

MODERN MALİYETLEME SÜRECİNDE DEĞER ZİNCİRİ YAKLAŞIMI

Ceylan ALPHAN¹

Özcan DEMİR²

Geliş Tarihi: 18 Temmuz 2019

Kabul Tarihi: 17 Ekim 2019

ÖZET

Günümüzde artan rekabet, teknolojiye hızlı gelişmeler ve farklılaşan talep işletmeleri rekabetçi çevrede varlıklarını sürdürmesi ve rekabet avantajı elde etmesi için değer zinciri maliyetlerini stratejik açıdan ele almaya yöneltmiştir. Küresel rekabet ortamında işletmelerin rekabet güçlerini artırmaları ürettikleri ürün ve hizmetlerin kalite düzeyinin müşteri beklentilerini karşılmasına bağlıdır. Bu amaçla birçok işletme değer zinciri analizi yapmaya başlamıştır. Değer zinciri bir ürün veya hizmetin kavramsal gelişim noktasından başlayarak, geçtiği tüm üretim süreçlerini kapsayan, son tüketiciye ulaşana ve kullanım sonrasına kadar, parçası olduğu tüm operasyonları açıklayan bir modeldir. Değer zinciri sayesinde işletmeler verimliliklerini artırır, maliyetlerini azaltır, müşteri tatmini ve karlılık gibi amaçlara ulaşır. Bu çalışmada, turizm işletmesinin turistik tesislere ait değer zinciri analizi incelenmiştir. Geleneksel maliyet yaklaşımında maliyet değerleri ve varlıkları ele alınmıştır.

Anahtar kelimeler: Değer zinciri, Değer zinciri analizi, Modern Maliyetleme

¹ Yüksek Lisans Öğrencisi, Fırat Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü, ceylanalphan@gmail.com

² Doç.Dr., Fırat Üniversitesi, İşletme Bölümü, odemir@firat.edu.tr

Value Chain Approach in Modern Costing Process

ABSTRACT

Today, companies have shifted their strategic value to value chain costs in order to sustain their assets and gain competitive advantage due to increased competition, rapid developments in technology and differentiated demand. Increasing the competitiveness of enterprises in a global competitive environment depends on the quality level of the products and services they produce to meet customer expectations. For this purpose, many businesses have begun to do value chain analysis. A value chain is a model that describes all the operations that are part of a product or service, beginning with the conceptual development point, covering all the production processes involved, reaching the final consumer and ending with use. Value chains increase business productivity, reduce costs, achieve customer satisfaction and profitability. In this study, value chain analysis of touristic facilities of tourism operation is examined. Cost values and assets are discussed in traditional cost approach.

Keywords: Value Chain, Value Chain Analysis, Modern Costing

GİRİŞ

Küreselleşmenin getirdiği ekonomik ve teknolojik gelişmeler geleneksel maliyet yöntemlerini yetersiz kılmış ve böylece hızla yaygınlaşan sistem olan modern maliyetleme yöntemlerine olan ihtiyaç artmıştır. İşletmelerin müşteri memnuniyeti yaratması, rekabet ve maliyet liderliği avantajlarına sahip olmaları ve sürdürülebilirlikleri için kar marjına ulaşmaları açısından modern maliyet yöntemleri önem arz etmektedir. Geleneksel maliyet yöntemleri ihtiyaç duyulan maliyet bilgilerini karşılayamadığından işletmeler ihtiyaçlarına cevap verebilmek için modern maliyet yöntemlerine yönelmiştir. İşletmeler pazarda varlıklarını sürdürmeleri adına maliyet liderliği, farklılaştırma ve odaklanma stratejileri tercih etmektedir. Karmaşık ve rekabetçi ortamda yer alan turizm işletmeleri hem artan maliyet baskısına hem de müşteri istek ve ihtiyaçlarındaki değişimi anlamak ve buna cevap vermek durumundadır. Rekabet avantajının sürekli olarak devam edebilmesi için bir işletmenin, mevcut ve potansiyel rakipleri tarafından eşzamanlı olarak uygulanamayan ve taklit edilemeyen bir stratejiyi uygulaması gerekmektedir (Barney, 1991: 102). Değer zinciri analizi sayesinde işletmeler rekabet avantajı elde edebilmekte ve önemli bilgiler için geniş bir görüş birliği sağlayabilmektedir. Bir değer zinciri, hammadde kaynaklarından, nihai tüketicilere son kullanım ürünlerinin kullanımını dahil, tedarik unsurlarının birbirleriyle ilişkilendirilmiş, değer katan tüm faaliyetleri içermektedir. Değer zinciri, işletmelere rekabetçi çevre içerisinde önemli müşterilerin ihtiyaçlarını karşılayabilecek bir açı sunmakta birlikte şirketin değer yaratma sürecinde meydana gelebilecek değişimleri görebilme imkanı yaratmaktadır (Nicovich vd. 2007: 94).

Bu çalışmamızda ilk olarak geleneksel maliyet yaklaşımında maliyet değerleri ve varlıkları genel bir çerçevede açıklanmakta olup sonrasında değer zinciri analizi tanıtılmaktadır. Turizm işletmesinin turistik tesislere ait değer zinciri analizine örnek olarak ABC turizm işletmesinin Akdeniz bölgesindeki turistik tesislere ait değer zinciri analizi yapılmıştır.

1. MODERN MALİYETLEME YÖNTEMİ

Günümüzün imhacı rekabet ortamında teknolojinin hızlı gelişiminin üretim endüstrisine olan etkisiyle ortaya çıkan bilgisayar programlı otomatik makineler ve robotlar, bir zamanlar sadece el emeğiyle yapılan birçok işlemin

Modern Maliyetleme Sürecinde Değer Zinciri Yaklaşımı

daha çabuk, daha kaliteli, daha verimli ve etkin bir biçimde yapılabilmesine imkan sağlamıştır (Acar, 2005: 47). Serbest rekabet piyasası ortamında ürün fiyatları genellikle belirli bir işletmenin kontrolü dışında kalan toplam arz ve talebe göre şekillenirken, ürünlerin maliyetlerin işletme içi koşullar ve etkenler tarafından belirlenmektedir. Modern maliyet yönetimi böyle bir ortamda işletmenin uzun süreli kârlılığını sağlayabilecek önemli bir yaklaşım olarak ortaya çıkmaktadır (Bursal ve Ercan, 1999: 487).

