



T. C.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
İŞLETME BİLİM DALI

147932

147932

**FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME TEKNİĞİ VE BİR UYGULAMA**

**(DOKTORA TEZİ)**

**Melek EKER**

**BURSA 2004**

**T.C.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
İŞLETME BİLİM DALI**

**FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME TEKNİĞİ VE BİR UYGULAMA**

**(DOKTORA TEZİ)**

**Melek EKER**

**DANIŞMAN: Prof. Dr. İbrahim LAZOL**

**BURSA 2004**

## ÖZET

Yoğun rekabetin belirlediği günümüz piyasalarında işletmelerin ayakta kalıp başarılı olabilmeleri içinde buldukları şartları tanımalarına ve doğru analiz ederek değerlendirmelerine bağlıdır. Bu zorunluluk işletmelere böyle bir imkanı sunan muhasebe sistemine sahip olmalarını gerektirmektedir. Zira işletmeler temelde kar elde etme amacı taşıyan, dolayısıyla bu amaç doğrultusunda müşterilerine, ortaklarına ve çalışanlarına değer yaratmak durumunda olan organizasyonlardır.

İşletmeler günümüz piyasalarında değer yaratmaya yönelik olarak öncelikle, kendi bünyelerinde yapılan faaliyetler ve söz konusu bu faaliyetlerin işletmeye olan fayda ve maliyetleri hakkında ayrıntılı bilgi sahibi olmalı ve bu bilgileri gelişen ve değişen şartlarda yeniden okuyarak bütçe ve raporlarına yansıtmalıdırlar. Bu noktada önemli olan husus bütçe ve raporlar hazırlanırken işletme yönetimine sadece gerçekleştirilen faaliyetlerin tükettiği kaynak miktarı üzerine bilgi verme misyonuyla sınırlı kalınmayıp ayrıca söz konusu faaliyetlerin müşteriye değer yaratıp yaratmadığı hakkında da sağlıklı yargılar geliştirmeye ve bu doğrultuda değişime ve yenilenmeye karşı hassas bir yapıya bürünebilmeye fırsat tanınabilmelidir. Faaliyet tabanlı bütçeleme söz konusu bu ihtiyacı karşılamaya dönük bir fonksiyonelliğe sahiptir.

1920'li yıllardan bu yana uygulanan geleneksel bütçeleme yöntemi, genellikle departmanlara ve atölyelere kaynak dağıtma aracı olarak işlev gören fakat bu haliyle günün ihtiyaçlarına cevap verebilen bir bütçeleme tekniği iken, günümüz koşullarında kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasında kendisinden beklenen bütçeleme ve kontrol işlevini yerine getiremediği görülmektedir. İşte bu noktada yönetim muhasebesi içerisinde yeni bir bütçeleme tekniği olan faaliyet tabanlı bütçelemenin işlevselliği ve etkinliği hem teorik hem de uygulamalı olarak bu çalışmada ortaya konulmaktadır.

## ABSTRACT

Today in markets identified with intense competition, it's only possible for business to be alive and successful is to identify, analysis and evaluate their conditions correctly. This obligation make business to have an accounting system that gives such a possibility because at first businesses want to make a profit and for this aim they have to create value for their customers, shareholders and employees.

At first for value creation, businesses have to get detailed informations about activities and their utilities and costs for them. In addition to this they have to interpret this informations in new conditions and project them on their budgets and reports. At this juncture it's impotent that when budget and reports are prepared businesses are not to be limited with informations on resources consumed by activities. To have a sensitive structure for changing and innovating, these informations must give opportunities to businesses in developing ideas on value creative activities. So activity based budgeting is functional for this requirement.

Traditional budgeting system has been applied in businesses for 1920's.. In those days traditional system was functional as a means that allocates resources to departments and workshops. It was enough for those days but today it's observed that traditional budgeting system is in lack of sufficiency to use resources productive and effectively. So traditional budgeting system is not successful in budgeting and control process. At this juncture in this study activity based budgeting is argued theoretically and practically as a new budgeting method in management accounting.

## ANAHTAR SÖZCÜKLER

Değer Yaratımı, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Yönetim, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme.

## KEYWORDS

Value Creation, Activity Based Costing, Activity Based Management, Activity Based Budgeting.



## İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ	i
ŞEKİLLER LİSTESİ	v
GİRİŞ	1

### BİRİNCİ BÖLÜM DEĞER YARATIMI VE BÜTÇELEME İLİŞKİSİ

1.1. DEĞER KAVRAMI	4
1.2. DEĞER YARATIMI	8
1.3. DEĞER YARATIM SÜRECİ	13
1.3.1. Tasarım ve Geliştirme Aşaması	15
1.3.2. Üretim Aşaması	17
1.3.3. Satış ve Satış Sonrası Hizmet Aşaması	19
1.4. MUHASEBE VERİLERİNE DAYALI DEĞER YARATIM ÖLÇÜTLERİ	20
1.4.1. Pazar Payı Elde Etme ve Arttırma	25
1.4.2. Satış Büyüme Oranını Arttırma	27
1.4.3. Kar Marjını Arttırma	28
1.4.4. Giderlerin Azaltımı	29
1.4.5. Vergileri Azaltma	30
1.4.6. Varlık Verimliliğini Arttırma	30
1.4.7. Sermaye Maliyetini Azaltma	31
1.5. DEĞER VE MALİYET İLİŞKİSİ	32
1.6. DEĞER VE BÜTÇE İLİŞKİSİ	35
1.6.1. Değer ve Geleneksel Bütçeleme İlişkisi	35
1.6.2. Geleneksel Bütçelemenin Değer Yaratımını Yönetme Konusundaki Eksiklikleri	36
1.6.2.1. Geleneksel Bütçelemenin Değer Yaratımını Desteklememesi	37
1.6.2.2. Tipik Bütçeleme Sürecinin Bir Dağıtım Tablosu Olması	38

1.6.2.3. Geleneksel Bütçelemenin Çıktılardan Ziyade Girdiler Üzerine Odaklanması	39
1.6.2.4. Geleneksel Bütçelemenin, Değişime Neden Olan Müşteri ve Mamul Özelliklerini Tanımlamaması ve Açıklamaması	40
1.6.2.5. Geleneksel Bütçelemenin Sürekli Gelişimi Desteklememesi	41
1.6.2.6. Geleneksel Bütçelemenin, İş Süreci Gelişiminden Ziyade Maliyet Merkezlerine Odaklanması	42
1.6.2.7. Geleneksel Bütçelemenin, Büyüme Devam Ettiği Sürece Maliyetleri Kontrol Etmemesi	43
1.6.2.8. Geleneksel Bütçelemenin, Birim Yöneticilerinin İrrasyonel Taleplerine Göre Şekillenmesi	44
1.6.2.9. Geleneksel Bütçelemenin, Faaliyet İş Yükünü Dikkate Almaması	45
1.6.2.10. Geleneksel Bütçelemenin, İş Süreci Faaliyet Durum Tablolarını Sunmaması	45
1.6.2.11. Geleneksel Bütçelemenin, Hizmet Düzeylerini Göz Önüne Almaması	46
1.6.2.12. Geleneksel Bütçelemenin, Ekonomik Değer Yaratmayan Unsurları Tanımlamaması	47
1.6.2.13. Geleneksel Bütçelemenin, Strateji ile Bütçeyi Birbirine Bağlamaması	47
1.6.2.14. Geleneksel Bütçelemenin, Kullanılmayan Kapasite Üzerine Odaklanmaması	49
1.6.3. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Değer Yaratımıyla İlişkisi	49
1.6.3.1. Değer Yaratmayan Faaliyetleri Elimine Ederek Mükemmelliğe Ulaşma	51
1.6.3.2. İş yükü Azaltılarak Mükemmelliğe Ulaşma	51
1.6.3.3. Değer Yaratımına Yönelik Olarak Kullanılan ve Kullanılmayan Kapasite Göre Felsefe Değişimine Gidebilme	52
1.6.3.4. Pratik ve Fazla Kapasiteyi Tanımlama	53
1.6.3.5. Pratik ve Fazla Kapasite Kullanarak İşletme Genişleme Planı Oluşturma	54
1.6.3.6. Tedarik Zinciri Uyumluluğuna Bağlı Değer Anlayışı Geliştirme	55

1.6.3.7. Mükemmeli Başarmak İçin Sonucu Değil Sebepleri Yönetme	56
1.6.3.8. Mükemmelliğin Müşteri Geri-Bildirimini Almayı Gerektirmesi	57
1.6.3.9. Hatalar Suçlamak İçin Değil, Öğrenmek İçin Olduğu Anlayışının Geliştirilmesi	57
1.6.3.10. Özelliklere Odaklanması	59

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE YÖNETİM**

2.1. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE YÖNETİM İLİŞKİSİ	60
2.2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME	63
2.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramı ve İlkeleri	64
2.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Faydaları	66
2.2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Unsurları	68
2.2.3.1. Faaliyet	68
2.2.3.2. Faaliyet Merkezi	69
2.2.3.3. Maliyet Temelinde Faaliyet Seviyeleri	69
2.2.3.4. Maliyet Taşıyıcıları	72
2.2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Uygulama Süreci	74
2.2.4.1. Birinci Aşama İle İlgili İşlemler	76
2.2.4.1.1. Faaliyetlerin Tanımlanması	76
2.2.4.1.2. Faaliyet Taşıyıcılarının Tespiti	77
2.2.4.1.3. Kaynak Maliyetlerinin Faaliyet Merkezlerine ve Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi	78
2.2.4.2. İkinci Aşama İle İlgili İşlemler	79
2.2.4.2.1. Maliyet Taşıyıcılarının Tespiti	79
2.2.4.2.2. Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Objelerine Yüklenmesi	81
2.3. FAALİYET TABANLI YÖNETİM	82
2.3.1. Faaliyet Tabanlı Yönetim Kavramı	82
2.3.2. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Temelini Oluşturan İlkeler	85
2.3.3. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Amaçları	94
2.3.4. Faaliyet Tabanlı Yönetim Uygulamaları	97

2.3.4.1.Faaliyet Analizi	100
2.3.4.1.1. Yapılan İşin Müşteri Gereksiniminin Bir Sonucu Olması	104
2.3.4.1.2. Yapılan İşin Değer Yaratması	106
2.3.4.1.3. İş Yapımında En İyi Uygulamaların İzlenmesi	107
2.3.4.1.4. Kullanılmayan Kapasitenin Tespiti	109
2.3.4.1.5. Faaliyet Tamamlanma Zamanı	111
2.3.4.2. Faaliyet/ İş Süreci Gelişimi	112
2.3.4.2.1. İsrafa Yol Açan İş Ortadan Kaldırma	112
2.3.4.2.2. Problemin Temel Nedenlerini Ortadan Kaldırma	113
2.3.4.2.3. İş yükü Azaltımı	114
2.3.4.2.4. Çalışma Metotları Geliştirme	116
2.3.4.2.5. Kullanılmayan Kapasitenin Minimizasyonu	117
2.3.4.3. Performans Ölçüleri	117
2.3.4.3.1.Geleneksel Performans Ölçülerinin Sınırlılıkları	118
2.3.4.3.2.Yeni Performans Ölçüm Sistemi	122
2.3.4.3.2.1.Yeni Performans Ölçüm İlkeleri	123
2.3.4.3.2.2. Performans Ölçüm Sistemi Uygulaması	126
2.3.5. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Sağladığı Avantajlar	130
2.3.6. Başarılı Bir Faaliyet Tabanlı Yönetim Uygulamasının Unsurları	131

### **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

#### **YENİ BİR BÜTÇELEME TEKNİĞİ OLARAK FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME**

3.1. FAALİYET TABANLI BÜTÇELEMEYE GENEL BİR BAKIŞ	135
3.1.1.Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Kavramı	137
3.1.2.Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Amacı ve Özellikleri	138
3.1.3.Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Sağladığı Faydalar	140
3.2. FAALİYET TABANLI BÜTÇELEMEDE UYGULAMA SÜRECİ	143
3.2.1. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Esasları	144
3.2.2 Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Süreci	147

3.2.2.1. Operasyonel Dengeye Ulaşma	149
3.2.2.1.1. Gelir ve Hacim Taleplerinin Oluşturulması	149
3.2.2.1.1.1. Müşteri Demografileri ve Gereksinimleri	151
3.2.2.1.1.2. Müşteri Açısından Mamul Konseptleri	152
3.2.2.1.1.3. Uzun Dönemli Kar ve Maliyet Hedefleri	154
3.2.2.1.1.4. Maliyet ve Kar Hedefleri Belirleme	155
3.2.2.1.1.5. Nicel Satış Tahmini	157
3.2.2.1.2. Faaliyet Gereksinimlerinin Belirlenmesi	158
3.2.2.1.2.1. Temel Faaliyet/İş Süreçlerine Yönelik İşyükü	159
3.2.2.1.2.2. Destek Faaliyetlerine Yönelik İşyükü	160
3.2.2.1.2.3. Özel Projelere Yönelik İşyükü	161
3.2.2.1.3. Kaynak Gereksinimlerinin Belirlenmesi	161
3.2.2.1.4. Mevcut Kaynakla Kaynak Gereksinimi Arasındaki Dengeleme	163
3.2.2.2. Finansal Denge Aşaması	166
3.2.2.2.1. Kaynak Maliyetlerini Belirleme ve Finansal Sonuçları Elde Etme	167
3.2.2.2.2. Toplam Finansal Sonuçları Elde Etmek İçin Faaliyet Tabanlı Olmayan Maliyetleri Ekleme	167
3.2.2.2.3. Finansal Sonuçlarla Finansal Hedefleri Dengeleme	169
3.2.2.2.4. Bütçe Oluşturma	171
3.3. FAALİYET TABANLI BÜTÇELEMEYE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA	172
3.4. FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME MODELİNDE SAPMA (FARK) ANALİZİ	193
3.4.1. Talep Miktarları	195
3.4.2. Kullanım Oranları	196
3.4.3. Kaynak Kapasitesi	197
3.4.4. Kaynak Birim Maliyetleri	200
3.4.5. Mamul/Hizmet Fiyatlaması	201
3.5. FAALİYET TABANLI PLANLAMA VE BÜTÇELEME MODELİNİ SÜRDÜRME	202

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**  
**FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME TEKNİĞİNE İLİŞKİN BİR**  
**UYGULAMA ÖRNEĞİ**

4.1. İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER	207
4.2. UYGULAMADA KULLANILAN YÖNTEM VE SINIRLILIKLAR	208
4.3. X A.Ş'NİN ÜRETİM SÜRECİ	208
4.4. X A.Ş'DE FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME	209
4.5. BÜTÇE KONTROLÜ	264
SONUÇ	269
YARARLANILAN KAYNAKLAR	272



## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1.1.</b>	Geleneksel ve Faaliyete Tabanlı Maliyet Bütçesinin Karşılaştırılması	50
<b>Tablo 2.1.</b>	Faaliyetlerin Sınıflandırılması ve Faaliyet Taşıyıcıları	73
<b>Tablo 3.1.</b>	Toplam Faaliyet İşyükü ve Kaynak Gereksinim Tablosu	177
<b>Tablo 3.2.</b>	Mevcut Kaynakla Kaynak Gereksinimlerini Dengeleme	178
<b>Tablo 3.3.</b>	Kredi Verme Sürecinde Ücret ve Ek Ödemeler	179
<b>Tablo 3.4.</b>	Kredi Verme Sürecinde Ücret Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtımı	179
<b>Tablo 3.5.</b>	Kredi Verme Süreci Kira Bütçesi	180
<b>Tablo 3.6.</b>	Kredi Verme Sürecinde Kira Giderinin Faaliyetlere Dağıtımı	180
<b>Tablo 3.7.</b>	Kredi Verme Süreci Ekipman Bütçesi	181
<b>Tablo 3.8.</b>	Kredi Verme Sürecinde Ekipman Maliyetinin Faaliyetlere Dağıtımı	181
<b>Tablo 3.9.</b>	Kredi Verme Sürecinde Kırtasiye Giderinin Faaliyetlere Dağıtımı	182
<b>Tablo 3.10.</b>	Kredi Verme Sürecinde Haberleşme Giderinin Bütçelenmesi	182
<b>Tablo 3.11.</b>	Kredi Verme Sürecinde Haberleşme Giderinin Faaliyetlere Dağıtımı	182
<b>Tablo 3.12.</b>	Kredi Verme Sürecinde Şehirlerarası Tlf. Konuşma Ücretinin Faal.Dağıtımı	183
<b>Tablo 3.13.</b>	Kredi Verme Süreci Toplam Bütçelenmiş Faaliyet Giderleri Bütçesi	183
<b>Tablo 3.14.</b>	Kredi Verme Sürecinde Bütçelenmiş İkincil Faal. Büt. Temel Faal. Yükl.	184
<b>Tablo 3.15.</b>	Kredi Verme Sürecinde Temel Faaliyetlerin Bütçelenmiş Birim ve Topl. Mal	184
<b>Tablo 3.16.</b>	Kredi İzleme Sürecinde Toplam Kaynak Gereksinim Tablosu	186
<b>Tablo 3.17.</b>	Kredi İzleme Sürecinde Ücret ve Ek Ödeme Bütçesi	187
<b>Tablo 3.18.</b>	Kredi İzleme Süreci Ücret Giderinin Faaliyetlere Dağıtımı	187
<b>Tablo 3.19.</b>	Kredi İzleme Sürecinde Kira Giderinin Faaliyetlere Dağıtımı	188
<b>Tablo 3.20.</b>	Kredi İzleme Sürecinde Ekipman Maliyetinin Faaliyetlere Dağıtımı	188
<b>Tablo 3.21.</b>	Kredi İzleme Süreci Kırtasiye Giderinin Faaliyetlere Dağıtımı	189
<b>Tablo 3.22.</b>	Kredi İzleme Süreci Haberleşme Giderinin Faaliyetlere Dağıtımı	189
<b>Tablo 3.23.</b>	Kredi İzleme Süreci Toplam Faaliyet Maliyeti Bütçesi	189
<b>Tablo 3.24.</b>	Bütçelenmiş İkincil Faaliyetlerin Maliyetlerinin Temel Faaliyetlere Dağıtımı	190

<b>Tablo 3.25.</b>	Kredi İzleme Süreci Temel Faaliyetlerin Büt. Birim ve Toplam Mal.	190
<b>Tablo 3.26.</b>	400 Std. İpotekli Knt. Kredisine Yönelik Bütçelenmiş Faaliyet Prg.	191
<b>Tablo 3.27.</b>	100 Büyük İpotekli Knt. Kredisine Yönelik Bütçelenmiş Faaliyet Prg.	192
<b>Tablo 3.28.</b>	500 Otomobil Kredisine Yönelik Bütçelenmiş Faaliyet Prg.	192
<b>Tablo 3.29.</b>	Bütçelenmiş Mamul Maliyet Tablosu	192
<b>Tablo 3.30.</b>	Kapasite Modeli(CAM-I)	199
<b>Tablo 3.31.</b>	Kapasite Modeli (CAM-I) İnsan Kaynaklarına Yönelik Ekonomik Şablon	201
<b>Tablo 4.1.</b>	Satış Büyüme Oranı ve Fiyat Değişim Tablosu	209
<b>Tablo 4.2.</b>	X A.Ş Satış Bütçesi	209
<b>Tablo 4.3.</b>	Nakit Akış Bütçesi	211
<b>Tablo 4.4.</b>	Stok ve Üretim Bütçesine İlişkin Genel Varsayımlar	212
<b>Tablo 4.5.</b>	Mamul Stok ve Üretim Bütçesi (Fiziki-Parasal)	212
<b>Tablo 4. 6.</b>	İlk Madde ve Malzeme Tedarik Bütçesi (Fiziki)	213
<b>Tablo 4.7.</b>	İlk Madde ve Malzeme Tedarik Bütçesi(Parasal)	214
<b>Tablo 4.8.</b>	Direkt İşçilik Bütçesi	215
<b>Tablo 4.9.</b>	Kalite Denetleme Faaliyeti Kaynak Gereksinimi	216
<b>Tablo 4.10.</b>	Kalite Denetim Faaliyeti Kaynak Maliyeti	217
<b>Tablo 4.11.</b>	Teslim Alma/Depolama Faaliyeti Kaynak Gereksinimi	218
<b>Tablo 4.12.</b>	Teslim Alma/Depolama Faaliyeti Kaynak Maliyeti	219
<b>Tablo 4.13.</b>	Stok Bakım Faaliyeti Kaynak Gereksinimi	220
<b>Tablo 4.14.</b>	Stok Bakım Faaliyeti Kaynak Maliyeti	221
<b>Tablo 4.15.</b>	PC Parçalarını Nakletme Faaliyeti Kaynak Gereksinimi	222
<b>Tablo 4.16.</b>	PC Parçaları Nakletme Faaliyeti Kaynak Maliyeti	223
<b>Tablo 4.17.</b>	Ekipman Bakım Faaliyeti Kaynak Gereksinimi	224
<b>Tablo 4.18.</b>	Ekipman Bakım Faaliyeti Kaynak Maliyeti	225
<b>Tablo 4.19.</b>	Bilgisayar Parçaları Montaj Destek Faaliyeti Kaynak Gereksinimi	226
<b>Tablo 4.20.</b>	Bilgisayar Parçaları Montaj Destek Faaliyeti Kaynak Maliyeti	227
<b>Tablo 4.21.</b>	Genel Üretim Gideri Faaliyet Bütçesi	227
<b>Tablo 4.22.</b>	Geleneksel Muhasebe GÜG Bütçesi	228
<b>Tablo 4.23.</b>	Genel Üretim Gideri Nakit Çıkışı	228



<b>Tablo 4.24.</b>	<b>Satış Destek Faaliyeti Kaynak Gereksinimi</b>	<b>229</b>
<b>Tablo 4.25.</b>	<b>Satış Destek Faaliyeti Kaynak Maliyeti</b>	<b>230</b>
<b>Tablo 4.26.</b>	<b>Reklam Faaliyeti</b>	<b>231</b>
<b>Tablo4.27.</b>	<b>Reklam Satın Alım-İzleme Faaliyeti Kaynak Gereksinimi</b>	<b>232</b>
<b>Tablo 4.28.</b>	<b>Reklam Satın Alım-İzleme Faaliyeti Kaynak Maliyeti</b>	<b>233</b>
<b>Tablo 4.29.</b>	<b>Satış Personeli Eğitim Faaliyeti: Kaynak Gereksinimi</b>	<b>234</b>
<b>Tablo 4.30.</b>	<b>Satış Personeli Eğitim Faaliyeti Kaynak Maliyeti</b>	<b>235</b>
<b>Tablo 4.31.</b>	<b>Müşteri Destek(Hizmet) Faaliyeti Kaynak Gereksinimi</b>	<b>236</b>
<b>Tablo 4.32.</b>	<b>Müşteri Destek(Hizmet) Faaliyeti Kaynak Maliyeti</b>	<b>237</b>
<b>Tablo 4.33.</b>	<b>Sipariş Yükleme ve Gönderme Faaliyeti Kaynak Gereksinimi</b>	<b>238</b>
<b>Tablo 4.34.</b>	<b>Sipariş Yükleme ve Gönderme Faaliyeti Kaynak Maliyeti</b>	<b>239</b>
<b>Tablo 4.35.</b>	<b>Mamul Dağıtım Faaliyeti Kaynak Gereksinimi</b>	<b>240</b>
<b>Tablo 4.36.</b>	<b>Mamul Dağıtım Faaliyeti Kaynak Maliyeti</b>	<b>241</b>
<b>Tablo 4.37.</b>	<b>Pazarlama ve Dağıtım Bütçesi</b>	<b>242</b>
<b>Tablo 4.38.</b>	<b>Pazarlama ve Dağıtım Nakit Akış Bütçesi</b>	<b>243</b>
<b>Tablo 4.39.</b>	<b>Geleneksel Pazarlama ve Dağıtım Bütçesi</b>	<b>244</b>
<b>Tablo 4.40.</b>	<b>Alacakları Tahsil Etme Faaliyeti Kaynak Gereksinimi</b>	<b>245</b>
<b>Tablo 4.41.</b>	<b>Alacakları Tahsil Etme Faaliyeti Kaynak Maliyeti</b>	<b>246</b>
<b>Tablo 4.42.</b>	<b>Satın Alma Faaliyeti Kaynak Gereksinimi</b>	<b>247</b>
<b>Tablo 4.43.</b>	<b>Satın Alma Faaliyeti Kaynak Maliyeti</b>	<b>248</b>
<b>Tablo 4.44.</b>	<b>Finansal Raporlama ve Bütçeleme Faaliyeti Kaynak Gereksinimi</b>	<b>249</b>
<b>Tablo 4.45.</b>	<b>Finansal Raporlama ve Bütçeleme Faaliyeti Kaynak Maliyeti</b>	<b>250</b>
<b>Tablo 4.46.</b>	<b>Araştırma ve Geliştirme Faaliyeti Kaynak Gereksinimi</b>	<b>251</b>
<b>Tablo 4.47.</b>	<b>Araştırma ve Geliştirme Faaliyeti Kaynak Maliyeti</b>	<b>252</b>
<b>Tablo 4.48.</b>	<b>İnsan Kaynaklar Faaliyeti Kaynak Gereksinimi</b>	<b>253</b>
<b>Tablo 4.49.</b>	<b>İnsan Kaynaklar Faaliyeti Kaynak Maliyeti</b>	<b>254</b>
<b>Tablo 4.50.</b>	<b>Genel Yönetim Faaliyeti Kaynak Gereksinimi</b>	<b>255</b>
<b>Tablo 4.51.</b>	<b>Genel Yönetim Faaliyeti Kaynak Maliyeti</b>	<b>256</b>
<b>Tablo 4.52.</b>	<b>Genel Yönetim Bütçesi</b>	<b>257</b>
<b>Tablo 4.53.</b>	<b>Genel Yönetim Nakit Akış Bütçesi</b>	<b>258</b>

<b>Tablo 4.54.</b>	<b>Geleneksel Genel Yönetim Bütçesi</b>	<b>259</b>
<b>Tablo 4.55.</b>	<b>Gelir Tablosu</b>	<b>260</b>
<b>Tablo 4.56.</b>	<b>Satılan Mamul Maliyet Tablosu</b>	<b>261</b>
<b>Tablo 4.57.</b>	<b>Birim Maliyet Tablosu</b>	<b>261</b>
<b>Tablo 4.58.</b>	<b>Nakit Bütçesi</b>	<b>262</b>
<b>Tablo 4.59.</b>	<b>Pro Forma Bilanço</b>	<b>263</b>
<b>Tablo 4.60.</b>	<b>Varsayım Analizinin Sonuçları</b>	<b>264</b>
<b>Tablo 4.61.</b>	<b>Ocak Ayı Satış Tablosu</b>	<b>264</b>
<b>Tablo 4.62.</b>	<b>Ocak Ayı Üretim Tablosu (Fiziki-Parasal)</b>	<b>265</b>
<b>Tablo 4.63.</b>	<b>Ocak Ayı Direkt İşçilik Tablosu</b>	<b>265</b>
<b>Tablo 4.64.</b>	<b>Ocak Ayı Genel Üretim Gideri Faaliyet Tablosu</b>	<b>266</b>
<b>Tablo 4.65.</b>	<b>Ocak Ayı Pazarlama ve Dağıtım Gideri Faaliyet Tablosu</b>	<b>266</b>
<b>Tablo.4.66.</b>	<b>Ocak Ayı Genel Yönetim Faaliyeti Kaynak Maliyet Tablosu</b>	<b>267</b>
<b>Tablo 4.67.</b>	<b>Ocak Ayı Karşılaştırmalı Gelir Tablosu</b>	<b>267</b>
<b>Tablo 4.68.</b>	<b>Ocak Ayı Karşılaştırmalı Satılan Mamul Maliyet Tablosu</b>	<b>268</b>
<b>Tablo 4.69.</b>	<b>Ocak Ayı Karşılaştırmalı Birim Maliyet Tablosu</b>	<b>268</b>
<b>Tablo 4.70.</b>	<b>31.01. Tarihli Karşılaştırmalı Geçici Bilanço</b>	<b>268</b>

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1.	İşletmelerde Değer Yaratımı ve Tedarik Zinciri Bağlantısı	10
Şekil 1.2.	İşletmelerde Değer Yaratım Süreci Aşamaları	15
Şekil 2.1.	İki Boyutlu Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	62
Şekil 2.2.	FTM'nin Sınıflandırılması ve Endirekt Giderlerin Dağıtımı	72
Şekil 2.3.	Faaliyet Tabanlı Yönetime Yönelik Kavramsal Bir Çerçeve	99
Şekil 2.4.	Faaliyet Maliyeti ve Değer Fırsat Matrisi	105
Şekil 2.5.	Performans Yönetim Döngüsü	126
Şekil 3.1.	FTPB Kapalı Döngü Modeli	148
Şekil 3.2.	Yıllık Bütçelerin Stratejiyle Bağlantısı	150
Şekil 3.3.	Satış Bütçesini Etkileyen Faktörler	157
Şekil 3.4.	Bütçe Oluşturma Süreci	171
Şekil 3.5.	FTPB Süreci	203
Şekil 4.1.	X Bilgisayar Sistemleri Tic. ve Uygulama A.Ş Bilgisayar Üretim Süreci	208

## GİRİŞ

Yönetim aracı olarak kullanılan ve fonksiyonelliği ile öne çıkan bütçeleme tekniklerinden biri de Faaliyet Tabanlı Bütçeleme (FTB) tekniğidir. FTB tekniği diğer yönetim aracı olarak kullanılan tekniklere nazaran kanımızca daha fonksiyoneldir. Günümüzde yüksek dereceli ve teknoloji-yoğun rekabetin geçerli olduğu piyasada maliyetlerin (özellikle genel üretim maliyetlerinin ve destek giderlerinin) üretilen mamul ve hizmet ile bu üretim süreçlerinde yer alan faaliyetler bazında dinamik takibi, bu teknik sayesinde en rasyonel biçimde mümkün olmaktadır.

Tekniğin ortaya çıkışı 80'li yıllardan bu yana söz konusu edilen "yeni üretim ortamları"nın gelişimiyle ilişkilidir. Üret-depola-sat modeliyle ifade edebileceğimiz "yığın üretim" anlayışından, üretim ve satış arasındaki dengeyi "değer" kavramı içerisinde arayan bir anlayışa geçişin tanımladığı yeni üretim ortamları, işletme yönetimlerini, müşteri bağlamında düşünmeye ve değerlendirmeye zorlamaktadır. Bu, işletmelerin varolmaları ve başarılı olmaları açısından gereklidir.

İşletmeler artık müşterilerin talep ve beklentilerine karşı her zamankinden daha da duyarlı olmak zorundadır. Zira, işletmelerin temel amacı kar elde etmektir. Bu da fiyatla mamul veya hizmetin işletmeye olan maliyeti arasındaki farktır. Yeni üretim ortamlarında özellikle, genel üretim giderlerinin artış eğiliminde olması kar amacının gerçekleştirilmesini faaliyet-değer ve mamul/hizmet-değer ilişkiselliği bağlamında değerlendirmeyi salık vermektedir. Bütçe bu değerlendirmeyi yapmaya imkan sunan bir araçtır. Doğal olarak tercih edilen bütçeleme tekniği yeni üretim ortamlarının yarattığı zorunlulukları yansıtabilmelidir. Aksi durumda mamul maliyetlerinin yanlış saptanması ve dolayısıyla bütçelere yanlış yansıtılması kaçınılmaz sonuç olacaktır.

İşte bu sebeple FTB, bütçeleme sürecini yeni üretim ortamlarındaki maliyetler açısından daha rasyonel hale getirmektedir. Zira işletmenin müşterilerine dolayısıyla piyasaya duyarlı olması demek değişim ve dönüşümlere açıklıkla bağdaşan bir elastikiyeti gösterebilmek demektir. Söz konusu bu elastikiyet doğaldır ki işletmenin adeta omurgası

olan bütçenin yenilenmelere sürekli açık olmasıdır. Bu da, işletmenin gerek üretim sürecine ilişkin gerekse de bu sürecin oluşmasına ve yönlendirilmesine etki eden faaliyetlerin maliyetlerini sürekli izleyen bir bütçeleme tekniği ile çalışmasını zorunlu kılmaktadır. FTB böyle bir olanağı kanımızca işletmelere sunmaktadır.

Pek tabiidir ki, işletmeler değişik bütçeleme alternatiflerinden istediklerini seçmekte özgürdürler. “İşletmeler kar elde etme amacıyla kurulmuş organizasyonlardır” şeklindeki en genel tanımlamadan yola çıkıldığında, aslında işletmelerin bu amaçlarına yönelik bütçeleme ve dolayısıyla planlama stratejilerini tercih etmekte pek de özgür olmadıkları görülmektedir. Zira işletmenin kar elde etmesi, içinde bulunduğu konjonktürdeki finansal-operasyonel durum ve seçenekleri etkin bir şekilde analiz etmesi ve bunu pratiğe geçirmesiyle büyük oranda ilişkilidir. Bu da bütçeleme ve bütçenin yöneticilere karar vermede yardımcı olma ya da onlara bir değerlendirme çerçevesi sunma niteliği göstermesini gerektirmektedir. FTB sunduğu somut finansal gerçekliklerle işletme için karar alan yöneticilere yardımcı olabilmekte ve bu haliyle diğer tekniklere göre karşılaştırmalı bir üstünlük göstermektedir.

FTB tekniğini tercih edilebilir kılan bir diğer önemli etkende yüksek teknolojiye bağlı olarak gelişen otomasyon sistemleridir. Bu etken işletmelere öncelikle değer yaratmayan departmanlarını küçültebilme olanağı vermiştir. Böylece bir yandan değer yaratmayan faaliyetlerin eliminasyonu mümkün olurken diğer yandan yöneticilerin faaliyetleri esas alan yönetim stratejileri geliştirmelerine imkan tanıyan bir ortam oluşmuştur. FTB bütçenin otomasyonun getirdiği bu imkanlara duyarlı olmasını sağlayan bir teknik olarak göze çarpmaktadır.

Çalışmamızın birinci bölümünde değer ve değer yaratımı kavramları ele alınarak işletmelerde gerçekleşen değer yaratım süreci hakkında bilgi verilecektir. Daha sonra maliyet ve yönetim sisteminin değer-değer yaratımı üzerindeki etkileri ve buna bağlı olarak geleneksel yöntemin yetersizlikleri açıklanarak, söz konusu bu yetersizlikleri gidermeye yönelik olarak yeni bir bütçeleme tekniğinin gerekliliği ve bu tekniğin karşılaştırmalı üstünlüğü ortaya konulacaktır.

İkinci bölümde, işletmenin ürettiği mamul veya hizmetin değerini gerçekçi biçimde tespit etmeye ve bu değeri artırmaya yardımcı bir yöntem olan faaliyet tabanlı maliyetleme ve faaliyet tabanlı yönetim sistemi ile bu yöntemlerin kendi içerisindeki ilişkisine yer verilecektir. Yine bu bölümde yöntemlerin işletmelerdeki uygulama prosesleri ve bu prosesler açısından ortaya koyduğu görece üstünlükleri konu edilecektir.

Üçüncü bölümde, son yıllarda yeni bir bütçeleme tekniği olarak ifade edilen faaliyet tabanlı bütçeleme tekniği incelenecektir. Tekniğin ortaya çıkış gerekçesine bağlı olarak içerdiği özellikler betimsel bir biçimde irdelenerek işletmeler açısından fonksiyonelliği tartışılacaktır. Bu bölümde son olarak, bir işletmede gerçekleştirilen uygulama bağlamında FTB tekniğinin analitik olarak incelenmesine çalışılacaktır.

Çalışmamızın son bölümünde ise, bir bilgisayar montaj işletmesinde FTB tekniğinin uygulanması yer almaktadır. Bu amaçla öncelikle işletme hakkında genel bilgiler verilerek genel işletme ortamı tanıtılacak, daha sonra ise yöntemin işleyişi ve sapma analizi uygulamalı olarak açıklanacaktır.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## İŞLETMELERDE DEĞER YARATIMI

### VE BÜTÇELEME İLİŞKİSİ

#### 1.1.DEĞER KAVRAMI

Anlamı açısından ilk çağrışımlarını, iktisadi açıdan, bir malın “değişim değeri” ve “kullanım değeri” gibi gündelik hayatta sıkça kullandığımız ifadelerle yapan “değer” kavramı, ahlak ve değer felsefesi içerisinde “olgu bilincinden sonra ortaya çıkan ve olguya, belli duyguları, arzuları, ilgileri, amaçları, ihtiyaç ve eylemleri olan özneyle ilişkisi içinde, belli nitelikler yüklemeye belirlenen tavır; öznenin, olana,olguya yüklediği nitelik”<sup>1</sup> olarak ifade edilmektedir.

Söz konusu anlamı itibarıyla “değer” kavramı öznellik ya da diğer bir deyişle kişisellik içeren bir kavramdır. Zira kişilerin ortaya çıkan bir olguya dair olumlu ya da olumsuz, iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış gibi yargıları, o olguya ilişkin değeri oluşturmaktadır. Ancak zaman içerisinde kişisellik içeren değer kendi başına bir anlama sahip olması da söz konusu olmaktadır. Diğer bir deyişle başlangıçta kişisel ya da öznel bir pratiğin sonucu olarak ortaya çıkan değer kavramı zamanla pratikten bağımsız olarak kendi başına nesnel bir şey halini alabilmektedir.

---

<sup>1</sup> Ahmet Cevizci, *Paradigma Felsefe Sözlüğü*, paradigma, İstanbul, 1999, s.201.

Ahlak ve değer felsefesi içerisinde anlaşılmaya çalışılan “değerin”, kişinin ya da kişilerin değer anlayışlarına bağlı olarak, hayatın farklı alanlarında değişik şekillerde anlam kazandığı görülmektedir. Bu bağlamda değer; estetikte güzellik ve uyum iken, mantıkta doğruluk ve sistematikliği, sosyal alanda sevgi, işbirliği ve nezaket gibi değerleri, politik hayatta hakim iktidarı, dinde birlikteliği sağlayan inançları ve nihayet ekonomide “etkinlik” ve “serveti” sağlayan etkenleri ifade etmektedir.<sup>2</sup>

Teorik olarak değere ilişkin farklı kavrayışlardan söz edilebilir. Bunlar; istenilen sonuçları elde etmeyi sağlayan faaliyetlerin değerli olduğunu öne süren *araçsal değer anlayışı*, en çok kişiye en yüksek faydayı sağlayanın değerli olduğunu öne süren *faydacı değer anlayışı*, değerin insani pratikten ya da faaliyetten bağımsız bir şey olduğunu öne süren *nesnelci değer anlayışı* ve değerin kişiden kişiye hatta kültürden kültüre farklılık gösterdiğini ne süren *göreceli değer kavrayışı* olmak üzere sıralanabilir.

Buraya kadar “değer” kavramına ilişkin olarak ortaya koyulmaya çalışılan teorik ereve içerisinde düşünüldüğünde, konunun gereği olarak kavramın bizi ilgilendiren boyutunun, ekonomik alana ilişkin olduğu ve daha özelde ise, ekonomik ilişkilerin belirleyici aktörleri olan müşteriler ve işletmeler açısından anlaşılması ve anlamlandırılması gerektiğinin ön plana çıktığı görülmektedir. İktisadi hayatın mal ve hizmet üretimi, bunların değişimi ve tüketimi gibi bir dizi ilişki ve süreci içerdiği düşünüldüğünde söz konusu süreci belirleyen en önemli etkenlerden birinin “değer” kavramı olduğu görülmektedir. Burada “değer”, müşteri (talep eden) ve üretici (arz eden-işletme) ilişkisi içerisinde her iki tarafın eğilimlerinin belirlediği bir niteliği işaret etmekte, dolayısıyla, gündelik hayatta süre giden ekonomik ilişkiler içerisinde oluşmaktadır.

Temel çizgisini “daha az maliyetle daha fazla kaliteli üretim ve nihayetinde daha fazla kar” olarak ifade edebileceğimiz günümüz “rekabetçi ekonomik yapılanması” içerisinde “değer” kavramına yukarıda belirttiğimiz araçsal ve faydacı bakışların bir bileşkesiyle bakılması, bu ekonomik yapılanmanın aktörleri olan müşteriler ve üreticiler (işletmeler) açısından “değer” in anlamını daha iyi verecektir. Zira amacın işletme

---

<sup>2</sup> Alan H. Anderson and Dennis Barker, **Effective Business Policy a Skills and Activity Based Approach**, Blackwell Pub.,Cambridge, 1994, s.60-61



açısından daha fazla kar elde etmek öte yandan müşteri açısından daha fazla fayda elde etmek olduğu göz önüne alındığında, “değer” kavramının kar ve fayda olgularına endeksli olarak bu sonucu sağlayan her türlü ekonomik etkinliğe (üretim, tüketim...) göre şekillendiği ve de anlam kazandığı görülmektedir.

İşletme ve müşteri açısından “değer” kavramının nerede durduğu pek çok bilim adamı tarafından farklı şekillerde ortaya konmaktadır. Aslında bir sonraki konuda ele alacağımız “değer yaratımı” kavramı açısından ifade etmek gerekirse, pratik olarak, “değer” kavramının müşteri ve işletmelerin rasyonel eğilim ve tercihlerinden oluşan ortak bir platformda meydana geldiği göz önünde tutulduğunda, kavramın hem işletme hem de müşteri açısından olmak üzere ayrıma tabi tutulmasının güç olduğu ortadadır. Dolayısıyla biri için ileri sürülen ifadenin diğeri için de geçerli olacağı açıktır. Ancak kavramın teorik olarak ifadesi böyle bir soyut ayrımı gerekli kılmaktadır.

Konuyla ilgili literatür takip edildiğinde “değer” e ilişkin öne sürülen ifadelerin çoğunlukla müşteri odaklı olduğu görülür. Örneğin “değer” kavramını müşteri yanlı açıklayanlardan olan Porter, kavramı, müşterinin ödemeye arzulu olduğu bir bedel olarak tanımlamakta, Brimson ise, bir mal veya hizmete yönelik olarak, müşterinin zihninde kendisinin ihtiyaçlarının karşılanıp karşılanmadığına dair bir algılama olarak tanımlamaktadır.<sup>3</sup> Söz konusu algılamalar, kişiye, zamana ve durumdaki farklılıklara bağlı olarak gerçekleşen değişimler olup, işletmenin diğer firmalara karşı rekabet avantajı sağlamasıyla ve müşteri ihtiyaçlarını hızlı bir biçimde karşılamasıyla gerçekleşmektedir.

Değere ilişkin olarak müşterilerin rasyonel hareket ettikleri tezinden yola çıkan akademisyenler araçsal ve faydacı bir değer anlayışını benimserler. Buna göre müşteriler kendi ilgileri, eğilimleri ve yine kendilerine yönelik fayda ve maliyet avantajları doğrultusunda hareket etmektedirler. Bu çizgi içerisinde değerlendirilebilecek olanlardan Ansari ve Bell değeri, “faydacı” bir bakış açısıyla ele almakta ve bu doğrultuda bir mal veya hizmetten sağlanan fayda ile bu faydaya, müşteri tarafından ödenen bedel arasındaki

---

<sup>3</sup>James Brimson, “Creating Forward-Looking Value Statements”, [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com).

fark olarak tarif etmişlerdir.<sup>4</sup> Buna göre müşteri açısından değeri artırmak için faydanın artırılması gerekmektedir. Bu ise mal veya hizmete, müşteri açısından önemli, faydalı ve alışılmamış (ekstrem) özellikleri eklemekle mümkündür.

“Değer” e ilişkin bir diğer faydacı bakış açısı da Kotler’e aittir. Kotler “değer”i fayda-maliyet ekseninde ele almakta ve bu doğrultuda, müşterinin elde ettiği ile ödediği fiyat arasındaki bir oran olarak ifade etmektedir. Yani müşteriler fayda almakta ve karşılığında, maliyet üstlenmektedirler. Bu ilişkide müşterilerin elde ettikleri faydaları, fonksiyonel fayda, sosyal fayda, duygusal fayda, epistemik fayda, estetik fayda, hedonik fayda, durumsal fayda ve holistik fayda şeklinde sıralamak mümkündür.<sup>5</sup> Yine bu bağlamda maliyetler ise, parasal maliyetler, zaman maliyeti, enerji maliyeti ve psikolojik (psychic) maliyetlerdir. Buna göre değer aşağıdaki gibi ifade edilebilir.<sup>6</sup>

$$\text{Değer} = \frac{\text{Fayda}}{\text{Maliyet}} = \frac{\text{Fonksiyonel fayda} + \text{Sosyal Fayda} + \text{Duygusal Fayda} + \text{Epistemik Fayda} + \text{Estetik Fayda} + \text{Hedonik Fayda} + \text{Durumsal Fayda} + \text{Holistik Fayda}}{\text{Parasal mal.} + \text{Zaman Mal.} + \text{Psychic Mal}}$$

Yukarıdaki formülü dikkate aldığımızda, değeri artırmak için;

- Faydayı artırmak
- Maliyetleri azaltmak
- Faydayı artırmak ve maliyeti azaltmak
- Maliyet artışından daha yüksek oranda fayda yaratmak
- Maliyet azaltımından daha az oranda fayda azaltmak gerekmektedir.

“Değer” ve değer artırımına ilişkin yukarıdaki formül ve öneriler dikkate alınarak “muhasabe disiplini” içerisinde “değer”e ilişkin bir bakış açısından da söz etmek mümkün olabilir. Bu doğrultuda değer, bir müşterinin, herhangi bir zamanda, mal veya hizmetin üretilmesi için gerekli olan hammadde ve malzeme, işçilik veya sermayeden daha fazla

<sup>4</sup> Shahid L. Ansari, Jan E. Bell and Target Cost Core Group, *Target Costing: The Next Frontier In Strategic Cost Management*, Times Mirror Edition Group, Texas, 1997, s.67

<sup>5</sup> Albert Wenben Lai, “Consumer Values, Product Benefits and Customer Value: A Consumption Behavior Approach”, *Advances in Consumer Research*, Vol:22,1995, s.381’den aktaran Murat Hakan Altıntaş, *Tüketici Davranışları*, Alfa, İstanbul, 2000, s.114.

<sup>6</sup> Philip Kotler, *Marketing Management*, The Millennium Edition, Prentice Hall, New Jersey, 2000, s.11

ödemeye istekli olduğunda yaratıldığı<sup>7</sup> söylenilebilir. Bunun tersi bir durum işletme açısından da ileri sürülebilir. Zira işletmelerin ayakta kalması ve hayatını sürdürmesi temel amaç olduğuna göre ve bu da işletmenin sermaye maliyetinden daha fazla kar elde etmesine bağlı olduğuna göre<sup>8</sup>, müşterilerin daha fazla ödeme yapma isteklerinin, söz konusu işletme amaçlarının gerçekleşmesini daha da kolaylaştıracağı ortadadır.

Buraya kadar anlatılanlar doğrultusunda “değer”in gerek müşteri gerekse de işletmenin karşılıklı olarak müşteri açısından tatmin, fayda, ödenen bedel, işletme açısından kar, maliyet (sermaye maliyeti) gibi etkenlerin karşılıklı bir bileşkesi üzerine oluştuğu ileri sürülebilir. Buna göre “değer”in müşteri ve işletme açısından ifade ettiğimiz fayda ve kar (işletme açısından ekonomik kar) gibi iki hayati önemi olan sonuca götüren ve bu açıdan da araçsal ve faydacı bir yaklaşım ile dikkate alınması gereken bir kavram olduğu görülmektedir.

## 1.2.DEĞER YARATIMI

İşletmelerin değişen çevre koşulları karşısında rekabet güçlerini artırmak amacıyla 1990’lı yılların başında önerilen yeni bir yönetim kavramı “değer yaratımı”dır. Değer yaratımı, yukarıda da ifade edildiği gibi, bir müşterinin işletmeye sunduğu faydayla işletmenin müşterisine sunduğu fayda arasındaki dengeyi sağlayan bir kavramdır.

Yukarıda anlatılanlar doğrultusunda iktisadi ilişkilerin, işletme açısından, temel amacının değer yaratımı olduğu dikkate alındığında, bu amacın, işletme faaliyetleri sonucunda elde edilen getirinin sermaye maliyetini aştığı durumda gerçekleşebileceğini söyleyebiliriz. Diğer bir ifade ile elde edilen getiri (kar), bu getiriyi elde etmek için işletmeye konulan sermayenin maliyetini aşmadığı sürece değer yaratımı gerçekleşmeyecektir. Bu nedenledir ki, değer yaratımını, işletmeye yatırım yapan kişilerin

---

<sup>7</sup> Carol J. McNair, *World-Class Accounting and Finance*, Irwin Professional Publishing, Chicago, 1993, s.210.

<sup>8</sup> James Brimson; “Creating Forward-Looking Value Statements”, a.g.m.

servetlerindeki pozitif artış tutarı veya oranı olarak tanımlamak daha doğru olacaktır.<sup>9</sup> Bu durumu aşağıdaki gibi formüle edebiliriz.<sup>10</sup>

Ekonomik kar (değer yaratımı)= Elde Edilen Getiri – (Yatırılan Sermaye x Sermaye Maliyeti)

Elbette ki işletmenin bu getiriyi elde etmesi için işletme kaynaklarını aşağıdaki temel ilkelere göre (değer yaratım amacına göre) yönetmelidir. Bunlar;<sup>11</sup>

- Müşteri gereksinimlerini dikkate alarak işletme amaçları ve stratejisini tanımlama,
- Nerede ve nasıl değer yaratılabileceğini anlama,
- Müşteri ihtiyaçlarını karşılayan satış ve hizmet kanallarını oluşturma,
- İşletme çalışanlarını müşteriye değer yaratma yönünde eğitme ve yönlendirme
- İşletmenin bütün birimlerinde işlem performansındaki gelişmeyi sürdürmedir.

İşletmenin yukarıda sıralanan ilkeleri başarıyla pratiğe geçirmesi ve değer yaratabilmesi için tedarik zincirinde yer alan üç gruba ve bunların değer algılayışlarını dikkate almak zorundadır. Bunlar müşteriler, hissedarlar ve çalışanlar olmak üzere aşağıdaki şekil 1’de gösterilmektedir.<sup>12</sup>

Burada müşteriler açısından değer, bir mamul veya hizmetten aldıkları fayda ya da hoşnutluk, şayet o mal veya hizmete ödedikleri bedeli aşarsa, işletme tarafından müşteri için değer yaratılmış olacaktır. Burada sağlanan fayda ile ödenen bedel arasındaki ilişkinin oranını arttırmaktan, elbetteki geleneksel anlayışta olduğu gibi, sadece fiyatların düşürülmesi anlaşılmalıdır.<sup>13</sup> Ayrıca bunun yanı sıra mamul özelliklerinin, mamul

<sup>9</sup> Dan Macfie, *The Investor’s Guide to Measuring Share Performance*, Pitman Publishing, 1994, s.44

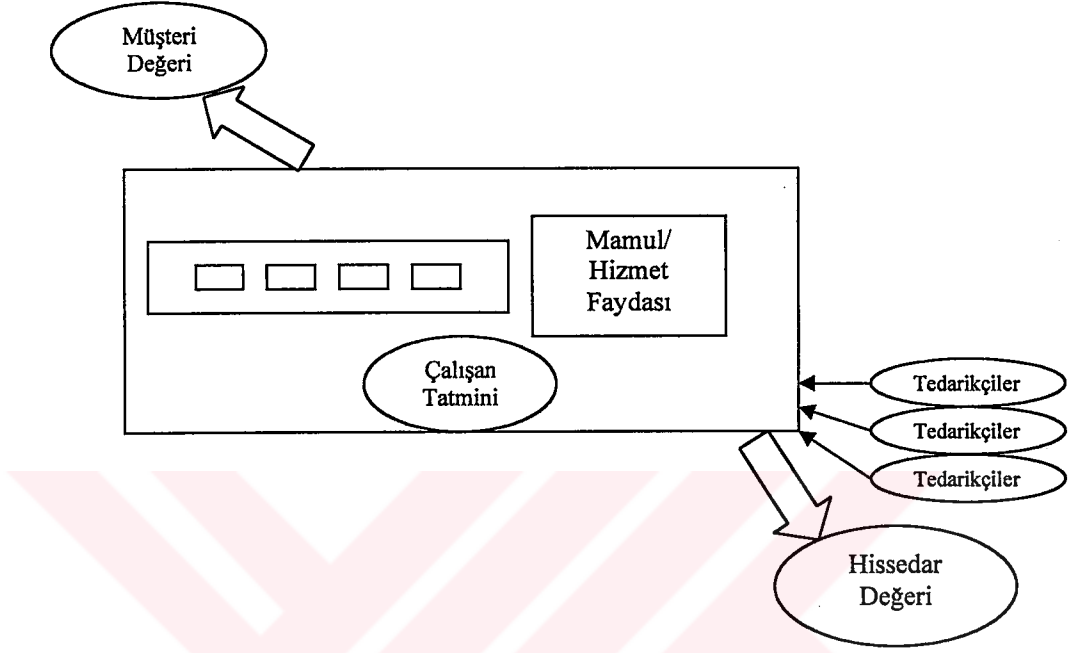
<sup>10</sup> Josie McLaren, “A Strategic Perspective on Economic Value Added”, *Management Accounting*, April 1999, s.31.

<sup>11</sup> Margaret May and Tony Bryan, “ Value Based Management at British Aerospace”, *Management Accounting*, December 1999, s.36’ den kısmen alınmıştır.

<sup>12</sup> Gary Cokins, *Activity -Based Cost Management*, John Wiley&Sons,Inc., New York, 2001, s. 194

<sup>13</sup> Tony Grundy, “ Managing The Business Value System”, *Management Accounting*, December 1998, s.30.

kalitesinin ve mamul faydalılığının artırılması ve yine piyasaya yeni ve farklı mamul ve hizmetlerin uygun bir fiyatla sunulması da anlaşılmalıdır.<sup>14</sup>



Şekil 1.1. İşletmelerde Değer Yaratımı ve Tedarik Zinciri Bağlantısı

Şekil 1.1'in sağ alt tarafında ise firma sahipleri ve hissedarlar yer almakta ve bunların koymuş oldukları sermaye karşılığında değer hak etmekte oldukları görülmektedir. Bilindiği üzere yatırımcılar için yatırımın getirisi, şayet daha az riskli veya eşit düzeyde riskli olan yatırımdan elde edebilecekleri ekonomik getiriden daha fazla değer elde ederlerse söz konusu olmaktadır.<sup>15</sup> Zira ancak o zaman ortaklar (hissedarlar) için değer yaratılmasının imkanı vardır.<sup>16</sup> Şekil 1'de dikkat edilirse, müşteri ve hissedar arasında dengeli bir ilişki olduğu görülmektedir. Buna göre yüksek düzeyde bir müşteri tatminini hedef olan işletme yönetimi, hissedarlarının da kendi yatırımlarından yeteri kadar kazanç elde edebilmelerini sağlayacak ve böylece hissedarların değerinin maksimizasyonu ile müşteri tatmininin maksimizasyonu arasında herhangi bir çelişik durumun olmadığı

<sup>14</sup> Philip Kotler, a.g.e., s.62'den kısmen alınmıştır

<sup>15</sup> Gabriel Hawawini- Claude Viallet, *Finance for Executives Managing for Value Creation*, South-Western College Pub., Cincinnati, Ohio, 1999, s.485

<sup>16</sup> Steve Chopp and John K. Paglia, "Build a Culture of Value Creation", [www. Bettermanagement.com](http://www.Bettermanagement.com).

görülecektir.<sup>17</sup> Elbette ki işletmenin bu dengeyi sağlayabilmesi ve her iki çıkar grubu için maksimum değer yaratabilmesi, sağlıklı ve gerçekçi mamul maliyet verilerine sahip olmasıyla mümkün olacaktır.

Geleneksel muhasebe sistemi yeni üretim ortamlarında bu ihtiyacı karşılamaktan uzaktır.<sup>18</sup> Oysa Robin Cooper ve Robert S. Kaplan tarafından geliştirilen Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi hem işletmelerin yeni üretim ortamlarına uyum sağlamasını sağlayacak hem de rekabet avantajı kazanmalarına imkan tanıyacak nitelikler sergilemektedir. Bu yöntem sayesinde işletme yöneticileri, fiyatlama, mamul gelişimi, müşteri karlılığı, performans yönetimi ve dağıtım kanallarının kullanımına ilişkin yararlı bilgiler edinebilmektedirler.<sup>19</sup> Bu konu üzerinde ikinci bölümde ayrıntılı olarak durulacaktır.

Şekil 1.1’de ayrıca tedarikçi-çalışan ilişkisi üretim süreci de dahil olmak üzere görülmektedir. Burada genel olarak değer, pek çok kimse tarafından ya yapılan işin parasal karşılığı ya da sunulan mal ve hizmetlerin parasal karşılığı olarak algılandığı söylenilebilir. Bu kavrayışa güzel bir örnek olarak, 20. yüzyılda sendikaların işverenlerle saat başına çalışan işçiler için “adil bir günlük ücret” tespiti konusunda karşı karşıya gelmeleri gösterilebilecektir.<sup>20</sup> Vasıflı işçilerin çokça bulunduğu bir emek piyasasında yaptığı işin parasal karşılığında memnun olmayanlar kolaylıkla daha fazla para için diğer işverenlere yönelebilmekte ve her biri birer iş akti sözleşmesi tarafı ya da diğer bir deyişle kendi değerini yaratan kişiler haline gelebilmektedir.

Oysa günümüzde, her zamankinden daha fazla rekabetçi bir yapı gösteren iktisadi ortamda değer yaratımının sadece yapılan işin parasal karşılığı ile açıklanması doğaldır ki yetersiz kalacaktır.<sup>21</sup> Zira rekabet çok boyutlu olarak birbirinden farklı etkenlerin ciddi etkileriyle birlikte yaşanmaktadır. Bu şartlarda işletmelerin rekabetçi konumlarını

---

<sup>17</sup> James M. McTaggart, Peter W. Kontes and Michael C. Mankins, *The Value Imperative Managing for Superior Shareholder Returns*, The Free Press, New York, 1994, s. 15-17

<sup>18</sup> Robin Cooper and Robert S. Kaplan, “Profits Priorities From Activity-Based Costing”, *Harvard Business Review*, May-June 1991, s.130

<sup>19</sup> Julie Maberley, *Activity-Based Costing in Financial Institutions How to Support Value-Based Management and Manage Your Resources Effectively*, Second Edition, Prentice Hall, London, 1998, s.9

<sup>20</sup> Gary Cokins, a.g.e., s.194.

<sup>21</sup> Gregory Reilly and Christopher M. DeRose, “Value – Linked Measurement at Dell”, *Journal of Cost Management*, July-August 2002, s.45.



korumaları ve geliştirmeleri için müşteri, çalışan ve hissedar (ortak) beklentilerinin ve hatta arzularının ötesine geçerek, müşteri, çalışan ve hissedarlara değer yaratma yollarını bulmaları ve bu yolların en rasyonel olanını tercih etmeleri gerekmektedir.<sup>22</sup>

Genelde işletmelerde çalışanlar ve hissedarlar canlı, karlı ve büyüyen bir girişim konusunda pek çok benzer çıkara sahiptirler. İşletmelerde iş gücü, doğrudan doğruya daha üst bir değer yaratımına dönüştürülebildiği ve bu haliyle rekabet avantajı sağlayan önemli bir potansiyel kaynak olduğu için, hissedarlar için değer yaratımı bilgili, nitelikli ve tatmin edilmiş bir insan kaynağına sahip olmayı gerektirmektedir.<sup>23</sup> Bu sebeptendir ki çalışanlarına piyasanın altında ödeme yapan ve onların tüm becerilerinden yeterince yararlanmayacağı şekilde davranan işletmelerin kendi hissedarları için maksimum değer yaratmaları mümkün değildir. Bunun aksine çalışanlarını değer yaratmada birer önemli etken olarak gören işletmeler bu amaçlarını iyi bir insan kaynakları yönetimi üzerinden gerçekleştirebilmektedirler. Bu doğrultuda sözü edilen ikinci tip işletmeler sadece çalışanların bu hayati önemdeki rollerini bilmekle kalmamakta, bunu değer yaratım sürecinde eğitim ve eğitmeye kolaylıkla yatırım yapmak suretiyle elde ettikleri faydaları çalışanlarıyla birlikte paylaşmakta ve böylece de kendi işgüçlerini kendi rekabet avantajlarını yaratma yolunda kullanabilmektedirler. Sözü ettiğimiz değer yaratma sürecinin aktörleri olan bu üç grup yani müşteri, hissedar ve çalışan arasındaki karşılıklı etkileşimleri şekil 1.1’de özetlemektedir.

Günümüzde değer yaratan büyük işletmeler yalnızca tatmin edilmiş hissedarlara sahip değildirler; bunun yanı sıra sadık müşterilere, güdülenmiş çalışanlara ve güvenilir tedarikçilere de sahiptirler.<sup>24</sup> Değer yaratımının işletmelerin taşıyıcıları olan bu üç unsur arasındaki etkileşimin sonucu olduğu ve her bir unsurun kendi başına işletmeye rekabet avantajı sağlayabildiği düşünüldüğünde, sürecin sadece yapılan işin maddi karşılığı olarak tanımlanmasının yeterli olmayacağı açıktır. Buraya kadar ifade edildiği üzere, çok boyutlu ve çok değişkenli günümüz rekabet ortamında değere ilişkin sözü ettiğimiz üç unsuru belirleyen psikolojik, sosyolojik, eğitsel ve hatta kültürel etkilerin de dikkate alınması

<sup>22</sup> Hanno Ronte, “Value Based Management”, *Management Accounting*, January 1998, s.38.

<sup>23</sup> Lawrence Serven, “Value Planning: the New Approach to Building Value Every Day”, [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com), s. 4

<sup>24</sup> Gabriel Hawawini- Claude Viallet, a.g.e., s.3.

gerektiği açıktır. Değere ve değer yaratımına dair bu geniş bakiş açısı işletmeler için kendilerini oluşturan her bir birime daha analitik bakabilmelerini ve dolayısıyla daha sağlıklı yargılara varabilmelerini mümkün kılabilceği ileri srtlebilir.

Bu bağlamda, muhasebe disiplini içerisinde “değer yaratımı” sürecinin tam ve sağlıklı bir biçimde kavranması ve etkilerinin takip edilebilmesi için, yukarıda önemine işaret ettiğimiz farklı etken ve etkileri dikkate alan bir muhasebe sistemine ihtiyaın artan önemi söz konusudur. Zira geleneksel maliyetleme sistemi bu ihtiyaı karşılayamamakta, hatta değer yaratımını yok etmektedir. Bu sebeple değer yaratımını esas alan bir maliyet yönetim sistemi olan “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetim ve Btceleme Sistemi” geliştirilmiştir.

### 1.3. DEĞER YARATIM SRECI

Bir mamul veya hizmetin müşterilerce satın alınması o mamul veya hizmetin değerini ortaya çıkarmaktadır. Ortaya çıkan bu değerde ilk olarak müşterilerin o mamul veya hizmetten elde ettikleri fayda belirleyici olmaktadır. Çünkü bu faydanın ölçüsü malın fiyatını, yani müşteri açısından tüketim, işletme açısından da üretim değerini belirleyecektir. Buna göre işletme öncelikle o mal veya hizmetin niçin müşterilerce faydalı olabildiğini ya da olabileceğini bilmelidir. Bu noktadan başlayarak işletme, değer elde etmek adına, müşterilerin kendilerine fayda sağladığı mamul ve hizmetlere ödeyecekleri fiyat, elde edecekleri kalite ve kendilerine ulaştırım hızını içine alan süreçte, etkin ve verimli olmak durumundadır.

İşletmenin, sunduğu mamul veya hizmet ile değer yaratabilmesi için, bir yandan müşteri ihtiyaçlarını karşılarken, diğer yandan, aynı anda, o mal veya hizmetin getiri/maliyet oranını dikkate almak durumundadır. Zira bir mamul veya hizmetin değer yaratım kapasitesi, ürün yaşam seyri içerisinde elde edilen gelir ile bu geliri elde ederken katlanılan bütün maliyet ve giderleri kapsamaktadır. Buna göre getiri/maliyet açısından



etkinliği amaçlayan işletmenin, sunduğu mal veya hizmetin değer yaratım kapasitesini etkileyen bir dizi faktör söz konusudur. Bunlar;<sup>25</sup>

- Mamul/hizmet ve işletme süreci arasındaki uygunluk derecesi,
- Mamul/hizmetin rakip firmalara oranla farklılaşma derecesi,
- Rekabet düzeyi,
- Ekonomik faktörler,
- Teknolojik değişiklikler,
- Müşteri tercihlerindeki değişimler vb.dir.

Yukarıda ifade edilmeye çalışılan; değer yaratımında sunulan mal veya hizmet için gerek işletme gerekse de müşteri açısından katlanılan en uygun bedelin, belirleyici rolü olduğudur. Ancak bu bedelin oluşmasında, o mal veya hizmetin ortaya çıkış süreci de önemli bir etkiye sahiptir ki, bu, işletme içerisinde gerçekleşen bir dizi faaliyetin en etkin şekilde gerçekleştirilmesini gerektirmektedir. Bu faaliyetler süreç değer yaratımı olarak ifade edilebilmekte olup, müşteri ve hissedara değer yaratmak için işletme kaynaklarını mamul veya hizmete dönüştüren aşamaları işaret etmektedir.<sup>26</sup> İşletme tarafından bu aşamaların başarıyla uygulanabilmesi, işletmedeki iş sürecinin kapasitesine, hızına ve istikrarına bağlı olmaktadır. Aksi halde söz konusu süreç içerisinde değer kaybına neden olan bir dizi faktör etkili olabilmektedir. Bunlar ise;<sup>27</sup>

- Süreç değişimi,
- Uyumlaştırılmayan süreçler,
- Sınırlı müşteri talebi,
- Mamul nitelikleri ve süreç arasındaki düşük uygunluk derecesi,
- Kaynak maliyetlerindeki değişim,
- Teknolojik değişimler şeklinde sıralanabilir.

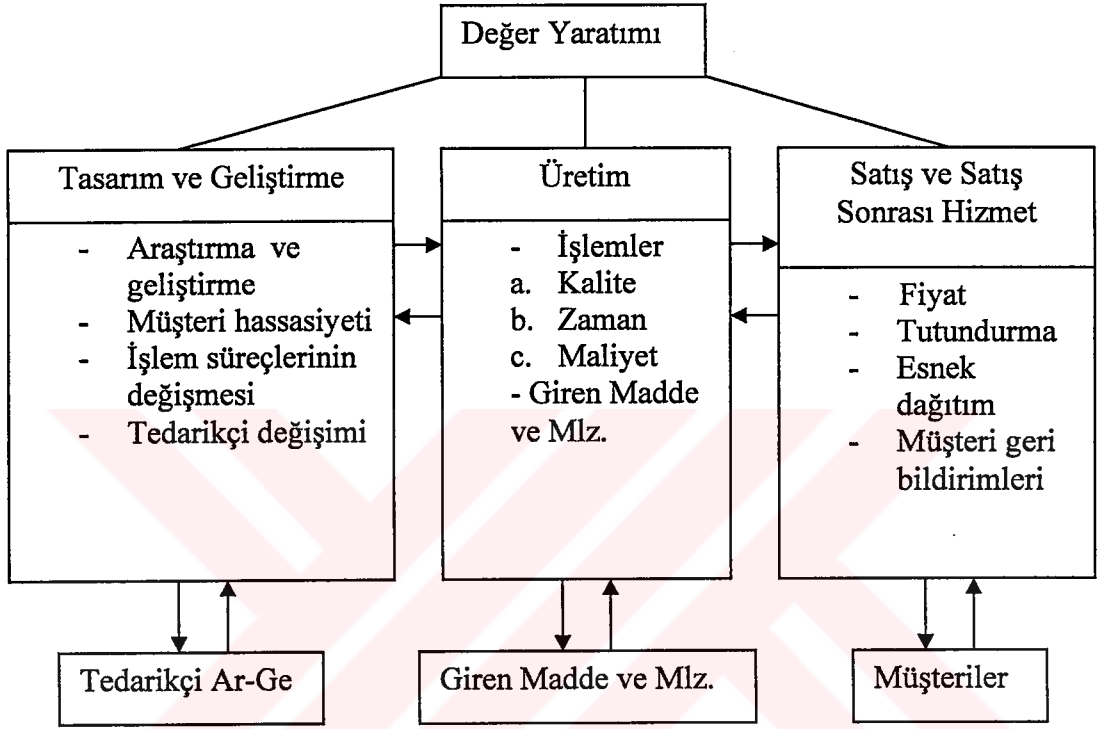
---

<sup>25</sup> Jim Brimson, "Value Creation", [Bettermanagement.com](http://Bettermanagement.com).

<sup>26</sup> Anita Sawyer Hallander, Eric L. Denna, And J. Owen Cherrington, *Accounting Information Technology and Business Solutions*, Irwin, Chicago, 1996, s.5.

<sup>27</sup> Jim Brimson, "Value Creation", [Bettermanagement.com](http://Bettermanagement.com).

İşletmelerde değer yaratım süreci, bu sürece etki eden faktörlerle birlikte, şekil 2’de özet olarak görülmektedir. Şekil 1.2’de görüldüğü üzere değer yaratım süreci üç aşamada gerçekleşmektedir.



Şekil 1.2: İşletmelerde Değer Yaratım Süreci Aşamaları <sup>28</sup>

Kaynak: Bernard Arogyaswamy and Ron P. Simmons, *Value Directed Management: Organizations, Customers, and Quality*, Quorum Books, London, 1993, s.26.

### 1.3.1. Tasarım ve Geliştirme Aşamaları

Değer yaratım sürecinin ilk aşaması olan bu aşamada işletme, müşterilerin yeni gelişen ve henüz ortaya çıkmamış ihtiyaçlarını tespit ederek, bu ihtiyaçları karşılayacak mamul ve hizmetler üretir. Bu aşama iki temel unsurdan oluşmaktadır. Birincisi, pazar araştırması olup, işletme yöneticilerinin ve diğer ilgililerin, pazarın büyüklüğünü, müşteri tercihlerini ve hedef mamul veya hizmetlerin tahmini fiyatlarını belirledikleri aşamayı ifade eder. Bu aşamada mevcut ve potansiyel müşterilerin araştırılmasının yanı sıra, işletmenin üretebileceği yeni mamul veya hizmetler için yeni pazarlara yönelik

<sup>28</sup> Bernard Arogyaswamy and Ron P. Simmons, *Value Directed Management: Organizations, Customers, and Quality*, Quorum Books, London, 1993, s.18.

araştırmalar da yapılabilir. Bu amaçla işletme yöneticileri ve diğer ilgililerin aşağıdaki iki soruya yanıt aramaları gerekir.

- Yeni mamullerde müşterilerin değer vereceği faydalar neler olacaktır?
- Yenilikçi yöntemler izlenerek bu faydaları rakip firmalardan daha önce pazara sunmayı nasıl başarabiliriz? İkinci soruda kast edilen yenilikçi yöntemlerden bir kaçı,<sup>29</sup>
  - Toplam kalite yönetimi,
  - Zamana dayalı rekabet,
  - Tam zamanında üretim ve dağıtım sistemi,
  - Kısıtlı üretim,
  - Müşteri odaklı firmaların oluşturulması,
  - Faaliyete dayalı maliyet yönetimi,
  - Personeli yetkilendirme
  - Yeniden yapılanma gibi sıralanabilir.

İkinci unsur; pazar araştırması sayesinde elde edilen bu bilgiler ışığında mamul/hizmetin tasarlanması ve geliştirilmesidir. Bu aşamada araştırma-geliştirme ekibi iç ve dış kaynaktan elde ettiği bilgiler doğrultusunda, müşterilerin değer vereceği, rakip firmalardan tamamıyla farklı, yeni mamul veya hizmetler tasarlamak ve geliştirmek için gerekli araştırmayı yapar. Elbette ki bu aşamada müşteri memnuniyetini sağlayabilmek için, müşterinin arzuladığı niteliklerin yanı sıra ürünün, müşterinin ödemeye arzulu olduğu bir fiyatla sunulması gerekmektedir.<sup>30</sup> Bu nedenle işletme, tedarikçileri mamul geliştirme sürecine dahil etmeli, mamul ve süreçleri eşzamanlı olarak dizayn etmeli ve bütün maliyet azaltım çabalarını müşterilerin isteklerine göre yönlendirmelidir. Bilindiği üzere 1920'lerden önceki dönemde rekabet anlayışı, az sayıda ve yüksek hacimli mamulleri verimli bir şekilde üretmekte gizliydi. Oysa günümüzde rekabet avantajı elde edebilmek için yenilikçi mamul veya hizmeti, uygun fiyatla ve hızlı bir biçimde sunmak

<sup>29</sup> Robert S. Kaplan and David P. Norton, **Balanced Scorecard**, Harvard Business School Press, 1996,s.

<sup>30</sup> C.S. Kulesza, "If Henry Ford Knew Then What We Know Now...", **Journal of Cost Management**, September-October 2000, s.20.

gerekmektedir. Bu nedenlerle tasarım ve geliştirme aşaması, günümüz koşullarında işletmeler için hayati bir önem arz etmektedir.

### 1.3.2. Üretim Aşaması

Değer yaratım sürecinin bu aşamasında yeni ve mevcut mal veya hizmetler üretilmektedir. Birçok işletme açısından bu aşama hala büyük önem taşımaktadır. Tıpkı bir önceki aşama olan tasarım ve geliştirme aşamasındaki gibi, üretim ve hizmetin sunulmasında gerçekleştirilen işlemlerin mükemmelleştirilmesi ve maliyetlerin düşürülmesi bu aşamada da devam etmektedir.<sup>31</sup> Zira müşteri ve hissedar için değer yaratımının gerçekleşmesi, iş sürecinin her aşamasında, işletmenin tüm faaliyetlerinde mükemmelliği yakalamasını ve maliyetlerini azaltmasını gerektirmektedir.

Şekil 1.2’de görüldüğü üzere zaman, kalite ve fiyat gibi etmenler, sunulan mal veya hizmetlere ilişkin müşteri tatminini ve sadakatini oluşturmayı sağlayan unsurlardır.<sup>32</sup> Söz konusu bu unsurların değer yaratımı üzerinde nasıl bir etkiye sahip olduğunu görmek, her birinin ayrı ayrı ele alınarak üzerlerinde durulmasını gerektirmektedir.

Bilindiği üzere zaman faktörü günümüzün en önemli rekabet araçlarından birisidir. İşletmenin müşteri elde etmek ve devamlılığını sağlamak adına, talepleri hızlı ve tutarlı bir şekilde karşılaması gerekmektedir. Bu amaçla işletme, sipariş ve teslim süresi arasındaki zamanı minimuma indirmeli ve sunduğu mal veya hizmeti müşteriye vaad ettiği sürede ulaştırmalıdır. İşletmenin müşterilerine hızlı ve tutarlı bir teslim yapabilmesi, ancak değer yaratmayan üretim sürelerini kısmasıyla mümkündür. Örneğin, bu bağlamda JİT gibi yeni üretim yöntemlerinin kullanılması söz konusu temel amaca ulaşmada etkili olabilecektir.

Mamul üretim veya hizmet sunum aşamasında değer yaratımını sağlayan bir diğer faktör de kalitedir. Konuyla ilgili literatürde de takip edildiğinde “kalite” nin 1980’lerden bu yana çok önemli bir rekabet unsuru olduğu görülmektedir.<sup>33</sup> Ancak kalite kendi tarihi içerisinde takip edildiğinde, önceleri mamul veya hizmette bir nitelik farklılığını ortaya

<sup>31</sup> Kenneth C. Laudon- Jane P. Laudon, **Management Information Systems New Approaches to Organization & Technology**, Fifth Edition, Perntice-Hall, New Jersey, 1998, s.51.

<sup>32</sup> Nick McGaughey and Claire Stary, “Cost/Value Analysis: A Strategic Tool, Edited by Barry J. Brinker, **Emerging Practices in Cost Management**, Warren, Gorham&Lamont, Boston,1990, s.484.

<sup>33</sup> Gary Cokins, “A Convergence of Improvement Programs”, **Bettermanagement.com**

koymanın ve buna bağlı olarak da bir rekabet üstünlüğü elde etmenin hem aracı hem de amacı iken, günümüzde bir “hijyen faktör” olarak, müşteriye sunulan mamul veya hizmetlerin söz verilen niteliklere zaten uygun olarak teslim edileceğini garantileyen bir unsur haline geldiği görülmektedir. Bu haliyle kalite, artık rekabet avantajı sağlamada, adeta bir veridir. Kalitenin bu verili halini kavrayamayan ve dolayısıyla da taahhüt edilen kalitede mamul veya hizmet sunumunu gerçekleştiremeyen işletmeler, doğal olarak, ciddi bir pazar kaybına uğramaktadırlar.

Mamul üretim aşamasında ele alınması gereken en önemli konulardan birisi de maliyettir. Maliyet, bir mamulün tasarım aşamasından tüketiciye teslimine ve hatta satış sonrası hizmetlerin sunumuna kadar, tüketilen kaynakların toplamını içermektedir.<sup>34</sup> Müşteriler nihai olarak, mamul veya hizmetler için ödeyecekleri fiyata önem verdiklerinden, işletmeler ister maliyet liderliği, isterse de farklılaştırma stratejisi izlesin, kendileri için maliyetlerini minimize etmeyi gerektiren bu durum karşısında öncelikle, mamul veya hizmet maliyetlerini ussal olarak belirlemeyi ve bu doğrultuda maliyetlerde sürekli iyileşme sağlamayı amaç edineceklerdir. Bu ise, değer yaratan veya yaratmayan maliyetler hakkında ayrıntılı ve gerekli bilgiyi sağlayacak maliyet sistemine sahip olmayı gerektirmektedir.

Yukarıda söz konusu edilen üç unsurun eşzamanlı olarak gerçekleştirilmesi önemlidir. Zira artık ne maliyetler ne kalite ne de zaman tek başına, kabul edilebilir rekabet stratejisini oluşturmada yeterli değildir. Günümüzde işletmeler mal veya hizmetleri müşterilerine istedikleri zamanda, istedikleri kalitede ve ödemeye istekli oldukları fiyattan sunmak zorundadırlar. İşte bu bağlamda değer yaratım sürecinin, üretim aşamasında dikkate alınması, tam da bu üç faktörün etkileşimini hesaba katan bir maliyet/bütçeleme yöntemini elzem kılmaktadır.

---

<sup>34</sup> Daha Geniş Bilgi İçin Bkz. Sait Y. Kaygusuz, *Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama*, Uludağ Üni. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, 2000.

### 1.3.3. Satış ve Satış Sonrası Hizmet Aşaması

Değer yaratımının üçüncü aşaması, satış ve teslimden sonra müşteriye sunulan hizmettir. Bazı işletmeler rekabet avantajı elde edebilmek için bu aşamada belirli stratejiler geliştirmektedirler. Müşterilerin gözünde değer yaratan unsurlar olarak addedilebilecek bu stratejiler; sunulan mamul veya hizmetlerin doğru ve etkin kullanımını sağlamak amacıyla eğitim programlarının verilmesi ya da gerçekleşecek olası arıza ve bozulmalara hızlı bir şekilde yanıt verilmesi ve hatta bir adım daha ileriye gidilerek ileri teknolojiden faydalanmak suretiyle, işletmenin sattığı cihazların içerisine arızayı tespit edip, servis ekibine iletebilen teknik donanımların yerleştirilmesi ve bu donanım sayesinde müşterinin, cihazındaki arızayı kendisi fark etmeden, yetkili servisin gerekli bakım ve onarımı yapabilmesine imkan tanıyan uygulamalar şeklinde örneklendirilebilir.

Yine bu aşamada işletme, müşteriden gelecek şikayet ve önerileri dikkate almak suretiyle mamul ve hizmetlerde değişim ve yenilik yaratabilecek bu bilgileri, adeta bir geri besleme biçiminde, birinci aşamaya veri olarak iletebilecektir. Doğaldır ki elde edilen bu bilgiler sayesinde işletmeler müşterilerine bir yandan değer yaratacak mamul veya hizmetler sunarlarken diğer yandan da hissedarlarına değer yaratabileceklerdir.

Buraya kadar anlatılmaya çalışılan değer yaratım sürecinin, temelde üç ayrı ve de birbiriyle bağlantılı süreç sonucunda gerçekleştiği görülmektedir. Literatürde İngilizce ifadesiyle değer yaratımının 3C'si olarak kısaltılan süreç; tasarım-geliştirme (mamul konsepti oluşturma-Conceptualization), üretim (Construction) ve satış ve satış sonrası hizmet (Communication) aşamalarından oluşmaktadır. Buna göre işletmenin değer yaratabilmesi, gerçekleştirilmek istenen değer yaratım dengesinde; 3C'nin kendi içerisinde, kendi aralarında, kendi dış çevrelerinde, ve ayrıca da her birinin kendi içerisinde, birbirleriyle uyumlu bir bağlantı sergilemelerine bağlıdır.<sup>35</sup>

Bu bağlamda fotoğraf ve film teknolojisinde dünya çapında birer marka olan Kodak ve Polaroid şirketlerinin geliştirdikleri ürünlerine ilişkin değer yaratımında karşılaştıkları durumlar, 3C'nin adeta zorunlu uyumlu birlikteliğine iyi bir örnek oluşturmaktadır. Kodak

<sup>35</sup> Bernard Arogyaswamy and Ron P. Simmons, a.g.e., s.25



bir disk kamera için devrim niteliğindeki düşüncesini kabul edilebilir bir üretime dönüştürme değeri ile destekleyemezken,<sup>36</sup> Polaroid bir pratik sinema sistemi olan Polavizyon için resim kalitesine ilişkin bir geri besleme kuramadığından ticari değer yaratım aşamasında oldukça sıkıntı çekmiştir.<sup>37</sup> Bunun sonucunda Polaroid için ciddi bir pazar ve değer kaybı, Kodak için ise tasarım aşamasında yaratılan değerın üretim aşamasında sürdürülememesinden dolayı değer kaybı söz konusudur.

Örneklere görüldüğü üzere, her iki durumda da yukarıda sözü edilen 3C'nin bir arada uyumlu bir şekilde gerçekleşmesinde eksiklikler olduğu dikkati çekmektedir. Oysa önemle belirttiğimiz, değer yaratım sürecinde başarılı olabilmenin her üç aşamanın da aynı anda ve uyumlu olarak işlemesine bağlı olduğudur.

#### **1.4. MUHASEBE VERİLERİNE DAYALI DEĞER YARATIM ÖLÇÜTLERİ**

Değer yaratım ölçütlerinin tam ve gerçekçi hesaplanması, gerek işletme faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde değerlendirilmesinde, gerekse işletmeye yatırım yapan hissedarların servetlerindeki artış tutarının belirlenmesinde büyük önem taşımaktadır. Ancak son yıllarda teknolojiye ve ekonomide yaşanan gelişmeler, hayatın her alanında olduğu gibi, işletmenin değer yaratım ölçütlerinde de değişim yaratmıştır.

Geleneksel sistemde değer yaratım ölçütlerinin büyük bir kısmı maddi varlıklardan oluşurken, sözünü ettiğimiz değişimin etkisiyle günümüzde bu denge maddi olmayan varlıklara<sup>38</sup> doğru kaymıştır.<sup>39</sup> Doğal olarak bu durum, birçok işletmenin değer yaratımının ölçüm ve hesaplanmasına ilişkin şüphelerinin de ciddi biçimde artmasına sebep olmaktadır.<sup>40</sup>

<sup>36</sup> Seth Lubose, "Aim, Focus and Shoot," *Forbes*, November-1990, s.67

<sup>37</sup> Peter Bernstein, "Polaroid Struggles to Get Back in Focus", *Strategic Management & Business Policy*, MA: Addison-Wesley, 1986'den aktaran Bernard Arogyaswamy and Ron P. Simmons, a.g.e., s.26

<sup>38</sup> Burada sözü geçen varlıklar, işletmenin yüksek kaliteli mamul veya hizmetleri, bunları yenileme kapasitesi, süreç bilgisi, iç müşteri memnuniyeti, yetenekli personel, işgören devir hızı, müşteri ilişkileri, kanıtlanmış marka sadakati veya vb)

<sup>39</sup> Mark Frigo, "Strategy, Value Creation, and the CFO", *Strategic Finance*, www.Bettermanagement.com.

<sup>40</sup> H.Thomas Johnson, "Performance Measurement for Competitive Excellence", Editor Robert S. Kaplan, *Measures for Manufacturing Excellence*, Harvard Business School Press, Boston- Massachusetts, 1990,s.63

Bilindiği üzere geleneksel muhasebe değeri, kar, fiyat-kazanç oranı, nakit akışları ve yatırımın karlılığı gibi verilerle parasal olarak ölçmektedir. Ancak son yıllarda gittikçe artan oranda bu nitelikteki verilerin karar değişkeni olarak kullanılmasının taşıdığı sakıncaları ortadan kaldırmak için, işletmelerin hissedarlarına yönelik değer yaratma ölçütleri olarak, ekonomik değer yaratma ve pazar değeri yaratma gibi ölçütlere daha fazla ağırlık verdikleri görülmektedir. Bu da doğaldır ki rekabetçi ortamda daha fazla değer yaratım amacının sonucu olmaktadır. Dolayısıyla, işletmeler bu ortamda daha fazla değer yaratımı için daha fazla oranda aşağıda belirttiğimiz faktörler bileşkesini dikkate almak durumundadır.

Bilindiği üzere bir firmanın değer yaratım kapasitesi, genel kabul görmüş üç ana faktörün kombinasyonundan oluşmaktadır. Bunlar;<sup>41</sup>

- Yatırılan sermayenin getiri oranı,
- Firmanın ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti,
- Firmanın büyüme kapasitesidir.

Yukarıda belirtilen birinci faktör, işletmenin net faaliyet karının yatırılan sermaye tutarına oranıdır. Bu oran aşağıdaki gibi formüle edilebilir.

$$\text{Yatırılan Sermayenin Getiri Oranı (YSGO)} = \frac{\text{Faaliyet Karı X (1- Vergi Oranı)}}{\text{Yatırılan Sermaye}}$$

İşletme bu oranı hesaplamadan önce bilanço ve gelir tablolarını TEFE'ye göre düzenlemeli daha sonra düzenlenmiş bu tabloları konvertible bir döviz cinsinden ifade etmelidir. Formülde paydadaki net faaliyet karı, net dönem karına, olağan dışı gider ve zararlar, vergi sonrası finansman giderleri ve diğer faaliyetlerden olağan giderlerin eklenmesi ve olağan dışı gelir ve karlar ile vergi sonrası diğer faaliyet gelirlerinin düşülmesi neticesinde elde edilir. Paydada yer alan, faaliyetlere yönelik yatırılan sermaye tutarının hesaplanması ise; özkaynak ile kısa ve uzun vadeli finansal borçların toplamından menkul kıymet ve finansal duran varlık tutarının düşülmesi şeklinde gerçekleştirilir.

<sup>41</sup> Gary Cokins, a.g.e., s.213



Ağırlıklı ortalama sermaye maliyetini (AOSM) formülleştirecek olursak;

$$\text{AOSM} = (W_1 \times Kd_s) + (W_2 \times Kd_L) + (W_3 \times K_e)^{42}$$

Bu iki orana firmanın beklenen büyüme oranını da kattığımızda, değer yaratımını nasıl etkiledikleri aşağıdaki gibi formüle edilebilecektir.

$$\text{Pazar Katma değeri(PKD)} = \frac{(\text{YSGO} - \text{AOSM}) \times \text{Yatırılan Sermaye}}{\text{AOSM} - \text{Sabit(devamlı)Büyüme Oranı}}$$

Formülde görüldüğü gibi işletmenin değer yaratabilmesi için, AOSM'nin sabit büyüme oranından daha büyük olması gerekmektedir. Keza pay yer alan formülde, yalnızca yatırılan sermayenin beklenen getirisi (YSGO), yatırımın sermaye maliyetinden daha yüksek bir getiri elde ettiği takdirde, işletmenin hissedarına değer yaratabileceği ifade edilmektedir. İşletmede yatırılan sermayenin beklenen getiri tahmini AOSM'ni aştığı sürece, değerlendirme formülü sonucu pozitif olacak ve işletme değer yaratacaktır. Ters durumda ise firmanın beklenen sermaye getiri tahmini AOSM'den daha küçük olup, PKD negatif olacaktır. Dolayısıyla işletme değer kaybedecektir. Bu nedenle yatırılan sermayenin getirisi ve AOSM arasındaki fark, firmanın getiri marjı veya ekonomik değer yaratımı yada bir diğer ifadeyle hissedar değer yaratımı olarak adlandırılmaktadır.<sup>43</sup>

$$\text{Net Getiri Oranı} = \text{YSGO} - \text{AOSM}$$

Beklenen pozitif getiri marjı, işletme ve hissedarlar açısından yatırılan sermayenin getirisiyle sermaye maliyetini ilişkilendirmesinden dolayı yararlı bir ölçüttür. Beklenen getiri marjının pozitif olması işletmenin faaliyet sonucunda değer yaratacağını ifade ederken, beklenen negatif getiri marjı faaliyet sonucunda işletmenin önceki dönemlerde yarattığı değeri kullandığını veya hissedar servetinin azaldığını göstermektedir. Getiri

<sup>42</sup> Burada;  $W_1$  : Kısa vadeli yabancı kaynakların ağırlığını,  
 $W_2$ : Uzun vadeli yabancı kaynakların ağırlığını,  
 $W_3$ : Özkaynakların ağırlığını,  
 $Kd_s$ : Kısa vadeli yabancı kaynakların maliyetini,  
 $Kd_L$ : Uzun vadeli yabancı kaynakların maliyetini,  
 $K_e$  : Özkaynakların maliyetini göstermektedir.

