

YENİ PERFORMANS ÖLÇÜM YÖNTEMLERİ (FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME, PERFORMANS KARNESİ VE EKONOMİK KATMA DEĞER) ENTEGRASYONU VE ÖRNEK BİR UYGULAMA

Şükran GÜNGÖR TANÇ*

ÖZET

İşletmelerin değişen çevre koşulları, küreselleşme ve artan rekabet şartları içinde faaliyetlerini sürdürebilmeleri çok çeşitli faktörlere bağlıdır. Bunlardan biri de etkin bir şekilde işleyen performans ölçüm sistemidir. Bu kapsamda çok çeşitli performans ölçüm yöntemleri bulunmaktadır. Ancak yönetim muhasebesi kapsamında kullanılan en etkin performans ölçüm yöntemlerinin başında Faaliyete Dayalı Maliyetleme (FDM), performans arnesi (Balanced Scorecard) ve Ekonomik Katma Değer (EKD) gibi yöntemler gelmektedir. Zira FDM ve performans karnesi, yöneticilere “değer yaratma” kararını vermek için ihtiyaç duydukları bilgiyi sağlarken; EKD bir karar sistemi olup, performans ölçümünü sağlar ve değer yaratmak için yönetimi motive eder.

Bu bağlamda çalışmanın temel amacı söz konusu yöntemlerin entegrasyonu ve bunun sonucunda da işletme finansal işlemleri üzerinde yarattığı değer gösterilmesidir. Örnek uygulamayla ortaya konan sonuçlar; FDM, performans karnesi ve EKD yöntemlerinin bir bütün olarak göz önüne alındığında, elde edilen sonuçlara göre yapılan örnek bir uygulama sonucuna göre “vergi sonrası faaliyet karı” 4.128 TL iken EKD kârı 3.948 TL olarak hesaplanmış olup elde edilen sonuçlar daha doğru ve alınacak kararlar açısından da daha sağlıklı bilgi üretilebildiği görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: FDM, Performans karnesi, EKD, Performans ölçümü.

*Yrd. Doç. Dr., Nevşehir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, sgungor@nevsehir.edu.tr

NEW PERFORMANCE MEASUREMENT (ACTIVITY BASED COSTING, BALANCED SCORECARD AND ECONOMIC VALUE ADDED) INTEGRATION AND APPLYING A CASE

ABSTRACT

In changing environmental conditions, globalization and increasing competition, businesses sustainable actions depend on various factors. An effectively operating Performance Measurement System is one of them. In this context, wide variety of performance measurement methods being used. However the most effective performance measurement systems mostly used in context of managerial accounting are Activity Based Costing (ABC), Balanced Scorecard, and Economic Value Added (EVA). ABC and Balanced Scorecard methods provide the information that needed by the managers for decision making of creating value. On the other hand EVA is a decision system which provides performance measurement and motivates the management for creating value.

In this context, the main objectives of this study are integration of the mentioned systems and the presentation of the value that these systems created on the managements financial operation. The results which are presented in the case study: When ABC, Balanced Scorecard and EVA methods addressed as a whole, the operating profit after tax is calculated as 4.128 TL and EVA profit is calculated as 3.948 TL. The results are more accurate and in terms of decisions to be made more healthy informations are produced.

Key Words: *Activity based costing, Balanced scorecard, Economic value added, Performance measurement.*

1. GİRİŞ

Günümüz rekabet ortamında sadece finansal başarı değerlendirme ölçülerini dikkate alarak hareket etmek, işletmelerin kritik alanlar üzerine odaklanamamalarına veya çok daha belirgin başarı hedefleri koyamamalarına neden olmaktadır. Bu bağlamda işletmelerin finansal olmayan başarı ölçülerini de dikkate almaları ve buna uygun stratejiler geliştirmeleri gerekmektedir. İşletmelerde -sadece finansal göstergelerin dikkate almayı- finansal olmayan göstergeleri de dikkate alan performans ölçüm yöntemlerinden biri performans karnesidir. Söz konusu performans karnesi; FDM ve EKD yöntemleri ile bütünleşik bir şekilde gelişmiş birçok ülkedeki işletmeler tarafından modern performans ölçümü ve yönetimi aracı olarak kullanılmaktadır.

İşletmelerde, finansal göstergelere ek olarak finansal olmayan göstergeleri de dikkate alan performans ölçüm yöntemlerinden birisi performans karnesidir. Söz konusu performans karnesi, FDM ve EKD yöntemleri ile bütünleşik bir şekilde, gelişmiş birçok ülkedeki işletmeler tarafından modern performans ölçümü ve yönetimi aracı olarak kullanılmaktadır.

FDM ve performans karnesi, yöneticilere “değer yaratma” kararını vermek için ihtiyaç duydukları bilgiyi sağlar. EKD ise bir karar sistemidir; performansı ölçer ve değer yaratmak için yönetimi motive eder. Bu bağlamda söz konusu yöntemler çağdaş performans ölçüm yöntemleri olarak adlandırılabilir. Bu yöntemlerin bütünleştirilmesi ise, performans ölçümünde daha etkin bir sonuç sağlayacaktır. Zira işletme başarısı firmanın değerini artırma (değer yaratmak) olarak kabul edildiğine göre, bu değer yaratılırken FDM yönteminin çıktıları, performans karnesi yöntemi aracılığı ile kullanılmakta ve pay sahiplerine değer yaratılmış olmaktadır.

Çalışmanın temel amacı önemli performans ölçüm yöntemi olarak görülen FDM, performans karnesi ve EKD bugünün dinamik ve rekabetçi iş çevresinde işletme başarısının daha fazla olmasına yardımcı olmasının tespit edilmesidir. Ayrıca söz konusu yöntemlerin entegre bir şekilde kullanılması ile işletmede ulaşılabilecek gerçek karın nasıl elde edileceği örnek bir uygulama ile gösterilmeye çalışılmıştır.

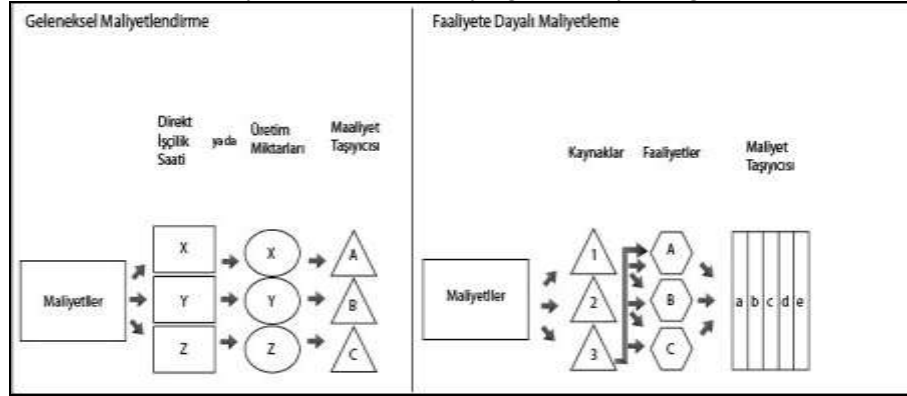
2. FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME

Faaliyete dayalı maliyetleme kavramının temeli; “faaliyet tabanlı bilgi” ve “faaliyet tabanlı yönetim” kavramlarına dayanmaktadır. Faaliyet tabanlı bilgi kavramsal olarak, Oliver Williamson’ın “piyasalar ve hiyerarşi” kavramı ile Micheal Poter’ın “değer zinciri” yaklaşımından ortaya çıkmıştır. Bu kavram çerçevesinde, yönetim muhasebesinde uygulanacak yeni bir yaklaşımın faaliyetlere yönelik bilgi tabanı üzerinde kurulması gereği vurgulanmaktadır (Karacan & Arslanoğlu, 2005:19).