MMY ile aşağıdakilerin aynı anda yapılması gerekmektedir (Grundy, 1995: 36):

- ❖ Kısa dönemli öncelikler karşısında daha uzun dönemli finansal performansı dengelemek için maliyetleri yönetmek.
- ❖ İşletme içi ve dışı değer katan faaliyet ve ürünler ile bunların maliyetlerini açıklamak.
- ❖ Harcamaları; ihtiyaç, tamamlamayı, stratejik ve finansal kriterlere göre öncelikli hale dönüştürmek
- ❖ Anahtar maliyet etkenlerini anlamak, tanımlamak ve yönetmek.

1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı

1980'lerin ortasında ortaya çıkan FTM yöntemi yöneticilere, müşterileri, ürünleri, işlemleri ve hizmetlerinin maliyeti ve kârlılığı hakkında doğru bilgi sağlayan teknik bir yöntemdir (Kaplan ve Argyris, 1994: 83). Ürünleri üretmek için yapılan faaliyetlere göre ürünlere yükleyen bir yaklaşım olan FTM yöntemi; maliyetleri işletme içinde, faaliyet merkezleri ve maliyet havuzları belirlenerek maliyetler ürünlere ve servislere dağıtılmaktadır. Asıl amaç ise, bir ürünün veya servisin sağlandığı süreç içinde yapılan işlem ve olayların sayısıdır. Bu işlem ve olayların sayısı "maliyet sürücüleri" olarak ifade edilmektedir (Stapleton vd., 2004: 585). Üretim ortamlarındaki değişimler sonucu olarak işletmeler maliyet bilgilerine her zamankinden daha fazla ihtiyaç duymaktadır. Ancak, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemleri, işletmelerin bu gereksinimini karşılamamaktadır (Bruns, 1999: 15) Bu nedenle de, mamul ve hizmet maliyetinin ve kârlılığının daha doğru hesaplanmasını sağlayan ve yöneticilerin alacakları stratejik kararlarda daha iyi bir rehber değerinde olan faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemi geliştirilmiştir (Cooper ve Kaplan, 1991: 130). FTM yöntemi,

işletmenin sahip olduğu kaynaklar üzerinde çeşitli bağlantılar kurduğundan mamullerin, markaların, tüketicilerin, tesislerin, ya da dağıtım kanallarının hem ne kadar gelir getireceği hem de ne kadar kaynak tüketileceği hakkında yöneticilere kesin bir bilgi vermektedir (Cooper ve Kaplan, 1991: 130). Bu sebeple, FTM yöntemi, işletmelerin daha çok kazanç elde edebilmesi için gerekli yardımı sağlayan güçlü bir stratejik araç konumundadır (Cooper ve Slagmulder, 1999: 20).

1.2. Hedef Maliyetleme Sistemi

Maliyet yönetimi kavramı, maliyet muhasebesine göre daha geniş kapsamlı bir kavramdır. Maliyet muhasebesi tarihi bir perspektife dayanmakta ve sadece maliyetlerin raporlanmasına odaklanmaktadır. Oysa maliyet yönetimi; maliyetlerin planlanmasını, etkin yönetimini ve azaltımını öncelikli hedefler olarak kabul görmektedir(Karcıoğlu, 2000: 61-65). Maliyet yönetimi içerisinde yer alan bir sistem olan hedef maliyetleme 1970’li yıllarda Japonya’da ortaya çıktığı ve ilk olarak 1969 yılında bir Japon otomotiv işletmesi olan Toyota Motor Manufacturing tarafından uygulanıp geliştirildiği tahmin edilmektedir (Tanaka,1993:4-6). Hedef maliyetleme yöntemi yeni bir mamulü tasarlama, araştırma, geliştirme aşamasında maliyetlerin en aza indirilmesi için ortaya çıkan tüm fikirleri inceleyip değerlendirmektedir. Hedef maliyetleme bunu yaparken müşteri ihtiyaçlarını kalite güvenilirlik içerisinde gerçekleştirir ve ilgili ürünün piyasada olduğu süre boyunca maliyetlerini en aza indirmeyi amaçlamaktadır. Başka bir açıdan hedef maliyetleme; yeni mamuller için doğrudan planlama ve tasarlama faaliyetlerinde kullanılmak üzere bir teknik ve metotlar seti sunan, böylece zincirleme safhalar boyunca mamullerin verilen kârlılık hedeflerini tutturmasını sağlayan bir sistem olarak da ifade edilmektedir (Shank ve Fisher, 1999: 73). Örgütler kendi hedef maliyetlerini başarmak için kullanılacak araçları seçer. Bu araçlar değer zincirinin diğer elemanları üzerinde etkiye sahiptir. Örneğin, tedarik geliştirme, satın alma, tedarik yönetimi ve mühendislik gibi diğer işletme içi değer zinciri üyeleri arasında ilk tedarik sırası ile etkili ilişki gerektirecektir. Malzeme değişimleri tedarik zincirinin önem sırası ilişkisinin değiştirilmesini gerektirebilir. Böylece Hedef Maliyetleme işletmenin mevcut ve gelecek değer zincir tarafından etkilediğini söylenebilir.

1.3. Tam Zamanında Üretim Yaklaşımı

Tam zamanında üretim sistemi (Just In Time); son yıllarda oldukça önem kazanan bir üretim tekniği olmuştur. TZÜ, kısa dönemde, gerekli zamanda, gerekli miktarda, gerekli ürünleri üretmektir. TZÜ; israfı ortadan kaldırmak, kaliteyi geliştirmek, verimliliği arttırmak, ürünlerde ve üretim sürecinde sürekli gelişmeyi sağlamak gibi amaçlara sahiptir. Buna göre: Tam Zamanında Üretim; israfı sürekli olarak ortadan kaldırmaya dayalı, mükemmelliğe ulaşmaya yönelik bir yaklaşımdır (Emre, 1995: 543). Tam zamanında üretim yöntemi (TZÜY), bir organizasyon içindeki gerekli faaliyetlerin, sadece ilgili bölümlerce gereksinme duyulduğu zamanlarda ve sadece gereken kapsam ve düzeylerde gerçekleştirilmesini hedefleyen bir yöntemdir (Hacırustemoğlu ve Şakrak, 2002: 65).

