

## PERFORMANSA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME\*

Dr. İrfan ÖZEN\*\*

Derleme  
(Review)

Muhasebe ve Finans  
Araştırmaları Dergisi  
Haziran 2021; 3(1): 75-92

### APA Stili Kaynak Gösterimi:

Özen, İ. (2021). Performansa Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*. 3(1), 75-92.

### ÖZ

Maliyet yapısındaki değişim ve gerçeğe uygun maliyet bilgilerinin edinilmesi ile ilgili beklentiler yeni maliyet yöntemleri arayışını da hızlandırmış ve sonuçta hacim tabanlı maliyetlemeye alternatif olarak sunulan faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yönteminin (birinci nesil FTM) teorik temelleri atılmıştır. Bu yeni maliyetleme yönteminin uygulamada karşılaştığı güçlükler nedeniyle revize edilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Revize edilen bu yeni yöntem, FTM'nin ikinci neslini ifade eden zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme (ZEFTM) yöntemidir. 2009 yılında ZEFTM'nin eksikliklerini gidermek amacıyla üçüncü nesil FTM olarak ifade edilebilecek performans dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme (PDFTM) yönteminin teorik temelleri atılmaya başlanmıştır. Çalışmanın amacı, bu üçüncü nesil FTM olarak ifade edilen PDFTM tanımlanarak, hem birinci nesil hem de ikinci nesil FTM arasındaki farklılıkları ortaya koymaktır. Önerilen bu yeni nesil FTM'nin hem geleneksel FTM'den, hem de ZEFTM'den en önemli farkı, performans ölçümünün maliyet hesaplama sürecine dahil edilmesidir. Diğer önemli bir farklılık ise maliyetleme süreci ile ilgilidir. Hem işlem süreçlerinin uzunluğu, hem de performansın ölçümü için standartların belirlenmesine ilişkin güçlük, yeni nesil FTM'nin en önemli dezavantajlarından biridir. Buna karşılık, etkinlik ve verimliliğin hesaplanmasına imkan tanınması, sorumluluk muhasebesi ve maliyet yönetimi açısından ilgililere önemli bilgiler sunması yeni nesil FTM'nin en önemli avantajıdır.

**Anahtar Sözcükler:** Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Performansa Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.

**JEL Kodları:** M40, M41, M49.

\* Bu çalışma 23-25 Ekim 2020 tarihleri arasında Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi ev sahipliğinde düzenlenen 7. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi'nde sözlü bildiri olarak sunulmuştur.

Makalenin gönderim tarihi: 24.11.2020; Kabul tarihi: 22.06.2021, iThenticate benzerlik oranı %8.

\*\* Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Datça Kazım Yılmaz Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, [irfanozen@mu.edu.tr](mailto:irfanozen@mu.edu.tr), ORCID: 0000-0003-4307-2306

## PERFORMANCE FOCUSED ACTIVITY BASED COSTING

### ABSTRACT

Expectations regarding the change in the cost structure and the acquisition of accurate cost information also accelerated the search for new costing methods, and as a result, the theoretical foundations of the activity-based costing (ABC) method (first generation ABC), which was offered as an alternative to volume-based costing were developed. This new costing method needs to be revised due to the difficulties encountered in practice. This new revised method is the time-driven activity-based costing (TDABC) method, which refers to the second generation of ABC. In 2009, the theoretical foundations of the performance-focused activity-based costing (PFABC) method, which can be expressed as the third generation ABC, began to be laid in order to eliminate the shortcomings of TDABC. The aim of the study is to reveal the differences between both first generation and second generation ABC by introducing PFABC, which is referred to as this third generation ABC. The most important difference of this proposed new generation ABC from both traditional ABC and TDABC is that performance measurement is included in the cost calculation process. Another important difference is related to the costing process. Both the length of the processes and the difficulty in determining standards for performance measurement are among the most important disadvantages of the new generation ABC. On the other hand, the most important advantage of the new generation ABC is that it allows the calculation of efficiency and effectiveness, provides important information to the relevant parties in terms of responsibility accounting and cost management.

**Keywords:** Activity Based Costing, Time-Driven Activity Based Costing, Performance Focused Activity Based Costing.

**JEL Codes:** M40, M41, M49

### 1. GİRİŞ

Teknolojideki değişim üretim sistemini, üretim sistemindeki değişim de işletmelerin maliyet yapılarını değiştirmiştir. Hem üretim sistemindeki, hem de maliyet yapısındaki bu değişim, özellikle sermaye yoğun işletmelerde yaşamakla birlikte, emek yoğun işletmeleri de etkilenmiştir.

Teknolojik değişim ve yeni üretim ortamlarında maliyet yapısındaki değişim, direkt işçilik maliyetlerinin azalması ve genel üretim giderlerinin artması şeklindedir (Özen, 2020: 753).

Maliyet yapısında yaşanan değişim, işletmelerin gerçeğe uygun maliyet bilgilerini edinmek için yeni yöntem arayışlarını da artırmıştır. Bu arayışlar sonucunda faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yönteminin uygulama alanı genişlemiş, artan genel üretim maliyetlerinin dağıtımında farklı yöntemlerin kullanılması yaygınlaşmıştır.

Genel üretim maliyetlerinin dağıtım sorununu çözmek için hacim tabanlı maliyetleme yöntemine alternatif olarak geliştirilen faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, uygulamada yaşanan sorunlar nedeniyle sorgulanmaya başlandıktan sonra zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme (ZEFTM)'nin

bahsedilen sorunları çözme amacıyla kullanımı önerilmiştir. Bu kapsamda FTM yöntemi, revize edilerek yöntemin uygulama kolaylığının sağlanmasına yönelik çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar kapsamında önerilen zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetlemede karşılaşılan sorunlar ve eksiklikler de performansa dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme (PDFTM) yönteminin uygulanmasına yönelik çalışmaları gündeme getirmiştir.

Çalışma kapsamında faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemleri incelenerek, üçüncü nesil olarak ifade edilen PDFTM yönteminin teorik temelleri analiz edilmiş ve yöntemin avantaj ve dezavantajları ile birlikte maliyetleme sürecinde izlenen aşamalar ele alınmıştır. Çalışmada ayrıca PDFTM'nin uygulama sürecinin ortaya konulması amacıyla örnek bir uygulamaya yer verilmiştir.

## 2. LİTERATÜR ÖZETİ

Birinci ve ikinci nesil faaliyet tabanlı maliyetleme ile ilgili çok sayıda çalışma yapılmıştır. Çalışma kapsamında bu iki FTM ile ilgili temel çalışmalara yer verilmekle yetinilmiştir. Üçüncü nesil FTM ile ilgili yapılan sınırlı sayıdaki çalışma ise izleyen kısımlarda ele alınmıştır.

Geleneksel ya da birinci nesil olarak adlandırılan faaliyet tabanlı maliyetleme, Cooper'ın 1988 yılında yayımlanan makalesi ile maliyet hesaplama yöntemi (Şakrak, 1997: 178) olarak ifade edilmeye başlamıştır. Cooper (1988), mamul maliyetlerinin hesaplanmasıyla ilgili yeni yöntemin çok daha önceden uygulamalarının bulunduğunu vurgulamıştır (Cooper, 1988: 45). Ayrıca Cooper ve Kaplan'ın faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin, maliyet davranışlarını daha iyi anlamayı sağladığını ve genel üretim maliyetlerine neden olan durumları ortaya çıkardığını ifade ettikleri çalışma da (Cooper & Kaplan, 1992: 1) FTM ile ilgili vurgulanması gereken önemli çalışmalardan biridir.

