

## FAALİYETE DAYALI MALİYET YÖNETİMİNİN ANLAMI, ÖNEMİ VE FAYDALARI

Veyis Naci Taş\*

### Özet:

Geleneksel yöntemlerin gelişmiş teknolojileri uygulayan işletmelerde hatalı maliyet bilgileri üretmelerinin tespitinden sonra, araştırmacılar faaliyete dayalı maliyet sistemini ortaya koymuşlardır. Bu sistemin geleneksel yöntemlere göre daha doğru bir ürün maliyeti hesapladığı, bir çok tanınmış muhasebe araştırmacısı tarafından yapılan çalışmalarla ispat edilmiştir. Daha sonra araştırmacılar, söz konusu yöntemin yönetim amaçlı olarak kullanılmasının da işletmeler açısından oldukça yararlı olacağını belirterek, çeşitli başarılı uygulamaları örnek göstermişlerdir. Bu nedenle bu çalışma, literatürde Faaliyete Dayalı Yönetim olarak anılan ve söz konusu yöntemin yönetime bilgi üretmesi için kullanılan şekli hakkında bir tartışma yapmaktır.

### Abstract:

#### Management of Activity-Based Costing: Its meaning, Uses and Importance

When the traditional cost accounting systems were discovered to produce distorted cost information in the multi-product companies, some researchers established the basics of activity-based costing (ABC) system. This system has been proved to produce better cost information than those of traditional systems. Later, some researchers also discovered that ABC systems could be successfully applied for managerial needs. Therefore, this article discusses activity based management, a method in which ABC information is employed for managerial needs.

---

\* Yrd. Doç. Dr., Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi.

**Anahtar Sözcükler:** Faaliyete dayalı yönetim, faaliyete dayalı maliyet, müşteri analizi, kârlılık analizi, faaliyete dayalı bütçeleme.

**Keywords:** Activity based management, activity based costing, profitability analysis, customer analysis, activity based budgeting.

### **Giriş:**

Gelişen bilgisayarlı, robotlu ve esnek üretim sistemleri gibi üretim teknolojilerinin kullanılmaya başlanması, işletmelerin maliyet yapılarında değişimlere sebep olmuştur. Ortaya çıkan bu değişimler ürün maliyetlerinin hesaplanmasında geleneksel muhasebe yöntemlerini kullanan bir çok işletmenin, ürün maliyetlerini doğru ve olması gerektiği gibi tespit etmesini engelleyerek, yöneticilerin yanlış maliyet bilgileri ile kuşatılması sonucunu doğurmuştur (Cooper ve Kaplan, 1988). Bunun sonucu olarak ta bir çok işletme, rekabet gücü ve kârlılıklarını giderek kaybetmişlerdir. Bu çerçevede yapılan araştırma sonucu Harvard Üniversitesinden iki araştırmacının ortaya koyduğu faaliyete dayalı maliyet sistemi (FDM), akademisyenler ve uygulamacılar arasında geniş bir kabul görerek muhasebe literatürüne girmiştir. Ortaya konulan bu sistem, ürün maliyetlerinin hesaplanmasında geleneksel yöntemlere göre daha iyi bir sonuç vermektedir (Tanış ve Tuan, 1993). Daha sonra yapılan çalışmalar, söz konusu yöntemin yönetim amaçlı olarak ta kullanılabilceği ve yöneticilere bir çok konuda detaylı ve sağlam/güvenilir bilgi sağlayabileceği sonucunu tespit etmiştir.

Bu çalışmanın temel amacı, ülkemiz literatürüne Faaliyet Esasına Dayalı Maliyet (FDM) olarak giren bu yöntemin (bkz., Tanış ve Tuan, 1993), yönetime hangi tür bilgileri üreteceği, bu bilgilerin önemi ve sonuçları hakkında bir tartışma yapmaktır. Kısaca Faaliyete Dayalı Yönetim (FDY) olarak anılacak bu yöntemin, karar verme, faaliyet analizi, müşteri kârlılık analizi ve bütçeleme amaçlı nasıl kullanılabilceği, ayrıca işletmenin kârlılığını artırmada ve maliyetlerin düşürülmesinde bu yöntemden nasıl yararlanılacağı, çalışmanın genel çerçevesini oluşturmaktadır.

Bu çerçevede çalışma, konunun ürün maliyeti hesaplanması ile ilgili kısmının literatürümüzde bir süredir inceleniyor olması sebebiyle, sadece yukarıda açıklanan yönetim kısmını incelemek üzere iki bölümden oluşacaktır. Birinci bölümde faaliyete dayalı yönetim uygulaması sonucu, genel olarak kârda ortaya çıkacak artış ve maliyetlerdeki azalış konularına değinilmektedir. İkinci bölümde ise, FDY sistemi kapsamında faaliyet analizi, müşteri ve ürün kârlılık analizleri ile faaliyete dayalı bütçe hazırlanması konuları incelenecektir.

