

Yayın Geliş Tarihi: 06.06.2016

Yayın Onay Tarihi: 20.12.2017

Mustafa SAVCI •

Vasfi HAFTACI ••

Değer Zinciri Analizinde Değer Yaratan Faaliyetlerin Ölçülmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin (Ftm) Rolünün Değerlendirilmesi¹

Evaluating The Role of Activity Based Costing in Measuring Value-Creating Activities in Value Chain Analysis

Özet

Değer zinciri analizi; işletme faaliyetlerinin tanımlanarak, girdilerin çıktılarına dönüştürülmesi sürecidir. Bu süreç de işletmeler; bir yandan değer yaratmayı diğer yandan da sektördeki rakiplerle rekabet edebilmeyi hedefler. Bu hedeflere ulaşmak, tamamen işletme tarafından yürütülen faaliyetlerle ilgilidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme, değer yaratan faaliyetlere odaklanan, onları iyileştirmeyi ve geliştirmeyi amaçlayan ve stratejik kararların etkin olarak alınmasını sağlayan bir yöntemdir. Bu çalışmada değer yaratan faaliyetlerin ölçülmesinde faaliyet tabanlı maliyetlemenin rolü literatür taraması yapılarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Değer Zincir Analizi, Değer Yaratan Faaliyetler, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
JEL Kodları: M41

Abstract

Value chain analysis is the transformation process of inputs into outputs by introducing operational activities. In this process; companies target to create value on one hand, and to compete with other companies in relevant sector on the other hand. Achieving these goals is entirely related to the activities carried out by company. Activity-based costing is a method that focuses on value-creating activities, aims to enhance and improve such activities, and to effectively undertake strategic decision. In this study, the role of activity based costing in measuring the value-creating activities is explained by literature review.

Keywords: Value Chain Analysis, Value Creating Activities, Activity Based Costing.

JEL Codes: M41

• Yrd. Doç. Dr., RTEÜ İİBF İşletme bölümü, mustafa.savci@erdoğan.edu.tr

•• Prof. Dr., Kocaeli Üniversitesi İİBF İşletme bölümü, vhaftaci@kocaeli.edu.tr

¹ Bu makale birinci yazar tarafından 2012 yılında Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde tamamlanan "Çay İşletmelerinde Üretim Maliyetlerinin Değer Zinciri Analizi" başlıklı yayınlanmamış doktora tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Giriş

Günümüzde işletmelerin sürekliliğini sağlayarak kâr hedefine ulaşmaları ve rekabet avantajı sağlayabilmeleri faaliyet sonuçlarını devamlı olarak değerlendirmelerine ve düzeltici önlemler almalarına bağlıdır. Bu iki durum da o işletmedeki stratejik maliyet yönetimi ile ilgilidir. Çünkü günümüzde sürdürülebilir kâr hedefi ve rekabet avantajı; maliyetlerin planlanması, kontrolü ve iyileştirilmesi ile mümkündür. Maliyetlerin planlanması, kontrolü ve analizi kapsamlı bir şekilde işletme içi ve işletme dışı olmak üzere mal ve hizmet üretimi ile ilgili tüm faaliyetleri kapsamalıdır. Bu faaliyetler özellikle değer zinciri analizi açısından önemlidir.

Değer zinciri analizi, değer nasıl oluşacağını ve artırılacağını bunun için hangi faaliyetlerin ve faktörlerin göz önünde bulundurulması gerektiğini, düşük maliyet veya farklılaştırmanın nasıl gerçekleştirilip rekabet avantajı elde edilebileceğini açıklayan bir çalışmadır.

Bu çalışmada, değer zinciri analizinde yer alan değer yaratan faaliyetlerin ölçülmesinde, faaliyet tabanlı maliyetlemenin kullanılmasının rolü açıklanmaya çalışılmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetleme, bir işletmede gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlayarak bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izleyen yöntemdir. Bu yöntemde faaliyetlerin yönetilmesi için faaliyet tabanlı bilgilere ihtiyaç vardır.

Değer zinciri analizinde değer yaratan faaliyetlerin ölçülmesinde faaliyet tabanlı maliyetlemenin kullanılması; işletmelerin planlama, uygulama, kontrol ve ileriye doğru rasyonel karar almalarını kolaylaştıracaktır. Bu durumda işletmelerin süreklilik ve kârlılık amacına ulaşmasına katkı sağlayacaktır.

1. İşletmelerde Değer Zinciri Analizi

Değer zinciri analizi, Michael E. Porter tarafından ilk kez 1985 yılında kullanılmıştır. Bu kavram girdilerin çıktılara dönüştürülmesi için işletme faaliyetlerinin tanımlanmasını ifade eder (Walters ve Rainbord, 2004:465). Bu dönüşüm ürün ve hizmetin tasarım aşamasından başlar ürün ve hizmetin satış sonrası hizmetleri ile son bulur. Değer zinciri analizi, değer nasıl oluşacağını ve artırılacağını, bunun için hangi faaliyetlerin ve faktörlerin göz önünde bulundurulması gerektiğini; düşük maliyet, farklılaştırmanın ve odaklanmanın nasıl gerçekleştirilip rekabet avantajı elde edilebileceğini rakiplerle karşılaştırma yaparak açıklayan bir çalışmadır (Ülgen ve Mirze, 2010:123).

Burada belirtilen düşük maliyet (toplam maliyet liderliği), farklılaştırma ve odaklanma işletmelerde değer yaratma ve sektördeki rakipleri devre dışı bırakma ile ilgilidir. Dikkat edilmesi gereken konu, düşük maliyet avantajı (toplam maliyet liderliği) ve farklılaştırmanın işletme tarafından yürütülen farklı faaliyetlere bağlı olduğudur. Bu faaliyetler ile değer yaratılır. Bu faaliyetler birbirine bağlı bütün bir zincirin birer halkasını oluşturur. Bu zincirdeki her bir faaliyetin başarısı hem faaliyet bazında hem de bütün olarak işletmenin başarısını etkiler.

Değer zinciri analizi aynı zamanda maliyet analizi için de işletmeye yol gösterici olan çok iyi bir yöntemdir. Bir işletme değer zinciri analizi yaparak maliyetlerini azaltabilir veya maliyetlerin etkinliğini artırarak maliyet avantajı elde edebilir. Maliyet avantajı, bir işletme için rekabet avantajında çok önemlidir. Burada yöneticilere çok önemli iş düşer. Yöneticiler maliyet davranışlarını çok iyi anlamalı ve ona göre maliyet azaltım hedeflerini oluşturmalarıdır (Porter, 1998:62).

İşletmeler maliyet avantajı elde etmek için hem kendi maliyetlerini hem de rakiplerinin maliyetlerini çok iyi bilmeli ve analiz etmelidir.

Bu çalışmada yalnızca toplam maliyet liderliğine odaklanılmış ve nasıl maliyet avantajı elde edileceği açıklanmaya çalışılmıştır.

Porter işletmelerde yapılan faaliyetleri temel faaliyetler ve destek faaliyetleri olarak iki grupta toplamış ve tüm işletmeler için geçerli değer zincirini aşağıdaki Şekil 1'deki gibi göstermiştir.

Şekil 1: Jenerik Değer Zinciri



Kaynak: M.E. Porter, *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, New York: 1998, s.37

İşletmede değer yaratılması için yukarıda belirtilen tüm faaliyetlerinin dikkate alınması gerekir. Değerin oluşması için mal ve hizmet üretim maliyetinin, üretiminden faydalanan müşterilerin (tüketicilerin) ödemeye razı oldukları tutardan az olması gerekir (Porter, 1998:38).

Üretilen mal ve hizmetin maliyeti ile bu mal ve hizmet için işletmeye ödenen fiyat arasındaki kâr marjını artırmak için:

- a) Faaliyet maliyetlerini düşürmeye çalışmalı; mal ve hizmet piyasa fiyatı ile satılmalı yada
- b) Faaliyet maliyetleri aynı kalırken; mal ve hizmet farklılaştırılıp fiyatı yükseltilmelidir.

