

SÜRDÜRÜLEBİLİR REKABET GÜCÜNE YÖNELİK VİZYON ARAYIŞLARINDA FAALİYET TABANLI MALİYETLEME (FTM) YAKLAŞIMI

Yrd.Doç.Dr.Orhan ELMACI^(*)
Arş.Grv.Niyazi KURNAZ^(**)

GİRİŞ

Dünyanın yaşadığı değişim ve dönüşüm sürecinde serbest piyasa ekonomisi dışında sahneye konan ekonomik modeller, **rekabetçi** ve **yenilikçi** iç dinamikten yoksun olmasından dolayı ya kısmen ya da tamamen serbest piyasa ekonomisine dönüşmüşler ve dönüşmeye devam etmektedirler. Serbest piyasa ekonomisinin **yenilikçi** ve **rekabetçi** motifleri işletmelerin genetik kodları (**müşteri, teknoloji, mamul, üretim süreçleri, insan kaynakları, yönetim tarzları, işletme içi iklim, işletmenin kurumsal kültürü** vb.) üzerindeki baskısını o kadar artırmıştır ki bu değişim ve dönüşümü içselleştiremeyen başka bir deyişle genetik kodlarında gerekli değişikliği yapamayan işletmeler yaşamlarını devam ettiremeyip sonuçta yok olmaktadır.¹

Serbest piyasa ekonomisinin odak noktasında yer alan temel paradigma rekabettir. Rekabet beraberinde rekabet gücü olgusunu doğurmaktadır. Bir işletmenin rekabet gücü, müşterilerin işletmenin ürettiği ürünler (mamul ya da hizmetleri) alternatifleri karşısında tercih etmesini sürdürebilir bazda sağlayabilme yeteneğinin göstergesidir. İşletmelerin gücünü etkileyen temel iki bileşen vardır. Birincisi genel verimlilik, ikincisi de maliyet üstünlüğüdür. Genel verimlilik pazarda [küresel, uluslararası, ulusal (yerel)] lider konumundaki işletmeler düzeyine ulaşabilmek amacıyla oluşturulması gereken teknolojik bilgiye ve deneyime fiilen ne ölçüde yaklaşıldığını belirten bir göstergedir. Genel verimliliğin değeri de, teknolojik bilgi ve deneyim açısından mevcut pazarda lider konumda faaliyette bulunan işletme düzeyine yaklaştıkça ya/ya da geçtikçe, daha da büyüyecektir. Örneğin; işletmenin temel yetenekleri üzerinde yoğunlaşılması değişime anında tepki verecek ve entegrasyon sağlayacak mekanizmaların oluşturulması, tüm pazarların küresel Pazar olarak algılanması ve hedeflenmesi, ortaklaşa rekabet vb.²

Rekabet gücünü arttırmadaki diğer temel bileşen de maliyet üstünlüğüdür. Maliyet üstünlüğü, üretilen ürünün (mamul ya da hizmet) kalitesinden ödün vermeksizin, hatta kaliteyi artırarak maliyetlerin en azlanmasıdır.³

İşletmelerin sürdürülebilir rekabet gücü genel verimlilik ve maliyet üstünlüğü temel bileşenlerine ilişkin pazarın yapısını değiştirecek stratejiler üretmesine ve Pazar yapısını bir zaman sonra yeniden değiştirene kadar belirli bir konum (moment) elde etmeleri ile sağlanabilir. Pazar yapısını değiştirecek moment bu doğrultuda oluşturulacak stratejilerle gerçekleştirilebilir. Bunun için sistem yaklaşımı çerçevesinde işletme iç ve dış çevre unsurlarının ölçülmesi ve durum belirleme matrislerinin ortaya konması gerekir.⁴

