

STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNDE BAŞABAŞ NOKTASI VE DEĞER ZİNCİRİ ANALİZİ İLE İŞLETME FONKSİYONLARININ PERFORMANS ÖLÇÜMÜ: YEMEK FABRİKASI ÖRNEĞİ

DOI NO: 10.5578/jeas.9433

UĞUR TANDOĞAN*

ÖZ

Bu çalışmada amaç, başabaş noktası ve değer zinciri analizlerinin işletme fonksiyonlarının ayrı ayrı performansını ölçmede ve stratejik kararlar vermede nasıl kullanılacağını göstermektir. Performans analizi çalışmaları genel olarak işletmenin bütününe değerlendirmekte, fonksiyonlar bazına inmemektedir. Üretim işletmelerinde ürünün tasarımından satış sonrası müşteri hizmetlerine kadar gerçekleştirilen her faaliyet fonksiyonlar tarafından yerine getirilir. Sürümün ve satış gelirlerinin uzun dönemde istikrarlı bir şekilde artması için işletmedeki her fonksiyonun ürüne en yüksek düzeyde değer katması hedeflenmelidir. Çalışmaya maliyetlerinin stratejik kararlarda son derece önem taşıdığı yemek fabrikası örnek olarak alınmıştır. Görüşme tekniği kullanılarak dört yemek fabrikası müdüründen alınan bilgiler ve literatür araştırması sonucunda örnek işletmenin verileri oluşturulmuştur. Örnek alınan fabrikanın fonksiyonları bazında performans analizi yapılmış ve sonuçlara göre stratejik kararlar belirlenmiştir. Bu çalışma ile maliyet ve gelir verileri işlenerek işletme fonksiyonu bazında ayrıntılı olarak performans analizi yapılabildiği ve gerek stratejik hedefler, gerekse işletme karı ile ilişkilendirilerek mevcut sorunların ve alınması gereken önlemlerin yine işletme fonksiyonu bazında saptanabildiği görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Stratejik Maliyet Yönetimi, Değer Zinciri, Başabaş Noktası.

Jel Sınıflandırması: M11, M21, M40.

1

PERFORMANCE MEASURING OF BUSINESS FUNCTIONS WITH BEP AND VALUE CHAIN ANALYSIS IN STRATEGIC COST MANAGEMENT: A CASE OF CATERING BUSINESS

ABSTRACT

The aim of this article is to demonstrate how break even point (bep) and value chain analysis used together in measuring performances of business functions and implemented in strategic decisions. Performance analysis studies are generally evaluate the business as a whole but not on the function basis. From product design to sales every activity in manufacturing business organizations performed by business functions. It should be targeted that every business function must add maximum value to the product in order to get a steady increase in sales revenues in the long term. A catering business which their costs have crucial importance in their strategic decisions is included to the study as a case. Data of the case generated by interviewing with four managers from different catering businesses using in-person interview method and literature research. In conclusion, performance analysis of the case functions are completed and results are implemented in strategic decisions. Study results indicate that, a detailed performance analysis can be done for business functions by processing cost and revenue data and also associating them with strategic targets and business profit, existing problems and their measurements can be determined for those functions.

Key Words: Strategic Cost Management, Value Chain. Break Even Point.

Jel Classification: M11, M21, M40

* Yard. Doç. Dr. ,Adnan Menderes Üniversitesi, Turizm Fakültesi , e-mail: ugutan@yahoo.com

GİRİŞ

İşletmelerin sayısındaki artışla birlikte her alanda yaşanan teknolojik gelişmeler küresel rekabeti de beraberinde getirmekte ve işletme bazında maliyet kontrolünün önemini artırmaktadır. Ancak artan bu rekabet ortamında yalnızca maliyetlerin kontrol edilmesi artık yeterli olmamaktadır. İşletmelerin rekabet avantajından yararlanabilmeleri için maliyetlerle birlikte müşteri memnuniyetine de odaklanacakları stratejiler benimsemeleri gerekmektedir. Gerçekten de 1980'li yılların sonlarından itibaren artan rekabet baskısı geleneksel maliyet yönetimindeki eksikliklerin farkedilmesine, stratejik maliyet yönetiminin gelişmesine ve benimsenmesine neden olmuştur. Bu çalışmada, stratejik maliyet yönetimi analizlerinden değer analizi, başabaş noktası analizi ile birlikte kullanılmıştır. Çalışmada önce kavramlara yer verilmiş, daha sonra uygulanması önerilen performans analizi ile ilgili literatür tartışması yapılmış ve çalışmada kullanılan performans analizinin prensipleri ortaya konmuştur. Sonraki kısımda ise performans analizi yemek fabrikası örneği üzerinde uygulanmış ve elde edilen sonuçlara göre fonksiyonlar bazında stratejiler belirlenmiştir. Çalışmayı yemek fabrikası örneği üzerinde yapmanın bir kaç nedeni bulunmaktadır: İlk neden endüstriyel yiyecek işletmeciliğinin ülkemizde gelişen bir sektör olması yanında hem turizm piyasası hem de yerli piyasada talep gören geniş bir müşteri kitlesine hitap etmesidir. İkinci neden bu sektörde maliyet analizinin ve kontrolünün çok önemli olmasıdır. Kitle üretimi yapan yemek fabrikalarında işler ihale usulü alındığından, yoğun bir fiyat rekabeti ile karşılaşmakta ve rekabet avantajı sağlanıp sağlanmadığı ancak titiz ve doğru bir maliyet çalışması sonucunda belirlenebilmektedir (GÜL ve ERGÜN, 2005: 145-168). Son olarak çalışmada uygulanan performans analizinin yemek fabrikası gibi birbirini izleyen ve tamamlayan fonksiyonlara sahip bir işletmede yapılmasının literatüre daha fazla katkı sağladığına inanılmasıdır.

2. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ (SMY) VE GELENEKSEL MALİYET YÖNETİMİ (GMY)

Horngren'ne (2003) göre SMY bir işletmenin pazardaki fırsatları kendisine nasıl uydurduğudur. Gümüş (1995), başarılı bir SMY'ni geliştirilen stratejilerin tüm işletme fonksiyonlarına nüfuz ettirilmesi olarak açıklamıştır. Bir çok yazar SMY'yi tanımlarken; hem müşteri memnuniyetini, hem rekabetin olduğu dış çevreyi, hem de bu çevreye göre işletme olanaklarını ve

maliyetlerini dikkate alan uzun vadeli bir yaklaşım olduğu noktasında fikir birliği içinde olmuşlardır (TEK, 1996: 298; BURSAL, 1994: 485; YALÇIN 2006: 18). GMY'nin ise sadece işletme içine ve maliyet muhasebesi sistemine odaklandığı ve kısa vadeli kararlar için geçerli olduğu, son yıllarda da hızla önemini kaybettiği ifade edilmektedir (Karcioğlu 2000; Erden 2004).

1. DEĞER, TEDARİK ZİNCİRİ VE BAŞABAŞ NOKTASI ANALİZİ

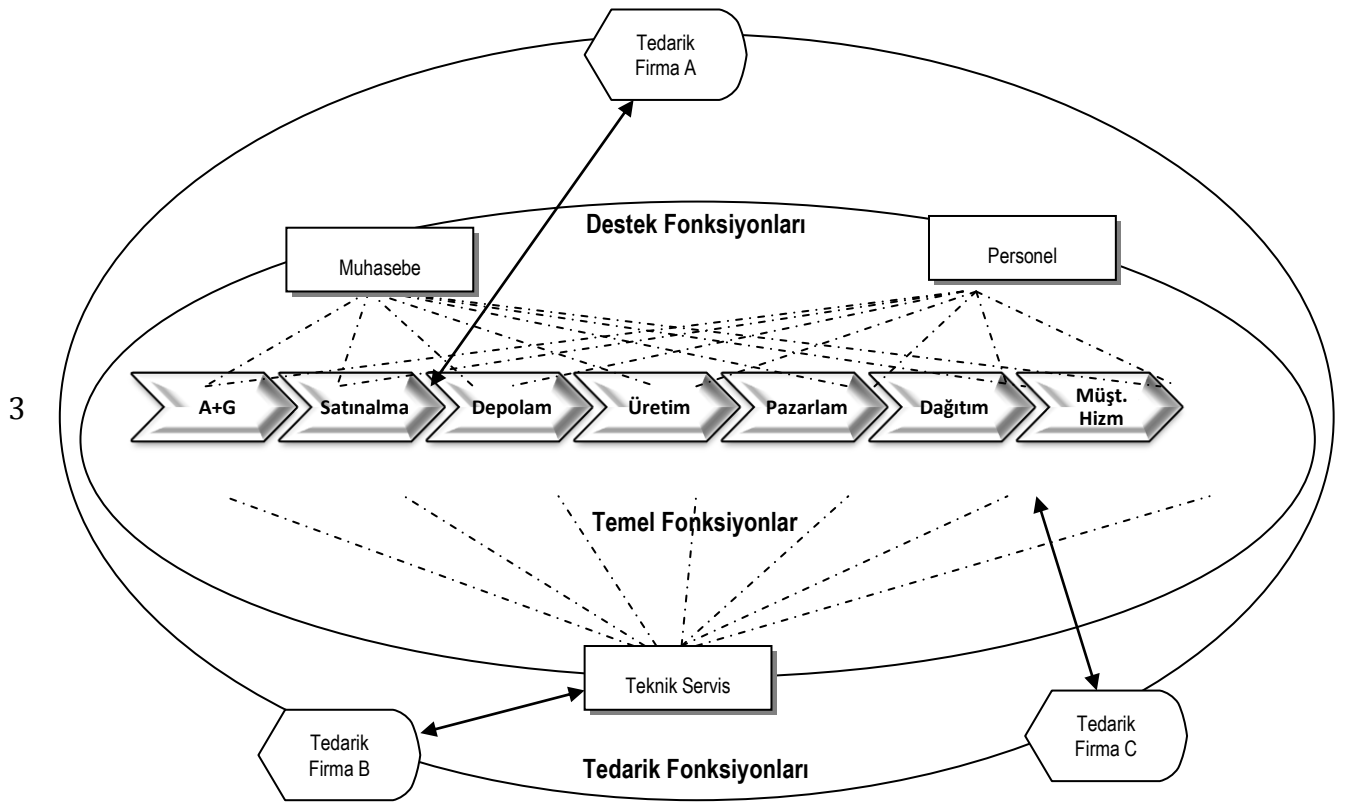
Değer zinciri, işletmenin ürünlerine ekonomik değer katan ve ard arda gelen faaliyetler zinciridir (CHANG ve HWANG, 2002: 123-140). Horngren (2003), değer zinciri analizini; faaliyetler zincirinde yer alan fonksiyonların ürüne kattıkları değeri ortaya koyan bir analiz olarak tanımlamıştır. İşletme faaliyetlerinden bazıları işletme dışındaki tedarik firmalarınca yerine getirilebilir. Bu tedarik firmalarının oluşturduğu zincir de tedarik zinciri olarak ifade edilmektedir Lankford (1999) ve Blocher (2002), değer ve tedarik zinciri analizlerini, işletmenin ürün değerini nerede artırabileceğini ya da maliyetini düşüreceğini belirlemede kullanılan stratejik bir araç olarak tanımlamışlardır.