### **1. Kârlılık ve Faaliyete Dayalı Maliyet (FDM)**

Bir süre önce FDM nin işletmenin ürün ve toplam kârlılığını artırmada yol gösteren oldukça yararlı bir yöntem olduğu bazı araştırmacılar (Cooper ve Kaplan, 1991:130-5) tarafından iddia edilmiştir. Aşağıdaki bölümler FDM nin işletme kârını artırmada yöneticilere nasıl yardımcı olduğunu tartışmaktadır.

### 1.1. Faaliyete Dayalı Maliyet Sisteminin Etkisi

Bir çok geleneksel muhasebe sistemi, işletmede tüketilen kaynakların yöneticiler tarafından toplam olarak analiz edilebilmesini sağlar. Fakat bu yöntemlerin kullanılması sonucu yöneticilerin üretim veya destek bölümlerinin her birinin ayrıntılı olarak ne kadar kaynak/GİG tükettiğini tespit etmeleri oldukça zorlaşır. Ayrıca kaynakların maliyetleri ortaya çıktıkça ve sonra da ürünlere dağıtıldıkça üretilen ürünlerle bu kaynakların maliyetleri arasında bağlantı kurmak oldukça zorlaşır. Tüm bu kaynakların maliyetleri toplam olarak finansal tablolarda ifade edilebilseler bile, her bir ürün, ürün gurubu ve müşteri seviyelerinde analiz edilemeyebilirler. Örneğin Srinidhi (1992:199), müşteriye özel, özelliği (customised) ürünlerin üretildiği işletmelerin çok yüksek genel imalat giderlerinin olduğunu belirtmektedir. Düşük hacimde üretilen veya özelliği ürünlerin küçük partiler halinde üretildikleri durumlarda, genel imalat giderleri olarak nitelendirilen kaynaklardan daha fazla tüketirler. Örneğin, parti sayısı artırıldığında, üretime hazırlık, hammadde ve yarı mamul nakliyeleri, üretim sayıları, satın alma ve satış sipariş maliyetleri aynı oranda artar. Böyle bir üretim ortamında maliyetlerin toplam olarak rapor edilmesi yönetime yeterli bilgi sağlamaz. Buna karşılık her bir ürün tipine göre belirlenen bireysel maliyetler yönetim ve karar verme açısından çok daha etkilidir.

Geleneksel sistemlerin üretilmediği bu tür bilgileri FDM üretebilir. FDM analizi yöneticilere genel imalat giderlerinin detaylı bir şekilde incelenebilmesi imkanını sağlar, böylece yöneticiler maliyetleri değişik açılardan görebilme yeteneğini kazanırlar. Yöntem aynı zamanda üretim ve üretim dışı işlemleri ayrıntılı olarak göstererek yöneticilerin kaynak israfı ve verimsizlik olan yerleri tespit edebilmelerine yardımcı olur. Fakat FDM kendi başına israfı azaltamaz veya üretim maliyetlerini düşüremez. Sadece yöneticilerin dikkatini maliyet ve kârın oluşumundaki temel sebeplere çeker (Johnson, 1988:24). Örneğin bir İngiliz firması FDM sistemini uyguladıktan üç ay sonra genel imalat giderlerini %20 oranında azaltmayı başarmıştır (Aitken, 1991:42). Bu nedenle, Cooper ve Kaplan'a (1991:130) göre, yöneticiler sadece faaliyetlerle bunların tükettikleri kaynakları tespit etmekle kalmaz, aynı zamanda kaynak tüketen ve gelir getiren ürünlerin/müşterilerin genel ve özel yapıları hakkında bilgi sahibi olurlar.

### 1.2. FDM Sisteminde Harcama ve Tüketim Modeli

Geleneksel maliyet sistemleri genel imalat giderlerini ürünlere “bu maliyetler bir şekilde ortaya çıkmıştır ve dağıtılması gerekir” mantığı çerçevesinde dağıtmaktadır. Bu amaçla, geleneksel yöntemler dağıtım anahtarları ile tüketilen kaynaklar arasında direkt bir neden sonuç ilişkisi kurmadan ürünlere

dağıtmaktadırlar. Daha da önemlisi, bu kaynaklar ürünler tarafından orantılı olarak tüketilmiyor olabilir. Buna karşılık FDM sisteminin varsayımı “faaliyetler kaynakları, ürünler de faaliyetleri tüketir” (Innes ve diğerleri, 1993:110; Jeans ve Morrow, 1989:42; Turney, 1989:25). Ayrıca FDM üretim ve üretim dışı kaynak maliyetini de ölçer. Bu ölçüm için Cooper ve Kaplan (1992:3) aşağıdaki formülü kullanmışlardır.

