

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YAKLAŞIMININ DAVRANIŞSAL YÖNETİM MUHASEBESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Geliş Tarihi/Received: 20.02.2018 - Kabul Tarihi/Accepted: 10.03.2018

Rıfat Yılmaz

Assoc. Prof. Dr., Bilecik Şeyh Edebali University

ORCID: 0000-0002-8802-7886

rifat_yilmaz@hotmail.com

Öz

Geleneksel maliyet yaklaşımları, geçmişte statik bir piyasa koşullarında ve piyasaya satıcıların egemen olduğu bir rekabet ortamında faaliyet gösteren işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamak için geliştirilmiş ve bu rekabet ortamı için yeterli olmuşlardır. Ancak günümüz rekabet ortamı dinamiktir ve satıcıların piyasaya egemenliği eskisi kadar yoktur. Piyasada maliyet rekabeti oldukça yüksektir. İşletmeler günümüz rekabet ortamında daha etkili bir maliyet bilgisine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu nedenle 1980'li yıllardan itibaren Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Kısıt Temelli Muhasebe ve Kaynak Tabanlı Muhasebe gibi modern maliyet yaklaşımları, dinamik rekabet ortamında işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla geliştirilmiştir. Modern maliyet yaklaşımlarından biri olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımı, bu günün ekonomisinde işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde tasarlanmıştır. Ancak çeşitli ampirik analizler modelin uygulanmasından beklenen faydaların tam anlamıyla elde edilemediğini ve uygulama düzeyinin beklenenden düşük kaldığını göstermektedir. Bunun nedeni, modelin uygulanmasında karşılaşılan davranışsal sorunlar olabilir. Çünkü davranışsal faktörler, yeni maliyet yönetim sistemlerinin başarıyla uygulanması için kritik öneme sahiptir. Bu açıdan bu çalışmada, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımının başarıyla uygulanabilmesi için davranışsal yönetim muhasebesi açısından dikkat edilmesi ve uygulanması gereken unsurlar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Davranışsal Yönetim Muhasebesi, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Maliyet Yönetimi

Jel Kodu: M00, M41, M49

EVALUATION OF ACTIVITY BASED COSTING APPROACH FROM THE PERSPECTIVE OF BEHAVIORAL MANAGEMENT ACCOUNTING

ABSTRACT

Traditional cost approaches have been developed to meet the needs of businesses operating in a static market environment that dominated by sellers in the past and have been sufficient for this competitive environment. However, today's competitive environment is dynamic and sellers have no control over the market as old times. Cost competition in the market is quite high. Businesses need more effective cost information in today's competitive environment. For this reason, modern cost approaches such as Activity Based Costing, Time-Driven Activity Based Costing, Constraint Based Accounting and Resource Based Accounting have been developed since 1980s in order to meet the needs of enterprises in a dynamic competitive environment. One of the modern cost approaches, the Activity Based Costing approach is designed to meet the needs of businesses in today's economy. However, various empirical analyzes show that the benefits expected from the application of the model are not fully achieved and that the level of application remains low. This may be due to behavioral problems in the implementation of the model. Because behavioral factors have a critical pre-requisite for the successful implementation of new cost management systems. In this respect, in this study, it has been tried to put attention to and apply the elements in terms of behavioral management accounting in order to successfully implement the Activity Based Costing approach.

Keywords: Behavioral Management Accounting, Activity Based Costing, Cost Management

Jel Codes: M00, M41, M49

GİRİŞ

Her türlü işletme için, günümüz iş ortamında doğru maliyet bilgisi, daha iyi kararlar almak için çok önemlidir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) yöntemi; Robin Cooper ve Robert Kaplan'ın 1980'li yılların ortalarında geleneksel Amerikan yönetim muhasebesinin yetersizliğinden yola çıkarak geliştirdikleri bir maliyet hesaplama ve yönetim yöntemidir.

FTM, maliyetleri faaliyetler yoluyla ürünlere tahsis etmek üzere tasarlanmış, daha doğru maliyet bilgilerine olanak sağlayan bir maliyetleme yöntemidir (Kumar ve Matho, 2013:11). FTM için temel iddia, geleneksel hacim temelli maliyet muhasebesine göre daha doğru ürün maliyet bilgisinin sağlandığı yönündedir (Roslender, 1995:48). FTM yöneticilere, işletme faaliyetlerini nasıl planlayacakları, nasıl kontrol edecekleri, daha doğru maliyet bilgisi ekseninde ürünleri nasıl fiyatlandıracakları, müşterilere hangi ürün ve servisleri sunacakları ve süreç performansını nasıl iyileştirecekleri konularında karar verirken destek sağlama açık amacına göre tasarlanmıştır. En önemlisi de bu kararları stratejik düzeyde nasıl

alacaklarına yönelik bir yöntemdir. Ancak, FTM'nin yöneticilerin; organizasyon performansını ölçme ve yönetme konusundaki ihtiyaçlarını tatmin etmediği iddia edilmekte ve son 15 yıldır uygulamacılar açısından memnun edici düzeyde olmayan uygulama sonuçları, Amerikan Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) tarafından dile getirilmektedir (Sharman 2003). FTM uygulamasına başlayan ancak birçok sorunla karşılaşarak bırakan oldukça fazla işletme bulunmaktadır (Fei ve Isa, 2010:144). FTM'yi uygulamaya başlayan işletme sayısı binlerle ifade edilmesine rağmen, uygulamaya devam edenlerinin yüzdesinin % 10-20'ler düzeyinde kaldığı, geri kalanın önemli bir kısmının uygulamayı bıraktığı, bir kısmının da uygulamayı rolantiye aldığı ifade edilmektedir (Ness ve Cucuzza, 1995, Erişim 17.02.2018). Uygulamacıların birçoğu, FTM sistemini uygulanması pahalı, zaman alıcı ve ayarlanması zor olarak ifade etmektedirler (Kumar ve Mahto, 2013:14).

Öncelikle FTM uygulaması bir muhasebe sistemi değişimi değil aynı zamanda bir organizasyonel değişim girişimidir (Ness, ve Cucuzza, 1995, Erişim, 17.02.2018). Bu nedenle FTM'nin etkili bir şekilde uygulanması ve beklenen faydaların sağlanabilmesi için davranışsal faktörlerin de dikkate alınması gereklidir. Davranışsal faktörler, yeni maliyet yönetim sistemlerinin başarıyla uygulanması için kritik öneme sahip olmasına rağmen uygulama süreçlerinde davranışsal faktörlere ilişkin çok az araştırma yapılmıştır (Anderson, 1995:1). Bu çalışmanın amacı, başarılı bir FTM uygulaması için teknik faktörlerden daha ziyade davranışsal düzeyde işletmelerin nelere dikkat etmeleri gerektiği ve hangi davranışsal faktörlere odaklanmaları gerektiğini ortaya koymaktır.

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ VE BAŞARI FAKTÖRLERİ

Üretim ve iletişim teknolojilerindeki ilerleme işletmelerin iş yapma yöntemlerini ve faaliyetlerini dramatik bir şekilde değiştirmelerine neden olmuştur. Bu aynı zamanda işletmelerin maliyet yapılarında da bir değişikliğe neden olmuş ve geleneksel maliyet hesaplama yöntemleri bu değişen koşullara cevap veremez hale gelmiş, yeni maliyet hesaplama yöntemleri geliştirilmiştir. Yeni geliştirilen bu yöntemlerin en kapsamlı olanı hiç şüphesiz FTM yaklaşımıdır (Fei ve Isa, 2010:144). FTM, öncelikli olarak geleneksel hacim temelli maliyet muhasebesi yönteminin genel üretim giderlerinin dağıtılmasındaki eksikliğinden yola çıkarak geliştirilmiştir (Antić, ve Georgijevski, 2010:497).

FTM maliyetleri, ürünleri üretmek için yapılan faaliyetlere göre ürünlere yükleyen bir yaklaşımdır. Bir işletme içinde, faaliyet merkezleri ve maliyet havuzları belirlenerek maliyetler ürünlere ve servislere dağıtılmaktadır. Temel alınan kıstas ise, bir ürünün veya servisin sağlandığı süreç içinde yapılan işlem ve olayların sayısıdır. Bu işlem ve olayların sayısı "maliyet sürücüleri" olarak isimlendirilmektedir (Stapleton vd., 2004:585). Bu maliyet sürücüleri, ürün ve tüketilen faaliyet arasındaki açık nedensel bir

ilişkiye dayanarak belirlenmektedir. FTM yönteminde, birkaç düzeyde (birim, yığın ve fabrika düzeyinde) maliyet sürücüsü kullanılmaktadır.

