

337699

**STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE
FAALİYETE DAYALI YÖNETİM İLİŞKİSİ
- BİR UYGULAMA -**

**Tunç KÖSE
(Doktora Tezi)**

Eskişehir 2004

**STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE
FAALİYETE DAYALI YÖNETİM İLİŞKİSİ
- BİR UYGULAMA -**

Tunç KÖSE

**DOKTORA TEZİ
İşletme Anabilim Dalı
Danışman: Prof. Dr. Ali KARTAL**

**Eskişehir
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kasım 2004**

DOKTORA TEZ ÖZÜ
STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE
FAALİYETE DAYALI YÖNETİM İLİŞKİSİ
- BİR UYGULAMA -

Tunç KÖSE
İşletme Anabilim Dalı
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kasım 2004
Danışman: Prof. Dr. Ali KARTAL

Bu çalışma; faaliyete dayalı yönetim (FDY) ve stratejik maliyet yönetimi (SMY) ilişkisi hakkında bilgi vermekte ve bu bilgilere bağlı örnek bir uygulamayı içermektedir. Bu çalışmanın amacı; yeni bir teknik olan FDY sistemi hakkında bilgi vermek ve bu sistemi örnek bir uygulamada işleterek geleneksel maliyetleme sistemi ile arasındaki farkı tespit edebilmektir.

Bu nedenle çalışmada; ilk olarak ekonomik ve teknolojik değişimler, maliyet yönetimi ve sistemleri, stratejik maliyet yönetimi ve stratejik yapı hakkında bilgi verilmiş, ikinci olarak FDY sisteminin gelişimi ve tanımı ile FDY sürecinin kuramsal yapısı hakkında bilgi verilmiş ve son olarak da örnek bir uygulama yapılmıştır.

ABSTRACT

This study gives knowledge about relationship between Activity-Based Management(ABM) and Strategic Cost Management (SCM) and a case study depending on this knowledge. The aim of the study is to offer knowledge about ABM as a new technique and to run the system in a case study in order to see the difference between ABM and the traditional costing system.

For this reason; firstly, knowledge about the changes of economic and technological, cost management and systems, strategic cost management and strategic implementation, secondly, knowledge about the development of ABM, the definition and the theoretical structure of ABM process is offered and a case study practised lastly.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Tunç KÖSE'nin "Stratejik Maliyet Yönetimi ve Faaliyete Dayalı Yönetim İlişkisi- Bir Uygulama-" başlıklı tezi 07 Ocak 2005 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalında Doktora tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza _____

Üye (Tez Danışmanı) : **Prof.Dr.Ali KARTAL**
Üye : **Prof.Dr.Yılmaz BENLİGİRAY**
Üye : **Prof.Dr.Münevver YILANCI**
Üye : **Doç.Dr.Nurten ERDOĞAN**
Üye : **Yard.Doç.Dr.Tufan ÇAKIR**

Prof.Dr.Nürhan AYDIN
Ege Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü



ÖNSÖZ

Doktora çalışmalarım da danışmanlığımı üstlenen, tezimin gerçekleşmesi için gerekli çalışma ortamını sağlayan, çalışmalarımın en küçük ayrıntısına kadar titizlikle ilgilenen, anlayış ve yardımını esirgemeyen değerli hocam Prof. Dr. Ali KARTAL'a,

Çalışmalarım da her türlü ilgi ve yardımlarını gördüğüm değerli hocam Prof. Dr. Münevver YILANCI'ya,

Uygulama çalışmalarım süresince, bana her türlü bilgi ve belge konusunda yardımcı olup, zaman açısından her türlü fedakarlığı gösteren mali işler bölümü personeli sayın Akın ÇOŞKUN'a ve makine yüksek mühendisi Tuğrul BAŞARAN ile AKTAŞ Hava Süspansiyon Sistemleri San. ve Tic. A.Ş. İşletmesi çalışanlarına teşekkür etmeyi bir borç bilirim.

Ayrıca tüm yaşantım boyunca bana göstermiş oldukları her türlü maddi ve manevi desteklerinden dolayı aileme en içten teşekkürlerimi sunarım.

Tunç KÖSE

İÇİNDEKİLER

| | <u>Sayfa</u> |
|----------------------------|--------------|
| ÖZ..... | ii |
| ABSTRACT..... | iii |
| JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI..... | iv |
| ÖNSÖZ..... | v |
| ÖZGEÇMİŞ..... | vi |
| ŞEKİLLER LİSTESİ..... | xv |
| TABLolar LİSTESİ..... | xvii |
| GRAFİKLER LİSTESİ..... | xix |
| GİRİŞ..... | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM

STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE FAALİYETE DAYALI YÖNETİM

| | |
|--|----|
| 1. EKONOMİK VE TEKNOLOJİK DEĞİŞİMLER..... | 4 |
| 1.1. Ekonomik Değişimler..... | 5 |
| 1.2. Teknolojik Değişimler..... | 7 |
| 1.2.1. İleri Üretim Teknolojilerinin Özellikleri ve Sınıflandırılması..... | 8 |
| 1.2.2. İleri Üretim Teknolojilerinden Son Gelişmeler..... | 11 |
| 1.2.2.1. Bilgisayarla bütünleşik üretim..... | 11 |
| 1.2.2.2. Toplam kalite yönetimi..... | 14 |
| 1.2.2.3. Tam zamanında yaklaşımı..... | 16 |
| 1.3. Ekonomik ve Teknolojik Değişimler ve Muhasebe..... | 19 |
| 1.3.1. Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Değişim Gereği..... | 21 |
| 1.3.2. Değişimin Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemlerine Etkisi..... | 23 |
| 1.3.2.1. Değişimin diğer etkileri..... | 25 |
| 1.3.3. Değişimin Ortaya Çıkardığı Yeni Yaklaşımlar..... | 26 |

| | |
|---|-----------|
| 1.4. Maliyet Hesaplama Yöntemleri ve Maliyet Sistemleri..... | 28 |
| 1.4.1. Geleneksel Maliyet Sistemleri..... | 28 |
| 1.4.2. Çağdaş Maliyet Sistemleri..... | 29 |
| 2. MALİYET YÖNETİMİ VE SİSTEMLERİ..... | 30 |
| 2.1. Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Yönetimi..... | 31 |
| 2.2. Maliyet Yönetimi Kavramı..... | 32 |
| 2.2.1. Maliyet Yönetiminin İlgili Olduğu Alanlar..... | 33 |
| 2.2.2. Maliyet Yönetiminin Amaçları..... | 35 |
| 2.3. Maliyet Yönetimi Sistemleri..... | 36 |
| 2.3.1. Maliyet Yönetimi Sistemlerinin Amaç ve Unsurları..... | 37 |
| 2.3.1.1. Maliyet yönetim sistemlerinin amaçları..... | 37 |
| 2.3.1.2. Maliyet yönetim sistemlerinin unsurları..... | 37 |
| 2.3.2. Maliyet Yönetim Sistemlerinin İlkeleri..... | 40 |
| 2.3.2.1. Maliyet ilkeleri..... | 40 |
| 2.3.2.2. Performans Ölçümlenme İlkeleri..... | 41 |
| 2.3.2.3. Yatırım Yönetimi İlkeleri..... | 42 |
| 2.3.3. Maliyet Yönetim Sistemlerini Tamamlayan Yaklaşımlar..... | 43 |
| 3. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ..... | 44 |
| 3.1. Strateji ve Stratejik Yönetim..... | 45 |
| 3.1.1. Strateji Kavramı..... | 45 |
| 3.1.2. Stratejik Yönetim..... | 47 |
| 3.1.2.1. Stratejik yönetimin faaliyetleri ve özellikleri..... | 47 |
| 3.2. Stratejik Yönetim ve Stratejik Maliyet Yönetimi..... | 49 |
| 3.3. Stratejik Maliyet Yönetimi Kavramsal Yapısı..... | 51 |
| 3.4. Stratejik Maliyet Yönetiminin Belirleyici Unsurları..... | 52 |
| 3.4.1. Değer Zinciri Analizi..... | 53 |
| 3.4.2. Stratejik Konum Analizi..... | 54 |
| 3.4.3. Maliyet Etkenleri Analizi..... | 58 |

| | |
|---|-----------|
| 3.5. Stratejik Maliyet Yönetiminin Özellikleri..... | 60 |
| 3.6. Stratejik Maliyet Yönetiminin Geleneksel Yönetim Muhasebesi İle Karşılaştırılması..... | 61 |
| 3.7. Stratejik Maliyet Yönetimi ve Faaliyete Dayalı Yönetim..... | 65 |
| 4. İŞLETMELERDE STRATEJİK YAPI VE FAALİYETE DAYALI YÖNETİM..... | 67 |
| 4.1. Strateji ve Yapı..... | 67 |
| 4.2. İşletmelerde Organizasyon Özellikleri..... | 68 |
| 4.3. Stratejik Yapı Süreci..... | 69 |
| 4.3.1. Vizyon ve Stratejinin Saptanması..... | 69 |
| 4.3.2. İletişim ve Bağlantının Kurulması..... | 70 |
| 4.3.3. Planlama ve Hedef Tahmini..... | 72 |
| 4.3.3.1. Faaliyete dayalı bütçeleme (FDB)..... | 74 |
| 4.3.4. Geribildirim ve Öğrenme..... | 80 |

İKİNCİ BÖLÜM

STRATEJİK YAPI ÇERÇEVESİNDE FAALİYETE DAYALI YÖNETİM VE SÜRECİ

| | |
|--|-----------|
| 1. FAALİYETE DAYALI YÖNETİM KAVRAMININ GELİŞİMİ VE TANIMLAR..... | 81 |
| 1.1. Faaliyete Dayalı Yönetimin Tanımı ve İlgili Kavramlar..... | 81 |
| 1.1.1. Faaliyete Dayalı Yönetimin Tanımı | 81 |
| 1.2. Faaliyete Dayalı Yönetim Kavramının Gelişimi..... | 83 |
| 1.2.1. Faaliyete Dayalı Yönetim ile Faaliyete Dayalı Maliyetleme İlişkisi..... | 87 |

| | |
|--|-----|
| 1.2.1.1. İlişkinin Maliyet Yönü..... | 91 |
| 1.2.1.2. İlişkinin Süreç Yönü..... | 92 |
| 1.2.2. Faaliyete Dayalı Yönetim Yapısı..... | 93 |
| 1.3. Faaliyete Dayalı Yönetim Uygulama Modeli..... | 95 |
| 1.4. Faaliyete Dayalı Yönetimden Sağlanan Faydalar..... | 98 |
| 1.5. Faaliyete Dayalı Yönetim ve Rekabet Gücü Kriterleri..... | 100 |
| 1.6. Faaliyet dayalı Yönetimin İşlem Karar Alma Sürecine Etkisi..... | 102 |
| | |
| 2. FAALİYETE DAYALI YÖNETİM SÜRECİ..... | 104 |
| 2.1. FDY Sürecine Genel Bir Bakış..... | 104 |
| 2.1.1. Bir Sistem Olarak Faaliyete Dayalı Yönetim..... | 105 |
| 2.1.1.1. Maliyet yönetim sistemi olarak FDY..... | 106 |
| 2.1.2. Sürecin Başarı Döngüsü..... | 110 |
| 2.1.3. Sürecin Çıktıları..... | 112 |
| 2.2. Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi..... | 114 |
| 2.2.1. İşletme Sürecinin Tanımlanması ve Faaliyetlerin Belirlenmesi..... | 117 |
| 2.2.1.1. Faaliyetlerin tanımlanması ve seçilmesi..... | 120 |
| 2.2.2. Faaliyet Sözlüğünün Hazırlanması..... | 123 |
| 2.2.3. Faaliyet Planının Çıkarılması..... | 125 |
| 2.2.4. Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi ve Faaliyet Seviyeleri..... | 126 |
| 2.2.5. Maliyet Etkenlerinin Tanımlanması..... | 127 |
| 2.2.6. Dağıtımın Yapılması..... | 133 |

| | |
|---|------------|
| 2.3. Faaliyet Analizi..... | 133 |
| 2.3.1. Katma Değer Yaratan/Yaratmayan Faaliyetlerin Tanımlanması ve Analizi..... | 137 |
| 2.3.1.1. Katma değer yaratan/yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması..... | 137 |
| 2.3.1.2. Katma değer yaratan/yaratmayan faaliyetlerin analizi..... | 141 |
| 2.3.2. Kritik Faaliyetlerin Tanımlanması ve Faaliyetlerin Karşılaştırılması..... | 143 |
| 2.3.2.1. Kritik faaliyetlerin tanımlanması..... | 143 |
| 2.3.2.2. Faaliyetlerin karşılaştırılması..... | 144 |
| 2.3.3. Faaliyetlerin İyileştirilmesi..... | 144 |
| 2.3.4. Maliyet Etkenleri analizi | 146 |
| 2.4. Performans (Başarım) Ölçümü..... | 148 |
| 2.4.1. İşletmelerde Performans Ölçümü..... | 148 |
| 2.4.2. İşletmelerde Performans Ölçümünün Gelişimi..... | 149 |
| 2.4.3. Performans Ölçümü ve Faaliyete Dayalı Yönetim Sistemi..... | 156 |
| 2.4.4. Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği (Balanced Scorecard)..... | 157 |
| 2.4.4.1. Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği Tanımı..... | 157 |
| 2.4.4.2. Dengeli ölçüm kartı tekniği ve strateji..... | 158 |
| 2.4.4.3. Tekniğin FDY sistemi ile ilişkisi..... | 161 |
| 2.4.4.4. Tekniğin dört boyutu..... | 163 |
| 2.4.4.5. Tekniğin kurulması..... | 170 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AKTAŞ GRUP ŞİRKETLERİNDEN AKTAŞ HAVA SÜSPANSİYON SİSTEMLERİ SAN. VE TİC. A.Ş. İŞLETMESİ'NDE FAALİYETE DAYALI YÖNETİM SİSTEMİ UYGULAMASI

| | |
|---|-----|
| 1. AKTAŞ GRUP ŞİRKETLERİNİN TANITILMASI..... | 173 |
| 2. AKTAŞ HAVA SÜSPANSİYON SİSTEMLERİ SAN. VE TİC. A.Ş. İŞLETMESİ'NDE MEVCUT SİSTEM..... | 175 |
| 2.1. İşletmenin Organizasyon Yapısı..... | 175 |
| 2.2. Kullanılan Maliyet Sistemi..... | 176 |
| 2.3. İşletmede Fiyat ve Kâr Oranının Belirlenmesi..... | 177 |
| 2.4. Maliyet Hesaplamasında Genel Süreç Akışı..... | 177 |
| 2.5. İşletmede Mevcut Sistem Doğrultusunda Üretim..... | 179 |
| 2.5.1. 32725 Komple Pistonlu Körük Üretimi..... | 179 |
| 3. AKTAŞ HAVA SÜSPANSİYON SİSTEMLERİ SAN. VE TİC. A.Ş. İŞLETMESİ VE FAALİYETE DAYALI YÖNETİM SİSTEMİ..... | 185 |
| 3.1. Stratejik Yapı Olarak İşletme..... | 186 |
| 3.2. Faaliyete Dayalı Maliyetlemeye Bağlı Olarak 32725 Komple Pistonlu Körük Üretimi..... | 186 |
| 3.2.1. İşletme sürecinin tanımlanması ve faaliyetlerin belirlenmesi..... | 187 |
| 3.2.2. Faaliyet sözlüğünün (listesinin) hazırlanması ve faaliyet planının çıkarılması..... | 188 |
| 3.2.3. Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi ve Faaliyet Seviyeleri..... | 188 |

| | |
|--|-----|
| 3.2.4. Maliyet etkenlerinin tanımlanması..... | 192 |
| 3.2.5. Faaliyet Maliyetlerinin belirlenmesi..... | 193 |
| 3.3. Faaliyete Dayalı Maliyet ve Geleneksel Maliyet Sisteminden Elde Edilen Sonuçların Karşılaştırılması..... | 195 |
| 3.4. Faaliyet Analizi..... | 197 |
| 3.4.1. Katma değer yaratan/yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması ve analizi..... | 198 |
| 3.4.2. Kritik faaliyetlerin tanımlanması ve faaliyetlerin karşılaştırılması..... | 200 |
| 3.4.3. Faaliyetlerin iyileştirilmesi..... | 202 |
| 3.4.3.1. İyileştirilmiş Faaliyete Dayalı Maliyet Ve Geleneksel Maliyet Sisteminden Elde Edilen Sonuçların Karşılaştırılması..... | 205 |
| 3.4.3.2. İyileştirilmiş kritik faaliyetlerin tanımlanması ve faaliyetlerin karşılaştırılması..... | 206 |
| 3.4.4. Maliyet Etkenleri Analizi..... | 209 |
| 3.5. Performans Ölçümü..... | 209 |
| 3.5.1. Dengeli Ölçüm Kartı Tekniğinin Kurulması..... | 210 |
| | |
| SONUÇ..... | 216 |
| EKLER..... | 219 |
| KAYNAKÇA..... | 237 |

ŞEKİLLER LİSTESİ

| | |
|---|-----|
| Şekil 1. Bilgisayarla Bütünleşik Üretim Kavramsal Yapısı | 13 |
| Şekil 2. Fonksiyonel Bütünleştirilmiş Maliyet Yönetim Sistemi | 39 |
| Şekil 3. Porter'ın Jenerik Stratejiler Matrisi | 55 |
| Şekil 4. Geleneksel Yönetim Muhasebesi | 62 |
| Şekil 5. Stratejik Maliyet Yönetimi | 63 |
| Şekil 6. FDM – FDMY – FDY İlişkisi | 71 |
| Şekil 7. Faaliyete Dayalı Bütçeleme Çevresi | 76 |
| Şekil 8. FDB Temel Modeli – Tüketim Açısı İle Aşamalar..... | 79 |
| Şekil 9. FDM/FDY'nin Gelişimi | 86 |
| Şekil 10. FDY ile FDM İlişkisi | 89 |
| Şekil 11. Faaliyete Dayalı Yönetimin Faaliyete Dayalı Maliyetleme İle İlişkisi..... | 93 |
| Şekil 12. FDY Yapısı..... | 94 |
| Şekil 13. FDM Uygulama Modeli..... | 96 |
| Şekil 14. Farklı Yaklaşımlar..... | 101 |
| Şekil 15. Faaliyete Dayalı Tekniklerin Örgütsel Etkileri..... | 108 |
| Şekil 16. Faaliyete Dayalı Yönetim Sistemi..... | 109 |

| | |
|---|-----|
| Şekil 17. Faaliyete Dayalı Yönetim Süreci Başarı Döngüsü..... | 110 |
| Şekil 18. Faaliyete Dayalı Yönetim Sürecinin Kavramsal Yapısı | 113 |
| Şekil 19. FDM'de Maliyet Dağıtımı..... | 115 |
| Şekil 20. Süreç..... | 118 |
| Şekil 21. Sürecin Temel Yapısı..... | 119 |
| Şekil 22. Çalışma Kağıdı..... | 123 |
| Şekil 23. Faaliyet Sözlüğü Şekli..... | 124 |
| Şekil 24. Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Temel Fikri..... | 129 |
| Şekil 25. Faaliyet Değer Analizi..... | 143 |
| Şekil 26. Stratejik Performans Ölçümü..... | 152 |
| Şekil 27. Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği'nde Sebep Sonuç İlişkileri..... | 160 |
| Şekil 28. Stratejik Yapı İçin Yönetim Sistemi ve Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği..... | 163 |
| Şekil 29. Dört Boyut ve İlişkileri..... | 164 |
| Şekil 30. Müşteri Boyutu – Temel Ölçüler..... | 166 |
| Şekil 31. Genel Değer Zinciri..... | 168 |

TABLOLAR LİSTESİ

| | |
|---|-----|
| Tablo 1. Önceki ve Günümüz İş Çevresinin Karşılaştırılması | 6 |
| Tablo 2. İleri Üretim Teknolojileri | 10 |
| Tablo 3. Muhasebenin İşlevsel Yönelimi..... | 20 |
| Tablo 4. Üretim Sistemlerindeki Değişmelerin Maliyet Muhasebesi Sistemlerine etkisi..... | 24 |
| Tablo 5. Çağdaş Maliyet Sistemlerinin Sınıflandırılması..... | 30 |
| Tablo 6. Maliyet Yönetim Sistemi Unsurları..... | 38 |
| Tablo 7. İki Rekabetçi Stratejinin Karşılaştırılması..... | 57 |
| Tablo 8. Geleneksel Yönetim Muhasebesi ile Stratejik Maliyet Yönetim Modellerinin Karşılaştırılması..... | 65 |
| Tablo 9. Geleneksel Bütçeleme ve Faaliyete Dayalı Bütçeleme..... | 75 |
| Tablo 10. Sürecin Başarı Yolları..... | 111 |
| Tablo 11. Katma Değer Yaratan/Yaratmayan Faaliyetlerin Özeti..... | 140 |
| Tablo 12. Performans Ölçüm Yaklaşımları..... | 155 |
| Tablo 13. Dengeli Ölçüm Kartı Tekniğinde Amaç ve Ölçüler..... | 169 |
| Tablo 14. İşletmeye Ait Üretim ve Maliyet Verileri..... | 193 |
| Tablo 15. Faaliyet Merkezleri ve Bütçelenmiş G.Ü.M. Tutarları..... | 193 |

| | |
|--|-----|
| Tablo 16. Faaliyet merkezleri, Maliyet Etkenleri ve Maliyet Etkenleri Sayısı..... | 194 |
| Tablo 17. 32725 K. Pistonlu Körük Karşılaştırmalı Toplam ve Birim Maliyetleri..... | 195 |
| Tablo 18. Toplam Maliyet İçindeki G.Ü.M. Oranları..... | 196 |
| Tablo 19. Faaliyet Merkezleri Tutarları ve Yüzdeleri..... | 197 |
| Tablo 20. Faaliyet Merkezleri ve Sınıflandırılmaları..... | 199 |
| Tablo 21. 32725 Komple Pistonlu Körük Pareto Analizi..... | 200 |
| Tablo 22. Merkezler ve İyileştirme Tutarları..... | 204 |
| Tablo 23. 32725 K. Pistonlu Körük Karşılaştırmalı Toplam ve Birim Maliyetleri (İyileştirilmiş Tutar İle)..... | 205 |
| Tablo 24. Toplam Maliyet İçindeki G.Ü.M. Oranları (İyileştirilmiş Maliyetler)... | 206 |
| Tablo 25. Faaliyet Merkezleri İyileştirilmiş Tutarları ve Yüzdeleri..... | 207 |
| Tablo 26. 32725 Komple Pistonlu Körük İyileştirilmiş Pareto Analizi..... | 208 |
| Tablo 27. Boyutlar ve Stratejik Amaçlar..... | 211 |
| Tablo 28. Amaçlar, Ölçüler ve Hesaplama Yöntemleri..... | 214 |

GRAFİKLER LİSTESİ

| | |
|--|-----|
| Grafik 1. Faaliyet Merkezlerinin Toplam G.Ü.M. İçindeki Oranı..... | 198 |
| Grafik 2. 32725 Komple Pistonlu Körük İçin Pareto Diyagramı..... | 201 |
| Grafik 3. İyileştirilmiş Faaliyet Merkezlerinin Toplam G.Ü.M. İçindeki Oranı | 207 |
| Grafik 4. 32725 Komple Pistonlu Körük İçin İyileştirilmiş Pareto Diyagramı..... | 208 |

GİRİŞ

Dünyada ekonomik ve teknolojik çevrede son yıllarda yaşanan hızlı gelişmeler, işletmeleri hızla değişen ve kendi kurallarını koyan rekabete dayalı bir ortamla karşı karşıya bırakmaktadır. Bu koşullar da, işletme yönetiminde yeni yaklaşım ve tekniklerin geliştirilmesi sürecini başlatmıştır.

Bu yeni ortam sonucunda; üretim sistemlerinde otomasyon ve robotların kullanımı hızla artmaya başlamış ve bilgisayar destekli üretim sistemleri, üretim alanında büyük bir değişim yaratmıştır. Üretim sistemlerindeki bu değişimin ortaya çıkardığı yeni teknolojik yapı, esnek üretim sistemleri olarak adlandırılmaktadır. İşletmelerin böyle bir ortamda, yaşamlarını sürdürebilmesi için etkin maliyet muhasebesi, yönetim kontrolü ve performans (başarım) ölçümlenme sistemleri tasarlamak üzere yeni yaklaşımların geliştirilmesi üzerinde durulmuş ve buna bağlı olarak ilk önce "Maliyet Yönetimi Yaklaşımı" ortaya çıkmış ve maliyetlerin planlanması, yönetimi ve düşürülmesinde öncelikli, aktif bir rol üstlenmiştir. Daha sonra ise, strateji kavramının önemindeki yükselişe paralel olarak " Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımı" geliştirilmiştir. Stratejik Maliyet Yönetimi; işletmenin eşzamanlı olarak stratejik pozisyonu geliştirilirken ve maliyetleri düşürülürken, maliyet yönetim tekniklerinin uygulanmasıdır şeklinde tanımlanmaktadır.

Günümüzde stratejik maliyet yönetimi ile ilişkilendirilen ve uzun dönemli maliyet yönetiminin temelini oluşturan, ürün ve hizmet maliyetlerinin daha sağlıklı hesaplanmasına yönelik en önemli teknik "Faaliyete Dayalı Bilgi Sistemleri"dir. Bu sistemler; faaliyete dayalı maliyetleme, faaliyete dayalı maliyet yönetimi, faaliyete dayalı bütçeleme ve faaliyete dayalı yönetimdir. Maliyet yönetimi sistemlerinin kavramsal tasarımı, maliyetlerin işletme faaliyetleri doğrultusunda olduğu fikri ile bütünleştiğinden maliyet yönetimi sistemleri için temel bir baz oluşturduğu kabul

edilmektedir. Bu durum da faaliyete dayalı sistemlerin, günümüzde stratejik maliyet yönetiminde ne kadar önemli bir teknik olduğunu göstermektedir.

İşletmeler için bu kadar önemli hale gelen bu yeni tekniklerin irdelenmesi ve ülkemizdeki işletmeler açısından değerlendirilmesi gereği ortaya çıkmıştır. Böylece aynı ortamda faaliyet gösteren Türk işletmelerinin de günümüzde geçerli olan çağdaş yönetim anlayışına uygun maliyet ve yönetim muhasebesi tekniklerini uygulama zorunluluğu doğmaktadır. Bu nedenle, çalışmamızda, "Faaliyete Dayalı Yönetim (FDY) ve Stratejik Maliyet Yönetimi (SMY) İlişkisi" ele alınıp ayrıntılı olarak incelenecektir.

Faaliyete Dayalı Yönetim; yöneticileri geçmiş, şimdiki ve gelecekteki faaliyetleri hakkında bilgilendiren ve bu faaliyetlerin yönetilmesini sağlayan bir sistemdir. Bu sistem, faaliyetler üzerine yoğunlaşarak hem müşteriden sağlanan değerlerin hem de bu değerlerin sağlanmasından kazanılan karın sürekli geliştirilmesini sağlar. Bu durum da, işletmenin kalitesinin artmasını, maliyetlerin düşmesini ve karın yükselmesini sağlar. Bu bilgilerin kullanılmasıyla da karar verme süreci kolaylaşır ve maliyet bilgileri daha anlamlı hale gelir.

Çalışmamızda birinci bölümde; stratejik maliyet yönetimi ve faaliyete dayalı yönetim ilişkisi hakkında genel bir bilgi verilmektedir. Günümüzdeki teknolojik ve ekonomik değişimlere değinilmekte, bunların maliyet ve yönetim muhasebesine etkileri incelenmekte ve bu gelişmelerin sonucu olan maliyet yönetimi ve stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları ele alınmaktadır ve bunun yanında bu konular ele alınırken faaliyete dayalı yönetim ilişkisi irdelenmektedir. Son olarak da, işletme stratejik yapısına dayalı ilişkiler belirtilmektedir. Stratejik yapıyla ilgili, ileri üretim teknolojilerinde ortaya çıkan yeni yaklaşımlar ele alınmakta ve bunların faaliyete dayalı yönetim ile ilişkisi üzerinde durulmaktadır.

İkinci bölümde; öncelikle faaliyete dayalı yönetimin tanımı ve ilgili kavramlara değinilmekte, daha sonra ise faaliyete dayalı yönetim kavramının gelişimi üzerinde durulmaktadır. Bununla beraber, uygulama modeli, kavramdan sağlanan faydalar, rekabet gücü kriterleriyle ilişkisi ele alınmaktadır ve karar alma sürecine etkisi incelenmektedir.

Daha sonra, faaliyete dayalı yönetim sistemi süreci ayrıntılı olarak ele alınmaktadır. Öncelikle faaliyete dayalı yönetim süreci genel olarak ele alınmakta ve faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi üzerinde durulmaktadır. Faaliyet maliyetlerinin belirlenmesine; işletme sürecinin tanımlanması ve faaliyetlerin belirtilmesi ile başlanacak, faaliyet sözlüğünün ve planının çıkarılması, faaliyet merkezlerinin ve seviyelerinin belirlenmesi, maliyet etkenlerinin tanımlanması ve son olarak dağıtımın yapılması ile faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi son bulacaktır. Bundan sonraki aşama ise faaliyet analizi aşamasıdır. Faaliyet analizinde; katma değer yaratan/yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması, kritik faaliyetlerin tanımlanması ve faaliyetlerin karşılaştırılması, faaliyetlerin iyileştirilmesi ile maliyet etken analizi ile faaliyet analizi süreci tamamlanmaktadır.

Bu aşamalardan sonra; performans ölçümüne değinilecek, bu kapsamda; işletmelerde performans ölçümü, performans ölçümünün gelişimi, FDY sistemi ile ilişkisi ve dengeli ölçüm kartı tekniği (Balanced Scorecard) ele alınmaktadır. Dengeli ölçüm kartı tekniği ise; tanımı, stratejik yapısı, FDY sistemi ile ilişkisi, dört boyutu ve kurulma aşamaları bakımından ele alınmaktadır.

Üçüncü bölümde; Aktaş Hava Süspansiyon Sistemleri San. Ve Tic. A.Ş. İşletmesi'nde, faaliyete dayalı yönetim sisteminin uygulaması ele alınmaktadır. Uygulamada; öncelikle Aktaş Hava Süspansiyon Sistemleri San. Ve Tic. A.Ş. işletmesi tanıtılmakta ve mevcut sistem hakkında bilgi verilmektedir. Daha sonra ise faaliyete dayalı maliyetleme yapısı oluşturulmakta, bu yapıdan elde edilen maliyet bilgileri faaliyet analizine tabi tutulmakta ve performans ölçüm sistemi olarak da "dengeli ölçüm kartı tekniği" oluşturularak stratejik yapı tamamlanmış olmakta en son olarak da çalışma sonuç ve önerilerle tamamlanmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE FAALİYETE DAYALI YÖNETİM

1. EKONOMİK VE TEKNOLOJİK DEĞİŞİMLER

Dünyada, ekonomik ve teknolojik alanlarda son yıllarda yaşanan hızlı gelişmeler, işletmeleri hızla değişen ve kendi kurallarını koyan rekabete dayalı bir ortamla karşı karşıya bırakmaktadır. Bu koşullar da, işletme yönetiminde yeni yaklaşım ve tekniklerin geliştirilmesi sürecini başlatmıştır.

Özellikle 80'li yıllardan itibaren, teknolojik ve ekonomik değişime paralel olarak maliyet ve yönetim muhasebesinde şu sonuçlar ortaya çıkmaya başlamıştır:¹

- Yöneticilerin, değişime ayak uyduramayan sistemlerin sağladığı, yetersiz ve yanlış bilgiler doğrultusunda karar almak zorunda kalmaları.
- Geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının, gelişmiş endüstriyel ortamda yeterli olamaması.
- Mevcut sistemlerin, üretimde aşırı miktarları cezalandırmadığı için maliyetlerin artması. Örneğin, genel üretim maliyetlerinin üretim hacmi bazında ürünlere yüklenmesinin, aşırı stoku destekler durumda olması.
- Ürün ya da üretim süreçlerinde; kalitesizliğin maliyetlerinin yeterli düzeyde belirlenememesi veya raporlanamaması.
- Geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının, ileri üretim teknolojilerine yapılan yatırımlardan beklenen yararları tespit edememesi.

¹ Münir Şakrak, *Maliyet Yönetimi: Maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni yaklaşımlar* (İstanbul: Yasa Yayınları, No:80, 1997), s.52.

Bu sonuçların görüldüğü iş dünyasının, dört temel özelliği dikkat çekmektedir. Bunlar; rekabete dayalı olması, hızla değişmesi, hata ve gecikmeleri affetmemesi ve talepkâr olmasından kaynaklanmaktadır². Yukarıda sayılan maliyet ve yönetim muhasebesindeki sonuçlar ile iş dünyasının özellikleri göz önünde bulundurulduğunda izleyen ana başlık altında incelenecek ekonomik değişimler ortaya çıkmıştır.

1.1. Ekonomik Değişimler

Öncelikli olarak değişimlere baktığımızda, aşağıdaki unsurları sıralayabiliriz:³

- Bilgi teknolojilerinin, internetin ve e-ticaretin kullanılması ve buna bağlı olarak küresel rekabetin artması,
- İleri üretim teknolojilerinin oluşması,
- Müşteri üzerinde yoğunlaşılması,
- Yönetim ve organizasyonların yeniden oluşturulması,
- Sosyal, politik ve kültürel çevrenin değişimi.

Yukarıda saydığımız ekonomik değişimlere bağlı olarak, işletmelerdeki üretim, pazarlama ve yönetimdeki değişiklikleri Tablo 1'de inceleyebiliriz.

² Tunç Köse, "Stratejik Kar Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş. Eskişehir Makine Fabrikasında Bir Uygulama" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000), s.10.

³ Edward J. Blocher, Kung H. Chen, Thomas W. Lin, **Cost Management: A Strategic Emphasis** (New York: Second Edition, Mc Graw-Hill/Irwin Companies Inc., 2002), s.9.

Tablo 1. Önceki ve Günümüz İş Çevresinin Karşılaştırılması

| | ÖNCEKİ İŞ ÇEVRESİ | GÜNÜMÜZ İŞ ÇEVRESİ |
|---------------------------------------|---|---|
| | ÜRETİM | |
| Temel Rekabet | Ölçek Ekonomisi, standartlaştırma | Kalite, fonksiyonallık, müşteri tatmini |
| Üretim Süreci | Yüksek hacim, uzun üretim dönemi, tamamlanmış stok | Düşük hacim, kısa üretim dönemi, stok düzeyinin indirilmesi ve diğer katma değeri olmayan faaliyetler ve maliyetlerin azaltımı üzerinde odaklaşma |
| Üretim Teknolojisi | Montaj hattı otomasyonu, izole edilmiş teknoloji uygulamaları | Robotlar, esnek üretim sistemleri, ağlar tarafından bütünleştirilmiş teknoloji uygulamaları |
| İstenen İş Özellikleri | Makine yardımıyla, düşük düzey özellikleri | Ayrı ve takım yardımıyla, yüksek düzey özellikleri |
| Kalite Üzerindeki Etki | Normal veya alışılmış miktarda atık miktar kabulü | Sıfır hata amacı |
| | PAZARLAMA | |
| Ürünler | Oldukça az değişiklik, uzun yaşam seyri | Yüksek miktarlarda değişiklik, kısa yaşam seyri |
| Pazarlar | Büyük oranda bölgesel | Küresel |
| | ORGANİZASYONUN YÖNETİMİ | |
| Kaydedilen raporlanan ve çeşidi bilgi | Genellikle özel finansal bilgi | Finansal ve işlemsel bilgi, stratejik başarı faktörleri |
| Organizasyonun yönetim yapısı | Hiyerarjik, emir ve komuta zinciri | Ağa dayalı organizasyon yapısı, kritik başarı faktörleri üzerinde yoğunlaşma |
| Yönetim yapısı | Kısa dönemli etki, kısa dönemli performans değerlemesi ve ücret | Uzun dönemli etki, kritik başarı faktörleri üzerinde yoğunlaşma işletmenin uzun dönemli başarısı için sorumluluk alma |

Kaynak: Edward J. Blocher, Kung H. Chen, Thomas W. Lin, **Cost Management: A Strategic Emphasis** (New York: Second Edition, Mc Graw-Hill/Irwin Companies Inc.,2002), s.12.

Tabloda görüldüğü gibi; üretimde, günümüzde, kalite, müşteri tatmini, düşük hacim üretimi, ileri üretim teknolojilerinin kullanımı ve sıfır hata üzerinde yoğunlaşmaktadır. Pazarlamada, kısa yaşam seyri üzerinde durulmakta, yönetim organizasyonlarında ise, işletmelerin stratejik bir yapı oluşturmaları ve uzun dönemli planlamalarla ilgili kritik başarı faktörleri üzerinde yoğunlaşıldığı görülmektedir.

1.2. Teknolojik Değişimler

Günümüzde, teknolojik değişimler, çok yoğun olarak maliyet ve yönetim muhasebesini etkilemektedir ve geleneksel muhasebe yöntemlerini de değişime zorlamaktadır. İşletmeler bu rekabet ortamında ayakta kalabilmek için teknolojik değişimlerin sonucunda çıkan eğilimleri izlemeli ve bunları kendi yapılarına uyumlaştırmalıdır. Bu eğilimler şöyle sıralanabilir:⁴

- Yüksek kalite
- Düşük stoklar
- Esnek üretim hatları
- Otomasyon (kendiliğindenlik)
- Ürün hattı organizasyonu
- Bilginin etkin kullanımı

İşletmeler bu eğilimleri; rekabet edebilmek, yüksek kaliteli ürünleri tam zamanında, en düşük maliyetle üretebilmek ve müşterilerine en iyi hizmeti sunabilmek için kullanmalıdırlar. Ayrıca, kısalan ürün yaşam seyrini karşılayabilmek için çok iyi esnekliğe sahip olmaları da gerekmektedir.⁵

⁴ Nurten Erdoğan, **Faaliyete Dayalı Maliyetleme** (Eskişehir: Anadolu Üniv.Yayınları No:867, İ.İ.B.F. Yayınları, No:106,1995), s.2.

⁵ Aynı, s.2.

1.2.1. İleri Üretim Teknolojilerinin Özellikleri Ve Sınıflandırılması

İleri üretim teknolojilerinin özellikleri aşağıdaki gibi sayılabilir:⁶

- Makineleşme ve otomasyon
- İşbölümü ve uzmanlaşma
- Çeşitlendirme
- Standartlaştırma
- Bütünleşme
- Esneklik (genişleme ve daralma yeteneği)
- Araştırma ve geliştirme

Yukarıda sayılan özellikler doğrultusunda; günümüz fabrikalarının oluşturulmasına yönelik dört ilke ve uygulama, üretime yeni anlayış getirmektedir. Bu ilkeler şöyle sıralanabilir:⁷

- İstatistiki kalite kontrol, fabrikanın sosyal yapısını değiştirmektedir.
- Yeni maliyet muhasebesi anlayışı; üretim kararlarını, stratejik kararlar ile uyumlu hale getirmektedir.
- Üretim sürecinin hücre şeklinde yapılandırılması; standartlaştırma ve esnekliğin avantajlarını bütünleştirmektedir.
- Sistem yaklaşımı; üretim faaliyetlerinin fiziki sürecini düzenlemektedir.

İleri üretim teknolojisi ile bütünleşmiş yeni üretim ortamlarını oluşturan teknoloji ve tekniklere ilişkin iki ayrı sınıflandırma yapılabilir.

⁶ İsmet Mucuk, **Modern İşletmecilik** (İstanbul: 12.Basım, Türkmen Kitabevi, Yayın No:80, Eğitim Dizisi:12, 2000), s.213.

⁷ Sait Y. Kaygusuz, "Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir uygulama" (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2000), s.26.

Birinci sınıflandırma; ileri üretim teknolojisi, tasarım, planlama, kontrol, üretim ve bütünleşik üretim biçimindedir. Bu sınıflandırma ayrıntılı olarak aşağıdaki gibi sıralandırılır:⁸

İleri Üretim Teknolojileri

A – Tasarım

- Bilgisayar Destekli Tasarım (CAD)
- Bilgisayarlı Destekli Mühendislik (CAE)
- Bilgisayar Destekli Süreç Planlama (CAPP)
- İmal Edebilmenin Tasarımı ve Montaj

B – Planlama ve Kontrol

- Malzeme İhtiyaç Planlaması (MRP)
- Üretim Kaynakları Planlaması (MRP II)
- İstatistiksel Süreç Kontrolü (SPC)

C – Üretim

- Sayısal Kontrol (NC, CNC, DNC)
- Robotlar
- Otomatik Rehberli Araçlar (AGUS)
- Esnek Üretim Sistemleri
- Otomatik Depolama ve Ele Geçirme Sistemleri (ASRS)

D – Bütünleşik Üretim

- Toplam Kalite Kontrolü (TQC)
- Tam Zamanında Üretim (JIT)

⁸ Reşat Karcıoğlu, **Stratejik Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar** (Erzurum: Aktif Yayınevi, 2000), s.41-42.

- Yoğunlaştırma Faktörü
- Bilgisayarla Bütünleşik Üretim (CIM)

İleri üretim teknolojilerine yönelik ikinci sınıflandırma; ileri üretim teknolojileri, yüksek üretim teknolojisi, katma değer yöntemi ve stratejik maliyet ve yönetim muhasebesi şeklinde olmaktadır. Bu sınıflandırmanın ayrıntıları ise Tablo 2'de görülmektedir.

Tablo.2 İleri Üretim Teknolojileri

| | | |
|---|--|--|
| Dünya Sıralamasında Üretim Yaklaşımları | Yüksek Üretim Teknolojisi (AMT) Advanced Manufacturing Technology | <ul style="list-style-type: none"> • Direkt sayısal Kontrol(Direct Numerical Control,DNC) • Bilgisayar Uyumlu Üretim(Computer Manufacturing,CIM) • Esnek üretim Sistemleri(Flexible Manufacturing Systems,FMS) • Bilgisayar Destekli Üretim (Computer Aided Manufacturing,CAM) |
| | Katma Değer Yöntemi (VAM) Value – Added Management | <ul style="list-style-type: none"> • Tam zamanında Üretim (Just In Time,JIT) • Teknolojik Gelişme (Technological Improvement,TEI) • Toplam Kalite Yönetimi (Total Quality Management,TQM) |
| | Stratejik Yönetim Muhasebesi (SMA) Strategic Management Accounting | <ul style="list-style-type: none"> • Faaliyete Dayalı Maliyetleme (Activity Based Costing,ABC) • Finansal Olmayan Göstergeler (Non-financial Indicators,NFI) • SWOT Analizi (Strengths, weakness, opportunities and threats analysis,SWOT) |

Kaynak: Ümit Gökdeniz, "Üretim Teknolojisindeki Değişikliklerin Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemleri Üzerine Olan Etkileri", **Marmara Üniv.,İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:XIV, Sayı:2,(1998), s.147.

1.2.2. İleri Üretim Teknolojilerindeki Son Gelişmeler

Ürün yaşam seyrinin kısaldığı, ürün çeşitliliğinin arttığı, bugünün rekabetçi ortamında işletmelerin başarılı olabilmeleri için, müşterilerinin istek ve ihtiyaçları doğrultusunda ürünlerini sürekli geliştirmeleri ve kısa sürelerde pazara sunmaları gerekmektedir. Bunun başarılabilmesi, yukarıda sınıflandırdığımız ileri üretim teknolojileri ile mümkündür.

İleri üretim ortamı, ileri üretim teknolojileri ile bu teknolojilerin daha etkin kullanımını sağlamaya yönelik toplam kalite yönetimi ve tam zamanında yaklaşımlarından oluşan üretim ortamıdır⁹. Bu durumda, ileri üretim teknolojilerindeki son gelişmeler üç temel unsur olarak incelenebilir;

- Bilgisayarla Bütünleşik Üretim,
- Toplam Kalite Yönetimi,
- Tam zamanında Yaklaşımı.

1.2.2.1. Bilgisayarla Bütünleşik Üretim (CIM)

Bilgisayarla bütünleşik üretim; ileri üretim teknolojilerini bir araya getirerek bunlar arasında uyumlu bir şekilde bağlantı kuran bir sistemdir. Bu sistemde, bağlantı kurma işlevini bilgisayar teknolojisi almıştır. Sistemin en önemli özelliği, kendini meydana getiren teknolojilerin veri tabanlarının birbirine bağlanarak kullanılmasıdır. Böylece, tasarım, test etme, üretim, montaj, kontrol ve malzeme taşıma işlevleri yalnız kendi içlerinde otomatik olarak faaliyet göstermekle kalmamakta, ayrıca her biri diğeri ile üretim planlama ve programlama ile de bir bütün halinde faaliyet göstermektedir¹⁰.

⁹ Selman Aziz Erden, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme** (Isparta: Tuğra Ofset,1999), s.5.

¹⁰ Aynı, s.19.

Bilgisayarla bütünleşik üretim, aşağıdaki yöntem ve teknikleri içermektedir:¹¹

- Bilgisayar Destekli Tasarım (CAD); çizim, tasarım, mühendislik ve süreç planlamasında kullanılan bilgisayarlardan oluşur.
- Bilgisayar Destekli Üretim (CAM); sayısal kontrollü makinalar ve makine araç-gereçleri ile süreç kontrolü ve otomatik kontrol mekanizmalarını içerir.
- Esnek Üretim Sistemleri (FMS); bir üretim sürecini başlatan ve bitiren birbirine bağlı bilgisayar kontrollü makinaları içerir. FMS, işgücü gerektiren malzeme taşıma, hazırlama ve diğer katma değeri olmayan faaliyetleri içeren üretim hattını ortadan kaldırmaktadır.
- Üretim ve Stok Yönetimi (PIM); stok kontrol metotları ile stok düşürme sistemlerini içerir. Bunlardan başlıcaları; malzeme ihtiyaç planlaması (MRP) ile üretim kaynakları planlaması (MRPII) olmaktadır.

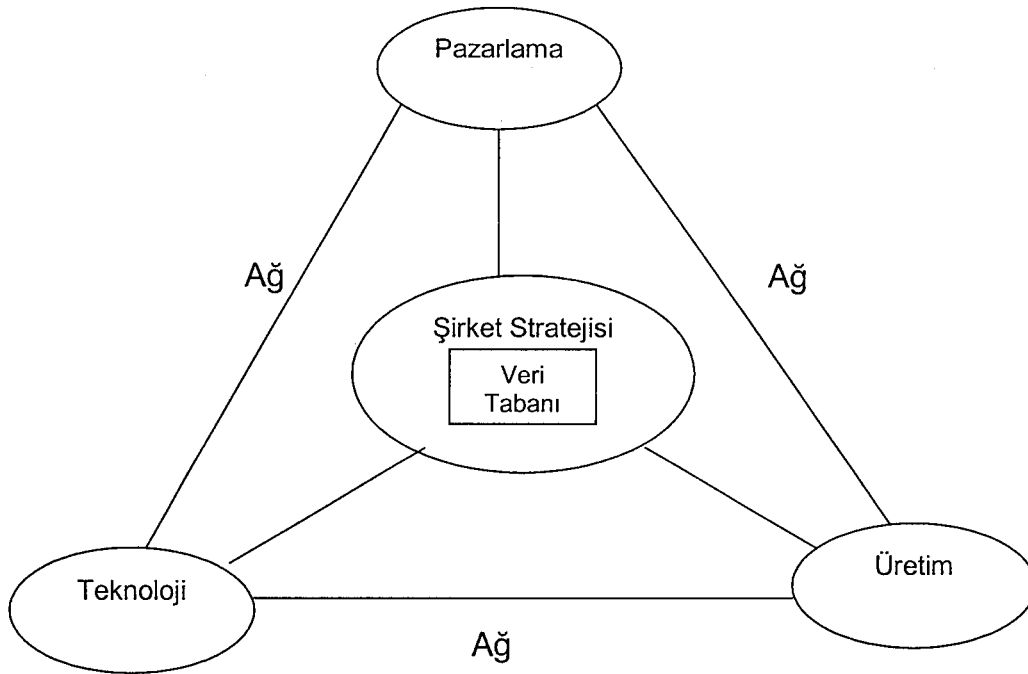
Bilgisayarla bütünleşik üretim; üretim sistemlerinin bütünleştirilmesi açısından üç şekilde sınıflandırılabilir, bunlar:¹²

- a) Mühendislik ve üretimin bütünleştirilmesi; çok sık kullanılan bir sınıflandırmadır fakat çok dar bir açıyla ele alınmıştır.
- b) Pazarlama, mühendislik ve üretimin bütünleştirilmesi; bu bütünleşme sayesinde, tüketici istek ve ihtiyaçları tespit edilerek planlama, tasarım ve üretime yardımcı olarak kullanılmaktadır.
- c) Yönetim, pazarlama, mühendislik ve üretimin bütünleştirilmesi; işletmenin tüm faaliyetlerinin üretim fonksiyonu ile ilişkilendirilmesini sağlar ve böylece işlemsel faaliyetlerin tamamlanmasına yardım eder.

¹¹ Ronald J. Lewis, **Activity-Based Models For Cost Management Systems** (London: Quorum Books, 1995), s.100.

¹² Michiharu Sakurai, **Integrated Cost Management: A Companywide Prescription For Higher Profits** (Portland, Oregon: Productivity Press, 1996), s.23-24-25.

Bilgisayarla bütünleşik üretiminde; pazarlama, mühendislik, üretim ve yönetim bilgisayar ağı ile bütünleştirilerek bir bilgi sistemi oluşturulabilmektedir. Bu durum Şekil 1’de görülmektedir.



Şekil 1. Bilgisayarla Bütünleşik Üretim Kavramsal Yapısı

Kaynak: Michiharu Sakurai, **Integrated Cost Management: A Companywide Prescription For Higher Profits** (Portland, Oregon:Productivity Press,1996), s.28.

Şekil 1’de görüldüğü gibi; yönetim stratejisi, işletmenin rekabet edebilmesi için çok önemli bir yer tutmaktadır. Uygulanan stratejik bilgilerin, stratejiyi yönetmek ve yoğun rekabet ortamında ayakta kalabilmeleri için bilgi sistemine bağlanması gerekir¹³. Böylece, günümüz işletmesi, işletme stratejisi ve içindeki veri tabanı ile, pazarlama, teknoloji ve üretim arasında bir ağ yardımıyla bir bilgi sistemi oluşturmakta ve bunun sonucunda teknolojik ve ekonomik değişimler karşısında hazırlıklı olup, diğer işletmelerle rekabet edebilmektedir.

¹³ Sakurai, **Ön.ver.**, s.28.

1.2.2.2. Toplam Kalite Yönetimi

Toplam kalite yönetimi; tüm süreçlerin, ürünlerin ve hizmetlerin kuruluştaki çalışanların hepsinin tam katılımı yoluyla geliştirilmesi, iç ve dış müşterilerinin tatmininin artırılması ve müşteri bağımlılığının sağlanması amacıyla kuruluştaki alınan sonuçların iyileştirilmesine dayanan, müşteri beklentilerini her şeyin üzerinde tutan ve müşteri tarafından tanımlanan kaliteyi, tüm bölümlerde faaliyetlerin yürütülmesi sırasında ürün ve hizmet bünyesinde oluşturan modern yönetim biçimidir¹⁴. Toplam kalite yönetimi, literatürde "toplam kalite kontrolü" terimi olarak da kullanılmaktadır.

Toplam kalite yönetimi, bu geniş tanım çerçevesinde üç farklı yönden oluşmaktadır, bunlar:¹⁵

- Ürün ve hizmet yönü; arz edilen ürün veya hizmet ile tüketicinin memnun edilmesi.
- İnsan yönü; işletmelerde insan ilişkileriyle tüketicilerin memnun edilme derecesi.
- Süreç yönü; işletme içinde çalışma süreciyle arz edicinin memnun edilme derecesi. Bu müşterilere, arz edilen ürün ve hizmetleri geliştirmek için kullanılmaktadır.

Toplam kalite yönetiminin amaçları, esas olarak iki noktaya indirgenebilir, bu iki temel amaç aşağıdaki gibidir:¹⁶

- a) Herkesin kendi işini ilk seferinde ve tam zamanında doğru olarak yapması.
- b) Sürekli geliştirmenin tüm örgüte yayılması.

¹⁴ Osman Çevik, Mithat Zeydan, "Toplam Kalite Yönetimi ve Tam Zamanında Üretim Sisteminin Entegrasyonu ve Uygulanabilirliği", **Verimlilik Dergisi**, Sayı:1998/4, (1998), s.93.

¹⁵ Tekin Akgeyik, **Stratejik Üretim Yönetimi** (İstanbul: Sistem Yayıncılık, No:181,1998), s.62.

¹⁶ Sabahat Bayrak, "Kalite Anlayışında Yeni Bir Yaklaşım Olarak Toplam Kalite Yönetimi", **Verimlilik Dergisi**, Sayı:1997/4, (1997), s.79.

Toplam kalite yönetiminin temellerini oluşturan dört anahtar unsur vardır. Bunlar:¹⁷

- İnsan; toplam kalite yönetiminde takım çalışması, sorumluluk paylaşımı, tam katılım ve sürekli iyileştirme bireyin kalitesinde düğümlenmektedir. Burada en önemli amaç, insana saygı duyan bir çalışma ortamı yaratmaktır.
- Sürekli iyileştirme; bu yaklaşımda en önemli değerler “yaratıcılık” ve “değişime açıklık” tır. Bu nedenle iş görenlere, problemlerin temel nedenlerine ulaşmaları ve mantıklı kararlar verebilmeleri için veri toplama öğretilmektedir. Bunun yanında; sürekli iyileştirmenin temel ilkesi olan planla, uygula, kontrol et, düzelt (PDCA: Plan,Do, Check, Action) döngüsüne işlerlik kazandırılmaktadır, bu döngüye aynı zamanda “Deming Döngüsü” de denilmektedir.
- Süreç; süreç iyileştirme kalite üzerinde odaklanmaktadır. Hataların ortaya çıkmasını önleyici eğitim ve başarılı süreçlerin geliştirilmesi sayesinde sürekli olarak performans iyileştirilmektedir.
- Müşteri; toplam kalite yönetiminin birincil odak noktası, müşteri ve müşteri tatminidir. Müşteri tatmininin, kaliteyle ilişkisi kurulur ve tatmin edici kalite, müşteri beklentilerini karşılamak için üretilmek zorundadır.

Toplam kalite yönetiminin başarı ile uygulanabilmesi için dikkate alınması gereken başlıca unsurlar aşağıdaki gibidir:¹⁸

- Üst yönetimin liderliği
- Müşteri odaklılık
- Şirket çalışanlarının eğitimi
- Grup çalışması

¹⁷ Şevki Özgener, İsa Güneş, “Küçük Ölçekli ve Teknoloji Yoğun İşletmelerde Toplam Kalite Yönetimi”, **Verimlilik Dergisi**, Sayı:2001/2, (2001), s.67-68-69.

¹⁸ Mustafa Güneş, Ali Rıza Firuzan, Esin Firuzan, **Tam Zamanında Üretim Ortamında Stok Kontrolü ve Toplam Kalite Yönetimi** (İzmir: Fakülteler Kitabevi Barış Yayınları,1999), s.74.

- Sürekli gelişme sürecinin benimsenmesi
- Ölçüm ve istatistik

Toplam kalite yönetiminin faydaları da aşağıdaki gibi sıralanabilir.¹⁹

- İstisraf önlenir
- Kalite artırılır
- İşlem zamanları kısaltılır
- Maliyetler düşürülür
- Moral ve verimlilik artırılır
- Sürekli iyileştirme ve gelişme sağlanır.

Yukarıdaki anlatımlardan anlaşılacağı gibi; klasik yönetim anlayışında amaç, hedeflenen karı elde etmek olduğu için ürün veya hizmetin kalitesinin belirli bir düzeyin üzerine çıkması, maliyetleri yükseltir.

Toplam kalite yönetiminde ise amaç, müşterinin tatmin edilmesi, hedeflenen karı sağlayacak ölçülebilir ve sürekli geliştirilen bir kalite sistemine sahip olmaktır, bu yüzden yöntemde hataların ortaya çıkmadan önlenmesini sağlayacak, hataları önlemeye yönelik bir anlayış vardır. Bu nedenle; hata maliyetleri ve değerlendirilmesine yönelik işlemlerin de maliyeti düşmektedir.²⁰

1.2.2.3. Tam Zamanında Yaklaşımı

Tam zamanında yaklaşımı; genel olarak tam zamanında üretim ve tam zamanında satın alma fonksiyonlarını içermektedir. Tam zamanında üretim; bir üretim hattındaki her parçanın, bu üretim hattını izleyen safha tarafından ihtiyaç duyulan kadar derhal üretildiği bir sistemdir.²¹

¹⁹ Rüstem Hacirüstemoğlu, Volkan Demir, "Muhasebenin Yönetim Aracı Olarak Kullanımı", **Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Dergisi, Öneri**, Cilt:5, Sayı:17, Yıl:8, (2002), s.17.

²⁰ Çevik, Zeydan, **Ön.ver.**, s.95.

²¹ Hacirüstemoğlu, Demir, **Ön.ver.**, s.15.

Tam zamanında üretim felsefesine göre, stoklar işletmedeki problemlerin ortaya çıkmasına neden olurlar. Bu yüzden, sistemin birinci amacı stokların (hammadde, yarı mamul ve mamul) sıfır stok seviyesine azaltılmasıdır²². Diğer amaçları da aşağıdaki gibi sayabiliriz:²³

- Mal veya hizmette, katma değer yaratmayan faaliyetlerin giderilmesi
- Kaliteyi en yüksek düzeye çıkarmak
- Bir faaliyetin verimliliğinde sürekli iyileştirmeyi sağlamak
- Katma değer yaratmayan faaliyetleri belirlemek için basitleştirme ve şeffaflığa önem vermek.

Tam zamanında yaklaşımı; ilk madde ve malzemelerin üretime girmek için tam zamanında işletmeye gelmesini, ürünün montajında kullanılacak üretilmiş parçaların tam zamanında hazır olmasını ve müşterilere gönderilecek ürünlerin tam zamanında tamamlanmasını ifade eder. Bu yaklaşımda, malzemelerin akışı, “çekme sistemi” ile kontrol edilir. Çekme sistemi, şu şekilde açıklanır; son montaj hattından, bir önceki iş merkezlerine, müşteri siparişlerini karşılamak üzere, gelecek birkaç saat içinde ürünlerin montajını yapmak için gerekli olan parça ve malzemelerin tam miktarını belirten bir bilgi gönderilir ve sadece bu miktarda parça ve malzeme sağlanır²⁴.

Çekme sistemi yaklaşımında; bilgi akışını sağlayan unsura “kanban” denilmektedir. Kanban sisteminin amaçları: sistem içinde ürün talebine cevap vererek gereksiz, hammadde ve üretim stoklarının elenmesine, kalite problemlerinin acilen çözümlenmesine, stok maliyetlerinin azaltılmasına, talep ve üretim tasarımındaki değişmelere hızla cevap verilmesine olanak sağlamaktır²⁵.

²² Erdoğan, **Ön.ver.**, s.13.

²³ Erdoğan, **Ön.ver.**, s.13.

²⁴ Erden, **Ön.ver.**, s.22-23.

²⁵ Akgeyik, **Ön.ver.**, s.76.

Çekme sistemi, geleneksel yaklaşımdaki "itme sistemi" ile zıt yönde bir farklılık göstermektedir. Geleneksel yaklaşımda; bir iş merkezi, bir yığın üzerinde üretimini gerçekleştirdiğinde, kısmen tamamlanan bu mamuller bir sonraki iş merkezine, bu iş merkezinin söz konusu yarı mamuller için hazır olup olmadığına bakılmaksızın itilirler. Böylece, kısmen tamamlanmış mamuller ortaya çıkar. Bu durumda, fonların stoklarda bağlı kalması ve aynı zamanda faaliyetlerin etkin yürütülememesi sonucunu doğurur²⁶.

Tam zamanında üretim sisteminin başarılı olabilmesi için, iki önemli nokta vardır. Bunlar; ilk madde ve malzemenin ihtiyaç duyuldukları zamanda, ihtiyaç duyulan yerde, ihtiyaç duyulan miktarlarda bulunmasının sağlanması ve ilk madde ve malzemenin istenilen kalitede olmasıdır. Kalite sorunu çözülmeden, miktar sorunu çözülemez. Bu koşulları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:²⁷

a) Kalite kontrolü

- İstenilen kaliteye uygun ilk madde ve malzeme tedariki
- İşçilerin kalite kontrol konusunda bilinçlendirilmesi
- Hatalı ve kusurlu parçaların görünmesinin sağlanması
- İşçilerin kullandıkları makine, teçhizat ve ürettikleri ürünlerden sorumlu tutulmaları
- İşçilere bir kusur saptadıklarında, üretim hattını durdurma yetkisinin verilmesi
- Tüm parçaların uygunluk ölçümlerinden geçirilmesi

b) Miktar kontrolü

- Satıcı şirketlerin güvenilirliğinin sağlanması
- İşlerin standartlaştırılması
- Makine hazırlık süresinin azaltılması

²⁶ Erden, **Ön.ver.**, s.23-24.

²⁷ Süleyman Yükçü, "JIT Üretim Sisteminin Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:1, Sayı:1, (2000), s.23-24-25.

- Grup teknolojisinin uygulanması

Tam zamanında üretim ile birlikte maliyet ve yönetim muhasebesinde ortaya çıkan değişiklikleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.²⁸

- Direkt maliyet unsurları sayısında artış olmuştur.
- Maliyet merkezleri, otomasyona dayalı saptanmaktadır.
- İşçilik maliyetleri yerini otomasyon maliyetlerine bırakmıştır.
- Stok ve satılan ürün maliyeti ayırımı ve eşdeğer mamul birimleri önemini göreceli olarak kaybetmektedir.
- Kalite maliyetleri önem kazanmıştır.
- Verimlilik ön plana çıkmıştır.
- Esnek üretim sistemi ile maliyetlerde bölüm maliyetleri daha anlamlı olmaktadır.

1.3. Ekonomik ve Teknolojik Değişimler ve Muhasebe

Ekonomik ve Teknolojik değişimler sonucunda, ileri üretim teknolojilerinin kullanılması, işletmelerde geleneksel muhasebe sistemleri üzerinde etkili olmuştur ve bunun sonucunda muhasebe biliminde yeni yaklaşımlar ortaya çıkmaya başlamıştır. Günümüzde işletmeler, bu gelişmeler karşısında gereksinim duydukları değişiklikleri dış çevre unsurları, strateji ve bu bağlamda oluşan rekabet avantajlarından en yüksek düzeyde yararlanabilmek amacıyla sadece işletmelerin sahip oldukları üretim kapasitesi, üretim miktarı, üretim maliyetleri, satış miktarları kapsamında olan verilerden yararlanarak sağlamaları zordur, bu nedenle muhasebe sistemi içinde yer alan finansal muhasebe, maliyet ve yönetim muhasebesinde yapısal değişikliklerin ele alınması ve buna bağlı olarak da maliyetlerin karar aracı olarak kullanılması gereği ortaya çıkmıştır²⁹.

²⁸ Hacırüstemoğlu, Demir, **Ön.ver.**, s.16.

²⁹ Ümit Gökdeniz, "Üretim Teknolojisindeki Değişikliklerin Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemleri Üzerine Olan Etkileri", **Marmara Ün. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:XIV,Sayı:2, (1998), s.144.

Eskiden yalnızca defter tutan, ilgi gruplarının taleplerini karşılayan ve işletme sahibinin performansını yansıtan bir görünüm sergileyen muhasebe sistemleri, günümüzde artık bilinen bir olayın ortaya konulmasıyla değil, onun oluşumunun sağlanması ile ilgilidir. Bu yüzden, muhasebenin çağdaş konumu, Tablo 3'de görüldüğü gibi, değişen derecelerde faaliyet karar düzeyi olan sol üst bölümden aşağıya ve sağa kayarak stratejik kararlara doğru yayılma göstermiş ve yönetime destek veren bir konuma gelmiştir³⁰.

Tablo 3. Muhasebenin İşlevsel Yönelimi

| Yönelim/Faaliyet Karar Düzeyi | İşlevsel | Yönetimsel | Stratejik |
|-------------------------------|------------------------------------|---|---|
| Kayıt Tutma | Tarihsel Kayıtların Kontrolü | Bütçeyle ilgili planlama ve kontrol raporları | Stratejik gelişmenin değerlendirilmesi ile ilgili stratejik finansal yönetim |
| Dikkat Yönelme | Üretim Maliyetlerinin Belirlenmesi | Varyans Analizi ve İstisna Raporları | Rakiplerin maliyetlerinin araştırılması ile ilgili stratejik yönetim muhasebesi |
| Problem Çözme | Fiyatlandırma Kararları | Sermaye Yatırımı Değerlendirmesi | Kazanılan ve elden çıkanların değerlendirilmesi ile ilgili stratejik finansal yönetim |

Kaynak: Ülkü Ergun, "Bilgi Teknolojisinin Yarattığı Çağdaş Yönetim Muhasebesi Uygulamaları", *Dokuz Eylül Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:10,Sayı:II, (1995), s.8.

³⁰ Ülkü Ergun, "Bilgi Teknolojisinin Yarattığı Çağdaş Yönetim Muhasebesi Uygulamaları", *Dokuz Eylül Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:10,Sayı:II, (1995), s.7.

1.3.1. Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Değişim Gereği

Maliyet ve yönetim muhasebesinin geleneksel yaklaşımlarının değişmesine yönelik gerekçeler aşağıda şu şekilde sıralanmıştır:³¹

- Günümüz yönetim ve maliyet muhasebesi bilgilerinin, yöneticilerin planlama ve kontrol kararları için uygun ve geçerli olmaktan çok uzak ve çarpıtılmış olduğu anlaşılmaktadır.
- Ekonomik ve teknolojik değişimlere, finansal bilgi sistemlerinin uyum sağlayamadığı görülmektedir.
- Yıllarca önce oluşturulmuş olan maliyet muhasebesi ve yönetim kontrol sistemleri kullanılmaktadır ve bu sistemler üretim süreçleriyle uyumlu değildir.

Günümüzde, ekonomik ve teknolojik değişime ayak uydurmaya çalışan işletme yönetiminin, maliyet muhasebesinden beklediği nitelikler şöyle sıralanabilir:³²

- Bütünleşme; işletmedeki ürün parça listesinden veya reçeteden faturalamaya kadar tüm faaliyetler kapsanmalıdır.
- Dinamik maliyetleme; maliyet sistemi esnek olmalı, yeni ürünlere, yeni stratejilere açık, dışsatım ve yabancı sermayeye uygun olmalıdır.
- İşletme içi ve dışı bilginin içerilmesi; geleneksel maliyet muhasebesi içe dönüktür ve dışa dönük başarı değerlemesi yapabilecek nitelikte değildir. Maliyet sistemi, işletme içi ve dışı bilgiyi mutlaka içermelidir.

³¹ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi** (İstanbul: 13.Baskı, Türkmen Kitabevi, Yayın No:126, Eğitim Dizisi:24, 2001), s.434.

³² Fahir Bilginoğlu, "Ekonomik Değişim ve Maliyet Muhasebesine Düşen Yeni Görevler", **İstanbul Üniv. İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt:24, Sayı:2, (1995), s.78.

- Davranış yönlendirme; maliyet unsurlarını ayrıntılı olarak gösterebilmelidir, mamuller düzeyinde maliyet etkilerinin, maliyet parametrelerinin gösterildiği “maliyet tabloları” buna örnek gösterilebilir.
- Açıklık; davranış yönlendirme ile maliyetlemede açıklık sağlanırsa da, öncelikle götürü yükleme yerine gerçek “faaliyet ölçüsü” bulunmalıdır.
- Güncellik; maliyetleme sistemi güncel bilgi vermelidir, özellikle ileriye dönük bilgi üretilmesinde güncel bilgi önemlidir.
- Sorumluluğa uygun; maliyet oluşumunda yönetim sorumluluğu yanında, karar sorumluluğunu da göstermelidir.
- Çok boyutluluk; geleneksel maliyet muhasebesinin çok boyutlu nitelik kazanması, tüm işletme verilerinden, değişik amaçlara göre esnek ve dinamik raporlama yapabilmesi ile olur.

Yukarıda sıralanan nitelikler sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmelerin maliyet ve yönetim sistemlerini etkileyen değişimlerde aşağıdaki şekilde sıralanabilir:³³

- Maliyet unsurlarında yapısal değişim
 - Daha düşük direkt işçilik maliyeti
 - Daha yüksek teknoloji maliyeti
 - Daha yüksek bilgi maliyeti
- Maliyet dağıtım ve yükleme anahtarlarında değişim
- Maliyet düşürme amacına yaklaşımda değişim
- Maliyet tanımlamalarında değişim
- Stok değerlemesine yönelik yaklaşımın azalan önemi
- Yarı mamul stok bulundurma maliyetlerinde düşüş

³³ Şakrak, 1997, **Ön.ver.**, s.63.

- Amortisman paylarının hesaplanmasında ve dağıtım anahtarlarında değişim
- Bilgi akışında hız
- Dönemsel raporlamanın yetersizliği
- Ürün tasarım ve geliştirmeye yönelik finansal veri sağlanması
- Süreç tasarım ve geliştirmede artan önem
- Maliyet merkezi yapısının yeniden düzenlenmesi.

1.3.2. Değişimin Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemlerine Etkisi

Bilgisayarla bütünleşik üretim, toplam kalite yönetimi, tam zamanında üretim ve diğer buna benzer değişimler; hammadde, işçilik ve genel üretim maliyetleri arasındaki ilişkiyi değiştirerek, maliyet muhasebesini etkilemektedir³⁴. Üretim sistemlerindeki değişmelerin, maliyet muhasebesine etkisi Tablo 4'de görölmektedir.

³⁴ Karcioğlu, Ö.n.ver., s.53.

Tablo 4. Üretim Sistemlerindeki Değişmelerin Maliyet Muhasebesi Sistemlerine etkisi

| Üretim Sistemlerindeki Değişmeler | Maliyet Muhasebesi Sistemindeki Değişmeler |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - Ürün maliyetinde; birden çok maliyet faktörünün bulunması (direkt işçilik yok denecek kadar az) - Stokların, özellikle yarı mamul stoklarının azalması - Kaliteye önem verilmesi - Verimliliğe olan ilginin artması - Birkaç çeşitte yığın mamul üretilmesi | <ul style="list-style-type: none"> - Maliyetlerin ürünlere dağıtılmasında birden çok maliyet faktörünün kullanılması (bu faktörler üzerinde yoğunlaşma) - Stoklar ile satılan malın maliyeti arasındaki maliyetin dağıtımına verilen önemin azalması (eşdeğer birimlerin hesaplanmasına verilen önemin azalması) - Kalite ve kalite maliyetini belirleyen ölçülerin gelişmesi - Verimlilik ölçülerinin gelişmesi - Safha maliyet sisteminin sipariş maliyet sisteminin yerini alması |

Kaynak: Reşat Karcioğlu, **Stratejik Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar** (Erzurum: Aktif Yayınevi, 2000), s.53.

Tablo 4’de görüldüğü gibi; değişimin birinci yönü, direkt işçilik maliyetlerinin ürün maliyetlerinin çok düşük bir tutarını oluşturması nedeniyle geleneksel üretim ortamlarında, genel üretim maliyeti yüklemelerde yaygın olarak kullanılan, direkt işçilik saati ve tutarı, yeni üretim ortamlarında yerine daha fazla bilgi verebilecek olan makine saatine bırakacaktır. Makine saatlerinin, kullanılabilir olmasının bir diğer nedeni de; üretim maliyetleri içindeki genel üretim maliyetlerinin direkt işçilik saatlerinden çok makine saatleri kullanımı ile ilgili olarak oluşmasıdır. Ayrıca, makine saatleri yanında malzeme kullanımı da direkt işçilikten daha iyi sonuç veren bir dağıtım anahtarıdır³⁵.