Değer zinciri analizi, ürün veya hizmetin üretilmesi fikrinden satış sonrası hizmetlere kadar işletmedeki değer yaratan temel ve destek faaliyetlerin etkinliğinin artırılması, değer yaratmayan faaliyetlerinin elimine edilmesi veya ortadan kaldırılması, düzeltilmesi gereken faaliyetlerin düzeltilmesi, maliyetlerin analiz edilmesi ve düşürülmesini sağlar.

2. İşletmelerde Değer Yaratan Faaliyetler

Değer yaratan faaliyetler, mal veya hizmetin tasarım aşamasından başlar ve satış sonrası hizmetlere kadar üretilen mal veya hizmetin değerini artıran faaliyetlerdir. Bu faaliyetler müşterinin satın aldığı mal ve hizmeti algılaması sonucu ortaya çıkar. Değer yaratan faaliyetler sonucunda müşteri (tüketici) üretilen mal veya hizmeti az bir maliyetle satın aldığına veya ödediği ücret fazla olsa bile satın aldığı mal ve hizmetin farklılık taşıdığına inanır (Ülgen ve Mize, 2010:122). Değer yaratan faaliyetler, işletmelerin bugün ve gelecekte ihtiyaç duyduğu müşteri memnuniyetine katkı sağlayacak faaliyetlerdir. Bu tip faaliyetlerde müşteriye sağlanan katkı müşterinin katlandığı maliyetlerden daha fazla olmaktadır (Şakrak, 1997:82).

İşletmelerde gerçekleştirilen bir faaliyetin değer yaratması için (Hacırüstemoğlu, Şakrak ve Demir, 2002:12);

Varlıklardan elde edilen nakit akımlarını artırması,

- Gelirlerde ve büyümede beklenen artışın sağlanması,
- Büyüme dönemindeki süreyi uzatması,

- İndirgenmiş nakit akımlarında kullanılan sermaye maliyetini azaltması gerekir.
- Bir işletmede değer yaratan faaliyetlerdeki genel özellikler yukarıdaki açıklamalar ışığında aşağıdaki gibi sıralanabilir:
- Değer yaratan faaliyetler bir ürün veya hizmetin tasarım aşamasından başlar ve satış sonrası hizmetlere kadar müşterinin ihtiyaçlarını karşılamak için gereklidir.
- Değer yaratan faaliyetler sonucu girdi olarak kullanılan malzemeler üretim sürecinde şekil değiştirerek geliştirilir ve özellik katılır.
- Değer yaratan faaliyetler ortadan kaldırılamaz.
- Değer yaratan faaliyetler, müşterilerin ödemeye razı oldukları tutarlarda önemlidir. Değer yaratan faaliyetlerde müşteriye sağlanan katkı müşterinin katlandığı maliyetlerden daha fazladır.

İşletmelerde değer yaratan faaliyetler, temel faaliyetler ve destek faaliyetleri olarak iki grupta incelenecektir.

2.1. İşletmelerde Değer Yaratan Temel Faaliyetler

İşletmenin değer yaratan temel faaliyetleri, mal ve hizmetlerin fiziksel olarak üretilmesi ve bunların müşterilere teslim edilmesiyle ilgili gelir yaratan faaliyetlerdir (Ülgen ve Mirze, 2010:121). Bu faaliyetleri yerine getirmenin işletmeye bir maliyeti vardır. Ancak bu faaliyetlerden beklenen, bu faaliyetleri yerine getirmek için katlanılan maliyetlerin üretilen mal ve hizmete değer katması ve elde edilen değer de kesinlikle maliyetlerden fazla olmasıdır.

Temel faaliyetler, işletmenin mal ve hizmet üretilip müşterilere sunulması için gerekli temel görevlerle ilgili olup, aşağıdaki gibi sıralanabilir (Porter, 1998:39-40).

- İçerik Yönelik Lojistik,
- Üretim Faaliyetleri,
- Dışa Yönelik Lojistik,
- Pazarlama ve Satış,
- Servis ve Müşteri Hizmetleridir.

2.1.1. İçerik Yönelik Lojistik

Lojistik kavramı köken olarak askeri alanda araç gereçlerin ve birliklerin hareket organizasyonlarını tanımlamak için kullanılmaktadır (Çancı ve Erdal, 2003:35). İşletmecilikte ise lojistik; mal ve hizmet tedarikine yönelik planlama, organizasyon

,nakliye ve yönetim faaliyetlerinin bütünüdür (Karacan ve Kaya, 2011:8). Lojistiğin işletme içi ve işletme dışı olmak üzere iki yönü vardır. İşletme içi lojistikte hedef mal ve hizmet üretimi ile ilgili gerekli malzeme ve bilgilerin tedarik edilmesi, stoklanması, üretim sürecine alınması ile ilgili faaliyetleri kapsar. İçe yönelik lojistik mal ve hizmet üretiminde başarılı olmanın ön koşullarından biridir. Geriye doğru lojistik olarak da bilinen içe yönelik lojistik, tedarikçilerle işletme arasındaki satın alma faaliyetlerini oluşturur (Ülgen ve Mirze, 2010:290). Bu satın alma faaliyetleri işletme için gerekli bilgi yada malzemenin, istenilen kalitede, istenilen yer ve zamanda istendiği kadar ve en düşük maliyetle elde edilmesi için olmalıdır. İçe yönelik lojistik, işletmenin girdilerinin dönüşümünü sağlayan ve değer yaratan bir faaliyettir. Özellikle üretim maliyetleri içinde malzemenin ayrı bir yeri vardır. Bu malzemenin işletmeye taşınmasından depolanmasına ve kontrolüne kadar her bir faaliyetin işletmeye ayrı bir maliyeti vardır. Bu faaliyetlerin etkinliği işletme için ayrı bir değer yaratacaktır. Çünkü içe yönelik lojistik üretim ile ilgilidir. Günümüzdeki üretim anlayışı iç lojistiğin önemini daha da artırmıştır. Çünkü tam zamanlı üretim anlayışı gerekli birimlerin, gerektiği kadar gerekli yerde ve zamanda hazır bulunmasını sağlayarak stokların mümkün olduğu kadar az seviyede tutulmasını gerektirmektedir. Bu durum da israfı ortadan kaldırmakta ve maliyetleri asgari eşitirmektedir

2.1.2. Üretim Faaliyetleri

Üretim faaliyetleri, girdilerin nihai ürünlere dönüştürülmesi ile ilgili faaliyetleri ifade eder (Porter, 1998:40). Üretim faaliyetleri ile fayda yaratılır. Fayda, herhangi bir mala çeşitli faktörler kullanılarak insan gereksinimini karşılayacak özellikler kazandırılmasıdır. Fayda, şekil faydası, zaman faydası, mekân (yer) faydası, mülkiyet faydası olmak üzere dört şekilde oluşur (Haftacı, 2013:2). Faydanın üretilmesi için işletmeler kaynak tüketmektedirler. Tüketilen bu kaynakların maliyetleri rekabet açısından da önemlidir. Çünkü rakiplerle rekabet etmek için üretim stratejileri etkin bir silah olarak kullanılmaktadır. Kaliteden ödün vermeden, düşük bir maliyetle gerçekleştirilecek üretimin rekabette yaratacağı üstünlük tartışılmazdır.

Üretim faaliyetleri, girdilerin çıktılara dönüştürülme sürecinde girdilere katma değer yaratmalıdır. Üretim için ilk madde ve malzeme, işgücü, sermaye, bilgi gibi girdiler dönüştürme sürecinden geçirilerek mal ve hizmetler üretilir. Üretim sırasında kullanılan

girdilerin maliyetleri ve üretilen mal ve hizmetlerin değeri ya da fiyatı arasındaki fark işletmenin üretim sırasında yarattığı katma değeri oluşturur (Üner, 2008:115).