2. DEĞER ZİNCİRİ ANALİZİ

2.1. Değer Zinciri Analizi Kavramı ve Kapsamı

Değer tüketicilerin arzu ettikleri mal ve hizmetleri işletmelerin onlara sunması karşılığında ödemeye razı oldukları bedel olarak ifade edilmektedir (Porter, 1985: 38). Değer zinciri ise işletmelerde müşterilere sağlanan mal veya hizmetlere değer katan önemli işletme faaliyetleri dizisidir (Hwang, 1999: 1). Diğer bir tanıma göre değer zinciri “Herhangi bir iş kolundaki bir işletme için parça satıcıları için temel hammadde kaynaklarından, nihai tüketiciye ulaşan tüketim mallarına kadar yer alan tüm aşamalarda değer yaratan faaliyetlerin birbirine bağlı bütünü şeklinde tanımlanmaktadır (Şakrak, 1997:105). Değer zincirinin amacı maliyetleri olabilecek en optimal seviyeye indirme ve müşteriye yönelik sunulan hizmet veya üründen kaynaklanan değeri en yüksek düzeye ulaştırmaktır. İşletmeler değer zincirini çevresel bağlılık ile yaptıklarından işletmelerin bünyesindeki etkinliklerini geliştirmektedir. Ve değer zincirinde yer alan diğer işletmelerle bağlarını geliştirmek kaydıyla karlılıklarını ve durumlarını da düzeltmektedir (Eren, 2000: 172). Değer zinciri kavramı ilk olarak maden ihracat işlemleri için gelişim yolu haritası çizen bir analizci tarafından 1960 ve 1970’li yılları sırasında kullanılmıştır.

Womack ve Jones tarafından yazılan ve değer zinciri yerine “değer akışı” olarak tanımlanan kitapların bir sonucu olarak değer zinciri

kullanılmaya başlanmıştır (Porter, 1985: 37). Değer zinciri faaliyetlerinin en uygun karmasını oluşturmak için, faaliyetlerin maliyetleri ve onların farklı ürün veya müşterilere nasıl dağıtıldığı hakkında geniş bilgiye gereksinim duyulmaktadır (Hwang, 1999: 2). Bu bilgiler ise değer zinciri maliyet analizi ile sağlanmaktadır. İşletmenin ortaya koyduğu değer, işletmenin stratejik olarak önemli ve birbiriyle bağlantılı faaliyetlerden elde ettiği kâr sonucundan oluşmaktadır (Kuyucak ve Şengür, 2009: 133). Değer zinciri analizi müşteriler için en büyük olası değer nasıl yaratabileceği konusuna çözüm bulmak için faydalı bir araç konumundadır. Değer zinciri analizi, aynı zamanda işletmenin rekabetçi avantaj elde edebilmek için, her bir değer faaliyetini ve bu faaliyetler arasındaki ilişkileri açıklayarak daha düşük maliyetlere ulaşmasını ve farklılık yaratmasını sağlayan stratejik bir araçtır (Porter, 1985: 33; Ülgen ve Mirze, 2006: 23) Değer zinciri analizi hem işletme içine hem de işletme dışına odaklanmakta ve geleneksel yönetim tekniklerine ve analizlerine göre daha gerçekçi ve ispatlanabilir bilgiler sunmaktadır. İşletmelerin kendi değer zincirlerinin öncesinde, sonrasında ve paralelinde yer alan diğer değer zincirleri incelenerek işletmenin olası dikey ve yatay bütünleşme fırsatlarını değerlendirebilmesi açısından değer zinciri analizi önem taşımaktadır (Shank ve Govindarajan, 1992: 20-21). Değer zinciri analizi aynı zamanda müşterilere değer sunmanın daha iyi bir yolu olup olmadığını ve hâlihazırda sağlanan değer artırılmasının yollarını araştırmaktadır (Walters ve Jones, 2001: 321).

2.2. Değer Zinciri Modeli

Değer zinciri analizi; firmanın nerede müşteri değerini arttırabileceğini ya da maliyetleri düşürebileceğini açıklamada ve firmanın tedarikçileri, müşterileri ve endüstrideki diğer firmalarla ilişkilerini ve firmanın rekabet avantajını daha iyi anlamasında kullanılan analiz aracı olarak tanımlanmaktadır (Blocker vd., 2002: 44). Bir işletmenin ürettiği değeri analiz etmek için kullanılan değer zinciri analizi ilk defa 1985 yılında yayınlanan Micheal Porter imzalı “Rekabet Analizi: Üstünlüğü Oluşturmak ve Korumak” isimli kitapta dile getirilmiştir. Porter, bir şirkette mevcut olduğu varsayılan faaliyetleri bir modelle sunmaktadır (Çalık, 2016). Değer zinciri maliyet analizi sayesinde işletmeler pek çok avantajlar elde edebilmekte ve bu durum başta rekabet olmak üzere işletmeler üstünlükler sağlamaktadır(Türk,2004:252).

Modern Maliyetleme Sürecinde Değer Zinciri Yaklaşımı

Şekil 1: Değer Zinciri Modeli



Kaynak: (Porter, 1985).

Temel faaliyetler; ürünün yaratılmasında, satışında, müşterilere ulaştırılmasında ve satış sonrası hizmetlerde yer alan faaliyetlerdir. Destekleyici faaliyetler ise temel faaliyetleri ve birbirlerini destekleyen faaliyetlerdir. Şekilden de anlaşılabilir gibi; tedarik, teknoloji geliştirme ve insan kaynakları yönetimi belirli temel faaliyetler ile ilişkilendirilebilirken; işletme altyapısı, belirli bir temel faaliyet ile ilişkilendirilememektedir fakat tüm zinciri desteklemektedir (Porter, 1985: 38). Porter'ın çalışmaları birçok akademisyen ve araştırmacı için rehber niteliğinde olup, teknolojik ve ekonomik operasyonların tespitinde ve her operasyon arasındaki kritik bağlantıların kurulmasında kullanılmış ve yaklaşık yirmi yıldan daha uzun bir süre işletmeler için güçlü bir değerlendirme aracı olarak kullanılmıştır (Kaplinsky ve Morris, 2000: 32-33).