$$\text{Faaliyet Maliyeti} = \text{Kullanılan Faaliyet Maliyeti} + \text{Kullanılmayan Faaliyet Maliyeti}$$

Bu tür bir kaynak kullanım modeli, geleneksel yaklaşımdan oldukça farklıdır (Kasanen ve Malmi, 1994:8). İlk olarak, üretim hacmini almak yerine her bir faaliyet için değişik kapasite ölçütleri belirlenir. Belirlenen bu ölçütler ikinci aşama dağıtım için kullanılır. Bu nedenle bu FDM modeli kaynak kullanımı ile kaynaklar üzerine yapılan harcamayı birbirinden ayırır (King, 1991:23). Kaynaklar üzerine yapılan harcama, faaliyetleri yapabilmek için gerekli kapasitenin elde edilmesidir. Kaynak kullanımı ise, elde edilen kapasitenin faaliyetler sebebiyle kullanılan kısmını ifade eder. Örneğin, bir işletme, her birine 100,000,000 TL aylık ücret ödemek üzere dört kalite kontrolörü işe alıp, bu kişilere her ay ürettiği 10,000 ürünü kontrol ettirmeyi planlamaktadır. Kapasite 10,000 birim ve bu kapasite için harcama ise 400,000,000 TL iken, kapasite kullanımı bu dört kişinin kalite kontrolü sırasında gerçekleştirdikleri kontrol sayısıdır. Eğer bu kişiler o ay içinde 9,000 ürünün kalite kontrolünü yapmış iseler, kapasite kullanım maliyeti 360,000,000 TL dir (400,000,000 TL/10,000 birim @ 9,000 birim). Fakat o ay için yapılan harcama 400,000,000 TL olduğundan, kullanılmayan kapasite maliyeti 40,000,000 TL olacaktır.

Geleneksel yaklaşımda, yukarıdaki bölme işleminin paydasındaki miktar pratik kapasiteden çok bütçelenmiş kapasite miktarıdır. Bu tür bir payda miktarı stok değerlendirme için kullanılabilir, karar verme işlemi için kullanılmamalıdır, çünkü o, faaliyetlerin gerçek miktarını değil beklenen üretim hacminde ulaşılabilecek miktarı gösterir (Cooper ve Kaplan, 1992:3). Bir başka deyişle, bütçelenmiş ve gerçekleşmiş hacim için yapılacak sapma analizi sadece iki miktar arasındaki farkı gösterir, fakat o faaliyetin gerçek üretim miktarı ile çıktı arasındaki farkını göstermez. Buna karşılık, FDM geleneksel yöntemle göre daha gerçekçi bilgiler üretir, çünkü söz konusu bu yöntemde faaliyetin kapasite miktarını gösteren payda beklenen değil pratik kapasite miktarıdır (Cooper ve Kaplan, 1992:3).

### 1.3. Kârlılığın Artırılması

Bir işletmede kârlılığın artırılmasının iki yönü vardır. Kâr, ya mevcut ürün ve müşterilerin işletmeye olan maliyetleri azaltılarak, ya da bunlardan elde

edilecek gelirler artırılarak artar. FDM söz konusu her iki durum için de gerekli bilgileri üretir. Aşağıdaki bölümler bu iki duruma daha açıklık getirmektedir.

### 1.3.1 Maliyetlerin Düşürülmesi

FDM nin kaynak tüketim modeli bir üretim ortamında faaliyetler hakkında detaylı bilgiler sağlar. Bu model, kaynaklar üzerinde yapılan harcamalar ve bu kaynakların çeşitli faaliyetler tarafından gerçek tüketilme değerlerinin aydınlatılmasını sağlar. Bir kez fark tespit edildiğinde, israfı önleyecek gerekli tedbirler araştırılıp uygulanmalıdır. Örneğin, eğer faaliyet bir üretime hazırlık faaliyeti ise bunun maliyeti üretime hazırlık süresini azaltarak düşürülebilir. Bu azalış temin edildiğinde üretime hazırlık maliyeti ile ilgili kaynaklara yapılan harcamalar ayarlanarak söz konusu maliyet tasarrufu kâra dönüştürülebilir. Mesela, büyük Japon firmaları arasında olan Toyota üretime hazırlık maliyeti üzerine konsantre olarak israfı büyük ölçüde azaltmıştır (Sutton, 1991:74). Fakat eğer kaynaklar üzerindeki israf tespit edildikten sonra harcama azaltılamazsa, söz konusu giderler hala mevcut olduğu için, kâr artırılamaz. Diğer yandan her bir üretim partisi içindeki ürün miktarını artırmak ta üretime hazırlık maliyeti yüksek olan işletmeler için maliyetin düşmesini sağlayabilir (Turney, 1991:31). Ürün tasarımını basitleştirmek, değişik ürünleri daha az ve benzer parçalar kullanarak üretmek ve ürün çeşidini azaltmak da bir çok üretime hazırlık ve benzeri faaliyetlerin maliyetlerini azaltır. Böylece işletmenin toplam maliyetlerinde bir azalış ortaya çıkar. Bu maliyet azalışı da işletmenin toplam kârını artırır.