Üretim faaliyetleri, işletmelerin en temel işlerinden biri olup, bu faaliyetlerin üretilen mal ve hizmete talep yaratması ya da talebi olan mal ve hizmetin üretilmesini gerektirir. Çünkü talebi olmayan bir mal veya hizmet değer yaratmaz. Değer yaratmayan bir üretimi gerçekleştirmek de doğru bir şey değildir.

İşletmeler açısından üretim, her türlü mal veya hizmetin değer yaratması ile oluşur. Dolayısı ile üretim işlevi, sadece fiziksel bir varlık üzerinde yapılan değişikliğin ötesinde yarar sağlayan, değer kazandıran fiziksel (mal) veya fiziksel olmayan (hizmet) ürünlerin ortaya çıkartılmasıdır (Ülgen ve Mirze, 2010:285).

İşletmelerde üretim faaliyetleri için değer yaratılmasında; üretim süreci, ne üretilene göre, ürünün üretileceği yer, üretimde kullanılacak makinelerin seçimi, malzemenin belirlenmesi ve yönetilmesi, işçilerin nitelikleri v.b. konular bir bütün olarak dikkate alınmak zorundadır. Bu, işletmenin başarısı için gereklidir.

2.1.3. Dışa Yönelik Lojistik

Dışa yönelik lojistik, çıkış ambarından, dağıtım kanallarına ve müşterilere kadar uzanan fiziksel dağıtımla ilgili faaliyetleri kapsar. Bu faaliyetler, tamamlanmış ürünlerin çıkış ambarı, depolama, dağıtım zinciri ve hedef pazar ve müşteriye sunumları kapsamaktadır (Çancı ve Erdal, 2003:50).

Dışa yönelik lojistik faaliyetler, aynı zamanda ileriye yönelik lojistik faaliyetler olarak da adlandırılır. Bu faaliyetler işletme ile dağıtım kanalları ve tüketiciler arasındaki satış faaliyetlerini kapsamaktadır (Ülgen ve Mirze, 2010:290).

Dışa yönelik lojistik, fiziksel dağıtım çıktı hareketinden sorumlu olup, tamamlanmış ürünlerin toptancı, aracı, bayii, perakendeci gibi dağıtım zinciri içerisinde hızlı ve ekonomik bir biçimde gönderilmesini sağlayarak alıcılara ulaşmasını sağlayan bir süreçtir (Çancı ve Erdal, 2003:52). Bu süreçte dağıtım ve dağıtım kanalı önem arz eder. Dağıtım, üretilmiş malların tüketicilere gönderilmesi ile ilgili tüm faaliyetleri anlatmak için kullanılır (İslamoğlu, 2008:361).

Üretilen bir mal veya hizmetin değer yaratabilmesi; üretilen mal veya hizmetin müşterinin istediği yer ve zamanda elde edilmesine bağlıdır. Eğer bu gerçekleşmez ise

üretilen ürün ne kadar kaliteli ya da fiyatı ne kadar uygun olursa olsun müşteri açısından değeri olmayabilir (Sürmen ve Aygün, 2006:55).

Dışa yönelik lojistik faaliyetlerde yapılan iyileştirmelerle daha fazla yer, zaman, mülkiyet ve bilgi faydası sağlanabilir. Bu iyileştirmeler depolama ve teslimdeki boşa geçen bekleme sürelerinin azaltılması sayesinde hem dışa yönelik lojistik faaliyetlerin etkinliği artırılabilecek hem de maliyet azaltımı sağlanacaktır. Bu durum üretilen mal ve hizmete artı bir değer katar. Bu sayede rakiplere karşı rekabet avantajı sağlanabilir.

2.1.4. Pazarlama ve Satış Faaliyetleri

Pazarlama ve satış faaliyetleri, işletmenin üretilen mal ve hizmetlerinin, pazarda tüketiciler ve müşteriler tarafından kabulünü, satın alınmasını sağlamak ve satışların sürekli kılınması için gerekli olan fiyatlandırma, dağıtım, tutundurma vb. faaliyetlerle ilgilidir.

Pazarlama, bireylerin ya da örgütlerin amaçlarına ulaşmak için gerekli değiş tokuş sağlayıcı malların, hizmetlerin, fikirlerin ve çözümlerin yaratılmalarını, üretilmelerini, fiyatlandırılmalarını, dağıtımlarını ve tutundurmalarını gerçekleştirecek eylemlerin yönetim süreci ve sistemini ifade eder (İslamoğlu, 2008:15).

Satış, üretilen mal, hizmet, fikir ve çözümlerin tüketiciye nasıl kârlı bir şekilde aktarılacağını ifade eder. İşletmelerde değer oluşması için bir mal veya hizmetin, fikrin veya çözümün üretilmesi yeterli değildir. Bunun kârlı bir şekilde tüketiciye aktarılması gerekir. Yalnız satış faaliyetinin daha etkin yapılabilmesi için pazarlamacıların satın alma kararını kimlerin verdiğini iyice bilmeleri zorunludur (Oluç, 1991:2).

Pazarlama ve satış faaliyetlerinde pazarlama yönetiminin başarısı, pazarlama felsefesine uygun olarak; tüketiciye dönük tutumun, müşteri tatmininin, bütünleşmiş pazarlamanın ve stratejik planlamanın yürütülmesine bağlıdır⁸¹. Günümüzde pazarlama ve satış faaliyetlerinde, tüketici memnuniyeti ve davranışları değer yaratmada esas alınmalıdır. Çünkü tüketici davranışları, pazarlama karması, ürün, fiyat, dağıtım, tutundurma faaliyetlerinin; planlaması, uygulaması ve değerlendirilmesinde belirleyici rol oynamaktadır. Bu rol, üründen başlayıp tutundurma faaliyetine kadar değer oluşmasını etkiler.

Pazarlama satış faaliyetlerinde değer yaratılması için üretilenin çok iyi konumlandırılması, ileriye düşünüp, hedef kitlenin doğru tanımlanması, fiyatlandırma,

dağıtım, tutundurma vb. faaliyetlerde pazarlama planına uyulması gerekir. Satılmayan, müşteri memnuniyeti sağlamayan bir mal veya hizmetin değer algısı oluşmaz.

2.1.5. Servis ve Müşteri Hizmetleri

Servis ve müşteri hizmetleri faaliyetleri, satılan ürün ve hizmetle ilgili olarak müşterileri destekleme montaj, bakım onarım, garanti, kullanma eğitimi vb faaliyetlerini içerir (Porter, 1998:40). Günümüzde değeri belirleyen en önemli unsur müşterilerdir. Dolayısıyla değerın sürekliliği müşterilere sunulan servis ve müşteri faaliyetleri sayesinde sağlanır. Diğer bir ifade ile değerin yalnızca mal ve hizmet satışı ile değil, satış sonrası sunulan servis faaliyetleri ile daha da anlamlı olduğu söylenebilir. Günümüzde şiddetli rekabet ortamı, müşteri odaklı üretim süreçlerini zorunlu kılar. Bu sürecin başarısı da tüketici memnuniyetine dayanmaktadır. Bu süreç üretim aşamasından satış sonrası hizmet aşamasına kadar tüm aşamalarda maliyetleri en aza indirme üzerinde odaklanmıştır (Aksoylu ve Dursun, 2001:361).

Modern pazarlama anlayışı müşteri odaklıdır. Bu anlayışa göre firmanın müşteri ile ilişkisi satış öncesi ve satış sonrası kapsamaktadır. İlişkinin devamı için gereken ise müşterinin her zaman memnun kalmasıdır (Uzunođlu, 2007:12). Müşterilerin memnun kalması ise işletmelerin müşterilerinin ihtiyaçlarını belirlemesi ve bu ihtiyaçların en uygun şekilde müşterilere sunulması ile gerçekleşir. Aslında işletmelerde mal ve hizmet üretilirken her bir bölümün diğer bir bölümün müşterisi olduğu gerçeği doğru anlaşılır ise bir anlamda işletme içinde kendiliğinden de değer yaratılmış olur.