Basit bir değer zinciri örneği Şekil 2'de görülmektedir:

Şekil 2: Basit Değer Zinciri Örneği



Kaynak: (Kaplinsky, 2000).

2.2.1 Değer Zinciri Modelinin Birincil Faaliyetleri

Birincil faaliyetler bir mal veya hizmetin görsel sunumu veya teslimatı ile doğrudan alakalı olup, kendi etkinliklerini artıran destekleyici operasyonlar ile ilişkilidir. Birincil faaliyetler mal ve hizmetlere doğrudan katma değer katan ve onları müşterilerin talep ettiği ürün ve hizmete dönüştürme ile ilgili beş başlık altında değerlendirilmektedir (Porter, 1985:33). Bunlar;

- ❖ giren lojistik işlemleri,
- ❖ operasyonlar,
- ❖ çıkan lojistik işlemleri,
- ❖ pazarlama ve satış,
- ❖ hizmetlerdir.

2.2.2. Değer Zinciri Modelinin Destekleyici Faaliyetleri

Birincil faaliyetlerin gerçekleştirilmesi destekleyici faaliyetlerin sayesinde kolaylaşmakta ve destekleyici faaliyetler temel faaliyetlerin etkinliğini artırmaktadır. Porter destekleyici operasyonlar dört ana başlık altında incelenmektedir (Porter, 1985: 34). Bunlar:

- ❖ firma altyapısı,
- ❖ insan kaynakları yönetimi,
- ❖ teknoloji geliştirme,
- ❖ satın alma (tedarik)'dır.

Firma altyapısı, işlevinin alanı kurumsal veya stratejik planlamadır. Koordinasyon, kalite yönetimi, ekonomi, finans, muhasebe, genel yönetim ve yasal ve idari işler bu kapsamda ele alınmaktadır. Ancak kurumların ekonomik durumlarına göre olan yararlar firmanın yer aldığı sektöre göre değişiklikler göstermektedir. Örneğin teknoloji firmalarında yönetim bilgi

Modern Maliyetleme Sürecinde Değer Zinciri Yaklaşımı

sistemi önemli bir konumda iken geleneksel firmalarda üst düzey yönetim müşteri ilişkilerinde hayati öneme sahip olmaktadır (Porter, 1985: 43).

2.3. Değer Zinciri Analizinin Rekabet Stratejisi Yaklaşımlarıyla İlişkisi

Porter; işletmelerin iki stratejiyi takip ederek rekabet avantajı geliştirebildiği savunmaktadır. Bunlar aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür(Shank ve Govindarajan, 1992: 6);

- ❖ Düşük maliyet stratejisi,
- ❖ Farklılaştırma stratejisi.

2.3.1. Düşük Maliyet Stratejisi Yaklaşımı

Maliyet liderliği; verimli ölçekte faal tesislerin kurulmasını, deneyimlerden güçlü maliyet düşüşlerinin elde edilmesini, sıkı maliyet ve genel giderler kontrolünü, küçük müşteri hesaplarından kaçınılmasını ve Ar-Ge, servis, satış gücü, reklamlar vs. gibi alanlarda maliyetlerin en aza indirilmesini gerektirir (Porter, 2003: 44).

2.3.2. Farklılaşma Stratejisi Yaklaşımı

İşletme sunduğu ürün veya hizmeti farklılaştırarak, tüm sektörde benzersiz olarak kabul edileni yaratma mandalitesine dayanmaktadır. Farklılaştırma bir sektörde ortalamanın üstünde bir getiri sağlamaktadır. Müşterilerin 30 marka sadakati ve bunun sonucunda fiyatlar karşısında daha düşük hassasiyeti rekabet hamlelerine karşı yalıtım oluşturacaktır (Porter, 2003: 47).

Değer zincir analizi işletmenin rekabet avantajını aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür (CMA Magazine, 1996: 1):

- ❖ İçsel maliyet analizi: Karlılığın kaynaklarını ve içsel değer yaratma süreçlerinin maliyet durumlarını belirlemek,
- ❖ İçsel farklılaştırma analizi: İçsel değer yaratma süreçleri içerisinde (maliyetleri içeren) farklılaştırma kaynaklarını anlamak,
- ❖ Dikey birleşme analizi: Müşterilere dağıtılan değeri maksimum ve maliyeti de minimum yapmak için dışsal satıcılarla ve müşterilerle işletme arasındaki ilişkileri ve birleşmiş maliyetleri anlamak. Dikey birleşme analizi

işletmenin değer yaratan faaliyetleri ile onun satıcıları, kanalları veya kullanıcılarının faaliyetleri arasındaki birleşimden rekabet avantajı geliştirmeyi amaçlamaktadır.

İşletmenin maliyet ya da farklılaşma durumlarının anlaşılmasında satıcılar ve dağıtıcı kanallarının sahip olduğu kar marjının tanımlanması büyük önem taşımaktadır. Çünkü müşteriler değer zinciri boyunca kar marjlarının hepsini ödemek durumundadır (Shank ve Govindarajan, 1992: 6).