Birinci nesil faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin eksikliklerinin giderilmesine yönelik olarak Kaplan ve Anderson tarafından tanıtılan zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin daha az maliyetle, kolay ve hızlı şekilde kurulabildiği, daha esnek ve basit bir yöntem olduğu ifade edilmiştir (Kaplan & Anderson, 2004: 134). ZEFTM yönteminin ilk uygulaması sağlık kuruluşlarında gerçekleştirilmiştir (Sharan vd., 2016: 63).

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin üçüncü nesli olarak ifade edilen performansa dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme Namazi (2009) tarafından geliştirilmiştir. PDFTM'nin geliştirilme amacı; i. performans kontrolü, ii. ZEFTM yöntemindeki maliyet dağıtım sorununun ortadan kaldırılması ve iii. FTM ve ZEFTM'nin etkilerini ve uygulama sürecini uzatmak olarak üç başlıkta özetlenmiştir (Namazi, 2009: 36).

Ali (2019), lastik üretimi sektöründe PDFTM'nin uygulanabilirliğini ortaya koyduğu çalışmada, yöntemin uygulanmasının maliyetleri düşürmek,

verimliliği artırmak ve performans değerlendirme sürecini iyileştirmek gibi birçok avantaj sağlayacağını vurgulamıştır (Ali, 2019: 35).

Moghri ve arkadaşları (2017), bankadaki mevduatların maliyetini belirlemek amacıyla yaptıkları çalışmada PDFTM'nin, bankanın müşteri ve hizmetlerinin kârlılığının daha iyi anlaşılmasını sağlamanın yanında, banka şubeleri ve genel müdürlüğünün etkinlik ve verimliliğini belirlemeye de katkı sağlayacağı sonucuna ulaşmışlardır (Moghri, 2017: 119).

Kowsari (2013), faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemlerini incelediği çalışmada, PDFTM'nin ihtiyaç duyulan verilerin toplanmasının yüksek maliyetli olduğunu ve bu yöntemde ihtiyaç duyulan standart tahminlerin çok zor olduğunu vurgulamaktadır (Kowsari, 2013: 2505).

Sarokolaei ve arkadaşları (2013), diğer maliyetleme yöntemleri gibi PDFTM'nin de, sistem girdisi olarak standartların tahmininde belirsizlik olgusuyla karşı karşıya olduğunu ifade ederek, bu sorunu çözmek için standartların tahmininde bulanık mantık kullanmışlardır (Sarokolaei vd., 2013: 346).

PDFTM ile ilgili çalışma sayısının sınırlı olması ve uygulamada karşılaşılabilecek avantaj ve dezavantajların belirlenmesine yönelik çalışmaların bulunmaması, yöntemin benimsenmesinde hem akademik hem de uygulamaya yönelik daha fazla çalışmaya ihtiyaç olduğunu ortaya koymaktadır. Yöntemin çeşitli sektörlerde uygulanması ve bu uygulamadan elde edilecek sonuçların analizi, sonraki dönemlerde yapılacak çalışmalar için yol gösterici nitelikte olacaktır.

### 3. GELENEKSEL FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

Maliyet hesaplamalarında faaliyetlerin temel alınması, uygulanacak maliyet sisteminin yapısını oluşturan bir yöntem tercihidir. Bu yöntemin alternatifi, üretim hacmini temel alan geleneksel hacim tabanlı maliyetleme yaklaşımıdır. Bu nedenle FTM'nin, çeşitli yönlerden gruplanan maliyet yöntemleri göz ardı edilerek, tek başına alternatif bir maliyet sistemi gibi düşünülmesi doğru olmayacaktır (Şakrak, 1997: 179). Maliyet sistemi, çeşitli maliyet yöntemlerinin bir araya getirilerek oluşturulan yapıyı ifade ettiği için çalışmada, literatürde sıklıkla kullanılan "faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi" yerine "faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi"nin kullanılması uygun görülmüştür.

Hacim tabanlı maliyetleme yönteminde, genel üretim maliyetlerinin dağıtımını hacim bazlı dağıtım anahtarları aracılığıyla gerçekleştirildiği için eleştirilmiştir. Bu eleştiriler kapsamında daha gerçeğe uygun maliyet sonuçlarına ulaşılması amacıyla FTM yöntemi geliştirilerek, yöntem çeşitli sektörlerde uygulanmıştır.

İşletmelerde birçok genel üretim maliyeti, üretime hazırlık, makinelerin ayarlanması, üretimin planlanması, satın alma, bozuk

mamullerin düzeltilmesi gibi faaliyetlerle ilgilidir. Ancak üretimdeki çeşitlilik, karmaşık üretim sistemleri, ürünlerin küçük partiler halinde üretilmesi gibi çeşitli nedenlerle genel üretim maliyetlerindeki değişim ürün miktarına göre değil, işletmede sürdürülen faaliyetlerin düzeyine bağlı olarak değişmektedir (Cooper & Kaplan, 1988: 97-98). Bu nedenle maliyet hesaplamalarında faaliyetlere odaklanılmasının, gerçeğe uygun maliyet bilgilerinin elde edilmesine katkı sunacağı öne sürülmüştür.

FTM ile hacim tabanlı maliyetleme arasında çok büyük fark olduğunu ileri süren Emblemsvåg, bu farkları şu şekilde özetlemiştir (Emblemsvåg, 2003: 103):

- Hacim tabanlı maliyetlemede, ürünlerin kaynakları tükettiği kabul edilir ve maliyetler birim temelinde dağıtılır.
- Faliyet tabanlı maliyetlemede, ürünlerin direkt olarak kaynakları değil, faaliyetleri tükettiği kabul edilir ve maliyetlerin dağıtımı farklı maliyet etkenleri kullanılarak gerçekleştirilir.

Buna göre FTM ile hacim tabanlı maliyetleme yöntemleri arasındaki iki temel fark ortaya çıkmaktadır. Bu farklardan birincisi kaynak tüketimine karşı faaliyet tüketimi ve ikinci fark ise tek bir dağıtım ölçütü yerine birden fazla dağıtım ölçütü kullanılmasıdır (Emblemsvåg, 2003: 104).

Yeni üretim ortamlarında geleneksel maliyet yöntemlerinin yeterli olmayacağını ifade eden Kaplan, bu eleştirilerini üç başlık altında özetlemiştir (Öker, 2003: 27-28):

- Geleneksel yönetim ve maliyet muhasebesi uygulamaları ihtiyacı karşılamada yetersiz kalmaktadır.
- Yatırım kârlılık oranı ile ilgili hesaplama yanlış kullanılmaktadır.
- İşletme yönetimi üzerinde finansal muhasebenin egemenliği fazladır.

