

FAALİYETE DAYALI YÖNETİM VE SÜRECİ¹

Tunç KÖSE

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF, Eskişehir

ÖZET

Bu çalışma; faaliyete dayalı yönetim (FDY) ve süreci hakkında kuramsal bilgi vermekte ve bu bilgilere bağlı olarak bir uygulamayı içermektedir. Bu nedenle çalışmada; ilk kısımda, FDY sisteminin gelişimi, tanımı ve FDY ile faaliyete dayalı maliyetleme(FDM) arasındaki ilişki hakkında bilgi verilmiştir. İkinci kısımda; FDY sürecinin kuramsal yapısı, FDM, faaliyet analizi ve performans ölçümü ilişkileri analiz edilerek açıklanmıştır. Son olarak, daha önceki kısımlarda teorik olarak anlatılanlarla ilgili bir uygulama çalışması yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Faaliyete Dayalı Yönetim, Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Faaliyet Analizi

ACTIVITY BASED MANAGEMENT AND PROCESS

ABSTRACT

This study gives theoretical knowledge on Activity-Based Management(ABM) method. Based on this theoretical knowledge, a case study is conducted. For this reason; historical development of ABM knowledge, its definition and relation between ABM and Activity-Based Costing(ABC) are investigated in first part. In second part, theoretical structure of ABM process, ABC, activity analysis and performance measurement relations are exposed. Lastly, according to the knowledge obtained from previous theoretical parts, a case study is implemented.

Keywords: Activity Based Management, Activity Based Costing, Activity Analysis

GİRİŞ

Günümüzde, stratejik maliyet yönetimi ile ilişkilendirilen ve uzun dönemli faaliyet yönetiminin temelini oluşturan, ürün ve hizmet faaliyetlerinin daha sağlıklı hesaplanmasına yönelik en önemli teknikler “faaliyete dayalı bilgi sistemleri”dir. Bu sistemler; faaliyete dayalı maliyetleme (FDM), faaliyete dayalı maliyet yönetimi

¹ Bu makale Prof.Dr. Ali Kartal’ın danışmanlığında yürütülen Arş.Gör. Tunç Köse’nin “Stratejik Maliyet Yönetimi ve Faaliyete Dayalı Yönetim İlişkisi –Bir Uygulama–”adlı doktora tezinden (2004) yararlanılarak hazırlanmıştır.

(FDMY), faaliyete dayalı bütçeleme (FDB) ve faaliyete dayalı yönetim (FDY)dir. İşletmeler için önemli hale gelen bu tekniklerin irdelenmesi gerekmektedir. Çalışmamızda, “faaliyete dayalı yönetim ve süreci” ele alınacak ve örnek bir uygulama ile incelenecektir.

Faaliyete dayalı yönetim; işletme yöneticilerine geçmiş, şimdiki ve gelecekteki faaliyetleri hakkında bilgiler sunan ve bu faaliyetlerin yönetilmesini sağlayan bir sistemdir. Bu sistem, faaliyetler üzerinde yoğunlaşarak hem müşteriden sağlanan değer in hem de bu değerin sağlanmasından kazanılan kâr in sürekli geliştirilmesini sağlar. Böylece işletmede bu bilgilerin kullanılmasıyla da karar verme süreci kolaylaşır ve maliyet bilgileri daha anlamlı hale gelir. Faaliyete dayalı yönetim sisteminin, temel bilgi kaynağı faaliyete dayalı maliyetlemedir.

Çalışmamızda; FDY ve süreci hakkında ayrıntılı bilgi verildikten sonra, örnek bir uygulama ile FDY sistemi kurularak, geleneksel sistemle karşılaştırma olanağı doğmaktadır. Çalışmada; FDM, işletmenin iki temel ürünün maliyetini hesaplamada kullanılmış, bunun yanında işletmedeki farklı faaliyetlerin analizine imkan tanımıştır. Bu bilgiler ışığında; faaliyet analizi ve performans ölçümü çalışmaları da yapılmış ve böylece FDY süreci tamamlanmıştır.

1.FAALİYETE DAYALI YÖNETİM

1.1. Faaliyete Dayalı Yönetimin Tanımı

Faaliyete dayalı düşüncenin, “ maliyetleme” tekniğinden “yönetim yaklaşımı” tekniğine dönüşümü sonucunda ortaya faaliyete dayalı yönetim (FDY) çıkmıştır. Faaliyete dayalı maliyetleme (FDM) bilgi sağlamakta ve FDY bu bilgileri, sürekli iyileştirmeyi sağlamak için, çeşitli analiz tasarımlarında kullanılmaktadır. Böylece şu denklem ortaya çıkmıştır: $FDM + FDY = Eylem$.(Jones, Dugdale,2002, s.139-150).

FDY; yöneticileri geçmiş, şimdiki ve gelecek faaliyetleri hakkında bilgilendirmek için düzenlenmiş bir sistem olarak tanımlanabilir. Bunun yanında, FDY; işletmedeki üretim sürecini geliştirmek amacıyla faaliyete dayalı maliyet bilgilerini kullanan ve işletme faaliyetlerini geliştirmek için yönetim stratejilerini belirlemede yardımcı olan bir teknik olarak da ele alınmaktadır. FDY tekniği; faaliyetler üzerine yoğunlaşarak sürekli geliştirmeyi gerekli kılar ve bu durumda kalitenin artmasını, maliyetlerin düşmesini ve kâr in yükselmesini sağlar. Bu bilgilerin kullanılmasıyla karar verme süreci kolaylaşır ve maliyet bilgileri çok daha anlamlı hale gelir(Tanış, 1999, s.152-153).

Bir araştırma ve geliştirme örgütü olan CAM-I (Computer Aided Manufacturing, International) ; FDY’yi şöyle tanımlamaktadır: Müşteriden sağlanan değeri ve bu değerin sağlanması sonucu elde edilen kâr ı işletme süreçleri içinde sürekli geliştirmek amacıyla faaliyetlerin yönetimi üzerinde yoğunlaşan bir disiplindir(Dierks, Cokins,2001, s.35).

FDY; dikkatini örgütlerin yaptığı işe, bunları nasıl yaptıklarına, neden yaptıklarına ve hangi maliyetle yaptıklarına odaklandırmak suretiyle örgütsel kararları iyileştirmeye yarayan bir maliyet yönetim aracıdır diyebiliriz(Arzova,2002,

s.84). FDY; israfı önlemek ve maliyetleri düşürmek için, maliyet etkenlerini ve faaliyetleri kullanmaktadır. FDY'nin kullandığı bilgi, FDM'den ve değer zinciri analizinden elde edilmektedir(Ruchala, 1995, s.40).

Yukarıda tanımladığımız FDY'yi genel anlamda ele aldığımızda, şu sonuçlara ulaşabiliriz :FDY, güncelleştirilen ve yarı otomatikleşmiş bir yapıda olan maliyet indirim ve kontrol özelliği olan, işletmenin performansını yükseltmek amacıyla doğrudan ölçüm ve kontrol sağlayan bir yöntemden başka bir şey değildir. (Armstrong, 2002,s.108-110)

1.2. Faaliyete Dayalı Yönetim ile Faaliyete Dayalı Maliyetleme İlişkisi

FDM; toplam ürün maliyetini oluşturan endirekt unsurların, diğer bir ifadeyle de genel üretim maliyetlerinin (G.Ü.M.) ürünlere yüklenmesiyle ilgili bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır(Hacırustemoğlu, Şakrak, 2002, s.25). FDM bilgi sisteminde amaç; doğru maliyet bilgileriyle yanlış kararların azaltılmasını sağlamak ve ürünlerin faaliyetleri tükettiği, faaliyetlerin de kaynakları tükettiği gerçeğinden hareketle planlı, kontrollü ve ekonomik genel üretim maliyeti yükleme verilerini sağlamaktır(Karcıoğlu, 2001, s.13).