<sup>43</sup> James M. McTaggart, Peter W. Kontes and Michael C. Mankins, a.g.e., s.75

marjı sıfır olduğunda ise, işletme yapmış olduğu faaliyetler sonucunda ne değer yaratmakta ne de kaybetmektedir. Diğer bir ifade ile YSGO, AOSM'ne eşittir.

Yukarıda da vurguladığımız gibi firmanın hissedara değer yaratması, ancak hissedarın almayı umduğundan daha fazlasının dağıtılmasıyla mümkün olmaktadır. Bu da ancak YSGO, AOSM'ni aştığı zaman gerçekleşmektedir. Ayrıca, değer yaratım ve kayıp süreci ölçütlerinin, geçmiş getiri marjıyla değil de beklenen getiri marjlarının gelecekteki nakit akışlarından meydana geldiğini akılda tutmak önemlidir.

Değer yaratım kapasitesine ilişkin yukarıda belirtmeye çalıştığımız üç temel değer ölçütünü daha da ayrıntılı olarak incelemek mümkündür. Buna göre yukarıda sıralananlar makro ölçütler olarak nitelendiğinde, aşağıdaki yedi ölçütü, istenildiği takdirde daha da ayrıntılandırılabilir olan mikro ölçütler olarak kategorize edebiliriz.<sup>44</sup> İşletmeler, bu mikro ölçütler sayesinde, birim düzeyinde mikro değer ölçütleri değerlemesi yapmak suretiyle, yönetimlerini değeri maksimize eden faaliyetler üzerine odaklayabilmekte ve bu doğrultuda değer yaratma potansiyeli olmayan faaliyetleri elimine etme imkanına kavuşmaktadırlar.<sup>45</sup>

Yukarıdaki formüle geri dönersek, YSGO'nı daha ayrıntılı olarak ifade edebilmek mümkündür. Vergi öncesi yatırılan sermayenin getiri oranı; aslında faaliyet karının satışlara oranı (işletmenin rantabilitesi) ile yatırılan sermayenin devir hızının bir fonksiyonudur. Vergi de dikkate alındığında yatırımın sermayenin getiri oranı aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

$$\begin{aligned} \text{YSGO} &= \frac{\text{Faaliyet Karı}}{\text{Satışlar}} \times \frac{\text{Satışlar}}{\text{Yatırılan Sermaye}} \times (1 - \text{Vergi Oranı}) \\ &= [\text{İşletmenin Net Rantabilitesi} \times \text{Yatırılan Sermayenin Devir Hızı}] \times (1 - \text{Vergi Oranı}) \end{aligned}$$

<sup>44</sup> Ayrıntılı bilgi için Bkz. Alfred Rappaport, *Creating Shareholder Value, A Guide For Managers and Investors*, The Free Press, New York, 1998, s.171-172.

<sup>45</sup> Alfred Rappaport, a.g.e., s.171.

Bu sayede işletme, aşağıdaki işlemlerin kombinasyonu vasıtasıyla yatırılan sermayenin getirisini arttırılabilmektedir. Bunlar;<sup>46</sup>

- *İşletmenin net rantabilitesi* (Faaliyet kar marjı) iş hacmi rantabilitesi olarak nitelendirilir ve işletmenin esas faaliyetinin ne derece karlı olduğunu ortaya koyar. Bu nedenle işletmenin net rantabilite oranının büyümesi, yapılan her satışın daha büyük faaliyet karı elde etmesiyle mümkün olmaktadır.
- *Özkaynak devir hızındaki artış*, sermayenin azaltılması ve satışların artırılmasıyla ortaya çıkar. (yatırılan sermayenin etkinliğinin arttırılması, firmanın sabit varlıklarının daha etkin kullanımıyla ve etkin stok ve alacak politikasıyla gerçekleştirilebilir.)
- *Gerçek (fili ödenen) vergi oranının azalması*, değişik vergi muafiyeti ve indirimleriyle mümkün olmaktadır.

Yukarıda ifade ettiğimiz mikro değer ölçütlerini Alfred Rappaport;<sup>47</sup>

- Satış büyüme oranı,
- Faaliyet kar marjı
- Vergi oranı,
- Sermaye maliyeti,
- Artan çalışma sermayesi gereksinimi,
- Artan sabit sermaye yatırımı,
- Değer artış süresi şeklinde sıralarken,

Brimson ve Antos;<sup>48</sup>

- Pazar payı elde etme veya genişletme
- Satış büyüme oranını artırma
- Kar marjını artırma
- Giderleri azaltma

<sup>46</sup> Gabriel Hawawini- Claude Viallet, a.g.e., s.493

<sup>47</sup> Alfred Rappaport, a.g.e., s.171.

<sup>48</sup> Brimson and Antos, *Driving Value Using Activity- Based Budgeting*, John Wiley & Sons,Inc., New York, 1999, s.4

- Vergileri azaltma
- Varlık verimliliğini artırma
- Sermaye maliyetini azaltma şeklinde sıralamaktadır.

Söz konusu ölçütlerin çoğu şekil 1.3’de görüldüğü gibi geleneksel “Du Pont Oran Analizinin” bir parçasını oluşturmaktadır. Söz konusu her bir ölçüt, değer yaratımını etkilediğinden, işletme birimlerinin temel kısımlarına göre strateji geliştirilmesi esas olmaktadır.

#### 1.4.1.Pazar Payı Elde Etme ve Arttırma

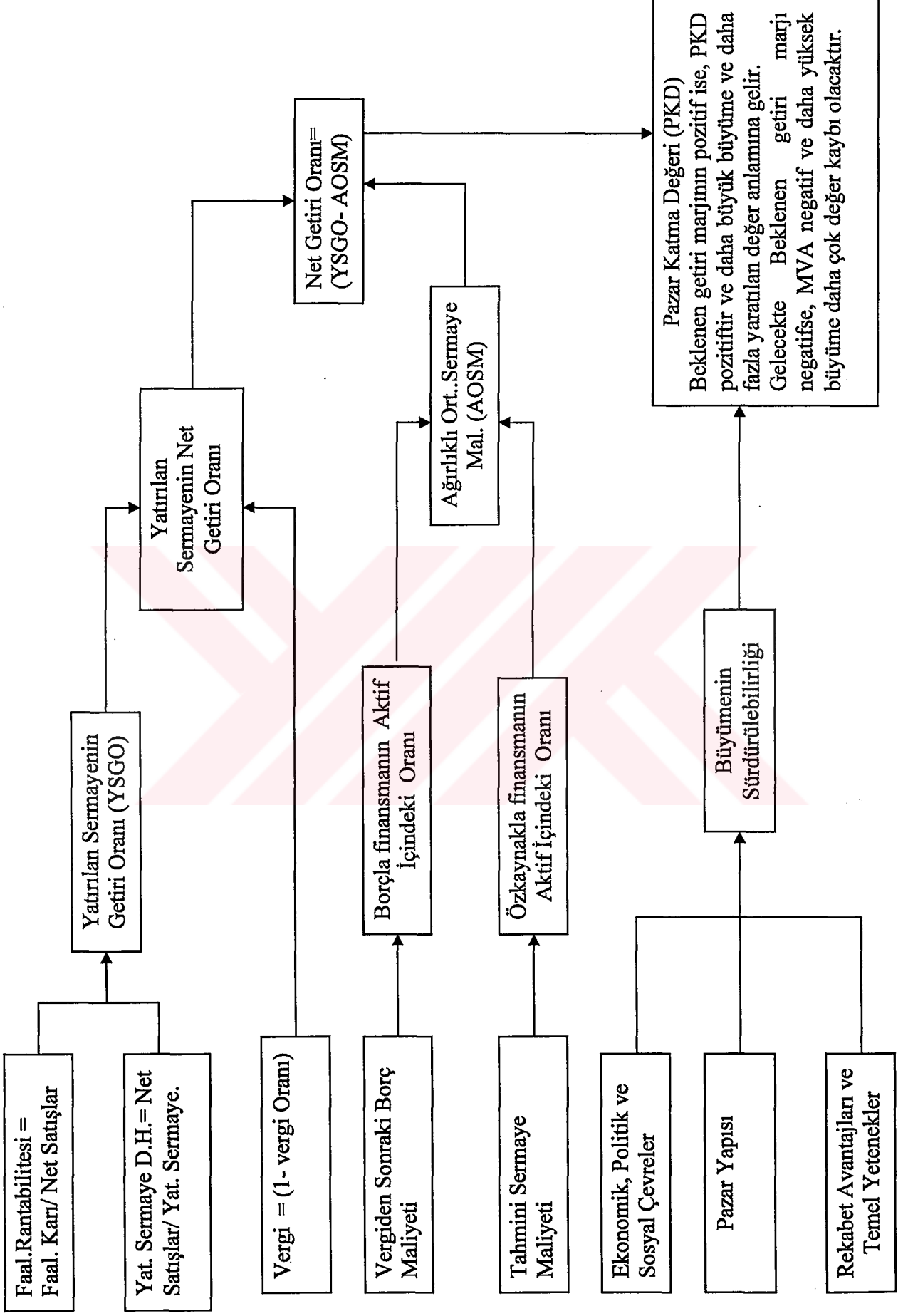
Genel olarak ifade etmek gerekirse pazar payı, işletmenin rekabetçi bir piyasada sunduğu mal veya hizmetlere yönelik müşteri talep oranını ifade etmektedir.<sup>49</sup> Buna göre, bir işletmenin pazar payı, veri bir pazarda, işletmenin satışlarının toplam pazar satışlarına bölünmesiyle ortaya çıkan oran olmaktadır. Bu oranın yani pazar payının büyük olması aynı zamanda değer yaratımının da büyümesi anlamına gelmektedir.

İşletmelerin ürünlerini geliştirmeye ve miktara dayalı ekonomi oluşturmaya odaklandıkları 1980’li yıllardan önce pazar payı, değer yaratımının bu bağlamdaki en önemli kriteriydi. Son yirmi yıl içinde ise pazar payına ilişkin, onun nihai bir hedef ve garantör olduğu yönündeki yaygın inancın değişmeye başladığı görülmektedir. Zira işletmeler artık, sadece pazar payına değil, bunu da içine alan ancak bundan daha da çok, bu pazar payını elde tutmaya ve arttırmaya yönelik olarak, müşteriler tarafından en çok kabul görececek olan ve bu haliyle de en iyi değerlere bürünecek mamul ve hizmetleri sunma amacına yönelmektedirler.

Bu ise müşterilerin mal veya hizmetten talep ettikleri miktardan o mal veya hizmetten beklentilerine kadar olan her türlü bilgiyi işletmenin her an elinde bulundurma gerekliliği anlamına gelmektedir. Sürekli vurguladığımız üzere değer yaratımı, işletme kapasitesinin kullanıldığı her aşamada söz konusu olduğundan, pazarı elde tutmada işlevsel olan bu bilgi akışı, aynı zamanda değer yaratımının da bir ölçüsü olmaktadır.

---

<sup>49</sup> Robert Simons, *Performance Measurement&Control Systems For Implementing Strategy*, Harvard Business School, Boston, 2000, s.172



Bu noktada pazar payını korumada başarılı olanlar ile olamayan işletmeler arasında bir değerlendirme yapmak gerekirse; pazar payını korumada başarısız olan işletmeler, müşterilere yönelik yeni yatırımlardan dolayı ellerinde daha fazla fon tutmak durumunda olacak iken, pazar payını elde tutmayı başaranlar, hissedarlarının risklerini azalttıkları için istikrarı yakalayabilecekler, dolayısıyla ellerinde daha az sermaye ya da fon tutabileceklerdir.

Bu, işletmenin algılanan pazar değeri açısından değerlendirildiğinde; istikrarsız pazar payına sahip işletmelerin, daha fazla yıllık ortalama getiriye sahip olsalar bile, istikrarlı ve tutarlı bir getiriye yani pazar payına sahip olan işletmelerden, daha az algılanan değere sahip olacağı söylenebilecektir.

#### **1.4.2.Satış Büyüme Oranını Artırma**

Değer yaratımında bir diğer yol, işletmenin cari satış gelirinin yükseltilmesidir. Bu oran işletmenin mal veya hizmetlerinin satın alınmasında müşteri istekliliğini göstermektedir.<sup>50</sup> İşletmeler müşteriye yönelik olarak, yeni ve sürekli olarak geliştirdikleri mamul veya hizmetleri sunarak, satış gelirlerinin artırımını sağlayabilmektedirler. Bu ise satışa yönelik pazar stratejisi geliştirmeyi elzem kılmaktadır. Zira pazar stratejileri artık, işletmeler için satış gelirini arttıran çok önemli bir unsur haline gelmiştir. Bu stratejilerden bir kaçını aşağıdaki gibi belirtilebilir.<sup>51</sup>

- Müşteri gereksinimleri göz önüne alınarak, yeni mamul veya hizmetler geliştirmek,
- Daha gayretli, özendirici, etkili bir satış politikası izleyerek, firmanın satış hacmini artırmak,
- Satış koşullarını müşteri lehine daha elverişli hale getirmek,
- Yeni ve daha etkili reklam yöntemlerinden yararlanmak,
- Firmanın satış departmanında yer alan yetenekli ve bilgili kişileri yetkilerini genişletmek,
- Dağıtım kanallarını müşteri isteklerini esas alarak daha etkin hale getirmek,

<sup>50</sup> Robert Simons, a.g.e. s.172

<sup>51</sup> Öztin Akgüç, *Finansal Yönetim*, 6.Baskı, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul, 1994, s.60'tan kısmen alınmıştır.

- Gerekli koşulların varlığı halinde, çeşitli pazarlar itibariyle fiyat farklılaştırması yapmak,
- Satış sonrası hizmeti daha etkin ve hızlı hale getirmek vb.

Yukarıda sıralanan satış stratejilerine genel olarak bakıldığında her birinin mamul oluşturma stratejisinin adeta bir parçası olduğu görülmektedir. Mamul oluşturma, siparişin oluşturulmasından siparişin biçimlendirilmesine ve nihayet dağıtımının yapılandırılmasına kadar bir dizi süreci içerdiği düşünüldüğünde, satış stratejilerinin değer yaratımında ne kadar etkin olduğu görülebilecektir.

### 1.4.3.Kar Marjını Artırma

“Yüksek pazar payına ulaş; kar bunu izleyecektir” anlayışı, günümüzde yenilikçilerin bakış açısıyla değişmiş ve aşağıda sıralanan bir dizi soruya yanıt verebildiği ölçüde gelişmiştir.<sup>52</sup>

- Müşteri için en önemlisi nedir?
- Nerede kar edebiliriz?
- Bu ortamda kar payını nasıl artırabiliriz?

Bu sorular, verilen cevaplara bağlı olarak, iki farklı düşünme tarzının şekillenmesine yol açmıştır. Buna göre geleneksel anlayış diye niteleyebileceğimiz ilk düşünce pazar payını esas alırken, ikincisi yani yenilikçi düşünce ise müşteri ve kar odaklılığını esas almaktadır. Doğaldır ki günümüzde işletmelerin kar elde etmeleri ve kar marjını yükseltmelerinin yolu müşteri ve aynı zamanda kar odaklı olmaktan geçmektedir.

Gerçekten de kar marjının artırımı değer yaratılmasında önemli bir unsurdur. Kar marjı, şirketin satış geliri ile gideri arasındaki fark olduğuna göre, bu fark aynı zamanda yaratılan değeri ifade etmektedir. Buna göre işletmenin değer yaratabilmesi, özellikle kullanılmayan kapasite oranını minimize etmesine ve değişken giderlerini müşteri değer anlayışını göz önünde tutarak azaltmasına bağlı olmaktadır. Kapasitenin etkin kullanılması

<sup>52</sup> Adrian J. Slywotzky-David J. Morrison- Bob Andelman, *The Profit Zone How Strategic Business Design Will Lead You to Tomorrow's Profits*, çev.Ebru Kılıç, Sistem Yayıncılık, İstanbul, 2000, s.12



ve değer yaratmayan faaliyetlerin elimine edilmesiyle birlikte birim maliyetler azalacak ve dolayısıyla işletmenin kar marjı yükselecektir.

Bir işletme, kapasite ve darboğazlarını uygun şekilde ynetemezse, kapasiteyle bağlantılı artışlarda daha büyük sabit maliyetlerle karşılaşır. Bu nedenle işletmeler, müşteri gereksinimlerini anlamalı, mamul hedeflerini oluşturmalı ve gerekli minimum kapasite kullanımı için dünya çapında işletme yapıları oluşturmalıdırlar.

#### **1.4.4.Giderlerin Azaltımı**

Giderlerin azaltımına ağırlık verilmesi neredeyse işletmelerde genel bir teamül haline gelmiştir. Azaltılmak istenen bu giderler, retim (İlk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve genel üretim gideri), ve faaliyet giderleri (araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama satış ve dağıtım gideri, genel yönetim giderleri) olmak üzere iki temel grupta ele alınabilir.

Bilindiği üzere üretim giderlerini azaltmanın en kolay yolu, üretilen mal veya hizmetin birim maliyetini düşürmektir. Ancak bu, homojen mamul ve hizmet sunan işletmeler açısından nispeten kolay olmasına karşın, günümüzde bir çok işletmenin heterojen mamul ve hizmet sunduğu göz önüne alındığında bunun pek de kolay olmadığı görülmektedir. Zira her bir mamul veya hizmet grubuna ilişkin birim maliyetlerin azaltılması, mamul üretiminin ve sunumunun her aşamasında gerçekleştirilen faaliyetlerin bilinmesi, müşteri açısından değer yaratmayan faaliyetlerin elimine edilmesi ve bu faaliyetleri gerçekleştirmek için gerekli olan kaynakların etkin kullanılmasıyla mümkün olup, bu sürece ilişkin yönetime düzenli ve ayrıntılı bilgi sunulmasını gerektirmektedir. Bu durum dikkate alındığında faaliyetleri esas alan bir maliyet yönetiminin üretim giderlerini azaltma konusundaki işlevselliği daha iyi ortaya çıkmaktadır.

Faaliyet giderlerinin azaltılması ise giderlerin müşteriler için yaratılan faydadan daha yüksek olduğu düşünüldüğünde söz konusu olmaktadır. Ancak bu giderlerin, herhangi birindeki azalma pozitif bir etkiye sahip olmasına karşın, işletmenin uzun dönemdeki faaliyetlerini gerçekleştirmesine zarar vermekten kaçınmak için daha da fazla



özen gösterilmesini gerektirmektedir.<sup>53</sup> Örneğin, bütün araştırma ve geliştirme giderlerini ciddi oranda azaltmak suretiyle, maliyetler düşürülebilecektir. Şayet, işletmenin en önemli rekabet aracı hızlı ve yeni mamul tanıtımı ise, muhtemelen gelecekteki gelirleri önemli ölçüde bundan etkilenecektir.

#### **1.4.5. Vergileri Azaltma**

Değer yaratımıyla ilgili bir faktör olan son gelir tablosu kalemi, bu tabloda belirtilen son gelir tutarına göre hesaplanan vergilerin azaltımına odaklanır. Bu noktada en düşük yasal vergi oranına sahip olmak oldukça önemlidir. Çünkü devlete ödenen vergi işletmenin gelişiminde kullanılmadığından,<sup>54</sup> işletme mümkün olduğu kadar az vergi verme yollarını arayacaktır. Bu sebeptir ki işletme yöneticileri, nakit akışlarını ve kar seviyesini etkileyen kendi kararlarının vergi uygulamalarındaki yansımalarını görmeleri oldukça önemlidir.

#### **1.4.6. Varlık Kullanım Verimliliğini Artırma**

İşletmeler değer artırımının bir yolu olarak dönen ve duran varlıkların etkin kullanımını önemsemelidir. Bilindiği üzere, işletme sermayesi, işletmenin bir hesap döneminde paraya çevrilebilir ekonomik değerlere yaptığı yatırımları ifade etmektedir. İşletme sermayesinin etkin ve verimli kullanılması, işletmenin tam kapasite ile çalışabilmesi, üretime kesintisiz devam edebilmesi, iş hacmini genişletebilmesi, yükümlülüklerini karşılayamama riskini azaltması, olağan dışı durumlarda likidite sıkıntısına düşmemesi, faaliyetlerini karlı ve verimli bir şekilde yürütebilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Dönen varlıklara yapılan yatırımın bir maliyeti olduğu göz önüne alındığında, işletme sermayesinin fazlalığı veya yetersizliği durumunda, işletmenin yukarıda belirttiğimiz bir çok işlevi yerine getiremeyeceği ve değer kaybına uğrayacağı açıktır.

---

<sup>53</sup> David J. Ravenscraft and William F. Long, "Paths to Creating Value in Pharmaceutical Mergers", Edited by Steven N. Kaplan, *Mergers and Productivity*, The University of Chicago Press, Chicago and London, 2000, s.311.

<sup>54</sup> Kenneth A. Merchant and Angelo Riccaboni, "Evolution of Performance-Based Management Incentives at The Fiat Group", Edited by William J. Bruns, Jr., *Performance Measurement, Evaluation, and Incentives*, Harvard Business School Series in Accounting and Control, Boston, Massachusetts, 1992, s.72.

Bu nedenle işletmenin, nakit kombinasyonunu, senetsiz alacaklarını, stok ve peşin ödemelerini, kısa vadeli borç tutarını dikkate alarak net işletme sermayesini optimum düzeyde tutması ve etkin kullanması gerekmektedir. İşletmeler, gereksinim duydukları takdirde, doğru kapasiteye sahip olmak için çalışma sermayesi düzeyini etkileyen faaliyetleri etkin ve verimli bir şekilde yönetmeyi bilmelidirler.

Maddi ve maddi olmayan varlıklara yapılacak yatırım, işletmenin gelecekteki başarısı açısından stratejik bir öneme sahiptir. Özellikle yeni ekonomide değer yaratan faktörler arasında ilk sırayı maddi olmayan varlıklar almaktadır. Bu nedenle işletmeler patent, ticari marka, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, endüstri bilgisi, eğitilmiş iş gücü, ve iş bilgisi gibi entelektüel sermaye olarak ifade edilen varlıkları da etkin olarak kullanmalıdırlar. Zira bu tür varlıklar birçok işletme için maddi duran varlıklardan çok daha fazla değerlidir.

Sonuçta önemli olan, işletmelerin gereksinim duydukları varlıkları optimum düzeyde kullanmasıdır. Varlıkların optimum kullanılmasıyla birlikte daha yüksek oranda gelir elde etmek için daha düşük sermayeye gereksinim duyulacaktır. Bunun sonucunda ise işletme daha büyük değer yaratabilecektir.

#### **1.4.7. Sermaye Maliyetini Azaltma**

Değer yaratımında göz önünde bulundurulacak bir diğer husus ise, sermaye maliyetinin düşürülmesidir. Sermaye maliyetinin azaltılması, finansal kaldıraç oranının ayarlanması ve beklenen getirinin artırılmasıyla sağlanabilir. Bilindiği üzere, öz sermaye finansmanı uzun dönemli olup, yatırımcı için dış kaynaktan sağlanan finansmandan daha fazla risklidir ve dış kaynaktan sağlanan finansman maliyetinden daha fazla bir maliyete sahiptir. Zira girişimci elindeki fonu piyasadaki alternatif yatırım araçlarına bağlamak suretiyle riske girmeden ya da daha az riske girerek gelir elde edebilir. Oysa girişimcinin elindeki fonu işletmeye yatırması durumunda başarısızlık olasılığı özsermaye maliyetini artıracaktır. Bu nedenle işletme bütün risk faktörlerini ve getirilerini göz önünde tutarak, dış kaynaklardan fon sağlama yolunu da tercih etmelidir. Ayrıca dış kaynaktan sağlanan fonların faiz maliyeti gibi özsermayenin de işletmeye bir maliyeti olduğunu göz ardı etmemek gerekir.

Geleneksel anlayışta gelir tablosunda net dönem karı yalnızca borcun faiz maliyetini içerir ve özkaynak maliyetini göz ardı eder. Bu nedenle gelir tablosu işletmenin finansmanında kullanılan toplam sermaye maliyetini raporlamamaktadır. Ancak bu ihmal şekil 3'de görüldüğü üzere Ekonomik Değer Yaratımı Yaklaşımı ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi (FTMY) yaklaşımı dikkate alındığında, daha gerçekçi veri sunulması mümkün olabilecektir.<sup>55</sup> İşletme, faaliyet tabanlı maliyet yöntemiyle sermaye maliyetlerini mamule, hizmetlere ve de müşterilere doğru izleyebilmektedir.

### 1.5. DEĞER VE MALİYET İLİŞKİSİ

Yukarıda da vurguladığımız gibi bu gün değere ilişkin hakim olan yaklaşım değişim değeridir. Bu değer çeşitli mamul veya hizmetlerin müşterilerin değerlendirmeleri ve kıymet biçmeleri sonucunda oluşmaktadır.<sup>56</sup> Buna göre işletmeler toplum ve müşteri gereksinimlerini göz önüne alarak mamul ve hizmet üretmelidirler. Daha açık bir ifadeyle, işletmenin gerek hissedarına gerekse müşterisine değer yaratması için, müşterinin istediği fonksiyonellikte, istediği kalitede, hızda ve ödemeye arzulu olduğu fiyatta üretim yapması gerekmektedir.

İşletmenin tüm bunları gerçekleştirebilmesi için sağlıklı ve gerçekçi bir maliyet yönetim sistemine sahip olması önemlidir. Ayrıca, işletmenin maliyet yönetim sistemi, artık kaynak tüketimi üzerine bilgi verme misyonu ile kendini sınırlandırmamalı, bunun yanı sıra işletme tarafından gerçekleştirilen değer yaratma sürecini de tanımlamalıdır.<sup>57</sup> Bu ise ancak maliyet yönetim sisteminin aynı anda hem kaynak tüketimini ölçebilmesi hem de işletmede yapılan her bir faaliyetin değer yaratıp yaratmadığını belirleyebilmesiyle gerçekleşecektir.

Geleneksel maliyet yönetim sistemi, yeni üretim ortamında, ne yazık ki, yukarıda vurguladığımız iki önemli fonksiyonu, yöneticilerin yanlış karar almalarına ve işletme

<sup>55</sup> Robin Cooper and Regine Slagmulder, "Integrating Activity-Based Costing and Economic Value Added", *Management Accounting*, January 1999, s.16.

<sup>56</sup> Pierre Mevellec and Michel Lebas, "Simultaneously Managing Cost and Value: The Challenge", [www.Bettermanagement.com](http://www.Bettermanagement.com).

<sup>57</sup> Pierre Mevellec and Michel Lebas, a.g.m.

kaynaklarının verimsiz bir şekilde kullanılmasına yol açmasından dolayı başarıyla yerine getirememektedir. Bunun temel nedeni, yanlış ve eksik bilgi sunumudur.

Bugün kullanılan birçok maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları 1920'li yıllarda geliştirilmiştir.<sup>58</sup> Söz konusu dönemde, rekabet az, ölçme maliyetleri yüksek, homojen mamul ve hizmet üretimi hakim, mamul maliyeti içerisinde direkt ilk madde ve malzeme gideri ile direkt işçilik gideri önemli birer unsur ve genel üretim giderinin mamul maliyeti içerisindeki payı %5, hatta daha azdı. Ayrıca bu %5'lik pay içerisinde işçilik ve madde-malzemeyle ilgili giderler o dönem itibarıyla çoğunlukta idi. Dolayısıyla genel üretim giderini, üretim hacmiyle ilişkili bir dağıtım anahtarı (direkt ilk madde ve malzeme gideri, üretim hacmi, direkt işçilik saati, direkt işçilik gideri gibi) baz alınarak mamul ve hizmetlere yüklemek ve bu iki kalem arasında nedensellik aramak o gün için ussaldı.

Ancak yeni üretim ortamında, mamul maliyet unsurlarında yaşanan muazzam değişim ve genel üretim gideri içerisinde yer alan kalemlerdeki değişmeden dolayı üretim hacmiyle ilintili bir dağıtım anahtarının esas alınması bu gün için artık ussal değildir. Bu nedenle kaynak tüketimlerinin amaçlarını ve nedenlerini ortaya koyan ve açıklayan bir maliyet ve yönetim sistemine gereksinim vardır. Zira kaynak tüketimi üzerinde yapılacak herhangi bir değişim bu tüketimin nedenlerinin ayrıntılı olarak bilinmesini gerektirmektedir. Bilindiği üzere geleneksel anlayışta mevcut maliyetlerin temel nedeni olarak üretim hacmi görülmüştü. 1980'lerden sonra ise yukarıda ifade ettiğimiz nedenden dolayı, üretim hacminden daha başka anahtarların da tanımlanması gerektiği vurgulanmış ve FTMY geliştirilmiştir.

FTMY, işletmede değişik taleplerin yer aldığı heterojen mamul grupları içerisinde meydana gelen faaliyetleri tanımlayan ve bu faaliyetlerin temelini oluşturan tüm maliyetleri<sup>59</sup> sadece ilgili olduğu mamul ve/veya mamul grubuna göre izleyen bir maliyet ölçüm metodolojisidir. Yani FTMY işletmede tüketilen bütün kaynakları maliyet objelerine nedensellik ilişkisine dayalı olarak yüklemektedir.

<sup>58</sup> H.Thomas Johnson and Robert S. Kaplan, **Relevance Lost The Rise and Fall of Management Accounting**, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1991.

<sup>59</sup> Cecily A. Rainborn, Jesse T. Barfield and Michael R. Kinney, **Managerial Accounting**, West Publishing Company, Minneapolis, 1993, s.154.

İşletmenin hissedarına yönelik en fazla getiriye elde etmesi yani hissedara maksimum değer yaratması için insan, makine, madde/malzeme ve sermayeyi içeren bütün kaynakların etkin ve verimli olarak kullanılması ve bu kaynakların neden-sonuç ilişkisine dayalı olarak maliyet objelerine yüklenmesi gerekmektedir. Zira FTMY faaliyet (işlem) düzeyinde doğru değer yaratım kararı için ihtiyaç duyulan gerekli bilgiyi yönetime ve çalışanlara sunmaktadır.

FTMY'nin, geleneksel maliyet sisteminden temel farkı, bir işletmenin departman veya fonksiyonlarını göz önüne almaksızın faaliyetleri baz alarak, maliyetleri mamullere nedensellik, izlenebilirlik ve sorumluluk esasına göre yüklemesidir. Böylelikle FTMY vasıtasıyla her bir müşteri grubundan ne kadar kar veya zarar elde edildiği ayrıntılı olarak incelenebilmektedir. Yapılan faaliyetlerin ve kaynak tüketimlerinin ayrıntılı olarak izlenmesiyle de müşteri, çalışan, hissedar ve tedarikçi değerini karşılayan kesişimler daha iyi gözlemlenebilecektir.

Bu nedenle FTMY verisi, değer yaratım hareketi için işletmedeki ilişkileri ve anlamlı verileri değer bazlı yönetime (DBY) dönüştüren bir bütünleyicidir. FTMY ve DBY birlikte kullanıldığında, yöneticilere ve çalışanlara daha doğru karar almaları için veriler üretilebilmekte ve dolayısıyla hissedar ve müşteri için bir sinerji yaratılabilmektedir.

FTMY aracılığıyla işletmeye gelen DBY verileri ile yöneticiler ve çalışanlardan oluşan takımlar hissedarların servetlerini<sup>60</sup>

- Karlı müşterilere, kanallara ve mamullere odaklanarak,
- Değeri yok eden müşteri, kanal, mamul ve süreçleri belirleyerek,
- Yatırılan fonlar sürekli elde tutulurken gelirle ilişkili faaliyetleri artırarak,
- Sürekli faaliyetlerle ilişkili gelirler elde tutulurken varlıklar azaltılarak,
- Firmanın sermaye maliyetinden daha yüksek getiri sağlayan varlıklara yatırmak suretiyle arttırabilmektedirler.

---

<sup>60</sup> Gary Cokins, a.g.e., s.225.

Kısaca ifade edilmek istenirse, DBY ve FTMY'nin bütünleşmesi, bir işletmenin temel süreçlerini, müşteri tatminini, stratejik planlamayı, kaynak dağıtımını, performans yönetimini, performans ölçümlerini ve unsurlarını etkileyerek değer yaratmaktadır.

## 1.6. DEĞER VE BÜTÇE İLİŞKİSİ

Bütçeleme odak noktası olan değer nasıl artırılacağı sorusuna yanıt aranması nedeniyle, her iki bütçeleme yönteminin değerle olan ilişkisini ayrı ayrı ele almak faydalı olacaktır.

### 1.6.1. Değer ve Geleneksel Bütçeleme İlişkisi

Geleneksel planlama ve bütçeleme raporu kısaca, gelecek faaliyet döneminde elde edilmesi muhtemel satış gelirlerini ve bu gelirleri elde edebilmek için gerekli kaynak düzeyini göstermektedir. Ancak birçok yönetici yukarıda sıraladığımız nedenlerden dolayı bu raporları gerçekçi bulmamaktadır. Zira mevcut birçok finansal araç gibi geleneksel bütçeleme de sağlıklı veri sunmamakta, bunun sonucunda da raporlardan beklenen, değer yaratım sürecine katkı gelmemektedir. Bu nedenle işletmede yer alan bir çok birim yöneticisi bütçe hazırlama sürecini, zaman tüketim süreci olarak görmektedir. Daha da endişe verici olanı, geleneksel bütçeleme yanlı rakamlara bakan ve bu rakamlara göre karar veren yöneticilere sahip olmasıdır.

Geleneksel bütçeleme odak noktası değer nasıl yaratılacağından ziyade, kaynakların nasıl dağıtılacağıdır ve bu da yöneticilerin inisiyatifindedir.<sup>61</sup> Oysa bir bütçeleme sürecinde, işletme stratejileri geliştirmek ve bu stratejilerle bağlantılı olarak değer yaratımına katkı sağlayan faaliyetler üzerine odaklanmak esas olmalıdır. Buna göre geleneksel planlama ve bütçelemedeki temel problem, değer yaratımına önemli katkı sağlayan faaliyetlerden ziyade, kaynak ve kaynak dağılımı üzerine odaklanmasıdır.

Bu temel problemle bağlantılı olarak aşağıda sıraladığımız birçok probleme geleneksel bütçeleme neden olmaktadır. Bunlar;<sup>62</sup>

<sup>61</sup> Peter Bunce And Robin Fraser, "Beyond Budgeting...", *Management Accounting*, February 1999.

<sup>62</sup> James A. Brimson and John Antos, a.g.e., s.9



- Geleneksel bütçeleme, çıktı ve müşteri gereksinimlerinden ziyade bir süreçteki girdilere yani kaynaklara odaklanır.
- Geleneksel bütçeleme yaklaşımı departmanları, tedarikçileri ve müşterileri birbirine bağlamadan ziyade fonksiyonel departmanlara odaklanır.
- Geleneksel bütçelemede bütçe tutarları, genellikle bir önceki yılın bütçe rakamları yeni durum ve koşullara göre düzenlenmeksizin, kullanıma devam edilir.
- Geleneksel yaklaşım sürekli gelişim nedeniyle, ihtiyaç duyulan değişimin temel nedenlerini ve kaynaklarını tanımlamaktan ziyade ekonomik değer yaratmayan faktörlere ve verimsizliklere gömülür.
- Geleneksel yaklaşım temelde iş yükü ilişkilerini hesaba katmamaktadır.
- Geleneksel yaklaşım genellikle farklı hizmet düzeylerinin maliyet ve yarar dengesini hesaba katmamaktadır.
- Geleneksel yaklaşım uygulayıcılar tarafından iş sorumluluğu eksikliğinin yansıdığı bir muhasebe uygulaması olarak görülür.
- Geleneksel yaklaşım daha spesifik ve neden-sonuca dayalı bir esastan ziyade bütünleşmiş tek bir esasa göre değerlendirme eğilimindedir.
- Geleneksel yaklaşımda işletme stratejisiyle çalışan (işçi) faaliyeti arasında tam (net, açık) bir bağlantı bulunmamaktadır.

Sonuç olarak geleneksel bütçe yalnızca mali dönemi belirtir ve işlem süreçlerinin temelini oluşturan özet ilişkileri sunar.

### **1.6.2. Geleneksel Bütçelemenin Değer Yaratımını Yönetme Konusundaki Eksiklikleri**

Değer yönetimine etki eden belli başlı faktörler aşağıdaki gibidir.<sup>63</sup>

- Geleneksel bütçeleme değer yaratımını desteklemez.
- Geleneksel bütçeleme bir önceki yıl bütçe rakamlarına göre hazırlanan bir dağıtım tablosudur.

<sup>63</sup> James A. Brimson and John Antos, *Driving Value Using Activity- Based Budgeting* a.g.e., s.16

- Geleneksel bütçeleme, çıktılarından ziyade girdiler üzerine odaklanır.
- Geleneksel bütçeleme, değişime neden olan mamul ve müşterileri özelliklerini tanımlamaz.
- Geleneksel bütçeleme, sürekli gelişimi desteklemez.
- Geleneksel bütçeleme, iş süreci gelişiminden ziyade maliyet merkezlerine odaklanır.
- Geleneksel bütçeleme, büyüme devam ettiği sürece maliyetleri kontrol etmez.
- Geleneksel bütçeleme, birim yöneticilerinin irrasyonel taleplerine göre şekillenir.
- Geleneksel bütçeleme, faaliyet iş yükünü dikkate almaz.
- Geleneksel bütçeleme, iş süreci mali durum tablolarını sunmaz.
- Geleneksel bütçeleme, hizmet düzeylerini tanımlamaz.
- Geleneksel bütçeleme, üretim süreci sonundan ortaya çıkan ekonomik değer yaratmayan unsurları tanımlamaz.
- Geleneksel bütçeleme, ekonomik değer ve stratejiyi bütçelemeyle ilişkilendirmez.
- Geleneksel bütçeleme, kullanılmayan kapasite üzerine odaklanmaz, ancak yalnızca sabit ve değişken maliyet üzerine odaklanır.

Yukarıda sıraladığımız bu eksiklikler aşağıda ayrıntılı olarak incelenmektedir.

#### **1.6.2.1. Geleneksel Bütçelemenin Değer Yaratımını Desteklememesi**

Geleneksel bütçeleme müşteri gereksinimlerine odaklamasına rağmen, bu gereksinimleri karşılarken yapılacak olan faaliyetler ve bu faaliyetlerin yerine getirilmesinde kullanılacak kaynaklar hakkında ayrıntılı bilgi vermemektedir. Zira yukarıda da ifade ettiğimiz gibi geleneksel muhasebe sistemi bir mamul veya hizmetin gerçek yapısına ilişkin çok az bilgi sunmaktadır. Bunun temel nedeni ise, geleneksel bütçelemenin çıktılarından (maliyet objelerinden) ziyade, girdiler (tüketilen kaynaklar) üzerine yoğunlaşmasıdır. Yani geleneksel bütçeleme maliyetleri faaliyetlere dağıtmaktan ziyade departmanlara dağıtmaktadır.



Birçok yönetici tarafından yapılan bu işlemin karar alma üzerindeki etkisinin ne olacağını bilmesi ve mevcut sistemin değer yaratımını esas alan faaliyet tabanlı bütçelemeye (FTB) göre yeniden düzenlenmesi rekabet açısından büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda FTB'yi kullanan değer tabanlı planlamanın amacı, işletmedeki herkesin doğru karar alması, faaliyetlerle ilgili doğru zamanda, doğru ve yeterli bilgi edinilmesi, iş süreçleri, iş süreçlerinin özellikleri ve iş yükleriyle ilgili bilgilerin yöneticilere ve çalışanlara sunulmasıdır. Zira işletmenin FTB kullanmasıyla değer yaratımına neden olan faaliyetler, değişimin nedenleri ve kaynak maliyetlere ilişkin daha detaylı veriler elde edilebilmektedir.

#### 1.6.2.2. Tipik Bütçeleme Sürecinin Bir Dağıtım Tablosu Olması

Birçok işletmede bir sonraki yıla ilişkin tipik bir bütçeleme süreci, üst yönetim tarafından sunulan talimatlarla başlamaktadır. Örneğin üst yönetim, satışların %10 artacağını söyler, buna göre pazarlama ve diğer birim yöneticileri sadece bir önceki yılın bütçe rakamlarını, bütçenin uygulanacağı yılda beklenen genel fiyat düzeyindeki artışı, dikkate alarak düzeltmekte ve daha sonra oluşan bu bütçeyi %10 oranında artırma yoluna gitmektedirler. Söz konusu bu işlemler, genelde işletmelerde gerçekleştirilen bütçe oluşturma sürecini ifade etmektedir.<sup>64</sup>

Yukarıda belirtilen bütçe oluşturma süreci, pazar tahminlerinin ne olacağı, geçmiş döneme ilişkin harcamalar ve verimsizliklerin neler olduğu, her bir departmandaki iş yükü ve bu iş yükünün hangi nedenlerden ve ne ölçüde değiştiği ve ayrıca faaliyet ve iş süreçlerini iyileştirmek ve değerini artırmak için neler yapılabileceği gibi bir dizi soru yanıtlanmaksızın gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle üst yönetim tarafından, herhangi bir bilimselliği olmayan talimatlara dayanılarak, bir önceki yıl bütçe kalemlerine yapılan yüzde artışlar, bütçe uygulamaları açısından ussal olmamaktadır.<sup>65</sup> Aşağıdaki soruların cevapları verilerek yapılan bir bütçeleme süreci rasyonelleştirebilecektir.

- Stratejik amaçlarımız ve müşteri gereksinimlerini karşılayacak uygun kapasite ve varlık türlerine sahip miyiz?

<sup>64</sup> Gary Cokins; "New Age Accounting: Activity Based Budgeting", [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com).

<sup>65</sup> Tad Leahy; "Baby Steps Toward Better Budgets", [Businessfinancemag.Com](http://Businessfinancemag.Com)

- Bütün organizasyonda entelektüel sermaye ve bilgi paylaşımını sağlayabilir miyiz?
- Organizasyonu nasıl yapılandırmalıyız?
- Bu bütçeleme süreci yönetime doğru ve sağlıklı veri sunmakta mıdır?
- Bu rakamlardan ne tür kullanılabilir bilgi elde edilir?
- Bu yeni bütçeler işletmenin iç çalışmasını nasıl etkiler?
- Yapılan tahminler doğru mu? Doğru değilse ne olur? gibi bir dizi soru yanıtlanmalıdır.

### **1.6.2.3. Geleneksel Bütçelemenin Çıktılardan Ziyade Girdiler Üzerine Odaklanması**

Bilindiği üzere çıktılar bir işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin sonucudur. Geleneksel bir bütçede, üretim dönemlerinde her bir departmandan elde edilebilecek çıktı hacminden ziyade, mali (finansal) dönemde işletmenin sağlayabileceği kaynak düzeyine göre işletme ve departman bütçeleri hazırlanmaktadır. Örneğin işletmedeki haberleşme departmanı ele alındığında, bu departmanın yöneticisinin kira ödemesi ve teknik donanım alımı gibi konuları öncelikli olarak düşünmediği görülmektedir. Bunun yerine, yönetici planlanan iş yükü ve bu iş yükü miktarındaki olası değişkenliği karşılamak için iş yükü, iş yükü miktarının değişkenliği ve personel alımı gibi hususlar üzerinde durmaktadır.

Benzer bir örnek futbol oyunu için de düşünülebilir. Örneğin, bir futbolsever açısından futbolcunun sahada ne kadar koştuğu, ne derece başarılı hareketler yaptığı ve fizik-kondisyon olarak ne kadar dayanıklılık gösterebildiği gibi hususlar oldukça önemlidir. Yani futbolsever için maçın sonucu ya da atılan goller değil, yukarıda sıraladığımız faktörlerin önemi büyüktür. Benzer şekilde klüp yöneticileri de, ödeme çeklerinin hazırlanması, kontrat görüşmeleri ve tamamlanmış performans ölçümleri gibi hususlara odaklanarak işe başlamalıdır. Zira beklenen sonucun (çıktının) bilinmesi, bunların üretilmesi için gerekli olan faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için ne kadar kaynağa ihtiyaç duyulduğunun değerlemesinde önemli rol oynamaktadır.

#### 1.6.2.4. Geleneksel Bütçelemenin, Değişime Neden Olan Müşteri ve Mamul Özelliklerini Tanımlamaması ve Açıklamaması

Günümüzde işletmelerin değer yaratabilmeleri, ancak müşteri odaklı hizmet anlayışını benimsemekle mümkündür. Müşteri odaklı hizmet anlayışı, işletme müşterilerinin mevcut gereksinimlerinin ve beklentilerinin yanı sıra, gelecekteki gereksinim ve beklentilerinin de karşılanmasını ifade etmektedir. Bu anlayış doğrultusunda işletme yetkilileri, müşteri ihtiyaçlarına ve önceliklerine odaklanmak suretiyle müşteri özelliklerini tanımlamakta ve daha sonra da müşterinin özelliğine göre bu ihtiyaç ve öncelikleri karşılayabilecek yolların hangileri olduğunu tespit etmeye çalışmaktadırlar.<sup>66</sup>

Ancak geleneksel bütçelemenin süreç içerisindeki faaliyet değişimine, dolayısıyla maliyet değişimine neden olan müşteri özelliklerini tanımlayamadığı görülmektedir. Örneğin, bazı müşteriler günün belli saatinde dağıtım tercih ederken, birçok işletme belli zamanlar dışındaki dağıtım fikrini ve isteğini hoş karşılamamaktadır. Bunun temel gerekçesini de bu tür bir dağıtımın, işletme maliyetlerini arttıracak şekilde ortaya koymaktadırlar. Oysa işletmenin rekabet edebilmesi ve değer yaratabilmesi için müşteriye merkeze alarak düşünmesi ve buna göre fiyat-maliyet dengesini oluşturması gerekmektedir. Yani işletme müşteri özelliklerini tanımlamalı ve bunların maliyet yapılarını nasıl etkilediğini anlamalı ve bunu müşteriye yansıtmalıdır. Aksi takdirde işletme, maliyetlerini kontrol etmekte güçlük çekecektir. Bir işletme müşterilerin ne istediğini bilir ve bu istekleri karşılırsa başarılı olur. Zira girişimci mükemmelliği, sunulan hizmetin maliyet, etkinlik ve kalite ilişkisinin anlaşılmasına dayalı alternatif fırsatların sistematik analizini gerektirmektedir.<sup>67</sup>

Müşterilerin özelliklerinin yanı sıra mamul veya hizmet özelliklerinden kast edilen ise, mamul veya hizmetin fonksiyonelliği, fiyatı, hızı ve kalitesi olmaktadır. Bilindiği üzere bir mamul veya hizmetin algılanan değeri, müşteri önceliklerini karşılayabilme kapasitesinin bir sonucu olmaktadır. Bu nedenle işletmenin, müşteri özelliklerine ve

<sup>66</sup> Zahirul Hoque; "Strategic Management Accounting in The Value-Chain Framework: A Case Study", *Journal Of Cost Management*, March/ April 2001, s.21-26.

<sup>67</sup> James A. Brimson and John Antos, *Activity Based Management*, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1994, s.10

önceliklerine göre mamul veya hizmet özelliklerini tanımlaması, buna göre mamul veya mamul karmasındaki değişime ne tür faaliyetlerin neden olduğu hususunda yeterli bilgiye sahip olması gerekmektedir. Oysa geleneksel sistem faaliyetler üzerine odaklanmadığından, bu durumu açıklamakta yetersiz kalmaktadır.

Bunun sonucu olarak da yeterli bilgiye sahip olmayan yöneticilerin, yanlış alanlarda gelişim çabalarına odaklanmaları yada yanlış problemi çözmek suretiyle zaman harcamaları ve elde ettikleri bilgiler doğrultusunda verdikleri kararlarla işletmeyi önemli değer kayıplarıyla karşı karşıya bırakmaları söz konusu olmaktadır. Bu nedenle bütçelemelerde mamul özelliklerini tanımlamak, üretilen her mamulün üretim sürecini anlamak ve nihayetinde mamul karmasındaki bir değişim veya mamuldeki bir değişimin üretim maliyetlerine olan etkisini ortaya koymak oldukça önemlidir.

#### **1.6.2.5. Geleneksel Bütçeleme Sürekli Gelişimi Desteklememesi**

Değişen ve gelişen dünyada sürekli gelişimi sağlamak, gerek özel gerekse de kamu sektörü için son derece önemlidir. Ancak geleneksel bütçeleme, daha önce ifade ettiğimiz gibi, genellikle önceki yıl verimsizliklerinin mevcut yılın bütçesine monte edilmesini sağlayan bir dağıtım tablosu hüviyetindedir.<sup>68</sup> Bu nedenle geleneksel bütçeleme yapısı sürekli gelişimi tesis edecek formal bir program olamamaktadır. Zira geleneksel bütçeleme için tipik başlangıç noktası, mevcut kaynak esas ve performans düzeyidir.

Oysa sürekli gelişim, mevcut performansın, maliyetin temel nedenlerinin ve tüketilen kaynakların tanımlanmasını gerektirmektedir. Yani işletmenin her bir birimi tarafından ne tür mamul ve hizmetler üretilmekte olduğu, bunların hangi hizmet düzeyinde sunulduğu ve hangi mamul veya hizmet için ne kadar kaynak gerekli olduğu gibi hususlarda bilgi sağlanması gerekmektedir.<sup>69</sup> Bunun yanı sıra sürekli gelişimi sağlama, maliyete ilaveten kalite, zaman, müşteri tatmin düzeyi gibi etmenlerinde dikkate alınmasını gerektirmektedir.

<sup>68</sup> Steve Hornyak; "Budgeting Made Easy", *Management Accounting* (Montvale), Oct. 1998, s.18-19.

<sup>69</sup> Kenneth Kipers and John Antos, "Activity Based Management Helps You Understand and Reduce What's Driving Your Call Center Costs", [www.Bettermanagement.com](http://www.Bettermanagement.com)

Ne yazık ki bazı uzmanlar sürekli gelişimi yalnızca maliyet azaltımı olarak görmekte ve bu bakış açısına göre işletmeye ve dolayısıyla müşteriye zarar veren uygunsuz maliyet azaltımına gidebilmektedirler.<sup>70</sup> Örneğin bir dağıtım merkezi en iyi standartta hizmet sunarken bazı keyfi yüzdelerle göre harcamalar kısılsa veya müşteri hizmetine yönelik bazı kısıtlamalarda bulunulursa, müşteri tatminsizliğiyle karşı karşıya kalılabilecektir. Bu da işletmenin değer kaybına uğramasına ve rekabet gücünü yitirmesine neden olacaktır.

Bunun yerine işletme, müşteri tatminini sağlamak ve arttırmak için bilinçli olarak daha fazla araştırma geliştirme faaliyetlerinde bulunmalı, müşteri taleplerini göz önünde tutarak geliştirdiği ve değiştirdiği mamul veya hizmeti müşterinin kabul ettiği fiyatta üretmeli ve pazarlamalıdır. İşletmeler tüm bunları gerçekleştirirken, değer yaratmayan faaliyetleri elimine etmeli, buna karşın değer yaratan faaliyetlerin başarı düzeylerini geliştirmeli, faaliyetleri ve süreçleri basitleştirmeli, kaliteyi ve hızı artırmalı, maliyete neden olan faktörler üzerine yoğunlaşmalıdır.<sup>71</sup>

#### **1.6.2.6. Geleneksel Bütçelemenin, İş Süreci Gelişiminden Ziyade Maliyet Merkezlerine Odaklanması**

İş süreci, belirli bir dizi girdiyi, müşterileri için faydalı çıktıya dönüştüren tanımlanabilen, ölçülebilen, yenilenebilen, kontrol edilebilen ve birbirine bağlı değer yaratan faaliyetler kümesidir. Belirlenmiş ve tanımlanmış iş süreçlerinin gözden geçirilerek gerekli iyileştirme/geliştirmelerin planlanması ve uygulamaya konulması, süreçlerin güncelliğinin sağlanması, etkinliğin artırılması ve değişen müşteri beklenti ve ihtiyaçlarının karşılanabilmesi açısından son derece önemlidir.

Ancak geleneksel bütçeleme tekniği incelendiğinde iş süreçlerinin göz ardı edildiği görülmektedir. Bilindiği üzere geleneksel anlayışta, işletme çalışmaları birim içerisinde başlatılmakta, geliştirilmekte, desteklenmekte ve odaklanmaktadır. Bu tarzda örgütlenen işletmelerde dış müşteri ihtiyacı ve beklentilerinin tatmini, ortak bir hedef olmaktan

<sup>70</sup> Debra Osborne and Nick Ringrose, Market-Focused Cost Reduction, *Management Accounting*, January, 1998, s.28

<sup>71</sup> Germain B. Boer; "Making Accounting A Value-Added Activity", *Management Accounting*, August 1991, s.39.

çıkmakta; aksine departmanlar arası sürtüşmeden dolayı, müşteriye mağdur edilecek sonuçlara yol açılabilmektedir.<sup>72</sup> Bunun sonucu olarak da geleneksel bütçeler, birim ve ikinci derece öneme sahip birimlerden oluşan maliyet merkezlerine odaklanmakta ve buna göre bütçeyi hazırlayan sorumluların da, insan kaynakları departmanının, güvenlik departmanının, pazarlama departmanının ve eğitim biriminin maliyetinin ne olduğunu rahatlıkla söyleyebilmeleri söz konusudur. Böylece söz konusu alanlara odaklanan işletmelerin, yeni bir müşteri edinme, yeni bir mamul/hizmet geliştirme yada işe alma ve eğitim gibi hususlara ilişkin maliyet belirlemede oldukça zorlandıkları görülmektedir.

Geleneksel bütçelemenin uygulandığı ortamda, iş süreçlerini tanımlamanın ve sürekli gelişmeyi sağlamanın güç olması nedeniyle çapraz fonksiyonel iş süreçlerinin göz ardı edilmesi söz konusudur. Ancak yeni üretim ortamlarında geleneksel ortamdan daha fazla bilgi elde ederek, maliyet tahminleri hususunda daha doğru ve gerçekçi yargılar geliştirilebilmektedir.<sup>73</sup> Elde edilen maliyet bilgisi, mamullerin karlılık oranının, alt bölümlerin faaliyet verimliliğinin ve süreçler ile departmanlar arasındaki ilişkin değerlendirilmesine yardımcı olmaktadır.<sup>74</sup>

#### **1.6.2.7. Geleneksel Bütçelemenin, Büyüme Devam Ettiği Sürece Maliyetleri Kontrol Etmemesi**

İşletmelerin büyümesi yanlış maliyet yönetimini gizlediği için, son yıllarda işletme büyümelerinin gittikçe yavaşlamakta ve hatta durmakta olduğu gözlenmektedir. Özellikle son yirmi yılı aşkın bir süredir bazı büyük şirketler, söz konusu sorunun ne olduğuna ve bu çerçevede büyümenin ne zaman yavaşlayarak durma noktasına geldiğine ilişkin çeşitli araştırma ve çalışmalar yapmışlardır. Bunların sonucunda da işletmelerin, maliyetlerinin kontrolüne ussal olarak odaklanmayı başaramadıklarını görmüşlerdir. Bu durumun temel nedeni, geleneksel kontrol ve planlama sisteminin uyumlu ve ussal bir bağlantı sunmamasıdır.

<sup>72</sup> Koç 2000 Kalite ve Müşteri Odaklı Stratejik Yönetim Topluluk Seviyesinde Toplam Kalite Yönetimi, 5. Ulusal Kalite Kongresi, KALDER Yayınları, 13-14 Kasım 1996, İstanbul, s.302

<sup>73</sup> Jonathan M. Booth and Bala V. Balachandran, "Using ABM to: Identify Value: An Automotive Retailer Case Study", *Journal of Cost Management*, September-October 1999, s.4-7

<sup>74</sup> Douglas Sharp and Linda F. Christenson; "A New View of Activity Based Costing", September-1991, s.32



İşletmeler sürekli gelişme ve değer yaratmada mevcut kaynaklarını yeniden gelir ve kar getirecek şekilde kullanmak için, maliyetlerini sürekli kontrol etmeleri gerekmektedir. Elbette ki bu kontrol, işletmenin gelirinin düşmeye başladığında değil, işletme karlı durumdayken de yapılmalıdır. Bu sayede işletmeler büyüme ve değer yaratma sonunda elde ettikleri tasarrufları, işletmeye katkı sağlayacak yeni yatırımlara yönlendirebileceklerdir.

#### **1.6.2.8. Geleneksel Bütçelemenin, Birim Yöneticilerinin İrrasyonel Taleplerine Göre Şekillenmesi**

Birçok orta kademe yönetici, planlama ve bütçeleme dönemi boyunca kendi departman bütçelerini hazırlar, daha sonra üst yönetimin başkanlığında bu departman bütçeleri incelenerek işletme bütçesi oluşturulur. Yöneticiler bu plan ve bütçe oluşturma safhasında, genel planlama ve bütçeleme rehberi (çalışanlara yapılacak ücret artış oranı, işletme ve personelin genel yönetimi gibi) ile ilave birkaç genel organizasyon amacı hakkında da bilgiye sahip olurlar. Ancak çoğu zaman ülke ekonomisi, demografik yapı, sosyal ve siyasal gelişim, sektörel gelişmenin yön ve derecesi, işletmenin pazar payının etkilenme olasılığı, pazar koşulları, satışlarla ilgili mamul hatları ve satış bölgeleri, üretim ve tedarik olanakları gibi konjonktürün ve işletmenin genel durumundan çoğu zaman habersizdirler.

Plan ve bütçe yapma süreci kabaca şöyle işlemektedir; plan ve bütçe sorumluları, işletme amaçlarıyla ilgili sınırlı bilgilerini kullanarak tahmin edebildikleri ve bilebildikleri oranda plan ve bütçelerini hazırlarlar. Üst yönetim hazırlanan bu plan ve bütçeyi inceleyerek, çoğu zaman harcama kalemlerinin çok yüksek, gelir kalemlerinin ise çok düşük olduğunu söyleyerek geri gönderir. Daha sonra görüşme aşamasına geçilir. Her departman yöneticisi, organizasyon hedeflerine ulaşmada yardımcı olacak departmanın bütçe taleplerini, bir üst yönetimi ikna etme yoluyla iletmektedir. Buna göre üst kademeye daha iyi görüşmeler yapabilen yöneticiler, genellikle, öncelikli olarak kendi departman gereksinimlerini karşılamakta ve sırasıyla her departman yöneticisi fon elde etme yarışında ilk sırayı almak için çabalamaktadır.



Bu yarışmadan kazançlı çıkan departman yöneticileri genellikle kendi bütçelerini şişirenlerdir. Böylece nihai departman bütçesi kesinleştiğinde, gerçekte olması gerekenden, doğaldır ki, daha az kesinti yapılmış olmaktadır. Bir diğer ifadeyle bazı departman yöneticileri, geçmiş deneyimlerine göre kendi bütçelerinden ne kadar keyfi kesinti yapılacağını tahmin edebilmekte ve buna göre kendi bütçelerini şişirebilmektedirler. Sonuç olarak, departman yöneticileri kendi taleplerini kolayca karşılayabilmektedirler.

#### **1.6.2.9. Geleneksel Bütçelemenin, Faaliyet İş Yükünü Dikkate Almaması**

Bilindiği üzere iş yükü, üretim veya hizmet için gereksinim duyulan bir faaliyet veya sürecin çıktı hacminin miktarı olarak tanımlanır. Geleneksel planlama, bütçeleme ve raporlamanın, yapılan her bir faaliyet veya sürecin iş yükünü, tanımlamadığı bilinmektedir. Örneğin, geleneksel bütçeleme de kaç tane satın alma sipariş başvuru formunun doldurulacağı veya kaç saatte bir makinenin hazırlanacağı veya temizleneceği, satış memurunun günlük veya aylık kaç müşteriyle görüşeceği gibi iş yükleri tanımlanmamaktadır. Bu nedenle geleneksel bütçelemeye genellikle faaliyet iş yükü, ne sürecin formal bir parçası ne de aylık raporlamanın formal bir parçasıdır. Söz konusu durumla geleneksel bütçeleme sistemi, etkin bir departman yönetimi ve kontrolüne imkan vermemektedir.

#### **1.6.2.10. Geleneksel Bütçelemenin, İş süreci Finansal Durum Tablolarını Sunmaması**

Günümüze de çok az işletmenin iş süreci mali durum tabloları hazırladığı görülmektedir. Ve yine oldukça az sayıda işletmenin, her biriminin hali hazırdaki çıktısıyla ilişkili ve birbirine bağımlı faaliyetler ağı olarak nitelendirebileceğimiz iş sürecine göre raporlama yaptığına tanık olunmaktadır. Mali durum tablosunda yer alan faaliyetler birbirine bağımlıdır, çünkü işletmedeki ilk faaliyet, iş süreci içerisinde belirli bir olayın başlattığı ve daha sonraki faaliyetleri tetikleyecek olan bir faaliyettir.

Örneğin, bütün pazarlama ve satış giderleri, pazarlama ve satış departmanında gerçekleşmektedir. Ancak bununla birlikte iş süreçleri tartışıldığı zaman, bir iş sürecinin faaliyetlerinin genellikle bir fonksiyon çeşitliliği içerisinde bulunduğu göz ardı

edilmemelidir. İşte bu noktada, işletme içerisindeki bütün faaliyetleri dikkate almak, fonksiyonlar arası olası ilişkisizliğin yaratabileceği problemlerden sakınmaya yardımcı olacaktır.

Ancak geleneksel bütçelerin çoğu, iş süreci düzeyinde bütçeleme yapmamaktadır. Hem özel hem de kamu sektöründe etkili olan iş süreci konsepti bağlamında ifade etmek gerekirse; geleneksel bütçelerin, faaliyetler ve departmanlar arası bağımlılığa ilişkin gerekli bir kavrayış çerçevesini sunmadığı görülmektedir.

#### **1.6.2.11. Geleneksel Bütçelemenin, Hizmet Düzeylerini Göz Önüne Almaması**

İşletme çalışanları, müşteriye yönelik bir mamul veya hizmet sunduklarında, müşteri talebini karşıladıklarında veya müşteri mamulüne yönelik bakım ve onarım yaptıklarında dış müşterilere hizmet sunmaktadırlar. Keza işletme de haftalık ve aylık ödeme çekleri bastırıldığında, bunları hazırladığında, incelediğinde ve işletmenin yönetim muhasebesi tablosuna dağıttığında, iç müşteriye yani işletme çalışanlarına hizmet sunmuş olmaktadır.

Ancak geleneksel bütçeleme bu faaliyetleri yerine getiren çalışanların hizmet düzeylerini göz önüne almamaktadır. Bunun yerine geleneksel bütçeleme, her bir çalışanın yaptığı faaliyetin finanse edilmesiyle elde edeceği fayda veya hizmet yerine, geçmişten gelen verilere dayanarak bütçe oluşturmaktadır. Bunun sonucu olarak da geleneksel bütçeleme, çalışanların ne kadar değer yaratıp yaratmadığını tespit etmede başarısız olmaktadır.

Bilindiği üzere hizmet düzeyi iş yüküyle yakından ilişkili bir kavramdır. Örneğin geleneksel sistemde maaş ödemesi yapan bir çalışanın iş yükü, işletmede çalışan personel sayısıdır. Ancak personel sayısı aynı kalsa bile hizmet düzeyi değişebilir. Bu da ücret bordolarını hazırlayan ve ödeyen departmanın iş yükünü artırır. Daha açık bir ifadeyle çalışan sayısı aynı kalsa bile işten çıkarılmalar, işletmeye yeni personel alımları ve bunların eğitimi vb hizmetler, ilgili departmanın iş yükünü arttıracaktır. Bu nedenle de iş yükünün yanı sıra hizmet düzeylerini de göz önüne almak gerekmektedir.

### **1.6.2.12. Geleneksel Bütçelemenin, Ekonomik Değer Yaratmayan Unsurları Tanımlamaması**

Geleneksel bütçeleme süreci birçok işletmede ekonomik değer yaratmayan unsurları tanımlamaktan ziyade gizlemektedir.<sup>75</sup> Günümüzde birçok işletme kaliteyi artırmaya ve dolayısıyla artıkları (ekonomik değer yaratmayan unsurlar) azaltmaya yönelik programlar uygulamaktadır. Bu programlar, bazı işletmelerde kalite maliyet tabloları veya hata maliyet tabloları oluşturarak, ekonomik değer yaratmayan unsurların bir kısmını tanımlayabilmekte, ancak bu unsurların tamamını istikrarlı olarak tespit edememektedir.

Bunun yerine işletmeler sadece geleneksel önleme maliyetlerini, ölçme-değerleme maliyetlerini ve iç-dış başarısızlık maliyetlerini inceleyebilmektedirler. Geleneksel sistemde sıraladığımız bu tablolar (raporlar) işletme yetkililerinin talebine göre aylık, üç aylık veya yıllık olarak hazırlanır. Oysa işletmedeki bütün birimlerin değer yaratmayan unsurlarını elimine etmek üzere uygulanan faaliyet tabanlı bütçeleme aracılığıyla yönetimler, daha sağlıklı ve daha hızlı bir şekilde, ekonomik değer yaratmayan faaliyetlerin<sup>76</sup> ve değer yaratmayan kalemlerin tanımlanması ve incelenmesi gibi imkanlara ulaşabilmektedirler.

### **1.6.2.13. Geleneksel Bütçelemenin, Strateji İle Bütçeyi Birbirine Bağlamaması**

Bir işletme başarısının temel anahtarı, sağlam bir stratejiye sahip olmak ve bu stratejiyi alt birimlere kadar ileterek, kişisel amaçlarla bağlantılı bir hale getirmek ve bu doğrultuda işletmedeki tüm birimler arasında ortak bir anlayış ve uyumlu bir bütünlük geliştirmektir.<sup>77</sup> Zira tanımlanan bu stratejilerin, eyleme dönüştürülebilir birim, takım ve kişi hedefleriyle bağlantılı olması ve ayrıca, çalışanların bu hedeflere ulaşması için rehberlik etmesi, buna yönelik tanımlanan amaçları, hedefleri ve ölçütleri göstermesi sebebiyle önemleri büyüktür. İşletme stratejisine çalışanların da sorumluluk üstlenerek

<sup>75</sup> Brian Maskell and Bruce Baggaley, "The Future of Management Accounting", *Journal of Cost Management*, September /October 2000, s.26.

<sup>76</sup> Diane D. Pattison, James M. Caltrider and Robert Lutze, "Continuous Process Improvement at Brooktree", *Management Accounting*, February 1993, s.52.

<sup>77</sup> Thomas E. Catanzaro; "A New Way To Look At Budgeting", *DVM*, Cleveland, Jun 1998.

katılmasını sağlayacağından, eyleme dönüştürülebilir amaç ve ölçütlerin çalışanlara duyurulması ve açıklanması bu noktada esastır.<sup>78</sup>

Ancak işletmede çalışan çoğu insan, geleneksel anlayışta hazırlanan çoğu stratejilerin, taktiksel amaçlara uyumlu olmadığından<sup>79</sup>, birim, takım ve kişi hedefleriyle bağlantılı olmadığından, bunların alt birimlere iletilmemesinden ve bunun yanı sıra stratejik önceliklerle bağlantılı olmayan keyfi kaynak dağılımından dolayı, üst yönetimin stratejiden sorumlu olduğuna inanmaktadır. Ayrıca işletmenin ana faaliyetlerini yerine getirmede en ön sırada sorumluluk sahibi olan işletme çalışanları, işletmenin misyonu, vizyonu ve stratejisinden sorumlu olmadıklarını düşünürler. Yine birçok çalışan, stratejinin bir eylem planından ziyade formalite bir yazı veya yıllık raporda üst yönetimin reklamı olduğu fikrindedir.

Oysa ki FTB'yi kullanan değer esaslı planlama ile;<sup>80</sup>

- İşletme stratejisi ve finansal amaçları açıkça tanımlayarak,
- Bütçeyi ekonomik değerle bağlantılandırarak,
- İşletme çalışanlarına gelişme fırsatı yaratarak,
- İş yükünü tanımlayarak,
- Sürekli gelişimi teşvik ederek,
- İşletme amaçlarına ulaşmak için gerekli iş süreçlerini tanımlayarak,
- Mamul farklılıklarının kaynağını anlamada özellikleri kullanarak,
- Müşterilere farklı hizmet yaratmada müşteri karakteristik yapılarını inceleyerek,

değer yaratmada işletmedeki bütün birimler ve çalışanlar sorumlu tutulabilmektedir.

<sup>78</sup> Yves L.Doiz and Gary Hamel, *Alliance Advantage The Art of Creating Value Through Partnering*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1998, s.34

<sup>79</sup> George R. Marcino; "Obliterate Traditional Budgeting", *Financial Executive*(Morristown), Nov/Dec 2000.

<sup>80</sup> James A. Brimson and John Antos, *Driving Value Using Activity- Based Budgeting a.g.e.*, s.26

#### **1.6.2.14. Geleneksel Bütçelemenin, Kullanılmayan Kapasite Üzerine Odaklanmaması**

Bilindiği üzere geleneksel bütçeleme, giderleri üretim hacimlerindeki değişime bağlı olarak sabit ve değişken olarak iki gruba ayırır. Üretim hacmindeki değişimden etkilenmeyen giderleri sabit, üretim hacmiyle doğru orantılı olarak artıp azalan giderleri ise değişken giderler olarak nitelendirir.<sup>81</sup> Buna göre geleneksel ortamda direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik gibi giderler değişken gider niteliğinde, genel üretim giderleri içerisinde bulunan hazırlık, temizleme ve gözetim giderleri ise, sabit gider niteliğindedir.

Yeni üretim ortamında da geleneksel ortamda olduğu gibi sabit ve değişken gider kavramlarının bulunacağı şüphesizdir. Ancak geleneksel üretim ortamında değişken giderler büyük önem arz ederken, günümüzde yeni üretim ortamlarının otomasyona dayalı olmasından dolayı, sabit nitelikli giderler çok daha önemli hale gelmiştir. Bu bağlamda da işletmelerin, yeni üretim ortamlarında kullanılan ve kullanılmayan kapasite kavramlarına odaklanmasının da büyük önem taşıdığı açıktır.

Bu nedenle bütçeleme esnasında ilgili birimler, özellikle kullanılan ve kullanılmayan kapasite üzerine odaklanmalı öte yandan işletme yöneticileri de kullanılmayan kapasiteyi tespit ederek, buna yönelik satma, kiralama, birleştirme ve gelecekteki büyüme oranına göre elde tutma gibi stratejilerden birini tercih etmelidir.<sup>82</sup> Kullanılmayan kapasiteyi tespit etme, günümüzde sabit ve değişken gider ayırımının yapılmasından çok daha önemli bir konudur.

#### **1.6.3. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Değer Yaratımıyla İlişkisi**

Bilindiği üzere iyi bir yönetim, doğru mamul, müşteri ve süreçlerle ilgili karar değişimlerinin tamamında, işletme stratejisinin göz önüne alınmasını gerektirir. FTB ise faaliyetler ve faaliyetler arasındaki ilişki üzerine odaklanmasından dolayı, işletme stratejilerini gerekli faaliyet ve alt süreçlere dönüştürebilmektedir. Kaynak esaslı

<sup>81</sup> Daha geniş bilgi için bkz. Halis Ertürk, *Endüstri İşletmelerinde Marjinal Maliyetlerle Kara Geçiş Analizleri*, İ.T.İ.A. 1981, s.6-14.

<sup>82</sup> Robin Cooper And Regine Slagmulder, "Activity Based Budgeting Part-II, Strategic Finance (Montvale), Oct. 2000, Vol. 82, Issue: 4, s.26-28.

bütçelemeden daha fazla nedensellik ilişkisine dayalı ve anlaşılır olan FTB, bu özellikleriyle kaynaklardan ziyade, işletmenin faaliyetleri ve iş süreçleri üzerine yoğunlaşmaktadır.

Tablo 1.1’de bir üretim işletmesinin her iki yönetime göre düzenlenmiş basit bir bütçe örneği sunulmaktadır. Tablodan da görüleceği üzere kaynaklardan oluşan bir bütçe, yönetime yeterli bir bilgi sunmazken, FTB bir faaliyet döneminde yapılacak bütün işleri ve bu işlerin yapılması için gerekli kaynak miktarı ve tutarı hakkında ayrıntılı bilgi sunmaktadır. Dolayısıyla yönetime yalnızca kaynakların nerelere ve nasıl dağıtıldığı hakkında bilgi sunmamakta, bunun yanı sıra işletmede hangi faaliyetlerin yapıldığı, kapasitenin tamamının kullanılıp kullanılmadığı ve maliyet objelerine yapılacak herhangi bir değişimin maliyet ve dolayısıyla bütçe tutarları üzerine nasıl etki yapacağına ilişkin de açık ve net bilgiler verebildiği görülebilecektir.

Başarılı bir plan ve bütçeleme, işletme kendi vizyonunu ve stratejisini gerçekleştirirken, finansal ve operasyonel sorumluluğu sağlıklı bir şekilde dağıtmalıdır. FTB’yle işletmede yapılan bütün faaliyetler ve bunlar için kullanılan kaynak miktarı ayrıntılı bilinmesinden dolayı, performans hedeflerine ulaşma ve faaliyetleri yönetme konusunda çalışanların üzerine sorumluluk yüklenebilmektedir.

Bu başlık altında anlatılanlardan da anlaşılacağı üzere FTB, değer yaratılması ve sürdürülmesine önemli katkılar sağlamaktadır. FTB’yi kullanarak değer yaratma ve sürdürmeyi benimseyen işletmeler, amaçlarına ulaşmak için aşağıdaki değer yaratım ilkelerini gözden geçirmelidirler.<sup>83</sup>

Gider Kalemleri Bütçe Tutarı					
Ücretler	500.000.-				
Ek ödemeler	150.000.-				
Fab. Kirası	40.000.-				
Stok	60.000.-				
Teçhizat	50.000.-				
Seyahat	30.000.-				
Danışmanlık	70.000.-				
Haberleşme	30.000.-				
<b>Toplam B.T.</b>	<b>930.000.-</b>				

Faaliyet Merkezleri	Faal. Br.Mal	Faaliyet Miktarı	Faaliyet Tutarları
Hammadde Tedarik	2.000	75	150.000.-
Bakım-Onarım	1.000	100	100.000.-
Malz. Taşıma	4.000	20	80.000.-
Hazırlık	1.500	50	75.000.-
Kalite Kontrol	1.200	75	90.000.-
Amb. ve Sevkiyat	2.000	55	110.000.-
Montaj Bandı	500	600	300.000.-
Departman Yönetimi			<u>25.000.-</u>
			<b>930.000.-</b>

Tablo1.1: Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Maliyet Bütçesinin Karşılaştırılması

<sup>83</sup> James A. Brimson and John Antos, *Driving Value Using Activity- Based Budgeting*, a.g.e., s.27



### **1.6.3.1.Değer Yaratmayan Faaliyetleri Elimine Ederek Mükemmelliğe Ulaşma**

Bir işletmenin değer yaratması ve bunu sürdürmesi için değer yaratmayan faaliyetlerini elimine etmesi gerekmektedir. Bilindiği üzere değer yaratmayan faaliyetler mamul veya hizmetin pazar değerini artırmayan, müşteri tarafından algılanan mamul değerini değiştirmeyen, mamulün özelliklerine ve satış sonrası hizmetlere katkı sağlamayan faaliyetler olmaktadır. Dolayısıyla bu faaliyetler, işletmenin mamul veya hizmetlerin fonksiyonel özelliklerinde ve kalitesinde değişim yapmadan azaltılabileceği veya tamamen yok edilebileceği nitelikteki faaliyetlerdir.

Ancak bu faaliyetler elimine edilirken, müşteri istekleri esas alınmalı ve buna göre pazar ve işletme stratejisi oluşturulmalıdır. Bu nedenle işletme yöneticileri değer yaratmayan faaliyetlerin miktarını/tutarını tespit etmeye yardımcı olacak bütçeleme ve planlama sistemine gereksinim duyacaklardır. Etkin bir planlama ve kontrol sistemine sahip olan işletmeler için bu tür yeni yaklaşımların fazla orijinal bir yönü olduğu söylenemez. Ancak rekabet ortamında diğer faktörler aynı kaldığında, tek yapılabilecek şey maliyet tasarrufu olmaktadır. Bu amaçla değer yaratan ve yaratmayan faaliyet analizi günümüz işletmeleri için oldukça önemlidir.

Bu yeni yaklaşımlarla, işletme yönetiminin dikkatinin, maliyetlerde yapılabilecek tasarruflar üzerine çekilebilmesi için, maliyet analiz raporlarında yapılan ve yapılabilecek olan tasarrufların ayrıntılı bir biçimde sunulması önerilmektedir. Burada en büyük iş işletme çalışanlarına düşmektedir. İşletme çalışanları, değer yaratmayan faaliyetleri nasıl azaltabileceklerini ve yok edebileceklerini bilebilmelidir. Ancak çalışanlarıyla iletişim kuramayan bir yönetim, değer yaratmayan faaliyetleri elimine etmek için ussal bir plana sahip olsa da, hazırlanan bu plan amacına hizmet etmeyecektir.

### **1.6.3.2.İş yükü Azaltılarak Mükemmelliğe Ulaşma**

Girişim mükemmelliğine ulaşmak için, değer yaratımı sürecinde, çıktı kalitesi ve işletmenin rekabet gücü zayıflatılmadan iş yükü azaltım yolları tespit edilmelidir.<sup>84</sup> Bu

---

<sup>84</sup> John Fanning; "Budgeting in The 21 St Century", *Management Accounting*, Nov. 1999, Volume 77, Issue 10, s.24.



amaçla işletmedeki iş yükünün belirlenmesi, işletmenin ayrıntılı faaliyet programları oluşturmasıyla mümkündür. Bu faaliyet programları, mamul ve hizmete yönelik direkt faaliyetleri, destek faaliyetlerini ve özel proje faaliyetlerini ayrıntılı olarak ortaya koyar.

Bu ayrıntılı faaliyet programları değer yaratmayan faaliyet ve faaliyet iş yüklerini azaltmak suretiyle, hizmet düzeyini ayarlayarak yada tamamen ortadan kaldırarak mükemmelliğe ulaşır. Örneğin bir işletme hesap dönemi sonunda oluşturulan finansal tabloların sayısını azaltabilir. Keza aynı şekilde bir işletme her yıl oluşturulan bütçelerin sayısını düşürebilir. Örneğin bu bağlamda beş yıllık stratejik bütçe oluşturma yerine, bir yıllık faaliyet bütçesi ve yıllık bütçeyi güncelleyen altı aylık bütçe oluşturulabilir. Şayet altı aylık bütçe devam ettirilemediği takdirde, sağlanan hem çalışan zamanı hem de maliyet tasarrufu ile diğer bütçenin hazırlanması ve gerekli dağıtım işlemlerinin gerçekleştirilmesi mümkün olabilecektir.

### **1.6.3.3. Değer Yaratımına Yönelik Olarak Kullanılan Ve Kullanılmayan Kapasiteye Göre Felsefe Değişimine Gidebilme**

Günümüz piyasasında işletmeler, değer yaratmak amacıyla değer bazlı bütçeleme esasına göre, değişkenden sabit maliyet bütçelerine kadar felsefe değişikliği yapmak durumundadırlar. Zira yeni üretim ortamında, sabit ve değişken maliyet kavramında bir değişim olmamasına rağmen, geleneksel sistemde sabit olarak nitelendirdiğimiz birçok gider, artık mamule farklı dağıtım anahtarlarıyla direkt izlenebilir bir hale gelmiştir. Örneğin makine hazırlanma, temizlenme, malzeme taşıma, kalite kontrol giderleriyle, parti sayısı arasında direkt bir ilişki kurulabilmektedir. Bu nedenle geleneksel sistemde parti, mamul ve tesis seviyesindeki faaliyetler sabit gider, buna karşın birim seviyesindeki giderler ise değişken giderler olarak kabul edilmekteyken, bugün farklı dağıtım anahtarları vasıtasıyla hemen hemen bütün giderler maliyet objelerine direkt olarak izlenebilmektedir.<sup>85</sup>

Bunların yanı sıra daha öncede vurguladığımız gibi geleneksel ortamda değişken giderler, mamul maliyetinin önemli bir kısmını oluştururken yeni üretim ortamında sabit

<sup>85</sup> Don R. Hansen and Maryanne M. Womack, *Management Accounting*, Second Edition, South-Western Publishing Co., Ohio, 1992, s.251.

giderler oldukça önemli bir duruma gelmiştir. Bu nedenle işletme yönetiminin, sabit veya değişken gider ayrımı üzerine uzun uzun düşünmek yerine, kapasite analizi üzerine odaklanması çok daha yararlı olacaktır. Zira bir işletme bir kaynağı sabit olarak sınıflandırdığında, çalışanlar genellikle kaynak kullanım değişimi durumunda hiçbir şey yapılamayacağını varsaymaktadırlar. Oysa ki bir işletme kapasite unsurlarını analiz ederse, üretim sürecinin hangi aşamasında kullanılan ve kullanılmayan kapasite olduğunu bilecek ve değer yaratmak için kullanılmayan kapasite oranını minimize etme yollarını bulabilecektir.

#### **1.6.3.4. Pratik ve Fazla Kapasiteyi Tanımlama**

Bir işletmenin mükemmelliğe ulaşmasında ve bu konudaki istikrarını sürdürmesinde, pratik kapasite hem geleneksel hem de faaliyet tabanlı bütçeleme açısından oldukça büyük önem arz etmektedir. Bilindiği üzere pratik kapasite teorik kapasite içerisinde, her zaman oluşması beklenen üretim duraklamaları, hammadde veya malzeme tesliminde yaşanan gecikmeler, makinelerin temizlenmesi ve üretime hazırlanması, normal önleyici bakım ve onarım, tatil günleri vb hususlar hesaba katılarak belirlenmektedir.<sup>86</sup> Belirlenen bu miktar, işletmenin maliyet yükleme oranının belirlenmesinde kullanılmakta ve söz konusu bu oran da kullanılabilir kapasitenin birim maliyetini göstermektedir.

İşletme bazı aylarda yaşanan talep azlığı nedeniyle daha az mamul üreteceğinden atıl kapasite ortaya çıkacaktır. Bu durumda yani işletmenin düşük kapasiteyle çalışması durumunda ortaya çıkan atıl kapasite maliyetleri ve aşırı kapasiteyle çalışılması sonucu ortaya çıkan ek maliyetler raporlarda belirtilmek suretiyle, yönetimin dikkati bu hususlar üzerine yoğunlaştırılmalıdır.

Ancak, geleneksel sistem mevcut kapasite maliyeti hakkında bilgi sunarken, atıl kapasite miktarı ve maliyeti hakkında ayrıntılı bilgi vermemektedir. Oysa ki FTM/B, ilgili döneme ilişkin kapasite miktarı ve fiilen kullanılan kapasite miktarına ait maliyet bilgilerini sağlamaktadır. Bu sayede yönetim, gözle görülebilir aşırı kapasite bulunduğu

---

<sup>86</sup> Robert S.Kaplan and Robin Cooper, *Cost & Effect Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts,1998, s.127

da, kolayca problemi tanıyarak, aşırı kapasiteyle ilgili karar alabilecektir. Bu karar ise aşağıdaki seçeneklerden biri olacaktır.<sup>87</sup>

- Fazla kapasite satılabilir mi?
- Kiralamalı mı yoksa kiraya mı verilmelidir?
- Diğer birimlerden faaliyetler birleştirilmeli mi?
- Diğer hedeflere göre yer ve zaman kullanılabilir mi?

Bazı muhasebeciler kullanılmayan kapasiteyi nasıl hesaba katacaklarını veya nasıl raporlayacaklarını tam olarak bilmemekteirler. FTM/Y yaklaşımında fazla kapasiteye ilişkin maliyet, ilgili birime ait atıl kapasite olarak raporlanmaktadır. Bununla birlikte çok daha önemli olan bir diğer sorun, kapasitenin nasıl yönetileceğidir. Bu soru ikinci bölümde kapasite yönetimi kısmında ayrıntılı olarak incelenecektir.

#### **1.6.3.5. Pratik ve Fazla Kapasite Kullanarak İşletme Genişleme Planı Oluşturma**

Birçok işletme, yıllık satış hacmi oldukça önemli bir oranda arttığında, gelecekte mevcut talebin devam edip etmeyeceğine ve rakiplerinin davranışlarına ilişkin rasyonel tahminler<sup>88</sup> yapmadan, kapasite artırımı yoluna başvurmaktadır. Ancak kapasite artırımına yönelik yapılan yatırımlar, genellikle geri dönüşü oldukça uzun vadeyi kapsadığından, talebi aşan kapasite, işletmenin uzun vadeli değer kaybına neden olacaktır.

Bu nedenle işletme yöneticileri, pratik ve aşırı kapasiteyi dikkate aldıktan, ayrıntılı bir kapasite analiz raporu düzenledikten ve yukarıda vurguladığımız iki beklentiye yönelik gerçekçi tahminlerde bulunduktan sonra aşağıdaki soruları kendilerine yönelterek ciddi bir kapasite artırımı kararı vermelidirler.

- Bu faaliyet yapılmak zorunda mı?
- Müşteri bunun için ödeme yapmaya istekli mi?

<sup>87</sup> James A. Brimson and John Antos, *Driving Value Using Activity- Based Budgeting*, a.g.e.,s.30

<sup>88</sup> Michael E. Porter, *Competitive Strategy*, Çev. Gül Çağalı Güven, Sistem Yayıncılık, İstanbul, 2000, s.405

- Bu faaliyet işletmede yapılarak mı yoksa diğer işletmelerden daha ucuz ve daha kaliteli satın alınarak mı müşteriye değer yaratabilir?
- Mevcut kapasitemizi daha iyi nasıl kullanabiliriz?
- Kapasiteyle ilgili hangi varsayımları sorgulamalıyız?

#### 1.6.3.6. Tedarik Zinciri Uyumluluğuna Bağlı Değer Anlayışı Geliştirme

Bilindiği üzere değer zinciri 1940'larda General Electric tarafından geliştirilen bir tekniktir. Değer zinciri herhangi bir sektörde yer alan bir firmanın alımlarını karşılayan satıcıların, hammadde kaynaklarından başlayıp, nihai tüketiciye kadar ulaşan tüketim mallarının yaşam dönemlerinin sonuna kadar uzanan, tüm aşamalarda değer yaratan faaliyetlerin birbirine bağlı bir bütünü olarak tanımlanır.<sup>89</sup> Bu bakış işletmelere dışsal bir bakış olup, her işletme sadece bir parçası olduğu, top yekün değer yaratan faaliyetler halkasından oluşan bir bütün içerisinde kendini tanımlar. İşletmenin bu bütünün içerisinde değer yaratabilmesi tanımdan da anlaşılacağı üzere, bir yandan kendi iç değer zincirini geliştirmesi diğer taraftan da tedarikçilerle işbirliğini güçlendirmesiyle mümkündür.

Özellikle son yıllarda üretici ve tedarikçi firmalar arasında gerçekleşen bu işbirliğinin güçlenmesinin temel nedeni, ortak bilgi sistemindeki son gelişmeler ve bileşik lojistik sistemleridir.<sup>90</sup> İşletmeler bu elektronik veri alışverişi sayesinde tedarik zincirinin her aşamasını takip edebilmekte ve buna ilaveten esnek üretim ve otomatik depolama gibi yöntemlerle müşteriye hızlı yanıt verebilmektedirler.<sup>91</sup>

Bu nedenle işletmeler mümkün olduğu kadar az sayıda tedarikçiyle çalışarak onlara güvendiğini gösterip,<sup>92</sup> işletmenin değer yaratım sürecinin her aşamasına özellikle mamul tasarım ve geliştirme aşamasına, tedarikçileri de dahil etmelidir. Şayet tedarikçiden tedarik edilen madde ve malzeme maliyeti, tahmin edilen rakamın üstünde ise, tedarikçiyle birlikte çalışılarak, maliyet azaltımı yoluna gidilmelidir. Ancak burada önemli olan nokta,

<sup>89</sup> Münir Şakrak, *Maliyet Yönetimi*, Yasa Yayıncılık, İstanbul, 1997, s.105

<sup>90</sup> James A. Narus and James C. Anderson, "Rethinking Distribution: Adaptive Channels", *Harvard Business Review*, July- August 1996.

<sup>91</sup> Marshall L. Fisher, "What Is the Right Supply Chain For Your Product", *Harvard Business Review*, March-June 1997.

<sup>92</sup> Robert A Howell and Stephen R. Sourcy; "Cost Accounting in The New Manufacturing Enviroment ", *Management Accounting*, August-1987, s.43-44.

maliyet azaltımının müşterinin talep ettiği kalite ve fonksiyonel özelliklerde değişme olmaksızın gerçekleştirilmesidir. Aksi takdirde müşteri memnuniyeti göz ardı edildiği için, pazar payının kaybedilme riskiyle karşı karşıya kalınabilecektir.

### 1.6.3.7. Mükemmeli Başarmak İçin Sonucu Değil Sebepleri Yönetme

Değer yaratımının ana unsuru, işletmelerde çıktılarından ziyade sürecin kontrolünü gerektirmesidir. İşletmeler çıktıların oluşmasından sonra sonuçlara odaklanmak yerine, çıktılar üretilirken, faaliyet ve iş süreçlerinin nasıl kontrol edileceğini belirlemelidir.<sup>93</sup> Böylece faaliyetler kontrol edilerek, yeniden işleme ve artışa ilişkin ortak maliyetlerin azaltılması sağlanabilecek ve kalite kusurlarının tespit edilmesi mümkün olabilecektir.

Bu amaçla kalite perspektifinden kalite kusurlarını tespit etmede kullanılan analitik araçlar, neden-sonuç diyagramı (balık kılıcı diyagramı), kontrol diyagramları veya Ishikawa diyagramıdır. İşletme yöneticileri ve personeli bu analitik araçlardan elde edilen sonuçlara göre tartışmakta ve sonuçlara neyin neden olduğuyla ilgili yargılara varabilmektedirler.

Örneğin, X makinesinin titreşim problemi ilk aşamada, 1) insan gücüyle ilgili nedenler, 2) makineyle ilgili nedenler, 3) materyalle ilgili nedenler ve 4) tasarımla ilgili nedenler olmak üzere dört nedenle açıklanmaktadır. Burada insan gücüyle ilgili nedenler yetersiz eğitim, tecrübesizlik ve dikkatsizlik olabilir. Makineyle ilgili problemler ise yetersiz bakım-onarım, makinenin aksamında hatanın mevcut olması, ölçme hataları, kullanım hataları olabilir.

Bütün bu nedenleri bir araya getiren balık kılıcına benzer bir neden-sonuç diyagramı çizilerek, diyagramın sağ tarafında sonuçlara, sol tarafına ise nedenlere yer verilir. Örnekten de anlaşılacağı üzere bu araçlar, işletmenin sonuçlara odaklanmasından ziyade nedenlerin esasını tanımlamasına ve elimine etmesine yardımcı olmaktadır.

---

<sup>93</sup> *Management Accounting* (London):“Companies Strait-Jacketed By Annual Budget Process”, Jan98, Vol.76, Issue 1.

### 1.6.3.8. Mükemmelliğin Müşteri Geri-Bildirimini Almayı Gerektirmesi

Eski ekonomik düzende işletmenin başarılı olması için gereken bilginin tümü işletme içinden yada sektörden sağlanırken, günümüzde bu bilgi bizzat mamul veya hizmet sunulan müşterilerden sağlanmaktadır. Bu nedenle müşteriye merkeze alarak düşünmeye başlamak ve geleneksel değer zincirini tersine çevirmek gerekmektedir. Zira geleneksel değer zinciri, işletmenin varlığıyla başlamakta, daha sonra işletmenin girdilerini, müşteri ihtiyaçlarını karşılayacağını düşündüğü mamul yada hizmetlere dönüştürülmekte ve en sonunda bu mamul veya hizmetler müşteriye iletilmektedir.

Ancak 1990'lı yılların ikinci yarısında ortaya atılan müşteri esaslı yaklaşımsa, müşteri ihtiyaç ve önceliklerini tespit etmekle işe başlar, sonra bu ihtiyaçları ve öncelikleri en iyi karşılayabilecek yolların hangileri olduğunu tanımlar.<sup>94</sup> Yaklaşımına göre değer zincirinin ilk halkası müşteridir ve işletmede yapılan bütün faaliyetler müşteri isteklerini göz önüne alarak gerçekleştirilmek durumundadır. İşletmeler aşağıdaki hususları tespit etmede müşteri tercihlerini göz önünde tutmaktadırlar. Bunlar:

- Ne tür mamul veya hizmet tercih edilir,
- Bu mamul veya hizmetlerde en öncelikli unsurlar nelerdir,
- Bu mamul veya hizmetlerin ne kadar sürede gerçekleştirilmesi istenir,
- Talep edilen mamul veya hizmetin satış ve dağıtım kanalları nasıl olmalıdır,
- Kendilerine iyi hizmet sunulmayan müşterilerin benimle iş yapmaları nasıl sağlanabilir,
- Piyasanın ihmal ettiği diğer müşteri kesimleri ve bunların ihtiyaçları nelerdir.

### 1.6.3.9. Hatalar Suçlamak İçin Değil, Öğrenmek İçin Olduğu Anlayışının Geliştirilmesi

Global değişim ve rekabetin yaşandığı günümüzde, bilgi teknolojisindeki gelişmeler, artan rekabet ve bunun sonucu olarak müşteri taleplerine hızla cevap verme zorunluluğu, çalışanların eğitim düzeyinin yükselmesi, beklentilerinin artması, yeni bir yönetim kavramı olan “personeli güçlendirme”yi gündeme getirmiştir. Personeli

<sup>94</sup> Adrian J. Slywotzky and David J. Morrison, a.g.e., s.23.



güçlendirme, işi filen yapan kişinin organizasyonun üst kademedekilerine oranla işi daha iyi bildiği felsefesine dayanır. Buna göre mevcut finansal ve müşteri performansının üzerinde bir performansa ulaşılmak isteniyorsa, sadece üst düzey yöneticiler tarafından geliştirilmiş olan standart operasyonel yöntemlerine bağlı kalmak yeterli olmayacaktır.<sup>95</sup>

Yapılan işlemler ve müşteriye yönelik performansın geliştirilmesiyle ilgili fikirler giderek artan oranda, bu işlemleri yapan ve müşterilere hizmet sunan kişiler tarafından üretilmektedir.<sup>96</sup> Bu yöntemde, personelin yeteneğinden maksimum düzeyde yararlanma amaçlanır.<sup>97</sup> Örneğin özellikle hizmet sektöründe ve üretim sürecinde, bu yararlanma çok açık bir şekilde görülebilmektedir. Zira buralarda mamulün kalite ve süreç etkinliğinin gelişmesi, büyük ölçüde personelin aktif katılımına bağlı olmaktadır. Bunun yapılabilmesi ise; personelin uzmanlık alanıyla ilgili amaçların belirlenerek, karar verilmesine ve uygulanmasına bağlıdır. Yine bu doğrultuda işletmenin misyon ve vizyonu çerçevesinde sonuç üretilmeye çalışılması ve ayrıca oto kontrol yöntemiyle çalışanların kendilerini kontrol etmelerinin gerçekleşmesi oldukça önemlidir. Bu teknikte en önemli başarı koşulları kısaca aşağıdaki gibidir:

- Yöntem bilgi ve enformasyon paylaşımını gerektirir,
- Personelin gelişmesini sağlayacak eğitim imkanları verilmeli ve buna yönelik ortamları yaratılmalıdır,
- Personelin hizmet alanıyla ilgili gerekli kaynak kullanımı sağlanmalıdır,
- Performans değerlemede geri besleme kullanılmalıdır.

Bunların yanı sıra personel gerçekten yetkiyle donatıldığını hissetmelidir. Personel iç ve dış müşteri tatminini sağlamaya çalışırken, bir başarısızlık söz konusu olur ise, yöneticiler tarafından eleştirilmemelidir. Bunun aksine yöneticiler, personelin her başarı ve başarısızlığını öğrenme fırsatına dönüştürmelidirler. Ayrıca yönetim, hata yapma korkusunu ortadan kaldırarak, çalışanların karar verip uygulamalarını teşvik etmeli ve performans konusunda net, faydalı, zamanında ve etkin bir geri besleme yapmalıdır.

<sup>95</sup> Robert S. Kaplan- David P. Norton, *Balanaced Scorecard*, a.g.e., s.155

<sup>96</sup> Harper A. Roehm, Larry Weinstein And Joseph F. Castellano: "Management Control Systems: How SPC Enhances Budgeting And Standart Costing" *Management Accounting Quarterly*, Fall 2000.

<sup>97</sup> Malcolm Smith, *New Tools for Management Accounting*, Pitman Publishing, Great Britain, 1995, s.170



### 1.6.3.10. Özelliklere Odaklanma

Özellikler, nihai mamul veya hizmetin maliyetini oluşturan unsurlardır. Faaliyet tabanlı yaklaşımda, mamul veya hizmetlerin özelliklerini esas alarak birim maliyetleri tespit edilir. Yani FTMY/B, her bir mamul veya hizmetin üretim süreci esnasında yerine getirilmesinde gerekli olan faaliyetler ve bu faaliyetlerin yapılması için gerekli kaynak ve kaynak tutarları hakkında, ayrıntılı veri sunumu nedeniyle, her bir mamul veya hizmet özelliklerine göre maliyetlerini doğru ve ussal bir şekilde tespit etme olanağı sunar.

Örneğin, taşıtların motor özelliğini ele aldığımızda, işletme ilk önce her bir taşıtın ne tür motor özelliğine sahip olduğunu alt kategorilere ayırmak suretiyle tespit eder. Yine süreç içerisinde bu özelliklerin yerine getirilmesi için ne tür faaliyetler gerektiğini ayrıntılı olarak belirleyerek, buna göre her bir taşıtın birim maliyetini hesaplar.

Bir sonraki bölümde faaliyet tabanlı maliyetleme ve faaliyet tabanlı yönetim hakkında ayrıntılı bilgiler verilecektir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE YÖNETİM

#### 2.1. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE YÖNETİM İLİŞKİSİ

Maliyet yönetim sistemi, mamul maliyetleme, kontrol, planlama, sorun çözme, değerlendirme ve/veya ödül dağıtımındaki yönetim süreçlerinde kullanılacak bilgileri üreten ve aynı zamanda bu bilgileri ileten bir sistemi ifade etmektedir. Sistemin, işletmelerin amaçlarına yönelik faaliyetlerini yürütebilmeleri için, bu faaliyetlere ilişkin bilgileri kullanabilmelerine imkan sağlaması,<sup>1</sup> yeni üretim ortamında sağlıklı karar vermede oldukça önemli bir niteliktir. Zira, günümüz yeni üretim ortamının yüksek dereceli rekabetten ayrı düşünülemediği dikkate alındığında, işletmelerin başarılı olabilmelerinin yolunun, maliyetlerini tanımlayan ve bu maliyetlerin maliyet objelerine gerçekçi bir şekilde dağıtımını<sup>2</sup> ve kontrolünü gerçekleştirebilen bir sistemden geçeceği açıktır.

İşte bu zorunluluk sonucu, mevcut muhasebe sisteminde kullanılan maliyet dağıtım ölçütlerinin, yeni üretim ortamındaki maliyet yapısını yansıtmadığı ileri

---

<sup>1</sup> McGowan, Annie S; " Perceived Benefits of ABCM Implementation , Accounting Horizons, March 1998, Vol. 12, Issue 1.

<sup>2</sup> Mehmet C. Kocakulah, Dorn Fowler And Brian L. Mcgruire; "Implementing An ABC System Tos Tay Competitive: A Case Study", Journal Of Cost Management, March/April-2000, S. 15.

sürülerek faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) sistemi geliştirilmiştir.<sup>3</sup> FTM sağladığı bilgilerle, işletmenin ürettiği mamul veya hizmetin değerini artırmaya yardım edici bir yöntem olan faaliyet tabanlı yönetimin (FTY) ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Faaliyet tabanlı maliyetleme ve yönetim, hem müşteriye sunulan mamul veya hizmetin değerini artırma hem de sunulan bu değerle işletmenin sürekli olarak daha fazla kar elde etmesinin bir yolu olarak yönetici dikkatini faaliyetlerin yönetimine odaklayan yaklaşımlardır. Her ikisi arasındaki karşılıklı ilişki, şekil 2.1.'de görülmektedir.

Şekilde 2.1'deki modelin dikey boyutu, bir FTM sisteminin maliyet dağıtımını göstermektedir. Buradaki, kaynaklar, faaliyetler ve maliyet objeleri hakkında ayrıntılı maliyet bilgilerinin sunulduğuna işaret eden maliyet dağıtım alanının (dikey) temel fonksiyonu, kaynakların ussal olarak dağıtımını ile stratejik ve taktiksel kararlar hakkında gerçekçi bilgi üretmektir.<sup>4</sup> Bu doğrultuda FTM sistemi, kaynak maliyetlerini işletmenin maliyet objelerine dağıtmak üzere iki aşamalı bir süreç takip eder.<sup>5</sup> İlk aşamada, faaliyetlerin kaynakları tükettiği felsefesinden hareketle çeşitli endirekt giderler faaliyetlere yüklenir. İkinci aşamada ise, mamullerin faaliyetleri tükettiği kabulünden hareketle faaliyetlerin maliyetleri, maliyet objelerine yüklenir.

Model'in yatay boyutu ise, FTM sisteminin işletme faaliyetleri süreç boyutunu ele almaktadır. Bu boyut, bir işletmenin belirli bir amaca başarıyla ulaşması için müşteri zinciri içindeki her bir faaliyet veya sürece yönelik maliyet dağıtım anahtarları ve performans ölçüleri ve değişik süreçlerde yer alan faaliyetler ve bu faaliyetlerin birbiri arasındaki ilişkiler konusunda ayrıntılı bilgi sunar. Maliyet azaltımı ve sürekli gelişim amacına uygun olarak maliyet dağıtım anahtarı analizini, faaliyet analizini ve performans ölçümünü kapsayan bu yöntem, doğru ve gerçekçi bir şekilde değer yaratan ve yaratmayanları unsurları tanımlamak için işletmenin faaliyetlerini ve süreçlerini

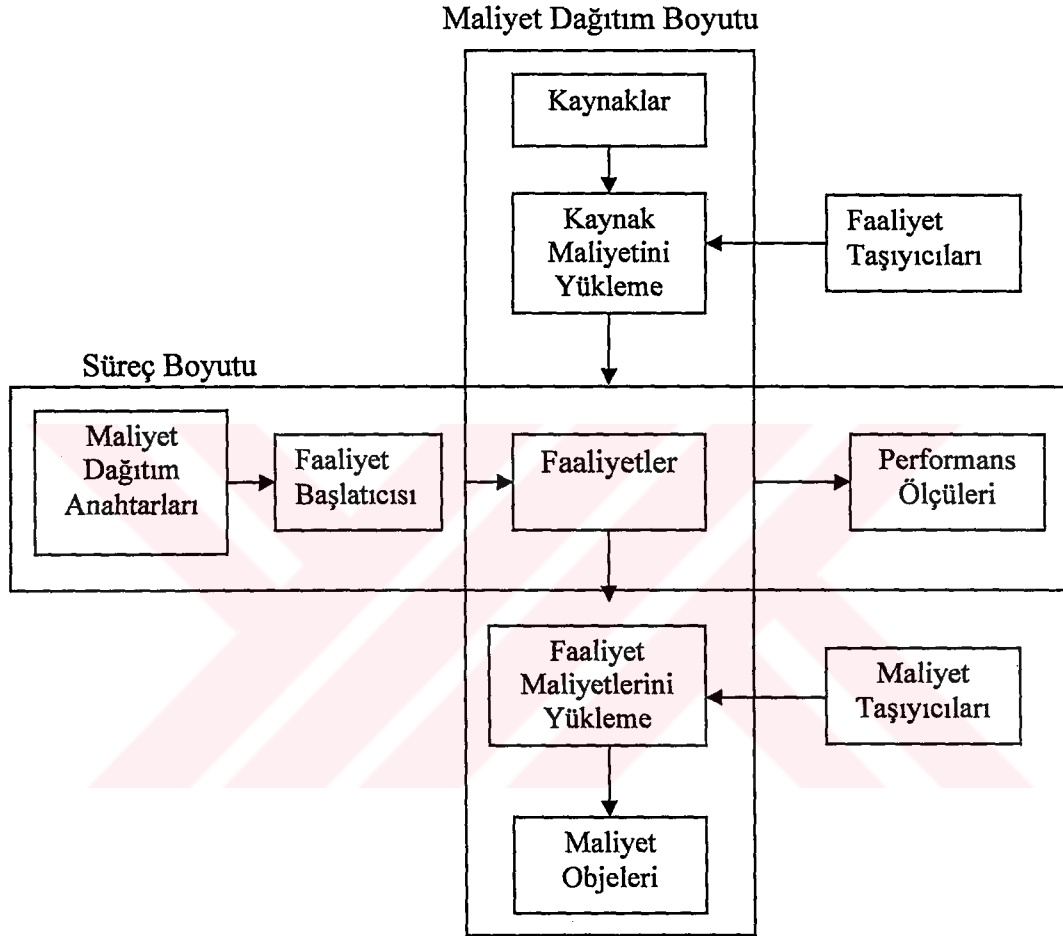
---

<sup>3</sup> Les Heitger, Pekin Ogan And Serge Matulich, *Cost Accounting*, Second Editon, South-West Publishing Co., Ohio, 1992, s.888.

<sup>4</sup> Micheal Gering; " Activity Based Costing Focusing On What Counts", *Management Accounting*, February -1999, s.20.

<sup>5</sup> Robin Cooper; "The Two Stage Procedure in Cost Accounting:Part One", *The Desing Of Cost Management Systems*, Prentice Hall, New Jersey, 1991, S.152.

incelemek ve geliştirmek için yöneticileri zorlamaktadır.<sup>6</sup> Böylece yönetim, hangi faaliyetlerin yapıldığını, bunların neden yapıldığını (iş dağıtım anahtarları) ve nasıl daha iyi bir biçimde yapılabileceğini (performans ölçümü) tanımlayabilecektir.<sup>7</sup>



*Şekil 2.1. İki Boyutlu Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli*

Kaynak: Peter B.B. Turney, "Second-Generation Architecture", Edited by James M. Reeve, Readings&Issues in Cost Management, South-western College Publishing,.156.

Şekilden de çıkarılabileceği üzere FTY, müşteri tarafından elde edilen değeri artırmak, iş sürecini yeniden tasarlamak, şirket karını artırmak, fonksiyonel iş alanlarındaki verimlilik gelişim fırsatlarını tanımlayarak faaliyet performansını

<sup>6</sup> Tom Pryor; "True Cost", *Materials Management in Health Care*, Nov98, Vol.7, Issue 11, s.47-51'den Kısmen Alınmıştır.

<sup>7</sup> Peter B.B. Turney And Alan J. Stratton; "Using ABC To Support Continuous Improvement", *Management Accounting*, September 1999, s.47.

geliştirmek, (değer yaratmayan) israfa neden olan faktörleri tanımlamak, değer yaratan faaliyetleri (iyi yapılmakta olan faaliyetleri) ölçmek ve değer yaratmayan faaliyetleri (gereksiz) belirlemek için faaliyet tabanlı maliyetleme metodolojisinden elde ettiği bilgiyi kullanmaktadır.<sup>8</sup> Her ikisi arasındaki karşılıklı ilişkiyi ortaya koyan bu tespit, ilişkiyi daha iyi anlayabilmek için ayrıntılı bir bakışı gerektirmektedir.

## 2.2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

1970'lerin ortalarından itibaren gerek işletmelerde gerekse de rekabet ortamında meydana gelen gelişmeler geleneksel hacim esaslı maliyet yönetim sistemlerinin öneminin azalmasına ve birçok eleştiriye maruz kalmasına yol açmıştır.<sup>9</sup> Bu koşullar altında faaliyet tabanlı maliyetleme kavramı ilk olarak 1988'de Robin Cooper tarafından yazılan bir makaleyle farklı bir mamul maliyetleme yaklaşımı olarak dile getirilmiştir.<sup>10</sup> Cooper ve Kaplan, 1920'li yıllardan 1980'li yıllara kadar süregelen koşullar göz önüne alınarak oluşturulan geleneksel maliyet muhasebe sisteminin varsayımlarının yeni üretim ortamlarında doğru, sağlıklı ve zamanında bilgi sunmadığını ifade etmektedirler. İşte tam bu noktada Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM), genel üretim giderlerinin üretim maliyetine yüklenmesinde faaliyetlerin esas alınması gerektiğini vurgulayan ve geleneksel yöntemlerden farklı olarak; mamullerin kaynakları değil mamullerin faaliyetleri, faaliyetlerin de kaynakları tükettiği varsayımı üzerine oluşturulmuş bir sistem olarak önerilmiştir.<sup>11</sup>

FTM sisteminin geleneksel maliyetleme sistemine göre karşılaştırmalı bir üstünlüğü söz konusudur.<sup>12</sup> Bu üstünlük maliyet dağıtım süreci aşamalarında daha net görülür. FTM sistemi maliyetleri her bir faaliyet üzerinde takip ederken, geleneksel

---

<sup>8</sup> Douglass Cagwin And Marinus J. Bouwman; "The Association Between Activity-Based Costing And Improvement In Financial Performance", *Management Accounting Research*, 2002, 13, S.1-3'den kısmen Alınmıştır.

<sup>9</sup> Robert S. Kaplan; "The Evolution Of Management Accounting", *The Accounting Review*, Cilt: LIX (3), s.390.

<sup>10</sup> Robin Cooper; "The Rise Of Activity Based Costing – Part One: What Is On Activity Based Cost System" *Journal Of Cost Management*, Summer 1988

<sup>11</sup> Robin Cooper, Robert S. Kaplan, *The Design of Cost Management Systems*, Prentice Hill Inc. New Jersey, 1991, s.269

<sup>12</sup> Birendra Mishra And Igor Vaysman; "Cost-System Choice And Incentives- Traditional vs. Activity Based Management", *Journal Of Accounting Research*, Vol.39, No.3, December 2001,s.620.

maliyet sistemi bunu departman ya da atölye gibi işletme birimleri üzerinden izlemeye çalışmaktadır. İkinci aşamada ise FTM sistemi çeşitli maliyet havuzlarına yönelik çok sayıda nedensellik ilişkisi ve yararlanma derecesine uygun olarak çeşitli dağıtım anahtarları kullanarak mamul ve hizmet maliyetlerini tespit ederken, geleneksel sistem, havuzlarında biriken maliyetleri tek bir dağıtım anahtarını kullanarak mamul veya hizmet maliyetlerini tespit etmektedir.<sup>13</sup>

FTM'nin önerilme gerekçesi doğrultusunda sağladığı faydalar genel olarak; işletme harcamalarının bir modeli değil de, organizasyon kaynaklarının nasıl tüketildiğini gösteren bir model olması ve bu hüviyetiyle yönetime daha doğru ve zamanında maliyet bilgisi sunması<sup>14</sup> ve yine, sistemin rekabet avantajlarıyla, güçlü ve zayıf noktalarının anlaşılmasını ve buna bağlı olarak daha etkin yönetilmesini sağlaması şeklinde sıralanabilir.

### **2.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramı ve İlkeler**

FTM'nin ne olduğuna dair verilen yanıtlar ve bu yanıtlara bağlı olarak geliştirilebilecek tanımlar genel olarak iki başlık altında toplanabilir. Bunlardan biri, FTM'nin bir yönetim bilgilendirme sistemi olduğu, diğeri de bir maliyet dağıtım yöntemi olduğudur. Birinci durumda işletmenin faaliyetleri, kaynakları, maliyet objeleri, maliyet taşıyıcıları ve performans ölçümleri hakkında yöneticilere önemli bilgiler sunan ve haliyle adeta bir veri tabanı niteliğinde olan FTM, ikinci durumda ise endirekt kaynakların maliyet objelerine ussal olarak dağıtımında ve işletmenin gelişmesine yardımcı olacak verileri sunan bir yöntemdir.

Bilgi sağlayıcı bir sistem olarak görülen FTM, uluslar arası bilgisayar destekli üretim konsorsiyumu olan Computer Aided Manufacturing-International(CAM-I) tarafından işletmenin önemli faaliyetleriyle ilgili finansal ve operasyonel performans

---

<sup>13</sup> Nancy M. Brunton; "Evaluation Of Overhead Allocations", *Management Accounting*, July-1988, s.23.

<sup>14</sup> Alice Grene; "Getting Value Out of Performance Management", *Manufacturing Systems*, Wheaton, Sep. 1998.

bilgilerinin toplanması olarak tanımlanmaktadır.<sup>15</sup> Yine bir başka şekilde de olsa, belirttiğimiz bakış açısı doğrultusunda FTM, bir işletmede meydana gelen değişik faaliyetleri tanımlayan ve bu faaliyetlerin temelini oluşturan maliyetleri bir araya getiren bir muhasebe bilgi sistemi olarak değerlendirilmektedir.<sup>16</sup>

Diğer yandan faaliyetlerin kaynaklarını, maliyet objelerinin performanslarını ve maliyetlerini ölçen bir yöntem<sup>17</sup> olarak nitelendirilen FTM'nin bu yönüyle genel olarak maliyet ve performans ölçüleri olmak üzere iki önemli unsura sahip olduğu ileri sürülmektedir. Yine bu doğrultuda olmak üzere Forrest FTM'yi, bir işletmenin faaliyetlerinin, süreçlerinin, hizmetlerinin ve mamullerinin anlaşılmasını sağlayan bir metodoloji olarak görmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde FTM'nin;

- İşe neyin neden olduğu,
- İşin ne zaman tamamlanacağı,
- İşin nereden geldiği ve nereye gittiğini,
- İşin nasıl yapıldığını,
- İşin ne için yapıldığının yönetim tarafından anlaşılmasını sağlayan bir yapı

ve metodoloji sunduğu görülür.<sup>18</sup> Bu durum FTM'nin finansal bir araç olmasının yanında aynı zamanda bir yönetim aracı özelliğini de göz önüne sermektedir.

Horngern ve Sunden ise FTM'yi indirekt giderlerini başta organizasyonun her bir faaliyet merkezleri içinde toplayan ve daha sonra bu faaliyet merkezlerindeki maliyetleri faaliyetlere neden olan maliyet objelerine yükleyen bir sistem olarak

---

<sup>15</sup> James P. Borden "Review Of Literature On Activity Based Costing.", Editor, Barry J. Brinker, **Emerging Practices In Cost Management**, s.27

<sup>16</sup> Cecily A. Rainborn, Jesse T. Barfield And Micheal R. Kinney, **Managerial Accounting**, West Publishing Company, Minneapolis, 1993, s.154.

<sup>17</sup> Steve Player And David Keys, Steve Player And David Keys; "Getting Off To The Right Start: Pitfalls No. 1 To 10" Edited By Steve Player And David Keys, **Activity Based Management Arthur Andersen's Lessons From The ABM Battlefield**, Second Edition, John Wiley& Sons Inc., New York, 1999, s. 3-4.

<sup>18</sup> Edward Forrest, **Activity Based Management A Comprehensive Implementation Guide**, McGraw-Hill, New York, 1995, s.306-307.



tanımlamaktadır.<sup>19</sup> Burada önemli olan husus kaynak, faaliyet ve maliyet objeleri arasında faaliyet ve maliyet etkenlerinin nedensellik bağlantılarının kuvvetli olmasıdır.<sup>20</sup>

Yukarıda sıralanan tanımlar doğrultusunda FTM'nin temel birkaç ilkesi şöyle sıralanabilir.<sup>21</sup>

- Faaliyetler kaynakları tüketmektedir. O halde bir faaliyet ne kadar fazla yapılırsa, söz konusu faaliyet tarafından o kadar fazla kaynak tüketilecektir.
- Her faaliyetin bir nedeni vardır. Bütün faaliyetler, gerek iç gerekse de dış bir sebep veya nedene dayalı olarak gerçekleştirilirler.
- Müşteriler, mamuller veya kanallar farklı faaliyet düzeylerine neden olurlar. Standart ve tam maliyet gibi geleneksel maliyetleme metotları, mamullere, müşterilere veya dağıtım kanallarına direkt esasa göre dağıtılır. Bu metodlar, kaynakların aslında sadece mamuller, müşteriler ve kanallar tarafından değil, aynı zamanda faaliyetlerce tüketildiklerini göz ardı etmektedirler. FTM, maliyetleri faaliyetlerin tüketim oranına göre müşterilere, kanallara ve mamullere dağıtır.

### 2.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Faydaları

Aslında FTM'nin ilkelerini dikkate aldığımızda işletme yönetimi açısından sağlayacağı faydaları görebilmek zor olmamaktadır. Zira bu ilkelere sahip olan FTM'nin en genel faydası yapılan tüm faaliyetleri ve bunlara ilişkin maliyet bilgilerini sunabilmesidir. Böylece işletme yöneticileri sağlıklı ve güvenilir yargılara varabilecekler ve bu doğrultuda etkin kararlar alabileceklerdir. İşte bu noktada bir diğer önemli husus da, verilen kararların da işletmeye yüklediği ilave bir maliyetinin olacağıdır. FTM zamanın ve maddi kayıpların bedelinin çok yüksek olduğu rekabet ortamında isabetli karar vermenin kolaylaştırıcı zeminlerini hazırlayıcı yönüyle göze

<sup>19</sup> Charles T. Hongren And Gray L. Sunden, *Introduction To Management Accounting*, Ninth Edition, Prentice-Hall, New Jersey, 1993, s.116.

<sup>20</sup> Jian Qiao Hong; "Improving Production Decisions: A Case For Activity-Based Costing", *Journal Of Cost Management*, January/February-2000, s.31.

<sup>21</sup> Armstrong Laing Group; "Introduction ABC", 2001, [www.armstronglaing.com](http://www.armstronglaing.com)

çarpmaktadır. Zira yanlış kararlar müşteri kayıplarına ve dolayısıyla hissedar değer kayıplarına yol açmaktadır.

Bu nedenle FTM işletmeleri stratejik kararlar almaya sevk etmektedir. Örnek vermek gerekirse bunlar daha karlı mamul karması, faaliyet ve süreçlerin verimliliği, maliyet düşürme, performans değerlendirme, değer yaratmayan faaliyetleri elimine etme ve sürekli gelişim stratejileri gibi kararlardır.<sup>22</sup>

Buna göre FTM'nin faydalarını ayrıntılı biçimde aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.<sup>23</sup>

- FTM endirekt bir kalemi direkt olarak bu kalemi talep eden maliyet objesine yüklemesiyle daha doğru mamul ve hizmet maliyetlerinin belirlenmesi ve bu maliyetlerin izlenebilmesini sağlar.
- FTM sisteminden elde edilen veriler sayesinde mamul ve müşteri karlarının daha doğru hesaplanmasını ve değerlendirilmesini sağlar.
- İşletmenin değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri azaltmaya ve elimine etmeye yönelik maliyet düşürme çalışmalarını destekler.
- Etkin ve verimli veri sunumu nedeniyle yapım ya da alım kararlarının daha sağlıklı alınmasına yardımcı olur.
- FTM, pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinin maliyetleriyle ilgili ayrıntılı veriler sunmak suretiyle pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinin daha etkin yönetilmesine yardımcı olur.
- Üzerinde durulması gereken mamullerin, müşterilerin ya da kanalların stratejik analizini sağlar.
- Müşterilerin işletme tarafından sunulan mal veya hizmetin maliyetleri hakkında bilgilenmesini sağlayarak, işletmelerin maliyet azaltım çabalarını destekler.

---

<sup>22</sup> William Ratch; "Activity- Based Costing in Service Industries", **Journal Of Cost Management**, Summer-1190, s.4-15.

Robin Cooper And Regine Slagmulder; "Strategic Cost Management", **Management Accounting**, February-1999, s.20.

<sup>23</sup> Steve Player And David Keys; "Getting Off To The Right Start: Pitfalls No.1 To 10", **Activity Based Management Arthur Andersen's Lessons From The ABM Battlefield**, s.4'ten Kısımın Yararlanılmıştır.

- Hedef maliyetlemeye yönelik temel bir girdi olarak hizmet eder.
- Sürekli gelişimi sağlamak amacıyla hem finansal hem de finansal olmayan performans ölçülerini sunar.
- Değişik hizmet düzeylerinde paylaşılan hizmetler için uygun sorumluluk iletir.

### 2.2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Unsurları

FTM sistemi içerisinde belli başlı kavramlara yüklenen anlamlar, onun işleyişinin çerçevesini çizmektedir. Bu bağlamda “faaliyet”, “faaliyet merkezi”, “maliyetleme temelinde faaliyet seviyeleri” ve “maliyet taşıyıcıları” kavramlarının FTM için taşıdığı anlamları, üzerinde önemle durulması gereken bir konudur.

#### 2.2.3.1. Faaliyet

Faaliyet, bir işletmenin kaynaklarını tüketme yolu olarak tanımlanmaktadır.<sup>24</sup> Bir diğer ifadeyle faaliyetler, işletmenin kaynaklarının nihai mamul veya hizmete dönüşmesi esnasında yapılan eylemlerdir. Söz konusu bu eylemler, her biri uzmanlaşmış gruplar tarafından rutin olarak tekrarlanan görevlerdir.<sup>25</sup>

Faaliyetler kendi içinde değer yaratan ve değer yaratmayan olmak üzere ikiye ayrılır. Değer yaratan faaliyetler, tüketici ihtiyaçlarını tatmin eden mamul veya hizmetler için gerekli ve önemli olan faaliyetlerdir. Yani söz konusu bu faaliyetler, müşteri değeri ve tatminine katkı sağlamaktadırlar. Bu faaliyet tipine örnek olarak; yeni bir otomobilin mühendislik tasarımı, otomobilin boyanması, koltuk veya hava yastığı yerleştirilmesi veya satış sonrası garanti ve hizmetler gibi faaliyetler verilebilir.

İşletme yönetimi işletme faaliyetlerini geliştirmek için, gereksiz veya verimsiz faaliyetleri araştırmalı, bu faaliyetlere yönelik dağıtım anahtarlarını belirlemeli ve bu dağıtım anahtarlarının düzeyini azaltmalı veya onları tamamıyla yok etmelidir. Bu

<sup>24</sup> John L. Daly, *Pricing For Profitability*, John Wiley&Sons, Inc, New York, 2002, s.116.

<sup>25</sup> Jerold L. Zimmerman, *Accounting For Decision Making And Control*, Second Edition, Mcgraw-Hill Company.,1997, s. 511.

bağlamda işletmeler için faaliyet analizinin en önemli yanı, değer yaratan ve yaratmayan faaliyetleri tanımlamayı gerektirmesidir.

Değer yaratmayan faaliyetler, mamul veya hizmetin pazar değerini yükseltmeyen, yani müşteriye değer yaratmayan faaliyetlerdir. Bu faaliyetler ya 1) gereksiz ve vazgeçilebilir ya da 2) gerekli ancak yetersiz ve geliştirilebilir işlemlerdir. Değer yaratmayan maliyetler ise, mamul kalitesi, performansı veya algılanan değeri kötüleşmeksizin elimine edilebilen faaliyetlerin maliyetlerinden kaynaklanır. Örneğin makine hazırlık, bakım-tamir, malzeme tedariki, stok kontrol, malzeme aktarma, temizlik vb. gibi.

### **2.2.3.2. Faaliyet Merkezi**

Maliyet muhasebesi terminolojisinde, bir araya getirilen gruplandırılmış maliyetlerin toplandığı alanlar, faaliyet merkezi, maliyet merkezi, sorumluluk merkezleri, maliyet havuzu ve gider yerleri olarak adlandırılırlar. Faaliyet merkezi, birbirine benzer işlerin ekonomik olarak gruplandırılmasıyla maliyetlerin toplandığı yerdir. Burada önemli olan husus, faaliyet merkezinin tek bir maliyet dağıtım anahtarıyla temsil edilmesidir.<sup>26</sup>

Yukarıdaki tanımdan da anlaşıldığı gibi faaliyet merkezleri esnek bir yapıya sahiptir. Yani bir faaliyet merkezi tek bir faaliyeti kapsayabileceği gibi birbirine benzer birden fazla faaliyeti de kapsayabilmektedir. Bu husus işletme yöneticilerinin faaliyet maliyetleri hakkında bilgi sağlama ve işletme faaliyetlerini kontrol ve organize etme ihtiyaçları ölçüsünde detaylandırılır.

### **2.2.3.3. Maliyet Temelinde Faaliyet Seviyeleri**

Faaliyet tabanlı sistemin tasarlanması esnasında işletmedeki bütün faaliyetlerin ve faaliyet çeşitlerinin analiz edilmesi gereklidir. Bu amaçla işletmede yapılan bütün faaliyetler ve bu faaliyetler içindeki eylemler teker teker incelenerek, yapılmalarına neden olan maliyet etkenleri belirlenir. Maliyet etkenlerinin neler olduğunun

---

<sup>26</sup> Jill Hart And Clive Wilson, *Management Accounting Principles And Applications*, Second Edition, Prentice Hall, Sydney, 1996, s.629.

belirlendiği andan itibaren Cooper tarafından sınıflandırılan bu dört faaliyet seviyesinden birinin kapsamı içerisine alınır.<sup>27</sup>

Aşağıda gruplandırılan faaliyetlerden ilk üçü, faaliyet seviyeleri ile üretilen maliyet objeleri arasında nedensellik ilişkisi ortaya çıkartılabileceğinden dolayı maliyet objelerine doğrudan yüklenebilmektedir. Ancak tesis seviyesindeki faaliyetler için bunu söylemek mümkün değildir. Bu grup ya dönem gideri olarak kabul edilir ya da isteğe bağlı dağıtım anahtarlarına göre maliyet objelerine yüklenir. Bu faaliyet seviyeleri,<sup>28</sup>

- **Birim Seviyesinde Faaliyetler:** Üretilen her birimin üretilmesi esnasında en az bir defa yerine getirilen faaliyetlerdir. Örneğin, yüzeyin makine ile işlenmesi, metal parçasına delik açılması vb faaliyetler her üretilen birim için yapılması gerekir. Bu kategorideki giderler, direkt madde ve malzeme, direkt işçilik, makine işleme maliyeti, direkt enerji maliyeti ve makine amortismanı gibi benzer kalemleri içerir. Bu tür giderler üretilen birimlere direkt olarak yüklenebildiğinden, dağıtım esnasında genel olarak herhangi bir problemle karşılaşmaz. Bu nedenle geleneksel sistemdeki tipik dağıtım anahtarları olan, direkt işçilik saati, direkt işçilik maliyet yüzdesi, makine saati, işlenen birim sayısı, montaj yapılan birim sayısı veya üretilen mamul sayısı ile direkt ilintili olan maliyet etkenleri bu düzeyde kullanılabilir.

- **Parti Seviyesinde Faaliyetler:** Her mamul partisinin üretilmesi esnasında yapılan faaliyetlerdir. Bu nedenle parti seviyesindeki faaliyetlerin maliyetleri parti sayısı ile doğru orantılı artar, ancak her parti içerisindeki birimlerin tümü için sabittir. Dolayısıyla bir parti içerisinde 500 birim de üretilse 5.000 birim de üretilse aynı faaliyetlerin yapılması gerekmektedir. Parti seviyesindeki faaliyetlerin ayrı olarak ele alınması mamul maliyetlemenin doğruluğunu ve güvenilirliğini artırır. Yani her partinin maliyeti yalnızca parti içerisinde yer alan üretilen birimlere yüklenmelidir. Böylece büyük partiler halinde üretilen mamullere birim başına daha düşük maliyet yüklenirken, küçük partiler halinde üretilen mamullere daha yüksek maliyet yüklenir.

<sup>27</sup> Robin Cooper, a.g.e., s.

<sup>28</sup> Robin Cooper; "Activity Based Costing For Improved Product Costing", Edited By James M. Reeve, **Readings & Issues In Cost Management**, South- Western College Publishing, S.104-105.

Colin Drury, **Management & Cost Accounting**, s.345-346

Garrison And Noreen, **Managerial Accounting**, Ninth Edition, McGraw-Hill, Boston, 2000, s. 328-329.

Oysa ki geleneksel maliyet sisteminde bu tür giderler sabit maliyet olarak ele alınmaktaydı. Bu faaliyet düzeyine örnek olarak, makinenin hazırlanması, temizliği, malzeme aktarma, kalite kontrol, satın alma kontrolü ve depolanması, satın alma siparişi gibi faaliyetler verilebilir.

- **Mamul Seviyesinde Faaliyetler:** Her bir mamul tipinin üretimini ve satışını desteklemek amacıyla yapılan faaliyetlerdir. Bu faaliyetler, belli mamuller için sunulan teknik destek, yeni mamul tasarımı, süreç gelişimi için yapılan mühendislik faaliyetleri, özel test etme programlarının geliştirilmesi vb. gibi faaliyetlerdir. Bu tür faaliyetlerin maliyetleri her mamul türü ile ayrı ayrı ilişkilendirilir. Bu faaliyetlerin maliyeti parti ve üretilen birim sayısından bağımsız olarak ele alınır, üretim hattı üzerindeki mamul çeşidinin üretim miktarına bölünerek söz konusu mamule dahil edilir.

- **Tesis Seviyesindeki Faaliyetler:** Bir işletmenin genel üretim sürecini destekleyen ve devam ettiren faaliyetlerdir. Genellikle bu faaliyetlerin giderleri yukarıda sıralanan ve üç gruba da girmeyen ortak giderler ya da işletmenin yönetsel faaliyetleriyle ilgili giderleridir. Örneğin, tesis kira gideri, tesisin amortisman gideri, yer altı yerüstü düzenleme giderleri, güvenlik giderleri, elektrik-su giderleri, yönetici ücretler, yönetim ve pazarlama faaliyetlerinde çalışanların ücret ve ek ödemeleri bu gruba dahil edilebilen giderlerdir.

Bu faaliyetlerin tamamı tüm işletmeyle ilintili olduğu için dağıtımı oldukça güçtür. Bu nedenle bu faaliyetlere ait giderler, ya dönem gideri olarak kabul edilir ya da keyfi dağıtım anahtarıyla maliyet objelerine yüklenir. Birinci uygulamanın kabul görmesi durumunda, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uymak için finansal tabloların hazırlanmasında tam maliyetleme yöntemi kullanılır. Diğer uygulamanın kabul görmesi durumunda ise, eşleşmeyen faaliyet taşıyıcılarının kullanılmasından dolayı yanlış mamul maliyetlemesi söz konusu olacaktır. Bu nedenle tesis seviyesindeki faaliyetler, yöntemin olumsuz bir yönü olarak nitelendirilmekte ve bu açıdan mükemmel bir yöntem olmadığı vurgulanmaktadır. Ancak yöntem geleneksel sistemden çok daha ayrıntılı, sağlıklı ve güvenilir bilgi sunmaktadır.







faaliyetler, yukarıda sıralanan dört kategoriden birinin içerisinde yer alır. Bu faaliyetler, faaliyet tüketimi ve maliyetler arasında neden-sonuç ilişkisini yansıtan maliyet taşıyıcıları kullanılarak, ilk üç kategori ile aralarında ilişki kurularak mamullere yüklenir.<sup>30</sup> Böylece üretim süreci esnasında ortaya çıkan maliyetler ile faaliyetler arasındaki ilişkiyi en iyi temsil eden taşıyıcılar kullanılır.

Aşağıdaki tabloda daha önceki konunuzda açıkladığımız dört faaliyet seviyesi ve bu seviyelerin her biri için kullanılan birkaç maliyet taşıyıcısı yer almaktadır.<sup>31</sup>

Faaliyet Sınıflandırılması	Faaliyetler	Faaliyet Taşıyıcıları
Tesis seviyesinde Faaliyetler ↓ ↓ ↓	<ul style="list-style-type: none"> <li>Fabrika yönetimi</li> <li>Muhasebe ve personel</li> <li>Temizlik, aydınlatma</li> <li>Kira, amortisman</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Yüzölçümü</li> <li>İşçi sayısı</li> </ul>
Mamul seviyesinde faaliyetler ↓ ↓ ↓	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mamul dizaynı</li> <li>Kısım yönetimi</li> <li>Mühendislik</li> <li>Mamul siparişinin izlenmesi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mamul sayısı</li> <li>Parça sayısı</li> <li>Sipariş değişim sayısı</li> </ul>
Parti seviyesinde faaliyetler ↓ ↓ ↓	<ul style="list-style-type: none"> <li>Makinenin hazırlanması</li> <li>İlk denetim</li> <li>Satın alma emri</li> <li>Malzeme yönetimi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Hazırlık süresi, sayısı</li> <li>Kontrol süresi</li> <li>Sipariş sayısı</li> <li>Malzeme hareket sayısı</li> </ul>
Birim seviyesinde faaliyetler ↓ ↓ ↓	<ul style="list-style-type: none"> <li>Gözetim</li> <li>Enerji</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>üretim miktarı</li> <li>direkt işçilik saati</li> <li>makine saati</li> </ul>

*Tablo 2.1. Faaliyetlerin Sınıflandırılması ve Faaliyet Taşıyıcıları*

<sup>30</sup> Pierre Mevellec; "Cost System Desing Parameters: A Comparative Study", <http://www.bettermanagement.com/>

<sup>31</sup> Robert S. Kaplan, *Management Accounting*, Prentice-Hall Inc., 1995, New Jersey, s.104.

#### 2.2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Uygulama Süreci

Yukarıda da vurguladığımız gibi bir çok işletme 1980’li yılların başından itibaren, daha yüksek kalitede ve daha düşük maliyetle mamul üretebilmek, bunun yanı sıra müşteri taleplerine zamanında cevap verebilmek için gerek üretim sistemlerini gerekse de maliyet sistemlerini yeniden oluşturma çabası içerisine girmiştir. Bu amaçla geliştirilen yöntemin uygulama aşamaları literatürde aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

Hansen ve Mowen FTM sistemi uygulama sürecini, altı önemli adım şeklinde ortaya koymaktadır.<sup>32</sup>

- Faaliyetleri ve temel özellikleri tanımlama ve sınıflama,
- Kaynak maliyetlerini faaliyetlere dağıtma,
- İkincil faaliyetlerin maliyetlerini temel faaliyetlere dağıtma,
- Maliyet objelerini tanımlama ve spesifik maliyet objeleri tarafından tüketilen her bir faaliyetin miktarını saptama,
- Temel faaliyet oranlarını hesaplama,
- Faaliyet maliyetlerini maliyet objelerine dağıtma.

Drury’e göre ise FTM sisteminin uygulanması dört aşamadan oluşmaktadır. Bunlar sırasıyla,<sup>33</sup>

- Organizasyonda yer alan önemli faaliyetlerin tanımlanması,
- Her bir faaliyetin maliyetlerinin maliyet havuzlarına/maliyet merkezlerine dağıtılması,
- Her bir önemli faaliyete yönelik maliyet dağıtım anahtarlarının tespit edilmesi,
- Faaliyetler için mamullerin taleplerine göre faaliyet maliyetlerinin mamullere dağıtılması.

<sup>32</sup> Don R. Hansen- Maryonne M.Mowen, a.g.e.,s. 446.

<sup>33</sup> Colin Drury, a.g.e., s.342.

Brinker ise FTM sürecinin uygulanmasının beş aşamadan oluştuğunu ileri sürmektedir. Bunlar;<sup>34</sup>

- Eylemleri faaliyetlerde toplamak,
- Faaliyetlerin maliyetini raporlamak,
- Faaliyet merkezlerini tanımlamak,
- Birinci aşama maliyet taşıyıcılarını tespit etmek,
- İkinci aşama maliyet taşıyıcılarını tespit etmek.

FTM sistemi uygulayıcıları bu süreci aşağıdaki gibi sıralamaktadırlar.<sup>35</sup>

- Çıktıları üretmek için yapılan faaliyetleri tanımlama,
- Bu faaliyetler için organizasyonel kaynak kullanım haritası geliştirme,
- Üretilen çıktıları tanımlama ve
- Faaliyet maliyet dağıtım anahtarları vasıtasıyla faaliyet maliyetlerini çıktılarla bağlantılandırmak.

Bir FTM sistem tasarımı ve uygulaması esnasında kaç tane faaliyet merkezi ve maliyet havuzu olacağına ve bunun yanı sıra hangi faaliyet ya da maliyet taşıyıcılarının kullanılacağına ilişkin kesin bir yanıt yoktur. Ancak bir FTM sistemi uygulamasındaki karmaşıklık, işletmenin mamul karmasına, mamul karma çeşitliliğine, faaliyet ve maliyet etkenleri hakkında bilgi elde etme kolaylığına ve yöneticilerin maliyet sisteminden beklentilerine bağlı olarak meydana gelmektedir.

İşletmede tek bir uygulama (yönetim amacı) hakim ise, yalnızca birkaç maliyet dağıtım anahtarı bu amaç için yeterli olabilecektir.<sup>36</sup> Ancak tasarım amaçları daha kompleks ise, çok sayıda dağıtım anahtarı gerekebilecektir. Bu nedenle her işletme kendi yapısına uygun, ne çok basit ne de çok karmaşık olan ancak yeteri kadar ayrıntıya inebilen bir sistemi oluşturması gerekmektedir.

<sup>34</sup> Robin Cooper; "Elements of Activity Based Costing", Edited by Barry J. Brinker, **Emerging Practices in Cost Management**, Warren, Gorham& Lamont, Boston, 1990, s.13.

<sup>35</sup> Robin Cooper, Robert S. Kaplan, Lawrence S. Maisel, Eileen Mosrissey, Ronald M. Oehm, **Implementing Activity Based Cost Management Moving From Analysis to Action**, Institute of Management Accounting, Irwin, 1992, s.12.

<sup>36</sup> Robin Cooper, a.g.e., s.132.

Şekil 1.1’de maliyet dağıtım sürecinin iki aşamadan oluştuğunu ifade etmiştik. Söz konusu bu aşamalar aşağıda kısaca incelenecektir.

#### **2.2.4.1. Birinci Aşama İle İlgili İşlemler**

FTM sisteminin ilk aşaması; maliyete neden olan faaliyetlerin neler olduğunun tespit edilmesi ve bu faaliyetlerin maliyetlerinin faaliyet dağıtım anahtarları vasıtasıyla hesaplanmasıdır.

##### **2.2.4.1.1. Faaliyetlerin Tanımlanması**

Üzerinde durdukları ortak nokta faaliyetler olan FTM ve FTY açısından neyin faaliyet olarak değerlendirildiği ve tanımlandığı önemlidir. Zira bir FTM sistemi tasarlanırken faaliyetlerin belirlenmesi aynı zamanda o işletmede yapılan faaliyetlerin tanımlanmasını ifade etmektedir.

FTM’nin ilk aşaması; siparişin alınmasından nihai mamul veya hizmetin müşteriye sunum aşamasına kadar üretim veya hizmet sürecinin her bir aşamasında yapılan bütün eylemleri doğru ve ayrıntılı olarak tanımlama ve sınıflama gibi işlemleri kapsamaktadır. Diğer bir deyişle bu ilk aşama işletmedeki faaliyetlerin belirli bir sistem dahilinde analiz edilerek tanımlanmasıdır.

İşletmedeki faaliyetlerin tanımlanmasında iki tür yaklaşım kullanılabilir. Bunlardan ilki; iş akış şeması ve yerleşim planının incelenmesi suretiyle faaliyetlerin tespit ve tanımlanmasıdır.<sup>37</sup> Bu yaklaşım, doğal olarak çalışanların tamamını kapsayan röportaj, anket ve gözlem gibi araçların kullanılmasını gerektirmektedir.<sup>38</sup> Söz konusu araçlarla yapılan inceleme ile elde edilen ilk sonuçlarda birçok detaylı görev muhtemelen tanımlanacaktır, fakat daha ileri safhalarda yapılacak görüşmelerden sonra, işletmenin temel faaliyetleri daha net ortaya çıkacaktır.

Faaliyetlerin tespitinin bir diğer yolu ise organizasyon şemasıdır. İşletme organizasyon şemasından faydalanarak her bölümün kendi içindeki faaliyetlerini

<sup>37</sup> Michael Senyshen; “ABM: The Next Step- Part-I”, [www.ifac.org](http://www.ifac.org), s.5.

<sup>38</sup> Norm Raffish and Peter B. Turney; “ Glossary of Activity-Based Management”, *Journal of Cost Management*, issue 3, Fall 1991, s.55.

belirleyebilmektedir. Örneğin bu bağlamda bir işletmenin üretim departmanı ele alındığında, organizasyon şeması takip edilmek suretiyle bu departmanın kendi içerisinde, malzeme aktarma, üretim, montaj ve kalite kontrol olmak üzere bir dizi faaliyet içerdiği görülebilecektir. Yine şema takip edilerek bu bir dizi faaliyetin, daha sonra, istenen detaya ulaşıncaya kadar, alt faaliyetlere ayrılabilmesi mümkün olabilmektedir.

#### **2.2.4.1.2. Faaliyet Taşıyıcılarının Tespiti**

FTM sisteminde faaliyetler tanımlandıktan sonra ikinci adım kaynak maliyetlerinin faaliyetlere yüklenmesinde kullanılan etkenlerin belirlenmesidir. Faaliyet taşıyıcısı, bir faaliyetin maliyetinde değişime neden olan herhangi bir faktördür. Bu temel nedeni gösterebilen ve faaliyetin toplam maliyetini artıran herhangi bir nedensel faktörü içeren dağıtım anahtarlarının kullanımı yönetime en yararlı bilgiyi sunmada önemlidir.<sup>39</sup> Zira gerçek mamul maliyetinin hesaplanması için tüketilen kaynaklarla faaliyetler arasında bir nedensellik ilişkisinin kurulması gerekmektedir.<sup>40</sup>

FTM sisteminde uygun bir dağıtım anahtarının seçilmesinde göz önünde bulundurulması gereken birkaç husus vardır. Seçilen dağıtım anahtarı, ilk olarak her bir faaliyet-maliyet havuzundaki maliyetleri iyi bir şekilde açıklayabilmeli ve de anlaşılmasını sağlamalıdır. İkinci olarak kolay ve ekonomik bir şekilde ölçülmelidir. Üçüncü olarak, mevcut kaynaklardan elde edilebilir olmalıdır. Nihai olarak da kaynaklar ve faaliyetler arasında nedensellik ilişkisi olmalıdır.<sup>41</sup> Ancak kaynaklar birçok faaliyet tarafından paylaşılıyor ve kaynak kullanımında ölçümün pratik fakat çok maliyetli olması söz konusuysa veya kaynak maliyet tutarları önemsiz derecede düşük ise, direkt olarak bu tür maliyetler mamul maliyetine yüklenebilecektir.<sup>42</sup>

---

<sup>39</sup> Armstrong Laing Group; "Activity Based Costing Implementation Issues", [www.armstronglaing.com](http://www.armstronglaing.com)

<sup>40</sup> John A. Miller; "Designing And Implementing A New Cost Management System", *Journal Of Cost Management*, Sayı:4, Winter 1992, s.13.

<sup>41</sup> John Mckenzie; "Activity- Based Costing For Beginners", *Management Accounting*, March 1999, s.56.

<sup>42</sup> Nurten Erdoğan, *Faaliyete Dayalı Maliyetleme*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:867, Eskişehir, 1995, s.75-78.

Faaliyet taşıyıcıları seçilirken, mümkün olduğu kadar kaynaklar faaliyetlere doğrudan izlenmeli ve her bir faaliyet-maliyet havuzunu temsil eden faaliyet taşıyıcı sayısı çoğaltılmalı ve söz konusu kaynak-faaliyet arasındaki nedenselliği en iyi açıklayan taşıyıcıları seçilmelidir.

#### **2.2.4.1.3. Kaynak Maliyetlerinin Faaliyet Merkezlerine ve Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi**

Her bir mamul veya hizmetin üretilmesi için gerekli faaliyetler ve bu faaliyetlerin nedenini ortaya koyan taşıyıcılar tespit edildikten sonra, sıra kaynak maliyetlerinin faaliyet merkezlerine ve maliyet havuzlarına dağıtılmasına gelir. Bu aşamadaki amaç işletmede yapılan her bir faaliyetin ne kadar kaynak tükettiğini tespit etmektir.<sup>43</sup>

Öncelikle kaynak maliyetiyle ilgili bilgilerin elde edilmesi gerekir. FTM sistem tasarımcısı söz konusu bu bilgileri, defteri kebir hesaplarından öğrenebileceği gibi, endüstri mühendisliği analizlerinden benzer faaliyetler arasındaki ilişkinin tahmininden de elde edebilecektir.<sup>44</sup> Bu bilgiler faaliyetlerin yerine getirilmesinde kullanılan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri hakkındaki bilgilerdir.

FTM sistemi özellikle üretime destek noktasında yer alan indirekt maliyet unsurları üzerinde durmaktadır. Buna ilaveten işletmenin hesaplarından faaliyetlerin yapılmasında kullanılan kaynak maliyetleri hakkında bilgi edinilebilmesine rağmen, mevcut kayıt sistemi, yapılan faaliyetlerin maliyetlerini raporlayamamaktadır.<sup>45</sup> Oysa yeni muhasebe sistemi bu bilgiyi elde etme ve kayıt etmeye gereksinim duymaktadır.

Bilindiği üzere, indirekt giderlerin çoğunun birden fazla faaliyet merkezi ve bu faaliyet merkezleri içindeki havuzlara paylaşılması gerekebilir.<sup>46</sup> Bu amaçla kaynak

<sup>43</sup> Michael Krupnicki And Thomas Tyson; "Using ABC To Determine The Cost Of Servicing Customers", *Management Accounting*, December-1997, s.45.

<sup>44</sup> James Brimson, *Activity Accounting An Activity Based Costing Approach*, John Willey&Sons Inc., New York, 1991, s.129.

<sup>45</sup> Gary Cokins; "If ABC is The Answer, What is The Question?", [www.sas.com](http://www.sas.com)

<sup>46</sup> Michela Arnaboldi And Irvine Lapsley; "Modern Costing Innovations And Legitimation: A Health Care Study", *Abacus*, Vol.40, No.1, 2004, s.14.

maliyetleri faaliyet merkezlerine iki yolla dağıtılır. İlki, kaynak maliyetleri faaliyet merkezlerine doğrudan dağıtılır, diğeri ise, söz konusu kaynak birkaç faaliyette ortak kullanılmasından dolayı uygun faaliyet taşıyıcıları vasıtasıyla faaliyet merkezlerine yüklenir. Burada önemli olan, yöntemin doğruluk derecesini artırmak için mümkün olduğunca keyfi dağıtımdan kaçınılması ve doğrudan yükleme veya uygun taşıyıcılarla yüklemenin tercih edilmesidir.

#### **2.2.4.2. İkinci Aşama İle İlgili İşlemler**

İkinci aşamada faaliyet merkezlerinde biriken kaynak maliyetleri, uygun maliyet taşıyıcılarıyla maliyet objelerine yüklenir. Bu amaçla ilk olarak, maliyet taşıyıcıları tespit edilir ve daha sonra da faaliyet merkezlerindeki kaynak maliyetlerinin maliyet objelerine yüklenmesi söz konusudur.

##### **2.2.4.2.1. Maliyet Taşıyıcılarının Tespiti**

Bir maliyet objesi tarafından tüketilen faaliyet miktarının ölçüsü,<sup>47</sup> ve hatta, maliyet objeleri tarafından faaliyetlere yönelik talep yoğunluğunun ve sıklığının bir çeşit ölçüsü olarak tanımlayabileceğimiz maliyet taşıyıcıları, FTM sistemini geleneksel maliyetleme sisteminden ayıran temel faktördür. Tanımdan da anlaşılacağı üzere maliyet taşıyıcıları, faaliyet merkezlerinde biriken maliyetleri maliyet objelerine dağıtmada kullanılmaktadır.

FTM sisteminin, bir faaliyetle maliyet objesi arasındaki nedenselliği bulmak adına en iyi sonucu alma çabası üzerine odaklanmış bir yöntem<sup>48</sup> olduğu göz önüne alındığında, sistemin başarıya ulaşması için maliyet taşıyıcılarının büyük bir dikkat ve özenle seçilmesi gerektiği unutulmamalıdır. Seçilecek maliyet taşıyıcılarının tespitinde aşağıda sıralanan bir dizi özelliğe dikkat edilmesi gerekmektedir.<sup>49</sup>

---

<sup>47</sup> Carsten Homburg; "A Note On Optimal Cost Driver Selection in ABC", *Management Accounting Research*, 2001,12,197.

<sup>48</sup> John A. Miller; "Designing And Implementing A New Cost Management System", *Journal Of Cost Management*, Sayı:4 , Fall-92, s.37-42.

<sup>49</sup> James Brimson, a.g.e., s.120.



- İdeal bir maliyet taşıyıcısından anlaşılması gereken, ekonomik ve pratik olarak elde edilebilmesidir.
- Maliyet taşıyıcısı ve üretim faktörünün değişimi arasında, direkt bir ilişkinin olması gerekmektedir.
- Maliyet taşıyıcıları direkt ölçüleri genişletmektedir. Yani faaliyet merkezlerinde biriken giderleri maliyet objesine yüklemede, sadece birim seviyesinde dağıtım anahtarları değil, parti ve mamul seviyesindeki dağıtım anahtarlarını da kapsayacak şekilde mümkün olduğu kadar direkt dağıtım ölçüleri kullanılmalıdır.
- Yönetici, faaliyet bilgi kullanıcılarını ve çıktıları belirleyerek, servis içerisinde belli faaliyetlerin kısa ve uzun dönem karlılıklarını tespit edebilir. İstenen çıktıların elde edilmesi, yapılan faaliyetlerin doğru olarak tanımlanmasına bağlıdır.
- Her bir faaliyetin maliyetinin bilinmesi, bütçe ve planlama faaliyetlerine yardımcı olur.

Yukarıda sıralanan özellikler göz önüne alınarak faaliyet merkezleri içinde bulunan maliyet havuzlarına en uygun maliyet taşıyıcısının seçilmesi ve mamul maliyetine yüklenmesi gerekmektedir. Bu nedenle toplam en düşük maliyetle en yüksek faydayı sağlayan maliyet taşıyıcıları özenle seçilmelidir.

Literatürde iki tip maliyet dağıtım anahtarı söz konusudur.<sup>50</sup> İlki, işlem maliyet dağıtım anahtarları olup, bir faaliyetin yapılma sıklığını tespit etmektedir. Diğeri ise, süre dağıtım anahtarlarıdır ve bir faaliyetin yapılmasında gerekli olan süreyi belirlemektedir.

Yeni üretim ortamlarında kullanılan bilgi-işlem sayesinde üretim sürecinin her aşamasında yer alan bu maliyet dağıtım anahtarları hakkında ayrıntılı bilgi elde edilebilmektedir. Böylelikle bu veriler sayesinde, maliyet havuzlarının dağıtımında kullanılacak maliyet taşıyıcılarının süreyi mi? Yoksa, işlemi mi? ölçen taşıyıcılar mı?

<sup>50</sup> Robin cooper, Robert s. Kaplan, Lawrence s. Maisel, Eileen Marrissey And Ronald M. Oehm, **Implementing Activity Based Cost Management**, Institute Of Management Accountants, Irwin, 1992,s. 17.

olduğuna ve buna ilave olarak, faaliyetlerin birim, parti, mamul ve tesis seviyesinde hangi gruba dahil olduğunu şeklindeki sorulara daha net cevaplar alabiliriz.

Bir faaliyet-maliyet havuzundaki maliyetlerin, maliyet objelerine yüklenmesinde birden fazla maliyet taşıyıcısı söz konusu olabilir. Böyle bir durumda korelasyon, regresyon ve diğer istatistik teknikleri kullanılarak ilişki derecesi en yüksek olan maliyet taşıyıcısının seçilmesi gerekir.<sup>51</sup> Buna göre maliyet taşıyıcılarına ilişkin yapılan açıklamalar göz önüne alınmak suretiyle, faaliyet merkezlerinde biriken maliyetlerin maliyet objelerine nasıl yüklendikleri konusu ele alınmalıdır.

#### **2.2.4.2.2. Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Objelerine Yüklenmesi**

Faaliyetlerin maliyetleri belirlendikten daha sonra, bu maliyetler, faaliyetlerin kullanım oranına göre maliyet objelerine yüklenir.<sup>52</sup> Bu nedenle herhangi bir dağıtım yapılmadan önce maliyet objeleri tanımlanmalı ve söz konusu bu maliyet objelerinin tüketim talepleri belirlenmelidir. Bilindiği üzere, maliyet objesinden kasıt, maliyetleri dağıtmada nihai veya son yer olmasıdır.

Geleneksel sistemde nihai veya son yer, sadece mamuller olarak ifade edilirken, FTM sisteminde mamul, hizmet, müşteri, proje ve işletme birimleri olarak ifade edilmektedir. Bu çalışmada maliyet objesi ile ifade edilmek istenen, bir üretim işletmesinde üretilen mamullerdir.

Bu aşamada öncelikle seçilen maliyet taşıyıcısının maliyetleme dönemine ait toplam miktarı belirlenir, daha sonra söz konusu faaliyet merkezinde biriken toplam maliyet, toplam maliyet taşıyıcısına bölünerek yükleme oranı bulunur. Yükleme oranı bulunduktan sonra, her mamulle ilgili maliyet taşıyıcı miktarıyla yükleme oranının çarpılması sonucunda, her mamule yüklenecek faaliyet maliyeti bulunmuş olacaktır.

---

<sup>51</sup> Adel M. Novin; "Applying Overhead: How To Find The Right Bases And Rates", *Management Accounting*, March-1992, s.40-43.

<sup>52</sup> Sindy J. Baxendale And Mahesh Gupta; "Aligning TOC & ABC", *Management Accounting*, April 1998, s.41.

## 2.3. FAALİYET TABANLI YÖNETİM

Temelde dış raporlama gereksinimlerini karşılamak amacıyla tasarlanan geleneksel muhasebe sistemi, işletmenin kar kaynakları, maliyet yapıları ve performans gelişimi<sup>53</sup> hakkında günümüz yönetim ihtiyacına yanıt verememektedir. Zira 1970'li yılların ortalarından itibaren global rekabette ve teknolojiye yaşanan değişimler, işletmelerde finansal ve finansal olmayan bilgilerin kullanımını gittikçe daha büyük önem arz eder duruma getirmiştir. Bu amaçla süratle yararlı stratejik karar alabileceğimiz analitik bilgi sunan ileri bir yönetim aracı uygulamasına gereksinim duyulmaktadır.

İşte tam da bu bağlamda FTY, kar maksimizasyonu sağlayan maliyetleri içeren, operasyonel etkinliği geliştiren ve gelecekteki maliyetleri ve gerekli kaynakları doğru olarak tahmin etme imkanı veren ve bu haliyle geleneksel sistemle eşleştiremeyecek bir finansal zihniyet sunmaktadır.<sup>54</sup> Bu zihniyetten beslenen ve dolayısıyla da gerçek bilgiye dayalı kararlar, performans gelişimine, daha büyük karlılığa ve daha doğru stratejik kararlar alınmasına imkan sağlayabilmektedir.<sup>55</sup>

Böylelikle işletmeler, en yüksek ve en düşük karlı müşteri, mamul ya da hizmetleri tanımlayabilmekte, üretim hacminin değişmesiyle birlikte ortaya çıkan karlılık, kaynak gereksinimleri ve maliyetleri gibi konularda daha doğru tahminler yürütebilmekte ve nihayet kolaylıkla, maliyetlerin temel nedenlerini tanımlayarak, faaliyet ve iş süreçlerinin maliyetlerini izleyebilmektedirler.

### 2.3.1. Faaliyet Tabanlı Yönetim Kavramı

İşletme yönetimi anlayışında yeni bir bakış açısı ya da bir yaklaşım olarak niteleyebileceğimiz FTY in ortaya çıkış nedeni yeni üretim ortamlarıdır. Bu ortamlar nihai kar-zarar durumu gibi sonuca odaklanmak suretiyle maliyetlerin izlenmesi yaklaşımlarını yetersiz bırakan ileri teknoloji ve yüksek rekabetin belirlediği üretim

<sup>53</sup> Gary Cokins; "Are All Of Your Customers Profitable To You?" [www.sas.com](http://www.sas.com)

<sup>54</sup> Mike Green; "Activity Based Management ", [www.sas.com](http://www.sas.com)

<sup>55</sup> Jonathan M. Booth And Bala V. Balachandran; "Using ABM To Identify Value: An Automotive Retailer Case Study", *Journal Of Cost Management*, September/October 1999, s. 4.

ortamlarıdır. Böyle bir bağlamda maliyetler önemlidir ve bu maliyetlerin tespiti, dinamik ve bu haliyle de sürece odaklanan, dolayısıyla da faaliyetleri baz alan bir yönetim yaklaşımıyla birlikte düşünülme durumundadır. Zira işletmelerdeki faaliyetler maliyetleri belirlemekte ve yönlendirmektedir.<sup>56</sup>

FTY faaliyetlere odaklanmaktadır çünkü faaliyetlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesi işletme için, yapılan iş ile bu iş için sarf edilen zaman arasındaki mesafenin, uyumun, dolayısıyla da maliyetin optimal ve de minimum düzeyde sağlanması demektir. Literatürde de takip edildiğinde FTY bir yandan yeni yönetim yaklaşımlarının içerisinde ve hatta onlardan beslenir durumda iken, diğer yandan da geleneksel muhasebe sisteminin yeni üretim ortamlarındaki yetersizliklerini gideren yeni bir maliyet yönetim ve kontrol yaklaşımıdır.

FTY çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır ve aslında her bir tanım onun belli özelliğine işaret etmektedir. Verimlilik, değer yaratma, planlama, kontrol ve karlılık, talebin ve ihtiyaçların karşılanması, alternatif maliyet biçimlerini öngörme, stratejik kararlara ilişkin gelen bilgileri değerlendirme gibi konularda işletme açısından etkinlik sağlayan özelliklere sahip olan FTY' ne ilişkin literatürde bir dizi tanıma rastlamak mümkündür.

FTY, işletmenin daha verimli bir şekilde çalışması için, faaliyetleri esas alan ve bu faaliyetleri yöneten bir süreçtir. FTY, faaliyetleri iş süreci içerisinde takibe aldığından işletmeye yarattıkları maliyetleri de ivedi bir şekilde görebilmektedir. Bu ise aynı zamanda FTY' i daha az maliyet için faaliyetlerin daha etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi yollarını bulmaya yöneltmektedir. Faaliyetlerin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi ise işletmenin verimliliği ile doğru orantılıdır.

FTY'e ilişkin belirtilebilecek bir diğer husus da değer yaratımı kavramıdır. Gerçekten de işletme açısından hem müşterilerine hem de kendi ortaklarına değer sağlayan faaliyetleri gerçekleştirmek çok önemlidir. Zira genel olarak FTY, hem müşteri tarafından elde edilen değeri, hem de bu değeri sunmak kaydıyla kazanılan

---

<sup>56</sup> Gary Cokins; "Project Accounting And ABC/M: Choice Or Blend?", [www.sas.com](http://www.sas.com)

firma karını sürekli olarak arttırmanın bir yolu olarak faaliyetlerin yönetimine odaklanan bir disiplin olarak tanımlanmaktadır.<sup>57</sup>

Değer yaratan ve yaratmayanları tanımlamak için faaliyet ve süreçleri incelemek üzere yöneticileri zorlayan FTY, müşteri değerini arttırırken aynı zamanda işletme karını, dolayısıyla hissedar değer yaratımını da gerçekleştirmektedir. Bu yönüyle FTY değer yaratan faaliyetlerin yönetimi olup, değer yaratmayan unsurları elimine etme ile gecikme ve kusurları azaltmanın bir yoludur.<sup>58</sup>

FTY, işletmenin stratejik amaçlarını gerçekleştirmek için iş süreçleri ve devam eden faaliyetleri planlayan ve kontrol eden süreç tabanlı bir yaklaşımdır.<sup>59</sup> Diğer bir ifadeyle, FTY, uygun bir çıktı üretmek amacıyla en az kaynakla müşteri ve dış gereksinimleri karşılamak için bir organizasyonun faaliyet ve iş süreçlerini yapılandıran ve faaliyet ve iş süreçleri vasıtasıyla bir organizasyonu planlayan ve kontrol eden bir yaklaşımdır. Ayrıca FTY, karlılığın arttırılmasına yönelik olarak işlemsel kontrol ve yönetsel kontrolün gelişiminde kullanılan bir faaliyet analizi olarak nitelenebilecek bir yaklaşımdır.<sup>60</sup>

Bir başka tanımda ise FTY, gereksiz maliyetleri ve süreç gelişimlerini tanımlayabilen bir yöntemdir.<sup>61</sup> Bu bağlamda FTY, çeşitli işletme stratejilerindeki potansiyel maliyet çeşitliliğini belirlemek üzere “ya eğer...” analizi şeklinde ifade edilebilecek yöntem için, değerli bir araçtır. Yöntem, müşteri, pazar bölümleri, mamul hattı veya diğer faktörler vasıtasıyla karlılığı karşılaştırma ve analiz edebilme nedeniyle önemlidir.

---

<sup>57</sup> Ronald J. Lewis, *Activity-Based Costing For Marketing and Manufacturing*, Quorum Boks, Westport, 1993, s.114.

<sup>58</sup> Ray H. Garrison And Eric W. Noreen, *Managerial Accounting*, Ninth Edition, McGraw-Hill, Boston, 2000, S.336.

<sup>59</sup> James Brimson And John Antos, *Activity Based Management*, John Wiley&Sons, Inc., New York, 1994, s.297.

<sup>60</sup> Edward J. Blocher- Kung H. Chen, Thomas W. Lin., *Cost Management A Strategic Emphasis*, McGraw-Hill, Boston, 2002, s. 978.

<sup>61</sup> Tom Pryor; “True Cost”, *Materials Management in Health Care*, Nov. 1998, Vol. 7, Issue 11.

Bir başka tanımda FTY bir organizasyonun süreçlerini geliştirmek için faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi tarafından sunulan bilgiyi kullanan bir yöntemdir.<sup>62</sup> Bu doğrultuda yöntemin, organizasyon faaliyetlerini geliştirmek ve rekabet baskısından korumak için doğru stratejik kararlar alınmasına yardımcı olduğu vurgulanmaktadır.

FTY hem işletmenin şu anki performansını artırma hem de gelecekte gerçekleştirilecek faaliyetlere yönelik olarak işlemsel ve finansal bilgileri birleştirmektedir. Bu haliyle FTY, bir yandan “organizasyonun yatay faaliyet yapısı çerçevesinde oluşturulan kapsamlı bir performans ölçüm sistemi olarak tanımlanırken”<sup>63</sup>, diğer yandan da yöneticilerin işletmenin dünü, bugünü ve gelecekteki faaliyetleriyle ilgili bilgi alınabilecek şekilde düzenlenmiş bir sistem olarak tanımlanmaktadır.<sup>64</sup>

### 2.3.2. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Temelini Oluşturan İlkeler

Teknolojik ilerleme ve uzmanlaşmanın belirleyici olduğu günümüzde, FTY yeni bir kavram olmasına karşın, onu ortaya çıkaran sürece bakıldığında aslında 19 yy.ın sonlarına kadar geri götürülebileceği görülür.<sup>65</sup> Zira FTY’in belirleyici ilkeleri olarak sunacağımız bazı buradaki özelliklerin 19 yy.ın sonlarında oluşmaya başlaması söz konusudur.

FTY’in ortaya çıkışının “bilimsel yönetim” anlayışı ile birlikte gerçekleştiği söylenebilir. Bilhassa bu anlayış ile birlikte işletmelerde gerçekleştirilen bir faaliyetin zaman-hareket analizini içeren tekniklerle irdelenmesi gündeme gelmiş ve bu yönde araştırmaların yapılması gereği hissedilmiştir.<sup>66</sup> Tahmin edileceği üzere “verimlilik” bu çalışmaların ortak paydasını oluşturmuştur.

<sup>62</sup> Ronald W. Hilton, *Managerial Accounting*, Fourth Edition, McGraw-Hill, Boston, 1999, s. 791.

<sup>63</sup> C.J. McNair, a.g.e., s.331

<sup>64</sup> Robert S. Kaplan; “In Defense Of Activity Based Cost Management”, *Management Accounting*, November-1992, s.58

<sup>65</sup> Kofi Nyamekye; “New Tool For Business Process Re-Engineering”, [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com)

<sup>66</sup> Edward Forrest, *Activity Based Management A Comprehensive Implementation Guide*, McGraw-Hill, 1996, New York, s. 355.



Yukarıda da belirtildiği üzere, FTY ilkeleri başlığı altında vurgulamaya çalışacaklarımız, aslında FTY' in ayırt edici özellikleridir. Zira gerçekten de FTY, bilimsel yönetim anlayışının 20 yy.da gerek ekonomik, gerek teknolojik ve gerekse de politik gelişmelerin etkilerine bağlı olarak çeşitlendiği göz önüne alındığında farklı bir yere sahiptir.

FTY' in birinci ilkesi “bilgi iletişimi ve paylaşımının sağlanması” olarak belirtilebilir. İşletme yöneticileri ve çalışanları arasında iş motivasyonunun sağlanmasında oldukça önemli olan bu özellik, hem çalışanların hem de işletmenin bir sorumluluk kavrayışı (anlayışı) geliştirmesindeki işlevselliğiyle dikkat çekmektedir. Geçtiğimiz 20 yy.da yaşanan hızlı teknolojik değişim ve enflasyona bağlı durgunluk gibi olayların iş hayatına etkisi adeta mekanik bir yapının ortaya çıkması şeklinde olmuştur. Hızlı teknolojik yenilenme ilgiyi tümüyle daha az maliyetle daha fazla üretime yönlendirirken, enflasyon ve onunla birlikte gelen durgunluk ortamları çalışanları tümüyle gelir dağılımı adaletsizliği ve yaşamak için tüketmek ve bunun için de daha fazla gelir elde etmek gibi zorunlu bir arayışa yönlendirmiştir. Bu durum, iş yaşamının insani ve bir o kadar da duygusal anlamda motive edici yanını ifade eden sorumluluk ve motivasyon gibi kavramların adeta geri plana atılmasına sebep olmuştur.

Ortaya çıkan bu yapı içerisinde, artık çalışanlar çalıştıkları işletmelerin, kendilerine bir iş sağlamanın dışında herhangi bir toplumsal sorumluluk ve yükümlülüğünün olmadığını düşünmektedir. Bu durum şüphesiz ki onların çalışma motivasyonlarını olumsuz etkilemiş ve hatta değer ve moral kayıplarına yol açmıştır. İşte tam bu noktada çalışanların sürekliliğini sağlayıcı bir yönetim anlayışının önemi ortaya çıkmaktadır.

FTY “bilgi iletişimi ve paylaşımının sağlanması” olarak belirttiğimiz anlayış ekseninde işletme yöneticilerinin, süre getirdikleri bir dizi, geleneksel diye nitelenebilecek rol ve sorumluluklarında değişiklikler getirerek, tüm işletme ölçeğinde bir “iş sorumluluğu” geliştirebilmenin yollarını açmaktadır. FTY bunu bilgiyi çalışanlarla da paylaşarak gerçekleştirmektedir.



Bu sayede merkezi karar almada işlev görecek yönetici sayısı azaltılırken, yöneticiler çalışanlara hükmedenden ziyade birer olanak tanıyıcı, aralarında iletişimi sağlayıcı ve dahası adeta bir takım antrenörü şekline bürünmektedir. Söz konusu bu değişim adeta işletme çapında bir kültürel dönüşümdür ve bu sebeple asla kolay başarılacak bir iş değildir.

FTY'in birinci ilkesi doğrultusunda, daha doğrusu birinci ilkesinin sonucundaki ikinci ilkesi "karar alma sürecinin işletme çapında dağıtılması" olarak ifade edilebilir. Bunun işletme çapında belirlenen ve işlevsel olan çalışma alanlarının ya da üst düzey yöneticilerin kesin bir biçimde korunması ile olmayacağı açıktır. Böyle bir tutucu tavırdan ziyade karar alma süreci herkesin sorumluluk alarak katılabileceği bir süreç haline gelmelidir.

Bilgi iletişiminin yaygın ve aktif hale gelmesi karar alma sürecini kısaltan bir etki yapacaktır. Bunun doğrudan katkısı işletmedeki iş verimliliğinin artmasıdır. Zira her çalışanın yaptığı işe karşı sorumluluk duyması iletişim kanallarının eğitici fonksiyonu ile sağlanırken sürekli bir iş motivasyonunun tesisi mümkün olmakta ve her alanda verimlilik gerçekleşebilmektedir.

"Maliyetlerden çok onlara neden olan faaliyetlere" odaklanmak<sup>67</sup> FTY' in bir diğer önemli ilkesidir. Sorumluluğun bilgi paylaşımı ile her çalışana duyulması ve bunun verimliliğe olan sürekli artırıcı etkisi, yöneticilerin sadece maliyetler değil, ondan daha çok, bu maliyetlere sebep olan faaliyetlere odaklanmasını gerektirmektedir. Zira FTY' in dinamik yapısı maliyetler ortaya çıktıktan sonra değil, bilakis ortaya çıkabilecek faaliyetlere dikkat etmeyi ve takip etmeyi gerektirmektedir. Böylece maliyetlere neden olan ve değer yaratmayan faaliyetler ortadan kaldırılabilmektedir.

FTY' in faaliyetleri takip eden yapısı, onun bir diğer önemli hususa ilişkin farklılığını ortaya koymaktadır.<sup>68</sup> İşletmeler genel olarak işten vazgeçmeksizin çalışandan vazgeçmektedirler. Oysa bu sorunun daha da artmasından başka bir şeye neden olmamaktadır. Anlayış çok basit ve düzdür; daha az kaynak harcamanın tek yolu

<sup>67</sup> Chris Preper; "What Is Activity Based Costing/ Management", [http:// www.abctech.com/](http://www.abctech.com/)

<sup>68</sup> Anne Queree; "ABM Explained", *Global Finance*, January 2000, Vol. 14, Issue 1, s.12-13.

daha az iş yapmaktır. Söz konusu bu durum bir kısır döngünün de başlangıcıdır. Daha az müşteri tatmininin sonucunda elde edilen gelirin düşmesi birbirini takip eden biçimde kendisini tekrarlayacaktır.

FTY, müşteri gereksinimlerini baz alan bir anlayışla değer yaratmayan faaliyetlere son vermesiyle elde edilen geliri istikrara kavuştururken, önemli ölçüde maliyetleri azaltmaktadır. Bu bağlamda “faaliyetlerin müşteri taleplerine göre düzenlemek” FTY’ in bir diğer önemli ilkesidir.

FTY’ in bilgi iletişimine verdiği önem sadece işletme içerisi için düşünülmemelidir. Zira işletmenin mal veya hizmet sunduğu müşterilerinin ihtiyaçlarından haberdar olması işletme yönetimleri açısından büyük önem arz eder. İşte FTY, müşteri gereksinimleri ve talepleri doğrultusunda, hangi faaliyetlerin gerçekleştirileceğine, hangilerinin artık sürdürülmeyeceğine ya da hangi taleplerin değer yaratıp hangilerinin yaratmadığının belirlenmesi üzerine ciddiyetle durmaktadır.<sup>69</sup> Müşteriler ile faaliyetler arasında gerçekleştirmeye çalıştığı eşleştirme ile FTY, işletmeler açısından önemli bir temel eylem planı sağlamaktadır. Söz konusu plan işletme açısından bir rekabet avantajı oluştururken, diğer yandan müşterilerine sadece değer yaratan faaliyetleri de önerebilmektedir.

Faaliyetler ve müşteriler arasındaki eşgüdümü sağlamanın önem arz ettiği bir diğer önemli husus da; işletmelerin aynı zamanda kendi hissedarlarının değerlerini de arttırma gerekliliğidir.<sup>70</sup> Bu bağlamda işletmeler, müşterilerin kendi kaynaklarını harcamaya istekli oldukları faaliyetleri belirlemelidir. FTY, işletmelerin bu anlayışa göre faaliyet yapılandırmasına gitmelerine imkan tanımaktadır.<sup>71</sup> Bu ise büyük ölçüde FTM’ nin kaynaklara ve yeniden yapılandırılan faaliyetlerine ilişkin sunacağı verilerden yararlanan FTY’ in üst ve orta düzey yöneticiler arasında koordinasyon sağlaması ile gerçekleştirilecektir.

<sup>69</sup> Reed Holden; “Getting Down To The Business Of Value: Critical Elements For Profitable Pricing”, [www.dynamicvalueadvisors.com/](http://www.dynamicvalueadvisors.com/)

<sup>70</sup> Jacob Steigstra And Jaroen Boomsma; “How To Really Integrate Activity Based Management With Your Enterprise Resource Systems”, [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com)

<sup>71</sup> M. Gupta And K. Galloway; Activity –Based Costing/Management And Its In Operations Management”, *Technovation*, 23 2003, s.131-138.

FTY' in bir diğeri ilkesi ise; "kaynakların değer yaratıcı faaliyetlere yönlendirilmesidir". Kaynakların değer yaratacak olan faaliyetlere yönlendirilmesi verimliliğın artırılması için çok önemlidir. İşletmeler kendi faaliyetlerini analiz etmek suretiyle müşterilerle ilişki kurabilmekte ve faaliyetlerini daha iyi anlayabilmektedirler. Bu da yöneticilerin kaynakları daha etkin kullanma kararları vermelerini sağlamaktadır.

FTY ilkelerinden bir diğeri ise; "düşük maliyet ile müşteri tatmini arasındaki dengenin faaliyetlerin sürekli takibiyle gerçekleştirilmesidir." Bilindiğı üzere geleneksel yöntem maliyetleri, herhangi bir zarar meydana geldiğı durumda takip etmektedir. Oysa FTY, işletmede hali hazırda devam eden faaliyetlere odaklanarak, söz konusu faaliyetlerin nedenlerini ve bu faaliyetlerin maliyetlerini ayrıntılı bir biçimde ortaya koyabilmektedir. Bu sayede faaliyetlerin temel nedenlerinin belirlenmesi mümkün olabilmekte ve bu nedenlerin ortadan kaldırılmasının sonucunda maliyetler düşürülebilmektedir. Zira daha az faaliyet daha az katlanılan maliyet demektir.

Bu bağlamda FTY, maliyetleri faaliyet başına takip eden yöneticilere adeta maliyetler hakkında "Niçin" sorusunu sormaya zorlamaktadır. Zira FTY' e göre maliyetler adeta birer hastalık belirtisidir ve yapılan iş, işletme politikaları ve kullanılan araçlar bu belirtilerin en temel sebepleridir. Bu belirtiler sürekli izlenmelidir.

FTY'nin diğeri bir ilkesi de "departman yöneticilerine faaliyetlerin etkinliğine dair ayrıntılı bilgi sunması"<sup>72</sup>dir. Yöneticiler buldukları departmanın etkinlik derecesini bu sayede öğrenebilmektedirler. Etkin bir şekilde yürütülen faaliyetlerin belirlenmesi, işletmenin yeni büyüme ve genişleme fırsatlarını değerlendirme olanağı verecektir.

FTY sisteminde faaliyetlere yol açan unsurların neler olduğunu ve etkinliğinin nasıl ölçüleceğı ve nasıl düzenleneceğı yöneticiler tarafından önceden bilinmektedir.<sup>73</sup> Bu bilgi, hem yönetici hem de müşteriler açısından kabul edilebilir bir dengenin bulunmasına yardım eder. İşletme için hissedarlar açısından da bir değer artırımının

---

<sup>72</sup> Ken Brack; "Common Sense Cost Analysis", *Industrial Distribution*, February 2000, Vol. 89, Issue 2, s.64-66.

<sup>73</sup> Robert B. Sweeney And James W. Mays; "ABM", *Management Accounting*, March 1997, s. 20.

gerçekleşmesi önemli olduğu dikkate alınır, departman yöneticilerinin faaliyetlere yönelik tam bilgili olmaları, onların hissedarlara yönelik değer artışına ilişkin sözleşmeleri daha iyi müzakere etmelerine imkan sağlayacaktır.

FTY' in işletmeye her bir faaliyet için bir verimlilik ölçütü sunması ilke olarak önemlidir.<sup>74</sup> Bu, özellikle işletmenin bir yandan kendi içerisinde gerçekleştirdiği faaliyetlerin verimliliğini takip etmeyi gerektirirken, aynı zamanda tedarikçilerin niteliğini ve sundukları hizmetleri de takip etmesini vurgular.

Bunun önemi; tedarikçiler işletmeye sundukları hizmetler ile, işletmelerin bir kısım faaliyetleri yapmamalarına imkan tanıyabilmesidir.<sup>75</sup> Örneğin bir tedarikçi güvenilir ve yüksek standartlara sahip ise, parasal açıdan çok önemli miktarda tasarruf sağlayabilmektedir. Zira işletme malların kabulü, kontrolü ve de depolanması gibi bir dizi faaliyeti yapma zorunluluğu duymayacak ve bunun sonucunda da o faaliyetleri ve maliyetleri elimine edebilecektir.

FTY'in önemli ilkelerinden birisi de, "işletmenin karar vericilerine birden fazla faaliyet alternatifi sunması"dır. Yani en az maliyet yaratacak, buna karşın en fazla değer yaratacak faaliyetler arasında rasyonel bir tercih yapmak işletmeye kalmaktadır.

Maliyet yaratan faaliyetler, işletme politikaları/uygulamaları ve sistemler FTY tarafından tanımlanır.<sup>76</sup> Tanımlanan ve dolayısıyla maliyeti meydana getiren bu unsurlar departman yöneticilerince dikkate alınmak suretiyle, en uygun faaliyet tercih edilir. Örneğin bir satın alma işleminde çok farklı satın alma şekli arasından en etkininin tercih edilmesi, söz konusu maliyet unsurlarının tanımlanması ile mümkün olabilecektir. Bu sayede faaliyet eliminasyonu ve maliyet azaltımı çok daha hızlı ve en az maliyetli olarak gerçekleştirilebilmektedir.

FTY'in diğer bir ilkesi "Yüksek maliyetlere yol açabilecek faaliyetlerin sürekli takibi"dir. Bu bağlamda FTY' in temel düşüncesi; yapılmaya değer olmayan bir iş iyi

<sup>74</sup> Susan Dub; "ABM At Lawson: Putting The Technology To Work", *Management Accounting*, April 1998, s.46.

<sup>75</sup> Gary Cokins; "Measuring Supply Chain Costs Using ABC/M", [www.sas.com](http://www.sas.com)

<sup>76</sup> Armstrong Laing Group; "How ABC/M Contributes To Shareholder Value", [www.armstronglaing.com](http://www.armstronglaing.com)

yapılmaya da değer değildir. Bu sebeptendir ki söz konusu olan bir mamul, bir hizmet ya da bir müşteriye değer katmayan bir faaliyet ise gerçekleştirilmemelidir. Zira gerekmeyen bir faaliyetin çok iyi yapılmasının işletme açısından hiçbir faydası ve dolayısıyla yaratacağı hiçbir değer de yoktur.

Bir faaliyetin işletme açısından gerekli olup olmadığının tespiti yöneticilerce sürekli izlemeyi gerektirir. Zira işletmedeki iş süreci içerisinde, faaliyetlerin gerekliliği, maliyetleri ve nedenleri sürekli sorgulandığı zaman etkinlik ve verimlilik sağlanması mümkün olabilmektedir.

Bu çerçevede FTY, faaliyetlerin en temel nedenlerini bulmaya yönelik adeta bir araştırma yöntemidir. Diğer bir ifadeyle temel maliyet nedenlerinin işletmeden mi? yoksa müşterilerin faaliyetlerinden mi? kaynaklandığını bulmaya endeksli bir araştırma yöntemidir.

FTY' in bir diğer önemli ilkesi de işletme içerisinde görevlerin mümkün olduğu kadar az departman tarafından yerine getirilmesini ve böylece işletme içindeki iş süreci ve kırtasiyenin azaltılmasını sağlamaktır. FTY bu özelliği ile uygulama ekibi ile departmandaki çalışanların iş birliği üzerinden her bir görevi yeniden etkin bir şekilde değerlendirmekte ve daha az ama daha etkin yerine getirilecek görevler ve azaltılacak kırtasiye ile düşük maliyet hedefine kolaylıkla ulaşılabilmektedir.

Böylece işletme içindeki görevlerin yerine getirilmesini içeren iş süreci, daha etkin ve daha önemlisi çok daha ucuz bir yoldan gerçekleştirilebilmektedir. Buna bir örnek olarak büyük bir dağıtım şirketi düşünülebilir. Şirketin sipariş alma departmanı yeni müşterilerin siparişlerini almanın yanında, mevcut müşterilerin de yeni siparişlerini almakta ve takip etmektedir. Müşteri siparişlerinin bilgileri iyi bir sistemle takip edildiğinde ve değerlendirildiğinde daha az faaliyetle daha çok müşteri tatmini ve daha az maliyet söz konusu olabilecektir. Bu sistem şüphesiz ki FTY sistemidir.

İşletme de yöneticilerin verdikleri kararlar sonucu gerçekleştirilecek olan faaliyetlerin sürekli ve doğrudan takip edilebilmesi nedeniyle, yönetimin, belli bir

kararın maliyetinin ne kadar olacağını belirleyebilme imkanı vardır. FTY' in “karar maliyetini önceden belirlemek ve bilmek” gibi önemli bir ilkesi de vardır.

Bu ilkenin önemi müşterilerin kendilerine sunulacak hizmet konusunda bilgilendirilme sürecinde gözlemlenebilmektedir. İşletme yöneticileri müşteri hizmet birimini ayrıntılı bilgilendirmek ve yetkilendirmek suretiyle süreci hem kısaltabilmekte hem de etkinleştirebilmektedir. Dolayısıyla etkinleştirmeye yönelik verilen kararlar doğrultusunda gerçekleştirilecek faaliyetler sürekli takip edilmek suretiyle en az maliyetle gerçekleştirilebilir olanların tercih edilebilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu ise aynı zamanda müşteri ve hissedar tatmininin artırılması demektir.

FTY' in ilkelerinden biri de “işletmede birimler arasında takım çalışmasını teşvik etmektedir”.<sup>77</sup> Daha önce işletmedeki birimler birbirlerini ortaya çıkan problem hususunda suçlardı. FTY, sorumluluğu, takım çalışmasını teşvik etmek suretiyle her birime ortak dağıtmaktadır. Bu aynı zamanda tüm bütçeleme sürecini aynı anda ve kısa sürede güncelleme imkanı demektir. FTY'in bu anlayışı ise, iş sürecinin faaliyet-faaliyet (her bir faaliyeti tek tek) takibini esas alan bir yaklaşımı ifade etmektedir.

Söz konusu bu yaklaşım çerçevesinde örneğin personel ihtiyacı çok kesin bir şekilde belirlenebilecektir. Zira FTY, gelişimi sağlayıcı bir aktör ya da bir araç olarak iş-zaman ilişkisi kurmak suretiyle gerekli kaynakları belirleyebilmektedir. Bunu bir belirleme süreci olarak nitelersek; önce her bir faaliyet için gerekli olan kaynaklar saptanır sonra da her faaliyet için maliyet geliştirilebilir. Buradaki tüm faaliyetler bir iş süreci içerisine yığılmış ve tüm iş süreçleri de bir iş birimi ya da organizasyonuna yığılmıştır.

FTY' in ilkelerinden birisi de “işletme yönetimine ödül sistemi getirmesidir”. Görüldüğü üzere FTY geleneksel sistemden farklıdır. Bu farklılık geçmiş tecrübelerin üzerinde değil faaliyet analizine odaklanmasında ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan dinamik bir yönetim anlayışına işaret eden FTY'nin yarattığı işletme kültüründeki değişim ve bu değişimin sürdürülebilmesi ancak ve ancak eğitim ile mümkün olabilecektir. Bu durum

---

<sup>77</sup> Michiharu Sakurai, *Integrated Cost Management*, Productivity Press, Portland, 1996, s.121-122



işletme için risk ifade etse de uzun vade de faydası görülecektir. Bu eğitim sürecinde yöneticiler iki şeyi bırakmalı ve kendi faaliyetlerini aktif bir şekilde arttırarak etkinleştirmelidirler. Bunlar; yönetme egoları ve hissedarların taleplerine refleksif tepkiler vermektir.

FTY' in ödül sistemi çeşitli biçimlerde olabilir. Ödül belirleme standartları objektif esaslar temelinde belirlenirse ve tüm organizasyon içerisinde tek bir biçimde ve tutarlı olarak uygulanırlarsa, bunun işletme çalışanları üzerinde pozitif anlamda motive edici etkisi olacaktır.<sup>78</sup> İşletmedeki tüm çalışanların her biri aynı ücreti alırsa, mükemmel ve vasat düzeydeki performans arasında anlamlı bir ilişki kuramayacaklardır. FTY önemli faaliyetler için zaman-iş bağıntısını kurmak suretiyle yöneticilere, ödül belirleme zeminine ilişkin, ihtiyaç duydukları verileri sağlayabilmektedir.

Ödüller parasal olabileceği gibi olmayabilir de (örneğin bir hizmetten yararlanma) Çalışanların, bireysel olarak kendi kendilerini dinamize etmelerine ya da kendilerine saygı duymalarına sebep olacak ödüllere sahip olabilmesi, kimi zaman parasal ödüller kadar etkili olabilmektedir. Zira çalışanların moral motivasyonu verimliliği artırıcı bir katalizör işlevi görebilmektedir.

Bu noktada ödülle ilgili bir diğer önemli husus da ödülün maliyetinin önemli olmamasıdır. İnsanlar hiyerarşik üstünlüklerinden değil verimli oldukları için ödüllendirilmeli ve bu onlara hissettirilmelidir. Bu doğrultuda örneğin yapılan işin karşılığında çalışana sunulacak bir tebrik ya da kutlama, işletmede kalitenin ve verimliliğin arttırılışında anahtar bir faktör olabilmektedir. Bu noktada önemli olan husus, işletmedeki iş-zaman ilişkisinin periyodik olarak gözden geçirilmesi ve çalışanlara verilecek ödülle yapılan işin verimliliği arasındaki bağıın realist ölçülerde kurulmasıdır.

---

<sup>78</sup> Malcolm Smith, *Strategic Management Accounting Text And Cases*, Butterwoth Heinemann, Great Britain, 1997, s. 44-45.



### 2.3.3. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Amaçları

Yukarıda sıralanan faydalar doğrultusunda FTY anlayışının benimsenmesindeki ortak amaçlar şöyle belirtilebilir;<sup>79</sup>

- Yeni mamul veya hizmet maliyetleme
- Ortak amaçlar geliştirme
- Nakit ve likidite yönetimi
- Maliyet kontrolü
- Karar destek şeklinde sıralanabilir.

**Yeni Mamul Veya Hizmet Maliyetleme:** FTY, maliyetleri faaliyet/iş süreçleriyle ilişkilendirmek suretiyle işletmenin maliyet yönetim tarzını yeniden şekillendirmektedir. Bu yeni maliyet yönetiminde, bir mamul veya hizmet maliyeti, bir mamul veya hizmetin faaliyet kullanımı esas alınarak, bütün izlenebilir faaliyet/iş süreçlerinin maliyetlerinin toplamı olarak ifade edilmektedir.<sup>80</sup> Oysa ki geleneksel sistem faaliyetleri değil departmanları ve üretim hacmiyle ilintili dağıtım anahtarlarını esas almasından dolayı yanlış maliyetlemeye neden olmakta ve bunun sonucunda da yöneticilerin yanlış karar almalarına ve verimsiz kaynak kullanımına neden olmaktadır.

Gerçekçi ve doğru mamul maliyetini belirleme, doğru mamul ve hizmet karması, doğru pazar ve doğru müşteri seçimi ve değerlemesiyle ilişkilidir.<sup>81</sup> Bu seçim ve değerlendirme işletmenin kar potansiyeli açısından önemlidir. Çünkü işletmelerin kar potansiyellerini artırmaların yolu, müşteri ve aynı zamanda kar odaklı seçim ve değerlendirme yapmaktan geçmektedir. Bu doğrultuda, günümüz rekabet ortamında, işletmeler satış hacmini artırmadan ziyade, en karlı mamul veya hizmetler üzerine odaklanmalıdır. Oysa ki geleneksel anlayış “pazardan daha fazla pay al, kar bunu izleyecektir” felsefesinden yola çıkarak, basit bir biçimde satış hacmini artırmaya

<sup>79</sup> James Brimson, Activity Based Management, a.g.e., s.22-24.

William H. Wiersema, Activity Based Management Today's Powerful New Tool For Controlling Costs and Creating Profits, American Management Association, New York, 1995, s.3-4.

<sup>80</sup> George J. Beaujon And Vinod R. Singhal; “Understanding The Activity Costs in An Activity-Based Cost System”, Edited By Barry J. Brinker, a.g.e. s.107.

<sup>81</sup> Gary Cokins; “Using ABC To Become ABM”, www.sas.com

çabalamaktadır. İşte bu sebeptir ki FTY sisteminde yöneticilerin, müşterilerin bugün ve gelecekte talep edecekleri mamul veya hizmeti sunmada daha nasıl etkili olabileceklerini öğrenmeleri her zamankinden daha çok önem arz etmektedir.<sup>82</sup>

**Ortak Amaçları Geliştirme:** FTY işletmenin kurumsal hedeflerinin tüm çalışanlara aktarılmasını ve her aşamada birbiriyle uyumlu ortak amaçların geliştirilmesini desteklemektedir. Bu amaçlardan en önemlisi müşteri odaklı mamul ve hizmet sunmadır. FTY bu doğrultuda, görev bazlı takım çalışmasını teşvik etmekte ve söz konusu bu görevler, işin bütün aşamalarında müşteri tercihleri ön planda tutularak gerçekleştirilmektedir.

Ancak bu ortak amacın başarıyla gerçekleştirilebilmesi, işletmedeki her çalışan tarafından iyice algılanmış olmasına bağlıdır ve bu da işletme içindeki iletişim ve bilgi akışının önemini bir kez daha ortaya koymaktadır. İletişim ve bilgi akışının gerçekleştirilmesiyle birlikte işletmede, maliyet azaltımına ve kalite geliştirmek için çalışanların eğitimine, güçlendirilmesine ve çalışan tatmininin sürekli artırılmasına önem verilmelidir.

Müşteri memnuniyeti, çalışan tatmini ve organizasyonel amaçları bir araya getiren bir araç niteliğinde olan FTY sistemine karşın klasik tarzdaki organizasyonlar, fonksiyonel bazda örgütlenmekte ve dolayısıyla işletme çalışanları, öncelikle kendi fonksiyon performansını gözetmekte ve optimize etmeye çalışmaktadırlar. Bu tarzda örgütlenen işletmeler için dış müşteri gereksinim ve beklentilerinin tatmini ortak bir hedef olmaktan çıkmakta ve dolayısıyla departmanlar arasındaki sürtüşmelerden dolayı, müşteri ve hissedar değer kayıplarına yol açılabilmektedir. Değer kayıplarının yaşanmaması için işletmede gerçekleştirilen faaliyetler, departman bazında kalmayıp departman sınırlarını aşarak departmanlar arası bir hüviyete bürünmelidir.

**Nakit ve Likidite Yönetimi:** Nakit ve likidite işletme açısından en az elde edilecek kar kadar önem arz eder. Nakit işletmeye likidite sağlar ve sağlanan bu likidite yüksek risk ve büyük belirsizlik içeren iş dünyasında kritik bir değere sahiptir. Zira hem

---

<sup>82</sup> Reed Holden; "Getting Down To The Business Of Value: Critical Elements For Profitable Pricing, [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com)

nakit hem de likidite oldukça çekinilen sürpriz durumlara karşı yardım sağlamakta, işletmenin ani değişimlere adapte olmasına imkan tanımakta ve en önemlisi işletmenin kaos ortamında oldukça daralan fırsat pencerelerini genişletmesine yardım etmektedir. İşletme, şayet nakit ve likidite bakımından güçlü bir konumda ise asla iflasın eşiğine sürüklenmeyecektir. Zira işletme bilineceği üzere kar peşinde koşmak durumunda iken de iflasa gitme riski ile karşı karşıyadır.

Genel olarak işletmelerde nakit ve likidite konusunda açık bir uyum eksikliği olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda genişleme planları ve sermaye harcamaları, mevcut fonlara ya da nakit bulundurma maliyetlerine yeteri kadar dikkat etmeden, tahmini satış hacmi getirileri ya da tahmin edilen maliyet tasarrufları ile haklılaştırılmaktadır. Oysa ki FTY her bir faaliyetin maliyetini gerçekçi bir şekilde saptadığından, ortaya çıkabilecek riskleri minimize ederek olumsuz ve de beklenmedik sürprizleri ortadan kaldırmaktadır.

**Maliyet Kontrolü:** İşletmeler sürekli gelişmek ve değer yaratmak için maliyetlerini devamlı kontrol etmelidir. FTY' in geleneksel yönetim sisteminden bu anlamdaki temel farkı, bir işletmenin departman veya fonksiyonlarını göz önüne almaksızın faaliyetleri esas alarak, maliyetleri mamul veya hizmetlere nedensellik, izlenebilirlik ve sorumluluk esasına göre yüklemesidir. Diğer bir ifadeyle FTY, işletme birimlerini dikkate almayarak direkt olarak maliyetin kaynağı üzerine odaklanmaktadır.<sup>83</sup>

Maliyetin kaynağı üzerine bu odaklanma doğrultusunda yönetim, işletmede gerçekleşen her bir faaliyeti gerçekleştiren kişiye sorumluluk dağıtmalı ve onların performanslarını sürekli izlemelidir. Aksi takdirde işletme maliyetlerini kontrol etmede güçlük çekecektir.

Bu amaçla yöneticiler ve çalışanlar, işletmeyi mükemmelliğe ulaştırmaya yardımcı olacak faaliyet bilgisine gereksinim duyarlar. Faaliyet analizi ve faaliyet

---

<sup>83</sup> Alan I. Blankley, Craig E. Bain And James L. Craig; "Hyperion Activity-Based Management Software: A Tool For Analyzing Costs And Operational Processes", CPA Journal, May 2000, Vol.70, Issue 5, s. 56-60.

yönetimi, işletmenin yaptığı faaliyetleri ve bu faaliyetleri yaparken harcadığı kaynakları tanımlar. Buna ilaveten işletme, karını ve performansını artırmak için söz konusu faaliyetleri, nasıl daha etkin yaptırabileceğini ve yapılanların organizasyonel amaçlara katkı sağlayıp sağlanmadığını analiz ederek işletme değerini artırabilir. Böylelikle işletme gerek müşteri gerekse de hissedar değerini artırmak amacıyla, maliyete neden olan faktörler üzerine odaklanarak, değer yaratmayan faaliyetleri elimine ederken değer yaratan faaliyetlerin başarı düzeyini yükseltir ve mükemmelliğe ulaştırır.

**Karar Destek:** FTY' de elde edilen maliyet bilgisi, kendi kendine üretme ya da satın alma, yeni hizmet maliyeti ve maliyete göre işi dizayn etme gibi konulara ilişkin karar vermeye imkan sağlar.<sup>84</sup> Oysa bu kararlardan sorumlu olan yöneticiler maliyet bilgilerini çoğunlukla maliyet yönetim sisteminin dışından almayı yeğlemektedirler. Zira günümüz maliyet muhasebe sistemi tarafından sunulan maliyet bilgisi, karar alımı için tam zamanında, ussal ve gerçekçi bir bilgi sunmamaktadır.

Aslında bu zaten beklenmemelidir zira geleneksel maliyet sistemi, giderlerin tamamını üretim hacmiyle ilişkili bir dağıtım anahtarını baz alarak mamul veya hizmetlere yüklemesi, bu iki kalem arasında nedensellik ilişkisi araması ve bunları departmanlarda/atölyelerde toplama varsayımı nedenleriyle ussal değildir. Bunun yanı sıra maliyete ilişkin veriler, aylık muhasebe kapanışlarından sonra ortaya çıktığından, tam zamanında bilgi sunamamaktadırlar. Bu bakımdan maliyet verileri güncellenmeli ve de bu veriler muhasebe teamülleri için değil kararın zamanlaması üzerine hassas olan yöneticiler için kullanıma hazır hale getirilmelidir.

#### **2.3.4. Faaliyet Tabanlı Yönetim Uygulamaları**

Cooper ve Kaplan FTY uygulamalarını iki temel başlık altında toplamaktadır. Bunlar; operasyonel FTY ve stratejik FTY' dir.<sup>85</sup> Operasyonel FTY, verimliliği artıran, maliyeti azaltan ve varlık kullanımını genişleten eylemleri çevrelemektedir. Kısacası bunlar doğru işlerin daha etkin yapılması için gerekli faaliyetlerdir. Bu faaliyetler hiç

---

<sup>84</sup> Steven P. Landry, Larry M. Wood And Tim M. Lindquist; "Can ABC Bring Mixed Results, *Managment Accounting*, March 1997, S. 30-31.

<sup>85</sup> Robert S. Kaplan and Robin Cooper, *Cost & Effect*, s.137-223.

şüphesiz ki organizasyonel faaliyetlerdir. İşte FTY, bu faaliyetlere yönelik talepleri alarak, bunların daha az organizasyonel kaynak kullanılmak suretiyle karşılanmasına çabalamaktadır.

Genel olarak operasyonel FTY, işletme faaliyet ve durumunu geliştirmede, öncelikleri oluşturmada, maliyetlerin gerçek nedenlerini ortaya koymada, faydaları izlemede ve devam eden gelişmeye yönelik performansı ölçmede, varlık kullanımını artırmada, toplam kalite yönetimi ve yeniden yapılandırma ile birlikte kullanılmaktadır.

Stratejik FTY ise, doğru işleri yapmak adına, faaliyet etkinlik derecesinin sürekli istikrarlı olması olarak ifade edilebilecek önceliği, akılda tutarken diğer yandan karlılığı arttırmak için faaliyetlere olan talebi sürekli değiştirmeye çaba sarf etmektedir. Örneğin, stratejik FTY, karlı olmayan faaliyetler tarafından talep edilen maliyet dağıtım anahtarını miktarını azaltarak, daha karlı faaliyetlere (kullanımlara) yönelik talep karmasıyla değiştirmeyi hedefler. Böylece, yöneticiler stratejik FTY vasıtasıyla işletme kaynaklarının en karlı şekilde kullanımına yönelik faaliyet karmasında değişikliği gerçekleştirebilmektedirler.

Bunlara ilaveten stratejik FTY uygulamaları, süreç tasarımı, mamul hattı ve müşteri karması, tedarikçi ilişkileri, müşteri ilişkileri (fiyatlandırma, sipariş büyüklüğü, dağıtım, paketleme vb.), pazar bölümleri ve dağıtım kanallarını içermektedir.

Gunasekaran, McNeil ve Singh ise, FTY uygulamalarını aşağıdaki gibi sınıflandırmaktadır:<sup>86</sup>

- Faaliyet analizi
  - Değer yaratan ve yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması,
  - Önemli faaliyetlerin analizi,
  - Kıyaslamayla faaliyetleri karşılaştırma
- Faaliyetlerin gelişimi
  - Bir faaliyetin yerine getirilmesi için gerekli olan çaba ve zaman azaltımı,

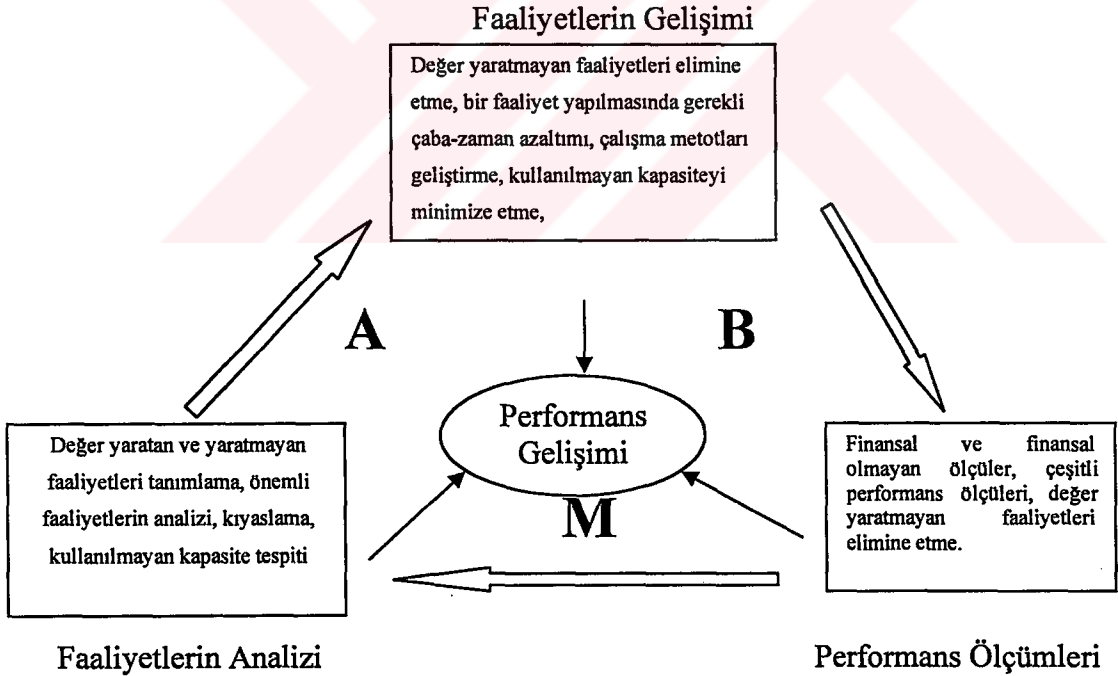
<sup>86</sup> A.Gunasekaran, R. Mcneil And D.Singh, "Activity Based Management In A Small Company: A Case Study", *Production Planning& Control*, 2000, Vol.11,No.4,s.391-399.

- Gereksiz faaliyetleri elimine etme,
- Düşük-maliyet faaliyetleri seçme,
- Faaliyetlerin paylaşımı,
- Performans ölçümleri

Brimson ise FTY uygulamasını beş temel aşamada açıklamaktadır.<sup>87</sup>

- Faaliyet analizi,
- Pazar hedefleme,
- Faaliyet gelişimi,
- Faaliyet planlama,
- Süreç kontrolleri

Bu çalışma da ise FTY uygulamasının temel kavramsal çerçevesi şekil 2.3.'de görüldüğü gibi ele alınacaktır.



Şekil 2.3. Faaliyet Tabanlı Yönetime Yönelik Kavramsal Bir Çerçeve

**Kaynak:** A. Gunasekaran, R. McNeil and D. Singh; "Activity Based Management in A Small Company: A Case Study", *Production Planning&Control*, 2000, Vol.11, No. 4, s.393.

<sup>87</sup> James Brimson, *Activity Based Management*, s.297.

### 2.3.4.1.Faaliyet Analizi

Mükemmellik işletmede gerçekleşen tüm faaliyetlerin sistematik olarak ele alınması ve bu faaliyetlerin maliyet davranışlarının tam ve doğru olarak anlaşılmasıyla başlar. Bu doğrultuda faaliyet analizinin temel amacı, işletmenin rekabetçi olması için hangi faaliyetlerin yapılması gerektiği hususunda ayrıntılı bilgi sunmaktır.<sup>88</sup> Faaliyet analizinde sunulan bu bilgi, FTM ve FTY' in esasını teşkil eder. Zira faaliyet analizi, bir işletmede yapılan faaliyetleri, bu faaliyetlerin performans ve maliyet durumlarını ve bu faaliyetlerin işletmenin diğer departmanlarıyla arasındaki ilişkilerini ayrıntılı olarak göstermektedir.<sup>89</sup> Kısacası faaliyet analizi, işletmenin veya departmanın, kaynakları çıktıya nasıl dönüştürdüğünü özetlemektedir.

Brimson faaliyet analizini yedi aşamalı bir süreçte izlemektedir. Bu yedi aşama aşağıdaki gibi özetlenebilir.<sup>90</sup>

**Birinci Aşama Faaliyet analiz alanını belirleme:** Faaliyet analizinde öncelikle gereksinim duyulan husus, analiz edilen problemin veya iş kararının tanımlanmasıdır. Bu amaçla faaliyet hakkında etkin bir biçimde bilgi toplayabilmek için, faaliyet alanlarını sınırlandırmak ve bunları açıkça tanımlamak gerekir.<sup>91</sup> Problemin açık bir şekilde ifade edilmesi, potansiyel gelişim alanlarına yönelik etkili bir analize imkan sağlar. Çözülecek tipik problemler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Müşteri tatmini,
- Pazar payı büyümesi,
- Maliyet azaltımı,
- İş süreci gelişimi,
- Zaman azaltımı,
- Kalite geliştirme,

<sup>88</sup> Rupert Booth; "Applying Activity Analysis To The Supply Chain", *Management Accounting*, March 1997, s.20.

<sup>89</sup> Alan Fabian; "Activity-Based Management in the Public Sector", [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com)

<sup>90</sup> James Brimson, *Activity Accounting*, a.g.e, s.82-97.

<sup>91</sup> K.J. Euske, Norm Franse, Tom Peck, Bruce Rosenstiel And Steve Schreck; "Applying Activity-Based Performance Measures To Service Processes: Process Relationship Maps And Process Analysis", *International Journal Of Strategic Cost Management*, Summer 1999, s.7.



- Hizmet karlılık gelişimi,
- Yeniden yapılandırma,
- Esnekliği artırma,
- Müşteri karlılığı,
- Hizmet genişliği,
- İsrafi azaltma.

Faaliyet analizi, organizasyonun yalnızca bir bölümünü kapsayan pilot bir programla başlar ve daha sonra organizasyon çapında yayılır. Uygulama takımı, faaliyet analiz sahasını tanımlamada gerekli olan bilgileri, organizasyon kartlarından, iş yerleşim planlarından, bilgi sistemleri istatistiklerinden, önceki faaliyet bilgilerinden, iş tanımlamalarından, muhasebe kayıtlarından, bilgi akış kartlarından yararlanarak elde eder. Bunun akabinde personeli yetkilendirme, performans kriter değişimi, iş istikrarını sağlama ve/veya verimlilik gelişim durumu bakımından çalışanlara yönelik açık bir sorumluluk tanımlanır. İşte FTY bu bağlamda bunu etkin bir biçimde realize eden bir yaklaşım olarak görüntü vermektedir.

**İkinci Aşama Faaliyet analiz birimlerini belirleme:** Bu, daha sonraki bütün eylemleri etkileyecek stratejik bir karardır.<sup>92</sup> Bu aşamada, analiz edilen faaliyet birimlerinin, tanımlanabilen tek bir amaca sahip olan homojen gruplara ayrılması gerekmektedir. İşte bu noktada bir organizasyon şeması ve çalışanları gösteren bir planın özeti faaliyetleri anlama süreci için bir başlangıç noktasıdır. Her ikisi de organizasyon yapısının tümüyle anlaşılabilmesini ve bu yapının organizasyonun tamamını kapsadığını bir nevi garanti etmektedir.<sup>93</sup> Organizasyon şeması üst yönetim tarafından, halihazırda geçerli olduğu ve işleye giden operasyonel yapıyı tam ve kesin olarak yansıttığının garanti edilmesi için kontrol edilmektedir.

**Üçüncü Aşama Faaliyetleri Tanımlama:** Sürecin üçüncü aşamasında, bir faaliyet yaklaşımını seçerek, faaliyet tanımlama kriterini belirleyerek ve veri toplama tekniğini kararlaştırarak, faaliyetlerin tanımlamasını gerekir. Bu aşama, tarihsel kayıtları

<sup>92</sup> Judith J. Baker, *Activity Based Costing And Activity Based Management For Health Care*, An Apsen Publication, Gaithersburg, 1998, s.10.

<sup>93</sup> Kelly Ripley Feller; "Is There Really A "New" ABM?", <http://www.bettermanagement.com/>

analiz etmeyi, organizasyon birimlerini analiz etmeyi, iş süreçlerini analiz etmeyi, işletme fonksiyonlarını analiz etmeyi, mühendislik çalışmaları yapmayı ve faaliyet tanımlarını bağdaştırmayı (uzlaştırma) kapsamaktadır.

Faaliyet tanımları, karar alma sürecinin yararlı bir parçası olması için işletmenin toplamını temsil eden doğru ve mantıklı bir tutarlılık sergilemelidir. Diğer bir ifadeyle faaliyetlerin doğru ve tutarlı bir şekilde tanımlanması, aynı tür veya eyleme ilişkin faaliyetlerin benzer anlamı ifade etmesini gerektirir.

**Dördüncü Aşama Faaliyetleri Ussal Olarak Açıklama:** Anlamli faaliyet tanımının anahtarı, pahalı ve detaylı olmayan yeterli bir faaliyet listesinin yapılandırılmasıdır. Faaliyet listesini yeteri kadar basitleştirmek, iş kararlarını pozitif şekilde etkileme ve yönetmeyi kolaylaştırmaktadır. Aşırı ayrıntılı bir faaliyet analizi, bir faaliyet yönetim sisteminin birçok faydasını geçersiz kılar. Böyle sistemler, komplekstir ve temel karar değişkenleri üzerine odaklanmazlar, ayrıca yine bu sistemler nadiren doğru mamul maliyetlemesi veya faaliyet bilgisi sunacağı için ölçüm maliyetlerinin artmasına ve etkisizliğe yol açarlar. Buna karşın aşırı basit bir sistem de, faaliyet-maliyet davranışını tam anlamıyla açıklamak için gerekli detay düzeyi sağlayamamaktadır. Oysa tam bir açıklama için her bir departmanda önemli olan 5-10 faaliyet üzerine odaklanılması gerekmektedir.

**Beşinci Aşama Temel veya İkincil Faaliyetleri Sınıflandırma:** Her bir faaliyet temel veya ikincil olarak sınıflandırılmalıdır. Temel faaliyet, işletmeye veya bir işletme birimine ilişkin amaca, doğrudan katkı sunan faaliyettir.<sup>94</sup> Temel faaliyet çıktısı, temel faaliyetin yerine getirildiği organizasyonel birimin dışında kullanılır. Oysa ki ikincil faaliyetler, bir departman içinde temel faaliyetleri desteklemede kullanılan faaliyetlerdir.<sup>95</sup> Yani temel faaliyetler tarafından tüketilen faaliyetlerdir.

Faaliyet sınıflandırması, mamul ya da hizmet maliyetlemesi için, ikincil faaliyetlerin maliyetini temel faaliyetlere paylaşmak ve ikincil faaliyetlerin oranını

---

<sup>94</sup> Zafar U. Khan And Mohsen F. Sharifi; " Activity Based Management For Procurement: Case And Teaching Note", Journal Of No.3/4, 1998, s.530.

<sup>95</sup> Nick Develin; "Unlocking Overhead Value", Management Accounting, December 1999, s.23.

temel faaliyetlere yüklemek için gereklidir. Bunun yanı sıra söz konusu bu sınıflandırma, mamul ve müşteri maliyetlemesi, sürekli gelişim, toplam kalite yönetimi ve çevresel maliyet yönetimi gibi temel yönetsel amaçlara ulaşmada da yol gösterici olmaktadır.<sup>96</sup>

**Altıncı Aşama Faaliyet Haritasını Oluşturma:** Bir faaliyet haritası oluşturma, bir iş yapımında alternatif organizasyonel süreç ve faaliyetlerin analizindeki ilk aşamadır. Bu aşama, işletmedeki görevler (fonksiyonlar,iş), iş süreçleri ve faaliyetler arasındaki ilişkinin incelenmesini olanaklı kılar.<sup>97</sup> Görevlere yönelik organizasyonel süreçler ve faaliyetlerin haritası çıkarıldıktan sonra, bir sonraki aşama, iş süreçlerine yönelik faaliyetlerin haritasını çıkarmaktır.

Faaliyet haritasından elde edilen sonuçlar, işletme faaliyetlerinin geliştirilmesine yönelik önemli operasyonel hedeflerin oluşturulmasında kullanılabilir. Zira görsel bir faaliyet haritası kullanımı, işletme faaliyetlerinin bir bütün olarak (ayrıntılı) incelenmesi imkanını vererek, iş süreçleri ve faaliyetler arasındaki ortak problemin temel nedenlerinin daha da açığa çıkarılmasına ve gereksiz biçimde tekrarlanan faaliyetlere yönelik olarak personele ayrıntılı bir bilgi sunulmasını olanaklı kılmaktadır. Buna ilaveten faaliyet haritası, faaliyet tüketimi açısından organizasyon faaliyetlerinin haritasının yanı sıra maliyet yapılarını da yansıtmaktadır.

**Yedinci Aşama Faaliyetlerin Son Biçimini Verme ve Belgeleme:** Son aşamada organizasyonel amaçları ve fonksiyonel analiz gereksinimlerini destekleyen, birçok kısımdan oluşmuş karma bir faaliyet listesinin bir araya getirilmesi gerekir.

Yukarıda sıraladığımız aşamaları kısaca özetleyecek olursak, faaliyet analizi, bir işletme veya departmanın çıktısı ve bu çıktıyı ortaya çıkaran süreçlerin ve faaliyetlerin tanımlanmasıyla başlamaktadır. Daha sonra söz konusu faaliyetlerin değer yaratıp yaratmadığı, bu faaliyetlerin maliyet davranışları ve bu faaliyetlerin işletmenin diğer departmanları arasındaki ilişkileri ve performans ölçüleri hakkında ayrıntılı bilgi

---

<sup>96</sup> Don R. Hansen And Maryanne M. Mowen, a.g.e., s.447.

<sup>97</sup> Andrew Greasley; "Effective Uses Of Business Process Simulation", Proceeding Of The 2000 Winter Simulation Conference, s.2004-2009.

edinilmesi söz konusudur. Bu bilgi her faaliyet analiziyle, değer yaratmayan faaliyetleri ve görevleri elimine etmenin yanı sıra, değer yaratan iş süreçlerinin ve faaliyetlerin sürekli gelişimine yönelik gereksinimleri akılda tutmayı gerektirmektedir.

Bu nedenle analiz yapıldıktan sonra, sıra bir sonraki en mühim soru olan, işin nasıl daha etkin bir şekilde yapılabileceğinin cevabının aranmasına gelmektedir. Bu doğrultuda faaliyet analizinde söz konusu bu soruya ilişkin beş temel kriterin ortaya atıldığı görülmektedir.<sup>98</sup>

- İş müşteri gereksiniminin bir sonucudur.
- İş değer yaratır.
- İş yapımında en iyi uygulama izlenir.
- İş yapımında kullanılmayan kapasite miktarı.
- İşi/faaliyeti tamamlama zamanı.

#### **2.3.4.1.1. Yapılan İşin Müşteri Gereksiniminin Bir Sonucu Olması**

İşin yapılması müşteri ihtiyacının karşılanmasına bağlıdır. Diğer bir deyişle işletmede yapılan iş müşterinin talep ettiği bir etkinlik ise iş niteliğine sahip olacak ve gerçekleştirilmeye çalışılacaktır. Dolayısıyla müşteri ihtiyaçları yapılacak iş için bir çeşit gerekli koşul niteliğindedir. Bu çerçevede müşteri, bir dış müşteri olabileceği gibi organizasyondaki diğer departmanlar da olabilirken, yalnızca nihai mamul kullanıcısı değil, işletmede süre giden iş sürecinde bir sonraki aşamayı da oluşturabilir.

Yapılan iş sonucunda elde edilen iş çıktısı, bir müşteri için, değeri olan bir kalitede ve fonksiyonellikte, müşterinin ödeyeceği maliyette ve tam zamanında olmalıdır. Kısacası müşteri ihtiyacı olmaksızın yapılacak olan iş, işletme açısından değer kaybı ve rekabet pozisyonunun zayıflamasına neden olacaktır.

Bu amaçla yöneticiler, müşteri ihtiyaçlarını, yani çıktıyı ayrıntılı olarak tanımlamak için pazar araştırması yapmalıdırlar. Zira bu araştırmalar, işletmenin müşteri ihtiyaçlarını daha iyi nasıl karşılayabileceğine yönelik soruları yanıtlama imkanı

---

<sup>98</sup> James Brimson, *Activity Based Management*, s.298.

vermektedir. İşletmenin bu araştırma doğrultusunda, müşteri yanıtını göz önünde bulundurarak, mümkün olan en az kaynakla, gereksinim duyulan çıktıyı üretmek için, işi bütünüyle tasarlaması gerekir.

Yapacağı bu planda işletme yöneticisi, müşteriye sunulan değer ile faaliyet maliyetlerini karşılaştırmalıdır. Şekil 2.5’de, faaliyet maliyeti ve değer fırsat matrisi olarak adlandırılan matris görülmektedir. Görülen bu matris maliyet azaltımı ve performans gelişimi için işletmeye büyük fırsatlar sunan alanları hızlı bir şekilde sınıflandırmakta ve tanımlamaktadır.

Yüksek maliyet	Minimum fırsat optimizasyonu	Yüksek fırsat Azalt/kaldır
FAALİYET MALİYETLERİ		
Düşük maliyet	Düşük fırsat optimizasyon	Makul düzeyde fırsat Azalt/kaldır
	Değer yaratan	değer yaratmayan faaliyetler
	Organizasyona/Müşteriye Yönelik Değer	

Şekil 2.4 Faaliyet Maliyeti ve Değer Fırsat Matrisi

**Kaynak:** Lawrence S. Maisel And Eileen Morrissey, “ Using Activity Based Costing To Improve Performance”, Handbook Of Cost Management, Edited By Barry Brinker, 1993, B4-20.

Şekil 2.5.’den de anlaşılacağı üzere, dikey boyutta, faaliyet maliyetleri düşükten yüksek maliyete doğru aşağıdan yukarıya sıralanmış, yatay boyutta ise, değer yaratan faaliyetlerden yaratmayanlara doğru bir sıralama göze çarpmaktadır. Tabloda yüksek değer ve düşük maliyetli olan faaliyetler daha düşük öncelikli alanlar olarak gösterilmekte ve belirli bir faaliyet veya iş sürecine yönelik olarak yüksek seviyede verimlilik yakalamak için kullanılabilecek bir gelişim tekniği sunulmaktadır. Bunun aksine, organizasyona ve dolayısıyla onun müşterilerine daha az ya da hiç değer sağlamayan ve de yüksek bir maliyetle karşı karşıya bırakan bir iş süreci ya da bir

faaliyet alanı yüksek dereceli bir fırsat sunabilmektedir. Tipik bir biçimde bu alanlar faaliyetlerin yeniden yapılandırılması ya da elimine edilmesi yoluyla geliştirilebilmektedir.

#### 2.3.4.1.2. Yapılan İşin Değer Yaratması

Faaliyet analizinde ikinci aşama, yapılan işin veya faaliyetin değer yaratıp yaratmadığının tespiti olacaktır. Bir faaliyetin değer yaratıp yaratmadığını belirlemeye yönelik üç kriter söz konusudur. bunlar;<sup>99</sup>

- Faaliyet gerekli midir?
- Faaliyet etkin şekilde yapılmakta mıdır?
- Faaliyet bazen değer yaratmakta bazen değer yaratmamakta mıdır?

Eğer işin değer yaratmadığı yukarıdaki kriterler göz önüne alınarak belirlenirse, bu işi veya faaliyeti ortadan kaldırma veya azaltma yollarının araştırılması daha kolay olacaktır.<sup>100</sup> Değer yaratmayan bir faaliyet meydana geldiği yerde, mamul kalitesi, performansı ve algılanan değeri kötülemeden müşteri ihtiyaçlarının karşılanmasına devam edilebilmesi için elimine edilmelidir. Değer yaratmama çoğunlukla, hatalardan, gereksiz kırtasiyelerden, etkinsiz politika ve prosedürlerden, yanlış yönetilen kapasiteden ve etkinsiz organizasyon politikasından kaynaklanmaktadır. İyi bir yönetici ise, belirtilen bu noktalara dikkat eden ve bu doğrultuda sürekli olarak değer yaratmayan faaliyetleri elimine edebilen yönetici olmaktadır.

Değer yaratmamalarıyla verimliliğe olumsuz etkileri olan faaliyetlerin neler olabileceğini küçük bir örnekte görebiliriz. Örneğin, bir işletmenin teslim alma departmanını düşünelim. Bu departmanın yöneticisi tarafından tanımlanan değer yaratmayan faaliyetler aşağıdaki gibi sıralanabilir.<sup>101</sup>

- Malları denetlemek
- Malları depoya taşımak

<sup>99</sup> Ronald W. Hilton, a.g.e., s.217-218.

<sup>100</sup> Jerry G. Kreuze And Gale E. Newell; "ABC And Life-Cycle Costing For Environmental Expenditures", *Management Accounting*, February 1994, s.38.

<sup>101</sup> James Brimson, *Activity Based Management*, s. 300.

- Mal akışını hızlandırmak

Burada yönetici, denetleme sürecinin tedarikçi tarafından yapılması gerektiğini düşündüğü için mal denetiminin değer yaratmadığına inanmaktadır. Bu nedenle işletme hatasız malları temin etmeyi garanti eden tedarikçiyle çalışırsa, gelen malların denetleme ihtiyacı kendiğinden ortadan kalkacaktır.

Benzer biçimde malları stoğa taşıma faaliyeti de bir değer yaratmayan faaliyet olarak düşünülebilir. Stoklama yalnızca kabul edilebilir fiyat istendiğinde, gereksinim duyulan malları aktarma probleminden dolayı meydana gelmektedir. Buna göre iyi bir girişimci, malların alımıyla, kullanımını eş zamanlı kılacak ve fazla depolanan malları da elimine edecektir.

Nihayetinde mal akışını hızlandırma ihtiyacı, müşterilerin zamana ilişkin beklentilerinin karşılanmasındaki başarısızlığın bir sonucudur. Kalite ve zaman konularında tedarikçileri tescillemek ve bu doğrultuda tescillenmiş tedarikçilerle çalışmak, işletmenin hızlandırmaya yönelik olarak duyacağı ihtiyaçları ortadan kaldıracaktır.

Özet itibarıyla değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasının önemine ilişkin söylenebilecek son söz “işletmede yapılan iş, şayet müşteri için değer yaratıyorsa maksimum verimlilik elde edilinceye kadar geliştirilmelidir”<sup>102</sup> olacaktır. İşletme, üretim verimliliğini artıracak ve de müşteriye değer yaratacak en önemli faaliyetler üzerine odaklanmalı ve bunların gelişimine yönelik olan fırsatları tanımlamalıdır. Bu bağlamda Pareto ve balık kılıcı diyagramları bu fırsatları tanımlarken kullanılabilir yardımcı modeller olarak değerlendirilebilecektir.

#### **2.3.4.1.3. İş Yapımında En İyi Uygulamaların İzlenmesi**

Bilindiği üzere benchmarking’ in (kıyaslama) temel felsefesi, bir görevin, faaliyetin veya sürecin bir firmanın performansını geliştirmede ve karlılığını artırma

---

<sup>102</sup> [www.sas.com](http://www.sas.com); “Using Financial Intelligence To Support Cost Effective Supply- Chain Strategies”.



yollarını tanımlamada en iyi uygulamanın örnek seçilip uygulanmasıdır. Bu amaçla benchmarking aşağıda sıralanan temel aşamaların izlenmesini gerektirir;<sup>103</sup>

- Kıyaslanacak süreçleri tanımlama,
- Mevcut süreci analiz etme,
- Uygun benchmarking ortağı belirleme,
- Veri toplama yöntemi belirleme ve veri toplama,
- Benchmarking yapılacak işletmenin iş sürecini analiz etme,
- Performans aralıklarını ve gelişim fırsatlarını belirleme,
- Süreç gelişimlerini planlama ve uygulama,
- Sonuç alma ve yeniden kıyaslama yapma.

Yukarıda belirtilen aşamalardan da anlaşılacağı üzere kıyaslama sürekli bir arayışı ifade etmektedir. Bu arayış daima daha iyi, daha ucuz, daha kaliteli ve daha çabuk yapmak için, en başarılı işletmelerin veya birimlerin örnek alınmasını gerektirir. Bu doğrultuda FTY' in önemli bir fonksiyonu da, mümkün olan en iyi iş uygulamasını izleyerek, işin bütün olarak etkin şekilde tasarlamasına rehberlik etmektir. Bu aşamadaki en zor görev, bir faaliyetin mevcut performansının belirlenmesinden sonra, o faaliyetin gerçekleştirilmesinin mümkün olan en iyi yolunun tespit edilmesidir. Tespit etme işleminin amacı, gerçekleştirilen bütün faaliyetleri, sınıfında en iyi olan başka bir organizasyonla veya organizasyon içindeki benzer faaliyet veya departmanlarla karşılaştırmaktır. Kıyaslama, işletme için söz konusu faaliyetlerin gerekliliğini ve değer yaratıp yaratmadığını değerlendirmek amacıyla yapılmaktadır.<sup>104</sup>

Mevcut faaliyetin en iyi uygulamayla kıyaslanması, işletmenin veya ilgili faaliyetin daha iyi nasıl yapılandırılabileceğini belirlemeye yardımcı olur. Örneğin, müşteri siparişinin zamanında dağıtımı, gerekli bir faaliyettir ve teknik bir donanım olmaksızın da (manuel) yapılabilir. Oysa ki bu faaliyetin zamanında ve hatasız olarak yapılmasının en iyi yolu, elektronik veri yer değiştirme sisteminin kullanılmasıdır.

<sup>103</sup> Micheal Senyshen; "ABM: The Next Step- Part-II", [www.ifac.org](http://www.ifac.org), s.3-4.

<sup>104</sup> Olivier Aptel And Hamid Pourjalali; "Improving Activities And Decreasing Of Logistics in Hospitals A Comparison Of U.S. And French Hospitals", *The International Journal Of Accounting*, 36(2001), s. 65-90.

İşletme bu sistemi kullanmak suretiyle daha az maliyetli, daha az hatalı ve daha hızlı bir şekilde hizmet sunabilecektir.

#### **2.3.4.1.4. Kullanılmayan Kapasitenin Tespiti**

Faaliyet analizinde kullanılmayan kapasite miktarının tespiti çok önemlidir. Kullanılmayan kapasite işletme açısından etkinsiz faaliyetler demektir ve bu da katlanılması gereken maliyetlere yol açmaktadır. İşletmelerin bir çoğu bünyelerinde barındırdıkları atıl ve verimsiz kapasite ile bunların yarattığı maliyetler hakkında ya çok az bilgiye sahiptir ya da sahip oldukları bu bilgiler oldukça sınırlı bir düzeyde kalmaktadır. Kullanılmayan kapasitenin tespitine ilişkin işletmelerin içinde buldukları bu yetersizliğin hem yönetim anlayışlarından hem de bu yönetimlerin kullanılmak durumunda oldukları maliyet bilgi sisteminden kaynaklandığını söylemek yanlış olmayacaktır.

FTY sistemi bu iki olgudan meydana gelen tespit problemini ortadan kaldırmaktadır. FTY anlayışı, ilkelerinde de söz ettiğimiz üzere, işletme çapında ve her birim bazında bilgi paylaşımı esasına göre oluşturduğu iletişim ağı ile yönetimi faaliyetleri sürekli izlemeye sevk etmek suretiyle etkinsizleri gidermekte ve dolayısıyla da kapasite kullanımına ilişkin tam bilgilenmeyi sağlamaktadır. Diğer yandan FTM yöntemiyle de faaliyet-maliyet ilişkisini sürekli izlemek suretiyle kapasite kullanımında oluşabilecek eksikliği ve de atıllığı tespit edebilmekte ve maliyet açısından çözüm önerileri sunabilmektedir.

Oysa mevcut sisteme bakıldığında, değer yaratan ve yaratmayan ayrımı yapmaksızın, gerçekleşen bütün maliyetlerin (sabit ve değişken) mamullere yüklendiği ve yüklenen bu tür maliyetlerin de gizlenmesi eğiliminde olduğu göze çapmaktadır.<sup>105</sup> Faaliyetler arasında değer yaratma açısından gösterilmeyen hassasiyetin işletmeye faturası, değer yaratmayan atıl kapasite maliyeti ya da en genel ifadesi ile “israf” şeklinde gerçekleşmektedir. İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirirken adeta bunu kanıksar bir hale gelmektedir. Diğer bir deyişle işletmenin faaliyetini sürdürmesinin

---

<sup>105</sup> Gary Cokins; “Performance Measures and ABC/M: The Flowering Of A New Era”, [www.abctech.com](http://www.abctech.com)

olmazsa olmaz koşulu, bu israfı katlanmak olmaktadır. Doğal olarak bunun işletmeye yüklediği yüksek bir kapasite maliyeti söz konusudur.

Bu tür maliyetler FTY sisteminde; atıl, verimsiz ve verimli olmak üzere üçe ayrılır ve ölçülür.<sup>106</sup> FTY sisteminde etkin kapasite kullanımı, atıl kapasiteyi tanımlama ve minimize etmeyle başlar. Sistem doğru olarak atıl kapasiteyi ölçerek, bir işletmede değişime gereksinim duyulan varsayımları, uygulamaları ve süreçleri ortaya koyar. Atıl kapasitenin ölçülmesinde yaşanabilecek bir başarısızlık, uzun dönem değer yaratmaya yönelik etkin kapasite yönetimini hemen hemen imkansız kılacaktır. Atıl kapasite aşağıda belirtilen hususlar göz önüne alınarak ortaya çıkarılmalıdır. Bunlar;<sup>107</sup>

- Kullanılan kapasite (teorik/pratiğe karşın fiili vb)
- Yönetim uygulamaları
- Muhasebe ölçümleri
- İş süreçlerindeki değişimler
- Bir kaynağın girdi ve çıktı karakteristikleri arasındaki uygunsuzluklardan dolayı yapısal dikkatsizlik (gevşeklik)

Yöneticiler sürekli olarak atıl kapasiteyi tespit etmek suretiyle, kullanılan varlıklara dönüştürme, kullanılmayan kapasiteyi de daha verimli biçimde düzenleme, veya kiralama/satma gibi stratejilerden birini tercih edeceklerdir. Yöneticilerce tercih edilecek bu stratejilerin önemi, rekabet ortamında işletmedeki bütün varlıkların etkin kullanılması ve yönetilmesi gerekliliğinden gelmektedir. Gerçekleştirilmesi gereken etkin kullanma amacı iş sürecinde hem çalışanlar hem de makine ve teçhizat için geçerli olmalıdır.

Oysa pratikte işletmelerdeki tavrın, çalışanların atılığına makinelerden daha çok hassasiyet gösterilmesi şeklinde olduğu görülmektedir. Zira genel olarak bakıldığında pek çok işletme çalışanların zamanlarının boş kalmasına izin vermemektedir. Buna karşın aynı durum iş sürecinde kullanılan makineler için geçerli değildir. Örneğin, bir bakım-onarım departmanı tarafından kullanılan ekipman, zamanın önemli bir kısmında

<sup>106</sup> Robin Cooper And Robert S. Kaplan; "Activity- Based Systems: Measuring The Costs of Resource Usage", *Accounting Horizons*, Sep: 92, Vol.6, Issue 3.

<sup>107</sup> John Antos And James Brimson, *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*, s.82.

atıl kalmakta ve bu ekipmanların nasıl daha etkin kullanılabilirlerine dair çok az bir bilgiye sahip olunması söz konusu olabilmektedir.

#### **2.3.4.1.5. Faaliyet Tamamlanma Zamanı**

Bilindiği üzere faaliyet tamamlanma zamanı, müşteri tatmini açısından oldukça önemli bir husus olup, işletme yöneticilerinin bu çerçevede, müşteri siparişinin alındığı tarihle mamul veya hizmetin sunulduğu tarih arasında geçen süreyi minimize etmeye çalışmaları elzemdir. İşletme müşteri siparişlerini hızlı bir şekilde yanıtlayabilmek için, mamul veya hizmetin gerçek anlamda işlem gördüğü sürenin dışında kalan tüm değer yaratmayan süreleri büyük bir kayıp olarak nitelendirerek elimine etmelidir. Yani işletme üretim süresi verimliliğini (işleme süresi/ toplam üretim süresi) 1'e yaklaştırmalıdır.

Yapılan birçok araştırmada mamulün işlem gördüğü süre, toplam üretim süresinin yalnızca %5'ini oluşturmaktadır. Geri kalan %95'lik süre ise, madde ve malzemeleri kontrol etme, depolama, yer değiştirme, işlem süreçleri arasında bekleme gibi değer yaratmayan olarak nitelenen süreleridir. Örneğin, bankacılık sektöründe bir kredi talebi sonuçlandırma ortalama 26 gün içinde gerçekleştirilebilmektedir. Ancak yapılan araştırmalar, kredi talebiyle ilgili işlemlerin yalnızca 15 dakika sürdüğünü ve geri kalan sürenin de kredi talebinde bulunan şahıs hakkında araştırma yapma, referans alma ve teyit etme vb. gibi işlemler için harcandığını göstermektedir. Bunun için banka yetkilileri, gelişmiş bir bilgi teknolojisi ile desteklenen yeni bir düzenlemeyle, kredi taleplerine yanıt verme işlemlerini 15 dakikayı alacak şekilde yeniden düzenleyebilmişlerdir.

Faaliyetlerin yapılması için gerekli olan zamanın azaltılması, bir yandan esnekliği ve müşteri tatminini artırırken, diğer yandan da işletme maliyetlerini azaltacaktır. Bu amaçla işletmeler, müşteri gereksinimlerine zamanında yanıt verebilmek için, güvenilir tedarikçilere, etkin, hatasız, yetkilendirilmiş personele ve gerekli üretim teknolojilerine sahip olmalıdırlar. Aksi takdirde bu süre zarfında mamulün fiziksel unsurlarında ve dolayısıyla müşteri tatmininde bir artış yaratılmamasından dolayı geçen bu sürede, maliyete ve hatta zararlara yol

açılacaktır.<sup>108</sup> Zira bu tür gecikmeler, müşterilerin zamana ilişkin beklentilerinin karşılanmamasından dolayı, mal akışını hızlandırma, demode olmaya başlamış mamuller için fiziksel zarar ile müşteri ve pazar kaybı şeklinde neticelenebilecektir.

#### 2.3.4.2. Faaliyet/ İş Süreci Gelişimi

Bir işletmede, tüm çalışanlar sunulan hizmetlerin, yapılan işin sürecinin ve faaliyetlerin geliştirilmesine sürekli odaklanmalıdırlar.<sup>109</sup> Çünkü etkinsizlik, tüm çalışanların yapılan işten sorumluluk duymaları ve onu iyileştirme inisiyatifi koymalarıyla giderilebilecektir. İşletmede faaliyet/iş süreçlerinin geliştirilmesinin en iyi yolları şöylece sıralanabilir;<sup>110</sup>

- İsrafa yol açan işi ortadan kaldırma,
- Problemin temel nedenlerini ortadan kaldırma,
- İş yükünü azaltma,
- Çalışma metotları geliştirme,
  - Görev ve metotları basitleştirme,
  - En iyi uygulamayı yapma,
  - Alternatif kaynaklar kullanma,
- Kullanılmayan kapasiteyi minimize etme.

##### 2.3.4.2.1. İsrafa Yol Açan İş Ortadan Kaldırma

Rasyonel ilk adım değer yaratmayan işi saptamayı ve kullanıcı tarafından yüksek derecede değerli olmayan işe yönelik hizmet düzeyini azaltmayı veya elimine etmeyi gerektirir. Daha sonra değer yaratmayan faaliyetlerden elde edilen kaynaklar, doğrudan müşteriye değer katan yeni girişimlere veya gereksinim duyulan alanlara dağıtılır.

<sup>108</sup> Bruce Gurd And Helen Thorne; “ The Transformation Of An Accounting System During Organisational Change: A Longitudinal Study”, *Financial Accountability&Management*, 19(1), February 2003, s.32.

<sup>109</sup> Theme Booklet, “Performance Management in Small Businesses”, <http://www.ifac.org>.

<sup>110</sup> James Brimson, *Activity Based Management*, s.305.

Örneğin, kalite geliştirme, esneklik ve sorumluluk artışına yönelik değişiklik, satıcının üretim sürecinde talep edilebilir. Böylece kalite problemine neden olan parçalar, kaliteli mamul dağıtım sorumluluğu yerleştirilerek ortadan kaldırılabılır ve değişiklikler yapıldığında, bütün depo faaliyetleri elimine edilebilir. Materyal bulundurma ve denetim gibi benzeri faaliyetler otomatik olarak azalacaktır. Bu yaklaşım, hem kısa dönemli maliyet azaltım gereksinimlerini hem de gereksinim duyulan uzun dönem verimlilik gelişmelerinin fonlanmasını sağlayabilmektedir.

#### 2.3.4.2.2. Problemin Temel Nedenlerini Ortadan Kaldırma

İyi bir yönetici nedenleri birer semptom<sup>111</sup> olarak görmeyerek, derhal elimine edecektir.<sup>112</sup> Oysa ki mevcut yönetim bilgi sistemleri, problemleri ortaya çıktıklarında bulmaktadır. Fakat yine de problemin sebebi problem ortaya çıkmadan önce ortaya çıkmaktadır. Eğer insanlar problemin nedenini anlayamazlarsa çözümü de bulamayacaklardır.<sup>113</sup>

Bu nedenle işletme yöneticileri, sürekli olarak maliyete neden olan faktörleri belirlemek amacıyla bir problemin arka planını araştırmalıdır.<sup>114</sup> Örneğin, teslim alma departmanının önemli bir faaliyeti de gelen malları boşaltma ve denetlemedir. Boşaltma ve denetimin gün boyunca rasgele yapılması nedeniyle çok sayıda çalışan kamyonun boşaltılması için istihdam edilir. Tedarikçinin rasgele dağıtım yapmasının sonucu olarak, çalışanlar zamanın çoğunu kamyonların gelmesini beklemekte ya da gereksiz faaliyetlere dağıtılarak geçirmektedir.

Problem, satın alma departmanının en düşük maliyetle satın almış olmasının, söz konusu departmanın performans ölçümlerini daha da kötüleştiriydi. Problem tespit

---

<sup>111</sup> Burada maliyet nedenlerine ilişkin "semptom" değerlendirmesi yapılması önemlidir. Zira tıbbi literatürde kavramın ifade ettiği anlam "hastalık belirtisi" olup, zaman içerisinde alınacak önlem ve tedavi metotlarıyla üstesinden gelinmesi hedeflenir. Oysa FTY anlayışı, maliyet nedenlerini değil birer semptom olarak görmek, adeta yok hükmüne sokmak istemektedir. Daha açık bir ifade ile nedenlere zaten hiç olmamalıydı şeklinde daha temelli bir bakış açısı söz konusudur.

<sup>112</sup> Charles H. Brandon Andralph E. Drtina, *Management Accounting*, McGraw-Hill, Inc., New York, 1997, s.698.

<sup>113</sup> Perry Fri; "Look Internally For Cost Saving", *The Voice Of Food Service Distribution*, August 1999, Vol.35, s.27.

<sup>114</sup> Brian Plowman; "ABM İn Manufacturing: A Case Study Of A Gas Turbine Manufacturer", <http://www.develin.co.uk/>



edildikten sonra, söz konusu bu probleme en ussal çözümlü bulmak gerekmektedir. Bu nedenle probleme yönelik apaçık bir çözüm, oluşturulan bir dağıtım programına göre satıcının dağıtmasını talep etmektir. Böyle bir değişim sayesinde işletme oldukça önemli bir kaynak tasarrufu sağlayabilecekti. Buna karşın satın alma departmanının yönetimi, söz konusu problemde haberdardır fakat bu probleme yönelik olarak doğrudan bir çözüme girişmemektedir. Oysa satıcının dağıtım politikası satın alma departmanı tarafından düzenlenmekteydi. Bu nedenle satın alma departmanı yöneticisi kendi departman performansını yüksek göstermek amacıyla teslim alma departmanının sorununu görmezden gelmektedir. Zira satıcı, belli bir dağıtım programına göre dağıtım yapması durumunda daha yüksek fiyat talep etmektedir.

Örnekte satın alma yöneticisi, teslim alma departmanının performansına yardımcı olmak için, tercih edilmeyen bir satın alma fiyat değişimi gelmesi nedeniyle, negatif bir güdüye sahipti. Hatta yönetici satın alma departmanının performansını azaltmak istediğinde, işletmenin teslim alma departmanının maliyet tasarrufunun daha yüksek satın alma maliyetini dengeleyip dengelemediğini belirlemek için basit bir yöntem de sahip değildi.

Bunun yanı sıra yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, yönetim anlayışı problemin odak noktasıdır. Zira maliyetleri yönlendirme, probleme sebep olan diğer departmanlarla işbirliğini ya da zararlı işletme politikalarını değiştirmeyi gerektirmektedir.

#### **2.3.4.2.3. İş yükü Azaltımı**

Faaliyet/iş süreci gelişiminin diğer bir unsuru da, bir faaliyetin yapılması için gereksinim duyulan çabanın ve zamanın azaltılmasıdır. Zira işin yapılmasında gereksinim duyulan kaynak ve işin miktarı arasında güçlü bir korelasyon bulunmaktadır. Bu doğrultuda işletmede iş yükü azaltımı gerçekleştirmek ve buna



yönelik farklı alternatifler ortaya koyabilmek için beyin fırtınası yöntemin kullanması gereken araçlardan birisidir.<sup>115</sup>

Bilindiği üzere beyin fırtınası her şeyden önce farklı şekilde düşünme ve bakmayı gerektirir. Bu çerçevede aşağıda faaliyetleri ve süreçleri farklı şekilde görebilmenin olası yolları listelenmektedir:<sup>116</sup>

- Faaliyetlere ve iş süreçlerine ilişkin varsayımların doğruluğu sorgulanmalıdır. Mevcut düzeye gerçekten gereksinim duyulmakta mıdır? Başka biri bu hizmetleri ve mamulleri sunabilir mi? Faaliyetin yeri değiştirilebilir mi? Hizmetin bir kısmı başka bir yerden alınabilir mi?
- Diğer sektörlerde faaliyetlerin nasıl gerçekleştirildiği izlenmelidir. Çünkü diğer sektörlerdeki faaliyetlerin bazıları kendi sektörünüzle ilişkili olmasa da iş süreçlerinin ve faaliyetlerin gerisinde yatan prensipler muhtemelen uygulamaya elverişli olabilir.
- Diğer bölümlerden faaliyet örnekleri alma.
- Diğer bölüm ve departmanlarla bağlantı kurma.
- Tedarikçiniz, tedarikçinizin tedarikçisi, müşteriniz ve müşterileri arasında ağ oluşturma.
- Başarısızlıkları ortaya çıkarma. Zira başarısızlıklarınız eğitimde kullanılabilir.
- Yaratıcı fikir oluşturma.
- İdoller oluşturun.
- Mamul ya da hizmet gerçekleştirme sürecinin her bir aşamasını kendi gözünüzde canlandırın. Süreci nerede ve nasıl değiştireceksiniz? Sorusunu kendinize sorun.

<sup>115</sup>Daniel J. Mcconville; "Start With ABC", *Industry Week*, September 6, 1993, s.33.

<sup>116</sup>James Brimson and John Antos, *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*, s.158-159.

- Pozitif bir gelecek vizyonu kullanın. Hem çalışanlara hem de müşterilere gelecekle ilgili planlarınızı anlatın. Sonuçlar üzerinde durun düşüşler üzerinde değil.
- Paradigmaları değiştirin.
- İşletmede yapılan her faaliyeti sorgulayın
- Organizasyonun hem içindeki hem de dışındaki iş süreçlerinizin sınırlarını değiştirin.
- Müşteriler ve çalışanlara karşı, pozitif bir dil ve kelime kullanın. Zira pozitif dil ve kelime kullanımı, en az pozitif destek kadar önemlidir.
- “Ötekiliği” kullanın. Diğer bir kişi, hizmet, mekan veya şeymiş gibi davranın.
- Asla suçlamayın; öğrenmeye ve gelişime odaklanın.
- Sektör ya da iş sahanız dışından en az bir süreli yayını takip edin.

#### 2.3.4.2.4. Çalışma Metotları Geliştirme

Çalışma metotları geliştirme, alternatif kaynakları veya daha etkin adımları tanımlamak için faaliyetin nasıl yapıldığı üzerine çalışmayı içerir. Zira bir süreç, farklı üretim faktörleriyle birçok farklı yoldan gerçekleştirilebilmektedir.

Örneğin, metotları geliştirmede ilk adım, faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasındaki adımların tanımlanmasıdır. “Teslim alma” faaliyetindeki görevler, şunları içerir;

- Yükleme-boşatma
- Açma
- Belgeyi hazırlama
- Kontrol edilen malları taşıma

Teslim alma departmanı birkaç gelişim alternatifi tanımlamıştır. Tedarikçi tescili, gelen malları denetleme gereksinimini ortadan kaldırabilecektir. Zira tedarikçi,

uygun şartname esaslarına göre dağıtılan mallardan sorumludur. Bütün denetim faaliyeti, satıcı mekanında yerine getirilir ve paketlenme-dağıtım süresince mallar zarar görmeyecek biçimde yapılır.

#### **2.3.4.2.5. Kullanılmayan Kapasitenin Minimizasyonu**

Kapasite, bir işletmenin karlılık potansiyelinin önemli bir unsurudur. Bütün kaynaklar tam olarak değer yaratan faaliyetlere yönelik kullanıldığında, işletme en yüksek karlılık düzeyine ulaşacaktır.<sup>117</sup> Zira kullanılmayan bir kapasitenin bedeli, işletme tarafından ödenmekte, ve bunun sonucunda da karlılık (müşteri ve hissedar değeri) azalmaktadır.

Karlılığın temel esası işletmenin kapasitesiyle gelecek gereksinimi arasında tam bir dengenin olmasıdır. Böyle bir dengenin sağlanması ile atıl kapasiteye yönelik kullanılan sermaye, işletmeye ve dolayısıyla da müşteriye değer yaratan faaliyetlerde kullanılabilir. Dolayısıyla bir FTY sistemi tarafından sunulan kapasite bilgisini kullanılması işletmeyi dengeli bir akışa odaklamaktadır.

Kullanılmayan kapasite, potansiyel geliri temsil etmektedir. Bu nedenle yöneticilerin sürekli olarak işletmenin hala ödediği, miktar ve değerini tespit edebildiği kullanılmayan kaynak ve alanları dikkate almaması günümüz rekabet ortamında büyük bir eksikliği ifade etmektedir. Bu amaçla işletme yöneticileri atıl kapasite alanlarını tanımladığında bunları; organizasyona ek yeni iş getirme, varlıklara yönelik alternatif kullanımlar bulma, kullanılmayan kapasiteyi satma ya da dış kaynaklardan yararlanarak, dışarıya kiraya verme, daha etkin kullanım için operasyonları birleştirme ve nihayetinde gelecekteki büyüme için kullanma şeklinde değerlendirebileceklerdir.

#### **2.3.4.3. Performans Ölçüleri**

20. yy' in ilk çeyreğinde işletmeler açısından rekabet edebilmenin temel şartı ölçek ve fırsat ekonomilerinden yararlanmaktır. Bu nedenle finansal ve fiziki sermayeyi hem verimli bir şekilde dağıtmak hem de kontrolünü sağlamak için performans

---

<sup>117</sup> Karen Titus; "Activity Based Costing: Accounting For Profitability", [www.modernmetals.com](http://www.modernmetals.com)

ölçümleri geliştirilmiştir. Geliştirilen ölçüler kendisinden bekleneni o dönem için en iyi şekilde vermiştir. Ancak geleneksel olarak niteleyebileceğimiz bu performans ölçüleri yeni üretim ortamlarında rekabet edebilmek için izlenecek yolu belirlemede ve değerlemede yetersiz kalmaktadır.<sup>118</sup> Bu yetersizliklerinin yanı sıra, kısa dönemli finansal sonuçlara ağırlık vermesi nedeniyle, işletmelerin kısa dönemli sabitlere aşırı yatırım yapmasına yol açmakta ve uzun dönemde de hem hissedarlara hem de müşterilere değer yaratacak yatırımlara yeterli derecede önem verilmemesine neden olmaktadır.

Oysa ki günümüzde işletmeler, üretim performansını finansal olmayan bir çok gider göstergesiyle tanımladıklarından, bu tür göstergelere daha fazla önem verilmesi gündemdedir.<sup>119</sup> Ancak işletmelerin ayakta kalmak ve rekabetçi olmak için yeni üretim ortamının gereklerini yerine getirirken, performans ölçüm ve motivasyonlarını sadece finansal ölçülerle izlemekle yetinmeleri de yanlıştır. Zira bu ölçüler aslında işletmede ve işletme çevresinde meydana gelen değişikliklere yanıt vermeye yardımcı olmaktan ziyade gizlemekte ve arzulanmayan davranışları güçlendirmektedir.<sup>120</sup> Bu çerçevede yeni performans ölçümlerinden bahsetmeden önce, yeni üretim ortamında geleneksel performans ölçülerinin sınırlılıkları üzerinde durmak durumu daha da netleştirecektir.

#### **2.3.4.3.1. Geleneksel Performans Ölçülerinin Sınırlılıkları**

Geleneksel performans ölçülerinin sınırlılıkları aşağıdaki gibidir:

**Verimlilik Ölçüleri Açısından:** Yeni üretim ortamlarında, üretim sürecinde sürekli gelişim esas alınarak mümkün olduğu kadar küçük partilerle üretim akışı sağlamak ve stok seviyelerini en aza indirmek amaçlanmaktadır. Geleneksel anlayışın üretim ve verimlilik ölçüleri ise, küçük partiler şeklinde üretim yapıldığında verimliliği

<sup>118</sup> Nikolaj D. Bukh, Peter Gormsen And Neils Peter Mols; "Accounting For The Financial Service Customer In Denmark: Activity- Based Costing Practices", [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com)

<sup>119</sup> Robert A. Howell And Stephen R. Soucy; " The New Manufacturing Environment; Major Trends For Management Accounting", *Management Accounting*, July-1987, s.27.

<sup>120</sup> R. Micheal Donova; "Performance Measurement: Connecting Strategy, Operations and Actions, *Performance Improvement*,

düşük olarak raporlamaktadır.<sup>121</sup> Bunun sebebi etkinlik ölçülerinin, çıktıları girdilerin üzerinde raporlaması ve eşitliğin çıktı tarafının makineleşmeye toleranslı olmasıdır. Yöneticiler bu nedenle parti büyüklüğünü azaltmaktan ziyade parti hacmini artırmaya teşvik edilir. Bu da, artan stok düzeylerine, uzun tedarik sürelerine, artan maliyetlere, ve dolayısıyla azalan müşteri tatminine neden olmaktadır.<sup>122</sup>

**Çıktı Maksimizasyonu Açısından:** Yukarıda da belirttiğimiz üzere geleneksel üretim kontrolleri, çıktı maksimizasyonu üzerine büyük vurgu yapmaktadır. Bu, stokta ve finansal borçlarda artışlarla sonuçlansa bile, çalışanlar, çıktıyı maksimize etmeye yönelik teşvik edilirler. Oysa ki günümüz rekabet ortamında çıktı maksimizasyonu, uzun dönemli karlılığı maksimize etmek için geçerli değildir.<sup>123</sup> Bu açıdan söz konusu geleneksel ölçüler yeni üretim ortamlarında yanlış kararların alınmasına neden olmaktadır.

**Standart Maliyetleme Açısından:** 1920'lerin üretim ortamının gereksinimlerinin karşılanması için standart maliyetleme sistemi geliştirilmişti. Ancak standart maliyetleme sistemi ölçülerinin, yeni üretim ortamlarında üç önemli hususta yetersiz oldukları görülmektedir. Bunlardan ilki çalışan verimliliğinin kişi başına düşen toplam çıktı ile ölçümü, ikincisi kalite düzeylerinin analizde dikkate alınmaması, üçüncüsü de gereksinim duyulandan daha fazla çıktıyı üretmeyi teşvik eden bir muhasebe sistemi olmasıdır.<sup>124</sup>

Standart maliyetleme tekniğinin günümüz üretim ortamlarında uygun operasyonel kontrolleri sağlayıp sağlamadığı tartışmalıdır.<sup>125</sup> Örneğin, materyal fiyatlarındaki değişimi raporlamak, yeni üretim ortamlarındaki işletmeler için pek fazla

<sup>121</sup> Colin Drury, "Cost Control And Performance Measurement in An Amt Enviroment", *Management Accounting*, November 1990, s.40-41.

<sup>122</sup> Michael Donovan, "Reduce Inventories And Improve Business Performance", *Performance Improvement*, s.2-3

<sup>123</sup> Robert A. Howell And Stephen R. Soucy; "The New Manufacturing Environment: Major Trends For Management Accounting", *Management Accounting*, July-1987, s.22-23

<sup>124</sup> C.J. Mcnair, Richard L. Lynch And Kelvin F. Cross, " Do Financial And Nonfinancial Performance Measures Have To Agree?", *Managment Accounting*, November 1990, s.29.

<sup>125</sup> Anita Allott; "Some Academics Say Management Accounting Has Not Changed in The Last 60 Years; Others Say It Has—Hugely Who's Right, Asks Anita Allott?", *Management Accounting: Magazine For Chartered Management Accountants*, July/August 2000, Vol.78, Issue.7, s.54-56.

anlam ifade etmeyebilir. Zira materyal fiyatları değişimi gibi tek bir ölçüye yönelik performans ölçümü, genellikle geleneksel muhasebe sisteminde görülmeyen daha yüksek maliyetlere yol açmaktadır. Mümkün olan en düşük maliyeti almak önemlidir, fakat müşteri beklentilerini karşılamak ve üretim programını kesintisiz devam ettirmek için gereksinim duyulan unsurların tam zamanında ve güvenilir bir dağıtım hizmeti sunan tedarikçiden alınması daha önemlidir. Bu nedenle yeni üretim ortamlarının şirketleri, materyal fiyatlarındaki değişime odaklanmadan ziyade, kalite ve güvenilirliğe önem veren performans ölçülerine odaklanmak isteyeceklerdir.<sup>126</sup>

Yeni üretim ortamının en önemli özelliklerinden biri de sürekli gelişimdir. Sürekli olarak standart maliyetleri gözden geçirmek ve değiştirmek olanaklı değildir. Zira standart maliyet esaslı raporlama sistemi statiktir ve standartlar her dönem güncellenmemektedir. Bu nedenle sürekli gelişim felsefesinden ziyade ulaşılan ve devam eden bir hedefi temsil eden standartları oluşturan bir ortam ve eğilim söz konusudur.

**Direkt İşçilik Açısından:** İyi bir performans ölçüm sistemi, bir işletmeyi başarıya götüren kritik başarı faktörlerini tanımalı ve ölçmelidir. Geleneksel üretim ortamlarında direkt işçilik<sup>126</sup> giderleri toplam mamul maliyetinin %60-70'ini oluşturmaktaydı. Bu çerçevede geleneksel muhasebe sistemi, direkt ilk madde ve malzeme ile genel üretim giderlerinin raporlanma ve kontrolüne nispeten daha az önem verirken, direkt işçilik maliyetleri ve verimlilik üzerinde çok daha fazla durma eğilimindeydi.

1980'lerden sonra yeni üretim ortamlarının doğurduğu muazzam değişimlerden dolayı direkt işçilik maliyetleri, toplam mamul maliyetlerinin %5 ile %15' i arasında yer almaktadır. Bu nedenle hala dağıtım anahtarı olarak direkt işçilik saati veya maliyetini kullanmak, yanlış mamul maliyetlemesine ve bunun yanı sıra da yöneticinin dikkatini, artık nispeten daha az önemdeki kritik başarı faktörü olan işçilik değişkenine yöneltmesine ve böylece yanlış kararların alınmasına ve değerlemesine neden

---

<sup>126</sup>Carole B. Cheatham, Leo R. Cheatham, "Redesigning Cost Systems: Is Standard Costing Obsolete?", *Accounting Horizons*, Dec96, Vol. 10, Issue 4.



olmaktadır.<sup>127</sup> Öyle ki günümüzde yöneticiler, toplam maliyeti azaltmak için hala direkt işçilik ücretlerini azaltmaya motive edilmekte ve bu doğrultuda direkt işçiliğin öneminin olduğundan fazla abartılması söz konusu olup, artan genel üretim giderlerini kontrol ve ölçme yöntemleri göz ardı edilmektedir.

**Temel Değişkenleri İzlemedeki Başarısızlık Açısından:** Yönetim muhasebe sisteminin bir diğer eleştirildiği husus, kalite, güvenilirlik, tedarik süresi, esneklik ve müşteri tatmini gibi kriterleri raporlamadaki başarısızlığıdır.<sup>128</sup> Söz konusu bu kriterler, dünya çapındaki üretim şirketlerinin önemli stratejik amaçlarını temsil etmelerine rağmen, geleneksel performans ölçüleriyle ölçülememektedir. Yönetim muhasebe raporları ise çoğunlukla maliyetler üzerine odaklanma eğilimlidir. Bunun sonucu olarak da yöneticiler ve çalışanlar, yukarıda sıraladığımız kritik başarı faktörleri yerine, sadece maliyetler üzerine odaklanmaya teşvik edilmektedir. Yeni performans ölçüm sistemi bu nedenle yukarı da sıraladığımız bu kritik başarı faktörleri üzerine de odaklanmalıdır.<sup>129</sup>

**Gecikmiş Geri Bildirim Raporlama Açısından:** Geleneksel muhasebe kontrolü doğal olarak reaktif olduğu için fiili ile bütçelenmiş performans arasındaki değişimleri ölçen bir denetim biçimidir. Bu yaklaşım, yöneticiyi ve çalışanları, gereksinim duyulduğunda, yapılan iş ve faaliyetlerde değişiklik yapma konusunda zayıf bırakmaktadır. Çünkü veriler toplu halde ve de çok geç elde edilmektedir. Bu nedenle gerekli önlemleri zamanında almak zor olmaktadır.

Performans raporlama, normal olarak aylık veya haftalık hazırlanmakta ve beklendiği gibi gerçekleşmeyen işlemlerin gerçek nedenlerini zamanında saptayamamaktadır. Örneğin bir JIT üretim şirketinde kısa üretim döngüsü söz konusudur ve bu nedenle en az bir günlük esasa göre veya “gerçek zaman” esasına göre ortaya çıkan problemler için bilgi gerektirmektedir. Bu problemin üstesinden gelmek için üretim stratejisiyle doğrudan ilişkili fakat finansal nitelikli olmayan, basitleştirilmiş

---

<sup>127</sup> James A. Hall, *Accounting Information Systems*, West Publishing Company, New York, 1995, s.276-277.

<sup>128</sup> H.Thomas Johnson; “Performance Measurement For Competitive Excellence”, Edited By Robert S. Kaplan, *Measures For Manufacturing Excellence*, s. 63.

<sup>129</sup> John Lessner; “Performance Measurement in A Just in Time Environment: Can Traditional Performance Measurements Stil Be Used?”, Edited By Barry J. Brinker, a.g.e., s. 392.



ölçülerin daha fazla kullanılması gerekmekte ve böylece hızlı ve etkin bir feedback sağlanabilmektedir.

#### 2.3.4.3.2. Yeni Performans Ölçüm Sistemi

Söz konusu sınırlılıklar, müşteri tatmini, kalite, güvenilirlik, esneklik ve verimliliği dile getiren yeni performans ölçüm sisteminin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ortaya çıkan bu yeni performans ölçüm sistemi; bir faaliyet, süreç veya organizasyonel birim tarafından, işletme içindeki ve dışındaki müşterilerin ihtiyaçlarının karşılanması için yapılan işi ve ulaşılan sonuçları gösteren finansal ve finansal olmayan ölçütler olarak tanımlanmaktadır.<sup>130</sup>

Performans ölçümünün faydalarını kısaca şöyle sıralayabiliriz,<sup>131</sup>

- Stratejik planlama sürecinde geliştirilen belirli amaçlar ve hedeflerle ilişkili işletme faaliyetlerinin gerçekleşme düzeyini ölçer,
- İsrafin (değer yaratmayan faaliyetleri) ortadan kaldırmasına yardımcı olur,
- Bütün işletmede ortak dil kullanımını sağlar,
- İşletmedeki bütün çalışanların şirket stratejisini gerçekleştirmedeki rollerinin anlaşılması için işletme stratejisini ve amaçlarını açıkça iletir,
- Amaçlara ulaşmak için çalışanı geliştirme ve yetkilendirme anlayışını geliştirir,
- Çalışanların değerlemesini seçilen performans göstergelerine bağlar,
- İşletmeyi zarara uğratmaksızın, ortamdaki değişimlere etkin şekilde uyum gösteren süreç ve sistemleri kurar,
- Sonuçlara ve gelişime neden olan başarı faktörlerini tanımlar,
- Doğru eylemi yapmak ve izlemek için performansı güçlü kılan rakamları açıklar,
- Hızlı ve anlamlı geri bildirim sağlar,
- Neden ve sonuç bağlantısını kurar,
- Yeni performans ölçüleri, faaliyet maliyetlerinin kontrol sürecinin izlenmesine ve geliştirilmesine yardımcı olur.

<sup>130</sup> Edward J. Blocher, Kung H. Chen And Thomas W. Lin, a.g.e., s.118.

<sup>131</sup> Craig R. Collins and Mariate Gundova; "Elements of Performance Manageent System", Edited by Steve Player and David E. Keys, a.g.e., s.193'den Kısmen Alınmıştır.

Bir işletme performans ölçmek için hem finansal hem de finansal olmayan bilgi ve ölçülere ihtiyaç duyar. Söz konusu bu ölçülerin temel amacı, yatırımın getirisini maksimize etmek, müşteriye tatmin etmek, karlı mamul veya hizmetlere ilişkin süreçlere odaklanmak ve israfı elimine etme faaliyetine ışık tutma amacıyla finansal ve finansal olmayan ölçüleri tespit ve bu doğrultuda değerlendirme yapmak ve sürekli gelişimler sağlamaktır.<sup>132</sup> Ortaya konan performans ölçüm amaçlarına ulaşmak için, tanımlanması gereken ilkeler söz konusudur.

#### 2.3.4.3.2.1.Yeni Performans Ölçüm İlkeleri

Yeni üretim ortamlarında söz konusu performans ölçüm ilkeleri aşağıdaki gibidir.<sup>133</sup>

- Performans ölçüleri işletme amaçlarıyla uyumlu olmalıdır.

Performans ölçüleri, şirketin hedefleri ve amaçlarıyla tutarlı olmalı ve bu amaçlara ulaşmak için gerekli olan hem iç hem de dış faktörleri hesaba katmalıdır. Üretim ve yönetimin her düzeyindeki performans ölçüleri, iş ile iş planı arasında bir bağlantı kurmalıdır.<sup>134</sup> Bunun için stratejik bir planın, üretim ve raporlama sorumluluğunun başından sonuna kadar farklı düzeylerde uygulanması şartı önceden ifade edilmelidir. Stratejik plana göre performans ölçümünde bir hiyerarşi söz konusu olmaktadır. Bu dört basamaklı bir hiyerarşi olup; pazar, işletme, fabrika ve atölyeyi içermektedir.<sup>135</sup>

**Pazar düzeyi :** Bir şirket, bir bütün olarak ekonomik performansı ve içinde bulunduğu endüstriyi göz önüne alarak rekabet pozisyonunu ölçmelidir. Bu ölçüler, kalite, hizmet, ürün yaşam seyri maliyetlemesi ve pazar payını içerebilir.

---

<sup>132</sup> John M. Trussel And Larry N. Bitnet; "Strategic Cost Management: An Activity Based Management Approach", *Management Decision*, 36/7 (1998), 441.

<sup>133</sup> Callie Berliner And James A.Brimson, *Cost Management For Today's Advanced Manufacturing*, Harvard Business School Pres, Boston, 1988, s.161-162.

<sup>134</sup> Paul sharman; "how to performance measurement in your organization"; <http://www.ifac.org/>

<sup>135</sup> Callie Berliner and James A.Brimson, *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*, s.161-163.

**İşletme düzeyi :** Bir şirket, mevcut kar düzeyini ve gelecekteki kar potansiyelini yansıtacak iş sonuçlarını ölçmelidir. İşletme amaçları, her bir departmana yönelik oluşturulması gerekli kritik başarı faktörleri bakımından ifade edilmelidir. Bu ölçüler, net kar, satışlara dayalı gelir, pazar payı ve nakit akışını içerebilir.

**Üretim yeri düzeyi :** Bir işletme kritik başarı faktörlerini, hem finansal hem de finansal olmayan koşullarda açıklanan üretim yeri ölçülerine dönüştürmelidir. Bu ölçüler, maliyet, kalite, dağıtım, verimlilik ve üretim süresini içerebilir.

**Üretim birimi düzeyi :** Bir şirket, üretim birimi performansını ölçmelidir. Pazarlama, tasarım ve fabrika destek faaliyetleri, her şeyden önce finansal olmayan üretim birimi performansını etkiler.

- Performans ölçüleri, önemli faaliyetlere yönelik oluşturulmalıdır :

Performans ölçüleri, faaliyet düzeyinde oluşturulmalıdır. Her bir işletme, amaçlarını ve üretim ortamını esas alarak önemli faaliyetlerini tanımlamalı ve bunları değer yaratan ve yaratmayan olarak sınıflandırmalıdır. Bu doğrultuda değer yaratmayan faaliyetleri elimine etmedeki ilk aşama, bu faaliyetlere neden olan etkenleri anlamaktır. İkinci aşama ise, performans ölçülerinin oluşturulmasıdır.

- İşletme gereksinimine uyarlanabilir olmalıdır

Performans ölçüleri, farklı amaçlarına ilaveten işletme gereksinimlerinin değişmesine de uyarlanabilmelidir. İşletme gereksinimi değiştikçe, performans ölçüleri değişmelidir. Bu bağlamda ölçüler, değişen ihtiyaçlara bağlı olarak ortaya çıkacak yeni durumlardaki başarı faktörlerini yansıtmak için gerektiği gibi gözden geçirilmeli ve yeniden düzenlenebilmelidir. Yeni ölçüler eklendikçe mevcut ölçüler gözden geçirilmeli, değiştirilmeli, azaltılmalı veya devam ettirilmemelidir.

- Üst-ast uyumu olmalıdır

Performans ölçüleri, işletmenin genel amaçları ile birim amaçları arasında uyumu oluşturmaya yardımcı olmalıdır.<sup>136</sup> En alt düzeydeki birim, stratejik planlama sürecinde üst yönetim tarafından oluşturulan belli amaç ve hedeflerin elde edilmesini desteklemelidir.<sup>137</sup> Performans ölçüleri birim yöneticilerinin davranışını şekillendirmede önemli bir role sahiptir. İşletme bu rolün farkında olmalıdır. Bu doğrultuda bir üst-alt yaklaşımı, şirketin bütün düzeyinde optimal davranışı güçlendiren performans ölçülerini tanımlamada kullanılmalıdır.

Her bir performans ölçüsü; ölçülen faaliyeti yerine getiren kişi veya grubun sorumluluk duygusuyla ilişkili olmalı, faaliyetin sorumluluk alanını kapsamalı ve diğer faaliyetlerin sorumluluklarıyla çatışmamalı, özellikle ilgili birimlere açıklanmalı ve tanımlanmalıdır. Özü itibarıyla bütün performans ölçüleri, işletmedeki bütün çalışanların ilgisini çekmeli, onları öğrenmeye teşvik etmeli ve onları cesaretlendirmek suretiyle hem performansını iyileştirmeli hem de geliştirmelidir ve ayrıca sonuçları herkese açık olmalıdır.<sup>138</sup>

- Maliyet Etkinliği ve Zamanlılığı

Performansa dair bir verinin nitelikleri maliyetlemeye yönelik olma, halihazırda bulunma ve zamanlama açısından uygun değildir. Bu niteliklere sahip olan veriler karar almaya yardım etmeye yönelik ve zamanlama dikkat edilerek rapor edilmelidir. Veri elde etme ve raporlamanın zamanlaması, bu verinin sunulmasının daha sonraki faaliyetler için ortaya çıkaracağı maliyet, yarar ve geçerliliği açısından değerlendirilmelidir. Bu hem tarihsel olaylar hem de bu olayların gelecekteki olası etkilerinin önemine işaret etmektedir.

---

<sup>136</sup> Paul Sharman; "The Role Of Measurement in Activity Based Management, CMA Magazine (Canada), September 1993, <http://www.ifac.org>

<sup>137</sup> Pamela A. Syfert and Lisa B. Schumacher; "Putting Strategy First in Performance Management, Journal of Cost Management, November/December 2000, s.32-38.

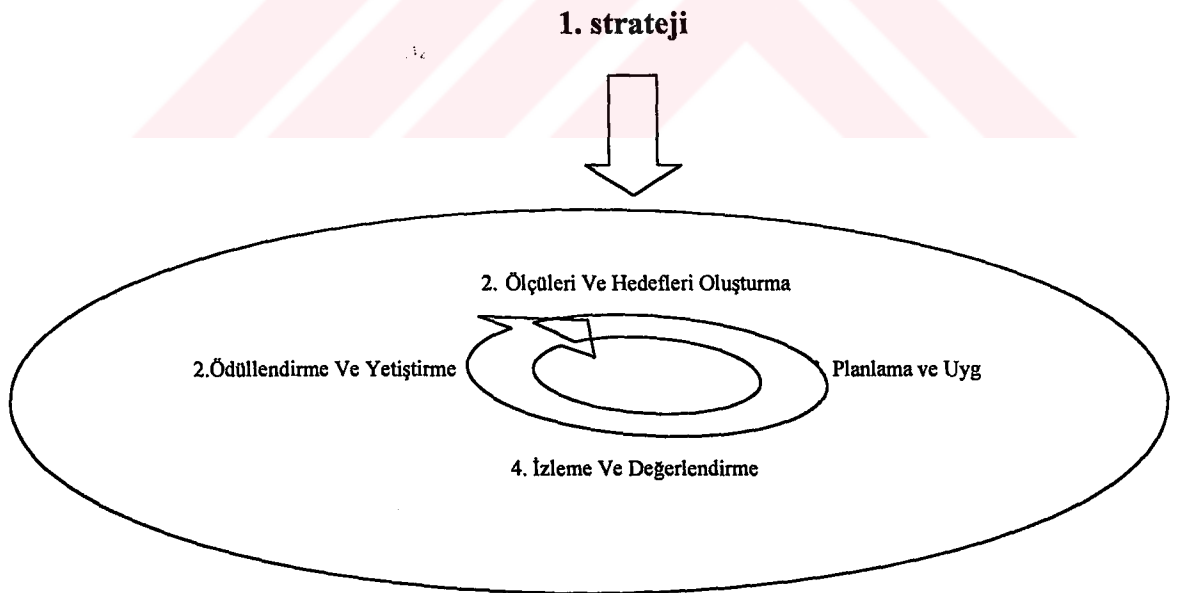
<sup>138</sup> Peter B.B. Turney; "Beyond TQM With Workforce Activity- Based Management", Management Accounting, September 1993, s.30.

İşletmedeki olağan iş ve üretimin gelişimi gözle görünür olmasına karşın, performans ölçülerine olan etkileri genellikle anlaşılamamakta ve değişimlere uygun olarak yenilenememektedir. Oysa bir işletmede herhangi bir faaliyetin gerçekleştirilmesinde, o faaliyeti gerçekleştirenler, gerçekleştirilirken kullanılan sistem ve prosedürler ile kullanılan teknolojiye bağlı olarak ortaya çıkan fiziksel faktörler arasında karmaşık bir ilişki söz konusu olabilmektedir.

Yukarıdaki bilgileri göz önüne alırsak bir performans ölçüm sisteminin uygulamasının aşağıda belirtilen noktalar bağlamında olması gerektiği söylenebilir.

#### 2.3.4.3.2.2. Performans Ölçüm Sistemi Uygulaması

Performans yönetimi döngüsellığı olan bir süreçtir. Bu bağlamda devamlı bir şekilde gelişmekte ve işletme performansı yönetimine yardımcı olmaktadır. Bu süreç birbirini takip eder biçimde beş temel adımdan oluşmaktadır. Şekil 2.4. bu adımları göstermektedir.<sup>139</sup>



Şekil 2.5. Performans Yönetim Döngüsü

<sup>139</sup> Craig R. Collins And Marieta Gundova; "Elements Of A Performance Management System", Edited By Steve Player And David E. Keys, a.g.e, s..201. ve Robert S. Kaplan and David P. Norton; "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", Harvard Business Review, January-February 1996, s.75-84.

**Strateji ve iletişim :** İşletmenin iş stratejisi doğrultusunda bu döngüsel süreç, organizasyonun yönünü belirleme, bu doğrultuda amaçları oluşturma ve bunlar arasında iletişimin sağlanmasıyla başlayacaktır. Bu çalışanların faaliyetlerini işletme stratejisi ekseninde oluşturulan amaçlarla uyumlaştıracaktır.

**Ölçüler ve Hedefler Oluşturma :** Bir sonraki önemli nokta, stratejinin performans ölçü ve hedeflerine dönüştürülmesidir. Bu bağlamda bir performans ölçüsü hem yapılan işin hem de varılan sonuçların bir göstergesi olup, müşteri ihtiyaçlarını karşılamaya dönük olarak ne kadar iyi yapıldıklarını sorgulayan bir özelliğe sahiptir. Bu özellikleriyle performans ölçüleri iş süreçlerini, değerleri ve benimsenen stratejinin başarı durumunu birbirine bağlamalarıyla, performans yönetim sisteminin bir parçasıdır. Bunun aksi durumundaysa onlar sadece birer ölçü olarak kalacaktır.

Diğer ölçülerden ziyade performans yönetim süreci temel performans ölçülerinden meydana gelmektedir. Diğer bir ifade ile bu temel ölçüler kritik performans ölçüleri olarak da nitelendirilmektedir.<sup>140</sup> Söz konusu bu ölçüler üç ile sekiz arasında değişen can alıcı önemdeki ölçüler olup, R. Kaplan ve D. Norton tarafından finansal, müşteri, şirket içi yöntemler, öğrenme ve gelişme olarak dört temel başlıkta sınıflandırılmıştır.<sup>141</sup> Ölçütler; karlılık, müşteri tatmini, esneklik, verimlilik, kalite, maliyet, dağıtım, üretim süresi şeklinde sıralanabilir.

Finansal performans ölçüleri; Bir işletme stratejisine yönelik yürütme ve uygulamaların karlılığa katkıda bulunup bulunmadığını ortaya çıkarır. Bu bakış açısına göre finansal performans ölçüleri, operasyonel faaliyetlerinin bir sonucudur.<sup>142</sup> Bu nedenle seçilen her ölçünün, finansal performansta gelişme yaratacak neden-sonuç ilişkisinin bir parçası olması gerekir. Bu ölçüler, satış tutarı, pazar payı, yeni müşteriler, yeni pazarlar, nakit akışı, sermaye getirisi, vb gibi olabilir.<sup>143</sup>

<sup>140</sup> Julie Mabberley, a.g.e., s. 312

<sup>141</sup> Robert S. Kaplan and David P. Norton; "The Balanced Scorecard-Measures That Drive Performance", *Harvard Business Review*, January-February 1992, s.71-79.

<sup>142</sup> Mohan P. Rao, "A Simple Ethod To Link Productivity To Profitability" *Management Accounting Quarterly*, Summer 2000.

<sup>143</sup> Micheal Morrow, *Activity Based Management New Approaches To Measuring Performance And Managing Costs*, Woodhead-Faulkner, New York, 1992, s.145.

Müşteri performans ölçüleri; Günümüz işletmeleri için müşteri odaklılık önemli bir vizyon ve misyon ifadesidir. İşletme misyonunun uygulaması için müşteriye yönelik önemli kritik faktörleri (kalite, zaman, fiyat vb.) yansıtan spesifik ölçüler belirlenmelidir. Bu bağlamda temel ölçüler, müşteri tatmini, müşteri sadakati geliştirme, yeni müşteri kazanma, müşteri karlılığı ve hedeflenen kesimdeki pazar ve müşteri payları gibi ölçüleri kapsamaktadır

İşletme içi işleyiş ölçüleri; İşletmenin finansal ve müşteri düzeyinde ölçüleri belirledikten sonra iç işleyiş yöntemleriyle ilgili ölçüler geliştirilir. İç işleyiş ölçüleri, müşteri tatminini sağlamada kritik başarı faktörlerini sunan iş süreçlerine ve faaliyetlere odaklanarak elde edilir.<sup>144</sup> Fakat burada gözden kaçırılmaması gereken en önemli husus, gerek müşteri gerekse de hissedara değer yaratmak için tasarım ve geliştirme, üretim ve ticarileştirme aşamasında tam bir iç işleyiş değer zincirinin tanımlanması ve ölçülmesinin gerekmesidir.

Özellikle son zamanlarda tasarım ve geliştirme işlemi işletme içi işlemlerde büyük önem arz etmektedir. Zira gelecekte hizmet sunulması düşünülen pazarın özelliklerini belirleyerek, hedef alınan kesimleri tatmin edecek mamul veya hizmetlerin tasarlanması ve üretilmesi, rakiplere karşı işletmeye belirgin bir rekabet avantajı kazandıracaktır. Burada sözü edilen iç işleyiş ölçüleri, yeni ürünü pazara sunma süresi, yeni ürün sayısı, yeni ürünlerin satış yüzdesi, hata oranı, üretim süresi, üretim maliyeti, zamanında teslim süresi vb. gibi belirtilebilir.

Öğrenme ve gelişme ölçüleri; Yoğun global rekabet ortamında yeni ve mevcut ürün ve süreçlere yönelik sürekli geliştirme eylemi içinde olmak gerekmektedir. Bunun yanı sıra finansal, müşteri ve iç işleyiş ölçülerinde belirlenen hedeflere ulaşılması işletmenin öğrenme ve gelişme yeteneklerine bağlı olmaktadır. Öğrenme ve gelişme ölçülerinde özellikle iç işleyiş yöntemlerinin gelişmesi için nasıl bir yol izlenmesi gerektiği sorgulanmakta ve ölçülmektedir. Bu ölçüler, çalışanların tatmini, verimliliği ve devamlılığıyla ilintilidir.

---

<sup>144</sup> Daniel P. Keegan, Robert G. Eiler and Charles R. Jones; "Are Your Performance Measures Obsolete?", *Management Accounting*, June 1989, s.45-49.



**Planlama ve Uygulama :** öngörülen hedeflere varılması varılmak istenen hedeflerin bir yol haritasının yapılmasıyla çok yakından ilişkilidir. Bu yol haritası özellikle öncelikle hedefe varmadaki engelleri göstermeli sonra öncelikleri belirlemeli ve nihai olarak da bir eylem planı geliştirmelidir.<sup>145</sup> Bu bakımdan işletme yöneticilerinin önderlik ettiği planlama ve uygulamanın, eylem merkezli bir süreç olduğu söylenebilir.

Hedefe varma yolunda ortaya çıkması muhtemel engeller kaynak sınırlılıkları, kültür, yetenek, teknoloji ya da bölümler ve departmanlar arasındaki işbirliği şeklinde sıralanabilir. Eylem planı belirtilen bu engellerin üstesinden süreç değişimleri, belirli gelişim programları, geliştirilmiş teknoloji, daha iyi eğitim ve yeni organizasyonel yaklaşımları kullanmak suretiyle gelmektedir. Kısacası tüm bunlar gerçekleştirildikten sonra planlar uygulanmalıdır.

**İzleme ve Değerleme:** Döngüsel süreç devamlı bir şekilde elde edilen sonuçları içermektedir. Söz konusu bu sonuçlar devam eden süreç içerisinde elde edilen başarı derecesini göstermektedir. Bunun yararı ise yapılan iş için elde edilen değerlere ilişkin bir nevi skor tabelası olmasıdır. Bu sonuç tabelası çalışanlara neyi yaptıklarını, kendi kararlarının işletmenin makro amaçlarını nasıl etkilediğini ve kendilerini nasıl geliştireceklerini anlatmaktadır. Bu doğrultuda yani değerlendirme tabelası oluşturmaya yönelik işletmelerce geliştirilen araçlardan bazıları, etkin kontrol odaları kurmak, web tabanlı teknoloji kullanmak, veri yönetimi ve gelişmiş dağıtım teknolojileri şeklinde belirtilebilir.

**Ödüllendirme ve Yetiştirme:** Sürecin beşinci kısmı destekleyici adımı anlatır. Bu adımda istenen performansa ulaşmayı destekleyen ve gelişim ile değişimi teşvik eden süreçleri oluşturmaya yardımcı olacak olan ödüller ve karşılıklar belirlenir. Performans ölçütleri ile ödüller, karşılıklar ve çeşitli promosyonlar arasında kurulan bağlantı şirketi kendi amaçlarına yönelik uygun davranışlar göstermeye sevk

---

<sup>145</sup> Takayuki Asada, Jack C. Bailes and Kenichi Suzuki; “ Implementing ABM With Hoshin Management”, Management Accounting Quarterly, Winter 2000.

etmektedir. Kurulacak ödül sistemi ayrıca, yöneticilerin kendi rollerini, değişimi destekleme ve çalışanları motive etme yönünde ifa etmelerine yöneltilmektedir.

### 2.3.5. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Sağladığı Avantajlar

FTY, geleneksel maliyet dağıtımı tarafından neden olan sapmaları ve yanlış desteklemeleri (sübvansiyonlar) elimine ederek, işletmenin maliyet ve performansını gelişmesine ve dolayısıyla mükemmelliğe ulaşmasına yönelik bir temel sunar. Söz konusu bu temel, finansal olmayan performans ölçümleri, faaliyet analizleri, işlemsel faaliyetlerin gerçek zaman kontrolü ve faaliyet maliyet bilgisi birleştiğinde, bir işletmenin günümüz rekabet ortamında gereksinim duyduğu yönetim bilgisini ifade etmektedir. Faaliyet ve maliyetlere ilişkin bu bilgi, amaçlarına ulaşma yolunda işletmeye farklı hizmet ve faaliyetlerin uzun süreli nasıl katkı yapabileceklerine yönelik net bir görüş alanı sunabilmektedir. Bu haliyle söz konusu faaliyet bilgisi, işletme amaçlarına ulaşmanın ve aynı zamanda sürekli gelişimin de anahtarı hüviyetindedir.

İşletmenin faaliyetlerinde mükemmellik derecesine ulaşabilmeleri, FTY içerisinde aşağıda belirtilen noktaların izlenmesi sonucunda olabilecektir.<sup>146</sup>

- Süreçlere odaklanılmalıdır,
- Yapım veya alım kararına ilişkin sağlıklı tahminler sunulmalıdır,
- Değer yaratmayan faaliyetlerin net görünmesi sağlanarak, israfın elimine edilmesi kolaylaştırılmalıdır,
- Faaliyet/iş süreci işyükü tanımlanmalıdır,
- Maliyet dağıtım anahtarları tanımlanarak, maliyetin kaynağı tespit edilmelidir,
- İşletme stratejisi operasyonel karar alımıyla bağlantılandırılmalıdır,
- Doğru eylemi başlatabilmek için beklenen stratejik sonuçların elde edilip edinilmediğine ilişkin bir geri bildirim sağlanmalıdır,

---

<sup>146</sup> James Brimson, *Activity Based Management*, a.g.e., s.26-27 ve Steve Player And David Keys, a.g.e., s.4-5.

- Zaman, kalite, esneklik ve program amaçlarına uygunluğu sağlanma için performans ölçütleri stratejiyle ilişkilendirilmelidir,
- Planlama ve kontrol süreç düzeyinde yönetildiğinden sürekli gelişim ve toplam kalite yönetimi teşvik edilmelidir,
- Farklı hizmet düzeylerinin maliyet/performans ilişkisi tanımlanarak bütçeleme etkinliği geliştirilmelidir,
- Toplam mamul yaşam seyrindeki maliyet ve performansı izlenerek, karlılık geliştirilmelidir,
- Hizmet maliyeti-hizmet genel giderlerinin en hızlı büyüyen ve en az görünebilir unsurlarının anlaşılması sağlanmalıdır,
- Planda sapmalar ortaya çıktığında doğru eylemi başlatabilmek için FTY vasıtasıyla yatırımlar izlenerek yatırım planlarına ulaşması sağlanmalıdır,
- Sürekli olarak potansiyel yatırım fırsatlarını tanımlamada faaliyet/ iş süreçlerinin etkinliğini değerlendirilmelidir,
- Performans hedefleriyle maliyet amaçları birleştirilmeli ve faaliyet/iş süreci düzeyinde spesifik amaçlar oluşturulmalıdır,
- Semptomları tedavi etmeden ziyade problemi saptama yoluna gidilerek bir çok belirsiz durum elimine edilmelidir,
- Yeniden yapılandırma çabalarının etkileri izlenmelidir,
- Odaklanılan müşteri faaliyetleri özetlenmelidir,
- Esnek üretim yatırımları değerlendirilmelidir,

### 2.3.6. Başarılı Bir Faaliyet Tabanlı Yönetim Uygulamasının Unsurları

FTY sistemini kullanan işletmeler başarılı olmak için aşağıda belirtilen birkaç faktör üzerinde ciddiyetle durmalıdırlar.<sup>147</sup>

- Gereksinimlerin iyi tanımlanması; işletme yönetiminin ihtiyaç ve beklentileri önemlidir. Bu nedenle yöneticiler açıkça çözüm bekleyen problemleri veya çözülmesi gereken bir problemi açık bir şekilde tanımlamalıdır.

<sup>147</sup> Tom Pryor; a.g.m, s.

- Üst yönetim desteği; Bir organizasyonun üst yönetiminin desteği ve taahhüdü, FTY' in başarıyla uygulanmasında kritik bir başarı faktörüdür.<sup>148</sup> Üst yönetim, proje nedeniyle girişimleri desteklemeli, net bir şekilde performans ölçütlerini tanımlamalı ve kaynakları onaylamalıdır. Zira üst yönetimin FTY' in sunacağı faydaya inanmadığı ve arkasında durmadığı bir sistemin yürütülmesinin zorlukları ortadadır.
- Yüksek derecede nitelikli proje lideri; Bu lider, eksiksiz olarak FTY' i anlamalı ve mükemmel derecede proje yönetim ustalıklarına sahip olmalıdır. Bu doğrultuda yaratıcı bir lider karakteri de taşımalıdır. Başarılı bir FTM/FTY uygulaması için bu kişilerin bulunmaları şarttır ve bu doğrultuda yönetim muhasebecileri, mühendisler, fabrika ve üretim yöneticileri bir araya gelerek bir tasarım ekibi oluşturmaya çalışmalıdırlar.
- Her düzeyde eğitim; FTY eğitimi, üst yönetimi, satış gücünü, operasyon yönetimini, proje takımlarını ve teknik destek gruplarının tamamını içerir.<sup>149</sup> Bu amaçla işletme çalışanları en azından FTY' in uygulanmasındaki temel amacı ve bunun işletme üzerinde nasıl bir etki yapabileceğini öğreneceklerdir. Oluşturulan proje takımı da projeye yönelik kavram, uygulama ve yazılım kullanımına ilişkin tam bilgi sahibi olmalıdır. Tüm bunlara ilaveten eğitimin çalışanlara FTY raporlarının nasıl kullanılacağını ve okunacağını göstermesi de elzemdir.

---

<sup>148</sup> Amber Payne Currie; "Corporate Performance And Activity Based Management: How The Best Companies Make Their Systems Work", *International Journal Of Strategic Cost Management*, Autumn 1998, s. 30.

<sup>149</sup> Susan Dub; " ABM at Lawson: Beyond The Technology", *Management Accounting*, March 1997, s.36.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### YENİ BİR BÜTÇELEME TEKNİĞİ OLARAK FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME

Yoğun rekabetin belirleyici olduğu serbest piyasada ayakta kalmak ve başarılı olmak, içerisinde bulunulan şartları tanımaya ve bu şartlara uyum sağlayabilecek bir yapı geliştirmekle mümkün olmaktadır. Böyle bir yapıyı kurabilen işletmeler hem kendi iç yapısını hem de piyasadaki müşterilerine yönelik faaliyet ve politikasını rekabet sürecinde yapısal değişim ve yenilenmelere açık tutan işletmeler olmakta, bu da onlar için başarıyı getirmektedir.

Bu iki önemli noktayı açarsak; işletme öncelikle kendi bünyesinde yapılan bütün faaliyet ve süreçlerle ilgili ayrıntılı bilgi sahibi olmalı ve bu bilgileri değişen ve gelişen şartlarda yeniden okuyarak kendisini uyarlamalıdır. Bunun teknik düzeydeki anlamı ise bilgilerin gerçekçi bir şekilde bütçelere ve raporlara yansıtılmasıdır. İkinci önemli noktaysa, işletmenin rekabet avantajı elde etmenin yegane yolunun müşterilerin talep ve beklentilerinden yana sürekli bilgi sahibi olmaktan geçtiğinin farkında olmasıdır. Bu farkındalık işletmenin müşterilerine diğerlerinden daha farklı, daha kaliteli, daha hızlı, ve daha ucuz mal ya da hizmet sunmasını sağlayacak ve dolayısıyla yoğun rekabetin yaşandığı dünya da başarılı olmanın yolunu açacaktır.

Yoğun rekabet ortamında işletmelerin başarılı olabilmelerine yönelik vurguladığımız kavram anlaşılacağı üzere “bilgi”dir.<sup>1</sup> Bilgi, rekabetçi piyasada işletme için çok önemli olan gücün, istikrarın, gelecekteki pozisyonun garantörüdür. İşletmeler ve diğer piyasa aktörleri açısından en hayati durum “belirsizlik”tir. İşletmenin faaliyet gösterdiği piyasaya ve müşterilere ait tam bir bilgilenme içinde olması keza yine buna paralel olarak kendi içerisinde gerçekleşen bütün faaliyetler hakkında ayrıntılı bilgi sahibi olması bu belirsizliği gidermede en önemli araçlardır. Bu araçlar sayesinde işletme yönetimleri gerçekleştirilen faaliyetlerin sadece ne kadar kaynak tüketimine yol açtığı değil, aynı zamanda söz konusu faaliyetlerin müşteriye değer yaratıp yaratmadığı hakkında sağlıklı yargılar geliştirerek, değişime ve yenilenmeye karşı hassas bir niteliğe bürünebileceklerdir.<sup>2</sup>

Bütçe, işletmenin söz konusu ettiğimiz rekabet şartlarında var olabilmesini sağlayan bir çeşit eylem planıdır. İşletmenin halihazırdaki ve gelecekteki durumu hakkında adeta bir fotoğraf sunan bütçe değişen koşullar altında işletmenin sürekliliğini sağlayan bir etkidir. Bu sebeple bütçenin teknik anlamda işletme açısından yeterli olup olmadığı elde edilen bilgileri doğru olarak yansıtıp yansıtmadığı bağlamında değerlendirilecektir. İşte tam da bu noktada bütçeleme tekniğinin önemi ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda iddiamız odur ki; yeni bir bütçeleme tekniği olan FTB (Faaliyet Tabanlı Bütçeleme) tekniği, işletmenin hem kendi içerisindeki faaliyetlere yönelik elde edilen bilgileri, hem faaliyet gösterilen piyasa ve onun işletme faaliyetlerine olan etkilerini içeren bilgileri ve hem de kullanılan kaynaklara ait doğru bilgileri kullanmak ve bütçeye yansıtmak suretiyle sözünü ettiğimiz yoğun rekabet ortamında oldukça işlevsel bir nitelik arz etmektedir. Buna karşın geleneksel olarak niteleyeceğimiz bütçeleme böyle bir etkinlik (activity) ve etkililik (effectiveness) imkanı sunamamaktadır.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> David R. Fordham, Diane A. Riordan and Micheal P. Riordan; “Business Intelligence: How Accounting Bring Value to the Marketing Function, *Strategic Finance*, May 2002.

<sup>2</sup> Peter .B.B Turney; “The State of 21 Century Cost Management”, *Journal Of Cost Management*, Septembet/October 2000, s.46.

<sup>3</sup> A. Jeffrey A. Schmidt; “Is It Time To Replace Traditional Budgeting”, *Journal Of Accountancy*, October 1992, s.103-107.

### 3.1. FAALİYET TABANLI BÜTÇELEMEYE GENEL BİR BAKIŞ

Geleneksel bütçelemenin birinci bölümde sırladığımız eksikliklerini gidermek amacıyla son kırkbeş yıl içerisinde özellikle Amerika'da bir çok teknik geliştirilmiştir. Bu tekniklerden en çok ses getireni 1970'li yılda Peter A. Pyhrr tarafından ortaya atılan sıfır tabanlı bütçeleme ve 1990 yılında bu yaklaşımın bazı kavramlarına dayanarak geliştirilen FTB'dir.<sup>4</sup>

Bilindiği üzere Sıfır Tabanlı Bütçeleme (STB), geleneksel anlayıştaki fonksiyonlara dayalı girdilerden ziyade amaçlara dayalı çıktılar üzerinde durmaktadır.<sup>5</sup> Böylelikle işletme parasını hangi birimlere tahsis edileceğine değil, fakat öncelikle stratejik amaçlarını gerçekleştirebilmek için hangi alanlara harcama yapılması gerektiği hususunda bilgi sahibi olma yoluna gitmektedir.<sup>6</sup> Bu bağlamda STB yalnızca bir bütçeleme süreci değil, aynı zamanda bir yönetim süreci ve bir planlama süreci olarak görülmektedir.

STB, her yöneticinin bütün bütçe taleplerini sıfırdan başlayarak detaylı olarak incelemesini öngören; organizasyon içindeki her faaliyetin bir karar paketi olarak hazırlanmasını ve bu karar paketleri arasından öncelikli olanların sistematik bir şekilde sıralanarak belirlenmesini gerektiren ve böylelikle fonların daha uygun olan alanlara tahsisini sağlayan bir süreçtir.<sup>7</sup> Bu bağlamda STB beş temel unsuru içermektedir. Bunlar;<sup>8</sup>

- Amaçları tanımlama,
- Her bir faaliyeti gerçekleştirmenin alternatif yollarını değerlendirme,
- Alternatif fonlama düzeylerini değerlendirme,

<sup>4</sup> David E. Keys and Anton van Der Merwe; "Gaining Effective Organizational Control With RCA", *Strategic Finance*, May 2002.

<sup>5</sup> Jae K. Shim And Joel G. Siegel, *Budgeting Basics& Beyond*, Prentice Hall, New Jersey, 1994, S.365. Frank Bikrin And David Woodward; "Management Accounting For Sustainable Development", *Managment Accounting (London)*, Dec97, Vol.75, Issue 11.

<sup>6</sup> Arnold Barkman; "Synergy From A To Z, ABC To ZBB", *Journal Of Managerial Issues*, Spring 1997, Vol.9, Iss.1, S.54.

<sup>7</sup> İbrahim Lazol, *İşletmelerde Genel Üretim Giderlerinin Kontrolünde Değişken ve Sıfır Tabanlı Bütçeleme Teknikleri*, T.C. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora tezi, Bursa-1986, s.115.

<sup>8</sup> Peter A. Pyhrr; "Zero-Base Budgeting", Edited By William R. Lalli, a.g.e., s. 25-3



- İşyükü ve performans ölçülerini değerlendirme,
- Öncelikleri oluşturmadır.

Yukarıda sıraladığımız süreç, kavramsal olarak yeni olmamasına rağmen, genel olarak uygulanan geleneksel planlama ve bütçeleme sürecinden oldukça farklıdır. Zira sıfırdan başlayarak işletmede hangi faaliyetlerin mutlak yapılması gerektiği, söz konusu bu faaliyetlerin hangi düzeyde gerçekleştirilmesi gerektiği, hali hazırdaki yolla devam edilip edilmemesi gerektiği ve bu faaliyetlerin maliyetinin ne olması gerektiği gibi sorulara yanıt aramaktadır.

Ancak bu yaklaşım, subjektif yargılara açık olması, girdi-çıkıtı arasındaki ilişkileri tam olarak yansıtmaması, yapılan faaliyetler sonucunda gerçekleşen değerin tam olarak anlaşılabilmesi, çok zaman alması, kırtasiyeciliğe yol açması ve sağlıklı bir kontrol ve değerlendirme yapma imkanı sunmaması nedeniyle yoğun bir şekilde eleştirilmiştir. Bu sebeple Coopers ve Deloitte söz konusu eleştirileri dikkate alan bir bütçeleme yaklaşımı geliştirmişlerdir. 90' larda ortaya konulan bu yaklaşım FTB yaklaşımıdır.

Ortaya konulan bu yaklaşımın STB'ye olan görece üstünlüğü bilgi teknolojilerine daha duyarlı olması ve bu teknolojileri kullanmak suretiyle gereksinim duyulan kaynak düzeyine, sunulacak kaynak yerlerine ve alternatif kaynak kullanımına ilişkin daha gerçekçi veriler sunabilmesidir. Bir diğer ifadeyle FTB, sürekli gelişimi esas alarak söz konusu çıktılarla faaliyetler ve faaliyetlerle kaynaklar arasında kullanım oranları vasıtasıyla ussal ve dinamik bir ilişki kurmaktadır.<sup>9</sup> Bu anlamda FTB yöntemi sıfır tabanlı bütçelemeden toplam kaliteye kadar yararı kanıtlanmış temel yönetim uygulamalarının bir kombinasyonu niteliğindedir.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup>John Innes And Falconer Mitchell, "Activity-Based Costing", Ed. David Ashton, *Issues in Management Accounting*, Prentice-Hall, 1995, s.130

<sup>10</sup> Micheal Wilhelmi and Brian H. Kleiner; "New Developments in Budgeting", *Management Research News*, Patrington-1995, Vol. 18, Issue 3-5, s.78-88.

### 3.1.1.Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Kavramı

En genel haliyle FTB, mamul veya hizmetlerin üretilmesi için ne tür faaliyetlerin gerekli olduğunu ve bu faaliyetleri gerçekleştirmek için hangi kaynakların bütçelenmesi gerektiğini analiz eden bir bütçeleme tekniğidir.<sup>11</sup> Daha spesifik olarak ise; işletmenin üzerinde konsensüze varılmış stratejik amaçlarını ve işyükünü karşılayan “maliyet-etkin” bir bütçe ortaya çıkarmaya yönelik, beklenen faaliyetlerin planlanması ve kontrol edilmesi sürecidir.<sup>12</sup> Diğer bir ifadeyle FTB, üzerinde hemfikir olunmuş stratejik amaçlar ve performans geliştirimine yönelik planlanan değişikliklerin gerçekleştirilmesine yönelik finansal ve finansal olmayan ihtiyaçların ve de işyükünün yönetim tarafından tahminini yansıtan işletmenin beklenen faaliyetlerinin niceliksel anlamdaki ifadesidir.<sup>13</sup>

İşletmenin bulunduğu endüstri içerisinde yürüttüğü faaliyetlerin gerek maliyet gerekse de etkinlik açısından değerlendirilmesinde bir yöntem olarak kullanılan FTB, bu misyonuyla işletmenin ana eylem planının bir parçasıdır. FTB bu çerçevede, işletmenin faaliyet sürecinde ihtiyaç duyacağı kaynak ve işyükünün niceliksel olarak tahminine imkan sağlayan ve bu amaca yönelik olarak da faaliyet ve kullanım oranları (tüketim oranı) arasındaki ilişkilerin görülebilmeye olanak sağlayan bir “bakış açısı” sunmaktadır. Kullanım oranları vasıtasıyla faaliyetler ve bu faaliyetlerin maliyetlerine odaklanan bir bütçeleme süreci olarak da tanımlanan FTB<sup>14</sup> Bu doğrultuda; yapılan işin türü, yapılan işin miktarı ve yapılan işin maliyeti olmak üzere üç unsuru içermektedir.

FTB, bütçelemeyi işletmenin müşterilerinin ihtiyaçlarına dönük hassasiyet içerisinde ele almaktadır.<sup>15</sup> Bu sayede talep edilen mamul veya hizmetlere dayalı olarak faaliyet ve kaynak gereksinimlerini belirleyen FTB, bütçelemeyi her an olası

<sup>11</sup> C. Unruh, B. Voss And J. Wells; “Budgeting Moves To A New Dimension”, *The Journal Of Business Strategy*, March/April 1994, Vol.15, Issue 2, S.6-8’den Kısmen Alınmıştır.

<sup>12</sup> John Antos; “A Better Way To Budget: Solving Traditional Budgeting Problems With Activity-Based Budgeting”, [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com).

<sup>13</sup> Paul Sharman; “Activity/Process Budgets: A Tool For Change Management”, *Management Accounting Magazine*, March 1996, Vol. 70, Issue 2.

<sup>14</sup> Edward J. Blocher- Kung H. Chen- Thomas W. Lin, *Cost Management A Strategic Emphasis*, McGraw-Hill Irwin, 2002, S.366.

<sup>15</sup> Gerald L. Kilty; “Baseline Budgeting for Continuous Improvement Hospital Materiel”, *Management Quarterly*, May 1999, Vol. 20, Issue 4, s.29-32.

değişmelere açık bir özelliğe kavuşturmaktadır. Böyle bir dinamik yapı gösterebilen bütçeleme sürecinde, ihtiyaçlara karşılık gelen ya da gelmesi düşünülen kaynak gereksinimleri ile tanımlanan ve de yönetilen mevcut kapasitenin karşılaştırılması imkanı elde edilebilecektir. Bu nedenle FTB, geleneksel bütçeleme sisteminden çok daha kesin biçimde, arzulanan çıktı düzeyine ulaşmak için gereksinim duyulan kaynak miktarını belirleyebildiğinden tercih edilen bir tahmin modelidir.<sup>16</sup>

FTB, finansal tahminlerin doğruluk derecesini arttırmasıyla birlikte yönetim anlayışını geliştiren bir teknik olarak da düşünülmektedir.<sup>17</sup> Bu bağlamda FTB süreci işlemeye başladığında, hızlı ve doğru bir şekilde farklı seviyelerdeki hacim varsayımlarına dayalı olarak finansal modeller ve planlar üretebildiği gözlenmektedir. Bu haliyle FTB, elde edilen fiili sonuçlarla bütçenin hem operasyonel hem de finansal olarak çok daha anlamlı karşılaştırılmasına olanak sağlamaktadır.<sup>18</sup>

### 3.1.2.Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Amacı ve Özellikleri

FTB'nin temel amacı, genel üretim giderleri ve destek giderlerinin tahminini çok daha kesin ve güvenilir bir yönde geliştirmektir.<sup>19</sup> Bilindiği gibi bu amaç, genel üretim giderleri ve destek giderlerinin oluşmasına neden olan mamul veya hizmetlerle, faaliyetler arasındaki ilişkiyi çok sayıda kullanım oranı kullanarak daha doğru maliyetleme ve bütçeleme imkanı sunmaktadır.

FTB tekniğinin bir diğer amacı ise, bütçede saptanan amaç ve hedeflerle ilgili olarak ortaya çıkan fiili faaliyet sonuçlarıyla, bütçelenmiş faaliyet sonuçlarının daha doğru kıyaslanmasını sağlamaktır. Kıyaslama sonucunda ortaya çıkan herhangi bir sapma söz konusuysa, bu sapmanın nedenleri detaylı veri sunumundan dolayı çok daha açık bir şekilde görülebilmektedir.<sup>20</sup>

<sup>16</sup> Ron Bleeker, "Key Features Of Activity-Based Budgeting, *Journal Of Cost Management*, July-August, 2001, s.9

<sup>17</sup> Ivy Mclemore, "The New Frontier In Budgeting", *Management Accounting*, September 1997.

<sup>18</sup> Wayne K. Simpson And Michael J. Williams; "Activity Based: Costing, Management and Budgeting", *The Government Accountants Journal*(Arlington), Vol. 45, Issue 1, Spring 1996, s.26-28.

<sup>19</sup> Merrill Causell; "Budgeting And More..."*Management Accounting*(London), Vol. 77, Issue 8, Sep. 1999, s.22-23.

<sup>20</sup> James Guthrie; "Measuring Up To Change", *Financial Management* (CIMA), Dec2000.

FTB, performans değerlemenin yanı sıra sürekli gelişim için faaliyetlerin detaylı analiz edilmesi neticesinde gereksiz faaliyetleri ve fazla kapasiteyi daha doğru tespit etme imkanı sunmaktadır.<sup>21</sup> Bunu da katılımcı bir anlayış ekseninde her biriminin geliştirilecek faaliyetleri/iş süreçlerini, gelişim miktarını ve gelişim hedefine nasıl ulaşılacağına dair düşüncelerini planlanma sürecine katmak suretiyle gerçekleştirmektedir. Böylece işletme, değer yaratmayan faaliyetleri ve atıl kaynakları daha etkin kullanmak veya elimine etmek suretiyle nihai karlılık düzeyini yükseltebilmektedir. Özetle FTB'nin benimsenmesinin temel amaçları aşağıdaki gibidir.<sup>22</sup>

- İşletmenin maliyet yapısını daha iyi anlamak,
- Maliyetlerin oluşumuna neden olan faaliyetleri belirleyerek, maliyetlerin bütçelenmesine, kontroluna ve yönetimine yardımcı olmak,
- Maliyetler, faaliyetler ve maliyet objeleri hakkında geniş veri sunarak, yöneticilerin karar alma sürecinde maliyet bilgilerinden yararlanarak, daha sağlıklı karar verebilmelerine yardımcı olmak,
- Rasyonel mamul maliyet tahminlerinin oluşturmaktır.

FTB'nin temel özellikleri ise aşağıdaki gibidir.<sup>23</sup>

- İşletmenin bütçeleme süreciyle stratejik amaçlarını bağlantılandırır,
- Faaliyet ve süreç analiziyle maliyet gelişim fırsatlarını tanımlar,
- İşletme yetkililerine bir den fazla alternatif sunarak, rasyonel harcama ve bu harcamaları etkin şekilde sıralama imkanı sunar,
- Uzun vadede, işletmenin hissedarlarının elde edeceği değeri maksimize edecek ve ayrıca rekabet avantajı yaratacak gerçekçi tahminler sunar,
- Kontrol amacına yönelik olarak finansal ve finansal olmayan performans hedeflerini oluşturur ve etkin kontrol imkanı sağlar,

<sup>21</sup> Rod Newing; "Out With The Old, in With The New", *Accountancy*, Vol. 14, July-1994.

<sup>22</sup> Richard Block And Lawrence P. Carr, "Activity-Based Budgeting At Digital Semiconductor", *International Journal Of Strategic Cost Management*, Spring 1999, s. 18.

David Dugdale, "The Uses Of Activity-Based Costing", *Management Accounting*, October-1990, S.36.

<sup>23</sup> Micheal Wilhelmi And Brian H. Kleiner; "New Developments in Budgeting", a.g.m.'dan kısmen alınmıştır.

- Sürekli gelişimi sürdüren ve kontrol eden katılımcı bir süreç öngörür,
- Çalışanlara yapmış oldukları faaliyetleri ile ilgili karar alma ve sorumluluk üstlenme imkanı sunar.

### 3.1.3.Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Sağladığı Faydalar

FTB'nin yukarıda sıralanan özellikleri bağlamında ortaya konulabilecek olan faydaları aşağıdaki gibidir;<sup>24</sup>

- İşletmenin performans hedeflerine ulaşması ve bu doğrultuda faaliyetlerin yönetilmesi için çalışanlarına sorumluluk ve mesuliyet yükler. Böylece maliyetlere ilişkin gerçek sorumluların tespitini sağlar,
- Hizmet düzeylerinin etkisini içeren işyükünün daha gerçekçi bir görüntüsünü verir,
- Faaliyetlerdeki muhtemel değişimlerin nedenlerine yönelik kavrama çerçevesi sağlar,
- Gereksinim duyulan kaynakları dönüştürmede kullanılan spesifik faaliyetler süresince, mamuller/hizmetlerin nasıl talep yarattığını anlamaya dönük bir yeterliliği teşvik eder,
- Birimler arası bağılıkları daha net bir şekilde açıklayan “süreç kavrayışı”nı işletmeye yerleştirir,
- Daha pratiğe geçirilebilir düzeyde izleme ve kontrol yeteneği yaratır,
- Aşırı ve/veya yetersiz kapasiteyi yönetmede net bir bakış açısı sağlar,
- Geçen yılın bütçesi gibi keyfi karşılaştırmalardan ziyade yatırımın getirisine dayalı bütçe görüşmelerini içerir,
- Müşterinin iş stratejisine ilişkin bütün çalışmalarını düzene koyar,
- Müşteriler, taleplerinin işlemeye yönelik doğru maliyeti öğrenir ve gerçek maliyeti öğrendiklerinde de istekli olarak bu taleplerinin bazılarını geri çekme imkanı elde ederler,

---

James A. Brimson And John Antos, Driving Value Using Activity Based Budgeting, s.12 ve [www.ndma.com](http://www.ndma.com); “Introduction To ABB”

- Müşteriler, taleplerinin işletmeye tam maliyetlerinin anlaşılmasıyla, almak istedikleri proje ve hizmetlere göre bütçeyi savunurlar.
- Amirlerine ilişkin işletme stratejisi ve gereksinimlerine ilişkin yüksek kaliteli bilgiyle donanan yöneticiler ise daha iyi karar almada gereksinim duydukları bilgiye sahip olurlar. Bunun doğal sonucu da daha iyi yatırım getirisi ve kapsamlı stratejik düzenlemelerdir,
- Fiyat listeleri adil, savunulabilir, anlaşılabilir ve bütçe planıyla eş zamanlı hale gelecektir,
- Fiyatlama dış kaynaklarla da karşılaştırılabilir biçimde yürütüldüğünden, adil ve sağlıklı rekabet baskısıyla, etkinliği artırıcı bir unsurdur,
- Bütçe, bütçe süreci boyunca doğru bilgiye dayalı karar alma için yönetimin gereksinim duyduğu bilgiyi sunar.

Uygulamada FTB'nin finansal faydalarının çok daha ötesinde dönüştürücü (transformasyonel) faydaları da vardır. FTB, en genel olarak, bir işletmenin sahip olduğu kültürde girişimcilik, müşteri odaklılık ve takım çalışması gibi çağdaş anlayışların gelişmesine imkan sağlayabilmekte ve bu gerçekleşirken de süreç içerisindeki yapısal değişimlerden doğabilecek ihtiyaçların erken fark edilmesini mümkün kılabilir.

Özü itibarıyla, işletmenin kültürü ve yapısı gibi iki temel alanda organizasyonel anlamda etkinlik artışına yol açan FTB'nin dönüştürücü (transformational) faydaları aşağıdaki gibi sıralanabilecektir;<sup>25</sup>

- Yöneticilerin işletmenin yapısına yani kültürüne dair kavrayış geliştirmeleri işletme içerisinde kendi iş alanlarını tespit etmeleri sürecinde gerçekleşmektedir. Söz konusu kavrayış, yöneticilere işin çeşitli birimlerini bütünleştirmek suretiyle örgütsel yapıyı geliştirmeye yönelik fırsatları görme imkanını tanıyacaktır.
- Müşteri odaklı bir işletme kültürü çeşitli şekillerde olgunlaştırılabilir.

<sup>25</sup> ———; "Introduction To ABB", [www.ndma.com](http://www.ndma.com).



- İşletme personeli öncelikle müşteriler için hizmet ve mamul üreten bir işin içerisinde olduğunun farkında olmalıdır. Bunun akabinde müşterilerin eğilimlerinin ne olduğuna ve onların işletmeyle ilişkilerinin nasıl sürekli hale getirilebileceğine dair tam bir bilinçlilik düzeyinde olmalıdırlar.
- Müşterilerin ürün tercihleri ve bu tercihlerin her müşteriye göre oluşturduğu yapı personel tarafından tanımlanabilmelidir. Bu ise hitap edilen müşterilere ilişkin teknik ve ayrıntılı bir çalışmayı gerektirmektedir.
- FTB, müşterilerle bütçeleme sürecini doğrudan ilişkilendirmek suretiyle müşteri odaklı yaklaşımdan daha etkin bir biçimde müşteriyi temel alan bir işletme kültürü geliştirilmesine imkan tanyabilmektedir. Zira FTB farklı fikirdeki müşterileri işletme için olumsuz etkenler olarak görmemektedir.
- Müşteriler kendi taleplerinin karşılanmadığı durumlarda bundan personelin değil bizzat işletmenin mamul/hizmet üretim anlayışının sorumlu olduğunu daha iyi fark edebilirler.
- Müşterilerin talep ve beklentileri personelin elinde bulundurduğu kaynağa göre sunabileceğinden daha fazla olduğu durumlarda, İşletme ile müşteriler arasındaki ilişkiler bozulabilmektedir. Bu noktada onların doğru bir şekilde bilgilendirilmeleri olası hayal kırıklıklarını ve çelişkileri gidererek ilişkilerin iyi bir yönde gelişmesi imkanını doğurabilmektedir.
- Bir işletme kültürünü güçlendirmenin pek çok yolu vardır. Katılımcılar yürüttükleri işe ilişkin, sattıkları ürün ve sundukları hizmette ilişkin net bir anlayış geliştirirler. (çabadan çok sonuçlar üzerine odaklanmak)
  - Katılımcılar işletme içerisinde kendi işlerini planlamayı öğrenirler. Yine buna ilaveten elde edecekleri sonuçları (iyimser ve kötümser), kendi işlerini ve kendi artan fırsatlarının ne olduğunu tahmin edebilirler.
  - Katılımcılar kendi maliyetleri hakkında tutumlu olmayı öğrenirler.



- Katılımcılar aktif bir şekilde kritik yatırımlar için zaman ve para ayırmayı öğrenirler (eğitim, ürün geliştirme ve müşteri isteklerine cevap verme gibi fatura edilemeyen faaliyetler), ve yüksek bir etkinlikle kendi işlerini yönetirler.
- FTB, personele onları önceden belirlenmiş harcama düzeylerine göre müşterileri kontrol etmeye zorlamaktan çok yeni iş ihtiyaçlarını karşılamak üzere yeni fikirler öne sürmek suretiyle kendi işlerini genişletecek fırsatlar sunar.
- Takım çalışması FTB sürecinde çok çeşitli adımlarla geliştirilir.
  - Bir son dakika sürprizi yaşanmaması için proje takımlarının üyeleri yıl başında belirlenecektir.
  - Tüm proje finansal açıdan desteklendiğinden proje takımının tüm katılımcıları da desteklenmektedir.
  - Yöneticiler diğer faaliyet yöneticilerini birer müşteri olarak tanırlar. Birbirlerine ne alıp, ne vereceklerine bir diyalog ortamında etkin bir şekilde planlarlar.
  - Süreç alt hizmet ve projenin dağıtımını uyumlaştırmak için işbirliğine yönelir.
- Personel ancak belirli görevlerini yerine getirmeye yönelik kaynağa sahip olduğu zaman organizasyon bütünlüğü korunabilir.

### **3.2. FAALİYET TABANLI BÜTÇELEMEDE UYGULAMA SÜRECİ**

FTB, işletmede değişik taleplerin yer aldığı heterojen mamul grupları içerisinde meydana gelen faaliyetleri tanımlayan ve bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için kullanılan tüm kaynakları sadece ilgili olduğu mamul/mamul gruplarına tüketim/kullanım oranları vasıtasıyla yükleyen/izleyen bir bütçeleme metodolojisidir. Yöntem, kaynak tüketimi ve çıktı arasında açık bir nedensellik ilişkisi tanımlamaya çabalayan ve maliyet-çıktı arasındaki bu şeffaf ilişki sayesinde etkin ve verimli kaynak kullanımı için yöneticilere alternatifler sunmaktadır.<sup>26</sup> Bu başlık altında önce yöntemin

<sup>26</sup> Tim Connolly and Gary Ashworth; "An Integrated Activity-Based Approach to Budgeting, Management Accounting(London), Vol. 72, Issue 3, March 1994, s.32.

esasları ve bütçeleme süreci tanıtılacak, daha sonra yöntemde sapma analizinin nasıl gerçekleştirilebileceği ve değerlendirilebileceği hakkında bilgi verilecektir.

### 3.2.1. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Esasları

Son 35 yılın planlama ve bütçeleme alanında en önemli ilerlemesi olarak gösterilen FTB yöntemi, en temelde FTM yönteminin esaslarına dayansa da ondan birçok farklılıklar göstermektedir. Genel olarak üç temel noktada toplayabileceğimiz bu farklılıklar aynı zamanda yöntemin temel karakteristiklerine işaret etmektedir. İlk özellik, FTB'nin daha geniş kapsamlı olmasıdır. Çünkü FTB, diğer yönetim fonksiyonları ve kendisinin oluşturulmasında ve kullanılmasında muhakkak dikkate alınması gereken bu fonksiyonlara ait girdi ve çıktıları, hem kısmen içine almakta hem de onları birebir takip edebilmektedir.

İkinci farklılık ise, FTB'nin maliyetleme sisteminin bir parçası olmasının yanı sıra işletme amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik stratejik planlama sürecinin vazgeçilmez bir parçası<sup>27</sup> ve de belli bir zaman diliminde gerçekleştirilen işlemlere ilişkin harcamaların belirlenmesine odaklanan bir bütçeleme süreci olmasıdır. FTB'nin bu özelliğinin yukarıda bahsettiğimiz ilk özellik olan geniş kapsamlılıktan ayrı düşünülmemeyeceği ise açıktır.

Üçüncü temel özellik, FTB'nin belirgin bir tahminleme modeli olduğuna dayanılarak belirtilebilir. Zira FTB, FTM süreci boyunca aşağıdan yukarıya doğru mükerrer bir biçimde hareket eden bir süreç olup, mevcut olan ile ihtiyaç duyulan kaynaklar arasında bir denge arayışını ifade etmektedir. Bu arayış FTB'yi aynı zamanda istenen çıktı seviyesinde kaynak determinasyonunu sağlamak üzere yararlanılabilen bir kaynak tahminleme modeli haline getirmektedir.

Kısaca belirtilen bu özellikler ilk anda teorik olarak ortaya konulabilecek özelliklerdir. Fakat FTB sürecini daha açıklayıcı özellikler hiç şüphesiz ki pratikteki işleyişe bakılarak görülebilecektir. Bu sebeple FTM sürecinin pratikteki işleyişine

---

<sup>27</sup> Lana Y.J. Lui, John J. Robinson And John Martin; " An Application Of Activity- Based Budgeting: A UK Experience", *Cost Management*, Sep/Oct. 2003; 17,5 ,s.35

bakmak, FTB'nin nirengi noktalarını ve işlevsellik derecesini bize daha ayrıntılı olarak verebilecektir.<sup>28</sup>

Tahminleme: Bütün bütçeleme süreçleri gibi FTB'nin amacı da, işletmenin gelecek dönemde üretmeyi ve de sunmayı planladığı mamul ve hizmetlere ilişkin gerçekleşebilecek talep miktarına bağlı olarak gündeme gelecek işletme ihtiyaçlarının tahmin edilmesidir. Bu çerçevede FTB'nin tahminlemede ihtiyaç duyacağı ilk veriler üretilen mamul ve hizmetlere yönelik gerçekleşebilecek talep düzeyini yansıtabilecektir.

Aşağıdan yukarıya işleyen süreç: FTB bir işletmede üretilen mamul ve hizmetlerin nasıl oluştuğunu izleyeceğinden, FTM sürecinin tersine aşağıdan yukarıya, diğer bir deyişle çıktıdan faaliyetlere ve yine faaliyetlerden kaynaklara doğru operasyonel bir izleme söz konusu olacaktır.

Kullanım (tüketim) oranları: FTB kaynakların maliyetini faaliyetlere ve maliyet objelerine yüklemektense, mamul ve hizmetler üretilirken tüketilen girdi oranlarına odaklanmaktadır. Daha açık ifade etmek gerekirse, buradaki söz konusu oranlar; çıktının ne kadar faaliyet gerektirdiklerine ve bu faaliyetlerin ne kadar kaynak tüketeceğine ilişkin verileri temsil etmektedir. Kullanılan oranların niteliğe bağlı olarak da bir ayırım söz konusu olmaktadır ki bu da; FTM modelinin harcama oranlarını kullanırken, FTB modelinin tüketim oranlarını kullanmasıdır.<sup>29</sup> Bu bağlamda ayrıca belirtilmesi gereken nokta, FTB süreci içerisinde faaliyet tüketim oranı ve kaynak tüketim oranı olmak üzere iki tip orandan söz edilebilmesidir.

Belirtmek gerekir ki, gerek dağıtım anahtarlarını tanımlamak ve gerekse de kullanım oranlarını belirlemek oldukça güç ve karmaşık bir işdir. Dağıtım anahtarlarının ve kullanım oranlarının tanımlanması genel olarak şöyle bir süreci içermektedir. Öncelikle geçmiş veriler toplanmakta, sonra bir dizi araştırma tekniği ile beraber istatistiksel yöntemler (regresyon yöntemiyle ya da örneksel veri analizi, delphi metodu ya da bunların kombinasyonunu) kullanılarak analiz gerçekleştirilmektedir. Bir sonraki

<sup>28</sup> Ron Bleeker; "Key Features Of Activity- Based Budgeting", *Journal Of Cost Management*, July-August 2001, s.6-9.

<sup>29</sup> Robin Cooper And Regine Slagmulder; "Activity Based Budgeting-Part I", *Strategic Finance*(Montvale), Sep. 2000, Vol. 82, Issue 3, s.85-86.

adımında, planlanmış mamul/hizmet ile birlikte süreç değişimleri değerlendirilmektedir. Nihai olarak da, FTB modelinde talep ve faaliyetler ile faaliyet ve kaynaklar arasındaki bağlantının geliştirilmesine ve bu bağlantıların birbirini nasıl etkileyebileceğinin anlaşılmasına çalışılmaktadır.

Genel olarak ölçülebilen bir faaliyet ya da kaynağa yönelik kullanım oranları aşağıdaki gibidir;<sup>30</sup>

- **Birim ölçüleri-** Her bir çıktı belli bir girdi hacmini tüketir.
- **Parti ölçüleri-** Bir parti çıktı belli bir birim girdi tüketir.
- **Orantı/Oran ölçüleri-** Orantı, tek bir çıktı için ne kadar girdi tüketildiğini belirlemek üzere kullanılmaktadır.
- **Sabit ölçüler-** Girdi, çıktı hacmini dikkate almaksızın tek bir oranda tüketmektedir.
- **Dağıtım ölçüleri-** Girdi, çıktı hacmini göz önüne almaksızın dağıtım anahtarı vasıtasıyla tüketilir. Yani söz konusu kaynak birden fazla faaliyet/maliyet objesi tarafından paylaşılıyorsa (tüketiliyorsa) uygun bir dağıtım anahtarıyla dağıtılır.

Tahmini iş yükü: FTB'nin odak noktası, gelecek faaliyet döneminin tahmini çıktı miktarını karşılamak için yapılması zorunlu toplam faaliyet hacminin belirlenmesidir. Bu, genellikle "tahmini işyükü" olarak adlandırılır. Örneğin, kullanılan makine ile ilgili tahmini iş yüküne, tahmini çıktı miktarının her bir çıktı için gerekli makine saatiyle çarpılması sonucunda ulaşılır.

Operasyonel (nicel) veri: Finansal terimlerle ifade edilen FTM verilerine karşın, FTB verileri operasyonel ya da niceliksel terimlerle ifade edilir. FTB verilerinin bu niceliksel formatı, faaliyetlerden kaynaklara doğru işleyen sürecin başlangıcından beri sürmektedir.

---

<sup>30</sup> Stephen C.Hansen and Robert G. Torok(Editors),The Closed Loop: Implementing Activity-Based Planning And Budgeting, , Bookman Publishing, Indiana, 2004, s.145.

Birbirini izleyen adımlar: FTM modelinde olduğu gibi birbirini izleyen adımlar, FTB modelinin oluşturulmasında da kullanılabilir. Yani bir FTB modeli oluşturmak için FTB’de birbirini izleyen aşamalar seti daha sonra ki konuda ele alınacağı gibi FTM modelinin tersi olan tüketim görüşü açısıyla bir araya gelmektedir.

### 3.2.2 Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Süreci

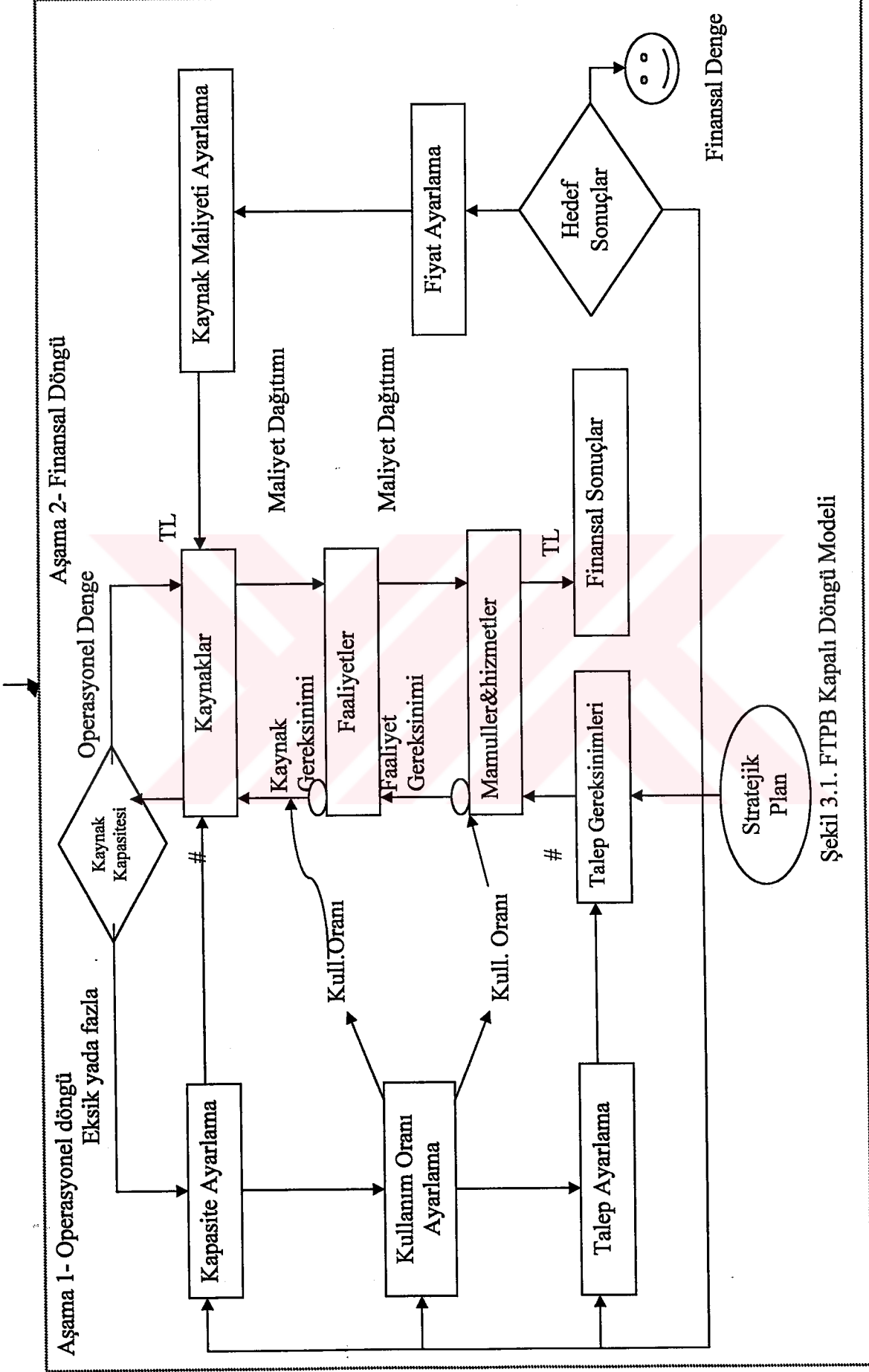
Bilindiği üzere FTB yaklaşımı, işletme stratejisiyle uyumlu, operasyonel olarak ussal ve finansal olarak da kabul edilebilir bir bütçe geliştirmede önerilen bir yaklaşımdır. Söz konusu bu yaklaşımı en iyi açıklayabilen model, “kapalı döngü modeli” dir. Burada birbirini izleyen aşamalar kapalı bir döngü sistemini andırıldığından bu ad verilmekte ve aşağıda şekil 3.1.’de görüldüğü gibi düzenlenmektedir. Bundan sonraki bölümlerde FTB’ye yönelik yapacağımız irdeleme ve incelemelerde “kapalı döngü modeli” dediğimizde doğaldır ki FTB süreci kastedilmektedir.

Kapalı döngü süreci bir diğer ifadeyle FTB süreci, operasyonel ve finansal denge olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır. İlk aşamada, belirli bir zaman periyodu için işletmeye yönelik tahmini talep ve strateji esas alınır ve operasyonel planların gerçekleştirilmesi için gereksinim duyulan kaynak miktarlarıyla, bu kaynakların (her bir kaynağın) mevcut kapasiteyle arasında bir denge sağlanmaya çalışılır. Bu işlem “operasyonel denge” olarak adlandırılmaktadır. Bu denge sağlanmadığı takdirde ortaya çıkan kullanılmayan kapasite, pozitif anlamda, yedek veya tampon kapasite olarak, negatif anlamda da aşırı kapasite olarak düşünülebilir.

FTB modelinin ilk aşaması uygulanabilirlik açısından makul bir operasyonel planla sonuçlanır. Burada önemli olan nokta planın dengeye ulaşmasıdır. Şayet mevcut olan kapasite, gereken ya da talep edilen kaynak miktarından daha az ise planın operasyonel olarak dengede olması mümkün olmayacaktır. Bu bağlamda operasyonel denge için en önemli nokta sadece ve sadece finansal olmayan niceliksel büyüklüklerle başarılması gerekliliğidir.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Alison Kennedy; “Getting The Most From Budgeting”, *Management Accounting*, Feb. 1999, S.22.



Şekil 3.1. FTPB Kapalı Döngü Modeli

FTB sürecinin ikinci aşaması, operasyonel plana dayanan bir finansal planın geliştirilmesidir. Finansal plan nihayetinde istenen finansal dengeye ulaşmayı başarmalıdır. Finansal denge, gereken finansal sonuçları vermek için operasyonel planda tanımlanan miktarları ve oranları kullanan bir finansal plan ya da bütçe meydana getiren parametre olarak tanımlanır. Kapalı döngü modelinin tahmin ettiği finansal sonuçlar, stratejinin yeniden gözden geçirilmesi olarak başlatılan önceden belirlenmiş hedeflere ulaşmada şayet başarısızsa, plan finansal anlamda dengede değildir. Bu durumda aşağıda açıklayacağımız beş unsurdan biri veya daha fazlası kullanılarak finansal dengeye ulaşılır. Aşağıda bu aşama ayrıntılı olarak incelenmektedir.<sup>32</sup>

### **3.2.2.1. Operasyonel Dengeye Ulaşma**

Kapalı devre modelinin bu ilk aşaması 4 adımda gerçekleşmektedir:

- Gelir ve hacim taleplerini oluşturma,
- Faaliyet gereksinimlerini belirleme,
- Kaynak gereksinimlerini belirleme ve
- Mevcut kaynakla kaynak gereksinimlerini dengeleme

#### **3.2.2.1.1. Gelir ve Hacim Taleplerinin Oluşturması**

Bu aşamada işletmenin mamul ve hizmetlere ilişkin oluşturduğu gerçekçi fiyat ve hacim hedefleri önem arz eder. Zira bu hedefler planlanan gelir ve operasyonel maliyetlerin esasını teşkil etmektedir. İşletmeler gelir ve hacimleri tahmin ederken birçok teknik kullanırlar. Bu anlamda istatistiksel tekniklerden değişik biçimdeki yargısal tekniklere kadar (delphi yöntemi, focus grup vb.) kullanılan pek çok yöntemden bahsetmek mümkündür. Fakat burada spesifik bir tekniğin tartışılmasına girilmeyecektir. Zira, kanımızca bir tahmin geliştirmede kritik değerde olan faktör, müşterilerin tercihleri ve yine onların kendi tercihlerine biçtikleri değer olmaktadır. Bu

---

<sup>32</sup> Stephen C.Hansen and Robert G. Torok, a.g.e., s.35'den Kısmen Alınmıştır.

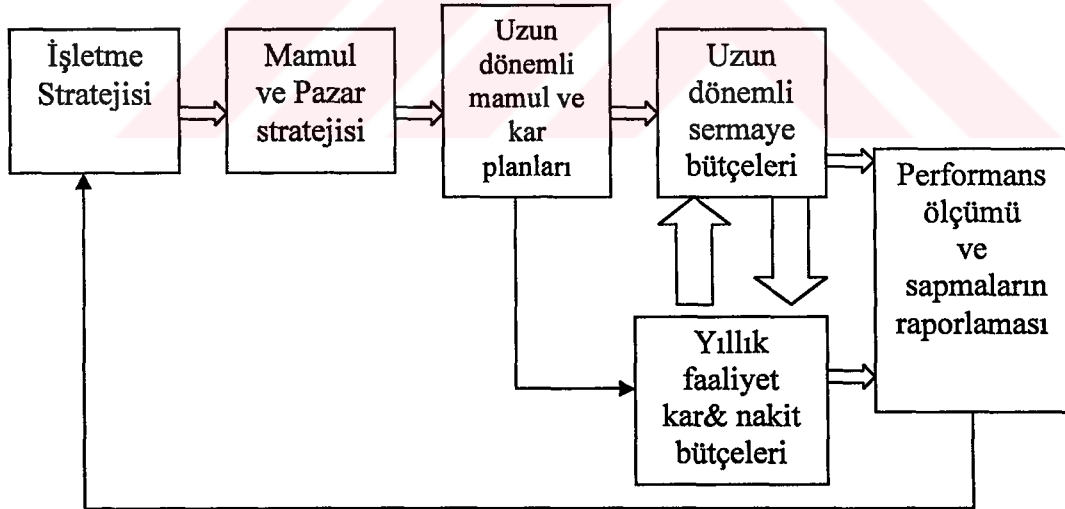


sebeple uygulanan teknikler bir anlamda müşterinin sesini duymaya ve daha önemlisi anlamaya hizmet etmelidir.<sup>33</sup>

Satış fiyatları ve satış hacim projeksiyonlarını oluşturmada hedef maliyetleme kavramlarını kullanan FTB yönteminin bu haliyle hedeflenen bir piyasaya yanıt vermeye yönelik daha bütünsel (holistic) bir yaklaşım üzerine temellendiği söylenilebilecektir. Zira hedef maliyetleme felsefesine göre, fiyat pazar yönelimli olup orada gerçekleştiğinden işletme yönetimi tarafından tespit edilemez durumdadır.<sup>34</sup> Bu nedenle hedef maliyetleme,<sup>35</sup>

- Gerekli özelliklere,
- Müşterilerin ödemeye istekli olduğu fiyat hususuna,
- Rekabetin zayıf ve güçlü noktalarına ışık tutmaktadır.

İşletme hedef maliyetleme yöntemiyle gelir ve hacmi tahmin ederken, şekil 3.2’de görüldüğü gibi yıllık bütçeleme sürecini izlemektedir. Çünkü yıllık bütçeler bir işletmenin uzun dönemli stratejilerini günlük faaliyetlerle ilişkilendirmektedir.<sup>36</sup>



Şekil 3.2: Yıllık Bütçelerin Stratejiyle Bağlantısı

<sup>33</sup> Jay Collins; "Advanced Use Of ABM: Using ABC For Target Costing, Activity Based Budgeting And Benchmarking, Edited By Steve Player and David E. Keys, ag.e., s.152.

<sup>34</sup> Margaret L. Gagne And Richard Discenza; "Target Costing", *Journal Of Business& Industrial Marketing*, Vol.10,No.1, 1995, S. 17.

<sup>35</sup> James Brimson And John Antos, *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*, S.65.

<sup>36</sup> Thomas Klammer, Shahid Ansari And Jan Bell, *Activity-Based Budgeting*, McGraw Hill, Irwin, 1999, s. 1-5.

Aşağıda söz konusu bu aşamalar tek tek ele alınmaktadır.

### 3.2.2.1.1.1. Müşteri Demografileri ve Gereksinimleri

Bu aşamada yoğun olarak pazar araştırması ve tüketici tercihlerinin saptanması için kalite fonksiyon yayılımı (Quality function deployment) ve nitelik/fiyat analizi (conjoint analysis) gibi bilimsel analiz teknikleri kullanılır. Bu teknikler vasıtasıyla işletme mamul ya da hizmetlerine yönelik talep tahmininde bulunurken, müşteri demografisini ve bu demografik özelliklere bağlı olarak ortaya çıkabilecek müşteri ihtiyaçlarını saptayabilir. Söz konusu bu tahminleme analizini etkileyen faktörler, coğrafi ve istatistiksel bilgilere bağlı olarak, gerçekleştirilecek satın alma isteği ve ihtiyacını içerebilir. Analizde yani müşteri demografisi bilgisinde, pazar bölümlerine uyum sağlayacak mamullerin farklılaştırılması yoluna gidilirken, diğer yandan da her bir pazar bölümüne yönelik olarak hedefler belirlenmektedir.<sup>37</sup> İşletme bu hedefleri belirleyebilmek için söz konusu teknikler yardımıyla aşağıdaki hususları tahlil edebilir.<sup>38</sup>

- Hangi müşteri kesimi fiyat/nitelik değişimine daha hassas olacaktır?
- Fiyat/özellik değişimiyle müşteri beklentileri nasıl etkilenecektir?
- Müşteri, kısa dönemli fiyat ıskontolarından dolayı ortaya çıkan fiyat trendini ya da basit bir fırsatı algılayacak mıdır?
- Yeni fiyat/özelliklerin sonucu olarak yeni pazar bölümleri ortaya çıkacak mıdır?
- Müşteri mamulümüzü nasıl kullanır? Müşterinin mamulünün başarılı şekilde dağıtılmasında (tesliminde) mamulümüz ne kadar önemlidir?
- Mamulümüzün maliyetiyle diğer mamul girdileri arasındaki ilişki nedir?
- Rakiplerin fiyatlama faaliyetleri ve müşteri reaksiyonları(tepki) üzerine önemli etkileri nelerdir?
- Pazar oluşturan müşterilerin alışkanlıklarında değişiklik olmakta mıdır?

<sup>37</sup> Yasuhiro Monden, *Cost Reduction Systems: Target Costing And Kaizen Costing*, Productivity Press, Portland, 1995, s.55-59.

<sup>38</sup> James Brimson And John Antos, *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*, s.66-67.

- Rakiplerimiz kimlerdir, rekabet hangi alanlardadır (kalite, zaman, fiyat) ve derecesi nedir?, rakiplere göre zayıf ve güçlü noktalarımız nelerdir?, pazara yeni rakipler girmekte midir? mevcut arz potansiyel talebi karşılamakta mıdır?

İşletme yukarıda yönelttiği sorular vasıtasıyla hizmet sunmayı planladığı spesifik pazar ve müşteri profillerinin yanı sıra, tedarikçi ve dağıtım kanallarının özelliklerini de tespit etme fırsatını yakalayabilmektedir.

### **3.2.2.1.1.2. Müşteri Açısından Mamul Konseptleri**

Hedeflenmiş pazar bölümleri belirlendikten sonra bu pazar bölümlerine uyum sağlayacak şekilde farklılaştırılmış mamul konseptleri geliştirilmelidir. Bir mamul konseptinin temel unsurları, mamul özellikleri, teknoloji, dağıtım ve müşteri hedeflerine ilişkin müşteri beklentilerini yansıtan karakteristikleri içerir. Bunlar;<sup>39</sup>

#### **Mamul özellikleri ve teknolojisi**

Mamul konsept geliştirme süreçleri, müşterilerin mamul ve hizmette görmek istediklerini içeren göreceli değerleri, mamulün fonksiyonlarını ve özelliklerini belirlemeye yardımcı olan potansiyel müşterilerden hali hazırdaki müşterilere doğru bir geri bildirim sürecini içermektedir. Bu girdi, müşteri beklentileriyle mevcut mamul ya da hizmet tasarım ve performansı arasındaki farklılıkların anlaşılmasını sağlamaktadır.

#### **Dağıtım ve hizmet hedefleri**

Dağıtım ve hizmet hedefleri oluşturma, müşteri tarafından mamul/hizmetin nasıl kullanıldığının anlaşılmasını içerir. Müşterinin kendisi için önemli olan mamuller ve hizmetler, belirsizlikten ziyade daha kesin olan hedefler gerektirir.

## **Ekonomik çevre**

Ekonomik çevreyi belirleme, endüstri büyüme oranları, enflasyon oranları ve tedarikçilerin ekonomik kaygılarını içeren farklı pazar bölümleri için ekonomik faktörlerin değerlemesini içerir.

## **Endüstri teknolojisi**

Bütçeleme, yeni mamulleri, süreçleri ya da hizmetleri geliştirme ve dağıtmada başvurulan bütün yeni teknolojileri hesaba katmalıdır. Araştırma ve geliştirme çabaları, strateji ve pazar yeri tarafından yönlendirilmelidir.

## **Rekabetçi anlayış ve analiz**

Rekabetçi anlayışı elde etme ve analiz etmeye yönelik süreçler, hedef maliyetleme sürecinde önemli bir rol oynar. Bir mamul konsepti ya da fiyat değişimini düşünen mamul yöneticileri, rakiplerin fiyat değişimine nasıl ve ne zaman karşılık vereceklerini tahmin etmek için rekabetçi anlayışa gereksinim duymaktadırlar.<sup>40</sup> Rakipleri dikkate almayan bir mamul konsepti ve fiyat değişimi kararı, çoğu kez başarısızlıkla sonuçlanmaktadır. Bu amaçla aşağıda birbirini izleyen hususlar dikkatle ele alınmalıdır:<sup>41</sup>

- Rakipler kimlerdir? hangi rakipler muhtemelen daha hızlı yanıt verecektir?
- Rekabet hangi alanlardadır (kalite, maliyet, zaman vb.) ve rakiplere göre zayıflıklarımız ve üstün olduğumuz yönler nelerdir?
- Finansal olarak önerilen mamul ya da hizmet değişimini önemli derecede devam ettirebilirler mi?
- Hangi pazar sinyalleri sunulan pazarlama ve fiyatlama stratejileriyle ilgilidir?

<sup>40</sup> Klaus K. Brockhoff And Alok K. Chakrabarti; "Take A Proactive Approach To Negotiating Your R&D Budget", *Research Technology Management*, Sep/Oct97, Vol.40, Issue 5.

<sup>41</sup> James Brimson And John Antos, *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*, s.68 ve Cleve Pendock; "Financial Forecasting: It's All About Teamwork", *CMA Management*(Hamilton), Sep 2000.

- Yeni fiyat politikasının sonucu olarak yeni rakiplerin girmesi teşvik edilecek midir? Öyleyse, etkilenecek endüstri rekabet dinamiği nasıl olacaktır?
- Hangi pazar bölümünü muhtemelen tercih ederler?
- Hangi pazar bölümünde koruma ve savunma isteriz ve hangisinden vazgeçmek isteriz?

Sıralanan bu karakteristikler, işletmenin kendisini rakiplerinden nasıl farklılaştırabileceğine, işletmenin pazarı nasıl bölümlendirilebileceğine, çevreyi anlayarak ve çevreye yönelik hangi mamul ya da hizmetleri geliştirebileceğine, mamul/hizmetlerin nasıl sunulacağına ya da dağıtılacağına, işletmenin karşılaştığı tehditleri, güçlükleri, zayıflıkları ve fırsatları (SWOT analizi) sistematik bir değerlendirme yapmak suretiyle nasıl değerlendirebileceğine yönelik olanak sağlarken ve yine bu doğrultuda hangi pazar bölümünün işletme için daha önemli olduğunun belirlenmesine yönelik hedeflerin oluşturulmasına da yardımcı olmaktadır.

### 3.2.2.1.1.3. Uzun Dönemli Kar ve Maliyet Hedefleri

FTB ve hedef maliyetleme süreci, mamul ve hizmet portföyüne yönelik yıllara yaygın satış ve hacim tahminlerinin yapılmasıyla devam eder. Amaç, 3-5 yıllık periyotta mamul/hizmet gelişim ve tanıtımlarını ve de bunlardan beklenen finansal getirileri planlamayı gerektirmektedir. Bu tahminler müşteri demografileri ve gereksinimleri, ekonomik çevre, endüstri teknolojisi ve rekabet esas alınarak oluşturulur.

Bir mamul ya da hizmetin nihai fiyatını, sözü edilen mamul ve hizmet özelliklerinin yanı sıra, dağıtım ve hizmet hedefleri, algılanan ürün değeri, rakip işletme ürünleriyle kalite ve fonksiyonellik esasına göre farklılıkların olup olmaması, işletmenin stratejik amaçları (pazar payı, uzun dönemli karlılık) gibi etkenler belirleyici olan diğer önemli faktörler olarak sıralanabilir. Ayrıca, planda göz önüne alınması gereken bir diğer önemli faktör, hem mevcut olan hem de yeni mamullere yönelik mamul hayat döngüsünün uzunluğudur.<sup>42</sup>

<sup>42</sup> Shahid L. Ansari, Jan E. Bell And Target Cost Core Group, **Target Costing: The Next Frontier In Strategic Cost Management**, , s.38.

Bilindiği üzere her mamul beş aşamadan oluşan bir yaşam döngüsüne sahiptir. Bunlar sırasıyla; tanınma, gelişme, olgunluk, durgunluk ve gerilemedir. İşletme bu safhaları hesaba katarak satış fiyatını oluşturmalıdır. Kısaca ifade etmek gerekirse, bir satış fiyatı tahmin değerlemesinde, yöneticiler aşağıdaki faktörleri tahlil etmelidirler:

- Mamul ve hizmet konsepti,
- Hedeflenmiş müşteri grubunun davranışları,
- Mamul ve hizmet hayat döngüsü,
- Beklenen satış miktarı,
- Rakibin cevabı (beklenen pazar koşulları),
- Stratejik amaçları.

Daha önce de belirtildiği üzere, günümüz rekabet ortamında satış fiyatlarının maliyet verilerinden ziyade, pazar faktörleri tarafından oluşturulması dikkate değer önemdedir. Zira belirlenen bir satış fiyatı, maliyetlerin üzerinde gerçekçi olmayacak kadar yüksek oluşturulursa bunun kaçınılmaz sonucu, mamul ve hizmetin satılamaması ya da zorunlu olarak indirimle gidilmesi ve dahası uzun dönemde pazar payının kaybedilmesi anlamına gelmesidir. Bu amaçla işletme, mamulün hayat seyrinde gerçekleşecek maliyetlerini karşılayacak kadar yeterli kar marjı bırakıp bırakamayacağını hedef maliyetleme yöntemiyle tasarım aşamasında ortaya koymalı ve mamul hayat seyrine göre uygun “hedef kar marjı” ve “hedef satış fiyatı” ayarlamalıdır.

#### **3.2.2.1.1.4. Maliyet ve Kar Hedefleri Belirleme**

İşletme hedef maliyetleme yöntemine göre mamul stratejisi ve uzun dönemli kar planlarını dikkate alarak, hedef satış fiyatı ve kar marjını belirledikten sonra kabul edilebilir maliyeti hesaplayabilecektir. Kabul edilebilir maliyet, hedef satış fiyatıyla hedef kar marjı arasındaki farktır.<sup>43</sup> Bu fark her bir mamulün arzulan maliyet düzeyini ifade etmektedir. İşletme kabul edilebilir maliyet düzeyine ulaşmak için daha sonraki aşamalarda tasarım mühendislerini, tedarikçileri ve mamulle ilgili diğer birimleri bu

<sup>43</sup> Shahid L. Ansari, Jan E. Bell And Target Cost Core Group, a.g.e., s..30

sürece dahil edecektir.<sup>44</sup> Fakat burada önemli olan nokta, bu aşamalar gerçekleştirilirken işletmenin kesinlikle maliyet/fiyat, kalite ve fonksiyonellik arasındaki ilişkiyi bozmadan müşteri tatminini sağlamasıdır.<sup>45</sup> Çok yıllık bir plan, fiyatta sürekli azalmalar, artan mamul kalitesi ve genişleyen mamul ve hizmet özellikleri ile uygunlukları bekleyen müşterilerden dolayı, önemlidir. Burada planın hedefleri hem kısa hem de uzun dönem için olmak üzere anlaşılmalıdır.

Uzun dönemli plana bağlı olarak işletme, kendi bütçesini hazırlamaktadır. Söz konusu bu bütçeler, kendi içinde faaliyet bütçesi ve finansal bütçe olmak üzere iki ana gruba ayrılır.<sup>46</sup> İşletme faaliyet bütçesi ise aşağıdaki unsurları içermektedir;

- Satış bütçesi
- Üretim bütçesi
- İlk madde ve malzeme bütçesi
- Direkt işçilik bütçesi
- Genel üretim giderleri bütçesi
- Pazarlama ve dağıtım bütçesi
- Hizmet ve destek bütçesi
- Bütçelenmiş (Pro forma) gelir tablosu

Finansal bütçe ise;

- Nakit bütçesi
- Bütçelenmiş (Pro forma) bilanço içerir.

Aşağıda bu aşamalar kapalı döngü modeline göre özellikle endirekt ve destek giderler esas alınarak sunulacaktır.

---

<sup>44</sup> Margaret May; "The Role Of Management Accounting In Performance Improvement", **Management Accounting: Magazine For Chartered Management Accountants**, Apr95, Vol 73, Issue 4.

<sup>45</sup> Debra Osborne And Nick Ringrose; "Market- Focused Cost Reduction", **Management Accounting**, Jan98, Vol.76, Issue 1.

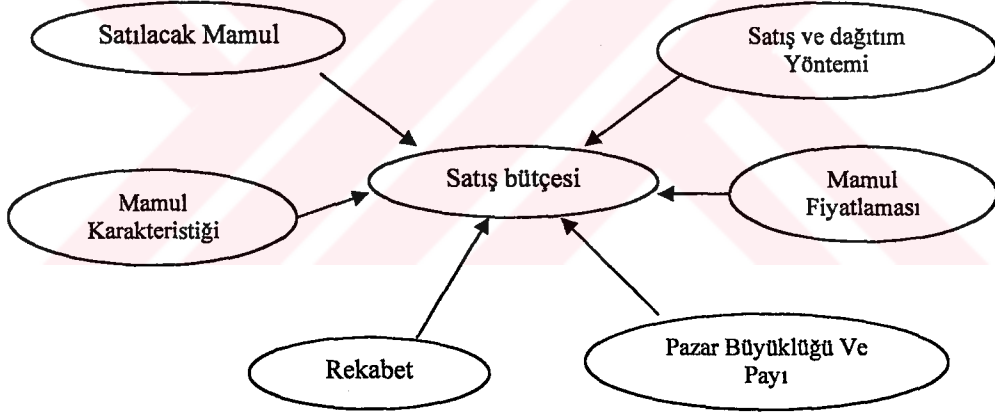
<sup>46</sup> Jae K. Shim And Joel G. Siegel, **Budgeting Basics&Beyond**, Prentice- Hall, New Jersey, 1994, s.70.



### 3.2.2.1.1.5. Nicel Satış Tahmini

Bilindiği üzere bir çok işletme satış miktar ve fiyatını, makro ekonomik tahmin modelleri, korelasyon veya geçmiş satışların zaman serileri, pazar araştırma verilerinin analizi, müşteri araştırmaları, focus grup ya da delphi yöntemini kullanarak oluşturur. Söz konusu bu tahmin metotları kullanılırken, dış pazar durumlarının ve iç kapasite durumlarının bir kombinasyonu şarttır.<sup>47</sup> Bu doğrultuda bir satış bütçesini etkileyen faktörler şekil 3.1’de gösterilebilir.<sup>48</sup>

Bu faktörler dikkate alınarak, gerçekçi ve sağlıklı satış bütçe tahminleri oluşturmak, diğer faaliyet ve finansal bütçelerin sonuçlarını yakından etkilediğinden, büyük önem arz etmektedir. Zira satış bütçesi, işletmenin planlama faaliyetlerinin başlangıç noktasıdır.<sup>49</sup>



Şekil 3.3. Satış Bütçesini Etkileyen Faktörler

Genel olarak bu aşamaya kadar anlatılan süreç geleneksel bütçeleme modelinde de aynen işlemektedir. Fakat FTB, geleneksel bütçelemeden daha fazla detaya gereksinim duymaktadır. Bu nedenle uygulamada tahminler, yalnızca satılacak mamul ve hizmeti kapsamamakta, ilave olarak da mamul ve hizmeti satın alması beklenen bireysel müşteri (ya da müşteri tiplerini) tercihlerini de içeren faaliyetlerin bilgisine de

<sup>47</sup> Tim Stevens; "Balancing Act", *Industry Week/IVV*, Vol. 246, Issue 6.

<sup>48</sup> Thomas Klammer, Shahid Ansari And Jan Bell, a.g.e., s.3-5

<sup>49</sup> R. Malcolm Schwartz; "Sales And Marketing Budget", Edited By Robert Rachlin And H.W. Allen Sweeny, *Handbook Of Budgeting*, Third Edition, John Wiley& Sons Inc, New York, 1993, s.15-2.

gereksinim duymaktadır. Zira faaliyetlerin bilgisi, mamul ve hizmetlerin üretimi ve satışında lüzum görülen müşteri hizmetleri ve bunların maliyetlendirilmesi için gerekli olmaktadır.

Kapalı döngü modelinde, satış bütçesinden elde edilen veriler iki döngü içerisinde iki ayrı amaç için kullanılmaktadır. Zira operasyonel döngünün başlaması için talep miktarına ve finansal döngü aşamasında da satış fiyatına gereksinim duyulur. Bu nedenle özellikle operasyonel döngünün ilk adımında gerekli olan veri, mamul ve müşteri karmasına yönelik talep miktarının saptanmasıdır. Bu veriler, birim sayısı, ton, müşteriler, gönderilen mallar, hesaplar, hizmet düzeyi vb gibi niceliksel olarak ifade edilirler.

#### **3.2.2.1.2.Faaliyet Gereksinimlerinin Belirlenmesi**

FTB sürecinin ikinci adımı, işletme faaliyetlerine yönelik işyükü talebinin tahmin edilmesidir. Bu aşamada, birinci aşamada oluşturulan satış taleplerini karşılamak için gereksinim duyulan her bir faaliyet veya sürecinin çıktı hacminin nicel olarak ayrı ayrı tespit edilmesi gerekmektedir.<sup>50</sup> Bu doğrultuda işletme, öncelikli olarak bu aşamada faaliyet ve süreç analizinden ya da mevcut FTMY sisteminden elde ettiği bilgiler doğrultusunda, her bir mamul ya da hizmet sunumu için gerekli faaliyet ve faaliyet kullanım oranlarını tanımlamalıdır. Faaliyet kullanım oranı, kısaca, talep edilen her bir çıktı biriminin üretilmesi için gereksinim duyulan faaliyet miktarıdır. Örneğin; faaliyet kullanım oranları pazarlama kampanyası başına arama sayısı, parti başına denetim sayısı, satın alma sipariş sayısı gibi olabilir.

Daha sonra maliyet objelerinin miktarıyla faaliyet kullanım oranının çarpılması sonucunda faaliyet veya sürecin çıktı hacmi miktarını elde edilmektedir. Bu işlem geleneksel bütçeleme de yalnızca direkt işçilik saati, makine saati ve materyal miktarı gibi üretim hacmiyle ilişkili kalemlerin belirlenmesinde kullanılırken, FTB' de endirekt ve destek faaliyetlerin içinde birim, parti, mamul ve hatta müşteri düzeyinde

---

<sup>50</sup> Mike Roberts, Andrew Muras And Darly Paschall; "Planning And Budgeting For Quality: An Activity-Based Approach", Quality Congress ASQC... Annual Quality Congress Proceedings, Milwaukee, 2000.

geliştirilmektedir.<sup>51</sup> Bunun yanı sıra, tesis düzeyindeki maliyetler ise işletmede yapılan herhangi bir faaliyetle direkt olarak ilişkilendirilemediğinden, kapalı döngü modelinin dışında tutulmakta ve dönem gideri olarak kabul edilmektedir.<sup>52</sup> Örneğin, birinci aşamada belirlenen mamul ve müşteri miktarı ve karması tahminlerine göre bütçe yöneticisi, gelecek dönemde verilmesi muhtemel satın alma sipariş sayısı, teslim alma sayısı, müşteri sipariş sayısı, müşteri şikayetleri ve teknik destek talebi, üretim akışının programlanması ve hazırlık sayısı vb. gibi faaliyet işyüklerinin tespitini gerçekleştirebilecektir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda “Faaliyet/iş süreci işyükü” tespiti üç aşamada gerçekleştirilmektedir. Bu aşamalar aşağıda açıklanmıştır.<sup>53</sup>

#### **3.2.2.1.2.1. Temel Faaliyet/İş Süreçlerine Yönelik İşyükü**

İşletmenin toplam işyükü tahmininde ilk aşama, yukarıda vurgulandığı gibi maliyet objeleri (mamul, hizmet, kanal) talebinin tahmin edilmesini gerektirmektedir. Bu tahminden sonra öncelikli olarak mamul veya hizmete ilişkin temel faaliyetlerin işyükü belirlenecektir. Bilindiği üzere temel faaliyetler, işletme veya işletmenin bir bölümünün amacına doğrudan katkı sunan faaliyetlerdir. Örnek vermek gerekirse bunlar; bir mamul veya hizmetin tanımlanması, tasarımı, geliştirmesi, test edilmesi, üretimi, dağıtımı ve geliştirimi ve nihayetinde sürdürmeye ilişkin tüm faaliyet şeklinde belirtilebilecektir. Temel faaliyet işyükü,

- Yeni mamul veya hizmetlere yönelik faaliyetler tanımlanarak,
- Mamul, hizmet ve müşteri özelliklerini tanımlanarak,
- Mevcut mamul ve hizmetlere yönelik planlanmış değişiklikleri tanımlanarak,
- Her bir mamul ve hizmet hattına yönelik faaliyet programını oluşturularak ve güncellenerek,
- Her bir mamul ve hizmetlerden ziyade mamul ailesi ve hizmet hattı vasıtasıyla mamul veya hizmetler tahmin edilerek,

<sup>51</sup> Robert S. Kaplan And Robin Cooper, *The Design Of Cost Management Systems*, S. 529.

<sup>52</sup> Gary Cokins; “Predictive Costing, Predictive Accounting”, Edited By William R. Lalli, a.g.e., s.14-15

<sup>53</sup> James A. Brimson And John Antos, *Activity Based Management*, a.g.e., s. 280-282.

- Her bir mamul veya hizmet hattına yönelik süreç ve faaliyet miktarını belirlemek için bir faaliyet programı ortaya konularak tespit edilmektedir.

Farklı müşterilere (büyüklük, bölge, sınıf gibi) hizmet sunmak, değer yaratan dağıtıcı ve satıcılara çeşitli dağıtım kanalları hizmeti sunmak, iş süreçleri ile dış kaynaklardan yararlanma (outsourcing) ve yatırım kararlarına yönelik maliyetleri belirlemek amacıyla oluşturulan bir faaliyet programı, mamul veya hizmet, belirli özellik veya görünüş, proje ve iş süreci üretimi için gerekli olan bir faaliyet listesi ve de bir faaliyet hacmini ifade etmektedir. Genel olarak bir faaliyet programı aşağıdaki unsurları içermektedir;

- Her bir mamul/ hizmet hattı listesi,
- Bu mamul ya da hizmetin tahmini miktar listesi,
- Her bir mamul/hizmet hattı tarafından kullanılan her bir faaliyet kullanım oranı listesi,
- Mamul/hizmete yönelik faaliyet miktarını hesaplamak için mamul/hizmet talep miktarlarının her bir faaliyet kullanım oranıyla çarpılması,
- Toplam faaliyet miktarları özetidir.

#### **3.2.2.1.2.2. Destek Faaliyetlerine Yönelik İşyükü**

İş yükü belirlemede ikinci aşama, insan kaynakları, güvenlik, bütçeleme, yönetim bilgi sistemi gibi destek departmanları tarafından yapılan faaliyetlerin işyükünün belirlenmesidir. Destekle ilişkili faaliyetler, adından da anlaşılacağı üzere, temel faaliyetlerin gerçekleşmesini destekleyen faaliyetlerdir. Diğer bir deyişle bu faaliyetler, temel faaliyetlerin etkin olarak yerine getirilmesi için gerekli olan faaliyetlerdir. Ortak özellikleriyse işletmedeki temel faaliyetler tarafından tüketilmeleridir. Bu nedenle bu faaliyetlerin maliyeti tespit edildikten sonra temel faaliyetlere ve oradan da maliyet objelerine yüklenmeleri söz konudur.

<b>Faaliyet sınıfı</b>	<b>Faaliyet ölçütü</b>
Genel yönetim	Personel sayısı
Finansal raporlama	Finansal raporlama sayısı
Ortak reklam	TV reklam sayısı, Promosyon sayısı,
Pazarlama	Satış gösterisi sayısı, Pazar araştırma sayısı,
Araştırma	Yeni hizmetler sayısı
Alan	Yüzölçümü .

### **3.2.2.1.2.3. Özel Projelere Yönelik İşyükü**

İşyükü belirlemenin üçüncü aşaması, mevcut veya gelecekteki özel projelere yönelik işyükünün belirlenmesidir. Örnek vermek gerekirse, bir özel proje aşağıdaki unsurları kapsayabilmektedir;

- Tam zamanında üretim ve dağıtım sistemi kurma,
- FTM/FTB uygulaması,
- Toplam kalite uygulamaları,
- Yeni bilgisayar sistemi, telefon sistemi kurma,
- Yeniden yapılandırma.

Yukarıda olduğu gibi özel projeler sıralandıktan sonra, organizasyon zaman periyoduna göre listelenen faaliyet ve görevlere ilişkin her bir özel proje için bir uygulama takvimi oluşturmaktadır.

### **3.2.2.1.3. Kaynak Gereksinimlerinin Belirlenmesi**

Yukarıda tanımlanan “Faaliyet ve faaliyet miktarlarının tanımlanmasına ” dair bilgi, bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde hangi kaynakların ne miktarda gerekli olduğunu tespit etmede yardımcı olur. Bilindiği üzere kaynaklar, faaliyetler tarafından tüketilen ve işletmede harcamaya neden olan ekonomik unsurlardır.

Söz konusu bu ekonomik unsurların bir kısmı gereksinim duyulduğunda bir kısmı ise gereksinim duyulmadan önce tedarik edilmektedir.<sup>54</sup> Gereksinim duyulduğu anda tedarik edilen kaynak maliyetleri, genellikle kullanılan kaynak maliyetlerine eşittir. Örneğin; üretim bölümünde makinenin çalışması için tedarik edilen enerji maliyeti, enerji kullanım maliyetine, gereksinim duyulduğunda tedarik edilen madde ve malzeme maliyeti kullanılan madde ve malzeme maliyetine, yine gereksinim duyulduğunda parça başına ya da saat başına tedarik edilen işgücü maliyeti, işçilik maliyetine eşit olacaktır.

Ancak, bir kısım kaynağın yapısı gereği gereksinim duyulmadan önce, mevcut ya da gelecekteki faaliyetleri karşılamak için tedarik edilmesi gerekebilir. Bu tür kaynakların zaman zaman tedarik maliyetleri kullanım maliyetine eşit olmayabilmektedir. Örneğin; bütçeleme döneminden daha uzun bir süre için kiralanan ya da satın alınan binalar ve ekipmanlar ve hatta üretimin kesintisiz sürdürülmesi için kiralanan aylıklı ve saat ücretli çalışanlarda da aynı durum söz konusu olabilir. Böyle bir durumda mevcut kaynak ile kullanılan kaynak arasındaki fark, bize kullanılan kapasiteyi verecektir.<sup>55</sup> Söz konusu bu fark (yani kullanılan kapasite farkı), FTMY sistemi ve defteri kebir kayıtları arasında kritik bir bağlantı sunmaktadır.<sup>56</sup> Zira FTMY sistemi vasıtasıyla kullanılan kaynak maliyetleri ve defteri kebir kayıtları vasıtasıyla da tedarik edilen ya da kullanılabilir kaynak maliyetleri görülebilmektedir.

Böylece işletme, geleneksel veri sunum anlayışından farklı olarak FTMY sistemi vasıtasıyla, gerçekleşen önemli veya önemsiz tüm operasyonel ve finansal veriler hakkında ayrıntılı olarak bilgi elde ederek gelecekteki kaynak kullanımıyla ilgili gerçekçi yargılara varabilecektir. Aynı zamanda bu bilgiler doğrultusunda, talep edilen organizasyonel faaliyetlerin yerine getirilmesinde kullanılması gerekli olan kaynakların

---

<sup>54</sup> Robin Cooper, Robert S. Kaplan; "Activity-Based Systems: Measuring The Costs Of Resource Usage", *Accounting Horizons*, Sep92, Vol. 6, Issue 3.

<sup>55</sup> Sofia Borjesson; "A Case Study on Activity-Based Budgeting", *Cost Management*, Winter 1997, Vol. 10, Issue 4, s.7.

<sup>56</sup> Stephen C. Wooldridge, P.E. Micheal And J. Garvin; "Effects of Accounting And Budgeting on Capital Allocation For Infrastructure Projects", *Journal Of Management In Engineering*, April 2001, S.88.

ve bunların kullanım miktarlarının gerçekçi biçimde tek tek tespit edilmesine imkan sağlanmaktadır.<sup>57</sup>

Bütçeleme ekibi daha sonra, talep edilen faaliyet düzeyiyle (miktarı) kaynak kullanım oranının çarpılması sonucunda faaliyetleri gerçekleştirmek için zorunlu olan her bir kaynak ihtiyacı miktarını tahmin edecektir. Bu tahmin sürecinde kaynak kullanım oranları, faaliyetin bir biriminin gerçekleşmesi için gerekli her bir kaynağın miktarı olarak tanımlanmaktadır.

#### 3.2.2.1.4 Mevcut Kaynakla Kaynak Gereksinimi Arasındaki Dengeleme

Ussal olarak kaynak gereksinimleri belirlendikten sonra, kapalı döngü modelinin en önemli yönü, belli bir zaman periyodunda mevcut kaynak kapasitesiyle kaynak gereksinimlerini kıyaslayarak operasyonel dengeye ulaşmasıdır.

Bilindiği üzere kapalı döngü modeli, işletmenin gelecekte karşılaşacağı kaynak ihtiyacını tahmin etmesi sebebiyle mevcut kaynağa yönelik karşılaştırma yapmaya imkan sunabilmektedir. Bu karşılaştırma aşağıdaki 3 durumdan biriyle sonuçlanır;<sup>58</sup>

1- **Aşırı kapasite:** Talepler kapasitenin yalnızca bir kısmıyla karşılanırken, muhakkak ki optimal maliyet yapısından daha yükseğine sebep olan aşırı ya da atıl olarak ifade edilebilecek kapasite söz konusu olacaktır. Çok aşırı kapasite operasyonel anlamda olası bir durumdur, fakat eğer gerekli bir tampon oluşturuyorsa operasyonel olarak dengelenebilecektir. Bu durumda finansal dengeyi sağlayıp sağlamadığını görebilmek için durumun analiz edilmesine ihtiyaç söz konusu olabilecektir.

2- **Eksik kapasite:** Talepler kaynak azlığından dolayı karşılanamaz. Bu durum, doğaldır ki, operasyonel olarak makul görülür bir şey değildir ve bu nedenle de operasyonel olarak dengelenebilir bir durum da değildir.

<sup>57</sup> Robin Cooper And Robert S. Kaplan; "The Promise And Peril of Integrated Cost Systems, *Harvard Business Review*, July-August 1998, s.115

<sup>58</sup> Mark E. Stevens; "Activity-Based Planning And Budgeting: The Coming Of Age The Consumption-Based Approach", *The Journal Of Corporate Accounting & Finance*, March/April-2004.



**3- Kapasite ve talebin tam dengeli olması:** Bu denge durumu pratikte pek çok kaynak için mümkün olmayabilmektedir. Bazı durumlarda örneğin dönem içerisinde, kullanılmayan aşırı kapasiteye hizmet düzeyinin yükseltilmesine yönelik ihtiyaçları ya da zaman zaman tepe noktasına ulaşabilen talepleri karşılamada gereksinim duyulabilmektedir. Bu da finansal dengeyi karşılayıp karşılamadığını görebilmek için durumun analizini gerektirmektedir.

Herhangi bir dengesizlikle karşılaşan yönetim, kaynak eksikliği veya fazlalığı olup olmadığını belirleyerek, kapasiteyi aşağıdaki gibi değerlendirmelidir:<sup>59</sup>

- Kaynağın eksikliğini ya da fazlalığını, yeteri kadar büyük olup olmadığını ya da sadece kabul edilebilir olup olmadığını belirlemek suretiyle yönetim kapasiteyi değerlendirmelidir. Örneğin, kabul edilebilir küçük bir eksiklik, fazla çalışmayla, yönetici memurun kullanımıyla ya da yükleniciyle karşılanabilecektir. Ters durumda, küçük bir atıl kapasite tampon kapasite sağlamak için makul karşılanabilir. Zira bu beklenmedik talepleri karşılamaya imkan tanımayı ya da ihtiyaç ve hizmet seviyesini karşılamayı garanti edebilmektedir.

- Yönetim, eksik ya da fazla kapasite beklentisinin uzun süre devam edip etmeyeceğini tespit ederek kapasiteyi değerlendirmelidir. Uzun süre devam eden eksik kapasite, fazla çalışma mesaisinden dolayı ek maliyetlere ya da azalan performans ve hizmet düzeyine neden olmaktadır. Buna karşın fazla kapasitenin söz konusu olduğu bir durumda, şayet bu kapasite asla kullanılmazsa, tampon kapasite bulundurma şeklindeki rasyonel eylem adeta bir zorlama sonucuymuş gibi bir görüntüm alabilecektir.

- Kapasite verili olan cari ekonomik koşulların geçiş zamanlarında değiştirilemez. Örneğin, sıkı bir emek piyasasında, ilave bir emek talebi işletme için hem zor hem de planlanandan daha maliyetli olabilecektir. Benzer şekilde güçlü bir üretim endüstrisinde, kapasite ilave etmek için gereken gecikme zamanı, uzun düzenleme, sermaye elde etme ve inşaat zamanları gerektirdiğinden, genel olarak yıllar bazında ölçülmektedir.

---

<sup>59</sup> Stephen C. Hansen and Robert G. Torok, a.g.e., s.41-42.

Kapasite değerleme sonucunda kullanılmayan fazla ya da eksik kapasite varsa, FTB sürecinde bu sorunu çözmeye dönük üç farklı yoldan söz edilebilir.<sup>60</sup>

- **Kapasiteyi ayarlama ya da kaynak kullanımını geliştirme;** Dengesizliği çözenin ilk yolu kapasitenin artırılması ya da azaltılması şeklinde yapılacak ayarlamadır. Diğer bir deyişle, bir kaynak fazlalığı söz konusu olduğunda aşırı kapasite sorunu ya elimine etmek suretiyle ya da mevcut kaynakları tüketmek biçimindeki alternatif yollar bulunarak çözülebilecektir.<sup>61</sup> Tersî durumda, yani bir kaynak eksikliği söz konusu olduğunda, ya dış kaynaklardan yararlanma ya da kaynak edinme şeklindeki içeriye kapasite ekleme yoluna gidilebilecektir. Fakat bu çözüm yolunun her zaman için en pahalı ve hiç de pratik olmayan bir çözüm yolu olduğu gözden kaçırılmamalıdır.

- **Faaliyet ve/veya kaynak kullanım oranlarını ayarlama;** Yönetim genellikle mevcut ekonomik etkinlik ve etkililik fırsatlarını uygulama arayışındadır. Örneğin, proses değişimleri, kaynak ihtiyacını azaltmak veya muhtemel olarak kalite ya da hizmet düzeyini artırmak ve böylece farklı bir biçimde aşırı kaynak kapasitesini tüketmek amacıyla gerçekleştirilebilir. Aşırı kapasiteyi tüketmek için bir tüketim oranını artırma olanağını düşünmek olağandışı görünebilir, fakat şayet talep arttırılamıyor ve kaynaklar belli bir seviyede sabit kalıyorsa belki bir şekilde, kaynak arttırım yoluna gitmeksizin mamul/servis kalitesinin arttırılması işletme için bir rekabet avantajı yaratabilecektir.

- **Talep edilen mamul/hizmet karmasını değiştirme;** Rasyonel bir plan eksenin de tasarlanan bir mamul değişimi, işletmenin genel stratejisini etkilemeksizin hem aşırı kapasiteyi kullanma imkanı vermekte hem de kaynak azlığından doğabilecek sıkıntıyı düşürebilmektedir. Başka bir ifadeyle belirtmek gerekirse alternatif bir

---

<sup>60</sup> Gary Cokins, a.g.e., s.309.

Stephen C. Hansen And Robert G. Torok, a.g.e., s.43-44

<sup>61</sup> Robert M. Dowless; "Using Activity-Based Costing To Guide Strategic Decision Making", **Healthcare Financial Management**, Westchester, Jun 1997.

mamul/hizmet karmasının oluşturulması, önceden hedeflenen finansal sonuca ulaşmak için işletme kaynaklarının daha iyi kullanımı imkanını verebilmektedir.<sup>62</sup>

Operasyonel denge, işletmenin birimlerinin her birinin kabul edilebilir kaynak miktarıyla beklenen talebi karşılayabildiği durumdur. Şekil 3.1' de gösterildiği üzere, bu denge durumuna ulaşmak için mamul/hizmet talep miktarları, faaliyet ve kaynak kullanım oranları ile kaynak kapasitesinin karşılıklı etkileşimi gibi süreçler sürekli biçimde tekrarlanmaktadır. Bundan sonra ise işletme yönetimi kaynak tedarikine ilişkin karar alacaktır. Alınan bu kararlar birlikte kapalı döngü modeli içerisinde bir sonraki aşama olan finansal denge aşamasına geçilir.

### 3.2.2.2. Finansal Denge Aşaması

Operasyonel dengeyi gerçekleştirmeye oldukça benzer bir biçimde finansal dengeyi gerçekleştirmek de alternatifleri ve sonuçları sürekli değerlendirmeye tabi tutmayı esas alan tekrarlayıcı bir süreci ifade etmektedir. Bu aşamada amaç, gerekli kaynak miktarı ve operasyonel planda kullanılan talep miktarlarına dayalı finansal sonuçları tahmin etmektir. Şayet tahmin edilen sonuçlar yönetim tarafından oluşturulan hedefleri karşıladığında finansal dengeye ulaşılabilecektir.

Operasyonel dengenin dört adımına ilaveten, finansal dengeye ulaşmada 4 adım daha söz konusudur. Bunlar,<sup>63</sup>

**Adım 5.** Kaynak maliyetlerini belirleme ve finansal sonuçları elde etme,

**Adım 6.** Toplam finansal sonuçları elde etmek için faaliyet tabanlı olmayan maliyetleri ekleme,

**Adım 7.** Finansal sonuçlarla finansal hedefleri dengeleme,

**Adım 8.** Bütçe oluşturma.

Aşağıda bu adımlar ele alınacaktır.

<sup>62</sup> Mike Morrow And Gary Ashworth; "An Evolving Framework For Activity-Based Approaches", *Management Accounting*, Feb94, Vol.72, Issue 2.

<sup>63</sup> Derek Sandison, Stephen C. Hansen And Robert G. Torok; "Activity-Based Planning And Budgeting: A New Approach From CAM-I", *Journal Of Cost Management*, March/April 2003, s.19.

### **3.2.2.2.1. Kaynak Maliyetlerini Belirleme ve Finansal Sonuçları Elde Etme**

Operasyonel dengeye ulaşıldığında, gerekli kaynak miktarları finansal değerlere dönüştürülür. Basit olarak ifade etmek gerekirse; kaynak maliyetlerinin hesaplanabilmesi için iki unsur gerekmektedir. Bunlar; gerekli her bir kaynağın birim maliyeti ve operasyonel planda belirlenen her bir kaynağın miktarıdır. Her bir kaynağın toplam maliyetinin hesaplanması, uygun birim fiyat ile gerekli kaynak birimi çarpılarak gerçekleştirilmektedir. Toplam kaynak maliyeti ise her bir kaynağın maliyeti toplanarak belirlenmektedir.

Şekil 3.1 “operasyonel denge” den “finansal sonuçlara” doğru akışı göstermektedir. Her bir kaynağın maliyeti hesaplandıktan sonra, hesaplanan bu kaynak maliyetleri, her bir kaynağın herbir faaliyetle olan ilişkisi göz önünde bulundurularak, onları kullanan ya da kullanmayı talep eden faaliyetlere dağıtılabilir. Daha sonra buradan ortaya çıkan faaliyet maliyetleri, mamul ve hizmet maliyetlerini elde etmek üzere faaliyetleri gerçekleştiren maliyet objelerine yüklenecektir.

Yukarıda bahsedilen maliyet dağıtım sürecinin, dağıtım anahtarlarının yerine faaliyet ve kaynak kullanım oranlarını baz almasının dışında, geleneksel FTM'nin “maliyet dağıtım” görüşüyle aynı biçimde işlediği görülmektedir. Diğer bir deyişle finansal denklik olup olmadığını tespit etmek için FTM' deki maliyet dağıtım süreci burada aynen çalışmaktadır. Söz konusu bu “5. Adım”ın tamamlanması için talep edilen mamul ya da hizmetin birim fiyatının da döngüye dahil edilmesi gerekmektedir.

### **3.2.2.2.2. Toplam Finansal Sonuçları Elde Etmek İçin Faaliyet Tabanlı Olmayan Maliyetleri Ekleme**

Bazı maliyetlerle faaliyet hacmi arasında doğrudan ya da dolaylı bir nedensellik ilişkisi kurmak mümkün olmamaktadır. Bu tür maliyetler “işletmeyi devam ettiren” yani “tesis düzeyindeki maliyetler olup, yönetici ücretleri, bazı bina kiralari, güvenlik personeli ücreti vb. gibi örneklendirilebilir. Nedensellik ilişkisi kurulamayan bu tür giderlerin FTB yaklaşımından ziyade, bir geleneksel bütçeleme yaklaşımı kullanılarak

bütçelenmesi daha rasyonel olacaktır. Böylece finansal planda her iki yaklaşımın da en iyi yönleri etkin şekilde bir araya getirilip bütünleştirilmesi mümkün olabilecektir.

Aşağıda açıklanan üç durum faaliyet tabanlı olan ve faaliyet tabanlı olmayan unsurların tespitinde hesaba katılmalıdır;<sup>64</sup>

- Birim, tanımlanabilen ve iyi tanımlanmış maliyet objelerine, iş süreçlerine ve faaliyetlere sahip midir? Bu soruların her ikisi de olumsuz olarak yanıtlanırsa, FTB sürecini uygulanması mümkün olmayabilecektir. Sonuç olarak şekil 3.3' de gösterildiği gibi faaliyet tabanlı olsun ya da olmasın bütün maliyetler bir finansal plan oluşturma sürecinde hesaba katılmalıdır.
- Bir birimin maliyetlerinin çoğunluğu nedensel olarak maliyet objeleriyle ilişkili midir? Sorunun yanıtı eğer olumsuzsa, o zaman FTB süreci uygulanması mümkün olmayabilecektir.
- Eğer tanımlanabilen süreçlerden tanımlanan maliyet objelerine doğru kesin bir nedensel ilişki söz konusuysa, FTB'nin kullanılması yerinde bir seçim olabilir. Varolan nedenselliğe rağmen maliyetler ve faydalar sorunsal varlığını sürdürecektir.<sup>65</sup> Genel işletme düzeyinin toplam maliyetinin çok küçük bir kısmını oluşturan birimler açısından, FTB kullanmanın maliyetinin elde edilecek faydaya nazaran daha fazla olması mümkündür. Bu halde FTB'ye geçilmesi ekonomik olmayacaktır. FTB'ye geçmeye yönelik ekonomiklik kriteri açısından yapılacak değerlendirme geleneksel bütçeleme sürecinin maliyet ve yararları hesaba katılarak yapılmalıdır. Zira FTB'nin işletmenin bütün birimleri için rasyonel ve de uygun olacağına dair bir zorunluluk yoktur.

<sup>64</sup> Stephen C. Hansen and Robert G. Torok, .a.g.e., s.271-272

<sup>65</sup> Robin Cooper; "The Rise Of Activity-Based Costing-Part Two: When Do I Need An Activity-Based Cost System?", *Journal Of Cost Management*, Fall 1988, s.41-48.

### 3.2.2.2.3. Finansal Sonuçlarla Finansal Hedefleri Dengeleme

Bir finansal plan hazırlandığında, toplam tahmini finansal sonuçların işletmenin arzulan hedeflerini karşılayıp karşılamadığına yönelik bir değerlendirme yapılır. Şayet belirlenen hedefler başarılamamışsa takip edilecek üç yol söz konusu olmaktadır. Doğaldır ki bu her üç yöntem ayrı ayrı izlenebileceği gibi aralarında değişik kombinasyonlara da gidilebilecektir.

- Pazarın belirlediği yeni fiyatları dikkate alarak talebi ayarlamak,
- Dışkaynak olasılığını dahil ederek kaynak maliyetlerini kabul edilebilir hale getirmek,
- Operasyonel dengeye dönmek, talep, kullanım oranları ya da mevcut kapasiteden birini ya da daha fazlasını ayarlamak.

Tartışma sırasıyla belirtilen bu seçenekler üzerinde dönmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta seçenekler tek tek ele alınırken birbiriyle olan etkileşimlerinin de göz ardı edilmemesidir.

İlk seçenek, mamul ve hizmete yönelik fiyat ayarlamasıdır. Fiyat ayarlaması, istenen karlılık düzeyine ulaşmada talep miktarı üzerinde fiyat artış ya da azalışının etkisini tahmin etmeyle başlar. Fiyattaki bir değişimin talep üzerindeki etkisi tahmin edildiğinde, yeni miktarlar operasyonel plana dahil edilmeli ve operasyonel denge meselesi yeniden yönlendirilmelidir.

İkinci seçenek kaynak maliyetlerini ayarlamaktır. Bu yaklaşımın örnekleri şunları içermektedir:<sup>66</sup>

- Mevcut vardiya primlerini ya da fazla mesaiyi elimine etmek ya da azaltmak için vardiyaları yeniden düzenlemeyi,
- Yeni işçilere mevcut olanlardan daha az ücret ödenen yerlerde iki kademeli ücret yapısını benimsemeyi,

<sup>66</sup> Stephen C. Hansen and Robert G. Torok, a.g.e., s.52-53.

- Organizasyonel sonuçlarla daha sıkı ilişkili olmak için teşvik edici ödemelere imkan tanımaya yönelik telafi edici planlar ayarlamayı,
- Çalışanları organizasyona katılma ya da ayrılma konusunda motive etmek için ücretleri artırmayı ya da azaltmayı,
- Kıdemden ziyade yetenekler için ödeme yapmayı,
- Sadece kullanılana ödeme yapmak suretiyle daha düşük maliyet için daha etkin tedarikçilerden dış kaynak elde etmeyi ya da aşırı kapasitenin maliyetini düşürmeyi,
- Daha tercih edilebilir enerji ve diğer tedarik sözleşmelerini müzakere etmeyi,
- Diğer maliyetlerin arttırılmaması kaydıyla daha az pahalı materyallerin kullanılmasını içermektedir.

Mamul ve hizmetlere yönelik fiyat değişimi yaklaşımındaki gibi, birim kaynak maliyetinin değişimi, kaynak miktarını da etkileyebilecektir. Şayet böyle bir durum söz konusuysa, operasyonel plan, kaynak miktarının yeni seviyesinin operasyonel dengeyi sağlaması için, yeniden gözden geçirilmelidir.

Üçüncü seçenek doğrudan doğruya operasyonel parametrelerin bir ya da daha fazlasını değiştirme gerekliliğidir:<sup>67</sup>

- Talep miktarı
- Faaliyet ve/veya kaynak kullanım oranı ve
- Mevcut kapasite

Kapalı döngü modeli bu operasyonel parametrelerdeki değişimlerin kaynaklar, gereken kapasite ve nihayet işletmenin finansal performansı üzerinde ne kadar etkide bulunabileceğini ve yine buna ilaveten faaliyet ve kaynak tüketim oranlarındaki değişimin ya da diğer operasyonel parametrelerdeki değişimin bütçeyi nasıl etkileyeceğini de göz önüne sermektedir. Söz konusu bu haliyle kapalı döngü modeli bu tür bağlantıları elde etmede kullanılan ilk bütçe yaklaşımı olma özelliğini de

<sup>67</sup> Gary Cokins; Activity Based Cost Planning: Myth Or Reality? Conclusion”, ABC Technologies.

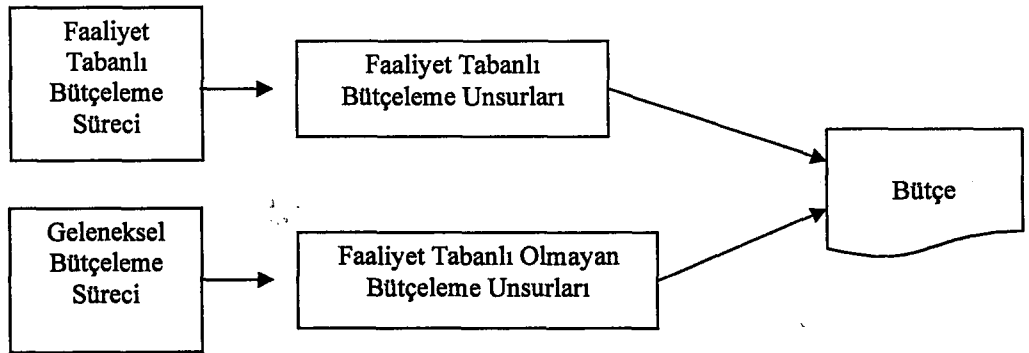


taşımaktadır. Operasyonel parametrelerin herhangi birindeki bir değişim, yöneticilerden finansal denge sorununa yeniden yönelmeden hemen önce, yeni bir operasyonel denge oluşturmalarını gerektirmektedir.

Bazı hallerde işletmenin stratejik ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik tatmin edici bir operasyonel ve finansal denge başarılabilecektir. İşletme genelinde bunun olması için hazırlanmış planı izlemek yeterli olabilir, fakat bu, her organizasyonel birimin dengede olduğu anlamında yorumlanmamalıdır. Zira, operasyonel dengenin her bir kaynak düzeyinde mutlak biçimde ulaşmak istediği denge durumu finansal denge için böyle bir mutlaklık hükmüne sahip değildir. İşletme stratejik hedefine ulaşabilir, fakat her bir birimin finansal denge durumuna gelip gelmeme hususu ihtimallere açık bir konudur.

#### 3.2.2.2.4. Bütçe Oluşturma

Hem operasyonel hem de finansal dengeye ulaşıldığında artık işletme için uygun format ve yapıda bir bütçenin oluşturulma gerekliliği söz konusudur. Oluşturulan bir bütçe genel olarak hem faaliyet tabanlı hem de faaliyet tabanlı olmayan bileşenleri içerir. Diğer bir deyişle bütçe, hem FTB süreci kullanılarak bütçelenen giderleri hem de geleneksel yani faaliyet tabanlı olmayan bütçeleme yaklaşımını kullanılarak bütçelenen giderlerin bir nevi özeti durumundadır. Şekil 3.3 bir bütçenin bileşenlerine genel bir bakış sunmaktadır.<sup>68</sup>



Şekil 3.4. Bütçe Oluşturma Süreci

<sup>68</sup> Derek Sandison, Stephen C. Hansen And Robert G. Torok; a.g.m. s.20.

Bazı işletmelerde detaya girilmesi gerekmeyebilir. Kapalı döngü modelinden türetilen operasyonel ve finansal planlar işletmede yapılan işi yürütmek açısından yeterli olabilir. Diğer durumda ise yani detaya inilmesi gerekiyorsa, resmi bütçe detayı gereklidir, fakat bu daha düşük düzeyde olabilir. Örnek vermek gerekirse kapalı döngü modeli 3 aylık esasa göre kullanılabilirken detaylı resmi bütçe yıllık olarak oluşturulabilecektir.

### 3.3. FAALİYET TABANLI BÜTÇELEMEYE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA<sup>69</sup>

A Bankası'nın kredi departmanı, pazarlama ve satış departmanının yaptığı pazar araştırması sonucuna göre, 400 adet standart ipotekli konut kredisi (227.000 TL'den daha az), 100 adet büyük ipotekli konut kredisi (227.000 TL'den fazla) ve 500 adet otomobil kredisi olmak üzere toplam 1.000 adet kredi pazarlamayı tahmin etmektedir.

Departman söz konusu bu kredi taleplerini yerine getirirken genel olarak iki ana başlık altında; kredi verme ve takip etme şeklinde ifade edebileceğimiz süreçleri izlemektedir. Bu süreçler kendi içerisinde aşağıda belirtilen alt faaliyetlere ayrılmaktadır. Bunlar;

#### Kredi verme süreci

- Müşterilerin krediye ilişkin sorgularını içeren aramalarına cevap verme,
- Kredi başvurularını alma,
- Kredi değerlendirme,
- İpotekli konut kredisi satışı,
- Kredi veren ve takip eden görevlilerin yönetimi.

#### Kredi takip etme

- Rapor düzenleme
- Fon Dağıtma

<sup>69</sup> Örneğin Hazırlanmasında James A. Brimson And John Antos'un **Driving Value Using Activity-Based Budgeting**, s.109-136'dan Yararlanılmıştır.

## Kredi Verme Sürecine İlişkin Faaliyet Bütçesi Oluşturma:

Banka kredi verme sürecinde gerçekleştirilecek faaliyetleri tanımlandıktan sonra, söz konusu bu talepleri karşılamak için gereksinim duyulan her bir faaliyet kullanım oranı ve kaynak kullanım oranlarını tespit etmelidir. Bundan sonra ise, faaliyetleri gerçekleştirmek için gereksinim duyulan kaynak miktarı ile mevcut kapasite arasında bir denge sağlanmaya çalışılır. Yukarıda kısaca özetlenen adımlarla ilgili bütün işlemler ayrıntılı olarak aşağıda irdelenmektedir.

1- Aramalara cevap verme faaliyetine ilişkin işyükü ve kaynak gereksinim tespiti

Kredi departmanı tarafından gerçekleştirilen ilk faaliyet, “müşterilere, sunulan kredi konusunda ön bilgilendirme yapmak”tır. Kredi verme işi ile ilgilenen görevlinin kendisini arayan ortalama üç kişiden birine kredi sattığı ve bu oranın her iki kredi biçimine yani hem ipotekli konut kredileri hem de otomobil kredileri aynı olduğu görülmektedir. Buna göre genel olarak telefon üzerinden gerçekleştirilen ön bilgilendirme faaliyetinin toplam işyükü aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$1000 \text{ kredi} \times 3 \text{ bilgilendirme/kredi} = 3000 \text{ bilgilendirme}$$

Telefon üzerinden gerçekleşen her bir bilgilendirme faaliyeti kredi veren görevlinin ortalama olarak 15 dakikasını aldığı tespit edilmiştir. Buna göre telefonla gerçekleştirilen bilgilendirme faaliyetine ilişkin gereksinim duyulan toplam kredi görevlisi saati aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$15 \text{ dk./tlf. bilgilendirme} \times 3.000 \text{ telefon bilgilendirme} \\ = 45.000 \text{ dk} / 60 \text{ dk/st.}$$

Telefonla bilgilendirme faaliyeti kaynak gereksinim miktarı 750 kredi görevli saatidir.

2- Kredi başvurularını alma faaliyetine ilişkin işyükü ve kaynak gereksinim tespiti

Kredi departmanında gerçekleştirilen ikinci faaliyet, “kredi başvurularını alma” dır. İşletme öncelikle 1.000 yeni kredi talep tahmini gerçekleştirmek için kredi görevlisinin kaç tane başvuru formu alması gerektiğini tespit edecektir. Buna göre geçmiş verilere göre bakıldığında, ancak 0.889 standart ipotekli konut kredisi başvurusu, 0.909 büyük ipotekli konut kredisi başvurusu ve 0.926 otomobil kredisi başvurusunun krediye dönüşebildiği tespit edilmektedir. Şu halde banka 1.000 yeni kredi elde etmek için, kredi talep miktarını dönüştürme oranına bölmek suretiyle kredi başvuru miktarını tespit edebilecektir. Kredi başvurusu alma faaliyetinin işyükü ise;

400 std ipt. knt. krd./ .889 = yaklaşık 450 başvuru

100 büyük ipt. knt. krd./ .909= yaklaşık 110 başvuru

500 oto krd. /.926 = yaklaşık 540 başvurudur.

Ortalama kredi başvurusunun tamamlanması, ilgili görevlinin ortalama 2 saatini almaktadır. Bu nedenle “kredi başvurusu alma” faaliyeti yapılması için gereksinim duyulan toplam görevli saati aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

1100 başvuru x 2 st./başvuru = 2200 kredi görevli saati

3- Kredi başvurusunun değerlendirilmesi faaliyetine ilişkin işyükü ve kaynak gereksinim tespiti

Kredi departmanında yapılan üçüncü faaliyet, “kredi başvurularının değerlendirilmesi”dir. Yukarıda belirtildiği gibi, bankanın 1000 krediye ulaşması için 1100 başvuru alması ve bu başvuruları değerlendirmesi gerekmektedir. Bu nedenle bölüm yöneticisi ve iki kredi görevlisi 1.100 adet kredi başvurusunu değerlendirmek durumundadır.

Banka, kredi değerlendirme faaliyetine yönelik faaliyet işyükünü tespit ettikten sonra, bu faaliyeti gerçekleştirmesi için gereksinim duyulan kaynak kullanım oranını belirlemelidir. Kaynak kullanım oranı tespit edilirken, her bir kredi tipinin

değerlendirilmesi esnasında ele alınacak faktörler farklı olduğundan, kaynak kullanım oranları da doğaldır ki farklı olacaktır. Buna göre banka, standart ipotekli konut kredisi ve büyük ipotekli konut kredilerinde aynı faktörlerin gözden geçirildiğini, fakat oto kredi değerlemesinde aşağıdaki gibi farklı faktörlere odaklanıldığını belirlemektedir.

Örneğin bir otomobil kredisi başvurusu değerlendirmesi şu noktalara dikkat edilmesini gerektirecektir.

- Kredi tarihi
- Gelir
- Arabanın emsal değeri

Bir ipotekli konut kredisi başvurusu değerlendirmesinde ise şu noktalara dikkat edilmelidir.

- Kredi tarihi
- Gelir
- Değerlendirme
- İnceleme
- Hedef kitle politikası

Yukarıda ipotekli konut kredisi için sıralanan kıstasları değerlendirmek her kredi görevlisi ve bölüm yöneticisinin ortalama 0.893 saatini alırken, oto kredisi için ortalama 0.463 saat aldığı görülmektedir. Buna göre 560 (450 standart ve 110 büyük) ipotekli konut kredisi değerlendirmesine ilişkin kaynak gereksinimi aşağıdaki gibi tespit edilir.

$560 \text{ ipotek} \times 0.893 \text{ st/ipotek} \times 2 \text{ kredi görevlisi} = 1000 \text{ st/kredi görevlisi}$

$560 \text{ ipotek} \times 0.893 \text{ st/ipotek} \times 1 \text{ bölüm yöneticisi} = 500 \text{ st/bölüm yöneticisidir.}$

İkinci olarak iki kredi memuru ve bölüm yöneticisi tarafından 540 otomobil kredisi değerlendirmesine yönelik kaynak gereksinimi şöyle tespit edilmektedir.

540 oto krd. x 0.463 st/oto krd. x 2 kredi görevlisi = 500 st/kredi görevlisi

540 oto krd. x 0.463 st/oto krd. x 1 bölüm yöneticisi = 250 st/bölüm yöneticisi

kaynak gereksinimi tespit edilmektedir.

4- İpotekli konut kredisi satışı faaliyetine ilişkin işyükü ve kaynak gereksinim tespiti

Bölüm yöneticisi tarafından gerçekleştirilen bu işlemin bütçeleme süreci, standart ipotekli ve büyük ipotekli konut kredisi satışı için farklı gerçekleşmekte fakat, görevler her iki ipotek için de aynı olmaktadır. Şöyle ki;

Faaliyet	İpotek Satışı
Görevler	İpotekli konut kredisi alıcısını tanımlama İpotekli konut kredisi dokümanlarını hazırlama

Burada belirtilmesi gereken önemli nokta, her iki ipotek kredisine ilişkin görevler aynı olmasına karşın, standart ipotekli olandan büyük olan ipotek satışları daha uzun zaman almaktadır. Örneğimizde hatırlanacağı üzere, 400 standart ipotekli konut kredisine karşın 100 büyük ipotekli konut kredisi söz konusuydu ve standart ipotekliler başına ortalama 100.000.-TL büyük ipotek kredisi başına ise, ortalama 300.000.- TL kredi tutarı tahmin edilmişti. Fakat genel olarak standart ipotekli konut kredisi satışları 10 milyon TL'lık dört parti halinde gerçekleşmektedir. Söz konusu her bir ipoteğin hazırlanma faaliyetine yönelik kaynak gereksinimi parti başına yaklaşık 50 saat ya da her ipotek için yaklaşık ½ saat olmaktadır. Buna göre hesaplama şöyle yapılacaktır.

40 milyon TL / 10 milyon TL / parti = 4 parti

50 saat / parti x 4 parti = 200 saat veya

½ saat / ipotek x 400 ipotek = 200 saat bütçelenmiş bölüm yöneticisi kaynak gereksinimi.

Genel olarak büyük ipotekli konut kredisi satışları 30 milyon TL'lık on parti halinde gerçekleşmekte ve söz konusu her bir ipoteğin hazırlanma faaliyetine yönelik kaynak gereksinimi parti başına yaklaşık 30 saat ya da her ipotek için yaklaşık 3 saat olmaktadır. Buna göre söz konusu büyük ipotekli kredinin satış faaliyetinin

gerçekleştirilmesi esnasında gereksinim duyulacak kaynak miktarı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$30 \text{ milyon TL} / 3 \text{ milyon TL} / \text{parti} = 10 \text{ parti}$$

$$30 \text{ saat} / \text{parti} \times 10 \text{ parti} = 300 \text{ saat veya}$$

3 saat / ipotek x 100 ipotek = 300 bütçelenmiş bölüm yöneticisi kaynak gereksinimi.

### Mevcut Kaynakla Kaynak Gereksinimlerini Dengeleme

Yukarıdaki veriler ışığında tablo 3.1 bütçelenmiş toplam faaliyet işyüklerini ve kaynak gereksinimlerini sunmaktadır. İşletme Tablo 3.1'de olduğu gibi kaynak gereksinimlerini belirledikten sonra, mevcut kaynak kapasitesiyle kaynak gereksinimlerini kıyaslayarak operasyonel dengeye ulaşmalıdır. Örneğimizde bölüm yöneticisi ve kredi görevlisinin izin, tatil, hastalık günlerinden sonra her yıl ortalama 2.000 saat çalışacağı tahmin edilmektedir.

Faaliyetler	Kredi Memuru		Birim Yöneticisi	
	Topl.Faal. İşyükü	Toplam Kaynak Gereksinimi(sa)	Topl.Faal.İş yükü	Toplam Kaynak Gereksinimi(sa)
Tlf. Cevap Verme	3.000 arama	750		
Krd. Başv. alma	1.100 başv.	2.200		
Krd. Değerleme:				
- İpotekli knt.	1.120 değ.	1000	560 değ.	500
- Oto krd.	1.080 değ.	500	540 değ.	250
İpotek satışları:				
- Std.İpt.knt.k.			4 parti	200
- B.İpt.knt.krd.			10 parti	300
Krd izl.süreci yönt.				200
Krd.ver.süreci yönt.				200
Topl.kay.gereks.		4450		1650
Topl.mevc.kaynak		4000		2000
Kap.eksikliği/fazlalığı		450 saat eksik		350 saat fazla

Tablo 3.1. Toplam Faaliyet İşyükü ve Kaynak Gereksinim Tablosu

Ancak tabloya bakıldığında bankanın gelecekteki kredi talebini karşılamada operasyonel dengeyi sağlayamadığı ve bunun da söz konusu talebi gerçekleştirmeye yönelik 2 kredi görevlisi için daha fazla iş varken, bölüm yöneticisi için tam ters bir durumun söz konusu olmasıdır. Sonuç olarak bölüm yöneticilerinin işyüklerine göre



kullanacakları zamanın fazla olması nedeniyle yapılan incelemeler sonucunda, kredi başvurularının bir kısmını bölüm yöneticilerinin kabul etmesi gerektiği görüşüne varılmıştır. Buna göre bölüm yöneticisinin hali hazırdaki 1650 saatlik işyükü 2100 (1650 + 450) saat şeklinde düzeltilmiştir.

Mevsimsel farklılıkların yaratacağı imkanlar paralelinde düşünen bölüm yöneticisi, bu çerçevede bahar ve yaz aylarının ipotekli konut kredisine yönelik taleplerin arttığı dönemler olduğunu dikkate alarak, personelden sonbahar ya da kış aylarında tatil izinlerini kullanmalarını isteyecek ve varsayımlarını kontrol etmek için önceki yılı esas alan aylık işyükü bütçeleri oluşturmayı planlayacaktır. Gözden geçirilmiş bütçe aşağıdaki gibidir.

Faaliyet	Kredi Görevlisi	Birim Yöneticisi	Topl. Kaynak Miktarı
	Kaynak Mikt.	Kaynak Miktarı	
Tlf. yanıt verme	750		750
Krd başvurularını alma	1750	450	2200
kredileri değerlendirme:			
- İpotekli knt. krd.	1.000	500	1.500
- oto krd.			
ipotekli knt. krd. Satışları:	500	250	750
- Std. İpt. Knt. Krd.		200	200
- Büyük İpt. Knt. Krd.		300	300
Krd. İzleme Süreci Yönt.		200	200
Krd. Verme Süreci Yönt.		200	200
Bütçelenmiş Topl. İşyükü	4.000	2.100	6.100
Mevcut İşyükü Toplamı	4.000	2.100 fazla mesaiyle	6.100

*Tablo 3.2. Mevcut Kaynakla Kaynak Gereksinimlerini Dengeleme*

#### Kaynak Maliyetlerini Belirleme:

Operasyonel denge sağlandıktan sonra bir sonraki aşama olan, finansal denge aşamasına geçilecektir. Bu aşamada öncelikli olarak gereksinim duyulan kaynak miktarları finansal değerlere dönüştürülmektedir. Dönüştürülme işlemi için yapılacak ilk iş ise toplam kaynak maliyetinin, kaynağın pratik kapasitesine bölünmesiyle birim kaynak kullanım maliyetinin hesaplanmasıdır. Daha sonra bu kaynak kullanım maliyeti, talep edilen faaliyetlere uygun kullanım miktarları vasıtasıyla yüklenecektir. Bu aşamalar aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir.

Kredi verme sürecinde bir yönetici ve iki memur olmak üzere üç çalışan yer almaktadır. Bunlara yönelik beklenen ücretler ve bu ücretlerin %25'lik ek ödemeleri şöyle hesaplanmaktadır;

Pozisyon	Ücret(TL)	Çalışan Sayısı	Toplam Ücret	Ek Ödemeler (ücretin %25)	Genel Toplam(TL)
Kredi Görevlisi	32.000.-	2	64.000.-	16.000.-	80.000.-
Bölüm Yönetici	40.000.-	1	40.000	10.000.-	50.000.-
			104.000.-	26.000.-	130.000.-

Tablo 3.3 Kredi Verme Sürecinde Ücret ve Ek Ödemeler

Yukarıda vurgulanıldığı gibi bölüm yöneticisi ve kredi görevlisinin izin, tatil, hastalık günlerinden sonra her yıl ortalama 2.000 saat çalışacağı tahmin edilmektedir. Bu doğrultuda ücretlere ve ek ödemelere yönelik bütçelenmiş kredi görevli saat ücreti, 20 TL/sa'dır (40.000TL/ 2000 saat), bölüm yöneticisine yönelik saat ücreti ise 23.81TL/sa[50.000.-TL / 2.100 (2.000 + 100 fazla mesai)]'dır.

Faaliyetler	Kredi Görevlisi		Birim Yöneticisi		Topl. Faal. Maliyeti (TL)
	Kull.Mikt. (sa)	Birim. Kaynak Maliyeti (TL/sa)	Kull.Mikt. (sa)	Birim. Kaynak Maliyeti (TL/sa)	
Tif Yanıt verme	750	20			15.000
Başvuru Alma	1750	20	450	23.81	45.714
İpotek Krd.Değeri	1000	20	500	23.81	31.905
Oto Krd. Değeri	500	20	250	23.81	15.952
Std. İpt.Knt.Krd Sat.			200	23.81	4.762
Büyük İpt.Knt.Krd. Sat.			300	23.81	7.143
Krd. Takip Süreci Yönt.			200	23.81	4.762
Krd. Verme Süreci Yönt.			200	23.81	4.762
Toplam	4.000		2.100		130.000.-

Tablo 3.4. Kredi Verme Sürecinde Ücret Giderlerinin Faaliyelere Dağıtımı

Banka kredi elde etme sürecinde yer alan çalışanların maliyetlerini ilgili faaliyetlere yükledikten sonra, bu süreçte kullanılan ya da tüketilen diğer kaynak maliyetlerini de söz konusu faaliyetlere yüklemelidir. Bu doğrultuda alan, ekipman, seyahat/yemekler ve diğer muhtelif kalemlere yönelik kaynakların, çalışma saati esas alınarak ilgili faaliyetlere yüklenmesi aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir.

Bu örnekte banka kira maliyeti için yüzölçümü başına yıllık 20TL'dir. Söz konusu bu faaliyetin gerçekleştirilmesi esnasında kişi başına 200 metrekare, toplam

olarak 600 metre kare'lik alan kullanılmaktadır. Bu doğrultuda kredi verme sürecine yönelik toplam kira bütçesi, 12.000TL (600 metrekare x 20TL/metrekare) dir. Söz konusu kira maliyeti yukarıda bütçelenen çalışma saatleri esas alınarak ilgili faaliyetlere yüklenmektedir.

Pozisyon	Bütçelenmiş Kira/Kişi (TL)	Kullanım Miktarı (sa)	Kaynak Kullanım Oranı (TL/sa)
Kredi Görevlisi	4.000.-	2.000	2
Bölüm Yönetici	4.000.-	2.100	1,905

Tablo 3.5. Kredi Verme Süreci Kira Bütçesi

Yukarıda hesaplanan yükleme oranı vasıtasıyla ilgili faaliyetlere aşağıdaki gibi yüklenir

Faaliyetler	Krd. Görevlisi		Bölüm Yöneticisi		Kredi Görevli Kaynak Maliyeti(TL)	Bölüm Yönetici Kaynak Maliyeti(TL)
	Kull.Mikt (sa)	Kaynak Kull.Oranı (TL/sa)	Kull.Mikt. (sa)	Kaynak Kull. Oranı (TL/sa)		
Tlf Yanıt verme	750	2			64.000.-	16.000.-
Krd. Başvuru Alma	1750		450	1,905	40.000	10.000.-
Değerleme:		2			104.000.-	26.000.-
- İpotek Knt. Krd.	1.000		500	1,905		
- Oto Krd.						
İpotek knt. krd. Sat.:	500	2	250	1,905		
- Std. İpt. Knt. Krd						
- Büyük İpt. Knt. Krd.		2	200	1,905		
Krd. Takip Süreci Yönt.			300	1,905		
Krd. Verme Süreci Yönt			200	1,905		
			200	1,905		
Toplam Kira Bütçesi	4.000		2.100		8.000	4.000

Tablo 3.6. Kredi Verme Sürecinde Kira Giderinin Faaliyetlere Dağıtımı

Ekipman bütçesi ise masa, sandalye, kabin ve bilgisayardan oluşmaktadır. Ekipmanlara yönelik amortisman ve bakım gideri izleyen yıl için 30.000 TL'dir.

Bu departmanda kişi başına ekipman bütçesi, 10.000TL (30.000TL/3 kişi)dir. Banka ekipman kaynak giderini, çalışma saatlerini esas alarak ilgili faaliyetlere aşağıdaki gibi yüklemektedir.

Pozisyon	Bütçelenmiş Ekipmanı (TL/kışı)	Büt. Kullanım Miktarı (sa)	Büt. Kaynak Kullanım Oranı (TL/sa)
Kredi Görevlisi	10.000.-	2.000	5
Bölüm Yönetici	10.000.-	2.100	4.74

Tablo 3.7. Kredi Verme Süreci Ekipman Bütçesi

Faaliyetler	Krd. Görevlisi		Bölüm Yöneticisi		Kredi Görevli Kaynak Maliyeti(TL)	Bölüm Yönetici Kaynak Maliyeti(TL)
	Kull.Mikt (sa)	Kaynak Kull.Oranı (TL/sa)	Kull.Mikt. (sa)	Kaynak Kull. Oranı (TL/sa)		
Tlf Yanıt verme	750	5			3.750.-	2.143.-
Krd. Başvuru Alma	1750		450	4.76	8.750	
Değerleme:		5				
- İpotek Knt. Krd.	1.000		500	4.76	5.000	2.381.-
- Oto Krd.		5				
İpotek knt. krd. Sat.:	500		250	4.76	2.500	1.190.-
- Std. İpt. Knt. Krd						
- Büyük İpt. Knt. Krd.		5	200	4.76		952
Krd. Takip Süreci Yönt.			300	4.76		1.428
Krd. Verme Süreci Yönt			200	4.76		953
			200	4.76		953
Toplam Kira Bütçesi	4.000		2.100		20.000	10.000

Tablo 3.8. Kredi Verme Sürecinde Ekipman Maliyetinin Faaliyetlere Dağıtımı

Kırtasiye giderinin yalnızca “kredi başvuruları alma” faaliyetinde kullanıldığı varsayılmaktadır. Zira diğer faaliyetlerin kırtasiye giderlerinin hesaba katılacak kadar önemli olmadıkları düşünülmektedir. Bu doğrultuda her bir başvuru alma faaliyetinin gerçekleştirilmesi esnasında yaklaşık 1TL’lık kırtasiye malzemesi kullanıldığı tahmin edilmektedir.

Faaliyet	Kullanım Miktarı(başvuru)	Birim Kaynak Maliyeti (TL/başv.)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
Tel. Soruşturma Yanıtı	1.100	1	1.100
Kredi Başv.Alma			
Krd. Değerleme			
İpotek Kredisi Satma			
Krd.Gör.Yönetimi			
Krd.İşlem birimiYönt.			
Toplam Erzak Bütçesi			1.100

Tablo 3.9. Kredi Verme Sürecinde Kırtasiye Giderinin Faaliyetlere Dağıtımı

Banka son olarak telefon giderlerini bütçelemelidir. Bu departmana yönelik telefon bütçesi, kişi başına 600 TL/kişi'dir. Buna göre çalışma saati esas alındığında telefon gideri kullanım oranı aşağıdaki gibi olacaktır.

Pozisyon	Bütçelenmiş Tlf.Gid. (TL/kişi)	Büt. Kullanım Miktarı (sa)	Büt. Kaynak Kullanım Oranı (TL/sa)
Kredi Görevlisi	600	2.000	0.30
Bölüm Yönetici	600	2.100	0.286

Tablo 3.10. Kredi Verme Sürecinde Haberleşme Giderinin Bütçelenmesi

Faaliyetler	Krd. Görevlisi		Bölüm Yöneticisi		Krd. Görevlisi	Bölüm Yöneticisi
	Kull.Mikt (sa)	Kaynak Kull.Oranı (TL/sa)	Kull.Mikt. (sa)	Kaynak Kull. Oranı (TL/sa)	Toplam Faaliyet Maliyeti(TL)	Toplam Faaliyet Maliyeti(TL)
Tlf Yanıt verme	750	0.30			225	
Krd. Başvuru Alma	1750		450	0.286	525	128.-
Değerleme:		0.30				
- İpotek Knt. Krd.	1.000		500	0.286	300	143
- Oto Krd.						
İpotek knt. krd. Sat.:	500	0.30	250	0.286	150	72
- Std. İpt. Knt. Krd						
- Büyük İpt. Knt. Krd.		0.30	200	0.286		57
Krd. Takip Süreci Yönt.			300	0.286		86
Krd. Verme Süreci Yönt			200	0.286		57
			200	0.286		57
Toplam Tlf. Bütçesi	4.000		2.100		1.200	600

Tablo 3.11. Kredi Verme Sürecinde Haberleşme Giderinin Faaliyetlere Dağıtımı

Şehirlerarası telefon görüşmelerine, temelde konut kredilerini birleştirme ve satma amaçlı olarak yer verilmektedir. Bu bağlamda geçmiş deneyimler dikkate

alınarak belirtmek gerekirse, 240 gün için ya da 2.400.-TL karşılığında ortalama 10.-TL olmak üzere, kredi bütünleştirme amaçlı gündelik aramalar olacaktır. Yine aynı biçimde toplam her 500.-TL için ortalama 10.-TL olarak gerçekleşen yatırımcılara yönelik haftalık aramalar söz konusu olacaktır. Aşağıdaki tablo, bölümde gerçekleştirilen çeşitli faaliyetlere yönelik her telefon araması başına düşen ortalama zamanı göstermektedir.

Faaliyet	Kullanım Miktarı(arama)	Memur-Yönetici (TL/arama)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
Tel. Soruşturma Yanıtı			
Kredi Başv.Alma			
Krd. Değerleme	50	10	500
İpotek Kredisi Satma	240	10	2.400
Krd.Gör.Yönetimi			
Krd.İşlem birimiYönt.			
Toplam Şehirler arası			2.900
Konuşma Gid.Bütçesi			

*Tablo 3.12. Kredi Verme Sürecinde Şehirlerarası Tel.Konuşma Ücretinin Faaliyetlere Dağıtımı*

Söz konusu süreçte faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için gerekli bütün kaynak bütçelendikten ve ilgili faaliyetlere olan maliyetleri yükledikten sonra, her bir faaliyetin toplam bütçelenmiş maliyetleri aşağıdaki gibi görülecektir.

Faaliyetler	Kull. Mikt.	Ücretler	Kira	Ekipman	Teçhizat	Telefon	Şehirlerarası Arama	Alt Toplam	Toplam
Tlf Yanıt verme	750	15.000	1.500	3.750		225		20.475	20.475
Krd. Başv. Alma	1750	35.000	3.500	8.750	1.100	52		48.875	
	450	10.714	857	2.143		128		<u>13.842</u>	
Değerleme:									62.717
- İpotek Knt.	1.000	20.000	2.000	5.000		300		27.300	
- Krd.	500	11.905	953	2.381		143		<u>15.382</u>	42.682
- Oto Krd.	500	10.000	1.000	2.500		150		13.650	
	250	5.952	476	1.190		72		<u>7.690</u>	
İpotek knt. krd. Sat.:									21.340
- Std. İpt.									
- Knt. Krd									
- Büyük İpt.	200	4.762	381	952		57	400	6.552	
- Knt. Krd.									
Krd. Takip Süreci	300	7.143	571	1.428		86	100	<u>9.328</u>	15.880
Yönt.									
Krd. Verme Süreci	200	4.762	381	953		57	2.400	<u>8.553</u>	8.553
Yönt	200	4.762	381	953		57		6.153	
Toplam	6.100	130.000	120.000	30.000	1.100	1.800	2.900		177.800

*Tablo 3.13 Kredi Verme Süreci Toplam Bütçelenmiş Faaliyet Giderleri Bütçesi*

Bu işlem gerçekleştirildikten sonra, bölüm yöneticisi, kredi görevlisinin ve kredi izleme biriminin işyükünü esas alarak, ikincil faaliyetlerini temel faaliyetlere dağıtacaktır. Söz konusu örnekte ikincil bir faaliyet türü olan “kredi verme süreci yönetme” faaliyetinin toplam maliyeti 4000 kredi memur saatine bölünmek suretiyle kredi memur işyükü başına düşen yükleme oranı (6153TL/4000sa=1.54TL/sa) bulunacaktır. Söz konusu bu ikincil faaliyetin dağıtımı aşağıdaki gibi gerçekleştirilecektir.

Faaliyetler	Kull. Mikt.	Temel Faal. Topl.(TL)	İkincil Faal. Topl.(TL)	Genel Faal. Topl.(TL)
Tif Yanıt verme	750	20.475	1.154	21.629
Krd. Başv. Alma	1750	62.717	2.692	65.409
Değerleme:				
- İpotek Knt. Krd.	1.000	42.682	1.538	44.220
- Oto Krd.	500	21.340	769	22.109
İpotek Knt. Krd. Sat.:				
- Std. İpt. Knt. Krd	200	6.552		6.552
- Büyük İpt. Knt. Krd.	300	9.328		9.328
Krd. Takip Süreci Yönt.	200	8.553		8.553
Krd. Verme Süreci Yönt	200	6.153		
Toplam	6.100	177.800	(6.153)	177.800

Tablo 3.14. Kredi Verme Sürecinde Bütçelenmiş İkincil Faaliyetlerin Bütçelenmiş Temel Faaliyetlere Yüklenmesi

İkincil faaliyetler birincil faaliyetlere yüklendikten sonra, birincil faaliyetlerde toplanan faaliyet maliyetlerinin, faaliyet kullanım miktarına bölünmesi neticesinde faaliyet kullanım oranları elde edilecektir.

Faaliyetler	Kull. Mikt.(sa)	Topl.Faal. Maliyeti(TL)	Topl. Faal. Mikt.	Birim Faal. Maliyeti
Tif Yanıt verme	750	21.629	3.000 Arama	7.21 TL/arama
Krd. Başv. Alma	2.200	65.409	1.100 Başv.	59.46 TL/Başv.
Değerleme:				
- İpotek Knt. Krd.	1.500	44.220	560 Başv.	78.96 TL/Başv.
- Oto Krd.	750	22.109	540 Başv.	22.109 TL/Başv.
İpotek knt. krd. Sat.:				
- Std. İpt. Knt. Krd	200	9.328	4 Parti	2.332 TL/Parti
- Büyük İpt. Knt. Krd.	300	6.552	10 Parti	655 TL/Parti
Krd. Takip Süreci Yönt.	200	8.553		
Toplam		177.800		

Tablo 3.15. Kredi Verme Sürecinde Temel Faaliyetlerin Bütçelenmiş Birim ve Toplam Maliyetleri



Yukarıda kredi elde etme sürecinde izlenen aşamalar, kredi izleme süreci için de gerçekleştirilecektir.

#### Kredi Takip Sürecine Yönelik Bütçeleme:

Kredi departmanında kredi izleme süreci iki memur tarafından gerçekleştirilmektedir. Söz konusu memurlar süreç içerisinde aşağıdaki iki temel faaliyeti yerine getirmektedir. Bunlar;

1- Raporları düzenleme

2- Fonları dağıtmak

“Rapor düzenleme” faaliyetine yönelik işyükü ve kaynak gereksinim tespiti

“Rapor düzenleme” faaliyeti ipotekli konut kredisi ve oto kredisi başvuruları için farklı özelliklere sahiptir. Bu nedenle banka, ipotekli konut kredileri için dört rapor, oto kredileri içinse iki rapor düzenlemektedir. İpotekli konut kredileri için rapor düzenleme faaliyet işyükü 560 başvurudur. Her bir ipotekli konut kredisi raporunun düzenleme ve gözden geçirme işi çalışanın yaklaşık 15 dakikasını almaktadır. Bu nedenle rapor düzenleme faaliyetinin kaynak gereksinimi aşağıdaki gibi olmaktadır.

$560 \text{ başvuru} \times 15 \text{ dk/rapor} \times 4 \text{ rapor/başvuru} = 560 \text{ kredi izleme birim saati}$

Aynı hesaplama 540 oto kredi başvuruları içinde gerçekleştirilmektedir. Buna göre;

$540 \text{ başvuru} \times 15 \text{ dk/başvuru} \times 2 \text{ rapor/başvuru} = 270 \text{ kredi izleme birim saat'ine}$  gereksinim duyulmaktadır. Bu nedenle rapor düzenlemeye yönelik toplam kaynak gereksinimi 830 kredi izleme birim saatidir.

“Fonları dağıtma” faaliyetlerine yönelik bütçeleme

Kredi izleme sürecine yönelik ikinci faaliyet, onaylanan kredi başvurularına fonları dağıtmaktır. Hatırlanacağı üzere 500 oto kredisi, 400 standart ipotekli konut kredisi ve 100 büyük ipotekli konut kredisi olmak üzere bütçelenmiş toplam 1000 kredi söz konusuydu. Fon dağıtım faaliyetinde bir ipotekli konut kredisi ortalama 3.2 saat, bir

oto kredisi ise ortalama bir saat kredi izleme saatini almaktadır. Buna göre fon dağıtım faaliyetinin kaynak gereksinimi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

500 ipotekli konut kredisi x ipotek kredisi başına 3.2 saat = 1600 kredi izleme birimi saati

500 oto kredisi x 1 oto kredisi başına saat = 500 kredi izleme birim saati

Özel ipotekli konut kredisi sigorta süreci” faaliyetini bütçeleme

Standart kredilerin özelliklerinden biri, kısıtlı ödeme gücüne sahip olan kredi taliplerinin, özel konut kredisi sigortası yaptırma zorunluluğudur. A Bankası sadece standart tipte krediler için küçük miktardaki ödemeler müsamaha etmektedir. Buna karşın A bankası'nın büyük kredi satın alımı, küçük ödemelere izin vermemektedir.

Kredi memuru 400 standart ipotekli konut kredisinin yarısının özel ipotek sigortası gerekeceğini tahmin etmektedir. Kredi izleme birimi özel ipotekli konut kredisi işlemi için iki saatlik bir hedef oluşturmuştur. Bu nedenle özel ipotek konut kredisi sigortası gerektiren 200 standart ipotekli konut kredisi, özel konut kredisi sigortasını gerçekleştirmek için gereken 400 saatlik bütçelenmiş bir işyüküne eşit olan özel ipotekli konut kredisi sigortası işlemi için 2 saatle çarpılır.

200 özel ipotekli konut kredisi sigortası gerektiren standart ipotekli konut kredisi x 2 özel ipotekli konut kredisi sigorta süreci saati = 400 özel ipotekli konut kredisi sigorta süreci kredi izleme birimi saati

Faaliyet	Krd İzleme Süreci Saati
Rapor düzenleme	830 sa.
Fonları-ipt. knt. krd dağıtma	1600 sa.
Fonları-oto krd. Dağıtma	500 sa.
Ö.I.K.K. işlemi	400 sa.
Topl. Kaynak gereksinimi	3330 sa
Mevcut kapasite	4000 sa
Atıl/izlenecek kapasite	670 sa

Tablo 3.16. Kredi İzleme Sürecinde Toplam Kaynak Gereksinim Tablosu

Kredi izleme sürecine yönelik toplam kaynak gereksinimi aşağıdaki gibidir: Kredi işlem sürecinde 2 memur görev yapmaktadır. Söz konusu çalışanlara ait ücret ve ek ödemeler aşağıdaki gibidir.

Pozisyon	Ücret(TL)	Çalışan Sayısı	Toplam Ücret	Ek Ödemeler (ücretin %25)	Genel Toplam(TL)
Kredi İşlem Görevlisi	24.000.-	2	48.000.-	12.000.-	60.000.-

*Tablo3.17. Kredi İzleme Sürecinde Ücret ve Ek Ödeme Bütçesi*

Yukarıdaki veriler ışığında kredi işlem sürecinde çalışanların ücret ve ek ödemelerine yönelik bütçelenmiş kredi görevli saat ücreti 15 TL/sa(30.000TL/ 2000 saat) dır.

Faaliyetler	Kredi İşlem Görevlisi		Topl. Faal. Ücret Maliyeti (TL)
	Kull.Mikt. (sa)	Kaynak Kullanım Maliyeti (TL/sa)	
Rapor düzenleme	830	15	12.450
Fonları-ipt.knt.krd dağıtma	1600	15	24.000
Fonları-oto krd. Dağıtma	500	15	7.500
Ö.l.k.k. işlemi	400	15	6.000
Atil	670		10.050
<b>Toplam Ücret Bütçesi</b>	<b>4.000</b>		<b>60.000.-</b>

*Tablo3.18. Kredi İzleme Süreci: Ücret Giderinin Faaliyetlere Dağıtımı*

Kredi izleme sürecinde tüketilen diğer kaynaklar ve bunların faaliyetlere yüklenmesi aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir.

Banka kira maliyeti yüzölçümü başına yıllık 20TL'dir. Söz konusu bu faaliyetin gerçekleştirilmesi esnasında kişi başına 200 metrekare, toplam olarak 400 metre kare'lik alan kullanılmaktadır. Bu doğrultuda kredi izleme sürecine yönelik toplam kira bütçesi, 4.000TL (400 metrekare x 20TL/metrekare) dır. Kira maliyeti yukarıda bütçelenen çalışma saatleri esas alınarak ilgili faaliyetlere şöyle yüklenmektedir.

Faaliyetler	Kredi İşlem Görevlisi		Topl. Faal. Kira Maliyeti (TL)
	Kull.Mikt. (sa)	Kaynak Kullanım Maliyeti (TL/sa)	
Rapor düzenleme	830	2	1.660
Fonları Dağıtma:			
- ipt.knt.krd	1600	2	3.200
- oto krd.	500	2	1.000
Ö.l.K.K. işlemi	400	2	800
Atıl	670		1.340
Toplam Kira Bütçesi	4.000		8.000.-

Tablo 3.19. Kredi İzleme Sürecinde Kira Giderinin Faaliyetlere Dağıtımı

Ekipman bütçesi ise masa, sandalye, kabin ve bilgisayardan oluşmaktadır. Ekipmanlara yönelik amortisman ve bakım gideri izleyen yıl için 20.000 TL olarak bütçelenmektedir. Buna göre bu süreçte kişi başına ekipman bütçesi, 10.000TL/kişi (20.000TL/2 kişi)dir. Banka ekipman kaynak giderini, çalışma saatlerini esas alarak ilgili faaliyetlere aşağıdaki gibi yüklemektedir.

Faaliyetler	Kredi İşlem Görevlisi		Topl. Faal. Ekipman Maliyeti (TL)
	Kull.Mikt. (sa)	Kaynak Kullanım Maliyeti (TL/sa)	
Rapor düzenleme	830	5	4.150
Fonları Dağıtma:			
- ipt.knt.krd	1600	5	8.000
- oto krd.	500	5	2.500
Ö.l.K.K. işlemi	400	5	2.000
Atıl	670	5	3.350
Toplam Ekipman Bütçesi	4.000		20.000.-

Tablo 3.20. Kredi İzleme Sürecinde Ekipman Maliyetinin Faaliyetlere Dağıtımı

Kırtasiye giderinin yalnızca “fon dağıtma” faaliyetinde kullanıldığı varsayılmaktadır. Zira diğer faaliyetin kırtasiye giderlerinin hesaba katılacak kadar önemli olmadığı düşünülmektedir. Bu doğrultuda her bir fon dağıtım faaliyetinin gerçekleştirilmesi esnasında yaklaşık kredi başına 5TL/krd.’lık(5000TL/1000 krd.) kırtasiye malzemesi kullanıldığı tahmin edilmektedir.

Faaliyetler	Kredi İşlem Görevlisi		Topl. Faal. Kırtasiye Maliyeti (TL)
	Kull.Mikt. (kredi)	Birim. Kaynak Maliyeti (TL/krd.)	
Rapor düzenleme			
Fonları Dağıtma:			
- ipt.knt.krd	500	5	2.500
- oto krd.	500	5	2.500
Ö.İ.K.K. işlemi			
Atıl			
Toplam kırtasiye Bütçesi	4.000		5.000.-

Tablo 3.21. Kredi İzleme Sürecinde Kırtasiye Giderinin Faaliyetlere Yüklenmesi

Banka son olarak süreçte tüketilen telefon giderlerini bütçelemektedir. Bu departmana yönelik telefon bütçesi, kişi başına yıllık 600TL'dir. Buna göre çalışma saati esas alındığında telefon gideri kullanım oranı aşağıdaki gibi olacaktır.

Faaliyetler	Kredi İşlem Görevlisi		Faaliyetlerin Haberleşme Gideri (TL)
	Kull.Mikt. (saat)	Birim. Kaynak Maliyeti (TL/sa)	
Rapor düzenleme	830	0.3	250
Fonları Dağıtma:			
- ipt.knt.krd	1.600	0.3	480
- oto krd.	500	0.3	150
Ö.İ.K.K. işlemi	400	0.3	120
Muhtelif Kapasite	670	0.3	200
Toplam Haberleşme Büt.	4.000		1.200.-

Tablo 3.22. Kredi İzleme Süreci: Haberleşme Giderinin Faaliyetlere Dağıtım

Söz konusu süreçte faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için gerekli bütün kaynak bütçelendikten ve ilgili faaliyetlere olan maliyetleri yükledikten sonra, her bir faaliyetin toplam bütçelenmiş maliyetleri aşağıdaki gibi görülecektir.

Faaliyetler	Kull. Mik.	Ücretler	Kira	Ekipman	Kırtasiye	Telefon	Toplam Faal. Maliyetleri
Rapor düzenleme	830	12.450	1.660	4.150		250	18.510
Fonları Dağıtma:							
- ipt.knt.krd	1.600	24.000	3.200	8.000	2.500	480	38.180
- oto krd.	500	7.500	1.000	2.500	2.500	150	13.650
Ö.İ.K.K. işlemi	400	6.000	800	2.000		120	8.920
Atıl Kapasite	670	10.050	1.340	3.350		200	14.940
Topl.Krd. İzleme Süreci Bütçesi	4.000	60.000	8.000	20.000	5.000	1.200	94.200

Tablo 3.23. Kredi İzleme Sürecinde Toplam Faaliyet Maliyeti Bütçesi

Bu işlem gerçekleştirildikten sonra, bölüm yöneticisi, kredi izleme biriminin işyükünü esas alarak, ikincil faaliyetini temel faaliyetlere dağıtacaktır. Söz konusu örnekte ikincil bir faaliyet türü olan “kredi izleme yönetme” faaliyetinin toplam maliyeti 4000 kredi izleme saatine bölünmek suretiyle kredi izleme işyükü başına düşen yükleme oranı (8.553TL/4000sa=2.14TL/sa.) bulunacaktır. Söz konusu bu ikincil faaliyetin dağıtımını aşağıdaki gibi gerçekleştirilecektir.

Faaliyetler	Kull. Mikt.	Temel Faaliyet Maliyeti	İkincil Faaliyet Maliyeti	Toplam Faaliyet Maliyeti
Rapor düzenleme	830	18.510	1.775	20.285
Fonları Dağıtma:				
- ipt.knt.krd	1.600	38.180	3.421	41.601
- oto krd.	500	13.650	1.069	14.719
Ö.l.K.K. işlemleri	400	8.920	855	9.775
Atıl Kapasite	670	14.940	1.433	16.373
Krd. İz. Br.Yönt.		8.553	(8.553)	0
Topl.Krd. İzleme Süreci Bütçesi	4.000	94.200	0	102.753

Tablo 3.24. Bütçelenmiş İkincil Faaliyetlerin Maliyetlerinin Temel Faaliyetlere Dağıtılması

Faaliyetler	Faaliyet Maliyeti (TL)	Faaliyet Kullanım Miktarı	Faaliyet Birim Maliyeti
Rapor düzenleme	20.285	3.320 Başv.	6.11 TL/Başv.
Fonları Dağıtma:			
- ipt.knt.krd	41.601	500 Krd.	83.20 TL/Krd.
- oto krd.	14.719	500 Krd.	29.44 TL/Krd.
Ö.l.K.K. işlemleri	9.775	200 Krd.	48.88 TL/Krd.
Atıl Kapasite	16.373	1	
Krd. İz. Br.Yönt.			
Topl.Krd. İzleme Süreci Bütçesi	102.753		

Tablo3.25. Kredi İzleme Sürecinde Temel Faaliyetlerin Bütçelenmiş Birim ve Toplam Maliyetleri

Yukarıda atıl kapasite olarak izlediğimiz kalem, ya dönem gideri ya da ikincil faaliyet gibi ele alınıp temel faaliyetlere dağıtılacaktır.

#### Mamul Maliyetinin Hesaplanması:

Her bir faaliyete yönelik birim maliyetler bütçelendikten sonra banka, bu mamul ve hizmetlere yönelik aşağıdaki gibi bütçelenmiş bir faaliyet programı oluşturabilir. Hatırlanacağı üzere bütçelenmiş faaliyet programı, aşağıdaki unsurları içermektedir:

- Mamul ya da hizmete yönelik tüm faaliyetler
- Bütçelenmiş faaliyet birim maliyeti
- Her bir faaliyete yönelik bütçelenmiş hacim
- Her bir faaliyete yönelik toplam maliyet
- Genel toplam

Faaliyetler	Bütç. Faaliyet Mikt.	Bütçelenmiş Faaliyet Br. Maliyeti	Bütçelenmiş Topl. Faal. Maliyeti (TL)
Tlf. Yanıt Verme	3/lpt.Krd=1.200	7.21 TL/Krd	8.652
Kredi Başv.Alma	1.125/lpt.Krd.=450	59.46 TL/Krd.	26.758
Krd. Değerleme	1.125/lpt.Krd.=450	78.96 TL/krd.	35.533
İpotek Kredisi Satma	100/Parti=4	2.332 TL/Parti	9.328
Rapor düzenleme	4/Başvuru=1.800	6.11 TL/Başv.	10.998
Fonları Dağıtma:	1/kredi=400	83.20 TL/Krd.	33.280
Ö.İ.K.K. işlemi	%50x400Krd=200	48.88 TL/Krd.	9.776
Std. İpt.'lere Yönelik Topl. Büt.Maliyet			134.325.-TL
Bütçelenmiş std. İpt.knt.krd.			400 Std. İpt.
Std. İpt. Knt. Krd.Bütçelenmiş Birim Maliyeti			336 TL/Std.İpt

Tablo 3.26. 400 Standart Konut İpotek Krediyeye Yönelik "Kredi Elde Etme Ve İzleme" İş Süreci Bütçelenmiş Faaliyet Programı



Faaliyetler	Bütç. Faaliyet Mikt.	Bütçelenmiş Faaliyet Br. Maliyeti	Bütçelenmiş Topl. Faal. Maliyeti (TL)
Tlf. Yanıt Verme	3/İpt.Krd=300	7.21 TL/Krd	2.163
Kredi Başv.Alma	1.1/İpt.Krd.=110	59.46 TL/Krd.	6.542
Krd. Değerleme	1.1/İpt.Krd.=110	78.96 TL/krd.	8.687
İpotek Kredisi Satma	100/Parti=4	2.332 TL/Parti	6.550
Rapor düzenleme	4/Başvuru=1.800	6.11 TL/Başv.	2.688
Fonları Dağıtma	1/kredi=400	83.20 TL/Krd.	8.320
Büyük İpotek Krd.lerine Yönelik Topl. Büt.Maliyet Bütçelenmiş Büyük İpt.Knt.Krd. Büyük İpt. Knt.Krd. bütçelenmiş birim maliyeti			34.950.-TL 100 Büyük İpt. 349 TL/büyük İpt.Knt.Krd.

Tablo 3.27. 100 Büyük Konut İpotek Krediyeye Yönelik "Kredi Elde Etme Ve İzleme" İş Süreci Bütçelenmiş Faaliyet Programı

Faaliyetler	Bütç. Faaliyet Mikt.	Bütçelenmiş Faaliyet Br. Maliyeti	Bütçelenmiş Topl. Faal. Maliyeti (TL)
Tlf. Yanıt Verme	3/Krd=1.500	7.21 TL/Krd	8.652
Kredi Başv.Alma	1.08/Krd.=540	59.46 TL/Krd.	26.758
Krd. Değerleme	1.08/Krd.=540	40.94 TL/krd.	35.533
Rapor düzenleme	2/Başvuru=1.080	6.11 TL/Başv.	9.328
Fonları Dağıtma	1/kredi=500	29.44 TL/Krd.	10.998
Oto Kredilerine Yönelik Topl. Büt.Maliyet Bütçelenmiş Oto Kredisi Oto Kredisi bütçelenmiş birim maliyeti			86.351.-TL 500 Oto Krd. 173 TL/ Oto Krd.

Tablo 3.28. 500 Otomobil Kredisine Yönelik "Kredi Elde Etme Ve İzleme" İş Süreci Bütçelenmiş Faaliyet Programı

Üç kredi türünün (standart ve büyük ipotekli konut ve oto kredisi) tamamına yönelik bütçelenmiş toplam mamul maliyeti aşağıdaki gibidir.

Kredi Tipi	Mamul Maliyeti (TL)
Standart ipotekli Knt. kredisi	134.325
Büyük ipotek Knt. kredisi	34.950
Oto kredisi	86.351
Atıl/izlenemeyen kapasite	16.373
Toplam	272.000

Tablo 3.29. Bütçelenmiş Mamul Maliyet Tablosu

Bir bütçelenmiş mamul maliyetini ortaya koymanın amacı, işletmenin hedeflenmiş maliyetiyle bu tutarı karşılaştırma gerekliliğidir. Piyasa, bankaya ipotekli konut kredileri ve oto kredileri için ödenmeye istekli olunan tutarları işaret etmektedir. Bu çerçevede üst yönetim, ulaşmak istediği hedef karın ne olduğunu ilgili bölüme anlatmaktadır. Hedef karın belirlenmesi ve anlatılması önemlidir, zira hedeflenmiş maliyet, basit bir biçimde, piyasa fiyatının üst yönetim tarafından oluşturulan hedeflenmiş kardan düşülmesi sonucu bulunmaktadır.

### 3.4. FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME MODELİNDE SAPMA (FARK) ANALİZİ

FTB modeli iyi bir biçimde oluşturulduktan sonra, operasyonel ve finansal sonuçların değerlendirilmesi için fiili sonuçların belli esaslara göre saptanmış standart ölçütlerle karşılaştırılması gerekir. Bu karşılaştırmanın iki temel amacı vardır. İlki, gelişmeye gereksinim duyulan işletme alanlarını tanımlayarak karar alımına yardımcı eder. Böylece plan, düzenleme ve kontrole yönelik en önemli kalemler üzerine dikkati odaklayarak, işletme yönetimine neyin, ne zaman, nerede ve nasıl yönetileceğini belirlemede rasyonel (ussal) bir tercih yapma metodu sunar. İkinci kullanım, yönetim ve takımların ödüllendirilmesinde bir performans değerlendirme ve ölçüm sistemidir.

Bilindiği üzere statik bir bütçeyle fiili sonuçları karşılaştıran geleneksel bütçeleme yaklaşımı, söz konusu işlemleri finansal açıdan değerlendirmede kullanılabilen bir iç kıyaslama metodu olarak görülmektedir.<sup>70</sup> Bunun aksine FTB yaklaşımıyla elde edilen bütçe, belirli operasyonel ölçütler vasıtasıyla daha etkin bir kıyaslama metodu sunmaktadır. Bir diğer ifadeyle FTB yaklaşımı, oldukça fazla sayıda neden-sonuç ilişkisine dayanan operasyonel bağlantılarla bütünleştiğinden ve de hızlı ve otomatik olarak güncellenebildiğinden ya da ayarlanabildiğinden, finansal değerlere yönelik değişimin etkisini analiz etme ve temel varsayımları güncellemek suretiyle dinamik bir kıyaslama imkanı sunmaktadır.

<sup>70</sup> Jeremy Hope And Robin Fraser; "Budgets: How To Manage Without Them", *Accounting&Business*, April 1999, S.31.

Temel operasyonel ilişkilerin finansal sonuçları etkilemesinden ve yönlendirmesinden dolayı, FTB modeli buradan doğabilecek sorunları saptamayı, değerlendirmeyi ve sınıflandırmayı içine alan ussal bir yöntem sunmaktadır. FTB modelinde finansal ve operasyonel bilginin birlikte kullanılması, işletme yönetimine farklı sorunları kategorize etme ve sıralama imkanı sunarak, bu sorunlardan hangisinin en önemli olduğuna dair kararı vermesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca, finansal sonuçlar genellikle operasyonel ilişkilerden kaynaklandığından, değişimler yöneticilerce bilhassa nihai sonuca (parasal netice gibi) ya da her hangi bir temel finansal ölçüte maksimum etki sağlayacak şekilde yönlendirilebilecektir.

Bilindiği üzere bütün planlar, gelecek faaliyet ve sonuçlara ilişkin bazı tahmin ve varsayımlara dayalı olarak oluşturulur. Fakat FTB modeli, her bir varsayımı matematiksel olarak açıklanabilen detaylı bir neden-sonuç ilişkisine dayalı olarak düzenlemekte ve böylelikle tahmin edilen sonuçlar gerçekleşen sonuçlarla karşılaştırıldığında, yönetim, ne, nerede, ne zaman, ne için ve nasıl sorularını sorarak, sapmaların ayrıntılarına inebilmekte, varsayımların doğruluk derecesini değerlendirebilmekte ve üstelik beklendiği gibi gerçekleşmeyen işlemlerin nedenlerini araştırabilmektedir. Bu analiz ışığında işletme yönetimi, ilk model varsayımlarının uygun olmayan noktalarını tespit ederek, değişen işletme alanlarını tanımlayarak, beklenmeyen ya da planlanmamış hususlara dikkati çekerek, bir sonraki bütçeleme sürecinde yapılması gereken değişiklikler hususunda bilgi sunarak güncellemeye yardımcı olabilmektedir.

Oysa birçok işletmenin söz konusu plan ve bütçeleri, sayısız varsayım içermekle birlikte, bu varsayımların çoğu genellikle belgelendirilmemekte ya da ispat edilememektedir. Kapalı döngü modeli “kontrol faktörleri” olarak ifade edilen beş alandaki temel varsayımları gruplandırmaktadır. Bunlar;<sup>71</sup>

Operasyonel faktörler	Faktör 1 Talep miktarları Faktör 2 Kullanım oranları Faktör 3 Kaynak kapasiteleri
Finansal faktörler	Faktör 4 Kaynak birim maliyetleri Faktör 5 Mamul/hizmet fiyatları

<sup>71</sup> Stephen C. Hansen and Robert G. Torok, a.g.e., s.159

İşletme yönetimi yukarıda sıralanan bu beş faktörden<sup>72</sup> biri ya da daha fazlasını değiştirmek suretiyle operasyonel ve finansal sonuçları yönlendirebilmektedir. Bu sebeple söz konusu bu faktörleri anlamak olaylara basit tepki göstermeden ziyade arzulanın değişiklikleri yönlendirebilmek için gereklidir. Bu bağlamda FTB modelinin sapma analizi geleneksel sapma analizinden daha başarılı olduğu söylenebilir. Bunun da 4 temel nedeni vardır. Bunlar;<sup>73</sup>

- FTB modeli işletme girdilerini neden-sonuç ilişkisine dayalı olarak çıktılarıyla ilişkilendiren gerçekçi bir modeldir.
- FTB'deki mevcut detay düzeyi, çoğu geleneksel planlama ve bütçeleme yaklaşımından çok daha ayrıntılıdır.
- Faaliyet ve kaynak kullanım oranları, geleneksel yaklaşımda kullanılmamasına karşın, FTB modelinde gerçekçi şekilde belirlenir.
- FTB modelinin içinde yer alan çapraz-fonksiyonel bakış, işletmeye problemleri tüm işletme çapında takip etme imkanı sağlar.

Aşağıda beş kontrol faktörünün her biri ayrı ayrı incelenmektedir. Geçmişten bugüne kadar olan kayıtlar göz önüne alınarak sunulan bu analizler yöneticilerin gerçekleşen değişimlerin ayrı ve kümülatif etkilerini değerlendirebilmeleri amacına hizmet etmektedir.

### 3.4.1. Talep Miktarları

Talep miktarları her iki yöntemin sapma analizinin rasyonel başlangıç noktasıdır. Ancak burada FTB'yi geleneksel bütçelemeden ayıran en önemli özellik, fiili işlemler üzerinde talepteki değişimlerin yarattığı etkinin her bir mamulle ilişkili olarak tek tek ele alınmasıdır. Bu bağlamda işletmeler aşağıdaki soruları yöneltmek suretiyle talep-miktar faktörünü değerlendirebileceklerdir;<sup>74</sup>

<sup>72</sup> Geleneksel bütçe planı bu faktörlerden talep miktarı, kaynak birim maliyeti ve kısmen de kaynak kapasitesi olmak üzere 3 faktörü kapsamaktadır. Oysa ki ftb yaklaşımı bu faktörlere ilaveten şekil x de de görüleceği üzere faaliyet ve kaynak kullanım oranlarını olmak üzere 2 faktörü daha içermektedir.

<sup>73</sup> Stephen C. Hansen and Robert G. Torok, a.g.e., s.161.

<sup>74</sup> Stephen C. Hansen and Robert G. Torok, a.g.e., s.167-168,

- Şayet fiili talep biliniyor olsaydı, FTB kaynak kapasite ihtiyacını ne olarak hesaplayacaktı?
- Fiili talep biliniyor olsaydı, karlılık düzeyi ne olacaktı?
  - Mamul, mamul ailesi, mamul hattı vasıtasına göre,
  - Müşteri, müşteri grubu, müşteri tipine göre ve,
  - Kanalına göre
- Fiili talep biliniyor olsaydı toplam kaynak maliyeti ne olacaktı?
- Bu talep düzeyinde faaliyetler nasıl gerçekleştirilmektedir?
- Kaynak kapasite düzeyleri yeterli miydi?
- Talep, yeni müşteriler ve hizmetler yüzünden üstlenilen faaliyetler şeklindeki beklenmedik yerlerden mi kaynaklandı?
- Talep karması işletmeyi nasıl zorladı?, beklenmedik talep karması gerçekleştirilen her bir faaliyetin niceliğini somut olarak değiştirdi mi?

Böylelikle FTB yaklaşımıyla yapılan analiz, faaliyetler, kaynaklar ve gelir üzerinde fiili talebin etkisini incelemek suretiyle geleneksel talep analizinin ötesine geçer. Zira yöntem fiili talebi esas alarak bu talebi karşılamak için gerekli olan faaliyet ve kaynak düzeyleri hakkında ayrıntılı bilgi sunmakta ve sapmaların hangi faktörden kaynaklandığını tespit edebilmektedir.<sup>75</sup>

### 3.4.2. Kullanım Oranları

FTB sürecinin akış şeması izlendiğinde, analiz edilecek bir sonra ki faktör, kullanım oranlarının faaliyet, kaynak ve gelir üzerine etkisidir. FTB sürecinde belirtildiği gibi yöntem, faaliyet ve kaynak kullanım oranları olmak üzere iki tür orana sahiptir. Bilindiği üzere faaliyet kullanım oranları, talep gereksinimlerini faaliyet gereksinimlerine, kaynak kullanım oranları da faaliyet gereksinimlerini kaynak gereksinimlerine bağlamaktadır.<sup>76</sup> Dolayısıyla talep, faaliyet ve/veya kaynak kullanım oranlarındaki herhangi bir artış, önemli derecede faaliyet ve kaynak gereksinim artışını etkilemektedir. Bununla birlikte faaliyet ya da kaynak gereksinimdeki artış kısmen

<sup>75</sup> Ernest Glad, *Activity- Based Costing And Management*, Hugh Becker, British Edition, John Wiley, Chichester, 1995, S. 164.

<sup>76</sup> Gary Cokins; "New Age Accounting: Activity Based Budgeting(ABB)", *ABC Technologies*.

faaliyet ya da kaynak kullanım oranlarındaki gelişmeyle dengelenebilecektir. Böylece her bir faktörün etkisi kapalı döngü modeli üzerinde tek tek görülebilecektir.

Kullanım oranı faktörü aşağıdaki sorular yöneltilerek incelenebilir:<sup>77</sup>

- Hangi kullanım oranları kaynaklara ve faaliyetlere yönelik fiili olarak denenmişti?
- Talep çok daha yüksek ve kaynak kapasitesi planlandığı gibi kaldıysa, işletmenin süreçleri nasıl gerçekleşti?
  - Daha iyi bir kullanım oranı denendiyse, işletme planlamalarının ve işlemlerinin asıl bölümünü nasıl geliştirebilir?
  - İşletme aşırı kaynaklardan daha iyi faydalanabildi mi?
- Talep beklenenden çok daha az gerçekleştiyse, süreç nasıl işledi?
- Basitçe daha yüksek bir kullanım oranı, kaynakları israf eder mi?
- İşletme eğitim ve gelişmeye yönelik gevşek ve/veya aşırı kapasiteyi kullandı mı?
- Özel projeler aşırı kapasiteyi kullanabilir (emebilir) miydi? Projelerin ekonomik olarak doğruluğu kanıtlandı mı?
- Süreç kalite ve döngü zamanına ilaveten kullanım oranlarına yönelik gerekli ölçüleri korudu mu?
- Uygulanmaya gereksinim duyulan süreç gelişimleri nelerdir? Hangi etkilere sahip olacaklardır?
- Kullanım oranlarındaki değişim mamul ve müşteri karlılıklarını nasıl etkilemiştir?

### 3.4.3. Kaynak Kapasitesi

FTB süreci sapma analizinde ele alınacak üçüncü faktör ise kaynak kapasitesidir. Talep ve kullanım oranları (faaliyet ve kaynak) tespit edildikten ve faaliyet gereksinimleri hesaplandıktan sonra, her bir kaynağa yönelik gereksinim duyulan

---

<sup>77</sup> Stephen C. Hansen And Robert G. Torok, a.g.e.,s..172-173.

kaynak miktarı ve her bir kaynağın birim kapasitesi olmak üzere iki temel ölçüt belirlenir.

Bu ölçüler FTB'de geleneksel anlayışta olduğu gibi sadece departman ve atölye düzeyinde değil, tek tek her bir kaynak kapasitesi düzeyinde gerçekçi ve ayrıntılı biçimde tespit edilerek oluşturulmaktadır.<sup>78</sup> Bir diğer ifadeyle geleneksel yaklaşımda, departman ve atölye düzeyinde üretim hacmiyle ilişkili kapasite kullanım analizi yapılırken, FTB yaklaşımında bu işlem her bir "model kaynak" düzeyinde gerçekleştirilmektedir.

Bu durum açıkça göstermektedir ki, geleneksel sistemde birim düzeyindeki faaliyetlerin dışındaki faaliyetlerin maliyetleri geleneksel değişken maliyetler gibi kontrol edilememektedir.<sup>79</sup> Oysa ki FTB analizi sayesinde planla fiili sonuçların karşılaştırılması, bütün kaynak tiplerinin kapasiteleri hakkında gerçekçi yargılara ulaşabilmemizi sağlayabilmektedir.<sup>80</sup>

İşletme aşağıdaki soruları yöneltmek suretiyle kaynak kapasite faktörünü irdeleyebilir:

- Çalışanın gerçek kapasitesi nedir?
- Fiili ekipman kullanımı planlanmış kullanımla nasıl karşılaştırılır?
- Önemli kaynak eksikliği nerelerdedir?
- Kullanılabilir fazla kapasite var mıdır?, nerededir?
- Kapasite eksikliğini azaltmaya yardımcı olacak, personele yönelik eğitim olasılığı nedir?
- Gereksinimleri karşılamak için personel fazla çalışma yapmakta mıdır?
- Ne türde işlerin geliştirilmesine ihtiyaç vardır?
- Hangi süreç gelişimlerine gereksinim duyulmaktadır?
- Kapasitedeki değişim mamul ve müşterilerin karlılığını nasıl değiştirir?

<sup>78</sup> Y.T Mak And Melvin L. Roush; "Flexible Budgeting And Variance In An Activity-Based Costing Environment", *Accounting Horizons*, Jun94, Vol.8, Issue 2.

<sup>79</sup> Robin Cooper; "The Rise Of Activity-Basedcosting- Part One: What Is An Activity-Based Cost System?", *Journal Of Cost Management*, Summer 1988, S.46.

<sup>80</sup> Stephen C. Hansen And Robert G. Torok, a.g.e., s.176-177.



Yukarıdaki sorulardan anlaşılacağı ve tablo 3.30'dan da görüleceği üzere, FTB modelinde yapılan kapasite analizi, işletmede kullanılan bütün kaynaklara yönelik olarak verimli, verimsiz ve atıl olmak üzere üç kategoride ele alınmaktadır.<sup>81</sup> Kapasite modelinde yer alan söz konusu bu kategoriler kendi içinde daha da esnek hale getirilebilmektedir.

Kapasite modeli tarafından tanımlanan kapasite durumu esas alınmak suretiyle işletme bir kapasite zaman şablonu oluşturabilecektir. Bu şablon değişik durumlara göre zamanı analiz etmekte ve bu analiz doğrultusunda işletmenin bütün kaynaklarını ne yönde kullandığının farkına varması ve kıyaslama yapması mümkün olabilmektedir. Tablo 3.30 söz konusu bu avantajı ortaya koymaktadır. Tablo'dan da görüleceği üzere işletme, "çalışma zamanı"nın tipik bir biçimde günlük 8 saat üzerinden değilde, daha geniş bir zaman perspektifinden yani günlük 24 saat üzerinden dikkate alarak kaynaklarını değerlendirme imkanını elde edebilmektedir.

Dikkate Alınan Kapasite	Özet Model	Endüstriye Özgü Model	Stratejiye Özgü Model
Dikkate Alınan Kapasite 8.760 sa (24st*365gün)	Atıl 6.485 sa	Değerleme Dışı 5.790 sa	Geceler&hafta sonları 5.790 sa.
		Çalışma Dışı Günler 176 sa.	Hafta tatili 80 sa. Yıllık izin 96 sa.
		Çalışılabilir 519 sa	Fazla çalışma 50 sa. Programlama 469 sa
	Verimsiz 775 sa.	Sabit Verimsiz 300 sa.	Programlama Değiştirilebilir 300 sa.
		Bakım 475 sa.	Eğitim 100 sa. Genel toplantılar 50 sa. Dinlenme 50 sa. Aksama süresi 275 sa.
	Verimli 1.500 sa.	Filli çalışma süresi 1500 sa	

Tablo 3.30. Kapasite Modeli(CAM-I)

Kaynak: Stephen C. Hansen And Robert G Torok, a.g.e., s.179.

İşletme yetkilileri bu tablo sayesinde söz konusu kaynağın kapasitesini nasıl kullanmaları gerektiğine, verimli ya da verimsiz olan atıl kapasitenin işletmeye maliyetinin ne olduğuna, ve daha nasıl etkin kullanılabilirlerine ilişkin sorulara daha anlamlı cevaplar alabileceklerdir.

<sup>81</sup> Robert S. Kaplan; "Flexible Budgeting In Activity Based Costing Framework", Accounting Horizons, Jun94, Vol. 8, Issue 2.

#### 3.4.4. Kaynak Birim Maliyetleri

İlk finansal faktör, kaynakların kullanılması ya da elde edilmesine yönelik maliyetlerdir. Söz konusu bu maliyetler, ekipman ya da tesislere yönelik, kira ve amortisman maliyetler ya da çalışanlara yönelik ücret ve ek ödemeler gibi maliyetlerdir. FTB bu aşamada sadece yüksek maliyetli kaynaklara bakmaktan çok, nihai ürün ya da hizmete yönelik talep, kaynak kapasitesi ve faaliyet bağlamındaki bir “birim maliyet analizi”ni etkin kılmaktadır. İşletme böylece herbir faaliyetin, kaynağın ve mamulun/hizmetin kendi maliyetini tespit edebilecektir.

İşletmeler aşağıdaki soruları yanıtlamak suretiyle kaynak maliyet faktörünü değerlendirebileceklerdir;

- Fazla çalışma maliyetine karşın işletmeye ek personel alma maliyeti neydi?
- Belli mamul ya da süreçler pahalı kaynak kullanımını minimize etmek için yeniden tasarlanmaya gereksinim duymakta mıdır?
- Toplam karlılık üzerine kaynak maliyetlerdeki değişimin etkisi neydi?
- Uzun dönemli bir kontrat kaynak maliyetini azaltacak mıdır?

Yukarıda da belirtildiği üzere kapasite modeliyle kaynak analizinin birleştirilmesi, zamana göre kaynak kapasite kullanım durumlarının yanı sıra bu durumlardaki kapasite kullanımının maliyeti hakkında da, tablo 3.31’ de görüldüğü gibi, ayrıntılı veri sunabilmektedir. Örneğin tabloda bir çalışanın yıllık ücret toplamının 102.200.- TL olduğunu ve fazla çalışma ücreti toplamının 3.500.-TL olduğunu varsayarsak, insan kaynaklarına yönelik maliyet şablon aşağıdaki olacaktır.

Tablo 3.31.’de görüleceği üzere, işletme yönetimine verimli, verimsiz ve atıl kapasite ve bunların işletmeye olan maliyeti hakkında ayrıntılı bir bilgi sunmakta ve böylece gelişime yönelik alanlardaki (verimsiz) mekanizmayı geliştirmek için bir temel işlevi görebilmektedir.

Dikkate Alınan Kapasite	Özet Model	Endüstriye Özgü Model	Stratejiye Özgü Model
Dikkate Alınan Kapasite 102.200.-TL+ 3500 TL	Atıl 26.075.-TL	Değerlendirme Dışı	Geceler&Hafta sonları
		Çalışma dışı günler 6.160.TL	Hafta Tatili 2.800.-TL Yıllık İzin 3.360.-TL
		Çalışılabilir 19.915.-TL	Fazla çalışma 3.500 Programlama 16.415.-
	Verimsiz 27.125.-TL	Sabit verimsiz 10.500.-TL	Değiştirilebilir 10.500.-TL
		Bakım 16.625.-TL	Eğitim 3.500.-TL Genel toplantılar 1.750.-TL Dinlenme 1.750.-TL Aksama süresi 9.625.-TL
		Verimli 52.500.-TL	Filli Çalışma 52.500.-TL

Tablo 3.31. Kapasite Modeli (CAM-I) İnsan Kaynaklarına Yönelik Ekonomik Şablon

### 3.4.5. Mamul/Hizmet Fiyatlaması

Sapma analizinde FTB sürecine göre ele alınacak son faktör mamul ve hizmetin fiyatlamasıdır. Bilindiği üzere fiili mamul/hizmet fiyatının bütçelenen fiyattan farklı oluşmasının çeşitli nedenleri olabilmektedir. İşletme bu nedenleri aşağıda belirtilen soruları yönelterek bulabilecektir;<sup>82</sup>

- Fiyatlamada modelinin temel bileşenleri nelerdir?
- Mamul hattı fiyatlaması hedef karı karşılamak için yeterli midir?
- Hangi mamuller en fazla fiyat esnekliğine sahiptir?
- Hangi müşteri ilişkileri en istikrarlı fiyatlamaya sahiptir?
- Müşteri iskontoları uygun mudur?
- Hangi mamuller yeniden fiyatlandırılmalıdır?
- Maliyeti azaltmak ve karlılığı geliştirmek için müşteriye hizmet etmede hangi değişiklikler yapılmalıdır?
- Fiyatlamadaki değişim mamul ve müşteri karlılığını nasıl değiştirmiştir?
- Herbir mamul talebinin fiyat elastikiyeti nedir? Bu elastikiyet aşağıya doğru olduğu gibi yukarıya doğru da aynı mıdır?

<sup>82</sup> Stephen C. Hansen And Robert G. Torok, a.g.e., s.185-186.

Şeklindeki sorular çerçevesinde mamul/hizmet fiyat sapması, geleneksel analizde de yer almaktadır. Fakat, geleneksel yaklaşım indirekt kalemleri direkt olarak bu kalemleri talep eden faaliyet ve maliyet objesiyle ilintilendirmediğinden sağlıklı yanıtlar alamamakta ve bunun sonucu olarak da fiyatlama, pazar, mamul dizaynı ve mamul karması konuları hakkında yöneticilere doğru ve sağlıklı veri sunamamaktadır.<sup>83</sup> Oysa ki FTB modeline dayalı analiz; gelirler, maliyetler, faaliyetler, talepler ve kaynaklar arasındaki ilişkiselliği ortaya koyarken, işletmeyi de diğer faktörlerde meydana gelen değişimlerin sonuçlarını incelemeksizin yeni mamul/hizmet fiyatlarını bütçeye dahil etme eyleminden caydırmaktadır.

Ele alınan bu beş faktör bağlamında gerçekleşen fiili ve planlanmış sonuçlar arasındaki farklılıklar karşılaştırmalı olarak hazırlanmış bir tablo halinde işletme yönetimine sunulmaktadır. Hazırlanan bu tablo, işletme için bir sonraki bütçeleme sürecinde muhakkak dikkate alınması gereken temel yönetim girdilerinden birisidir. Zira işletme tabloya bakarak planlanan ve elde edilen sonuçlar bağlamında gerçekleştireceği ayrıntılı bir fark analizi yardımıyla, herbir faktör ve sonuçtan sorumlu olan kişileri tespit etme ve bunların performanslarını değerlendirme imkanı elde edebilmektedir.

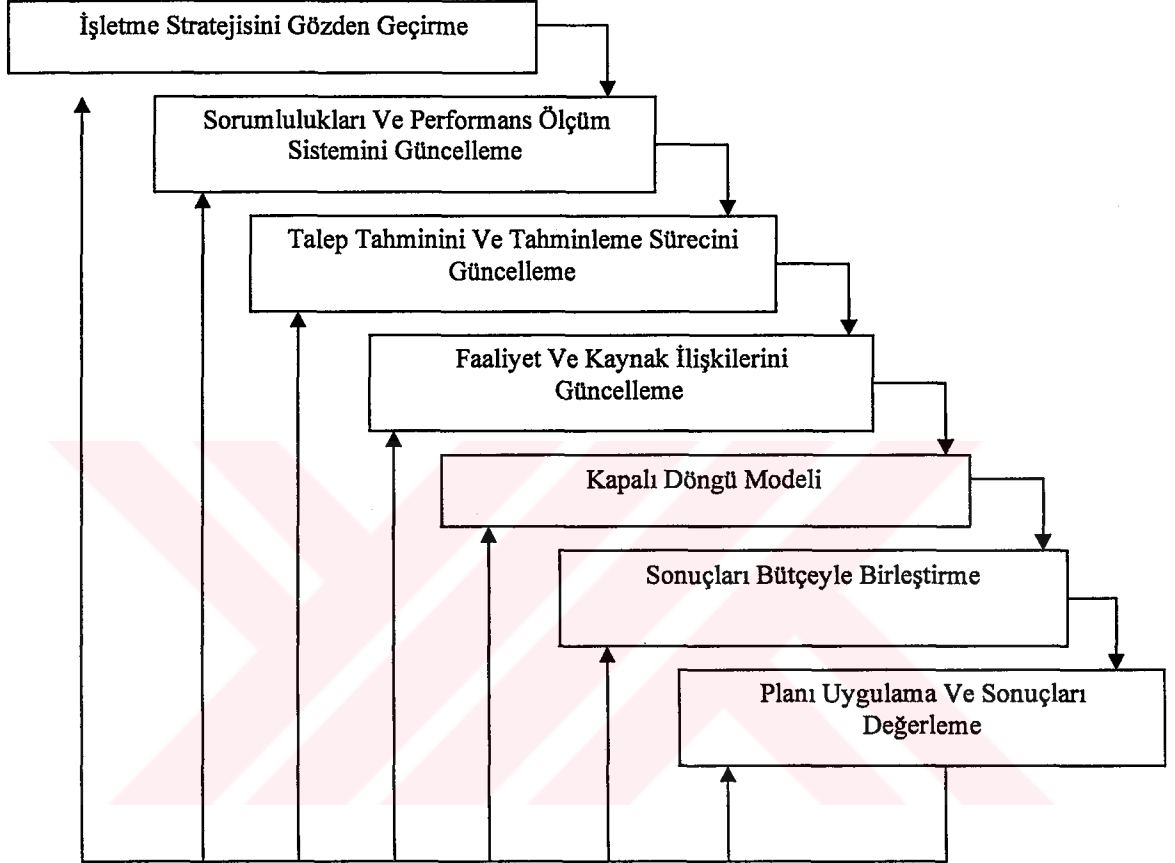
### **3.5. FAALİYET TABANLI PLANLAMA VE BÜTÇELEME MODELİNİ SÜRDÜRME**

İşletme FTB modelini uyguladıktan sonra, elde ettiği sonuç ve çıkarımlarını şekil 3.4'de sıralanan unsurlar bağlamında yeniden değerlendirmeli ve bu değerlendirmeye bağlı olarak yeni bütçeleme sürecinde kullanacağı verileri güncellemelidir. FTB'nin güncellemeye ilişkin bu vurgusu, bir bütçeleme sürecinin işletmeyi değişen şartlara ve durumlara nasıl adapte edilebileceğine dair fonksiyonelliğin de bir ifadesidir. Bunun en açık göstergesi ise FTB'nin temel yapıyı revize etmeye yönelik bilgi toplayan ve bu bilgiler doğrultusundaki hesaplamalarından

---

<sup>83</sup> John C. Lere; "Activity Based Costing: A Powerful Tool For Pricing", *Journal Of Business & Industrial Marketing*, Vol. 15, No.1, 2000.

elde ettiği çıktıları olası alternatifleri tahmin etme ve değerlendirmede kullanabilen bir model olarak nitelendirilmesidir.



Şekil 3.4. FTPB Süreci(CAM-I)

Kaynak: Stephen C. Hansen And Robert G Torok, a.g.e., s.193.

FTPB sürecinde kapalı döngü modelinin işlemeden önce ve işlemeden sonra olmak üzere toplam altı kriter söz konusudur. Bunlar;<sup>84</sup>

- Kapalı döngü modeli işlemeden önce:
  - İşletme stratejisini gözden geçirme,
  - Sorumlulukları ve performans ölçüm sistemini güncelleme,
  - Talep tahminini ve tahminleme sürecini güncelleme,
  - Faaliyet ve kaynak ilişkilerini güncelleme.

<sup>84</sup> Stephen C. Hansen And Robert G. Torok, a.g.e., s.194.

- Kapalı döngü modelinin işlemlerinden sonra:
  - Sonuçları formal bütçeyle birleştirme ve
  - Planı uygulama ve sonuçları değerlendirme.

#### **- İşletme Stratejisini Gözden Geçirme :**

İşletme stratejisi, planlama ve bütçeleme sürecinin temel başlangıç noktası olup, işletmenin kendisini etkileyen iç ve dış unsurları tanımlamak suretiyle mevcut stratejisini güncellemesini ifade etmektedir. Bu, işletmenin içinde bulunduğu durum ile amaçları/hedefleri bağlamında kendi pozisyonu üzerine düşünmesidir. Kendi üzerine düşünme ve değerlendirme sonucunda işletme mevcut stratejisinin uygun olduğuna karar verebilir. Bu doğaldır ki süreci kolaylaştıracaktır. Fakat genellikle değişken rekabet ortamı buna izin vermemekte, işletme yeni stratejiler geliştirmeye adeta mecbur durumda olmaktadır.

**- Sorumlulukları ve Performans Ölçüm Sistemini Güncelleme :** Zamanın akışına bağlı olarak değişebilecek koşullar işletme içindeki pozisyonlar ve bununla birlikte sorumluluklar da farklılaşmaktadır.<sup>85</sup> İşletme birimlerinin birleştirilmesi, çalışanların yeniden düzenlenmesi, üretim süreçlerinin değiştirilmesi ya da tasfiye edilmesi, yeni mamul hatlarının eklenmesi gibi sebepler farklılaşma yaratan belli başlı durumlar olarak görülebilir. Örnek olarak gösterdiğimiz bu durumlar, işletmede bireysel sorumlulukların ve performans ölçüm sisteminin değiştirilmesini gündeme getirmektedir.<sup>86</sup> Bilhassa kaynakları etkileyen değişiklikler, performans değerlendirme ölçütlerini değiştiren nitelikte olup, bu değişikliklerin operasyonel anlamlarını ve bütçe açısından anlamlarını yansıtan bir performans ölçüm sistemini işletme açısından gerekli kılmaktadır.<sup>87</sup>

**- Talep Tahminini ve Tahminleme Sürecini Güncelleme:** Talep miktarları FTPB için önemlidir ve yine bu yüzden de talep tahmin süreci kritik değerdedir. İşletme

---

<sup>85</sup> Merrill Causell; "Budgeting And More..."Management Accounting(London), Sep. 1999, Vol.77, Issue 8, S.23.

<sup>86</sup> Robert M. Bryan; "The Basics Of Budgeting", Association Management(Washington), Vol. 50, Issue 1, Jan. 1998, s.65-67.

<sup>87</sup> Wendy Bleiweiss; "Measuring What Counts", Telephony, Vol. 235, Issue 14.

bu aşamada hem geçmiş verileri hem de talep tahmin metotlarını kullanarak talep tahminlerini güncellemektedir. Dikkat edilmesi gereken en önemli nokta ise, şayet önceki dönemin talep tahminleri fiili talep düzeyinden önemli derecede farklılaşıyorsa, bu farklılaşmanın temel nedeninin bir süreç hatasından mı yoksa veri hatasından mı kaynaklandığının tespit edilebilmesidir. Süreç hataları, talep tahminin oluşturulması esnasındaki hataları ve verinin geçirilmesi esnasındaki hataları gösterirken, veri hataları, bir veya daha çok varsayımın uygun olmaması ya da bir veya daha çok veri unsurunun doğru olmaması fakat sürecin kendi içerisinde fonksiyonelliğinin uygun bir biçimde devam etmesi durumu anlamına gelebilmektedir.

- **Faaliyet ve Kaynak İlişkilerini Güncelleme:** Birçok işletmede mamul/hizmet değişiklikleri ve süreç değişiklikleri sürekli meydana gelebilir. Bu değişimlerin tamamı, faaliyet, süreç, kaynak ve kapasitenin belirlenmesi arasındaki ilişkileri etkileyebildiğinden görülmeleri ve kontrol altında tutulmaları kapalı döngü modelinin güncellenmesinin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Yine bu bağlamda kaynak maliyetlerindeki artış ya da azalışa duyarlı olarak mevcut parametrelerin değerleri bu yönde güncellenmesi gerekmektedir.

- **Kapalı Döngü Modelinin Kullanımı :**Kapalı döngü modelinin temelini oluşturan talep, faaliyet ve kaynak ilişkileri nihai değerler girilmek suretiyle güncellendiğinde, işletmede, FTB sürecinde anlatıldığı gibi, kapalı döngü modeli işleyecektir. Kapalı döngü modeli sonunda elde edilen nihai sonuç, işletmenin izleyen yıl boyunca kullanabileceği dengeli operasyonel ve finansal planlar olacaktır.

- **Sonuçları Bütçeyle Birleştirme:** Bir bütçe istendiğinde, kapalı döngü modelindeki sonuçlar, gözden geçirme ve onaylama için bütçeye dönüştürülecektir.

- **Planı Uygulama ve Sonuçları Değerleme :** İşletme planı ve nihai bütçe onaylandıktan sonra uygulamaya konulacaktır. Bu ise planlama döngüsünün doğal başlangıç ve bitiş noktasıdır. İlerleyen zamanlarda, fiili performans ölçülecektir ve bu bilgi, gelecekteki eylemleri doğrulamak için kullanılabilir ve buna ilave olarak da gelecek döngüye yönelik kapalı döngü modelinin güncellenmesine ve netleştirilmesinde kullanılabilir olan bilgileri sunabilecektir.



FTB süreci kesinlikten ziyade tahmin yapma imkanı vermektedir zira, mamul ve hizmete yönelik talepleri ve tüketilen faaliyet ve kaynaklardaki oranları etkileyen o kadar çok faktör vardır ki, hiçbir plan tam olarak gerçek durumla eşleştirilemez. Bu nedenle FTB sürecinin amacı, kesin doğru sonuçları almak olmamalı, daha ziyade işletmenin gelecek sonuçları akla uygun olarak doğru tahminleyebilmesi için bir model oluşturmaktır. Yöneticinin amacı ise her bir döngü sayesinde FTB sürecini sürekli olarak geliştirmek ve tahmini sonuçları fiili sonuçlara daha fazla yakınlaştırmak olmalıdır.



## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME TEKNİĞİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ**

#### **4.1. İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER**

İşletmemiz bilişim sektöründe faaliyet gösteren bir bilgisayar montaj işletmesidir. Teknolojik değişim ve yeniliklerin en hızlı yaşandığı ve de hissedildiği sektör bilişim sektörüdür. Dolayısıyla bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin yaşanan hızlı değişime uyum göstermeleri gerekmektedir. Sektörde yeni teknolojilerin öncüsü ve güvenilir bir uygulayıcısı olan işletme kimliğini kazanma amacı, işletmemizin koşullara uyum gösterme iradesini en açık şekilde ortaya koymaktadır. İşletmemiz müşteriler gözündeki iyi imajına bağlı olarak edindiği bu kimlik sayesinde Türkiye bilişim sektörünün %16'lık pazar payına ulaşmıştır.

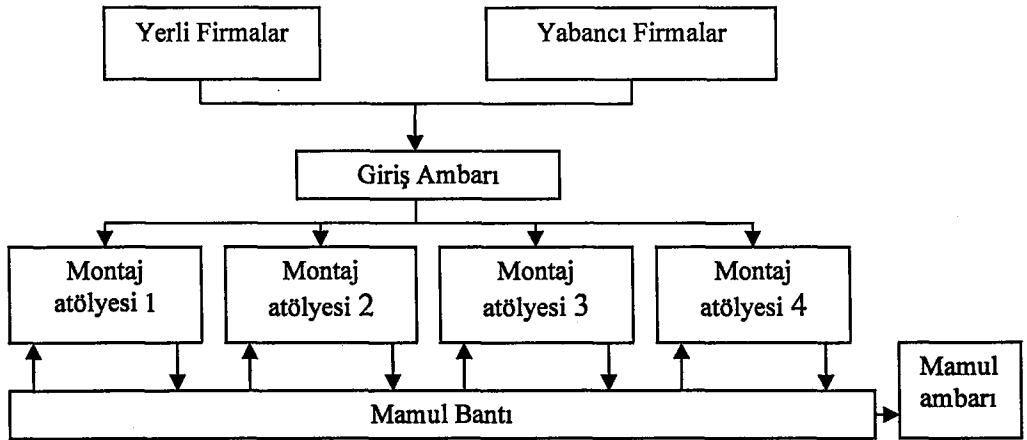
Kuruluş aşamasında 100 m<sup>2</sup>'lik bir çalışma alanında 5 personelle faaliyete başlayan işletmemiz, bu gün 1800 m<sup>2</sup>'lik bir çalışma alanında 42 personelle birlikte faaliyetini sürdürmektedir. Ölçek olarak gelişim seyri izleyen işletmemiz yönetsel açıdan da zamanın dinamizmini yakalamak adına Toplam Kalite Yönetim anlayışını benimsemiştir. ISO 9001 Kalite Sistem Belgesi bu anlayışın somut göstergesidir. Bu doğrultuda çalışanların eğitimine ve geliştirilmesine öncelik verilmektedir.

## 4.2. UYGULAMADA KULLANILAN YÖNTEM VE SINIRLILIKLAR

Uygulama verileri, işletmede FTMY sistemi kurulmamış olmasından dolayı, bütçe sorumlusu ve diğer ilgili birimlerle görüşülerek elde edilmiştir. Bu verilerin elde edilmesi esnasında mümkün olduğu kadar her bir faaliyetin yapımını üstlenen kişinin vermiş olduğu yaklaşık değerler dikkate alınmıştır. Ancak veriler elde edilirken sorulan sorulara tam yanıt alınmadığı zamanlarda Thomas Klammer ve diğerlerinin geliştirdiği örnekteki bazı varsayımlar kendi işletme yapımıza uygun gelecek şekilde değiştirilmiş ve buna göre veriler oluşturulmuştur. Örnek uygulamada gerekli veriler elde edildikten sonra excel programı kullanılmak suretiyle aşağıdaki tablolar elde edilmiştir.

## 4.3. X A.Ş.'NİN ÜRETİM SÜRECİ

X işletmesinde, teknoloji yoğun bir üretim ortamında bilgisayar üretilmektedir. Söz konusu mamulün temel bileşenleri ram, kasa, ana bellek, işlemci ve monitör olup, tümü yerli ve yabancı firmalardan satın alınmaktadır. Satın alınan bu bileşenler giriş ambarına alındıktan sonra montaj bantlarına gönderilmektedir. Şekil 4.1.'de gösterildiği gibi montaj bantlarında tamamlanan mamuller daha sonra bayilere gönderilmek üzere mamul deposuna gönderilmektedir.



Şekil 4.1 X Bilgisayar Sistemleri Tic. ve Uygulama A.Ş. Bilgisayar Üretim Süreci

#### 4.4. X A.Ş'DE FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME

İşletme satış tahminlerini değişik istatistiki ve ekonomik tekniklere dayanarak geliştirmektedir. Bu teknikler sonucunda elde edilen veriler tablo 4.1'de sunulmaktadır.

Önceki Yıl Hacmi		Satis Büyüme Oranı		Fiyat(TL)	
Ekim	15.300	Ekim	% 2		460,00
Kasım	16.065	Kasım	% 2		460,00
Aralık	16.868	Aralık	% 2		460,00
Ocak-Gelecek	24.770	Ocak	% 3		25,00
Şubat-Gelecek	25.514	Şubat	% 3		0,00
		Mart	% 3		0,00
		Nisan	% 3		0,00
		Mayıs	% 3		0,00
		Haziran	% 3		25,00
		Temmuz	% 3		0,00
		Ağustos	% 3		0,00
		Eylül	% 3		0,00
		Ekim	% 3		0,00
		Kasım	% 3		0,00
		Aralık	% 3		0,00
		Gelecek	% 3		0,00
<b>Tahsilat Durum</b>				<b>Fiyat Değişimi</b>	
Nakit Satış	0				
Cari Ay	% 60				
İzleyen Ay	% 30				
2 Ay Sonrası	% 5				
3 Ay Sonrası	% 2				
Değersiz Alacaklar	% 3				
Toplam	% 100				
Satış İskontosu	% 0				

Tablo 4.1.Satis Büyüme Oranı ve Fiyat Değişim Tablosu

Yukarıdaki veriler doğrultusunda işletmenin tahmini satış bütçesinin görünümü aşağıdaki gibidir.

	PC Satışı Mikt.	Satış Fiyatı	Topl. Satış Tutarı
Ocak	17.374	485,00	8.426.390
Şubat	17.895	485,00	8.679.075
Mart	18.432	485,00	8.939.520
Nisan	18.985	485,00	9.207.725
Mayıs	19.555	485,00	9.484.175
Haziran	20.142	510,00	10.272.420
Temmuz	20.746	510,00	10.580.460
Ağustos	21.368	510,00	10.897.680
Eylül	22.009	510,00	11.224.590
Ekim	22.669	510,00	11.561.190
Kasım	23.349	510,00	11.907.990
Aralık	24.049	510,00	12.264.990
Toplam	246.573		123.446.205

Tablo 4.2. X A.Ş Satış Bütçesi

Tablo 4.1 İşletmenin satış bedelinin %60'nı 21 gün içinde, %30'unu bir sonraki ay, %5'ini iki ay sonra ve %2'sini de 3 ay sonra tahsil ettiğini göstermektedir. Buna ilaveten işletme söz konusu satışların %3'nünde değersiz alacak olduğu varsayılmaktadır. Veriler doğrultusunda işletmenin nakit akış bütçesi tablo 4.3'deki gibidir.





## ÜRETİM BÜTÇESİ

İşletmede tek bir tip bilgisayar üretiminin gerçekleştiği varsayımına uygun olarak örnek uygulama geliştirilmiştir. Söz konusu bu bilgisayarların üretilmesi esnasında kullanılan bileşenler, bunların maliyet verileri, stoklama politikaları ve ödeme koşulları tablo 4.4'te sunulmaktadır.

		Stok Yüzdesi	Br. Maliyet (TL)	Satın Alımı İzleyen Ay	Ödeme Koşulları
Tamamlanmış Bilgisayar		%30		Cari Ay	% 50
Bilg. Parçaları					% 50
1	Hard Disk	% 20	50,00		
1	P4 2.4 İşlemci	% 20	124,00	Aralık Malzeme Maliyeti	298,00
1	Ana Kart	% 20	79,00	Önceki Aralık Satın Alım Tutarı	5.102.356
1	Kasa	% 20	20,00	Önceki Aralık Üretimi	17.020
1	DDR Ram	% 20	35,00	Önceki Aralık Satın Alım Miktarı	17.122
1	Monitör	% 20	100,00		
			408,00		

Tablo 4.4. Stok ve Üretim Bütçesine İlişkin Genel Varsayımlar

Tablo 4.4'teki veriler doğrultusunda dönem başı stok miktarı, dönem sonu stok miktarı, üretilmesi gereken bilgisayar miktarı ve bunların maliyetleri aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

AYLAR	Satış Miktarı	D.B. stok(-)	D.sonu stok(+)	Üretim Miktarı	D.sonu stok Maliyeti	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
ocak	17.374	5.212	5.369	17.530	2.190.348	408,00	7.152.240
şubat	17.895	5.369	5.530	18.056	2.256.077	408,00	7.366.848
mart	18.432	5.530	5.696	18.598	2.323.764	408,00	7.587.984
nisan	18.985	5.696	5.867	19.156	2.393.532	408,00	7.815.648
mayıs	19.555	5.867	6.043	19.731	2.465.381	408,00	8.050.248
haziran	20.142	6.043	6.224	20.323	2.539.310	408,00	8.291.784
temmuz	20.746	6.224	6.410	20.933	2.615.443	408,00	8.540.664
ağustos	21.368	6.410	6.603	21.560	2.693.902	408,00	8.796.480
eylül	22.009	6.603	6.801	22.207	2.774.686	408,00	9.060.456
ekim	22.669	6.801	7.005	22.873	2.857.918	408,00	9.332.184
kasım	23.349	7.005	7.215	23.559	2.943.598	408,00	9.612.072
aralık	24.049	7.215	7.431	24.265	3.031.906	408,00	9.900.120
Topl.Ürt.mikt.	246.573			248.791			101.506.728

Tablo 4.5. Mamul Stok ve Üretim Bütçesi (Fiziki-Parasal)



Tablo 4.4 ve 4.5'teki veriler ışığında ilk madde ve malzeme tedarik bütçesi aşağıdaki gibidir.

AYLAR	Hard Disk	P4 2.4 İşlemci	Ana kart	kasa	RAM	Monitör	Bilgisayar ürt. Mlkt.	Topl.Parça Mlkt.
ocak	17.635	17.635	17.635	17.635	17.635	17.635	17.530	105.810
şubat	18.165	18.165	18.165	18.165	18.165	18.165	18.056	108.990
mart	18.709	18.709	18.709	18.709	18.709	18.709	18.598	112.254
nisan	19.271	19.271	19.271	19.271	19.271	19.271	19.156	115.626
mayıs	19.850	19.850	19.850	19.850	19.850	19.850	19.731	119.100
haziran	20.445	20.445	20.445	20.445	20.445	20.445	20.323	122.670
temmuz	21.058	21.058	21.058	21.058	21.058	21.058	20.933	126.348
ağustos	21.689	21.689	21.689	21.689	21.689	21.689	21.560	130.134
eylül	22.341	22.341	22.341	22.341	22.341	22.341	22.207	134.046
ekim	23.010	23.010	23.010	23.010	23.010	23.010	22.873	138.060
kasım	23.700	23.700	23.700	23.700	23.700	23.700	23.559	142.200
aralık	24.411	24.411	24.411	24.411	24.411	24.411	24.265	146.466
Topl Tedarik Miktarları	250.284	250.284	250.284	250.284	250.284	250.284	248.791	1.501.704

*Tablo 4. 6. İlk Madde ve Malzeme Tedarik Bütçesi (Fiziki)*

Tablo 4.6'daki ilk madde ve malzemenin miktar bütçe rakamlarının ilgili fiyatlarla çarpılması sonucunda aşağıdaki gibi ilk madde ve malzemenin gerek dönem başı-dönem sonu gerekse de kullanılan bileşenlerin maliyetleri aylık olarak ayrıntılı olarak görülmektedir.

AYLAR	Hard Disk	P4 2.4 İşlemci	Ana Kart	Diş Aksam	DDR Ram	Monitör	Materyal Satın Alımları	D.B İlık Md. ve Miz Stoku	D.S.İlık Md. Ve Miz Stoku	Kullanılan İlık Madde Ve Miz.
Ocak	881.750	2.186.740	1.393.165	352.700	617.225	1.763.500	7.195.080	1.430.448	1.473.370	7.152.158
Şubat	908.250	2.252.460	1.435.035	363.300	635.775	1.816.500	7.411.320	1.473.370	1.517.597	7.367.093
Mart	935.450	2.319.916	1.478.011	374.180	654.815	1.870.900	7.633.272	1.517.597	1.563.130	7.587.739
Nisan	963.550	2.389.604	1.522.409	385.420	674.485	1.927.100	7.862.568	1.563.130	1.610.050	7.815.648
Mayıs	992.500	2.461.400	1.568.150	397.000	694.750	1.985.000	8.098.800	1.610.050	1.658.357	8.050.493
Haziran	1.022.250	2.535.180	1.615.155	408.900	715.575	2.044.500	8.341.560	1.658.357	1.708.133	8.291.784
Temmuz	1.052.900	2.611.192	1.663.582	421.160	737.030	2.105.800	8.591.664	1.708.133	1.759.296	8.540.501
Ağustos	1.084.450	2.689.436	1.713.431	433.780	759.115	2.168.900	8.849.112	1.759.296	1.812.091	8.796.317
Eylül	1.117.050	2.770.284	1.764.939	446.820	781.935	2.234.100	9.115.128	1.812.091	1.866.437	9.060.782
Ekim	1.150.500	2.853.240	1.817.790	460.200	805.350	2.301.000	9.388.080	1.866.437	1.922.414	9.332.102
Kasım	1.185.000	2.938.800	1.872.300	474.000	829.500	2.370.000	9.669.600	1.922.414	1.980.024	9.611.990
Aralık	1.220.550	3.026.964	1.928.469	488.220	854.385	2.441.100	9.959.688	1.980.024	2.039.592	9.900.120
<b>Toplam</b>										
Parça Satın Alımı	12.514.200	31.035.216	19.772.436	5.005.680	8.759.940	25.028.400	102.115.872			

Tablo 4.7.İlık Madde ve Malzeme Tedarik Bütçesi(Parasal)

## DİREKT İŞÇİLİK BÜTÇESİ

Direkt işçilik bütçesi yada montaj bütçesi birkaç tahmin gerektirmektedir. Bunlar;

- Aylık işçi çalışma saati 160 saattir
- Her bir bilgisayar bileşenlerinin montaj süresi toplamı 12 dakika(0.2 saat)dir.
- Montaj sürecinde beklenen verimliliğin verimsizlik oranı % 30'dur.
- Birim başına toplam 15.6 dakikaya (0.2sa+0.06 sa.=0.26 saat) gereksinim duyulmaktadır.
- İşçinin saat ücreti 7.20 TL'dir. bu verilere göre işletmenin direkt işçilik bütçesinin görünümü aşağıdaki gibidir.

AYLAR	Verimli Saatler	Verimsiz Saatler	Topl.Saat	İht. Duy. İşçi sayısı	Mevcut İşçi sayısı	Aylık İşçi ödemesi	Topl.Direkt İşçilik Maliyeti	Birim İşçilik Maliyeti	Direkt İşçilik Nakit Çıkışı
Ocak	3.506	1.052	4.558	28,49	30	1.152	34.560	1,97	34.560
Şubat	3.611	1.083	4.695	29,34	30	1.152	34.560	1,91	34.560
Mart	3.720	1.116	4.835	30,22	31	1.152	35.712	1,92	35.712
Nisan	3.831	1.149	4.981	31,13	31	1.152	35.712	1,86	35.712
Mayıs	3.946	1.184	5.130	32,06	32	1.152	36.864	1,87	36.864
Haziran	4.065	1.219	5.284	33,02	34	1.152	39.168	1,93	39.168
Temmuz	4.187	1.256	5.443	34,02	34	1.152	39.168	1,87	39.168
Ağustos	4.312	1.294	5.606	35,04	36	1.152	41.472	1,92	41.472
Eylül	4.441	1.332	5.774	36,09	36	1.152	41.472	1,87	41.472
Ekim	4.575	1.372	5.947	37,17	38	1.152	43.776	1,91	43.776
Kasım	4.712	1.414	6.125	38,28	38	1.152	43.776	1,86	43.776
Aralık	4.853	1.456	6.309	39,43	40	1.152	46.080	1,90	46.080
							472.320		

Tablo 4.8. Direkt İşçilik Bütçesi

## GENEL ÜRETİM GİDERİ BÜTÇESİ

Genel üretim gideri destek bütçesini hazırlamak için x işletmesinde aşağıda sıralanan yedi görev tanımlanmıştır. Bunlar;

- Bütün önemli faaliyetleri tanımlama
- Faaliyet kullanım oranlarını tespit etme,
- Toplam faaliyet miktarını tahmin etme,
- Her bir faaliyete ilişkin kaynak kullanım oranı tespit etme,
- Toplam gereksinim duyulan kaynak miktarını hesaplama,
- Gereksinim duyulan kaynak miktarıyla mevcut kaynak miktarını karşılaştırma,
- Bir harcama talebi geliştirme,
- Faaliyetleri tek bir genel üretim gideri bütçesiyle birleştirmedir.

Yukarıda sıralanan bu aşamalar genel üretim ve diğer destek faaliyetleri için tek tek ele alınmaktadır. Genel üretim departmanında yapılan ilk ve en önemli faaliyet kalite denetleme faaliyetidir. Tablodan da görüleceği üzere her bir mamulü denetleme faaliyeti, bu faaliyetin miktarı, kaynak gereksinimleri ve bu kaynak gereksinimlerinin mevcut kaynaklarla kıyaslanması sunulmaktadır. Buna ilaveten tablo 4.10'un sağ tarafında kaynak yetersizliği olması durumunda bunun ne zaman giderilmesi gerektiği hususunda bilgi yer almaktadır.

Faaliyet ve Kaynak Gereksinimleri	Verimli Kapasite	Verimsiz Kapasite	Toplam Kapasite	Mevcut	Kapasite Eksiği
Çalışma Saati	14.0				
Dakika/Birim	%10				
Deneitlenen Kalemler Yüzdesi	%30				
Verimsizliğin Verimliliğe Oranı	1.753				
Ocak Açı Denetim Sayısı	409	123	532		
Denetim Saati	2,56	0,77	3,32		
Denetçi Sayısı	%0		1,26		
Satışlar Esas Alınmadığında Gelecekteki Büyüme			5	4	1
Gereksinim Duyulan & Mevcut Denetçi	%10	0	%10	%10	0
Yöneticinin Denetim Süresi Tahmini Yüzde Oranı	100				
Alan	400				
Yüzölçümü /Denetçi	%10		40		
Başlangıç Gereksinimleri					
Koridor, Hol Vb.	%100		440		
Satış Esas Alınmadığında Gelecekteki Büyüme			880	920	-40
Gereksinim					
Duyulan&Mevcut Alan	%19	%4	%23	%77	
Tecihizat	180.000				
Temizleyici	%1,67				
Vida, Tel Vb.					
Kullanılan Ekipman					
Maliyet					
Aylık Amortisman Oranı					

Çalışan İlavesi	Ocak	Şub.	Mart	Nisan	Mayıs	haz.
Ocak						
Tem.	0	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	aralık
	0	0	0	0	0	0
Ekipman İlaveleri						
			Kullanım Süresi(Yılı)	5		
Ocak	Şub.	Mart	Nisan	Mayıs	haziran	
45.000	0	0	45.000	0	0	
Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	aralık	
45.000	0	0	45.000	0	0	
Alan Eklemeleri						
Ocak	Şub	Mart	Nisan	May	haz.	
0	0	0	0	0	0	
Tem.	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	aralık	
0	0	0	0	0	0	

Tablo 4.9. Kalite Denetleme Faaliyeti Kaynak Gereksinimi

İşleme yukarıda görüldüğü gibi operasyonel dengeyi sağladıktan sonra söz konusu bu faaliyetin yapılması için gereksinim duyulan kaynak maliyetlerini aşağıdaki gibi hesaplamaktadır.

	Tutar	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	May	Haz.	Tem.	Ağus.	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
Kaynak Maliyetleri	1.750	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	84.000
Mevcut Denetçi Ücretleri	1.330	0	0	0	0	1.330	1.330	1.330	1.330	1.330	1.330	1.330	1.330	10.640
Yeni Denetçi Ücretleri	3.500	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	4.200
Yönetici Ücreti	1.00	920	920	920	920	920	920	920	920	920	920	920	920	11.040
Fabrika Kira Gideri	%10	700	700	700	700	833	833	833	833	833	833	833	833	9.464
Teçhizat (Ücretin % si)	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	36.000
Mevcut Ekipman Amortismanı		750	750	750	1.500	1.500	2.250	2.250	2.250	2.250	3.000	3.000	3.000	22.500
Yeni Ekipman Amortismanı														
Toplam Kalite Denetim Faal. Maliyeti		12.720	12.720	12.720	13.470	14.933	15.683	15.683	15.683	15.683	16.433	16.433	16.433	177.844

Tahmini Aralık Ayı Gideri 22.944  
Cari Önceki Ay 22.944

Nakit Çıkışı - Giderler 19.944 8.970 8.970 8.970 8.970 8.970 10.433 10.433 10.433 10.433 10.433 10.433 10.433 10.433 128.855  
Fon İlavesi 45.000 0 0 45.000 0 0 45.000 0 0 45.000 0 45.000 0 0 180.000

Tablo 4.10. Kalite Denetim Faaliyeti Kaynak Maliyeti

Genel üretim departmanında yapılan bir diğer faaliyet teslim alma ve depolamadır. Bu faaliyete yönelik faaliyet ve kaynak gereksinimleri aşağıdaki gibidir.

Faaliyet ve Kaynak Gereksinimleri	Verimli Kapasite		Verimsiz Kapasite		Toplam Kapasite		Mevcut Kapasite		Kapasite Eksiği	
	İşçilerin Çalışma Saatleri	10	5	0,03	20	0,12	0	0	0	0
Haftalık Teslim Alma Makbuzu Adedi	90									
Dakikalık İşlem Zamanı	%33									
Verimsizliğin Verimliliğe Oranı	15	0,09								
Teslim Alma Makbuz Kesme Süresi	0,03									
Çalışan Sayısı	%90									
Satışlar Esas Alınmadığında Gelecekteki Büyüme	0,11									
Toplam Çalışan	0,24									
Yönetici Teslim Alma Süresi	%3									
Tahmini Yüzde Alan	70									
İlk Gereksinimler	70									
Koridor, Yemekhane vb Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme	%10									
Gereksinim Duyulan ve Mevcut Alan	%1									
Teçhizat Muhtelif Ekipman	78									
	%19									
	%4									
	%23									
	%77									
	%-55									

Tablo 4.11. Teslim Alma/Depolama Faaliyeti Kaynak Gereksinimi

Kaynak Maliyetleri	Tutar	Aylık Maliyetler												Yıllık		
		Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık			
Taşıyıcı Ücretleri	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	8.400
Yönetici Ücretleri	3.500	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105	1.260
Fabrika Kira Gideri	1,00	85	85	85	85	85	85	85	85	85	85	85	85	85	85	1.020
Teçhizat (Ücretin % si)	%10	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	840
Mevcut Ekipman Amortismanı	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	54.000
Yeni Ekipman Amortismanı	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Toplam Maliyet</b>	<b>5.460</b>	<b>5.460</b>	<b>5.460</b>	<b>5.460</b>	<b>5.460</b>	<b>5.460</b>	<b>5.460</b>	<b>5.460</b>	<b>5.460</b>	<b>5.460</b>	<b>5.460</b>	<b>5.460</b>	<b>5.460</b>	<b>5.460</b>	<b>5.460</b>	<b>65.520</b>

Tahmini Aralık Ayı Gideri

5.256

Cari Geçen Ay

756 %100

0 %100

Nakit Çıkışı - Giderler

Fon İlavesi

960 960 960 960 960 960 960 960 960 960 960 960 960 960 960 960 11.316

Tablo 4.12. Teslim Alma/Depolama Faaliyeti Kaynak Maliyeti



**Faaliyet ve Kaynak Gereksinimleri**  
**İşçi Çalışma Saatleri**

	Verimli Kapasite	Verimsiz Kapasite	Toplam Kapasite	Mevcut Kapasite	Kapasite Eksiği	Çalışan İlavesi
Aylık Teslim Alım	10					Ocak
Makbuz Sayısı	35					0
Dakika/İşlem	%30					
Süresi						
Verimsizliğin Verimliliğe Oranı						Temmuz
Teslim Alma	6	2	8			0
Makbuz Kesme	0,04	0,01	0,05			0
Saatli						0
Çalışan Sayısı						
Satışlar Esas Alınmazsa						
Gelecekteki Büyüme	%0		0,02			Kullanım Ömrü : 0
Toplam Çalışan			0,07	1	-0,93	0
Yönetici Stok Bakım						Ocak
Süresi	%5		%5			0
Tahmini Yüzde						0
Alan						0
m <sup>2</sup> /Depolama	500		500			0
m <sup>2</sup> /Kişi	0					0
Koridor, Yemekhane Vb.						0
Satışlar Esas Alınmazsa						0
Gelecekteki Büyüme	%0		%5			0
Toplam Gereksinim Duyulan Alan ve Mevcut Alan			759	1.000	-241	0
Elde Tutma Maliyeti (Faiz, Vergi, Sigorta, Bozulma Vb.)						0
Madde Ve Miz. Stok	% 20					0
Tamamlanmış Mamul						0
Stoku	% 30					0
Ekipman						0

**Tablo 4.13. Stok Bakım Faaliyet Kaynak Gereksinimi**

	Tutar	Ocak	şubat	mart	nisan	mayıs	haziran	temmuz	ağustos	eyül	ekim	kasım	aralık	yıllık
Sekreter Ücreti	1.050 TL/Aylık	1.050	1.050	1.050	1.050	1.050	1.050	1.050	1.050	1.050	1.050	1.050	1.050	12.600
Yönetici Ücreti	3.500 TL/Aylık	175	175	175	175	175	175	175	175	175	175	175	175	2.100
Fabrika Kira Giderleri	1 TL/m <sup>2</sup>	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	12.000
	Stoğa Dayalı													
Elde Tutma Maliyetleri	%10	367.261	378.273	389.628	401.329	413.369	425.764	438.527	451.693	465.230	479.184	493.554	439.412	5.143.224
Mevcut Ekipman Amortismanı	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	18.000
Yeni Ekipman Amortismanı		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Toplam Stok Bakım Faal. Maliyeti</b>		<b>370.986</b>	<b>381.998</b>	<b>393.353</b>	<b>405.054</b>	<b>417.094</b>	<b>429.489</b>	<b>442.252</b>	<b>455.418</b>	<b>468.955</b>	<b>482.909</b>	<b>497.279</b>	<b>443.137</b>	<b>5.187.924</b>

Tahmini Aralık Ayı Gideri

99.722  
Cari Geçen Ay

Nakit Çıkış--  
Giderler  
Fon İliyesi

98.222  
0  
0  
0  
0  
0  
0  
0  
0  
0  
0  
0  
0  
0  
0

Tablo 4.14. Stok Bakım Faaliyeti Kaynak Maliyeti



Kaynak Maliyetleri	Tutar	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
Taşıyıcı Ücreti	1.050	1.050	1.050	1.050	1.050	1.050	1.050	1.050	1.050	1.050	1.050	1.050	1.050	12.600
Yönetici Ücreti	3.500	140	140	140	140	140	140	140	140	140	140	140	140	1.680
Fabrika Kira Gideri	1,00	120	120	120	120	120	120	120	120	120	120	120	120	1.440
Teçhizat (Ücretin Yüzdesi)	%10	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105	1.260
Mevcut Ekipman Amortismanı	2.250	2.250	2.250	2.250	2.250	2.250	2.250	2.250	2.250	2.250	2.250	2.250	2.250	27.000
Yeni Ekipman Amortismanı	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Toplam Nakletme Faal. Maliyeti</b>	<b>3.665</b>	<b>3.665</b>	<b>3.665</b>	<b>3.665</b>	<b>3.665</b>	<b>3.665</b>	<b>3.665</b>	<b>3.665</b>	<b>3.665</b>	<b>3.665</b>	<b>3.665</b>	<b>3.665</b>	<b>3.665</b>	<b>43.980</b>

Tahmini Aralık Ayı Gideri

5.316

Cari Geçen Ay

%0 %100

%100 %0

Nakit Çıkış - Giderler

Fon İlavesi

3.066	1.415	1.415	1.415	1.415	1.415	1.415	1.415	1.415	1.415	1.415	1.415	1.415	1.415	18.631
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Tablo 4.16.PC Parçaları Nakletme Faaliyeti Kaynak Maliyeti

Faaliyet ve Kaynak Gereksinimleri	Verimli Kapasite	Verimsiz Kapasite	Toplam Kapasite	Mevcut Kapasite	Kapasite Eksiği
<b>İşçi Çalışma Saatleri</b>					
Programlanmış Bakım Saati	50				
Verimsizliğin Verimliliğe Oranı	%30				
Bakım Saati	50	15	65		
Çalışan Sayısı	0,31	0,09	0,41		
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme	%90		0,15		
<b>Toplam Çalışan Yönetici Bakım Denetim Süresi Tahmini Yüzde Alan</b>					
Yüzölçümü/Bakım Personeli	100				
Başlangıç Gereksinimi	100				
Koridor, Yemekhane vb. Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme	%0		10		
<b>Toplam Gereksinim Duyulan Alan ve Mevcut Alan</b>					
Teçhizat			42		
Muhtelif			152		
Ekipman	%19	%4	%23	%77	%-55

Tablo 4.17.Ekipman Bakım Faaliyeti Kaynak Gereksinimi

İşçi İlaveleri	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
Ocak	0	0	0	0	0	0
Temmuz				Ekim	Kasım	Aralık
			1	0	0	0
<b>Kullanım Ömrü</b>						
Ekipman İlaveleri						
Ocak	0	0	0	Nisan	Mayıs	Haziran
Temmuz				Ekim	Kasım	Aralık
	0	0	0	0	0	0
<b>Yer İlaveleri</b>						
Ocak	0	0	0	Nisan	Mayıs	Haziran
Temmuz				Ekim	Kasım	Aralık
	0	0	0	0	0	0

Kaynak Maliyetleri	Tutar	Geçen Ay												Yıllık		
		Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık			
Mühendis Ücreti	1.400 TL/aylık	1.400	1.400	1.400	1.400	1.400	1.400	1.400	1.400	1.400	1.400	1.400	1.400	2.800	2.800	22.400
Yönetici Ücreti	2.000 TL/aylık	80	80	80	80	80	80	80	80	80	80	80	80	80	80	960
Fabrika Kira Gideri	1 TL/ m <sup>2</sup>	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	1.920
Teçhizat (Ücretin Yüzdesi)	%10	148	148	148	148	148	148	148	148	148	148	148	148	288	288	2.336
Mevcut Ekipman Amortismanı	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	36.000
Yeni Ekipman Amortismanı		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Toplam Bakım Faal. Maliyeti</b>		<b>4.788</b>	<b>4.788</b>	<b>4.788</b>	<b>4.788</b>	<b>4.788</b>	<b>4.788</b>	<b>4.788</b>	<b>4.788</b>	<b>4.788</b>	<b>4.788</b>	<b>4.788</b>	<b>4.788</b>	<b>6.328</b>	<b>6.328</b>	<b>63.616</b>

Tahmini Aralık Ayı Gideri

6.399 Geçen Ay

Cari

%0	%100
%100	%0

Nakit Çıkış - Giderler  
Fon İlavesi

3.399	1.788	1.788	1.788	1.788	1.788	1.788	1.788	1.788	1.788	1.788	1.788	1.788	1.788	3.328	3.328	27.687
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Tablo 4.18. Ekipman Bakım Faaliyeti Kaynak Maliyeti

Faaliyet ve Kaynak Gereksinimleri	Verimli Kapasite	Verimsiz Kapasite	Toplam Kapasite	Mevcut Kapasite	Kapasite Eksiği
İşçi Çalışma Saati	% 80	0	% 80	% 74	% 6
Direkt İşçiliği Kapsayan Yönetici Montaj Faal. Denetim Süresi	1.500				
Tahmini Yüzde Alan	% 10		150		
Yüzölçümü/Depolama Alan	% 40		660		
Koridor, Yemekhane Vb. Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme			2.310	2.500	-190
Toplam Gereksinim Duyulan ve Mevcut Alan	% 19	% 4	% 23	% 77	% -55
Teçhizat Muhtelif Ekipman					
Kullanılan Ekipman Amortisman Oranı	900.000 TL	% 1.67	Aylık		

Yönetici İlavesi	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
Ocak	0	0	0	0	0	0
Temmuz	0	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
	0	0	0	0	0	0

Ekipman İlaveleri	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
	0	0	0	0	0	0
900.000	0	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
	0	0	0	0	0	0

Yer İlaveleri	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
Ocak	0	0	0	0	0	0
Temmuz	0	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
	0	0	0	0	0	0

Tablo 4.19. Bilgisayar Parçaları Montaj Destek Faaliyeti Kaynak Gereksinimi



Kaynak Maliyetleri	Tutar	Yıl													
		Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık	
Yönetici Ücreti	3.500	2.800	2.800	2.800	2.800	2.800	2.800	2.800	2.800	2.800	2.800	2.800	2.800	2.800	33.600
Fabrika Kira Giderleri	1,00	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	30.000
Erzaklar (Üretilen Birim)	0,45	7.889	8.125	8.369	8.620	8.879	9.145	9.420	9.702	9.993	10.293	10.602	10.919	111.956	
Ocak-Haziran Ayı Amortisman Gideri	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	180.000	
Haz.-Aralık Ayı İlave Amortisman Gideri	0	0	0	0	0	0	0	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	90.000	
<b>Toplam Montajlama Faal. Destek Maliyeti</b>	<b>28.189</b>	<b>28.425</b>	<b>28.669</b>	<b>28.920</b>	<b>29.179</b>	<b>29.445</b>	<b>29.445</b>	<b>44.720</b>	<b>45.002</b>	<b>45.293</b>	<b>45.593</b>	<b>45.902</b>	<b>46.219</b>	<b>445.556</b>	

43.115

Cari Ay Geçen Ay

%0 %100

%100 %0

Nakit Çıkış - Giderler  
Fon İlavesi

Tablo 4.20. Bilgisayar Parçalarının Montajı Destek Faaliyeti: Kaynak Maliyeti

Kaynak Maliyetleri	Tutar	Yıl												
		Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
Kalite Denetim	12.720	12.720	12.720	12.720	13.470	14.933	14.933	15.683	15.683	15.683	16.433	16.433	16.433	177.844
Materyal Teslim	5.460	5.460	5.460	5.460	5.460	5.460	5.460	5.460	5.460	5.460	5.460	5.460	5.460	65.520
Alma Ve Depolama	370.986	393.353	405.054	417.094	429.489	442.252	455.418	468.955	482.909	497.279	511.630	525.981	540.332	5.187.924
Stok Bakım	3.665	3.665	3.665	3.665	3.665	3.665	3.665	3.665	3.665	3.665	3.665	3.665	3.665	43.980
Parçaları Taşıma	4.788	4.788	4.788	4.788	4.788	4.788	4.788	4.788	4.788	4.788	4.788	4.788	4.788	63.616
Ekipman Bakımı	28.189	28.669	29.179	29.445	29.445	29.445	44.720	45.002	45.293	45.593	45.902	46.219	46.536	445.556
<b>Montaj Destekleme</b>	<b>425.808</b>	<b>437.056</b>	<b>448.655</b>	<b>461.357</b>	<b>475.119</b>	<b>487.781</b>	<b>516.567</b>	<b>530.016</b>	<b>545.384</b>	<b>560.388</b>	<b>575.066</b>	<b>590.242</b>	<b>605.442</b>	<b>5.984.440</b>

Tablo 4.21. Genel Üretim Gideri Faaliyet Bütçesi

Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
11.200	11.200	11.200	11.200	12.530	12.530	12.530	12.530	13.930	13.930	13.930	13.930	150.640
3.650	3.650	3.650	3.650	3.650	3.650	3.650	3.650	3.650	3.650	3.650	3.650	43.800
367.261	378.273	389.628	401.329	413.369	425.764	438.527	451.693	465.230	479.184	493.554	439.412	5.143.224
4.785	4.785	4.785	4.785	4.785	4.785	4.785	4.785	4.785	4.785	4.785	4.785	57.420
8.912	9.148	9.392	9.643	10.035	10.301	10.576	10.858	11.289	11.589	11.898	12.215	125.856
30.000	30.000	30.000	30.750	30.750	30.750	46.500	46.500	46.500	47.250	47.250	47.250	463.500
<b>425.808</b>	<b>437.056</b>	<b>448.655</b>	<b>461.357</b>	<b>475.119</b>	<b>487.781</b>	<b>516.567</b>	<b>530.016</b>	<b>545.384</b>	<b>560.388</b>	<b>575.066</b>	<b>521.242</b>	<b>5.984.440</b>

Tablo 4.22. Geleneksel Muhasebe GÜĞ Bütçesi

Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
19.944	8.970	8.970	8.970	8.970	10.433	10.433	10.433	10.433	10.433	10.433	10.433	128.855
45.000	0	0	45.000	0	0	45.000	0	0	45.000	0	0	180.000
756	960	960	960	960	960	960	960	960	960	960	960	11.316
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
98.222	369.486	380.498	391.853	403.554	415.594	427.989	440.752	453.918	467.455	481.409	495.779	4.826.509
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3.066	1.415	1.415	1.415	1.415	1.415	1.415	1.415	1.415	1.415	1.415	1.415	18.631
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3.399	1.788	1.788	1.788	1.788	1.788	1.788	1.788	1.788	3.328	3.328	3.328	27.687
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
28.115	13.189	13.425	13.669	13.920	14.179	14.445	14.720	15.002	15.293	15.593	15.902	187.452
0	0	0	0	0	0	900.000	0	0	0	0	0	900.000
<b>198.502</b>	<b>395.808</b>	<b>407.056</b>	<b>463.655</b>	<b>430.607</b>	<b>444.369</b>	<b>1.402.031</b>	<b>470.067</b>	<b>483.516</b>	<b>543.894</b>	<b>513.138</b>	<b>527.816</b>	<b>6.280.449</b>
153.502	395.808	407.056	418.655	430.607	444.369	457.031	470.067	483.516	498.884	513.138	527.816	5.200.449
45.000	0	0	45.000	0	0	945.000	0	0	45.000	0	0	1.080.000
45.000	0	0	45.000	0	0	945.000	0	0	45.000	0	0	1.080.000

Tablo 4.23. Genel Üretim Gideri Nakit Çıkışı

153.502

## PAZARLAMA VE DAĞITIM GİDERİ BÜTÇESİ

Aşağıda pazarlama ve dağıtım departmanında yapılan faaliyetler ve bu faaliyetlerin kaynak gereksinimleriyle kaynak maliyetleri tek tek sunulmaktadır.

Faaliyet ve Kaynak Gereksinimleri	Verimsiz Toplam Kapasite		Çalışan İlaveleri											
	Verimsiz kapasite	Mevcut kapasite	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
Çalışan Saati	185		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Destek Fonksiyon Sayısı	5		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Saat/Destek Faaliyeti(Katılımcı)	% 28		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Verimsizliğin Verimliliğe Oranı	925	259	2	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Başlangıç Destek Saat Gereksinimi	5,78	1,62												
Çalışan Sayısı	5,55	13												
Satış Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme	%75													
Toplam Çalışan Sayısı	10	3												
Yönetici Satış Destek Faal. Denetim Süresi	% 20	0												
Tahmini Yüzde	% 20	% 20												
Alan m <sup>2</sup> /Kişi	100													
Başlangıç Gereksinimi Yemekhane, Koridor, Vb.	1000	%10												
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme	396	%36												
Toplam Gereksinim Duyulan&Mevcut Alan	1.496	1.500												
Techizat Muhtelif Ekipman	%4	%24												
	%20	%76												
		% -52												

Tablo 4.24. Satış Destek Faaliyeti Kaynak Gereksinimi

Kaynaklar	Gider	Ocak	Şub.	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
Ortalama Memur Ücreti	600	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	7.200	7.200	7.200	7.800	7.800	7.800	81.000
Satış Komisyon Ücreti	%1	84.264	86.791	89.395	92.077	94.842	102.724	105.805	108.977	112.246	115.612	119.080	122.650	1.234.462
Eğlence	50	500	500	500	500	500	500	600	600	600	650	650	650	6.750
Yöneftci Ücreti	3.000	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	7.200
Kira Gideri	1,00	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	18.000
Teçhizat&Benzin Ödeneği	%20	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.440	1.440	1.440	1.560	1.560	1.560	16.200
Mevcut Ekipman Amortismanı	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	9.000
Yeni Ekipman Amortismanı	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Toplam Satış Destek Faal. Kaynak Maliyeti</b>		<b>94.814</b>	<b>97.341</b>	<b>99.945</b>	<b>102.627</b>	<b>105.392</b>	<b>113.274</b>	<b>117.895</b>	<b>121.067</b>	<b>124.336</b>	<b>128.472</b>	<b>131.940</b>	<b>135.510</b>	<b>1.372.612</b>

%95 90.073

Cari Geçen Ay Ay

%0 %100

%100 %0

Nakit Çıkışı- Operasyonlar

Fon İlavesi

Tablo 4.25 Satış Destek Faaliyeti Kaynak Maliyeti

Harcama Limiti	Satış Gelirinin %2												
	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
	168.528	173.582	178.790	184.155	189.684	205.448	211.609	217.954	224.492	231.224	238.160	245.300	2.468.924
<b>Toplam Reklam Maliyeti</b>	<b>168.528</b>	<b>173.582</b>	<b>178.790</b>	<b>184.155</b>	<b>189.684</b>	<b>205.448</b>	<b>211.609</b>	<b>217.954</b>	<b>224.492</b>	<b>231.224</b>	<b>238.160</b>	<b>245.300</b>	<b>2.468.924</b>

Aralık Ayı Gideri Ocak Ayının %90  
Carl Geçen Ay 155.186

Nakit Çıkışı Fon İlavesi %0 %100  
155.186 168.528 173.582 178.790 184.155 189.684 205.448 211.609 217.954 224.492 231.224 238.160 2.378.810

Tablo 4.26. Reklam Faaliyeti

**Faaliyet ve Kaynak Gereksinimleri**

	Verimsiz Kapasite	Toplam kapasite	Mevcut Kapasite	Kapasite Eksiği
Memur Çalışma Saati	5			
Sipariş Verilen Reklam Sayısı	45			
İşlem Süresi/Reklam	%33			
Verimsizliğin Verimliliğe Oranı	225	299		
Toplam Saat	1,41	1,87		
Çalışan Sayısı	%20	0,37		
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme		3	3	0
Toplam Gereksinim Duyulan ve Mevcut Çalışan Sayısı				
Yönetici Reklam Alım-İzleme Faaliyeti Denetim Süresi	%20	0	%20	0
Tahmini Yüzde				
Alan				
M <sup>2</sup> /Kişi	100			
Başlangıç Gereksinimleri				
Yemekhane, Koridor, Vb.	%10	30	%20	0
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme				
Toplam Gereksinim	%30	99		
Duyulan&Mevcut Alan		429	500	-71
Teçhizat				
Muhtelif	%4	%24	%76	%-52
Ekipman	%20			

**Tablo 4.27. Reklam Satın Alım-İzleme Faaliyeti Kaynak Gereksinimi**

Çalışan İlaveleri

Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
0	0	0	0	0	0
Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
0	0	0	0	0	0

Ekipman İlaveleri

Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
0	0	0	0	0	0
Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
0	0	0	0	0	0

Alan İlaveleri

Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
0	0	0	0	0	0
Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
0	0	0	0	0	0

	Tutar	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
<b>Kaynaklar</b>		4.800	4.800	4.800	4.800	4.800	4.800	4.800	4.800	4.800	4.800	4.800	4.800	57.600
Ortalama Memur Ücreti	1.500 TL/Aylık	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	7.200
Yönetici Ücreti	3.000 TL/Aylık	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	18.000
Kira Gideri	3,00 TL/ m <sup>2</sup>	480	480	480	480	480	480	480	480	480	480	480	480	5.760
Teçhizat (Ücretin %'si)	%10	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	6.000
Mevcut Ekipman	500	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Amortismanı		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Yeni Ekipman		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Amortismanı		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Toplam Reklam Satın Alım-İzleme Faaliyeti Kaynak Maliyeti</b>		<b>7.880</b>	<b>7.880</b>	<b>7.880</b>	<b>7.880</b>	<b>7.880</b>	<b>7.880</b>	<b>7.880</b>	<b>7.880</b>	<b>7.880</b>	<b>7.880</b>	<b>7.880</b>	<b>7.880</b>	<b>94.560</b>

Aralık Ayı Gideri Ocak Ayının

%90  
7.092 Geçen

Nakit Çıkışı—  
Operasyonlar  
Fon İlavesi

Cari Ay Ay  
%0 %100  
%100 %0

Tablo 4.28. Reklam Satın Alım-İzleme Faaliyeti Kaynak Maliyeti



**Faaliyet ve Kaynak Gereksinimleri**

Verimsiz Kapasite  
Toplam Kapasite  
Mevcut Kapasite  
Kapasite Eksiği

Eğitimci Çalışma Saati  
Eğitim Toplantıları  
Yapma

Saat/Toplantı

Verimsizliğin Verimliliğe

Oranı

Eğitim/ Destek Saati

Eğitimci Sayısı

Satışlar Esas Alınmazsa

Gelecekteki Büyüme

Toplam Eğitimci Sayısı

Yönetici Satış Personeli Eğitim

Faal. Denetim Süresi

Tahmini Yüzde

Alan

Sınıf Yüzölçümü

Yemekhane, Koridor, Vs.

Satışlar Esas Alınmazsa

Gelecekteki Büyüme

Toplam Gereksinim

Duyulan ve Mevcut Alan

Teçhizat

Kitaplar Ve Materyaller

Ekipman

12  
4  
% 28

48  
0,30

13  
0,08

61  
0,38

0,19  
1,00

0  
% 25

0  
% 25

0  
% 20

0  
% 5

0  
% 5

500  
m<sup>2</sup>

50  
% 10

110  
% 20

660  
2.000

-1.340

% 20

% 4

% 24

% 76

% -52

**Çalışan İlaveleri**

Ocak Şubat Mart Nisan Mayıs Haziran  
0 0 0 0 0 0

Temmuz Ağustos Eylül Ekim Kasım Aralık  
0 0 0 0 0 0

**Ekipman İlaveleri**

Ocak Şubat Mart Nisan Mayıs Haziran  
12.000 0 0 0 0 0

Temmuz Ağustos Eylül Ekim Kasım Aralık  
0 0 0 0 0 0

**Alan İlaveleri**

Ocak Şubat Mart Nisan Mayıs Haziran  
0 0 0 0 0 0

Temmuz Ağustos Eylül Ekim Kasım Aralık  
0 0 0 0 0 0

**Tablo 4.29. Satış Personeli Eğitim Faaliyeti Kaynak Gereksinimi**

Kaynaklar	Tutar	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
Eğitmen Eğitimi	2.150	2.150	2.150	2.150	2.150	2.150	2.150	2.150	2.150	2.150	2.150	2.150	2.150	25.800
Yönelim Ücreti	3.000	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	9.000
Kira Gideri	1.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	24.000
Kitaplar/Materyaller	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	30.000
Mevcut Ekipman	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	24.000
Amortismanı														
Yeni Ekipman														
Amortismanı		500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	6.000
<b>Toplam Satış</b>		<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>118.800</b>
<b>Pers.Eğitimi Faal.</b>														
<b>Kaynak Maliyeti</b>		<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>9.900</b>	<b>118.800</b>

Aralık Ayı Gideri	9.405
Ocak Ayının	
% 95	
Cari Geçen	
Ay Ay	
% 0	
% 100	
% 100	
% 0	

Nakit Çıkış -	6.905	7.400	7.400	7.400	7.400	7.400	7.400	7.400	7.400	7.400	7.400	7.400	7.400	88.305
Operasyonlar	12.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12.000
Fon İlavesi														

Tablo 4.30. Satış Personeli Eğitim Faaliyeti Kaynak Maliyeti

### Faaliyet Ve Kaynak Gereksinimleri

	Verimsiz Kapasite	Toplam Kapasite	Mevcut Kapasite	Kapasite Eksiği
Personel Çalışma Saati	40			
Yapılan Tif. Araması	50			
İşlem Süresi	%28			
Verimsizliğin Verimliliğe Oranı	33	9	43	
Hizmet Saati	0,21	0,06	0,27	
Çalışan Saati				
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme		% 0	0,10	0
Toplam Çalışan Sayısı			1,00	1
Yönetici Müşteri Destek Faal. Denetim Süresi	%25		% 25	% 20
Tahmini Yüzde Alan				0
Depolama Alanı	100	m <sup>2</sup>		
Yemekhane, Koridor, Vs.			10	
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme		% 10	42	
Toplam Gereksinim			152	170
Duyulan&Mevcut Alan				-18
Teçhizat				
Muhtelif	% 20		% 4	% 24
Ekipman				% 76
				% -52

Tablo 4.31. Müşteri Destek(Hizmet) Faaliyeti Kaynak Gereksinimi

Çalışan İlavesi	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
	0	0	0	0	0	0

Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
0	0	0	0	0	0

Kullanım							
Ekipman İlaveleri	Süresi	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
		0	0	0	0	0	0
		0	0	0	0	0	0
		0	0	0	0	0	0

Yer İlaveleri	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
	0	0	0	0	0	0
	0	0	0	0	0	0
	0	0	0	0	0	0

Kaynaklar	Maliyet	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
		1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200
Personel Ücreti	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	14.400
Yönetici Ücreti	3.000	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	9.000
Kira Gideri	1.00	170	170	170	170	170	170	170	170	170	170	170	170	2.040
Teçhizat (Ücretin % si)	% 10	120	120	120	120	120	120	120	120	120	120	120	120	1.440
Mevcut Ekipman	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	18.000
Amortismanı														
Yeni Ekipman														
Amortismanı														
<b>Toplam Müşteri Destek Faal. Kaynak Maliyeti</b>		<b>3.740</b>	<b>3.740</b>	<b>3.740</b>	<b>3.740</b>	<b>3.740</b>	<b>3.740</b>	<b>3.740</b>	<b>3.740</b>	<b>3.740</b>	<b>3.740</b>	<b>3.740</b>	<b>3.740</b>	<b>44.880</b>

Aralık Ayı Gideri Ocak Ayının % 90

3.366

Geçen

Cari Ay Ay

% 0

% 100

% 100

% 0

Nakit Çıkış - Operasyonlar Fon İlavesi

1.866 2.240 2.240 2.240 2.240 2.240 2.240 2.240 2.240 2.240 2.240 2.240 2.240 2.240 26.506

Tablo 4.32. Müşteri Destek(Hizmet) Faaliyeti Kaynak Maliyeti

Faaliyet ve Kaynak Gereksinimleri	Verimli Kapasite	Verimsiz kapasite	Toplam kapasite	Mevcut kapasite	Kapasite eksikliği
Personel Çalışma Saati	20				
İşlem Süresi/Sipariş	45				
Ortalama Sipariş Büyüklüğü					
Verimsizliğin Verimliliğe Oranı		% 28			
Sipariş Sayısı	386				
Toplam Sipariş İşleme Süresi(Saat)	129	36	165		
Personel Sayısı	0,80	0,23	1,03		
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme		% 90	0,93	1	1
Toplam Personel Sayısı			2		
Yönetici Sipariş Yükleme Ve Gönderme Faal. Denetim Süresi					
Tahmini Yüzde Alan	% 10	0	% 10	% 10	0
Alan					
Depolama Alanı	200	m <sup>2</sup>			
Yüzölçümü/Kişi	0		200		
Yemekhane, Koridor, Vs.		% 10	20		
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme		% 0	84		
Toplam Gereksinim					
Duyulan&Mevcut Alan			304	200	104
Teçhizat					
Karton Kutu,Sandık, Paketleme Materyali Vb.					
Ekipman		% 20			% 4 % 24 % 76 % -52

Tablo 4.33. Sipariş Yükleme ve Gönderme Faaliyeti Kaynak Gereksinimi

Çalışan İlavesi	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
	0	0	0	0	1	
Temmuz	0	0	0	0	0	0
Ağustos						
Eylül						
Ekim						
Kasım						
Aralık						
Kullanım Süresi						
Ekipman İlaveleri						
Ocak	0	0	0	0	0	0
Şubat						
Mart						
Nisan						
Mayıs						
Haziran						
Temmuz	0	0	0	0	0	0
Ağustos						
Eylül						
Ekim						
Kasım						
Aralık						
Alan İlaveleri						
Ocak	0	0	0	0	0	0
Şubat						
Mart						
Nisan						
Mayıs						
Haziran						
Temmuz	150	0	0	0	0	0
Ağustos						
Eylül						
Ekim						
Kasım						
Aralık						

Kaynaklar	Tutar	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
Büro İşleriyle İlgili Ücretler	1.100	1.100	1.100	1.100	1.100	2.200	2.200	2.200	2.200	2.200	2.200	2.200	2.200	22.000
Yönetici Ücreti	3.000	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	3.600
Kira Gideri	1.00	200	200	200	200	200	350	350	350	350	350	350	350	3.300
Teçhizat	4.00	1.544	1.591	1.638	1.688	1.738	1.790	1.844	1.899	1.956	2.015	2.075	2.138	21.918
Mevcut Ekipman Amortismanı	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	18.000
Yeni Ekipman Amortismanı	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Toplam Sipariş Yükleme Ve Gönderme Faal. Kaynak Maliyeti</b>	<b>4.644</b>	<b>4.691</b>	<b>4.738</b>	<b>4.788</b>	<b>4.838</b>	<b>4.888</b>	<b>4.938</b>	<b>4.988</b>	<b>5.038</b>	<b>5.088</b>	<b>5.138</b>	<b>5.188</b>	<b>5.238</b>	<b>68.818</b>

**Toplam Sipariş Yükleme Ve Gönderme Faal. Kaynak Maliyeti**

4.412

% 95

Cari Ay Geçen Ay

2.912

% 0

% 100

% 100

Nakit Çıkış-Operasyonlar Fon İlavesi

2.912	3.144	3.191	3.238	3.288	4.438	4.490	4.694	4.749	4.806	4.865	4.925	48.742
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Tablo 4.34 Sipariş Yükleme ve Gönderme Faaliyeti Kaynak Maliyeti



**Faaliyet ve kaynak Gereksinimleri**

Faaliyet ve kaynak Gereksinimleri	Verimsiz kapasite	Toplam kapasite	Mevcut kapasite	Kapasite eksikliği	İlave Edilen											
					Çalışan											
Personel Çalışma Saati					Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
Ortalama km/ Sipariş	40 Km				0	0	0	0	1							
Ortalama Hızı	50 Km/sa															
Verimsizliğin Verimliliğe Oranı	% 33															
Verimsiz Km'ler	% 5															
Yol Alınan Mesafe	15.444	772	16.216													
Toplam Sürücü Saati	324	107	431													
Sürücü Sayısı	2,03	0,67	2,70													
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme	% 0		1,02													
Toplam Personel Sayısı			4	2												
Yönetici Mamul Dağıtım Faal. Kontrol Süresi	% 5		% 5	% 5												
Tahmini Yüzde		0		0												
Alan					Kullanım											
Depolama Alanı	250 m <sup>2</sup>				Ekipman İlaveleri											
Yüzölçümü/Kişi	0				Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
Yemekhane, Koridor, Vb.	% 10		250		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme	% 0		25													
Toplam Gereksinim			105													
Duyulan ve Mevcut Alan			380	415												
Teçhizat																
Benzin, Yağ, Vb.	0,60 TL/Km															
Kamyon Kirası	0,90 TL/Km															
Ekipman	% 20		% 4	% 24	% 76	% -52										

Tablo 4.35. Mamul Dağıtım Faaliyeti Kaynak Gereksinimi



Kaynaklar	Tutar	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
Sürücü Ücreti	1.300 TL/Aylık	2.600	2.600	2.600	3.900	3.900	3.900	5.200	5.200	5.200	5.200	5.200	5.200	49.400
Yönetici Ücreti	3.000 TL/Aylık	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	1.800
Kira Gideri	1 TL/ m <sup>2</sup>	415	415	415	415	415	415	415	415	415	415	415	415	4.980
Kamyon İşletim	1,50 TL/Km	24.324	25.053	25.805	26.579	27.377	28.199	29.044	29.915	30.813	31.737	32.689	33.669	345.202
Maliyeti	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	9.000
Mevcut Ekipman														
Amortismanı														
Yeni Ekipman														
Amortismanı														
<b>Toplam Mamul Dağıtım Faal. Kaynak Maliyeti</b>		<b>28.239</b>	<b>28.968</b>	<b>29.720</b>	<b>30.494</b>	<b>32.592</b>	<b>33.414</b>	<b>35.559</b>	<b>36.430</b>	<b>37.328</b>	<b>38.252</b>	<b>39.204</b>	<b>40.184</b>	<b>410.382</b>

Aralık Ayı Gideri Ocak Ayının

% 95 26.827 Geçen Ay

Cari Ay

% 0 % 100 % 100 % 0

Nakit Çıkışı Fon İlavesi

26.077 27.489 28.218 28.970 29.744 31.842 32.664 34.809 35.680 36.578 37.502 38.454 388.025

Tablo 4.36. Mamul Dağıtım Faaliyeti Kaynak Maliyeti

	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
Satış	94.814	97.341	99.945	102.627	105.392	113.274	117.895	121.067	124.336	128.472	131.940	135.510	1.372.612
Destek(Hizmetleri)	168.528	173.582	178.790	184.155	189.684	205.448	211.609	217.954	224.492	231.224	238.160	245.300	2.468.924
Reklam	7.880	7.880	7.880	7.880	7.880	7.880	7.880	7.880	7.880	7.880	7.880	7.880	94.560
Reklamı Satın Alma & İzleme	9.900	9.900	9.900	9.900	9.900	9.900	9.900	9.900	9.900	9.900	9.900	9.900	118.800
Satış Personel Eğitimi	3.740	3.740	3.740	3.740	3.740	3.740	3.740	3.740	3.740	3.740	3.740	3.740	44.880
Müşteri Hizmetleri Sipariş	4.644	4.691	4.738	4.788	5.938	5.990	6.194	6.249	6.306	6.365	6.425	6.488	68.818
Yükleme&Gönderme	28.239	28.968	29.720	30.494	32.592	33.414	35.559	36.430	37.328	38.252	39.204	40.184	410.382
Mamul Dağıtımı	317.745	326.101	334.714	343.583	355.125	379.647	392.777	403.220	413.982	425.832	437.249	449.001	4.578.976

Tablo 4.37. Pazarlama ve Dağıtım Bütçesi

	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
Satış destek	89.323	94.064	96.591	99.195	101.877	104.642	112.524	117.145	120.317	123.586	127.722	131.190	1.318.175
Fon ilavesi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Reklam	155.186	168.528	173.582	178.790	184.155	189.684	205.448	211.609	217.954	224.492	231.224	238.160	2.378.810
Fon ilavesi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Reklam satın alım & izleme	6.592	7.380	7.380	7.380	7.380	7.380	7.380	7.380	7.380	7.380	7.380	7.380	87.772
Fon ilavesi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
satış personel eğitimi	6.905	7.400	7.400	7.400	7.400	7.400	7.400	7.400	7.400	7.400	7.400	7.400	88.305
Fon ilavesi	12.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12.000
müşteri hizmetleri	1.866	2.240	2.240	2.240	2.240	2.240	2.240	2.240	2.240	2.240	2.240	2.240	26.506
Fon ilavesi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
sipariş	2.912	3.144	3.191	3.238	3.288	4.438	4.490	4.694	4.749	4.806	4.865	4.925	48.742
yükleme&gönderme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Fon ilavesi	26.077	27.489	28.218	28.970	29.744	31.842	32.664	34.809	35.680	36.578	37.502	38.454	388.025
malul dağıtımı	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Fon ilavesi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>300.861</b>	<b>310.245</b>	<b>318.601</b>	<b>327.214</b>	<b>336.083</b>	<b>347.625</b>	<b>372.147</b>	<b>385.277</b>	<b>395.720</b>	<b>406.482</b>	<b>418.332</b>	<b>429.749</b>	<b>4.348.336</b>	
işletme nakit akışı	288.861	310.245	318.601	327.214	336.083	347.625	372.147	385.277	395.720	406.482	418.332	429.749	4.336.336
Fon ilavesi	12.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12.000

Tablo 4.38. Pazarlama ve Dağıtım Nakit Akış Bütçesi

	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
Satış Pers.	90.264	92.791	95.395	98.077	100.842	106.724	113.005	116.177	119.446	123.412	126.880	130.450	1.315.462
Ücretleri&Komisyonları	169.028	174.082	179.290	184.655	190.184	205.948	212.209	218.554	225.092	231.874	238.810	245.950	2.475.674
Daвет ve Tanıtım	11.850	11.850	11.850	11.850	14.250	14.250	15.550	15.550	15.550	15.550	15.550	15.550	169.200
Ücretler Ve Ek	3.150	3.150	3.150	3.150	3.150	3.150	3.150	3.150	3.150	3.150	3.150	3.150	37.800
Ödemeler	5.785	5.785	5.785	5.785	5.785	5.785	5.935	5.935	5.935	5.935	5.935	5.935	70.320
Yönetici Ücreti	5.844	5.891	5.938	5.988	6.038	6.090	6.384	6.439	6.496	6.675	6.735	6.798	75.318
Bina Kirası, Sigortası,	24.324	25.053	25.805	26.579	27.377	28.199	29.044	29.915	30.813	31.737	32.689	33.669	345.202
Bakımı vb.	7.500	7.500	7.500	7.500	7.500	7.500	7.500	7.500	7.500	7.500	7.500	7.500	90.000
Teçhizat	317.745	326.101	334.714	343.583	355.125	379.647	392.777	403.220	413.982	425.832	437.249	449.001	4.578.976
Taşıt Kirası	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Amortisman	12.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12.000
Ekipman Satın	289.361	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	289.361
Alımları													
Dönem Başı Ödemesi													

Tablo 4.39 Geleneksel Pazarlama ve Dağıtım Bütçesi

## GENEL YÖNETİM GİDERİ BÜTÇESİ

Aşağıda genel yönetim departmanında yapılan faaliyetler ve bu faaliyetlerin kaynak gereksinimleriyle kaynak maliyetleri tek tek sunulmaktadır.

Faaliyet ve Kaynak Gereksinimleri	Verimsiz Kapasite	Toplam Kapasite	Mevcut Kapasite	Kapasite Eksiği
Personel Çalışma Saati	386			
Ödeme Emri (Toplama) Sayısı	45			
Ödeme Emri Verimsizliğin Verimliliğe Oranı	% 20			
Toplam Gereksinim	290	58	347	
Duyulan Saat	1,81	0,36	2,17	
Personel Sayısı				
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme		% 0	0,83	
Toplam Personel Sayısı		3	2	1
Yönetici Alacakları Tahsil Etme Faal. Denetim Süresi Tahmini Yüzde	% 5	0	% 5	0
Alan		100		
Başlangıç Gereksinimi	200			
Yemekhane, Koridor, Vs.		% 15	30	
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme		% 0	87	
Toplam Gereksinim			317	
Duyulan ve Mevcut Alan			900	-583
Teçhizat				
Muhelif	% 20	% 4	% 24	% 76
Kullanılan Ekipman				% -52

Tablo 4.40 Alacakları Tahsil Etme Faaliyet Kaynak Gereksinimi

### Çalışan İlavesi

Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
0	0	0	0	1	0

Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
0	0	0	0	0	0

### Kullanım

Ekipman İlaveleri	Ömrü	3		
Ocak	Şubat	Nisan	Mayıs	Haziran
0	0	0	18.000	0

Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
0	0	18.000	0	0	18.000

### Alan İlaveleri

Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
0	0	0	0	0	0

Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
0	0	0	0	0	0



Verimsiz kapasite  
Toplam kapasite  
Mevcut kapasite  
Kapasite eksikliği

### Faaliyet ve Kaynak Gereksinimleri

Personel çalışma saati	Verimsiz kapasite	Toplam kapasite	Mevcut kapasite	Kapasite eksikliği
Satın Alma(Teslim Alma Makbuz)Sayısı	10			
Dak/Satın Alma	80			
Verimsizliğin Verimliliğe Oranı	%28			
Toplam Satın Alma Süresi(Saat)	13	4	17	
Personel Sayısı	0,08	0,02	0,11	
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme	%0	0,04	1	0
Toplam Personel Sayısı	1			
Yönetici Satın Alma Faal. Denetim Süresi Tahmini Yüzde	%3	0	%3	0
Alan	100			
m <sup>2</sup> /Kişi	100			
Başlangıç Gereksinimi		10		
Yemekhane, Koridor, Vs.				
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme	%1	1		
Toplam Gereksinim Duyulan ve Mevcut Alan	111		125	-14
Teçhizat				
Muhtelif	%4	%24	%76	%-52
Ekipman	%20			

Tablo 4.42 Satın Alma Faaliyeti Kaynak Gereksinimi

### Çalışan İlavesi

Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
0	0	0	0	0	0
Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
0	0	0	0	0	0

### Kullanım

Ekipman İlaveleri	Ömrü	0			
Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
0	0	0	0	0	0
Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
0	0	0	0	0	0

### Alan İlaveleri

Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
0	0	0	0	0	0
Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
0	0	0	0	0	0



Kaynaklar	Tutar	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
Ortalama Memur Ücreti	800 TL/aylık	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	9.600
Telefon, Bilgisayar Yazılımı	750 TL/kışı	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	9.000
Yönetici Ücreti	3.500 TL/aylık	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105	1.260
Bina Kira Gideri	1,00 TL/ m <sup>2</sup> ücretin	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	1.500
Teçhizat	% 10	80	80	80	80	80	80	80	80	80	80	80	80	960
Mevcut Ekipman Amortismanı	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	9.000
Yeni Ekipman Amortismanı		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Toplam Satın Alma Faal. Kaynak Maliyeti</b>		<b>2.610</b>	<b>2.610</b>	<b>2.610</b>	<b>2.610</b>	<b>2.610</b>	<b>2.610</b>	<b>2.610</b>	<b>2.610</b>	<b>2.610</b>	<b>2.610</b>	<b>2.610</b>	<b>2.610</b>	<b>31.320</b>

Aralık Ayı Gideri Ocak Ayının % 90 2.349

Cari Geçen Ay

% 0 % 100  
% 100 % 0

Nakit Çıkış - Operasyonlar	1.599	1.860	1.860	1.860	1.860	1.860	1.860	1.860	1.860	1.860	1.860	1.860	1.860	22.059
Fon İlavesi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Tablo 4.43 Satın Alma Faaliyeti Kaynak Maliyeti

### Faaliyet Ve Kaynak Gereksinimleri

Personel Çalışma Saati	Verimsiz Kapasite	Toplam Kapasite	Mevcut Kapasite	Kapasite Eksiği
Aylık Rapor Sayısı	16			
Saat/Raporlama	20			
Verimsizliğin Verimliliğe Oranı	% 23			
Toplam Raporlama Saati	320	74	394	
Gereksinim Duyulan Pers. Sayısı	2,00	0,46	2,46	
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme	% 10	0,25		
Toplam Personel Sayısı		3	2	1
Yönetici Finansal Raporlama ve Büt. Faal. Denetim Süresi Tahmini Yüzde	% 65	0	% 65	% 52
Alan m <sup>2</sup> /Kişi	150			
Başlangıç Gereksinimi Yemekhane, Koridor, Vs.	300			
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme	% 10	30		
Toplam Gereksinim Duyulan&Mevcut Alan	% 1	3		
Teçhizat		333	350	-17
Muhtelif	% 20			
Ekipman	% 4	% 24	% 76	% -52

Tablo 4.44 Finansal Raporlama ve Bütçeleme Faaliyeti Kaynak Gereksinimi

### Çalışan İlavesi

Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
0	0	0	0	1	0
Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
0	0	0	0	0	0

### Kullanım

Ömrü 0

### Ekipman İlaveleri

Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
0	0	0	0	0	0
Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
0	0	0	0	0	0

### Alan İlaveleri

Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
0	0	0	0	0	0
Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
0	0	0	0	0	0

Kaynaklar	Tutar	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
Profesyonel Ücret	2.150	4.300	4.300	4.300	4.300	6.450	6.450	6.450	6.450	6.450	6.450	6.450	6.450	68.800
Telefon, Bilgisayar Yazılımı, vs.	700	1.400	1.400	1.400	1.400	2.100	2.100	2.100	2.100	2.100	2.100	2.100	2.100	22.400
Yönetici Ücreti	3.500	1.820	1.820	1.820	1.820	1.820	1.820	1.820	1.820	1.820	1.820	1.820	1.820	21.840
Bina Kira Gideri	1.00	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	4.200
Teçhizat	% 10	430	430	430	430	645	645	645	645	645	645	645	645	6.880
Mevcut Ekipman Amortismanı	3.750	3.750	3.750	3.750	3.750	3.750	3.750	3.750	3.750	3.750	3.750	3.750	3.750	45.000
Yeni Ekipman Amortismanı		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Toplam Finansal Raporlama, ve Bütçeleme Faal. Kaynak Maliyeti</b>		<b>12.050</b>	<b>12.050</b>	<b>12.050</b>	<b>12.050</b>	<b>15.115</b>	<b>15.115</b>	<b>15.115</b>	<b>15.115</b>	<b>15.115</b>	<b>15.115</b>	<b>15.115</b>	<b>15.115</b>	<b>169.120</b>

Aralık Ayı Gideri  
Ocak Ayının % 90

10.845  
Geçen  
Cari Ay Ay

Nakit Çıkış -  
Operasyonlar % 0 % 100  
Fon İlavesi % 100 % 0

7.095 8.300 8.300 8.300 8.300 11.365 11.365 11.365 11.365 11.365 11.365 11.365 11.365 11.365 119.850

Tablo 4.45. Finansal Raporlama ve Bütçeleme Faaliyeti Kaynak Maliyeti

Faaliyet ve Kaynak Gereksinimleri	Verimsiz Kapasite	Toplam Kapasite	Mevcut	Kapasite Eksiği	Çalışan İlavesi					
					Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
Personel Çalışma Süresi	2				0	0	0	0	0	0
Proje Sayısı	120				0	0	0	0	0	0
Saat/Proje	% 20				0	0	0	0	0	0
Verimsizliğin Verimliliğe Oranı	240	288			0	0	0	0	0	0
Toplam Proje Saati	1,50	1,80			0	0	0	0	0	0
Personel Sayısı					0	0	0	0	0	0
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme	% 1	0,02			0	0	0	0	0	0
Toplam Personel Sayısı	2	2	2	0	0	0	0	0	0	0
Yönetici Ar-Ge Faal. Denetim Süresi Tahmini Yüzde	% 10	% 10	% 10	0	0	0	0	0	0	0
Alan	500				0	0	0	0	0	0
M <sup>2</sup> /Kişi	1000				0	0	0	0	0	0
Başlangıç Gereksinimi Yemekhane, Koridor Vs.	% 10	100			0	0	0	0	0	0
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme	% 1	11			0	0	0	0	0	0
Toplam Gereksinim Duyulan ve Mevcut Alan	1.111	1.111	1.200	-89	0	0	0	0	0	0
Teçhizat					0	0	0	0	0	0
Muhtelif	% 20	% 4	% 24	% 76	0	0	0	0	0	0
Ekipman					0	0	0	0	0	0

Tablo 4.46. Araştırma ve Geliştirme Faaliyeti Kaynak Gereksinimi

Kaynaklar	Tutar	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
Ar-Ge Pers. Ücreti	2.150 TL/Aylık	4.300	4.300	4.300	4.300	4.300	4.300	4.300	4.300	4.300	4.300	4.300	4.300	51.600
Telefon, Bilgisayar Yazılım, Vs. Yönetici Ücreti	1.600 TL/Kişi 3.500 TL/Aylık	3.200	3.200	3.200	3.200	3.200	3.200	3.200	3.200	3.200	3.200	3.200	3.200	38.400
Bina Kira Gideri	1 TL/ m <sup>2</sup>	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	14.400
Teçhizat	%50 Ücretin	2.150	2.150	2.150	2.150	2.150	2.150	2.150	2.150	2.150	2.150	2.150	2.150	25.800
Mevcut Ekipman Amortismanı	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	72.000
Yeni Ekipman Amortismanı	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Toplam Ar-Ge Faal. Kaynak Maliyeti</b>		<b>17.200</b>	<b>17.200</b>	<b>17.200</b>	<b>17.200</b>	<b>17.200</b>	<b>17.200</b>	<b>17.200</b>	<b>17.200</b>	<b>17.200</b>	<b>17.200</b>	<b>17.200</b>	<b>17.200</b>	<b>206.400</b>

Aralık Ayı Gideri Ocak Ayının 90% Cari 15,480

Ay	Geçen Ay
% 0	% 100
% 100	% 0

Nakit Çıkış -- Operasyonlar	Aralık	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
Fon İlavesi	9.480	11.200	11.200	11.200	11.200	11.200	11.200	11.200	11.200	11.200	11.200	11.200	11.200	132.680
	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Tablo 4.47. Araştırma & Geliştirme Faaliyeti Kaynak Maliyeti



Kaynaklar	Tutar	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
Ortalama Personel Ücreti	1.400 TL/Aylık	5.600	5.600	5.600	5.600	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	78.400
Eğitim Gideri	2.700 TL/Aylık	2.700	2.700	2.700	2.700	2.700	2.700	2.700	2.700	2.700	2.700	2.700	2.700	32.400
Telefon, Bilgisayar Yazılımı, Vs.	500 TL/Kişi	2.000	2.000	2.000	2.000	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	28.000
Yönetici Ücreti	3.500 TL/Aylık	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	8.400
Bina Kira Gideri	1 TL/m <sup>2</sup>	1.300	1.300	1.300	1.300	1.300	1.300	1.300	1.300	1.300	1.300	1.300	1.300	15.600
Teçhizat	% 10 Ücretin	560	560	560	560	700	700	700	700	700	700	700	700	7.840
Mevcut Ekipman Amortismanı	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	36.000
Yeni Ekipman Amortismanı		0	0	0	500	500	500	500	500	1.000	1.000	1.000	1.000	6.500
<b>Toplam İK Faal. Kaynak Maliyeti</b>		<b>15.860</b>	<b>15.860</b>	<b>15.860</b>	<b>16.360</b>	<b>18.400</b>	<b>18.400</b>	<b>18.400</b>	<b>18.400</b>	<b>18.900</b>	<b>18.900</b>	<b>18.900</b>	<b>18.900</b>	<b>213.140</b>

Aralık Ayı Gideri	% 90	14.274
Ocak Ayının	Carı Geçen Ay	

Nakit Çıkış – Operasyonlar	% 0	% 100
Fon İlavesi	% 100	% 0

11.274	12.860	12.860	12.860	12.860	14.900	14.900	14.900	14.900	14.900	14.900	14.900	14.900	14.900	167.014
0	0	0	18.000	0	0	0	0	0	0	18.000	0	0	0	36.000

Tablo 4.49. İnsan Kaynaklar Faaliyeti Kaynak Maliyeti



Faaliyet ve Kaynak Gereksinimleri	Verimli Kapasite	Verimsiz Kapasite	Toplam Kapasite	Mevcut Kapasite	Kapasite Eksiği
Personel Çalışma Saati	2				
Personel Sayısı	150				
Hizmet Saati/Pers.	%20				
Verimsizliğin Verimliliğe Oranı					
Toplam Genel Yönetim Faal.Süresi(Sa)	300	60	360		
Toplam Personel Sayısı	1,88	0,38	2		
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme	%1	%1	0	3	0
Toplam Personel Sayısı			3	3	0
Yönetici Genel Yönetim Faal. Denetim Süresi	%10	0	0	0	0
Alan	200				
Yüzölçümü/Kişi					
Başlangıç Gereksinimi	600	%20	120		
Yemekhane, Koridor, Vs.					
Satışlar Esas Alınmazsa Gelecekteki Büyüme	%1	%1	7		
Toplam Gereksinim			727	800	-73
Duyulan&Mevcut Alan					
Teçhizat					
Muhtelif	%20	%4	0	1	-1
Ekipman					

Tablo 4.50. Genel Yönetim Faaliyeti Kaynak Gereksinimi

Çalışan İlavesi	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
	0	0	0	0	0	0

	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
	0	0	0	0	0	0

Ekipman İlaveleri	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
	0	0	0	0	0	0

Kullanım Ömrü	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
	0	0	0	0	0	0

Alan İlaveleri	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
	0	0	0	0	0	0

	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
	0	0	0	0	0	0

Kaynaklar	Tutar	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
Ortalama Personel Ücreti	1.100 TL/Aylık	3.300	3.300	3.300	3.300	3.300	3.300	3.300	3.300	3.300	3.300	3.300	3.300	39.600
Telefon, Yazılım, İşletme Malzemesi	1.200 TL/Kişi	2.400	2.400	2.400	2.400	2.400	2.400	2.400	2.400	2.400	2.400	2.400	2.400	28.800
Yönetici Ücreti	3.500 TL/Aylık	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	4.200
Alan Kira Maliyetleri	1 TL/m <sup>2</sup>	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	9.600
Teçhizat	%20 Ücretin	660	660	660	660	660	660	660	660	660	660	660	660	7.920
Mevcut Ekipman Amortismanı	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	36.000
Yeni Ekipman Amortismanı	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Seyahat & Davet	500 TL/Kişi	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	12.000
Toplam Genel Yönetim Faal. Kaynak Maliyeti		11.510	11.510	11.510	11.510	11.510	11.510	11.510	11.510	11.510	11.510	11.510	11.510	138.120

Aralık Ayı Gideri Ocak Ayının	% 90	10.359
	Carı Geçen Ay	
Nakit Çıkış- Operasyonlar	% 0	% 100
	%	% 0
Fon İlavesi	100	% 0

Tablo 4.51. Genel Yönetim Faaliyeti Kaynak Maliyeti

	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
Alacakları Tahsil Etme Faaliyeti—													
Kaynak Maliyeti	5.235	5.235	5.235	5.235	6.815	6.815	6.815	6.815	7.315	7.315	7.315	7.815	77.960
Satın alma Faaliyeti --													
Kaynak Maliyeti	2.610	2.610	2.610	2.610	2.610	2.610	2.610	2.610	2.610	2.610	2.610	2.610	31.320
Finansal Raporlama ve Bütçeleme													
Faaliyeti --Kaynak Maliyeti	12.050	12.050	12.050	12.050	15.115	15.115	15.115	15.115	15.115	15.115	15.115	15.115	169.120
Araştırma ve Geliştirme													
Faaliyeti -- Kaynak Maliyeti	17.200	17.200	17.200	17.200	17.200	17.200	17.200	17.200	17.200	17.200	17.200	17.200	206.400
İnsan Kaynakları Faaliyeti--													
Kaynak Maliyeti	15.860	15.860	15.860	16.360	18.400	18.400	18.400	18.400	18.900	18.900	18.900	18.900	213.140
Genel Yönetim Faaliyeti --													
Kaynak Maliyeti	11.510	11.510	11.510	11.510	11.510	11.510	11.510	11.510	11.510	11.510	11.510	11.510	138.120
	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	<b>64.465</b>	<b>64.465</b>	<b>64.465</b>	<b>64.965</b>	<b>71.650</b>	<b>71.650</b>	<b>71.650</b>	<b>71.650</b>	<b>72.650</b>	<b>72.650</b>	<b>72.650</b>	<b>73.150</b>	<b>836.060</b>

Tablo 4.52.Genel Yönetim Bütçesi

	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
Alacakları Tahsil Etme Faal.— Kaynak Maliyeti	2.712	3.235	3.235	3.235	3.235	4.315	4.315	4.315	4.315	4.315	4.315	4.315	45.657
Fon İlavesi	0	0	0	0	18.000	0	0	0	18.000	0	0	18.000	54.000
Satınalma Faaliyeti— Kaynak Maliyeti	1.599	1.860	1.860	1.860	1.860	1.860	1.860	1.860	1.860	1.860	1.860	1.860	22.059
Fon İlavesi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Finansal Raporlama ve Bütçeleme Faaliyeti-Kaynak Maliyeti	7.095	8.300	8.300	8.300	8.300	11.365	11.365	11.365	11.365	11.365	11.365	11.365	119.850
Fon İlavesi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Araştırma ve Geliştirme Faaliyeti – Kaynak Maliyeti	9.480	11.200	11.200	11.200	11.200	11.200	11.200	11.200	11.200	11.200	11.200	11.200	132.680
Fon İlavesi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
İnsan Kaynakları Faaliyeti— Kaynak Maliyeti	11.274	12.860	12.860	12.860	12.860	14.900	14.900	14.900	14.900	14.900	14.900	14.900	167.014
Fon İlavesi	0	0	0	18.000	0	0	0	0	18.000	0	0	0	36.000
Genel Yönetim Faaliyeti – Kaynak Maliyeti	7.359	8.510	8.510	8.510	8.510	8.510	8.510	8.510	8.510	8.510	8.510	8.510	100.969
Fon İlavesi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>39.519</b>	<b>45.965</b>	<b>45.965</b>	<b>63.965</b>	<b>63.965</b>	<b>63.965</b>	<b>52.150</b>	<b>52.150</b>	<b>52.150</b>	<b>88.150</b>	<b>52.150</b>	<b>52.150</b>	<b>70.150</b>	<b>678.429</b>

İşletme Nakit Akışı  
Fon İlavesi Nakit Akışı

39.519	45.965	45.965	45.965	45.965	45.965	52.150	52.150	52.150	52.150	52.150	52.150	52.150	588.429
0	0	0	18.000	18.000	0	0	0	0	36.000	0	0	18.000	90.000

Tablo 4.53. Genel Yönetim Nakit Akış Bütçesi

	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık
Personel Ücreti	19.900	19.900	19.900	19.900	24.250	24.250	24.250	24.250	24.250	24.250	24.250	24.250	273.600
Sigorta, Ek	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ödemeler Vb.	10.150	10.150	10.150	10.150	11.550	11.550	11.550	11.550	11.550	11.550	11.550	11.550	133.000
Telefon, Yazılım vs.	3.500	3.500	3.500	3.500	3.500	3.500	3.500	3.500	3.500	3.500	3.500	3.500	42.000
Yönetici Ücreti	4.675	4.675	4.675	4.675	4.675	4.675	4.675	4.675	4.675	4.675	4.675	4.675	56.100
Bina Kirası, Sigorta, Bakımı vb.	4.040	4.040	4.040	4.040	4.475	4.475	4.475	4.475	4.475	4.475	4.475	4.475	51.960
Teçhizat	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	12.000
Seyahat & Davet	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Finansal Yazılım	2.700	2.700	2.700	2.700	2.700	2.700	2.700	2.700	2.700	2.700	2.700	2.700	32.400
Eğitim	18.500	18.500	18.500	19.000	19.500	19.500	19.500	19.500	20.500	20.500	20.500	21.000	235.000
Amortisman	<b>64.465</b>	<b>64.465</b>	<b>64.465</b>	<b>64.965</b>	<b>71.650</b>	<b>71.650</b>	<b>71.650</b>	<b>71.650</b>	<b>72.650</b>	<b>72.650</b>	<b>72.650</b>	<b>73.150</b>	<b>836.060</b>
Kont.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ekipman Satın Alımları	0	0	0	18.000	18.000	0	0	0	36.000	0	0	18.000	90.000
Dönem Başı Borçlar	39.519												

Tablo 4.54. Geleneksel Genel Yönetim Bütçesi

**GELİR TABLOSU**  
Bütçelenmiş Gelir Tablosu, Yukarıda Sunulan Bütçelenmiş Gelir Ve Giderlerle İlgili Tablolardan İlgili Kalemler Alınarak hazırlanmıştır.

	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Toplam
Net Satış Geliri	8.173.598	8.418.703	8.671.334	8.931.493	9.199.650	9.964.247	10.263.046	10.570.750	10.887.852	11.214.354	11.550.750	11.897.040	119.742.819
- Satışların Maliyeti	<u>7.544.782</u>	<u>7.768.814</u>	<u>8.000.057</u>	<u>8.238.512</u>	<u>8.486.099</u>	<u>8.740.192</u>	<u>9.014.977</u>	<u>9.284.381</u>	<u>9.561.619</u>	<u>9.847.646</u>	<u>10.139.637</u>	<u>10.374.284</u>	<u>107.000.980</u>
Brüt Satış Karı Veya Zararı	628.816	649.889	671.277	692.981	713.551	1.224.056	1.248.069	1.286.369	1.326.233	1.366.708	1.411.113	1.522.776	12.741.839
Pazarlama & Değitim													
- Gideri	317.745	326.101	334.714	343.583	355.125	379.647	392.777	403.220	413.982	425.832	437.249	449.001	4.578.976
Genel Yönetim													
- Giderleri	64.465	64.465	64.465	64.965	71.650	71.650	71.650	71.650	72.650	72.650	72.650	73.150	836.060
Finansman Gideri	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vergi Öncesi Kar	246.607	259.323	272.089	284.433	286.775	772.759	783.642	811.499	839.601	868.226	901.215	1.000.625	7.326.803
- Ödenecek Vergiler	<u>86.312</u>	<u>90.763</u>	<u>95.235</u>	<u>99.551</u>	<u>100.371</u>	<u>270.466</u>	<u>274.275</u>	<u>284.025</u>	<u>293.860</u>	<u>303.879</u>	<u>315.425</u>	<u>350.219</u>	<u>2.564.381</u>
Vergi Sonrası Kar	160.294	168.560	176.864	184.881	186.404	502.293	509.367	527.474	545.741	564.347	585.789	650.406	4.762.422
Tahmini Sermaye Maliyeti	48.966	50.302	51.707	53.181	54.721	56.275	60.461	64.705	69.101	73.649	78.352	83.233	890.953
Ekonomik Değer Yaratımı	111.328	118.258	125.157	131.701	131.683	446.019	448.907	462.769	476.640	490.698	507.438	567.173	3.871.469

**Tablo 4.55. Gelir Tablosu**

## SATILAN MAMUL MALİYET TABLOSU

Bütçelenmiş Mamul Maliyet Tablosu, Bütçelenmiş İlgili Kalemler Bir Araya Getirilerek Oluşturulmuştur.

Dolaysız Madde İderleri	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Toplam
Direkt İşçilik	7.152.158	7.367.093	7.587.739	7.815.648	8.050.493	8.291.784	8.540.501	8.796.317	9.060.782	9.332.102	9.611.990	9.900.120	101.506.728
Genel Üretim	34.560	34.560	35.712	35.712	36.864	39.168	39.168	41.472	41.472	43.776	43.776	46.080	472.320
Dönem Başı Tam. Mamul Stoğu	<u>425.808</u>	<u>437.056</u>	<u>448.655</u>	<u>461.357</u>	<u>475.119</u>	<u>487.781</u>	<u>516.567</u>	<u>530.016</u>	<u>545.384</u>	<u>560.388</u>	<u>575.066</u>	<u>521.242</u>	<u>5.984.440</u>
Artı Satılabilir Mamul	<u>1.690.093</u>	<u>1.757.837</u>	<u>1.827.732</u>	<u>1.899.781</u>	<u>1.973.986</u>	<u>2.050.364</u>	<u>2.128.905</u>	<u>2.210.164</u>	<u>2.293.588</u>	<u>2.379.607</u>	<u>2.468.227</u>	<u>2.559.422</u>	<u>1.690.093</u>
Dönemsonu Tam. Mamul Stoğu	<u>7.612.526</u>	<u>7.838.709</u>	<u>8.072.106</u>	<u>8.312.717</u>	<u>8.562.476</u>	<u>8.818.733</u>	<u>9.096.236</u>	<u>9.367.805</u>	<u>9.647.639</u>	<u>9.936.266</u>	<u>10.230.832</u>	<u>10.467.442</u>	<u>107.963.488</u>
Eksi Satılan Mamul	<u>1.757.837</u>	<u>1.827.732</u>	<u>1.899.781</u>	<u>1.973.986</u>	<u>2.050.364</u>	<u>2.128.905</u>	<u>2.210.164</u>	<u>2.293.588</u>	<u>2.379.607</u>	<u>2.468.227</u>	<u>2.559.422</u>	<u>2.652.600</u>	<u>2.652.600</u>
	7.544.782	7.768.814	8.000.057	8.238.512	8.486.099	8.740.192	9.014.977	9.284.381	9.561.619	9.847.646	10.139.637	10.374.264	107.000.980

Tablo 4.56. Satılan Mamul Maliyet Tablosu

Bütçelenmiş üretim ve satılan mamul maliyet tablosundaki ilgili kalemlerden yararlanılarak birim maliyetler tablosu aşağıdaki gibi hazırlanmaktadır.

Satılabilir Mamul Maliyeti	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	
Üretim	<u>7.612.526</u>	<u>7.838.709</u>	<u>8.072.106</u>	<u>8.312.717</u>	<u>8.562.476</u>	<u>8.818.733</u>	<u>9.096.236</u>	<u>9.367.805</u>	<u>9.647.639</u>	<u>9.936.266</u>	<u>10.230.832</u>	<u>10.467.442</u>	<u>107.963.488</u>
Birim Mamul Maliyeti	<u>17.530</u>	<u>18.056</u>	<u>18.598</u>	<u>19.156</u>	<u>19.731</u>	<u>20.323</u>	<u>20.933</u>	<u>21.560</u>	<u>22.207</u>	<u>22.873</u>	<u>23.559</u>	<u>24.265</u>	<u>248.791</u>
	<u>434.26</u>	<u>434.13</u>	<u>434.03</u>	<u>433.95</u>	<u>433.96</u>	<u>433.93</u>	<u>434.54</u>	<u>434.50</u>	<u>434.44</u>	<u>434.41</u>	<u>434.26</u>	<u>431.38</u>	<u>433.95</u>

Tablo 4.57. Birim Maliyet Tablosu



Yukarıdaki tablolarda yer alan nakit giriş ve çıkışları bir araya getirilerek nakit bütçesi oluşturulmuştur.

Aylar	Müşteriler Nakit Girişi	Madde Ve Malzeme Nakit Çıkışı	İşçilik Nakit Çıkışı	GÜG Nakit Çıkışı	Pazarlama Nakit Çıkışı	GYG Nakit Çıkışı	Faiz Ödemesi	Vergi Ödemesi	Üretim Nakit Çıkışı	Sermaye Nakit Çıkışı	Net Nakit Akışı
Ocak	7.893.873	6.148.718	34.560	153.502	288.861	39.519	0	0	6.665.159	57.000	1.171.714
Şubat	8.271.124	7.303.200	34.560	395.808	310.245	45.965	0	0	8.089.777	0	181.347
Mart	8.543.940	7.522.296	35.712	407.056	318.601	45.965	0	641.095	8.970.725	0	-426.786
Nisan	8.808.973	7.747.920	35.712	418.655	327.214	45.965	0	0	8.575.466	63.000	170.507
Mayıs	9.073.380	7.980.684	36.864	430.607	336.083	45.965	0	0	8.830.204	18.000	225.176
Haziran	9.647.881	8.220.180	39.168	444.369	347.625	52.150	0	641.095	9.744.588	0	-96.707
Temmuz	10.088.365	8.466.612	39.168	457.031	372.147	52.150	0	0	9.387.107	945.000	-243.742
Ağustos	10.416.051	8.720.388	41.472	470.067	385.277	52.150	0	0	9.669.355	0	746.696
Eylül	10.738.529	8.982.120	41.472	483.516	395.720	52.150	0	641.095	10.596.073	36.000	106.456
Ekim	11.060.584	9.251.604	43.776	498.884	406.482	52.150	0	0	10.252.896	45.000	762.688
Kasım	11.392.334	9.528.840	43.776	513.138	418.332	52.150	0	0	10.556.236	0	836.098
Aralık	11.733.942	9.814.644	46.080	527.816	429.749	52.150	0	641.095	11.511.534	18.000	204.408
Toplam	117.668.976	99.687.206	472.320	5.200.449	4.336.336	588.429	0	2.564.381	112.849.120	1.182.000	3.637.856

Tablo 4.58. Nakit Bütçesi

Yukarıdaki veriler kullanılarak özet pro forma bilanço aşağıdaki gibi oluşturulmuştur.

Aralık Ayı Sonu	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
Kasa	1.471.714	1.653.061	1.226.275	1.396.782	1.621.958	1.525.251	1.281.509	2.028.205	2.134.661	2.897.349	3.733.447	3.937.856
Alacaklar	3.528.987	3.956.291	4.083.685	4.206.206	4.332.476	4.648.842	4.823.523	4.978.222	5.127.545	5.281.315	5.439.731	5.602.829
İk Madde Ve Malzemeler	1.430.448	1.473.370	1.563.130	1.610.050	1.658.357	1.708.133	1.759.296	1.812.091	1.866.437	1.922.414	1.980.024	2.039.592
Mamuller	1.690.093	1.757.837	1.899.781	1.973.986	2.050.364	2.128.905	2.210.164	2.293.588	2.379.607	2.468.227	2.559.422	2.652.600
Net Mevdi Duran Varlık	1.961.000	1.905.000	1.849.000	1.854.750	1.815.000	1.757.250	2.628.750	2.555.250	2.516.750	2.486.500	2.411.250	2.353.500
<b>Toplam Aktif</b>	<b>8.909.527</b>	<b>10.472.632</b>	<b>10.859.680</b>	<b>11.041.774</b>	<b>11.478.154</b>	<b>11.768.381</b>	<b>12.703.242</b>	<b>13.667.356</b>	<b>14.025.000</b>	<b>15.055.805</b>	<b>16.123.875</b>	<b>16.586.377</b>
Satıcılar	2.551.178	3.597.540	3.705.660	3.931.284	4.049.400	4.170.780	4.295.832	4.424.556	4.557.564	4.694.040	4.834.800	4.979.844
Diğer Borçlar	482.381	752.517	772.122	813.156	844.645	881.827	907.995	931.886	958.016	984.120	1.010.215	968.143
Ödenecek Vergi Ve Fonlar	0	86.312	177.075	-269.234	-168.862	-539.492	-265.217	18.807	-328.428	-24.549	290.876	0
Borçlar	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Öz kaynak	5.875.968	6.036.262	6.204.822	6.566.568	6.752.972	7.255.265	7.764.632	8.292.107	8.837.847	9.402.194	9.987.984	10.638.390
<b>Toplam Pasif</b>	<b>8.909.527</b>	<b>10.472.632</b>	<b>10.859.680</b>	<b>11.041.774</b>	<b>11.478.154</b>	<b>11.768.381</b>	<b>12.703.242</b>	<b>13.667.356</b>	<b>14.025.000</b>	<b>15.055.805</b>	<b>16.123.875</b>	<b>16.586.377</b>

Tablo 4.59. Pro Forma Bilanço

Yukarıda varsayım analizinin toplu sonuçları ise aşağıdaki gibidir.

Pazar Payı	% 6,16
Dönem Karı- Vergi Öncesi Kar	7.326.803
Dönem Karı Oranı	% 6,12
Dönem Net Karı- Vergi Sonrası Kar	4.762.422
Dönem Net Karı Oranı	% 3,98
Ekonomik Değer Yaratımı (EVA)	3.871.469
Nakit Artış(Azalışı)	3.637.856

*Tablo 4.60. Varsayım Analizinin Sonuçları*

#### 4.5. BÜTÇE KONTROLÜ

FTB modeli oluşturulduktan sonra, operasyonel ve finansal sonuçların değerlendirilmesi için fiili sonuçların belli esaslara göre saptanmış ölçütlerle karşılaştırılması gerekmektedir. Örneğimizde bu karşılaştırma yalnızca Ocak ayı verileri baz alınarak yapılmıştır. Yapılan bu karşılaştırma neticesinde yönetim, sapmaların nedenlerini ve bunlardan sorumlu olanları tespit etme imkanı elde edebilecektir. Bunun yanı sıra, ilk model varsayımlarının uygun olmayan noktalarını tespit ederek, değişen işletme alanlarını tanımlayarak, beklenmeyen yada planlanmamış hususlara dikkati çekerek, bir sonraki ayın bütçe verilerinde yapılması gereken değişiklikler hususunda bilgi sunarak güncellemeye yardımcı olabilmektedir.

Sapma analizinde incelenmesi gereken ilk faktör talep miktarıdır. Tablo 4.61'e baktığımızda aylık satış büyüme oranının %2 yerine %3 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Söz konusu talep değişiminin faaliyet, kaynak ve gelir üzerindeki etkisi ilgili tablolarda görülebilecektir.

	Bilgisayar Satış Mikt	Satış Fiyatı(TL)	Toplam satış tutarı(TL)
Fiili	17.543	485,00	8.508.355
Bütçe	17.374	485,00	8.426.390

*Tablo 4.61. Ocak ayı Satış tablosu*

Tablo 4.62' deki üretim miktar ve maliyet tablosuna baktığımızda, üretim hacminin talebe bağlı olarak artmasının dışında birim kaynak kullanım maliyetinde de olumlu bir sapma olduğu görülmektedir.

	Satış Hacmi	Üretim Miktarı	Birim maliyet	Toplam maliyet
Bütçe	17.374	17.530	408,00	7.152.240
Fiili	17.543	17.701	406,00	7.186.606

Tablo 4.62. Ocak ayı üretim tablosu (fiziki-parasal)

Tablo 4.63' deki direkt işçilik bütçesi incelendiğinde ortaya çıkan küçük sapmanın montaj kaynak kullanım süresinin 12 dakikadan 11.7 dakikaya düşmesinden kaynaklandığı görülmektedir.

	Verimli Saatler	Verimsiz Saatler	Toplam Saat	İht.Duy. İşçi	Mevcut İşçi	Aylık İşçilik Ödemesi	Direkt İşçilik Maliyeti	Br.Başına İşçilik Mal.	Direkt İşçilik Nakit Çıkışı
Bütçe	3.506	1.052	4.558	28,49	30	1.152	34.560	1,97	34.560
Fiili	3.452	1.036	4.487,9	28,05	30	1.152	34.560	1,95	34.560

Tablo 4.63. Ocak Ayı Direkt İşçilik Tablosu

Şu ana kadar yapmış olduğumuz sapma analizi geleneksel sisteme nispeten benzemektedir. Oysa ki aşağıda inceleyeceğimiz gerek genel üretim giderleri sapma analizi gerekse de diğer faaliyet giderleri sapma analizi geleneksel sapma analizinden oldukça farklıdır. Zira, FTB yönteminde genel üretim ve destek giderleri departman değil faaliyet bazında ele alınmakta ve her bir faaliyette meydana gelen sapmanın temel nedeni açıkça sunulmaktadır.

Genel üretim giderleri bütçesindeki değişimin nedenleri faaliyet bazında incelenirse, kalite denetim, teslim alma ve depolama faaliyetinde önemli bir sapma olmadığı buna karşın stok bakım ve montaj destekleme faaliyetinde ise olumsuz bir sapmanın olduğu görülmektedir. Stok bakım faaliyetindeki olumsuz sapmanın nedeni, kaynak kullanım süresinin (teslim alım makbuzu işleme) 35 dakikadan 40 dakikaya yükselmesidir. Montaj destekleme faaliyetindeki sapmanın sebebi ise, yalnızca üretim miktarında gözlenen artıştır.

	Bütçe	Fiili
Kalite Denetim	12.720	12.720
Materyal Teslim Alma ve Depolama	5.460	5.460
Stok Bakım	370.986	372.742
Parçaları Taşıma	3.665	3.665
Ekipman Bakımı	4.788	4.788
Montaj Destekleme	28.189	28.265
	<b>425.808</b>	<b>427.676</b>

*Tablo 4.64. Ocak Ayı Genel Üretim Gideri Faaliyet Tablosu*

Genel üretim bütçesinde olduğu gibi pazarlama ve dağıtım giderindeki sapmalar da faaliyet bazında incelendiğinde; satış destek, reklam, satış personeli eğitimi ve müşteri hizmetlerinde sapma olduğu görülecektir. Satış destek faaliyetindeki sapma, satış gelirlerindeki yükselmeden, reklam faaliyetindeki olumsuz sapma ise, faaliyet kullanım miktarındaki (reklam sayısı) artıştan kaynaklanmaktadır. Personel eğitim faaliyetindeki sapmanın ise, faaliyet kullanım oranındaki (eğitim toplantı sayısı) %25'lik artıştan ve kira giderlerinin metre kare başına %20 artmasından kaynaklandığı görülmektedir. Müşteri hizmet faaliyetindeki sapmayı ele alacak olursak, bunun hem faaliyet kullanım oranındaki (telefon arama sayısı 40'dan 45'e yükselmesi) olumsuz sapmadan hem de kaynak kullanım oranındaki (işlem süresinin 50 dakikadan 48 dakikaya düşmesi) olumlu sapmadan kaynaklandığı görülmektedir. Sipariş yükleme ve gönderme faaliyetindeki olumsuz sapma ise, kaynak kullanım oranındaki 2 dakikalık yükselmeden dolayı oluşmaktadır. Son olarak mamul dağıtım faaliyetindeki olumsuz sapmanın her sipariş başına ortalama 3 mil daha fazla yol kat edilmesinden kaynaklandığı görülmektedir.

	Bütçe	Fiili
Satış Destek(Hizmetleri)	94.814	95.634
Reklam	168.528	170.167
Reklamı Satın Alma & İzleme	7.880	7.880
Satış Personel Eğitimi	9.900	10.300
Müşteri Hizmetleri	3.740	3.774
Siparişi Yükleme&Gönderme	4.644	4.699
Mamul Dağıtımı	28.239	30.400
	<b>317.745</b>	<b>322.854</b>

*Tablo 4.65. Ocak Ayı Pazarlama Ve Dağıtım Gideri Faaliyet Tablosu*

Genel yönetim gideri faaliyet tablosuna genel olarak bakıldığında bütün faaliyetlerde olumsuz sapma olduğu gözlenmektedir. Senetli alacakları tahsil etme faaliyetindeki sapma, satış miktarındaki artıştan ve kaynak kullanım oranındaki iki dakikalık olumlu sapmadan kaynaklanmaktadır. Satın alma faaliyetindeki 25 TL'lik sapma ise, kira giderindeki olumsuz sapmadan ve kaynak kullanım oranındaki (teslim alım fişi işlem süresi) 5 dakikalık olumlu gelişmeden kaynaklanmaktadır. Araştırma ve geliştirme faaliyetindeki sapmanınsa, kira giderindeki artıştan ve her bir projeye yönelik öngörülen kaynak kullanım süresindeki 10 dakikalık gelişmeden kaynaklandığı görülmektedir. Diğer faaliyetlerde meydana gelen sapsmalar ise kira giderinden kaynaklanmaktadır.

	Bütçe	Fiili
Alacakları Tahsil Etme Faaliyeti	5.235	5.415
Satınalma Faaliyeti	2.610	2.635
Finansal Raporlama ve Bütçeleme Faaliyeti	12.050	12.120
Araştırma ve Geliştirme Faaliyeti	17.200	17.440
İnsan Kaynakları Faaliyeti	15.860	16.120
Genel Yönetim Faaliyeti	11.510	11.670
	<b>64.465</b>	<b>65.400</b>

*Tablo.4.66. Ocak Ayı Genel Yönetim Faaliyeti Kaynak Maliyet Tablosu*

Yukarıda ortaya koyduğumuz sapsmaların mali tablolara etkisi aşağıdaki tablolarda sunulmaktadır.

	Bütçe	Fiili
Net Satış Geliri	8.173.598	8.253.104
- Satışların Maliyeti	<u>7.544.782</u>	<u>7.580.488</u>
Brüt Satış Karı Veya Zaran	628.816	672.617
- Pazarlama & Dağıtım Gideri	317.745	322.854
- Genel Yönetim Giderleri	64.465	65.400
Finansman Gideri	<u>0</u>	<u>0</u>
Vergi Öncesi Kar	246.607	284.363
- Ödenecek Vergiler	<u>86.312</u>	<u>99.527</u>
Vergi Sonrası Kar	160.294	184.836
Tahmini Sermaye Maliyeti	48.966	49.027
Ekonomik Değer Yaratımı	111.328	135.809

*Tablo 4.67. Ocak Ayı Karşılaştırmalı Gelir Tablosu*

	Bütçe	Fiili
Dolaysız Madde Ve Malz. Giderleri	7.152.158	7.186.525
Direkt İşçilik Giderleri	34.560	34.560
Genel Üretim Giderleri	<u>425.808</u>	<u>427.676</u>
Dönem Başı Tamamlanmış Mamul Stoğu	<u>1.690.093</u>	<u>1.705.753</u>
Satılabilir Mamul Maliyeti	<u>7.612.526</u>	<u>7.648.761</u>
Dönemsonu Tamamlanmış Mamul Stoğu	<u>1.757.837</u>	<u>1.774.026</u>
Satılan Mamul Maliyeti	7.544.782	7.580.488

*Tablo 4.68. Ocak Ayı Karşılaştırmalı Satılan Mamul Maliyet Tablosu*

	Bütçe	Fiili
Satılabilir Mamul Maliyeti	7.612.526	7.648.761
Üretim	<u>17.530</u>	<u>17.701</u>
Birim Mamul Maliyeti	434,26	432,11

*Tablo 4.69. Ocak Ayı Karşılaştırmalı Birim Maliyet Tablosu*

	Bütçe	Fiili
Kasa	1.471.714	1.488.300
Alacaklar	3.808.712	3.839.039
İlk Madde Ve Malzemeler	1.473.370	1.480.438
Mamuller	1.757.837	1.774.026
Net Maddi Duran Varlık	1.961.000	1.961.000
<b>Toplam Aktif</b>	<b>10.472.632</b>	<b>10.542.804</b>
Satıcılar	3.597.540	3.614.821
Diğer Borçlar	752.517	760.430
Ödenecek Vergi Ve Fonlar	86.312	99.527
Borçlar	0	0
Özkaynak	6.036.262	6.068.026
<b>Toplam Pasif</b>	<b>10.472.632</b>	<b>10.542.804</b>

*Tablo 4.70. 31.01. Tarihli Karşılaştırmalı Geçici Bilanço*

Yukarıda görüldüğü gibi herhangi faaliyet ve kaynaktaki sapmanın nedeni çok açık şekilde tespit edilebilmektedir. Böylece işletme yönetimi, planlanan ve elde edilen sonuçlar bağlamında gerçekleştireceği bu ayrıntılı bir fark analizi yardımıyla, her bir faktör ve sonuçtan sorumlu olan kişileri tespit etme ve bunların performanslarını değerlendirme imkanı elde edebilmektedir. Bu değerlendirme neticesinde, ortaya çıkan olumlu sapmanın geliştirilerek devam ettirilmesinin, buna karşın olumsuz sapmaların ortadan kaldırılması yolları aranacaktır.



## SONUÇ

İşletmeler müşterilerine değer yaratmak suretiyle kar elde etmektedirler. Değer yaratımı, müşterilerin arzu ettikleri mamul veya hizmeti istenilen biçim, kalite, zaman ve fiyatta sunabilmeyi ifade etmekte olup, yüksek dereceli rekabet ve yoğun teknolojinin belirleyici olduğu günümüz yeni üretim ortamlarında, işletmelerin ayakta kalabilmesi ve başarılı olabilmesi için her zaman olduğundan daha büyük bir önem arz etmektedir. İşletmeler mamul yada hizmet üretmek amacıyla olmaları sebebiyle doğal olarak müşterilerine değer yaratmaktadırlar. Değer yaratımını günümüzde önemli kılan sebep ise üretimi ve üretim anlayışlarını müşterilerin talep ve beklentilerinin daha çok belirlemesidir. Buna göre işletmeler “değer” kavramı etrafında düşünmek ve kara yönelik maliyet hesaplarını yine bu kavramla birlikte ele almak durumundadırlar.

İşletmelerin “değer yaratımı” kavramıyla birlikte maliyetlerini kontrol etme işlemleri üretilen mamul veya hizmetlere yönelik gerçekleştirilen faaliyetlerin dikkatle ele alınmasını ifade etmektedir. Yeni üretim ortamları, belirtildiği üzere, yüksek dereceli bir rekabetin yaşandığı ortamlar olduğundan, maliyet takibini işletmede gerçekleştirilen her faaliyet bazında sürdürmeyi gerekli kılmaktadır. Buna göre müşteriye ve işletme hissedarlarına “değer yaratan” faaliyetler üretim sürecinde ve sonrasında sürekli desteklenmeli, buna karşın “değer yaratmayanlar” ise elimine edilmelidir.

“Değer yaratan faaliyetler” ile “değer yaratmayanlar” arasında yapılacak ayrımın işletmenin karlılığına olası etkisinin olumlu olacağı teorik olarak açıktır. Bu durumun işletme açısından pratik bir değer halini alması, işletmeyi bir nevi karlılığa götürmesi beklenen “eylem planı” olarak nitelenen “bütçe”ye yansıtılması ile mümkün olacaktır. Bunun başarılması ise faaliyetlerin maliyetleri açısından etkin bir takibini gerçekleştirebileceğine güvenin tam olduğu bir bütçeleme tekniğinin tercih edilmesine bağlıdır.

Düşüncemiz, FTM üzerine temellenen FTB tekniğinin böyle bir etkinliği gerçekleştiren yani işletmede müşterilere ve hissedarlara “değer yaratan” faaliyetleri dikkate alan ve bu haliyle yeni üretim ortamlarının özelliklerine işletmelerin uyum sağlamasında önemli bir rol üstlenecek olan işletme bütçesinin yapılandırılmasında etkin bir bütçeleme tekniği olduğudur. Yine işletme bütçesinin FTB tekniği ile yapılandırılması işletmenin halihazırdaki durumuna ve geleceğine dair önemli katkılar sağlamaktadır.

FTB, performans değerlemesine dayandığı için işletme yöneticilerine yada ilgili birimlere sağlıklı bir tahminleme ve kontrol imkanı sunmaktadır. Açıktır ki bu kontrol, tahminleme ve performans değerlendirme işlemleri geleneksel olandan farklı olarak departman/atölye düzeyinde değil faaliyetler düzeyinde gerçekleştirilmektedir. Teknoloji yoğun yeni üretim ortamlarında otomasyonla birlikte gelen genel üretim giderlerindeki artış göz önüne alındığında, bunun faaliyetler bazında takibi oldukça büyük önem arz etmektedir. FTB bu imkanı sunabilen bir bütçeleme tekniği olarak dikkate alınmalıdır.

Uygulamada operasyonel ve finansal denge olmak üzere iki aşamadan oluşan FTB süreci işletmede etkin kaynak dağılımına imkan vermesiyle mamul veya hizmetlerin üretilmesi için ne tür faaliyetlerin gerekli olduğunu ve bu faaliyetleri gerçekleştirmek için hangi kaynakların bütçelenmesi gerektiğini analiz eden bir bütçeleme tekniğidir. Daha spesifik olarak ise; işletmenin üzerinde konsensüze varılmış stratejik amaçlarını ve işyükünü karşılayan “maliyet-etkin” bir bütçe ortaya çıkarmaya yönelik, beklenen faaliyetlerin planlanması ve kontrol edilmesine imkan sağlayan bir bütçeleme tekniğidir.

Tekniğin fonksiyonelliği ampirik olarak X bilgisayar sistemleri tic. ve san. A. Ş adlı işletmenin verileri kullanılarak gerçekleştirilen bütçeleme işlem süreci içerisinde ortaya konmaya çalışılmıştır. Uygulamalı çalışmada FTB tekniği için öne sürülen teorik yargılar pratik olarak tecrübe edilmiştir. Bu bağlamda bir montaj işletmesinin her iki yönetime göre düzenlenmiş geleneksel ve faaliyet bütçeleri tablolarında sunulmaktadır.

Sözkonusu bu tablodan da görüleceği üzere kaynaklardan oluşan bir bütçe, yönetime yeterli bir bilgi sunmazken, FTB bir faaliyet döneminde yapılacak bütün işleri ve bu işlerin yapılması için gerekli kaynak miktarı ve tutarı hakkında ayrıntılı bilgi sunmaktadır. Dolayısıyla yönetime yalnızca kaynakların nerelere ve nasıl dağıtıldığı hakkında bilgi sunmamakta, bunun yanı sıra işletmede hangi faaliyetlerin yapıldığı, kapasitenin tamamının kullanılıp kullanılmadığı ve maliyet objelerine yapılacak herhangi bir değişimin maliyet ve dolayısıyla bütçe tutarları üzerine nasıl etki yapacağına ilişkin de açık ve net bilgiler verebildiği görülebilecektir. Bu bağlamda teknik, gerçekten de “değer yaratımını” ve dolayısıyla “etkin kaynak tüketimini ve kontrolünü” gerçekleştirebilmektedir.



## YARARLANILAN KAYNAKLAR

### KİTAPLAR

- Baker, Judith J. :**Activity Based Costing And Activity Based Management For Health Care**, An Apsen Publication, Gaithersburg, 1998.
- Brimson, James :**Activity Accounting An Activity Based Costing Approach**, John Willey&Sons Inc., New York, 1991.
- Forrest, Edward :**Activity Based Management A Comprehensive Implementation Guide**, McGraw-Hill, New York, 1995.
- Garrison, Ray H. and Noreen, Eric W. :**Managerial Accounting**, Ninth Edition, Mcgraw-Hill, Boston, 2000.
- Akgüç, Öztin :**Finansal Yönetim**, 6.Baskı, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul, 1994.
- Allen Sweeny :**Handbook Of Budgeting**, Third Edition, John Wiley& Sons Inc, New York, 1993
- Altıntaş, Murat Hakan :**Tüketici Davranışları**, Alfa, İstanbul, 2000.
- Anderson, Alan H. and Barker, Dennis :**Effective Business Policy a Skills and Activity Based Approach**, Blackwell Pub.,Cambridge, 1994.
- Ansari, Shahid L., Bell, Jan E. and Target Cost Core Group :**Target Costing: The Next Frontier In Strategic Cost Management**, Times Mirror Higher Edition Group, Texas, 1997.
- Arogyaswamy, Bernard and Simmons, Ron P. :**Value Directed Management: Organizations, Customers, and Quality**, Quorum Books, London, 1993.
- Berliner, Callie and Brimson, James A. :**Cost Management For Today's Advanced Manufacturing**, Harvard Business School Pres, Boston, 1988.
- Blocher, Edward J.-Chen Kung H.-Lin, Thomas W. :**Cost Management A Strategic Emphasis**, Mcgraw-Hill Irwin, 2002

- Brandon, Charles H. and Drtina, Andralph E. :**Management Accounting**, McGraw-Hill, Inc., New York, 1997.
- Brimson, James A. and Antos, John :**Activity Based Management**, John Wiley & Sons, Inc.,New York, 1994.
- Brimson, James A. and Antos, John :**Driving Value Using Activity- Based Budgeting**, John Wiley & Sons,Inc., New York, 1999.
- Brinker, Barry J. :**Emerging Practices in Cost Management**, Warren, Gorham& Lamont, Boston, 1990.
- Bruns, William J. :**Performance Measurement, Evaluation, and Incentives**, Harvard Business School Series in Accounting and Control, Boston, Massachusetts, 1992.
- Cevizci, Ahmet :**Paradigma Felsefe Sözlüğü**, Paradigma, İstanbul, 1999.
- Cokins, Gary :**Activity-Based Cost Management**, John Wiley& Sons, Inc., New York, 2001.
- Cooper, Robin and Kaplan, Robert S. :**The Design of Cost Managment Systems**, Prentice Hill Inc. New Jersey, 1991.
- Cooper, Robin, Kaplan, Robert, S., Maisel, Lawrence S., Mosrrisey, Eileen, Oehm, Ronald M. :**Implementing Activity Based Cost Management Moving From Analysis to Action**, Institute of Management Accounting, Irwin, 1992.
- Daly, John L. :**Pricing For Profitability**, John Wiley&Sons, Inc, New York, 2002.
- Doz, Yves L. and Hamel, Gary :**Alliance Advantage The Art of Creating Value Through Partnering**, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1998.
- Drury, Colin :**Management and Cost Accounting**, International Thomson Business Press, 2000.
- Erdoğan, Nurten :**Faaliyete Dayalı Maliyetleme**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:867, Eskişehir, 1995.
- Ertürk, Halis :**Endüstri İşletmelerinde Marjinal Maliyetlerle Kara Geçiş Analizleri**, Bursa İ.T.İ.A. İşletme Fakültesi, Yayın No: 5, Bursa Üniv. Basımevi, 1981.

- Forrest, Edward :**Activity Based Management A Comprehensive Implementation Guide**, Mcgraw-Hill, New York, 1996.
- Garrison And Noreen :**Managerial Accounting**, Ninth Edition, McGraw-Hill, Boston, 2000.
- Glad, Ernest :**Activity- Based Costing And Management**, Hugh Becker, British Edition, John Wiley, Chichester, 1995.
- Hall, James A. :**Accounting Information Systems**, West Publishing Company, New York, 1995.
- Hallander, Anita Sawyer, Denna, Eric L., and Cherrington, J. Owen :**Accounting Information Technology and Business Solutions**, Irwin, Chicago, 1996.
- Hansen, Don R. and Women, Maryanne M. :**Management Accounting**, Second Edition, South-Western Publishing Co., Ohio, 1992.
- Hansen, Stephen C. and Torok, Robert G. :**The Closed Loop: Implementing Activity-Based Planning And Budgeting**, , Bookman Publishing, Indiana, 2004
- Hart, Jill and Wilson, Clive :**Management Accounting Principles And Applications**, Second Edition, Prentice Hall, Sydney, 1996.
- Hawawini, Gabriel and Viallet, Claude :**Finance for Executives Managing for Value Creation**, South-Western College Pub., Cincinnati, Ohio, 1999.
- Heitger, Les, Ogan, Pekin and Viallet, Claude :**Cost Accounting**, Second Edition, South-West Publishing Co., Ohio, 1992.
- Hilton, Ronald W. :**Managerial Accounting**, Fourth Edition, McGraw-Hill, Boston, 1999.
- Hongren, Charles T. and Sunden, Gray L. :**Introduction To Management Accounting**, Ninth Edition, Prentice-Hall, New Jersey, 1993.
- Johnson, H. Thomas and Kaplan, Robert S. :**Relevance Lost The Rise and Fall of Management Accounting**, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1991.

- Kaplan, Robert S. and Cooper, Robin :**The Desing Of Cost Management Systems**, Prentice Hall, New Jersey, 1991.
- Kaplan, Robert S. and Cooper, Robin :**Cost & Effect Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance**, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts,1998.
- Kaplan, Robert S. and Norton, David P. :**Balanced Scorecard**, Harvard Business School Press, 1996.
- Kaplan, Robert S. :**Measures for Manufacturing Excellence**, Harvard Business School Press, Boston- Massachusetts, 1990.
- Kaplan, Robert S. :**Management Accounting**, Prentice-Hall Inc., New Jersey, 1995.
- Kaplan, Steven N. :**Mergers and Productivity**, The University of Chicago Press, Chicago and London, 2000.
- Kaygusuz, Sait Y. :**Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama**, Uludağ Üniv., Sosyal Bilimler Ens., Basılmamış Doktora Tezi, 2000.
- Klammer, Thomas, Ansari, Shahid and Bell, Jan :**Activity-Based Budgeting**, McGarw Hill,Irwin, 1999.
- Kotler, Philip :**Marketing Management**, The Millennium Edition, Prentice Hall, New Jersey, 2000.
- Lalli, William R. :**Handbook Of Budgeting**, John Wiley&Sons, Inc., 2003.
- Laudon, Kenneth C. and Laudon, Jane P. :**Management Information Systems New Approaches to Organization & Technology**, Fifth Edition, Perntice-Hall, New Jersey, 1998.
- Lazol, İbrahim :**İşletmelerde Genel Üretim Giderlerinin Kontrolünde Değişken ve Sıfır Tabanlı Bütçeleme Teknikleri**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Ens., Yayınlanmamış Doktora tezi, Bursa-1986.
- Lewis, Ronald J. :**Activity-Based Costing For Marketing and Manufacturing**, Quorum Boks, Westport, 1993.



- Mabberley, Julie :**Activity-Based Costing in Financial Institutions How to Support Value-Based Management and Manage Your Resources Effectively**, Second Edition, Prentice Hall, London, 1998.
- Macfie, Dan :**The Investor's Guide to Measuring Share Performance**, Pitman Publishing, 1994.
- McNair, Carol .J. :**World-Class Accounting and Finance**, Irwin Professional Publishing, Chicago, 1993.
- McTaggart,, James M., Kontes,Peter W., and Mankins, Michael C. :**The Value Imperative Managing for Superior Shareholder Returns**, The Free Press, New York, 1994.
- Monden, Yasuhiro :**Cost Reduction Systems: Target Costing and Kaizen Costing**, Productivity Press, Portland, 1995.
- Morrow, Micheal :**Activity Based Management New Approaches To Measuring Performance And Managing Costs**, Woodhead-Faulkner, New York, 1992.
- Player, Steve and Keys, David :**Activity Based Management Arthur Andersen's Lessons From The ABM Battlefield**, Second Edition, John Wiley& Sons Inc., New York, 1999.
- Porter, Michael E. :**Competitive Strategy**, Çev. Gül Çağalı Güven, Sistem Yayıncılık, İstanbul, 2000.
- Rainborn, Cecily A., Barfield, Jesse T. and Kinney, Michael R. :**Managerial Accounting**, West Publishing Company, Minneapolis, 1993.
- Rappaport, Alfred :**Creating Shareholder Value, A Guide For Managers and Investors**, The Free Pres, New York, 1998.
- Reeve, James M. :**Readings&Issues In Cost Management**, South-Western College Publishing, Knoxville.
- Sakurai, Michiharu :**Integrated Cost Management**, Productivity Press, Portland, 1996.
- Shim, Jae K. And Siegel, Joel G. :**Budgeting Basics&Beyond**, Prentice- Hall, New Jersey, 1994.

- Simons, Robert :**Performance Measurement&Control Systems For Implementing Strategy**, Harvard Business School, Boston, 2000.
- Slywotzky, Adrian J., Morrison, David J. and Andelman, Bob :**The Profit Zone How Strategic Business Design Will Lead You to Tomorrow's Profits**, Çev. Ebru Kılıç, Sistem Yayıncılık, İstanbul, 2000.
- Smith, Malcolm :**New Tools for Management Accounting**, Pitman Publishing, Great Britain, 1995.
- Smith, Malcolm :**Strategic Management Accounting Text and Cases**, Butterwoth Heinemann, Great Britain, 1997.
- Şakrak, Münir :**Maliyet Yönetimi**, Yasa Yayıncılık, İstanbul, 1997.
- Wiersema, William H. :**Activity Based Management Today's Powerful New Tool For Controlling Costs and Creating Profits**, American Management Association, New York, 1995.
- Zimmerman, Jerold L. :**Accounting For Decision Making And Control**, Second Edition, Mcgraw Hill, Boston, 1997.

## MAKALELER

- Allott, Anita :“Some Academics Say Management Accounting Has Not Changed in The Last 60 Years; Others Say It Has—Hugely Who’s Right, Asks Anita Allott?”, **Management Accounting: Magazine For Chartered Management Accountants**, July/August 2000, Vol.78, Issue.7.
- Antos, John :“A Better Way To Budget: Solving Traditional Budgeting Problems With Cost System?”, **Journal Of Cost Management**, Summer 1988.
- Aptel, Olivier and Pourjalali, Hamid :“Improving Activities And Decreasing Of Logistics in Hospitals A Comparison Of U.S. And French Hospitals”, **The International Journal Of Accounting**, 36(2001).
- Armstrong Laing Group :“Introduction ABC”, 2001, [www.armstronglaing.com](http://www.armstronglaing.com)
- Armstrong Laing Group :“Activity Based Costing Implementation Issues”, [www.armstronglaing.com](http://www.armstronglaing.com)
- Armstrong Laing Group :“How ABC/M Contributes To Shareholder Value”, [www.armstronglaing.com](http://www.armstronglaing.com)
- Arnaboldi, Michela and Lapsley, Irvine :“Modern Costing Innovations And Legitimation: A Health Care Study”, **Abacus**, Vol.40, No.1, 2004.
- Asada, Takayuki, Bailes, Jack C., and Suzuki, Kenichi :“Implementing ABM with hoshin management”, **Management Accounting Quarterly**, Winter 2000.
- Barkman, Arnold :“Synergy From A To Z, ABC To ZBB” **Journal Of Managerial Issues**, Vol. 9, 2001.
- Baxendale, Sindy J. and Gupta, Mahesh, :“Aligning TOC & ABC”, **Management Accounting**, April 1998.
- Bikrin, Frank and Woodward, David :“Management Accounting For Sustainable Development”, **Management Accounting, London**, Dec97, Vol.75, Issue 11.

- Blankley, Alan I., Bain, Craig E. And Craig, James L. :“Hyperion Activity-Based Management Software: A Tool For Analyzing Costs and Operational Processes”, **CPA Journal**, May 2000, Vol.70, Issue 5.
- Bleeker, Ron :“Key Features Of Activity-Based Budgeting, **Journal Of Cost Management**, July-August, 2001.
- Bleiweiss, Wendy :“Measuring What Counts”, **Telephony**, Vol. 235, Issue 14.
- Block, Richard and Carr, Lawrence P. :“Activity-Based Budgeting At Digital Semiconductor, **International Journal Of Strategic Cost Management**, Spring 1999.
- Boer, Germain B. :“Making Accounting A Value-Added Activity”, **Management Accounting**, August 1991.
- Booklet, Theme :“Performance Management in Small Businesses”, <http://www.ifac.org>
- Booth, Jonathan M. and Balachandran Bala V. :“Using ABM To Identify Value: An Automotive Retailer Case Study”, **Journal Of Cost Management**, September/October 1999.
- Booth, Rupert :“Applying Activity Analysis To The Supply Chain”, **Management Accounting**, March 1997.
- Borjesson, Sofia :“A Case Study on Activity-Based Budgeting”, **Cost Management**, Winter 1997, Vol. 10, Issue 4.
- Brack, Ken, :“Common Sense Cost Analysis”, **Industrial Distribution**, February 2000, Vol. 89, Issue 2.
- Bryan, Robert M. :“The Basics Of Budgeting”, **Association Management (Washington)**, Vol. 50, Issue 1, January 1998.
- Brimson, James :“Creating Forward-Looking Value Statements”, [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com).
- Brimson, Jim :“Value Creation”, [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com).
- Brockhoff, Klaus K. and Chakrabarti, Alok K. :“Take A Proactive Approach To Negotiating Your R&D Budget”, **Research Technology Management**, Sep/Oct97, Vol.40, Issue 5.

- Brunton, Nancy M. :“Evaluation Of Overhead Allocations”, **Management Accounting**, July-1988.
- Bukh, Nikolaj D., Gormsen, Peter and Mols, Neils Peter :“Accounting For The Financial Service Customer In Denmark: Activity- Based Costing Practices”, **www.bettermanagement.com**
- Bunce, Peter and Fraser, Robin :“Beyond Budgeting...”, **Management Accounting**, February 1999.
- Cagwin, Douglass and Bouwman, Marinus J. :“The Association Between Activity-Based Costing And Improvement In Financial Performance”, **Management Accounting Research**, Issue 13, 2002.
- Catanzaro, Thomas E. :“A New Way To Look At Budgeting”, **DVM**, Cleveland, June 1998.
- Causell, Merrill :“Budgeting And More...”**Management Accounting** (London), Sep. 1999, Vol.77, Issue 8.
- Cheatham, Carole B. and Cheatham, Leo R. :“Redesigning Cost Systems: Is Standard Costing Obsolete?” **Accounting Horizons**, Dec96, Vol. 10, Issue 4.
- Chopp, Steve and Paglia, John K. :“Build a Culture of Value Creation”, **www.bettermanagement.com**.
- Cleve Pendock :“Financial Forecasting: It’s All About Teamwork”, **CMA Management** (Hamilton), Sep 2000.
- Connoly, Tim and Ashworth, Gary :“An Integrated Activity Based Approach To Budgeting, **Management Accounting** (London), Vol. 72, Issue 3, March 1994
- Cokins, Gary :“Activity Based Cost Planning: Myth Or Reality? Conclusion”, **ABC Technologies**.
- Cokins, Gary :“New Age Accounting: Activity Based Budgeting”, **www.bettermanagement.com**
- Cokins, Gary :“A Convergence of Improvement Programs”, **www.bettermanagement.com**
- Cokins, Gary :“Measuring Supply Chain Costs Using ABC/M”, **www.sas.com**

- Cokins, Gary :“Are All Of Your Customers Profitable To You?”  
**www.sas.com**
- Cokins, Gary :“If ABC is The Answer, What is The Question?”,  
**www.sas.com**
- Cokins, Gary :“Performance Measures And ABC/M: The  
Flowering Of A New Era”, **www.abctech.com**
- Cokins, Gary :“Using ABC To Become ABM”, **www.sas.com**
- Cokins, Gary :“Project Accounting And ABC/M: Choice Or  
Blend?”, **www.sas.com**
- Cooper Robin and :“Profits Priorities From Activity-Based Costing”,  
Kaplan, Robert S. **Harvard Business Review**, May-June 1991.
- Cooper, Robin :“The Rise Of Activity-Basedcosting- Part One:  
What Is An Activity-Based Cost System?”, **Journal  
of Cost Management**, Summer 1998.
- Cooper, Robin :“The Rise Of Activity-Based Costing-Part Two:  
When Do I Need An Activity-Based Cost System?”,  
**Journal Of Cost Management**, Fall 1988.
- Cooper, Robin and :“The Promise and Peril of Integrated Cost Systems,  
Kaplan, Robert S. **Harvard Business Review**, July-August 1998.
- Cooper, Robin and :“Activity- Based Systems: Measuring The Costs of  
Kaplan, Robert S. Resource Usage”, **Accounting Horizons**, Sep. 92,  
Vol.6, Issue 3.
- Cooper, Robin And :“Activity Based Budgeting-Part I”,**Strategic  
Slagmulder, Regine Finance** (Montvale), Sep. 2000, Vol. 82, Issue 3.
- Cooper, Robin And :“Activity Based Budgeting Part-II, **Strategic  
Slagmulder, Regine Finance** (Montvale), Oct. 2000, Vol. 82, Issue: 4.
- Cooper, Robin and :“Integrating Activity-Bsed Costing and Economic  
Slagmulder, Regine Value Added”, **Management Accounting**, January  
1999.
- Cooper, Robin And :“Strategic Cost Management”, **Management  
Slagmulder, Regine Accounting**, February-1999.

- Cooper, Robin :“The Rise of Activity Based Costing – Part One: What Is On Activity Based Cost System” **Journal Of Cost Management**, Summer 1988.
- Cooper, Robin, and Kaplan, Robert S. :“Activity-Based Systems: Measuring The Costs Of Resource Usage”, **Accounting Horizons**, Sep92, Vol. 6, Issue 3.
- Currie , Amber Payne :“Corporate Performance And Activity Based Management: How The Best Companies Make Their Systems Work”, **International Journal Of Strategic Cost Management**, Autumn 1998.
- Develin, Nick :“Unlocking Overhead Value”, **Management Accounting**, December 1999.
- Donovan, R. Micheal :“Performance Measurement: Connecting Strategy, Operations and Actions, **Performance Improvement**.
- Donovan, Michael :“Reduce Inventories And Improve Business Performance”, **Performance Improvement**.
- Dowless, Robert M. :“Using Activity-Based Costing To Guide Strategic Decision Making”, **Healthcare Financial Management**, Westchester, Jun 1997.
- Drury, Colin :“Cost Control And Performance Measurement In An Amt Enviroment”, **Management Accounting**, November 1990.
- Dub, Susan :“ABM at Lawson: Beyond The Technology”, **Management Accounting**, March 1997.
- Dub, Susan :“ABM At Lawson: Putting The Technology To Work”, **Management Accounting**, April 1998.
- Dugdale, David :“The Uses Of Activity-Based Costing”, **Management Accounting**, October-1990
- Euske, K.J., Franse, Norm, Peck, Tom, Rosenstiel, Bruce and Schreck, Steve :“Applying Activity-Based Performance Measures To Service Procesese: Process Relationship Maps And Process Analysis”, **Internation Journal Of Stretegic Cost Management**, Summer 1999.
- Fabian, Alan :“Activity Based Management in the Public Sector”, **www.bettermanagement.com**



- Fanning, John :“Budgeting in The 21 St Century”, **Management Accounting**, Nov. 1999, Volume 77, Issue 10.
- Feller, Kelly Ripley :“Is There Really A “New” ABM?”, **www.bettermanagement.com**
- Fisher, Marshall L. :“What Is the Right Supply Chain For Your Product”, **Harvard Business Review**, March-June 1997.
- Fri, Perry :“Look Internally For Cost Saving”, **The Voice Of Foodservice Distribution**, August 1999, Vol.35.
- Frigo, Mark :“Strategy, Value Creation, and the CFO”, **Strategic Finance**, **www.bettermanagement.com**
- Gagne, Margaret L. and Discenza, Richard :“Target Costing”, **Journal Of Business& Industrial Marketing**, Vol.10,No.1, 1995.
- Gering, Micheal :“Activity Based Costing Focusing On What Counts”, **Management Accounting**, February - 1999.
- Greasley, Andrew :“Effective Uses Of Business Process Simulation”, **Proceeding Of The 2000 Winter Simulation Conference**.
- Green, Mike :“Activity Based Management ”, **www.sas.com**
- Grundy, Tony :“Managing The Business Value System”, **Management Accounting**, December 1998.
- Gunasekaran, A., Mcneil, R., and Singh, D. :“Activity Based Management In A Small Company: A Case Study”, **Production Planning& Control**, 2000, Vol.11,No.4.
- Gupta, M. and Galloway, K. :“Activity –Based Costing/Management And its in Operations Management”, **Technovation**, 23, 2003.
- Gurd, Bruce and Thorne, Helen :“The Transformation Of An Accounting System During Organisational Change: A Longitudinal Study”, **Financial Accountability&Management**, 19(1), February 2003.
- Guthrie, James :“Measuring Up To Change”, **Financial Management (CIMA)**, Dec2000.

- Holden, Reed :“Getting Down To The Business Of Value: Critical Elements For Profitable Pricing”, [www.dynamicvalueadvisors.com](http://www.dynamicvalueadvisors.com)
- Homburg, Carsten :“A Note On Optimal Cost Driver Selection in ABC”, **Management Accounting Research**, 2001,12,197.
- Hong, Jian Qiao :“Improving Production Decisions: A Case For Activity-Based Costing”, **Journal Of Cost Management**, January/February-2000.
- Hope, Jeremy and Fraser, Robin :“Budgets: How To Manage Without Them”, **Accounting&Business**, April 1999.
- Hoque, Zahirul :“Strategic Management Accounting in the Value-Chain Framework: A Case Study”, **Journal Of Cost Management**, March/April 2001.
- Hornyak, Steve :“Budgeting Made Easy”, **Management Accounting (Montvale)**, Oct. 1998.
- Howell, Robert A and Sourcy, Stephen R. :“Cost Accounting in The New Manufacturing Enviroment ”, **Management Accounting**, August-1987.
- Howell, Robert A. and Soucy, Stephen R. :“The New Manufacturing Enviroment; Major Trends For Management Accounting”, **Management Accounting**, July-1987.
- Jeffrey A. and Schmidt A. :“Is It Time To Replace Traditional Budgeting”, **Journal Of Accountancy**, October 1992.
- Kaplan, Robert S. :“Flexible Budgeting In Activity Based Costing Framework”, **Accounting Horizons**, Jun94, Vol. 8, Issue 2.
- Kaplan, Robert S. and Norton, David P. :“The Balanced Scorecard-Measues That Drive Performance”, **Harvard Business Review**, January-February 1992.
- Kaplan, Robert S. and Norton, David P. :“Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System”, **Harvard Business Review**, January-February 1996.
- Kaplan, Robert S. :“In Defense Of Activity Based Cost Management”, **Management Accounting**, November-1992.

- Kaplan, Robert S. :“The Evolution Of Management Accounting”, **The Accounting Review**, Cilt: LIX (3).
- Keegan, Daniel P., Eiler, Robert G. and . Jones, Charles R. :“Are Your Performance Measures Obsolete?”, **Management Accounting**, June 1989.
- Kennedy, Alison :“Getting The Most From Budgeting”, **Management Accounting**, Feb. 1999.
- Keys, David E., And Merwe Anton Van Der :“Gaining Effective Organizational Control with RCA”, **Strategic Finance**, May 2002.
- Khan, Zafar U. and Sharifi, Mohsen F. :“Activity Based Management For Procurement: Case And Teaching Note”, **Journal Of No.3/4**, 1998.
- Kilty, Gerald L. :“Baseline Budgeting for Continuous Improvement Hospital Materiel”, **Management Quarterly**, May 1999, Vol. 20, Issue 4.
- Kipers, Kenneth and Antos, John :“Activity Based Management Helps You Understand and Reduce What’s Driving Your Call Center Costs”, [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com)
- Kocakulah, Mehmet C., Fowler, Dorn And Mcgruire, Brian L. :“Implementing An ABC System Tos Tay Competitive: A Case Study”, **Journal Of Cost Management**, March/April-2000.
- Koç 2000 Kalite ve Müşteri Odaklı Stratejik Yönetim :Topluluk Seviyesinde Toplam Kalite Yönetimi, **Kalder Yayınları**, 1998
- Kreuze, Jerry G. and Newel, Gale E.L. :“ABC And Life-Cycle Costing For Environmental Expenditures”, **Management Accounting**, February 1994.
- Greene, Alice :“Getting Value Out Of Performance Management”, **Manufacturing Systems (Wheaton)**, September, 1998.
- Krupnicki, Michael and Tyson, Thomas :“Using ABC To Determine The Cost Of Servicing Customers”, **Management Accounting**, December-1997.
- Kulesza, C.S. :“If Henry Ford Knew Then What We Know Now...”, **Journal of Cost Management**, September-October 2000.

- Landry, Steven P., Wood, Larry M., and Lindquist, Tim M. :“Can ABC Bring Mixed Results, **Management Accounting**, March 1997.
- Leahy, Tad :“Baby Steps Toward Beter Budgets”, [www.businessfinancemag.com](http://www.businessfinancemag.com)
- Lere, John C. :“Activity Based Costing: A Powerful Tool For Pricing”, **Journal Of Business&Industrial Marketing**, Vol.15, No:1, 2000.
- Lubose, Seth :“Aim, Focus and Shoot,” **Forbes**, November-1990.
- Lui, Lana Y.J., Robinson John J. and Martin, John :“An Application Of Activity- Based Budgeting: A UK Experience”, **Cost Management**, Sep/Oct. 2003.
- Mak, Y.T And Roush, Melvin L. :“Flexible Budgeting And Variance In An Activity-Based Costing Environment”, **Accounting Horizons**, Jun94, Vol.8, Issue 2.
- Marcino, George R. :“Obliterate Traditional Budgeting”, **Financial Executive** (Morristown)
- :“Companies Strait-Jacketed By Annual Budget Process”, **Management Accounting**, Jan98, Vol.76, Issue 1.
- Maskell, Brian and Baggaley, Bruce :“The Future of Management Accounting”, **Journal of Cost Management**, September /October 2000.
- May, Margaret :“The Role Of Management Accounting In Performance Improvement”, **Management Accounting: Magazine For Chartered Management Accountants**, Apr95, Vol 73, Issue 4.
- May, Margaret and Bryan, Tony :“Value Based Management at British Aerospace”, **Management Accounting**, December 1999.
- Mcconville, Daniel J. :“Start With ABC”, **Industry Week**, September 6, 1993.
- McGowan, Annie S :“Perceived Benefits Of ABCM Implementation” **Accounting Horizons**, Mar98, Vol. 12, Issue 1.
- Mckenzie, John :“Activity- Based Costing For Beginners”,

- McLaren, Josie :“A Strategic Perspective on Economic Value Added”, **Management Accounting**, April 1999.
- Mclemore, Ivy :“The New Frontier In Budgeting”, **Management Accounting**, September 1997.
- McNair, C.J., Lynch, Richard L. And Cross, Kelvin F. :“Do Financial And Nonfinancial Performance Measures Have To Agree?”, **Management Accounting**, November 1990.
- Mevellec, Pierre and Lebas, N. Michel :“Simultaneously Managing Cost and Value: The Challenge, [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com)
- Mevellec, Pierre :“Cost System Design Parameters: A Comparative Study”, [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com)
- Mishra, Birendra and Vaysman, Igor :“Cost-System Choice And Incentives- Traditional vs. Activity Based Management”, **Journal Of Accounting Research**, Vol.39, No.3, December 2001.
- Miller, John A. :“Designing And Implementing A New Cost Management System”, **Journal Of Cost Management**, Say1:4, Winter 1992.
- Morrow, Mike and Ashworth, Gary :“An Evolving Framework For Activity-Based Approaches”, **Management Accounting**, Feb94, Vol.72, Issue 2.
- Narus, James A. and Anderson, James C. :“Rethinking Distribution: Adaptive Channels”, **Harvard Business Review**, July- August 1996.
- Newing, Rod :“Out With The Old, in With The New”, **Accountancy**, Vol. 14, July-1994 Nov/Dec 2000.
- Novin, Adel M. :“Applying Overhead: How To Find The Right Bases And Rates”, **Management Accounting**, March-1992.
- Nyamekye, Kofi :“New Tool For Business Process Re-Engineering”, [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com)
- Osborne, Debra and Ringrose, Nick :“Market- Focused Cost Reduction”, **Management Accounting**, Jan98, Vol.76, Issue 1.

- Osborne, Debra and Ringrose, Nick :“Market-Focused Cost Reduction”, **Management Accounting**, January, 1998.
- Pattison, Diane D., Caltrider, James M. and Lutze, Robert :“Continuous Process Improvement at Brooktree”, **Management Accounting**, February 1993.
- Plowman, Brian :“ABM in Manufacturing: A Case Study Of A Gas Turbine Manufacturer”, **www.develin.co.uk**
- Preper, Chris :“What is Activity Based Costing/ Management”, **www.abctech.com**
- Pryor, Tom :“True Cost”, **Materials Management in Health Care**, Nov98, Vol.7, Issue 11.
- Queree, Anne :“ABM Explained”, **Global Finance**, January 2000, Vol. 14, Issue 1.
- Raffish Norm and Turney Peter B. :“Glossary of Activity-Based Management”, **Journal of Cost Management**, issue 3, Fall 1991.
- Rao, Mohan P. :“A Simple Ethod To Link Productivity To Profitability” **Management Accounting Quarterly**, Summer 2000.
- Ratch, William :“Activity- Based Costing in Service Industries”, **Journal Of Cost Management**, Summer-1990.
- Reilly, Gregory and DeRose, Christopher M. :“Value – Linked Measurement at Dell”, **Journal of Cost Management**, July-August 2002.
- Roberts, Mike, Muras, Andrew And Paschall, Darly :“Planning And Budgeting For Quality: An Activity-Based Approach”, **Quality Congress ASQC... Annual Quality Congress Proceedings**, Milwaukee, 2000.
- Roehm, Harper A., Weinstein, Larry And Castellano, Joseph F. :“Management Control Systems: How SPC Enhances Budgeting And Standart Costing” **Management Accounting Quarterly**, Fall 2000
- Ronte, Hanno :“Value Based Management”, **Management Accounting**, January 1998.
- Sandison, Derek, Hansen, Stephen C. And Torok, Robert :“Activity Based Planning and Budgeting: A New Approach From CAM-I”, **Journal of Cost**

- G. Senyshen, Michael **Management**, March/April 2003.  
:“ABM: The Next Step- Part-I”, [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- Senyshen, Micheal :“ABM: The Next Step- Part-II”, [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- Serven, Lawrence :“Value Planning: the New Approach to Building Value Every Day”, [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com)
- Sharman, Paul :“Activity/Process Budgets: A Tool For Change Management”, **Management Accounting Magazine**, March 1996, Vol. 70, Issue 2.
- Sharman, Paul :“The Role Of Measurement in Activity Based Management, CMA Magazine (Canada), September 1993, <http://www.ifac.org>
- Sharman,Paul :“How To Performance Measurement in Your Organization”, <http://www.ifac.org/>
- Sharp, Douglas and Christenson, Linda F. :“A New View Of Activity Based Costing”, **Management Accounting**, September-1991.
- Simpson, Wayne K. and Williams, Micheal J. :“How to Really Integrate Activity Based Management With Your Enterprise Resource Systems”, [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com)
- Steigstra, Jacob and Boomsma, Jaroen :“How To Really Integrate Activity Based Management With Your Enterprise Resource Systems”, [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com)
- Stevens, Mark E. :“Activity-Based Planning And Budgeting: The Coming Of Age The Consumption-Based Approach”, **The Journal Of Corporate Accounting & Finance**, March/April-2004
- Stevens, Tim :“Balancing Act”, **Industry Week/IVV**, Vol. 246, Issue 6.
- Sweeney, Robert B. and Mays, James W. :“ABM”,**Management Accounting**, March 1997.
- Syfert, Pamela A. and Schumacher, Lisa B. :“Putting Strategy First in Performance Management, **Journal of Cost Management**, November/December 2000.
- Titus, Karen :“Activity Based Costing: Accounting For



- Profitability”, [www.modernmetals.com](http://www.modernmetals.com)
- Trussel, John M. And Bitnet, Larry N. :“Strategic Cost Management: An Activity Based Management Approach”, **Management Decision**, 36/7 (1998).
- Turney, Peter B.B. :“The State of 21 Century Cost Management”, **Journal Of Cost Management**, Septembet/October 2000.
- Turney, Peter B.B. and Stratton, Alan J. :“Using ABC To Support Continuous Improvement”, **Management Accounting**, September 1999.
- Turney, Peter B.B. :“Beyond TQM With Workforce Activity- Based Management”, **Management Accounting**, September 1993.
- Unruh, C., Voss B. and Wells J. :“Budgeting Moves To A New Dimension”, **The Journal Of Business Strategy**, March/April 1994, Vol.15, Issue 2.
- Wilhelmi, Micheal and Kleiner, Brian H. :“New Developments In Budgeting”, **Management Research News**, Patrington-1995, Vol. 18, Issue 3-5.
- Wooldridge, Stephen C., Micheal P.E. and Garvin, J. :“Effects of Accounting And Budgeting on Capital Allocation For Infrastructure Projects”, **Journal Of Management in Engineering**, April 2001.

## Özgeçmiş

1975 yılında Gaziantep'te doğdum. İlk ve orta öğrenimimi burada tamamladım. 1992 yılında Gaziantep Ticaret Lisesinden, 1996 yılında Muğla Üniversitesi İ.İ.B.F. işletme bölümünden mezun oldum. 2000 yılında Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalında; "Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı maliyet yönetimine göre muhasebeleştirilmesi" konulu tez ile yüksek lisans programını tamamladım. 2002 yılında Prof Dr. İbrahim Lazol danışmanlığında "Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Tekniği ve Bir Uygulama" konulu tez çalışmasıyla Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı doktora programını tamamladım. Halen aynı üniversitenin muhasebe finansman ana bilim dalında araştırma görevlisi olarak bulunmaktayım.

Melek EKER