Faaliyete dayalı maliyetleme yaklaşımı, geleneksel maliyet muhasebesi uygulamalarındaki eksiklikleri gideren bir yaklaşımdır. Çünkü üretim alanındaki yeni gelişmelere bağlı olarak maliyetlerin yapısı değişmiş, teknoloji ve otomasyonla ortaya çıkan ilerlemeler ve bunların üretimde kullanılması, teknolojiye bağlı amortisman, enerji, mühendislik ve uzman işçilik gibi maliyetlerin önemini artırmış, bunun sonucu olarak toplam maliyet içerisinde direkt işçiliğin payı azalırken, genel üretim maliyetlerinin payı artmıştır (Civelek & Özkan, 2008: 623–624). Tabiatıyla geleneksel

maliyet muhasebe uygulamalarında genel üretim maliyetlerinin mamüllere yüklenmesinde kullanılan doğrudan işçilik maliyeti, doğrudan işçilik saati gibi dağıtım ölçüleri de önemini kaybetmiş ve muhasebeciler arasında mamül maliyetlerinin yanlış hesaplandığı ve işletme kararlarında yanlışlığa düşüleceği görüşü ortaya çıkmıştır. Geleneksel maliyet muhasebesi uygulamalarına alternatif olarak FDM yaklaşımı geliştirilmiştir. Söz konusu sistemin işleyişi aşağıdaki şekilde sunulmuştur:

Şekil 1. Geleneksel yöntem ve FDM' ye göre maliyet dağıtımı



Kaynak: Shinder & McDowell, 1999: 1

Şekil 1' den de anlaşılacağı gibi geleneksel maliyet yönteminde maliyet taşıyıcısı (mamul ya da hizmet, bölüm gibi) unsurlara tükettikleri dağıtım ölçüsü tespit edilmeden, tek bir faaliyet hacmine göre maliyetler dağıtılmaktadır. Oysaki FDM yöntemi maliyet taşıyıcılarına, faaliyet maliyetlerini tükettikleri ölçüde pay vermektedir.

Genel üretim maliyetlerinin mamüllere yüklenmesindeki geleneksel yaklaşıma alternatif bir yaklaşım olarak ortaya çıkan FDM, sadece bir maliyet dağıtım yaklaşımı olarak kalmamıştır. Faaliyete dayalı yönetim, faaliyete dayalı bütçeleme, faaliyete dayalı performans ölçümü, faaliyete dayalı maliyet azaltımı gibi konularla bütünleşerek yönetim muhasebesi alanının ilgi odağı haline gelmiştir (Shinder & McDowell, 1999: 1). Ayrıca FDM yöntemi işletme kârlılığı ve müşteri memnuniyetinin sağlanmasında da yönetime yardımcı olmaktadır. Özellikle FDM yöntemi maliyet düşürme, üretim süreçlerinin iyileştirilmesi, üretim planlama, karma üretim programı ve fiyatlama gibi yönetimin alacağı kararlarda kapsamlı bilgi sağlamaktadır (Horngren et al, 2005: 152–153). Ancak FDM yöntemi üretilen mal ya da

hizmetin maliyetinin belirlenmesinde önemli bir role sahiptir. Bununla birlikte yöneticiler; FDM yönteminin hâsılat, üretim miktarı, müşteri tatmini, pazar payı, çalışanların motivasyonu gibi faktörler üzerine etkisini de görmek istemektedirler. Bu yüzden maliyet bilgisi kendi başına maksimum değer yaratılmasında yetersiz kalmakta ve işletmeler diğer performans ölçüm tekniklerine de ihtiyaç duymaktadırlar. Bunlardan bir diğer performans ölçüm yöntemi de aşağıda incelenecek olan performans karnesidir.

3. PERFORMANS KARNESİ

Performans karnesi, Robert Kaplan ve David Norton tarafından işletmelerin vizyon ve stratejilerini amaçlara dönüştürmek için ortaya atılmış bir performans ölçüm aracıdır (Shinder & McDowell, 1999: 2). Performans karnesi, performans ölçümünde geleneksel finansal ölçüler ile finansal olmayan ölçüleri birleştirerek işletme yöneticilerine, yönettikleri faaliyetler hakkında daha uygun ve daha kapsamlı bilgiler sağlayan bir yaklaşımdır (Cobbold & Lawrie, 2001: 2).

Performans karnesi, sadece işletmelerin vizyonlarını ve stratejilerini faaliyetlere dönüştüren performans ölçüm sistemi değil, aynı zamanda bir yönetim sistemidir. Bu çerçevede, performans karnesi işletmelerin stratejik performans sonuçlarının sürekli olarak iyileştirilmesi açısından hem işletme içine hem de işletme dışına yönelik geri besleme sağlamaktadır (Arveson, 1998: 1).

Performans karnesi işletmelerde her bir stratejiye bağlı olan farklı ölçüleri göz önünde bulundurmaktadır. Söz konusu yöntemle örgütün ve bireylerin performanslarının ölçülmesi, stratejik planlama sürecinin bir parçası haline getirilmektedir. Bu nedenle performans karnesi, yönetsel performans ölçüp geliştirmeye ve stratejiler oluşturmaya yönelik yöntemler bütünü olarak kabul edilmektedir (Ergun, 2002: 9). Performans karnesi, yöneticilere işletmelerin başarılı oldukları alanlara yönelmelerine yardımcı olmakta ve işletmelerin değer yaratan faaliyetleri üzerine yoğunlaşılmasına ve değer yaratmayan faaliyetlerin en aza indirilmesine de yardımcı olmaktadır.

Performans karnesi, işletme yöneticilerine işletmenin doğru faaliyet alanlarına yönelmesi, işletmenin değer yaratmayan faaliyetlerinin en aza indirilmesi ve değer yaratan faaliyetlerin iyileştirilmesi konularında yardımcı olan bir ölçüm yöntemidir.

Kaplan ve Norton' a göre geleneksel performans ölçümü anlayışı geleneksel finansal ölçüm sonuçlarını göstermekte olup söz konusu sonuçlar sadece tek başına kritik başarı faktörü değildir. Performans karnesi ise, sadece geçmiş finansal sonuçlarla ilgili bilgileri değil, aynı zamanda uzun dönemde işletmenin mevcut kapasitesinin, müşterilerinin, tedarikçilerinin, çalışanlarının, üretim süreçlerinin, teknoloji ve yeniliklerle ilgili olarak işletmeye gelecekte nasıl bir değer yaratılacağı ile ilgilenmektedir (Arveson, 1998: 1).

Performans karnesi genellikle finansal performans, müşteriler, içsel süreçler ve öğrenme ve büyüme gibi dört ana bölümden oluşmaktadır. İşletmenin stratejisi piyasa değerini artırmak ve işlem maliyetlerini azaltmaksa, ölçümler birim başına maliyeti ve piyasa değerini içerebilir. Bir başka işletme finansal göstergelerini, fiyat ve kâr marjlarına odaklı seçebilir. Her bir değişken ile birlikte gelen inisiyatifler, ölçümler, hedefler ve amaçlar bulunmaktadır. Böylece “Ölçtüğümüzü Yönetiriz” sözü geçerli olmaktadır. Performans karnesinin değer yarattığını gösteren bir sebep ise işletme faaliyetleri ve değerleri ile ilgili farkındalık yaratmasıdır (Shinder & McDowell, 1999: 3). Performans karnesi yöntemine göre performans ölçüm göstergeleri şöyledir (Kaplan & Norton, 2006: 6):

Finansal Göstergeler: İşletmenin finansal performansı üzerine pay sahiplerinin beklentileri nelerdir?

Müşterilerle İlgili Göstergeler: İşletme finansal amaçlarına ulaşmak için müşterileri üzerinde nasıl bir değer yaratılabilir?

İçsel Süreçlerle İlgili Göstergeler: Müşterilerimizi ve pay sahiplerini tatmin edecek işletme içi üstünlük nasıl sağlanabilir?

Öğrenme ve Büyüme İle İlgili Göstergeler: İşletmenin maddi olmayan duran varlıklarından; çalışanlarına, işletme sistemine ve işletme kültürüne kadar kritik göstergelerin iyileştirilmesi nasıl sağlanabilir?

Yukarıdaki dört bakış açısı da sebep-sonuç ilişkisi içerisinde birbirleri ile bir zincir halkaları şeklinde bağlanmaktadır. Bu bakış açılarının oluşum ve sonuçları şekil 2' de görülmektedir.

Şekil 2: Performans karnesinde yer alan unsurlar



Kaynak: Morisawa & Kurosaki; 2003: 6

Performans karnesi, işletmedeki önemli farklılıkları kapsamına aldığı zaman, örgütün kendine özgü sorunlarının daha esnek bir şekilde ele alınması sağlanacaktır. Eğer işletme amaçlarının kapsamı dar bir şekilde tanımlanmış ya da hiç belirlenmemiş ise performans sınırlanabilecektir. Bu bağlamda çalışanların performans karnesini benimseme ve kavrama düzeyi güçleşebilecek ve işletmede örgütsel birlik de sağlanamayacaktır (Morisawa & Kurosaki; 2003: 6).