Üretim işletmelerinde genel olarak ürün ile direkt ilişkili fonksiyonlar, A+G'den (Araştırma ve Geliştirme) başlayıp satış sonrası müşteri hizmetlerine doğru giden bir hat üzerinde sıralanmışlardır. Çalışmada bu fonksiyonlar temel fonksiyonlar olarak; hat üzerinde bulunmayan; ancak temel fonksiyonları çevreleyen muhasebe, personel veya teknik hizmetler gibi ürün ile dolaylı ilişkili olan fonksiyonlar da destek fonksiyonları olarak anılmaktadır (Şekil 1). Hat üzerinde bulunan fonksiyonların faaliyetleri, ürüne değer katmada bir sonraki fonksiyonu izler ve onu tamamlar şekilde ilerlerken, destek fonksiyonlarının faaliyetleri birbirini izlememekte ve tamamlamamakta ama tüm veya bazı fonksiyonlara aynı düzeyde destek hizmeti vermektedir. Bu fonksiyonların ürün değerine etkisi dolaylı olmaktadır. Yine Şekil 1'de görüldüğü gibi işletme fonksiyonlarının dış çevresinde de tedarik firmaları (fonksiyonları) bulunmakta ve yönetimin dış kaynak kullanım kararı doğrultusunda işletme fonksiyonlarının görevini bir bedel karşılığında yerine getirebilmektedir. Süzer'in (2004) çalışmasında Uluslararası Dış Kaynak Kullanımı Enstitüsü'nün yaptığı bir araştırmaya göre, işletmelerin dış kaynak kullanımı talepleri önem dere-

cesine göre şöyle sıralanmaktadır: Bilişim faaliyetleri %52, Sekreteryaya ve büro yönetimi faaliyetleri %36, İnsan kaynakları %20, Dağıtım faaliyetleri %19, Finans ve üretim faaliyetleri %16, Emlakçılık faaliyetleri %13, Çağrı merkezi faaliyetleri %11, Taşımacılık-ulaştırma faaliyetleri %9, Satış ve pazarlama faaliyetleri %8 olarak gösterilmektedir.

Bilindiği gibi bir işletmede üretim ve satış gerçekleşmediğinde değişken giderler oluşmamaktadır. Ancak böyle bir durumda bile işletmenin üretim ve satış faaliyetine hazır olarak beklemesinden kaynaklanan sabit giderleri olmaktadır. Bir ekonomik birimi, yarattığı eko-

nomik değer veya satış geliri ve kar performansı açısından analiz ederken satış hacmine göre farklı özellikler gösteren bu iki gideri de değerlendirmeye almak gerekmektedir. Bu nedenle çalışmada, fonksiyonların performansı değerlendirilirken, hem sabit hem de değişken giderlerin ayrı ayrı dikkate alındığı Başabaş noktası (BBN) analizi, değer zinciri analizi ile beraber kullanılmıştır. BBN, bir ekonomik birimin bir dönemde ne kadar gelir ile toplam (sabit+değişken) giderlerini karşılayacağını gösteren bir analizdir. Tahmini BBN'sını bulmak için ilgili dönemde belli bir fiyattan ve miktardan



Şekil 1: Bir İşletmenin Temel ve Destek Fonksiyonlarının Değer Zinciri ve Tedarik Zinciri

sağlanacak satış geliri ve yine ilgili dönemde oluşacak toplam giderlerin tahminlemesi yapılır. Bu verilerden hareketle BBN hesaplanır (PALIA, 2008: 197-204). Ekonomik bir birim, ne kadar az satış yaparak toplam giderlerini karşılayabiliyorsa o birimin o kadar verimli (az maliyetle çok gelir sağladığı) çalıştığı ve çabuk kara ulaştığı anlaşılmalıdır. Bu durumu ölçen gösterge ise ürünün satış fiyatı (Sf) içindeki katkı payının ($Kp = Sf - \text{birim değişken gider}$) büyüklüğüdür. Buna katkı payı oranı (Kp/Sf) denir ve oran ne kadar büyük ise işletmenin sabit giderlerini karşılayarak kara ulaşma potansiyeli o kadar yüksek olacaktır. Bir ekonomik birimin ne kadar satış geliri ile toplam maliyetlerini karşılayacağı, yani BBN'a ulaşacağı $BBN = \text{Sabit Gid}/(Kp/Sf)$ formülü ile bulunabilir. Böylece analiz, hem Kp oranını hem de bu oranın karşılayacağı sabit giderleri dikkate almış olmaktadır. Sabit gider tutarı aynı olan iki ekonomik birim karşılaştırıldığında, BBN düşük olan birim diğerine göre daha avantajlıdır. Çünkü sabit giderini karşılayan Kp oranı diğerinden daha yüksektir ve bu nedenle daha az satış yaparak kara daha çabuk ulaşması mümkün olacaktır. Karşılaştırmada Kp oranı yüksek olduğu halde BBN'na veya kara geçişen ekonomik birimin sabit giderleri diğerinden daha büyüktür.

4

3.BAŞABAŞ NOKTASI VE DEĞER ZİNCİRİ ANALİZLERİ İLE FONKSİYON PERFORMANSININ ÖLÇÜMÜ: YEMEK FABRİKASI ÖRNEĞİ

3.1.Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, bir üretim işletmesinde fonksiyonlar bazında performansları ölçmektir. Bunun için her işletme fonksiyonunun yarattığı toplam gelirden payının ne olduğu, bu gelir payını sağlarken tükettiği kaynakları (varlık ve hizmet) ne ölçüde etkin ve verimli kullandığı ve sonuç olarak her fonksiyonun işletmenin karına ne yönde ve ne derecede etkisi olduğu ortaya konmuştur.

3.2.Uygulamadaki Sorunlar ve Çözümleri

Birinci sorun, fonksiyonların yarattığı değer nasıl ölçüleceğidir. Çalışmadaki görüşe göre tekeli rekabet piyasası gibi alıcı ve satıcının yoğun olduğu ve birbirine benzer mal ve hizmetin alınıp satıldığı piyasalarda, değer zinciri halkalarında yaratılan her değer, o mal veya hizmet için piyasada oluşan birbirine yakın tedarik bedellerinin ortalaması ile ölçülebilir. Örneğin bir ürün için gereken A+G, tasarım, satın alma, üretim ve pazarlama gibi faaliyetlerin her birine ayrı ayrı ödeyeceği dış kaynak kullanım bedeli o faaliyetlerin ayrı ayrı değeri-

ni verecektir. Bu nedenle çalışmada, bir fonksiyonun yarattığı değeri belirlerken, bu fonksiyonun yapacağı görevleri dışarıdan tedarik etme (dış kaynak kullanım) bedeli kullanılmıştır. İkinci Sorun, fonksiyonların başarılarının veya başarısızlıklarının birbirlerinin performansına geçmesinin nasıl önleneceğidir. Birbirini izleyen ve kendinden bir değer ilave ederek bir sonraki fonksiyona ileten değer zincirinde, üretilen mal veya hizmetin değeri bir öncekinin kattığı değere göre kümülatif olarak büyümektedir. Fakat, kendinden önce faaliyetlerinde başarısız olan fonksiyonlar değer yaratmamış veya ürünün belli bir düzeye gelmesini sağlayamamış ise sonraki fonksiyonların da ürün üzerine değer ekleyebilmeleri güçleşecektir. Ya da önceki fonksiyonlardan kaynaklanan sorunlar, sonraki fonksiyonlarda kendini gösterebilecek ve onların performansları konusunda yanıltıcı etki yaratabilecektir. Örneğin satın alma fonksiyonu, istenen niteliklere uygun hammadde tedarik etmediyse üretim fonksiyonu kendisinden beklenen üretimi nasıl yapacak ve ne kadar değer ekleyecektir? Ya da üretim fonksiyonu bozuk mamul ürettiyse Pazarlama ve Dağıtım fonksiyonları bu mamule ne kadar değer katacak veya faaliyetlerinde nasıl başarılı olacaklardır? Bu sorun çalışmada, her fonksiyon için oluşturulan karne başarı derecesi ve dış kaynak kullanım bedeli değerleri beraberce kullanılarak çözümlenmiştir. Üçüncü sorun, sabit giderlerin fonksiyonlara nasıl dağıtılacağıdır. Çalışmada her fonksiyon için oluşturulan dağıtım anahtarları ile sabit gider dağıtım oranları hesaplanmış ve buna göre dağıtım yapılmıştır. Sorunlar ile ilgili çözümler, "Analizin Prensipleri" kısmında ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