### 1.3.2. Gelir Artışı

Geleneksel sistemler yüksek hacimde üretilen standart ürünleri, özelliği olan, düşük hacimli ve karmaşık ürünlerden daha az kârlı olarak gösterirler. Bu tür bilgiler düşük hacimli ürünlerin üretilmesi yönünde yöneticilere cesaret verirken genel imalat giderlerinin de artmasına neden olurlar (Rolfe, 1992:35). Bu tür maliyet bilgilerini kullanmak, işletmenin net kârını azaltan değer eklemeyen maliyetlerin (üretime hazırlık, kalite kontrol ve hammadde nakliyesi gibi) artmasına neden olacaktır. Johnson ve Kaplan (1987:41) yaptıkları bir araştırmada çok farklı ürün hattı bulunan bir işletme tespit etmişlerdir. Yaptıkları incelemede satışların %85 'i üretilen ürünlerin %23'ü tarafından sağlandığı ve bunun da işletme kârının %400'ünü oluşturduğu anlaşılmıştı. Geriye kalan %77 lik ürün demeti zarardaydı. Sharman da (1991:24) bir çok işletmenin yüzlerce zarar eden ürün veya müşterisi olduğunu ancak işletmelerin bu durum karşısında gerekli uyarıyı yapacak bir maliyet sistemleri olmamasından dolayı bu durumu bilmediklerini belirtmiştir.

Buna karşılık FDM, bir ürün veya müşterinin işletme kaynaklarından ne kadarını kullandığını tespit etmekte yöneticilere yardımcı olur. Ayrıca sistem, düşük veya yüksek üretim hacmindeki ürünlere, ne zaman gerektiğinden az veya çok maliyet yüklediği konusunda bilgi üretir ve hatalı maliyet bilgisinin temelini oluşturan etkenleri açıkça gösterir. Bundan başka, hangi ürün veya müşterinin diğerlerinden daha az kârlı olduğunu belirtir. Böylece yönetim aşağıdaki gerekli tepkileri gösterebilir. Cooper ve Kaplan'a (1991:134-5) göre, böyle bir durumda yöneticiler ürünleri tekrar fiyatlamalıdır. Yöneticiler, kaynaklar üzerinde aşırı talebi olan ürünlerin fiyatlarını artırırken, yüksek hacimde üretildiği için diğerlerinin maliyetini sübvansede eden ürünlerin fiyatlarını da azaltmalıdırlar. Mevcut ürün karması değiştirilerek daha az kaynak tüketen ve daha fazla gelir getiren ürünler üretilmelidir. Ayrıca, düşük hacimli üretilen özelliği olan ürünlerin fiyatı, bu tür ürünleri alacak müşterilerin ödeyeceği en yüksek tutara kadar artırılmalıdır. Fakat bu politikalar yüksek hacimli ve hassas pazarlarda yoğun rekabet altındaki ürünlere uygulanamaz. Bu tür yüksek hacimde üretilen ürünlerin maliyeti ancak doğru hesaplanır ve dikkatli fiyatlanırsa işletme kârını artırır.

Yönetim ne zaman iş gücü ve ekipmanı yeniden düzenleyerek israfi ortadan kaldırır, ürün karmasını değiştirir, zarar ettiren müşteri veya ürünleri bırakırsa o zaman işletme kârını artırabilir. Böylece harcamalardaki azalış, işletme aynı satış gelirini elde etse bile toplam kârın artmasına neden olur.

## **2. Faaliyete Dayalı Yönetim (FDY) Sistemi**

1990 yılından bu yana akademisyenler ve işletme yöneticileri FDM nin sadece ürün maliyeti için değil, yönetim amaçlarına hizmet edecek bilgi üretmesi için de kullanılabileceğini anlamışlardır (Johnson, 1990). Aşağıdaki bölümler faaliyete dayalı maliyet yönteminin yönetim amaçlı kullanılmasının önemini tartışacaktır. Bu çerçevede içerik, faaliyet analizi, bütçeleme ve sapma analizi ve müşteri kârlılık analizi yönünde olacaktır.

