

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİYET ve MALİYET UNSURLARI

Muhasebe, işletme içi veya işletme dışındaki ve yine işletme ile ilgili ilişkilerden doğan tamamen veya kısmen parasal nitelikteki işlemleri toplayıp, kaydedip ve kendi sistematığı içerisinde sınıflandırarak rapor yolu ile ilgililere sunan bir bilim dalıdır.

Muhasebenin, işletme faaliyetlerini gerçekleştirmek için yapılan fedakarlıkların parasal tutarlarını kendine has teknikleri ile hesaplayan alt sistemi ise maliyet muhasebesidir. Maliyet muhasebesi üretilen mamullerin veya yapılan hizmetlerin maliyetini doğruya en yakın biçimde hesaplayarak satış fiyatını tespit etme, gider kontrolünü sağlama, karlılığı ölçme, işletme strateji ve politikalarını belirleme ve birimlerin performansını ölçmeye yarayan bir yönetim aracıdır. Maliyet muhasebesinin kapsamında kullanılan kavramlar ve unsurlar vardır. Nitekim, doğru hesaplama ve değerlendirme yapabilmek için bunların iyi bir şekilde bilinmesi gerekmektedir. Aşağıda söz konusu kavramlar ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.

1.1. Harcama, Gider, Zarar ve Maliyet Kavramları

Maliyetin tanımını yapmadan önce bazı akademisyenler ve uygulamacılar arasında maliyet ile aynı anlamda kullanılıp kullanılmayacağı tartışılan gider kavramı ve yine doğru anlamıyla kullanılması gereken harcama, zarar kavramları ve bunların bir biri ile olan ilişkisini irdelemekte yarar vardır.

1.1.1. Harcama Kavramı

Harcama sözlük anlamıyla, bir varlık elde etmek veya bir hizmeti sağlamak veya bir zararın giderilmesi amacıyla, borçlanma, para ödeme veya bir varlığın aktarılmasıdır (Altuğ, 2001; 19).

Harcama, işletmelerin para veya diğer finansal araçlarla yaptığı veya yapacağı ödemedir. Burada sadece “işletmenin yaptığı ödeme” şeklinde tanımlama harcama ile ödemenin aynı anlama gelmesine neden olmaktadır. Oysa, harcama ödmeden daha geniş bir anlama sahiptir.

Her harcama işletme için maliyet niteliği taşımaz ve borçlanma da bir harcamadır. Örneğin, bir işletme nakit ödeme yapmaksızın daha ileriki dönemde kullanmak üzere belirli bir miktar hammadde alımı gerçekleştirdiğinde yapılan borçlanma bir ödeme taahhüdüdür. Söz konusu ödeme yapıldığında harcama gerçekleşmiş olacaktır. Stoklara alınan söz konusu birimler mamulün bünyesine girmediği sürece (veya faaliyet gideri niteliği kazanacak şekilde kullanılmadığı müddetçe) maliyet veya gider adı altında işlem göremeyecektir.

Bir mal veya hizmet karşılığında veya borç ödemek için hisse senedi çıkarılması da bir harcama oluşturur (Bursal ve Ercan, 2002; 4).

1.1.2. Gider Kavramı

Belli zaman dilimi içinde kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin parasal değeri giderdir (Hacırüstemoğlu, 1997; 11). Gider kavramı literatürde masraf olarak da kullanılabilir.

Özet olarak ifade edilecek olursa gider, gelir sağlamak için tüketilen mal ve hizmetlerin parasal tutarıdır. Gelir getirmeyen giderler zarar olarak nitelenir. Ama her gider zarar değildir. Burada dönem kavramı da önem arz etmektedir. Çünkü, yapılan giderin gelir getirmesi çok zaman alabilmektedir. Giderler işletmelerce olağan (normal, kabul edilebilir) veya olağandışı (anormal, kabul edilemeyen) şeklinde gerçekleşebilmektedir.

1.1.3. Zarar Kavramı

İşletme işlevlerinin yürütülmesi için gerekli olan ve normal ölçüleri aşan harcama ve tüketimler zarar olarak tanımlanır (Büyükmirza, 2000; 54).

Bu tanımdan anlaşıldığı üzere, örneğin, bir işletmenin üretim yapması için elektrik sarfiyatı bir giderdir, fakat çalışanların unutkanlığı veya ihmali dolayısıyla sarf olunan elektrik bir zarardır. Başka açıdan bakıldığında, vergi otoritelerince kabul edilmeyen giderler de işletme için zarar niteliği taşımaktadır. Çünkü, giderin tanımında görüldüğü gibi, gider gelir sağlamak için yapılır ve gerek maliyetin bir unsuru olarak gerekse de, doğrudan doğruya sonuç hesaplarına yansiyarak karı belirlemede rol almaktadır. Dolayısıyla da, gider niteliği almayan harcamalar işletme için zarar olarak addedilmektedir.

1.1.4. Maliyet Kavramı

Maliyet; belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan, parasal olarak ifade edilebilen ve bir değer birikiminin oluşmasına olanak veren fedakarlıkların tümüdür (Altuğ, 2001; 15).

Maliyet, üretim amacı ile tüketilen mal veya hizmetlerin parasal tutarlarının toplamıdır. Başka bir deyişle gelir sağlamak amacı ile yapılan giderleri taşıyan ilgili unsurların toplamı maliyeti gösterir. Örneğin, çalışan işçinin ücreti ve üretim sürecinde kullanılan direkt hammadde bir giderdir fakat bu iki kalemin toplamı yarı mamul veya mamul üzerine yüklenerek o mamulün maliyetini oluşturur.

Dönemsellik ilkesine dayanarak, maliyetleri; “bekleme süresi dolmuş giderler” ve “bekleme süresi dolmamış giderler” olarak iki grupta ele almak mümkün olmaktadır. Bekleme süresi dolmuş giderler üretim için tüketilen, yada doğrudan zarar oluşturan ve gelecek üretime katkısı olmayan giderlerdir. Bekleme süresi dolmamış giderler ise gelecekte gelir sağlayıcı faaliyetler için aktifleştirilen giderlerdir (Hacırüstemoğlu, 1997; 11).

Bir faktörün maliyet adı altında ele alınabilmesi için, diğer bir deyişle üretim maliyetine girebilmesi için (Bursal ve Ercan, 2002; 3):

- İşletmenin faaliyet konusunu oluşturan mamul veya hizmeti elde etmek amacıyla yapılmış olması gerekir
- Harcandığı miktarının para ile ifade edilebilmesi gerekir.
- Maliyet, faktör harcamaların bir fonksiyonu sayıldığı için üretim faktörü kapsamının yeteri kadar geniş belirlenmesi gerekir.

Maliyet kavramının, ilgili hesaplamaların doğru yapılması için iyi bir şekilde anlaşılması gerektiği gibi, maliyet hesaplamalarının yapılış amacını kavramak da önemli olmaktadır. Çünkü, farklı amaçlar aynı şeyin maliyetini değişik biçimlerde saptanmasını gerektirebilir (Büyükmirza, 2000; 47).

1.2. Harcama, Gider ve Maliyet Kavramlarının Birbirleriyle İlişkisi

Uygulamada söz konusu kavramlardan gider ve maliyet genellikle aynı anlamda kullanılmaktadır. Maliyet ve maliyet gideri kavramları da eş anlamlı olarak ifade edilmektedir. Bunun yanında yapılan ödemelerin, borçlanmaların ve taahhütlerin harcama mı gider mi olduğu konusunda gelişigüzel kullanımlar söz konusudur. Bu nedenle, söz konusu üç kavram yukarıda açıklanan tanımlar doğrultusunda irdelenecektir.

1.2.1. Harcama ve Gider arasındaki İlişki

Harcama bir ödeme veya borçlanmadır. Her harcama bir gider değildir. Çünkü örneğin, borç ödeme bir harcamadır, fakat bir harcamanın gider olabilmesi için mal veya hizmet tüketilmesi gerekir. Her gider de bir harcama olmayabilir. Üretime verilen ilk maddenin kullanılması bir giderdir ama bir harcama değildir.

Ayrıca gider ve harcama ilişkisinde zaman boyutu da dikkate alınacak olursa aşağıdaki durumlar da belirleyici olmaktadır (Erdoğan, 2001; 39):

- Bazen harcama yapılmış ancak gidere dönüşmemiş olabilir. Örneğin, üretimde kullanılmak üzere peşin bedelle ilk madde ve malzeme satın alınması halinde harcama yapılmış olup, henüz gidere dönüşmemiştir.
- Bazen gider harcamadan önce tahakkuk ettirilmiş olabilir. Örneğin, işçilik giderleri tahakkuk ettirilmiş ancak işçi ücretleri henüz ödenmemiş olabilir.
- Bazen harcama ile gider aynı zamanda oluşabilir. Örneğin peşin ödenen taşıma giderleri.

1.2.2. Maliyet ve Gider Arasındaki İlişki

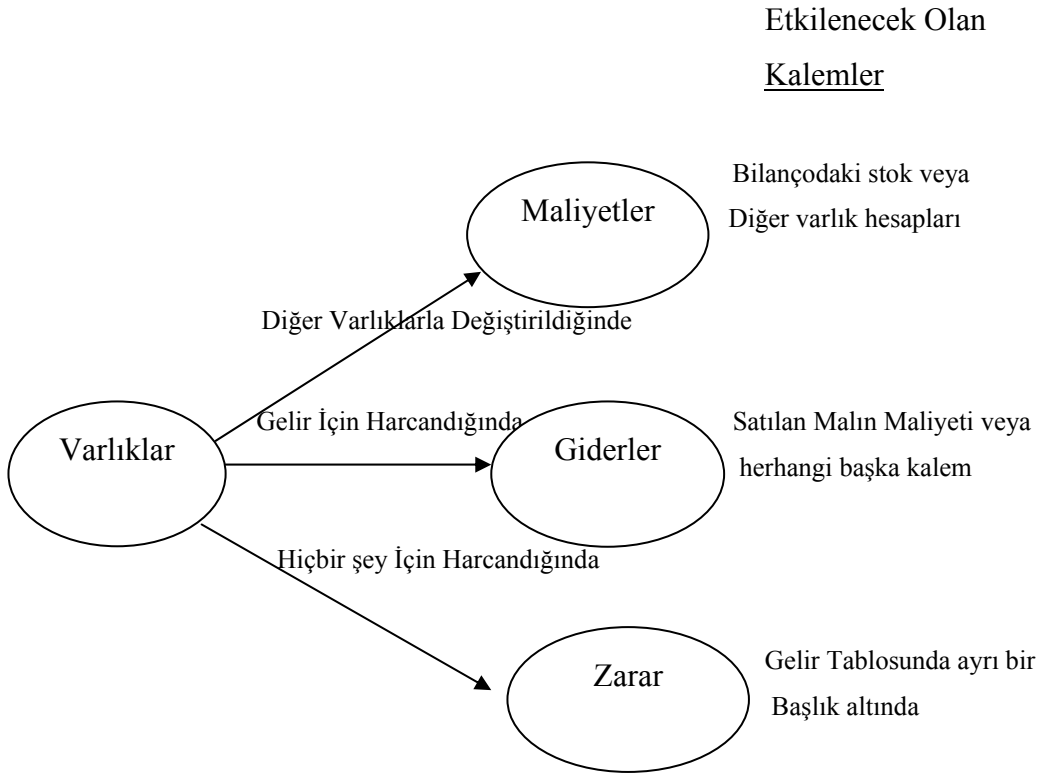
Maliyet ve gider ayırımı konusunda uluslararası düzeyde ortak bir anlayış bulunmamaktadır (Bursal ve Ercan, 2002; 9). Maliyet ve Gider kavramlarının literatürdeki kullanım şekillerinin en yaygın iki değişik örneği Anglosakson ve Alman yaklaşımlarıdır. Özetle bu iki yaklaşımın birbirinin zıttı olduğunu söylemek mümkündür. Başka bir deyişle, Anglosakson yaklaşımda maliyet olarak addedilen bir sonuç Alman yaklaşımında gider olarak görülmektedir. Türkiye'deki eğilimin Alman yaklaşımına yakın olduğu söylenebilir.

Gider faydası tüketilmiş maliyettir (Erdoğan, 2001; 39). Değişik giderler bir araya gelerek üretim maliyeti, satış maliyeti, işçilik maliyeti vb. oluştururlar. Gider, gelir sağlayacak ürün veya hizmetin oluşması için yapılan her bir harcama veya tüketimin adıdır. Maliyet ise, söz konusu ürün veya hizmetin ortaya konması için gerekli bütün giderlerin toplamıdır. Başka bir deyişle gider maliyetin bir unsurudur.

Gider ile maliyet arasındaki ayırımın önemi mali tabloların düzenlenmesi sırasında da kendini göstermektedir. Gelir Tablosu'ndaki Satılan Mamul Maliyeti içerisindeki giderler söz konusu mamulün (mamullerin) oluşumundaki doğrudan

veya dolaylı etkinin parasal tutarını temsil ediyorken, Faaliyet Giderleri'ndeki herhangi bir tutarı da buraya eklemek maliyet muhasebesinin "maliyetleri doğruya en yakın şekilde hesaplama" niteliğini bozmasının yanında vergi ödemelerinde de noksanlığa yol açacaktır.

Maliyet, gider ve zarar kavramları arasındaki farkları Şekil 1.1'de görebilmek mümkündür.



Şekil 1.1. Maliyet Gider ve Zarar Arasındaki Fark
(Kaynak: Allen ve Moriarity, 1988; 23).

1.2.3. Maliyet Harcama Arasındaki İlişki

Maliyet ve harcama arasındaki ilişki gider ve maliyet arasındaki ilişkinin doğru anlaşılması sonucunda açıklığa kavuşacaktır.

1.3. Yönetim Kararlarında Kullanılan Diğer Maliyet Kavramları

Yöneticilerin karar vermelerine yardımcı olacak maliyet verileri karar sonuçlarını değiştirip değiştiremeyeceğine göre geçerli veya geçersiz olarak addedilmektedirler.

Hangi maliyetlerin geçerli hangisinin geçersiz olduğu söz konusu karar çerçevesinde belirlenebilir; bu konuda genel kuralla koymak mümkün değildir. Belli bir maliyet bir karar açısından geçerli maliyet olabilirken, aynı maliyet başka bir karar açısından geçersiz bir maliyet olabilmektedir (Bursal ve Ercan, 2002; 439).

Maliyetler arasında geçerli ve geçersiz ayırımı yapmanın iki önemli yanı bulunmaktadır. Birincisi, geçersiz maliyetler analizlerde dikkate alınmayarak zaman ve çaba açısından tasarruf sağlanmaktadır. İkincisi, ilgisiz maliyetleri ve gelirleri analiz sürecine dahil etmekten arzu edilmeyen kararlar doğabilmektedir. Geçersiz maliyetler analiz dışında bırakılırsa, en azından bu sebepten yanlış karar vermenin karşısı alınabilmektedir (Garrison, Jeannie, & Noreen, 2002; 436).

1.3.1. İşletme Kararlarında Geçerli Maliyetler

Belirli bir kararla ilgili olarak alternatifler arasında yapılacak seçimden etkilenecek (artış veya azalış gösterecek) maliyetler, o karar açısından “ilgili maliyetler” dir. Bu tür maliyetlere geçerli maliyetler denilmektedir (Bursal ve Ercan, 2002; 438). Geçerli maliyetlerin en önemli özelliği geleceğe dönük olması ve değişik alternatifler arasından farklılık arz etmesidir. Bu tanımın ışığında fiili maliyetler geçerli maliyetler olmamaktadır.

1.3.1.1. Ek Maliyet Kavramı

Faaliyet hacminde yapılan bir değişimin maliyetlerde neden olduğu tüm değişmeye “ek maliyetler” denir (Akdoğan, 2000; 15). Değişme olumlu veya

olumsuz olabilmektedir. Diğer bir ifade ile, ek maliyet üretilen son birimin, oluşan maliyet tutarına yaptığı ilavedir. Ek maliyet, İktisat biliminde marjinal maliyet olarak anılmaktadır. Ek maliyet sabit veya değişken olabilmektedir. Fakat sabit maliyetler alternatifler arasında değişim göstermediği sürece yönetici kararları açısından geçersiz (ilgisiz) maliyetlerdir. Sonuç olarak, ek maliyetlerin alternatifler arasında değişiklik arz eden tutarları geçerli maliyet olarak ele alınabilmektedir.

Ek maliyet değişken maliyet ile aynı anlama gelmemektedir. Ek maliyet giderleri kaçınılmaz maliyet olup, belirli bir seçenekle ilgilidir. Bu seçenekler üretim hacminde bir değişiklik ile ilgili ise, o zaman ek maliyet değişken maliyet ile aynı anlama gelebilmektedir. Ek maliyetler değişken maliyetlerin yanında sabit maliyetlerden de oluşabilmektedir.

Ek maliyetler, işletme yöneticilerine fabrikanın kapatılması, bir parçanın işletme içerisinde üretilmesi veya dışarıdan satın alınması gibi konularda da alacakları kararlar için katkıda bulunur (Erdoğan, 2002; 52).

1.3.1.2. Fırsat Maliyeti (Alternatif Maliyet) Kavramı

Fırsat maliyeti; bir seçeneğin seçilmesi nedeniyle, vazgeçilen diğer seçeneklerin potansiyel gelirlerinden mahrum kalmayı ifade etmektedir. Burada bir kısıt söz konusu olmaktadır. Yani alternatiflerin hepsini tercih edebilme durumunda, alternatif maliyetten bahsedilmeyecektir.

Fırsat maliyeti, muhasebe kayıt düzenine ve maliyet anlayışına uymadığından, muhasebe dışında, yönetim kararlarına esas olmak üzere kullanılır (Akdoğan, 2000; 16).

En iyi alternatifin ne olduğu çoğu zaman bilinmediğinden, uygulamada fırsat maliyetinin ölçülmesi de genellikle olanaksızdır (Erdoğan, 2002; 53). Örneğin, elinde yüksek donanımlı bilgisayar bulduran bir firma bu bilgisayarı satıp, gelir sağlayabilir, aynı zamanda daha düşük donanımlı diğer bilgisayarlarla değiştirebilir. Satıldığı zaman elde edilecek parasal tutar kadar fayda söz konusu iken, bu

bilgisayarların işletme içerisinde kullanıldığı durumda işletmeye sağlayacağı yararın ne olduğunu ölçmek çok zor olmaktadır.

1.3.2. İşletme Kararlarında Geçersiz Maliyet Kavramı

Alternatifler arasından yapılacak seçimden etkilenmeyecek olan maliyetler, ilgili bulunduğu karar açısından geçersiz maliyetler olarak adlandırılmaktadır. Sabit maliyetler, alternatifler arasında değişiklik yaratmayacaksa geçersiz maliyete örnek olabilmektedir. Bununla beraber aşağıda açıklanan batık maliyet de geçersiz olması dolayısıyla işletme karar süreçlerinde ihmal edilebilecek kalemlerden birisi olmaktadır.

1.3.2.1 Batık Maliyet Kavramı

Bir karar işlemi sırasında o karardan etkilenmeyen maliyetlere “Batmış Maliyet” denir. Batmış maliyetler sabit, değişken veya yarı değişken nitelikler taşıyabilirler. Batmış maliyetler genellikle tarihsel bir maliyettir. Çünkü bunlar, geçmişte verilen bir karara ilişkindir ve bugünkü kararlarda bir etkisi olmayacaktır. (Akdoğan, 2000; 15). Burada doğrudan bir etkinin olmayacağından bahsedilmektedir. Nitekim, fayda-maliyet analizi için batmış maliyetlerden yararlanılabilmektedir. Örneğin, geçmiş dönemde alınan bir makinenin maliyeti ile bu makineden sağlanan yarar arasında bir ilişki kurularak, gelecek dönemde yeni bir makine için yapılacak aynı analize kıyaslama ölçütü olabilmektedir. Fakat yine de, söz konusu makinenin net defter değeri alternatifler arasındaki seçimi etkilememektedir.

Batmış maliyetler ödemesi yapılmış giderlerden oluşmaktadır. Başka bir deyişle, gidere dönüşmüş harcamalar artık maliyetin birer batmış unsuruna çevrilmektedir. Örneğin, harcama yapılmış ama henüz gidere dönüşmemiş ise, söz konusu harcamanın yapıldığı unsuru tekrar para ve benzeri araçlara çevirmek mümkün olmaktadır. Fakat, hem harcama yapılmış, hem de bu harcama gidere dönüşmüşse artık bu batmış maliyet olmaktadır. Harcama ile gider arasındaki

zamansal ilişki dikkate alındığında söz konusu savı daha açık şekilde anlamak mümkün olmaktadır.

1.3.3. Kontrol Edilebilir Maliyet Giderleri

Yöneticiler tarafından konulan esaslara bağlı olan ve onun sorumluluğunu belirten maliyet giderlerine kontrol edilebilir maliyet giderleri denir (Elmacı, 1990; 12). Burada kontrol edilebilirlik, maliyet giderinin ortadan kaldırılması değil, maliyet giderlerinin önceden hazırlanmış bütçe, belirlenmiş standart veya hedef maliyet tutarlarına uygunluk derecesini ölçme ve oluşan farkların nedenlerini araştırmadır.

1.3.4. Kontrol Edilemeyen Maliyet Giderleri

Maliyetin kontrol edilebilirliği veya edilmezliği, yönetimdeki sorumluluk derecesi ve zaman süreli ile ilgilidir. Yönetimdeki sorumluluk derecesi azaldıkça, başka bir deyişle alt yönetim orunlarındaki yöneticilerin kontrol alanı dışına çıkıldıkça oluşan giderlerdir. Bu maliyet giderlerinin oluşumlarının kontrolü, bölüm yöneticilerinden çok üst düzey yöneticilerine bağlıdır (Elmacı, 1990; 13).

1.3.5. Tarihi Maliyetler - Gelecekteki Maliyetler Kavramları

Geçmişte girilen faaliyetler sonunda katlanılmış ve kayıtlara geçmiş maliyetlere tarihi maliyetler denir. Tasarlanan faaliyetlerin beklenen maliyetleri ise gelecekteki maliyetler olarak tanımlanır (Altuğ, 2001; 30).

1.4. Maliyeti Etkileyen Faktörler

Yöneticilere gider kontrolü yapmalarında, özel kararlar ala bilmelerinde, planlama yapa bilmelerinde ve mamulün birim maliyetinin hesaplanmasında önemli rolü olan maliyet muhasebecilerinin hesaplamalarından bağımsız olan maliyet tutarları birçok faktörden etkilenmektedir.

Maliyetleri etkileyen faktörler şöyle sıralanabilir (Hacırüstemoğlu, 1997; 25):

- İşletme büyüklüğü ve örgüt yapısı
- Üretilen mamul türlerinin sayısı
- Üretim teknolojisi ve işletmenin teknik yapısı
- Yönetimin maliyet bilgilerini kullanma eğiliminin düzeyi
- Maliyet bilgilerinin düzenlenmesinin yükleyeceği maliyet yükü
- Üretim girdilerinin fiyatlarındaki değişimler
- Üretim faktörlerinin kalitesi
- İşletme kapasitesinden yararlanma oranı
- Üretim faktörlerinin verimli kullanılması
- Finansman olanakları

Son olarak maliyet unsurlarını özet olarak görmekte yarar vardır.

1.5. Maliyet Unsurları

Maliyet unsurunun gider olduğu yukarıda belirtilmiştir (Alman yaklaşımı). Her işletme, içinde bulunduğu sektöre, üretimini yaptığı ürünün doğasına vb. değişkenlere göre değişik giderlere katlanmaktadır. Fakat, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde giderler üç başlık altında toplanmıştır. Bunlar aşağıda açıklanmaktadır.

1.5.1. Direkt Giderler

Maliyet ile maliyet taşıyıcısı arasındaki neden-sonuç ilişkisi kesin olarak belirlenebildiğinde, oluşan maliyet direkt kabul edilir (Elmacı, 1990; 9). Direkt giderler direkt işçilik ve direkt madde ve malzeme giderleridir. Bunlara birincil giderler de denilmektedir. Direkt işçilik giderleri ile genel üretim giderleri ise dönüşüm maliyetleri olarak adlandırılmaktadır. Bu, ham maddelerin nihai ürüne dönüştürülmesi şeklinde düşünülebilmektedir (Allen ve Moriarity, 1988; 29).

Eğer giderler üretim birimine doğrudan yüklenebiliyorsa o zaman direkt giderler, eğer dağıtım yolu ile ürüne yükleniyorsa o zaman endirekt gider denilecektir. Giderler faaliyet, departman ve ürün temeline göre de direkt veya endirekt olabilmektedir (Jaedike ve Moore, 1980; 35). Ürün için endirekt gider niteliği taşıyan bir unsur departman bazında direkt özellikte olabilir.

1.5.1.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Üretilen mamulün özünü oluşturan ve mamulün bünyesine giren, hangi mamul veya mamul grupları için ne miktarda tüketildiği net olarak belirlenebilen maddelerdir (Yükçü, 1999; 75).

1.5.1.2. Direkt İşçilik Giderleri

Üretim bölümlerinde (esas üretim gider yerlerinde) çalışan, fiilen üretim işlemini gerçekleştiren işçilere ödenen işçilikler olup, doğrudan mamul maliyetlerine yansıtılan maliyet giderleridir (Yükçü, 1999; 105).

1.5.2. Endirekt Giderler

Direkt giderlerin dışında kalan ve üretim ile ilgili tüm giderler endirekt giderler sayılır. Endirekt giderler genel üretim giderleri olarak mamul maliyetine girerler.

1.5.2.1. Genel Üretim Giderleri

Endirekt madde ve malzeme ve endirekt işçilik giderlerini de içeren üretim ile ilgili olan diğer tüm maliyet giderleri genel üretim gideri olarak tanımlanır (Allen ve Moriarity, 1988; 29). Genel üretim giderleri, diğer maliyet unsurlarından farklı olarak mamul ile neden-sonuç ilişkisi doğrudan kurulamamaktadır. Dolayısıyla da, gider dağıtımları gerçekleştirilirken genel üretim giderleri belirli yöntemlerle dağıtımına tabi tutulmaktadırlar. Genel üretim giderlerinin doğası gereği mamul

maliyetine bütçe yolu ile yüklenmektedir. Genel üretim giderleri indirekt işçilik, indirekt madde ve malzeme, amortisman vb. giderlerden oluşmaktadır.

1.5.2.1.1. Endirekt Madde ve Malzeme

Mamulün bünyesine girmeyen veya girmiş olsa dahi fiyat veya miktar olarak direkt addedilen madde ve malzemelere kıyasla önemli olmayan ilk madde ve malzemeler indirekt olarak tanımlanabilir. İşletme malzemesi, yardımcı maddeler indirekt madde ve malzemeye örnek olarak gösterilebilmektedir.

1.5.2.1.2. Endirekt İşçilik

Üretim faaliyetlerine dolaylı olarak katkısı olan, ve de üretim birimleri ile parasal tutar olarak doğrudan ve anlamlı şekilde ilişkilendirilemeyen tüm işçilik giderleri indirekt işçilik olarak tanımlanabilir.

İKİNCİ BÖLÜM

MALİYET DÜŞÜRME VE MALİYET DÜŞÜRME TEKNİKLERİ

2.1. Maliyet Düşürme İle İlgili Genel Açıklamalar

Maliyet düşürme çalışmaları işletmelerin iç programları arasında önemli yer tutmaktadır. Yoğun rekabetin yaşandığı günümüz koşullarında işletmelerin, çevresel değişkenleri (ekonomik, sosyal ve siyasi koşullar vb.) veri kabul ederek, karlarını artırmak amacıyla çalışmalarının merkezine koydukları konulardan başlıcası maliyet düşürme olmaktadır.

2.1.1. Maliyet Düşürme Kavramı

Geniş anlamda maliyet düşürme, işletme faaliyetleri sonucunda oluşan tüm maliyetlerin azaltımını ifade eder. Bu nedenle maliyet azaltımının, tüm yönetim sürecinden ayrı olarak düşünülmesi gerekir. Çünkü, geniş anlamda maliyet düşürme, yönetsel yaklaşımlar ve tekniklerin birlikte düşünülmesini ve uygulanmasını zorunlu kılar. Bu yaklaşım ve tekniklerden bazılarını; piyasa araştırması, maliyet hacim-kar analizi, iş değerlemesi, maliyet-fayda analizi, zaman ve hareket analizi, değer analizi, simülasyon tekniği, oyun teorisi, şebeke analizi, iş basitleştirme, sıfır hata programı, standart maliyetler ve bütçe kontrolü ve değişken bütçeler vb. oluşturur (Elmacı, 1990; 4).

İlgili literatüre bakıldığında maliyet düşürme başlığı altında tanımlamalar bulmak güç olmaktadır. Fakat teorik olarak, maliyet düşürme amacı, maliyet düşürme yöntem ve tekniklerinden yola çıkarak geniş anlamda maliyet düşürme işletme yöneticilerinin mamul pazar fiyatı ile birim mamul maliyeti arasındaki farkı büyütme çabaları olarak tanımlanabilmektedir. Veya dar kapsamda maliyet düşürme maliyet yaratan unsurları gözden geçirerek tamamen veya kısmen ortadan kaldırma yahut maliyet taşıyıcılarını ikame eden daha “ucuz” nesne veya öznelere istihdam etme çabalarıdır.

Maliyet düşürme, maliyet azaltma ile aynı anlamda kullanılıp, maliyet kırpma (cost cutting) kavramından kapsamı ve amacı yönü ile farklılık göstermektedir. Bu iki kavram arasındaki ayırım noktası aşağıda açıklanmıştır.

2.1.1.1. Maliyet Kırpma Kavramı

Maliyet kırpma toplam maliyette azalma yaratacak şekilde maliyet unsurlarından bir veya birkaçından vazgeçmedir. Maliyet kırpma da bir strateji olarak uygulanabilmektedir. Maliyet veya gider doğuran unsurların bazılarını ortadan kaldırarak maliyet kırpma stratejisi gerçekleştirilmektedir.

Örneğin, teknolojik gelişme yatırımlarına yapılan giderleri belli bir ölçüde azaltarak maliyetler düşürülebilir (Rison ve Tower, 2005; 16). Burada görüldüğü üzere mutlak bir maliyet düşürme söz konusu değildir. Çünkü, herhangi bir maliyet düşürme girişimi, başka bir yandan önemli sayılacak maliyet artışına neden olmamalıdır¹.

2.1.2. Maliyet Düşürmenin Önemi

Bilindiği gibi, işletmeler satış miktarı sabitken satış fiyatını arttırarak, satış fiyatını arttırmaksızın satış miktarını arttırarak, değişken giderlerin sabit giderlere dönüştürerek, yada tersini yaparak, birleşme stratejileri uygulayarak vb. şekilde karlarını arttırmaya çalışmaktadırlar. Tüm bunların yanında bir de maliyet düşürme, kar artırmak için başlı başına bir yöntem olmaktadır. Hiç şüphe yok ki, yukarıda sıralanan yöntemlerden bazıları da dolaylı yollarla maliyetleri düşürmektedir ama tam rekabet piyasasının, piyasa ekonomisinin koşulları içerisinde ayakta kalabilmenin en önemli yolu maliyet düşürmedir.

¹ Nitekim, teknolojik gelişmeye yapılan giderlerin kısmen durdurulması, belli bir ölçüde işletmenin rekabet gücünü azaltacaktır. Rekabet gücü azalan işletmenin de yaşamını sürdürmesi mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla da burada bir maliyet düşürmeden ziyade maliyet kırpma söz konusudur.

İşletmeleri günümüzde maliyet azaltmaya yönelten nedenler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bono, 1996; 37, aktaran, Fırat ve Tanyeri, 2005; 271):

- Birim maliyetlerin azaltılması hem ihraç pazarında, hem de iç pazarda ithal mallarla rekabet edebilmek için önemlidir.
- İnsanların emeği çok pahalıdır.
- Ekonomik gerileme dönemlerinde pazarın büyüme ümidi pek az olduğundan, maliyetler azaltılarak karlılığa önem verilir.

Maliyet düşürme sürecinin ilk adımını yöneticilerin ve ilgili çalışanların bilgilendirilmesi teşkil etmektedir. Gelişigüzel olarak herhangi bir maliyet unsuru üzerinde odaklanma zaman ve kaynak israfından öte bir şey kazandırmamaktadır. Dolayısıyla da, bilinçli bir şekilde ve de maliyet kontrolü sistemi yardımıyla hangi kalem veya kalemlerin rasyonel yöntemlerle azaltılabileceği tespit edilmelidir. Bu yöntemler kantitatif ve kalitatif olabilmektedir. Başka bir deyişle yöneticilerin tecrübeleri, maliyet muhasebesi departmanının sağladığı veriler gibi yüzeysel yaklaşımlara karşın, başta regresyon analizi olmak üzere, diğer istatistiksel yöntemlerin kullanılması yolu ile de maliyet analizi yapılacak kalem veya kalemler saptanabilir.

2.1.2.1. Etkin Bir Maliyet Düşürmenin Gerçekleştirilebilmesi İçin Maliyet Kontrolü ve Maliyet Analizinin Önemi

Bir işletmede maliyetlerin azaltılması ile maliyetlerin kontrol edilmesini, birbiriyle karıştırmamak gerekir (Upchurch, 2002; 526). Maliyet kontrolü maliyetlerin hangi düzeyde olmasına karar verme ve bu maliyet amacına ulaşmadır. Daha önceden tutarları tahmin edilen maliyetler ile fiilen gerçekleşen maliyet tutarları arasındaki farkın nedenlerini araştırma ve düzeltici önlemlerin alınması için sorumluları bu konuda bilgilendirme maliyet kontrolünün esas işlevidir.

Maliyet azaltımı ise, mamullerin kalitesini bozmaksızın, daha önceki düzeye oranla daha düşük maliyete ulaşmayı ifade etmektedir (Upchurch, 2002; 526). Maliyetleri azaltmak ve kontrol etmek, birbirini tamamlayan süreçlerdir. Sonuç olarak, maliyetlerin düşürülüp düşürülmediğini görebilmek için maliyet kontrolü gerekmektedir.

2.1.2.1.1. Maliyet Kontrolü Kavramı

Yönetim muhasebesi ve kontrol sistemlerinde kontrol kavramı örgüt hedefine ulaşmak ve çalışanları bu doğrultuda motive etmek için belirlenen prosedürler kümesi, araçları ve performans ölçütlerini ifade eder. Eğer sistem hedeflere ulaşmaya yakın çalıştırılabiliyorsa, kontrol altındadır denebilir (Atkinson, Kaplan ve Young, 2004; 283).

Maliyet kontrolünün yardımcı esas enstrümanı bütçelerdir (Upchurch, 2002; 529). Maliyet kontrolünde göz önünde bulundurulması gereken noktalar şunlardır (Backer ve Jacobsen, 1983; 20, aktaran Elmacı, 1990; 34-36):

- Faaliyet ve sorumluluk alanlarının belirlenmesi:

Kontrol işlemi sorumluluk kavramı ile yakından ilgilidir. Dolayısıyla da faaliyet alanları belirlenirken yetki ve sorumlulukların açıkça belli olmasına özen gösterilmelidir. Dolayısıyla da hazırlanacak bütçelerin işletmenin örgüt yapısına uygun olması gerekmektedir.

