

## FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME VE FAALİYETE DAYALI YÖNETİMİN İŞLETME STRATEJİSİNİN BELİRLENMESİNDEKİ ROLÜ

Reşat KARCIOĞLU<sup>(\*)</sup>  
Gülüzar BİNBOĞA<sup>(\*\*)</sup>

**Özet:** İşletmelerin geleceğini şekillendirebilmelerinde stratejik kararlar büyük bir öneme sahiptir. İşletme yönetiminin alacağı stratejik kararların belirlenmesinde Faaliyete Dayalı Yönetim (FDY) ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme (FDM) iki önemli araçtır. FDY, FDM tarafından sağlanan maliyet bilgisini kullanarak süreçlerin iyileştirilmesini ve karlılığın artırılmasını sağlar. Bunun sonucunda da işletmeler rekabette önemli bir üstünlüğe sahip olmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Faaliyete Dayalı Yönetim, Stratejik Kararlar.

**Abstract:** Strategic decisions have a major importance in the shaping of the future of the businesses. Determining the strategic decisions of business management will be Activity-Based Costing (ABC) and Activity-Based Management (ABM) has two important tools. ABM using cost information provided by the ABC process improvement and provide increased profitability. As a result, the business have an important competitive advantage.

**Key Words:** Activity-Based Costing (ABC), Activity-Based Management (ABM), Strategic Decisions.

### I. Giriş

Değişim ve yeniliklerin sürekli olarak yaşandığı günümüz ortamında, işletmelerin global bazda rekabet ederek varlıklarını sürdürebilmeleri, ancak stratejik yönetim ilkelerini benimseyerek çağı yakalamalarına ve doğru kararlar almalarına bağlıdır. Bu bağlamda, üretmiş oldukları ürünleri ve hizmetleri kabul edilebilir bir kâr ile doğru fiyattan satarak kârlı yatırımlarda bulunmak isteyen işletmeler için stratejik yönetim araçlarından yararlanmak zorunluluk haline gelmiştir. Stratejik yönetim araçlarından ikisi ise FDM ve FDY'dir.

Son yıllarda yaşanan hızlı teknolojik gelişmeler işletmelerin iş yapma biçimlerini büyük ölçüde etkilemiştir. Teknolojik gelişmelere bağlı olarak emek yoğun üretim ortamından sermaye yoğun üretim ortamına geçilmiş ve bu geçişin doğal bir sonucu olarak işletmelerin maliyet yapılarında özellikle de direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin dağılımında önemli değişiklikler olmuştur. Geleneksel üretim ortamında direkt işçilik, genel üretim maliyetlerine oranla yüksek iken, yeni üretim ortamında endirekt maliyet unsurların artışıyla beraber genel üretim maliyetleri, maliyet unsurları içinde direkt işçiliğe göre daha büyük bir orana sahip olmuştur. Yaşanan bu değişimler doğrultusunda

<sup>(\*)</sup> Prof. Dr. Atatürk Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

<sup>(\*\*)</sup> Dr. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

geleneksel üretim ortamı için tasarlanmış olan hacime dayalı geleneksel maliyet sistemi yöneticilerin alacağı stratejik kararlarda yeterli ve doğru maliyet bilgisi sağlayamadığı gerçeği karşısında FDM sistemi doğmuştur.

FDM, kaynakları tüketenin ürünler olduğunu kabul eden geleneksel maliyetleme sisteminin aksine kaynakları tüketenin faaliyetler olduğunu kabul eden ve indirekt maliyetlerin ürünlerle ilişkisinin kurulmasında faaliyetler üzerine odaklanan bir sistemdir. FDM, ürün-maliyet ilişkisini faaliyetler vasıtasıyla kurarak bir yandan daha gerçekçi maliyet bilgisi sağlarken, diğer yandan tüm maliyetlerin analizini kolaylaştırır ve bu bilgileri stratejik karar almaya yönelik olarak yönetime sunar.

FDY ise, faaliyet odaklı bir yaklaşımla süreçlerin iyileştirilmesini sağlayarak hem müşteriye sunulan ürün/hizmetin katma değerini hem de işletmenin karlılığını arttırmayı hedefleyen stratejik bir yönetim modelidir. FDY, iş süreçlerinin geliştirilerek iyileştirilmesinde FDM tarafından sağlanan maliyet bilgilerini kullanmaktadır.

Yapılan açıklamalar ışığında birbirlerini tamamlayan ve stratejik amaçlara hizmet eden bu iki modelin işletme stratejisinin belirlenmesinde önemi ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda çalışmada, FDM ve FDY tanımlanarak aralarındaki ilişki ve işletme stratejisinin belirlenmesindeki rolleri açıklanmıştır.

## II. Faaliyete Dayalı Maliyetleme

1980'lerde geleneksel ürün maliyetleme sistemlerinin yetersizlikleri geniş ölçüde yankı bulmuştur. Geleneksel maliyetleme sistemleri, az sayıda ürünün üretildiği, direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin yüksek olduğu üretim yapısı için tasarlanmıştı. Genel üretim maliyetleri, direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme maliyetine göre önemsiz büyüklükte olması nedeniyle çarpıtılmış (Durury, 2004: 374) (yüksek hacimli ve/veya daha az karmaşık ürünlerin fazla; düşük hacimli ve/veya karmaşık ürünlerin daha az maliyetlendirilmesi (Erden, 2003: 98) olarak ürün maliyetlerine yansıtılmıştı.