### **2.1. Faaliyete Dayalı Yönetimin Tanımı, Amacı ve Önemi**

Faaliyete dayalı yönetim (FDY), yöneticileri geçmiş, şimdiki ve gelecek faaliyetleri hakkında bilgilendirmek için düzenlenmiş bir sistem olarak tanımlanabilir (Kaplan, 1992:58). Turney (1992:20) ise FDY yi işletme sürecini geliştirmek amacıyla faaliyete dayalı maliyet (FDM) bilgilerini kullanma olarak tanımlar ve yöntemin işletme faaliyetlerini geliştirme ve rekabet baskısından korunmak için yönetim stratejileri belirlemede yardımcı olduğunu belirtir. Bu nedenle FDY nin amacı, her aşamadaki üretim ve üretim dışı faaliyetlerle ilgili maliyet bilgilerini yöneticilere sağlamaktır. FDM sistemi tarafından üretilen

maliyet bilgileri, satın alma, ürün tasarımı, üretime hazırlık, hammadde nakliyesi ve üretim gibi konularda kaynak kullanımı hakkında yöneticileri aydınlatır. Yöntem, hangi faaliyetlerin verimsiz olduğunu ve normalden fazla kaynak tükettiklerini yöneticilere göstererek, bu faaliyetlerdeki aşırı tüketimi azaltacak kontrol işlevini gerçekleştirmelerinde yardımcı olur.

FDY tekniği, faaliyetler üzerine yoğunlaşarak sürekli geliştirmeyi gerekli kılar ve bu da kalitenin artmasını, maliyetlerin düşmesini ve kârın yükselmesini sağlar (Clark ve Baxter, 1992:55). Bu bilgilerin kullanılmasıyla karar verme süreci kolaylaşır ve yöneticilerce daha rahat anlaşılması sağlanır; ayrıca maliyet bilgileri çok daha doyurucu ve anlamlı hale gelir. Bunun dışında yöneticiler kendilerinin hangi kararlarından ne tür faaliyet ve kaynakların etkilenebileceğini önceden tespit edebilirler. Örneğin, müşteriye özel ürün siparişlerinin sayısının artması yönünde bir karar verildiğinde, bu kararın ürün maliyetleri üzerinde nasıl bir etkide bulunacağını (artan üretime hazırlık, materyal nakliyeleri, üretim planlaması maliyetleri vb.) yöneticiler rahatlıkla bilebilirler. Sonuçta, gelecek dönemler için ürün karması planları daha akıllıca yapılabilir ve mevcut ürünler/müşteriler hakkında daha yakın takip ve gerektiğinde değiştirme işlemi uygulanabilir.

## 2.2. Faaliyet Analizi

FDY nin hedeflerinden bir tanesi mevcut faaliyetlerin analizidir. Bir üretim ortamında, değer ekleyen veya eklemeyen faaliyetler belirlenerek bunlar daha sonraki maliyet düşürme ve kalite yükseltme çabaları sırasında dikkate alınır. Eğer faaliyet bir değer ekliyorsa (value added), bu faaliyet daha çok geliştirilerek verimli hale getirilmeye çalışılır. Değer eklemeyen (non-value added) bir faaliyet tespit edildiğinde ise bu faaliyetlerin ortadan kaldırılması (veya maliyet etkisinin en aza indirilmesi) için gerekli çalışmalar yapılır. Brimson'a göre (1991:78) faaliyet analizi aşağıdaki genel amaçlar için kullanılabilir:

- Önemli faaliyetlerin mevcut performans ve maliyet durumunu anlama,
- Maliyet düşürme/performans artırma amacıyla alternatif faaliyet tespiti için temeller oluşturma,
- Mevcut faaliyetlerin düzeltilmesi için yöntem geliştirme,
- İkincil, gereksiz ve değer eklemeyen faaliyetleri tespit etme,
- Aynı işletmenin değişik bölümleri arasındaki ilişki ve konuları belirleme.

FDM sisteminin uygulandığı 35 işletmede bir araştırma yapan Swenson (1994), sistemin ürün maliyetleme ve yönetim amaçlı kullanıldığını; bu çerçevede araştırılan işletmelerin %92 sinin FDM bilgisini üretim sürecini geliştirme amaçlı kullandığını tespit etmiştir. Bu firmalarda FDM bilgisi kullanılarak yüksek

maliyetli ve değer eklemeyen faaliyetler tespit edilmiş, bu tür faaliyetlerin maliyetini ve süresini düşürmeyi amaç edinen prosedürler geliştirilmiştir. Benzer şekilde Innes ve Mitchell de (1995:144), İngiltere’de yaptıkları bir anket araştırmasında, FDM sistemini kullanan işletmelerin %87.8 inin amaçlarının maliyetleri düşürmek olduğunu tespit etmişlerdir. Turney (1992:22-23) mevcut faaliyetleri bu çerçevede analiz edebilmek için bir işlem sırası olduğunu belirtmiştir. Bu sıra stratejik pozisyonu güçlendirmek ve israfı ortadan kaldırmak için dikkatlice düşünülmelidir. Bu sıra şunlardan oluşmaktadır:

- a. Gereksiz faaliyetlerin tespiti,
- b. Önemli faaliyetlerin belirlenmesi,
- c. Faaliyetleri en iyi uygulamalarla kıyaslama,
- d. Faaliyetler arasındaki bağlantıların araştırılması.