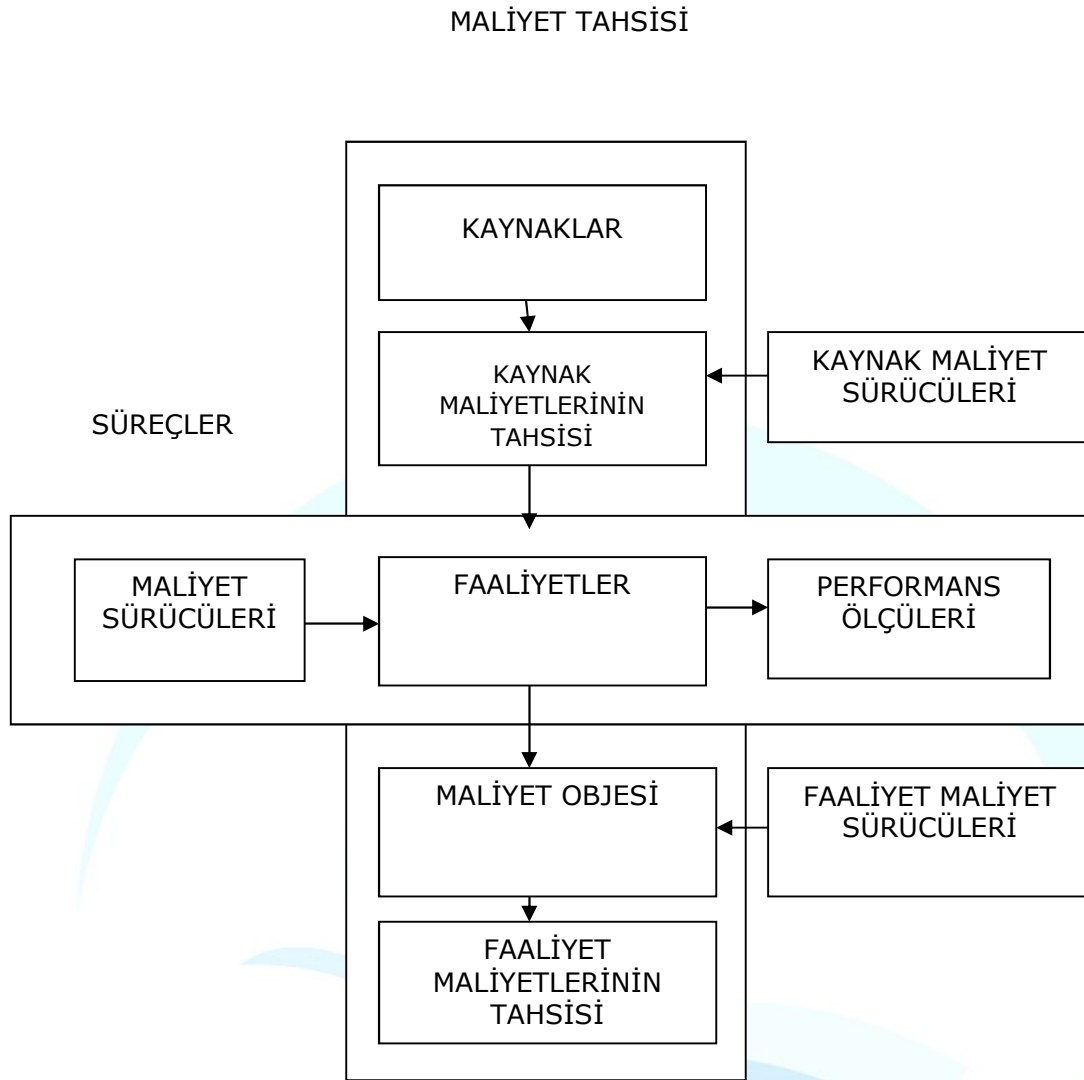
FTM, aynı zamanda kısa vadeli ve uzun vadeli karar verme sürecinde gerekli olan maliyet bilgisini sağlamayı amaçlamaktadır (Antić ve Georgijevski, 2010:497). Ürünle ilgili gerçekleşen bütün maliyetler ürünlere yüklenmektedir. Maliyet objesinin (ürün, servis, müşteri) faaliyetleri tükettiği, faaliyetlerinde kaynakları tükettiği gerçeğine dayanmaktadır. Bu bakış açısının nedeni ise, "maliyetler yönetilemez, faaliyetler yönetilebilir" anlayışıdır (Rivero ve Emblasvag, 2007:371).

FTM şu sorulara cevap aramaktadır (Kaplan ve Cooper, 1997:78).

- Organizasyonel faaliyetleri ve iş süreçlerini yerine getirmek ne kadar mal olur?
- Organizasyonlar iş süreçlerini ve faaliyetleri yerine getirmeye neden ihtiyaç duyarlar?
- Organizasyonun; ürün, servis ve müşterileri için her bir faaliyetinin ne kadarı gereklidir?

İyi yapılandırılmış bir FTM modelinin bu sorulara cevap sağlaması beklenmektedir. Bir FTM modeli, aynı zamanda organizasyonel faaliyetlere dayanan harcamaların ve karlılığın ekonomik bir haritasıdır (Kaplan ve Cooper, 1997:78).

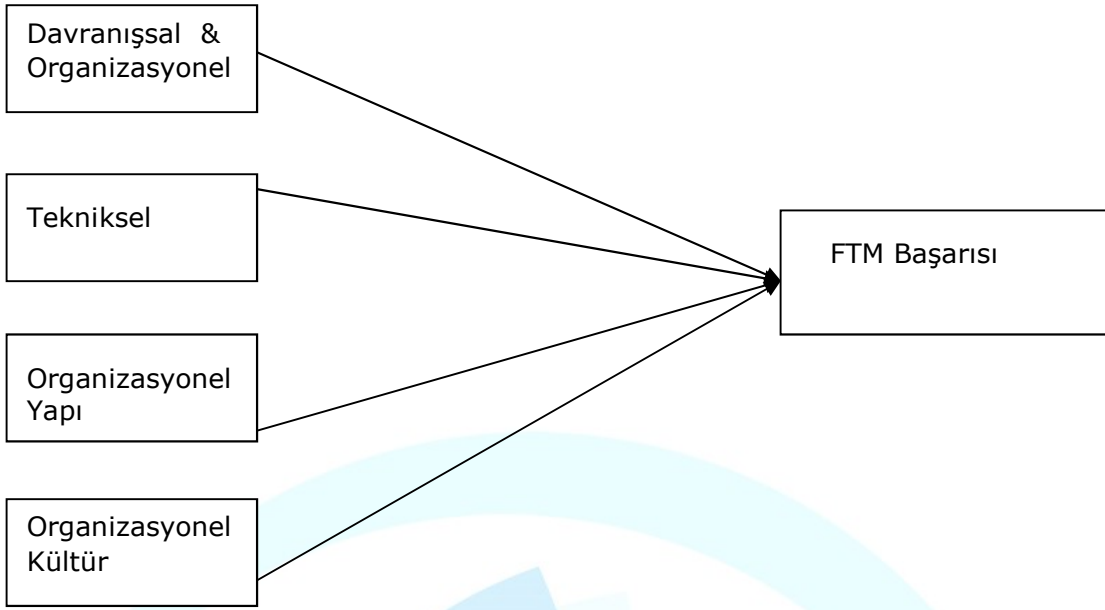
Şekil 1, FTM'nin süreç-performans ve maliyet tahsisi şeklinde iki boyutunu göstermektedir.



Şekil 1: İki Boyutlu Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli

Kaynak: Antić ve Georgijevski, 2010: 500

FTM, işletmelere ihtiyaç duydukları daha doğru maliyet bilgisini sağlamakta yeterli bir yöntem olmasına rağmen, uygulamacılar açısından memnun edici olmayan sonuçlarının nedenleri; davranışsal, organizasyonel ve teknik faktörlerden kaynaklanmaktadır. FTM yönteminin uygulama başarısını belirleyen faktörler aşağıda Şekil 2’de; Davranışsal & Organizasyonel, Tekniksel, Organizasyonel Yapı, Organizasyonel Kültür olarak 4 kategoride gösterilmiştir.



Şekil 2: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Başarısını Belirleyen Faktörler

Kaynak: Fei ve Isa, 2010a:149

Davranışsal Faktörler

Doğası gereği FTM, insan davranışlarından etkilenmekte ve insan davranışlarını etkilemektedir. Esasen çalışmanın amacı da FTM'nin başarısında teknik faktörlerden daha ziyade bu davranışsal faktörleri ortaya koymaktır. FTM başarısını etkileyen davranışsal faktörler çalışmanın ilerleyen kısımlarında ele alınmıştır.