- Maliyet giderlerinin sınıflandırılması, özellikle kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen maliyet giderleri ayrımının yapılması:

Bir maliyet giderinin kontrol edilebilir maliyet gideri olarak kabul edilebilmesi için bu giderin işletmenin sorumluluk merkezi olarak kabul edilen herhangi bir yönetim kademesinde gerçekleşmiş olması ve söz konusu bu merkezdeki yöneticinin bu giderlerin oluşması için karar verme yetki ve sorumluluğunda

olması gerekir. İşletmeye bir bütün açısından bakıldığında, hiyerarşik düzen içerisinde yukarıdan aşağıya doğru gelindiğinde, işletmede kontrol edilemeyen maliyet giderleri veya giderler yok gibi gözükmemektedir. Dolayısıyla da, kontrol edilebilen ve edilemeyen maliyet gideri ayrımı kontrole tabi olan sorumluluk merkezleri için önemli olmaktadır.

- İşletmede sorumluluk muhasebesinin uygulanması:

Sorumluluk muhasebesi, işletmenin çeşitli yönetim basamaklarında sorumluluk taşıyan kişilerin faaliyet ve başarılarının ölçülebilmesi için muhasebe sisteminin, bütün kayıt düzeni ile birlikte, işletmenin örgüt yapısına ve sorumluluk temeline göre düzenlenmesidir. Maliyet ve bütçeleme sistemleri, işletmenin örgüt yapısına göre düzenlenmektedir ve dolayısıyla örgüt yapısı da bunu sağlayacak şekilde değiştirilmektedir.

- Etkili raporların düzenlenmesi:

Raporlar sorumluluk esasına dayanmalı ve bu raporlar günlük, haftalık vb. olarak bir birileri ile kıyaslanabilecek şekilde hazırlanmalıdır. Ayrıca, raporlarda rakamlara değil açıklayıcı bilgilere de yer verilmelidir

- Sağlıklı ve doğru sonuçlar veren karşılaştırmaların yapılması:

Karşılaştırmalar fiili ve tahmini rakamlar arasında yapılacağı için, ilk önce tahmini rakamların gerçeğe yakın nitelik taşıması gerekmektedir. Aradaki farkın olumlu çıkması mutlak başarıyı göstermeyeceği gibi, olumsuz farklardan dolayı da fevri sonuçlar çıkarılmamalıdır.

Maliyet kontrolü; maliyet analizi gibi bir araç kullanılsın yada kullanılsın, gerçekleşen maliyetin uygun bir düzeyde olup olmadığının araştırılmasıdır. Bu konudaki karar, belli standartlarla yada aynı işkolundaki benzer işletmelerle karşılaştırma yapılması yolu ile verilebilir. Gerçekleşen bu maliyet düzeyine, hangi

faktörlerin etkisiyle ulaşılmıştır? Bu düzeyin azaltılması nasıl sağlanabilir? Bu soruların yanıtlarını ise, maliyet analizi vererek maliyet azaltma çalışmalarına yardımcı olacaktır.

2.1.2.1.2. Maliyet Analizi Kavramı

Amerikan Yeminli Muhasebeciler Derneği AICPA'nın maliyet analizi konusunda yapmış oldukları tüm çalışmalar, iki başlık altında toplanmıştır (Orhan, 1979; 68, aktaran Elmacı, 1990; 24):

- Üretim yönetimi açısından kararların alınmasına yardımcı maliyet çalışmaları
- Fiyatlandırma konusunda yardımcı olacak maliyet çalışmaları

AICPA konuya üretim yönetimi açısından eğildiğinden, maliyet analizini imal etme yada satınalma yada birleşik maliyetlerin esas ve tali mamuller arasındaki dağılımı gibi sorunlarla ilgilendirmektedir. Fiyatlama konusunda ise, maliyet-fiyat-hacim ilişkileri incelenmekte, atıl kapasite hallerinde düşük fiyat tekliflerinin hangi sınıra kadar kabul edilebileceği gözlenmekte ve ileride oluşması beklenen karların olası incelemesi yapılmaktadır. Görüldüğü gibi, ACIPA' nın anlayışına göre, yönetsel kararların alınmasında maliyet muhasebesinden sağlanan her veriyi değerlendirme çabası maliyet analizidir.

Ulaşılması amaçlanan hedefe giden en az maliyetli yolun araştırılması makro maliyet analizi; sınırlı kaynaklarla başarılacak seçeneklerin tanımlanması ve en uygun seçeneğin seçimi ise mikro maliyet analizidir (Fisher, 1971; 59, aktaran Elmacı, 1990; 25).

2.1.3. Standart Maliyet, Tahmini Maliyet ve Mamul Yaşam Boyu Maliyetleme Kavramları

Maliyet düşürme sürecinde karşılaşılan belirli kavramlardan bazıları aşağıda açıklanmış bulunmaktadır. Söz konusu kavramlar geleneksel maliyet sistemlerinde

daha çok kullanılmış olsa da ileride açıklanacak maliyet düşürme teknikleri ile kıyaslama yapma açısından önemli olmaktadır.

2.1.3.1. Standart Maliyet Kavramı

Kontrol işlemi daha önceden belirlenen bir standart veya kıstasların yardımı ile gerçekleşmektedir. Başka bir deyişle, kontrol işlemi yapan yöneticilerin ellerinde bir ölçüt bulunmaktadır. Bu kıstaslar genel anlamda standart olarak özetlenebilmektedir.

Standart maliyetler; sabit standart maliyetler, kuramsal standart maliyetler ve ulaşılabilir cari standart maliyetler olmak üzere genellikle üç ana gruba ayrılır (Wood, 1974; 62, aktaran Elmacı, 1990; 45). Sabit (baz) standart maliyetler, belirli koşullar doğrultusunda saptanan ve uzun yıllar süresince değiştirilemeyen maliyetlerdir. Kuramsal standart maliyetler, ideal koşullarda olması gereken en düşük maliyetleri gösterir. Ulaşılabilir cari standart maliyetler, kuramsal standart maliyetler ile sabit standart maliyetler arasında kalır. Bunlar, mevcut yada beklenen normal koşullar altında etkin çalışıldığında, olması gereken maliyetleri gösterir.

2.1.3.2. Tahmini Maliyet Kavramı

Üretim için gerçek harcamalara geçilmeden önce hesaplanan ve yapılması düşünülen giderler toplamıdır. Bir bakıma tahmini maliyet, ön maliyettir (Çetinel, 2001; 10).

2.1.3.3. Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme Kavramı

Günümüzde teknolojik gelişmeler paralelinde, mamul yaşam dönemleri kısalmışken yeni mamullerin pazara sunulmasındaki hızı da artmıştır. Böylelikle teknoloji maliyetlerinin toplam mamul maliyetleri içindeki payının artışıyla, yeni bir mamulün toplam yaşam dönemi maliyetinin %80-%90 oranında büyük bir bölümü, tasarım ve geliştirme aşamasında oluşmaya başlamıştır. Bu doğrultuda da, maliyet

muhasabesinde, mamul yaşam döneminin ilk aşamaları üzerine daha çok durulması gereği ortaya çıkmıştır (Şakrak, 1997; 87, aktaran Köse, www.kho.edu.tr).

Teknolojik gelişmelere paralel olarak mamul yaşam dönemleri de farklı seyir çizmeye başlamıştır. Planlama ve tasarım aşamasında maliyetleme kavramı gerek literatüre gerekse de iş dünyasına yeni girmiş bir kavram olmaktadır.

2.2. Maliyet Düşürme Teknikleri

Literatürde altı yüze yakın maliyet düşürme teknik ve yöntemleri yer almaktadır. Bu teknikler Sağduyu Teknikleri, Heuristik Teknikler ve Yöneylem Araştırması Teknikleri başlıkları altında sıralanabilir. Söz konusu teknikler maliyet düşürme amacına doğrudan veya dolaylı olarak etki göstermektedirler ve de uygulamada yaygın olarak kullanılmaları söz konusu değildir.

Bu teknikler kısaca aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür (Higgins-Stidger, 1976; 37, aktaran Elmacı, 1990; 31-34):

1) Sağduyu Teknikleri

Sağduyu teknikleri kalitatif nitelikte olup muhakeme duygusunu yansıtır. Sağduyu tekniklerine örnek olarak şunlar verilebilir;

- İşletmede çalışan tüm personelin para kavramı yönünden bilinçlendirilmesi ve her yapılan işle ilgili çalışanlarca maliyet azaltma olanaklarının araştırılması
- İşletmelerde temel amaç, kar etmektir. Bu amaç, işletmede çalışanlar tarafından anlaşılmalı ve işletmede yapılan tüm faaliyetler bu temel amacın gerçekleşmesine yönelik olmalıdır. İşin yalnızca iş yapmış olmak için yapılmaması gerekir

Örnekte de görüldüğü gibi, sağduyu teknikleri çalışanların konsantrasyonunu, işe bağlılığını ve katılımını maliyet düşürme için önemli unsur olarak görmektedir. Bu yönüyle sağduyu teknikleri maliyet düşürme amacına dolaylı olarak etki yapmaktadır.

2) Heuristik Teknikler

Bu teknikler de kalitatif yöntemler olup işletme yöneticilerinin tecrübelerine dayanmaktadır. Bu tekniklerden bazıları şöyledir ;

- Değer Analizi (Value Analysis) (Bu yöntem aynı zamanda Yöneylem Araştırması Tekniği olarak da bilinmektedir)
- Maliyet-Fayda Analizi (Cost-Benefit Analysis)
- Yönetim Muhasebesi (Managerial Accounting)

3)Yöneylem Araştırması Teknikleri

Bu teknikler, bir amaca ulaşmak için yapılan uğraşlarla ilgili birçok fikir özünü içeren ampirik yada kesin ve bilimsel şekilde belirtilmiş sistem ve yöntemlerden oluşmaktadır. Bu yöntemle de ilgili örnekler şöyle sıralanabilir;

- Başa –Baş Analizi (Breakeven Analysis)
- Rasyo Analizi (Management Ratios)
- Maliyet-Fayda Analiz (Cost-Benefit Analysis)
- Değer Analizi (Value Analysis)
- Standartlaştırma (Standardization)
- Benzetişim (Simülasyon)
- Oyun Teorisi (Game Theory)
- Standart Maliyetleme ve Bütçesel Kontrol (Standard Costing and Budgetary Control)
- Yönetici Geliştirilmesi (Manager Development)

Artık günümüzde maliyet yönetimi anlayışının yerini stratejik maliyet yönetimi almış bulunduğundan, yukarıda belirtilen yöntemler beklentilere tam anlamıyla karşılık verememektedirler.

Günümüzde maliyet düşürme için önerilen değişik alternatifler şöyle sıralanabilir (Kalpakjian ve Schmid, 2003; 919);

- Parçaların tasarımını basitleştirmek ve bileşkelerin sayısını azaltmak
- Pahalı malzeme kullanmamaya özen göstermek
- Üretmenin alternatiflerini araştırmak
- Daha etkin makine, ekipman ve kontrol malzemeleri kullanmak

Yukarıda özetlenen alternatifler, Hedef maliyetleme, Kaizen Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, JIT, Değer Analizi ve Outsourcing gibi konuların maliyet düşürme amacını gerçekleştirmek için ne denli önemli olduğunu göstermektedir.

Maliyet düşürme yaklaşımı olarak teoride ve uygulamada benimsenen güncel ve yaygın yöntemlerin bazıları bu bölümde (aşağıda) açıklanmış bulunuyor. Özellikle bu yöntemlerin seçilme nedenlerinin başında, bir birleriyle sıkı ilintili olmaları ve maliyet düşürme amacı açısından verimli sonuç almak için birlikte uygulanmalarının önemli olduğunu gösterme çabası gelmektedir.

2.2.1. Hedef Maliyetleme Kavramı

Yöneticiler bir birimin veya bir alanın maliyetini düşürürken başka bir birim veya alanın maliyetinde artış görmek istemezler. Bu yüzden çok fonksiyonlu takım çalışmaları gerekmektedir. (McWatters, Morse ve Zimmerman, 2001; 113). Yani bir işletmede, maliyet düşürme işlemini maliyet artışı dengelemiş ise, belirli maliyet düşürme hedefine ulaşılmış olsa da, topyekun örgüt bazında istenilen sonuç elde edilmiş sayılmamaktadır. Hedef maliyetleme belirlenen amaca ulaşırken söz konusu koşulları da dikkate alan bir yaklaşımdır.

2.2.1.1. Hedef Maliyetlemenin Tanımı

Hedef maliyetleme ile ilgili literatürde bir çok yazın bulunmaktadır. Her bir yazar da değişik açılardan hedef maliyetlemeyi tanımlamış bulunuyor. Bunlardan bazılarına bakılacak olursa, Hedef maliyetleme; üretim maliyetlerini hedeflenen düzeye getirmek için planlama döngüsü sürecinde kullanılan maliyet planlama yöntemidir (Atkinson vd., 2004; 290). Başka bir tanımda hedef maliyetleme, maliyetleri ürün planlama ve tasarım aşamasında düşürmeye çalışan stratejik yönetim sürecidir (McWatters vd., 2001; 113). Hedef maliyetleme süreci, fiyat doğrultusunda müşteri odaklı, tasarım orijinli ve çapraz fonksiyonlu maliyet planlama ve yönetimi sistemidir. Hedef maliyetleme, ürün henüz tasarım aşamasındayken başlar ve tüm değer zinciri içerisinde yaşam döngüsü boyu maliyetlemeyi içermektedir (Ansari ve Bell, 1995; 14). Görüldüğü üzere, tanımlar maliyet çalışmalarının üretim sürecinde değil, tasarım aşamasında başlaması gerektiğini ifade etmektedir. Yine tanımlardan anlaşıldığı gibi, hedef maliyetleme stratejik bir yönetim sürecidir ve maliyetleri kontrol etmez maliyetleri planlar.

2.2.1.2. Hedef Maliyetlemenin Doğuşu ve Kullanma Nedenleri

Hedef maliyetleme ilk defa Japonya' da Toyota firması tarafından 1965 yılında geliştirilmiş bir sistemdir (Discenza ve Gagne, 1995; 16).

Hedef maliyetleme yaklaşımı pazar ve maliyet faktörlerinin iki önemli karakteristiği esasında geliştirilmiştir. Birincisi, birçok şirketin fiyatlar üzerinde çok az kontrolünün olması (Garrison, Noreen ve Seal, 2003; 734-735), ikincisi ise maliyetlerin büyük kısmının tasarım aşamasında teşekkül etmesidir. Birçok ürünün tasarımı yapıldıktan sonra maliyetini düşürme fırsatı kaybolmaktadır. Bu durumda maliyet düşürmenin tek yolu ürünü yeniden tasarlamaktan ibaret olmaktadır. Üretim gerçekleşmeden maliyet kontrolü yapmayan geleneksel maliyet kontrolü sistemlerinden farklı olarak hedef maliyetleme, maliyet kontrolünü ürünün planlanması, tasarımı ve üretimi aşamalarında başlamasını öngören maliyet yönetimi anlayışını benimsemektedir (Zimmerman, 2003; 604). Hedef maliyetleme maliyet ve

kar planlamasını eş anlı olarak uygulayarak uygun bir kar vaat eder (Ansari ve Bell, 1995; 14). Hedef maliyetleme mevcut koşullarda faaliyet gösteren işletmelerin birçoğu için avantaj sağlayabilecektir. Bunu tam olarak görebilmek için geleneksel maliyetleme yaklaşımı ile hedef maliyetleme arasındaki farkları belirtmekte yarar vardır.

2.2.1.3. Hedef Maliyetleme ile Geleneksel Maliyetlemeyi Kıyaslama

Bilindiği gibi geleneksel maliyetleme yöntemi üretim işlemleri gerçekleşikten sonra maliyet hesaplama işlemlerini yapabilmekteydi ve maliyet üzerine belirli bir kar marjı eklenerek fiyat elde edilmekteydi. Maliyet ne kadar yüksek çıkarsa kar marjı da o kadar düşük olurdu. Çünkü, özel koşullar istisna olmak kaydıyla, firmalar fiyata müdahale edememekteydiler.

Geleneksel maliyetleme sistemlerinde tasarımcılar mamulün belirlenen niteliklere uygunluğunu kendilerine hedef alır ve bu doğrultuda yapılan tüm giderler mamul maliyetini teşkil eder. Oysa hedef maliyetlemede mamul maliyetinin tasarımcılar tarafından ortaya çıkan kısmı artık bir veri mahiyetinde olmaktadır. Dolayısıyla da, ürünün öz niteliklerinden taviz vermeden, kalite standardını düşürmeden, söz konusu veri maliyet seviyesini aşmayacak şekilde yeniden tasarım yapmak gerekecektir.

Hedef maliyetleme geleneksel maliyetlemeden farklı olarak fonksiyonel analizi beraberinde getirmektedir. Fonksiyonel analiz kavramı değer mühendisliği ile ilgili olup, her ürünün değişik fonksiyonları üzerinde odaklanan maliyet yönetim sistemidir (Discenza ve Gagne , 1995; 20). Her ürünün fonksiyonel özellikleri hedef maliyetleme sisteminde tasarımcının maliyet düşürme odağı olmaktadır. Geleneksel maliyetlemede ise tasarımcılar sadece belirlenen nitelikleri yakalama amacı içerisinde olmaktadır².

² Geleneksel maliyet sisteminde maliyet düşürme görevi ağırlıklı olarak muhasebe departmanının üzerindeki, hedef maliyetleme sistemi muhasebe, pazarlama ve üretim departmanlarının birlikte çalışması sonucunda rekabet edebilecek fiyat ve maliyet düzeyini yakalamayı gerektirmektedir.

Hedef maliyetlemenin formulasyonu şöyle olmaktadır (Garrison vd., 2003; 649):

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Tahmin edilen satış fiyatı} - \text{Arzu edilen kar}$$

Arzu edilen kara hedef kar da denilmektedir. Hedef kar; rutin veya özel satış gelirlerinin maliyetin üzerindeki arzu edilen tutarını ifade etmektedir (Hilton, Maher ve Selto, 2003; 528).

Tahmin edilen fiyat/ Hedef fiyat: Daha önce de belirtildiği gibi, hedef fiyat veya tahmini fiyat firmaların bağımsız olarak üzerinde etki yapamayacağı şekilde veri olarak kabul edilmektedir.

Hedef fiyatı belirleyen birçok unsur söz konusudur. Japonlar belirli bir ürüne hedef fiyatı saptarken söz konusu üründe şunlara dikkat etmekte (Borgernas ve Fridh, 2004; 13):

- Ürünün fiziksel niteliklerini oluşturan müşteri isteklerinin var olması
- Ürün niteliklerinin rakiplerinki ile kıyaslanabilir olması
- Makul kabul edilir fiyat düzeyinin olması
- Arzu edilen pazar payı veya daha fazlasını sağlayacak fiyata satılabilmesi

Hedef Kar: Geleneksel yöntemden farklı olarak (genellikle maliyet-artı yöntemi) kar oranı arzu edilir nitelikte belirlenebilir. Geleneksel yöntemde maliyetler pazar fiyatına yakın olduğu ölçüde kar marjı düşmekte, oysa hedef maliyetlemede makul ölçüler içerisinde arzu edilen kar oranı belirlenebilmektedir.

Hedef Maliyet: Formülden de anlaşıldığı gibi, hedef fiyat ile hedef kar arasındaki farktır. Maliyetleme işlemini matematiksel fonksiyon olarak ele aldıkta geleneksel maliyet yönteminde bağımlı değişken kar, fiyat ve maliyet ise bağımsız değişken

iken, hedef maliyetlemede bağımlı değişken maliyet, fiyat ve kar ise bağımsız değişken olmaktadır.

2.2.1.4. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri

Hedef maliyetlemenin özellikleri şöyle sıralanabilir:

- Hedef maliyetleme ürün yaşam döngüsü boyunca tüm ürün maliyetini dikkate alan bir yaklaşımdır. Amaç, toplam ürün maliyetini azaltmaktır (McWatters vd., 2001; 113).
- Hedef maliyetleme tasarım spesifikasyonlarının ve üretim tekniklerinin kontrolünde kullanılır. Bu nedenle muhasebeden ziyade mühendislik ve yönetime daha yakındır.
- Hedef maliyetleme, üretim maliyetlerinin büyük kısmının ürün tasarımı safhasında kilitlendiği durumlarda kullanılmaktadır. (Bragg, 2001; 240).
- Hedef maliyetleme fiyat ve kaliteyi bir birinden ayırmaktadır (Omar, 1997; 61). Yani hedef maliyetleme yüksek kalite için yüksek maliyetin gerekmediğini savunmaktadır. Mevcut tasarım kompozisyonlarını değiştirerek aynı kalite düzeyinde daha düşük maliyet elde etmenin mümkün olduğunu ortaya koymaktadır.

2.2.1.5. Hedef Maliyetleme Süreci

Hedef maliyetleme, yeni ürünün planlanması aşamasında tümdengelim (top-down) yöntemi izleyerek, (genellikle pazarlama) departmanı tarafından, arzu edilen pazar payına ulaştıracak uzun dönemli fiyat saptama işlemi ile başlamaktadır (Zimmerman, 2003; 604).

Hedef maliyetleme 4 aşamalı süreçten oluşmaktadır (Bragg, 2001; 227);

1. *Pazar araştırması*: Pazardaki mevcut ve yeni ürünlerin incelenmesi ve rakiplerin tutum ve davranışlarının öğrenilmesi. Bunun beraberinde potansiyel ve mevcut müşteriler ne tür özellikli ürünü hangi fiyattan almaya razı olmaktadır şeklinde araştırmalar pazar araştırması kapsamındadır. Bu araştırma, hangi fiyattan ne kadar gelir sağlanacağına dair genel bir bilgi arz etmektedir.
2. *Marj belirleme ve maliyet fizibilitesi yapma*: Birinci aşamada toplanan bilgiler doğrultusunda hangi ürünlerin hangi niteliklerde üretileceğine karar vermeyi içerir. Daha sonra söz konusu ürünün muhtemel satış fiyatı belirlenir. Sonrasında bu fiyat bazında sermaye ve ek yüzdeyi içeren bir marj saptanır. Eğer tahmini tasarım tahmini maliyetlerle mümkün olmuyorsa bu tasarım yeniden ele alınır.
3. *Tasarım doğrultusunda hedef marja ulaşma*: Hedef fiyat ve hedef marj düzeyini yakalayacak ürün maliyeti çalışmaları için gerekli değer mühendisliği çalışmalarını ifade eder.
4. *Sürekli iyileştirme uygulamak*: Pilot üretimden tam üretime geçişi içermektedir. Ayrıca, maliyet muhasebecisi maliyetlerin tasarım aşamasında belirlenen değerlere uygunluk teşkil ettiğini yöneticilere raporlar ve maliyetleri sürekli olarak kontrol eder.

2.2.1.6. Hedef Maliyetlemenin Başarı Koşulları ve Uygulama Sorunları

Hedef maliyetleme değer analizi yanında diğer bazı teknik ve uygulamadan da yararlanmakta ve bunları başarıya ulaşmanın vazgeçilmez koşulları saymaktadır. Bunlardan bazılarını aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür (Yükçü, 1999; 928).

1. Tedarikçilerin mamul geliştirme sürecine (yada ekibine) dahil edilmesi.
2. Mamullerin ve süreçlerin eş zamanlı olarak dizayn edilmesi
3. Bütün maliyet düşürme çabaları müşterilerin isteklerine göre yönlendirilmelidir

4. Dizayn basitliğine ulaşılmaya çalışılmalı ve bu ölçülmelidir
5. Hedef maliyetleme ile ilgili faaliyetlerde farklı departmanların temsilcilerinden oluşan ekipler kullanılmalıdır
6. Sürekli değişime ve gelişmeye açık bir örgüt kültürüne sahip olunması gerekmektedir.
7. Hedef maliyetleme bazı tekniklerden yararlanmak durumundadır.

Son olarak, hedef maliyetlemenin uygulamadaki sorunlarına dikkat edilecek olursa (Bragg, 2001; 234-235);

- Tasarım grubu tarafından hedef maliyete ulaşmaya dek yapılacak analiz ve incelemeler, hedef maliyetleme sistemini geliştirme sürecini uzatabilir. Proje yöneticisi, üzerinde çalışılan projenin makul zaman çerçevesinde gerçekleşmediğini gördüğünde “fişi çekmek” istemediği zaman bu durum ile karşılaşmaktadır.
- Çok sayıda departman temsilcisinin aynı anda tasarım grubu içerisinde yer alması ve özellikle ürün içerisinde belirli tasarım niteliğinin kayıtsız şartsız bulunması gerektiğini savunan inatçı kişiliğe sahip temsilcilerin var olması uygun tasarım üzerinde fikir birliğine varmayı zorlaştırır.
- Maliyet düşürme işlemini gerçekleştirirken örgüt içerisindeki birimler arasında eş güdümü oluşturamamak birçok sorunlara neden olmaktadır.

2.2.2. Kaizen Maliyetleme Kavramı

“Maliyetleri minimize etme” kavramına dikkat edildiğinde içeriğinde belirli bir kısıtı bulundurmaktadır. Çünkü, eğer bir işletme maliyetlerini minimize ettiğini söylüyorsa, söz konusu maliyetlerin mevcut koşullar altında daha da düşürülmenin mümkün olmadığını ifade etmektedir. Başka bir ifade ile, eğer “minimize” edilmiş maliyet herhangi bir şekilde daha fazla düşürülebiliyorsa o zaman; ya işletmenin içinde bulunduğu teknolojik koşullar değişmiştir, yada işletme yanlış hesaplama

yapmıştır. İkinci görüş, profesyonel iş dünyasında çoğunlukla gerçekleşmez ve de maliyetleri minimize etme iddiasını geçerli kılmaz.

Bu perspektiften bakıldığında, maliyet düşürme bir sonuç değil, aksine bir süreçtir. Çünkü, işletmenin gerek ekonomik, sosyal, politik vb. çevresi, gerekse de kendi iç dinamikleri sürekli değişmektedir. Öbür taraftan, yeni yöntemler, yeni yaklaşımlar geliştirilmektedir. Dolayısıyla da, maliyetlerin sürekli olarak düşürülmesi mümkün olmaktadır. Maliyetlerin pratik olarak sıfır haddini yakalamayacağı bir kesin olmakla beraber, sıfıra yaklaşma çabaları maliyet düşürmedeki süreci süreklileştirmektedir. İşte sürekli iyileştirme ve sürekli geliştirme felsefesini yansıtan maliyet düşürme yaklaşımı literatürde Kaizen olarak yer almaktadır.

2.2.2.1. Kaizenin Tanımı

Japonca bir kelime olan Kai= değişim, Zen= daha iyi anlamına gelen iki ayrı kelimenin birleşiminden oluşmakta ve sürekli iyileştirme anlamına gelmektedir (Ertaş, 1999; 88). Başka bir tanımla Kaizen bir üretim sürecinde, tasarım ve geliştirme aşamasında oluşan maliyetler üzerinde küçük adımlarla sürekli iyileştirme yapma girişimidir.

Kaizen, girdilerin çıktılara dönüştüğü süreçle ilişkili tüm faktörleri geliştirmeyi amaçlayan bir felsefedir. Kaizen maliyetleme ise, parça ve ürünlerin maliyetlerini önceden belirtilen bir oranda azaltmak için kaizen tekniklerinin uygulanmasıdır. Başka bir ifadeyle, sürekli iyileşme yoluyla israfın önlenmesi ve maliyetlerin düşürülmesidir. Maliyetleme sistemleri ürün maliyetlerinin raporlanması sırasında karlı olmayan veya karsız olma riski olan ürünleri tanımlar. Bu ürünlerin tanımlanmasıyla birlikte kaizen maliyetleme devreye girer. En önemli verimlilik ölçütü çalışan kişi başına üretilen proje sayısıdır (Alkan, 2001; 7).

Kaizen maliyetleme kavramında yer alan Kaizen, İngilizce'deki iyileştirme anlamında gelen "improvement" kelimesinden farklıdır. Çünkü "improvement" yenilikçi iyileştirme anlamına gelir. Fakat, Kaizen yenilikçi iyileştirmeden farklı

olarak küçük adımlarla sürekli olarak iyileştirilmesi anlamını taşır (Monden ve Hamada, 1991; 19-20, aktaran Aksoylu ve Özkan, 2002; 51). Yenilikçi iyileştirme kavramına bakıldığında bu tür iyileştirmenin mamullerin tasarımı aşamasında ortaya çıktığı görülmektedir. Oysa, Kaizen her fırsatta küçük oranda da olsa iyileştirmeyi ifade etmektedir.

Kaizen maliyetleme, henüz ürün geliştirme aşamasında belirlenen hedef maliyetlemeye uyum sağlama sürecidir. Ürün üretildiği andan itibaren Kaizen maliyetleme daha fazla maliyet düşürme olanakları bulma çabası içerisine girmektedir (Zimmerman, 2003; 606).

Kaizen maliyetleme Japon endüstrisinde ilk defa uygulamaya konulmuş ve temeli kalite kavramına dayanmaktadır.

2.2.2.2. Kaizen Maliyetlemenin Özellikleri

Kaizen maliyetleme Toyota Üretim Sistemi esasını oluşturmakta olup, sürekli iyileştirme çabalarıyla toplam işlem süresinin azaltılmasına, değer katmayan ve diğer etkin olmayan faaliyetlerin elimine edilmesine, mamullerin hatasız bir şekilde üretilmesine, üretim maliyetlerinin sürekli olarak azaltılmasına, üretimin ve üretim sürecinin basitleştirilmesine çalışan bir yaklaşımdır (Elseyy ve Fujiwara; 2000; 336). Bu yönüyle Kaizen maliyetleme Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi ile birlikte kullanıldığında çok daha fazla verim alınabilecektir.

Kaizen maliyetleme çalışmaları işletmenin üretim sürecinde uygulanan maliyetleri düşürme faaliyetlerinden oluşur. Bu faaliyetlerden bir kısmı, fiili maliyet ile hedef maliyet arasındaki fark fazla olduğu zaman maliyetleri iyileştirmek için gerçekleştirilen faaliyetleri içerir. Diğer faaliyetler ise, her dönem için hedef ve bütçelenen kar arasındaki farkı azaltmak ve kabul edilebilir maliyetleri gerçekleştirmek için sürekli yapılan faaliyetlerdir (Yükçü, 1999; 938).

Yöneticiler için sabit veya değişken maliyetlerin hangisinin düşürülmesinin mümkün olduğuna bakılacak olursa değişken maliyetlerin genellikle hedef seçildiği görülebilmektedir.

Çünkü sabit maliyetlerin birçoğunda kontrol imkanı yoktur. Bu bakımdan kontrolü kaybedilmiş veya düşürülmesi mümkün olmayan maliyetlere Kaizen maliyet düşürme uygulamak pek mümkün değildir (Aksoylu ve Özkan, 2002; 52). Burada kontrolü kaybedilmiş maliyetler kavramındaki kasıt yöneticilerin kontrol edemeyeceği maliyetlerdir.

2.2.2.3. Kaizen Maliyet Hedefinin Belirlenmesi

Kaizen maliyetleme sisteminde, maliyetlerde bir azalma elde edebilmek için sabit maliyetler ve değişken maliyetlerin her ikisi birlikte dikkate alınır. Japon otomobil üreticileri işletmedeki kaizen maliyet miktarının öncelikle değişken maliyetleri, özellikle de direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderlerini azaltma ile gerçekleştirilmesi gerektiğini ileri sürmektedirler. Kaizen maliyetlemenin asıl amacı fiili üretim maliyetlerinin, maliyet temelinden daha az olarak gerçekleştirilmesini sağlamaktır (Monden, Kazuki, 1991;7, aktaran Yükçü, 1999; 940).

2.2.2.4. Kaizen ve Standart Maliyetleme

Kaizen ve standart maliyetleme arasında maliyet odaklı olmaları dolayısıyla bir ilişki söz konusudur. Genel anlamda söylenecek olursa amaçları yönünden bir birinden farklılıklar göstermektedirler. Nitekim birinin amacı standartları yakalamak, buna karşın diğerinin amacı maliyetleri düşürmekten ibaret olmaktadır.

Bu iki yöntem bir birinin zıddı veya alternatifi değildir. Kaizen maliyetleme, maliyet kontrolü yanında ağırlıklı olarak maliyet azaltımına odaklanmış, sık aralıklarla (sürekli olarak) maliyetleri iyileştirerek revize eden bir tür **haraketli standart maliyetleme**dir (Civelek, 2000; 587, aktaran Aksoylu ve Özkan, 2002; 53).

Şekil 2.1’de standart maliyetleme ile Kaizen arasındaki belirli ayrımlar görülebilmektedir.

Standart Maliyet Kavramları	Kaizen Maliyet Kavramları
<ul style="list-style-type: none"> • Maliyet kontrol sistemi anlayışı • Mevcut üretim koşullarını durağan kabul eder • Amaç, maliyet performansı standartlarına ulaşmaktadır 	<ul style="list-style-type: none"> • Maliyet azaltma sistemi anlayışı • Üretimde sürekli gelişmeyi varsayar • Amaç, maliyet azaltma hedeflerine ulaşmaktır
Standart Maliyetleme Teknikleri	Kaizen Maliyetleme Teknikler
<ul style="list-style-type: none"> • Standartlar yıllık yada yarı yıllık olarak belirlenir • Maliyet sapma analizleri, fiili maliyetler ile standart maliyetlerin karşılaştırılmasını içerir • Standartlara ulaşılmadığında maliyet analiz incelemeleri yapılır 	<ul style="list-style-type: none"> • Maliyet azaltma hedefleri aylık olarak belirlenir ve uygulanır. Kaizen metotları tüm bir yıl boyunca belirlenen hedeflere ulaşmak için uygulanır • Maliyet sapma analizleri, hedef kaizen maliyetleri ile fiili maliyet azaltma sonuçlarının karşılaştırılmasını içerir • Hedeflenen maliyet azaltma miktarlarının elde edilememesi durumunda araştırmalar devam eder
Maliyet Azaltmak İçin En İyi Bilgiye Kim Sahiptir	Maliyetleri Azaltmak İçin En İyi Bilgiye Kim Sahiptir
<ul style="list-style-type: none"> • Teknik deneyime sahip oldukları için standartları geliştiren yönetici ve mühendisler 	<ul style="list-style-type: none"> • Prosese en yakın oldukları için işçiler en iyi bilgiye sahiptir

Şekil 2.1: Standart Maliyetleme ile Kaizen Maliyetlemenin Karşılaştırılması
(Kaynak: Yükçü, 1999; 944).

2.2.2.5. Kaizen ve Hedef Maliyetleme

Kaizen sürekli gelişme amacı nedeniyle hedef maliyetlemeye nazaran daha dinamik bir yapı gösterir. Ayrıca, hedef maliyetlemenin aksine, faaliyetlerden yola çıkılarak maliyet belirleme ve maliyeti bu yolla düşürme düşüncesi hakimdir (Alkan, 2001; 8).

2.2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramı

Genel Üretim Giderleri'nin üretim maliyeti içerisindeki payı giderek artmaktadır (Bknz. Şekil 2.2). Bunun ana nedeni otomasyona geçişin beraberinde getirdiği dolaylı giderler ve bunlara paralel olarak insan emeğine olan ihtiyacın azalmasıdır. Daha önceleri, mamul içerisinde DİMM, DİG yüzde olarak önemli yer tutuyorken GÜG kısmen az pay almaktaydı. Söz konusu ilk iki maliyet unsuru doğrudan yöntemlerle mamul ile ilişkilendirilerek hesaplamalar yapılmakta, buna karşılık farklı dağıtım anahtarları yardımı ile de GÜG'leri mamul maliyetine yüklenmektedir. Sonuç olarak gerek GÜG'lerin üretim maliyeti içerisinde payının artması, gerek GÜG'lerin doğal niteliği, gerekse direkt işçiliğin azalan oranda paya sahip olması geleneksel maliyetleme yönteminin, doğru maliyet hesaplamaları yapma açısından yeniden gözden geçirilmesini gerekli kılmıştır.