İşletmenin dış çevresi, genel (politik, yasal, ekonomik, sosyo-kültürel, demografik, teknolojik ve uluslar arası) ve sektör/iş (rakipler, tedarikçiler, müşteriler, olası rakipler ve ikame ürünler) çevresi olarak sınıflandırılmaktadır. Doğal olarak bu çevrelerin de alt çevreleri bulunmaktadır ve işletmenin genel/uzak ana çevresi ile alt çevreleri faaliyetlerini dolaylı olarak etkilemektedir. Bunlar dış çevresel risk matrisleri ve rakip analizleri gibi yöntemlerle ölçülebilmektedir.⁵

^(*) Dumlupınar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi

^(**) Dumlupınar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Elemanı

¹ Orhan Elmacı, "Küresel Boyutlu Stratejik Planlama ve Rekabet Gücü Analizi", **Boğaziçi Üniversitesi Endüstri Mühendisliği**, İstanbul, 7-9 Temmuz 1993.

² Orhan Elmacı, "Küreselleşen Pazarlarla Bütünleşmede Stratejik Rekabet Gücünün Verimlilik Eksenli Analizi", **MPM, II. Verimlilik Kongresi**, Ankara, 19-21 Ekim 1994.

³ Orhan Elmacı, **İmalat Endüstrisi İşletmelerinde Maliyet Azaltımı ve Bir Uygulama**, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Yayınları No.: 378, Eskişehir, 1990, s. 28.

⁴ Hayri Ülgen, S.Kadri Mirze, **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 2004, s. 47.

⁵ A.g.k., s. 142.

İşletmenin iç unsurları onu oluşturan alt sistemlerdir. İşletmenin kurumsal kültürü, genel yönetimi, finansman, insan kaynakları, üretim ve hizmet, pazarlama alanındaki faaliyetlerin her biri işletmenin bir bütün olarak etkili olmasına ve verimliliğine tesir etmektedir. İşletme içi unsurların ölçülmesinde “Değer Zinciri Analizi” kullanılmaktadır. Değer Zinciri Analizinde değer yaratan faaliyetlerin ölçülmesinde İngilizce işletme literatüründe “Activity Based Costing (ABC)” olarak adlandırılan “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM)” kullanılmaktadır.⁶

Bu çalışmada, işletmedeki temel ve destek faaliyetlerin müşteriye yarattığı değer açısından ayrı bir şekilde gruplanması gerektiği ve gruplanan faaliyetlerin her birinin maliyetleri ve ayrıca müşteriye kattıkları değerle ölçülmesi gerektiği ortaya konmaktadır. Bu bağlamda; çalışma dört bölümden oluşmaktadır:

Birinci bölümde, işletmelerin sürdürülebilir rekabet gücü sağlamanın genel gerekçeleri ve teorik yaklaşımlar ve yeteneklerinin belirlenmesinde “Değer Zinciri Analizi” kısaca açıklanmıştır. Üçüncü bölümde, “Değer Zinciri Analizi”nde değer yaratan faaliyetlerin ölçülmesinde kullanılan bir teknik olarak “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM)” işletme formülasyonu için uygulama aşamaları açıklanmıştır. Dördüncü bölümde, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM)” aracılığı ile İşletmenin Varlık ve Yetenekleri Tablosunun nasıl oluşturulacağı açıklanmıştır. Sonuç bölümünde, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM)”nin işletmelerin sürdürülebilir rekabet gücünün sağlmasına yönelik genel değerlendirme yapılmıştır.