Sıralanan bu eksikliklerin giderilmesinde, FTM'nin uygulanmasının gerekliliğine ilişkin çok sayıda çalışma yapılmış, sonuçta FTM'nin gerçeğe uygun maliyet bilgilerinin edinilmesinde uygun bir yöntem olduğu kabul görmüştür.

İşletmelerde hacim tabanlı maliyetleme yerine FTM'nin uygulanma nedenleri şu şekilde sıralanmaktadır (Kartal vd., 2009: 123):

- İşletmelerde kârlılık oranlarının düşmesi
- Ürün çeşitlerinin artmasına karşın üretim miktarlarının azalması
- Üretim sisteminde otomasyonun artması
- Ürün yaşam sürelerinin kısalması
- Gerçek durumu yansıtmayan maliyet verilerinin kullanılması

FTM'nin uygulanması gerekliliğine ilişkin beklentiye ve yöntemden beklenen faydalara rağmen, uygulamada çeşitli sorunlar yaşanmıştır. Yaşanan bu sorunlar ve yönetime yapılan eleştiriler, FTM'nin sorgulanmasına ve revize edilmesine ilişkin beklentilerin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

FTM'nin uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ve yöntemin başarısız olmasının nedenleri dört başlık altında özetlenmektedir (Tse & Gong, 2009: 41-42):

- Uygulanması için fazla zaman ve kaynak gereksinimi
- Faaliyet tabanlı maliyet yönetim sistemleri ile kurumsal bilgi sistemlerinin diğer bölümlerle bütünleşme sorunlarının bulunması
- Büyük işletmelerde FTM yönteminin uygulanmasının karmaşık olması
- Yeterli yönetim desteğinin olmaması

Çok sayıda sektörde ve işletmede uygulama alanı bulan, birçok akademik çalışmada ele alınan FTM, yukarıda sıralanan nedenler ve uygulamada karşılaşılan güçlükler nedeniyle sorgulanmaya başlanmış ve yöntemin revize edilme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda yapılan çalışmalar, ikinci nesil FTM olarak da ifade edilen ZEFTM'nin geliştirilmesini sağlamıştır.

#### 4. ZAMAN ETKENLİ FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

ZEFTM yöntemi, maliyet yönetim sistemlerinin uygulanmasını basitleştirmek için özel olarak tasarlanmış FTM modelinin bir çeşididir. Model, faaliyet havuzlarının kaldırılması ve bunun yerine modeldeki miktar tabanlı kaynak etkinliği maliyet faktörlerinin kullanılması yoluyla FTM yönteminin uygulamada karşılaştığı zorlukları gidermek amacıyla tasarlanmıştır (Tse & Gong, 2009: 41-42).

ZEFTM yöntemi, gerçekleştirilen faaliyetlerin ve bu faaliyetler için katlanılan sürelerin kapasite kullanım oranları da dikkate alınarak maliyet dağıtımlarının gerçekleştirilmesi temeline dayanmaktadır.

Geleneksel FTM yönteminin işletmelerde uygulanmasında sorunların yaşanması ve faaliyet maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılmayan kapasitenin dikkate alınmaması nedeniyle bazı işletmeler tarafından uygulamaya konulmamıştır. ZEFTM yöntemi, faaliyetlere ilişkin maliyetlerinin hesaplanmasında “maliyet etkeni olarak, faaliyetler için harcanan zamanların dikkate alınması” ve bu sayede “işletmelerdeki kullanılmayan kapasitenin” de dikkate alınması işletmelere önemli faydalar sağlamaktadır. ZEFTM yönteminde iki parametre söz konusudur: i. faaliyetlerin birim maliyetlerinin belirlenmesi ve ii. faaliyetler için katlanılan birim zamanların belirlenmesi (Atmaca & Terzi, 2007: 383).

Birinci nesil FTM'de karşılaşılan sorunların ortadan kaldırılması ve daha kolay uygulanabilir bir yönetime ulaşılması amacıyla geliştirilen ZEFTM'nin sağladığı yararlar şu şekilde özetlenebilir (Kaplan & Anderson, 2007: 15-16):

- Doğru bir model oluşturmak daha kolay ve daha hızlıdır.

- ERP ve müşteri ilişkileri yönetimi sistemlerinden elde edilen verilerle daha iyi entegre olur.
- Belirli siparişlerin, süreçlerin, tedarikçilerin ve müşterilerin belirli özelliklerini kullanarak maliyetleri işlemlere ve siparişlere yönlendirir.
- En son gerçekleştirilen operasyonlara ilişkin bilgilerin izlenmesi için aylık olarak kullanılabilir.
- Süreç verimliliği ve kapasite kullanımının ortaya çıkmasını sağlar.
- Kaynak taleplerini tahmin ederek, şirketlerin tahmini sipariş miktarları ve karmaşıklığı temelinde kaynak kapasitesi için bütçe ayırmasına olanak tanır.
- Kurumsal ölçeklenebilir uygulama yazılımları aracılığıyla işletme geneline kolayca uygulanabilir.
- Modelin revizyonu hızlı ve düşük maliyetle gerçekleştirilebilir.
- Kullanıcılara sorunların temel nedenini belirlemede yardımcı olmak için ayrıntılı bilgiler sağlar.
- Müşteriler, ürünler, kanallar ve süreçlerde karmaşık olan ve büyük miktarlarda insan ve sermaye harcamaları olan tüm sektörlerde ve işletmelerde kullanılabilir.

Uygulama alanı genişledikçe ve yapılan çalışmalar arttıkça sıralanan bu avantajlarla birlikte, ZEFTM yönteminin eksiklikleri ve eleştirilen yönleri de ortaya çıkmaya başlamıştır. Yöntemle ilgili eleştiriler daha çok yöntemin temelini oluşturan “zaman” odaklıdır.

ZEFTM yönteminin eleştirildiği temel noktalar dört başlık altında incelenebilir (Ali, 2019: 35-36).

- Ölçüm hataları: ZEFTM’deki ölçüm hataları, zamanın ölçülmesinin kişisel yargı ve takdire bağlı olması nedeniyle her faaliyet için gereken zamanı doğru bir şekilde ölçmeme olasılığından kaynaklanmaktadır.
- Veri toplamadaki karmaşıklık: ZEFTM’de veri toplama karmaşık bir süreç olarak kabul edildiğinden, bu sürecin dikkatle yönetilmesi gerekmekte ve sonuçların kalitesinin mevcut verilerin kalitesine bağlı olduğu için verilerin seçilmesinde ve toplanmasında dikkatli davranılması gerekmektedir.
- Homojen olmayan faaliyetlerin varlığı: Homojen ve tekrarlanan faaliyetler için önceden tanımlanmış prosedürler uygulanabilirken, heterojen veya tekrar etmeyen faaliyetlere benzer prosedürlerin uygulanması için doğasına uymamaktadır.
- Kullanılmayan kapasite: Kullanılmayan kapasitenin ve buna ilişkin maliyetin belirlenmesi sorunu, ZEFTM yönteminde de söz konusudur.

Yukarıda sıralanan eleştiriler ve uygulamada karşılaşılan sorunlar, ikinci nesil FTM’nin revizyon gereğini ortaya çıkarmıştır. Sınırlı sayıda da

olsa bu kapsamda yapılan çalışmalar, üçüncü nesil FTM'nin geliştirilmesine kaynaklık etmiştir.