2.4. Değer Zinciri Analizinin Yararları

Rakip işletmelere üstünlük kazanması açısından oldukça büyük öneme sahip olan değer zinciri analizi hem işletmelerin şu an ki faaliyetlerini kontrol etmenin hem de gelecekteki faaliyetlerini büyütmek ve geliştirmek içinde kullanılabilir. Bir işletme için değer zinciri oluşturmanın farklı yolları varsa, işletme değer paketinin özelliklerini değiştirebilir ve ayrıca değer zinciri oluşturmanın maliyetini de değiştirebilir. İşletmenin buradaki stratejik amacı değer (fiyat ve hacim) ve maliyet arasındaki farkı maksimum seviyeye ulaştırmaktır (Patridge ve Perren, 1994: 28). Değer zinciri elde ettiği geri bildirimle sayesinde müşteri memnuniyeti sağlayabilmektedir. Değer zinciri analizi yapılarak koordine edilmiş sistemlerde üretim den satışa kadar ürünün kalitesi pazarlanması ve güvenliği konusundaki riskleri en aza indirger. Ayrıca değer zinciri yeni pazarlara girişi kolaylaştırmakta, araçlarla ve müşterilerle iyi bir iletişim ağı kurarak müşteri talebindeki değişimlere zamanında cevap verebilmekte, üretilen ürünler özgün olmakta ve ürünlerin taklit edilebilirliği ihtimali sifıra inmektedir (Billings vd., 2004: 32). Değer zinciri oluşturulan firmada diğer firmalara karşı üstünlük sağlama avantajı sağladığı için önemli kararların alınması daha kolay bir şekilde verilmektedir. Değer zincirini yönetebilen firmalar birçok yönden rekabet avantajına sahiptirler. Değer zinciri analizi sonucunda elde edilen geri bildirimlerin sisteme olan etkisi şu üç maddeyle ifade ile açıklanabilir (Billings vd., 2004: 33):

- ❖ Kalite ve güvenliğin geliştirilmesi,
- ❖ Piyasadaki ürünlerden farklı ürün geliştirme,
- ❖ Sistemin etkinliğinin yükselmesi

Modern Maliyetleme Sürecinde Değer Zinciri Yaklaşımı

Değer zinciri analizi, iki önemli rekabet stratejisi olan maliyet liderliği ve farklılaştırmayı başarmada önemli kararlar almaktadır. Aşağıdaki kararların alınmasında oldukça büyük yararlar sağlamaktadır (Booth, 1997: 2):

❖ Dikey birleşme/ayrılma: İşletmenin değer zincirinin alt ve üst bölümlerini incelemek yoluyla işletmenin faaliyetlerini artırmanın veya daraltmanın olabilecek etkileri anlaşılabilir. Şimdiki eğilim (belki de moda) değer zincirini, içindeki birimleri ortaya çıkaracak şekilde ve değer zincirinin hangi biriminde yaratıldığını gösterecek şekilde bölümlemektir.

❖ Stratejik yap veya satın al: Faaliyeti işletmede yürütme veya dış kaynaklardan faydalanma kararı, hangi faaliyetin, nasıl oluşturulacağı ve onların maliyeti hakkında önemli bilgi ve görüşler gerektirmektedir.

❖ Kıyaslama: Belirli bir sanayiye yapılacak yatırım kararı işletmenin kendi maliyetlerini ve kendi düzeltme oranını ve yeni/mevcut olan pazara girişlerle kendini nasıl karşılaştırdığını anlamayı gerektirmektedir.

❖ Ticari anlaşma: Değer zinciri analizi, maliyet modeli çerçevesinde (fiyatta değil) anlaşma olasılıkları sağlamaktadır. Bu ise ortaklığı destekleyen bir sistemdir. Ortaklar uygulamalarını değiştirmeyi birlikte planlayabilir ve sonra elde edilecek yararları paylaşma üzerinde anlaşabilirler.

Değer zinciri analizi işletmelere önemli faydalar sağlamaktadır. Bu faydaları şu şekilde sıralamak mümkündür (Kuyucak ve Şengür, 2009: 134):

❖ Değer zinciri analizi, işletmenin rekabetçi avantaj elde edebilmek için, her bir değer faaliyetini ve bu faaliyetler arasındaki ilişkileri açıklayarak daha düşük maliyetlere ulaşmasını ve farklılık yaratmasını sağlayan stratejik bir araç konumundadır.

❖ Değer zinciri analizi aracılığıyla işletmeler tedarikçileri, müşterileri ve endüstrideki diğer işletmeler ile olan ilişkileri açıklanarak rekabetçi durumu görmektedirler.

❖ Değer zinciri analizi, işletmenin faaliyetlerinin ve iş süreçlerinin analiz edilerek bunlar arasındaki uyumluluğun ve sinerjinin ortaya konulmasını sağlar.

❖ İşletmenin mevcut stratejisini faaliyetlerinin hangilerinin, ne ölçüde desteklendiğini ortaya koyar. Buradan hareketle, mevcut strateji yüksek kaliteyi hedefliyorsa değer zinciri faaliyetleri yüksek kaliteli mamullerin yaratılmasını sağlayacak şekilde düzenlenmelidir. Diğer yandan eğer işletme

fiyat temelinde rekabet ediyorsa faaliyetler, maliyetleri en aza indirecek şekilde organize edilmelidir.

2.5. Değer Zinciri Analizinin Sakıncaları

İşletmede gerçekleştirilecek her değişiklik bazı riskleri de beraberinde getirdiği bilinen bir gerçektir. Dolayısıyla işletme için düşünülen değer zinciri için zamanlamanın uygun olup olmadığı partnerlerin ve bu partnerlerin uygun olup olmadığı konusunda dikkatli karar vermeleri gerekmektedir. Genel olarak değer zinciri uygulamalarında karşılaşılabilecek riskleri aşağıda şekilde sıralayabiliriz (Billings vd., 43: 2004):

- ❖ Paylaşılan iş bölümlerinde kontrolün azalması,
- ❖ Kişi sayısının artmasından dolayı karar süresinin uzaması,
- ❖ Partnerlerin ortak karar alması, işlemlere doğrudan katılması nedeniyle esnekliğin ve bağımsız hareket etme yeteneğinin az olması,
- ❖ Partnerlerin işletmenin hisse bilgisi ve uzmanlığına sahip olmaları,

Bunlara ek olarak; Değer zinciri analizi işletmenin tüm alanlarına kapsamlı bir araştırma gerektirdiği için zaman alabilir. Uygun şekilde değer zinciri analizi yapmak için gerekli bütün bilgileri almak zor olabilir. Değer zincirinin iyi işlenmesi çok fazla maliyete ve zaman kaybına neden olur.

