

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi ve Düşüşü

Sibel KARĞIN*

ÖZET

Temelleri 1970'lerde atılan ve 1980'lerin sonunda hızlı bir şekilde muhasebe literatürüne giren Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Yöntemi daha iyi maliyet bilgileri sunduğu için birçok işletme tarafından kullanılmıştır. Geleneksel maliyetleme tekniklerine alternatif olarak geliştirilen bu yöntem, karar vericilere faaliyetleri ile ilgili standart maliyetleme yöntemine göre daha detaylı bilgiler sunmaktaydı. Ancak, bir süre sonra yöntemin pahalı ve çok zaman alıcı olması, çalışanlar tarafından desteklenmemesi ve atıl kapasiteleri maliyet hesaplarına alması gibi nedenlerden dolayı eleştirilmeye başlanmış ve alternatif maliyetleme yöntemleri geliştirilmiştir. Bu çalışmada, FTM yönteminin temelleri, yükselişi ve düşüşü, bir örnek yardımıyla eksiklikleri değerlendirilmekte ve kısaca alternatifleri tanıtılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM), Geleneksel Maliyetleme, Alternatif Maliyetleme Yöntemleri, Maliyet Bilgileri.

JEL Sınıflandırması: M40, M41

Rise And Fall Of Activity Based Costing Method

ABSTRACT

Activity-Based Costing (ABC) Method, whose fundamentals were established in 1970's and entered into the accounting literature rapidly in 1980's, is used by many companies because it generates better cost information. Developed as an alternative to traditional costing methods, this method provides more detailed information about activities to decision makers compared to standard methods. However, it started to be criticized after some time and alternative costing methods are developed because of some reasons such as the method is too costly, too much time consuming, not supported by employees, and taking idle capacity into consideration etc. In this study, fundamentals of ABC method and its rise and fall are considered, its deficiencies are discussed using an example, and its alternatives are introduced briefly.

Keywords: Activity Based Costing (ABC), Traditional Costing, Alternative Costing Methods, Cost Information.

Jel Classification: M40, M41

* Yrd. Doç. Dr. Sibel Karğın, Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman A.B.D., karginisibel@yahoo.com, sibel.kargin@cbu.edu.tr

1. GİRİŞ

İşletmelerin maliyet bilgilerinin doğru hesaplanması stratejik amaçlarına ulaşmak için önemlidir. Maliyet bilgileri fiyatlama kararlarından işletmelerin pazar seçimine, müşteri hizmetlerinden bütçelemeye kadar bir dizi işletme ile ilgili kararda önemli bir veri olarak karşımıza çıkar.

Maliyet bilgilerinin doğru bilinmesi işletmenin ekonomik kararlarının isabetli olmasına, dolayısıyla rekabet üstünlüğü elde etmesine katkı sağlar. Tartışmasız olarak kabul edilmektedir ki rekabetin artmasıyla doğru maliyet bilgisine olan ihtiyaç da artmıştır (Krishnan vd., 2002: 274).

Maliyet bilgilerinin öneminin artması ve geleneksel yönetime yönelik eleştiriler ile birlikte, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Yöntemi yönetim ve maliyet muhasebesi literatürüne girmeye başlamıştır. Grabski ve Marsh muhasebe alanında çalışan araştırmacıların (örneğin R.S. Kaplan, 1983; H.T. Johnson, 1987) geleneksel maliyet sistemini eleştirdiklerini, 1920'lerden bu yana maliyet muhasebesi sisteminin değişmediğini ve mevcut maliyet muhasebesi sisteminin teknolojik gelişmelerin yaşandığı işletmelerin maliyet bilgilerini algılamakta ve yansıtmakta yetersiz kaldığını savduklarını belirtmektedirler. Bu anlayış maliyet muhasebesi alanındaki çalışmaları yoğunlaştırmış ve FTM yönteminin geliştirilmesine ve yaygınlaşmasına olanak sağlamıştır (Grabski ve Marsh, 1994: 63-64).

Maliyet muhasebesi alanında önemli çalışmalar yapan Kaplan ve Cooper (1990: 3), rekabetin direkt işçilik ve makinelerin etkin kullanımından başka bir boyuta geçmesiyle birlikte artan rekabet şartları nedeniyle, yöneticilerin finansal raporlama için kullanılan maliyetleme sisteminden edindikleri maliyetlerin oluşma süreci, ürünler ve müşteriler ile ilgili bilgileri, daha doğru bir maliyet sisteminden öğrenme ihtiyaçlarının arttığını belirtmektedirler. FTM 1980'lerin ortasında bu ihtiyaçları karşılamak amacıyla ortaya çıkmıştır.

Maliyet bilgilerinin nelerden oluşması gerektiği ve neye yaradığı önemli bir bilgidir. Maliyet bilgisi yöneticilerin ürünlerle ilgili anlamlı kararlar alabilmeleri için çok önemlidir. Ürünün pazara sunulmasında ve tasarlanmasında katlanılacak maliyet ve ulaşılabilecek karlılık kararlar üzerinde önemli etkide bulunur. Hatta bazı işletmeler veya işletmenin bulunduğu çevrede maliyet bilgisi, fiyatlamada önemli bir unsur olmaktadır. Bu durum özellikle satış hacmi düşük olan, müşterinin isteklerine göre tasarlanan ürünler ve hali hazırda pazarda henüz fiyatı bulunmayan ürünler için geçerlidir (Cooper ve Kaplan, 1987: 204).

Cooper ve Kaplan (1987: 205-207) maliyet bilgilerinin önemini vurguladıktan sonra aslında maliyetlerin hesaplanmasının hala tartışmalı olduğunu savunmaktadırlar. Tam maliyetleme sisteminde sabit maliyetler de ürünün maliyetlerine yansıtılmakta ve ürünün maliyeti imalat maliyetlerinden oluşmaktadır. Diğer taraftan değişken maliyet sisteminde sadece değişken maliyetler dağıtılmakta, dolayısıyla ürünün maliyeti, imalatın marjinal maliyetini yansıtmaktadır. İktisatçılar tarafından da desteklenen değişken maliyetleme

sisteminin daha anlamlı bilgiler sunduğu görüşü muhasebe akademisyenlerince kabul görmekte iken, muhasebe meslek mensupları daha çok tam maliyetleme sistemini dikkate almışlardır. Araştırmacılar, görüştükları yöneticilerin tam maliyetleme sisteminin gerçek maliyet bilgilerini yansıtmadığını düşündükleri, değişken maliyetleme sistemini de kullanmaktan çekindikleri sonucuna ulaşmışlardır.

İşletmelerde maliyet bilgilerinin oluşturulmasında maliyet muhasebesi önemli rol üstlenir. Maliyet muhasebesi geleneksel ve modern yöntemler olarak sınıflanabilecek çeşitli yöntemlerle maliyetleri hesaplamaktadır. Standart maliyetleme gibi geleneksel maliyetleme yönteminin yanı sıra, FTM, Sürece Dayalı FTM ve Hedef Maliyetleme gibi yöntemler modern yöntemler olarak anılmaktadır.

FTM yöntemi; literatüre girişı, öncesinde kullanılan geleneksel yöntemlere göre üstünlükleri, sonrasında geliştirilen alternatif maliyetleme yöntemlerine temel teşkil etmesi gibi yönleri ile önemli, üzerinde sıkça durmayı gerektiren bir yöntem olarak değerlendirilmektedir. George Staubus'ın (1971'de yazdığı "Activity Costing and Input-Output Accounting" kitabı ile) temellerini oluşturduğu FTM'nin, 1980'lerin sonlarında Cooper ve Kaplan tarafından tanımlanan üstün bir maliyetleme yöntemi olarak ortaya çıktığı izlenmektedir.

FTM yöntemi uygulamaları sayesinde işletmelerin, karlı olmayan ürünleri üretmekten vazgeçtiğı, zarar kaynağı olan ürünün fiyatını yükseltme olanağı bulduğu, karlı olmayan müşterilerden vazgeçme kararı gibi önemli kararlar alabildiğı belirtilmektedir. Kısaca geleneksel yöntemlere göre üstün maliyet bilgileri sağladığına inanılan FTM'nin kısa zamanda uygulama alanı bulabildiğı söylenebilir.