Bunlar aşağıdaki şekilde açıklanabilir.

**a. Gereksiz faaliyetlerin tespiti:** İlk hareket bir faaliyetin gerekli olup olmadığını tespit olacaktır. Eğer faaliyetin gereksiz olduğu anlaşılırsa onu ortadan kaldırmanın yolları araştırılacaktır. Diğer yandan, eğer faaliyet müşteri için gerekliyse veya bir başka faaliyetin/sürecin ön şartı ise maksimum verimlilik elde edilinceye kadar o faaliyet geliştirilmelidir.

**b. Önemli faaliyetlerin belirlenmesi:** Bir üretim ortamında belki yüzlerce binlerce faaliyet gerçekleşiyor olabilir. Bu faaliyetlerden bazılarının önemi az veya onları analiz etmek ekonomik olarak uygun olmayabilir. Bu nedenle, faaliyetlerden sadece beklenen faydaları analiz sırasında onlar için yapılan maliyeti geçecek olanlar incelenmelidir.

**c. Faaliyetleri en iyi uygulamalarla kıyaslama:** Faaliyetler, diğer bir işletme veya aynı işletmenin diğer bölümlerindeki benzer faaliyetlerle kıyaslanmalıdır. Bu, yöneticilerin üretim ve üretim dışı süreçler içindeki faaliyetleri geliştirmelerine yardım edecektir.

**d. Faaliyetler arasındaki bağlantıların araştırılması:** Üretim süreci içerisinde bir zincirin halkaları gibi birbirini takip eden benzer bir çok faaliyet mevcut olabilir. Faaliyetler arasındaki bağlantılar belirlenerek, bu faaliyetleri tekrar etmekten dolayı zaman ve iş konusunda ortaya çıkacak kayıplar önlenebilecektir.

### 2.3. Bütçeleme ve Sapma Analizi

Bütçe hazırlama modern işletme yönetiminin önemli bir parçasıdır. Ne yazık ki, geleneksel maliyet sistemleri çerçevesinde hazırlanan bütçe ve sapma analizlerinin bazı eksik ve yetersiz yönleri mevcuttur. Bu eksik yönlerin ilki (Innes



ve diğerleri, 1993:134) geleneksel bütçe ve sapma analizlerinin üretim hacmine dayalı direkt işçilik saatleri, makine saatleri ve işçilik maliyeti gibi maliyet taşıyıcıları kullanılarak gerçekleştirilmiş olmalarından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle FDM literatüründe bahsedilen türden maliyet hataları ortaya çıkmaktadır. Örneğin, genel imalat giderlerinin dağıtımında eğer makine saatleri kullanılıyorsa, dönem sonunda bütçelenmiş ve gerçekleşmiş makine saatleri aynı olsa dahi, hala yüklenememiş genel imalat giderleri bulunabilir. Bunun nedeni, işletmenin ürettiği üretilen ürünün müşteriye özel ürünlerin küçük partiler halinde üretilmesi nedeniyle genel imalat giderlerinin artmasıdır. Böyle bir durumda toplam makine saatleri artmaz, fakat parti ve ürün seviyesi kaynaklar tüketimi artar. Bu da bütçe ve sapma analizinde hata meydana getirir. İkinci eksiklik, geleneksel sistemleri kullanan işletmeler, genel imalat giderlerine sanki değişken giderlermiş gibi muamele ederek onların değişken maliyetlerin ortaya çıktığı gibi gerçekleştiklerini varsaymalarıdır (Horngren, 1967:257; Innes ve diğerleri, 1993:134). Değişken giderlerin üretim hacmine dayalı sapmaları söz konusu olmazken, sabit giderlerin sapmaları mevcuttur ve değişken giderler gibi bölünemezler. Bu nedenle düzenlenen bütçe ve sapma analizleri, eğer maliyet sisteminde geleneksel dağıtım anahtarları kullanılıyorsa, güvenilirliğini kaybederler.