³⁵ Nurten Erdoğan, Kerim Banar, “Yeni Üretim Ortamlarında Maliyet Muhasebesi Süreci”, **Anadolu Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:IX, Sayı:1-2, (1991), s.186-187.

İkinci yönü; stoklarda özellikle yarı mamul stoklarında azalma olmasıdır. Bu durumda, imal edilen ürün maliyetinin satılan malın maliyeti ve stok maliyetine dağıtılmasına daha az önem verilir. Stok yaklaşık olarak sıfır ise, o zaman imal edilen ürünlerin maliyeti hemen hemen satılan malın maliyetine eşit olacaktır.³⁶

Üçüncü yönü; kaliteye önem verilmesidir. Bu durum, yönetim muhasebesini etkilemekte ve yönetim muhasebesi kaliteyi ve bunun maliyetini ölçebilmelidir. Bunun için, kusurlu birimler, garanti düzeltmeler, yeniden işleme miktarı, bozuk üretim miktarı ve boş zaman süresi ölçülmelidir. Bu gibi istatistiki bilgiler, yönetim için gerekli hale gelmiştir.³⁷

Dördüncü yönü; verimliliğe olan ilginin artmasıdır. Verimlilik; belirli bir girdi miktarının bundan elde edilen çıktı miktarına oranıdır. Çıktının girdiye oranı ne kadar büyük olursa, elde edilen ürün o kadar verimli olmaktadır. Bu oran, söz konusu ürünün bir etkinlik ölçüsüdür. Geleneksel muhasebe, verimliliği ölçememektedir fakat günümüz muhasebecileri işletmenin verimlilik ölçülerini geliştirerek yöneticilere yardımcı olabilirler.³⁸

Beşinci yönü; ürünlerin üretim tarzlarındaki farklılıktan kaynaklanmaktadır. Teknolojik gelişmeler sonucu oluşan, bilgisayarla bütünleşik üretim sistemlerinin bulunduğu ortamlarda, çeşitli ürün kalemleri yığın halinde üretilebilmektedir. Bu durumda, her bir işin maliyetinin ayrı ayrı hesaplanması güç olacak ve bu nedenle sipariş maliyet sisteminin uygulanması zorlaşacaktır.³⁹

1.3.2.1. Değişimin diğer etkileri

Değişimin maliyet muhasebesindeki diğer etkilerini; maliyet kapsamına, saptama zamanına ve saptama biçimine göre üç şekilde sınıflandırabiliriz. Bu sınıflandırmaya bağlı kalarak değişimin diğer etkileri aşağıdaki gibidir:⁴⁰

³⁶ Karcioğlu, **Ön.ver.**, s.54.

³⁷ Karcioğlu, **Ön.ver.**, s.54.

³⁸ Karcioğlu, **Ön.ver.**, s.55.

³⁹ Karcioğlu, **Ön.ver.**, s.55.

⁴⁰ Ayten Ersoy, "Çağdaş Maliyet Sistemlerinin Maliyet Muhasebesinde Meydana Getirdiği Değişiklikler", **Yaklaşım**, Yıl:4, Sayı:41, (1996), s.98-99-100.

- Maliyet kapsamına göre; geleneksel üretim ortamlarında, değişken maliyetlemenin kullanılması önerilmekteyken, yeni üretim ortamlarında tam maliyetlemenin kullanılmasının daha doğru olduğu ifade edilmektedir. Geleneksel üretim ortamlarında; üretim maliyetlerinin önemli bir kısmı değişken olduğundan ve sabit maliyetlerinde değiştirilmeleri mümkün olmadığından yönetsel kararlar için idealdir. Otomasyona geçmiş ortamlarda ise; sabit giderlerin önemli ölçüde artış göstermesi, değişken maliyetlemenin kullanılması, yöneticileri hatalı kararlar almaya yönlendirebilecektir.⁴¹
- Maliyet saptama zamanına göre; günümüz maliyet bilgileri artık kontrol amacından çok planlama amacına yönelik kullanılmaktadır. Bu yüzden gelecekte, standart maliyetlerin ve özellikle fark analizlerinin üzerinde daha az yoğunlaşılacağı, asıl yoğunlaşmanın fiili ve tahmini maliyetler üzerinde olacağı görülmektedir.⁴²
- Maliyet saptama biçimine göre; sipariş maliyet yönetimi yerini safha maliyet sistemine bırakmıştır. Bununla ilgili açıklama daha önce yapıldığı için tekrar değinilmeyecektir.

1.3.3. Değişimin Ortaya Çıkardığı Yeni Yaklaşımlar

Ekonomik ve teknolojik değişiklikler sonucu, aşağıda belirtilen yeni yaklaşımlar maliyet ve yönetim muhasebesinde yerlerini almışlardır. Bu yaklaşımlar şunlardır.⁴³

- a) Maliyetlerin Yönetimi Yönünden
 - Maliyet yönetimi
 - Stratejik maliyet yönetimi

⁴¹ Erdoğan, Banar, **Ön.ver.**, s.184.

⁴² Ersoy, **Ön.ver.**, s.99.

⁴³ Gökdeniz, **Ön.ver.**, s.144-145. , Blocher, Chen, Lin, **Ön.ver.**, s.13.

- Kıyaslama (Benchmarking)
- Toplam kalite yönetimi
- Sürekli iyileştirme
- Faaliyete dayalı maliyetleme ve yönetim
- Değişim mühendisliği
- Kısıtlar teorisi
- Yığın sipariş
- Hedef maliyetleme
- Ürün yaşam seyri maliyetlemesi
- Dengeli Ölçüm kartı tekniği

b) Çevre Unsurları Yönünden

- Çevre muhasebesi yaklaşımı
- Sosyal muhasebe

c) Yönetim Muhasebesinde Ortaya Çıkan Yeni Boyutlar

Maliyetlerin yönetiminde karar aracı olarak kullanılmasında;

- Amaçların belirlenmesi
- Müşteriler
- İşgücü
- Belirlenen yöntemler
- Bilgi temelinde karar
- Değişen teknoloji, ürün üretiminin bilgi temelinde gerçekleşmesini sağlamaktadır.

1.4. Maliyet Hesaplama Yöntemleri ve Maliyet Sistemleri

Üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin ölçülmesi, işletmenin benimsediği maliyet sistemi doğrultusunda yapılır. Bir maliyet sistemi, maliyetlerin kapsamı, nitelik ve hesaplanış şekliyle ilgili birtakım maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşur. Kısacası, çeşitli maliyet hesaplama yöntemlerinin birleşiminden maliyet sistemleri ortaya çıkar.⁴⁴

1.4.1. Geleneksel Maliyet Sistemleri

Maliyet sisteminden söz edebilmek için, değişik açılardan gruplandırılma üç grup maliyet yöntemlerinin her birinden en az bir yöntemin alınarak biraraya getirilmesi gerekir. Maliyet yöntemleri aşağıda belirtildiği üzere üç grupta toplanabilir:⁴⁵

a) Maliyet Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri

- Tam maliyet yöntemi
- Değişken maliyet yöntemi
- Normal maliyet yöntemi
- Asal maliyet yöntemi (Direkt maliyet yöntemi)

b) Maliyetlerin Saptanması Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri

- Fiili maliyet yöntemi
- Tahmini maliyet yöntemi
- Standart maliyet yöntemi

⁴⁴ Nalan Akdoğan, **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları** (Ankara:5.Baskı, Gazi Kitabevi, 2000), s.38.

⁴⁵ Aynı, s.39.

c) Maliyetlerin Saptanma Şekline Göre (Üretim Biçimine Göre) Maliyet Yöntemleri

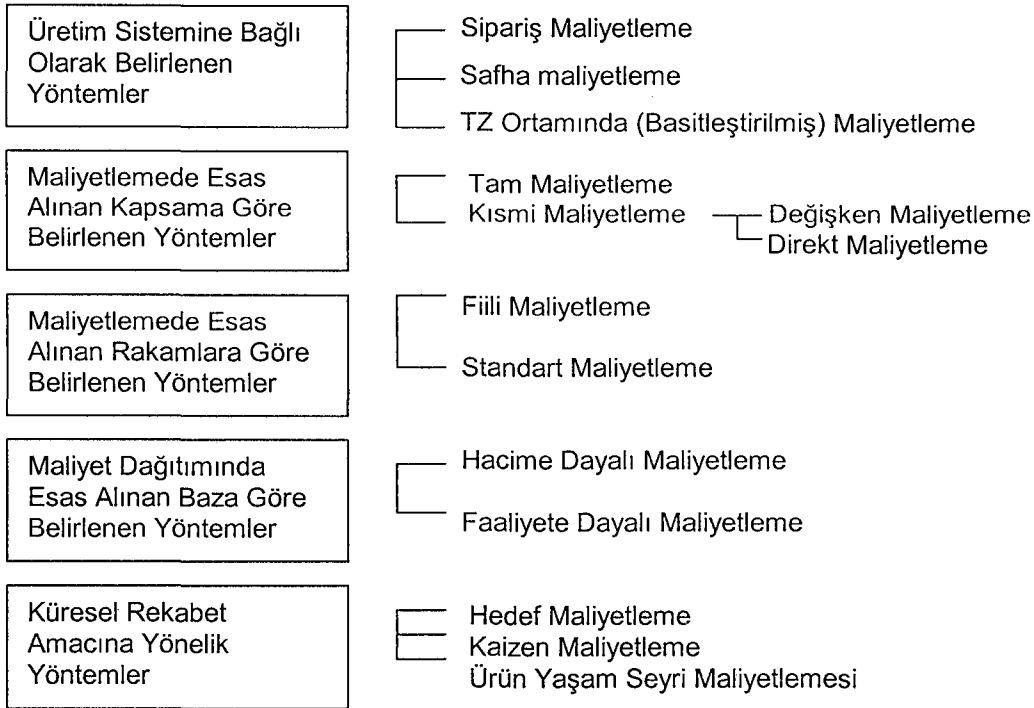
- Sipariş maliyet yöntemi
- Safha (evre) maliyet yöntemi

Maliyet sisteminin oluşturulmasında, şimdiye kadar uygulanmış olan bu gruplama kapsamında yer alan yöntemler; ekonomik ve teknolojik değişimler çerçevesinde yeniden ele alınarak, yeni yöntemler geliştirilerek eklenmesi yoluna gidilmiştir.

1.4.2. Çağdaş Maliyet Sistemleri

Maliyet sistemlerinin oluşturulmasında, en önemli etkenlerden biri üretim sistemleridir. Tam zamanında üretim felsefesinin uygulanmaya başlanması, özellikle üretim sistemine yönelik uygulanacak alternatif bir maliyetleme yönteminin gelişimine öncülük etmiştir. Bu yöntem “geriye dönük maliyetleme” (backflush costing) yöntemidir. Ayrıca bu yöntemle birlikte, faaliyete dayalı maliyetleme/yönetim, ürün yaşam seyri maliyetlemesi, hedef maliyetleme gibi maliyet sistemleri üzerinde etkili olan yöntemlerin de geliştirilmesiyle, maliyet sistemlerinin yeniden sınıflandırılması gündeme gelmiştir⁴⁶. Çağdaş maliyet sistemleri Tablo 5’de sınıflandırılmıştır.

⁴⁶ Erden, **Ön.ver.**, s.32.

Tablo 5. Çağdaş Maliyet Sistemlerinin Sınıflandırılması

Kaynak: Reşat Karcioğlu, **Stratejik Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar** (Erzurum: Aktif Yayınevi, 2000), s.25. ,Münir Şakrak, **Maliyet Yönetimi: Maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni yaklaşımlar** (İstanbul: Yasa Yayınları, No:80,1997), s.19.

2. MALİYET YÖNETİMİ VE SİSTEMLERİ

Ekonomik ve teknolojik değişimler sonucunda; kalite, maliyet ve zaman gibi unsurlar ön plana çıkmış bununla birlikte maliyet sistemleri de değişime uğramıştır. Geleneksel “maliyet + kar = satış fiyatı” yaklaşımı, yerini “hedef fiyat – kar = hedef maliyet” yaklaşımına bırakmıştır. Bunun sonucunda; ürünlerin yalnız üretim maliyetlerini göz önünde bulundurmayan , ürünlerin tasarlanmasından satış sonrası hizmetlere kadar tüm maliyetleri göz önünde bulundurup, bu maliyetleri stratejik kar ve yönetim aracı olarak kullanan çağdaş maliyet kavram ve sistemleri ortaya çıkmıştır⁴⁷. Bu çağdaş maliyet kavram ve sistemleri; maliyet yönetimi kavramı ve maliyet yönetimi sistemleri olarak literatürdeki yerini almıştır.

⁴⁷ Adnan Sevim, “Stratejik Kar Yönetiminde Çağdaş Bir Araç: Ürün Yaşam Seyri Maliyet Sistemi”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, (2002), s.136.

2.1. Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Yönetimi

Günümüzde, işletmeler hem yoğun rekabet koşullarında üretim ve satış faaliyetlerini sürdürmekte hem de bilgisayar destekli üretim ortamlarında meydana gelen değişimlere ayak uydurmak zorundadır. Böyle bir ortamda, lider işletmelerin güçlendirilmiş maliyet sistemlerini aşağıda sıralanan amaçlara yönelik olarak kullandıkları belirtilir. Bu amaçlar:⁴⁸

- Gerek müşteri beklentilerini karşılayacak, gerekse de karlı olarak üretilip satılabilecek ürün ve hizmetlerin tasarım ve geliştirilmesi
- Kalite, verimlilik ve hızda gereksinme duyulan sürekli ya da aralıklı (yeniden yapılanma) iyileştirmeleri işaret etmek
- Çalışanlarına, öğrenme ve sürekli iyileştirme faaliyetlerinde yardımcı olmak
- Ürün karması ve yatırım kararlarına rehberlik
- Alternatif satıcılar arasından seçim
- Fiyat, ürün özellikleri, kalite, teslim ve servis konularında müşterilerle anlaşma
- Hedef pazarlar ile müşteri gruplarına yönelik etkin ve verimli dağıtım ve hizmet süreçlerinin planlanması

Sıralanan amaçlara bakıldığında, bir işletmenin şu değişimleri geçirmesi gerekmektedir; fonksiyonel uzmanlık, müşteri odaklı işletme süreçleri ile bütünleştirilmeli, standart ürün ve hizmetlerin kitle üretimi; hedef müşteri gruplarına göre özelleştirilebilen yeni ürün ve hizmetlerin esnek, karşılık veren ve yüksek kalitede dağıtımı ile yer değiştirmeli, ürün, hizmet ve işletme süreçlerinin ele alınarak yenilenmeleri ve geliştirilmeleri, yeni becerilere sahip çalışanlar, ileri bilgi teknolojisi ve bu amaca uygun düzenlenmiş organizasyon prosedürleriyle

⁴⁸ Münir Şakrak, "Maliyet Düşürme Tekniği Olarak Hedef Maliyetleme ve Örnek Olay Analizi", **Marmara Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:XIV, Sayı:2, (1998), s.312.

oluşturulmalıdır⁴⁹. Böyle bir ortamda, işletmelerin yaşamlarını sürdürebilmeleri için, maliyetlerini yönetmeleri ihtiyacı ortaya çıkmaktadır ve bu yüzden maliyet yönetimi kavramı kullanılmaktadır.

Tarihi gelişim içinde, maliyet muhasebesinin geçirmiş olduğu aşamaları şu şekilde gösterebiliriz:⁵⁰

- Maliyetlerin saptanması, dağıtımı ve birim maliyetleme anlayışına dayalı geleneksel tam maliyetleme
- Planlama ve kontrol anlayışına dayalı değişken maliyetleme
- Karar vermeye dayalı direkt maliyetleme
- Son eğilim olarak da, yönetime dayalı maliyetleme

Maliyet yönetimi kavramı, maliyet muhasebesine göre daha geniş kapsamlı bir kavramdır. Maliyet muhasebesi, tarihi bir perspektife sahip ve raporlanan maliyetlere dayanırken, maliyet yönetimi, maliyetlerin planlanması, yönetimi ve düşürülmesinde öncelikli bir rol üstlenmiştir⁵¹. Böylece, maliyet muhasebesi esas fonksiyonu olan üretilen ürün veya hizmetin maliyetinin saptanması yerini, maliyet bilgilerinin karar vermede, planlamada, maliyet azaltmada ve kontrolde kullanılmasına bırakmaktadır.⁵²

2.2. Maliyet Yönetimi Kavramı

İşletmelerde, yönetim kavramı ile sonradan maliyet karşılaştırılmalarına dayanan maliyet kontrolü aşılarak, maliyetlerin etkilenmesi boyutuna, maliyet yönetimine ulaşılmıştır⁵³. Maliyet yönetimi; ürün maliyetlerini doğru olarak belirlemek, işletmedeki işlemleri geliştirmek, israfı önlemek, maliyet etkenlerini

⁴⁹ Şakrak, **Ön.ver.**, s.313.

⁵⁰ Fahir Bilginoğlu, "İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram: Maliyet Yönetimi", **Yönetim**, Yıl:5, Sayı:19, (1994), s.3.

⁵¹ Altuğ, **Ön.ver.**, s.437.

⁵² Karcıoğlu, **Ön.ver.**, s.62.

⁵³ Karcıoğlu, **Ön.ver.**, s.62.

tanımlamak, faaliyetleri planlamak ve işletmenin stratejilerini oluşturmak için faaliyetleri yönetmek ve kontrol etmek şeklinde tanımlanmaktadır.⁵⁴

Bir başka tanıma göre; maliyet yönetimi, işletmenin ürünlerinin ve işlemlerinin geliştirilmesi amacıyla, planlama yapmak, ölçümlemek ve geribildirim sağlamak için kullanılan bir grup teknik ve yöntemdir.⁵⁵

Maliyet yönetiminin önemi, artan rekabet ortamının bir sonucudur. Maliyet yönetimi grafikleri göstermektedir ki, düşük kar marjlı işletmelerin maliyet indirimleri, yüksek kar marjlı işletmelerden daha fazla yarar sağlamaktadır. Bundan dolayı, rekabet arttıkça ve kar marjı düştükçe, işletmelerin başarısında, etkili bir maliyet yönetimi çok daha büyük bir rol oynayacaktır.⁵⁶ Maliyet yönetim teknikleri, işletmelerde uygulandıkça, eşzamanlı olarak işletmelerin stratejik pozisyonu gelişecek ve maliyetler düşecektir.⁵⁷

2.2.1. Maliyet Yönetiminin İlgili Olduğu Alanlar

Maliyet yönetimi, artık muhasebenin bir alt disiplini olmaktan çıkmış, yönetimin bir görevi olmuştur, çünkü maliyet büyüklüğünün zamanında belirlenmesi ve nedenlerin üzerine gidilmesi gerekmektedir. Bu yüzden, maliyet yönetiminin ilgili olduğu alanlar şöyle sıralanabilir:⁵⁸

- Mutlak ve göreceli maliyet düzeyini etkileme: İşletmelerin toplam maliyetlerinin veya belirli maliyet yerlerine ait maliyetlerin mutlak tutarlarının düşürülmesi, aynı zamanda göreceli maliyet düzeyinin de düşürülmesi anlamına gelmektedir. Bu yüzden, sabit maliyet ve değişken maliyet ayırımına gidilir. Sabit maliyetler kapasiteyle ilgili olduklarından, kontrol edilerek etkilenebilirler. Bunun için, kapasitenin en uygun biçimde bölümlenmesi, sabit maliyetlerin de en düşük

⁵⁴ İsmet Titiz, Cüneyt Çetin, "Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi", **Süleyman Demirel Ün. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, (2000), s.125.

⁵⁵ H.Erdin Gündüz, **Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama** (Ankara:SPK Yayın No:99, 1997), s.33.

⁵⁶ Robin Cooper, "Squeeze Play", **Journal of Accountancy**, Vol:183, Issue:1,(1997), s.46.

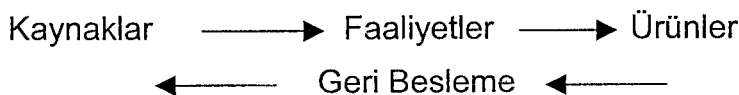
⁵⁷ Alf Oldman, Roger Mills, Robin Bellis-Jones, "Trends in Cost Management Practice", **Management Accounting**, London (CIMA), Vol:77, No:7, (1999), s.28.

⁵⁸ Bilginoğlu, 1994, **Ön.ver.**, s.4.

düzeyde tutulması imkanı vardır. Değişken maliyetler, üretim veya faaliyetler ile ilgili olduğundan, verimliliğin yükseltilmesi sonucu etkilenebilirler.

- Maliyet yapısının en uygun duruma getirilmesi: Maliyet yapısı, izlenecek politikalarla etkileneceğinden, şu etki alanları karşımıza çıkar; faktör fiyatları, yardımcı dairelerden dağıtımla gelen tutarlar, katma değer yaratan faaliyetler – ürüne bağlı maliyet ilişkileri, direkt ve indirekt maliyetler ilişkisi ve ürün ömrüne bağlı maliyetler.
- Maliyet esnekliğinin en uygun duruma getirilmesi: Bu esneklik, sabit – değişken maliyet ilişkisini ifade ettiği için, teknoloji ve personel politikalarına bağlı olarak değişir.
- Maliyet davranışını etkileme: Maliyet politikalarına bağlı olarak, uzun dönemde maliyet gelişmelerini etkileme mümkündür.
- Karmaşıklık maliyetini düşürme: Ürün, faaliyet ve kaynak düzeyinde karmaşıklıktan ileri gelen fazla maliyet, standardizasyon ve normlaştırma uygulaması ile giderilebilir.
- Maliyet şeffaflığının sağlanması: Maliyet dağıtım tablosunda, tüm maliyet türlerinin, sabit, değişken ve yarı değişken şekilde gösterilmesi maliyet şeffaflığını yükseltmektedir.

Yukarıdaki etki alanları incelendiğinde; ürün, faaliyet ve kaynak yönetimi ile günümüzde amaçlanan maliyet yönetimi gerçekleştirilmektedir⁵⁹. Ürün, faaliyet ve kaynak arasında bir ilişki olup, şöyle gösterilebilir.⁶⁰



⁵⁹ Bilginoğlu, 1994, **Ön.ver.**, s.4.

⁶⁰ Karcioğlu, **Ön.ver.**, s.65.

Üretim sürecinin nihai çıktısı olan ürünler, çeşitli faaliyetleri gerekli kılmakta ve faaliyetlerde kıt olan kaynakları tüketmektedir. Böylece, ürünler faaliyetleri, faaliyetler de kaynakları tüketmektedir. Burada görülebileceği gibi, maliyet yönetimi kavramı, maliyetlerin işletme faaliyetleri doğrultusunda olduğu görüşü ile bütünleşmektedir. Bu görüş de, faaliyete dayalı maliyetleme/ yönetim yaklaşımlarının temelini oluşturduğu bilinmektedir. Faaliyete dayalı maliyetleme/yönetim yaklaşımlarıyla ilgili muhasebe sürecinin;

- üretim süreçlerinin tanımlanması için doğal bir alt yapı sağlaması
 - maliyet muhasebesi, performans ölçümlenmeleri ve yatırım yönetimi arasında ortak bir payda sağlaması
 - katma değer yaratmayan faaliyetlerin farkedilmesinin sağlanması
- nedenlerinden dolayı, maliyet yönetimi için temel bir dayanak noktası oluşturduğu görülmektedir.⁶¹

2.2.2. Maliyet Yönetiminin Amaçları

Maliyet yönetiminin en büyük amacı; işletme içinde gereksinim duyulan ve müşteri için önemli faktörler olan kalite, maliyet ve zamana ilişkin bilgileri ilgili yöneticilere iletmektir⁶². Bunun yanında, maliyet yönetimi, aşağıdaki amaçları yerine getirmelidir.⁶³

- Doğru ürün maliyetlemesini gerçekleştirerek, başarı ve karlılık ölçümüne, fiyatlandırmaya, finansal tabloların hazırlanmasına ve yönetim kararlarının alınmasına yardımcı olmak,
- Fiyatlandırma ve maliyet tahminleri için gerekli bilgileri sağlamak,
- Faaliyetlere ilişkin başarı değerlemesini yapmak,
- Karlılığı; ürünler, dağıtım kanalları ve müşteriler açısından ölçmek,

⁶¹ Altuğ, **Ön.ver.**, s.440.

⁶² Erdin, **Ön.ver.**, s.34.

⁶³ Erdin, **Ön.ver.**, s.34.

- Maliyet azaltımında çalışan kişilere, ilgili, zamanlı ve yeterli bilgileri iletmek,
- Otomasyon ve işletmede kullanılan elektronik sistemlerin, üretimi nasıl etkilediğini belirleyerek, maliyet bilgilerine güncellik kazandırmak,
- Üst yönetime, planlama, raporlama ve kontrol konularında destek olmak.

2.3. Maliyet Yönetimi Sistemleri

Maliyet yönetimi sistemleri; işletmenin amaç ve hedeflerine bağlı maliyetle ilgili olan faaliyetlerin kontrolü için geliştirilmiş biçimsel yöntemler topluluğudur. Maliyet yönetim sistemi, sadece işletmede oluşan maliyetlerin azaltılması için kullanılan bir sistem de değildir⁶⁴. Maliyet yönetim sistemi, çok geniş bir kavramdır. Maliyet yönetimi sistemi; yöneticilerin işletmeyi etkili yönetebilmesi ve hem maliyet ve gelirlerle ilgili finansal bilgiyi hem de verimlilik, kalite gibi finansal olmayan bilgiyi sağlamaya çalışan bir sistemdir.⁶⁵

Ekonomik ve teknolojik değişimler paralelinde, maliyet muhasebesi sistemlerinin uyumlaştırılması için, yeniden yapılandırma sürecinin dört ana ilkesinin uygulanması ihtiyacı üzerinde durulur: müşteri hizmetleri, yüksek kalite, hızlı yanıt verebilme ve düşük sistem maliyeti⁶⁶. Maliyet yönetim sistemlerinin, geleneksel sistemlere göre üstünlükleri olarak sunulan yaklaşımlar, aşağıdaki gibidir:⁶⁷

- Yönetim raporlama amaçlarına yönelik geliştirilmiş maliyet takibi
- Faaliyet muhasebesi ya da faaliyete dayalı maliyetleme

⁶⁴ Cecily A. Raiborn, Jesse T. Barfield, Michael R. Kinney, **Managerial Accounting** (New York: South-Western College Publishing, 1999), s.42.

⁶⁵ Blocher, Chen, Lin, **Ön.ver.**, s.4.

⁶⁶ Şakrak, 1997, **Ön.ver.**, s.66.

⁶⁷ Şakrak, 1997, **Ön.ver.**, s.66.

- Katma değer yaratmayan (non-value-added) maliyetlerin ortadan kaldırılmasında sürekli iyileştirme
- Ürün yaşam seyri maliyetlemesi
- Hedef maliyetler de dahil olmak üzere dış etkilerin yönlendirdiği hedefler

2.3.1. Maliyet Yönetimi Sistemlerinin Amaç ve Unsurları

2.3.1.1. Maliyet yönetimi sistemlerinin amaçları

Maliyet yönetimi sistemlerinin amaçları aşağıdaki gibidir.⁶⁸

- İşletmelerde önemli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için tüketilen kaynakların maliyetinin belirlenmesi (muhasabe sistemleri)
- Gerçekleşen faaliyetlerin verimlilik ve etkinliklerinin saptanması (performans ölçümlenmeleri)
- İşletmenin gelecekteki performansını geliştirebilecek, yeni faaliyetlerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi (yatırım yönetimi)
- Önceki amaçların, değişen teknolojinin biçimlendirdiği çevre ile uyumunun sağlanması (üretim uygulamaları)

2.3.1.2. Maliyet yönetimi sistemlerinin unsurları

Maliyet yönetim sistemi, başlıca üç unsur tarafından oluşmaktadır; motivasyonel unsurlar, bilgisel unsurlar ve raporlama unsurları. Yöneticiler, her bir sınıflandırılmış unsurdan uygun teknikler seçerek maliyet yönetim sistemini geliştirirler. Burada dikkat edilmesi gereken, seçilen unsurların alt birimlerin, strateji ve misyonları ile tutarlı olmasıdır⁶⁹. Bu unsurlar, Tablo 6'da ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

⁶⁸ Raiborn, Barfield, Kinney, **Ön.ver.**, s.43.

⁶⁹ Raiborn, Barfield, Kinney, **Ön.ver.**, s.57.

Tablo 6. Maliyet Yönetim Sistemi Unsurları

| MALİYET YÖNETİMİ |
|---|
| <p>Motivasyonel Unsurlar</p> <ul style="list-style-type: none"> • Performans ölçümlenmeleri • Ödüllendirme yapısı • İşletme misyon ve rekabetçi stratejisine destek |
| <p>Bilgisel Unsurlar</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bütçeleme sürecinin desteklenmesi • Ürün yaşam döngüsüne önem verilmesi • Katma değer yaratan ve katma değer yaratmayan faaliyetlerin ayrılması • Hedef maliyetlemenin desteklenmesi • Maliyet kontrolü üzerinde yoğunlaşma • Temel yeteneklerin değerlendirilmesi ve karar almanın desteklenmesi |
| <p>Raporlama Unsurları</p> <ul style="list-style-type: none"> • Finansal tablolar hazırlanması • Sorumluluk muhasebesi sistemi için ayrıntıların hazırlanması |

Kaynak: Cecily A. Raiborn, Jesse T. Barfield, Michael R. Kinney, **Managerial Accounting** (New York: South-Western College Publishing, 1999), s.58.

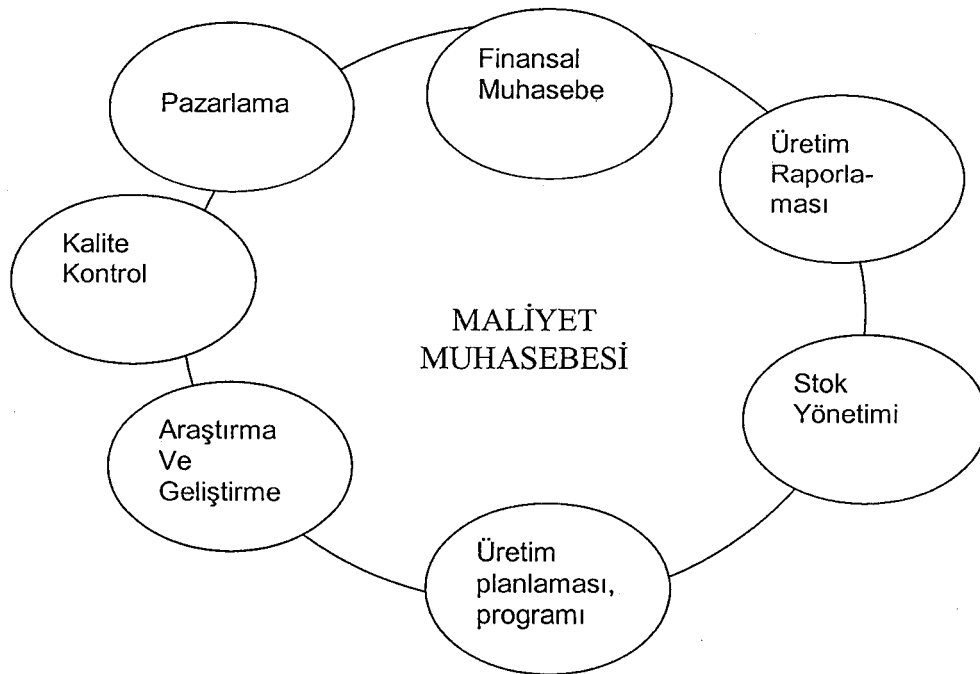
a) Motivasyonel Unsurlar

Performans ölçümlenmeleri, işletmenin amaç ve hedefleri ile tutarlı olmalı ve yöneticileri gösterilen amaçlara doğru yöneltmelidir. Performans ölçüleri; farklı etkilerde bulunan farklı ödül yapılarından oluşmalı ve farklı zaman aralıklarını kapsamalıdır. Performans ödülleri, üst yönetim için hem kısa dönemli hem de uzun dönemli etkileri içermelidir⁷⁰. Motivasyonel unsurlarda dikkat edilmesi gereken, performans ölçümlenmeleri ve ödül yapısı oluşturulurken, işletmenin misyon ve stratejilerinin de göz önünde bulundurulmasıdır.

⁷⁰ Raiborn, Barfield, Kinney, **Ön.ver.**, s.58-59.

b) Bilgisel unsurlar

İşletmenin muhasebe fonksiyonu; planlama, kontrol, performans değerlemesi ve karar alma fonksiyonlarını desteklemelidir. Bütün bu fonksiyonlar, sistem tasarımında bütünleştirilmektedir⁷¹. Maliyet yönetim sistemi tarafından oluşturulan, bu fonksiyonların sistemle bütünleştirilmesini Şekil 2'de görebiliriz.



Şekil 2. Fonksiyonel Bütünleştirilmiş Maliyet Yönetim Sistemi

Kaynak: Cecily A. Raiborn, Jesse T. Barfield, Michael R. Kinney, **Managerial Accounting** (New York: South-Western College Publishing, 1999), s.43.

Şekilde görüldüğü gibi; maliyet yönetim sistemi, pazarlama, finansal muhasebe, üretim raporlaması, stok yönetimi, üretim planlaması, programı, araştırma ve geliştirme, kalite kontrol fonksiyonlarının tümünü bütünleştiriyor ve yöneticilerin karar almasını kolaylaştırıcı bir işlev görüyor.

⁷¹ Raiborn, Barfield, Kinney, **Ön.ver.**, s.59.

c) Raporlama Unsurları

Raporlama unsurları, personelin çalışmasını değerlendirebilmek için gerekli olan bilgiyi sağlar. Öncelikle, maliyet yönetimi sistemi, stok değerlemesini ve satılan malın maliyetini içeren temel finansal tabloların oluşturulmasında etkili olmalıdır. Bunun yanında, raporlama unsurları, işletme içi ihtiyaçları karşılayacak olan sorumluluk muhasebesi sisteminde kullanılmalıdır. Bu sistem, işletmenin alt birimleri ve onların yöneticilerinin performansları hakkında bilgi sağlar.⁷²

2.3.2. Maliyet Yönetimi Sistemlerinin İlkeleri

Maliyet yönetimi sistemlerinin, kavramsal tasarımı, bir dizi temel ilkelere dayanır. Bu ilkeler, herhangi bir üretim ortamında uygulanmasının yanında, sektörel ve işletme bazdaki farklı yapılara göre, uygulamada farklılıklara neden olabilmektedir.⁷³

1986 yılında CAM-I konsorsiyumunca belirlenen bu ilkeler;

- a) Maliyet ilkeleri
- b) Performans ölçüleme ilkeleri
- c) Yatırım yönetimi ilkeleri olmak üzere üç grupta toplanmıştır.⁷⁴

2.3.2.1. Maliyet İlkeleri

Maliyet yönetim sistemlerinin amaçlarından biri, işletmenin belli başlı faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için tüketilen kaynakların maliyetini ölçmektir. Maliyet yönetiminin geliştirilmesinde yardımcı olacak başlıca ilkeler şunlardır.⁷⁵

- Kaynak kullanımını iyileştirmek üzere katma değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetlerin belirlenmesi gerekmektedir.

⁷² Raiborn, Barfield, Kinney, **Ön.ver.**, s.60.

⁷³ Şakrak, 1997, **Ön.ver.**, s.71.

⁷⁴ Şakrak, 1997, **Ön.ver.**, s.71.

⁷⁵ Şakrak, 1997, **Ön.ver.**, s.71-72-73-74.

- Önemli maliyetlerin, yönetim raporlama amaçları açısından direkt izlenebilir olması gerekmektedir.
- Her homojen faaliyet grubu için ayrı bir maliyet merkezi oluşturulması gerekmektedir.
- Faaliyete dayalı maliyetlerin, toplanması ve raporlanması, maliyetlerin direkt izlenebilirliğini iyileştirecektir.
- Maliyetlerin dağıtımı için gerekli unsurlar, yönetim raporlama amaçları ile faaliyet maliyetleri arasındaki nedensellik ilişkilerini yansıtmak üzere geliştirilmelidir.
- Maliyetler, yaşam dönemi yöntemini destekleyecek bir uyumlulukta olmalıdır.
- Teknoloji maliyetleri, ürünlere direkt olarak yansıtılmalıdır.
- Fiili ürün maliyetleri, kayıpların ortadan kaldırılmasına yardımcı olmak üzere hedef maliyetlerden ayrı olarak hesaplanmalıdır.
- İç kontrol için maliyet etkinliği yaklaşımı geliştirilmelidir.

2.3.2.2. Performans Ölçümlene İlkeleri

Performans ölçümlene sisteminin temel amaçlarını; ilk olarak, stratejik planlama sürecinde geliştirilen özel amaç ve hedeflerle uyumlu olarak işletme faaliyetlerinin ne derece başarıyla yerine getirildiğinin ölçülmesi ve sonra da, israfın yok edilmesine yardımcı olunması oluşturur. Bir işletmenin başarısını ölçmek için, hem finansal hem de finansal olmayan bilgilere ihtiyaç vardır. Hedeflenen performans amaçlarına ulaşılabilmesi için, aşağıdaki ilkeler benimsenmiştir:⁷⁶

⁷⁶ Erdin, **Ön.ver.**, s.39.

- Başarı ölçüleri; bir işletmenin amaçları ile uyum içinde olmalı ve bu amaçlara ulaşmak için gerekli olan işletme içi ve işletme dışı faktörler göz önünde bulundurularak belirlenmelidir.
- Başarı ölçüleri, maliyetlerin gerçek nedeni olarak maliyet etkenlerini kabul etmeli ve bu yolla da maliyet kontrolüne olanak verecek şekilde belirlenmelidir.
- Başarı ölçüm sisteminin içine, finansal başarı ölçülerinin yanında, yeni ürün geliştirme, maliyet liderliği vb. finansal olmayan başarı ölçüleri de alınmalıdır.

2.3.2.3. Yatırım Yönetimi İlkeleri

Yatırım yönetiminin amacı, işletmelerin belirlenmiş amaç ve hedeflerine en az kayıpla ulaşmalarında yardımcı olacak, en uygun kaynak ve faaliyet yapısının belirlenmesidir. Yatırım yönetiminin ilkeleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir:⁷⁷

- Yatırım yönetimi, sermaye bütçeleme sürecinden daha geniş kapsamlı görülmelidir.
- Yatırım yönetimi kararları, işletme hedefleri ile uyumlu olmalıdır.
- Yatırım kararlarının değerlendirilmesinde çeşitli ölçütler kullanılmalıdır.
- Yatırımlar ve beraberindeki riskler, bir yatırım stratejisinin ilişkili unsurları olarak görülmelidir.
- Faaliyet verileri, belirli yatırım fırsatlarıyla direkt olarak ilişkilendirilebilir olmalıdır.
- Yatırım yönetimi kararı, katma değer yaratmayan faaliyetlerin azaltılması ya da ortadan kaldırılmasına destek olmalıdır.
- Yatırım yönetimi kararları hedef maliyetlere ulaşmayı desteklemelidir.

⁷⁷ Karcioğlu, **Ön.ver.**, s.71.

2.3.3. Maliyet Yönetimi Sistemlerini Tamamlayan Yaklaşımlar

Maliyet yönetimi sistemlerinin amaç ve ilkelerini yansıtan bu yaklaşımlar, aşağıda sıralanan üç temel amaç çerçevesinde gruplanmaktadır.⁷⁸

a) Küresel rekabet ortamında daha sağlıklı kararlar almayı kolaylaştıracak yaklaşımlar

b) Kaynak kullanımında kayıpları azaltıp etkinliği arttırmaya yönelik yaklaşımlar

c) Ürün ve hizmet maliyetlerinin daha sağlıklı hesaplanmasına yönelik yaklaşımlar

Yukarıda sıralanan üç temel amaç, maliyet yönetimi sistemlerini bütünleyen yaklaşım ve yöntemlerin geliştirilmesine kaynak oluşturan ortak amaçları temsil etmektedir. Bu amaçlar, birbirleriyle etkileşim içindedir ve birbirlerini tamamlamaktadırlar, bu nedenle bu yaklaşım ve yöntemlerin kesin çizgilerle birbirinden ayrılıp, farklı olarak uygulanabilmeleri uygun bir bakış açısı olarak görünmemektedir. Yukarıdaki, üç temel amacı sağlamaya yönelik bu yaklaşımlar aşağıdaki gibidir.⁷⁹

- Stratejik maliyet yönetimi
 - Stratejik maliyet analizi
 - Ürün yaşam seyrince maliyetleme
- } Küresel Rekabet Ortamında
} Daha Sağlıklı Kararlar
} Almayı Kolaylaştıracak Yak.
- Katma değer yaratmayan maliyetlerin ortadan kaldırılması
 - Tam zamanında yaklaşımı
 - Toplam kalite yönetimi
- } Kaynak Kullanımında
} Kayıpları Azaltıp Etkinliği
} Arttırmaya Yönelik Yak.
- Faaliyete dayalı maliyetleme
 - Hedef maliyetleme
- } Ürün ve Hizmet Maliyetlerinin
} Daha Sağlıklı Hesaplanmasına
} Yönelik Yak.

⁷⁸ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama** (İstanbul: 8.Basım, Der Yayınları, Yayın No:103, 2000), s.484.

⁷⁹ Aynı, s.485-488-490.

Yukarıda sıralanan yaklaşım ve yöntemler içinde en kapsayıcı nitelikte olan yaklaşım, stratejik maliyet yönetimidir. Küresel rekabet amacına yönelik bir yaklaşım olan stratejik maliyet yönetimi, bundan sonraki bölümde ele alınacaktır.

3. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ

İşletmelerin, düşük maliyet, yüksek kalite ve kısa zaman hedeflerine aynı anda ve yüksek düzeyde ulaşabilmeleri, öncelikle işletme yönetimi anlayış ve uygulamalarında değişim gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu değişimlerin, işletme yönetimi üzerindeki etkileri dört noktada toplanabilir:⁸⁰

- Yenilik, esneklik ve hedeflerin işlemsel alanlara aktarılmasını sağlayan “strateji”,
- Zamanlama ve hızı ifade eden “zaman”,
- Şeffaflık, basitlik ve merkezkaç yönetimi hedefleyen “yönetim sistemi”,
- Süreç analizi, sürecin doğayla uyumlu olması ve süreç maliyetlemeyi içeren “işletme süreci”.

Bu noktaların, önemli kavramlar haline gelmesi ve özellikle strateji kavramının önemindeki yükselişe paralel olarak, “stratejik maliyet yönetimi” kavramı gelişim göstermiştir.

Maliyet analizi, geleneksel olarak, alternatif yönetim kararları için, finansal etkilerin değerlendirilme süreci olarak bilinmektedir. Stratejik maliyet yönetimi ise, stratejik unsurların çok daha ön planda, kesin, açık ve biçimsel olduğu maliyet analizlerine dayanır⁸¹. Bu yaklaşıma göre; maliyet verileri, sürekli ve güçlü rekabete

⁸⁰ Bilginoğlu, 1995, **Ön.ver.**, s.75.

⁸¹ John K. Shank, Vijay Govindarajan, **Strategic Cost Management: The New Tool For Competitive Advantage** (New York: The Free Press, 1993), s.6.

dayalı avantajlar doğrultusunda, mükemmel stratejiler geliştirmek üzere kullanılmaktadır.⁸²

Küresel rekabet amacına yönelik yaklaşımlar olarak sınıflandırılabilen stratejik maliyet yönetimi ve analizi yaklaşımlarının yeniliği özellikle iki açıdan ortaya çıkmaktadır:⁸³

a) Alınacak kararlarda küresel rekabet ortamının yarattığı koşullar, daha geniş açıdan ve daha uzun vadeli bir perspektif içinde ele alınmalıdır.

b) Stratejik planlamada üzerinde durulan alternatifler karşılaştırılırken, stratejik maliyet analizleri, bu planlama kapsamına daha sıkı bir biçimde bütünleştirilmelidir.

Stratejik maliyet yönetimi kavramını açıklamaya geçmeden önce strateji ve stratejik yönetim kavramları ile bunların stratejik maliyet yönetimi ile ilişkisine değinilmesi gerekmektedir.

3.1. Strateji ve Stratejik Yönetim

3.1.1. Strateji Kavramı

Literatürde, stratejinin kelime kökeni bakımından iki kaynağa dayandığı ifade edilmektedir. Bunlardan biri; Latince yol, çizgi veya yatak anlamına gelen “stratum” kavramıdır. İkincisi ise, eski Yunanlı General Strategos’un adıyla ilgili olarak bu generalin sanatını ve bilgisini belirtmek için kullanılmıştır⁸⁴. Türkçe’de strateji; önceden belirlenen bir amaca ulaşmak için tutulan yol anlamında kullanılmaktadır.

İşletme yönetiminde strateji; işletmenin çeşitli fonksiyonları arasında meydana gelen karışıklıkları açıklığa kavuşturan ve genel amaçları belirleyen özellikleri düzenleyen, ekonomik bir ortamda işletmenin en uygun duruma geçmesi ile ilgili seçimsel kararlar bütünüdür şeklinde tanımlanmaktadır⁸⁵. Strateji, rekabetçi

⁸² Ülkü Ergun, “Ürünün Tasarım Aşamasında Uygulanan Stratejik Maliyet Yönetimi Teknikleri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:2, Sayı:6, (2002), s.34.

⁸³ Bursal, Ercan, **Ön.ver.**, s.485.

⁸⁴ Erol Eren, **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası** (İstanbul: 6. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Yayın No:1203, İşletme-Ekonomi Dizisi:138, 2002), s.1.

⁸⁵ Aynı, s.5.

ortamda avantaj sağlanmasını ve bu avantajın desteklenmesi için sürekli yenilik yapılmasını sağlar⁸⁶. Bu nedenle, dört temel strateji oluşmuştur, bunlar:⁸⁷

- Maliyet
- Kalite
- Teslimatta hızlilik
- Esneklik

Bu dört temel strateji, işletmenin planlarını ve karar almalarını etkilemektedir. Bu yüzden, bu stratejiler ayrıntılı olarak analiz edilmeli ve işletmenin stratejik yapısı içinde bütünleştirilmelidir. Bu bütünleştirme işlemi de, stratejik maliyet yönetimi yapmaktadır.

İşletmelerde, stratejik düşünmenin ve bilinçli yönetsel strateji kullanmanın avantajları aşağıda sıralanmıştır:⁸⁸

- Önemli karar aşamalarında, tüm işletme için yol gösterici bilgiler sağlar.
- İşletme yöneticilerini, değişikliklere, yeni fırsatlara ve tehlikeli durumlara sürekli hazır tutar.
- İşletme yöneticilerine, bütçe ile ilgili isteklerin değerlendirilmesinde yardımcı olur.
- Yöneticilere, stratejiyle ilgili birçok kararların, tüm işletmeyi kapsayacak şekilde birleştirilmesinde yardımcı olur.
- Tepkisel ve defansif kararlarla ilgili eğilimleri önler ve inisiyatif alan(proaktif) yönetim tarzı yaratır.

⁸⁶ Nigel F. Piercy, "Facing The Challenges of a New Era in Market-Based Strategic Management", **Management Accounting**, London (CIMA), Vol:76, No:5, (1998), s.18.

⁸⁷ Gary M. Stewart, "Put Yourself in a Strategic Position", **IIE Solutions**, Vol:33, Issue:6, (2001), s.30.

⁸⁸ Arthur A. Thompson, A.J. Strickland, **Strategic Management, Concepts and Cases** (Boston: Seventh Edition, Irwin Inc, 1993), s.17.

3.1.2. Stratejik Yönetim

İşletme yönetimi, işletmenin amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için, yapılması gerekli olan faaliyetlerin planlanması, örgütlenmesi, koordinasyonu, uygulanması ve kontrol edilmesi sürecidir. Stratejik yönetim de, işletmelerin genel yönetim sürecinin bir parçasıdır⁸⁹. Yönetimin temel fonksiyonları stratejik yönetimde de değişmemektedir, tek fark ise bu fonksiyonların dış çevre üzerinde yoğunlaşmasıdır.

Stratejik yönetim; stratejilerin planlanması için gerekli araştırma, inceleme, değerlendirme ve seçim çabalarının planlanmasını, bu stratejilerin uygulanabilmesi için örgüt içi her türlü yapısal ve motivasyonel tedbirlerin alınarak yürürlüğe konulmasını, daha sonra da stratejilerin uygulanmadan önce ve uygulandıktan sonra amaçlara uygunluğu açısından kontrol edilmesini kapsayan ve işletmenin üst düzey kadrolarının faaliyetlerini ilgilendiren süreçler toplamıdır⁹⁰. Genel olarak şöyle tanımlayabiliriz; stratejik yönetim, etkili stratejiler geliştirmeye, uygulamaya ve sonuçlarını değerlendirerek kontrol etmeye yönelik kararlar ve faaliyetler bütünüdür.⁹¹

3.1.2.1. Stratejik yönetimin faaliyetleri ve özellikleri

Stratejik yönetimin faaliyetleri aşağıdaki gibidir:⁹²

- İşletmeyi ilgilendirdiği ölçüde dış çevrenin ve rekabet şartlarının kuvvetlice kavranması ve dış çevre dinamiğinin arkasındaki gücün araştırılması,
- Çeşitli ürün / pazar bileşimleri için ayrıntılı stratejilerin oluşturulması, stratejik analizleri kritik alanlar üzerinde yoğunlaştırarak alternatiflerin belirlenmesi ve kaynakların ayrıntılı olarak ortaya konması,

⁸⁹ Ömer Dinçer, **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası** (İstanbul: 5.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Yayın No:659, İşletme Ekonomi Dizisi:66, 1998), s.35.

⁹⁰ Eren, **Ön.ver.**, s.18.

⁹¹ Dinçer, **Ön.ver.**, s.35.

⁹² Dinçer, **Ön.ver.**, s.36.

- Seçilmiş stratejilerin, politikalara ve proje yönetimi ile fonksiyonel bölümlerdeki faaliyet programlarına dönüştürülmesi,
- Örgütün stratejiye uygun olarak düzenlenmesi, işletme faaliyetlerinin stratejik iş birimlerine (SİB) dağıtılması ve temel amaçlara ulaşmada bunların koordine edilmesi,
- Stratejilerin etkili bir şekilde yürütülmesi için uygun planlama, güdüleme ve kontrol sistemlerinin oluşturulmasıdır.

Stratejik yönetim yukarıdaki faaliyetlerini yerine getirirken aynı zamanda, işletme içinde amaçları farklı bölümleri, genel amaç etrafında birleştirme ve tüm bölümleri işletmenin temel hedefine yöneltme görevini de gerçekleştirmelidir.⁹³

Stratejik yönetimin, genel yönetimin sahip olduğu özellikleri yanında kendine özgü birtakım özellikleri de bulunmaktadır. Bu özellikler aşağıda sıralanmıştır:⁹⁴

- Stratejik yönetim, her şeyden önce tepe yönetiminin bir fonksiyonudur.
- Gelecek yönelimlidir ve işletmenin uzun vadedeki amaçları ile ilgilidir.
- Stratejik yönetim, işletmeyi bir sistem olarak görür.
- Stratejik yönetim, işletmeleri açık sistem olarak tanımlar.
- Stratejik yönetim, işletmenin amaçları ile toplumun menfaatlerini bir bütünlük içinde alır.
- Stratejik yönetim, alt kademe yöneticilerine rehberlik eder.
- Stratejik yönetim, işletmenin kaynaklarının en etkili bir şekilde dağıtımıyla ilgilidir.
- Karar vermede kullandığı bilgilerin kaynak ve verileri farklıdır.

Stratejik yönetim, karar alma sürecinde olduğu gibi, genel bir yaklaşımla, planlama, uygulama ve değerlendirme safhalarından meydana gelir. Stratejik yönetim süreci;

⁹³ Sumru Tümer, "Neden Stratejik Yönetim?", *Verimlilik Dergisi*, Sayı:1993/1, (1993), s.107.

⁹⁴ Dinçer, *Ön.ver.*, s.36.

- a) İşletme stratejilerinin geliştirilmesi ve tanımlanması
- b) Stratejilerin uygulanması
- c) Stratejilerin değerlendirilmesi olmak üzere başlıca üç safhadan oluşmaktadır.⁹⁵

3.2. Stratejik Yönetim ve Stratejik Maliyet Yönetimi

Maliyet muhasebesinden, maliyet yönetimine geçilmiş olması önemli bir başarı olmakla birlikte, maliyet yönetiminden “stratejik maliyet yönetimine” geçiş, ileriye yönelik önemli bir aşama olarak kabul edilmektedir. Bu yaklaşıma göre, daha önce de belirttiğimiz gibi, maliyet verileri, sürekli ve güçlü rekabete dayalı avantajlar kazanma doğrultusunda mükemmel stratejiler geliştirmek üzere kullanılır. Muhasebe, işletme stratejisinin geliştirilmesi ve yürütülmesini kolaylaştırmak için var olduğu halde, stratejik yönetim ise, sürekli bir döngüyü ifade etmektedir⁹⁶. Bu döngü aşağıdaki gibi dört aşamadan oluşur:⁹⁷

- a) Stratejilerin oluşturulması
- b) İşletmenin tümüne bu stratejilerin iletilmesi
- c) Stratejilerin uygulanması için taktiklerin geliştirilmesi ve sürdürülmesi
- d) Aşamaların uygulanmasında ve stratejik amaçlara ulaşılmasındaki başarıyı izlemek için kontrolün geliştirilmesi ve yürütülmesi.

Maliyet bilgileri bu döngünün her dört aşamasında da rollere sahiptir. Bu açıdan, stratejik maliyet yönetimi, stratejik yönetim döngüsünün her aşamasını etkileyen, maliyet bilgisinin yönetsel kullanımını şekline tanımlanabilir.⁹⁸

Maliyet bilgilerinin, yönetim döngüsündeki kullanımları şöyledir:⁹⁹ Birinci aşamada; maliyet bilgilerinde, finansal analiz temel alınmaktadır. İkinci aşamada; muhasebenin sunduğu raporlar, stratejinin işletmede yayılması ve anlaşılması için

⁹⁵ Dinçer, **Ön.ver.**, s.49.

⁹⁶ Titiz, Çetin, **Ön.ver.**, s.132.

⁹⁷ John K. Shank, “Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles?”, **Journal of Management Accounting Research**, Vol:1, Fall, (1989), s.50.

⁹⁸ Aynı, s.50.

⁹⁹ Shank, Govindarajan, 1993, **Ön.ver.**, s.6-7.

gerekli ve önemlidir. Üçüncü aşamada; muhasebe bilgilerine dayanan finansal analizler, işletmenin stratejik amaçlarına ulaşmasında yardımcı olabilecek programlara ait kararların alınmasında, önemli bir rol oynar. Dördüncü aşamada; yöneticilerin ya da işletme birimlerinin performanslarının ölçülmesinde muhasebe bilgileri temel oluşturur.

Maliyet muhasebesi ve yönetim sistemlerinin stratejik yönetim anlayışı doğrultusunda yeniden yapılandırılmasında; maliyetlerin neler olduğunu ve nasıl yönetileceklerini ortaya koymak gerekir. İşletmeler, stratejik yönetim anlayışı doğrultusunda, maliyet hakkında tam ve doğru bilgi sahibi olmalıdırlar. Doğru ve tam maliyet bilgisini elde edebilmek için de her biri ürün, müşteri ve pazarla ilgili olan aşağıdaki sorulara cevap verilmelidir:¹⁰⁰

- Tedarikten müşteriye teslimata kadar, satış sonrası servis ve garantileri de içerecek her bir ürün hattı için hangi maliyetler direkt olarak yüklenir ve tamamen dağıtılabılır?
- Mevcut kara geçiş noktası nerededir, kapasite ile nasıl ilişkilendirilebilir ve kara geçiş noktası yukarıya çıkmadan önce hacimde ne kadarlık bir artış olmalıdır?
- Mevcut kara geçiş noktası üzerinde üretilen ve satılan her bir ürüne ilişkin maliyet ve kardaki artış ne kadardır?
- Maliyetler, hacimle birlikte nasıl değişmektedir, eğer hacimde azalma olursa, hangi maliyetlerden kaçınılır?
- Mevcut maliyet yapısı; kapasite kullanımı ve geçmişteki maliyet eğilimleri, rakiplerin bu unsurları ile nasıl karşılaştırılır, maliyet avantajları ve dezavantajları nasıl ortaya çıkarılır?

Bu sorular incelendiğinde, işletmenin, rekabetçi piyasada tedarik ile başlayıp, üretim ile devam eden ve ürünün müşteriye teslimatı ile son bulan bir süreçte; maliyetleri tanımlaması, kontrol altında tutabilmesi ve rakiplere üstünlük

¹⁰⁰ Kaygusuz, **Ön.ver.**, s.78.

sağlayabilmesi için gerekli önlemleri alması gerektiği sonucuna varılmaktadır. İşte, stratejik maliyet yönetimi de, bu konularda işletmeye yardımcı olmaktadır.¹⁰¹

3.3. Stratejik Maliyet Yönetimi Kavramsal Yapısı

Stratejik unsurların, yönetimde önemini arttırması sonucu, maliyet yönetimi geleneksel rolü olan ürün maliyetlemesi ve işlemsel kontrolünden kurtulup daha geniş bir yaklaşım olan stratejik maliyet yönetimi kavramına ulaşmıştır. Stratejik maliyet yönetimi; önemli bir yönetim fonksiyonu olan stratejik yönetimi kolaylaştırmak için kullanılan, maliyet yönetim sisteminin geliştirilmiş bir tarzıdır.¹⁰²

Stratejik maliyet yönetimi; bir işletmenin stratejik konumunu geliştirirken aynı zamanda maliyetlerinin azaltılmasını sağlayacak maliyet yönetim tekniklerinin kullanımınıdır. Stratejik maliyet yönetimi, hizmet, üretim ve kar amacı gütmeyen işletmelerde kullanılabilir. ¹⁰³

Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımının amacı; rekabetçi ortamda tüketiciler için değer yaratılması (tüketici değeri) üzerinde yoğunlaşarak, yönetsel muhasebenin, geleneksel çalışma sahasına ilave katkıda bulunmaktır. Bu yardım, uzun dönemli stratejik planların gerçekleşmesi için stratejik değişkenlerin kullanılmasıyla birlikte, işletmenin pazardaki performansının izlenmesiyle gerçekleşir ve böylece bu kavramlar da stratejik yönetim muhasebesinin temellerini oluşturur. Bundan dolayı, faaliyete dayalı maliyetleme, faaliyete dayalı yönetim, değer zinciri analizi, hedef maliyetleme, ürün yaşam seyri maliyetlemesi, kıyaslama gibi yeni geliştirilmiş yönetim muhasebesi teknikleri de, işletmenin stratejileri ve amaçlarıyla işlemler aracılığıyla ilişkilendirilmelidir.¹⁰⁴

Stratejik maliyet yönetimi; rekabetçi avantajın tanımlanması ve yaratılması için birçok heterojen kaynağı biraraya getirerek maliyet bilgisini kullanmakta ve böylece finansal ölçülerin temel eksikliklerini de kapatmaktadır. Stratejik maliyet

¹⁰¹ Kaygusuz, **Ön.ver.**, s.79.

¹⁰² Blocher, Chen, Lin, **Ön.ver.**, s.8.

¹⁰³ Robin Cooper, Regine Slagmulder, "Strategic Cost Management", **Management Accounting**, New Jersey, Vol:79, Issue:7, January, (1998), s.15.

¹⁰⁴ P.L. Joshi, "The International Diffusion of New Management Accounting Practises: The Case of India", **Journal of International Accounting, Auditing & Taxation**, Vol:10, Issue:1, Spring, (2001), s.90.

yönetiminde; yöneticiler, maliyetlerin düşürülmesi ve işlemlerin tamamlanmasındaki güçlükleri azaltmak için, endüstri değer akışını arttırıcı yollar aramaktadır. Bu yaklaşımın en büyük katkısı; maliyetlere dışarıdan bakış, işletme faaliyetlerinin nasıl iyileştirileceğinin araştırılması ve performans arttırıcı çalışmalardır. Özellikle stratejik maliyet yönetimi, maliyetlerin yapılarına etki eden çevresel unsurlar üzerinde yenilikçi bir açılım sağlar. Bu yaklaşım, tüm endüstrideki değerlerin yeniden oluşturulması ve değerlerin farklı işletmeler arasında nasıl dağıtıldığını bulmak için, tüm sistemdeki faaliyetlerin dağıtımını üzerinde yoğunlaştırır.¹⁰⁵

Ayrıca stratejik maliyet yönetimi, kaynakların kullanımı ve önemli süreçler içindeki kaynak tüketiminin temel nedeni arasındaki ilişkiyi keşfetmek için, maliyet davranışı analizinde bulunur¹⁰⁶ ve bu yüzden kaynak – faaliyet – ürün arasındaki ilişki, stratejik maliyet yönetimi kapsamı içinde ele alınır. Bu yaklaşım içinde faaliyetler önemli bir unsur olmaktadır ve bunun sonucunda faaliyete dayalı yönetim de bu yaklaşım içinde önemli bir yer edinmektedir.

3.4. Stratejik Maliyet Yönetiminin Belirleyici Unsurları

Stratejik maliyet yönetiminin temelini oluşturan ve her biri stratejik yönetime dayanan üç belirleyici unsur aşağıdaki gibi sıralanmıştır:¹⁰⁷

- a) Değerler Zinciri (Value Chain) Analizi
- b) Stratejik Konum (Strategic Positioning) Analizi
- c) Maliyet Etkenleri (Cost Driver) Analizi

¹⁰⁵ Peter Hires, Riccardo Silvi, Monica Bartolini, "Demand Chain Management: An Integrative Approach in Automotive Retailing", *Journal of Operations Management*, Vol:20, Issue:6, (2002), s.709.

¹⁰⁶ Aynı, s.709.

¹⁰⁷ Shank, Govindarajan,1993, Ön.ver., s.8.

3.4.1. Değerler Zinciri Analizi

Stratejik maliyet yönetimi kapsamında, maliyetlerin etkin yönetimi işletmeye dışsal açıdan geniş bir bakış açısı gerektirir. Porter, bu bakışı değerler zinciri olarak adlandırmıştır. Herhangi bir işkolundaki işletme için, değerler zinciri, parça satıcıları için temel hammadde kaynaklarından, son tüketiciye ulaşan son tüketim mallarına kadar ki tüm aşamalarda, katma değer yaratan faaliyetlerin birbirine bağlı bütünüdür. Bu bakış açısı, işletmelere dışsal bir bakış olup, her işletmeyi sadece bir parçası olduğu, topyekün katma değer yaratan faaliyetler zincirinden oluşan bir ortam içinde görür.¹⁰⁸

Değer zinciri analizi; işletmenin temel amacının artık değer (kar) oluşturmak olduğu üzerine kurulmuştur. Değer ise, müşterilerin işletmenin ürün ve hizmetlerine ödemeyi kabul ettikleri fiyatlarla ölçülür. Bu durumda değer; ürün veya hizmetin fiyatından elde edilmekte ve rakiplerin işletmeye nazaran içsel ve ayrıcalıklı bir üstünlüğünün nerede belirleneceği önem taşımaktadır. Bir işletmede yapılan faaliyetler, ürün tasarımı, üretim, pazarlama, dağıtım ve satış sonrası hizmetler ve benzer işlemlerin toplamıdır. Bu faaliyetlerin iyi bir şekilde yapılması, o işletmenin ürün veya hizmetlerinin değerini arttırır. Ayrıca bunların başarılı bir biçimde yapılması rekabet üstünlüğü için gereklidir.¹⁰⁹

İşletmenin çevresel bağlılığı, satıcılarla başlamakta, tüketicilerle sona ermektedir. İşletme bir değer yaratıyorsa, bu ya işletme içi süreçlerden ya da çevresel bağlılık zincirinden ortaya çıkmaktadır¹¹⁰. Çevresel bağlılık zinciri aşağıdaki gibidir:

SATICILAR → İŞLETME → DAĞITICILAR → TÜKETİCİLER

¹⁰⁸ John K. Shank, Vijay Govindarajan, " Strategic Cost Management : The Value Chain Perspective", **Journal of Management Accounting Research**, Vol:4, Fall, (1992),s.179.

¹⁰⁹ Eren, **Ön.ver.**, s.181-182.

¹¹⁰ Eren, **Ön.ver.**, s.182.

İşletme bir taraftan kendi içsel faaliyetlerini geliştirmenin yollarını ararken, diğer bir yandan değer zincirindeki işletmelerle çevresel bağlarını geliştirmeye çalışarak ortaya çıkacak fırsatlarla rekabetçi pozisyonunu güçlendirmelidir. İşletme hammadde tedarik ettiği işletmelerle, onların pazarlama ve satış faaliyetleri aracılığı ile bir bağ kurarken, müşteri ve dağıtıcılarla da onların satın alma personeli vasıtasıyla bir bağ kurmuş olur.¹¹¹

Buna karşın, geleneksel yönetim muhasebesi ise, genellikle işletmeye içsel bir bakış açısını benimser. Burada önemli olan, satın almalar ile satışlar arasındaki farkı (katma değeri) azami kılmaktır. Fakat geleneksel yaklaşım, iki büyük soruna sahiptir, çok geç başlar ve hemen sona erer¹¹². Bu yüzden, maliyet analizine, satıcı işletmelerle kurulacak ilişki ve bağlantılarla başlanması, tüketicilerle sonlandırılması gerekmektedir.

3.4.2. Stratejik Konum Analizi

Stratejik konum; işletmelerin rakiplerine göre avantajlı olduğu durumu ifade eden bir kavramdır. Stratejik maliyet yönetiminde, maliyet analizlerinin rolü, işletmenin rekabet için seçtiği yollara bağlı olarak farklılaşır. İşletme stratejilerinin, maliyet analizi ve kontrolündeki önemine yönelik açıklamalar ve stratejik maliyet yönetimi kapsamındaki yaklaşımlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:¹¹³

- İşletmeler düşük maliyetlere sahip olarak (maliyet liderliği stratejisi) veya
- Üstün ürünler sunarak (ürün farklılaştırma stratejisi) rekabet edebilirler.

¹¹¹ Eren, **Ön.ver.**, s.182.

¹¹² Shank, Govindarajan,1993, **Ön.ver.**, s.14.

¹¹³ Shank, Govindarajan,1993, **Ön.ver.**, s.17-27.

Bu iki temel rekabetçi avantaj, işletmenin izlediği rekabetçi amaçlarla karşılaştırılır. İşletme ya da stratejik iş birimi iki tür rekabetçi amaca sahiptir. Bunlar:¹¹⁴

- Geniş müşteri hedefi
- Dar müşteri hedefidir.

Temel rekabetçi avantajlarla, rekabetçi amaçlar bütünleştirildiğinde Şekil 3'de açıklanan stratejiler matrisi oluşmaktadır.

| | | REKABETÇİ AVANTAJ | |
|-------------------|-------------|---------------------|----------------------------|
| | | Düşük Maliyet | Farklılaştırma |
| REKABETÇİ AMAÇLAR | Geniş Hedef | Maliyet Liderliği | Farklılaştırma |
| | Dar Hedef | Maliyette Odaklanma | Farklılaştırmada Odaklanma |

Şekil 3. Porter'ın Jenerik Stratejiler Matrisi

Kaynak: Erol Eren, **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası** (İstanbul: 6. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Yayın No:1203, İşletme-Ekonomi Dizisi:138, 2002), s.250., Ömer Dinçer, **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası** (İstanbul: 5.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Yayın No:659, İşletme Ekonomi Dizisi:66, 1998), s.74.

Şekil 3'de görüldüğü gibi; strateji matrisi, maliyet liderliği, farklılaştırma, maliyette odaklaşma ve farklılaştırmada odaklaşma olmak üzere dört grupta toplanmaktadır. Maliyet liderliği ve farklılaştırma stratejileri, daha geniş bir faaliyet alanında rekabetçi avantajlar sağlamaya çalışırken, odaklanma stratejileri maliyet

¹¹⁴ Eren, **Ön.ver.**, s.250.

ve farklılaştırma avantajlarını daha dar bir faaliyet alanında elde etmeyi düşünürler¹¹⁵. İki temel rekabetçi avantajlara kısaca değinmeliyiz.

a) Maliyet liderliği stratejisi; buradaki hedef, stratejik iş biriminin faaliyette bulunduğu sektörde maliyetlerini düşürerek, rakiplerine göre maliyet avantajı elde etmektir. İki önemli avantaj ortaya çıkar, birincisi düşük maliyetler nedeniyle ürettikleri ürünlere rakiplerinden daha ucuz fiyat koyarak, hem aynı kârı elde etmeleri hem de pazar paylarını arttırmalarıdır. İkincisi; sektörün gelişmesi ve yeni müşterilere açılması sonucunda, rakiplerin fiyatlar üzerine rekabet etmeye başlaması durumunda fiyat savaşında, yeni pazar paylarının düşük maliyet ve fiyat uygulayan işletmelere kalması ile sağlanacak avantajıdır.¹¹⁶

Maliyet liderliğinin sakıncaları ise; rakiplerin maliyet lideri işletmeden ürünlerini daha ucuza mal etmenin yollarını bulmaları, rakip işletmelerin fason olarak bazı işlerini, başka işletmelere daha kaliteli ve ucuz yaptırmaları böylece maliyetlerini düşürebilmeleri ve son sakınca ise, rakiplerin maliyet lideri işletmenin üretim süreç ve yöntemlerini öğrenmeleri ve bunları uygulamalarıdır.¹¹⁷

b) Farklılaştırma stratejisi; bu stratejide stratejik iş birimi veya işletme; sektörü içinde müşterileri için ayrıcalıklı özellik taşıyan tek işletme olmaya çalışmakta, alıcılar tarafından oldukça önemli sayılan bazı özellikleri seçerek bunları gerçekleştirmeye ve müşteri gözünde önemlerini arttırmaya çalışmaktadır. Bu işletmeler, ürünlerini farklılaştırarak, müşterilerin, oluşan fark fiyatı ödemeye razı olmalarını amaç edinirler.¹¹⁸

Stratejinin yararları; alıcılar üzerinde bir işletme ve marka bağımlılığı oluşturması, müşteriler fiyat farklılığını kolayca tolere edebildikleri için maliyetleri etkileyen girdi fiyatlarındaki değişiklikleri fiyatlara yansıtma daha kolay olması ve marka bağımlılığının, piyasaya yeni girmeye çalışan rakipler için engel olmasıdır. Sakıncaları ise; taklit ürünlerin bulunması ve bunların gerçeğinden ayırt edilmesinin zor olması, müşterilerin gözünde farklı olmanın yarattığı rantları azaltıcı etki yapar,

¹¹⁵ Eren, **Ön.ver.**, s.250.

¹¹⁶ Eren, **Ön.ver.**, s.251.

¹¹⁷ Eren, **Ön.ver.**, s.253.

¹¹⁸ Eren, **Ön.ver.**, s.254.

ayrıca müşterilerin zevkleri ile hizmet ve üründen beklentilerindeki hızlı değişimlerin işletme tarafından karşılanamama riskidir.¹¹⁹

Yukarıda açıkladığımız iki rekabetçi avantajın karşılaştırılması Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7. İki Rekabetçi Stratejinin Karşılaştırılması

| Özellikler | Maliyet Liderliği | Farklılaştırma |
|-------------------------|--|---|
| Stratejik Hedef | Pazarda geniş faaliyet alanı | Pazarda geniş faaliyet alanı |
| Temel Rekabetçi Avantaj | Rakiplerine göre daha düşük maliyet | Tek ürün veya hizmet |
| Ürün Hattı | Kabul edilebilir kalite ve limitli seçim | Geniş çeşit, farklılaştırılmış özellikler |
| Üretim | Kalite ve önemli özelliklerde ödün vermeden sürekli maliyet indirimi çalışması | Farklılaştırılmış ürünler için sürekli yenilik |
| Pazarlama | Düşük fiyat | Özel fiyat ve yenilik, farklılaştırılmış özellikler |

Kaynak: Edward J. Blocher, Kung H. Chen, Thomas W. Lin, **Cost Management: A Strategic Emphasis** (New York: Second Edition, Mc Graw-Hill/Irwin Companies Inc.,2002), s.36. Arthur A. Thompson, A.J. Strickland, **Strategic Management, Concepts and Cases** (Boston: Seventh Edition, Irwin Inc, 1993), s.104.

