

Ekinci, K. (2020). "Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Değer Katmayan Faaliyetlerin Azaltılmasında Etkisi ve Önemi". *İktisadi ve İdari Yaklaşımlar Dergisi*, 2 (1), s. 109-126.

FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN DEĞER KATMAYAN FAALİYETLERİN AZALTILMASINDA ETKİSİ VE ÖNEMİ

The Effect and Importance of The Operation-Based Cost System in The Reduction of
Non-Value Activities

Kamil EKİNCİ¹

ÖZET

Geleneksel maliyetleme sistemi genel maliyetlerin ürün maliyetlerine dağıtılmasında ve "değer" unsurunun hesaba katılmasında yetersiz bulunmaktadır. Buna rağmen işletmeler tarafından çok tanınmış ve uygulama kolaylığından dolayı sürekli tercih edilmiştir. Bu sistem, geçmişte piyasalara satıcıların hakim olduğu rekabet alanlarında faaliyet gösteren işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamış olsa da, günümüz koşulları artık değişmiştir. Küreselleşme ve rekabetin derinleştiği günümüz şartlarında, satıcıların piyasaya hakimiyeti sınırlanmış ve maliyet rekabetleri oldukça yükselmiştir. İşte bu noktada işletmeler daha etkili bir maliyet bilgisine ihtiyaç duymakta ve rakiplerine karşı avantaj sağlamak istemektedirler. Bu ihtiyaçlara cevap verecek maliyet sistemlerinden biri de Faaliyet Tabanlı Maliyet (FTM) sistemidir. Çünkü işletmeler ancak doğru ve çağdaş bir maliyetleme sistemi ile değer katmayan maliyetlerden arınabilir veya bu maliyetleri en aza indirebilir. Değer katmayan maliyetlerin kaynağı; bu maliyetlerin ortaya çıkışında etken olan faaliyetlerdir ve bu faaliyetler ürünlere ekstra maliyet yüklemektedir. Zira değer katmayan bir faaliyetin ne işletme ne de müşteriler için bir önemi bulunmamaktadır. İşletmenin ürettiği ürünün kalitesine ya da performansına bir etkisi olmayan değer katmayan faaliyetlerin azaltılması için maliyetleme aşamalarında süreç ve faaliyet analizinin çok iyi yapılması gerekmektedir.

Doğru faaliyetlere odaklanılarak değer katmayan faaliyetlerin azaltılmasında ve ürün maliyetlerinin minimize edebilmesinde faaliyet tabanlı maliyet sisteminin nasıl bir rolünün olduğu oldukça merak uyandırmaktadır. Bu makalede son dönemlerde geleneksel maliyetlemenin, üretim yapılarındaki karmaşıklık ve faaliyetlerin çeşitlenmesi gibi nedenlerden doğan hesaplamalar konusunda yetersiz kalması sonucu ortaya çıkan faaliyet tabanlı maliyet sistemine ışık tutulması ve sistemin değer katmayan

¹ Selçuk Üniversitesi, SBE, İşletme ABD, Yüksek Lisans Öğrencisi, ekincikamil90@gmail.com, ORCID ID: 0000-0003-2657-3256

faaliyetlerin azaltılmasında etkisi ve öneminin incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırma kapsamında, faaliyetler konusunda oldukça etkin olduğu düşünülen faaliyet tabanlı maliyet sistemine odaklanan işletmelerin değer yönetiminde başarılı olmaları durumunda, yakalayacakları kalite ve iyileştirmelerde verimliliklerini arttıracakları sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi, Değer Katmayan Faaliyetler, Faaliyet Tabanlı Maliyet.*

ABSTRACT

Traditional costing system is inadequate in distributing general costs to product costs and taking into account the “value” factor. Despite this, it is very well known by the enterprises and preferred for its ease of application. Although this system has met the needs of businesses operating in competitive areas where sellers dominated the markets in the past, today’s conditions have now changed. In today’s conditions where globalization and competition are deepening, the dominance of sellers in the market is limited and the cost competitions have increased considerably. At this point, businesses need more cost effective information and want to gain an advantage over their competitors. One of the cost systems that will meet these needs is the Activity Based Cost (FTM) system. Because only with a correct and modern costing system, businesses can get rid of costs that do not add value or minimize these costs. The source of the costs that do not add value; are the activities that affect the emergence of these costs and these activities add extra cost to the products. Because an activity that does not add value does not matter to either the business or its customers. In order to reduce the activities that do not add value to the quality or performance of the product produced by the enterprise, the process and activity analysis should be done very well in the costing stages.

It is quite curious how the activity-based cost system plays a role in reducing activities that do not add value by focusing on the right activities and to minimize product costs. In this article, it is aimed to shed light on the activity-based cost system, which has emerged as a result of the insufficiency of traditional costing in calculations arising from reasons such as complexity in production structures and diversification of activities, and to examine the effect and importance of the system in reducing value-added activities. Within the scope of the research, it is concluded that if the companies that focus on the activity-based cost system, which is considered to be very effective in activities, are successful in value management, they will increase their efficiency in the quality and improvements they will achieve.

Keywords: *Activity Based Cost System, Activities That Do Not Add Value, Activity Based Cost.*

1. GİRİŞ

Teknolojik gelişmelerin de ışığı ile rekabetin yoğunlaştığı küreselleşmiş dünya pazarında, müşterilerin ürün seçenekleri artmış ve firmalardan istekleri de farklılaşmıştır. Firmalar bu isteklere cevap verebilmek ve rakipleri arasında tercih edilebilir pozisyonda olabilmek için; faaliyetlerini, ürün kalitelerini ve ürün maliyetlerini gözden geçirmek zorunda kalmışlardır. Müşterilerine kaliteli ve değerli ürünler sunabilmek adına, geleneksel maliyetleme yöntemlerinin sorunlarını çözemediğini

öngören işletmeler, bu yöntemlerden vazgeçmişlerdir. Bu değişim ve dönüşümün neticesinde yeni ve farklı birçok çağdaş teknik geliştirilmiştir. Hiç şüphesiz ki işletmelerin, yaptıkları işlere kolay bir şekilde entegre edilebilecekleri en kapsamlı maliyetleme yöntemlerinden biri de Faaliyet Tabanlı Maliyet (FTM) yaklaşımıdır.

Firma, marka ve işletmelerin devamlılığını sürdürerek kâr marjlarını yükseltmeleri ve pazarda rekabet edebilir pozisyona gelebilmeleri, faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin neticelerini sık sık değerlendirmelerine ve düzeltici tedbirler almalarına bağlıdır. Ve bu da maliyetlerin iyi planlanması, sürekli kontrol edilmesi ve eksikliklerin giderilerek iyileştirilmesi ile mümkün olabilmektedir. Zira doğru şekilde ulaşılan maliyet bilgisi daha sağlıklı kararlar verebilmek için şarttır. Bu noktada ön plana çıkan; “faaliyet tabanlı maliyet sistemi” ve bu sürecin ilk aşamasının önemli bir unsuru olan “değer katmayan faaliyetlerin azaltılması” kavramları işletmenin stratejik maliyet yönetimi için olmazsındır.

FTM üründen ziyade faaliyetleri odağa alan ve kaynakların faaliyetler tarafından tüketildiğini iddia eden bir maliyet yaklaşımıdır. FTM sistemi aynı zamanda üretim sürecinde hangi faaliyetlerin ürünlere değer katıp katmadığını tespit edilmesinde kullanılan bir yaklaşım olarak görülebilir. Bu bağlamda, değer katan ve katmayan faaliyetlerin analiz edilmesinde ve değer katmayanların azaltılmasında FTM sisteminin ne derece etkin bir rol oynadığı merak uyandırmaktadır. Çünkü maliyetlerin rekabet aracı olarak kullanılmasına olanak sağlayan FTM sisteminin, faaliyetlerin ve süreçlerin analizinde firmaların önemli kazanımlara ulaşmasında bariz katkılar sunabileceği düşünülmektedir.