I- İŞLETMELERİN SÜRDÜRÜLEBİLİR REKABET GÜCÜ SAĞLAMASININ GENEL GEREKÇELERİ VE TEORİK YAKLAŞIMLAR

İşletmelerin sadece yaşamlarını sürdürebilmek için faaliyetlerine devam etmeleri, adaptasyon modellerine uygun olarak olaylara genelinde reaktif yaklaşması ve odaklanması yeni işletme paradigmasına ters düşmektedir. Çünkü yeni işletme paradigması sistem düşüncesine dayanmaktadır. Sistem düşüncesi bir bütünü görme disiplindir. Sistemi oluşturan unsurların karşılıklı dinamik ilişkilerini başka bir deyişle statik “enstantane”lerden çok değişim düzenlerini görmek için bir çerçeve ve genel prensipler kümesini oluşturmaktadır. Bu bağlamda, öncelikle işletmenin içsel süreçlerinin değerlendirilmesi, değişimleri önceden göreyerek, kaynakları uygun yerlere dağıtma stratejilerini uygulayabilmesi ve bundan daha da önemlisi, değişime sürekli liderlik edebilecek rekabet gücünü elde tutabilmesidir. Rekabet üstünlüğünün sürdürülebilmesi rekabet gücüne odaklanmayı gerektirir. Rekabet gücünü artırmaya odaklanmak da ancak değer yaratan stratejiler sayesinde elde edilir.⁷

Bugün genellikle büyük işletmelerde kurum değerini sermaye piyasasında oluşan hisse senedi fiyatları belirlemektedir. Bu fiyatlar da kurumsallaşmış sermaye piyasalarında kurum karlılık beklentileri ile doğru orantılı olarak artmakta ya da azalmaktadır. Bu olay örgüsü kurumların, piyasa değerlerini artırabilmek için karlılıklarını artırmaları gerektiği gerçeğini ortaya koymaktadır. Ancak kurumların karlılıklarını artırmaları günümüzde son derece zorlaşmıştır. Çünkü, ürünlerin (mamul ya da hizmet) kısa sürede taklit edilmesi benzer ürün pazarının oluşmasına bunun sonucunda rekabetin artmasına neden olmaktadır. Ayrıca, dünya genelinde yaşanan gelişmeleri yaratan ve yönlendiren temel eğilimler (küreselleşme, buluş oranındaki artış, buluşların ticari yaşama geçiş sürecinin kısılması, ürün ömürlerinin kısılması, yatırımda rekabet edilebilir ömür, üretim hammadde ilişkilerindeki değişiklik, girdi kompozisyonları ve maliyetlerindeki değişiklik, üretim-istihdam arasındaki ilişkilerin değişmesi, üretim-para ilişkilerindeki değişim, üretim-ticaret arasındaki ilişkilerdeki değişiklik, zaman temel kaynak haline gelmesi, hakimiyetçi rekabet anlayışındaki gelişme) işletmeleri dinamik hale getirmiştir. Bugün, bulunduğu pazarın rakipsiz lider konumunda bulunan işletmenin rekabet gücü ertesi gün tehdit edilebilmektedir. Bunun sonucunda doğal olarak ortalama karlılıkları azalabilmektedir. Bundan dolayı, kurum değerini yüksek tutabilmek ya da mevcut düzeyde koruyabilmek ancak diğer işletmelerden daha fazla kar elde edebilmek, başka bir deyişle sektör ortalamasının üzerinde bir kar elde etmekle sağlanabilir. Sektör ortalamasının üzerinde kar ise,

⁶ A.g.k., s. 163.

⁷ Peter M. Senge, **Beşinci Disiplin**, Yapı Kredi Yayınları , 2. Baskı, İstanbul, Kasım 1993, s. 79.

sektörde rekabet üstünlüğü olan işletmelerde elde edilebilir. Rekabet üstünlüğünün sürdürülebilmesi için de, rakipler tarafından taklit edilemeyen ve uygulama olanağı bulunmayan stratejiler üretmekle mümkündür.⁸

İşletmenin sürdürülebilir rekabet üstünlüğünü sağlamada yeni stratejilerin belirlenmesinde temel yaklaşımlar aşağıdaki Tablo: 1’de gösterildiği gibidir.⁹