Stratejik konum analizi, stratejik maliyet analizi ile ilişkilendirilerek mevcut yapı ortaya konmalıdır. Stratejik maliyet analizi ile sektördeki rakiplerin yapısı incelemeye alınır ve bu rakiplere karşı göreceli üstünlük sağlayacak alternatifler üzerinde yoğunlaşılır. Bunun yanında, stratejik konum almada, işletmenin stratejisi ile kontrol sistemleri arasında etkin ve karşılıklı bir ilişkinin varlığı gereklidir.

¹¹⁹ Eren, **Ön.ver.**, s.257.

Özellikle muhasebe kontrol sistemleri, işletmenin stratejisine uyum sağlayacak şekilde yeniden yapılandırılmalıdır.¹²⁰

3.4.3. Maliyet Etkenleri Analizi

Stratejik maliyet yönetiminde, maliyetlerin birbirleriyle bir çok yönden ilişkili çeşitli faktörlerin sonucu ortaya çıktığı kabul edilir. Yönetim muhasebesinde, maliyet esas olarak sadece tek bir maliyet etkeninin (üretim miktarının) fonksiyonudur. Üretim miktarıyla ilişkili maliyet kavramları olarak sabit ve değişken maliyet ayrımı, ortalama ve marjinal maliyet ayrımı, maliyet – hacim – kar analizi, BBN analizi, esnek bütçeler vb. maliyet literatüründe yaygın olarak kullanıldığı halde, stratejik maliyet yönetiminde üretim miktarı, maliyet yapısının zenginliğini çok az yansıtan bir etken olarak görülür. Diğer bir stratejik maliyet etkeni olan, deneyim birikimi de, birim maliyetlerin belirleyicisi olarak, yönetim muhasebesi alanında belirli bir dikkat toplamıştır.¹²¹

Stratejik maliyet yönetimi; maliyet etkenlerinin, maliyet unsurunun toplam maliyetini nasıl değiştirdiğini tespit etmelidir. Bu yüzden; stratejik maliyet yönetimi açısından, maliyet etkenleri çok önemlidir ve üzerinde yoğunlaşılmalıdır. Maliyet etkenleri dört çeşit olarak sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırma aşağıdaki gibidir:¹²²

- Faaliyete dayalı maliyet etkenleri: işlemler düzeyinde ayrıntılı olarak geliştirilmiş ve üretimle ilgili olan makine kurulumu, ürün kontrolü, malzeme işlenmesi ve paketleme gibi faaliyetlerle ilişkilendirilmiştir.
- Hacime dayalı maliyet etkenleri: üretilen ürünler için çıktı düzeyi veya üretimde kullanılan direkt işçilik sayısı gibi kütleli düzeyler için geliştirilmiştir. Direkt malzeme ve direkt işçilik gibi birçok maliyet çeşidi hacime dayalıdır. En önemli hacime dayalı kavramlar; değişken maliyetler ve sabit maliyetlerdir. Değişken maliyetler; maliyet etkeninin düzeyini değiştirebilirken, sabit maliyetler ise değiştirmemektedir.

¹²⁰ Kaygusuz, **Ön.ver.**, s.91-92.

¹²¹ Shank, Govindarajan, 1993, **Ön.ver.**, s.20.

¹²² Blocher, Chen, Lin, **Ön.ver.**, s.70.

- Yapısal (structural) maliyet etkenleri: özünde stratejiktir çünkü uzun dönemli etkileri olan plan ve kararları içermektedir. En azından beş stratejik tercihi içermelidir. Bu tercihler aşağıdaki gibidir:¹²³
 - Ölçek (Scale); üretim, AR-GE ve pazarlama yapabilmek için yatırımın büyüklüğü ne olmalıdır.
 - Kapsam (Scope); dikey bütünleşmenin derecesi. Fakat yatay bütünleşme ölçekle çok daha yakından ilgilidir.
 - Deneyim (Experience); işletme ne yaptığını ve ne yapmakta olduğunu ne kadar iyi yapmıştır.
 - Teknoloji (Technology); işletmenin her bir değer zinciri aşamasında hangi süreç teknolojileri kullanılmıştır.
 - Karmaşıklık (Complexity); müşteriler için sunulan hizmetler ve ürünler ne kadar çeşitli.
- Uygulamaya ilişkin (Executional) maliyet etkenleri: işletmelerin kısa dönem içinde maliyetleri düşürmek için işlemsel karar almalarını etkileyen faktörlerdir. Bu faktörler aşağıdaki unsurları içermelidir:¹²⁴
 - İşgücü bağlılığı; sürekli geliştirme için işgücü katılımı kavramı
 - Toplam kalite yönetimi; ürün ve süreçte güven ve başarının dikkate alınması
 - Kapasite kullanımı; üretim tesisi için ölçek seçeneklerinin belirlenmesi
 - Fabrika yerleşim düzeni verimliliği; geçerli kurallara karşın fabrika ne kadar verimli

¹²³ Shank, Govindarajan,1993, **Ön.ver.**, s.20-21.

¹²⁴ Shank, Govindarajan,1993, **Ön.ver.**, s.22.

- Ürün grubu; tasarım ve formülasyon ne kadar etkili
- İşletmenin değer zinciri aracılığıyla tedarikçi ve/veya müşterilerle bağlantının sağlanması

Görüldüğü gibi; faaliyete dayalı maliyet etkenleri, işlem düzeyi bazında faaliyetleri ayrıntılı olarak ele alırken, hacime dayalı maliyet etkenleri ise, tam tersi olarak, kütleli düzeyde ele almakta ve genelde de üretilen ürün sayısını kullanmaktadır. Yapısal maliyet etkenleri, uzun dönemli plan ve kararları içerirken, uygulanabilir maliyet etkenleri ise kısa dönemli kararları içermektedir. Her bir maliyet etkeni birbirinden farklı olduğu için analizleri de farklı olmaktadır. Çalışmamızda; konumuz gereği, faaliyete dayalı maliyet etkenleri ve bunların analizi ele alınacaktır, bu konu ikinci bölümde ayrıntılı olarak incelenecektir.

3.5. Stratejik Maliyet Yönetiminin Özellikleri

Şimdiye kadar vurguladığımız, strateji, stratejik yönetim ve maliyet yönetimi kavramlarının ilişkisinden yararlanarak, stratejik maliyet yönetiminin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:¹²⁵

- Maliyet yönetimi, taktiğin bir parçasıdır.
- Maliyet yönetimi, radikal işletme değişim mühendisliği üzerine yoğunlaşmak zorundadır.
- Maliyet yönetimi, faaliyetlerin desteklenmesini gerektirir.
- Maliyet yönetimi, çalışanların değer sistemlerini, inançlarını ve projeksiyonlarını dikkate almalıdır.
- Maliyet yönetimi, (a) üst yönetimin ve (b) işletmenin stratejik iş birimlerini yöneten idarecilerin sorumluluğundadır.

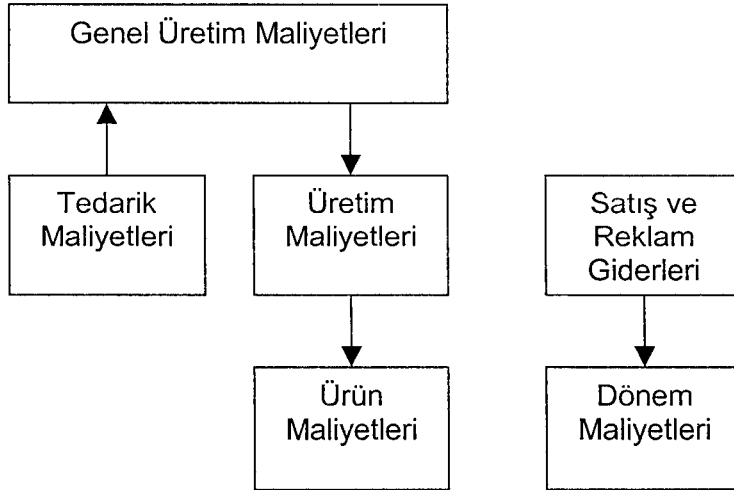
¹²⁵ Hans H. Hinterhuber, "Strategic Cost Management: Preliminary Lessons From European Companies", *Yönetim*, Yıl:6, Sayı:21, Haziran, (1995), s.9-10. Karcioğlu, *Ön.ver.*, s.78-79.

- Maliyet yönetimi, çok erkenci ve çok geç kalan olmaktan kaçınmalıdır.
- Maliyet yönetimi, bilgi teknolojisinin desteğine ihtiyaç duyar.
- Maliyet yönetimi, ayrıntılı bir problem tanımlaması esasına dayandırılmalıdır.
- Maliyet yönetimi, etkin proje yönetimini gerektirir.
- Maliyet yönetiminde, bir takım oluşturulmalıdır.
- Maliyet yönetiminde, ısrarcılık anlayışı hakim olmalıdır.
- Kısa vadede bile başarı hissini yöneticilere ve çalışanlara verilmesinin başarılması, spesifik ve açık ölçülebilir amaçlar üzerinde mutabık kalınmasına bağlıdır.
- Yöneticiler ve diğer çalışanlar, istisnai bir performans durumunda derhal ödüllendirilmeli ve maliyet yönetiminin iyi kavrandığı ancak başarılmadığı durumlarda ceza verilmemelidir.
- Deneyimli yöneticiler, iyi bir örnek teşkil etmelidirler.
- İşletmeler, kolektif bir öğrenme sistemi olarak görülmelidir.
- Maliyet yönetiminde, şan ve şöhret gibi kavramlar kullanılmamalıdır.

3.6. Stratejik Maliyet Yönetiminin Geleneksel Yönetim Muhasebesi İle Karşılaştırılması

Geleneksel maliyet sistemleri, fabrika sınırları içinde kalmakta ve sadece ürün maliyet tespitinde kullanılmaktadır. Diğer potansiyel maliyet unsurları olan, tedarikçiler ve müşteriler, genel üretim giderleri ya ürünlere dağıtılırlar ya da dönem maliyetleri olarak gelir tablosuna aktarılırlar¹²⁶. Bu durum Şekil 4'de görülmektedir.

¹²⁶ Robin Cooper, Regine Slagmulder, "Strategic Cost Management", *Management Accounting*, New Jersey, Vol:79, Issue:8, February, (1998), s.16.



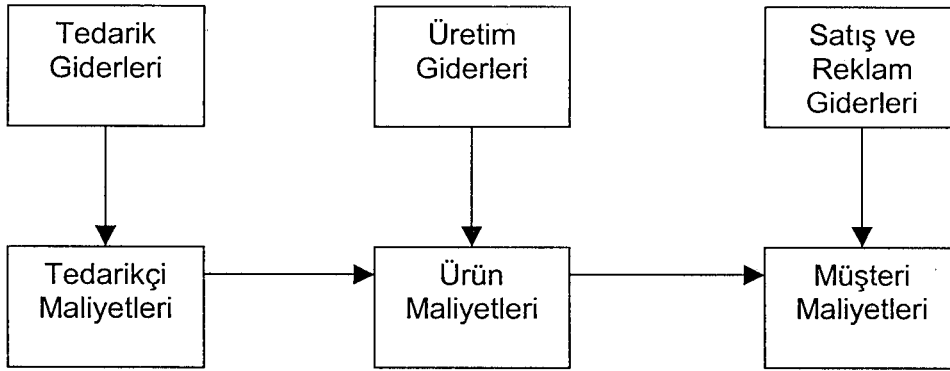
Şekil 4. Geleneksel Yönetim Muhasebesi

Kaynak: Robin Cooper, Regine Slagmulder, "Strategic Cost Management", **Management Accounting**, New Jersey, Vol:79, Issue:8, February, (1998), s.16.

Şekil 4 incelendiğinde; potansiyel maliyet unsuru olan tedarikçi ve müşterilerin sisteme dahil edilmediği ve bunun sonucunda üretim dışı (non manufacturing costs) maliyetlerin etkili olarak yönetilemediği görülmektedir. Bu nedenle, maliyet yönetimi, stratejik maliyet yönetimi kavramı ile fabrikanın sınırları dışına çıktığında, tedarikçi ve müşteriler de maliyet dağıtımında kullanılabilirlerdir.

Bu maliyetlerin stratejik olarak kullanılması için, sebebe bağlı olarak dağıtılmaları gerekmektedir. Bu tekniklerden en önemlilerden biri, faaliyete dayalı maliyet yönetimidir, bu teknik üretim dışı maliyetleri anlamlı bir şekilde dağıtabilmektedir. Bu tekniğin avantajlı yönü; ürünler, tedarikçiler ve müşterileri içeren geniş maliyet unsurlarını nedensel sonuçlara bakarak dağıtabilmesidir¹²⁷. Stratejik maliyet yönetiminin işleyişini Şekil 5'de görebiliriz.

¹²⁷ Cooper, Slagmulder, February, *Ön.ver.*, s.16.



Şekil 5. Stratejik Maliyet Yönetimi

Kaynak: Robin Cooper, Regine Slagmulder, "Strategic Cost Management", **Management Accounting**, New Jersey, Vol:79, Issue:8, February, (1998), s.18.

Şekil 5 incelendiğinde; iki önemli maliyet unsuru karşımıza çıkmaktadır. Bunlar; tedarik maliyetlerinin yönetimi ve müşteri hizmet maliyetlerinin yönetimi. Bu iki unsur aşağıda incelenmiştir:¹²⁸

- Tedarik maliyetlerinin yönetimi; geleneksel yöntemde tedarik maliyetleri ürünlere keyfi olarak dağıtılmaktaydı ve tedarikçilerin seçilmesi ürünlerin satın alma fiyatlarına bağlı olarak gerçekleşmekteydi. Stratejik maliyet yönetimi, bu durumu iki şekilde çözmektedir. Birincisi, maliyet unsurlarını geniş açıdan ele almıştır. İkincisi, tedarik maliyetlerinin dağıtımında nedensellik ilkesini kullanmıştır. Böylece satın alma fiyatına bakmak yerine, stratejik maliyet yönetimi, düşük kalite, dayanıklılık ve teslimatla ilgili maliyetleri de göz önüne almaktadır. Satın alma yöneticileri, artık tedarikçileri, sadece satış fiyatı ile değil, toplam maliyet üzerinden değerlemektedir. Böylece, işletmenin stratejik pozisyonu güçlenmektedir çünkü tedarikçiler, müşteri isteklerine bağlı yüksek kalitede ürün üretimine yardımcı olacak özelliklerine göre seçilmektedir.

¹²⁸ Cooper, Slagmulder, February, **Ön.ver.**, s.16-18.

- Müşteri hizmet maliyetlerinin yönetimi; geleneksel yöntemde, satış ve reklam giderleri, dönem maliyetleri olarak gösterilmekte ve gelir tablosuna eklenmekteydi. Stratejik maliyet yönetimi, müşteri ile ilgili maliyetleri, nedensel ilkesine bağlı olarak faaliyete dayalı ilkelerle kullanarak müşteri maliyetlerini oluşturmuşlardır. Böylece müşteri karlılığı esas alınmıştır.

Stratejik maliyet yönetimi kavramı, ürün tasarım analizine ve maliyet ilişkilerine imkan tanımaktadır. Geleneksel yönetim muhasebesi, değer katan perspektif kullanırken, bu etkilere önem vermemektedir. Stratejik açıdan, tedarikçi ve müşterilerin Şekil 5'deki gibi sisteme katılmasından dolayı, kar geliştirme fırsatları doğmaktadır. Bu fırsatları açığa çıkarmak için, işletmeler "sürece dayalı yönetim" (process-based management) teknikleri kullanmalıdırlar. Bu teknikler, toplam kalite yönetimi, kıyaslama, sürekli kalite gelişimi, faaliyete dayalı maliyetlemedir¹²⁹.

Bunlara bağlı olarak, maliyet etkenlerinin anlaşılması ve faaliyetlere uygun dağıtım maliyetlerinin uygulanması, bu maliyetlerin dayanak noktasının faaliyete dayalı maliyet yönetimi olduğunu göstermektedir. Böylece, stratejik maliyet yönetimi, faaliyete dayalı maliyet yönetimi için bir temel oluşturmaktadır¹³⁰. Bu verilen bilgiler ışığında, geleneksel yönetim muhasebesi ile stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları, Tablo 8'de ki gibi özetlenmiştir.

¹²⁹ Jaona Sandström, Jouko Toivanen, "The Problem of Managing Product Development Engineers: Can The Balanced Scorecard Be An Answer?", **International Journal of Production Economics**, Vol:78, Issue:1, (2002), s.82.

¹³⁰ Lisa M. Ellram, Sue P. Siferd, "Total Cost Of Ownership: A Key Concept in Strategic Cost Management Decisions", **Journal Of Business Logistics**, Vol:19, No:1, (1998), s.10.

Tablo 8. Geleneksel Yönetim Muhasebesi ile Stratejik Maliyet Yönetim Modellerinin Karşılaştırılması

| | Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı | Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımı |
|---|---|---|
| Maliyetlerin analizi için en uygun bakış açıları nedir? | Ürün, müşteri ve fonksiyon koşullarına bağlı, Güçlü bir içe dönük bakış, Katma değer anahtar kavramdır. | İşletmenin bir parçası olduğu genel değerler zincirinin çeşitli aşamalarındaki koşullara bağlı, Güçlü bir dışa dönük bakış, Katma değer, dar bir kavram olarak görülür. |
| Maliyet analizinin amaçları nelerdir? | Her biri stratejik bakış olmaksızın uygulanan üç amaç: ölçme, yönetme ve problem çözme. | Üç amaç her zaman olmakla birlikte, maliyet yönetim sistemlerinin tasarımı, şirketin temel stratejik konumuna bağlı olarak değişir. |
| Maliyetlerin yapısal analizlerinin dayanağı nasıl olmalı? | Maliyet, temelde çıktı düzeyinin bir fonksiyonudur: Değişken maliyet-sabit maliyet ayrımının dayanağı gibi. | Maliyet, rekabet şeklinin yapısı hakkındaki stratejik seçimler ile bu stratejik seçimlerin yürütülmesinde yönetim özelliklerinin bir fonksiyonudur. |

Kaynak: John K. Shank, Vijay Govindarajan, **Strategic Cost Management: The New Tool For Competitive Advantage** (New York: The Free Press, 1993), s.27., Münir Şakrak, **Maliyet Yönetimi: Maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni yaklaşımlar** (İstanbul: Yasa Yayınları, No:80, 1997), s.116.

3.7. Stratejik Maliyet Yönetimi ve Faaliyete Dayalı Yönetim

Faaliyete dayalı yönetim; stratejik maliyet yönetimine sıkı sıkıya bağlıdır. Faaliyetler, stratejik tercihler tarafından belirlenir. Başarılı işletmeler, stratejik fayda sağlamak için kaynaklarını bu faaliyetlere yatırırlar. Faaliyete dayalı yönetim; stratejilerin yerine getirilmesi için gerekli olan işletme stratejileri, faaliyetler ve kaynaklar arasındaki ilişkilerin yöneticiler tarafından anlaşılmasını sağlar. Bunun yanında; maliyet liderliği stratejisi için de faaliyete dayalı yönetim kritik bir rol

üstlenir. Çünkü, anahtar faaliyetleri, etkenleri tanımlar ve maliyet indirimi için süreç geliştirme üzerinde durur.¹³¹

Faaliyete dayalı yönetim, özellikle aşağıdaki stratejik maliyet yönetimi sorularına cevap sağlamaktadır:¹³²

- Rekabet ortamında, işletmelerin maliyet yapıları ve karları nasıl karşılaştırılmaktadır?
- Geleneksel maliyet sisteminden, faaliyete dayalı maliyetlemeye geçişte fiyatlama, ürün tasarımında, süreç tasarımında, üretim teknolojisinde ve ürün hattı kararlarında ne gibi değişiklikler olmaktadır?
- İşletmenin yeni bir stratejiye uyumunda, farklı ürünlere ne gibi maliyetler etki eder?
- İşletme, genel parçalar yerine birçok özellikli parçaların kullanımını teşvik etmek için maliyet etkeni seçimi yaptığında, ürün tasarımcıları için ne gibi davranış değişiklikleri olur?
- Ürünün birim maliyetini düşürmek için, üretim sürecinde değişiklikler olabilir mi?
- İşletme, kendi ürünü için çok daha karlı bir dağıtım sistemine uyum sağlayabilir mi?
- Değer zincirindeki tedarikçilere ve müşterilere, faaliyetler ve parçalar üzerindeki değişiklikler nasıl etki eder?
- İşletmenin sürecindeki değişiklikler, işletmenin alt kademelerini nasıl etkiler?
- Eğer işletme, maliyet liderliği stratejisine ulaşmak için faaliyete dayalı yönetimi katma değer yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması ve çıkarılması için kullanırsa, potansiyel maliyet tasarrufları neler olabilir?

¹³¹ Blocher, Chen, Lin, **Ön.ver.**, s.125.

¹³² Blocher, Chen, Lin, **Ön.ver.**, s.125.

- Faaliyete dayalı maliyetleme/yönetim, yüksek performansa bağlı rekabetçi stratejiye ulaşmak ve ürün teslimatını kısaltmak için işletmede ne gibi değişiklikler yapılabilir?

4. İŞLETMELERDE STRATEJİK YAPI VE FAALİYETE DAYALI YÖNETİM

4.1. Strateji ve Yapı

Strateji ne kadar iyi planlanmış ve seçilmiş olursa olsun işgücünü ve kullanılacak yöntemleri bu stratejiyi uygulamak için çok iyi biçimde organize etmediğimiz durumda işletme başarılı olamayacaktır¹³³. Bu nedenle işletmelerde stratejileri belirlerken aşağıdaki durumlara dikkat etmeliyiz:¹³⁴

- Yönetimce planlanan ve seçilen strateji, örgüt yapısını yeniden şekillendirmelidir.
- Örgütsel amaçlara ulaşmak için seçilecek yapı, strateji ile uyumlu ve o stratejiye uygun olmalıdır.
- Stratejiyi belirlerken, örgütsel yapıyı oluşturan yönetici ve personellerin kişisel ve mesleki özellikleri dikkate alınmalıdır.
- İşletme, organizasyon yapısında değişiklik yapmadan, yeni bir strateji uygulamamalıdır.
- Tasarruf stratejileri uygulayan işletmelerin başarılı olabilmeleri için, önemli yönetsel maliyetleri ortadan kaldıracak örgütsel yapı değişimine gitmeleri gerekmektedir.

¹³³ Eren, Ön.ver., s.386.

¹³⁴ Eren, Ön.ver., s.386.

4.2. İşletmelerde Organizasyon Özellikleri

İşletmelerdeki stratejik hareketler, bazı organizasyon özellikleri ile desteklenmelidir. Bu organizasyon özellikleri aşağıdaki gibidir.¹³⁵

- Strateji, işlemsel (operasyonel) etkenlikle birlikte uyumlaştırılmalı: İşletme, iyi yönetim kararları alabilmek için şu koşulları yerine getirmelidir; İşletme kendini tanımalı, faaliyete dayalı bilgi sistemlerinin gelişimini bilmeli, tasarım aşamalarını bilmeli, çalışmaları projelendirmeli, aşamaları/kusurları izlemeli, stratejiyle uyum sağlamalı ve büyüme için planları olmalı.
- Bilgi, stratejik etken olarak görülmeli: Eğer bilgi işlemsel bir etken olarak görülürse, kayıtlardaki bilgi kullanılır, fakat stratejik olarak ele alınırsa, bilginin birçok anahtar nitelikleri ortaya çıkar. Birincisi; bilgi diğer elemanları ile ilişki kurar. İkincisi; neden-sonuç ilişkisini gösterir. Üçüncüsü; alınacak kararlarla ilişkili olur.
- Faaliyete dayalı bilgi sistemleri ve diğer stratejik sistemler, üst yönetime bağlanmalı: Bu tür sistemlerin başarısız olmasındaki en büyük etken, üst yönetimle bağlantı eksikliğidir, bu yüzden bu tür sistemlerin başarılı olabilmesi için üst yönetimle doğrudan bağlantılı olması gerekir.
- Strateji, statik bir durumdan ziyade dinamik bir yapı olarak ele alınmalıdır: Geçmişte, organizasyonlar bir stratejiye saplanıp kaldıkları için, gelişme kaydedemiyorlardı. Fakat günümüzde, stratejilerini günün koşullarına göre ayarlayan işletmeler başarılı olabilmektedir, bu yüzden işletme değişikliklere uyum sağlamalıdır.

¹³⁵ Mohan Nair, "The Keys to Implementing Activity-Based Management", *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Volume:11, Issue:3, March/April, (2000), s.37-38-39-40.

4.3. Stratejik Yapı Süreci

Çağdaş işletmelerde, yönetimin ve personelin başarıya ulaşabilmesi, işletme hedeflerinin belirlenmesi ve planlama, örgütlenme ve kontrol gibi yönetim işlevlerine bağlıdır. Günümüzde işletmeler için örgüt yapılarını tekrar gözden geçirmek ve etkin bir planlama ve yönetim kontrolü, zorunlu bir hal almıştır.¹³⁶

İşletmelerdeki stratejik yapı ile ilgili olarak, en kullanışlı modellerden birisi Robert S. Kaplan ve David P. Norton tarafından geliştirilen The Balanced Scorecard (Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği) adlı çalışmadır. Çalışmamızda; bu stratejik yapı temel alınarak stratejik maliyet yönetimi kararlarında faaliyete dayalı yönetimin etkisi incelenecektir. Stratejik yapı aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır:¹³⁷

- Vizyon ve stratejinin saptanması
- İletişim ve bağlantının kurulması
- Planlama ve hedef tahmini
- Geribildirim ve öğrenme

4.3.1. Vizyon ve Stratejinin Saptanması

Vizyon (uzak görüşlülük), geleceğe ilişkin bir tasviri, idealleri ve öncelikleri, örgütü neyin özel ve tek kıldığına dair duyguyu, onun varolma nedeniyle ilgili ilke ve değeri, örgütsel başarıyı tespit etmeye yarayacak ölçütleri içermektedir. Bu nedenle, vizyon, yönetim felsefesi, hissedilen ve etkili bir imaj ile geleceğin tahmini gibi üç önemli öğeden oluşur¹³⁸. Stratejik yapı oluşturulurken bu üç önemli öğe üzerinde durulmalı ve çıkış noktası olarak ele alınmalıdır.

Strateji de vizyon gibi, işletmenin geleceği ile ilgilidir fakat vizyon daha soyut bir gelecek tanımlaması iken, strateji biraz daha somut bir nitelik gösterir. Bu nedenle, özellikle stratejinin tanımlanması yoğun ve analitik çabalar gerektirir.

¹³⁶ A.Sait Sevgener, Rüstem Hacirüstemoğlu, **Yönetim Muhasebesi** (İstanbul: 5.Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, Yayın No:364, Dizi No:43,1998), s.273.

¹³⁷ Nair, **Ön.ver.**, s.41.

¹³⁸ Dinçer, **Ön.ver.**, s.6.

Ayrıca, vizyon ile strateji arasında hiyerarşik bir ilişki de vardır; seçilen stratejiler işletme vizyonunun gerçekleştirilmesine yardım eder¹³⁹. Burada önemli olan, vizyon ve stratejilerin belirlenip, tanımlanması ve bu konuda işletmede tam bir fikir birliğinin sağlanmasıdır.

Örneğin, faaliyete dayalı bilgi sistemlerinde, stratejik konular ve bunları destekleyen amaçlar olabilmektedir. Faaliyete dayalı yönetim; fırsatların tanımlanmasında yöneticilere yardım etmek için; müşteri stratejilerinin geliştirilmesi, teknolojik liderlik stratejisinin desteklenmesi, anahtar faaliyetlerin, süreçlerin, maliyet etkenlerinin tanımlanması ve analiziyle fiyat stratejilerinin tespiti gibi stratejik konular üzerinde yoğunlaşabilmektedir.¹⁴⁰

4.3.2. İletişim ve Bağlantının Kurulması

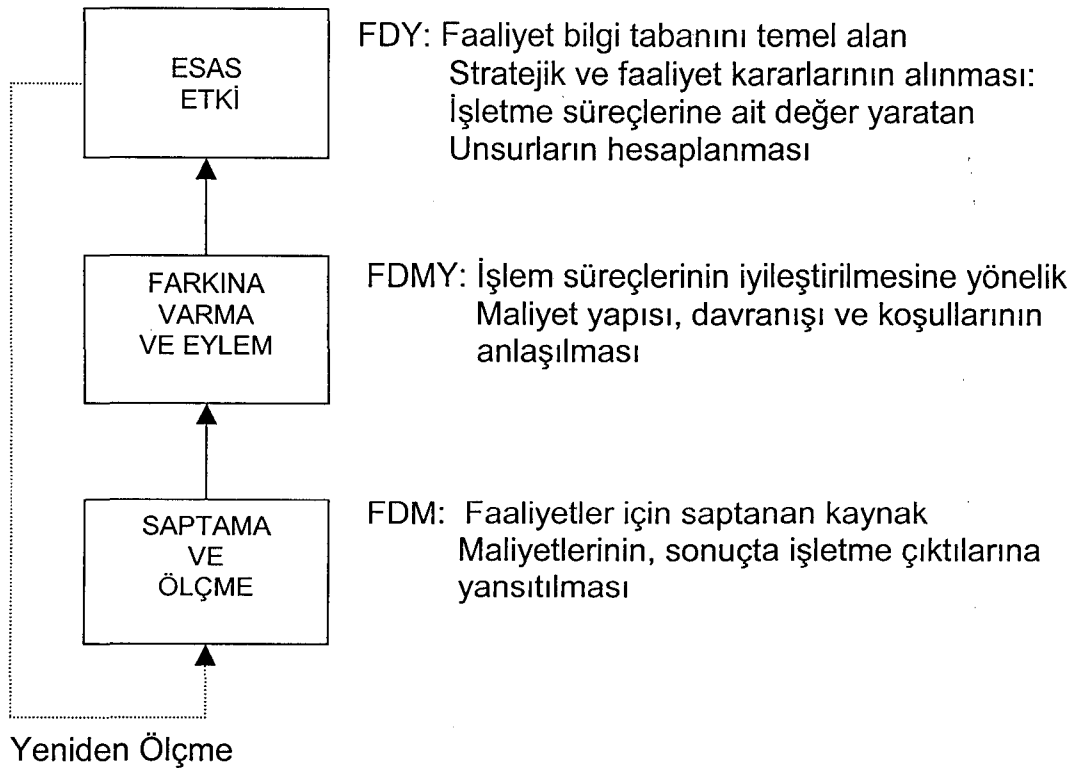
Stratejik yapı modelinde; iletişim ve bağlantı, faaliyete dayalı bilgi sistemleri kullanılarak yapılmaktadır. Faaliyete dayalı bilgi sistemleri denilince karşımıza; faaliyete dayalı maliyetleme(FDM), faaliyete dayalı maliyet yönetimi(FDMY) ve faaliyete dayalı yönetim(FDY) çıkmaktadır.

FDM; üretim maliyetlerinin, çıktı, ürün ya da hizmetler olarak tanımlanabilen maliyet etkenlerine, doğru olarak yüklenmesi için kullanılan bir maliyetleme yaklaşımıdır. Bu maliyet bilgilerinin kullanılması ise bizi faaliyete dayalı maliyet yönetimine götürür ki bu yaklaşım verimliliğin artırılmasına yönelik olarak, faaliyet ve süreçlerin değiştirilmesiyle ilgili fırsatların da tanımlanmasına yardım eder. Bunlara ek olarak, süreç zamanı, kalite, çeviklik, esneklik ve müşteri hizmetleri gibi finansal olmayan ölçümlerle FDM ve FDMY'yi bütünleyen yaklaşım ise, faaliyete dayalı yönetim yaklaşımıdır¹⁴¹. Bu üç kavramın karşılaştırılması Şekil 6'da gösterilmiştir.

¹³⁹ Dinçer, **Ön.ver.**, s.14.

¹⁴⁰ Blocher, Chen, Lin, **Ön.ver.**, s.125.

¹⁴¹Rüstem Hacirüstemoğlu, Münir Şakrak, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar** (İstanbul:Türkmen Kitabevi, Yayın No:211, Eğitim Dizisi:67,2002), s.49.



Şekil 6. FDM – FDMY – FDY ilişkisi

Kaynak: Rüstem Hacırüstemoğlu, Münir Şakrak, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar** (İstanbul:Türkmen Kitabevi, Yayın No:211, Eğitim Dizisi:67,2002), s.50., Gary Cokins, **Activity-Based Cost Management: Making it Work** (Chicago: The McGraw-Hill Companies, Inc, Irwin Professional Publishing, 1996), s.42.

Yukarıdaki karşılaştırmaya göre, faaliyete dayalı bilgi sistemlerinin kullanımı üç aşamalı bir süreç olarak ele alınabilir. Bu süreçler aşağıdaki gibidir.¹⁴²

- İlk aşama olan FDM’de; öncelikle karlılık analizine yönelik maliyet hesaplamaları,
- İkinci aşama olan FDMY’de; faaliyet ve işlem süreçlerinin iyileştirilmesine yönelik analiz ve uygulamalar,

¹⁴² Hacırüstemoğlu, Şakrak, **Ön.ver.**, s.50-51.

- Son aşama olan FDY'de ise; daha önceki aşamalardan sağlanan maliyet bilgileri ile beraber finansal olmayan ölçümlerin, gerek işletme faaliyetleri düzeyinde gerekse de stratejik düzeyde kararlar için kullanılması, yer almaktadır.

Faaliyete dayalı bilgi sistemlerinin analiz edilmesi, stratejik kararların verilmesi, mevcut işletme etkinliğinin değerlendirilmesi ve uygulama kararlarının verilmesi açısından önemlidir. Çünkü daha önce değindiğimiz gibi faaliyetler stratejik tercihlerle belirlenir ve işletme, strateji ile bu stratejiyi yerine getirmek için gereken faaliyetler ve kaynaklar arasındaki bağlantı hakkında faaliyete dayalı bilgi sistemlerinin analizine ihtiyaç duymaktadır.¹⁴³

Böylece, faaliyete dayalı bilgi sistemleri; sadece finansal bilgi sağlamak yerine süreçleri ve faaliyetleri analiz ederek, karar verme sürecine faydalı bir bakış sağlamaktadır.¹⁴⁴

4.3.3. Planlama ve Hedef Tahmini

Planlama, belirlenen amaçlara ulaşabilmek için gerekli yöntem, kişi, araç ve imkanların saptanması, seçimi ve zamana bağlı olarak uygulamanın geliştirilme sürecidir. Bütçeleme süreci de, planlamanın bir türü olmaktadır ve böylece bu süreç, yönetimin planlama süreci çerçevesinde faaliyetlerin ve ulaşılması amaçlanan hedeflerin sayısallaştırılması suretiyle, gelecekteki işletme faaliyetlerine sistemli bir temel oluşturacak belgeleme süreci olmaktadır.¹⁴⁵

Bütçe; belirli bir zaman dilimi içinde, finansal ve diğer kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasını gösteren detaylandırılmış bir plandır. Bütçeyi hazırlama davranışı "bütçeleme" ve bütçelerin işletmenin faaliyetlerini kontrol amacıyla kullanılması da "bütçesel kontrol" olarak ifade edilmektedir.¹⁴⁶

¹⁴³ S. Burak Arzova, **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi** (İstanbul: Türkmen Kitabevi, Yayın No:203, Eğitim Dizisi:63, 2002), s.209.

¹⁴⁴ M. Gupta, K. Galloway, "Activity-Based Costing/Management and Its Implications For Operations Management", **Technovation**, Volume:23, Issue:2, February, (2003), s.133.

¹⁴⁵ Sevgener, Hacırüstemoğlu, **Ön.ver.**, s.273.

¹⁴⁶ Ali Kartal, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi (II)**, (Eskişehir: Birlik Ofset Yayıncılık, 2001), s.42.

Geleneksel bütçelemenin temelinde kontrol fonksiyonu yer almaktadır. Bütçeler finansal boyutta olup, işlemsel konuları içermemektedir. Finansal boyut dışında zaman boyutu incelendiğinde, geleneksel bütçeler klasik olarak geleceğe yönelik dar bir açıyla mevcut gelişmeleri genellemektedir. Geleneksel bütçeleme sürecinde; planlanan ve gerçekleşen değerler arasında karşılaştırma sadece finansal boyutta yapılmaktadır. Sabit ve durağan bir anlayışa sahip bu bütçeleme süreci, işletmenin içinde bulunduğu rekabetçi ortama uyum sağlayamamaktadır. Ayrıca bütçeleme, kaynakların ve faaliyetlerin bölümlerarası nasıl kullanılacağını dikkate almamaktadır.¹⁴⁷

Geleneksel bütçelemedeki, yukarıda değindiğimiz eksiklikler yüzünden, alternatif bütçeleme yaklaşımları geliştirilmiştir. Bunlar aşağıdaki gibidir:¹⁴⁸

- Sıfır Tabanlı Bütçeleme; eski ile bağlantı kopararak yeni yılda yüklenilecek fonksiyonların dikkate alındığı ve bu fonksiyonların asgari maliyetle gerçekleştirilmesinin hedeflendiği bütçelerdir.¹⁴⁹
- Kaizen (Sürekli İyileştirme) Bütçeleme; sürekli iyileştirme isteğine bağlı olan ve beklenen tüm iyileştirmelerin sonuç bütçesinde yer aldığı bir yaklaşımdır.¹⁵⁰
- Faaliyete Dayalı Bütçeleme(FDB); stratejik yapı modelimizde, planlama ve hedef tahmini olarak, FDB'yi temel alarak kullanacağımız için aşağıda ayrı bir bölüm olarak inceleyeceğiz.

¹⁴⁷ Sait Y. Kaygusuz, "Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyet Tabanlı Bütçeleme", **Active, Bankacılık ve Finans Dergisi**, Sayı:24, Mayıs/Haziran (2002), <http://www.activefinans.com/active/arsiv/sayi24/maliyet.html>

¹⁴⁸ Blocher, Chen, Lin, **Ön.ver.**, s.365.

¹⁴⁹ Cemal Çakıcı, **Ansiklopedik Muhasebe Terimleri Sözlüğü** (İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. , Yayın No: 1291, Sözlük Dizisi:3,2002), s.359.

¹⁵⁰ Blocher, Chen, Lin, **Ön.ver.**, s.367.

4.3.3.1. Faaliyete dayalı bütçeleme (FDB)

Faaliyete dayalı bütçeleme; organizasyondaki beklenen faaliyetlerin planlanması ve kontrol edilmesi sürecidir. FDB, organizasyonun stratejik amaçları olan maliyet, zaman ve kaliteyi faaliyetlerle ilişkilendirir, bu yüzden faaliyetler üzerinde yoğunlaşır.¹⁵¹

FDB; faaliyete dayalı maliyetlemenin, faaliyete dayalı yönetimine doğru genişlemesinden sonra ortaya çıkmıştır. FDB; faaliyetler, ürünler veya hizmetler arasındaki neden-sonuç ilişkisini rahatlıkla kurabilmektedir. Geleneksel bütçelerde; süreç modifikasyonları, kalite iyileştirmeleri ve sistem tasarım değişiklikleri rahatlıkla ilişkilendirilememekte fakat bu tür değişiklikler FDB'de rahatlıkla yapılabilmektedir.¹⁵²

FDB ile geleneksel bütçelemenin karşılaştırılması Tablo 9'da gösterilmiştir.

¹⁵¹ Raiborn, Barfield, Kinney, **Ön.ver.**, s.288.

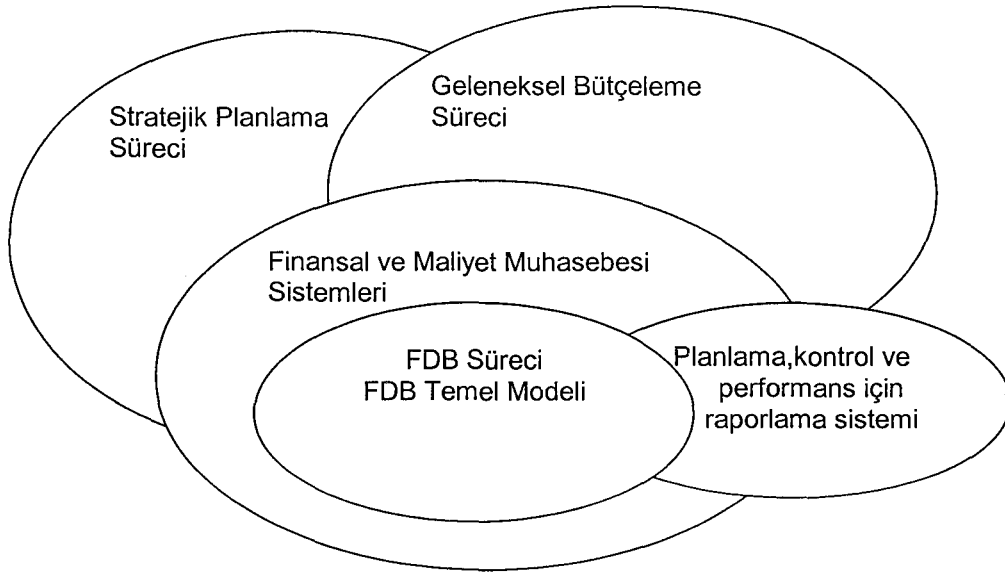
¹⁵² Bruce R. Neumann, "Streamline Budgeting In The New Millennium", **FMAC Articles of Merit 2002**, [http://www.ifac.org/members/DownLoads/FMA-2002 Articles of Merit.pdf](http://www.ifac.org/members/DownLoads/FMA-2002%20Articles%20of%20Merit.pdf). S.69.

Tablo 9. Geleneksel Bütçeleme ve Faaliyete Dayalı Bütçeleme

| | Geleneksel Bütçeleme | Faaliyete Dayalı Bütçeleme |
|--------------------------------|---|--|
| Bütçelenen Birim | Fonksiyonel olan veya tüketilen kategori maliyetleri olarak ifade edilir. | Oluşan faaliyetlerin maliyeti olarak ifade edilir. |
| Odaklanma | Girdi Kaynakları | Katma değer yaratan Faaliyetler |
| Uyum | Geçmiş | Sürekli iyileştirme |
| Tedarikçi ve Müşterilerin Rolü | Bütçelemeye resmi olarak ele alınmazlar | Tedarikçilerle ayarlama yapılır ve müşterilerin ihtiyaçları ele alınır |
| Kontrol Amacı | Yöneticinin performansını yükseltmek | Faaliyetleri eş zamanlı yürütmek |
| Bütçe Temeli | Maliyet Davranış Kalıpları; Değişken ve sabit maliyetler | Kullanılmış ve kullanılmamış kapasite |

Kaynak: Edward J. Blocher, Kung H. Chen, Thomas W. Lin, **Cost Management: A Strategic Emphasis** (New York: Second Edition, Mc Graw-Hill/Irwin Companies Inc.,2002), s.366.

FDB; organizasyonun amaçlarına ulaşmak için tüm stratejik planlama sürecinin bir parçasını oluşturmaktadır. FDB'nin çevresini ve çevresindeki unsurlarla etkileşimini Şekil 7'de görebiliriz.



Şekil 7. Faaliyete Dayalı Bütçeleme Çevresi

Kaynak: Ron Bleeker, "Key Features of Activity-Based Budgeting", *Journal of Cost Management*, Volume:15, Number:4, July/August (2001), s.8.

FDB'de amaç; planlama ve bütçelemenin faaliyet tabanlı bir açıdan birleştirilmesi ile geçerli bir plan ve bütçe oluşturmak için işlemsel ve finansal süreç arasında önemli bir ilişki oluşturmaktır. Böylece, faaliyet düzeyinde bir bütçe sistemi, sürekli gelişim ve süreç yönetimini destekleyecek bir yaklaşım olmakta ve faaliyete dayalı maliyetlemenin işlemsel kontrolle bağlantısını oluşturmaktadır.¹⁵³

FDB'yi incelerken, iki açıdan ele almalıyız:

- a) FDB esasları
- b) FDB süreci

¹⁵³ Kaygusuz, **Ön.ver.**, <http://www.activefinans.com/active/arsiv/sayi24/maliyet.html>

a) FDB esasları: FDB, FDM'nin temeline dayanılarak oluşturulmakta fakat birçok yönden de farklılıklar göstermektedir. FDB, geniş kapsamlıdır ve yönetim fonksiyonlarını üst üste getirerek karşılaştırmakta ve bu fonksiyonların girdi ve çıktılarını FDB'nin yapılandırılmasında ve kullanımında dikkate almaktadır. FDB, FDM sürecinin tersidir. FDM'de maliyet dağıtım boyutu, yukarıdan aşağıya doğru işleyen bir süreç iken, FDB'de ise aşağıdan yukarıya doğru bir süreç hareketi vardır.¹⁵⁴

FDM'de; kaynaklar bilinmekte ve kaynak maliyetleri, faaliyetlere ve faaliyetlerden de maliyet birimlerine (öznelerine) dağıtılmaktadır. Her maliyet, maliyet etkeni ve oranına bağlı olarak dağıtılmaktadır. Sonuçta, tüm maliyetler, son olarak maliyet biriminde toplanmaktadır, bu işlem "itme" yaklaşımı olarak da ifade edilmektedir. FDB'de ise; kaynakları (girdileri) yönetmek için maliyet birimlerini kullanmaktadır. Burada, maliyet birimine gelen sipariş (talep), faaliyete duyulan ihtiyacı belirler. Daha sonra da faaliyete duyulan ihtiyaç, kaynağa duyulan ihtiyacı belirler. Maliyet birimleri, müşteri tarafından sipariş edilen ve maliyeti hesaplanmış ürün veya hizmetlerdir. Görüldüğü gibi, FDB modeli verileri yukarı doğru çekmektedir ki, bu işlem "çekme" yaklaşımı olarak da ifade edilmektedir. Ayrıca çekme yöntemi, kaynaklar ve maliyet birimleri arasında bir ilişkinin olmasını gerektirir ki bu da "kullanım veya tüketim oranıdır".¹⁵⁵

FDM ile FDB arasında sadece yön farklılığı yoktur, bunun yanında temel farklılıklar da bulunmaktadır. Bu farklılıklar aşağıdaki gibidir:¹⁵⁶

Tahmin: FDB'de ilk olarak ihtiyaç duyulan bilgi, ürün ve hizmetlere yönelik tahmini taleplere ilişkin verilerdir.

Aşağıdan yukarıya: FDB'de, FDM'deki kaynak-maliyet birimi sürecinin tersine, maliyet birimi-kaynak süreci izlenmektedir.

¹⁵⁴ Kaygusuz, **Ön.ver.**, <http://www.activefinans.com/active/arsiv/sayi24/maliyet.html>

¹⁵⁵ Kaygusuz, **Ön.ver.**, <http://www.activefinans.com/active/arsiv/sayi24/maliyet.html>

¹⁵⁶ Ron Bleeker, "Key Features of Activity-Based Budgeting", **Journal of Cost Management**, Volume:15, Number:4, July/August (2001), s.6-7

Kullanım oranları: FDB, kaynak maliyetlerinin faaliyet ve maliyet birimlerine aktarılması yerine ürün ve hizmet üretimindeki kaynak kullanım oranlarını kullanmaktadır. Bu oranlar, çıktıların faaliyetleri kullanması ve faaliyetlerin de kaynakları kullanması ile ilişkilidir. FDB’de etkenler yerine oranlar kullanılmaktadır. Bu oranlardan ilki, bir maliyet biriminin faaliyet kullanım oranı, ikincisi ise; faaliyetlerin kaynak kullanım oranıdır.

Tahmini İş Yükü: FDB’de en önemli konulardan birisi, gelecek döneme ilişkin tahmini çıktı miktarını karşılamak için gerçekleştirilecek faaliyetlerin belirlenmesidir. Bu da tahmini iş yüküdür.

İşlemsel (Niceliksel) Bilgi: FDB verileri, FDM’deki finansal rakamlar ile ifade edilen bilgilerin tersine, faaliyet ya da miktar ile ifade etmektedir. Bu miktar verileri, tahmini taleplere göre üretilecek ürünler ile başlayıp, faaliyetler ve kaynaklara kadar uzamaktadır. Son aşamada, kaynak kapasitesi verileri, kaynak havuzundaki miktar toplamalarını ihtiyaç duyulan kaynak toplamına dönüştürmektedir.

Sıralı Aşamalar: FDB’de, FDM’de olduğu gibi sıralı aşamalar vardır. FDM’deki bu aşamalar FDB’nin oluşturulmasında da ele alınacaktır.

b) FDB Süreci: Bu süreçte sıralı yedi aşama bulunmaktadır. İşletmenin kaynaklarında faaliyet ile ilgili işlemsel denge ve daha önce belirlenen finansal hedeflere ulaşmak için finansal denge oluşturmak için yinelemeler yapılmaktadır¹⁵⁷. Bu nedenle süreçte ikisi yineleme olmak üzere yedi aşama vardır. Bu aşamalar aşağıdaki gibidir:¹⁵⁸

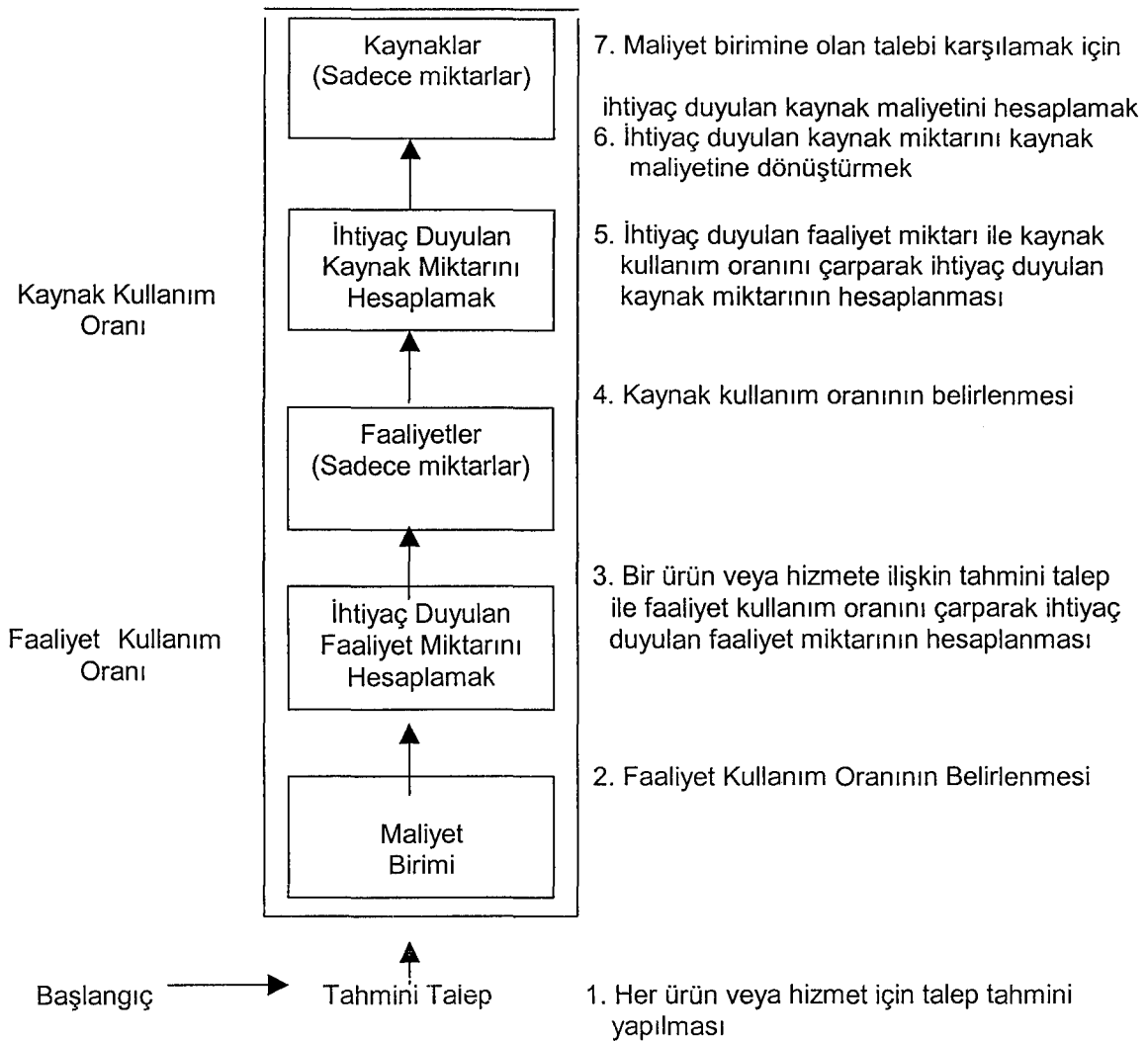
- Her bir ürün veya hizmet için talebin tahmin edilmesi
- Faaliyet kullanım oranının belirlenmesi
- İhtiyaç duyulan faaliyet miktarının hesaplanması
- Kaynak kullanım oranının belirlenmesi

¹⁵⁷ Kaygusuz, **Ön.ver.**, <http://www.activefinans.com/active/arsiv/sayi24/maliyet.html>

¹⁵⁸ Bleeker, **Ön.ver.**, s.9-10.

- İhtiyaç duyulan kaynak miktarının hesaplanması
- İhtiyaç duyulan kaynak miktarını kaynak maliyetine dönüştürmek
- Maliyet birimine(öznesine) olan talebi karşılamak için ihtiyaç duyulan kaynak maliyetini hesaplamak

FDB sürecinin, temel modeli Şekil 8'de gösterilmiştir.



Şekil 8. FDB Temel Modeli – Tüketim Açısı İle Aşamalar

Kaynak: Ron Bleeker, "Key Features of Activity-Based Budgeting", *Journal of Cost Management*, Volume:15, Number:4, July/August (2001), s.10.

FDM, FDY ve FDB model ve sistemlerinin ortak noktaları faaliyetlerdir. Değer zincirini izleyerek işletmede bir yandan katma değer analizi yapılmakta diğer yandan da tüm fonksiyonlar arası muhasebe ve maliyet bilgileri sağlanmaktadır. Geleceğe yönelik ve fonksiyonlar arası bir planlama aracı olarak da FDB kullanılmaktadır. FDM ve FDY ile geliştirilen süreç değer analizinde, faaliyetler, kaynaklar ve maliyet birimleri ile farklı bir şekilde ele alınarak analiz edilmektedir. Bu nedenle analiz, FDM ve FDB modeline uygun olarak ihtiyaç analizi, kapasite analizi ve maliyet analizi olarak üç ayrı boyutta gerçekleştirilmektedir.¹⁵⁹

4.3.4. Geribildirim ve Öğrenme

İşletmeler stratejilerini yapılandırırken performans değerlemeyi de düşünmek zorundadırlar. Stratejinin formülasyon ve uygulanmasında insan kaynakları faaliyetlerinin ve dolayısı ile performans değerlemenin yardımlarının olacağı kesindir. Strateji uygulama sürecine, performans değerlemenin bütünleştirilmesi(entegre edilmesi) için değişik nedenler vardır. İlk olarak, bir stratejinin hayata geçmesi için işgörenlerin yapmak zorunda oldukları faaliyetlerin tanımlarının somutlaştırılmasını sağladığından dolayı performans değerlendirme önemli hale gelir. Ayrıca, performans değerlendirme yönetsel kararlarda yardımcı olabilmekte bunun yanında stratejik veriler üretebilme özelliğine de sahiptir.¹⁶⁰

Günümüzde, İşletme performansını geliştirmek için kullanılan “Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği (Balanced Scorecard)” ön plana çıkmıştır. Çalışmamızda, stratejik yapı içerisinde geribildirim ve öğrenmede bu teknik kullanılacaktır.

¹⁵⁹ Kaygusuz, **Ön.ver.**, <http://www.activefinans.com/active/arsiv/sayi24/maliyet.html>

¹⁶⁰ Önder Edi, “Stratejik Performans Değerleme”, **Yönetim**, Yıl:6, Sayı:20, Ocak, (1995), s.13-14.

İKİNCİ BÖLÜM

STRATEJİK YAPI ÇERÇEVESİNDE FAALİYETE DAYALI YÖNETİM VE SÜRECİ

1.FAALİYETE DAYALI YÖNETİM KAVRAMININ GELİŞİMİ VE TANIMLAR

1.1. Faaliyete Dayalı Yönetimin Tanımı ve İlgili Kavramlar

1.1.1. Faaliyete Dayalı Yönetimin Tanımı

Faaliyete dayalı yönetim; yöneticileri geçmiş, şimdiki ve gelecek faaliyetleri hakkında bilgilendirmek için düzenlenmiş bir sistem olarak tanımlanabilir. Bunun yanında, FDY; işletme sürecini geliştirmek amacıyla faaliyete dayalı maliyet bilgilerini kullanan ve işletme faaliyetlerini geliştirmek için yönetim stratejilerini belirlemede yardımcı olan bir teknik olarak da ele alınmaktadır. FDY tekniği; faaliyetler üzerine yoğunlaşarak sürekli geliştirmeyi gerekli kılar ve bu durumda kalitenin artmasını, maliyetlerin düşmesini ve karın yükselmesini sağlar. Bu bilgilerin kullanılmasıyla karar verme süreci kolaylaşır ve maliyet bilgileri çok daha anlamlı hale gelir.¹⁶¹

Uluslararası Yönetim – Maliyet Muhasebesi (CAM-I); FDY'yi şöyle tanımlamaktadır: Müşteriden sağlanan değeri ve bu değer sağlanması sonucu elde edilen karı işletme süreçleri içinde sürekli geliştirmek amacıyla faaliyetlerin yönetimi üzerinde yoğunlaşan bir disiplindir.¹⁶²

FDY; dikkatini örgütlerin yaptığı işe, bunları nasıl yaptıklarına, neden yaptıklarına ve hangi maliyetle yaptıklarına odaklandırmak suretiyle örgütsel

¹⁶¹ Veyis Naci Tanış, "Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetiminin Anlamı, Önemi ve Faydaları", **Hacettepe Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:17, Sayı:2, (1999), s.152-153.

¹⁶² Paul A. Dierks, Gary Cokins, " The CAM-I Glossary of Activity-Based Management, Version 3.0", **Journal of Cost Management**, Volume:15, Number:1, January/February, (2001), s.35.

kararları iyileştirmeye yarayan bir maliyet yönetim aracıdır diyebiliriz¹⁶³. FDY; israfı önlemek ve maliyetleri düşürmek için, maliyet etkenlerini ve faaliyetleri kullanmaktadır. FDY'nin kullandığı bilgi, FDM'den ve değer zinciri analizinden elde edilmektedir¹⁶⁴.

FDY; etkili iş değerlendirme süreci için gerekli olan analitik araçları, modelleri ve yöntemleri sağlamanın yanında gelişime ihtiyaç duyulan alanları tanımlayıp, gelişim çabalarının başarısını ölçer¹⁶⁵. Görüldüğü gibi, FDY tekniği oldukça geniş bir kavramdır. Bu teknik: rekabetçi ortamda anahtar bir rol oynayan faaliyetlerin planlanması, ifa edilmesi ve ölçülmesi gibi temel yönetim felsefelerini kapsayan unsurlar üzerinde yoğunlaşmaktadır.¹⁶⁶

Yukarıda tanımladığımız FDY'yi genel anlamda ele aldığımızda, şu sonuçlara ulaşabiliriz:¹⁶⁷

- FDY; FDM'yi öncelikle karar destek unsuru olarak kullanarak işletme performansının kontrolünü ve yönetimini sağlar.
- FDY; güncelleştirilen ve yarı otomatikleşmiş bir yapıda olan maliyet azaltım ve kontrol tekniğinden başka bir şey değildir.
- FDY; işletmenin performansını yükseltmek amacıyla doğrudan ölçüm ve kontrol sağlayan bir yöntemdir. Burada; öncelikle kaynak yönetimi, sürekli geliştirme ve karar alma gibi unsurlar yapıyı oluşturmada kullanılmaktadır.

¹⁶³ Arzova, **Ön.ver.** ,s.84.

¹⁶⁴ Linda V. Ruchala, "New Improved ,or Reengineered?", **Management Accounting**, New Jersey, Vol:77, No:6, December, (1995), s.40.

¹⁶⁵ R.E. Dragoo, "Real-Time Profit Management", **Hydrocarbon Processing**, Vol:75, Issue:12,December, (1996), s.49.

¹⁶⁶ Rasmussen, Savary, Williams, **Ön.ver.** ,s.758.

¹⁶⁷ Peter Armstrong,"The Costs of Activity-Based Management", **Accounting, Organizations and Society**, Volume:27, Issue:1-2,January/March, (2002), s.108-110.

1.2. Faaliyete Dayalı Yönetim Kavramının Gelişimi

Günümüzdeki teknolojik ve ekonomik değişimler, işletmelerin farklı bir maliyet sistemine ihtiyaç duyduklarını ortaya çıkarmıştır. Bu değişimleri özetle aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:¹⁶⁸

- Rekabet baskısı sonucunda, işletmelerin kar marjları daralmıştır ve işletmeler; her bir ürün ya da ürün grubunun, işletmenin toplam karı üzerindeki etkisini ayrıntılı ve doğru maliyet bilgilerine dayalı olarak öğrenmek ihtiyacı hissetmektedir.
- Artan müşteri bilinci karşısında, ürün çeşitlerinde artış ve üretim miktarlarında azalma meydana gelmiştir. Bu değişime paralel olarak, işletme kaynaklarının esnek üretim süreci içinde sağlıklı olarak dağıtılması sorunu ortaya çıkmış ve bununla ilgili olarak genel üretim maliyetlerinin ürünlere yüklenmesinde alternatif arayışlar başlamıştır.
- Üretimde kendiişlerlik (otomasyonlaşma) derecesinin artmasıyla, önemli bir unsur olan direkt işçilik maliyetlerinin, toplam üretim maliyetleri içindeki payı azalmış, yoğun olarak kullanılan makinaların amortismanlarının artması sonucu genel üretim maliyetlerinin payı önemli hale gelmiştir.
- Ürün yaşam sürecinin kısılmasına vb. koşullara dayalı olarak, ürün maliyetlerinin kontrolünün özellikle ürün tasarım aşamasında önemli olduğu, üretim sürecinde belirlenecek hataların düzeltilmesi ve üretim süreci sırasında fiyat belirlemenin olanaksız hale geldiği görülmüştür. Maliyet tasarruflarının ürün bazında değil, faaliyet bazında yapılmasının daha doğru olduğu tespit edilmiştir.
- Artan maliyet koşulları altında sağlıklı olamayan maliyet verilerinin kullanımının maliyeti; müşteri kaybı, işletme faaliyetlerinin azalması vb. şekillerde işletmelere çok daha fazla zarar vermektedir.

¹⁶⁸ Ali Kartal, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi (I)** (Eskişehir: Birlik Ofset Matbaacılık, 2000), s.152-153.

- Bilgisayar teknolojisindeki gelişmeler sayesinde, bilgisayarla bütünleşik üretim sistemlerinin kurulup çalıştırılması ve bu faaliyetlere ilişkin maliyetlerin ayrıntılı olarak izlenmesi eskisine oranla çok daha kolay hale gelmiştir.

İşte tüm bu değişimlere bağlı olarak, 1987 yılında Johnson ve Kaplan geleneksel yönetim muhasebesi bilgisinin, yöneticilerin planlama ve kontrol kararları almasında; çok geç, çok bütünleyici ve çok çarpık veriler sunduğunu ileri sürmüşlerdir. Bu ileri sürme, endüstrinin faaliyete dayalı maliyetlemeye (FDM) geçişini kolaylaştırmıştır¹⁶⁹. Aynı yıllarda, Cooper literatüre faaliyete dayalı maliyetleme (FDM) adıyla geçecek olan iki aşamalı bir maliyet sistemi üzerinde çalışmaya başlamıştır. Böylece FDM; ürün maliyetlerini geleneksel maliyet sistemlerinden daha doğru hesaplayan bir sistem olarak ortaya çıkmıştır.

Yukarıda saydığımız değişimleri temelde iki başlık altında, FDM'nin gelişimine neden olan temel unsurlar olarak ele alırsak, şu sonuçlar ortaya çıkar:¹⁷⁰

- Direkt işçilik olarak adlandırılan maliyet unsurunun giderek toplam maliyetler içindeki payının azalması ve geleneksel maliyet sisteminde endirekt maliyetlerin direkt işçilik esasına göre ürünlere aktarılmasının yaratacağı maliyetleme hataları,
 - Bilgisayar destekli üretim ortamları için gerekli yatırımlar ve bunların sonucu olarak ortaya çıkan endirekt giderlerin toplam maliyetler içindeki payının eskisine oranla önem kazanması,
- olarak özetlenebilir.

FDM, başlangıçta ürün maliyetlerinin kesin ve doğru bir şekilde hesaplanması için geliştirilmiştir ve bu dönem birinci kuşak perspektifi ile tanımlanmaktadır. Birinci kuşak perspektifi 1984-1989 yıllarını kapsamaktadır.

¹⁶⁹ Rodney R. Rasmussen, Paul A. Savory, Robert E. Williams, "Integrating Simulation With Activity-Based Management to Evaluate Manufacturing Cell Part Sequencing", **Computers & Industrial Engineering**, Volume:37, Issue:4, December, (1999), s.758.

¹⁷⁰ Figen Öker, "Değişen Üretim Koşullarının İşletmelerin Maliyet Yapılarına ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamalarına Etkisi", **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4, Sayı:4, Aralık, (2002), s.92.

Daha sonraları birçok amacı destekleyen maliyet ve süreç yönü olan kapsamlı bir sistem haline gelmiştir ki bu dönem ikinci kuşak perspektifi olarak tanımlanmaktadır. İkinci kuşak perspektifi de 1989 – 1992 yıllarını kapsamaktadır.¹⁷¹

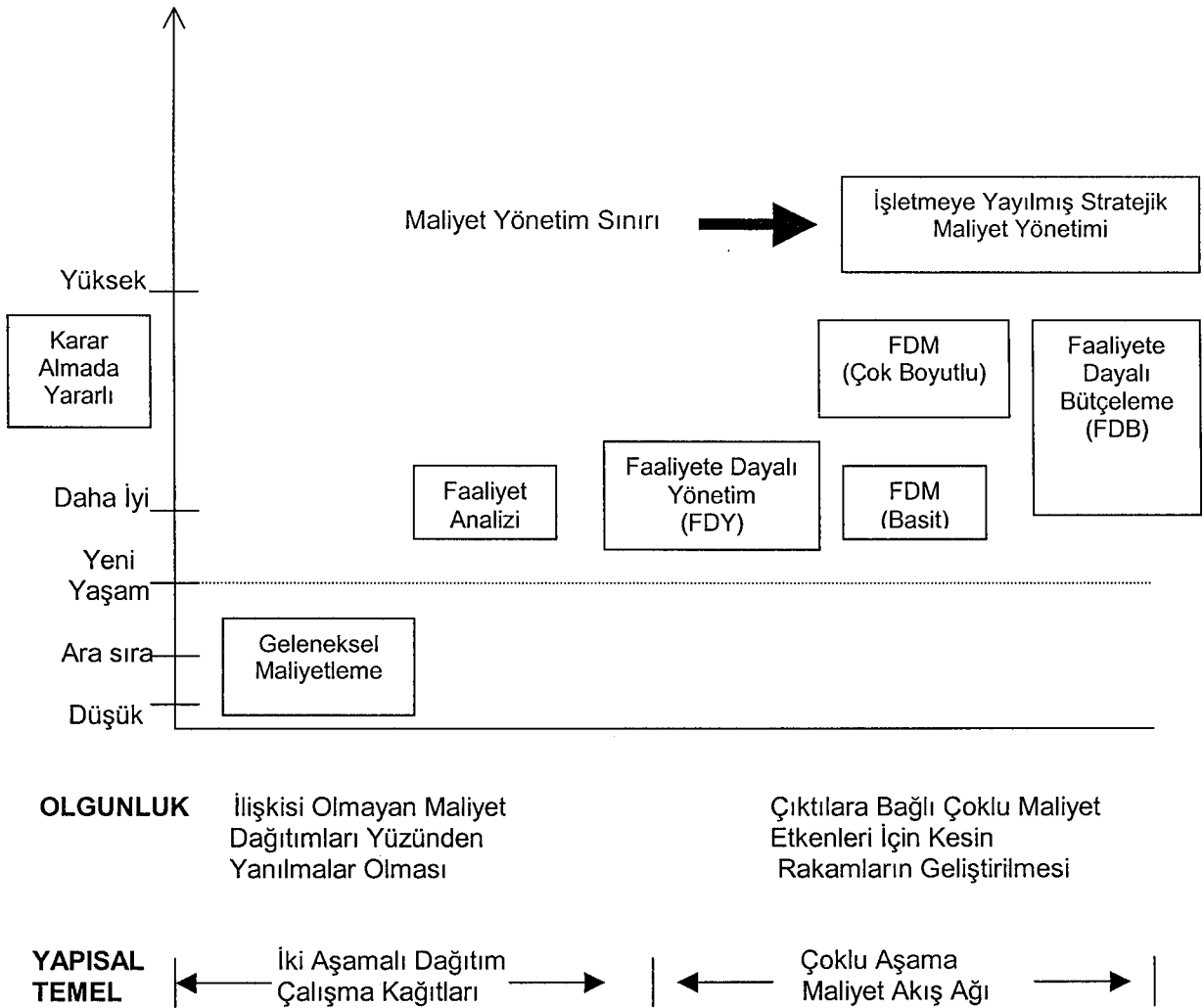
FDM'nin ikinci kuşak perspektifiyle, FDM'nin esaslarında bir değişme olmuş ve yeni esaslar FDM bilgisinin kullanımı kadar FDM ve FDY arasındaki fark üzerinde yoğunlaşmıştır¹⁷². İkinci kuşak perspektifi döneminde; ilk olarak faaliyete dayalı yönetim (FDY) kavramını 1991 yılında Tom Johnson tanıtmıştır. Faaliyete dayalı düşüncenin, “ maliyetleme” tekniğinden “yönetim yaklaşımı” tekniğine dönüşümü sonucunda ortaya FDY çıkmıştır. FDM bilgi sağlamakta ve FDY bu bilgileri, sürekli iyileştirmeyi sağlamak için, çeşitli analiz tasarımlarında kullanmaktadır. Böylece şu denklem ortaya çıkmıştır: FDM + FDY = Eylem.¹⁷³

Yukarıda belirttiğimiz, FDY'nin ve FDM'nin gelişimi Şekil 9'da daha rahat olarak görülebilmektedir.

¹⁷¹ T. Colwyn Jones, David Dugdale, “The ABC Bandwagon and The Juggernaut of Modernity”, **Accounting, Organizations and Society**, Volume:27, Issue:1-2, January/March, (2002),s.142.

¹⁷² Erdoğan, **Ön.ver.**, s.36.

¹⁷³ Jones, Dugdale, **Ön.ver.**, s.139-150.



Şekil 9. FDM / FDY'nin Gelişimi

Kaynak: James B. Edwards, "The New Cost Management Culture: Where Are We Going?", *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Volume:11, Issue:3, March/April, (2000), s.7.

Daha önce oluşturduğumuz, stratejik yapı; Şekil 9'da görülebileceği gibi işletmeye yayılmış stratejik maliyet yönetimini temsil etmektedir. Günümüz işletmelerinin, bu gelişim doğrultusunda, işletmeye yayılmış bir stratejik maliyet yönetim modelini kullanmaları gerekmektedir.

1.2.1. Faaliyete Dayalı Yönetim İle Faaliyete Dayalı Maliyetleme İlişkisi

FDM; toplam ürün maliyetini oluşturan endirekt unsurların, diğer bir ifadeyle de genel üretim maliyetlerinin (GÜM) ürünlere yüklenmesiyle ilgili bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır¹⁷⁴. FDM bilgi sisteminde amaç; doğru maliyet bilgileriyle yanlış kararların azaltılmasını sağlamak ve ürünlerin faaliyetleri tükettiği, faaliyetlerin de kaynakları tükettiği gerçeğinden hareketle planlı, kontrollü ve ekonomik genel üretim maliyeti yükleme verilerini sağlamaktır.¹⁷⁵

Bu bağlamda; FDM'nin özellikleri şu şekilde sıralanabilir:¹⁷⁶

- Rekabet ortamında, yöneticilerin stratejik kararlar alabilmeleri için karar destek sistemidir,
- İşletme faaliyetlerini kontrol ederek, verimliliğin artması ve maliyetlerin azaltılmasında etkin bir yöntemdir,
- İşletme performansının ve rekabetçi gücün artırılmasında önemli bir işleve sahiptir,
- İşletme çalışanlarının değerlendirilmesinde ve değişimlerin yaratılmasında etkili bir bilgi sistemidir.

FDY ile FDM ilişkisine geçmeden önce, aşağıdaki önemli ve ilgili terimleri, toplu halde, kısaca tanımlamakta fayda vardır. Bu terimler aşağıdaki gibidir:¹⁷⁷

Faaliyet; işletme içinde yapılan iş şeklinde tanımlanabilir. Ayrıca, faaliyet, organizasyon içinde oluşan eylem bütünüdür şeklinde de tanımlanmaktadır.

¹⁷⁴ Hacirüstemoğlu, Şakrak, **Ön.ver.** ,s.25.

¹⁷⁵ Reşat Karcioğlu, " Toplam Kalite Yönetiminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:1, Sayı:3, Ocak,(2001), s.13.

¹⁷⁶ Durmuş Acar, Nurhan Papatya, "Tam Zamanında Üretim Uygulamalarında Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yararlı Hale Getirilmesi", **Süleyman Demirel Ün.v., İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:2, Güz, (1997), s.162.

¹⁷⁷ Blocher, Chen, Lin, **Ön.ver.** ,s.66-106-107.

Kaynak; faaliyetlerin yerine getirilmesi için kullanılan veya uygulanan ekonomik bir unsurdur. Ücretler ve malzemeler, faaliyetlerin yerine getirilmesinde kullanılan kaynaklara örnek gösterilebilir.

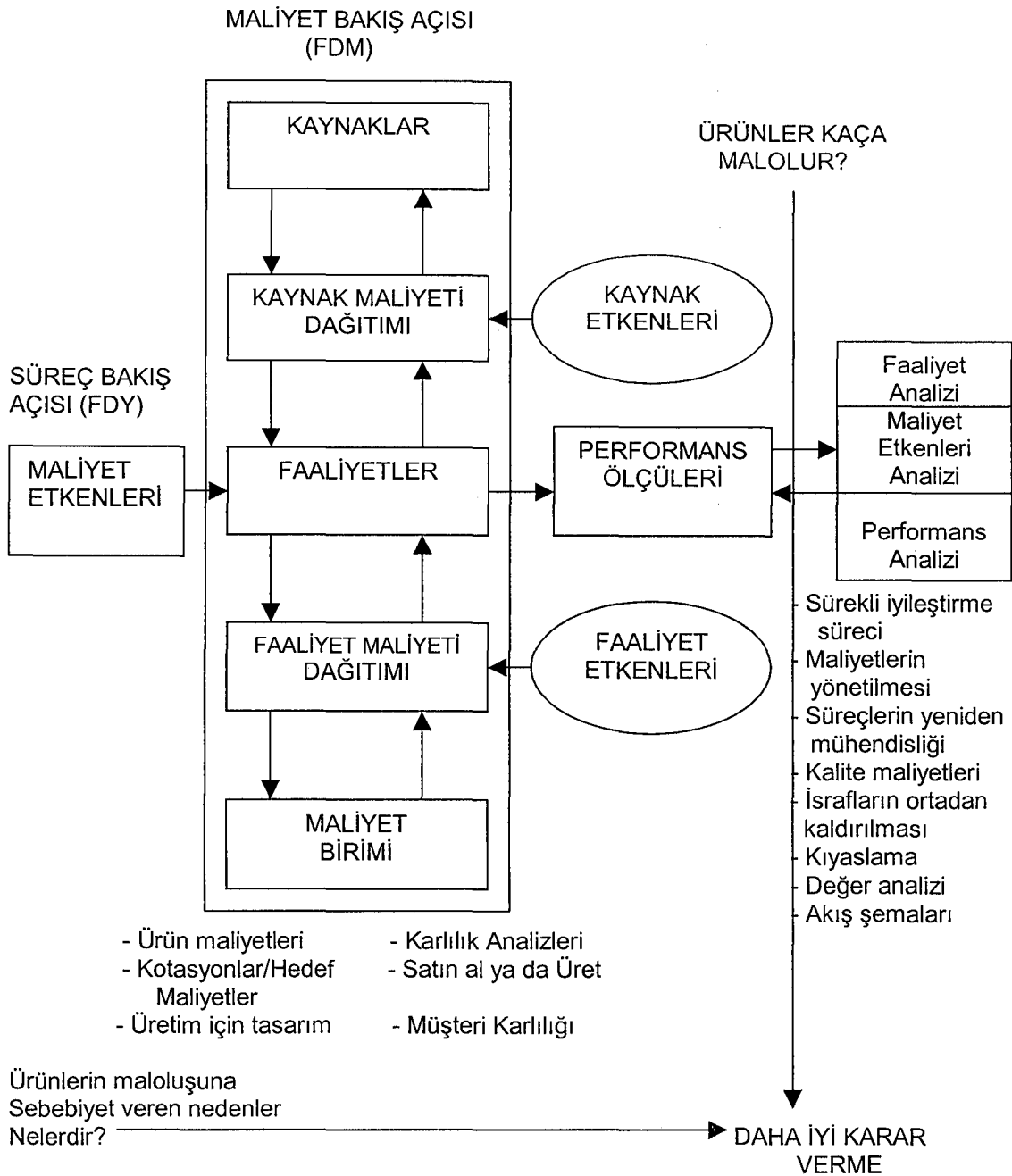
Maliyet etkeni; faaliyetlerin maliyetlerinin değişmesine neden olan faktördür. Maliyet etkeni, maliyeti faaliyetlere ve oradan da faaliyetleri diğer faaliyetlere veya ürünlere veya hizmetlere dağıtan ölçülebilir bir faktördür. Maliyet etkeni ile ilgili ayrıntılı bilgileri bir sonraki bölümde ele alacağız. Maliyet etkeni iki çeşittir. Bunlar; kaynak maliyet etkeni ve faaliyet maliyet etkenidir. Bu etkenleri şöyle açıklayabiliriz:

Kaynak maliyet etkeni; faaliyetler tarafından tüketilen kaynakların miktarını ölçen bir etkenidir. Kaynak maliyet etkeni, belirli maliyet havuzlarına faaliyet tarafından tüketilen kaynak maliyetlerini dağıtan bir maliyet etkenidir. Örneğin; faaliyetin gerçekleştirilmesinde, gerekli alan için kullanılabilecek kaynak maliyet etkeni m^2 olabilir.

Faaliyet maliyet etkeni; bir maliyet unsurunun ne kadar miktarda faaliyet kullandığını ölçer. Bu maliyet etkeni; maliyet birimlerine maliyet havuzundaki maliyetleri dağıtır. Örneğin; (x) ürünün üretilmesi için çalışan makinelerin faaliyeti için makine saatinin kullanılması.

Maliyet birimi(öznesi); yönetim amaçları için maliyetlerin dağıtıldığı ürün, hizmet, müşteri, faaliyet veya organizasyonel birimlerdir. Maliyet birimi kavramı çok geniş bir kavram olduğu için maliyetlerin dağıtılabildiği ve yönetim stratejisinde önemli bir role sahip olan herhangi bir madde, maliyet birimi olarak ele alınabilir.

FDM; modelinde sistemin iki yönü vardır; maliyet yönü ve süreç yönü. İşte bu iki yön, FDM ile FDY'nin ilişkisini ortaya koymaktadır. Bu ilişki, Şekil 10'da görülmektedir.



Şekil 10. FDY ile FDM İlişkisi

Kaynak: Gökhan Özer, "Ürün geliştirme Süreçlerinde Faaliyete Dayalı Tekniklerin Kullanımı", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl:2, Sayı:5,Ekim,(2001), s.82., Gary Cokins, **Activity-Based Cost Management: Making It Work** (Chicago:The McGraw-Hill Companies,Inc.Irwin Publishing,1996), s.55., S. Burak Arzova, **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi** (İstanbul: Türkmen Kitabevi, Yayın No:203, Eğitim Dizisi:63, 2002), s.57., Michael Senyshen, "ABM: The Next Step – Part I", **FMAC Articles of Merit 1998**, [http://www.ifac.org/members/DownLoads/FMA-1998 Articles of Awards.pdf](http://www.ifac.org/members/DownLoads/FMA-1998%20Articles%20of%20Awards.pdf). S.19.'dan yararlanılarak geliştirilmiştir.

Şekil 10 incelendiğinde, şeklin maliyet yönünde; FDY sisteminin, ürünlerin faaliyetleri, faaliyetlerin kaynakları ve kaynaklarında maliyetleri tükettiği temeline dayanarak tasarımı ve uygulanması yapılmaktadır¹⁷⁸. Maliyet yönü açısından, FDY maliyet muhasebesi sistemidir ki bu sistem de FDM olarak tanımlanmaktadır. Bu sistem, hizmetlerin ve ürünlerin tam maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılmaktadır¹⁷⁹. Maliyet bakış açısında; öncelikle hangi tür faaliyetlerin gerçekleştirildiği ve bu yüzden ne kadar kaynak tüketileceğini ortaya koymak için bir faaliyet etkenine (çarpanına), bu faaliyetlerin hangi maliyet birimleri tarafından tüketildiğini ortaya koymak için ise, bir maliyet etkenine (çarpanına) ihtiyaç bulunduğunu görmekteyiz.¹⁸⁰

FDY'nin maliyet yönü, Şekil 10'da belirtildiği gibi, aşağıdaki konular hakkında kritik kararları analiz etmek için kullanılır:

- Ürün maliyetlemesi
- Karlılık analizleri
- Satın al ya da üret kararları
- Kotasyonlar/hedef maliyetler
- Üretim için tasarım

FDY'nin diğer yönü, şeklin yatay bölümde yer alan süreç yönüdür. Süreç yönünde; FDY, her bir faaliyet merkezi çıktısı için finansal ve finansal olmayan performans göstergeleri geliştirmek için kullanılır. Kısacası; maliyet yönünün amacı, ürün veya hizmetin maliyetini hesaplamak olmakta iken, süreç yönünün amacı ise, performansın ölçümü olmaktadır. İşte bu iki amacı da, aynı bilgi sisteminde gerçekleştirdiği için de FDY günümüzde çekici hale gelmiştir.¹⁸¹

¹⁷⁸ Gupta, Galloway, **Ön.ver.** ,s.132.

¹⁷⁹ John M. Trussel, Lary N. Bitner, "Strategic Cost Management: An Activity-Based Management Approach", **Management Decision**, Vol:36, Issue:7, (1998), s.441.

¹⁸⁰ Gökhan Özer, "Ürün geliştirme Süreçlerinde Faaliyete Dayalı Tekniklerin Kullanımı", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl:2, Sayı:5, Ekim, (2001), s.82.

¹⁸¹ Trussel, Bitner, **Ön.ver.** ,s.441.

FDY'nin süreç yönü; Şekil 10'da belirtildiği gibi, aşağıdaki konular hakkında kritik kararları analiz etmek için kullanır:

- Sürekli iyileştirme süreci
- Maliyetlerin yönetilmesi
- Süreçlerin yeniden yapılandırılması
- Kalite maliyetleri ve israfların ortadan kaldırılması
- Kıyaslama
- Değer analizi ve akış şemaları

1.2.1.1. İlişkinin maliyet yönü

İlişkinin maliyet yönünü, FDM oluşturmaktadır ve bu yön kaynaklar, faaliyetler ve maliyet birimleri hakkında bilgi sağlamaktadır. Sistemin maliyet yönü; maliyetlerin iki temel aşamada ürünlerle ilişkilendirilmesine dayanır.¹⁸²

a) Birinci aşamada; enerji, yerleştirme, madde stok bulundurma ve yürütme gibi kaynaklar, belli bölümlere ayrılır ve her biri, faaliyet yerlerindeki maliyet havuzlarına aktarılır.

b) İkinci aşamada; ürünler için tüketilen kaynakların ölçümü yapılır ve bunlar, ilgili maliyet havuzlarından ürünlere yüklenir. Bu aşamada kullanılan maliyet etkenleri, üretim hacmine bağlı bulunan ya da bulunmayan maliyet türlerini yönlendiren etkenleri gösterir. Bu etkenler, maliyetlerin ürün düzeyi ya da diğer düzeylerde ilgili birimlere yüklenmesinde kullanılır. Bu düzeyler, maliyetlerin farklılaştıkları çeşitli faaliyet düzeylerini de ifade etmektedir.

¹⁸² Hacirüstemoğlu, Şakrak, Ön.ver. ,s.38.

1.2.1.2. İlişkinin süreç yönü

İlişkinin süreç yönü; müşteri zinciri içindeki her bir faaliyet veya sürecin maliyet etkenleri ve performans ölçüleri hakkında bilgiyi içermektedir ve bu maliyet etkenleri ve performans ölçüleri esas olarak finansal değildir. Fakat süreç veya performansın yorumlanmasına ve geliştirilmesine yardımcı olmaktadır.¹⁸³

Performans ölçüleri; faaliyette, süreçte veya birimde yapılan işin ve elde edilen sonuçların finansal ya da finansal olmayan belirleyicileridir. Faaliyetler hem finansal hem de finansal olmayan performans ölçüleri bakımından tanımlanmaktadır. Tüm olarak bir işletmenin performansını en uygun duruma getirmek (optimize etmek) için, performans ölçüleri arasındaki ilişkilerin etkisini bir bütün olarak göz önüne almak gerekir. Ayrıca etkin bir maliyet yönetiminin temeli; performansın farklı boyutlarını geliştiren değişiklikleri eşzamanlı olarak yürütülmesine dayanmaktadır. Bu durum da sadece FDY sisteminin finansal ve finansal olmayan ölçüleri sıkı bir şekilde birleştirilmesi ile olanaklıdır¹⁸⁴. Finansal ve finansal olmayan ölçülerin de birleştirilmesi, Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği (Balanced Scorecard) ile mümkündür.

Görüldüğü gibi, sistemin odak noktasını faaliyetler oluşturmakta ve maliyet yönünü de FDM oluşturmaktadır. Bu nedenle; FDM ve FDY arasındaki benzerlik ve farklılıklar, kendi tanımlarında ortaya çıkmaktadır.¹⁸⁵

FDM; faaliyetlerin, kaynakların ve maliyet birimlerinin maliyetlerinin ve performanslarının ölçümü olarak tanımlanabilmektedir. Kaynaklar, faaliyetlere ve sonra faaliyetler, maliyet birimlerine dağıtılmaktadır.

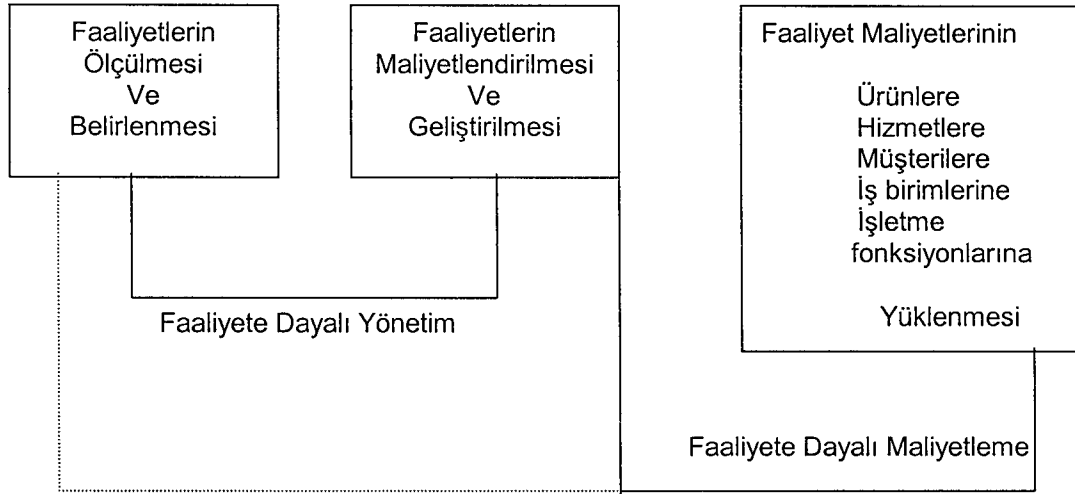
FDY; müşteriden sağlanan değer ve bu değer sağlanması sonucu elde edilen karı geliştirmek amacıyla faaliyetlerin yönetilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu yöntem, maliyet etkenleri analizini, faaliyet analizini ve performans ölçümünü içerir. FDY,FDM'yi temel bilgi kaynağı olarak kullanır. Kısacası; FDM, doğru ve

¹⁸³ Erdoğlan, **Ön.ver.** ,s.41.

¹⁸⁴ Erdoğlan, **Ön.ver.** ,s.42-43.

¹⁸⁵ John A. Miller, **Implementing Activity-Based Management in Daily Operations** (New York: John Wiley & Sons, Inc, 1996), s.12.

kesin maliyet bilgisini sağlarken, FDY ise bu bilgiyi faaliyetleri yönetmek için kullanır. Bu ilişkiyi Şekil 11'de görebiliriz.



Şekil 11. Faaliyete Dayalı Yönetimin Faaliyete Dayalı Maliyetleme İle İlişkisi

Kaynak: S. Burak Arzova, **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi** (İstanbul: Türkmen Kitabevi, Yayın No:203, Eğitim Dizisi:63, 2002), s.98.

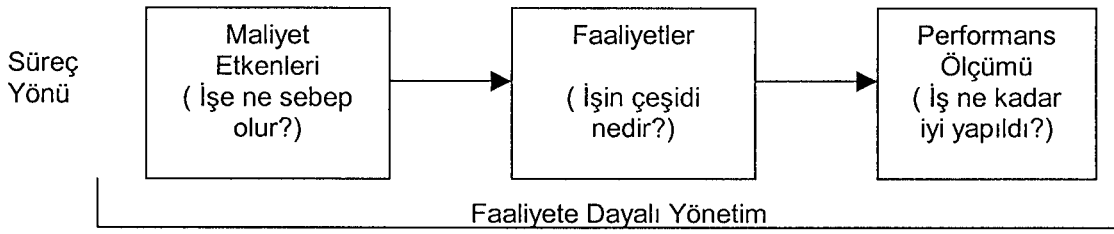
1.2.2. Faaliyete Dayalı Yönetim Yapısı

FDY; faaliyetlerin yönetilmesi üzerinde yoğunlaşan bir tekniktir. Bu stratejik maliyet yönetim tekniği aşağıdaki üç unsuru içerir:¹⁸⁶

- Maliyet etkenleri analizi
- Faaliyet analizi
- Performans ölçümü

Bu üç unsur FDY kavramının yapısını oluşturmaktadır ve daha önce değindiğimiz gibi, FDM ve FDY arasındaki ilişkinin de süreç yönünü temsil etmektedir. Bu üç unsur FDY'nin süreç yönü bölümünde ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Maliyet etkenleri analizi; faaliyet analizi ile çok yakından ilişkili olduğu için, çalışmamızda faaliyet analizinin içinde incelenecektir. FDY'nin yapısını Şekil 12'de görebiliriz.

¹⁸⁶ James B. Edwards, "The New Cost Management Culture: Where Are We Going?", *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Volume:11, Issue:3, Marc/April, (2000), s.5.



Şekil 12. FDY Yapısı

FDY; yukarıdaki Şekil 12'de kurduğu yapıyı sürekli iyileştirme için kullanırken, aşağıdaki amaçları gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Bu amaçlar:¹⁸⁷

- İşletmenin stratejik amaçları için yapılan işlerin nasıl katkıda bulunacağına anlaşılması
- Geçerli performansla kıyaslama yapılması
- İş akışlarının yeniden tasarımının yapılması
- Faaliyet performanslarının geliştirilmesi
- İşlerin sağlamaştırılması
- FDY sisteminin sürekliliğinin sağlanması

Eğer, müşterinin tatmin olabilmesi için işlerin sürekli iyileştirilmesi üzerinde durulursa ve yukarıdaki amaçlar sağlanırsa, bu tür bir FDY sistemi hem teşvik edici hem de desteklenmiş olur. FDY sistemi günümüzde bu rolünü çok iyi yerine getirmektedir. Bir muhasebe tekniği olarak FDY, başarılı organizasyonların faaliyetlerin ve süreçlerin kontrolü ve geliştirilmesi için kullanılacak yöntemleri içermektedir. FDY; işleri desteklemek için raporlama, planlama ve bütçelemeyi sağlamaktadır.¹⁸⁸

FDY tekniğinin yapısı, sürekli iyileştirme çerçevesinde aşağıdaki tekniklerle uyum içinde ve bütünleştirici bir yapıda olmalıdır:¹⁸⁹

- Stratejik planlama
- Bütçeleme

¹⁸⁷ Edwards, **Ön.ver.** , s.5.

¹⁸⁸ Edwards, **Ön.ver.** , s.5.

¹⁸⁹ Edwards, **Ön.ver.** , s.6.

- Kapasite yönetimi
- Yaşam döngüsü yönetimi
- Kısıt yönetimi
- Zamana dayalı yönetim
- Süreçlerin yeniden yapılandırılması
- Toplam kalite yönetimi
- Toplam önleyici bakım

1.3. Faaliyete Dayalı Yönetim Uygulama Modeli

CAM-I ve diğer ilgili kuruluşlar tarafından yapılan kapsamlı bir araştırma sonucunda, FDM ve FDY uygulamaları ele alınmıştır. Araştırmada; FDY sistemlerinin yerleştirilmesi, uygulanması ve kullanılması ile ilgili en iyi uygulamaların neler olduğu üzerinde durulmuştur. Çalışma sonuçlarında, FDY için en iyi uygulama modeli geliştirilmiş ve kamuoyuna bilgi olarak sunulmuştur.¹⁹⁰

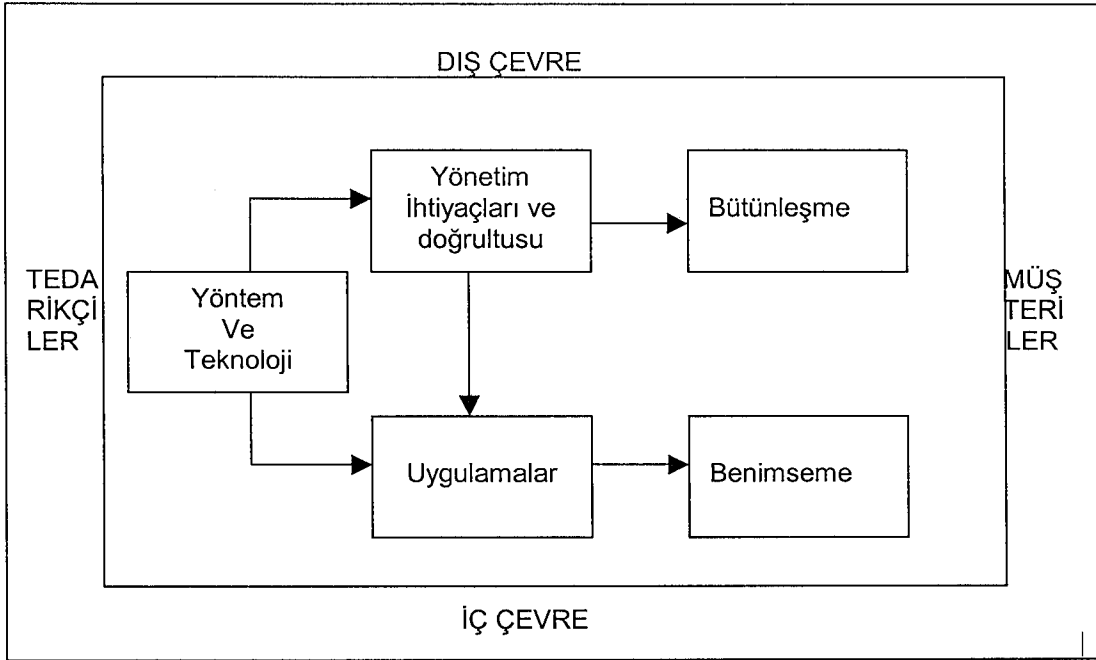
FDY uygulama modeli aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır:¹⁹¹

- Yöntem ve teknoloji
- Yönetim ihtiyaçları ve doğrultusu
- Uygulamalar
- Bütünleşme
- Benimseme

¹⁹⁰ Miller, **Ön.ver.** ,s.204.

¹⁹¹ Amber Payne Currie, "Corporate Performance and Activity-Based Management: How The Best Companies Make Their Systems Work", **International Journal of Strategic Cost Management**, Volume:1, Number:2, Autumn, (1998), s.28.

Bu unsurların, işleyişi Şekil 13'de görülmektedir.



Şekil 13. FDM Uygulama Modeli

Kaynak: Amber Payne Currie, "Corporate Performance and Activity-Based Management: How The Best Companies Make Their Systems Work", **International Journal of Strategic Cost Management**, Volume:1, Number:2, Autumn, (1998), s.29.

Şekil 13'de görülen modelde; uygulamada bütünleşme ve kabul etme arasında önemli farklılık vardır. Bu farklılık aşağıdaki gibi tanımlanabilir:¹⁹²

Bütünleşme (Integration) kavramı; kullanışlı bir bilginin var olan finansal ve işlemsel sistemle uyum sağlayabileceğini ve sistemin kolaylıkla güncelleşebileceğini, sürdürülebileceğini kapsar. Ayrıca; bütünleşme, bilgi sisteminin işletmenin stratejileriyle, amaçlarıyla, öncelikleriyle ve planlarıyla uyumlaştırılmasını da kapsar.

¹⁹² Currie, **Ön.ver.** , s.29.

Benimseme (Embracement) kavramı; bütünleşmenin karşısında insanların sahip oldukları bilgiyi kullanması durumunda ortaya çıkar. Bu alandaki uygulamalar; kabul, mali sorumluluk ve bilginin takip edilmesi amacıyla kullanılmasıdır.

Organizasyonların, FDY uygulama modelini tasarlayıp, kullanmaları durumunda yeni sistemde beş temel bilgi çıktısı oluşur. Bu çıktılar:¹⁹³

- Faaliyetlerin ve iş süreçlerinin maliyetleri
- Katma değer yaratmayan faaliyetlerin maliyetleri
- Faaliyete dayalı performans ölçüleri
- Doğru ürün / hizmet maliyetleri
- Maliyet etkenleri

FDY uygulama modeli, aşağıdaki belirli konularda rahatlıkla kullanabilmektedir:¹⁹⁴

- Ürün / hizmet maliyetinin belirlenmesi
- Süreçlerin ve faaliyetlerin performanslarının geliştirilmesi
- Kıyaslama yapılması
- Geliştirme önceliklerinin desteklenmesi
- Dışarıdan sağlanacak olan faaliyetlerin değerlendirilmesi
- Faaliyetler ve süreçler için sorumluluk yapısının değiştirilmesi
- Pazardaki stratejik yayılmaya etki edilmesi
- Performans ölçüm sistemlerinin geliştirilmesi
- Katma değer yaratan/yaratmayan faaliyetlerin maliyetlerinin ve oranlarının belirlenmesi

¹⁹³ Miller, Ön.ver. ,s.5.

¹⁹⁴ Miller, Ön.ver. ,s.16.

- Maliyetlerin azaltılması
- Bütçeleme yapılması
- Faaliyet kapasitesinin belirlenmesi ve en uygun duruma getirilmesi
- Maliyet etkenlerinin elenmesi
- Hedef maliyetlerin tespit edilmesi
- Projelerin yönetilmesi
- İşlemlerin birleştirilmesi

Yukarıda saydığımız konuları sınıflandırdığımızda, dört temel alan karşımıza çıkmaktadır. Bunlar: ürün / hizmet maliyetlerinin belirlenmesi, performans geliştirici çabaların desteklenmesi, maliyetlerin düşürülmesi için bilginin kullanılması ve diğer uygulamaları içermektedir.¹⁹⁵

1.4. Faaliyete Dayalı Yönetimden Sağlanan Faydalar

FDY'nin en önemli özelliği; yönetimin stratejik planlaması ile işletmenin maliyet yönetimi sistemi arasında bütünleşme sağlamasıdır¹⁹⁶. FDY'nin iki temel faydası aşağıdaki gibidir:¹⁹⁷

- FDY; önemli iş süreçlerinin ve faaliyetlerinin verimliliğini ölçer ve müşteriler için değerin artırılması ile maliyet azaltımlarının nasıl geliştirileceğini tanımlar.
- FDY; kaynakları, katma değer yaratan faaliyetlere, müşterilere, ürünlere dağıtarak ve sürekli iyileştirici yöntemlerle işletmenin rekabetçi avantajını sürdürerek, işletme yönetimini geliştirir.

¹⁹⁵ Miller, **Ön.ver.** ,s.16-17.

¹⁹⁶ Raiborn, Barfield, Kinney, **Ön.ver.**, s.177.

¹⁹⁷ Blocher, Chen, Lin, **Ön.ver.**, s.117.

FDY sisteminin; iyi bir maliyet yönetim aracı olarak kullanılabilmesi için aşağıdaki üç temel alanda ve bunlara bağlı alt alanlarda önemli özelliklere sahip olması gerekmektedir.¹⁹⁸

a) Teknik Faydalar: FDY, iş sürecinin ve maliyetlerin yöneticiler ve muhasebeciler tarafından anlaşılması ile geliştirilmiş karar verme için bilgi sağlanması üzerinde yoğunlaşır. Bu süreç, ürün kalitesinin iyileştirilmesine, maliyetlerin azaltılmasına ve üretim ile teslim zamanının düşürülmesine yardım eder. Bununla birlikte FDY, hangi faaliyetlerin nasıl ifa edildiğine, neye mal olduklarına ve örgüt içinde faaliyetlerin bağlarının neler olduğuna işaret ederek sürecin anlaşılmasına katkıda bulunur. FDY, üç yolla süreçlerin daha iyi anlaşılmasına öncülük eder:

- İşe odaklanma
- Çapraz örgütsel etki
- İşletme içindeki karşılıklı bağımlılık

b) Davranışsal Faydalar: FDY, olumlu örgütsel davranışları cesaretlendirir. Süreç bilgisinin önemli olduğu, sürekli iyileştirmenin beklendiği mesajını verir ve çalışanların yaptıkları işleri iyileştirme çabalarını destekler. Davranışsal faydaların, olumlu etkileri; bilginin işleme sürecinde iletişimi sağlaması, toplam kalite yönetimini ve sürekli iyileştirmeyi güçlendirmesi, çalışanları cesaretlendirmesi olmaktadır.

c) Kültürel Faydalar: FDY, işletme kültürünü destekler. FDY, ortak düşünme yeteneğini; faaliyetler, bunların etkenleri ve maliyetler yoluyla düşünmeye yönlendirir. Fonksiyonel işletme kültürünü desteklediği üç yol vardır:

- FDY, yönetim süreçlerinin ve kişilerin suçlanmasının etkisinin azaltılması yönünde çaba gösterir.
- Geleneksel bakış açısına meydan okur.
- Çapraz fonksiyonel iletişimi cesaretlendirir.

¹⁹⁸ Arzova, **Ön.ver.** ,s.89-93.

1.5. Faaliyete Dayalı Yönetim ve Rekabet Gücü Kriterleri

Tüketicilerin öncelikleriyle ilgili çalışmalar göstermektedir ki, tüketiciler düşük maliyet, yüksek kalite, en kısa sürede teslimat ve ürün yeniliği üzerinde durmaktadırlar, fakat bunların sadece birinin olması yeterli değil, dördünün de eş zamanlı olması gerekmektedir. Bu dört unsur, FDY tekniğinde ortaya çıkmakta ve aynı zamanda diğer yönetim muhasebesi teknikleriyle de birlikte kullanılmaktadır.¹⁹⁹

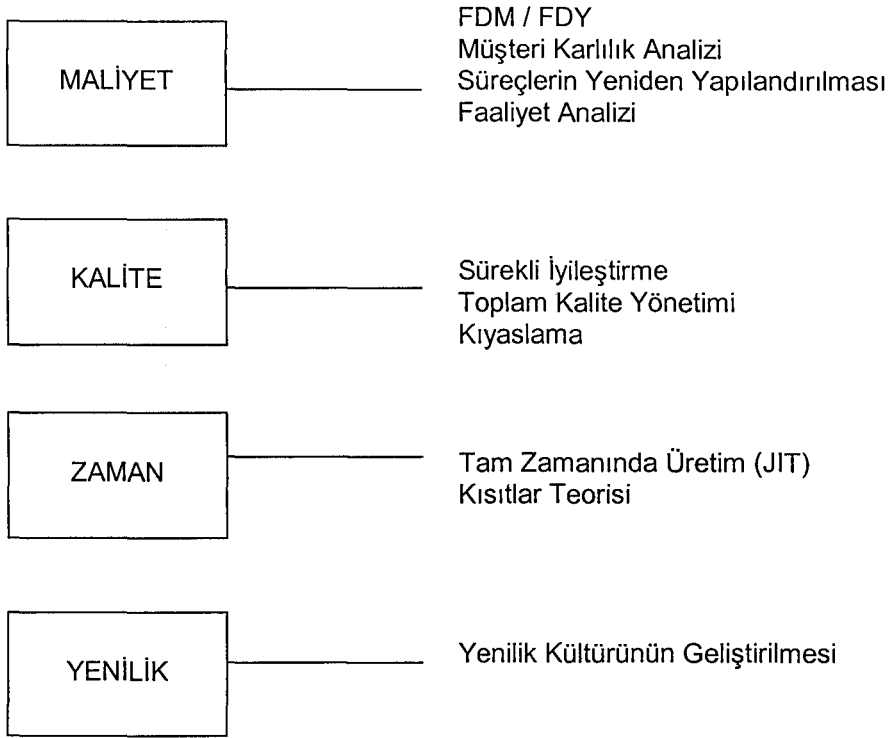
Tüketicilerin, beklentilerini yansıtan bu dört unsur, rekabet gücü kriterleri olarak günümüzdeki yerini almıştır. Bu dört unsuru aşağıdaki gibi tanımlayabiliriz.²⁰⁰

- Maliyet: düşük maliyet, yüksek verimlilik
- Kalite: kalitenin geliştirilmesi ve esneklik
- Zaman: esnek ve güvenilir teslimat
- Yenilik: yeni ürünler ve hizmetler

FDY, bu dört unsurun, eş zamanlı olarak, müşteriye tatmin etmesi için farklı yaklaşımlarla birlikte yürütülmesi gerektiğini savunmaktadır. Bu dört unsur ve ilgili yaklaşımlar Şekil 14'de görülmektedir.

¹⁹⁹ Malcolm Smith, "Innovation And The Great ABM Trade-Off ", **Management Accounting**, London (CIMA), Vol:76, No:1, January, (1998), s.25.

²⁰⁰ Malcolm Smith, "Strategic Management Accounting, The Public Sector Challenge ", **Management Accounting**, London (CIMA), Vol:78, No:1, January, (2000), s.40.



Şekil 14. Farklı Yaklaşımlar

Kaynak: Malcolm Smith, "Strategic Management Accounting, The Public Sector Challenge ", **Management Accounting**, London (CIMA), Vol:78, No:1, January, (2000), s.41., Malcolm Smith, "Innovation And The Great ABM Trade-Off ", **Management Accounting**, London (CIMA), Vol:76, No:1, January, (1998), s.24. 'den yararlanılarak geliştirilmiştir.

Yukarıda değindiğimiz, rekabet gücü kriterleri, günümüzde finansal olmayan göstergelerle ve dengeli ölçüm kartı tekniği ile ilişkilendirilmektedir. Bu dört unsurun ele alınması, aşağıdaki performans durumlarına neden olmaktadır:²⁰¹

- Maliyet : maliyet davranışı
- Kalite : performansı engelleyici faktörler
- Zaman : darboğaz / süredurum

²⁰¹ Malcolm Smith, "Putting NFIs To Work In a Balanced Scorecard Environment", **FMAC Articles of Merit 1998**, [http://www.ifac.org/members/DownLoads/FMA-1998 Articles of Awards.pdf](http://www.ifac.org/members/DownLoads/FMA-1998%20Articles%20of%20Awards.pdf). S.56.

- Yenilik : yeni ürün esnekliği

FDY sisteminin başarısı; sistemin finansal olmayan geniş ve verimli bir veri tabanına sahip olmasından ileri gelmektedir. Finansal olmayan göstergelerin, ele alınarak geniş bir veri tabanında toplanması, yukarıda saydığımız dört unsur açısından önemlidir.²⁰²

1.6. Faaliyet dayalı Yönetimin İşlem Karar Alma Sürecine Etkisi

Genellikle, işlem yönetim karar alma süreci, altı temel alandan oluşmaktadır. Bu alanlar aşağıdaki gibidir.²⁰³

- Ürün planlaması ve tasarımı
- Kalite yönetimi ve kontrol
- Süreç tasarımı ve geliştirme
- Stok ve tedarik yönetimi
- Kapasite ve yatırım yönetimi
- İşgücü yönetimi

FDY sistemi, işlem karar alma sürecini arttırmak için yukarıda saydığımız altı işlemi kullanmaktadır. Bu işlemler aşağıda kısaca fikir vermek amacıyla açıklanmıştır.²⁰⁴

- Ürün planlaması ve tasarımı: FDY sistemi, üretim tasarım kararlarıyla ilgili faydalı bir bakış açısına sahiptir. FDY sistemi, öncelikle, elenecek ürün hattı kararlarının verilmesinde faydalı olmaktadır. Ürün tasarımı; pazarlama, finans ve üretim işlemlerini içeren bir süreçtir. Maalesef her bir grup kendi açısından ürüne eğilmekte ve bu yüzden bütünü görememektedirler. Fakat FDY sistemi, belirli maliyet etkenlerini tanımlayarak, farklı açılardan bakan bu unsurların sentezini

²⁰² Smith,1998, FMAC Articles, **Ön.ver.** , s.56.

²⁰³ Gupta, Galloway, **Ön.ver.** ,s.133.

²⁰⁴ Gupta, Galloway, **Ön.ver.** ,s.134 –137.

alabilmektedir. Ayrıca, FDY sisteminin kurulması; ürün tasarımı ile ilgili fonksiyonel alanların arasında iletişimi kolaylaştırmaktadır.

- Kalite yönetimi ve kontrol: FDY sistemi; kalite iyileştirme programlarındaki maliyetlerin doğruluğu ve öncelikleri hakkında önemli rol oynamaktadır. Çünkü, katma değer yaratmayan faaliyetlerin maliyetleri bilinmekte ve böylece projelerde izlenmesi gereken yol tespit edilmektedir. Ayrıca, FDY sistemi, kalite maliyetlerinin ölçümünde de önemli bir rol oynamaktadır.
- Süreç tasarımı ve geliştirme: Süreç tasarım yeniliklerini ve faaliyet belirleyicilerini analiz eden FDY; farklı tasarım seçeneklerinin maliyetlerini tespit ederek ürün tasarımcılarına değerli bilgiler vermektedir. Ayrıca FDY sistemi; hücresele üretim tekniği ile birlikte de kullanılabilir. Hücresele üretim; mini montaj hatları olan, benzer ürünler üreten sisteme verilen addır.
- Stok ve tedarik yönetimi: FDY sistemi; tam zamanında yaklaşımı ve toplam kalite yönetimi teknikleri ile birlikte kullanıldığında, stok ve tedarik yönetimine büyük katkılarda bulunmaktadır.
- Kapasite ve yatırım yönetimi: FDY sistemi; sahiplerinin servetinin artması ile kullanılmayan kapasitenin azalması arasındaki ilişkinin anlaşılmasını sağlamaktadır. FDY sistemi, bu maliyetleri üç farklı sınıflandırmayla ölçmektedir. Bunlar; atıl, verimsiz ve verimlidir.
- İşgücü yönetimi: FDY sistemi; özellikle yetki devri, mali sorumluluk, roller ve performans ölçümleri konusunda, organizasyondaki işgörenler üzerinde önemli etkisi vardır. Bu yüzden, FDY sistemi, işgücü yönetimini üç alanda incelemektedir. Bunlar; yetki devri ve mali sorumluluk, roller ve performans ölçüsü olmaktadır.

2. FAALİYETE DAYALI YÖNETİM SÜRECİ

2.1. FDY Sürecine Genel Bir Bakış

Günümüzde, en göze çarpan gelişmelerden birisi FDM ve FDY ile ilgili gelişmelerdir. Öncelikle bu teknikler, doğru ürün maliyetlemesi üzerinde durmuş fakat daha sonra FDM ve FDY işletmelere daha geniş fırsatlar sunmaya başlamıştır. FDM; üretim dışı maliyetleri de içine katarak genişlemiş ve elde ettiği bilgileri, müşteri karlılığının, ürün gruplarının ve dağıtım kanallarının analizinde kullanmaya başlamıştır. Buna bağlı olarak da, son yıllarda FDY; işletmelerin maliyet yönetiminde ve rekabetçi avantaj elde etmek için kullanılabilir. Bunun içinde, maliyet etkenlerinin ve faaliyetlerinin analizi ve faaliyete dayalı performans ölçümlerinin gelişimi üzerinde durulmaktadır²⁰⁵. Bu nedenlerden dolayı, faaliyete dayalı yönetim süreci dendiğinde bu unsurların dikkate alınması ve süreç içinde kullanılması gerekmektedir.

Faaliyete dayalı teknikler; FDM, FDMY, FDB ve FDY olarak literatürde adlandırılmaktadır. Bu tekniklerin en önemli özelliği; kaynaklarla faaliyetler ve faaliyetlerle maliyet birimleri (özneleri) arasında doğrusal bir ilişki kurabilmeleridir. Faaliyete dayalı yönetim sürecinde de bu ilgili teknikler kullanılacaktır.

Bu tekniklerin kullanımında, temel felsefe; kaynakların maliyet birimleri tarafından değil, o birimlerin tamamlanma sırasında kullanılan faaliyetler tarafından tüketildiğidir. Burayı çıkış noktası olarak kabul ettiğimizde, öncelikle hangi tür faaliyetlerin gerçekleştirildiği ve bu yüzden ne kadar kaynak tüketileceğini ortaya çıkarmak için bir faaliyet etkenine (çarpanına), bu faaliyetlerin hangi maliyet birimleri tarafından tüketildiğini ortaya koymak için ise, bir maliyet etkenine (çarpanına) ihtiyaç bulunduğu bilinmelidir²⁰⁶.

²⁰⁵ Robert H. Chenhall, Kim Langfield-Smith, "The Implementation of Innovative Management Accounting Systems", **FMAC Articles of Merit 2000**, http://www.ifac.org/Members/Downloads/FMA-2000_Article_Awards.pdf. S.68.

²⁰⁶ Özer, **Ön.ver.** ,s.82.

FDY; işletmelerin yaptıkları işler, bu işlerin nasıl yapıldığı, neden yapıldığı ve hangi maliyetle yapıldığı üzerinde yoğunlaşır ve böylece işletme tarafından alınacak kararları iyileştirmeye çalışır. FDY süreci sonunda; işletme süreçleri geliştirilmiş ve bu süreçler daha az maliyetli ve etkin iş süreçleri haline dönüştürülmüş olmaktadır.²⁰⁷

2.1.1. Bir Sistem Olarak Faaliyete Dayalı Yönetim

FDY; bir işletmede aşağıdaki gibi üç şekilde kullanılmaktadır:²⁰⁸

- İyileştirici bir metot olarak,
- Maliyetleme modeli olarak,
- Maliyet yönetim sistemi olarak.

İyileştirici bir metot; FDY'nin örgütsel iyileştirme projesi; değişim mühendisliğini ve maliyet indirimini kolaylaştırmaktadır. Metot, sıkça istenilmeyen maliyet etkenlerinin elenmesi üzerinde odaklaşmaktadır. Buna ek olarak, süreç performans ölçüsü; ilgili maliyet, kalite ve zaman açısından tanımlanabilmektedir. Metot, maliyet indirimi için maliyet etkenleri analizini ve katma değer yaratan/yaratmayan faaliyetlerin analizini kullanmaktadır. Böylece; iyileştirici bir metot olarak FDY, sabit yatay bir şekilde sadece süreç bakış açısını kullanmaktadır, bu nedenle de, bir sistem oluşturamamaktadır.

Maliyetleme modeli; bu model, genellikle faaliyete dayalı bir tanımlama olarak karşımıza çıkmaktadır ve ürün maliyetlemesi için sadece faaliyet analizi ile ilgili unsurları içermektedir. Bu modele, yukarıda da değindiğimiz, iyileştirici bir metot olarak FDY'den bilgi sağlansa bile yeterli olamamaktadır. Bu tür bir model genellikle; faaliyet analizi ve buna bağlı ürün maliyetlemesi amacına hizmet edecek tek başına bir yazılım platformundan oluşmaktadır. Bu platformda, büyük defter bilgileri, çalışanların faaliyet bilgileri ve faaliyet etkeni bilgileri yüklenerek model kullanılır. Fakat bu model de , bir sistem oluşturamamaktadır.

²⁰⁷ Arzova, **Ön.ver.** ,s.84.

²⁰⁸ M. James Reeve, "Projects, Models, and Systems – Where is ABM Headed? ", **Journal of Cost Management**, Volume:10, Issue:2, Summer, (1996), s.5-6-7.

FDY; işletmelerde yukarıda değindiğimiz gibi farklı iki şekilde kullanılsa da, FDY'nin bir sistem olarak ele alınması gerektiğini düşünmekteyiz, bu nedenle biz çalışmamızda, FDY sürecini bir sistem olarak ele aldık ve bir sistem doğrultusunda işlerliğini sağlamaya çalıştık. Bir sistem olarak ele almamızın nedenleri aşağıdaki bölümde yer almaktadır.

2.1.1.1. Maliyet Yönetim Sistemi Olarak FDY

İşletme yöneticileri, alacakları kararlarda en az şu üç amaca hizmet edecek bilgilere ihtiyaç duyarlar.²⁰⁹

- Maliyet iyileştirmenin yönetimi ve motivasyonu
- Örgütsel öğrenmenin iyileştirilmesi
- Maliyete dayalı işlemsel kararların desteklenmesi

Yukarıda saydığımız bu üç önemli amaç ise ne iyileştirici bir metot olarak ne de bir model olarak FDY tarafından sağlanamamakta sadece FDY'nin bir sistem olarak bu üç amacı sağladığı görülmektedir.

İşletmeler için üçüncü ve en geçerli bir alternatif olan FDY'nin bir sistem olarak ele alınması, diğer iki yöntemden aşağıdaki nedenlerden dolayı üstündür.²¹⁰

- Sıkça güncellenir,
- Tümüyle diğer unsurlarla ilişki içindedir,
- Değişikliklere karşı esnektir,
- Diğer sistemler tarafından, faaliyet ve kaynak bilgileri yenilenmektedir,
- En önemlisi de, sürekli raporlama ve kapasite kullanımı ile ilgili bilgilerde esnek olmasıdır.

²⁰⁹ Surendra P. Agrawal, Philip H. Siegel, "Cost Management System: An Operational Overview ", **Managerial Finance**, Volume:24, Issue:1, (1998), s.64-65.

²¹⁰ Reeve, **Ön.ver.** ,s.5-10.

Faaliyet etkenleri ile ilgili bilgiler; üretimden, dağıtımdan ve satış sistemlerinden otomatik olarak toplanmakta ve FDY sistemi diğer sistemlerle bütünleşmektedir.²¹¹

Sistem kuramcısı, Russel L. Ackoff; bir sistemi geniş olarak, birbirine bağlı bölümlerden oluşan kavramsal veya fiziksel bir varlık olarak tanımlamaktadır ve daha spesifik bir sistem kavramı ise; bilgi işleme ve bilgisayar teknolojisinde kullanılmakta olup, sistemin; ulaşılması istenen ortak amaca uygun olarak girdileri kabul ederek çıktılar üreten ve birbirleriyle ilişkili bileşenlerden oluşan bir süreç olduğu şeklindeki tanımdır.²¹²

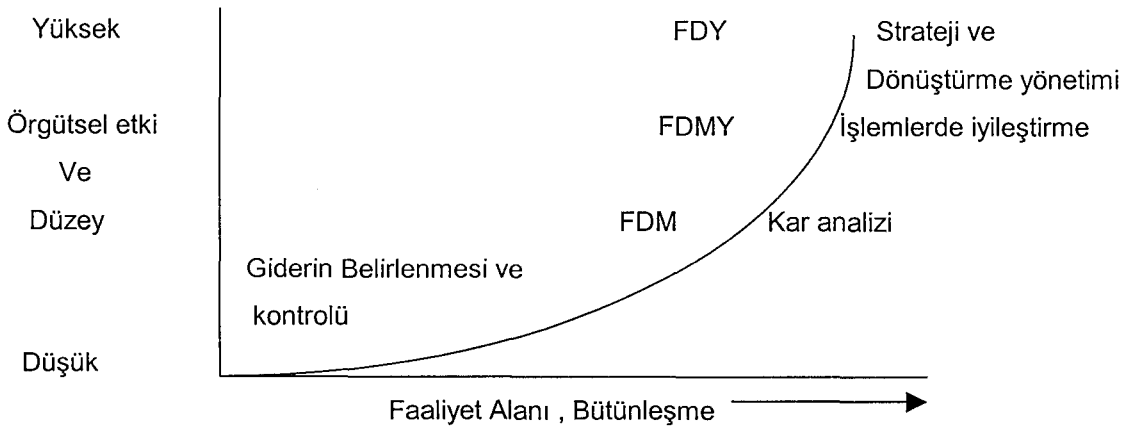
Sistem kısaca; aralarında belirli ilişkiler bulunan ve bir bütünü oluşturan elemanlar topluluğu olarak tanımlanabilir. Bir bütünü oluşturan elemanların veya parçaların, çoğu zaman dış çevre ile ilişkileri de vardır. Bu nedenle, sistem; girdi, süreç, çıktı, dış çevre ve geribildirim unsurlarını kapsar²¹³. Bütünleşmiş parçalardan oluşan herhangi bir yapı, olay, faaliyet veya kavram bir sistem olarak kabul edildiğinden, FDY'de bir sistem olarak ele alındığında işletmeler açısından çok daha faydalı olabilecektir.

Faaliyete dayalı teknikler içinde yer alan; FDM, FDMY ve FDB, faaliyete dayalı yönetim sisteminin birer unsurları durumundadır ve bu yüzden FDY süreci incelenirken, FDY sisteminin içindeki bu unsurlardan yararlanılacaktır. Faaliyete dayalı tekniklerin; FDY sistemi içindeki örgütsel etkileri Şekil 15'de görülmektedir.

²¹¹ Reeve, **Ön.ver.** ,s.5-8.

²¹² Melih Erdoğan, Nurten Erdoğan, **Muhasebede Bilgisayar Kullanımı** (Eskişehir: Boyut Matbaacılık A.Ş., 1996), s.9.

²¹³ Mucuk, **Ön.ver.** ,s.164.



Şekil 15. Faaliyete Dayalı Tekniklerin Örgütsel Etkileri

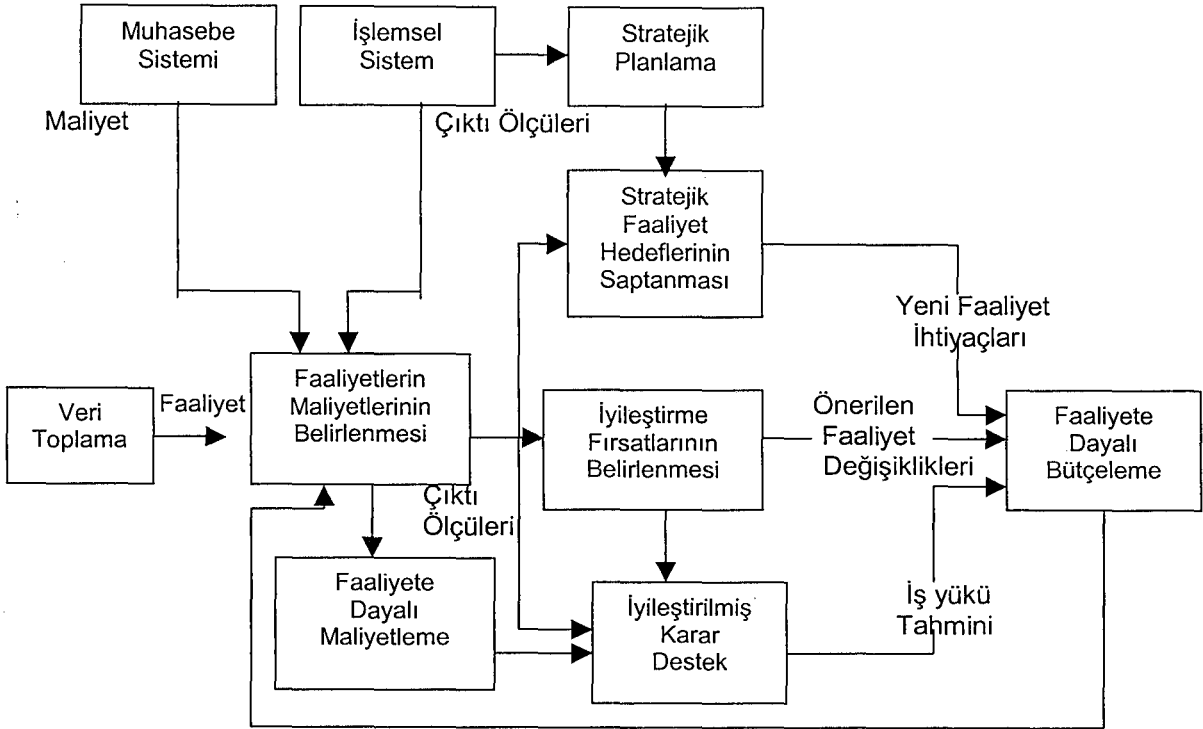
Kaynak: Gary Cokins, **Activity-Based Cost Management: Making It Work** (Chicago: The McGraw-Hill Companies, Inc. Irwin Publishing, 1996), s.41.

FDY sistemi, kavramsal olarak; işletmenin yönetim yönüyle, muhasebe yönünün karşılıklı geribildirimine dayanmaktadır. İlk olarak, yönetim aşamasında, işletme ayrıntılı olarak ele alınır ve iş süreçleri analiz edilir. Ondan sonra, muhasebe aşaması gelir, bu aşamada da; maliyetler faaliyet havuzlarında toplanır ve ürünlere dağıtılır. Bu işlemlere rağmen, süreç bitmez daha sonra ise, diğer yönetim aşaması ortaya çıkar ve yönetim; süreçleri düzeltmek ve maliyetleri düşürmek için elde edilen sonuçları analiz eder²¹⁴. Bu değindiğimiz işlemler, FDY sisteminin en genel anlatımıdır.

FDY sisteminin amacı; işletme ve süreç değişikliklerinin tanımlanması ile yönetilmesidir. Bu yüzden, FDY sistemi; karar alma ve süreç içindeki faaliyetler üzerinde yoğunlaşır. İşletmedeki, yönetici ve çalışanlar, başarı için kritik faaliyetleri belirlemeli ve bu faaliyetlerin bütün fonksiyonlar boyunca açık tanımlamalarını yapmaları gerekir.²¹⁵ Böyle olası bir sistem, Şekil 16'da gösterilmiştir.

²¹⁴ Yoram Eden, Boaz Ronen, "Activity-Based Costing and Activity-Based Management", **FMAC Articles of Merit 2002**, http://www.ifac.org/Members/Downloads/FMA-2002_Articles_of_Merit.pdf. S.55.

²¹⁵ Alex Clark, Alexander Baxter, "ABC+ABM= ACTION : Let's Get Down to Business", **Financial Management**, Volume:70, Issue:6, Jun, (1992), s.55.



Şekil 16. Faaliyete Dayalı Yönetim Sistemi

Kaynak:Mark Hixon, " Activity-Based Management: Its Purpose and Benefits", **Management Accounting**, CIMA, Volume:73, No:6, June, (1995), s.31.

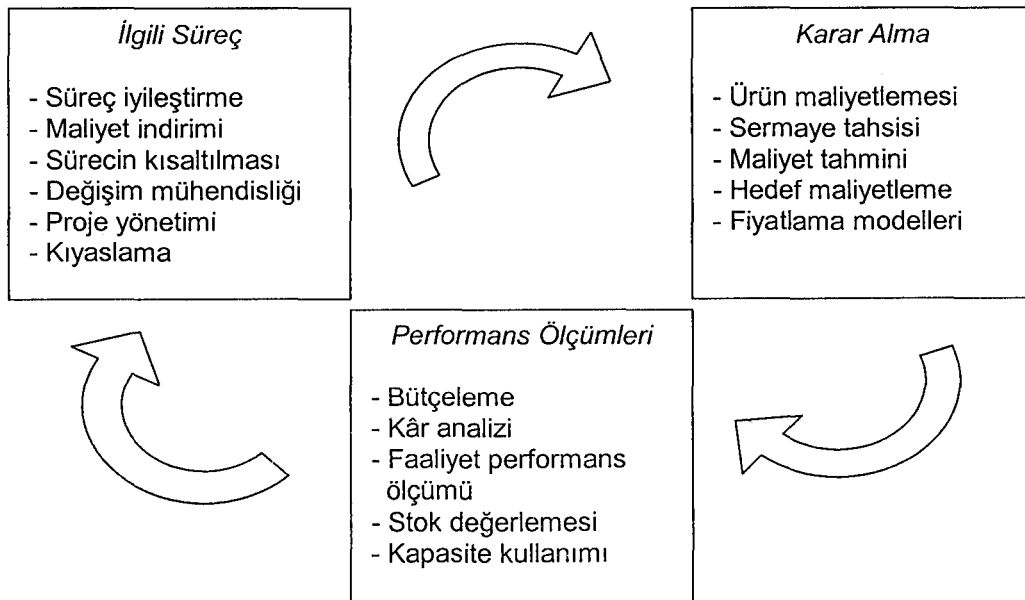
Yukarıdaki şekilde, FDY sistemi; planlama, bütçeleme, maliyetleme, modelleme, raporlama ve performans yönetim sistemiyle bütünleşik olarak çalışmaktadır. Veri toplama işleminde; işletme sürecinin tanımlanması, faaliyetlerin belirlenmesi, faaliyet sözlüğünün hazırlanması, faaliyet planının çıkarılması, faaliyet merkezlerinin ve faaliyet seviyelerinin belirlenmesi ile maliyet etkenlerinin tanımlanması yer almaktadır. Faaliyet maliyetleri belirlenirken muhasebe sistemi ve işlemsel sistemlerden (üretim, pazarlama ve satış gibi faaliyet sistemleri) destek alınmış, bu maliyetler belirlendikten sonra iyileştirme fırsatlarının belirlenmesi aşamasına gelinmiştir. Bu aşamada; maliyet etkenleri analizi, faaliyet analizi, performans ölçümü yer almaktadır. Bunlara bağlı olarak, önerilen faaliyet değişiklikleri yapıldıktan sonra faaliyete dayalı bütçeleme yapılmakta ve bu bütçeye göre tekrar faaliyetlerin maliyetleri belirlenmekte ve böylece faaliyete dayalı maliyetleme yapılmış olmaktadır. Bu işlemten sonra iyileştirilmiş karar destek işlemine bağlı olarak iş yükü tahmini ve buna bağlı olarak da tekrar faaliyete dayalı

bütçeleme yapılmaktadır. Bu sistemde; stratejik planlamaya bağlı olarak stratejik faaliyet hedefleri saptanmakta ve sürekli iyileştirme faaliyetlerinde kullanılmaktadır, böylece sistem bir döngü şeklinde çalışabilmektedir.

2.1.2. Sürecin Başarı Döngüsü

FDY sürecinin başarılı olması için, birçok faktör önemli roller oynamaktadır. Sistemin kuruluşunda, işletme içindeki çeşitli kişiler ki bunlar muhasebeciler, mühendisler, üretim yöneticileri ve diğer yöneticiler olabilmektedir, tasarım ekibini kurmalı ve bu ekiple birlikte çalışmalıdırlar. Bu kişiler öncelikle; finansal ve finansal olmayan faaliyetleri ve maliyet etkenlerini tespit etmelidirler.²¹⁶

FDY sürecinin başarılı olabilmesi için üç temel alan bulunmaktadır. Bu alanlar; sürecin başarı döngüsü olarak tanımlanmaktadır ve ilgili süreç, karar alma ve performans ölçümleri olarak sınıflandırılmıştır²¹⁷. Sürecin başarı döngüsü Şekil 17'de görülmektedir.



Şekil 17. Faaliyete Dayalı Yönetim Süreci Başarı Döngüsü

Kaynak: John A. Miller, **Implementing Activity-Based Management in Daily Operations** (New York: John Wiley & Sons, Inc, 1996), s.28.

²¹⁶ Blocher, Chen, Lin, **Ön.ver.** ,s.126.

²¹⁷ Miller, **Ön.ver.** ,s.28.

Yukarıda yer alan Şekil 17'deki üç alana, işletmeler herhangi bir noktada katılabilirler. FDY süreci olgunlaştıkça, işletme yukarıdaki benzer uygulamaları da ele alıp, kullanmaya başlayacak ve böylece FDY sürecinin başarısı artacaktır. İşletmelerin, FDY sürecinde, yukarıda bulunan alanlardaki uygulamaları ele alması önemlidir çünkü bu süreci ele alırken tek bir uygulamayla kalmak ya da yukarıdaki döngüyü önemsememek, sistemin kurulmasını ve devamını aksatacaktır²¹⁸. Bu yüzden, yukarıdakine benzer kararların, eylemlerin ve ölçümlerin alınması, sürecin başarısını olumlu etkileyecek ve işletmeyi öngördüğü amaca götürecektir.

FDY sürecinin, başarılı olarak kurulabilmesi için Tablo 10'da altı yol gösterilmiştir.

Tablo 10: Sürecin Başarı Koşulları

| Kurulum Stratejisi | Yapılacaklar |
|--|---|
| Oluşturulan FDY sürecine yönetici ve çalışanların dahil edilmesi | FDY sürecine; çalışanlar ve yöneticiler dahil edilirse, katılımlarından ve yeni sistemi sahiplenmelerinden dolayı, bu kişiler daha istekli çalışacaklardır. |
| Paralel sistem olarak sürdürülmesi | Eski sistemle uyumlu bir şekilde ve aşama aşama kurulması böylece maliyet sistemindeki ani değişimle ortaya çıkacak karışıklık ve hayal kırıklığı önlenmiş olur. |
| FDY sisteminin görev olarak kullanılması | Sürecin çalışırılığının nasıl ve niçin yapıldığının gösterilmesi. Başarılı tamamlanmış bir görev FDY sisteminin faydalarının daha açık görülmesini sağlar. |
| FDY sistemini ilk olarak basit tutmak | İlk başta, kullanıcıları bunaltmaktan kaçınmak, maliyetleri düşük tutmak ve kurulum zamanını düşürmek gerekir. |
| İstenilen öncelikler ön planda olmalı | Çalışanların, performanslarına uygun bir şekilde değerlendirileceklerine dair güven verilmelidir. |
| Yönetimin Eğitilmesi | FDY sisteminin, kavramlarının ve faydalarının anlaşılabilmesi için yönetimin seminerler aracılığıyla eğitilmesi gerekir. Yöneticiler, işletmeyi yönlendiren faaliyetlerin farkında olmalıdır. |

Kaynak: Edward J. Blocher, Kung H. Chen, Thomas W. Lin, **Cost Management: A Strategic Emphasis** (New York: Second Edition, Mc Graw-Hill/Irwin Companies Inc.,2002), s.126.

²¹⁸ Miller, Ön.ver. ,s.28.

2.1.3. Sürecin Çıktıları

FDY; işletmenin fonksiyonlarının anlaşılmasını ve diğer işletmelerle olan etkileşimini göstermeye yarayan bir sistemdir. Sadece finansal bir sistem değil, aynı zamanda işlemsel – yönetsel bazlı bir sistemdir. Bu sistem, geleneksel muhasebe verisini karar alma bilgisine dönüştürmeyi amaçlamaktadır²¹⁹. Bu dönüşüm sonucunda, FDY sistemi süreci, birçok konuda yöneticilere yardımcı olabilecektir.

Süreç sonucunda, aşağıdaki çıktılar sağlanabilmektedir.²²⁰

- İşletmede oluşan faaliyetlerin tespiti
- İşletmedeki faaliyetlerin rutin çalışma sürelerinin programlanması
- İşletmedeki faaliyetlerin nerelerde oluştuğunun belirlenmesi
- İşletmedeki faaliyetlerin niçin oluştuğunun değerlendirilmesi
- İşletmede spesifik faaliyetlerin kimler tarafından oluşturulduğunun bilinmesi
- Faaliyetlere neden olan maliyet etkenlerinin tanımlanması
- Faaliyetlerin sınıflandırılıp ve önceliklerine göre ele alınması
- Faaliyet beklentilerine bağlı tüketilen kaynakların ölçümü ve izlenmesi
- İşlemsel yönetimin ve finansal sürecin birleştirilmesi

Genel olarak ele alındığında, sürecin çıktıları şu başlıklar altında toplanabilir.²²¹

- Stratejik plandan, çok daha gerçekçi maliyet ve performans hedeflerinin çıkarılması

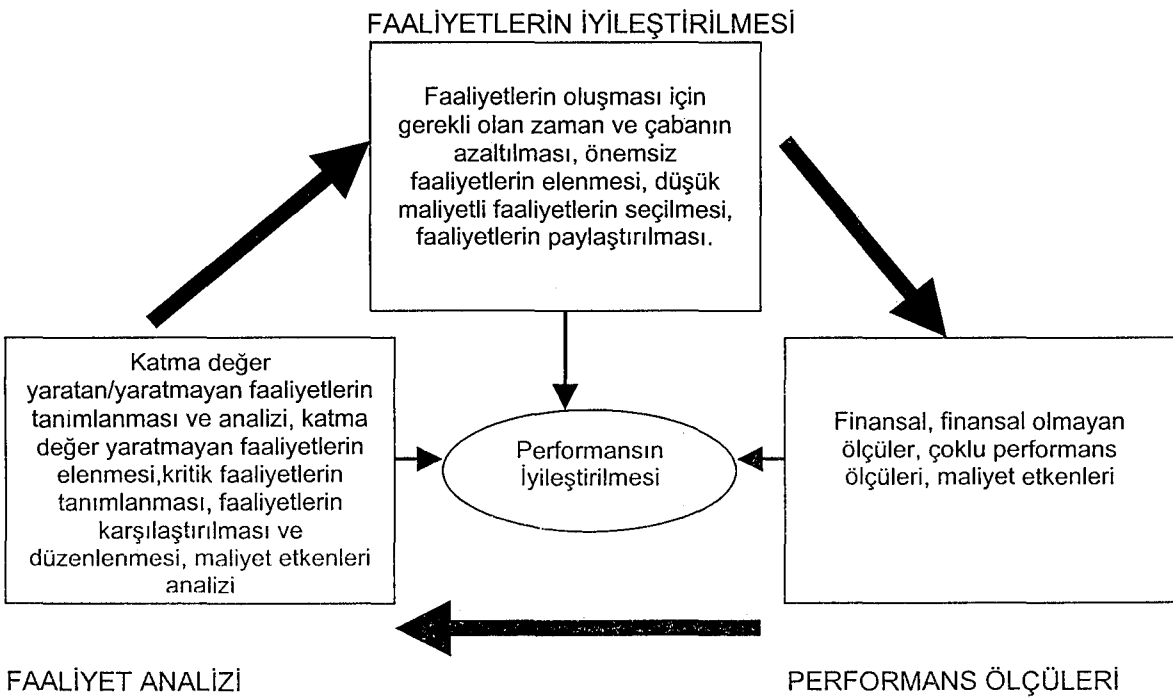
²¹⁹ Edward Forrest, **Activity-Based Management: A Comprehensive Implementation Guided** (New York: Mc Graw – Hill, 1996), s.25.

²²⁰ Aynı, s.26.

²²¹ James A. Brimson, John Antos, **Activity-Based Management For Service Industries, Government Entities, and Non profit Organizations** (New York: John Wiley & Sons, Inc.,1994), s.76-77., Michael T. Brandt, Steven P. Levine, James R. Gourdaux, "Application of Activity-Based Cost Management: A Descriptive Case Study", **Professional Safety**, Vol:44, Issue:1, January, (1999), s.23.

- Gereksiz faaliyetlerin ve maliyetleri yönlendiren faktörlerin tanımlanması
- Tahmin kalitesinin ve doğru ürün maliyetlerinin tespitinin geliştirilmesi
- Maliyetler ve faaliyetler arasındaki ilişkinin daha iyi anlaşılmasının sağlanması
- Maliyet kontrolünün geliştirilmesi
- Faaliyet maliyetlerinin düşürülmesi
- Faaliyetlerin verimliliğinin artırılması
- Yöneticilere, zamanında ve kesin performans geribildiriminin sağlanması
- Karar almanın geliştirilmesi

FDY sürecinin başarı döngüsüne ve sürecin çıktılarına değindikten sonra FDY sürecinin kavramsal yapısını Şekil 18'de gösterebiliriz.



Şekil 18. Faaliyete Dayalı Yönetim Sürecinin Kavramsal Yapısı

Kaynak: A. Gunasekaran, R. Mc Neil, D. Singh, "Activity-Based Management In A Small Company: A Case Study", **Production Planning & Control**, Volume:11, No:4, (2000), s.393'den yararlanılarak geliştirilmiştir.

2.2. Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi

Faaliyet maliyetleri; faaliyete dayalı yönetim (FDY) sisteminin temel çıktısını oluşturmaktadır ve FDY sisteminin maliyet sürecini kapsamaktadır. Daha önce değindiğimiz gibi; FDY sisteminin maliyet yönünde faaliyete dayalı maliyet (FDM) yöntemi kullanılmaktadır. Bu yüzden faaliyet maliyetleri, FDM yöntemi tarafından hesaplanmaktadır. FDM süreci sonunda, elde edilen maliyet bilgileri, FDY analizlerinde ele alınmaktadır.

FDY; FDM yönteminden sağladığı bilgileri, şu işlemler için kullanmaktadır:²²²

- Müşteri tarafından sağlanan değer geliştirilmesi
- İş süreçlerinin yenilenmesi
- İşletme kârlılığının artırılması
- Fonksiyonel iş alanlarındaki üretim iyileştirme fırsatlarını belirleyerek faaliyet performansının yükseltilmesi
- İsrafa neden olan faktörlerin belirlenmesi
- Katma değer yaratan faaliyetlerin ölçülmesi
- Katma değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesi

FDM; maliyetleri ve maliyet birimlerinin, faaliyetlerin, kaynakların, performansını ölçen bir yöntemdir. Maliyet birimleri, faaliyetleri tüketir ve faaliyetlerde kaynakları tüketmektedir. Kaynak maliyetleri; faaliyetlere kaynakları kullanımı oranında dağıtılır ve faaliyet maliyetleri de maliyet birimlerine faaliyetleri kullanımı oranında tekrar dağıtılır. Böylece, FDM; maliyet birimleri ile faaliyetleri ve faaliyetler ile kaynaklar arasındaki neden-sonuç ilişkilerini ortaya çıkarmış olur.²²³

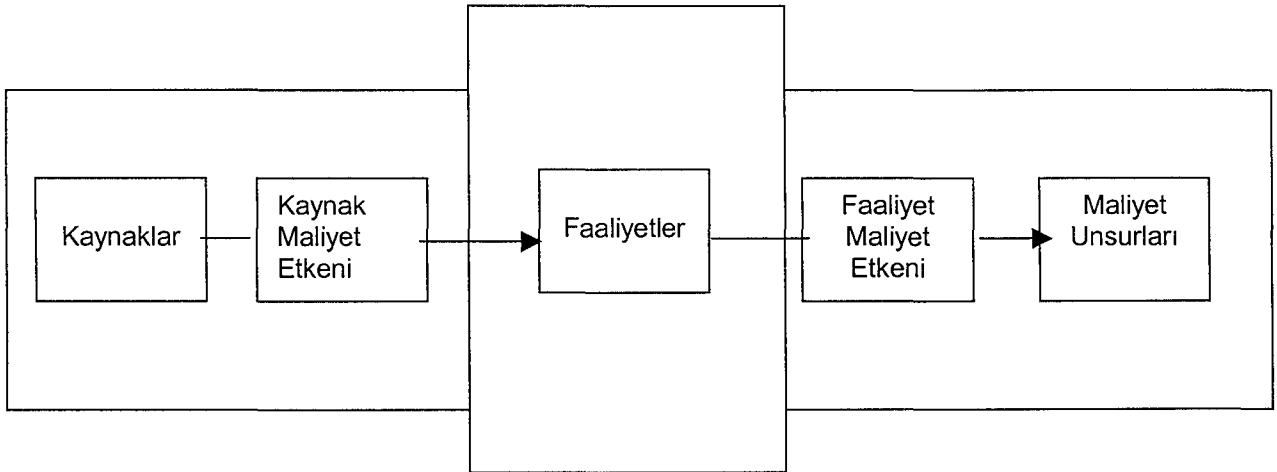
Faaliyete dayalı maliyetlemede, önemli olan, faaliyetlerin maliyetinin hesaplanması daha sonra ise ürün maliyetlerinin hesaplanmasıdır. Çünkü maliyetleri yönetmenin en iyi yolu, onlara neden olan faaliyetleri yönetmektir. Bir faaliyetin maliyeti, onun tamamlanması için tüketilen tüm üretim faktörlerinin maliyetleri toplamından oluşur. Bu yüzden, işletmenin başlıca faaliyetleri

²²² Forrest, **Ön.ver.**, s.303.

²²³ Dierks, Cokins, **Ön.ver.**, s.35.

belirlenmeli sonra ise her bir faaliyet tarafından tüketilen kaynakların izlenmesi gerekir.²²⁴

FDM yönteminin; maliyet akışının dağıtımının yatay gösterilişi ve ilgili terimlerin birbirleriyle olan ilişkisi Şekil 19'da gösterilmiştir.



Şekil 19. FDM'de Maliyet Dağıtımını

Kaynak: John A. Miller, **Implementing Activity-Based Management in Daily Operations** (New York: John Wiley & Sons, Inc, 1996), s.50.

FDM; iki aşamalı bir dağıtım yöntemi izlemektedir. İki aşamalı dağıtım; işletmenin kaynak maliyetlerini bir başka deyişle genel üretim maliyetlerini maliyet havuzlarına dağıtır, daha sonra ise maliyet birimlerine dağıtır. Geleneksel maliyetleme sistemi ise öncelikle genel üretim maliyetlerini tesislere veya bölümlerin maliyet havuzlarına veya maliyet merkezlerine dağıtır, daha sonra ise üretim çıktısına dağıtır. FDM yöntemi; kaynaklar tarafından oluşturulan faaliyetlerin kaynak kullanımı ve bu faaliyet maliyetlerinin maliyet birimlerine bağlanması açısından, geleneksel maliyetleme sisteminden farklılaşmaktadır.²²⁵

FDM, işletme içindeki faaliyetlerin işlemsel olarak anlaşılmasında çok önemli bir yer tutar ve aşağıdaki faydaları sağlar.²²⁶

²²⁴ Erdoğan, **Ön.ver.** ,s.89.

²²⁵ Blocher, Chen, Lin, **Ön.ver.** ,s.108.

²²⁶ Forrest, **Ön.ver.** ,s.308.

- Önemli faaliyetleri ve tüketilen kaynakları tanımlar:
 - İnsanlar ne yapıyor?
 - Hangi kaynaklar nasıl tüketiliyor?
 - Fonksiyonel olmayan faaliyet maliyet etkenlerini saptar.
- Her bir faaliyetin girdi ve çıktılarını saptar:
 - Bir faaliyet için girdi olan diğer faaliyet için çıktı olabilir
 - Faaliyetler arasındaki karşılıklı etkileşimin anlaşılması
- Faaliyet akış diyagramlarını kullanarak faaliyet akışını belgelendirir:
 - İlişkili olan faaliyetlerin ağı oluşturulur
 - Çoklu aşamaya sahip faaliyet ilişkileri tanımlanır
 - İş süreci grafik olarak sunulur

FDM'nin tasarımı; üç temel aşamadan oluşur. Bu aşamalar:²²⁷

- Kaynak maliyetlerinin ve faaliyetlerin tanımlanması: Öncelikle faaliyet analizi yardımıyla kaynak maliyetleri belirlenir. Bu maliyetler, çeşitli faaliyetlerin oluşması için meydana gelir. Birçok kaynak maliyeti, büyük defterdeki alt hesaplarda bulunmaktadır. Örneğin; malzemeler, tedarik, depolama, mobilya ve demirbaş, binalar, malzemeler, ücretler ve muhasebe gibi.

- Faaliyetlere kaynak maliyetlerin dağıtımı: Kaynak maliyet etkenleri, faaliyetlere kaynak maliyetlerinin dağıtımında kullanılır. Burada önemli olan; neden sonuç ilişkisine sahip iyi bir kaynak maliyet etkeninin seçilmesidir. Kaynak maliyetleri; faaliyetlere ya direkt olarak ya da hesaplanarak dağıtılır. Direkt dağıtımda; kaynakların faaliyetler tarafından gerçek kullanımının hesaplanması gerekir. Direkt dağıtım olmadığı takdirde, bölüm yöneticileri her bir tanımlanmış faaliyetin harcadığı zamanı veya çabayı hesaplamaya çalışır.

- Maliyet birimlerine faaliyet maliyetlerinin dağıtımı: Maliyet faaliyetleri bilindikten sonra, birim faaliyet başına düşen maliyet hesaplanmalıdır. Bu da, faaliyet tarafından üretilen çıktının birim başına maliyetinin hesaplanmasıyla olur.

²²⁷ Blocher, Chen, Lin, **Ön.ver.** ,s.109.

Çıktılar; faaliyetler tarafından oluşturulmuş maliyet birimleridir. Bu birimler; ürünler, hizmetler, müşteriler, projeler veya iş birimleri olabilmektedir. Bu aşamada, faaliyet maliyet etkenleri, maliyet birimlerine faaliyet maliyetlerinin dağıtımında kullanılmaktadır.

Yukarıda kısaca değindiğimiz FDM süreci, aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır. Bu aşamalara aşağıdaki bölümlerde değineceğiz.

- a) İşletme sürecinin tanımlanması ve faaliyetlerin belirlenmesi
- b) Faaliyet sözlüğünün hazırlanması
- c) Faaliyet planının çıkarılması
- d) Faaliyet merkezlerinin ve faaliyet seviyelerinin belirlenmesi
- e) Maliyet etkenlerinin tanımlanması
- f) Son olarak da dağıtımların yapılması

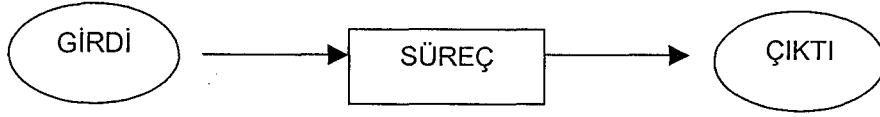
2.2.1. İşletme Sürecinin Tanımlanması ve Faaliyetlerin Belirlenmesi

İşletme sürecinin tanımlanması; işletmenin vizyon ve misyonunun dikkate alınarak, temel süreçlerin ve bu süreçlerin ana maliyet etkenlerinin tespit edilmesidir. Bu durum da, süreç analizini gerekli kılar. Bu temel süreçler, tanımlandıktan sonra, bu temel süreçleri sürdürmek için, başka hangi süreçlere ihtiyaç duyulduğu tespit edilmelidir. Bu süreçler de, destek süreçleri olarak tanımlanmaktadır.²²⁸

Süreç; girdilerin, dış veya iç müşterilere çıktılar üretmesini sağlayan faaliyetler bütünü olarak tanımlanabilir²²⁹. Süreç şekli Şekil 20'de gösterilmektedir.

²²⁸ Özer, **Ön.ver.**, s.83.

²²⁹ Ernest Glad, Hugh Becker, **Activity-based Costing and Management** (Kenwyn: Juta&Co,LTD, 1994), s.99.



Şekil 20. Süreç

Kaynak: Ernest Glad, Hugh Becker, **Activity-based Costing and Management** (Kenwyn: Juta&Co,LTD, 1994), s.99.

Süreç analizinde; süreçleri temelde ikiye ayırmaktayız. Bunlar temel ve destek süreçleridir. Temel süreçlere aşağıdaki örnekleri verebiliriz:²³⁰

- Tedarik
- İşlemler
- Pazarlama
- Dağıtım
- Müşteri hizmetleri

Bu temel süreçlerin yanında, bu süreçlerin eylemlerine katkıda bulunan destek süreçleri vardır. Bu süreçlere örneklerde aşağıdaki gibidir:²³¹

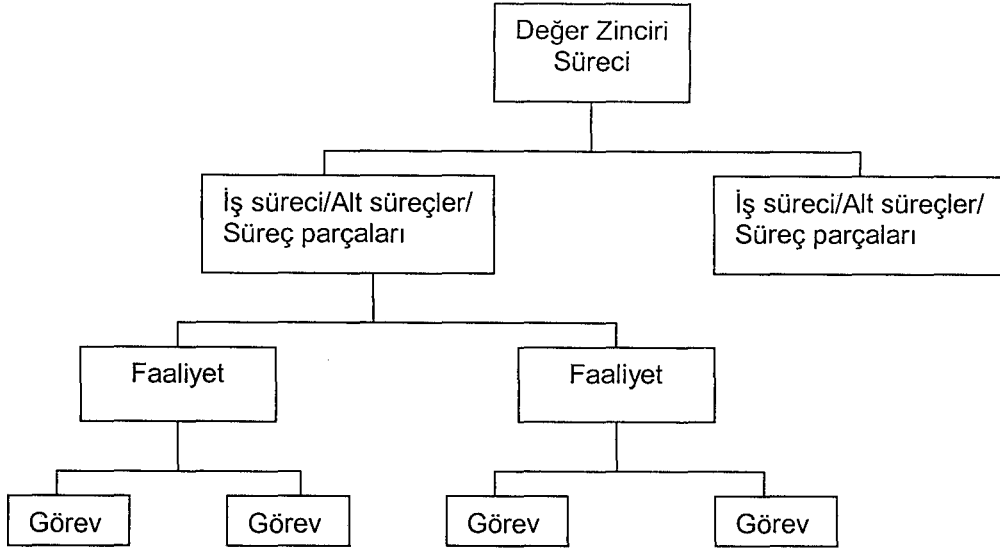
- Yönetim, planlama ve koordinasyon
- Teknoloji desteği
- İnsan kaynakları yönetimi

Yukarıda, tanımladığımız süreçler birçok yapıda karşımıza çıkabilmektedir. Örneğin; işletme birden fazla tedarik sürecine sahip olabilmekte ya da üretim süreci birçok işlemsel süreçlerle ilgili olarak ortaya çıkabilmektedir. Bu süreçler, aynı zamanda birçok görevi içeren faaliyetleri de bünyesinde toplamaktadır²³². Bir sürecin temel yapısı, Şekil 21’de görülmektedir.

²³⁰ Glad, Becker, **Ön.ver.** , s.99.

²³¹ Glad, Becker, **Ön.ver.** , s.100.

²³² Glad, Becker, **Ön.ver.** , s.100.



Şekil 21. Sürecin Temel Yapısı

Kaynak: Ernest Glad, Hugh Becker, **Activity-based Costing and Management** (Kenwyn: Juta&Co,LTD, 1994), s.101

Süreçlerin tanımlanmasından sonra; süreç değer analizi yöntemi kullanılabilir. Süreç değer analizi; maliyetlerin azaltımı ve sürecin geliştirilmesine yönelik bir yöntemdir. Bu yöntemde kaynak kullanımı ve maliyete neden olan etkenler tanımlanır. Kısaca bu yöntemde; bir işletmede belirli süreçlerin tanımlanması ve analizi yapılmaktadır. Klasik maliyet muhasebesi sistemleri, faaliyetler arasındaki ilişkiyi ortaya koyamamakta ve sonuçta maliyetlerin azaltılmasında veya ortadan kaldırılmasında yeterli olamamaktadır. Fakat süreç değer analizi, süreçteki faaliyetler arasındaki ilişkiyi ortaya koymakta ve böylece işletmeler, süreci harekete geçiren olayları kontrol altında tutarak, faaliyet maliyetlerini azaltabilecek veya ortadan kaldırılacaklardır. İşte bu yüzden, süreç değer analizi; bir ürünün üretimi ve müşteriye sunulmasında yer alan ve kaynakları kullanan tüm faaliyetleri tanımlar ve faaliyet analizine katkıda bulunur.²³³

²³³ Kaygusuz, **Ön.ver.** ,s.112-113.

2.2.1.1. Faaliyetlerin Tanımlanması ve Seçilmesi

Faaliyetler; FDY sürecinde analiz bölümünün odak noktasını oluşturmaktadır. Bu anlamda; faaliyetlerin doğru tanımlanıp seçilmesi analiz için de önemli noktalardan biridir. Faaliyetler, planlama, programlama, koordinasyon, performans, ölçme, kontrol, değerlendirme gibi işletmeyi yansıtan birçok işlemden oluşur. Yöneticiler, sadece oluşan faaliyetleri yönetebilirler, maliyetleri ise yönetemezler. Bu nedenle; maliyetler faaliyet işlemlerinin yönetilmesi ile ancak kontrol altına alınabilirler. Ayrıca, her bir faaliyet, hangi bölümlerin bütçe kaynaklarında ne durumda olduğunu gösterebilmektedir. Çünkü, faaliyet işlemleri; süreç girdilerinden süreç çıktılarına ulaşabilmek için bütçe kaynaklarını kullanmaktadırlar²³⁴. İşte bu saydığımız nedenlerden dolayı faaliyetlerin tanımlanması ve seçilmesi faaliyet analizi bölümünde de çok önemli bir yere sahiptir.

Bu aşamada, faaliyetlerin tanımlanma kriterleri ve seçilmesi için gerekli veri toplama teknikleri üzerinde durulacaktır. Faaliyetlerin tanımlanmasının yeterli olup olmadığının belirlenmesi için ise birçok kural bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir:²³⁵

- Sifat (opsiyonel) + isim + fiil kalıbının kullanılarak faaliyet tanımlaması yapılması: Faaliyetlerin saptanması için en çok kullanılan yöntemdir. Parça montajı, delik delme, rapor hazırlama, makine kurulumu, müşteri siparişi alma, kontrol etme, hammadde teslimi, satıcı seçimi, isim ve fiil ile tanımlanan faaliyetlere örneklerdir. İsim ve fiilin başına sıfat gelmesi çoğu kez bu yöntemde fayda sağlamaktadır²³⁶. Örneğin; müşteri siparişi alma, satıcı sipariş alma faaliyetinden ayrılmakta ve böylece sipariş almadaki karışıklık önlenmektedir.
- Faaliyet; fark edilebilir ve homojen bir çıktıya sahip olmalıdır.

²³⁴ Brandt, Levine, Gourdaux, **Ön.ver.**, s.24.

²³⁵ Brimson, Antos, **Ön.ver.**, s.111-112.

²³⁶ Miller, **Ön.ver.**, s.85.

- Faaliyet, öncelikle tek bir kişi tarafından yapılmalıdır. Diğer kişiler tarafından yapılan önemsiz aşamalar ise görevlerdir.
- Faaliyetler, önemli bir düzeyde harcamaları göstermelidir.
- Faaliyetler, süreç yönetimini desteklemelidir.
- Faaliyetler tanımlanırken işletme hizmetleri (servisler) göz ardı edilmelidir. Çünkü bir hizmet, hiçbir zaman faaliyet tanımını etkilemez.
- Faaliyetler, basit tutulmalıdır.

Yukarıda saydığımız kurallar dışında, faaliyetlerin işletmede önemli bir yere sahip olup olmadığını anlamak için aşağıdaki kriterler göz önünde tutulmalıdır.²³⁷

- İşletmenin müşterisiyle etkileşimde olduğu yerlerdeki faaliyetler. Dış müşterinin gördüğü ve tüm işletme hakkında bir yargıya vardığı faaliyetler önemli faaliyetlerdir. Örneğin; ticari bir havayolunun müşterisi; ilk olarak bagaj kontrolü, rezervasyon veya kalkış saatlerinin bildirilmesi gibi faaliyetlerle karşılaşacak ve bunlara bakarak işletme hakkında bir yargıya varacaktır. Bu faaliyetler dışındaki, satıcı ödemeleri veya satın alma siparişlerinin hazırlanması gibi faaliyetlerle ilgilenmeyecektir.
- Yüksek maliyetli faaliyetler. Yüksek miktarlarda kaynak tüketen faaliyetler önemli faaliyetlerdir. Burada; Pareto ya da Sutton kuralları yoluyla yüksek maliyetli faaliyetler saptanabilir.

Pareto analizi; 20/80 kuralını ortaya koymaktadır. Buna göre oluşan maliyetlerin %80'inden, gerçekleştirilen faaliyetlerin %20'si sorumludur. Willie Sutton kuralında ise; yüksek maliyetli ve tasarruf imkanı olan faaliyetler üzerinde durulması gerektiği ifade edilmektedir. Willie Sutton, bir banka soyguncusuydu ve niçin banka soyduğu sorulduğunda, en çok paranın orada olduğu için cevabını vermiştir.

²³⁷ Miller, Ön.ver. ,s.86.

- Temel veya destekleyici faaliyetler. Temel olan faaliyetler, örneğin işletmenin ürün ve hizmetlerini dağıtacak olan faaliyetlerdir, bu faaliyetler işletme açısından önemli faaliyetlerdir.
- Amaçları destekleyen faaliyetler. Stratejik vizyonlar, misyonlar ve amaçlar, faaliyetler aracılığıyla tamamlanır. Amaçların oluşturulması ve tamamlanması için faaliyetler önemlidir.
- Rekabetçi avantajda kullanılacak faaliyetler. Rakipleri alt edecek ve rekabetçi avantaj sağlayacak her bir faaliyet, işletme için çok önemlidir.

İşletmedeki faaliyetlerin tanımlanabilmesi ve envanterinin yapılabilmesi için faaliyetler hakkında bilgiye ihtiyaç vardır. Bu bilgiler de, veri toplama teknikleri sayesinde sağlanır. Uygun bir veri toplama tekniğinin seçiminde göz önünde bulundurulmuş iki temel kriter; ölçümün doğruluk derecesi ve maliyetidir. Daha doğru ölçüm tekniklerinin kullanılması ise önemli ölçüde eğitimi ve zamanı gerektirir.²³⁸

Faaliyet verilerinin toplanmasında birçok metot kullanılmaktadır. Bunlardan en çok kullanılanları aşağıdaki gibidir:²³⁹

- Personelle mülakat
- Personeli izleme
- Rastgele örnek seçimi
- Kaydedilmiş veriler

Her faaliyet tanımı yöntemi; kendi avantajları ve dezavantajları doğrultusunda ölçüm araçları kullanılırlar. Bu araçlar aşağıdaki gibidir:²⁴⁰

- Görüşme
- Gözlem
- Atölye çalışması
- Kendi kendini analiz

²³⁸ Erdoğan, **Ön.ver.** ,s.82.

²³⁹ Brimson, Antos, **Ön.ver.** ,s.112.

²⁴⁰ Brimson, Antos, **Ön.ver.** ,s.113.

- Faaliyet örneği

Faaliyetler, faaliyet analizi yapılırken de yapısal bir yaklaşım içinde ele alınmalıdır. Çalışma kağıtlarının ve dağıtım çizelgelerinin kullanılması, öncelikle faaliyetlerin belirlenmesinde ve daha sonra da analiz yapılmasında yardımcı olur. Bir çalışma kağıdına örnek Şekil 22'de görülmektedir.

| NO | FAALİYET | SÜRE | GİRDİ | ÇIKTI |
|----|----------|------|-------|-------|
| | | | | |

Şekil 22. Çalışma Kağıdı

Kaynak: James A. Brimson, John Antos, **Activity-Based Management For Service Industries, Government Entities, and Non profit Organizations** (New York: John Wiley & Sons, Inc.,1994), s.113.

2.2.2. Faaliyet Sözlüğünün Hazırlanması

Faaliyet sözlüğü; işletme içindeki faaliyetlerin genel veya standart tanımını sağlayan, liste veya tanımlar topluluğudur. Sözlük; faaliyet hakkında bilgileri içermenin yanında, faaliyetle ilgili tanımları, iş süreçlerini, fonksiyon kaynaklarını, girdileri, çıktıları, tedarikçileri, müşterileri, çıktı ölçülerini, maliyet etkenlerini, özellikleri, görevleri ve diğer faaliyeti tanımlayıcı unsurları içermektedir.²⁴¹

Faaliyetlerin tanımlanması ve uzlaştırılmasından sonra ayrıntı düzeyinde bir faaliyet sözlüğü (listesi) hazırlanmalıdır. Bu sözlüğün amacı; öncelikle faaliyet envanterini çıkarmak bu işlem yapılırken benzer faaliyetlerin birleştirilmesi ve faaliyetlerin birincil ve ikincil olarak da sınıflandırılması öngörülmektedir. Birincil faaliyetler; çıktıları örgütsel birimin dışında kullanılan faaliyetler olmakta iken ikincil faaliyetler ise; bölüm içinde birincil faaliyetleri destekleyen faaliyetlerdir. Bu

²⁴¹ Dierks, Cokins, **Ön.ver.** ,s.36.

sınıflama ikincil faaliyetlerin maliyetini, birincil faaliyetlere bölüştürmek için gerekli olmaktadır.²⁴²

Faaliyet sözlüğü aşağıdaki özelliklere sahip olmalıdır:²⁴³

- Faaliyet sözlüğünde birleştirilmiş veriler her bir fonksiyonel çalışma alanı için olmalıdır.
- Vardiya içindeki tüm fonksiyonlar, düzeyler ve devirler sayılmalıdır.
- Bütünlük ve kesinliğin sağlanması için çalışanlarla mülakat doğrultusunda faaliyet sözlüğü sürekli gözden geçirilmelidir.

Faaliyet sözlüğü Şekil 23'de görülmektedir:

| FAALİYET | | SÖZLÜĞÜ | | Fonksiyonel Çalışma Alanı | |
|---------------|-------------------|----------------|----------------|---------------------------|----------|
| Faaliyet İsmi | Faaliyet Türü B/İ | Çalışma Etkeni | Maliyet Unsuru | Performans Ölçüsü | Yorumlar |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

Şekil 23. Faaliyet Sözlüğü Şekli

Kaynak: Edward Forrest, **Activity-Based Management: A Comprehensive Implementation Guided** (New York: Mc Graw – Hill, 1996), s.50.

Faaliyet sözlüğü; veri toplama tekniklerinden elde edilen bilgiler sonucunda elde edilmiştir. Tamamlanmış bir faaliyet sözlüğü aşağıdaki bilgileri içermelidir:²⁴⁴

²⁴² Erdoğan, **Ön.ver.** ,s.87.

²⁴³ Forrest, **Ön.ver.** ,s.49.

²⁴⁴ Forrest, **Ön.ver.** ,s.51.

- Fonksiyonel çalışma alanı
- Faaliyet ismi
- Faaliyet türü – birincil veya ikincil
- Çalışma etkeni
- Maliyet unsuru
- Performans ölçüsü

2.2.3. Faaliyet Planının Çıkarılması

Faaliyet planı; faaliyetler arasındaki ilişkiler belirlendikten sonra, bu ilişkileri bir işletme süreci olarak grafik şeklinde göstermede kullanılır. Faaliyet planı, işletmenin faaliyet tüketimine göre maliyet yapısını da açıklamaktadır.²⁴⁵

Faaliyet planında yer alan her bir faaliyet, süreç şeklinde belgelendirilmelidir. Belgelendirilmiş süreç aşağıdaki unsurları içermelidir:²⁴⁶

- Faaliyet nasıl ve kim tarafından oluşturuluyor?
- Faaliyetin kabul ettiği girdi nedir?
- Faaliyete girdi için, diğer faaliyetler veya gereksinim karşılayan işletmeler ne sağlamaktadır?
- Faaliyetin ürettiği çıktı nedir?
- Faaliyetlerin veya müşterilerin, işletmenin fonksiyonunda kabul ettiği çıktı nedir?
- Faaliyetin oluşması için hangi destek sistemi veya kaynak kullanılmaktadır?

²⁴⁵ Erdoğan, **Ön.ver.** ,s.88.

²⁴⁶ Forrest, **Ön.ver.** ,s.90.

Faaliyet planı; yapılan işin modelini yakalamaya ve fonksiyonel alanda faaliyetin nasıl yapıldığını anlama konusunda yardımcı olur. Ayrıca, faaliyetlerin diğer fonksiyonel alanlarla olan etkileşiminin ve faaliyetin tamamlanması için gereken karar süreçlerinin görülmesini sağlar.²⁴⁷

2.2.4. Faaliyet Merkezleri ve Faaliyet Seviyelerinin Belirlenmesi

Faaliyetler, tanımlanıp belirlendikten, faaliyet sözlüğünün ve planının oluşturulmasından sonra, bu faaliyetler çok sayıda olacağından ve her birinin ayrı ayrı izlenmesi ekonomik olmayacağı için, faaliyetler merkezler itibariyle bir araya getirilmelidir. Merkezlerin belirlenmesinde; faaliyet analizleri ve bu analizlerin sonuçları etkili olmaktadır.

Faaliyet merkezi; sürecin bir aşamasında birbirinden ayrı olarak yerine getirilen faaliyetlere ilişkin maliyetlerin raporlandığı bir süreç parçasıdır. Faaliyet merkezleri; faaliyet maliyetlerinin ayrı ayrı belirlendiği bir üretim sürecinin bileşenleri ve çıktı veya nihai ürünler tarafından faaliyetlerin doğrudan kullanıldığı yerlerdir. Faaliyet merkezleri belirlenirken eğer maliyet unsuru müşteri ise; sipariş düzeyinde faaliyetler, müşteri düzeyinde faaliyetler, dağıtım kanalı düzeyinde faaliyetler, pazar düzeyinde faaliyetler ve işletme düzeyinde faaliyetler dikkate alınarak merkezler belirlenir.²⁴⁸

Maliyet unsuru ürün ise, üretim sürecindeki faaliyetler dört grupta toplanabilirler. Bunlar:²⁴⁹

- Birim seviyesindeki faaliyetler; bir birim ürün üretiminin her defasında gerçekleştirilen faaliyetler. Bu faaliyetler, üretim hacmiyle doğru orantılı olmalıdır. Örnek olarak; direkt ilk madde ve malzeme kullanımı, direkt işçilik saati kullanımı, enerji tüketimi vb.

²⁴⁷ Forrest, **Ön.ver.** ,s.90.

²⁴⁸ Kaygusuz, **Ön.ver.** ,s.117-118-119.

²⁴⁹ Figen Öker, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**(İstanbul: Literatür Yayınları :109, Kasım 2003), s.38-39., Selman Aziz Erden, "İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:11, Yıl:4, Ocak, (2004), s.21-22.

- Parti seviyesindeki faaliyetler; bir ürün partisinin her üretiminde gerçekleştirilen faaliyetler. Örnek olarak; satın alma siparişleri, makinelerin işe hazırlanması, malzeme taşınması vb.
- Ürün seviyesindeki faaliyetler; her bir farklı türden ürünün üretimiyle ilgili olarak yapılan faaliyetlerdir. Örnek olarak; parça stoklarının korunması, tasarım değişikliği istekleri, mühendislik değişikliği istekleri vb.
- Tesis(İşletme) seviyesinde faaliyetler; işletmede yürütülen tüm faaliyetlerin sürekliliğini sağlamak için yapılan faaliyetlerdir. Bu faaliyetleri her bir ürünle ilişkilendirmek zor olduğu için, bu maliyetler dönem gideri olarak kabul edilir. Örnek olarak; genel yönetim, pazarlama, satış, dağıtım vb.

Yukarıda sıraladığımız, faaliyet seviyelerinden ilk üçü, ürünler ile ilişkinin kurulduğu faaliyet seviyeleridir. Bu üç grup faaliyet seviyesine ait maliyetler, faaliyet seviyeleri ile üretilen ürünler arasındaki ilişkiyi temsil edebilecek yükleme anahtarları kullanılarak, ürünlere yüklenirler.²⁵⁰ Tesis(İşletme)seviyesindeki faaliyetlerin maliyetlerinin yüklenmesinde ise sorun çıkmakta, bunun nedeni ise; işletme seviyesindeki faaliyetlerin çok çeşitli ürünlere ait olması ve bu yüzden her ürünün bu faaliyetlerden ne kadar tükettiğinin tam olarak bilinmemesidir. Bu durumda FDM, bu maliyetleri ürünlerle ilişkilendirmeyip dönem gideri olarak kabul eder.²⁵¹

2.2.5. Maliyet Etkenlerinin Tanımlanması

FDY ile FDM arasındaki ilişkiyi gösteren, önceki Şekil 10'da; maliyet bakış açısı ve süreç bakış açısı bulunmaktaydı. Maliyet bakış açısı; kaynaklar, faaliyetler ve maliyet birimlerinden oluşurken, süreç bakış açısı ise; maliyet etkenleri, faaliyetler ve performans ölçülerinden oluşmaktaydı. FDM modelinde, maliyet dağıtım yönü irdelendikten sonra, süreç yönüne baktığımızda karşımıza maliyet etkenleri ve analizi çıkmaktadır.

²⁵⁰ Hacırüstemoğlu, Şakrak, **Ön.ver.** ,s.39.

²⁵¹ Erden, (2004), **Ön.ver.** ,s.22.

Süreç yönünde; faaliyet ve faaliyete neden olan olay arasındaki ilişki incelenirken ayrıca performans değerlemeleri de yapılmaktadır. Bu yüzden her bir faaliyet için maliyet etkenleri ve performans ölçüleri hakkında bilgi toplama; faaliyet analizi, maliyet etkenleri analizi ve performans analizi ile yapılmaktadır.

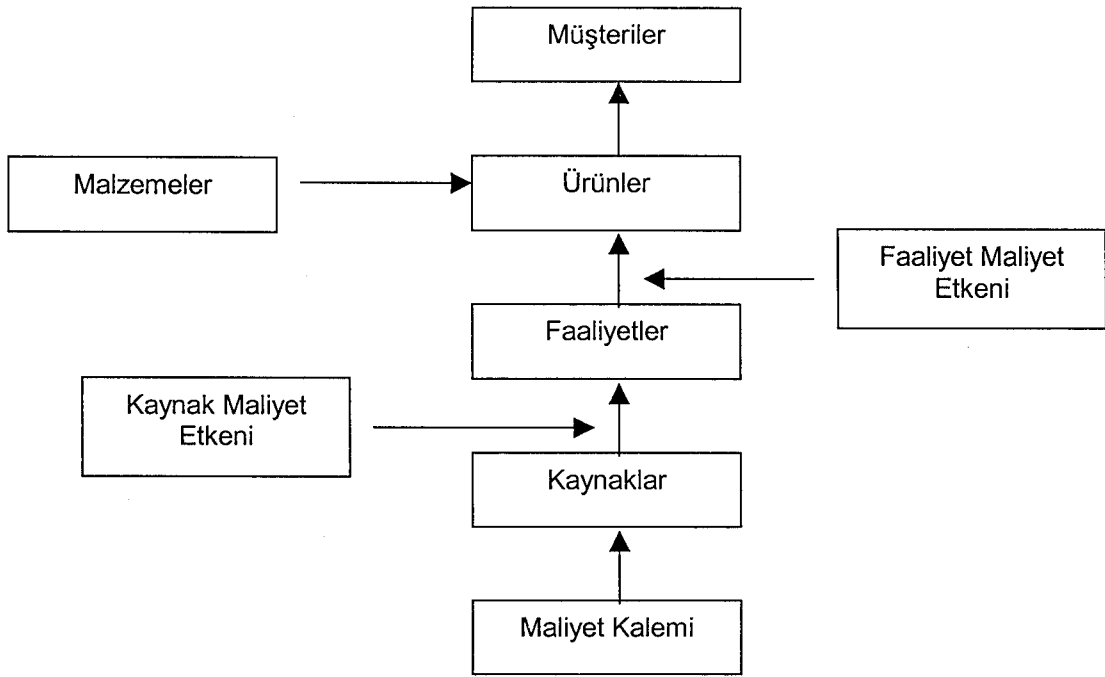
Geleneksel sistemlerde, genel üretim maliyetleri iki aşamalı bir süreçten geçirilerek ürünlere yüklenmektedir. Bu süreçte maliyetlerin, ürünlere yüklenmesinde belirli dağıtım anahtarları kullanılmaktadır, fakat bu dağıtım anahtarları, gerçekleştirilen faaliyet, maliyet ve üretim miktarı arasındaki ilişkiyi tam olarak ortaya koyamaz. Bu yüzden, maliyet yapısının belirlenmesinde, gerçekleştirilen faaliyet ve maliyet etkenlerinin tanımlanması ve bunlar arasındaki ilişkinin ortaya konulması gerekmektedir. Faaliyet, belirli bir amaca ulaşmak için gerçekleştirilen işlemdir ve faaliyetler maliyet yönetiminin en can alıcı noktasıdır²⁵². Faaliyetlerin esas alındığı bu sistem, stratejik maliyet yönetimi anlayışı içinde geliştirilmektedir ve faaliyet maliyetlerinde değindiğimiz, faaliyete dayalı maliyetleme olarak adlandırılmaktadır.

Faaliyete dayalı maliyet etkenleri, bu modelde kaynak – faaliyet – maliyet birimleri arasındaki neden-sonuç ilişkisini ortaya çıkarmakta, ayrıca performans değerlemelerinde de kullanılmaktadır. Bu yüzden maliyet etkenlerinin tanımlanması ve analizi çok önemli bir hal almaktadır.

Geleneksel sistemde, maliyet etkenleri kavramı yerine dağıtım anahtarı veya dağıtım ölçüsü kavramı kullanılır. Her iki kavramın işlevi aynı olmasına rağmen maliyet etkenleri dağıtım anahtarlarından çok daha geniş inceleme ve analiz gerektirir²⁵³. Maliyet etkenlerinin işleyişi Şekil 24'de daha kolay anlaşılabilir.

²⁵² Kaygusuz, **Ön.ver.**, s.94.

²⁵³ Melek Çakır Eker, "Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı", **Uludağ Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:XXI, Sayı:1, (2002), s.242.



Şekil 24. Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Temel Fikri

Kaynak: Qpr Crash Course in ABC/ABM, http://www.qpronline.com/slides/ABC/ABC_course.pdf, 2003.'deki örnek alınarak, geliştirilmiştir.

Şekil 24 incelendiğinde; öncelikle şunlar tespit edilir. İşletmede yapılanlar, homojen gruplara ayrılarak sınıflandırılır ve bunlara faaliyetler denir. Faaliyetler, kaynakları tüketmektedir, kaynaklar faaliyetlere yüklenir. Faaliyetlerde, ürünlere ve/veya müşterilere yüklenir²⁵⁴. Şekilden de görülebileceği gibi, tüketilen kaynaklar da maliyet kalemidir. Maliyet kalemleri, maliyet biriminde yer alan ve bir faaliyet tarafından tüketilen kaynak için ödenen tutarı ifade eder.²⁵⁵

Yukarıdaki Şekil 24'deki kaynak ve ürün arasındaki ilişkiyi ortaya koyacak bir bağlantının kurulması gerekir. Bu bağlantı; iki aşamada sağlanır. Kısacası, iki aşamalı bir dağıtım vardır. İlk aşamada; kaynak ve bu kaynakları kullanan faaliyet arasındaki ilişki "kaynak maliyet etkeni" ile sağlanırken, ikinci aşamadaki faaliyet ve bu faaliyetleri kullanan ürünler arasındaki ilişkide "faaliyet maliyet etkenleri" sayesinde sağlanır. Daha önceki bölümde de değindiğimiz gibi iki tür etken bulunmaktadır, bunlar:²⁵⁶

²⁵⁴ Qpr Crash Course in ABC/ABM, http://www.qpronline.com/slides/ABC/ABC_course.pdf, 2003.

²⁵⁵ Kaygusuz, **Ön.ver.**, s.94.

²⁵⁶ Brandt, Levine, Gourdaux, **Ön.ver.**, s.26.

- Kaynak maliyet etkeni: faaliyetler tarafından tüketilen kaynakların ölçümünü ve dağıtımını yapar.
- Faaliyet maliyet etkeni: bir faaliyet ile gerçekleştirilen işlem sayısı ve gereksinilen çaba seviyesinin ölçümünü yapar, ürünlere yüklemeye kullanılır.

Kaynak maliyet etkeni ile faaliyet maliyet etkeni arasındaki ilişkiyi ve örneklerini şu şekilde açıklayabiliriz:²⁵⁷

Endirekt giderler, tamamlanmış ürünlere dağıtılması gerekli olan genel üretim maliyetleridir. Bu maliyetler; oda kirası, temizleme, bilgisayar temini ve bakımı, ısınma gideri, su, yazılım, ağ yönetimi, kağıt, yazıcı, fotokopi makinesi toneri vb. unsurlardan oluşur. İşte kaynak maliyet etkeni bu aşamada belirlenir. Örneğin; ısınma gideri için kaynak maliyet etkeni, maliyet merkezinin m²'si olarak tespit edilebilir ya da ağ, bilgisayar ve bilgisayar bakımı giderleri, kullanılan saate dayalı olarak dağıtılabilir. Her bir kaynak maliyet etkeni oranı, yıllık toplam kaynak maliyetinin, bir yılda kullanılan toplam maliyet etkeni sayısına bölünerek bulunabilir.

Faaliyet maliyet etkeni ise; faaliyet tarafından oluşan maliyeti direkt olarak açıklayabilen herhangi bir faktördür. Genellikle, FDM, farklı çeşitte faaliyet maliyet etkeni kullanır. Örneğin; faaliyetin oluş sayısını gösteren işlem etkeni veya faaliyetin oluşması için gereken zamanı gösteren süre etkeni gibi. Bazı etkenlerin, makine faaliyetinin maliyetini açıklamaya yarayan makine saati gibi, kolay dağıtımı yapılırken, diğer etkenler için daha ayrıntılı açıklamalara ihtiyaç duyulabilir. Faaliyet maliyet etkeni oranı, her bir faaliyetin toplam maliyetini, faaliyet maliyet etkeni büyüklüğüne bölünmesiyle bulunur.

Maliyetler, maliyet merkezlerine; ya doğrudan dağıtılabilir ya da birinci aşamada kullanılan kaynak maliyet etkenleri aracılığıyla dağıtılabilir. Eğer etkenler aracılığıyla dağıtılacaksa bu etkenlerin tespit edilmesi gerekir. Kaynak maliyet etkeni belirli bir faaliyet ile maliyet grubu arasındaki neden-sonuç ilişkisini yansıtması gerekir. Bu nedenle seçiminde de bu ilişkiye bağlı kalınarak etken

²⁵⁷ David Ben-Arieh, Li Qian, "Activity-Based Cost Management For Design and development Stage", **International Journal of Production Economics**, Volume:83, Issue:2, February (2003), s.172-173.

belirlenmesi gerekir. Ürün maliyetlerinde, herhangi bir yanlış hesaplamadan kaçınmak için, maliyetlerin maliyet merkezlerine mümkün olduğunca doğrudan dağıtılması tercih edilmelidir.²⁵⁸

Dağıtımın ikinci aşamasında; faaliyet maliyet etkenleri kullanılır. Faaliyet maliyet etkenlerinin seçiminde şu sorulara cevap aranmalıdır.²⁵⁹

- Ne kadar maliyet etkeni kullanılmalıdır?
- Hangi maliyet etkeni kullanılmalıdır?

Bu soruların cevapları, birbirleriyle ilişki içinde olduklarından seçilen faaliyet maliyet etkeninin türü, maliyetin doğru ve tam olarak belirlenmesini de etkilemektedir. Bu etkenlerin tanımlanacağı ve seçileceği zaman faaliyetin, faaliyet seviyesine uyumu aranmaktadır.²⁶⁰

Faaliyet maliyet etkenlerinin tespitinde aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulmalıdır:²⁶¹

- Fiili faaliyet tüketimine en uygun olan maliyet etkenlerinin seçilmesi
- Maliyet etkenleri ile bağlantı kurulan verinin elde edilme kolaylığı
- Maliyet etkeninin, ürünlerin fiili faaliyet tüketimini ölçme derecesi
- Performansın geliştirilmesini teşvik eden maliyet etkenlerinin seçilmesi
- Çok az rastlanan maliyet etkenlerinin sayısının en aza indirilmesi
- Asgari ölçüm maliyetine sahip olan maliyet etkenlerinin seçilmesi
- Yeni ölçümler gerektiren maliyet etkenlerinin seçilmemesine özen gösterilmesi

Yukarıdaki hususlar dikkate alınarak, faaliyet merkezleri içinde bulunan maliyet havuzlarına en uygun maliyet etkeninin seçilmesi ve bu etkene bağlı faaliyet maliyetlerinin ürün maliyetine yüklenmesi gerekmektedir. Eğer bir maliyet

²⁵⁸ Erdoğan, **Ön.ver.** ,s.72.

²⁵⁹ Kaygusuz, **Ön.ver.** ,s.122.

²⁶⁰ Kaygusuz, **Ön.ver.** ,s.122.

²⁶¹ Eker, **Ön.ver.** ,s.246.

havuzuyla ilgili birden fazla maliyet etkeni söz konusu ise korelasyon, regresyon ve diğer istatistikî teknikleri kullanarak ilişki derecesi en yüksek maliyet etkeni seçilmelidir.²⁶²

Ayrıca faaliyet maliyet etkeninin seçiminde üç faktör ele alınmalıdır.²⁶³

a) Ölçme maliyeti (maliyet etkeni ile ilgili bilgilerin edinilmesindeki kolaylık); faaliyete dayalı maliyetleme, nicel olarak elde edilmesi daha kolay olan maliyet etkenlerini kullanmaya çalışır. Bu kısmen, ürünler tarafından tüketilen faaliyetleri dolaylı olarak gösteren ve diğer maliyet etkenlerinin yerine geçen maliyet etkenleri kuralıyla sağlanır. Örneğin, muayene süresi yerine muayene sayısının kullanılması gibi. Bir faaliyetin süresini gösteren maliyet etkenleri yerine, o faaliyet ile gerçekleştirilen işlemlerin sayısını gösteren maliyet etkenleri kullanılır.

b) Korelasyon derecesi (maliyet etkeninin ölçüsü ile ürünlerin içerdiği faaliyetler arasındaki korelasyon derecesi); ürünler tarafından tüketilen faaliyetleri sadece dolaylı olarak gösteren maliyet etkenlerinin kullanımı, raporlanmış ürün maliyetlerinin çarpık olması riskini taşır. Çünkü bu tür maliyet etkenleri, faaliyetlerin gerçek tüketimini doğru olarak göstermezler. Belirlenen maliyet etkeninin, bir faaliyetin ürünler tarafından gerçek tüketimini ne kadar iyi temsil ettiği; her bir faaliyetin maliyet etkeni kanalıyla ürünlere yüklenen miktarları ile, ürün tarafından tüketilen gerçek miktarlar korelasyonu ile ölçülür.

c) İşletme üzerindeki etkisi; faaliyet maliyetlerinin ürün maliyetleri ile doğrudan ilişki kurmasını sağlayarak olumlu bir etki elde edilebilir. Bunun yanında, faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, üst yönetimi; yüksek hacimli, az karmaşık yapıli ürünlere yönlendirebilmektedir. Böylece bu etki teknik olarak, kârı da arttırabilmektedir. Ancak, düşük hacimli ürünlerde çok sayıda alıcı potansiyelinin varlığını, sürdürmek için gerekli olduğu da gözden kaçırılmaması gereken bir noktadır.

²⁶² Eker, **Ön.ver.** ,s.246-247.

²⁶³ Erden, **Ön.ver.** ,s.72-73., Kaygusuz, **Ön.ver.** ,s.125-126., Eker, **Ön.ver.** ,s.245.

2.2.6. Dağıtımın Yapılması

Faaliyet maliyetlerinin belirlenmesinde; işletme sürecinin tanımlanması ve faaliyetlerin belirlenmesi, faaliyet sözlüğünün hazırlanması, faaliyet planının çıkarılması, faaliyet merkezleri ile faaliyet seviyelerinin belirlenmesi ve maliyet etkenlerinin tanımlanmasından sonra sıra dağıtımın yapılmasına gelmiştir.

Dağıtım iki aşamada gerçekleşir; ilk aşamada; kaynak maliyet dağıtımı yapılmaktadır, genel üretim maliyetleri, faaliyet merkezleri olarak adlandırılan faaliyet grupları veya faaliyet maliyet havuzlarına uygun kaynak maliyet etkeni kullanılarak dağıtılmaktadır. İkinci aşamada; faaliyet maliyet dağıtımı yapılmaktadır, faaliyet maliyetleri uygun faaliyet maliyet etkenleri kullanılarak maliyet birimlerine dağıtılmaktadır. Bu şekliyle FDM, geleneksel maliyetleme sisteminden temelde iki yönden farklılık yaratmaktadır. İlki; FDM, üretim tesisi veya bölüm maliyet merkezleri yerine maliyet havuzlarını, faaliyetler veya faaliyet merkezleri şeklinde tanımlamaktadır. Diğeri; FDM'nin kullandığı maliyet etkenleri neden-sonuç ilişkisine dayanmaktadır. Geleneksel yaklaşım ise, kaynak maliyetleri veya maliyet birimleriyle ilişkisi çok az olan ya da hiç olmayan tek üretim hacmine bağlı maliyet etkenleri kullanır.²⁶⁴

2.3. Faaliyet Analizi

Faaliyet analizi; işletmedeki faaliyetlerin tespiti, tanımlanması ve analizi olarak ifade edilmektedir. Faaliyet analizi, işletmenin bir bölümünde hangi faaliyetlerin yapıldığını, faaliyetlerin kaç kişi tarafından yürütüldüğünü, faaliyetlerin yerine getirilmesi için harcanan zaman ve faaliyetin işletme için ifade ettiği değerler hakkında bilgi sağlar. Kapsamlı bir analizde; işletmenin değer zincirinde yer alan süreçlerdeki harcamaların faaliyet merkezi bazında belirlenmesi ve toplanması da sağlanır.²⁶⁵

²⁶⁴ Blocher, Chen, Lin, **Ön.ver.** ,s.108.

²⁶⁵ Kaygusuz, **Ön.ver.** ,s.120.

Genel olarak tanımlarsak, faaliyet analizi; süreçler içindeki ana faaliyetlerin belirlenmesi, temel performans göstergelerinin geliştirilmesi, kaynaklar ile faaliyetler arasındaki ilişkilerin saptanması, maliyetlerin faaliyetlere göre izlenmesi gibi eylemlerin yanında, her faaliyetin maliyet etkeni tanımlaması için ihtiyaç duyulan tüm analizleri bünyesinde barındırır.²⁶⁶

Özellikle, faaliyet analizi, işletme hakkında değerli bilgiler sağlar. Bu bilgiler aşağıdaki gibidir:²⁶⁷

- Ne yapıldı?
- Ne kadar iş yapıldı (iş yükü)?
- Nasıl yapıldı?
- Yapılan işin maliyeti?
- İşin kalitesi?
- İşin yapılması için gerekli zaman?
- Yapılan işin çıktısı?
- Müşteri/Tedarikçi ilişkileri?
- Hizmet ilişkileri?

Faaliyet analizi; faaliyet yönetimi için yol göstericidir. Faaliyet yönetimi, çalışanların yapılan işi anlamasını ve stratejik amaçlara ulaşmasında nasıl bir katkısı olduğunu ortaya çıkmasını sağlar. FDY sistemi; en iyi uygulamaları örnek olarak yöneticilere kılavuzluk ederek ve tutarlı bir performansı sağlamak için süreç kontrollerinin kurulmasını sağlayarak, geleneksel yönetim uygulamalarından farklı bir yol izlemiştir. Böylece, FDY, müşteri faaliyetleriyle ilgili yeni bilgilerin sağlanması için yöneticilere sürekli iyileştirme çalışmaları için desteklemektedir.²⁶⁸

²⁶⁶ Özer, **Ön.ver.** ,s.83.

²⁶⁷ Brimson, Antos, **Ön.ver.** ,s.103.

²⁶⁸ Brimson, Antos, **Ön.ver.** ,s.104.

Faaliyet analizi; birçok amacı desteklemektedir. Bu amaçlar aşağıdaki gibidir.²⁶⁹

- Müşteri tatmini
- İşletmenin yeniden yapılandırılması
- İş süreçlerinin yeniden tasarımı
- Hizmet kalitesinin geliştirilmesi
- Zamanın azaltılması
- Planlama ve bütçelemenin geliştirilmesi
- Sürekli iyileştirme
- Personel bağlılığı
- Önemli faaliyetlerin performanslarının tespiti
- Önemli faaliyetlerin maliyetlerinin tespiti
- Farklı bölümler arasındaki ilişki ve konuları belirleme

Faaliyetlerin yönetiminde dört temel yaklaşım vardır. Bunlar:²⁷⁰

- Faaliyetlerin elenmesi; faaliyetler tanımlandıktan sonra bazı faaliyetler elenebilir ve iş yeniden organize edilebilir.
- Faaliyetlerin seçimi; farklı stratejiler, farklı faaliyetlere neden olur. Örneğin; bir ürün tasarım stratejisi, değişik faaliyetlerin seçimini gerekli kılabilir.
- Faaliyetlerin azaltılması; önemli faaliyetlerin verimliliklerinin artırılması veya katma değer yaratmayan faaliyetlerin elenmesine kadar geçen sürede iyileştirilmesi için faaliyet azaltımına gidilebilir.
- Faaliyetlerin paylaşılması; önemli faaliyetlerin verimliliği, faaliyetlerin paylaşılması ile artırılabilir. Örneğin; yeni bir üretim

²⁶⁹ Brimson, Antos, **Ön.ver.** ,s.104., Tanış, **Ön.ver.** ,s.153.

²⁷⁰ A. Iris Carolfi, " ABM Can Improve Quality and Control Costs", **CMA Management**, Volume:70, Issue:4, May, (1996), s.16.

hattı, varolan makineleri kullanarak onları diğer üretim hatlarıyla paylaşabilir.

Faaliyet analizi yapılırken, iki farklı yol izlenir. Bunlar: bütünleştirme (aggregation) ve ayrıştırma (decomposition)dır. Yönetici faaliyet analizinde bu yollardan birini kullanmak durumundadır. Bütünleştirme; faaliyetleri fonksiyonlar veya iş süreçler şeklinde toplayarak bir araya getirme sürecidir. Ayrıştırma ise; faaliyetlerin görevler ve işlemler şeklinde dağıtılarak parçalanması sürecidir. Performans geliştirme, en iyi şekilde ayrıştırma yolu kullanılarak yapılmaktadır. Çünkü, faaliyetler görevlere ve işlemlere ayrıldıktan sonra bu görevler değişim mühendisliğine tabi tutulur ve bu görevler verimli faaliyetlere oradan da iş süreçlerine dönüştürülür.²⁷¹

Faaliyet analizinde genel olarak şu işlemler yapılır:²⁷²

- Çalışanlarının sağlığının ve güvenliklerinin geliştirilmesi için fırsatların belirlenmesi
- Katma değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesi
- Verimli faaliyetlerin belirlenmesi
- Katma değer yaratan faaliyetlerin işletme amaçlarına katkıları açısından değerlendirilmesi
- Faaliyetlerin, diğer işletmelerdeki faaliyetlerle karşılaştırılması
- Yapma ya da satın alma kararlarında faaliyetlerin karşılaştırılması
- Faaliyetler arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesi
- Faaliyet etkenlerinin anlaşılması
- Tüm maliyetlerin geliştirilmesi için fırsatların belirlenmesi

²⁷¹ Forrest, **Ön.ver.** ,s.320.

²⁷² Brandt, Levine, Gourdaux, **Ön.ver.** ,s.25.

- İsrafın, verimsizliğin ve fazlalığın yok edilmesi suretiyle maliyet tasarrufunun sağlanması
- Stratejik ve taktik kararların alınması

Yukarıda kısaca değindiğimiz faaliyet analizi, FDY sürecinde aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır. Bu aşamalara aşağıdaki bölümlerde değineceğiz.

- a) Katma değer yaratan/yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması ve analizi
- b) Kritik faaliyetlerin tanımlanması ve faaliyetlerin karşılaştırılması
- c) Faaliyetlerin iyileştirilmesi
- d) Maliyet etkenleri analizi

2.3.1. Katma Değer Yaratan/Yaratmayan Faaliyetlerin Tanımlanması ve Analizi

2.3.1.1. Katma değer yaratan/yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması

FDY'de; elenecek faaliyetlerin tanımlanması ve önemli faaliyetlerin verimli bir şekilde yerine getirilmesi için çalışmalar yapılır. İşlemlerin iyileştirilmesi için, yönetim; verimli olmayan ya da önemli olmayan faaliyetleri araştırmalı, faaliyetler için maliyet etkenlerini belirlemeli ve bu maliyet etkenlerinin düzeylerini düşürmeli ya da tümüyle elemelidir. Faaliyet analizinin temel görevi; faaliyetleri katma değer yaratan/yaratmayan şeklinde tanımlamaktır²⁷³. Bir işletmedeki faaliyetleri katma değer yaratan ve katma değer yaratmayan faaliyetler olarak ikiye ayırmak FDY anlayışının temel felsefesidir. Bu faaliyetleri şu şekilde açıklayabiliriz:²⁷⁴

²⁷³ Blocher, Chen, Lin, **Ön.ver.** ,s.118.

²⁷⁴ Agrawal, Siegel, **Ön.ver.** ,s.63., Arzova, **Ön.ver.** ,s.21.

- Katma değer yaratan faaliyetler: Müşteri tarafından elde edilen hizmet ya da satın alınan ürüne değer katan veya işletmenin ihtiyaçlarını karşılayan faaliyetlerdir. Örnek olarak; bir arabanın tasarımının yapılması, montajı, boyanması, motorun yerleştirilmesi, koltukların takılması, hava yastıklarının montajı gibi faaliyetler müşteriye değer katan faaliyetlerdir. Bu nedenle bu faaliyetler için bir ürün ya da hizmetin ortaya çıkarılmasında zorunlu olan faaliyetler de diyebiliriz.

- Katma değer yaratmayan faaliyetler: Bir ürün ya da hizmete maliyet yükü getiren ancak bu ürün ya da hizmetin pazar değerini arttırmayan faaliyetlerdir. Kısacası, katma değer yaratan faaliyetler dışında kalan tüm diğer faaliyetlerdir. Fakat şu da unutulmamalıdır ki; birçok katma değer yaratmayan faaliyet işletme açısından önemli olabilmektedir. Örneğin; işletme çalışanlarının eğitimi, bu eğitim faaliyeti bir üründen sürekli kalite bekleyen bir müşteriye ilgilendirmeyebilir. Bu nedenle, bu eğitim faaliyeti, henüz katma değer yaratmayan faaliyet olsa da önemlidir. Bu faaliyetlere örnek olarak; makinelerin tamiri, üretim yeri temizliği, madde ve malzemelerin hareket ettirilmesi gibi faaliyetler gösterilebilir. Bu faaliyetler, zaman harcamayı gerektirir ve ayrıca işletme kaynaklarını tüketirler fakat bu sırada müşteri için hiçbir değer üretmezler.

Yukarıdaki tanımlara baktığımızda, şu genel değerlendirmeyi yapabiliriz; katma değer yaratan/yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması; müşteri değerine (müşteri değeri; müşterinin ürünü aldığı anda sahip olduğu kazanım ile onu alırken yaptığı fedakarlık arasındaki farktır) ne kadar katkı yapıldığının veya işletme ihtiyaçlarının ne kadar karşılandığının faaliyet açısından değerlendirilmesi işlemidir. Yapılan katkının miktarı (ölçüsü), faaliyetin maliyet etkenine olan etkisini gösterir.²⁷⁵

Katma değer yaratmayan maliyetin ortaya çıkarılması, FDY sisteminin temel faydalarından biridir, fakat aynı zamanda en zor tespit edilen konudur. Çünkü, neyin katma değer yarattığı neyin yaratmadığı problemlidir. Katma değer yaratan ve katma değer yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması hem karışık hem de anlaşılması zordur. Katma değer yaratmayan faaliyetlerin raporlanması ve maliyetleri, çok çabuk bir şekilde çalışan personelin konusu haline gelir çünkü hiç

²⁷⁵ Dierks, Cokins, Ön.ver. ,s.39.

kimse yaptığı faaliyetin katma değer yaratmayan faaliyet olarak tanımlanmasını, işini kaybedecek diye istemez. Bundan dolayı, FDY; faaliyetleri yerine getiren personel üzerinde değil, faaliyetler üzerinde yoğunlaşır.²⁷⁶

Katma değer yaratan faaliyet, müşterinin istediği ürün veya hizmete bir şeyler eklerken, katma değer yaratmayan faaliyet ise ürün veya hizmete maliyet ve zaman ekleyip, müşterinin bakış açısından ise herhangi bir değer eklememektedir. Bu nedenle; iki kavramı ayırmak için, müşteri açısından olaya yaklaşmak gereklidir²⁷⁷. Fakat bu sırada işletme ihtiyaçlarının karşılanması da göz ardı edilmemelidir. Çünkü hangi faaliyetlerin değer katıp katmadığının tanımı işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir.

Katma değer yaratan ve katma değer yaratmayan faaliyetleri özet halinde Tablo 11'de görebiliriz.

²⁷⁶ A. Gunasekaran, R. McNeil, D.Singh, "Activity-Based Management In A Small Company:A Case Study", **Production Planning & Control**, Volume:11, No:4, (2000), s.393.

²⁷⁷ Glad, Becker, **Ön.ver.** ,s.29.

Tablo 11. Katma Değer Yaratan/Yaratmayan Faaliyetlerin Özeti

| FAALİYET | KATMA DEĞER YARATAN FAALİYET | KATMA DEĞER YARATMAYAN FAALİYET |
|----------------|------------------------------|---------------------------------|
| Ürün tasarımı | X | |
| Hazırlama | | X |
| Bekleme | | X |
| Lojistik | | X |
| Süreçleme | X | |
| Yeniden işleme | | X |
| Tamir | | X |
| Stoklama | | X |
| Kontrol | | X |
| Ürün teslimatı | X | |

Kaynak: Edward J. Blocher, Kung H. Chen, Thomas W. Lin, **Cost Management: A Strategic Emphasis** (New York: Second Edition, Mc Graw-Hill/Irwin Companies Inc.,2002), s.393.

Yukarıdaki katma değer yaratmayan faaliyetlerden birkaçının açıklaması aşağıdaki gibidir:²⁷⁸

- Makine hazırlama; makine hazırlanma süresince herhangi bir şey üretilmez, bu nedenle katma değer yaratmayan faaliyettir.
- Lojistik; Ürünün hareket ettirilmesi ürüne çok fazla değer katmaz, katma değer yaratmayan faaliyettir.
- Kontrol; bu faaliyet de müşteri bakış açısından bakıldığında herhangi bir değer katmamaktadır bu yüzden katma değer yaratmayan faaliyettir.

²⁷⁸ Gunasekaran, McNeil, Singh, **Ön.ver.** ,s.393.

- Stoklama; stoklar ürüne veya müşteriye herhangi bir değer katmaz, bu nedenle katma değer yaratmayan faaliyettir.

2.3.1.2. Katma değer yaratan/yaratmayan faaliyetlerin analizi

Katma değer yaratan ve katma değer yaratmayan her iki faaliyet işletmede performansın ölçülmesi ve katma değer yaratmayan faaliyetlerin işletmeden elenmesi amacına ulaşıp ulaşılmadığının anlaşılması için toplanırlar ve analize tabi tutulurlar. Böylece katma değer yaratmayan faaliyetlerin, işletmede belirlenmesi sayesinde, işletme kaynakları diğer faaliyetlere yeniden yönlendirilebilir ve maliyet azaltımı sağlanabilir. FDY sisteminde önemli olan, katma değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesi ve bu faaliyetlerin ortaya çıkardığı maliyet yükünün hesaplanmasıdır. Bu faaliyetlerin analizinde; performanslarının etkinliğine ya da değerlerine göre faaliyetler sıralanır. Bunun için de araç olarak, değer kodlama çizelgeleri kullanılabilir.²⁷⁹

Katma değer yaratan ve katma değer yaratmayan faaliyetlerin iyi anlaşılabilmesi için, bu faaliyetlerin hangi nedenlerden dolayı bu şekilde sınıflandırıldığının bilinmesi gerekir, bu da iyi bir analizle mümkündür. Birçok kişi, analizlerini yaparken, basit bir şekilde bu faaliyetleri sınıflandırırlar. Böyle bir analiz işletme için yetersiz kalacaktır çünkü her katma değer yaratan faaliyet, katma değer yaratmayan aşamaları veya görevleri içermektedir. Bu yüzden, tam bir analizde, katma değer yaratan faaliyetlerin iyileştirilmesi için potansiyel unsurlarında tanımlanması gerekmektedir.²⁸⁰

Katma değer yaratan faaliyetlerin iyileştirilmesi ve katma değer yaratmayan faaliyetlerin azaltılması, hiçbir zaman bitmeyecek bir süreçtir. İşletme, bu amaçları sağlayacak sürekli bir sistemi kurmak zorundadır. Ayrıca, bu faaliyetlerin analizi; AR-GE, tasarım, üretim, pazarlama, dağıtım ve hizmetin yer aldığı tüm değer zincirini içermelidir.²⁸¹

²⁷⁹ Arzova, **Ön.ver.** ,s.22.

²⁸⁰ Gunasekaran, McNeil, Singh, **Ön.ver.** ,s.393.

²⁸¹ Agrawal, Siegel, **Ön.ver.** ,s.63.

Faaliyetlerin katma değer yaratıp yaratmadığı belirlenirken genellikle, müşterinin fayda sağlayıp sağlamadığı sorulur. FDY yaklaşımında; bu faaliyetlerin belirlenmesi ve ölçülmesiyle ilgili olarak, FDY uygulanan Dayton Teknolojileri işletmesinde faaliyetlerin sınıflandırılması için aşağıdaki beş soru kullanılmıştır:²⁸²

Katma değer yaratan faaliyetler için:

- Faaliyetin değeri dış müşteri için mi?
- Faaliyet, işletmenin ihtiyaçlarını karşılıyor mu?

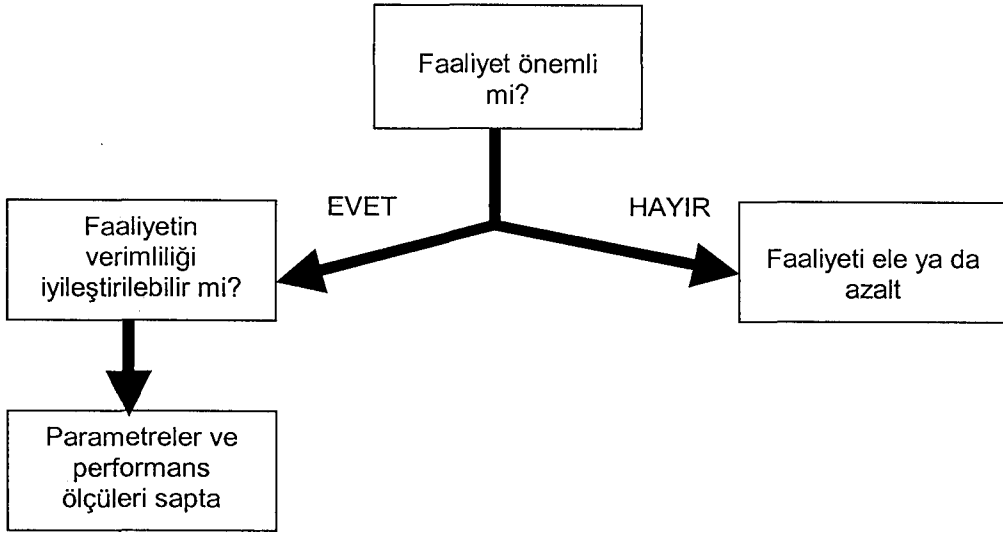
Katma değer yaratmayan faaliyetler için:

- Faaliyet, işletme uygulamalarını karşılıyor mu?
- Faaliyetin değeri, iç müşteri(işletme içi süreçte yer alan bireysel ve fonksiyonel birimler) için mi?
- Faaliyet, israf olarak algılanıyor mu?

Görüldüğü gibi; işletme ilk iki soruda katma değer yaratan faaliyetler için sınıflandırma yapmış ve diğer üç soru için de katma değer yaratmayan faaliyetleri tanımlamış. Beşinci sorudaki herhangi bir faaliyet doğrudan elenmesi gerekirken, üç ve dördüncü sorulardaki faaliyetlerde ise işletme öncelikle faaliyeti iyileştirmeyi veya sıklığını azaltmayı düşünmeli eğer bu olmuyor ise faaliyet elenmelidir.

Bu faaliyetlerin analizi yapılırken, işletmenin tüm süreçlerinin anlaşılması ve bu süreçlerin işletmenin tüm stratejilerine uyup uymadığının da tespit edilmesi gerekir. İşte bu nedenle, faaliyetlerin değer analizi yapılırken Şekil 25 göz önünde bulundurulmalıdır.

²⁸² Neal R. Pemberton, Logan Arumugam, Nabil Hassan, "ABM At Dayton Technologies: From Obstacles to Opportunities", **Management Accounting**, New Jersey, Volume:77, No:9, March, (1996), s.24.



- DEĞER
Faaliyet niçin yapılıyor?
Yapılmazsa etki ne olur?
Hangi alternatifler oluşur?
- KALİTE
Hata/Kusur oranı ne?
Sapmalar hangi sıklıkla oluyor?
Hatalara/sapmalara ne neden oluyor?
- DÖNGÜ ZAMANI
Faaliyetin yapılması ne kadar sürüyor?
Süreçler/faaliyetler dengesiyle kaynaklar ilişkili mi?
İş yükü tek düze mi?

Şekil 25. Faaliyet Değer Analizi

Kaynak: Edward Forrest, **Activity-Based Management: A Comprehensive Implementation Guided** (New York: Mc Graw – Hill, 1996), s.108.

2.3.2. Kritik Faaliyetlerin Tanımlanması ve Faaliyetlerin Karşılaştırılması

2.3.2.1. Kritik faaliyetlerin tanımlanması

Bir işletmede, yüzlerce faaliyet gerçekleşmektedir ve bu faaliyetlerin hepsinin analizi hem uygulamada zordur hem de ekonomik olarak uygun olmamaktadır. Bu yüzden, faaliyetlerden sadece beklenen faydaları, analiz

sırasında onlar için yapılan maliyeti geçecek olan faaliyetler incelenmelidir²⁸³. Bu durum da işletmedeki kritik faaliyetlerin tanımlanmasını gerekli kılar.

Bu yüzden, müşteriler veya işletmedeki yapılan işlemler için önemli olan kritik faaliyetler üzerinde yoğunlaşmak gerekmektedir. Ayrıca bu kritik faaliyetler, iyileştirme çalışmaları için çok büyük fırsatlarda sağlamaktadır²⁸⁴. Faaliyetlerin etkinliğinin arttırılmasında kritik faaliyetlerin belirlenmesi önemlidir. Bu faaliyetlerin belirlenme aşamasında; Pareto Analizi ya da Willie Sutton kuralı kullanılabilir.²⁸⁵

2.3.2.2. Faaliyetlerin karşılaştırılması

Faaliyetler, diğer bir işletme veya aynı işletmenin diğer bölümlerindeki benzer faaliyetlerle karşılaştırılmalıdır, böylece yöneticiler üretim ve üretim dışı süreçler içindeki faaliyetleri daha rahat geliştirebileceklerdir.²⁸⁶

Ayrıca; bir faaliyetin katma değer yaratan faaliyet olması onun verimli veya kaliteli iş yaptığı anlamına gelmemelidir. Bu nedenle faaliyetler, kıyaslama yöntemiyle karşılaştırılmalı ve iyileştirilmesi gereken faaliyet üzerinde yoğunlaşılmalıdır. Örneğin, Xerox işletmesi kapsamlı bir kıyaslama programına sahiptir. Faaliyetler; kalite, zaman, eksiklik, maliyet ve müşteri memnuniyeti gibi faktörlere bağlı olarak sıralanmakta ve her faaliyet tanımlanmış en uygun uygulamaya göre derecelendirilmektedir. Buna göre de, faaliyetler karşılaştırılıp, iyileştirmeye tabi tutulmaktadır.²⁸⁷

2.3.3. Faaliyetlerin iyileştirilmesi

FDY sistemini kullanan işletmelerde, işletmenin performansının iyileştirilmesi için, faaliyetlerin iyileştirilmesi ile ilgili olarak aşağıdaki iyileştirme stratejileri ve yöntemleri kullanılabilir.²⁸⁸

²⁸³ Tanış, **Ön.ver.** ,s.154.

²⁸⁴ Peter B.B. Turney, "Activity-Based Management:ABM Puts ABC Information to Work", **Management Accounting**, New Jersey, Volume:LXXIII, No:7, January, (1992), s.22.

²⁸⁵ Özer, **Ön.ver.** ,s.86.

²⁸⁶ Tanış, **Ön.ver.** ,s.154.

²⁸⁷ Turney, **Ön.ver.** ,s.22.

²⁸⁸ Gunasekaran, McNeil, Singh, **Ön.ver.** ,s.394-395.

- Faaliyetlerin oluşması için gerekli olan zaman ve çabanın azaltılması: İyileştirmenin en temel unsuru faaliyetin oluşması için gerekli olan zamanın ve çabanın azaltılmasıdır, bu azaltma; süreç veya ürün iyileştirmesinden gelmektedir. Örneğin; makinenin hazırlanması için geçen zaman; bu konuda eğitim verilmesi, personel atamalarındaki problemlerin halledilmesi, araç-gereç yerleştirilmesi, uygun konumlandırma ve ürün tasarımının değiştirilmesi gibi yöntemlerle azaltılabilir.

- Önemsiz faaliyetlerin elenmesi: Bazı faaliyetler, müşteriye değer katmadıkları veya işletmenin çalışmasında temel unsur teşkil etmedikleri için elenmeye aday faaliyetlerdir. Örneğin; malzeme taşıma faaliyetini elemek için; süreç veya ürün değiştirilebilir. Önemsiz faaliyetlerin elenmesi için birçok farklı seçenek bulunmaktadır. Kalite sorunlarına yol açan parçalar; kaliteli ürün teslimatının tedarikçilerin sorumluluğuna verilmesi yoluyla elenebilir. Bu tür faaliyetlerin elenmesi; tüm maliyetin ve ürün maliyetinin azalmasına neden olacaktır.

- Düşük maliyetli faaliyetlerin seçilmesi: Ürün ve süreç tasarımcıları, faaliyetler arasında tercih şansına sahiptir. Bu tercih, düşük maliyetli faaliyetin seçilmesi şeklinde kullanılmalıdır. Ürün tasarımcısı, ürün montajı için gerekli olan faaliyet çeşidini belirtebilir. Tasarlanan parçalarda, elle montaj yerine otomatik montaj hattı kullanılabilir. Bu faaliyetlerin hepsi farklı kaynaklarla ilgilidir; elle montaj direkt işçilik faaliyetiyle ilgili iken, otomatik montaj ise, malzeme, yazılım, kalifiye personel, süreç mühendisliği ve eğitim gerektirmektedir. Bu yüzden; farklı maliyetlere sahip faaliyetlerin seçiminde, maliyet üzerindeki önemli etkisi göz önünde tutulmalıdır.

- Faaliyetlerin paylaşılması: Eğer müşterilerin tek bir ihtiyacı olsaydı, o müşteri için özel bir faaliyet yapılırdı. Fakat, müşterilerin ortak ihtiyaçları olduğu için, bu ihtiyaçlara aynı faaliyetlerle hizmet etmemek israfa yol açar. Örneğin; ürün tasarımcıları, yeni bir ürünün tasarımında ortak parçalar kullanırlar. Ortak olan parça; aynı fonksiyonu yerine getiren birçok ürün için kullanılır. Bu ortak parçalarla ilgili faaliyetler, tüm ürünlerde kullanılır. Bu paylaşım; her sefer üretilen parçanın hacmini arttırmakta ve böylece parça başına maliyeti düşürmektedir. Bunun

yanında süreç tasarımcıları, ürünleri çalışma hücreleri şeklinde gruplayarak, maliyetleri kesme yoluna gitmektedir. Bunun olabilmesi için, ürünlerin benzer tasarımlara sahip olması gerekmektedir. Faaliyetlerin hücre paylaşımı sonunda, maliyetler düşmektedir. Örnek olarak, kontrol, test, eğitim, programlama, malzeme taşıma , stoklama ve belgeleme faaliyetleri verilebilir.

2.3.4. Maliyet Etkenleri Analizi

Stratejik maliyet yönetiminde, odak noktası genel üretim maliyetleridir. Genel üretim maliyetlerinin toplayıcı özelliği olması, genel üretim maliyetleri ile ürünler arasında nedensellik bağına dayanan bir ilişkinin varlığını gerektirir. FDM modelinin hem maliyet bakış açısı, hem de süreç bakış açısında en önemli unsur maliyet etkenleridir. Bu nedenle, maliyet etkenlerinin doğru bir şekilde belirlenmesi hem ürün maliyetinin gerçekçi tespitini hem de performans ölçümünün doğru gerçekleştirilmesini sağlayacaktır.²⁸⁹

Maliyet etkenleri analizi; maliyet etkenlerine etki eden ölçümleri ve açıklamaları içermektedir. Bu sonuçlar genellikle; ekstra zamanların azaltılması, kalitenin geliştirilmesi ve maliyet indirimleri için ele alınan sürekli iyileştirme programlarında kullanılır.²⁹⁰

Maliyet etkenleri analizinde; maliyet etkenlerinin model kapsamına alınmasında aşağıdaki kriterlerin dikkate alınması gerekir²⁹¹

- Sürecin incelenmesi ve kontrolü için üretimde kullanılan fonksiyonel ölçümlere uyum,
- İşlem kontrolünde uyumlu parametreler,
- Rakamsal olarak açıklanabilme ve ölçülebilme,
- Endirekt maliyetlerin ürünler ile ilişkilendirilmesinde uygun esasların kullanılması.

²⁸⁹ Kaygusuz, **Ön.ver.** ,s.124.

²⁹⁰ Dierks, Cokins, **Ön.ver.** ,s.37.

²⁹¹ Kaygusuz, **Ön.ver.** ,s.127.

Yukarıdaki kriterler ile birlikte etken sayısını belirlerken aşağıdaki faktörler etkili olmaktadır:²⁹²

- Raporlanan ürün maliyetlerinde istenilen doğruluk düzeyi
- Ürün yoğunluk derecesi
- Farklı faaliyetlerin göreceli maliyeti
- Parti büyüklüğünde farklılık derecesi
- Birbiri ile ilişkili faaliyet etkenlerinin etkisiz kullanımı

Etken sayısının belirlenmesinden sonra hangi etkenlerin kullanılacağında aşağıdaki faktörler etkili olmaktadır:²⁹³

- Her bir maliyet etkeni miktarının, ölçüm maliyeti
- Seçilen faaliyet etkeninin, ürünlerce kullanılan faaliyet ile ilişkisi
- Faaliyet etkeninin kullanımın neden olduğu etki

Maliyet etkenleri analizinde kullanılan araçlar aşağıdaki gibidir:²⁹⁴

a) Kıyaslama (Benchmarking); işletmenin görev, faaliyet veya süreç performansını iyileştirme yollarının tespiti için farklı veya aynı endüstriler içindeki işletmelerde en iyi uygulamaların araştırılmasıdır.

b) Sebep ve Etki Diagramı (Cause and Effect Diagram); faaliyetlere, süreçlere, saptanan problemlere veya istenilen sonuçlara etki eden sebeplerin listesini ortaya çıkarır.

c) Pareto analizi; yüzde 20'lik önemli maliyet etkenlerinin, toplam oluşan maliyetin yüzde 80'ninden sorumlu olduğunu gösteren bir yönetim aracıdır.

²⁹² Kaygusuz, **Ön.ver.** ,s.128.

²⁹³ Kaygusuz, **Ön.ver.** ,s.128.

²⁹⁴ Blocher, Chen, Lin, **Ön.ver.** ,s.117-118.

2.4. Performans (Başarım) Ölçümü

2.4.1. İşletmelerde performans ölçümü

Bir iş sisteminin performansı; belirli bir zaman sonundaki çıktısı ya da çalışma sonucu olarak tanımlanabilir. Bu durumda performans, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi için gösterilen tüm çabaların değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir.²⁹⁵

İşletme, faaliyetlerini sürdürebilmek için işgörenlerine belirli görevler yükler, bu görevlerin istenilen şekilde yerine getirilip getirilmediği de işletme tarafından kontrol edilir. İşte verilen işlerin, beklenen şekilde yapılıp yapılmadığının belirli yöntemlerle kontrolü “performans ölçümü” olarak tanımlanır. Performans ölçümünün yapılma amacına bağlı olarak kullanılacak yöntemler de farklılık gösterir. İlgili literatürde; grafik değerlendirme, derecelendirme, iş boyutu ölçeği, kontrol listesi, amaçlara göre yönetim, karşılaştırma ölçekleri gibi tekniklerin kullanıldığı görülmektedir²⁹⁶. İşletmelerin etkin yönetilebilmesi, performans ölçümüyle yakından ilgilidir. Bu ilişki, tanımlanan aşağıdaki beş unsurda da görülmektedir. Bu unsurlar:²⁹⁷

- Beklentilerin hazırlanması ve işlerin planlanması
- Performansın sürekli izlenmesi
- Yerine getirme kapasitesinin geliştirilmesi
- Performansların periyodik olarak özet şekilde sıralanması
- İyi performansın ödüllendirilmesi

²⁹⁵ Zühal Akal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi** (Ankara:4.Basım, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, No:473, 2000), s.1.

²⁹⁶ Edi, **Ön.ver.**, s.13.

²⁹⁷ Alain Abran, Luigi Bugliane, “A Multidimensional Performance Model For Consolidating Balanced Scorecards”, **Advances in Engineering Software**, Volume:34, Issue:6, (2003), s.339.

Etkin yönetilmek istenen işletmelerde performans ölçümünün amaçlarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:²⁹⁸

- Yöneticilere, işgörenlerin başarılarını ve potansiyel yeteneklerini değerlemede yardımcı olmak
- Ücretler ve primlerin adaletli olarak dağıtımına yardımcı olmak
- Eğitim açıklarının ortaya konmasını sağlamak
- Yöneticilere elemanlarını tanıma fırsatı vermek
- İşlerin düzenlenmesine yardımcı olmak
- Yöneticilerin tutarlı ve doğru kararlar vermelerine yardımcı olmak
- Çalışanların kendi başarılarını görmeleri ve buna bağlı olarak moral ile iş doyumlarının artmasına yardımcı olmak
- Çalışanların terfi işlerinde yardımcı olmak
- Üstün yeteneklilerin bulunmasına yardımcı olmak
- Alt kademelerde dürüst ve güvenilir bir yönetim olduğuna dair kanı uyandırmak

2.4.2. İşletmelerde Performans Ölçümünün Gelişimi

İşletmelerin performans ölçümü anlayışları, sürekli değişim içindedir. Bu süreç içinde, önemini yitiren, yeni yaratılan, daha fazla önem kazanan performans ölçümü anlayışları ortaya çıkmıştır. Bu gelişim; en düşük maliyette, en çok üretim ve yüksek kârı hedefleyen geleneksel yönetim anlayışından, günümüzün rekabetçi koşullarının gereği olarak, müşteri tatminini, kaliteyi, yeniliği vb. çok farklı ölçütlere ağırlık vererek geleceğin işletmesini hedefleyen yönetim anlayışına geçiş olarak tanımlanabilir.²⁹⁹

²⁹⁸ Edi, **Ön.ver.** ,s.14.

²⁹⁹ Akal, **Ön.ver.** ,s.5.

Performans anlayışının, değişim süreci içinde değişmeyen ve önemini yitirmeyen en eski ve tek boyutlu anlayış; ekonomik performans anlayışıdır. Çünkü işletme, ekonomik bir organdır ve sosyal amaçlı kuruluşlar dışında en belirgin hedefi kârını en üst seviyeye çıkarmaktır. Bu gelişim sürecinde, ikinci sırada yer alan boyut ise verimliliktir. İzleyen dönemlerde, çevre, gelişen teknoloji, yeni devlet düzenlemeleri, ekonomik koşullar ve yeni müşteri beklentileri çok daha büyük değişimlere neden olmuş, bunların sonucunda en büyük değişim “müşteriye yönelme” olmuştur. Bu gelişim işletmelerde “pazarlama” ve “verimlilik” kavramlarına olan önemi daha da arttırmıştır. İşletmelerde, performans anlayışının gelişim sürecinde geline en son nokta “yeni rekabet” ve “geleceğin örgütü” olarak adlandırılmaktadır. Bu anlayış; işletmenin rekabet yeteneğini arttırmak ve geleceğe uyumunu sağlamak amacıyla, uygun ürün ve teknolojiyi seçmek, örgüt yapısını buna göre biçimlendirmek, insan gücünü bu amaçlara uygun olarak seçmek ve yetiştirmektir.³⁰⁰

Günümüz işletmelerindeki performans ölçümleriyle ilgili olan gelişimler aşağıdaki gibi kısaca ele alınabilir.³⁰¹

- Talebe göre üretim; artık günümüzde üretimi çoğaltmak yerine gerçekleşen taleplere göre üretim politikaları işletmelere egemen olmaya başlamıştır. Bu durum da, stok yönetiminde, üretim yöntemlerinde, tedarik politikalarında ve bunlara bağlı olarak da performans ölçümlerinde gelişmelere neden olmuştur.
- Yüksek katma değer; günümüz işletmeleri maliyet, kalite, zaman yanında yaratıcılığı ve yeniliği ön plana almak durumundadır. Bu durum da, geleneksel az işgücü niteliği gerektiren mekanik yığın üretim sürecine göre daha yüksek katma değer demektir.

³⁰⁰ Akal, **Ön.ver.** ,s.5-6-7.

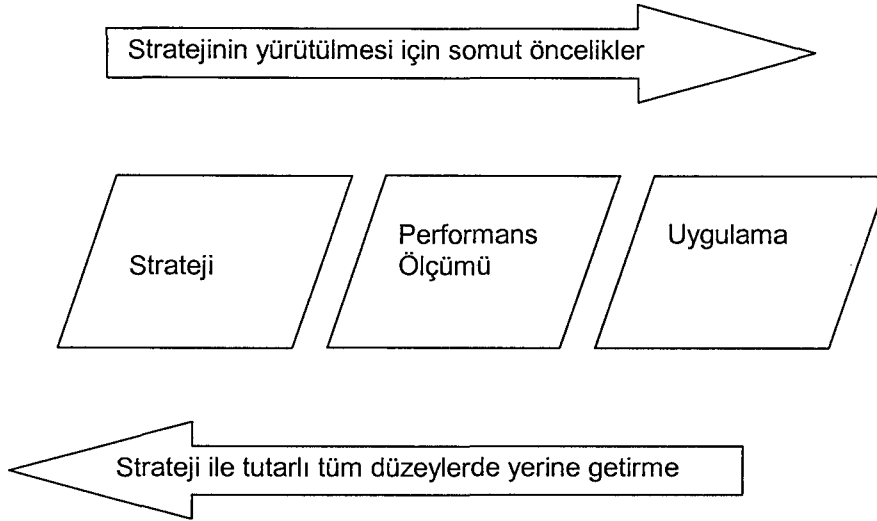
³⁰¹ Akal, **Ön.ver.** ,s.10-11.

- Esneklik ve pazara uyum; işletmeler pazara uyumun yanında, parça ve yarı montaj ağırlıklı üretim, kesintisiz malzeme akışı, bilgisayar destekli yönetim ve üretim yöntemleri gibi yeni düzenlemelerle esneklik yeteneklerini arttırmaya yönelmektedir.
- Süreç kontrolü; süreçlerde kalitenin, kesinliğin ve tekrarlanabilirliğinin sağlanması, üretimde mikro işlemcilerin ve yüksek teknolojinin kullanımını gerektirir.
- Kısa üretim süresi; günümüzde malzeme sipariş süreci ile birlikte, tasarım, üretim ve teslim sürelerinin en aza indirildiği görülmektedir.
- İsrafın önlenmesi; hem çevrenin korunması hem de ekonomik nedenler, israfın önlenmesini öncelikli mesele haline getirmiştir. Kalitenin, en ekonomik hata ya da kabul edilebilir israf oranlarını belirleyerek sağlanmasını ilke edinen politikaların terk edilip, sıfır hata politikasına geçiş, bulunan yöntemlerden sadece birkaçıdır.
- Çalışanların davranışları ve performansları; teknoloji ne kadar gelişmiş ve yöntemler ne kadar mekanikleşmiş olursa olsun, insan ögesi her zaman ön plandadır. Değişim ise, çalışanları bireysel amaçlar için değil, yönetim ve çalışanların ortak amaçları için çalışmaya sevk etmektedir.

Bu gelişmeler; işletme yönetimlerinin performans kavramına bakış açısını değiştirmektedir ve bu gelişmeler günümüz işletmelerinde hangi iyileştirme çalışmalarının nerelerde yoğunlaşacağına ilişkin kararlara temel oluşturmaktadır. Gelişmeler, işletmelerin stratejilerine ve taktik kararlarına yansıtıldıkça, performans ölçüm ve denetim sistemlerinde de değişimlere neden olmaktadır.³⁰²

³⁰² Akal, Ön.ver. ,s.12.

Tüm bu gelişmelerden dolayı; işletmeler tutarlı stratejilere, tutarlı performans ölçüm sistemleri sayesinde sahip olabilirler. Stratejik performans ölçüm sistemleri; belirli işletme performans modellerinin nicel olarak gösterimidir. Bu modeller; stratejik amaçları fonksiyonel görevlere bağlayan performans göstergeleriyle bütünleştirilmiştir³⁰³. Aşağıdaki Şekil 26'da bu ilişkiyi görebiliriz:



Şekil 26. Stratejik Performans Ölçümü

Kaynak: Michael R. Vitale, Sarah C. Mavrinac, "How Effective Is Your Performance Measurement System?", **Management Accounting**, New Jersey, Volume:77, No:2, August, (1995), s.46.

Bu açıklamalarla ilişkili olarak, performans ölçümünün aşağıda belirtilen noktalar açısından gerekli olduğu söylenebilir:³⁰⁴

- Bir değer ölçülmeden yönetilemeyecek olması,
- Neyin geliştirilip, nasıl dikkat gösterileceğinin tanımlanması,

³⁰³ Michael R. Vitale, Sarah C. Mavrinac, "How Effective Is Your Performance Measurement System?", **Management Accounting**, New Jersey, Volume:77, No:2, August, (1995), s.46.

³⁰⁴ Ülkü Ergun, "Yönetimsel Performansın Geliştirilmesinde Yeni Yaklaşımlar: Mükemmellik Modeli ve Balanced Scorecard", **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, Mart,(2002), s.3.

- Çalışanların kendi performans düzeylerini izlemeleri için gözlem çizelgesinin hazırlanması,
- Varolan verimsizliklerin maliyetinin belirlenmesi,
- Karşılaştırmaların yapılabilmesi için standartların oluşturulması,
- İş amaçlarına uygun çabaların belirlenmesi.

Klasik performans ölçümleri genellikle, kâr ve verimlilik gibi finansal ölçütler üzerinde odaklanmaktadır. Bu yüzden geleneksel yönetim muhasebesi sistemini, temel aldıkları için bazı noktalarda yetersiz kalmaktadırlar. Bu tür klasik performans ölçümleri daha çok çıktılar üzerine odaklanmaktadır. Klasik performans ölçüm sistemlerinin özellikleri ve eksik yönleri aşağıdaki gibidir.³⁰⁵

- Yönetim ve diğer kullanıcıların tek ve toplamı ifade eden rakamlara yönelmeleri.
- Geçmiş verileri göstermeleri ve gelecekteki performans ile ilgili olmamaları.
- Finansal performans gibi ölçüleri kullanmaları.
- İşgörenler, tedarikçiler, devlet, kredi verenler ve endüstri gibi diğer grupları dikkate almamaları.
- Finansal performans ölçülerinin, işletmenin faaliyette bulunduğu endüstri ile ilgili kriterleri dikkate almamaları.
- Faaliyet gösterilen fiziki ortamda, işletme performansı ve işletme rolünü dikkate almamalarıdır.

³⁰⁵ Kaygusuz, Ö.n.ver. ,s.194-195.

Halbuki günümüzün işletmeleri; fırsatların farkına varma, öğrenme hızı, yenilikler, dönüşüm zamanı, kalite, esneklik, güvenilirlik ve sorumluluk gibi konularda birbirleri ile yarışmaktadırlar³⁰⁶. Bu nedenlerden dolayı yeni performans ölçme sistemlerinin şu özellikleri taşıması gerektiği sonucuna varılmıştır:³⁰⁷

- Müşteri odaklılık
- Örgütsel birimler arasında daha sıkı bağlantılar kurma
- Müşteri beklentileri ve stratejiler değiştikçe uyum sağlama yeteneği
- Esnekliği işletmelere özgü ölçülere dönüştürme
- İşlemleri finansal sonuçlarla ilişkilendirme

İşte bu nedenlerden dolayı hem finansal ölçütleri hem de finansal olmayan ölçütleri kapsayan yaklaşımlara ihtiyaç vardır. Bu yaklaşımları toplu halde Tablo 12'de görebiliriz.

³⁰⁶ Ergun, MÖDAV, 2002, **Ön.ver.** ,s.3-4.

³⁰⁷ Burcu Kasnaklı, "Stratejiler ile Performans Göstergelerinin Bütünlüğünü Sağlayan Bir Model: Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)", **Verimlilik Dergisi**, ,Sayı:2002/2, (2002) s.133.

Tablo 12. Performans Ölçüm Yaklaşımları

| Geleneksel Performans Ölçümleri | Geleneksel Olmayan Performans Ölçümleri | Birleşik Performans Ölçümleri |
|--|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - Eski geleneksel muhasebe sistemine dayanır. - Yavaş ölçümlerdir. (Uzun zaman alır, haftalık, aylık) - Zor, yanıltıcı ve kafa karıştırıcıdır. - Temelde orta ve üst yöneticilere yönelik finansal ölçümlerdir. - Çalışanların engellenmesine yol açar. - Standart biçimi vardır. - Konumlar arası değişmez. - Zaman içinde değişmez. - Gözleme performansları aylık belirlenmiştir. - JIT, TQM, CIM, FMS, RPR, OPT'ye uygulanamaz. - Sürekli gelişimi engeller. | <ul style="list-style-type: none"> - İşletme stratejisi temeline dayanır. - Temelde finansal olmayan ölçümlerdir. - Tüm çalışanlar için planlanmıştır. - Kısa zamanlı ölçütlerdir. (saatlik, günlük) - Basit, doğru ve kullanımı kolaydır. - İşçi doyumuna yol açar. - Standart biçimli değildir. (ihtiyaçlara bağlıdır) - Konumlar arası değişkendir. - Gerektikçe zaman içinde değişir. - Performansı geliştirmeye yönelik planlanmıştır. - JIT, TQM, CIM, FMS, RPR, OPT'ye uygulanabilir. - Sürekli gelişimi başarmaya yardımcıdır. | <ul style="list-style-type: none"> - Stratejik Ölçümleme ve raporlama tekniği (SMART) - Miktar performans ölçüm modeli - Dengeli ölçüm kartı tekniği (BSC) - Stratejik ölçüm sistemi(SMS) |

Kaynak: Ülkü Ergun, "Yönetmel Performansın Geliştirilmesinde Yeni Yaklaşımlar: Mükemmellik Modeli ve Balanced Scorecard", **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, Mart,(2002), s.4.

2.4.3. Performans Ölçümü ve Faaliyete Dayalı Yönetim Sistemi

FDY sisteminde; performans ölçüleri hem finansal hem de finansal olmayan ölçüleri içerirler ve maliyet yönetimindeki davranışlara etki edebilmek için tasarlanırlar. Buradaki temel konu, tek bir performans ölçüsünün, işletmeyi tüm yönleriyle yansıtamayacağıdır, bu yüzden yöneticiler çoklu performans ölçülerine ihtiyaç duymaktadır.³⁰⁸

Bu özellikleri içeren bir performans ölçümü şu şekilde tanımlanabilir; yapılan işi gösteren unsurları ve faaliyeti, süreç veya organizasyonel birimler tarafından elde edilen sonuçları, tanımlayan sisteme performans ölçümü denir. Performans ölçüleri, hem finansal hem de finansal olmayan ölçüleri içermelidirler. Finansal performans ölçülerine örnek olarak şunları verebiliriz; çıktı başına maliyet, satış getirisi, her bölümün katma değer yaratan ve yaratmayan faaliyetlerine ilişkin brüt maliyeti vb. Finansal olmayan performans ölçüleri; müşterileri, üretim sürecini ve insan kaynaklarını değerlerler. Finansal olmayan performans ölçülerine örnek ise şunlardır; müşteri şikayetleri sayısı, müşteri tatmini araştırması sonuçları, kusurlu parça sayısı, çıktı sayısı, döngü zamanı miktarı, zamanında teslimat sıklığı, işgören öneri sayısı, işgören moral araştırması sonuçları vb.³⁰⁹

FDY sistemi; performans ölçüm sistemini değiştirmek için işletme faaliyetleri ile ilgili maliyet etkenlerini kullanır. Burada önemli olan, uygun performans ölçüleri ile sadece performansın ölçülmesi değil, bunun yanında performansın kontrolü ve değerlendirilmesi ile personelin motive edilmesidir. Performans ölçülerinin davranışsal etkisi, FDY sisteminin en önemli yanını oluşturmaktadır. Ayrıca satın alma sipariş sayısı veya mühendislik değişiklikleri sayısı gibi maliyet etkenleri, performans ölçüm sisteminin bir parçası olarak FDY sisteminde kullanılmaktadır.³¹⁰ Bu nedenle; maliyet etkenlerinin seçimi ve bu etkenlerin analizi, FDY sisteminde, hem ürün maliyetlerinin hem de performans ölçümlerinin doğru hesaplanmasında önemli bir rol oynamaktadır.

³⁰⁸ Gunasekaran, McNeil, Singh, **Ön.ver.** ,s.395.

³⁰⁹ Blocher, Chen, Lin, **Ön.ver.** ,s.118.

³¹⁰ Gunasekaran, McNeil, Singh, **Ön.ver.** ,s.395.

Günümüzde, işletme performansını geliştirmek için kullanılan birçok teknik vardır. Bu tekniklerden en önemli iki tanesi; Kaplan ve Norton'un "Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği (Balanced Scorecard)" ile Shenhar ve Dvir'in "Başarı Boyutları (Success Dimensions)" adlı tekniklerdir³¹¹. Ayrıca, Fransa'da yıllardır kullanılan "Tableau de Bord" adlı performans ölçüm sistemi de kavramsal olarak dengeli ölçüm kartı tekniğine benzemektedir.³¹²

Çalışmamızda, geribildirim ve öğrenme bölümünde değindiğimiz gibi, "Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği" performans ölçüm sistemi olarak ele alınıp, bundan sonraki bölümde incelenecektir.

2.4.4. Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği (Balanced Scorecard)

2.4.4.1. Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği Tanımı

Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği; bir işletmenin misyon ve stratejisini anlaşılabilir performans ölçümleri şekline dönüştürerek ifade eder ve bu sayede stratejik ölçüm ve yönetim sistemi için gereken çerçevenin oluşturulmasını sağlar. Bu sistem, finansal hedeflere ulaşmaya öncelik tanımakla birlikte finansal hedeflerin performansa bağlı yönlerini de göz önünde tutar. Sistemde, kurumsal performansın ölçümünde dengede bulunması gereken dört boyut ele alınmaktadır: Finansal, müşteri, içsel süreç ve öğrenme ve gelişme boyutları.³¹³

Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği; birbirinden bağımsız, işletme stratejisinden türetilmiş hedefleri, finansal ölçüleri içeren bir sistemdir. Bu sistemde, "denge" unsuruna önem verilmekte, uzun ve kısa vadeli, finansal ya da finansal olmayan ölçüler arasında bir denge kurulmaktadır. Bu teknik, işletmenin strateji ve

³¹¹ Alan C. Maltz, Aaron J. Shenhar, Richard R. Reilly, "Beyond The Balanced Scorecard: Refining The Search For Organizational Success Measures", **Long Range Planning**, Volume:36, Issue:2, (2003), s.189.

³¹² Blocher, Chen, Lin, **Ön.ver.**, s.876.

³¹³ Robert S. Kaplan, David P. Norton, **Balanced Scorecard: Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek**. Çeviren:Serra Egeli, (İstanbul:Sistem Yayıncılık:207, Şirket Kültürü Dizisi,1999), s.2-3.

vizyonunun; niteleyici (kalitatif) ve niceleyici (kantitatif), hedef ve finansal ölçülere yansıtılması fikrinden hareketle geliştirilmiştir³¹⁴.

Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği ile ilgili olarak şu tanımlı yapabiliriz: işletmelerin sahip oldukları geçmiş verilere dayalı finansal değerlerinin yanında, geleceğe yönelik olarak; müşteri odaklılığı, müşterilerin ve hissedarların beklentileri, işletme içi faaliyetlerin geliştirilmesi, öğrenme ve gelişme gibi finansal olmayan değerleri de esas alan, belirli göstergelerle ilgili boyutları ölçen, boyutlar arasındaki dengenin ve bütünleşmenin sağlanması için stratejik geribildirim sağlayan, veriden stratejiye ulaşarak stratejiyi uygun kılmayı amaçlayan dinamik bir performans ölçüm sistemi ya da yönetim tekniğidir.³¹⁵

2.4.4.2. Dengeli ölçüm kartı tekniği ve strateji

Strateji; hedeflere ulaşmak için izlenecek yol olarak tanımlanmaktadır. İşletme yönetiminin temel faaliyeti, hedef ve amaçları belirlemek ve belirlenen bu hedef ve amaçlar doğrultusunda takip edilmesi gereken yolu tespit etmektir. Stratejinin, sistematik bir faaliyet haline getirilmesi günümüzde işletmeler için çok önemlidir. Stratejinin planlanması ve kontrolü; rekabet ortamındaki hızlı değişimlere uyum sağlayabilmenin hatta değişimlere öncü olabilmenin önemli unsurlarından biridir.³¹⁶

Strateji uygulaması; işletme içindeki tüm çalışanların katılımlarının sağlanması ile gerçekleşmekte ve bu nedenle çalışanların katılımını isteyen işletmeler, dengeli ölçüm kartı tekniğinde belirtilen uzun dönemli vizyon ve stratejilerini çalışanlarıyla paylaşmakta ve onları bu hedeflerin gerçekleştirilmesi ile ilgili önerilerde bulunmaları için de desteklemektedir. Bu tekniğin uygulanmasında; başarılı sonuçlar alınmasının temel şartlarından biri, çalışmaların üst düzey yönetici

³¹⁴ Metin Sağmanlı, Çağla Ersen, "Balanced Scorecard ve Stratejik Odaklı Kurum", **Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Öneri**, Cilt:4, Sayı:16, Yıl:7, Haziran, (2001), s.128.

³¹⁵ Örnek Ali Şahin, "Balanced Scorecard: Bilgiden Stratejiye Ulaşmada Kullanılabilecek Yeni Bir Araç", **Dokuz Eylül Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:2, Sayı:3, Temmuz/Eylül, (2000), s.259.

³¹⁶ Sağmanlı, Ersen, **Ön.ver.** ,s.130.

seviyesinde başlatılması, üst düzey yöneticiler arasında strateji ve hedefler konusunda fikir birliğinin sağlanmasından sonra, yöneticilerin tüm işletme çalışanları ile bu hedef ve stratejiyi paylaşmalarıdır.³¹⁷

Bir ölçüm sisteminin amacı; tüm yönetici ve çalışanları, işletme stratejisinin başarı ile uygulanması için motive etmek olmalıdır, böylece işletme stratejilerini ölçüm sistemleri şekline dönüştüren işletmeler, amaç ve hedeflerin anlaşılmasını sağlayacakları için stratejilerini çok daha iyi uygulayabileceklerdir. Bu nedenle, dengeli ölçüm kartı tekniği, finansal ve finansal olmayan ölçüler sayesinde işletme stratejisini açıklamalıdır³¹⁸. İşletme stratejisini açıklayan bir ölçüm kartı aşağıdaki nedenlerden dolayı önemlidir:³¹⁹

- Ölçüm kartı; işletmenin gelecekle ilgili vizyonunu tüm işletmeye anlatır ve böylece ortak bir anlayış oluşur.
- Ölçüm kartı; işletme stratejisini, tüm çalışanların işletmenin başarısına ne şekilde katkıda bulduklarını görebilecek şekilde bir model oluşturarak ifade eder, böylece tüm çalışanlar ve bölümler, stratejik amaçlara katkıda bulunurlar.
- Ölçüm kartı; değişim çabalarına önem verir ve amaç ile ölçüler doğru olarak belirlenirse uygulama da başarılı olur.

Dengeli ölçüm kartı tekniğinin, stratejilere ulaşmasını sağlayacak üç kriter bulunmaktadır. Bunlar:³²⁰

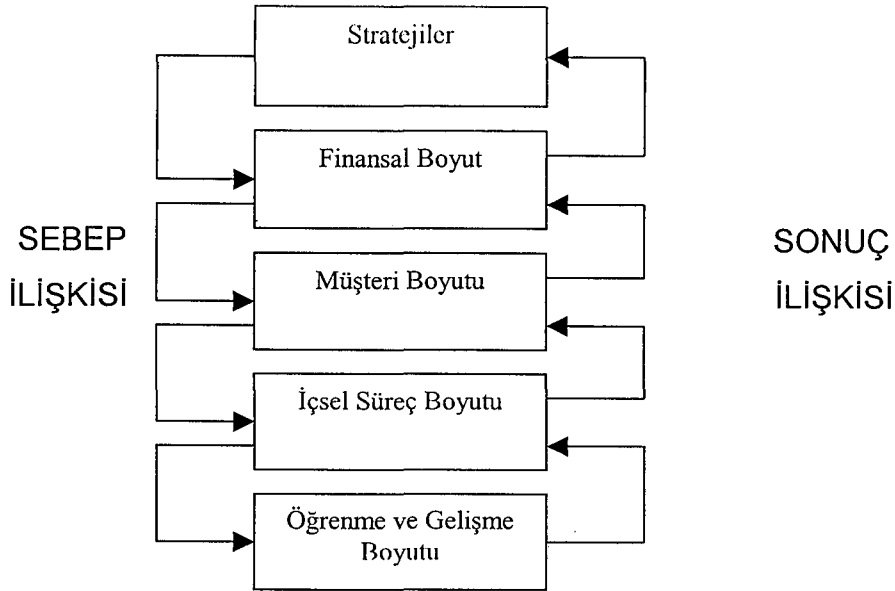
- Sebep – Sonuç ilişkisi: seçilen her ölçü, stratejiyi gösteren sebep – sonuç ilişkisinin bir parçasıdır. Bu sayede, dört performans boyutu ve bunların kapsadığı ölçüler ile stratejiler arasında bağlantı kurulabilmektedir. Bu ilişki Şekil 27’de görülmektedir.

³¹⁷ Sağmanlı, Ersen, **Ön.ver.** ,s.131.

³¹⁸ Kaplan, Norton, **Ön.ver.** ,s.179.

³¹⁹ Kaplan, Norton, **Ön.ver.** ,s.180.

³²⁰ Abran Alain, Buglione Luigi, “A Multidimensional Performance Model For Consolidating Balanced Scorecards”, **Advances in Engineering Software**, Volume:34, Issue:6, (2003), s.340.



Şekil 27. Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği'nde Sebep Sonuç İlişkileri

Kaynak: Kasnaklı Burcu, "Stratejiler ile Performans Göstergelerinin Bütünlüğünü Sağlayan Bir Model: Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)", **Verimlilik Dergisi**, Sayı:2002/2, (2002), s.136.

- Performans göstergeleri: dengeli ölçüm kartı tekniği'nde kullanılan göstergeler, sonuç göstergeleri (yardımcı göstergeler) ve performans göstergeleri (temel göstergeler) diye ikiye ayrılmaktadır. Sonuç göstergeleri; birçok stratejinin ortak hedeflerini ve sektör ile işletmelerin birbirine benzeyen yapılarını yansıtan genel ölçülerdir. Örneğin, kârlılık, pazar payı, müşteri tatmini, müşteri devamlılığı ve çalışanların yetenekleri gibi. Performans göstergeleri ise; bir işletmenin stratejisinin diğer işletmelerden farklı olan özelliklerini ortaya koyar. Örneğin, çevrim zamanı, sipariş teslim süresi gibi. İyi bir dengeli ölçüm kartı tekniği, her iki göstergenin en uygun oranlardaki birleşimini kapsamalıdır.³²¹

³²¹ Kaplan, Norton, **Ön.ver.** ,s.182.

- Finansal göstergelerle bağlantı: çeşitli stratejik amaçlar, (kalite, müşteri tatmini ve yenilik gibi) ölçülere çevrilmeli ve finansal göstergelerle bağlantıları kurulmalıdır.

Dengeli ölçüm kartı tekniğinin uzun dönemli bütünleşik bir stratejik planlama ve işlemsel bütçeleme işleminde kullanılabilmesi için dört koşulun yerine getirilmesi gereklidir.³²²

- Vizyon ve stratejiler belirlenmeli; yöneticiler tüm çalışanların kabul edeceği ve katılacağı ölçülerle ilgili olarak vizyon ve stratejiler belirlemelidir.
- Stratejik uygulamalar belirlenmeli ve açıklanmalı; belirlenen büyük çaplı hedefler ve performans ölçüleri arasındaki farkın, yöneticiler tarafından kapatılabilmesi için, hangi sermaye yatırımlarına ve uygulamalarına öncelik vereceklerini belirlemelerine yardım eder. Bunun sonucunda, yöneticiler etkisi olmayan uygulamalardan vazgeçebilirler.
- Önemli iş girişimleri belirlenmeli; yöneticiler, stratejik amaçlara fayda sağlayacak girişimlerin neler olduğunu belirlemelidirler.
- Yıllık kaynak ayırımı ve bütçelerle bağlantı kurulmalı; yöneticiler, üç ila beş yıllık stratejik planlar ile bir sonraki yılın zorunlu olmayan giderleri ve bütçe hedefleri arasında bağlantı kurmalıdırlar.

2.4.4.3. Tekniğin FDY sistemi ile ilişkisi

Dengeli Ölçüm Kartı Tekniğinin, bir performans ölçme sistemi olmakla beraber aynı zamanda stratejik yapı için bir yönetim sistemi olarak kullanılabilmesi de belirtilmiştir. Bu yönetim sistemi içinde stratejiler hedeflere, hedefler performans göstergelerine dönüştürülmekte ve böylece performans göstergeleri, işletmenin mevcut durumunu göstermekle beraber stratejileri gerçekleştirmek için de

³²² Kaplan, Norton, **Ön.ver.** ,s.273-274.

kullanılmaktadır. Kısacası; bu tekniğin strateji merkezli bir yöntem olması, yönetim sistemi olarak da kullanılmasını sağlamaktadır³²³

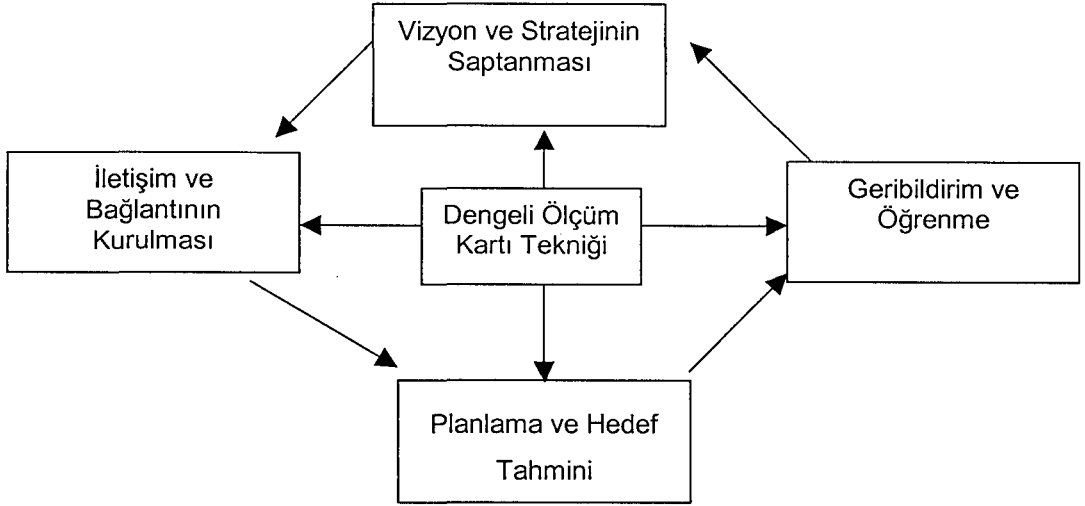
FDY sistemi, daha önce belirttiğimiz gibi; çalışmamızda bir maliyet yönetim sistemi olarak ele alınmaktadır ve işletmenin yönetim yönüyle, muhasebe yönünün karşılıklı geri bildirimine dayanır. Sistemde amaç; süreç ve organizasyon değişikliklerinin tanımlanması ve yönetilmesidir. FDY sistemi; faaliyet analizi, maliyet etkenleri analizi ve performans analizini içerir. Yönetim eylemlerine etki için faaliyete dayalı maliyet bilgilerini ve performans ölçümlerini kullanır.

Bu nedenle; dengeli ölçüm kartı tekniğini yönetim sistemi olarak ele alarak, FDY sistemi ile bütünleştirdiğimiz takdirde karşımıza stratejik bir yapıyla ilişkilendirilmiş, günümüz ihtiyaçlarına cevap verebilen bir yönetim sistemi çıkmaktadır. Bu stratejik yapının unsurları daha önceki bölümlerde değindiğimiz gibi aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır:

- Vizyon ve stratejinin saptanması
- İletişim ve bağlantının kurulması
- Planlama ve hedef tahmini
- Geribildirim ve öğrenme

Bu unsurların; stratejik bir yapı çerçevesinde yönetim sistemi olarak ve dengeli ölçüm kartı tekniği ile ilişkisi Şekil 28'de görülebilir.

³²³ Kasnaklı,Ön.ver. ,s.147.

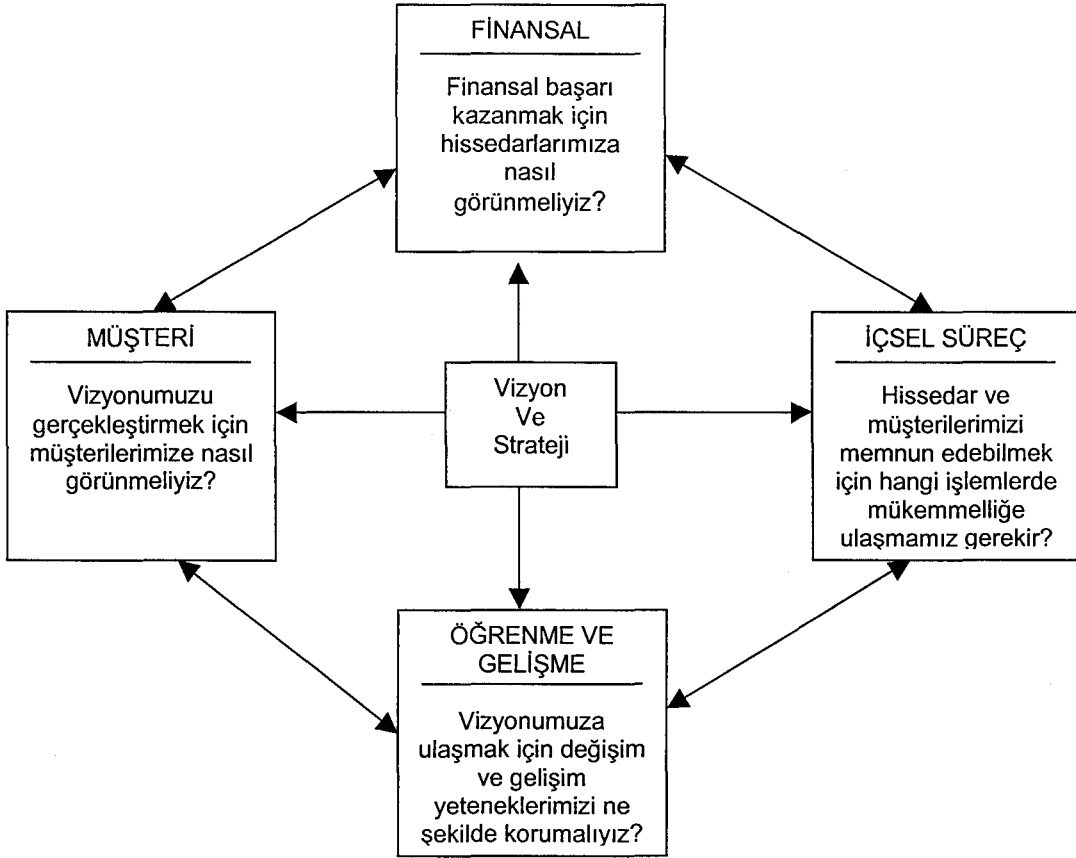


Şekil 28. Stratejik Yapı İçin Yönetim Sistemi ve Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği

Kaynak: Mooraj Stella, Oyon Daniel, Hostettler Didier, "The Balanced Scorecard: a Necessary Good or an Unnecessary Evil?", **European Management Journal**, October 1999, Volume:17, Issue:5, s.484.

2.4.4.4. Tekniğin dört boyutu

Dengeli ölçüm kartı tekniğinde; kurumsal performansın ölçümünde dengede bulunması gereken dört boyut ele alınmaktadır. Bunlar: finansal, müşteri, içsel süreç ve öğrenme ve gelişme boyutları. Bu boyutlar ve ilişkileri Şekil 29'da gösterilmiştir.



Şekil 29. Dört Boyut ve İlişkileri

Kaynak: Veen-Dirks Paula van, Wijn Martin, "Strategic Control: Meshing Critical Success Factors with the Balanced Scorecard", *Long Range Planning*, 2002, Volume:35, Issue:4, s.416.

Dengeli ölçüm kartı tekniğinde; her bir boyuta ait dört unsur bulunur. Bunlar; amaçlar, ölçüler, hedefler ve girişimlerdir. Bu dört unsur, her bir boyut için ayrı olarak işletme tarafından belirlenir. Yukarıdaki şekilde görüldüğü gibi; tekniğin hedef ve ölçüleri, işletmenin vizyon ve stratejisi göz önünde tutularak belirlenir ve bu hedef ve ölçülerle işletmenin performansı dört farklı boyutta ele alınır. Her bir boyut, belirli sorulara cevap arar ve buna bağlı olarak boyutlar kendilerini yapılandırır. Bu dört farklı boyut, dengeli ölçüm kartı tekniğinin ana yapısını oluşturur. Bu boyutlar kısaca şöyledir:

• **Finansal Boyut:** Finansal boyut; teknikte yer alan tüm diğer boyutların amaç ve ölçüleri için odak noktası niteliğindedir. Seçilen her ölçünün, işletmenin finansal performansında bir gelişme yaratacak sebep-sonuç ilişkilerinin bir parçası olması gerekmektedir. Birçok işletme için; gelirlerin arttırılması, maliyet ve verimlilikte gelişmeler kaydedilmesi, kaynakların daha etkin kullanılması ve risklerin azaltılması teknikte yer alan dört boyut arasında yeterli bağlantı kurulması için gereklidir³²⁴. Finansal boyut oluşturulurken, stratejilerine uygun olan finansal ölçüler belirlenmeli ve finansal amaç ile ölçüler çift yönlü rol oynamalıdır. Kısacası; hem uygulanacak stratejiden elde edilmesi amaçlanan finansal performansın ne olduğunu tanımlamalı, hem de ölçüm kartında yer alan tüm diğer boyutlardaki amaç ve ölçülerin nihai hedefi olmalıdır. Finansal boyutta yer alan genel ölçüler şunlardır:³²⁵

- Ekonomik katma değer
- Yatırımın kârlılığı
- Nakit akışı
- Hisse başına kâr payı

• **Müşteri Boyutu:** Bu boyut; işletmelerin müşteri sonuçlarının temel ölçülerini, (tatmin, sadakat, devamlılık, kazanılma ve kazanç vb.) hedef müşteri ve pazar kesimleri ile uyumlu bir hale getirmelerini sağlar. Yöneticiler, müşteri tatminini gaye edinmeden önce, işletmenin misyon ve stratejisini ölçüm kartının müşteri boyutunda, pazar ve müşterilere özel hedefler haline dönüştürerek belirtmeli ve böylece, işletmenin misyon ve stratejisini, hedef müşteri ve pazar kesimleri ile ilgili özel amaçlar haline dönüştürerek tüm işletmeye yayılmasını sağlar³²⁶. Müşteri boyutunun temel ölçüleri aşağıdaki gibidir:³²⁷

- Pazar payı
- Müşteri devamlılığı
- Müşteri kazanılması

³²⁴ Kaplan, Norton, **Ön.ver.** ,s.61.

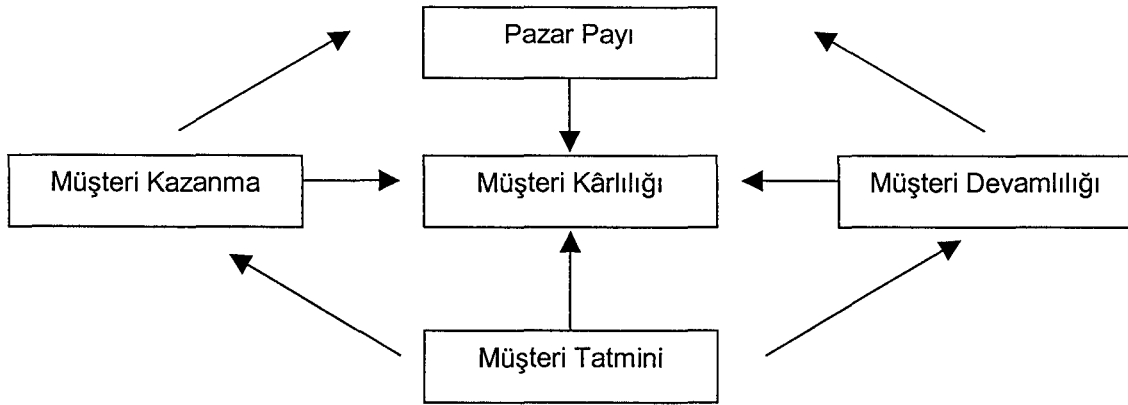
³²⁵ Lakshmi U. Tatikonda, Rao J. Tatikonda, "We Need Dynamic Performance Measures", **Management Accounting**, New Jersey, Volume:80, Issue:3, September, (1998), s.51.

³²⁶ Kaplan, Norton, **Ön.ver.** ,s.81-82.

³²⁷ Kaplan, Norton, **Ön.ver.** ,s.86.

- Müşteri tatmini
- Müşteri kârlılığı

Bu temel ölçüler, nedensel ilişkiler zinciri içinde gruplandırılırsa, aşağıdaki Şekil 30 ortaya çıkar.



Şekil 30. Müşteri Boyutu – Temel Ölçüler

Kaynak: Robert S. Kaplan, David P. Norton, **Balanced Scorecard: Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek**. Çeviren:Serra Egeli, (İstanbul:Sistem Yayıncılık:207, Şirket Kültürü Dizisi,1999), s.87.

Bu temel ölçüler şu şekilde kısaca açıklanabilir:³²⁸

- Pazar payı; müşteri sayısı, toplam harcama miktarı veya satılan birim ürün miktarı gibi ölçülerle, işletmenin pazarda yaptığı satışların, o pazardaki toplam yapılan iş hacmine olan oranını gösterir.

- Müşteri kazanma; işletmenin yeni iş veya müşteriler kazanma oranını mutlak veya bağlı değerler şeklinde ölçer.

- Müşteri devamlılığı; mutlak veya bağlı değerler aracılığıyla işletmenin müşterileri ile sürdürdüğü ilişkilerin oranını takip eder.

- Müşteri tatmini; müşterilere sunulan değer tekliflerinin sağladığı müşteri tatmin seviyelerini, özel performans kriterleri sayesinde tespit eder.

- Müşteri kârlılığı; müşteri için yapılması gereken özel harcamalar gerçekleştirildikten sonra müşteri kesiminin net kârını ölçer.

³²⁸ Kaplan, Norton, **Ön.ver.** ,s.87.

- İçsel Süreç Boyutu: Bu boyutun amaç ve ölçüleri; hedef müşteri ve hissedarların beklentilerini karşılamaya yönelik stratejilerden oluşturulmuştur. Böylece bu boyut, işletmenin mükemmel bir şekilde uygulaması gereken yepyeni iş yöntemlerini de ortaya koyacaktır³²⁹. Her işletme, müşterilerine değer yaratmak ve finansal sonuçlar elde etmek için farklı bir dizi işlem uygular fakat bununla beraber işletmelerin genel değer zinciri modelinin kendi özelliklerine göre uyarlayabilecekleri bir model oluşturulabilir. Model, müşteri ihtiyacının tanımlanması ile başlar ve müşteri ihtiyacının karşılanması ile son bulur. Model üç temel iş sürecini kapsar.³³⁰

a) Yenileme süreci; bu işlemde işletme, müşterilerin yeni gelişen ve henüz ortaya çıkmamış ihtiyaçlarını araştırıp, bu ihtiyaçları karşılayacak ürün ve hizmetler yaratır. Pazarın tanımlanması ve ürün/hizmet teklifinin yaratılması faaliyetlerini içerir.

b) İşlemsel süreç; mevcut ürün ve hizmetlerin üretildiği ve müşteriye ulaştırıldığı aşamalarıdır. Bu süreç, performans ölçüm sistemlerinin en fazla odaklandığı işlemlerin yer aldığı süreçtir. Çünkü üretim ve hizmetlerin yerine getirilmesinde gerçekleştirilen işlemlerin mükemmelleştirilmesi ve maliyetlerinin düşürülmesi, günümüzde işletmeler için çok önemlidir.

c) Satış sonrası hizmet süreci; satıştan ve teslimattan sonra müşteriye hizmet verilmesi faaliyetini içerir. İşletmeler; satış sonrası mükemmel hizmet verebilmek için belirli stratejiler geliştirmek zorundadırlar. Bu stratejiler, hedef müşterilerin bir işletmeden satın aldıkları ürün ve hizmetlerin değerini arttıran unsurlardır.

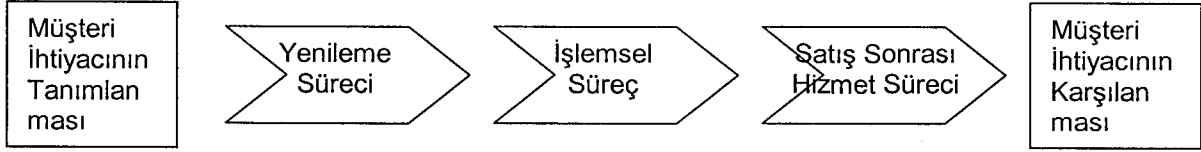
Bu iş süreçleri, sürekli iyileştirme yapılabilmesi ve etkinlik kazanılabilmesi için gerekli olan; faaliyete dayalı maliyetleme, faaliyete dayalı yönetim, tam zamanında yaklaşımı ve değişim mühendisliği gibi teknikleri kapsamalıdır.³³¹ Bu açıdan, içsel süreç boyutu ile faaliyete dayalı yönetim sistemi yakından ilişkilidir.

³²⁹ Kaplan, Norton, **Ön.ver.** ,s.117.

³³⁰ Kaplan, Norton, **Ön.ver.** ,s.120.

³³¹ Tatikonda, Tatikonda, **Ön.ver.** ,s.51.

İçsel süreç boyutunun, genel değer zinciri aşağıdaki Şekil 31'de daha rahat görülebilir:



Şekil 31. Genel Değer Zinciri

Kaynak: Robert S. Kaplan, David P. Norton, **Balanced Scorecard: Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek**. Çeviren:Serra Egeli, (İstanbul:Sistem Yayıncılık:207, Şirket Kültürü Dizisi,1999), s.121.

İçsel süreç boyutunda yer alan genel ölçüler şunlardır:³³²

- Kalite
- Tepki süresi
- Maliyet
- Yeni ürün sunumu

• Öğrenme ve Gelişme Boyutu: Finansal, müşteri, içsel süreç boyutları, işletmenin performans atılımını gerçekleştirmesi için gereken alanların belirlenmesini sağlarken, öğrenme ve gelişme boyutunda yer alan amaçlar, diğer üç boyutta belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesi için gerekli altyapıyı sağlar. Bu boyut, bir işletmenin altyapısını oluşturan çalışanların, bilgi sistemlerinin ve yöntemlerinin göz önünde bulundurulmasını sağlar ve böylece bu unsurlara yatırım yapılmasını teşvik eder³³³. Bu boyutta üç temel kategori bulunmaktadır. Bunlar: çalışanların yetenekleri, bilgi sistemlerinin yeterliliği ile motivasyon, yetki verme ve bağlantı kurmaktır³³⁴. Öğrenme ve gelişme boyutunda yer alan genel ölçüler şunlardır:³³⁵

³³² Kaplan, Norton, **Ön.ver.**, s.56.

³³³ Kasnaklı, **Ön.ver.**, s.143.

³³⁴ Kaplan, Norton, **Ön.ver.**, s.154.

³³⁵ Kaplan, Norton, **Ön.ver.**, s.157.

- Çalışanların tatmini
- Çalışanların kalıcılığı
- Çalışanların üretkenliği
- Mevcut bilgi sistemlerinin ulaşılabilirliği

Dengeli ölçüm kartı tekniğinin; bütün boyutlarıyla ilgili amaç ve kritik ölçülerini genel olarak Tablo 13'de görebiliriz.

Tablo 13. Dengeli Ölçüm Kartı Tekniğinde Amaç ve Ölçüler

| | AMAÇ | KRİTİK ÖLÇÜLER |
|---------------------------|---|--|
| Finansal Boyut | Hayatta kalma Başarı Gelişme | Nakit akışı Satışlarda büyüme Pazar payı, özkaynak getiri oranı (ROE) |
| Müşteri Boyutu | Yeni ürünler Heveslilik Müşteri ortaklığı | Yeni ürünlerden satış yüzdesi Zamanında teslimat İşbirliği çaba sayısı |
| İçsel Süreç Boyutu | Teknolojik kabiliyet Üretimde üstünlük Tasarımda verimlilik Yeni ürün sunumu | Rekabetçi karşılaştırma - Döngü zamanı - Birim maliyet - Getiri Mühendislikte etkinlik Gerçek tanıtım programı veya planı vb. |
| Öğrenme ve Gelişme Boyutu | Teknoloji liderliği Üretimde öğrenme Üründe odaklaşma Yeni ürün icadı | İcatları geliştirme süreci Süreç zamanı % 80 satışlara eşit ürün yüzdesi Rekabet için pazarları karşılaştırma süresi |

Kaynak: Malcolm Smith, "Putting NFIs to Work in a Balanced Scorecard Environment", **FMAC Articles of Merit 1998**, [http://www.ifac.org/members/Downloads/FMA-1998 Articles of Awards.pdf](http://www.ifac.org/members/Downloads/FMA-1998%20Articles%20of%20Awards.pdf), s.59., Surendra P. Agrawal, Philip H. Siegel, "Cost Management System: An Operational Overview ", **Managerial Finance**, Volume:24, Issue:1, (1998), s.66.

2.4.4.5. Tekniğin kurulması

Her işletme farklı özellikler taşıdığından işletmeler için tek tip bir kurulum modeli olmasa da, tekniğin kurulmasında genel olarak aşağıdaki aşamalar izlenebilir:³³⁶

- İşletme için vizyon geliştirilmesi
- Kritik başarı faktörlerinin anlaşılması
- İş amaçlarının belirlenmesi
- Uygun performans ölçülerinin tanımlanması
- İhtiyaç duyulan bilgi sisteminin geliştirilmesi
- Gerekli bilgi sisteminin kurulması

Yukarıdaki aşamalar dışında daha ayrıntılı, sistematik ve uygulanabilir bir yöntem bulunmaktadır. Dört aşamadan meydana gelen bu yöntem iyi bir şekilde uygulandığı takdirde, üst düzey ve orta kademe yöneticiler arasında ölçüm kartına olan kararlılığı ve bağlılığı arttıracak ve bu yöneticilerin program hedeflerine uymasına yardımcı olacak iyi bir ölçüm kartı yaratılacaktır³³⁷. Yöntemin süreçleri aşağıdaki gibidir:³³⁸

1) Ölçülerin oluşturulması

- Uygun organizasyon biriminin seçilmesi
- İşletme birimleri/ana şirket arasındaki ilişkilerin tanımlanması

2) Stratejik amaçlar üzerinde fikir birliği sağlanması

- İlk tur görüşmelerin gerçekleştirilmesi (amaç ve ölçüler görüşülür)
- Sentez süreci (amaç ve ölçülerin listesi hazırlanır)

³³⁶Michael Senyshen, "Keeping Score", **FMAC Articles of Merit 1999**, [http://www.ifac.org/members/DownLoads/FMA-1999 Articles Awards.pdf](http://www.ifac.org/members/DownLoads/FMA-1999%20Articles%20Awards.pdf), s.32.

³³⁷Kaplan, Norton, **Ön.ver.** ,s.364.

³³⁸Kaplan, Norton, **Ön.ver.** ,s.364-374.

- Üst düzey yöneticilerle uygulamalı çalışma (vizyon ve strateji belirlenir, her boyut için üç veya dört stratejik amaçlar ve ölçüleri belirlenir)

3) Ölçülerin seçilmesi ve tasarlanması

- Grup toplantıları (farklı gruplarla amaç ve ölçülerle ilgili ayarlama ve düzeltmeler)
- Üst düzey yöneticilerle uygulamalı çalışma (vizyon, strateji; amaç ve ölçülerde görüş birliği sağlanır)

4) Uygulama planının hazırlanması

- Uygulama planının oluşturulması (plan; belirlenen ölçülerin veri tabanına ve bilgi sistemine ne şekilde bağlanacağını da kapsar)
- Üst düzey yöneticilerle uygulamalı çalışma (vizyon, strateji, amaç ve ölçüler kesinleşir, uzun vadeli hedefler değerlendirilir ve farklı değişim programları tekniğe uyumlaştırılır)
- Uygulama planının sonuçlandırılması (teknik, yönetim sistemiyle bütünleştirilir, öncelikler üzerinde yoğunlaşılır ve zaman içinde idari bilgi sistemleri de tekniğe uyumlu bir şekile getirilir)

İşletmelerin, tekniğin kurulmasında dikkat etmeleri gereken hususlar aşağıdaki gibidir:³³⁹

- Stratejik doğrultu üzerinde yoğunlaşma
- Çalışanları da içeren bir yaklaşım kullanılması
- Çok fazla ölçü yerine az ölçü kullanılması
- Önemli başarı etkenlerine performans ölçülerinin bağlanması
- Tekniğin kurulumunu stratejik bir girişim olarak algılamak

³³⁹ Mark L. Frigo, Kip R. Krumwiede, "The Balanced Scorecard: A Winning Performance Measurement System", **FMAC Articles of Merit 2001**, [http://www.ifac.org/Members/Downloads/FMA-2001 Articles of Merit. A.pdf](http://www.ifac.org/Members/Downloads/FMA-2001%20Articles%20of%20Merit.%20A.pdf), s.69-72.

- Performans göstergeleri ve sonuç göstergeleri arasındaki ilişkiyi açık olarak belirlemek
- Neden-sonuç ilişkisini sağlamak
- Ödemelere önemli performans ölçülerini bağlamak
- Tekniği günlük yönetim aracı olarak kullanmak
- Sistemi sürekli geliştirmek

Teknik kullanıldığında aşağıdaki faydaları sağlamaktadır.³⁴⁰

- Tüm işletme içinde stratejinin yaygınlaşmasını,
 - Performans ölçülerinin, stratejik amaçlara bağlanmasını böylece alınan önlemlerin stratejik hedefler doğrultusunda olmasını,
 - Farklı işletme kademelerindeki yönetim süreçlerinin birbirleriyle bağlantı içinde olmasını ve böylece tüm işletme performansının da belirlenebilmesini,
 - Örgütün ve bireylerin performanslarının ölçümünün, stratejik planlama sürecinin bir parçası haline getirilmesini,
 - Stratejik planlamaya izin verilmesini ve stratejik amaçlarla doğrudan ilişkili süreçleri ödüllendirmesini,
- sağlamaktadır.

FDY sürecinde, son olarak dengeli ölçüm kartı tekniği ele alınıp incelenmiştir. Böylece, daha önce belirttiğimiz stratejik yapı çerçevesini tamamlamış bulunmaktayız. Bu stratejik yapı çerçevesi, bir sonraki bölümde yer alan uygulamamızda temel teşkil edecektir.

³⁴⁰ Sağmanlı, Ersen, **Ön.ver.** ,s.128. , Ergun, ,**Ön.ver.** ,s.9., Smith, **Ön.ver.** ,s.41.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AKTAŞ GRUP ŞİRKETLERİNDEN AKTAŞ HAVA SÜSPANSİYON SİSTEMLERİ SAN. VE TİC. A.Ş. İŞLETMESİ'NDE FAALİYETE DAYALI YÖNETİM SİSTEMİ UYGULAMASI

1. AKTAŞ GRUP ŞİRKETLERİNİN TANITILMASI

1938 yılında Sait Aktaş Kauçuk ve Lastik Sanayi olarak kurulan şirket, 1972 yılında ulaşım araçları ve sanayi makinelerinde kullanılan çeşitli tiplerdeki süspansiyon körükleri üretimine başlamıştır. 1990 yılında Aktaş Grup şirketleri ilk hava süspansiyon körüğün ihracatını gerçekleştirmiştir. 1992 yılında entegre üretim tesislerinin temeli atılmış ve 1995 yılına gelindiğinde Aktaş Grup kalite sistem çalışmalarına başlayarak ISO/TS 9001 ve ISO 16949 belgelerini almıştır. Bu gün Aktaş Grup şirketleri toplam 16.000 m² kapalı alanda faaliyetlerini sürdürmektedir.

Aktaş Grup bünyesinde toplam yedi şirket yer almaktadır. Bu şirketler aşağıdaki gibidir:

- Aktaş Hava Süspansiyon Sistemleri San. Ve Tic. A.Ş.
- Aktech Hava Süspansiyon Sistemleri San. Ve Tic. Ş.Aktaş ve Ort. Koll. Şti.
- Aklar Otomotiv San. ve Tic. A.Ş.
- SKS Silecek Kalıp San. ve Tic. A.Ş.
- Ak Kauçuk Yedek Parça Makine Kalıp Sanayi Ticaret A.Ş.
- LFT Anatolia Ltd. Şti.
- LFT Germany GmbH

Faaliyete dayalı yönetim sistemi uygulaması; Aktaş Grup Şirketlerinden Aktaş Hava Süspansiyon Sistemleri San. ve Tic. A.Ş. İşletmesi'nde yapılmıştır. Bu işletmenin tanıtımı aşağıdaki gibidir:

1938 yılında Sait Aktaş Kauçuk ve Lastik Sanayi olarak kurulmuş ve 1972 yılında ulaşım araçları ve sanayi makinalarında kullanılan çeşitli tiplerdeki süspansiyon körüklerinin üretimine başlamıştır. 1996 – 1999 yılları arasında Alman ContiTech şirketi ile ortak olarak faaliyetini sürdürmüştür. Organizasyon yapısı, ticari ve kurumsal kimliğiyle yeniden yapılanarak 1999 yılında Aktaş Hava Süspansiyon Sistemleri San. ve Tic. A.Ş. adını alarak, faaliyetlerine devam etmiştir.

Türkiye'de otomotiv sanayiinin en önemli merkezlerinden biri olan Bursa'da 3000 m² kapalı, 3000 m² açık olmak üzere toplam 6000 m²'lik bir alanda kurulu bulunan fabrikasında; otomotiv yan sanayi şirketlerinin ve yedek parça piyasasının ihtiyaç duyduğu süspansiyon körüklerinin tasarımını ve üretimini sürdüren Aktaş Hava Süspansiyon Sistemleri San. ve Tic. A.Ş., Türk otomotiv sanayiinde %95'e yakın bir pazar payına sahiptir. Silindirik, silindirik metalli, silindirik metalsiz ve katlı körük gruplarından çeşitli tiplerde süspansiyon körükleri üreten şirket, bu ürünleri iç pazarla birlikte dış pazara da sunmaktadır.

Teknolojik yatırımlarla, üretim kapasitesini artırmayı hedefleyen Aktaş, ürettiği ürünlerin %70'ini; Avrupa Birliği ülkelerinden başta Almanya olmak üzere İspanya, Fransa, İtalya, İngiltere, Yunanistan, Portekiz, Belçika, İsveç, Norveç, Hollanda, Avusturya, Finlandiya, Rusya, Polonya, Slovakya, Slovenya, Litvanya ayrıca Cezayir, İran, Suriye, Türki Cumhuriyetleri, Singapur, Çin, Sri-Lanka ve Avustralya'ya ihraç etmektedir. Küreselleşme süreci ile dünya pazarlarının yakınlaşması, Aktaş Hava Süspansiyon Sistemleri San. ve Tic. A.Ş.'nin ihracat yaptığı ülkelerin sayısını her geçen gün artırmaktadır.

Aktaş Hava Süspansiyon Sistemleri San. ve Tic. A.Ş. dünyada kauçuk sektöründe ISO –TS 16949 kalite belgesini alan ilk şirkettir. Hedefi; müşterilerine, yardımcı şirketlerine, topluma ve dünyaya karşı sorumluluklarını eksiksiz yerine getiren ve bunu tüm rakiplerinden daha iyi başaran bir grup olmak, vizyonu ise

gelecekteki 5 yıl içinde pazarda ve rekabette söz sahibi olarak, Avrupa'nın lider körük üreticisi olmaktadır.

2. AKTAŞ HAVA SÜSPANSİYON SİSTEMLERİ SAN. VE TİC. A.Ş. İŞLETMESİ'NDE MEVCUT SİSTEM

2.1. İşletmenin Organizasyon Yapısı

İşletmenin mevcut organizasyonu, EK:1'de gösterilmiştir. Bu organizasyon, Aktaş Grup bünyesindeki tüm işletmeleri kapsayıcı şekilde hazırlanmıştır. Mevcut organizasyon; genel müdür, teknik danışman, kalite yöneticisi, teknik grup yöneticisi, idari grup yöneticisi, satış/pazarlama grup yöneticisi ile bunlara bağlı birimlerden oluşmaktadır. İşletmede toplam çalışan sayısı 98'dir, bu sayının 74'ü işçi statüsündedir.

Kalite yöneticisine; kalite sorumlusu, Aktaş kalite sorumlusu, SKS & Akkauçuk kalite sorumlusu bağlı bulunmaktadır.

Teknik grup yöneticisine; Aktaş üretim yöneticisi, Aktaş kalenderleme yöneticisi, SKS üretim yöneticisi, Akkauçuk üretim yöneticisi, laboratuvar yöneticisi, bakım yöneticisi, kalıp üretim yöneticisi ve Ar-Ge yöneticisi bağlı bulunmaktadır. Ayrıca Aktaş üretim, SKS üretim, laboratuvar, bakım , Ar-Ge yöneticilerine bağlı sorumlular bulunmaktadır.

İdari grup yöneticisine; satın alma yöneticisi, planlama / lojistik yöneticisi, bütçe ve yatırım planlama yöneticisi ve bilgi işlem yöneticisi bağlı bulunmaktadır. Satın alma yöneticisine bağlı sorumlunun bulunmasının yanında planlama / lojistik yöneticisine de; planlama / lojistik, ambar ve Kestel ambar sorumluları bağlı bulunmaktadır.

Satış / pazarlama grup yöneticisine; Aktaş pazarlama yöneticisi, Aklar satış / pazarlama yöneticisi, mali işler yöneticisi ve insan kaynakları yöneticisi bağlı bulunmaktadır. Bunun yanında, Aktaş pazarlama, mali işler ve insan kaynakları yöneticilerine de bağlı sorumlular bulunmaktadır. Ayrıca, Aklar satış / pazarlama yöneticisine; satış ve ambar / tanıtım reklam sorumluları bağlıdır.

2.2. Kullanılan Maliyet Sistemi

İşletmede, geleneksel maliyet sistemi kullanılmaktadır. Uygulamada maliyet hesaplama dönemi, bir ay olarak belirlenmiştir. Sisteme önce üretim maliyetleri, önceden belirlenmiş değerler üzerinden sokulmakta, hesaplamalar buna göre yapılmakta ve dönem sonunda (ay sonunda) fiili rakamlar ile önceden belirlenmiş rakamlar karşılaştırılmakta buna bağlı olarak da fiili rakamlara göre düzeltme yapılmaktadır. Ürün maliyetleri, SAP R/3 programı kullanılarak hesaplanmaktadır. Bu sistemde; direkt hammadde maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetleri şu şekilde belirlenmektedir:

- Direkt hammadde maliyetleri: İşletmede her ürünün, hangi hammadde ve malzemelerden meydana geldiğini gösteren “ürün reçetesi(ağacı)” bulunmaktadır. Bu reçetelerde, her ürün için ne kadar hammadde kullanılacağı ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Bu ürün reçetesinde belirtilen, direkt hammadde ve malzemelerin maliyeti, ortalama maliyet varsayımı altında belirlenmektedir.
- Direkt işçilik maliyetleri: Direkt işçilikler, maliyet merkezi temelinde belirlenmektedir. Maliyet merkezlerinde, ne kadar direkt ne kadar endirekt işçilik olduğu hesaplanabilmektedir. Bir ürünün hangi maliyet merkezlerinden geçeceği ve bu merkezlerde ne kadar “işçilik saati” kullanıldığı daha önce belirlenmiştir. Bu işçilik saatleri, her bir maliyet merkezinde toplanan işçilik maliyetlerine bölünerek saat ücreti oradan da dakika ücreti bulunmaktadır. Bu bulunan işçilik dakika ücretleri, ürün üretilme süreleri ile çarpılarak hem maliyet merkezi temelinde hem de ürün bazında direkt işçilik maliyetleri belirlenmektedir.
- Genel üretim maliyetleri(G.Ü.M.): Genel üretim maliyetlerinin ürünlere yüklenmesinde dağıtım ölçüsü olarak “direkt işçilik saatleri” kullanılmaktadır. İşletmede maliyet çeşitleri daha önce belirlenmiş ve maliyet yerlerinde toplanmıştır, bu aşamada eş zamanlı kayıt esası kullanılmaktadır. Genel üretim maliyetleri; yardımcı üretim gider yerlerinden, esas üretim gider yerlerine yüklenmekte ve oradan da

esas üretim gider yerlerinde toplanan G.Ü.M. tutarları, toplam çalışma süresine bölünerek saat ücreti ve ardında da dakika ücreti bulunmaktadır. Bu bulunan dakika ücreti, ürün üretilme süreleri ile çarpılarak hem maliyet merkezi temelinde hem de ürün bazında toplam olarak G.Ü.M. belirlenmektedir.

2.3. İşletmede Fiyat ve Kâr Oranının Belirlenmesi

İşletmede ürün fiyatı belirlenirken, geleneksel maliyet artı (maliyet + kâr) yöntemi kullanılmaktadır. İşletme, bu yönteme dayanarak tam maliyet esası yaklaşımını benimsemiştir. Bu fiyatlandırma yönteminde, sabit ve değişken üretim maliyetleri toplanır ve elde edilen maliyet temeline belirli bir yüzde eklenerek satış fiyatı saptanır. Bu yönteme bağlı olarak; işletmede üretilen her bir ürün için hammadde ve malzeme tutarı, işçilik tutarı ve genel üretim maliyetleri hesaplanır, bu tutarlar toplanır ve bunun sonucunda toplam ve birim maliyet tespit edilir. Bu tespit edilen tutara, belirli bir yüzde eklenerek satış fiyatına ulaşılır. Söz konusu yüzde, satış ve yönetim giderleri ile yatırım üzerinden arzulan getiriye de kapsayacak şekilde belirlenir.

Aktaş Hava Süspansiyon Sistemleri San. ve Tic. A.Ş.'de kâr oranı üst yönetim tarafından belirlenmektedir. Bu oran, değişen ekonomik koşullar çerçevesinde, üst yönetim tarafından değiştirilebilmektedir. En son belirlenen kâr oranı % 12'dir.

2.4. Maliyet Hesaplamasında Genel Süreç Akışı

İşletmedeki süreç akışı EK:2'de gösterilmiştir. Bu akış aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir:

- Çelik tel ve tel kaplama kauçuğu hammaddeleri eklenerek çelik tel üretim faaliyeti yapılır.
- Kordbezi ve kord kaplama kauçuğu hammaddeleri eklenerek kord bezi kaplama faaliyeti ve buna bağlı olarak da kord bezi kesme faaliyeti yapılır.

- Yukarıdaki iki faaliyete, iç kauçuk, dış kauçuk, blok tel ve çelik halat tel hammaddeleri eklenerek konfeksiyon faaliyeti yapılır. Bu faaliyet; iç kauçuk ve dış kauçuğun sarılarak, diğer hammaddeler olan blok tel ve çelik halat telin de ilave edilerek yuvarlak bir körük oluşturulmasıdır.
- Alt tas ve üst tas hammaddeleri eklenerek vulkanizasyon faaliyeti yapılır. Bu faaliyet; daha önce oluşturulan yuvarlak körüğün presle yüksek sıcaklıkta pişirilmesidir.
- Vulkanizasyon faaliyeti sonucunda, göz kontrolü yapılır. Eğer kontrolde hata çıkar ise ya hurdaya ya da yeniden işlem için vulkanizasyon faaliyetine gönderilir. Hata çıkmaz ise sürece devam eder.
- Göz kontrolünden geçen ürün, tekrar kontrole girer, kontrol sonucunda ürün eğer "roll ürün (metalsiz)" ise doğru ambalaj/sevkiyat faaliyetine gönderilir, değil ise montaj / kapatma faaliyetine gönderilir.
- Pleyt, piston, germe sacı, bağlantı elemanları, takoz, koruyucu tapa hammaddeleri eklenerek montaj / kapatma faaliyeti yapılır.
- Montaj / kapatma faaliyeti sonucunda, tekrar göz kontrolü yapılır. Eğer kontrolde hata çıkar ise ürün direkt hurdaya gönderilir. Çıkmaz ise diğer bir kontrole geçer.
- Göz kontrolünden geçen ürün, sızdırmazlık kontrolünden geçer. Eğer kontrolde hata çıkar ise ürün direkt hurdaya gönderilir. Çıkmaz ise diğer bir kontrole geçer.
- Sızdırmazlık kontrolünden geçen ürün, düzlük kontrolünden geçer. Eğer kontrolde hata çıkar ise ürün direkt hurdaya gönderilir. Çıkmaz ise ambalaj / sevkiyat faaliyetine gönderilir.

- Son olarak, ambalaj / sevkiyat faaliyetine tabi tutulan ürün satışa hazır hale gelir.

2.5. İşletmede Mevcut Sistem Doğrultusunda Üretim

İşletmede; silindirik, silindirik metalli, silindirik metalsiz ve katlı körük gruplarından çeşitli tiplerde süspansiyon körükleri üretilmektedir. Körük; kauçuk, kord bezi, çelik teller, metal parçalar ve kimyasal maddelerin birleşiminden oluşan, kamyon, çekici, dorse ve otobüs gibi araçlarda süspansiyon ve/veya dingil kaldırmayı sağlayan bir parçadır.

Uygulamamızda, derinlemesine analiz yapabilmek amacıyla sadece "32725 Komple Pistonlu Körük" üretimi üzerinde durulacaktır. Bu körüklerde, hava sızdırmazlığı, pleyt sacının körüğe özel bir teknoloji ile kapatılması sonucu sağlanır. Pleyt sacının körükle bütünleşmesini sağlayan bu teknoloji çok aşırı olumsuz şartlarda dahi körüğün monte edildiği, sızdırmazlığı sağlayan parçalardan ayrılmasını engeller. Bu tip körükler, çalıştıkları piston ve gereken durumlarda iç kısma monte edilen lastik takoz ile "Komple Sistem" olarak adlandırılır.

Öncelikle işletmedeki mevcut sisteme bağlı olarak 32725 K. Pistonlu Körüğün maliyet hesaplamasının nasıl yapıldığı gösterilecektir. Daha sonra ise faaliyete dayalı yönetim sistemine göre ürünün nasıl maliyetinin hesaplandığı ve nasıl analize tabi tutulduğu gösterilecektir. Böylece, elde edilen bilgilerin söz konusu sisteme verilmesiyle karşılaştırma olanağı elde edilecektir.

2.5.1. 32725 Komple Pistonlu Körük Üretimi

Uygulamamızda, 32725 K. Pistonlu Körük üretimi ele alınacak ve maliyet analizi yapılacaktır.

a) 32725 K. Pistonlu Körük teknik özellikleri: Ürün; üstte pleyt altta pistonlu olan komple halde, metalli olarak, satılan köründür. Teknik özellikleri EK:3'de verilmiştir.

b) 32725 K. Pistonlu Körüğü oluşturan malzemeler (EK:4)

- Topuk Teli
- 60x8 ALDS 60150 Şerit Hamur
- 5*5*177 Çelik Tel
- 1400*2-120 Kaplanmış Kordbezi
- 32725 Kesilmiş Kord Bezi
- 5*288 Blok Tel
- 650*0,9 ALDS 60150 Dış Kauçuk
- 670*1,4 ALDS 60150 İç Kauçuk
- 32725 Rolling
- 32725 Vulkanize Körük (Aktaş)
- M22*1,5 Hava Giriş Tapası (O'ring'li)
- M12 Civata Koruyucu Tapası
- M16 Fiberli Somun
- M12 Fiberli Somun
- 3060 Borulu Flanş, Kaplanmış
- 5005 Germe Sacı
- 3060 Kaplanmış Piston Mantosu
- 2022 Pleyt Sacı
- 5503 Takoza

c) Malzemelerin üretim aşamaları (EK:2)

- Çelik tel üretim
- Kord bezi kaplama
- Kord bezi kesme
- Konfeksiyon

- Vulkanizasyon
- Montaj
- Kapatma

d) 32725 Komple Pistonlu Körüğün Maliyet Oluşumu

İşletmede, üretim maliyetlerinin dağıtımı geleneksel yöntemle yapılmakta ve bu nedenle dağıtımla ilgili olarak üç dağıtım ortaya çıkmaktadır:

- Gider çeşitlerinin, gider yerlerine dağıtılması (1. dağıtım)
- Yardımcı üretim gider yeri ile hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin, esas üretim yerlerine dağıtılması (2. dağıtım)
- Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin, o gider yerinde üretilen ürün ve hizmet maliyetlerine yüklenmesi (3. dağıtım)

Giderlerin birinci, ikinci ve üçüncü dağıtım esaslarını, ürün üzerinde aşağıdaki gibi inceleyebiliriz:

- Gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtılması (1. dağıtım): İşletmedeki gider yerleri aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır:

Esas üretim gider yerleri:

- Tel gider yeri
- Bez kesme gider yeri
- Konfeksiyon gider yeri
- Vulkanizasyon gider yeri
- Montaj gider yeri

Yardımcı üretim gider yerleri:

- Laboratuvar gider yeri
- Bakım gider yeri
- Ar-Ge gider yeri

Üretim yeri yönetim gider yeri

Ambar gider yeri

İşletmedeki bazı genel gider çeşitleri ve bunların dağıtım ölçüleri aşağıdaki gibidir:

| Gider Çeşitleri | Dağıtım Ölçüsü |
|-------------------------------------|-----------------------|
| Elektrik Gideri | KWS |
| Su Gideri | Personel |
| Bina Bakım Onarım | Metrekare |
| Tesis Makine Cihaz Bakım Gid. | Masraf Yeri |
| Personel Servis Giderleri | Personel Sayısı |
| Kalibrasyon Gideri | Masraf Yeri |
| Temizlik Hizmet Giderleri | Metrekare |
| Gayrimenkul Kira Giderleri | Metrekare |
| Eğitim Giderleri | Masraf Yeri |
| Yemek Giderleri | Personel |
| Sosyal Hizmet Giderleri | Personel |
| Sağlık Giderleri | Personel |
| Kalite Doküman Giderleri | Masraf Yeri |
| Tes.Mak.Cihaz Yedek Parça Giderleri | Masraf Yeri |
| Birikmiş Amortismanlar | Masraf Yeri |

Yukarıda belirttiğimiz gider çeşitleri, esas ve yardımcı üretim gider yerlerine dağıtılmıştır. Bu dağıtım ve tutarları EK:5'de görülmektedir.

Bunların dışında direkt işçiliğin dağıtımına baktığımızda; işçilikle ilgili gider çeşitleri aşağıdaki gibidir:

İşçi Normal Ücretleri

Hafta Tatili Ücreti

Genel Tatil Ücreti

Yıllık İzin Ücreti

Fazla Mesai Ücreti

Prim Ve İkramiye

Bayram / Yılbaşı Yardımı

SSK Primi İşveren Payı

İşsizlik Sigortası İşveren Payı

Yukarıdaki gider çeşitleri, esas üretim gider yerlerine dağıtılır ve sonuçta ürün işçiliği tutarlarına ulaşılır, bu dağıtım işlemi ve tutarları EK:6'da gösterilmektedir.

- Yardımcı üretim gider yeri ile hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin dağıtılması (2. dağıtım) : İşletmedeki gider çeşitleri, esas ve yardımcı üretim gider yerlerine yukarıdaki bilgiler doğrultusunda dağıtıldıktan sonra sıra ikinci dağıtıma gelir. Bu dağıtımda öncelikle dağıtım anahtarları belirlenmelidir, işletmede dağıtım anahtarları aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

| <u>Giderleri Dağıtılacak Gider Yerleri</u> | <u>Dağıtım Ölçüsü</u> |
|--|-----------------------|
| Laboratuvar | Çalışma Zamanı |
| Bakım | Bakım Saati |
| Ar-Ge | Masraf Yerine |
| Ürt.Yer.Yönt.Gid. | Sabit Tutar |
| Ambar | Sabit Tutar |

Yukarıdaki gider yerleri, yukarıda belirtilen anahtarlar kullanılmak suretiyle benimsenecek gider dağıtım yöntemine göre dağıtılır. İşletme, basit dağıtım yöntemini benimsemiştir ve bu yönteme göre gerekli dağıtım yapılmıştır ve bu dağıtım EK: 7'de görülmektedir.

- Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin, o gider yerinde üretilen ürün ve hizmet maliyetlerine yüklenmesi (3. dağıtım): İşletmedeki bu dağıtımda, "direkt işçilik saati" dağıtım ölçüsü olarak kullanılmaktadır. Öncelikle genel üretim maliyetleri tutarları, toplam çalışma süresine bölünerek GÜM yükleme oranı bulunmuş, daha sonra ise bu oran ile ilgili direkt işçilik saati çarpılarak ürünlere isabet eden GÜM tutarları bulunmuştur. Bu işlemler, EK:7'de görülmektedir.

Yukarıdaki tüm gider dağıtımları yapıldıktan sonra; direkt ilk madde ve malzeme dağıtım tablosu EK: 8'de görülmektedir. Ve ürünün toplam/birim maliyeti aşağıdaki gibi olacaktır: (EK:9)

| | <u>32725 K.Pistonlu Körük</u> |
|-----------------------------------|-------------------------------|
| Direkt İlk Madde Malzeme Maliyeti | 448.434.224.700.- |
| Direkt İşçilik Maliyeti | 7.032.184.492.- |
| Genel Üretim Maliyetleri | <u>12.305.654.078.-</u> |
| Üretim Maliyetleri Toplamı | <u>467.772.063.273.-</u> |
| Üretim Miktarı | 5.852 Adet |
| Birim Üretim Maliyeti | 79.933.709.-TL |

Mevcut sistemde, yukarıda görüldüğü gibi, her ne kadar işçilik ve G.Ü.M. toplam maliyet içinde küçük bir oran gibi görülse de mutlak olarak bir ürün hattında yaklaşık $12+7 = 19$ milyar olmaktadır. Bu nedenle, bu rakamların FDY sistemi ile karşılaştırılmasının; bir taraftan daha sağlıklı birim maliyetler hesaplama ve diğer taraftan da tüm işletme faaliyetlerinin analiz edilerek daha etkin ve verimli bir işletme elde etmek olanağı açısından, araştırmamıza önemli katkılar sağlayacağı açıktır.

3. AKTAŞ HAVA SÜSPANSİYON SİSTEMLERİ SAN. VE TİC. A.Ş. İŞLETMESİ VE FAALİYETE DAYALI YÖNETİM SİSTEMİ

Uygulamamızda işletme, öncelikle, vizyon ve stratejilere bağlı stratejik yapı açısından ele alınacak ve söz konusu işletmede ayrıntılı olarak aşağıdaki işlemler yapılacaktır:

- İşletmede stratejik yapı oluşturulduktan sonra; FDY sisteminin odak noktası olan faaliyetler üzerinde durulacaktır ve bu faaliyetlerin maliyetlerinin hesaplanması için faaliyete dayalı maliyetleme (FDM) tekniği kullanılacaktır. Faaliyetlerin maliyetlerinin bulunmasında aşağıdaki adımlar izlenecektir:
 - İşletme sürecinin tanımlanması ve faaliyetlerin belirlenmesi
 - Faaliyet sözlüğünün hazırlanması
 - Faaliyet planının çıkarılması
 - Faaliyet merkezlerinin ve faaliyet seviyelerinin belirlenmesi
 - Maliyet etkenlerinin tanımlanması
 - Dağıtımın yapılması
- Faaliyet maliyetlerinin belirlenmesinden sonra; faaliyet analizi yapılacaktır. Faaliyet analizi kapsamında aşağıdaki işlemler yapılacaktır:
 - Katma değer yaratan/yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması ve analizi
 - Kritik faaliyetlerin tanımlanması ve faaliyetlerin karşılaştırılması
 - Faaliyetlerin iyileştirilmesi
 - Maliyet etkenleri analizi
- Faaliyetlerin analizinden sonra; performans ölçümü ele alınacaktır. Burada amaç, ölçüm kartı tekniğini, işletme açısından ele alıp incelemek ve işletmede kurulumunu sağlamaktır.

3.1. Stratejik Yapı Olarak İşletme

Uygulamamızda amaç; otomotiv yedek parça üretimi sektöründe faaliyet gösteren bu üretim şirketinde faaliyete dayalı maliyetleme (FDM) ve faaliyete dayalı yönetim (FDY) sistemlerinin uygulamasını yapmak ve elde edilen sonuçları kullanılmakta olan maliyet sistemi ile karşılaştırmaktır.

İşletmeyi stratejik bir yapı içinde ele aldığımızda; şu faaliyetler tespit edilmiştir: Her yılın ilk kalite yönetim toplantısında geçen yıla ait hedeflerin ayrı ayrı değerlendirilmesi yapılmaktadır. Vizyon ve stratejik hedeflere bağlı kalınarak kalite politikası ve müşteri beklentileri doğrultusunda, üst yönetim ve bölüm yöneticileri tarafından yıllık ve uzun vadeli (3 yıl veya daha fazla) ölçülebilen ve ulaşılabilir kalite yönetim sistem hedefleri, hedef sorumluları, göstergeler ve veri toplama / hesaplama metotları belirlenmektedir. Hedefler belirlenirken; sektörel bilgiler, rakiplerle benchmarking (kıyaslama), müşterilerin mevcut ve gelecekle ilgili beklentileri, önceki dönem verileri ve diğer araştırmalar ele alınmaktadır.

Bu faaliyetlerin yanında; hedefler işletme çalışanlarına eğitim, dağıtım ve görsel olarak aktarılmaktadır. Belirlenen hedeflerden gerekli olanlar, faaliyet planlarına dönüştürülmekte ve bu plan doğrultusunda çalışmalar gerçekleştirilmektedir. Hedefler, her dört ayda bir yapılan "Yönetim Kalite Toplantısı"nda gözden geçirilmekte ve gerekiyorsa hedef ve faaliyet planları güncellenmektedir. İşletmenin vizyonu; önündeki 5 yıl içinde pazarda ve rekabette söz sahibi olarak, Avrupa'nın lider körük üreticisi olmak olarak belirlenmiştir. İşletmenin kalite politikası EK :10'da verilmiştir.

3.2. Faaliyete Dayalı Maliyetlemeye Bağlı Olarak 32725 Komple Pistonlu Körük Üretimi

Bu çalışmada, bazı bilgiler mevcut muhasebe bilgi sisteminden alınmış, bazı bilgiler ise bu işlerden sorumlu kişilerle yapılan görüşmeler sonucu elde edilmiştir. Direkt malzeme ve maddeler ile direkt işçilikler, ürünlere doğrudan yüklenebildiği için bu maliyetler dağıtım sürecine dahil edilmemiştir.

FDM sisteminde; maliyetlerin, ürünler tarafından tüketilen faaliyetler temelinde tekrar sınıflandırılması gerekmektedir. Bu nedenle öncelikle faaliyetlerin tanımlanması gerekmektedir bu da işletme sürecinin tanımlanmasını gerekli kılar.

3.2.1. İşletme sürecinin tanımlanması ve faaliyetlerin belirlenmesi

İşletmede yapılan gözlemler ve görüşmeler sonucunda işletmenin aşağıdaki temel süreçlere sahip olduğu tespit edilmiştir:

- Tel üretimi
- Bez kesme
- Konfeksiyon
- Vulkanizasyon
- Montaj

Yukarıdaki süreçler temel süreçler olarak adlandırılmaktadır ve EK : 2'de ayrıntılı olarak görülmektedir. Bu süreçlerin yanında bu süreç eylemlerine katkıda bulunan destek süreçleri de aşağıdaki gibidir:

- Laboratuvar
- Bakım - Onarım
- Ar-Ge
- Üretim yerleri yönetimi
- Ambar

İşletmenin süreçleri tanımlandıktan sonra, yapılan çalışmalar sonucunda yaklaşık olarak 64 faaliyet belirlenmiştir.

3.2.2. Faaliyet sözlüğünün (listesinin) hazırlanması ve faaliyet planının çıkarılması

Faaliyetlerin belirlenmesinden sonra faaliyet sözlüğü (listesi) hazırlanmış ve buna bağlı olarak da faaliyet planı çıkarılmıştır. Benzer faaliyetlerin birleştirilmesi sonucu yaklaşık 64 faaliyet belirlenmiştir. Bu bilgiler , faaliyet merkezleri bölümünde ayrıntılı olarak yer alacaktır.

3.2.3. Faaliyet Merkezleri ve Faaliyet Seviyelerinin Belirlenmesi

Faaliyetler tanımlanıp belirlendikten, faaliyet sözlüğü ve planı oluşturulduktan sonra, bu faaliyetler çok sayıda olacağından, faaliyetler merkezler itibariyle bir araya getirilmiştir. Bu belirlenen faaliyet merkezleri, faaliyet seviyeleri temelinde de sınıflandırılmıştır. Belirlenen faaliyet merkezleri ve faaliyet seviyeleri aşağıdaki gibidir:

| Faaliyet Merkezleri | Faaliyet Seviyeleri |
|----------------------------|----------------------------|
| Makine | Birim |
| Montaj | Birim |
| Hazırlık | Parti |
| Makine Hazırlık | Parti |
| Ambalaj / Sevkiyat | Parti |
| Kalite Kontrol | Parti |
| Mühendislik Faaliyetleri | Ürün |
| Ortak Faaliyetler | Tesis |

Faaliyet merkezleri ve ilgili alt faaliyetler aşağıdaki gibidir:

1) Makine faaliyet merkezi

- 1. taraf kalenderleme
- 2. taraf kalenderleme

- Kordbezinin makine bandına kadar el ile açılması ve ara bezin sarımının başlatılması
- Uygun boş ara bez bobini ve kesilmiş kordbezi için ara bez alınması, makineye bağlanması
- Otomatik kordbezi kesimi yapılması
- Kesilen parçaların ucuca eklenmesi ve bobine sarılması
- Ekstrüzyon
- Tel sarma
- Uç birleştirme
- Malafanın makineye takılması
- Tablanın ayarlanması
- İç kauçuk kesimi ve sarımı
- Kordbezi kesimi ve sarımı
- Dış kauçuk kesimi ve sarımı
- Tel takılması ve geri izlenebilirlik numarası yapıştırılması
- Kalıbın prese bağlanması ve kalıp bileşenlerinin kontrolü
- Kalıp / torba boyası hazırlanıp atılması
- Geri izlenebilirlik numarası verme
- Vulkanizasyon
- Vulkanizasyon sonrası soğutma
- Çapak temizleme

2) Montaj faaliyet merkezi

- İş emrinde yazılı ürünün teknik resminin incelenmesi
- Ürün bileşenlerinin temini
- Vulkanizasyon edilmiş körüklerin temini

- Montaj

3) Hazırlık faaliyet merkezi

- Siparişin açılması
- Haftalık üretim programının yapılması
- İş emrinin hazırlanması
- İş emrinin tel üretime verilmesi
- İş emrinin konfeksiyon çalışma grubuna verilmesi
- Haftalık planın lojistikten verilmesi
- İş emrinin vulkanizasyon çalışma grubuna verilmesi
- Montaj planının üretime verilmesi
- İş emrinin montaj çalışma grubuna verilmesi

4) Makine hazırlık faaliyet merkezi

- Kalender makinesi ve ekstrüderin ayarlarının yapılması
- Kaplanmış kordbezinin makineye bağlanması
- Makine ayarlarının yapılması
- Seri başlama onayı için bir adet parça kesilmesi
- Preslerin ayarlanması

5) Ambalaj / sevkiyat faaliyet merkezi

- Kasalara takma, bobinlerin askılara asılması ve stoklama
- Tel arabalarına stoklama
- Her kol dolduğunda tanıtım kartı takılması
- Ambalajlama
- Kaplanan kordbezinin ambalajlanması
- Tanıtım kartı ile sevkiyat bölgesine gönderme

- Rolling tanıtım etiketi ile stoklama
- İlgili arabaya stoklama ve tanıtım etiketinin hazırlanması
- Shringleme ve ambalajlama kolisine yerleştirme
- Ambara sevkıyat için hazırlık yapma
- Ürünlerin kolilenmesi
- Kolinin etiketlenmesi
- Kontrol edilmiştir etiketinin yapıştırılması
- Üretim sonu kayıtlarının SAP'ye kaydı
- Malzeme / ürün teslim formu hazırlanarak ambara teslimat
- Bitmiş ürünlerin ambara sevkıyatı
- SAP'ye giriş yapılması
- Stoklama

6) Kalite kontrol faaliyet merkezi

- Göz kontrolü
- Sızdırmazlık kontrolü
- Düzlük kontrolü
- Diğer kontroller
- Yeniden İşlem
- Son karar kurulu (kalite, ar-ge, üretim)
- Roll ürün olup olmadığının kontrolü

7) Mühendislik Faaliyetleri

- Mühendislik faaliyetleri
- Ar-Ge faaliyetleri

8) Ortak faaliyetler faaliyet merkezi

- Amortismanlar
- Vergiler
- Sigortalar
- İlgili giderler

3.2.4. Maliyet etkenlerinin tanımlanması

Faaliyete dayalı maliyet etkenleri; kaynak-faaliyet-maliyet birimleri arasındaki neden-sonuç ilişkisini ortaya çıkardığı ve performans değerlemelerinde de kullanıldığı için işletmeler için önem arz etmektedir.

Kaynak maliyet etkenleri ve ilgili gider çeşitleri, mevcut sistemle benzer olarak alındığından burada herhangi bir farklılık yoktur, bu yüzden burada ayrıca değinilmemiştir. Faaliyet merkezleri ve ilgili faaliyet maliyet etkenleri; kalite sorumlusu, bütçe ve yatırım planlama yöneticisi ve mali işler sorumlusu ile birlikte aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

| Faaliyet Merkezi | Faaliyet Maliyet Etkeni |
|--------------------------|--------------------------------|
| Makine | makine saat |
| Montaj | adam saat |
| Hazırlık | üretim miktarı |
| Makine hazırlık | adam saat |
| Ambalaj / sevkiyat | satış miktarı |
| Kalite kontrol | test etme sayısı |
| Mühendislik faaliyetleri | üretim miktarı |
| Ortak faaliyetler | adam saat |

3.2.5. Faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi

Faaliyet maliyetlerinin belirlenebilmesi için öncelikle işletme ile ilgili maliyet verilerine ihtiyaç duymaktayız. İşletmeye ait üretim ve maliyet verileri Tablo 14'de verilmiştir:

Tablo14. İşletmeye Ait Üretim ve Maliyet Verileri

| | | |
|--------------------------------------|--|-----------------|
| Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti | | 448.434.224.700 |
| Direkt İşçilik Maliyeti | | 7.032.184.492 |
| Toplam Üretim Miktarı | | 23.440 |
| Satış Miktarı | | 20.392 |
| Test etme sayısı | | 7.820 |
| Makine faaliyet Mks. | | 12.700 |
| Montaj faaliyet D.İ.S. | | 2.475 |
| Makine Hazırlık D.İ.S. | | 230 |
| Ortak Faaliyetler D.İ.S. | | 467 |

İşletmede yapılan çalışmalar sonucu; faaliyet merkezleri ile ilgili maliyet tutarları Tablo 15'de verilmiştir:

Tablo 15. Faaliyet Merkezleri ve Bütçelenmiş G.Ü.M. Tutarları

| FAALİYET MERKEZLERİ | FAALİYET TUTARLARI |
|--------------------------|--------------------|
| Makine | 43.082.467.500 |
| Montaj | 4.453.607.500 |
| Hazırlık | 2.672.164.500 |
| Makine Hazırlık | 3.562.886.000 |
| Ambalaj/Sevkiyat | 10.688.658.000 |
| Kalite Kontrol | 3.235.050.500 |
| Ortak faaliyetler | 16.032.987.000 |
| Mühendislik faaliyetleri | 5.344.329.000 |

32725 Komple pistonlu körük için faaliyet merkezleri, maliyet etkenleri ve maliyet etkenleri sayısı Tablo 16'da verilmiştir.

Tablo 16. Faaliyet merkezleri, Maliyet Etkenleri ve Maliyet Etkenleri Sayısı

| Faaliyet Merkezleri | Faaliyet Maliyet Etkenleri | Maliyet Etkenleri Sayısı |
|--------------------------|----------------------------|--------------------------|
| Makine | Makine saat | 12 dakika |
| Montaj | adam saat | 3 dakika |
| Hazırlık | üretim miktarı | 1 adet |
| Makine hazırlık | adam saat | 0.5 dakika |
| Ambalaj / sevkiyat | satış miktarı | 1 adet |
| Kalite kontrol | Test etme sayısı | 1 adet |
| Mühendislik faaliyetleri | üretim miktarı | 1 adet |
| Ortak faaliyetler | adam saat | 1 dakika |

Yukarıda verilen bilgiler ışığında, faaliyet maliyetleri hesaplanacaktır. Yöntem gereği öncelikle faaliyetlere kaynak maliyetleri dağıtılması gerekmektedir, bu dağıtım tutarları işletmede ilgili bölümlerce hesaplanmıştır ve Tablo 15’de faaliyet merkezleri ile ilişkilendirilerek verilmiştir. Bundan sonra sıra faaliyet maliyetlerinin maliyet birimlerine dağıtımına gelmektedir.

Faaliyet merkezlerinde toplanan kaynak maliyetlerin (endirekt giderlerin) ürünlere yüklenmesi için her faaliyet merkezinin ayrı ayrı birim maliyetleri tespit edilir. Bu maliyetler; faaliyet merkezlerinde toplanan kaynak maliyetlerinin maliyet etkenlerine bölünmesi suretiyle bulunur. Bu hesaplamalar EK:11’de gösterilmiştir.

Her faaliyet merkezinin birim maliyetleri tespit edildikten sonra yapılması gereken ilgili ürüne düşen genel üretim maliyetinin bulunmasıdır. Bunun için de; her faaliyete ait birim maliyet ile ürüne ait maliyet etkeni sayısı çarpılır. Bu hesaplamalar da EK:12’de gösterilmiştir. Son olarak, ürünle ilgili genel üretim maliyeti hesaplandıktan sonra, ürünün birim ve toplam maliyet tutarları aşağıdaki gibi olacaktır: (EK:13)

| | 32725 K.Pistonlu Körük |
|-----------------------------------|--------------------------|
| Direkt İlk Madde Malzeme Maliyeti | 448.434.224.700.- |
| Direkt İşçilik Maliyeti | 7.032.184.492.- |
| Genel Üretim Maliyeti | 16.090.495.344.- |
| Üretim Maliyetleri Toplamı | <u>471.556.904.536.-</u> |
| Üretim Miktarı | 5.852 Adet |
| Birim Üretim Maliyeti | 80.580.469.-TL |

3.3. Faaliyete Dayalı Maliyet ve Geleneksel Maliyet Sisteminden Elde Edilen Sonuçların Karşılaştırılması

Aktaş Hava Süspansiyon Sistemleri San. ve Tic. A.Ş. işletmesinde, geleneksel maliyet sisteminde “direkt” olarak sınıflandırılan direkt madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetleri, uygulanan faaliyete dayalı maliyetlemede de direkt maliyet olarak ele alınmıştır. İki sistem arasında farklılık yaratan maliyetler; genel üretim maliyetleridir. Bu nedenle, elde edilen sonuçların karşılaştırılmasında genel üretim maliyetleri değerlendirilecektir. Geleneksel maliyetleme ve faaliyete dayalı maliyetlemeye göre 32725 komple pistonlu körüğün hesaplanmış maliyetleri Tablo 17’de gösterilmiştir :

Tablo 17. 32725 K. Pistonlu Körük Karşılaştırmalı Toplam ve Birim Maliyetleri

| | GELENEKSEL | FAALİYET | FARK | FARK |
|--------------------------------------|-----------------|-----------------|---------------|--------|
| | MALİYETLEME | MALİYETLERİ | MUTLAK | % |
| İlk Madde Ve Malzeme Maliyeti | | | | |
| | 448.434.224.700 | 448.434.224.700 | | |
| İşçilik Maliyeti | 7.032.184.492 | 7.032.184.492 | | |
| Genel Üretim Maliyetleri | 12.305.654.078 | 16.090.495.344 | 3.784.841.266 | 0,3076 |
| Toplam Maliyet | 467.772.063.270 | 471.556.904.536 | | |
| Üretim Miktarı | 5.852 | 5.852 | | |
| Birim Maliyet | 79.933.709 | 80.580.469 | | |

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi; körük için faaliyete dayalı maliyetlemeye göre hesaplanan genel üretim maliyetleri geleneksel sisteme göre hesaplanandan mutlak olarak 3.784.841.266.-TL, nisbi olarak da % 30,76 oranında daha fazladır. Geleneksel maliyetleme ve faaliyet maliyetlerinin toplam maliyet içindeki G.Ü.M. oranları Tablo 18'de gösterilmiştir.

Tablo 18. Toplam Maliyet İçindeki G.Ü.M. Oranları

| | GELENEKSEL MALİYETLEME | FAALİYET MALİYETLERİ |
|-------------------------|---------------------------|-------------------------|
| G.Ü.M. | 12.305.654.078 | 16.090.495.344 |
| TOPLAM MALİYET | 467.772.063.270 | 471.556.904.536 |
| G.Ü.M. ORANI (%) | 0,0263 | 0,0341 |

Tablo 18 incelendiğinde; geleneksel maliyetleme G.Ü.M. rakamı, toplam maliyet içinde %2,63 oranında yer kaplarken, faaliyet maliyetleri G.Ü.M. rakamı ise %3,41 oranında yer kaplamaktadır.

Uygulamamızda; geleneksel sistemde genel üretim maliyetleri ürünlere eşit olarak dağıtılmakta iken faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde ise ürünlerin faaliyetlerden yararlanma oranları ele alınarak dağıtım yapılmaktadır. Bu nedenle, faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde, ürünlerin genel üretim maliyetleri tutarları, gördükleri faaliyet işlem sayısı ile doğru orantılı olarak artıp veya azalmaktadır. Böylece; ele alınan üründe G.Ü.M. tutarı geleneksel sisteme göre hesaplanandan %30,76 oranında fazla çıkmış ve toplam maliyet içinde %3,41 oranında yer kaplamıştır.

Uygulamada ele alınan ürün dışında bir başka ürün ele alsaydık, o ürünün de faaliyet işlem sayısına bağlı olarak genel üretim maliyetleri geleneksel sisteme göre az veya çok çıkabilirdi. FDM sisteminde işlem sayısı fazla olan ürünün maliyetinin artması normal bir sonuçtur, uygulamamız da bu sonucu doğrulamaktadır.

3.4. Faaliyet Analizi

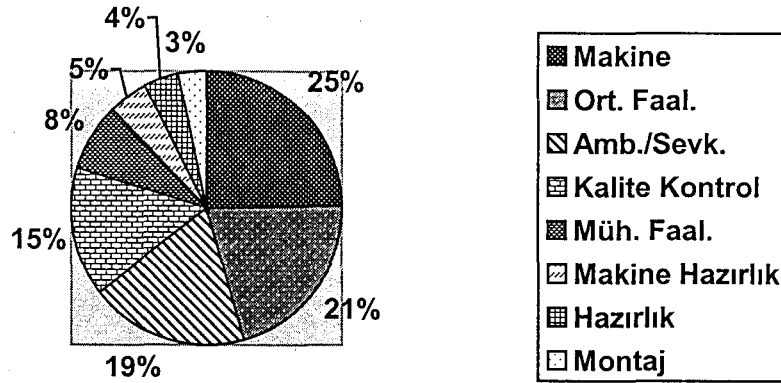
Faaliyet maliyetlerinin hesaplanmasından sonra sıra faaliyet analizine gelmiştir. Faaliyet analizinde şu aşamalar izlenir; katma değer yaratan/yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması ve analizi, kritik faaliyetlerin tanımlanması ve karşılaştırılması ve faaliyetlerin iyileştirilmesi.

Faaliyet maliyetleri bölümünde hesapladığımız ürünün maliyet verileri, faaliyet analizi bölümünün temel verilerini oluşturacaktır. Bu verileri incelediğimizde; faaliyet merkezlerinin toplam genel üretim maliyetleri içindeki yüzdelerini hesaplayabiliriz.

Öncelikle; daha önce hesaplanan ve EK:12'de gösterilmiş olan faaliyet merkezlerinin ürün başına düşen tutarları, büyükten küçüğe doğru sıralanmakta, bu tutarların toplamı alınmakta ve son olarak da sıralanmış olan her bir faaliyet merkezinin birim maliyeti, bu toplam tutara bölünerek; toplam G.Ü.M. içindeki her bir faaliyet merkezinin yüzdesi hesaplanmaktadır. Bu yüzdeler tutar olarak Tablo 19'da ve Grafik 1'de gösterilmiştir.

Tablo 19. Faaliyet Merkezleri Tutarları ve Yüzdeleri

| FAALİYET MERKEZLERİ | BİRİM MALİYET | YÜZDE |
|--------------------------|------------------|---------------|
| Makine | 678.464 | 0,2468 |
| Ortak Faaliyetler | 572.198 | 0,2081 |
| Ambalaj / Sevkiyat | 524.159 | 0,1906 |
| Kalite Kontrol | 413.689 | 0,1505 |
| Mühendislik Faaliyetleri | 228.000 | 0,0829 |
| Makine Hazırlık | 129.090 | 0,0469 |
| Hazırlık | 114.000 | 0,0415 |
| Montaj | 89.972 | 0,0327 |
| TOPLAM | 2.749.572 | 1,0000 |



Grafik 1. Faaliyet Merkezlerinin Toplam G.Ü.M. İçindeki Oranı

Grafik 1 incelendiğinde; makine faaliyet merkezi %24,68 oranında maliyet ile ilk sırada yer almaktadır, ikinci sırayı ortak faaliyetler faaliyet merkezi %20,81, üçüncü sırayı ambalaj / sevkiyat faaliyet merkezi %19,06 ve dördüncü sırayı ise kalite kontrol faaliyet merkezi %15,05 oranlarıyla yer kaplamaktadırlar. Bunlardan sonra ise sırasıyla; mühendislik faaliyetleri, makine hazırlık faaliyetleri, hazırlık faaliyetleri ve montaj faaliyetleri yer almaktadır.

3.4.1. Katma değer yaratan / yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması ve analizi

Katma değer yaratan faaliyetler; müşteri tarafından elde edilen hizmet ya da satın alınan ürüne değer katan veya işletmenin ihtiyaçlarını karşılayan faaliyetler olarak tanımlanmakta iken, katma değer yaratmayan faaliyetler ise; bir ürün ya da hizmete maliyet yükü getiren ancak bu ürün ya da hizmetin pazar değerini artırmayan faaliyetler olarak tanımlanmaktadır.

Uygulamamızda sekiz faaliyet merkezi incelendiğinde; faaliyet merkezleri katma değer yaratıp yaratmadığına göre genel olarak Tablo 20'de şöyle sınıflandırılmıştır:

Tablo 20. Faaliyet Merkezleri ve Sınıflandırılmaları

| FAALİYET MERKEZLERİ | Katma Değer Yaratmayan Faaliyet | Katma Değer Yaratmayan Faaliyet |
|--------------------------|---------------------------------|---------------------------------|
| Makine | X | |
| Ortak Faaliyetler | X | |
| Ambalaj / Sevkiyat | X | |
| Kalite Kontrol | X | |
| Mühendislik Faaliyetleri | X | |
| Makine Hazırlık | | X |
| Hazırlık | | X |
| Montaj | X | |

Uygulamamızdaki faaliyetler incelendiğinde; makine hazırlık ve hazırlık faaliyet merkezleri, yapıldıkları süre boyunca herhangi bir şey üretmediği ve ürünün pazar değerini arttırmadığı için katma değer yaratmayan faaliyetler olarak tanımlanabilir. Bunların dışında diğer faaliyet merkezlerinde yer alan katma değer yaratmayan faaliyetler de bulunmaktadır. Örneğin; kalite kontrol faaliyet merkezinde yer alan yeniden işlem ve kontrol ile ilgili faaliyetler, ambalaj/sevkiyat faaliyet merkezinde yer alan stoklama, sevkiyat ve lojistik ile ilgili faaliyetler katma değer yaratmayan faaliyetler olarak sınıflandırılabilir. Bu faaliyetlerin öncelikle iyileştirilmesi veya sıklığının azaltılması düşünülmeli bu seçenekler yeterli olmuyorsa faaliyetler elenmelidir. Böylece, işletme kaynakları diğer faaliyetlere yeniden yönlendirilebilir ve maliyet azaltımı sağlanabilir.

Bunların dışındaki katma değer yaratan faaliyetler olan; kalite kontrol, makine, ortak faaliyetler, ambalaj / sevkiyat, mühendislik faaliyetleri ve montaj faaliyet merkezleri ayrıntılı olarak analize tabi tutulmalı ve faaliyetlerin iyileştirilmesi yoluna gidilmelidir. Bu tür faaliyetlerin elenmesinde veya azaltılmasında; toplam kalite yönetimi, kaizen maliyetleme, tam zamanında yaklaşım ve bilgisayarla bütünleşik üretim gibi birçok teknik ve yöntem kullanılabilir.

3.4.2. Kritik faaliyetlerin tanımlanması ve faaliyetlerin karşılaştırılması

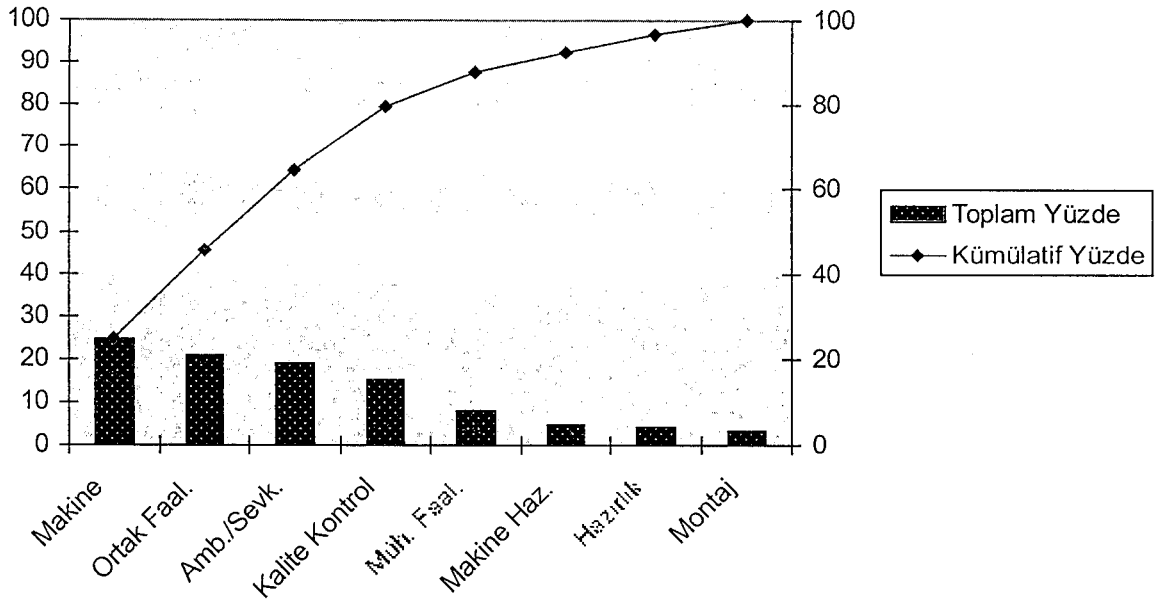
Uygulama yaptığımız işletmede çok sayıda faaliyet olduğu için bu faaliyetlerin hepsinin analizi hem uygulama açısından zordur hem de ekonomik olarak uygun değildir, bu nedenle burada müşteriler veya işletmedeki yapılan işlemler için önemli olan kritik faaliyetler üzerinde yoğunlaşabiliriz. Bu faaliyetlerin belirlenmesinde ve maliyet etkenlerinin analizinde en çok kullanılan yöntem “pareto analizi” yöntemidir. Çalışmamızın bu aşamasında pareto analizi yöntemini kullanacağız.

Pareto Analizinde; öncelikle faaliyet merkezleri, üretim birimi başına GÜG tutarlarının yüzdeleri itibariyle yüksekten düşüğe doğru sıralanır, sonra bu oranların kümülatif toplamları alınır. Bu hesaplamalar Tablo 21’de gösterilmiştir.

Tablo 21. 32725 Komple Pistonlu Körük Pareto Analizi

| FAALİYET MERKEZLERİ | BİRİM MALİYET | YÜZDE | KÜMÜLATİF YÜZDE |
|--------------------------|------------------|---------------|-----------------|
| Makine | 678.464 | 0,2468 | 0,2468 |
| Ortak Faaliyetler | 572.198 | 0,2081 | 0,4549 |
| Ambalaj / Sevkiyat | 524.159 | 0,1906 | 0,6455 |
| Kalite Kontrol | 413.689 | 0,1505 | 0,7959 |
| Mühendislik Faaliyetleri | 228.000 | 0,0829 | 0,8789 |
| Makine Hazırlık | 129.090 | 0,0469 | 0,9258 |
| Hazırlık | 114.000 | 0,0415 | 0,9673 |
| Montaj | 89.972 | 0,0327 | 1,0000 |
| TOPLAM | 2.749.572 | 1,0000 | |

Bu oranlara bağlı olarak; toplam yüzdeler sütun grafik, kümülatif yüzdeler ise eğri şeklinde gösterilmiştir, böylece iki yüzde çeşitlerine bağlı olarak bir bütün şeklinde Grafik 2’de sunulmaktadır.



Grafik 2. 32725 Komple Pistonlu Körük İçin Pareto Diyagramı

Pareto analizi; işletmede bulunan tüm faaliyetlerden sadece yüzde 20'lik kritik faaliyetlerin, toplam oluşan maliyetin yüzde 80'ninden sorumlu olduğunu savunur. Yukarıdaki veriler ve grafik incelendiğinde; sekiz faaliyet merkezi içinde, özellikle dört faaliyet merkezi oranları itibariyle dikkat çekmektedir. Bunlar işletme açısından kritik faaliyetler olarak tanımlanabilir. Bu faaliyetler aşağıdaki gibidir:

| Faaliyet Merkezleri | Oran (%) |
|---------------------|----------|
| Makine | 24,68 |
| Ortak faaliyetler | 20,81 |
| Ambalaj/Sevkiyat | 19,06 |
| Kalite Kontrol | 15,05 |

Bu kritik faaliyetler kümülatif yüzde açısından da incelendiğinde; bu dört faaliyet merkezi toplam maliyetin % 79,59'unu oluşturmaktadır, diğer faaliyetler ise sadece % 20,41'ini oluşturmaktadır. Grafiğe baktığımızda, kümülatif eğri, özellikle dört faaliyet merkezinde hızla yükselmektedir, sonra ise yavaşlayan bir eğilim

göstermektedir ki bu da görsel açıdan dört faaliyet merkezinin toplam içinde çok büyük bir paya sahip olduğunu göstermektedir.

Kritik faaliyetler ve diğer faaliyetler, diğer bir işletme veya aynı işletmenin diğer bölümlerindeki benzer faaliyetlerle karşılaştırılmalıdır böylece yöneticiler üretim ve üretim dışı süreçler içindeki faaliyetleri daha rahat geliştirebileceklerdir. Ayrıca, bir faaliyetin katma değer yaratan faaliyet olması onun verimli veya kaliteli iş yaptığı anlamına gelmemelidir, bu yüzden bu faaliyetler, kıyaslama yöntemiyle karşılaştırılmalı ve iyileştirilmesi gereken faaliyet üzerinde yoğunlaşılmalıdır.

3.4.3. Faaliyetlerin İyileştirilmesi

FDY sistemini kullanan işletmelerde, faaliyetlerin iyileştirilmesi amacıyla; faaliyetlerin oluşması için gerekli olan zaman ve çabanın azaltılması, önemsiz faaliyetlerin elenmesi, düşük maliyetli faaliyetlerin seçilmesi ve faaliyetlerin paylaşılması şeklinde yöntemler kullanılmakta olduğunu daha önceki bölümde belirtmiştik.

Uygulamamızda; iyileştirilmesi gereken faaliyetler olarak öncelikle yukarıda belirlediğimiz kritik faaliyetler ele alınacaktır. Bu faaliyetler, toplam maliyetin %79,59'unu oluşturduğu için öncelikle iyileştirmeye tabi tutulması gereken faaliyetlerdir. Diğer faaliyetler toplam içinde az bir paya sahip olduğu ve pilot bir uygulama yaptığımız için ele alınmayacaktır fakat bu faaliyetlerin de gelecekte sürekli iyileştirme çerçevesinde göz önünde tutulmaları ve gerektiğinde iyileştirilmeleri gerekmektedir.

Kritik faaliyetler olarak tanımladığımız; ortak faaliyetler, makine, ambalaj / sevkiyat ve kalite kontrol faaliyetleri üzerinde kalite sorumlusu, bütçe ve yatırım planlama yöneticisi ve mali işler sorumlusu ile birlikte faaliyet iyileştirme çalışmaları yapılmış ve aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

a)Ortak faaliyetler; tesis seviyesinde olması, amortismanlar, vergiler, sigortalar ve ilgili giderleri içermesi ve işletmenin oldukça fazla sabit giderlere sahip olması vb. nedenlerle burada herhangi bir iyileştirme yapılamamış fakat ortak

faaliyetlerin sürekli iyileştirmeye tabi tutulması ve ileride gerekirse faaliyetlerin paylaştırılması yoluna gidilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

b)Makine; bu faaliyet merkezinin birim seviyesinde olması ve katma değer yaratan faaliyetleri içermesi nedeniyle faaliyetlerin oluşması için gerekli zaman ve çabanın azaltılması yöntemi kullanılarak konfeksiyon makinelerinde otomasyona gidilmesi öngörülmüştür. Uygulamamız esnasında, ilgili mühendisler tarafından konfeksiyon makinelerinde iyileştirmeye gidilmesi konusunda bir proje hazırlanmaktaydı. Bu projede yer alan iyileştirmeler sonucunda, aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir:

Konfeksiyon makineleri üç temel faaliyeti yapmakta idi, bunlar: iç kauçuk kesimi ve sarımı, kord bezi kesimi ve sarımı ile dış kauçuk kesimi ve sarımı faaliyetleriydi. Bu faaliyetleri 8 adet makine yapıyordu ve her bir makine 122 adet konfeksiyon işlemi yapıyordu. Toplam günde 976 adet işlem yapılıyordu.

Makinelerde otomasyona gidilmesi sonucu; 8 makineden 3 tanesi iptal edilmiş, bunların yanına 2 adet yeni makine alınmıştır. Yeni makinelerden 1 tanesi 1 vardiyada 300 tane işlem yapmakta, toplam 3 vardiya olması nedeniyle 900 adet işlem yapılmaktadır. Sonuç olarak:

Yeni 2 makine 1800 adet işlem yapmakta,

Eski 5 makine ise 610 adet işlem yapmakta böylece bu 7 makinenin işlem sayısı günlük 2410 adete ulaşmıştır. Eskiden bu sayı 976 olarak hesaplanmıştı. Bu otomasyon işlemi sayesinde 1434 günlük yeni ürün işleme olanağı sağlanmıştır, bu durumda makine faaliyet merkezi havuzunda yapılan hesaplamalar sonucunda %25 oranında üretim maliyetlerinde tasarruf sağlamıştır.

Bu iyileştirmelerin yapılması, bizim kurduğumuz FDY sistemi açısından da gerekli görülmüş ve %25 oranında tasarruf hesaplamalarımıza dahil edilmiştir.

c)Ambalaj / Sevkiyat; faaliyet merkezi parti seviyesinde olması ve bünyesinde katma değer yaratmayan faaliyetleri içermesi nedeniyle, faaliyetlerin elenmesi yoluna gidilmiştir. Ambara sevkiyat için hazırlık yapma, ürünlerin kolilenmesi ve bitmiş ürünlerin ambara sevkiyatı faaliyetleri incelendiğinde; montaj sonrası ambara sevkiyatta kolileme yapıldığı, daha sonra müşteriye sevkiyatta,

müşteri isteğine göre, tekrar yeniden bir kolileme yapıldığı tespit edilmiştir. Bu durum gereksiz yere çift kolileme yapıldığını göstermektedir. Yapılan çalışma sonucunda, montaj sonrası müşteri isteğine göre tek bir kolileme yapılacaktır ve böylece diğer kolileme faaliyeti iptal edilmiştir. Bu durum, ambalaj / sevkiyat faaliyet merkezi havuzunda %3 tasarruf sağlamıştır.

d)Kalite kontrol; faaliyet merkezi parti seviyesinde olması ve bünyesinde katma değer yaratmayan faaliyetleri içermesi nedeniyle, gerekli olan zaman ve çabanın azaltılması yoluna gidilmiştir. Kalite kontrol süreci içinde yer alan yeniden işleme faaliyeti ele alınıp incelenmiştir ve ayda 23 ürünün bu işleme tabi olduğu tespit edilmiştir. Bunun sonucunda bu faaliyete sebep olan etkenler belirlenmiş, bu etkenlerin ortaya çıkmasını engelleyen önlemler alınmış ve böylece ayda 23 ürün yerine 5 ürün yeniden işleme tabi tutulmuştur. Bu durum, kalite kontrol faaliyet merkezi havuzunda %1 tasarruf sağlamıştır.

Yukarıda yapılan iyileştirmeler sonucunda, faaliyet merkezleri bazında iyileştirilmiş tutarlar ve toplam iyileştirilmiş faaliyet tutarları Tablo 22'de gösterilmiştir.

Tablo 22. Merkezler ve İyileştirme Tutarları

| | İyileştirme Tutarı | İyileştirilmiş Faaliyet Tutarı |
|--------------------|--------------------|--------------------------------|
| Makine | 10.770.616.875 | 32.311.850.625 |
| Ambalaj / Sevkiyat | 320.659.740 | 10.367.998.260 |
| Kalite Kontrol | 32.350.505 | 3.202.699.995 |

İyileştirilmiş ürünün, toplam ve birim maliyet tutarları aşağıdaki gibidir:

(EK:14)

| | 32725 K.Pistonlu Körük |
|-----------------------------------|--------------------------|
| Direkt İlk Madde Malzeme Maliyeti | 448.434.224.700.- |
| Direkt İşçilik Maliyeti | 7.032.184.492.- |
| Genel Üretim Maliyetleri | 14.981.679.148.- |
| Üretim Maliyetleri Toplamı | <u>470.448.088.340.-</u> |
| Üretim Miktarı | 5.852 Adet |
| Birim Üretim Maliyeti | 80.390.993.-TL |

3.4.3.1. İyileştirilmiş Faaliyete Dayalı Maliyet Ve Geleneksel Maliyet Sisteminden Elde Edilen Sonuçların Karşılaştırılması

Geleneksel maliyet sisteminde “direkt” olarak sınıflandırılan direkt madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetleri, uygulanan iyileştirilmiş faaliyete dayalı maliyetlemede de direkt maliyet olarak ele alınmıştır. İki sistem arasında farklılık yaratan maliyetler; genel üretim maliyetleridir. Bu nedenle, elde edilen sonuçların karşılaştırılmasında genel üretim maliyetleri değerlendirilecektir.

Geleneksel maliyetleme ve iyileştirilmiş faaliyete dayalı maliyetlemeye göre 32725 komple pistonlu körüğün karşılaştırmalı hesaplanmış maliyetleri aşağıdaki Tablo 23’de gösterilmiştir :

Tablo 23. 32725 K. Pistonlu Körük Karşılaştırmalı Toplam ve Birim Maliyetleri (İyileştirilmiş Tutar ile)

| | | İYİLEŞTİRİLMİŞ | | |
|---------------------------------|-----------------|-----------------|---------------|--------|
| | GELENEKSEL | FAALİYET | FARK | FARK |
| | MALİYETLEME | MALİYETLERİ | MUTLAK | % |
| İlk Madde Ve Malzeme | | | | |
| Maliyeti | 448.434.224.700 | 448.434.224.700 | | |
| İşçilik Maliyeti | 7.032.184.492 | 7.032.184.492 | | |
| Genel Üretim Maliyetleri | 12.305.654.078 | 14.981.679.148 | 2.676.025.070 | 0,2175 |
| Toplam Maliyet | 467.772.063.270 | 470.448.088.340 | | |
| Üretim Miktarı | 5.852 | 5.852 | | |
| Birim Maliyet | 79.933.709 | 80.390.993 | | |

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi; körük için iyileştirilmiş faaliyete dayalı maliyetlemeye göre hesaplanan genel üretim maliyetleri, geleneksel sisteme göre hesaplanandan mutlak olarak 2.676.025.070.-TL, nisbi olarak da % 21,75 oranında daha fazladır. Fakat iyileştirme öncesi bu fark mutlak olarak 3.784.841.266.-TL, nisbi olarak da %30,76 hesaplanmıştı, bu nedenle yapılan iyileştirmeler olumlu sonuç vermiş ve aradaki fark azalmıştır. Geleneksel, faaliyete

dayalı maliyetleme ve iyileştirilmiş faaliyete dayalı maliyetleme yöntemlerine göre karşılaştırmalı ürün maliyet hesaplaması EK:15'de verilmiştir.

Geleneksel maliyetleme ve faaliyet maliyetlerinin toplam maliyet içindeki G.Ü.M. oranları Tablo 24'de gösterilmiştir:

Tablo 24. Toplam Maliyet İçindeki G.Ü.M. Oranları (İyileştirilmiş Maliyetler)

| | GELENEKSEL MALİYETLEME | İYİLEŞTİRİLMİŞ FAALİYET MALİYETLERİ |
|------------------|---------------------------|---|
| G.Ü.M. | 12.305.654.078 | 14.981.679.148 |
| TOPLAM MALİYET | 467.772.063.270 | 471.556.904.536 |
| G.Ü.M. ORANI (%) | 0,0263 | 0,0318 |

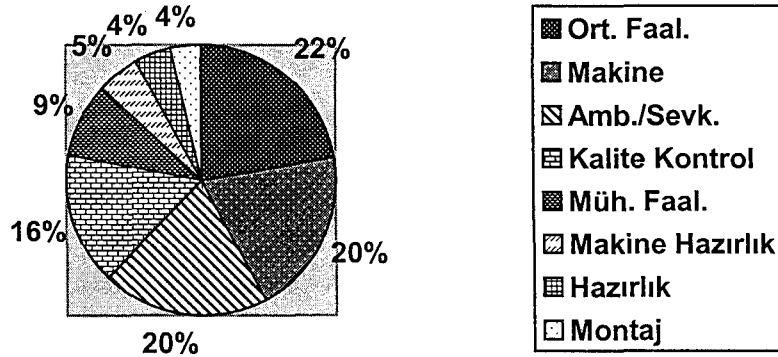
Tablo 24 incelendiğinde; geleneksel maliyetleme G.Ü.M. rakamı %2,63 oranında toplam maliyet içinde yer kaplarken, iyileştirilmiş faaliyet maliyetleri G.Ü.M. rakamı ise %3,18 oranında yer kaplamaktadır. Böylece yapılan iyileştirmeler sonucunda toplam maliyet içindeki G.Ü.M. oranı %3,41'den %3,18'e düşmüştür.

3.4.3.2. İyileştirilmiş kritik faaliyetlerin tanımlanması ve faaliyetlerin karşılaştırılması.

Yukarıdaki hesaplamalardan sonra; bu faaliyetler tekrar faaliyet analizine tabi tutulmalı ve sürekli iyileştirme çerçevesinde ele alınmalıdır. İyileştirilmiş faaliyet maliyetleri bölümünde hesapladığımız ürünün maliyet verileri, faaliyet analizi bölümünün temel verilerini oluşturacaktır. Bu verileri incelediğimizde; faaliyet merkezlerinin toplam genel üretim maliyetleri içindeki yüzdelerini hesaplayabiliriz. Bu yüzdeler tutar olarak Tablo 25'de ve Grafik 3'de gösterilmiştir.

Tablo 25. Faaliyet Merkezleri İyileştirilmiş Tutarları ve Yüzdeleri

| FAALİYET MERKEZLERİ | BİRİM MALİYET | YÜZDE |
|--------------------------|------------------|---------------|
| Ortak Faaliyetler | 572.198 | 0,2235 |
| Makine | 508.848 | 0,1988 |
| Ambalaj / Sevkiyat | 508.435 | 0,1986 |
| Kalite Kontrol | 409.552 | 0,1600 |
| Mühendislik Faaliyetleri | 228.000 | 0,0891 |
| Makine Hazırlık | 129.090 | 0,0504 |
| Hazırlık | 114.000 | 0,0445 |
| Montaj | 89.972 | 0,0351 |
| TOPLAM | 2.560.096 | 1,0000 |

**Grafik 3.** İyileştirilmiş Faaliyet Merkezlerinin Toplam G.Ü.M. İçindeki Oranı

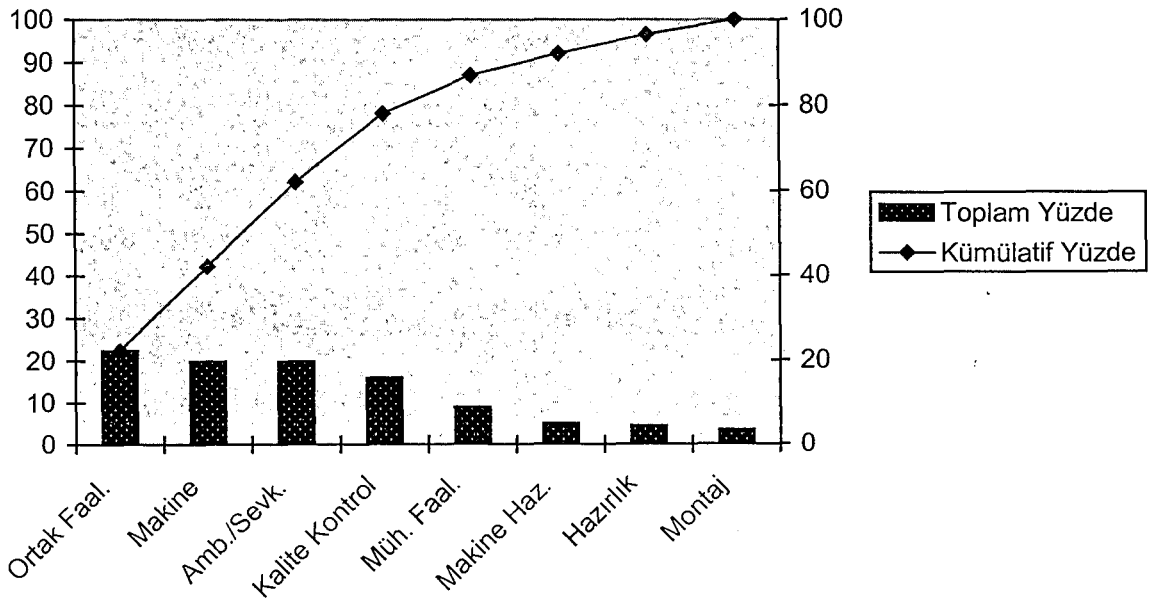
Grafik 3 incelendiğinde; ortak faaliyetler faaliyet merkezi %22,35 oranında maliyet ile ilk sırada yer almaktadır, ikinci sırayı makine faaliyet merkezi %19,88, üçüncü sırayı ambalaj / sevkiyat faaliyet merkezi %19,86 ve dördüncü sırayı ise kalite kontrol faaliyet merkezi %16 oranlarıyla yer kaplamaktadırlar. Bunlardan sonra ise sırasıyla; mühendislik faaliyetleri, makine hazırlık faaliyetleri, hazırlık faaliyetleri ve montaj faaliyetleri yer almaktadır.

İyileştirilmiş kritik faaliyetlerin belirlenmesinde daha önce kullandığımız “pareto analizi” yöntemini kullanacağız. Bu hesaplamalar Tablo 26’da gösterilmiştir.

Tablo 26. 32725 Komple Pistonlu Körük İyileştirilmiş Pareto Analizi

| FAALİYET MERKEZLERİ | BİRİM MALİYETLER | YÜZDELER | KÜMÜLATİF YÜZDELER |
|--------------------------|------------------|---------------|--------------------|
| Ortak faaliyetler | 572.198 | 0,2235 | 0,2235 |
| Makine | 508.848 | 0,1988 | 0,4223 |
| Ambalaj/Sevkiyat | 508.435 | 0,1986 | 0,6209 |
| Kalite Kontrol | 409.552 | 0,1600 | 0,7808 |
| Mühendislik faaliyetleri | 228.000 | 0,0891 | 0,8699 |
| Makine Hazırlık | 129.090 | 0,0504 | 0,9203 |
| Hazırlık | 114.000 | 0,0445 | 0,9649 |
| Montaj | 89.972 | 0,0351 | 1,0000 |
| TOPLAM | 2.560.096 | 1,0000 | |

Bu oranlara bağlı olarak; toplam y zdeleler sütun grafik, kümülatif y zdeleler ise eğri şeklinde gösterilmiştir, böylece iki yüzde çeşitlerine bağlı olarak bir bütün olarak Grafik 4'de sunulmaktadır.

**Grafik 4.** 32725 Komple Pistonlu Körük İçin İyileştirilmiş Pareto Diyagramı

Yukarıdaki veriler ve grafik incelendiğinde; sekiz faaliyet merkezi içinde, özellikle dört faaliyet merkezi oranları itibariyle dikkat çekmektedir. Bunlar işletme açısından kritik faaliyetler olarak tanımlanabilir. Bu faaliyetler: ortak faaliyetler, makine, ambalaj / sevkiyat ve kalite kontrol faaliyet merkezleridir. Bu durum

saptandıktan sonra daha önce yaptığımız gibi bu faaliyetler üzerinde sürekli iyileştirme çerçevesinde durulmalıdır ve böylece bu süreç döngü şeklinde devam ettirilmelidir.

3.4.4. Maliyet etkenleri analizi

Maliyet etkenleri analizi; maliyet etkenlerine etki eden ölçümleri ve açıklamaları içermektedir. Bu sonuçların genellikle; ekstra zamanların azaltılması, kalitenin geliştirilmesi ve maliyet indirimleri için ele alınan sürekli iyileştirme programlarında kullanıldığını daha önceki bölümde belirtmiştik. Maliyet etkenleri analizinde; kıyaslama, sebep ve etki diyagramı ile pareto analizi gibi araçlar kullanılmaktadır.

Faaliyet merkezleri ve ilgili faaliyet maliyet etkenleri; kalite sorumlusu, bütçe ve yatırım planlama yöneticisi ve mali işler sorumlusu ile birlikte belirlenmişti. Bunlar; makine saat, adam saat, üretim miktarı, satış miktarı ve test etme sayısı olarak temelde beş adet maliyet etkenlerinden oluşuyordu. Bu etkenler, ölçüm maliyetleri, faaliyetlerle olan ilişkileri ve neden oldukları etkileri açısından en uygun olanlar olarak tespit edildiği ve pilot bir uygulama yaptığımız için bu aşamada ayrıca analize tabi tutulmayacaklardır. Fakat maliyet etkenleri, faaliyet analizi çerçevesi içinde mutlaka sürekli ele alınmalı ve analize tabi tutulmalıdır.

3.5. Performans Ölçümü

Performans ölçümünde kullanacağımız dengeli ölçüm kartı tekniğini, yönetim sistemi olarak ele alarak, FDY sistemi ile bütünleştirdiğimiz takdirde karşımıza stratejik bir yapıyla ilişkilendirilmiş günümüz ihtiyaçlarına cevap verebilen bir sistem çıkmaktadır. Bu stratejik yapının unsurları daha önceki bölümlerde değindiğimiz gibi vizyon ve stratejinin saptanması, iletişim ve bağlantının kurulması, planlama ve hedef tahmini ile geribildirim ve öğrenmedir. Uygulamamızda, pilot uygulama olarak faaliyete dayalı bilgi sistemi oluşturulmuş, sıra performans ölçümüne gelmiştir.

3.5.1. Dengeli Ölçüm Kartı Tekniğinin Kurulması

Tekniğin kurulumunda daha önce değindiğimiz aşamalar temel alınacaktır. Bu aşamalar, kalite sorumlusu, bütçe ve yatırım planlama yöneticisi ve mali işler sorumlusu ile birlikte yapılan ortak çalışma sonucunda aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

1) Ölçülerin oluşturulması; uygun stratejik yapının oluşturulması:

İşletmenin stratejik yapısı şu şekildedir; her yılın ilk kalite yönetim toplantısında geçen yıla ait hedeflerin ayrı ayrı değerlendirilmesi yapılmaktadır. Vizyon ve stratejik hedeflere bağlı kalınarak kalite politikası ve müşteri beklentileri doğrultusunda, üst yönetim ve bölüm yöneticileri tarafından yıllık ve uzun vadeli (3 yıl veya daha fazla) ölçülebilen ve ulaşılabilir kalite yönetim sistem hedefleri, hedef sorumluları, göstergeler ve veri toplama / hesaplama metotları belirlenmektedir. Hedefler belirlenirken; sektörel bilgiler, rakiplerle benchmarking (kıyaslama), müşterilerin mevcut ve gelecekle ilgili beklentileri, önceki dönem verileri ve diğer araştırmalar ele alınmaktadır.

Bu faaliyetlerin yanında; hedefler işletme çalışanlarına eğitim, dağıtım ve görsel olarak aktarılmaktadır. Belirlenen hedeflerden gerekli olanlar, faaliyet planlarına dönüştürülmekte ve bu plan doğrultusunda çalışmalar gerçekleştirilmektedir. Hedefler, her dört ayda bir yapılan "Yönetim Kalite Toplantısı"nda gözden geçirilmekte ve gerekiyorsa hedef ve faaliyet planları güncellenmektedir.

2) Stratejik amaçlar üzerinde fikir birliği sağlanması; amaç ve ölçülerin görüşülmesi ve vizyon ile stratejik amaçların belirlenmesi:

- İşletmenin vizyonu; önündeki 5 yıl içinde pazarda ve rekabette söz sahibi olarak, Avrupa'nın lider körük üreticisi olmak olarak belirlenmiştir. İşletmenin kalite politikası EK :10'da verilmiştir.

- Stratejik amaçlar boyutlara bağlı olarak belirlenmiş ve Tablo 27'de gösterilmiştir.