2.6. Değer Zinciri Maliyet Analizi ve Geleneksel Maliyet Analizinin Karşılaştırılması

Geleneksel maliyet analizi, işletmenin yalnızca maliyet alanlarını etkileyebileceği yanlış izleniminin altında katma değer ifadesine odaklanmaktadır. Oysa sadece katma değer üzerine yoğunlaşmak bazı sorunları beraberinde getirecektir. Bu nedenle Katma değer üzerine odaklanmak en az üç sebepten dolayı oldukça yanıltıcı olabilir (Shank ve Govindarajan, 1992: 17-18):

a) Katma değer, keyfi olarak hammadde ve diğer satın alınan girdiler arasında ayırım yapmaktadır. Satın alınan hizmetler, bakım-onarım veya profesyonel danışmanlık hizmetleri gibi satın alınan girdiler hammaddeden ayrı olarak ele alınmaktadır

b) Katma değer, maliyetlerin düşürülmesi veya ürünün farklılaştırılması görüşü ile işletme ve onun satıcıları veya işletme ve onun müşterileri ile potansiyel birleşmelerin ortaya çıkarılmasına dikkat etmemektedir.

Modern Maliyetleme Sürecinde Değer Zinciri Yaklaşımı

c) Rekabet avantajı satın alınan hammadde ve diğer maliyet unsurları (örneğin: yüksek kaliteli satın almak ve yüksek fiyatlı hammadde artık maliyetini düşürebilir ve bu toplam maliyeti azaltabilir) arasındaki etkileşime yoğunlaşmadan tam olarak ortaya çıkarılamaz. Katma değer bu etkileşimi göz önünde bulundurmamaktadır.

Değer zinciri analizi geleneksel sistemlere göre daha geniş bir görüş açısı sağlamaktadır. Değer zinciri analizinde firmanın dış çevresine odaklanılır. Geleneksel maliyetleme sistemleri ve değer zinciri analizi arasındaki farklılıklar tablo 1'de ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır.

Tablo 1: Geleneksel Maliyet Sistemleri ile Değer Zinciri Maliyet Analizi Arasındaki Farklılıklar

	Geleneksel Maliyet Sistemleri	Değer Zinciri Maliyet Analizi
Odak	Üretim Faaliyetleri	Müşteriler Değer
Maliyet Unsurları	Ürünler Fonksiyonlar Harcama Başlıkları	Değer Yaratıcı Faaliyetler Ürün Özellikleri
Organizasyonel Odak	Maliyet ve Sorumluluk Merkezleri	Stratejik İşletme bölümleri Değer Yaratıcı Faaliyetler
Bağlantılar	1) Önemli Ölçüde Kaçınılmış 2) Karşılıklı Bağımlılığı ve Yansıtılmamış İçin Maliyet Dağıtımı ve Transfer Fiyatlamaya Kullanılmış	Önemli ölçüde Anlaşılmış ve Artırılmış
Maliyet Etkenleri	Basit Hacim Ölçüleri	Stratejik Kararlar
Doğruluk	Yüksek Görünebilir Kesinlik	Az Kesinlik Göstergeli Cevaplar

Kaynak: (Partridge Perren, 1994: 22).

2.7. Değer Zinciri Analizinin Sektörel Uygulanması ve Örnek Bir Uygulama

İşletmelerin kendi değer zincirlerinin öncesinde, sonrasında ve paralelinde yer alan diğer değer zincirleri incelenerek işletmenin olası dikey ve yatay bütünleşme fırsatlarını değerlendirebilmesi açısından değer zinciri

analizi büyük öneme sahiptir (Shank ve Govindarajan, 1992: 20-21). Otel işletmelerinin sayısının zamanla artması ve sundukları hizmetler açısından benzerlik göstermeleri işletmeleri bu karmaşık rekabet ortamında pazarda tutunabilmesi için değişiklikler yapmak durumunda bırakmıştır.

Dube ve Renaghan'ın (2000: 62-72) yaptığı çalışmaya göre; otelde kalan müşteriler için müşteri değerinin oluşmasında, otelin fiziki koşulları başta olmak üzere, tüm hizmetin niteliğinin önemli bir yer tuttuğu sonucuna ulaşmıştır.

Bu bölümde ABC turizm otelcilik Akdeniz bölgesindeki turistik tesisine ait değer zinciri maliyet analizine yer verilmiştir. ABC turizm otelciliğın yayınlamış olduğu finansal tablolardan yararlanılmıştır.

Tablo 2: ABC Turizm Otelcilik Akdeniz Bölgesindeki Tesislere Ait Değer Zinciri Analizi için Gereken Veriler

	2015	2016
Turizm Sezonu Dolu Yatak Sayısı	8000	5900
Mevcut Yatak Kapasitesi	8500	9000
Satışlar	18.600.000	11.800.000
Dolu Yatak Sayısı Başına Gelir	2325	2000
Pazarlama Satış Giderleri	1.750.000	1.650.000
Hizmet Üretim Maliyetleri	8.500.000	6.400.000
Genel Üretim Giderleri	3.500.000	3.250.000
Toplam Giderler	13.750.000	11.300.000
VARLIK YAPISINA AİT BİLGİLER		
Nakit ve Hazır Değerler ve Alacaklar	8.500.000	4.750.000

Modern Maliyetleme Sürecinde Değer Zinciri Yaklaşımı

Maddi Duran Varlıklar	24.500.000	26.200.000
Toplam Varlıklar	33.000.000	30.950.000

Tablo 3: ABC Turizm Otelciliğın Değer Zinciri Analizi

	Dolu Yatak Sayısı Baz Alındığında		Mevcut Yatak Sayısı Baz Alındığında	
	2015	2016	2015	2016
Pazarlama-Satış	219	280	206	184
Hizmet Üret. Mal.	1063	1102	1000	711
Yönetim Giderleri	438	551	411	361
Toplam	1720	1933	1617	1256
VARLIKLAR				
Nakit, Haz. Değ.	1063	806	1000	527
Maddi Duran Var.	3063	4441	2883	2911
Toplam	4126	5247	3883	3438

ABC turizm tesislerine ait değer zinciri analizinde işletmenin yatak sayısı 2015 yılına göre %5,8'lik bir artış göstermiştir. Ancak yatak doluluk oranı %26,2 'lik bir düşüş göstermiştir. Burada yaşanan düşüş ülkeye gelen yabancı turist sayısında meydana gelen düşüşle paralellik göstermektedir. Zira ülkenin turizm gelirleri 2015 yılına göre %30'lu rakamlarda bir azalış göstermiştir.