Yaklaşım	Tanımlama	Öncü İsimler
Planlama ve Uygulama	Planlama ve uygulama yaklaşımlar , belirlenen çevre fırsatlarından yararlanmak için işletme varlıklarını konumlandırmada bir tasarım gibi stratejiden yararlanmayı yansıtır. Burada strateji rasyonel bir temel oluşturmakta ve planlama/uygulama konusundaki yaklaşımlar strateji disiplininin başlangıcı olarak kabul edilmektedir. Bu bakış açısına göre işletme başarısının esas kaynağı organizasyonun dışsal çevresidir ve dışsal çevre fırsatları için organizasyonun yeteneklerinin uyumlu başarılı işletme koşullarını oluşturmada önemlidir. Bu yaklaşımın belirteçleri 1960 ve 1970 yıllarında (genellikle Amerika’da) çok büyük askeri ve büyük hiyerarşik yapıya sahip işletmelerin uygulamaları olmaktadır. Bu yaklaşımda vurgu sistematik öngörü, bilgi toplama ve planlama süreçleri üzerindedir.	Bu yaklaşımın öncü isimleri şunlardır: Taylar (1911), Gilbreth (1912), Fayol (1949), Barnard (1938), Steiner (1969), Andrews (1987) ve Ansoff (1965).
Öğrenme	Özellikle öğrenme yaklaşımları değişken Pazar koşullarını arttırmada işletme çevresinin karmaşıklığının, neredeyse uygulanması olanaksız ancak planlanmış stratejiler sunmuş olduğunu tartışır. Öğrenme bakış açısı, çevre koşullarının önceden tahmin edilemeyeceğini vurgular ve stratejik başarının daha çok biçimsel olmayan ulaşılabilirliği üzerinde tartışır. Akla uygunluğu (rasyonality) sınırlayan ve mantıklılığı arttıran böyle düşünceler değerler, yönetimin beklentileri ve güçlü ilişkili olduğu kadar planlama süreçlerini oluşturmada tesadüfi çevresel gelişmelerle de ilişkilidir.	Bu yaklaşım a katkıda bulunan başlıca yazarlar şunlardır. Senge (1990), Lindblom (1968), Quinn (1980), Cyert ve Marsh (1963), Weick (1969), Simon (1947) ve Beer (1979).
Konumlandırma	Konumlandırma yaklaşımı işletmenin farklılaşmış durumlar yaratarak fırsatlar elde etmesi ve Pazar yapısını anlamasıyla gelişen başarılı strateji olarak görülür. Bu görüşün esası tekeli rekabet (monopolistic competition) kavramından geliştirilmiştir. Başarılı işletme, bağımsız faaliyetlerini sınırlayan, bulunduğu sektörün içindeki yapısal güçlere karşılık vermektedir. Bu yüzden başarı için yönlendirilen güç “dıştan-ıçe” ve başarılı işletmenin kendi pozisyonlarıdır.	Geleneksel literatürde yer alanlar, Chamberlin (1933), Robinson (1969), Porter (1980-1985), Kotler (1967), Levitt (1975), Hofer ve Schendel (1986) ve Ohmae (1983).
Kaynak-Tabanlı Yaklaşım	Kaynak-tabanlı yaklaşım başarılı bir strateji olarak geliştirilmiş “içten-dışa” bir yaklaşımdır. İşletme konumlandırma okullarına karşı hareket etmez fakat gelişme, birleşme ve birbirleriyle bütünleşebilir bir şekilde ya da her biri kendi kendine benzersiz olan az bulunur kaynakların ve becerilerin belli bir zaman içerisinde konumlandırılması, birleştirilmesi ve geliştirilmesiyle stratejik başarı elde edebilir. Bu görüşün ilham kaynağı geleneksel mikro ekonomilerdir. Kaynak-tabanlı görüş yöneticilerin deneyimleri, çabuk kavrama yetenekleri ve pazarda zor olan benzersiz üstünlükler yaratabilirlikleridir; ve diğer işletmeler ya da rakipler daha iyisini yapamadıkları sürece işletmeye sürdürülebilir rekabetçi üstünlük sağlamaktadır.	Bu yaklaşımın temelini; örneğin Penrose (1959), Wernerfelt ve Montgomery (1988), Amit ve Schoemaker (1993), Peteraf (1993), Dierickx ve Cool (1989), Rumelt (1996), Collis (1994), Barney ve Griffin (1992), Kay (1993), Alvarez ve Barney (2000).