Bu makalede, FTM sisteminin değer katmayan faaliyetlerin azaltılmasında etkisi ve önemi açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda çalışmada öncelikle FTM sisteminin tanımı, ana unsurları, özellikleri, amaçları ve faydalarından bahsedilmiş ve arkasından değer katmayan faaliyetler ile ilgili bilgiler sunulmuştur. Makalenin en sonunda ise değer katmayan faaliyetlerin azaltılmasında FTM sisteminin nasıl bir etkisinin olduğu yorumlanarak açıklanmıştır.

2. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN TANIMI VE ANA UNSURLARI

“Faaliyet Tabanlı Maliyet” kavramının ilk meydana çıkışı 1980’leri bulmuştur. Amerika Birleşik Devletleri’nde bu yıllarda gerçekleştirilen bir çalışmada, işletmelerin ve firmaların son asır içinde genel üretim maliyetlerinin yükseldiği, direkt işçilik maliyetlerinin ise düştüğü belirlenmiştir. Bu tespitten dolayı işletmeler giderlerini azaltmaya yönelik önlemler almaya odaklanmışlar (Arzova, 2002:3) ve üretim maliyetleri üzerindeki kontrollerini zamanla artırmışlardır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:26). Ayrıca bu durum yöneticilerin çoklu anahtara dayanan maliyet dağıtım-yükleme tekniğine ihtiyaç duymalarına sebebiyet vermiştir. Bu değişimler ile beraber FTM yöntemi gün yüzüne çıkmış ve şu anda da firmalar tarafından kullanılan bir teknik olarak varlığını sürdürmüştür.

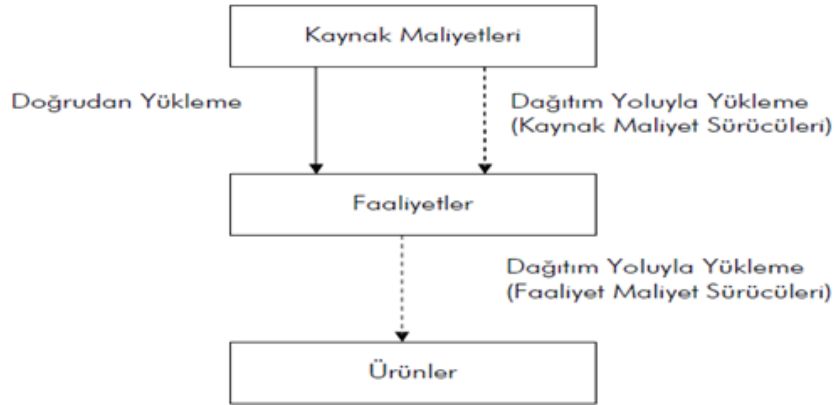
FTM, işletmelerin mal ve hizmet üretimine dair tüm faaliyetlerini esas alan bir süreçtir. Genel anlamda FTM sürecinde, faaliyetler için ihtiyaç olan kaynakların tüketilmesi temel alınmakta ve bu üretim kaynaklarının maliyetleri yapılan faaliyetlere yüklenmekte ve dağıtılmaktadır. Sistem içerisinde bulunan maliyet taşıyıcıları söz konusu faaliyetin kullanımına göre maliyetleri belirlemekte ve onunla ilgisi olan

birime aktarılmaktadır (Atmaca ve Terzi, 2007:368).

FTM sistemini; “stratejik, tasarım, faaliyet kontrolü ve mal/hizmet grupları ile ilgili tüm kararların alınmasında maliyet bilgisini sağlayan ve bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri mamullere ve/veya mamul gruplarına kullandıkları faaliyet oranında dağıtan maliyet sistemi” şeklinde ifade etmek mümkündür (Ülker, 2005: 121). Mesela ürünün tasarlanması, makinelerin kurulması, teçhizatın işletilmesi, mamulün dağıtılması vb. faaliyet odaklı maliyet sistemi, tek tek faaliyet maliyetlerinin hesabını çıkarır ve bu maliyetler bir mal veya hizmet gibi maliyet taşıyıcılarına aktarılır. Bu yükleme işlemi her mal ya da hizmetin bu faaliyetlere duyduğu gereksinime göre sürdürülür (Kartal, Sevim ve Gündüz, 2003).

FTM sistemine; firmanın kaynakları, faaliyetleri, maliyet öğeleri ve neticeleri ile alakalı verileri, yönetimin kullanılabileceği bulgulara dönüştüren hesaplama ve bilgi sistemi de denilebilir. Bu kavram daha geniş olarak şöyle ifade edilebilir: “*Faaliyet tabanlı maliyet sistemi gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili maliyeti izler ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin ürünlere yüklenmesinde farklı maliyet dağıtım anahtarları kullanılır. Bu dağıtım anahtarları, ürün ile ilgili faaliyet tüketimlerini yansıtır*” (Unutkan, 2010:90).

Şekil - 1: FTM Süreci



Kaynak: Hansen, D.R., & Mowen, M.M. (2005). Management Accounting. Seventh Edition International Student Edition, Thomson/ South – Western, USA, s. 123.

Yukarıda bulunan Şekil 1 FTM sisteminde kaynak-faaliyet-ürün üçlüsünde yükleme sürecini anlatmaktadır. Buna göre, maliyetler ilk başta faaliyetlere daha sonra da ürünlere yüklenmektedir. Bu durumun temelinde iddia edilen olgu, faaliyetlerin yapılabilmesi için belli kaynakların harcanması gerektiği ve bununla birlikte ürünlerin oluşturulabilmesi için de belli faaliyetlerin tüketilmesi gerçeğidir.

FTM kavramının daha iyi anlaşılması açısından, bu sistemin içerisinde önemli unsurlardan sayılan bazı temel kavramın tanımlanması önemli görülmektedir. FTM sisteminin altı temel unsuru bulunmaktadır:

Faaliyet: Firmalarda üretim için gereksinim hissedilen kaynakların tüketilmesine sebebiyet veren ve üretim sürecinin kısımlarını oluşturan tüm etkinliklerdir (Erkol ve Ağırbaş, 2011: 88). Faaliyetler aynı zamanda yanında kaynakların tüketilmesini gerektiren ve daha önceden planlanmış bir servisin tamamlanabilmesini ya da ürünün bir aşamadan diğer aşamaya fiziksel dönüşümünü sağlayan vazifeler

veya işlemler olarak da ifade edilebilir (Cokins, 1996).

Kaynak: Firmanın üretim faaliyetlerini yapabilmesi için gereksinim duyduğu üretim girdilerine kaynak denmektedir. Hammadde, iş gücü, enerji gibi etkenlerden oluşmaktadır (Yereli, 2009:575). Yani kaynaklar maliyetin temel kaynağı olarak da ifade edilebilir.

Faaliyet Havuzu: Faaliyetlerin homojenlik durumuna göre işlevsel ve iktisadi olarak gruplanmasıdır (Eker, 2002:241).

Maliyet Havuzu: Firmada iş ve işlemlerin yapılması için harcanan kaynakların toplam maliyetinin faaliyetlere göre tespit edilmesine denir. Bu havuz sistemi, firmanın temel ve alt faaliyetleri ile bunlar vasıtasıyla tüketilen kaynakların etkin ve tam olarak tespit edilmesi ile sağlıklı bir şekilde oluşturulabilir (Arzova, 2002:26).

Maliyet Sürücü: Faaliyet maliyetlerinin üretilen mamullere aktarılması için kullanılan maliyet sürücüleri, bir faaliyet veya faaliyet zincirinin neden yapıldığını açıklamaktadır (Yereli, 2009:575-578).