FDY ile FDM'nin ilişkisine geçmeden önce, önemli ve ilgili terimleri, toplu halde, kısaca tanımlamakta fayda vardır. Bu terimler aşağıdaki gibidir: (Blocher, Chen, Lin, 2002, s.66-106-107)

Faaliyet; organizasyon içinde yapılan iş şeklinde tanımlanabilir. Ayrıca, faaliyet, organizasyon içinde oluşan eylem bütünüdür şeklinde de tanımlanmaktadır.

Kaynak; faaliyetlerin yerine getirilmesi için kullanılan veya uygulanan ekonomik bir unsurdur. Ücretler ve malzemeler, faaliyetlerin yerine getirilmesinde kullanılan kaynaklara örnek gösterilebilir.

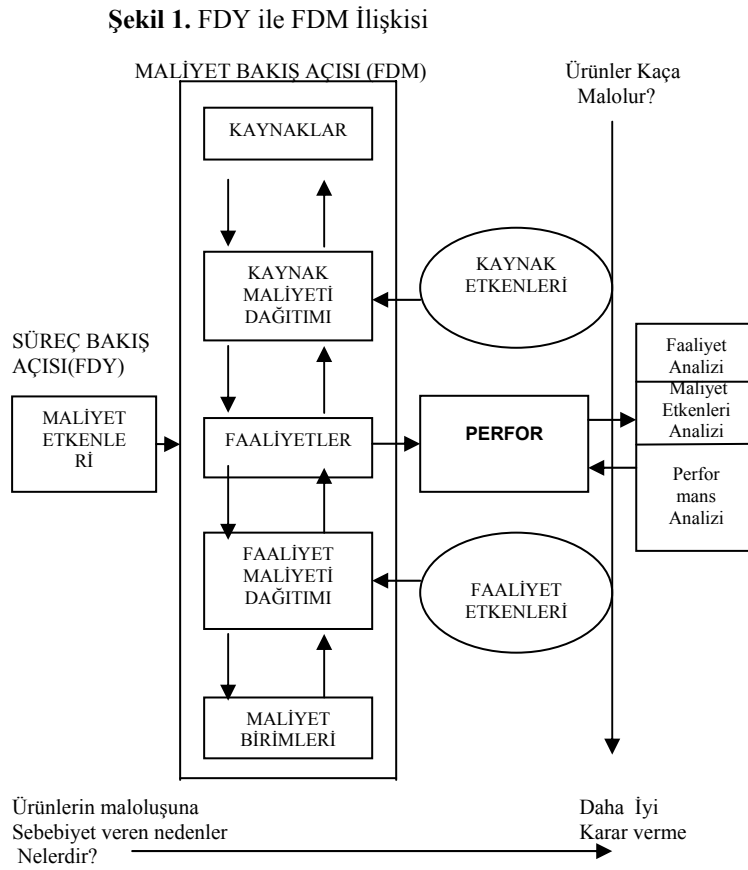
Maliyet etkeni (çarpanı); faaliyetlerin maliyetlerinin değişmesine neden olan faktördür. Maliyet etkeni, maliyeti faaliyetlere ve oradan da faaliyetleri diğer faaliyetlere veya ürünlere veya hizmetlere dağıtan ölçülebilir bir faktördür. Maliyet etkeni iki çeşittir. Bunlar; kaynak maliyet etkeni ve faaliyet maliyet etkenidir. Bu etkenleri şöyle açıklayabiliriz:

Kaynak maliyet etkeni; faaliyetler tarafından tüketilen kaynakların miktarını ölçen bir etkenidir. Kaynak maliyet etkeni, belirli maliyet havuzlarına faaliyet tarafından tüketilen kaynak maliyetlerini dağıtan bir maliyet etkenidir. Örnek olarak; faaliyetin gerçekleştirilmesi için gerekli alan için m^2 ölçüsünü kullanabiliriz.

Faaliyet maliyet etkeni; bir maliyet biriminin ne kadar miktarda faaliyet kullandığını ölçer. Bu maliyet etkeni; maliyet birimlerine maliyet havuzundaki maliyetleri dağıtır. Örneğin; (x) ürünün üretilmesi için çalışan makinelerin faaliyeti için makine saatinin kullanılması.

Maliyet birimi (öznesi); yönetim amaçları için maliyetlerin dağıtıldığı ürün, hizmet, müşteri, faaliyet veya organizasyonel birimlerdir. Maliyet birimi kavramı çok geniş bir kavram olduğu için maliyetlerin dağıtılabildiği ve yönetim stratejisinde önemli bir role sahip olan herhangi bir madde, maliyet birimi olarak ele alınabilir.

FDM; modelinde sistemin iki yönü vardır; maliyet yönü ve süreç yönü. İşte bu iki yön, FDM ile FDY'nin ilişkisini ortaya koymaktadır. Bu ilişki Şekil 1'de görülmektedir.



Kaynak: Gary Cokins, **Activity-Based Cost Management: Making It Work** (Chicago: The McGraw-Hill Companies, Inc. Irwin Publishing, 1996), s.55., S. Burak Arzova, **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi** (İstanbul: Türkmen Kitabevi, Yayın No:203, Eğitim Dizisi:63, 2002), s.57.'den yararlanılarak geliştirilmiştir.

Şekil 1'i incelediğimizde; maliyet yönü açısından ele alırsak; FDY sisteminin, ürünlerin faaliyetleri, faaliyetlerin kaynakları ve kaynaklarında maliyetleri tükettiği temeline dayanarak tasarımı ve uygulanması yapılmaktadır(Gupta, Galloway, 2003, s.132.) Maliyet yönü açısından, FDY maliyet muhasebesi sistemidir ki bu sistemde FDM olarak tanımlanmaktadır. Bu sistem, hizmetlerin ve ürünlerin tam maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılmaktadır. Maliyet bakış açısında; öncelikle hangi tür faaliyetlerin gerçekleştirildiği ve bu yüzden ne kadar kaynak tüketileceğini ortaya koymak için bir faaliyet etkenine, bu faaliyetlerin hangi maliyet birimleri tarafından tüketildiğini ortaya koymak için ise, bir maliyet etkenine ihtiyaç bulunduğunu görmekteyiz.(Özer, 2001, s.82)

FDY'nin diğer yönü, şeklin yatay bölümde yer alan süreç yönüdür. Süreç yönünde; FDY, her bir faaliyet merkezi çıktısı için finansal ve finansal olmayan performans göstergeleri geliştirmek için kullanılır. Kısacası; maliyet yönünün amacı, ürün veya hizmetin maliyetini hesaplamak olmakta iken, süreç yönünün amacı ise, performansın ölçümü olmaktadır. İşte bu iki amacı da, aynı bilgi sisteminde gerçekleştirdiği için de FDY günümüzde çekici hale gelmiştir (Trussel, Bitner, 1998,s.441.).

2. FAALİYETE DAYALI YÖNETİM SÜRECİ

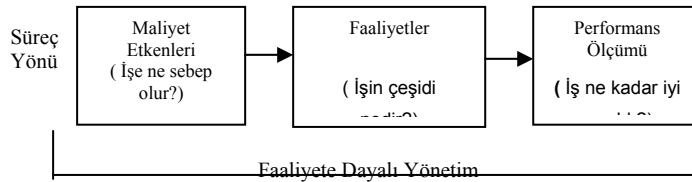
2.1. Sürecin Yapısı

FDY; faaliyetlerin yönetilmesi üzerinde yoğunlaşan bir tekniktir. Bu stratejik maliyet yönetim tekniği aşağıdaki üç unsuru içerir: (Köse, 2004, s.92)

- Maliyet etkenleri analizi
- Faaliyet analizi
- Performans ölçümü

Bu üç unsur FDY kavramının yapısını oluşturmaktadır ve daha önce değindiğimiz gibi, FDM ve FDY arasındaki ilişkinin de süreç yönünü temsil etmektedir. Bu üç unsur FDY'nin süreç yönü bölümünde ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Maliyet etkenleri analizi; faaliyet analizi ile çok yakından ilişkili olduğu için, çalışmamızda faaliyet analizinin içinde incelenecektir. FDY'nin yapısını Şekil 2'de görebiliriz.