Tablo 27. Boyutlar ve Stratejik Amaçlar

| BOYUTLAR | AMAÇLAR |
|--------------------|---|
| Finansal | Güçlü bir pazarlama ve satış ağına sahip olmak ve kâr eden bir işletme olarak hedeflenen yatırımları yaparak sektörde lider olmak |
| Müşteri | Yüksek, ödünsüz ve sürekliliği olan bir kalite seviyesi |
| İçsel Süreç | Rekabetçi maliyet düzeyi ve entegre bir kurumsal yapı |
| Öğrenme ve gelişme | Teknoloji liderliği, çevreye karşı özenli bir tesis ve çalışılacak en iyi yer |

3) Ölçülerin seçilmesi ve tasarlanması; amaç ve ölçülerle ilgili ayarlamaların yapılması ve vizyon, amaç ve ölçülerde görüş birliği sağlanması:

Yapılan ilk çalışmalar sonucu boyutlarla ilişkili aşağıdaki ölçüler belirlenmiştir:

- Finansal Boyut
 - Yatırımların Kârlılığı (ROI)
 - Satışların Kârlılığı (ROS)
 - Özkaynak Getiri Oranı (ROE)
 - Aktiflerin Getiri Oranı (ROA)
 - Ekonomik Katma Değer
 - Hisse Başına Kâr Payı
 - Nakit Akışı
 - Satış Gelirleri
 - Kârlılık

- Müşteri Boyutu
 - Yeni Ürünlerden Satış Yüzdesi
 - Müşteri Devamlılığı
 - Müşteri Kazanılması
 - Müşteri Kârlılığı
 - Pazar Payı
 - Müşteri Memnuniyet Endeksi
 - Sipariş Karşılama Performansı
 - Tedarikçi Performansı
 - Reklamasyon (İade) Oranı
 - Şikayet Çözüm Performansı
- İçsel Süreç Boyutu
 - Tepki Süresi
 - Rekabetçi Karşılaştırma(Döngü Zamanı, Birim Maliyet, Getiri)
 - Mühendislikte Etkinlik
 - Kapasite Kullanım Oranı
 - İç Başarısızlık
 - Makine Arızaları
 - Kalite Maliyetleri
 - Üretim Performansı

- Öğrenme ve Gelişme Boyutu
 - Çalışanların Kalıcılığı
 - Çalışanların Tatmini
 - Çalışanların Üretkenliği
 - Ürün Çeşitlendirme Sayısı
 - Süreç Zamanı
 - Çalışan Memnuniyet Endeksi
 - Personel Devir Oranı

Yapılan ortak çalışmalar sonucu; amaçlara bağlı olarak yukarıdaki ölçüler içinden kullanılabilir ve işletme yapısına uygun ölçüler ve hesaplama yöntemleri belirlenmiş ve Tablo 28'de gösterilmiştir. Boyutlar, amaçlar, ölçüler ve hesaplama yöntemleri toplu halde EK:16'da gösterilmiştir.

Tablo 28. Amaçlar, Ölçüler ve Hesaplama Yöntemleri

| AMAÇLAR | ÖLÇÜLER | HESAPLAMA YÖNTEMLERİ |
|---|---|--|
| Güçlü bir pazarlama ve satış ağına sahip olmak ve kâr eden bir işletme olarak hedeflenen yatırımları yaparak sektörde lider olmak | Satış Gelirleri Kârlılık Yatırımların Kârlılığı Özkaynak Getiri Oranı | Satış Fiyatı * Satış Miktarı Vergi öncesi faaliyet kârı Net Kâr / Yatırımlar Net Kâr / Özsermaye |
| Yüksek, ödünsüz ve sürekliliği olan bir kalite seviyesi | Pazar Payı Müşteri memnuniyet endeksi Siparişi Karşılama Performansı Tedarikçi Performansı | Satış miktarı / Pazardaki toplam satış Oluşturulan anket sonucunu gösteren endeks [Katsayı * (sevk miktarı / teyit miktarı)] *100 - Kalite için Red edilen miktar / sevk edilen miktar - Sevkiyat için [Katsayı * (sevk miktarı / teyit miktarı)] *100 |
| Rekabetçi maliyet düzeyi ve entegre bir kurumsal yapı | Kalite Maliyetleri Üretim performansı Kapasite Kullanım Oranı Makine Arızaları | Kalite Maliyetleri hesaplama talimatı (grup bazında) Üretilen miktar / planlanan miktar Aylık planlanan üretim adedi / Aylık teorik üretim adedi Arıza duruş süresi / Toplam çalışma süresi |
| Teknoloji liderliği, çevreye karşı özenli bir tesis ve çalışılacak en iyi yer | Ürün çeşitlendirme sayısı Çalışan memnuniyet endeksi Personel devir oranı İç başarısızlık | Yeni ürün miktarı Çalışan memnuniyet anketinden hesaplanacak endeks (İşten ayrılanların sayısı * 100) ortalama işgücü - Hurda için hurda miktarı / üretilen miktar - Yeniden işlem için yeniden işlem miktarı / üretilen miktar |

4) Uygulama planının hazırlanması; plan, belirlenen ölçülerin veri tabanına ve bilgi sistemine ne şekilde bağlanacağını da kapsar ve vizyon, strateji, amaç ve ölçüler kesinleşir, uzun vadeli hedefler değerlendirilir, farklı değişim programları tekniğe uyumlaştırılır. Son olarak, teknik; yönetim sistemiyle bütünleştirilir, öncelikler üzerinde yoğunlaşır ve zaman içinde idari bilgi sistemleri de tekniğe uyumlu bir hale getirilir.

Sonuç itibarıyla; yukarıdaki ölçülere göre uygulama planı devreye sokulmuş ve kalite sorumlusu, bütçe ve yatırım planlama yöneticisi ile mali işler sorumlusundan alınan hesaplanmış rakamlara göre dengeli ölçüm kartı tekniği tablosu oluşturulmuş ve EK:17'de gösterilmiştir. Bu rakamlar, frekanslarına bağlı olarak ilgili bölüm yöneticileri tarafından sürekli gözden geçirilecek ve sürekli iyileştirmeye tabi tutulacaktır.

Böylece, işletme stratejik yapısının son aşaması olan performans ölçümü de tamamlanmış oldu. Uygulamamızda; bir ürüne ait maliyetleme yapılmış, bu maliyetlemeye bağlı olarak faaliyet analizi yapılmış ve iyileştirilmiş rakamlara ulaşılmıştır. Daha sonra ise stratejik yapıya bağlı olarak dengeli ölçüm kartı tekniği oluşturulmuş ve uygulanarak ilgili verilere ulaşılmıştır. Bundan sonra işletme yöneticileri bu oluşturulan süreç döngüsünü devam ettirmeli ve sürekli iyileştirme faaliyetini sürdürmelidir.

SONUÇ

Günümüzde ortaya çıkan ekonomik ve teknolojik değişiklikler, geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarını yetersiz hale getirmiştir. Geleneksel maliyet muhasebesinin, birim maliyet verileri ve standart maliyetleri, yönetim kararlarına dayanak oluşturamamaktadır. Bu nedenle, günümüz işletmeleri, bu rekabet ortamında, kendi stratejik yapılarını ve kullandıkları teknikleri gözden geçirerek, etkin bir planlama ve yönetim kontrolü oluşturmalıdırlar. Artık işletmelerde stratejik yapı oluşturulurken, birtakım yeni tekniklerin de beraberinde kullanılması gerekmektedir. Bu teknikler, stratejik maliyet yönetim teknikleridir.

Günümüz işletmelerinin stratejik yapı modeli oluşturmaları ve bu modeli oluştururken, dört unsuru yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu unsurlar; vizyon ve stratejinin saptanması, iletişim ve bağlantının kurulması, planlama ve hedef tahmini, geribildirim ve öğrenmedir. Çalışmamızda; iletişim ve bağlantının kurulması aşamasında özellikle faaliyete dayalı tekniklerin kullanılması üzerinde durulmuştur. Planlama ve hedef tahmini aşamasında, faaliyete dayalı teknikler alt yapıyı oluşturduğu için onları destekleyici nitelikte faaliyete dayalı bütçeleme ele alınmış ve teknik olarak kullanılması öngörülmüştür. Geribildirim ve öğrenme aşamasında ise, “dengeli ölçüm kartı tekniğinin” performans ölçümü işlevi kullanılmıştır.

Günümüzdeki işletmeler için, çalışmamız stratejik bir yapı modeli önermiş ve bu modele bağlı olarak da stratejik maliyet yönetimi ve faaliyete dayalı yönetim ilişkisi uygulamalı olarak incelenmiştir. Çalışmamızdaki amaç; işletmeler için bu kadar önemli hale gelen faaliyete dayalı yönetim tekniğinin irdelenmesi ve ülkemizdeki işletmeler açısından uygulanabilirliğinin değerlendirilmesi olmuştur.

Faaliyete dayalı yönetimi (FDY); bütün dikkatini işletmelerin yaptığı işe, bunları nasıl yaptıklarına, neden yaptıklarına ve hangi maliyetle yaptıklarına odaklandırmak suretiyle işletme kararlarını iyileştirmeye yarayan bir maliyet yönetim aracı olarak tanımlamıştık. FDY; israfı önlemek ve maliyetleri düşürmek için, maliyet etkenlerini ve faaliyetleri kullanmaktadır. FDY kullandığı bilgiyi, faaliyete dayalı maliyetleme(FDM)den sağlamakta ve bu bilgilerle faaliyetleri yönetmektedir. Çünkü maliyetleri yönetmenin en iyi yolu, onlara neden olan faaliyetleri yönetmektir.

FDY'nin odak noktasını faaliyet analizi oluşturur. Faaliyet analizi; katma değer yaratan/yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması ve analizi, kritik faaliyetlerin tanımlanması ve karşılaştırılması ile faaliyetlerin iyileştirilmesi aşamalarından oluşmaktadır. Bunun yanında performans ölçümü de, FDY sürecinin bir parçasını oluşturmaktadır. FDY sisteminde; performans ölçüleri hem finansal hem de finansal olmayan ölçüleri içermeleri nedeniyle, teknik olarak dengeli ölçüm kartı tekniği, performans ölçüm sistemi olarak ele alınmıştır.

Uygulama yaptığımız işletmede; geleneksel maliyet sistemi ile FDY sistemi arasındaki farklar ortaya konmuş ve FDY sistemi, dengeli ölçüm kartı tekniği ile birlikte işletmenin stratejik yapısını oluşturmuştur.

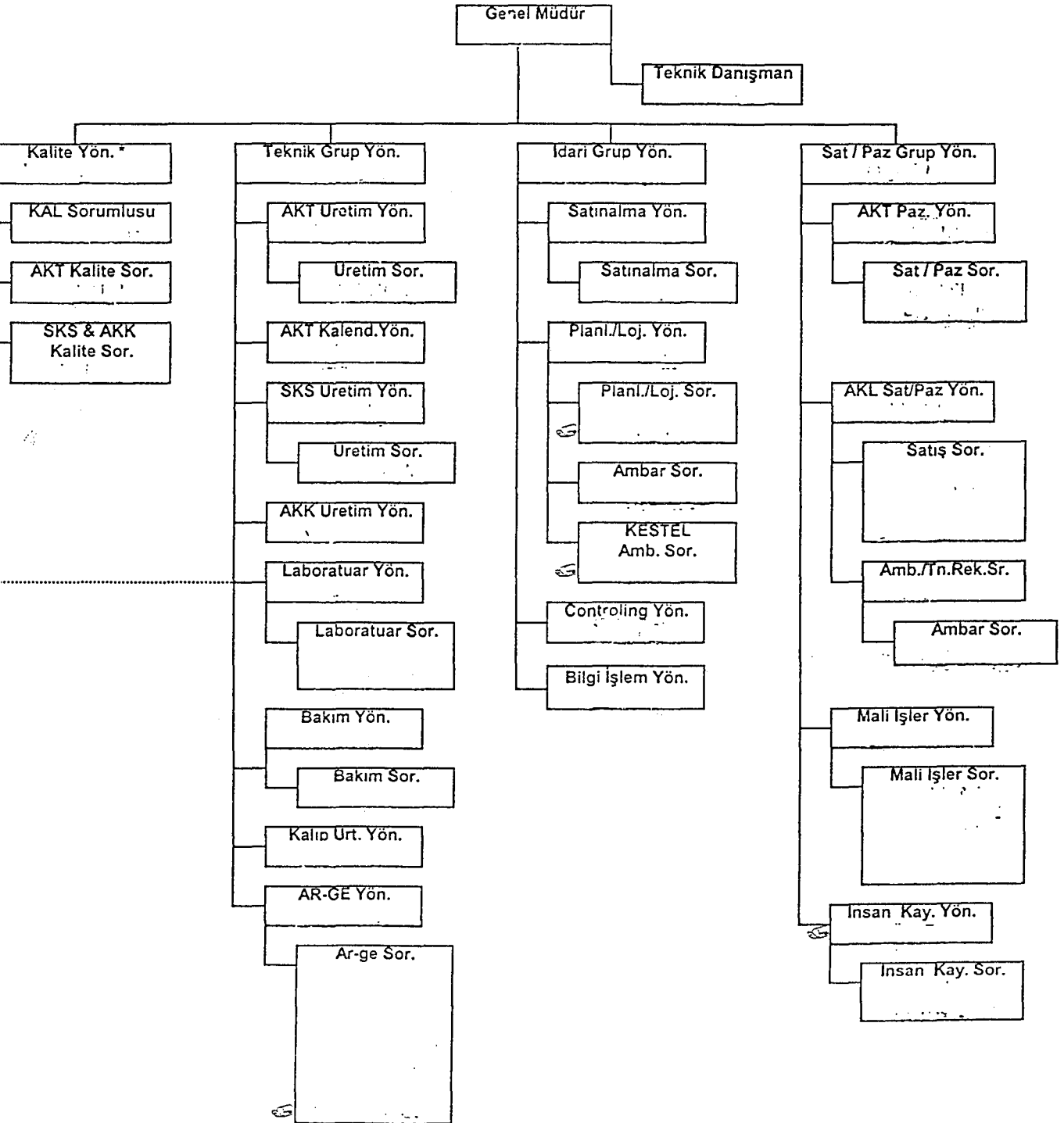
Bu uygulamadaki en önemli farklardan birincisi; ele alınan örnek ürünün maliyetlerinin, geleneksel maliyetleme sistemine nazaran çok daha doğru olarak hesaplanmasıdır. İkincisi; geleneksel maliyetlemede genel üretim maliyetlerini oluşturan işletme faaliyetleri bilinmiyor iken FDY tekniği ile işletmedeki tüm faaliyetler tespit edilmekte ve bu faaliyetlerin ayrı ayrı maliyetleri hesaplanabilmektedir. Bu faaliyetlerin maliyetlerinin hesaplanması da, ürün maliyetlerinin doğru hesaplanmasında yardımcı olmaktadır. Üçüncüsü; FDY sistemi ile faaliyetler ayrı ayrı tespit edildiği için, faaliyet analizi rahatlıkla yapılabilmekte ve böylece katma değer yaratan ve yaratmayan faaliyetler tespit edilerek, bunların elenmesi ve/veya azaltılması yoluna gidilebilmektedir.

Bunun yanında; kritik faaliyetlerin tanımlanması, faaliyetlerin iyileştirilmesi, performans ölçümünün de yapılabilmesi kolaylaşmaktadır. Bu nedenlerden dolayı, günümüz işletmelerinin, stratejik bir yapı çerçevesinde; FDY sistemini rekabetçi avantaj elde edebilmek, doğru ve güvenilir maliyet bilgileri sağlayabilmek ve faaliyetlerini yönetebilmek için uygulamaya sokmalarında yarar olduğu sonucuna varılmıştır. Böylece yabancı işletmelerle aynı ortamda faaliyet gösteren Türk işletmelerinin de günümüzde geçerli olan çağdaş yönetim anlayışına uygun maliyet ve yönetim muhasebesi tekniklerini başarı ile uygulayabileceği çalışmamız sonucunda görülmüştür.

EKLER

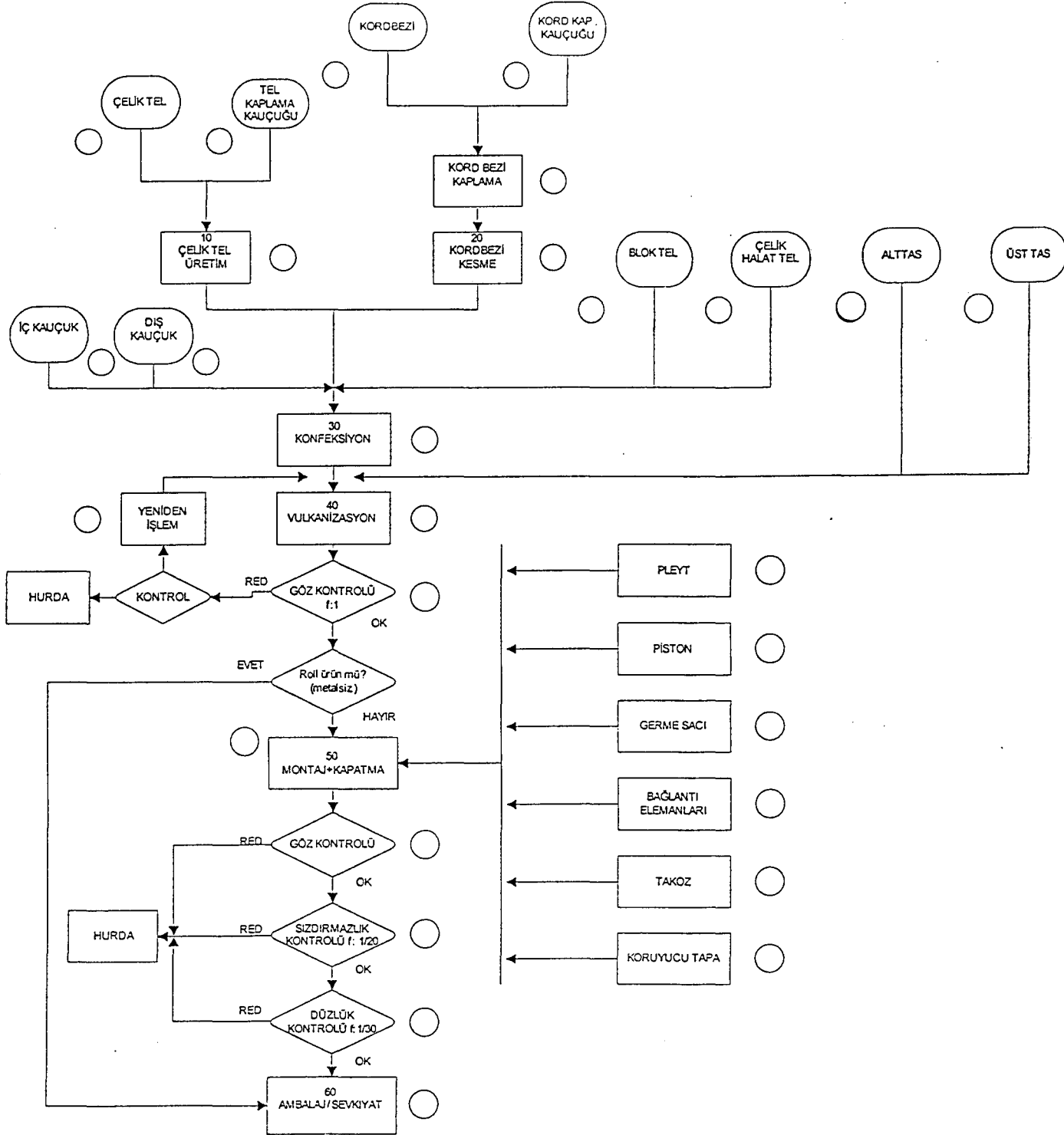
| <u>EK</u> | <u>Sayfa</u> |
|---|--------------|
| Ek 1. Organizasyon Şeması..... | 220 |
| Ek 2. Süreç Akışı..... | 221 |
| Ek 3. 32725 Komple Pistonlu Körük Teknik Özellikleri..... | 222 |
| Ek 4. Ürün Reçetesi..... | 223 |
| Ek 5. G.Ü.M. 1. Dağıtım Tablosu..... | 224 |
| Ek 6. Direkt İşçilik Maliyetleri ve Ürün İşçiliği Dağıtım Tablosu | 225 |
| Ek 7. G.Ü.M. 2. Dağıtım ve Ürün G.Ü.M. Tablosu | 226 |
| Ek 8. Direkt İlk Madde ve Malzeme Dağıtım Tablosu | 227 |
| Ek 9. Geleneksel Maliyetleme Yöntemine Göre Ürün Hesaplaması..... | 228 |
| Ek 10. İşletmenin Kalite Politikası..... | 229 |
| EK 11. FDM Yöntemine Göre Hazırlanmış Birim Maliyet Verileri..... | 230 |
| Ek 12. FDM Yöntemine Göre Ürün Başına Düşen Toplam G.Ü.M. Tutarı..... | 231 |
| Ek 13. FDM Yöntemine Göre Ürün Hesaplaması..... | 232 |
| Ek 14. İyileştirilmiş FDM Yöntemine Göre Ürün Hesaplaması..... | 233 |
| Ek 15. Karşılaştırmalı Ürün Maliyet Hesaplamaları..... | 234 |
| Ek 16. Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği Bileşenleri..... | 235 |
| Ek 17. Hesaplanmış Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği..... | 236 |

AKTAŞ GROUP ORGANİZASYON ŞEMASI

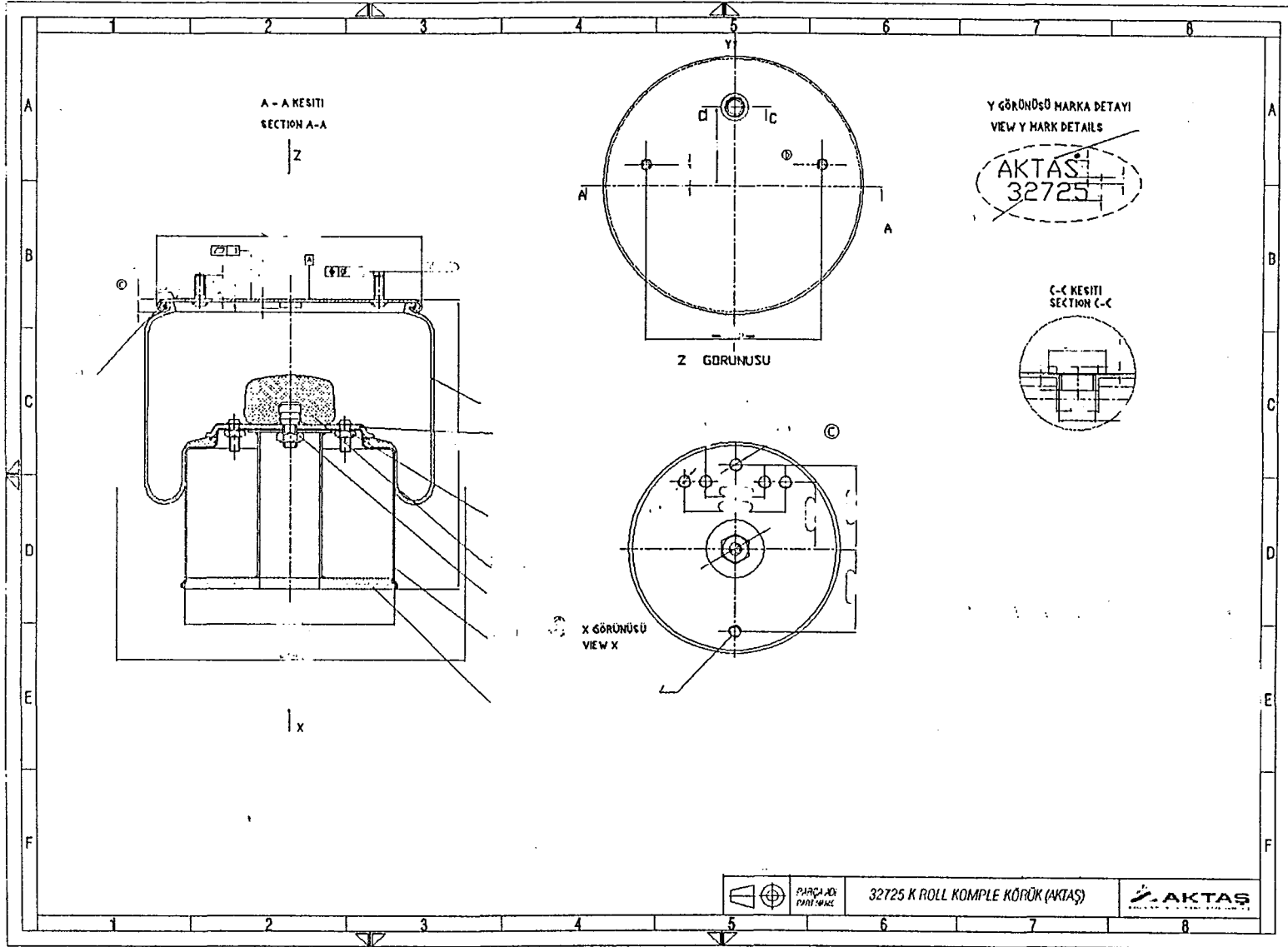


PROSES AKIŞ ŞEMASI (GENEL)

| | |
|------------|--|
| RÜN NO | |
| RÜN TANIMI | |



✓ Genel Proses Akış Şeması'nda, kullanılan malzemeleri belirtir.



| ÜRÜN REÇETESİ | | | | |
|-------------------|--------|---|--------------------------------|-----|
| Malzeme | | | 130241 | |
| Tanım | | | 32725 K Pistonlu Körük (Aktaş) | |
| Taban miktar (ST) | | | 1 | |
| Düzyey | s.tok | Nesne kısa metni | Miktar | br |
| .1 | 211001 | 5503 Takozu | 1 | ADT |
| .1 | 311019 | 2022 Pleyt Sacı | 1 | ADT |
| .1 | 312506 | 3060 Kaplanmış Piston Mantosu | 1 | ADT |
| .1 | 313003 | 5005 Germe Sacı | 1 | ADT |
| .1 | 317001 | 3060 Borulu Flanş, Kaplanmış | 1 | ADT |
| .1 | 331001 | M12 Fiberli Somun | 4 | ADT |
| .1 | 331002 | M16 Fiberli Somun | 1 | ADT |
| .1 | 401004 | M12 Civata Koruyucu Tapası | 2 | ADT |
| .1 | 401013 | M22*1,5 Hava Giriş Tapası (O'ring'li) | 1 | ADT |
| .1 | 610161 | 32725 Vulkanize Körük (Aktaş) | 1 | ADT |
| ..2 | 620030 | 32725 Rolling | 1 | ADT |
| ...3 | 200105 | 670*1,4 ALDS 60150 İç Kauçuk | 0,916 | KG |
| ...3 | 200205 | 650*0,9 ALDS 60150 Dış Kauçuk | 0,492 | KG |
| ...3 | 341006 | 5*288 Blok Tel | 1 | ADT |
| ...3 | 625030 | 32725 Kesilmiş Kord Bezi | 2 | ADT |
|4 | 222002 | 1400*2-120 Kaplanmış Kordbezi | 1,232 | KG |
| ...3 | 626007 | 5*5*177 Çelik Tel | 1 | ADT |
|4 | 202002 | 60x8 ALDS 60150 Şerit Hamur | 19,77 | GR |
|4 | 340101 | Topuk Teli | 81,3 | GR |

730

G.Ü.M. DAĞITIM TABLOSU
(I.DAĞITIM TABLOSU)

| GİDER YERLERİ | TOPLAM | ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ | | | | | YARDIMCI ÜRETİM GİDER YERLERİ | | | | | |
|---|-----------------------|---------------------------|----------------------|-----------------------|-----------------------|----------------------|-------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|-----------------------|----------------|
| | | TEL | BEZ KESME | KONFEKSİYON | VULKANİZASYON | MONTAJ | LABORATUVAR | BAKIM - ONARIM | AR-GE | URT.YER.YÖNT.GİD. | AMBAR | |
| GİDER ÇEŞİTLERİ: | | | | | | | | | | | | |
| ELEKTRİK GİDERİ (KWS) | 10.000.000.000 | 500.000.000 | 200.000.000 | 500.000.000 | 4.700.000.000 | 2.200.000.000 | 400.000.000 | 100.000.000 | 1.200.000.000 | 100.000.000 | 100.000.000 | 10.000.000.000 |
| SU GİDERİ (PERSONEL) | 500.000.000 | 7.550.000 | 29.850.000 | 216.400.000 | 74.650.000 | 44.800.000 | 14.950.000 | 37.300.000 | | 44.650.000 | 29.850.000 | 500.000.000 |
| BİNA BAKIM ONARIM (METREKARE) | 2.000.000.000 | 80.000.000 | 100.000.000 | 280.000.000 | 200.000.000 | 260.000.000 | 68.000.000 | 120.000.000 | 16.000.000 | 16.000.000 | 860.000.000 | 2.000.000.000 |
| TESİSİ MAKİNA ÇHAZ BAKIM GİD.(MASRAF YERİ) | 4.000.000.000 | | 800.000.000 | | 2.200.000.000 | 1.000.000.000 | | | | | | 4.000.000.000 |
| PERSONEL SERVİS GİDERLERİ(PERSONEL SAYISI) | 3.000.000.000 | 45.300.000 | 179.100.000 | 1.298.400.000 | 447.900.000 | 268.800.000 | 89.700.000 | 223.800.000 | | 267.900.000 | 179.100.000 | 3.000.000.000 |
| KALİBRASYON GİDERİ (MASRAF YERİ) | 170.000.000 | | 90.000.000 | | | | 80.000.000 | | | | | |
| TEMİZLİK HİZMET GİDERLERİ(METREKARE) | 3.500.000.000 | 140.000.000 | 175.000.000 | 490.000.000 | 350.000.000 | 455.000.000 | 119.000.000 | 210.000.000 | 28.000.000 | 28.000.000 | 1.505.000.000 | 3.500.000.000 |
| GAYRİMENKUL KİRA GİDERLERİ(METREKARE) | 15.400.000.000 | 616.000.000 | 770.000.000 | 2.156.000.000 | 1.540.000.000 | 2.002.000.000 | 523.600.000 | 924.000.000 | 123.200.000 | 123.200.000 | 6.622.000.000 | 15.400.000.000 |
| EĞİTİM GİDERLERİ(MASRAF YERİ) | 800.000.000 | | | | 500.000.000 | | | | | | 300.000.000 | |
| YEMEK GİDERLERİ(PERSONEL) | 2.750.000.000 | 41.525.000 | 164.175.000 | 1.190.200.000 | 410.575.000 | 246.400.000 | 82.225.000 | 205.150.000 | | 245.575.000 | 164.175.000 | 2.750.000.000 |
| SOSYAL HİZMET GİDERLERİ(PERSONEL) | 450.000.000 | 6.795.000 | 26.865.000 | 194.760.000 | 67.185.000 | 40.320.000 | 13.455.000 | 33.570.000 | | 40.185.000 | 26.865.000 | 450.000.000 |
| SAĞLIK GİDERLERİ(PERSONEL) | 1.400.000.000 | 21.140.000 | 83.580.000 | 605.920.000 | 209.020.000 | 125.440.000 | 41.860.000 | 104.440.000 | | 125.020.000 | 83.580.000 | 1.400.000.000 |
| KALİTE DOKÜMAN GİDERLERİ(MASRAF YERİ) | 320.000.000 | | | | | 300.000.000 | | | | | | 320.000.000 |
| TES.MAK.ÇHAZ YEDEK PARÇ.GİDERLERİ(MASRAFYERİ) | 690.000.000 | 200.000.000 | 50.000.000 | | 300.000.000 | | | 140.000.000 | | | | 690.000.000 |
| BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR(MASRAFYERİ) | 25.000.000.000 | 2.300.000.000 | 1.800.000.000 | 4.800.000.000 | 9.300.000.000 | 2.100.000.000 | 1.400.000.000 | 1.150.000.000 | | 450.000.000 | 1.700.000.000 | 25.000.000.000 |
| TOPLAM | 69.980.000.000 | 3.958.310.000 | 4.468.570.000 | 11.751.680.000 | 20.299.330.000 | 9.042.760.000 | 2.832.790.000 | 3.248.260.000 | 1.367.200.000 | 1.440.530.000 | 11.570.570.000 | |

720

DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ VE ÜRÜN İŞÇİLİĞİ DAĞITIM TABLOSU

| GİDER YERLERİ | TOPLAM | ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ | | | | |
|-----------------------------|-----------------------|---------------------------|----------------------|-----------------------|-----------------------|----------------------|
| GİDER ÇEŞİTLERİ | | TEL | BEZ KESME | KONFEKSİYON | VULKANİZASYON | MONTAJ |
| İŞÇİ NORMAL ÜCR. | 28.221.309.784 | 600.837.458 | 1.859.734.988 | 16.211.166.844 | 6.173.436.207 | 3.376.134.287 |
| HAFTA TATİLİ ÜCR. | 5.744.964.450 | 114.445.230 | 343.335.690 | 3.318.911.670 | 1.281.600.480 | 686.671.380 |
| GENEL TATİL ÜCR. | 5.744.964.450 | 114.445.230 | 343.335.690 | 3.318.911.670 | 1.281.600.480 | 686.671.380 |
| YILLIK İZİN ÜCR. | 3.278.716.291 | 28.611.308 | 28.611.308 | 2.031.402.847 | 846.755.135 | 343.335.693 |
| FAZLA MESAI ÜCR. | 642.147.841 | 34.333.569 | 100.139.576 | 310.909.542 | 105.208.970 | 91.556.184 |
| PRİM VE İKRAMIYE | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| BAYR./YILB.YARD. | 142.772.511 | 0 | 0 | 0 | 140.995.260 | 1.777.251 |
| SSK PRİMİ İŞV. | 8.983.673.326 | 184.874.825 | 555.631.592 | 5.182.911.653 | 1.991.519.920 | 1.068.735.336 |
| İŞS. SIG. İŞV. | 872.642.055 | 17.853.456 | 53.503.145 | 503.826.051 | 193.772.025 | 103.687.378 |
| TOPLAM | 53.631.190.708 | 1.095.401.076 | 3.284.291.989 | 30.878.040.277 | 12.014.888.477 | 6.358.568.889 |
| TOPLAM Ç. SÜRESİ | | 445 | 675 | 2.925 | 3.640 | 2.475 |
| SAAT ÜCRETİ | | 2.461.575 | 4.865.618 | 10.556.595 | 3.300.794 | 2.569.119 |
| DAKKİKA ÜCR | | 41.026 | 81.094 | 175.943 | 55.013 | 42.819 |
| 32725 K.Pistonlu Körük süre | | 2 | 3 | 3 | 4 | 3 |
| ürün işçiliği | | 82.053 | 243.281 | 527.830 | 220.053 | 128.456 |

1.201.672

| G.Ü.M. DAĞITIM TABLOSU (II.DAĞITIM TABLOSU) | | | | | | |
|--|-----------------------|----------------------|----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ | | | | | | |
| TOPLAM | TEL | BEZ KESME | KONFEKSİYON | VULKANİZASYON | MONTAJ | |
| LABORATUVAR (ÇALIŞMA ZAMANI) | 2.832.790.000 | 708.197.500 | | 1.133.116.000 | 991.476.500 | |
| BAKIM - ONARIM(BAKIM SAATI) | 3.248.260.000 | 162.413.000 | 487.239.000 | 324.826.000 | 1.461.717.000 | 812.065.000 |
| AR-GE (MASRAF YERINE) | | | | | 1.367.200.000 | |
| URT.YER.YÖNT.GİD. | 1.440.530.000 | 288.106.000 | 288.106.000 | 288.106.000 | 288.106.000 | 288.106.000 |
| AMBAR | 11.570.570.000 | 2.314.114.000 | 2.314.114.000 | 2.314.114.000 | 2.314.114.000 | 2.314.114.000 |
| GENEL TOPLAM | 89.072.150.000 | 7.431.140.500 | 7.558.029.000 | 15.811.842.000 | 25.354.743.500 | 12.457.045.000 |

| | | | | | | |
|---|------------|------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| TOPLAM ÇALIŞMA SÜRESİ | 445 | 675 | 2.925 | 3.640 | 2.475 | |
| SAAT ÜCRETİ | 16.699.192 | 11.197.080 | 5.405.758 | 6.965.589 | 5.033.149 | |
| DAKİKA ÜCRETİ | 278.320 | 186.618 | 90.096 | 116.093 | 83.886 | |
| 32725 K.Pistonlu Körük süreleri(dakika) | 2 | 3 | 3 | 4 | 3 | |
| ÜRÜN G.Ü.M. | 556.640 | 559.854 | 270.288 | 464.373 | 251.657 | 2.102.812 |

| DİREKT İLK MADDE VE MALZEME DAĞITIM TABLOSU | | | | | | |
|---|--------|---|--------|-----|------------|------------|
| Tanım | | 32725 K Pistonlu Körük (Aktaş) | | | | |
| Taban miktar (ST) | | | 1 | | | |
| Düzyey | s.tok | Nesne kısa metnl | Miktar | br | | Tutar |
| .1 | 211001 | 5503 Takozu | 1 | ADT | 3.006.347 | 3.006.347 |
| .1 | 311019 | 2022 Pleyt Sacı | 1 | ADT | 6.692.752 | 6.692.752 |
| .1 | 312506 | 3060 Kaplanmış Piston Mantosu | 1 | ADT | 8.736.004 | 8.736.004 |
| .1 | 313003 | 5005 Germe Sacı | 1 | ADT | 5.651.782 | 5.651.782 |
| .1 | 317001 | 3060 Borulu Flanş, Kaplanmış | 1 | ADT | 15.052.774 | 15.052.774 |
| .1 | 331001 | M12 Fiberli Somun | 4 | ADT | 54.479 | 217.916 |
| .1 | 331002 | M16 Fiberli Somun | 1 | ADT | 137.637 | 137.637 |
| .1 | 401004 | M12 Civata Korumucu Tapası | 2 | ADT | 4.908.894 | 9.817.788 |
| .1 | 401013 | M22*1,5 Hava Giriş Tapası (O'ring'li) | 1 | ADT | 88.321 | 88.321 |
| .1 | 610161 | 32725 Vulkanize Körük (Aktaş) | 1 | ADT | 27.227.904 | 27.227.904 |
| ..2 | 620030 | 32725 Rolling | 1 | ADT | 24.772.382 | 24.772.382 |
| ...3 | 200105 | 670*1,4 ALDS 60150 İç Kauçuk | 0,916 | KG | 2.957.500 | 2.709.070 |
| ...3 | 200205 | 650*0,9 ALDS 60150 Dış Kauçuk | 0,492 | KG | 2.957.500 | 1.455.090 |
| ...3 | 341006 | 5*288 Blok Tel | 1 | ADT | 972.615 | 972.615 |
| ...3 | 625030 | 32725 Kesilmiş Kord Bezi | 2 | ADT | 6.106.201 | 12.212.402 |
|4 | 222002 | 1400*2-120 Kaplanmış Kordbezi | 1,232 | KG | 6.601.891 | 8.133.530 |
| ...3 | 626007 | 5*5*177 Çelik Tel | 1 | ADT | 5.173.747 | 5.173.747 |
|4 | 202002 | 60x8 ALDS 60150 Şerit Hamur | 19,77 | GR | 1.676 | 33.135 |
|4 | 340101 | Topuk Teli | 81,3 | GR | 1.252 | 101.783 |

76.629.225 TOPLAM MALİYET

| 32725 KOMPLE PİSTONLU KÖRÜK GELENEKSEL TOPLAM VE BİRİM MALİYETLERİ | |
|--|-----------------|
| GELENEKSEL MALİYETLEME | |
| İLK MADDE ve MALZEME MALİYETİ | 448.434.224.700 |
| İŞÇİLİK MALİYETİ | 7.032.184.492 |
| G.Ü.M. | 12.305.654.078 |
| TOPLAM MALİYET | 467.772.063.270 |
| ÜRETİM MİKTARI | 5.852 |
| BİRİM MALİYET | 79.933.709 |

KALİTE POLİTİKASI

Biz AKTAŞ GRUBU çalışanları olarak KALİTE tanımından aşağıda yazdıklarımızı anlıyor ve yaptığımız her işte bize ışık tutan bu tanımlamanın daima takipçisi olacağımızı taahhüt ediyoruz.

Bize göre KALİTE, her zaman ;

1. YAPTIĞIMIZ İŞE KARŞI SAYGILI OLMAKTIR.

Yani:

- İşini özenli yapan,
- Hep daha iyiyi hedefleyen,
- Daima mükemmeli sorgulayan ve
- Sürekli mükemmele ulaşmaya çabalayan BİREYLER olmalıyız.

2. ÇALIŞANLAR OLARAK BİRBİRİMİZE DESTEK OLMAKTIR.

Bunun için:

- Bir bütünün parçası olarak hissedebilen,
- Kendi dışımızda yaşananlara kayıtsız kalmayan,
- Birbirimizi anlayan ve karşılıklı ihtiyaçlarımıza saygı duyan,
- Bizden beklenenleri eksiksiz karşılayabilen ÇALIŞANLAR olmalıyız.

3. MÜŞTERİLERİMİZİN MEMNUNİYETİNİ SÜREKLİ SAĞLAMAKTIR.

Dolayısı ile:

- Müşterilerimizin bizden ne istediğini çok iyi anlayan,
- Bizden beklentilerini eksiksiz karşılayan ve hatta bunları aşan,
- Sunduğumuz tüm mal ve hizmetlerde ve yaptığımız her işte hatasızlığı başaran bir ÜRETİCİ olmalıyız.

4. YARDIMCI FİRMALARIMIZLA BİRLİKTE GELİŞEBİLMEKTİR.

Bu yüzden:

- Birlikte iş yaptığımız yardımcı firmalarımızın ihtiyaçlarını eksiksiz anlayabilen,
- Onlarla aynı yolun yolcusu olduğumuzun farkında olan,
- Gerektiğinde desteğini esirgemeyen ve
- Onlardan beklediklerimizi önce kendimizde uygulayabilen bir FİRMA olmalıyız.

5. İÇİNDE YAŞADIĞIMIZ TOPLUMA VE DÜNYAYA KARŞI SORUMLULUK DUYMAKTIR. Bu amaçla:

- İsraf etmeyen (verimli olan ve işlerini ilk defada ve her zaman doğru yapan),
- Her türlü yasal yükümlülüğünü eksiksiz yerine getiren ve
- Faaliyetlerinin her anında çevreye karşı duyarlı olan bir GRUP olmalıyız.

Hedefimiz, burada tanımlanan bireysel niteliklere sahip çalışanları ile müşterilerine, yardımcı firmalarına, topluma ve dünyaya karşı sorumluluklarını eksiksiz yerine getiren ve bunu tüm rakiplerinden daha iyi başaran bir grup olmaktır.

FDM YÖNTEMİNE GÖRE HAZIRLANMIŞ BİRİM MALİYET VERİLERİ

| FAALİYET MERKEZİ | FAALİYET TUTARLARI | MALİYET ETKENİ | MALİYET ETKENİ SAYISI | BİRİM MALİYET | | | |
|--------------------------|--------------------|------------------|-----------------------|---------------|---------------------|---------|-----------|
| Makine | 43.082.467.500 | makine saat | 12.700 | 3.392.320 | TL/mks | 56.539 | TL/dakika |
| Montaj | 4.453.607.500 | adam saat | 2.475 | 1.799.437 | TL/dis | 29.991 | TL/dakika |
| Hazırlık | 2.672.164.500 | üretim miktarı | 23.440 | 114.000 | TL/üretim miktarı | | |
| Makine Hazırlık | 3.562.886.000 | adam saat | 230 | 15.490.809 | TL/dis | 258.180 | TL/dakika |
| Ambalaj/Sevkiyat | 10.688.658.000 | satış miktarı | 20.392 | 524.159 | TL/satış miktarı | | |
| Kalite Kontrol | 3.235.050.500 | test etme sayısı | 7.820 | 413.689 | TL/test etme sayısı | | |
| Ortak faaliyetler | 16.032.987.000 | adam saat | 467 | 34.331.878 | TL/dis | 572.198 | TL/dakika |
| Mühendislik faaliyetleri | 5.344.329.000 | üretim miktarı | 23.440 | 228.000 | TL/üretim miktarı | | |

| FDM YÖNTEMİNE GÖRE ÜRÜN BAŞINA DÜŞEN TOPLAM G.Ü.M. TUTARI | | | | |
|---|---------------------------------|-----|---------------|----------------|
| FAALİYET MERKEZİ | 32725 K. Pistonlu Körük (Aktaş) | | | |
| Makine | 56.539 | 12 | dakika | 678.464 |
| Montaj | 29.991 | 3 | dakika | 89.972 |
| Hazırlık | 114.000 | 1 | adet | 114.000 |
| Makine Hazırlık | 258.180 | 0,5 | dakika | 129.090 |
| Ambalaj/Sevkiyat | 524.159 | 1 | adet | 524.159 |
| Kalite Kontrol | 413.689 | 1 | adet | 413.689 |
| Ortak faaliyetler | 572.198 | 1 | dakika | 572.198 |
| Mühendislik faaliyetleri | 228.000 | 1 | adet | 228.000 |
| | | | ÜRETİM BİRİMİ | |
| | | | BAŞINA G.Ü.M. | 2.749.572 |
| | | | TOPLAM G.Ü.M. | 16.090.495.344 |

| 32725 KOMPLE PİSTONLU KÖRÜK FDM TOPLAM VE BİRİM MALİYETLERİ | |
|---|-----------------|
| FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME | |
| İLK MADDE ve MALZEME MALİYETİ | 448.434.224.700 |
| İŞÇİLİK MALİYETİ | 7.032.184.492 |
| G.Ü.M. | 16.090.495.344 |
| TOPLAM MALİYET | 471.556.904.536 |
| ÜRETİM MİKTARI | 5.852 |
| BİRİM MALİYET | 80.580.469 |

| 32725 KOMPLE PİSTONLU KÖRÜK İYİLEŞTİRİLMİŞ FDM TOPLAM VE BİRİM MALİYETLERİ | |
|--|-----------------|
| İYİLEŞTİRİLMİŞ FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME | |
| İLK MADDE ve MALZEME MALİYETİ | 448.434.224.700 |
| İŞÇİLİK MALİYETİ | 7.032.184.492 |
| G.Ü.M. | 14.981.679.148 |
| TOPLAM MALİYET | 470.448.088.340 |
| ÜRETİM MİKTARI | 5.852 |
| BİRİM MALİYET | 80.390.993 |

32725 KOMPLE PİSTONLU KÖRÜK KARŞILAŞTIRMALI TOPLAM VE BİRİM MALİYETLERİ

| | GELENEKSEL MALİYETLEME | FAALİYET MALİYETLERİ | FARK (%) | İYİLEŞTİRİLMİŞ FAALİYET MALİYETLERİ | FARK (%) |
|-------------------------------|---------------------------|-------------------------|----------|---|----------|
| İLK MADDE ve MALZEME MALİYETİ | 448.434.224.700 | 448.434.224.700 | | 448.434.224.700 | |
| İŞÇİLİK MALİYETİ | 7.032.184.492 | 7.032.184.492 | | 7.032.184.492 | |
| G.Ü.M. | 12.305.654.078 | 16.090.495.344 | 0,3076 | 14.981.679.148 | 0,2175 |
| TOPLAM MALİYET | 467.772.063.270 | 471.556.904.536 | | 470.448.088.340 | |
| ÜRETİM MİKTARI | 5.852 | 5.852 | | 5.852 | |
| BİRİM MALİYET | 79.933.709 | 80.580.469 | | 80.390.993 | |

DENGELİ ÖLÇÜM KARTI TEKNİĞİ

| BOYUTLAR | AMAÇLAR | ÖLÇÜLER | HESAPLAMA YÖNTEMLERİ | FREKANS | BİRİM | PLANLANAN | GERÇEKLEŞEN | SAPMA | DÜZELTİLMİŞ HEDEF |
|---------------------------|---|--------------------------------|---|----------|----------|-----------|-------------|-------|-------------------|
| FINANSAL BOYUT | Güçlü bir pazarlama ve satış ağına sahip olmak ve kar eden bir işletme olarak hedeflenen yatırımları yaparak sektörde lider olmak | Satış Gelirleri(Ciro) | Satış Fiyatı * Satış Miktarı | AY | m Euro | | | | |
| | | Karlılık | Vergi öncesi Faaliyet Karı | 3 AY | % | | | | |
| | | Yatırımların Karlılığı | Net Kar / Yatırımlar | 4 AY | % | | | | |
| | | Özkaynak Getiri Oranı | Net Kar / Özsermaye | 4 AY | % | | | | |
| MÜŞTERİ BOYUTU | Yüksek, ödünsüz ve sürekliliği olan bir kalite seviyesi | Pazar Payı | Satış miktarı / Pazardaki Toplam Satış | 4 AY | % | | | | |
| | | Müşteri memnuniyet endeksi | Oluşturulan anket sonucunu gösteren endeks | YIL | % | | | | |
| | | Siparişi Karşılama Performansı | [Katsayı * (sevki miktarı / teyit miktarı) *100 | AY | % | | | | |
| | | Tedarikçi Performansı | - Kalite için Red edilen miktar / sevki edilen miktar - Sevkiyat için [Katsayı * (sevki miktarı / teyit miktarı) *100 | AY AY | ppm % | | | | |
| İÇSEL SÜREÇ BOYUTU | Rekabetçi maliyet düzeyi ve entegre bir kurumsal yapı | Kalite Maliyetleri | Kalite için Harcanan Maliyet / İşletme Cirosu | 4 AY | % Euro | | | | |
| | | Üretim performansı | Üretilen miktar / planlanan miktar | AY | % | | | | |
| | | Kapasite Kullanım Oranı | Aylık planlanan üretim adedi / Aylık teorik üretim adedi | AY | % | | | | |
| | | Makine Arızaları | Arıza duruş süresi / Toplam çalışma süresi | AY | % | | | | |
| OGRENME VE GELİŞME BOYUTU | Teknoloji liderliği, çevreye karşı öznenli bir tesis ve çalışılacak en iyi yer | İç başarısızlık | - Hurda için hurda miktarı / üretilen miktar | AY | ppm | | | | |
| | | | - Yeniden işlem için yeniden işlem miktarı / üretilen miktar | AY | ppm | | | | |
| | | Ürün çeşitlendirme sayısı | Yeni ürün miktarı | 3 AY | adet | | | | |
| | | Çalışan memnuniyet endeksi | Çalışan memnuniyet anketinden hesaplanacak endeks | YIL | % | | | | |
| | | Personel devir oranı | (İşten ayrılanların sayısı * 100) ortalama işgücü | 3 AY | % | | | | |

ppm = part of per million

DENGELİ ÖLÇÜM KARTI TEKNİĞİ

| BOYUTLAR | AMAÇLAR | ÖLÇÜLER | HESAPLAMA YÖNTEMLERİ | FREKANS | BİRİM | PLANLANAN | GERÇEKLEŞEN | SAPMA | DÜZELTİLMİŞ HEDEF |
|---------------------------|---|--------------------------------|--|---------|--------|-----------|-------------|-------|-------------------|
| FINANSAL BOYUT | Güçlü bir pazarlama ve satış ağına sahip olmak ve kar eden bir işletme olarak hedeflenen yatırımları yaparak sektörde lider olmak | Satış Gelirleri(Ciro) | Satış Fiyatı * Satış Miktarı | AY | m Euro | 7 | 8,98 | 1,98 | 9,43 |
| | | Karlılık | Vergi öncesi Faaliyet Karı | 3 AY | % | 15,5 | 4,7 | -10,8 | 18 |
| | | Yatırımların Karlılığı | Net Kar / Yatırımlar | 4 AY | % | 25 | 25,42 | 0,42 | 30 |
| | | Özkaynak Getiri Oranı | Net Kar / Özsermaye | 4 AY | % | 13 | 10,59 | -2,41 | 15 |
| | | Pazar Payı | Satış miktarı / Pazardaki Toplam Satış | 4 AY | % | 51 | 68,3 | 17,3 | 80 |
| MÜŞTERİ BOYUTU | Yüksek, ödünsüz ve sürekliliği olan bir kalite seviyesi | Müşteri memnuniyet endeksi | Oluşturulan anket sonucunu gösteren endeks | YIL | % | 92 | 90 | -2 | 92 |
| | | Siparişi Karşılama Performansı | [Katsayı * (sevkiyat miktarı / teyit miktarı)] * 100 | AY | % | 100 | 99,33 | -0,67 | 100 |
| | | Tedarikçi Performansı | - Kalite için Red edilen miktar / sevkiyat edilen miktar - Sevkiyat için [Katsayı * (sevkiyat miktarı / teyit miktarı)] * 100 | AY | ppm | 2.000 | 4.800 | 2800 | 2.000 |
| | | | | AY | % | 100 | 98,86 | -1,14 | 100 |
| İÇSEL SÜREÇ BOYUTU | Rekabetçi maliyet düzeyi ve entegre bir kurumsal yapı | Kalite Maliyetleri | Kalite Maliyetleri hesaplama talimatı (grup bazında) | 4 AY | % | 6,5 | 5,05 | -1,45 | 5 |
| | | Üretim performansı | Üretilen miktar / planlanan miktar | AY | % | 100 | 100,55 | 0,55 | 100 |
| | | Kapasite kullanım oranı | Aylık planlanan üretim miktarı / aylık teorik üretim miktarı | AY | % | 67 | 75,26 | 8,26 | 56 |
| | | Makine arızaları | Arıza duruş süresi / toplam çalışma süresi | AY | % | 0,3 | 0,2 | -0,1 | 0,18 |
| ÖĞRENME VE GELİŞME BOYUTU | Teknoloji liderliği, çevreye karşı öznel bir tesis ve çalışılacak en iyi yer | İç başarısızlık | - Hurda için hurda miktarı / üretilen miktar - Yeniden işlem için yeniden işlem miktarı / üretilen miktar | AY | ppm | 10.000 | 10.767 | 767 | 7.500 |
| | | | | AY | ppm | 10.000 | 7.977 | -2023 | 5.500 |
| | | Ürün çeşitlendirme sayısı | Yeni ürün miktarı | 3 AY | adet | 70 | 74 | 4 | 75 |
| | | Çalışan memnuniyet endeksi | Çalışan memnuniyet anketinden hesaplanacak endeks | YIL | % | 90 | 88 | -2 | 90 |
| | | Personel devir oranı | (İşten ayrılanların sayısı * 100) ortalama işgücü | 3 AY | % | 4,5 | 1,4 | -3,1 | 4,5 |

ppm = part of per million

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- Akal Zühal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi**. Ankara:4.Basım, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, No:473, 2000.
- Akdoğan Nalan, **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**. Ankara:5.Baskı, Gazi Kitabevi, 2000.
- Akgeyik Tekin, **Stratejik Üretim Yönetimi**. İstanbul: Sistem Yayıncılık, No:181,1998.
- Altuğ Osman, **Maliyet Muhasebesi**. İstanbul: 13.Baskı, Türkmen Kitabevi, Yayın No:126, Eğitim Dizisi:24, 2001.
- Arzova S. Burak, **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, Yayın No:203, Eğitim Dizisi:63, 2002.
- Blocher Edward J., Chen Kung H., Lin Thomas W., **Cost Management: A Strategic Emphasis**. New York: Second Edition, Mc Graw-Hill/Irwin Companies Inc.,2002.
- Brimson James A., Antos John, **Activity-Based Management For Service Industries, Government Entities, and Non profit Organizations**. New York: John Wiley & Sons, Inc.,1994.
- Çakıcı Cemal, **Ansiklopedik Muhasebe Terimleri Sözlüğü**. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. , Yayın No: 1291, Sözlük Dizisi:3,2002.
- Cecily A. Raiborn, Jesse T. Barfield, Michael R. Kinney, **Managerial Accounting**. New York: South-Western College Publishing, 1999.

- Cokins Gary, **Activty-Based Cost Management: Making it Work**. Chicago: The McGraw-Hill Companies, Inc, Irwin Professional Publishing, 1996.
- Dinçer Ömer, **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**. İstanbul: 5.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Yayın No:659, İşletme Ekonomi Dizisi:66, 1998.
- Erden Aziz Selman, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**. Isparta: Tuğra Ofset, 1999.
- Erdoğan Nurten, **Faaliyete Dayalı Maliyetleme**. Eskişehir: Anadolu Üniv.Yayınları No:867, İ.İ.B.F. Yayınları, No:106, 1995.
- Erdoğan Melih, Erdoğan Nurten, **Muhasebede Bilgisayar Kullanımı**. Eskişehir: Boyut Matbaacılık A.Ş., 1996.
- Eren Erol, **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**. İstanbul: 6. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Yayın No:1203, İşletme-Ekonomi Dizisi:138, 2002.
- Forrest Edward, **Activity-Based Management: A Comprehensive Implementation Guided**. New York: Mc Graw – Hill, 1996.
- Glad Ernest, Becker Hugh, **Activity-based Costing and Management**. Kenwyn: Juta&Co,LTD, 1994.
- Gündüz H.Erdin, **Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama**. Ankara:SPK Yayın No:99, 1997.
- Güneş Mustafa, Firuzan Ali Rıza, Firuzan Esin, **Tam Zamanında Üretim Ortamında Stok Kontrolü ve Toplam Kalite Yönetimi**. İzmir: Fakülteler Kitabevi Barış Yayınları, 1999.
- Hacırüstemoğlu Rüstem, Şakrak Münir, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**. İstanbul:Türkmen Kitabevi, Yayın No:211, Eğitim Dizisi:67, 2002.
- Harrington James H., Lomax C. Kenneth, **Performance Improvement Methods: Fighting The War On Waste**. New York: The McGraw-Hill Companies, Inc., 2000.

- Kaplan Robert S., Norton David P., **Balanced Scorecard: Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek**. Çeviren:Serra Egeli, İstanbul:Sistem Yayıncılık:207, Şirket Kültürü Dizisi,1999.
- Karcioğlu Reşat, **Stratejik Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**. Erzurum: Aktif Yayınevi, 2000.
- Kartal Ali, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi (I)**. Eskişehir: Birlik Ofset Matbaacılık, 2000.
- _____, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi (II)**, Eskişehir: Birlik Ofset Yayıncılık, 2001.
- Kaygusuz Sait Y., "**Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir uygulama**". Yayımlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2000.
- Köse Tunç,"**Stratejik Kar Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş. Eskişehir Makine Fabrikasında Bir Uygulama**". Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi,Anadolu Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü,2000.
- Lewis Ronald J., **Activity-Based Models For Cost Management Systems**. London: Quorum Books,1995.
- Miller John A., **Implementing Activity-Based Management in Daily Operations**. New York: John Wiley & Sons, Inc, 1996.
- Mucuk İsmet, **Modern İşletmecilik**. İstanbul: 12.Basım, Türkmen Kitabevi, Yayın No:80, Eğitim Dizisi:12, 2000.
- Bursal Nasuhi, Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**. İstanbul: 8.Basım, Der Yayınları, Yayın No:103, 2000.
- Öker Figen, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**. İstanbul: Literatür Yayınları :109, Kasım 2003.
- Sakurai Michiharu, **Integrated Cost Management: A Companywide Prescription For Higher Profits**.Portland, Oregon:Productivity Press,1996.

- Şakrak Münir, **Maliyet Yönetimi: Maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni yaklaşımlar**. İstanbul: Yasa Yayınları, No:80, 1997.
- Sevgener A.Sait, Hacırüstemoğlu Rüstem, **Yönetim Muhasebesi**. İstanbul: 5.Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, Yayın No:364, Dizi No:43, 1998.
- Shank John K., Govindarajan Vijay, **Strategic Cost Management: The New Tool For Competitive Advantage**. New York: The Free Press, 1993.
- Thompson Arthur A., Strickland A.J., **Strategic Management, Concepts and Cases**. Boston: Seventh Edition, Irwin Inc, 1993.
- Yabancı Kelimelere Karşılıklar**. Genişletilmiş 2. Baskı. Ankara: Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Türk Dil Kurumu Yayınları, No: 708, 2002.

MAKALELER

- Abran Alain, Bugliane Luigi, "A Multidimensional Performance Model For Consolidating Balanced Scorecards", **Advances in Engineering Software**, Volume:34, Issue:6, 2003.
- Acar Durmuş, Papatya Nurhan, "Tam Zamanında Üretim Uygulamalarında Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yararlı Hale Getirilmesi", **Süleyman Demirel Üniv., İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:2, Güz, 1997.
- Agrawal Surendra P., Siegel Philip H., "Cost Management System: An Operational Overview ", **Managerial Finance**, Volume:24, Issue:1, 1998.
- Armstrong Peter, "The Costs of Activity-Based Management", **Accounting, Organizations and Society**, Volume:27, Issue:1-2, January/March, 2002.
- Bayrak Sabahat, "Kalite Anlayışında Yeni Bir Yaklaşım Olarak Toplam Kalite Yönetimi", **Verimlilik Dergisi**, Sayı:1997/4, 1997.
- Ben-Arieh David, Qian Li, "Activity-Based Cost Management For Design and development Stage", **International Journal of Production Economics**, Volume:83, Issue:2, February 2003.

- Bilginoğlu Fahir, "İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram: Maliyet Yönetimi", **Yönetim**, Yıl:5, Sayı:19, 1994.
- _____, "Ekonomik Değişim ve Maliyet Muhasebesine Düşen Yeni Görevler", **İstanbul Üniv. İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt:24, Sayı:2, 1995.
- Bleeker Ron, "Key Features of Activity-Based Budgeting", **Journal of Cost Management**, Volume:15, Number:4, July/August. 2001.
- Brandt Michael T., Levine Steven P., Gourdaux James R., "Application of Activity-Based Cost Management: A Descriptive Case Study", **Professional Safety**, Vol:44, Issue:1, January, 1999.
- Carolfi A. Iris, "ABM Can Improve Quality and Control Costs", **CMA Management**, Volume:70, Issue:4, May, 1996.
- Chenhall Robert H., Langfield-Smith Kim, "The Implementation of Innovative Management Accounting Systems", **FMAC Articles of Merit 2000**, [http://www.ifac.org/Members/Downloads/ FMA-2000 Article Awards.pdf](http://www.ifac.org/Members/Downloads/FMA-2000%20Article%20Awards.pdf).
- Clark Alex, Baxter Alexander, "ABC+ABM= ACTION : Let's Get Down to Business", **Financial Management**, Volume:70, Issue:6, Jun, 1992.
- Cooper Robin, "Squeeze Play", **Journal of Accountancy**, Vol:183, Issue:1,1997.
- Cooper Robin, Slagmulder Regine, "Strategic Cost Management", **Management Accounting**, New Jersey, Vol:79, Issue:7, January, 1998.
- _____, "Strategic Cost Management", **Management Accounting**, New Jersey, Vol:79, Issue:8, February, 1998.
- Currie Amber Payne, "Corporate Performance and Activity-Based Management: How The Best Companies Make Their Systems Work", **International Journal of Strategic Cost Management**, Volume:1, Number:2, Autumn, 1998.
- Çevik Osman, Zeydan Mithat,"Toplam Kalite Yönetimi ve Tam Zamanında Üretim Sisteminin Entegrasyonu ve Uygulanabilirliği", **Verimlilik Dergisi**, Sayı:1998/4, 1998.

- Dierks Paul A., Cokins Gary, " The CAM-I Glossary of Activity-Based Management, Version 3.0", **Journal of Cost Management**, Volume:15, Number:1, January/February, 2001.
- Dragoo R.E., "Real-Time Profit Management", **Hydrocarbon Processing**, Vol:75, Issue:12,December, 1996.
- Eden Yoram, Ronen Boaz, "Activity-Based Costing and Activity-Based Management", **FMAC Articles of Merit 2002**, [http://www.ifac.org/Members/Downloads/ FMA-2002 Articles of Merit.pdf](http://www.ifac.org/Members/Downloads/FMA-2002%20Articles%20of%20Merit.pdf).
- Edi Önder, "Stratejik Performans Değerleme", **Yönetim**, Yıl:6, Sayı:20, Ocak, 1995.
- Edwards James B., "The New Cost Management Culture: Where Are We Going?", **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, Volume:11, Issue:3, March/April, 2000.
- Eker Melek Çakır, "Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı", **Uludağ Ünv. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:XXI, Sayı:1, 2002.
- Ellram Lisa M., Siferd Sue P., "Total Cost Of Ownership: A Key Concept in Strategic Cost Management Decisions", **Journal Of Business Logistics**, Vol:19, No:1, 1998.
- Erden Selman Aziz, "İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:11, Yıl:4, Ocak, 2004.
- Erdoğan Nurten, Banar Kerim, "Yeni Üretim Ortamlarında Maliyet Muhasebesi Süreci", **Anadolu Ünv. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:IX, Sayı:1-2, 1991.
- Ergun Ülkü, "Bilgi Teknolojisinin Yarattığı Çağdaş Yönetim Muhasebesi Uygulamaları", **Dokuz Eylül Ünv. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:10,Sayı:II, 1995.
- _____, "Ürünün Tasarım Aşamasında Uygulanan Stratejik Maliyet Yönetimi Teknikleri", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:2, Sayı:6, 2002.

- _____, "Yönetmel Performansın Geliştirilmesinde Yeni Yaklaşımlar: Mükemmellik Modeli ve Balanced Scorecard", **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, Mart, 2002.
- Ersoy Ayten, "Çağdaş Maliyet Sistemlerinin Maliyet Muhasebesinde Meydana Getirdiği Değişiklikler", **Yaklaşım**, Yıl:4, Sayı:41, 1996.
- Frijo Mark L., Krumwiede Kip R., "The Balanced Scorecard: A Winning Performance Measurement System", **FMAC Articles of Merit 2001**, [http://www.ifac.org/Members/Downloads/FMA-2001 Articles of Merit. A.pdf](http://www.ifac.org/Members/Downloads/FMA-2001%20Articles%20of%20Merit.%20A.pdf).
- Gökdeniz Ümit, "Üretim Teknolojisindeki Değişikliklerin Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemleri Üzerine Olan Etkileri", **Marmara Üniv.,İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:XIV, Sayı:2, 1998.
- Gunasekaran A., Mc Neil R., Singh D., "Activity-Based Management In A Small Company: A Case Study", **Production Planning & Control**, Volume:11, No:4, 2000.
- Gupta M., Galloway K., "Activity-Based Costing/Management and Its Implications For Operations Management", **Technovation**, Volume:23, Issue:2, February, 2003.
- Hacıüstemoğlu Rüstem, Demir Volkan, "Muhasebenin Yönetim Aracı Olarak Kullanımı", **Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Dergisi, Öneri**, Cilt:5, Sayı:17, Yıl:8, 2002.
- Hinterhuber Hans H., "Strategic Cost Management: Preliminary Lessons From European Companies", **Yönetim**, Yıl:6, Sayı:21, Haziran, 1995.
- Hires Peter, Silvi Riccardo, Bartolini Monica, "Demand Chain Management: An Integrative Approach in Automotive Retailing", **Journal of Operations Management**, Vol:20, Issue:6, 2002.
- Hixon Mark, " Activity-Based Management: Its Purpose and Benefits", **Management Accounting**, CIMA, Volume:73, No:6, June, 1995.

- Jones T. Colwyn, Dugdale David, "The ABC Bandwagon and The Juggernaut of Modernity", **Accounting, Organizations and Society**, Volume:27, Issue:1-2, January/March, 2002.
- Joshi P.L., "The International Diffusion of New Management Accounting Practises: The Case of India", **Journal of International Accounting, Auditing & Taxation**, Vol:10, Issue:1, Spring, 2001.
- Karcioğlu Reşat, " Toplam Kalite Yönetiminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:1, Sayı:3, Ocak, 2001.
- Kasnaklı Burcu, "Stratejiler ile Performans Göstergelerinin Bütünlüğünü Sağlayan Bir Model: Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)", **Verimlilik Dergisi**, Sayı:2002/2, 2002.
- Kaygusuz Sait Y., "Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyet Tabanlı Bütçeleme", **Active, Bankacılık ve Finans Dergisi**, Sayı:24, Mayıs/Haziran. 2002, <http://www.activefinans.com/active/arsiv/sayi24/maliyet.html>
- Maltz Alan C., Shenhar Aaron J., Reilly Richard R., "Beyond The Balanced Scorecard: Refining The Search For Organizational Success Measures", **Long Range Planning**, Volume:36, Issue:2, 2003.
- Nair Mohan, "The Keys to Implementing Activity-Based Management", **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, Volume:11, Issue:3, March/April, 2000.
- Neumann Bruce R., "Streamline Budgeting In The New Millennium", **FMAC Articles of Merit 2002**, [http://www.ifac.org/members/Downloads/FMA-2002 Articles of Merit.pdf](http://www.ifac.org/members/Downloads/FMA-2002%20Articles%20of%20Merit.pdf).
- Oldman Alf, Mills Roger, Bellis-Jones Robin, "Trends in Cost Management Practice", **Management Accounting**, London (CIMA), Vol:77, No:7, 1999.

- Öker Figen, "Değişen Üretim Koşullarının İşletmelerin Maliyet Yapılarına ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamalarına Etkisi", **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4, Sayı:4, Aralık, 2002.
- Özer Gökhan, "Ürün geliştirme Süreçlerinde Faaliyete Dayalı Tekniklerin Kullanımı", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:2, Sayı:5,Ekim, 2001.
- Özgener Şevki, Güneş İsa, "Küçük Ölçekli ve Teknoloji Yoğun İşletmelerde Toplam Kalite Yönetimi", **Verimlilik Dergisi**, Sayı:2001/2, 2001.
- Pemberton Neal R., Arumugam Logan, Hassan Nabil, "ABM At Dayton Technologies:From Obstacles to Opportunities", **Management Accounting**, New Jersey, Volume:77, No:9, March, 1996.
- Piercy Nigel F., "Facing The Challenges of a New Era in Market-Based Strategic Management", **Management Accounting**, London (CIMA), Vol:76, No:5, 1998.
- Qpr Crash Course in ABC/ABM, http://www.qpronline.com/slides/ABC/ABC_course.pdf, 2003.
- Rasmussen Rodney R., Savory Paul A., Williams Robert E., "Integrating Simulation With Activity-Based Management to Evaluate Manufacturing Cell Part Sequencing", **Computers & Industrial Engineering**, Volume:37, Issue:4, December, 1999.
- Reeve M. James, "Projects, Models, and Systems – Where is ABM Headed? ", **Journal of Cost Management**, Volume:10, Issue:2, Summer, 1996.
- Ruchala Linda V., "New Improved ,or Reengineered?", **Management Accounting**, New Jersey, Vol:77, No:6, December, 1995.
- Sağmanlı Metin, Ersen Çağla, "Balanced Scorecard ve Stratejik Odaklı Kurum", **Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Öneri**, Cilt:4, Sayı:16, Yıl:7, Haziran, 2001.

Sandström Jaona, Toivanen Jouko, "The Problem of Managing Product Development Engineers: Can The Balanced Scorecard Be An Answer?", **International Journal of Production Economics**, Vol:78, Issue:1, 2002.

Senyshen Michael, "ABM: The Next Step – Part I", **FMAC Articles of Merit 1998**, [http://www.ifac.org/members/DownLoads/FMA-1998 Articles of Awards.pdf](http://www.ifac.org/members/DownLoads/FMA-1998%20Articles%20of%20Awards.pdf).

_____, "Keeping Score", **FMAC Articles of Merit 1999**, [http://www.ifac.org/members/DownLoads/FMA-1999 Articles Awards.pdf](http://www.ifac.org/members/DownLoads/FMA-1999%20Articles%20Awards.pdf)

Sevim Adnan, "Stratejik Kar Yönetiminde Çağdaş Bir Araç: Ürün Yaşam Seyri Maliyet Sistemi", **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, 2002.

Shank John K., Govindarajan Vijay, " Strategic Cost Management : The Value Chain Perspective", **Journal of Management Accounting Research**, Vol:4, Fall, 1992.

Shank John K., "Strategic Cost Management: New Wine,or Just New Bottles?", **Journal of Management Accounting Research**, Vol:1, Fall, 1989.

Smith Malcolm, "Innovation And The Great ABM Trade-Off ", **Management Accounting**, London (CIMA), Vol:76, No:1, January, 1998.

_____, "Putting NFIs To Work In a Balanced Scorecard Environment", **FMAC Articles of Merit 1998**, [http://www.ifac.org/members/DownLoads/FMA-1998 Articles of Awards.pdf](http://www.ifac.org/members/DownLoads/FMA-1998%20Articles%20of%20Awards.pdf).

Smith Malcolm, "Strategic Management Accounting, The Public Sector Challenge " , **Management Accounting**, London (CIMA), Vol:78, No:1, January, 2000.

Stella Mooraj, Daniel Oyon, Didier Hostettler, "The Balanced Scorecard: a Necessary Good or an Unnecessary Evil?", **European Management Journal** , October,Volume:17,Issue:5,1999.

Stewart Gary M., "Put Yourself in a Strategic Position", **IIE Solutions**, Vol:33, Issue:6, 2001.