4.LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde, mamulün oluşturulması sürecinde yaratılan değer ölçülmesi ile ilgili çalışmalara rastlanmaktadır. Örneğin Chase (2000), Ürün Geliştirmede Değer Ölçülmesi adlı araştırmasında, faaliyetlerin ürün üzerinde ne kadar değer yarattığını bilmenin, zaman ve para gibi kaynakların dağıtımında daha akılcı kararlar almaya olanak tanıyacağını belirtmektedir. Çalışmasında yalın üretim düşüncesi prensipleri ile hareket etmenin, üretimde fireyi ortadan kaldıracağını savunmakta ve bununla beraber "değer" in türlü bölümlerden oluşan karmaşık bir kavram olduğunu belirtmektedir. Çalışma, "değer yaratma modeli" ve "değer-faaliyet haritası" gibi iki model önerisini kapsamaktadır. Chase, önerdiği bu modellerde, ürünün tamamlanmasına kadar olan süreçte; faaliyetlerin girdi maliyetlerinin, faaliyet kalı-

tesinin, performans bilgilerinin, yarattıkları risklerin, faaliyet zamanlarının oluşan değer toplamı ile ve birbirleri ile olan ilişkisini göstermeye çalışmıştır. Modellerde savunulan temel konu, ürün gelişim sürecinde, başlangıçtan itibaren zaman ve süreç ilerledikçe birbirini izleyen her faaliyetin, bir sonrakine daha fazla bilgi ve daha az risk iletmekte olduğu ve böylece sürecin sonlarına doğru daha fazla bilginin ve daha az riskin iletildiğini bunun da ürünün tamamlanmasına yaklaştıkça daha fazla değer yaratmasına olanak verdiğidir. Yazara göre, faaliyetlerde bilgi birikiminin artışı ve riskin azalışı değeri artırmaktadır. Bu çalışmamızda ise değer, bilgi birikimi ve risk açısından değerlendirilmemiştir. Fonksiyonların ayrı ayrı performansını ortaya koymak için üretim sürecinin neresinde olduğu önemsenmeden işletmenin giderlerini karşılamaya ve kara geçirmeye olan katkısı ölçülmüştür. McIvor (2005) eserinde, dış kaynak kullanımı ya da üretim yapma kararlarını stratejik yönetim açısından ele almıştır. Kitabın bir bölümünde işletmenin hangi noktaya kadar dış kaynak kullanımına gitmesinin ve hangi noktadan sonra işletmede üretim yapmasının uygun olacağını ortaya koyan "al ya da üret başa baş noktası" analizine yer vermiştir. Bu analizde, dış kaynak kullanım maliyeti ile üretim yapma maliyetleri, taşıdıkları değişken ve sabit maliyet özellikleri açısından incelenmiştir. Dış kaynak kullanım alternatifinin, işletme sabit maliyetlerden kurtulduğu için belli bir üretim hacmine kadar avantajlı olduğu, ancak belli bir noktadan sonra dış kaynak kullanım maliyetinin üretim maliyetlerini aşacağı belirtilmektedir. Bu analiz ile işletmelerin hangi üretim veya satış noktasına kadar dış kaynak kullanımına gitmelerinin avantajlı olacağı ortaya konmaktadır. McIvor'un (2005) analizi, işletmenin tümüne yöneliktir. Fonksiyonları ayrı ayrı değerlendirmeye ve performansını ölçmeye yönelik değildir. Ancak, bu çalışma ile birleştirilerek yeni bir çalışmada kullanılabilir. Yükçü'nün (2008) dış kaynak kullanımını ve stratejik maliyetleme yöntemlerinden hedef maliyetlemeyi ve dış kaynak kullanımını beraberce ele aldığı çalışma ise, işletme maliyetlerinin ürünün piyasadaki beğenisine göre irdeelenmesi ve dış kaynak kullanımını konusunda stratejik kararlar alınması çerçevesindedir. McIvor'un (2005) çalışması ile paralellik göstermektedir. Bu çalışmamızda ise temel amaç, işletme fonksiyonlarının performans ölçümü olduğu için McIvor'un ve Yükçü'nün çalışması ile örtüşmemektedir. Çok ürünlü başa baş noktası modellerinin de performans değerlendirme konulu çalışmalarda kullanımına rastlanmıştır.

Örneğin Kakumanu (1998) ve Gonzales (2001) çeşitli matematik modeller geliştirilerek fonksiyonların değil ama ürünlerin performansına odaklanmışlardır. Patrick, (2012), çoklu başa baş noktasını kullanarak işletme genelinde karlılığı değerlendiren bir çalışma ortaya koymuştur. Stratejik maliyetleme yöntemlerinden faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemi işletmenin faaliyet sürecindeki fonksiyonları incelemesi açısından bu çalışmayla örtüşmektedir. Ancak, FTM yalnızca faaliyetlerin tükettiği kaynakların maliyetlerini izlemekte ve fonksiyonların yarattığı ekonomik değer ile ilgilenmemektedir. Basık (2005) ve Horngren (2003) gibi bir çok yazar, eserlerinde FTM yöntemini bu şekilde açıklamışlardır. Bu çalışmamızda fonksiyonların maliyetleri sabit ve değişken olmalarına göre izlenmekte ve fonksiyonların yaratabileceği gelir de analize katılmaktadır.

5.YÖNTEM

İşletmeler genel olarak maliyet bilgilerini paylaşmak istememektedir. Bunun nedenleri olarak, paylaşılacak bilgilerin hazırlanması için ayrı bir zaman ve işgücü gerekmesi, maliyet bilgilerinin rakiplere ulaşacağı çekincesi ve/veya maliyetler konusunda yeterli bilgiye sahip olunmaması sayılabilir. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak nitel araştırma yöntemlerinden bireysel yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılmıştır. Dört adet yemek fabrikasının bazı maliyet ve faaliyet bilgilerine ulaşılabilmiş ve buradan örnek bir yemek fabrikasına ait veriler oluşturulmuştur. Rakamlar hesaplama kolaylığı sağlamak için belli oranda küçültülmüş ve küsuratlardan arındırılmıştır. Sorular maliyetlerle ilgili uzmanlık bilgileri gerektirdiğinden daha geçerli ve güvenilir veriler almak için muhasebe ve finansman müdürleri ile veya işletme sahipleri ile görüşülmüştür. Görüşmeler, İstanbul'da, Ankara'da, İzmir'de ve Aydın'da tabldot yemek üretim işyerlerine dağıtımını yaparak faaliyet gösteren, 100'ün üzerinde personel çalıştıran yemek fabrikalarının müdürleri ile 2014 Mart-Haziran aylarında yapılmıştır. Görüşmede sorulan altı adet soru önceden yöneticilere internet kanalı ile gönderilmiş ve cevaplar için hazırlıklı olmalarına fırsat tanınmıştır. Karşılıklı belirlenen bir zamanda da telefon ile görüşülerek cevaplar alınmıştır. Sorular; işletmenin günlük kapasitesi, mevcut fonksiyonları, her fonksiyonda çalışan personel sayısı, fonksiyonlarda bulunan makine-teçhizat, demirbaş ve kullanılan taşıt aracının değerleri, fonksiyonların yüzölçümü ve aylık olarak ambardan çektikleri veya satın aldıkları malzeme ve sabit gider tutarlarını

İçermektedir. Bunun yanında, tedarikçi bir firma olmaları halinde, kendi ölçeklerinde faaliyet gösteren bir başka işletmenin mevcut fonksiyonlarını yerine getirmeleri halinde her fonksiyon için aylık talep edecekleri bedeller de sorulmuştur. Her fonksiyonun ne kadar başarılı çalıştığını ortaya koyacak karne başarı dereceleri ile ilgili veriler yapılan görüşmelerden elde edilmemiş ve varsayım olarak konmuştur. Çünkü bu bilgiler ayrı bir çalışmayı gerektirmektedir. Yapılan görüşmelerde yemek fabrikalarının işletme fonksiyonları arasında kalite, hijyen, teknik servis ve personel gibi fonksiyonlarının da bulunduğu belirlenmiştir. Ancak, fonksiyon sayısını artırmak çalışmanın sonucunu değiştirmeyeceğinden ve çalışma hacmini gereksiz yere büyüteceğinden bu fonksiyonlar örneğe dahil edilmemiştir. Literatür taraması ve yapılan görüşmelerden sağlanan bilgiler ışığında analiz prensipleri oluşturulmuş ve örnekte kullanılmıştır.

6. ANALİZİN PRENSİPLERİ VE YEMEK FABRİKASI ÖRNEĞİNDE UYGULANMASI

Çalışmada, tabldot üretip işyerlerine dağıtımını yapan bir yemek fabrikasının varsayımsal verileri örnek olarak alınmış ve uygulamada kullanılmıştır. İşletme; satınalma, ambar, muhasebe, üretim, pazarlama ve dağıtımdan oluşan 6 fonksiyon ile faaliyetlerini yürütmektedir. Tekelci rekabet piyasası şartlarında olduğu varsayılmaktadır. Bu nedenle işletmenin, piyasada rekabet avantajı ve istenen satış gelirini elde edebilmesi için kaynaklarını etkin ve verimli şekilde kullanabilmesi ve müşterilerin tercihlerini sürekli izlemesi önemlidir.

Değer zincirindeki her halkanın ya da işletme fonksiyonunun değer yaratmadaki önemi, üretim ve satış ile direkt veya dolaylı ilişkili olmasına göre farklı görünebilir. Örneğin, bu konuda, maliyet hesaplarının toplandığı üretim fonksiyonu ile satış gelirleri hesaplarının oluştuğu pazarlama fonksiyonunun ön plana çıkacağı; buna karşın satın alma, müşteri hizmetleri veya muhasebe fonksiyonlarının ikinci planda yer alacağı düşünülebilir. O halde işletmeye katkı yaratan fonksiyon halkalarının performanslarının değerlendirildiği analizde satın alma veya muhasebe gibi fonksiyonlar bu yarışta baştan kaybetmiş mi olacaktır? Bu durumda her fonksiyonun yarattığı katkı ile birlikte başka verilerini de dikkate alarak temel ve destek fonksiyonlarının başarılarını ayrı ayrı ve doğru bir şekilde analiz etmenin yolunu bulmak gerekmektedir. Çalışmada bu sorulara cevap veren bir analiz önerilmektedir. Söz konusu analizin prensipleri ve örnek üzerinde uygula-

ması aşağıda maddeler halinde açıklanmaktadır. Analizin akış şeması da Şekil 2'de gösterilmiştir.

a. Önce her fonksiyonun kendisinden arzulan görevi maksimum düzeyde yerine getirmesi için gerekli olan faaliyetlerin belirlenmesi gerekecektir. Örneğin, satın alma fonksiyonu, fiyat araştırmasını zamanında ve etkin bir şekilde yapmış mıdır? Satın alınacak mallar için gereken formaliteleri zamanında yapabilmiş midir? Satın alınan malların işletmeye zamanında gelmesini sağlamış mıdır? Gereken miktardan az veya çok mu satın almıştır? En uygun fiyata en kaliteli malları satın alabilmiş midir? Tedarikçi işletmeler ile işletmenin yararına olan uygun bir diyalog kurabilmiş midir? İşletme için uygun ödeme koşulları yaratabilmiş midir? Gibi konularda ölçekler oluşturularak her fonksiyonun bir başarı karnesi belirlenmelidir.

b. Daha sonra, halkaları oluşturan işletme fonksiyonlarının her birinin ne kadar ekonomik değer yaratması gerektiğini belirleyecek hedefler koymak gerekecektir. Bunun için, işletmenin faaliyetlerini yürüttüğü fonksiyonların her birini dışarıdan tedarik etmesi (outsourcing) durumunda bu iş için ödenecek bedeller araştırılarak her fonksiyonunun işletme için yarattığı değer ya da gelir payı belirlenmelidir. Bu örnekte, satın alma fonksiyonunu dışarıdan tedarik etmenin ortalama bedeli (ortalama piyasa fiyatı) aylık 600 TL ise, satın alma fonksiyonu işletme içinde görevine devam ettiğinde işletmeye 600 TL'lık gelir (ekonomik değer) sağlayacağı hedeflenmiş olacaktır (Tablo 1).