Şekil 2. FDY Yapısı



FDY; yukarıda şekil 2'de kurduğu yapıyı sürekli iyileştirme için kullanırken, altı amaç gerçekleştirmiştir. Bu amaçlar aşağıdaki gibidir: (Edwards, 2000, s.5)

- İşletmenin stratejik amaçlarına, yapılan işlerin nasıl katkıda bulunacağını anlaşılması.

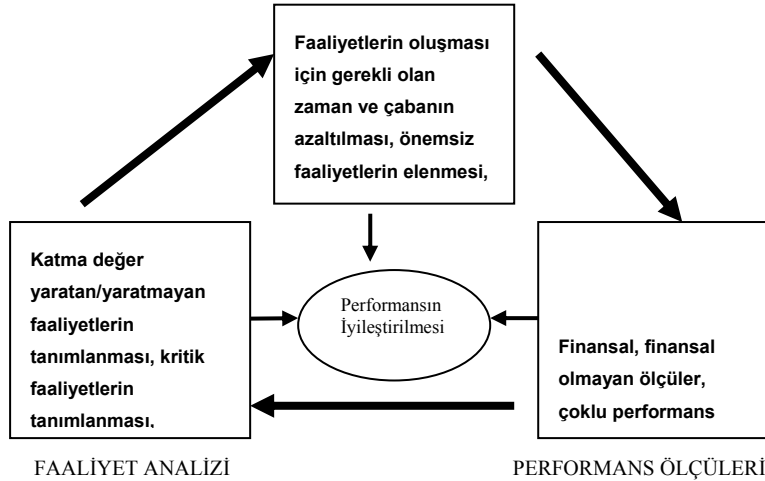
- Geçerli performansla kıyaslama yapılması.
- İş akışlarının yeniden tasarımının yapılması.
- Faaliyet performanslarının geliştirilmesi.
- Yapılan işlerin gözden geçirilmesi.
- FDY sisteminin sürekliliğinin sağlanması.

FDY tekniğinin yapısı, sürekli iyileştirme çerçevesinde şu tekniklerle uyum içinde ve bütünleştirici olmalıdır: Stratejik planlama, bütçeleme , kapasite yönetimi, yaşam döngüsü yönetimi, kısıt yönetimi, zamana dayalı yönetim, süreçlerin yeniden yapılandırılması, toplam kalite yönetimi (Edwards, 2000, s.6).

Faaliyete dayalı tekniklerin; en önemli özelliği; kaynaklarla faaliyetler ve faaliyetlerle maliyet birimleri arasında doğrusal bir ilişki kurabilmeleridir. Faaliyete dayalı yönetim sürecinde de bu ilgili teknikler kullanılacaktır. Bu tekniklerin kullanımında, temel felsefe; kaynakların maliyet birimleri tarafından değil, o birimlerin tamamlanma sırasında kullanılan faaliyetler tarafından tüketildiğidir. Bu yüzden öncelikle faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi gerekmektedir ki bu da FDM ile sağlanmaktadır.

FDY sürecinin yapısına değindikten sonra kavramsal yapısını Şekil 3'de gösterebiliriz.

Şekil 3. Faaliyete Dayalı Yönetim Sürecinin Kavramsal Yapısı
FAALİYETLERİN GELİŞTİRİLMESİ



Kaynak: A. Gunasekaran, R. Mc Neil, D. Singh, "Activity-Based Management In A Small Company: A Case Study", **Production Planning & Control**, Volume:11, No:4, (2000), s.393..

2.2. Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi

Faaliyet maliyetleri; FDY sisteminin temel çıktısını oluşturmaktadır ve FDY sisteminin maliyet sürecini kapsamaktadır. Daha önce değindiğimiz gibi; FDY sisteminin maliyet yönünde FDM yöntemi kullanılmaktadır. Bu yüzden faaliyet maliyetleri, FDM yöntemine dayalı olarak hesaplanmaktadır. FDM süreci sonunda, elde edilen maliyet bilgileri, FDY analizlerinde kullanılmaktadır.

FDM; maliyetleri ve maliyet birimlerinin, faaliyetlerin, kaynakların performansını ölçen bir yöntemdir. Maliyet birimleri, faaliyetleri tüketir ve faaliyetler de kaynakları tüketmektedir. Kaynak maliyetleri; faaliyetlere kaynakları kullanımı oranında dağıtılır ve faaliyet maliyetleri de maliyet birimlerine faaliyetleri kullanımı oranında tekrar dağıtılır. Böylece, FDM; maliyet birimleri ile faaliyetleri ve faaliyetler ile kaynaklar arasındaki neden-sonuç ilişkilerini ortaya çıkarmış olur (Dierks, Cokins, 2001, s.35) .

Faaliyete dayalı maliyetlemede, önemli olan, faaliyetlerin maliyetinin hesaplanması daha sonra ise ürün maliyetlerinin hesaplanmasıdır. Çünkü maliyetleri yönetmenin en iyi yolu, onlara neden olan faaliyetleri yönetmektir. Bir faaliyetin maliyeti, onun tamamlanması için tüketilen tüm üretim faktörlerinin maliyetleri toplamından oluşur. Bu yüzden, işletmenin başlıca faaliyetleri belirlenmeli sonra ise her bir faaliyet tarafından tüketilen kaynakların izlenmesi gerekir (Erdoğan, 1995, s.89).

FDM, geleneksel maliyetleme sisteminden temelde iki yönden farklılık yaratmaktadır. Birincisi; FDM, üretim tesisi veya bölüm maliyet merkezleri yerine maliyet havuzlarını, faaliyetler veya faaliyet merkezleri şeklinde tanımlamaktadır. İkincisi; FDM'nin kullandığı maliyet etkenleri neden-sonuç ilişkisine dayanmaktadır. Geleneksel yaklaşım ise, kaynak maliyetleri veya maliyet birimleriyle ilişkisi çok az olan ya da hiç olmayan tek üretim hacmine bağlı maliyet etkeni kullanır. (Blocher, Chen, Lin, 2002, s.108)

FDM'nin tasarımı; üç temel aşamadan oluşur. Bu aşamalar: (Blocher, Chen, Lin, 2002, s.109)

- Kaynak maliyetlerinin, faaliyetlerin tanımlanması ve faaliyet seviyelerinin belirlenmesi: Öncelikle faaliyet analizi yardımıyla kaynak maliyetleri belirlenir. Bu maliyetler, çeşitli faaliyetlerin oluşması için meydana gelir. Birçok kaynak maliyeti, büyük defterdeki alt hesaplarda bulunmaktadır. Örneğin; malzemeler, tedarik, depolama, mobilya ve demirbaş, binalar, malzemeler, ücretler ve muhasebe gibi. Faaliyetler tanımlandıktan sonra faaliyet seviyeleri belirlenmelidir. Üretim sürecindeki faaliyetler dört grupta toplanabilirler. Bunlar: (Erden, 2004, s.21-22, Öker, 2003, s.38-39)

- Birim seviyesindeki faaliyetler; bir birim ürün üretiminin her defasında gerçekleştirilen faaliyetler. Bu faaliyetler, üretim hacmiyle doğru orantılı olmalıdır. Örnek olarak; direkt ilk madde ve malzeme kullanımı, direkt işçilik saati kullanımı, enerji tüketimi vb.