Performans karnesi işletmelerin dört farklı alanda değer yaratmasına katkı sağlamaktadır. Söz konusu katkılar:

1. En İyi Toplam Maliyet: İşletmelere tutarlı, düşük maliyetli ve zamanlı mamul ya da hizmet sunulması,
2. Üretim Liderliği: İşletmelere mevcut ulaşılabilecek performansları ölçüsünde mamul ya da hizmet sunulması,
3. Müşteri Çözümleri: Müşterilerin problemlerini çözecek mamul ya da hizmetle ilgili teknik bilgi sağlanması,
4. Sistem Platformu: İşletmelerin mamul ya da hizmetle ilgili standart üretim koşullarının oluşması sağlanmasıdır.

Bütün hususlar değerlendirildiğinde performans karnesi yönteminin işletmelere sağladığı en önemli fayda maddi olmayan duran varlıklar üzerinde değer yaratılması olarak kabul edilebilir. Maddi olmayan duran

varlıklar; işletmenin çalışanları, teknolojisi, kültürü ve liderlik gibi faktörlerdir. Maddi olmayan duran varlıklar işletme stratejileri üzerinde yeni bir güç yaratır. İşletmede oluşan bu tür güçler sinerji yaratarak, diğer işletmelere karşı süreklilik sağlayan bir rekabet avantajı sağlanmış olacaktır (Kaplan & Norton, 2006: 10). Performans karnesi kapsamında stratejik planların başarısız olmasının önünde dört engel bulunmakta olup söz konusu engeller (Evans, 2002: 2):

- *Vizyon Engeli*: Örgütteki hiç kimse örgütün stratejisini anlamaması.
- *İnsan Engeli*: Çoğu çalışan örgüt stratejisi ile bağlantısı olmayan amaçlara ulaşılma istenmesi.
- *Kaynak Engeli*: Zaman, enerji ve para, örgüt için kritik olan faktörlere dağıtılmaması.
- *Yönetim Engeli*: Yönetim, işletme stratejileri üzerinde çok az zaman harcamaktadır. Buna karşın, kısa dönemli kararlar üzerinde çok fazla zaman harcamaktadır. Bu nedenle yeni bir haberleşme stratejisine ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla bu tür eksiklikleri de göz önünde bulunduran yöntem performans karnesidir.

Performans karnesi uygun şekilde yürütülürse, yöneticilerin performansını etkileyen birçok faktörün takip edilebilmesine yardımcı olabilen bir yönetim sistemidir. Ancak finansal sorumluluktan yoksundur. Hissedarlar stratejinin uygulanmasını yönetime bildirirler. Çünkü birincil endişeleri yatırımlar üzerinden yeterli bir kazanç sağlamaktır. Performans ölçümlerinin doğru sonuçlandırıp sonuçlandırılmadığı konusunda yardımcı olan yöntem ise EKD' dir. Kaplan' ın da ifade ettiği gibi "EKD" yi yaratmak başarılı bir stratejinin ideal bir sonucudur ve bu neye ulaşmaya, neyi yapmaya çalıştığımızın bir göstergesidir (Shinder & McDowell, 1999: 3)."

4. EKONOMİK KATMA DEĞER

Ekonomik katma değer, bir işletmede yaratılan değeri izlemek için kullanılan bir ölçüdür. EKD, bir strateji değil; sonuçları ölçmemizi sağlayan bir araçtır. Stern Stewart tarafından ortaya atılan EKD ölçütü, işletmelerin performans ölçümü alanında karşılaştıkları problemlerin üstesinden gelmelerine yardımcı olmaktadır. İşletmelerde ekonomik değer olarak yönetilmeye ihtiyaç duyulan pek çok kalem bulunmaktadır (Shinder & McDowell, 1999: 4).

EKD, bir işletmenin sermaye üzerinden sağladığı kazanç ile bu sermayenin maliyeti arasındaki farklılığı ölçmektedir (Lawrie, 2001: 1). Hem pozitif hem de negatif olup, pozitif EKD işletme faaliyetleri sonucunda

ortaya çıkan hissedar değerini gösterirken, negatif EKD' nin ise hissedar değerini düşürdüğü söylenebilir (2GC, 2001: 1). Bu kapsamda EKD, bir işletmenin kazançlarının, sermaye maliyetini karşılayıp karşılamadığını ölçen bir yöntemdir. Ayrıca EKD, kârın hesaplanmasında sermayenin maliyetini de dikkate alarak, diğer ölçüm sistemlerinden farklılaştırmaktadır. Aslında EKD, içeriğinde performans ölçüm aracı olmaktan daha farklı özellikleri de bulundurulur. Bu sistem, finansal yönetimin ve teşvik sisteminin esasını oluşturarak, üst yönetimden en alt kademeye kadar, işletmelerin alacağı tüm kararlara kılavuzluk etmektedir. Bu durum, örgütte bulunan herkesin daha başarılı olmasına ve bunun sonucunda da daha güvenilir ve kusursuz bir işletme kültürünün oluşmasına yardımcı olur. Bütün bunların sonucunda EKD sayesinde hem hissedarların hem müşterilerin hem de çalışanların varlık düzeyi artmaktadır (Korkmaz & Özdemir, 2003: 33).

$EKD = Vergi\ Sonrası\ Faaliyet\ Kârı - (Ağırlıklı\ Ortalama\ Sermaye\ Maliyeti \times Toplam\ Sermaye)$ formülüyle hesaplanır.

EKD' nin bu formülüne göre, işletmelerin ekonomik katma değerini ve dolayısıyla hissedarların zenginliğini arttırmanın dört temel yolu bulunmaktadır (Gökçen, 2004: 108–109):

-*Maliyetleri Azaltarak, Vergi Sonrası Faaliyet Kârını Arttırmak.* Bunu sağlamak ancak yatırılan sermayeden daha fazla bir kâr elde etmek için faaliyetlerde etkinliği arttırmakla mümkün olur.

- *Vergi Sonrası Faaliyet Kârındaki Artışın, Sermaye Maliyetindeki Artıştan Daha Fazla Olacağı Yatırımlara Yönelmek.* Bu da ancak sermaye kârlılığının sermaye maliyetinden daha yüksek olan pozitif net bugünkü değere sahip yatırım projelerinin gerçekleştirilmesiyle mümkün olacaktır.

- *Sermaye Maliyetinde Vergi Sonrası Faaliyet Kârındaki Azalışa Nispeten Daha Fazla Tasarruf Sağlaması Durumunda Faaliyetlere Son Verilmesi.* Bu da ancak sermaye maliyetine oranla daha az kâr sağlayan faaliyetlere ve varlıklara yatırım yapmamakla mümkün olacaktır.

- *Toplam Sermaye Maliyetinin Minimum Olduğu Optimal Bir Sermaye Yapısı Oluşturmaktır.*

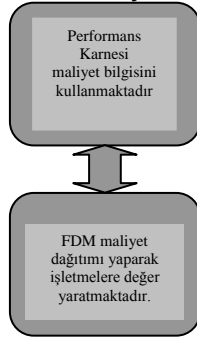
Sonuç olarak EKD, işletme finansmanının yönetiminde yıllık faaliyet bütçelemesinden, sermaye bütçelemesine, stratejik plânlamadan birleşme ve devralmalara kadar birçok alanda karar vermede rehber olarak kullanılan, ayrıntılı yeni bir yapı oluşturmaktadır (Korkmaz & Özdemir, 2003: 36).

4.1. Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Performans Karnesi

Faaliyete dayalı maliyetleme, doğru maliyetleme yaklaşımı ile daha doğru fiyatlandırma kararları alınmasına yardımcı olarak düşük maliyetli mamule düşük fiyat, yüksek maliyetli mamule yüksek fiyatla işletmelerin daha etkin rekabet şartları sağlamalarına yardımcı olabilir. FDM yaklaşımı ile ürün ve müşteri kârlılığı analiz edilerek, üst yönetimin karar alma sürecine etkili bir şekilde katkıda bulunmaktadır.. Birçok işletme FDM' yi performans karnesi için bir basamak olarak da kullanmaktadır (valuebasedmanagement.net).