Maliyet Objesi: Üretim için yapılan bir faaliyetin nedeni, maliyet objesi veya öznesidir. Bu objeler, faaliyet tabanlı maliyet bakış açısının en alt unsurunu oluşturur. Mal, ürün, hizmet, müşteri, projeler ve sözleşmelerin hepsi bu gruba girer. Bu kavram için “maliyet taşıyıcısı” da kullanılmaktadır. Maliyet objeleri firmaların yalnızca satmak için ürettikleri ürünleri değil, kendileri için ürettiklerini de içine alır (Arzova, 2002:28).

2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Amaçları ve Uygulama Aşamaları

FTM sisteminin amaçları nedir? sorusunun cevabını; aslında bu sistemin hangi nedenlerden ve sorunlardan dolayı benimsendiği yorumunda aramak gerekmektedir. Geleneksel maliyetleme sisteminin, elde edilen kar miktarlarının düşmesi gibi sorunların tespitinde ve pazar payının elde edilmesi için rekabet gerektiren fırsatların değerlendirilmesinde yetersiz kalması, değer katan ve katmayan faaliyetlerin birbirinden farkının net olarak yapılamaması ve geleneksel tekniklerin maliyet düşürmede daha çok işçilik masraflarına ve israfın içsel mevzularına odaklanması, maliyetlemede yeni bir yaklaşıma olan gereksinimi artırmış ve FTM sisteminin doğmasına zemin hazırlamıştır. Özellikle tüm dünyanın rekabeti yoğun olan bir pazar olduğu şartlarda işletmelerin ayakta durabilmeleri ve elde ettikleri kazançlarını daha yukarıya taşıyabilmeleri için doğru bir maliyet sistemine ihtiyaçları büyüktür. Bu nedenle maliyet yerlerinden ürünlere yükleme sürecinde maliyetlerin oluşumuna neden olan etkenleri ve işlemleri en iyi şekilde temsil edecek kriterlerin kullanılması şart görülmektedir (Unutkan, 2010: 90). İşletmenin FTM sistemini kullanma amacını doğru benimsemesi FTM sistemine yükleyeceği önemi artıracaktır. Bu bağlamda FTM sisteminin dezavantajları ve sınırlıkları ekarte edilebilecek ve çalışanlar zorlukları aşılabilecektir.

Bu doğrultuda FTM sisteminin temel amaçları şöyle ifade edilebilir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:30-31; Eker, 2002:240; Yükçü, 2007:354);

- Kârlılığı yükseltmek için yapılan katma değeri çok olan faaliyetlerin kolaylaştırılmasında etkili bir veri

tabanı sunmak,

- Ürünlere değer katmayan ve/veya düşük katma değerli faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak veya minimize etmek,
- Sorunların temel sebeplerinin belirlenmesi ve bu faktörlerin düzeltilmesine yardımcı olmak,
- Güçsüz varsayımlar (kabuller) ve sağlıksız maliyet dağıtımından ortaya çıkan kusurları yok etmek,
- Üretim maliyetleri içerisindeki büyük bir paya sahip olan üretim maliyetlerinin yapısının daha iyi anlaşılmasına neden olmak,
- Maliyetlere sebebiyet veren faaliyetleri tespit ederek maliyet kontrolüne ve idarecilere yardımcı olmak,
- İdarecilerin doğru karar alabilmeleri için sağlıklı maliyet bilgileri ve/veya veri tabanı sunmak,
- Firmanın önemli faaliyetlerinin gerçekleşmesinde kullanılan kaynakların maliyetini en doğru şekilde hesaplamaktır.

Firma veya işletmelerin faaliyetlerinden dolayı ortaya çıkan maliyetlerin direkt üretilen ürünlerle ilişkilendirilebildiği bir sistem olarak kullanılmaya başlanan FTM sisteminin uygulama aşamaları aşağıda ilgili başlıklar altında kısaca açıklanmıştır.

2.1.1. Süreç Değerlendirme Analizi

Gerçekte iyi tasarlanmış bir FTM sistemi sürecin değerlendirilmesi ve analizi ile başlamaktadır. Bu işlem, bir malı üretmek için ihtiyaç duyulan faaliyetlerin sistemli bir biçimde analizinin yapılmasıdır. FTM sisteminde maliyetleme, mal veya departman bazında değil, süreç bazında yapılmaktadır (İlter, 2001:214). FTM sisteminin bu aşamasında, bir mal ya da hizmet üretiminde kaynak kullanan bütün faaliyetler belirlenir, değer katan/ değer katmayan faaliyet ayrımı yapılır ve faaliyetler neticelerine göre analiz edilerek sınıflandırılır (Garrison ve Noren, 1997:183-184). Ayrıca ilk mamulün işletmeye gelmesinden, üretilen mal ve hizmetin kontroller dahil son detaylı işlemine kadar her bir adımın ayrıntılı bir biçimde gösterildiği bir faaliyet akış haritasının yapılması ve faaliyet maliyetlerinin tespit edilmesi bu sürecin önemli basamaklarından (Bıçakçı, 2006:50).

2.1.2. Faaliyet Merkezlerinin Tespiti

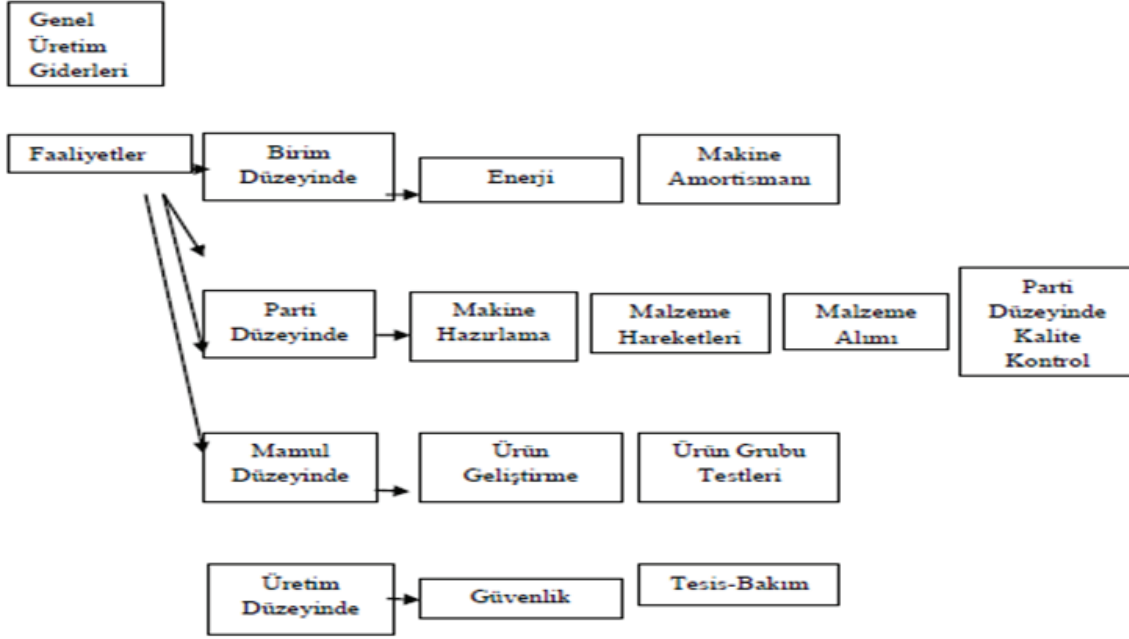
Faaliyet üsleri, bir faaliyetin maliyetinin reel olarak kolayca saptanması için istenilen üretim sürecinin düzeyleridir. Faaliyet merkezleri tespit edilirken faaliyet düzeylerinden faydalanılır. FTM sisteminde faaliyet düzeyleri şöyledir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:38);

- *Mal ve hizmet birimleri düzeyinde bulunan,*
- *Mal ve hizmet partileri düzeyinde bulunan,*
- *Mal ve hizmet düzeyinde bulunan,*

- Üretim yeri düzeyinde bulunan faaliyetlerdir.