Günümüz üretim ortamında özellikle, maliyet süreç bilgisi daha kısalmış ve maliyet sistemleri daha karmaşık hale gelmiştir. Ayrıca, 1980'lerin yoğun global rekabet ortamında yetersiz maliyet bilgileri işletmelerin hatalı kararlar almasına neden olmuştur. Daha karmaşık hale gelen maliyet sistemlerini etkilemekte zorlanan işletmelerin daha doğru maliyet bilgisine olan ihtiyacını artırmıştır. Bunun sonucunda da FDM ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte FDM, son zamanlarda ortaya çıkan bir yenilik değildir. Goetz 1949 yılında yaptığı tespitlerle FDM ilkelerini savunmuştur: "Yönetim sorunlarının planlanması ve kontrolünde, önemli büyüklükte olan her bir genel üretim maliyeti, aynı yapıda olanlarla sınıflandırılmalı ve genel üretim maliyetleri içerisinde diğerlerine göre daha büyük olanlardan bazıları ise parça sayısı, sipariş sayısı, işlem sayısı, işletme kapasitesi ile ilişkilendirilmelidir." demiştir.

1980'lerde Amerika ve Avrupa'da ki birkaç işletme, FDM sistemini uygulamaya başlamıştır (Durury, 2004: 374). Harvard İşletmecilik Okulu'ndan Robert Kaplan ve Robin Cooper (Eker, 2002: 239) FDM sistemi ile ilgili olarak yaptıkları yenilikçi yorumlara dayanan çalışmaları seri makaleler halinde yayınlanarak kavramlaştırmıştır. Bu makaleler ilk kez 1988 yılında yayınlanmıştır (Durury, 2004: 374). Kaplan ve Cooper, geleneksel hacim temelli muhasebe sisteminin yönetimin istediği uygun ve gerekli bilgiyi doğru olarak zamanında sunmadığını ve en önemlisi yeni rekabet ortamını yansıtmadığını ileri sürmüşlerdir. Kaplan ve Cooper'ın ileri sürdükleri FDM, maliyet davranışlarını daha iyi anlama ihtiyacını vurgulamakta ve genel üretim maliyetlerine neden olan hususları ortaya çıkarmaktadır.

FDM, maliyet etkenleri, faaliyetler, kaynaklar ve performans ölçümleri hakkında ayrıntılı bilgi sunan bir veri tabanıdır. FDM, gelişim süreci içerisinde kullanım amaçlarına bağlı olarak literatürde çeşitli şekillerde tanımlanmıştır.

Cooper ve Kaplan FDM'yi, formal bir muhasebe sisteminden çok stratejik amaçlı bir araç olarak tanımlamaktadırlar. Dolayısıyla FDM doğru maliyet bilgisi sunmanın yanı sıra, yönetime işletme faaliyetleri ile ilgili geniş ve ayrıntılı bilgi sunan bir sistemdir (Eker, 2002: 239).

Barfield, Raiborn ve Kinney FDM'yi, bir organizasyonda gerçekleştirilen çeşitli faaliyetler üzerinde odaklanan ve bu faaliyetlerin kapsam ve özelliklerini temel alarak maliyetleri bir araya getiren bir maliyet muhasebesi sistemi olarak tanımlamaktadır. (Raiborn, Barfield ve Kinney, 1994: 183).

Horngren, Bhiamani, Foster ve Datar ise; FDM'yi, ürün maliyetlerinin temeli olarak faaliyetler üzerine odaklanan ve bir maliyet sistemini hassaslaştıran spesifik bir yaklaşım olarak tanımlamaktadır (Horngren, Bhiamani, Foster ve Datar, 1999: 347).

Bu tanımların her biri FDM'yi farklı yönlerden tanımlarken, aslında FDM'nin çok amaçlı kullanıma imkan sağlayan stratejik bir maliyet muhasebesi sistemi olduğu ortaya çıkmaktadır. Aslında, FDM'yi, yeni üretim ortamlarının ve günümüz çağdaş üretim düşüncesinin bir sonucu olarak değerlendirmek gerekir.