FDM, genel üretim maliyetlerini mamullere dağıtmada kullanılan bir yaklaşım olmakla beraber faaliyetlerle ilgili geniş bir “veri kaynağı” oluşturmakta ve işletmenin diğer fonksiyonlarına ait bilgiler de sağlayabilmektedir. Bu sistemde kullanılan dağıtım anahtarları (hazırlık süresi, sipariş sayısı kalite kontrol gibi) ile performans karnesinde yer alan performans değerlendirme ölçütleri birbirleriyle paralellik göstermektedir (Ataman Akgül, 2004: 76).

Şekil 3: Faaliyete dayalı maliyetleme ve performans karnesi entegrasyonu



Şekil 3' den de anlaşılacağı gibi FDM yöntemi işletmelere maliyet dağıtımında katma değer yaratmaktadır. Performans karnesi yöntemi de FDM yönteminin sağladığı maliyet bilgilerini faaliyetlerinde kullanmaktadır. Bu yönüyle iki yöntem birbirleriyle örtüşmektedir (2GC, 2001: 2).

İşletmelerde sürdürülebilir bir raporlama için FDM ve performans karnesi yöntemi arasında bir bağ olmalıdır. Mesela işletmede finansal raporların aylık olarak yönetime sunulduğunu ve işletmenin temel amacının da diğer işletmelere göre fiyatta rekabet üstünlüğü yaratmak olduğunu kabul edelim. Burada işletmeye gerçek anlamda fiyatta rekabet avantajını

sağlayacak olan yöntem FDM' dir. Fiyatta rekabet avantajı sağlamak işletmelerin amaçlara ulaşmasında kullandığı bir stratejidir ve performans karnesi yönteminin bir girdisidir. Bu stratejiyi gerçekleştirirken kullanılan yöntem ise tabiatıyla FDM' dir (Turney, 2005: 1). Diğer yöntemlerde olduğu gibi FDM yönteminin de tek başına kullanımı yeterli olmamaktadır. FDM yönteminin EKD yöntemi ile birlikte kullanılması işletmelerin elde edeceği bilgilerin alınacak kararlarda kullanılabilirliğini de artıracaktır.

4.2. Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer

İşletmelerin FDM yöntemini kullanmalarının temel amacının, daha güvenilir maliyet bilgisine ulaşmak olduğu belirtilmişti. Güvenilir maliyet bilgisi işletmelerin kârlılıklarını ve rekabet edebilme durumlarını artırmakta ve bu yüzden de önemli bir yöntem olarak görülmektedir. Ancak FDM yöntemi çoğu zaman yönetimi ilgilendiren kararlarda doğrudan ve tek başına destekleyici güçte değildir (Roztocki, 1999: 1).

Yüksek tutarlardaki maliyetlerin daha doğru izlenmesi için geliştirilen FDM, bu tür maliyetlerin izlenmesinde etkin olmasına karşın, sermaye maliyetini göz ardı etmektedir. Bu bağlamda, sermaye maliyetinin dikkate alınması boyutunda, bazı yazarlarca FDM' nin EKD ile entegrasyonu savunulmaktadır (Bengü & Demirgüneş, 2005: 68). Bu birleştirilmiş sistemin FDM boyutu işlem maliyetlerine; EKD bileşeni ise sermaye maliyetine odaklanmaktadır (Roztocki, 1999: 1).

Faaliyete dayalı maliyetleme yönteminde, faaliyetlerden kaynaklanan maliyetlerin hesaplanmasına yoğunlaşılırken, toplam sermaye maliyetinin dikkate alınmaması nedeniyle bu yönde bir eksiklik hissedilmektedir. Faaliyete dayalı maliyetleme hesaplamalarında, amortismanlar dikkate alınırken kullanılan sermaye için katlanılan faiz giderleri göz ardı edilmektedir (Bengü & Demirgüneş, 2005: 68). Bu yaklaşımın aksine, EKD ve değer temelli performans ölçüm yöntemleri sermaye maliyeti ve hissedar değeri kavramlarına odaklanmaktadır.

İşletme yöneticileri hem maliyetleri hem de sermayeyi yönetmelerine yardımcı olacak performans ölçüm yöntemlerine ihtiyaç duymaktadır. FDM ve EKD, bu yöndeki ihtiyaçların karşılanabilmesi amacıyla birlikte çalışmaktadır (Bengü & Demirgüneş, 2005: 68).

Entegre edilen FDM ve EKD sistemine göre, bir mamul toplam maliyetinin üzerinde satılabildiği zaman ekonomik olarak kârlıdır. Diğer bir deyişle, bir mamulün ekonomik olarak avantajlı olabilmesi için, direkt maliyetler (işçilik ve malzeme), faaliyet giderleri (reklam, kira gibi) ve

sermaye maliyeti (sermaye kullanımı için gerekli olan maliyet) olmak üzere bütün maliyetler iyileştirilmelidir. Bu ilişki matematiksel olarak şu şekilde ifade edilebilir (Roztocki, 1999: 2):

FDM ve EKD Kârı = Satışlar – (Direkt Maliyetler + Faaliyet Giderleri + Vergi + Sermaye Maliyeti)

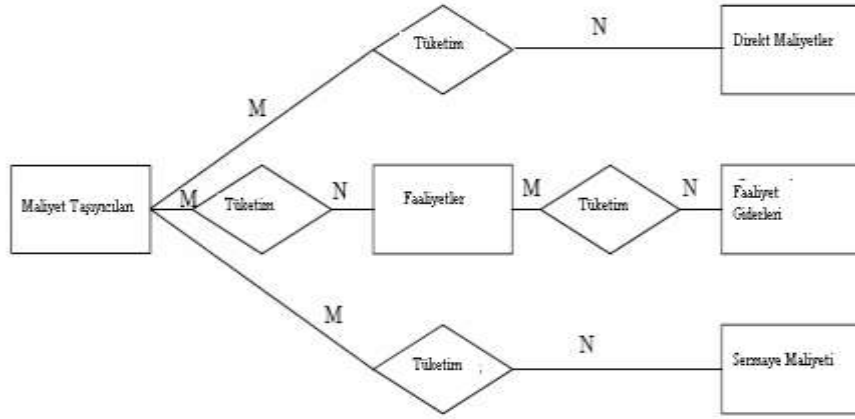
Pozitif FDM ve EKD Kârı, belirli bir mamul maliyetinin işletme için hissedar değeri yarattığını gösterirken; negatif FDM ve EKD Kârı hissedar kazancının yok olduğunu belirtmektedir. İşletmelerin toplam sermaye maliyeti ise aşağıdaki gibi ifade edilmekte ve hesaplanmaktadır (Roztocki, 1999: 2).

Sermaye Maliyeti = Sermaye X Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyet Oranı

Buradaki sermaye, işletmeye yatırılan net varlık tutarını ifade ederken; sermaye maliyet oranı ise faiz oranı, işletme riski, işletmenin finansal yapısı ve yatırımcıların beklentileri gibi birçok faktör göz önünde bulundurularak belirlenmektedir. EKD ile FDM' nin bütünleştirilmesi süreci, faaliyete dayalı maliyetleme sistemi temel alınarak yapılmaktadır. Farklılık, her faaliyetin toplam maliyetinin belirlenmesinde ortaya çıkmaktadır.

Genellikle FDM yöntemi, işletmede oluşan maliyetlerle ilgilenmekte ancak, faiz ve vergi öncesi kârı ya da faaliyet kârıyla ilgilenmemektedir. FDM yönteminin sonuçlarının analiz edilmesinde üretilen mamul ya da hizmetle ilgili sermayenin maliyeti göz önüne alınmamakta ve yönetimin yanlış kararlar almasına yol açabilmektedir. Örneğin bazı işletmelerin yüksek tutarlarda faaliyet kârları ortaya çıkabilir, bu durum her zaman pay sahiplerinin kazançlarının artması değildir. Eğer işletmenin sermaye maliyeti faaliyet kârından daha fazla ise işletmenin sermayesinin artması yerine sermayenin erimesi söz konusudur (Roztocki, 2000: 1).