Bu süreçlerde yapılan faaliyetler Şekil 2’de hiyerarşik yapıda gösterilmiştir.

Şekil - 2: Faaliyet Düzeylerinin Sınıflandırılması



Kaynak: Öker, F. (2003). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar. Literatür Yayınları, İstanbul, s. 40.

2.1.3. Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde iki aşamalı dağıtım yapılmaktadır. Bunlardan birincisi olan işlem maliyetlerinin faaliyet merkezlerine aktarımıdır. Bu noktada maliyetler faaliyet merkezlerine doğrudan veya dolaylı olarak dağıtım anahtarları ile dağıtılmaktadır (Savcı ve Haftacı, 2017:279).

2.1.4. Ölçülerinin Seçilmesi ve Maliyetlerin Ürünlere Yüklenmesi

FTM sisteminin en son bölümü maliyetlerin ürünlere aktarılması işlemidir. Ürün olarak çıktılar, hizmetler, mallar, mamuller veya siparişlerde olabilir.

İfade edilen bu işlemin gerçek amacı, faaliyetlerin içerdiği maliyetlerin tercih edilen maliyet etkenlerine göre maliyet öznelerine dağıtılmasıdır. Bu noktada seçilen maliyet faktörlerinin maliyetleme dönemine ait toplam miktarı ile bu miktarın çıktılara dağıtılmış halinin verilerine gereksinim duyulmaktadır (Eker, 2002:247). Burada önemli olan ilk aşama yükleme oranının bulunmasıdır. Yükleme oranı, bir maliyet havuzunun toplam maliyetinin, ortalama maliyet etkeni miktarına bölünmesi ile bulunabilir. Yükleme orana belirlendikten sonra geçilecek aşamada ise, her ürünle ilgili maliyet faktörü değeri ile yükleme oranının çarpılacak ve ürünlere yüklenmesi yapılacak faaliyet maliyetleri belirlenmiş olacaktır.

(Dumanoglu, 2005:5).

2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Özellikleri ve Faydaları

FTM sisteminin sağlıklı ve verimli çalışabilmesi ve işletmeler için istenen maliyetlemeyi yapabilmesi için bazı özelliklerinin bilinmesi gerekmektedir. Bu özellikler şöyle sıralanabilir (Özkan, 1994:63):

- Genel üretim maliyetlerinin dağıtımında, otomasyonla ilişkili olarak “İşçilik Saati” yerine “Makine Saatleri”nin tercih edilmesidir,
- Üretici iş sahalarının tespitinde daha düşük birimlerin alınması esastır,
- Ürün ile faaliyet maliyetleri beraber hesaba katılmakta ve neticede stoklarda meydana gelebilecek bütün kayıplara dikkat edilmektedir,
- Üretim maliyetlerinde sabit veya değişken ayırımına gidilmemekte ve hepsi değişken olarak görülmektedir,
- Maliyetler ilk başta faaliyetlere ardından da ürünlere göre izlenmektedir. Satın alma işlemleri, harekete geçirme, kalite kontrolü, üretim planları, yüklemeler, tamiratlar ve bakım tutarları, hammadde tedariki, harcanılan enerji miktarı ve makine saatleri dağıtım anahtarı olarak kullanılabilir.
- Kapasite fazlası ile ortaya çıkan maliyetler ürün gruplarına dağıtılmaktadır.

Modern üretim metotları ile rekabet avantajının elde edilmesi, işletmelerde devamlı olarak iyileştirmeyi de gerekli kılmaktadır. Devamlı ve yeniden iyileştirmenin temel hedefi, israfın önüne geçilmesi, toplam üretim süresinin düşürülmesi, kalitenin artırılması, iş görenlerin verimliliğinin yükseltilmesi ve maliyetlerin düşürülmesidir. İşte bu hedeflerle yola çıkan firma yöneticilerinin ürün maliyetleri ile ilgili lazım olan bilgi tabanına ulaşması gerekmektedir. Bu noktada maliyetlerle ilgili önemli bilgiler sunan FTM sisteminin işletmelere sağladığı başlıca faydalar şöyledir (Yükçü ve Şafak, 1996:16; Şakrak, 1997:203; Arzova, 2002:80-82);

- Ürün maliyetlerinin daha doğru tespit edilmesi,
- Firma tarafından yapılan faaliyetlerin açık ve net bir fotoğrafını ortaya koymak,
- Sürekli iyileştirme ve gelişmeyi sağlayacak verilerin sunulması,
- Firmanın geleceğine dair etkin kararların alınmasına destek verilmesi,
- Üretim karlılığının net bir şekilde tespiti ve karara dair maliyetlerin tespitinde kolaylık,
- Çalışan iletişiminin kolaylaştırılması,
- Ürün tasarımı ve yeniden dizayn gibi maliyetleri içine alması,
- Mamullerle ilgili güncel bilgi bankası sağlanması,
- Maliyeti yüksek ve karlı olmayan ürünlerin saptanmasında geleneksel maliyetlemeye göre daha doğru maliyet bilgisi sunması,

• Maliyet baskısı ve pazar sıkıntısı gibi iktisadi güçlüklerle karşılaşılan durumlar için bir çözüm yöntemi olarak görülmesidir.

3. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ VE DEĞER KATMAYAN FAALİYETLER

3.1. Faaliyet Analizinde Değer Katmayan Faaliyetler

İşletmelerde gerçekleştirilen faaliyetler, faaliyet analizi ile tespit edilir. Süreç değerlendirme analizinin bir basamağı olan faaliyet analizi; faaliyetlerin ve maliyetlerinin tespit edilerek, değer katan ve katmayan faaliyetlerin birbirinden ayrılmasında kullanılmaktadır. Bu noktada en önemli husus, süreç değerlendirme analizinde firmada işgörenlerin sürece dahil edilmesinin zorunluluğudur. Çünkü firma personelinin faaliyet tabanlı maliyet yöntemini benimsemesi ve desteklemesi bu yöntemin başarılı olması ile yakından ilişkilidir (Savcı ve Haftacı, 2017:34).

İşletmeler FTM sistemi ile daha yalın üretimler yapabilmek için, öncelikle ihtiyaç olan faaliyetleri tanımlayabilmesi gerekmektedir. Üretimde üç çeşit faaliyet vardır (İşbeceren, 2012:13):

- Değer katan faaliyetler: Müşterinin beklentileri yönünde dönüşüm yapılabilen faaliyetler.
- Değer katmayan ancak yapılması zorunlu faaliyetler: Müşteri için anlamı olmayan fakat üretimin yapılabilmesi için şart olan faaliyetler.
- Değer katmayan ve kaçınılmaz faaliyetler: Ürünün kalitesine herhangi bir etkisi olmayan ve müşteri için bir anlamı olmayan azaltılabilecek/ortadan kaldırılabilir faaliyetler.

Faaliyet analizi; aslında bir işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin kimliklendirilmesi ve değerlendirilmesi sürecidir. Faaliyet analizinde “*faaliyetler neyi yerine getirir? Faaliyetler kaç kişi ile yapılmaktadır? Zaman ve kaynaklar faaliyetleri yerine getirmede yeterli midir? Faaliyetlerin değerinin işletmeye katkısı nedir?*” gibi problem cümlelerinin yöneltilmesi, bu sürecin en önemli parçalarındandır (Hansen ve Mowen, 2005:551). Bu problemlerin cevaplarının, üretim mekanizması içerisinde değer katan veya katmayan faaliyetlerin tespit edilerek daha sonraki aşamada maliyeti azaltma ve kaliteyi yükseltme gayretleri için, dikkate alınması önemlidir. Eğer yapılacak faaliyet, mal ve hizmete bir değer katıyorsa geliştirilmesi sağlanarak daha verimli hale dönüştürülür. İşin yapılma sürecinde etkisiz olan ve değer katmayan faaliyetlerin sayısı ya ortadan kaldırılmalıdır, ya da en aza indirilmelidir. Böylece maliyetler üstündeki etkisi azaltılarak gerekli olan çalışmalara enerji harcanacaktır (Tamış, 2005:41).