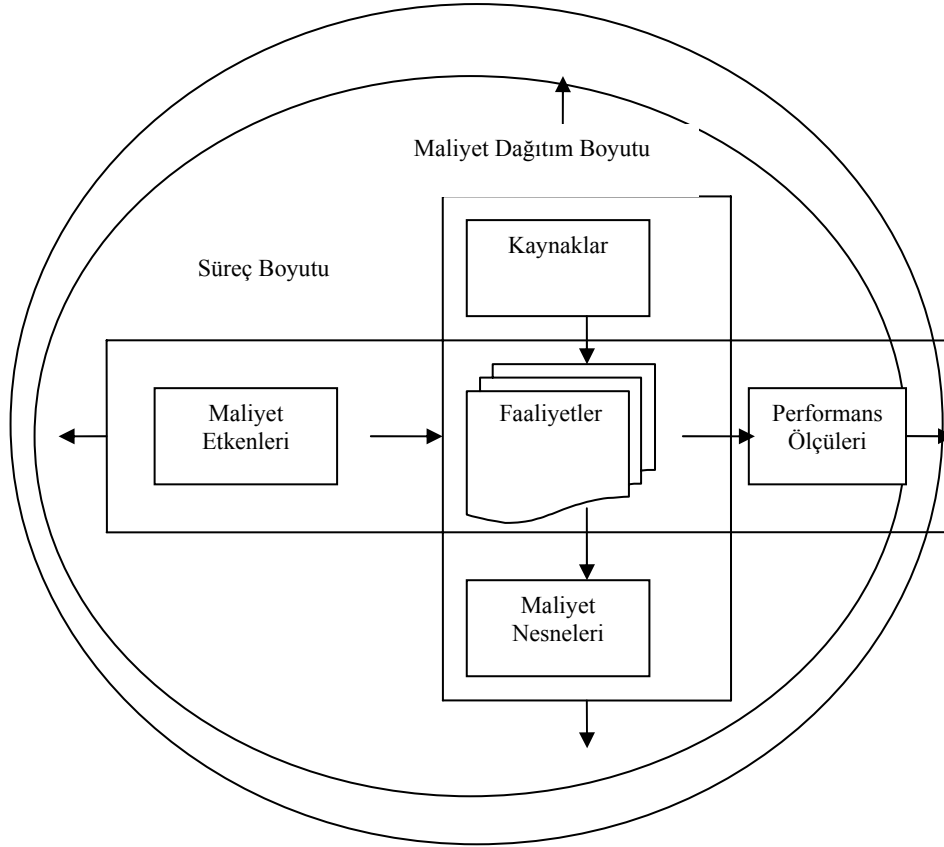
Dar anlamda düşünüldüğünde, FDM endirekt üretim maliyetleri üzerinde yoğunlaşan ve endirekt maliyetlerle ürünler arasında anlamlı bir ilişki kurmak üzere faaliyetleri kullanan yeni bir maliyetleme yöntemidir. Ancak sistem uygulama sonuçları, onun ürün maliyetlemenin ötesinde önemli bir yönetim aracı olduğunu da göstermiştir. Bu nedenle, diyebilir ki; FDM, daha doğru ürün maliyet bilgisi vermek üzere tasarlanmış, bunun yanı sıra işletme yönetimi için stratejik bilgiler de sağlayan ve yönetimin daha doğru kararlar almasına yardımcı olan stratejik bir maliyet/yönetim muhasebesi sistemidir (Doğan, 1996,: 210).

### III. Faaliyete Dayalı Yönetim ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemeyle İlişkisi

Faaliyet muhasebesi işlemlerin sürekli geliştirilmesini temel alır. Süreçler, bir organizasyondaki mevcut fırsatların geliştirilmesi için bir kaynaktır. Süreçler faaliyetlerden oluşur. Süreç iyileştirme aynı zamanda yapılan faaliyetlerin geliştirilmesi anlamına gelir. Dolayısıyla, sürekli değişen çevrede faaliyet gösteren işletmeler için kontrollü başarının anahtarı, maliyetleri değil, faaliyetleri yönetmektir. Faaliyetlerle ilgili bu gerçek hem ürün maliyetleme sürecinin geliştirilmesi hem de etkili kontrolünün yapılması için hayati öneme sahiptir ki, iş süreçlerinde meydana gelen bu yeni bakış açısı faaliyete dayalı yönetim olarak adlandırılan yöntemin oluşmasını sağlamıştır (Hansen ve Mowen, 2006: 549).

FDY, işletmede gerçekleştirilen faaliyetler üzerine odaklanarak hem müşteriye sunulan ürünlerin ve hizmetlerin değerini hem de işletmenin kârlılığını arttırmayı sağlayan bir yöntemdir (Maccarrone, 1999: 136). FDY, stratejik yönetim kavramları ile ilişkili olan modern bir maliyet muhasebesi ve yönetim modelidir (Trussel ve Bitner, 1998: 441). FDY, işletmelerin hem yönetimlerinde yapacağı stratejik değişimlere katkı sağlar hem de sürekli iyileştirme süreçlerini destekler (Maccarrone, 1998: 148). FDY son tüketicinin katma değerini arttırmak için yapılan faaliyetler arasında en önemli olan faaliyetin ne olduğu üzerine yönetimin ilgisini çekmeye odaklanmıştır (Morse, Davis ve Hartgraves, 2002: 193.).

Turney, FDM ve FDY'nin biri birleri için oluşturulduğunu belirterek, iş süreçlerini geliştirmede FDM'nin faaliyetlerin yönetilmesi için gerekli olan bilgileri sağladığını ve FDY'nin, bu gelişmeyi verimli hale getirebilmek için yaptığı çeşitli analizlerde FDM'nin sunduğu bilgileri kullandığını belirtmiştir. Bu ilişki Şekil 1.'de gösterilmiştir. Şekilde görüldüğü üzere FDY'in merkezinde FDM vardır ve FDY, FDM'nin etrafını sarmıştır, bu durum FDY'nin FDM'nin sağladığı bilgi tabanından aldığı gücü gösterir (Turney, 2005: 134).

**FAALİYETE DAYALI YÖNETİM**

Şekil 1: *Faaliyete Dayalı Yönetim ile Faaliyete Dayalı Maliyetleme Arasındaki İlişki*

Kaynak: Turney, 2005: 135

Yönetim, yapılan işleri ve sonuçları açıklayabilmek için FDM bilgisini kullanmaktadır. FDM, maliyet ve süreç olmak üzere iki türlü bilgiyi içermektedir. Maliyet bilgisi yapılan bu işlerin kullanılmasından doğan maliyetleri ifade etmektedir. Süreç bilgisi ise, söz konusu işlerin neden yapıldığını, ne kadar başarı sağlandığını, bunların yanı sıra da müşteriler ve tedarikçiler ile kurulan ilişkileri açıklamaktadır (Yükçü, 1999: 911).