Tablo: 1. Strateji Literatüründe Temel Olarak Değerlendirilen Dört Yaklaşım

Kaynak: Henry Mintzberg, Joseph Lampel, “Reflecting on The Strategy Process”, **Solan Management Review**, (Spring 1999), s. 21-30.

Bir işletmenin varlıklarını (maddi ve maddi olmayan) **maliyet üstünlüğü** ve **genel verimlilik** düzeyini artırıcı bir biçimde kullanabilme potansiyeli işletmenin “yeteneğini” belirlemektedir. Bu yeteneğin temel yetenek olabilmesi ise, **değerli, nadir, taklit edilemeyen** ve **ikame edilemeyen** nitelikli olması gerekmektedir. Bu temel yeteneğin sürdürülebilir temel yetenek olabilmesi için, değişen çevre ile uyum sağlayabilme özelliğini taşıması gerekir.¹⁰

II. İŞLETME FAALİYETLERİNİN VE YETENEKLERİNİN BELİRLENMESİNDE DEĞER ZİNCİRİ ANALİZİ

İşletme, amaçlarına ulaşabilmek için yaptığı tüm faaliyetleri değer yaratan ve yaratmayan faaliyetler olarak gruplandırmak zorundadır. Başka bir deyişle “müşteriye değer yaratmak”

⁸ Orhan Elmacı, **Stratejik Yönetim Açısından Yönetim Muhasebesi**, Ekspres Matbaası, Kütahya, 2002, s. 209.

⁹ Henry Mintzberg, Joseph Lampel, “Reflecting on The Strategy Process”, **Solan Management Review**, Spring 1999, s. 21-30.

¹⁰ Jay B. Barney, “Information Technology and Sustained Competitive Advantage: A Resource-Based Analysis”, **Mis Quarterly**, December, 1995, s. 487-504.

yaklaşımında hareketle, birer maliyet unsuru olan tüm faaliyetlerin işletmenin ürettiği ürünlere daha fazla bir katma değer yaratıp yaratmadığına göre gruplandırılması gerekir. Çünkü, faaliyetin işletmenin ürüne kattığı değer, o etkinliğin maliyetinden fazla olması beklenmektedir. Eğer faaliyetin ürünlere kattığı değer, faaliyetin maliyetinden daha düşükse bir değer yaratılmamış demektir.¹¹

İşletmeler rekabet üstünlüğü elde edebilmesi için, tüm bu faaliyetlerin üretilen ürünlere kattığı değer, rakiplerin faaliyetlerinden elde ettiği değerlerden daha fazla olmak zorundadır. Aksi takdirde işletmede değer yaratabilse bile rekabet üstünlüğü elde edilemez.

İşletmelerde faaliyetler sonucu rekabet üstünlüğü sağlayabilen değerleri iki şekilde oluşur:¹²

- i. Faaliyetlerin maliyetlerini azaltarak maliyet üstünlüğü elde edilecek değer artışı sağlanması yoluyla,
- ii. Üretilen ürünlerde müşterilerin değer verdiği bir farklılık yaratılması ve bunun karşılığında da piyasa fiyatının üzerinde bir fiyat uygulanarak bir değer artışı yaratılması,

İşletmelerde yapılan faaliyetler **temel faaliyetler** ve **destek faaliyetleri** olarak iki grup altında toplanabilir. Değer (gelir) yaratan faaliyetlerde beş ana grupta sınıflandırılmaktadır: i- İçer yönelik lojistik, ii- Üretim, iii- Dışa yönelik lojistik, iv- Pazarlama ve satış ve v- Servis olmak üzere beş ana grupta sınıflandırılabilir.¹³

İşletmenin temel faaliyetlerine destek veren ve böylece değer yaratılmasına katkıda bulunan **destek faaliyetlerini** ise dört ana grupta sınıflandırmak mümkündür: i- Altyapı tedarik, ii-Teknolojik geliştirme, iii-İnsan kaynakları yönetimiyle ilgili ve iv-İşletmenin yönetsel alt yapısı ile ilgili faaliyetler olmak üzere dört ana grupta sınıflandırmak mümkündür.