c. Her fonksiyonun toplam yaratılan gelir içindeki payları hesaplanmalıdır. Bunun için, her fonksiyonun dışarıdan tedarik edilme bedelini, tüm fonksiyonların tedarik edilme bedelleri toplamına (toplam yaratılan gelire) ayrı ayrı bölmek gerekecektir. Çalışmadaki örnekte ürünün oluşumundaki tüm fonksiyonların dışarıdan tedarik edilme bedelleri toplamı aylık (toplam yaratılan gelir) 6000 TL olarak alınmıştır. Bu durumda satın alma fonksiyonunun dışarıdan tedarik bedelinin toplam yaratılan gelir içinde (600 /6000) %10'luk bir paya sahip olduğu belirlenecektir. Başka bir ifade ile satın alma fonksiyonunun, görevini arzulandığı ölçüde yerine getirdiğinde toplam gelirin ya da yaratılan toplam ekonomik değerinin %10'unu sağlayacağı saptanmış olacaktır. Aşağıdaki tabloda da görülebileceği gibi, tüm fonksiyonlar için bu işlemler tekrarlandığında, her fonksiyonun toplam gelir içindeki standart gelir

payı (**sgp**) belirlenebilecektir. Sgp'larının toplam gelir içindeki oranları da standart gelir oranı (**sgo**) olarak ifade edilecektir. Böylece her fonksiyonun toplam satış geliri içindeki tahmini payı standart rakamlarla belirlenmiş olacaktır. Yukarıda satınalma fonksiyonu için verilen örnekte 600 TL fonksiyonun standart gelir payı (**sgp**), %10 rakamı ise fonksiyonun

standart gelir oranı (**sgo**) dır (Tablo1). Örnekte her fonksiyonun dışarıdan tedarik edilme (outsourcing) bedelleri, ortalama piyasa fiyatları ile belirlenmiştir. Bu bedel, söz konusu fonksiyon işletme tarafından yerine getirilirse, fonksiyonun yarattığı ekonomik değer veya işletmeye sağladığı gelirin ne olacağını göstermektedir.

Tablo 1: 20X1 Yılı Tahmini Rakamlara Göre Fonksiyonların Dış Kaynak Tedarik Bedelleri

		Satın alma	Ambar	Muhasebe	Üretim	Pazarlama	Dağıtım	Toplam
A	Sgp Standart Gelir Payı (Dış kaynak tedarik bedeli)	600	900	1.200	2.400	600	300	6.000
B	Sgo Standart Gelir Oranı Fonk Tedarik Bed /Top Ted Bed	%10	%15	%20	%40	%10	%5	%100

7

d. Dönem başlamadan sabit ve değişken giderlerin tahminlenmesi yapıp fonksiyonlara düşen gider payları belirlenmelidir. Değişken giderlerin tahminlenmesi yapılırken, her fonksiyon için önceki yıllarda gerçekleşen üretime göre değişken giderlerin ortalaması veya eğilimi dikkate alınmalıdır. Bunlara ilave olarak, işletme hedefleri doğrultusunda fonksiyona yüklenecek yeni görevler, yeni yatırımların oluşturabileceği kullanımlar ve fonksiyondan beklentiler ile piyasa ve konjonktürel hareketler gelecek yıl tahminlenmesinde hesaba katılmalıdır. Yıl sonuna gelindiğinde, her fonksiyonun ambarından çektiği malzemeler ve tüketim için kullandığı hizmetler belirlenerek gerçekleşen (fiili) değişken giderleri saptanabilecektir.

Sabit giderlerin tahminlenmesinde de ilerideki konularda daha ayrıntılı açıklanacak olan sabit giderleri dağıtım anahtarlarına göre

fonksiyonlara dağıtım yöntemi kullanılacaktır (Tablo 5). Yöntem bu çalışma için oluşturulmuştur. Bu yöntem uygulanırken, geçmiş yıl rakamlarındaki eğilime ilave olarak işletmenin hedefleri doğrultusunda fonksiyonlara yapılacak yeni sabit yatırımlar, idari personel sayısındaki artış/azalış gibi sabit giderlerde değişiklik yaratacak faktörler dikkate alınmalıdır. Fonksiyonların değişken giderlerini oluşturan; gereksinim duydukları tüm malzemeler satın alma tarafından tedarik edilip önce ambarlarda toplanmakta, sonra ilgili fonksiyona teslim edilmektedir. Böylece ambar kayıtlarından hangi fonksiyonun ne kadar malzeme kullandığı belirlenebilmektedir. Fonksiyonların öne çıkan değişken giderleri; telefon, internet, elektrik, yakıt, kırtasiye, temizlik malzemesi, yiyecek malzemesi ve sezonluk geçici personel hizmetleri gibi tüketimler olmuştur. İşletmenin

sabit giderleri de çalışmada hazırlanan dağıtım anahtarları vasıtasıyla fonksiyonlara dağıtılmıştır (Tablo 5)

e. Her dönem sonunda işletmenin üst yönetimi tarafından oluşturulacak bir ekip, yıl sonunda, her fonksiyonun başarı karnesini (1 nolu maddede açıklandığı şekilde oluşturulan kıstaslara göre) değerlendirerek %100 üzerinden karne başarı derecesini (**kbd**) belirleyecektir.

f. Fonksiyonların ya da zincir halkalarının satış geliri paylarını belirlemek her fonksiyonun gelire olan katkısını bir derece gösterse bile yeterli bir değerlendirme olmamaktadır. Çünkü, fonksiyonlar bu gelir payını elde etmek için ne kadar varlık ve hizmet kullanmışlardır? Başka bir ifadeyle ne kadar maliyet oluşturarak bu gelir payını elde etmişlerdir? Bunun belirlenmesi ve fonksiyonun başarısını değerlendirmede dikkate alınması gerekir. Bunu belirlerken her fonksiyonun ne kadar gelir katkısı yaratarak başabaş noktasına ulaşabileceği önce işletmenin hedeflerine göre oluşturulacak standart (tahmini) rakamlarla belirlenmelidir. Bu kavram çalışmamızda standart başabaş noktası (**sbbn**) olarak ifade edilmektedir. Böylece fonksiyonların sgp'ları ve değişken giderleri arasındaki fark olan katkı payları ile fonksiyona düşen sabit gideri karşılamak için ne kadar gelir katkısı yaratması gerektiğini görmek mümkün olacaktır. Buradan, bir fonksiyon ne kadar az gelir ile başabaş noktasına ulaşıyor ise mevcut kaynaklarını o kadar çok verimli kullandığı ve giderlerine oranla o kadar fazla değer (gelir) yarattığı anlaşılacaktır. Fonksiyon bazında sbbn hesaplanırken (fonksiyona düşen standart sabit gider / 1- (fonks standart değ gid / fonksiyonun tahmini tedarik bedeli)) formülü uygulanacaktır. Tedarik bedeli, daha

önce de belirtildiği gibi her fonksiyonun işletme dışından tedarik edilmesi durumunda bu

fonksiyon için ödenecek dış kaynak kullanım bedelidir. Her fonksiyon için sbbn belirlenmesinin amacı, standart gelir payı (sgp) farklı olan fonksiyonların işletmeyi başabaş noktasına ulaştırmadaki başarılarını bireysel olarak de-

ğerlendirebilmektir. Tabii bunu yapabilmek için ay sonunu beklemek ve gerçekleşen (fiili) rakamları ve fonksiyonun karne başarı düzeyini (kbd) belirlemek gerekmektedir. Kbd'nin nasıl kullanıldığı aşağıdaki maddelerde anlatılmaktadır.

g. Ay sonunda fiili rakamlar belli olduktan sonra, dönem başında fonksiyonlar bazında tahmini olarak saptanmış standart gelir oranları (sgo), karne başarı düzeyi (kbd) ile düzeltilerek, düzeltilmiş standart gelir oranları (**dsgo**) hesaplanır. Dönem başında belirlenmiş sgo'ları karne başarı düzeyi ile düzeltmenin mantığı, kendisinden arzulan görevleri yüksek başarı ile yerine getirmiş olan fonksiyonların, ilgili dönem yaratılmış ekonomik değer içinde daha fazla payları olması gerektiğidir. Düzeltilmiş standart gelir oranını (dsgo) hesaplamak için şöyle bir yöntem uygulanmıştır: Karne başarı derecesi olarak %70⁽¹⁾ puan başarısızlık eşiği olarak alınmıştır. %70 ve altındaki her %10⁽²⁾ karne başarı azalışı olan fonksiyonun sgo'sundan %2⁽³⁾ düşürülecek ve bu rakamlar bir havuzda toplanacaktır (Tablo 2). Toplanan bu rakamlar daha sonra %70'in üzerinde karne başarı gösteren fonksiyonların sgo'larına eklenecektir (Tablo 3). Sgo rakamlarının başarılı fonksiyonlara dağıtımı, fonksiyonların sgo ağırlığına göre yapılacaktır. Böylece karne başarı düzeyi yüksek olan fonksiyonların fiili gelirden pay alma standart oranları (sgo) ağırlıklı olarak yükseltilmiş olacaktır. Bu hesaplamayı yapmak için önce her fonksiyonun karne başarı derecesine göre başarısız fonksiyonlardan çıkarılacak ve havuzda toplanacak rakam belirlenecektir. Kbd'si %70 dahil ve bunun aşağısına her %10 azalışta sgo %2 azaltılacağına göre Tablo 2'deki gibi kbd'si %60 olan satın alma fonksiyonundan toplam -%4 azaltma yapılması gerekecektir (%70 için -%2 ve %60 için -%2). Tabloda üretim fonksiyonunun da kbd %60 olduğuna göre ondan da -%4 azaltma yapılacaktır.

Tablo 2: Başarısız Fonksiyonlardan Azaltılacak Sgo'nun Belirlenmesi

	Satınalma	Ambar	Muhasebe	Üretim	Pazarlama	Dağıtım	Havuzda toplanan
Kbd Karne Başarı Derecesi	%60(*)	%90	%80	%60(*)	%90	%100	
Başarısız Fonksiyonlardan azaltılacak rakamlar	-%4			-%4			%8

(*)%70 başarısızlık eşiğindeki ve altındaki (başarısız) fonksiyonlar

Satın alma ve Üretim fonksiyonlarının haricindeki tüm fonksiyonlar, başarısızlık eşiğinin üstünde olduğundan havuzda toplanan(%4+%4) %8 rakamını paylaşacaklar ve sgo'larına ekleyeceklerdir.