Turney FDY'nin amaçlarını, FDM'den toplanan bilgileri kullanarak bir işletmenin işlemlerinin iyileştirilmesinin yollarını ve geliştirilebilecek fırsatları belirlemek için sürekli bir çabanın verilmesi olarak tanımlamıştır (Gupta ve Galloway, 2003: 134). Drury ise FDY'in amacını, işletme kaynaklarını daha az kullanarak müşteri memnuniyetini sağlamak olarak tanımlamıştır (Drury, 2004: 897).

Faaliyete Dayalı Yönetiminin iki önemli yararı şudur;

1- FDY, maliyetleri azaltmak ve müşteri katma değeri arttırmak için temel iş süreçleri ve faaliyetlerin etkinliklerini ölçer ve bunların nasıl iyileştirileceğini tanımlar.

2- FDY, ürünler ve müşteriler için kaynakların dağıtımında katma değer yaratan faaliyetleri temel alarak yönetimin iyileştirilmesine odaklanır ve iyileştirme yöntemlerini sürekli kullanarak işletmelerin sürdürülebilir rekabet avantajını yakalamalarını sağlar.

FDY, maliyet etkeni analizi, faaliyet analizi ve performans ölçümünü kullanır (Blache ve diğ., 2005:117). Maliyet etkeni analizi, inceleme, ölçme ve maliyet etkenlerinin etkilerini açıklamayı kapsar (Barfield ve diğ., 1994: 179). Maliyet etkeni analizinin amacı, faaliyet maliyetlerinin oluşmasındaki asıl nedenin araştırılmasıdır. Maliyet etkeni analizinde kullanılan araçlar benchmarking (kıyaslama), sebep-sonuç diyagramı ve pareto analizidir (Blache ve diğ., 2005:117). Faaliyet analizi, işletmedeki faaliyetlerin tespiti, tanımlanması ve analizi olarak ifade edilmektedir (Köse, 2005: 120) Faaliyet analizinde kullanılacak olan bilgilerin toplanmasında görüşmeler, anketler, gözlem kullanılacak yöntemlerdir. Performans ölçümü, bir faaliyetin, işlemin veya örgüt biriminin ulaştığı sonuçları ve yapılan işleri gösterir. Daha önce belirtildiği gibi, performans ölçümleri hem finansal hem de finansal olmayabilir. Finansal performans ölçümlerine satış gelirleri, her bölümün katma değer yaratan ve katma değer yaratmayan maliyetleri örnek olarak verilebilir. Finansal olmayan performans ölçümlerine, müşteri değerlendirmeleri (müşteri şikayet sayısı), üretim süreçleri (zamanında teslimatların frekansı) ve insan kaynakları (çalışanların moral düzeyi) ölçümleri örnek olarak verilebilir.

Cooper ve Kaplan FDY uygulamalarını Operasyonel (işlemsel) ve Stratejik FDY olmak üzere iki grupta sınıflandırmıştır. Operasyonel FDY (doğru şeyleri yapmak veya faaliyetleri daha verimli yapmak) verimliliği, varlıkların faydalarını artırma ve daha düşük maliyet için yapılan çalışmaları içerir. Operasyonel FDY uygulamaları yönetim tekniklerini içerir. Örneğin, faaliyet yönetimi, iş süreçlerinin yeniden mühendisliği (reengineering), toplam kalite yönetimi ve performans ölçümüdür. Stratejik FDY (uygun şeyleri yapmak veya yapılacak uygun faaliyetleri seçmek) faaliyet verimliliğini veri (sabit) olarak kabul ederek kârlılığı arttırmak için faaliyetlere olan talepte değişiklikler yapar. Örneğin, verimsiz uygulamaların faaliyetlere olan talebini değiştirmek için verimsiz faaliyetlere olan ihtiyacı azaltır. Stratejik FDY uygulamaları, ürün tasarımı, tedarikçi ve müşteri ilişkileri (fiyatlandırma, sipariş büyüklüğü, teslimat, paketleme), pazar bölümlenme ve dağıtım kanalları ile ilgili kararları da kapsamaktadır (Blache ve diğ., 2005:117-118).

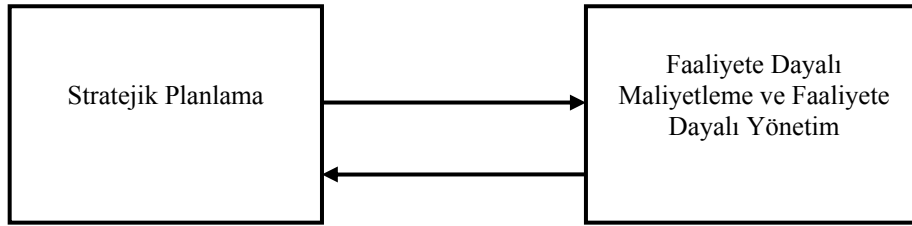
Sonuç olarak FDY, yönetsel ve örgütsel etkinliklerin sürekli bir biçimde geliştirildiği bir yönetim metodudur (Dursun, 2002: 59)

#### IV. Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Yönetimin İşletme Stratejisinin Belirlenmesindeki Rolü

Stratejik planlama üst yönetimin en önemli görevlerinden biridir. İşletmeler sürekli değişimin yaşandığı ve rekabetçi bir ortamda stratejik planlama olmaksızın hayatta kalamaz. Bir organizasyonun başarılı olabilmesi rakipleri üzerinde rekabet avantajını sürdürebilmesine bağlıdır. Rekabet avantajına ise sırasıyla doğru analiz, planlama ve kontrol aracılığıyla ulaşılabilir.