Değer zinciri analizindeki aşamaları Şekil: 2’de gösterildiği gibidir:¹⁴

-
- i- Temel ana ve altgrup faaliyetleri belirle
 - ii- Destek ana ve altgrup faaliyetleri belirle
 - iii- Temel ve destek faaliyetlerin maliyetini belirle (Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Metodunu kullan)
 - iv- Temel ve destek faaliyetlerin müşteriye yarattığı değeri tespit et (uzmanların Semantik Diferansiyel tekniği ile müşteri bazında araştırma yapmalarını sağla)
 - v- Aradaki kar marjını arttırmak için:
 - Faaliyet maliyetlerini azaltmaya çalış; ürünü piyasa fiyatı ile sat
 - Faaliyet maliyetleri aynı kalsın; ürünü farklılaştırarak fiyatı yükselt,
 - i. Temel ve destek faaliyetlerle ilgili değer zinciri analizini rakiplerle ya da esas sahip ile kıyasla.
-

Şekil: 2- Değer Zinciri Analizinde Aşamalar

Kaynak: M.E.Porter, **Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance**, Free Pres; 1985, s. 137.

¹¹ Nurhan Papatya, **Sürdürülebilir Rekabette Stratejik Yönetim ve Pazarlama Odağı Kaynak Tabanlılık Görüşü Kavramsal ve Kurumsal Yaklaşım**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2003, s. 108., Ayrıca bkz. Gary Hamel, **Leading the Revolution**, Harvard Business School Pres, December 2000, Boston, s. 100-120.

¹² A.g.k., s. 109.

¹³ M.E. Porter, **Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance**, Free Pres, 1985, s. 33-62.

¹⁴ M.E. Porter, **Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance**, Free Pres: 1985, s. 137.

III. DEĞER ZİNCİRİ ANALİZİNDE DEĞER YARATAN FAALİYETLERİN ÖLÇÜLMESİNDE KULLANILAN BİR TEKNİK OLARAK FAALİYET TABANLI MALİYETLEME (FTM)

İşletmelerdeki temel ve destek faaliyetleri, birbirleriyle karşılıklı ve dinamik eylemler dokusuyla bağlıdır. Bu dinamik ve değişken olay örgüleri müşteriye yarattığı değer açısından ayrı bir şekilde gruplanması ve gruplanan olay örgüleri müşteriye kattıkları değerlerle ölçülmesi gerekir. Çünkü sürdürülebilir rekabet gücü değer yaratmaya odaklı olmak zorundadır. Değer yaratma müşteri ile ilgilidir. Müşteri standart bir ürünü daha düşük bir maliyetle elde ettiği zaman ve/ya da ürün için fazla fiyat ödese bile bu katlandığı maliyetin kendisine bir biçimde farklı bir yarar sağladığına ikna olduğu takdirde değer yaratmış demektir. Değer yaratma maliyet üstünlüğü ve/ya da ürün farklılaştırılması ile yaratılabilir. Her iki durumda da, işletmenin karı maksimize (en çoklanmış) olur ve müşteri için yaratılan değer işletme için de bir değer yaratır.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM), değer yaratan faaliyetlere odaklanan, onları iyileştirmeyi ve geliştirmeyi amaçlayan ve stratejik kararların etkin olarak alınmasını sağlayan bir yöntemdir. FTM, toplam ürün maliyetini oluşturan endirekt üretim maliyetlerinin, diğer bir deyişle Genel Üretim Maliyetlerinin mamüllere yüklenmesiyle ilgili bir yöntemdir.¹⁵