Azaltma yapılacak fonksiyonlar ve havuzda toplanan azaltma rakamı %8 belirlendikten sonra, bu rakam Tablo 3'te görüldüğü gibi başarılı fonksiyonlara, sgo ağırlıklarına göre dağıtılmıştır.

Tablo 3: Havuzda Toplanan Rakamın Başarılı Fonksiyonlara sgo Ağırlığına Göre Dağıtımı

Başarılı Fonksiyonlar (Kbd %71 ve üstü olanlar)	Sgo(*) A	Başarılı sgo Ağırlığı B A / Toplam A	Havuzda toplanan(**) C	Fonksiyonlara dağıtım BxC
Ambar	%15	%25	%8	%2,0
Muhasebe	%20	%33		%2,64
Pazarlama	%10	%17		%1,36
Dağıtım	%15	%25		%2,0
Toplam	%60	%100		%8,0

(*) Tablo 1'den (**) Tablo 2'den

¹ Ninemeier (1995), eserinde, menü mühendislerinin ortaya koyduğu hesaplamada, ürünün performansını değerlendirirken %70'in üzerinde beğeni alan ürünlerin başarılı olarak kabul edildiğini belirtmektedir. Buradan hareketle, bu çalışmada da fonksiyonların performans değerlendirmesinde karne başarı derecesi (kbd) olarak %70 ve altı oranlar başarısız kabul edilmiştir.

² Örnekte her fonksiyonun karne başarı, fonksiyon ile ilgili 10 adet soru ve toplam 100 puan üzerinden değerlendirildiği için başarı azalışlarında %10 baremi kullanılmıştır.

³ Sgo düzeltmelerinde eklenecek / çıkarılacak oran bu çalışmada %2 alınmıştır. İşletme yönetimlerinin karne kriterlerine verdiği öneme göre bu oran artırılıp azaltılabilir.

Tablo 4'te dağıtılacak rakamlar ilgili fonksiyonların sgo'larına eklenmiş ve azaltılacak rakamlar başarısız fonksiyonların sgo'larından çıkarılmış ve bunun sonucunda düzeltilmiş

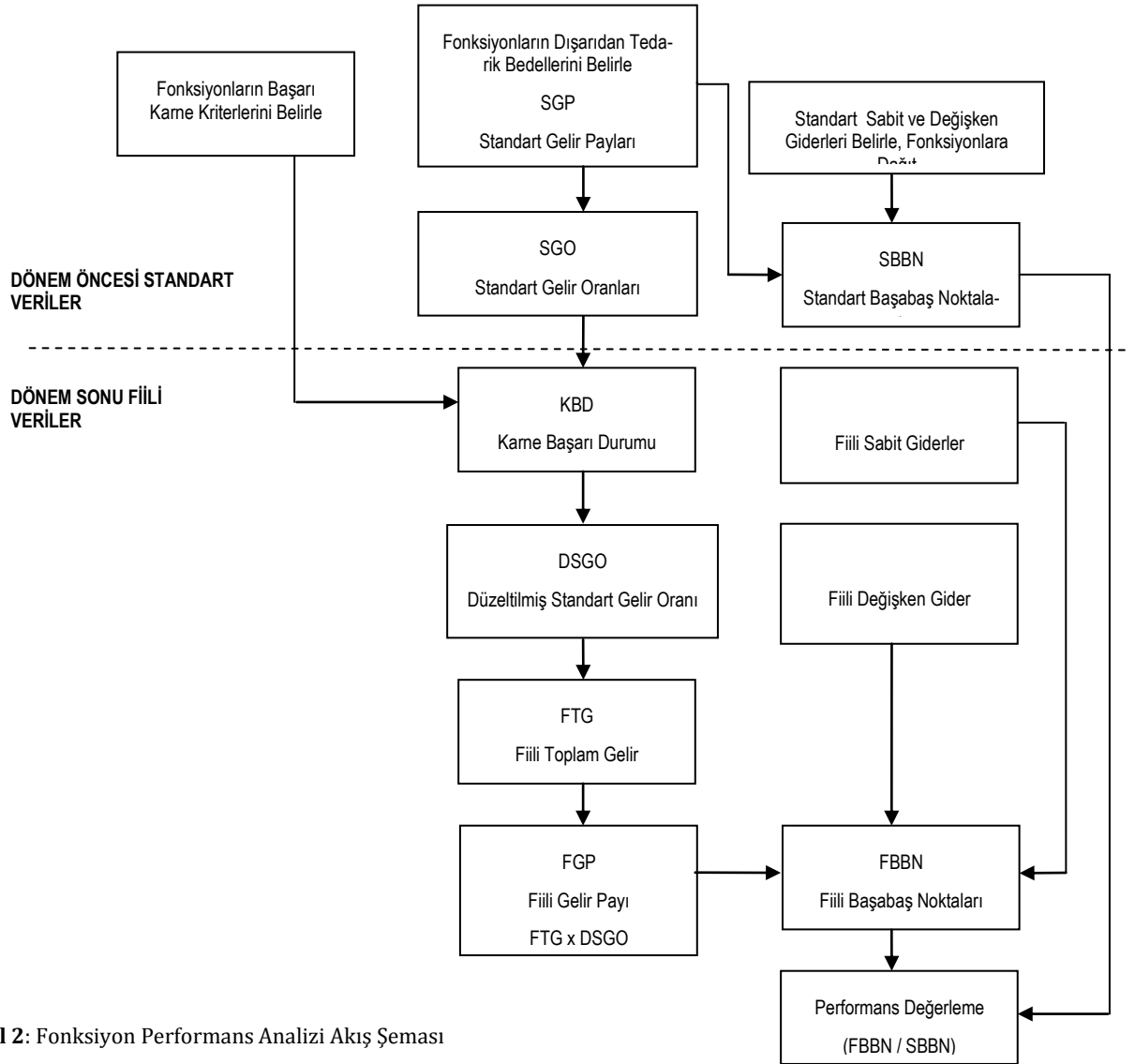
standart gelir oranları (dsgo) bulunmuştur. Dsgo sayesinde fonksiyonlar, görevlerini yerine getirme başarılarına göre ilgili dönem fiili gelirinden pay (fgp) alacaklardır.

Tablo 4: Düzeltilmiş Standart Gelir Oranlarının (dsgo) ve Fiili Gelir Paylarının (fgp) Hesaplanması

		Satın alma	Ambar	Muhasebe	Üretim	Pazarlama	Dağıtım	Toplam
C	Sgo	%10	%15	%20	%40	%10	%5	%100
D	Kbd'ye göre Sgp ekleme- çıkarma	-%4	+%2	+%2,64	-%4	+%1,36	+%2	0
E	dsgo (C + D)	%6	%17	%22,64	%36	%11,36	%7	100
F	Fiili Gelir	5000						
G	Fgp (E x F)	300	850	1132	1800	568	350	5000

Sbnn ile kıyaslama yapabilmek için yıl sonunda elde edilen fiili rakamlarla her fonksiyonun fiili başabaş noktası (**fbnn**) hesaplanmalıdır. fbnn hesaplanırken o fonksiyona ait fiili sabit giderler, fiili değişken giderler (fdg) ve o dönemin başarı notu ile düzeltilmiş fiili gelir payları (fgp) yer alacaktır. Fonksiyona ait fbnn, Top fiili sabit gider payı / $1 - (fdg / fgp)$ formülü yardımıyla belirlendikten sonra sbnn ve fbnn karşılaştırılarak her fonksiyonun bireysel olarak performansı ölçülebilecektir. Örneğin satın alma fonksiyonunun gelecek yıl için tahmin edilen standart başabaş noktası (sbnn) 500 TL olarak belirlendi ise ve gelecek yıl sonunda fiili rakamlara göre başabaş noktası (fbnn) 300 TL olarak gerçekleşti ise, satın alma fonksiyonunun ilgili yıl sonundaki performansı fbnn/sbnn

formülü ile hesaplanacak ve $(300/500) = \%60$ olarak ölçülebilecektir. Satın alma fonksiyonunun fiili başabaş noktası 500 TL olarak gerçekleşmiş olsaydı, bu fonksiyonun performansı 1 olarak hesaplanacak ve $(500/500 = 1)$ beklenen veya hedeflenen standart kadar başarılı olduğu, daha açık bir ifade ile kaynaklarını beklediği ölçüde kullandığı ve kendinden arzulanan görevi tam olarak yerine getirdiği anlaşılacaktı. Fonksiyonun 300 TL ekonomik değer (gelir) yaratarak başabaş noktasına ulaşması, beklenenden daha yüksek katkı sağladığını ve toplam giderlerini daha az kaynak tüketerek karşıladığını göstermektedir. Bu sonuç, satın alma fonksiyonunun beklenenden $\%40$ ($1 - \%60$) daha yüksek performans sergilediği anlamına gelmektedir.



Şekil 2: Fonksiyon Performans Analizi Akış Şeması

Başka bir anlatımla satın alma fonksiyonu, beklenen gibi 500 TL değil, %40 daha az kaynak tüketerek ya da %40 daha verimli çalışarak 300 TL'lik satış geliri ile işletmeye kar sağlamaya başlayacaktır. Böyle bir değerlendirme ile, satın alma fonksiyonu gibi değer zincirindeki diğer fonksiyonların da aynı şekilde hesaplanan başabaş noktaları ve performansları birbirleriyle karşılaştırılabilecektir. Analizdeki işlemler Şekil 2'deki akış şemasında izlenebilir.

İşletmenin 20X1 yılı için tahmin edilen (standart) ve gerçekleşen (fiili) rakamları ilerideki konularda tablolarda belirlenmiştir. Bu rakamlara göre her fonksiyonun standart ve fiili başabaş noktaları ve performans değerlemeleri gösterilmiştir. Standart başabaş noktasını belirlemek için ilgili döneme ait giderlerin tahminlenmesi gerekmektedir. Değişken giderlerin tahminlenmesinde önceki yıllarda fonksi-

yonların ambardan çektiği malzemeler ve kullanıldığı hizmetlerin tutarları kullanılabilir. Sabit giderlerin fonksiyonlar bazında tahminlenmesi için de Tablo 5'de hesaplanan Sabit Giderlerin Dağıtım Oranları dikkate alınmıştır. Gider tahminlemeleri yapılırken işletmenin hedefleri ve gelecek dönemde giderlerini etkileyecek gelişmeler de dikkate alınmalıdır. Tablo 5'te sabit giderleri en çok etkileyecek üç adet anahtar seçilmiştir.