Birçok organizasyonda stratejik planlama ve muhasebe sistemi vardır. Ancak bunlar bölümlerin çalışmaları ile ilgili olarak yetersiz ve sadece biçimsel bir durumdur. Birçok organizasyondaki stratejik planlama her üç veya beş yıl içerisinde olası bazı yıllık güncelleştirmelerle birlikte bir kez yapılacak olan uygulamalara hizmet etmektedir. Stratejilerin çoğu organizasyonu belirlenmiş hedeflere götürmek için oluşturulan genel eğilimlerden daha fazla bir şey değildir. Geleneksel muhasebe sistemleri stratejik planlama ile birlikte çalışma konusunda yetersizdir. Geleneksel muhasebe sistemleri ve stratejik planlama sistemleri arasındaki geribildirim döngüsü (feedback loop) çok zayıf olduğu için geleneksel sistem stratejilerin etkilerini ölçmekte veya değerlendirmekte yetersiz kalmaktadır.

Faaliyete dayalı maliyetleme ve yönetim stratejik sistemleri desteklemekte mükemmeldir. Faaliyete dayalı maliyetleme ve yönetiminin (FDM&FDY) özellikleri ve temel ilkeleri stratejik planlama süreci ve başarılı stratejilerin oluşturulmasında yönetime sağladığı destekler çok önemli ve yerindedir. Bir FDM ve FDY sisteminin stratejik hedeflerini oluşturmak için genel olarak sistemin bakış açısının ortaya koyulması gerekmektedir. Dolayısıyla, stratejik planlama ve FDM ile FDY sistemleri arasındaki karşılıklı etkileşim ve bir bağ vardır:



Şekil 2: *Stratejik Planlama ile Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Yönetim Arasındaki Karşılıklı Etkileşim*

Kaynak: Glad ve Becker, 1997: 214.

FDM ve FDY stratejik planlama sürecini aşağıda gösterildiği gibi desteklemektedir.

- Strateji belirleme sürecinde, örneğin, kârsız ürünler, müşteriler, pazar bölümlenme, maliyetleme gibi stratejik kararların alınması durumunda organizasyonun çeşitli konularını içeren raporlar sunarak destek sağlar.
- Stratejinin hayata geçirilmesi sürecinde stratejinin uygulamaları ile ilgili özel raporlar düzenleme, başarı faktörlerini değerlendirme ve ölçme konularında destek sağlar.

### V. Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Yönetimin Stratejik Uygulamaları

Stratejik planlar ve amaçlar doğal olarak işletmeden işletmeye farklılık gösterir. Farklı stratejilere göre FDM ve FDY değişik açılardan yarar sağlar. Aşağıda stratejik süreçte FDM ve FDY'in uygulanma alanları anlatılmıştır:

a) Müşteri Memnuniyeti: Hedeflerine ulaşmayı arzu eden tüm işletmelerin ana amacı müşteri memnuniyetini sağlamaktır. Müşteri memnuniyeti için yapılacak pazar araştırması ile ihtiyaçların özelliklerinin sırasıyla belirlenmesi gereklidir, örneğin, satın alınabilir fiyat, ürün farklılıkları, ürün kalitesi, güvenilir ve zamanında teslim, satış sonrası hizmetin kalitesidir. FDM ve FDY aşağıda belirtilen konuların ölçülmesine ve yönetimine yardım edebilir:

aa) Düşük Maliyet: Müşteri ihtiyaçlarını bilen ve yerine getiren işletmeler hedefledikleri kârlılığı yakalayabilir. Ürün/hizmet üretim işlemlerinde verimli olan ve maliyetlerini yönetebilen işletmeler müşterilerine en iyi fiyatı sağlayabilir. FDM ve FDY sistemlerini uygulayan bir işletme kaynakları tüketen faaliyetleri yöneterek maliyetleri azaltabilir. Dolayısıyla, ürün maliyetleri yerine faaliyetler yönetilir. Katma değer yaratmayan ve verimsiz (örneğin, ürün dizaynında değişiklik yapmak) faaliyetlerin elimine edilmesi ile daha verimli faaliyetlerle verimsiz faaliyetleri değiştirmekle maliyet azaltımı sağlanabilir.

FDM ve FDY, toplam müşteri değer zinciri üzerine odaklanarak hangi faaliyetlerin kârlılık göstermediğini belirler. İşletmeler, FDM ve FDY ile müşteri isteklerini karşılamanın kârlı olup olmadığını belirleyebildikleri için pazar kanalının, pazar bölümünün ve müşterinin kârlılığını daha kolay hesaplayabilmektedir. Aksi takdirde, işletmeler müşteri isteklerini karşılayabilmek için süreçlerini yeniden belirleyecek (reengineer) veya bu istekleri karşılamanın yollarını bulmak için stratejiler geliştirecektir (Glad ve Becker, 1997: 214, 215, 217).