FTM, firmaların faaliyet süreç analizinde önemli neticelere ulaşılmasına katkı sağlayarak; çalışanların, üretim aşamasındaki hangi faaliyetlerin ürünlere değer kazandırıp kazandırmadığını belirlemesinde önemli rol oynamaktadır. Bu doğrultuda faaliyetlerin değer kazandırıp kazandırmadığının tespitinde değer akım haritaları oluşturulmakta ve odaklanması ve azaltılması gereken faaliyetlerin neler olduğu daha rahat saptanabilmektedir (Özkan, 1994:206).

Konu ile ilgili literatür incelendiğinde geleneksel yöntemlerin kullanıldığı sistemlerde gerçekleştirilen faaliyetlerin en az yarısı, değer katmayan faaliyetlerden oluştuğu tespit edilmiştir. Mesela, Lockheed Martin’de gerçekleştirilen bir araştırmada satın alma siparişinin alınması ile beraber mamullerin teslim edilmesine kadar yapılan işlemlerin %83’ünün değer katmayan faaliyetlerden oluştuğu gözlenmiştir.

Ayrıca konu ile ilgili yapılmış araştırmaların ampirik verilerine göre; üretim süreçlerinin pek çoğunda değer katmayan faaliyetlerin olduğu gözlenmiş ve hesaplanan ürün maliyetlerinin %30-80’ni bu değer katmayan faaliyetlerden dolayı yükseldiği ifade edilmiştir (George, 2003; Akt: Yüksel, 2013:1). Benzer şekilde sağlık alanında yapılan bir çalışmada değer katmayan faaliyetlerin oranı %84.078 olduğu ve değer katmayan faaliyetlerin belirlenerek azaltılması ile önemli bir iyileşme kaydedildiği gözlenmektedir. Güneş enerjisi sistemlerinden kolektör imal eden firmanın değer katmayan faaliyetlerinin oranının % 99,6 olduğu ve değer katmayan faaliyetlerden sadece bir kaçının azaltılması ile bu oranının % 98,2’ye düşürülebildiği gözlenmiştir (Dağ, 2009). Gıda sektöründe çalışma yapan bir araştırmacı ise firmada değer katmayan faaliyet oranlarının % 99,7’lerde olduğu ve değer katmayan faaliyetlerden sadece gereksiz beklemenin azaltılması ile bu oranın % 97,3’lere çekildiğini tespit etmiştir (Özfindık, 2011:73-74). Literatürdeki bazı araştırmalarda işletmelerin faaliyet analizinde değer katmayan faaliyetleri azaltarak sağladıkları iyileştirme oranları Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo - 1: Değer Katmayan Faaliyetlerin Azaltılması İle Sağlanan İyileştirme Oranları

Kaynak	Uygulama Alanı	İyileştirme Oranı (%) Ort.
Brunt (2000)	Otomotiv Sektörü	% 83
Gündoğdu (2002)	Mobilya Sektörü	% 51
McDonald ve ark. (2002)	Otomotiv Sektörü	% 92
Özkan (2005)	Otomotiv Sektörü	% 77
Seth ve Gupta (2005)	Otomotiv Sektörü	% 83
Birgün ve ark. (2006)	Otomotiv Sektörü	% 83
Grewal ve Singh (2006)	Metal Sektörü	% 72
Shen ve Han (2006)	Elektrik Sektörü	% 81
Braglia ve ark. (2006)	Elektronik Eşya Sektörü	% 81
Özgürler (2007)	Otomotiv Sektörü	% 74
Sahoo ve ark. (2007)	Metal Sektörü	% 18
Rauniyar (2007)	Metal Sektörü	% 45
Grewal (2008)	Bisiklet Üretim Sektörü	% 81
Dağ (2009)	Kolektör Sektörü	% 81
Chen ve ark. (2010)	Elektrik Sektörü	% 76
Özfindık (2011)	Gıda Sektörü	% 50
Dağcı (2019)	Sağlık Sektörü	% 20
İnce (2018)	Tekstil Sektörü	% 20
Ortalama		% 64,8

Kaynak: Özfindık, M. (2011). “Değer Akışlarının Belirsizlik Altında Analizi Ve Haritalandırılması: Büyük Ölçekli Bir Gıda İşletmesinde Uygulama”. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, FBE, Konya; Dağcı, A. (2019). “Sağlık Sektöründe Yalın Üretim Uygulaması: Tokat İlinde Bir Devlet Hastanesi Örneği”. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, SBE, Tokat; İnce, U. (2018). “Tekstil Sektöründe Değer Akışı Haritalama Uygulaması”. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, FBE, İstanbul.

Ürüne herhangi bir değer katmayan faaliyetlerin özelliklerinin bilinmesi bunların fark edilmesini daha iyi sağlayacaktır. Bu faaliyetlerin nitelikleri şöyle sıralanabilir (Blocher vd., 2005);

- Bu faaliyetlerin azaltılması veya yok edilmesi, mal/hizmetin şeklinde, uygunluğunda ve işlevinde herhangi bir değişikliğe neden olmamaktadır,
- Değer katmayan faaliyetler genelde işlemlerin tekerrürü sonucunda oluşmaktadır,
- İsrafa sebebiyet vermekte ve mal/ hizmetin değerine ya hiç katkıda bulunmamakta ya da katkısı sınırlı olabilmektedir,
- Değer katmayan faaliyetlerin gerekli olmayan veya arzu edilmeyen çıktıları oluşmaktadır,
- Değer katmayan faaliyetlerin rekabet edebilirliğe tesiri oldukça olumsuzdur.

3.2. Değer Katmayan Faaliyetler ve Maliyet Yönetimi

Zamanımızın rekabet dünyasında bir firmanın rekabetçi firmalar arasından sıyrılıp bir adım öne çıkması, müşterilerine ve hissedarlarına sağladığı değeri yükseltmesine bağlıdır (Durer, Çalışkan ve Akbaş, 2009:105).

Değer katmayan faaliyetlerin yapılması aslında işletme için bir israftır. Çünkü mal/ hizmetlerin üretimi için harcanan boş/gereksiz zamanı artırır ve ürünün maliyetini gereksiz yere yükseltir. Bunun yanında piyasaya da bir katkı sağlamaz (Weygant, Kieso ve Kimmel, 2005:155). Değer katmayan faaliyetler, gereksiz kaynak tüketeceğinden, firma sermayesi maliyetini yükseltecektir. Üretim süresinin uzaması, ürünleri depolamada, elde tutmada ve diğer giderlerde artışa sebebiyet verecektir. Üretim süresi arttıkça, tüketilen malzemenin tedarikine dair öngörülen verilerde sapmalar yaşanabilecektir. Bundan dolayı gereğinden fazla alınan malzeme firmanın sermayesinin verimini azaltacaktır (Yıldıztekin,2011:210). Bu noktada iş süreçlerinin düzenlenmesi değer katmayan faaliyetlerin süreçlerden çıkarılması ve süreçlerin standartlaştırılmasında, FTM sisteminin kullanımı, işletme için önemli bir standartlaştırma yöntemi olacaktır. Standartlaştırılmış, değer katmayan faaliyetlerin neden olduğu israftan arındırılmış ve yalın hale dönüştürülmüş süreçler, firmalara, personele ve müşteriye pek çok fayda sağlayacaktır (İşbeceren, 2012:13).