Diğer taraftan içinde faaliyete dayalı maliyet bilgileri kullanılan bir FDY sistemi, genel imalat giderlerinin dağıtımından kaynaklanan bu tür eksikliklerin üstesinden gelebilir. Innes ve diğerlerine göre (1993:135-136), FDY bütün bu durumları iyileştirecek bilgileri yöneticilere sağlar. Örneğin, üretilen ürünün tipi ve beklenen talep miktarına göre, işletme yönetimi her bir parti veya ürün tipi için gerekli üretime hazırlık, hammadde nakliyesi ve indir bindir, kalite kontrol ve üretim hareket sayısı maliyetleri gibi maliyetleri önceden hesaplayabilir. Böylece üretim bütçesi sadece, örneğin A ürünü için, 80 üretime hazırlık sayısı (veya saati), 130 hammadde nakliyesi, 190 kalite kontrol vb.; B ürünü için 170 üretime hazırlık, 90 hammadde nakliyesi vs., gibi tutarları gösterecektir. Bütçe bu tür bilgileri gösterecek şekilde düzenlendiğinde, bu faaliyetler tarafından tüketilecek kaynak tutarını hesaplamak artık zor olmayacaktır. Sonraki aşama ise, bütçelenmiş rakamlar ile gerçekleşen kaynak tüketimi tutarlarını karşılaştırmak olacaktır. Bu tür bir analiz, her bir nedensel ilişkiye bağlı sapmayı gösterecektir (Cashell ve Presutti, 1992:29). Bu tür karşılaştırmalar hangi bölümlerin, süreçlerin ve faaliyetlerin verimsiz ve geliştirilmeye ihtiyaç duyduğunu yöneticilere kolaylıkla gösterebilir. Böylece, gerekli görülen her yerde, makine ve işçiler yeniden yerleştirilebilir, makineler arası mesafeler kısaltılabilir ve sapmaları azaltmak amacıyla faaliyetlerin süreleri kısaltılabilir.

## 2.4. Müşteri Kârlılık Analizi

Faaliyete dayalı yönetim kavramı çerçevesinde müşteri kârlılık analizi de faaliyete dayalı maliyet bilgileri kullanılmak suretiyle başarıyla yapılabilir. Müşteri kârlılık analizinin temel amacı, bir işletmede müşterilerden elde edilen hasılat ile onlar için yapılan tüm gider ve maliyetleri buna sebep olan müşteriye taşımaktır (Howell ve Soucy, 1990:44). Böylece FDM için maliyet nesnesi (kendisi için maliyet hesaplanan şey, nesne) müşteri olacaktır. Müşteri analizinde değerlendirilmesi gereken unsurlar ise şunlardır (Innes ve Mitchell, 1993:89): mal teslimat şekli, müşterinin bulunduğu yer-bölge, müşteri tarafından istenen kalite, satış sonrası hizmetler, satış ve ödüllendirme sistemi ve yapılan indirimler. Söz konusu yazarlara göre, bir FDM sisteminde olduğu gibi öncelikle bu unsurlarla ilgili kaynakların maliyeti ilgili faaliyetlere, daha sonra da bu faaliyetler, yararlanma derecesine göre, müşterilere yüklenmelidir.

Rekabetin çok yüksek olduğu günümüz iş dünyasında, bir yanda müşteri tatmini işletmeler için çok önemli bir konu iken, diğer yanda da yeter derecede kârlılık hayati önem taşımaktadır. Bu sebeple, müşteri tatmini ile kâr elde etme dengesi sağlanmalıdır. Bununla birlikte bir işletmenin tüm müşterilerini tatmin etmesi, imkansız değilse bile çok zordur. Örneğin, rezistans teli üreten bir işletme yaptığı analizde, müşterilerinden sadece %20'sinin işletme kârının %225'ini sağlamakta; %10'u %125'lik bir zarara sebep olmakta; ve %70'inin de sıfır kâr noktası civarında olduğu tespit etmiştir (Cooper ve Kaplan, 1991:134). Ne olursa olsun müşteri tatminini ön planda tutmayı savunan bazı araştırmacıların tersine, Kaplan (1992:62) bir işletmenin temel amacının tüm müşterinin tatmin edilmesi (özellikle de zarara sebep olanların) düşüncesinin yanlış olduğunu belirtmiştir. Müşterinin istediği her şeyi yapmak ayrı şey, bunları kârlı olarak yapmak ise çok daha ayrı bir şeydir. Yönetim bir taraftan müşterilerin talebinin çoğunu standart hale getirirken, diğer yandan da standart talebi olmayan ve özel isteklerine karşın fiyat artışını reddeden müşterilere de (son çare olarak) satış yapmamalıdır.