Sonuç olarak, FDM maliyetlerin düşürülmesi için uygun faaliyet alanlarını göstererek, tüketici istek ve ihtiyaçlarını daha etkin şekilde tatmin edilmesine olanak sağlar. Burada vurgulanmak istenen nokta, maliyetlerin düşürülmesiyle tüketici ihtiyaçlarının daha düşük fiyatla karşılanması olanağının tanınmasıdır (Özer, 2004: 132)



ab) Ürün Farklılaştırma: Günümüzde işletmeler, rekabet avantajı sağlamak amacıyla ürünlerinin özelliklerine eklemeler yaparak rakiplerin ürünlerden farklı hale getirmeyi tercih etmektedirler. Bu nedenle, işletmeler öncelikle, müşteri ihtiyaçlarının farkına vararak kendine özgü ürünler yaratmak için farklılaştırma stratejisine odaklanmalıdır. Bununla beraber farklılaştırılmış ürünlere ek özellikler verilmesi nedeniyle genellikle değerlerinden fazla bir fiyata mal olur. Eğer işletme yönetimi bu durumun farkında olmazsa, satışlarda genellikle bir düşme meydana gelir. Bu sorunun nedeni, doğru ürün maliyet bilgisi sağlaması gerekirken bu bilgiyi sağlayamayan geleneksel maliyet sistemlerinin yetersizliğidir. FDM sistemince verilen doğru maliyet bilgisi işletme yönetimine yalnızca yukarıda açıklanan tuzaklardan sakınmak için alacağı pozisyonun yönetimi yanında ürün farklılaştırılması alanında da geçerli uygulamaların belirlenmesi imkânını da sağlar.

ac) Kalite: Kusursuz bir FDM ve FDY sisteminin kurulabilmesinde Toplam Kalite Yöntemi önemli bir bileşendir (Glad ve Becker, 1997: 218). Kalite maliyetleri kalitenin ölçüsüdür. Toplam Kalite Yönetiminin yerleşebilmesi, uygulanabilmesi ve sürekli kılınabilmesi için kalitedeki gelişmelerin ölçülmesi ve açık bir şekilde raporlanması gerekir. Kalitedeki gelişme ve değişmeyi gösteren en iyi kıstas, kalite maliyetleridir (Çabuk, 2005: 2) Başka bir deyişle, kalite maliyetleri uygun faaliyetin seçimini sağlamak için bir ölçüdür. İşletmelerce yapılan çeşitli performans ölçümlerinin amacı, kalite ve sürekli gelişme programını kontrol ederek kalite artırımının devamlılığını sağlamaktır. FDM ve FDY ile Toplam Kalite Yönetimi bilgisi uyumludur ve süreçleri tespit ederek ürünleri tanımlarlar. Buna ek olarak ürün maliyetlerini hesaplar, süreçlerin meydana getirdiği faaliyetler üzerine odaklanır ve kontrol eder (Novičević ve Antić, 1999: 8). FDM ve FDY sistemi, kalitenin kontrol edilmesi ve artırılmasında yönetime yardımcı olabilecek çeşitli araçlar sunar.

FDM ve FDY sistemleri özlerinde mümkün olduğunca israfların çoğunu ölçebilmeyi, değerlendirebilmeyi ve rapor edebilmeyi kural olarak benimsemiştir. FDM ve FDY sistemleri süreç yaklaşımını kabul ettiği için kalite maliyetlerini belirleyebilmektedir (Glad ve Becker, 1997: 218). Geleneksel maliyetleme sistemi ise birçok kalite maliyet sisteminde kalite maliyetlerinin ölçülmesinde faaliyet ve süreç odaklı bir yaklaşıma sahip olmasına karşın, kalite maliyetlerini faaliyetler yerine harcama türleri bakımından sınıflandırmaktadır. Bununla birlikte, kalite maliyetlerinin maliyet hedeflerine dağıtımlarında ortak bir yöntem bulunmaması, kalite maliyetlerinin kaynaklarını ortaya çıkaramaması kalite maliyet sistemlerinin eksik yönleridir. Bu yetersizlikler kalite maliyet sistemlerinin FDM sistemine entegre olması ile önemli ölçüde ortadan kalkacaktır (Akgün, 2005: s. 47).

ad) Müşteri hizmetleri, dağıtım ve satış sonrası hizmet: Stratejiler ve hedefler müşterilere zamanında ve yüksek kaliteli hizmet sağlamayı garanti ederler. Bu hususlarda, FDM ve FDY sistemleri oldukça iyi bir kontrol sağlar. Doğru değerlendirme ve müşteri hizmet unsurlarının tümünde sürekli iyileştirme

sağlayabilmek için hizmet düzeyi, benchmarking (kıyaslama) ve en iyi uygulama analizi gibi performans ölçüleri ile FDM ve FDY sistemi entegre edilebilir.

b) Fonksiyonel ve Organizasyonel Yapılar: Bunlar bir işletmenin stratejik planına genellikle dahil edilen unsurlardır. İşletmeler müşteri ihtiyaçlarını daha iyi karşılayabilmek veya rekabette daha üstün olabilmek için fonksiyonel ve organizasyonel yapılarda sürekli olarak yeniden yapılandırmalar yapmaktadırlar (Glad ve Becker, 1997: 218). Günümüz rekabet dünyasında karşılaşılan downsizing (örgütsel küçülme; örgüt esnekliğini, etkinliğini ve rekabet gücünü arttırmak amacıyla, fiziksel, insan kaynakları ve örgütsel sistemi bir bütün olarak ele alarak bu kaynaklarda planlı bir azaltmayı içeren stratejik bir süreçtir (Bumin, Göksel ve Atan, 2008)) veya rightsizing (optimal büyüklükte faaliyette bulunma (Aktan, 2008)) bu bağlamda sık sık kullanılan kavramlardır, yani günümüz mücadele yarışı içinde işletmeler kendilerine uygun yapıyı bulmalıdırlar. İşletmelerin yeniden yapılandırmada kullandıkları daha önemli diğer bir yöntemse değişim mühendisliğidir (Glad ve Becker, 1997: 219). (re-engineering: değişim mühendisliği, herhangi bir organizasyonda yapı, sistem, süreç ve uygulanan politikalarda hızlı ve radikal yeniden tasarım ve değişiklikler yapılarak organizasyonun daha yüksek bir performansa ulaşmasını ve bir atılımı gerçekleştirmesini amaçlayan yeni bir organizasyonel değişim tekniğidir (Aktan, 2008)). İşletmelerin fonksiyonel bir bakış açısından yönetilebilmesi ve işletmelerce sürece dayalı bakış açısının benimsenebilmesi için bu yöntem gereklidir. Değişim mühendisliği göz önüne alındığında FDM ve FDY sistemlerinin özellikleri stratejilerin gerçekleştirilmesinde yönetime yardımcı olma konusunda oldukça uygundur. Bu bağlamda süreç ve faaliyet analizleri ile süreç ve faaliyetler tam olarak anlaşılabilir.