## 5. PERFORMANSA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

Birinci nesil FTM ve ZEFTM yönteminde ortaya çıkan sorunların veya eleştirilen noktaların çözümü amacıyla, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini de hesaplamaya imkan verecek nitelikteki üçüncü nesil FTM, ikinci nesil FTM'ye performans ölçümünün eklendiği yeni bir maliyetleme yöntemidir.

PDFTM'nin performans odaklı yapısı, temel faaliyetlerin performansının ölçülmesi ve her maliyetleme döneminde ilgililere etkinlik ve verimlilikle ilgili bilgileri sunabilme özelliği nedeniyle faaliyetlerin iyileştirilmesinde önemli bir maliyet yönetim aracı olma niteliğine de sahiptir.

PDFTM yönteminin avantajları şu şekilde sıralanabilir (Namazi, 2009: 36):

- PDFTM yöntemi, işletme performansının kontrolüne imkan tanımaktadır.
- ZEFTM'de karşılaşılan sorunları çözmek için uygun bir yöntemdir.
- Geleneksel FTM ve ZEFTM yöntemlerine ilişkin uygulamaların sürekliliğine katkı sağlayacak niteliktedir.

Üçüncü nesil FTM'nin performans odaklı yapısı, yukarıda sıralanan avantajlarla birlikte standart maliyet yönteminde karşılaşılan sorunları ve güçlükleri de barındırmaktadır. Özellikle temel faaliyetlerle ilgili standartların belirlenmesi ve güncellenmesi, uygulamada karşılaşılabilecek en önemli sorunlardan birini oluşturmaktadır. Ayrıca homojen olmayan faaliyetlerin fazla olduğu işletmelerde, temel faaliyetler ve bu faaliyetlere ilişkin standartların belirlenmesi de önemli bir sorun olarak değerlendirilebilir.

Çok sınırlı çalışma ve uygulama bulunmakla birlikte, mevcut çalışma ve uygulamalardan hareketle PDFTM yönteminin tespit edilen dezavantajları şu şekilde sıralanabilir:

- PDFTM yönteminin uygulama aşamaları, birinci ve ikinci nesil FTM'lere göre oldukça fazladır. Maliyetleme aşamalarının fazlalığı, maliyetleme sürecinde daha fazla zaman ve kaynak gerektirebilir.
- PDFTM yönteminde, maliyetleme sürecinde ihtiyaç duyulan standartların oluşturulmasında belirsizlik söz konusudur. Standartların belirlenmesi ile birlikte bu standartların güncellenmesi de ek çaba ve kaynak gerektirecektir.
- PDFTM yönteminde performans ölçümünde belirli standartların kullanılması, doğru performans ölçümü için yeterli değildir.
- PDFTM yönteminde ihtiyaç duyulan verilerin toplanması, ek maliyete ve zamana katlanılmasını gerektirebilir.

Bu dezavantajlar göz önüne alındığında, PDFTM yönteminin uygulanmasında sorunların yaşanabileceği, bu sorunların çözümü için yöntemin yalınlaştırılması gerektiği açıktır.

Kullanılan maliyetleme yöntemlerinin aşamalarının birlikte değerlendirilmesi, yöntemlerin toplu halde değerlendirilmesine imkan tanıyacaktır. Maliyet dağıtımında baz alınan ölçüte göre tüm maliyet yöntemlerinin uygulama aşamaları Tablo 1’de verilmiştir.

**Tablo-1: Maliyet Yöntemlerine Göre Maliyetleme Aşamaları**

	Hacim Tabanlı Maliyetleme	Geleneksel Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Performansa Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
1. Aşama	Gider yerlerinin belirlenmesi	Temel faaliyetlerin belirlenmesi	Farklı kaynak gruplarının belirlenmesi	Temel faaliyetlerin belirlenmesi
2. Aşama	Maliyetlerin belirlenmesi	Faaliyet merkezlerinin belirlenmesi	Her bir kaynak grubu için toplam maliyetin tahmin edilmesi	Her bir faaliyet için kullanılan gerçek kaynakların belirlenmesi
3. Aşama	Giderlerin tüm gider yerlerine dağıtılması	Maliyet etkenlerinin belirlenmesi	Her bir kaynak grubunun pratik kapasitesinin tahmin edilmesi	Her bir kaynak faaliyetinin gerçek oranının belirlenmesi
4. Aşama	Yardımcı gider yerlerindeki giderlerin esas gider yerlerine dağıtılması	Maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılması	Her bir kaynak grubunun toplam maliyetini pratik kapasiteye bölerek her kaynak grubu için birim maliyetin hesaplanması	Her bir faaliyetin maliyetinin belirlenmesi
5. Aşama	Esas gider yerlerindeki giderlerin ürünlere yüklenmesi	Maliyetlerin mamullere yüklenmesi	Her bir faaliyet için harcanan zamanın ölçülmesi	Her faaliyet için standart oranının belirlenmesi
6. Aşama			Her bir kaynak grubunun birim maliyeti ile faaliyet zamanının çarpılarak toplam maliyetin hesaplanması	Faaliyetin fiyat sapmasının hesaplanması
7. Aşama				Uygulanan faaliyetlerin maliyetlerinin hesaplanması
8. Aşama				Miktar sapmasının hesaplanması
9. Aşama				Her bir faaliyetin verimliliğinin hesaplanması

**Kaynak:** Bekçi, İ. & Negiz, N. (2011). Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin inşaat taahhüt işletmelerinde uygulanması. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, XXX(2), 122; Öztürk, M. S. & Alsamarrai, S. (2019). Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme ve bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak, (81), 123; Namazi, M. (2009). Performance focused ABC: A third generation of activity based costing system. *Cost Management Journal*, 23(5), Sep/Oct., ABI/INFORM Global, 36-41’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo-1’de de özetlenen PDFTM’nin uygulama sürecinin aşamaları aşağıda detaylı olarak açıklanmıştır.

**1. Aşama: Temel Faaliyetlerin Belirlenmesi.** ZEFTM’de bulunmayan ancak geleneksel FTM’deki ilk aşamadaki sürece benzeyen bu aşamada, temel faaliyetler belirlenmektedir. Bu aşama, i. her bir faaliyetin niteliği ve maliyet davranışının diğer faaliyetlerden genellikle farklı olması ve ii. belirlenen maliyetlerle faaliyetlerin eşleştirilmesi gerekliliği nedeniyle önemlidir (Namazi, 2009: 36).

**2. Aşama: Her Faaliyet İçin İhtiyaç Duyulan Gerçek Kaynakların Belirlenmesi.** Bir faaliyeti gerçekleştiren veya yöneten personel, o faaliyet için ihtiyaç duyulan kaynakların türünü ve miktarını işletmenin veri sistemlerine, özellikle muhasebe veri sistemine dayalı olarak tanımlayabilir. Kaynaklar; zamanı, doğrudan malzeme miktarını veya diğer uygun unsurları içerebilir. Ancak kaynağın, maliyetle kesin bir ilişkisinin olması gerekir. Bu, farklı etkisi olan kaynakların kapasitesini seçmede büyük ölçüde esneklik sağlayacaktır (Kowsari, 2013: 2506). Bu aşama, iki kaynakla ilgili maliyet sorunu nedeniyle fiili kaynakların değişken ve sabit davranışının belirlenmesini içerir (Namazi, 2009: 37).