Firmalarda oluşum yerlerine göre değer katmayan faaliyetlerden dolayı meydana gelen ve gereksiz olan maliyet düzeyleri şöyle ifade edilebilir (Özçakar, 1992:51);

- Örgütün yapısı,
- Ürünün tasarlanması,
- Üretimin planlanması ve kontrol edilmesi,
- Satın alma işlemi.

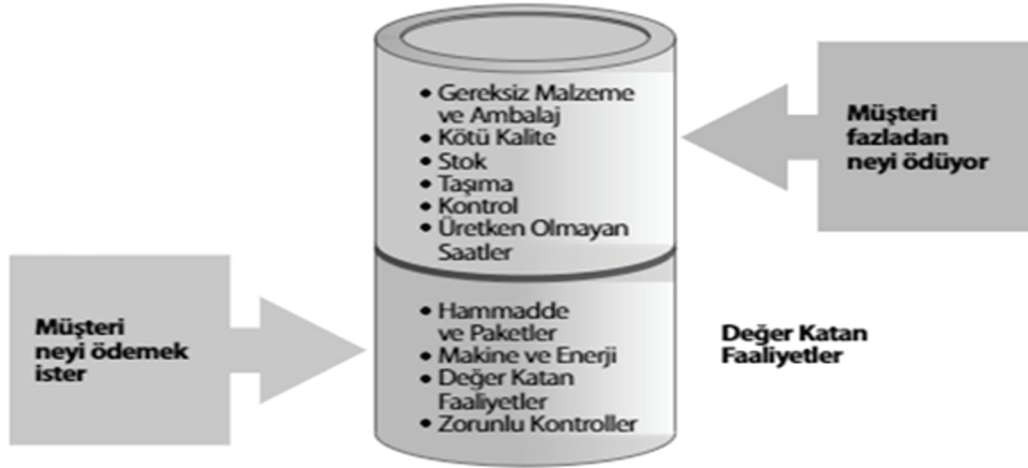
Bu açıdan değer katmayan faaliyetleri belirleyen işletmeler gereksiz maliyetleri ortadan kaldıracak ve işletmelerindeki kar marjını yükseltebilecektir (Şakrak, 2002). Buradan hareketle hem üretim yapan

hem de hizmet veren firmaların değer katmayan faaliyetleri azaltması için takip etmesi gereken bazı adımlar bulunmaktadır. Bu adımlar (Hilton, 1997:262-263);

- Firmada yapılan olmazsa olmaz faaliyetlerin tespiti,
- Faaliyetlerin gerekli olup olmaması, verimli bir şekilde yapılıp yapılmaması ve devamlı değer kazandırma durumunun analiz edilmesi,
- Değeri olmayan faaliyetlerin temel nedenlerinin ve tetikleyicilerinin fark edilmesi,
- Performans ölçümü yapılarak verimsiz faaliyetlerin çıkarılması,
- Değeri olmayan maliyetlerin raporlanması adımlarıdır.

Değer katmayan faaliyetler, müşteri açısından gereksiz ve müşterinin ödeme yapmak istemediği faaliyetlerdir. Çünkü değer katmayan maliyetlere sebebiyet verir. Mesela kullanılacak malzemenin gereğinden fazla stok edilmesi ve depolarda bekletilmesi ve bu sürenin gereksiz uzun olması zaman ve kaynak israfından başka bir şey değildir (Savcı, 2012:64). Bunun yanında değer katmayan faaliyetlerin maliyetlerine; hatalı üretimi onarma işçiliği, çeşitli üretim kusurları nedeni ile boş geçen zaman işçiliği, tamirat ve garanti harcamaları örnek olarak gösterilebilir (Elmacı, 1990: 29). Müşteri için değer katan ve değer katmayan faaliyetler Şekil 3'te sunulmuştur;

Şekil - 3: Değer Katan ve Değer Katmayan Faaliyetler



Kaynak: Erol, S. (2015). "Yalın Yaklaşım ve Yalın Üretim". Bilim Sanayi Ve Teknoloji Bakanlığı Anahtar Dergisi, 24 (278), 26.03.2020, <https://docplayer.biz.tr/1302871-Kitap-incelemesi-derleyen.html>, s. 20.

Şekil 3'te de görüldüğü gibi; müşterinin ödemek istemediği ve fazladan ödeme yaptığı değer katmayan faaliyetlerin maliyetleri işletmelerin rakipleri ile rekabet etmesinde her geçen gün daha da önem kazanmakta ve bu nedenle işletmelerin doğru maliyet yaklaşımlarına ilgisini canlı tutmaktadır. Maliyet yönetimini iyi yapan ve süreci iyi yöneten işletme, önceden belirlediği hedeflerine ulaşabilecek ve ulaştığı

sonuçları değerlendirip, hep daha iyiyi yakalamak için düzeltici tedbirlere yönelecektir. Zira maliyet yönetimi, sadece maliyetlerin azaltılması ile çerçevenemeyip, işletme genelinde yapılan faaliyetleri de içeren bir süreçtir. Bu sürecin elemanları, “*maliyet planlaması, sermaye planlaması, mevcut maliyetlerin korunması ve maliyetlerin iyileştirilmesidir*” (Acar, 1995:130). FTM ile değer katmayan faaliyetlerin maliyetleri belirlenerek ve iyi bir maliyet yönetimi yapılarak, her türlü kayıplar azaltılır ve verimlilik yükseltilir. Çıktıların maliyetleri daha iyi hesaplanarak rekabet etme gücü ve sağlıklı karar alma süreci geliştirilebilir.

3.3. Değer Katmayan Faaliyetlerin Azaltılmasında FTM Sisteminin Rolü

Şu an birçok firma hala geleneksel maliyetleme yöntemlerini kullanmayı sürdürmektedir. Ancak farklı bir yaklaşım olan FTM sistemi önce Amerika’da üretim işletmelerinde başlayan serüvenini; bankalar, taşımacılık şirketleri, sağlık sektörü gibi hizmet sahasında da sürdürmek istemiş ve yaklaşık kırk yıldır işletmelerin tercih ettiği bir sistem haline gelmiştir (Öker, 2003:35). Maliyetlerin rekabet aracı olarak kullanılmasına imkan tanıyan tekniklerden biri olan FTM sistemi özetle, maliyet kalemlerine göre ürün maliyetlerini yüklemesinden çok, faaliyet akışlarını ele alarak maliyetleri belirlemekle uğraşmaktadır. Bu sayede herhangi bir değer atfetmeyen faaliyetler kolayca belirlenebilmekte ve maliyetler daha sağlıklı saptanarak işletmeye daha faydalı bilgiler sağlanmaktadır (Gupta ve Galloway, 2003:132). Bir mal/hizmet ne kadar çok faaliyet istiyorsa kaynaklardan alacağı pay da o kadar yüksek olacaktır. O zaman FTM sistemi değer katmayan faaliyetlerin azaltılmasında oldukça etkili ve önemlidir.

FTM sistemine göre, ürünlerin hazırlanması için yapılan faaliyetler işletmenin kaynaklarını harcamaktadır. Yani faaliyetler ile maliyetler arasında sebep sonuç bağlantısı vardır. Bu olguya göre faaliyetler sebep, maliyetler ise neticedir. FTM sistemi bu doğrultuda maliyetleri ürünlere aktarmada bu bağlantıyı kullanmaktadır. FTM bir maliyet sistemi olduğu kadar işletme stratejisinin de bir aracı olarak değerlendirilebilir. Bundan dolayı, işletmeler gerçekleştireceği fonksiyonel olayları stratejik olarak tasarlayabilmek adına faaliyetlerle alakalı bir bilgi tabanı oluşturabilecektir (Cooper ve Kaplan, 1992:1). Ayrıca şunu da ifade etmek gerekirse, FTM otomatik karar mekanizması değildir, doğru kararlar için zemin hazırlayan bir sistemdir. Sağlıklı kararlar için doğru bilgiler sağlar ve bu şekilde firmalar gelirlerini yükseltecek en doğru ürün ve ücretlendirme kararlarını alırlar.