Stratejilerin sürekli olarak iyileştirme başarısı genellikle şu adımları içerir; israfların elimine edilmesi, cevap verme zamanının kısaltılması, basit ürün tasarımı ve kalite artırımıdır. Aynı zamanda bunlar FDM ve FDY sistemlerinin uygulanabilirliği için de temel kolaylaştırıcıdır. Bu kriterlerin çoğu süreç analizi sırasında titizlikle değerlendirilir (Glad ve Becker, 1997: 219).

c) Ürün Fiyatlama: FDM işletmenin ürettiği ürünler arasındaki farklılıkları maliyetler bazında dikkate alarak daha doğru bilgi sağlamaktadır (Özer, 2004: 137). Doğru ürün fiyatlandırma FDM sisteminde üretilen bu doğru bilgiler ışığında ürünler ve pazarlarla ilgili stratejik kararların alınması oldukça önemlidir (Glad ve Becker, 1997: 219).

Maliyetlerin fiyatlandırma kararlarındaki önemi dikkate alındığında FDM'nin önemi daha açık şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle de FDM stratejik bir araç olarak değerlendirilmektedir.

FDM'nin fiyat açısından önemi, ürün maliyetlerinin sadece üretildikleri miktara göre belirlendiğinde, ürünler arasındaki çeşitlilik ve farklılık nedeniyle maliyet sisteminin yanıltıcı sonuçlar vermesine dayanmaktadır. Geleneksel maliyet sistemlerinde maliyetleme, üretilen ürün ve hizmetler üzerinde

yoğunlaşırken; FDM sisteminde maliyetleme, ürünlerdeki ve dolayısıyla faaliyetlerdeki çeşitliliğe ve farklılığa dayanmaktadır. Bu yaklaşıma göre işletmeyi kârlılığa götüren yol faaliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesidir. Böylece çeşitliliğe sahip olan işletmeler maliyetlere ilişkin daha doğru bilgilere sahip olacaktır (Özer, 2004: 131).

d) Rakiplerin Değerlendirilmesi: Bir stratejinin gücü bilgiye dayanır. Bu özellikle rakip çevresi ile ilişkidir. Rakipler hakkındaki bilgi, stratejik plan amaçları doğrultusunda işletmelerin alacağı kararlarının işe yaraması için çok önemlidir. Rakiplerin faaliyetleri hakkındaki bilgiler genellikle çeşitli kaynaklardan elde edilebilir, örneğin, pazarlama bölgesi ve satışlardan, finansal kaynaklardan (yıllık raporlar, finansal analistlerin raporları, vb.) İşletmeler bu bilgileri inceleyerek kendileri ve rakip işletmeler arasında karşılaştırma yapabilir ve rakiplerin faaliyetleri ile ilgili olarak benchmarkinge (kıyaslamaya) başvurabilir. Bu durum, etkili stratejik düzenlemeler için işletmeye büyük katkı sağlayacaktır.

e) Maliyet planlama ve tahmin: Bir işletmenin maliyet yapıları ile olan ilişkilerini anlayabilmek için işletmenin detaylı analizinin yapılması gerekir. Bu analizle edinilen bilgiler maliyet planlama ve tahmininde faydalı şekilde kullanılabilir. FDM ve FDY'nin gelecekle ilgi rolünü temsil eden maliyet planlama ve tahmin bu sistemlerin hayata geçirilmesinde ve geliştirilmesindeki en önemli nedendir. Çünkü zaten işletmeler eş zamanlı (real-time) muhasebe sistemlerini uyguluyorlar. Şöyle ki, işletmeler aralıklı veya periyodik tabanlıdan ziyade aralıksız olarak gelirlerini ve maliyetlerini ölçmelidirler. Gelecek maliyet yapıları ve olası gelirler üzerinde cari giderler kadar etkisi olan ve belli bir zaman aralığında oluşan maliyet türleri (kira, maaşlar, vb.) ile ilgili olarak yapılacak eş zamanlı muhasebe ölçümlerinde dahi sürekli tahmin yapılma ihtiyacı vardır.

## VI. Sonuç

Küreselleşmeyle beraber güçlü bir rekabetin yaşandığı günümüz ortamında işletmelerin rekabet ederek başarılı olabilmeleri stratejik yönetimi içselleştirerek bünyelerine adapte edebilmelerine bağlıdır. İşletmelerin müşteri ihtiyaçlarını karşılayarak kârlılıklarını devam ettirebilmeleri için yönetim, organizasyon, pazarlama, finans, muhasebe, üretim, bilgi işleme sistemlerini uyum içinde çalıştırarak stratejik amaç ve hedeflerini gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Bu bağlamda, FDY ve FDM stratejik yönetim aracı olarak kullanılan iki önemli yöntemdir.