Ancak FTM'nin yararlı maliyet bilgileri sunduğuna dair görüşler, bir süre sonra yerini yeni ama olumsuz görüşlere bırakmıştır. Çok zaman alıcı olması ve kaynak aktarımı gerektirmesi, işletmenin diğerk bilgi sistemleri ile eşgüdüm eksikliği olması, büyük işletmelerde bu sistemi uygulamanın zor olması, hem yönetim hem de çalışanlar tarafından çok destek görmemesi, kullanılmayan kapasiteleri hesaplara alması gibi nedenlerle başta yöntemi geliştirenler olmak üzere birçok araştırmacı tarafından eleştirilmiştir.

Bu çalışmada, FTM yönteminin temelleri, gelişimi, yükselişı ve düşüşü, bir örnek yardımıyla eksiklikleri değerlendirilmektedir. Ayrıca FTM'ye alternatif olarak geliştirilen başlıca yöntemlerin kısa bir sunumu yapılmaktadır.

2. FTM YÖNTEMİNİN GELİŞİMİ

George Staubus'ın 1971 yılındaki kitabı ile temellerini belirlediğı FTM yöntemi, 1970 ve 1980'li yıllarda imalat sektörü için geliştirilmiştir. CAM-I (Consortium for Advanced Management-International) tarafından önemli bir çalışma alanı olarak ele alınması gelişimini hızlandırmıştır. Özellikle Robert S. Kaplan ve Robin Cooper tarafından yazılan makalelerle 1980'lerin sonunda yıllarca kullanılan geleneksel maliyetleme

yöntemlerine alternatif, önemli bir maliyetleme tekniği olarak literatüre hızlı bir giriş yapmıştır.

Cooper ve Kaplan (1987), çalışmalarını sürdürdükleri işletmelerde, tam maliyetleme sisteminin tercih edildiğini, marjinal maliyet düşüncesinin ise sadece değişken maliyetlerin payının çok yüksek olduğu işletmelerde hayat bulabileceğini belirtmektedirler. Özellikle son yıllarda değişken üretim maliyetlerin payının azalması ve genel üretim maliyetlerinin yüksek boyutlara ulaşması nedeniyle, modern üretim sistemlerinde direkt maliyetleme sorun oluşturmaktadır (Cooper ve Kaplan, 1987: 215). Araştırmacılara göre geleneksel maliyetleme gerçek maliyetleri yansıtmakta başarısız olmaktadır, çünkü üretim sistemlerindeki gelişime paralel olarak direkt maliyetlerden ziyade genel üretim maliyetlerinin ağırlığı artmaktadır, bu da tam maliyetleme ve değişken maliyetleme sistemlerini gerçek maliyetleri yansıtmakta yetersiz kılmaktadır. Gerçek maliyetleri yansıtmayan maliyet bilgilerinin ise karar süreçlerinde yararlı olmadığı açıktır. Cooper ve Kaplan (1987: 218-226) “işlem maliyetleme (transaction costing¹)” sistemine vurgu yaparak, böyle bir sistemin geleneksel sisteme göre daha doğru maliyet bilgileri sunduğunu belirtmişlerdir.

2.1. FTM Öncesi: Geleneksel Maliyetleme ve Eksiklikleri

Son dönemlerde gelişen bilgi teknolojileri işletmelerde maliyet bilgilerinin toplanması ve iletilmesinde önemli gelişmeler sağlamıştır. Ancak geleneksel-hacim tabanlı maliyetleme modelleri (tam maliyetleme ve değişken maliyetleme yöntemleri) veri kullanımına yeterince katkı sağlayamamaktadır. Bu maliyetleme teknikleri üretim süreçlerinde küçük değişikliklerin olduğu, çıktıların fazla değişmediği ortamlarda geçerli olabilir ancak işletmelerin üretim süreçleri karmaşıklaştıkça bu yöntemlerin yetersiz kaldığı görülmüştür (Tse ve Gong, 2009: 41). Bu durum yeni arayışlara neden olmuş ve 1980’lerde FTM’nin doğmasına neden olmuştur.

Peter Drucker 1960’larda geleneksel maliyet muhasebesinin faaliyetlerin maliyetine odaklanmadığı için ürünlerin maliyetini doğru bir şekilde yansıtmadığı görüşünü belirtmiştir. Bu nedenle yöneticilerin yanlış ürün maliyetine dayanarak kararlar aldığı izlenmiştir. Bu tarihten ancak 20 yıl sonra Johnson ve Kaplan’ın, Drucker’in görüşünü destekleyen çalışmaları gelmiştir. Zira Johnson ve Kaplan çalışmalarında geleneksel muhasebe sistemi ve uygulamalarının sunduğu yönetsel muhasebe bilgilerinin çok geç sunulduğu, detaylı olmaktan çok genel bilgiler olduğu ve planlamada ve kontrol süreçlerinde kullanılmayacak kadar yanıltıcı olabileceği sonucuna varmışlardır (Brandt vd., 1999: 22). Cooper ve Kaplan (1992: 1) geleneksel yöntemin ürün ve hizmetlerin tasarlanmasından müşteriye satılmasına

¹ FTM, Activity-Based Costing (ABC) aynı zamanda “Transaction-Based Accounting” veya “Transaction Costing” olarak adlandırılmaktadır (Horngren vd., 2007: 198).

http://www.pearsoned.ca/highered/divisions/virtual_tours/horngren/man_acc/Ch05ManAcc.pdf

kadar kullanılan kaynakların maliyetini doğru bir şekilde ölçemediğini belirtmişlerdir. Dolayısıyla çözüm olarak FTM geliştirilmiştir.

Dört Aşamalı Maliyet Tasarım Sistemleri

Kaplan ve Cooper (1998: 12) maliyetleme ile ilgili dört aşamadan bahsetmekte ve FTM'yi üçüncü aşamaya yerleştirmektedirler. İlk aşamadaki maliyet bilgilerinin yeterli olmadığını, üçüncü aşamadaki maliyet bilgilerinin FTM'nin uygun kullanımı ile daha yararlı olacağını belirtmektedirler.

Şekil 1: Dört Aşamalı Maliyet Sistemleri Tasarımı

Sistemlerin Özellikleri	Aşama I Sistemler Bozuk	Aşama II Sistemler Finansal Raporlama Odaklı	Aşama III Sistemler Uzmanlaşmış	Aşama IV Sistemler Entegre
Veri Kalitesi	-Çok fazla hata - Büyük varyanslar	-Beklenmedik durumlar yok -Denetim standartlarına uygun	-Paylaşılan veri tabanları - Bağımsız sistemler -Informal bağlantılar	-Tam bağlantılı veritabanları ve sistemleri
Dış Finansal Raporlama	-Yetersiz	-Finansal raporlama ihtiyacı için tasarlanmıştır	-Aşama II sistemi muhafaza edilmekte	-Finansal raporlama sistemleri
Ürün / Müşteri Maliyetleri	-Yetersiz	-Doğru değil -Gizlenmiş maliyetler ve karlar	-Birkaç tane bağımsız FTM sistemi	-Entegre Faaliyet Tabanlı Yönetim Sistemleri
Operasyonel ve Stratejik Kontrol	-Yetersiz	-Sınırlı geri besleme -Gecikmiş geri besleme	-Birkaç bağımsız performans ölçme sistemi	-Operasyonel ve Stratejik performans ölçme sistemleri

Kaynak: Kaplan ve Cooper (1998: 12)

Kaplan ve Cooper'a göre birinci aşamadaki işletmeler fazla olmamakla birlikte, bu aşamada olanların maliyet bilgileri çok sağlıklı değildir. İkinci aşama ise geleneksel ya da standart maliyetlemenin kullanıldığı aşamadır ve finansal raporlardan maliyet bilgilerinin uzmanlıkla seçilip kullanılması gerekmektedir. İyi tasarlanmasına karşın yöneticilere sınırlı bilgiler sunmaktadır. Bu nedenle üçüncü aşama tasarlanmalıdır. Üçüncü aşamada FTM'nin yaklaşımı şöyledir (Kaplan ve Cooper, 1998: 79): Geleneksel sistem (Aşama II) için geçerli

olan “işletme finansal raporlama ve bölümler itibariyle maliyetleri nasıl dağıtmalıdır” yaklaşımı yerini FTM yaklaşımına bırakmaktadır. Bu yaklaşıma göre:

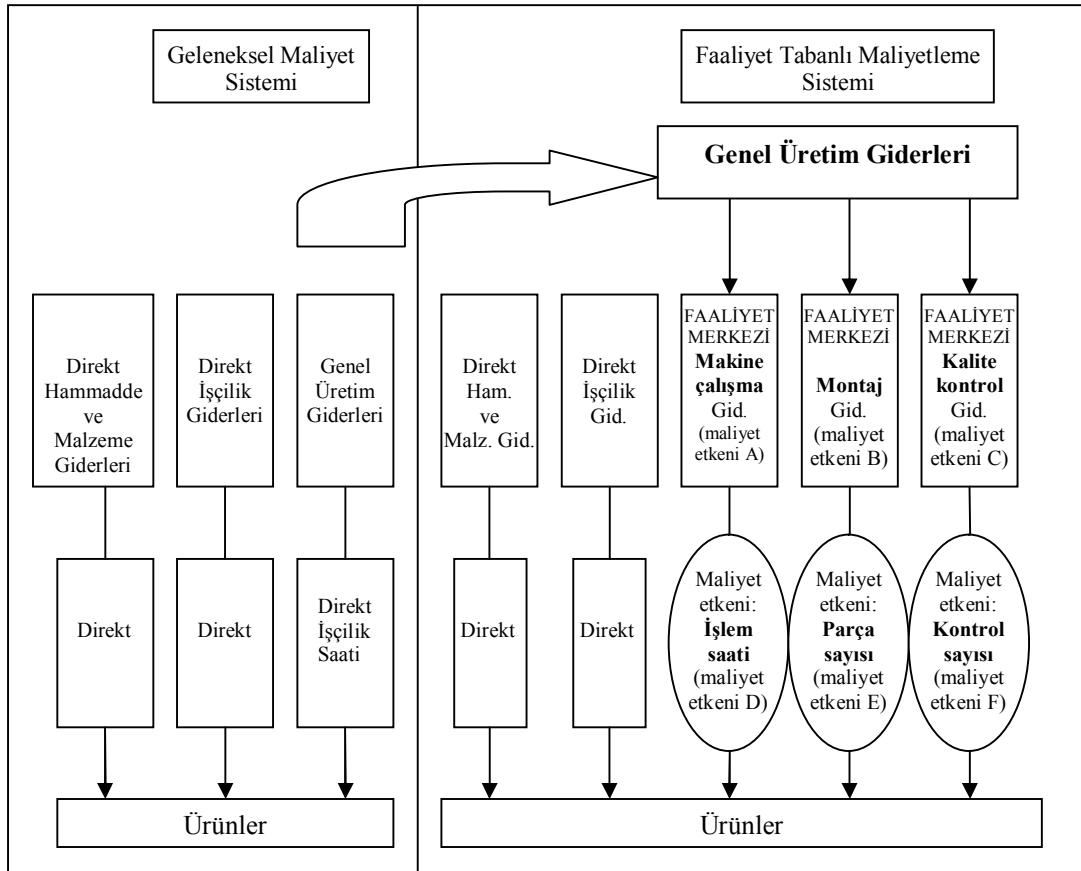
- İşletme tarafından hangi faaliyetler ifa edilmektedir?
- İşletmenin faaliyetlerinin ve süreçlerinin maliyeti ne kadardır?
- İşletme bu faaliyetleri ve süreçleri neden yerine getirmektedir?
- İşletmenin sunduğu çıktılarının oluşturulmasında hangi faaliyetten ne kadar gerekmektedir?

Uygun bir şekilde tasarlanmış FTM sistemi yukarıdaki dört sorunun yanıtını sunar niteliktedir.

Geleneksel maliyetleme ve FTM arasındaki fark aşağıdaki Şekil 2’de gösterilebilir (Horngren vd., 2007: 198).

Şekilde sunulduğu gibi, geleneksel maliyetlemede büyük bir havuz olarak ürün maliyetine yansıtılan genel üretim giderleri, FTM yönteminde birden fazla havuza bölünerek harcanan miktar kadar ürünlere yansıtılmaktadır.

Şekil 2: Geleneksel Maliyetleme ve FTM Yöntemi



Kaynak: Horngren vd., (2007: 198).

3. FTM YÖNTEİMİNİN YÜKSELİŞİ VE DÜŞÜŞÜ

FTM yönteminin imalat sektöründe uygulanması yaklaşımı ile birlikte gelişen süreç, kısa zamanda yöntemin yeni sektörlerde, alanlarda ve işletmelerde kullanımını beraberinde getirmiştir. Artık FTM sadece imalat sektöründe kullanılan bir yöntem değildir, FTM'nin hizmet sektöründe kullanılmasının yaygın ve başarılı sonuçlar verdiği yönünde çalışmalar bulunmaktadır.

Chea (2011), yaptığı çalışmada hizmet sektöründe yöntemin başarılı bir şekilde uygulandığını savunmuş, Vazakidis vd. (2010) FTM'nin kamu sektöründe, özellikle yeni teknoloji ve yönetim teknikleriyle birlikte başarıyla uygulanabilir olduğunu belirtmişlerdir. Gonzáles-Gómez ve Morini (2006) çalışmalarında FTM yönteminin geleneksel yöntemlere göre daha başarılı maliyet bilgileri sunduğunu belirterek, FTM yöntemi uygulamaları ile oluşturdukları modelin, doğru bir uyarlama ile şarapçılık sektöründe kullanılabildiğini ileri sürmektedirler. Suthummanon vd. (2011) mobilyacılık faaliyetinde geleneksel maliyet yöntemi ve FTM yöntemi uygulamaları yaparak farklarını ortaya koymaktadırlar. Uygulama sonuçlarına bağlı olarak, bazı zayıflıkları olmasına rağmen FTM'nin daha iyi maliyet bilgileri sunduğunu, dolayısıyla yönetim kararlarının bu yöntem kullanılarak daha sağlıklı alınabildiğini belirtmektedirler.

3.1. FTM Yönteminin Üstünlükleri

FTM'nin yönetim kararlarına katkısı ile ilgili tartışmalı açıklamalar bulunmaktadır. Bunun nedeni olarak da, sistematik istatistiksel çalışmaların bulunmadığı gösterilmektedir.

FTM sistemi fiyatlama kararlarından, kaynakların etkin kullanımına kadar birçok konuda yönetime katkı sağlayarak karlılığı artırır (Kaplan ve Anderson, 2004).

FTM yöntemi geleneksel yöntemlere göre daha doğru maliyet bilgileri sunmaktadır ve bunun sonucu olarak maliyeti yüksek ve karlı olmayan ürünlerin saptanmasına olanak tanımaktadır (Suthummanon vd., 2011: 91-92).

Narayanan ve Sarkar (2002: 258) gerçekleştirdikleri vaka çalışmasında, FTM'nin daha iyi yönetim kararları alınmasına katkısının yüksek olduğunu vurgulamaktadırlar. İnceledikleri işletmede, FTM uygulaması sonucu işletmenin; karlı olmayan ürünleri üretmekten vazgeçme, zarar kaynağı olan ürünün fiyatını yükseltme, karlı olmayan müşterilerden vazgeçme kararı gibi önemli kararlar aldığını belirtmektedirler. Ayrıca FTM yönteminin kullanımının giderek yaygınlaştığını, Horngren vd. (2000)'nin çalışmalarında bu oranın %15-20 düzeylerinde olduğunu belirtmektedirler (Narayanan ve Sarkar, 2002: 260).

Kaplan ve Cooper (1998: 100-101) FTM'nin en uygun şekilde ne zaman ve nerede kullanılabileceğini iki madde halinde değerlendirmektedirler:

1. Endirekt giderlerin ve destek hizmeti gibi kaynak tüketiminin olduğu veya payının arttığı işletmeler veya alanlarda kullanılabilir. Faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme giderleri ağırlıklı olan işletmelerin maliyetleri geleneksel

maliyetlemeye göre ürün bazında izlenebilir, FTM'ye ihtiyaç olmayabilir. Eğer faaliyetler birim bazında ise her iki sistem aynı sonuçları verir.

2. Ürün, müşteri ve süreçler ile ilgili çeşitliliğin yüksek olduğu durumlarda FTM kullanılabilir. Örneğin yeni bir ürün üreten veya olgunluk dönemindeki bir mamulün üretimini yapan işletmeler ya da standart veya siparişe göre ürün yapısında değişiklik yapabilen işletmeler bu sistemi kullanabilirler. Aynı şekilde pazarlama veya satış faaliyetleri olan, yüksek hacimli, müşteri talebine göre değişiklik yapılabilen standart ürünler siparişi alan işletmeler FTM yöntemini kullanabilirler. Düşük ve özel hacimli siparişi olup teknik hizmet ya da satış sonrası hizmet talebi fazla olan müşterilere hitap eden işletmeler de FTM'yi kullanabilirler.

FTM'nin tasarımı, uygulaması ve yararı ile ilgili vaka çalışması yapan Narayanan ve Sarkar (2002: 257-258) FTM'nin temel ilkelerini geliştiren Kaplan ve Cooper'ın (1998) da belirttiği gibi, FTM'yi uygulayan işletmelerin en az iki yararını gördüğünü savunmaktadırlar. Kısaca *operasyonel faaliyet tabanlı yönetim* ve *stratejik faaliyet tabanlı yönetim* olarak sınıflandırılacak bu iki yararın detayı şöyle belirtilmektedir. FTM'yi uygulayan işletmelerin sağladığı yararlarından birincisi *operasyonel faaliyet tabanlı yönetim*dir. Burada işletmenin bütün faaliyetleri çok detaylı ve dikkatli bir şekilde incelenmekte, faaliyet sonuçları analiz edilmekte ve en iyi sonuçları sağlayan birimlerle veya diğer işletmelerle karşılaştırmalar yapılmaktadır. Ayrıca çalışanların işletmenin üretim sürecinde daha etkin olmaları desteklenmekte, üretim süreci ile ilgili görüşleri önemsenmekte ve bu doğrultuda değişiklikler yapılabilmektedir. Böylece üretim sürecinde iyileştirmeler yapılmakta, kaynakların optimal kullanımı ve maliyetlerde düşüş sağlanabilmektedir. Bir diğer yarar ise *stratejik faaliyet tabanlı yönetim*dir. Bu sistemin uygulanması, uygulayan işletmeye karlı müşterilerine yönelik ürünler geliştirmesini sağlayacak şekilde ürün karmasında değişiklikler yapma olanağı sağlamaktadır.

FTM maliyet baskısı ve pazar sorunu gibi finansal zorluklarla karşılaşılacak durumlar için bir çözüm yöntemi olmuştur. Jänkälä ve Silvola (2012) Finlandiya'da 154 küçük işletmede yaptıkları anket çalışmasında, FTM yönteminin kullanımı ile işletmelerin finansal performansları arasındaki ilişkiyi irdelemişlerdir. Araştırmacılar, belirli düzeyde kar sağlayan küçük işletmeler ile satış hacimleri ile ilgili sıkıntı yaşayan işletmelerin, FTM yöntemi kullanarak finansal performanslarını artırmayı hedeflediklerini ortaya koymaktadırlar. Fakat FTM yöntemi kullanımının bir yatırım olarak görülmesi gerektiğini vurgulamışlardır, çünkü finansal performans üzerinde olumlu sonuçların iki yıllık bir sürede görünür hale geldiğini tespit etmişlerdir. Ayrıca yeterli finansal kaynağa sahip olmayan ve büyüme olanakları kısıtlı olan işletmelerin FTM'ye yöneldiklerini belirtmektedirler.

FTM işletmenin stratejik amaçlarına ulaşmada sağlıklı maliyet bilgileri sağlaması açısından önemli rol oynayabilir. Stratejik planlama ve unsurlarının içselleştirilmesi ve başarılması, FTM ve onunla birlikte oluşturulması gereken Faaliyete Dayalı Yönetim (FDY) ile yakından ilgilidir (Karcioğlu ve Binboğa, 2010).

FTM yönteminin etkin olduğu bir diğer alan, çok uluslu işletmeler için transfer fiyatlama politikalarına uyumlu olabilecek kadar esnek maliyetleme yapabilmesidir. Doğan (2006)'ın çok uluslu işletmelerin uygulamalarına yönelik olarak FTM ile geleneksel maliyetleme yöntemlerinin karşılaştırmasını yaptığı çalışmasına göre, özellikle maliyet ve gelirlerde yarattığı fark nedeniyle, FTM uluslararası işletmeler için vergi ve denetim konularında avantajlar sağlayabilecekleri bir enstrüman olabilmektedir. Bu yöntemin kullanılması ile gelirlerin, vergi oranlarının düşük olduğu bölgelerde toplanması veya tersi bir uygulama yapılarak vergi oranlarının yüksek olduğu bölgelerde gelirin düşük tutulması mümkün olabilir. Bir diğer ifade ile FTM yöntemi ile çok uluslu işletmelerin transfer fiyatlama ile karşılaşabilecekleri denetim riski azaltılabilmekte, maliyetlemede esneklik sağladığı için de rekabet güçlerini arttırabilmektedir.

Türkiye'de maliyetleme yöntemlerinin kullanılma düzeylerinin belirlenmesine yönelik yapılan araştırmalarda FTM yönteminin birçok işletme tarafından kullanıldığı bildirilmektedir. Karcıoğlu ve Öztürk (2012) araştırmaya katılan İMKB'ye kayıtlı 87 işletme ile yapılan bir ankette, işletmelerin en çok FTM yöntemini, en az Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme yöntemini kullandıklarını tespit etmişlerdir.

FTM yönteminin birçok yararlar sağladığı kabul edilmesine rağmen eksiklikleri de bulunmakta, bu eksiklikler giderilerek yeni maliyetleme tekniklerine ulaşılabildiği görülmektedir. FTM yönteminin kurucularından Kaplan ve Anderson (2004) FTM yönteminin eksikliklerini kabul etmekte, ancak yöntemin birçok işletme yöneticisine yararlı maliyet bilgileri sağlayarak hizmette bulunduğunu bildirmektedirler.

3.2. FTM Yönteminin Eksiklikleri

FTM yöntemi her ne kadar geleneksel yöntemlere göre yeni bir maliyet yönetimi sistemi sunmuş olsa da, yapısı gereği bir süre sonra eleştirilmeye başlanmış ve yeni arayışlara girilmiştir. Başta yöntemin önemli kurucularından olan Kaplan ve Anderson (2004) gibi araştırmacılar olmak üzere, birçok araştırmacı yeni maliyetleme yöntemlerine odaklanarak FTM ile karşılaştırmalar yapmıştır.

Kaplan ve Anderson (2004: 8) son 15 yılda FTM yönteminin yöneticilere yararlı bilgiler sağladığını vurgulamışlardır. Söz konusu bilgiler elde edildiği düşünülen gelirlerin tamamının aslında gelir olmadığı veya bazı müşterilerin işletme açısından karlı olmadığı gibi bilgilerdir. Ancak FTM uygulama ve sürdürülebilirlik açısından zorluklar getirdiği için yeterli kullanım oranlarına ulaşamamıştır. Çözüm olarak yeni geliştirdikleri Sürece Dayalı FTM'yi önermekte ve bu yöntemin geleneksel FTM'nin eksikliklerini giderdiğini bildirmektedirler.

Tse ve Gong (2009: 41-42) gerçekleştirdikleri literatür incelemesi sonucunda FTM'nin eksikliklerinin dört başlık altında değerlendirilebileceğini belirtmiş ve bu eksikliklere vurgu yapan çalışmaları aşağıdaki gibi özetlemiştir:

– Uygulamasının çok zaman alıcı olması ve kaynak aktarımı gerektirmesi (Innes vd., 2000; Kaplan ve Anderson, 2004; Cohen vd., 2005).

– FTM temelli maliyet yönetim sistemleri ile işletmenin diğer bilgi sistemleri arasında entegrasyon veya eşgüdüm eksikliği (Sharman, 2003).

– Büyük işletmelerde bu sistemin uygulanmasının karmaşık olması (uygun olmaması) (Kaplan ve Anderson, 2004; Pernot vd., 2007).

– Yönetim desteğinin yeterli olmayışı (Kaini ve Sangeladji, 2003; Cohen vd., 2005; Kaplan ve Anderson, 2007).

Hacim tabanlı olan Geleneksel Maliyetleme Yöntemi ile karşılaştırılınca oldukça güçlü olan FTM, birçok işletmede onun yerini alamamıştır. FTM yönteminin işletmelerde kabul görme ve uygulanma oranları düşük olduğu gibi, uzun vadede devamlılığı sağlanamamıştır (Tse ve Gong, 2009: 41).

Innes vd. (2000) İngiltere’de en büyük işletmeler arasında yaptıkları iki ayrı anketin (1994–1999) sonuçlarını irdeledikleri çalışmalarında, FTM yönteminin inceledikleri işletmelerde önemini yitirdiğini, hedeflenen 5 yıllık dönemde kullanımında anlamlı bir artış olmadığını belirtmektedirler.

Krumwiede ve Suessmair (2007: 7) Amerikan ve Alman işletmeleri üzerine yaptıkları ankette, FTM yönteminin işletmelerde kullanılma oranlarını incelemektedirler. FTM yöntemi Amerikalılar tarafından %20, Almanlar tarafından %19 oranında kullanılmaktadır ve en yüksek kullanım oranı Amerikan imalat-dışı işletmelerde olmuştur (%38 Amerikan, %27 Alman işletmeleri). Çalışmada vurgulanan bir diğer önemli bilgi ise, FTM yönteminin eksikliklerinden kabul edilen atıl kaynak maliyetlerinin hesaplama dahil edilmesi ve bunların dağıtım dışında tutulamaması konusudur. Araştırmacılar bu konuda Amerikan işletmelerinin çok fazla endişeli olmadığını, Alman işletmelerinin ise bu konuyu önemseydiğini, hesaplarına alarak gider dağıtımını yapılmadığını ve maliyetlere yansıtılmadığını bildirmektedirler.

Suthummanon vd. (2011: 91-92) imalat sektöründe (mobilya işletmesi) yaptıkları çalışmada, FTM uygulamasında karşılaşılan zorlukların başında veri toplama ve FTM sistemini oluşturmanın çok zaman alıcı ve pahalı olmasının yer aldığını bildirmektedirler. FTM geleneksel yöntemle göre daha detaylı çalışma gerektirmektedir. Zira giderler havuzlarda toplanmakta ve küçük bölümlere ayrılarak ilgili kısmı ürünün maliyetine yansıtılmaktadır. Bu da daha detaylı finansal raporlama ve faaliyetlerin analizi demektir. Kullanılan istatistiksel yöntemler (örnekleme vs.) daha zor ve detaylı olmak zorundadır. Zaman alıcı ve pahalı olmasının yanı sıra, bir diğer eleştiri de başarılı olabilmesinin temel gereklerinden birisinin örgütün her bir birimi tarafından desteklenmesi gereğidir.

Kolosowski ve Chwastyk (2011), FTM yöntemini uygulayacak işletmelerin çok fazla veri toplaması gerektiğini, bu verilerin değerlendirilmesi sürecinde bilgisayar sistemlerinin çok önemli olduğunu belirtmektedirler.

Narayanan ve Sarkar (2002: 258) işletmelerin örgüt yapılarının değişime karşı geldiği, bunun sonucu olarak da FTM uygulamalarının yönetsel kararlar üzerinde hiçbir etkisinin olmadığı durumların bulunduğunu belirtilmektedir. Bunun iki nedenini ise şu şekilde ifade etmektedirler; Birincisi, FTM yöneticilere yeni bilgi sunmamaktadır zira FTM'nin sunduğu bilgiler yöneticiler tarafından zaten tahmin edilebilir bilgilerdir. İkincisi, FTM sisteminin uygulanması ve analizi ile ilgili alınan danışmanlık hizmetlerinin sunduğu ve geleneksel maliyet bilgilerinden oldukça farklı olabilen bilgiler, üst düzey yöneticiler tarafından dikkate alınmamaktadır.

Roztocki vd. (2004) 100'den az çalışanı olan küçük işletmeler için geleneksel maliyetleme sisteminden FTM yöntemine geçişin nasıl gerçekleştirilebileceğine yönelik yaptıkları çalışmada, değişimin zor olabileceğini belirtmektedirler. Araştırmacılara göre FTM yöntemine geçilebilmesi büyük ölçüde zaman ve para, örgütsel değişim, çalışanların rızası, yazılım ve donanım yatırımı ve veri toplama araçları gerektirmektedir.

Ittner vd. (2002) imalat işletmeleri üzerinde yaptıkları çalışmada FTM yöntemi uygulaması ile muhasebe karlılığı arasında zayıf kanıtlara ulaşılmıştır. Ancak, yöntemin kullanılması ile kalite, faaliyet döngüsü ve maliyetlerin dolaylı olarak düşmesi arasında önemli düzeyde pozitif bir ilişki olduğu saptanmıştır. Fei ve Isa (2011) benzer bir çalışmayı yaklaşık %10 geri dönüş oranı ile Çin'de faaliyet gösteren işletmeler üzerinde yapmış, Ittner vd. (2002)'nin sonuçları ile belirli düzeylerde uyumluluk saptamışlardır.

Kaygusuz (2006) klasik maliyetleme yöntemi ile FTM arasındaki maliyet hesaplama farklılıklarını maliyet-hacim-kar analizi örnekleri ile incelediği çalışmada, FTM'nin değişken-sabit gider ayrımını farklı yaptığını, bunun da katkı payı ve başa-baş noktalarını değiştirdiğini belirtmektedir. Yine Kaygusuz (2007), klasik maliyetleme yönteminde genel üretim giderleri fark analizi işlemlerinde hesaplanmayan "kullanılmayan kapasite maliyetleri" ile ilgili FTM yönteminde ele alınan hesaplamaları örnek uygulamalarla değerlendirmektedir. Saban ve Güğörçin Irak (2009), FTM yöntemini geleneksel FTM yöntemi kabul ederek Sürece Dayalı FTM ile karşılaştırmış ve Sürece Dayalı FTM'nin beklenen yararları üzerinde durmuşlardır. Benzer şekilde, Cengiz (2011) gerçekleştirdiği vaka çalışmasıyla FTM yönteminin atıl kapasiteleri nasıl dikkate alamadığına dair Sürece Dayalı FTM yöntemi ile karşılaştırma analizleri yapmaktadır.

4. FTM YÖNTEMİNİN SUNDUĞU MALİYET BİLGİLERİ: ÖRNEK ÇALIŞMA

FTM sistemi işletmenin çıktılarının oluşmasını sağlayan örgütsel süreçte kullanılan kaynakların maliyetini tahmin eder (Cooper ve Kaplan, 1992: 1).

İşleyiş süreci açısından ele alındığında FTM; a) faaliyetlerle maliyetler arasında nedensel ilişkileri tanımlayan, b) faaliyetleri oluşturan etkenleri belirleyen, c) her bir faaliyet etkeni ile ilgili maliyet havuzu oluşturan, d) yükleme oranlarını hesaplayan ve e) kullanılan

maliyetler kadar maliyetleri ürünlere yükleyen bir maliyetleme sistemidir (Gurowka ve Lawson, 2007: 22).

Örnek bir işletmenin maliyet hesaplamaları FTM kullanılarak aşağıdaki şekilde gerçekleştirilebilir. Örnek yaklaşımı Kaplan ve Anderson (2004), Gurowka ve Lawson, (2007), Cengiz (2011) ve Everaert vd. (2008: 175)'den yararlanılarak geliştirilmiştir.

Örnekte Z İşletmesinin D üretim bölümüne ait olduğu kabul edilen faaliyet gider yerleri, giderler, dağıtım anahtarları ve ürün adedi bilgileri aşağıdaki gibidir. Tablo 1 işletmenin D bölümüne ait verilerini kapsamaktadır. Faaliyetler, faaliyetlerin tükettiği kaynaklar ve kaynak maliyetlerinin faaliyetlere dağıtımında kullanılacak kaynak etkenleri aşağıdaki gibidir. D üretim bölümünde Tedarik, Montaj ve Kalite Kontrol faaliyetleri bulunmaktadır.

Tablo 1: Z İşletmesi D Üretim Bölümü Maliyet Bilgileri

Kaynaklar	Maliyetler (TL)	Kaynak Etkenleri	Faaliyetler			Toplam
			Tedarik	Montaj	Kalite Kontrol	
Ücretler	80.000	Direkt İşçilik Saati (DİS)	1.500	10.000	1.000	12.500 DİS
Amortisman	15.000	m ²	100	200	200	500 m ²
Enerji	25.000	Kws	30.000	60.000	10.000	100.000 Kws
Bakım-Onarım	6.500	Bakım Onarım Saati (BOS)	10	40	15	65 BOS
Toplam	126.500					

Tablo 2: Faaliyet Etkenleri ve Ürünlere Göre Tüketim Miktarları

Faaliyet	İşlem	Ürün X	Ürün Y	Toplam/faaliyet etkeni
Tedarik	ürün hattı	1	1	2
Montaj	birim üretim (montaj)	7.000	3.000	10.000
Kalite Kontrol	kontrol sayısı	400	200	600

D üretim bölümüne ait bilgiler kullanılarak (Tablo 1 ve Tablo 2), kaynak maliyetlerinin faaliyetlere dağıtımını yapılmıştır (Tablo 3). Örnek hesaplama ücret maliyetlerinden tedarik faaliyetinin alacağı pay için şöyle gerçekleştirilmiştir:

Önce Yükleme Oranı = $80.000/12.500 = 6,40$ TL/DİS şeklinde hesaplanmıştır. Ardından $6,40*1.500 = 9.600$ TL olarak tedarik faaliyetinin ücret maliyetinden aldığı pay belirlenmiştir.

Tablo 3: Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtımını (TL)

Kaynaklar	Tedarik	Montaj	Kalite Kontrol	Toplam
Ücretler	9.600	64.000	6.400	80.000
Amortisman	3.000	6.000	6.000	15.000
Enerji	7.500	15.000	2.500	25.000
Bakım-Onarım	1.000	4.000	1.500	6.500
Toplam	21.100	89.000	16.400	126.500

FTM'de faaliyetlerde toplanan maliyetler daha sonra faaliyet etkenleri ile mamullere dağıtılmaktadır. Tablo 4, bu dağıtımda kullanılacak faaliyet etkenleri ile yükleme oranlarını gösterirken; Tablo 5 dağıtım sonucunu göstermektedir.

Tablo 4: Faaliyet Etkenleri ve Faaliyetlerce Tüketim Miktarları

Faaliyetler	Faaliyet Etkenleri	Faaliyetlerde Toplanan Giderler (TL)	İşlem Adedi	Yükleme Oranı (TL)
Tedarik	ürün hattı	21.100	2	10.550
Montaj	birim montaj	89.000	10.000	8,9
Kalite Kontrol	kontrol sayısı	16.400	600	27,33

Yukarıda hesaplanan yükleme oranları ışığında toplam kaynak maliyetlerinden ürünlerin aldıkları paylar hesaplanmıştır.

Tablo 5: FTM Yöntemi ile Ürün Maliyetinin Hesaplanması (TL)

Faaliyet	Birim Maliyet	Ürün X	Ürün Y	Toplam
Tedarik	10.550	10.550	10.550	21.100
Montaj	8,90	62.300	26.700	89.000
Kalite Kontrol	27,33	10.933	5.467	16.400
Toplam		83.783	42.717	126.500

FTM yöntemi ile yapılan maliyet hesaplamasında X ve Y ürünlerine ait maliyet hesaplamaları yapılmıştır. 126.500 TL'lik maliyet X (83.783 TL) ve Y (42.717 TL) ürünlerine dağıtılmıştır. Atıl kaynak bilgileri izlenememekte, katlanılan maliyet ve dağıtılan maliyet tutarları eşit olmaktadır.

Örnek çalışmamızda, Z işletmesinin D bölümüne ait giderlerin dağıtımında katlanılan maliyetler ve dağıtılan tutarları eşit olmaktadır. Atıl kaynakların maliyet tutarını bu yöntemde görmek mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla bu kaynakların maliyeti satılan malın maliyetine yüklenmekte, sağlıklı bir maliyetleme yapılamamaktadır. Krumwiede ve Suessemair (2007)'in çalışmalarında ileri sürdükleri gibi, belki birçok Amerikan işletmesi Alman işletmelerine göre bunu önemsemeyebilir, ancak bu doğru bir maliyetleme yöntemi olarak kabul edilmemektedir.

Sayılan nedenlerden dolayı ürün maliyetlerinin hesaplanmasında FTM yöntemine alternatifler geliştirilmiştir. Bu alternatiflerde, sayılan eksiklikleri giderecek şekilde FTM yöntemi geliştirilerek daha anlamlı maliyet bilgilerinin ilgililere sunulabildiği belirtilmektedir. Örneğin, uygulama örneğimizde sunulamayan atıl kaynak bilgilerinin bu alternatif maliyetleme yöntemlerinde kullanıcılara sunulabildiği görülmüştür. Bu yöntemlerin de şüphesiz eksikleri bulunmaktadır. Aşağıda kısaca bu yöntemler açıklandıktan sonra karşılaştırmalı olarak üstün yönleri ve eksiklikleri ortaya konmaktadır.

5. FTM YÖNTEMİNE ALTERNATİF MALİYETLEME YÖNTEMLERİ

Daha iyi maliyet bilgilerine olan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır ve bu bilgilerin oluşmasına olanak sağlayan birçok yöntem bulunmaktadır. Güneş ve Aksu (2003) "etkin maliyet bilgilerine" olan ihtiyacın her geçen gün artmasından dolayı yeni maliyet yöntemleri geliştiğini, Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesi (MYSM) tekniğinin de bunlardan biri olduğunu belirtmektedir.

Geleneksel yöntemle göre üstünlükler taşımaya rağmen, uluslararası kapsamda uygulaması belli bir sınırı aşmayan FTM yöntemine alternatif olabilecek yöntemler geliştirilmiştir ve aslında bu yöntemlerin birçoğunun temelinde FTM yaklaşımı esas alınmakta, sadece eksiklikleri giderilerek yöntem geliştirilmektedir.

Örneğin, Saban ve Güğercin Irak (2009: 104)'a göre FTM yönteminin karmaşık, sistemin kurulumunun zaman alıcı olması, güncellenmesinde yaşanan zorluklar ve ölçümlerden kaynaklanan hatalar gibi sorunların giderilmesi amacıyla yeni bir maliyet sistemine gerek duyulmuş ve Sürece Dayalı FTM yöntemi geliştirilmiştir. Sürece Dayalı FTM yöntemi, esnek, uygulaması ve güncellenebilirliği kolay olan bir yöntemdir.

FTM ve alternatif maliyetleme tekniklerini de içeren başlıca maliyetleme yöntemleri içerikleri ile birlikte kısaca aşağıda Tablo 6'da açıklanmaktadır (Gurowka ve Lawson, 2007: 22'den yararlanılmıştır).

Tablo 6: Maliyetleme Araçları ve Yöntemleri

Standart Maliyetleme	Fiili maliyetlerden ziyade standart maliyetleri kullanan ürün maliyet sistemidir. Tam maliyetleme veya direkt maliyetleme ilkeleri temelinde göre olabilir ve bütün maliyet unsurlarına ya da bir kısmına uygulanabilir.
Sürece Dayalı FTM (SDFTM)	FTM yönteminin eksiklikleri olan kullanılmayan kapasitelerin hesaplanması gibi sorunları ortadan kaldıran bir yöntemdir. Yöntem faaliyet havuzlarını ortadan kaldırarak üretilen her bir ürüne ait giderleri direkt kaynak-faaliyet maliyet etkeni yoluyla yapmaktadır (Tse ve Gong, 2009: 47).
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	FTM; a) faaliyetlerle maliyetler arasında nedensel ilişkileri tanımlayan, b) faaliyetleri oluşturan etkenleri belirleyen, c) her bir faaliyet etkeni ile ilgili maliyet havuzu oluşturan, d) yükleme oranlarını belirleyen, ve e) kullanılan maliyetler kadar maliyetleri ürünlere yükleyen maliyetleme sistemidir.
Grenzplankostenrechnung (GPK) (Alman Maliyet Yönetimi Sistemi)	Kaynak tüketim üzerine odaklanan ve işletmenin ölçüm ve yönetimini muhasebe sistemine entegre eden kontrol sistemi ve esnek maliyet planlaması yapan, Alman Maliyet Muhasebesidir.
Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM)	GPK ve Amerikan maliyet yönetimi sistemi ilkelerine dayanan bir Yönetim Muhasebesi sistemidir. KTM kapsamlı ve tam entegre bir yönetim muhasebesi sistemi oluşturur.
Yalın Muhasebe	Üretim süreçlerinde gereksiz işlemleri ortadan kaldıran muhasebe süreçlerine, raporlamaya ve muhasebe yöntemlerine yalın ilkeleri uygulayan sistemdir.
Süreç Katkı Muhasebesi (Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme) ² (Throughput Accounting)	Kısıtlar Teorisi temelinde göre, işletmenin finansal/muhasebe durumunu ve karar sürecini yönetmek için çıktılar, stokların ve faaliyet giderlerinin üç temel ölçümünü kullanan yöntemdir.

² Bu sistemin Türkçe karşılığı ile ilgili farklı yaklaşımlar bulunmaktadır: "...söz konusu terime karşılık gelmek üzere "dönüşüm," "süreç," "katkı" ve "nakit girdi" terimlerinin kullanıldığı görülmektedir (Bayazıtlı, Gürel ve Yayla, 2005: 191; Tanış, 1998: 185; Özer, 2001: 7; Ergun ve Karamaraş, 2002: 98)", (Çakıcı, 2006: 103). "Throughput kelimesinin sözlük anlamı "geçiş" veya "süreç" olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bu kavram ile ortaya konulan yaklaşıma bakıldığında; Türkçeleştirmeyi "Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme" biçiminde yapmanın daha doğru olacağı görülmektedir. Çünkü "Throughput Costing" yaklaşımı tamamen bu ifadeye dayanmaktadır" (Yükçü ve İçerli, 2007: 67).

Hedef Maliyetleme	Maliyet istenilen üretim, mühendislik veya pazarlama maliyetlerine ulaşmak için arzu edilen kar oranının tahmini veya rekabet temelli fiyattan düşürülmesi ile hesaplanmaktadır.
Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesi (MYSM)	Mamulün üretim aşamasından müşteriye sunulmasına kadar (tasarım, geliştirme, pazarlama, dağıtım, yönetim ve satış sonrası hizmeti kapsayan) tüm yaşamı boyunca faaliyetler için oluşan kümülatif maliyetleri hesaplamalara alır.
Süreç Maliyetleme	Maliyetleri önce maliyet merkezlerinde toplayan ve sonra her bir merkezin toplam maliyetini eşit olarak her bir birime yükleyen sistemdir.
Tam Maliyetleme	Üretim maliyetlerinin tamamını ya da bir kısmını mamul maliyetine yansıtmaktadır.
Normal Maliyetleme	Direkt ilk madde ve malzeme ve kullanılan işçilik kaynaklarına ek olarak normal kapasiteye göre dağıtılmış genel üretim giderlerinin toplamının ürünlere yüklendiği sistemdir.
Değişken Maliyetleme	Ürünün maliyetine sadece üretim miktarı arttıkça artan, değişken maliyetlerin yüklendiği sistemdir.

5. SONUÇ

Stratejik olarak ele alındığında, maliyet bilgilerinin doğru hesaplanması işletmenin ekonomik kararlarının isabetli olmasına, rekabet üstünlüğü elde etmesine, dolayısıyla amaçlarına ulaşabilmesine katkı sağlamaktadır. Rekabetin artmasıyla doğru maliyet bilgisine olan ihtiyacın arttığı görüşü tartışmasız kabul edilmektedir.

Maliyet bilgileri fiyatlama kararlarından işletmelerin pazarlarını seçmesine, müşteri hizmetlerinden bütçeleme yapmalarına kadar bir dizi işletme ile ilgili kararda önemli bir veri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Doğru maliyet bilgisi elde edebilmek amacıyla kullanılan muhasebe yöntemleri de zaman içinde gelişim göstermektedir.

Gelişen teknolojiye paralel olarak, son yıllarda üretim maliyetleri içinde değişken üretim maliyetlerin payının azalması ve genel üretim maliyetlerinin payının önemli ölçüde artması nedeniyle, tam maliyetleme ve değişken maliyetleme sistemlerinin sunduğu maliyet bilgileri gerçek maliyetleri yansıtmakta yetersiz kalmaktadır. Bu doğrultuda artan eleştiriler ise 1980'lerde FTM yönteminin geliştirilmesinde önemli bir unsur olmuştur.

Geleneksel ya da standart maliyetlemenin karar alıcılara sınırlı bilgi sunması nedeniyle tasarlanan FTM sistemi, temelde bazı sorulara cevap verir nitelik taşımaktadır. Bu sorular arasında işletme tarafından hangi faaliyetlerin ifa edildiği, işletmenin faaliyetlerinin ve süreçlerinin maliyetinin ne kadar olduğu, işletmenin bu faaliyetleri ve süreçleri neden yerine getirdiği ve işletmenin sunduğu çıktılarının oluşturulmasında hangi faaliyetten ne kadar gerektiği yer almaktadır.

Daha iyi maliyet bilgileri sağladığına inanılan FTM'nin kullanımı sadece imalat sektörü ile sınırlı kalmamış, kısa zamanda yöntemin yeni sektörlerde özellikle hizmet sektöründe kullanılmasının yaygın ve başarılı sonuçlar verdiği görülmüştür.

FTM yöntemi uygulamaları sayesinde işletmeler, karlı olmayan ürünlerin üretiminden vazgeçme, zarar kaynağı olan ürünün fiyatını yükseltme, karlı olmayan müşterilerden vazgeçme kararı gibi önemli kararlar alabilmektedir.

Özellikle endirekt giderlerin ve destek hizmeti gibi kaynak tüketim paylarının yüksek olduğu işletmelerde FTM kullanımının başarılı sonuçlar vereceği ve ayrıca ürün, müşteri ve süreçler ile ilgili çeşitliliğin yüksek olduğu durumlarda FTM kullanımının daha iyi maliyet bilgisi sunacağı belirtilmektedir.

Ancak hacim tabanlı olan Geleneksel Maliyetleme Yöntemi ile karşılaştırıldığında daha iyi maliyet bilgileri sunan FTM, birçok işletmede onun yerini alamamıştır. Başta FTM yöntemini geliştirenler olmak üzere, araştırmacı ve uygulayıcılar zaman içinde FTM'nin kullanımına ilişkin eleştiriler ortaya atmıştır.

Bu eleştirilerin başında uygulamasının çok zaman alıcı ve zor olması yer almaktadır. Özellikle büyük işletmelerde kullanımı çok karmaşık hale geldiği için ve işletmenin kullandığı diğer bilgi sistemleriyle eşgüdümünün sağlanması zor olduğu için birçok işletmede çalışanlar ve yönetim tarafından da yeterli desteği görememiştir.

FTM yöntemine yönelik bir diğer önemli eleştiri de atıl kaynaklara ilişkin bilgilerin bu yöntemle izlenememesi, dolayısıyla atıl kaynak maliyetinin satılan malın maliyetine yüklenerek sağlıklı bir maliyetleme yapılamamasıdır.

Örnek çalışmamızda da FTM'nin sunduğu maliyet bilgileri kullanılmayan kapasiteyi içermektedir. Z işletmesinin D bölümüne ait giderlerin dağıtımında katlanılan maliyetler ve dağıtılan tutarları eşit olmaktadır. Atıl kaynakların maliyet tutarını bu yöntemde görmek mümkün olmamakta, dolayısıyla bu kaynakların maliyeti satılan malın maliyetine yüklenmekte ve sağlıklı bir maliyetleme yapılamamaktadır.

FTM geliştirildiği yıllarda daha iyi maliyet bilgileri sunduğu için benimsenmesine rağmen, başlangıçta bu sistemi kullanmayı tercih eden işletmelerde de, yine bu gerekçelerle uzun ömürlü olamamıştır. Bu nedenle, zaman içinde FTM yöntemine alternatifler geliştirilmiştir.

Alternatif olarak geliştirilen yöntemlerin birçoğunun temelinde, FTM yaklaşımı esas alınmakta ve eksiklikleri giderilerek yöntem geliştirilmektedir. Sürece Dayalı FTM bu yöntemler arasında öne çıkan örneklerden bir tanesidir. FTM yönteminin önemli bir eksigi olan kullanılmayan kapasitelerin hesaplanması sorununu ortadan kaldıran, esnek, uygulaması ve güncellenebilirliği kolay olan bir yöntemdir.

FTM ile ilgili gelecekte yapılacak araştırmalarda da, FTM yöntemi ile diğer yöntemlerin karşılaştırmalı olarak finansal ve finansal olmayan performans üzerine etkileri değerlendirilebilir.

KAYNAKLAR

- Brandt, M.T. – Levine, S.P. – Gourdoux, J.R., (1999), “Application of Activity-Based Cost Management – A Descriptive Case Study”, *Professional Safety*, January, pp. 22-27.
- Cengiz, E., (2011), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar – Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vaka Çalışması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan, ss. 33-58.
- Chea, A.C., (2011), “Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness”, *International Journal of Business and Management*, Vol. 6, No. 11, pp. 3-10.
- Cooper, R. – Kaplan, R.S., (1987), “How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs”, Chapter 8, pp. 204-227 – Edited by Bruns, W.J.Jr. – Kaplan, R.S., (1987), *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, USA.
- Cooper, R. – Kaplan, R.S., (1992), “Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage”, *Accounting Horizons*, September, pp. 1-14.
- Çakıcı, C., (2006), “Süper Değişken Maliyetleme (Throughput Costing)”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 30, Nisan, ss. 102-111.
- Doğan, Z., (2006), “Transfer Fiyatlandırma Politikalarının Belirlenmesinde Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Önemi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 29, ss. 79-90.
- Everaert, P. – Bruggeman, W. – Sarens, G. – Anderson, S.R. – Levant, Y., (2008), “Cost Modeling in Logistics Using Time-Driven ABC: Experiences From A Wholesaler”, *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, Vol. 38, No. 3, pp. 172-191’den aktaran Cengiz, E., (2011), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar – Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vaka Çalışması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan, ss. 33-58.
- Fei, Z.Y. – Isa, C.R., (2011), “The Effect of Activity-Based Costing on Firms Performance: A Study Among Chinese Manufacturing Firms”, *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, Vol.5, No.9, pp. 227-237.
- González-Gómez, J.I. – Morini, S., (2006), “An Activity-Based Costing of Wine”, *Journal of Wine Research*, Vol. 17, No. 3, pp. 195-203.
- Grabski, S.V. – Marsh, R.J., (1994), “Integrating Accounting and Manufacturing Information Systems: An ABC and REA-Based Approach”, *Journal of Information Systems*, Vol. 8, No. 2, pp. 61-80.
- Gurowka, J. – Lawson, R.A., (2007), “Selecting the Right Costing Tool for Your Business Needs”, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, March/April, pp. 21-27.

- Güneş, R. – Aksu, İ., (2003), “Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 8, Sayı 2, ss. 43-61.
- Hornngren, C.T. – Foster, G. – Datar, S., (2000), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Upper Saddle River, NJ, Prentice Hall’dan aktaran Narayanan, V.G. – Sarkar, R.G., (2002), “The Impact of Activity-Based Costing on Managerial Decisions at Insteel Industries – A Field Study”, *Journal of Economics and Management Strategy*, Vol. 11, No.2, Summer, pp. 257-288.
- Hornngren, C.T. – Sundem, G.L. – Stratton, W.O. – Teall, H.D. – Gekas, G., (2007), *Management Accounting, Fifth Canadian Edition*, Pearson Education, Canada. http://www.pearsoned.ca/highered/divisions/virtual_tours/hornngren/man_acc/Ch05ManAcc.pdf, (Erişim Tarihi: 10.10.2012).
- Innes, J. – Mitchell, F. – Sinclair, D., (2000), “Activity-Based Costing in the U.K.’s Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results”, *Management Accounting Research*, Vol. 11, pp. 349–362.
- Ittner, C.D. – Lanen, W.N. – Larcker, D.F., (2002), “The Association between Activity-Based Costing and Manufacturing Performance”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 40, No. 3, pp. 711-726.
- Jänkälä, S. – Silvola, H., (2012), “Lagging Effects of the Use of Activity-Based Costing on the Financial Performance of Small Firms”, *Journal of Small Business Management*, Vol.50, No. 3, pp. 498–523.
- Kaplan, R.S. – Anderson, S.R., (2004), “Time-Driven Activity Based Costing”, *Harvard Business Review*, November, p. 1-9.
- Kaplan, R.S. – Cooper, R., (1998), *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business Press, Boston, MA, USA.
- Karcıoğlu, R. – Binboğa, G., (2010), “Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Yönetimin İşletme Stratejisinin Belirlenmesindeki Rolü”, *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 24, Sayı 1, ss. 1-14.
- Karcıoğlu, R. – Öztürk, M., (2012), “İMKB’ye Kayıtlı Sanayi İşletmelerinin Maliyet Yönetim Sistemlerini Uygulama ve Uygulamama Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 16, Sayı 1, ss. 477-496.
- Kaygusuz, S.Y., (2006), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Genel Üretim Giderleri Fark Analizi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 30, ss. 152-162.
- Kaygusuz, S.Y., (2007), “Faaliyet Tabanlı Maliyet-Hacim-Kar Analizi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 33, ss. 139-150.

- Kolosowski, M. – Chwastyk, P., (2011), “Cost of Activities in the Quality Cost Account”, Annals of DAAAM for 2011 & Proceedings of the 22nd International DAAAM Symposium, Vol. 22, No. 1, Vienna, Austria.
- Krishnan, R. – Luft, J.L. – Shields, M.D., (2002), “Competition and Cost Accounting: Adapting to Changing Markets”, Contemporary Accounting Research, Vol. 19, No. 2, pp. 271-302.
- Krumwiede, K. – Suessmair, A., (2007), “Comparing U.S. and German Cost Accounting Methods”, Management Accounting Quarterly, Spring, Vol. 8, No. 3, pp. 1-10.
- Narayanan, V.G. – Sarkar, R.G., (2002), “The Impact of Activity-Based Costing on Managerial Decisions at Insteel Industries – A Field Study”, Journal of Economics and Management Strategy, Vol. 11, No.2, Summer, pp. 257-288.
- Roztock, N. – Porter, J.D. – Thomas, R.M. – Needy, K.L., (2004), “A Procedure for Smooth Implementation of Activity-Based Costing in Small Companies”, Engineering Management Journal, Vol. 16, No. 4, pp. 19-28.
- Saban, M. – Güğçin İrak, G., (2009), “Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 5, Sayı 10, ss. 97-108.
- Suthummanon, S. – Ratanamane, W. – Boonyanuwat, W. – Saritprit, P., (2011), “Applying Activity-Based Costing (ABC) to Parawood Furniture Factory”, The Engineering Economist, Vol. 56, pp. 80-93.
- 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, Vol. 7, No. 2, pp. 41-54.
- Vazakidis, A. – Karagiannis, J. – Tsiailta, A., (2010), “Activity-Based Costing in the Public Sector”, Journal of Social Sciences, Vol. 6, No. 3, pp. 376-382.
- Yükçü, S. – İçerli, M.Y., (2007), “Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Sistemi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 34, Nisan, ss. 66-73.