Bunlar; 1-İşletmeye ait olan veya işletmenin kiraladığı bina gibi gayrimenkul alanların yüzölçümü, 2- Kadrolu personel sayısı ve 3- Makina-teçhizat, taşıt aracı ve demirbaşların net bilanço değerleri olarak belirlenmiştir. Bu anahtarlar seçilirken; gayrimenkul, makina-teçhizat ve taşıt araçlarına ait amortisman, vergi ve sigorta giderlerinin, bunlar için oluşan kira giderlerinin, bunların periyodik bakım

giderlerinin, fonksiyonlarda çalışan personel maaşlarının ve sosyal giderlerinin sabit giderleri belirlemede önemli rol oynadığı düşünülmüştür. Bu anahtarlar, fonksiyonlar bazında hangi kullanımın hangi oranda yapıldığını ölçmede kullanılmıştır. Bunun için her kullanımın toplam ölçüm birimi (m2, personel sayısı, bilanço değeri) içindeki oranları fonksiyonlar bazında hesaplanmış ve sabit giderler bu oran-

lara göre fonksiyonlara dağıtılmıştır. Başabaş noktası, bir ekonomik birimin toplam gelirleri ile toplam giderlerini birbirine eşit kılan satış hasılatı ve/veya üretim miktarı düzeyi olduğuna göre, bu analizi yapabilmek için yaratılan gelirin oluşan sabit ve değişken gider toplamalarına eşit olması veya toplam giderleri aşması gerekir.

Tablo 5: 20XX Yılı Verileri ile Dağıtım Anahtarları ve Sabit Gider Dağıtım Oranlarının Hesaplanması

		Satın alma	Ambar	Muhasebe	Üretim	Pazarlama	Dağıtım	Toplam
a	Fonksiyonların kullandığı (kiralık + kendisinin) alan (m2)	10	200	50	100	10	10	380
b	Fonksiyonların kullandığı alan oranları a / a toplamı	%3	%52	%13	%26	%3	%3	%100
c	Çalışan maaşlı personel sayısı	3	6	6	16	2	2	35
d	Fonksiyonların kullandığı maaşlı personel oranları c / c toplamı	%9	%17	%17	%45	%6	%6	%100
e	Fonksiyonların kullandığı makina, taşıt aracı ve demirbaş değerleri	4000	12000	3000	30000	3000	8000	60000
f	Makna, taşıt aracı ve demirbaş oranları e / e toplamı	%7	%20	%5	%50	%5	%13	%100
g	Kullanım Puanı (b+d+f)x100	19	89	35	121	14	22	300
h	Sabit Gider Dağıtım Oranları g / g toplamı	%6	%30	%12	%40	%5	%7	%100

11

Tablo 6'da standart başabaş noktalarının oluşturulduğu tabloda, Ambar fonksiyonunun tahmini (standart) toplam giderleri, bu fonksiyonun dışarıdan tedarik edilme bedeli kullanılarak ölçülen "geliri" ile karşılanamamaktadır.

Bu nedenle ilgili dönem için Ambar fonksiyonunun başabaş noktası bulunmamaktadır ve işletmeye zarar yaratan bir fonksiyon olarak standartlarda yer almıştır.

Tablo 6: 20X1 Yılı Tahmini Rakamlara Göre Fonksiyonların Standart Başabaş Noktaları (sbbn)

		Satın alma	Ambar	Muhasebe	Üretim	Pazarlama	Dağıtım	Toplam
A	Sgp	600	900	1.200	2.400	600	300	6.000
B	Sgo	%10	%15	%20	%40	%10	%5	%100
C	Sdg	80	180	120	600	80	70	1130
D	Kp	520	720	1080	1800	520	230	4870
E	Ko	0.87	0.80	0.90	0.75	0.87	0.77	0.81
G	Stsg	3.000						
H*	Sgdo	%6	%30	%12	%40	%5	%7	%100
I	Ssgp	180	900	360	1200	150	210	3000
J	Sbbn	207	bbn yok	400	1600	172	273	3777
	Skzp	340	-180	720	600	370	20	1870

(*) Tablo 5'in son satırından alınmıştır.

Tablodaki Sembollerin ve Hesaplamaların Açıklaması

Sgp	Sgo	Sdg	Kp	Ko	Stsg	Sgdo	Ssgp	Sbbn	Skzp
Standart gelir payı (Dış kaynak tedarik bedeli)	Standart gelir oranı Fonk tedarik bed / Top ted bed	Standart değişken gider	Katkı payı A - C	Katkı oranı D / A	Standart toplam sabit gider	Sabit gider dağıtım oranı	Standart sabit gider payı G x H	Standart başabaş noktası I / E	Standart kar / zarar payı A - (C + I)

Fonksiyonların fiili başabaş noktaları incelendiğinde (Tablo 7) Ambar ve Üretim fonksiyonlarının yarattıkları gelir (ekonomik değer) oluşturdukları toplam giderleri karşılamaya yetmediği için ilgili dönemde başabaş noktasına erişmeleri mümkün olmamıştır. Örnek olarak alınan yemek fabrikasının fonksiyonlarını, değer yaratma açısından analiz ederken, her fonksiyonun ayrı birer ekonomik birim olarak başabaş noktası düzeyleri standart (hedefle-

nen) ve fiili (gerçekleşen) değerlerle hesaplanmıştır. Bu sonuçlara göre fonksiyonlar arasında başabaş noktasına daha düşük değerlerle ya da, daha kolay ulaşabilen fonksiyonların daha verimli çalıştığı, dolayısıyla beklenenden daha fazla değer yarattığı; standartlara yaklaşan veya ulaşan fonksiyonların da işletmenin beklediği kriterleri yerine getirdiği, hedeflerini yakaladığı anlaşılmaktadır.

Tablo 7: 20X1 Yılı Gerçekleşen Rakamlara Göre Fonksiyonların Fiili Başabaş Noktaları (fbbn)

		Satın alma	Ambar	Muhasebe	Üretim	Pazarlama	Dağıtım	Toplam
A	kbd	%60	%90	%80	%60	%90	%100	
B	kbşz (1-kbd)	%40	%10	%20	%40	%10	-	
C	Kbd ile Sgp ekleme- çıkarma(**)	-%4	+%2	+%2,64	-%4	+%1,36	+%2	0
D	Sgo	%10	%15	%20	%40	%10	%5	%100
E	Dsgo	%6	%17	%22,64	%36	%11,36	%7	%100
F	Fili Gelir	5000						
G	fgp	300	850	1132	1800	568	350	5000
H	Fdg	120	180	140	1100	50	70	1660
I	Kp	180	670	992	700	518	280	3340
J	Ko	0.60	0.79	0.88	0.39	0.91	0.80	0.67
K	Ftsg	3000						
L	Sgdo(*)	%6	%30	%12	%40	%5	%7	%100
M	fsgp	180	900	360	1200	150	210	3000
N	fbbn	300	Bbn yok	409	Bbn yok	165	263	4478

(*) Tablo 5'in son satırından alınmıştır. (**) Tablo 4'ten alınmıştır

Tablodaki Sembollerin ve Hesaplamaların Açıklaması

kbd	kbşz	dsgo	Fgp	Fdg	Kp	Ko	ftsg	Sgdo	fsgp	Fbbn
Karne başarı derecesi	Karne başarı-sızlık derecesi	Düzeltilmiş sgo C + D	Fiili gelir payı E x F	Fiili değişken gider	Katkı payı G - H	Katkı oranı I / G	Fiili top sabit gid	Sabit gid dağıtım oranı	Fiili sabit gid payı K x L	Fiili başabaş noktası M / J

Tablo 8'de fonksiyonların performans analiz sonuçları gösterilmektedir. Tablonun sonunda yer alan "fonksiyonların bbn hedeflerine göre performansları" satırında, 1 rakamını elde eden fonksiyonlar, işletmenin hedeflediği ya da standart olarak belirlediği verim düzeyine erişmiş olmaktadır. 1'in üstünde değer alan fonksiyonların kaynaklarını verimsiz kullandığı ve işletme hedeflerinin altında değer yarat-

tığı, 1'in altında değer alanların ise hedeflerin üzerinde verimli çalışıp işletmeye beklenenden yüksek değer yarattığı anlaşılmaktadır. Performans analizinde fonksiyonlar bir çok açıdan değerlendirilmiştir. Örneğin bbn'na ulaşamayan ve işletmeye zarar yarattığı saptanan Ambar fonksiyonunun karne başarı düzeyine bakarak (%90) aslında faaliyetlerini yerine getirmekte çok başarılı

Tablo 8: Fonksiyonların Performans Analizi

Değerleme Kalemleri	Fonksiyonlar Bazında Veriler						Toplam
	Satın alma	Ambar	Muhasabe	Üretim	Pazarlama	Dağıtım	
Standart gelir payı (Sgp)	600	900	1200	2400	600	300	6000
Karne başarı derecesi (Kbd)	%60	%90	%80	%60	%90	%100	
Kbd'na göre sgp ekleme-çıkarma	-%4	+%2	+%2,64	-%4	+%1,36	+%2	0
Fiili gelir payı (*)	300	850	1132	1800	568	350	5000
Standart değişken gider (Sdg)	80	180	120	600	80	70	1130
Fiili değişken gider (Fdg)	120	180	140	1100	50	70	1660
Fiili Katkı Oranı	0.60	0.79	0.88	0.39	0.91	0.80	0.67
Standart Katkı Oranı	0.87	0.80	0.90	0.75	0.87	0.77	
Standart sabit gider payı (ssgp)	180	900	360	1200	150	210	3000
Fiili sabit gider payı (fsgp)	180	900	360	1200	150	210	3000
Standart Kar/Zarar Payı (Sgp - Toplam standart giderler)	340	-180	720	600	370	20	1870
Fiili Kar/Zarar Payı (Fgp - Toplam fiili giderler)	0	-230	632	-500	368	70	340
Fiili başabaş noktası (Fbbn)	300	Bbn yok	409	Bbn yok	165	263	4478
Standart başabaş noktası (Sbbn)	207	Bbn yok	400	1600	172	273	3777
Fonksiyonların bbn Hedeflerine Göre Performansları Fbbn/Sbbn	1,45	-	1,02	-	0,96	0,96	
Bbn'na ulaşamayan fonksiyonların Katkı Oranı Hedeflerine Göre Performansları Fiili Katkı / Standart Katkı		0,99		0,52			
	Satın alma	Ambar	Muhasabe	Üretim	Pazarlama	Dağıtım	Toplam

(*)Fiili gelir payı, karne başarı düzeyi ile düzeltilmiş sgo'larla (dsgo) hesaplanmaktadır.