Şekil 4: Faaliyete dayalı maliyetleme ve ekonomik katma değer entegrasyonu



Kaynak: Roztocki, 2000: 3

Şekilde de görüldüğü gibi maliyet taşıyıcısının maliyeti; direkt maliyetler (direkt ilk madde, direkt işçilik), faaliyet giderleri (genel yönetim, pazarlama, satış ve dağıtım ve Ar-Ge giderleri) ve sermaye maliyetinden (kullanılan sermaye maliyeti) oluşmaktadır. Burada iki yöntem arasındaki temel ilişki maliyet taşıyıcısının hem üretim maliyetlerini, hem faaliyet giderlerini hem de sermayenin maliyetini tüketmesidir. Bu yüzden iki yöntem tek başına bir performans ölçüsü olarak görülmemelidir.

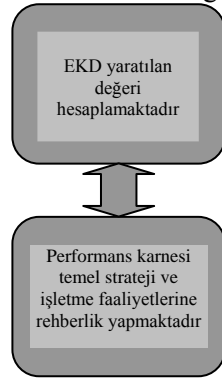
EKD yönteminin performans ölçümünde tek başına yetersiz kalması ile bu yöneme destek sağlayan FDM yöntemi ile birlikte hareket etmektedir. Bu yüzden iki yöntem birbirlerinin tamamlayıcısıdır. Üretim maliyetlerini ele almakta EKD ise sermaye maliyeti üzerine yoğunlaşmaktadır.

4.3. Performans Karnesi ve Ekonomik Katma Değer

EKD ve performans karnesi 1990' lı yıllarda gündeme gelmişlerdir. Söz konusu yöntemler işletmelerde hissedar değerinin artırılmasına odaklanmışlardır. EKD bir örgütün nispi değerini belirleyen performansının ölçümünde ve onun unsurlarını izlemeye etkili iken, performans karnesi stratejik ve faaliyet planlarının yönetimine rehberlik eden tamamlayıcı bir araçtır (Lawrie, 2001: 5).

Performans karnesinin finansal ölçümlerinin güvenilirliğinin artırılması için EKD hesaplanmakta ve elde edilen sonuçların doğruluğu test edilmektedir. Performans karnesi EKD' nin kullanılması ve sürdürülmesinde yönetime rehberlik etmektedir. EKD' nin hesaplanması sonucunda geçmişe yönelik beklentilerden ziyade daha çok uygulanan ölçüm ve hedeflerin geçerliliği test edilebilmektedir.

Şekil 5: Ekonomik katma değer ve performans karnesi entegrasyonu



Kaynak: 2GC, 2001: 21

Her iki performans ölçüm yönteminin de ortak amacı, hissedar değerinin daha etkin ve güvenilir bir şekilde artırılmasına odaklanmasıdır. EKD, işletmede yaratılan değerın ötesinde daha çok etkin bir performans ölçüm tekniğidir. Performans karnesi ise, stratejik ve faaliyet planlarının uygulanması ile işletmede değer yaratarak, yaratılan değerın iyileştirilmesine öncülük eden güçlü bir performans ölçüm tekniğidir.

Performans karnesinin ana amaca ulaşmada etkili olabilmesi için, finansal alt amaçlara ulaşmadaki etkinliği tespit edilmelidir. Ayrıca sonuca ulaşmada çeşitli modeller oluşturulabilmelidir. Bu çerçevede EKD formülü içinde yer alan kâr, maliyet, varlıklar ve sermaye maliyetiyle ilgili unsurlar arasında ilişki kurularak, EKD' yi arttıracak bir hareket planı çıkarılıp, bu plan kapsamında performans karnesinin finansal boyutlarını destekleyici araç elde edilmelidir (2GC, 2001: 4).

Performans karnesine göre kâr amacı güden bir örgütün uzun vadede başarılı kabul edilmesi, onun finansal açıdan hissedarları için yaratacağı değere bağlıdır. Hem EKD hem de performans karnesi hissedarlara ne kadar değer yarattığının hesaplanmasında önemli bir ölçüdür. O halde EKD, performans karnesinin amacına ulaşp ulaşmadığının tespitinde

kullanılabilecek uygun bir başarı değerlendirme ölçüsü olarak ortaya çıkmakta ve uygulanmaktadır.

5.FDM, PERFORMANS KARNESİ VE EKD ENTEGRASYONUNUN YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARINA KATKISI

Yönetim muhasebesi, işletme yöneticilerinin, yönetim süreci boyunca sağlıklı kararlar alabilmeleri için gereksinim duydukları her türlü bilgilerin toplanması, işlenmesi ve yönetime raporlanıp sunulmasına yönelik çalışmalar bütünüdür. Yönetim muhasebesinde, işletmeye fayda sağlayacak çeşitli sayısal bilgilerin toplanması, her çeşit bilgi işleme tekniğinin uygulanması ve her tip raporun düzenlenmesi söz konusu olabilir. Bu bakımdan genel muhasebeden daha dinamik ve çok yönlüdür (Aydemir, 2006:160). Finansal muhasebe ile genellikle işletme dışı kişi ve kuruluşlara, yönetim muhasebesi ise işletme faaliyetleri ile ilgili olarak çalışanlara ve özellikle de işletme yönetimine bilgi sağlamaktadır (Haftacı, 2010: 20).

Yönetim muhasebesi ile de ilişkili olan stratejik yönetim, normal olarak işletme stratejilerini kontrol etmede, uygulamada ve planlamada bütün bireysel faktörleri birlikte ele alan bütünlük yönetim yaklaşımıdır. Bu nedenle stratejik bir yönetim anlayışı ile işletmenin amaçları ve uzun dönemli hedeflerinin anlaşılması gerekir. Ayrıca iş ve işletme çevresinde de kapsamlı bir analizin yapılması gerekir. Söz konusu analiz örgütün bütün potansiyel kaynaklarını kapsamına almalıdır (Puolamäki, 2004: 63).

İşletme yönetiminin strateji üzerinde daha az zaman harcaması nedeniyle performans karnesi karşımıza çıkmaktadır. Performans karnesi işletmelere sadece stratejik planın nasıl ifade edildiği değil, ayrıca “sebeup ve sonuç” ilişkisini de bütün unsurları ile kontrolü altına alır. Mesela doğru finansal sonuçlar isteyen bir işletme, mükemmel bir müşteri hizmetine sahip olmalıdır. Mükemmel bir müşteri hizmeti isteyen işletme de müşteri ilişkileri gibi bir alanda ilerleme göstermelidir. Büyük bir ilerleme arzulayan bir işletme, dürüst çalışan personele, doğru bilgi ve doğru tekniklere (entelektüel sermaye) sahip olmalıdır. Bu bakımdan performans karnesi, yalnızca performans ölçüm yöntemi olarak değil bir yönetim sistemi olarak da düşünülmelidir (Evans, 2002: 2-3).

Kaplan ve Norton’ a göre performans karnesi kavramı bilgi sisteminden stratejik yönetim sistemine dönüştürülmelidir. Bu sebeple tam olarak geliştirilen bir performans karnesi, sadece işletme stratejisini

tanımlamamalı, stratejinin uygulanması amacıyla da kullanılmalıdır. Nitekim Kaplan ve Norton, performans karnesini uygulamada bir ölçüm tekniğinden ziyade, yönetim faaliyetlerinde uygulanması gerekliliğini vurgulayarak, bu sürecin gerçekleştirilememesi halinde işletme stratejilerinin günlük faaliyetlerden uzak kalacağını belirtmişlerdir (Speckbacher et al, 2003: 367).

Ancak uygulamada performans karnesi daha çok hissedar değerinin belirlenmesinde, özellikle finansal performansı artırmak amacıyla kullanılmaktadır (Speckbacher et al, 2003: 376). Faaliyete dayalı maliyetleme ise işletme faaliyetlerinin yönetimi üzerine yoğunlaşan, stratejik bir yönetim modelidir. Aynı zamanda üretilen mal ve hizmet maliyetlerinin daha sağlıklı olarak hesaplanmasında kullanılan modern bir yönetim sistemidir (Aydemir, 2006: 170). Bu yönüyle de performans karnesi, FDM'nin ürettiği doğru bilgilerden yararlanmaktadır.

FDM, performans karnesi ve EKD, birçok işletme tarafından performans ölçümü ve yönetiminde kullanılmakta olan modern araçlardır (Shinder & McDowell, 1999: 1). Kısaca, strateji ve stratejinin uygulaması arasındaki bağı oluşturan, stratejiyi işletmede her kesimin bir işi haline getiren bir anlayış olan bu yeni yöntemler, işletmenin dününün değerlendirilmesi değil, geleceğinin şekillendirilmesi konusunda yönetime yardımcı olan bir yönetim muhasebesi araçları olarak karşımıza çıkmaktadır (Kaygusuz, 2005: 101).