- Parti seviyesindeki faaliyetler; bir ürün partisinin her üretiminde gerçekleştirilen faaliyetler. Örnek olarak; satın alma siparişleri, makinelerin işe hazırlanması, malzeme taşınması vb.

- Ürün seviyesindeki faaliyetler; her bir farklı türden ürünün üretimiyle ilgili olarak yapılan faaliyetlerdir. Örnek olarak; parça stoklarının korunması, tasarım değişikliği istekleri, mühendislik değişikliği istekleri vb.

- Tesis(İşletme) seviyesinde faaliyetler; işletmede yürütülen tüm faaliyetlerin sürekliliğini sağlamak için yapılan faaliyetlerdir. Bu faaliyetleri her bir ürünle ilişkilendirmek zor olduğu için, bu maliyetler dönem gideri olarak kabul edilir. Örnek olarak; genel yönetim, pazarlama, satış, dağıtım vb.

- Faaliyetlere kaynak maliyetlerin dağıtımı: Kaynak maliyet etkenleri, faaliyetlere kaynak maliyetlerinin dağıtımında kullanılır. Burada önemli olan; neden sonuç ilişkisine sahip iyi bir kaynak maliyet etkeninin seçilmesidir. Kaynak maliyetleri; faaliyetlere ya direkt olarak ya da dağıtım yoluyla dağıtılır. Direkt dağıtımda; kaynakların faaliyetler tarafından gerçek kullanımının hesaplanması gerekir. Direkt dağıtım olmadığı takdirde, bölüm yöneticileri her bir tanımlanmış faaliyet için uygun faaliyet maliyet etkenini tespit etme çabası içinde olmalı.

- Maliyet birimlerine faaliyet maliyetlerinin dağıtımı: Faaliyet maliyetleri bilindikten sonra, birim faaliyet başına düşen maliyet hesaplanmalıdır. Bu da, faaliyet tarafından üretilen çıktının birim başına maliyetinin hesaplanmasıyla olur. Çıktılar; faaliyetler tarafından oluşturulmuş maliyet birimleridir. Bu birimler; ürünler, hizmetler, müşteriler, projeler veya iş birimleri olabilmektedir. Bu aşamada, faaliyet maliyet etkenleri, maliyet birimlerine faaliyet maliyetlerinin dağıtımında kullanılmaktadır.

2.3. Faaliyet Analizi

Genel olarak tanımlarsak, faaliyet analizi; süreçler içindeki ana faaliyetlerin belirlenmesi, temel performans göstergelerinin geliştirilmesi, kaynaklar ile faaliyetler arasındaki ilişkilerin saptanması, maliyetlerin faaliyetlere göre izlenmesi gibi eylemlerin yanında, her faaliyetin maliyet etkeni tanımlaması için ihtiyaç duyulan tüm analizleri bünyesinde barındırır (Özer,2001, s.83).

Faaliyet analizi yapılırken, iki farklı yol izlenir. Bunlar: bütünleştirme (aggregation) ve ayrıştırma (decomposition)dır. Yönetici faaliyet analizinde bu yollardan birini kullanmak durumundadır. Bütünleştirme; faaliyetleri fonksiyonlar veya iş süreçler şeklinde toplayarak bir araya getirme sürecidir. Ayrıştırma ise; faaliyetlerin görevler ve işlemler şeklinde dağıtılarak parçalama sürecidir. Performans geliştirme, en iyi şekilde ayrıştırma yolu kullanılarak yapılmaktadır. Çünkü, faaliyetler görevlere ve işlemlere ayrıldıktan sonra bu görevler değişim mühendisliğine tabi tutulur ve bu görevler verimli faaliyetlere oradan da iş süreçlerine dönüştürülür (Forrest, 1996, s.320).

Yukarıda kısaca değindiğimiz faaliyet analizi, FDY sürecinde aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır:(Köse, 2004, s.137)

- Katma değer yaratan/yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması ve analizi
- Kritik faaliyetlerin tanımlanması ve karşılaştırılması
- Faaliyetlerin iyileştirilmesi
- Maliyet etkenleri analizi

2.3.1. Katma değer yaratan/yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması ve analizi

FDY; elimine edilecek faaliyetlerin tanımlanması ve önemli faaliyetlerin verimli bir şekilde yerine getirilmesi için çalışmalar yapar. Bir işletmedeki faaliyetleri katma değer yaratan ve katma değer yaratmayan faaliyetler olarak ikiye ayırmak FDY anlayışının temel felsefesidir. Bu faaliyetleri şu şekilde açıklayabiliriz: (Agrawal, Siegel,1998, s.63, Arzova,2002, s.21)

- Katma değer yaratan faaliyetler: Müşteri tarafından elde edilen hizmet ya da satın alınan ürüne değer katan veya organizasyonun ihtiyaçlarını karşılayan faaliyetlerdir. Örnek olarak; bir otomobilin tasarımının yapılması, montajı, boyanması, motorun yerleştirilmesi, koltukların takılması, hava yastıklarının montajı gibi faaliyetler müşteriye değer katan faaliyetlerdir.

- Katma değer yaratmayan faaliyetler: Bir ürün ya da hizmete maliyet yükü getiren ancak bu ürün ya da hizmetin pazar değerini arttırmayan faaliyetlerdir. Bu faaliyetlere örnek olarak; makinelerin tamiri, üretim yeri temizliği, madde ve malzemelerin taşınması, stoklanması gibi faaliyetler gösterilebilir.

Yukarıdaki tanımlara baktığımızda, şu genel değerlendirmeyi yapabiliriz; katma değer yaratan/yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması, müşteri değerine (müşteri değeri; müşterinin ürünü aldığı anda sahip olduğu kazanım ile onu alırken yaptığı fedakarlık arasındaki farktır) ne kadar katkı yaptığının veya organizasyon ihtiyaçlarının ne kadar karşılandığının faaliyet açısından değerlendirilmesi işlemidir. Yapılan katkının miktarı (ölçüsü), faaliyetin maliyet etkenine olan etkisini gösterir (Dierks, Cokins, 2001, s.39).

Katma değer yaratmayan faaliyetlerden birkaç örnek aşağıdadır: (Gunasekaran, McNeil, Singh, 2000, s.393)

- Makine hazırlama; makine hazırlanma süresince herhangi bir şey üretilmez, bu nedenle katma değer yaratmayan faaliyettir.
- Lojistik; Ürünün taşınması ürüne çok fazla değer katmaz, katma değer yaratmayan faaliyettir.
- Kontrol; bu faaliyet de müşteri bakış açısından bakıldığında herhangi bir değer eklenmediğinden katma değer yaratmayan faaliyettir.
- Stoklama; stoklama da ürüne veya müşteriye herhangi bir değer eklemeyiz, bu nedenle katma değer yaratmayan faaliyettir.

Katma değer yaratan ve katma değer yaratmayan faaliyetlerin iyi anlaşılabilmesi için, bu faaliyetlerin hangi nedenlerden dolayı bu şekilde sınıflandırıldığının iyi anlaşılması gerekir; bu da iyi bir analizle mümkündür. Birçok kişi, analizlerini yaparken, basit bir şekilde bu faaliyetleri sınıflandırır. Böyle bir analiz işletme için yetersiz kalacaktır. Çünkü her katma değer yaratan faaliyet, katma değer yaratmayan aşamaları veya görevleri içermektedir. Bu yüzden, tam bir analizde, katma değer yaratan faaliyetlerin iyileştirilmesi için potansiyel unsurlarında tanımlanması gerekmektedir (Gunasekaran, McNeil, Singh, 2000, s.393). Ayrıca, bu faaliyetlerin analizi; AR-GE, tasarım, üretim, pazarlama, dağıtım ve hizmetin yer aldığı tüm değer zincirini içermelidir.