Üretim maliyetleri üç temel bileşenden oluşur. Bunlar, direkt ilk madde ve malzeme direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır. İlk iki üretim maliyet unsuru, ilgili oldukları ürünlere direkt (doğrudan) kaydedilebilmektedir. Ancak, üçüncü üretim maliyet unsuru olan genel üretim maliyetleri ürünlerle direkt bir ilişkisi olmadığından bu üretim maliyetleri üç aşamadan geçirilerek ürünlere yüklenebilmektedir. Bu maliyetlere ilk önce gider merkezleri ile ilişkilendirilmekte, daha sonra hizmet gider merkezlerinde (yardımcı üretim, yardımcı hizmet ve üretim yerleri yönetimi gider merkezleri) toplam genel üretim maliyetleri esas üretim (işlem) gider merkezlerine yüklenmekte ve esas üretim (işlem) gider merkezlerinde toplanan genel üretim maliyetleri ürüne dağıtım anahtarları (ölçüleri) yardımıyla yüklenmektedir.¹⁶

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) yönteminde ise, gider yeri olarak adlandırılan maliyet havuzlarında toplanan genel üretim maliyetleri; önce her biri ilk madde ve malzemeyi üretme sevk etme vb. şeklindeki anahtar faaliyetler itibarıyla oluşturulan maliyet havuzlarında toplanan genel üretim maliyetleri de ilgili ürünün üretimde kullanılan toplam makine saatleri, toplam parça sayısı, toplam test sayısı vb. dağıtım anahtarlarına (ölçüleri) göre ilgili ürünlere yüklenmektedir.¹⁷

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin işletme formülasyonu ve uygulanması aşağıda belirtilen aşamalarla gerçekleşir:¹⁸

- i- İşletmede yer alan temel faaliyetlerin belirlenmesi,
- ii- Her bir temel faaliyet için maliyet dağıtım anahtarlarının (ölçülerinin) belirlenmesi,
- iii- Her bir temel faaliyet için maliyet havuzlarının oluşturulması,
- iv- Ürünlerin bu faaliyetlerden yararlanma durumlarına göre her bir maliyet havuzunda toplam maliyetinin ilgili olduğu ürünler arasında dağıtılmasıdır.

Stratejik yönetim açısından, değer zinciri analizinde yer alan, belirlenmiş faaliyetlere ilişkin maliyetlerin bulunmasında dikkat edilmesi gereken kritik noktaları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:¹⁹

¹⁵ Münir Şakrak, **Maliyet Yönetimi**, Yasa Yayıncılık, İstanbul, 1997, s. 176.

¹⁶ Orhan Elmacı, **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Maliyet Muhasebesi**, Ekspres Matbaası, Kütahya, 2002, s. 201.

¹⁷ R.H. Garrison ve E.W. Noreen, **Managerial Accounting**, 9. ed., Irwin / Mc Graw-Hill, 2000, s. 322-349.

¹⁸ Robin Cooper-Robert S. Kaplan, "Activity Based Systems: Messuring the Cost of Resource Usage", **Accounting Horizons**, September 1992, s. 1-13.

¹⁹ Papatya, **A.g.k.**, s. 109., Ülgen-Mirze, **A.g.k.**, s. 260.

- i- Değer yaratan faaliyetlerin müşteri odaklı olmasına,
- ii- Değer yaratan faaliyetlerin birim maliyetleri ile lider konumda bulunan ya da diğer rakip işletmelerin maliyetleri ile karşılaştırmak suretiyle işletmenin maliyet düzeylerinin gözden geçirmek ve gerekli iyileştirmeleri yapmak.

Maliyet üstünlüğü sağlamaya yönelik iyileştirmeler aşağıdaki şekilde yapılabilir:

- i- Değer yaratmayan faaliyetleri asgari düzeye indirmek ya da ortadan kaldırmak,
- ii- Dış kaynaklardan yararlanmak (outsourcing),
- iii- Potansiyel maliyet azaltma alanlarını tespit edip, gerekli önlemleri almak.