Teknik Faktörler

FTM başarısında teknik faktörlerin de önemli olduğu birçok çalışmada dile getirilmektedir. Örneğin, Fadzil ve Rababah (2012) Ürdün'de üretim işletmelerinde FTM'nin etkin tasarım ve uygulamasına yönelik yaptıkları bir çalışmada FTM'nin uygulanmasına ilişkin engellerin davranışsal ve teknik zorluklarla ilişkili olduğunu belirtmişlerdir. Yine aynı şekilde Rahmouni ve Charaf (2010) Fransada yapmış oldukları bir araştırmada, FTM'nin uygulanmasına ilişkin engellerin davranışsal ve teknik problemlerle ilişkili olduğunu ortaya koymuşlardır.

FTM'nin uygulanmasına ilişkin teknik faktörleri şu şekilde sıralayabiliriz (Fei ve Isa, 2010a:144);

- Temel faaliyetlerin belirlenmesi,
- Maliyet sürücülerinin Seçimi,
- Maliyet verilerinin toplanması.

Mimari yapı ve yazılım dizaynı da bu teknik faktörlere eklenebilir (Fei ve Isa, 2010a:144). FTM uygulamasında en çok karşılaşılan teknik problem maliyet sürücülerinin belirlenmesidir (Anand vd., 2005:4).

Teknik faktörlerin FTM başarısında önemli olduğu birçok yazar tarafından vurgulanmakla birlikte, Cooper ve Kaplan (1992), FTM uygulama aşamasında karşılaşılan en önemli sorunun işletmelerin sadece teknik faktörlere odaklanmaları olduklarını belirtmektedir. FTM'nin daha başarılı bir uygulaması için işletmelerin teknik faktörlerin dışındaki davranışsal ve organizasyonel faktörlere de odaklanmaları gerektiğini tavsiye etmektedirler (Fei ve Isa, 2010:145). Bunu destekler şekilde FTM üzerine yapılan birçok çalışma, uygulama çabalarının başarılı olamamış olmasının nedenlerinin teknik faktörlerden daha ziyade, davranışsal faktörlerden kaynaklandığını belirtmektedir (Snead vd., 2005:253).

Organizasyonel Yapı ile İlgili Faktörler

Maelah ve Ibrahim (2007) FTM uygulamasını etkileyen organizasyonel değişkenler olarak (s.115);

- Merkezileşme
- Fonksiyonel uzmanlaşma
- Formalleşme / meslek standardizasyonu
- Dikey farklılaşma
- Muhasebe fonksiyonu içinde resmi destek
- Yönetim desteği
- İç iletişim
- Ödüllendirme sistemi
- FTM eğitim yatırımlarını saymaktadırlar.

Charaf ve Beskos (2013) ise; FTM uygulamasını etkileyen organizasyonel faktörler olarak; maliyetlerin karar almadaki önemi, iş biriminin karmaşıklığı / çeşitliliği ve dolaylı maliyetlerin oranı saymaktadırlar (s.6).

Maliyet bilgisine önem veren işletmeler; FTM gibi ileri yönetim muhasebesi sistemini, özellikle de maliyetleri düşürme ve karar verme sürecini iyileştirme amacıyla uygulamaktadırlar. FTM'nin yayılımı ile ilgili çalışmalar, ürün/ hizmetlerin karmaşıklığının ve çeşitliliğin FTM'nin uygulamaya alınması ve başarısıyla ilişkili olduğunu belirtmektedir. Dolaylı maliyetlerin yüksek oranda olduğu işletmeler, bu maliyetleri maliyet objelerine tahsis etmek için ileri bir maliyetleme sistemine ihtiyaç duymaktadırlar (Charaf ve Beskos, 2013:7-8).

Organizasyonel Kültür ile İlgili Faktörler

Kültür, "bir kurumun mensuplarına anlam ifade eden ve örgütlerinde davranış kurallarını sağlayan, paylaşılan inanç ve değer kalıpları" olarak

tanımlanmaktadır (Davis, 1984:1). Macarthur (2006)'ya göre kültürel faktörler maliyet-fayda düşüncesinin bir parçasıdır ve bütün yönetim muhasebesi seçimlerinin altında yatmaktadır (s.10-11).

Şu ana kadar organizasyonel kültür ve FTM uygulama başarısı arasındaki ilişkiyi araştıran çok az sayıda çalışma yapılmıştır (Charaf ve Bescos, 2013:5). Bu çalışmalardan biri, Baird ve diğerleri (2007) tarafından yapılmış ve FTM'nin Avustralya'da faaliyet gösteren işletmelerde başarılı bir şekilde uygulanmasında örgütsel kültürün, önemli bir rol oynadığını bulmuşlardır (s.47-60).

Charaf ve Beskos (2013), FTM uygulamasını etkileyen organizasyonel kültürel faktörler olarak; çıktı oryantasyonu, inovasyon, takım oryantasyonu ve detaylara dikkat faktörlerini saymaktadırlar (s.6).

Bazı araştırmacılar, davranışsal, organizasyonel ve teknik değişkenlerin yanı sıra, ulusal kültürün de FTM başarısının düzeyini etkileyebileceğini belirtmektedirler (Fei ve Isa, 2010:3).

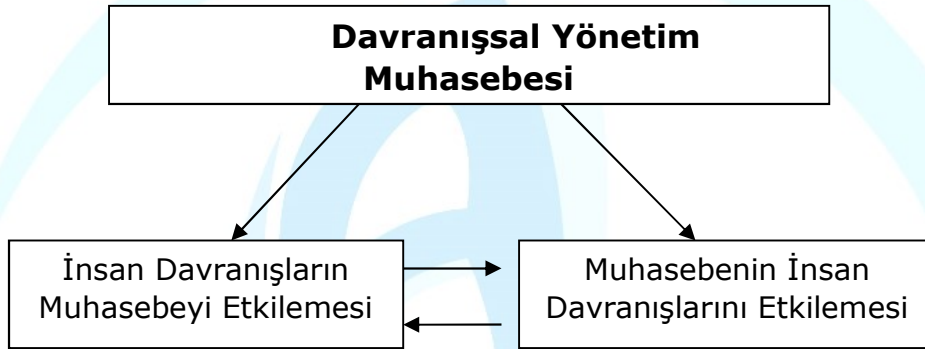
DAVRANIŞSAL YÖNETİM MUHASEBESİ

Geleneksel muhasebe anlayışında, insanların rasyonel davranacakları varsayılmakta insanların sahip oldukları değerler yok sayılmaktadır (Usul, 2007:1). İnsanların her durum ve ortamda rasyonel davranacakları varsayımına ilişkin iktisadi modellerin geçerliliği, psikoloji ve sosyoloji alanları açısından insanın psikolojik yapısını da hesaba katarak değerlendirildiğinde sorgulanır hale gelmektedir. Davranışsal iktisat neo-klasik iktisadın varsayımlarına ve sayısal verilerin ağırlıklı olarak kullanılmasına bir tepki olarak doğmuştur. Davranışsal iktisat insanın psikolojik yapısını da hesaba katarak ekonomik kararların nasıl şekillendiğini ele almaktadır (Can, 2012:97). Davranışsal muhasebe ise, muhasebe biliminin bir alt disiplini olup insanların ortaya koyacakları tutum ve davranışları açıklamaya çalışmaktadır (Gönen ve Rasgen, 2017:211). Davranışsal muhasebenin ortaya çıkmasında davranışsal iktisadın büyük bir önemi ve katkısı bulunmaktadır. Geleneksel muhasebe "olması gereken" ile ilgilenirken davranışsal muhasebe insan davranışlarını da hesaba katarak "niçin böyle olduğu" ile ilgilenmektedir (Marşap ve Gökten, 2016:346). Genel olarak davranışsal muhasebe; (1) muhasebecilerin ve (2) muhasebe rapor ve analizleri ile etkileşim içinde olan muhasebeci olmayanların davranışları ile ilgilenen bilim alanı olarak tanımlanabilir (Marşap ve Gökten, 2016:347) Muhasebenin bilgi sağlama rolünden daha önemli olarak davranışları etkileme rolü vardır.

Bireyin davranışlarını etkileyen ve muhasebenin davranışsal boyutunu oluşturan 4 unsur vardır. Bunlar; inanç, kültür, politik yapı ve etikdir (Usul, 2007:20-56). Bu dörtlü yapı insan davranışlarını şekillendiren temel unsurlar olduğu için muhasebe uygulamalarını etkileyecektir. Bu dört unsur açısından değerlendirilme yapıldığında daha çok insan davranışlarının muhasebe uygulamalarını etkilemesinden bahsedilebilir. Ancak bu etki tek

yönlü olarak ele alınmamalıdır. Çünkü muhasebe uygulamaları sonucunda insan davranışları da etkilenecektir. Örneğin uygulanan performans yönetimine bağlı olarak teşvikler yoluyla motivasyonun artırılması gibi.