**3. Aşama: Her Bir Faaliyetin Gerçek Oranının Belirlenmesi.** Geleneksel FTM’deki her faaliyetin gerçek oranı, gerçekleştirilen her bir faaliyetin zaman yüzdesine göre belirlenir. ZEFTM’de pratik kapasitenin maliyeti, kaynak maliyeti pratik kapasiteye bölünerek tüm faaliyetler için tek bir kapasite maliyeti hesaplanarak belirlenir (Kowsari, 2013: 2506). PDFTM’de fiili maliyet oranları, mevcut veri sistemleri kullanılarak işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin her biri için maliyet davranışına göre ayrı ayrı belirlenir (Ali, 2019: 36; Namazi, 2009: 37).

**4. Aşama: Her Bir Faaliyetin Maliyetinin Belirlenmesi.** PDFTM’de, maliyet kaynağının davranışı ile ilgili olarak her bir faaliyetin maliyeti belirlenir. Kaynak değişken bir maliyet olduğunda, girdi faktörlerinin maliyeti, her bir faaliyette kullanılan fiili kaynaklar ile kullanılan kaynakların fiili fiyatı çarpılarak hesaplanır. Direkt malzemeler, çalışma süresi ve üretim miktarı gibi değişken maliyetler kolay bir şekilde tanımlanabilir. Faaliyetlere dağıtım yapılacak maliyetlerin dağıtımında ise farklı yöntemler kullanılarak dağıtım gerçekleştirilebilir (Ali, 2019: 36). Faaliyetlerle doğrudan ilişkisi kurulamayan ve dağıtım yoluyla faaliyetlere yüklenecek maliyetlerin dağıtımında; değişken maliyet, işlem sayısı, zaman gibi dağıtım ölçütleri kullanılabilir. Ayrıca dağıtımında, ağırlıklı ortalama maliyet veya net gerçekleştirilebilir değer yöntemleri de kullanılabilir (Namazi, 2009: 37-39).

**5. Aşama: Her Faaliyet İçin Standart Oranın Belirlenmesi.** PDFTM’de süreç yönetiminde önemli bir aşama olan standart oranın

belirlenmesi aşaması, ZEFTM’de bulunmamaktadır. Bu aşamada, her bir faaliyetin standart oranı tahmin edilmelidir. Bu tahmin, ölçüm ve iş değerlendirme teknikleri, piyasa mekanizmaları ve iç veya dış kriterler gibi farklı araçlarla gerçekleştirilebilir. Standart oran ayrıca, regresyon analizi ve zaman serisi modelleri gibi istatistiksel teknikler kullanılarak da belirlenebilir. Bu standart, fiili oranlar ve faaliyetlerin fiili maliyetleri ile karşılaştırmada kriter olarak kullanıldığından doğru hesaplanması önemlidir (Kowsari, 2013: 2506).

**6. Aşama: Faaliyetin Fiyat Sapmasının Hesaplanması.** Bu aşama, hem geleneksel FTM’de hem de ZEFTM’de bulunmamaktadır. Fiyat sapması, her faaliyet için ihtiyaç duyulan fiili kaynaklar ile standart kaynakların fiyat farkı, fiili miktarla çarpılarak hesaplanır. Sabit kaynakların fiyat sapmasının, miktarları sabit olduğu için hesaplanmasına gerek yoktur (Kowsari, 2013: 2506).

**7. Aşama: Uygulanan Faaliyetlerin Maliyetlerinin Hesaplanması.** Esnek kaynakların maliyetlerinin hesaplanması için öncelikli olarak faaliyetin gerçekleştirilmesinde tüketilen standart kaynak miktarı tespit edilir. Bu standardı belirlemek için iş değerlendirme sistemi veya regresyon analizi gibi istatistiksel araçlar kullanılabilir (Kowsari, 2013: 2507).

**8. Aşama: Miktar Sapmasının Hesaplanması.** Miktar sapması üretim bölümünün, belirli bir ürün veya hizmetin fiili üretiminde standart miktarda kaynak kullanıp kullanmadığını gösterir. Miktar sapması aynı zamanda üretim bölümü yöneticisinin performansını ortaya koyması (Kowsari, 2013: 2507) açısından önemlidir. Miktar sapması, fiili ve standart miktar farkının standart fiyatla çarpılmasıyla hesaplanır.

**9. Aşama: Her Bir Faaliyetin Verimliliğinin Hesaplanması.** Verimlilik sapması, planlanan kaynakların pratikte verimli ve etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını gösterir. Verimlilik sapması aynı zamanda, önceden belirlenen hedeflere ulaşmadaki başarı düzeyinin belirlenmesinde de kullanılabilir (Ali, 2019: 37). Verim sapması, gerçek düzeyde bütçelenen maliyetler ile standart düzeyde bütçelenen maliyetler arasındaki farkı gösterir.

PDFTM yöntemi, performans odaklı bir yaklaşım olduğu için yöntemin temel dayanağını da yönetim muhasebesi uygulamalarının önemli konularından biri olan standart maliyet yöntemi oluşturmaktadır.

Standart, belirli bir amacı gösteren ve bu amaca ulaşılması için belirlenen ölçüdür. Standart kavramı miktar, kapasite, kalite ve değer olarak ulaşılması gereken hedefleri ifade eder (Altuğ, 2006: 353). Standart maliyet, mevcut veya gelecekte beklenen koşullar altında bir ürün veya hizmetin maliyetinin önceden belirlenmesidir (Rajasekaran & Lalitha, 2010: 606).

Etkin maliyet kontrolü için fiili üretim maliyetlerinin standartlar ile karşılaştırılarak hesaplanan sapmaların, hem sapsmalara neden olan faktörler,

hem de işletme birimleri açısından analiz edilmesi (Yükçü, 2005: 794) performansın ölçülmesinde ve maliyet yönetiminde önemli bir araç olacaktır.

Üçüncü nesil FTM'nin temelini oluşturan standart maliyetlerin ve sapma analizinin, üretim maliyeti unsurları kapsamında daha detaylı olarak ele alınması faydalı olacaktır. Bu kapsamda üretim işletmelerinde direkt ilk madde ve malzeme miktar ve fiyat sapsmaları ile genel üretim maliyetleri kapsamındaki bütçe, verim ve kapasite sapsmalarının, hizmet işletmelerinde ise direkt işçilik zaman ve ücret sapsmaları ile birlikte bütçe, verim ve kapasite sapsmalarının belirlenmesi ve analizi, faaliyet etkinliğinde yönetime önemli bilgiler sunacaktır.