6. FDM, PERFORMANS KARNESİ VE EKD UYGULAMA ÖRNEĞİ

XYZ İşletmesi A, B ve C mamulleri üretmektedir. İşletme 2010 yılında faaliyetlerini A mamulü üzerinde yoğunlaştırma kararı almıştır. 31.12.2009 tarihinde A mamulünün birim maliyeti 100 TL, satış fiyatı ise 130 TL olup işletmede 2009 yılında 60 birim mamul üretilmiş ve tamamı satılmıştır.

İşletmede gerçekleşen geleneksel maliyet dağıtımına göre bir birim mamulün maliyeti 95.8 TL' dir. Geleneksel yöntemde işletmede genel üretim maliyetlerinin dağıtımında maliyet etkeni olarak tek bir faaliyet hacmi olan ilk madde malzeme sipariş sayısı verilmiştir. İşletmede gerçekleşen toplam GÜM 2.290 TL, olup 50 sipariş sayısı mevcuttur. Bunun A Mamulüne tekabül eden kısmı 30 İlk madde ve malzeme sipariş sayısı.

$$2.290 \text{ TL} : 50 \text{ sipariş sayısı} = 45.8 \text{ TL/sipariş sayısı}$$

$$= 1.374 \text{ TL} : 60 \text{ br} = 22.9 \text{ TL /br}$$

A Mamülü Üretim Maliyeti	
Direkt İlk Madde Maliyeti	<u>30 TL/br</u>
Direkt İşçilik Maliyeti	<u>20 TL/br</u>
Genel Üretim Maliyeti	<u>22.9 TL/br</u>
Toplam	<u>72.9 TL/br.</u>

İşletmede 31.12.2009 yılında A Mamulünün Üretim Maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmıştır;

$$60 \text{ Birim} \times 72.9 \text{ TL/br.} : 4.374 \text{ TL.}$$

İşletmenin 2009 Yılı A Mamülü Satışları:

$$60 \text{ Birim} \times 130 \text{ TL/br.} : 7.800 \text{ TL.}$$

İşletmenin 31.12.2009 Pasif Toplamı = 18.000 TL olup 10.000 TL' si yabancı kaynaktır.

Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti Oranı %8' dir

Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti= 18.000TL x 0.08 = 1.440 TL' dir.

Bütün maliyetlerin 2010 yılında da sabit kaldığı varsayımı ile işletmenin 2010 yılında temel amacı A mamulünün üretim maliyetlerini düşürerek, sektörde fiyat lideri olmak ve bunun sonucunda da hâsılatını artırarak hissedarlarına değer yaratmaktır. İşletmede A mamülü ile ilgili direkt ilk madde maliyeti 30 TL/br, direkt işçilik maliyeti ise 20 TL/br' dir. Ancak 2010 yılı içinde genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde FDM yönteminin kullanılmasına karar verilmiştir. Buna göre 2010 yılına ilişkin veriler aşağıdaki gibidir;

A Mamülü Üretim Miktarı: 100 Birim

A Mamülü Satış Miktarı: 84 Birim

Genel üretim maliyetlerine ilişkin veriler

İşletme Faaliyetleri	Maliyetler	Maliyet Etkeni	Maliyet	
			Etkeni Sayısı	A Mamülü Maliyet Etkeni Sayıları
İlk Madde Siparişi	1.000	Sipariş Sayısı	50	30
Üretim Planlama	200	İş Emri Sayısı	5	3
Kalite Kontrol	1.000	İnceleme Sayısı	80	60
Makine Hazırlama	90	Hazırlama Süresi	3	1

İşletmede 2010 yılı Gerçekleşen Faaliyet Giderleri:

Paz., Satış ve Dağıtım Giderleri : 200 TL

Genel Yönetim Giderleri: 100 TL

İşletmenin 2010 yılına ilişkin yapılan maliyet hesaplamaları ise aşağıdaki gibidir:

Örneğimizde; FDM, performans karnesi ve Ekonomik Katma Değer Entegrasyonunun uygulama aşamaları şöyle olacaktır:

1. Aşama: Genel Üretim Maliyetlerinin FDM Yöntemine Göre Mamüllere Yüklenmesi

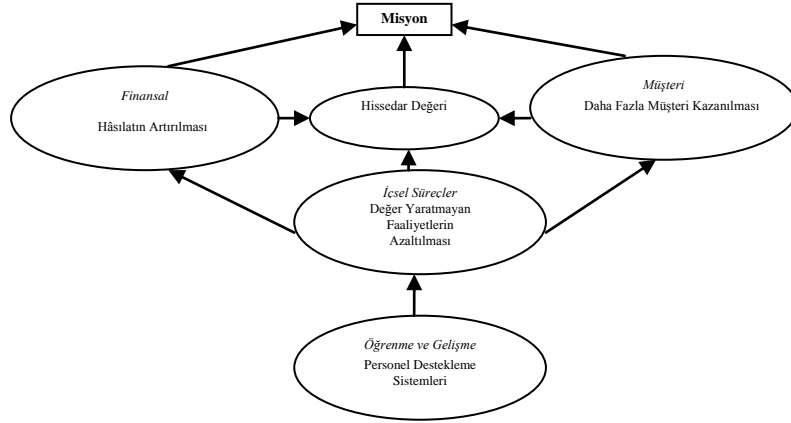
Yükleme Oranı	A Mamülü GÜM
İlk Madde Siparişi = $1.000 \div 50 = 20$ TL/ Sipariş	30 Sipariş \times 20TL = 600 TL
Üretim Planlama = $200 \div 5 = 40$ TL/İş Emri	3 İş emri \times 40 TL = 120 TL
Kalite Kontrol = $1.000 \div 80 = 12,5$ TL/İnceleme	60 İnceleme \times 12,5 TL = 750 TL
Makine Hazırlama = $90 \div 3 = 30$ TL/Hazırlama	1 Hazırlama \times 30 TL = <u>30 TL</u>
Toplam GÜM	1.500 TL

$$\text{A Mamülü Birim Başına GÜM} = 1.500 \text{ TL} \div 100 \text{ Birim} = 15 \text{ TL/br}$$

A Mamülü Üretim Maliyeti	
Direkt İlk Madde Maliyeti	<u>30 TL/br</u>
Direkt İşçilik Maliyeti	<u>20 TL/br</u>
Genel Üretim Maliyeti	<u>15 TL/br</u>
Toplam	<u>65 TL/br.</u>

2. Aşama: Genel üretim maliyetlerinin mamüllere yüklenmesinde FDM yönteminin kullanılması ile hesaplanan üretim maliyetleri sonucunda diğer entegrasyon yöntemi olan performans karnesi gösterge örnekleri ile uygulama aşamaları:

Şekil 6: Performans karnesinin performans ölçüm unsurları ile işletme misyonu ilişkisi



Kaynak: Kaplan & Norton, 2001: 101

Performans karnesi yöntemini oluşturan temel unsurların odak noktası işletmenin belirlediği misyonudur. İşletmeler misyonlarına stratejik amaçlarını planlayarak ulaşmaya çalışırlar. Şekil 6’ da performans karnesi unsurları ve bu unsurların esas amaçları gösterilmektedir. Belirlenen amaçlara ulaşmak için ise işletme “üç aşamalı”, “üç adımlı” ve “beş alt adımlı” bir süreç izlemesi gerekmektedir.

1. Adım: İşletme Stratejilerinin Oluşturulması

1. Alt Adım: Stratejilerin Uyumu: Bu adımda işletmenin temel amaçları ve stratejik hedefleri belirlenir. Mamul maliyetlerinin doğru bir şekilde dağıtılması.

Stratejik Amaçlar

Gelecek bir yıl içinde maliyetlerimizi %10 düşüreceğiz
Sektörde fiyat lideri olacağız.