İşletmeler, “*Mamuller kaynakları tüketir*” şeklindeki geleneksel maliyetleme prensibinden vazgeçilip; “faaliyetlerin kaynakları, mamullerinde faaliyetleri tükettiği” prensibinin kabulüyle (Yıldız ve Karaca, 2011:4), FTM sisteminin işletme içerisinde birçok uygulama alanına sahip olduğu bilinen bir gerçektir. Bu uygulama alanlarını aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür (Demir, 2007:59; Pekdemir, 1998:51):

- Üretim, satın alma, edinilen yararlar ve hizmet kararları,
- Yeni üretim yöntemlerinin analiz ve değerlendirilmesi,
- Farklı malların üretilmesi ve gelişimi,
- Sürekli iyileştirmek için yeni bilgilerin saptanması,
- Başarı ve istikrarın değerlendirilmesi,

- Ekip olarak davranışsal regülasyon,
- Toplam üretim süresinde tasarruf kararları,
- Müşteri maliyetlerinin saptanması kararlarıdır.

Yukarıdaki uygulama alanlarının bazılarında da anlaşılacağı üzere FTM sisteminin değer katmayan faaliyetlerin azaltılmasındaki etkisi gerçekte sistemin doğası ile alakalı bir durumdur. Zira FTM sistemi insan davranışlarını önemli bir şekilde etkilemektedir. Bu davranışlardan biri de faaliyet performansının etkililiğini geliştirme davranışıdır (Yılmaz, 2018:16) ve bu durum FTM sisteminin amacı olan, faaliyetlerin tanımlanması ve değersiz olanların azaltılmasında önemle ortaya çıkmaktadır. FTM sistemini kullanan işletmeler bu amaç doğrultusunda faaliyet performanslarını geliştirecek ve faaliyetler içinde gelişme alanları bulacaktır. Çünkü FTM müşterileri yönelik gerekli olmayan faaliyetler ve işletmenin fonksiyonunu yerine getirmesinde herhangi bir değer katkısı olmayan faaliyetlere odaklanmada oldukça iyidir (Şakrak, 2002:27).

Küresel rekabetin yoğunluğu ve yaptığı baskı, firmalar arasında geniş işbirlikçiliğini zorlamakta ve tedarikçi bağlantılarının geliştirilmesini şart kılmaktadır (Surowiec, 2013: 213). Aynı şekilde, müşteri memnuniyetinin baz alındığı rekabet, müşteri ilişkilerinin de geliştirilmesine yol açmaktadır. Şüphesiz FTM sisteminin tedarikçilerle ve müşterilerle olan ilişkileri artırmada ve yönetmede tamamlayıcı unsurlarının olması, sistemin öne çıkan başka bir özelliğidir (Cardos ve Pete, 2011:159). FTM sistemi ile yöneticiler, üretimdeki gerçek maliyetleri ve bu maliyetleri yönlendiren etkenleri anlamakta ve müşteri memnuniyeti gibi önemli stratejik kaygılar için öngörüler geliştirmektedirler (Yılmaz, 2018:18).

4. SONUÇ

Günümüz yoğun rekabet koşullarında firmalar giderek daha talepkâr olan tüketicilere hizmet sunmaya çalışmaktadır. Müşterileri ister bireysel tüketici isterse farklı bir üretici/satıcı pozisyonunda olsun, firmalar varlıklarını devam ettirebilmek için tüketicilerin iyi kalite, makul fiyat ve hızlı teslimat isteklerini hemen yerine getirmek, çok fazla çeşitli üründen daha küçük oranlarda verilen ve sürekli değiştirilebilen siparişlere adapte olmak zorundadırlar. 1900'lerin büyüyen pazarlarında kabul edilen "ne üretirsem satabilirim, maliyetim artarsa fiyatını artırırım, gecikirse müşteri bekleyebilir" anlayışı artık kabul görmemekte ve eleştirilmektedir. Çünkü bir firma veya işletmenin her eksiğinde ulusal ya da uluslararası bir rakip derhal ortaya çıkabilmektedir. Ülkemizde de işletmeler uzun yıllar boyunca teşvikler ve koruma sistemleri vasıtasıyla kâr toplamaya alışmışlardır. Fakat artık bu dönemin kapandığı ve maliyetlemelerin titizlikle yapıldığı, değer katmayan faaliyetlerin iyi bir şekilde ayıklanabildiği maliyetleme sistemleri önem kazanmıştır. Zira hangi işi yaparsa yapsın, hangi büyüklükte olursa olsun, her işletme çok fazla miktarda rakibinin olduğu bir sahada ve giderek bilinçlenen ve kaliteye değer veren müşterilere hizmet sunmak mecburiyetindedir.

Maliyet verilerinde de gerçek değerlerin sorgulanır olduğu zamanımızda, piyasa fiyatı artık müşteriler tarafından belirlenmekte ve firmalara yalnızca maliyetleri indirme seçeneği bırakılmıştır. Bu noktada gerçeğe en uygun maliyetleme ve süreç bulgularına duyulan gereksinimler doğrultusunda işletmeler, üretim şekilleri ile uyumlu maliyet sistemlerine yönelmişler ve geleneksel maliyetleme anlayışlarından vazgeçerek daha doğru ve faaliyete yönelik maliyetleme sistemlerini kullanmaya başlamışlardır. Firmalar

FTM sistemi ile değer katmayan faaliyetleri azaltarak, maliyetlerin azaltılmasına yardım etmektedirler. Zira değer katmayan faaliyetler literatürdeki ilgili çalışmalarda da tespit edildiği üzere, azaltılması ile mamulün fiyatı artırılmadan, kaynakların tüketilmesine ve maliyetlere sebebiyet vermektedir. İşletmeler değer katmayan maliyetlerin azaltılması hususunda, geleneksel maliyetlemeye göre daha çok maliyet-dağıtım anahtarı kullandığından, işletmeler maliyetlerini daha sağlıklı ve mümkün olduğunca daha yalın şekilde meydana çıkarılmasını sağladığı görülmüştür.

Bu doğrultuda değer katmada düşük etkisi olan, başka bir deyimle mal ve hizmet üretiminde değer katmayan faaliyetlere ait maliyetleri minimize etmek asıl amacı olan FTM sistemini kullanan işletmeler, karlılığı yükseltmek için gerçekleştirilen değeri yüksek faaliyetleri düzenlemede etkin ve kaliteli bilgilere sahip olmaktadır.

İşte tam bu noktada işletmelerin değer katmayan faaliyetleri yordamada FTM sisteminin oldukça önemli bir rolü olduğu görülmektedir. Değer katmayan faaliyetlerini FTM sistemi ile azaltan işletmeler karlılığını artırmakta ve dünya pazarında iyi bir rekabet edebilme gücü kazanmış olmaktadır. Geleneksel maliyetleme sistemine göre faaliyetlere odaklanarak maliyetleme yapan FTM sistemi değer katmayan faaliyetleri de daha kolay tespit edecektir. Aslında işletme için bir davranış değişikliğine neden olan FTM sistemleri değer katmayan faaliyetlerin belirlenmesi davranışının da işletme için bir rutinsel tavır haline gelmesini sağlayacaktır. Nitekim bu davranışları ve rutinleri edinen işletmelerin planlama, uygulama, kontrol ve ileriye doğru sağlıklı karar almalarını kolaylaştıracaktır. Muhakkak ki bu durum işletmelerin süreklilik ve kârlılık hedefine erişimine sağlayacak ve asıl yapmaları gereken faaliyetlere odaklanmalarında öncü olacaktır. İşletmeler ve uzmanlar bunun adına ister değer analizi desinler, ister yalın üretim anlayışı desinler, sonuçta ulaşılacak nokta, değer katmayan faaliyetlerin azaltılarak israfın önüne geçilmesi ve müşterilerin değer katan faaliyetlere ücret ödemesinin sağlanmasıdır.