Bu kapsamda, üretimde kullanılan madde ve malzemelerin fiili fiyatının standart fiyattan düşük düzeyde olması fiyat sapsmasının, fiili miktarının standart miktardan düşük düzeyde olması da miktar sapsmasının olumlu olduğunu gösterecektir. Benzer şekilde, çalışanlar için ödenen fiili ücretin standart ücretten düşük düzeyde gerçekleşmesi ücret sapsmasının, üretim için harcanan sürenin de standart süreden düşük düzeyde olması süre sapsmasının olumlu olduğunu ifade eder. Gerçekleşen genel üretim giderinin gerçek düzeyde bütçelenen genel üretim giderinden düşük düzeyde olması bütçe sapsmasının, gerçek düzeyde bütçelenen genel üretim giderinin standart düzeyde bütçelenen genel üretim giderinden düşük düzeyde olması verim sapsmasının ve standart düzeyde bütçelenen genel üretim giderinin de gerçek düzeyde yüklenen genel üretim giderinden düşük düzeyde olması kapasite sapsmasının olumlu olduğunu ifade edecektir.

## 6. UYGULAMA

PDFTM uygulaması için poliklinik maliyetlerinin belirlenmesi amacıyla örnek uygulamaya yer verilmiştir. Uygulama, Namazi (2009) ve Kaplan & Anderson (2007) çalışmaları esas alınarak hazırlanmıştır.

Poliklinikteki temel faaliyetlere ilişkin bilgiler Tablo-2'de verilmiştir.

Tablo-2: Temel Faaliyetlere İlişkin Bilgiler

Faaliyet	İşlem Sayısı	İşlem Süresi (dk.)	Değişken Maliyet (₺)	Beklenen Gelir	Ağırlık
Randevu oluşturma	200	3	4.600	2	1
Hasta kayıt	400	2	5.400	2	2
Teşhis ve tedavi	4.500	10	192.500	25	3

Polikliniğin teorik kapasitesi 50.000 dakika, pratik kapasitesi ise 46.400 dakikadır. Faaliyetlere dağıtılacak maliyet toplamı 860.000 ₺'dir. Temel faaliyetlere maliyet dağıtım; değişken maliyete göre dağıtım, işlem sayısına göre dağıtım, zaman etkenli FTM'ye göre dağıtım, faaliyet sayısının

ağırlıklarına göre dağıtım ve net gerçekleşebilir değere göre dağıtım yöntemleri kullanılarak gerçekleştirilebilir.

Faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılan farklı dağıtım yöntemlerine göre faaliyetlerin maliyet payları Tablo-3'teki gibi hesaplanmıştır.

**Tablo-3: Her Faaliyetin Maliyetinin Belirlenmesi**

<b>a. Değişken Maliyete Göre Faaliyetlerin Maliyeti</b>					
<b>Faaliyet</b>	<b>Değişken Maliyet</b>	<b>Yüzde Pay</b>	<b>Toplam Maliyet</b>		
Randevu oluşturma	4.600	2,3	19.780		
Hasta kayıt	5.400	2,7	23.220		
Teşhis ve tedavi	192.500	95,0	817.000		
<b>Toplam</b>	<b>202.500</b>	<b>100</b>	<b>860.000</b>		

  

<b>b. İşlem Sayısına Göre Faaliyetlerin Maliyetleri</b>					
<b>Faaliyet</b>	<b>Faaliyet Hacmi</b>	<b>Yüzde Pay</b>	<b>Toplam Maliyet</b>		
Randevu oluşturma	200	4,0	34.400		
Hasta kayıt	400	7,8	67.080		
Teşhis ve tedavi	4.500	88,2	758.520		
<b>Toplam</b>	<b>5.100</b>	<b>100</b>	<b>860.000</b>		

  

<b>c. Zaman Etkenli FTM'ye Göre Faaliyetlerin Maliyetleri</b>					
<b>Faaliyet</b>	<b>Birim Zaman (dk.) (1)</b>	<b>Faaliyet Hacmi (2)</b>	<b>Toplam Süre (dk.) (1x2)</b>	<b>Dakika Başına Birim Maliyet</b>	<b>Toplam Maliyet</b>
Randevu oluşturma	3	200	600	17,2	10.320
Hasta kayıt	2	400	800	17,2	13.760
Teşhis ve tedavi	10	4.500	45.000	17,2	774.000
Kullanılan kapasite (% 92,8)			46.400		798.080
Kullanılmayan kapasite (% 7,2)			3.600		61.920
<b>Toplam</b>			<b>50.000</b>		<b>860.000</b>

  

<b>d. Ağırlıklarına Göre Faaliyetlerin Maliyetleri</b>					
<b>Faaliyet</b>	<b>Faaliyet Hacmi (1)</b>	<b>Ağırlık (2)</b>	<b>1x2</b>	<b>Yüzde Pay</b>	<b>Toplam Maliyet</b>
Randevu oluşturma	200	1	200	1,4	12.040
Hasta kayıt	400	2	800	5,5	47.300
Teşhis ve tedavi	4.500	3	13.500	93,1	800.660
<b>Toplam</b>			<b>14.500</b>	<b>100</b>	<b>860.000</b>

  

<b>e. Net Gerçekleşebilir Değere Göre Faaliyetlerin Maliyeti</b>					
<b>Faaliyet</b>	<b>Faaliyet Hacmi (1)</b>	<b>Ağırlık (2) x Tahmini Gelir (3)</b>	<b>1x2x3</b>	<b>Yüzde Pay</b>	<b>Toplam Maliyet</b>
Randevu oluşturma	200	1 x 2	400	0,1	860
Hasta kayıt	400	2 x 2	1.600	0,5	4.300
Teşhis ve tedavi	4.500	3 x 25	337.500	99,4	854.840
<b>Toplam</b>			<b>339.500</b>	<b>100</b>	<b>860.000</b>

Faaliyetlerin standart sürelerine göre miktar, fiyat ve verim sapmalarına ilişkin bulgular Tablo-4-5-6’da özetlenmiştir. Sapmalar, faaliyetlerin değişken maliyetleri ve dağıtım sonrası toplam maliyet paylarına göre hesaplanmıştır. Randevu oluşturma faaliyetine ilişkin performans sonuçları Tablo-4’te verilmiştir.

**Tablo-4: Randevu Oluşturma Faaliyeti – Performans Raporu Özeti**

Fiili Maliyet	Esnek Bütçe (Fiili Süre)	Esnek Bütçe (Standart Süre)	Planlanan Kapasite
$(200 \times 2) \times 11,5 = 4.600 \text{ ₺}$	$(200 \times 2) \times 10 = 4.000 \text{ ₺}$	$(200 \times 2) \times 10 = 4.000 \text{ ₺}$	$(250 \times 2) \times 10 = 5.000 \text{ ₺}$
Fiyat Sapması = 600 ₺ Olumsuz	Miktar Sapması = 0		Kapasite Sapması = 1.000 ₺ Olumsuz
Verim Sapması = ₺ 600 Olumsuz			
Toplam Maliyetler			
Fiili Maliyet	Gerçek Düzeyde Bütçelenen Maliyet	Standart Düzeyde Bütçelenen Maliyet	Standart Düzeyde Yüklenen Maliyet
10.320 ₺	15.000 ₺	$(250 \times 4) \times 15 = 15.000 \text{ ₺}$	$(200 \times 4) \times 15 = 12.000 \text{ ₺}$
Bütçe Sapması: 4.680 ₺ Olumlu		Verim Sapması: -0-	Kapasite Sapması: 3.000 ₺ Olumlu
Toplam Verim Sapması 4.680 ₺ Olumlu			
Değişken maliyetler için maliyet faktörü: Her randevudaki işlem sayısı			
Bütçe		Fiili	
Randevu sayısı	250	200	Randevu sayısı
Randevu Süresi	2	2	Randevu süresi
Randevu başına maliyet	10	11,5	Randevu başına maliyet
			15
			17,2

Randevu oluşturma faaliyetine ilişkin değişken maliyetlere göre fiyat, verim ve kapasite sapması olumsuz, dağıtılan maliyet toplamına göre ise bütçe, verim ve kapasite sapmalarının olumlu olduğu tespit edilmiştir. Hasta kayıt faaliyeti performans sonuçları Tablo-5’te verilmiştir.

**Tablo-5: Hasta Kayıt Faaliyeti – Performans Raporu Özeti**

Fiili Maliyet	Esnek Bütçe (Fiili Süre)	Esnek Bütçe (Standart Süre)	Planlanan Kapasite
$(400 \times 2) \times 6,75 = 5.400 \text{ ₺}$	$(400 \times 2) \times 7 = 5.600 \text{ ₺}$	$(400 \times 3) \times 7 = 8.400 \text{ ₺}$	$(500 \times 3) \times 7 = 10.500 \text{ ₺}$
Süre Sapması = 200 ₺ Olumlu	Miktar Sapması = 2.800 ₺ Olumsuz		Kapasite Sapması = 2.100 ₺ Olumsuz
Verim Sapması = 2.600 ₺ Olumsuz			
Toplam Maliyetler			
Fiili Maliyet	Gerçek Düzeyde Bütçelenen Maliyet	Standart Düzeyde Bütçelenen Maliyet	Standart Düzeyde Yüklenen Maliyet
13.760 ₺	18.000 ₺	$(500 \times 3) \times 12 = 18.000 \text{ ₺}$	$(400 \times 3) \times 12 = 14.400 \text{ ₺}$
Bütçe Sapması = 4.240 ₺ Olumsuz	Verim Sapması = 0		Kapasite Sapması = 3.600 ₺ Olumlu
Toplam Verim Sapması: 4.240 ₺ Olumsuz			
Değişken maliyetler için maliyet faktörü: Her hasta kaydındaki işlem sayısı			
Bütçe		Fiili	
Kayıt sayısı	500	400	Kayıt sayısı
Kayıt süresi	3	2	Kayıt süresi
Kayıt başına maliyet	7	6,75	Kayıt başına maliyet
			12
			17,2

Hasta kayıt faaliyetine ilişkin değişken maliyetlere göre miktar, verim ve kapasite sapması olumsuz, dağıtılan maliyet toplamına göre ise bütçe ve verim sapmalarının olumsuz olduğu tespit edilmiştir.

Teşhis ve tedavi faaliyeti performans sonuçları Tablo-6’da verilmiştir.

**Tablo-6:** Teşhis ve Tedavi Faaliyeti – Performans Raporu Özeti

Fiili Maliyet	Esnek Bütçe (Fiili Süre)	Esnek Bütçe (Standart Süre)	Planlanan Kapasite	
$(4.500 \times 5) \times 8,55 = 192.500 \text{ ₺}$	$(4.500 \times 5) \times 7,5 = 168.750 \text{ ₺}$	$(4.500 \times 4) \times 7,5 = 135.000 \text{ ₺}$	$(5.000 \times 4) \times 7,5 = 150.000 \text{ ₺}$	
Fiyat Sapması = 23.750 ₺ Olumsuz	Miktar Sapması = 33.750 ₺ Olumlu		Kapasite Sapması = 15.000 ₺ Olumsuz	
Verim Sapması = 10.000 ₺ Olumlu				
Toplam Maliyetler				
Fiili Maliyet	Gerçek Düzeyde Bütçelenen Maliyet	Standart Düzeyde Bütçelenen Maliyet	Standart Düzeyde Yüklenen Maliyet	
774.000 ₺	640.000 ₺	$(5.000 \times 8) \times 16 = 640.000 \text{ ₺}$	$(4.500 \times 8) \times 16 = 576.000 \text{ ₺}$	
Bütçe Sapması = 64.000 ₺ Olumlu	Verim Sapması = 0		Kapasite Sapması = 64.000 ₺ Olumlu	
Toplam Verim Sapması: 64.000 ₺ Olumlu				
Değişken maliyetler için maliyet faktörü: Teşhis ve tedavi süresi		Toplam maliyetler için maliyet faktörü: Hasta teşhis ve tedavi süresi		
	Bütçe	Fiili	Bütçe	Fiili
Hasta sayısı	5.000	4.500	5.000	4.500
Teşhis/tedavi süresi	4	5	8	10
Teşhis/tedavi başına maliyet	7,5	8,55	16	17,2

Teşhis ve tedavi faaliyetine ilişkin değişken maliyetlere göre fiyat ve kapasite sapması olumsuz, dağıtılan maliyet toplamına göre ise bütçe, kapasite ve verim sapmalarının olumlu olduğu tespit edilmiştir.

Hesaplama sonucu elde edilen bulgulardan, olumsuz sapmaların analiz edilerek saptmaya neden olan faktörün ortadan kaldırılması veya iyileştirilmesi, olumlu saptmalarda ise faaliyet etkinliğinin daha da artırılması amacıyla her bir faktörün sürekli iyileştirilmesi gerekecektir.

Poliklinik hizmetlerine ilişkin maliyet dağıtım sonuçları Tablo-7’de verilmiştir.

**Tablo-7:** Poliklinik Hizmetleri Maliyeti

Faaliyet	Maliyet Sürücüsü	Değişken Maliyetler	Dağıtılan Maliyetler	Toplam Maliyet
Randevu oluşturma	Randevu oluşturma süresi	12.600	10.320	22.920
Hasta kayıt	Kayıt süresi	9.400	13.760	23.160
Teşhis ve tedavi	Teşhis ve tedavi süresi	180.500	774.000	954.500
Kullanılan kapasite		202.500	798.080	1.000.580
Kullanılmayan kapasite		-	61.920	61.920
<b>Toplam</b>		<b>202.500</b>	<b>860.000</b>	<b>1.061.500</b>

Dağıtım sonuçlarına göre, kullanılmayan kapasiteye ilişkin maliyet tutarı ve temel faaliyetlerin değişken ve dağıtılan maliyet payları, hangi

maliyet türü ve hangi faaliyet düzeyine odaklanılarak maliyet yönetiminin gerçekleştirilmesi gerektiğine ilişkin bilgiler vermektedir.

## 7. SONUÇ

Maliyet yapısının değişmesi, gerçeğe uygun maliyet bilgilerine ulaşmak için yeni yöntem arayışlarını da artırmıştır. Bu yeni yöntem arayışları, önce faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin, sonra da zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulama alanını genişletmiştir. Son olarak ise faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin üçüncü neslini ifade eden performans dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, henüz sınırlı sayıda da olsa çeşitli çalışmalarda incelenmeye başlanmıştır.