Yönetim muhasebesi açısından, insan davranışlarını etkilemek yönetim muhasebesinin açık bir amacı olduğundan dolayı, davranışsal yönetim muhasebesi önemli bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Yönetim muhasebesi davranışsal temeller üzerine inşa edilmiştir ve insan davranışlarını etkilemek için güçlü bir araçtır (Riahi-Belkaoui, 2002, Dunk, 2001:25, Martin 2016). Yönetim muhasebesi için geçerli olan davranışsal faktörler maliyet yönetimi içinde geçerlidir. Şekil 3 yönetim muhasebesi açısından, insan davranışlarının muhasebeyi etkilemesi ve muhasebenin insan davranışları etkilemesi şeklindeki bu karşılıklı etkileşimi göstermektedir.



Şekil 3: Muhasebe ve İnsan Davranışları Arasındaki Karşılıklı Etkileşim

Yönetim muhasebesi ve maliyet yönetim uygulamalarının, bu karşılıklı etkileşimi ele alan davranışsal boyut dikkate alınmadan yürütülmesi amaçların başarılmasına neden olabilir.

Yönetim muhasebesinin üç önemli fonksiyonu vardır (Cheffi ve Beldi, 2012:114).

- Geçmiş sonuçlar ve performans üzerine bilgi sağlamak
- Karar vermeyi kolaylaştırmak
- Beklenen doğrultuda çalışanların davranışlarını yönlendirmek.

Bu çalışmanın konusunu oluşturan üçüncü fonksiyonun yerine getirilebilmesi için ise özellikle şu 4 nokta önemlidir (Nwonyuku, 2015, Atkinson ve Kaplan, 2012)

- Yönetim muhasebesi ve maliyet yönetim uygulamalarının bireyin davranışlarını nasıl etkilediğinin belirlenmesi.
- Karar vermede yetki devrinin sağlanması.
- Doğru performans ölçülerinin belirlenmesi ve kullanılması.

- Performans gelişmesi sağlamak amacıyla teşvik sistemi uygulanması ve etkisinin ölçülmesi.

Bu dört unsura beşinci bir unsur olarak yönetim liderliğinin de eklenmesi gereklidir. Çünkü yönetim liderliği olmaksızın değişim gerçekleştirilemez. Ayrıca davranışsal yönetim muhasebesi yoluyla yöneticiler, işletmenin stratejisiyle uyumlu faaliyetleri teşvik edecek şekilde liderlik yapmalıdırlar. Burada ifade edilen beş unsur, davranışsal yönetim muhasebesi ve maliyet yönetiminin içeriğini oluşturmaktadır.

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME UYGULAMA BAŞARISININ DAVRANIŞSAL YÖNETİM MUHASEBESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yönetim muhasebesi ve maliyet yönetim teknikleri davranışsal temel üzerine inşa edilmiştir. Yönetim muhasebesinde kişilerin davranışlarını istenen yönde etkilemek açık bir hedeftir (Riahi-Belkaoui, 2002:18). FTM gibi İşletmeye yeni adapte edilen tekniklerin başarıyla uygulanması; teknik faktörler, çalışanların yeniliğe karşı direnci, motivasyon, etik tutumlar ve bu yöntemleri uygulayan bireyin eğitim düzeyi gibi birçok faktörden etkilenmektedir.

Shields (1995) FTM başarısında davranışsal ve organizasyonel faktörlerin teknik değişkenlerden daha önemli olduğunu vurgulamaktadır. Yedi davranışsal ve organizasyonel değişken insan davranışlarının muhasebe uygulamalarını etkilemesi bağlamında FTM uygulamasının başarısında önemlidir (Fei ve Isa, 2010a:149). Bunlar;

- Üst yönetimin desteği,
- Rekabet stratejisi ile bağlantı,
- Performans yönetimi ve teşvikler,
- Muhasebe dışı sahiplenme,
- Yeterli kaynak desteği,
- Tasarım, uygulama ve kullanma üzerine eğitim,
- FTM'nin amaçlarının açıklığı üzerine konsensüstür.

Bu yedi unsura, çalışanların değişime karşı göstereceği direncin azaltılması ve organizasyonel kültür faktörlerinin de eklenmesi gerekir.

FTM' uygulanması ile FTM uygulama sonuçları bağlamında insan davranışları da etkilenecektir. FTM ile geliştirilmesi amaçlanan davranışsal faktörler ise;

- Çalışan davranışlarının etkilenmesi,
- Faaliyet performansının geliştirilmesi,
- İşletme stratejisiyle uyumlu faaliyetlerin teşvik edilmesi,
- Yöneticilerin karar verme etkinliğinin artırılması,

- Maliyet sürücüleri temelinde maliyet yönetim faaliyetlerine bağlı olarak tedarikçi ve müşteri ilişkilerinin geliştirilmesi,
- İşletme içinde açık iletişim ve işbirliğinin artırılmasıdır.

Şekil 4 FTM'nin davranışsal boyutunu göstermektedir.



Şekil 4. FTM'nin Davranışsal Boyutu

İnsan Davranışlarının Faaliyet Tabanlı Maliyeleme Uygulama Başarısı üzerine Etkisi

Daha öncede belirtildiği gibi doğası gereği FTM uygulaması insan davranışlarından etkilenmektedir. Bu etkiler aşağıda açıklanmıştır.

Üst Yönetim Desteği

Yenilik (innovasyon) üzerine literatür incelendiğinde bir yeniliğin başarısında liderlik kritik başarı faktörü olarak vurgulanmaktadır. FTM de yönetsel bir yenilik olarak düşünüldüğünden dolayı üst yönetimin liderliğinin

ve desteğinin bir başarı faktörü olarak kritik öneme sahip olduğu söylenebilir (Fei ve Isa, 2010c:2303).

Yapılan birçok araştırmada FTM'nin başarısında üst yönetimin desteğinin çok önemli olduğu ortaya konulmuştur (Shields 1995, Krumwiede 1998, Choungruksut, 2002, Fei ve Isa, 2010a). Üst yönetim desteği FTM bilgilerinin gerek muhasebe ile ilgili çalışanlar ve gerekse muhasebe dışı çalışanlar arasında iletişimi sağlama açısından da oldukça önemlidir. Yine, FTM'nin uygulanması için gerekli olan kaynakların tahsisi ve çalışanların eğitilmesi üst yönetimin desteğini gerektiren unsurlardır.

Ancak, genellikle sorun, yöneticilerin FTM'yi önemli bir örgütsel değişim programı olarak düşünmedikleri zaman ortaya çıkmaktadır. Bir ürün veya hizmetin maliyetini tespit etmek amacıyla, doğrudan ve dolaylı maliyetler ile ilgili tüm gerekli bilgileri saptamak için organizasyonun taranması büyük bir girişimdir. Bu nedenle, FTM'nin maliyetleri belirlemeyi amaçlayan ve bu amaçla faaliyetleri izleyebilen ve çalışanların kullanabileceği formatlarda sunabilen bir bilgi sistemi olarak kurulması gereklidir (Ness ve Cucuzza, 1995, Erişim 17.02.2018)

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Rekabet Stratejisi ile Özellikle Kalite Girişimleri ile İlişkilendirilmesi

FTM başarısı, uygulamanın işletme stratejisi ile ilişkilendirilmesinden etkilenmektedir (Shilds, 1995). Başka bir ifade ile işletme strateji ile maliyet yönetimi ilişkilendirilebildiği oranda FTM uygulamasında başarılı olunmaktadır. Ayrıca FTM'nin işletmede uygulanan tam zamanında üretim gibi kalite girişimleri ile de ilişkilendirilmesi de gereklidir. FTM başarısı bu ilişki sağlandığında artabilir.

Maliyet Yönetim Sisteminin Performans Yönetim Sistemine Bağlanması

Genel üretim giderlerinin izlenmesi teknik bir fonksiyondan daha ziyade yönetsel bir fonksiyondur. Bu nedenle, maliyetleme yönteminde yapılacak herhangi bir değişiklik çalışanların performans değerlendirmesini etkileyebilir ve çalışan direncine sebep olabilir. Çalışanlar kendi refah düzeyleri ve bu düzeyi etkileyen faktörlerle ilgilenirler. Bu nedenle, FTM ile performans ölçüm ve değerlendirme arasında bağlantı sağlanarak özellikle FTM çalışanların performansını adilane bir şekilde yansıtabileceğinden dolayı, teşvik sistemi yoluyla çalışanların motivasyonu artırılabilir ve çalışanlar teşvik edilebilir (Fei ve Isa, 2010c:2304).