2. Alt Adım: Stratejik Alanlar: Performans karnesi yönteminin kullanımında stratejik alanların belirlenmesi gerekir. Performans karnesinde yer alan temel stratejik alanlar şöyledir:

Hissedar Değeri	
Finansal	Hâsılatın Artırılması
Müşteri	Daha Fazla Müşteri Kazanılması
İçsel Süreçler	Değer Yaratmayan Faaliyetlerin Azaltılması
Öğrenme ve Gelişme	Personel Destekleme Sistemleri

İşletmelerin Stratejik Amaçları İle Stratejik Alanları Arasındaki İlişki

Stratejik Amaç ⇒ 31.12.2010 tarihine kadar işletmenin A mamülünün birim maliyeti 72.9 TL' den 65 TL' ye düşecektir.



Stratejik Alan ⇒ Maliyet Düşürme

3. Alt Adım: Stratejik Ölçekler

Finansal Bakış Açısı İle İlgili Stratejik Amaçlar

Hissedar Değeri		Faaliyetlerin İyileştirilmesi	
Hâsılatın Artırılması			
Yeni Hâsılat Kaynakları Yaratılması	Müşteri Kârlılığının Artırılması	Maliyetlerin Minimizasyonu	Varlıkların Getirisinin Artırılması

Finansal Amaçlarla Müşteri Amaçları Arasındaki İlişki

Finansal	Hissedar Değeri
	↑ Hâsılatın Artırılması
	↑ Daha Fazla Müşteri Kazanılması
Müşteri	↑ Fiyat Liderliği

İçsel Süreçler, Müşteri ve Finansal Amaçlarla İlişkisi

Finansal	Hissedar Değeri		
	Hâsılatın Artırılması		
Müşteri	Daha Fazla Müşteri Kazanılması		
	Fiyat Liderliği		
	Faaliyetsel Etkinliğin İyileştirilmesi		
İçsel Süreç	Maliyet Planları	DüşürmeBilgiye Dayalı Sistem	Değer Yaratmayan Faaliyetlerin Azaltılması

Her Bir Bakış Açısının Stratejik Amaçlarının Belirlenmesi

Finansal	Hissedar Değeri Hâsılâtın Artırılması		
Müşteri	Daha Fazla Müşteri Kazanılması Fiyat Liderliği		
İçsel Süreç	Maliyet Düşürme Planları	Bilgiye Dayalı Sistem	Değer Yaratmayan Faaliyetlerin Azaltılması
Öğrenme ve Gelişme	Maliyet Yönetimi Hakkında En İyi Uygulama Eğitimi	Faaliyetsel Performansın Veritabanı Ağı ile Ölçülmesi	Temel Yeteneklerin Reorganizasyonu

2. Adım: Kritik Faktörlerin Belirlenmesi

4. Alt Adım: Ölçümleme: Faaliyetlerle ilgili performansların ölçülmesinde kullanılan göstergeler.

Faaliyetlerin İlerlemesi ve Gerilemesi Arasındaki İlişki

Müşteri Bakış Açısı	Gerileme Gösteren Faaliyetler				
	Müşteri Tatmini	Müşterilerin Elde Tutulması	Piyasa Payı		
	İlerleme Göstergeleri-Müşterilere Yaratılan Değer				
	Kalite	Zaman	Fiyat	İmaj	İtibar

5. Alt Adım: Hedefler: İşletmelerin stratejik amaçlarına dayalı hedeflerin oluşturulması.

Stratejik Amaçlara Dayalı Hedefler Oluşturma

Cari Yıl Satış Hâsılâtı	Hedef: Gelecek İki Yıl İçinde Satışlarımızı %40 Artıracağız
7.800 TL	2010 Yılı Hedefi 60 br x 1.40= 84 br (130TL/br x 84 br)= 10.920 TL

Hedeflenen Performans Ölçüm Göstergeleri

Bakış Açısı	Amaçlar	Ölçümler	Hedefler	
			2009	2010
Finansal	Maksimum Kârlılık	Özkaynak Kârlılığı	%12	%13
	Varlıkların Getirisi	Varlık Getiri Oranı	%7	%8
	Hâsılat Artışı	Hâsılattaki Değişim	%11	%40
Müşteri	Müşteri Bağlılığı	Bağlılık Oranı	%75	%80
	Müşteri Hizmetleri	Anket Sonuçları	%85	%90
	Müşteri İlişkileri	Müşterilerle Görüşme Oranı	%35	%50
İçsel Süreç	Hızlı Teslim	Teslim Süresi	5 Gün	2 Gün
	Etkin Hizmet	İlk Görüşmede Problem Çözme	%68	%69
	Optimum Maliyet	Satışların Maliyeti %	%71	%61
Öğrenme ve Gelişme	Kaynak Kullanımı	Verimlilik Göstergesi	%77	%80
	Müşteri Tatmini	Anket Göstergeleri	%75	%77
	En Yüksek Yetenek Düzeyi	Bilgi Düzeyi	%65	%68

3. Adım: Sonuçların Yerleştirilmesi

İşletmenin stratejik amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığının kontrol edilmesi

Geleneksel Yöntem ve FDM Yöntemine Göre Gerçekleşen Maliyetler

Faaliyet Sonuçları		
Birim Üretim Maliyeti	2009 Yılı	2010 Yılı
	72.9 TL/br	65 TL/br

3. Aşama: EKD Kârının Hesaplanması

FDM ve EKD yöntemlerine göre kârın hesaplanması:

<u>İşletmede Kârın Hesaplanması</u>		
Satışlar	(130 TL/br x 84 br)	10.920 TL
Satışların Maliyeti	(65 TL/br x 84 br)	(5.460 TL)
Brüt Satış Kârı		5.460 TL
Faaliyet Giderleri		(300 TL)
Paz., Satış ve Dağıtım Giderleri	200 TL	
Genel Yönetim Giderleri	100 TL	
Faaliyet Kârı		5.160 TL
Vergi	5.160 x 0.20	(1.032 TL)
Vergi Sonrası Faaliyet Kârı		4.128 TL

$FDM \text{ ve } EKD \text{ Kârı} = \text{Satışlar} - (\text{Direkt Maliyetler} + \text{Faaliyet Giderleri} + \text{Vergi} + \text{Sermaye Maliyeti})$

$\text{Direkt Maliyetler} = \text{Direkt İlk Madde Maliyeti} + \text{Direkt İşçilik Maliyeti}$

$\text{Direkt Maliyetler} = 30 \text{ TL/br} + 20 \text{ TL/br} = 50 \text{ TL/br} \times 84 \text{ TL/br} = 4.200 \text{ TL}$

$EKD \text{ Kârı} = 10.920 \text{ TL} - (4.200 + 300 + 1.032 + 1.440)$

$EKD \text{ Kârı} = 3.948 \text{ TL}$

A mamulünden elde edilen performansın ölçümünde FDM kârı 4.128 TL olarak gerçekleşmiştir. FDM ve EKD kârı ise 3.948 TL' dir. İşletme hissedarlarının değeri pozitif olarak hesaplanmıştır.

İşletmenin Performans Göstergesi Unsurlarına Göre Değer Yaratılan Unsurlar

Bakış Açısı	Amaçlar	Ölçümler	Hedefler	
			2009	2010
Finansal Müşteri	Hâsılat Artışı	Hâsılatındaki Değişim	%11	%40
	Daha Fazla Müşteri Kazanılması	Yeni Müşteri Sayısı	%35	%50
İçsel Süreç Öğrenme ve Gelişme	Optimum Maliyet	Satışların Maliyeti (%)	%77	%67
	Müşteri Tatmini	Anket Göstergeleri	%75	%77
	Yeni Yöntem Geliştirme	Bilgi Düzeyi	%65	%80

Uygulama sonuçlarına göre işletme performans ölçümünde geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerini kullanmış olsaydı hem maliyetleri yanlış dağıtacak hem de finansal performans göstergeleri işletme kararlarını yanlış yönlendirecekti. Faaliyet maliyetlerinin dağıtımında FDM yöntemi kullanıldığı zaman mamül maliyetleri fazla ya da eksik yüklenmediğinden alınacak kararlarla doğrudan ilişkili olacaktır. performans karnesi yöntemi ve FDM yöntemi ikisi birlikte işletmede kullanılan sermayenin maliyetini dikkate almadığı için elde edilen kârın gerçek kâr olmadığı görülmektedir. Bu iki yöntemin eksikliğini gidermek amacıyla hissedarlara pozitif değer yaratacak gerçek kârın tespitinde sermaye maliyetine önem veren EKD yönetimini de dikkate aldığımız zaman işletmenin gerçekte kârlı olup olmadığı görülmektedir.

7. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

FDM, performans karnesi ve EKD bugünün dinamik ve rekabetçi iş çevresinde işletme başarısının daha fazla olmasına yardımcı olabilen kullanımı kolay ve anlaşılır performans ölçüm yöntemleridir. Aslında, bu yöntemler birbirlerinin tamamlayıcısıdır. FDM, yöneticilerin kararlarının maliyet ve sermaye üzerindeki etkisini anlamaya yardımcı olmaktadır. Performans karnesi, finansal ve finansal olmayan göstergeler arasında bir denge kurmaya çalışırken; EKD yöneticilerin değer yaratma üzerine odaklandıkları karar mekanizmaları, performans ölçümleri ve ödülleri arasında bağlantı unsuru olmaktadır.

Bu yöntemler, yöneticilerin daha iyi performans sonuçlarına ulaşmalarında yardımcı olmaktadır. Bu yöntemlerden birinin uygulanmaması durumunda diğer ikisi göz önünde bulundurulabilmelidir. Yöneticiler; işletmede karar aracı olarak kullanılan bilgilere, karar sistemlerine performans ölçümlerine ve ödüllere sahip oldukları zaman daha iyi performans göstermektedirler. İşletmeler açısından iyi bir stratejiye sahip olmak önemlidir. Ancak, stratejiyi ve sonuçları yönlendirecek yöneticilere sahip olmak daha da önemlidir.

Faaliyet maliyetlerinin dağıtımında FDM yöntemi kullanıldığı zaman mamül maliyetleri ilgili mamüllere fazla ya da eksik yüklenmediğinden alınacak kararlarla doğrudan ilişkili olacaktır. Performans karnesi yöntemi ve FDM yöntemi ikisi birlikte işletmede kullanılan sermayenin maliyetini dikkate almadığı için elde edilen kârın gerçek kâr olmadığı görülmektedir. Bu iki yöntemin eksikliğini gidermek amacıyla hissedarlara pozitif değer yaratacak gerçek kârın tespitinde sermaye maliyetine önem veren EKD yönetimini de dikkate alındığı zaman işletmenin gerçekte kârlı olup olmadığı görülmektedir.

Bu bağlamda, FDM ve performans karnesi, yöneticilere “değer yaratacak” kararları almaları için ihtiyaç duyulan bilgileri sağlamaktadır. EKD ise, alınacak kararın kapsamını ve performans ölçümünü sağlayarak, yaratılan değeri teşvik edip yönetimi motive etmektedir. Performans karnesi performans ölçümünde kullanılmakta, FDM ve EKD yöntemleri ise entegre bir şekilde ele alındığı zaman, elde edilen sonuçlar daha doğru ve alınacak kararlara ışık tutacak niteliktedir. FDM, performans karnesi ve EKD çoğu işletme tarafından kullanılan ve kullanılması gereken modern yönetim ve performans ölçüm yöntemleridir.

KAYNAKÇA

Arveson, Paul, “Balanced Scorecard Basics” 1998, 1998, pp.1–27. www.balancedscorecard.org, (15.12.2009).

Ataman Akgül, Başak, “İşletmelerde Yeni Performans Ölçümleme Sistemleri”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:24, Ekim, 2004, ss. 73–80.

Aydemir, İsmail, “Maliyet Yönetimi Konusundaki Yeni Yaklaşımlar ve Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Yansıması”, ss.159–188. <http://www.mu.edu.tr/departman/iibf/tmes24/kitap/3-2.pdf> (05.05.2009).

Bengü, Haluk & Kartal, Demirgüneş, “Ekonomik Katma Değer (EVA) Bakış Açısı ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Uygulaması”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:7, Sayı:1, Mart, 2005, ss. 65–79.

Cobbold, Ian & Lawrie, Gavin, “The Development of the Balanced Scorecard as a Strategic Management Tool”, *2GC Active Management*, May, 2002, pp.1–9.

“Combining Balanced Scorecard & EVA”, *2GC Active Management*, May 2001, pp.1–23, <http://www.2gc.co.uk/pdf/2GC-bscEVA.pdf> (15.12.2009).

Ergun, Ülkü & Esra, Karamaraş, “İki Çağdaş Yönetim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırılması: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1, Mart, 2002, ss. 93–108.

Ergun, Ülkü, “Yönetimsel Performansın Geliştirilmesinde Yeni Yaklaşımlar: Mükemmellik Modeli ve Balanced Scorecard”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1, Mart 2002, ss. 1–19.

Evans, Matt H., “Excellence in Financial Management: The Balanced Scorecard”, 2002, Revised: February 4, 2002, pp.1-38, <http://www.exinfm.com/training/course11r.doc> (15.04.2006)

“Frequently Asked Question Can You Linked Balanced Scorecard with Other Management Tools”, *2GC Active Management*, 2003, pp.1-2, <http://www.2gc.co.uk/pdf/2GC-FAQ7.pdf> (10.05.2009)

“Frequently Asked Questions about the Balanced Scorecard”, <http://www.balancedscorecard.org/FAQs/index.html> (15.05.2009).

Gökçen, Gürbüz, “Ekonomik Katma Değer (EVA)”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 24, Ekim, 2004, ss.107–109.

Haftacı, Vasfi, *Yönetim Muhasebesi*, 4. Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli 2010.

Horngren, Charles T., Srikant, M. Datar & George, Foster, *Cost Accounting*, Prentice Hall, 2005.

<http://www.evanomics.com> (25.03.2010)

İşeri, Müge, “Ekonomik Katma Değer (EVA) Nedir? Ne Değildir?”, *Banka-Mali ve Ekonomik Yorumlar*, Sayı: 469, 2003, ss. 75–83.

Kaplan, Robert S. & David P. Norton, “Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I”, *Accounting Horizons*, Vol:15, No:1, March, 2001, pp. 87–104.

Kaplan, Robert S. & David P. Norton, “Using Balanced Scorecard as a Strategic Management System”, *Harvard Business Review*, January-February, 1996.

Kaplan, Robert S. & David P. Norton, *Using The Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*, Harvard Business School Press, Boston 2006.

Karacan, Sami & Suphi Aslanoğlu, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Sayı:16, Eylül, 2005, ss.18–24.

Kaygusuz, Y. Sait, “Yönetim Muhasebesinin Performans Yönetimi Fonksiyonunda Geldiği Son Nokta: Balanced Scorecard (Ölçüm Kartı Tekniği)”, *İş, Güç Endüstri İlişkileri ve Kaynakları Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 1, Ocak, 2005, ss. 82–102.

Korkmaz, Tuba & Mine Özdemir, “Ekonomik Katma Değer- EVA Nedir?”, *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, Sayı:33, 2003, ss.75–81.

Lawrie, Gavin, “Combining EVA with Balanced Scorecard to Improve Strategic Focus and “Alignment””, *2GC Active Management*, January, 2001, pp. 1-6.

Morisawa, Toru & Hiroshi Kurosaki, “Using the Balanced Scorecard in Reforming Corporate Management Systems”, *NRI Papers No:71*, 1, December, 2003, pp.1-16.

Puolamäki, Esa, “Strategic Management Accounting Constructions in Organizations: A Structuration Analysis Two Divisional Strategy Processes”, *Turun Kauppakorkeakoulun Julkasuja, Publications of the Turku Scholl of Economics and Business Administration*, March, 2004, pp. 61-82.

Roztocki, Narcyz, “The Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added Information System”, *State University of New York at New Paltz School of Business*, 2000, pp.1-9.

Shinder, Mark & David Mcdowell, “ABC, The Balanced Scorecard and EVA”, *Evaluation*, Vol:1, Issue:2, April, 1999, pp.1–5.

“Society for Advancement of Management (SAM)”, *International Management Conference*, March 30-April 1, 2000, Radisson Resort, St. Augustine, Florida. <http://www2.newpaltz.edu/~roztockn/florida00.htm>

Speckbacher, Gerhard, Juergen, Bischof & Thomas Pfeiffer, “A Descriptive Analysis On The Implementation Of Balanced Scorecards in German-Speaking Countries”, *Management Accounting Research*, March, 2003, pp.361–387.

Turney, Peter B. B., “Linking ABC and the Balanced Scorecard”, *Cost Technology Inc*, 2005, Wednesday, 10, August, pp. valuebasedmanagement.net/methods_abc.html (10.04.2009).