Faaliyetlerin katma değer yaratıp yaratmadığı belirlenirken genellikle, müşterinin fayda sağlayıp sağlamadığı sorulur. FDY yaklaşımında; değer belirlenmesi ve ölçülmesiyle ilgili olarak, FDY uygulanan bir işletmede faaliyetlerin sınıflandırılması için aşağıdaki beş soru kullanılmıştır: (Pemberton, Arumugam, Hassan, 1996, 24)

Katma değer yaratan faaliyetler için: Faaliyetin değeri dış müşteri için mi?. Faaliyet, işletmenin ihtiyaçlarını karşılıyor mu?

Katma değer yaratmayan faaliyetler için: Faaliyet, işletme uygulamalarını karşılıyor mu?. Faaliyetin değeri, iç müşteri(işletme içi süreçte yer alan bireysel ve fonksiyonel birimler) için mi?. Faaliyet, israf olarak algılanıyor mu?

Görüldüğü gibi; işletme ilk iki soruda katma değer yaratan faaliyetler için sınıflandırma yapmış ve diğer üç soru için de katma değer yaratmayan faaliyetleri tanımlamıştır. Beşinci sorudaki herhangi bir faaliyet doğrudan elenmesi gerekirken, üç ve dördüncü sorulardaki faaliyetlerde ise, işletme öncelikle faaliyeti iyileştirmeyi veya sıklığını azaltmayı düşünmeli eğer bu olmuyor ise faaliyet elenmelidir.

2.3.2. Kritik faaliyetlerin tanımlanması ve karşılaştırılması

Bir işletmede, yüzlerce faaliyet gerçekleşmektedir ve bu faaliyetlerin hepsinin analizi hem uygulamada zordur hem de ekonomik olarak uygun olmamaktadır. Bu yüzden, faaliyetlerden sadece beklenen faydaları analiz sırasında onlar için yapılan maliyeti geçecek olan faaliyetler incelenmelidir (Tanış, 1999, s.154). Bu durum da işletmedeki kritik faaliyetlerin tanımlanmasını gerekli kılar.

Bu yüzden, müşteriler veya işletmedeki yapılan işlemler için önemli olan kritik faaliyetler üzerinde yoğunlaşmak gerekmektedir. Ayrıca bu kritik faaliyetler, iyileştirme çalışmaları için çok büyük fırsatlarda sağlamaktadır (Turney, 1992, s.22). Faaliyetlerin etkinliğinin artırılmasında kritik faaliyetlerin belirlenmesi önemlidir. Bu faaliyetlerin belirlenme aşamasında; Pareto Analizi ya da Willie Sutton kuralı kullanılabilir (Özer,2001, s.86). Pareto analizi; 20/80 kuralını ortaya koymaktadır. Buna göre oluşan maliyetlerin %80'inden, gerçekleştirilen faaliyetlerin %20'si sorumludur. Willie Sutton kuralında ise; yüksek maliyetli ve tasarruf imkanı olan faaliyetler üzerinde durulması gerektiği ifade edilmektedir.

Bir faaliyetin katma değer yaratan faaliyet olması onun verimli veya kaliteli iş yaptığı anlamına gelmemelidir. Bu nedenle faaliyetler, diğer bir işletme veya aynı işletmenin diğer bölümlerindeki benzer faaliyetlerle kıyaslama yöntemi ile karşılaştırılmalıdır. Böylece yöneticiler üretim ve üretim dışı süreçler içindeki faaliyetleri daha rahat geliştirebileceklerdir (Tanış,1999, s.154).

2.3.3. Faaliyetlerin iyileştirilmesi

FDY sistemini kullanan işletmelerde, organizasyonun performansının iyileştirilmesi için, faaliyetlerin iyileştirilmesi ile ilgili olarak aşağıdaki iyileştirme

stratejileri ve yöntemleri kullanılabilir: (Gunasekaran, McNeil, Singh,2000, s.394-395)

- Faaliyetlerin oluşması için gerekli olan zaman ve çabanın azaltılması
- Önemsiz faaliyetlerin elenmesi
- Düşük maliyetli faaliyetlerin seçilmesi
- Faaliyetlerin paylaştırılması

2.3.4. Maliyet etkenleri analizi

Maliyet etkenlerinin doğru bir şekilde belirlenmesi; hem ürün maliyetinin gerçekçi tespitini hem de performans ölçümünün doğru gerçekleştirilmesini sağlayacaktır.

Maliyet etkenleri analizi; maliyet etkenlerine etki eden ölçümleri ve açıklamaları içermektedir. Bu sonuçlar genellikle; ekstra zamanların azaltılması, kalitenin geliştirilmesi ve maliyet indirimleri için ele alınan sürekli iyileştirme programlarında kullanılır(Dierks, Cokins, 2001, s.37). Maliyet etkenleri analizinde; kıyaslama, sebep ve etki diyagramı ile pareto analizi gibi araçlar kullanılmaktadır.

2.4. Performans (Başarım) Ölçümü

FDY sisteminde; performans ölçüleri hem finansal hem de finansal olmayan ölçüleri içerirler ve maliyet yönetimindeki davranışlara etki edebilmek için tasarlanırlar. Buradaki temel konu,tek bir performans ölçüsünün, işletmeyi tüm yönleriyle yansıtmayacağıdır. Bu yüzden yöneticiler çoklu performans ölçülerine ihtiyaç duymaktadır (Gunasekaran, McNeil, Singh,2000, s395).

Bu özellikleri içeren bir performans ölçümü şu şekilde tanımlanabilir; yapılan işi gösteren unsurları ve faaliyeti süreç veya organizasyonel birimler tarafından elde edilen sonuçları tanımlayan sisteme performans ölçümü deriz. Performans ölçüleri, hem finansal hem de finansal olmayan ölçüleri içermelidirler. Finansal performans ölçülerine örnek olarak şunları verebiliriz; çıktı başına maliyet, satış getirisi, her bölümün katma değer yaratan ve yaratmayan faaliyetlerine ilişkin brüt maliyeti vb. Finansal olmayan performans ölçüleri; müşterileri, üretim süreci ve insan kaynaklarını değerlerler. Finansal olmayan performans ölçülerine örnek ise şunlardır; müşteri şikayetleri sayısı, müşteri tatmini araştırması sonuçları, kusurlu parça veya çıktı sayısı, çıktı sayısı, döngü zamanı miktarı, zamanında teslimat sıklığı, iş gören öneri sayısı, iş gören moral araştırması sonuçları vb (Blocher, Chen, Lin, 2002, s.118)

FDY sistemi; performans ölçüm sistemini değiştirmek için işletme faaliyetleri ile ilgili maliyet etkenlerini kullanır. Burada önemli olan, uygun performans ölçüleri ile sadece performansın ölçülmesi değil, bunun yanında performansın kontrolü ve değerlendirilmesi ile personelin motive edilmesidir. Performans ölçülerinin davranışsal etkisi, FDY sisteminin en önemli yanını oluşturmaktadır. Ayrıca satın alma sipariş sayısı veya mühendislik değişiklikleri sayısı gibi maliyet etkenleri, performans

ölçüm sisteminin bir parçası olarak FDY sisteminde kullanılmaktadır(Gunasekaran, McNeil, Singh,2000, s395).

3. ÖRNEK UYGULAMA²

Bu uygulamanın temel amacı; geleneksel maliyet sistemini kullanmakta olan işletmede, faaliyete dayalı yönetim sisteminin uygulamasını yapmak ve sonuçları karşılaştırmaktır. Örneğimizde ele aldığımız, (X) Şirketi iki çeşit yazıcı üretmektedir ve bu yazıcılar lüks ve standart model olarak adlandırılmaktadır.