2.2. İşletmelerde Değer Yaratan Destek Faaliyetleri

Destek faaliyetleri, işletmenin temel faaliyetlerine destek vererek temel faaliyetlerin daha fazla etkili olmasını ve değer yaratmasını sağlarlar.

Destek faaliyetleri aşağıdaki gibi sıralanabilirler (Porter,1988:40-43).

- Altyapı tedarik faaliyetleri,
- İnsan kaynakları yönetimi faaliyetleri,
- Teknoloji geliştirme faaliyetleri,
- İşletmenin yönetsel altyapı faaliyetleri.

2.2.1. Altyapı Tedarik Faaliyetleri

Değer zincirinde tedarik, kullanılan herhangi bir girdinin satın alınması ile ilgilidir. Tedarikte üretim yöneticileri ve mühendisler etkili olurlar(Eren, 2008:112). İşletme

faaliyetlerinin sürekliliği için altyapı tedarik faaliyetlerine ihtiyaç vardır. Altyapı tedarik kavramı, işletmede mal ve hizmet üretebilmek, işletmenin sürekliliğini sağlayabilmek için üretim faktörlerinin gerektiği zaman ve yerde işletmede hazır bulundurulmasını sağlamaktır. Altyapı tedarik faaliyetleri, işletmenin üretim faaliyetlerine destek veren veya işletmenin altyapısında kullanılan tüm girdilerle ilgili faaliyetleri kapsar (Ülgen ve Mirze, 2010:124).

Altyapı tedarik faaliyetleri işletmenin performansını etkiler. Şöyle ki bu faaliyetler işletmenin değer yaratan birçok faaliyeti ile doğrudan ilgilidir. Bu faaliyetlerin etkin yönetimi üretimin hem daha düşük maliyetli hem de kaliteli yapılmasını sağlar (Eren, 2008:112). Burada dikkat edilmesi gereken konu tedarik faaliyetlerinde başarılı olmak için, tedarik faaliyetlerinin, işletme stratejilerine ve değer zincirindeki diğer faaliyetlerle uyumlu olmasıdır (Kağnıcıoğlu, 2007:35). Altyapı tedarik faaliyetleri işletme kârlılığı için ilk adımdır. Bu durum halk arasında söylenen “malı satarken değil alırken kazanacaksın” sözü ile de açıklanabilir. Örneğin işletmeye gerekmediği halde bir makinenin ya da gereğinden fazla malzemenin alındığı varsayılınsa, bu durumda işletme kaynakları boşuna kullanılmış olacaktır. Hâlbuki işletme için gerekli bir makinenin alındığını ve alınırken de detaylı bir araştırma yapılarak alternatifleri arasından hem maliyet hem de kullanılabilirlik olarak en iyisinin seçildiği varsayılınsa, bu durumda işletme kaynakları etkin kullanılmış olacak ve bu da işletme kârlılığına olumlu olarak yansıtacaktır. Ayrıca altyapı tedarik faaliyetlerinin iyi yürütülmesi, üretimdeki hataları ortadan kaldırıp, üretimin kaliteli olmasına, maliyetlerde tasarruf sağlamasına, daha üretimin başlangıcında değer yaratılmasına katkı sağlar.

2.2.2. İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyetleri

İnsan kaynakları yönetimi, örgüte bugün ve uzak gelecekte rekabet üstünlüğü sağlayacak insan kaynaklarının elde edilmesiyle, elde tutulmasıyla, bireysel ve örgütsel performansın artırılması ile ilgili politikalarının ve stratejilerin oluşturulmasını, programların hazırlanmasını, örgütlenmesini, yönlendirilmesini, koordine ve kontrol edilmesini içeren bir disiplindir (Ceylan, 2008:6). İnsan kaynakları yönetiminin ana hedefi, ahlaki ve sosyal sorumluluk anlayışı ile tüm iş görenlerin örgüte olan yaratıcı katkılarını artırarak örgütün stratejik amaçlarının gerçekleşmesini desteklemektir (Üner, 2008:307). Bu yapılırken insan ilişkilerinde temel amaç, mekanik ve ekonomik insan

yerine, mutlu ve sosyal insan imajı yaratmak olmalıdır. Ayrıca bir işletmede insan ilişkilerinde, insanın ezilmesini, sömürülmesini ve dışlanmasını engellemek ve insanın insanca, onurlu bir varlık olarak yaşamasını ve çalışmasını sağlamayı amaçlamalıdır (Sabuncuoğlu, 2008:15).

Bir işletmedeki insan kaynakları uygulamaları, insan sermayesinin oluşmasını ve örgütsel performansın artmasını sağlayan önemli bir etkidir. İnsan kaynakları yönetimi işletme için bir kaldıraç görevi görebilir. Ayrıca çalışanların etkili bir şekilde yönlendirilmesi ve desteklenmesi işletmenin stratejik hedefleriyle uyumlu bir rekabet avantajı elde etmesi ve bu avantajın korunmasını sağlayabilir (Ceylan, 2008:7).

İnsan kaynakları yönetimi ile bireysel ve örgütsel performansın artırılması için politikalar üretilirken emek kayıpları ve işgücü verimi dikkate alınmalıdır. Çünkü emek kayıplarını doğuran nedenlerin asgariye indirilmesi, işgücü verimliliğini artırır, bu sayede maliyetler düşerek rekabet avantajı sağlanır (Eren, 2008:112). Bazı sektörlerde rekabet avantajının temel dayanağının insan kaynakları yönetimine dayandığı da bilinen bir gerçektir (Porter, 1998:42).

İnsan kaynakları yönetimi faaliyetleri ile rekabet avantajı ulaşılabilir hedeftir. Yalnız bu hedefe daha kolay ulaşmak için; iş görenlerin işe ve işletmeye bağlanmaları sağlanmalı ve işgücü devir hızı mümkün olduğunca düşürülmelidir. İş görenlerin yetenekleri keşfedilmeli, onların eğitilmeleri sağlanmalıdır.

İnsan kaynakları yönetimi faaliyetleri sonucu değer yaratılması için örgütte ortaya çıkabilecek her türlü verimlilik desteklenmelidir. Yasalara uyularak çalışma hayatının kalitesine katkı sağlanmalıdır. Ayrıca en uygun kapasite kullanımı ile bir yandan maliyetler dikkate alınmalı diğer yandan da rekabet avantajı sağlanmalıdır (Üner, 2008:308).

2.2.3. Teknoloji Geliştirme Faaliyetleri

Teknoloji, üretim ve yönetimde emeğe dayalı sistemden makineye dayalı sisteme geçilerek, yeni bilgi, teknik, araç-gereç ve makinelerin kullanılması sürecidir. Bu süreç, yeni bir ürünün tasarım aşamasından, mevcut bir ürünün geliştirilmesi veya yeni bir teknik bilginin elde edilmesiyle ilgili tüm çalışmalarını kapsar.

Teknoloji geliştirme faaliyetlerinin amacı, işletmeye rekabet üstünlüğü sağlayabilecek farklılıkların üzerinde çalışmalar yapmaktır (Ülgen ve Mirze, 2010:124). Teknoloji

geliştirme faaliyetleri, değer zincirindeki hem temel faaliyetler hem de destekleyici tüm faaliyetlerle ilgilidir. Teknoloji geliştirme faaliyetleri maliyet azaltımı ve farklılaştırma yaratarak rekabet avantajı yaratılmasında rol oynar (Porter, 1998:169-170).

Günümüzde teknoloji geliştirme, ülkelerin gelişmişlik düzeyini belirlemekte, bu durum hem ekonomide hem de diğer alanlarda kendini göstermektedir. Teknoloji geliştirme faaliyetleri hem uzun süreli bir çalışmayı hem de yeterince mali imkânlarla sahip olmayı gerekli kılar. Bunun için gerek ülkeler gerekse işletmeler her alanda değil belirli alanlarda teknoloji geliştirmeyi amaçlarsa rekabet açısından daha mantıklı sonuçlar elde edilebilir.

Teknoloji geliştirme faaliyetlerinin temelinde yaratıcılığın olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Yaratıcılık, yeni teknolojilerin ortaya çıkmasına, uygulanabilir yeni teknolojiler rekabetin artmasına, rekabet gücü kârlılığın artmasına, kârlılığın artması ise yaratıcılığın artmasına neden olur. Yaratıcılık sadece teknoloji üretmek anlamına gelmez. Rekabet kavramı ile birlikte düşünüldüğünde, yaratıcılık piyasa tarafından kabul görecekteki teknolojileri geliştirebilmeyi ve zamanında pazara sokabilmeyi de içermektedir (Zerenler, Türker ve Şahin, 2007:656).

Teknoloji geliştirme faaliyetlerinin değer yaratması; üretilen ürünün kalitesinin artırılmasını ve maliyetlerinin düşürülmesini gerekli kılar. Günümüzde pazarlar, daha kaliteli ve daha düşük maliyetli ürünlerle ilgili teknoloji ve yenilik süreciyle şekillenmektedir (Taşkın ve Adalı, 2003:115). Ekonomik olmayan ve işletme için rekabet avantajı sağlamayan sürecin değer yaratması düşünülemez. İşletmeler değer yaratmak için teknolojik gelişmeleri takip ederek, rekabette üstünlük sağlamaya çalışırken müşteri ihtiyaçlarını da göz önünde bulundurmalı ve müşteri değeri yaratmayı bir işletme politikası haline getirmelidir (Doğru, 2010:51).

2.2.4. İşletmenin Yönetsel Altyapı Faaliyetleri

Yönetim, çalışanlar sayesinde işletmenin amaçlarına nasıl ulaşılacağını gösteren bir sanattır. Bu sanat, dünyadaki en zor işlerden biridir. Çünkü yönetimin hammaddesi en önemli varlık olan insandır. Yönetimin tanımı ile ilgili literatür incelendiğinde; yönetimin, bir sanat, bilim ve meslek olduğu hakkında tanımlar yapıldığı görülür. Aslında yönetim yukarıda belirtilenlerin tümüdür. Çünkü yönetim, örgütün amaçlarına ulaşabilmesi için, üretim faktörlerini etkili ve düzenli bir biçimde sağlayan ve kullanan,

planlayan, örgütleyen, yönelten, denetleyen ve onu çevresi ile dinamik bir denge içinde tutabilen bir süreçtir (Üner, 2008:76).

İşletmenin yönetim altyapısı ile ilgili faaliyetleri, yönetim tekniği ve yaklaşımları, planlama, organize etme, yürütme ve kontrol işlevleri gibi yönetsel faaliyetleri, finansman, muhasebe, kamu ve halkla ilişkiler gibi faaliyetleri kapsar (Ülgen ve Mirze, 2010:124) İşletmenin yönetim alt yapısı ile ilgili faaliyetleri, değer yaratma sürecinde diğer faaliyetlerle hem çok yönlü hem de etkin bir şekilde ilgilidir. Aslında işletmenin yönetsel altyapı faaliyetleri, işletmede değer yaratmada en önemli faktör de denilebilir. Şöyle ki eğer bir işletmede yönetim altyapısı ile ilgili faaliyetlere gereken önem verilmez ise o işletmenin başarılı olması ve değer yaratması düşünülemez. Yönetim faaliyetleri olan; planlama, örgütleme, yürütme, uyumlaştırma, kontrol ile işletme yönetiminin planlama, kontrol ve değerlemesi iyi yapılmalıdır. Çünkü bu faaliyetler sayesinde, hangi mal ve hizmete talep olduğu, üretilecek mal veya hizmetin finansmanının nasıl sağlanacağı her zaman belirlenebilir.

İşletmelerin başarısız olma nedenleri ile ilgili araştırmalara bakıldığında, başarısızlıktaki en önemli payın yönetimden kaynaklandığı görülmüştür (Ceylan, 1993:240). İşletmelerin özellikle kriz dönemleri ve şiddetli rekabet durumlarında yönetim alt yapısı kendini daha da ön plana çıkarır. Çünkü krizi her işletme yönetimi başarıyla yönetemez. Eğer bir işletmede yönetim altyapısı ile ilgili değer yaratılmıyorsa o işletmede yönetsel faaliyetlere, muhasebe bilgi sistemine, finansman ve halkla ilişkiler faaliyetine gereken önemin verilmediği söylenebilir. Muhasebe bilgi sistemi sayesinde işletme faaliyetlerinin muhasebe yönü yansıtılır. Bu sistem sayesinde işletmenin faaliyetleri hakkında bilgi toplanır ve kaydedilir. Gerekli analiz ve yorumların yapılması sağlanır.

Finansman sayesinde, işletmenin mal ve hizmet üretmesi için gereken kaynaklar sağlanır. Çünkü kaynaklar işletmenin var olabilmesi ve mal ve hizmet üretebilmesi için gereklidir(Fettahoğlu, 2008:17). Halkla ilişkiler sayesinde, gerek kamu ile gerek müşteriler gerekse de diğer işletmelerle iletişim sağlanır. Halkla ilişkiler işletmelerin, ilişki kurduğu veya kurabileceği kimselerin anlayış, sempati ve desteğini elde etmek için ve bunu devam ettirmek için yaptığı sürekli bir yönetim fonksiyonudur. İşletmeler halkla

ilişkiler sayesinde iletişim kurarak çevredeki fırsatlardan maksimum fayda sağlarlar ve sürekliliklerini devam ettirirler (Bilgin, 2008:17-18).

3. Değer Yaratan Faaliyetlerin Ölçülmesinde FTM'nin Kullanılması

İşletmelerde değer yaratan, temel ve destek faaliyetleri bir bütünün ayrılmaz parçası gibi birbirleriyle ilişkilidir. Bu ilişkinin derecesi ve önemi yaratılan değerle ölçülür. Sürdürülebilir rekabet gücü değer yaratmaya odaklı olmak zorundadır. Değer yaratma ise müşteri ile ilgilidir (Elmacı ve Kurnaz, www.muhasabetr.com/makaleler/014 (31.7.2017)). Değer yaratmayan bir faaliyetin ne işletme ne de müşteriler için bir anlamı yoktur. Değerin oluşması için her bir faaliyetin maliyetinin faaliyet gelirinden düşük olması gerekir.

İşletmede değer yaratılmasının en önemli yolu, maliyet liderliğinin sağlanmasından geçer. İşletmelerde maliyet liderliğinin sağlanabilmesi için faaliyetlere yönelik bilgiye ihtiyaç vardır. Bu bilgi faaliyetlerin maliyetlerinin hesaplanması için gereklidir. Faaliyet tabanlı bilgi, faaliyet tabanlı maliyetlemenin (FTM'nin) temelini oluşturur.

Faaliyet tabanlı bilgi, kavramsal olarak, Oliver Williamson'ın "piyasalar ve hiyerarşi" kuramı ile Michael E. Porter tarafından geliştirilen değer zinciri kavramından kaynaklanmıştır. Bu bilgi tabanı gerekli kaynakları kullanan ve işletmede değer yaratan iş ya da faaliyetler ile ilgilidir. Bir işte kaynakların kullanılması sonucunda maliyetler ortaya çıkar ve müşterilerin satın alınacakları değerlere ulaşılır. Bu yaklaşıma göre, kârlılığa ulaşmada ideal yol faaliyetlerin yönetimidir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:26).

Faaliyet tabanlı maliyet, işletmelerde temel faaliyetler ve bu faaliyetlerin ortaya koyduğu maliyet bilgileri ile uğraşır. Bu bilgiler, firmada meydana gelebilecek değişikliklerin maliyetleri nasıl etkileyebileceği konusunda yöneticilere bir temel sağlar (Karacan, 2003:50). Faaliyet tabanlı maliyetleme, işletmelerin yönetim kontrol sistemlerini de etkileyen bir unsurdur. Çünkü bu sistemlerden elde edilecek maliyet raporları çalışanları ve örgütsel davranışı etkiler (Karacan, 2000:28-29). Faaliyet tabanlı maliyetleme, bir işletmedeki faaliyetler ile mal ve hizmet üretimi arasında ilişki kurarak üretilen mal ve hizmet maliyetini daha geçekçi hesaplamayı amaçlar. Faaliyet tabanlı maliyetleme, gerçekleşen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetler ile ilgili maliyetleri izler ve

bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamullere gerek doğrudan gerek ise dolaylı mamullere yüklenmesini sağlar (Karacan, 2003:46).

3.1. FTM'nin Tanımı Ve Amacı

Günümüzde gerek ekonomik gerekse teknolojik gelişmeler etkisini yalnızca üretimde değil aynı zamanda maliyet sistemlerinde de göstermiştir. Eskiden az sayıda mamul çeşidi ve büyük partiler halinde üretim yaparak yüksek kâr elde etmek hedeflenirdi. Günümüzde ise esnek üretim sistemleri sayesinde küçük partiler halinde daha çok mamul çeşidi, daha kaliteli ve daha düşük maliyetli, müşteri memnuniyetini önemseyen üretim anlayışı ön plana çıkmıştır. Esnek üretim sistemleri aynı zamanda üretim maliyetlerinin yapısını değiştirmiş, dolaylı maliyetleri artırmıştır. Bu da işletmelerin dolaylı maliyetlere daha fazla ilgi göstermelerine neden olmuştur.

Bu ilgi sayesinde işletmeler maliyet yapılarını esnek üretim sistemlerine uyumlaştırmak amacıyla yeni maliyetleme sistemine ihtiyaç duymuşlardır. İşletmelerin hem çok sayıda mamul çeşidini üretip, bunları müşterilere en düşük maliyetler ve kaliteli olarak sunmaları, iletişim sayesinde artan müşteri bilinci, mamul yaşam sürecinin kısalması, şiddetli rekabet ortamı vb. nedenler maliyetlerin doğru hesaplanmasını zorunlu kılmıştır. Bu zorunluluk geleneksel maliyetleme yöntemlerinin yerine faaliyete dayalı maliyetleme yöntemini ön plana çıkarmıştır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, geleneksel maliyetleme yöntemlerinden olan tam maliyetleme yönteminin geliştirilmiş şeklidir. Bu yöntemde, genel üretim giderlerinin mamul maliyetlerine yüklenmesindeki çarpıklıklar ortadan kaldırılmış ve maliyetler hacim temelli değil, faaliyet temelli hesaplanmıştır.

Faaliyet tabanlı maliyetlemeye göre, maliyetler işletmede yürütülen faaliyetler nedeniyle oluşmaktadır. Mamuller de söz konusu faaliyetleri tüketirler. O halde, işletmelerdeki her temel faaliyeti etkileyen faktörlerle, faaliyetlerin maliyeti ve faaliyetlerle mamuller arasındaki ilişkinin iyi anlaşılması gerekir (Erden, 2003:99).

Faaliyet tabanlı maliyetleme, mamul çeşitliliğinin var olduğu hallerde, çarpık maliyetlemeye mamuller arasında karşılıklı genel üretim gideri transferine çözüm olarak düşünülen, genel üretim giderlerinin dağıtımıyla ilgili üçüncü evreyi temsil eden yöntemdir(Erden, 2004:191). Çünkü faaliyet tabanlı maliyetlemenin, mamul maliyetlemesine yönelik olarak temel hedefi, genel üretim giderlerinin ortaya çıkmasına

neden olan faaliyetin maliyeti ile o faaliyetin oluşmasını gerekli kılan mamulü ilişkilendirmek ve köprü kurmaktır (Karacan ve Aslanoğlu, 2005:21).

Faaliyet tabanlı maliyetlemede genel üretim giderlerine daha fazla önem verilerek bu giderlerin faaliyetlerle ilişkisi belirlenmeye çalışılır. Genel üretim giderleri bir bütün olarak fabrika ya da atölye düzeyinde değil, faaliyetler itibariyle ürünlere yüklenerek ürün maliyetlerinin daha sağlıklı hesaplanması amaçlanır.

Yukarıda belirtilen açıklamalar ışığında faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi; strateji, dizayn ve faaliyet kontrol veya ürün gruplarıyla ilgili tüm maliyetleri sadece ilgili olduğu ürün ve /veya ürün gruplarına göre dağıtan bir yöntemdir (Tanış ve Tuan, 1995:53). Faaliyet tabanlı maliyetleme, bir işletmede gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlayarak bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izleyen, faaliyetlerin neden olduğu maliyetleri maliyet etkenleri aracılığı ile maliyet yüklemelerine yükleyen bir yöntemdir (Haftacı, 2010:217). Bu yöntemde faaliyetlerin yönetilmesi için faaliyet tabanlı bilgilere ihtiyaç vardır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, işletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet unsurları ve sonuçları ile ilgili verileri yönetimin kullanabileceği bilgiler haline getiren muhasebe bilgi sistemidir (Unutkan, 2010:90). Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, hem kullanılan hem de kullanılmayan faaliyetlerin maliyetlerini raporlar (Cooper ve Kaplan, 1992:3). Aslında ilgili literatür incelendiğinde faaliyet tabanlı maliyetleme bir mamul maliyetleme yanında faaliyetlerle ilgili bir veri kaynağı oluşturarak işletmeye ait önemli bilgiler sağlar.

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin amaçları şöyle sıralanabilir (Yükücü, 2007:354).

- Kârlılığı artırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında etkin bir bilgi tabanı sağlamak,
- Düşük katma değere sahip, diğer bir ifadeyle mamul ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek,
- Problemlerin nedenlerini saptayıp düzeltilmesini sağlamak,
- Zayıf varsayımlar ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,
- Üretim maliyetleri içindeki önemli bir paya sahip olan genel üretim giderlerinin yapısının daha iyi anlaşılmasını sağlamak,

- Maliyet oluşumuna neden olan faaliyetleri belirleyerek maliyet kontrolüne ve yöneticilere yardımcı olmak,
- Maliyetleri daha doğru hesaplayarak, yöneticilerin alacakları kararların isabet derecelerini artırmak,
- İşletmenin önemli faaliyetlerinin yerine getirilmesinde tüketilen kaynakların maliyetini ölçmektir.

3.2. FTM'nin Kavramları

Faaliyet tabanlı maliyetlemedeki temel kavramlar; kaynaklar, faaliyetler, faaliyet ölçüleri, organizasyon görev alanları, maliyet unsurları ve çıktılar olarak sıralanabilir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:28; Karcıoğlu, 2002:150). Bu kavramlar sırasıyla aşağıda ifade edilmiştir.

Kaynaklar: Mamul veya hizmet üretiminde veya bir işin yerine getirilmesinde gerekli olan ve maliyetle ilişkisi olan insan, direkt ilk madde ve malzeme, üretimin yapılacağı yer ve teknik alet gereç vb. gibi. Şeylerdir(Karcıoğlu, 2002:150).

Faaliyetler: Bir organizasyonda bir çalışmanın yerine getirilmesi için gerekli olan sipariş alınması veya verilmesi, makinelerin hazırlanması vb. gibi süreçlerdir(Karcıoğlu, 2002:150).

Faaliyet Ölçütleri: Yapılan faaliyetle ilgili o faaliyeti ölçülebilir etkinliklerdir. Faaliyet ölçütleri aynı zamanda dağıtım anahtarlarıdır. Dağıtım anahtarlarının seçimi genel üretim giderlerinin dağıtılması açısından önemlidir. Dağıtım anahtarları, ölçülebilir, nesnel ve pratik olmalıdır. Dağıtım anahtarlarının ölçülebilirliği, miktar ya da tutar gibi bir ölçü birimi ile ifade edilebilir olması demektir. Nesnel olması, genel üretim gideri ile seçilen anahtar arasında bir bağıntı olması anlamına gelir. Dağıtım anahtarının pratik olması, kullanılabilir niteliklere sahip olması demektir. Zaten ölçülebilen ve nesnel olan bir dağıtım anahtarı büyük bir olasılıkla kullanılabilir olacaktır (Haftacı, 2009:186).

Organizasyon Görev Alanları: Bir organizasyonda işlerin yapılmasını sağlayan farklı bölümlerdir. Organizasyon görev alanları işletmelerin faaliyet konularına göre farklılık oluşturur. Örneğin, üretim bölümü, maliyet yerleri, maliyet havuzları vb. gibi (Şakrak, 1997:182).

Maliyet Unsurları: Mal ve hizmet üretimi ile ilgili maliyet türleridir. Bunlar; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleridir.

Çıktılar: Mamul ve hizmet üretiminin veya müşteri memnuniyetinin oluşmasıdır. Çıktılar tek bir mamul çeşidi şeklinde ortaya çıkabileceği gibi, mamul grubu ve mamul hattı şeklinde de olabilir (Şakrak, 1997:182).

3.3. FTM'nin Uygulama Aşamaları

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulama aşamaları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Erden, 2003:182-189; Unutkan,2010:95-98;Karacan, 2003:67; Kartal vd.,2003:124).

- Süreç Değerleme Analizi
- Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi,
- Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması,
- Ölçülerin Seçilmesi ve Faaliyet Maliyetlerinin Çıktılara Yüklenmesi

3.3.1. Süreç Değerleme Analizi

Süreç değerlendirme analizi, bir mamul veya hizmet üretmek için gerekli olan temel faaliyetlerin belirlenmesi ve sistematik olarak analiz edilmesidir. Süreç değerlendirme analizinde mamul veya hizmet üretimiyle ilgili kaynak tüketen faaliyetler belirlenir. Bu faaliyetler değer katan faaliyetler ve değer katmayan faaliyetler diye sınıflandırılır (Garrison ve Nooren, 1997:184).

İşletmenin temel faaliyetlerinin belirlenmesi, süreç değerlendirme analizinde yapılan faaliyet analizi ile gerçekleştirilir. Faaliyet analizi, işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin kavranması, tanımlanması ve değerlendirilmesini kapsar (Karacan, 2003:70-71). Faaliyet analizi genelde faaliyetlerin ve maliyet havuzlarının belirlenerek, değer katan ve katmayan faaliyetlerin ayrışmasında kullanılır (Öncü, 1999:54-61).

Süreç değerlendirme analizinde, işletmede çalışanların sürece dahil edilmesi gerekir. İşletmede çalışanların faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini benimsemeleri ve desteklemeleri bu yöntemin başarılı olmasını etkiler.

3.3.2. Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Faaliyet merkezleri, bir işletmede bir faaliyetin içerdiği maliyetin reel olarak rahatlıkla belirlenmesi istenen üretim sürecinin bölümleridir. Faaliyet merkezleri belirlenirken faaliyet düzeylerinden yararlanır. Faaliyet düzeyleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:38).

- Mamul birimleri düzeyindeki faaliyetler,
- Mamul partileri düzeyindeki faaliyetler,

- Mamul düzeyindeki faaliyetler,
- Üretim yeri düzeyindeki faaliyetler.

Mamul birimleri düzeyindeki faaliyetler: Bir birim mamul üretebilmek için her defasında tekrarlanan faaliyetlerdir. Bu tür faaliyetler, öğütme, parlatma, montaj gibi üretim sürecinde her bir çıktı birimi itibarıyla tekrarlanan faaliyetlerdir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:39).

Mamul parti düzeyindeki faaliyetler: Bir mamule ait her parti üretiminde tekrarlanan faaliyetlerdir. Bu tür faaliyetler, üretilen parti miktarına bağlı olarak değişen, örneğin; bir makinenin hazırlanması ya da bir parça grubunun siparişi gibi faaliyetlerdir (Şakrak, 1997:187).

Mamul düzeyindeki faaliyetler: Mamul farklılaştırmasına giden işletmelerde farklı türde mamulleri üretebilmek için gerçekleştirilen süreç ya da eylemler dizisine mamul düzeyindeki faaliyetler denir. Bu tür faaliyetlere örnek olarak, yeni mamul için sayısal kontrol programının hazırlanması, özel test etme programlarının geliştirilmesi, mamullerin müşteriye gönderilmesi verilebilir (Haftacı, 2010:218).

Üretim yeri düzeyindeki faaliyetler: Belirli bir mamul birimi, partisi veya türü ile ilişkileri doğrudan kurulamayan, tüm üretim ile ilgili olan faaliyetlerdir. Bu tür faaliyetlerin maliyetine örnek olarak, üretim ile ilgili kiralar, amortismanlar, bakım onarım, yönetim, sigortalar, vergiler, güvenlik, sosyal tesislere ait maliyetler gibi verilebilir (Karacan, 2003:64).

3.3.3. Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması

Faaliyet tabanlı maliyetlemede iki aşamalı dağıtım vardır. Bu aşamalardan ilki maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılmasıdır. Bu aşamada maliyetler faaliyet merkezlerine doğrudan ya da dolaylı birinci aşama maliyet etkenleri yani dağıtım anahtarları kullanılarak dağıtılır.

3.3.4. Ölçülerinin Seçilmesi ve Faaliyet Maliyetlerinin Çıktılara Yüklenmesi

Faaliyet merkezlerinde toplanan giderlerin mamullere yüklenmesi için ikinci aşama maliyet etkenlerinin yani dağıtım anahtarlarının seçilmesi ve kullanılması gerekir. İkinci aşama maliyet etkenlerinin seçiminde ölçme maliyeti ve korelasyon derecesi dikkate alınmalıdır (Erden, 2003:188-189).

İkinci aşama maliyet etkenleri belirlendikten sonra, maliyet havuzları yani faaliyet merkezlerinde toplanan giderler ilgili maliyet etkenlerine bölünerek faaliyet havuz yükleme oranları hesaplanır. Bu oranlar hesaplandıktan sonra, her bir mamul için havuz oranları, mamulle ilgili maliyet etkenleri ile çarpılarak ilgili mamulün gider payı hesaplanır.

3.4. FTM Ve Değer Yaratma

Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM), üretim maliyetlerinin bir bütün olarak değil faaliyetler itibarıyla çıktılara (mamul/müşterilere) yüklenmesini sağlayan bir yöntemdir. Buradaki amaç, üretim maliyetlerinin doğru hesaplanmasını sağlamak ve kârlılık analizinin yapılabilmesidir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme, değer yaratan faaliyetlere odaklanan, onları iyileştirmeyi ve geliştirmeyi amaçlayan ve stratejik kararların etkin olarak alınmasını sağlayan bir yöntemdir (Şakrak, 1997:176). İşletmelerin değer yaratması için maliyet üstünlüğü sağlaması gerekir. Maliyet üstünlüğü, kaliteden ödün vermeden, maliyetlerini rakiplerinin maliyetlerinden daha düşük seviyede gerçekleşmesi ile olur. Rekabet üstünlüğünü maliyet liderliği stratejisi ile elde etmek isteyen işletmelerin, maliyetlerini düşürme ile ilgili çalışmalarını değer zinciri analizi ile temel ve destek faaliyetleri üzerinden gerçekleştirmeye çalışmaları gerekmektedir (Ülgen ve Mirze, 2010:259).

Faaliyete dayalı maliyetlerin hesaplanmasında, faaliyet bilgileri ve bu bilgilerin kullanılması gerekir. Bu bilgilerin kullanılması faaliyet tabanlı maliyet yönetimi yaklaşımını (FTMY) sağlamıştır. Bu yaklaşım, yalnızca hangi mamul ve hizmetlerin satılacağına karar vermek ile ilgili değildir. Aynı zamanda işlem süreçlerinin iyileştirilerek verimliliğin artırılmasına ve ilgili fırsatların tanımlanmasına hizmet eder (Karacan, 2003:54).

İşletmelerde faaliyet tabanlı maliyetleme ile değer yaratılması bazı koşullara bağlıdır. Bunlar genel olarak şöyle sıralanabilir (Karacan, 2003:69-75; Elmacı ve Kurnaz, (www.muhasabetr.com/makaleler/014-31.7.2017)).