KAYNAKÇA

- Acar, N. (1995). Tam Zamanında Üretim. 1. Baskı, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, Ankara.
- Arzova, S. B. (2002). Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi. 1. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Atmaca, M. ve Terzi, S. (2007). “Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (2), s. 367-384.
- Bıçakçı, F. (2006). “Sanayi İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemine Geçiş Çabaları ve Bir Uygulama”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Blocher, E. J., Kung, H. C., Gary C., and Thomas, W. L. (2005). Cost Management: A Strategic Emphasis. Third Edition, McGraw- Hill/Irwin, Boston.
- Cardos, I. R. and Pete, S. (2011). “Activity-Based Costing (ABC) and Activity-Based Management (ABM) İmplementation is This The Solution For Organizations to Gain Profitability”. *Romanian Journal of Economics*, 32 (1), p. 151-168
- Cokins, G. (1996). Activity Based Cost Management, Irwin Professional Publishing, Burr Ridge USA.
- Cooper, R. and Kaplan, R.S. (1992). “Activity-Based Systems: Measuring The Cost of Resource Usage”. *Accounting Horizons*, September, 6 (3), p. 1-12.
- Dağ, H. İ. (2009). “Yalın Üretime Geçişte Değer Akışı Analizi ve Haritalandırma ile İsrar Kaynaklarının Belirlenmesi: Güneş Enerjisi Kollektörleri Üreten Bir İşletmede Uygulama”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Konya.
- Dağcı, A. (2019). “Sağlık Sektöründe Yalın Üretim Uygulaması: Tokat İlinde Bir Devlet Hastanesi Örneği”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- Demir, V. (2007). Lojistik Yönetim Sisteminde Maliyet Hesaplaması. Nobel Kitabevi, Ankara.
- Dumanoğlu, S. (2005). “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama”. *Muhasebe Finansman Dergisi*, (27), s. 105-116.
- Durer, S., Çalışkan, A. Ö. ve Akbaş, H. E. (2009). “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”. *Maliye Finans Yazıları*, 84 (23), s. 105-134.
- Eker, M. Ç. (2002). “Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı”. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, XXI (1), s. 237-256.
- Elmacı, O. (1990). İmalat Endüstri İşletmesinde Maliyet Azaltımı ve Bir Uygulama. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.
- Erkol, Ü. ve Ağırbaş, İ. (2011). “Hastanelerde Maliyet Analizi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”. *Ankara*

Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası, 64 (02), s. 87-95.

Erol, S. (2015). “Yalın Yaklaşım ve Yalın Üretim”. *Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Anahtar Dergisi*, 24 (278), 26.03.2020, <https://docplayer.biz.tr/1302871-Kitap-incelemesi-derleyen.html>.

Garrison, R. H. and Noren, E.W. (1997). “Managerial Accounting”. Irwin Professional Publishing, Burr Ridge USA.

Gupta, M. and Galloway, K. (2003). “Activity-Based Costing/Management and Its Implications for Operations Management”. *Technovation*, 23 (2).

Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Hansen, D. R. and Mowen, M. M. (2005). *Management Accounting. Seventh Edition International Student Edition*, Thomson/ South – Western, USA.

Hilton, R. W. (1997). *Managerial Accounting*. McGraw-Hill, New York.

İlter, M. (2001). *Kobiler’de Maliyet Analizleri ve Firma Çapında Maliyet Düşürme Uygulamaları*. 2.Baskı, İTO Yayınları, İstanbul.

İnce, U. (2018). “Tekstil Sektöründe Değer Akışı Haritalama Uygulaması”. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.

İşbeceren, A. B. (2012). “İşletme Süreçlerinde İsrar ve Yalınlık”. *Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Anahtar Dergisi*, 24 (278), 26.03.2020, <https://docplayer.biz.tr/1302871-Kitap-incelemesi-derleyen.html>.

Kartal, A., Sevim, A. ve Gündüz, H. E. (2003). “Maliyet Muhasebesi”. 1. Baskı, (Ed. Kerim Banar), Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir.

Öker, F. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*. Literatür Yayınları, İstanbul.

Özçakar, N. (1992). “Maliyet Düşürme Tekniği Olarak Değer Analizi”. *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, 21(1), s. 47-59.

Özkan, M. (1994). *Maliyet Sistemleri*. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 399, İstanbul.

Özfindık, M. (2011). “Değer Akışlarının Belirsizlik Altında Analizi ve Haritalandırılması: Büyük Ölçekli Bir Gıda İşletmesinde Uygulama”. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Selçuk Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Konya.

Pekdemir, R. (1998). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri*. TURMOB Yayınları, İstanbul.

Savcı, M. (2012). “Çay İşletmelerinde Üretim maliyetlerinin Değer Zinciri Analizi”. *Yayımlanmamış*

Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.

Savcı, M. ve Haftacı, V. (2017). “Değer Zinciri Analizinde Değer Yaratın Faaliyetlerin Ölçülmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin (FTM) Rolünün Değerlendirilmesi”. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (34), s. 261-284.

Surowiec, A. (2013). “Costing Methods for Supply Chain Management”. *European Scientific Journal*, 9 (19).

Şakrak, M. (1997). Maliyet Yönetimi- Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar. Yasa Yayınları, İstanbul.

Şakrak, M. (2002). Değer Katmayan Faaliyetler ve Maliyet Yönetimindeki Önemi. *Mali Çözüm Dergisi*, 12 (61), 25-36.

Tanış, V. N. (2005). Teknolojik Değişim ve Maliyet Muhasebesi. Nobel Kitapevi, Adana.

Unutkan, Ö. (2010). “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, (97), s. 87-105.

Ülker, Y. (2005). “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Ön Maliyetleme Simulasyonu ve Bir Uygulama”. *Mali Çözüm Dergisi*, (70). s. 220-236.

Yereli, A. N. (2009). “Faaliyete Dayalı Maliyetlendirme ve Bir Türk Üniversite Hastanesinde Uygulanması”. *AORN Dergisi*, 89 (3), s. 573-591.

Weygant, J. J., Kieso, D. E. and Kimmel, P. D. (2005). Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making, Third Edition, United States of America.

Yıldız, Ş. ve Karaca, N., (2011). “Stratejik Yönetim Bakış Açısıyla Bütünleşik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Sistemi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz Sayısı, s. 1- 26.

Yıldıztekin, İ. (2011). “Maliyet Kontrolü İçin Faaliyet Analizi”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25 (3-4), s. 181-211.

Yılmaz, R. (2018). “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Davranışsal Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi”. *Uluslararası Afro-Avrasya Araştırmaları Dergisi*, (6), s. 1-23.

Yükçü, S. (2007). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi. Cem Ofset, İzmir.

Yükçü, S. ve Şafak, İ. (1996). “Genel Üretim Giderlerinin Mamullere Yüklenmesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Hacmi Maliyetlendirmesi”. *D.E.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11 (2).

Yüksel, H. (2013). “Hastane Laboratuvarlarında Yalın Düşünce İlkelerinin Uygulanması”. Yalın Dönüşüm, 4-6 Ekim 2013, 6. Endüstri Mühendisliği Bahar Konferansları, TMMOB Makine Mühendisleri Odası, İzmir. 17.03.2020, http://www.mmo.org.tr/resimler/dosya_ekler/27d3714567e0a1e_ek.pdf.