IV. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME (FTM) ARACILIĞI İLE İŞLETME VARLIK VE YETENEKLERİ TABLOSUNUN OLUŞTURULMASI

İşletmenin değer zincirinde yer alan faaliyetlerin, rakip faaliyetleri ile göreceli olarak ölçülmesine yönelik tablolar oluşturulur. Bu tablolarda değer yaratan faaliyetler sıralanır. Ana rakibe göre işletmenin durumu (-1/+1) aralığında değerlerle değerlendirilir. Ayrıca, Temel Yetenek Özelliği (0/4) aralığında puanlanır.²⁰

SONUÇ

Sürdürülebilir rekabet gücü, işletmenin, mevcut ve gelecekteki rakiplerinin taklit çabalarına karşın farklı kalmayı başarabilen bir değer yaratma stratejisi uygulamasıdır. Rekabet gücü, **düşük süreç maliyetlerinden** (ölçek ekonomisi, alan ekonomisi ve faktör maliyetleri ile) ve/ya da **ürün farklılaştırmasından** (ürün kalitesinin farklı olması ya da ürünün, müşterilerce değer verilen özelliklere sahip olması, işletmenin coğrafi konumunun özellikli olması, işletmenin özel becerilere ya da farklı hizmet sunumuna sahip olması) kaynaklanır. Sürdürülebilir rekabet gücünün elde edilmesinde temelde iki tür strateji arasında denge kurmak gerekir. Bu iki strateji **Yaşama Stratejileri** ve **İlerleme Stratejileridir**.

İlerleme ve **yaşama** stratejileri arasında doğru bir denge “Değer Zinciri Analizi” ile sağlanır. İşletmenin değer yaratan faaliyetlerinin ölçülmesinde de “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme” sisteminin işletmede oluşturulması zorunludur.

²⁰ Ülgen-Mirze, A.g.k., s. 159., Ayrıca bu konuda daha ayrıntılı tablolar için bkz., Amrit Tıwana, **Bilginin Yönetimi**, Dışbank Kitapları-5, Ağustos 2003, s. 523.

KAYNAKÇA

- Barney, Jay B., "Information Technology and Sustained Competitive Advantage: A Resource-Based Analysis", **Mis Quarterly**, December, 1995.
- Cooper, Robin-Kaplan, Robert S., "Activity Based Systems: Measuring the Cost of Resource Usage", **Accounting Horizons**, September 1992.
- Elmacı, Orhan, "Küresel Boyutlu Stratejik Planlama ve Rekabet Gücü Analizi", **Boğaziçi Üniversitesi Endüstri Mühendisliği**, İstanbul, 7-9 Temmuz 1993.
- Elmacı, Orhan, "Küreselleşen Pazarlarla Bütünleşmede Stratejik Rekabet Gücünün Verimlilik Eksenli Analizi", **MPM, II. Verimlilik Kongresi**, Ankara, 19-21 Ekim 1994.
- Elmacı, Orhan, **İmalat Endüstrisi İşletmelerinde Maliyet Azaltımı ve Bir Uygulama**, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Yayınları No.: 378, Eskişehir, 1990.
- Elmacı, Orhan, **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Maliyet Muhasebesi**, Ekspres Matbaası, Kütahya, 2002.
- Elmacı, Orhan, **Stratejik Yönetim Açısından Yönetim Muhasebesi**, Ekspres Matbaası, Kütahya, 2002.
- Garrison, R.H.ve Noreen, E.W., **Managerial Accounting**, 9. ed., Irwin / Mc Graw-Hill, 2000.
- Mitzi, Henry, Lampel, Joseph, "Reflecting on The Strategy Process", **Solan Management Review**, Spring 1999.
- Papatya, Nurhan, **Sürdürülebilir Rekabette Stratejik Yönetim ve Pazarlama Odağı Kaynak Tabanlılık Görüşü Kavramsal ve Kurumsal Yaklaşım**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2003.
- Porter, M.E., **Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance**, Free Press: 1985.
- Senge, Peter M., **Beşinci Disiplin**, Yapı Kredi Yayınları , 2. Baskı, İstanbul, Kasım 1993.
- Şakrak, Münir, **Maliyet Yönetimi**, Yasa Yayıncılık, İstanbul, 1997.
- Ülgen, Hayri, Mirze, S.Kadri, **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 2004.