Bu iki ürün için, aşağıdaki finansal ve maliyet verileri varsayılmıştır:

	Lüks	Standart
Üretim hacmi (birim)	5.000	15.000
Satış fiyatı	400.000.-TL	200.000.-TL
Direkt malzeme ve işçilik Maliyetleri(birim başına)	200.000.-TL	80.000.-TL
Direkt işçilik saati	25.000	75.000

Şirketin yönetim muhasebecileri; faaliyetleri, bütçelenmiş maliyet havuzlarını ve faaliyet maliyet etkenlerini aşağıdaki gibi belirlemişlerdir:

Faaliyet	Bütçelenmiş Maliyet Havuzu	Faaliyet Maliyet Etkeni
Mühendislik	125.000.000.-TL	Mühendislik saati
Hazırlık	300.000.000.-TL	Hazırlık sayısı
Makinenin Çalışması	1.500.000.000.-TL	Makine saati
Paketleme	75.000.000.-TL	Paket siparişi sayısı
Toplam	2.000.000.000.-TL	

Her bir ürün için gerçek (fili) faaliyet birimleri veya işlemleri aşağıda verilmiştir:

Faaliyet Maliyet Etkeni	Faaliyet Tüketimi		
	Lüks	Standart	Toplam
Mühendislik Saati	5.000	7.500	12.500
Hazırlık sayısı	200	100	300
Makine saati	50.000	100.000	150.000
Paket siparişi sayısı	5.000	10.000	15.000

3.1. Geleneksel Maliyetleme

² Bu örnek Edward J. Blocher, Kung H. Chen, Thomas W. Lin, **Cost Management: A Strategic Emphasis** (New York: Second Edition, Mc Graw-Hill/Irwin Companies Inc.,2002),s.114'deki örnek temel alınarak geliştirilmiş ve analize tabi tutulmuştur.

Şirketteki geleneksel maliyetlemede; direkt madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyetleri ürünlere doğrudan yüklenirken, genel üretim maliyetlerinin(G.Ü.M.) dağıtımında direkt işçilik saatleri maliyet etkeni olarak temel alınmaktadır.Aşağıdaki işlemler bu doğrultuda yapılmıştır:

Toplam direkt işçilik saati: $25.000 + 75.000 = 100.000$

Toplam direkt işçilik saati

Başına düşen G.Ü.M. oranı: $2.000.000.000.-TL / 100.000 = 20.000.-TL$

Lüks modele G.Ü.M. dağıtımı: $20.000.-TL \times 25.000 = 500.000.000.-TL$

Birim başına G.Ü.M.: $500.000.000.-TL / 5.000 = 100.000.-TL$

Standart modele G.Ü.M.

dağıtımı: $20.000.-TL \times 75.000 = 1.500.000.000.-TL$

Birim başına G.Ü.M.: $1.500.000.000.-TL / 15.000 = 100.000.-TL$

Yukarıdaki hesaplamalardan sonra, geleneksel maliyetlemeye göre, ürün kârlılık analizi şu şekilde gösterilebilir:

	Lüks	Standart
Birim satış fiyatı	400.000.-TL	200.000.-TL
Birim ürün maliyeti		
Direkt malzeme ve işçilik mal.	200.000.-TL	80.000.-TL
G.Ü.M.	100.000.-TL	100.000.-TL
Birim başına üretim maliyeti	300.000.-TL	180.000.-TL
Birim başına brüt kâr	100.000.-TL	20.000.-TL

3.2. Faaliyete Dayalı Yönetim Süreci

Faaliyete dayalı yönetim süreci uygulamasında; öncelikle faaliyet maliyetleri hesaplanacak, daha sonra ise faaliyet analizi yapılacak ve performans ölçümü ile süreç sona erecektir.

3.2.1. Faaliyet maliyetlerinin hesaplanması

Öncelikle kaynak maliyetlerinin, faaliyetlerin tanımlanması ve faaliyet seviyelerinin belirlenmesi gerekmektedir.daha önce verilen bilgiler ışığında kaynak maliyetleri ve faaliyetler bilinmektedir.Bu faaliyetleri, faaliyet seviyelerine ise şöyle ayırabiliriz:

Birim düzeyindeki faaliyetler	⇒	Makinenin çalışması
Parti düzeyindeki faaliyetler	⇒	Hazırlık Paketleme
Ürün düzeyindeki faaliyetler	⇒	Mühendislik

Bundan sonraki aşamalar; faaliyetlere kaynak maliyetlerin dağıtımı ve maliyet birimlerine faaliyet maliyetlerinin dağıtımını şeklinde gerçekleşecektir. Bu işlemler aşağıda gösterilmiştir:

Faaliyet Maliyet Etkeni (1)	Maliyet (2)	Faaliyet Tüketimi (3)	Faaliyet Oranı (4)=(2)/(3)
Mühendislik Saati	125.000.000.-TL	12.500	10.000.-TL
Hazırlık sayısı	300.000.000.-TL	300	1.000.000.-TL
Makine saati	1.500.000.000.-TL	150.000	10.000.-TL
Paket siparişi sayısı	75.000.000.-TL	15.000	5.000.-TL

Genel üretim maliyetleri, her iki ürüne de aşağıdaki gibi hesaplanarak dağıtılabılır:

LÜKS YAZICI

Faaliyet Maliyet Etkeni(1)	Faaliyet Oranı(2) (000.-TL)	Faaliyet Sayısı(3)	Toplam G.Ü.M. (4)=(2)x(3) (000.-TL)	Birim G.Ü.M.(5) (000.-TL)
Mühendislik Saati	10	5.000	50.000	10
Hazırlık sayısı	1.000	200	200.000	40
Makine saati	10	50.000	500.000	100
Paket siparişi sayısı	5	5.000	25.000	5

STANDART YAZICI

Faaliyet Maliyet Etkeni(1)	Faaliyet Oranı(2) (000.-TL)	Faaliyet Sayısı(3)	Toplam G.Ü.M. (4)=(2)x(3) (000.-TL)	Birim G.Ü.G.(5) (000.-TL)
Mühendislik Saati	10	7.500	75.000	5
Hazırlık sayısı	1.000	100	100.000	6,67
Makine saati	10	100.000	1.000.000	66,67

Paket siparişi sayısı	5	10.000	50.000	3,33
-----------------------	---	--------	--------	------

Yukarıdaki hesaplamalardan sonra, faaliyet maliyetlerinin bulunması sonucu, ürün kârlılık analizi şu şekilde gösterilebilir:

	Lüks (000.-TL)	Standart (000.-TL)
Birim satış fiyatı	400	200
Birim ürün maliyeti		
Direkt malzeme ve işçilik mal. 200		80
G.Ü.M.		
Mühendislik 10	5	
Hazırlık 40	6,67	
Makinenin Çalış. 100	66,67	
Paketleme 5	3,33	
	155	81,67
	<u>355.000.-TL</u>	<u>161.670.TL</u>
Birim başına üretim maliyeti		
	45.000.-TL	38.330.TL

İşletmede üretilen ürünlerin maliyetlerini her iki maliyetleme sistemine göre hesapladıktan sonra, bu veriler aşağıdaki gibi karşılaştırabilir:

	Geleneksel Maliyetleme(1) (000.-TL)	Faaliyet Maliyetleri(2) (000.-TL)	Farklar (1)-(2) (000.-TL)
LÜKS			
Toplam G.Ü.M.	500.000	775.000	(275.000)
Birim G.Ü.M. maliyeti	100	155	(55)
Birim başına brüt kâr	100	45	55
STANDART			
Toplam G.Ü.G	1.500.000	1.225.000	275.000