13

olduğu, ancak sabit gider yüksekliği nedeniyle başarısının engellendiği anlaşılmaktadır.

Her fonksiyon yukarıda toplanan veriler ışığında ayrı ayrı değerlendirilip durumları aşağıda yorumlanmıştır:

Satın alma: Satın alma fonksiyonu, performans açısından incelendiğinde, hedeflenen standardın %45 (1,45-1) gerisinde kalmıştır. Yani hedeflenen 207 TL değerindeki başabaş noktasına ulaşabilmek için %45 daha verimli çalışması gerekecektir. Fonksiyonun oluşturduğu giderler ve yarattığı gelir payı incelendiğinde; toplam 300 TL gider oluşturduğu ve 300 TL gelir (ekonomik değer) yarattığı ve başabaş noktasında kaldığı görülmektedir. Yani satın alma fonksiyonunun yarattığı ekonomik değer, oluşturduğu giderleri aşamamıştır. Bu durum, bu fonksiyonun ilgili dönemde yaptığı faaliyetlerin işletmenin karına bir katkısının olmayacağını göstermektedir. Bunun temel nedenleri olarak, tüm işletme genelinde standardın altında gelir elde edilmesi, satın alma fonksiyonunun karne başarısının düşük olması dolayısıyla gelir payından %4 kaybetmesi, bu fonksiyona ait değişken giderlerin hedeflenenin oldukça üstünde gerçekleşmesi sayılabilir. Diğer fonksiyonlarla birlikte değerlendirildiğinde, değer yaratma sıralamasında toplam 6 fonksiyonun baştan 3.cüsü olmuştur. Bu verilerden hareketle, ilgili dönemde satın alma fonksiyonunun veriminin düşük ve işletmenin hedeflediği değer yaratma seviyesinin oldukça altında olduğunu söylemek mümkündür. Fonksiyonun faaliyetleri gözden geçirilmeli, değişken giderleri artıran ve verimliliği azaltan nedenler ortaya konmalıdır. Fonksiyonun beklenen düzeyde görevlerini yapması ve kaynak israf etmemesi sağlanmalıdır.

Ambar: Karne başarı durumunun (kbd) %90 olduğu göz önüne alınırsa, bu fonksiyonun kendisinden beklenen görevleri çoğunlukla yerine getirmiş olduğu anlaşılmaktadır. İşletme genelinde yaşanan gelir düşüklüğü olmasına rağmen, fonksiyon, Kbd'sinin yüksekliğinden elde ettiği ilave sgo ve düşük değişken giderler ile önemli bir katkı oranı (%79) sağlamıştır. Ancak, fonksiyonun sabit giderleri yüksek olduğundan, katkı oranı yüksek olsa bile yaratılan gelir sabit giderlerini karşılamaya yetmemiştir. Bu nedenle başabaş noktasına ulaşamamıştır. Zaten fonksiyonun standardı oluşturulurken de yüksek toplam giderlerini karşılayabilecek bir gelir sağlayabileceği öngörülmemiş ve zarar yaratacağı standartlarda belirtilmiştir. Ancak ilgili dönemde, işletme genelinde yaratılan fiili gelirin de standart gelirin altında kalması, Ambar'ın beklenenden daha fazla zarar yaratmasına neden olmuştur. Bu durum, ilgili dönemde, bu fonksiyonun işletmenin karını azaltıcı bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Bunun temel nedeni

sabit giderlerinin çok yüksek olması veya sabit varlıkları içinde verimsiz, atıl olan varlıkların bulunmasıdır. Ancak, katkı oranı yüksek olması ve beklenen görevleri aksatmadan yerine getirmesi bu fonksiyonun işletmeye kazandırılması gerektiğini göstermektedir. Bunun için verimsiz sabit varlıklar veya sabit gider yaratan verimsiz hizmetler belirlenip fonksiyondan çıkartılmalıdır. Eğer bu konuda başarılı olunabilirse, fonksiyonun işletme karına katkısı yüksek olacaktır. Bu nedenle üzerinde çalışılması gereken bir fonksiyondur. Tüm alternatifler ve olanaklar değerlendirildiği halde yine de sabit giderler azaltılamıyor ise, bu şekilde işletmeye zarar yaratan Ambar fonksiyonunun kapatılması, sabit varlıklarının satılması ve fonksiyonun dışardan tedarik edilmesi (outsourcing) alternatifi düşünülebilir.

Muhasebe: Muhasebe fonksiyonu, tedarik bedeli yüksek fonksiyonlardandır. Toplam yaratılan ekonomik değerden (gelir) aldığı payın (%20) büyüklüğü, Üretim fonksiyonundan sonra ikinci sırada gelmesine neden olmaktadır. Ayrıca ilgili dönemde kbd'sinden elde ettiği ilave %2,64 ile yarattığı gelir payını artırmıştır. Hatırlanacağı üzere, fiili gelir payı hesaplanırken karne başarı düzeyi (kbd) de göz önüne alınmaktadır. Bu nedenle hedeflenen ve gerçekleşen toplam ekonomik değer (gelir) arasındaki sapmalardan ve karne başarı düzeyindeki (kbd) değişikliklerden orta derecede etkilenecek bir fonksiyondur. İlgili dönemde oldukça başarılı bir performans sergilemiştir. Toplam olarak hedeflenen gelirden yaşanan düşüklüğe rağmen Muhasebe fonksiyonunun katkı oranı %88 gibi yüksek bir rakam olmuştur. Fonksiyonun başabaş noktası performansı da hedeflenen rakamı yakalamıştır (1,02). Fonksiyonunun başarılı faaliyetlerinin yanında sabit giderlerinin düşük olması bu performansı elde etmesinde önemli bir faktör olmuştur. Bilindiği üzere Ambar fonksiyonu da oldukça iyi performans sergilemesine rağmen yüksek sabit giderlerini karşılayamadığı için işletmeye zarar yaratan bir fonksiyon haline gelmiştir. Muhasebe fonksiyonu işletme karına katkı beklentisi yüksek olan bir fonksiyondur. İlgili dönemde de kendinden beklenen bu görevini yerine getirmiştir.

Üretim: Üretim fonksiyonu, belirlenen standartlara göre, yaratılan ekonomik değerde en yüksek paya sahip olan, ama bunun yanında en yüksek toplam gider oluşturan bir fonksiyondur. İşletme genelinde toplam giderlerin yarısı Üretim fonksiyonuna aittir. Toplam yaratılan gelirden büyük pay alıyor olması, hedeflenen ve gerçekleşen toplam ekonomik değer (gelir)

arasındaki sapmalardan ve karne başarı düzeyindeki (kbd) değişikliklerden yüksek derecede etkilenmesine neden olmaktadır. İlgili dönemde de hem gerçekleşen gelirin hedeflenenin altında kalması hem de fonksiyonun kendinden beklenen görevleri yerine getirmede önemli aksaklıklar yaşaması Üretim fonksiyonunun performansını çok olumsuz etkilemiştir. Fonksiyonun ilgili dönemde faaliyetlerini yerine getirmede aksaklıklar yaşaması, kbd'nin %60 olmasına ve gelirden alacağı payın da %4 azalmasına neden olmuştur. Bununla birlikte değişken giderlerinin de beklenenden yaklaşık %100 daha yüksek gerçekleşmesi fonksiyonun katkı oranını diğerlerine göre en düşük düzeye (%39) indirmiştir. Bu gelişmelerin sonucu olarak fonksiyon, yarattığı düşük gelir ile yükselen toplam giderlerini karşılayamadığı için başabaş noktasına ulaşamamıştır. Fonksiyondan beklenen 600 TL kar katkısı yerine -500 zarar meydana gelince, hedeflenen karın 1100 TL gerisinde olan oldukça kötü bir performans elde edilmiştir. Fonksiyon ilgili dönemde oldukça başarısız görünse de, başarısız olma nedenleri sabit giderlere bağlı olmadığından, fonksiyonun faaliyetleri analiz edilerek sorunlar belirlenip faaliyetler yeniden organize edilebilir. Değişken giderlere neden olan fire veya verimsiz faaliyetler ortadan kaldırılarak fonksiyonun etkinliği ve verimliliği artırılabilir.

Pazarlama: Pazarlama fonksiyonu, ilgili dönemde performansı en yüksek iki fonksiyondan biridir. Başka bir ifadeyle, başabaş noktasına, kaynaklarını hedeflenenden daha verimli kullanarak daha az çabayla ulaşmıştır. Bunun nedenleri; faaliyetlerini oldukça başarılı yerine getirerek kbd'nin %90 olması, bu sayede gelirden aldığı payı %1,36 artırması, bu nedenle gelir azalışından da fazla etkilenmemesi, değişken giderlerini beklenenden çok daha az gerçekleştirmesi ve en düşük sabit giderlere sahip olmasıdır. Bu şekilde yüksek performans sağlayan, görevini beklenenin üzerinde başarıyla yerine getiren ve hedeflenen kar katkısını yakalayan Pazarlama fonksiyonunun ilerideki dönemlerde toplam yaratılan gelirden alacağı pay standardı (sgo) artırılabilir.

Dağıtım: Hedeflenen ve kendisinden beklenen faaliyetleri hiç eksiksiz yerine getiren ve bu nedenle kbd %100 olan tek fonksiyondur. Bu nedenle gelirden alacağı pay %2 artmıştır. Bunun sonucunda hedeflenen gelirden daha yüksek gelir elde eden tek fonksiyon yine Dağıtım olmuştur. Hedeflenen rakamın üzerinde gelir payı elde etmesi buna karşılık değişken giderlerin beklenen seviyede kalması, katkı oranını da beklenenin üzerine çıkarmıştır. Bu

başarılı sonuçlar fonksiyonun performansına ve yarattığı kar katkısına da yansımıştır. Bbn'sını hedeflenenenden daha iyi bir sonuçla yakalamış (0,96) ve işletme karına katkısı da hedeflenenin 3,5 kat fazlası olarak gerçekleşmiştir. Dağıtım fonksiyonunun da Pazarlama fonksiyonu gibi diğer fonksiyonlar içinde önemi artırılmalı ve gelirden aldığı pay standardı yükseltilmelidir.