Önceki iki nesil FTM'nin eksikliklerini gidermek ve etkinliğini sağlamak amacıyla önerilen bu yeni nesil FTM'nin hem geleneksel FTM'den, hem de ZEFTM'den bazı farklılıkları bulunmaktadır. PDFTM yönteminin en önemli farkı, performans ölçümünün maliyet hesaplama sürecine dahil edilmesidir. Performans ölçümünün maliyetleme sürecine dahil edilmesiyle ortaya çıkan bu farklılık, standart maliyet yönteminin uygulama ilkelerini barındırmaktadır. PDFTM'nin diğer önemli bir farkı da maliyetleme süreci ile ilgilidir. Maliyetleme süreci geleneksel FTM'de beş, ZEFTM'de altı aşamada tamamlanırken, PDFTM'de süreç dokuz aşamada tamamlanmaktadır. Hem maliyetleme sürecinin uzaması, hem de ihtiyaç duyulan verilerin toplanmasında katlanılması gereken maliyetlerin yüksekliği yöntemin uygulanmasında temel sınırlayıcılar olarak değerlendirilebilir. Ayrıca yöntemde kullanılacak standartların tahminlerinde yaşanacak güçlükler de yöntemin uygulanmasını sınırlandırabilecek bir etken olarak ifade edilebilir.

Hem işlem süreçlerinin uzunluğu, hem de performansın ölçümü için standartların belirlenmesine ilişkin güçlük, yeni nesil FTM'nin en önemli dezavantajlarından biridir. Buna karşılık, etkinlik ve verimliliğin hesaplanmasına imkan tanınması, sorumluluk muhasebesi ve maliyet yönetimi açısından ilgililere önemli bilgiler sunması yeni yöntemin en önemli avantajıdır. Dinamik performans ölçümlerinin kullanılması, faaliyetlerin sürekli iyileştirilmesinde önemli bir araç olacaktır.

Avantaj ve dezavantajlarının belirlenmesine yönelik hem akademik çalışmalarda, hem de uygulamada PDFTM'nin uygulanabilirliğinin test edilmesine ilişkin daha fazla katkıya ihtiyaç vardır.

Önerilen yeni nesil FTM'nin eski üretim sistemlerine odaklanılarak geliştirildiği göz önüne alındığında, yeni üretim ortamlarına uygun maliyet yöntemlerinin geliştirilmesinin kaçınılmaz olduğu söylenebilir.

Geleneksel üretim ortamları esas alınarak hesaplanan maliyetlerin, günümüz yeni üretim ortamına uygun şekilde ve teknoloji muhasebesi esas alınarak hesaplanmasına yönelik tekniklerle ilgili çalışmaların yapılması,

maliyetlerin tam zamanlı ve gerçeğe uygun hesaplanmasına katkı sağlayacaktır.

## KAYNAKÇA

- Ali, A. M. M. (2019). The role of performance focused activity based costing (PFABC) in productivity improving and performance evaluating, case study in the general company for tire industry in Najaf-Iraq. *International Journal of Multidisciplinary Research and Publications (IJMRAP)*, 2(6), 35-41.
- Altuğ, O. (2006). *Maliyet Muhasebesi*. 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Atmaca, M. & Terzi, S. (2007). Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Aralık, 367-384.
- Bekçi, İ. & Negiz, N. (2011). Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin inşaat taahhüt işletmelerinde uygulanması. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, XXX(2), 119-136
- Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1988). Measure costs right: Make the right decisions. *Harvard Business Review*, September – October, 1988, 96-103.
- Cooper, R. & Kaplan, S. R. (1992). Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage. *Accounting Horizons*, 6(3), 1-13.
- Cooper, R. (1988). The rise of activity-based costing – part one: What is an activity-based cost system. *Journal of Cost Management*, Summer, 45-54.
- Emblemsvåg, J. (2003). *Life-cycle costing: Using activity-based costing and monte carlo methods to manage future costs and risk*. New Jersey: John Wiley&Sons.
- Gökten, S. & Saler, Ş. M. (2019). Dinamik değişimlere uyarlanabilir bir sistem: Zamana dayalı maliyetleme ve avantajlarını doğrulayan bulgular. *İşletme Araştırmaları Dergisi (İAD)*, 11(1), 625-640. <https://doi.org/10.20491/isarder.2019.624>
- Kaplan, R. S. & Anderson, S. R. (2007). *Time-driven activity based costing - a simpler and more powerful path to higher profits*. USA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*, 82(11), November, 131-138.
- Kartal, A. vd. (2009). *Maliyet muhasebesi*. (Ed. Kerim Banar), 7. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üni. Yayını No: 1524.
- Kowsari, F. (2013). Changing in costing models from traditional to performance focused activity based costing (PFABC). *European Online Journal of Natural and Social Sciences*, 2(3), Special Issue on Accounting and Management, 2497-2508.

- Moghri, A. E. at. all. (2017). Performance focus on activity based costing model, evaluation at Sina bank. *Journal of Interdisciplinary Research*, 110-120.
- Namazi, M. (2009). Performance focused ABC: A third generation of activity based costing system. *Cost Management Journal*, 23(5), Sep/Oct., ABI/INFORM Global, 34-46.
- Öker, F. (2003). *Faaliyet tabanlı maliyetleme*. İstanbul: Literatür Yayınları.
- Özen, İ. (2020). Teknoloji muhasebesi. *Turkish Studies*, 15(6), 751-771. <https://dx.doi.org/10.7827/TurkishStudies.44555>
- Öztürk, M. S. & Alsamarrai, S. (2019). Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme ve bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak, (81), 121-142.
- Rajasekaran, V. & Lalitha, R. (2010). *Cost Accounting*. South Asia: Pearson Education.
- Sarokolaei, M. A., Bahreini, M. & Bezenjani, F. P. (2013). Fuzzy performance focused activity based costing (PFABC), *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 75, 346-352.
- Sharan, A. D. vd. (2016). Understanding time-driven Activity-based costing. *The Business of Medicine*, 29(2), March, 62-65.
- Şakrak, M. (1997). *Maliyet yönetimi*. İstanbul: Yasa Yayınları.
- Tse, M.S.C. & Gong, M.Z. (2009). Recognition of idle resources in time-driven activity based costing and resource consumption accounting models. *The Journal of Applied Management Accounting Research*, 7(2), 41-54.
- Yükçü, S. (2005). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. 5. Baskı, İzmir: Birleşik Matbaacılık.

## PERFORMANSA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

---

### **Etik Beyanı:**

Çalışmanın yazarları olarak; bu çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde etik kurallara uyulduğunu beyan ederiz. Editörlerin ve Yayınevinin yazarlar tarafından beyan edilen bu hususta ve metinde yer verdikleri bilgi ve görüşler karşısında herhangi bir sorumluluğu bulunmaz. Tüm sorumluluk çalışmanın yazarlarına aittir.

### **Yazar Katkıları:**

Dr. İrfan ÖZEN, çalışmanın gerek literatür gerekse veri toplama, analiz ve analiz bulgularının değerlendirilmesinden oluşan sürecin tamamına katkı sağlamıştır.

Tek yazarlı bu çalışmada yazarın katkı oranı: %100'dür.

### **Çıkar Beyanı:**

Yazarın bu çalışma ile ilgili herhangi bir çıkar çatışması yoktur.

*Dr. İrfan ÖZEN*