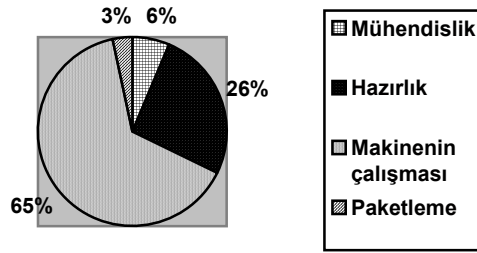
Birim G.Ü.M. maliyeti	100	81,67	18,33
Birim başına brüt kâr	20	38,33	(18,33)

3.2.2. Faaliyet Analizi

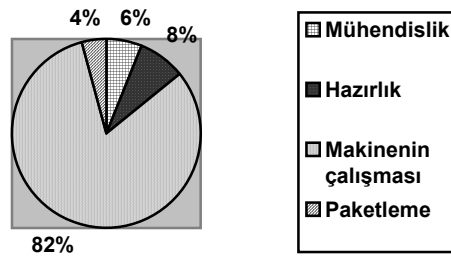
Faaliyet maliyetlerinin hesaplanmasından sonra sıra faaliyet analizine gelmiştir. Faaliyet analizinde şu aşamalar izlenir: katma değer yaratan/yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması ve analizi, kritik faaliyetlerin tanımlanması ve karşılaştırılması faaliyetlerin iyileştirilmesi ve maliyet etkenleri analizi.

Faaliyet maliyetleri bölümünde her iki ürün için de yaptığımız hesaplamalar sonucu ortaya çıkardığımız ürün kârlılık analizindeki verilere baktığımızda rahatlıkla faaliyetlerin toplam maliyet içindeki yüzdeleri hesaplayabiliriz. Geleneksel maliyetleme de ise bu verileri elde edemedik. Tüm faaliyetlerin maliyet oranları lüks ve standart model için ayrı ayrı aşağıdaki şekil 4 ve 5’de görebiliriz.

Şekil 4: Lüks Model İçin Faaliyetlerin Maliyet Oranı



Şekil 5: Standart Model İçin Faaliyetlerin Maliyet Oranı



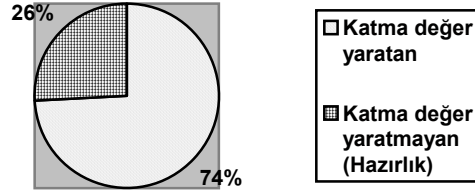
Şekil 4’deki lüks model için faaliyetlerin maliyet oranı incelendiğinde; makinenin çalışması faaliyeti %64,52 ile en yüksek faaliyete sahiptir, daha sonra ise

hazırlık faaliyeti % 25,81 ile ikinci sıradadır. Diğer iki faaliyet ise, mühendislik ve paketleme olarak sıralanmaktadır.

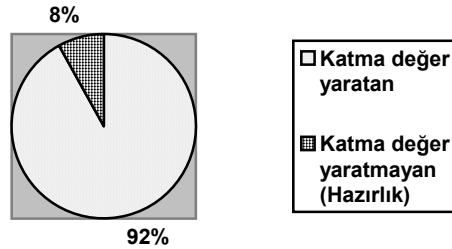
Şekil 5'deki standart model için faaliyetlerin maliyet oranı incelendiğinde; makinenin çalışması faaliyeti %81,63 ile en yüksek faaliyete sahiptir. Daha sonra ise hazırlık faaliyeti % 8,17 ile ikinci sıradadır. Diğer iki faaliyet ise, mühendislik ve paketleme olarak sıralanmaktadır.

Katma değer yaratmayan faaliyetler; bir ürün ya da hizmete maliyet yükü getiren ancak bu ürün ya da hizmetin pazar değerini arttırmayan faaliyetlerdir şeklinde tanımlanmıştır. Örneğimizdeki dört faaliyeti incelediğimizde; hazırlık faaliyeti, yapıldığı süre boyunca herhangi bir şey üretmediği için katma değer yaratmayan faaliyet olarak tanımlanabilir. Bu faaliyetin, her iki ürün içinde, katma değer yaratmayan faaliyetlerle karşılaştırılması aşağıdaki şekil 6 ve 7'de gösterilmiştir.

Şekil 6: Lüks Model İçin katma değer yaratmayan faaliyetler ile katma değer yaratan faaliyetlerin oranları



Şekil 7: Standart Model İçin katma değer yaratmayan faaliyetler ile katma değer yaratan faaliyetlerin oranları



Şekil 6 incelendiğinde; hazırlık faaliyeti olan katma değer yaratmayan faaliyet %25,81 oranında maliyetler içinde yer kaplamaktadır. Şekil 7’de ise bu faaliyet %8,17 oranında maliyetler içinde yer almaktadır. Bu faaliyet; her iki ürünün özelliklerini, kalitesini, performansını ve fonksiyonlarını bozmadan elimine edilebilir veya azaltılabilir. Bu tür faaliyetlerin elenmesinde veya azaltılmasında; toplam kalite yönetimi, kaizen maliyetleme, tam zamanında yaklaşım ve bilgisayarla bütünleşik üretim gibi birçok teknik ve yöntem kullanılabilir.

Kritik faaliyetlerin tanımlanması ve karşılaştırılması ve faaliyetlerin iyileştirilmesi aşamasında; şirketteki diğer faaliyetler ayrıntılı olarak incelenmelidir. Bu faaliyetlerin içindeki kritik faaliyet görüldüğü gibi makinenin çalışması faaliyettir, diğer faaliyetlerin oranları oldukça düşüktür. Bu faaliyet ve diğer faaliyetler, diğer bir işletme veya aynı işletmenin diğer bölümlerindeki benzer faaliyetlerle karşılaştırılmalıdır, böylece yöneticiler üretim ve üretim dışı süreçler içindeki faaliyetleri daha rahat geliştirebileceklerdir. Ayrıca; bir faaliyetin katma değer yaratan faaliyet olması onun verimli veya kaliteli iş yaptığı anlamına gelmemelidir. Bu nedenle faaliyetler, kıyaslama yöntemiyle karşılaştırılmalı ve iyileştirilmesi gereken faaliyet üzerinde yoğunlaşılmalıdır.

Maliyet etkenleri analizi aşamasında; etkenler, ölçüm maliyetleri, faaliyetlerle olan ilişkileri ve neden oldukları etkileri açısından en uygun olanlar olarak tespit edildiği ve pilot bir uygulama yaptığımız için bu aşamada ayrıca analize tabi tutulmayacaklardır. Fakat maliyet etkenleri, faaliyet analizi çerçevesi içinde mutlaka sürekli ele alınmalı ve analize tabi tutulmalıdır.

3.2.3. Performans Ölçümü

FDY sistemi; daha önce değindiğimiz gibi, performans ölçüm sistemini değiştirmek için işletme faaliyetleri ile ilgili maliyet etkenlerini kullanır. Burada önemli olan, uygun performans ölçüleri ile sadece performansın ölçülmesi değil, bunun yanında performansın kontrolü ve değerlendirilmesi ile personelin motive edilmesidir. Performans ölçülerinin davranışsal etkisi, FDY sisteminin en önemli yanını oluşturmaktadır.

Bu nedenle, faaliyet dayalı yönetimde tüm faaliyetler için performans ölçüleri, maliyet etkenleri olmaktadır. Maliyet etkeninin hacmi, her bir faaliyetin performans düzeyini göstermektedir.

Örneğin; mühendislik faaliyeti ve maliyet etkeni olan mühendislik etkeni ele alırsa, lüks yazıcı için mühendislik saati 5.000 standart yazıcı için ise 7.500 olarak belirlenmiştir. İşte bu rakamlar mühendislik faaliyetinin performans düzeyini göstermektedir. Mühendislik faaliyetini arttırabilmek için eğer mühendislik saati gerekiyorsa, bu durum mühendislik faaliyetinin performansının zayıf olduğunu gösterir.

Bunun yanında, günümüzde, işletme performansını geliştirmek için kullanılan birçok teknik vardır fakat bunların için yer alan Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği (Balanced Scorecard) faaliyete dayalı yönetim tekniği ile uyumlu

çalışabilecek tekniklerden birisidir. Konumuz bu teknik olmadığı için ayrıntılı olarak ele alınmayacaktır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde ortaya çıkan ekonomik ve teknolojik değişiklikler, geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarını yetersiz hale getirmiştir. Geleneksel maliyet muhasebesinin, birim maliyet verileri ve standart maliyetleri yönetim kararlarına dayanak oluşturamamaktadır. Bu nedenle, FDY sistemi geliştirilmiş ve işletmelerde uygulanmaya başlanmıştır.

Faaliyete dayalı yönetimi; bütün dikkatini örgütlerin yaptığı işe, bunları nasıl yaptıklarına, neden yaptıklarına ve hangi maliyetle yaptıklarına odaklandırmak suretiyle örgütsel kararları iyileştirmeye yarayan bir maliyet yönetim aracı olarak tanımlamıştık. FDY; israfı önlemek ve maliyetleri düşürmek için, maliyet etkenlerini ve faaliyetleri kullanmaktadır. FDY kullandığı bilgiyi FDM'den sağlamak ve bu bilgilerle faaliyetleri yönetmektedir.

FDY'nin odak noktasını faaliyet analizi oluşturur. Faaliyet analizi; katma değer yaratan/yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması ve analizi, kritik faaliyetlerin tanımlanması ve karşılaştırılması ve faaliyetlerin iyileştirilmesi aşamalarından oluşmaktadır. Bunun yanında performans ölçümü de FDY sürecinin bir parçasını oluşturmaktadır. FDY sisteminde; performans ölçüleri hem finansal hem de finansal olmayan ölçüleri içerirler ve faaliyet maliyet etkenleri, faaliyetlerin performanslarını izlemede kullanılmaktadır.

Çalışmada; ilk olarak FDY sisteminin gelişimi ve tanımı ele alınmış, ikinci olarak FDY sürecinin kuramsal yapısı üzerinde durulmuş, son olarak da FDY sisteminin uygulaması bir işletme üzerinde yapılmış böylece geleneksel maliyet sistemi ile FDY sistemi arasındaki fark görülmüştür.

Bu uygulamadaki en önemli farklardan birincisi; her iki ürünün maliyetlerinin geleneksel maliyetleme sistemine nazaran çok daha doğru olarak hesaplanmasıdır. İkincisi; geleneksel maliyetlemede genel üretim maliyetlerini oluşturan işletme faaliyetleri bilinmiyor iken FDY tekniği ile işletmedeki tüm faaliyetler tespit edilmekte ve bu faaliyetlerin ayrı ayrı maliyetleri hesaplanabilmektedir. Bu faaliyetlerin maliyetlerinin hesaplanması da her iki ürün maliyetlerinin doğru hesaplanmasında yardımcı olmaktadır. Üçüncüsü; FDY sistemi ile faaliyetler ayrı ayrı tespit edildiği için, faaliyet analizi rahatlıkla yapılabilmekte ve böylece katma değer yaratan ve yaratmayan faaliyetler tespit edilerek, bunlar elenmesi ve azaltılması yoluna gidilebilmektedir.

Bunun yanında; kritik faaliyetlerin tanımlanması, faaliyetlerin iyileştirilmesi, performans ölçümünün de yapılabilmesi kolaylaşmaktadır. Bu nedenlerden dolayı, işletmelerin FDY sistemini rekabetçi avantaj elde edebilmek, doğru ve güvenilir

maliyet bilgileri sağlayabilmek ve faaliyetlerin yönetilebilmesi için uygulamaya sokmalarında yarar vardır.

KAYNAKÇA

- Agrawal S. P. , Siege P. H. , (1998). Cost Management System: An Operational Overview , *Managerial Finance*, Volume:24, Issue:1.
- Armstrong P., (2002).The Costs of Activity-Based Management, *Accounting, Organizations and Society*, Volume:27, Issue:1-2,January/March.
- Arzova S. B., (2002).*Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, Yayın No:203, Eğitim Dizisi:63.
- Blocher E. J., Chen K. H., Lin T. W., (2002).*Cost Management: A Strategic Emphasis*, New York: Second Edition, Mc Graw-Hill/Irwin Companies Inc.
- Cokins G., (1996). *Activity-Based Cost Management: Making It Work*, Chicago:The McGraw-Hill Companies,Inc.Irwin Publishing.
- Dierks P. A., Cokins G., (2001). The CAM-I Glossary of Activity-Based Management, Version 3.0, *Journal of Cost Management*, Volume:15, Number:1, January/February.
- Edwards J. B., (2000). The New Cost Management Culture: Where Are We Going?, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Volume:11, Issue:3, Marc/April.
- Erden S. A., (2004).İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl:4, Sayı:11, Ocak.
- Erdoğan N., (1995). *Faaliyete Dayalı Maliyetleme*, Eskişehir: Anadolu Üniv. Yayınları no:867, İ.İ.B.F. Yayınları, No:106.
- Forrest E., (1996). *Activity-Based Management: A Comprehensive Implementation Guided*, New York: Mc Graw – Hill.
- Gunasekaran, R. McNeil, D.Singh, (2000). Activity-Based Management In A Small Company:A Case Study, *Production Planning & Control*, Volume:11, No:4.
- Gupta M., Galloway K., (2003). Activity-Based Costing/Management and Its Implications For Operations Management, *Technovation*, Volume:23, Issue:2, February.
- Hacırüstemoğlu R., Şakrak M., (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, Yayın no:211, Eğitim dizisi:67.
- Jones T. C., Dugdale D., (2002). The ABC Bandwagon and The Juggernaut of Modernity, *Accounting, Organizations and Society*, Volume:27, Issue:1-2, January/March.
- Karçoğlu R., (2001).Toplam Kalite Yönetiminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl:1, Sayı:3, Ocak.

- Köse, T., (2004). *Stratejik Maliyet Yönetimi ve Faaliyete Dayalı Yönetim İlişkisi – Bir Uygulama-*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü(Yayınlanmamış Doktora Tezi), Eskişehir.
- Öker F., (2003).*Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Üretim ve hizmet işletmelerinde uygulamalar*, İstanbul: Literatür yayıncılık, Kasım, literatür yayınları:109.
- Özer G.,(2001)Ürün geliştirme Süreçlerinde Faaliyete Dayalı Tekniklerin Kullanımı, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl:2, Sayı:5,Ekim.
- Pemberton N. R., Arumugam L., Hassan N., (1996). ABM At Dayton Technologies:From Obstacles to Opportunities, *Management Accounting*, New Jersey, Volume:77, No:9, March.
- Ruchala L. V., (1995).New Improved ,or Reengineered?, *Management Accounting*, New Jersey, Vol:77, No:6, December.
- Tanış V. N., (1999). Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetiminin Anlamı, Önemi ve Faydaları, *Hacettepe Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:17, Sayı:2.
- Trussel J. M., Bitner L. N., (1998). Strategic Cost Management: An Activity-Based Management Approach, *Management Decision*, Vol:36, Issue:7.
- Turney P. B.B., (1992). Activity-Based Management:ABM Puts ABC Information to Work, *Management Accounting*, New Jersey, Volume:LXXIII, No:7, January.