Başabaş noktasına ulaşamayan Ambar ve Üretim fonksiyonlarının performansları hedeflenen başabaş noktası ile kıyaslanamayacağı için değerlendirme ölçüsü olarak hedeflenen katkı oranları alınmıştır. Başabaş noktasına ulaşamayan ve zarar durumunda olan ekonomik birimlerde de eğer olumlu katkı mevcutsa, katkı oranı başarı ölçüsü olarak kullanılabilir. Zaten, Akgüç'e (1998) göre de, bir işletme kısa vadede zarar etse bile değişken giderlerini karşılayabildiği sürece (katkı yaratabildiği sürece) faaliyetlerine devam etmelidir. Örneğimizde işletmenin karına katkıları negatif olan ve bbn olmayan fonksiyonlar olan Ambar ve Üretimde de fonksiyonların gelirleri değişken giderlerini karşılayabilmektedir. Bu nedenle bu

fonksiyonlarda performans ölçüsü olarak bbn yerine katkı oranı kullanılmıştır. Ancak, değerlendirmemizde, fiili **katkı** oranının hedeflenene göre **yüksek** çıkması performansın yüksek olduğunu gösterirken, fiili **bbn**'nin hedeflenene göre **düşük** çıkması da yine performansın yüksek olduğunu ifade etmektedir. Bunun nedeni, bbn ile performans değerlendirme açıklamaları içinde belirtilmiştir. Değerlendirme tablosunun en son iki satırına baktığımızda, Satın alma ve Üretim fonksiyonlarının ilgili dönemde performanslarının oldukça yetersiz olduğu, daha verimli ve amaca yönelik çalışmalarının sağlanması için düzenlemeler yapılması gerektiği sonucuna varılabilir. Ambar fonksiyonu da çok verimli ve amaca yönelik çalıştığı halde sabit varlıklarında ve sabit gider oluşturan hizmetlerinde yaşanan verimsizlik, sağladığı gelirin yüksek sabit giderlerini karşılayamamasına neden olmaktadır. Bu fonksiyon da sabit varlıkları açısından analiz edilmeli, atıl ve verimsiz olanları elden çıkartılmalı veya ekonomik gelir yaratan varlıklara dönüştürülmelidir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Başabaş noktası ve değer zinciri performans analizi, örnek olarak alınan yemek fabrikası verileri üzerinde uygulanmıştır. Örnekteki veriler, bireysel yapılandırılmış görüşme tekniği ile dört yemek fabrikası müdüründen alınan çerçevesinde oluşturulmuştur. Uygulama sonucunda söz konusu 6 adet işletme fonksiyonunun performansı analiz edilip değerlendirilmiştir. Performans analizinde fonksiyonun yaratacağı değer hedefi olarak dış kaynak kullanım bedeli kullanılmıştır. Örneğimizdeki işletmenin faaliyet sürecinde birbirini tamamlayarak izleyen ve izlemeyen (muhasabe) fonksiyonlar bulunmasına rağmen her fonksiyonun ayrı ayrı performans analizi gerçekleştirilebilmiştir. Bu durum, ambar ve üretim fonksiyonlarındaki başarısızlığın kendilerinden sonra gelen pazarlama ve dağıtım fonksiyonlarına yansımamasından anlaşılabilir. Pazarlama ve dağıtım fonksiyonlarının hem değer yaratma hem de faaliyetlerini gerçekleştirme açısından yönetimin beklentileri doğrultusunda başarıyla yerine getirdikleri belirlenmiştir.

Bu çalışma literatüre, dinamik piyasa koşulları altında her işletme fonksiyonunun ayrı birer ekonomik birim olarak değerlendirilmesi ve işletmenin faaliyet beklentilerine ve karına eklediği değer irdelenmesi gerektiğini vurgulayan bir bakış açısı getirmektedir. Bu çalışma ile maliyet ve gelir verileri işlenerek fonksiyon bazında ayrıntılı olarak performans analizi yapılabilmekte ve gerek stratejik hedefler, gerekse işletme karı ile ilişkilendirilerek mevcut sorunlar ve alınması gereken önlemler yine fonksiyon bazında saptanabilmektedir. Bu analiz sayesinde; işletmenin stratejik hedefler

belirlerken fonksiyonlarının üstün ve zayıf yönlerini bilmesi, faaliyet dönemi sonunda fonksiyonların etkinliğini, verimliliğini ve stratejik hedeflere ulaşma düzeyini kontrol edebilmesi, hedeflere ulaşamayan fonksiyonları belirlemesi, fonksiyonları ayrı ayrı değerlendirebilmesi, bu fonksiyonlarda verimliliği ve etkinliği engelleyen nedenleri saptaması, verimi ve etkinliği artırmak için fonksiyonlar bazında önlemler alması sağlanabilecektir. Böyle bir analiz ayrıca, işletmeye sürekli zarar yaratacak olan verimsiz fonksiyonların dış kaynak kullanımı ile sağlanması ya da dış kaynaklarca sağlanan ve verimsiz olduğu belirlenen fonksiyonların işletme içinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmeyeceği yönünde kararlar alınmasına olanak tanımaktadır.

Bu analizde dikkat edilmesi gereken nokta; stratejik hedeflerin iyi araştırılarak belirlenmesidir. Aksi halde yanıltıcı sonuçlar elde edilebilir. Özellikle müşteri tercihindeki ve fonksiyonların dış kaynak kullanım bedellerindeki olası değişiklikler yakından izlenmeli ve fonksiyonların hedefleri ve faaliyetleri buna göre revize edilmelidir. Fonksiyonların karne başarı derecesini ölçen faktörler de dikkatle belirlenmelidir. Bunun için ayrı bir araştırmaya gerek duyulmaktadır. Hesaplamalar ilk bakışta karmaşık gibi görünse de excel ortamında bir defaya mahsus oluşturulacak bir tablo ve bu tabloya konacak basit formüllerden yararlanmak suretiyle analiz sonuçları kolayca elde edilebilir. Çalışma, stratejik yönetim kararları, dış kaynak kullanımı ve iç denetim gibi konularda yapılacak diğer çalışmalara örnek oluşturabilir.

KAYNAKÇA

- AKGÜÇ, Öztin (1998). *Finansal Yönetim*. İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Yayını.
- BASIK, F. Orhon, TÜRKER, İpek (2005). Stratejik Maliyet Analizi ve Yönetimi, *İstanbul Ticaret Üniversitesi V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu Kitabı*. İstanbul: (25-27 Kasım), pp. 53-58.
- BLOCHER Edward J, CHEN, Kell (2002). *Cost Management: A Strategic Emphasis*. Boston: Mc Graw Hill Co.
- BURSAL, Nasuhi, ERCAN, Yücel (1994). *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*. İstanbul: Der Yayınları.
- CHANG, C. Janie, HWANG Nen-Chen (2002). "The Effects of Country and Industry on Implementing Value Chain Cost Analysis", *The International Journal of Accounting*, 37, pp. 123-140.
- CHASE, Jim (2000). Measuring Value in Product Development. *Massachusetts Institution of Technology: The Lean Aerospace Initiative Working Paper Series*, WP00-05. Mart.
- ERDEN, S. Aziz. (2004). *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- GONZALES, Luis (2001). "Multiproduct CVP Analysis Based On Contribution Rules", *International Journal of Production Economics*, 73, pp. 273-284.
- GÜL, Kudret, ERGÜN, Halil (2005). "Endüstriyel Yiyecek İşletmelerinde Maliyet Azaltıcı Yeni Yöntemler ve Bir Uygulama", *Mufad Dergisi*, 10, pp. 145-168.
- GÜMÜŞ, Mustafa (1995). *Yönetimde Başarı İçin Altın Kurallar*. İstanbul: Alfa Yayıncılık.
- HORNGREN, Charles, FOSTER, George, DATAR, Srikant (2003). *Cost Accounting A Managerial Emphasis*. New Jersey: Pearson Education Inc.
- KAKUMANU, Prasad (1998). "Multiproduct CVP Model with Product Limits", *Production Planning and Control: The Management Operations*, 9 (1), pp. 87-95.
- KARCIOĞLU, Reşad (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Erzurum: Aktif Kitabevi.
- LANKFORD, William, PARSA, Faramarz (1999). "Outsourcing: A Primer", *Management Decision*, 37 (4), pp. 310-316.
- MCLVOR, Ronan (2005). *The Outsourcing Process: Strategies for Evaluation and Management*. New York: Cambridge University Press.
- PALIA, Aspy P. (2008). "Target Profit Pricing With the Web-Page Breakeven Analysis Package", *Developments in Business Simulation and Experimental Learning*, 35, pp. 197-204.
- PATRICK, Enyi (2012). "Removing the Constraining Assumption of No Joint Products in Breakeven Analysis", *American International Journal of Contemporary Research*, 5 (2), pp. 204-209.
- SÜZER, Hande (2004). "Outsourcingin Yıldızı Parlıyor", *Digital Capital Dergisi*, 12 (3), pp. 6-10.
- TEK, Nergis (1995). *21. Yüzyıla Yaklaşırken Muhasebede Ortaya Çıkan Eğilimler: Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış*. Ankara: Ümit Yayıncılık.
- YALÇIN, Selçuk (2006). "Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15 (3), pp. 17.
- YÜKÇÜ, Süleyman, GÖNEN, Seçkin (2008). "Tedarik Zinciri Yönetimi ile Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 40 (4), pp. 71-83.

TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ

TABLolar

Tablo 1: 20X1 Yılı Tahmini Rakamlara Göre Fonksiyonların Dış Kaynak Tedarik Bedelleri

Tablo 2: Başarısız Fonksiyonlardan Azaltılacak Sgo'nun Belirlenmesi

Tablo 3: Havuzda Toplanan Rakamın Başarılı Fonksiyonlara sgo Ağırlığına Göre Dağıtım

Tablo 4: Düzeltilmiş Standart Gelir Oranlarının (dsgo) ve Fiili Gelir Paylarının (fgp) Hesaplanması

Tablo 5: 20XX Yılı Verileri ile Dağıtım Anahtarları ve Sabit Gider Dağıtım Oranlarının Hesaplanması

Tablo 6: 20X1 Yılı Tahmini Rakamlara Göre Fonksiyonların Standart Başabaş Noktaları (sbbn)

Tablo 7: 20X1 Yılı Gerçekleşen Rakamlara Göre Fonksiyonların Fiili Başabaş Noktaları (fbbn)

Tablo 8: Fonksiyonların Performans Analizi

ŞEKİLLER

Şekil 1: Bir İşletmenin Temel ve Destek Fonksiyonlarının Değer Zinciri ve Tedarik Zinciri

Şekil 2: Fonksiyon Performansı Analizi Akış Şeması