İşletme maliyetleri açısından hizmet üretimi, pazarlama satış giderleri sabit nitelikte olmadığından maliyetlerin dolu yatak sayısına göre değişimi farklılıklar göstermiştir. Maliyetteki etkileri Tablo 3’ te gösterilmiştir.

Tablo 4: Değişim Yüzdeleri

Maliyetler	Dolu Yatak Sayısı	Mevcut Yatak Sayısı
Pazarlama Satış	%27,9 Artış	%10,7 Azalış
Hizmet Üretim Maliyetleri	%3,7 Artış	%28,9 Azalış
Yönetim Giderleri	%25,8 Artış	%%12,2 Azalış
Toplam	%12,4 Artış	%22,4 Azalış
VARLIKLAR		
Nakit, Hazır Değer. Alacak.	%24,2 Azalış	%47,3 Azalış
Maddi Duran Varlıklar	%45 Artış	%1 Artış
Toplam	%27,2 Artış	%11,5 Azalış

İşletme mevcut yatak kapasitesi açısından değerlendirmiş olsaydı %28,9’luk bir hizmet üretim maliyetinde azalma gözlemlenecekti Bu oran dolu yatak bakımından ele alındığında %3,7’lik hizmet üretim maliyetinde bir artış olmuştur. Maddi duran varlıklarda yaşanan artışın dolu yatak sayısında etkisi %24,2 olarak gerçekleşirken mevcut yatak sayısı baz alındığında %1’lik bir etki saptanmıştır. Burada yaratılan değerler farklılıklarıyla göze çarpmaktadır. Yapılan bu analizde görüldüğü üzere_dolu yatak ve mevcut yatak kapasitelerinde yaşanan değişim %35,6 bazında gerçekleşirken bu_oran satış gelirlerinde de %36,6’lık bir etkiyle kendini göstermiştir. Geleneksel yaklaşımdan farklı olarak işletmede dolu yatak kapasitesi ile maliyetler ve varlıklar arasında yaşanan değişimler gösterilmiştir. Böylece dolu yatak ve mevcut yatak kapasitesi maliyeti etkenleri hakkında daha ayrıntılı bilgi sahibi olunmuştur.

SONUÇLAR

Günümüzde üretim teknolojilerinin değişmesi ve gelişmesi işletmelerin maliyet yapılarında bazı değişikliklere sebep olmuştur. Bu değişiklikler ürün maliyetleri hesaplanmasında geleneksel muhasebe yöntemlerini kullanan birçok işletme için ürün maliyetlerini doğru tespit etmemektedir. Geleneksel maliyetleme yöntemlerinin yetersiz kaldığından işletmeler modern maliyetleme yöntemlerine yönelmiştir. Bunlar faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı, hedef maliyetleme yaklaşımı, tam zamanında üretim yaklaşımı gibi modern maliyetleme yöntemleri olarak sıralanabilir. FTM; işletmedeki kaynaklar, faaliyetler, maliyet nesnelere ve başarı ödülleri ile ilgili verileri toplayıp bilgiye dönüştürerek; yönetime karar almada destek sağlaması yönünden bilgi yöntemi şeklinde ifade edilmektedir (Ülker ve İskender, 2005:194). Tam zamanında üretim; hammaddelerin tedarik edilmesinden ürün olarak tüketiciye sunulmasına kadar geçen süreçte tüm israfı ortadan kaldırarak kaliteyi ve verimliliği artırmak suretiyle üretim ile ilgili maliyetlerin düşürülmesidir (Denizhan 2014: 3). Artan küresel rekabet ve maliyet baskısı işletmeleri müşteri istek ve ihtiyaçlarındaki değişimi anlamaya yönelmiştir. Bu sebeple karmaşık hizmet süreçleri değer yaratacak şekilde tasarlanmalı ve işletme stratejilere uygun olmalıdır. Rekabet üstünlüğü için maliyet etkinliğinin sağlanmasında ve farklılaşmanın kaynaklarının belirlenmesi açısından değer zinciri analizi, kilit bir rol oynar. Rekabet açısından belirleyici olan; değer zinciri analizi organizasyonun sunduğu hizmet veya ürünlere yönelik olarak belirli bir sırayla uyguladığı operasyonları ele almaktadır. Değer zinciri analizi planlama aşamasından başlayıp pazarlama ve sonrasına kadar devam eden bir süreçtir. Değer zinciri analizi müşteri geri bildirimlerinin sağlanmasıyla müşteri memnuniyetinin ölçümünü sağlar. İşletmelerin koordinasyonunun yüksek olması, kaliteli ürünler, müşteriye hızlı teslimat gibi etkenler de müşteri memnuniyetini artıracaktır. Değer zinciri, değer yaratma zincirinde her aktiviteyi tek tek inceleme olanağı sunmaktadır. Ayrıca bir aktiviteyi yaptığımız zaman; rakiplerimiz ile karşılaştığımızda ne ölçüde başarılı veya başarısız olduğumuzu görmemizi sağlama açısından büyük bir avantaj sağlar. Değer zinciri analizinin diğer bir avantajı da her bir aktivitenin bir önceki ve sonraki ve bütün aktiviteler ile olan ilişkisini ortaya çıkararak; hangi aktiviteleri

işletme içerisinde gerçekleştirilmesinin, hangilerinin satın alınması gerektiği konusunda yardımcı olmasıdır.

Bu çalışmada ilk olarak geleneksel maliyet yaklaşımında maliyet değerleri ve varlıkları ele alınmıştır. İkinci olarak da değer zinciri kavramı kapsamı ilgili detaylı bilgi verilmiş olup turizm işletmesinin turistik tesislere ait değer zinciri analizi incelenmiştir. Buna örnek olarak ABC turizm işletmesinin Akdeniz bölgesindeki turistik tesislere ait değer zinciri analizi yapılmıştır. Dolu yatak sayısı ve mevcut yatak sayısı baz alınarak örnek değerlendirilmiştir. Yatak sayılarındaki artışlar yüzdesel olarak ifade edilmiştir. Değer zinciri analizinde işletmenin maliyetleri ve varlıklarının dolu yatak sayısı baz alınarak örnek değerlendirilmiştir. Değer zinciri analizinde işletmenin maliyetleri ve varlıklarının dolu yatak sayısına göre değişimleri incelenmiştir. Geleneksel maliyet yaklaşımından farklı olarak değer zinciri analizi dolu ve mevcut yatak sayısına göre maliyet analizini daha detaylı ele alıp incelenmesini sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

ACAR D., (2005). "Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları " Tekstil Sektörü ile İlgili Bir Araştırma, Asil Yayın Dağıtım, Şubat, Isparta.