	1.yıl	2.yıl	3.yıl	4.yıl	5.yıl
Maliyet Türleri	%	%	%	%	%
DİMM	40	40	40	40	40
DİG	30	20	10	5	2
GÜG	30	40	50	55	58
	100	100	100	100	100

Şekil 2.2: G.Ü.G' lerin Toplam Maliyet İçerisindeki Payı

(Kaynak: John1993;57, aktaran Arzova, 2002; 9).

2.2.3.1. Geleneksel Maliyetleme İşlemlerinin Yetersiz Kalışı

Geleneksel maliyet hesaplama yöntemlerine bakıldığında, genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesi üç aşamalı dağıtım süreci sonunda tamamlanmaktadır. Nitekim, söz konusu bu aşamalar literatürde; birinci dağıtım (genel üretim giderleri gider merkezlerine dağıtılır), ikinci dağıtım (yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan giderler çeşitli dağıtım yöntemleri ile esas üretim gider yerlerine dağıtılır) ve üçüncü dağıtım (esas üretim gider yerlerinde toplanan endirekt giderler çeşitli dağıtım anahtarları yardımı ile mamullere yüklenir) şeklinde ifade edilmektedir.

Bilindiği üzere, geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Erdoğan: 2002; 58-60);

- Maliyetlerin Kapsamına Göre Sınıflandırılması
 - Tam Maliyet
 - Normal Maliyet
 - Değişken Maliyet
 - İlk Maliyet (Asal Maliyet)
- Maliyetlerin Saptama Zamanına Göre Sınıflandırılması
 - Fiili Maliyet
 - Tahmini Maliyet
 - Standart Maliyet
- Üretim Biçimlerine Göre Maliyet Sistemleri
 - Sipariş Maliyet
 - Safa Maliyet

Yukarıda verilen maliyet sistemlerinin uygulanmasında karşılaşılan sorunları şu şekilde sıralayabiliriz (<http://www.kho.edu.tr>) ;

- Genel üretim giderlerinin tespitinde direkt işçiliğin dağıtım anahtarı olarak kullanılması

- Stok maliyetlerinin azaltılması gereği
- Üretim merkezlerinin yerini mamul merkezlerinin alması
- Sabit maliyetlerin artması ve maliyet sistemlerinin fonksiyonunu yerine getirmekte yetersiz kalması

Geleneksel maliyet sistemleri hacme, yani üretim miktarına bağlı olarak dağıtım anahtarları kullanılmaktadır (Ertaş; 1998, 67). Geleneksel maliyet sisteminde tam maliyet uygulandığında sabit giderler çalışma hacmiyle bağlantılı olmadığı için bu giderlerin mamul başına düşen payı üretimin fazla olduğu dönemlerde az, üretimin az olduğu dönemlerde fazla olmasına neden olur (Erdoğan, 2002; 57-58) Bunun anlamı şudur; üretim miktarı değiştikçe genel üretim giderleri de değişmektedir. Oysa, maliyetler sadece üretim faaliyetlerinden doğmamaktadır. Başka bir deyişle, genel üretim giderleri sadece makine çalıştığı için veya direkt işçilik saati tüketildiği için ortaya çıkmaz.

Mamul maliyetinin oluşmasında daha çok üzerinde durulan faktörler şunlardır; üretim, planlama ve kontrol gibi mühendisli işlemleri, envanter işlemleri, makine hazırlama ve ayarlama işlemleri, kalite kontrol işlemleri, sipariş alınması ve mal teslim işlemleri, araştırma geliştirme faaliyetleri. Bu faktörlerin toplam maliyetler etkilerinin artmasından dolayı, geleneksel maliyetleme tarzının hatalı olduğu daha fazla açıklığa kavuşmuştur (Bursal ve Nasuhi, 1994; 291, aktaran Akpolat; 2001; 19).

Geleneksel olarak adlandırılan maliyet sistemleri, ürün çeşitliliğinin daha az olduğu, büyük miktarlarda üretimin yapıldığı ve piyasanın talep ettiği ürünün değil, üreticinin belirlediği ürünlerin üretildiği ortamlar için tasarlanmıştır (Öker, 2003; 14).

2.2.3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tanımı

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, ilk önce maliyetleri faaliyetlere daha sonra ise her bir mal veya hizmetin ne kadar faaliyet tükettiğini ölçmek için de faaliyetlere tahsis etmektir (Hilton vd., 2003; 145). Faaliyete Dayalı Maliyetleme şeklinde de

ilgili literatürde yer alan bu konu 1980' li yılların başında geliştirilmiş yönetim muhasebesi aracıdır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme ürün çeşitliliği veya hacim çeşitliliği olduğu durumlarda önem arz etmektedir. Farklı ürünlerin maliyetleri önemli ölçüde değişiklik gösterdiğinde ve genel üretim giderlerinden farklı oranlarda pay aldığıında ürün çeşitliliği ortaya çıkmaktadır. Farklı miktar partileri halinde üretilen ve genel üretim giderlerinin de bu partilerin hacminden etkilendiği durum ise hacim çeşitliliğini ifade etmektedir. (Anthony ve Young, 2003; 235).

2.2.3.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Geleneksel Yöntemin Karşılaştırılması

Faaliyet tabanlı maliyetleme faaliyetlerle maliyetler arasındaki ilişkiyi incelerken geleneksel maliyetleme, mamul ile maliyet arasındaki doğrudan veya dolaylı sonuçları ortaya koymaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme geleneksel maliyetleme yöntemine yeni bir yaklaşımdır. Dolayısıyla da geleneksel maliyetlemeden farklı olarak maliyetleri faaliyetlerin oluşturduğu düşüncesi hakim olmaktadır. Nitekim geleneksel maliyetleme yönteminde genellikle dağıtım anahtarı olarak direkt işçilik saati ve makine saati kullanılıyorken faaliyet tabanlı maliyetlemede ise her maliyet unsuru o maliyetin oluşmasına neden olan faaliyete yüklenmektedir. Bir maliyet düşürme yaklaşımı olarak yöneticiler ürün veya hizmet oluşturmak için yapılan faaliyetlerin üzerinde odaklanacaklardır.

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde geleneksel maliyetlerden farklı olarak “maliyet taşıyıcısı” kavramının yerini “faaliyet taşıyıcısı” almış bulunuyor (Miller, 1996; 3, aktaran Ertaş, 1998; 63). Şekil 2.3'de geleneksel ve faaliyete dayalı maliyetleme yöntemlerinin karşılaştırılması görülmektedir.

Maliyet Yükleme Ölçüsü	Geleneksel Maliyetleme	Faaliyete Dayalı Maliyet
Kullanılan kaynakları etkileyen faktörler	Yalnızca üretim hacmi	Harekete geçirme sayısı veya üretim siparişleri sayısı gibi birkaç faktör
Maliyet taşıyıcıları	Bir	Kaynakların kullanımını etkileyen her bir faktör için bir adet olmak üzere çok sayıda
Maliyet taşıyıcıları sayısı	Bir	Her bir maliyet havuzu için bir adet olmak üzere çok sayıda
Mamullerin nasıl maliyetlendirildiği	Maliyet taşıyıcısı olarak üretim hacminin kullanılması	Maliyet taşıyıcılarının her birinin ilgili maliyet havuzu için kullanılması

Şekil 2.3: Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması (Kaynak: Ertaş, 1998, 86).

2.2.3.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sürecinin Aşamaları

Faaliyete dayalı maliyet sisteminin temeli iki aşamalı maliyet dağıtımına dayanmaktadır (Güner ve Tanış, 2003; 4). Birinci aşama: kaynak maliyetleri ilk olarak faaliyetler ve buna bağlı olarak faaliyet merkezlerinde izlenir ve maliyet havuzları oluşturulur. İkinci aşama: faaliyet maliyetleri daha sonra faaliyetin tüketimine bağlı olarak maliyet objelerinde (mamul, hizmet veya müşteriler) izlenir (Ertaş, 1998; 69). Tüm bu sürecin temeli faaliyetlerin maliyetleri tüketmesi düşüncesinden ileri gelmektedir.

Sistemin kurulması ve ürün maliyetinin hesaplanması için iki aşamalı dağıtım sürecine paralel olarak geliştirilen beş aşama faaliyete dayalı maliyetin süreçlerini oluşturmaktadır. Süreç sayısının daha detaylı olarak arttırıp azaltmak mümkün olsa

da bu beş adım temel süreçler olarak kabul edilmektedir (Güner ve Tanış, 2003; 4). Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin tasarlanması işletmeden işletmeye farklılıklar gösterse de genelde söz konusu 5 adımdan oluşmaktadır (Öker, 2003; 37).

- Faaliyetlerin belirlenmesi
- Faaliyetlerin gruplandırılması
- Genel üretim giderlerinin faaliyetler göre yeniden dağıtımı
- Maliyet havuzlarının oluşturulması veya maliyetlerin ürünlere aktarımı için uygun maliyet etkenlerinin seçimi
- Faaliyet maliyetlerinin ürünlere yüklenmesi

Konunun genel hatlarını irdeleme amacının dışına çıkılmaması için söz konusu 5 adım ayrıntılarıyla açıklanmayacaktır. Fakat faaliyet tabanlı maliyetleme için önemli olan “faaliyet” ve “maliyet taşıyıcısı” ve bunlarla ilgili kavramlara değinmek gerekecektir.

Faaliyet: Bir işletmede değişik hammaddelerin her birinin mamul hale gelinceye kadar tabi tutulduğu işlemlerin her birinin adıdır (Gürsoy, 1999; 238). Faaliyetler işletmedeki en küçük üretim ve üretimde destek birimleri olarak da tanımlanabilir. Örneğin, hammaddenin depodan alınıp üretim için getirilmesi iç taşıma faaliyeti, makinelerin üretim için hazırlanması üretime hazırlık faaliyeti olarak adlandırılır (Güner ve Tanış, 2003; 5). Faaliyetler işletme içerisinde katma değer yaratan faaliyetler ve katma değer yaratmayan faaliyetler şeklinde ayrıma tabi tutulmaktadır.

Faaliyet Kullanılabilirliği: Faaliyet kullanımı ile kullanılmayan kapasitenin toplamından oluşmaktadır (Arzova, 2002; 16). Tam kapasite kullanıldığı durumda mevcut faaliyet tamamen tüketilmektedir.

Faaliyet Merkezi: Faaliyet merkezi, alt faaliyetlerden oluşan üst faaliyetleri tanımlamaktadır. Örneğin, Kalite Kontrol Merkezi birçok faaliyetlerden oluşmaktadır. Tüm bu faaliyetlerin tükettiği kaynaklar maliyetleri oluşturmaktadır. Hesaplamalar yapılırken, söz konusu bu faaliyetler biri birlerinden bağımsız olarak ilgili dağıtım

anahtar ile Kalite Kontrol Merkezi'nin toplam maliyetini daha sonra ise Kalite Kontrol Merkezi ilgili dağıtım anahtar ile Mamul Maliyetine yansıtılmaktadır.

Katma değer yaratan faaliyetler; Müşteri tarafından elde edilen hizmete yada satın alınan mamule değer katan faaliyetlerdir. Başka bir deyişle, mamul yada hizmetin ortaya çıkarılmasında olmazsa olmaz faaliyetler de denebilir. **Katma değer yaratmayan faaliyetler;** bir mamul yada hizmete maliyet yükü getiren ancak bu mamul yada hizmetin pazar değerini artırmayan faaliyetlere denir. Katma değer yaratmayan faaliyetler zaman harcamayı gerektirir ve ayrıca işletme kaynaklarını tüketirler fakat müşteri için hiçbir değer üretmezler (Arzova, 2002; 21).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının maliyet düşürme amacına hizmet ettiği en önemli noktası katma değer yaratmayan faaliyetleri elimine etmesidir. Mamul maliyetleme sürecinde nihai ürüne veya müşteri algısına hiçbir değer katmayan faaliyetler dikkate alınmamaktadır.

Mamul birimleri düzeyindeki faaliyetler: Üretim yerindeki toplam üretim hacminin bir sonucu olarak ortaya çıkan faaliyetlerdir (Akpolat, 2001; 26). İşletmeden işletmeye değişim göstermektedir. Mamul birimleri düzeyinde makine ile ilgili ve diğer işçilik ile ilgili faaliyetler söz konusu olmaktadır.

Mamul partileri düzeyindeki faaliyetler: Bir mamul partisi üretime her verildiğinde icra edilen faaliyetlerdir. Örneğin, bir mamul partisi çizelgelemeye, madde hazırlığına ve makine kurgu faaliyetlerine ihtiyaç duyar (Arzova, 2002; 24).

Mamul/Ürün düzeyindeki faaliyetler: Belli bir ürün çeşidi ile ilgili olarak yapılan faaliyetlerdir. Bu faaliyetlere ürün bazında gerçekleşen mühendislik, araştırma-geliştirme faaliyetleri örnek olarak verilebilir (Öker, 2003; 39).

Tesis düzeyi faaliyetler: Bir tesisin genel üretim işlemlerini destekleyerek, üretimin sürekliliğini sağlayan faaliyetlerdir. Örneğin, fabrika yönetimi, güvenliğin

sağlanması, çevre düzeninin yapılması ve personel eğitimi gibi faaliyetler tesis düzeyinde faaliyetlerdir (Ertaş, 1998; 62).

Maliyet Taşıyıcısı (Dağıtım Anahtarları): Maliyet taşıyıcıları maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olan olaylardır. Maliyet taşıyıcısı kavramı faaliyete dayalı maliyetin teoride ve pratikte en önemli kavramlarından birisi olarak, aynı sektörde faaliyet gösteren firmaların birim ürün maliyetleri arasındaki farklılıkları açıklamaya yardımcı olduğu kadar, firmaların faaliyet giderlerini açıklamada kullanılan bir araçtır. Maliyet taşıyıcısı işletme kaynaklarının tüketilmesine sebep olan faaliyetleri ortaya çıkaran faktörlerdir (Babad ve Balachandran, 1993; 563, aktaran Güner ve Tanış, 2003;5).

Maliyet Havuzu: Faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetler itibariyle belirlenmesi işlemine maliyet havuzu oluşturma adı verilmektedir (Arzova, 2002; 25). Faaliyet tabanlı maliyetleme genel üretim giderlerinin toplandığı maliyet havuzu sayısını artırarak kontrolü ve hesaplamayı daha geniş alana yaymaktadır.

2.2.3.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Mamul Maliyeti

Faaliyet tabanlı maliyetleme mutlak olarak maliyetleri düşüren bir yöntem değil, maliyetleri eski sisteme nazaran daha doğru şekilde hesaplayan bir sistemdir. Nitekim faaliyet tabanlı maliyet sisteminin maliyet unsurları üzerinde doğrudan bir etkisi olmamaktadır. Sadece olarak sonuçları değerlendirerek hesaplamalar yapmaktadır. Böylesi bir durumda, geleneksel maliyetleme ile hesaplanan herhangi bir mamulün veya hizmetin maliyeti faaliyet tabanlı maliyetleme ile yeniden hesaplandığında çıkan sonuç eski tutarın altında veya üstünde gerçekleşebilmektedir. Burada önemli nokta şu ki, maliyeti en azından eski sisteme kıyasla doğruya yakın şekilde hesaplayan faaliyet tabanlı maliyet sistemi maliyet düşürme için çok önemli unsur teşkil etmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi bu yanı ile maliyet düşürme için faaliyetlerin üzerinde mi, maliyet unsurları üzerinde mi odaklanma kararı için iyi bir veri teşkil etmektedir.

2.2.3.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Getirdiği Yenilikler ve Sakıncaları

Genel anlamda bakıldığında, üretilen mamul ve hizmetlerin çok çeşitli olarak üretilmeye çalışılması, otomasyon nedeniyle genel üretim giderlerinin payının mamul maliyeti içerisinde artması ve genel üretim giderlerinin hacim ile bağlantılı olarak değişmemesi ve yapılan maliyet yüklemelerinin direkt işçilik esasına göre yapılmasının noksan oluşu gibi durumları dikkate alması ve çözüm geliştirmesi yönüyle faaliyet tabanlı maliyetleme önemli bir yenilik getirmiş bulunmaktadır.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme bir işletmeye aşağıdaki şekilde avantaj sağlar (Arzova, 2002; xiv)

- Faaliyetlerin belgelenmesi ile işletme yöneticilerinin süreçleri daha iyi kavramalarını sağlar.
- Çalışanlar tarafından yapılan eylemlerin nasıl yapıldığını yada bir faaliyette icra edilen işin, işe yada diğer faaliyetlerde maliyete nasıl sebebiyet verdiğini göstermektedir.
- Faaliyetin neden ortaya çıktığını ve hangi faaliyet sürücülerin sürecin geliştirilmesindeki temel adımlar olduğunu anlaşılmasını sağlamaktadır.

Faaliyete dayalı maliyet sisteminin sakıncalı yanları bu sisteme getirilen eleştirilerde kendini göstermektedir. Mevcut eleştiriler faaliyet tabanlı maliyetlemenin getirdiği avantajları bertaraf etmese de dikkate bulunulması açısından önemli olmaktadır.

Aşağıda özet bir şekilde söz konusu eleştirilere bakılacak olursa (Turney, 1990; 24-32; Chan, 1992; 75-76; Gavan ve Pattison, 1994; 58; aktaran Ertaş, 1998; 91).

- Faaliyete dayalı maliyet yönetiminin kullanılması ve uygulanması külfetlidir
- Sistem karmaşıktır ve anlaşılması çok zordur. Çünkü bu yöntemde çok sayıda faaliyet, bu faaliyetlere ilişkin maliyetler ve bu maliyetlerin mamullere yüklenmesinde kullanılan maliyet taşıyıcıları söz konusudur.

- Faaliyete dayalı maliyet yönetimi, daha fazla maliyet dağıtım anahtarının kullanıldığı geleneksel bir maliyet yöntemidir. Çünkü, bu yöntemin genel bir özelliği endirekt üretim maliyetlerinin, mamullere çeşitli dağıtım anahtarları ile yüklenmesini sağlamaktır.
- Her ne kadar da yöntem daha doğru maliyet bilgisi veriyorsa da, mamul fiyatlarının piyasada oluşmasından dolayı, bu tür doğru maliyet bilgisine ihtiyaç yoktur.

2.2.4. Değer Analizi veya Değer Mühendisliği

Üretim hedefleri trendine bakıldığında tüketicilerin/müşterilerin ihtiyaçlarının, daha sonra ise beklentilerinin karşılanması üreticiler için önemli olmakta idi. Ama artık, müşterilerin ihtiyaçlarını veya beklentilerini karşılayacak ürünü makul fiyat ödeyerek almalarını sağlayacak şekilde üretim yapma çalışmaları hüküm sürmektedir. Bu amaç, sadece maliyetleri düşürme yolu ile mümkün olabilmektedir. Söz konusu amaca ulaşmak için geliştirilen yöntemlerden birisi de değer analizi veya değer mühendisliği yaklaşımları olmaktadır.

2.2.4.1. Yeni Ürün Geliştirmede Karşılaşılan Sorunlar

Geleneksel mühendislik tasarımları pazarlama departmanının talimatları doğrultusunda şekil almaktadır. Şirket bünyesinde mühendislik çalışmaları devam ederken söz konusu çalışmada yer alan kişiler veya gruplar diğer birimlerle çok nadir bir şekilde bağlantı kurmaktadır (Wixon, 1987). Yani, pazarlama birimi ürün özelliklerini arz eder, mühendisler ise bu özellikleri oluşturmaya çalışırlar. Tasarım aşamasında ne pazarlama nede diğer birimlerden hiç kimse rol almamaktadır. Dolayısıyla tasarımcıların tek hedefi saptanan nitelikleri dizayn etmektir. Böyle bir amaç, maliyet açısından işletmelere pahaya mal olmaktadır. İkinci bir, sorun ise risk veya algılanan risk kavramıdır. Yeni ürün ve süreç geliştirme ürün-geliştirme döngüsünün en zor aşamasını teşkil etmektedir. Çünkü, bu aşamada yeni ürün artık düşünce olmaktan çıkmış fizibilite çalışmaları yapılmış ve de artık prototip

üretimden asli üretime geçilmektedir. (Wixon, 1987). Yeni ürünün başarısızlık ihtimali risk derecesini artırmaktadır.

2.2.4.2. Değer Analizi ve Değer Mühendisliği Kavramı

Değer analizi (DA) veya Değer Mühendisliği (DM)'nin tanımına geçmeden önce “değer” kavramının tanımını yapmakta yarar vardır.

2.2.4.2.1. Değer Kavramı

Değer; kalitenin fiyata oranı olarak tanımlanabilmektedir. (Newman, 1988; 52). Söz konusu bu tanım dar kapsamda yapılmış bulunmaktadır. Nitekim, esnek bir kavram olduğundan çok anlamda kullanılabilir. “Değer” kavramına göz atmakta fayda vardır. Aşağıda birkaç anlamda kullanılan değer kavramları açıklanmıştır (Chakravartty, 1991; 2).

Fayda değeri; herhangi bir iş, hizmet veya fayda sağlayan objenin kalitesi ve özelliklerini ifade eder.

İtibari değeri; herhangi bir objenin sahip olma arzusuna neden olan niteliği, cazibesi veya özelliğini ifade eder.

Maliyet değeri; herhangi bir objenin, işçilik, malzeme ve diğer giderlerinden oluşan toplam değerini ifade eder.

Değişim değeri; herhangi bir objenin, sahip olmak istediğimiz başka bir şeyle değiştirmemizi olanaklı kılan nitelikleri ve kalitesini ifade eder.

Görüldüğü gibi değer kavramı geniş yelpazede kullanılabilir. Fakat, dikkat edilecek olursa genellikle bir betimleme ifade eden “değer” kavramı değer mühendisliği ve değer analizi kavramı içerisinde bir “hedef”i ifade etmektedir.

Örneğin, değer analizinin amacı bir ürün içerisinde minimum bileşikleri olası minimum maliyetlerde oluşturmaktır.

Değişik ifade biçimleriyle değer analizi ve değer mühendisliği kavramları tanımlanmış bulunmaktadır. Bunlardan birkaç tanesini belirtmek gerekirse;

Değer analizi, belirli teknik ve yöntemler yardımı ile, uzman ekip tarafından gerçekleştirilen sorun çözme işlemidir (Miles, 3). Değer analizi, malzeme ve/veya hizmet satın alımı veya üretiminden elde edilen değer artırılması için örgütlenmiş veya sistematik çabaların tümüdür (Newman, 1988; 52). Değer analizi, ürün veya hizmetin işlev ve performans fonksiyonlarını bozmadan, öz olmayan kısımlarının sistematik olarak çıkarılması girişimleridir. Değer analizi aşağıdaki sorulara cevap vermeye çalışan ve de teknik personel ve muhasebe elemanlarından oluşan bir grup tarafından gerçekleştirilmektedir (Upchurch, 2002; 527):

- Ürün veya hizmetin öz kısımların daha ucuz yöntemler veya malzemeler kullanarak oluşturmak mümkün müdür?
- Her bir ürün veya hizmet öz müdür veya başka bir deyişle, kaliteden ödün vermeden bu ürün veya hizmetlerin elimine edilebilme derecesi nedir?
- Yeni ürün veya hizmeti mevcut ürün veya hizmeti kullanarak standardize etme olasılığı ne derece mümkündür?

Değer analizi hedef maliyetleme ile yakından ilişkili olmaktadır. Başka bir deyişle, değer mühendisliği ve değer analizi hedef maliyetlemenin teknik aracıdır.

Değer analizinin belli başlı tanımlarına göz attıktan sonra değer mühendisliği ile ilgili birkaç tanıma bakılacak olduğunda; Değer mühendisliği, müşterilerin gereksinim duyduğu fonksiyonları değiştirmeden daha düşük maliyete ulaşıncaya dek, ürünü farklı açılardan tasarlama çabalarıdır (Discenza ve Gagne , 1995; 20). Farklı bir tanımda değer mühendisliği, herhangi bir objeyi fonksiyonel açıdan değerlendirerek gerek fonksiyonel gerekse de parasal iyileştirme yapan ve ilgili

projenin konstrüksiyon maliyetini etkileyen bir mühendislik dalıdır (Redfern, 2002; 36). Değer mühendisliği değer analizi kavramı bir biri ile aynı anlama gelmektedir.

2.2.4.3. Değer Analizi / Değer Mühendisliğinin Hedefi ve Özellikleri

Üretilen veya satın alınan her bir parça veya bileşke değer analizinin kapsamına girmez. Belirli göstergeler değer analizi için potansiyel hedefleri belirlemektedir. Bu göstergeler 6 başlık altında ele alınmaktadır (Newman, 1988; 53);

1. Montaj işlemini pahalı kılan parçalar
2. Görünmeyen veya gizli parçalar
3. Değişimi ucuz, bakımı pahalı olan parçalar
4. İşgücü ve malzeme giderleri arasında makul oranı olmayan parçalar
5. Çok fonksiyonlu parçaların kısmen çalıştığı durumlar.

Değer analizinin ana amacı, herhangi bir ürünün bileşkeklerinin o ürünün temel niteliklerini sağlamak için arz ettiği önem derecesi ile yine bu bileşkeklerin ürüne kattığı maliyetle doğru orantılı olup olmadığını ortaya çıkarıp çözümler geliştirmektir. Bir ürün içerisinde herhangi bir parça birçok fonksiyonu yerine getirmek için monte edilmiş ve bu parça sadece birkaç fonksiyonu yerine getiriyorsa söz konusu parçayı veya ona yüklenen fonksiyonları gözden geçirmek gerekmektedir³.

Değer analizinin sonucunda yeni (değişik) malzemeler kullanılmakta, yeni süreçler geliştirilmekte ve yeni uzman tedarikçiler istihdam edilmektedir (Chakravartty, 1991; 2). Başka bir deyişle değer analizi üretim, satın alma ve mühendislik bilgi ve hizmetlerinin karmasından oluşan ve maliyet düşürme hedefi doğrultusunda çıktı sağlayan bir süreçtir.

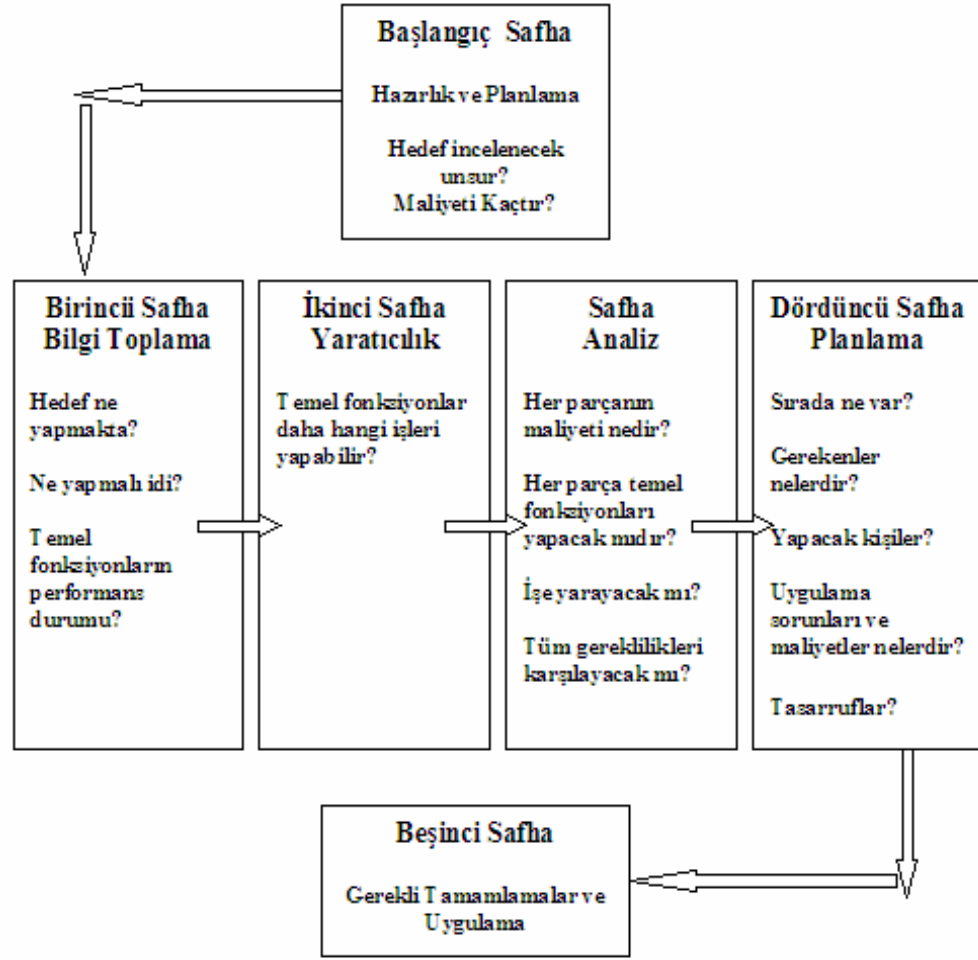
³ Çok “pahalı” bir işgücü çok basit bir iş yapıyor veya çok “pahalı” bir işi uzman olmayan bir işgücü gerçekleştiriyorsa bu durum da değer analizi çalışmalarının kapsamına girmektedir.

Değer analizi ürünün fonksiyonları, sürçleri ve işlemlerini yeniden gözden geçirmek için analitik çerçeve tasarlamaktadır. Ürünün fonksiyonları belirlendikten sonra sıra maliyet düşürme metodolojisine gelmektedir. Aynı zamanda ürünün kalitesi veya nitelikleri artırılmakta veya süreçler geliştirilmektedir (Chakravartty, 1991; 5).

Maliyet tasarrufu sağlamak için her türlü malzeme, her tür teknik ve yöntem ve laboratuvar projelerine dahil edilebilecek mekanik ve elektrik sistemler değer mühendisliğinin kapsamına dahil edilebilmektedir (Redfern, 2002; 37).

2.2.4.4. Değer Mühendisliği Süreci

Değer mühendisliği bir iş olarak ele alındığında, ilk önce bir hedef belirlenmekte daha sonra bu hedefin mevcut maliyeti ve fonksiyonları hakkında bilgi toplanmaktadır. Daha sonra uzman ekipler tarafından yaratıcı fikirler ileri sürülmektedir. Düşüncenin hedefi maliyet düşürmekten ibaret olmaktadır. Düşünce belirlendikten sonra değer analizi devreye girmektedir. Parçaların ve bileşmelerin maliyetleri ve performansları belirlenmektedir. Tüm teknik hesaplamalar tamamlandıktan sonra uygulamada rol alacak kişilerin tespiti yapılmakta en son ise uygulamaya geçilmektedir. Değer mühendisliği iş akışı Şekil 2.4 'da özet olarak görülebilmektedir.



Şekil 2.4: Değer Mühendisliği İş Akışı

(Kaynak: Wixon, 1991; 33)

2.2.4.5. Değer Analizinin Başarı Koşulları

Değer analizi bir takım çalışmasını ifade eder. Söz konusu takım, çalışmalarını sürdürürken başarılı sonuç elde etmek için yaratması gereken değeri müşterilerin bakış açısı ile ele almalıdır (Newman, 1988; 52). Çünkü değer kavramı yalın hali ile değil algılanan “değer” olarak ele alınmaktadır. Dolayısıyla da, şirketler için müşterilerin değer algısı önemli olmak durumundadır ve de başarılı bir değer analizi çalışmaları için müşterilerin değer algısının örgüt içerisinde yerleşmesi gerekmektedir.

Bazı yanlış yargılar değer analizinin anlaşılmasını güçleştirmektedir. Bu yargıları şöyle sıralayabiliriz. Başarı koşullarından birisi de bu yargıları gidermekle mümkün olmaktadır (Newman, 1988; 52-53):

- Değer analizi ürünü ucuzlatmak demektir.
- Değer analizi geniş çapta yeniden tasarımı gerektirir.
- Değer analizi tedarikçilerin işidir.
- Değer analizi satın alma fonksiyonudur.

Değer analizi ile JIT sistemi arasında benzerlik söz konusudur. Değer analizi JIT uygulamalarını gerekli kılmaktadır. JIT sistemi değer analizinin olmazsa olmazı değil, fakat birlikte uygulandığında maliyet düşürme amacına daha fazla hizmet edilmektedir (Chakravartty, 1991; 25).

2.2.4.6 DA/DM Avantajları

Üretim işletmelerinde değer analizinin başarılı bir şekilde uygulanması sonucunda sağlanacak faydaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Kalpakjian ve Shmid, 2003; 920);

- Önemli ölçüde maliyet azaltımı
- Zaman tasarrufu (Üretim için gerekli olan zaman ve toplam zaman)
- Üretim büyüklüğü ve ürün ağırlığında tasarruf
- Daha iyi ürün kalite ve performansı

Değer analizini gördükten sonra Tam Zamanlı Üretim sistemine de göz atmakta yarar vardır.

2.2.5. Tam Zamanlı Üretim (Just- In -Time) Kavramı

Tam zamanlı üretim, ilk defa Japon otomobil endüstrisinde uygulanmış ve kısa zamanda diğer Japon firmaları tarafından da benimsenmeye başlanmış bir üretim

sistemdir (Yükçü, 1999; 789). Geleneksel sistemde üretim sürecine bakıldığında mamul ve yarımamul-üretim stoklarında bir “bekleme” nin var olduğu görülmektedir. Bu beklemler “kayıp”lara yol açarak işletmelerin maliyetini artırmaktadır. Bunun ötesinde, arzu edilen kalite düzeyini yakalayamayan işletmelerin üretimi tekrarlama zorunda kalışı vb. birçok zaman ve kaynak tüketen nedenler maliyetlerin artmasına neden olmaktadır. İşte TZÜ bu durumu çözmeye çalışan bir üretim sistemi yaklaşımıdır.

2.2.5.1. TZÜ Tanımı Amacı ve Felsefesi

TZÜ; gerekli mamullerin, miktarlarda, gerekli zamanda üretimidir. TZÜ, gerektiği zaman gerekeni bulundurmaktır (Yükçü, 1999; 790). Yukarıda da belirtildiği gibi işletmeler gerek üretim aşamasında, gerek tedarik aşamasında gerekse de diğer ilgili işlemler sırasında soyut ve somut kayıplar yaşamaktalar. Bu kayıplar önemli maliyetlere neden olmaktadır.

İşletmelerin uğradığı büyük kayıpları 7 başlık altında özetlemek mümkündür (Chakravartty, 1991; 25):

1. *Aşırı üretimden doğan kayıplar:* Her endüstrinin maruz kaldığı kayıp türüdür. Pazarın ihtiyaç duyduğundan fazla miktarda üretim yapıldığı durumda ek stoklama maliyetleri külfet olmaktadır. Ek stoklama için daha fazla forklift, daha fazla kırtasiye, daha fazla personel çalıştırmak gerekebilecektir.
2. *Beklemelerden doğan kayıplar:* Makine bakımı veya tamiri için üretim durmalarında doğan kayıplar ifade edilmektedir.
3. *Nakliyat veya taşıma kayıpları:* Hatalı yerleşim yeri, veya hatalı nakliyat türü seçimi kayıplara neden olur.
4. *Süreç içerisindeki kayıplar:* Örneğin, cıvata sıkma için ayrılan zaman önemli olduğundan fazla olduğunda kayıplar doğmaktadır.
5. *Envanter kayıpları:* Optimum stok miktarı ayarlanmadığı durumda söz konusudur.

6. *Hareket kayıpları:* Ürüne değer katmayan her tür hareketlerden kurtulmak gerekmektedir. Ürünün bir yerden başka bir yere taşınması değer yaratmaz.
7. *Kusurlu/hatalı ürünlerin yarattığı kayıplar:* Kusurlu ürünler üretimi yinelemeyi gerektirebilir. Bu da işletme için zaman ve kaynak kaybı olmaktadır.

Bahsi geçen kayıplar için birçok çözümler geliştirilmiş bulunmaktadır. Bu sistemlerin birçoğu dolaylı yollarla maliyet düşürmeye katkıda bulunmaktalar. Örneğin, 5S kuralını örgüt felsefesine aşılacak. Fakat, TZÜ bu kayıpları önemli ölçüde azaltmayı amaçlayan bir sistemdir.

Tam zamanında üretim sisteminin önemli amaçlarından birisi de ham madde ve yarı mamul –üretim stoklarını minimize etmektir. TZÜ sistemleri tedarikçilerle birlikte malzemeleri, üretim sürecinde ihtiyaç duyulduğu anda hazır bulunduracak şekilde ayarlamaktadır. Ayrıca, eğer üretim birçok safhada gerçekleşecekse, her bir hatta işlem görecektir mamul bir sonraki hatta tam zamanında teslim yapacak şekilde üretim tasarımı yapılmaktadır (Jiambalvo, 2001; 53). Görüldüğü gibi TZÜ sisteminin hedefi maliyet düşürme, amacı zaman tasarrufu ve üzerinde odaklandığı unsur üretim malzemeleri olmaktadır. Nitekim, stok maliyetinin işletmeler için ne kadar önemli olduğu bilinmektedir. Geleneksel maliyetleme sistemlerinin sakıncalarından birisinin de direkt işçilik giderlerinin üretim maliyeti içerisinde önemi azalmasına rağmen dağıtım anahtarı olarak kullanılması idi. Bu açıdan bakıldığında TZÜ sistemi maliyetleri örneğin, işçi sayısını azaltma veya malzeme kalitesini düşürme yolu ile değil, üretim için ortaya konmuş kaynakların gereksiz yere zaman tüketmesine engel olarak düşürmeye çalışan bir yöntem olduğu görülmektedir.

TZÜ amaçları özet olarak şöyle sıralanabilir (Yükçü, 1999; 790):

- Üretimde ara stok düzeylerini en aza indirmek ve böylece kontrolü kolaylaştırmak
- Üretim için talep dalgalanmalarını azaltarak düzgün üretim akışı elde etmek
- Merkeziyetçilikten uzak bir kontrol sistemi ile etkin kontrol sağlamak
- Fire oranını azaltmak

TZÜ felsefesi hem üretim hem de ticaret işletmelerinde uygulanabilir niteliktedir. İdeal koşullar altında TZÜ sistemini uygulayan işletmeler, her bir iş günü içerisinde ihtiyaç duyduğu kadar malzeme satın alacaktır (Garrison vd., 2003; 734-735). TZÜ sisteminin üretim felsefesi şöyledir (Chakravartty, 1991; 25):

1. Daha az setup, daha fazla esneklik ve daha az yeniden işleme.
2. Etkin olarak üretim yapmak demek, malzemelerin/ürünlerin iç ve dış müşteriler tarafından kalitatif ve kantitatif anlamda kabul edilir nitelikte olması demektir.
3. Sıfır hata amaçtır. Minimum ortalama kabul edilir düzeyde bir kalite söz konusu değildir. Hiç kusur yapmayacak şekilde üretim yapılacaktır.
4. Yüksek kalite yüksek kar demektir. Kalite amaçtır ve de üretim için bir yük değildir.
5. Kalite tasarlanmıştır ve ürünün nitelikleri içerisinde yer alacaktır. Kontroller, iyi olanları kötü olanlardan ayırmak için yapılır.
6. Kalite herkesin işidir. Toplam kalite demek, bireylerin, parçaların ve üretimin kalitesi demektir.
7. Kalite ilk adımdan itibaren başlar ve anahtar sözcüktür. Girişimler ilk üretimden itibaren hatasız üretim yapacak doğrultuda olmalıdır.
8. Tedarikçiler kalite ortaklarıdır. Arzu edilen kaliteyi yakalayabilmek için tedarikçilerle iyi ilişki içerisinde olmak gerekmektedir.

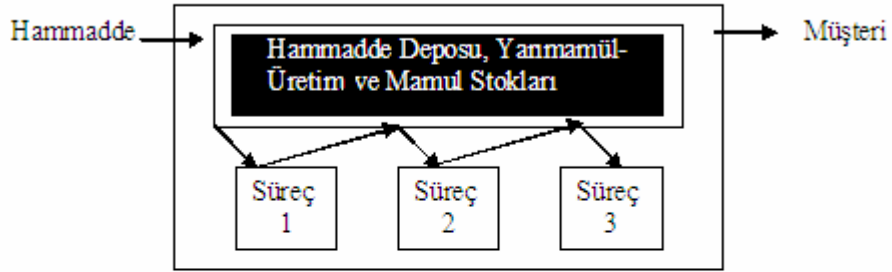
JIT felsefesinin özünde hatasız üretim, doğru tedarikçi ile işbirliği ve göreceli tüm kalite anlayışlarını benimseme gibi hedeflerin barındığı açıkça görülmektedir. JIT yaklaşımı, yüksek maliyete neden olan en önemli etkenlerin kalitesizlik nedeniyle yaranan zaman, kaynak ve müşteri kayıpları olduğunu ileri sürmektedir.

2.2.5.2. TZÜ Süreci ve TZÜ Stok Maliyetlerine Etkisi

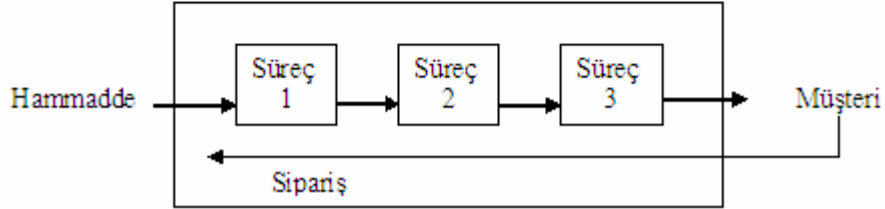
Sistemin uygulanmasıyla işletmelerde, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri azalacak ve işletmede maliyetlerin düşmesiyle verimlilik artacaktır (Alkan, 2001; 10).

TZÜ sisteminin geleneksel sisteme kıyasla stok maliyetlerini elimine ettiğini Şekil xx'de belirgin bir şekilde görmek mümkündür.

Geleneksel Sistem



TZÜ Sistemi



Şekil 2.5: Geleneksel Sistem ve TZÜ Sisteminin Stoklara Etkisinin Kıyaslanması
(Kaynak:McWatters vd., 2001 ;438)

2.2.5.3. TZÜ Sisteminin Başarı Koşulları

Ancak, işletmelerin başarıya ulaşabilmeleri için değer zinciri üzerindeki diğer işletmelerin de sisteme uyum göstermesi gerekmektedir. TZÜ temelde üretim sistemi tasarımı ve işletilmesine yönelik bir yaklaşım olup, maliyet yönetimiyle de yakından ilgilidir. İşletmelerin amansız rekabet ortamında hedeflerine ulaşabilmeleri için üretim ve stok kontrolüne önem vermeleri gerek ve şarttır. Bu çerçevede tam zamanında üretim sistemlerinin iki temel amacı vardır (Alkan, 2001; 10):

- Sıfır stok
- Sıfır israf.

Maliyetleri azaltmanın yanında üretimin tüm aşamalarında israfın ortadan kaldırılmasını amaçlayan TZÜ sistemini uygulayabilmek için aşağıda belirtilen hedeflerin gerçekleştirilmesi gereklidir (Köse, www.kho.edu.tr):

- Miktar ve çeşit açısından talepteki günlük ve aylık dalgalanmalara sistemin adaptasyonunu sağlamak üzere, kalite kontrol fonksiyonunun geliştirilmesi
- Her sürecin, sonraki süreçlere sadece hatasız parçaları göndermesini sağlamak üzere, kalite güvence sisteminin kurulması
- Sistemin insan kaynağını kullanarak, maliyet azaltma hedefine ulaşabilmesini sağlamak üzere, insana saygının egemen olduğu bir örgüt kültürünün oluşturulması.
- Tedarik kaynaklarından kaliteli ilk madde ve yarı mamul sağlamak.

2.2.5.4. TZÜ Avantajları

TZÜ, stok düzeyini çok düşük veya sıfır seviyesinde tutan bir malzeme yönetim sistemidir. TZÜ uygulamanın en önemli avantajı depo maliyetlerinden kaçınmaktır (Solomon, 1997; 207).

TZÜ sistemini başarılı bir şekilde uygulayan işletmeler önemli ölçüde tasarruf sağlamaktadırlar. Bu tasarruflar birçok avantajlara neden olmaktadır. TZÜ sisteminin avantajlarını genel olarak şöyle sıralamak mümkündür (Lucey, 2002; 35);

- Her tür stok için daha düşük yatırım gerekmektedir
- Azalan stok miktarı ve geliştirilmiş tasarımlar boşluk yaratmaktadır
- Daha yüksek kaliteli teslimat işlemleri ve daha büyük ürün çeşitliliği müşteri memnuniyetine neden olmaktadır

- Geleneksel stoklama yöntemlerinin zemin yarattığı eşgüdüm, iş akışı, ve tedarikçi güvensizliği gibi sorunları elimine ederek önemli ölçüde performans yaratmaktadır
- TZÜ sisteminin esnekliği ve küçük partiler halinde arz yeteneği, şirketlerin pazardaki değişikliklere çok hızlı bir şekilde uyum sağlamasını ve pazar nişi oluşturmasını mümkün kılmaktadır

Özetle söylenecek olursa, açıklanan bu maliyet düşürme teknik ve yöntemleri işletmelerin kalite ve maliyetleri üzerinde durmaktadır. Ayrıca, bu teknik ve yöntemler bir birilerini tamamlar niteliktedirler. Herhangi birisinin kullanılması diğerlerinden en az bir tanesini de beraberinde gerekli kılmaktadır. Örneğin, Hedef maliyetleme programı Kaizen maliyetlemeyi de gerektirmektedir. Bu da; kalitenin arttırılıp, maliyetlerin düşürülmesi amacını gerçekleştirmenin, sadece belirli bir birim veya süreçler üzerinde durarak değil, tüm değer yaratan faaliyetleri dikkate alarak mümkün olduğunu göstermektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİR MALİYET DÜŞÜRME YAKLAŞIMI OLARAK DIŞ KAYNAK KULLANIMI (OUTSOURCING)

3.1. Dış Kaynak Kullanımı (Outsourcing) Kavramının Tarihçesi

Outsourcing (Dış Kaynak Kullanımı) ilk kez 1979 yılında Oxford English Dictionary’de, literatürde ise 1981 yılında Business Week’te çıkan bir makalede kullanılmıştır. Fakat bir iş modeli veya işletme stratejisi olarak outsourcing kavramının kullanılması 1990’lı yıllara rastlamaktadır. Türkçe kaynaklarda outsourcing ile aynı anlamda kullanılan; Dış Kaynak Kullanımı (DKK), Dış Kaynaklardan Yararlanma, Dışsal Tedarik ve İşi Dışarıya verme gibi tanımlamalar yer almaktadır. Türkçe literatürde DKK özellikle stratejik bir yönetim yaklaşımı olarak incelenmiş olduğundan Stratejik Dış Kaynak Kullanımı kavramı ile aynı anlamda tanımlanmıştır (<http://tr.wikipedia.org/wiki/diskaynakkullanimi>).

Bu çalışmada “outsourcing” terimi daha sık kullanılacak, zaman zaman da Dış Kaynak Kullanımı (DKK) ifadesinden yararlanılacaktır.

3.2. Outsourcing Kavramı

Outsourcing “outside resource using” (dışarıdan kaynak kullanma) ifadesinin kısaltılmış biçimidir. Bu üç kelime ayrı ayrı incelenecek olursa (Arnold, 2000; 23):

- Outside (Dışarıdan); Yani kendi şirketi içerisinde değer yaratmamayı ifade etmektedir. Böylesi dış perspektiften bakıldığında şirketin sınırları ilginç hale gelmektedir. Sınırsız örgüt düşüncesi, dışarıdaki ortaklar ile son müşteriler için değer yaratma entegrasyonuna gitmek demektir (Picot v.d. 1996). Böylece, stratejik bağlar artmaktadır. Tedarikçi ortaklığı kavramı daha sonra şirketin araştırma ve geliştirme stratejilerinin merkezini oluşturabilmektedir.

- Söz konusu dış odaklanma yalın hali ile anlaşılmalıdır. Buradaki anlam dış kaynaklara stratejik yaklaşımda bulunmayı ifade etmektedir. Kaynak-tabanlı bakış açısıyla yola çıkıldığında şirketin, kaynaklardan ve bilgiden oluşan yegane bir kompleks olduğu düşüncesi doğabilmektedir. (Penrose,1959). Bu kaynaklar çevreden temin edilmediği zaman rekabet edebilme şansı kalmamaktadır.
- Söz konusu dış kaynaklardan haberdar olmak yeterli değildir. Onlar şirket tarafından ve şirketin rekabette önemli yer sağlayabilmesi için kullanılmalıdır.

Önce birkaç Türkçe kaynaklı hemen ardından yabancı kaynaklı tanımlara bakılacak olursa; İşletmelerin sadece kendi sahip oldukları yetenek ve becerileri esas alan işleri yapmak istemeleri veya öz *temel yetkinliklerinin* (core competence) kullanılmadığı alanlarda başka işletmelerden yararlanma eğilimine gitmeleridir (Koçel, 1998, aktaran <http://tr.wikipedia.org/wiki/diskaynakkullanımı>). Outsourcing, dış kaynaklardan yararlanma, işletmelerin kendilerine rekabet alanı sağlamak için öz yetenekleri ile ilgili işleri kendileri yapması, öz yetenekleri dışında kalan işleri o konuda uzman işletmelerden tedarik etme biçimidir (Ertürk, 1998, aktaran (<http://tr.wikipedia.org/wiki/diskaynakkullanımı>)).

Oxford English Dictionary outsourcingi şöyle tanımlamıştır; “Bazı mal, yada hizmetleri bir sözleşme kapsamında dışarıdaki bir kaynaktan sağlama”. Outsourcing, işletmenin kendisine rekabet avantajı sağlayan faaliyetlere odaklanmasına, kendi uzmanlık alanına girmeyen faaliyetleri ise bu konuda uzmanlaşmış, organizasyon dışındaki işletmeler aracılığıyla gerekli kalite standartlarına uygun bir biçimde sağlamasına olanak sunan bir yönetim stratejisidir. (The Outsourcing Institute, 1997 aktaran (<http://tr.wikipedia.org/wiki/diskaynakkullanımı>)). Bilgi Teknolojileri üzerinde çalışmalarda bulunan Loh ve Venkatraman outsourcingi, bir örgütün IT altyapısını teşkil eden tüm veya spesifik bileşeler ile ilgili fiziksel kaynaklar ve/veya insan kaynaklarına dış tedarikçilerin yaptığı önemli bir katkı olarak tanımlamışlardır (Gilley, 1997; 15). Greaver (1999) outsourcingi, “Şirketin devamlılık arz eden bazı içsel faaliyetlerini ve karar haklarını, bir anlaşmaya tabi

olarak dışarıdaki tedarikçi firma veya firmalara devretmesi” şeklinde tanımlamış bulunmaktadır.

Outsourcing; Yönetimin, içsel faaliyetlerin temel yetkinlikleri üzerinde odaklanma arzusuna yerel ve uluslararası tekliflerdir (Weidenbaum, 2005;311). “Daha önce bir firma içerisinde yapılan/yönetilen bir işlemin ilgili insan kaynağı ile birlikte uzun süreli bir sözleşme kapsamında bir dış firmaya aktarılmasıdır” (Quelin ve Duhamel, 2003; 648) “Tüm dünyadaki bağımsız tedarikçiler tarafından çok uluslu şirketlere ürün sağlama”, “ Bağımsız şirketler tarafından sağlanan son ürün ve bileşmelerinin genişletilmesi” (Kotabe, 1992, 103 aktaran Gilley, 1997; 15), şeklinde tanımlamalar da görebiliyoruz. Bunlara ilaveten “Üretim bileşmeleri ve diğer katma değer faaliyetlerin dışarıdan sağlanmasına güvenmedir” şeklinde bir tanım da söz konusu literatürde yerini almış bulunuyor (Lei&Hitt, 1995; 836 aktaran Gilley, 1997; 15).

Genellikle, çalışmalarda kullanılan outsourcing tanımları öylesine geniş kapsamlı ele alınmıştır ki, sanki outsourcing yapan şirket hemen hemen tüm mal ve hizmetleri dış firmalardan temin etmektedir. Outsourcingin söz konusu şu tanımları yetersiz bulunmaktadır. İşletme literatüründe “outsourcing” tanımı ile ilgili bir karışıklık söz konusudur. Outsourcingi bir tedarik süreci olarak tanımlamak onun karışıklık yarattığı noktayı yakalamaya el vermemektedir (Gilley, 1997; 15).

Outsourcing sadece bir satınalma kararı değildir, nitekim bütün firmalar dışarıdan herhangi bir şeyi satın almaktadırlar. Daha çok buna, faaliyetin tamamen içeride gerçekleştirilmemesinin kararıdır diyebiliriz. Outsourcing bir organizasyonun belli bir sürecinin sahipliliğini bir tedarikçiye aktardığı durumda ortaya çıkar. Burada geleneksel firma-tedarikçi ilişkilerinde farklı olarak kontrolün de devri söz konusudur. Yani belirli bir süreç veya birimlerin tedarikini dışarıya havale eden bir örgüt söz konusu işlemlerin kontrolünü de devrettiği için sadece sonuçlarla ilgilenmektedir. Başka bir deyişle şirket devrettiği işleri/birimleri nasıl görmek istediği ile ilgili olarak muhabata müracaat edebilir, fakat nasıl yapılması gerektiğine karışmaz.

Outsourcing kavramı ilk zamanlarda üret-satınal kararlarının avantaj ve dezavantajlara bakılarak verilmesi biçiminde özetlenmiştir. Ancak zaman içerisinde firmalar pazarda daha rekabetçi olabilmek için kendi en iyi yaptığı işe odaklanıp, diğer konularda ise pazarda o işi iyi yapan firmaların kaynaklarından yararlanmaya yönelmişlerdir. Böylelikle, outsourcing operasyonel yada taktik düzeyde basit bir satın alma kararı işleminden uzaklaşıp stratejik bir yönetim aracı olarak kullanılmaya başlamıştır. Temel felsefe şu olmaktadır;

- Firma kaynaklarını, firmanın üzerinde uzmanlaştığı ve firmanın müşterilerine farklılaştırıcı değerler yaratabildiği belirli sayıdaki yetkinlik üzerine odakla.
- Bunlarında dışında kalan (uzun süreden beri içeride yapılan ve firmaya entegre olduğu düşünülen bazı işler de dahil olmak üzere) firmanın stratejik olarak kritik ihtiyacı ve özel uzmanlığı olmadığı tüm işlerde *dış kaynak kullan*.

Stratejik ve stratejik olmayan dış kaynak kullanımı ayırımında iki kriter önemlidir (Alexander, M & Young, D.1996). Firmanın stratejik düzeyde bir dış kaynak kullanım politikası var mı? Ana etkinliklerden (core activities) de herhangi birini dışarıya vermeyi değerlendirir mi? Sözü edilen ana etkinlikler aşağıdaki 4 farklı anlamda işler için kullanılmaktadır (<http://tr.wikipedia.org/wiki/diskaynakkullanımı>):

- Geleneksel olarak çok uzun süreden beri içeride yapıla gelmiş işler
- İş performansı açısından kritik işler
- Rekabet avantajı sağlayan veya sağlama potansiyeli bulunan işler
- İşletmenin büyümesini, yeni buluşlar yapmasını ve canlanmasını sağlayacak etkinlikler

Böylece outsourcing yeniden iki açıdan tanımlanabilir. Birincisi, outsourcing içsel aktivitelerin *yerine* dışsal satın alımları koymadır. Yani içsel üretim yapmayı

(mal veya hizmet) durdurup dış tedarikçilerden temin yoluna gidilmektedir. İkincisi , outsourcing bir *çekinme* yöntemidir (Gilley, 1997; 16). Bu şu demektir, outsourcing dış tedarikçilere havale edilen faaliyetlerle sınırlandırılmamalıdır. Tam tersine, şirket kendi finansal ve yönetsel gücündeki yeterliliğe rağmen dışarıdan satın almaya da gidebilir. Örneğin, Nike, kendi tasarladığı ürünleri kendisi de üretebilir. Fakat kendine göre makul gerekçelerle üretim işini “dışarı”ya yaptırıp uzun vadeli projeler üzerinde konsantrasyonunu sağlamaktadır. Böylece, outsourcing *yerine koyma* ve *çekinme gibi* nedenlerle gerçekleştirilebilmektedir.

Tüm bu tanımların ışığında outsourcing; “Kendini tanıma, kendi finansal ve yatırım gücünü mutlak ve göreceli olarak bilme, çevresel gelişim ve rekabet hızının farkında olma, böylece “iyi” ve/veya düşük maliyetle yaptığı işe odaklanarak daha fazla değer yaratıp uzmanlaşabilmek için, aynısını yapanlara kıyasla “kötü” ve/veya yüksek maliyetle yaptığı işi dışarıdan satın alma kararıdır” şeklinde tanımlanabilmektedir.

3.3. Outsourcing Yapma Nedenleri

Her ne kadar da outsourcing, şirketlerin iç faaliyetlerini ilgilendiren analizler doğrultusunda verilmiş karar olsa da, dış nedenlerin de bu kararı etkileme olasılığı sebebiyle outsourcing yapma nedenlerini içsel ve dışsal nedenler olarak ikiye ayırmak mümkün olmaktadır.

3.3.1. Outsourcing Yapmayı Etkileyen İçsel Nedenler

Son ürünü tamamen kendi kaynakları ve kendi çabaları ile üreten şirketlerin sayısı çok azdır. Hatta yaratılan toplam değer yarsından az bir kısmını şirketler üstlenmektedirler. Dolayısıyla, şirketler ve/veya firmalar işbirliği, ortaklık, birleşme ve bu gibi çeşitli birliktelikler adı altında faaliyetlerini sürdürmektedirler. Bu birliktelikler çeşitli amaçlar için kurulmaktadır. Maliyet düşürme, pazarda güç oluşturma, rekabeti artırma veya rekabet kırma gibi sonuçlara ulaşma arzusu bu amaçlardan birkaç tanesini teşkil etmektedir.

Outsourcing, yatay entegrasyona giden işletmelerin başvurduğu yöntemlerden biridir. Yatay entegre olmuş işletmeler hemen hemen tüm üretim bileşeklerini ve ham madde kaynaklarını kontrolü altında tutan işletmelerdir. Bu stratejiyi varlığını bağımsız olarak sürdürmek isteyen işletmeler yaygın olarak uygulamaktadırlar (Russel ve TaylorIII, 1995; 284). Gerek mikro, gerekse de makro anlamda yapılan outsourcinglerin rasyonel olarak nedenleri aynıdır. Yani outsourcing işlemini ister firmalar gerçekleştirsin, isterse de devletler, başarılı olmalarını etkileyen faktörler değişik olsa da yapılış nedenleri genelde aynıdır.

Bazı şirketler mevcut durumlarını iyileştirmek, bazı şirketler ise daha iyi konuma gelmek için outsourcinge gidebilmekteler. İşletmeler kaynakları el verse dahi, ana faaliyetleri dışında yeni yatırımlara büyük miktarda para harcamaktan kaçınırlar. Dolayısıyla da, ikinci bir alternatif olarak outsourcing yapma ile karşı karşıyalar.

Outsourcing yapmayı etkileyen şirket içi nedenler aşağıda açıklandığı gibidir;

3.3.1.1. Maliyet Düşürme

Outsourcing yapmanın geleneksel olarak bilinen nedenlerinin başında *maliyet düşürme* gelmektedir (Hignite; 2004; 40). Fakat maliyet düşürme amacının gerçekleşmesi için outsourcing yapacak şirketin ulaşamadığı veya bunu rasyonel bulmadığı fakat dışarıdan hizmet veya üretim arz edecek tedarikçinin sunduğu ölçek ekonomisi gibi spesifik bir durumun gerçekleşmesi gerekmektedir.

Outsourcingin maliyet etkinliği analizi finansal analiz, benchmarking, boşluk analizi (gap analysis), performans istatistikleri gibi analizleri gerektirebilir (Hignite, 2004; 40). Bu analiz yöntemleri istatistik ve mühendislik çalışmaları ürünü olmaktadır. Dolayısıyla, outsourcing kararının kesin olarak verilebilmesi için teknik analizlerden de yararlanması mümkün olmaktadır.

Şirketlerin belirli standartları yakalamakta zorlandıkları ve dolayısıyla içeride üretmenin alternatifi olarak, daha pahalıya mal olsa dahi, dışarıdan temin etme durumunda kaldıkları üretim faaliyetleri veya destek hizmetleri hariç, maliyet düşürme, maliyetten kaçınma ve gelir yaratma gibi outsourcing amaçları outsourcing yapmanın ilk hedefi olmasa da birer avantaj olarak çoğu zaman beklenilmektedir. Çünkü, işletmeler bazen belirli bir kalite veya üretim standardı düzeyinde üretim yapabilmek için kendi imkanları elvermediğinde dışarıya iş yaptırma veya dışarıdan destek hizmetleri temin etme yoluna gidebilmektedirler. Bu nedenle, böyle bir durumda outsourcing girişiminden maliyet düşürme veya maliyetten kaçınma gibi sonuçlar beklemek söz konusu değildir. Diğer taraftan, işletmelerin böyle bir zorunluluklarının olmaması durumunda birinci planda maliyet düşürme amacı ile outsourcing yapmasalar dahi (örneğin, riskten kaçınma amacı ile) genellikle maliyetler daha düşük oluşmaktadır.

3.3.1.2. Temel Yetkinlikler Üzerinde Odaklanma Arzusu

“Maliyet düşürme” ile aynı derecede önemli olan diğer amaç “temel yetkinlikler üzerinde odaklanma arzusu” dur. İşletmenin iç faaliyetlerini ana amaçlarına yakın, ana amaçlarına uzak ve geçici (bir kereye mahsus) etkinlikler olarak ayırmak mümkün olmaktadır (Bknz. Şekil 3.1). Söz konusu faaliyetleri bu şekilde sınıflandırmak outsourcinge aday faaliyetleri saptamaya yardımcı olmaktadır. Nitekim, ana faaliyetlerin outsourcing yolu ile temin edilmeyeceği kesin olduğu gibi, destek hizmetlerinin dışarıdan sağlanıp sağlanmayacağı şirket içersinde verilmesi gereken kararlardan biri olmaktadır.

3.3.1.3. Sabit Maliyetleri Değişken Maliyetlere Çevirmek

Sabit maliyetler belirli bir dönem içerisinde ve belirli bir üretim aralığında üretim hacminden bağımsız olarak oluşan maliyetlerdir. Sabit maliyetleri değişken maliyete çevirebilen işletmeler artık söz konusu maliyetleri bağımlı hale getirdiği için maliyete neden olan unsurlar üzerinde odaklanabilmektedir. Böylece, gerekli müdahaleler yapılabilmektedir.

3.3.1.4. Esnekliği Yakalamak

Outsourcing *esneklik* sağlar (Duhamel ve Quelin, 2003; 648): Şirketler hizmet tedarikçilerinden iki Şekilde beklenti içerisindedir:

- Tedarikçiler Şirketin mŐŐterilerinin gereksinimlerine ve buldukları pazardaki deđiŐimlerine uyum sağlamaya çalışırlar
- Tedarikçiler mŐŐteri beklentilerine cevap verecek araç ve kaynakları geliŐtirir ve ayarlarlar.

BÖylece Şirketler işlerin yŐkselmesi ve gerilemesi dönemlerinde içsel olarak sağlamakta zorluk çekecekleri esnekliğin outsourcing Őirketleri tarafından ayarlanabileceğine inanmaktalar.

Temel yetkinlikler Őzerinde odaklanıp ikincil yetkinliklerin outsourcing yolu ile temin edilmesine finansal açıdan bakıldığı zaman Şirketlerin de ellerindeki kıt finansman kaynaklarını ilk olarak temel yetkinliklere kanalize ettiği gŐrŐlebilmektedir. Dolaysıyla, bu durumda diğer aktivitelerin Şirketin kendi kaynakları ile gerçekleştirilmesi zorlaŐmaktadır.

3.3.1.5. Yatırılan Sermayeyi Azaltmak ve Riski Dağıtmak

Outsourcing Őst yöneticiler için *riski dağıtma* ve de *geri dŐnŐlmesi zor yatırımlardan kaçınma* aracıdır (Duhamel ve Quelin, 2003; 648). Outsourcing yapan işletme, sorumluluklarını da tedarikçi Şirkete devrettiği için yatırım riskini dađıtmıŐ olmaktadır. Ayrıca, yatırılması gereken sermaye miktarı daha az olmaktadır.

3.3.1.6. İ Departmanlar Üzerinde Kontrolü Sağlamak

Gerek üretim birimi, gerekse de destek hizmetleri dışarıya veren işletmenin outsourcing sonrasında departmanlar üzerinde kontrolü kolay olmaktadır. Çünkü, outsourcing öncesine kıyasla işler daha basitleşmektedir.

3.3.1.7. Dışsal Yetkinliklere de Ulaşım Kaliteyi Artırmak

Aslında temel yetkinliklere odaklanma arzusu ikincil yetkinliklerin mutlak önemsizliğinden kaynaklanmamaktadır. Sadece olarak kısıtlı miktarda para, enerji ve zaman faktörleri ile mevcut rakiplerle rekabet edebilmek için ikincil yetkinliklerden en azından belli bir dönem için vazgeçmek gerekmektedir. Temel yetkinlikleri rakip tanımayan seviyeye ulaşan işletmeler böylece dışsal yetkinliklere de ulaşma fırsatı yakalayabilmektedir. Örneğin, Adidas yıllarca pazarda sadece spor malzemeleri üzerinde odaklanarak önemli bir marka haline geldikten sonra, parfüm ve saat sektöründe de faaliyet görmeye başlamıştır.

Literatürde genellikle outsourcing yapma nedenleri hakkında varılan görüş birliğini referansları ile birlikte bir tablo halinde görebilmek mümkündür (Bknz. Şekil 3.1). Burada değişik akademisyenler veya uzmanlar tarafından ileri sürülen ortak nedenler özet olarak belirtilmiş bulunmaktadır.

Belirlenen Nedenler	Temel Referanslar
İşlem maliyetini düşürmek	Lacitiy ve Hirschheim (1993b); McFarlan ve Nolan (1995);Barthelemy ve Geyer (2000); Kakabadse ve Kakabadse (2002)
Temel yetkinlikler üzerinde odaklanma	Quinn ve Hilmer (1994); Saunders ve d.(1997); Alexander ve Young (1996b); Kakabadse ve Kakabadse (2002);
Yatırılan sermayeyi azaltmak	McFarlan ve Nolan (1995); Kakabadse ve Kakabadse (2002);
Maliyetlerin ölçülebilirliğini geliştirmek	Barthelemy ve Geyer (2000)
Dışsal yetkinliklere de ulaşp kaliteyi artırmak	Quinn ve Hilmer (1994); McFarlan ve Nolan (1995); Kakabadse ve Kakabadse (2002)
Sabit maliyetleri değişken maliyetlere çevirmek	Alexander ve Young (1996a);
İç departmanlar üzerinde kontrolü sağlamak	Lacitiy ve Hirschheim (1993a); Alexander ve Young (1996a);

Şekil 3.1: Literatürde Yer Alan Yaygın Outsourcing Yapma Nedenleri

(Kaynak: Duhamel ve Quelin; 2003; 54)

Temel yetkinlikler kapsamında olmayan üretim birimlerinin yanında outsourcinge konu olacak diğer faaliyetler de destek hizmet faaliyetleri olmaktadır. Güvenlik, yemek ve eğitim faaliyetleri buna örnek gösterilebilmektedir.

Outsourcingi yapılacak destek hizmet faaliyetlerinden birisi de çalışanların eğitim sürecidir. Her hangi işletme bir çok nedenlerle eğitim sürecini dışarıdan temin edebilir. Bu nedenlerden en önemlisi eğitim faaliyetinin şirketin temel yetkinliklerinin dışında olmasıdır. Başka bir açıdan bakılacak olursa, şirket yöneticileri geleneksel eğitim faaliyetlerinin yüksek maliyetli ve az etkili olduğu kanısında olmaktadır. Böyle bir durumda söz konusu yöneticiler ya bazı eğitim faaliyetlerini elimine etmekte ya da dışarıdan daha ucuz ve daha etkin eğitimci kişi veya kurumlara müracaat etmektedirler. Genellikle ikinci seçenek tercih edilmektedir

(Richman ve Trondsen, 2004; 69). Çünkü, uzmanlaşmanın önemli olduğu çağımızda şirket içi eğitim faaliyetlerin de artık profesyonel kişilere devredilmesi uygun görülmektedir. Örneğin, herhangi bir konuda etkin bir şekilde eğitim vermek isteyen bir şirket bu işi kendi içerisinde birkaç kişiye yaptırmak yerine dışarıdan gelecek olan bir tek uzmana yaptırmayı diğer koşullar değişmezken daha az maliyetli olabilmektedir.

Şirketin eğitim faaliyetlerini dışarıdan temin etmesi kararını destekleyecek kriterler üç madde halinde şöyle özetlenebilir (Richman ve Trondsen, 2004; 69):

Maliyet. Her şirket öğrenme sürecini mevcut koşullara göre etkin sonuca en düşük maliyete katlanarak gerçekleştirme arzusunda. Başka bir deyişle böyle bir zorunluluk içerisindedir. Söz konusu bu zorunluluk hangi aktivitelerin ve/veya süreçlerin içeride tutulup, hangilerinin ise dışarıdan aynı veya daha fazla etkinlikle ve de daha ucuza temin edileceği kararını doğurmaktadır.

Belirli zaman dilimine uyma. Şirketler eskide olduğundan çok daha hızlı davranmak durumundalar. Dolayısıyla da, yeni taleplere ilişkin eğitim faaliyetleri bu yüzden belirli zaman dilimi içerisinde tamamlanmak zorundadır. Böyle bir durumda eğitim faaliyetlerini dışarıdan temin etme baskın bir alternatif olmaktadır.

Geçerlilik (Relevance). Şirket içi eğitim faaliyetleri ana faaliyetleri destekleyici nitelikte olmalıdır. Eğitim faaliyetleri tamamlandığında işletmenin ana faaliyetlerini gerçekleştirecek kritik kişilerin belirli uzmanlıkları benimsemiş olması ve temel yetkinliklere katkı yapacak olması gerekmektedir. Böylece, özet olarak bu üç kriterin ışığında bir şirket eğitim faaliyetlerini hangi şekilde temin edeceği kararını verebilecektir.

Dışarıdan temin edilecek faaliyetlere örnek verecek olursak: teknolojik alt yapı hizmetleri, şirketin yönetsel ve operasyonel faaliyetleri, stratejik girişimler, teknolojik platform oluşturma vb. gösterilebilir (Richman ve Trondsen, 2004; 69).

3.3.2. Outsourcing Yapmayı Etkileyen Dışsal Nedenler

Outsourcing kararlarının değerlendirilmesinde firmanın çevresindeki değişimleri de irdelemek önem arz etmektedir. Gerekli literatür taraması ve veri birikimi ile farklı noktalar ortaya çıkmaktadır. Tepe yöneticilerin outsourcing kararı verirken kendilerini etkilediğini düşündükleri çevresel faktörleri şöyle sıralana bilmektedir (Duhamel ve Quelin, 2003; 653):

- Ürün gelişimindeki ve teknolojik süreçlerdeki sürekli değişim: Her işletme bu değişime tek başına ayak uyduramamaktadır. İşletmeler Zaman ve finansal açıdan yetersiz kaldığından outsourcinge gitmek durumunda kalabilmektedirler
- Pazara yeni giren ürünlerin hızı: Pazara yeni giren ürünlere kısa dönemde karşılık vermek zor olmaktadır. Bu nedenle outsourcing bir çözüm olabilmektedir.
- Zamanlama veya aktivitelerin mevsimsel doğası: Mevsimsel taleplere cevap vermek gerektiğinde geçici de olsa outsourcinge gidilebilmektedir.
- Firmanın bulunduğu pazarın yaşam döngüsündeki konumu: Büyüme aşamasında bulunan ürünlerin kalitesini artırmak, gerileme aşamasındaki ürünlerin de alternatiflerini çıkarmak için outsourcing tercih edilebilmektedir.
- İş hacmindeki dalgalanmanın derecesi ve sürekliliği: Ekonomik koşullardaki sürekli dalgalanmalardan olumsuz olarak etkilenen işletmeler de riskten kaçınmak için outsourcinge başvurabilirler.
- Pazar geleceğinin belirsizliği: Belirsizlikten kaçınarak, bununla mücadeleyi tedarikçilere devretmek isteyen işletmeler outsourcing yapabilmektedirler.

3.4. Outsourcing ve Tedarik Zinciri Yönetimi

Outsourcingin tedarik ve tedarik zinciri yönetimi ile olan ilişkisi dikkat çekmektedir. Çünkü, outsourcing mi bir tedariktir, yoksa tedarik işlemleri birer outsourcing girişimleri midir şeklinde karıştırılması mümkün olan durumlar söz konusu olmaktadır. Outsourcing ve tedarik arasındaki farkı açıklamadan önce tedarik zinciri, satın alma, malzeme yönetimi ve değer zinciri kavramlarının incelenmesi tedarik zinciri yönetimi bütünlüğünü sağlamak açısından önemli olmaktadır.

3.4.1. Satın Alma ve Malzeme Yönetimi Kavramı

Satın alma ve tedarik zinciri yönetimi günümüzdeki teknolojik koşullara ulaşıncaya değin tarihsel olarak 4 evre geçirmiştir. Bu evreler bilgisayarlardan yararlanma öncesi ve sonrası diye ayrılabilir. 1830'lu yıllarda bu konuya değinilmiş olsa da satın alma ve tedarikin işletme faaliyetlerindeki önemi akademik olarak ilk defa 1933 yılında Harvard Üniversitesinde ele alınmıştır.

Fakat o dönemde satın alma pazarlama, finans ve diğer fonksiyonların içinde yürütülmekteydi. Satılan malın maliyeti ile sorumlu birim olmakta idi..

1960 ve 1970'li yıllarda satın alma ve materyal yönetimi adı altında "kardeks" sistemi ile envanter yönetimi yapılmaya başlanmıştır. Bu sistem manüel olarak kayıt yapmayı ifade etmektedir.

1970'li yılların sonunda bilgisayar destekli programlardan yararlanılmaya başlanmıştır. Petrol krizi döneminde malzeme maliyetleri çok önemli konu haline gelmiş bulunmaktaydı. Dolayısıyla da, malzeme yönetimi ön plana çıkmıştır. Bazı malzemelerin dışarıdan temin edilmesi içeride üretmekten daha az maliyetli olduğu fark edilmekteydi. Otomasyona geçiş ile maliyetler daha da düşmeye başlamış bulunuyordu

1980'li yılların sonunda şirketler doğru malzeme yönetiminin karlara olan katkısını saptamışlardı. Artık “kardeks” sistemi kullanımını yitirmişti. Tedarik yönetimi satın alma işlevini de koordineli olarak değiştirmek durumunda bırakmıştır. MRP sistemleri ve JIT'i de içeren geliştirilmiş tedarik disiplini müşterilerin envanterlerini daha düşük düzeyde tutmalarına yardımcı olmuştur. Yöneticiler artık doğru kaliteyi, doğru tedarikçiden, uygun miktarda, doğru zamanda ve uygun fiyata tedarik etmelerini beklemektedirler kendi sorumlu birimlerinden (Burt ve Dobler, 1996; 7-8).

3.4.2. Tedarik Zinciri Yönetimine Geçiş

1980'li yılların sonunda işletmeler kendi örgütleri için satın alma ve malzeme yönetim biriminin işlevsel ve taktiksel faaliyetlerini gerçekleştirecek kişilerden oluşmuş malzeme koordinatör grubuna ve bu fonksiyonu daha geniş anlamda yürütecek tedarik yöneticilerine gereksinim duymuşlardı (Burt ve Dobler, 1996; 8-9).

Tedarik yöneticileri yeni ürün geliştirilmesinde rol alır ve kaynak seçimi, maliyet yönetimi tedarikçiler ile işbirliği kurma ve bunu geliştirme ve bu tedarikçilerle uzun dönemli anlaşmaların uygulamaya koyma gibi sorumluluklar taşırlar. Malzeme koordinatörleri ise söz konusu satın alma anlaşmaları doğrultusunda siparişleri düzenler, üretim hattının devamlı çalışmasını sağlar ve envanteri minimize etmeye çalışırlar. Birçok örgütlerde tedarik yöneticileri örgütün stratejik planlama sürecine de katılırlar.

3.4.3. Değer Zinciri Kavramı

Aslında tedarik yönetimi çok kapsamlı bir kavramdır. Tedarik yönetiminin en önemli fonksiyonu tedarik zinciri yönetimidir. Tedarik zinciri yönetimi ise değer zinciri kavramı ile yakından ilgilidir. Değer zinciri yaratmak doğru ürün, malzeme veya hizmeti, doğru teknolojiyi doğru zamanda, istenilen kalitede ve doğru kaynaktan temin etme anlamına gelmektedir. Değer zinciri her hangi bir malzeme

veya hizmetin ilk kaynağından son tüketicisine ulaşacağı zamana dek yaratılan değerlerin bir seri halinde kümülatif olarak aktarımı demektir.

3.4.4. Tedarik ve Outsourcing Arasındaki İlişki

Buradaki amaç outsourcingin mi tedarik kapsamında veya tedarik sürecinin mi outsourcing kapsamında olduğunu belirtmektir. Tedarik ile outsourcing arasındaki farkları maddeler halinde oraya koyarak aralarındaki ilişkiyi belirtmek mümkündür:

- Tedarik zinciri kaçınılmaz bir süreçtir. Fakat outsourcing tedarik süreci içerisinde değer zincirine katkı sağlayacak yapılan hesaplamalar ve öngörüler sonucunu temsil eden bir karardır. Kısacası Tedarik daha kapsamlı bir kavram olup outsourcing işlemlerini de içerir. Yani her outsourcing bir tedariktir (hizmet veya ürün). Çünkü bir değer yaratılır. Fakat, her tedarik işlemi bir outsourcing değildir.
- Tedarik işleminin bir alternatifi yokken outsourcingin içeride üretme gibi bir alternatifi vardır. Yani tedarik olmazsa amaç gerçekleşmez, fakat outsourcing yapmanın alternatifi olarak işletmeler kendi sorumluluğu altında üretim yapabilmektedir.
- Tedarik işlemlerinde yasal olmasa da ticari bir eğilim ile yürürlüğünü sürdüren işbirliği söz konusudur. Oysa, her outsourcing girişiminde yazılı bir anlaşma yapılmaktadır.
- Outsourcing işi dışarıya verme şeklinde tanımlanmaktadır. Tedarik ise dışarıdan temin etme şeklinde ifade edilebilmektedir. Başka bir anlatımla tedarik işlemi üretim amacıyla yapılır, outsourcing ise maliyet düşürme, verimlilik artırma, riski azaltma, temel yetkinlikler üzerinde odaklanma vb.

Outsourcing faaliyetlerinden yeterli verim alabilmek için fırsatlar ve koşullar satın alan ve hizmet veren işletme tarafından birlikte değerlendirilmelidir. Tedarik zincirinin her bir elemanı tedarik sürecinin etkin olarak gerçekleşmesi için söz konusu bu katılımı destekleyecek şekilde esnek olmak durumundadır.

Outsourcing ile tedarik arasındaki farkı da gördükten sonra outsourcing sürecini, modelini ve kararını farklı başlıklar altında görmekte yarar vardır.

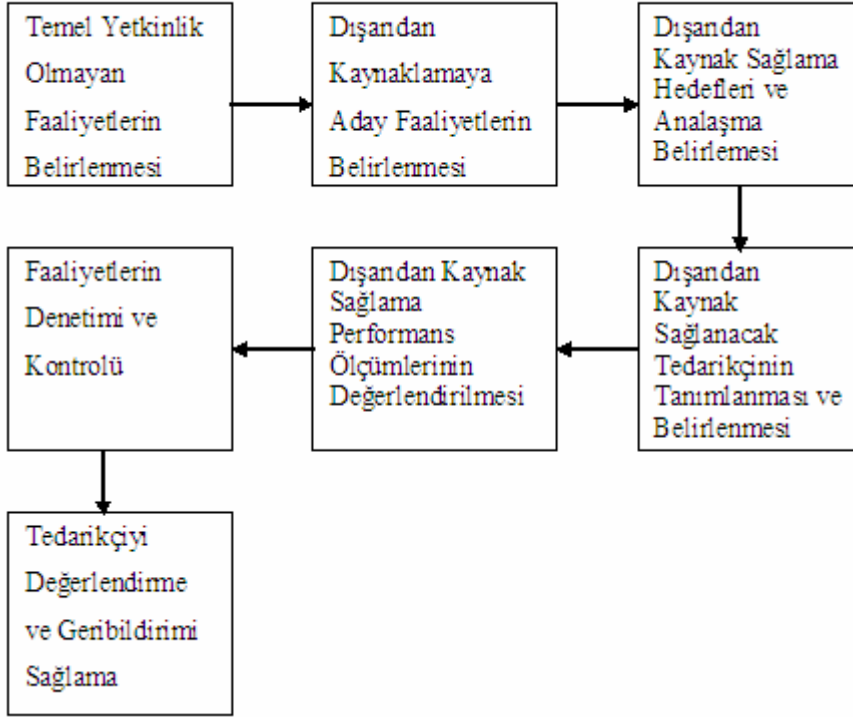
3.5. Outsourcing Süreci

Daha önce de belirtildiği gibi temel yetkinlik, özellikle temel yakın yetkinlik kapsamında olan veya ürün özgüllük derecesi çok yüksek olan parçalar işletmeye büyük oranda maliyet yükü getirmiş olsalar dahi üretim faaliyetleri (fabrika içinde fabrika anlayışı hariç) işletme içerisinde üretilirler. Bu nedenle, genellikle maliyet düşürme amacı temel yetkinlik üzerinde odaklanma amacı ile aynı anda gerçekleşmektedir. Outsourcing süreci de temel yetkinlik kapsamı dışında olan faaliyetleri belirme ile başlayıp, tedarikçi şirketin outsourcing amacına katkısının geribildirimi ile sona ermektedir.

Literatür taraması ve deneysel uygulama sonuçlarına dayanarak outsourcing süreci genel olarak 6 aşamadan oluşmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Momme, 2002;72):

- 1.Yetkinlik analizi
- 2.Değerlendirme ve onaylama
- 3.Sözleşmenin düzenlenmesi
- 4.Proje değerlendirme ve transfer
- 5.İlişki geliştirme
- 6.Sözleşmenin sonlanması

Bu 6 aşama outsourcing sürecinin kaba şeklini göstermektedir ve de her bir aşama başlı başına analiz ve inceleme gerektirir. Outsourcing sürecini Şekil 3.2’de belirgin bir şekilde görmek mümkündür.



Şekil 3.2: Outsourcing Genel Süreci

Kaynak :(Ravindran ve Wadhwa, 2006; 2).

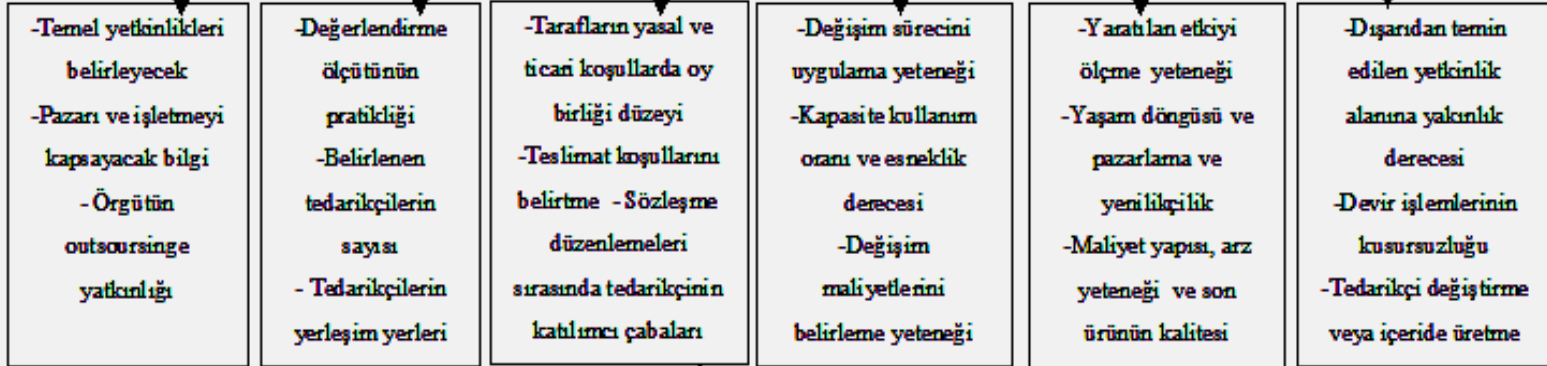
Şekil 3.3’ te outsourcing sürecini daha ayrıntılı bir şekilde görebilmek mümkündür.

Tüm Outsourcing Süreci

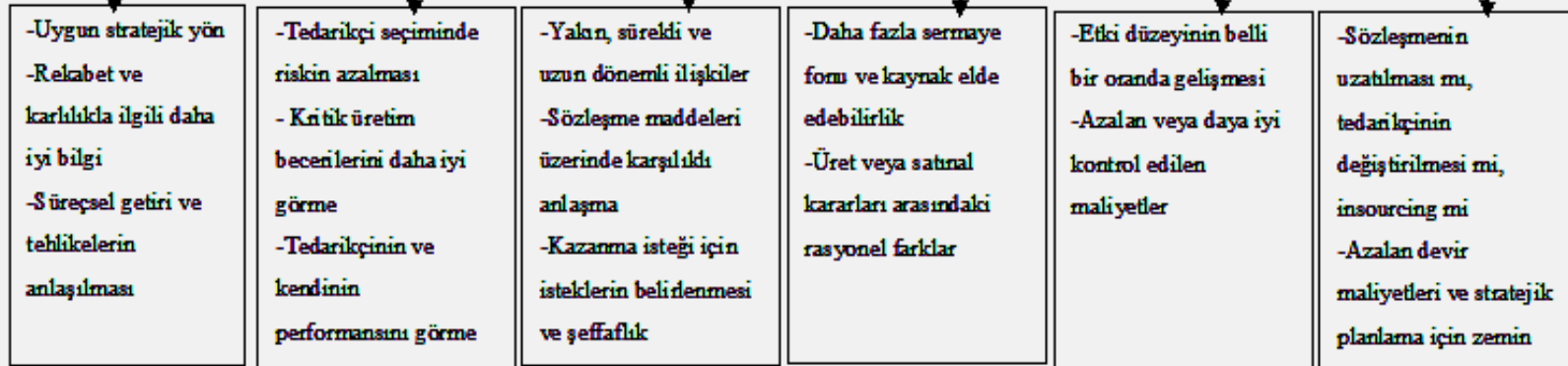
Ana Faaliyetler



Performans Ölçümleri



Beklenen Sonuçlar



Şekil 3.3: Outsourcing Ayrıntılı Süreci
(Kaynak: Robaina ve Rodriguez, 2002; 71)

3.6. Outsourcing Modeli

Bilimsel çalışmalarda model oluşturma, konunun anlaşılması açısından iyi bir yardımcı yöntem olmaktadır. Böylece, model oluşturarak “olması gereken” teorik çerçevede ele alınıp uygulamada “olan” ile kıyaslama yapma fırsatı doğmaktadır.

3.6.1. Genel Outsourcing Modeli

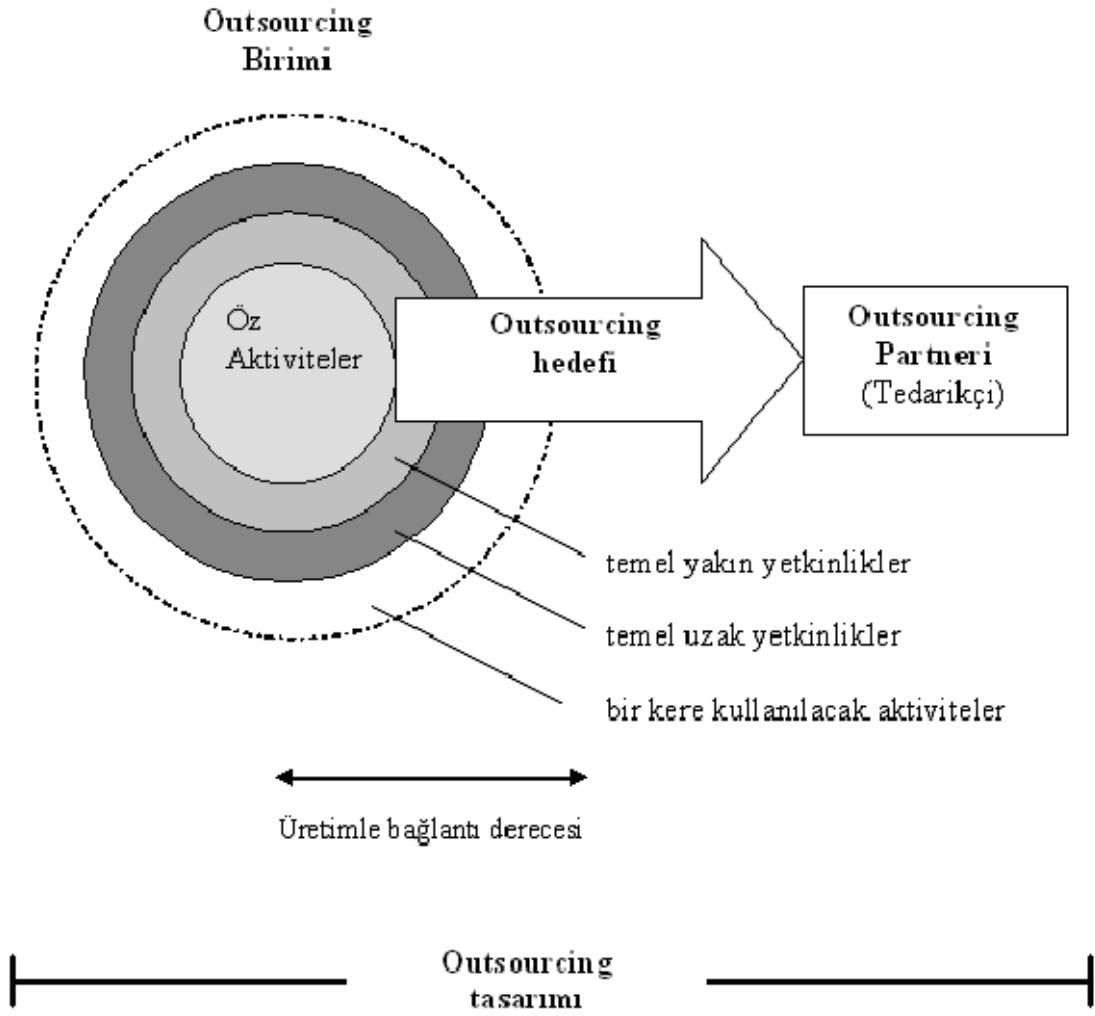
Outsourcing modeli 4 temel faktörleri içerir (Bkz. Şekil 3.1); outsourcing konusu, outsourcing hedefi, outsourcing partneri ve outsourcing tasarımı.

Outsourcing birimi: Outsourcing yapıp yapmama kararlarını verecek ekonomik birimdir. Outsourcing birimi stratejik bir outsourcing kararı vermek zorundadır. Daha önce de belirtildiği gibi stratejik karar taktik karardan daha kapsamlı olmaktadır.

Outsourcing hedefi: Outsourcingle sağlanma ihtimali olan süreç veya birimleri gösterir (Reichmann ve Palloks,1995). Şirket aktivitelerine uygun olarak (1) şirketin varlığını sürdürmesi için gerekli tüm öz aktiviteler (2) temel yakın yetkinlikler (temel yetkinliklerle doğrudan ilgisi olan faaliyetler) (3) temel uzak yetkinlikler (temel yetkinliklerle dolaylı ilgisi olan destekleyici faaliyetler) (4) bir kere kullanılacak aktiviteler (ulaşılabilirliği kolay olan aktiviteler).

Outsourcing partneri: outsourcing birimi tarafından belirlenen outsourcing hedeflerini yüklenecek olan muhtemel tedarikçileri ifade etmektedir. Burada “tedarikçi” geniş bir anlamı kapsamaktadır. Söz konusu tedarikçi şirket içerisinde de olabilir, örneğin, şirketler grubu içerisinde bağımsız herhangi bir şirket.

Outsourcing tasarımı: Outsourcing kararı için temel tasarım alternatiflerini ifade etmektedir.



Şekil 3.4: Outsourcing Modeli
(Kaynak: Arnold, 2000; 24)

3.6.2. Tasarım Alternatifleri Olarak Ekonomik Birimler

Outsourcing kararı için temel tasarım alternatifleri teorik olarak Williamson'un kurumsal ekonomi esasına dayanmaktadır. Coase (1937) ve Commons (1931)'un fikirleri üzerine yapılandırarak Williamson, ekonomik aktiviteler için üç büyük "idari yapı"nın var olduğunu ileri sürmektedir (Williamson, 1985; Arnold,1998, aktaran Arnold, 2000; 24): Bu idari yapıları aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür;

- **Pazar**, işlemleri fiyat mekanizması ile kontrol altında tutmaktadır. Tüm ortaklar için doğrudan bir teşvik vardır. Eğer tedarikçi müşterinin taleplerini karşılayamıyorsa, ekonomik değişim içerisinde yaşamını fazla sürdüremeyecektir.
- **Hiyerarşiler** yönetim tarafından mülkiyet haklarının merkezileştirilmesi esasında oluşturulmuştur. Şirket içerisinde idari kontrol mekanizmaları bir hedef üzerinde yoğunlaşmayı kolaylaştırır .
- Ne açık pazarı ne de açık hiyerarşisi olmayan birçok idari yapılar mevcuttur. Örneğin, bağımsız şirketler arasındaki uzun dönemli anlaşmalar veya stratejik işbirlikleri. Tüm bu idari yapılar hiyerarşik ve pazar faktörlerini birleştirmektedir (Tröndle,1987). Bu nedenle bunlar **melez** olarak adlandırılmaktadırlar (Williamso,1991).

Hiyerarşi doğrudan doğruya içten kaynak sağlama ile ilgilidir (insourcing). “Insourcing” belli bir outsourcing sözleşmesinin sonlanması durumunda başka bir tedarikçi ile anlaşmayı yeniden içeride üretmeği ifade etmektedir (Momme, 2002; 72). Pazar faktörleri ile ilgili tüm idari yapılar outsourcing tasarımı konusu için geçerlidir. İçten kaynak sağlama (insourcing) ile dıştan kaynak sağlama (outsourcing) arasında ayırım yapılmaktadır. Dıştan kaynak sağlama tedarikçilerle uzun dönemli ilişkiyi ifade etmektedir. İçsel outsourcing (internal outsourcing) yüksek dereceli hiyerarşik yönetimi gösterir.

Nitekim, hiyerarşik departmanlar yerine bağımsız kar merkezleri oluşturarak pazar faktörünü şirket içerisinde geçerli hale getirir (Krüger ve Homp,1997 aktaran Arnold, 2000; 25). Örneğin, eğer tedarik birimi kar merkezi gibi faaliyet gösterirse tüm kaynak bulma faaliyetleri bağımsız olarak içerideki birimlere havale edilecektir. İçsel outsourcing ayrıca bağımsız şirketlerin yatay işbirliği, hatta ilave sermaye yatırımı ile de organize olabilir.

3.6.3. Outsourcing Üzerinde Stratejik Karar

Stratejik outsourcing konusu daha ileriki kısımlarda geniş olarak açıklanmıştır. Ama önce, işlem maliyetlerinin, temel yetkinliklerin ve bunlarla ilgili modelin stratejik outsourcing kararı üzerindeki etkisine göz atmakta yarar vardır.

3.6.3.1. İşlem Maliyetleri Açısından Outsourcing

Coase (1937) işlem- değişim maliyetleri konusunu tartışan ilk kişi olmuştur. Bu “ her bir anlaşma yapmanın maliyeti”, rasyonalizm ve oportünizm ile ilgili bilgi asimetrisinden kaynaklanıyor. Değişim maliyetleri, iktisat teorisini yönetim deneyimleri ve örgüt biliminin karmasını oluşturarak ürün veya hizmet için yapılan sözleşmelerin toplam maliyetini ifade etmektedir. Söz konusu maliyeti oluşturan unsurlar şunlardır: tedarikçilerin değerlendirilmesi, görüşmeler, kontrol fonksiyonları vd.(Anagnostou ve McCarthy, 2004; 64).

Bunlar sadece pazarda değil aynı zamanda hiyerarşik düzen içerisinde de ortaya çıkmaktadır. Eğer şirket, çalışanlarının verimliliğini ölçmek için yeni bir sistem geliştirip ve onu uygulamak istiyorsa o zaman hiyerarşik maliyetlerle yüzleşmesi kaçınılmaz olacaktır. Temel fikir her bir değişim için en düşük maliyeti sağlayacak idari yapının bulunmasıdır. Bu nedenle değişim sürecinin derinliklerine girerek karakteristik özelliklerini görmek gerekmektedir. Williamson’a göre (1989,1991) *özgüllük/özelliklik (specificity)*, değişimin önemli boyutunu oluşturmaktadır. Özgüllük varlık ve insan kaynağı anlamını içerir. Yani her işletmenin kendine has varlık ve insan kaynağı vardır ve her bir ürün üzerinde o ürüne has varlık ve insan katma değeri söz konusudur. Yüksek özgüllüğe sahip ürün ve hizmetler farklı koşullarda kullandıklarında yüksek maliyetler gerektirirler. Örneğin, Volkswagen Golf için tasarlanmış boyama tesislerini Mercedes için de kullanabilmek için yeniden tasarım ve yerleşim işlemleri gerekmektedir. Burada, beklenen orijinal faydanın azalması maliyetleri artıracaklarını söylemek mümkündür.

Dış outsourcing partnerleri talep toplayıp ve ölçek ekonomisinden yararlanma yeteneğine sahipler. Bu perspektiften bakıldığında düşük özgüllüye sahip ürünler dış outsourcing birimlerine havale edilebilmektedir. Yüksek özgüllüye sahip ürünlerde ise, değişim sırasında, öncesinde ve sonrasında çok sayıda bilgi değişimi yapılmalıdır. Yüksek özgüllüye sahip olan ürün ve hizmetler şirketin temel yetkinlikleri üzerine temellendirilmektedirler. Dolayısıyla da, bu ürün ve hizmetler şirketin tüm sorumlulukları ve kontrolü altında bulunmalıdır (insourcing).

3.6.3.2. Temel Yetkinlikler Açısından Outsourcing

Bazı yazarlar temel yetkinlikler konusunun akademik zeminde tartışılması gerektiğini savunmaktadırlar. Başka bir deyişle, temel yetkinlikler tedarikçi ve alıcı arasındaki formal olmayan ilişkiye ve aralarındaki anlaşmanın doğasına göre değişebildiği için hangi faaliyetin temel yetkinlik olduğu, hangisinin ikincil yetkinlik olduğu akademisyenler tarafından tartışılmalıdır (Kakabadse ve Kakabadse2002; 190).

Temel yetkinlik özgüllükle (specificity) kavramı ile yakından ilgilidir. Özgüllük, değişimlerin stratejik önemi ile yakından ilgilidir (Krüger ve Homp,1997 aktaran Arnold, 2000; 25-26). Acaba hangi faaliyet veya birimler gerçekten de şirket için “stratejik önem”e sahiptirler. Motor üretimi araba üretimi yapan şirket için stratejik bir durum mudur? Micro Compact Car (MCC) kendi Smart arabası için motor üretimi yapmayıp mühendislik ve üretim sürecinin tamamını Daimler Chrysler’e havale etmiştir. Diğer bir deyişle motor üretimini outsource etmiştir.

Yukarıdaki sorulara temel yetkinlikler yaklaşımı çerçevesinde cevap bulunabilir. Temel yetkinlikler üç faktörden oluşmaktadır (Krüger ve Homp,1997 aktaran Arnold, 2000; 25-26). Bu faktörler aşağıdaki gibi olmaktadır;

- Temel yetkinliklerin karakteristik özellikleri müşterilerin bakış açısından geçerli olmalıdır. Müşteriler, şirket ve rakiplerinden farklı bir konumdadır.
- Rekabet avantaj elde edebilmek için, söz konusu ürünü teşkil eden kaynaklar ve teknik bilgi (know-how) kendi cinsinde tek olmak zorunda veya kendine

has bir nitelik taşımak durumundadır. Dahası, zaman içerisinde rakipler tarafından muhtemel taklitlere fırsat vermeyecek özellikte olmalıdır. Başka bir deyişle rekabetçi avantaj sürdürülebilir olmalıdır.

- Eğer bu kaynaklar birden fazla amaç için kullanılabilirse demek onlar temel yetkinlik niteliğindedir, dolayısıyla da şirket içerisinde kalmalı ve outsourcinge gidilmemelidir.

Örneğin, Mercedes-Benz yüksek kaliteyi yüksek güvenilirlik standardında arz edebiliyor. Bu karakteristik özellik müşteriler tarafından tanınmalı ve bilinmelidir. Müşteriler kaza durumunda daha fazla korunmayı beklemektedirler. Fakat “güvenlik”in mühendislik ve üretim çalışmaları Mercedes tarafından diğer seri üretimine de uygulanabileceği gibi bir temel yetkinlik özelliği taşımaktadır.

3.6.3.3. Optimum Outsourcing Kararı

İşlem maliyetleri ekonomisi ve temel yetkinlikler yaklaşımı outsourcing kararları için genel model geliştirmeye yardımcı olmaktadır. Bu iki araç, hangi kurumsal ekonomi temelli tasarım alternatifinin optimal olduğuna karar vermeye yardım etmektedir.

Bu nedenle, yönetim outsourcing hedefi için üç soruya cevap vermek durumundadır;

- Faaliyet, yüksek derecede özellikli nitelik taşıyor mu? Eğer öyleyse, değişimlerin iletişim ve anlaşma maliyetleri de normal olarak pazarda yüksek seyir izlediğinden böylesi bir faaliyeti outsourcing yolu ile temin etmeye değmez.
- Faaliyet stratejik olarak önemli bir konuma sahip midir? Bazen düşük özgüllüye sahip ürünlerin outsourcing yapılması bile doğru karar olmayabilir. Nedeni ise, bu ürünlerin şirketin yaşamını sürdürmesi için önemli yere sahip olmalarında yatmaktadır. “Stratejik önem” ile ilgili kesin bir fikre sahip olabilmek için bir sonraki soruya cevap verilmesi gerekecektir.

- Temel yetkinliğe sahip olan faaliyet rekabetçi avantajın merkezinde mi durmaktadır? Her koşulda rekabet etmeye yardımcı olmakta mı, yoksa hiçbir şekilde rekabete katkı sağlamakta mıdır? Rekabetçi hiçbir katkısı olmayan tüm faaliyetler/ürünler outsourcing yolu ile temin edilmeye adaydırlar. Ama, rekabete yüksek katkısı olan ürünler ise adım adım dış outsourcingden iç outsourcinge (insourcing) doğru ilerlemektedirler.

Bu üç sorunun cevabı aynı anda optimal outsourcing tasarımının yapımında yardımcı olacaktır. İşlem maliyetleri ekonomisi ve temel yetkinlikler yaklaşımı bir birini tamamlayan ve de bazı noktalarda üst üste düşen öngörüler ileri sürmektedirler. Diğer taraftan, işlem maliyetleri ekonomisi çok kısa dönem için sadece bir maliyet-odaklı yaklaşımdır. Oysa, değişimlerin kalitesi ile ilgili olarak “stratejik önem”den bahsederken uzun dönemli perspektifi de ele almak zorundayız. Söz konusu stratejik önem temel yetkinlikler yaklaşımında formüle edilen rekabet gücüne katkı derecesi ile açık bir şekilde tanımlanabilir. Şekil 3.2.’de genel bir görünüm gösterilmiştir. Aslında, yüksek özgüllük ve temel yetkinlikler bir birine doğrudan bağlantılı değildir. Williamson “marka adı sermayesi”ni özgüllüğün bir elemanı olarak ele almaktadır. Bu mantığa göre, pazarlama ve markalama da temel yetkinlik olmak durumundadır. Weidenbaum’a göre temel yetkinliklerin outsourcing ile sağlanmaması gerektiğinin ana nedeni, yönetim ve faaliyetlerin sorumluluğunu devretmenin riskli olduğundandır. Yani, sorumluluk devredilmiş olsa dahi, sorumluluğun kontrolünü şirketler elinde bulundurmak zorundadır.

Ayrıca outsourcing kararından sonra, sağlanacak olan ürün veya hizmetin bakımını ve denetimini kimin yapacağına dair bir karar vermek gerekmektedir (Ahmed; 2005; 4). Bu karar, dışarıdan sağlanacak olan ürün veya destek hizmetinin türüne göre değişmektedir. Örneğin, yazılım programını dışarıdan sağlayan bir işletme bunun denetimini de dışarıdan yaptırmak istemez. Bilgi güvenliği tehdit altında girebilir.

3.6.3.4. “Optimum Outsourcing” Olarak Üretim Faaliyetlerini Devretme

Outsourcingin gelişimi tedarik yönetimi ile paralellik göstermektedir. Bir firma üretim üzerinde dikkatini azalttıkça satın alma ve tedarike yönelmek durumunda kalır (Arnold, 2000; 27). Başka bir deyişle üretim odaklı faaliyetlerin azalması tedarikin önemini artırır. Burada da yine outsourcing, verilecek kararlardan birisi olmaktadır. Outsourcing ve tedarik yönetiminin birbiriyle olan bağlantısını gösteren fabrika içinde fabrika yaklaşımını ele alınacak olsun.