- İşletme çalışanları maliyetlerin önemi hakkında gerekli eğitim ve bilince sahip olmalı,
- Faaliyetler ve maliyet havuzları kesinlikle doğru belirlenmeli,
- Değer katan faaliyetler ile değer katmayan faaliyetler birbirinden ayırt edilmeli,

- İşletme içinde verimlilik kriterlerine uyularak değer yaratan faaliyetlerin etkinliği artırılmalı, değer katmayan faaliyetler ise elimine edilmeli,
- Değer yaratma müşteri odaklı olmalı,
- İşletme kaynakları etkin kullanılmalıdır.

Sonuç

Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM), üretim maliyetlerinin bir bütün olarak değil faaliyetler itibarıyla çıktılara (mamul/müşterilere) yüklenmesini sağlayan bir yöntemdir. Buradaki amaç, üretim maliyetlerinin doğru hesaplanmasını sağlamak ve kârlılık analizinin yapılabilmesidir.

Faaliyete dayalı maliyetlerin hesaplanmasında, faaliyet bilgileri ve bu bilgilerin kullanılması gerekir. Faaliyet tabanlı maliyetlemede faaliyetler için saptanan kaynak maliyetlerinin sonuçta işletme çıktılarına yansıtılması değer zinciri analizi içinde arzulanan bir durumdur.

Değer zinciri analizinde değer yaratan faaliyetlerin ölçümünde faaliyet tabanlı maliyetlemenin kullanılması aşağıdaki sonuçları doğurur.

- Genel üretim giderlerinin net bir görüntüsünü açığa çıkarır ve mamul maliyetlerinin doğru hesaplanmasını sağlar.
- Süreç değerlendirme analizi sayesinde değer eklemeyen faaliyetler hakkında bilgi sağlar.
- Tasarım mühendislerine düşük maliyetli ve yüksek kaliteli ürün dizaynı geliştirmede rehberlik eder.
- Maliyetlerinin doğru belirlenmesi sayesinde ürün fiyat stratejilerinin belirlenmesinde bilgi sağlar.
- Bütçeleme çalışmalarına destek sağlar.
- İşletme yönetimi içinde stok değerlendirme, stratejik planlama, performans ölçümü, maliyet muhasebesi gibi faaliyetleri önemli hale getirir.

Yukarıda belirtilen faydalardan da anlaşılacağı gibi, faaliyet tabanlı maliyetleme, üretim hacminden çok, ürün çeşidi ve her ürün çeşidine ait faaliyetlerin saptanması ile ilgilenir ve maliyet analizinde kolaylık sağlar. Böylece ürünlerin, markaların, müşterilerin, faaliyetlerin, satış bölgelerinin ne ölçüde gelir getirdiği ve ne ölçüde kaynak tükettiğini tespit eder. Özetle faaliyet tabanlı maliyetleme, değer yaratan faaliyetlere

odaklanan, onları iyileştirmeyi ve geliştirmeyi amaçlayan ve stratejik kararların etkin olarak alınmasını sağlayan bir yöntemdir.

Kaynakça

- Bilgin, Lale (2008). Olumlu İmaj Yaratmak Halkla İlişkiler. İstanbul: Kum Saati Yayınları.
- Ceylan, Ali (2008). Finansal Yönetim, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Cooper, Robin ve Robert S. Kaplan (1992). "Activity-Based Systems:Measuring The Cost Of Resource Usage", Accounting Horizons, September 6 (3):1-12.
- Çancı, Metin, Murat Erdal (2003). Lojistik Yönetimi. İstanbul: 2003.
- Davies, Alan ve Tony Hines (1994). "Activity Based Costing". Company Accountant.
- Doğru, Ercüment (2010). "Değer Yaratan Faaliyetler Açısından İşletme Başarısı ve Çimento Sanayi İşletmelerinde Bir Araştırma". (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Elmacı, Orhan ve Niyazi Kurnaz (2004). "Sürdürülebilir Rekabet Gücüne Yönelik Vizyon Arayışlarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Yaklaşımı". Sabancı Üniversitesi-TÜSİAD Rekabet Formu. (<http://www.muhasabetr.com/makaleler/014-31.7.2017>).
- Erden, S. Aziz (2003). "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmalar Örneği", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 64: 98-114.
- Erden, S. Aziz (2004). Üretim Ortamları, Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi. İstanbul:Türkmen Kitabevi.
- Eren, Erol (2008). Stratejik Yönetim, Eskişehir: TC. Anadolu Üniversitesi Yayını No:1491.
- Fettahoğlu, Abdurrahman (2008). İşletme Finansmanı: İzmit: Umuttepe Yayınları.
- Fisher, Marshall L. (1997). "What is The Right Supply Chain For Your Product". Harvard Business Review, Vol. 75(2):105-116.
- Garrison, Ray H., Eric W. Noreen (1997). Managerial Accounting, USA.
- Hacıüstemoğlu, Rüstem, Münir Şakrak (2002). Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Hacıüstemoğlu, Rüstem, Münir Şakrak ve Volkan Demir (2002). "Etkin Performans Ölçüm Aracı(Eva)" Mali Çözüm Dergisi, (Nisan-Mayıs-Haziran), Sayı 59:1-9.
- Haftacı, Vasfi (2010). İşletme Bütçeleri. İstanbul: Beta Yayınları.

- Haftacı, Vasfi (2013). İşletmecilik Bilgisi, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Haftacı, Vasfi (2009). Maliyet Muhasebesi, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Kağnıoğlu, C. H. (2007). Tedarik Zinciri Yönetiminde Tedarik Seçimi, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1723.
- Karacan, Sami, Mehmet Kaya (2011). Lojistik Faaliyetlerde Maliyetleme. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karacan, Sami ve Suphi Aslanoğlu (2005). "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri". Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:16: 17-38.
- Karacan, Sami (2000). "Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımında Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme". Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 1.
- Karacan, Sami (2003). Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Ketz, J.Edward, Terry L. Cammpbell ve Sidney J. Baxendale (1991). Management Accounting, San Diego: Harcourt Brace Jovanovich İnc.
- Oluç, Mehmet (1991). "Satın Alıcıların Davranışlarının Dinamikleri II", Pazarlama Dünyası, Yıl 5, Sayı 28, (Temmuz-Ağustos).
- Porter, M.E (1998). Competitive Advantage: Creating And Sustaining Superior Performance, New York.
- Sabuncuoğlu, Zeyyat (2008). İşletmelerde Halkla İlişkiler. Bursa: Alfa Aktüel.
- Savcı, Mustafa (2012). "Çay İşletmelerinde Üretim Maliyetlerinin Değer Zinciri Analizi" (Basılmamış Doktora Tezi) Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şakrak, Münir (1997). Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar. İstanbul: Yasa Yayınları.
- Tanış, Veyis Naci ve A. Kadir Tuan (1993). "Yönetim Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım, Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme". Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Cilt 4 (1):45-64.
- Taşkın, Harun, Mehmet Rıza Adalı (2003). Teknolojik Zeka ve Rekabet Stratejileri, İstanbul, Değişim Yayınları.

- Unutkan, Özcan (2010). "Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:97:87-106.
- Ülgen, Hayri, S. Kadri Mirze (2010). İşletmelerde Stratejik Yönetim. İstanbul: Beta Yayınları.
- Üner, M. Mithat (2008). Genel İşletmecilik, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Walters, David ve Mark Rainbord (2004). "The Demand Chain As An Integral Component Of The Value Chain" Journal Of Consumer Marketing, Volume 21(7): 465-475.
- Yalçın, Selçuk (2009). "Ürün Tasarım ve Ürün Hayat Seyrinde Maliyetlerin Stratejik Yönetimi". Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Sayı 23.
- Yükçü, Süleyman (2007). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi. İzmir.
- Zerenler, Muammer, Necdet Türker ve Esen Şahin (2007). "Küresel Teknoloji, Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) ve Yenilik İlkesi" Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17.