## Sonuç

İçinde faaliyete dayalı maliyet bilgisi kullanılması nedeniyle faaliyete dayalı yönetim olarak değerlendirilen sistemin, yönetim amaçlarına çok uygun olduğu belirlenmiştir. FDM bilgisi, faaliyet analizi, bütçe ve sapma analizi, müşteri kârlılık analizi gibi yönetim amaçlı olarak kullanıldığı kadar bu çalışmada değinilemeyen yeni ürün tasarımı ve sürekli iyileştirme programları için de kullanılmaktadır. Bu çerçevede FDY, ortaya çıkan hataları kendi kendine düzeltmemekle birlikte, verimsizliğin görüldüğü yerleri ve bunların temel nedenlerini yöneticilere işaret eder. Böylece yöneticiler de gerekli tedbirleri alarak

söz konusu aksaklıkları düzeltebilirler. Sonuç olarak, içinde FDM bilgisinin kullanıldığı faaliyete dayalı yönetim sistemi, bir çok işletmede yöneticileri kendi işletmelerinin faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin maliyetlerini anlamalarını sağlayarak, faaliyetleri daha akılcı bir şekilde yönetmek suretiyle eskisinden daha çok rekabet edebilen ve kârlı bir işletme haline getirmelerinde yardımcı olmuştur.

### **Kaynakça:**

- Aitken, Alan, 1991, "How ABC is Cutting Costs in US Companies". **Management Accounting** (UK). November.
- Brimson, James E., 1991, **Activity Accounting: An Activity Based Costing Approach**. John Wiley & Sons, Inc., New York.
- Cashell, J.D. ve A.H. Presutti, 1992, "Using Activity-Based Costing To Search For Operational Inefficiencies". **Internal Auditing**. Summer.
- Clark, A. ve A. Baxter, 1992, "ABC + ABM = Action, Let's Get Down To Business". **Management Accounting** (US), June.
- Cooper, R. ve R. S. Kaplan, 1988, "How Cost Accounting Distorts Product Costs". **Management Accounting** (US). April.
- Cooper, R., ve R.S. Kaplan, 1991, "Profit Priorities from Activity Based Costing". **Harvard Business Review**. May-June.
- Cooper, R. ve R.S. Kaplan, 1992, "Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage". **Accounting Horizons**. September.
- Hornigren, Charles T., 1967, "A contribution Margin Approach to the Analysis of Capacity Utilization". **The Accounting Review**. Vol.42, April.
- Howell, R.A. ve S.R. Soucy, 1990, "Customer Profitability". **Management Accounting** (US). October.
- Innes, J. ve F.Mitchell, 1993, **Overhead Cost**. CIMA, The Chartered Institute of Management Accountants and Academic Press, London.
- Innes, J. ve F. Mitchell, 1995, "A Survey of Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies". **Management Accounting Research**, Vol. 6, no. 2, June.
- Innes, J., T.Yoshikawa, F. Mitchell, M. Tanaka, 1993, **Contemporary Cost Management**, First Edition, Chapman & Hall, London.
- Jeans, M. ve M. Morrow, 1989, "The Practicalities of Using Activity-Based Costing". **Management Accounting** (UK), November.

- Johnson, H.T. ve R.S. Kaplan, 1987, "The Importance of Long Term Product Costs". **The McKinsey Quarterly**. Autumn
- Johnson H. Thomas,1988, "Activity-Based **Information: A Blueprint For World-Class Management Accounting**". **Management Accounting** (US). June.
- Johnson, H.Thomas, 1990, "Activity Management: Reviewing the Past and Future of Cost Management". **Journal of Cost Management**. Winter.
- Kaplan, Robert S., 1992, "In Defense Of Activity-Based Cost Management". **Management Accounting** (US). November.
- Kasanen, E. ve T. Malmi, 1994, "The Structural Differences Between Traditional And Activity-Based Costing". Paper presented at the **17th Annual Congress of the European Accounting Association**, Venice, Italy. April 6-8.
- King, Alfred, 1991, "The Current Status Of Activity-Based Costing: An Interview With Robin Cooper And Robert S. Kaplan." **Management Accounting** (US). September.
- Rolfe, Andrew J., 1992, "Profitability Reporting Techniques Bridge Information Gap". **The Journal Of Business Strategy**. January/February.
- Sharman, Paul, 1991,"Time To Re-examine th P&L". **CMA Magazine**. September.
- Srinidhi, Bin, 1992, The Hidden Costs of Specialty Products, **Journal of Management Accounting Research**. Vol. 4, Fall.
- Sutton, Sharon G., 1991, "A New Age Of Accounting". **Production And Inventory Management Journal**. First Quarter.
- Swenson, Dan, 1994, "The Benefits Of Activity-Based Cost Management To The Manufacturing Industry". **Paper Presented at AAA Meeting**, New York, August 8.
- Taniş, V.N. ve A.K. Tuan, 1993, "Yönetim Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme". **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt:4, sayı:1.
- Turney, Peter B.B., 1989, "Using Activity-Based Costing to Achieve Manufacturing Excellence". **Journal of Cost Management**. Vol. 3, Summer.
- Turney, Peter B.B., 1991, "How Activity-Based Costing Helps Reduce Cost". **Journal of Cost Management**. Vol.4, No. 4, Winter.
- Turney, Peter B.B., 1992, "Activity-Based Management". **Management Accounting-**(US), January.