FTM performans ve değerlendirme sistemi ile ilişkilendirildiğinde, çalışanlar kendi davranış kalıplarına göre belirlenen performans ödülleri hakkında farkındalığa sahip olacaklar ve bu da motivasyon artışını sağlayabilecektir.

Muhasebe Dışı Sahiplenme

Birçok işletmede, üst düzey yöneticiler, FTM'nin uygulanmasını sadece muhasebecilere devretmektedir. Bu yetersiz bir uygulama olmaktadır.

Muhasebe dışı çalışanlarında FTM uygulamasında rol üstlenmesi gereklidir. Örneğin, Chrysler firmasının yöneticileri (32 üst düzey yöneticisi) yılda bir, yarım gün boyunca bir workshop yaparak, burada FTM'nin ilerlemesiyle ilgili ayrıntılı brifingler almaktadırlar. Bu şekilde şirketin FTM'yi bir sonraki adımda nereye kurması gerektiğini tartışmaktadırlar (Ness ve Cucuzza, 1995, Erişim, 17.02.2018).

FTM sadece muhasebe çalışanları tarafından sahiplenilir muhasebe dışı çalışanlar bu sahiplenmeyi yapmazlarsa, ne kadar ileri teknik ve tasarım kullanılırsa kullanılsın FTM uygulamalarında sorunlarla karşılaşılacaktır. Daha FTM'nin tasarımı aşamasında bu sahiplenme gerçekleştirilmesi gereklidir. Bu şekilde FTM'nin daha etkin uygulanması sağlanabilir (Cooper ve Kaplan, 1992). FTM işletmenin bütün kısımlarından bilgi sağladığından dolayı, bu sahiplenme FTM'nin başarı yüzdesini artıracaktır (Maeleh ve Ibrahim, 2006:75) Sadece muhasebe departmanı tarafından bir sahiplenme, FTM'den beklenen faydanın beklendiği şekilde gerçekleşmemesine neden olacaktır.

Yeterli İç Kaynak Desteği

FTM'nin tasarım ve uygulanması aşamasında yeterli kaynaklara ve özellikle iç kaynaklara ihtiyaç duyulmaktadır. İç kaynaklar; normalde çalışanların FTM'yi etkili olarak nasıl uygulayacakları üzerine anlayışı ve bilgisi olduğu kadar yeterli fonlama ve yeterli zaman ayrılması olarak anlaşılması gerekir. Yeterli kaynak düzeyi FTM'nin başarılı bir şekilde uygulanması için kritik faktörlerden biri olarak kabul edilmektedir. Ancak bu kaynak desteği sağlanırken fayda-maliyet analizi yapılmalı, beklenen faydayı aşan bir maliyet gerek FTM'in uygulamaya alınması ve gerek uygulama aşamasında yapılmamalıdır. Aksi takdirde FTM'ye karşı işletme içinde bir direnç oluşabilir. FTM oldukça zaman tüketici bir süreçtir. Genellikle beklenenden daha fazla zaman harcanmaktadır. FTM'nin uygulamaya alma ve uygulama aşamasında dirençle karşılaşılması için kaynak dengesinin iyi bir şekilde sağlanması gereklidir (Fei ve Isa, 2010:2304).

Tasarım, Uygulama ve Kullanma Üzerine Çalışanların Eğitimi

Yönetimsel ve organizasyonel bir yenilik olan FTM, çalışanlara gerekli eğitim verilmeden uygulandığında başarısızlıkla sonuçlanma ihtimali yüksek olacaktır. İş gücünün eğitimi, herhangi bir projede dahi projenin başarı şansını yükseltecektir. Özellikle yeni bir sistem kurulduğunda, çalışanların eğitilmesi, çalışanların kendilerini değişim esnasında baskı ve stres altında hissetmelerini engelleyecektir.

FTM'nin ilkeleri ve işleyişi konusunda çalışanların her kademedeki eğitilmesi diğer faktörlerden daha zor bir görev olmaktadır. Çalışanlar, şirketin FTM aracılığıyla elde etmeyi amaçladığı faydaları ve işlerinde nasıl kullanacaklarını iyice anlamalıdır. FTM'nin harcanan çabaya değeceği ve başarılı olacağı konusunda da ikna edilmelidirler. Çalışanların FTM'yi sahiplenmelerini sağlamak için, her işletmenin kendi kültür ve işleyiş

özelliklerini hesaba katarak özenle hazırlanmış bir uygulama geliştirmesi gerekmektedir (Ness ve Cucuzza, 1995, Erişim, 17.02.2018).

FTM açısından çalışanların eğitimi; tasarım, uygulama ve kullanma aşamalarında gerçekleştirilmelidir. Çalışanların eğitimi ve FTM'nin başarısı arasında önemli bir ilişki olduğu Krumwiede (1998) tarafından yapılan bir araştırmada ortaya konulmuştur. Benzer sonuçlar yine birçok yazar tarafından yapılan araştırmalarda elde edilmiştir.

Çalışanların eğitimi sadece FTM'nin başarısı ve faydaları üzerine değil aynı zamanda değişime karşı gösterilen direncin ve mevcut konumları üzerine oluşacak tehdit algısının azaltılması amacıyla da gerçekleştirilmelidir. Yine muhasebe dışı çalışanların FTM'yi sahiplenmelerini sağlamak amacıyla, çalışanların sürekli eğitimi yoluyla güven duygusu tesis etmek için de gerçekleştirilmelidir. Bu eğitimler, işletme stratejisi ve performans değerlendirme sürecinin FTM'nin amaçlarıyla ilişkilendirilmesine de yardımcı olabilir (Fei ve Isa, 2010c:2304)

FTM'nin Amaçları Üzerine Açıklık ve Konsensüs Sağlanması

FTM tasarımcılarının ve kullanıcılarının, FTM bilgisinin etkinliğini sağlamak ve FTM uygulama sürecinin etkinliğini artırmak için, maliyet yönetim sisteminin amaçlarının açıklığı ve bu amaçlar üzerine konsensüs sağlanması FTM başarısı için gereklidir. FTM'nin uygulanması esnasında, FTM'nin amaç ve faydaları, tasarımcılar ve kullanıcılar tarafından iyi anlaşılır ve üzerine konsensüs sağlanırsa FTM uygulamasının başarı düzeyi artacaktır.

Çalışanların Değişime Karşı Direncinin Azaltılması

FTM, organizasyonlarda yönetsel bir yeniliktir. Bir işletmede yeni bir sistemin yerleştirilmesinde karşılaşılan en önemli sorunlardan biri de çalışanları yeni yönetime karşı gösterdiği dirençtir. Hem maliyet yönetimi tekniklerinin uyarlanması hem de başarılı bir sonuca ulaşmak için bu tekniklerin başarıyla uygulanması; motivasyon, etik tutumlar ve bu yöntemleri uygulayan bireyin eğitim düzeyi gibi birçok faktörden etkilenmektedir.

Önemli diğer organizasyonel değişim programları gibi FTM'de, daima çalışanların direnci ile karşılaşacaktır. Çalışanların direnci, FTM'nin uygulanmasına ilişkin en büyük engeldir. Direncin azaltılması için, eski muhasebe sistemi mümkün olduğunca hızlı bir şekilde kaldırılmalıdır. Ölçüm ve teşvik sistemleri, FTM ile ilişkilendirilmelidir. Ve günlük karar verme süreci (yöneticilerin karar verme ve bunları nasıl yaptıkları gibi) de önemli ölçüde değiştirilmelidir. Başarısızlığın önemli bir nedeni, yöneticilerin tüm bu adımları atlamalarıdır. Bunlar kuşkusuz gerçekleştirilmesi zor adımlardır. ABD' de faaliyet gösteren Safety-Kleen ve Chrysler şirketleri FTM'yi ilk kez uygulamaya aldıklarında, en alt düzeyden, en üst düzey yöneticilere, tüm departmanlarında, pek çok çalışanın direnç gösterdiğini tespit etmişlerdir (Ness ve Cucuzza, 1995, Erişim, 17.02.2018).

Kültür

Kültür etkisini milli kültür ve organizasyonel kültür anlamında düşünmek gerekir. Kültürel faktörler FTM başarısını etkilemektedir. Örneğin, Malezyada FTM'nin ABD'ye göre daha başarılı uygulandığı ve bunun nedeninin Malezya toplumunun sahip olduğu kolektivist milli kültürden kaynaklandığı ifade edilmektedir (Fei ve Isa, 2010:144-146).

Sharman ve Vikas (2004), FTM' nin iyi bir uygulama olmasına rağmen neden istenen ve beklenen sonuçları doğurmadığını değerlendirirken, 50-60 yıldır başarılı bir şekilde uygulanan Alman Maliyet Muhasebesinin (GPK) asıl başarısının büyük bir dikkatle sitemin yerleştirilmesi ve disiplinli bir şekilde uygulanmasına bağlanmaktadır. Buna karşılık, FTM için profesyonel bir temel yapı oluşturulmadığını, daha çok danışman firmalar ve yazılım işletmeleri için para kazanma merkezli olarak ilerlediğini belirtmektedir (s.30). GPK'nın başarısını Alman milletinin disiplin kültürü ile ilişkilendirmektedirler. Dolayısıyla FTM uygulanmasında da disiplinli bir yaklaşımın gerekli olduğunu savunmaktadırlar.

Fei ve Isa (2016b) yaptıkları bir araştırma sonucunda, örgütsel kültür faktörlerinin FTM başarısında örgütsel yapı faktörlerinden daha güçlü etkiye sahip olduğunu tespit etmişlerdir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İnsan Davranışlarını Etkilemesi

Daha öncede belirtildiği gibi doğası gereği FTM uygulaması insan davranışlarını etkilenmektedir. Bu etki alanları aşağıda açıklanmıştır

Çalışanların Davranışlarını Etkileme

Yönetim muhasebesinin, insan davranışlarını etkilemek için güçlü bir araç olduğu ve bunun yönetim muhasebesinin açık bir amacının olduğu daha önce vurgulanmıştı. Bu yönüyle FTM sistemi, Davranışsal Yönetim Muhasebesi açısından da etkili bir araç olma özelliği de taşımaktadır.

FTM'nin organizasyon içinde yürütülen faaliyetlerin değer katan faaliyetler ve değer katmayan faaliyetler ve bu faaliyetlerle ilgili maliyetler ve faaliyet maliyetlerinin sürücüleri üzerine detaylı bilgi sağladığı birçok yazar tarafından savunulmaktadır. Bu bilgi, yöneticilere ürünleri ve süreçleri tekrar tasarlayarak maliyet azaltımı imkânı sağlar. Değer katmayan faaliyetler azaltılabilir ya da tamamen ortadan kaldırılabilir. Faaliyetler ve faaliyet sürücüleri hakkında detaylı bilgi yoluyla düşük kaliteye sebep olan faaliyetlerin belirlenmesi ile kalite girişimlerinin etkinliğini de artırabilir (Kumar ve Mahto, 2013:13). FTM bu alanlarda çalışan davranışlarını etkileme olanağına sahiptir.

Sharman (2003) GPK sisteminde maliyet merkezlerinin diğer bir özelliğinin, insan davranışlarını etkilemeye yönelik bir araç olarak kullanılabilmesi olduğunu belirtmektedir (s. 32). GPK ile FTM deki maliyet merkezleri aynı mantıkla çalıştığından aynı etki FTM içinde söz konusudur. Maliyet

merkezlerinde, maliyet sürücüsünün seçimi dolaylı olarak bireyin davranışlarını etkiler.

Genel olarak, bir maliyet sürücüsü yoluyla, çalışanlar performanslarının bir şekilde bu maliyet sürücüsünün birim başına maliyetine veya tüketilen sürücünün miktarına dayalı olarak değerlendirileceğini hissedeceklerinden dolayı davranışları etkilenir (Cooper, 1989: 44).

Organizasyonel değişim açısından, bireylerin motivasyonlarını artırmak anlamında, çalışanların mevcut yaşam kalitelerinin değiştirilmesi de oldukça önemlidir (Urban, 2017: 21).

Faaliyet Performansının Etkinliğini Geliştirme

FTM sisteminin asıl amacı, faaliyetlerin tanımlanması ve katma değeri olmayan maliyetlerin belirlenmesi ve ortadan kaldırılmasıdır (Shahroudi ve Bahralolom, 2015:5014). Bu amaçla faaliyet performansının geliştirilmesi şu 3 aşamada gerçekleştirilir (Lewis, 1995:115).

A) Faaliyet performansını geliştirmek için faaliyet analizleri yoluyla faaliyetler içinde gelişme alanları bulunur.

Öncelikle gerekli olmayan veya değer katmayan faaliyetler belirlenerek değer katmayan maliyetler belirlenir. Çünkü değer katmayan maliyetlerin kaynağı bu maliyetlerin ortaya çıkışında temel etken olan faaliyetlerdir (Şakrak, 2003:27).

a) Gerekli olmayan faaliyetler belirlenir. Bu amaçla değer katan faaliyetlerin öncelikle belirlenmesi gerekir. Bu faaliyetler temelde iki kategoride değerlendirilir.

- Müşterilere yönelik gerekli olan faaliyetler.
- Organizasyonun işlevini yerine getirmesi için gerekli olan faaliyetler.

Bu iki unsurun dışında kalan faaliyetler, gerekli olmayan veya değer katmayan faaliyetler olarak belirlenir ve ortadan kaldırılmaya çalışılır.

b) Anlamlı faaliyetler üzerine analiz yapılır. Nominal maliyete sahip olan faaliyetlere daha az öncelik verilir.

c) Faaliyetlerin olması gereken en iyi düzeyleri ile karşılaştırılması yapılır. Bunun için diğer bir departmanın benzer bir faaliyeti esas alınabileceği gibi piyasada iyi bir standart olarak kabul edilebilecek diğer bir işletmenin faaliyetiyle karşılaştırma yapılabilir.

d) Faaliyetler arasındaki bağlantının araştırılması yapılır. Bir faaliyet diğer bir faaliyete neden oluyor ya da bir faaliyet diğer bir faaliyete kılavuzluk yapıyor olabilir. Bu tür ilişkiler araştırılarak gerekli ya da gereksiz faaliyetler belirlenir. Örneğin, bir ürünü bir çalışma istasyonundan diğerine taşımak değer katmayan bir faaliyettir. Taşıma işlemi ortadan kaldırıldığında süreç iyileşmesi sağlanabilir.

B) İsrafa neden olan faktörler araştırılır (maliyet sürücüleri üzerinden).

C) Müşteri memnuniyetine katkıda bulunmak için ilgili faaliyetler üzerinde ölçüm yapılır.

İşletme Stratejisiyle Uyumlu Faaliyetlerin Teşvik Edilmesi

FTM'nin operasyonel, finansal ve stratejik kararların verilmesinde önemli destek sağladığı kabul edilmektedir (Stratton vd., 2009:31-40). Maliyetler hakkında doğru ve zamanında bilgi sağlayan FTM metodolojisi; farklı maliyet objeleri hakkında sayısız finansal ve finansal olmayan veriler sağlamaktadır ki bu bilgiler alternatif iş kararları bağlamında çok önemlidir. FTM, tedarikçilerin, ürünlerin, pazarlama kanallarının, müşterilerin, süreçlerin ve faaliyet maliyetlerinin karlılığını raporlamanın yanı sıra kritik başarı faktörlerinin ölçüm ve değerlendirmesini sağlar ve ilgili stratejilerin geliştirilmesini, uygulanmasını ve kontrolünü kolaylaştırır. FTM'nin bilgi sağlama fonksiyonu sadece stratejik planlama süreci için değil aynı zamanda strateji uygulama süreci içinde yararlıdır (Kaličanin ve Knežević, 2013:113). FTM, aynı zamanda çalışanların strateji ile uyumlu çalışmalarını sağlamaktadır.

FTM, ağırlıklı olarak, fiyatlandırma, dış kaynak kullanımı, süreç iyileştirmesi girişimlerinin belirlenmesi ve ölçümü gibi stratejik kararları desteklemek için kullanılmaktadır (Kumar ve Mahto, 2013:12). FTM, aynı zamanda yaygın kabul gören stratejik planlama ve strateji uygulama tekniği olan Performans Ölçüm Kartı (Balanced Scorecard)'ı tamamlayıcı niteliktedir (Kaličanin ve Knežević, 2013:95). Faaliyetlere dayanan performans ölçütleri Performans Ölçüm Kartları için geliştirilebilir.

Verimlilik açısından ise, FTM kuruluşların uzun vadeli rekabet gücü ve karlılığı için kritik önem taşır. FTM süreci, bütüncül ve sistematik olarak yönetilirse etkin bir şekilde verimlilik artırılabilir. Üretkenlik ölçümü, verimliliği artırmak için bir ön şarttır. Modern yönetim teorisinin öncüsü olarak kabul edilen Peter Drucker; verimlilik hedefleri olmadan bir işletmenin yönünün olmayacağını ve verimlilik ölçümü olmadan da bir işletmenin kontrolü olmayacağını belirtmektedir (Kumar ve Mahto, 2013:21).

Yöneticilerin Karar Verme Etkinliğini Artırma

Yönetim muhasebesi, yöneticilerin karar almalarına yardımcı olmaya yönelik bilgi sağlanmasıyla ilgili bir sistem olarak tanımlanmaktadır (Škoda vd., 2014:8). Etkili maliyet yönetimi, yönetime; ilgili bilgileri zamanlı olarak sağlamalıdır (Haladu, 2016:881). FTM; maliyetleri ürün temelinde değil de faaliyetler temelinde topladığı için üst yönetsel kararlara etkin destek sağlamaktadır (Kumar ve Mahto, 2013:16).

FTM'nin uygulanması, daha doğru ve güvenilir ürün birimi maliyetlerinin hesaplanmasını sağlamaktadır. Ürünlerin maliyetleri hakkında doğru bilginin

sağlanması sonucunda karar verme sürecinin verimliliği artmaktadır (Salem ve Mazhar, 2014:40). Bu, yöneticilere, daha iyi kısa vadeli kararlar almasının yanında aynı zamanda ürün tasarımı ve ürün iyileştirme gibi faaliyetlerini etkileyen daha uzun vadeli stratejik kararlar da dâhil olmak üzere doğru maliyet bilgisine güvenmeyi motive etmektedir (Kumar ve Mahto, 2013:20).

FTM, yöneticilere, sunacakları ürün ve hizmetleri ve bunları nasıl üretip satacakları konusunda daha iyi kararlar vermelerine yardımcı olur. FTM analizlerinden elde karlılık durumu, yöneticilerin ilgi ve enerjilerini faaliyetleri geliştirme üzerinde yoğunlaştırmasına yardımcı olur. FTM, yönetimin, faaliyet talebinin kaynaklarına dikkat çekerek üretimin bir veya daha fazla yönünü iyileştirmek için bir davranışsal teşvikler oluşturmasına imkan sağlayarak, faaliyet performansına yeni anlayışlar kazandırarak sürekli iyileştirme sürecini desteklemektedir (Kumar ve Mahto, 2013:11-21).

Maliyet Sürücüleri Temelinde Maliyet Yönetim Faaliyetlerine Bağlı Olarak Tedarikçi ve Müşteri İlişkilerinin Geliştirilmesi

Küresel rekabet baskısı, organizasyonlar arasında geniş işbirliğini gerekli kılmakta ve tedarikçi ilişkilerinin geliştirilmesini gerektirmektedir (Surowiec, 2013:213). Aynı şekilde, müşteri memnuniyeti eksenli rekabet, müşteri ilişkilerinin de geliştirilmesini gerektirmektedir.

FTM tedarikçilerle ve müşterilerle olan ilişkileri geliştirmekte etkili bir araçtır ve tedarikçi ve müşteri ilişkileri yönetim çabalarını tamamlayıcı niteliktedir (Cardoş ve Pete, 2011:159). FTM'yi kullanmak, yöneticilerin ürün ve hizmet sunumundaki gerçek maliyetleri ve bu maliyetleri yönlendiren faktörleri anlamalarına yardımcı olurken, müşteri memnuniyeti gibi diğer kaygılar da giderir. Porter değer zincir modeli faaliyetleri; bir müşterinin bakış açısına göre ürüne değer katan birincil faaliyetler, birincil faaliyetlerin etkin performansını sağlayan destek veya ikincil faaliyetler olarak ikiye ayrılır. FTM, organizasyonlardaki tüm faaliyetler ve süreçler hakkında daha doğru, detaylı ve güncel bilgi sağlayan tedarik zinciri yönetimine (TZY) önemli ölçüde katkıda bulunur (Kumar ve Mahto, 2013:20).

Açık İletişim ve İşbirliğinin Artırılması

FTM'nin başarılı bir şekilde uygulanması, genellikle, üretim ve pazarlama gibi muhasebe dışı fonksiyonlardan yöneticilerin katılımını gerektirir. Çünkü FTM faaliyetlere odaklanır, bu faaliyetlerde genellikle departmanlar ve fonksiyonel alanlar arasında kesişir. Bu nedenle FTM'nin uygulanması şirket içindeki iletişim ve işbirliğini artıracaktır (Caplan, 2006:122, Khosrow-Pour, 2000:14).

FTM'nin yararları ve uygulanması hakkında eğitim uygulamaları da bir organizasyonda FTM'nin uygulanması için açık iletişimi artıracak ve daha iyi bir işbirliğine götürecektir. Seminer, konferans, yüz yüze görüşmeler FTM kavramlarını öğretmek için kullanılmalı ve uygulama sürecinde çalışanların

motivasyonunun artırılması için verilmelidir (Kumar ve Mahto, 2013:21). İletişim çok yönlü bir süreçtir ve çalışanların, yöneticilerin ve muhasebecilerin FTM uygulama süreci hakkındaki kaygıları etkin iletişim süreciyle giderilebilir (Cardoş ve Pete, 2011:162).

SONUÇ

Günümüz iş ortamında doğru maliyet bilgisi, daha iyi kararlar almak için her tür işletme için çok önemlidir. FTM işletmelere daha doğru maliyet bilgisi sağlayan bir yöntemdir. Ancak iki unsur FTM'den beklenen faydanın elde edilemediğini göstermektedir;

- FTM sistemi, uygulanması pahalı, zaman alıcı ve ayarlanması zor bir maliyet sistemi olarak görülmesi,
- Binlerle ifade edilen FTM'yi kullanıma başlama sayısı, ilerleyen aşamalarda kullanıma devam etme sayısı olarak düşünüldüğünde oldukça düşmekte ve % 10- 20'ler düzeyinde kalmaktadır.

Bu iki sonuç FTM uygulamalarının birçoğunun başarısızlıkla sonuçlandığını göstermektedir. Bu başarısızlık teknik nedenlerden daha ziyade davranışsal faktörlerden kaynaklanmaktadır.

Bu davranışsal faktörler;

- Yönetimin FTM'yi organizasyonel bir değişim programı olarak ele almaması,
- Muhasebe dışı sahiplenme olarak ifade edilen muhasebe dışı personelin sürece dâhil edilememesi,
- FTM'nin sadece bir maliyet hesaplama süreci olarak düşünülüp davranışsal etkilerinin hesaba katılmaması, gibi faktörlerdir.

FTM'nin her şeyden önce organizasyonel bir değişim programı olarak ele alınması ve çalışanların FTM hakkında iyi bir eğitimden geçirilmesi, sürecin daha etkili uygulanmasını sağlayarak, organizasyon içinde açık iletişimin artması gibi beklenen davranışsal faydalarında ortaya çıkmasını sağlayacaktır.

Doğası gereği FTM, insan davranışlarından etkilenmekte ve insan davranışlarını etkilemek için güçlü bir araç özelliği taşımaktadır. FTM başarısını etkileyen davranışsal faktörler iyi analiz edilerek sistem kurulursa, beklenen davranışsal etkilerde elde edilmiş ve uygulamanın başarı düzeyi arttırılmış olacaktır.

KAYNAKÇA

Anand, M., Bahay, B.S., Saha, S., (2005). "Activity-Based Cost Management Practices in India: an Empirical Study", Decision, Vol. 32, No.1, January-June (2005).

Anderson, S. W., (1995). "A framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity Based Costing Implementation

- at General Motors, 1986-1993”, Journal of Management Accounting Research, 7
- Antić, L., Georgijevski, M., (2010). “Time-Driven Activity Based Costing”, University of Niš, Faculty of Economics "Economic Themes" Year XLVIII, No 4, 2010, p. 497 – 511
- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., Young S. M., (2001). Management Accounting, 3rd Edition. Upper Saddle River: NJ: Prentice Hall
- Baird, K., Harrison, G., Reeve, R., (2007). “Success of Activity Management Practices: The Influence of Organizational and Cultural Factors”, Accounting & Finance 47 (1), 47-67
- Can, Y., (2012). “İktisatta Psikolojik İnsan Faktörü, Davranışsal İktisat”, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 4(2), 91-98
- Caplan, D., (2006). "Management Accounting Concepts and Techniques" Accounting and Law Faculty Books.
https://scholarsarchive.library.albany.edu/accounting_fac_books/1/
- Cardoş, I.R., Pete, S., (2011). “Activity-Based Costing (FTM) and Activity Based Management (ABM) Implementation – Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability?”, Romanian Journal of Economics, 2011, vol. 32, Issue 1(41), 151-168
- Charaf, K., Beskos, P.L., (2013). “The Role of Organizational and Cultural Factors in the Adoption of Activity-Based Costing: The Case of Moroccan Firms”, Accounting and Management Information Systems, Vol. 12, No. 1, pp. 4–21, 2013
- Cheffi, W., Beldi, A., (2012). “An Analysis of Managers’ Use of Management Accounting”, International Journal Of Business, 17(2), 2012
- Chongruksut, W., (2002). “The Adoption of Activity-Based Costing in Thailand” Unpublished, Phd, Victoria university
- Cooper, R., (1989). “The Rise of Activity-Based Costing- Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need, and How Do You Select Them”, Journal of Cost Management, Winter, ss. 34-46.
- Cooper, R., Kaplan, R.S., (1992). “Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage”. Accounting Horizons, 6(3): 1.
- Davis, S., (1984). Managing Corporate Culture, Cambridge, Mass, Ballinger, 425 pages
- Dunk, A.S., (2001). “Behavioral Research in Management Accounting: The Past, Present, and Future”, Advances in Accounting Behavioral Research, Emerald Group Publishing Limited, pp.25- 45
- Fadzil, F.H. Rababah, A., (2012). “Management Accounting Change: FTM Adoption and Implementation”, Journal of Accounting and Auditing:

- Research & Practice, Vol. 2012 (2012), Article ID 349927, 17 DOI: 10.5171/2012.349927
- Fei, Z.Y., Isa, C.R., (2010a). "Factors Influencing Activity-Based Costing Success: A Research Framework", International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. 1, No. 2, August, 2010 2010-023X
- Fei, Z.Y., Isa, C.R., (2010b). "Activity-Based Costing Success (FTM) Implementation in China: The Effect of Organizational Culture and Structure", The Sixth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting (APIRA) Conference. University of Sydney, Sydney New South Wales, Australia, 12 and 13 July 2010.(http://apira2010.econ.usyd.edu.au/conference_proceedings/APIRA-2010-085-Zhang-Organizational-culture-and-structure.pdf)
- Fei, Z.Y., Isa, C.R., (2010c). "Behavioral and Organizational Variables Affecting the Success of FTM success in China", African Journal of Business Management Vol. 4(11), pp. 2302-2308, 4 September, 2010
- Gönen, S., Rasgen, M., (2017). "Davranışsal Muhasebenin Yatırımcı Kararlarına Etkisini İçeren Araştırmalara Yönelik Kavramsal Çerçeve", International Conference on Scientific Cooperation for Future in Economics and Administrative Sciences, Thessaloniki, pp.210-215
- Haladu, A., (2016). The Practicability of Activity-Based Costing In Service Firms, International Journal of Management Research & Review, July 2016/ Volume 6/Issue 7/Article No-1/876-886
- Kaplan, R.S., Cooper, R., (1997). Cost&Effect, Harvard Business School Press.
- Kaličanin, D., Knežević, V., (2013). "Activity-Based Costing as an Information Basis for an Efficient Strategic Management Process", Economic Annals, Volume LVIII, No. 197 / April – June 2013 UDC: 3.33 ISSN: 0013-3264
- Krumwiede, K.R., (1998). "The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors", Journal of Management Accounting Research. 10: 239-277.
- Kumar, N., Mahto, D., (2013). "Current Trends of Application of Activity Based Costing (FTM): A Review", Global Journal of Management and Business Research Accounting and Auditing, Volume 13, Issue 3, Version 1.0 Year 2013
- Khosrow-Pour, M., (2000). "Challenges of Information Technology Management in the 21st Century", (2000 IRMA Conference Proceedings), Idea Group Inc (IGI), 2000 - 1227 sayfa
- Lewis, R.J.(1995). Activity-Based Models for Cost Management Systems, Quorum Books, West port, USA

- MacArthur, J. B. (2006). "Cultural Influences on German Versus U.S. Management Accounting", *Management Accounting Quarterly*, 7(2), 6.
- Maeleh,R., Ibrahim, D.N., (2006). "Activity Based Costing (FTM) Adoption Among Manufacturing Organizations - The Case Of Malaysia", *Inter. J. Bus. Soc.*, 7(1): 70-101.
- Maelah, R., & Ibrahim, D. N. (2007). "Factors Influencing Activity Based Costing (ABC) Adoption in Manufacturing Industry", *Investment Management and Financial Innovations*, 4(2), 113-124.
- Marşap B., Gökten, P.O., (2016). "Davranışsal Muhasebe: Kuramsal Yaklaşım", *Journal of Business Research-Türk*, 8(4), ss.345-359
- McGowan, A.S, Klammer, T.P., (1997). "Satisfaction with Activity-Based Cost Management Implementation", *J. Manage. Acc. Res.*, 9: 217-237.
- Martin, J. R.(2016). *Management Accounting: Concepts, Techniques & Controversial Issues*, Chapter 1, Introduction to Managerial Accounting, Cost Accounting and Cost Management Systems, (<http://maaw.info/MAAWTextbookMain.htm>)
- Ness, J. A., Cucuzza, T. G. (1995). "Tapping the Full Potential of ABC", *Harvard Business Review* 73(4), 130-138. (<https://hbr.org/1995/07/tapping-the-full-potential-of-abc>)
- Nwonyuku , K., (2015) "Behavioral Implications of Management Accounting Practices: A Contemporary Issue in Management Accounting", https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2656521
- Rahmouni, A. F. A., Charaf, K., (2010). "Success of Activity-Based Costing Projects in French companies: The Influence of Organizational and Technical Factors", http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1686246 (Accessed: 07.09.2013).
- Riahi-Belkaoui A., (2002). *Behavioral Management Accounting*, Quorum Books, London
- Rivero, E.R., Emblasvag,J., (2007). "Activity Based Life Cycle Costing in Long-Range Planning", *Review of Accounting and Finance*, Vol.6, No.4, pp.370-390,(2007).
- Roslender, R., (1995). "Accounting for Startegic Positioning: Responding To the Crisis in Management Accounting", *British Journal of Management*, Vol.6,pp45-57
- Shahroudi,K., Bahralolom, S.A.A., (2015). "A New Methodology Based on BSC/ABC and Goal Programming To Managing Cost in Iran's Auto Supply Chain", *Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences*, ISSN: 2231– 6345 (Online) 2015 Vol.5 (S1), pp. 5011-5023)

- Sharman P.A. (2003). "The Case for Management Accounting", Strategic Finance, October 2003, pp:42-47
- Sharman P.A., Vikas, K. (2004). "Lessons From German Cost Accounting", Strategic Finance, December 2004, pp:28-35
- Shields. M.D. (1995). "An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity-Based Costing" Management Accounting Research. 1995, 7: 148-166.
- Škoda, M., Sláviková, G., Lajčín, D., (2014). "The only Correct Calculation Method in Cost Management: From Activity Based Costing Perspective", Journal of Business & Management Volume 3, Issue 3 (2014), 08-18
- Snead, K.C., Johnson, W.A, Ndede-Amadi, A.A., (2005). "Expectancy Theory as the Basis for Activity-Based Costing Systems Implementation by Managers", Advances in Management Accounting, Volume 14, 253-275
- Stapleton, D., Pati, S. Beach, E., Julmanichoti, P., (2004). "Activity-Based Costing for Logistics and Marketing", Business Process Management Journal, (Vol. 10, No. 5, 2004), pp. 584-597.
- Stratton, W.O., Descroches, D., Lawson, R., Hatch, T. (2009). "Activity-Based Costing: Is It Still Relevant?", Management Accounting Quarterly, Spring, Vol. 10, No. 3, pp. 31-40.
- Surowiec, A., (2013). "Costing Methods For Supply Chain Management", 1st Annual International Interdisciplinary Conference, AIIC 2013, 24-26 April, Azores, Portugal
- Şakrak, M., (2003). "Değer Katmayan Faaliyetler ve Maliyet Yönetimindeki Önemi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 61, s.25-36
- Salem, S.E.A., Mazhar, S. (2014). "The Benefits of the Application of Activity Based Cost System - Field Study on Manufacturing Companies Operating In Allahabad City – India", IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM). Volume 16, Issue 11.Ver. I (Nov. 2014), PP 39-45
- Urban, W., (2017). "Amoeba Management System Transformation in The Light Of Organisational Change Literature", Management and Production Engineering Review Volume 8 • Number 1 • March 2017 • pp. 16-23
- Usul, H., (2007). Davranışsal Muhasebe,. Asil Yayınları, Ankara