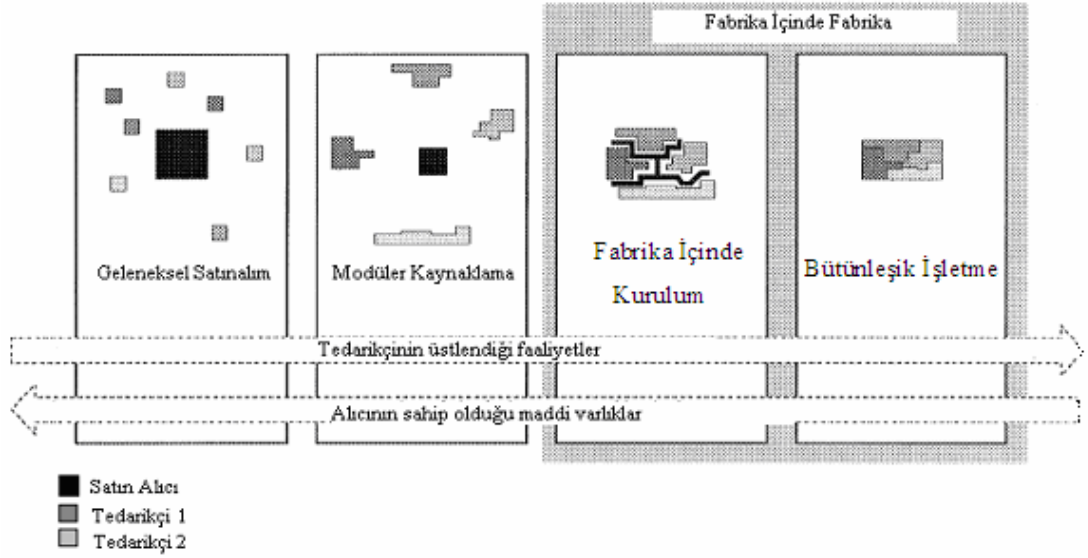
Genellikle, çok sayıda tedarikçi birçok parçadan sorumlu olabilmektedir. Dolayısıyla da, son ürünü ortaya koyacak şirket, üretim faaliyetleri ile daha fazla iç içe olmak durumundadır. Söz konusu tedarikçilerin sayısı fazla olduğu için onlar da kendi aralarında tedarikçi ve alt tedarikçi olarak ayırma tabi olacaktır. Yani, bir tane tedarikçi verilen sorumluluğu diğerleri arasında koordine edecektir. Çünkü, hizmet verilecek şirket bu yöntemde tedarikçilerden üretim faaliyetlerinin büyük bir kısmını üstlenmesini talep etmektedir.

Tedarikçilerin serbest bir şekilde herhangi bir fiziksel sonucu gerçek anlamda ortaya koymadan şebeke oluşturdukları düşüncesi fabrika içerisinde fabrikayı çözüm olarak sunmaktadır (Arnold, 2000; 28).

Fabrika içinde fabrika üretiminin alternatifi, tedarikçinin ürün ve hizmetleri, bunları satın alacak firmanın dışında bir araya getirerek veya üreterek gerek just-in-time, gerekse de stoklama yoluyla teslim etmesi sürecini ifade etmektedir. Daha sonra ise satın alıcı tedarikçinin sağladığı bu ürün veya hizmetleri montaj veya yeniden şekil verme yoluyla ilgili pazara arz etmektedir.

Şirketler artık üretim faaliyetini yalın haliyle temel yetkinlik olarak görmüyorlar. Nitekim, hemen hemen her sektörde sadece üretim faaliyetlerini gerçekleştirecek tedarikçi statüsünde birçok şirket vardır. Örneğin, araba üreten bir firma mühendislik, tasarım, pazarlama ve tedarikçilerin yönetimi fonksiyonlarını kendine temel yetkinlik olarak belirleyip üretim faaliyetlerini ise anlaşmalı olduğu

bir tedarikçiye devredebilir. Örnek; Porsche tüm üretim faaliyetlerini Finlanda'lı Velmet şirketine yaptırmaktadır (Arnold; 2000; 28).



Şekil 3.5: Fabrika İçinde Fabrika

(Kaynak: Arnold, 2000; 28)

Şekil 3.5'te birinci dikdörtgende görüldüğü gibi üretim faaliyetlerinin büyük çoğunluğunu kendisi üstlenen işletme, geleneksel satın alma sürecinde çok miktarda tedarikçiden değişik malzemeler satın almaktadır. Böyle bir işletmenin fiziki varlığı çok fazla olmaktadır. Örneğin, tüm ilk madde ve malzeme, işletme malzemesi, yardımcı malzeme vb. dışarıdan satın alıp üretim faaliyetleri ile şekil değişikliğini kendisi gerçekleştiren bir işletme olsun. Doğal olarak bu işletmenin giderleri ve riski daha fazladır. İkinci dikdörtgende daha fazla satın alma gerçekleştiren işletme bu sefer daha az varlığa ve de daha az tedarikçiye sahip olmaktadır. Örneğin, söz konusu işletme artık daha az direkt madde ve malzeme vb. alımı yapıp, hazır bazı parçaların alımını gerçekleştirmektedir. Üçüncü ve dördüncü dikdörtgende artık tedarikçiler ana işletmenin üretim sitesinde tüm faaliyetleri üstlenmektedirler. Ana işletme son dikdörtgende artık sadece devrettiği sorumlulukların kontrolü ile meşgul olmaktadır. Ayrıca, müşterilerin isteklerini saptama ve bu istekleri tasarım, üretim ve sorumlulukları yüklenen tedarikçi şirkete bildirme ana şirketin sorumluluklarındadır.

Görüldüğü gibi, soldan sağa geldikçe ana şirketin sahip olduğu tesisat, araç gereç artık tedarikçiler tarafından temin edildiği için değer zinciri içerisinde ana şirketin üstlendiği faaliyetler satın alma ve pazarlamadan ibaret olmaktadır. Burada dikkatten kaçmaması gereken husus tedarikçinin tamamen ana şirkete bağlı olmasıdır. Çünkü, üretim faaliyetleri şirketin temel yetkinlikleri içersine girdiği için fabrika içinde fabrika yaklaşımı temel yetkinliği yine işletme içerisinde tutmaktadır.

Sonuç olarak outsourcing yapmayı düşünen şirket en azından üretim aktivitelerinin sayısını azaltmış olacaktır. Bu yöntemde satın alıcı her tedarikçiden son ürünün değişik parçalarını almak yerine, söz konusu parçaların üretimini sağlamaları üzere ilgili tedarikçileri kendi “sitesi”ne hatta fabrikasının bir bölümüne tesis kurmalarına olanak sağlar. Geleneksel satın almaların ötesinde, tedarikçi şirket gerekli parçaların da üretimi için lazım olan modüllerin kurulumunu da gerçekleştirecektir. Burada, satın alıcı şirket sadece son ürünle ilgilidir. Diğer bir deyişle üretim sürecine sadece belirlenmiş kalite ve standardizasyonların talebi boyutunda müdahale edecektir. Diğer yandan ise tedarik yönetimi ve müşteri ilişkilerini yönetimi ile meşgul olacaktır. Tedarikçi şirket montaj hattını bile kurmakla sorumlu olmaktadır (Bakınız Şekil 3.2).

3.7. Outsourcing Kararı

Outsourcing kararının ilk adımı outsourcing amacını belirlemedir. Outsourcing amacı belirlendikten sonra üret veya satınal kararları ile ilgili analizler başlar ve bunun sonucunda outsourcinge gidilir veya projeden vazgeçilir. Bu nedenle üret veya satınal kararlarını incelemekte yarar vardır.

3.7.1. Üret veya Satınal Kararı

Bazen belirli parçaların üretimi özel bilgi, uzman işgücü, kıt kaynak ve bu gibi faktörleri talep edebilmektedir. Söz konusu kalitatif faktörler yöneticilerin ilgisini üret veya satınal kararlarına çekebilmektedir (Foster ve Horngren, 1990; 374). Üret

veya satınal kararı hem kalitatif hem de kantitatif faktörleri içerebilmektedir (DeCoster ve Shafer, 1988; 356). İlgili literatüre bakıldığında outsourcing konusu üret- satınal (make or buy) kararları ile birlikte anılmaktadır.

“Üret veya satınal”, “faaliyetlerin entegrasyonu veya ayrıştırılması” (Ford ve Farmer, 1986; Perry, 1992; Rothery ve Robertson, 1995; Gilley ve Rasheed, 2000) ifadeleri outsourcing kavramına işaret etmektedir (Robaina ve Rodriguez, 2004; 288). Bunun nedeni ise outsourcingin bağımsız bir tedarik kararı olmayıp alternatif seçenek olarak belirli analiz ve incelemelere dayanan bir tercih oluşudur. Başka bir anlatımla üret – satınal seçenekleri arasından “satınal” kararı tercih edildiği zaman tedarik değil outsourcing süreci başlamış olmaktadır. Yani maliyetlerini düşürmek veya sadece temel yetkinlikleri üzerinde odaklanmak isteyen herhangi bir işletme kendi bünyesinde üretim yapmanın amaçları doğrultusunda isabetli bir karar olup olmadığını analiz etmek için kıyaslama kriteri olarak dışarıdan satın alma alternatifini kullanmaktadır. Eğer, satınalma kararı işletmeye daha cazip gelirse, o zaman bu çalışmada anlatılmaya çalışılan tüm outsourcing uygulamaları ve muhtemelen de sonuçları gerçekleşmektedir.

Üret veya satınal kararı aşağıdaki faktörlerin değerlendirilmesi doğrultusunda verilmektedir (Russel ve TaylorIII, 1995; 283);

1. *Maliyet*: İlgili parçanın veya hizmetin üretilmesi mi satın alınması mı daha ucuza mal olmaktadır? Üretim kararı mamullerin genel üretim giderleri nedeniyle doğru olmayan maliyet hesaplamalarını içermektedir.
2. *Kapasite*: Eksik kapasite ile çalışan işletmeler genellikle üretmeyi satın almaya yeğlemektedirler. Bazen mevcut kapasite talebi karşılamadığında satınalma kararı verilmektedir. Burada talep istikrarı önem arz etmektedir. Mevcut kapasiteyi tüketen istikrarlı talep için üretim kararı, dalgalı veya belirsiz talep için satınal kararı daha iyi olmaktadır.

3. *Kalite*: Üretim işlemini kendisi gerçekleştiren işletmelerin, kalite kontrolünü istediği düzeyde yapmaları diğer seçeneğe kıyasla daha kolay olmaktadır. Üret veya satın al kararı analizlerinde kalite faktörü dikkat edilen hususlardan önemlisi olmaktadır.
4. *Hız*: Bazen ilgili parça veya hizmet tedarikçi tarafından daha kısa sürede arz edildiğinden üretme kararı yerine satınalma tercih edilebilmektedir.
5. *Güvenirlilik*: Tedarikçiler hem kalite hem de zamanlama hususunda güven vermek durumundadırlar. Belirli kalite standartlarında üretim yapmayan ve teslimatı zamanında gerçekleştiremeyen tedarikçiler düşük fiyat sunmuş olsalar dahi, işletmelerin “satınalma” kararını hayal kırıklığı ile sonuçlandırmaktadırlar.
6. *Denetim*: Özellikle belirli parçaların tasarımı ve üretiminde iyi konumda olan işletmeler üretim süreci ile ilgili tüm kontrolü ellerinde tutmak istemektedirler. Örneğin, Coca-Cola gizlilik garantisi olsa dahi, özel bileşimini tedarikçilere bildirmek istemez.

Üret veya satın al analizlerin farklılaşan maliyet kalemleri üzerinde durmaktadır. (Rayburn, 1983;646). Diğer bir deyişle sadece geçerli maliyetler kararı etkilediğinden geçersiz maliyetler ihmal edilmektedir.

Bu nedenle üret veya satın al kararlarında analiz yaparken farklılaşan ve geçerli olan veriler üzerinde durmak gerekmektedir. Diğer türlü, mevcut sonuçlar yanlış kararlar vermeye neden olabilmektedir. Bunu görmek için küçük bir örnek üzerinde durmakta yarar vardır.

El Cerrito Şirketi 300 No’lu parçayı üretmek için aşağıdaki maliyet verilerini raporlamış bulunuyor (Bknz. Tablo 3..). Başka bir üretici, El Cerrito’ya aynı parçayı birim başına 16\$’a teklif etmektedir. El Cerrito söz konusu parçayı üretmeli mi, yoksa dışarıdan 16\$’a satın almalı mıdır?

Tablo 3.1: 300 No’lu Parçanın Üretim Maliyeti

	10.000 Birim İçin Toplam Maliyet	Birim Maliyet
Direkt Malzeme	80.000 \$	8 \$
Direkt İşçilik	10.000	1
Değişken GÜG	40.000	4
Sabit GÜG	50.000	5
Toplam Maliyetler	180.000	18

(Kaynak: Foster ve Horngren, 1990; 374)

Analize başlamadan önce, yukarıda da belirtilen bazı faktörlerin (Hız, kapasite, kalite, güvenilirlik vb) sabit olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle işletme, üret veya satınal kararını sadece maliyet verilerine dayanarak verecektir. Yani, üretme kararı daha kazançlı gözüktükse dahi, müşteri kazanma, ürün tanıtmaya vb. gibi nedenlerle satınalma kararının seçilmesi özel durum olmaktadır.

Tablo 3.1’e bakılırsa içeride üretmenin maliyet 18 \$ olduğu için 16 \$’lık teklifi kabul etmek rasyonel olacaktır. Yöneticilerin bu durumda sorması gereken soru şudur; Alternatifler arasında geçerli maliyet nedir? Sabit genel üretim giderinin (50.000 \$) bir kısmının (30.000 \$) kararlardan hiçbir şekilde etkilenmeyecek giderler (sigorta primleri, amortisman, üretim elemanlarının maaşları vb.) olduğu varsayalım. Görüldüğü gibi, birim başına 3 \$ kararla ilgili geçersiz maliyettir, geriye kalan 2 \$ ise gelecekle ilgili olup, “satınal” kararı verildiği durumda kaçınılmaz olacaktır.

Şimdi ise bir anlık, parçaların üretiminde kullanılan kapasitenin satınalma kararı sonrasında atıl kalacağı farzedilsin. Tablo 3.2 ilgili hesaplamaları göstermektedir. Görüldüğü üzere, işletme teklif edilen fiyata (16 \$) kıyasla, söz konusu parçayı içeride ürettiği durumda birim başına 1 \$ tasarruf etmektedir Burada önemli bir koşul kapasitenin atıl kalmasıdır. Eğer, satınalma kararı sonrasında kapasite kullanılacaksa tüm bu değerlendirmeler geçersiz olacaktır.

Tablo 3.2: Üret veya Satınal Kararı İçin Geçerli Kalemler

Geçerli Kalemler	Toplam	M a l i y e t l e r	Birim	Maliyetler
	Üret	S.a	Üret	S.a
Dışarıdan satın alma		160.000\$		16\$
Direkt Malzeme	80.000 \$		8 \$	
Direkt İşçilik	10.000		1	
Değişken GÜG	40.000		4	
Kaçınılabilir Sabit GÜG	20.000		2	
Toplam Geçerli Maliyetler	<u>150.000 \$</u>	<u>160.000 \$</u>	<u>15 \$</u>	<u>16 \$</u>
Üretim lehine fark	10.000\$		1\$	

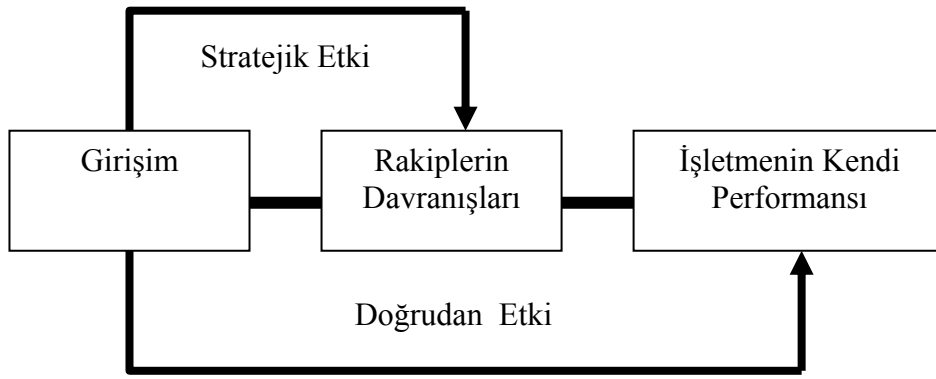
(Kaynak: Foster ve Horngren, 1990; 375).

3.8. Stratejik Outsourcing

Outsourcing kararı diğer birçok kararlar gibi taktik ve/veya stratejik nitelik taşımaktadır. Taktik outsourcing maliyet motifleri taşıırken, stratejik outsourcing diğer tüm amaçları da içermektedir. Taktik outsourcing diğer hiçbir faktörü dikkate almadan sadece maliyet üzerinde odaklanmaktadır (Robaina ve Rodriguez, 2004; 290). Başka bir deyişle taktik outsourcing doğrudan, stratejik outsourcing ise dolaylı etkiyi ifade etmektedir.

Herhangi bir girişimin (örneğin outsourcing yapmanın) doğrudan etkisi ile stratejik etkisi arasında bir fark söz konusudur. Örneğin, diğer veriler sabitken, outsourcing yaparak maliyetler düşürülebilmekte ve bu doğrudan karın artmasına neden olmaktadır. Burada doğrudan bir etki vardır. Fakat, maliyet düşürme ile fiyatlar da doğru orantılı olarak etkileniyorsa, böylece rakipler de strateji belirleme durumunda kalıyorsa o zaman burada dolaylı etki söz konusu olmaktadır. Birinci

duruma doğrudan etki, ikincisine ise stratejik etki denilecektir. Bu mantık bir bakıma modern oyun teorisini yansıtır. Başka bir deyişle suya atılan bir taşın yarattığı ilk dalga doğrudan etki, müteakip dalgalar ise stratejik etkidir. Buradaki amaç, şirketin outsourcing girişimi ile kendi performansına yaptığı direkt ve dolaylı katkıyı incelemektir. Böylece geleneksel temel yetkinlikler üzerinde yoğunlaşma ve maliyet düşürme gibi iki temel outsourcing yapma nedenlerinin dışında da farklı bir bakış açısı da ele alınmış olunacaktır (Bknz. Şekil 3.6)



Şekil 3.6: Stratejik ve Doğrudan Etki

(Kaynak: Buehler ve Haucap, 2004;2)

Outsourcingte stratejik bir biçimde yaklaşarak potansiyel olarak dışarıdan sağlanabilecek faaliyetlere dair bilgi birikimi oluşturma fırsatı sağlanmış olur. Birim sorumluları açısından bakıldığında outsourcing politikasının tipine göre bu birimlerin uzmanlardan faydalanma fırsatları vardır. Söz konusu uzmanlar gerek ana şirket gerekse de outsourcing şirketi tarafından temin edilebilir (Duhamel ve Quelin, 2003; 648):

Birçok yazar tarafından farklı şekilde tanımlanan strateji, kısaca hedefe ulaşmak için konum belirleme demektir. Yapılan tüm tanımlar farklı açılardan ele alınıp özünde başarıya ulaşmak için belirli konum orijinli davranarak çeşitli taktikler ile amaca doğru ilerleme yöntemlerini içermektedir.

Eğer herhangi bir karar veya eylem stratejik nitelik taşıyorsa bu şu anlama gelmektedir: söz konusu karar ve/veya eylem örgütün hedeflerini içeriyor, örgüt uzun dönem için sonuç beklemekte ve de rasyonel olarak birçok alternatif arasından kazanç kayıp analizleri yaparak rakiplerin mevcut ve potansiyel tutum ve davranışlarını da hesaba katmıştır (Buehler ve Haucap, 2004; 1). Belki de hiçbir stratejik nedenlere dayanmayan birçok outsourcing kararları vardır. Eğer outsourcing kararı tüm şirketi içerecek bir strateji niteliği taşıyorsa o zaman hem ana şirketi hem de outsourcingi yapılacak birimi karlı hale getirecek birçok kararlar verilebilir (Brandes, Brege ve Lilliecretuz, 1997; 75).

Outsourcingin stratejik etkisini somut olarak görebilmek için bir örnek vermekte yarar vardır: A ve B, müşterilerine son ürün arz eden iki şirket olsun. Son ürünü üretmek için (örneğin, bilgisayar) şirketler girdi malzemeleri talep etmektedirler. Söz konusu bu talebi kendileri üreterek karşılayabilecekleri gibi, dışarıdan “girdi” piyasasından da temin edebilirler. Varsayalım ki, A outsourcing kararını B’ den önce veriyor. Bu durumda A kendi kararının B’nin outsourcing kararı verip vermemesini nasıl etkileyeceğini göz önüne alacak ve daha sonra oluşan karın üzerindeki etkiyi inceleyecektir.

Eğer B A’nın verdiği kararlardan etkilenmiyorsa o zaman sonuçları değerlendirmek çok basit olacaktır. Başka bir deyişle A, B’den bağımsız olarak verdiği outsourcing kararının kendi performansını ne derecede etkileyip etkilemediğini ölçecektir. Dolayısıyla da her iki şirketin outsourcing kararı stratejik nitelik içermeyecektir. Eğer A’nın kararı B’nin karar vermesini tetikliyorsa o zaman incelemeler biraz karmaşık şekil alacaktır. Bu karmaşık durumu daha iyi anlamak için Şekil 3.7’de özetlendiği gibi Fudenberg ve Tirole (1984) tarafından hazırlanmış stratejik durumları ele alınmalıdır.

İlk olarak, sadece A’nın outsourcing yapmadığı koşulda B’nin outsourcing yapacağı durumu incelenecektir. Yani A’nın outsourcing yapması B’nin outsourcing yapmamasını gerektirecektir. Bu durumda, eğer B’nin yaptığı outsourcing A’nın karını artırıyorsa, A stratejik nedenlerle outsourcing yapmamalıdır. A “yavru köpek”

(‘puppy dog’) stratejisini benimsemelidir. Dolayısıyla A outsourcing yapmaktan kaçınıp bunu rakibi B’ye bırakmalıdır. Başka deyişle ılımlı davranıp saldırgan olmamalıdır. Tam tersi, eğer B’nin outsourcing yapması A’nın karını azaltıyorsa o zaman A saldırgan “olgun köpek” (“top dog”) stratejisini benimseyerek outsourcing yapmalıdır. Böylece B’yi outsourcing yapmaktan da caydıracaktır (Şekil 3.7’nin sol sütunu) .

İkinci olarak, sadece ve sadece A’nin outsourcing yapması durumda B’nin outsourcing yapacağı koşulu ele alalım. Bu durumda eğer B’nin outsourcing yapması A’nin karını artırıyorsa stratejik gerekçeyle A outsourcing yapacaktır. Başka bir deyişle A “şişman kedi” (‘fat cat’) stratejisini benimseyecektir. Burada A ılımlı olup ve saldırgan olmayan bir tavır sergilemiş olacaktır. Aksi bir durumda, yani B’nin outsourcing yapacağı koşulda A’nin karı azalacaksa, o zaman B’yi buna tetiklemeyecek şekilde “zayıf ve aç görünme” (‘lean and hungry look’) stratejisi ile outsourcing yapmayacaktır (Buehler ve Haucap, 2004; 1).

	A’nın yaptığı outsourcing...	
	...B’nin outsourcing yapmasını engelliyorsa	...B’nin outsourcing yapmasını tetikliyorsa
B’nin yaptığı outsourcing...		
...A’nın karını artırıyorsa	“yavru köpek” hayır	“şişman kedi” evet
...A’nın karını azaltıyorsa	“olgun köpek” evet	“zayıf ve aç görünme” hayır

Şekil 3.7: Outsourcing Stratejilerinin Sınıflandırılması

(Kaynak: Buehler ve Haucap; 2004; 1)

Yukarıdaki analizlere girdi faktörünü de katarak bakılacak olursa daha karmaşık bir durum ile karşılaşmaktadır. Bunun için önce Shy ve Stenbacka

(2003)'nın öngörülmediği; bir şirketin üretim faaliyetini outsourcing yapmasının yarattığı iki etkiyi belirtmek gerekmektedir.

- Outsourcing içeride üretimin ortaya çıkardığı sabit maliyetleri elimine eder fakat;
- Mamullerin piyasa fiyatı içeride üretildiği zamanki mamullerin birim maliyetinden daha yüksektir.

Sonuç olarak anlaşılan şu ki, outsourcing yapmanın doğrudan etkisinin ötesinde dolaylı etkisi de söz konusudur ki, buna stratejik etki denilmektedir. Şimdi üç madde halinde bu stratejik etkiyi girdi fiyatları faktörünü ele alan yaklaşımla açıklamakta yarar vardır;

- Eğer girdi piyasasında oluşan ek bir talep bu piyasada ılımlı bir fiyat artışı yaratıyor ve de outsourcing ile sağlanan sabit maliyet tasarrufu rakiplerin outsourcingi ile sağlanan avantajdan daha düşükse o zaman puppy dog stratejisini benimseyip outsourcing yapmadan rakiplerin outsourcing girişiminden yararlanmak gerekir.
- Eğer girdi fiyatlarındaki artış önemli ölçüde ise ve de bu artış mamul piyasasında rekabeti yavaşlatıyorsa outsourcing yapmak karlı olacaktır. Bu durumda fat cat stratejisini benimseyerek rakiplerin de outsourcing yapmasını tetikleyecek bir outsourcing girişiminde bulunabilir.
- Son olarak eğer girdi fiyatları outsourcing yapılmasına rağmen büyük ölçüde yükseliyorsa, şirket zincirleme outsourcingin karşısını almak için lean ve hungry look stratejisini benimseyecektir. Öyle ki eğer outsourcing yüksek maliyetli mamulleri telafi edecek şekilde mamul piyasasındaki rekabeti yeterli düzeyde yavaşlatmıyorsa bu strateji uygulanabilecektir.

Outsourcingin stratejik bir seçenek olabilmesi için belirli bir endüstri içerisinde ayırt edici nitelik taşıması gerekmektedir (Duhamel ve Quelin, 2003; 648).

Alexander ve Young (1996b) performansla ilgili aktiviteler ile rekabetçi avantaj yaratan aktivitelerin de kendi aralarında ayırt edilmesi gerektiğini savunmaktadırlar. Burada performansı ilgilendiren aktivitelere bilgi teknolojileri ve pazarda ayırt edici özellik yaratma hususunda birincil dereceye sahip olmayan temel işletme fonksiyonlarını destekleyen lojistik faaliyetler kast edilmektedir. İkincisi ise mevcut/ potansiyel olarak firmaya rekabetçi avantaj sağlayan/sağlayacak aktivitelerdir.

Stratejik olarak outsourcing girişimi çok uzun bir çalışma dönemi talep etmektedir. Nitekim, outsourcing kararının stratejik nitelik içermesi demek uzun dönemli etki yaratması beklentisinin yanında rakipleri iyi tanıma ve de muhtemel stratejik tepkilerini kestirme önem arz etmektedir ki, bunlar da yoğun bir çalışma gerektirmektedir.

Stratejik outsourcing farklı öneme sahip bu her iki aktiviteyi de içermektedir. Nitekim bu aktivitelerin sonucunda firma bir değer yaratmaktadır.

Stratejik önemi nedeniyle outsourcing sadece fonksiyonel bazda değil, ayrıca üst yönetimin de müdahalesini gerektiren bir karardır. Çünkü outsourcing işletmenin kullanımına verilmiş kaynakların alt birimler arasında dağılımını da etkilemektedir. Yani outsourcing bir iş stratejisi olarak şirket stratejisine de yön vermektedir (Duhamel ve Quelin, 2003; 648):

Stratejik outsourcingi karakterize eden beş maddeyi şöyle sıralayabiliriz (Duhamel ve Quelin, 2003; 648):

- Firmanın endüstri içerisinde başarılı olmasının kilit faktörleri ve outsourcing süreçleri arasındaki yakın ilinti/bağlantı (Quin ve Hilmer,1994)
- Daha önce içsel olarak gerçekleştirilen bir fonksiyonun mülkiyetini hizmet sağlayıcısına personel ve fiziki varlık bakımından transfer etme

- Geleneksel taşeron anlaşmalarından farklı olarak yoğun ve uzun süreli küresel bir anlaşma
- Müşteri (outsourcing yaptırın) ile tedarikçi arasındaki uzun dönemli anlaşma.
- Hizmet düzeyi ve tarafların sorumluluklarının belirli bir kontratta gösterilmesi.

Buraya kadar yapılan açıklamalar, literatürde yer alan yazınlardan yola çıkılarak outsourcing yapmanın nedenlerini, sürecini, modelini ortaya koyma çabası içerisinde olmaktadır. Şimdi de yine aynı tür kaynakların ışığında outsourcingin avantajları ve risklerini incelemekte yarar vardır.

3.9. Outsourcingin Avantajları Ve Riskleri

Outsourcing bir süreç olarak veya bir kavram olarak farklı sektörlerde, hatta farklı işletmelerde farklı olarak algılanmakta ve değişik şekillerde uygulamaya konulmaktadır. Bunun esas nedeni, işletmelerin çevresel etkileşim düzeylerinin değişik olmasıdır. Başka bir deyişle, gerek outsourcing işletmeleri gerekse de onların sağladığı hizmetlerin mevcut ve potansiyel kullanıcıları tam anlamıyla ya outsourcingin ne olduğunu bilmemekteler, veya uygulama sürecine pek ciddi yanaşmamaktalar. Tabii ki, profesyonel olarak outsourcingi doğru bir şekilde anlayan ve tatbik eden işletmeler istisnadır. Ama yine de genel anlamda bakıldığında, bazıları outsourcingle rekabetçi güç elde edeceğini düşünüyor iken, bir çok firmaya/kişiyeye göre de outsourcing maliyetler üzerinde odaklanma olanağı sağlamaktadır. Başka bir deyişle, outsourcingin en yaygın avantajı olarak temel yetkinlikler üzerinde odaklanma ve maliyet düşürme olanağı bilinmektedir.

Outsourcingin avantaj veya dezavantajlarını maddeler halinde sıralamadan önce yukarıda açıklamaya çalıştığımız outsourcing yapma nedenleri doğru anlaşılmalıdır. Yani, avantajlar ve dezavantajlar söz konusu nedenler baz alınarak irdelenecektir.

3.9.1. Outsourcingin Avantajları

Literatürde outsourcingin potansiyel avantajları uygun biçimde belirtilmiştir. Finansal performansın geliştirilmesi ve esas rekabet unsuru (temel yetkinlikler) üzerinde odaklanma gibi temel iki avantajının yanında diğer öngörölmüş avantajlar da aşağıda sıralanmış bulunmaktadır.

3.9.1.1. Gelişmiş Finansal Performans

Outsourcing maliyet etkinliği sağlamaktadır. Sermaye yatırımını azaltarak kısa dönemde maliyet düşürme amacını gerçekleştirmeye yardımcı olmaktadır (Robina ve Rodriguez, 2004; 291). Outsourcing miktarı yükselirse, üretim maliyetleri düşer ve de fabrika ve araç gereç yatırımları da azalır. Üretim kapasitesindeki bu azalma sabit maliyetleri de beraberinde azaltıp daha düşük bir başa baş noktasına ulaştırır (Gilley, 1997;16). Kısa dönemli maliyet iyileştirmesi outsourcing kararını hızlı bir şekilde körükler. Böylece, outsourcing firmaların kısa dönemli finansal performansını geliştirmesi anlamında cazip yöntemdir.

Yine outsourcing uzun dönem maliyet avantajı da sağlar. İhtiyaçlarını kendi bünyesinde üreten şirketler organizasyon yapılarını belirgin teknolojilerine uygunlaştırdıkları için uzun dönemde esnek olmaları da kısıtlanmaktadır. (Harrigan, 1985b, aktaran Gilley, 1997;16). Oysa, outsourcing üzerinde yoğunlaşan firmalar tedarikçilerini yeni ve etkin teknolojiler üretmeye tetikleyebilirler.

Outsourcing kaynak ve mali tasarruf sağlamaya olanak sağlar. Örneğin,2003 yılında Delta Airlines Hindistana 1000'e yakın iş teslim etmiştir ve böylece sağladığı 25 milyon ABD doları tutarındaki tasarrufla kendi ülkesinde ilave 1200 rezervasyon ve satış noktası açabilmiştir. Mikrosoft ve Oracle outsourcinge paralel olarak kendi çalışanlarının ücretlerini eşanlı olarak artırmışlardır.

Outsourcingin uzun dönemli potansiyel avantajlarından biri de bürokrasi ile ilgili maliyetleri artırmadan çevredeki değişimlere hızlı bir şekilde uyum sağlama

esnekliği yaratmasıdır. Böylece içsel üretim gerçekleştiren firmalara kıyasla outsourcing yapan firmalar uzun dönemli maliyet avantajı sağlayabilirler.

3.9.1.2. Esas Rekabet Unsuru Üzerinde Daha Fazla Odaklanma Fırsatı

Outsourcingin sağladığı avantajlardan birisi de örgütün esas rekabet unsuru üzerinde daha fazla yoğunlaşmasını olanaklı kılmasıdır (Dess vd.,1995; Kotabe & Murray, 1990; Quinn, 1992). Birinci dereceli öneme sahip olmayan birimler veya işleri outsourcing yaparak tedarik etme firmaların yönetsel dikkatlerini ve kaynak dağılımını birinci derecede öneme sahip iş ve birimlere kanallere etmeye zemin hazırlayacaktır.

Firmaların esas rekabet unsurlarını tanımlama ve geliştirme konusu yönetim araştırmacıları ve uygulamacılarının ilgi alanlarından biri olmuştur (Prahalad & Hamel,1990). Bu ilgi, işletmeleri pazar odaklı olmaktan çıkarıp rekabet odaklı olmalarına neden olmuştur. Örneğın , Honda'nın esas rekabet unsuru küçük boyutlu motor üretimidir ve Honda'nın merkez yönetiminde görülen tüm faaliyetler bu unsurun üzerinde odaklanarak yapılmaktadır. Aynı şekilde birçok yerel ve uluslar arası firmaların da belirleyici rekabet unsuru üzerinde odaklanıp diğer ikincil işleri taşeronlara yaptırdığını görebiliriz.

3.9.1.3. Outsourcingin Diğer Avantajları

Maliyet düşürme veya temel yetkinlikler üzerinde yoğunlaşma arzusu dışında işletmeler kaliteyi artırma amacı ile de outsourcing yapabilmekteler. Söz konusu ilk iki amaç dışında outsourcing yapan işletme yaptığı işi kendisinden daha iyi yapanın var olduğunu kabul etmektedir (Robaina ve Rodriguez, 2004; 292). Yukarıda açıklanmaya çalışılan esas iki avantajların dışındaki diğer olumlu yanlar, outsourcing uygulamacılarının pek ilgisini çekmemektedir. Yine de diğer avantajlardan birinin de dış tedarikçiler arasında rekabeti artırarak gelecekte ihtiyaç duyulacak mal ve hizmetlerin elde edilebilirliğinin güvencesini teşkil etmektedir.(Kotabe & Murray, 1990).

Ayrıca outsourcing yapmak riski dağıtmak demektir. Outsourcing yapan işletme söz konusu birim veya işlemler için gerekli teknolojik yatırımlardan kurtularak önemli derecede finansal külfetten kurtulmaktadır. Böylece, pazarın talep durumuna göre de outsourcing firmalarından yararlanma olanağı da söz konusudur. Quinn outsourcingin avantajlarını genel anlamda şöyle özetlemiş bulunuyor: ...outsourcing maliyet açısından en etkin tedarikçiyi buluncaya değin özenle araştırma yapmaya ve böylece en iyi yatırım desteği sağlayan tedarikçiyi bulmaya yardımcı olan bir süreçtir. Outsourcing içsel çabaları hafifleterek örgütü bürokratik şekil almaktan kurtarmaktadır. Esas olmayan faaliyetleri elemine ettiği için, yönetimin tek başına üzerinde durduğunda en iyisini yapabilecek ve her zaman rekabet avantajı sağlayacak birimler veya işler üzerinde odaklanmasına fırsat vermektedir (1992;74, aktaran Gilley, 1996; 217).

Özellikle şirket içi eğitim faaliyetlerini outsourcing yolu ile sağlayan işletmelerde eğitim sonrası dönemde şirket içerisinde kalan personelin, genellikle içinde bulunduğu endüstri veya kendi şirketi ile ilgili birçok konuda uzmanlaştığı söz konusu olmaktadır.

3.9.1.4. Outsourcingin Ulusal Ekonomiye Katkı Sağlaması

Outsourcing tasarruf ve maliyet düşürme olanağı ile yeni pazarlara girme fırsatı yaratmaktadır. Böylece yeni iş yerlerinin açılması ve istihdamın artırılması sağlanabilmektedir.

Yapılan uluslararası outsourcing anlaşmaları zaman içerisinde olumlu şekilde geri dönüşüm sağlamaktadır. Ekonomisini geliştiren düşük gelire sahip ülkeler, outsourcing yaptıran ülke için yeni pazar olanağı demektir. Ayrıca ekonomik trend uzun dönem için yükselme eğilimi gösterir. Örneğin, Hindistan'da IT çalışanlarının maaşları % 15 ila %20 arasında artış göstermiştir (Weidenbaum, 2004; 313). Nitekim, buradan da şu anlaşılıyor ki, outsourcing kararı doğru zeminde verildiği sürece, satın alan ve hizmet veren tüm taraflar için avantaj sağlayabilmektedir.

3.9.2. Outsourcingin Riskleri

Şunu belirtmek gerektir ki, “herkes yapıyor” diye outsourcing yapan şirketler için sürpriz bir biçimde maliyetler ve karmaşalar doğa bilmektedir. Bunun dışında keyfi bir şekilde outsourcing ile sağlanacak faaliyetleri sabit bir oran olarak belirleyen şirketler de muhtemelen pişman olacaklardır. Bu nedenle, ilgili birimlerin konu ile ilgili hesaplamalar üzerinde bilinçli bir şekilde çalışmalarını doğrultusunda verilmeyen outsourcing kararları istenmeyen sonuçlar doğurabilir.

Outsourcingin potansiyel faydalarının yanında, işletmelerin tüm pazar performansını kaybettirecek tehditleri de söz konusudur. Bunun nedeni genellikle, tedarik şirketlerine olan fazla güvendir (Bettis vd., 1992; Kotabe, 1992, aktaran Gilley, 1997; 19). Outsourcing şirketlerinin yenilikleri geriden takip etmesi, tedarikçilerin rekabet etme tehdidi ve artan aracı maliyetleri outsourcingin birer noksan yanları olarak aşağıda tartışılmıştır.

3.9.2.1. Outsourcing Ve Azalan Yenilikler

Outsourcinge olan fazla güven outsourcing şirketinin, yenilikleri azalan oranda takip etmesi gibi bir tehditle yüzleştirmektedir. Outsourcing yapma uzun dönem Ar-Ge rekabetini törpüleyebilir. Çünkü outsourcing çoğu zaman yenilik yapmanın ikamesi olarak uygulanmaktadır. Sonuç olarak, outsourcing yapan firmaların, ürün ve süreç teknolojilerindeki yenilikçi fırsatlardan mahrum kalmaları olasıdır.

3.9.2.2. Tedarikçilerin Rekabete Başlaması

Temel yetkinliklerini tedarikçiye kaptıran işletmelerin gelecekte rekabet gücünü kaybetmesinin yanında, tedarikçiye bağımlı olma gibi tehlikesi de söz konusu olmaktadır (Hoecht ve Trott, 2005; 4). Eğer tedarikçiler üretilen ürünün belirgin bilgilerini elde ederse, onda bu bilgileri kullanarak söz konusu ürünü kendisi pazarlamaya başlayacaktır. Örneğin, Asya kökenli firmalara Birleşik Devletler

pazarına ilk olarak birer tedarikçi sıfatlarında girip daha sonra kendi markalarına burada pazarlamaya başlamışlardı. Bu yolla çoğu Asya firmaları pazar hakimiyetini ele almış bulunmaktadırlar.

Bu nedenle birçok firma entelektüel sermayeye saygı gösterilmeden temel teknolojik bilgiler çalınır endişesi ile outsourcing yolu ile sağladığı aktivitelerini rutin mühendislik ve bakım-onarım faaliyetleri ile sınırlandırmaktadırlar (Weidenbaum; 2004, 313).

3.9.2.3. Outsourcingin diğer riskleri

Outsourcing yapmanın neden olduğu birçok diğer dezavantajlar da mevcuttur. Birincisi, özellikle yabancı tedarikçilerle yapılan işbirliğinde outsourcingden sağlanacak maliyet tasarrufunun istenildiği gibi büyük oranda oluşmama ihtimali vardır. Yabancı ülkelerde ücretler düşük oranda ve TL söz konusu ülkelerdeki para birimine göre değerli ise outsourcing yapma avantajlı olacaktır (Markides & Berg,1988).

İkincisi, outsourcing yapıldıktan sonra firma içerisinde üretilmesine karar verilen ürün veya süreçler için yeniden genel üretim giderleri dağıtımı gerekmektedir. Genel üretim giderlerinin yeniden dağıtılması sonucunda ise “içeride kalan” ürün veya süreçlerin finansal performansları göreceli olarak düşük gözükülecektir, böylece outsourcing döngüsü başlayacaktır (Bettis vd.,1992, aktaran Gilley, 1997; 20). Burada outsourcing döngüsünün nedeni finansal nedenler olmaktadır. Yani, bazı birimlere yüklenen genel üretim giderleri outsourcing girişiminden sonra geride kalan birimlerin finansal performansını etkileyecektir. Dolayısıyla da, daha önce içeride üretilmesine karar verilen ürün veya süreçler yanlış değerlendirme sonucu outsourcing konusuna dönüşebilmektedir.

Yabancı uyruklu kişilerin çalıştırılması da sorunlar yaratabilmektedir. Örneğin, 2003 yılında Dell, çağrı merkezi birimini (call center) havale ettiği Hindistan orijinli bir şirkete ile olan anlaşmasını, yerli halktan: “kötü kullanılan

İngilizce ile karşılaşıyoruz” şeklinde tepkiler alınca iptal etmek zorunda kalmıştır (Weidenbaum, 2004; 313). Burada sorun teşkil ettiği düşünülen unsur kültürel, dil, gelenek ve kalite gibi kavramlarda oluşan anlayış farklılıklarıdır. Aynı şekilde, outsourcingden beklenen faydaların gerçekleşmesi için, şirketler grubundan herhangi bir şirketi devralan firmanın da söz konusu grubun kendi örgütü içerisinde oluşturduğu yukarıda belirtilen kavramları benimsemesi gerekmektedir. Aksi takdirde, outsourcing zaman ve maliyet kaybettirerek dezavantaja dönüşebilecektir.

Outsourcing gizli bir maliyet kalemi ortaya çıkarabilir. Örneğin, yurtdışındaki bir şirkete iş yaptıran firma söz konusu işlerin daha önce belirlenmiş standartlara uygunluğunu ölçmek için denetim elemanı veya denetim ekipmanı giderlerine katlanmak zorunda kalabilmektedir. Söz konusu denetim faaliyetlerinin marjinal faydası marjinal giderlerden daha fazla olmak durumundadır. Bu nedenle outsourcing anlaşması yapılmadan önce gizli maliyetlerin olup olmadığını değerlendirmek gerekmektedir.

Bazen riskler, yanlış hedef seçimi yüzünden çıkabilir. Veya seçilen hedefler daha sonra pazar koşulları veya teknolojik değişimlere uyum sağlamadığı yeniden içeride üretime devam etmek zorunluluğu doğabilir. Hirschman (1998) buna “backsourcing” demektedir. Bu nedenle yapılan anlaşmanın süresi bitince şirketler, ya kendi evinde üretime devam edecektir veya yeni bir outsourcing şirketi bulma durumunda kalacaktır. Bilgi Teknolojileri outsourcingi ile ilgili yapılan son araştırmalar gösteriyor ki, söz konusu işi yeni bir tedarikçiye devretmek veya yeniden içeride üretmek için ortalama 8-9 ay kadar süreye ihtiyaç bulunmaktadır (Barthelemy ve Geyer, 2000 aktaran Duhamel ve Quelin, 2003; 650):

Bunlara ek olarak, outsourcing işlemi herhangi bir ithalat sürecini de kapsıyorsa gümrük tarifeleri söz konusu durum ile ilgili diğer tehlike unsurunu teşkil etmektedir. Outsourcing ile ilgili tehlikelere bakıldığında söz konusu yöntemin uzun dönemde olumlu etki gösteremeyeceği anlaşılmaktadır.

3.10. Outsourcingin Günümüzdeki Fonksiyonları

Bu çalışmada çıkan sonuçlardan birisi de şu ki işletmeler artık outsourcingden maliyet düşürmenin ötesinde de bazı beklenti içerisinde olmaktadır. Bu da bir bakıma outsourcingin önemini vurgulamaktadır. Akla hemen şöyle bir soru gelmektedir: Outsourcing yapmanın amaçlarından birisi de temel yetkinlikler üzerinde odaklanma fırsatı yakalamaktır. Bu durumda outsourcing şirketinin temel yetkinliği ne olacaktır? Bu sorunun cevabı da ayrı bir inceleme konusu olmaktadır.

Outsourcing işlemleri büyüyen oranlarda işletme fonksiyonlarını da kapsam içine aldığı için artık daha fazla komplike bir şekil almış bulunmaktadır. Şirketler büyümelerine katkı sağlayacak misyon odaklı, kompleks işlemleri outsourcing yolu ile temin etme eğilimindedirler. Outsourcing işlemlerinin karmaşıklığı birçok boyutta öngörüle bilmektedir. Bunları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Duhamel ve Quelin, 2003; 649):

- Artık işletmelerin birim yöneticileri ve hatta hissedarlar outsourcing kararları ile yakından ilgili olmaktadır.
- Outsourcingi tercih etme kriteri sadece maliyet tasarrufu değildir.
- Anlaşmalar, prosedürleri ve transferi yapılan varlıkların finansal yönetimini ölçme anlamında daha fazla sofistike olduğu için kontratlar daha kapsamlı hale gelmiştir.
- Tedarikçi ve outsourcing yapan firma arasında alış verişin karmaşıklığını yönetme gereksinimi doğmuştur.
- Çok fazla detayları olan “hizmet düzeyinde anlaşma”yı yönetebilmek, denetim ve performans raporları sunumu anlamında çok fazla kompleks işlemler gerektirir.

Bütün bunlar özetlenecek olursa tedarikçi seçme (outsourcing yapacak firmayı tespit etme), kontratları müzakere etme ve işlemlerin fiili olarak hayata geçirip sorumlulukları devretme süreci görüldüğünden çok daha maliyetli olabilmektedir.

Outsourcingin bir işletme stratejisi olarak kullanılmaya başladığı dönemin 1990 yılları olduğu daha önce belirtmişti. Bazı risklerinin yanında önemli derecede avantajları dolayısıyla çok yaygın kullanım alanı bulan bir yöntem haline gelmiştir. Fakat, günümüzde artık “outsourcing müşterileri” daha fazlasını beklemektedirler. Bu durumu Xansa Danışmanlık Şirketi’nden Satış ve Pazarlama sorumlusu Winterbottom özet olarak şöyle ifade etmektedir: Müşteriler artık outsourcing şirketlerinden daha fazla sorumluluk almalarını beklemektedirler. Ayrıca, yeniliklerin sürekliliğini elden bırakmadan riskleri, ödülleri ve müşteri tatmini, marka algısı gibi outsourcing sonrası sonuçlara da katılmalarını talep etmektedirler.

Winterbottom outsourcingin önceliklerini Maslow’un İhtiyaçlar Hiyerarşisine benzetmektedir. Dolayısıyla da outsourcing şirketlerinin müşterilerin ihtiyaçlarını karşılarken bu hiyerarşiyi takip etmesinin önemini vurgulamıştır. Yani, outsourcingden beklenen temel yararlar (maliyet düşürme, temel yetkinlikler üzerinde odaklanma vb.) sağlandıkça yenilik yaratma, riski paylaşma gibi bir üst sürece ilerlemek gerektiğini savunmaktadırlar.

Batı Avrupada 180 şirkete arz edilen ve 18 temel iş aktivitelerinden oluşan anket araştırmalarının sonucunda en fazla outsourcingi yapılan faaliyetler şunlar tespit edilmiştir (Duhamel ve Quelin, 2003; 649):

- Ofis bilgi teknolojisi
- Endüstriyel bakım
- Atık yönetimi
- Lojistik
- İletişim

Bu faaliyetler tamamen veya kısmen de olsun outsourcing yolu ile temin edilmektedir. Finans, pazarlama, muhasebe ve satış temel (core) faaliyet statüsünde olduğu için genellikle bu faaliyetler outsourcing yolu ile sağlanmazlar. Bu faaliyetlerden ilk üçü sonraki 2 yıl için de potansiyel outsourcing konusudurlar.

Kaynak araştırmasında dikkat çekici noktalardan birisi de en çok outsourcingi yapılan alanın bilgi teknolojileri olmasıydı. Diğer taraftan bilgi teknolojilerine sahip olmanın zamansal talebi ve parasal maliyetine bakıldığında ise outsourcinge gidilmesinin en azından maliyet açısından önemli bir adım olduğu düşünülmektedir. Her işletme kendi araştırma – geliştirme birimini oluşturabilirse, outsourcing ile sağlayacağı hizmeti (özellikle, bilgi teknolojileri) kendi bünyesinde daha düşük maliyetle elde edebilir.

Başarılı bir outsourcing için yüksek performanslı işbirliği şarttır. Hizmet sağlayıcılarında (outsourcing şirketlerinde) bulunması gereken temel nitelikler şunlardır (Duhamel ve Quelin; 2003; 659):

- Taahhütlerinde güvenilir olmalı ve önemli büyüklüğe ulaşmalı
- Satıcının tekliflerini ve şart koştuğu yatırımları kabul edecek kapasite olmalı
- Anlaşmaya uyacak şekilde yetkinliklerini geliştirmeli
- Zamanlama doğru olmalı
- Esas müşterileri kendi inisiyatifleri içerisinde gelecekte de destekleyebilmeli

Temel yetkinlik üzerinde yoğunlaşma arzusu ve maliyet etkinliği oluşturma çabaları kombinasyonundan teşkil olan, süreci hızlı ve yüksek taahhütler içeren ve sonrasında yeni birime güçlü kaynak ve müşteri zemini hazırlamasına olanak tanıyan outsourcing girişimi başarılı olacaktır. Aynı şekilde, finansal problemlerden dolayı varılan ve de düşük hız, yetersiz desteğe sahip olan outsourcing kararı ise muhtemelen başarısız olacaktır. Destek ve rekabetçi unsurdan yoksun olan outsourcing, müşteri veya kaynak tabanını oluşturamayacağı için zayıf kalacaktır (Brandes, Brege ve Lilliecretuz, 1997; 75).

Ayrıca hizmet sağlayıcısı zaman içerisinde oluşan maliyet ve bilgi şeffaflığını gösterebilmek için performans ölçüm araçları ile donatılmalıdır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

OUTSOURSİNGE İLİŞKİN ÖRNEK BİR UYGULAMA

4.1. Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı outsourcingi maliyet düşürme yöntemi olarak benimseyen şirket üzerinde inceleme yaparak, outsourcing öncesi ve sonrasındaki üretim maliyetlerinin nasıl gerçekleştiğini görmektir. Böylece, teorik olarak outsourcingin bir maliyet düşürme yöntemi olarak uygulanabileceği savı test edilmiş olacaktır.

4.2. Çalışmanın Kapsamı

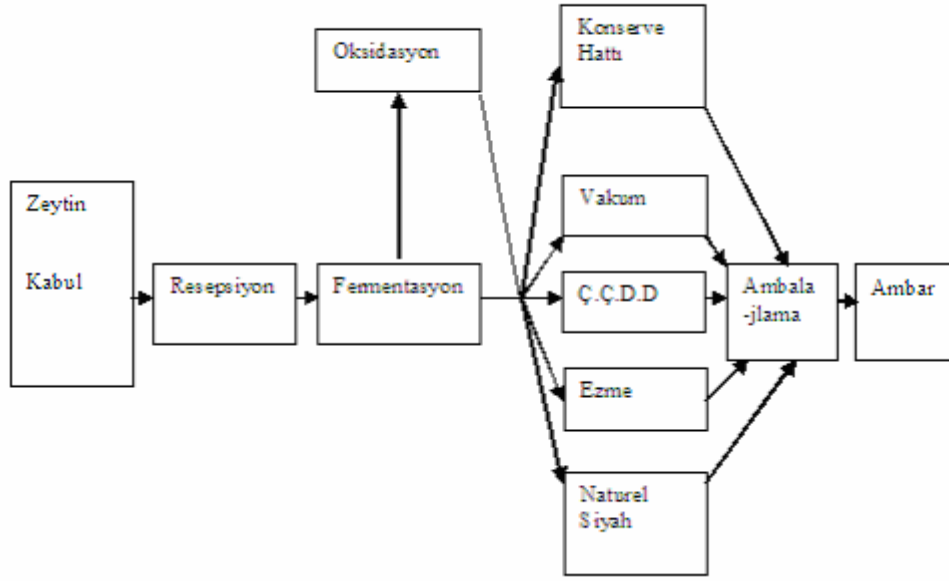
Çalışmanın kapsamını İzmir’de zeytin ve zeytin yağı sektöründe faaliyet gösteren bir üretim işletmesi oluşturmaktadır. Bu işletme belirlenirken faaliyetlerinde outsourcingi kullanıp kullanmamasına dikkat edilmiştir. Çalışmada işletmenin 2005 yılına ilişkin verilerinden yararlanılmıştır. İşletme üretim süreci içerisinde outsourcing uygulamalarından birçok kez yararlanmıştır. Örneğin, biber dolgulama işçiliği, ezme zeytinleri küvete doldurma işlemi outsourcing yolu ile gerçekleştirilmektedir. Ayrıca, güvenlik ve yemek hizmetlerini de dışarıdan sağlamaktadır. Ancak bu çalışmada, söz konusu işletmenin üretim birimi olarak sadece “biber dolgulu zeytin” üretiminde dolgulama faaliyetinin ve destek hizmeti olarak yemekhane (yemek) hizmetinin outsourcing yolu ile yapılması ve de kıyaslama kriteri olarak işletmenin kendi kaynaklarını kullanması seçenekleri ele alınmış bulunmaktadır.

4.3. Çalışmaya Konu Olan İşletmenin Tanıtımı

İşletme 1995 yılında faaliyete geçmiştir. Yıllık 5000 ton İspanyol usulü yeşil, 20.000 ton “ripe”, 25.000 ton “natürel siyah” zeytin işleme kapasitesine sahiptir. Fabrikada 349 “mavi yakalı”, 47 “beyaz yakalı” kişi çalışmaktadır. Fabrikada 10 ana bölüm vardır. Fabrikadaki bölümler şöyledir:

1. Resepsiyon Bölümü: Zeytin kabulü ve birinci seçme-ayıklama işlemleri burada yapılmaktadır.
2. Fermantasyon Bölümü: Yıkanmış ve elenmiş zeytinler fermantasyon havuzlarında olgunlaşmak üzere tanklara konuyor.
3. Oksidasyon Bölümü: Zeytin işleme şekli Ripe, Light veya Fit (Bunlar zeytin işleme şeklidir) olarak karar verilen zeytinler oksidasyon tankına alınır.
4. Çekirdek Çıkartma, Dolgu, Dilimleme Bölümü: Çekirdeksiz, Dilimli veya Dolgulu Zeytin üretimi bu bölüme alınır. Örneğin, hem Ripe hem de çekirdeksiz zeytin üretimi yapıldığı zaman Oksidasyon bölümünden sonra bu bölüme geçilir.
5. Ezme Bölümü: Ezme zeytin üretimi burada yapılır. Çekirdek çıkartma, dilimle bölümlerde yada tanklardan doğrudan ezmelik olarak çıkarılan zeytinlerden ezme zeytin yapılır.
6. Konserve Hattı: İspanyol usulü bütün yeşil zeytin üretimi burada yapılır.
7. Vakum paketleme Bölümü: Fermantasyon havuzlarında belirli bir olgunluğa ulaşmış zeytinler direkt burada paketlenerek mamul hale getirilir.
8. Naturel Siyah Zeytin Ambalajlama Bölümü: Fermantasyon havuzlarında belirli bir olgunluğa erişmiş zeytinler tenekelerde satılacaksa burada tenekelere doldurularak mamul haline getirilir.
9. Mamul ve Malzeme Ambarları: İşletme malzemesi ve mekanik malzemelerin depolandığı yer malzeme ambarıdır. Sevkiyata hazır olan mamullerin bulunduğu ambarlar da mamul ambarıdır.
10. Beton Havuzlar: Olgunlaşmış hammaddenin muhafaza edildiği alanlardır.
11. Laboratuvar: Malzeme ve mamullerin kalite kontrolünün ve analizlerinin yapıldığı bölümdür.
12. Diğer: Elektrik atölyesi, mekanik arızaların bakıldığı, çevre düzenlemelerinin yapıldığı yerlerdir.

Aşağıda Şekil 4.1’de örnek işletmenin genel iş akışı görülebilmektedir.



Şekil 4.1: Örnek İşletme Genel İş Akışı

Örnek işletmedeki inceleme konusu “biber dolgulu zeytin” üretimi ile ilgili olduğundan “çekirdek çıkartma, dolgu, dilimleme” bölümü ile ilgili kısaca bilgi vermekte yarar vardır.

4.4. Üretim Biriminin Outsourcingine İlişkin Uygulama Örneği

Outsourcingi yapılan üretim birimlerinden sadece “biber dolgulu zeytin” üzerinde durulacağı yukarıda belirtilmiş bulunuyor. Dolayısıyla da, biber dolgulama işleminin yapıldığı birim hakkında bilgi aktarmakta yarar vardır.

4.4.1. Çekirdek Çıkartma, Dolgu, Dilimleme Bölümü

Bu bölüm dört hattan oluşmaktadır.

1. hat: Üç ançuez (Dolgulu zeytinde kullanılan ezme karışım) Dolgu ile kombine çekirdek çıkartma makinesi

2. hat: Dört pimiento (İspanyadan ithal edilen biber pastası) dolgu ile kombine çekirdek çıkartma makinesi

3. hat: Dört çekirdek çıkartma makinesi

4. hat: İki dilimleme makinesi ile kombine dört çekirdek çıkartma makinesi vardır.

Önceki bölümlerde resepsiyon, fermantasyon ve oksidasyon aşamasından geçmiş zeytinler yeme olgunluğuna ulaşınca amaca göre bu bölümde çeşitli işlemlere tabi tutulmaktadır. Bazı ürünler direk fermantasyon aşamasından geçerek yeme olgunluğuna ulaşabiliyorken, bazı ürünler fermantasyon aşamasından sonra oksidasyon aşamasından da geçmek durumundadır. Fermantasyon yada oksidasyon alanlarından boru hattı yardımı ile bu bölüme getirilir. Burada çekirdek çıkarılır. Bu işlemler sırasında istenilen kalitede olmayan zeytinler üretim hattından ayıklanır. İstenilen kalite standartlarına ulaşmış zeytinler tartım ve etiketleme işlemlerinde sonra ambalajlama bölümüne sevk edilir. Çekirdekler zemin kısmından yer altında bulunan çekirdek toplama tankına alınır. Söz konusu bu çekirdekler daha sonra satılarak yan gelir elde edilmektedir. Zeytin çekirdekleri yakılarak enerji elde edilebildiği için örnek işletmenin kendi içerisinde kullanıldığı gibi gerek benzer, gerekse de farklı sektörlere de satılabilmektedir. Ançuez dolgulu üretimde zeytinin tek tarafı delinir ve de çekirdeği çıkartılan zeytine ançuez doldurulup kapağı kapatılır.

Pimiento dolgulu zeytin üretiminde dolgulama işlemi tamamen makine tarafından yapılmaktadır. Üretim hattında çekirdeği çıkartılan zeytine makine tarafından pimiento pastası yerleştirilmektedir. Sarımsak ve biber dolgulu zeytin üretiminde ise dolgulama işlemi tamamen elle yapılmaktadır. Çünkü, kullanılan biberler pimiento pastası gibi şerit halinde ve standart olmadığı için makine ile dolularda fire oldukça fazla olmaktadır.

4.4.2. Biber Dolgulu Zeytin Ürününe İlişkin Outsourcing Öncesi ve Sonrası Verilerin Karşılaştırılması

Çalışmanın metodolojisi, outsourcing yapmadan önce ve outsourcing yaptıktan sonraki maliyet verilerini kıyaslayarak outsourcing yapıp yapmamanın maliyet düşürme amacına hangi düzeyde hizmet ettiğini görme şeklinde olmaktadır. Bu nedenle “biber dolgulu zeytin” ürünün maliyet akışı, maliyet verilerini ve de outsourcing öncesi ve sonrası maliyetini görmekte yarar vardır.

4.4.2.1. Biber Dolgulu Zeytin Ürününe İlişkin Ürün Tanımı

Biber dolgulu zeytin ürününe ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Üretilen Ürün: Kırmızı biber dolgulu yeşil zeytin.

Ambalaj: 12 kg teneke

Brüt: 19 kg

Net: 12 kg

Salamura: 7 kg

Kullanılan zeytin 04- 05 hasat Domat Zeytini

Kullanılan biber 04- 05 hasat Kırmızı Turşu Biber.

Üretilen ürüne ilişkin iş planı ve ürün ağaçları Ar-Ge departmanı tarafından önceden hazırlanmaktadır. Pazarlama ve Dış Ticaret departmanlarına Maliyet departmanı tarafından sunulan proforma-maliyet çalışmalarında bu iş planı ve ürün ağaçları esas alınmaktadır. Bundan başka maliyet departmanı, stok hesaplarından kullanılacak hammadde ve katkı malzemelerinin maliyetini, finansal muhasebe kayıtlarından işçilik giderlerini, amortisman giderlerini, genel yönetim giderlerini ve enerji giderlerini maliyetleme çalışmalarında kullanmaktadır.

4.4.2.1.1. Maliyetleme Çalışması İş Akışı

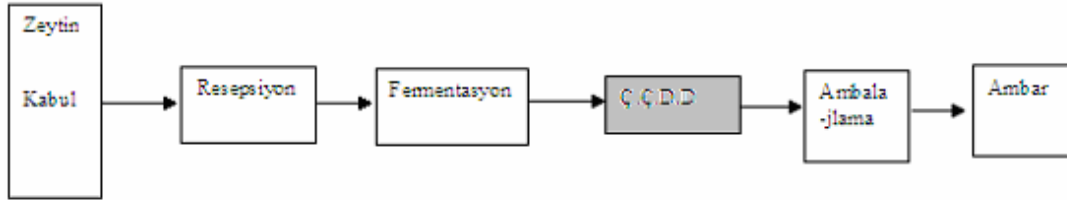
Ürün maliyetleme çalışmaları dış ticaret ve pazarlama departmanları tarafından talep edilmektedir. Bu departmanlar, yeni ürün geliştirme ve fiyat

yenileme çalışmalarında maliyet muhasebesi verilerinden yararlanmaktadırlar.

Pazarlama ve Dış ticaret departmanları tarafından maliyet talepleri maliyet muhasebesi departmanına gönderilmekte, maliyet muhasebesi departmanı da Ar-Ge departmanı ile irtibata geçerek istenilen maliyetleme çalışması için uygun ürün ağacı ve iş planı verilerine ulaşmaktadır. Daha sonra bu verileri finansal muhasebeden aldığı verilerle birleştirerek maliyetleme çalışmasını hazırlamakta ve ilgili departmanlara sunmaktadır.

4.4.3. İşletmenin Biber Dolgulu Zeytin Ürününe İlişkin Outsourcing Öncesi Maliyet Verileri

Yukarıda Şekil 4.1’de gösterilen genel iş akışı içerisinde çalışma kapsamında doğrudan olan kısmı Şekil 4.1’de görmek mümkündür. Biber dolgulu zeytin ürününün tamamının işletme içerisinde üretilmesi halinde iş akışı aşağıdaki Şekil 4.2’de görüldüğü gibi olmaktadır. Gri renkli alanda yer alan Çekirdek Çıkartma, Dilimleme ve Dolgulama (Ç.Ç.D.D) faaliyeti outsourcing yolu ile sağlanmak istenmektedir.



Şekil 4.2: Biber Dolgulu Zeytin Outsourcing Öncesi İş Akışı

Daha önce de belirtildiği gibi outsourcing yapmanın avantajlı olup olmadığını görebilmek için outsourcing öncesi maliyet verilerini incelemek gerekmektedir. Bu nedenle işletmenin outsourcing kararı için yaptığı analizlerde kullandığı proforma maliyet verilerini görmekte yarar vardır.

4.4.3.1. Biber Dolgulu Zeytinin Ürün Ağacı ve İş Planı

Tablo 4.1’de Biber Dolgulu Zeytin ürününün son haline gelinceye değin gördüğü işlemler ve süreç boyunca 12 kg. teneke için harcanan işçilik saatleri gösterilmiştir. Tabloda ambalaj başına gider yerlerince harcanan direkt işçilik saatleri gösterilmiştir. En fazla zaman tüketen işlem Biber Dolgulama olmaktadır (4,12844 saat/ambalaj)⁴.

Tablo 4.1: (12 kg) Teneke Biber Dolgulu Zeytin İş Planı

Operasyon Tipi	İşçilik (saat/ambalaj)
Ham zeytin kalibrasyon	0,01151
Ham zeytin seçme-ayıklama	0,01919
Tank dolum	0,00600
Transfer	0,00273
Fermantasyon	0,00297
Boru hattı ile transfer	0,00838
Kalibrasyon işlemi	0,02598
Seçme ayıklama işlemi	0,07361
Çekirdek Çıkartma	0,22332
Biber Dolgulama	4,12844
Salamura Hazırlama	0,00175
Teneke Dolum Tartım	0,03000
Salamura verme, kapama, istif, etiketleme	0,03000

Tablo 4.2’de ise 12 kg.lık Biber Dolgulu Zeytin üretimi için gerekli olan madde ve malzemelerin miktarları ve normal fire oranları görülebilmektedir. Burada da direkt hammadde ve malzemeler yer almıştır. Direkt hammadde ve malzeme giderleri **katkı malzemesi, kimyasal malzeme ve ambalaj malzemesi** alt kırılımlarında izlenmektedir.

⁴ İşletme direkt ve endirekt işçilik ayırımı yapmamıştır. Tüm işçilik giderleri direkt niteliktedir.

Tablo 4.2: Biber Dolgulu Zeytin Ürün Ağacı

Hammadde ve Malzeme	Miktar	Fire
Domat Yeşil Zeytin (kg)	14,389	Seçme Ayıklama %3 Çekirdek %25 Parçalanmış zyt. %6
Tuz (kg/ambalaj)	3,80339	
Su (lt/ambalaj)	45,85063	
Kostik (kg/ambalaj)	0,57556	
Askorbik asit (kg/ambalaj)	0,00378	
Laktik asit (kg/ambalaj)	0,24082	
Kalsium klorür (kg/ambalaj)	0,02878	
Sitrik asit (kg/ambalaj)	0,05	
12 kg teneke (adet)	1	%0,3
98x102 mm etiket (adet)	1	%6,7
Turşu kırmızı biber (kg/ambalaj)	2,16	%35
Fuel oil (kg/ambalaj)	0,480	
Elektrik (kw.saat/ambalaj)	2,490	

Tablo 4.1 ve Tablo 4.2’ deki veriler yardımı ile Tablo 4.3 ve Tablo 4.4 elde edilmektedir. Tablo 4.3’ te görüldüğü gibi direkt içlilik giderleri tüm işlemler için sabit olarak belirlenmiştir (4,2 YTL/saat). Dolayısıyla da Biber Dolgulama işleminin iççilik giderleri en fazla olmuştur.

Bu verilerin ışığında Biber Dolgulama, işletmenin temel yetkinliği olmadığı gibi, maliyetleri de yüksek olduğu için outsourcing için aday birim olduğu söylenebilir.

Tablo 4.3: (12 kg) Teneke Biber Dolgulu Zeytin İş Planı Maliyet Tutarları

Operasyon Tipi	İşçilik (saat/ambalaj)	Birim YTL	Tutar
Ham zeytin kalibrasyon	0,01151	4,2	0,0483
Ham zeytin seçme-ayıklama	0,01919	4,2	0,0806
Tank dolum	0,006	4,2	0,0252
Transfer	0,00273	4,2	0,0115
Fermantasyon	0,00297	4,2	0,0125
Boru hattı ile transfer	0,00838	4,2	0,0352
Kalibrasyon işlemi	0,02598	4,2	0,1091
Seçme-ayıklama işlemi	0,07361	4,2	0,3092
Çekirdek Çıkartma	0,22332	4,2	0,9379
Biber Dolgulama	4,12844	4,2	17,3394
Salamura Hazırlama	0,00175	4,2	0,0074
Teneke Dolum Tartım	0,03	4,2	0,1260
Salamura verme, istif, etiketleme	0,03	4,2	0,1260
TOPLAM			19,1683

Aşağıda Tablo 4.4' te 12 kg.lık teneke biber dolgulu zeytine ilişkin sarf edilen hammadde, katkı maddesi, kimyasal malzemelerin miktarları ve tutarları ve de enerji giderleri görülebilmektedir.

Tablo 4.4 Biber Dolgulu Zeytin Ürün Ağacı

Hammadde ve Malzeme	Miktar	Fire	Birim YTL	Tutar	Gider Türü
Domat Yeşil Zeytin (200-230)	14,3890	Seçme Ayıklama %3 Çekirdek %25 Parçalanmış zyt. %6	1,5	21,5385	D.İ.M.M Hammadde
Tuz (kg/ambalaj)	3,8034		0,09	0,3451	D.İ.M.M Kimyasal
Su (lt/ambalaj)	45,8506		0,001	0,0460	D.İ.M.M Kimyasal
Kostik (kg/ambalaj)	0,5756		0,23	0,1324	D.İ.M.M Kimyasal
Askorbik asit (kg/ambalaj)	0,0038		17,5	0,0662	D.İ.M.M Kimyasal
Laktik asit (kg/ambalaj)	0,2408		1,6	0,3900	D.İ.M.M Kimyasal
Kalsiyum klorür (kg/ambalaj)	0,0288		0,52	0,0150	D.İ.M.M Kimyasal
Sitrik asit (kg/ambalaj)	0,0500		1,77	0,0885	D.İ.M.M Kimyasal
12 kg teneke (adet)	1,0030	0,30%	2,3	2,3069	D.İ.M.M Ambalaj
98x102 mm etiket (adet)	1,0670	6,70%	0,0015	0,0016	D.İ.M.M Ambalaj
Turşu kırmızı biber (kg/ambalaj)	2,3760	35,00%	0,45	1,0692	D.İ.M.M Katkı
Fuel oil (kg/ambalaj)	0,4800		0,65	0,3120	Endirekt malzeme.
Elektrik (kw.saatt/ambalaj)	2,4900		0,119	0,2963	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizm.
TOPLAM				26,6077	

Üretim maliyetini net olarak belirleyebilmek için brüt zeytin miktarından fire miktarlarını çıkararak net tutara ulaşmak ve yan ürün gelirlerini (zeytin yağı geliri, çekirdek geliri ve ezme geliri) maliyet tutarlarından düşmek gerekmektedir. Tablo 4.5 ve Tablo 4.6.'da söz konusu hesaplamalar yapılmıştır.

Tablo 4.5: Üretim Firelerinin Değerlenmesi

	Miktar (kg)	Fire Oranı	
Brüt zeytin	14,389		
Seçme ayıklama firesi *	0,4317	3%	13,9573
Çekirdek firesi **	3,4893	25%	10,4680
Parçalanmış zeytin firesi ***	0,6281	6%	9,8399
Turşu Kırmızı Biber			2,16
Net ağırlık (kg)			12,00

* Seçme ayıklama firesi = Brüt zeytin x Fire Oranı

$$= 14,389 \times 0,03$$

$$= 0,4317 \text{ kg.}$$

** Çekirdek firesi = (Brüt Zeytin – Seçme ayıklama firesi)x Fire Oranı

$$= 13,9573 \times 0,25$$

$$= 3,4893 \text{ kg.}$$

*** Parçalanmış zeytin firesi = (Brüt Zeytin – Seçme ayıklama firesi-Çekirdek firesi)x Fire Oranı

$$= 10,4680 \times 0,06$$

$$= 0,6281 \text{ kg.}$$

Bu verilerin doğrultusunda Tablo 4.6 oluşmaktadır.

Tablo 4.6: Yan Ürün Gelirleri

	Miktar (kg)	Emsal Bedeli (YTL)	Tutar (YTL)
Çekirdek geliri	3,4893	0,07	0,2443
Ezme geliri	0,6281	1,05	0,6595
Zeytin yağı *	0,0576	3,2	0,1843

* 7,5 kg. yeşil zeytinden 1lt. yağ elde edilmektedir. Dolayısıyla da seçme-ayıklama işleminden artan (fire miktarı) 0,4317 kg. zeytinden sağlanan yağ miktarı 0,0576 lt. olmaktadır.

Buraya kadar gösterilen tüm tabloların yardımı ile “biber dolgulu zeytin” ürününün outsourcing öncesi net üretim maliyetini hesaplamak mümkün olmaktadır. Aşağıdaki Tablo 4.7’de ilgili kalemler sıralanmış ve söz konusu hesaplamalar yapılmıştır.

Tablo 4.7: Biber Dolgulu Zeytin Outsourcing Öncesi Net Üretim Maliyeti (YTL)

İlk madde ve malzeme gideri	25,9994
-Hammadde giderleri	21,5385
-Kimyasal malzeme giderleri	1,0832
-Katkı malzemesi gideri *	1,0692
-Ambalaj giderleri	2,3085
İşçilik ücret ve giderleri	19,1683
-Direkt işçilik giderleri	19,1683
Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	0,6083
-Enerji giderleri	0,6083
Vergi Resim ve Harçlar	0,2
Amortisman ve Tükenme Payları	1,4
Diğer Genel Üretim Giderleri	0,25
Çekirdek geliri	-0,2443
Ezme geliri	-0,6595
Zeytinyağı geliri	-0,1843
Toplam Üretim Maliyeti	46,5380

* Katkı malzemesi, zeytinin içini doldurmak için kullanılan kırmızı biberi göstermektedir. Bu miktar outsourcing sonrasındaki maliyet verilerinde yer almayacaktır.

Bu tablodan sonra ürünün brüt ve net maliyeti aşağıdaki gibi olmaktadır:

DİMM	25,9994 YTL
DİG	19,1683 YTL
GÜG	<u>2,4585 YTL</u>
	47,6262 YTL → Brüt Maliyet
	<u>- 1,0882 YTL</u> → Tali Mam. Emsal Bedeli İle Değerlenmiş Tut.
	= 46,5380 YTL → Net Maliyet

Biber dolgulu zeytin ürününün outsourcing öncesi maliyet verileri yukarıda gösterilmiş bulundu. İşletmeye teklif edilecek fiyat 46, 54 YTL' nin altında olmalı ve de sunulacak olan üretim birimi hizmetinin kalitesi işletmenin standartlarına uygun olmak zorundadır.

4.4.4. İşletmenin Biber Dolgulu Zeytin Ürününe İlişkin Outsourcing Sonrası Maliyet Verileri

Biber dolgulu zeytin ürününün outsourcing yapmadan, yani içeride işletme tarafından üretildiği zaman ortaya çıkan maliyet unsurları ve tutarları açık bir şekilde görülmüş oldu. Sayısal verilerde, çok fazla küsuratlardan kurtulup tekdüzeliği korumak için tüm sonuçlarda virgülden sonra dört rakam bırakacak şekilde yuvarlamalar yapılmıştır.

4.4.4.1. Biber Dolgulu Zeytinin Ürün Ağacı ve İş Planı

Aynı şekilde iş planı ve ürün ağacını outsourcing seçeneği için görmekte yarar vardır. Çünkü, outsourcing öncesindeki kalemlerin bazıları burada yer almayacaktır.

Tablo 4.8: Outsourcing Durumunda(12 kg) Teneke Biber Dolgulu Zeytin İş Planı

Operasyon Tipi	İşçilik (saat/ambalaj)
Ham zeytin kalibrasyon	0,01151
Ham zeytin seçme-ayıklama	0,01919
Tank dolum	0,00600
Transfer	0,00273
Fermantasyon	0,00297
Boru hattı ile transfer	0,00838
Kalibrasyon işlemi	0,02598
Seçme ayıklama işlemi	0,07361
Çekirdek Çıkartma	0,22332
Salamura Hazırlama	0,00175
Teneke Dolum Tartım	0,03000
Salamura verme, kapama, istif, etiketleme	0,03000

Görüldüğü gibi burada “biber dolgulama” işçiliği yoktur.

Tablo 4.9: Outsourcing Koşulunda Biber Dolgulu Zeytin Ürün Ağacı

Hammadde ve Malzeme	Miktar	Fire
Domat Yeşil Zeytin (200-230)	14,389	Seçme Ayıklama %3 Çekirdek %25 Parçalanmış zyt. %6
Tuz (kg/ambalaj)	3,80339	
Su (lt/ambalaj)	45,85063	
Kostik (kg/ambalaj)	0,57556	
Askorbik asit (kg/ambalaj)	0,00378	
Laktik asit (kg/ambalaj)	0,24082	
Kalsium klorür (kg/ambalaj)	0,02878	
Strik asit (kg/ambalaj)	0,05	
12 kg teneke (adet)	1	%0,3
98x102 mm etiket (adet)	1	%6,7
Fuel oil (kg/ambalaj)	0,480	
Elektrik (kw.saat/ambalaj)	2,490	

Bu tabloda da “kırmızı biber” yer almamaktadır. Çünkü, outsourcing işletmesi kırmızı biberi de sunmaktadır. Tablo 4.10’da outsourcing seçeneğinde işçilik giderleri görülebilmektedir.

Tablo 4.10: Outsourcing Sonrası (12 kg) Teneke Biber Dolgulu Zeytin İş Planı Maliyet Tutarları

Operasyon Tipi	İşçilik ad.saat/ambalaj	Birim YTL	Tutar
Ham zeytin kalibrasyon	0,01151	4,2	0,0483
Ham zeytin seçme-ayıklama	0,01919	4,2	0,0806
Tank dolum	0,006	4,2	0,0252
Transfer	0,00273	4,2	0,0115
Fermentasyon	0,00297	4,2	0,0125
Boru hattı ile transfer	0,00838	4,2	0,0352
Kalibrasyon işlemi	0,02598	4,2	0,1091
Seçme ayıklama işlemi	0,07361	4,2	0,3092
Çekirdek Çıkartma	0,22332	4,2	0,9379
Salamura Hazırlama	0,00175	4,2	0,0074
Teneke Dolum Tartım	0,03	4,2	0,1260
Salamura verme, istif, etiketleme	0,03	4,2	0,1260
TOPLAM			1,8289

Burada görüldüğü gibi outsourcing öncesinde yaklaşık 19,17 YTL olan işçilik giderleri 1,83 YTL' ye düşmüştür. Bunun nedeni ise biber dolgulama işlemi harcanan zaman ve maliyet çok yüksek olması idi.

Tablo 4.11: Outsourcing Sonrası Biber Dolgulu Zeytin Ürün Ağacı Maliyet Tutarları

Hammadde ve Malzeme	Miktar	Fire	Birim YTL	Tutar
Domat Yeşil Zeytin (200-230)	14,3890	Seçme Ayıklama %3 Çekirdek %25 Parçalanmış zyt. %6	1,5	21,5385
Tuz (kg/ambalaj)	3,8034		0,09	0,3451
Su (lt/ambalaj)	45,8506		0,001	0,0460
Kostik (kg/ambalaj)	0,5756		0,23	0,1324
Askorbik asit (kg/ambalaj)	0,0038		17,5	0,0662
Laktik asit (kg/ambalaj)	0,2408		1,6	0,3900
Kalsiyum klorür (kg/ambalaj)	0,0288		0,52	0,0150
Sitrik asit (kg/ambalaj)	0,0500		1,77	0,0885
12 kg teneke (adet)	1,0030	0,30%	2,3	2,3069
98x102 mm etiket (adet)	1,0670	6,70%	0,0015	0,0016
Fuel oil (kg/ambalaj)	0,4800		0,65	0,3120
Elektrik (kw.saat/ambalaj)	2,4900		0,119	0,2963
TOPLAM				24,9302

Burada da görüldüğü gibi outsourcing öncesi 26,60 YTL olan direkt hammadde giderleri outsourcing sonrasında 25,54 YTL olmuştur. Nedeni ise, kırmızı biberin outsourcing işletmesi tarafından sağlanmasıdır.

İşletme çekirdekleri kendi fabrikasında çıkarıp outsourcing işletmesine teslim etmektedir. Yani çekirdek çıkarma işlemini halen içeride yaptığından enerji giderleri aynı kalmaktadır. Bunun yanında işletmenin outsourcing öncesinde yan gelir olarak elde ettiği çekirdek geliri, ezme geliri ve zeytinyağı geliri outsourcing sonrasında da var olmaktadır.

Aşağıda fire değerlemeleri yeniden görülmektedir. Outsourcing öncesi ve sonrası fire değerlemeleri değişmemektedir.

Tablo 4.12: Outsourcing Sonrası Fire Değerlemesi

Brüt zeytin	14,389		
Seçme ayıklama firesi	0,4317	3%	13,96
Çekirdek firesi	3,4893	25%	10,47
Parçalanmış zeytin firesi	0,6281	6%	9,84
Turşu Kırmızı Biber			2,16
Net ağırlık			12,00

Bu tablodan sonra yan ürün gelirlerini yeniden görmekte yarar vardır.

Tablo 4.13: Outsourcing Sonrası Yan Ürün Gelirleri

	Miktar	Piyasa fiyatı	Tutar
Çekirdek geliri	3,4893	0,07	0,2443
Ezme geliri	0,6281	1,05	0,6595
Zeytin yağı	0,0576	3,2	0,1843

Tüm bu verilerin sonunda Outsourcing sonrası net maliyet tutarını görmek mümkün olmaktadır.

Tablo 4.14: Biber Dolgulu Zeytinin Outsourcing Sonrası Outsourcing ve Toplam Maliyeti (YTL)

İlk madde ve malzeme gideri	24,93
-Hammadde giderleri	21,5385
-Kimyasal malzeme giderleri	1,0832
-Ambalaj giderleri	2,3085
İşçilik ücret ve giderleri	1,8289
-Direkt işçilik giderleri	1,8289
Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	0,6083
-Enerji giderleri	0,6083
Vergi Resim ve Harçlar	0,2
Amortisman ve Tükenme Payları	1,4
Diğer Genel Üretim Giderleri	0,25
Çekirdek geliri	-0,2443
Ezme geliri	-0,6595
Zeytinyağı geliri	-0,1843
Toplam Üretim Maliyeti	28,14

Bu tabloda (Bknz. Tablo 4.14) 1, 0692 YTL'lik kırmızı biber giderleri olmadığı için ilk madde ve malzeme gideri 25,84 YTL çıkmıştır. Daha önce bu tutar 26,60 YTL idi. Kimyasal malzeme ve ambalaj giderleri ise hiç değişmemiştir. İşçilik giderleri de aynı şekilde düşmüştür (1,8289 YTL). Enerji giderlerinde hiçbir değişiklik olmamıştır. Amortisman gideri ve diğer genel üretim giderleri de değişmemiştir (çok küçük oranda değiştiği için önemsizdir).

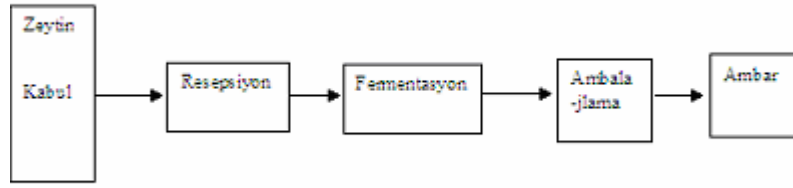
İşletmenin biber dolgulu zeytin ürünü outsourcing yolu ile tedarik edildikten sonra maliyeti 28,14 YTL olmuştur. Bu tutara outsourcing maliyetini eklemek gerekmektedir. Outsourcing maliyeti **kırmızı biber, fason dolgulama ve nakliye giderleri dahil 10, 5870 YTL olmuştur** (Bknz. Tablo 4.14).

DİMM	24,93 YTL
DİG	1,83 YTL
GÜG	<u>2,4585 YTL</u>
	28,14 YTL → Brüt Maliyet
	<u>- 1,0882 YTL</u> → Tali Mam. Emsal Bedeli İle Değerlenmiş Tut.
	= 27,06 YTL → Net Maliyet (Outsourcing maliyeti hariç)
	+<u>10,58 YTL</u> → Outsourcing Maliyeti
	37, 64 YTL → Outsourcing Sonrası Maliyet

İşletme outsourcing yolu ile yalnızca kırmızı biber, biber kesme, dolgulama ve nakliye hizmetlerinden yararlanmıştır. Nakliye, zeytinlerin outsourcing işletmesine boş zeytin gönderilip, biber dolgulu zeytinin geri getirilmesini kapsamaktadır. İşletme outsourcing hizmetinden faydalanmamış olsaydı yalnızca nakliye giderlerinden kaçınmış olacaktı. Diğer bir deyişle işletme outsourcing yaptığı için sadece nakliye giderleri doğmuştur. Buna karşılık işçilik ve kırmızı biber (stok maliyetlerinden kaçınılmıştır) maliyetinde bir tasarruf sağlamıştır.

Fason işletmeyle yapılan anlaşmaya göre 200-230 kalibre domat zeytininin kırmızı biber doldurulması, biber kesme işçiliği, nakliye ve kırmızı turşu biber miktarı fason üretimi işletme (outsourcing şirketi) tarafından karşılanacaktır. Ar- Ge departmanı tarafından yapılan inceleme sonucunda 12 kg kırmızı biber dolgulu zeytin elde edebilmek için 9,84 kg çekirdeksiz zeytine ihtiyaç vardır. Fason işletme ile bu konuda mutabık kalınmıştır. Buna göre fason işletmeye 1 kg çekirdeksiz zeytin için; biber dolgulama, biber kesme işçiliği, nakliye ve net kırmızı biber karşılığında 1,075 YTL ödenecektir. Bu durumda 1 tenekenin (12kg) fason maliyeti:

$$9,84 \text{ kg} \times 1,075 \text{ YTL} = 10, 578 \text{ YTL/kg (Bknz. Tablo 4.14)}$$



Şekil 4.3: Örnek İşletmenin Outsourcing Sonrası İş Akışı.

Üretim biriminin outsourcingini gördükten sonra, örnek işletmenin destek hizmetlerinden birini (yemekhane) outsourcing yolu ile temin ettiği durum incelenmiştir.

4.5. Destek Hizmetin Outsourcingine İlişkin Bir Uygulama Örneği

Yine burada da yemekhane hizmetini kendisi karşıladığı ve dışarıdan sağladığı koşulda katlanılan maliyetler arasında kıyaslama yolu ile outsourcingin maliyet açısından avantajlı olup olmadığı ele alınacaktır. Bu nedenle ilk önce yemekhane giderleri ile ilgili outsourcing öncesi maliyet verilerini görmekte yarar vardır.

4.5.1. Outsourcing Öncesi Yemekhane giderleri

Örnek işletme 2004 yılına değin zeytin üretimini yaptığı fabrika ve idari binasında çalışan işçi ve memurların yemek ihtiyaçlarını şirket içerisinde tüm giderlere kendisi katlanarak karşılamakta idi. Yemekhanede 4 personel istihdam edilmiştir. Bunlardan 3'ü yemekhane içerisindeki işlemlerden (yemek yapımı, servis, bulaşık ve genel temizlik) işleri ili sorumlu iken, 1 kişi gerekli malzemelerin alım ve takibi ile sorumlu idi. Yemekhane dağıtım anahtarı olarak öğün sayısı kullanılmaktadır. Hafta içi normal çalışma, hafta sonu ekstra çalışmalar ve misafir için hesaplanmış ortalama öğün sayısı kişi başına aylık 30 olarak belirlenmiştir. Fabrikada toplam 496 kişi yemek yediğine göre yemekhanenin aylık öğün sayısı (30x496) 11.880'dir. Yemekhane gider yerinde 1 ay boyunca yapılan giderler

aşağıdaki tablolarda görölmektedir. Tüm giderler indirekt niteliktedir. Yemekhane giderlerinin ürün maliyetine olan etkisi ele alınmamıştır.

Tablo 4.15: Outsourcing Öncesi Yemekhane İşçilik Gideri (YTL)

Personel Sayısı	Aylık Ücret	Tutar
3	650	1950
1	670	670
Toplam Tutar		2.620

Tablo 4.16: Outsourcing Öncesi Yemekhane Diğer Giderleri

Gider Türleri	Tutar YTL
Gıda Malzemesi	5.800
Temizlik Malzemeleri	1.900
Su Tüketimi	1.480
İçecek Su	772
Tüp	1.200
Elektrik	348
Diğer	600
TOPLAM	12.100

Tablo 4.17: Outsourcing Öncesi Yemekhane Toplam Gideri (YTL)

İlk madde ve malzeme gid.	8.472
-Gıda malzemesi	5.800
-Temizlik malzemeleri	1.900
-İçecek Su	772
İşçilik ücret ve giderleri	2,620
-Endirekt işçilik giderleri	2,620
Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	3.028
-Enerji giderleri	348
-Tüp	1.200
-Su tüketimi	1.480
Vergi Resim ve Harçlar	0,2
Amortisman ve Tükenme Payları	1,4
Toplam	15.720

Tablo 4.15 ve Tablo 4.16'daki verilerin toplamı olan 15.720 YTL söz konusu işletmenin 1 aylık yemekhane giderini göstermektedir. Öğün sayısı da 11.880 olduğuna göre, kişi başına öğün gideri 1,32 YTL (15.720 YTL/ 11.800 öğün) olmaktadır.

İşletme, planlama departmanının sorumluluğunu hafifletmek ve maliyetleri düşürmek amacı ile yemekhane hizmetini dışarıdan sağlamak istemektedir. Hazır yemek şirketlerinden birisi işletmeye aylık 11.900 öğün kapasiteli yemek hizmetini aynı kalitede olmak koşulu ile öğün başına 1,1 liraya teklif etmektedir.

Outsourcing sonrası maliyet verilerini görmekte yarar vardır.

4.5.2. Outsourcing Sonrası Maliyet Verileri

İşletme yemekhanede istihdam ettiği kişilerin tazminatlarını ödeyerek işten ayrılmalarını sağlamıştır. Dolayısıyla da, 2620 YTL aylık işçilik giderinden

kurtulmuştur. Yemekhane giderleri outsourcing kararı ile aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir.

İşletme yemekhane hizmetlerini dışarıdan sağladığı durumda gıda malzemesi, temizlik malzemeleri, tüp ve işçilik giderlerini tamamen outsourcing şirketine devrettiği için bu giderlere katlanmaktan kurtulmaktadır. Ayrıca, yemekhane elektriği artık sadece belirli saatler arasında kullanıldığından eskiye nazaran daha az elektrik tüketilmeye başlanmıştır. Tedarikçi şirket bulaşıkların yıkanması ve genel temizlik işlemlerini de üstlendiğinden su tüketimi de azalmıştır. Sadece içecek su miktarında bir değişme olmamıştır. Çünkü, anlaşma gereği tedarikçi şirket bunu karşılamamaktadır.

Outsourcing maliyeti: 11.880 öğün x 1,1 YTL= 13.068 YTL

Outsourcing öncesi birim maliyet: 1,239 YTL

Outsourcing öncesi toplam maliyet: 15.720 YTL

Tablo 4.18: Outsourcing Sonrası Toplam Yemekhane Gideri (YTL)

İlk madde ve malzeme gid.	772
-İçecek Su	772
Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	598
-Enerji giderleri	218
-Su tüketimi	380
Vergi Resim ve Harçlar	0,2
Amortisman ve Tükenme Payları	1,4
Toplam Yemekhane Maliyeti	1.372

Yemekhane maliyetine outsourcing maliyeti de eklendiğinde toplam maliyet 14.440 YTL (1.372+ 13.068) olmaktadır. Outsourcing öncesi maliyet ise 15.720 YTL olmakta idi. Görüldüğü gibi yemekhane giderlerinde %8 oranında bir düşüş olmuştur. Fakat, burada maliyet düşüşünün yanında önemli diğer husus, temel

yetkinlik olmayan bir faaliyetin (yemekhane hizmetinin) tedarikçiye devredilmiş olmasıdır.

4.6. Uygulamanın Değerlendirilmesi

Daha önce de belirtildiği gibi, örnek işletmenin verilerinin gizli kalacağı taahhüt edildiği için, işletmenin ismi, finansal tabloları verilmemiş, rakamlar da belli bir oranda yuvarlanmıştır. Tüm bunların yanında, sonuçları etkileyecek hiçbir müdahale yapılmamıştır.

Örnek işletmenin verileri doğrultusunda outsourcing yapmanın maliyet düşürme amacına olumlu katkı yaptığını söylemek mümkün olabilmektedir. Hem üretim birimi hizmetlerini (biber dolgulu zeytin) dışarıdan temin eden hem de destek hizmetini (yemekhane) dışarıdan sağlama kararı veren işletme, kaliteden hiçbir ödün vermeden maliyet düşürme amacını gerçekleştirmiştir.

İşletmeye üretim birimini ve destek hizmetini sağlayan tedarikçiler tüm anlaşma koşullarına uymakta ve içeride üretileceği koşulda belirli kalite ve standartları üzerinde barındıracak olan söz konusu faaliyet ve hizmetler arzu edilen kalite ve standartlarda daha ucuza mal olmuştur.

SONUÇ

Maliyet düşürme ile ilgili bilinen birçok teknik ve yöntemlerden Kaizen Maliyetleme, Değer Mühendisliği, Hedef Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve TZÜ Sistemi çalışma içerisinde genel hatları ile ele alındı. Tüm bu teknik ve yöntemlerin ortak özellikleri işletmeleri tamamen iç programları üzerinde yoğunlaşmalarına itmeleridir. Bu yöntemler, maliyet doğuran parçaların veya süreçlerin etkinliğini artırarak maliyetlerin düşmesini hedeflemektedirler.

Maliyet düşürme amacını gerçekleştirmek için varolan birçok yönetime ilave olarak outsourcing de başarılı bir maliyet düşürme yaklaşımı olabilmektedir. Outsourcing, maliyet düşürme programı çerçevesinde tedarikçilerle birlikte uygulanması gereken bir girişim olduğu için söz konusu amacın gerçekleşmesi tarafların eşgüdümlü olarak çalışmasına bağlı olmaktadır. Diğer bir ifade ile belirlenen amaç (maliyet düşürme) yalın hali ile anlaşılmayıp yürütülen işler başka bir faaliyet veya hizmetin maliyet artışına neden olmayacak ve belirli kalite ve standartlardan ödün vermeyecek şekilde gerek taktik gerekse de stratejik konumu destekleyecek nitelikte olmalıdır. Ayrıca, seçilen tedarikçilerin güvenli olması, temel yetkinliklerin devredilmemesi ve en önemlisi anlaşma içeriğinin kapsamlı olması başarılı bir outsourcing uygulaması için vazgeçilmezdir.

Çalışmada örnek işletmenin outsourcing girişimi amaca uygun olarak gerçekleşmiştir. Fakat her outsourcing faaliyeti maliyet düşürme amacı ile yapılmayabilir. Maliyet düşürme amacının dışında kaliteyi artırmak, sadece temel yetkinlikler üzerinde yoğunlaşmak vd. nedenlerden dolayı da outsourcing yapılabilmektedir. Bu durumda maliyetlerin düşme olasılığı olduğu gibi yükselme olasılığı da vardır. Çünkü outsourcing maliyet düşürme amacı için bir alternatif olup, maliyet düşürme programı değildir. Önemli olan, hangi amaç için outsourcing yapılacağıdır.

Tüm diğer faktörler sabitken, “üret veya satınal” kararlarının doğru değerlendirilmemesi sonucu yapılan outsourcing girişimi amaca ulaşamayacağı gibi,

hizmet sunan tedarikçinin deneyimi ve güvenilirliği, ekonomik koşullar da başarıyı etkileyecektir. “Üret veya satınal” kararları outsourcing girişiminin önemli bir parçasını oluşturur. Başka bir deyişle, maliyet düşürme amacı ile outsourcing yapmak isteyen bir işletme karşılaştırma yaparken üret veya satınal kararlarındaki adımları takip ederek analiz yapmak durumundadır.

KAYNAKÇA

Ahmed, E.R. (2005). Software Maintenance Outsourcing: Issues and Strategies. *Computers and Electrical Engineering*.

Akdoğan, Nalan. (2000). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Gazi Kitabevi: Ankara.

Akpolat, Mehmet. (2001). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir İmalat İşletmesinde Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kocaeli Üniversitesi: Kocaeli.

Aksoylu, S., & Özkan, A. (2002). Kaizen ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği. *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*.3

Alkan, H. (2001). İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar. *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*.2, Erişim: 02.04.06, http://ormanweb.sdu.edu.tr/dergi/dergipdf/2001/HAlkan_2001.pdf

Allen, P. Carl, Moriarity, Shane. (1988). *Cost Accounting*. Harper & Row Publishers: New York.

Altuğ, Osman. (2001). *Maliyet Muhasebesi*. Türkmen Kitabevi: İstanbul.

Anagnostou, A., & McCarthy, I. (2004). The Impact Of Outsourcing On The Transaction Costs and Boundaries Of Manufacturing. *Int. J. Production Economics*, 88: 61-71.

Anthony, Robert, & Young, David.(2003). *Management Control in Nonprofit Organazations*. McGraw- Hill: New York.

Arnold, U. (2000). New Dimensions of Outsourcing: A Combination of Transaction Cost Economics and The Core Competencies Concept. *European Journal of Purchasing & Supply Management*, 6.

Ansari, L. Shahid, Jan, E. Bell. (1995). *Target Costing: The Next Frontier In Strategic Cost Management*. Irwin McGraw – Hill: Chicago

Arzova, Burak. (2002). *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*. Türkmen Kitabevi: İstanbul.

Atkinson, A. Anthony, Kaplan, S. Robert, & Young, S. Mark. (2004). *Management Accounting: The Robert S. Kaplan Series In Management Accounting*. Pearson Prentice-Hall: New Jersey.

Bengtsson, L., & Berggren, C. (2004). Rethinking Outsourcing in Manufacturing: A Tale of Two Telecom Firms. *European Management Journal*, 22.

Borgernas, Henrik, & Fridh, Gustav. (2004). *The Use Of Target Costing In Swedish Manufacturing Firms*. Yayınlanmış Doktora Tezi, Goteborg Üniversitesi, İsveç.

Bragg, M. Steven. (2001). *Cost Accounting: A Comprehensive Guide*. John Willey & Sons, Inc.: USA.

Brandes, H., Brege, S., & Lilliecreutz, J. (1997). Outsourcing- Success or Failure?. *European Journal of Purchasing & Supply Management*, 3.

Bursal, Nasuhi, & Ercan, Yücel. (2002). *Maliyet Muhasebesi İlkeler Ve Uygulama*. Kardeşler Matbaa: İstanbul.

Burt, David, & Dobler, Donald. (1996). *Purchasing and Supply Management*. McGraw-Hill Book Co: Singapore.

Büyükmirza, Kamil. (2000). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Barış Kitap Basın Yay. Dağ. Ltd.Şti: Ankara.

Chakravartty, U. (1991). *Value Analysis And Value Engineering As A Cost Reduction Tool And Its Relation With JIT Manufacturing*. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi. University of Texas, El Paso.

Chase, A. (2004). Positives of Outsourcing. *ABI/INFORM Global*, 105, 8.

Coşkun, A. (2002-2003). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Akademik Araştırmalar Dergisi*, 15.

Craumer, M. (2002). How to Think Strategically About Outsourcing, Erişim: 21.01.2006, <http://hbswk.hbs.edu/item.jhtml?id=3022&t=outsourcing>

Çetinel, Ertuğrul. (2001). *Üretimde Maliyet (Teori ve Uygulama)*. Gazi Kitabevi: Ankara.

Davies, D., & Foster, S. (2004). *Go Beyond Cost Reduction To Reap The Full Benefits of Outsourcing*, Erişim: 10.12.2005, <http://www.xansa.com/documents/pdf/186887.pdf>.

DeCoster, Dont, & Schaer, L.Eldon. (1988). *Management Accounting A Decision Emphasis*. John Wilwy & Sons, Inc., USA.

Discenza, R., Gagne, L. M. (1995). Target Costing. *Journal of Business & Industrial Marketing*; 10, 16-22.

Duhamel, F., & Quelin, B. (2003). Bringing Together Strategic Outsourcing and Corporate Strategy: Outsourcing Motives and Risks. *European Management Journal*, 21.

Eilif,T., & Richman, H. (2004). Outsourcing: What It Can Do To Your Job. *ABI/INFORM Global*, 58,10.

Elmacı, Orhan. (1990). *İmalat Endüstrisi İşletmelerinde Maliyet Azaltımı ve Bir Uygulama*. Anadolu Üniversitesi Yayınları: Eskişehir.

Elsey, B., Fujiwara, A.(2000). Kaizen and Technology Transfer Instructors As Work-Based Facilitators In Overseas Transplants: A Case Study. *Journal Of Workplace Learning*, 12.

Erdoğan, Necmettin. (2002). *Maliyet Muhasebesi*. Barış Yayınları: İzmir.

Ertaş, Coşkun Fatih. (1998). *Sanayi İşletmelerinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Atatürk Üniversitesi: Erzurum.

Fırat, A., & Tanyeri, M. (2005). Rekabet Değişkeni Olarak Dış Kaynak Kullanımı (Outsourcing). *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7; 3.

Foster, George, Horngren, T. Charles. (1990). *Cost Accounting: Managerial Emphasis*. Prentice-Hall: New Jersey

Garrison, H.Ray, Jeannie, M.Folk, & Noreen, W.Eric. (2002). *Introduction To Managerial Accounting*. McGraw- Hill Irwin: New York.

Garrison, H.Ray, Noreen, W.Eric, & Seal, Willie. (2003). *Management Accounting*. McGraw –Hill: Berkshire.

Gilley, Kenneth Matthew. (1997). *An Analysis Of The Determinants and Performance Implications Of Outsourcing Desicions*. Yayınlanmış Doktora Tezi, The University of Texas, Arlington.

Golder, A. (2004). Outsource recruitment to slash unnecessary costs. *ABI/INFORM Global*, 9, 8.

Güner, F.M., & Tanış, N.V. (2003). Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Açısından Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Bir Konfeksiyon İşletmesinde Uygulama. *MÖDAV Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi*;3.

Gürsoy, Cudi Tuncer. (1999). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*. Beta Yayım: İstanbul.

Hacırüstemoğlu, Rüstem. (1997). *Maliyet Muhasebesi*. Türkmen kitabevi: İstanbul.

Hignite, K. (2004). Outsourcing As Strategy. *ABI/INFORM Global*, 56; 6.

Hilton, Ronald., Maher, Michael., & Selto, Frank. (2003). *Cost Management*. McGraw- Hill: New York.

Hoecht, A., & Trott, P. (2005). Innovation Risks of Strategic Outsourcing. *Technovation*, xx.

Jaedike, K.Robert, & Moore, L.Carl. (1980). *Managerial Accounting*. South-Western Publishing Co: USA.

Jerold, L.Zimmerman. (2003). *Accounting For Decision Making And Control*. McGraw-Hill Irwin; New York.

Jiambalvo, James. (2001). *Managerial Accounting*. John Willey & Sons, Inc: America.

Kakabadse, A., & Kakabadse, N. (2002). Trends in Outsourcing: Contrasting USA and Europe. *European Management Journal*, 20; 2.

Kalpajian, Serope, & Shmid, R. Steven. (2003). *Manufacturing Processes For Engeneering Materials*. Prentice Hall: London.

Köse, Yaşar. *Teknolojik Gelişmeler ve Maliyet Sistemleri İlişkisi*. Erişim: 08.01.2005. http://www.kho.edu.tr/yayinlar/btym/yayinlistesi/yayinlar/Yayin2001/251_teknolojik_geis...

Lucey, Terry. (2002). *Costing*. Continuum: London.

McWatters, S.Cheryl, Morse, C.Dale, & Zimmerman, L.Jerold. (2001). *Management Accounting Analysis and Interpretation*: Mc Graw- Hill Irwin: America

Momme, J.(2002). Framework For Outsourcing Manufacturing: Strategic and Operational Implications. *Computers In Industry*, 49.

Newman, R.G. (1988). Value Analysis- Cost Reduction's Final Frontier. *Purchasing World; Jul 1988; 32, 7; ABI/INFORM Global*, pg.52.

Omar, O.E. (1997). Target Pricing: A Marketing Management Tool For Pricing New Cars. *Pricing Strategy & Practice; 5, 61-69*.

Öker, Figen. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme; Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*. Literatür Yayınları: İstanbul.

Ravindran, R.A., & Wadhwa, V. (2006). Vendor Selection In Outsourcing. *Computers And Operations Research, III*.

Rayburn, L.Gayle. (1983). *Principles Of Cost Accounting: Managerial Applications*. Richard D.Irwin, Inc: USA

Redfern, L.M. (2002). Value Engineering: Tactics And Pitfalls. *ABI/INFORM Global*, pg. 36-37.

Rison, R., & Tower, J. (2005). How to Reduce the Cost of HR and Continue to Provide Value. *ABI/INFORM Global*, 28, 1.

Robina, P. V., & Rodriguez, E.F.T. (2004). Outsourcing And Its Impact On Operational Objectives And Performance: A Study Of Hotels In The Canary Islands. *Hospitality Management*, 23; 287-306.

Russel, S.Roberta, & TaylorIII, W.Bernard. (1995).*Production And Operations Management: Focusing On Quality And Competitiveness*. Prentice- Hall: New Jersey.

Shy, O., & Stenbacka, R. (2003). Strategic Outsourcing. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 50.

Solomon, Michael, & Stuart, Elnova. (2004). *Marketing Real People, Real Choices*. Prentice Hall: America.

Upchurch, Alan. (2002). *Cost Accounting;Principles and Practices*. Pearson Education: UK.

Wikipedi Özgür Ansiklopedi. Erişim: 01.12.2005,
http://tr.wikipedia.org/wiki/D%C4%B1%C5%9F_kaynak_kullan%C4%B1m%C4%B1

Weidenbaum, M. (2005). Outsourcing: Pros and Cons. *Business Horizons*, 48.

Wixon, R. James. (1987). Improving Product Development With Value Analysis/Value Engineering. *SAVE International Conference Proceedings*. Erişim: 04.05.06. <http://www.srv.net/~wix/87paper.pdf>.

Young, S.Mark. (2004). *Readings in Management Accounting*. Prentice Hall: America.

Yükçü, Süleyman. (1999).*Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. Cem Ofset: İzmir.