BARNEY, J. (1991), "Firm Resources and Sustained Competitive Advantage" Journal of Management, 17 (1), 99-120

BİLLINGS, L.L., THIESSEN, M. and WITWICKI, N., (2004). "Value Chain Guidebook, A Process for Value Chain Development", Agriculture and Food Council of Alberta Value Chain Initiative, Canada,114p.

BLOCKER E. J., CHEN K. H., LIN T. W., (2002). "Cost Management, A Strategic Emphasis", Boston, Mc Graw Hill.

BOOTH, R., (1997). "Appreciating The Value Before Counting the Cost," Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants (January).

BRUNS, W. J. (1999). "Accounting for Managers Text and Cases", South-Western College Publishing: Boston.

Modern Maliyetleme Sürecinde Değer Zinciri Yaklaşımı

BURSAL N., ERCAN Y., (1999). "Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama", Der Yayınları No: 103, 7. Tıpkı Basım, İstanbul.

CMA M., (1996). "Value Chain Analysis For Assessing Competitive Advantage," CMA Magazine, Yol: 70, Issue: 6 (Jul/ Aug).

COOPER R., KAPLAN R.. S. (1991). "Profit Priorities from Activity-Baset Costing", Harvard Business Review May-June s.130

COOPER R., SLAGMULDER R., (1999). "Stategic Cost Management", Accouting and Tax Periodicals, vol. 80, no. 8, February, 20-21.

ÇALIK Ç. (2016). Değer Zinciri Analizi Nedir? <https://www.kariyer.net/ik-blog/deger-zinciri-analizi-nedir/>, 03.09.2019 Tarihinde Erişildi.

DENİZHAN D., (2014). "Tam Zamanında Muhasebe Sisteminin Muhasebe Açısından İncelenmesi ve Bir Uygulama", Çanakkale 18 Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale.

DUBE, L., RENAGHAN, L. M. (2000). "Creating Visible Customer Value, Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly, 41(1): 62-72.

EMRE A. (1995). "Tam Zamanında Üretim Sisteminin Ülkemizdeki Uygulamaları ve Sorunları", MPM Yayınları, No.543, Ankara.

EREN E, (2000). "Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası", Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş, 5. Baskı, İstanbul.

GRUNDY T., (1996). "Strategic Business Finance Using Finance For Strategic Advantage", Kogan Page, Londra.

HACİRÜSTEMOĞLU R., ŞAKRAK M., (2002). "Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar", Türkmen Kitabevi, İstanbul.

HWANG, N.C.R. (1999). "Value Chain Cost Tracing and Cost System Obsolescence: an Eksploratory s-Study of Small to Medium Sized Companies", Journal of Applied Bussines Research, vol:15, Issue:4

KAPLAN R. and ARGYRİS, C., (1994). "Implementing New Knowledge: The Case of Activity Based Costing", Accounting Horizons, 8(3), 83-105.

KAPLİNSKY R., MORRIS M. (2000). "Spreading the Gains From Globalization: what can be Learned From Value Chain Analysis", IDS Working Paper, January, issue 110.

KARCIOĞLU R., (2000). "Stratejik Maliyet Yönetimi/Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar", Aktif Yayınevi, Erzurum.

KUYUCAK F., ŞENGÜR Y. (2009). "Değer Zinciri Analizi: Havayolu İşletmeleri için Genel Bir Çerçeve", KMU, İ.İ.B.F. Dergisi, y. 11, s. 16, Haziran, 132-147

NİCOVİCH, S. G., DİBRELL, C. C. ve DAVIS P. S. (2007). "Intergration of Value Chain Position and Porter's (1980). "Competitive Strategies into the Market Orientation Conversation: An Examination of Upstream and Downstream Activities," The Journal of Business and Economic Studies, 13(2), 91-108

PATRIDGE, M., PERREN, L. (1994). "Cost Analysis of Value Chain: Another Rule For Strategic Managment Accounting", Managment Accounting: Magazine for Chartered Managment Accountants (July/August).

PORTER M. E. (2003). "Rekabet Stratejisi, Sektör ve Rakip Analizi Teknikleri", Sistem Yayıncılık, İstanbul.

PORTER M. E. (1985). "Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance", The Free Press, New York.

SHANK J.K., FİSHER J. (1999). "Target Costing As A Strategic Tool", Sloan Management Review, V:4.

SHANK, J. K., GOVINDARAJAN, V. (1992). "Strategic Cost Management And The Value Chain," Journal of Cost Management For The Manufacturing Industry, Yol: 5, No: 4 (Winter)

STAPLETON D., PATİ S., BEACH E., JULMANİCHOTİ P., (2004). "Activity-Based Costing for Logistics and Marketing", Business Process Management Journal, (Vol. 10, No. 5, 2004), 584-597.

Modern Maliyetleme Sürecinde Değer Zinciri Yaklaşımı

ŞAKRAK M., (1997).” Maliyet Yönetimi”, Yasa Yayınları, İstanbul.

TANAKA T., (1993). “Target Costing At Toyota”, Journal Of Cost Management, V:7.

TÜRK Z., (2004) ‘‘Stratejik Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı:Değer Zinciri Maliyet Analizi’’Ankara Üniversitesi SBF Dergisi 59-3

ÜLGEN H. ve MİRZE K., (2006),” İşletmelerde Stratejik Yönetim”, Literatür Yayınları, İstanbul.

ÜLKER Y. ve İSKENDER H., (2005). Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 8(13), 189-2017

WALTERS D. And JONES P., (2001).” Value and Value Chains in Healthcare: A Quality Managment Perspektive”, The TQM Magazine, 13(5), 319-333.