FDY ve FDM birbirini tamamlamaktadır. Stratejik bir yönetim aracı olan FDY'nin merkezinde FDM vardır. FDY, FDM tarafından sağlanan maliyet bilgisini kullanmaktadır. Stratejik amaçlar için geliştirilmiş bu iki yöntem, müşteri memnuniyeti amacını yakalamada, rakiplerin değerlendirilmesinde, maliyet planlamada ve fonksiyonel-organizasyonel yapıların oluşturulmasında işletmeye gerekli desteği sunmaktadır. FDM, ürün maliyetleri yerine faaliyetleri

yöneterek maliyetlerin azaltılmasını sağlar. FDY/FDM, katma değer yaratmayan faaliyetlerin elimine edilmesi sonucunda daha verimli faaliyetlere odaklanılarak katma değer artırılmasına yardımcı olmaktadır. Kaliteyi garanti ederek daha düşük maliyetlere ulaşan işletmede, müşteri memnuniyetini sağlamada önemli bir rekabet üstünlüğü kazanmış olmaktadır.

Sonuç olarak, işletmeler pek çok planlama türü ve karar destek rolleri için uygun, güvenilir maliyet bilgisine gereksinim duyarlar. FDM ve FDY, işletmelerin toplam müşteri memnuniyetine ulaşmalarını ve maliyetleri etkileyerek daha kaliteli ürünler üretebilmelerini sağlamak için stratejik planlama ile mükemmel ilişki kurar ve gerekli kalite bilgisini sağlar. FDM ve FDY’ce sağlanan finansal ve finansal olmayan bakış açılarının her ikisi de stratejik kararlar almayı sağlar ve kolaylaştırır.

### Kaynaklar

- Akgün, M., (2005). “Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Mayıs, 31-48.
- Aktan, C.C.. (2003). “Yönetimde Yeni Konseptler ve Yeni Teknikler”, Erişim tarihi: 16.08.2008. <http://www.soydanbilisim.com/files/7%2003%20yonetimde-konseptler.pdf>
- Blache, E. S., Chen, K. H. ve Lin, T. W. (2005). *Cost Management: A Strategic Emphasis*, Mc Graw-Hill, Irwin Publisher.
- Bumin, B., Göksel, A. ve Atan, M., ISO 2001 Yılı 500 Büyük Firmasında Örgütsel Küçülme Yöntem ve Karar Ölçütlerinin Belirlenmesi ve Karar Ölçüt Cetvelinin Hazırlanması, Erişim tarihi: 16.08.2008. <http://muratatan.info/academic/projects/06.pdf>
- Çabuk, Y., (2005). “Kalite Maliyetleri Ve Kalite Maliyetlerinin Ölçülmesinde Kullanılacak Yöntemler”, *Zonguldak Kara Elmas Üniversitesi Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, 7(7), 1-7.
- Doğan, A., (1996). “Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Yapısı, Farklılıkları ve Maliyetleme Süreci”, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6 (1). 207-228.
- Dursun, A., (2002). “Maliyet Düşürmeye Yönelik Stratejik Bir Yaklaşım: Faaliyete Dayalı Yönetim (FDY)”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ekim, 55-60.
- Durury, C. (2004). *Management And Cost Accounting*, Thomson Learning Publisher, Sixth Edition.
- Eker, M. Ç., (2002). “Genel Üretim Maliyetlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı”, *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi*, 11 (1), 237-256.
- Erden, S. A., (2003). “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği”, *Mali Çözüm Dergisi*, 64, 98-114.

- Glad, E. ve Becker, H. (1997). *Activity-Based Costing And Management*, Juta And Company Ltd., September.
- Gupta, M. ve Galloway K., (2003). "Activity-Based Costing/Management and Its Implications For Operations Management", *Technovation*, 23(2), 131-138.
- Hansen, D. R. ve Mowen, M. M. (2006). *Cost Management Accounting And Control*, Thomson South-Western.
- Horngren, C. T., Bhiamani, A. Foster, G. ve Datar, S.M. (1999). *Management And Cost Accounting*, Prentice Hall, Europe.
- Köse, T., (2005). "Maliyet Yönetiminde Faaliyet Analizi ve Bir Uygulama", *MuhasebeBilim Dünyası Dergisi*, 7 (1), 115-137.
- Maccarrone, P., (1999). "Using Abm To Redesign Corporate Staff Units", *Business Process Management Journal*, 5 (2), 136-163.
- Maccarrone, P., (1998). "Activity-Based Management And The Product Development Process", *European Journal Of Innovation Management*, 1 (3), 148-156.
- Morse, W. J., Davis, J. R. ve Hartgraves, A. L., (2002). *Management Accounting*, Thomson South-Western.
- Novičević, B. ve Antić, L., (1999). "Total Quality Management And Activity-Based Costing", *Facta Universitatis Series :Economics And Organization*, 1 (7), 1-8.
- Özer, A., (2004). "Pazarlama İle İlgili Kararlarda Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Etkisi", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Eylül, 123-138.
- Raiborn, C. A., Barfield, J. T. ve Kinney, M. R. (1994). *Managerial Accounting*, Sout-Western College Publishing, Third Edition.
- Trussel, J.M. ve Bitner, L. N., (1998). "Startegic Cost Management:An Activity-Based Management Approach", *Management Decision*, 36 (7), 441-447.
- Turney, P. B.B. (2005). *Common Cents: How To Succeed With Activity-Based Costing And Activity-Based Management*, Mcgraw Hill Companies.
- Yükçü, S. (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir.