

**T.C.
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Doktora Tezi

**STRATEJİK MALİYET ve PERFORMANS YÖNETİM
SİSTEMLERİNİN KURUMSAL KARNE MODELİ İLE
ENTEGRASYONU: BİR İÇECEK İŞLETMESİ ÖRNEĞİ**

Hakan Vargün

Zonguldak 2014

**T.C.
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Doktora Tezi

**STRATEJİK MALİYET VE PERFORMANS YÖNETİM
SİSTEMLERİNİN KURUMSAL KARNE MODELİ İLE
ENTEGRASYONU: BİR İÇECEK İŞLETMESİ ÖRNEĞİ**

**Hazırlayan
Hakan Vargün**

**Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Halim Akbulut**

Zonguldak 2014

T.C.
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalında 2009538201001 numaralı Hakan Var-
gün'ün hazırladığı “Sratejik Maliyet ve Performans Yönetim Sistemlerinin Ku-
rumsal Karne Modeli İle Entegrasyonu: Bir İçecek İşletmesi Örneği” konulu
DOKTORA/~~YÜKSEK LİSANS~~ tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü
Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 10/06/2014 Salı günü saat 10:30’da
yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezinin onayına OYBİRLİĞİ-
LE/~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

Başkan _____

Prof. Dr. Metin SABAN

Üye _____

Doç. Dr. Yasemin KÖSE

Üye _____

Doç. Dr. Rasim İlker GÖKBULUT

Üye _____

Doç. Dr. Ertuğrul YILDIRIM

Üye _____

Yrd. Doç. Dr. Halim AKBULUT (Danışman)

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

...../...../2014

Doç. Dr. Hakan SARIBAŞ
Enstitü Müdürü

ÖZET

Kurum	: Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı
Tez Başlığı	: Stratejik Maliyet ve Performans Yönetim Sistemlerinin Kurumsal Karne Modeli İle Entegrasyonu: Bir İçecek İşletmesi Örneği
Tez Yazarı	: Hakan Vargün
Tez Danışmanı	: Yrd. Doç. Dr. Halim Akbulut
Tez Türü, Yılı	: Doktora Tezi, 2014
Sayfa Adedi	: 330

Rekabetin yoğun bir şekilde yaşandığı günümüz dünyasında işletme yöneticileri maliyetleri azaltarak ve faaliyet verimliliğini artırarak işletme performansını sürekli geliştirmeye odaklanmışlardır. Bu durum yöneticilerin özellikle maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sistemleri tarafından üretilecek olan stratejik bilgi ihtiyacını da arttırmıştır. Ancak geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sistemlerinde kullanılan yöntemlerin zaman içerisinde yöneticilerin ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgileri sağlamada yetersiz oldukları görülmüştür. Bu çerçevede maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sistemlerinin yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgileri üretmesi amacıyla birçok yöntem geliştirilmiştir. Bu çalışmada Kurumsal Karne (KK) modeli ile Ekonomik Katma Değer (EKD) modeli, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTY) sistemi ve Faaliyet Tabanlı Yönetim (FTY) modeli entegrasyonunun işletme performansının geliştirilmesi açısından fayda sağlayıp sağlamayacağı ve ayrıca söz konusu entegrasyonun işletme yöneticilerinin alacakları stratejik kararlar üzerinde etkili olup olmayacağı araştırılmıştır. Bu doğrultuda yönetsel modeller öncelikle teorik olarak açıklanmış, daha sonra söz konusu entegrasyon perspektifinde örnek bir sanayi işletmesinde uygulamaya yer verilmiştir. Yapılan uygulama ile öncelikle yönetsel modellerin birlikte kullanılmasının mamül maliyetlerinin daha doğru analiz edilmesine ve işletme performansının daha doğru ölçülmesine imkan verdiği görülmüştür. Ayrıca söz konusu entegrasyon aracılığıyla sağlanan bilgilerin yöneticilerin alacakları stratejik kararlar üzerinde etkili olduğu ve işletme performansı hedeflerinin daha doğru şekilde belirlenmesini mümkün kıldığı anlaşılmıştır. Özetle işletmelerde değer yaratma, stratejik amaçlara ulaşma ve rekabet avantajı kazanma konusunda KK modelinin stratejik maliyet ve performans yönetim modelleri ile entegre bir şekilde kullanılması işletme başarısının daha sağlıklı okunmasına katkıda bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Stratejik Maliyet Yönetimi, Stratejik Performans Yönetimi, Ekonomik Katma Değer (EKD), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM), Faaliyet Tabanlı Yönetim (FTY) ve Kurumsal Karne (KK).

ABSTRACT

Institution : BEU Institute of Social Sciences, Department of Management
Title : Integration of Strategic Cost and Performance Management Models with Balanced Scorecard Model: A Beverage Enterprise Sample
Author : Hakan Vargün
Adviser : Asst. Prof. Dr. Halim Akbulut
Type of Thesis, Year : Ph.D. Thesis, 2014
Total Number of Pages : 330

In today's world where competition is fierce, managers have focused on constantly improving the business performance by reducing costs and promoting productivity. This situation has also created a need for strategic information that will be produced by cost and management accounting. However, it has been observed that the methods used in traditional cost and management accounting information technology are no longer effective in providing the managers with the correct and reliable information. For this reason, a great many methods have been developed to overcome this situation. In this thesis, whether integration of Balanced Scorecard (BSC) with Economic Value Added (EVA), Activity Based Costing (ABC), and Activity Based Management (ABM) models is useful for improving business performance and whether this integration has an effect on strategic decisions taken by business administrators are examined. Accordingly, administrative models are explained theoretically and then it is decided to apply it to a sample industry enterprise from the mentioned integration perspective. As a result of this application, it is seen that combined use of administrative models lead to better evaluation of product costs and business performance. Moreover, it is understood that the information provided by this integration has an effect on strategic decisions and makes it possible to set better aims for business performance. To sum up, the use of Balanced Scorecard (BSC) integrated with strategic cost and performance management models contributes for more accurate evaluation of business performance in terms of value creating, achieving strategic aims and taking competitive edge.

Keywords: Strategic Cost Management, Strategic Performance Management, Economic Value Added (EVA), Activity Based Costing (ABC), Activity Based Management (ABM) and Balanced Scorecard (BSC).

ÖNSÖZ

İşletme performansını sürekli geliştirme ihtiyacı günümüz işletme yöneticilerinin üzerinde en fazla durdukları konular arasındadır. Bu bağlamda performansın daha doğru ölçülmesi ve geliştirilmesine yönelik olarak geliştirilen modeller yöneticilerin işletmeye ve çevreye olan bakış açılarının da değişmesine neden olmuştur. Bu durum yöneticilerin birbirini destekleyecek ve daha doğru kararların alınmasını sağlayacak modelleri birlikte kullanmaya yöneltmiştir. Bu doğrultuda işletme performansının daha doğru ölçülmesi, geliştirilmesi ve sonuç odaklı stratejilerin eylemlere dönüştürülmesi için KK modelinin diğer yönetsel modeller ile birlikte kullanılması gerekmektedir. Bu amaçla KK modelinin stratejik maliyet ve performans yönetiminin önemli araçları olan EKD modeli, FTM sistemi ve FTY modeli ile entegrasyonunu hedef alan bu çalışmanın akademi ve iş dünyasına büyük katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu eserin hazırlanması sürecinde öncelikle büyük katkısı olan değerli hocam ve tez danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Halim AKBULUT'a, bilimsel fikirleri ve yapıcı eleştirileri ile çalışmanın amaçlanan düzeye gelmesine katkı sağlayan değerli hocam Sayın Doç. Dr. Yasemin KÖSE'ye, eser bölümlerinin hazırlanmasında değerli görüşlerini benimle paylaşan ve özverili bir şekilde bana zaman ayıran değerli hocam Sayın Doç. Dr. Rasim İlker GÖKBULUT'a, bilimsel bakış açısı kazanmamda ve eserin bilimsellik düzeyini arttırmada desteğini hiç esirgemeyen değerli hocam Sayın Doç. Dr. Ertuğrul YILDIRIM'a, eser yapısının belirlenmesinde ve geliştirilmesinde bana yol gösteren değerli hocam Sayın Prof. Dr. Metin SABAN'a, çalışmanın uygulanması amacıyla uygun şartları hazırlayan ve bilgilerin sağlanmasında azami destek veren ABC işletmesi yetkililerine ve son olarak hayatımda önemli yerleri olan ve eserin meydana getirilmesi sürecinde desteklerini hiç esirgemeyen değerli aileme sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xvi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xviii
GİRİŞ.....	1
1. STRATEJİK PERFORMANS YÖNETİM ARACI OLARAK KURUMSAL KARNE VE EKONOMİK KATMA DEĞER MODELİ	6
1.1. Performans Yönetimi ve Performans Ölçümü	6
1.1.1. Performans Kavramı.....	6
1.1.2. Performans Yönetimi.....	7
1.1.3. Performans Ölçümü.....	10
1.1.3.1. Performans Ölçüleri ve Performans Göstergeleri	12
1.1.3.2. Performans Ölçümünde Karşılaşılan Sorunlar.....	14
1.1.4. Performans Ölçüm Sistemi	15
1.1.4.1. Geleneksel Performans Ölçüm Modelleri.....	16
1.1.4.1.1. Rasyo Analizi.....	16
1.1.4.1.2. Piyasa Katma Değer Analizi.....	17
1.1.4.1.3. Nakit Akımı Analizi.....	17
1.1.4.1.4. Fon Akımı Analizi.....	17
1.1.4.1.5. Mali Rapor Analizi.....	18
1.1.4.1.6. Kara Geçiş Analizi	18
1.1.4.1.7. Bütçesel Kontrol.....	18
1.1.4.2. Stratejik Performans Ölçüm Modelleri	19
1.1.4.2.1. Kurumsal Karne.....	20

1.1.4.2.2. Performans Prizması	20
1.1.4.2.3. Altı Sigma.....	21
1.1.4.2.4. Baldrige Performans Mükemmellik Programı.....	21
1.1.4.2.5. Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı Ödülü.....	22
1.1.4.2.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Yönetim	23
1.1.4.2.7. Ekonomik Katma Değer	24
1.1.4.2.8. Kalite Yönetimi.....	25
1.1.4.2.9. Müşteri Değer Analizi.....	25
1.1.5. Performans Değerlendirme.....	26
1.1.6. Stratejik Performans Yönetimi ve Unsurları	27
1.1.6.1. Strateji Geliştirme	30
1.1.6.2. Bütçe ve Hedef Belirleme	30
1.1.6.3. Tahmin	31
1.1.6.4. Performans Ölçümü	31
1.1.6.5. Performans Değerleme.....	31
1.2. Kurumsal Karne Modeli	31
1.2.1. Kurumsal Karne Modelinin Gelişimi	32
1.2.2. Kurumsal Karne Kavramı.....	34
1.2.3. Kurumsal Karne Modelinin Boyutları.....	35
1.2.3.1. Finansal Boyut	37
1.2.3.2. Müşteri Boyutu	39
1.2.3.3. İç Süreçler Boyutu	40
1.2.3.4. Öğrenme ve Gelişme Boyutu	42
1.2.4. Kurumsal Karne Modeli İle İşletme Stratejisi Arasındaki İlişki	44
1.2.4.1. Vizyonun Aktarılması	46
1.2.4.2. İletişim ve Bağlantı Kurma	47
1.2.4.3. İşletmeyi Planlama	48
1.2.4.4. Geri Bildirim ve Öğrenmeyi Sağlama.....	48
1.2.5. Strateji Haritası	50
1.2.6. Kurumsal Karne Modelinin Uygulanmasında İzlenecek Aşamalar	52
1.2.7. Etkili Bir Kurumsal Karne Oluşturmada Başarı Faktörleri	54
1.2.8. Kurumsal Karne Modelinin Organizasyonlara Sağlayacağı Faydalar.....	56

1.3. Ekonomik Katma Değer Modeli	57
1.3.1. Ekonomik Katma Değer Kavramı	57
1.3.2. Ekonomik Katma Değer Modelinin Belirleyici Unsurları.....	60
1.3.3. Ekonomik Katma Değerin Hesaplanması.....	62
1.3.3.1. İşletmeye Ait Mali Bilgilerin İncelenmesi	65
1.3.3.2. İşletmeye Yatırılan Sermaye Tutarının Hesaplanması.....	67
1.3.3.3. İşletmeye Yatırılan Sermaye Maliyetinin Hesaplanması.....	68
1.3.3.3.1. Borçlanma Maliyeti.....	69
1.3.3.3.2. Özkaynak Maliyeti	69
1.3.3.3.3. Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti	71
1.3.3.3.4. Marjinal Sermaye Maliyeti.....	72
1.3.3.3.5. Sermaye Varlıklarını Fiyatlama Modeli	72
1.3.3.4. Vergi Sonrası Net İşletme Karının Hesaplanması	73
1.3.3.5. Ekonomik Katma Değer Tutarının Hesaplanması	73
1.3.4. Ekonomik Katma Değer Tutarını Etkileyen Unsurlar	75
1.3.5. Ekonomik Katma Değer Modelinin Üstün ve Zayıf Yönleri	77
1.3.6. Ekonomik Katma Değer Modelinin Yararları	81
2. STRATEJİK YÖNETİM ARACI OLARAK FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE FAALİYET TABANLI YÖNETİM	84
2.1. Stratejik Maliyet Yönetimi.....	84
2.1.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Gelişimi	85
2.1.1.1. Maliyet Muhasebesi Bilgi Sisteminde Yaşanan Değişimler	85
2.1.1.2. Yönetim Muhasebesi Bilgi Sisteminde Yaşanan Değişimler	87
2.1.2. Strateji Kavramı ve Benzer Kavramlarla İlişkisi.....	89
2.1.3. Stratejik Maliyet Yönetimi	91
2.1.3.1. Stratejik Maliyet Yönetimi Kavramı.....	93
2.1.3.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Unsurları.....	94
2.1.3.2.1. Değer Zinciri Analizi.....	94
2.1.3.2.2. Stratejik Konumlandırma Analizi	97
2.1.3.2.3. Maliyet Etkenleri Analizi	99
2.1.4. Stratejik Maliyet Yönetimi Sistemi	100

2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi.....	102
2.2.1.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Önemi.....	103
2.2.2.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramı.....	106
2.2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Unsurları.....	107
2.2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi İle Maliyetlerin Belirlenmesi.....	112
2.2.4.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi	114
2.2.4.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması	115
2.2.4.3. Genel Üretim Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması.....	118
2.2.4.4. Uygun Maliyet Sürücülerinin Seçilmesi	121
2.2.4.5. Faaliyet Maliyetlerinin Mamullere Yüklenmesi	121
2.2.5.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Üstünlükleri.....	122
2.2.6.Etkili Bir Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Oluşturmada Başarı Kriterleri	125
2.2.7.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Faydaları.....	125
2.3. Faaliyet Tabanlı Yönetim Modeli	128
2.3.1.Faaliyet Tabanlı Yönetim Kavramı	129
2.3.2.Faaliyet Tabanlı Bilgilerin Üretilmesi.....	133
2.3.2.1. Müşteri Memnuniyeti.....	135
2.3.2.2. Maliyet Azaltımı	135
2.3.2.3. Mamul Farklılaştırma.....	135
2.3.2.4. Kalite	135
2.3.2.5. Müşteri Hizmetleri	136
2.3.2.6. Fonksiyonel ve Organizasyonel Yapılandırma	136
2.3.2.7. Mamul Fiyatlama	136
2.3.2.8. Rakip Analizi	136
2.3.2.9. Maliyetlerin Planlanması	137
2.3.3. Faaliyet Tabanlı Yönetim Modelinin Uygulanması.....	137
2.3.3.1. Faaliyet Tabanlı Yönetim Modelini Planlama	141
2.3.3.2. Faaliyetleri Belirleme, Tanımlama ve Sınıflandırma.....	142
2.3.3.3. Süreç Değer Analizi	143
2.3.3.4. Faaliyet Değer Analizi	144
2.3.3.5. Faaliyet Nedenlerini Belirleme	147

2.3.3.6. Performans Ölçülerini Belirleme	148
2.3.3.7. Sürekli İyileştirme İçin Araştırma Yapma	149
2.3.4. Faaliyet Tabanlı Yönetim Modelinin Faydaları	168
3. STRATEJİK MALİYET VE PERFORMANS YÖNETİM SİSTEMLERİNİN KURUMSAL KARNE MODELİ İLE ENTEGRASYONU.....	170
3.1. Stratejik Maliyet ve Performans Yönetim Sistemleri Arasındaki İlişki	170
3.1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Yönetim Modelinin Kurumsal Karne Modeli İle Entegrasyonu	171
3.1.1.1. Operasyonel Bağlantı	173
3.1.1.2. Müşteri Karlılığı Bağlantısı	173
3.1.1.3. Bütçeleme Bağlantısı	173
3.1.2. Ekonomik Katma Değer Modeli İle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Entegrasyonu	175
3.1.3. Ekonomik Katma Değer Modeli ile Kurumsal Karne Modelinin Entegrasyonu	183
3.2. Literatür Araştırması	187
3.2.1. Dünyada Yapılan Çalışmalar	187
3.2.2. Türkiye’de Yapılan Çalışmalar	195
3.3. Araştırmanın Amacı	198
3.4. Araştırmanın Konusu ve Önemi	198
3.5. Araştırmada Kullanılacak Yöntem	199
3.6. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları	199
3.7. Araştırmada Kullanılacak Model	200
3.7.1. Maliyetlerin Bir Sistem Yaklaşımıyla Yeniden Ele Alınması.....	201
3.7.2. Kurumsal Karne Modelinin Uygulanması.....	203
3.7.3. Faaliyet Tabanlı Yönetim Modeli Perspektifinde Süreç Değer Analizi İle İşletme Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi	205

4. STRATEJİK MALİYET VE PERFORMANS YÖNETİM SİSTEMLERİNİN KURUMSAL KARNE MODELİ İLE ENTEGRASYONUNUN İÇECEK SEKTÖRÜNDE UYGULANMASI	207
4.1. Uygulamaya Konu Olan İşletmeye Ait Bilgiler	207
4.2. Maliyetlerin Bir Sistem Yaklaşımıyla Yeniden Ele Alınması	212
4.2.1. İşletmeye Ait Mali Bilgilerin İncelenmesi.....	212
4.2.2. Faaliyetlerin Belirlenmesi.....	214
4.2.3. Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi	217
4.2.4. Faaliyetlerin Sermaye Maliyetinin Belirlenmesi	240
4.2.5.Maliyet Sürücülerinin Belirlenmesi	246
4.2.6.Mamül Maliyetlerinin Belirlenmesi	248
4.3. Kurumsal Karne Modelinin İşletmede Uygulanması	271
4.3.1. Vizyon ve Misyonun Belirlenmesi	271
4.3.2.Stratejik Unsurların Belirlenmesi	271
4.3.3. Vizyon ve Misyonun Stratejik Amaç ve Hedeflere Dönüştürülmesi	272
4.3.4.Strateji Haritasının Oluşturulması	274
4.3.5.Performans Ölçülerinin Belirlenmesi	276
4.3.6.Stratejik Önceliklerin Belirlenmesi	279
4.3.7.Performans Bilgilerinin Belirlenmesi	279
4.3.8.Stratejilerin Alt Düzeydeki Amaç, Hedef ve Ölçülere Dönüştürülmesi.....	280
4.3.9.Kurumsal Karne Modelininin Tasarlanması	280
4.4. Faaliyet Tabanlı Yönetim Modeli Perspektifinde Süreç Değer Analizi İle İşletme Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi	296
SONUÇ	303
KAYNAKÇA	309

TABLolar LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1.1: Finansal Boyutta Kullanılabilecek Performans Ölçütleri	39
Tablo 1.2: Müşteri Boyutunda Kullanılabilecek Performans Ölçütleri	40
Tablo 1.3: İç Süreçler Boyutunda Kullanılabilecek Performans Ölçütleri.....	42
Tablo 1.4: Öğrenme ve Gelişme Boyutunda Kullanılabilecek Performans Ölçütleri.....	44
Tablo 1.5: Ekonomik Katma Değerin Hesaplanması	64
Tablo 1.6: Özsermaye İçin Yapılacak Düzeltmeler.....	66
Tablo 1.7: Net Varlıkların Belirlenmesi.....	67
Tablo 1.8: Ekonomik Katma Değerin Ayrıntılı Hesaplanması	74
Tablo 1.9: Geleneksel ve EKD'ye Göre Hazırlanmış Gelir Tabloları	75
Tablo 2.1: Geleneksel ve İleri Üretim Ortamının Karşılaştırılması	86
Tablo 2.2: Maliyet Liderliği ve Ürün Farklılaştırma Stratejileri Farklılığı	98
Tablo 2.3: Faaliyetlerin Gruplandırılması.....	118
Tablo 2.4: Faaliyet Hiyerarşisi ve Maliyet Sürücüsü Örnekleri	120
Tablo 2.5: Geleneksel Maliyetleme ve FTM Arasındaki Farklar	124
Tablo 2.6: Faaliyet Sözlüğü Örneği.....	142
Tablo 2.7: Faaliyetlerin Hiyerarşik Sınıflandırılması.....	143
Tablo 2.8: Performans Ölçümü Karşılaştırması.....	149
Tablo 2.9: Karşılaştırmalı Kalite Maliyetleri Performans Raporu	161
Tablo 3.1: Örnek Bir İşletmeye Ait Gelir Tablosu	176
Tablo 3.2: Örnek Bir İşletmeye Ait Bilanço.....	176
Tablo 3.3: Örnek Bir İşletmeye Ait Ana Faaliyetler	177
Tablo 3.4: Örnek Bir İşletmeye Ait Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi.....	178
Tablo 3.5: Faaliyet-Sermaye Bağımlılık Analizi	179
Tablo 3.6: Faaliyet-Sermaye Bağımlılık Oranları	180
Tablo 3.7: Faaliyet ve Sermaye Maliyetlerinin Belirlenmesi.....	181
Tablo 3.8: FTM Sistemine Göre Hazırlanan Gelir Tablosu	182
Tablo 3.9: EKD-FTM Sistemine Göre Hazırlanan Gelir Tablosu.....	182
Tablo 3.10: Değer Anlayışındaki Paradigma Değişimi	184

Tablo 4.1:	ABC İşletmesinde Üretilen Mamullere İlişkin Bilgiler	209
Tablo 4.2:	ABC İşletmesinin 2012 Dönemine Ait Faaliyet Giderleri	211
Tablo 4.3:	Geleneksel Maliyet Hesaplama Sistemine Göre Mamül Maliyetleri ..	211
Tablo 4.4:	ABC İşletmesinin 31.12.2012 Dönemine Ait Rapor Tipi Bilançosu ..	213
Tablo 4.5:	ABC İşletmesinin 31.12.2012 Dönemine Ait Rapor Tipi Gelir Tablosu	214
Tablo 4.6:	ABC İşletmesinde Gerçekleştirilen Faaliyetler	216
Tablo 4.7:	Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi	218
Tablo 4.8:	ABC İşletmesi Faaliyet Maliyeti Havuzlarının Belirlenmesi.....	219
Tablo 4.9:	Maliyetlerin Faaliyetlere Yükleniminde Kullanılacak Maliyet Sürücüleri	220
Tablo 4.10:	Yardımcı Malzeme Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi	221
Tablo 4.11:	Diğer Malzeme Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi	223
Tablo 4.12:	Tesis Güvenliği, Çalışan Sağlığı ve Gıda Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi	224
Tablo 4.13:	Endirekt Memur ve İşçi Ücret Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi	226
Tablo 4.14:	Eğitim Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi	227
Tablo 4.15:	Kojenerasyon ve Elektrik Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi	228
Tablo 4.16:	Doğalgaz Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi.....	229
Tablo 4.17:	Demirbaş ve Eşya Amortisman Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi	230
Tablo 4.18:	Sterilizasyon ve Koruyucu Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi	231
Tablo 4.19:	Sınai Tesis Teknik Müşavirlik Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi.....	232
Tablo 4.20:	Atık Bertarafı Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi	233
Tablo 4.21:	Hammaliye Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi	234
Tablo 4.22:	BES ve Servis Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi	235
Tablo 4.23:	Toplantı ve Tesis Ziyaret Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi.....	236
Tablo 4.24:	İdari ve Sınai Tesis Amortisman ve Sigorta Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi	237
Tablo 4.25:	Kiralama ve Diğer Hizmet Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi	237
Tablo 4.26:	Akaryakıt, Telefon ve Diğer Endirekt Giderlerin Faaliyetlere Yüklenimi	238
Tablo 4.27:	Faaliyet Havuzu Maliyetlerinin Belirlenmesi.....	239

Tablo 4.28: ABC İşletmesinde Mevcut Sermaye Tutarının Hesaplanması	240
Tablo 4.29: Faaliyet Havuzu Toplam Maliyet Paylarının Gösterimi.....	245
Tablo 4.30: Faaliyet ve Sermaye Maliyet Sürücülerinin Saptanması	246
Tablo 4.31: Mamul Düzeyinde Faaliyet ve Sermaye Maliyeti Sürücülerine İlişkin Bilgiler	247
Tablo 4.32: Tedarik Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi	249
Tablo 4.33: Tesis İdaresi Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi.....	250
Tablo 4.34: Öğütme Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi	251
Tablo 4.35: Mayşeleme Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi	251
Tablo 4.36: Süzme Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi	252
Tablo 4.37: Kaynatma Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi	253
Tablo 4.38: Soğutma Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi.....	253
Tablo 4.39: Fermantasyon Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi	254
Tablo 4.40: Dinlendirme Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi.....	255
Tablo 4.41: Filtrasyon Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi.....	255
Tablo 4.42: Dolum 1 Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi.....	256
Tablo 4.43: Dolum 2 Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi.....	257
Tablo 4.44: Dolum 3 Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi.....	257
Tablo 4.45: Pastörizasyon Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi.....	258
Tablo 4.46: Mekanik Bakım ve Onarım Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi	259
Tablo 4.47: Yapıt Bakım ve Onarım Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi	260
Tablo 4.48: Muayene Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi	260
Tablo 4.49: Etiketleme Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi.....	261
Tablo 4.50: Mamül Sevkiyatı Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi	262
Tablo 4.51: İrsaliye ve Fatura Kesme Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi	263
Tablo 4.52: Mamüllerin Birim Faaliyet ve Sermaye Maliyeti Payları.....	263
Tablo 4.53: EKD ve FTM Sistemine Göre Hesaplanan Birim Mamul Maliyetleri.....	264
Tablo 4.54: ABC İşletmesi Mamül Satış Fiyatı ve Miktarları	264

Tablo 4.55: ABC İşletmesinin FTM Sistemine Dayalı 2012 Yılı Finansal Performans Raporu	266
Tablo 4.56: ABC İşletmesinde Ekonomik Katma Değerin Ayrıntılı Hesaplanması	267
Tablo 4.57: ABC İşletmesinin EKD - FTM Sistemi Entegrasyonuna Dayalı 2012 Yılı Finansal Performans Raporu	269
Tablo 4.58: Stratejik Amaçlara Ulaşmada Yararlanılacak Stratejik Hedefler	273
Tablo 4.59: Stratejik Hedeflere Ulaşmada Kullanılacak Performans Ölçüleri	278
Tablo 4.60: ABC İşletmesinin Cari Dönem Performans Bilgileri	280
Tablo 4.61: ABC İşletmesinin Cari Dönem Kurumsal Karne Modeli.....	281
Tablo 4.62: ABC İşletmesinin EKD-FTM Sistemine Dayalı Cari ve Hedef Mamül Satışı, Üretim ve Maliyet Bilgileri	284
Tablo 4.63: ABC İşletmesinin Cari ve Hedef Finansal Performans Raporları	286
Tablo 4.64: ABC İşletmesinin EKD-FTM Sistemi Entegrasyonuna Dayalı Hedef Finansal Performans Raporu	288
Tablo 4.65: EKD-FTM Sistemi İle KK'nin Finansal Boyutu Arasındaki Entegrasyon	290
Tablo 4.66: EKD-FTM Sistemi İle KK'nin Finansal Olmayan Boyutları Arasındaki Entegrasyon.....	293
Tablo 4.67: ABC İşletmesi Faaliyetlerinin Değer Analizi.....	297
Tablo 4.68: ABC İşletmesinin Cari Dönem Değer Katan ve Değer Katmayan Faaliyet Maliyetleri.....	298
Tablo 4.69: ABC İşletmesi Kısıtlarının Sürekli İyileştirilmesinde Kullanılacak Performans Ölçüleri	301

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1.1: Performans Yönetimi Süreci	9
Şekil 1.2: Performans Ölçüm Çevrimi.....	11
Şekil 1.3: Performans Göstergeleri Arasındaki İlişkiler.....	14
Şekil 1.4: Stratejik Performans Yönetim Yapısının Kilit Yapı Taşları	30
Şekil 1.5: İç Süreçler Boyutunda Değer Zinciri	41
Şekil 1.6: Strateji Geliştirme ve Uygulamada Kurumsal Karne Etkisi	45
Şekil 1.7: Stratejilerin Yönetilmesi: Dört Süreç.....	46
Şekil 1.8: Kurumsal Karne Aracılığıyla Vizyon ve Stratejinin Aktarılması	47
Şekil 1.9: Stratejilerin Uygulanmasında Karşılaşılan Engeller	49
Şekil 2.1: Yönetim Muhasebesi Sisteminde Paradigma Değişikliği	89
Şekil 2.2: Stratejik Analiz Süreci	90
Şekil 2.3: Değer Zinciri Faaliyetleri	96
Şekil 2.4: Değer Yaratma ve Karlılığa Etkisi	97
Şekil 2.5: Rekabet Stratejileri ve Finansal Başarı İlişkileri	99
Şekil 2.6: Geleneksel ve Stratejik Maliyet Yönetimi Süreçleri.....	101
Şekil 2.7: Faaliyet ve İşlem (Alt Faaliyet) Arasındaki İlişki	109
Şekil 2.8: FTM Sistemine Göre Maliyet Akışı.....	112
Şekil 2.9: Kaynak, Faaliyet ve Maliyet Arasındaki İlişki	119
Şekil 2.10: FTM İki Aşamalı Maliyet Dağıtım Süreci	123
Şekil 2.11: Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi Yapısı	131
Şekil 2.12: FTY Bilgi Üretme Süreci.....	134
Şekil 2.13: Operasyonel İyileştirme İle Stratejik Kararlar Arasındaki İlişki.....	138
Şekil 2.14: FTY Modelinin Uygulanmasında İzlenecek Aşamalar	140
Şekil 2.15: Değer Zinciri	146
Şekil 2.16: İş Süreçlerinin Yeniden Yapılandırılması Aşamaları	152
Şekil 2.17: İtme ve Çekme Sistemine Göre Bilgi Akışı	153
Şekil 2.18: İşletme Performansının Ölçümü ve TZÜ Felsefesinin Rolü.....	155
Şekil 2.19: Değer Zinciri Üzerinde Kalite Maliyetlerinin Belirlenmesi	158
Şekil 2.20: Kısıtlar Teorisinde Performans Ölçüleri.....	164

Şekil 2.21: Kısıtlar Teorisi İle Performans Ölçüleri Arasındaki İlişki	166
Şekil 2.22: Yönetmel Araçlar İle Sürekli İyileştirme Arasındaki İlişki	167
Şekil 3.1: EKD ve KK Entegrasyonu ile Etkin Performans Ölçülerinin Belirlenmesi.....	186
Şekil 4.1: KK İle Vizyon ve Misyonun Stratejik Amaçlara Dönüştürülmesi	273
Şekil 4.2: ABC İşletmesinin Strateji Haritası	275
Şekil 4.3: ABC İşletmesinin EKD-FTM ve KK Entegrasyonu ile Belirlenen Etkin Performans Ölçüleri	295

KISALTMALAR LİSTESİ

AHS	: Analitik Hiyerarşi Süreci
AOSM	: Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti
BES	: Bireysel Emeklilik Sistemi
BPEP	: Baldrige Performans Mükemmellik Programı
CAD	: Bilgisayar Destekli Tasarım
CAM	: Bilgisayar Destekli Üretim
dk	: Dakika
EFQM	: Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı Ödülü
EKD	: Ekonomik Katma Değer
ERP	: Kurumsal Kaynak Planlaması
FTM	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
FTY	: Faaliyet Tabanlı Yönetim
KK	: Kurumsal Karne
KT	: Kısıtlar Teorisi
kws	: Kilovatsaat
ms	: Makine Saati
m ²	: Metrekare
m ³	: Metreküp
TKY	: Toplam Kalite Yönetimi
TL	: Türk Lirası
TZÜ	: Tam Zamanlı Üretim
WACC	: Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti

GİRİŞ

Teknolojide yaşanan hızlı değişim ve yoğun rakabet ortamı kaçınılmaz olarak üretim ortamında da değişimlerin yaşanmasına neden olmuştur. Yoğun rekabet şartları ve ürün yaşam süresinin kısalması gibi faktörler de söz konusu değişimlerin hızına ivme kazandırmıştır. Bu değişimlerin varlığı işletmelerin ürettiği ürünleri, ürün maliyetlerini ve dolayısıyla işletmelerin performansı ile rekabet üstünlüğünü büyük ölçüde etkilemektedir. Bu bağlamda işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmesi doğru stratejilerin uygulanmasına, karlılık artışı sağlayacak uzun yaşam ömrüne sahip ürünlerin geliştirilmesine ve sürekli iyileştirme yoluyla maliyetlerin azaltılmasına bağlı hale gelmiştir. Söz konusu bu gelişmeler, işletme ortamında gerçekleştirilen faaliyet ve eylemlerin daha etkin bir şekilde kontrol altına alınması ve işletmenin başarı düzeyinin sürekli olarak gözden geçirilmesi gerçeğini de ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla rekabet üstünlüğü sağlamada ve etkin kararların alınmasında kilit faktör haline gelen sürekli başarı olgusu yeni işletme ortamında yöneticilerin üzerinde durmaları gereken önemli bir konu haline gelmiştir. Bundan ötürü yeni işletme ortamı, işletme başarı düzeyinin belirlenmesi ve başarının sürekli olarak artırılması ile ilgili olarak yöneticileri işletme performansını daha iyi ölçmeleri konusunda zorlamaktadır.

İşletme performansının etkin bir şekilde ölçülmesi ve geliştirilmesi için yöneticilerin işletme faaliyetleri, ürün maliyeti, kalite düzeyi, müşteri memnuniyeti ve benzeri bir çok konuda bilgi sağlaması gerekmektedir. Ancak geleneksel sistem veya yönetsel modellerin işletme ortamına ilişkin olarak ihtiyaç duyulan tüm bilgileri sağlamada yetersiz kaldıkları görülmektedir. Dolayısıyla sağlanan bilgilerin etkin kararların alınmasında yeterli olmaması ve yeni işletme ortamında ön plana çıkan rekabetin gereklerine uygun stratejik bilgilerin üretilmesine katkı sağlamamaları nedeniyle geleneksel sistem veya yönetsel modeller sürekli olarak sorgulanmıştır. Özellikle geleneksel performans ölçüm sistemlerinin gelir artışı, karlılık artışı ve mamül maliyetlerinin azaltılması gibi işletme performansını sadece finansal açıdan ele almaları ve söz konusu finansal performansa ulaşılmasını sağlayan diğer tüm faktörlerin performans açısından değerlendirilmemesi geleneksel performans ölçüm

sistemlerinin belirgin yetersizlikleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Aynı perspektiften hareketle geleneksel maliyet hesaplama sistemlerinin de mamül fiyatlama, maliyet azaltımı, mamül üretimine devam etme veya üretimini durdurma, stratejik mamül veya mamüllerin belirlenmesi gibi rekabette üstünlük yaratmada önemli rol oynayacak konularda yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgileri üretmede yetersiz kaldığını söylemek mümkündür. Ayrıca üretimde direkt işçilik payının azalması, teknoloji kullanımının artması ve üretim ortamının kompleks hale gelmesiyle birlikte endirekt nitelikteki giderlerde görülen artışlar geleneksel maliyet hesaplama sistemlerinin daha fazla sorgulanmasına da neden olmuştur.

Geleneksel maliyet ve performans ölçüm sistemlerinin stratejik yönetim anlayışının egemen olduğu yeni işletme ortamının gereklerine uygun olmaması stratejik bilgi akışını sağlayabilecek sistem veya yönetsel modellerin ortaya çıkmasında etkili olmuştur. İşletmelerin başarısını arttırmada önemli bir araç haline gelen bu sistem veya yönetsel modellerin işletmelerde amacına uygun olarak entegre şekilde kullanılması sinerji etkisi yaratarak işletme bütününde stratejik bir bakış açının da yerleşmesine imkan verecektir. Bu doğrultuda söz konusu sistem veya yönetsel modeller arasında yeni işletme ortamının pratikleri karşısında yöneticilere birçok konuda stratejik bilgiler sağlamak, işletme başarısını daha doğru değerlendirmek ve başarı performansını sürekli arttırmak amacıyla geliştirilen modeller arasında Kurumsal Karne (KK) modeli, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) sistemi, Faaliyet Tabanlı Yönetim (FTY) modeli ve Ekonomik Katma Değer (EKD) modeli ön plana çıkmaktadır.

İşletme performansının ölçümünde ve geliştirilmesinde sadece finansal sonuçlara odaklanan geleneksel performans ölçüm modelleri finansal sonuçların sağlanmasında etkili olan diğer tüm faktörleri dikkate almamaktadır. Bu nedenle işletme performansını tek boyutlu olarak değerlendiren geleneksel performans ölçüm modelleri işletmelerin başarısını doğru ölçmemenin yanı sıra yanlış stratejik hedeflerin de belirlenerek işletme kaynaklarının etkin olarak kullanılmamasına neden olmaktadır. Bu açıdan hem geleneksel performans ölçüm modellerinin söz konusu yetersizliklerini ortadan kaldırmak, hem de işletmelere değer yaratılması

konusunda stratejik bakış açısı kazandırmak amacıyla stratejik performans ölçüm aracı olarak KK modeli geliştirilmiştir. KK modeli, işletmelerin vizyon ve misyonunu stratejik hedef ve eylemlere dönüştürerek işletme performansının çok boyutlu olarak ölçülmesine imkan veren bir performans ölçüm aracıdır. Diğer bir ifadeyle KK modeli finansal, müşteri, iç süreçler ve öğrenme ve gelişme olmak üzere işletme performansını dört boyuttan değerlendirmektedir. Söz konusu boyutlar birbirine neden-sonuç ilişkisi ile bağlanmış olup finansal sonuçlara ulaşılabilmesi için işletmelerin müşterilerine, iç süreçlerine ve çalışanların eğitim ve gelişimine önem vermesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle çalışanlara daha fazla eğitim verilmesi ve yeteneklerinin geliştirilmesi işletmelerin iç süreçlerinde yürütülen faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini arttıracaktır. İç süreçlerin iyileştirilmesi ile daha fazla müşterinin kazanılması veya mevcut müşterilerin memnuniyet düzeyinin artırılması sonucunda finansal hedeflere ulaşılması da mümkün hale gelecektir. Bunun için işletmelerde KK modeli boyutlarının ihtiyacı olan süreç, faaliyet ve maliyetlere ilişkin doğru bilgileri sağlayacak olan sistemlerin de kullanılması oldukça önemlidir.

FTM sistemi üretimdeki indirekt giderlerin yükselmesi ve faaliyet giderlerinin artması nedeniyle geleneksel maliyet hesaplama sistemlerinin ürettiği hatalı maliyet bilgilerini ortadan kaldırmak amacıyla geliştirilmiştir. Faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için gerekli olan sermaye maliyetinin hesaplanmasını sağlayarak her bir faaliyetin gerçek maliyetinin belirlenmesine imkan veren EKD modeli işletme stratejilerinin gerçekleştirilmesi ve performansın daha doğru ölçülebilmesi amacıyla literatüre girmiştir. Aynı şekilde FTY modeli faaliyetlerin yönetilmesini sağlamak amacıyla değer katan ve değer katmayan faaliyetlerin analiz edilmesi yoluyla işletmelerde sürekli iyileştirmeyi sağlamak amacıyla geliştirilmiştir.

Bu çalışmanın yapılmasında iki temel amaç bulunmaktadır. Bu amaçlardan birincisi KK modelinin diğer stratejik maliyet ve performans yönetim sistemleri ile birlikte kullanılmasının işletme performansının geliştirilmesi açısından fayda sağlayıp sağlamayacağını belirlemesidir. Çalışmanın ikinci amacı ise, KK modelinin diğer stratejik maliyet ve performans yönetim sistemleri ile birlikte

kullanılmasının işletme yöneticilerinin alacakları stratejik kararlar üzerinde etkili olup olmayacağını belirlenmesidir. Bu amaçlar perspektifinde yürütülecek olan bu çalışma genel olarak dört ana bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde öncelikle performans yönetimi ve performans ölçümü ile ilgili olarak kavramsal çerçeve oluşturulmuştur. Geleneksel ve modern performans ölçüm modelleri hakkında bilgiler verilerek farklılıklar ortaya konulmuştur. Bu bilgiler temelinde stratejik performans yönetimine ilişkin tanımlamalar yapılmış ve KK ile EKD modelleri hakkında genel bilgilere yer verilmiştir. Bu bölümde ayrıca söz konusu modelleri geleneksel performans ölçüm sistemlerinden ayıran temel farklılıklar üzerinde durularak KK ve EKD modellerinin performans ölçümü ve gelişimine ne düzeyde katkı sağladıkları teorik çerçevede ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde stratejik maliyet yönetiminin ortaya çıkmasında etkili olan faktörler açıklanmış ve stratejik maliyet yönetimi hakkında teorik bilgiler yer verilmiştir. Bu çerçevede, öncelikle FTM sistemine ilişkin kavramsal çerçeve oluşturulmuş ve FTM sisteminin uygulanmasında izlenecek aşamalar hakkında bilgiler sunulmuştur. FTM sistemi ile geleneksel maliyet sistemleri arasındaki farklılıklar ortaya konularak FTM sisteminin muhtemel faydalarına değinilmiştir. Bu bölümde FTY modeline ilişkin olarak kavramsal çerçeve oluşturulmuş ve FTY modelinin uygulanmasında izlenmesi gereken adımlar detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Ayrıca FTY modelinin uygulanması ile sağlanacak olan muhtemel faydalar üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın üçüncü bölümünde öncelikle yukarıda bahsettiğimiz stratejik maliyet ve performans yönetim sistemleri arasındaki ilişki ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Söz konusu sistemlerin birlikte kullanılması ile ilgili olarak geniş bir literatür araştırmasına yer verilmiş ve daha önce yapılan çalışmalar hakkındaki bilgiler kronolojik bir çerçevede sunulmuştur. Bu bölümde ayrıca araştırmanın amacı, konusu ve önemi, yöntemi, kapsamı ve sınırları ve modeli hakkında birtakım bilgilere yer verilerek uygulama sürecinde izlenecek aşamalar perspektifinde bir model geliştirilmiştir.

Çalışmanın son aşaması olan dördüncü bölümde ise, çalışmanın temelini oluşturan yönetsel modellerin birlikte ele alınarak içecek üretimi yapan bir sanayi işletmesinde uygulanması sağlanmıştır.

Son olarak yaptığımız bu çalışma aracılığıyla ulaşılan sonuçlar ayrıntılı olarak ele alınmış olup söz konusu modelleri birlikte uygulamak isteyen işletme yöneticilerine birtakım önerilerde bulunulmuştur.

1. STRATEJİK PERFORMANS YÖNETİM ARACI OLARAK KURUMSAL KARNE VE EKONOMİK KATMA DEĞER MODELİ

1.1. Performans Yönetimi ve Performans Ölçümü

İşletmeler stratejik bir ortamda “Şu an neredeyiz?, Gelecekte nerede olmak istiyoruz? ve Gelecekte nasıl olacağız?” şeklindeki temel sorular aracılığıyla stratejilerini geliştirebilirler. Bu sorulara cevap bulabilmek amacıyla işletmelerin üstün ve zayıf yönleri ile dış çevredeki fırsat ve tehlikeleri belirlemesi gerekmektedir (Erden, 2004:239). Bu çerçevede işletmeler mevcut iş süreçlerini, faaliyetlerini, planlarını, amaç ve hedeflerini gözden geçirmelidir. Böylelikle işletmelerin mevcut durumlarının ne olduğu ve vizyonu gerçekleştirebilmek için neler yapılması gerektiği konusunda da önemli bilgiler sağlanmaktadır.

Stratejik bilginin önem kazandığı yeni iş ortamında işletme yöneticilerinin amaçlara ulaşmak için doğru kararlar alması, strateji ve faaliyetleri planlaması, uygulaması, kaynak sağlaması ve kaynakları zamanında ve gerekli ölçüde faaliyetlere dağıtması, işlemleri denetlemesi ve değerlendirmesi, faaliyet sonuçlarını planlanan sonuçlarla karşılaştırarak değerlendirme yapması ve buna göre geri bildirim sağlayarak gerekli düzeltmeleri yapması gerekmektedir. Başarılı işletme yöneticileri bu görevleri yerine getirirken işletme performansını sürekli olarak geliştirmeyi temel hareket noktası olarak görmektedir. Bu amaçla stratejik yönetim anlayışının araçlarından biri olan performans ölçümlerine ihtiyaç duyulmaktadır (Akal, 1992:7).

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle performans ölçümü ve performans yönetimi ile ilgili kavramlara yer verilecektir. Kavramsal çerçeveyi belirledikten sonra ise çalışmanın temelini oluşturan ve işletme performansının geliştirilmesine büyük katkılar sağlayan Kurumsal Karne (KK) modeli hakkında bilgilere yer vermeye çalışılacaktır.

1.1.1. Performans Kavramı

Performans, planlanan ve amaçlı bir faaliyetin sonucunun değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir. Performansı belirli bir çıktı ya da faaliyet sonucu olması

nedeniyle işletmenin amaçlarına ulaşma derecesi olarak da tanımlamak mümkündür (Bolat, 2010:21).

İşgücü açısından performans kavramını, bir işi yapan personelin, bir grubun veya bir organizasyonun işle ilgili olarak amaçladıkları hedeflere ne ölçüde ulaşabildikleri, bir başka ifadeyle neyi sağladıklarının miktar (nicel) ve kalite (nitel) olarak ifade edilmesidir (Tınaz, 1999:389, akt:Yetişkin, 2010:7).

Performans kavramını kısaca bir işletmenin maddi ve manevi kaynaklarından en üst seviyede yararlanma derecesi olarak tanımlayabiliriz. Söz konusu kaynakların nitel ve nicel olarak ölçülmesi ile elde edilen sonucun önceden belirlenmiş olan misyon, amaç ve hedefler ile paralellik göstermesi halinde arzu edilen performans seviyesine ulaşılmış demektir (Çakmak ve Ocaklı, 2006:214).

Performans ile ilgili olarak yukarıda yapılan tanımlamalardan hareketle işletme performansını bir işletmenin nerede olduğu, daha fazla ne kadar iyi olabileceği ve nerede olması gerektiği gibi sorulara bağlı bir kavram olarak değerlendirmek de mümkündür (Akal, 2011:31-33). Sorulardan da anlaşılacağı üzere performans yönetimi sürecinde, hedef belirleme süreci oldukça önemlidir. Performans yönetimi sisteminden istenilen başarının sağlanabilmesi için hedeflerin etkinliğini de arttırmak gerekmektedir. Bu amaçla hedefler önceliklendirilmeli ve performansı etkileyebilecek önemli alanlara odaklanılmalıdır (Özer, 2009:9).

1.1.2. Performans Yönetimi

Performans yönetimi kavramı ilk olarak Beer ve Ruth tarafından 1976 yılında kullanılmıştır. Bu doğrultuda yapılan uygulamalar sonucunda kazanılan deneyimler, yöneticilerin gözlem, öneri ve geri bildirimleri ile performans gelişiminde gelişme sağlanmaktaydı. Beer ve Ruth performans yönetimini, yöneticilerin yardımcı ve yapıcı bir yolla geri bildirimlerini ilettikleri, gelişme planlarının yaratıcı yöntemlerle desteklendiği bir sistem olarak tanımlamışlardır (Öztürk, 2009:29). 1990'lı yıllarda ise uygulama alanı hızla yayılan ve değişik tanımlamalarla literatürde yerini alan performans yönetimi kavramı, bazıları tarafından personelin ödüllendirilmesi ya da

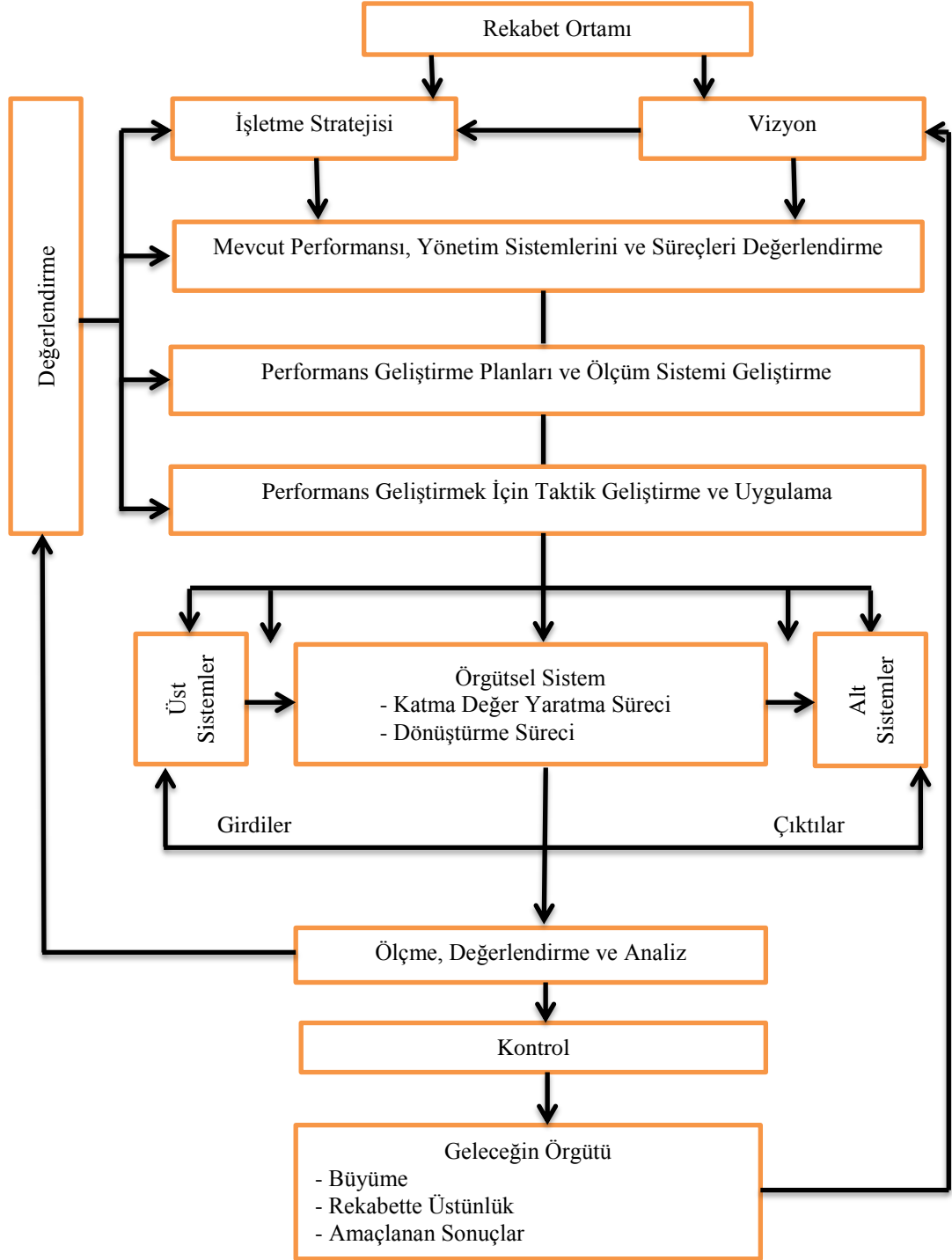
liyakat verilmesi ile eşdeğer olarak ele alınmış, bazıları ise günümüzde de daha fazla yer bulan yönetim modeli olarak ele almışlardır (Ildır, 2008:103).

Armstrong'a göre performans yönetimi, işletme performansının iyileştirilmesini organizasyonu meydana getiren tüm unsurların performansın geliştirilmesine bağlayan sistematik bir süreçtir. Bu bağlamda performans yönetimi aracılığıyla planlanan amaç ve standartlar çerçevesinde performansı anlamak ve yönetmek daha iyi sonuçların ortaya çıkmasını sağlayacaktır (Armstrong, 2009:618).

Performans yönetimini sadece bir sistem veya teknik olarak değerlendirmeyen Fowler'a göre ise performans yönetimi, bir işletmede muhtemel en iyi sonuçların elde edilebilmesi için organizasyon çapında sürekli çalışılmasıdır. Bu bakış açısıyla performans yönetimini organizasyonu oluşturan bütün yöneticilerin günlük faaliyetlerinin toplamı olarak değerlendirmek mümkündür (Fowler, 1990, akt:Martinez, 2000:3).

Performans yönetimi sürecinde birbirine bağlı birçok faaliyet bulunmaktadır. Kısaca bahsetmek gerekirse, öncelikle işletmeye rekabet gücü kazandıracak strateji ve hedefler belirlenir. Daha sonra işletme performansının mevcut performans düzeyi ölçülüp değerlendirilerek yönetim sistem ve süreçlerinin belirlenen stratejilere uygunluğu sağlanır. Bu aşamadan sonra performansı geliştirebilmek amacıyla performans planlanır. Böylelikle, performans ölçüm sistemleri geliştirilir ve hangi unsurların ne şekilde ölçülebileceği tespit edilir. Performans ölçüm sistemlerinin belirlenmesinin ardından, performansın nasıl geliştirileceği konusunda taktikler geliştir ve uygulanır. Sistemin son aşamasında ise, performansın ölçülmesi, değerlendirilmesi ve kontrolü yapılmaktadır. Kontrol aracılığıyla geri bildirim yapılarak işletmenin performansının istenilen düzeye getirilmesi amaçlanmaktadır. Geri bildirim sağlanması neticesinde gerektiği durumlarda hedef ve stratejilerin de yeniden gözden geçirilmesi söz konusu olabilir. Performans yönetimi ile ilgili olarak bahsettiğimiz süreçler Şekil 1.1'de ayrıntılı olarak gösterilmektedir (Akal, 2011:76).

Şekil 1.1: Performans Yönetimi Süreci



Kaynak: Sink, D. S. and T. C. Tuttle (1989); *Planning and Measurement in Your Organization of The Future*, Industrial Engineering and Management Press, Norcross, GA. S.35, Akt: Akal Zühal, (2011); *İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi: Çok Yönlü Performans Göstergeleri*, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, 7. Basım, Ankara, s.77.

Etkin bir performans yönetimi için bir takım başarı kriterlerinin organizasyon içinde sağlanmış olması gerekmektedir. Performans ölçümünün doğru sonuçlar vermesi ve performansın sürekli geliştirilmesi amacıyla da bu başarı kriterlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Performans yönetimi sürecinde ihtiyaç duyulan söz konusu bu başarı kriterlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Öztürk, 2009:73-74).

- Performans yönetimi süreçleri, iş pratiği, faaliyetlerin genel durumu, çalışanların özellikleri ve organizasyon kültürü ile uyumlu olmalı,
- Performans yönetimi, üst yönetim tarafından desteklenmeli,
- Performans yönetimi, üst yönetim ve çalışanlar tarafından benimsenmeli,
- Performans yönetimi, organizasyon süreçleri ve işleyişi birbirini tamamlamalı,
- Performans yönetimi, kısa dönemde değer yaratmalı, uzun dönemde ise performansı geliştirmeye yönelik sonuçlara odaklanmalı,
- Performans yönetimi süreci, strateji ve planlama süreçleri ile birlikte değerlendirilmeli,
- Performans yönetimi süreci, yapısal veya çevresel değişimlere uyum gösterebilecek operasyonel esneklikte olmalı,
- Performans yönetimi süreçleri, açık, şeffaf, dürüst ve adil olmalı,
- Yönetici ve bölüm sorumlularının organizasyonun vizyon, strateji, hedef ve değerlerinin anlaşılması ve paylaşılmasını sağlamış olmaları,
- Performans yönetimi süreçleri, organizasyonel hedeflerle bireysel hedeflerin bütünleşmesine yardımcı olmalı,
- Performans yönetimi sürecinde sağlanan faydalar tüm taraflara anlatılmalı,
- Performans yönetimi sürecindeki etkinlik sürekli gözlem, değerlendirme ve geliştirme ile sağlanmalıdır.

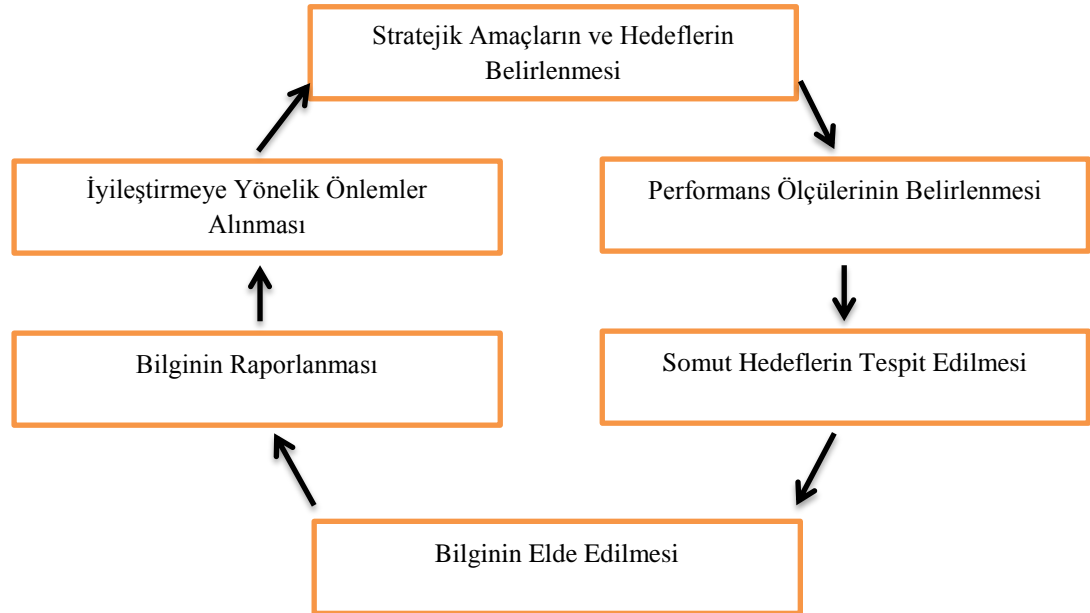
1.1.3. Performans Ölçümü

Bir bilgi sağlama yöntemi olan ölçüm, teknik manada nesnelerin, olayların ve sonuçların somut olarak görülebilen özelliklerini temsil eden simgeleri bulma sürecidir. Ölçüm, büyük-küçük, özel-kamu, kar amaçlı-sosyal amaçlı gibi bir ayırım

yapmaksızın tüm işletmeler için önemlidir. Ölçümler aracılığıyla veriler toplanarak bilgiye dönüştürülür. Bu açıdan günümüzün modern yönetim anlayışında “Ölçülen şey yapılmıştır” ve “Ölçemediğiniz şeyi yönetemezsiniz” düsturuyla ölçümlerin işletmeler açısından ne kadar önemli olduğu vurgulanmaktadır (Akai, 2011:91-92).

Performans ölçümünü, bir organizasyonda yürütülen faaliyetlerin etkinliği ile sonuçların düzenli olarak ölçülmesi olarak tanımlamak mümkündür (Hatry, 2007:3). Bu açıdan performans ölçümünü, işletme yönetiminin en önemli bir parçası olarak görmek mümkündür. Performans ölçümü işletme faaliyetlerinin daha önce hangi düzeyde olduğu, şimdi ne düzeye geldiği, gelecekte ne düzeyde olacağı ve son olarak gelecekteki hedef düzeye ulaşılmasında neler yapılması gerektiğinin anlaşılmasını sağlamaktadır (Quagini ve Tonchia, 2010:1). Aynı zamanda performans ölçümü bütün organizasyonlarda hizmet sunumunun ve maliyet etkinliğinin daha da iyileştirilmesi için etkili bir araçtır (Gupta, 2012:5). Bu bakımdan performans ölçülerinin tespit edilmesi önemlidir. Şekil 1.2’de performans yönetiminin bir unsuru olan performans ölçüm çevrimi gösterilmektedir.

Şekil 1.2: Performans Ölçüm Çevrimi



Kaynak: Sayıştay Raporu (2002); *Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu*, Ankara, s.8, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sayperolc.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.05.2012).

Performans ölçümü, işletmelerin sahip, yönetici, yatırımcı ve kredi verenler gibi işletme içi ve dış paydaşlarının işletme ile ilgili olarak aldıkları kararları etkilemektedir. Bu açıdan ister sistematik bir yapı içinde olsun, isterse geçici olarak belirli amaçlar için olsun tüm işletmeler performans ölçümüne ihtiyaç duymaktadır. Bu çerçevede iyi bir performans ölçümü yöneticilere etkin bir kontrol mekanizması oluşturma, başarıyı değerlendirme ve gereksiz faaliyetleri belirleme açısından faydalı bilgiler sağlamaktadır (Coşkun, 2006:128).

Genel olarak bir işletmede performans ölçümü yapılmasındaki temel amaçları faaliyetlerin sürekli izlenmesi ile süreçlerin iyileştirilmesi, planlama yapma ve tahminde bulunmaya yardımcı olma, rekabette üstünlük sağlamak amacıyla organizasyonun zayıf bölgelerini tespit etme, amaçların gerçekleşmesinde rol oynayan çalışanları ödüllendirme ve motive etme, yasalara ve standartlara uyulmasında organizasyonlara yardım etme şeklinde özetlemek mümkündür (Gupta, 2012:3). Söz konusu amaçlar perspektifinde işletmelerde bir performans ölçüm ve denetim sisteminin kurulması halinde uygulamalar daha etkin ve sürekli olarak yapılacaktır. Ancak burada önemli olan husus, performans ölçümü yapılırken ihtiyaç duyulan alanlara ilişkin göstergelerin kullanılması gerekliliğidir. Bu amaçla performans ölçümlerinin kapsayacağı alanlar genel olarak; mevcut ve potansiyel pazar payı, ürün tasarımı ve kalitesi, üretim düzeyi, satış düzeyi, süreçlerin işleyişi, çalışanlara sağlanan faydalar, ekipman ve malzemeye ilişkin girdi miktar, maliyet ve kalite düzeyi, finansal sonuçlar, yatırımlar ve getirileri ile müşteri hizmetlerinden oluşmaktadır (Akal, 1992:10-11).

1.1.3.1. Performans Ölçüleri ve Performans Göstergeleri

Performans ölçüleri ve göstergeleri çoğu zaman aynı anlama gelmekte ve birbirinin yerine kullanılmaktadır. Performans göstergeleri sayılarla ilgilidir, buna karşın performans ölçüleri ise süreçlerin ölçümüyle ilgilidir. Bu açıdan performans göstergeleri çıktı veya sonuçlardan elde edilmekte, performans ölçüleri ise süreçlerden ve süreçlere ilişkin girdi, çıktı ve sonuçlardan elde edilmektedir. Performans ölçüleri veya göstergeleri olmaksızın süreçlerin performansının nasıl

olduğu, işlerin daha iyi nasıl yapılması gerektiği ve daha başarılı bir organizasyon için nelerin yapılması gerektiği hakkında bilgi sağlanamaz (Howell, 2006:2-3).

Performans ölçüleri, spesifik amaç ve hedeflere uygun olarak tasarlanan süreçlerin izlenebilmesi amacıyla geliştirilen ölçülebilir kriterlerdir. İdeal performans ölçülerinin, kolaylıkla anlaşılabilen, belirlenmiş bir amaca ulaşmada açık bir ölçümleme sağlayabilen ve kullanılabilir bilgiyi açığa çıkartan özelliklere sahip olması gerekir (Zietsman vd., 2011:8).

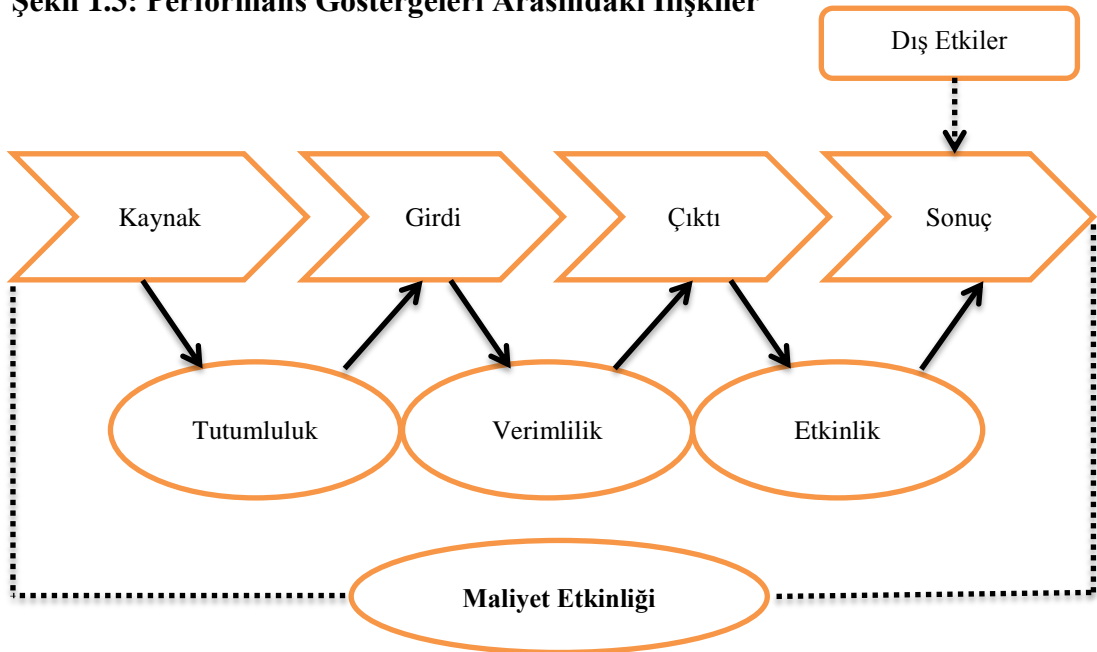
Performans ölçülerinin kullanılması, bir organizasyonun performans düzeyini belirlemede, cari dönem performansına dayalı amaç belirlemede, ulaşılmak istenen amaçlar ile cari dönem performansı arasındaki sapmaları belirlemede, planlanan performans amaçlarına ulaşmada rol oynayan süreçleri izlemede, organizasyonun performansı ile rakiplerin performans düzeyini karşılaştırmasında ve son olarak önceden belirlenmiş bir çerçeve içerisinde performans düzeylerini kontrol etmede büyük faydalar sağlamaktadır (Harbour, 2009:5-6).

Performans göstergelerini, işletme performansının ne düzeyde olduğu ve buna göre daha önce belirlenen amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının ölçümüne imkan veren araçlar olarak tanımlamak mümkündür (Erbaşı, 2008:34). Diğer bir ifadeyle performans göstergeleri, bir organizasyonun içinde bulunulan dönemde ve gelecekteki kritik performans açıları üzerine odaklanan ölçütler setidir (Parmenter, 2010:3).

Performans göstergelerinin organizasyonun vizyon ve stratejileri arasında bağlantı kurabilecek yeterlilikte olması gerekmektedir. Bu bağlamda kritik başarı göstergeleri, organizasyonun stratejileri üzerinde etkiye sahip olabilecek iç ve dış çevre etmenlerinin çeşitli kilit performans ölçüleri aracılığıyla ölçülmesini gerekli kılmaktadır (Taticchi, 2010:243). Kilit performans göstergelerinin ihtiyaç duyulan bilgiye ulaşmada bir araç olduğu unutulmamalıdır. Bu anlamda performans göstergelerinin doğru şekilde belirlenmesi ve ölçülmesi performans ölçümü açısından büyük önem taşımaktadır.

Organizasyonlar süreçleri yönetirken maliyet etkinliğini de göz önünde tutmalıdırlar. Bir sürecin girdi aşamasından sonuç aşamasına kadar maliyet etkinliğinin sağlanması performans açısından da olumlu sonuçlar ortaya çıkaracaktır. Nitekim stratejik maliyet yönetim sistemleri tam da bu noktada organizasyonların ihtiyaç duydukları bilgileri üretmektedir. Maliyet yönetimine stratejik bakış açısıyla yaklaşıldığında performans göstergeleri arasındaki ilişkiyi Şekil 1.3'deki gibi göstermek mümkündür.

Şekil 1.3: Performans Göstergeleri Arasındaki İlişkiler



Kaynak: Sayıştay Raporu (2002); *Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu*, Ankara, s.10, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sayperolc.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.05.2012).

1.1.3.2. Performans Ölçümünde Karşılaşılan Sorunlar

Performans ölçümü amacının çalışanlar ve yöneticiler tarafından doğru anlaşılmamış olması elde edilecek sonuçların da yanlış olmasına veya objektif olarak değerlendirilmemesine yol açacaktır. Dolayısıyla performans ölçümünde karşılaşılan yanlış uygulamalar, personelin motivasyonunu düşürmekle birlikte gereksiz bilgilerin toplanması ve analiz edilmesi suretiyle büyük zaman kayıpları yaşanacaktır (Özer, 2009:13).

Performans ölçümünün bir organizasyonda hizmet kalitesini arttırmada, hesap verilebilirliği ve şeffaflığı oluşturmada, planlama yapmada ve bütçe hazırlamada önemli katkısı bulunmaktadır. Söz konusu bu olumlu katkıları haricinde birtakım olumsuz etkileri de bulunmaktadır. Bu etkilerden bir kısmı performansın ölçülmesinde yaşanan zorluklar nedeniyle ortaya çıkan teknik sorunlar olup, diğer kısmı ise çalışanların performans ölçüm sürecinde verdikleri psikolojik tepkilerden oluşmaktadır (Yenice, 2007:95). Bu bakımdan, performans ölçümü öncesinde performans kriterleri oluşturulurken organizasyonu oluşturan bölüm ve personelin görüşleri alınmalı ve katma değer yaratacak kriterler belirlenmelidir (Özer, 2009:13).

Bir organizasyonda performans ölçümü gerçekleştirilirken genellikle organizasyonun performans sonuçlarını etkilemesi riski, organizasyonun yenilik yapmasının engellenmesi riski, amaç sapmaları oluşturma riski, aşırı bilgi toplanması riski, performans ölçümünün bürokrasiyi arttırma riski ve son olarak çalışanların işlerini aksatma riski ile karşılaşılabilir (Yenice, 2007:95-97). Bu açıdan işletmelerin performans ölçümü sürecinde söz konusu riskleri ortadan kaldırmaları oldukça önemlidir.

1.1.4. Performans Ölçüm Sistemi

İşletmelerin performans ölçümü aracılığıyla amaçladığı hususları göz önünde bulundurduğumuzda, bir organizasyon içinde performans ölçümü ile kontrol fonksiyonu arasında kuvvetli bir bağ olduğunu söylemek mümkündür. Bu doğrultuda alınan kararların uygulanması ile organizasyonun istenilen yöne doğru gidip gitmediğini görmek ve anlamak, diğer bir ifadeyle kontrol faaliyetlerini yerine getirebilmek için etkin bir performans ölçüm sistemine gereksinim duyulmaktadır (Cenger, 2011:33). Performans ölçüm sistemlerinin etkin bir şekilde yapılandırılması için organizasyon tarafından belirlenen amaçların tutarlı olması, açıklık ve kesinlik içermesi, meydan okumaya izin vermesi, ölçülebilir olması, ulaşılabilir olması, kabul görmesi, zaman ilişkisi kurabilmesi ve takım ruhunu ortaya çıkartması gerekmektedir (Zerenler, 2005:8).

Performans ölçüm sistemi temel olarak üç aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşamada faaliyetler ve hedefler saptanmaktadır. İkinci aşamada ise faaliyet ve hedeflere uygun

performans gösterge ve ölçüleri belirlenmektedir. Son aşamada ise, gösterge ve ölçüler aracılığıyla verilerin toplanması, raporlanması, analiz edilmesi ve izlenmesine imkan veren uygun sistemler belirlenerek uygulanmaktadır (Sayıştay Raporu, 2002:17).

Tarihsel süreç içerisinde değerlendirildiğinde işletme performansı ölçümünde temel alınan en eski boyut finansal performanstır. Bu boyutun özellikle dikkate alınmasında işletmelerin ekonomik birimler olması ve en önemli amaçları arasında karlılık artışı olmasıdır. Ancak işletmelerin varlıklarını sürdürebilmesi için önemli olan karlılığın işletme amaçları arasında önemli bir yer tutması bir ölçüde yanlıştır. Çünkü karlılık bir amacın sonucunda ortaya çıkan bir çıktıdır. Buna paralel olarak işletme performansı ölçümünde sadece karlılığı dikkate almanın yetersiz olduğu görülmüş ve işletmelerde değer katmayan faaliyetlerin ortaya çıkmasıyla performans ölçümünde verimlilik boyutunun da dikkate alınması sağlanmıştır (Zerenler, 2005:3). Bu çerçevede işletmelerin performansını daha iyi şekilde ölçebilmeleri amacıyla süreç içerisinde bir çok performans ölçüm sistemi geliştirilmiştir.

Performans ölçüm sistemleri geleneksel ve modern performans ölçüm sistemleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Söz konusu bu sistemleri ayrıntılı olarak açıklamakta yarar bulunmaktadır.

1.1.4.1. Geleneksel Performans Ölçüm Modelleri

Geleneksel performans ölçüm modelleri karlılığın ölçümü üzerine odaklanmaktadır. Bu bakımdan geçmişten beri yöneticiler finansal performansı ölçmek amacıyla geleneksel ölçüm tekniklerinden yararlanmaktadır. Performans ölçümünde kullanılan geleneksel performans ölçüm modellerini aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür (Gupta, 2012:6).

1.1.4.1.1. Rasyo Analizi

Finansal rasyo analizi, bir işletmenin finansal tablolarında yer alan verilerden hareketle elde edilen rasyoların hesaplanmasını ve karşılaştırılmasını kapsar. Bu rasyoların zaman içindeki seyri işletmelerin finansal durumu, faaliyetleri ve bir yatırımın rasyonel olup olmadığı hakkında çeşitli bilgilerin sağlanmasına yardımcı olur (Gupta, 2012:13). Yöneticiler işletmenin likidite durumu, sermaye yapısı, varlıkların kullanılmasında etkinlik, karlılık gibi firmanın her yönüyle ilgili bilgiye ihtiyaç duyduklarından analizde değişik sorulara yanıt verecek çok sayıda oranlardan yararlanmaktadırlar. Bu oranlar genel olarak likidite, finansal yapı, faaliyet, karlılık,

sabit yükümlülükleri karşılama yeterliliği ve büyüme oranları olarak karşımıza çıkmaktadır (Akgüç, 1998:22).

1.1.4.1.2. Piyasa Katma Değer Analizi

İşletme yönetiminde değere dayalı yönetim anlayışının giderek yaygın hale gelmesi, hisse sahiplerinin işletmeye yatırdıkları sermayenin artıp artmadığı sorusuna cevap verilmesini zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla bu sorunun yanıtlanması için işletmenin Piyasa Katma Değeri'ne bakılması gerekmektedir (Topal, 2008:254).

Piyasa katma değeri, ekonomik karlılıkla ilişkili yakın bir ölçüdür. Piyasa katma değeri, işletmelerin sahip oldukları toplam kaynakları üzerine bir prim ekleyip eklemediklerini ölçmek amacıyla kullanılmaktadır. Ayrıca piyasa katma değeri işletmeye yatırılan sermayenin ne ölçüde etkin olarak kullanıldığını da göstermektedir. Bu açıdan piyasa katma değer analizi aracılığıyla mevcut işletme performansının daha iyi ölçülerek değerlendirilmesine ve gelecekteki performansın daha doğru şekilde tahmin edilmesine zemin hazırlanmaktadır (Stewart, 1991:169, Akyüz, 2013:350).

1.1.4.1.3. Nakit Akımı Analizi

Nakit akım tablosuna dayalı olarak yapılan bu analiz türünde işletmenin sağladığı nakitlerin yıllar itibariyle seyrinin nasıl olduğu ve sağlanan nakitlerin yüzdesel olarak ne kadarlık kısmının işletme faaliyetlerinden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklandığı analiz edilir. Bu analiz aracılığıyla işletmenin bir taraftan mevcut faaliyetlerini sürdürebilmesi için yeterli nakdi yaratıp yaratmadığı ve gelecekteki faaliyetleri için nakit yaratma potansiyelinin ne olacağı hakkında bilgi sağlanmaktadır.

1.1.4.1.4. Fon Akımı Analizi

Fon akım tablosu, belirli bir mali dönem içinde işletmenin elde ettiği finansal kaynaklar ile bu kaynakların kullanıldıkları yerleri gösteren mali tablodur. Fon akım analizine bir temel oluşturan fon akım tablosu aracılığıyla işletme yöneticileri gelecekteki faaliyetlerin sürdürülmesinde ihtiyaç duyulacak olan fonların neler

olduğu ve ne tutarda olması gerektiği konusunda bir çıkarımda bulunmaktadır. Ayrıca fon akım analizi ile işletmenin büyüme potansiyeli değerlendirilmekte ve büyümenin fonlamasına karar verilmektedir. Bu durum finansal planlama açısından son derece önemlidir.

1.1.4.1.5. Mali Rapor Analizi

Mali rapor analizi, işletme sahiplerine ve diğer ilgililere işletmenin devamlılığı hakkında ve daha etkili kararların alınması bağlamında mali raporlarda yer alan verilerin bütünsel olarak analiz edilmesidir. Bu analiz genellikle bir döneme ilişkin olarak hazırlanan mali tablo kalemlerinin karşılaştırılması, işletmeye ait farklı dönemlerde hazırlanmış olan mali tabloların karşılaştırılması ve sektör ortalamalarına göre mali tablonun karşılaştırılması şeklinde gerçekleşmektedir.

1.1.4.1.6. Kara Geçiş Analizi

Başabaş noktası analizi olarak da ifade edilen kara geçiş analizi sabit ve değişken giderler ile karlılık arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktadır. Bu analiz aracılığıyla işletmelerin zarara yol amayacak iş hacmini belirleyebilmesi, farklı üretim düzeylerinde birim maliyetleri hesaplayabilmesi, ihtiyaç duyulan çalışma sermayesini saptayabilmesi, maliyetlerin karlılık üzerindeki etkisinin incelenebilmesi, karlı ürünlerin bilinebilmesi, minimum satış fiyatının hesaplanabilmesi mümkün hale gelmektedir (Akgüç, 1998:109).

1.1.4.1.7. Btsel Kontrol

Btsel kontrol işlemi, belli bir dönemde gerçekleşen faaliyet sonuçları ile btce sonuçlarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Karşılaştırma ile btce sapmaları belirlenmekte ve bunların ortadan kaldırılması amacıyla düzeltici eylemlere başvurulmaktadır. Btsel kontrol sistemi, bir işletmeyi başarılı kılacak amaçların ve eylemlerin belirlenmesine katkı sağlamaktadır (Gupta, 2012:21).

1.1.4.2. Stratejik Performans Ölçüm Modelleri

Geleneksel performans ölçüm modelleri, işletmelerin mevcut performans düzeylerinin belirlenmesi ve çalışanların işletme tarafından belirlenen performans düzeyine ulaşip ulaşmadıkları ile ilgilenmektedir. Ancak günümüz iş dünyasında işletmelerin performans ölçüm tekniklerinden beklentileri artmıştır (Kaba, 2009:18).

Geleneksel performans ölçüleri, işletmelerin mevcut finansal başarısını doğru bir şekilde ortaya koymamaktadır. Özellikle gelişen ekonomi karşısında söz konusu geleneksel performans ölçülerinin yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgileri üretmede yetersiz kalması nedeniyle bu ölçüler anlamını yitirmiştir. Bu bakımdan yeni işletmecilik anlayışına uygun olarak performans arttırmak ve sürekli kılabilme amacıyla dış performans ölçülerinin yanısıra işletme içine yönelik olarak da birtakım performans ölçülerinin belirlenmesi önemlidir (Ertuğrul, 2009:21).

Toplam kalite açısından başarılı bir organizasyonda performansın işletme sahip, ortakları ve müşterileri gibi paydaşlar tarafından ne düzeyde başarılı olarak görüldüğü önemlidir. Bir organizasyonun performansının çok boyutlu olarak değerlendirilmesi ise stratejik faaliyetlerin etkin şekilde yönetilmesi için gerekli bir adımdır. Bu anlamda stratejik performans ölçüm teknikleri performans ölçümünde varlıkların makimizasyonu gibi finansal boyutun yanı sıra yenilik, müşteri tatmini, çalışanların motivasyonu gibi finansal olmayan boyutları da kapsamaktadır (Gupta, 2012:6-7).

Geleneksel performans ölçüm tekniklerinin yetersizliği sonucunda işletme yöneticilerine doğru bilgi sağlama amacıyla birçok performans ölçüm sistemi geliştirilmiştir. Modern performans ölçüm tekniklerinden uygulamada sıkça yer bulan Kurumsal Karne, Performans Prizması, Altı Sigma, Baldrige Performans Mükemmellik Programı, Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı Ödülü, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Yönetim, Ekonomik Katma Değer, Kalite Yönetimi ve Müşteri Değer Analizidir. Söz konusu performans ölçüm tekniklerini kısaca açıklamakta yarar bulunmaktadır (Gupta, 2012:7).

1.1.4.2.1. Kurumsal Karne

Kurumsal Karne modeli, bir organizasyonun müşterilerine daha fazla değer yaratılması ve elde edilen karın artırılması bakımında hangi faktörlerin belirleyici olduğu konusunda önemli bilgiler sunan bir modeldir. KK modeli söz konusu faktörler aracılığıyla işletme tarafından hedeflenen ve gerçekleşen stratejik amaçlar arasında karşılaştırma yapılmasına imkan vermektedir. Ayrıca bu model işletme değerinin yaratılmasına katkıda bulunan sorumluluk merkezi yöneticilerinin daha doğru belirlenmesini sağlayarak ilgili yöneticilerin yaptıkları katkıya ilişkin olarak ödüllendirilmesi mümkün hale gelmektedir (Basık, 2012:189).

KK modelinin geliştirilmesiyle birlikte işletme performansının ölçümünde önemli bir değişim yaşanmıştır. Bu değişikliklerden en önemlisi işletmelerin performans ölçümünde tek bir performans ölçüsü kullanmak yerine daha fazla performans ölçüsünü bir arada kullanmaları gerekliliğidir. Bu çerçevede finansal ölçüler ile operasyonel ölçülerinin birlikte ele alınması işletme yönetimine daha dengeli bir bakış açısı kazandıracaktır (Oliver ve Horngren, 2009:564).

KK modeli, işletmelerde değer yaratılmasına dört farklı açıdan destek olmaktadır. İlk olarak düşük maliyette mamul veya hizmet sunumunu ortaya çıkarmak, ikinci olarak ulaşılabilecek performans seviyesi ölçüsünde mamul veya hizmet sunumunu gerçekleştirmek, üçüncü olarak müşteri sorunlarını çözümlenebilecek mamul veya hizmetlere ilişkin teknik bilgi sağlamak ve son olarak mamul veya hizmetlerin üretim koşulları ile ilgili olarak standartları belirlenmektir (Tanç, 2012:209).

1.1.4.2.2. Performans Prizması

Performans prizması, yenilikçi bir performans ölçüm sistemidir. Diğer bir deyişle performans prizması, yöneticilerin etkili kararlar alabilmeleri için performansın başarılı bir şekilde izlenmesine imkan veren bir ölçüm sistemidir (Bhattacharyya, 2011:123). Performans prizması bir organizasyonda pay sahiplerinin tatmin edilmesi gibi iş sonuçlarının birtakım faktörlerin bir araya getirilmesi sonucunda oluştuğunu ifade etmektedir. Performans prizması aracılığıyla iç ve dış

ölçüler, finansal ve finansal olmayan ölçüler ve etkinlik ile etkililik ölçüleri de dikkate alınarak daha dengeli bir resmin ortaya çıkması sağlanmaktadır (Isaac, 2007:114). Performans prizmasında en önemli unsur, bir organizasyondaki farklı bölümler için belirlenen performans ölçüleri arasında açık bir bağlantının kurulması gerekliliğidir. Böylelikle organizasyonu oluşturan bölümlerin genel amaca ulaşmasında karşılaşılan engeller de ortadan kalkacaktır. Bir organizasyonda performans piramidinin geliştirilmesi için dört aşamaya dikkat edilmelidir. Öncelikle vizyonun belirlenmesi ve ardından vizyonun bölümlerin hedeflerine dönüştürülmesi gerekmektedir. İkinci aşamada ise kısa vadeli hedefler ile uzun vadeli amaçlar arasında bağ kurulması önemlidir. Üçüncü aşamada ise verimlilik ve müşteri tatmini gibi operasyonel ölçüler ile amaçlar ve hedefler arasındaki boşluklar kapatılmalıdır. Son aşamada ise, bölüm veya iş merkezlerinde kilit performans ölçütleri kullanılmalıdır (Tangen, 2004:731-732).

1.1.4.2.3. Altı Sigma

Altı sigma Japon kalite fikirleri ve kalite kontrol sistemlerinin süreç iyileştirmede kullanılması amacıyla 1980'li yıllarda Motorola şirketi tarafından geliştirilmiş bir tekniktir. Altı sigma, işletmelerin bünyesinde ortaya çıkan problemlerin çözülmesi yoluyla yeni ürün ve süreçlerin tasarlanmasını temel almaktadır (Dalğar ve diğ., 2010:241). Altı sigma'yı, ürün ve hizmetlerin kalitesini ölçmeye imkan veren istatistiksel bir ölçüm tekniği olarak da değerlendirmek mümkündür. En yüksek sigma düzeyinde ürün ve hizmet kusuru en düşük seviyededir. Altı sigma modeli ile bir organizasyonda gerçekleştirecek kusursuz bir mamül teslimatı veya hizmet sunumu müşterilerin tatmin düzeyinin artmasına ve dolayısıyla yaratılan değer de yükselmesine zemin hazırlayacaktır (Rampersad ve El-Homsi, 2007:45).

1.1.4.2.4. Baldrige Performans Mükemmellik Programı

Daha önce Malcolm Baldrige Ulusal Kalite Ödülü olarak ifade edilen Baldrige Performans Mükemmellik Programı (BPEP), Amerikan işletmelerinde kalite yönetiminde ve performans geliştirmede mükemmelliği sağlamak amacıyla

geliştirilmiştir. Bu yönüyle BPEP, müşteri tatminine ve başarılı işletme sonuçlarına imkan verecek olan yüksek performans yönetimi eylemlerini desteklemektedir. Ayrıca BPEP, işletmelere kalitenin rekabette üstünlük sağlamada önemli bir araç olduğunu göstermekte ve stratejilerin uygulanması ile başarılı kalite yönetim eylemleri hakkında bilgilerin paylaşılmasına da imkan vermektedir (Evans 2002:413). Bu programa başvuran organizasyonların kalite açısından performans düzeyleri liderlik, stratejik planlama, müşteri ve pazar odaklılık, ölçüm, analiz ve bilgi yönetimi, iş gücü odaklılık, süreç yönetimi ve sonuçlar olmak üzere yedi ana kritere göre değerlendirilmektedir (Brown, 2008:6). Söz konusu bu kriterler işletme performansının artırılmasında yöneticilere ışık tutmakta ve organizasyon içinde etkin bir iletişimin sağlanmasına da imkan tanımaktadır. Performansın artırılması ve dolayısıyla amaçların gerçekleştirilmesi için her bir kritere bağlanan hedef ve sonuçlar değer yaratmada işletmeye katkıda bulunur. Böylece bir önceki döneme göre organizasyonun kalite ve performans açısından hangi düzeyde olduğu belirlenebilmektedir. BPEP'nin faydalarından kısaca bahsetmek gerekirse, organizasyonun yedi kriter temelinde çok boyutlu olarak değerlendirilmesine imkan sağlamakta, girdi ve çıktılar gibi nedenselliği yansıtan bir yapının kurulmasına destek vermekte ve özgün bir işletme ve çevre sağlamak amacıyla organizasyon profili oluşturmada işletmelere yardımcı olmaktadır (Dror, 2008:586).

1.1.4.2.5. Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı Ödülü

Kalitenin geliştirilmesini sağlayabilmek ve işletmeleri daha mükemmel hale getirebilmek amacıyla mükemmelliğe giden yolda gerekli olan kriterleri sağlayan işletmelere Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı tarafından "Mükemmellik Ödülü" verilmektedir. EFQM modeli bir organizasyonda kalitenin yaratılması ve performansın geliştirilmesi için birtakım kriterlerin yerine getirilmesini ileri sürmektedir. Bu kriterlerin bir bölümünü girdi kriterleri, diğer bölümünü ise sonuç kriterleri oluşturmaktadır. Girdi kriterleri liderlik, insan kaynağı, politika ve strateji, işbirliği-kaynaklar ve süreçleri kapsamaktadır. Sonuç kriterleri ise insan kaynağına, müşterilere ve topluma ilişkin sonuçlar ile anahtar performans sonuçlarından oluşmaktadır. Bu model girdi kriterleri ile sonuç kriterleri arasında bağ kurmakta ve

işletmenin öz değerlendirmesine imkan tanımaktadır. Organizasyonu hem iç hem de dış çevresiyle dengeli bir şekilde ele alan bu yöntem performansın sürekli olarak geliştirilmesini sağlamakta ve kalite yolunda daha mükemmelere ulaşma çabalarına da hız kazandırmaktadır. Bu anlamda modelde sonuç kriterlerinin ölçülmesi yoluyla hedeflerde sapmaların belirlenerek girdi kriterlerinde düzeltici işlemlerin yapılması değer yaratma açısından son derece önemlidir (Wongrassamee, 2003:20-21).

1.1.4.2.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Yönetim

Üretim ortamında endirekt giderlerin artması, teknolojik gelişmeler ve küresel rekabetteki artış geleneksel maliyetleme sistemlerinin giderek daha fazla sorgulanmasına neden olmuştur. Bu doğrultuda 1980'li yıllardan sonra geneleşel maliyetleme sistemlerine karşı faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi geliştirilmiştir (Haftacı, 2011:221). FTM sistemi ile üretilen mamüllerin faaliyetleri tüketmesi sürecunda maliyetlerin nasıl ortaya çıktığı konusunda yöneticilere daha doğru bilgi sağlanmaktadır. Bu amaçla FTM sisteminde endirekt giderlerin artmasına neden olan faaliyetlerin belirlenmesi mümkün hale gelmektedir. Ayrıca bu sistemde aynı maliyet sürecüsüne sahip olan faaliyetler bir maliyet havuzuna dönüştürülmekte ve burada biriktirilen maliyetler her bir maliyet havuzu için belirlenen oranlar aracılığıyla mamül veya hizmetlere yüklenmektedir (Ahmed vd, 2011:994). Faaliyet Tabanlı Yönetim modeli ise, FTM sistemi tarafından üretilen bilgileri kullanarak sınırsız talebe karşılık kaynakların kısıtlı olduğu bir çevrede işletmelerin faaliyetlerini daha iyi anlamak ve söz konusu faaliyetleri en iyi şekilde gerçekleştirebilmek amacıyla geliştirilen yönetsel bir araçtır. FTM sistemi bilgisi temeline dayalı olarak geliştirilen FTY modeli, işletme yöneticilerine mamül ve hizmet değer kalitesi yaratma, kıyaslama için ortak bir dil geliştirme ve süreç bakış açısıyla faaliyetleri daha doğru belirleme konusunda stratejik bir bakış açısı kazandırmaktadır (Khalid, 2005, akt:Ismail, 2010:42). Bu doğrultuda işletmelerde stratejik bilginin üretilmesi ve kullanılması bakımından FTM sistemi ile FTY modeli arasında bir bağlantı kurulması gerekmektedir.

1.1.4.2.7. Ekonomik Katma Değer

EKD, bir işletmenin veya bir bölümün yatırılan sermaye düşüldükten sonra ortaya çıkan net karını ifade etmektedir. EKD'nin temel stratejisi, bir işletmenin değer yaratabilmesi için yatırımcıların aynı risk seviyesindeki diğer yatırım seçeneklerinden elde edecekleri getiriden daha yüksek bir getirinin sağlanması gerekliliğine dayanmaktadır (Saban ve Erdoğan, 2007:131). EKD, ekonomik olarak karı ölçmeyi amaçlamaktadır. Bu bakımdan EKD'nin diğer performans ölçülerinden en önemli farkı ekonomik kar kavramını temel almasıdır (Walker, 1999:26, akt:Çelik, 2002:4). EKD, işletmelerde bir performans ölçütü olmasının yanında aynı zamanda değere dayalı yönetim anlayışının da araçlarından biridir. Bu anlamda EKD işletmenin bütünsel olarak değerini ve bütün içindeki parçaların yaratmış olduğu gerçek değeri saptamaya yönelik bir tekniktir. EKD ile kaynakların etkin kullanımı üzerine yapılandırılan değere dayalı yönetim anlayışı birbirini tamamlamaktadır (Çelik, 2002:3). EKD öncelikle bir işletmenin pay sahipleri açısından doğru performans ölçümünün yapılmasına imkan vermektedir. Ayrıca EKD, işletme varlıklarının pay sahiplerinin değerini maksimize edecek şekilde kullanılması için bir rehber görevini üstlenmektedir (Gupta, 2012:11). EKD aşağıdaki formül aracılığıyla hesaplanmaktadır (Korkmaz ve Özdemir, 2003:33, akt:Tanç, 2012:211).

$$\text{EKD} = \text{Vergi Sonrası Faaliyet Karı} - (\text{Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti} \times \text{Toplam Sermaye})$$

Yukarıdaki formülü baz aldığımızda EKD'yi arttırmanın dört temel yöntemi bulunmaktadır. Bu yöntemler; maliyetleri azaltarak vergi sonrası faaliyet karını arttırmak, vergi sonrası faaliyet karındaki artışın sermaye maliyetindeki artıştan daha fazla olacağı yatırımlara yönelmek, sermaye maliyetinde vergi sonrası faaliyet karındaki azalışa göre daha fazla miktarda tasarrufa yönelme halinde faaliyetlere son vermek ve toplam sermaye maliyetinin en düşük olduğu bir düzeyde sermaye yapısını oluşturmaktır (Gökçen, 2004b:108-109, akt:Tanç, 2012:211).

1.1.4.2.8. Kalite Yönetimi

Geleneksel performans ölçüm sistemlerinin daha çok sonuçlar üzerine odaklanması nedeniyle iş süreçleri ve faaliyetlere ilişkin performans ölçümü ihmal edilmiştir. Ancak işletme performansının geliştirilebilmesi için işletme performansının bir bütün olarak ölçülebilmesi kalite yönetimi anlayışının da ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Bu perspektiften hareketle işletmelerin kalite yönetimi konusunda ihtiyaçlarına cevap verebilen TKY kalite yönetimi açısından en önemli yönetsel araç olarak karşımıza çıkmaktadır. TKY, işletmeleri sürekli iyileştirmenin sağlanmasına, rekabet yeteneklerinin geliştirilmesine ve işletme performansının artırılmasına yönelmektedir. Bu açıdan geçmiş dönemlerde kalite yönetimi açısından birçok yöntemi kullanan işletmeler günümüzde TKY'den büyük ölçüde yararlanmaktadır (Thorpe ve Sumner, 2005:6).

1.1.4.2.9. Müşteri Değer Analizi

Müşteri değeri analizi, müşterilerin değer algısına dayalı olarak ürün ve hizmet arz edenler arasında seçim yapması üzerine temellendirilen bir yaklaşımdır. Burada bahsedilen değer kavramı, fiyat ve kalitenin bir bileşimidir. Ürünlerin kalitesinde artış yaşanması ve düşük fiyattan satılması rakip ürünlere göreli olarak değer algısını arttıracaktır. Bu bağlamda müşteri değer analizi ile müşterilerin rakiplere nazaran ürünlerin kalite ve fiyatlara karşı algıları ölçülmektedir. Bu sayede toplanan veriler bir müşteri değer haritası üzerinde bağlantılı bir şekilde ortaya konmaktadır. Böylelikle rakiplerine göre yüksek kalite ve düşük fiyatta hizmet sunduğunu belirleyen işletmeler, pazar paylarını artırma yönünde hareket ederler (Lowy ve Hood, 2010:108). Pazar payını ve dolayısıyla karlılığını arttırmak isteyen organizasyonların müşterileri ile değer yaratmaya ve yaratılan değeri arttırmaya odaklanması gerekir (Plaster ve Alderman, 2006:3). Müşteri değeri analizi organizasyonların müşteri odaklı ve dolayısıyla değer yaratma yönlü bir performans ölçümünü gerekli kılmaktadır. Performans ölçümünde maliyet, kalite ve müşteri tatmini gibi performans ölçülerinin varlığı işletmenin başarılı sonuçlara ulaşmasında önemli göstergeler olmaktadır.

1.1.5. Performans Değerlendirme

Performans değerlendirme, süreçlerin ve dolayısıyla performans sonuçlarını iyileştirmek amacıyla performans verilerinin toplanması ve söz konusu verilerin yorumlanmasını kapsayan bir süreçtir. Bir başka ifadeyle performans değerlendirme, faaliyetlerle ilgili olarak üstünlükleri, güçlü ve zayıf yönleri değerlendirerek yöneticilere başarı düzeyinin seyri hakkında bilgi veren bir süreçtir (Helvacı, 2002:158). Performans değerlendirme sürecinin etkin bir şekilde çalışabilmesi için planlama gereklidir. İyi şekilde oluşturulmuş bir performans değerlendirme planı ise mevcut durum analizi, misyon belirleme, amaç ve hedef belirleme, performans ölçüleri belirleme, performans ölçme ve değerlendirme olmak üzere beş aşamadan oluşmaktadır (Çakmak ve Ocaklı, 2006:215).

Performans değerlendirmesi bir organizasyonda yöneticilerin doğru kararlar almaları ve böylelikle belirlenen amaçlara ulaşabilmeleri açısından önem arz etmektedir. Özellikle daha önceden gerçekleştirilen faaliyetlerin değerlendirilmesiyle başlayan süreçte hangi süreçlerde aksaklıkların olduğu belirlenmekte ve gelecekteki performansın daha iyi şekilde oluşabilmesi için performans üzerinde etkiye sahip faktörler kontrol altına alınabilmektedir. Böylece kaynakların daha rasyonel bir şekilde tahsisatı gerçekleşmekte ve amaçlara ulaşabilmenin önündeki engeller kalkmaktadır. Performans değerlendirmenin en önemli gerekliliği, ölçülemeyen unsurların iyileştirilmesinin ve geliştirilmesinin mümkün olamayacağıdır. Bu bakımdan performans üzerinde etkiye sahip faktörlerin dikkatle belirlenmesi ve değerlendirilmesi organizasyonların gelişimi açısından önemlidir (Bayyurt, 2007:578).

Organizasyonlarda performansın değerlendirilmesi ile birtakım amaçlar güdülmektedir. Söz konusu bu amaçları aşağıdaki gibi kısaca özetlemek mümkündür (Özer, 2009:17).

-Performans değerlendirme ile organizasyonda hangi işlerin kimler tarafından yapılacağı açıklığa kavuşturulur,

- Süreçte yer alan faaliyetlerin nasıl yapılacağı hususunda çalışanlarla planlama yapılır,
- Çalışanlara terfi, ücret ve prim gibi çeşitli yönlerde sağlanacak faydaların belirlenmesine yardımcı olur,
- Aksaklıkların giderilmesi ve performansın geliştirilmesi amacıyla geribildirim sağlar,
- Organizasyonun belirlediği amaçlara uygunluğun sağlanmasında bir araçtır.

Performansın sürekli olarak iyileştirilebilmesi için, performans sonuçlarının belirlenen standartlar ile veya önceki sonuçlar ile karşılaştırılarak değerlendirilmesi gereklidir. Bu sayede, mevcut performansın istenen düzeyde olup olmadığı, aksaklıklar varsa bunların neler olduğu ve nasıl düzeltilmesi gerektiği konusunda bilgi sağlanmaktadır. Bu bilgilerin gelecekteki performans düzeyini arttırmada kullanılabilmesi, etkin bir şekilde işleyen geri bildirim sisteminin varlığıyla mümkün hale gelir. Çünkü performansın iyileştirilebilmesi, performans üzerinde olumsuz etkiye sahip faktörlerin iyileştirilmesine ve gereksizse ortadan kaldırılmasına bağlıdır. Bu açıdan performans sonuçlarına göre geri bildirim yapılması sistemin daha başarılı sonuçları ortaya koymadaki etkinliğini arttıracaktır. Diğer bir ifadeyle performans değerlendirme sistemi, üst kademe yöneticilerin geribildirim aracılığıyla organizasyonun tümü üzerindeki kontrolünü arttırmaktadır (Oliver ve Horngren, 2009:563). Son olarak performans değerlendirme sürecinde etkin bir geribildirim yapılabilmesi için söz konusu geribildirim uygun, doğru, tam zamanlı, belirli ve kolay anlaşılabilir olması gerekmektedir (Carleton, 2010:23-27).

1.1.6. Stratejik Performans Yönetimi ve Unsurları

Performans yönetim sürecini etkileyen en önemli faktör rekabet ortamı olup, belirlenen hedef ve stratejilerin rekabet edebilecek etkiye sahip olması gerekmektedir. Bu bakımdan performans yönetim sürecinin etkin olarak çalışabilmesi ve işletme yöneticilerine devamlı stratejik bilgi sağlaması işletmelerin başarısı açısından son derece önemlidir. Ancak geleneksel performans yönetimi anlayışında performans geliştirme, ölçme ve değerlendirme için gösterilen çabaların büyük bir kısmı stratejilere uygunluk göstermemektedir. Genellikle bu uğraşlar, “Bu

yıl karlıyız, o halde iyi durumdayız” veya “Bu yıl karımız düşük, bazı maliyetleri azaltmalıyız” gibi bir anlayışla sınırlı kalmaktadır. Dolayısıyla organizasyonların mevcut performansı piyasadaki en üstün organizasyonun performansı ile kıyaslanmakta ve ortaya çıkan sapmalar kontrol altına alınmaya çalışılmaktadır (Akal, 2011:76). Bu çabalar performans ölçümünde sadece finansal ölçüleri dikkate alan organizasyonların performanslarını arttırmada yeterli olmamaktadır. Performansta ani ve büyük çapta bir değişiklik yaratabilmek için birtakım değişikliklerin yapılması gerekmektedir (Kaplan ve Norton, 2009:8). Bu amaçla performans ölçümünde finansal ölçüler yanında müşteri memnuniyeti, çalışan memnuniyeti, iç süreçlerin etkinliği, sosyal sorumluluk faaliyetlerin geliştirilmesi gibi finansal olmayan ölçüleri de dikkate almak gerekmektedir. Özellikle geleneksel yönetim muhasebesi sisteminin bir işletmeyi küresel ölçekte bir üretim ortamına taşıyabilecek yeterlilikte bilgi üretmemesi, müşterilerin yüksek kalite standardına, verimliliğe ve esnekliğe daha fazla ihtiyaç duyması ve üretim ortamında kullanılan yönetimsel tekniklerin önemli ölçüde değişmiş olması söz konusu yeni ölçütlere ihtiyaç duyulmasında etkili olmuştur (Maskell, 1991:1).

Stratejik işletme yönetimi anlayışının egemen olduğu günümüzde ise, geleneksel performans yönetimi anlayışı değişmiş ve yerini stratejik performans yönetimi anlayışına bırakmıştır. Geleneksel performans yönetimi, işletmenin bütünüyle ilgili olarak bilgi üretmek, bu bilgiyi uzun vadede yön belirlemede kullanmak ve daha sonra belirlenen yönü işletmenin amaçlarına, hedeflerine ve faaliyetlerine dönüştürerek işletmenin hangi noktada olduğunu tespit etmeye yönelik süreci kapsamaktadır. Stratejik performans yönetimi ise, işletmelerin uzun dönemde başarıya ulaştırabilecek olan bu yol haritası üzerine odaklanmaktadır (Büyük, 2010:220).

Stratejik performans yönetimi anlayışı, bir organizasyonun kilit performans göstergelerini ve kritik başarı faktörlerini ölçülebilir hale getirerek misyon, vizyon, hedef ve stratejilerin yapılandırılmasıdır. Stratejik performans yönetimi organizasyonlara hızlı şekilde performans kayıplarını görmelerine ve düzeltici veya önleyici eylemleri gerçekleştirmelerine yardımcı olur (Bhattacharyya, 2011:135). Bu

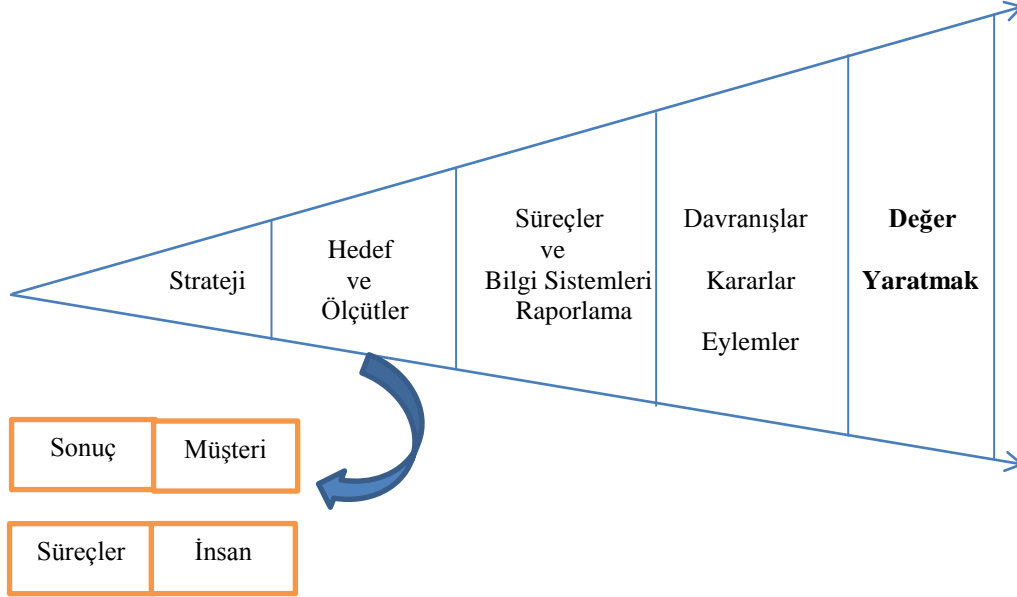
anlamda stratejik performans yönetimini, istenilen sonuçların alınmasıyla değer yaratmak için stratejilerin etkin şekilde uygulanmasını sağlayan bir süreç olarak görmek mümkündür (Bazett, 2010:1). Stratejik performans yönetimi sürecinde, bir organizasyondaki yöneticilerin gerek duyduğu süreçlerin esnek tutulmasına ve sürekli gelişme sağlanmasına odaklanılmaktadır. Dolayısıyla stratejik performans yönetimi bir organizasyonun geçmiş performans analizi üzerine odaklanmak yerine gelecekteki performansı planlama ve iyileştirme üzerine odaklanmaktadır. Bunun bir sonucu olarak stratejik performans yönetimi aracılığıyla yöneticiler ve çalışanlar arasında performans ve gelişim ihtiyaçları hakkında düzenli bir bilgi akışı sağlanmaktadır (Maria vd., 2009:277).

Sürekli gelişen ve değişen bir ortamda stratejilerin oluşturulması ile uygulanabilmesi arasındaki entegrasyon oldukça önemlidir. Bu entegrasyon, birbirine bağlantılı performans yönetim süreçlerinin de temelini oluşturmaktadır. Stratejik performans yönetimi, organizasyon stratejilerinin değiştirilmesi, birleştirilmesi ve geliştirilmesine yardımcı olmaktadır. Böylelikle işletmeler uzun dönemde varlıklarını devam ettirebilecek ve tüm paydaşların ihtiyaçları en iyi şekilde karşılanmış olacaktır (Verweire ve Berghe, 2004:107).

Stratejik performans yönetimi, genellikle üst yönetimin ilgi alanına girmektedir. Üst yöneticiler sadece organizasyonun en üst hedeflerini gerçekleştirebilmek için çalışmayıp aynı zamanda hangi hedeflerin organizasyon açısından doğru olacağı ile de ilgilenmektedir (Barrows ve Neely, 2011:23-24).

Stratejik performans yönetim yapısının ilk basamağını stratejiler oluşturmaktadır. Stratejilerin belirlenmesi aracılığıyla bir organizasyonda elde edilecek stratejik çıktıların nasıl olması gerektiği üzerinde çalışılmaktadır. Bu amaçla süreç, çalışan, müşteri ve raporlama gibi unsurlar için hedefler ve performans ölçütleri belirlenir. Belirlenen hedef ve performans ölçütleri iş süreçlerinin sonunda ortaya çıkan davranış, karar ve eylemlerle ilişkilendirilerek stratejilerin en iyi şekilde uygulanması sağlanır ve organizasyonlar için değer yaratılmış olur (Bazett, 2010:2). Stratejik performans yönetim yapısına ilişkin bahsedilen kilit yapı taşlarını Şekil 1.4'de görmek mümkündür.

Şekil 1.4: Stratejik Performans Yönetim Yapısının Kilit Yapı Taşları



Kaynak: Bazett Mike, Strategic Performance Management: Driving Value From Strategy, Advisory, KPMG, 2010:2.

Stratejik performans yönetim süreci, strateji geliştirme, bütçe ve hedef belirleme, tahminde bulunma, performans ölçümü, ve performans değerlendirme gibi birtakım alt unsurlardan oluşmaktadır. Birbirine entegre edilmiş bu alt unsurları kısaca aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Bhattacharyya, 2011:135).

1.1.6.1. Strateji Geliştirme

Strateji geliştirme süreci, stratejik hedeflerin ve hareket planlarının çerçevesinin belirlenmesini sağlamaktadır. Ayrıca bu süreç ile performans yönetimi ve iyileştirme için işletmelere rekabet avantajı sağlayacak olan kritik başarı faktörleri belirlenir ve bu faktörler ölçülebilir hale getirilir (Bhattacharyya, 2011:135).

1.1.6.2. Bütçe ve Hedef Belirleme

Kaynakların tahsis edilmesine nazaran gelişmiş hareket planlarında bütçe ve hedef belirleme süreçleri, organizasyonların stratejik amaçlarını gerçekleştirmesinde önemli rol oynamaktadır. Bu süreç aynı zamanda sonraki dönemlerde finansal amaçların belirlenmesinde fayda sağlar (Bhattacharyya, 2011:135).

1.1.6.3. Tahmin

Bu süreçte faaliyetlerle ilgili olarak performansın izlenmesi, bazı önleyici ve düzeltici önlemlerin alınması söz konusudur. Tahmin süreci, gerçekleşen ve tahmin edilen performans arasındaki sapmaların nedenlerini çözmede organizasyonlara yardımcı olmaktadır (Bhattacharyya, 2011:135).

1.1.6.4. Performans Ölçümü

Performans ölçümü süreci, performansa ilişkin bilgilerin derlenmesi amacıyla performans verilerinin toplanması, birleştirilmesi ve dağıtılması ile ilgilidir. Performans bilgisi, kritik başarı faktörleri veya performans göstergeleri aracılığıyla elde edilmektedir. Kritik başarı faktörleri ve performans göstergelerinin nicel değerlerini hem finansal hem de finansal olmayan bilgiler oluşturmaktadır (Bhattacharyya, 2011:135).

1.1.6.5. Performans Değerleme

Performans ölçümüne benzemeyen performans değerlendirme sürecinde, bir organizasyona ilişkin performans sonuçları periyodik olarak nicel ve nitel yönden bütünsel olarak izlenmektedir (Bhattacharyya, 2011:135).

1.2. Kurumsal Karne Modeli

İşletmeler tarafından performans ölçümü amacıyla kullanılan birçok modelin sadece finansal göstergeler üzerinde durması ve bu nedenle söz konusu modellerin hatalı bilgiler üretmesi nedeniyle işletme ortamında yeniliğin ve gelişmenin mümkün olmadığı görülmüştür. Finansal göstergelerin söz konusu yetersizliklerinden ötürü üretim dönemi, hata oranı payı gibi birtakım operasyonel göstergelerin de kullanılması gerekliliği üzerinde durulmuştur. Bu sayede finansal sonuçların neden ve sonuç ilişkisi içerisinde kendiliğinden ortaya çıkacağı ortaya konmuştur (Yenice, 2007:97).

İşletmelerin yoğun rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmeleri ve rekabet avantajı sağlayabilmeleri için başarı düzeylerini ölçmeleri ve değerlendirmeleri

gerekmektedir. Başarı düzeyinin belirlenmesinde ise işletme içi verilerin yanı sıra faaliyetler üzerinde etkiye sahip olan dış faktörler de dikkate alınmalıdır. Bu bakımdan işletmelerin başarı düzeylerinin ölçümünde finansal ve finansal olmayan verileri de içeren performans ölçüm sistemlerini kullanmakta yarar vardır (Küçüksavaş, 2006:768).

İşletmelerin temel amaçlarından birisi finansal performansı arttırmaktır. Finansal performansın artması ise, karın, nakit girişinin ve pazar değerinin artması anlamına gelmektedir. Ancak, finansal performansı arttırmak sadece doğru alanlara yatırım yapmak veya etkin şekilde bir aktif pasif yönetimi sağlamakla mümkün olmaz. Aynı zamanda iç süreçlerin etkinliği, çalışanların motivasyonu, müşteri bağlılığı gibi maddi olmayan varlıkların da bu amaca yönelik olarak değer yaratacak şekilde kullanılmasını gerekli kılar (Gürsoy, 2009:777).

KK modeli, bir çok işletmede kullanılabilecek bir performans ölçüm ve geliştirme aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. KK modeli, işletmelerin vizyon ve stratejilerinin anlaşılmasını sağlayan ve söz konusu bu unsurları işletme tarafından gerçekleştirilen faaliyetlere aktaran bir yönetsel modeldir (Tarım, 2004:233).

1.2.1. Kurumsal Karne Modelinin Gelişimi

Yoğun rekabetin etkisi altında birçok işletme amaçlarına uygun şekilde faaliyetlerini sürdürebilmeyi ve bu faaliyetleri belirlenen stratejiler doğrultusunda geliştirmeyi hedeflemektedir. Bu perspektiften hareketle yararlanılacak olan performans ölçüm modellerinin de söz konusu hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı hakkında kapsayıcı, doğru ve zamanlı bilgiler sağlaması gerekmektedir. Çünkü bu bilgiler bir taraftan stratejilerin uygulama etkinliğini ortaya koyarken diğer taraftan da yeni stratejilerin belirlenmesinde önemli rol oynayacaktır. Bu çerçevede geleneksel performans ölçüm modellerinin söz konusu bilgileri üretmede yetersiz oldukları görülmektedir. Bu nedenle işletme yöneticileri başarı ölçümünde modern performans ölçüm modellerine başvurmaktadır.

Geleneksel performans ölçümü modellerinin geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerine dayalı olarak geliştirilmesi, bu sistemlerden kaynaklı

birtakım kısıtları da beraberinde getirmiştir. Söz konusu kısıtların oluşmasında aşağıdaki unsurların önemli bir etkisi bulunmaktadır (Zairi, 1994:9).

- Birçok performans ölçüsünün maliyet muhasebesi bilgi sisteminden sağlanması,
- Geleneksel maliyet muhasebesi sisteminin genellikle güncelliğini kaybeden ve yanıltıcı sonuçları ortaya koyan verileri sağlaması,
- Performansın sıklıkla belli alanlarda ve tek boyutlu olarak izlenmesi,
- Yönetim kararlarının sadece maliyet muhasebesi bilgi sistemine bağlı olarak alınması,
- Geleneksel maliyet muhasebesi bilgi sisteminin süreçlere ilişkin performansı ayrıntılarıyla planlamada yetersiz bilgi sağlaması,
- Geleneksel performans ölçümü modellerinin müşteri, iç ve dış diğer bilgileri yanıltıcı şekilde ortaya koyması,
- Geleneksel maliyet muhasebesi tekniklerinin düşük teknoloji ve yüksek emek kullanımına dayalı bir iş ortamına dayalı olması,
- Kar artışı gibi sadece finansal sonuçlara odaklanan geleneksel performans ölçüm modellerinin söz konusu sonuçların ortaya çıkmasında etkili olan doğru eylemlerin hangisi veya hangileri olduğunu ortaya koyamaması.

İşletme başarısının daha doğru şekilde ölçülmesi için kullanılacak olan performans ölçüm sistemlerinin işletme performansının bütünsel olarak ölçülebilmesi amacıyla ihtiyaç duyulan tüm bilgileri sağlaması gerekmektedir. Söz konusu performans ölçüm modellerinden biri olan KK'de bu amaçla işletme performansının ölçülmesi ve başarısının değerlendirilmesinde yöneticilere daha dengeli bir bakış açısı sağlamak amacıyla Robert S. Kaplan ve David Norton tarafından geliştirilmiştir.

KK modeli, işletmelerin stratejik boyutları hakkında birtakım bilgiler sunan ve stratejik performans ölçümü arasında bir bağ kurarak söz konusu unsurları bütünleştiren bir performans ölçüm sistemidir. KK modeli aracılığıyla müşteriler, kalite, kar, insan kaynağı, yenilik, esneklik ve öğrenme gibi birçok konuda yöneticilerin ihtiyaç duydukları bilgiler sağlanmaktadır. Bu açıdan KK modelinin sadece performans ölçümü amacıyla kullanılan bir model olmadığını aynı zamanda stratejik amaçların sağlanmasında işletmeye yön veren etkili bir araç olduğunu söylemek mümkündür (Karaman, 2009:412).

1.2.2. Kurumsal Karne Kavramı

KK modeli ile ilgili olarak literatür araştırması yapıldığında bu model ile ilgili olarak birden çok tanımlama yapıldığını görmekteyiz. Bu çerçevede KK modeli ile ilgili olarak yapılan tanımlamaları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

KK modelini geliştiren Kaplan ve Norton'a göre KK, bir organizasyonun vizyon ve stratejilerinin belirlenmesine imkan veren ve bunları eylemlere dönüştürerek etkinliği sağlayan bir yönetim sistemidir (Agrawal, 2008:25).

Dror'a göre KK, bir organizasyonun vizyonunu çeşitli performans ölçülerine dönüştürmek amacıyla kullanılan yönetsel bir araçtır (Dror, 2008:584).

Karaman'a göre KK, organizasyonun stratejik boyutlarını açıklamaya ve stratejik ölçümler arasında denge sağlayarak söz konusu boyutların bütünleştirilmesini sağlayan ve yöneticilerin işletme başarısını değerlendirerek zaman ve kaynak kullanımlarını belirleyen bir sistemdir (Karaman, 2009:412).

“Ölçemediğiniz şeyi yönetemezsiniz” şiarı perspektifinde konuyu ele alan Coşkun'a göre KK, birden çok unsurun başarısının ölçülmesi ve ölçüm sonucuna belirli yüzdeler verilerek performansın özet şekilde raporlanmasını sağlayan bir performans ölçüm sistemidir (Coşkun, 2006:128).

Newing'e göre KK, kritik performansın iyileştirilmesini sağlayan ve sürdürülebilir karlılığa katkı yapan bir yönetim sistemidir (Newing, 1995:22).

Hannabarger'e göre KK, bir organizasyonun kilit stratejilerinin ve amaçlarının belirlenmesi, izlenmesi ve bunların başarılı bir şekilde gerçekleşmesini sağlayan bir yönetim sistemidir (Hannabarger vd., 2007:10).

Ariyawongrat ve Needy'e göre KK, bir performans ölçüm sistemindeki maliyet-fayda ilişkisi yoluyla işletmelere stratejilerin eylem planlarına dönüştürülmesi konusunda yardımcı olan bir metodolojidir (Ariyawongrat ve Needy, 2002:2).

KK ile ilgili olarak yapılan tanımlamalardan hareketle, genel olarak KK'yi; işletme amaçlarına ulaşmada stratejileri eylemlere dönüştüren ve eylemlerin stratejileri gerçekleştirmedeki başarısını finansal ve finansal olmayan ölçütler aracılığıyla belirleyerek işletme performansının daha dengeli bir şekilde ölçülmesini sağlayan bir stratejik yönetim aracı olarak tanımlamak mümkündür. Bu tanımlamadan hareketle KK'nin stratejileri belirlemede, stratejileri eylemlere dönüştürmede ve performans ölçümünde etkili bir araç olduğunu söyleyebiliriz.

1.2.3. Kurumsal Karne Modelinin Boyutları

KK modelinin boyutlarına değinmeden önce örnek bir diyaloga değinmekte fayda vardır. Kaplan ve Norton tarafından verilen bir diyaloga göre bir jet uçağının ana kokpitinde birisinin olduğu ve kokpitte sadece bir gösterge cihazının olduğu varsayılmıştır. Yine uçağın pilotu ile kokpitte bulunan kişi arasında aşağıdaki gibi bir diyalog geçtiği varsayılmıştır (Kaplan ve Norton, 1996a:53).

***Kişi:** Uçağı sadece bir aletin yardımıyla yönetiyorsunuz, bu oldukça şaşırtıcı. Peki bu aleti neyi ölçmek amacıyla kullanıyorsunuz?*

***Pilot:** Hızı ölçüyorum. Çünkü bu uçuşta sadece hızı kontrol etmeyi planlamaktayım.*

***Kişi:** Çok iyi, hız gerçekten önemli bir faktördür. Ancak bunun yanı sıra yüksekliği ölçmeniz gerekmez mi?*

***Pilot:** Son birkaç uçuşta yüksekliği ayarlamak için denemeler yaptım ve yükseklik konusunda deneyim kazandım. Şimdi ise uygun hızı elde etmek amacıyla çalışmalar yapıyorum.*

***Kişi:** Yakıt göstergesinin olmadığını görüyorum. Yakıt göstergesi olması gerekmez mi?*

***Pilot:** Doğru, yakıt çok önemlidir ancak bir çok işi bir arada mükemmel şekilde yapacak konsantrem yok. Bu yüzden şu anki uçuşumda sadece hız üzerinde çalışmalar yapıyorum. Yükseklik deneyimi gibi hız konusunda da deneyim sahibi olduktan sonra yakıt tüketimi konusunda da deneyim sahibi olmayı planlamaktayım.”*

Bu diyalog hakkında bilgisi olan biri büyük bir olasılıkla bu uçağa binmek istemeyecektir. Pilot havadaki hızını mükemmel bir şekilde kontrol etmiş olsa bile, uçak ya yüksek bir dağa çarpacak ya da uçağın her an yakıtı bitecektir. Gerçekte hiçbir pilot karmaşık bir yapıya sahip olan jet uçağını tek bir göstergenin yardımıyla uçuramaz. Pilotlar, uçakları yönetebilmek amacıyla bir çok gösterge hakkında bilgiler alır ve bu bilgiler yardımıyla kontrollü uçuş sağlanır. Bu anlamda işletme yöneticilerini de pilotlara benzetmek mümkündür. Çünkü günümüzün karmaşık rekabet çevresinde işletmeleri yönetmek en az bir uçağı kontrol etmek kadar karmaşıktır (Kaplan ve Norton, 1996a:55). Bu açıdan yöneticilerin işletmeyi başarılı bir şekilde yönetmesi ve işletme performansını arttırması, işletmenin bütünü hakkındaki göstergelerin elde edilmesini gerekli kılmaktadır.

Stratejik tabanlı bir performans ölçüm sistemi olan KK modelinin işletme amaçlarına uygun şekilde yapılandırılması gerekmektedir. Bu bağlamda KK, yöneticilerin işletme performansını dört önemli boyut aracılığıyla ölçmelerini ve değerlendirmelerini sağlamaktadır. Söz konusu boyutların oluşturulmasında aşağıdaki dört temel sorunun dikkate alınması gerekmektedir (Kaygusuz, 2006:204).

-Finansal Boyut: Pay sahipleri tarafından nasıl görünmekteyiz?

-Müşteri Boyutu: Müşteriler tarafından nasıl görünmekteyiz?

-İç Süreçler Boyutu: İç süreçleri nasıl mükemmel hale getirebiliriz?

-Öğrenme ve Gelişme Boyutu: Sürdürülebilir gelişim ve değer yaratımı için neler yapmalıyız?

KK, stratejilerin uygulanması ve etkili bir iletişimin sağlanması amacıyla organizasyonlara yardım etmektedir. Bu anlamda organizasyonların stratejik vizyonu için tanımlanan kilit başarı göstergelerinin belirlenmesi ve uygulanması amacıyla finansal ve finansal olmayan ölçülerden yararlanmaktadır. Kaplan ve Norton, stratejilerin uygulanması ve etkin performans ölçümü amacıyla yöneticilerin bir işletmeye finansal, müşteri, iç süreçler ve öğrenme ve gelişme boyutlarından bakmalarını sağlamaktadır (Wongrassamee vd., 2003:18).

KK modelinin temelini oluşturan dört boyut, kısa ve uzun dönemli amaçlar arasında denge kurmaktadır. Yine söz konusu boyutlar arzu edilen çıktılar ile bu çıktıların performans sürücülerini arasında da denge kurmaktadır (Kaplan ve Norton, 1996a:56). Bu açıdan KK, işletmelerin geçmiş finansal değerlerini, geleceğe yönelik olarak müşteri odaklılık, iç süreçlere odaklılık ve öğrenme ve gelişme gibi finansal olmayan boyutlarla entegre ederek dinamik bir performans ölçümü sunmaktadır (Tarım, 2004:237).

Performans ölçümünde söz konusu bu dört boyutun tümünün yeterli olacağı bir matematik teorisi bulunmamaktadır. Bu açıdan bazı işletmeler bu dört boyuttan sadece iki veya üç tanesini kullanabilecekleri gibi, bazıları da ölçek büyüklüklerine ve faaliyette buldukları sektöre göre söz konusu bu dört boyuta bir veya daha fazla boyut ekleyebilmektedir (Küçüksavaş, 2006:769).

1.2.3.1. Finansal Boyut

Finansal boyut, İşletmeler açısından karlılığın daha da önemli hale geldiği günümüzün rekabet dünyasında KK'nin de önemli bir boyutu olarak karşımıza çıkmaktadır (Niven, 2006:18). Finansal boyut, işletme yöneticilerinin "Pay sahipleri tarafından nasıl görünmekteyiz?" sorusunu cevaplamalarına yardımcı olmaktadır. İşletmelerin temel amaçlarından biri işletme sahipleri için gelir yaratmaktır. Bu

durum işletme stratejilerinin verimliliğin ve gelirin artırılması yoluyla karlılık artışının sağlanması perspektifinde oluşturulmasını gerekli kılmaktadır. Bu amaçla yeni ürünlerin tanıtılması, yeni müşterilerin kazanılması ve mevcut müşterilere daha fazla ürün satılması karlılığı arttıracaktır. Karlılık üzerinde etkili olan bir diğer faktör ise verimliliktir. Verimliliğin artırılması, işletme kaynaklarının daha etkin kullanımı ve maliyetlerin azaltılması yoluyla mümkündür. Bunun içinse yöneticilerin doğru stratejileri uygulaması gerekmektedir. Finansal boyutta yöneticiler dikkatlerini gelir artışı ve maliyet azalışı gibi finansal hedefleri içeren kritik performans ölçüleri üzerinde toplamaktadır (Oliver ve Horngren, 2009:565-566).

Finansal boyut, KK modelini oluşturan diğer boyutlarda belirlenen stratejik amaç ve hedefler üzerine odaklanmaya imkan vermektedir. Bu açıdan diğer boyutlarda belirlenecek amaç ve hedeflerin finansal sonuçlar üzerindeki etkisi net şekilde ortaya konmalıdır. Bu açıdan söz konusu boyutlarda belirlenecek olan amaç, hedef ve performans ölçütlerinin işletme stratejileri ile uyumlu olması gerekmektedir (Kuğu ve Kırılı, 2013:305).

İşletmelerin geçmiş faaliyetlerinin başarı düzeyini ortaya koyan finansal ölçüler, KK'nin diğer üç boyutu ile birlikte kullanıldığında işletme performansı hakkında daha doğru bilgiler elde edilmektedir. Bu sayede finansal ölçülerin finansal olmayan diğer ölçüler ile birlikte ele alınması işletmenin geçmiş ve aynı zamanda gelecekteki performansı hakkında da bilgilerin sağlanmasına yol açacaktır (Saban ve Vargün, 2011:48-49). Tablo 1.1'de finansal boyutta kullanılacak performans ölçüleri gösterilmektedir.

Tablo 1.1: Finansal Boyutta Kullanılabilecek Performans Ölçütleri

- Gelirler	- Karın Toplam Varlıklara Oranı
- Net Kar	- Karın Satışlara Oranı
- Faaliyet Karı	- Karın Çalışan Sayısına Oranı
- Gelir Artış Oranı	- Katma Değerin Çalışan Sayısına Oranı
- Piyasaya Yeni Sürülen Ürünlerden Elde Edilen Gelir	- Birleşik Büyüme Oranları
- Brüt Kar	- Dağıtılan Kar Payları
- Brüt Kar Oranı	- Pazar Payları
- Kilit Bölümlerde Maliyet Azaltımı	- Hisse Senedi Fiyatları
- Ekonomik Katma Değer	- Hissedarların Bağlılığı
- Piyasa Katma Değeri	- Nakit Akışı
- Yatırımların Getirisi	- Toplam Maliyetler
- Sermaye Getirisi	- İşletmenin Kredi Derecesi
- Toplam Varlıkların Getirisi	- Borçlar
- Toplam Varlıklar	- Borç Oranı
- Varlıkların Çalışan Sayısına Oranı	- Alacakların Dönüşüm Oranı
	- Satıcılara Borçların Ortalama Ödeme Süresi
	- Stokların devir hızı

Kaynak: Niven, P. R. (2006); *Balanced Scorecard Step-By-Step: Maximizing Performance and Maintaining Results*, 2. Edition, John Wiley & Sons, s.119.

1.2.3.2. Müşteri Boyutu

Müşteri boyutu, işletme yöneticilerinin “Müşteriler tarafından nasıl görünmekteyiz?” sorusunu cevaplamalarına yardımcı olmaktadır (Oliver ve Horngren, 2009:567). Bu açıdan müşteri boyutu, ürün ve hizmet kalitesinin artırılması, zamanında teslimat yapılması ve müşteri tatminin sağlanması gibi konular üzerine odaklanmaktadır (Hopf vd, 1998:7). Müşteriler genel olarak bir işletmeye zaman, kalite, performans ve hizmet ve maliyet açısından bakmaktadır. Bu bağlamda teslimat süresi ile müşteri ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla gerekli olan zaman belirlenmelidir. Örneğin mevcut ürünler için teslimat süresi, bir siparişin alınmasından o siparişin müşteriye teslim edilmesine kadar geçen süredir. Yeni ürünler için teslimat süresi ise, ürünün tanıtım aşamasından teslimata kadar geçen süreyi kapsamaktadır. Kalite ölçüleri ile müşteriler tarafından işletmeye geri gönderilen kusurlu ürün seviyesi belirlenmektedir. Kalite ölçüleri ile aynı zamanda teslimatın zamanında yapılmaması sonucunda geri gönderilen ürünler belirlenmektedir. Performans ve hizmet kombinasyonu ile işletme tarafından üretilen ürün ve hizmetlerin müşterilere ne düzeyde değer yarattığı ölçülmektedir (Kaplan ve Norton, 1992:73).

Giderek artan rekabet olgusu, işletmeler açısından müşteri boyutunu daha da önemli hale getirmektedir. Bu açıdan işletmeler değer yaratılması ve müşteri faydasının ön planda tutulması gibi unsurların yanı sıra söz konusu unsurların ölçülmesi amacıyla doğru ölçütleri de belirlemek zorundadırlar. Bu ölçütler aracılığıyla yöneticiler müşteri boyutunun performans seyri hakkında bilgi edinmektedirler (Saban ve Vargün, 2011:51). Tablo 1.2'de müşteri boyutunda kullanılacak performans ölçütleri gösterilmektedir.

Tablo 1.2: Müşteri Boyutunda Kullanılabilecek Performans Ölçütleri

- Müşteri Memnuniyeti	- İşletmeyi Ziyaret Eden Müşteri Sayısı
- Müşteri Sadakati	- Müşterilerle Geçirilen Zaman
- Pazar Payı	- Pazarlama Maliyeti
- Müşteri Şikâyetleri	- Tahmini Sipariş Sayısı
- İlk Görüşmede Çözülen Şikâyetler	- Markanın Tanınmışlığı
- Satış İadelerinin Oranı	- Satış Hacmi
- Müşteri İhtiyaçlarını Yerine Getirme Süresi	- Hedef Müşterilere Yapılan Satışların Payı
- Müşteri İlişkileri İçin Ortalama Süre	- Her Bir Satış Kanalının Satış Miktarı
- Kaybedilen Müşteri Sayısı	- Çalışan Başına Düşen Müşteri Sayısı
- Müşteriyi Elde Tutma Oranı	- Müşteri Başına Düşen Müşteri Hizmetleri Gideri
- Müşteri Kazanma Oranı	- Müşterilerin Karlılığı
- Yeni Müşterilerden Kazanılan Gelir Oranı	
- Müşteri Sayısı	
- Müşteri Başına Yıllık Satış Miktarı	

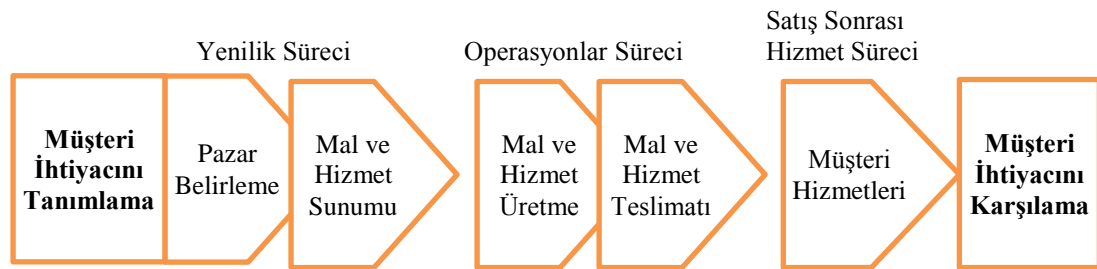
Kaynak: Niven, P. R. (2006); *Balanced Scorecard Step-By-Step: Maximizing Performance and Maintaining Results*, 2. Edition, John Wiley & Sons, s.127.

1.2.3.3. İç Süreçler Boyutu

Müşteri odaklı bir yönetim anlayışında müşterilerin ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılayabilmek için işletme içinde ne yapılması gerektiği iç süreçler boyutunda ele alınmaktadır (Yenice, 2007:98). Bu açıdan iç süreçler boyutu, işletme yöneticilerinin dikkatlerini iç süreçlerin mükemmelleştirilmesi üzerinde toplamaktadır. İç süreçler boyutu, finansal başarı ve müşteri tatminine yol açan işletme içi faaliyetlerin sonuçlarına odaklanmaktadır (Hopf vd., 1999:8). Bu boyutta işletme içi faaliyetlerinin yanı sıra yenilik ve satış sonrası hizmetler de finansal başarının ve müşteri tatmininin sağlanması açısından oldukça önemlidir. Bu anlamda ilk olarak gelecekteki finansal başarı, her zaman müşterilerin tatmin edilmesi yoluyla sağlanamayabilir. Çünkü değişen dünya karşısında tüketici istek ve ihtiyaçlarında hızlı bir değişim görülmektedir. Bu durum iç süreçler boyutunda yenilik faaliyetlerinin ortaya çıkmasında etkili bir faktördür. İç süreçler

boyutunu etkileyen ikinci faktör ise operasyonlardır. Çünkü operasyonların etkin ve etkili bir şekilde yürütülmesi müşteri istek ve ihtiyaçlarının karşılanmasında büyük önem taşımaktadır. İç süreçler boyutunu etkileyen son faktör ise satış sonrası hizmetlerdir. Satış sonrası hizmetlerin giderek daha da mükemmel hale getirilmesi daha fazla satış yapılmasına imkan verir (Oliver ve Horngren, 2009:568). İç süreçler boyutunda yer alan yenilik, operasyonlar ve satış sonrası hizmetleri değer zincirinin bir unsuru olarak da görmek mümkündür. Şekil 1.5’de iç süreçler boyutunda geliştirilen değer zinciri gösterilmektedir.

Şekil 1.5: İç Süreçler Boyutunda Değer Zinciri



Kaynak: Kaplan Robert S. ve David P. Norton, Linking The Balanced Scorecard to Strategy, California Management Review, Cilt .39, No.1, 1996a s.63.

İç süreçler boyutunda değer zinciri üzerinde öncelik müşteri ihtiyaçlarının doğru bir şekilde belirlenmesi gerekir. Yenilik sürecinde işletmeler, müşterilerin ihtiyaçlarını karşılayacak ürün ve hizmetlerin tasarımını yapmaktadır. Değer zincirinin ikinci ve en önemli basamağını oluşturan operasyonlar süreci ise, ihtiyaç duyulan ürün ve hizmetlerin üretilerek müşterilere ulaştırılması faaliyetlerini kapsamaktadır. Operasyonlar sürecinde işletmelerin hedef pazardaki müşterilere ürün ve hizmetlerin en iyi şekilde ulaştırılmasını sağlayacak olan kalite, maliyet, zaman ve performans özellikleri belirlenmelidir. Değer zinciri üzerindeki üçüncü ve son aşama olan satış sonrası hizmetler ise ürün veya hizmetin müşteriye teslim edilmesinden sonraki süreci kapsamaktadır (Dilmaç, 2011:32).

Yasal ve sosyal süreçlerin de işletmelerin başarısı üzerinde önemli katkıları söz konusudur. Bu açıdan işletmelerin çevresel sorumluluğu, çalışan sağlığı ve güvenliği, istihdam politikalarının yasa ve sosyal normlara uygun olması gerekmektedir. Birçok işletme bu konularda yasalarda belirtilen asgari koşullardan daha fazlasını yerine getirerek sosyal sorumluluk bilincini ön plana çıkarmaktadır. Bu anlamda işletmeler sosyal

sorumluluk kapsamında çevre, sağlık, güvenlik ve istihdam alanlarına yatırımlar yaparak işletmenin toplumdaki imajını artırırlar. Bu tür işletmeler, daha nitelikli personel istihdamı sağlayarak öğrenme, gelişme ve dolayısıyla verimlilik artışı sağlayarak maliyetlerini düşürebilir (Gürsoy, 2009:788-789). Bu açıdan yasal ve sosyal süreçlerin iç süreçler boyutuna dolaylı olarak katkı sağlaması işletmenin değerinde artışa yol açacaktır.

KK'de işletme içine yönelik olarak geliştirilen performans ölçüleri, teslimat süresi, kalite, çalışan becerileri ve verimlilik gibi müşteri tatminini sağlama üzerinde etkisi bulunan faktörleri içermektedir. Bu açıdan işletmelerin rekabet üstünlüğünü devam ettirebilmeleri için gerekli olan yetenek ve teknolojileri belirlemeleri ve ölçmeleri gerekmektedir (Kaplan ve Norton, 1992:74-75). Tablo 1.3 'de iç süreçler boyutunda kullanılacak performans ölçüleri gösterilmektedir.

Tablo 1.3: İç Süreçler Boyutunda Kullanılabilecek Performans Ölçütleri

- Her İş İçin Belirlenen Ortalama Maliyet	- Sürekli İyileştirme
- Zamanında Teslimat Süresi	- Garanti Taahhütleri
- Siparişlerin Ortalama Üretim Süresi	- Yoldaki Ürün ve Hizmetler
- Stokların Devir Hızı	- Yeni Projelerin İç Getiri Oranı
- Patent Sayısı	- İsraf Azaltımı
- Patentlerin Ortalama Yaşı	- Alan Kullanımı
- Toplam Teklifler İçin Yeni Ürünlerin Oranı	- Alış İadelerinin Sıklığı
- İşgücü Kullanım Oranı	- Makinelerin Boş Durdukları Zaman
- Müşteri İhtiyaçlarını Karşılama Süresi	- Planların Doğruluğu
- Kusurlu Ürün Oranı	- Yeni Ürün ve Hizmetlerin Pazarlanma Süresi
- Yeniden İşlenen Ürün Sayısı	- Yeni Ürün Tanıtımı
- Müşteri Bilgi Sisteminin Olup Olmadığı	- Medyada İşletme Hakkında Çıkan
- Başabaş Noktasına Ulaşma Süresi	Olumlu Yazıların Sayısı

Kaynak: Niven, P. R. (2006); *Balanced Scorecard Step-By-Step: Maximizing Performance and Maintaining Results*, 2. Edition, John Wiley & Sons, s.134.

Tablo 1.3'de görüleceği üzere KK modelinin iç süreçler boyutunda kullanılacak performans ölçütleri, işletmelerin yeni pazarlara açılmalarında ve faaliyetlerini müşteri odaklı bir anlayışla sürdürmelerinde etkili olacak ölçütlerdir (Kuğu ve Kırılı, 2013:307).

1.2.3.4. Öğrenme ve Gelişme Boyutu

Stratejilerin belirlenmesinde önemli yer tutan ve aynı zamanda strateji haritasının son aşaması olan öğrenme ve gelişme boyutunda yöneticilerin stratejileri desteklemek

amacıyla ihtiyaç duyulan çalışan yetenek ve becerileri ile teknoloji ve kurumsal iklimi tanımlaması gerekir. Bu aynı zamanda işletmenin insan kaynakları ve bilgi teknolojisinin birlikte ele alınmasını da gerekli kılmaktadır (Kaplan ve Norton, 2001a:94). Strateji haritasının etkin bir şekilde oluşturulması açısından öğrenme ve gelişme boyutu son derece önemlidir. İşletme değerinin artırılmasında ve amaçların gerçekleşmesinde müşteri boyutu ile iç süreçler boyutunu destekleyecek öğrenme ve gelişme boyutuna ihtiyaç vardır. Öğrenme ve gelişme boyutu, işletme yöneticilerinin “Sürdürülebilir gelişim ve değer yaratımı için neler yapmalıyız?” sorusunu cevaplamalarına yardımcı olmaktadır. Öğrenme ve gelişme boyutu bu amaçla, çalışanların yeteneklerine, bilgi sisteminin yeterliliğine ve işletmede motivasyon, yetki verme ve bağlantı kurmaya odaklanmaktadır (Oliver ve Horngren, 2009:568). Bunları kısaca aşağıdaki gibi özetlemekte yarar bulunmaktadır (Kaplan ve Norton, 2009:154-156).

-Çalışanların Yetenekleri: Mevcut finansal ve müşteri performansının artırılmasında sadece üst düzey yöneticilerin belirledikleri standart çalışma yöntemlerine göre hareket etmek yeterli değildir. Çünkü artık günümüzde faaliyetlerin daha verimli hale getirilmesi ve müşteriye yönelik olarak performansın geliştirilmesi için yapılacak önerilerin söz konusu faaliyetleri gerçekleştiren ve müşteriler ile sürekli iletişim içinde olan çalışanlar tarafından üretilmesi gerekmektedir. Bu açıdan iş dünyasında çalışanların eğitilmesi ve yeteneklerinin geliştirilmesi işletme amaçlarının gerçekleşmesi açısından büyük önem taşımaktadır (Kaplan ve Norton, 2009:154-155).

-Bilgi Sistemlerinin Yeterliliği: Bir organizasyonda çalışanların daha etkili olabilmeleri için, çalışanların müşteriler, iç süreçler ve gerçekleştirdikleri faaliyetlerin finansal sonuçları hakkında bilgiye sahip olması gerekmektedir. Örneğin müşteriler ile sürekli iletişim içinde olan çalışanların müşteri ile işletme arasındaki ilişkinin bütünü hakkında bilgi sahibi olması gerekir. Yine operasyon bölümündeki çalışanların, üretimi ne düzeyde yapacakları, hangi ürünlerin tamamlandığı, teslimatın ne zaman yapıldığı ve diğer ilgili konularda doğru ve zamanında bilgiye ulaşmaları önemlidir (Kaplan ve Norton, 2009:163-165).

-Motivasyon, Yetki Verme ve Bağlantı Kurma: İşletmelerin başarı düzeyleri açısından çalışanların motivasyonu önemlidir. Ancak bazen vasıflı ve bilgiye

ulaşmaya tam anlamıyla yetkili olan çalışanlar dahi işletme amaçlarına uygun şekilde motive edilmemeleri ya da karar alma ve kararları hayata geçirme gibi konularda serbestliğe sahip olmamaları nedeniyle işletme başarısına katkı sunamazlar (Kaplan ve Norton, 2009:165-166).

Öğrenme ve gelişme boyutu, işletmelerin entelektüel sermayesi ile yakından ilişkili olan bir performans ölçüm boyutudur. Entelektüel sermaye işletmenin amaçlarına ulaşmasında önemli rol oynayan insan, bilgi, yapı ve süreçlerden oluşmaktadır. Bu bakımdan öğrenme ve gelişme boyutunda yapılacak performans ölçümü bir anlamda entelektüel sermaye unsurlarına bağlı olarak ortaya çıkacaktır (Saban ve Vargün, 2011:55). Tablo 1.4'de öğrenme ve gelişme boyutunda kullanılabilecek performans ölçütleri gösterilmektedir.

Tablo 1.4: Öğrenme ve Gelişme Boyutunda Kullanılabilecek Performans Ölçütleri

- Çalışanların Mesleki Derneklere Katılımı	- Çalışma Ortamının Kalitesi
- Müşteri Başına Düşen Eğitim Yatırımı	- İç İletişim Oranı
- Çalışanların Ortalama Hizmet Süresi	- Çalışanların Verimliliği
- Yüksek Düzeyde Çalışanların Oranı	- Eğitim İçin Harcanan Zaman
- Çalışanların İşe Gelmeme Sayısı	- Çalışanların Amaçlara Ulaşmadaki Başarısı
- Çalışanların Yaptıkları Öneri Sayısı	- Rapora Bağlanan İş Kazaları
- Kaza Halinde Boşa Geçen Süre	- Bilgisayarla İş Yapan İşçi Oranı
- Çalışan Başına Düşen Katma Değer	- Stratejik Bilginin Oranı
- Motivasyon Endeksi	- Bilgi Yönetimi
- Yetkilendirme Endeksi	- Etik İhlalleri

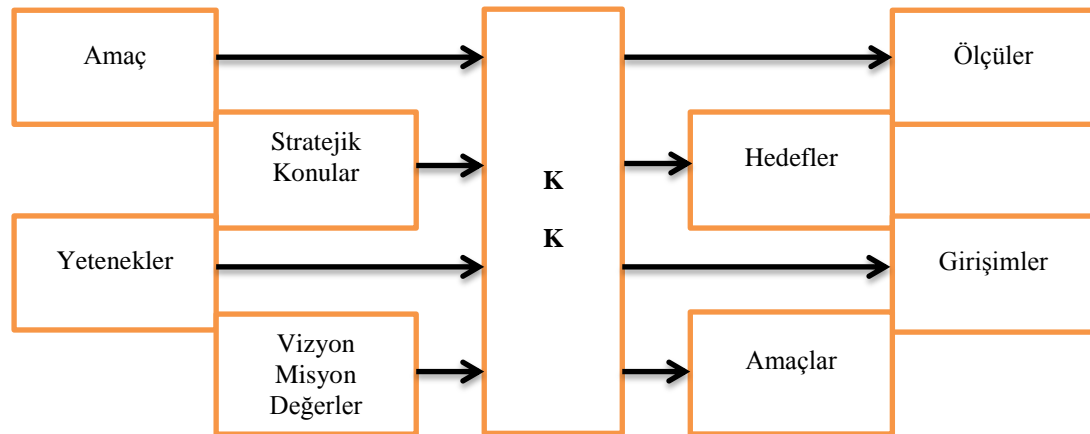
Kaynak: Niven, P. R. (2006); *Balanced Scorecard Step-By-Step:Maximizing Performance and Maintaining Results*, 2. Edition, John Wiley & Sons, s.140.

1.2.4. Kurumsal Karne Modeli İle İşletme Stratejisi Arasındaki İlişki

Stratejileri ölçüm sistemlerine dönüştürebilen işletmeler, amaç ve hedeflerinin daha iyi anlaşılmasını sağlayarak stratejilerin daha iyi uygulanabilme imkanı elde ederler. Stratejilerin çalışanlar tarafından anlaşılması ile yönetici ve çalışanların dikkatleri önemli konular üzerinde toplanmaktadır. Böylece faaliyetler ve yatırımlar işletmenin stratejik hedefleriyle uyumlu bir şekilde gerçekleşmektedir (Kaplan ve Norton, 2009:179).

KK, finansal ve finansal olmayan ölçülerin bilgi sisteminin bir parçası olması gerektiği üzerinde durmaktadır. Bu anlamda KK'yi bir işletmenin misyon ve stratejisini fiziksel ölçülere dönüştüren bir yönetsel araç olarak da görmek mümkündür. Bu ölçüler, işletmenin hissedarları ve müşterilerini kapsayan dış ölçüler ile işletmenin iş süreçlerini, öğrenme ve büyümesini kapsayan iç ölçüler arasında denge kurmaktadır. Bu açıdan işletmelerin rekabette başarıyı sağlayabilmeleri, uzun dönemli stratejilerinin gerçekleşmesine ve bu amaçla KK'nin stratejik yönetim sisteminin bir parçası olarak kullanılmasına bağlıdır (Baynal ve Karasakal, 2008:3). Birçok işletmenin operasyonel ve yönetsel kontrol sistemleri finansal ölçüler ve amaçlar doğrultusunda geliştirilmiştir. Ancak kısa vadeli finansal ölçüler stratejilerin geliştirilmesi ve uygulanması arasındaki bağlantıyı sağlayamamakta ve stratejiler ile uygulama arasında adeta bir boşluk oluşmaktadır (Kaplan ve Norton, 1996b:75). KK, stratejilerin geliştirilmesi ve uygulanması arasında bir bağ oluşturmaktadır. Söz konusu durum Şekil 1.6'da gösterilmektedir.

Şekil 1.6: Strateji Geliştirme ve Uygulamada Kurumsal Karne Etkisi

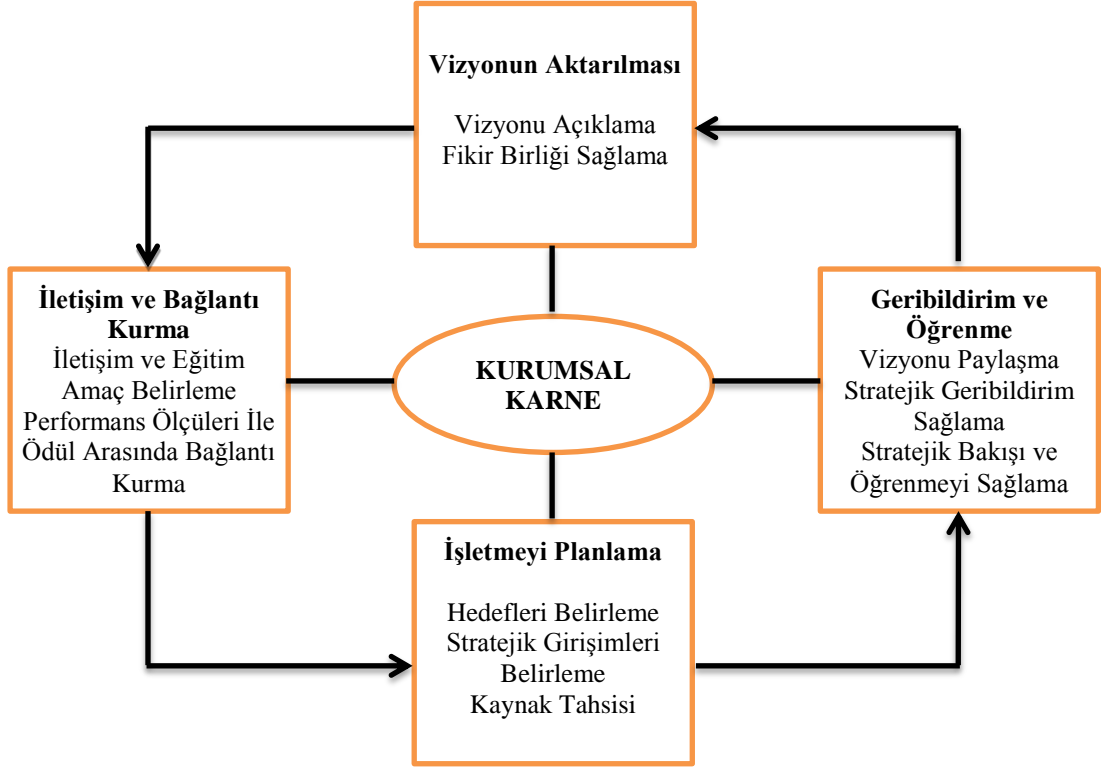


Kaynak: Nair, Mohan (2004); *Essentials of Balanced Scorecard*, 1.Edition, John Wiley & Sons, s.5.

KK'yi uygulayan yöneticiler, işletme performansını tek boyutlu bir performans ölçüsü olan kısa dönemli finansal ölçülere dayandırmazlar. Çünkü KK, yöneticilere kısa vadeli eylemleri ile uzun vadeli stratejik amaçları arasında bağlantı sağlayacak olan birtakım yönetim süreçleri sunmaktadır. Bu yönetim süreçleri vizyonun aktarılması, iletişim ve bağlantı kurulması, işletmenin planlanması ve geri bildirim ve öğrenmenin sağlanması olmak üzere dört gruba ayrılmaktadır (Kaplan ve Norton, 1996b:75). İşletme stratejilerinin yönetilmesi açısından önemli olan bu süreçlerin

merkezinde KK bulunmaktadır. Stratejilerin etkin bir şekilde belirlenebilmesi ve uygulanabilmesi için söz konusu süreçlerin harekete geçmesini sağlayan KK'dir. Şekil 1.7'de stratejilerin yönetilmesindeki süreçler gösterilmektedir.

Şekil 1.7: Stratejilerin Yönetilmesi: Dört Süreç



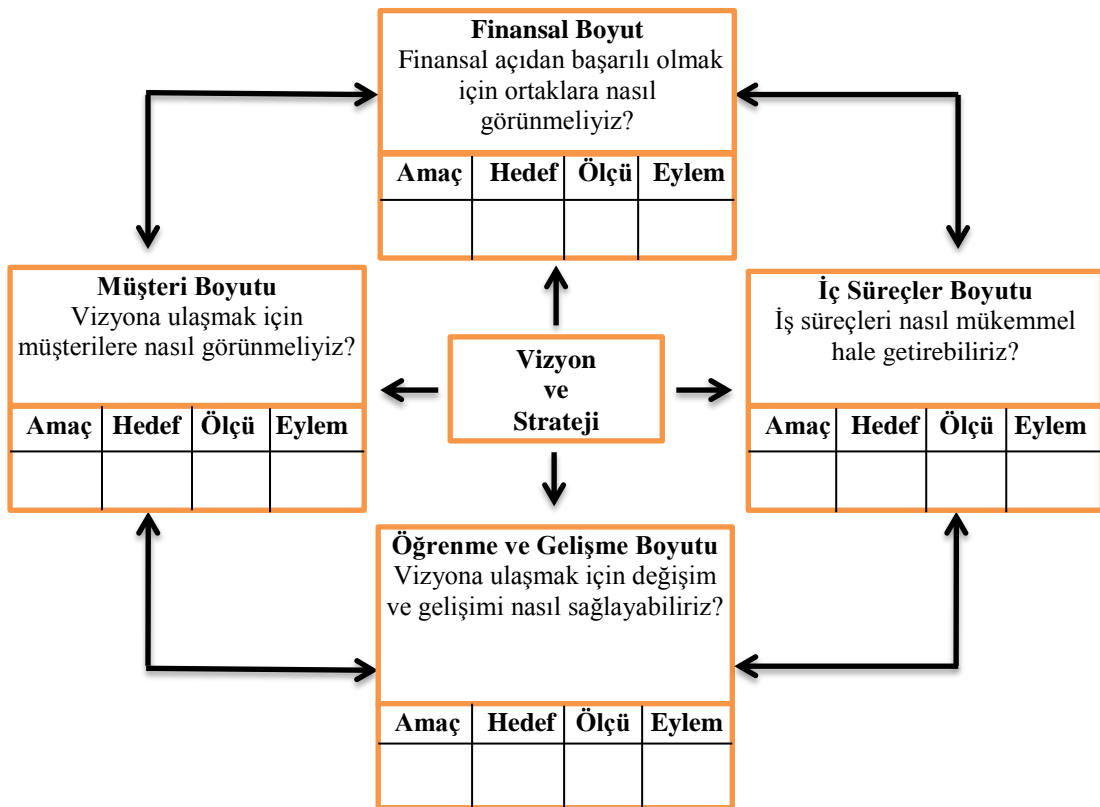
Kaynak: Kaplan Robert S. ve David P. Norton, (1996b); Using The Balanced Scorecard as a Strategic Management System, Harvard Business Review, Cilt 74, Issue 1, s.77.

1.2.4.1. Vizyonun Aktarılması

Bu süreç, yöneticilerin işletmenin vizyonu ve stratejisi hakkında fikir birliği sağlamalarına yardımcı olmaktadır. Kendi alanında en iyi olmak ya da bir numaralı tedarikçi olmak gibi amaçlara rağmen bazen bu amaçların alt düzeydeki birimlerde yol gösterici operasyonel göstergelere dönüşmediği gözlemlenmektedir. Bu nedenle faaliyetlerini vizyon ve stratejilerine uygun şekilde sürdüren işletmeler açısından bu göstergeler, işletme başarısının uzun dönemli ölçülerini tanımlayan amaç ve ölçülerden oluşan bir bütünü yansıtmalıdır (Kaplan ve Norton, 1996b:76, akt: Kaygusuz, 2006:209). Bir organizasyonun vizyonunu ve stratejisini KK'nin dört

boyutuna dönüştürürken her bir boyuta ilişkin amaç, hedef, ölçü ve girişimlerin belirlenmesi sistemin etkin bir şekilde çalışması açısından önemlidir. Şekil 1.8’de vizyon ve stratejinin KK aracılığıyla nasıl eylemlere dönüştürüldüğü gösterilmektedir.

Şekil 1.8: Kurumsal Karne Aracılığıyla Vizyon ve Stratejinin Aktarılması



Kaynak: Agrawal Swati (2008); Competency Based Balanced Scorecard Model: An Integrative Perspective, Indian Journal of Industrial Relations, Vol.44, No.1, s. 26.

1.2.4.2. İletişim ve Bağlantı Kurma

Bu süreç, işletme stratejisinin organizasyonun üst kademesinden alt kademesine doğru yayılmasını sağlayarak departmanlar ve kişisel hedefler ile stratejiler arasında bağ kurulmasına yardımcı olmaktadır. Geleneksel olarak departmanlar finansal performansları ile değerlendirilmekte ve bireysel teşvikler kısa dönemli finansal amaçlara bağlanmaktadır. KK’de ise, uzun dönemli stratejilerin bütün departmanlar tarafından anlaşılması sonucunda hem departman hem de bireysel hedefler arasında bağ kurulmaktadır (Kaplan ve Norton, 1996b:79-80, akt: Kaygusuz, 2006:209).

1.2.4.3. İşletmeyi Planlama

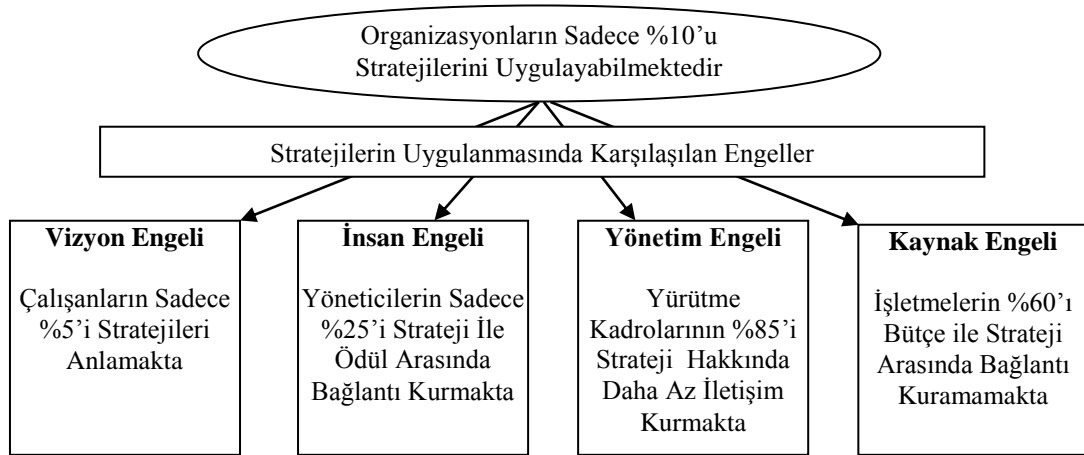
Bu süreç, yöneticilerin iş planları ile finansal planları arasında bağlantı kurmalarına yardımcı olmaktadır. Tüm işletmeler çeşitli değişim programları uygulamaktadır. Ancak yöneticiler bu girişimleri uzun dönemli stratejik amaçlarla entegre etmekte zorlanmaktadır. Bu açıdan yöneticiler kaynak dağılımında ve önceliklerin belirlenmesinde KK'de yer alan ölçüm setini kullandıklarında, bu girişimler uzun dönemli stratejik amaçları gerçekleştirmek amacıyla anlaşılacak ve sorumluluklar belirlenecektir (Kaygusuz, 2006:209).

1.2.4.4. Geri Bildirim ve Öğrenmeyi Sağlama

Mevcut geri bildirim ve süreçlerin kontrolü organizasyonun, departmanların veya bireysel olarak çalışanların bütçelenmiş finansal amaçları gerçekleştirip gerçekleştirmediği üzerinde odaklanmaktadır. Yönetim sistemlerinin merkezinde KK'nin bulunması ile işletmeler, bir taraftan müşteri, iç süreçler ve öğrenme ve gelişme boyutları ile kısa dönemli sonuçları izleyebilirken, diğer taraftan son dönemdeki performans düzeyi ile stratejileri değerlendirebilmektedir (Kaplan ve Norton, 1996b:80, akt:Kaygusuz, 2006:209).

Kaplan ve Norton'un yaptığı bir araştırmaya göre işletme stratejisinin uygulanmasında birçok engel bulunmaktadır. Bu engeller stratejilerin başarılı bir şekilde hayata geçirilmesini önlemekte ve bunun doğal bir sonucu olarak da işletmeler amaçlarına ulaşamamaktadır ve doğal olarak rekabet üstünlüğü sağlanamamaktadır. Şekil 1.9'da stratejilerin uygulanmasında karşılaşılan engeller gösterilmektedir.

Şekil 1.9: Stratejilerin Uygulanmasında Karşılaşılan Engeller



Kaynak: Niven Paul R. (2006); "Balanced Scorecard Step-by-Step: Maximizing Performance and Maintaining Results", 2.Edition, John Wiley & Sons, s.10.

KK merkezli oluşturulan stratejik yönetim süreçleri ile söz konusu engeller ortadan kaldırılmakta ve işletmelerin stratejik amaçlara ulaşmasında başarı sağlanmaktadır. Stratejilerin uygulanmasında karşılaşılan ve Şekil 1.19'da gösterilen engellerin aşılmasında KK'nin etkisini sırasıyla aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür (Niven, 2006:10-11).

-Vizyon Engeli: Organizasyonların stratejilerini belirlerken ve uygularken genellikle çalışanların büyük bölümü stratejilerin ne olduğunu ve nasıl uygulanacağını anlayamamaktadır. Bir çok organizasyonda stratejiler istenen şekilde uygulanmadığı için amaçlara ulaşılması da mümkün olmamaktadır. Bu bakımdan yöneticilerin çalışan yeteneklerini de gözönünde bulundurarak stratejilerini bu doğrultuda geliştirmeleri amaçların kazanılmasında etkili olacaktır (Niven, 2006:10).

-İnsan Engeli: Çalışan yeteneklerinin ve bilgi düzeylerinin yapılacak işlerle aynı düzeyde olmaması stratejilerin ideal şekilde uygulanamamasına neden olmaktadır. Aynı şekilde çalışanların eksik motivasyonu, takım çalışmasında görülen aksaklıklar ve çalışanlar arasındaki muhtemel çıkar çatışmaları stratejiler üzerinde olumsuz etkide bulunmaktadır.

-Kaynak Engeli: Genel olarak işletmelerde bütçeleme ve stratejik planlamanın etkisiyle birbirinden kopuk süreç ve faaliyetler bulunmaktadır. KK'nin işletmelere en

önemli faydası burada ortaya çıkmakta ve önemli süreç ve faaliyetleri birbiriyle bağlantılı şekilde yürütmek için bir fırsat yaratmaktadır. Çünkü KK, işletmelere bir taraftan dört boyutun her biri ile ilgili amaç, hedef ve ölçülerin belirlenmesini gerekli kılarken, diğer taraftan KK amaçlarını gerçekleştirmeyi sağlayacak olan süreç ve faaliyetlerin göz önünde bulundurulmasını gerekli kılmaktadır (Niven, 2006:11). Bu açıdan departmanlara kaynak tahsisatının yapılmasında strateji ve süreç veya faaliyet uyumu dikkate alınmalıdır. KK’de yer alan her bir boyutta kaynakların etkin şekilde kullanımı ve verimliliğin sağlanması gibi hedeflerin de yer alması gereksiz kaynak kullanımını ortadan kaldırmakta ve maliyetlerin azalmasına yol açmaktadır.

-Yönetim Engeli: Stratejilerin istenen şekilde uygulanamamasında yönetsel kadroların da hataları bulunmaktadır. Bu hatalardan en önemlisi yönetim toplantılarının kimi zaman gereksiz raporlamalar ile geçiyor olmasıdır. Etkili bir yönetim için fayda yaratmayacak raporlar üzerinde yoğunlaşmak zamanın da tüketilmesine ve muhtemel fırsatların kaybedilmesine neden olmaktadır. Bu açıdan organizasyon yöneticilerinin stratejilerin belirlenmesi ve mevcut stratejilerin nasıl daha etkili şekilde uygulanabileceği üzerinde gündem belirlemeleri gerekmektedir (Niven, 2006:11). Böylelikle yöneticiler geçmişte alınan kararların sonuçlarını sorgulamak yerine sonuçlara giden yolda kullanılan stratejilerin etkinliği üzerinde yoğunlaşırlar. KK, yöneticileri stratejik düşünme ve strateji odaklı karar almaya zorlamaktadır. Doğal olarak stratejik boyutlu yönetsel eğilimlerin varlığı etkin stratejilerin oluşturulmasına ve başarılı bir şekilde uygulanmasına katkı sağlayacaktır.

1.2.5. Strateji Haritası

Strateji haritasının başlangıç noktasında misyon, vizyon, değer ve stratejilerin belirlenmesi ve tanımlanması gerekir. Strateji haritasının amacı, KK’de yer alan dört boyut arasında bağ kurmak olduğuna göre, finansal boyuttan başlanarak sırasıyla diğer boyutların da incelenmesi gereklidir (Kaygusuz, 2006:211). Etkili bir strateji haritasının oluşturulmasında organizasyon yöneticileri ve çalışanlarının oldukça dikkatli olmaları gerekmektedir. Özellikle stratejilerin yönetilmesinde başvurulan süreçlerin başarılı olabilmesi için KK’nin stratejilere ulaşmada ve işletme

performansını arttırmada etkin bir şekilde kullanılması gerekmektedir. KK'nin temel boyutlarını oluşturan finansal, müşteri, iç süreçler ve öğrenme gelişme boyutlarında kullanılan birden çok strateji ve dolayısıyla çok sayıda performans ölçüsü bulunmaktadır. Bu anlamda söz konusu boyutların tek bir stratejiye bağlı olarak oluşturulması büyük önem taşımaktadır. Bu açıdan KK'nin işletme stratejisine bağlanması için boyutlar arasındaki neden-sonuç ilişkisine, performans göstergelerine ve ölçülerin finansal amaçlarla bağlantısına dikkat edilmelidir (Kaplan ve Norton, 2009:181).

-Neden-Sonuç İlişkisi: KK, neden ve sonuç ilişkisi perspektifinde işletme stratejisini en iyi şekilde açıklamalıdır. Bu açıdan performans ölçüm sisteminin öncelikle KK üzerinde yer alan farklı boyutlardaki amaçlar arasındaki ilişkiyi kontrol edilebilir ve değerlendirilebilir bir şekilde ortaya koyması gerekir. Daha sonra, ölçüm sisteminin bu boyutlardaki sonuçlar ile sonuçların ortaya çıkmasında etkili olan faktörler arasındaki neden-sonuç ilişkisini yansıtmaları gerekir. Bu bakımdan KK'de kullanılacak ölçülerin, işletme stratejisini şirket geneline yayarak neden-sonuç ilişkisini yansıtmaları özellikle olmaları gerekmektedir (Kaplan ve Norton, 2009:181). Örneğin işletme çalışanlarına pazarlama ve müşterilerin satın alma eğilimleri konularında eğitim verilmesi, çalışanların verimliliği üzerinde etkili olacak ve daha fazla ürün ve hizmet satışı gerçekleştirmelerine yol açacaktır.

-Sonuçlar ve Performans Göstergeleri: KK'de kullanılan sonuç ölçümleri, birçok stratejinin ortak hedeflerini, sektör ve işletmelerin benzer durumlarını yansıtmak amacıyla kullanılmaktadır. Bu ölçüler genellikle karlılık, pazar payı, müşteri tatmini ve çalışanların yetenek ve becerilerini yansıtan ölçülerdir. Performans göstergeleri ise, bir işletmeye mahsus olan göstergelerdir. Performans göstergeleri, bir işletmenin stratejisinin rakip işletmelerden farklı olan özelliklerini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda KK'nin etkin bir şekilde oluşturulabilmesi için, hem sonuç ölçümlerini hem de sonuçların ortaya çıkmasında etkili olan performans göstergelerini içermesi gerekmektedir. Sonuç ölçümlerine bakarak bu sonuçların nasıl ortaya çıktığını anlamlandırmak mümkün değildir. Bunun için performans göstergelerine ihtiyaç vardır. Bunun yanı sıra sonuç ölçümleri, işletme stratejisinin

etkin şekilde uygulanıp uygulanmadığı konusunda bilgi vermezler. Yine üretim süresi, hata payları gibi performans göstergelerinin sonuç ölçümleri olmaksızın tek başına kullanılması operasyonel süreçlerdeki gelişmelerin müşteriler üzerinde olumlu etki yaratıp yaratmadığı ve dolayısıyla iyi bir finansal performansa ulaşıp ulaşılmadığını ortaya koyamazlar (Kaplan ve Norton, 2009:182).

-Finansal Amaçlarla Bağlantı: Organizasyonlarda operasyonel süreçlerde görülen gelişmelerin finansal sonuçlar ile bağlantılı olması gerekmektedir. Bu bağlamda KK'de finansal sonuçların analizinde karlılık oranı ve ekonomik katma değer gibi ölçülerden yararlanır. Birçok işletme, operasyonel süreçleri iyileştirmek amacıyla uyguladığı TKY, maliyet düşürme, yeniden yapılandırma ve çalışan verimliliğini artırma gibi girişimleri finansal sonuçlara bağlayamamakta ve hatta bu girişimlerin işletmenin nihai amacı olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bu durum işletmelerin performansını arttırmalarının ve nihai amaçlara ulaşmalarının önündeki en büyük engeldir. Bu yüzden KK'nin etkin bir şekilde oluşturulması açısından sistemde yer alan tüm ölçülerin finansal amaçlara bağlanması gerekmektedir (Kaplan ve Norton, 2009:183).

1.2.6. Kurumsal Karne Modelinin Uygulanmasında İzlenecek Aşamalar

KK modeli ile vizyon ve misyonun organizasyonun tüm bölümlerine ve dolayısıyla yürütülen faaliyetlere aktarılması amaçları gerçekleştirmede oldukça önemlidir. Bu bakımdan KK modelinin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için öncelikle üst yönetimin bu yönde karar alması ve uygulamayı desteklemesi gerekmektedir. KK modelinin uygulanmasına karar verilmesinin ardından uygulamada başarı sağlanması için birtakım aşamaların izlenmesi gerekmektedir. Bu aşamaları kısaca maddeler halinde özetlemekte yarar vardır (Dumitrescu and Fuciu, 2009:39-40).

1.Aşama: KK modelinin uygulanmasındaki ilk aşamada organizasyonun misyonu, vizyonu, üstünlükleri, olanakları ve değerleri belirlenmelidir. Bu aşama ile yönetsel planların hazırlanmasına katkı sağlanarak, verilmek istenen önemli mesajlar zamanlı bir şekilde oluşturulmaktadır.

2.Aşama: Bir organizasyonun stratejik sonuçlarını, stratejik konularını ve perspektiflerini de içeren stratejik unsurlar, organizasyonun değerini artırma ve müşteri ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılama bağlamında dikkate alınarak geliştirilmektedir.

3.Aşama: İkinci aşamada geliştirilen stratejik unsurlar, stratejinin temel yapı taşları olan stratejik hedeflere ayrıştırılmakta ve organizasyonun stratejik amaçları açıklanmaktadır. Amaçların belirlenmesi ile başlatılan süreç stratejik konu veya perspektifler düzeylerinde kategorize edilmektedir. Perspektiflerin neden-sonuç ilişkisi içerisinde birbirine bağlanması ve daha sonra tüm organizasyon için stratejik amaçların birbiriyle uyumlaştırılması gerekmektedir.

4.Aşama: Organizasyon genelinde neden-sonuç ilişkisi çerçevesinde belirlenen stratejik amaçlar, bir strateji haritasında somut hale getirilmektedir. Strateji haritası aracılığıyla bir organizasyonun müşterilerine ve paydaşlarına nasıl değer yaratıldığı bütünsel olarak ortaya konmaktadır.

5.Aşama: Bu aşamada her bir stratejik amaç için performans ölçüleri geliştirilmektedir. Etkin performans ölçülerinin bir takım özellikleri taşıması gerekmektedir. Bu özellikleri; ölçülerin organizasyon stratejisinin uygun olup olmadığına yönelik bilgi sağlaması, çalışanların dikkatini başarıyı sağlayacak alanlara toplaması, iletişim için ortak bir dil sağlaması, ölçü birimlerinin açıkça tanımlanması, verilerin toplama sıklığının belirlenmesi, kaliteli verileri içermesi, doğru şeylerin ölçümünü sürekli kılması ve doğru verilerin toplanmasını sürekli kılması olarak sıralamak mümkündür.

6.Aşama: Stratejik amaçları desteklemek amacıyla stratejik öncelikler geliştirilmektedir. Bu açıdan organizasyon genelinde sorumlulukları belirleyebilmek için, performans ölçülerini ve stratejik öncelikleri saptayacak olan uygun çalışanlar atanmakta ve veri tanımlama tablosunda açıklanmaktadır.

7.Aşama: Bu aşamada, uygulama süreçlerine geçilerek performans ölçümü yazılımları aracılığıyla doğru zamanda ve doğru kişiye performans bilgileri aktarılmaktadır. KK'nin uygulanması için bir yapı ve disiplin sunan otomasyon, bir

tarafından farklı düzeydeki kurumsal verilerin bilgiye dönüştürülmesine yardımcı olurken, diğer taraftan performans bilgisi hakkında iletişim kurulmasına kaynaklık eder. Kısaca otomasyon, doğru performans verilerine ulaşılmasını sağlayarak etkin kararların alınmasına yardımcı olmaktadır.

8.Aşama: Kurumsal düzeydeki KK faaliyetlere aktarılarak birim düzeydeki KK'ler desteklenmektedir. Böylece yüksek düzeydeki stratejiler alt düzeydeki amaç, hedef, ölçü ve operasyonel detaylara dönüştürülmektedir. Bu bakımdan süreçlerin ve faaliyetlerin strateji çerçevesinde sürdürülmesi sağlanarak kurumsal amacın gerçekleşmesi desteklenmektedir.

9.Aşama: KK'nin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için son aşamada bütünsel bir KK'nin değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirme süreciyle organizasyonlar belirledikleri stratejilerinin doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı, doğru şeylerin ölçülüp ölçülmediği ve başarı sağlamada gerekli olan diğer unsurların istenilen ölçüde yerine getirilip getirilmediği konusunda bir görüşe varırlar. Bu sayede organizasyonun başarı düzeyi hakkında sağlıklı bilgiler elde edilebileceği gibi aynı zamanda başarıyı sürdürme ve artırma konusunda organizasyonlara rehberlik etmektedir.

1.2.7. Etkili Bir Kurumsal Karne Oluşturmada Başarı Faktörleri

KK modelinin etkili bir şekilde uygulanabilmesi için birtakım faktörlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu faktörler bir taraftan KK'den beklenen sonuçların alınmasını sağlarken diğer taraftan da KK'nin işletmeyi sürekli olarak başarıya taşıyacağına dair olan beklentinin de olumlu şekilde karşılanmasını sağlayacaktır. Söz konusu başarı kriterlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Roest, 1997:163-165, akt:Karaman, 2009:424-425):

-KK modeli, organizasyonların yapısal veya finansal sorunlarına uzun vadede çözüm getirebilmektedir. Bu anlamda kısa vadede finansal açıdan istenilen seviyeye ulaşamayabilir. Dolayısıyla uzun dönemde gerçekleştirilecek amaçların kısa vadede beklenmesi organizasyonları hayal kırıklığına uğratabilir ve hatta KK'yi uygulamaya gerek olmadığı gibi yanlış bir algının da oluşmasına zemin hazırlanacaktır.

-Etkili bir KK uygulaması için muhakkak üst yönetimin desteği gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle üst yönetimin KK modelinin uygulanmasına istekli olması ve bu tekniğin işletmeyi başarıya götüreceğine inanması gerekmektedir. Çünkü KK öncelikle üst yönetim tarafından planlanarak diğer bölümlere uygulanmaktadır.

-KK uygulamasından önce organizasyon genelinde yürütülen tüm faaliyet ve işleyişlerin stratejik yönetim çerçevesinde ele alınması gerekmektedir. Bu manada stratejiler KK'nin temel başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Stratejiler belirlenmeden KK'nin planlanması ve uygulanması KK tekniğinden beklenen faydanın elde edilememesine yol açacaktır.

-Organizasyonların iş süreçlerinin ve dolayısıyla faaliyetlerinin çok sayıda olması birçok performans ölçüsünü de ortaya çıkarmaktadır. Ancak KK'de belirlenen amaç ve ölçüler belirli sayıda ve ağırlıkta olmalıdır. Burada sayı ve ağırlıktan kastedilen fayda maliyet dengesi çerçevesinde ölçülerin belirlenmesidir. Bu sayede belirlenen amaçlar çerçevesinde gerekli unsurların ölçülmesi sağlanacaktır.

-KK modelinin organizasyon genelinde uygulanmadan önce belirli bölümlerde test edilmesi doğru olacaktır. Böylece ilk uygulamada nelere dikkat edilmesi gerektiği daha iyi anlaşılacak ve daha sonraki uygulamalarda hataların ortaya çıkması önlenecektir. Test uygulaması ile organizasyon genelinde KK'nin öncelikli olarak uygulanmasından kaynaklanabilecek maddi ve manevi kayıplar önlenebilecektir. Ayrıca test uygulaması ile, KK'nin organizasyon genelinde uygulanması sonucunda karşılaşılabilecek başarısızlıklar sonucunda KK tekniğinin ihtiyaçlara cevap vermediği, aksine iş ortamını daha da karmaşık bir hale getirdiği algısı önlenmiş olacaktır.

-Üst yönetim tarafından tasarlanan KK modelinin alt kademe çalışanlar tarafından algılanması ve benimsenmesi gerekmektedir. Ancak bu sayede üst yönetim tarafından belirlenen stratejiler ile alt kademe çalışanlar tarafından gerçekleştirilen işlerin uyumu sağlanabilir.

-KK modelinin uygulama aşamasından sonuçların elde edilmesi aşamasına kadar olan tüm süreçte sistemin etkin bir şekilde çalışabilmesi için sürecin sürekli

olarak gözden geçirilmesi gerekmektedir. Böylelikle süreçte oluşabilecek hatalar veya aksamalar zamanında fark edilerek gerekli düzeltici ve önleyici işlemler yapılabilir.

1.2.8. Kurumsal Karne Modelinin Organizasyonlara Sağlayacağı Faydalar

Yoğun rekabet ortamında KK modelinin etkin bir şekilde uygulanması, işletmelerin doğru stratejileri belirlemeleri ve amaçlara ulaşmaları açısından büyük önem taşımaktadır. KK özellikle daha iyiye ve mükemmele ulaşma çabası içinde olan işletme yöneticilerinin daha etkin kararlar almalarına ve politikaları uygulamalarına kaynaklık eder. Ayrıca KK ile stratejik hedeflerin sürekli gözden geçirilmesi ile organizasyonların uzun vadeli yol haritalarında meydana gelebilecek olası değişikliklere karşı önlem alınması konusunda yönetici ve çalışanları uyarıcı bir rol üstlenmektedir. Çalışanlar açısından değerlendirildiğinde KK modelinin etkili bir motivasyon aracı olduğu söylenebilir. Bu doğrultuda özellikle çalışanların bireysel çıkarları ile organizasyonun bütünsel çıkarlarının uyumlaştırılması yönetici ve çalışanların çıkarlarının ortak bir paydada buluşmasına katkı sağlamaktadır. Bu bakış açısı çalışanların bireysel çıkarlarının organizasyonun çıkarları ile çatışmasını engellemektedir (Basık, 2012:218).

KK modeli işletmelerin temel amaçlarından biri olan karlılığı arttırmanın en önemli aracı olarak görülebilir. İşletmenin bütününe yönelik dengeli bir performans ölçümü imkanı tanıyan KK aynı zamanda finansal sonuçlara ulaşmada hangi faktörlerin daha etkili olduğunu belirlemede işletmelere rehberlik eder. Dolayısıyla önemli faaliyetlere doğru miktarda kaynak akışının sağlanarak verimliliğin de sağlanması mümkün hale gelir. KK ile aynı zamanda stratejik yönetim anlayışının alt düzeydeki çalışanlara kadar aktarılması sağlanmaktadır. Böylece çalışanların yürüttükleri faaliyetlerde stratejik düşüncüyü ön plana alarak amaçları gerçekleştirmedeki sorumlulukları yerine getirilmektedir. Performans ölçümü açısından ele aldığımızda amaçlara ulaşmada söz konusu dört boyutun ağırlığının karşılaştırılması, çalışanların başarılı sonuçlara yaptığı katkıların ölçülmesi ve mevcut sonuçların önceki dönem sonuçları baz alınarak değerlendirilmesi KK'yi işletmeler açısından daha da önemli hale getirmektedir. Özellikle neden-sonuç

ilişkisi çerçevesinde performansın değerlendirilmesine ve çok boyutlu bir performans ölçümüne imkan vermesi KK'nin önemli faydalarındandır. Görüldüğü gibi KK tekniğinin başarılı bir şekilde uygulanması organizasyonlar açısından birçok faydayı beraberinde getirmektedir. Kısaca özetlemek gerekirse bir organizasyonda KK modelinin uygulanması ile pazar ve müşteri odaklı stratejilerin belirlenmesi, stratejilerin işletme geneline yayılması, stratejik hedefler ile faaliyetler arasında bağ kurulması, strateji ile finansal ölçümler arasında bağ kurulması, stratejik hedeflerin süreç, takım ve çalışan hedeflerine dönüştürülmesi, stratejilerin uygulanmasından sorumlu kişiler arasında etkin bir iletişimin kurulması, stratejilerin başarı düzeyi hakkında performansın ölçülmesi ve raporlanması, öğrenme ve gelişme faaliyetleri ile pazardaki değişimlere uyum sağlanması mümkün hale gelebilmektedir (Tarım, 2004:240).

1.3. Ekonomik Katma Değer Modeli

Sermaye piyasalarında görülen hızlı değişim, işletmelerin devralma, birleşme, halka arz politikalarında yaşanan değişimler beraberinde işletme yöneticileri ile hissedarlarının işletme değerini doğru bir şekilde hesaplamaya yöneltmiştir. Ayrıca bu değişim zorunluluğu işletme değerinin doğru şekilde hesaplanmasının yanı sıra söz konusu değer arttırılmasını da beraberinde getirmiştir. Bu amaçla işletme değerinin doğru şekilde hesaplanabilmesi ve yönetilmesi amacıyla çeşitli modeller geliştirilmiştir. Bu modellerden birisi olan EKD modeli işletmelerin ihtiyaç duydukları bilgilerin üretilmesi açısından ön plana çıkmaktadır (Çam, 2006:101).

Çalışmanın bu bölümünde EKD modelinin ne olduğu, nasıl hesaplandığı, yarar ve kısıtlarının neler olduğu hakkında birtakım bilgilere yer verilecektir.

1.3.1. Ekonomik Katma Değer Kavramı

EKD modeli, Joel Stern ve G. Bennert Stewart kurumsal danışmanlık ekibi tarafından 1989 yılında ticari olarak geliştirilmiş bir modeldir. Bu çerçevede EKD, işletmelerin gerçek karlılığı üzerinde yenilikçi bir bakış açısı kazandırması nedeniyle özellikle kurumsal işletmeler tarafından kabul görmüştür. Geleneksel karlılık ölçülerine benzemeyen EKD, işletmelerin artık karlılığına, borç alınan sermayenin

direkt maliyetine ve en direkt özkaynak maliyetine dikkat etmektedir. Bu bakımdan EKD, hissedar değerinin sürekli arttırılmasıyla ilişkili olması nedeniyle işletmelerin başarısını ölçme yarayan önemli bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır (Grant, 2002:1-2).

EKD, işletmelerin kar yaratma kabiliyetlerini ölçen bir finansal göstergedir. Bu çerçevede EKD açısından kar, sermaye maliyetinin karşılanması sonucu ortaya çıkan artık gelir olarak değerlendirilir (Sipahi, 2005:108).

EKD, bir faaliyet dönemi içinde işlemler tarafından çeşitli kaynakların kullanılmasıyla yaratılan değer ölçülmesi sağlanmaktadır. Bu bakımdan EKD işletmeler tarafından bir performans ölçütü olarak değerlendirilmektedir. Özellikle hem muhasebe verilerini hem de muhasebe dışı verileri içermesinden ötürü EKD işletmelere değer yaratmada yol gösterici niteliktedir (Çelik, 2002:2).

Karlılık temel olarak muhasebe karı ve ekonomik kar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Muhasebe karı, sadece açıkça tanımlanabilen maliyetler ve gelirleri dikkate alarak hesaplanan bir karlılık ölçüsüdür. Ekonomik kar ise, hem açıkça tanımlanabilen hem de gelir azaltıcı bir etki yaratacak olan fırsat maliyeti gibi kesin olarak bilinemeyen maliyetleri de dikkate alarak hesaplanan bir karlılık ölçüsüdür. Bu çerçevede ekonomik karı muhasebe karından ayıran en önemli özellik işletmeye bağlanan sermayenin fırsat maliyetinin de dikkate alınmasıdır (Spitzer 2007:242). Diğer bir deyişle muhasebe karı hesaplanırken finansman maliyeti sadece borcun veya varsa imtiyazlı hisse senetlerinin maliyeti ile sınırlı kalmaktadır. Ancak finansal açıdan değerlendirdiğimizde karın hesaplanmasında işletmeye dış kaynak sağlayanların yanı sıra hissedarların bekledikleri getiri oranları da etkili olmaktadır. Dolayısıyla gerçek karın hesaplanabilmesi için işletmeler tarafından bir faaliyet dönemi boyunca elde edilen faaliyet gelirlerinden sermaye maliyetinin indirilmesi gerekmektedir. Bu perspektiften hareketle aslında gerçek kar, ekonomik karıdır (Demirgüneş vd., 2011:51).

Ekonomik karın, karlılığın doğru bir şekilde ölçülmesini sağlayan bir performans ölçüsü olduğunu söylemek mümkündür. Ekonomistlerin ekonomik kar veya ekonomik rant olarak ifade ettiği bu ölçü, finans ve muhasebe literatüründe ise

“Ekonomik Katma Değer” olarak ifade edilmektedir. EKD’nin belirlenmesinde faaliyet karlılığı, yatırılan sermaye düzeyi ve sermaye maliyetinin belirlenmesi gibi birden çok faktöre ilişkin bilgilere ihtiyaç duyulması nedeniyle oldukça karmaşık bir süreç bulunmaktadır (Ehrbar, 1998:3).

EKD ile ekonomik kar kavramının muhasebe karı kavramının önüne geçmesi ve bu kar rakamına daha fazla dikkat edilmesi, söz konusu değer muhasebe verilerinden tamamen bağımsız olarak hesaplandığını göstermez. Çünkü EKD hesaplanırken büyük ölçüde işletme tarafından sunulan muhasebe bilgilerinden yararlanılmaktadır. Bu anlamda EKD hesaplamasında işletmelerin bir faaliyet döneminde kullandıkları kaynaklara ilişkin maliyetlerin belirlenmesi açısından muhasebe bilgilerini kullanmak önemlidir. Dolayısıyla EKD muhasebe bilgilerinden beslenmekte ve bu bilgiler üzerine inşa edilen bir performans ölçüsü olarak değerlendirilmektedir (Walker, 1999:2, Shand, 2000:65, akt:Çelik, 2002:4).

EKD, üç farklı açıdan muhasebe karından farklılık göstermektedir. İlk olarak EKD, işletme etkinliğini ve değer yönetimini işletme personeli tarafından kolaylıkla anlaşılabilen tek bir ölçüyle birleştirmektedir. İkinci farklılık olarak, EKD faaliyetlerin sürdürülebilmesi amacıyla ihtiyaç duyulan sermayenin sağlanabilmesi için yatırımcıların sermaye maliyetinin karşılanmasına imkan verir. Üçüncü ve son farklılık ise, EKD meydana gelen çarpıklıkları elimine etmek amacıyla mali tablolarda ayarlama yapılmasına imkan verir (Anderson vd., 2004:4).

Kar amacı güden işletmelerin aynı zamanda hissedarlarına değer yaratması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle işletmelerde faaliyet maliyetlerinin yanı sıra sermaye maliyetini de karşılayacak olan değer yaratılması önemlidir. Bu bakış açısı ile eğer işletme tarafından elde edilen gelirler faaliyetleri sürdürebilmek amacıyla kullanılan sermaye maliyetinden daha az ise bu durum hissedarlara negatif katma değer yaratacaktır. Dolayısıyla bu olumsuz durumu fark eden işletmelerin söz konusu negatif katma değer büyüklüğünü hesaplayarak optimal dengenin nerede sağlanması gerektiği üzerinde yoğunlaşması gerekmektedir. Bu amaçla işletmelerde bu hesaplamaların yapılabilmesi ve değere dayalı yönetim anlayışının tesis edilebilmesi amacıyla EKD modeli işletmeler tarafından yaygın olarak kullanılmaya

başlamıştır (Parlakkaya, 2003:73). Özellikle EKD modeli Coca-Cola, Quaker Oats, Boise Cascade, Briggs & Stratton, Lafarge, Siemens, Tate & Lyle, Telecom New Zealand, Telstra, Monsanto, SPX, Herman Miller, JCPenney ve Amerika Birleşik Devleti Posta Hizmeti gibi dünya genelinde birçok özel-kamu işletmesinde disiplinli bir şekilde kullanılmaktadır (Stern ve Shiely, 2003:16). Türkiye’de EKD iş dünyası tarafından 1995 yılında benimsenmiş ve bu çerçevede Sabancı Holding bünyesinde faaliyetlerini sürdüren Kordsa A.Ş. finansal performansı ölçmek amacıyla EKD modelini kullanan ilk işletme olmuştur. Bunu takiben Söktaş A.Ş., Oyak Renault A.Ş., Tofaş-Fiat A.Ş., Arzum Mutfak Gereçleri A.Ş. gibi işletmeler EKD modelini kullanmaya başlamışlardır. Ancak ülkemiz işletmeleri tarafından modelin yeterli derecede bilinmeyişi söz konusu modelin ülkemizde sınırlı ölçüde kullanılmasına neden olmaktadır (Öztürk, 2004:353).

1.3.2. Ekonomik Katma Değer Modelinin Belirleyici Unsurları

EKD, bir işletmenin tüm alanlarında yaratılan değer izlenmesi amacıyla kullanılan bir ölçüdür. Bu yönüyle EKD bir strateji olarak görülmemeli, sonuçları ölçmeye yarayan bir araç olarak değerlendirilmelidir (Nouri ve Ghasemi, 2011:148). Bu çerçevede EKD özelliklerinin açıklanması EKD’e ilişkin daha iyi anlaşılmasına katkıda bulunacaktır. EKD modelinin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Ehrbar, 1998:6).

- EKD, hissedar değerinin daha fazla arttırılması için hem teorik hem de ampirik olarak birbirine bağlı kurumsal performans ölçüsüdür,
- EKD, daha doğru sürekli iyileştirme ölçülerini ortaya koyarak hissedarları muğlak bilgiler yerine tek bir doğru cevap etrafında birleştiren bir performans ölçüsüdür,
- EKD, yıllık faaliyet bütçelerinden sermaye bütçelerine, stratejik planlara ve birleşme ve devralmalara kadar birçok konuda kurumsal finansal yönetim sisteminin daha kapsamlı olmasına rehberlik eden bir yapıdır,
- EKD, işletme hakkında bilgi edinebilmek amacıyla kullanılan basit ancak etkili bir modeldir,

- EKD, yöneticilerin amaçları ile hissedarların amaçları arasında bağlantı kurulmasını sağlayarak onların eylemlere dönüştürecek teşvik edici sistemin anahtar değişkenidir,
- EKD, işletmelerin amaçları ve kazanımları hakkında yatırımcıları ile iletişim bağı kurulmasını sağlayarak yatırımcıların işletmenin üstün performans olasılıklarını değerlendirmelerine yardımcı olan bir modeldir,
- EKD, bir işletmede çok daha iyi performans düzeyinin yakalanabilmesi için yönetici ve çalışanların motivasyonunu sağlayan önemli bir kurumsal yönetim modelidir.

EKD'nin birçok özelliği olmasına karşın en önemli özelliğinin bir performans ölçüsü olduğunu söylemek mümkündür. Bu çerçevede EKD'nin bir işletmede performans ölçüsü amacıyla kullanılabilmesi 3 aşamanın izlenmesini gerekli kılmaktadır. Söz konusu aşamalar hakkında kısaca bilgi vermekte yarar bulunmaktadır (Çelik, 2002:10-11).

- Duyarlılık Analizi

Duyarlılık analizi aracılığıyla EKD'nin unsurları ile işletme faaliyetleri arasında ilişki kurulması faaliyetlerin işletme amaçlarını gerçekleştirmedeki etkinliğini arttıracaktır. Dolayısıyla duyarlılık analizi aracılığıyla işletme ortamında yürütülen faaliyetlerin EKD'nin arttırılmasına yönelik olarak değerlendirilmesi mümkün hale gelecektir. Böylelikle söz konusu faaliyetler üzerine yoğunlaşarak işletme performansı üzerinde olumsuz etkiye sahip olan unsurlar elimine edilecektir (Çelik, 2002:11).

- Kilit Bölümler İle Kilit Süreçler Arasında Bağ Kurma

Duyarlılık analizi aracılığı ile işletme performansının arttırılmasına katkı sağlayan faaliyet, bölüm ve süreçler arasındaki bağlantıları etkileyen faktörlerin de belirlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla her bir bölümün amaçları ile bu amaçlara ulaşmak için hazırlanan projeler tanımlanmalıdır. Dolayısıyla EKD aracılığıyla hesapladığımız değer tutarının bazı bölümler için negatif olması halinde bu

bölümdeki kaynakların değer yaratan bölümlere aktarılarak performansın sürekli geliştirilmesine imkan verilmelidir (Çelik, 2002:11).

- **Yönetim Teşvik Planlarını Geliştirme**

EKD'nin arttırılmasına yönelik olarak işletme yöneticileri ile hissedarlar arasında çıkar çatışmaları söz konusu olabilir. Yönetim teşvik planları aracılığıyla bu çatışmaların ortadan kaldırılması veya asgari düzeye indirilmesi gerekmektedir. Çünkü yönetim teşvik planları işletme yöneticileri arasında işletme performansının arttırılması sayesinde faydanın ve değer in ortaya çıkabileceği ortak görüşünün benimsenmesini sağlar. Bu bağlamda bölüm yöneticileri faaliyetlerini sürdürürken işletmenin genel performansını arttırmaya dönük eylem, tutum ve davranışlarda bulunacaktır. Dolayısıyla EKD temelinde hazırlanacak olan yönetim teşvik planları yöneticiler arasındaki uyumsuzluğu ortadan kaldırarak etkin bir iletişimin sağlanmasına ve bu sayede performansın sürekli olarak arttırılmasına zemin hazırlayacaktır (Çelik, 2002:11).

1.3.3. Ekonomik Katma Değer in Hesaplanması

EKD, ekonomik karın doğru bir şekilde hesaplanabilmesi amacıyla sermaye maliyetini dikkate alarak hissedarların işletmeye yaptıkları yatırımların riskini ölçmekte ve böylece geleneksel performans ölçüm yöntemlerinden ayrılmaktadır. Çünkü geleneksel performans ölçüm yöntemleri işletmenin hissedarları açısından yaratılan değeri ölçmek yerine genellikle karlılığı ön planda tutmaktadır (Yıldız ve Karaca, 2011:6).

Ekonomik kar, işletmelerde vergi sonrası hesaplanan net faaliyet karının yatırılan sermaye maliyetinden düşülmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Ekonomik karın belirlenmesi amacıyla kullanılan formülü aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür (Savarese, 2000:9).

Ekonomik Kar = Vergi Sonrası Net Faaliyet Karı – (Yatırılan Sermaye x Sermaye Maliyeti)

Yukarıdaki formülü dikkate aldığımızda ekonomik kar ile net kar arasındaki ilişki açıkça görülmektedir. Özellikle ekonomik karın hesaplanmasında borç ve

özsermaye maliyetinin birlikte ele alınması daha önce bahsettiğimiz muhasebe karı ile ekonomik kar arasındaki temel farklılığı da ortaya koymaktadır (Demirgüneş vd., 2011:52). Yukarıdaki formülde yer alan “Vergi Sonrası Net Faaliyet Karı” (NOPAT) faaliyet karlılığının bir ölçüsü olarak karşımıza çıkmaktadır. Yatırılan sermaye ise net işletme varlıkları gibi işletmelerin yatırımları ile borçlanma maliyetleri ile özdeş olmayan finansman maliyetlerinin bir ölçüsü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu doğrultuda aşağıdaki formül sermaye maliyetinin belirlenmesinde etkili olacaktır (Savarese, 2000:9).

$$\text{Sermaye Maliyeti} = \text{Yatırılan Sermaye} \times \text{Sermaye Maliyeti}$$

Sermaye maliyetinin hesaplanması amacıyla yukarıdaki formülü daha ayrıntılı olarak yazmak da mümkündür. Bu amaçla “Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti” (WACC) ve “Yatırılan Sermaye” dikkate alınmalıdır. Söz konusu formülü aşağıdaki gibi göstermek mümkündür (Young ve O’Byrne, 2000, akt:Kirsche, 2013:2).

$$\text{Sermaye Maliyeti} = \text{Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti} \times \text{Yatırılan Sermaye}$$

Sermaye maliyetinin daha doğru hesaplanabilmesi için ağırlıklı ortalama sermaye maliyetini oluşturan bileşenlerin de dikkate alınması ve daha hassas bir hesaplama yapılması büyük önem taşımaktadır. Bu amaçla işletmeye yatırılan sermaye maliyetini aşağıdaki formül aracılığıyla hesaplamak mümkündür (Young ve O’Byrne, 2000, akt:Kirsche, 2013:2).

$$\text{Sermaye Maliyeti} = \text{Özkaynak Maliyeti} \times \text{Özkaynak Oranı} + \text{Borç Maliyeti} \times \text{Borç Oranı} \times (1 - \text{Vergi Oranı})$$

Sermaye maliyetinin belirlenmesinde “Sermaye Varlıklarını Fiyatlama Modeli” de kullanılabilir. Bu modelde piyasa verileri dikkate alınarak özellikle payları borsada işlem gören işletmelerin sermaye maliyetlerinin belirlenmesinde büyük fayda sağlamaktadır. Bu modele göre sermaye maliyetinin belirlenmesinde kullanılacak formül aşağıdaki gibidir (Berber ve diğ., 2012:83).

$$\text{Sermaye Maliyeti} = K_e = R_f + B_i (R_m - R_f)$$

Rf = Risksiz Getiri

Rm = Beklenen Piyasa Getirisi

Bi = Beta Katsayısı

Sermaye maliyetinin belirlenmesi amacıyla ekonomik karlılığın bir bileşeni olan sermayenin getirisi (ROI) aracılığıyla da ekonomik karın belirlenmesi mümkündür. Sermayenin getirisi aracılığıyla ekonomik karın belirlenmesinde yararlanılacak olan formül aşağıdaki gibidir (Savarese, 2000:9).

Ekonomik Kar = (Sermayenin Getirisi – Sermaye Maliyeti) x Yatırılan Sermaye

Yukarıdaki formül aracılığıyla hesapladığımız ekonomik karın gelir tablosu aracılığıyla nasıl hesaplandığını göstermekte yarar bulunmaktadır. Bu amaçla Tablo 1.5’de EKD’ye göre hazırlanmış bir gelir tablosu örneği gösterilmektedir.

Tablo 1.5: Ekonomik Katma Değerin Hesaplanması

NET SATIŞLAR
- Faaliyet Giderleri
= FAALİYET KARI
- Vergi
= VERGİ SONRASI NET FAALİYET KARI (NOPAT)
- Sermaye Maliyeti (Yatırılan Sermaye x Sermaye Maliyeti)
= EKONOMİK KATMA DEĞER

Kaynak: Fletcher, Harold D. and Darlene Brannigan Smith (2004); “Managing For Value: Developing A Performance Measurement System Integrating Economic Value Added and The Balanced Scorecard in Strategic Planning”, *Journal of Business Strategies*, Cilt .21, No.1, s. 2.

EKD’nin pozitif olması değer artırılmasına, negatif olması ise, sermayenin ve değer tahrip olmasına işaret etmektedir. Uzun dönemde özellikle günümüzün rekabet çevresinde değer yaratan işletmeler yaşamlarını sürdürebilirler. EKD’nin kilit özelliği vergi sonrası faaliyet geliri ile gerçek sermaye maliyetine vurgu yapmasıdır (Huynh vd. 2013:37).

EKD, bir işletmenin bir faaliyet dönemi sonunda yarattığı veya kaybettiği değeri göstermek amacıyla kullanılmaktadır. EKD, işletme bütünü için hesaplanabileceği gibi, sorumluluk merkezleri veya mamüller itibariyle ayrı şekilde

hesaplanabilmektedir. Bu sayede sorumluluk merkezleri ile mamüller arasında kıyaslamalar yapılabilir (Hacırüstemoğlu vd., 2002:2).

EKD'nin hesaplanması amacıyla kullanılması gereken formüller hakkında bilgi verdikten sonra EKD'nin hesaplama aşamaları hakkında bilgi vermek yararlı olacaktır. Bu çerçevede EKD'nin hesaplanmasında temel olarak beş aşama izlenmelidir. Uygulamanın ilk aşamasında EKD'i hesaplanacak işletmenin finansal bilgilerinin incelenmesi gerekmektedir. İkinci aşamada işletmeye yatırılan sermaye hesaplanmalıdır. Üçüncü aşamada işletmeye yatırılan sermayenin maliyetinin hesaplanması gerekmektedir. Dördüncü aşamada vergi sonrası net işletme karı hesaplanmalıdır. Beşinci ve son aşamada ise ekonomik katma değerın hesaplanması ile uygulama tamamlanmış olur (Otlu ve Karaca, 2006:143).

1.3.3.1. İşletmeye Ait Mali Bilgilerin İncelenmesi

EKD'nin hesaplanması sürecinin ilk aşamasında işletmeye ait olan bilanço ve gelir tablosu iyi bir şekilde incelenmelidir. EKD'nin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için özellikle işletme bilançosunda gerekli düzeltmeler ve netleştirmeler yapılarak bilanço yeniden düzenlenmelidir. Bu sayede işletmede kullanılan net varlıklar tespit edilebilir. Stern Stewart faaliyet karının ve sermayenin doğru şekilde belirlenebilmesi amacıyla genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri temelinde 164 adet muhtemel düzeltmenin yapılması gerektiği üzerinde durmuştur. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde hazırlanan finansal tablolarda bulunan hatalar, EKD aracılığıyla belirlenerek söz konusu hataların düzeltilmesi sağlanmalıdır (Shil, 2009:172). Ancak bir işletmede yukarıda bahsedilen tüm düzeltmelerin yapılması mümkün değildir. Dolayısıyla en fazla düzeltme yapılması gereken işlemlerden en az düzeltme gerektiren işlemlerin belirlenerek bu doğrultuda düzeltme yapılacak olan işlemlerin seçilmesi daha rasyonel olacaktır (Göğüş, 2011:21).

EKD ile aslında tarihsel perspektiften hareketle yıllık bir performans ölçümü yapılmaktadır. EKD'nin kullanımı ile değer yaratmak için var olan fonların kullanıldığı varlıkların ne düzeyde yönetilip yönetilmediği hakkında bilgiler sağlanmaktadır. Bu çerçevede yatırılan sermayenin belirlenmesi amacıyla yapılacak

olan düzeltmelerde maddi olmayan varlıkların net defter değerinin, kullanılmayan gayrimenkul, arazi, tesisler, şerefiyelerin bugünkü değerinin, uzun dönemli varlıklar için yapılan giderlerin, sermaye borcu üzerinden ödenecek faizlerin, yatırılan sermayenin unsuru olan net varlık borçlarının ve olağan dışı gelir ile giderlerin eklenmesi gerekmektedir. Buna ek olarak net karın düzeltilmesi amacıyla, işletmede yararlanılan net maddi olmayan duran varlıklar, şerifiye ve amortismanlar ile karşılıklardaki artışlar da eklenmelidir (Ray, 2012:262). Söz konusu ilişkiyi Tablo 1.6'da ayrıntılı olarak göstermek mümkündür.

Tablo 1.6: Özsermaye İçin Yapılacak Düzeltmeler

Sermayeye Eklenecek	Vergi Sonrası Net Faaliyet Karına Eklenecek
Ertelenen vergiler	Ertelenen vergilerdeki artışlar
Lifo yöntemine göre stoklar	Lifo yöntemine göre stok artışları
Birikmiş amortismanlar	Birikmiş amortismanlar
Kaydedilmemiş şerefiyeler	Net maddi olmayan duran varlıklardaki artışlar
Net maddi olmayan varlıklar	Tamamlanmış maliyet kaynaklarındaki artışlar
Tamamlanmış maliyet kaynakları	Vergi sonrası olağan dışı kar veya zararlar
Vergi sonrası olağandışı zararlar	Diğer kaynaklardaki artışlar
Şüpheli alacaklar	
Modası geçmiş stoklar	
Garantiler	
Ertelenen gelirler	

Kaynak: Northrup, C. Lynn (2004); "Dynamics of Profit-Focused Accounting Attaining Sustained Value and Bottom-Line Performance", J.ROSS Publishing, Florida, s.196.

Tablo 1.6'da görüleceği üzere EKD muhasebe ve finansman işletmelerinde meydana gelen bozulmaların elimine edilmesi amacıyla genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini dönüştürerek gerekli düzeltmelerin yapılabilmesi açısından bir köprü vazifesini üstlenmektedir (Northrup, 2004:196).

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayalı olarak yapılan muhasebe uygulamalarının düzeltilmesi ile EKD'in daha doğru hesaplanması mümkün hale gelmektedir. Bu çerçevede yapılan düzeltmelerin bilanço üzerindeki etkilerini Tablo 1.7'de göstermek yararlı olacaktır.

Tablo 1.7: Net Varlıkların Belirlenmesi

Aktif Kalemler	Aktifleştirilen	Aktifleştirilmeyen
İşletme faaliyetleri için gerekli olan varlıklar	Hiçbir işleme tabi tutulmaz ve bilançoda yer alır	Piyasa değeri ile bilançoya dahil edilir
İşletme faaliyetleri için gerekli olmayan varlıklar	Defter değeri ile bilançodan çıkarılır	Hiçbir işleme tabi tutulmaz

Kaynak: Göğüş, E. Handan Sümer (2011); “Ekonomik Katma Değer ve Hesaplanışı”, *İşletme İktisadi Enstitü Dergisi*, Cilt.1, Sayı.69, s.14.

Tablo 1.7’de görüleceği üzere işletme bilançosunda yer alan ve işletme faaliyetlerine doğrudan katkı sağlamayan varlıkların defter değerleri dikkate alınarak bilanço dışı bırakılması gerekir. Bu varlıklara örnek olarak, kıymetli evraklar, yapılmakta olan yatırımlar ve kiraya verilmiş olan gayrimenkulleri sıralayabiliriz. Buna karşın diğer likit varlıkların işletme faaliyetleri için gerekli olmaları nedeniyle bilanço dışı bırakılmaları mümkün değildir (Göğüş, 2011:14). EKD hesaplamasıyla işletmelerin gerçek ekonomik karlılıklarının görünmesi gerekmektedir. Bu amaçla yukarıda bahsettiklerimize ek olarak bazı muhasebe dönüştürmelerinin ayarlanması ekonomik performansın doğru şekilde ölçülmesi ve geliştirilmesi açısından son derece yararlı olacaktır. Bu bakımdan fonların, vergilerin ve hissedarların dönüştürülmesi oldukça önemlidir. Fonların dönüştürülmesi, kaldıraç etkisi ve faizsiz yükümlülüklerin yatırılan sermaye için ayarlanması amacıyla yapılmaktadır. Vergilerin dönüştürülmesi ise, vergi maliyetlerinin yeniden düzenlenmesini kapsamaktadır. Son olarak hissedarların dönüştürülmesi ise, özkaynağın ekonomik değerinin belirlenmesi için ayarlama yapılmasını ortaya koymaktadır (Friedl ve Deuschinger, 2008:4).

1.3.3.2. İşletmeye Yatırılan Sermaye Tutarının Hesaplanması

İşletmeye yatırılan sermaye, para ve para benzeri tüm varlıkları ifade etmektedir. Bu perspektiften hareketle bir işletmenin sermaye tutarı, o işletme bilançosunun aktif toplamından faiz içermeyen tüm kaynakların düşülmesi suretiyle bulunan tutara eşittir. Bu amaçla işletmelerde sermaye tutarının hesaplanabilmesi için toplam kaynaklar içerisindeki faiz içeren yükümlülüklerin elimine edilmesi gerekmektedir. Sermayenin belirlenmesinin ardından işletmenin yatırılan sermaye maliyet tutarının da belirlenmesi önemlidir. Bu açıklamalardan hareketle örneğin bir

işletmenin bilançosunda 2.400TL tutarında varlık ve 400TL tutarında ise faiz içeren yükümlülüklerinin olduğunu düşünelim. Buna göre işletmenin yatırılan sermaye tutarı 2.000TL olacaktır. Ayrıca işletmenin yatırılan sermaye tutarının maliyetini de hesaplamak gerekirse ağırlıklı ortalama sermaye maliyet oranını %10 olarak varsaydığımızda işletmenin yatırılan sermaye tutarı maliyetinin 200TL olduğu görülecektir (Roztocki, 1999:20).

1.3.3.3. İşletmeye Yatırılan Sermaye Maliyetinin Hesaplanması

Sermaye maliyetinin hesaplanmasında işletmelerin borç ve özkaynak yapısı kadar bunlara ilişkin alt unsurlarda oldukça önem taşımaktadır. Birçok işletme muhtemelen her yıl değerlerinde meydana gelen artış hakkında bilgili sahibi olmadıkları için sermaye maliyetlerinin de ne olduğu hakkında da doğru bilgiye ulaşamamaktadır. İşletmelerde özsermaye ve borç olmak üzere iki tür sermaye kaynağı bulunmaktadır. Borçlanma yoluyla edinilen sermayenin maliyetini banka veya diğer finansal kuruluşlar tarafından belirlenen faiz giderleri belirlemektedir. Özsermaye ise işletmenin hissedarları tarafından sağlanmaktadır. Buna göre bir yatırımcının işletmeye yaptığı yatırımlardan beklediği getiri oranı yatırımları için kabul edilen riskin piyasa değeri risksiz orana eşitlenmektedir. Bu açıdan getiri ile risk arasındaki ilişki piyasadaki bir işletme ile karşılaştırılarak ölçülebilmektedir (Durant, 1999:3).

EKD'nin hesaplanmasında sermaye maliyetini belirlemek amacıyla hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın sermaye maliyeti teorisinden kaynaklanan kısıtlar nedeniyle sermaye maliyetinin doğru şekilde hesaplanabilmesi oldukça zordur. Özellikle teorik güçlüklerle ek olarak sermaye maliyeti hesaplanacak olan işletmelerin içinde bulunduğu şartlar da hesaplamaları daha da zorlaştıracaktır. Bu çerçevede örneğin, halka açık ve payları borsada işlem gören bir işletmenin sermaye maliyetinin hesaplanması, halka açık olmayan ve payları borsada işlem görmeyen işletmelere nazaran çok daha kolay olacaktır. Çünkü payları borsada işlem görmeyen işletmelerin özkaynak maliyetini hesaplamak zordur (Çelik, 2002:10).

EKD'nin hesaplanmasında en temel faktör sermaye maliyetinin doğru şekilde belirlenmesidir (Sipahi, 2005:109). Çünkü sermaye maliyetinin çok yüksek

belirlenmesi, bazı yatırım projelerinin cazip görünmemesine yol açmakta ve büyüme hızını yavaşlatmaktadır. Tersine durumda ise işletmeler açısından verimsizlikleri beraberinde getirmektedir. Sermaye maliyetinin hesaplanması sürecinde yapılacak olası hatalar kaynak dağılımındaki etkinliğin de bozulmasına neden olacaktır. Bu nedenle sermaye maliyetinin hesaplanması işletmeler açısından son derece önemli bir konudur (Akgüç, 1998:438). Bu perspektiften hareketle işletmelerde yatırılan sermaye maliyetinin belirlenmesine yönelik kullanılan yöntemlerden bahsetmekte yarar bulunmaktadır.

1.3.3.3.1. Borçlanma Maliyeti

İşletmeler tarafından kredi veya menkul kıymet ihracı yoluyla dış kaynaklardan sağlanan fonların maliyetleri (faiz ve masraflar) borçlanma maliyetini oluşturmaktadır. Uygulamada kredi aracılığıyla fonların sağlanması halinde ödenecek faiz maliyetleri işletmelerin vergi matrahından indirileceğinden borç maliyetini vergi yükü oranında azaltacaktır. Söz konusu ilişki aşağıdaki formül aracılığıyla gösterilmektedir (Babuşcu vd., 2011:556).

$$Mb = f \times (1-v)$$

Mb = Borçlanma Maliyeti

f = Faiz

v = Vergi

Borçlanma maliyeti sadece işletme tarafından kullanılan fonların faiz maliyetlerinden oluşmamaktadır. Aynı zamanda işletmenin borçlanma oranına bağlı olarak ortaya çıkan finansal riskler de borçlanma maliyetini etkilemektedir (Gençtürk, 2008:48).

1.3.3.3.2. Özkaynak Maliyeti

Özkaynak maliyeti, özkaynağı meydana getiren adi hisse senedi, imtiyazlı hisse senedi, dağıtılmayan karlar ve amortisman fonları maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması alınarak hesaplanmaktadır. Bu nedenle özkaynak maliyetinin

hesaplanmasında söz konusu unsurlara öncelikle dikkat edilmelidir. Söz konusu unsurları açıklamakta yarar bulunmaktadır (Usta, 2008:58).

- **Adi Hisse Senedi Maliyeti**

Dağıtılmayan kar payının maliyeti, ortakların almaktan vazgeçtikleri kar paylarının fırsat maliyeti olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu payların maliyetinin belirlenmesinde genellikle iskonto oranını temsil eden bir oran (k) kullanılmaktadır. Dolayısıyla bu oran aracılığıyla gelecekte oluşacak kar paylarının bugünkü değeri hisselerin piyasa fiyatı ile denkleştirilmektedir. Bu doğrultuda aşağıdaki formül aracılığıyla adi hisse senedi maliyetleri hesaplanabilir (Usta, 2008:58).

$$P = D / k$$

k = Pay senedinin maliyeti

P = Pay senedinin piyasa fiyatı

D = Pay senedine ödenen temettü tutarı

- **İmtiyazlı Hisse Senedi Maliyeti**

İşletmeler tarafından çıkarılan hisse senetlerinin bir bölümü imtiyazlı olabilir. Bu durumda imtiyazlı hisse senetlerinin maliyetini, bu hisse senetleri için işletmeler tarafından verilen imtiyazların tutarı olarak ifade edebiliriz. Buna göre imtiyazlı hisse senedi maliyetinin hesaplanmasında aşağıdaki formülden yararlanılabilir (Usta, 2008:60).

$$k = D / I$$

D = Dönem net karı

I = İmtiyazlı hisse senedi satışından sağlanan fonlar

k = İmtiyazlı hisse senedi maliyeti

- Dağıtılmayan Karların Maliyeti

Karların dağıtılmayarak işletmede tutulmasının bir maliyeti bulunmaktadır. Çünkü işletmeler söz konusu karları başka bir yerde değerlendirmeleri suretiyle bir getiri elde edebilirler. Ancak karın işletmede tutulması ile fırsat maliyeti ortaya çıkmaktadır. İşte bu fırsat maliyeti dağıtılmayan karların maliyetini oluşturmaktadır. Dağıtılmayan karların maliyetinin hesaplanması amacıyla aşağıdaki formülden yararlanılabilir (Akgüç, 1998:468).

$$\dot{I}r = (\text{Kar Payı Tutarı} / \text{Hisse Senedi Piyasa Fiyatı}) + \text{Beklenen Kar Payı Artış Oranı}$$

- Amortisman Fonlarının Maliyeti

Dağıtılmayan karların işletmeye bir maliyeti olduğu kadar amortisman yöntemi ile sağlanan fonlar işletmelerde tutulmaktadır. Söz konusu bu fonlar ortalama sermaye maliyetini karşılayacak düzeyde bir katkı sağlamadıkça yeniden sabit sermaye yatırımlarına dönüştürülmezler. Amortisman yöntemi ile elde edilen fonlar işletmeler açısından bir fon kaynağı niteliğindedir. Dolayısıyla söz konusu bu fonların bir fırsat maliyeti bulunmaktadır. Bu bakımdan amortisman yöntemiyle sağlanan fonların işletmeye olan maliyeti ağırlıklı ortalama sermaye maliyetine karşılık gelmektedir (Usta, 2008:62).

1.3.3.3.3. Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti

Ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti, işletmeler tarafından kullanılan tüm kaynakların ağırlıklandırılmış maliyetidir. Burada önemli olan ağırlıklı özsermaye maliyetini oluşturan borçların ve özsermayenin maliyetini etkileyecek olan tüm faktörlerin belirlenmiş olmasıdır. Çünkü söz konusu unsurların bir bölümü vergi, faiz, piyasa fiyatı gibi işletmenin kontrolünde olmayan birtakım faktörler tarafından etkilenmektedir. Bu nedenle ağırlıklı ortalama sermaye maliyetinin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi öncelikle bu unsurların doğruluğuna bağlı olacaktır. Bu açıklamaları yaptıktan sonra ağırlıklı ortalama sermaye maliyetinin hesaplanmasında kullanılacak olan formülü aşağıdaki gibi göstermek mümkündür (Okka, 2009:405).

$$\mathbf{AOSM} = (w_1 \times k_1) + (w_2 \times k_2)$$

Sermaye maliyetinin hesaplanması çok sayıda kaynağın maliyetini hesaplamayı gerektiriyorsa bu durumda yukarıdaki formülü aşağıdaki gibi genişletmek mümkündür.

$$\mathbf{AOSM} = (w_1 \times k_1) + (w_2 \times k_2) + \dots + (w_n \times k_n)$$

w1 = Yabancı kaynağın toplam içindeki ağırlığı

k1 = Yabancı kaynağın maliyeti

w2 = Özkaynağın toplam içindeki ağırlığı

k2 = Özkaynağın maliyeti

1.3.3.3.4. Marjinal Sermaye Maliyeti

Marjinal sermaye maliyeti, en son proje için gerekli olan son birim sermayenin ağırlıklı maliyetini ifade etmektedir. İşletmeler dış kaynaklardan fon sağladıkça risk dereceleri artmakta olup, ayrıca kaynak sağlayanlar ve hissedarlar işletmenin daha fazla getiri yaratmasını isterler. Dolayısıyla projeler sona erdiğinde en son projeye ilişkin kullanılan fon maliyeti daha önce tamamlanan projenin maliyetinden daha fazla olmaktadır. Bu durum ağırlıklı sermaye maliyetinin de yükselmesine neden olmaktadır (Okka, 2009:406).

1.3.3.3.5. Sermaye Varlıklarını Fiyatlama Modeli

Sermaye varlıklarını fiyatlama modeli, herhangi bir hisse senedinden yatırımcıların bekledikleri getiri oranının risksiz faiz oranına ve riskin çeşitlendirilmesi halinde risk primine eşit olacağını ortaya koyan bir modeldir. Bu doğrultuda menkul değerlere yapılan yatırımlar açısından sistematik ve sistematik olmayan risk olmak üzere iki tür risk bulunmaktadır. Sistematik risk işletme dışında, diğer bir deyişle piyasa ortamında gelişen riskleri ifade ederken, sistematik olmayan risk ise işletmenin kendi bünyesinde ortaya çıkan riskleri yansıtmaktadır. Bu çerçevede sermaye varlıklarını fiyatlama modeli doğrultusunda sermaye maliyetini aşağıdaki formül aracılığıyla hesaplamak mümkündür (Babuşcu vd., 2011:558).

$$\text{Sermaye Maliyeti} = \text{ke} = \text{rf} + \beta(\text{rm} - \text{rf})$$

rf = Risksiz faiz oranı (hazine bonosu, devlet tahvili)

β = Özsermayenin betası

rm = Piyasa faiz oranı

Sermaye varlıklarını fiyatlama modeli sermaye maliyetinin hesaplanmasında etkili bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna karşın işletmelerin gelecekteki betasını doğru tahmin etmenin güçlüğü ve yine gelecekteki risk priminin doğru tahmin edilemeyişi modelin olumsuz yönlerini oluşturmaktadır (Okka, 2009:403).

1.3.3.4. Vergi Sonrası Net İşletme Karının Hesaplanması

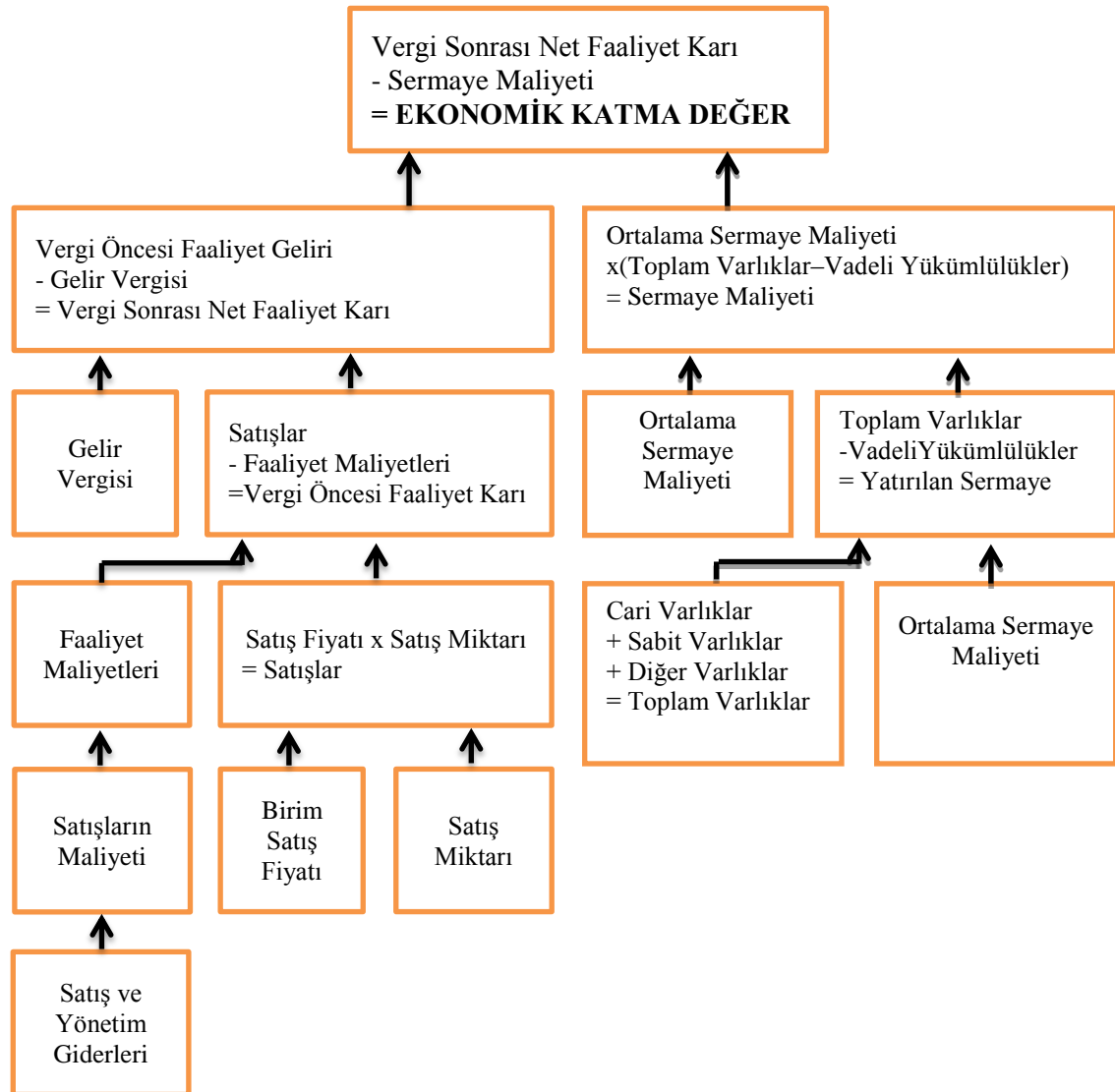
Vergi sonrası net işletme karı ile, bir işletmenin faiz ve vergi öncesi karından vergi tutarının düşülmesiyle ne ölçüde kazanç sağlandığı hesaplanmaktadır. Buna göre EKD, işletmelerin operasyonlarını onlar için yapılan finansman politikalarından ayırmaktadır. Dolayısıyla EKD'ye göre hesaplanan vergi sonrası net işletme karı ile net kar ölçüsünü baz alan geleneksel muhasebe sistemleri arasında önemli bir fark bulunmaktadır. Bu açıdan vergi sonrası net işletme karının belirlenmesinde faiz ve borçlanma maliyetleri dikkate alınmaz (Leach ve Melicher, 2014:158).

1.3.3.5. Ekonomik Katma Değer Tutarının Hesaplanması

EKD'nin etkin bir şekilde hesaplanabilmesi işletmeye yatırılan sermaye maliyetinin doğru şekilde hesaplanmasına bağlıdır. EKD'nin hesaplanmasında vergi sonrası net işletme karından sermaye maliyeti düşülmektedir. EKD'nin hesaplanmasında Stern Stewart tarafından geliştirilen formülü aşağıda gibi göstermek mümkündür (Otlu ve Karaca, 2006:143).

$$\text{Ekonomik Katma Değer} = \text{Vergi Sonrası Net İşletme Karı} - (\text{Sermaye} \times \text{Maliyet Oranı})$$

EKD'nin hesaplanmasını ayrıntılı olarak Tablo 1.8 aracılığıyla göstermekte yarar bulunmaktadır.

Tablo 1.8: Ekonomik Katma Değerin Ayrıntılı Hesaplanması

Kaynak: Needles, Belverd E., Marian Powers and Susan V. Crosson (2010); *Financial and Managerial Accounting*, 9. Edition, Cengage Learning, s.1034.

Tablo 1.8’de görüleceği üzere EKD ile işletmenin elde ettiği getirilerin söz konusu getirileri elde etmek amacıyla kullanılan sermayenin ağırlıklı ortalama maliyetini karşılayıp karşılamadığı hakkında bilgi edinilmekte ve ayrıca yatırılan sermayenin vergi sonrası net faaliyet karı ile sermaye maliyeti arasındaki farkın belirlenmesine yardımcı olmaktadır (Öztürk, 2004:352-353).

Ekonomik katma değer ile ilgili olarak buraya kadar yapılan açıklamalardan hareketle geleneksel gelir tablosuna göre hesaplanan muhasebe karı ile EKD’ye göre

hazırlanan gelir tablosu ve hesaplanan katma değeri karşılaştırmalı olarak göstermekte yarar bulunmaktadır. Bu amaçla Tablo 1.9’da geleneksel ve EKD’ye göre hazırlanan gelir tabloları gösterilmektedir.

Tablo 1.9: Geleneksel ve EKD’ye Göre Hazırlanmış Gelir Tabloları

Geleneksel Gelir Tablosu	EKD’ye Göre Gelir Tablosu
NET SATIŞLAR	NET SATIŞLAR
- Satışların Maliyeti	- Satışların Maliyeti
= BRÜT KAR	= BRÜT KAR
- Amortisman, Satış ve Yönetim Giderleri	- Amortisman, Satış ve Yönetim Giderleri
= FAİZ ve VERGİ ÖNCESİ KAR	= FAİZ ve VERGİ ÖNCESİ KAR (NET FAALİYET KARI)
- Faiz	- Düzeltilmiş Vergiler
= VERGİ ÖNCESİ KAR	= NOPLAT (Net Faaliyet Karı – Düzeltilmiş Vergiler)
- Vergi	- Sermaye Maliyeti
= NET KAR	= EKONOMİK KATMA DEĞER (EKD)

Kaynak: Ercan, M. K., M. B. Öztürk ve K. Demirgüneş (2003); *Değere Dayalı Yönetim ve Entelektüel Sermaye*, Gazi Kitapevi Yayınları, Ankara, s.86, akt: Öztürk, M. Başaran (2004); “Finansal Performansın Ölçülmesinde Alternatif Bir Yöntem Ekonomik Katma Değer”, Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Journal of Economics and Administrative Sciences, Cilt.18, Sayı.3-4, s.362.

Tablo 1.9’da görüleceği üzere geleneksel yaklaşımda hesaplanan net kar muhasebe karı olarak dikkate alınmaktadır. Oysa EKD’ye göre düzenlenen gelir tablosunda gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra NOPLAT hesaplanmakta ve bilanço kalemleri dikkate alınarak hesaplanmış olan sermaye maliyeti söz konusu tutardan indirilerek ekonomik katma değer tutarı hesaplanmaktadır.

1.3.4. Ekonomik Katma Değer Tutarını Etkileyen Unsurlar

İşletmeler açısından hesaplanan ekonomik katma değer enflasyon, borçlanma faizleri, borç-özkaynak yapısı, işletmenin yatırım ihtiyacı, vergi oranları, hissedarların beklentileri, mamüllerin satışı ve diğer pek çok faktör tarafından etkilendiğini söyleyebiliriz. İşletmeler EKD’i hesaplarken ve değer artışı veya azalışlarını yorumlarken diğer faktörlerin etkilerini de dikkate almalıdırlar. Değerin sürekli arttırılabilmesi veya diğer bir deyişle negatif katma değer ortadan kaldırılması için faaliyetlerin sürekli izlenmesi ve yönetilmesi gerekmektedir. Çünkü faaliyetlerin performansı EKD tutarının pozitif veya negatif yönde olmasını direkt

olarak etkileyecektir. Bu nedenle işletme yöneticilerinin değer yaratan faaliyetleri arttırması, değer yaratmayan faaliyetleri kısa vadede azaltması ve uzun vadede ise değeri azaltan faaliyetleri ortadan kaldırmaya dönük politikaları hayata geçirmesi gerekmektedir. Bu perspektiften hareketle varlıklardan sağlanan nakit akımlarını sürekli arttıran faaliyetler, gelirlerde amaçlanan büyüme potansiyelini gerçekleştiren faaliyetler, büyüme dönemi süresini uzatan faaliyetler ve indirgenmiş nakit akımlarına göre sermaye maliyetini azaltan faaliyetler EKD açısından değer katan ve değeri arttıran faaliyetlerdir. Bunun haricinde eğer bir faaliyet, nakit akışını, büyüme potansiyelini ve diğer unsurları olumlu yönde etkilemiyorsa değeri azaltıcı etkide bulunur (Hacırüstemoğlu vd., 2002:2).

İşletmeler açısından her faaliyet dönemi sonunda EKD'nin bir önceki döneme göre artması arzulanan bir durumdur. Ancak yukarıda bahsettiğimiz unsurların varlığı EKD'nin arzulanan ölçüde çıkmasını olumsuz yönde etkileyebilir. Dolayısıyla işletmelerin EKD'yi sadece hesaplama veya ölçmeleri yerine aynı zamanda EKD'yi yönetebilmeleri gerekmektedir. Bu çerçevede işletme yöneticilerinin EKD'nin daha fazla arttırılması amacıyla dikkatlerini aşağıda sıraladığımız temel dört faktör üzerine yoğunlaştırması gerekmektedir (Pettit, 2003:65, akt:Saban ve Erdoğan, 2007:132).

- **Mevcut Sermayeden Geri Dönüşlerin Geliştirilmesi**

İşletmelerin cari dönem faaliyetlerini sürdürebilmeleri amacıyla kullandıkları sermayeden sağlanan getirilerin arttırılabilmesi için satış fiyatlarının arttırılması, kar marjlarının yükseltilmesi veya etkin maliyet kontrolü aracılığıyla maliyetlerin düşürülmesi gerekmektedir (Pettit, 2003:65, akt:Saban ve Erdoğan, 2007:132).

- **Karlı Büyüme**

İşletme performansına değer katan veya değer katması muhtemel faaliyetlerin yürütülebilmesi için gereksinim duyulan ek sermayenin aktarılması yolu ile karlılık potansiyelinin arttırılması mümkündür. Özellikle çalışma sermayesi ve mamül hacminin arttırılmasına yönelik olarak yapılacak olan ek sermaye yatırımları işletmelerin satışlarının artmasına ve yeni pazarlara açılmalarına imkan verecektir (Pettit, 2003:65, akt:Saban ve Erdoğan, 2007:132).

- Sermaye Maliyetinin Optimizasyonu

İşletmelerde sermaye maliyetini optimal noktaya getirebilmek için öncelikle işletmeye yatırılan sermaye maliyetinin azaltılması gerekmektedir. Ancak sermaye maliyetinin azaltılması sürecinde borçlanma eğilimi, risk yönetimi ve diğer finansman teknikleri dikkate alınarak optimal sermaye yapısının hangi düzeyde gerçekleşmesi gerektiği üzerinde dikkatlice düşünmek gerekmektedir (Pettit, 2003:65, akt:Saban ve Erdoğan, 2007:132).

- Mamül

İşletmeler tarafından üretilen ve satışa sunulan mamüllerin EKD'nin pozitif olmasına ve arttırılmasına katkıda bulunması gerekmektedir. Bu çerçevede katma değer yaratan mamüllerin daha çok desteklenerek satış çabalarının arttırılması önem kazanmaktadır. Buna karşın sermaye maliyetinin altında bir satış geliri potansiyeline sahip mamüllerin üretiminin durdurulması ve söz konusu mamüllere aktarılan sermaye kaynağının diğer değer katan mamüllere aktarılması veya piyasaya sürülecek olan yeni ürünlerin geliştirilmesi için kullanılması oldukça önemlidir (Pettit, 2003:65, akt:Saban ve Erdoğan, 2007:132).

1.3.5. Ekonomik Katma Değer Modelinin Üstün ve Zayıf Yönleri

EKD, yeni işletme ortamındaki üretim, pazarlama ve yönetim ilişkilerini daha etkin bir şekilde yansıtılabilmekte ve finansal performansın daha iyi şekilde değerlendirilmesine zemin hazırlamaktadır. Bu açıdan EKD üretim işletmelerinde olduğu kadar hizmet işletmelerinde de etkin şekilde kullanılabilir (Öztürk, 2004:354).

EKD işletmelerde en çok etkin kararların alınması, performans ölçümünün sağlanması ve teşvik primi verilmesi amacıyla kullanılmaktadır (Sipahi, 2005:109).

- Karar Alma

EKD aracılığıyla yaratılan değere ilişkin olarak sağlanan bilgiler işletme yöneticileri ve hissedarların alacakları kararları etkileyecektir. Yöneticiler, cari dönem EKD ile bir önceki dönem EKD'yi karşılaştırarak hangi faaliyetlerin değer

yaratılmasına katkı sağladığı ve hangi faaliyetlerin değeri azalttığı konusunda bilgi edineceklerdir. Bu sayede EKD'nin artırılması yönünde yöneticilerin daha etkin kararlar alarak bu kararların uygulanmasına zemin hazırlanmış olunur. Hissedarlar açısından EKD'yi ele aldığımızda hissedarlar da yöneticilerin yaptığı gibi cari EKD'yi bir önceki dönemin EKD'i ile karşılaştıracaklardır. Ancak hissedarlar ayrıca işletmeye sağladıkları ve risk aldıkları fonları başka bir işletmeye yatırmış olsalardı bu durumda elde edecekleri katkıyı görebilmek amacıyla mevcut EKD'i başka işletmelerin EKD'i ile kıyaslayacaklardır. Bu doğrultuda hangi işletmeye yatırım yapılıp hangi işletmeye yatırım yapılmayacağını da ortaya koyacaklardır. Bu çerçevede EKD hem yöneticilerin hem de hissedarların alacakları kararlarda oldukça etkili bir ölçüdür (Saban ve Erdoğan, 2007:123).

- Performans Ölçümü

EKD, işletmeyi oluşturan bölümlerin her birinin yarattığı değerini belirlenmesine ve bölümlerin ödüllendirilmesine, yatırım tahminleri ile ulaşılan sonuçların karşılaştırılmasına ve işletmelerin diğer işletmelerle karşılaştırılmasına imkân tanır (Gökçen, 2004b:107).

EKD aracılığıyla hesaplanan katma değeri işletmeyi oluşturan bölümler, mamüller, hizmetler ve müşteriler bazında da hesaplamak mümkündür. Bu şekilde hesaplanan EKD, söz konusu unsurların performansı hakkında işletmelere finansal açıdan bilgiler sağlayacaktır. Bu unsurların oluşmasında görev alan yönetici ve çalışanların da performans düzeyi tamamen olmasa da bir açıdan belirlenecektir. Çünkü yönetici ve çalışanların performansını direkt olarak finansal bir ölçü ile belirlemek doğru değildir. Bu bakımdan EKD sadece hangi mamül, süreç, faaliyet ve müşteri gibi unsurlar aracılığıyla değer yaratılmasına katkıda bulunulduğunun belirlenmesinde yarar sağlar. Bu bakış açısı performans gelişimine engel olan unsurların elimine edilmesi açısından işletmeye rehberlik eder Bu yönü ile EKD'nin bir performan ölçüsü olmasının yanı sıra bu modelin geleceğe yönelik değerlendirmelere de imkan verdiğini söylemek mümkündür (Hacırüstemoğlu ve diğ., 2002:2, Sipahi, 2005:109).

EKD’i diğer performans ölçüleri ile kıyasladığımızda dört farklı açıdan üstün olduğunu söyleyebiliriz. Söz konusu üstünlükleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Bhattacharyya ve Phani, 2004:8).

- EKD, işletmenin gerçek nakit akımına yakın bir tutarı ifade eder,
- EKD’nin hesaplanması ve anlaşılması oldukça basittir,
- EKD, işletmelerin piyasa değeri ile daha iyi bir bağlantı kurar,
- EKD, yönetici ile hissedarların beklentilerini uyumlaştırarak çalışanların ödüllendirilmesine dönük uygulamaları hayata geçirir.

- **Teşvik Primi**

EKD’nin kullanılmasıyla birlikte işletme ortamında değer artırılması amacı etrafında toplanan çalışan ve yöneticilerin değer artışına yapacakları katkı ölçüsünde motivasyonlarının sağlanması söz konusudur. Bu durum birden çok bölümün aynı anda faaliyetlerini, eylemlerini, tutum ve davranışlarını işletme değerini arttırmaya yönelik olarak kullanmaya teşvik edecektir. Dolayısıyla işletmeyi oluşturan bölümlerin ve çalışanların verimliliği artarak toplam verimliliğin artırılmasına da katkı sağlanmış olacaktır. Ayrıca bu yöntem aracılığıyla katma değer hangi departmalarda yaratılıp yaratılmadığı da doğru şekilde belirlenecektir (Sipahi, 2005:109).

EKD, işletmenin tepe yönetim kademesinden alt kademelerine doğru yetki devrinin oluşmasına zemin hazırlamaktadır. Bu açıdan muhasebe ve finansal yönetim sistemini birlikte ele alarak söz konusu sistemleri birbirine entegre etmeye imkan vermektedir. EKD ile sağlanan bu imkanlar işletme genelinde alınacak kararların etkin bir şekilde modellenmesine, izlenmesine ve yaratılan değere yapılan katkıların ödüllendirilmesine zemin hazırlamaktadır (Öztürk, 2004:355).

EKD modeli tarihsel temelleri bağlamında değerlendirildiğinde işletmelerin gelecek dönemlerdeki büyüme fırsatlarının hesaplanmasına imkan vermemektedir. Çünkü EKD bir işletmenin tarihsel verilerinden yararlanan ve buna göre cari dönemde yaratılan değer hakkında işletme yöneticileri ile hissedarlarına bilgi veren bir ölçüdür. Dolayısıyla bu durum işletme yöneticilerinin geliştirdikleri stratejilerin

işletme değerine ne düzeyde katkı sağladıklarını da ölçememelerine neden olmaktadır (Saban ve Erdoğan, 2007:136).

EKD modelinin üstün yönlerinin yanısıra birtakım zayıf yönleri de bulunmaktadır. Bu çerçevede ölçek farklılıkları, finansal uyumlaştırma, kısa vadeli uyumlaştırma ve sonuçları uyumlaştırma gibi faktörler EKD modelinin zayıf yönünü oluşturmaktadır. Söz konusu bu zayıf yönlere kısaca değinmekte yarar bulunmaktadır. Öncelikle EKD modeli işletmeyi oluşturan bölümler arasındaki ölçek farklılıklarına dikkat etmemektedir. Dolayısıyla bu durum büyük ölçeğe sahip olan bölümlerin yaratacağı ekonomik katma değer daha yüksek olmasına ve küçük ölçeğe sahip bölümlerle karşılaştırılarak avantajlı olarak görülmesine neden olmaktadır. EKD'nin bir finansal bir gösterge niteliğinde olması nedeniyle yöneticilerin başarılarını arttırarak öne çıkma eğilimi göstermelerine neden olmaktadır. Yöneticiler finansal veriler veya bilanço göstergelerine dolaylı olarak müdahale edebilirler. Bu durum farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, yöneticiler cari döneme ilişkin siparişleri öne çekebilir ya da daha sonraya erteleyebilirler. Yine yöneticiler tarafından işletmeye dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler sonucu katlanılan maliyetlerin elimine edilmesi EKD'nin olması gerekenden daha yüksek çıkmasına neden olmaktadır. Son olarak yöneticiler tarafından işletmede ekonomik ömrünü tamamlamış olan ve iz değer üzerinden gösterilen sabit yatırımların yenilenmeyerek sermaye maliyeti artışının önüne geçilebilmektedir. İşletme personeli ile yöneticilerinin kısa dönemdeki performansının sadece EKD dikkate alınarak değerlendirilmesi işletmenin performans ölçümü ve yönetimi noktasında hatalı kararlar almalarına yol açacaktır. Çünkü EKD, performansın sadece finansal boyutuna dikkatleri çekmekte olup çalışanların ve yöneticilerin diğer becerilerini dikkate almamaktadır. EKD'ye göre yapılacak olan performans ölçümünde yaratılan katma değer bir önceki döneme göre yüksek olması gerekir. Diğer bir ifadeyle EKD'nin sürekli arttırılması değer yaratımının süreklilik kazanması açısından önemlidir. Bu nedenle işletme yöneticilerinin yapacakları yeni yatırımlar kısa vadede EKD'yi azaltıcı etkide bulunacaktır. Çünkü söz konusu yatırımların getirileri sonraki dönemlere ilişkin olacağından bu yatırımların yapılması cari dönemde EKD'yi azaltıcı etkide

bulunacağından özellikle bölüm yöneticileri performansı üzerinde olumsuz etkide bulunacaktır (Brewer vd, 1999:8-9, akt. Öztürk, 2004:359-360).

Yukarıda yapılan açıklamalardan hareketle EKD modeline ilişkin kısıtları genel olarak aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Shil, 2009:174).

- EKD kısa dönemli bir performans ölçüm aracı olması nedeniyle eleştirilmektedir. Bu nedenle özellikle uzun dönemli yatırım yapan işletmeler EKD modelinin kendileri için uygun olmadığını belirtmişlerdir,
- Uzun dönemli yatırımların EKD'inin doğru bir şekilde ölçülemeyeceği, çünkü gelecek dönüşleri objektif şekilde ölçmenin mümkün olmadığı ancak tahminlere dayalı olarak belirlenebileceği ifade edilmiştir,
- EKD muhtemelen yoğun yatırım yapan ve uzun bir gelecekte pozitif nakit akışı bekleyen işletmeler açısından temel bir performans ölçüsü olmaya uygun değildir,
- Enflasyon ve diğer faktörlerin etkisiyle periyodik olarak hesaplanan EKD hissedar değerinin belirlenmesinde başarısız olur,
- Geleneksel finansal oranlar başarı tahminlemesi amacıyla kullanılmaktadır. EKD, tahminlemede değer artışını ortaya koymamaktadır.

1.3.6. Ekonomik Katma Değer Modelinin Yararları

EKD modeli, işletmelerde değer yaratılması açısından iyi bir yönetsel araçtır. Ekonomik katma değer pozitif olması hissedarlar için değer yaratıldığını ifade etmekte, negatif olması ise hissedar değeri üzerinde olumsuz etkide bulunulduğunu ifade etmektedir. Birçok işletme finansal amaçlarını belirlemek amacıyla bir dizi gereksiz ölçüleri kullanmaktadır. İşte EKD aracılığıyla tek bir finansal ölçü belirlenerek söz konusu gereksizliklerin ortadan kaldırılması ve işletmenin tüm karar alanlarında ortak bir bakış açısının geliştirilmesi sağlanır (Spitzer, 2007:243). Bu çerçevede EKD modeli aracılığı ile işletmelere sağlanacak olan yararları sırasıyla aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Ray, 2011:12).

- EKD aracılığıyla işletmeler sermaye maliyetini hesaplayarak ekonomik katma değer yaratılması için kar marjının hangi düzeyde olması gerektiğini de belirlerler. Bu nedenle EKD işletmelerin yapacakları olan muhtemel yatırımları için finanslama kararlarında aşırı kaldıraç etkisi yaratacak borçlanma eğilimine son verir,
- EKD işletmelerin performansının izlenmesi amacıyla yeni bir performans ölçüsü sağlar,
- EKD her bir organizasyon için Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti (WACC)'nin hesaplanmasıyla sermaye maliyetinin telafi edilmesine yol açar,
- EKD kazançları düşük borçlanma faizleri ile arttıran yanlış muhasebe uygulamalarının önüne geçer,
- EKD işletme değerinin arttırılması ve ekonomik kararların alınması konularında hissedarlar ile yöneticilerin amaçlarını aynı perspektifte değerlendirmeye yardımcı olur,
- EKD ölçülerinin kullanılması temel yetkinlik alanlarındaki gelişimlerin izlenmesini kolaylaştırır,
- EKD hissedarların alacakları risk düzeyine göre varlıklarını ve yatırımlarını daha doğru değerlendirmelerine yardımcı olur.

EKD, işletme hedeflerinin belirlenmesinden stratejik planlamaya, bütçelemeden insan kaynaklarına, teşvik sistemlerinden kontrol mekanizmasına kadar çok geniş perspektifi içinde barındıran önemli bir modeldir (Öztürk, 2004:352).

EKD, indirgenmiş nakit akımlarını baz almakta ve “İndirgenmiş Nakit Akımı” yöntemiyle aynı sonucu ortaya koymaktadır. Bu açıdan EKD aracılığıyla satış hacmi, faaliyet giderleri, işletme sermayesi, sabit sermaye yatırımı, sermaye getirisi, net faaliyet karı ve sermaye maliyeti olmak üzere önemli unsurların analizi gerçekleştirilerek işletmelerin sonraki faaliyet dönemlerinde daha doğru performans hedeflerinin ve yaratılacak değer belirlenmesi mümkün hale gelecektir. EKD'nin işletmelere sağladığı bu yararların yanı sıra, işletmelerin cari dönemdeki değerinin,

ortaklık paylarının ve fiyatlarının belirlenmesine de imkan sağladığı açıktır (Önal ve Karadeniz, 2004:154).

EKD, işletme ortamındaki karışıklıkların ortadan kaldırılmasına ve işletmenin tepe yönetiminden en alt kademesine kadar tüm çalışanların ortak bir dil kullanmasına imkan verir. EKD'yi diğer performans ölçüm sistemlerinden ayıran en belirgin özellik, kolaylıkla işletmelerde uygulanabilir olmasıdır. Ayrıca EKD, işletme yöneticileri tarafından alınacak kararlar için yol göstericidir (Saban ve Erdoğan, 2007:135).

Son olarak işletmelerde özsermaye ile finanse edilmiş olan sabit varlıklara amortisman uygulanırken özsermaye için herhangi bir karşılık ayrılmamaktadır. Bu açıdan işletmeler muhasebe karı elde etmiş olsalar dahi yatırılan sermayenin maliyetini karşılayamazlar. Ayrıca değer yaratamayan bu tür işletmelerde daha fazla vergi ödenmesi, yanlış temettü ödemesi ve yanlış prim uygulaması söz konusu olmaktadır (Öztürk, 2004:355). EKD aracılığıyla söz konusu yetersizlikler ortadan kaldırılarak işletmenin daha doğru politikalar üretmesine destek olunmaktadır.

2. STRATEJİK YÖNETİM ARACI OLARAK FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE FAALİYET TABANLI YÖNETİM

2.1. Stratejik Maliyet Yönetimi

Ekonomi ve teknolojide küresel ölçekte yaşanan gelişmeler ve hızlı değişimler, işletmelerin sürekli gelişen ve değişen ortama uyumunu gerekli kılmıştır. Özellikle teknolojik gelişmelerin varlığı ve yeni üretim sistemlerinin ortaya çıkması ürün çeşitliliğini artırmış ve rekabetin de etkisiyle ürünlerin piyasadaki ömrünü kısaltmıştır. Rekabetin artmasıyla birlikte işletmelerin ürünlerin kullanım faydasını artırma çabası ve daha kaliteli ürünü daha ucuza üretme ideali hızlı ve doğru kararların alınmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu bakımdan işletmelerin müşteri ihtiyaçlarına ve rakiplerin piyasadaki faaliyetlerine göre rekabet stratejileri geliştirmeleri rekabet üstünlüğü açısından son derece önemlidir (Kaygusuz, 2006:2-3). Küresel çapta yaşanan gelişmeler çerçevesinde işletmelerin varlığını sürdürebilmesi, rekabette üstünlük sağlaması gibi önemli hususlar doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacı da sürekli olarak arttırmaktadır. Bu amaçla bir bilgi üretim sistemi olan muhasebe bilgi sisteminin de ekonomi ve teknolojide yaşanan değişimlere uyum sağlayabilmesi önemlidir.

İşletmelerin ekonomik ve teknolojik gelişmeler sonucunda uluslararası alanda faaliyetlerinin artması, işlem türünü ve sayısını da arttırmıştır. Bu durum özellikle muhasebe sisteminin kayıtlama ve raporlama fonksiyonlarında yeni yöntem ve tekniklerin geliştirilmesine zemin hazırlamıştır. Dolayısıyla bu gelişmelere paralel olarak muhasebe bilgi sisteminden beklentilerde artmıştır (Karakaya, 1994:50).

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle muhasebe bilgi sistemi açısından ekonomi ve teknolojide yaşanan gelişmelerin maliyet muhasebesi sistemi ve yönetim muhasebesi sistemi üzerinde yarattığı etkiler ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır. Bu bağlamda stratejik maliyet yönetimi üzerinde durulacak ve maliyet muhasebesine stratejik bir boyut kazandıran Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) sistemi ile FTM

sistemini bütünleyen ve işletmelere değer katan Faaliyet Tabanlı Yönetim (FTY) modeli hakkında bilgilere yer verilecektir.

2.1.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Gelişimi

Ekonomik ve teknolojik gelişmeler maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi bilgi sistemlerini büyük ölçüde etkilemiştir. Bu durum maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin günümüzün rekabet ortamında stratejik boyutta yeniden ele alınmasını ve işletmeler için stratejik bilgiler sağlayacak şekilde tasarlanmasını zorunlu kılmıştır. Stratejik maliyet yönetiminin ortaya çıkmasında ve geliştirilmesindeki temel nedenler bu çerçevede gelişmiştir. Bu anlamda stratejik maliyet yönetiminin ortaya çıkmasındaki etkenleri maliyet muhasebesi bilgi sistemi ve yönetim muhasebesi bilgi sistemi olmak üzere iki açıdan değerlendirmekte yarar bulunmaktadır.

2.1.1.1. Maliyet Muhasebesi Bilgi Sisteminde Yaşanan Değişimler

Geleneksel üretim yöntemlerinin temeli, belirli standartlara sahip bir veya daha fazla mamulün yerleşik bir teknolojiye dayalı olarak kitle ve seri üretilmesine dayanmaktaydı. Teknolojide yaşanan gelişmeler üretim ortamında otomasyon ve robotların kullanım hızını da arttırmıştır. Otomasyona dayalı üretim yöntemlerinin uygulanmaya başlanması, süreçlerin gözetim ve denetimini de sağlamaya başlamıştır. Üretim süreçlerinde bilgisayar kullanımının artması, yöneticilerin üretimin tüm süreçlerine ilişkin bilgi toplamaları imkanını sağlamıştır. Süreçlere ilişkin bilgiler aracılığıyla mamul, yarı mamul, fire, kayıp gibi unsurlara ilişkin maliyetler izlenebilir, raporlanabilir bir hale gelmiştir. Bilgi teknolojisinde yaşanan bu gelişme faaliyetlere ilişkin kullanılabilir bilgiyi ortaya çıkarmış ve bilgiye zamanında ulaşma kısıtlarını ortadan kaldırmıştır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:9-10). Özellikle Bilgisayar Destekli Tasarım (CAD) ve Bilgisayar Destekli Üretim (CAM) aracılığıyla gerek tasarım ve planlama aşamasında gerekse üretim aşamasında sağlanan hız, yeni ürünlerin piyasaya sunulmasını sağlamış ve ürün yaşam seyrini büyük ölçüde kısaltmıştır (Karcıoğlu, 2000:43).

Teknoloji alanında yaşanan gelişmeler, işletmeleri üretim ortamında yeni teknik ve yöntemleri uygulamaya yöneltmiştir. Bu durum işletmelerin artan rekabet karşısında rekabet üstünlüğü sağlayabilmesinin küresel çapta uygulanan ileri üretim yöntem ve teknikleri uygulamalarına bağlı olduğu gerçeğini ortaya çıkarmıştır (Karakaya, 1994:51). Teknolojik gelişmelere bağlı olarak geleneksel üretim ortamı ile ileri üretim ortamını Tablo 2.1’de ayrıntılı olarak karşılaştırmak mümkündür.

Tablo 2.1: Geleneksel ve İleri Üretim Ortamının Karşılaştırılması

Geleneksel Üretim Ortamı	İleri Üretim Ortamı
Önemli düzeyde stok	Önemsiz yada sıfır stok
İtme sistemi	Çekme sistemi
Süreçlerden oluşan yapı	Üretim hücreleri
Uzmanlaşmış işçilik	Çok fonksiyonlu işçilik
Merkezi yardımcı ve hizmet işyerleri	Merkezi olmayan yardımcı ve hizmet işyerleri
Kabul edilebilir kalite düzeyi	Toplam kalite kontrolü
Ölçek ekonomileri, standardizasyon	Kalite, işlevsellik, müşteri memnuniyeti
Yüksek hacim, uzun üretim süreci	Düşük hacim, kısa üretim süreci, değer katmayan faaliyet ve maliyetlerin azaltılması üzerine odaklanma
Montaj hattı şeklinde otomasyon, ayrı ayrı teknolojileri uygulama	Robotlar, esnek üretim sistemleri, iletişim ağı ile birbirine bağlanmış bütünleşik teknolojiler
Mamullerde az çeşitlilik ve uzun mamul yaşam dönemi	Mamullerde çok çeşit, kısa mamul yaşam dönemi
Genellikle yerel pazarlar	Küresel pazarlar
Hiyerarşik emir kumanda ve kontrol temelli örgüt yapısı	Şebeke temelli örgüt yapısı ve takım çalışması
Kısa dönemli başarı ölçüleri	Uzun dönemli kritik başarı faktörleri
Zor ve karmaşık maliyet muhasebesi, çok kapsamlı finansal bilgiler	Basit maliyet muhasebesi, finansal ve yapılan faaliyetlere ilişkin bilgilerle işletmenin stratejik başarı faktörüne ilişkin bilgiler

Kaynak: Erden, Selman Aziz (2004); *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s.50.

Geleneksel üretim ortamı beklentilerine cevap verebilmek amacıyla geliştirilmiş olan geleneksel maliyet hesaplama sistemleri ileri üretim ortamında faaliyetlerini sürdüren işletmelere maliyet ve diğer unsurlar açısından doğru bilgiler üretmede yetersiz kalmıştır. Bunun en önemli nedeni geleneksel maliyet hesaplama sistemlerinin endirekt nitelikteki giderlerin mamüllere dağıtılmasında direkt işçilik saatleri, makine saatleri veya direkt hammadde giderleri gibi hacim tabanlı ölçülere bağımlı kalmasıdır (Otlu ve Çukacı, 2006:395-396). Geleneksel maliyet hesaplama sistemlerinin söz konusu yetersizlikleri, işletme yöneticilerinin etkin kararlar almalarını bir ölçüde sekteye uğratmakta ve mamül veya hizmetlerin satış fiyatı ve

karlılığı gibi bir çok alanda yanlış finansal raporların oluşmasına da zemin hazırlamaktadır. Bu amaçla ileri üretim ortamının yapısına uygun doğru maliyet bilgilerini üreten maliyet sistemleri geliştirilmiştir. Geliştirilen maliyet sistemleri bir taraftan doğru maliyet bilgilerinin ortaya çıkmasını sağlarken diğer taraftan da maliyet artışlarının nedenlerinin saptanmasına da yardımcı olmaktadır.

Ekonomide ve teknolojide yaşanan gelişmeler maliyet muhasebesi sisteminde maliyet bileşenlerinin ve maliyet dağıtımının değişmesine, maliyetlerin yeniden sınıflandırılmasına, performans sistemi ile stratejik bilgi ve kritik başarı faktörlerine duyulan ihtiyacın artmasına neden olmuştur (Brimson, 1986:25-27, akt:Çelikçapa ve Kaygusuz, 2010:294-296).

2.1.1.2. Yönetim Muhasebesi Bilgi Sisteminde Yaşanan Değişimler

Küresel ekonomide yaşanan gelişmeler ve beraberinde teknolojide görülen sürekli değişim, yöneticilerin muhasebe bilgi sisteminden beklentilerini arttırmıştır. Yöneticiler açısından yetersiz hale gelen muhasebe sistemi ile ilgili genel hususları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:6-7):

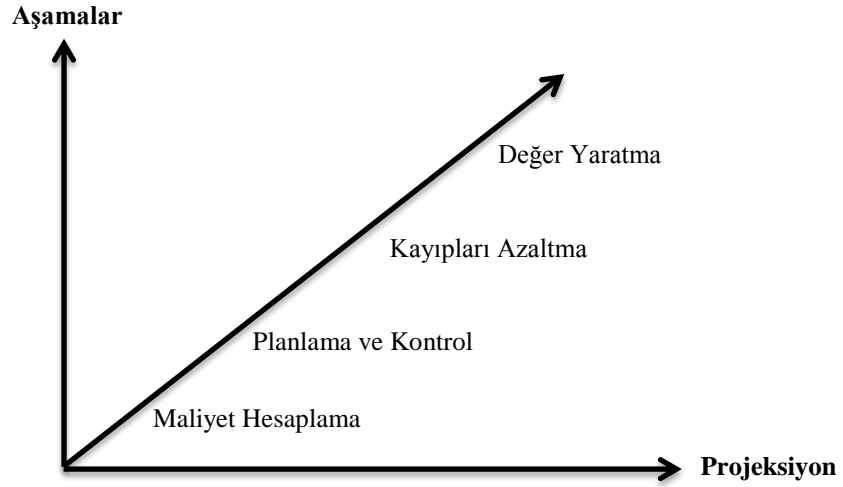
- İşletme yöneticileri finansal bilgilerin faaliyetleri doğru ve tam olarak yansıtmadıklarını ya da bütünüyle hatalı olduklarını belirtmektedir,
- Maliyet verileri yöneticilerin kendileri tarafından geliştirilen modellere göre toplanmakta ve raporlanmaktadır,
- Muhasebe departmanı çalışanları finansal analiz ve projeler üzerinde gereğinden fazla zaman harcamaktadır,
- İşletme faaliyetlerine ilişkin performans raporlarında bulunan veriler ile muhasebede kayıtlanan veriler arasında uyumsuzluk bulunmaktadır.

Yukarıda sıraladığımız nedenlerden ötürü, tarihsel süreç içinde diğer sistemlerde olduğu gibi yönetim muhasebesi sisteminde de farklı dönemlerde farklı anlayışların hakim olduğu görülmüştür. Özellikle yönetim muhasebesi sisteminin ortaya çıktığı ilk dönemdeki temel anlayış, finansal kontrolün sağlanması ve

maliyetlerin hesaplanmasıydı. Bu anlayışın bilgi ihtiyacını tam olarak karşılayamaması sonucunda maliyetlerin önceden saptanması gerektiği ortaya çıkmış ve planlama yönetim muhasebesi sistemi açısından önemli bir unsur haline gelmiştir. Daha sonra genel planların yetersizliği ve süreçlerin yönetilmesi gerekliliği gibi hususlar yönetim muhasebesi sisteminde kayıpların azaltılması ve verimliliğin sağlanması anlayışını ortaya çıkarmıştır. Yönetim muhasebesinde görülen son paradigma değişikliği ise değer yaratmaktır. Bu bakımdan işletmelerin paydaşları için değer yaratmak amacıyla organizasyonun bütünüyle yenilik sürecine girmesi sağlanır. Dolayısıyla işletme kaynaklarının etkin kullanımı sonucunda değer yaratılır. Bu amaçla geliştirilen stratejilerin uygulanması ve uygulama sonuçlarının incelenmesi için finansal ve finansal olmayan performans ölçümü yapılmaktadır (IMA, 1998a:84-85, akt:Kaygusuz, 2006:32-33).

Geleneksel yönetim muhasebesi sisteminde yaşanan paradigma değişimi stratejik yönetim muhasebesinin ortaya çıkmasını sağlamış ve dolayısıyla yönetim muhasebesi yaklaşımında bir dönüşümün yaşanmasını zorunlu kılmıştır. Bunun en önemli nedeni rekabetin artması ve dış çevredeki değişimlere uyum sağlamanın daha da önemli hale gelmiş olmasıdır (Gürdal, 2007:5). Buraya kadar yapılan açıklamalardan hareketle stratejik maliyet yönetimini, organizasyonların etkin kararlar almalarını sağlamak amacıyla maliyetlerin amaca uygun şekilde doğru ve güvenilir olarak ortaya konulması ve rekabette üstünlük sağlayacak etkide bulunması şeklinde ifade etmek mümkündür. Şekil 2.1'de, yönetim muhasebesi sisteminde görülen paradigma değişimi gösterilmektedir.

Şekil 2.1: Yönetim Muhasebesi Sisteminde Paradigma Değişikliği



Kaynak: IMA (1998a); "Management Accounting Principles", *International Management Accounting Statements-1*, s.85, akt:Kaygusuz Sait, Yenilikçi Yönetim Muhasebesi, Alfa Aktüel Yayınevi, Bursa, s.34.

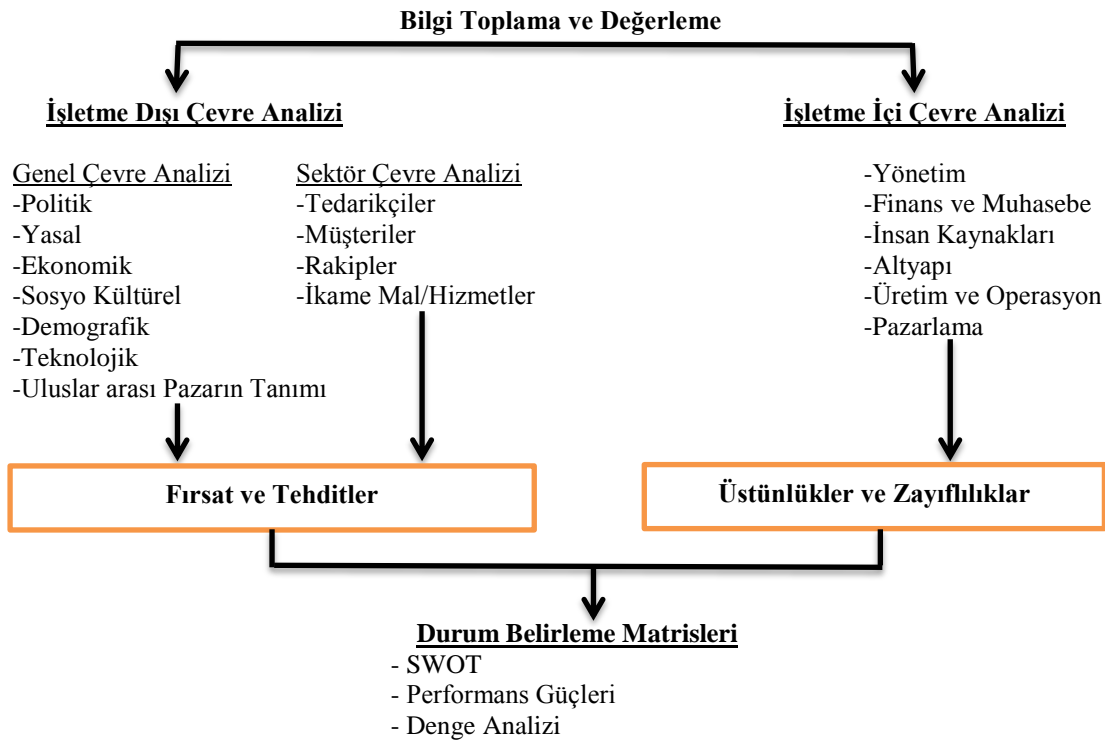
2.1.2. Strateji Kavramı ve Benzer Kavramlarla İlişkisi

Strateji, işletme tarafından belirlenen vizyon ve misyon çerçevesinde iç ve dış çevrede meydana gelebilecek değişimlere cevap verebilecek şekilde, sürekli dış çevreyle olan etkileşiminin analizi, amaç ve hedeflerin saptanması, kaynakların belirlenen amaç ve hedeflere uygun tahsisatın yapılması sürecidir (Erden, 2004:228).

Bir başka tanıma göre strateji, rekabete dayalı bir pazar ortamında yeniliği, sürekli gelişmeyi ve işletmenin çevreye uyumunu sağlayan, ayrıca olası değişiklikleri kontrol altına alarak kayıpları önleyen yönetsel bir araçtır (Timur, 2004:4).

İşletmelerin uzun vadeli amaçlarını belirlemesi ve bu amaçları gerçekleştirebilmesi için hangi stratejilerin uygulanması gerektiğini belirlemesi oldukça önemlidir. Bu amaçla stratejiler belirlenirken ilk olarak, işletmenin etkileşimde bulunduğu iç ve dış çevre ile ilgili bilgilerin toplanması gerekir (Basık, 2012:21). Bilgilerin toplanması ve değerlendirilmesi öncelikle stratejik durum analizi açısından oldukça önemlidir. Stratejik analiz aracılığıyla işletmeler dış çevredeki fırsat ve tehditleri görebilecek, ayrıca iç çevredeki üstün ve zayıf yönleri tespit edebilecektir. Şekil 2.2’de bir işletmenin stratejik analiz süreci gösterilmektedir.

Şekil 2.2: Stratejik Analiz Süreci



Kaynak: Ülgen, Hayri ve S. Kadri Mirze (2010); *İşletmelerde Stratejik Yönetim*, 5. Baskı, Beta Yayınevi, s.64.

Strateji kavramını açıkladıktan sonra strateji kavramıyla yakın ilişkisi bulunan vizyon, misyon, amaç, hedef, politika ve taktik kavramları hakkında bilgi vermek konun anlaşılması açısından yararlı olacaktır.

Vizyon, geleceğe yönelik gerçekleştirilebilir amaç ve hedefleri ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle vizyon, işletmelerin ulaşmak istedikleri geleceğin bir resmidir (Aktan, 2008:5).

Misyon, vizyonların gerçekleştirilmesine yönelik olarak organizasyonların neden var olduklarını tanımlayarak buna uygun şekilde faaliyetlerini sürdürmeleri olarak ifade edilmektedir (Aktan, 2008:5).

Amaç, bir organizasyonun planlanan gelecekte ulaşmayı düşündüğü durumu ifade etmektedir. Stratejik yönetim sürecinin ilk aşaması olan amaç belirleme, işletme kaynaklarının ulaşılması istenen duruma gelebilmek için tahsis edilmesine, yani stratejilerin oluşmasına temel teşkil etmektedir. İşletmelerin sosyal bir organizasyon olarak temel varlık nedeni, amaçlara ulaşmak için bir araç olduğudur.

İşletmelerin de bu amaçlara göre kendi durumlarını belirlemesi gerekir. Çünkü amaçların ortadan kalkması halinde bu amaçları gerçekleştirmede araç rolü oynayan işletme de strateji de misyon da ortadan kalkar. Bu bakımdan, işletmelerin çevresel değişimlere uyum sağlaması ve böylelikle amaç, misyon ve stratejilerini de gözden geçirmesi gerekmektedir. Organizasyon amaçları açık ve seçik olmalı, gerçekçi ve çekici nitelikte olmalı, esnek olmalı, ölçülebilir olmalı, uygulayıcılar tarafından benimsenmeli, çalışanları motive etmeli ve birbiriyle uyum sağlayacak özellikte olmalıdır (Timur, 2004:5-6).

Hedef, amaçların yaşanan dönemleri ilgilendirecek şekilde daha fazla somut olarak tanımlanması ve organizasyonu oluşturan birimlerle ilişkilendirilmesidir. Diğer bir ifadeyle hedef, amaçların somutlaştırılmış ve sayısallaştırılmış halidir. Örnek olarak işletmenin büyümesi bir amaç, satışların her yıl %10 artması ise bir hedefdir (Basık, 2012:43).

Politikayı, yol gösterme ve belirlenmiş amaçlara ulaşmak için izlenen yol veya genel plan olarak tanımlamak mümkündür. Politika, faaliyetlerle ilgili olarak belirlenen ilkeler ve kurallardan oluşmaktadır. Strateji, gelecekte ortaya çıkabilecek durumların önceden tahmin edilemediği belirsizlik ortamında alınan kararlardır. Politika ise, yeterli ölçüde tanımlanmış ve gerekli bilgilerle donatılmış belirlilik ortamında alınan kararlardan oluşur (Çakır, 2008:8).

Taktik, stratejiler gibi bir plan türü olup, stratejileri uygulama aşamasında rekabet ve değişen şartlara uygun olarak yapılan dinamik, kısa vadeli, nihai sonuç odaklı olmayan ancak rakiplerin sergilediği davranışların göz önünde bulundurularak alınan kararlar bütünüdür. Taktikler stratejinin bir parçası olması nedeniyle, nihai sonuç odaklı değildir. Ancak teknik açıdan stratejilere göre daha ayrıntılıdır (Ülgen ve Mirze, 2010:37).

2.1.3. Stratejik Maliyet Yönetimi

Stratejik yönetimi, bir işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlayacak kararların açık ve anlaşılır bir şekilde tanımlanmasını sağlayan ve işletmenin bütünsel açıdan ele alınmasına imkan veren yönetsel bir anlayış olarak tanımlamak mümkündür.

Stratejik yönetim, işletmenin başarısı açısından yönetim, pazarlama, muhasebe, finans, üretim, ar-ge gibi bir organizasyonu meydana getiren fonksiyonların entegrasyonunun sağlanmasına odaklanmıştır. Bu entegrasyonun sağlanabilmesi içinse stratejik analiz, strateji biçimlendirme ve stratejilerin uygulanması süreçlerinin izlenmesi gerekmektedir. Stratejik analiz aracılığıyla işletmeler hedeflerine uygun stratejileri geliştirirler. Stratejik biçimlendirme ile seçilen stratejiler plana dönüştürülmektedir. Sürecin son basamağı olan uygulama ile de planlar hayata geçirilmektedir (Yüzbaşıoğlu, 2004:389). Etkili bir stratejik yönetim için işletme veya organizasyonların başarıları çok önemlidir. İşletmelerin küresel rekabetin artan baskısı, teknolojik yenilikler ve faaliyetlerinde görülen değişiklikler karşısında maliyet yönetimi konusunda önceki dönemlere göre daha dikkatli olmaları ve hatta rekabetçi düşünceleri gerekmektedir (Blocher vd., 2005:5).

İşletmelerin uzun dönemli amaçlarına ulaşabilmeleri ve rekabette üstünlük sağlamaları ancak etkin stratejilerin geliştirilmesi ile mümkündür. Geliştirilen stratejilerin belirlenen vizyon ve misyonu da desteklemesi stratejik amaçların gerçekleşmesinde önemlidir. Dolayısıyla organizasyon genelinde stratejilerin belirlenmesi ve uygulanması için stratejik bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu açıdan maliyet bilgisi, mevcut stratejik pozisyonun korunması ve geliştirilmesi kadar stratejilerin seçimi ve stratejilerin formüle edilmesinde faydalı bilgiler sunar (Hansen ve Mowen, 2010:529).

Bir organizasyonda oluşturulan muhasebe bilgi sistemi, iş stratejilerinin geliştirilmesinde ve uygulanmasında önemli rol oynar. Bu bakış açısıyla, işletmelerin stratejik yönetim sürecinde strateji oluşturma, stratejiler arasında ilişki kurma, taktik geliştirme ve kontrol etme olmak üzere dört temel aşamayı uygulaması gerekmektedir. (Shank, 1989:50). Bu aşamaların her birinde maliyet bilgileri önemli bir rol oynamaktadır. Bu perspektiften hareketle, stratejik maliyet yönetiminin işletmeler açısından önemi gün geçtikçe artmaktadır.

Çalışmamızın bu kısmında stratejik maliyet yönetimi ve stratejik maliyet yönetim sistemleri hakkında genel bilgilere yer verilecektir.

2.1.3.1. Stratejik Maliyet Yönetimi Kavramı

Gupta'ya göre, stratejik maliyet yönetimi bir organizasyonda bütün faaliyet ve süreçlerin dikkatle incelenmesi, departmanlarda ortaya çıkan kayıpların azaltılması, tedarikçilerin işlerinin anlaşılması ve onların iş süreçlerinin geliştirilmesine yardımcı olunmasıdır (Gupta, 2009:75).

Anderson'a göre stratejik maliyet yönetimi, bir organizasyonun maliyet yapısı ile stratejilerin hayata geçirilmesi ve en uygun stratejilerin seçilmesiyle bütünleştirilmesine yönelik bilinçli kararların alınması sürecidir (Chapman vd., 2007:481).

Cooper ve Slagmulder'e göre stratejik maliyet yönetimi, bir işletmenin stratejik konumunu geliştirmek ve maliyetlerini azaltmak için maliyet yönetim sistemlerinin aynı anda uygulanmasıdır (Cooper ve Slagmulder, 2003:23).

Basık'a göre stratejik maliyet yönetimi, rekabet avantajı sağlayacak stratejilerin belirlenmesi ve geliştirilmesi için finansal ve finansal olmayan stratejik bilgileri sağlayan ve böylelikle uzun vadeli planlar çerçevesinde etkin kararlar alınmasında rol oynayan bir süreçtir (Basık, 2012:19).

Yapılan tanımlardan hareketle stratejik maliyet yönetimini, işletme stratejilerinin hayata geçirilmesi amacıyla gerekli olan maliyet, fiyat ve kapasite gibi bilgilerin tam, doğru ve zamanında maliyet muhasesi sisteminden sağlanması ve analiz edilmesi süreci olarak tanımlamak mümkündür (Yüzbaşıoğlu, 2004:401).

Stratejik maliyet yönetiminin işletme stratejisi ve maliyet sistemi arasındaki bir çalışma olduğunu söylemek de mümkündür. Bu bakımdan stratejik maliyet yönetiminde, işletme stratejileri maliyet sistemlerini etkilemekte ve aynı zamanda stratejiler de maliyet sistemleri tarafından etkilenmektedir (Narayanaswamy, 2003:664).

İleri üretim ortamlarının neden olduğu yoğun rekabet ortamı, işletmeleri maliyet oluşumuna neden olan unsurların arka planındaki nedenleri araştırmaya ve maliyetlerin ortaya çıkmasından önce maliyetlerin kaynağında etkilenmesini gerekli kılmıştır. Bu durum daha önce bahsedildiği üzere stratejik maliyet yönetimi yaklaşımının ortaya çıkmasına neden olmuştur (Yazıcı, 2008:34).

Geleneksel maliyet yönetiminde genellikle olumsuz ekonomik şartlarda işletmelerin yeniden karlı hale gelebilmesi için birtakım yöntemler izlenmektedir. Geleneksel maliyet yönetiminde uygulanan bu yetersiz ve kısa vadeli yöntemler, uzun dönemde müşteri kaybı, pazar kaybı, sürdürülemez ve deneyimsiz profesyonel personel istihdamı ve verimsizliğe yol açmaktadır. Stratejik maliyet yönetiminde ise temel bakış açısı, iş stratejilerinin masraflı oluşundan dolayı maliyetleri azaltmak değil, aksine maliyetler ekonomik değerlerin yönetilmesi amacıyla kontrol altına alınmaktadır. Bu bakış açısına göre maliyetleri birbirinden bağımsız olarak yönetmemek gerektiği gibi, maliyetlerin de her zaman bir değeri yaratma amacı olması gerekmektedir (Tee, 2009:1).

Stratejik maliyet yönetimi, temelinde maliyetleri azaltma ve geliri artırma olan bir felsefedir. Bu bakımdan stratejik maliyet yönetimi sadece maliyet yönetimi ile ilgili olmayıp aynı zamanda gelir yönetimiyle de ilgilidir. Bunun için stratejik maliyet yönetimi, verimliliği artırma, kar maksimizasyonu ve müşteri tatminini artırma üzerinde durmaktadır. Bu felsefe, işletmelerin devamlılığında hayati bir öneme sahiptir. Çünkü bu felsefe, işletmelere düşük maliyette daha fazla müşteri değeri yaratabilmek için doğru kararlar almada yol gösterici olmaktadır (Kumar ve Kumar, 2011:122).

2.1.3.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Unsurları

Stratejik maliyet yönetiminin ana unsurlarını değer zinciri analizi, stratejik konum analizi ve maliyet etkenleri analizi olarak üç gruba ayırmak mümkündür (Shank, 1989:50). Stratejik maliyet yönetiminin temel sacayaklarını oluşturan bu unsurları kısaca açıklamakta yarar bulunmaktadır.

2.1.3.2.1. Değer Zinciri Analizi

Stratejik maliyet yönetimi açısından maliyetlerin etkin yönetilebilmesi, ancak işletme dışından geniş bir bakış açısının varlığıyla mümkündür. Porter, bu bakış açısını “değer zinciri” olarak adlandırmıştır. Bu bağlamda işletmeler için değer zinciri, temel hammadde kaynaklarından, nihai en son ürünün son tüketicinin eline geçene kadarki tüm süreçlerde değer yaratan faaliyetlerin birbirine bağlanmasıdır. Bu bakış açısı, işletme dışından olduğu gibi aynı zamanda her bir işletmenin temel hammaddeden en son nihai tüketiciye kadarki bütünü sadece bir parçası olarak değer yaratan faaliyet zincirini

oluşturan bir bütün olarak görülmesini sağlamaktadır (Shank, 1989:50). Değer zinciri analizini işletme içi ve işletme dışı olmak üzere iki açıdan ele almak mümkündür. İşletme içi değer zinciri analizi, bir organizasyonda ürün ve hizmetlerin üretilmesi gibi faaliyetlerin düzenlenmesine odaklanmaktadır. Bu bakımdan iç değer zinciri analizi, işletme içinde toplam değer yaratan bütün faaliyetler üzerine de odaklanmaktadır. Böylelikle kurumsal rekabet düzeyinde yaratılan değer, etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasına katkı sağlar. İşletme dışı değer zinciri analizi ise, tüm üretim süreci ile ilgili olup, çok sayıda birbirini tamamlayan işletmelerin varlığıyla ilişkilidir. Örneğin, bir basım ve yayıncılık tedarik zincirinde, zincir tasarımı tüketiciye kadar yayım, basım, kitap satışı şeklinde uzamaktadır. Ayrıca değer zinciri aynı zamanda internet servis sağlayıcıları ve dağıtım kanalları gibi bütünleşmiş işlevleri de kapsamaktadır (Cope ve Brown, 2002:1-2).

Porter bir üretim işletmesinin değer zincirini temel ve destekleyici faaliyetler olmak üzere iki gruba ayırmaktadır. Öncelikle temel faaliyetler direkt olarak ürünlerin tüketicilere akışıyla ilgili olup söz konusu faaliyetler giren lojistik, operasyonlar, giden lojistik ve servis hizmeti faaliyetlerinden oluşmaktadır. Değer zincirinde temel faaliyetleri güçlendiren destekleyici faaliyetler ise işletme altyapısı, insan kaynağı yönetimi, teknolojik gelişme ve tedarik faaliyetlerinden oluşmaktadır (Kazmi, 2008:128).

Bir organizasyonda değer zincirini oluşturan operasyonlar belirlendikten sonra, bu operasyonlar arasındaki bağlantıların ve ilişkilerin tanımlanması gerekmektedir. Böylelikle, bir operasyon sonunda ortaya çıkan performans ve maliyet bir başka operasyonu etkileyerek bağlantıların oluşmasını sağlayacaktır. Aynı şekilde değer zincirini oluşturan temel ve destekleyici faaliyetler arasında da bağlantıların kurulması mümkündür. Bu sayede birbirine bağlantılı olarak gerçekleştirilen operasyonların koordineli ve optimum düzeyde gerçekleştirilmesi rekabette üstünlüğün sağlanmasına da katkı sağlayacaktır (Eraslan vd., 2008:316). Değer zincirini oluşturan temel ve destekleyici faaliyetleri açıkladıktan sonra bu faaliyetlerin bir değer zincirini nasıl oluşturduğunu Şekil 2.3'de görmek mümkündür.

Şekil 2.3: Değer Zinciri Faaliyetleri



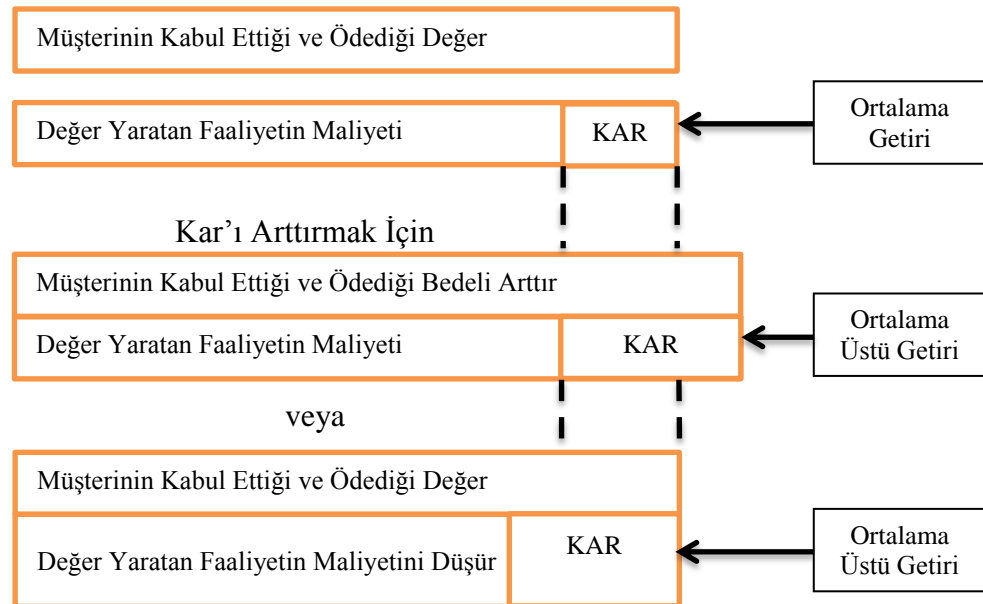
Kaynak: Porter M. E. (1985); “*Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*”, New York: The Free Press, s.37, akt: Ülgen, Hayri ve S. Kadri Mirze (2010); *İşletmelerde Stratejik Yönetim*, 5. Baskı, Beta Yayınevi, s.124.

Değer zinciri analizi, ürün akışının izlenmesinde, değer katan faaliyetlerin ortaya çıkarılmasında, kilit aktörlerin saptanmasında ve değer zincirindeki diğer aktörlerle ilişkilerinin ortaya konmasında çok etkilidir. Bu açıdan değer zinciri analizi, zincirin halkasını oluşturan aktörlere bağlıdır. Bu aktörler, ticaret kuralları ve standartlar gibi belirlenen mutlak kurallara göre faaliyette bulunurlar. Dolayısıyla değer zinciri analizi yapılırken bahsedilen kurallara ilişkin bilgilere de ihtiyaç duyulmaktadır (Schmitz, 2005:25-26).

Tedarikçi-işletme-müşteri ile oluşan değer zincirinde katma değer yaratmayan faaliyetler, bir taraftan maliyetleri arttırırken diğer taraftan da müşteriye sunulan değeri azaltacaktır. Tersisi durumda ise, yani süreçlerin iyileştirilmesi ile katma değer yaratmayan faaliyetlerin azaltılarak bu faaliyetlere ilişkin maliyetlerin de azaltılması mümkün hale gelecektir. Böylelikle müşterilere kısa zamanda daha kaliteli ve daha düşük fiyattan ürün ve hizmet sunma imkanı olacaktır. Müşteri değerinin artması ise uzun vadede işletmelerin karlılığını arttıracak ve piyasa değerinde de artış yaşanacaktır (Kaygusuz, 2006:114). Bir işletmenin yarattığı toplam değer, işletmelerin sağlamış olduğu fiziki ürünlere ek olarak daha zamanlı dağıtım veya tasarım ve tamir bakım gibi faydalar için ödeme yapmaya gönüllü alıcılardır. Eğer gerekli faaliyetler sonucunda

yaratılan değer, bu değerlerin oluşumu için yapılan faaliyetlerin maliyetini aşarsa karlılık ortaya çıkar. Bu sayede sağlanan ek değerler, işletmelerin ürün yada hizmetlerine ödeme yapmaya gönüllü alıcıların ve işletme karının artmasını sağlar (Yalçın, 2006:24). Özetle karın artması için ya ürün veya hizmette farklılık yaratarak fiyat artışı sağlanması gerekmekte ya da süreçlerin verimliliğini arttırmak yoluyla maliyetleri düşürmek gerekmektedir. Değer zinciri analizi aracılığıyla bir işletmede değer yaratılması ve karlılığın sağlanmasını Şekil 2.4'deki göstermek mümkündür.

Şekil 2.4: Değer Yaratma ve Karlılığa Etkisi



Kaynak: Ülgen, Hayri ve S. Kadri Mirze (2010); *“İşletmelerde Stratejik Yönetim”*, 5. Baskı, Beta Yayınevi. s.125.

2.1.3.2.2. Stratejik Konumlandırma Analizi

Stratejik maliyet yönetiminin ikinci önemli unsuru olan stratejik konumlandırma analizi, bir işletmede maliyet yönetiminin hangi rolü oynayacağını ortaya koymaktır. Bu analiz aracılığıyla bir işletme tarafından belirlenen ve rekabette üstünlük sağlayacak stratejiye yönelik olarak hangi maliyet yönetim sisteminin kullanılması gerekliliği ortaya konulmaktadır. Çünkü maliyet liderliği ve ürün farklılaştırma stratejilerinin perspektifi birbirinden farklı olduğu için stratejilere göre maliyet analizi yaklaşımları da farklı olacaktır (Gürdal, 2007:35). Porter'e göre bir işletme ya daha düşük maliyetler aracılığıyla maliyet liderliği stratejisi ya da daha

nitelikli ve üstün ürünleri yaratarak ürün farklılaştırma stratejisi yoluyla rekabette üstünlük sağlayabilir (Yüzbaşıoğlu, 2004:402). Stratejik konum almanın maliyet analizlerinin rolünü önemli ölçüde nasıl etkileyebildiğinin bir örneği olarak, üretiminde özel mühendislik gerektiren ürünlerin standart maliyetleri ile ilgili yapılacak yatırım dikkate alınabilir. Maliyet liderliği stratejisinin izlendiği büyük çaplı bir ticaret işletmesinde özel mühendislik gerektiren ürünlerin standart maliyetleri çok önemli bir yönetsel kontrol aracı olarak görülmektedir. Ancak, piyasa odaklılığı olan, hızla büyüyen ve değişen bir iş ortamında ürün farklılaştırma stratejisini izleyen bir firma için özel mühendislik gerektiren ürünlerin standart maliyetleri daha az önem sahip olabilir (Shank, 1989:54). Maliyet liderliği ve ürün farklılaştırma stratejileri arasındaki farklılıkları Tablo 2.2’de görmek mümkündür.

Tablo 2.2: Maliyet Liderliği ve Ürün Farklılaştırma Stratejileri Farklılığı

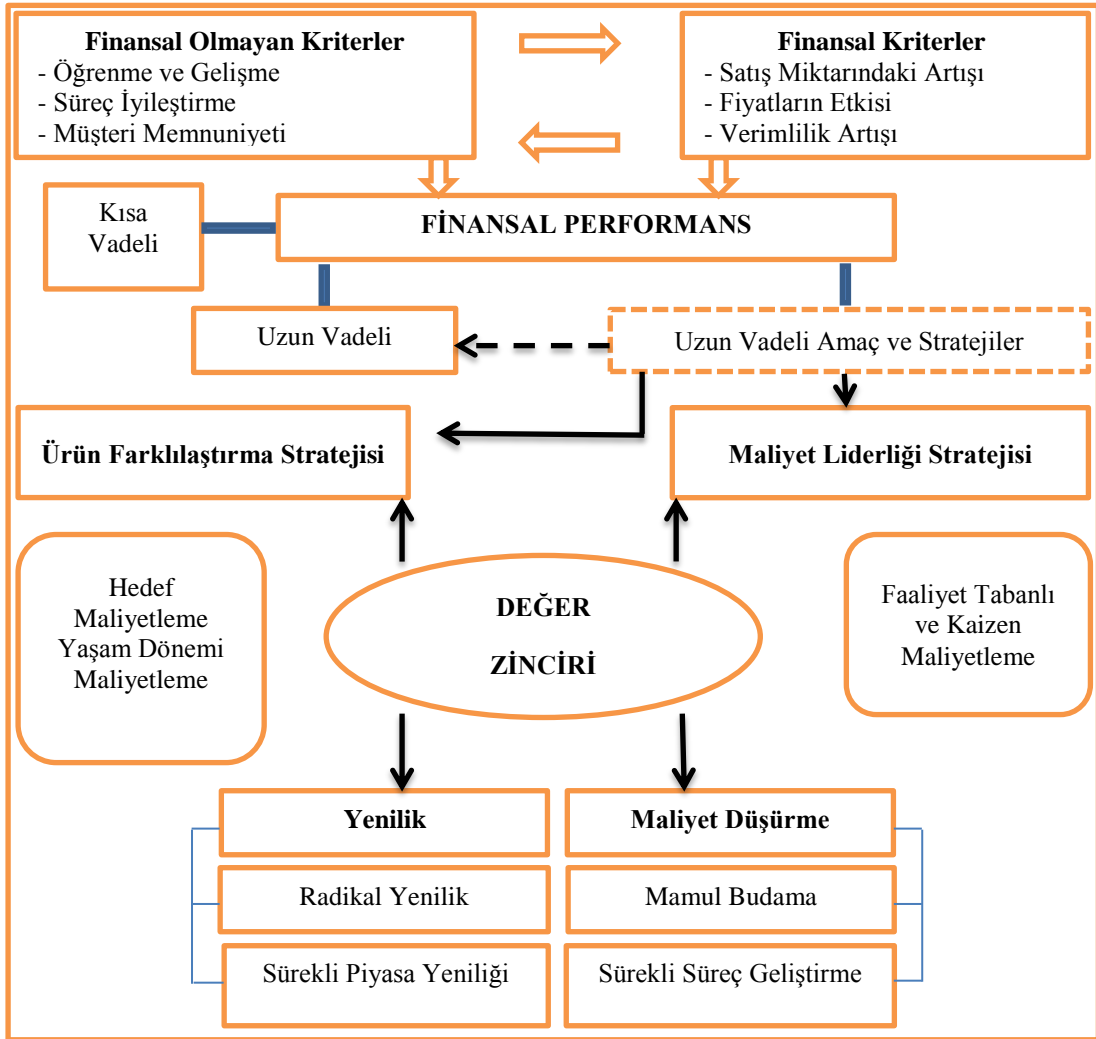
	Ürün Farklılaştırma	Maliyet Liderliği
Performans ölçümünde standart maliyetlerin rolü	Çok önemli değil	Çok önemli
Üretim maliyetlerinin kontrolü için esnek bütçe gibi unsurların önemi	Orta – düşük	Yüksek – çok yüksek
Bütçe tutturmanın önemi	Orta – düşük	Yüksek – çok yüksek
Pazarlama maliyet analizinin önemi	Başarı için gerekli	Genellikle resmi şekilde yapılmaz
Fiyatlama kararlarında bir girdi olarak ürün maliyetinin önemi	Düşük	Yüksek
Rakiplerin maliyet analizinin önemi	Düşük	Yüksek

Kaynak: Shank, John K. (1989); “Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles”, *Journal of Management Accounting Research*, Cilt 1, s.55.

Birçok işletme, uzun vadeli başarıların gözönünde bulundurulması gerektiği gerçeğini genellikle finansal imkansızlıklarla karşılaştığında fark etmektedir. Çünkü başarıya kısa vadeli bakmak, genellikle uzun vadeli başarıları ortaya çıkarmaz. Bunun için işletmeler gerekli stratejileri hayata geçirmek zorundadır. Buradan hareketle finansal açıdan sıkıntı çeken işletmelerin kısa vadede alabileceği en iyi önlem, değer katmayan ürün özelliklerinin budanması yani yok edilmesi ve böylece gereksiz malzeme ve işçilik giderleri ortadan kalkar. Bu şekilde bir önlem alınması maliyet liderliği stratejisi kapsamında değerlendirilir. Eğer ki finansal açıdan sıkıntı çeken bir işletmenin temel deneyim ve yeteneği ürün farklılaştırma stratejisini hayata geçirmeyi gerektiriyorsa bu durumda ürünlerde yenilik yaparak başarıya ulaşmalıdır

(Basık, 2012:59). Şekil 2.5’de bir işletmenin seçtiği ve uyguladığı stratejilerin finansal başarı ile ilişkisi gösterilmektedir.

Şekil 2.5: Rekabet Stratejileri ve Finansal Başarı İlişkileri



Kaynak: Basık, Feryal Orhon (2012); *Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul. s.61.

2.1.3.2.3. Maliyet Etkenleri Analizi

Stratejik maliyet yönetimi unsurlarından üçüncüsü maliyet etkenleri analizidir. Bu analiz türü, değer zinciri ve stratejik konumlandırma analiz türleri ile doğrudan ilişki içinde olup, maliyet kavramına stratejik açıdan bakılmasını sağlamaktadır (Yazıcı, 2008:40). Maliyet etkenleri analizi, kalite ve süreçleri iyileştirmek için problem çözme ve analitik araçları bütünleştiren yararlı bir yöntemdir. Bu analiz,

maliyetleri düşürmek ve organizasyon bütününde finansal performansı iyileştirmek için ihtiyaç duyulan bilgileri üretmektedir (Das, 2010:144).

Maliyet etkenleri yapısal maliyet etkenleri ve yönetsel maliyet etkenleri olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Yapısal maliyet etkenleri, işletmelerin içinde bulunduğu ekonomik şartlara göre yapılan seçimler sonucunda oluşmaktadır (Türk, 2004:239, akt:Erol, 2008:106). Söz konusu yapısal maliyet etkenlerini ölçek, kapsam, tecrübe, teknoloji, karmaşıklık şeklinde özetlemek mümkündür (Shank, 1989:56).

Yukarıda bahsettiğimiz her bir yapısal maliyet etkeni, mamul maliyetini etkileyecek tercihleri içermektedir (Yazıcı, 2008:40). Maliyet etkenlerinden ikincisi olan yönetsel etkenler, işletmelerin başarılı şekilde yönetilmesi ve bu doğrultuda faaliyetlerini sürdürmesi yeteneğine dayalı maliyet durumunu belirleyen etkenlerdir (Erol, 2008:106). Söz konusu yönetsel maliyet etkenlerini emek gücünün sürekli geliştirilmesi, toplam kalite yönetimi, kapasite kullanımında ve tesis kullanımında etkinlik, ürün tasarımı ve değer zincirinde bulunan tedarikçiler ile müşteriler arasında etkin bağlantıların sağlanması şeklinde özetlemek mümkündür (Shank, 1989:57).

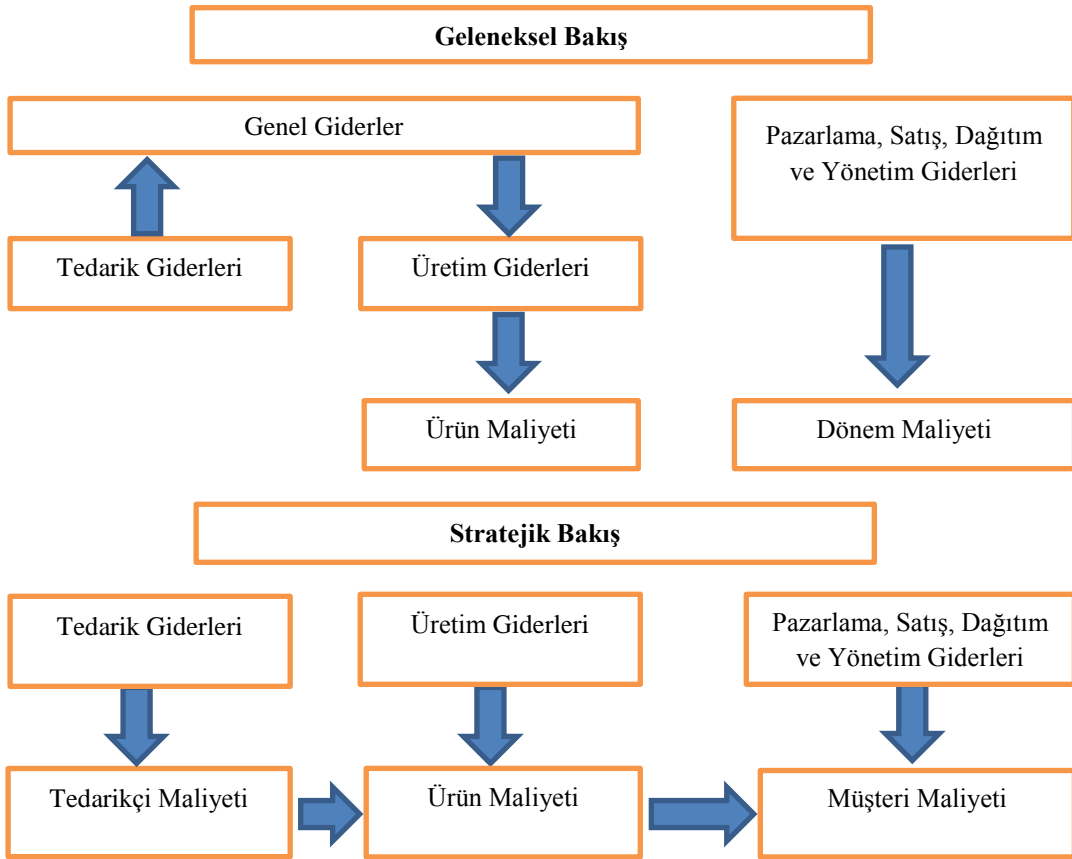
2.1.4. Stratejik Maliyet Yönetimi Sistemi

Geleneksel maliyet yönetim sistemleri, deyim yerindeyse fabrika duvarları ile sınırlıdır ve sadece ürünlerin maliyetini tespit etmek amacıyla kullanılmaktadır. Dolayısıyla tedarikçiler, müşteriler gibi hususlardan kaynaklanan maliyet unsurları ya genel gider olarak ve ürün maliyetlerine keyfi olarak atanmakta ya da dönem gideri olarak gelir tablosuna direkt olarak gönderilmektedir. Bu yaklaşım üretim dışı maliyetlerin etkin bir biçimde yönetilememesi nedeniyle birçok sorunu beraberinde getirmektedir. Çünkü bu tür maliyetlerin ortaya çıkmasının altında yatan nedenler, geleneksel maliyet yönetim sistemleri tarafından açığa çıkartılamaz (Cooper ve Slagmulder, 1998:16). Buna karşın stratejik maliyet yönetim sistemleri, maliyetleri ortaya çıkaran nedenlerin saptanması amacıyla doğru maliyet bilgilerini üretmektedir.

Geleneksel maliyet yönetimi sistemlerinde tedarik maliyetleri ürünlere plansız şekilde yüklenmektedir. Tedarik maliyetlerinin uygun şekilde yüklenmemesi sonucunda satın alma yöneticileri tedarikçi seçiminde ürünlerin satın alma fiyatını dikkate alırlar.

Bu durum, işletmelerin stratejik pozisyonlarını güçsüz kılan optimal olmayan birçok satın alma davranışına da yol açar. Ayrıca geleneksel maliyet sistemlerinde pazarlama, satış, dağıtım ve yönetim gibi giderler dönem giderleri olarak değerlendirilir ve gelir tablosunda giderleştirilir. Böylesi bir yaklaşım giderlerin görünümünden kaybolmasına neden olmakta ve sadece karlı ürünlerin nasıl olması gerektiği hususunda dikkate alınmaktadır. Örneğin bir işletmede pazarlama, satış, dağıtım ve yönetim giderleri %20 ise, kar marjının %35 olması gerekmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1998:18). Şekil 2.6'da geleneksel maliyet yönetimi ile stratejik maliyet yönetimi süreçleri gösterilmektedir.

Şekil 2.6: Geleneksel ve Stratejik Maliyet Yönetimi Süreçleri



Kaynak: Cooper, Robin and Regine Slagmulder (2003); "Strategic Cost Management: Expanding Scope and Boundaries", Journal of Cost Management, Cilt 17, Issue 1, s.24.

Küresel rekabet ve ileri üretim ortamında faaliyetlerini sürdüren işletmelerin stratejik maliyet yönetiminde başarı sağlayabilmeleri elbette ileri üretim ortamına uygun maliyet yönetim sistemlerinin uygulanabilmesiyle mümkün hale gelir (Erden,

2004:257). Uygulanacak olan bir stratejik maliyet yönetim sisteminin maliyetleme metodu, veri, işlem, sistemin uygulanması, performans göstergeleri ve raporlama olmak üzere altı temel unsuru bulunmakta olup her bir unsur sistemin etkinliği açısından oldukça önemlidir (Oliver, 2004:16).

İşletmelerin sürekli değişen pazar koşullarına uyum sağlayabilmesi, uluslararası pazarlarda rekabette başarılı olabilmesi ve stratejik faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için çağdaş işletmecilik anlayışına uygun, maliyet süreçleri ve maliyet yapılarındaki değişimlere strateji odaklı bakan stratejik yönetim yaklaşımı, sistemi ve teknikleri geliştirilmiştir. Bu bağlamda stratejik maliyet yöntemleri kapsamında Geriye Dönük Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Yaşam Dönemi Maliyetleme, Hedef Maliyetleme, Kaizen Maliyetleme, Kalite Maliyetleri ve Çevresel Maliyetleme geliştirilmiştir. Stratejik yönetim kapsamında ise Kısıtlar Teorisi, Toplam Kalite Yönetimi, Faaliyet Tabanlı Yönetim, Yalın Yönetim, Kurumsal Karne, Değer Mühendisliği, Değişim Mühendisliği, Simultane Mühendislik ve Kalite Fonksiyon Göçerimi modelleri geliştirilmiştir (Kırlı ve Kayalı, 2010:96).

2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi

Maliyet muhasebesi sisteminde en önemli sorun, genel üretim maliyetlerinin belirlenmesi ve mamullere doğru şekilde yüklenmesi sorunudur. Başlangıçta üretim ortamının bütünü için direkt işçilik saati veya makine saati gibi dağıtım anahtarları belirlenmekte ve tek bir yükleme oranına göre mamullere genel üretim maliyetleri dağıtılmaktaydı. Daha sonra bu şekildeki maliyetlendirmenin sakıncaları ortaya çıkmış ve üretim ortamındaki her bölüm için farklı yükleme oranları hesaplanmıştır. Ancak yükleme oranlarının yine direkt işçilik veya makine saati baz alınarak hesaplanması, üretim kapasitesinin tek maliyet sürücüsü olduğu hatasının devam etmesine neden olmuştur (Gürsoy, 2009:231). Bununla birlikte üretim ortamında otomasyona dayalı üretim anlayışının da giderek önem kazanması, üretim maliyetlerinin yapısını ve ağırlığını büyük ölçüde etkilemiştir. İlk önemli etki, otomasyon sonucunda makineleşmenin artması direkt işçilik maliyetlerinin azalmasına ve genel üretim maliyetlerinin de artmasına neden olmuştur. İkinci

önemli etki ise otomasyona dayalı üretim sistemlerinin işlerliğine yönelik olarak yardımcı ve destek hizmetleri alımının artması genel üretim maliyetleri tutarını geleneksel üretim ortamına kıyasla daha da artmıştır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:26).

Üretim ortamında genel üretim maliyetleri açısından yaşanan bu değişim karşısında işletmeler, kendilerine göre maliyetleri daha doğru hesaplayabilmek ve süreçleri kontrol edebilmek için bir takım maliyet hesaplama yöntemleri geliştirmişlerdir. Ancak küresel rekabetin varlığı, tüketici taleplerinde görülen ani değişimler, teknolojiye yaşanan hızlı değişimler gibi nedenlerden ötürü yöneticiler zamanlı, güvenilir maliyet ve üretim bilgilerine ihtiyaç duymaktadırlar (Erdoğan ve Saban, 2010:533). Bu amaçla genel üretim maliyetlerinin neden ve sonuç ilişkisi içerisinde daha doğru şekilde dağıtılmasını ve böylelikle doğru maliyet raporlamasını esas alan FTM yaklaşımı geliştirilmiştir.

2.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Önemi

Geleneksel maliyet sistemleri, mamul çeşitliliğinin az olduğu, büyük miktarda üretimin yapıldığı ve piyasa tarafından talep gören ürünler yerine üretici tarafından belirlenen ürünlerin üretildiği üretim ortamlarında kullanılmaktadır (Öker, 2003:14). Bu maliyet sistemleri, maliyet unsurlarını öncelikle maliyet merkezlerinde toplamakta, daha sonra ise maliyet merkezlerinde toplanan giderleri üretime konu olan mamullere çeşitli dağıtım anahtarları aracılığıyla yüklemektedir. Bu maliyet sistemlerinde hangi mamul için ne kadar tüketildiği direkt olarak tespit edilebilen direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinin mamullere yüklenmesinde herhangi bir problemle karşılaşılmamaktadır. Ancak üretimle dolaylı olarak ilişki kurulabilen endirekt nitelikteki giderlerin dağıtılmasında birtakım dağıtım anahtarları aracılığıyla belirlenen oranlardan yararlanılmaktaydı (Gürdal, 2007:14). Genellikle endirekt nitelikteki giderlerin mamullere yüklenmesinde direkt işçilik saati, makine saati ve direkt ilk madde ve malzeme maliyeti baz alınmaktaydı (Civelek ve Özkan, 2006:615). Geleneksel maliyet sistemlerinde endirekt giderlerin dağıtılmasında hangi dağıtım anahtarından yararlanılsa yararlanılsın gider dağıtım oranını üretim hacmi belirleyecektir. Ancak burada önemli olan husus makine ayarlama, üretime hazırlık,

muayene gibi faaliyetler sonucunda oluşan ve üretim birimleri ile ilgili olmayan genel üretim giderlerinin tek bir dağıtım oranı aracılığıyla mamullere yüklenmesi, mamul maliyetlerinin yanlış hesaplanmasına ve raporlanmasına neden olacaktır (Erdoğan ve Saban, 2010:537). Çünkü endirekt nitelikteki giderlerin dağıtımında tek bir maliyet sürücüsünün kullanılması maliyet dağıtımında “neden – sonuç” ilişkisinin göz ardı edilmesine neden olur. Örneğin, X üretim bölümünde kalite testi maliyetlerinin büyük bir bölümü üretimine başlanan ve bölümün direkt işçilik saati ya da makine saati ile ifade edilen kapasitesinin %20’sini tüketen Y mamulü için harcandığını varsayalım. Bu durumda kalite kontrolüyle ilgili endirekt giderlerin üretilen bütün mamullere üretim miktarları ile orantılı olarak dağıtılması, Y mamulü birim maliyetini olduğundan düşük gösterecek, diğer mamullerin birim maliyetinin ise yüksek olmasına neden olacaktır (Gürsoy, 2009:232).

Geleneksel maliyet sistemlerinde, ürün maliyetleri olması gerekenden yüksek veya düşük hesaplanmakta, dolayısıyla hatalı maliyet bilgilerinin ortaya çıkmasına da neden olmaktadır. Düşük kalitedeki maliyet bilgisi, işletme yöneticilerinin fiyatlandırma, üretme ve satın alma gibi çeşitli konularda hatalı kararlar almalarına da yol açmaktadır (Banarjee, 2006:295). Ayrıca geleneksel maliyet sistemleri tarafından üretilen maliyet bilgileri, sadece ne kadar kaynağın nerelere harcandığını göstermekte, ancak bu kaynakların neden harcandığı hususunda bilgi vermemektedir (Otlı ve Çukacı, 2006:396).

Yoğun otomasyona dayalı günümüzün ileri üretim ortamında endirekt maliyetlerin hem tutar hem de yapısında görülen büyük değişim, endirekt maliyetlerin ürünlere dağıtılması sorununu da beraberinde getirmiştir. Özellikle endirekt maliyetlerin bünyesinde farklı nitelikteki maliyetlerin varlığı, bu maliyetlerin dağıtımına ilişkin çok sayıda maliyet dağıtım anahtarının kullanılmasını da gerekli kılmaktadır. Böylesi bir üretim ortamında endirekt nitelikteki giderlerin mamullere yüklenmesinde dağıtım anahtarı olarak direkt işçilik, makine saati veya direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerini baz almak hatalı sonuçlar verecektir. Çünkü söz konusu dağıtım anahtarları endirekt nitelikteki giderler ile üretilen mamul

veya hizmetler arasındaki ilişkiyi temsil etmekten yoksundur (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:26).

Lewis'e göre gelişen ve sürekli değişen bir ortamda üretim işletmelerinin maliyet hesaplama sistemlerini de bu değişime uygun hale getirmeleri gerekmektedir. Bu açıdan geleceğin üretim işletmelerinde kullanılacak olan maliyet sistemlerinin bir takım özelliklere sahip olması gerektiği üzerinde durmaktadır. Söz konusu bu özellikleri kısaca aşığıdaki gibi özetlemek de fayda vardır (Lewis, 1995:102).

-İleri maliyet sistemleri malzeme ve parça akışı üzerinde durmaktadır. Malzemelerin üretim süreçlerinde işlem görmesiyle sistem, operasyonel düzeydeki maliyetlerin izlenmesini sağlamaktadır.

-Otomasyona dayalı üretim tesisleri üretim maliyetlerinin yeniden tanımlanmasına ihtiyaç duymaktadır. Buna göre maliyetler çeşitli açılardan, direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, kaynak ve faaliyet tabanlı işçilik maliyetleri, kaynak ve faaliyet tabanlı makine ve otomasyon maliyetleri, kaynak ve faaliyet tabanlı fabrika destek faaliyetleri olarak sınıflandırılmaktadır.

-Maliyet dağıtma yöntemi, yeni teknolojik değişimlere uygun şekilde tasarlanmalıdır.

-Maliyet muhasebesi sistemi ürünlere direkt olarak değer katan ve değer katmayan süreç ve departmanların arkasındaki maliyet sürücülerinin saptanmasına odaklanmalıdır. Depolama, makine kurulumu, fiziki taşıma ve muayene ile ilgili süreçler ürünlere direkt olarak değer katmayan maliyetlerdir. Bu bakımdan maliyet muhasebesi sistemlerinin değer katmayan fonksiyonların arkasındaki maliyet sürücülerini saptamaya odaklanması gerekmektedir.

-İleri düzey maliyet hesaplama sistemleri maliyetlerin hesaplanması ve dağıtılması konularına daha fazla önem vermektedir.

İleri üretim ortamında meydana gelen işlemlere ilişkin süreç, maliyet ve performansa ilişkin olarak yöneticilerin ihtiyaç duydukları bilgileri üretmede yetersiz

kalan geleneksel maliyet sistemleri yerine, ürün maliyetlerinin daha doğru hesaplanabildiği, fiyatlama, satın alma, üretme gibi birçok konuda yöneticilere yol gösterici olan bir maliyetleme sistemine ihtiyaç duyulmuştur. Geleneksel maliyet sistemlerinin yetersizliğinin fark edilmesiyle birlikte 1987 yılında Amerikalı iki muhasebe profesörü olan Dr. Robert Kaplan ve Dr. Tom Johnson'un "Yönetim Muhasebesinin Yükselişi ve Düşüşü" adlı kitaplarında vurgulanan ve aynı dönemde Dr. Robin Cooper tarafından da ele alınan "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi" olarak adlandırılan bir maliyetleme sistemi geliştirilmiştir (Büyüksalvarcı, 2006:161).

FTM'yi geliştirenler aynı zamanda bu maliyetleme sistemini uygulamaya koymuşlardır. Teorik çerçevede savunulan fikirlerin uygulamada olumlu sonuçlar vermesi, yönetim kararlarının alınmasında daha gerçekçi bilgilerin temin edilmesine imkan vermiştir (Gürdal, 2007:112).

2.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramı

Mamul ve hizmet maliyetlendirmede araştırmacı ve uygulayıcılara farklı bir akış açısı kazandıran FTM ile ilgili olarak literatürde farklı tanımlar yapılmıştır. Söz konusu tanımlardan kısaca bahsetmekte yarar bulunmaktadır.

Finkler ve diğerlerine göre FTM, mamullerin veya ürün hatlarının maliyetini belirlemeye yönelik bir yaklaşım olarak tanımlanmıştır (Finkler vd., 2007:376).

Yılmaz ve Baral'a göre FTM, işletme içinde oluşan tüm maliyetlerin, oluşum şekline dayalı olarak maliyet objelerine ayrıştırılmasına dayalı bir yöntemdir (Yılmaz ve Baral, 2007:3).

Çelikçapa ve Kaygusuz'a göre ise FTM, faaliyet, kaynak ve maliyet unsurlarının performansını değerlemeye ve maliyeti tespit etmeye dayalı bir yöntemdir (Çelikçapa ve Kaygusuz, 2010:306).

Polat'a göre FTM, faaliyetler üzerine odaklanarak değer yaratan faaliyetlerin bilinmesini sağlayan, endirekt maliyetlerin uygun maliyet dağıtım anahtarları

aracılığı ile ilgili faaliyet ve maliyet objelerine daha doğru şekilde dağıtan bir maliyet yönetim aracıdır (Polat, 2011:127).

Baker'e göre FTM, faaliyetlerin, kaynakların ve maliyet nesnelерinin performansını ve maliyetini ölçmeyi sağlayan bir metodolojidir (Baker, 1998:2).

Büyükşalvarcı FTM'yi bir işletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet nesneleri, maliyet taşıyıcıları ve faaliyetlere ilişkin başarı ölçüleri hakkında hem finansal hem de finansal olmayan göstergelerin ortaya çıkmasını sağlayan ve bunları analiz ederek bilgi haline dönüştüren bir bilgi sistemi olarak tanımlamıştır (Büyükşalvarcı, 2006:162-163).

Öker ise yaptığı çalışmada FTM'yi, mamullerin işletme kaynaklarını faaliyetler bazında tüketmesi nedeniyle endirekt nitelikteki giderlerin faaliyetler bazında bölümlendirilmesi gerektiği anlayışı ile işleyen ve mamuller ile endirekt nitelikteki giderler arasında yalnızca üretim hacmine bağlı olmadan çeşitli seviyelerde direkt ilişki kurabilen bir maliyet ve yönetim anlayışı olarak tanımlamıştır (Öker, 2003:32).

FTM ile ilgili olarak yapılan tanımlamalardan hareketle, genel olarak FTM'yi; kaynaklar ile faaliyetler arasında ve dolayısıyla faaliyetler ile ürünler arasında neden-sonuç ilişkisinin kurulmasını sağlayarak bir taraftan ürün maliyetlerinin daha doğru hesaplanmasına diğer taraftan da performans ölçümünün yapılmasına imkan veren çok boyutlu bir maliyetleme yaklaşımı olarak tanımlamak mümkündür.

2.2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Unsurları

Geleneksel maliyetleme sistemlerinin yetersizliği sonucunda geliştirilen FTM ile birlikte muhasebe literatürüne de yeni kavramların eklenmesi kaçınılmaz olmuştur. Söz konusu kavramları maliyet kaynağı, faaliyet, faaliyet hiyerarşisi, maliyet öznesi, maliyet sürücüsü ve performans ölçütleri olarak sıralamak mümkündür. Bu kavramlar FTM sisteminin kurulabilmesi ve işleyebilmesi açısından son derece önemlidir. Bu bakımdan söz konusu kavramların açıklanmasında fayda bulunmaktadır.

- Maliyet Kaynağı

Maliyet kaynağı, işletmeler tarafından belirlenen işlerin yapılabilmesi amacıyla kullanılan maliyetlerle ilişkisi olan şeylerdir. İşlerin yapılabilmesi için ihtiyaç duyulan işgücü, makine ve teçhizat, hammadde, teknoloji ve diğer unsurlar kaynakları oluşturur. Söz konusu kaynakların maliyetlerine ilişkin veriler muhasebe sistemi aracılığıyla elde edilmektedir (Karcıoğlu, 2000:150).

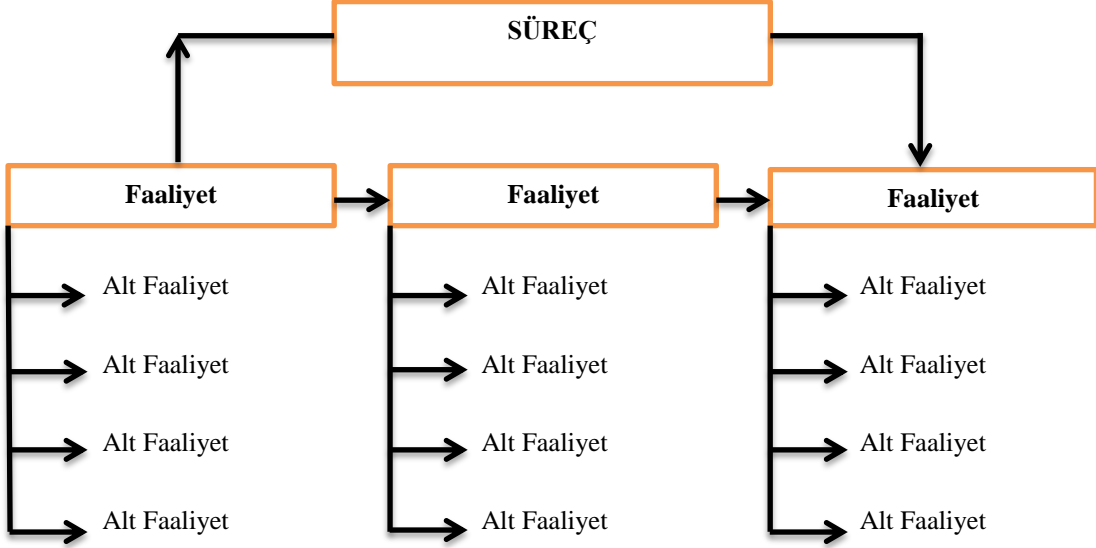
Maliyet kaynağı, üretim sürecinde ne kadarlık bir maliyete katlanıldığını gösteren ve söz konusu maliyetlerin belirlenen faaliyetlere ve dolayısıyla mamul ve hizmetlere nasıl aktarılacağını belirlerken yararlanılan bir faaliyet ölçüsüdür. Maliyet kaynakları, geleneksel maliyetleme sistemlerinde kullanılan dağıtım ölçüleri veya dağıtım anahtarları ile aynı işleve sahiptir. Ancak, maliyet kaynaklarının kapsamı dağıtım anahtarlarına göre oldukça geniştir. Bunun nedeni, maliyet kaynaklarının hem finansal hem de finansal olmayan çok sayıda ölçütü içermesidir (Gürdal, 2007:114).

- Faaliyet

Faaliyet, spesifik bir amacın gerçekleştirilebilmesi amacıyla yerine getirilen özel bir görev veya iş ünitesidir. Örneğin, bir satın alma siparişinin verilmesi, bir makinenin kurulması, satış sonrası hizmetler gibi iş birimleri faaliyetlere örnek olarak verilebilir (Tulsian, 2006:51). Faaliyetler aracılığıyla işletmelerin ne yaptığı açıkça ortaya konmaktadır. Faaliyetlerin yürütülmesindeki temel amaç, girdilerin nihai çıktıya dönüştürülmesidir. Bu açıdan faaliyetleri belirli bir çıktıyı elde etmek amacıyla kaynakları tüketen süreç yada işlemler olarak da tanımlamak mümkündür (Alkan, 2005:44). Bu tanımda bahsedilen işlemler ise, bir faaliyeti meydana getiren çalışmalarını ifade etmek amacıyla kullanılmaktadır. Faaliyet kavramının işlem kavramına nazaran daha geniş bir anlama sahip olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü işlemler alt faaliyetler olarak değerlendirilir. Diğer bir deyişle, işlemler faaliyetler içinde yer almaktadır. Burada önemli olan husus, bir faaliyetin sadece bir işlemden oluşması halinde faaliyet ve işlem kavramları birleşmekte ve her iki kavram da birbiri yerine kullanılmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:29). Süreç

içerisinde faaliyetler ve işlemler (alt faaliyet) arasındaki ilişki Şekil 2.7’de gösterilmektedir.

Şekil 2.7: Faaliyet ve İşlem (Alt Faaliyet) Arasındaki İlişki



Kaynak: Arzova, S. Burak (2002); Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi, Türkmen Kitabevi, İstanbul.s.18.

FTM çerçevesinde faaliyetleri ele aldığımızda, maliyetleme açısından önem taşıyan işlerin faaliyet olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, maliyet hesaplamalarına konu olacak faaliyetlerin hangi düzeyde belirleneceği tamamen yöneticilerin maliyet sisteminden bekledikleri faydaya ve elde edilecek bilgilerin hangi kararların alınmasında kullanılacağına bağlı olmaktadır. Bu bakımdan hangi alanda faaliyet gösterirse gösterecek her işletmede faaliyet kavramı, birbirinden farklı faaliyetlere yada faaliyet gruplarına işaret etmektedir. Dolayısıyla işletmelerin kullandığı teknoloji, ölçek büyüklüğü ve işletmecilik anlayışı gibi faktörler söz konusu faaliyetlerin belirlenmesini etkileyecektir (Gürdal, 2007:113).

- Faaliyet Hiyerarşisi

Faaliyet merkezi olarak da ifade edilen faaliyet hiyerarşisi, endirekt giderlerin farklı nitelikteki faaliyetlere dağıtılması sonucunda oluşturulan bir maliyet havuzudur (Weygandt vd., 2009:153). Maliyetler departmanlar yerine üretim sürecindeki faaliyetleri temsil eden faaliyet merkezlerinde toplanır. Bu bakımdan işletmelerde departmanlar veya maliyet merkezleri yerine birçok faaliyet merkezi

belirlenir. Bu kapsamda mühendislik, makineleri üretime hazırlama, kalite kontrol, tedarik, satınalma gibi unsurları faaliyet merkezlerine örnek olarak verebiliriz (Küçüksavaş, 2006:748).

İşletmelerde çok sayıdaki faaliyetlerin hepsinin ayrı bir şekilde izlenmesi ekonomik olmamaktadır. Dolayısıyla söz konusu faaliyetlerin az sayıdaki faaliyet merkezine ayrılması konusunda bir yaklaşım daha rasyonel olacaktır (Alkan, 2005:45). Burada dikkat edilmesi gereken husus, benzer faaliyet yada faaliyet gruplarına ilişkin maliyetlerin aynı faaliyet merkezinde toplanması gerekliliğidir. Bu sayede aynı faaliyet merkezinde toplanan maliyetlerin aynı maliyet kaynağı kullanılarak dağıtılması mümkün hale gelir. Birden çok sayıdaki benzer faaliyetlerin tek bir faaliyet merkezinde toplanmasındaki temel amaç, raporlama ve kontrol gibi amaçların kolaylıkla gerçekleştirilmesini sağlayabilmektir. Bu bakımdan faaliyet merkezlerini, geleneksel sistemlerde sıkça başvuru alan maliyet merkezleri ve sorumluluk merkezleri gibi düşünmek mümkündür. Ancak faaliyet merkezlerini maliyet ve sorumluluk merkezlerine göre kıyasladığımız zaman oldukça esnek olduklarını söyleyebiliriz. Çünkü faaliyet merkezleri gerektiğinde geleneksel maliyet ve sorumluluk merkezlerine göre daha geniş ya da dar kapsamlı olabilmektedir (Gürdal, 2007:114).

- **Maliyet Öznesi**

Maliyet öznesi, bir faaliyetin yerine getirilme sebebidir. Bu açıdan üretilen mamuller ve hizmetlerin yanı sıra, müşteriler, projeler ve sözleşmeler maliyet öznesi olarak değerlendirilir (Arzova, 2002:28).

- **Maliyet Sürücüsü**

Kaynak maliyetlerinin faaliyetlerde kullanılması için kullanılan maliyet dağıtım ölçülerine maliyet sürücüsü adı verilmektedir. Maliyet sürücülerini belirleyebilmek için, bir mamul veya hizmetin üretimi sırasında hangi faaliyetlere gerek duyulduğunun bilinmesi ve bu amaçla üretim sürecinin anlaşılması gerekmektedir. Genellikle bu faaliyetler bölüm yöneticileri tarafından belirlenmektedir. Örneğin, satın alma departmanını ele aldığımızda ürün maliyetinin

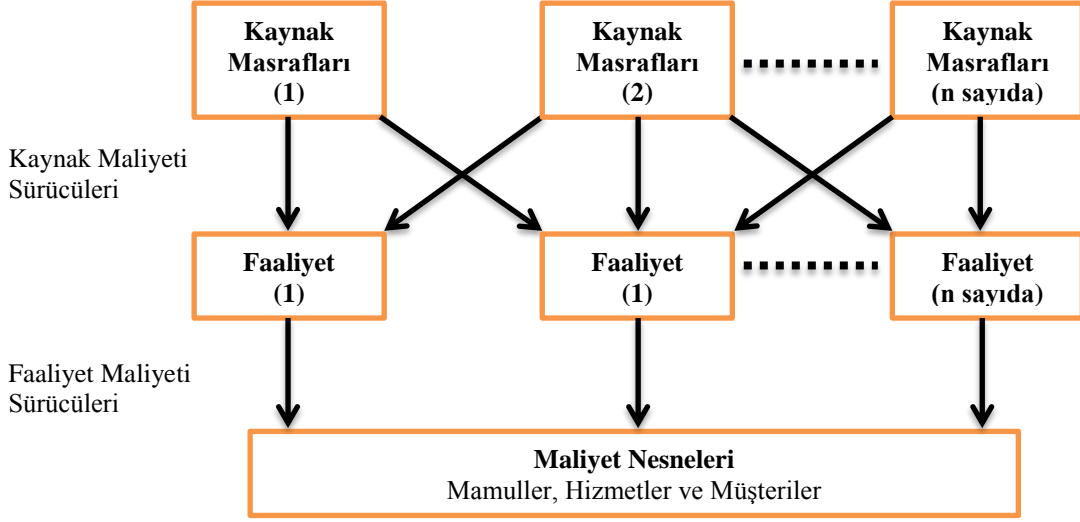
bir kısmı, her bir ürün için oluşturulan satın alma sipariş sayısına bağımlı olmaktadır. Yine üretim maliyetleri, her bir üretim süreci için gerekli olan makine ayarlama sayısına bağımlı olmaktadır. Dolayısıyla, bir ürünün maliyeti üzerinde etkiye sahip olan faaliyetlerin her biri bir maliyet sürücüsüdür (Gupta ve Galloway, 2003:132). O halde maliyet sürücüsünü, bir faaliyete ilişkin maliyet üzerinde etkisi olan faktör olarak tanımlamak mümkündür. FTM'ye göre maliyet sürücüsünü, kaynak sürücüsü ve faaliyet sürücüsü olmak üzere iki gruba ayırmak mümkündür (Tulsian, 2006:5.2).

Kaynak sürücüleri, her bir faaliyet merkezinde oluşturulan maliyet havuzlarına aktarılacak kaynakların maliyetini izleyebilmek amacıyla yararlanılan sürücülerdir (Baker, 1998:71). Diğer bir ifadeyle kaynak sürücüleri, bir faaliyet tarafından tüketilen kaynakların kaynak maliyetlerini faaliyetlere yüklemek amacıyla kullanılmaktadır (Cokins, 2001:19). Kaynak sürücüleri aracılığıyla kaynaklar ile faaliyetler arasında bir ilişkinin kurulması ile, hangi faaliyetin hangi kaynak veya kaynaklardan ne kadarlık bir kullanım gerçekleştirdiği saptanacaktır. Dolayısıyla kaynak sürücüleri, kaynaklar ile bu kaynakları tüketen faaliyetler arasındaki kaynak tüketim ilişkisini en iyi şekilde açıklamalıdır. Bu amaçla kaynak-faaliyet ilişkisine uygun kaynak sürücüleri belirlenmelidir (Kaygusuz ve Dokur, 2009:563). Kaynak sürücülerine örnek olarak işçi sayısı, makine çalışma saati, hazırlık sayısı ve hammadde taşıma sayısı verilebilir (Küçükşavaş, 2006:748).

Faaliyet sürücüleri ise, faaliyet maliyetlerini maliyet objelerine aktarabilmek amacıyla kullanılan sürücülerdir (Alkan, 2005:45). Diğer bir ifadeyle faaliyet sürücüleri genellikle bir faaliyetin mamul, hizmet gibi söz konusu çıktısına işaret etmektedir (Kinney ve Raiborn, 2012:115). Faaliyet sürücüleri, mamul veya hizmetler tarafından tüketilen faaliyetlerin gerçek kaynak tüketimlerini ortaya çıkaracak yeterlikte olmalıdır. Yani ölçüm kabiliyeti yüksek olan faaliyet sürücüleri belirlenmelidir (Ülker ve İskender, 2005:200). Faaliyet sürücülerine örnek olarak sipariş sayısı, kontrol sayısı gibi unsurlar verilebilir.

Şekil 2.8'de FTM sistemine göre maliyet sürücüleri aracılığıyla maliyet yüklemesi akışının nasıl olduğu gösterilmektedir.

Şekil 2.8: FTM Sistemine Göre Maliyet Akışı



Kaynak: Kaplan, Robert S. and Robin Cooper (1998); *Cost&Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business Press. s.84.

Kaynak ve faaliyet sürücülerinin belirlenmesi ile FTM sisteminin temel yapısı oluşturulur. FTM'nin uygulanabilmesi için birtakım aşamaları gerçekleştirmek gerekmektedir. Söz konusu aşamalarda gerekli olan işlemlerin de tamamlanmasıyla sistem başarılı bir şekilde uygulanır (Kaygusuz ve Dokur, 2009:564).

- Performans Ölçütleri

Performans ölçütleri, bir işin maliyet, zaman ve kalite açısından ne ölçüde başarılı olarak gerçekleştirildiğini göstermektedir. Bu ölçütler aracılığıyla bir faaliyet veya sürecin işletmenin amaçlarını gerçekleştirmedeki katkısı belirlenir (Karcıoğlu, 2000:150).

2.2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi İle Maliyetlerin Belirlenmesi

FTM sistemi, bir organizasyonun kaynakları, faaliyetleri, maliyet nesnelere ve sonuçları ile ilgili birtakım veriler aracılığıyla yöneticilerin ihtiyaç duydukları bilgileri üreten bir muhasebe bilgi sistemidir. Bu açıdan FTM sistemi ile organizasyonda gerçekleştirilen faaliyetler belirlenerek söz konusu faaliyetlere ilişkin maliyetler izlenir ve faaliyetlerde biriktirilen maliyetler tüketim ölçüsünde çeşitli dağıtım anahtarları aracılığıyla mamullere yüklenir (Unutkan, 2010:90).

Bir işletmede FTM'yi uygulayabilmek için belirli bir takım aşamaların gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Söz konusu aşamaların gerçekleştirilmesinde ise FTM'nin faaliyetler kaynakları tüketir, mamul veya hizmetler ise faaliyetleri tüketir temel felsefesine uygun hareket edilmelidir. Bu yüzden işletmelerin FTM sistemini uygulayabilmeleri için öncelikle faaliyetleri belirlemeleri gerekir. Belirlenen faaliyetlerin kaynakları ne ölçüde tükettiği miktar olarak hesaplandıktan sonra, mamul veya hizmetlerin, hangi faaliyetleri ne miktarda kullandığı belirlenmelidir. Bu sayede maliyetler kullanım miktarları baz alınarak mamul veya hizmetlere yüklenecektir. Maliyetlerin önce kaynaklardan faaliyetlere ve ardından faaliyetlerden mamul veya hizmetlere yüklenmesinde neden-sonuç ilişkisine dikkat edilmesi sistemin başarılı bir şekilde çalışmasını sağlayacaktır (Gürdal, 2007:122).

FTM uygulamasında temel olarak iki aşama bulunmakta olup, birinci aşamada maliyet havuzları oluşturulmakta ve birim başına maliyet dağıtım sürücüsü maliyeti olan havuz oranı belirlenmektedir. Uygulamanın ikinci aşamasında ise, belirlenen havuz oranı aracılığıyla endirekt nitelikteki maliyetler maliyet nesnelere olan mamul veya hizmetlere dağıtılmaktadır (Karcıoğlu, 2000:157). Ancak FTM'nin perspektifi her ne kadar bu iki aşamaya dayansa da söz konusu iki aşama arasında birtakım aşamaların bulunduğunu söylemek gerekir. Bu bakımdan FTM uygulamasında genel olarak 5 aşamaya yer verilmektedir. Söz konusu aşamaları kısaca aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Öker, 2003:37).

- 1.Faaliyetlerin belirlenmesi,
- 2.Faaliyetlerin gruplandırılması,
- 3.Genel üretim giderlerinin faaliyetlere dağıtılması,
- 4.Uygun maliyet sürücülerinin seçilmesi,
- 5.Faaliyet maliyetlerinin mamullere yüklenmesi.

Sistem kurulurken yukarıdaki temel süreçler izlenmelidir. Söz konusu süreç oluşturulurken FTM sisteminin kurulacağı işletmenin iş akış şeması çıkarılır ve yukarıdaki sürece uygun hale getirilir (Bengü, 2005:190).

2.2.4.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

FTM'nin başarılı bir şekilde uygulanabilmesini sağlayacak ilk ve en önemli aşama, endirekt nitelikteki giderler ile maliyet nesneleri arasında ilişki kurulacak olan faaliyetlerin belirlenmesidir. Bu bağlamda, üretim öncesi hazırlık faaliyetleri de dahil olmak üzere süreçteki diğer bütün faaliyetlerin birbiriyle çakışmayacak bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Söz konusu faaliyetler, hammadde ve malzeme satın alma, üretim planlama, kalite kontrol, malzeme hareketleri, makine ayarlama, ürün tasarlama, araştırma ve geliştirme, satış sonrası faaliyetler gibi maliyetler açısından farklılığa neden olacak faaliyetlerdir (Öker, 2003:37). Faaliyetlerin belirlenebilmesi için organizasyon şemasına veya tesis planına ihtiyaç bulunmaktadır. Bunlara ek olarak iş akışının incelenmesiyle de faaliyetlerin belirlenmesi söz konusudur (Gürdal, 2007:124-125).

Faaliyetlerin belirlenmesi için öncelikle, bir işletmedeki endirekt giderler açısından kaynaklarla ne yapıldığının belirlenmesi gerekmektedir. Bu bakımdan faaliyetleri bir arada tutabilmek amacıyla sistematik bir yaklaşım sergilenmelidir. Söz konusu faaliyetler, işletmelerin ölçeğine ve kullandıkları teknolojilere göre farklılıklar gösterir. Örneğin, kalite kontrol mikro ölçekteki işletmeler için tek bir faaliyet olarak değerlendirilirken, makro ölçekteki işletmeler için hammadde muayenesi, yarı mamul muayenesi ve mamullerin muayenesi gibi bir çok alt faaliyetten oluşmaktadır (Çabuk, 2003:114).

Faaliyetler, iş veya görev birimlerinden oluşmaktadır. Örneğin hammadde satın almayı ayrı bir faaliyet olarak tanımladığımızda, bu faaliyete ilişkin satın alma isteminin kabul edilmesi, tedarikçinin saptanması, satın alma emirlerinin hazırlanması, satın alma emirlerinin postalanması ve takibinin yapılması gibi işlemler alt faaliyet olarak değerlendirilir. Söz konusu faaliyetlerin tespiti için faaliyet analizlerinin yapılması gerekmektedir (Erdoğan ve Saban, 2010:538).

Etkili bir FTM için, faaliyetler hakkında ayrıntılı bilgi toplanması gerekmektedir. Ancak pratikte faaliyetler hakkında bilgi toplanırken hatalar yapılmaktadır. Bu bakımdan faaliyetler hakkında bilgi toplanırken gözlem,

sorgulama ve karşılıklı iletişim gibi yöntemlerin kullanılması söz konusu hataların ortadan kaldırılması açısından yararlı olacaktır (Arzova, 2002:158-160).

2.2.4.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması

Bir işletmede hammaddelerin tedarik edilmesinden mamul haline dönüştürülmesine kadar birçok faaliyet bulunmaktadır. Bu faaliyetlerin birbirleri arasındaki bağımlılık ilişkisinin süreç değer analizi ile saptanarak bir akış diyagramı üzerinde somutlaştırılması gerekmektedir. Akış diyagramı aracılığıyla süreçte hangi faaliyetlerin katma değer yarattığı, hangi faaliyetlerin ise katma değer yaratmadığı belirlenir (Gürsoy, 2009:235). Katma değer yaratan faaliyetler, bir mamulün veya hizmetin ortaya çıkarılmasında temel olan faaliyetlerdir. Katma değer yaratmayan faaliyetler ise, mamul veya hizmetlerin üretilmesinde temel etken olmayan, zaman harcamayı gerektiren ve işletme kaynaklarını tüketerek müşteriler açısından değer üretmeyen faaliyetlerdir (Needles vd., 1999:166, akt:Arzova, 2002:21-22).

Süreç değer analizi aracılığıyla belirlenen değer katmayan faaliyetlerin elimine edilmesi sayesinde, bir taraftan maliyet tasarrufu sağlanacak, diğer taraftan ise birbirleriyle ilişkili faaliyetler arasında daha etkili bir mamul akışı gerçekleştirilecektir (Gürdal, 2007:125). Süreç değer analizi ile mamul ve hizmetlerin üretilmesi için gerekli olan çok sayıda faaliyet belirlenmektedir. Ancak çok sayıdaki bu faaliyetlerin her birisinin ayrı ayrı izlenmesi işletmeler açısından ekonomik olmayacaktır. Bu açıdan birbirine benzer faaliyetlerin faaliyet merkezleri bağlamında nasıl tasarlanacağını belirlenmesi gerekmektedir (Çelikçapa ve Kaygusuz, 2010:310). FTM'de doğru birim maliyetlerin hesaplanabilmesi için organizasyonda meydana gelen çok sayıdaki faaliyetin gruplandırılması gerekmektedir. Bu amaçla FTM'de faaliyetleri birim, parti, mamül ve tesis düzeyindeki faaliyetler olarak dört gruba ayırmak mümkündür (Gürsoy, 2009:235). FTM'nin etkin şekilde uygulanması için faaliyet gruplarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu doğrultuda söz konusu faaliyet grupları hakkında bilgi vermek yararlı olacaktır.

-Birim Düzeyindeki Faaliyetler: Bu faaliyetler, üretilen her bir birim için tekrarlanan faaliyetlerdir. Örneğin, direkt işçilik saatleri, makine saatleri bir birimin üretilmesi için gerekli olan zaman diliminde kullanılmaktadır. Direkt hammadde ve direkt işçilik faaliyetleri endirekt nitelikte olmamalarına rağmen birim düzeyindeki faaliyetler olarak değerlendirilmektedir. Birim düzeyindeki faaliyetlere ilişkin maliyetler, üretilen birim sayısına göre değişmektedir (Lal ve Srivastava, 2008:325). Bir üretim tesisi çalışır durumdayken, üretim sürecinde işlem gören unsur ne olursa olsun birim düzeyindeki faaliyetlerden kaçınma olanağı bulunmamaktadır (Gürsoy, 2009:235). Birim düzeyindeki faaliyetler ile ilgili maliyetlerin yüklenmesinde hacim tabanlı anahtarlardan yararlanılmaktadır. Bunun nedeni ise, birim düzeyindeki faaliyetlerin çıktı hacmi ile doğrudan bağlantılı oluşudur. Bu bakımdan birim düzeyindeki faaliyetleri, üretim hacmini belirleyen temel üretim faaliyetleri olarak tanımlamak da mümkündür (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:39).

-Parti Düzeyindeki Faaliyetler: Bu faaliyetler, her yeni parti mamulün üretilmesi amacıyla yerine getirilen faaliyetlerdir. Örneğin, farklı özellikteki bir mamulün üretilmesi için makinelerin hazırlanması, parti düzeyindeki faaliyetler kapsamında değerlendirilir (Çelikçapa ve Kaygusuz, 2010:310). Burada dikkat edilmesi gereken husus, maliyet sürücüsünün parti içindeki birim sayısı olmadığı, aksine parti sayısı olduğudur (Gürsoy, 2009:236). Parti düzeyindeki faaliyetlere bağlı olarak gerçekleşen maliyetler parti sayısına bağlı olarak değiştiği için değişken olarak değerlendirilmekte ancak partiyi oluşturan birimler açısından sabit niteliktedir. Örneğin, satın alma siparişine ilişkin maliyetler, her bir sipariş sayısına göre farklılık gösterecektir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, söz konusu maliyetler satın alma siparişindeki parça sayısından bağımsızdır (Erdoğan ve Saban, 2010:540). Örneğin makinelerin ayarlanması faaliyetini ele aldığımızda, yeni bir parti mamulün üretimine başlamadan önce üretim sürecinde yararlanılacak makinelerin ayarlanması gerekmektedir. Makinelerin ayarlanmasıyla o parti içinde ister 100 birim üretilsin, isterse 1.000 birim üretilsin yeni bir makine ayarlama faaliyetine ihtiyaç duyulmaksızın üretim devam eder (Erden, 2004:184).

-Mamul Düzeyindeki Faaliyetler: Bu faaliyetler, mamul üretim sürecinde yer alan farklı türdeki mamuller için yapılmaktadır. Mamul düzeyindeki faaliyetlere; mamul tasarımındaki hataların düzeltilmesi, bir mamul özelliklerinin idamesi, özel test programlarının geliştirilmesi örnek olarak verilebilir. Söz konusu faaliyetlere ilişkin maliyetlerin mamul türleri itibariyle ayrı ayrı ilişkilendirilmesi mümkündür. Mamul düzeyindeki faaliyetlere ilişkin maliyetler, mamullerin birim veya parti üretim sayısından bağımsız ancak çıktı birimleri düzeyinde sabit niteliktedir. Dolayısıyla maliyetlerin mamullere yüklenmesinde parça sayısı, test sayısı, mühendislik zamanları gibi dağıtım ölçülerinden yararlanılmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:40).

-Tesis Düzeyindeki Faaliyetler: Bu faaliyetler, belirli bir mamul birimi, partisi veya türü ile doğrudan ilişkisi kurulamayan, tüm üretim süreci ile ilgili olan faaliyetlerdir. Bu faaliyetlerin maliyetleri olarak; fabrika binası kiralari, amortismanlari, bakımı, yönetimi sigortaları, vergileri, güvenliği ve sosyal tesis maliyetlerini örnek olarak verebiliriz (Erden, 2004:185). Üretimin yapıldığı tesisler için gerek duyulan bu faaliyetlerin kapsamı, mamul miktarı veya mamul grubu ile ilgili değildir. Bu faaliyetlere ilişkin maliyetler, üretimin gerçekleştirildiği tesislerdeki mamuller için ortak nitelikteki maliyetlerdir (Çelikçapa ve Kaygusuz, 2010:311).

Maliyet havuzlarının sayısı ve seçimi açısından, belirlenen faaliyet merkezlerinde her alt işlem veya faaliyet için bir havuz kullanılması söz konusu olabilir. Eğer belirlenen bir havuz için çok fazla maliyet sürücüsü kullanılıyor ise bu durumda havuzun yeniden sınıflandırılması sistemin başarısı için gerekli olacaktır. Bu nedenle, maliyet havuzlarının doğru bir şekilde oluşturulabilmesi için faaliyetler ile kaynaklar arasında iyi bir ilişkinin kurulması gerekmektedir (Unutkan, 2010:98).

Tablo 2.3’de elektronik mamul üreten örnek bir işletmede belirlenen faaliyetler ve faaliyet ölçüleri gösterilmektedir.

Tablo 2.3: Faaliyetlerin Gruplandırılması

Faaliyetler	Faaliyet Sınıfı	Faaliyet Ölçüleri
Test programı geliştirme	Mamul	Mamul çeşidi
Test kartı imal etme	Mamul	Mamul çeşidi
Mamullerin kontrolü	Birim	Üretilen mamul miktarı
Parti üretim hazırlığı	Parti	Parti sayısı
Tasarlama	Mamul	Mamul çeşidi
Mamul sevkiyatı ve taşıma	Parti	Parti sayısı
Parçaların montajı	Birim	Üretilen mamul miktarı
Malzeme tedariki	Parti	Sipariş sayısı
Malzeme kontrol ve kabul	Parti	Sipariş sayısı
Destek faaliyetleri	Tesis	Direkt işçilik saati
Yapıt İdame maliyetleri	Tesis	Direkt işçilik saati

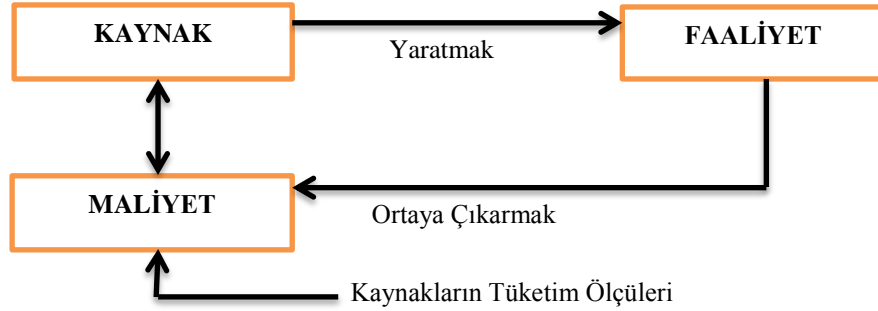
Kaynak: Hacırüstemoğlu, Rüstem ve Münir Şakrak (2002); *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.s.41.

2.2.4.3. Genel Üretim Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

FTM'nin uygulama aşamasında faaliyetlerin gruplandırılmasından sonraki üçüncü aşama, endirekt giderlerin faaliyet gruplarına dağıtılmasıdır. Bu hesaplamanın yapılabilmesi amacıyla, öncelikle belirlenen faaliyetlerin kaynaklardan hangi ölçüde yararlandıklarını tespit etmek gerekir. Ancak burada önemli olan husus, bazı giderlerin faaliyetlere direkt olarak yüklenebilecek olması, bazı giderlerin ise ortak nitelikte olmasıdır. Örneğin, endirekt nitelikteki işçilik, ısıtma ve enerji giderleri faaliyetler tarafından ortak kullanılan gider niteliğinde olabilir. Bu tür giderlerin faaliyetlere yüklenmesinde ise faaliyetler ile kaynaklar arasında sebep sonuç ilişkisi sağlayacak olan kaynak etkenlerinden yararlanılmaktadır. Kaynaklar ile faaliyet arasında en iyi ilişkiyi sağlayacak olan maliyet etkenlerinin belirlenebilmesi için, gözlemlerin yapılması, faaliyetleri gerçekleştiren personelle görüşülmesi ve istatistik çalışmalarının yapılması gerekir (Öker, 2003:45).

FTM sisteminde kaynak, faaliyet ve maliyet arasındaki ilişki Şekil 2.9'da gösterilmektedir.

Şekil 2.9: Kaynak, Faaliyet ve Maliyet Arasındaki İlişki



Kaynak: Banerjee, Bhabatosh (2006); *Cost Accounting Theory and Practice*, 12Th Ed., PHI Learning. s.297.

Faaliyetlerin birim, mamul, parti ve tesis seviyesinde gruplandırılması aynı zamanda faaliyetlere ilişkin maliyetlerin de gruplandırılmasını gerektirmektedir. Bu açıdan faaliyetlerin kaynakları tükettikleri ölçüde oluşan faaliyet maliyetlerini dört kategoriye ayırmak mümkündür. Söz konusu faaliyet maliyetlerini kısaca açıklamak yararlı olacaktır (Kaygusuz ve Dokur, 2009:566).

-Birim Düzeyindeki Faaliyet Maliyetleri: Bu maliyetler, maliyet nesnelere ile doğrudan ilgilidir. Dolayısıyla birim düzeyindeki faaliyet maliyetleri çıktı miktarına göre değişim göstermektedir. İlk madde ve malzeme giderleri ve enerji giderleri birim düzeyindeki faaliyet maliyetleridir. Bu faaliyetlerin maliyeti, maliyet etkenlerine göre değişmektedir (Kaygusuz ve Dokur, 2009:566).

-Parti Düzeyindeki Faaliyet Maliyetleri: Parti düzeyindeki faaliyetler, kaynakları üretim miktarına göre değil, parti sayısına göre tüketmektedir. Bu tür maliyetlere siparişler ile ilgili olan tedarik giderleri, hazırlık giderleri ve teslimat giderleri örnek olarak verilebilir. Bu faaliyetlerin maliyeti, maliyet etkenlerine göre değişmektedir (Kaygusuz ve Dokur, 2009:566).

-Mamul Düzeyindeki Faaliyet Maliyetleri: Bu tür maliyetler, üretilen mamul çeşitliliği ile ilgili yapılan faaliyetlere ilişkin olarak ortaya çıkan maliyetlerdir. Dolayısıyla bu tür maliyetler mamul çeşitliliğindeki artışa paralel olarak değişmektedir. Bu tür maliyetlere mamul tasarlama giderleri ve reklam giderleri örnek olarak verilebilir. Bu faaliyetlerin maliyeti, maliyet etkenlerine göre değişmektedir (Kaygusuz ve Dokur, 2009:566).

-Tesis Düzeyindeki Faaliyet Maliyetleri: Tesis düzeyindeki faaliyetlere ilişkin olarak ortaya çıkan bu maliyetler, dönemlere göre değişebilmektedir. Yukarıda bahsettiğimiz üretim birimi, parti miktarı ve mamul çeşitliliğindeki artış veya azalışlar tesis düzeyindeki faaliyetlere ilişkin maliyetlerin değişmesinde rol oynamamaktadır. Bu maliyetlerin değişebilmesi sadece uzun vadeli stratejik kararlara bağlıdır. Bu tür maliyetlere yönetici maaşlarını ve fabrika kira giderlerini örnek olarak verebiliriz (Kaygusuz ve Dokur, 2009:566). Dikkat edilecek olursa FTM’de tesis düzeyindeki faaliyet maliyetlerinin farklı ürünlere yüklenmesi, dönem maliyetlerinde olduğu gibi güç olmaktadır. Birim, mamul ve parti düzeyindeki faaliyetlerle ilgili olan maliyetler ise, mamullere faaliyet tüketimi ve maliyet arasındaki maliyet etkin ilişkiyi yansıtan maliyet sürücülerini aracılığıyla yüklenmektedir (Lal ve Srivastava, 2008:325). Faaliyetlerin hiyerarşik sınıflandırılması ve bu çerçevede sınıflandırılan faaliyetlere ilişkin maliyet sürücülerine ilişkin örnekler Tablo 2.4’de gösterilmektedir.

Tablo 2.4: Faaliyet Hiyerarşisi ve Maliyet Sürücüsü Örnekleri

Birim Düzeyindeki Faaliyetler	
Faaliyet Merkezlerine Örnekler	Maliyet Sürücülerine Örnekler
-Makine bağlantılı faaliyetler -İşçilikle bağlantılı faaliyetler	-Makine saatleri -İşçilik saatleri -Birim Çıktı Sayısı
Parti Düzeyindeki Faaliyetler	
Faaliyet Merkezlerine Örnekler	Maliyet Sürücülerine Örnekler
-Satın alma siparişleri -Üretim emirleri -Malzeme taşıma -Makine hazırlama -Kalite muayeneleri	-Satın alma siparişi sayısı -Teslim alma makbuzu sayısı -Taşınan malzeme ağırlığı -İşe hazırlama sayısı -İşe hazırlama süresi -Muayene sayısı -Muayene saatleri
Mamul Düzeyindeki Faaliyetler	
Faaliyet Merkezlerine Örnekler	Maliyet Sürücülerine Örnekler
-Mamul testleri -Parça stok yönetimi -Mamul tasarımı	-Test sayısı -Test saatleri -Parça türleri -Tasarım saatleri
Tesis Düzeyindeki Faaliyetler	
Faaliyet Merkezlerine Örnekler	Maliyet Sürücülerine Örnekler
-Fabrika geneli -Üretim yeri kullanımı -Personel yönetimi ve eğitimi	-Makine saatleri -İşçilik saatleri -Çalışanların sayısı -Eğitim saatleri

Kaynak: Erden, Selman Aziz (2004); *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul. s.184.

2.2.4.4. Uygun Maliyet Sürücülerinin Seçilmesi

FTM'nin bu aşamasında, faaliyet gruplarında toplanan maliyetler mamul ve hizmetlere yüklenmektedir. Maliyetlerin mamullere yüklenmesinde maliyet sürücülerinden yararlanılmaktadır (Erdoğan ve Saban, 2010:541).

Maliyet sürücülerini, belirlenen faaliyetlerin iş yoğunluklarının ve gerçekleşme sıklıklarının bir ölçüsü olarak değerlendirmek mümkündür. Bu bağlamda maliyet sürücülerini, faaliyetler ile faaliyetler sonucunda ortaya çıkan nihai mamul veya hizmetler arasındaki değersel ilişkiyi gösteren bir ölçüttür (Çelikçapa ve Kaygusuz, 2010:311). Orta ölçekteki bir tesiste yürütülen faaliyetlerin sayısı fazla olacağından, her bir faaliyete ilişkin farklı bir maliyet sürücüsü kullanmak ekonomik olmayacaktır. Bu bakımdan, bir mamul ile ilgili bazı toplulaştırılmış faaliyetlerin maliyetini hesaplayabilmek için, tek bir maliyet sürücüsünden yararlanılmalıdır. Böylece oluşturulacak sistem, bir taraftan ekonomik olacak diğer taraftan ise çarpıtılmış maliyetleri önleyecektir. Bunun için, ne kadar maliyet sürücüsüne ihtiyaç duyulduğu ve hangi maliyet sürücülerinin kullanılması gerektiğine ilişkin kararların alınması gerekmektedir (Panda, 1999:46-47).

2.2.4.5. Faaliyet Maliyetlerinin Mamullere Yüklenmesi

FTM sisteminde maliyet dağıtımının son basamağı, maliyetlerin maliyet nesnelere olan mamul veya hizmetlere yüklenmesidir. Bu amaçla üretim sürecinde belirlenen faaliyetlerde toplanan maliyetler, faaliyet sürücülerini veya maliyet sürücülerini aracılığıyla tüketim ölçülerine göre mamul veya hizmetlere yüklenmektedir. Bunun için belirlenen maliyet sürücülerinin maliyetleme dönemine ait toplam miktarı ile toplam miktarın mamullere dağılımına ilişkin bilgileri sağlayacak özellikte olması gerekmektedir (Yazıcı, 2008:118).

FTM sistemi ile bir mamulün veya hizmetin önceden belirlenen faaliyetleri tükettiği oranda aldığı maliyet payları söz konusu mamul veya hizmetin genel üretim gideri toplamını verecektir. Buna direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik giderleri toplamının da eklenmesi ile bir mamul veya hizmetin toplam maliyeti hesaplanmış olacaktır (Bekçi ve Negiz, 2011:124).

2.2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Üstünlükleri

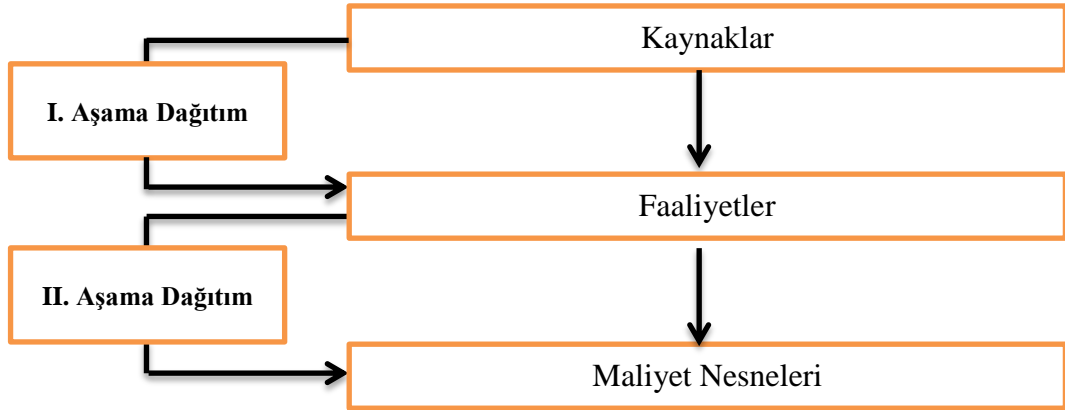
Birim maliyetlerin tespitinde en önemli ve bir o kadar zor olan bir konu, genel üretim giderlerinin her bir mamul veya hizmete nasıl dağıtılacağıdır. Geleneksel maliyet yöntemleri, kaynakların mamulleri tükettiği varsayımından yola çıkarak maliyetleri mamullerin hacimleri ile ilişkilendirirler (Acar, 2005:106). Ancak üretim hacmi genel üretim giderlerinin oluşumunda belirleyici rol oynamamaktadır. Üretim hacminden ziyade, üretim süreçlerinin yapısı ve farklılıkları, endirekt giderlerin düzeyini belirleyen temel etkenlerdir. Bu bakımdan, maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi ve raporlanabilmesi için, maliyetlerin ortaya çıkmasından mamullere yüklenme aşamasına kadar maliyetlerin oluşumunu belirleyen etkenleri en iyi şekilde temsil edebilecek dağıtım ölçütlerinin belirlenmesi ve kullanılması gerekmektedir (Unutkan, 2010:91).

Geleneksel maliyet sistemleri öncelikle maliyetler açısından yönetimin sorumluluğu üzerine odaklanmakta ve bu nedenle işletme departmanlarını temel almaktadır. Dolayısıyla geleneksel maliyet sistemleri maliyetlerin dağıtılmasında biçimsel örgüt yapısına odaklanır. Bu bakımdan departmanlar arasında mamullerin kaynakları ne ölçüde tükettiği önemli değildir. Tek bir dağıtım anahtarı aracılığıyla söz konusu departmanda mamuller tarafından tüketilen maliyetler belirlenmektedir (Arzova, 2002:56).

Geleneksel maliyetleme sisteminde endirekt giderlerin üretilen birimler tarafından etkilendiği varsayılmaktadır. Diğer bir deyişle geleneksel maliyetleme sisteminde parti, ürün ve fabrika düzeyindeki faaliyetlere ilişkin maliyetler sabit genel üretim giderleri olup söz konusu faaliyetlere ilişkin maliyetler üretim hacmindeki değişmelerden etkilenmez. Birim bazındaki maliyet sistemlerinde sabit genel üretim giderleri ürünlere göre paylaştırılırken, değişken genel üretim giderleri ürünlerin tüketimine göre direkt olarak atanmaktadır. FTM'de ise ürün maliyetlendirme süreci iyileştirilmektedir. Buna göre parti ve ürün düzeyindeki faaliyetlerin de sabit genel üretim giderleri etkilediği varsayılmaktadır (Lal ve Srivastava, 2008:326).

FTM sisteminde geleneksel maliyetlendirmenin aksine mamullerden ziyade mamullerin oluşmasında etkili olan faaliyetler üzerine odaklanılmaktadır. FTM'ye göre aslında faaliyetler mamullerin üretilmesi için gerekli olan kaynaklar ile mamuller arasında bir köprü görevini üstlenmektedir. Buna göre faaliyetler kaynakları kullanım ölçüsüne göre tüketmekte, mamuller ise faaliyetleri gerekli olan tutarda tüketmektedir. Kaynak, faaliyet ve mamul arasındaki bu etkileşim neden-sonuç ilişkisini ortaya koymakta, böylece daha doğru maliyet verileri elde edilmektedir. FTM sistemi süreç odaklı bir sistem olup, maliyet nesnelерinin faaliyetleri nasıl tükettiği paradigmasıyla maliyetler belirlenmektedir. Birden fazla sayıdaki maliyet sürücüsünden yararlanmak maliyet nesneleri tarafından tüketimlerin daha fazla rafine edilmiş resmini ortaya koyacaktır (Arzova, 2002:56). FTM sistemine göre maliyetlendirme süreci Şekil 2.10'da gösterilmektedir.

Şekil 2.10: FTM İki Aşamalı Maliyet Dağıtım Süreci



Kaynak: Cooper, Robin, Robert S. Kaplan, Lawrence S. Maisel, Eileen Morrissey and Ronald M. Oehm (1992); *Implementing Activity Based Cost Management: Moving from Analysis to Action Implementation Experiences at Eight Companies*, Institute of Management Accountants, Montvale, New Jersey.s.9, akt:Arzova, S. Burak (2002); *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s.55.

Geleneksel ve FTM'deki iki aşamalı maliyetlendirme sürecini karşılaştırmalı olarak ele aldığımızda, geleneksel maliyetlendirmede ilk aşama genel üretim giderlerinin üretim departmanlarına aktarılmasıdır. Bunun aksine FTM'de ise ilk aşama, genel üretim giderlerinin üretim departmanlarından ziyade belirlenen faaliyetlere aktarılmasıdır. Yine geleneksel maliyetlendirme sürecinde genel üretim giderleri departmanlar bazında toplanırken, FTM'de ise faaliyet bazında maliyet havuzları veya maliyet merkezleri oluşturulmaktadır. Geleneksel maliyetlendirme

sisteminde hizmet departmanlarının genel üretim giderleri esas üretim departmanlarına aktarılmakta ve bu bakımdan sistemin son aşamasında birkaç sayıda maliyet havuzu bulunmaktadır. Ancak FTM’de hizmet faaliyetlerine ilişkin ayrı maliyet havuzlarının oluşturulması ve dolayısıyla bu faaliyetlere ilişkin genel üretim giderlerinin belirlenmesiyle endirekt giderler maliyet sürücüsü oranları aracılığıyla direkt olarak ürünlere dağıtılmaktadır. Böylelikle FTM’de hizmet departmanlarında oluşan genel üretim giderlerinin yeniden dağıtılmasına gerek duyulmamaktadır. Tablo 2.5’de geleneksel maliyetlendirme ile FTM arasındaki farklılıklar özetlenmektedir (Lal ve Srivastava, 2008:327-328).

Tablo 2.5: Geleneksel Maliyetleme ve FTM Arasındaki Farklar

	Geleneksel Maliyetleme	FTM
Maliyet Havuzları	Bir veya sınırlı sayıda	Farklı faaliyetleri yansıtması nedeniyle birden fazla
Uygulanan Oran	Hacim bazlı ve finansal	Faaliyet bazlı ve finansal olmayan
Uygunluk	Emek yoğun, düşük endirekt giderlere sahip şirketler	Sermaye yoğun, ürün çeşitliliği, yüksek endirekt giderlere sahip şirketler
Fayda	Basit ve sistem kurulumu ucuz	Doğru ürün maliyetleme, değer katmayan faaliyetleri ortadan kaldırma

Kaynak: Lal, Jawahar and Seema Srivastava (2008); *Cost Accounting*, Fourth Edition, Tata McGraw-Hill Education. s.328.

Geleneksel maliyetleme sistemi ile FTM sistemi arasındaki farklılıkları açıkladıktan sonra bir işletmenin iki sistemden hangisini kullanması gerektiği hususunda bilgi vermek yararlı olacaktır. Öncelikle hangi işletmelerin geleneksel maliyetlendirme sistemini kullanması gerektiğini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Toit vd., 2007:163).

-Rekabetin düşük olduğu piyasada faaliyetlerini sürdüren işletmeler geleneksel maliyet sistemlerini kullanabilirler. Çünkü bu tür işletmeler için maliyetlerin dağıtılması çok önemli değildir.

-Toplam maliyetler içerisinde endirekt nitelikteki maliyet payının düşük olması. Bu tür işletmelerde ürün maliyetlerinin çoğu direkt nitelikte olduğu için endirekt nitelikteki maliyetlerin dağıtımını önemsizdir.

-Ürün çeşitliliğinin az olması. Böyle bir işletmede kaynakların benzer bir oran kullanılmasıyla her bir ürüne standart şekilde maliyet ataması yapılmaktadır.

2.2.6. Etkili Bir Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Oluşturmada Başarı Kriterleri

FTM sistemini uygulamaya karar veren işletme yönetiminin çalışanlara da bu sistemi tanıtmaları sistemin işleyiş etkinliği açısından önemlidir. Bu bağlamda çalışanların beceri, yetenek ve sorumluluklarına göre gerçekleştirdikleri iş veya faaliyetler hakkında bilgiler toplanmalıdır. Buna göre sistemin nasıl çalıştırılacağı ve çalışanların sisteme ne şekilde katkıda bulunacağı konularında sürekli iletişim sağlanmalıdır. Bunu sağlayabilmek amacıyla iş ortamında her kademedeki çalışanın yer alacağı çalışma takımları oluşturulmalıdır. Söz konusu çalışma takımları aracılığıyla çalışanlar işlerin hangi amaçla yapıldığını bilerek bir taraftan motive olacakları gibi diğer taraftan da hata yapmaları halinde bu hataların hangi sonuçları doğuracağını bilir ve bu yüzden sorumluluk duyguları artar (Gürdal, 2007:139). Bu perspektiften hareketle bir sistem ne kadar iyi çalışırsa çalışsın çalışanlar tarafından iyi bir şekilde anlaşılmadığı veya benimsenmediği sürece istenen sonuçlara ulaşamayacağı açıktır.

FTM sisteminin etkinliğinin ölçülerek hangi alanlarda eksikliklerin veya aksaklıkların olduğu ve buna göre ne yapılması gerektiği hususunda bir bilgi sistemine ihtiyaç vardır. FTM sistemine uygun bir bilgi işlem mekanizması özellikle kaynak merkezleri, kaynak hesapları ve maliyet unsurlarına ilişkin ana verileri raporlayacak şekilde geliştirilmelidir (Meier vd., 2005:53). Sistemin uygulanmasında çok fazla bilginin var olması, bu bilgilerin elde edilmesinde ve işlenmesinde bilgisayar teknolojisi kullanımını gerekli kılacaktır. Bu açıdan başarılı bir FTM uygulaması için işletmelerde ileri düzeyde gelişmiş bir bilgisayar ağının bulunması gerekmektedir (Gürdal, 2007:140).

2.2.7. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Faydaları

FTM, finansal bir sistem değil, başlı başına bir yönetim sistemidir. Bu açıdan FTM yaklaşımı organizasyonu meydana getiren tüm unsurları etkilemektedir. FTM

sisteminin etkin şekilde uygulanabilmesi sistemden istenilen sonuçları almada etkili olmaktadır. Dolayısıyla sistemin dizaynında stratejik planlama grubunda çalışan bir mühendis liderliğinde ekip kurmak büyük önem taşımaktadır (Çabuk, 2003:115). İşletmelere uygun şekilde FTM sistemini tasarlamak ve uygulamak sonucunda bir çok fayda sağlanacaktır. En önemli fayda ise şüphesiz ürün maliyetlerinin daha doğru hesaplanması olacaktır. Bu amaçla FTM sisteminde genel üretim giderlerinin ürünlere atanmasında birden fazla maliyet havuzunun oluşturulması gereklidir. Ürün maliyetlendirmedeki bu bakış açısı bir taraftan genel üretim giderleri üzerindeki kontrolün artmasına yardımcı olurken, diğer taraftan da daha iyi yönetim kararlarının alınmasında etkili olmaktadır (Weygandt vd., 2009:161).

FTM sistemi ile üretim faaliyetlerine ilişkin daha çok bilgi elde edilmesinin bir sonucu olarak süreçlerin iyileştirilmesi ve dolayısıyla maliyetlerin azaltılması sağlanmış olacaktır. Bu amaçla FTM sisteminin tasarımını yaparken öncelikle üretim sürecinde ihtiyaç duyulan faaliyetlerin belirlenmesi ve söz konusu faaliyetlere maliyetlerin yüklenmesi gerekmektedir. Bu sayede faaliyetlere ilişkin daha detaylı bilgiler edinilmekte ve her bir faaliyete ilişkin maliyetler etkili bir şekilde yönetilebilmektedir. Yöneticilerin yüksek maliyete sahip olan faaliyet alanlarındaki etkinlikleri iyileştirmeleri dolayısıyla maliyetler de azaltılmaktadır (Heisinger, 2009:110).

Turney, genel olarak bir FTM sisteminin uygulanması ile işletmelerin sağlayacakları faydaları aşağıdaki gibi sıralamaktadır (Turney, 1989:18).

-FTM, üretimdeki kayıpların anlaşılması ve azaltılması açısından yöneticilere yardım eder. FTM, karmaşık bir üretim ortamında bir yol haritası ortaya koyar. Söz konusu yol haritası üretim sürecindeki faaliyetlerin belirlenmesine ve maliyetlendirilmesine yardımcı olur.

-FTM, ürünlere yönelik talebin düzensiz olmasına karşın pazarlama faaliyetleri ile ürün tasarımının korunmasına yardımcı olur. Bu açıdan FTM, ürünlerin tasarımı ve ürünler üzerindeki kararlara etki eden pazarlama faaliyetleri arasındaki iletişimi sağlayan önemli bir araçtır. FTM sisteminden elde edilen bilgi ile, mühendislerin

müşteriye kompleks ve değer katmayan özellikte ürünleri tasarlamalarının önüne geçilmiş olmaktadır.

-FTM sisteminin tasarımı gereksiz karmaşıklıkları ortadan kaldırmaktadır. FTM'nin tasarlanması, uygulanması ve uygulamanın sürdürülmesine ilişkin maliyetlerini sistemi ihtiyaca uygun ve basit şekilde tasarlayarak azaltmak mümkündür.

-FTM sistemi, her tipteki üretimin karmaşık yapısına uygunluk göstermektedir. Çünkü karmaşık yapıdaki bir üretim işletmesi faaliyetlerin performansı ve tüketimini birlikte ortaya koyabilecek ve yeterli şekilde detaylandırarak bir sisteme ihtiyaç duymaktadır. Basit bir üretim yapısına sahip olan organizasyonlarda basit şekilde tasarlanmış bir FTM'ye ihtiyaç duyarlar. Özellikle üretim yapısını geliştirmek amacıyla işletmelerin ürettikleri ürünlerin faaliyetleri ne ölçüde tükettiğini ölçmeleri gerekmektedir.

FTM sistemi genel üretim giderlerinin miktarını değiştirmez. Söz konusu bu giderlerin faaliyetlere daha doğru bir şekilde nasıl dağıtılacağı üzerinde durmaktadır. Böylelikle FTM ile maliyetlendirmeye ilişkin olarak doğru raporların hazırlanması, yöneticilerin maliyet davranışlarını ve karlılığı daha iyi anlamalarına imkân vermektedir (Weygandt vd., 2009:161).

FTM sistemini uygulayan işletmelerde yöneticiler, nereye ve hangi amaçla para harcadıklarını kolaylıkla görebilmektedirler. İşletme kaynaklarını tüketen faaliyetlere ilişkin maliyetlerin doğru şekilde belirlenmesi sürekli iyileştirme stratejisine katkıda bulunur. FTM sistemine ilişkin olarak bahsettiğimiz bu yararlarının dışında belki de sistemin etkin şekilde çalışmasını sağlayacak insan kaynağına ilişkin hususları da belirtmek gereklidir. FTM ile işletmelerdeki üretim, pazarlama, muhasebe ve finans departmanları arasında ortaya çıkan sorunlar büyük ölçüde azalmaktadır. Bölümler arasında işletme amaçlarının ortak bilinçle gerçekleştirilebileceği anlayışı ortaya çıkmakta ve çalışanlar maliyet sistemine uygun hareket etmektedirler (Gürdal, 2007:142).

Özetle FTM, maliyetlerin nasıl davranış sergilediğini belirlemeye yardımcı olur. Bu bakış açısı ile muhasebecilerin maliyetleri daha doğru şekilde belirlemelerinin önündeki engeller kaldırılmış olmaktadır. Bu bilgiler yöneticilere ürün fiyatlandırmada, ürün yelpazesi konusunda ve muhtemel yeni ürünlerin maliyetlendirilmesinde yardımcı olmaktadır (Toit vd., 2007:165).

2.3. Faaliyet Tabanlı Yönetim Modeli

İşletme yöneticileri sürekli değişen ve gelişen günümüz çevre koşullarında yönetim muhasebesi tarafından üretilen bilgilere daha fazla ihtiyaç duymaktadırlar. Ancak geleneksel maliyet hesaplama sistemlerinden elde edilen verilere dayalı olarak alınan kararlar çoğu kez işletmelerin amaçlarına uyum göstermemekte ve işletmelerin rekabet gücünü etkilemektedir. Dolayısıyla işletmeler açısından ileri üretim ve yoğun rekabet ortamında ihtiyaçlara cevap verebilen ve değer yaratmaya odaklı bir yönetim muhasebesi anlayışının geliştirilmesi zaruri hale gelmiştir. Bu durum stratejik yönetim muhasebesinin oluşmasına da zemin hazırlamıştır. Stratejik yönetim muhasebesi aracılığıyla işletmeler hangi faaliyetlerin maliyetleri yarattığı, hangi müşterilerin işletme açısından karlı olduğu, performans ölçümlerinin nasıl doğru şekilde yapılacağı, sürekli iyileştirme faaliyetlerinin etkin şekilde nasıl yerine getirileceği ve kısacası değer nasıl yaratılacağı konusunda önemli kazanımlar elde etmektedir. Söz konusu bu unsurların hayata geçirilebilmesi için bir yönetim modelinin geliştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu amaçla FTY modeli geliştirilmiş ve günümüzde birçok işletme tarafından kullanılmaktadır.

FTY, yöneticilerin ürün ve müşteri karlılığını daha iyi anlamalarına, iş süreçlerinin maliyetlerini analiz etmelerine ve süreçleri sürekli iyileştirmelerine olanak sağlar. Geleneksel yönetim hesapları ve standart maliyetlendirme sistemleri yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bu önemli bilgileri sağlayamamaları FTY'in işletmeler açısından önemini arttırmaktadır. Özellikle endirekt nitelikteki giderlerin geleneksel yönetim bilgi sistemlerinde adeta siyah bir boşluk gibi görünmektedir. FTY ile söz konusu bu siyah boşluklar aydınlatılmaktadır (Plowman, 2001:4).

Bu bakımdan FTY’i, işletme kaynaklarının yönetilmesinde yöneticilere ölçülebilir şekilde bir yol gösterme aracı olarak FTM’den yararlanan bir sanat olarak da görmek mümkündür. FTM, gerçekleştirilen bir faaliyetin maliyetinin ne olduğu ile ilgiliyken, FTY bunu bir adım daha ileriye götürmektedir. Diğer bir deyişle, FTY’de belirli bir dönem boyunca FTM ile hesaplanan maliyetler karşılaştırılmaktadır. Bu karşılaştırma işletme kaynaklarının nasıl daha iyi yönetileceği hususunda bilgiler vermektedir. Sonuç itibariyle FTM maliyetlerin ne olduğu ile ilgilenirken, FTY nasıl bir iyileştirme yapılması gerektiği ile ilgilenmektedir (Frost, 2005:5).

2.3.1. Faaliyet Tabanlı Yönetim Kavramı

FTY’in birçok konuda işletme ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir model olması nedeniyle kavramsal olarak farklı tanımlamalar yapmak mümkündür.

Konuya performans açısından yaklaşan Bahnub’a göre FTY, performans iyileştirme amacını güden aktif bir süreç yönetimidir (Bahnub, 2010:15).

Hixon’a göre FTY, karar almada temel teşkil eden faaliyet tabanlı bilgi sistemi aracılığıyla işletme performansının yönetilmesi ve kontrolü amacını güden bir yaklaşımdır (Hixon, 1995:30).

Hacırustemoğlu ve Şakrak’a göre FTY, süreç zamanı, kalite, çeviklik, esneklik ve müşteri hizmetleri gibi finansal nitelikte olmayan ölçümler aracılığıyla FTM’yi tamamlayan ve FTM’den daha iyi sonuçların alınmasına yardımcı olan bir yaklaşımdır (Hacırustemoğlu ve Şakrak, 2002:49).

Swamidass’a göre FTY, bir faaliyetin yönetilebilmesi amacıyla çeşitli maliyet sürücüsü ve performans ölçütünün belirlenmesi ve kullanılması sürecidir (Swamidass, 2000:23).

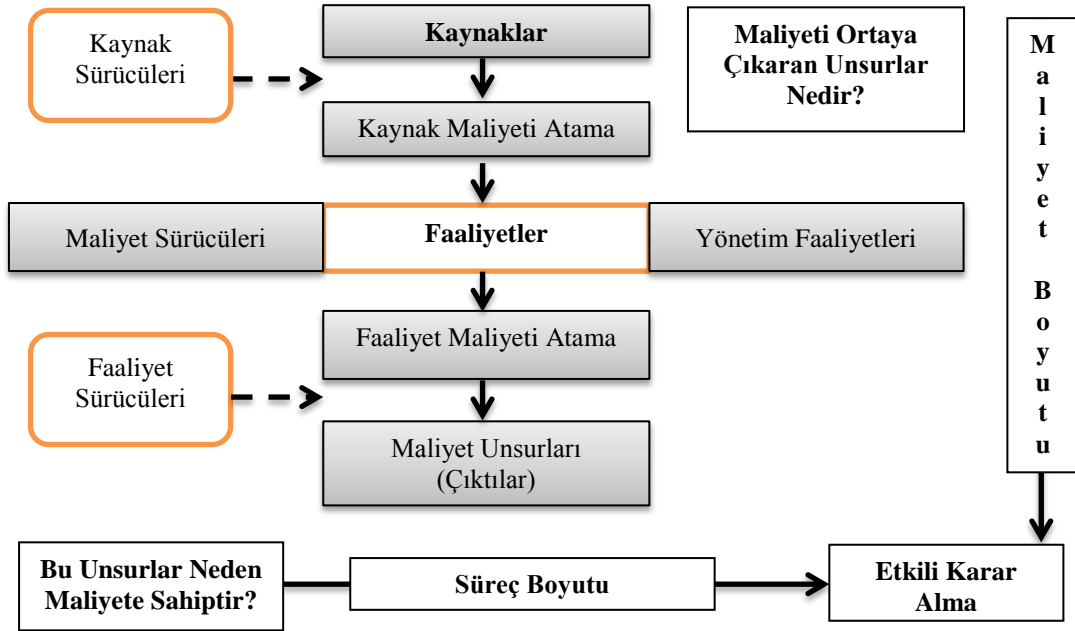
Kinney ve Raiborn’a göre FTY, müşteri değerini iyileştiren ve karlılığı arttıran faaliyetlerin performansı üzerine odaklanan veya ürünlerin kontrolü üzerinde duran bir iş süreç modelidir (Kinney ve Raiborn, 2012:104).

FTY ile ilgili olarak yapılan tanımlardan hareketle FTY’i, faaliyet bilgi sistemi aracılığıyla faaliyetleri kontrol ederek maliyet azaltımına katkı sağlayan, performans ölçümleri aracılığıyla faaliyetlerin etkinliğini ölçen ve katma değer yaratmayan faaliyetleri azaltma amacını güden stratejik bir yönetim muhasebesi aracı olarak tanımlayabiliriz. Tanımdan da anlaşılacağı üzere FTY, yönetsel etkinliği arttıran ve yöneticilerin faaliyetler hakkında daha fazla ve daha doğru bilgi elde edecekleri bir modeldir.

FTM kavramı temel olarak Oliver Williamson’un “Piyasalarda Hiyerarşi” kuramı ile Michael Porter’in "Değerler Zinciri" yaklaşımı sonucu geliştirilen faaliyet tabanlı bilgiye ve FTY kavramlarına dayalı olarak geliştirilmiştir (Gökçen, 2004a:63). Bu bakımdan FTY kavramı, FTM sistemine bağlı olan ve onu bütünlleyen bir yönetsel yaklaşımdır. FTM, bir taraftan ürün ve süreçlere ilişkin maliyetlerin daha doğru şekilde hesaplanmasını sağlayan değerli bir araç olup, diğer taraftan da işletmeler üzerinde önemli etki yaratacak yönetsel kararların alınmasına da kaynaklık etmektedir. Bu bağlamda FTM, kaynak maliyetlerinin faaliyetlere dağıtılması ve faaliyet maliyetlerinin de maliyet nesnelere dağıtılması üzerine odaklanmaktayken FTY, departmanların, süreçlerin ve süreçleri oluşturan faaliyetlerin yönetilmesi üzerine odaklanmaktadır. Bu nedenle FTY, ürün kalitesinin geliştirilmesi, lojistiği ve zamanlamasıyla ilgili faaliyetlerin performansını değerlendirdiği gibi, faaliyetlere ilişkin maliyetler ile ilgili de performans değerlemesi yapmaktadır (Lewis, 1995:114).

FTM, FTY’e performans ölçümü, müşteri karlılığı, işgücünden yararlanma ve diğer yönetsel konuları da kapsayacak şekilde bilgiler sağlayan bir veri tabanıdır. Buradan hareketle FTM işletmelerde üretilen mamul ve hizmetlerin maliyet ve karlılığına ilişkin bilgiler sağlarken, FTY ise kalitenin geliştirilmesi, maliyetlerin ve işlem sürelerinin azaltılması ile ilgili faaliyetleri ortaya çıkaran işlemler üzerinde durmaktadır (Babad ve Balachandran, 1993:563). FTM/FTY’e göre sistematize edilen ve FTM/FTY kesişimi olarak adlandırılan şemayı Şekil 2.11’de görmek mümkündür (Cokins, 2001:16).

Şekil 2.11: Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi Yapısı



Kaynak: Cokins, Gary (2001); *Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide*, John Wiley & Sons. s.16.

FTM ile FTY kesişiminde yer alan faaliyetler bir taraftan iş süreçlerinin maliyetlerini diğer taraftan da maliyet nesnelerinin maliyetlerinin raporlanmasını bütünsel olarak ortaya koymaktadır. Maliyet atanmasında maliyet boyutu maliyeti ortaya çıkaran unsurların neler olduğunu açıklarken, FTY'in temel aldığı süreç boyutu ise maliyetlerin neden değiştiğini ve dalgalanma gösterdiğini açıklamaktadır (Cokins, 2001:16). Maliyet boyutunda öncelikle kaynaklardan faaliyetlere ve faaliyetlerden maliyet nesnelere doğru maliyet akışı gerçekleşmektedir. Kaynaklar, faaliyetlerin yerine getirilmesinde kullanılan ücret, malzeme gibi ekonomik unsurlardır. Faaliyetler ise FTM'nin amaçları doğrultusunda yararlanılan bir organizasyonda yapılan tüm uğraşların bir araya getirilmesidir. Sürecin son basamağı olan maliyet nesnelere ise, ürün, hizmet, sözleşme, proje gibi unsurlardır (Baker, 1998:4-5). Maliyet dağıtım boyutunun incelenmesi ile yöneticilerin hangi faaliyetlerin maliyetinin yüksek olduğunu belirlemesi gerekir. Ayrıca mamul ve hizmetlerin geliştirilmesinin maliyetlerin azaltılmasında etkili olup olmayacağı sorgulanmalıdır. Son olarak faaliyetlerin daha karlı mamul ve hizmetleri desteklemesi amacıyla ne tür fırsatların olduğu araştırılmalıdır (Kaygusuz ve Dokur, 2009:558).

FTM ve FTY kesişimi açısından ikinci boyut süreçlerdir. Süreç boyutu ile bir organizasyonda yer alan süreçler hakkında neler olduğuyla ilgili raporlar üretilmektedir. Süreç boyutunda da maliyet boyutunda olduğu gibi bir organizasyonda yapılan uğraş ve eylemler bir araya getirilmektedir. Maliyet sürücüleri ise, bir faaliyetin maliyetinde değişime neden olan faktörlerdir. Bu açıdan bir faaliyet ile ilgili olarak çok sayıda maliyet sürücüsü olabilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli nokta hizmetlere maliyetleri atamada kullanılan tahsis bazlar maliyet sürücüsü olarak adlandırılmaktadır. Bu maliyet sürücüleri bir faaliyetin toplam maliyetini arttıran tüm faktörleri içermektedir. Hizmetlere maliyetleri atamak için hem hacim tabanlı temelde paylaşırma hem de hacim tabanlı olmayan temelde paylaşırma söz konusu olabilir. Çünkü süreç boyutunda maliyet sürücüleri aracılığıyla performans ölçümüne ilişkin bilgiler raporlanmaktadır. Bu bakımdan performans ölçüleri bir faaliyet, süreç ya da bir departman aracılığıyla yapılan işler ile bu işlere ilişkin sonuçları ortaya koyan göstergelerdir. Dolayısıyla performans ölçüleri finansal ölçüler olabileceği gibi finansal olmayan ölçüler de olabilir (Baker, 1998:5).

Bir organizasyonda FTM ve FTY'e göre oluşturulan maliyet ve süreç boyutlarını açıkladıktan sonra FTM ve FTY arasındaki farklılıkları da aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (IMA, 1998b:2-3).

-FTM maliyetleri ve maliyet sürücülerini anlamaya odaklanırken, FTY ise onları değiştirmeye uğraşmaktadır.

-FTM süreçler, ürünler ve piyasa performansı hakkında bilgi sağlarken, FTY ise söz konusu unsurları geliştirmenin yönlerini araştırır.

-FTM maliyet merkezli olmasına karşın, FTY yönetim sürecinin merkezinde bulunmaktadır.

-FTM organizasyonun statik bir analizinin sonucudur, FTY ise değişimin dinamiklerinde ortaya çıkmaktadır.

-FTM ağırlıklı olarak geçmişe yönelik olup mevcut maliyetlerin kontrolü üzerine odaklanmaktayken, FTY ise geleceğe yönelik olup mevcut kaynakların maksimum kapasitede nasıl kullanılacağı ve gereksiz maliyetlerden nasıl kurtulacağı üzerinde durmaktadır.

-FTM işletme içi operasyonları ve planlanmış sonuçları raporlarken, FTY ise, stratejik perspektiften hareketle müşteriler açısından değer yaratmada kilit unsurların neler olduğunu anlamaya odaklanmaktadır.

2.3.2. Faaliyet Tabanlı Bilgilerin Üretilmesi

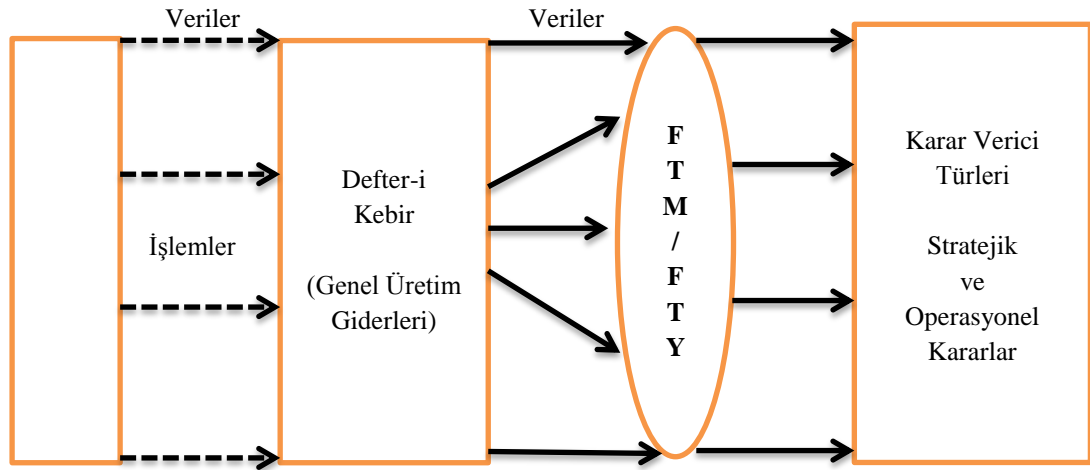
FTY’de yatay boyutu yansıtan maliyet ve süreç bilgisinin sağlanması ile yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgiler elde edilmektedir. Bu bakımdan FTM’nin odak noktası, ürünler, hizmetler, süreçler, faaliyetler, dağıtım kanalları, müşteri bölümlendirme, sözleşmeler ve projeler gibi unsurların maliyetlerinin doğru şekilde belirlenmesi üzerinedir. FTY ise, söz konusu maliyet ve süreçlere ilişkin bilgileri değer analizi, maliyet sürücüleri ve performans ölçüleri aracılığıyla kullanarak sürekli gelişmeyi destekler ve doğru kararlar alınmasını sağlar (CIMA, 2001:2). Özellikle süreçlerin tasarlanması ve FTM’nin uygulanması aracılığıyla zengin bir bilgi akışı gerçekleşmektedir. Bu bilgi akışı, bir organizasyonda yapılan faaliyetleri, bu faaliyetlerin her birinde ortaya çıkan maliyetleri ve faaliyetleri tüketen maliyet nesnelere içermektedir (Turney, 1989:15).

FTY modelinin tasarlanması ve uygulanmasıyla organizasyonlar, faaliyet ve iş süreçleri maliyetleri, değer katmayan faaliyetler, faaliyet tabanlı performans ölçüleri, doğru ürün ve hizmet maliyetleri ile maliyet sürücüleri hakkında stratejik bilgilere ulaşabilmektedirler (CIMA, 2001:3). FTY aracılığıyla sunulan bilgiler, karar alıma sürecindeki etkinliği arttırmaktadır. Çünkü FTY ile faaliyetlere ilişkin veriler, anlamlı ve gerekli bilgi haline dönüştürülmektedir. Bu bakış açısına göre defteri kebir düzeyindeki giderler sadece daha kullanışlı ve esnek bir formata dönüştürülmemekte, aynı zamanda daha fazla stratejik bilgi de sağlamaktadır. Bu sayede FTY aracılığıyla elde edilen veriler organizasyonların amaç ve stratejileriyle

uyuşmayan kaynak tüketimleri hakkında bir erken uyarı dedektörü işlevini görürler (Cokins, 2001:11).

FTY aracılığıyla çeşitli verilerin işlenerek bilgiye dönüştürülmesi ve bu bilgilerin bilgi kullanıcılarına aktarılma süreci Şekil 2.12’de gösterilmektedir.

Şekil 2.12: FTY Bilgi Üretme Süreci



Kaynak: Cokins, Gary (1996); *Activity-Based Cost Management: Making It Work*, McGraw-Hill. s.11.

FTY'nin bir aracı olan FTM, geleneksel maliyetlendirme anlayışına göre mamul, süreç ve faaliyet maliyetleri hakkında daha gerçekçi ve daha detaylı bilgiler sunmaktadır. Bu bilgiler mamul fiyatlandırmada, faaliyet maliyetlerinin kontrol alınmasında ve süreçlerin sürekli olarak iyileştirilmesi noktasında yöneticilere ışık tutar. Özellikle rekabet ortamında yaşanan değişimler yöneticilere hangi ürünlerin veya müşterilerin daha karlı olduğu, hangi faaliyetlerin değer yaratıp yaratmadığı, optimal bütçelemenin nasıl yapılacağı ve daha doğru performans ölçümünün nasıl yapılması gerektiği konularında yöneticilerin bilgiye olan ihtiyaçlarını arttırmıştır (Weil ve Maher, 2005:232).

FTY tarafından sağlanan bilgiler işletmelere müşteri memnuniyeti, düşük maliyet, mamul farklılaştırma, kalite, müşteri hizmetleri, fonksiyonel ve organizasyonel yapılandırma, mamul fiyatlandırma, rakip analizi ve maliyetlerin planlanması gibi birçok alanda fayda sağlamaktadır. Söz konusu alanlarda FTM ve

FTY'in nasıl uygulandığını kısaca özetlemek faydalı olacaktır (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010:8-11).

2.3.2.1. Müşteri Memnuniyeti

Organizasyonların vizyonlarına ulaşabilmesinin temeli müşteri memnuniyetinin sağlanmasına bağlıdır. Müşteri memnuniyetinin sağlanması için piyasa araştırması yapılarak müşteri ihtiyaçlarının hiyerarşik sıralaması yapılmalıdır. Buna göre işletme faaliyetlerinin bu çerçevede yürütülmesi oldukça önemlidir (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010:8).

2.3.2.2. Maliyet Azaltımı

Mamul farklılaştırma politikası, rekabetin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Bu doğrultuda işletmelerin rakiplerine fark yaratabilmesi için mamullerinde farklılaşmaya gitmesi gerekmektedir. Ancak farklılaşma stratejisi beraberinde ek maliyetleri de getirecektir. Ek maliyetlerin dikkate alınması ve faaliyetlerin daha doğru yönetilmesi katlanılacak maliyetlerin yaratacak katma değer karşısında giderek azalmasına yol açacaktır (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010:8).

2.3.2.3. Mamul Farklılaştırma

Mamul farklılaştırma politikası, rekabette farklılaştırma stratejisinin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Bu doğrultuda işletmelerin rakiplerine fark yaratabilmesi için mamullerinde farklılaşmaya gitmesi gerekmektedir. Ancak farklılaşma stratejisi beraberinde ek maliyetleri de getirecektir. Ek maliyetlerin dikkate alınması ve faaliyetlerin daha doğru yönetilmesi katlanılacak maliyetlerin yaratacak katma değer karşısında giderek azalmasına yol açacaktır (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010:9).

2.3.2.4. Kalite

Organizasyonların TKY, EFQM gibi kalite felsefelerini etkin bir şekilde uygulayabilmeleri için faaliyetlerin kalite felsefesini ortaya çıkaracak şekilde belirlenmesi ve kaliteye ne derece uygunluk gösterdiğinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla FTM kalite maliyetlerini raporlayarak FTY'e bilgiler

sağlamaktadır. FTY ise, kalitesizliğin yol açtığı maliyetleri analiz ederek faaliyetlerin performansını değerlendirmektedir (Glad ve Becker, 1997:218, akt:Karcioğlu ve Binboğa, 2010:9).

2.3.2.5. Müşteri Hizmetleri

Müşterilere hizmetlerin sağlanmasında teslimat süresi ve satış sonrası verilen hizmetler mükemmelliğe giden yolun kilit faktörleridir. Bu bakımdan değer zinciri üzerinde özellikle müşteriler ile olan bağ kontrol edilmeli ve sürekli iyileştirilmelidir. FTY ile performans ölçümleri yapılarak organizasyonların müşteri odaklılığı ve müşteri hizmetlerindeki başarı değerlemesi analiz edilmektedir (Karcioğlu ve Binboğa, 2010:9).

2.3.2.6. Fonksiyonel ve Organizasyonel Yapılandırma

FTY ile organizasyonların mevcut kapasitesi ve yetenekleri ölçüsünde ne yaptıkları ve stratejik anlamda gelecekte nerede olmak istediklerine yönelik fonksiyonel ve organizasyonel düzeyde yeniden yapılandırmaya gidilmektedir. Yeniden yapılandırma ile faaliyetler ve süreçlerin verimliliği artırılarak amaçlara daha kolay ve daha düşük maliyetle ulaşmanın yolları aranmaktadır (Glad ve Becker, 1997:218, akt:Karcioğlu ve Binboğa, 2010:10).

2.3.2.7. Mamul Fiyatlama

FTM bilgi sistemi aracılığıyla maliyetlere ilişkin elde edilen bilgiler fiyatlama politikasında önemli rol oynamaktadır. Özellikle çok çeşitte mamul üreten işletmeler açısından mamul fiyatlandırma kritik bir öneme sahiptir. Bu açıdan FTM fiyatlandırma politikası için stratejik bir araçtır (Özer, 2004:137, Glad ve Becker, 1997:219, akt:Karcioğlu ve Binboğa, 2010:10).

2.3.2.8. Rakip Analizi

Amaçları gerçekleştirmek için doğru stratejilerin belirlenmesi kadar, bunların uygulanmasına temel teşkil edecek olan bilgiler de önemlidir. Rakiplere ilişkin bilgiler finansal tablolar, bildirim raporları ve piyasadan toplanabilmektedir. Ancak

burada önemli olan husus, işletmelerin mevcut durumuna ilişkin bilgilerin doğruluğudur. Çünkü rakip işletmelerle kıyaslama yapabilmek için mevcut bilgilerin doğruluğu farkların analiz edilmesinde önemlidir. İşte bu amaçla FTY doğru bilginin oluşmasında işletmelere değer katan bir yöntemdir. Bu sayede rakiplere ilişkin analizlerde daha sağlıklı sonuçlara ulaşılabilmektedir (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010:11).

2.3.2.9. Maliyetlerin Planlanması

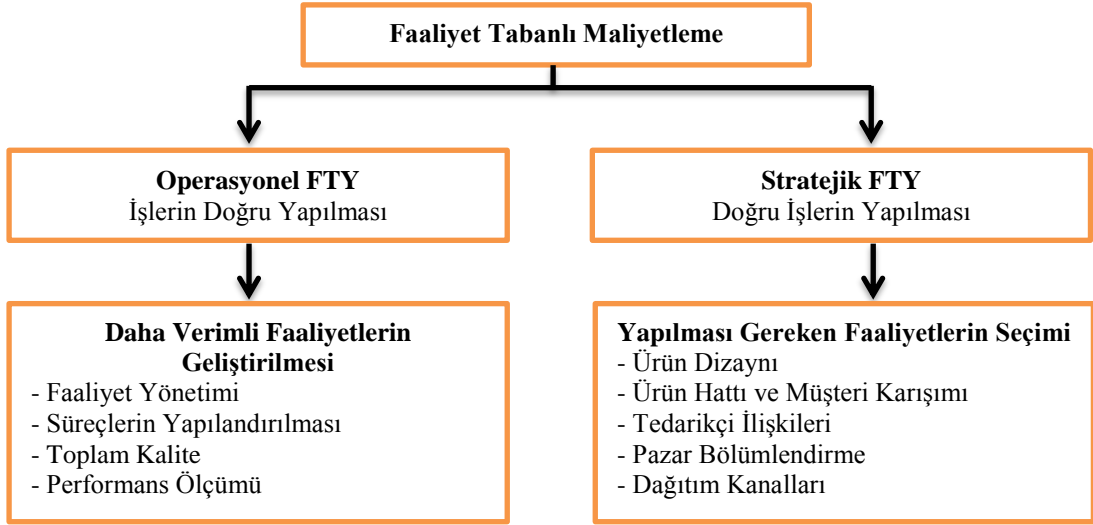
FTM ile işletme faaliyetlerine ilişkin maliyetlerin doğru şekilde belirlenmesi gelecekteki maliyetlerin de planlanan şekilde gerçekleşmesine katkıda bulunmaktadır. Bu sayede yöneticilerin gelecekteki maliyetleri etkileyecek kararları almaları stratejik açıdan büyük avantajları da beraberinde getirmektedir (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010:11).

2.3.3. Faaliyet Tabanlı Yönetim Modelinin Uygulanması

FTY, bir organizasyonda yapılan kilit faaliyetler ile söz konusu faaliyetlere ait maliyetlerle ilgili şeffaf ölçüleri belirlemektedir. FTY, daha iyi yönetsel kararlar almak ve çabaları iyileştirmeyi desteklemek ve sürdürmek amacıyla değer analizi, maliyet sürücüsü değerlendirme ve performans ölçümü gibi faaliyetleri kapsar. Bu açıdan FTY, geçmişini açıklamaktan ziyade geleceği şekillendirmeye odaklanmaktadır (IMA, 1998b:1).

Başarılı bir FTY uygulamasında FTY'in hem operasyonel hem de stratejik açıdan bütünleşik olması gerekmektedir (Cardoş ve Pete, 2011:158). Diğer bir ifadeyle FTY'den başarılı bir şekilde yararlanabilmek için uygulamada FTM bilgi sistemine dayalı olarak operasyonel süreçlerin iyileştirilmesi ile stratejik faaliyetlerin yerine getirilmesi arasında bir bağ kurulmalıdır. Etkili bir FTY uygulamasında operasyonel iyileştirme ile stratejik kararlar arasındaki ilişki Şekil 2.13'de gösterilmektedir.

Şekil 2.13: Operasyonel İyileştirme İle Stratejik Kararlar Arasındaki İlişki



Kaynak: Kaplan, Robert S. and Robin Cooper (1998); *Cost&Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business Press. s.4.

Operasyonel FTY, maliyetlerin azaltılarak, kaynakların daha iyi şekilde kullanılmasıyla etkinliği sağlamaya çalışmaktadır. Bu amaçla makinelerin kesintiye uğramasını azaltma, hatalı faaliyet ve süreçlerin tamamen iyileştirilmesi veya ortadan kaldırılması ve işletme kaynaklarının etkinliğinin artırılması aracılığıyla kaynakların kapasitesi arttırılabilmektedir. Operasyonel FTY'in yararlarını kısaca, maliyetlerin azaltılması, kaynakların daha iyi kullanılması ile daha yüksek kar sağlamak ve gereksiz maliyetlerden kaçınmak şeklinde özetlemek mümkündür (Cardoş ve Pete, 2011:159). Genellikle Operasyonel FTY, TKY'i temel alarak; işlerin geliştirilmesi, önceliklerin belirlenmesi, maliyetler nedenlerinin ortaya konulması, sürekli iyileştirmenin devamlılığını sağlamak için performans ölçümlerinin yapılması amacıyla yeniden yapılandırmaya başvurmaktadır (Kaplan ve Cooper, 1998:140).

Stratejik FTY ise, rekabette üstünlük sağlamak ve bu üstünlüğü sürdürebilmek amacıyla bir işletmeyi çeşitli yönlerden kontrol altına almaktadır. FTY, karlılığı arttırabilmek amacıyla faaliyetlere ilişkin talebi değiştirmeye yönelik çabaları ortaya koyar. Bu amaçla maliyetlerin azaltılmasına yönelik fırsatları yaratan ürünlerin tasarımı ve geliştirilmesi ile ilgili etkin kararların alınması sağlanmaktadır. FTY'e stratejik perspektiften bakıldığında işletmelerin tedarikçileri ve müşterileri ile ilişkilerini sürekli olarak geliştirmesi önem taşımaktadır (Cardoş ve Pete, 2011:159).

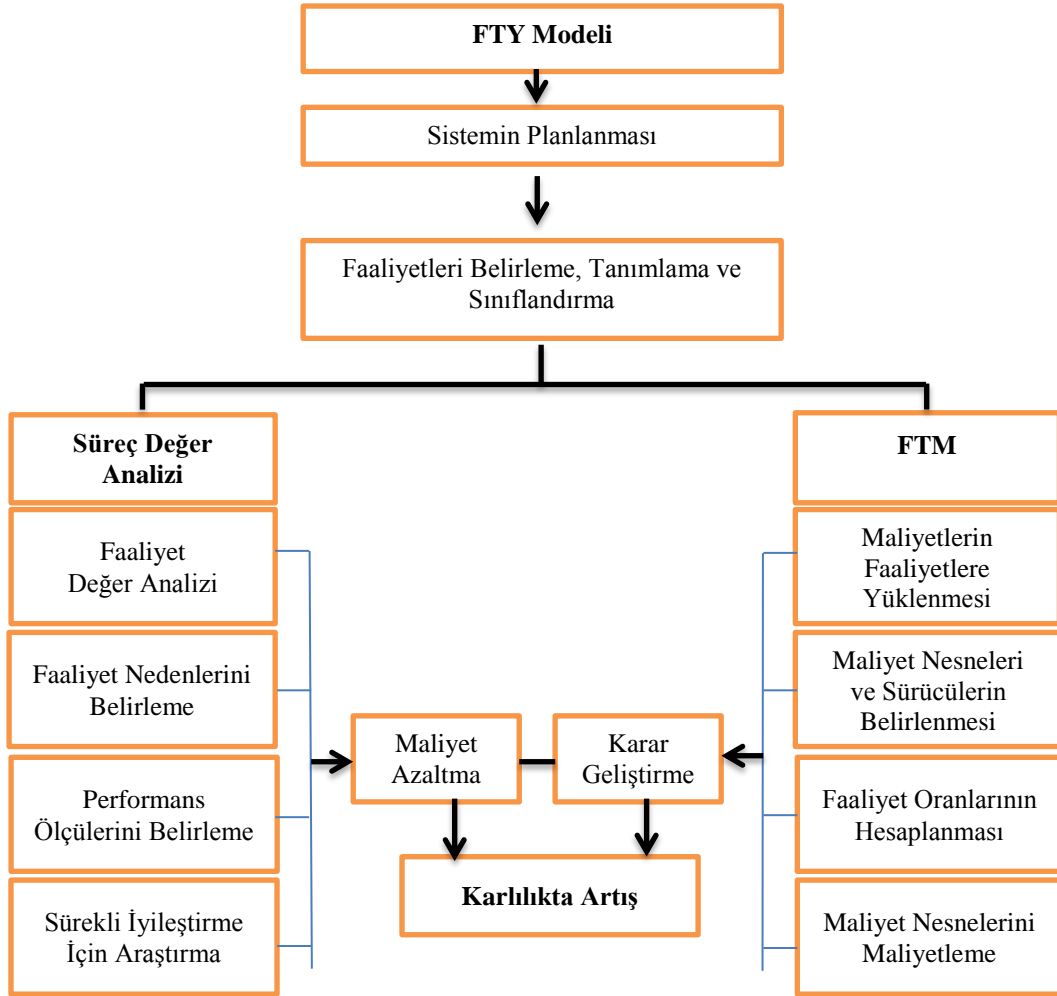
Stratejik FTY, önemli değişimler üzerine odaklanırken, operasyonel FTY ise, mevcut süreçlerin nasıl daha iyi iyileştirileceği üzerine odaklanmaktadır. Bu doğrultuda operasyonel FTY, mevcut faaliyetlerin daha etkin şekilde yapılabilmesi için gerekli olan adımları saptayabilmek amacıyla FTM analizinden yararlanmaktadır. Stratejik FTY ise, kaynakları aşırı şekilde tüketen faaliyetler ile yüksek çıktı verimliliği olmasına karşın düşük düzeyde tüketen faaliyetler arasındaki talep değişikliklerini ortaya koymak amacıyla FTM analizinden yararlanmaktadır. Bir başka ifadeyle stratejik FTY, birçok değerli kaynağın mümkün olduğunca etkili bir şekilde nasıl dağıtılacağını araştırmaktadır (Roztocki, 2010:8).

FTY, süreç bazlı organizasyonların gelişimi için etkili bir araçtır. Bu amaçla FTY ile, süreçleri, ürün ve hizmetleri iyileştiren, gereksizlikleri ortadan kaldıran, iş operasyonlarını mükemmel hale getiren faaliyetlerin planlanması, yönetilmesi ve kontrol edilmesine ilişkin bilgiler sağlanmaktadır. Söz konusu bilgiler FTY bilgi sisteminin çıktılarına dönüşmektedir. Bir organizasyonda FTY modelinin uygulanmasıyla elde edilecek bilgi çıktılarını faaliyet ve iş süreçleri maliyeti, değer katmayan faaliyet maliyeti, faaliyet tabanlı performans ölçüleri, doğru ürün ve hizmet maliyeti ve maliyet sürücüleri olmak üzere beş temel kategoriye ayırmak mümkündür (CIMA, 2001:3).

FTY ile ilgili kategorize edilen bilgi çıktılarının elde edilmesinde FTM bilgi sisteminden de yararlanılmaktadır. Kaynak maliyetlerinin belirlenen kaynak etkenleri veya maliyet sürücüleri ile faaliyetlere yüklenmesi ve faaliyet havuzlarında biriktirilen maliyetlerin de yararlanma ölçüsüne göre faaliyet etkenleri veya maliyet sürücüleri aracılığıyla maliyet nesnelere tüketim ölçüsüne göre yüklenmesi sürecinde ortaya çıkan bilgiler etkin bir FTY için oldukça önemlidir. Bunun yanı sıra süreç değer analizi işletmenin toplam verimliliği ve süreç kalitesinin gelişimi açısından FTY'e alınacak kararlarda ışık tutmaktadır. Hangi faaliyetlerin işletme için önemli olduğu ve söz konusu bu faaliyetlerin yarattığı katma değerin ne düzeyde olduğunu belirlemek, faaliyetlerin neden ortaya çıktığını anlamak, faaliyetlerin performansını değerlendirmek ve aksaklıkların giderilerek süreç ve faaliyetlerin sürekli iyileştirilmesini sağlamak FTY'den arzulanan sonuçların alınmasında yol

gösterici olmaktadır. FTY'in uygulanmasında hem FTM sistemi hem de süreç değer analizi aracılığıyla sağlanan bilgiler verimliliğin artmasına, maliyetlerin azalmasına ve fiyat rekabetinde üstünlüğün sağlanmasına katkıda bulunacaktır. FTM ve süreç değer analizinin birleşiminden meydana gelen FTY modeli uygulanırken izlenecek adımlar Şekil 2.14'de ayrıntılı olarak gösterilmektedir.

Şekil 2.14: FTY Modelinin Uygulanmasında İzlenecek Aşamalar



Kaynak: Hansen, Don R., Maryanne M. Mowen and Liming Guan (2007); *Cost Management: Accounting & Control*, 6.Edition, Cengage Learning. s. 443.

FTY modelinin uygulanabilmesi için izlenmesi gereken aşamaları ayrıntılı olarak açıklamak modelin daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır. FTM sisteminin nasıl çalıştığı ve işletmelere sağladığı avantajlar hakkında daha önce bilgi verilmesi nedeniyle bu kısımda FTM sisteminin uygulanış biçimine yer verilmeyecektir.

2.3.3.1. Faaliyet Tabanlı Yönetim Modelini Planlama

FTY modelini uygulama sürecindeki ilk adım planlamadır. Organizasyonların stratejik amaç ve hedefleri gözönüne alınarak hazırlanan planlar FTY modelinin başarılı şekilde uygulanmasına zemin hazırlayacaktır.

Planlama sürecinde FTY modelinin uygulanması ile ilgili olarak kullanılacak bilgi sistemi veya yararlanılacak daha gelişmiş bir maliyet sistemi belirlenmeden önce yöneticilerin organizasyonları için hangi konuların önemli olduğunu veya bu konularda hangi bilgilere ihtiyaç duyduklarını belirlemeleri gerekmektedir (CIMA, 2001:5). Çünkü hangi alanda bilgiye ihtiyaç duyulduğunun belirlenmemesi veya ihtiyaç duyulan alanlarda ne tür bilginin sağlanacağını bilinmemesi planlamanın çerçevesini de genişletecek ve karmaşıklığı arttıracaktır. Bu bakımdan etkili planlama için ihtiyaç duyulan bilginin öncelikle belirlenmesi gerekmektedir.

Etkin bir planlamanın yapılabilmesi amacıyla bir bilgi sistemi oluşturulmalıdır. Bu bilgi sistemi aracılığıyla planlanan süreç, faaliyet ve işlerin detayları planlamanın amacını da daha açık bir şekilde ortaya koyacaktır. Gerçekleştirilen faaliyetlerin planlanan düzeye uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığı ve faaliyetlerin performans seyri hakkında birtakım bilgiler söz konusu bilgi sistemi aracılığıyla elde edilmektedir.

FTY planlanırken, detaylı proje planlarının geliştirilmesi ve uygulama aşamalarının tümünü kapsamaları gerekir. Planlarda uygulama alanını oluşturan faaliyetlerin ne düzeyde olacağı, bu faaliyetlerin girdi ve çıktılarının neler olacağı, faaliyetlere ilişkin performans ölçümünün nasıl yapılacağı gibi konulara da yer verilmelidir (Hixon, 1995:31). FTY modeline yönelik olarak hazırlanan planların etkin şekilde uygulanabilmesi için en önemli hususlardan biri de yöneticilerin desteğidir. Organizasyonu oluşturan bölüm yöneticilerinin de planlama sürecine katkı sağlaması ve bölümlerine ilişkin süreçler hakkında bilgi vermeleri önemlidir. Ayrıca planlama sürecinde çalışanların sistemin nasıl işleyeceği hakkında bilgilendirilmesi ve sorumlulukların belirlenmesi gerekir.

2.3.3.2. Faaliyetleri Belirleme, Tanımlama ve Sınıflandırma

FTY uygulanması öncesinde faaliyetlerin belirlenmesi, tanımlanması ve sınıflandırılması dikkat edilmesi gereken konular arasında yer almaktadır. Organizasyonlarda süreçlerin yönetilmesi, etkin bir iş ortamının oluşturulması ve verimliliğin sağlanması süreçlerde gerçekleştirilen faaliyetlerin net bir şekilde açıklanmasına bağlıdır. Tablo 2.6'da faaliyetler hakkında hazırlanmış olan örnek faaliyetler gösterilmektedir (Oliver, 1999:245).

Tablo 2.6: Faaliyet Sözlüğü Örneği

Üretim Planlama	- Tahmini satış raporu hazırlama - Mevcut ve gelecekteki üretim planını geliştirme - Satış tahminlerine dayalı üretim zamanlamasını revize etmek
Hammadde Satınalma	- Teslim makbuzunu imzalamak - Görsel kontrol - Hammadde sayımı
Hammadde Kontrolü	- Hammadde kontrolü ve kalite onayı - Hammaddelerin ihtiyaca uygunluğunun test edilmesi
Yönetim	- Bütçeleme - Performans değerlendirme - Kontrol

Kaynak: Oliver, Lianabel (1999); *The Cost Management Toolbox: The Manager's Guide to Controlling Costs and Boosting Profits*, 1.Edition, Amacom Div American Mgmt Assn.s.245.

Organizasyonda gerçekleştirilen faaliyetlerin tanımlanması ve sınıflandırılması için faaliyetlerin analiz edilmesi gerekir. Tanımlama ve sınıflandırma yapılırken aynı zamanda faaliyetlerin özellikleri de ortaya konmaktadır. Faaliyet analizi sürekli iyileştirme ve geliştirme açısından işletmelere rehberlik etmekte ve işletme yöneticilerinin dikkatlerini stratejik düşünmeye odaklamaktadır. Faaliyet analizi, işletmede gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin maliyetlerin ne kadar olduğu ile ilgilenmemekte, aksine söz konusu maliyetlerin ortaya çıkmasında etkili olan unsurların neler olduğunun belirlenmesi ile ilgilenmektedir. Süreç değer analizi kapsamında ele alınması gereken faaliyet analizinin aynı zamanda değer zinciri üzerinde yer alan faaliyetlerin katma değer yaratıp yaratmadıkları konusunda da bilgiler sağlanması oldukça önemlidir (Eiler ve Campi, 1990:101, akt:Kaygusuz ve Dokur, 2009:561).

Genellikle bir organizasyonda ortaya çıkan faaliyetlerin hiyerarşik sınıflandırması birim düzeyinde, parti düzeyinde, mamul düzeyinde ve fabrika düzeyinde olmak üzere dört temel düzeyde gerçekleşmektedir. Söz konusu hiyerarşik faaliyet sınıflandırması Tablo 2.7’de gösterilmektedir (Weygandt, 2009:166).

Tablo 2.7: Faaliyetlerin Hiyerarşik Sınıflandırılması

Faaliyet Grupları	Faaliyet Türleri	Maliyet Sürücüleri
Birim Düzeydeki Faaliyetler	Makine İle İlgili Faaliyetler - Delme - Kesme - Düzeltme - Presleme - Birleştirme İşgücü İle İlgili Faaliyetler - Boyama - Zımpara - Dikim	- Makine saati - Makine saati - Makine saati - Makine saati - Makine saati - Direkt işçilik saati - Direkt işçilik saati - Direkt işçilik saati
Parti Düzeyindeki Faaliyetler	- Makine ayarlama - Satın alma siparişi - Muayene - Malzeme taşıma	- Ayarlama sayısı veya zamanı - Satın alma siparişi sayısı - Muayene sayısı veya zamanı - Malzeme taşıma sayısı
Mamul Düzeyindeki Faaliyetler	- Mamul tasarımı - Teknik değişim	- Tasarım sayısı - Değişim sayısı
Tesis Düzeyindeki Faaliyetler	- Fabrika yönetici maaşları - Fabrika amortismanı - Emlak vergileri - Kamu hizmetlerinden Yararlanma	- Yönetici sayısı - Alan (m ²) - Alan (m ²) - Alan (m ²)

Kaynak: Weygandt Jerry J., Paul D. Kimmel And Donald E. Kieso (2009); “*Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making*”, John Wiley&Sons, 5 Th Edition, 2009:166.

Tablo 2.7’de görüleceği üzere faaliyetlerin gruplandırılmasıyla her bir gruptaki faaliyetler sıralanmakta ve yapılan her bir faaliyete özgü maliyet sürücüleri belirlenmektedir. Böylelikle faaliyetler hakkında daha doğru ve anlamlı bilgiler sağlanmaktadır. Maliyetlerin yönetilmesi ve faaliyetlere ilişkin performansın ölçülmesi bakımından faaliyetlerin kategorize edilmesi yöneticilerin karar almalarında önemli rol oynamaktadır.

2.3.3.3. Süreç Değer Analizi

Bilindiği üzere yeni rekabet ortamında aynı ürünü veya hizmeti üreten çok sayıda işletmenin olması ve rekabetin daha da hissedilebilir seviyeye ulaşması,

işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri için ne yapmaları gerektiği konusundaki arayışlarını daha da artırmıştır. Bu amaçla maliyet odaklı bir yaklaşım benimsenmiş ve maliyetlerin kontrolüne yönelik çabalar artmıştır. Bu doğrultuda maliyetlerin kontrol altına alınması ve dolayısıyla maliyetlerin azaltılmasına yönelik olarak, maliyetlerin kaynağının ve nedenlerinin araştırılması amacıyla süreç değer analizi yapılmaktadır. Süreç değer analizi, sistemin bir bütün olarak performansını arttırmak amacıyla faaliyetlerin yönetilmesi üzerinde durmaktadır (Hansen ve Mowen, 2010:615). Süreç değer analizi, yöneticilerin değer zincirini oluşturan faaliyetleri belirlemeleri ve bu faaliyetler arasında bağlantı kurmaları amacıyla yararlandıkları bir tekniktir. Bu amaçla faaliyetler ile bu faaliyetlerin tükettiği kaynaklar arasındaki etkileşimi ortaya koyan olaylar aracılığıyla süreçler analiz edilmektedir. Süreç değer analizi yöneticilerin organizasyondaki süreci meydana getiren aşamaların tümüne dikkatle bakmalarını zorunlu kılmaktadır. Süreç değer analizi vasıtasıyla işletmeler açısından en önemli unsur olan maliyetlerin izlenebilirliği artmaktadır (Needles vd., 2010:886).

Süreç değer analizi aracılığıyla üretim ortamında gerçekleştirilen tüm faaliyetlerin detaylı bir şekilde analiz edilmesi sayesinde, katma değer yaratan ve yaratmayan faaliyetler de belirlenmiş olur. Böylece toplam üretim süresi içinde değer yaratan faaliyetlerin payının artırılması ve değer yaratmayan faaliyetlerin de kontrolü sayesinde üretimde etkinlik sağlanmış olur (Otlu ve Demir, 2005:168). Süreç değer analizi; faaliyet değer analizi, faaliyetlerin nedenlerini belirleme, performans ölçülerini belirleme ve sürekli iyileştirme olmak üzere dört temel aşamadan oluşmaktadır (Hansen vd.2007:443).

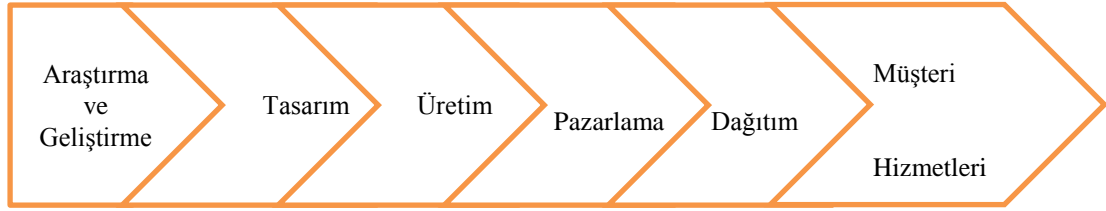
2.3.3.4. Faaliyet Değer Analizi

Faaliyet analizinin temeli, israfları ortadan kaldırmaya dayanmaktadır. Üretim sürecindeki israflar ortadan kaldırıldığında maliyetler azalmaktadır. Bu doğrultuda maliyetleri ortaya çıkaran nedenlerin yönetilmesi, maliyetlerin kendisinden daha önemlidir. İsrarların ortadan kaldırılması için öncelikle bir faaliyetin işletme açısından gerekli olup olmadığı sorgulanmalıdır. Örneğin maliyetlerin yönetilmesi

bir faaliyetin verimliliğini arttırsa dahi eğer söz konusu faaliyet işletme açısından gereksiz bir faaliyet ise bu durumda israf söz konusudur (Rich vd., 2011:932).

Faaliyet değer analizi aracılığıyla tüm faaliyetlerin belirlenmesinin yanı sıra kaynakları tüketen faaliyetlerin değer katan faaliyetler ve değer katmayan faaliyetler olarak sınıflandırılması yapılmaktadır (Hansen ve Mowen, 2010:615). Değer katan faaliyetler, mamullere değer katan ve müşterilere verilen değeri arttıran tüm faaliyetlerdir. Örneğin, hammaddenin satın alınması faaliyeti değer katan bir faaliyettir. Çünkü işletmeler hammadde satın almaksızın mamullerin üretimini gerçekleştiremezler. Yine bir masanın üretiminde zımpara ve boyama faaliyeti değer katan bir faaliyettir. Çünkü söz konusu işlemler olmaksızın üretilen bir masa müşteriler tarafından kabul görmeyecektir (Shim ve Siegel, 2009:113).

FTY ile sadece operasyonel süreç boyutunda değil aynı zamanda işletme departmanları kapsamında da faaliyet değer analizi yapılmaktadır. Çünkü operasyonel faaliyet analizi bütünün sadece bir parçasıdır. Bu açıdan işletmelerin departmanlarında yürütülen faaliyetlerin dikkate alınarak faaliyet değer analizinin yapılması büyük fayda sağlar. Üretim öncesi faaliyetler ile üretim esnasında ve üretim sonrası gerçekleştirilen faaliyetlerin bir bütün olarak birbirine bağlantılı şekilde işlemesi değer zincirini oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle değer zinciri, mamul veya hizmetlerin değerini arttıran faaliyetlerin birbirine zincirleme olarak bağlanmasıdır. FTY ile yöneticiler, işletme departmanlarının her birini yönetebilmekte ve bir bütün olarak organizasyonda gerçekleşen faaliyetlerin koordinasyonunu sağlayabilmektedir (Shim ve Siegel, 2009:116). Genel olarak bir organizasyonda değer katan faaliyetler mamul veya hizmetlerin araştırılması ve geliştirilmesi, tasarlanması, üretilmesi, pazarlanması, dağıtılması ve müşteri hizmetlerinden oluşmaktadır. Şekil 2.15'de değer katan faaliyetler değer zinciri üzerinde gösterilmektedir (Weil ve Maher, 2005:234).

Şekil 2.15: Değer Zinciri

Kaynak: Weil, Roman L. and Michael W. Maher (2005); *Handbook of Cost Management*, Second Edition, John Wiley & Sons. s.234.

Değer katmayan faaliyetler, ya müşterilere ve ürünlere değer yaratmayan ve devam edilmesi halinde ek maliyetlere katlanılmasına neden olan faaliyetlerden oluşmakta, ya da değer katan faaliyetlerin performanslarının yetersizliğinden oluşmaktadır (Rich vd., 2011:932). Değer katmayan faaliyetlerin belirlenmesi işletmeler açısından giderek daha da önemli hale gelmiştir. Bunun nedeni ise, işletmelerin yoğun rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmesi ve rekabet üstünlüğü sağlayabilmesi için değer katmayan faaliyetlerin belirlenmesi ve bu faaliyetlerin azaltılması gerekliliğidir (Narayanaswamy, 2003:668). Ancak burada önemli olan husus, organizasyonların değer katmayan faaliyetleri azaltırken, mamul, kalite, performans veya toplam değerde bir azalmaya yol açmamalarıdır. Genellikle işletmelerin ürettikleri mamul ve hizmetlere veya işletme müşterilerine değer katan ve katmayan faaliyetleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Weil ve Maher, 2005:234-235).

-Depolama: Hammadde, yarı mamul ve nihai mamul stoklarını depolamak, değer katmayan faaliyetlerdir. İşletmeler depolama faaliyetlerini azaltmak ve ortadan kaldırmak amacıyla üretim ve satış faaliyetlerini tam zamanlı üretim felsefesinin önemli bir unsuru olan tam zamanlı satın alma yöntemine göre gerçekleştirmektedir.

-Taşıma: Hammadde, malzeme ve üretim ortamındaki diğer unsurların taşınması nihai mamullere değer katmayan faaliyetlerdir. Taşıma faaliyetlerinin yeniden yapılanma sürecinde dikkate alınması ve buna göre operasyonel yapılandırmanın taşıma faaliyetlerini azaltmaya yönelik olması gerekmektedir.

-Bekleme: Üretim sürecinde makine ve işgücü gibi unsurların çalışmaması boşa geçen süre olarak değerlendirilmekte ve bu sürede oluşan maliyetler mamullere

değer katmaz. Bu açıdan üretimde boşa geçen sürenin nedenlerinin araştırılarak azaltılması veya tamamen ortadan kaldırılması gerekmektedir.

-Kontrol: Üretim öncesinde üretim için gerekli olan malzemelerin ve üretim sonrasında elde edilen nihai mamullerin uygunluk denetiminin yapılmasıdır. Kontrol faaliyetlerinin otomasyona dayalı olarak yapılması ve tedarikçiler ile uzun süreli sözleşmeler yapılması kontrol faaliyetlerine ayrılan zamanı da azaltacaktır.

-Üretim Süreci: İşletme yöneticileri satın almadan üretime, kontrole ve taşımaya kadar üretim sürecini oluşturan tüm faaliyetleri inceleyerek değer katmayan faaliyetleri belirlemektedir.

Buna göre bir organizasyonda yaratılan toplam değer, organizasyonun elde ettiği ürünlere ek olarak, tam zamanlı dağıtım veya tasarım tamir gibi yardımcı hizmetlere ödeme yapmaya istekli müşterilerin de oluşmasıdır. Böylelikle faaliyetleri gerçekleştirirken yaratılan değer, söz konusu faaliyetleri yerine getirmek için katlanılan maliyetlerden fazla olacak ve karlılık oluşacaktır. Dolayısıyla ilave değer yaratımı, organizasyonun ürün ve hizmetlerine yönelik müşterilerin oluşmasına ve karlılığın artmasına yol açacaktır (Yalçın, 2006:24).

2.3.3.5. Faaliyet Nedenlerini Belirleme

Etkili bir maliyet kontrolünün sağlanması amacıyla yöneticilerin üretim için hangi faaliyetlere ihtiyaç duyulduğunu ve bu faaliyetlerin maliyetleri nasıl ortaya çıkardığını anlamaları gerekmektedir. Bu açıdan işletme planlarında değer katan faaliyetlerin verimliliğini geliştirecek ve değer katmayan faaliyetleri elimine edecek politikaların uygulanmasıyla maliyetler azaltılabilir. Mamul veya müşterilere değer katmayan faaliyetlerin elimine edilmesi maliyetlerin azaltılması açısından etkili bir yöntemdir (Shim ve Siegel, 2009:112-113).

Faaliyetlerin gerçekleşmesinde bir girdi olan maliyet sürücüleri, faaliyetlerde ne kadarlık bir çalışma ve hangi faaliyetlerin yapılacağına etki eden faktörlerdir (Cokins, 2001:202). Diğer bir deyişle maliyet sürücüsü, belirlenmiş bir faaliyete maliyetlerin yüklenmesine neden olan tüm faktörlerdir. FTM’de farklı türde maliyet

sürücüsünden yararlanılabilir. İşlem sürücüleri, bir faaliyetin kaç kez yapıldığını göstermektedir. Zaman sürücüleri ise, bir faaliyetin ne kadarlık bir sürede yapıldığını gösterir. Bazı maliyet sürücülerini belirlemek oldukça kolaydır. Hammadde işleme faaliyetlerini izlemek amacıyla kullanılan makine saatleri bu tür sürücülere örnek teşkil eder. Maliyet sürücüleri ile faaliyetlerin toplam maliyetleri ile ürünler arasındaki nedensellik ilişkisi ortaya konmaktadır (Lewis, 1995:128).

Faaliyet sürücüleri ise, bir maliyet nesnesinin söz konusu faaliyeti ne ölçüde tükettiğini yansıtmaktadır. Diğer bir ifadeyle, faaliyet sürücüleri faaliyetler ile maliyet nesneleri arasındaki nedensellik ilişkisini ortaya koymaktadır (Lewis, 1995:129).

Genellikle bir faaliyete ilişkin maliyetin temel nedeni diğer ilişkili faaliyetlerin de temel nedeni olabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, birden çok faaliyet arasında bağımlılık ilişkisi varsa bu durumda faaliyetlerin maliyetlerini araştırmak diğer faaliyetlerin maliyetlerini de araştırmayı gerekli kılacaktır (Mowen vd., 2011:283).

2.3.3.6. Performans Ölçülerini Belirleme

Bir organizasyonda belirlenen faaliyetlerin amaçlara uygun şekilde yerine getirilip getirilmediği ve daha iyi nasıl yapılacağı konusunda performans ölçümü yapılması gerekmektedir. Performans ölçümünün yapılabilmesi için performans ölçülerinin belirlenmesine ihtiyaç vardır. Performans ölçüleri ise, bir süreç veya faaliyet kapsamında gerçekleştirilen işlerin finansal ve finansal olmayan sonuçlarına ilişkin göstergelerden oluşmaktadır. Burada önemli olan husus, klasik performans ölçülerinin aksine FTY’de finansal olmayan göstergelerin de performans ölçüsü olarak kabul görmesidir. Finansal olmayan göstergelerin performans ölçümünde dikkate alınması işletmelere kalite, zaman, hız, müşteri karlılığı, müşteri tatmini gibi bir çok alanda fayda sağlamaktadır (Çelikçapa ve Kaygusuz, 2010:309). Tablo 2.8’de finansal tabanlı performans ölçümü ve faaliyet tabanlı performans ölçümü karşılaştırmalı olarak gösterilmektedir.

Tablo 2.8: Performans Ölçümü Karşılaştırması

Finansal Tabanlı Performans Ölçümü	Faaliyet Tabanlı Performans Ölçümü
1. Finansal Verimlilik	1. Süre Azaltma
2. Yönetilebilir Maliyetler	2. Kalite İyileştirme
3. Statik Standartlar	3. Maliyet Azaltma
4. Finansal ölçütler	4. Ölçüm Trendi

Kaynak: Hansen, Don R., Maryanne M. Mowen and Liming Guan (2007); *Cost Management: Accounting & Control*, 6.Edition, Cengage Learning. s.447.

Bir organizasyonda performans ölçülerine ihtiyaç duyulmasındaki en önemli sebepler, organizasyonların cari performans seviyesinin belirlenmek istenmesi, bu performans seviyesinin rakip organizasyonların performans seviyeleri ile kıyaslanması ve kıyaslama sonucunda sürekli iyileştirmelerin değerlendirilmesi ihtiyacıdır. Bu anlamda süreç performans boyutlarını kalite, zaman ve maliyet olmak üzere üç gruba ayırmak mümkündür. Söz konusu boyutları kısaca aşağıdaki gibi açıklamakta fayda vardır (Rolstadas, 1994:225).

Faaliyet performansının değerlendirilmesi ile verimliliğin düzeyi ve verimlilikteki potansiyel artışı ortaya konmaktadır. Önceki dönem performansı hakkında bilgi vermek ve gelecekteki muhtemel verimlilik artışlarını gözler önüne sermek amacıyla hem finansal hem de finansal olmayan ölçüler kullanılmaktadır. Faaliyetlerin performansı hakkında bilgi veren finansal ölçüleri; değer katan ve katmayan faaliyet maliyetleri, faaliyet maliyetlerindeki değişimler, sürekli iyileştirme çabaları, kıyaslama, faaliyetleri esnek bütçeleme ve faaliyet kapasitesini yönetme olmak üzere altı temel kategoriye ayırmak mümkündür (Hansen ve Mowen, 2010:596).

2.3.3.7. Sürekli İyileştirme İçin Araştırma Yapma

Sürekli iyileştirme, bir organizasyonu oluşturan tüm süreçlerdeki kayıpları ortadan kaldırmayı temel alarak, verimliliği arttırmaya ve bu sayede sürdürülebilir bir iyileşmeyi gerçekleştirmeye yönelik bir felsefedir. Sürekli iyileştirme stratejisi, belirli bir süreci iyileştirmek veya bir problemi ortadan kaldırmak amacıyla bölüm veya organizasyon çapında çalışanların hep birlikte harekete geçmesini amaçlamaktadır. Çalışanların bir araya gelmesiyle oluşturulan sürekli iyileştirme

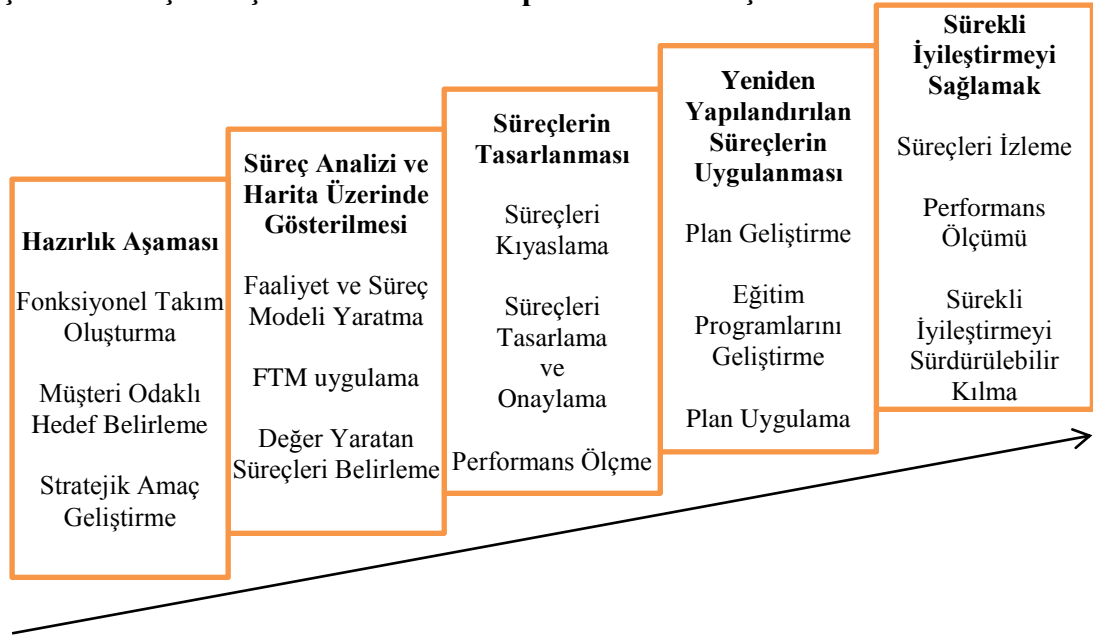
takımı, belirlenen süreçlerdeki kayıpları azaltmak ve ortadan kaldırmak için çeşitli analitik araçlar aracılığıyla verimliliği arttırlar (Radhakrishnan ve Balasubramanian, 2008:99). Verimliliğin sağlanması, sadece süreçlerdeki temel problemlerin ortadan kaldırılmasıyla mümkündür. Bu amaçla hata kaynaklarının ve bunlara ilişkin maliyetlerin belirlenmesiyle faaliyetlerde sürekli iyileştirmelerin yapılmasına ihtiyaç vardır (Plowman, 2001:45).

FTY, organizasyonların süreçlerine odaklanmaktadır. Modele göre bir organizasyonda süreçler ne kadar iyi bir şekilde anlaşılırsa o ölçüde hatalı veya gereksiz faaliyetler ortadan kaldırılabilir. Bu bakış açısı ile sürecin hangi aşamasında zaman gecikmeleri ve kalite sorunlarının yaşandığını belirlenebilir. FTY, iş süreçleri ve bu süreçleri meydana getiren faaliyetlerin analizi sayesinde sürekli iyileştirmeyi yöneten bir modeldir (Plowman, 2001:16). Bu amaçla organizasyonlarda genellikle TKY anlayışı benimsenmekte ve süreçlerin mümkün olduğunca sürekli iyileştirilmesine odaklanılmaktadır. Bu nedenle organizasyonlarda etkin ve etkili iş süreçlerini oluşturmak için iş süreçlerinin yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç duyulmaktadır (Davis ve Davis, 2011:378).

Yeniden yapılandırma, daha önce ne yapıldığına bakılmaksızın tamamen yeni ve daha etkili iş süreçlerinin oluşturulmasıdır (Robson ve Ullah, 1996:4). Bir başka ifadeyle yeniden yapılandırma, yoğun rekabet ortamında organizasyonların varlıklarını sürdürebilmesinde yardımcı olan süreçlerin anlaşılması, yalın süreçlerin oluşturulması, bilgisayar destekli analitik araçların kullanılması ve diğer yönetim tekniklerinin uygulanmasına imkan veren pratik bir yönetim yaklaşımıdır. Yeniden yapılandırma, organizasyondaki dikkatleri süreçlerin anlaşılması, yer değiştirilmesi, bazı süreçlerin ortadan kaldırılması ve geliştirilmesi üzerine toplamaktadır (Hunt, 1996:28). Yeniden yapılandırma ile genellikle bir organizasyonda radikal bir değişim görülmekte, iş süreçlerinin yeniden tasarlanması ile organizasyonel yapıda birtakım değişimler yaşanmakta ve teknolojik iyileştirmeler yapılmaktadır. Ayrıca yeniden yapılandırma ile maliyetlerin azaltılması ve müşteri hizmetlerinde sürekli iyileştirmelerin yapılması temel amaç olmaktadır (Mohapatra, 2012:5). Bir organizasyonda iş süreçlerinin yeniden yapılandırılması ile sürekli iyileştirmeyi

sağlayabilmek için birtakım aşamaların yerine getirilmesi gerekmektedir. Söz konusu bu aşamalar ise, iş süreçlerinin yeniden yapılandırılması için hazırlık yapılması, süreçlerin analizi ve harita üzerinde gösterilmesi, süreçlerin tasarlanması, yeniden yapılandırılan süreçlerin uygulanması ve süreçleri iyileştirmeyi sürdürülebilir kılmaktan oluşmaktadır. Hazırlık yapma aşamasında, öncelikle yeniden yapılandırmanın işletme için gerekli olup olmadığı araştırılmalıdır. Yeniden yapılandırma faaliyeti ile organizasyonun amaç ve stratejileri arasında bir bağ kurulmalıdır. Bu bakımdan fonksiyonel takımlar geliştirilerek yeniden yapılandırmanın ne zaman hangi alanlarda ve kimler tarafından gerçekleştirileceği belirlenmelidir. Yeniden yapılandırma ile müşteri odaklı hedeflerin de dikkate alınarak stratejik amaçların geliştirilmesi önem taşımaktadır. Süreçlerin analizi ve harita üzerinde gösterilmesi aşamasında, faaliyet ve süreçlerin analiz edilerek organizasyon açısından değer yaratıp ve yaratmadıkları ortaya konmaktadır. Böylelikle faaliyet ve süreç değer haritaları oluşturularak dikkatlerin bütünsel açıdan değer yaratmayan faaliyetler üzerine çekilmesi sağlanmaktadır. Süreçlerin tasarlanması aşamasında, süreçlerin önceki durumu ile mevcut durumu arasında karşılaştırmalar yapılmaktadır. Bu sayede performans ölçümü yapılarak süreçlerin tasarlanmasına ve süreçlerin yeniden yapılandırılmasına onay verilmektedir. Yeniden yapılandırılma sürecinin uygulanması aşamasında, birden fazla uygulama planı geliştirilerek sistemden beklenen sonuçları verecek en iyi planın uygulanması seçimi yapılmaktadır. Yeniden yapılandırma sürecinin son aşamasını oluşturan sürekli iyileştirme aşamasında ise, süreçlerin ve dolayısıyla faaliyetlerin sürekli olarak izlenmesi ve gerekli performans ölçümlerinin yapılarak sürekli iyileştirmenin gerçekleşmesi sağlanmaktadır (Muthu vd., 1999:2-4). Şekil 2.16'da iş süreçlerinin yeniden yapılandırılması aşamaları ayrıntılı olarak gösterilmektedir.

Şekil 2.16: İş Süreçlerinin Yeniden Yapılandırılması Aşamaları



Kaynak: Muthu, Subramanian, Larry Whitman, and S. Hossein Cheraghi (1999); "Business Process Reengineering: A Consolidated Methodology", *Proceedings of The 4th Annual International Conference on Industrial Engineering Theory, Applications and Practice*, <http://webs.twsu.edu/whitman/papers/ijii99muthu.pdf>, s.3, (Erişim Tarihi: 16.02.2012).

Sürdürülebilir bir sürekli iyileştirmenin sağlanabilmesi için işletmelerin stratejik yönetim araçlarını kullanmaları gerekmektedir. Bu yönetsel araçlar "Tam Zamanlı Üretim Felsefesi", "Toplam Kalite Yönetimi", "Faaliyet Tabanlı Yönetim" ve "Kısıtlar Teorisi"dir. Söz konusu yönetsel araçları ayrıntılı olarak açıklamak da yarar bulunmaktadır (Needles vd:2009:807).

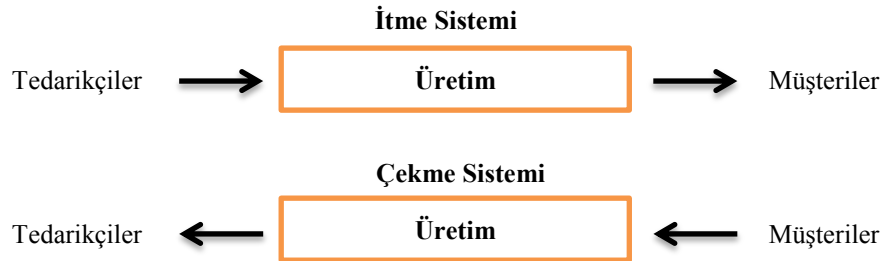
- Tam Zamanlı Üretim Felsefesi

Tam Zamanlı Üretim (TZÜ) felsefesi, üretimde doğru miktar ve kalitedeki parçaların doğru yer ve zamanda bulunmasını gerekli kılan bir Japon yönetim felsefesidir. Bu yönetim felsefesi, süreçlerde kalitenin ve verimliliğin artmasında, iletişimin geliştirilmesinde, kayıpların ve dolayısıyla maliyetlerin azaltılmasında yöneticilere birçok konuda raporlar üretmektedir (Cheng ve Podolsky, 1996:2). Bu bağlamda TZÜ felsefesi, sadece bir üretim tekniği olmamakla birlikte aynı zamanda bir organizasyonun tedarikçileri, müşterileri ve çalışanları arasındaki ilişkileri etkileyen çok boyutlu bir felsefedir. Bu felsefenin organizasyonlar açısından en önemli iki temel amacı, müşterilere değer katmayan tüm faaliyetlerin ortadan

kaldırılması ve sürekli iyileştirmenin sağlanmasıdır. Bu açıdan faaliyetlerin TZÜ'ye uygun şekilde oluşturulabilmesi için; makine ayarlama zamanı ve boşa geçen zamanı azaltmaya, stokların azaltılmasına, karar alma süreçlerinde çalışanların da katılımını sağlamaya, tedarikçilerle işbirliği sağlamaya dönük anlaşmalar yapmaya ve müşteri ihtiyaçlarının karşılanmasına odaklanmaya gerek duyulmaktadır (Swamidass, 2000:322).

TZÜ felsefesinin temeli, geleneksel yöntemlerin “itme” yaklaşımından ziyade, “çekme” yaklaşımına dayanmaktadır. Diğer bir ifadeyle geleneksel yöntemde satış ve üretim düzeyine göre talebin yaratılması ve böylece stokların ortaya çıkması sağlanırken, TZÜ felsefesinde ise, talebe göre üretim yapılmaktadır. Dolayısıyla geleneksel yöntemlerde ileriye doğru bir üretim bilgisi oluşturulurken, TZÜ felsefesinde ise geriye dönük bir bilgi akışı gerçekleşmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:67). Bu bilgi akışı kanban sistemi adı verilen kartlı bir sistem aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Kanban kartları aracılığıyla bir iş istasyonundaki üretim kendisinden sonra gelen iş istasyonunun kanban kartına yazdığı bilgilere göre yapılmaktadır. Buna göre bir kanban kartında hangi parçaların ne zaman ve ne miktarda üretilmesi gerektiği bilgisi yer almaktadır. Bu bilgiye dayalı olarak üretimin yapılması “çekme sistemi”nin işleyişini etkinleştirmekte ve bu sayede geriye dönük bilgi akışı, üretimdeki kayıpları ve fazlalıkları ortadan kaldırmaktadır. Şekil 2.17’de “itme” ve “çekme” sistemlerinde bilgi akışının nasıl olduğu gösterilmektedir.

Şekil 2.17: İtme ve Çekme Sistemine Göre Bilgi Akışı



Kaynak: Avis, Jo (2009); Performance Management: Managerial Level, Paper P2, 6.Edition, Elsevier CIMA. s.177.

TZÜ felsefesinin temelinde iki önemli amaç bulunmaktadır. Bu amaçlar sıfır stok ve sıfır hatadır. Sıfır stok amacının gerçekleşmesinde üretim için gerekli olan

malzemeler tedarikçilerden üretim zamanında talep edilir. Aynı şekilde talebe göre üretim yapılması nedeniyle müşterilerden gelen talebe göre üretilen ürünler stoklara alınmaksızın müşterilere sunulmaktadır. Bu bakımdan hem üretim öncesi hem de üretim sonrasında hammadde ve mamullerin stoklanmasına gerek duyulmaz. Sıfır stok ise maliyetlerin büyük ölçüde azalmasına ve aynı zamanda kayıpların da oluşmasına engel olmaktadır. Sıfır hata amacının gerçekleşmesinde ise tedarikçiden alınan malzemelerin kontrolünden, üretim hattındaki uyarıcı sinyallere ve müşterilere ürünlerin sunulmasına kadar olan süreçte kalitenin artırılması ve hataların ortadan kaldırılmasına yönelik iyileştirmeler söz konusudur. Buradan hareketle TZÜ felsefesinin genel olarak organizasyonlara sağladığı yararları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Gürsoy, 2009:352).

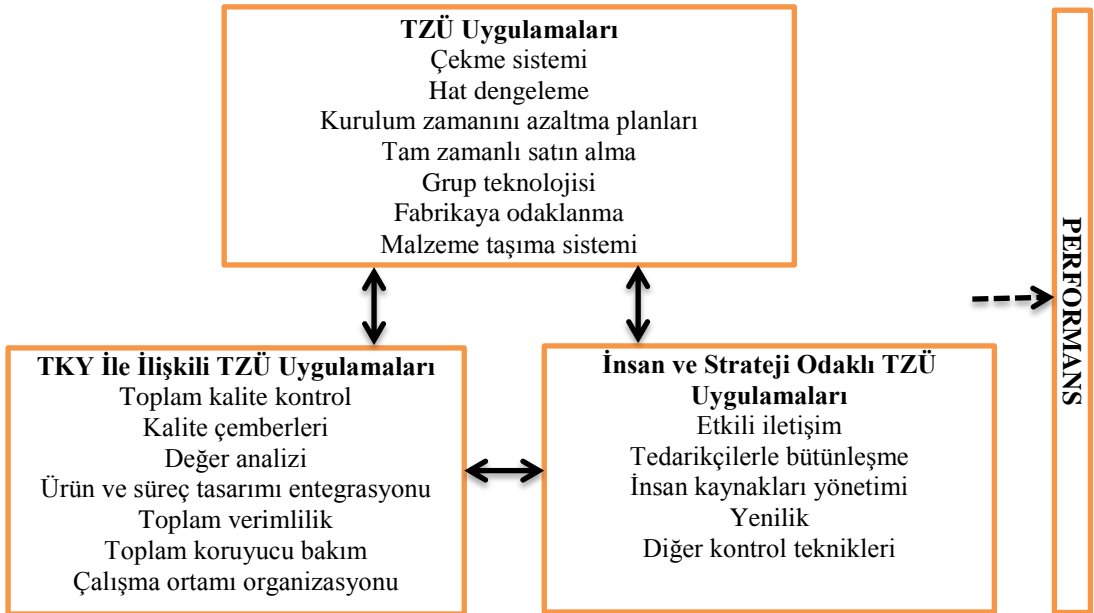
- Stoklara yapılan yatırımın ve stok maliyetlerinin azaltılması,
- Fabrika alanının daha etkin kullanılması,
- Kalitenin artması ve az sayıda tedarikçi ile uzun süreli sözleşmelerin yapılması ile gerçekleşen iskontolar sayesinde maliyetlerin azaltılması,
- Çalışan verimliliğinin artması dolayısıyla işçi maliyetlerinin azaltılması,
- Fire ve kayıpların azaltılması, gereksiz faaliyetlerin ortadan kaldırılması sayesinde maliyetlerin azaltılmasıdır.

Süreçlerin sürekli olarak iyileştirilmesi amacıyla bir organizasyonda TZÜ felsefesine uygun hareket edilip edilmediği devamlı olarak izlenmelidir. Bu amaçla TZÜ felsefesinin gelişim seyrini ortaya koymak amacıyla performans ölçümüne ve performansın sürekli olarak geliştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Genellikle organizasyonlar performans ölçümünde finansal performans göstergelerini kullanmaktadır. Ancak TZÜ felsefesinde performans ölçümü için finansal göstergeler uygun değildir. Çünkü finansal göstergeler, kalite, müşteri hizmetleri, esneklik gibi TZÜ felsefesinin önemli bileşenlerinin değerlendirilmesinde organizasyonlara yeterli bilgiyi vermemektedir. Ayrıca bu göstergeler bir değer olarak çalışanların önemini göz ardı etmektedir. Finansal göstergelerin bir diğer kısıtı

ise, hızlı bir iyileştirmenin sağlanması için finansal raporlamanın tam zamanında hazırlanmamasıdır (Saxena, 2009:270). TZÜ felsefesine uygun olarak geliştirilen finansal olmayan performans göstergeleri ise boşa geçen sürenin azaltılması, kayıpların azaltılması, zamanında teslimat, stok seviyesinin azaltılması, çalışanların katılımı vb. göstergelerden oluşmaktadır (Rolstadas, 1994:293).

TZÜ felsefesine uygun şekilde oluşturulacak bir performans raporunda finansal olmayan performans ölçüleri payının yüksek olması nedeniyle yönetim muhasebecilerinin direkt işçilik veya endirekt üretim farklarıyla ilgilenmeleri yerine, toplam döngü zamanı içerisindeki değer katmayan faaliyetlere ilişkin süreyi azaltmaya çalışmaları gerekir (Erdoğan ve Saban, 2010:600). Bu anlamda düzenlenecek performans raporlarında zamanında teslimat, müşteri şikayetlerinin sayısı, hazırlık süresi, makine bakım süresi, eğitim süresi gibi birtakım finansal olmayan ölçütler daha geniş yer tutacaktır. Şekil 2.18’de işletme performansının ölçülmesi ve geliştirilmesinde TZÜ felsefesinin rolü gösterilmektedir.

Şekil 2.18: İşletme Performansının Ölçümü ve TZÜ Felsefesinin Rolü



Kaynak: Sandanayake Y. G., C. F. Oduoza and D. G. Proverbs (2008), “A systematic modelling and simulation approach for JIT performance optimisation, Robotics and Computer-Integrated Manufacturing”, Cilt. 24, Issue 6, s.737.

Şekil 2.18’de görüleceği üzere TZÜ felsefesinin uygulanmasıyla sürekli iyileştirmelerin sağlanması, stok seviyesinin azaltılması ve ortadan kaldırılması, maliyetlerin azaltılması, kalitenin artırılması gibi birçok alanı kapsayan performans iyileştirmeleri yapılmaktadır. Bu amaçla Toplam Kalite Yönetimi (TKY) ve insan ile strateji odaklı uygulamalar arasında bağlantılar kurulmaktadır. Bu bağlantı aracılığıyla çeşitli performans göstergeleri belirlenmekte ve sistemin başarılı bir performans sonuçları yaratmadaki etkinliği de artmaktadır.

- Toplam Kalite Yönetimi

Önceki üretim dönemlerinde yaygın olarak kalitenin çalışanların sorumluluğunda olduğu vurgulanmakta ve çalışanların denetlenmesiyle kalitenin gelişimi ortaya konmaktaydı. Bu kalite anlayışına göre, toplam üretilen birimler içinde hatalı üretilen birimlerin payı yöneticiler tarafından makul görülürse çalışanların performansı ve dolayısıyla kalite gelişimi iyi olarak değerlendirilmekteydi. Dolayısıyla işletmeler açısından üretim miktarı, kaliteye göre daha fazla önemliydi. Hatalı ürünlerin olması halinde ise, yeniden işleme alınarak gerekli düzeltmeler yapılmaktaydı. Rekabetin artmasıyla birlikte, işletmeler kalitenin kontrol edilmesi yerine, kalitenin tasarlanması gerektiği gerçeği fark edilmiştir (Gürsoy, 2009:360). Bu amaçla 1980’li yıllardan itibaren organizasyonların tüm iş süreçlerinde kalite yönetimi prensiplerini uygulamaya başlamaları sonucunda TKY geliştirilmiştir. TKY’nin temel amacı, tüm çalışanların katılımıyla sürekli iyileştirmelerin yapılması ve dolayısıyla müşteri ihtiyaçlarının en iyi şekilde karşılanmasıdır (Novicevic ve Antic, 1999:4). TZÜ felsefesinde sıfır hata, değer yaratmayan süreç ve faaliyetlerin ortadan kaldırılması, kayıpların önlenmesi ve hataların kaynağının belirlenerek giderilmesi gibi belirlenen amaçların gerçekleştirilmesi, TKY’nin uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Bu bakımdan TKY ve TZÜ felsefesi birbirini tamamlayan yöntemler olarak karşımıza çıkmaktadır (Gersil, 2007:111).

İşletmelerin kaliteli mamul ve hizmet üretmesi ve aynı zamanda kaliteyi devamlı olarak iyileştirmesi uzun dönemde rekabet avantajı sağlar. Dolayısıyla faaliyet ve süreçlerin de doğru şekilde yönetilmesi mamul ve hizmetlerin istenilen

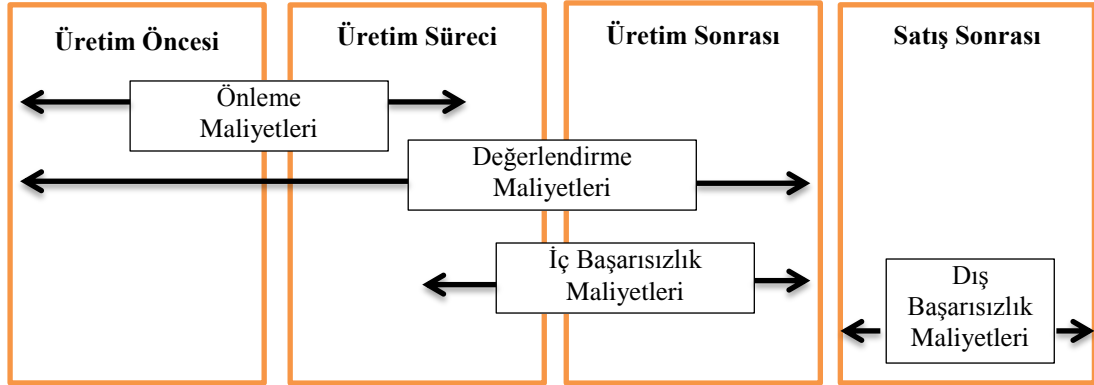
şekilde üretilebilmesine imkân verir. Bu açıdan değerlendirildiğinde kalitenin sadece mamul veya hizmetlerin bir çıktısı olarak değerlendirilmemesi, aynı zamanda bir organizasyonu oluşturan tüm faaliyetler için de gerekli bir felsefe olarak görülmesi daha doğru olacaktır. Çünkü mamul veya hizmetlerin üretilmesinde kullanılacak olan kaynakların bir takım iş süreçlerinden geçmesi gerekmektedir. Bu da mamul veya hizmet kalitesini ortaya çıkaran iş süreçlerinin kaliteyi de içeren uygulamalarına odaklanmayı gerekli kılmaktadır (Novicevic ve Antic, 1999:5).

Kaliteli bir ürünün üretilmesi, kaliteli bir servisin sağlanması ya da kaliteli bir işin yapılması müşteri tatminini sağlamada yeterli değildir. Ancak bu amaçları gerçekleştirirken birtakım maliyetlere katlanılmaktadır. Uzun dönemde organizasyonların üzerinde önemli bir etkiye sahip olan bu tür maliyetlerin dikkatle yönetilmesi gerekir. Çünkü bu tür maliyetler, kalite çabalarının doğru bir şekilde ölçülebilmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla, bir organizasyon için kalite ve maliyet faktörleri arasındaki dengeye dayalı olarak rekabet edilebilir bir ürün veya hizmeti üretebilmek, temel amaç haline gelmektedir (Oakland, 2003:106).

FTY’de süreçlerin yönetimi ve kalitenin artırılması açısından kalite maliyetlerinin hesaplanması ve bu maliyetlerin kontrol altına alınması gerekmektedir. Kalite maliyetleri, kalitesizliğe meydan vermemek amacıyla yapılan birtakım işlemlerin maliyetidir. Diğer bir ifadeyle kalite maliyetlerini, kalitesizliğin ortaya çıkardığı maliyetler olarak değerlendirmek mümkündür. Bu doğrultuda kalite maliyetlerini önleme, ölçme ve değerlendirme, iç başarısızlık ve dış başarısızlık maliyetleri olmak üzere dört grupta sınıflandırmak mümkündür (Civelek ve Özkan, 2006:649).

Kalite, mamulün tasarımı aşamasından başlanarak kullanımı sürecinde devamlılık arz eden ve o mamulü kullananlar açısından öngörülen kullanım ömrü bitene kadar olan bir zaman dilimini kapsamaktadır. Bu tanımdan hareketle, değer zincirini oluşturan bu süreçte kalite önemli bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır (Gürdal, 2007:181). Şekil 2.19’da genel olarak bir değer zinciri üzerinde belirlenen kalite maliyetleri gösterilmektedir.

Şekil 2.19: Değer Zinciri Üzerinde Kalite Maliyetlerinin Belirlenmesi



Kaynak: Kaygusuz, Sait Y. ve Şükrü Dokur (2009); Maliyet Muhasebesi, Dora Yayınevi, Bursa. s.509.

Şekil 2.19’da görüleceği üzere kalite maliyetleri değer zinciri üzerindeki üretim öncesi, üretim süreci, üretim sonrası ve satış sonrası aşamalarına göre sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırma ile kalite maliyetleri hesaplanarak değer zinciri üzerindeki aşamalarda ortaya çıkan hata ve kayıpların nedenleri belirlenecektir (Kaygusuz ve Dokur, 2009:509). Bu bakımdan TKY ile kalitesizliğin ortaya çıkmadan engellenmesi ve beşeri kaynakların bu doğrultuda kullanılması sonucunda içsel ve dışsal başarısızlık maliyetlerini azaltacak şekilde önleyici faaliyet ve dolayısıyla maliyetlere öncelik verilmektedir. Çünkü kalite açısından gecikme ve erteleme yerine önleyici faaliyetleri hayata geçirmek TKY açısından önemlidir (Civelek ve Özkan, 2006:653).

TKY’de sıfır hata hedefine ulaşabilmek için hatalı ürünlere, yeniden işleme maliyetlerine ve garanti sözleşmelerinden doğan maliyetlere ilişkin verilerin zamanında elde edilmesine ihtiyaç duyulur. Bu veriler, hataları ortadan kaldıracak şekilde ürünlerin yeniden tasarlanması konusunda kullanılabileceği gibi, aynı zamanda muhtemel hataların ve makine ayarlama zamanının azaltılması konusunda da üretim sürecini yeniden yapılandırma amacıyla kullanılabilmektedir. TKY, bu bilgilerin yanı sıra performans ölçümü amacıyla müşteri tatmini, müşteri hizmetleri çağrı sayısı ve rapor oluşturma zamanı gibi birtakım finansal olmayan ölçüler hakkında bilgiler sağlamaktadır (Weygandt vd., 2009:22).

Performans yönetimi sürecinde TKY’nin önemli bir payı bulunmaktadır. Bu bakımdan etkin bir FTY için TKY uygulamalarında hem finansal hem de finansal

olmayan ölçütler dikkate alınmalıdır. Performans yönetimi süreci TKY uygulamalarını güçlendirmektedir. Aynı zamanda performans yönetimi ile yöneticilerin TKY'yi yönetimin bir uzantısı olarak görmeleri ve bu anlamda becerilerinin artırılması amaçlanmaktadır. Bu anlamda yöneticilerin daha etkin olabilmesi için, öncelikle performans yönetiminin organizasyonun alt kademesinden üst kademesine kadar sistemleştirilmesi gerekmekte ve böylelikle departman yöneticilerine sorumluluk yüklenmelidir. Böylelikle organizasyon genelinde performans yönetiminin işlerin daha iyi nasıl yapılması gerektiği konusundaki işlevi daha iyi anlaşılacaktır (Schneier vd., 1995:44).

TKY ile desteklenen bir performans yönetim süreci, geleneksel performans ölçümü uygulamalarından önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Bu farklılıkları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Schneier vd., 1995:44).

- Müşteri beklentileri, sadece iş tanımlarını belirtmemekte aynı zamanda bireylerin performans beklentilerini de kapsamaktadır,
- Sonuçlar beklentileri farklı kriterler ile karşılamaktadır,
- Performans beklentileri, kalite performansına ve toplam müşteri tatminine ulaşmada farklılığı ortaya çıkaran davranışsal becerileri içermektedir,
- Derecelendirme ölçeği, gerçek performansı yansıtmaktadır,
- Çalışanlar, süreçlere aktif şekilde katılmaktadır.

Performans yönetimi açısından TKY uygulamalarının bir organizasyona ne ölçüde katkı sağladığını kalite performansı aracılığıyla ölçmek mümkündür. Ancak bu ölçüm için finansal ve finansal olmayan bir takım ölçütlere ihtiyaç duyulmaktadır (Gürsoy, 2009:369). Kalite performansının ölçümünde kullanılan finansal ölçütler, işletmeler tarafından oluşturulan kalite maliyet tabloları ile finansal tablolardan sağlanmaktadır. Bu tablolarda yer alan verilerden hareketle kalite performansı finansal açıdan ölçümlenmektedir.

Kalite maliyetlerinin finansal performans ölçümünde oran analizi, trend analizi ve pareto analizi olmak üzere üç analiz türünden yararlanılmaktadır. Söz konusu bu

analiz türlerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:154).

1.Oran Analizi: Bu analiz aracılığıyla iki farklı döneme ilişkin kalite ve kalitesizlik maliyetleri ile satışlar, üretim maliyeti gibi unsurlar arasında oranlar yoluyla karşılaştırmalar yapılarak kalite açısından performans düzeyim ölçülmektedir. Oran analizinde genellikle kullanılan ölçütler aşağıdaki gibidir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:154).

- Kalite Maliyeti / Satışlar
- Kalite Maliyeti / Üretim Maliyeti
- Kalitesizlik Maliyeti / Satışlar
- Kalitesizlik Maliyeti / Üretim Maliyeti
- Kalitesizlik Maliyeti / Toplam Kalite Maliyeti
- Dış Başarısızlık Maliyetleri / Satışlar
- İç Başarısızlık Maliyetleri / Üretim Maliyeti

2.Trend Analizi: Bu analiz aracılığıyla, mevcut kalite düzeyi ile önceki dönem kalite maliyet düzeyi karşılaştırılmaktadır. Bu analiz türüne örnek olarak; önleme, ölçme ve değerlendirme, iç başarısızlık, dış başarısızlık ve satışlar trendi verilebilir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:154).

3.Pareto Analizi: Pareto analizi, trend analizi yapıldıktan sonra iyileştirilmesi gereken kalite maliyetlerinin ortaya çıkmasında etkili olan faktörlerin belirlenmesi amacıyla yapılmaktadır. Pareto analizinde genellikle kullanılan ölçütler aşağıdaki gibidir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:154).

- Maliyet bileşenleri sınıflarına göre pareto analizi
- Departmanlara göre pareto analizi
- Mamullere göre pareto analizi
- Diğer gruplandırmalara göre pareto analizi

Bu oranlar aracılığıyla organizasyonların TKY uygulamalarındaki başarı düzeyleri ve eksik yönleri hakkında ihtiyaca uygun bilgiler sağlanmaktadır. Tablo 2.9'da örnek bir işletmenin iki farklı üretim dönemine ilişkin kalite maliyetleri performans raporu karşılaştırmalı olarak kalite maliyet tablosu aracılığıyla gösterilmektedir.

Tablo 2.9: Karşılaştırmalı Kalite Maliyetleri Performans Raporu*

Kalite Maliyetleri	Cari Dönem	Önceki Dönem	Fark	Fark Yüzdesi
Önleme Maliyeti				
Ölçme ve Değerlendirme Maliyeti				
İç Başarısızlık Maliyeti				
Dış Başarısızlık Maliyeti				
Toplam Kalite Maliyeti				
Toplam Kalite Maliyeti / Satışlar				
Toplam Kalite Maliyeti / Üretim Maliyeti				
Dış Başarısızlık Maliyeti / Satışlar				
İç Başarısızlık Maliyeti / Satışlar				

*Bu tablo kalite maliyetlerine ilişkin oranlar dikkate alınarak geliştirilmiştir.

Kalite maliyetleri performans raporunda görüleceği gibi en az iki döneme ilişkin kalite maliyetlerine ilişkin veriler ve bu verilerin diğer finansal tablolardaki veriler ile oranlanması söz konusudur. Önceki döneme göre kalite maliyetlerinde bir artış söz konusu ise, kalite maliyetleri açısından olumsuz bir performans ortaya çıkacaktır. Ters durumda ise yani, önceki döneme göre kalite maliyetlerinde bir azalış olması halinde, performansın iyileşmesi söz konusudur.

Kalite maliyetlerinin sadece finansal performans ölçütleri ile ölçülmesi hatalı sonuçların ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bu açıdan performans ölçümünde finansal olmayan ölçütlerin de kullanılması belirli bir yapı ve zamanlamada geri bildirim sağlanması açısından da önem taşımaktadır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:154). Bunun için kalite maliyetlerinin etkin bir şekilde kontrolü açısından süreç ve faaliyetlere ilişkin zaman, teslimat zamanı, çalışan personelin verimlilik düzeyi, müşteri memnuniyet düzeyi ve bunun gibi birçok finansal olmayan ölçütlerin de kullanılması gerekmektedir.

Etkin bir TKY uygulaması sonucunda işletme performansının iyileştirilmesi ve geliştirilmesi karlılığın birçok açıdan gelişme göstermesini sağlamaktadır. Öncelikle

uygunluk kalitesinin artırılması sonucunda müşterilerin ürün iadeleri azalacak ve bu da satılan ürün sayısının artmasına, dolayısıyla karlılık artışına neden olacaktır. Ayrıca TKY ile sürekli iyileştirmelerin yapılması maliyetlerin azalmasına yol açarak aynı satış fiyatı ve satış miktarı düzeyinde karlılıkta artış sağlayacaktır. Burada işletmeler açısından en önemli avantaj ise, maliyetlerin azalması nedeniyle ürün fiyatlarını düşürmek yoluyla daha fazla ürünün satılması ve sürüm nedeniyle daha yüksek karlılık düzeyine ulaşmaktır (Kaygusuz ve Dokur, 2009:525).

- **Kısıtlar Teorisi**

Muhasebe bilgi sisteminin oluşturulmasındaki en temel amaç, yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgilerin üretilmesini sağlamaktır. Küreselleşme olgusuyla birlikte artan rekabet ve yeni teknolojilerin yoğun şekilde kullanımı, yöneticilerin muhasebe bilgi sisteminden beklentilerini daha da arttırmıştır. Geleneksel yönetim muhasebesi yöntemlerinin yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlamada yetersiz kalması birçok yeni yöntemlerin ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Bu yaklaşımlardan birisi olan “Kısıtlar Teorisi” ise 1984 yılında Dr. Goldratt tarafından “The Goal” adlı eserde literatüre kazandırılmıştır (Erdoğan ve Saban, 2010:601).

İşletmelerin amaçladıkları düzeyde kar elde etmelerini engelleyen birtakım faktörler bulunmaktadır. Söz konusu bu faktörler işletmeler açısından bir kısıt olarak değerlendirilmektedir. Organizasyonları bir sistem olarak ele aldığımızda, sistemi oluşturan unsurlar arasında zayıf bir unsurun bulunması bütünsel açıdan sistemin işleyişini etkileyecektir. Bu bakımdan yöneticilerin, sistemin performansını kısıtlayan ve dolayısıyla karlılığını olumsuz şekilde etkileyen kısıtları belirlemesi ve bu kısıtları yönetmesi gerekmektedir (Kaygusuz, 2006:174). Söz konusu kısıtları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Stein, 1997:13-15, Atwater ve Gagne, 1997:7, akt:Kaygusuz, 2006:174).

-Piyasa Kısıtları: Piyasa koşullarına göre müşteri taleplerinde sürekli değişimler yaşanması sonucunda işletmelerin piyasaya bu talebin üzerinde ürün sunması piyasa kısıtını ortaya çıkarmaktadır.

-Kaynak Kısıtları: Piyasada artan talep karşısında işletmelerin yetersiz kaynaklara sahip oluşu veya kapasite yetersizliği nedeniyle müşteri ihtiyaçlarının karşılanamaması kaynak kısıtını ortaya çıkarmaktadır.

-Yönetmel Kısıtlar: İşletme yöneticilerinin yönetmel beceriye sahip olamamaları veya ihtiyatlı olmaları gibi nedenlerden ötürü fırsatları zamanında değerlendirememeleri ve işletmelerin yapısına uygun olmayan yönetmel politikaları uygulamaları yönetmel kısıtları ortaya çıkarmaktadır.

-Hammadde Kısıtları: Faaliyetleri sürdürebilmek amacıyla gerekli olan hammaddelerin kıt olması nedeniyle ortaya çıkan kısıttır.

-Lojistik Kısıtlar: İşletmeler tarafından uygulanan prosedürlerin işletme faaliyetlerini olumsuz etkilemesi sonucunda ortaya çıkan kısıt türüdür.

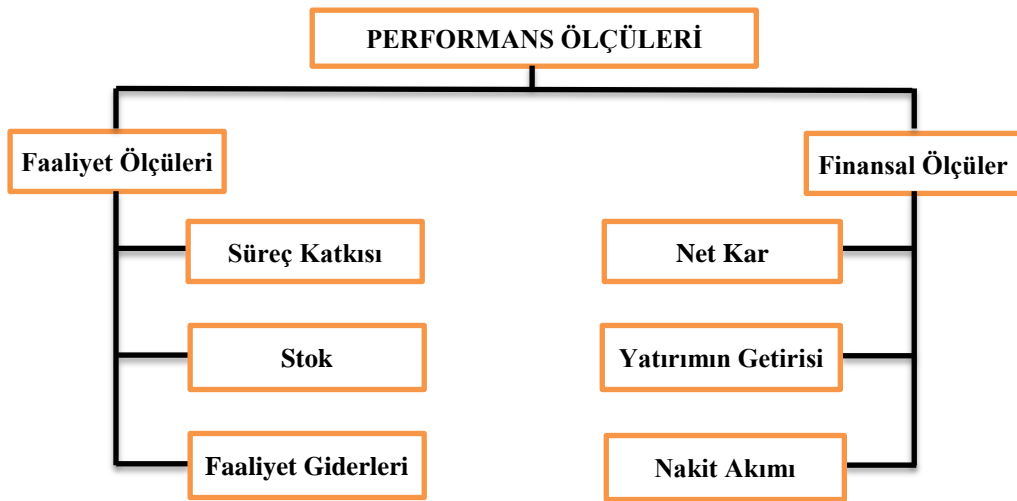
Yukarıda sınıflandırarak açıklanan kısıtlar perspektifinde konuya yaklaşıldığında bir kısıtın belirlenmesi ve ortadan kaldırılması sonucunda yeni bir kısıtla karşılaşmaktadır. Bu açıdan bir işletmede kısıtların ortadan kaldırılması için beş aşamalı bir sürecin izlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla öncelikli olarak işletmelerin mevcut ve olası kısıtlarını tanımlaması gerekir. İkinci aşamada söz konusu kısıtların nasıl düzeltilmesi gerektiği üzerine odaklanılır ve doğru kararların alınması sağlanır. Bu aşamada işletmede en iyi şartları oluşturacak ürün karması belirlenmektedir. Üçüncü aşamada, işletme kaynak ve yeteneklerinin ikinci aşamanın gerçekleştirilmesi için seferber edilmesi sağlanmalıdır. Özellikle kısıt yönetim sürecinin bu aşamasında ideal performans ölçütlerinin oluşturulması gerekmektedir. Dördüncü aşamada söz kısıtların kaldırılması sağlanmalıdır. Kısıtların ortadan kaldırılmasına yönelik olarak bu aşamada farklı yöntemler kullanılabilir. Kısıtların ortadan kaldırılması sürecinin son aşamasında ise mevcut kısıtın kaldırılması ile yeni bir kısıtın belirlenerek sürecin başa döndürülmesi sağlanır (Ünal vd:2005:435-436).

Kısıtların yönetilmesi ile işletmelerin faaliyetlerini daha etkin ve verimli bir şekilde sürdürebilmeleri mümkün hale gelecektir. İşletme süreçlerinin etkinliği aracılığıyla müşteri talepleri zamanında karşılanarak firmanın karını arttırmasına ve bu sayede rekabette başarılı olmasına katkıda bulunacaktır. Kısıtların etkin şekilde

yönetilmesinin üretim maliyetleri üzerinde de önemli etkisi bulunmaktadır. Verimsiz süreç ve faaliyetlerin ortadan kaldırılması ve gereksiz stokların azaltılması mamül veya hizmet maliyetlerinin de azaltılarak daha fazla katma değer yaratılmasına zemin hazırlayacaktır (Kroll, 1998:20, Balderstone ve Mabin, 2004:1, akt:Demircioğlu vd.2010:45).

Kısıtlar teorisinde kısıtların etkin bir şekilde yönetilip yönetilmediğini belirleyebilmek amacıyla performans ölçülerinden yararlanılmaktadır. Bu performans ölçütleri finansal ölçüler ve faaliyet ölçüleri olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır (Ruhl, 1997:60, Umble ve Srikanth, 1995:15, Tollington, 1998:45-46, Atwater ve Gagne, 1997:6-7, Chase vd., 1998:793-794, Goldratt ve Fox, 1986:20-28, Dugdale ve Jones, 1997:53, Dugdale ve Jones, 1996:25, akt:Küçüksavaş, 2006:760). Şekil 2.20’de kısıtlar teorisine göre oluşturulan performans ölçüleri gösterilmektedir.

Şekil 2.20: Kısıtlar Teorisinde Performans Ölçüleri



Kaynak: Kırılı, Mustafa ve Nilgün Kayalı (2010); “Stratejik Maliyet Yönetimi ve Kısıtlar Teorisi: Bir Uygulama”, *Celal Bayar Üniversitesi S.B.E. Dergisi*, Cilt 8, Sayı 2, s.101.

-Süreç Katkısı: İşletmelerin satışlar yoluyla yarattığı para oranıdır. Süreç katkısını etkileyecek iki değişken bulunmaktadır. Bunlardan birincisi satış fiyatı, ikincisi ise malzeme miktarıdır. Bu değişkenler aracılığıyla süreç katkısını aşağıdaki gibi formulüze edebiliriz. (Küçüksavaş, 2006:760).

$$\text{Süreç Katkısı} = \text{Satışlar} - \text{İlk Madde ve Malzeme Maliyeti}$$

-Stok: Stok, satmak amacıyla veya üretim için alınan varlıklar olarak değerlendirilmektedir. Hammadde, yarı mamuller ve satın alınan diğer malzemeler stokları oluşturmaktadır. Ancak stok aynı zamanda ekipman ve tesisleri de kapsamaktadır. Çünkü ekipman ve tesisler de bir müddet sonra satılacaklardır. Bu stokların değer düşüklüğü stokları ilgilendirmekte, amortismanları ise faaliyet giderlerini oluşturmaktadır (Dettmer, 1997:16).

-Faaliyet Giderleri: İşletmelerin, stokları süreç katkısına çevirebilmek amacıyla harcadığı toplam parayı belirtmektedir. Satış tutarından ilk madde ve malzeme maliyetinin çıkarılması sonucunda süreç katkısı elde edilmektedir. Teoriye göre ilk madde ve malzeme maliyetleri tek değişken gider olarak kabul edilmekte ve bunu dışındaki maliyetler ise faaliyet gideri olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla bu giderler sabit olarak değerlendirilmektedir (Küçüksavaş, 2006:761).

-Net Kar: İşletmelerin para kazanıp kazanmadıklarını gösteren bir performans ölçüsüdür. Teoriye göre net kar'ın hesaplanmasında aşağıdaki formülden yararlanılmaktadır (Küçüksavaş, 2006:760-761).

$$\text{Net Kar} = \text{Süreç Katkısı} - \text{Faaliyet Giderleri}$$

-Yatırımın Getirisi: İşletmelerin para kazanma hedeflerinin oransal bir performans ölçüsüdür. Yatırımın getirisinin hesaplanmasında aşağıdaki formülden yararlanılmaktadır (Küçüksavaş, 2006:760-761).

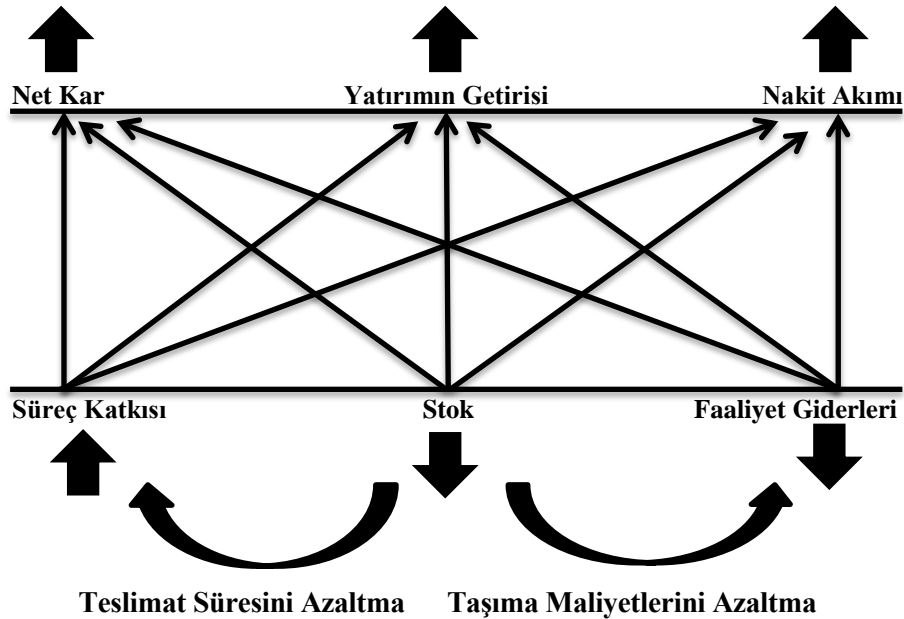
$$\text{Yatırımın Getirisi} = \frac{\text{Süreç Katkısı} - \text{Faaliyet Giderleri}}{\text{Stok}}$$

-Nakit Akımı: İşletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri ve yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri amacıyla gerekli olan nakit miktarını gösteren bir performans ölçüsüdür. Nakit girişlerinin nakit çıkışlarından yüksek olması yeterli bir gösterge değildir. Burada önemli olan nakit fazlasının yanı sıra nakit fazlasının firmanın esas faaliyetlerinden sağlanmış olmasıdır. Örnek vermek gerekirse, bir işletmenin önceki döneme göre nakit akımında %50 oranında bir artış görülmektedir. Sadece bu rakama bakılarak performansın olumlu şekilde değerlendirilmesi rasyonel değildir.

Bu artışın esas faaliyetlerden mi, yatırım faaliyetlerinden mi yoksa finansman faaliyetlerinden mi kaynaklandığı araştırılmalıdır. Eğer finansman ve yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan bir artış ise performansın olumlu olduğu söylenemez.

Performans ölçümü açısından faaliyet ölçüleri ile finansal ölçüleri birlikte değerlendirdiğimizde, süreç katkısının artması net karı, yatırımın getirisini ve dolayısıyla nakit akımını arttıracaktır. Stokların azalması ise, yatırımın getirisini ve nakit akımını arttırırken faaliyet giderlerini azaltmaktadır. Dolayısıyla faaliyet giderlerinin azalması, net karı, yatırımın getirisini ve nakit akımını arttıracaktır (Goldratt ve Fox, 1986, akt:Groop, 2012:52). Şekil 2.21’de kısıtlar teorisinde kullanılan performans ölçüleri arasındaki ilişkiler gösterilmektedir.

Şekil 2.21: Kısıtlar Teorisi İle Performans Ölçüleri Arasındaki İlişki



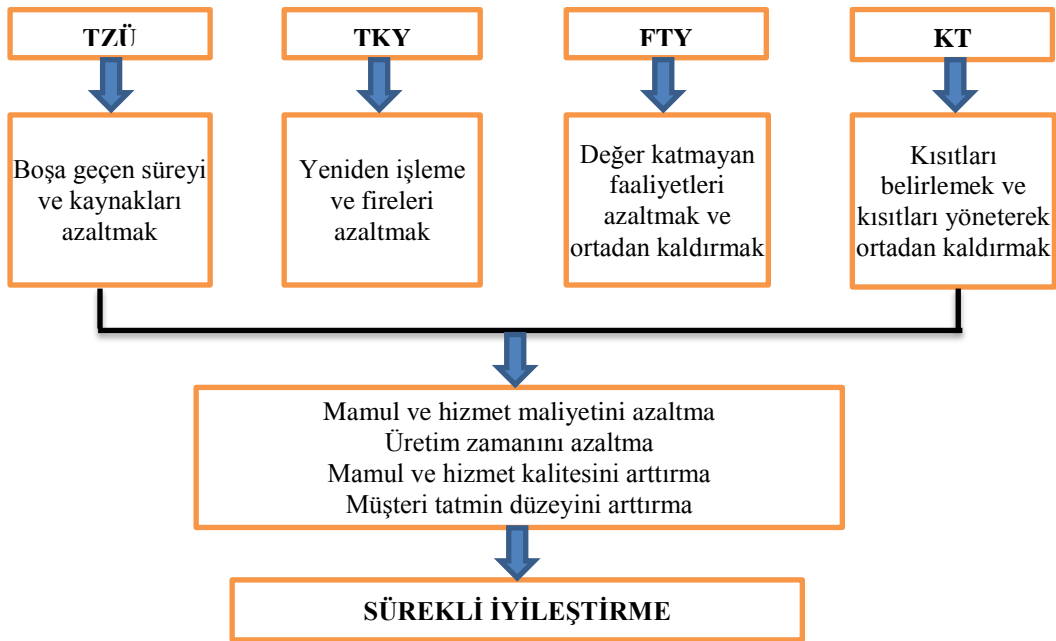
Kaynak: Goldratt, Eliyahu M. and Jeff Cox (1986); *The Race, Croton-on-Hudson*, NY:North River Press. First Edition, USA, s.31-32, akt: Groop, Johan (2012); “Theory of Constraints in Field Service”, *Aaito University Publication Series*, <http://lib.tkk.fi/Diss/2012/isbn9789526045948/isbn9789526045948.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.05.2012), s.52.

Sürekli iyileştirme ile ilgili olarak buraya kadar yaptığımız açıklamalardan hareketle, bir organizasyonda süreçleri, faaliyetleri ve bütünsel anlamda sistemi daha mükemmel hale getirebilmek amacıyla FTY, TZÜ, TKY ve KT gibi yönetsel araçların birlikte uygulanması gerekmektedir. Bu araçların birbirlerine bağlantılı olarak çalışması neticesinde sürekli iyileştirmenin önündeki kısıtlar da ortadan

kaldırılacaktır. Ancak söz konusu yöntemlerin kullanılması için organizasyonun etkin bir bilgi sistemine sahip olması ve bilgilerin zamanında ve ihtiyaca uygun şekilde akışının sağlanması gerekir. Çünkü sürekli iyileştirme amacının gerçekleşmesinde yöntemleri birbirine entegre edecek bilgi büyük önem taşımaktadır.

Şekil 2.22’de sürekli iyileştirme ile yönetsel araçlar arasındaki ilişki gösterilmektedir.

Şekil 2.22: Yönetsel Araçlar İle Sürekli İyileştirme Arasındaki İlişki



Kaynak: Needles, Belverd E., Marian Powers and Susan V. Crosson (2009); *Principles of Accounting*, South-Western Publication, USA. s.810.

Şekil 2.22’de görüleceği üzere sürekli iyileştirme amacına ulaşmada sıfır stok ve sıfır hata ilkesiyle TZÜ felsefesi boşa geçen süreyi azaltmakta ve kaynakların optimal kullanımını sağlamaktadır. TKY felsefesi ile hatalı üretim çıktısı oluşmasını engelleyebilmek amacıyla kaliteli girdilerin sağlanması, fire ve yeniden işlemenin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. FTY felsefesi ile değer katmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması yoluyla toplam döngü zamanı içinde değer katan faaliyetlerin payını arttırmaya çalışılmaktadır. KT ile de sistem içerisinde amaçlara ulaşmayı engelleyen kısıtlar belirlenerek, bunların yönetilmesi yoluyla ortadan kaldırılmasına yönelik adımlar atılmaktadır. Söz konusu yönetsel araçların birlikte kullanımı ile süreç ve faaliyet maliyetlerinin azalması maliyet nesnelerinin daha düşük maliyette üretilmesine olanak sağlamaktadır. Yine maliyet nesnelerinin daha kaliteli iş

süreçlerinden geçirilmesi ve teslimat hızının artırılması gibi faktörler müşteri tatminini de arttırmaktadır. Söz konusu faydalar bütünsel açıdan değerlendirildiğinde organizasyonda sürekli iyileştirme amacına ulaşılmakta ve böylelikle işletme performansı üzerinde de olumlu etkiler yaratmaktadır (Needles vd., 2009:809).

2.3.4. Faaliyet Tabanlı Yönetim Modelinin Faydaları

Bir organizasyonda FTY'e dayalı maliyet yönetimi anlayışı geliştirilirken faaliyetler hakkında bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sayede geliştirilen FTY anlayışı yöneticilere aşağıda belirtilen konularda yardımcı olmaktadır (IMA, 1998b:6).

- Gereksiz maliyetlerin belirlenmesi,
- Değer katan ve değer katmayan maliyetlerin analizinin yapılması,
- Kalite maliyetlerinin belirlenmesi,
- Müşteri odaklı faaliyetlerin belirlenmesi,
- Süreç maliyetlerinin belirlenmesi ve süreç analizinin desteklenmesi,
- Yeniden yapılanma çabalarının etkisinin ölçümü,
- Maliyet sürücülerinin daha iyi anlaşılması,
- Üretim esnekliğinin yatırım değerlemesinin yapılması,
- Faaliyet tabanlı bütçelemenin yapılması.

FTY'de değer analizi aracılığıyla değer katmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması, mamul ve müşterilere değer katan faaliyetlerin daha da iyileştirilmesi işletmelere stratejik rekabet üstünlüğü sağlamada destek olmaktadır. Bu çerçevede süreç ve faaliyetlerin FTY perspektifinde stratejik amaçlara uygun olarak planlanması sapmaları minimize ederek işletme performansının da artmasını sağlayacaktır. Performansın artırılması açısından sürekli iyileştirmenin bir amaç haline getirilmesi ve FTY ile birlikte diğer yönetsel araçların uygulanması sistemin başarısını olumlu yönde etkilemektedir. İşletme yöneticileri açısından stratejik bilginin önemi gün geçtikçe artmaktadır. Bu noktada FTY bilgi sistemi aracılığıyla süreç, faaliyet, ürün, hizmet ve müşterilere ilişkin daha doğru bilgiler elde

edilmektedir. Özellikle FTY bilgi sistemi aracılığıyla finansal ve finansal olmayan bilgilerin sağlanması işletme performansının daha dengeli ve daha doğru şekilde değerlendirilmesine imkan sağlar.

3. STRATEJİK MALİYET VE PERFORMANS YÖNETİM SİSTEMLERİNİN KURUMSAL KARNE MODELİ İLE ENTEGRASYONU

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle stratejik maliyet ve performans yönetim sistemlerinin KK modeli ile entegrasyonu hakkında bilgilere yer verilecektir. Daha sonra çalışmada yer alan stratejik maliyet ve performans yönetim sistemleri ile ilgili olarak daha önce yapılmış olan çalışmalara değinilecektir. Ayrıca araştırmanın amacı, konusu ve önemi, yöntemi, kapsamı ve sınırları ve modeli hakkında birtakım bilgilere yer verilecektir.

3.1. Stratejik Maliyet ve Performans Yönetim Sistemleri Arasındaki İlişki

KK modelinin EKD sistemi, FTM sistemi ve FTY modeli ile entegre şekilde işletmelerde uygulanması işletmelerde stratejilerin yaratılması, hissedar değerinin artırılması ve karlılığın artırılması açısından önemlidir. Bu açıdan söz konusu sistemler aynı zamanda bilgi teknolojisi yönetiminin önemli bileşenleri açısından karşımıza çıkmaktadır. Bu sistemler işletmelerde gerçekleştirilen tüm faaliyetlere ilişkin sonuçlara odaklanmakta ve yaratılan değer uygun şekilde dağıtılmasını referans almaktadır. Bu açıdan söz konusu sistemler işletmede değer yaratılması açısından önemli katkılar sağlamaktadır. Bu çerçevede çalışmamızın temelini oluşturan stratejik maliyet ve performans yönetim sistemlerinin finansal olmayan değer belirleyicilerinin saptanması, mamül, tüketici ve süreç değerinin ölçülmesi, faaliyetlerin planlanması ve değer yaratımı önceliklerinin belirlenmesi açısından birbirleriyle ilişkili olduklarını söylemek mümkündür (Bloem vd., 2005:157).

KK modelinin stratejik maliyet ve performans yönetim sistemleri ile arasındaki ilişkiyi üç temel aşamada açıklamakta yarar bulunmaktadır. Bu yaklaşım hem stratejik maliyet yönetim sistemleri ile stratejik performans yönetim sistemleri arasındaki ilişkinin daha iyi anlaşılmasına imkan verecek hem de stratejik maliyet ve performans yönetim sistemlerinin KK modeli ile birlikte kullanılmasının yaratacağı muhtemel etkilerin anlaşılmasına zemin hazırlayacaktır.

3.1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Yönetim Modelinin Kurumsal Karne Modeli İle Entegrasyonu

İşletmelerin daha etkin şekilde yönetilebilmesi ve daha doğru kararlar alınabilmesi yöneticilerin stratejik yönetsel araçlar kullanmalarını zorunlu kılmıştır. Bu yönetsel araçlardan biri olan FTM sistemi işletme ortamında ortaya çıkan verimsizliklerin giderilmesi konusunda işletme yöneticilerine anlamlı bilgiler üreterek önemli yatırım kararların alınmasına destek olmaktadır. FTM sisteminin stratejik bir şekilde uygulanmasına zemin hazırlayan FTY modeli ise işletme performansının sürekli olarak iyileştirilmesine ve geliştirilmesine rehberlik eder. Bu anlamda FTY modeli mamül veya hizmetlere ilişkin maliyetlerin azaltılması konusunda önemli bilgiler sağlamakta ve böylelikle işletmelerin rekabette üstünlük sağlamalarını da kolaylaştırmaktadır (Player, 1998:5, akt:İldır, 2008:70).

FTY modelinin iki önemli amacı bulunmaktadır. Bu amaçlardan ilki müşterilere verilen değer artırılmasını sağlamak, diğer bir ifadeyle değer yaratımını iyileştirmektir. İkinci önemli amacı ise bu değer artışı aracılığıyla işletme karının artırılmasını sağlamaktır. Söz konusu amaçların gerçekleştirilebilmesi için işletmelerin stratejik pozisyonlarını iyileştirmesi ve stratejik yeteneklerini arttırması gerekmektedir. Bu amaçla işletmelerin stratejileri en iyi şekilde gerçekleştirecek faaliyetleri belirlemesi ve kaynakları en yüksek stratejik faydayı gerçekleştirecek olan faaliyetlere aktarması gerekir. Ayrıca işletmelerin stratejik yeteneklerini arttırabilmesi için müşterilerinin ne istedikleri konusunda daha iyi bilgi sahibi olması ve bu bilgileri işletmenin tüm faaliyetlerine yayması önemlidir (Turney, 1992:20-21). Bu açıdan FTY modelinin FTM sistemi ile birlikte değerlendirilmesi FTY modelinin işletmeler için öngördüğü amaçlara ulaşılmasına katkıda bulunacaktır.

FTM sistemi tarafından üretilen bilgilerinin doğru, zamanlı ve uygun şekilde FTY modeline sunulması bu modelin işletmelerde daha başarılı bir şekilde uygulanmasına zemin hazırlayacaktır. Diğer taraftan işletmelerde FTM sisteminin gereksiz ve zaman alıcı bir iş olarak görülmesi halinde söz konusu modellerin birlikte uygulanması yöneticilerin alacakları kararlar üzerinde istenilen etkiyi yaratamayacaktır. Aynı şekilde etkin bir FTM sistemi tarafından üretilen maliyet,

süreç ve faaliyet bilgilerinin doğruluğunun işletme yöneticileri tarafından sürekli sorgulanması halinde de FTY modeli başarılı sonuçlar vermeyecektir. Bu açıdan FTM sistemi ile FTY modelinin başarılı bir şekilde uygulanması için her iki modelin de etkin olarak kullanılması gerekmektedir (Anderson, 1995:29).

KK, işletme performansının çok boyutlu olarak ölçülebilmesini ve stratejilerin etkin bir şekilde uygulanabilmesini sağlayan önemli bir yönetsel araçtır. KK'nin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi, organizasyon bünyesinde etkin bir şekilde işleyen bilgi sisteminin varlığıyla mümkün hale gelmektedir. Bilgi sistemi aracılığıyla gereksinim duyulan bilgilerin doğru ve zamanında elde edilmesi KK'de yer alan boyutların değerlendirilmesi açısından önemlidir. KK'nin özellikle hem finansal hem de finansal olmayan verilere dayalı olarak çalışması, işletme bilgi sisteminden müşteri, çalışan, faaliyet, süreç, maliyet, satış hacmi, karlılık gibi farklı unsurlara ilişkin veri ihtiyacını da arttırmaktadır. Burada önemli olan husus ise söz konusu unsurlara ilişkin verileri sağlayacak olan doğru yöntemlerin kullanılmasıdır. Diğer bir ifadeyle KK'den beklenen faydayı elde edebilmek için öncelikle ihtiyaç duyulan verileri üretecek sistemlerin geliştirilmesi ve uygulanması gerekmektedir. Özellikle KK modeli ile amaçlara ulaşmada ve stratejilerin etkin bir şekilde uygulanmasında organizasyonda yürütülen faaliyetler hakkında bilgi sağlayacak sistemlere gereksinim duyulmaktadır. Bu anlamda FTM sistemi aracılığıyla KK modeli ve diğer yönetsel araçların ihtiyaç duydukları bilgiler sağlanmaktadır (Khalid, 2005, akt:Ismail, 2010:42).

FTM sistemi ile maliyetlerin doğru bir şekilde belirlenmesi, KK'de yer alacak performans ölçülerinin de doğru bir şekilde belirlenmesini sağlamaktadır. FTM ile KK'nin birlikte kullanılması etkinliğin tam olarak değerlendirilmesine imkan vermektedir. FTM, faaliyetlerin birbirinden ayrılmasında, maliyet unsurlarının belirlenmesinde ve daha iyi karşılaştırmalar yapılmasında işletmeye yol gösterici olmaktadır. Böylece işletme başarısının doğru bir şekilde değerlendirilmesine katkı sağlamaktadır. FTM ile ayrıca müşteri ihtiyaçlarındaki değişime göre her bir faaliyetin maliyet ve karlılığı hızlı bir biçimde hesaplanabilmekte ve müşteri getiri oranındaki değişim hemen fark edilmektedir (He ve Yi, 2006:629).

FTM ile KK arasında operasyonel, müşteri karlılığı, bütçeleme gibi birçok konuda bağlantı sağlanmaktadır. Söz konusu bağlantıları açıklamakta yarar bulunmaktadır (Kaplan ve Norton, 2001b:157).

3.1.1.1. Operasyonel Bağlantı

Faaliyetlere ilişkin maliyetlerin FTM ile sağlıklı bir şekilde hesaplanması ve yine FTM'ye göre faaliyetlerin süreç değer analizi ile yeniden belirlenmesi işletme performansının gelişimi önündeki engellerin de ortadan kaldırılmasına katkıda bulunacaktır. Bu bakış açısı ile KK modelinin finansal boyutunda yer alan amaçları gerçekleştirebilmek için iç süreçler boyutunda süreç ve faaliyetlere ilişkin olarak maliyet, kalite ve zaman ölçütlerine dayalı performans hedeflerinin belirlenmesi önemlidir. Söz konusu performans ölçütlerinin işletmenin tedarik ve satış politikalarında da dikkate alınması KK modelinin tüm boyutlarında başarılı sonuçların elde edilmesine zemin hazırlayacaktır (Kaplan ve Norton, 2001b:157).

3.1.1.2. Müşteri Karlılığı Bağlantısı

KK ile FTM arasında ikinci bağlantı bireysel müşterilerin karlılığını ölçmek amacıyla kullanılmaktadır (Kaplan ve Cooper 1998, akt:Kaplan ve Norton, 2001b:157). Bu bakımdan KK modelinin müşteri boyutunda geliştirilecek olan performans ölçüleri hangi müşterilerin kar sağladığını belirlemek açısından önemlidir. Ancak müşterilerin işletmeye yarattıkları katma değerini doğru şekilde belirlenebilmesi için müşterilere sunulan mamül ve hizmetlerin toplam maliyetlerinin doğru hesaplanması gerekir. Bu çerçevede FTM sistemi tarafından üretilen maliyet ve süreç bilgileri aracılığıyla KK modelinin müşteri boyutunda belirlenecek olan müşteri karlılığı hedefine ne ölçüde ulaşıldığı kolaylıkla belirlenecektir. Sonuç olarak işletmelerin KK modeli ile FTM sistemini birlikte kullanmaları halinde mamül satış ve fiyat politikaları daha iyi şekilde belirlenecektir.

3.1.1.3. Bütçeleme Bağlantısı

KK ile FTM arasında üçüncü bağlantı Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ile ortaya çıkmaktadır. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, gelecek dönemlere ilişkin aşağıdan

yukarıya doğru bütçelemeyi oluşturabilmek için faaliyet ve süreç etkinliğiyle ürün ve hizmetlerin tahmini hacim ve karışımı üzerine bilgilerin birleştirilmesidir. KK'nin stratejik bütçeyi tanımlamak amacıyla yönetsel süreçleri sağlaması ve operasyonel bütçeyi geliştirmek amacıyla Faaliyet Tabanlı Bütçelemeyi kullanması, yöneticilerin bütçeleme sürecinde güçlü bir analitik araca sahip olmalarını sağlamaktadır (Kaplan ve Norton, 2001b:157).

İşletme performansının geliştirilmesinde faaliyetlerin belirlenmesi ve mamul ve hizmet maliyetlerinin doğru şekilde hesaplanmasından ziyade faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesi gerekmektedir. Bu açıdan işletmelerde FTM'yi bütünleyen bir yaklaşım olan FTY'yi de uygulamak başarılı sonuçların elde edilmesinde önemlidir. İkinci bölümde bahsedildiği üzere FTY, işletme faaliyetlerinin etkili bir şekilde yönetilerek, değer yaratan ve değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesini sağlayan, TZÜ anlayışını geliştirmeye odaklanan, TKY ilkeleri çerçevesinde kaliteli organizasyonları yaratmayı amaçlayan ve kısıtların en iyi şekilde yönetilmesinde önemli rol oynayan bir yönetsel araçtır. Bu tanımlamadan hareketle FTY'in, KK'nin işleyiş etkinliğini arttırdığını söylemek mümkündür. Diğer bir ifadeyle KK ile stratejilerin uygulanmasında ortaya çıkan problemlerin çözümlenmesinde veya performans üzerinde olumsuz etkiye sahip faktörlerin belirlenerek ortadan kaldırılmasında FTY etkili olmaktadır. Özellikle FTY sürecinin temel ilkeleri olan faaliyetlerin analizi, faaliyetlerin iyileştirilmesi ve performans ölçülerinin belirlenmesi KK aracılığıyla işletmeleri rakiplerine göre üstün kılmada önemlidir. Bu bağlamda FTY temelinde uygulanan KK ile işletme performansının sürekli olarak geliştirilmesinin mümkün hale geldiğini söylemek mümkündür.

Bir işletmede FTM ve FTY'e dayalı olarak geliştirilen KK, performans ölçümü ve performans geliştirme açısından işletme yöneticilerine daha sağlıklı bilgiler sunmaktadır. Özetlemek gerekirse, FTM ve FTY'in ürettiği bilgiler KK'yi desteklemektedir. Bu anlamda işletmelerin başarılı olmasında ve rekabette üstünlük sağlamasında KK'nin FTM ve FTY ile birlikte kullanılması önemli rol oynamaktadır.

3.1.2. Ekonomik Katma Değer Modeli İle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Entegrasyonu

İşletme yöneticileri bir taraftan katlandıkları maliyetleri ve işletmede kullandıkları sermayeyi etkin şekilde yönetecek araçlara ihtiyaç duymaktadırlar. Bu çerçevede EKD modeli ile FTM sisteminin birlikte kullanılması yeni bir maliyet anlayışıyla hissedar değerinin arttırılmasına imkan vermektedir (Roztocki ve Needy, 1999:18).

İşletmelerin ekonomik faaliyetlerinin bir sonucu olan finansal raporlarda görülen çarpıklıkların giderilmesi amacıyla EKD modeli ile FTM sisteminin birbirine entegre edilmesi oldukça önemlidir. FTM sisteminin kullanılması ile endirekt maliyetlerin mamül ve müşterilere keyfi olarak dağıtılmasının önüne geçilmektedir. Aynı şekilde EKD modelinin kullanılması ile bir ekonomik maliyet olarak sermaye maliyetinin dikkate alınmaması nedeniyle finansal tablolarda yer alan hatalı işletme karlarının önüne geçilmektedir. Bu bakımdan EKD-FTM sisteminin birlikte kullanılması aracılığıyla işletme yöneticilerinin kazanç ve kayıplarını daha net bir şekilde görmeleri sağlanmakta ve yöneticilerin dikkatlerini operasyonlar ile stratejiler üzerine çevirmektedir (Kaplan ve Cooper, 1998:269).

EKD modelinin FTM sistemi ile birlikte işletmelerde entegre bir şekilde kullanılması önemlidir. Söz konusu entegrasyonun hem faaliyet hem de sermaye maliyetini birlikte ele alarak oluşturulması söz konusu modellerin birlikte kullanılması ile elde edilecek faydaların da elde edilmesine katkı sağlayacaktır. Bu çerçevede geleneksel FTM sisteminin uygulama aşamalarına benzer şekilde geliştirilen entegre EKD-FTM sisteminin uygulama aşamalarını 6 temel başlıkta özetlemek mümkündür. Söz konusu uygulama aşamalarını bir örnek yardımıyla açıklamakta yarar bulunmaktadır (Roztocki ve Needy, 1999:18-21).

1. Aşama: İşletmeye Ait Mali Bilgilerin İncelenmesi

Bu aşamada işletmeye ilişkin mali tablolar incelenmektedir. Bu bağlamda örnek işletmeye ilişkin bilanço ve gelir tablosu Tablo 3.1 ve Tablo 3.2'de gösterilmektedir.

Tablo 3.1: Örnek Bir İşletmeye Ait Gelir Tablosu

Net Satışlar	2.470
Satışların Maliyeti	- 1.050
Pazarlama, Satış ve Yönetim Giderleri	- 450
Amortismanlar	- 250
Diğer Faaliyet Giderleri	- 100
Faiz Giderleri	- 120
Vergi Öncesi Kar	500
Vergi (%40)	- 200
Vergi Sonrası Net Kar	300

Kaynak: Roztocki, Narcyz and Kim LaScola Needy (1999); “Integrating Activity – Based Costing and Economic Value Added in Manufacturing”, *Engineering Management Journal*, Cilt, 11, Issue 2, s.19.

Tablo 3.2: Örnek Bir İşletmeye Ait Bilanço

Varlıklar		Yükümlülükler	
Cari Varlıklar		Cari Yükümlülükler	
Nakit	50	Ödenecek Borçlar	300
Alacaklar	600	Gider Tahakkukları	100
Stok	300	Kısa Vadeli Diğer Borçlar	400
Diğer Cari Varlıklar	150	Toplam Cari Yükümlülükler	800
Toplam Cari Varlıklar	1.100		
		Uzun Vadeli Yükümlülükler	
Duran Varlıklar		Uzun Vadeli Diğer Borçlar	800
Bina ve Arazi	1.000	Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	800
Makine ve Teçhizat	200		
Diğer Duran Varlıklar	100	Özkaynaklar	
Toplam Duran Varlıklar	1.300	Sermaye Stoğu	100
		Kar Yedeği	400
		Toplam Özsermaye	500
		Dönem Net Karı	300
TOPLAM VARLIKLAR	2.400	TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	2.400

Kaynak: Roztocki, Narcyz and Kim LaScola Needy (1999); “Integrating Activity – Based Costing and Economic Value Added in Manufacturing”, *Engineering Management Journal*, Cilt, 11, Issue 2, s.19.

2. Aşama: Faaliyetlerin Belirlenmesi

Bu aşamada işletme ortamında gerçekleştirilen ana faaliyetler belirlenmektedir. Bu çerçevede Tablo 3.3’de örnek işletmede belirlenen ana faaliyetler gösterilmektedir.

Tablo 3.3: Örnek Bir İşletmeye Ait Ana Faaliyetler

Faaliyet Kategorisi	Faaliyetler
Müşteri Yönetimi	Müşteri Bağlantıları Sipariş Hazırlama Faturalama ve Tahsilat
Üretim Planlama ve Hazırlık	Mühendislik Çalışması Üretim Planlama Malzeme Satınalma
Üretim Yönetimi	Hammadde ve Malzeme İşleme Üretim Yönetimi
Mamül Dağıtım	Mamül Depolama Mamül Taşıma
İşletme Yönetimi	Çalışanları Geliştirme İşletmeyi Yönetme

Kaynak: Roztockı, Narcyz and Kim LaScola Needy (1999); “Integrating Activity – Based Costing and Economic Value Added in Manufacturing”, *Engineering Management Journal*, Cilt, 11, Issue 2, s.19.

3. Aşama: Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi

Bu aşamada daha önce belirlediğimiz ana faaliyetlere ilişkin maliyetlerin belirlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla faaliyetlere yüklenecek olan maliyet unsurları aşağıdaki gibidir.

Pazarlama, Satış ve Yönetim Giderler	450
Amortismanlar	250
Diğer Faaliyet Giderleri	100
Toplam Faaliyet Maliyeti	800

Yukarıda hesapladığımız toplam faaliyet maliyetinin maliyet sürücüleri aracılığıyla faaliyetlere yüklemesi gerekmektedir. Bu doğrultuda örnek işletmede maliyet sürücüleri aracılığıyla dağıtılan faaliyet maliyetlerini Tablo 3.4’de göstermek mümkündür.

Tablo 3.4: Örnek Bir İşletmeye Ait Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi

Faaliyetler	Faaliyet Maliyeti
Müşteri Bağlantıları	90
Sipariş Hazırlama	80
Faturalama ve Tahsilat	15
Mühendislik Çalışması	75
Üretim Planlama	28
Malzeme Satınalma	47
Hammadde ve Malzeme İşleme	100
Üretim Yönetimi	150
Mamül Depolama	43
Mamül Taşıma	112
Çalışanları Geliştirme	17
İşletmeyi Yönetme	43
Toplam Faaliyet Maliyeti	800

Kaynak: Roztocki, Narcyz and Kim LaScola Needy (1999); “Integrating Activity – Based Costing and Economic Value Added in Manufacturing”, *Engineering Management Journal*, Cilt, 11, Issue 2, s.19.

4. Aşama: Faaliyetlerin Sermaye Maliyetinin Belirlenmesi

Bu aşamada faaliyet-sermaye bağımlılık analizi aracılığıyla her faaliyetin sermaye maliyetinden aldıkları paylar belirlenmektedir. Tablo 3.5’de örnek işletmeye ait faaliyet-sermaye bağımlılık analizi gösterilmektedir.

Tablo 3.5: Faaliyet-Sermaye Bağımlılık Analizi

Faaliyetler	Nakit	Alacaklar	Stok	Diğer Cari Varlıklar	Bna ve Arazi	Makine ve Teçhizat	Diğer Duran Varlıklar	Ödenecek Borçlar	Gider Tahakkukları
Müşteri Bağlantıları	√				√				
Sipariş Hazırlama					√				
Faturalama ve Tahsilat		√			√				
Mühendislik Çalışması					√	√			
Üretim Planlama					√				
Malzeme Satınalma	√				√				
Hammadde ve Malzeme İşleme			√	√	√		√	√	√
Üretim Yönetimi			√	√	√	√	√	√	√
Mamül Depolama			√	√	√		√		
Mamül Taşıma					√				
Çalışanları Geliştirme					√				
İşletmeyi Yönetme	√				√				

Kaynak: Roztocki, Narcyz and Kim LaScola Needy (1999); “Integrating Activity – Based Costing and Economic Value Added in Manufacturing”, *Engineering Management Journal*, Cilt, 11, Issue 2, s.20.

Faaliyet-sermaye bağımlılık analizini gerçekleştirdikten sonra söz konusu faaliyetler ile sermaye maliyeti arasındaki ilişkileri dikkate alarak faaliyetlerin sermaye maliyetlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla öncelikle işletmeye yatırılan sermayenin hesaplanması gerekmektedir. Yatırılan sermayenin hesaplanabilmesi için işletmenin toplam varlıklarından faiz içermeyen tüm borçlarının düşülmesi gerekmektedir. Örnek işlemenin finansal bilgilerini incelediğimizde kısa ve uzun vadeli diğer borçların faiz içeren bir yükümlülük olduğu ve faiz içermeyen yükümlülüklerin ise ödenecek borçlar ve gider tahakkuklarından oluştuğunu belirtmeliyiz. Bu doğrultuda örnek işletmenin yatırılan sermayesini aşağıdaki gibi hesaplamak mümkündür.

Toplam Varlıklar	2.400
Ödenecek Borçlar	- 300
Gider Tahakkukları	- 100
Yatırılan Sermaye	2.000 TL

İşletmenin toplam varlıklarından faizsiz yükümlülüklerini indirdiğimizde yatırılan sermayenin 2.000TL olduğunu görmekteyiz. Yatırılan sermayenin hesaplanmasının ardından bu sermayenin işletmede kullanılması ile katlanılan sermaye maliyeti oranının belirlenmesi önemlidir. Bu anlamda örnek işletmede hesaplanan “Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti”nin %10 olduğu varsayılmış ve bu doğrultuda faaliyetlere yüklenecek olan sermaye maliyeti hesaplanmıştır.

$$(CC) = C \times CCR$$

Sermaye Maliyeti = Yatırılan Sermaye x Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti

$$\text{Sermaye Maliyeti} = 2.000 \times 0,10$$

$$\text{Sermaye Maliyeti} = 200 \text{ TL}$$

Sermaye maliyetinin belirlenmesinin ardından daha önce faaliyet-sermaye bağımlılık analizi ile belirlenen oranlar aracılığıyla sermaye maliyetinin faaliyetlere yüklenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede örnek işletme faaliyetlerinin sermaye maliyet paylarını Tablo 3.6’da göstermek mümkündür.

Tablo 3.6: Faaliyet-Sermaye Bağımlılık Oranları

Faaliyetler	Nakit	Alacaklar	Stok	Diğer Cari Varlıklar	Bna ve Arazi	Makine ve Teçhizat	Diğ. Duran Varlıklar	Ödenecek Borçlar	Gider Tahakkukları
Müşteri Bağlantıları	,20				,01				
Sipariş Hazırlama					,01				
Faturalama ve Tahsilat		1			,01				
Mühendislik Çalışması					,01	,40			
Üretim Planlama					,01				
Malzeme Satınalma	,20				,01				
Hammadde ve Malzeme İşleme			,60	,60	,05		,20	,80	,80
Üretim Yönetimi			,20	,20	,80	,60	,60	,20	,20
Mamül Depolama			,20	,20	,05		,20		
Mamül Taşıma					,01				
Çalışanları Geliştirme					,01				
İşletmeyi Yönetme	,60				,02				
Toplam Sermaye Maliyeti	5	60	30	15	100	20	10	-30	-10

Kaynak: Roztocki, Narcoz and Kim LaScola Needy (1999); “Integrating Activity – Based Costing and Economic Value Added in Manufacturing”, *Engineering Management Journal*, Cilt, 11, Issue 2, s.20.

Faaliyet-sermaye bağımlılık oranları aracılığıyla faaliyetlere ilişkin sermaye maliyetlerinin belirlenmesinin ardından faaliyetlere ilişkin toplam faaliyet ve sermaye maliyetlerini ayrıntılı olarak göstermekte yarar bulunmaktadır. Bu çerçevede Tablo 3.7’de örnek işletmede sürdürülen faaliyetlerin toplam maliyetleri gösterilmektedir.

Tablo 3.7: Faaliyet ve Sermaye Maliyetlerinin Belirlenmesi

Faaliyetler	Faaliyet Maliyeti	Sermaye Maliyeti	Toplam Maliyet
Müşteri Bağlantıları	90	2	92
Sipariş Hazırlama	80	1	81
Faturalama ve Tahsilat	15	61	76
Mühendislik Çalışması	75	9	84
Üretim Planlama	28	1	29
Malzeme Satınalma	47	2	49
Hammadde ve Malzeme İşleme	100	2	102
Üretim Yönetimi	150	99	249
Mamül Depolama	43	16	59
Mamül Taşıma	112	1	113
Çalışanları Geliştirme	17	1	18
İşletmeyi Yönetme	43	5	48

Kaynak: Roztock, Narcyz and Kim LaScola Needy (1999); “Integrating Activity – Based Costing and Economic Value Added in Manufacturing”, *Engineering Management Journal*, Cilt, 11, Issue 2, s.21.

5. Aşama: Maliyet Sürücülerinin Belirlenmesi

Bu aşamada her bir faaliyete yüklenen faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yüklenebilmesi amacıyla birtakım maliyet sürücüsünün belirlenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda örnek işletmede faaliyet ve mamüller arasında ilişki kurularak birtakım maliyet sürücüsü belirlenmiştir.

6. Aşama: Mamül Maliyetlerinin Belirlenmesi

Bu aşamada, faaliyetlerde biriktirilen toplam maliyetlerin maliyet sürücülerini aracılığıyla mamüllere yüklenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda örnek işletmede 3 farklı mamül üretilmekte olup söz konusu mamüllerin faaliyet maliyetlerinden aldıkları payları ve karlılık üzerindeki etkilerini FTM sistemine göre ve EKD-FTM sistemine göre hazırlanan gelir tablosu yaklaşımı içerisinde karşılaştırmak

mümkündür. Bu çerçevede karşılaştırmalı finansal performans raporları Tablo 3.8 ve Tablo 3.9’da gösterilmektedir.

Tablo 3.8: FTM Sistemine Göre Hazırlanan Gelir Tablosu

Faaliyetler	Mamül A	Mamül B	Mamül C	Toplam
Net Satışlar	1.000	800	670	2.470
Direkt Maliyetler	500	300	250	-1.050
Faaliyet Maliyetleri	400	200	200	-800
Faiz Giderleri	40	40	40	-120
Vergi Öncesi Kar	60	260	180	500
Vergi (%40)	24	104	72	-200
Vergi Sonrası Net Kar	36	156	108	300

Kaynak: Roztocki, Narcyz and Kim LaScola Needy (1999); “Integrating Activity – Based Costing and Economic Value Added in Manufacturing”, *Engineering Management Journal*, Cilt, 11, Issue 2, s.21.

Tablo 3.9: EKD-FTM Sistemine Göre Hazırlanan Gelir Tablosu

Faaliyetler	Mamül A	Mamül B	Mamül C	Toplam
Net Satışlar	1.000	800	670	2.470
Direkt Maliyetler	500	300	250	-1.050
Faaliyet Maliyetleri	400	200	200	-800
Net Faaliyet Karı	100	300	220	620
Vergi	32	97	71	200
Vergi Sonrası Net Faaliyet Karı	68	203	149	420
Sermaye Maliyeti	10	38	152	200
EKONOMİK KATMA DEĞER	58	165	-3	220

Kaynak: Roztocki, Narcyz and Kim LaScola Needy (1999); “Integrating Activity – Based Costing and Economic Value Added in Manufacturing”, *Engineering Management Journal*, Cilt, 11, Issue 2, s.21.

FTM sistemi temelinde örnek işletme için hazırlanan finansal performans raporlarına göre tüm mamüller karlı görünmektedir. Ancak EKD-FTM sistemi temelinde hazırlanan gelir tablosuna göre C mamulünün karlı olmadığı aksine negatif ekonomik değer yaratarak katma değer azalmasına neden olduğu ortadadır.

EKD-FTM sisteminin birlikte kullanılmasına yönelik verdiğimiz örnek uygulama perspektifinden hareketle söz konusu modellerin işletme ortamında birlikte kullanılması stratejik açıdan oldukça önemlidir. Ayrıca Kaplan’a göre KK modeli tasarlanırken söz konusu modelin EKD sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ile birlikte entegre edilerek kullanılması işletmelere büyük faydalar sağlayacaktır. Ancak Kaplan’a göre her ne kadar EKD sermaye maliyetinin hesaplanarak KK modelinin finansal boyutunda ihtiyaç duyulan bilgileri üretse de

söz konusu sisteminin öncelikle FTM sistemi ile birlikte kullanılması gerektiği üzerinde durmuştur (Kaplan, 2001c:6, akt:Pohlen vd., 2005:57).

3.1.3. Ekonomik Katma Değer Modeli ile Kurumsal Karne Modelinin Entegrasyonu

Geleneksel muhasebe sistemi perspektifinde birçok işletmenin karlı görüldüğü ancak gerçekte karlı olmadıkları görülmektedir. Buna rağmen bazı işletmelerin hissedarlarının daha karlı olması amacıyla yaptıkları işlemler sonucunda daha fazla vergi ödedikleri bilinmektedir. Bu çerçevede EKD, işletme yöneticilerine sermayenin de bir maliyet unsuru olduğunu göstererek söz konusu hatanın düzeltilmesi için uyarıcı bir sinyal görevini üstlenir. EKD aynı zamanda geleneksel muhasebe sistemi tarafından üretilen bilgilerde oluşan yaygın hataların düzeltilmesine de katkı sağlamaktadır. Bu nedenle EKD, her durumda uygulayıcılar için en fazla talep gören bir yönetsel araçtır (Ray, 2012:264).

EKD, bir işletmenin olası değerini gösteren mükemmel bir stratejik ölçüdür. Bilgi varlıkları üzerine yoğun yatırım yapan işletmeler, yoğun sabit sermaye yatırımı yapan işletmelere nazaran daha fazla değer yaratmak için daha büyük fırsatları tercih edeceklerdir. Örneğin Microsoft işletmesi daha fazla geri dönüşe sahip olan ve daha fazla büyüyen bir işletme iken, General Electric daha az geri dönüşe sahip ve daha yavaş büyümektedir. Bu açıdan EKD'nin diğer stratejik faydaları ile muhtemel kazanımlar daha iyi değerlendirilecektir (Northrup, 2004:199).

EKD ile KK modeli arasındaki entegrasyon hakkında bilgi vermeden önce işletme değerinin ölçülmesinde ve geliştirilmesindeki paradigma değişimini açıklamakta yarar bulunmaktadır. Bu paradigma değişiminin en önemli nedenlerinden biri piyasaların gelişmesiyle birlikte işletmecilik anlayışının da buna bağlı olarak gelişim göstermesidir. Buradan hareketle dönemler değer anlayışındaki paradigma değişimlerini Tablo 3.10'da göstermek mümkündür.

Tablo 3.10: Değer Anlayışındaki Paradigma Değişimi

1920'li Yıllar	1970'li Yıllar	1980'li Yıllar	1990'lı Yıllar
-Dupont Modeli -Yatırımların Getirisi	-Hisse Başına Kar -Fiyat/Kazanç Oranı	-Piyasa Değeri / Defter Değeri Oranı -Özkaynak Karlılığı -Net Varlık Getirisi -Nakit Akımı	-Ekonomik Katma Değer -Piyasa Katma Değeri - Kurumsal Karne - Toplam Hissedar Özkaynağı -Yatırımların Getirisi Üzerinden Nakit Akımı



Kaynak: Ampuero, Marcos, Jesse Goranson and Jason Scott (1998); "Solving The Measurement Puzzle-How EVA and The Balanced Scorecard Fit Together", *The Cap Gemini Ernst & Young Center for Business Innovation*, s.46.

Tablo 3.10'a baktığımızda özellikle 1990'lı yıllarda EKD ile KK modelinin işletme değerinin ölçülmesi ve geliştirilmesinde önemli yönetsel modeller olduğunu görmekteyiz.

KK modelinde işletmelerin stratejilerinin gerçekleştirilebilmesi için finansal ve finansal olmayan boyutlar birbirlerine neden-sonuç ilişkisi ile bağlanmıştır. Bu ilişkiyi EKD'nin yaratılması açısından ele aldığımızda söz konusu bağlantıların hissedar değerinin arttırılmasını da dikkate alarak daha etkin şekilde kurulmasını gerekli kılmaktadır. Özellikle müşterilerin elde tutulması, personel devir hızı, yeni ürünlerin geliştirilmesi gibi işletme stratejilerinin yukarıdan aşağıya doğru aktarılmasında etkisi olan finansal olmayan ölçüler işletmenin gelecekteki değerini ve performansını belirleyecek kilit unsurlardır (Ampuero vd., 1998:48).

KK modeli temelinde hedeflenen EKD'nin gerçekleştirilebilmesinde finansal olmayan boyutlarda süreç değer analizi yapılarak katma değer yaratmayan faaliyetlerin elimine edilmesi, faaliyetlerin mümkün olduğu kadar basitleştirilmesi ve çalışanların bu yönde yeteneklerinin geliştirilmesi oldukça önemlidir.

KK modelinin finans bilgisi olmadan bütünsel ve sistematik olarak anlaşılması mümkündür. Ancak EKD aracılığıyla sağlanan doğru finans bilgileri ve güçlü bağlantıları her iki modelin birlikte kullanımını daha etkin hale getirmektedir.

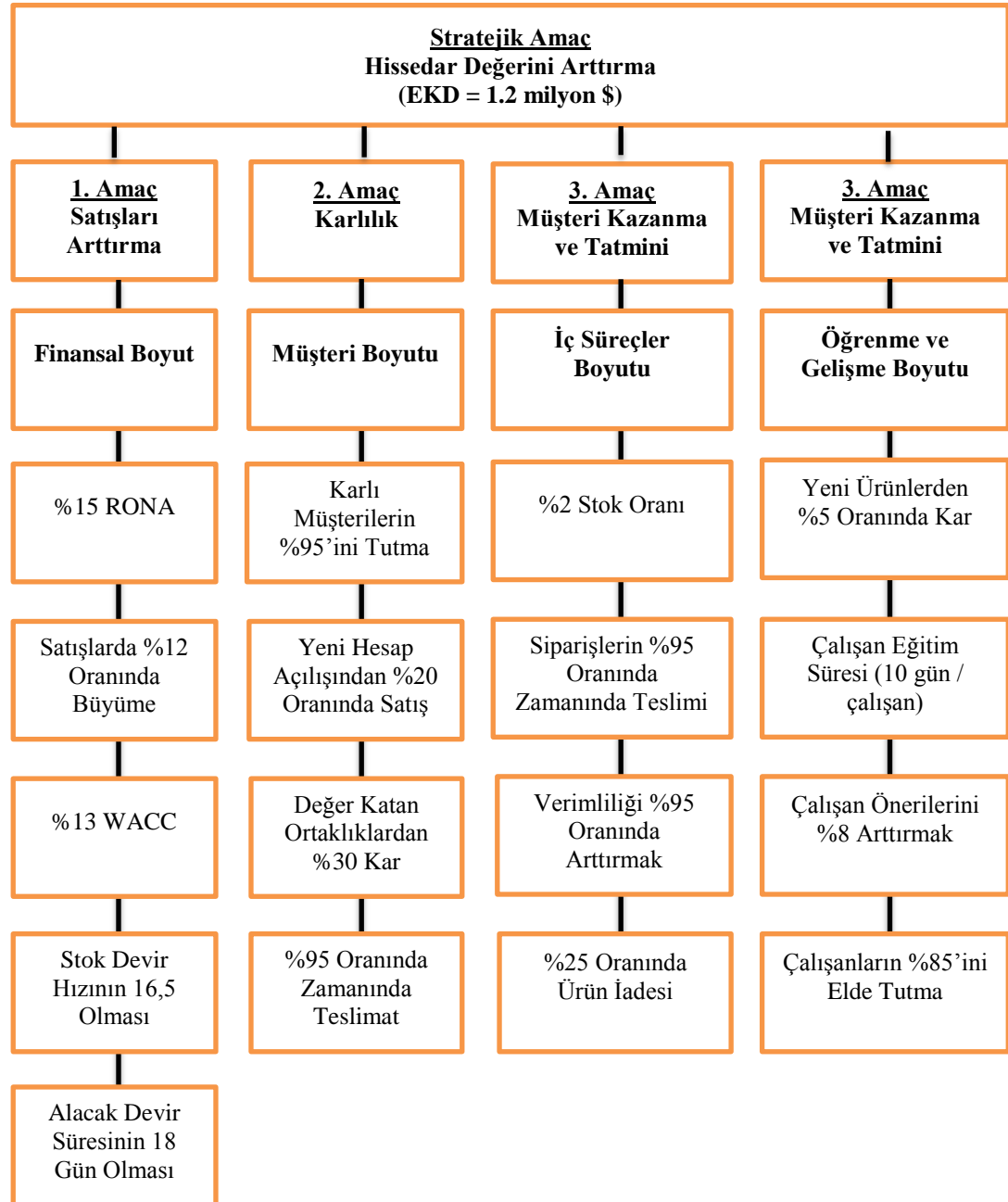
Bu açıdan söz konusu modellerin birbirini tamamladığını söylemek doğru olacaktır (Ampuero vd., 1998:49).

EKD ile KK modeli, finansal ölçülerin ürün geliştirme, çalışan verimliliği, müşteri tatmini ve bağlılığı, işletmenin markası, ürün kalitesi gibi ölçülerle birleştirilmesini sağlamaktadır. EKD'nin en önemli üstünlüğü değer yaratmak için bir işletmenin temel vizyon ve misyonuna odaklanmasıdır. KK modelinin en önemli üstünlüğü ise, değer yaratmak için yöneticilerin dikkatlerini ana stratejileri üzerine çekmesidir. İşletmelerin EKD ile KK modelini birlikte etkin bir şekilde kullanabilmeleri için, bir strateji haritası üzerinde performans ölçülerinin organize edilmesi gerekmektedir. Çünkü strateji haritası aracılığıyla performans ölçüleri bir sürecin parçaları olarak yerleştirilmektedir. EKD'nin öncü performans ölçüsü müşteri tatmini olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu açıdan geri bildirim aracılığıyla müşteri tatmininin artırılması ve EKD'nin de artırılması mümkün hale gelmektedir. Dolayısıyla geribildirim, müşteri tatmininin sağlanmasında işletmeler açısından önemli öncü bir göstergedir. Sonuç olarak EKD'nin artırılması amacıyla işletme yöneticilerinin KK modelinde yer alacak olan performans ölçüleri arasındaki neden-sonuç ilişkisi üzerinde durmaları işletme değerinin yaratılmasında önemlidir (Stankeviciene ve Sviderske, 2010:240).

Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan hareketle performans düzeylerinin hangi noktada olduğunu analiz etmek isteyen işletmelerin EKD modelini kullanmaları sonucunda hesaplanacak olan ekonomik kar tutarı stratejik performans ölçüm sisteminin temelini oluşturacaktır. Bu sayede işletme sahip ve ortaklarının işletmeler tarafından sürdürülen faaliyetler sonucunda alternatif diğer yatırım seçeneklerinden daha çok ekonomik katkı sağlamaları halinde işletme performansının artması da muhtemel olacaktır (Saban ve Erdoğan, 2007:122). Bu çerçevede EKD modelinin KK modeli ile birlikte kullanımı KK modelinin stratejik bir araç haline dönüşmesine ve KK boyutlarında oluşturulacak performans ölçülerinin EKD'nin arttırılmasına yönelik olarak daha etkin şekilde belirlenmesine yol açacaktır. Bu açıdan işletmeler EKD'nin arttırılmasına yönelik hedeflerini belirlerken KK modelinin finansal ve finansal olmayan boyutlarında da buna uygun hedef performans ölçüleri geliştirmeleri gerekmektedir. Bu açıdan Şekil 3.1'de örnek

bir işletmenin gelecek dönem ekonomik katma değerinin artırılmasına yönelik olarak EKD ve KK modeli ile geliştirilen hedef performans ölçüleri neden-sonuç ilişkisi içerisinde gösterilmektedir.

Şekil 3.1: EKD ve KK Entegrasyonu ile Etkin Performans Ölçülerinin Belirlenmesi



Kaynak: Fletcher, Harold D. and Darlene Brannigan Smith (2004); "Managing For Value: Developing A Performance Measurement System Integrating Economic Value Added and The Balanced Scorecard in Strategic Planning", *Journal of Business Strategies*, Cilt.21, No.1, s.9.

Şekil 3.1'i dikkatle incelediğimizde işletmenin gelecek faaliyet dönemi için amaçladığı EKD'ye ulaşmak için KK modelinin tüm boyutlarında buna uygun stratejik hedeflerin belirlenmesi sağlanmıştır. Bu doğrultuda stratejik hedeflere ne ölçüde ulaşılabileceğine yönelik performans ölçülerinin de belirlenmesi işletmenin temel amacına ne ölçüde ulaştığının da göstergesi olacaktır. Bu açıdan EKD ile KK modelinin birlikte işletmelerde kullanılması hem doğru performans ölçümünü sağlayacak hem de stratejik yönetim anlayışının tüm süreçlerde gelişimine imkan verecektir.

3.2. Literatür Araştırması

Bu bölümde KK modeli, EKD-FTM sistemi ve FTY modeli ile ilgili olarak daha önce yapılmış olan çalışmalar değerlendirilecektir. Yapılacak olan değerlendirmede çalışmanın kim tarafından hangi dönemde yapıldığı, çalışmanın yapılmasında hangi amaç veya amaçların güdüldüğü, amaca ulaşmada hangi modellerin kullanıldığı ve son olarak ulaşılan sonuçların neler olduğu üzerinde durulacaktır. Bu amaçla veri tabanlarından bu alanlarla ilgili olarak kapsamlı bir literatür araştırması yapılmıştır. Burada önemli bir hususu belirtmekte yarar bulunmaktadır. Literatür araştırma sürecinde çalışmaya konu olan modellerin birbiri ile ilişkilerini ortaya koymak amacıyla en az iki modeli birlikte ele alarak yapılmış olan çalışmalara da yer verilmiştir. Literatür araştırması sonucunda ulaşılan çalışmaların bir sistem yaklaşımı içerisinde dünyada yapılmış olan çalışmalar ve Türkiye'de yapılmış olan çalışmalar olarak kategorize etmenin ve bu doğrultuda çalışmalar hakkında bilgiler vermenin daha yararlı olacağı düşünülmektedir.

3.2.1. Dünyada Yapılan Çalışmalar

Bu bölümde KK modeli, EKD-FTM sistemi ve FTY modelleri ile ilgili olarak yaptığımız literatür araştırması doğrultusunda dünya ölçeğinde yapılan çalışmalar hakkında kronolojik çerçevede bilgiler verilecektir.

Anctil ve diğerleri (1998) tarafından yapılan çalışmada EKD modelinin FTM sistemi ile birlikte kullanılmasının artık gelirin arttırılmasına olan etkisi araştırılmıştır. Çalışmada birden çok faaliyeti bulunan bir firma için bütçeleri de

içeren bir model geliştirilerek faaliyetlerin söz konusu sistemler aracılığıyla maliyetlerinin doğru şekilde belirlenmesinin bütçedeki hedefler aracılığıyla artık geliri de arttıracığı sonucuna ulaşılmıştır.

Liberatore ve Miller (1998) tarafından yapılan çalışmada, FTM sistemi ile KK modeli birlikte ele alınmış olup, söz konusu entegrasyonun işletmelerde dağıtım kanalları stratejilerinin geliştirilmesi ve süreçlerin izlenmesine olan etkisi araştırılmıştır. Bu perspektifte, öncelikle geleneksel ve FTM sistemine göre dağıtım kanalları karlılıkları karşılaştırmaya yer verecek şekilde hesaplanmıştır. Buna ek olarak, KK modelinde yer alacak amaç ve hedefler belirlenmiştir. Daha sonra, her iki modelin birlikte uygulanması ile dağıtım kanalları stratejilerinin gerçekleştirilmesi bakımından önemli olan performans kriterleri analitik hiyerarşi sürecine göre belirlenmiştir. Çalışma ile, dağıtım kanalları maliyetlerinin FTM sistemine göre daha doğru belirlendiği ve bu sayede en iyi dağıtım kanalları alternatifinin seçilebildiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, çalışmada FTM sistemi ile ulaşılan farklı dağıtım kanallarının net karlılığı gibi bilgiler KK modelinin finansal boyutunda yer alan performans ölçülerinin de belirlenmesine katkıda bulunmuştur.

Roztocki ve Needy (1999) tarafından yapılan çalışmada finansal performansın ölçümü açısından FTM sistemi ile EKD modeli bir maliyet ve performans ölçüm sistemi olarak birlikte ele alınmıştır. Bu çerçevede uygulamaya dönük bir model tasarlanmış ve söz konusu model teorik olarak üç mamülün üretimi yapılan bir işletmede uygulanmıştır. Uygulama sonuçları dikkate alındığında maliyet ve sermayenin yönetilmesi açısından söz konusu modellerin birlikte uygulanmasının işletmeler açısından güçlü bir yönetsel araç olacağı ileri sürülmüştür.

Ioannou ve Sullivan (1999) tarafından yapılan çalışmada FTM sistemi ile EKD modelinin birlikte otomatik malzeme taşıma sistemlerine yapılan sermaye yatırımlarının akılcılığını ölçmek amacıyla kullanılabilirliği araştırılmıştır. Bu çerçevede bir üretim işletmesinde organize edilen iki departman dikkate alınarak geleneksel maliyet hesaplama yöntemleri ile birleştirilmiş FTM sistemi ve EKD modeline göre hesaplanan veriler aracılığıyla malzeme taşıma alternatifleri karşılaştırılmıştır.

Roztocki (2001b) tarafından yapılan çalışmada, FTM sistemi ve EKD modelinin birlikte uygulanmasının yeni teknoloji projelerinin seçilmesi ve yönetilmesi üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Bu çerçevede iki farklı proje ele alınarak söz konusu modellerin uygulanması sağlanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre bir projenin karlı olduğu diğer projenin ise negatif ekonomik katma değere neden olduğu belirtilmiş ve ayrıca söz konusu modelleri kullanmanın işletmelere doğru alternatiflerin belirlenmesi açısından avantaj sağladığı ortaya konmuştur.

Kaplan (2001c) tarafından yapılan çalışmada KK modelinin EKD modeli ve FTM sistemi ile birlikte kullanılmasının söz konusu modellerin geliştirilmesine yönelik güçlü bir entegrasyon yapısı sağlanacağı üzerinde durulmuştur. Ayrıca çalışmada modellerin birbirleriyle son derece uyumlu olduğu ve söz konusu modellerin bir işletmede entegre şekilde kullanılmasıyla edinilecek faydaların birbirinden bağımsız olarak kullanılması halinde edinilecek faydalardan çok daha fazla olacağı belirtilmiştir.

Roztocki (2001a) tarafından yapılan çalışmada, FTM sistemi ve EKD modelinin birlikte hizmet sektöründe uygulanmasının yaratacağı etkiler araştırılmıştır. Bu çerçevede söz konusu modeller hizmet sektöründe faaliyetlerini sürdüren bir danışmanlık şirketinde uygulanmıştır. Uygulama sonuçları ele alındığında FTM sistemi ile EKD modelinin entegre şekilde kullanılmasının hizmet maliyetlerinin doğru şekilde belirlenmesi, hizmetlerin etkin fiyatlanması ve performansın artırılması açısından hizmet sektöründeki işletmelere son derece fayda sağladığı ortaya konmuştur.

Ariyawongrat ve Needy (2002) tarafından yapılan çalışmada, yalın bir üretim ortamında FTM sistemi ile KK modelinin birlikte uygulanmasının işletmelerin yüksek performansa ulaşmalarında etkili olup olmadığı teorik çerçevede araştırılmıştır. Bu amaçla çalışmada; yalın üretim anlayışı, FTM sistemi ve KK modeli birlikte ele alınarak söz konusu modellerin entegrasyonuna ilişkin bilgiler verilmiştir. Bu perspektifte, araştırmacılar yapılan entegrasyonun işletmelerin performans yönetim sistemleri ile stratejileri arasında güçlü bir bağlantı oluşturacağına yönelik bir sonuca ulaşmışlardır.

Ahmadpour ve Barzegar (2003) tarafından yapılan çalışmada entegre edilmiş bir FTM sistemi ile EKD modelinin yeni iş ortamında işletmeler için stratejik bir yönetim aracı olma yeterliliği araştırılmıştır. Araştırmada ulaşılan sonuçlar söz konusu modellerin doğru maliyet bilgileri sağlayacağını, işletmelerin stratejik kararlarını geliştireceğini ve performans etkinliğini arttıracığını ortaya koymuştur.

Maiga ve Jacops (2003) tarafından yapılan çalışmada, FTM sistemi ile KK modeli entegrasyonunun üretim işletmelerinin performansı üzerinde etkili olup olmadığı araştırılmıştır. Bu çerçevede araştırmacılar, anket yöntemi ile elde edilen verilere dayalı olarak söz konusu entegrasyonun performans üzerinde tamamlayıcı ve sinerjik bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Araştırmacılar, entegrasyonun üretim ortamında önemli rol oynaması nedeniyle işletmelerin söz konusu modelleri dikkate almalarını ve bu sayede tamamlayıcı yeni performans standartları oluşturmalarını önermişlerdir.

Chen ve Pan (2004) tarafından yapılan çalışmada, hizmet sektöründe kritik performans göstergelerinin belirlenmesinde FTM sistemi ve KK modelinin entegrasyonu analitik hiyerarşi süreçleri ile ele alınmış ve bir model önerisinde bulunulmuştur. Buna göre, KK modelinin dört boyutunda yer alan performans göstergelerinin hiyerarşik olarak belirlenmesi sağlanmıştır. Bu çerçevede, işletmelerin karlılıklarının artmasında ve stratejik avantajların sağlanmasında söz konusu modellerin birlikte kullanılmasının önemli olduğu vurgulanmıştır.

Pohlen ve Coleman (2005) tarafından yapılan çalışmada EKD modeli ile FTM sistemi birlikte kullanılarak işletmelerin iç süreçlerinin ve tedarik zincirinin performansı bir model çerçevesi içinde değerlendirilmiştir. Bu çerçevede işletmenin iç süreçleri performans ölçüleri ile tedarik zinciri değer hedefleri arasında bir denge sağlanarak işletmelerin rekabet avantajını sürdürülebilir kılmalarının mümkün olacağı üzerinde durulmuştur.

He ve Yi (2006) tarafından yapılan çalışmada, lojistik firmalarında FTM sistemi ile KK modelinin birlikte kullanılmasının, lojistik maliyet yönetiminde karşılaşılan problemlerin çözümüne katkı sağlayıp sağlamadığı araştırılmıştır. Çalışmada, öncelikle söz konusu modellerin birlikte kullanımına yönelik çeşitli

bilgiler verilmiştir. Bu çerçevede, FTM sisteminin geleneksel maliyetleme sistemine göre daha doğru maliyet bilgileri ürettiği ve KK modelinin uygulanması ile işletme stratejilerine daha iyi şekilde ulaşıldığı sonucu ortaya konmuştur.

Chen ve Qiao (2008) tarafından yapılan çalışmada, FTM sistemi ile EKD modelini birlikte kullanmanın beşeri sermayenin doğru olarak hesaplanmasında etkili yöntemler olup olmadıkları araştırılmıştır. Bu doğrultuda FTM sistemi aracılığıyla beşeri sermayenin nasıl yönetilebileceği üzerinde durularak beşeri sermayenin hesaplanmasında izlenecek aşamalar açıklanmıştır. Bu sayede EKD modeli aracılığıyla eğitim faaliyetlerinin eğitim yılı metodu kullanılarak beşeri sermayenin doğru hesaplanmasının mümkün olacağı ortaya konmuştur.

Cuc (2009) tarafından yapılan çalışmada KK modelinin TKY, FTY, MVA, EKD ve Bütçeler gibi yönetsel araçlar tarafından nasıl destekleneceği araştırılmıştır. Bu doğrultuda öncelikle söz konusu modellere ilişkin tanımlayıcı bilgilere yer verilmiş daha sonra üstün ve zayıf yönleri karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Çalışmanın sonucu olarak işletmelerin stratejilerini gerçekleştirmesi ve rekabet avantajı kazanması için KK modelinin söz konusu modeller ile kombinasyonunun sağlanması gerektiği vurgulanmıştır.

Stankeviciene ve Sviderske (2010), tarafından yapılan çalışmada EKD modeli ile KK modelinin işletme değerinin artırılması açısından entegre bir performans ölçüm sistemi olarak kullanılabilirliği araştırılmıştır. Bu çerçevede söz konusu modeller Analitik Hiyerarşi Süreci (AHP) aracılığıyla birlikte ele alınarak işletme değeri ve performansı üzerinde yaratacağı etkileri incelemek amacıyla ilaç sektöründe faaliyet gösteren bir işletme üzerinde uygulama yapılmıştır. Uygulamada KK modelinin tüm boyutları dikkate alınarak söz konusu boyutlarda işletmenin stratejik hedefleri ve performans ölçüleri belirlenmiştir. Bu doğrultuda işletmenin gelecek faaliyet dönemi için üç farklı amaç belirlenerek buna göre performans alternatifleri karşılaştırılmıştır. Birden çok performans alternatifinin karşılaştırılması her bir performans alternatifinden sağlanacak olan katma değer de karşılaştırılarak en iyi alternatifin seçilmesine zemin hazırlamıştır. Uygulama ile söz konusu modellerin değer etkenlerinin belirlenmesine ve söz konusu etkenlerin işletme

süreçlerine aktararak işletme değerinin artırılmasına katkı sağladığı ortaya konmuştur.

James ve Elmezughi (2010) tarafından yapılan çalışmada Avustralya'daki sanayi sektörünün maliyet sistemleri ve performans yönetim sistemleri arasındaki ilişki dikkate alınarak söz konusu sistemlerin alternatif rekabet stratejileri altında performans üzerinde yarattığı etkiler araştırılmıştır. Araştırmada bilimsel veri toplama yöntemlerinden sıkça kullanılan anket metoduna başvurulmuştur. Uygulama sonuçları ele alındığında ise FTM sistemi ile KK modelini birlikte kullanan organizasyonların işletme performansı, müşteri performansı ve performans iyileştirme açısından diğer organizasyonlara göre daha fazla üstün oldukları vurgulanmıştır. Ayrıca çalışma ile, söz konusu modelleri birlikte kullanan organizasyonların her iki modelden sadece birini kullanan organizasyonlara göre daha fazla finansal performansa sahip oldukları gözlemlenmiştir.

Cardoş ve Pete (2011) tarafından yapılan çalışmada, bir organizasyonda FTM sistemi ile FTY modelinin birlikte uygulanmasının, işletmelerin rekabet üstünlüğü ve verimliliği üzerinde bir etkisinin olup olmadığı araştırılmıştır. Ayrıca, bu çalışma ile yöneticilerin karar alma süreçlerinde söz konusu modellerin yararlı bilgiler sağlayıp sağlamadığı da incelenmiştir. Teorik olarak ele alınan bu çalışmada, FTM sistemi ile FTY modelinin başarılı bir şekilde her işletmede aynı düzeyde uygulanamayacağı ortaya konulmuştur. Yine bu çalışmada, FTM sistemi ve FTY modelinin işletmelerin strateji, yapı, yetenek ve ihtiyaçlarının belirlenmesinde yararlı modeller olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Nouri ve Ghasemi (2011) tarafından yapılan çalışmada FTM sistemi ve FTY modeli EKD modeli ile entegre edilerek bu entegrasyonun işletme performansının artırılmasına katkı sağlayıp sağlamadığı incelenmiştir. Bu perspektiften hareketle söz konusu modeller arasındaki ilişkiler dikkate alınarak birbirlerini hangi yönden tamamladıkları analiz edilmiştir. Yapılan analizler doğrultusunda FTM sisteminin değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesi açısından FTY modelinin işleyiş etkinliğini arttırdığı, EKD modeli ile FTM sisteminin birlikte kullanılmasının

işletmeler açısından çok önemli bir yönetsel araç olduğu ve bu sayede rekabet ortamında başarı sağlanacağı ortaya konmuştur.

Chodur ve diğerleri (2011) tarafından yapılan çalışmada performans ölçümü ve yönetimi amacıyla KK, EKD, FTM ve EFQM modelleri karşılaştırmalı olarak ele alınmış ve söz konusu yöntemlerin bir işletmede nasıl uygulanacağına yönelik olarak metodolojik yapı geliştirilmiştir. Söz konusu modellerin bir işletmede bir yapı içerisinde kullanılmasının işletmede sinerji etkisi yaratacağı üzerinde durulmuştur.

Palaiologk ve diğerleri (2012) tarafından yapılan çalışmada Veri Arşivleme ve Ağ Hizmetleri ile FTM sisteminin KK modeli ile birlikte kullanılmasının hem veri arşivleme tarafından sağlanan hizmet maliyetlerinin belirlenmesine hem de süreçlerin dijital olarak korunması için gerekli olan alanların seçilmesine katkı sağlayıp sağlamadığı araştırılmıştır. Bu çerçevede geliştirilen modelde 40 farklı ulusal ve uluslararası projelerde 51 çalışanın bulunduğu faaliyetlerden elde edilen maliyet verileri test edilmiştir.

Gibaly ve Diab (2012) tarafından yapılan çalışmada, FTM sistemi ile KK modelinin birlikte kullanılmasının işletmelerin performansını geliştirmede etkili olup olmadığı anket yöntemi aracılığıyla araştırılmıştır. Bu çerçevede, elde edilen verilerin analizi ile işletmelerin söz konusu modelleri birlikte kullanmalarının, hem süreçlerin iyileştirilmesi hem de performansın geliştirilmesi açısından son derece faydalı olduğu üzerinde durulmuştur.

Mehdi ve Reza (2012) tarafından yapılan çalışmada FTM sistemi ve EKD modelinin birlikte kullanılmasının maliyetlerin etkin şekilde yönetilmesine katkı sağlayıp sağlamadığı araştırılmıştır. Araştırma için İran'da faaliyet gösteren bir üretim işletmesi seçilmiş olup söz konusu işletmede geleneksel yöntemlere göre hesaplanan mamül maliyeti ile bütünleşik sistemler aracılığıyla hesaplanan mamül maliyetleri karşılaştırılmıştır. Çalışmada elde edilen sonuçlar değerlendirildiğinde işletmelerin rekabet üstünlüğü sağlamada söz konusu modellere ek olarak KK modelini de kullanmaları gerektiği üzerinde durulmuştur. Ayrıca EKD modelinin değer yaratmada kararlar ile performans ölçülerine dayalı ödüllendirme arasındaki ilişkiyi yansıtması bakımından önemli olduğu vurgusu yapılmıştır.

Chen ve diğeri (2013b) tarafından yapılan çalışmada ürün karlılık analizinin yapılması amacıyla EKD modeli ve FTM sistemi birlikte kullanılmıştır. Giysi üretimi yapılan bir işletmede uygulanan sistemler iki ürünün karlılığı perspektifinde ele alınmıştır. Uygulama sonuçları perspektifinde söz konusu modellere dayalı olarak yapılan karlılık analizinin hissedar değerinin artırılması amacıyla tutarlı olduğu ortaya konmuştur.

Huynh ve diğeri (2013) tarafından yapılan çalışmada FTM sistemi ile EKD modelinin entegre edilmesiyle işletme kısıtlarının ortadan kaldırılması ve yönetim muhasebesinin geliştirilmesinin mümkün olup olmayacağı araştırılmıştır. Araştırma için küçük ve orta büyüklükteki bir işletme seçilmiş olup söz konusu işletmede müşteriler iki gruba ayrılarak müşteri karlılıkları hem FTM sistemine göre hem de bütünlük FTM sistemi ve EKD modeline göre karşılaştırmalı olarak hesaplanmıştır. Buna göre FTM sistemine göre düzenlenen gelir tablosunda her iki müşteri grubunun yarattığı ekonomik katma değer pozitif olduğu buna karşın FTM-EKD sistemine göre düzenlenen gelir tablosunda müşteri gruplarından sadece birinin işletmede pozitif ekonomik katma değer ortaya çıkmasına katkı sağladığı görülmüştür. Bu bağlamda çalışmanın sonuçlarını değerlendirdiğimizde söz konusu modellerin birlikte kullanılmasının işletme performansının geliştirilmesi, faaliyet ve sermaye maliyetlerinin azaltılması ve değer yaratılmasında yöneticilere büyük faydalar sağlayacağı ortaya konulmuştur.

Briciu ve diğeri (2013) tarafından yapılan çalışmada FTM sistemi ile KK modelinin entegre şekilde kullanılmasının Romanya'da şarap sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin performansını geliştirebilmedeki etkisi araştırılmış ve bu doğrultuda anket yönteminden yararlanılarak sektörde faaliyet gösteren işletmeler hakkında çeşitli bilgiler toplanmıştır. Araştırma ile söz konusu modellerin organizasyonların performansının geliştirilmesi açısından faydalı bilgiler sağladıkları ve performans ölçülerinin belirlenmesinde önemli yönetsel araçlar oldukları ortaya konmuştur.

Chen ve diğeri (2013a) tarafından yapılan çalışmada FTM sistemi temelinde EKD modelini geliştirilmesinin FTM sisteminin yetersizliklerini ortadan kaldırmada etkili olup olmayacağı ve söz konusu modellerin işletmelerde FTY

anlayışının gelişmesine katkı sağlayıp sağlamayacağı araştırılmıştır. Bu açıdan söz konusu modellerin Çin'deki sigorta sektörü perspektifinde değerlendirilerek sigorta ürünleri maliyetlerinin daha doğru bir şekilde analiz edilmesinde kullanılabilirliği üzerinde durulmuştur. Çalışmada FTM ve EKD modeli ile ilgili olarak teorik bilgilere yer verilmiş ve sigorta şirketleri temelinde söz konusu modellerin işleyişi açıklanmıştır. Çalışmada ulaşılan sonuçları değerlendirdiğimizde FTM sistemi üzerine EKD modelinin inşa edilmesinin geleneksel FTM sisteminin geliştirilmesine, sigorta faaliyetlerinin etkinliğinin artırılmasına, kaynak tüketiminin optimal düzeyde gerçekleşmesine, israfın önlenmesine ve performansın geliştirilmesine fayda sağlayacağı belirtilmiştir.

3.2.2. Türkiye'de Yapılan Çalışmalar

Bu bölümde KK modeli, EKD-FTM sistemi ve FTY modelleri ile ilgili olarak yaptığımız literatür araştırması doğrultusunda Türkiye'de yapılan çalışmalar hakkında kronolojik çerçevede bilgiler verilecektir.

Parlakkaya (2003) tarafından yapılan çalışmada FTM sistemi ile EKD modeli maliyet ve performans yönetim aracı olarak birlikte ele alınmıştır. Bu çalışmada bütünlük FTM ve EKD sistemi önce kavramsal olarak açıklanmış ve daha sonra söz konusu sistemlerin birlikte bir işletme ortamında nasıl uygulanması gerektiği üzerinde durulmuştur. Çalışmada ulaşılan sonuçlar değerlendirildiğinde FTM sistemi ile EKD modelinin birlikte uygulanmasının mamül maliyetlerinin daha doğru hesaplanmasına katkı sağlayacağı ve işletme performansının geliştirilmesi açısından yönetime bir bakış açısı kazandırılacağı ortaya konulmuştur.

Otlu ve Karaca (2006) tarafından yapılan çalışmada FTM sistemi perspektifinde EKD analizi yapılarak söz konusu modellerinin birlikte kullanılmasının FTM sistemine göre ne gibi farklılıklar doğuracağı araştırılmıştır. Çalışmada önce söz konusu modellere ilişkin kavramsal çerçeve oluşturulmuş ve daha sonra farklı mamüller üreten bir işletmede teorik olarak yapılmış olan bir uygulamaya yer verilmiştir. Uygulama ile EKD-FTM sistemine göre hesaplanan ekonomik kar açısından işletmenin ürettiği mamüllerin karlılığının FTM sistemi

ile hesaplanan mamül karlılığına göre azaldığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca bu çalışma ile söz konusu modellerin birlikte kullanılmasının uzun vadede hissedar değerinin yaratılmasında ve işletme yöneticilerinin daha etkin kararlar almasında önemli rol oynayacağı savunulmuştur.

Çam (2006) tarafından yapılan çalışmada EKD modeli ile FTM sistemi entegrasyonunun işletmeler açısından stratejik bir yönetim aracı olma düzeyi araştırılmıştır. Araştırma kapsamında küçük bir işletme ele alınmış olup söz konusu işletmede üretilen bir ürüne ilişkin altı üretim hattının karlılıkları entegre model çerçevesinde hesaplanmış ve geleneksel yöntemlere göre hesaplanan karlılık verileri ile karşılaştırılmıştır. Yapılan karşılaştırmada altı üretim hattının sadece ikisinin pozitif ekonomik katma değer sağladığı ve diğer dört üretim hattında ise negatif ekonomik katma değer ortaya çıktığı görülmüştür. Bu çalışma ile uzun dönemli etkin bir finansal performans düzeyi için birleştirilmiş FTM ve EKD sistemi önerilmiştir.

Yıldız (2008) tarafından yapılan çalışmada FTM sistemi ile EKD analizi gerçekleştirilerek söz konusu modellerin entegrasyonunun yönetim kararlarında nasıl kullanılabileceği araştırılmıştır. Bu çerçevede entegre modeller enerji sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede uygulanmıştır. Uygulama ile FTM ve EKD modellerini birlikte kullanmasının işletmelere birçok açıdan fayda sağlayacağı üzerinde durulmuş ve elde edilen sonuçlar değerlendirilerek gelecek çalışmalara yön vermesi bakımından söz konusu modellerin KT veya KK gibi yönetsel modeller ile kullanılmasının rasyonel olacağı belirtilmiştir.

Binboğa (2009) tarafından yapılan çalışmada FTM sistemi ve EKD modelinin birlikte maliyet ve sermaye yönetiminde başarılı bir stratejik yönetim aracı olarak kullanılıp kullanılmayacağı araştırılmıştır. Araştırmanın temelini oluşturan bu modellerin bir işletmede uygulanması sağlanmış olup söz konusu modellerin birlikte kullanılmasının işletmelerin rekabette başarı sağlamalarında önemli olduğu üzerinde durulmuştur.

Özütürk (2010) tarafından yapılan çalışmada FTM sistemi ile EKD modeli birleştirilerek faaliyet, mamül veya hizmetlerin değer yaratıp yaratmadıkları

araştırılmıştır. Bu çerçevede bir hizmet işletmesinde uygulama yapılarak her iki modelin birlikte uygulanması sonucu katma değer yaratan ve değer yaratmayan hizmetler belirlenmiştir.

Yıldız ve Karaca (2011) tarafından yapılan çalışmada FTM sistemi ve EKD modeli stratejik yönetim bakış açısıyla bütünleşik olarak ele alınmıştır. Çalışmada söz konusu modellerin yönetim kararlarında nasıl kullanılacağına yönelik bilgilere yer verilmiş olup ayrıca bütünleşik olarak ele alınan modellerin bir işletmede uygulanması ile sağlanacak faydalar üzerinde durulmuştur. Bu çalışma ile, bütünleşik olarak kullanılan sistemlerin faaliyet ve sermaye maliyet paylarının mamüller bazında izlenmesini kolaylaştırdığı ve bu sayede yöneticilere doğru ve güvenilir bilgiler sağlandığı ifade edilmiştir. Ayrıca negatif EKD'ye yol açan mamüllerin pozitif katkı sağlayabilmeleri için fiyatlarının ne kadar arttırılması veya maliyetlerin ne kadar azaltılması gerektiği konusunda da söz konusu modellerin bütünleşik olarak uygulanmasının işletmelere stratejik bir bakış açısı kazandırdığı üzerinde durulmuştur.

Tanç (2012) tarafından yapılan çalışmada FTM sistemi, EKD modeli ve KK modeli entegrasyonun bir işletmenin finansal işlemleri üzerine olan etkisini araştırılmıştır. Bu amaçla söz konusu entegrasyon örnek bir işletme üzerine uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre işletmelerde değer yaratmada söz konusu modellerin kullanılması gerektiği üzerinde durulmuştur.

Kırılıoğlu ve Yıldız (2012) tarafından yapılan çalışmada FTM'ye dayalı EKD modelinin işletmenin fiyatlama, ürün karması, kaynak tahsisi gibi önemli alanlarda alacakları kararlara etkide bulup bulunmayacağı araştırılmıştır. Bu çerçevede enerji sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede alan araştırması yapılmıştır. Çalışmada ulaşılan sonuçlara göre söz konusu sistemlerin birlikte kullanılmasının işletme yöneticilerinin daha doğru kararlar almalarına ve rekabet üstünlüğü sağlanmasına katkıda bulunduğu ortaya konmuştur.

Çalışmanın temelini oluşturan yönetsel modeller ile ilgili olarak yapılan literatür araştırması perspektifinde söz konusu modellerin genellikle iki veya üçünün birlikte ele alındığı görülmektedir. Çalışmalarda genel olarak teorik bilgilere yer

verildiğini ancak söz konusu modellerin birlikte uygulanmadığı görülmektedir. Ayrıca yapılan çalışmalarda işletmede değerin yaratılmasında hangi mamül veya hizmetlerin stratejik açıdan maliyetlerinin ne düzeyde azaltılması gerektiği ve bu maliyet azaltım politikasının işletmenin gelecek dönem finansal sonuçlarına nasıl etki edeceği üzerinde durulmamıştır.

3.3. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın yapılmasında iki önemli amaç bulunmaktadır. Söz konusu amaçları aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür.

Araştırmanın birinci temel amacı, KK modelinin diğer stratejik maliyet ve performans yönetim sistemleri ile birlikte kullanılmasının işletme performansının geliştirilmesi açısından fayda sağlayıp sağlamayacağını belirlemesidir.

Araştırmanın ikinci temel amacı ise, KK modelinin diğer stratejik maliyet ve performans yönetim sistemleri ile birlikte kullanılmasının işletme yöneticilerinin alacakları stratejik kararlar üzerinde etkili olup olmayacağını belirlemesidir.

3.4. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Stratejik yönetim anlayışının gelişmesi işletme yöneticilerinin işletme faaliyetleri, iş süreçleri, mamul ve hizmet maliyetleri hakkında daha fazla stratejik bilgiye ulaşma çabalarını arttırmıştır. Yöneticilerin verimlilik, süreç değer analizi, faaliyet analizi, maliyet azaltımı, performans ölçümü ve performansın sürekli iyileştirilmesi gibi konular üzerinde yoğunlaşmaları söz konusu bilgileri üretecek olan çeşitli sistem ve modellerin de birlikte kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Ancak geleneksel yöntemlere dayalı olarak uygulanan modellerin yukarıda bahsedilen konular hakkında yetersiz bilgiler sağladıkları ya da günümüzün işletme ihtiyaçlarına uygun bilgileri sağlayamadıkları anlaşılmıştır. Söz konusu yetersizlikler sonucunda geliştirilen modeller yöneticilerin işletme hakkında stratejik bilgiler sağlamalarına ve daha sağlıklı kararlar almalarına zemin hazırlamıştır. Bu çerçevede EKD, FTM, FTY ve KK modellerinin birlikte kullanılarak işletme ortamında uygulanması ile elde edilecek sonuçlar işletmelerin stratejik rekabet düzeyleri açısından önem arz etmektedir.

İşletme performansının doğru şekilde ölçülebilmesi ve performansın sürekli iyileştirilmesi amacıyla kullanılan performans ölçüm modellerinin daha etkin hale getirilebilmesi için söz konusu modellerin birtakım stratejik maliyet ve performans yönetim sistemleri tarafından desteklenmesi gerekmektedir. Bu açıdan çalışmamızda bir performans ölçüm aracı olan KK modelinin daha etkin şekilde belirlenebilmesi ve işletmelere stratejik bir bakış açısı kazandırabilmesi amacıyla stratejik maliyet ve performans yönetim sistemleri olan EKD, FTM ve FTY'nin birlikte kullanılmasının getireceği muhtemel katkılar üzerinde durulacaktır. İşletmelerde kaynakların bilinçli tüketilmesi, verimliliğin artırılması, maliyetlerin doğru şekilde hesaplanması ve performansın sağlıklı bir şekilde ölçülmesi gibi konularda karşılaşılan problemlere yönelik olarak yöneticilere stratejik bir bakış açısı kazandıracığını düşündüğümüz bu çalışma ile aynı zamanda literatüre de önemli katkılar sağlanacağını umuyoruz.

3.5. Araştırmada Kullanılacak Yöntem

Bu araştırmanın amaçlanan düzeyde gerçekleştirilmesi ve araştırmanın uygulama bölümünde kullanılacak verilere ilişkin bilgilerin sağlanabilmesi amacıyla saha araştırması yöntemine başvurulacaktır. Bu yöntem aracılığıyla süreçlerin ve faaliyetlerin belirlenmesinde uygulamaya konu olan işletme ortamında gözleme dayalı olarak bilgiler toplanacaktır. Bunun yanısıra işletmeye ait finansal ve finansal olmayan bilgiler işletme yetkililerinden talep edilecektir. Ayrıca maliyetlerin faaliyetlerle ilişkilendirilmesinde yine işletme yetkilileriyle görüşülerek etkin maliyet dağıtımını yapılması planlanmaktadır.

3.6. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Uygulamaya konu olan işletmede EKD modeli, FTM sistemi, FTY modeli ve KK modeli uygulanmamaktadır. Bu bakımdan çalışma için gerekli olan verilerin toplanması, değerlendirilmesi ve biraraya getirilmesi için yoğun bir çalışma süreci yaşanmıştır. Uygulama yapılacak işletmenin isteği doğrultusunda çalışmada işletme adı, adresi, mamül adları ve mamüllerle ilişkili tanımlayıcı diğer bilgilere yer verilmemiştir. İşletmenin Türkiye'de üretim ve pazarlama faaliyetlerini birlikte sürdürdüğü birden fazla operasyon merkezi bulunmakta olup uygulamanın söz konusu operasyon merkezlerinden sadece birinde yapılması uygun görülmüştür. Bu

çerçevede alınan finansal ve finansal olmayan bilgiler uygulamaya konu olan tek bir operasyon merkezine aittir. Bu merkezlere ait mali raporlar operasyon birimlerinden alınan bilgiler çerçevesinde genel müdürlük bünyesinde konsolide olarak üretilmektedir. Bu nedenle çalışmanın amaçlanan düzeyde yapılabilmesi için gerekli olan mali raporlar uygulama yapılacak olan işletmenin muhasebe departmanı tarafından hazırlanmıştır. Burada bir hususu belirtmekte fayda vardır. İşletme yönetimi işletmede üretilen tüm mamüllere ilişkin bilgilerin verilmesine sıcak bakmamıştır. Bu nedenle çalışmanın amaçlanan düzeyde sistematize edilebilmesi için işletme yönetimi üretimde en yüksek paya sahip olan beş farklı mamül grubuna ilişkin bilgileri vermiştir. Bu çerçevede işletme yönetimi tarafından söz konusu bu mamül grupları bazında mali tablolar hazırlanmıştır. İşletme tarafından düzenlenen mali raporlarda yer alan tutarların ana hesap grupları ile verilmiş olması nedeniyle alt hesap bilgilerine ulaşılamamıştır. Endirekt maliyetlerin faaliyetlere ve faaliyet maliyetlerinin mamüllere dağıtılmasında kullanılacak maliyet sürücülerinin saptanmasında işletme yetkililerinin de görüşlerine başvurulmuştur. Aynı şekilde özkaynak maliyeti ve faaliyetler ile sermaye maliyeti arasındaki bağımlılık oranlarının belirlenmesinde işletmeden alınan bilgiler etkili olmuştur. Son olarak, çalışmanın temelini oluşturan modellerin birlikte kullanımının uzun vadede (min 2 yıl) işletme performansı üzerinde ne gibi etkiler yaratacağı da belirlenmek istenmiş, ancak işletmenin zaman kısıtı nedeniyle söz konusu periyotlarda ortaya çıkacak etkiler incelenememiştir.

3.7. Araştırmada Kullanılacak Model

Bu araştırmada yararlanılacak olan model hakkında bilgi vermeden önce birtakım bilgilerin verilmesinde yarar bulunmaktadır. Bu çerçevede yaptığımız literatür araştırmasına göre daha önce yapılmış olan bilimsel çalışmalarda çalışmamızın temelini oluşturan modellerin tümü entegre bir şekilde sunulmamıştır. Bu nedenle çalışmada söz konusu modellerin uygulanması temel olarak 3 bölümden meydana gelecektir. Bu çerçevede ilk aşamada EKD-FTM sistemine göre işletmenin durumu incelenecektir. İkinci aşamada EKD-FTM sistemi aracılığıyla sağlanan bilgiler temelinde KK modeli uygulanacaktır. Uygulamanın son aşamasında ise

işletme için tasarlanacak olan KK modelinin boyutları FTY modeli perspektifinde süreç değer analizi aracılığıyla değerlendirilecektir.

3.7.1. Maliyetlerin Bir Sistem Yaklaşımıyla Yeniden Ele Alınması

Roztocki ve Needy tarafından 1999 yılında geliştirilen ve işletme yöneticilerinin maliyetleri ve sermayeyi yönetmeleri açısından son derece önemli olduğu belirtilen EKD ve FTM sistemi entegrasyonunun uygulanması altı temel aşamadan oluşmaktadır. Bu uygulama aşamaları FTM sisteminin tek başına uygulanmasındaki izlenen aşamalara benzer olup, sadece her bir faaliyete ilişkin toplam maliyetin belirlenmesinde farklılık ortaya çıkmaktadır. Söz konusu uygulama aşamaları hakkında sırasıyla açıklama yapmak araştırma metodolojisinin ve yapılacak uygulamanın daha iyi anlaşılması bakımından faydalı olacaktır (Roztocki and Needy, 1999:18).

1. Aşama: İşletmeye Ait Mali Bilgilerin İncelenmesi

Bu aşamada, uygulama yapılacak olan işletmeye ilişkin olarak ihtiyaç duyulan tüm bilgilerin yine o işletmeye ait bilanço ve gelir tablosu gibi temel mali raporlardan sağlanması gerektiği üzerinde durulmaktadır.

2. Aşama: Faaliyetlerin Belirlenmesi

Bu aşamada, işletmelerin üretimi ve faaliyetlerin kaynakları ile sermaye yatırımları ilişkisini ortaya koyan iş süreçleri hakkında bilgi edinerek faaliyetlerin belirlenmesi gerektiği üzerinde durulmaktadır.

3. Aşama: Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi

Bu aşamada, tıpkı FTM sisteminde olduğu gibi her faaliyete ilişkin faaliyet maliyetlerinin hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla bu maliyetlerin faaliyetler tarafından tüketilen genel kaynakları yansıtması gerekmektedir.

4. Aşama: Faaliyetlerin Sermaye Maliyetinin Belirlenmesi

Bir önceki aşamada olduğu gibi bu aşamada FTM sistemindeki gibi bir hesaplama yapılmamaktadır. Çünkü işletmede gerçekleştirilen faaliyetler sadece kaynakları tüketmemekte aynı zamanda sermaye yatırımlarını da tüketmektedir. FTM ile EKD sisteminin entegrasyonunun sağlandığı bu aşamada faaliyetleri gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan sermaye yatırımlarının maliyetlerinin hesaplanması gerekmektedir. Bu amaçla uygulama yapılan işletme bilançosundaki verilerin sermaye maliyetine dönüştürülmesiyle ihtiyaç duyulan bilgiler sağlanmalıdır. Bu sayede hesaplanacak olan sermaye maliyetinin FTM sistemi aracılığıyla faaliyetlere doğru bir şekilde dağıtılması mümkün hale gelir. Bunun için faaliyet-sermaye bağımlılık analizine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu analizin yapılmasında öncelikli olarak hangi faaliyetin hangi maliyet unsurlarının ortaya çıkmasında etkili olduğunu belirlemek gerekmektedir. Bu çerçevede söz konusu ilişkinin ortaya konabilmesi için faaliyet-sermaye bağımlılık analizi yapılmalıdır.

Faaliyet-sermaye bağımlılık analizi yapıldıktan sonra her bir faaliyete yüklenecek olan sermaye tutarını belirlemek amacıyla faaliyetler ile sermaye maliyet unsurları arasındaki ilişkiyi sayısal olarak ifade etmek gerekmektedir. Bu amaçla üç farklı bilgi toplama yönteminden bahsetmekte yarar bulunmaktadır. Söz konusu yöntemleri kısaca aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Roztocki vd., 2004:21);

- Gerçek Verilerin Toplanması
- Sistemik Değerlendirme (Analitik Hiyerarşi Süreci)
- Bilimsel Tahminde Bulunma

Gerçek verilerin toplanması yönteminde, faaliyet-sermaye bağımlılık oranlarının doğru ve kesin olarak belirlenebilmesi amacıyla kullanılan bir veri toplama yöntemidir. Bu yöntemin amacına uygun şekilde kullanılabilmesi için bir veri toplama akışı geliştirilmiş olmalı ve veri toplamak amacıyla çeşitli ekipmanlar kullanılmalıdır (Roztocki vd., 2004:21).

Sistemik değerlendirme yönteminde “Analitik Hiyerarşi Süreci (AHS) olarak bilinen bir model aracılığıyla verilerin toplanması sağlanmaktadır. Bu model

sübjektif bireysel görüşlerin daha fazla temsili bilgilere dönüştürülmesini sağlayarak verilerin toplanmasına imkan vermektedir (Roztocki vd., 2004:21).

Veri toplamada kullanılan bilimsel tahminde bulunma yöntemi ise gerçek verileri toplamanın mümkün olmaması yada veri toplama çabalarının yetersiz olması nedeniyle ihtiyaç duyulan verilerin deneyimlere dayalı olarak tahmin edilmesi ve böylelikle verilerin toplanması üzerinde durmaktadır. Yapılacak olan tahminlerin etkin olabilmesi için maliyetleri ortaya çıkaran alanlar ile ilgili olarak işletme yönetimi, mali işler bölümü ve çalışanların işbirliğine ihtiyaç duyulmaktadır (Roztocki vd., 2004:21).

5. Aşama: Maliyet Sürücülerinin Belirlenmesi

FTM sistemi aşamaları ile benzerlik gösteren bu aşamada, faaliyetlerde toplanan faaliyet ve sermaye maliyetlerinin üretilen mamüllere tüketim ölçülerine göre dağıtılması amacıyla çeşitli maliyet sürücülerini belirlenmelidir.

6. Aşama: Mamül Maliyetlerinin Belirlenmesi

Bu aşamada, mamül maliyetlerinin hesaplanması amacıyla faaliyetlerde toplanan faaliyet ve sermaye maliyetleri mamüllere yüklenmelidir.

EKD-FTM sisteminin birlikte kullanılması ile ulaşılan sonuçların FTM sistemine göre ulaşılan sonuçlarla karşılaştırılması söz konusu modellerin etkilerinin de görülmesini sağlayacaktır. Bu amaçla düzenlenecek olan finansal performans raporları söz konusu karşılaştırmaya katkı sağlayacaktır.

3.7.2. Kurumsal Karne Modelinin Uygulanması

EKD-FTM sisteminin birlikte uygulanması sonucunda elde edilen bilgiler çerçevesinde uygulama yapılacak olan işletmede KK modelinin tasarlanması amacıyla Dumitrescu ve Fuciu tarafından öngörülen dokuz aşamalı bir süreç izlenmelidir. Bu aşamaları kısaca maddeler halinde özetlemekte yarar vardır (Dumitrescu ve Fuciu, 2009:39-40).

1. Aşama: Vizyon ve Misyonun Belirlenmesi

KK modelinin işletmede uygulanmasındaki ilk aşamada organizasyonun vizyonu ve misyonu belirlenmektedir.

2. Aşama: Stratejik Unsurların Belirlenmesi

İşletmede organizasyonun değerini artırma ve müşteri ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılama bağlamında stratejik unsurların belirlenmesi gerekmektedir.

3. Aşama: Vizyon ve Misyonun Stratejik Amaç ve Hedeflere Dönüştürülmesi

İkinci aşamada geliştirilen stratejik unsurlar, stratejinin temel yapı taşları olan stratejik amaç ve hedeflere dönüştürülmektedir. Amaçların belirlenmesi ile başlatılan süreç stratejik konu veya perspektifler düzeylerinde kategorize edilmektedir.

4. Aşama: Strateji Haritasının Oluşturulması

Organizasyon genelinde neden-sonuç ilişkisi çerçevesinde belirlenen stratejik amaçlar, bir strateji haritasında somut hale getirilmektedir. Strateji haritası aracılığıyla bir organizasyonun müşterilerine ve paydaşlarına nasıl değer yaratıldığı bütünsel olarak ortaya konmaktadır.

5. Aşama: Performans Ölçülerinin Belirlenmesi

Bu aşamada her bir stratejik amaç ve hedef için performans ölçüleri geliştirilmektedir.

6. Aşama: Stratejik Önceliklerin Belirlenmesi

Stratejik amaçları desteklemek amacıyla stratejik öncelikler geliştirilmektedir.

7. Aşama: Performans Bilgilerinin Belirlenmesi

Bu aşamada, uygulama süreçlerine geçilerek performans ölçümü yazılımları aracılığıyla doğru zamanda ve doğru kişiye performans bilgileri aktarılmaktadır. KK'nin uygulanması için bir yapı ve disiplin sunan otomasyon, bir taraftan farklı

düzeydeki kurumsal verilerin bilgiye dönüştürülmesine yardımcı olurken, diğer taraftan performans bilgisi hakkında iletişim kurulmasına kaynaklık eder. Kısaca otomasyon, doğru performans verilerine ulaşılmasını sağlayarak etkin kararların alınmasına yardımcı olmaktadır.

8. Aşama: Stratejilerin Alt Düzeydeki Amaç, Hedef ve Ölçülere Dönüştürülmesi

Kurumsal düzeydeki KK faaliyetlere aktarılarak birim düzeydeki KK'ler desteklenmektedir. Böylece yüksek düzeydeki stratejiler alt düzeydeki amaç, hedef ve ölçülere dönüştürülmektedir. Bu bakımdan süreçlerin ve faaliyetlerin strateji çerçevesinde sürdürülmesi sağlanarak kurumsal amacın gerçekleşmesi desteklenmektedir.

9. Aşama: Kurumsal Karne Modelinin Tasarlanması

KK'nin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için son aşamada bütünsel bir KK'nin değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirme süreciyle organizasyonlar belirledikleri stratejilerinin doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı, doğru şeylerin ölçülüp ölçülmediği ve başarı sağlamada gerekli olan diğer unsurların istenilen ölçüde yerine getirilip getirilmediği konusunda bir görüşe varırlar. Bu sayede organizasyonun başarı düzeyi hakkında sağlıklı bilgiler elde edilebileceği gibi aynı zamanda başarıyı sürdürme ve artırma konusunda organizasyonlara rehberlik etmektedir.

3.7.3. Faaliyet Tabanlı Yönetim Modeli Perspektifinde Süreç Değer Analizi İle İşletme Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi

Bu aşamada, KK modelinde belirlenen stratejik amaç ve hedeflere ulaşmak amacıyla FTY modeli perpektifinde süreç değer analizi yapılarak işletmede gerçekleştirilen faaliyetler Porter'in "Değer Zinciri Analizi" çerçevesinde değer katan ve değer katmayan faaliyetler olarak kategorize edilmelidir. Bu çerçevede söz konusu faaliyetlerin finansal açıdan değerlendirilerek parasal tutarlarının da hesaplanması gerekmektedir. Süreç değer analizi kapsamında ayrıca işletme faaliyetlerini TKY, TZÜ ve KT perspektifinde ele alarak işletmenin mevcut

performansının nasıl daha iyi geliştirileceği ve belirlenen amaçlara nasıl daha iyi ulaşılacağı araştırılmalıdır. Bu sayede KK modelinin daha etkin çalışması ve işletme değerinin arttırılması açısından sürekli iyileştirme perspektifinde işletmeye yönelik önerilerde bulunulmalıdır.

4. STRATEJİK MALİYET VE PERFORMANS YÖNETİM SİSTEMLERİNİN KURUMSAL KARNE MODELİ İLE ENTEGRASYONUNUN İÇECEK SEKTÖRÜNDE UYGULANMASI

Çalışmanın bu bölümünde stratejik maliyet ve performans yönetim sistemleri ile KK modeli arasında yapılan entegrasyonun teorik çerçevede açıkladığımız model temelinde bir içecek işletmesinde uygulanması gerçekleştirilecek ve uygulama ile elde edilecek sonuçlar ayrıntılı olarak değerlendirilecektir.

4.1. Uygulamaya Konu Olan İşletmeye Ait Bilgiler

Uygulama konu olan içecek işletmesi hakkında genel bilgiler vermeden önce birtakım hususlara değinmekte yarar bulunmaktadır. Bu bölümde çalışmanın önceki bölümlerinde teorik olarak açıkladığımız modellerin uygulanması amacıyla çok sayıda üretim yapan işletme ile görüşülmüştür. Ancak uygulamada üretim maliyetlerine ilişkin bilgiler ile performansa yönelik bilgilere ihtiyaç duyulması nedeniyle işletmelerin söz konusu bilgileri paylaşmada oldukça ihtiyatlı oldukları gözlemlenmiş ve çalışma için yeterli zaman ayıramayacaklarını belirtmişlerdir. Uygulamaya olumlu bakan işletme ise işletme adı, adresi ve ürünlerine yönelik bilgiler ile işletmeye ait önemli olan diğer bilgilerin de paylaşılması kaydıyla uygulamayı kabul etmiştir. Uygulama sürecinde ve sonrasında işletmenin araştırmacıya karşı sorumluluğunu araştırmacının da işletmeye karşı sorumluluğunu içeren bir sözleşme imzalanmıştır. Bu açıdan uygulama yapılan işletmenin adı ve mamullerine ilişkin bilgilerinin gizliliği ilkesine uyulmuştur.

Uygulamaya konu olan ABC işletmesi içecek sektöründe hem yurt içinde hem de yurt dışında faaliyetlerini sürdürmektedir. ABC işletmesi içecek üretimi yapmaktadır. İşletmenin Türkiye’de birden fazla üretim ve pazarlama operasyon merkezi bulunmaktadır. Ancak çalışmamız söz konusu işletmenin Türkiye’de üretim ve pazarlama faaliyetlerini yürüten operasyon merkezlerinden birinde yapılmıştır. Dolayısıyla çalışmamızda söz konusu operasyon merkezi ABC işletmesi olarak tanımlanacaktır. İşletmede üretim, aynı sahada bulunan iki üretim tesisinde

gerçekleşmektedir. Ancak bu tesisler birbirine boru hattı ile bağlanmıştır. Dolayısıyla, üretim ortamında kullanılan makineler birbirine bağlantılı olarak çalışmaktadır.

İşletmede maliyetleri düşürmenin rekabet avantajı kazanmada ve rekabette üstünlüğün sürdürülebilir hale getirilmesinde önemli olduğu bilinci hakimdir. Bu bağlamda çalışanların maliyetlerin düşürülmesine yönelik olarak öneride bulunmaları işletme tarafından önemsenmektedir.

ABC işletmesi, faaliyetlerini sürdürürken müşteri odaklı bir anlayışı hedef almaktadır. Bu açıdan işletme her yıl düzenli olarak sorumluluk raporları düzenleyerek faaliyetleri hakkında bilgiler vermenin yanı sıra doğayı koruma ve insana değer verme açısından da önemli bilgileri önceki dönemi de dikkate alarak karşılaştırmalı olarak sunmaktadır. Özellikle üretim sürecinde daha az su ve enerji tüketimi hedefi, çevresel açıdan atıkların dönüştürülmesi ve karbon salınımının azaltılması hedefi, insan açıdan adil bir çalışma ortamının yaratılması ve yeteneklerin geliştirilmesi hedefi işletmenin sosyal sorumluluk açısından temel ilkelerini oluşturmaktadır.

Uygulamada kullanılan maliyet bilgileri ABC işletmesinin 2012 faaliyet dönemine aittir. Uygulamada öncelikle işletme tarafından üretilen mamullere ilişkin bilgilere yer verilecek olup ardından üretim sürecinde ortaya çıkan gider çeşitleri ve tutarları hakkında bilgiler verilecektir. Bu bilgiler çerçevesinde işletmenin mevcut kullandığı geleneksel maliyet hesaplama sistemine göre hesaplanmış olan mamul maliyetleri dikkate alınacak olup söz konusu mamullerin maliyeti FTM ve EKD-FTM sistemine göre hesaplanarak maliyet sonuçları karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır.

İşletme müşteri beklentilerini en iyi şekilde karşılamak ve sektörde rekabet üstünlüğü sağlamak amacıyla ürün yelpazesini oldukça geniş tutmaktadır. İşletmede üretilen mamullere ilişkin mamül kodu, üretim adedi ve toplam mamül litre bilgileri Tablo 4.1'de gösterilmektedir.

Tablo 4.1: ABC İşletmesinde Üretilen Mamullere İlişkin Bilgiler

Mamul Kodu	Mamul Adı	Üretim Adedi	Toplam Litre
01	CS01	23.802.168	11.901.084
02	TF01	13.312.488	6.656.244
03	BS01	5.771.736	2.885.868
04	GK01	5.517.312	2.758.656
05	ST01	58.092	2.904.600
			27.106.452

Uygulamaya konu olan işletmede çok sayıda ve çeşitte mamül üretilmektedir. Çalışmanın amacı ve hacmi göz önünde bulundurularak Tablo 4.1’de görüldüğü üzere sadece beş farklı mamül bilgisine yer verilmiştir. Bu mamüllerin seçilmesindeki önemli kriterlerin başında mamüllerin faaliyetleri farklı oranda tüketiyor olmasıdır. Mamuller hakkında genel bir bilgi vermek gerekirse CS01 mamülü, işletme tarafından her dönemde en fazla üretilen mamuller arasında yer almaktadır. Söz konusu mamülün üretilmesinde açık renkli malt kullanılmakta ve yumuşak içimde olması amacıyla ürün bünyesine hammadde ve bazı yardımcı malzemeler oransal olarak diğer mamullere göre daha az katılmaktadır. BS01 mamülünün üretilmesinde koyu renkli malt kullanılmakta ve sert içimde olması amacıyla hammadde ve bazı yardımcı malzemeler oransal olarak diğer mamullere göre daha fazla katılmaktadır. TF01 mamülü, ürün yelpazesi içinde en fazla üretim hacmi açısından ikinci sırada yer almaktadır. Söz konusu mamülün üretilmesinde açık renkli malt kullanılmakta ve hoş bir içimde olması amacıyla mamülün bünyesine hammadde ve bazı yardımcı malzemeler oransal olarak diğer mamüllere göre daha az eklenmektedir. GK01 mamülü, hammadde ve yardımcı malzemelerden oransal olarak daha fazla pay almaktadır. Bu mamül işletmenin mamül yelpazesi içinde dördüncü öneme sahiptir. ST01 mamülü ise toplam üretim hacmi içerisinde en az paya sahip olan mamül olarak karşımıza çıkmaktadır.

İşletme tarafından üretilen mamüllerin satışı önce ana ve ara dağıtıcılara yapılmakta daha sonra bu dağıtım kanalları aracılığıyla mamüllerin nihai tüketiciye ulaşması sağlanmaktadır. Bu bakımdan işletme tarafından üretilen mamüllerin tüketiciye ulaşması sürecinde çok sayıda dağıtım kanalı kullanılmaktadır. Burada önemli bir hususu belirtmekte yarar bulunmaktadır. Çalışmada yer alan mamül satış

fiyatları mamülleri en son tüketen müşterilerin ödediği tutarlar olmayıp sadece işletmenin mamüllerini sattığı ana ve ara dağıtıcılara sunulan satış fiyatlarıdır.

İşletmenin 2012 dönemi muhasebe kayıtlarından ve mali işler departmanından elde edilen diğer bilgiler çerçevesinde üretim sürecinde tüketilen arpa, maya, şerbetçiotu, şerbetçiotu ekstresi ve diğer hammaddelere ödenen tutarların yer aldığı direkt hammadde giderleri ile direkt işçiliğe ödenen giderler toplamı 76.221.742,80TL'dir. Endirekt nitelikteki giderler toplamı 24.713.090,16TL olup döneme ilişkin faaliyet giderleri toplamı ise, 21.024.261,84TL'dir. Faaliyet giderlerinin 13.403.430,84TL'lik kısmı pazarlama, satış ve dağıtım giderlerini 7.620,831,00TL'lik kısmı ise genel yönetim giderlerini oluşturmaktadır. Faiz ve diğer borçlanma giderleri ise 1.984.820,17TL olarak gerçekleşmiştir. Uygulamaya konu olan ABC işletmesinin 2012 dönemine ait faaliyet giderlerini ayrıntılı olarak Tablo 4.2'de göstermek mümkündür. Tabloda direkt hammadde giderleri ile direkt işçilik giderlerine ilişkin toplam tutar direkt hammadde ve işçilik giderleri grubunda toplanmıştır. İşletmede faaliyet dönemine ilişkin çok sayıda endirekt nitelikte gider çeşiti bulunmaktadır. Endirekt giderler ile faaliyet giderleri gider çeşitliliği esasına göre gider unsurları bazında sınıflandırılmıştır. Son olarak finansman giderlerine ilişkin tutar ise ayrı bir grupta toplanmıştır.

Tablo 4.2: ABC İşletmesinin 2012 Dönemine Ait Faaliyet Giderleri

Gider Çeşidi	Gider Tutarı
Direkt Hammadde ve İşçilik Gideri	76.221.742,80
Yardımcı Malzeme Gideri	2.991.346,32
Diğer Malzeme Gideri	1.601.618,88
Tesis Güvenliği, Çalışan Sağlığı ve Gıda Gideri	1.005.430,80
Endirekt Memur ve İşçi Ücret Gideri	16.525.425,84
Eğitim Gideri	305.785,20
Kojenerasyon ve Elektrik Gideri	5.229.509,04
Doğalgaz Gideri	2.584.359,36
Demirbaş ve Eşya Amortisman Gideri	7.816.248,00
Sterilizasyon ve Koruyucu Gideri	142.300,80
Sınai Tesis Teknik Müşavirlik Gideri	38.172,60
Atık Bertarafı Gideri	189.045,60
Hammaliye Gideri	100.182,12
Bireysel Emeklilik ve Servis Gideri	2.307.372,00
Toplantı ve Tesis Ziyaret Gideri	111.412,80
İdari ve Sınai Tesis Amortisman ve Sigorta Gideri	1.286.928,00
Kiralama ve Diğer Hizmet Gideri	626.400,00
Akaryakıt, Telefon ve Diğer Endirekt Giderler	2.875.814,64
Faiz ve Diğer Borçlanma Giderleri	1.984.820,17
TOPLAM	123.943.914,97

İşletmede mamül maliyetlerinin hesaplanmasında geleneksel maliyet hesaplama sisteminden yararlanılmaktadır. İşletmeden alınan bilgiler çerçevesinde geleneksel maliyetlendirme sistemi aracılığıyla hesaplanan mamül maliyetleri ve mamüllerin toplam karlılıkları Tablo 4.3’de gösterilmektedir.

Tablo 4.3: Geleneksel Maliyet Hesaplama Sistemine Göre Mamül Maliyetleri

	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Direkt Maliyet	1,05	1,89	1,35	2,36	90,48
Endirekt Maliyet	0,45	0,32	0,93	0,47	31,07
Birim Maliyet	1,50	2,21	2,28	2,83	121,55
Toplam Kar	5.859.246,58	4.748.336,14	2.201.912,44	2.547.261,81	1.158.276,66

Tablo 4.3’e bakıldığında ABC işletmesi tarafından üretilen mamüller arasında en yüksek birim maliyete sahip olan mamülün ST01 kodlu mamül olduğunu görmekteyiz. Bunun en önemli nedeni, söz konusu mamüle hacim olarak diğer mamüllerden daha fazla içecek dolumu gerçekleştirilmesidir. Aynı şekilde tabloda işletmenin toplam karlılığı üzerinde en fazla katkısı olan mamülün ise CS01 olduğunu görmekteyiz.

ABC işletmesinin bağlı bulunduğu merkez tarafından tüm operasyon merkezlerine yönelik olarak iş süreçlerinin verimliliği, personel verimliliği, zamanın etkin kullanımı, atık yönetimi, sürdürülebilir enerji, daha az su tüketimi, daha az enerji tüketimi, çalışanlara ve müşterilere değer yaratma gibi birçok konuda performans ölçümü ve değerlendirmesi yapılmaktadır. Ancak söz konusu bu unsurların performansının ölçülmesinde KK modeli kullanılmamaktadır. ABC işletmesinde genel olarak finansal sonuçların elde edilmesinde işletmenin ürettiği finansal tablolar ve iş süreçlerinde ortaya çıkan niceliksel veriler dikkate alınmaktadır. Bunun dışındaki performans verilerinin elde edilmesinde ise genel olarak çalışan ve müşteri memnuniyet anketleri, sosyal programların düzenlenme sayısı ve bu programlara katılan kişilerin sayısı, müşteri şikayet sayısı, müşteri ve çalışan bağlılığı gibi faktörler dikkate alınmaktadır.

4.2. Maliyetlerin Bir Sistem Yaklaşımıyla Yeniden Ele Alınması

Bu bölümde Roztocki ve Needy tarafından geliştirilen EKD ve FTM sistemi entegrasyonunun ABC işletmesinde uygulanması sağlanacaktır. Bu amaçla söz konusu entegrasyonun uygulanmasında gerekli olan ve üçüncü bölümde bahsedilen süreçler izlenecektir. Çalışmada söz konusu aşamalara göre yapılacak olan uygulama ile elde edilecek sonuçlar hem EKD-FTM hem de FTM sistemine göre değerlendirilecektir.

4.2.1. İşletmeye Ait Mali Bilgilerin İncelenmesi

EKD ile FTM sisteminin birlikte etkin uygulanabilmesi amacıyla ABC işletmesinin temel mali tabloları olan bilanço ve gelir tablosuna ihtiyaç duyulmaktadır. İşletme yetkililerinden alınan bilgiye göre işletmeye ait bilanço ve gelir tablosu işletmenin bağlı bulunduğu ana merkez tarafından işletmenin verdiği mali bilgiler doğrultusunda konsolide şekilde hazırlanmaktadır. Konsolide mali tabloların ana merkeze bağlı tüm operasyon birimlerine ilişkin mali bilgileri içermesi nedeniyle işletme yetkililerinden sadece ABC işletmesinin finansal durumunu yansıtan bireysel mali tabloları istenmiştir. Bu doğrultuda işletme tarafından düzenlenen bireysel mali tablolar uygulamaya konu olmuştur. ABC işletmesinden 2012 dönemine ilişkin olarak alınan rapor tipi bilanço Tablo 4.4'de gösterilmiştir.

Tablo 4.4: ABC İşletmesinin 31.12.2012 Dönemine Ait Rapor Tipi Bilançosu

Hesap Sınıfı	Hesap Grubu	VARLIKLAR (AKTİFLER)	TUTAR*
I		DÖNEN VARLIKLAR	40.501.752
10		Nakit ve Benzerleri	11.532.541
11		Menkul Değerler	2.681.483
12		Ticari Alacaklar	3.205.420
15		Stoklar	22.143.736
18		Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	671.502
19		Diğer Dönen Varlıklar	267.070
II		DURAN VARLIKLAR	58.445.544
25		Maddi Duran Varlıklar	56.491.890
26		Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.104.303
29		Diğer Duran Varlıklar	849.351
		VARLIK TOPLAMI (AKTİF TOPLAMI)	98.947.296
		KAYNAKLAR (PASİFLER)	
III		KISA VADELİ KAYNAKLAR	31.359.792
30		Mali Borçlar	10.488.624
32		Ticari Borçlar	7.794.636
33		Diğer Borçlar	2.750.196
36		Ödenecek Yasal Yükümlülükler	6.757.701
37		Borç ve Gider Karşılıkları	1.955.472
38		Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	1.008.315
39		Diğer Kısa Vadeli Kaynaklar	604.848
IV		UZUN VADELİ KAYNAKLAR	13.392.504
40		Mali Borçlar	7.902.240
47		Borç ve Gider Karşılıkları	4.976.460
49		Diğer Uzun Vadeli Kaynaklar	513.804
V		ÖZKAYNAKLAR	54.195.000
50		Ödenmiş Sermaye	30.492.224,73
57		Geçmiş Yıllar Karları	7.187.741,64
59		Dönem Net Karı (Zararı)	16.515.033,63
		KAYNAK TOPLAMI (PASİF TOPLAMI)	98.947.296

* Tutarlar TL olarak verilmiştir.

ABC işletmesinin 2012 faaliyet dönemine ilişkin rapor tipi gelir tablosu Tablo 4.5’de gösterilmiştir.

Tablo 4.5: ABC İşletmesinin 31.12.2012 Dönemine Ait Rapor Tipi Gelir Tablosu

SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER	TUTAR*
BRÜT SATIŞ GELİRLERİ	148.676.325,26
Yurtiçi Satışlar	148.676.325,26
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-5.782.299,14
Satıştan İadeler	5.782.299,14
NET SATIŞ GELİRLERİ	142.894.026,12
Satışların Maliyeti (-)	-100.934.832,96
Satılan Mamüller Maliyeti	100.934.832,96
Direkt Hammadde ve İşçilik Maliyeti	76.221.742,80
Endirekt Maliyetler	24.713.090,16
TİCARİ FAALİYETLERDEN BRÜT KAR	41.959.193,16
Faaliyet Maliyetleri (-)	-21.024.261,84
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-13.403.430,84
Genel Yönetim Giderleri (-)	-7.620.831,00
FAALİYET KARI	20.934.931,32
Faaliyet Dışı Gelir ve Karlar	5.598.960,13
Faiz Gelirleri	2.855.142,65
Kambiyo Gelirleri	1.041.431,96
Diğer Faaliyet Dışı Gelir ve Karlar	1.702.385,52
Faaliyet Dışı Gider ve Zararlar (-)	-3.905.279,24
Komisyon Giderleri	-2.538.223,40
Kambiyo Giderleri	-391.753,78
Diğer Faaliyet Dışı Gider ve Zararlar	-975.302,06
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER KARI	22.628.612,21
Faiz Giderleri (-)	1.984.820,17
Kısa ve Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	1.984.820,17
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI	20.643.792,04
Dönem Vergi Gideri (-)	4.128.758,41
Vergi Kesintisi (-) (%20)	4.128.758,41
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI	16.515.033,63
DÖNEM NET KARI	16.515.033,63

* Tutarlar TL olarak verilmiştir.

4.2.2. Faaliyetlerin Belirlenmesi

Faaliyetlerin belirlenebilmesi için öncelikle organizasyon şemasına veya tesis planına ihtiyaç bulunmaktadır. Bunlara ek olarak iş akışının incelenmesiyle de faaliyetlerin belirlenmesi söz konusudur (Gürdal, 2007:124-125). Bu perspektiften hareketle bu bölümde öncelikle ABC işletmesinin mamüllerini meydana getirirken hangi faaliyetlere ihtiyaç duyduğu ortaya konulacaktır. Bu doğrultuda öncelikle işletmede mamüllerin üretilmesinde izlenen süreçler hakkında genel bilgiler toplanmış olup ayrıca işletmenin bütünsel olarak mamül üretimi ve işletme yönetimi ile ilgili gerçekleştirdiği faaliyetlere ilişkin olarak işletmede çalışan yönetici, makine

mühendisi, gıda mühendisi, biyolog, üretim tesisi müdürü, dolum tesisi müdürü, muhasebe çalışanları, ustabaşı ve çeşitli birimlerde çalışan işçiler ile iletişime geçilmiştir. İşletmede gerçekleştirilen faaliyetler hakkında genel bilgiler edinildikten sonra ABC işletmesi idari bölümü ve üretim tesisleri gezilerek fiziki gözlem yoluyla işletme tarafından verilen bilgiler ile gözleme dayalı olarak edindiğimiz bilgiler birleştirilmiş ve böylelikle işletme ortamında gerçekleştirilen süreç ve faaliyetlere ilişkin daha sağlıklı bilgiler toplanmıştır. Toplanan bilgiler doğrultusunda ABC işletmesinde üretim ve mamül sevkiyatı süreci hammaddenin temin edilmesinden işlenmesine ve mamullerin sevkine kadar olan süreci kapsamaktadır. İşletmede öncelikle hammadde temin edilmektedir. Açık renkli içecek üretimi için açık renkte malt temin edilmekte, koyu renkli içecek üretimi içinse uzun süre kavrulmuş yani koyu renkte malt teminine ihtiyaç duyulmaktadır. Temin edilen malt daneleri öğütme işlemine tabi tutularak toz haline getirilmekte ve arpanın kabuktan çıkması sağlanmaktadır. Bu aşamada içecekte özel tatların elde edilmesi amacıyla katkı malzemeleri ayrı bir değirmende öğütülmektedir. Mayşeleme amacıyla öğütülmüş malt daneleri su ile karıştırılır ve ardından belirli bir sıcaklığa ulaşıncaya kadar kademeli olarak ısıtılmaktadır. Bu ısıtma sonucunda enzimlerin etkisiyle nişasta şekere dönüşmektedir. Burada her ne kadar sıcaklık seviyesi yükselse de kaynatma işlemi gerçekleşmez. Mayşeleme ile toz haline getirilmiş olan maltın sıcak su ile seyreltilmesi ve sulandırılması sağlanmaktadır. Mayşeleme işleminden sonra elde edilen ürün süzme kazanı içerisinde filtrelenerek malt küspesinden arındırılmakta ve şıra elde edilmektedir. Elde edilen şıra kaynatma işlemi için kaynatma kazanlarına aktarılır. Kaynatma kazanlarına şerbetçiotu ilave edilerek şıra yaklaşık 100 °C’de kaynatılmaktadır. Böylece şıra ile şerbetçiotundaki aromalar karışmaktadır. Kaynatma işlemi ile şıranın bakterilerden arındırılması sağlanmakta, bazı proteinlerin çökmesi gerçekleşmekte, tortular ayrılmakta ve içeceğin istenilen renge gelmesi sağlanmaktadır. Kaynatma işlemi sonucunda elde edilen şıranın soğukluğu belirli bir dereceye kadar düşürülerek bir müddet sedimentasyon tankında bekletilir. Bekletme sonrasında çöken tortuları ve şerbetçi otunu almak üzere şıra süzülmemektedir. Süzülen ve istenen soğukluk seviyesine gelen şıraya mayalama amacıyla maya ve hava dozlanarak fermantasyon tankına alınmaktadır. Fermantasyon tankında maya şıra ile reaksiyona girmekte ve maya şıra şekerini etil alkol ile karbondioksit

dönüştürmektedir. Maya ile şıranın bu etkileşimi sonucunda içeceğin oluşması sağlanmaktadır. Fermantasyonu tamamlanan içecek belirli bir derece soğukluktaki tanklarda dinlendirilmektedir. Dinlendirilen içecek içerisinde içeceğe bulanıklık görüntüsü veren maya ve diğer maddelerin ayrıştırılarak içeceğe berraklık vermek amacıyla filtrasyon işlemi uygulanmaktadır. Filtre edilen içecek dolum tanklarına alınmaktadır. Dolum öncesinde karbondioksit basıncı altında içecek dolumu gerçekleştirilmektedir. Dolumu yapılan bazı spesifik ürünlerin raf ömürlerini uzatmak amacıyla pastörizasyon işlemi uygulanmaktadır. Bu işlem ise üzerlerine sıcak su püskürtmesi yoluyla belirli bir dereceye kadar ısıtılan ürünlerin pastörize olduktan sonra soğutma işlemi gerçekleştirilmektedir. Ürünler arzu edilen soğukluğa ulaştıktan sonra etiketleme işlemi yapılmakta ve içecek ürünleri depolara alınmaktadır. ABC işletmesinde gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin edinilen bilgiler doğrultusunda saptanan faaliyetleri Tablo 4.6'daki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.6: ABC İşletmesinde Gerçekleştirilen Faaliyetler

Faaliyet Kodu	Faaliyet Adı	Faaliyet Tanımı
F1	Tesis İdaresi Faaliyeti	Üretim ve İdari Faaliyetlerin Yönetimi
F2	Tedarik Faaliyeti	Hammadde ve Malzeme Tedariği
F3	Öğütme Faaliyeti	Arpa Hammaddesinin Öğütülmesi
F4	Mayşeleme Faaliyeti	Hammaddenin Seyreltilmesi ve Sulandırılması
F5	Süzme Faaliyeti	Yarımamüllerin Filtrelenmesi
F6	Kaynatma Faaliyeti	Yarımamüllerin Kaynatılması ve Malzemelerin Karıştırılması
F7	Soğutma Faaliyeti	Şıranın Soğutulması
F8	Fermantasyon Faaliyeti	İçecek Oluşumunun Sağlanması
F9	Dinlendirme Faaliyeti	İçeceğin Kazanlarda Dinlendirilmesi
F10	Filtrasyon Faaliyeti	İçeceğe Berraklık Görüntüsünün Kazandırılması
F11	Dolum 1 Faaliyeti	CS01 ve BS01 Mamüllerinin Dolumu
F12	Dolum 2 Faaliyeti	TF01 ve GK01 Mamüllerinin Dolumu
F13	Dolum 3 Faaliyeti	ST01 Mamülünün Dolumu
F14	Pastörizasyon Faaliyeti	CS01 ve BS01 Mamüllerinin Bozulmasının Önlenmesi ve Raf Ömrünün Uzatılması
F15	Etiketleme Faaliyeti	CS01 ve BS01 Mamüllerinin Etiketlenmesi
F16	Muayene Faaliyeti	Mamüllerin Kalite Standartlarına Göre Kontrolü
F17	Mekanik Bakım ve Onarım Faaliyeti	Demirbaş, Eşya ve Makine Kontrolü
F18	Yapıt Bakım ve Onarım Faaliyeti	İdari ve Üretim Tesisleri Kontrolü
F19	Mamul Sevkiyatı Faaliyeti	Mamüllerin Ana ve Ara Temsilciliklere Sevki
F20	İrsaliye ve Fatura Kesme Faaliyeti	Mamülleri İrsaliyeleme ve Faturalama

4.2.3. Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi

Faaliyetlerin belirlenmesinin ardından söz konusu faaliyetleri tek bir merkezde toplamak ve böylelikle maliyet havuzları oluşturmak gerekmektedir. Bu amaçla uygulama yapılan işletmede belirlenen 20 faaliyet öncelikle 9 faaliyet merkezi şeklinde kategorize edilmiştir. Faaliyet merkezlerinin belirlenmesinde benzer faaliyetlerin bir faaliyet havuzunda toplanması kuralına dikkat edilmiştir. Bu anlamda işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerden tedarik faaliyeti hammadde ve malzeme temini faaliyeti merkezine; tesis idaresi faaliyeti tesis yönetim faaliyeti merkezine; öğütme, mayşeleme, süzme, kaynatma, soğutma, fermantasyon, dinlendirme, filtrasyon faaliyetleri imalat faaliyeti merkezine; dolum 1, dolum 2 ve dolum 3 faaliyetleri mamül dolum faaliyeti merkezine; pastörizasyon faaliyeti mamül koruma faaliyeti merkezine; mekanik bakım ve onarım faaliyeti ile yapıt bakım ve onarım faaliyetleri bakım ve onarım faaliyeti merkezine; muayene faaliyeti kalite denetimi faaliyeti merkezine; etiketleme faaliyeti mamül etiketleme faaliyeti merkezine; mamul sevkiyatı faaliyeti ile irsaliye ve fatura kesme faaliyetleri mamül pazarlama faaliyeti merkezine aktarılmıştır. Diğer bir ifadeyle bu faaliyetler alt faaliyetlerin tek bir merkeze bağlandığı faaliyet merkezleridir. Söz konusu faaliyet merkezlerine raporlama açısından kolaylık sağlaması amacıyla faaliyet merkezi kodları tanımlanmıştır. Burada önemli olan bir hususu belirtmekte yarar bulunmaktadır. Faaliyet merkezleri ile faaliyetlere tanımlanmış kodlar arasında farklılık bulunmaktadır. Faaliyet merkezi kodları “0” ile başlamakta, faaliyet kodları ise normal sıra düzenine göre numaralandırılmıştır. Faaliyet merkezleri ile temel faaliyetler arasındaki ilişki Tablo 4.7’de gösterilmektedir.

Tablo 4.7: Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Faaliyet Merkezi Kodu	Faaliyet Merkezleri	Faaliyetler
F01	Hammadde ve Malzeme Temini Faaliyeti	Tedarik Faaliyeti
F02	Tesis Yönetim Faaliyeti	Tesis İdaresi Faaliyeti
F03	İmalat Faaliyeti	Öğütme Faaliyeti Mayşeleme Faaliyeti Süzme Faaliyeti Kaynatma Faaliyeti Soğutma Faaliyeti Fermantasyon Faaliyeti Dinlendirme Faaliyeti Filtrasyon Faaliyeti
F04	Mamül Dolum Faaliyeti	Dolum 1 Faaliyeti Dolum 2 Faaliyeti Dolum 3 Faaliyeti
F05	Mamül Koruma Faaliyeti	Pastörizasyon Faaliyeti
F06	Bakım ve Onarım Faaliyeti	Mekanik Bakım ve Onarım Faaliyeti
F07	Kalite Denetimi Faaliyeti	Yapıt Bakım ve Onarım Faaliyeti
F08	Mamül Etiketleme Faaliyeti	Muayene Faaliyeti
F09	Mamül Pazarlama Faaliyeti	Etiketleme Faaliyeti Mamul Sevkiyatı Faaliyeti İrsaliye ve Fatura Kesme Faaliyeti

ABC işletmesinde belirlediğimiz faaliyet merkezlerini faaliyet maliyeti havuzları olarak değerlendirmek mümkündür. Bu doğrultuda hammadde ve malzeme temini faaliyeti merkezi birinci faaliyet maliyeti havuzunu; tesis yönetim faaliyet merkezi ikinci faaliyet maliyeti havuzunu; imalat faaliyeti merkezi üçüncü faaliyet maliyeti havuzunu; mamül dolum faaliyeti merkezi dördüncü faaliyet maliyeti havuzunu; mamül koruma faaliyeti merkezi beşinci faaliyet maliyeti havuzunu; bakım ve onarım faaliyeti merkezi altıncı faaliyet maliyeti havuzunu; kalite denetimi faaliyeti merkezi yedinci faaliyet maliyeti havuzunu; mamül etiketleme faaliyet merkezi sekizinci faaliyet maliyeti havuzunu ve son olarak mamül pazarlama faaliyet merkezi ise dokuzuncu faaliyet maliyeti havuzunu oluşturmaktadır. ABC işletmesi faaliyetlerine yönelik olarak belirlenen faaliyet maliyet havuzlarını toplu olarak Tablo 4.8’de göstermek mümkündür.

Tablo 4.8: ABC İşletmesi Faaliyet Maliyeti Havuzlarının Belirlenmesi

Faaliyet Merkezi Kodu	Faaliyet Merkezleri	Faaliyet Kodu ve Faaliyet Adı	Faaliyet Havuzu Maliyeti
F01	Hammadde ve Malzeme Temini Faaliyeti	F2 Tedarik Faaliyeti	1. Faaliyet Havuzu
F02	Tesis Yönetim Faaliyeti	F1 Tesis İdaresi Faaliyeti	2. Faaliyet Havuzu
F03	İmalat Faaliyeti	F3 Öğütme Faaliyeti F4 Mayşeleme Faaliyeti F5 Süzme Faaliyeti F6 Kaynatma Faaliyeti F7 Soğutma Faaliyeti F8 Fermantasyon Faaliyeti F9 Dinlendirme Faaliyeti F10 Filtrasyon Faaliyeti	3. Faaliyet Havuzu
F04	Mamül Dolum Faaliyeti	F11 Dolum 1 Faaliyeti F12 Dolum 2 Faaliyeti F13 Dolum 3 Faaliyeti	4. Faaliyet Havuzu
F05	Mamül Koruma Faaliyeti	F14 Pastörizasyon Faaliyeti	5. Faaliyet Havuzu
F06	Bakım ve Onarım Faaliyeti	F17 Mekanik Bakım ve Onarım Faaliyeti F18 Yapıt Bakım ve Onarım Faaliyeti	6. Faaliyet Havuzu
F07	Kalite Denetimi Faaliyeti	F16 Muayene Faaliyeti	7. Faaliyet Havuzu
F08	Mamül Etiketleme Faaliyeti	F15 Etiketleme Faaliyeti	8. Faaliyet Havuzu
F09	Mamül Pazarlama Faaliyeti	F19 Mamul Sevkiyatı Faaliyeti F20 İrsaliye ve Fatura Kesme Faaliyeti	9. Faaliyet Havuzu

Faaliyet merkezlerinin ve bu merkezlere ilişkin maliyet havuzlarının tespiti ile ABC işletmesinde belirlediğimiz faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için kullanılan indirekt giderlerin faaliyet maliyeti havuzlarına yüklenimi gerekmektedir. Bu amaçla söz konusu indirekt maliyetlerin saptanan bir takım maliyet sürücüleri aracılığıyla faaliyet havuzlarına yüklenimi önem arz etmektedir. ABC işletmesi yetkilileri ile yaptığımız görüşmeler ve muhasebe departmanından edinilen bilgiler sonucunda indirekt maliyetlerin faaliyetlere ve dolayısıyla faaliyet maliyet havuzlarına yükleniminde birtakım maliyet sürücüsü saptanmıştır. Bu çerçevede ABC işletmesinde indirekt giderlerin faaliyetlere yükleniminde kullanılacak olan maliyet sürücülerini Tablo 4.9’da göstermek mümkündür.

Tablo 4.9: Maliyetlerin Faaliyetlere Yükleniminde Kullanılacak Maliyet Sürücüleri

Gider Çeşitleri	Maliyet Sürücüsü
Yardımcı Malzeme Gideri	Malzeme İstek Sayısı
Diğer Malzeme Gideri	Malzeme Tüketim Oranı
Tesis Güvenliği, Çalışan Sağlığı ve Gıda Gideri	Personel Sayısı
Endirekt Memur ve İşçi Ücret Gideri	Personel Sayısı
Eğitim Gideri	Personel Sayısı
Kojenerasyon ve Elektrik Gideri	kws
Doğalgaz Gideri	m ³
Demirbaş ve Eşya Amortisman Gideri	Demirbaş ve Eşya Sayısı, Demirbaş ve Eşya Oranı
Sterilizasyon ve Koruyucu Gideri	m ²
Sınai Tesis Teknik Müşavirlik Gideri	Müşavirlik Sayısı
Atık Bertarafı Gideri	Atık Bertarafı Sayısı
Hammaliye Gideri	Malzeme Taşıma Sayısı
Bireysel Emeklilik ve Servis Gideri	Personel Sayısı
Toplantı ve Tesis Ziyaret Gideri	Tüketim Oranı
İdari ve Sınai Tesis Amortisman ve Sigorta Gideri	m ²
Kiralama ve Diğer Hizmet Gideri	Hizmet Sağlama Oranı
Akaryakıt, Telefon ve Diğer Endirekt Giderler	Tüketim Oranı

ABC işletmesinde Tablo 4.9’da saptanan maliyet sürücüleri dikkate alınarak indirekt giderlerin faaliyetlere ve faaliyet havuzlarına yüklenimi gerçekleştirilecektir. Çalışmanın bu kısmında daha önce ABC işletmesinde tanımladığımız gider çeşitlerine uygun olarak indirekt giderlerin faaliyet ve faaliyet havuzlarına yüklenimi sağlanacaktır. Bu maliyet yüklenimi sürecinde gider çeşitlerinin sırası dikkate alınacaktır.

- Yardımcı Malzeme Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

Yardımcı malzeme giderleri, genel olarak üretim sürecinde kullanılan koruyucu ve kimyasal maddeler gibi yardımcı malzemeler ile üretimin belirlenen standartlarda gerçekleşebilmesi için gerekli olan diğer yardımcı malzemelere ilişkin giderlerden oluşmaktadır. Yardımcı malzeme giderinin faaliyetlere yükleniminde üretim hattında çalışan formenler ile mali işler departmanında çalışan yetkililerden bilgiler alınmıştır. Bu bilgiler çerçevesinde yardımcı malzeme giderlerinin faaliyetlere yükleniminde malzeme istek fişleri dikkate alınacaktır. Yardımcı malzeme giderinin yükleniminde kullanılacak olan dağıtım katsayısını aşağıdaki gibi hesaplamak mümkündür.

$$\begin{aligned} \text{Gider Dağıtım Katsayısı} &= \text{Yardımcı Malzeme Gideri} / \text{Malzeme İstek Sayısı} \\ &= 2.991.346,32 \text{ TL} / 1.608 \text{ Malzeme İsteği} \\ &= 1.860,29 \text{ TL} \end{aligned}$$

Yukarıda hesapladığımız gider dağıtım katsayısını dikkate alarak faaliyetlerin yardımcı malzeme giderlerinden aldığı maliyet paylarını Tablo 4.10'da göstermek mümkündür.

Tablo 4.10: Yardımcı Malzeme Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

Faaliyet Kodu	Faaliyetler	Malzeme İstek Sayısı	Gider Dağıtım Katsayısı	Gider Payı
F3	Öğütme	168	1.860,29	312.528,72
F4	Mayşeleme	12	1.860,29	22.323,48
F5	Süzme	12	1.860,29	22.323,48
F6	Kaynatma	288	1.860,29	535.763,52
F7	Soğutma	12	1.860,29	22.323,48
F8	Fermantasyon	180	1.860,29	334.852,20
F9	Dinlendirme	12	1.860,29	22.323,48
F10	Filtrasyon	480	1.860,29	892.939,20
F11	Dolum 1	288	1.860,29	535.763,52
F12	Dolum 2	72	1.860,29	133.940,88
F13	Dolum 3	48	1.860,29	89.293,92
F14	Pastörizasyon	12	1.860,29	22.323,48
F15	Etiketleme	24	1.860,29	44.646,96
Toplam		1.608		2.991.346,32

- Diğer Malzeme Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

İşletmeden alınan bilgiler doğrultusunda ilgili faaliyet döneminde tüketilen kırtasiye, laboratuvar, ambalaj, bakım ve onarıma ilişkin malzeme giderleri ile diğer

çeşitli malzeme giderleri faaliyetlere tüketim ölçüleri oranında yüklenecektir. Bu bağlamda öncelikle kırtasiye malzeme gideri yetkililerin belirlediği dağıtım oranları dikkate alınarak faaliyetlere yüklenecektir. Buna göre kırtasiye malzeme giderinin %21'i tesis idaresi faaliyetine, %19'u tedarik faaliyetine, %25'i mamul sevkiyatı faaliyetine, %32'si irsaliye ve fatura kesme faaliyetine ve %3'ü ise diğer faaliyetlere yüklenecektir. Laboratuvar gideri tahlil ve analiz amacıyla kullanılan işletme malzemesi giderlerinden oluşmaktadır. Laboratuvar giderinin tamamı muayene faaliyetini ilgilendirdiği için bu faaliyete direkt olarak yüklenecektir. Ambalaj malzemesi gideri ise dolum 1 ve dolum 2 faaliyetlerine ilişkin olması nedeniyle söz konusu faaliyetlere işletmeden alınan bilgiler çerçevesinde oransal olarak yüklenecektir. Buna göre ambalaj giderlerinin %43'ü dolum 1 faaliyetine, %57'si ise dolum 2 faaliyetine aittir. Bakım ve onarım malzeme giderleri, yapıt bakım ve onarım faaliyeti ile mekanik bakım ve onarım faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan malzeme giderlerini kapsamaktadır. Bu giderin yaklaşık olarak %93'lük kısmının mekanik bakım ve onarım faaliyeti ile ilgili olduğu, %7'lik kısmının ise yapıt bakım ve onarım faaliyeti ile ilgili olduğu tespit edilmiştir. Bu bilgiler ışığında diğer malzeme giderinin faaliyetlere yüklenimini Tablo 4.11'de göstermek mümkündür.

Tablo 4.11: Diğer Malzeme Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

Faaliyet Kodu	Faaliyetler	Kırtasiye Malzemesi Gideri Dağıtım Oranı	Gider Payı	Laboratuvar Malzemesi Gideri Dağıtım Oranı	Gider Payı	Ambalaj Malzemesi Gideri Dağıtım Oranı	Gider Payı	Bakım ve Onarım Gideri Dağıtım Oranı	Gider Payı
F1	Tesis İdaresi	0,21	149.022,72	-	-	-	-	-	-
F2	Tedarik	0,19	134.830,08	-	-	-	-	-	-
F3	Öğütme	0,001875	1.330,56	-	-	-	-	-	-
F4	Mayşeleme	0,001875	1.330,56	-	-	-	-	-	-
F5	Süzme	0,001875	1.330,56	-	-	-	-	-	-
F6	Kaynatma	0,001875	1.330,56	-	-	-	-	-	-
F7	Soğutma	0,001875	1.330,56	-	-	-	-	-	-
F8	Fermantasyon	0,001875	1.330,56	-	-	-	-	-	-
F9	Dinlendirme	0,001875	1.330,56	-	-	-	-	-	-
F10	Filtrasyon	0,001875	1.330,56	-	-	-	-	-	-
F11	Dolum 1	0,001875	1.330,56	-	-	0,43	149.431,92	-	-
F12	Dolum 2	0,001875	1.330,56	-	-	0,57	198.084,12	-	-
F13	Dolum 3	0,001875	1.330,56	-	-	-	-	-	-
F14	Pastörizasyon	0,001875	1.330,56	-	-	-	-	-	-
F15	Etiketleme	0,001875	1.330,56	-	-	-	-	-	-
F16	Muayene	0,001875	1.330,56	1	147.030,84	-	-	-	-
F17	Mekanik Bakım ve Onarım	0,001875	1.330,56	-	-	-	-	0,93	369.619,20
F18	Yapıt Bakım ve Onarım	0,001875	1.330,56	-	-	-	-	0,07	27.820,80
F19	Mamul Sevkiyatı	0,25	177.408	-	-	-	-	-	-
F20	İrsaliye ve Fatura Kesme	0,32	227.082,24	-	-	-	-	-	-
Toplam		1	709.632	1	147.030,84	1	347.516,04	1	397.440

- Tesis Güvenliği, Çalışan Sağlığı ve Gıda Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

ABC işletmesinde çalışan güvenliği ve sağlığı ile birlikte çalışan personele verilen yemek hizmetlerine ilişkin giderleri kapsamaktadır. Bu giderin faaliyetlere yükleniminde maliyet sürücüsü olarak personel sayısı dikkate alınmıştır. Tesis güvenliği, çalışan sağlığı ve gıda giderinin faaliyetlere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Gider Dağıtım Katsayısı} &= \text{Tesis Güvenliği, Çalışan Sağlığı ve Gıda} \\ &\quad \text{Gideri / Personel Sayısı} \\ &= 1.005.430,80 \text{ TL} / 590 \text{ Personel} \\ &= 1.704,12 \text{ TL} \end{aligned}$$

Yukarıda hesapladığımız gider dağıtım katsayısını dikkate alarak faaliyetlerin tesis güvenliği, çalışan sağlığı ve gıda giderinden aldığı maliyet paylarını Tablo 4.12’de göstermek mümkündür.

Tablo 4.12: Tesis Güvenliği, Çalışan Sağlığı ve Gıda Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

Faaliyet Kodu	Faaliyetler	Personel Sayısı	Gider Dağıtım Katsayısı	Gider Payı
F1	Tesis İdaresi	39	1.704,12	66.460,68
F2	Tedarik	30	1.704,12	51.123,60
F3	Öğütme	12	1.704,12	20.449,44
F4	Mayşeleme	12	1.704,12	20.449,44
F5	Süzme	12	1.704,12	20.449,44
F6	Kaynatma	14	1.704,12	23.857,68
F7	Soğutma	13	1.704,12	22.153,56
F8	Fermantasyon	11	1.704,12	18.745,32
F9	Dinlendirme	11	1.704,12	18.745,32
F10	Filtrasyon	11	1.704,12	18.745,32
F11	Dolum 1	58	1.704,12	98.838,96
F12	Dolum 2	32	1.704,12	54.531,84
F13	Dolum 3	26	1.704,12	44.307,12
F14	Pastörizasyon	12	1.704,12	20.449,44
F15	Etiketleme	15	1.704,12	25.561,8
F16	Muayene	21	1.704,12	35.786,52
F17	Mekanik Bakım ve Onarım	20	1.704,12	34.082,40
F18	Yapıt Bakım ve Onarım	12	1.704,12	20.449,44
F19	Mamul Sevkiyatı	210	1.704,12	35.7865,20
F20	İrsaliye ve Fatura Kesme	19	1.704,12	32.378,28
Toplam		590		1.005.430,80

- Endirekt Memur ve İşçi Ücret Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

ABC işletmesinden edinilen bilgilere göre tesis idaresinde 39 personel, tedarik bölümünde 30 personel, iki üretim tesisi alanında toplam 260 personel, mamüllerin pazarlanması ve sevkiyatı amacıyla 210 personel, irsaliye ve fatura kesme bölümünde 19 personel, mekanik bakım ve onarımı işlerini yürüten 20 personel, yapıt bakım ve onarım işlerini yürüten 12 personel çalışmaktadır. ABC işletmesinden alınan bilgilere göre faaliyet döneminde 13.449.000TL tutarında endirekt memur ve işçi ücreti ve 3.076.425,84TL diğer endirekt ücret olmak üzere toplam 16.525.425,84TL tutarında endirekt personel ücret gideri hesaplanmıştır. Faaliyetlerde görevli olan personele ilişkin endirekt ücretler işletmeden alınan bilgiler doğrultusunda dağıtılmıştır. Endirekt nitelikteki memur ve işçilere ilişkin diğer endirekt ücretlerin faaliyetlere aktarılmasında ise personel sayısı dikkate alınmıştır. Diğer endirekt ücret giderinin faaliyetlere dağıtılmasında kullanılacak olan dağıtım katsayısını aşağıdaki gibi hesaplamak mümkündür.

$$\begin{aligned}
 \text{Gider Dağıtım Katsayısı} &= \text{Diğer Endirekt Ücretler} / \text{Personel Sayısı} \\
 &= 3.076.425,84 \text{ TL} / 590 \text{ Personel} \\
 &= 5.214,28 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

Diğer endirekt ücret tutarlarının faaliyetlere yükleniminde yukarıdaki gider dağıtım katsayısı dikkate alınmıştır. Bu açıklamalardan hareketle faaliyetlerin endirekt memur ve işçilere ilişkin ücretler ile diğer endirekt ücret giderlerinden aldığı maliyet paylarını Tablo 4.13'de ayrıntılı olarak göstermek mümkündür.

Tablo 4.13: Endirekt Memur ve İşçi Ücret Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

Faaliyet Kodu	Faaliyetler	Personel Sayısı	Endirekt Gider Payı	Diğer Endirekt Gider Payı
F1	Tesis İdaresi	39	1.531.800	203.356,92
F2	Tedarik	30	1.167.600	156.428,40
F3	Öğütme	12	73.200	62.571,36
F4	Mayşeleme	12	73.200	62.571,36
F5	Süzme	12	73.200	62.571,36
F6	Kaynatma	14	109.800	72.999,96
F7	Soğutma	13	146.400	67.785,60
F8	Fermantasyon	11	73.200	57.357,12
F9	Dinlendirme	11	73.200	57.357,12
F10	Filtrasyon	11	73.200	57.357,12
F11	Dolum 1	58	1.298.400	302.428,32
F12	Dolum 2	32	346.800	166.857
F13	Dolum 3	26	127.200	135.571,32
F14	Pastörizasyon	12	73.200	62.571,36
F15	Etiketleme	15	163.800	78.214,20
F16	Muayene	21	144.600	109.499,88
F17	Mekanik Bakım ve Onarım	20	346.800	104.285,64
F18	Yapıt Bakım ve Onarım	12	90.600	62.571,36
F19	Mamul Sevkiyatı	210	6.750.000	1.094.999,04
F20	İrsaliye ve Fatura Kesme	19	712.800	99.071,40
Toplam		590	13.449.000	3.076.425,84

- Eğitim Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

ABC işletmesinde çalışan personelin bilgi ve beceri düzeylerinin artırılmasına yönelik olarak yapılan eğitim faaliyetlerine ilişkin giderleri kapsamaktadır. Eğitim giderinin faaliyetlere yükleniminde maliyet sürücüsü olarak personel sayısı dikkate alınmıştır. Eğitim giderinin faaliyetlere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned}
 \text{Gider Dağıtım Katsayısı} &= \text{Eğitim Gideri} / \text{Personel Sayısı} \\
 &= 305.785,20 \text{ TL} / 590 \text{ Personel} \\
 &= 518,28 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

Yukarıda hesapladığımız gider dağıtım katsayısını dikkate alarak faaliyetlerin eğitim giderinden aldığı maliyet paylarını Tablo 4.14’de göstermek mümkündür.

Tablo 4.14: Eğitim Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

Faaliyet Kodu	Faaliyetler	Personel Sayısı	Gider Dağıtım Katsayısı	Gider Payı
F1	Tesis İdaresi	39	518,28	20.212,92
F2	Tedarik	30	518,28	15.548,4
F3	Öğütme	12	518,28	6.219,36
F4	Mayşeleme	12	518,28	6.219,36
F5	Süzme	12	518,28	6.219,36
F6	Kaynatma	14	518,28	7.255,92
F7	Soğutma	13	518,28	6.737,64
F8	Fermantasyon	11	518,28	5.701,08
F9	Dinlendirme	11	518,28	5.701,08
F10	Filtrasyon	11	518,28	5.701,08
F11	Dolum 1	58	518,28	30.060,24
F12	Dolum 2	32	518,28	16.584,96
F13	Dolum 3	26	518,28	13.475,28
F14	Pastörizasyon	12	518,28	6.219,36
F15	Etiketleme	15	518,28	7.774,2
F16	Muayene	21	518,28	10.883,88
F17	Mekanik Bakım ve Onarım	20	518,28	10.365,6
F18	Yapıt Bakım ve Onarım	12	518,28	6.219,36
F19	Mamul Sevkiyatı	210	518,28	108.838,8
F20	İrsaliye ve Fatura Kesme	19	518,28	9.847,32
Toplam		590		305.785,20

- Kojenerasyon ve Elektrik Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

ABC işletmesinde kojenerasyon ve elektrik giderinin faaliyetlere yükleniminde maliyet sürücüsü olarak kws dikkate alınmıştır. Faaliyetlere ilişkin olarak kojenerasyon ve elektrik tüketimleri maliyetlerinin faaliyetlere yükleniminde işletmeden edinilen elektrik tüketim bilgileri etkili olmuştur. Kojenerasyon ve elektrik giderinin faaliyetlere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned}
 \text{Gider Dağıtım Katsayısı} &= \text{Kojenerasyon ve Elektrik Gideri} / \text{kws} \\
 &= 5.229.509,04 \text{ TL} / 24.099.120 \text{ kws} \\
 &= 0,217 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

Yukarıda hesapladığımız gider dağıtım katsayısını dikkate alarak faaliyetlerin kojenerasyon ve elektrik giderinden aldığı maliyet paylarını Tablo 4.15’de göstermek mümkündür.

Tablo 4.15: Koenerasyon ve Elektrik Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

Faaliyet Kodu	Faaliyetler	Kws	Gider Dağıtım Katsayısı	Gider Payı
F1	Tesis İdaresi	2.203.560	0,217	478.172,52
F2	Tedarik	1.574.160	0,217	341.592,72
F3	Öğütme	199.800	0,217	43.356,6
F4	Mayşeleme	222.240	0,217	48.226,08
F5	Süzme	223.560	0,217	48.512,52
F6	Kaynatma	654.240	0,217	141.970,08
F7	Soğutma	7.837.800	0,217	1.700.802,6
F8	Fermantasyon	750.600	0,217	162.880,2
F9	Dinlendirme	275.640	0,217	59.813,88
F10	Filtrasyon	251.160	0,217	54.501,72
F11	Dolum 1	5.034.960	0,217	1.092.586,32
F12	Dolum 2	990.360	0,217	214.908,12
F13	Dolum 3	287.880	0,217	62.469,96
F14	Pastörizasyon	177.840	0,217	38.591,28
F15	Etiketleme	363.000	0,217	78.771
F16	Muayene	238.200	0,217	51.689,4
F17	Mekanik Bakım ve Onarım	184.080	0,217	39.945,36
F18	Yapıt Bakım ve Onarım	111.840	0,217	24.269,28
F19	Mamul Sevkiyatı	629.520	0,217	136.605,84
F20	İrsaliye ve Fatura Kesme	1.888.680	0,217	409.843,56
Toplam		24.099.120		5.229.509,04

- Doğalgaz Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

Doğalgaz giderinin faaliyetlere yükleniminde maliyet sürücüsü olarak faaliyetlerin gerçekleşmesinde tüketilen m³ dikkate alınmıştır. İşletmeden alınan bilgilere göre doğalgaz gideri sadece mayşeleme, kaynatma, fermantasyon ve pastörizasyon faaliyetlerine yüklenecektir. İşletmenin genel ısınmasında ise üretim faaliyetlerinden alınan sıcak suyun peteklerle bağlantısı yapılarak işletmenin tüm birimlerine aktarılması aracılığıyla yapıldığı, böylelikle ısınma maliyetlerinin düşürüldüğü bilgisi alınmıştır. Doğalgaz giderinin faaliyetlere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned}
 \text{Gider Dağıtım Katsayısı} &= \text{Doğalgaz Gideri} / \text{m}^3 \\
 &= 2.584.359,36 \text{ TL} / 2.970.528 \text{ m}^3 \\
 &= 0,87 \text{ TL} / \text{m}^3
 \end{aligned}$$

Yukarıda hesapladığımız gider dağıtım katsayısını dikkate alarak faaliyetlerin doğalgaz giderinden aldığı maliyet paylarını Tablo 4.16'da göstermek mümkündür.

Tablo 4.16: Doğalgaz Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

Faaliyet Kodu	Faaliyetler	m ³	Gider Dağıtım Katsayısı	Gider Payı
F4	Mayşeleme	306.456	0,87	266.616,72
F6	Kaynatma	1.642.380	0,87	1.428.870,60
F8	Fermantasyon	391.812	0,87	340.876,44
F14	Pastörizasyon	629.880	0,87	547.995,60
Toplam		2.970.528		2.584.359,36

- Demirbaş ve Eşya Amortisman Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

ABC işletmesinde kullanılan demirbaş ve eşyalara ilişkin amortisman giderinin faaliyetlere daha doğru bir şekilde yükleniminde maliyet sürücüsü olarak demirbaş ve eşya sayısı ile işletme yetkililerinden elde edilen demirbaş ve eşya kullanım oranı dikkate alınmıştır. İki farklı maliyet sürücüsü kullanılmasının nedeni tesis idaresi, tedarik, mamul sevkiyatı ve irsaliye ve fatura kesme faaliyetlerine ilişkin demirbaş ve eşya amortismanının kolaylıkla hesaplanabilmesi ve demirbaş ve eşyaların ekonomik değerleri arasındaki farkın önemsiz oluşudur. Diğer demirbaş ve eşyaların ise çok sayıda olması ve ekonomik değerlerini saptamanın güç olması nedeniyle demirbaşve eşya sayısı maliyet sürücüsü olarak kabul edilmiştir. Buna göre demirbaş ve eşya sayısı dikkate alınarak faaliyetlere yüklenecek olan demirbaş ve eşya amortisman giderinin hesaplanmasında aşağıdaki gider dağıtım katsayısından yararlanılacaktır.

$$\begin{aligned}
 \text{Gider Dağıtım Katsayısı} &= \text{Demirbaş ve Eşya Amortisman Gideri} / \\
 &\quad \text{Demirbaş ve Eşya Sayısı} \\
 &= 6.016.248 \text{ TL} / 3.864 \text{ Adet Demirbaş ve Eşya} \\
 &= 1.557 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

Tesis idaresi, tedarik, mamul sevkiyatı ile irsaliye ve fatura kesme faaliyetlerine ilişkin amortisman giderinin hesaplanmasında söz konusu faaliyetlerde kullanılan demirbaş ve eşya oranı dikkate alınmıştır. Buna göre sadece bu faaliyetlere ilişkin amortisman gideri 1.800.000TL olup söz konusu giderin %24'ü tesis idaresi, %16'sı tedarik faaliyeti, %41'i mamül sevkiyatı ve %19'u irsaliye ve fatura kesme faaliyetine yüklenecektir. Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan hareketle faaliyetlerin demirbaş ve eşya amortismanı giderinden aldığı maliyet paylarını Tablo 4.17'de göstermek mümkündür.

Tablo 4.17: Demirbaş ve Eşya Amortisman Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

Faaliyet Kodu	Faaliyetler	Demirbaş ve Eşya Sayısı	Gider Payı	Demirbaş ve Eşya Oranı	Gider Payı
F1	Tesis İdaresi	-	-	0,24	432.000
F2	Tedarik	-	-	0,16	288.000
F3	Öğütme	120	186.840	-	-
F4	Mayşeleme	108	168.156	-	-
F5	Süzme	132	205.524	-	-
F6	Kaynatma	420	653.940	-	-
F7	Soğutma	384	597.888	-	-
F8	Fermantasyon	480	747.360	-	-
F9	Dinlendirme	264	411.048	-	-
F10	Filtrasyon	384	597.888	-	-
F11	Dolum 1	624	971.568	-	-
F12	Dolum 2	204	317.628	-	-
F13	Dolum 3	96	149.472	-	-
F14	Pastörizasyon	288	448.416	-	-
F15	Etiketleme	180	280.260	-	-
F16	Muayene	108	168.156	-	-
F17	Mekanik Bakım ve Onarım	48	74.736	-	-
F18	Yapıt Bakım ve Onarım	24	37.368	-	-
F19	Mamul Sevkiyatı	-	-	0,41	738.000
F20	İrsaliye ve Fatura Kesme	-	-	0,19	342.000
Toplam		3.864	6.016.248	1	1.800.000

- Sterilizasyon ve Koruyucu Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

ABC işletmesinin idari ve sınai tesis alanı ile kullanılan demirbaş, eşya, makine ve diğer demirbaşların sterilizasyonu ve korunması amacıyla yapılan bu giderin faaliyetlere yükleniminde maliyet sürücüsü olarak faaliyetlerin gerçekleşmesinde kullanılan alan (m²) dikkate alınmıştır. Sterilizasyon ve koruyucu giderinin faaliyetlere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned}
 \text{Gider Dağıtım Katsayısı} &= \text{Sterilizasyon ve Koruyucu Gideri} / \text{m}^2 \\
 &= 142.300,80 \text{ TL} / 32.400 \text{ m}^2 \\
 &= 4,392 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

Yukarıda hesapladığımız gider dağıtım katsayısını dikkate alarak faaliyetlerin sterilizasyon ve koruyucu giderinden aldığı maliyet paylarını Tablo 4.18'de göstermek mümkündür.

Tablo 4.18: Sterilizasyon ve Koruyucu Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

Faaliyet Kodu	Faaliyetler	m ²	Gider Dağıtım Katsayısı	Gider Payı
F1	Tesis İdaresi	950	4.392	4.172,4
F2	Tedarik	600	4.392	2.635,2
F3	Öğütme	1.200	4.392	5.270,4
F4	Mayşeleme	1.250	4.392	5.490
F5	Süzme	1.150	4.392	5.050,8
F6	Kaynatma	3.000	4.392	13.176
F7	Soğutma	1.400	4.392	6.148,8
F8	Fermantasyon	5.000	4.392	21.960
F9	Dinlendirme	1.850	4.392	8.125,2
F10	Filtrasyon	1.250	4.392	5.490
F11	Dolum 1	4.500	4.392	19.764
F12	Dolum 2	2.250	4.392	9.882
F13	Dolum 3	2.250	4.392	9.882
F14	Pastörizasyon	2.150	4.392	9.442,8
F15	Etiketleme	1.950	4.392	8.564,4
F16	Muayene	450	4.392	1.976,4
F17	Mekanik Bakım ve Onarım	300	4.392	1.317,6
F18	Yapıt Bakım ve Onarım	150	4.392	658,8
F19	Mamul Sevkiyatı	300	4.392	1.317,6
F20	İrsaliye ve Fatura Kesme	450	4.392	1.976,4
Toplam		32.400		142.300,80

- Sınai Tesis Teknik Müşavirlik Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

ABC işletmesinde 2012 faaliyet döneminde üretim tesislerindeki bazı faaliyetlerin yürütülmesinde mekanik ve hat düzeni gibi teknik konularda müşavirlik hizmeti alınmıştır. Ayrıca yapıt bakım ve mekanik bakım onarım faaliyetleri amacıyla alınan müşavirlik hizmeti sonucu katlanılan giderler de bu gider kapsamında değerlendirilmiştir. Sınai tesis teknik müşavirlik giderinin faaliyetlere yükleniminde maliyet sürücüsü olarak faaliyetlerle ilgili olarak alınan teknik müşavirlik sayısı dikkate alınmıştır. Sınai tesis teknik müşavirlik giderinin faaliyetlere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned}
 \text{Gider Dağıtım Katsayısı} &= \text{Sınai Tesis Teknik Müşavirlik Gideri} / \\
 &\quad \text{Teknik Müşavirlik Sayısı} \\
 &= 38.172,60 \text{ TL} / 540 \text{ Teknik Müşavirlik} \\
 &= 70,69 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

Yukarıda hesapladığımız gider dağıtım katsayısını dikkate alarak faaliyetlerin sınai tesis teknik müşavirlik giderinden aldığı maliyet paylarını Tablo 4.19'da göstermek mümkündür.

Tablo 4.19: Sınai Tesis Teknik Müşavirlik Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

Faaliyet Kodu	Faaliyetler	Müşavirlik Sayısı	Gider Dağıtım Katsayısı	Gider Payı
F3	Öğütme	12	70,69	848,28
F4	Mayşeleme	24	70,69	1.696,56
F5	Süzme	36	70,69	2.544,84
F6	Kaynatma	72	70,69	5.089,68
F7	Soğutma	24	70,69	1.696,56
F8	Fermantasyon	24	70,69	1.696,56
F9	Dinlendirme	24	70,69	1.696,56
F10	Filtrasyon	36	70,69	2.544,84
F11	Dolum 1	60	70,69	4.241,4
F12	Dolum 2	24	70,69	1.696,56
F13	Dolum 3	24	70,69	1.696,56
F14	Pastörizasyon	48	70,69	3.393,12
F15	Etiketleme	36	70,69	2.544,84
F16	Muayene	36	70,69	2.544,84
F17	Mekanik Bakım ve Onarım	36	70,69	2.544,84
F18	Yapıt Bakım ve Onarım	24	70,69	1.696,56
Toplam		540		38.172,60

- Atık Bertarafı Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

İşletmenin ilgili faaliyet döneminde faaliyetlerinin yerine getirilmesi sırasında ortaya çıkan atıkların giderilmesi amacıyla katlanılan atık bertarafı giderinin faaliyetlere yükleniminde maliyet sürücüsü olarak faaliyetlerde oluşan atıkların bertaraf edilme sayısı dikkate alınmıştır. Bu giderin faaliyetlere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned}
 \text{Gider Dağıtım Katsayısı} &= \text{Atık Bertarafı Gideri} / \text{Atık Bertarafı Sayısı} \\
 &= 189.045,60 \text{ TL} / 2.724 \text{ Atık Bertarafı} \\
 &= 69,40 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

Yukarıda hesapladığımız gider dağıtım katsayısını dikkate alarak faaliyetlerin atık bertarafı giderinden aldığı maliyet paylarını Tablo 4.20'de göstermek mümkündür.

Tablo 4.20: Atık Bertarafı Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

Faaliyet Kodu	Faaliyetler	Atık Bertarafı Sayısı	Gider Dağıtım Katsayısı	Gider Payı
F3	Öğütme	204	69,40	14.157,6
F4	Mayşeleme	216	69,40	14.990,4
F5	Süzme	468	69,40	32.479,2
F6	Kaynatma	144	69,40	9.993,6
F7	Soğutma	72	69,40	4.996,8
F8	Fermantasyon	168	69,40	11.659,2
F9	Dinlendirme	60	69,40	4.164
F10	Filtrasyon	276	69,40	19154,4
F11	Dolum 1	240	69,40	16656
F12	Dolum 2	156	69,40	10.826,4
F13	Dolum 3	108	69,40	7.495,2
F14	Pastörizasyon	144	69,40	9.993,6
F15	Etiketleme	108	69,40	7.495,2
F16	Muayene	192	69,40	13.324,8
F17	Mekanik Bakım ve Onarım	108	69,40	7.495,2
F18	Yapıt Bakım ve Onarım	60	69,40	4.164
Toplam		2.724		189.045,60

- Hammaliye Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

Hammaliye gideri sanai tesislerde üretimi gerçekleştirmek amacıyla hammadde, yardımcı malzeme ve diğer malzemelerin taşınması amacıyla ortaya çıkmaktadır. Ayrıca yapıt bakım ve mekanik bakım onarım faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olan parça ve cihazların taşınması amacıyla katlanılan giderler de bu gider kapsamında değerlendirilmiştir. Hammaliye giderinin faaliyetlere yükleniminde maliyet sürücüsü olarak malzeme taşıma sayısı dikkate alınmıştır. Bu giderin faaliyetlere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned}
 \text{Gider Dağıtım Katsayısı} &= \text{Hammaliye Gideri} / \text{Malzeme Taşıma Sayısı} \\
 &= 100.182,12 \text{ TL} / 3.372 \text{ Malzeme Taşıma} \\
 &= 29,71 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

Yukarıda hesapladığımız gider dağıtım katsayısını dikkate alarak faaliyetlerin hammaliye giderinden aldığı maliyet paylarını Tablo 4.21’de göstermek mümkündür.

Tablo 4.21: Hammaliye Giderinin Faaliyetlere Yükleneimi

Faaliyet Kodu	Faaliyetler	Malzeme Taşıma Sayısı	Gider Dağıtım Katsayısı	Gider Payı
F3	Öğütme	384	29,71	11.408,64
F4	Mayşeleme	144	29,71	4.278,24
F5	Süzme	96	29,71	2.852,16
F6	Kaynatma	300	29,71	8.913
F7	Soğutma	120	29,71	3.565,2
F8	Fermantasyon	192	29,71	5.704,32
F9	Dinlendirme	48	29,71	1.426,08
F10	Filtrasyon	156	29,71	4.634,76
F11	Dolum 1	300	29,71	8.913
F12	Dolum 2	228	29,71	6.773,88
F13	Dolum 3	144	29,71	4.278,24
F14	Pastörizasyon	240	29,71	7.130,4
F15	Etiketleme	336	29,71	9.982,56
F16	Muayene	168	29,71	4.991,28
F17	Mekanik Bakım ve Onarım	384	29,71	11.408,64
F18	Yapıt Bakım ve Onarım	132	29,71	3.921,72
Toplam		3.372		100.182,12

- Bireysel Emeklilik ve Servis Giderinin Faaliyetlere Yükleneimi

ABC işletmesinde çalışan memur ve işçilerin bireysel emeklilik (BES) planlarına katkıda bulunmak amacıyla işletme tarafından yatırılan katkılar ile memur ve işçilerin tesise ulaşımı amacıyla sağlanan servis hizmetine ilişkin giderlerin faaliyetlere yükleniminde maliyet sürücüsü olarak personel sayısı dikkate alınmıştır. Söz konusu giderin faaliyetlere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned}
 \text{Gider Dağıtım Katsayısı} &= \text{BES ve Servis Gideri} / \text{Personel Sayısı} \\
 &= 2.307.372 \text{ TL} / 590 \text{ Personel} \\
 &= 3.910,80 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

Yukarıda hesapladığımız gider dağıtım katsayısını dikkate alarak faaliyetlerin BES ve servis giderinden aldığı maliyet paylarını Tablo 4.22'de göstermek mümkündür.

Tablo 4.22: BES ve Servis Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

Faaliyet Kodu	Faaliyetler	Personel Sayısı	Gider Dağıtım Katsayısı	Gider Payı
F1	Tesis İdaresi	39	3.910,80	152.521,2
F2	Tedarik	30	3.910,80	117.324
F3	Öğütme	12	3.910,80	46.929,6
F4	Mayşeleme	12	3.910,80	46.929,6
F5	Süzme	12	3.910,80	46.929,6
F6	Kaynatma	14	3.910,80	54.751,2
F7	Soğutma	13	3.910,80	50.840,4
F8	Fermantasyon	11	3.910,80	43.018,8
F9	Dinlendirme	11	3.910,80	43.018,8
F10	Filtrasyon	11	3.910,80	43.018,8
F11	Dolum 1	58	3.910,80	226.826,4
F12	Dolum 2	32	3.910,80	125.145,6
F13	Dolum 3	26	3.910,80	101.680,8
F14	Pastörizasyon	12	3.910,80	46.929,6
F15	Etiketleme	15	3.910,80	58.662
F16	Muayene	21	3.910,80	82.126,8
F17	Mekanik Bakım ve Onarım	20	3.910,80	78.216
F18	Yapıt Bakım ve Onarım	12	3.910,80	46.929,6
F19	Mamul Sevkiyatı	210	3.910,80	821.268
F20	İrsaliye ve Fatura Kesme	19	3.910,80	74.305,2
Toplam		590		2.307.372

- Toplantı ve Tesis Ziyaret Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

ABC işletmesinin 2012 faaliyet döneminde diğer fabrika ve temsilciliklerden gelen yönetici, uzman ve teknik heyetin ağırlanmasının yanında yapılan toplantılara ilişkin olarak ortaya çıkan toplantı ve tesis ziyaret giderinin faaliyetlere yüklenimi için işletmenin toplantı ve ziyaret programları incelenmiş olup söz konusu giderin yükleniminde işletme yetkililerinin de önerileri doğrultusunda faaliyetlere eşit yüklenim yapılmıştır. Söz konusu giderin faaliyetlere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned}
 \text{Gider Dağıtım Katsayısı} &= \text{Toplantı ve Tesis Ziyaret Gideri} / \text{Faaliyet Sayısı} \\
 &= 111.412,80 \text{ TL} / 20 \text{ Faaliyet} \\
 &= 5.570,64 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

Faaliyetlerin toplantı ve tesis ziyaret giderinden aldığı maliyet paylarını Tablo 4.23'de göstermek mümkündür.

Tablo 4.23: Toplantı ve Tesis Ziyaret Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

Faaliyet Kodu	Faaliyetler	Oran (%)	Gider Payı
F1	Tesis İdaresi	0,05	5.570,64
F2	Tedarik	0,05	5.570,64
F3	Öğütme	0,05	5.570,64
F4	Mayşeleme	0,05	5.570,64
F5	Süzme	0,05	5.570,64
F6	Kaynatma	0,05	5.570,64
F7	Soğutma	0,05	5.570,64
F8	Fermantasyon	0,05	5.570,64
F9	Dinlendirme	0,05	5.570,64
F10	Filtrasyon	0,05	5.570,64
F11	Dolum 1	0,05	5.570,64
F12	Dolum 2	0,05	5.570,64
F13	Dolum 3	0,05	5.570,64
F14	Pastörizasyon	0,05	5.570,64
F15	Etiketleme	0,05	5.570,64
F16	Muayene	0,05	5.570,64
F17	Mekanik Bakım ve Onarım	0,05	5.570,64
F18	Yapıt Bakım ve Onarım	0,05	5.570,64
F19	Mamul Sevkiyatı	0,05	5.570,64
F20	İrsaliye ve Fatura Kesme	0,05	5.570,64
Toplam		1	111.412,80

- İdari ve Sınai Tesis Amortisman ve Sigorta Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

ABC işletmesinin idari ve sınai tesislerinde yararlanılan yapıtlara ilişkin amortisman giderleri ile bu yapıtları risklere karşı korumak amacıyla yaptırılan sigortaya ilişkin giderlerin faaliyetlere yüklenimi amacıyla maliyet sürücüsü olarak faaliyetlerin gerçekleştirildiği yapıtların alanı (m²) dikkate alınmıştır. Söz konusu giderin faaliyetlere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned}
 \text{Gider Dağıtım Katsayısı} &= \text{İdari ve Sınai Tesis Amortisman ve Sigorta} \\
 &\quad \text{Gideri} / \text{m}^2 \\
 &= 1.286.928 \text{ TL} / 32.400 \text{ m}^2 \\
 &= 39,72 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

Buna göre faaliyetlerin idari ve sınai tesis amortisman ve sigorta giderinden aldığı maliyet paylarını Tablo 4.24’de göstermek mümkündür.

Tablo 4.24: İdari ve Sınai Tesis Amortisman ve Sigorta Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

Faaliyet Kodu	Faaliyetler	Alan (m ²)	Gider Dağıtım Katsayısı	Gider Payı
F1	Tesis İdaresi	950	39,72	37.734
F2	Tedarik	600	39,72	23.832
F3	Öğütme	1.200	39,72	47.664
F4	Mayşeleme	1.250	39,72	49.650
F5	Süzme	1.150	39,72	45.678
F6	Kaynatma	3.000	39,72	119.160
F7	Soğutma	1.400	39,72	55.608
F8	Fermantasyon	5.000	39,72	198.600
F9	Dinlendirme	1.850	39,72	73.482
F10	Filtrasyon	1.250	39,72	49.650
F11	Dolum 1	4.500	39,72	178.740
F12	Dolum 2	2.250	39,72	89.370
F13	Dolum 3	2.250	39,72	89.370
F14	Pastörizasyon	2.150	39,72	85.398
F15	Etiketleme	1.950	39,72	77.454
F16	Muayene	450	39,72	17.874
F17	Mekanik Bakım ve Onarım	300	39,72	11.916
F18	Yapıt Bakım ve Onarım	150	39,72	5.958
F19	Mamul Sevkiyatı	300	39,72	11.916
F20	İrsaliye ve Fatura Kesme	450	39,72	17.874
Toplam		32.400		1.286.928

- Kiralama ve Diğer Hizmet Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

İşletme tarafından araç kiralama, idari ve yönetsel danışmanlık ve diğer hizmetlerden dolayı ortaya çıkan giderlerin faaliyetlere yükleniminde işletme yetkilileri ile yapılan görüşmeler sonucunda belirlenen oranlar dikkate alınmıştır. Söz konusu giderin tesis idaresi, tedarik, mamul sevkiyatı ve irsaliye ve fatura kesme faaliyetlerinden kaynaklandığı bilgisi alınmıştır. Bu doğrultuda söz konusu faaliyetlerin kiralama ve hizmet giderinden aldığı maliyet paylarını Tablo 4.25'de göstermek mümkündür.

Tablo 4.25: Kiralama ve Diğer Hizmet Giderinin Faaliyetlere Yüklenimi

Faaliyet Kodu	Faaliyetler	Oran (%)	Gider Payı
F1	Tesis İdaresi	0,14	87.696
F2	Tedarik	0,23	144.072
F19	Mamul Sevkiyatı	0,54	338.256
F20	İrsaliye ve Fatura Kesme	0,09	56.376
Toplam		1	626.400

- Akaryakıt, Telefon ve Diğer Endirekt Giderlerin Faaliyetlere Yüklenimi

Bu gider grubunda akaryakıt giderleri, telefon, komisyon, avukatlık ücretleri ve diğer giderler bulunmaktadır. Bu giderlerin faaliyetlere yükleniminde işletme yönetiminden alınan bilgiler doğrultusunda belirlenen oranlardan yararlanılmıştır. Bu doğrultuda belirlenen faaliyetlerin söz konusu giderlerden aldığı maliyet paylarını Tablo 4.26’da göstermek mümkündür.

Tablo 4.26: Akaryakıt, Telefon ve Diğer Endirekt Giderlerin Faaliyetlere Yüklenimi

Faaliyet Kodu	Faaliyetler	Oran (%)	Gider Payı
F1	Tesis İdaresi	0,26	747.711,81
F2	Tedarik	0,42	1.207.842,15
F19	Mamul Sevkiyatı	0,27	776.469,95
F20	İrsaliye ve Fatura Kesme	0,05	143.790,73
Toplam		1	2.875.814,64

ABC işletmesinde endirekt nitelikteki giderlerin maliyet sürücüleri aracılığıyla faaliyetlere yüklenimini gerçekleştirdikten sonra faaliyet maliyetlerinin ve dolayısıyla faaliyet havuzu maliyetlerinin saptanması gerekmektedir. Bu amaçla faaliyet havuzlarına benzer faaliyetlere ilişkin maliyetlerin yüklenimi ile faaliyet havuz maliyetleri hesaplanmaktadır. Bu doğrultuda ABC işletmesinde endirekt giderlerin faaliyetlere ve faaliyet havuzlarına yüklenimi sonucunda hesapladığımız faaliyet havuzu maliyetlerini Tablo 4.27’de göstermek mümkündür.

Tablo 4.27: Faaliyet Havuzu Maliyetlerinin Belirlenmesi

Faaliyet Merkezi Kodu	Faaliyet Merkezleri	Faaliyetler	Faaliyet Havuzu	Faaliyet Maliyet Havuzu
F01	Hammadde ve Malzeme Temini	Tedarik	1. Faaliyet Havuzu	3.656.399,19
F02	Tesis Yönetim Faaliyeti	Tesis İdaresi	2. Faaliyet Havuzu	3.916.431,81
		Öğütme		838.345,20
		Mayşeleme		797.698,44
		Süzme		581.235,96
F03	İmalat Faaliyeti	Kaynatma	3. Faaliyet Havuzu	3.192.442,44
		Soğutma		2.693.847,84
		Fermantasyon		2.030.512,44
		Dinlendirme		787.002,72
		Filtrasyon		1.831.726,44
F04	Mamül Dolum Faaliyeti	Dolum 1	4. Faaliyet Havuzu	4.941.119,28
		Dolum 2		1.699.930,56
		Dolum 3		843.093,60
F05	Mamül Koruma Faaliyeti	Pastörizasyon	5. Faaliyet Havuzu	1.388.955,24
F06	Bakım ve Onarım Faaliyeti	Mekanik Bakım ve Onarım	6. Faaliyet Havuzu	1.099.633,68
		Yapıt Bakım ve Onarım		339.528,12
F07	Kalite Denetimi Faaliyeti	Muayene	7. Faaliyet Havuzu	797.385,84
F08	Mamül Etiketleme Faaliyeti	Etiketleme	8. Faaliyet Havuzu	850.632,36
F09	Mamül Pazarlama Faaliyeti	Mamul Sevkiyatı	9. Faaliyet Havuzu	11.318.515,07
		İrsaliye ve Fatura Kesme		2.132.915,77
TOPLAM				45.737.352,00

4.2.4. Faaliyetlerin Sermaye Maliyetinin Belirlenmesi

EKD-FTM sistemine göre mamul maliyetlerinin belirlenebilmesi aracılığıyla ekonomik katma değer hesaplanabilmesi mümkün hale gelir. Faaliyet maliyetleri ve dolayısıyla faaliyet havuzu maliyetlerinin hesaplanmasının ardından sermaye maliyetinin de hesaplanarak faaliyetlerin sermaye maliyetinden aldıkları payların hesaplanması gerekmektedir. Buna göre ABC işletmesinin 2012 faaliyet dönemine ilişkin mevcut sermaye tutarını Tablo 4.28'deki gibi hesaplamak mümkündür.

Tablo 4.28: ABC İşletmesinde Mevcut Sermaye Tutarının Hesaplanması

Bilanço Unsurları		Toplam
Toplam Varlıklar (Aktif)	98.947.296	98.947.296
Dönen Varlıklar	40.501.752	
Duran Varlıklar	58.445.544	
Faiz İçermeyen Toplam Kaynaklar (Pasif)		-26.361.432
Faiz İçermeyen Net Kısa Vadeli Kaynaklar	-20.871.168	
Kısa Vadeli Kaynaklar Toplamı	31.359.792	
Kısa Vadeli Mali Borçlar (-)	-10.488.624	
Faiz İçermeyen Net Uzun Vadeli Kaynaklar	-5.490.264	
Uzun Vadeli Kaynaklar Toplamı	13.392.504	
Uzun Vadeli Mali Borçlar (-)	-7.902.240	
ABC İşletmesi Mevcut Toplam Sermaye Tutarı		72.585.864

ABC işletmesinin sermaye tutarı 72.585.864TL olup bu aynı zamanda mevcut sermaye tutarı olarak da değerlendirilmektedir. Mevcut sermaye tutarının maliyetinin hesaplanması amacıyla “Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti (WACC)” yöntemi kullanılacaktır. Sermaye maliyetinin hesaplanmasında bu yöntemin seçilmesindeki en önemli neden, işletmelerin sermaye maliyetini hesaplamada araştırmacılar tarafından en fazla kullanılan bir metot olmasıdır. Ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti, temel olarak işletmenin bankalara olan borçları, işletme tahvilleri ve hissedarların sermayesi olmak üzere sağlanan kaynakların maliyetinin toplamıdır (Otlu ve Karaca, 2006:143). Bu amaçla özkaynak toplamına faiz içeren kaynaklar eklenmektedir. Ağırlıklı ortalama sermaye maliyetinin hesaplanmasında Young ve O’Byrne tarafından geliştirilen formülden yararlanılacaktır (Young ve O’Byrne, 2000, akt:Kirsche, 2013:2).

Ağırlıklı ortalama sermaye maliyetinin hesaplanması sürecinde işletme tarafından finansal kontrol amacıyla periyodik olarak yapılan çalışmalara ait

verilerden hareketle hesaplanan özkaynak maliyeti oranı %19'dur. İşletme bilançosunu dikkate aldığımızda toplam kısa vadeli ve uzun vadeli mali borçların %43'ü kısa vadeli nitelikteyken, %57'si uzun vadeli niteliktedir. Mali borç toplamı 18.390.864TL ve özkaynak toplamının ise 54.195.000TL olduğunu görmekteyiz. Mali borç ve özkaynak toplamını birlikte değerlendirdiğimizde toplam tutarın %14'ünü kısa vadeli mali borçlar oluşturmakta, %11'ini uzun vadeli mali borçlar oluşturmakta ve kalanı ise özkaynaklar oluşturmaktadır. Durant'a göre borçlanma yoluyla edinilen sermayenin maliyetini banka veya diğer finansal kuruluşlar tarafından belirlenen faiz giderleri belirlemektedir (Durant, 1999:3). Bu doğrultuda ABC işletmesinde mali borçlanmadan kaynaklanan sermayenin maliyetini belirlemek amacıyla 2012 faaliyet döneminde 0,1403¹ belirlenen finansal borçlanma faiz oranı dikkate alınmıştır. Son olarak 2012 faaliyet dönemine ilişkin gelir vergisi oranı %20² olarak dikkate alınmıştır. İşletmeye ilişkin mali bilgileri analiz ettikten sonra ağırlıklı ortalama sermaye maliyetini aşağıdaki gibi hesaplamak mümkündür.

$$\begin{aligned} \text{AOSM} &= (0,75 \times 0,19) + ((0,14 \times 0,1403) + (0,11 \times 0,1403)) (1 - 0,20) \\ &= 0,17 \end{aligned}$$

İşletmenin ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti %17 olarak hesaplanmıştır. Bu durum, ABC işletmesinde mevcut sermayenin işletmeye olan maliyetinin %17 olduğunu göstermektedir. Ağırlıklı ortalama sermaye maliyetinin hesaplanmasının ardından sermaye maliyetinin tutar olarak da hesaplanması gerekmektedir. Bu çerçevede işletmede mevcut sermaye maliyeti tutarını Roztocki tarafından geliştirilen aşağıdaki formül aracılığıyla hesaplamak mümkündür.

$$\begin{aligned} \text{Mevcut Sermaye Maliyeti} &= \text{Mevcut Sermaye} \times \text{AOSM} \\ &= 72.585.864 \times 0,17 \\ &= 12.339.596,88 \text{ TL} \end{aligned}$$

ABC İşletmesinde mevcut sermaye maliyeti tutarının belirlenmesinin ardından faaliyet – sermaye bağımlılık analizinin yapılması gerekmektedir. Bu analiz ile faaliyetler ile ABC işletmesi bilançosunda yer alan hesaplar arasındaki bağımlılık

¹ URL 1 (2012); <http://www.sabah.com.tr/Ekonomi/2012/10/19/kredi-faizleri-dusuyor>

² URL 2 (2012) <http://www.vergidegundem.com/99>

araştırılacaktır. Bu bilgilerin elde edilmesinde işletme yönetimi ile görüşülmüş ve faaliyetler için gerekli olan sermaye düzeyi “Bilimsel Tahminde Bulunma” metodu ile araştırılmıştır. Veri toplamada kullanılan bilimsel tahminde bulunma yöntemi gerçek verileri toplamanın mümkün olmaması yada veri toplama çabalarının yetersiz olması nedeniyle ihtiyaç duyulan verilerin deneyimlere dayalı olarak tahmin edilmesi ve böylelikle verilerin toplanması üzerinde durmaktadır. Yapılacak olan tahminlerin etkin olabilmesi için maliyetleri ortaya çıkaran alanlar ile ilgili olarak işletme yönetimi, mali işler bölümü ve çalışanların işbirliğine ihtiyaç duyulmaktadır (Roztocki vd., 2004:21).

ABC işletmesi tarafından bilanço verilerinin sadece ana hesaplar şeklinde verilmesine müsaade edilmesi nedeniyle bilançoya ilişkin sadece ana hesaplar dikkate alınarak faaliyet-sermaye bağımlılık analizi yapılmıştır. Bu doğrultuda ABC işletmesi ile yaptığımız görüşmeler ve elde edilen bilgiler çerçevesinde bazı hesapların nitelikleri itibariyle benzeşim göstermesi nedeniyle birlikte değerlendirilmesi daha doğru görülmüştür. Bu çerçevede nakit ve benzerleri ile menkul değerlere ilişkin sermaye maliyetinin faaliyetlere dağıtılmasında aynı oranların kullanılması, gelecek aylara ait gider ve gelir tahakkukları ile diğer dönen varlıklara ilişkin sermaye maliyetinin faaliyetlere dağıtılmasında aynı oranların kullanılması, ticari borçlar ile diğer borçlara ilişkin sermaye maliyetinin faaliyetlere dağıtılmasında aynı oranların kullanılması, ödenecek yasal yükümlülükler ile gelecek aylara ait gelir ve gider tahakkuklarına ilişkin sermaye maliyetinin faaliyetlere dağıtılmasında aynı oranların kullanılması, kısa ve uzun vadeli borç ve gider karşılıklarına ilişkin sermaye maliyetinin faaliyetlere dağıtılmasında aynı oranların kullanılması işletmece ve tarafımızca uygun bulunmuştur. Bu açıklamalardan hareketle ABC işletmesi faaliyetleri ile mevcut sermayesi arasındaki ilişkiyi oranlar aracılığıyla açıklamakta yarar bulunmaktadır. İşletmeden alınan bilgiler ve yapılan çalışmalar doğrultusunda nakit benzerleri ve menkul değerlere ilişkin sermaye maliyet payının %50’si tesis idaresi, %30’u tedarik faaliyeti, %20’si mamül sevkiyatı ve %10’u irsaliye ve fatura kesme faaliyetlerine yüklenecektir. Ticari alacaklara ilişkin sermaye maliyet payının tamamı mamül sevkiyatı faaliyetine yüklenecektir. Stoklara ilişkin sermaye maliyet payının %50’si dolum 1, %35’i dolum 2 ve %15’i

dolum 3 faaliyetlerine yüklenecektir. Gelecek aylara ait gider ve gelir tahakkukları ile diğer dönen varlıklara ilişkin sermaye maliyet payının %8'i öğütme, %10'u mayşeleme, %5'i süzme, %15'i kaynatma, %10'u soğutma, %12'si fermantasyon, %5'i dinlendirme, %10'u filtrasyon, %15'i pastörizasyon ve %10'u etiketleme faaliyetlerine yüklenecektir. Maddi duran varlıklara ilişkin sermaye maliyet payının %5'i tesis idaresi, %4'ü tedarik, %2'si öğütme, %3'ü mayşeleme, %5'i süzme, %8'i kaynatma, %7'si soğutma, %9'u fermantasyon, %5'i dinlendirme, %7'si filtrasyon, %12'si dolum 1, %5'i dolum 2, %2'si dolum 3, %5'i pastörizasyon, %3'ü etiketleme, %2'si muayene, %2'si mekanik bakım ve onarım, %2'si yapıt bakım ve onarım, %8'i mamül sevkiyatı ve %4'ü irsaliye ve fatura kesme faaliyetlerine yüklenecektir. Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin sermaye maliyet payının tamamı tesisi idaresi faaliyetine yüklenecektir. Diğer duran varlıklara ilişkin sermaye maliyet payının %10'u tesis idaresi, %20'si tedarik, %10'u muayene, %20'si mekanik bakım ve onarım, %20'si yapıt bakım ve onarım, %10'u mamül sevkiyatı ve %10'u irsaliye ve fatura kesme faaliyetlerine yüklenecektir. Ticari ve diğer borçlara ilişkin sermaye maliyet payının %10'u tedarik, %2'si öğütme, %5'i mayşeleme, %5'i süzme, %10'u kaynatma, %5'i soğutma, %10'u fermantasyon, %3'ü dinlendirme, %5'i filtrasyon, %10'u dolum 1, %8'i dolum 2, %5'i dolum 3, %4'ü pastörizasyon, %5'i etiketleme, %3'ü muayene, %5'i mekanik bakım ve onarım ve %5'i yapıt bakım ve onarım faaliyetlerine yüklenecektir. Ödenecek yasal yükümlülükler ile gelecek aylara ait gelir ve gider tahakkuklarına ilişkin sermaye maliyet payının %7'si tesis idaresi, %5'i tedarik, %2'si öğütme, %2'si mayşeleme, %2'si süzme, %2'si kaynatma, %2'si soğutma, %2'si fermantasyon, %2'si dinlendirme, %2'si filtrasyon, %10'u dolum 1, %6'sı dolum 2, %4'ü dolum 3, %2'si pastörizasyon, %3'ü etiketleme, %4'ü muayene, %3'ü mekanik bakım ve onarım, %2'si yapıt bakım ve onarım, %3'ü mamül sevkiyatı ve %35'i irsaliye ve fatura kesme faaliyetlerine yüklenecektir. Kısa ve uzun vadeli borç ve gider karşılıklarına ilişkin sermaye maliyet payının %4'ü tesis idaresi, %2'si tedarik, %5'i öğütme, %2'si mayşeleme, %2'si süzme, %8'i kaynatma, %5'i soğutma, %5'i fermantasyon, %2'si dinlendirme, %2'si filtrasyon, %18'i dolum 1, %12'si dolum 2, %10'u dolum 3, %5'i pastörizasyon, %5'i etiketleme, %2'si muayene, %1'i mekanik bakım ve onarım, %1'i yapıt bakım ve onarım, %8'i mamül sevkiyatı ve %1'i irsaliye ve fatura

kesme faaliyetlerine yüklenecektir. Son olarak diğer kısa ve uzun vadeli kaynaklara ilişkin sermaye maliyet payının %3'ü tesis idaresi, %5'i tedarik, %8'i öğütme, %5'i mayşeleme, %2'si süzme, %10'u kaynatma, %5'i soğutma, %5'i fermantasyon, %2'si dinlendirme, %4'ü filtrasyon, %15'i dolum 1, %10'u dolum 2, %5'i dolum 3, %2'si pastörizasyon, %5'i etiketleme, %2'si muayene, %3'ü mekanik bakım ve onarım, %2'si yapıt bakım ve onarım, %2'si mamül sevkiyatı ve %5'i irsaliye ve fatura kesme faaliyetlerine yüklenecektir.

ABC işletmesi faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde kullanılan mevcut sermaye oranları faaliyetler ve dolayısıyla faaliyet havuzları maliyetlerinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır. Bunun için ABC işletmesinin bilançosunda yer alan varlık ve kaynak hesaplarına ilişkin sermaye maliyetlerinin yukarıda ayrıntılı olarak açıklanan oranlar perspektifinde faaliyetlere ve faaliyet havuzlarına yüklenimi gerçekleştirilecektir. Bu bağlamda EKD-FTM sistemine göre ABC işletmesinde mevcut sermaye maliyeti ve saptanan oranlar arasındaki ilişki dikkate alınarak faaliyetlere ve faaliyet havuzlarına ilişkin hesapladığımız sermaye maliyet paylarını Tablo 4.29'da göstermek mümkündür. Faaliyet havuzlarında gösterilmesi açısından daha önce hesaplanan faaliyet maliyet payları da tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.29: Faaliyet Havuzu Toplam Maliyet Paylarının Gösterimi

Faaliyet Merkezi Kodu	Faaliyet Merkezleri	Faaliyetler	Faaliyet Havuzu	Faaliyet Maliyeti Payı	Mevcut Sermaye Maliyeti Payı
F01	Hammadde ve Malzeme Temini Faaliyeti	Tedarik	1. Faaliyet Havuzu	3.656.399,19	859.587,62
F02	Tesis Yönetim Faaliyeti	Tesis İdaresi	2. Faaliyet Havuzu	3.916.431,81	1.530.051,77
F03	İmalat Faaliyeti	Öğütme	3. Faaliyet Havuzu	838.345,20	68.445,04
		Mayşeleme		797.698,44	154.951,73
		Süzme		581.235,96	344.751,42
		Kaynatma		3.192.442,44	433.658,63
		Soğutma		2.693.847,84	503.743,73
		Fermantasyon		2.030.512,44	609.376,24
		Dinlendirme		787.002,72	380.603,85
Filtrasyon	1.831.726,44	540.998,27			
F04	Mamül Dolum Faaliyeti	Dolum 1	4. Faaliyet Havuzu	4.941.119,28	2.482.724,94
		Dolum 2		1.699.930,56	1.414.681,75
		Dolum 3		843.093,60	486.946,34
F05	Mamül Koruma Faaliyeti	Pastörizasyon	5. Faaliyet Havuzu	1.388.955,24	343.280,50
F06	Bakım ve Onarım Faaliyeti	Mekanik Bakım ve Onarım	6. Faaliyet Havuzu	1.099.633,68	74.223,20
		Yapıt Bakım ve Onarım		339.528,12	89.327,15
F07	Kalite Denetimi Faaliyeti	Muayene	7. Faaliyet Havuzu	797.385,84	72.551,87
F08	Mamül Etiketleme Faaliyeti	Etiketleme	8. Faaliyet Havuzu	850.632,36	106.396,64
F09	Mamül Pazarlama Faaliyeti	Mamul Sevkiyatı İrsaliye ve Fatura Kesme	9. Faaliyet Havuzu	11.318.515,07	1.514.815,78
				2.132.915,77	328.480,41
				45.737.352,00	12.339.596,88

4.2.5. Maliyet Sürücülerinin Belirlenmesi

ABC işletmesinde gerçekleştirilen faaliyetlere ve dolayısıyla faaliyet havuzlarına ilişkin toplam faaliyet maliyetleri ile sermaye maliyetlerinin mamullere maliyet sürücüleri aracılığıyla yüklenimi gerekmektedir. Faaliyet havuzlarında hem faaliyet maliyetleri hem de sermaye maliyetlerinin bulunması her iki maliyet çeşidi için maliyet sürücülerini saptamayı gerekli kılmaktadır. Bu amaçla her iki maliyet çeşidine ilişkin maliyetlerin mamüllere yüklenimi amacıyla ortak özellikte maliyet sürücüsü seçilmesinin rasyonel olacağı düşünülmektedir. Bu çerçevede Tablo 4.30'da görüleceği üzere birtakım faaliyet ve sermaye maliyet sürücüleri saptanmıştır. Faaliyet ve sermaye maliyet sürücülerinin saptanmasında ABC işletmesinden alınan bilgiler etkili olmuştur.

Tablo 4.30: Faaliyet ve Sermaye Maliyet Sürücülerinin Saptanması

Faaliyet Havuzu	Faaliyet Kodu	Faaliyetler	Faaliyet ve Sermaye Maliyeti Sürücüleri
2. Faaliyet Havuzu	F1	Tesis İdaresi	Mamul Üretim Hacmi (Litre %)
1. Faaliyet Havuzu	F2	Tedarik	Sevkiyat Sayısı
3. Faaliyet Havuzu	F3	Öğütme	Makine Saati
3. Faaliyet Havuzu	F4	Mayşeleme	Makine Saati
3. Faaliyet Havuzu	F5	Süzme	Makine Saati
3. Faaliyet Havuzu	F6	Kaynatma	Makine Saati
3. Faaliyet Havuzu	F7	Soğutma	Makine Saati
3. Faaliyet Havuzu	F8	Fermantasyon	Makine Saati
3. Faaliyet Havuzu	F9	Dinlendirme	Makine Saati
3. Faaliyet Havuzu	F10	Filtrasyon	Makine Saati
4. Faaliyet Havuzu	F11	Dolum 1	Mamul Sayısı (CS01 + BS01)
4. Faaliyet Havuzu	F12	Dolum 2	Mamul Sayısı (TF01 + GK01)
4. Faaliyet Havuzu	F13	Dolum 3	Mamul Sayısı (ST01)
5. Faaliyet Havuzu	F14	Pastörizasyon	Pastörize Edilen Mamul Sayısı
8. Faaliyet Havuzu	F15	Etiketleme	Etiketlenen Mamul Sayısı
7. Faaliyet Havuzu	F16	Muayene	Muayene Edilen Mamul Sayısı
6. Faaliyet Havuzu	F17	Mekanik Bakım ve Onarım	Makine Hazırlık Sayısı
6. Faaliyet Havuzu	F18	Yapıt Bakım ve Onarım	Makine Saati
9. Faaliyet Havuzu	F19	Mamul Sevkiyatı	Sevkiyat Sayısı
9. Faaliyet Havuzu	F20	İrsaliye ve Fatura Kesme	İrsaliye ve Fatura Sayısı

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere çok sayıda faaliyetin gerçekleştirildiği ABC işletmesinde aynı paralellikte çok sayıda faaliyet ve sermaye maliyeti sürücüsü saptanmıştır. ABC işletmesinden alınan bilgiler doğrultusunda maliyet sürücülerine ilişkin nicel verileri Tablo 4.31'de göstermek mümkündür.

Tablo 4.31: Mamul Düzeyinde Faaliyet ve Sermaye Maliyeti Sürücülerine İlişkin Bilgiler

	Mamül CS01	Mamül TF01	Mamül BS01	Mamül GK01	Mamül ST01	Toplam
Mamül Üretim Hacmi (Litre %)	11.901.084	6.656.244	2.885.868	2.758.656	2.904.600	27.106.452
Sevkiyat Sayısı	7.560	3.780	1.512	2.268	1.440	16.560
Makine Saati	78.360	31.440	39.480	19.020	13.260	181.560
Mamül Sayısı (CS01 + BS01)	23.802.168	-	5.771.736	-	-	29.573.904
Mamül Sayısı (TF01 + GK01)	-	13.312.488	-	5.517.312	-	18.829.800
Mamül Sayısı (ST01)	-	-	-	-	58.092	58.092
Pastörize Edilen Mamül Sayısı	23.802.168	13.312.488	5.771.736	5.517.312	-	48.403.704
Etiketlenen Mamül Sayısı	23.802.168	-	5.771.736	-	-	29.573.904
Muayene Edilen Mamül Sayısı	34.320	22.464	12.420	13.236	11.160	93.600
Makine Hazırlık Sayısı	1.140	684	816	396	300	3.336
İrsaliye ve Fatura Sayısı	6.984	3.540	1.128	1.656	1.020	14.328

4.2.6. Mamül Maliyetlerinin Belirlenmesi

ABC işletmesinde faaliyet havuzlarında toplanan maliyetleri dikkate aldığımızda öncelikle tesis idaresi faaliyeti sonucunda ortaya çıkan maliyetlerin mamullere yükleniminde maliyet sürücüsü olarak mamullerin üretim hacmi (litre %) dikkate alınmıştır. Diğer bir ifadeyle toplam üretim hacminde mamullerin ağırlığı maliyetlerin yükleniminde temel alınmıştır. Tedarik faaliyeti ile mamul sevkiyatı faaliyetlerine ilişkin maliyetlerin mamullere yükleniminde maliyet sürücüsü olarak sevkiyat sayısı dikkate alınmıştır. Öğütme, mayşeleme, süzme, kaynatma, soğutma, fermantasyon, dinlendirme, filtrasyon ile yapıt bakım ve onarım faaliyetlerine ilişkin maliyetlerin mamullere yükleniminde maliyet sürücüsü olarak makine saatlerinden yararlanılmıştır. Dolum 1, dolum 2 ve dolum 3 faaliyetlerine ilişkin maliyetlerin mamullere yükleniminde maliyet sürücüsü olarak dolumu yapılan mamül sayıları dikkate alınmıştır. Pastörizasyon faaliyetine ilişkin maliyetlerin mamullere yükleniminde maliyet sürücüsü olarak pastörize edilen mamül sayısı dikkate alınmıştır. Etiketleme faaliyeti maliyetlerinin mamullere yükleniminde maliyet sürücüsü olarak etiketlenen mamül sayısı dikkate alınmıştır. Muayene faaliyeti maliyetlerinin mamullere yükleniminde maliyet sürücüsü olarak muayene edilen mamül sayısı dikkate alınmıştır. Mekanik bakım ve onarım faaliyetinde yürütülen işlemler ile makine hazırlık sayısı arasında doğru bir orantı olması nedeni ile söz konusu maliyetlerin mamullere yükleniminde maliyet sürücüsü olarak makine hazırlık sayısı dikkate alınmıştır. Son olarak irsaliye ve fatura kesme faaliyeti maliyetlerinin mamullere yükleniminde maliyet sürücüsü olarak irsaliye ve fatura sayısı dikkate alınmıştır.

Toplam faaliyet maliyetlerinin mamüllere yüklenimi sürecinde faaliyet havuzları dikkate alınacak olup bu sayede benzer faaliyetlerin toplam maliyetlerinin mamüllere yüklenimi sağlanacaktır. Bu nedenle maliyet havuzlarında toplanan maliyetler için hem faaliyet hem de sermaye maliyeti dağıtım katsayısı kullanılacaktır.

-Hammadde ve Malzeme Temini Faaliyeti Havuzu Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Tedarik faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Tedarik Faaliyet Maliyeti} / \text{Sevkiyat Sayısı} \\ &= 3.656.399,19 \text{ TL} / 16.560 \text{ Sevkiyat} \\ &= 220,797 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Tedarik Sermaye Maliyeti} / \text{Sevkiyat} \\ &= 859.587,62 \text{ TL} / 16.560 \text{ Sevkiyat} \\ &= 51.907 \text{ TL} \end{aligned}$$

Tedarik faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu mamüllerin tedarik faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.32'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.32: Tedarik Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	1.669.225,7170	834.612,8586	333.845,1434	500.767,7152	317.947,7557
Sermaye Maliyeti	392.420,4352	196.210,2176	78.484,08704	117.726,1306	74.746,74957

-Tesis İdaresi Faaliyeti Havuzu Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Tesis idaresi faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Tesis İdaresi Faaliyet Maliyeti} / \\ &\quad \text{Mamül Üretim Hacmi (Litre \%)} \\ &= 3.916.431,81 \text{ TL} / 27.106.452 \text{ Litre} \\ &= 0,144 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Tesis İdaresi Sermaye Maliyeti} / \\
&\quad \text{Mamül Üretim Hacmi (Litre \%)} \\
&= 1.530.051,77 \text{ TL} / 27.106.452 \text{ Litre} \\
&= 0,056 \text{ TL}
\end{aligned}$$

Tesis idaresi faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu mamüllerin tesis idaresi faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.33'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.33: Tesis İdaresi Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	1.719.508,8440	961.716,6325	416.959,9634	398.579,9437	419.666,4261
Sermaye Maliyeti	671.769,0179	375.718,5896	162.895,8095	155.715,1964	163.953,1567

-İmalat Faaliyeti Havuzu Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Öğütme faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned}
\text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Öğütme Faaliyet Maliyeti} / \text{Makine Saati} \\
&= 838.345,20 \text{ TL} / 181.560 \text{ Ms} \\
&= 4,617 \text{ TL}
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Öğütme Sermaye Maliyeti} / \text{Makine Saati} \\
&= 68.445,04 \text{ TL} / 181.560 \text{ Ms} \\
&= 0,376 \text{ TL}
\end{aligned}$$

Öğütme faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu mamüllerin öğütme faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.34'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.34: Öğütme Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	361.823,8041	145.172,7974	182.297,1387	87.824,00145	61.227,45843
Sermaye Maliyeti	29.540,39069	11.852,34665	14.883,29026	7.170,217343	4.998,795056

Mayşeleme faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Mayşeleme Faaliyet Maliyeti} / \text{Ms} \\ &= 797.698,44 \text{ TL} / 181.560 \text{ Ms} \\ &= 4,393 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Mayşeleme Sermaye Maliyeti} / \text{Ms} \\ &= 154.951,73 \text{ TL} / 181.560 \text{ Ms} \\ &= 0,853 \text{ TL} \end{aligned}$$

Mayşeleme faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu mamüllerin mayşeleme faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.35'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.35: Mayşeleme Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	344.280,9526	138.134,1648	173.458,5504	83.565,89738	58.258,87483
Sermaye Maliyeti	66.876,0606	26.832,3551	33.694,06422	16.232,5507	11.316,69938

Süzme faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Süzme Faaliyet Maliyeti} / \text{Makine Saati} \\ &= 581.235,96 \text{ TL} / 181.560 \text{ Ms} \\ &= 3,201 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Süzme Sermaye Maliyeti} / \text{Makine Saati} \\ &= 344.751,42 \text{ TL} / 181.560 \text{ Ms} \\ &= 1,898 \text{ TL} \end{aligned}$$

Süzme faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu mamüllerin süzme faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.36'daki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.36: Süzme Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	250.857,2914	100.650,2456	126.389,0488	60.889,55695	42.449,8173
Sermaye Maliyeti	148.792,252	59.699,18839	74.965,77474	36.115,73038	25.178,47449

Kaynatma faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Kaynatma Faaliyet Maliyeti} / \text{Makine Saati} \\ &= 3.192.442,44 \text{ TL} / 181.560 \text{ Ms} \\ &= 17,583 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Kaynatma Sermaye Maliyeti/Makine Saati} \\ &= 433.658,63 \text{ TL} / 181.560 \text{ Ms} \\ &= 2,388 \text{ TL} \end{aligned}$$

Kaynatma faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu mamüllerin kaynatma faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.37'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.37: Kaynatma Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	1.377.835,369	552.822,1542	694.192,7051	334.436,3032	233.155,9085
Sermaye Maliyeti	187.163,9692	75.094,88504	94.298,53884	45.429,53923	31.671,6977

Soğutma faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Soğutma Faaliyet Maliyeti} / \text{Makine Saati} \\ &= 2.693.847,84 \text{ TL} / 181.560 \text{ Ms} \\ &= 14,837 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Soğutma Sermaye Maliyeti} / \text{Makine Saati} \\ &= 503.743,73 \text{ TL} / 181.560 \text{ Ms} \\ &= 2,774 \text{ TL} \end{aligned}$$

Soğutma faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu mamüllerin soğutma faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.38'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.38: Soğutma Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	1.162.645,499	466.482,5737	585.773,9189	282.204,1524	196.741,6962
Sermaye Maliyeti	217.412,1981	87.231,23414	109.538,4581	52.771,56722	36.790,27242

Fermantasyon faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Fermantasyon Faaliyet Maliyeti} / \text{Ms} \\ &= 2.030.512,44 \text{ TL} / 181.560 \text{ Ms} \\ &= 11,183 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Fermantasyon Sermaye Maliyeti} / \text{Ms} \\ &= 609.376,24 \text{ TL} / 181.560 \text{ Ms} \\ &= 3,356 \text{ TL} \end{aligned}$$

Fermantasyon faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu mamüllerin fermantasyon faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.39'daki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.39: Fermantasyon Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	876.354,675	351.615,5051	441.532,4473	212.713,9602	148.295,8524
Sermaye Maliyeti	263.002,4354	105.523,1823	132.508,1183	63.837,49771	44.505,00629

Dinlendirme faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Dinlendirme Faaliyet Maliyeti} / \text{Ms} \\ &= 787.002,72 \text{ TL} / 181.560 \text{ Ms} \\ &= 4,334 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Dinlendirme Sermaye Maliyeti} / \text{Ms} \\ &= 380.603,85 \text{ TL} / 181.560 \text{ Ms} \\ &= 2,096 \text{ TL} \end{aligned}$$

Dinlendirme faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu mamüllerin dinlendirme faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.40'daki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.40: Dinlendirme Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	339.664,7562	136.282,0308	171.132,7792	82.445,42705	57.477,72674
Sermaye Maliyeti	164.265,9049	65.907,60654	82.761,8418	39.871,5864	27.796,91039

Filtrasyon faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Filtrasyon Faaliyet Maliyeti} / \text{Makine Saati} \\ &= 1.831.726,44 \text{ TL} / 181.560 \text{ Ms} \\ &= 10,088 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Filtrasyon Sermaye Maliyeti/Makine Saati} \\ &= 540.998,27 \text{ TL} / 181.560 \text{ Ms} \\ &= 2,979 \text{ TL} \end{aligned}$$

Filtrasyon faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu mamüllerin filtrasyon faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.41'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.41: Filtrasyon Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	790.560,0564	317.192,5494	398.306,6747	191.889,3858	133.777,7737
Sermaye Maliyeti	233.490,9916	93.682,44993	117.639,4123	56.674,30654	39.511,10961

-Mamül Dolum Faaliyeti Havuzu Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Dolum 1 faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned}
\text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Dolum 1 Faaliyet Maliyeti} / \\
&\quad \text{Mamül Sayısı (CS01 + BS01)} \\
&= 4.941.119,28 \text{ TL} / 29.573.904 \text{ Mamül} \\
&= 0,167 \text{ TL}
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Dolum 1 Sermaye Maliyeti} / \\
&\quad \text{Mamül Sayısı (CS01 + BS01)} \\
&= 2.482.724,94 \text{ TL} / 29.573.904 \text{ Mamül} \\
&= 0,083 \text{ TL}
\end{aligned}$$

Dolum 1 faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu mamüllerin Dolum 1 faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.42'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.42: Dolum 1 Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	3.976.794,921	-	964.324,3594	-	-
Sermaye Maliyeti	1.998.188,542	-	484.536,3978	-	-

Dolum 2 faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned}
\text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Dolum 2 Faaliyet Maliyeti} / \\
&\quad \text{Mamül Sayısı (TF01 + GK01)} \\
&= 1.699.930,56 \text{ TL} / 18.829.800 \text{ Mamül} \\
&= 0,090 \text{ TL}
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Dolum 2 Sermaye Maliyeti} / \\
&\quad \text{Mamül Sayısı (TF01 + GK01)} \\
&= 1.414.681,75 \text{ TL} / 18.829.800 \text{ Mamül} \\
&= 0,075 \text{ TL}
\end{aligned}$$

Dolum 2 faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu

mamüllerin Dolum 2 faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.43'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.43: Dolum 2 Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	-	1.201.834,602	-	498.095,9584	-
Sermaye Maliyeti	-	1.000.166,429	-	414.515,3212	-

Dolum 3 faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned}
 \text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Dolum 3 Faaliyet Maliyeti} / \\
 &\quad \text{Mamül Sayısı (ST01)} \\
 &= 843.093,60 \text{ TL} / 58.092 \text{ Mamül} \\
 &= 14,513 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Dolum 3 Sermaye Maliyeti} / \\
 &\quad \text{Mamül Sayısı (ST01)} \\
 &= 486.946,34 \text{ TL} / 58.092 \text{ Mamül} \\
 &= 8,382 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

Dolum 3 faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu mamüllerin Dolum 3 faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.44'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.44: Dolum 3 Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	-	-	-	-	843.093,60
Sermaye Maliyeti	-	-	-	-	486.946,34

-Mamül Koruma Faaliyeti Havuzu Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Pastörizasyon faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Pastörizasyon Faaliyet Maliyeti} / \\ &\text{Pastörize Edilen Mamül Sayısı} \\ &= 1.388.955,24 \text{ TL} / 48.403.704 \text{ Mamül} \\ &= 0,028 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Pastörizasyon Sermaye Maliyeti} / \\ &\text{Pastörize Edilen Mamül Sayısı} \\ &= 343.280,50 \text{ TL} / 48.403.704 \text{ Mamül} \\ &= 0,007 \text{ TL} \end{aligned}$$

Pastörizasyon faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu mamüllerin pastörizasyon faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.45'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.45: Pastörizasyon Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	683.008,5972	382.004,8558	165.621,2707	158.320,5164	-
Sermaye Maliyeti	168.805,6793	94.412,55853	40.933,32237	39.128,93984	-

-Bakım ve Onarım Faaliyeti Havuzu Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Mekanik bakım ve onarım faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Mekanik Bakım ve Onarım Faaliyet} \\ &\text{Maliyeti} / \text{Makine Hazırlık Sayısı} \\ &= 1.099.633,68 \text{ TL} / 3.336 \text{ Hazırlık} \\ &= 329,626 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Mekanik Bakım ve Onarım Sermaye} \\ &\text{Maliyeti} / \text{Makine Hazırlık Sayısı} \\ &= 74.223,20 \text{ TL} / 3.336 \text{ Hazırlık} \\ &= 22,249 \text{ TL} \end{aligned}$$

Mekanik bakım ve onarım faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu mamüllerin mekanik bakım ve onarım faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.46'daki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.46: Mekanik Bakım ve Onarım Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	375.774,0993	225.464,4596	268.975,1447	130.532,0555	98.887,92086
Sermaye Maliyeti	25.364,04317	15.218,4259	18.155,31511	8.810,667626	6.674,748201

Yapıt bakım ve onarım faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Yapıt Bakım ve Onarım Faaliyet Maliyeti} / \\ &\quad \text{Makine Saati} \\ &= 339.528,12 \text{ TL} / 181.560 \text{ Ms} \\ &= 1,870 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Yapıt Bakım ve Onarım Sermaye Maliyeti} / \\ &\quad \text{Makine Saati} \\ &= 89.327,15 \text{ TL} / 181.560 \text{ Ms} \\ &= 0,491 \text{ TL} \end{aligned}$$

Yapıt bakım ve onarım faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu mamüllerin yapıt bakım ve onarım faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.47'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.47: Yapıt Bakım ve Onarım Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	146.537,913	58.794,69097	73.829,97454	35.568,54397	24.796,99753
Sermaye Maliyeti	38.552,96031	15.468,41593	19.424,07954	9.357,801239	6.523,892978

-Kalite Denetimi Faaliyeti Havuzu Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Muayene faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned}
 \text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Muayene Faaliyet Maliyeti} / \\
 &\quad \text{Muayene Edilen Mamül Sayısı} \\
 &= 797.385,84 \text{ TL} / 93.600 \text{ Mamül} \\
 &= 8,519 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Muayene Sermaye Maliyeti} / \\
 &\quad \text{Muayene Edilen Mamül Sayısı} \\
 &= 72.551,87 \text{ TL} / 93.600 \text{ Mamül} \\
 &= 0,775 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

Muayene faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu mamüllerin kalite kontrol faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.48'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.48: Muayene Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	292.374,808	191.372,6016	105.806,9672	112.758,5361	95.072,92708
Sermaye Maliyeti	26.602,35233	17.412,4488	9.627,075058	10.259,57854	8.650,415269

-Mamül Etiketleme Faaliyeti Havuzu Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Etiketleme faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Etiketleme Faaliyet Maliyeti} / \\ &\quad \text{Etiketlenen Mamül Sayısı} \\ &= 850.632,36 \text{ TL} / 29.573.904 \text{ Mamül} \\ &= 0,028 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Etiketleme Sermaye Maliyeti} / \\ &\quad \text{Etiketlenen Mamül Sayısı} \\ &= 106.396,64 \text{ TL} / 29.573.904 \text{ Mamül} \\ &= 0,003 \text{ TL} \end{aligned}$$

Etiketleme faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu mamüllerin etiketleme faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.49'daki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.49: Etiketleme Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	684.620,28	-	166.012,08	-	-
Sermaye Maliyeti	85.631,93753	-	20.764,70247	-	-

-Mamül Pazarlama Faaliyeti Havuzu Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Mamül sevkiyatı faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Mamül Sevkiyatı Faaliyet Maliyeti} / \\ &\text{Sevkiyat Sayısı} \\ &= 11.318.515,07 \text{ TL} / 16.560 \text{ Sevkiyat} \\ &= 683,485 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{Mamül Sevkiyatı Sermaye Maliyeti} / \\ &\text{Sevkiyat Sayısı} \\ &= 1.514.815,78 \text{ TL} / 16.560 \text{ Sevkiyat} \\ &= 91,474 \text{ TL} \end{aligned}$$

Mamül sevkiyatı faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu mamüllerin mamül sevkiyatı faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.50'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.50: Mamül Sevkiyatı Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	5.167.148,184	2.583.574,092	1.033.429,637	1.550.144,455	984.218,7017
Sermaye Maliyeti	691.546,3343	345.773,1672	138.309,2669	207.463,9003	131.723,1113

İrsaliye ve fatura kesme faaliyeti maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak faaliyet maliyeti gider dağıtım katsayısı ile sermaye maliyeti gider dağıtım katsayısı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Faaliyet Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{İrsaliye ve Fatura Kesme Faaliyet} \\ &\text{Maliyeti/İrsaliye ve Fatura Sayısı} \\ &= 2.132.915,77 \text{ TL} / 14.328 \text{ İrsaliye ve Fatura} \\ &= 148,863 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sermaye Maliyeti Dağıtım Katsayısı} &= \text{İrsaliye ve Fatura Kesme Sermaye Maliyeti} \\ &/ \text{Fatura Sayısı} \\ &= 328.480,41 \text{ TL} / 14.328 \text{ İrsaliye ve Fatura} \\ &= 22,925 \text{ TL} \end{aligned}$$

İrsaliye ve fatura kesme faaliyetine ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerinin mamüllere yükleniminde kullanılacak gider dağıtım katsayılarını belirledikten sonra söz konusu mamüllerin irsaliye ve fatura kesme faaliyetinden alacakları faaliyet ve sermaye maliyetlerini Tablo 4.51'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.51: İrsaliye ve Fatura Kesme Faaliyeti Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenimi

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Faaliyet Maliyeti	1.039.662,461	526.976,6768	167.917,9919	246.517,9031	151.840,7374
Sermaye Maliyeti	160.113,5667	81.157,22023	25.860,26678	37.965,07251	23.384,28379

Faaliyetler ve dolayısıyla faaliyet havuzlarında toplanan maliyetlerin ABC işletmesinde üretilen mamüllere yüklenimiyle birlikte üretilen mamüllerin birim maliyetlerinin saptanması mamül maliyetlerinin analizi, mamüllerin karlılığı ve KK modelinde stratejik hedeflerin saptanması açısından faydalı olacaktır. Bu çerçevede ABC işletmesinde üretilen mamüllerin toplam maliyetleri ile söz konusu mamüllere ilişkin olarak daha önce verdiğimiz mamül üretim miktarları arasındaki ilişki doğrultusunda mamüllere ilişkin birim maliyet paylarını Tablo 4.52'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.52: Mamüllerin Birim Faaliyet ve Sermaye Maliyeti Payları

Ürünler	Birim Faaliyet Maliyeti	Birim Sermaye Maliyeti	Birim Faaliyet Maliyeti
CS01	0,89	0,23	1,12
TF01	0,69	0,20	0,89
BS01	1,12	0,29	1,41
GK01	0,90	0,24	1,14
ST01	66,57	19,36	85,93

Birim mamüllere ilişkin faaliyet ve sermaye maliyetlerini ele aldığımızda en fazla maliyet payını ST01 kodlu mamülün aldığını ve en az maliyet payını ise TF01 kodlu mamülün aldığını görmekteyiz. EKD ve FTM sistemine göre mamul başına düşen birim faaliyet ve sermaye maliyet paylarını hesapladıktan sonra direkt maliyetleri de dikkate alarak EKD ve FTM sistemine göre hesapladığımız birim mamul maliyetlerini Tablo 4.53'de göstermek mümkündür.

Tablo 4.53: EKD ve FTM Sistemine Göre Hesaplanan Birim Mamul Maliyetleri

Maliyet Türü	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Direkt Maliyet	1,05	1.89	1.35	2,36	90.48
Endirekt Maliyet	1,12	0,89	1,41	1,14	85,93
Birim Maliyet	2,17	2,78	2,76	3,50	176,41

Tablo 4.53 doğrultusunda EKD ve FTM sistemine göre işletmede üretilen mamüllerin birim maliyetlerini ele aldığımızda en fazla birim maliyet payının ST01 kodlu mamüle ait olduğunu ve en az birim maliyet payının ise CS01 kodlu mamüle ait olduğunu söylemek mümkündür.

ABC işletmesinde EKD-FTM sistemine göre faaliyet, sermaye, faaliyet havuzu ve mamül maliyetlerine ilişkin finansal belirlemeleri gerçekleştirdikten sonra mamül karlılıklarının belirlenmesi ve ekonomik katma değer hesaplanması için Roztocki ve Needy tarafından önerilen finansal performans raporlarının FTM sistemi ve EKD-FTM sistemine göre yeniden revize edilmesi gerekmektedir. Söz konusu finansal performans raporlarını revize etmeden önce ABC işletmesinin 2012 faaliyet döneminde mamüllerine ait satış fiyatları ve satış miktarları hakkında bilgi vermek yararlı olacaktır. Söz konusu bilgiler Tablo 4.54’de gösterilmektedir.

Tablo 4.54: ABC İşletmesi Mamül Satış Fiyatı ve Miktarları

	CS01	TF01	BS01	GK01	ST01
Satış Fiyatı (TL)	2,12	3,13	3,23	4,01	172,11
Satış Miktarı (Adet)	23.802.168	13.312.488	5.771.736	5.517.312	58.092

Tablo 4.54’e bakıldığında ABC işletmesi tarafından üretilip satışı yapılan mamüller arasında satış fiyatının en yüksek olduğu mamülün ST01 kodlu mamül olduğu görülmektedir. Daha öncede bahsedildiği üzere söz konusu mamülün diğer mamüllere göre daha fazla içecek hacmine sahip oluşu bu mamül maliyetinin ve dolayısıyla satış fiyatının diğer mamüllere göre daha yüksek olmasında etkili olmuştur.

ABC işletmesi 2012 faaliyet dönemine ilişkin finansal performans raporlarının FTM sistemine göre düzenlenmesinde pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile genel yönetim giderlerinden oluşan faaliyet giderlerinin satılan mamüller maliyetinin bir parçası olarak görülmesi gerekmektedir. Çünkü FTM sistemine göre hesaplanan

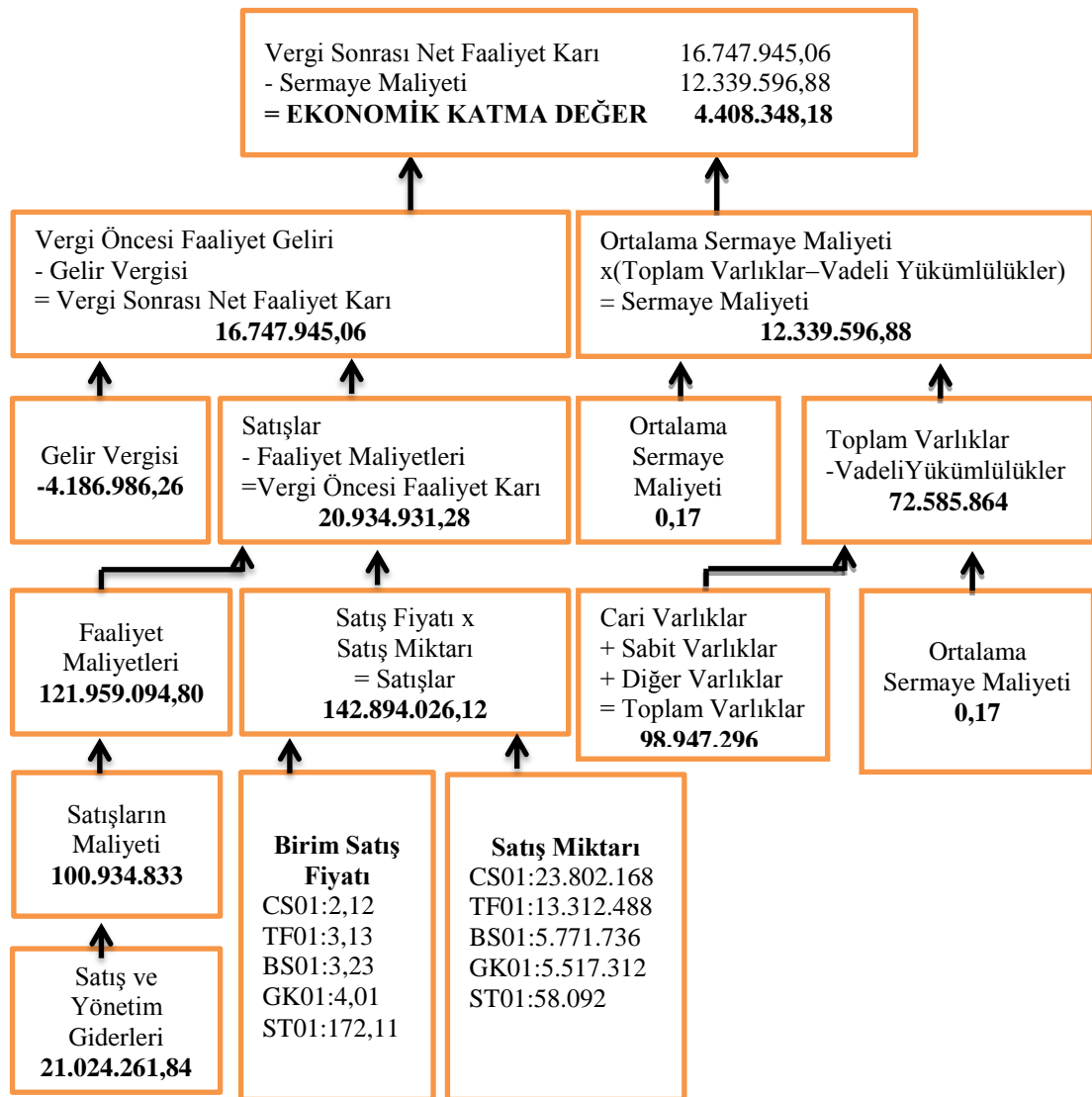
satılan mamüller maliyeti tutarı, mamüllerin üretilmesi için gerekli olan direkt ve indirekt maliyetler ile söz konusu faaliyetlerin üretimi ve satışı amacıyla gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin finansal akımları kapsamaktadır. EKD-FTM sistemine dayalı olarak düzenlenecek olan finansal performans raporlarında ise daha önceki bölümlerde ekonomik katma değer hesaplanmasına ilişkin olarak açıklanan formüle uygun olarak satışlar, direkt maliyetler, faaliyet maliyetleri, vergi kesintisi ve mevcut sermaye maliyetine ilişkin tutarlar dikkate alınmıştır. Bu açıdan yaratılan ekonomik katma değer tutarının doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için mamül maliyetlerine daha önceden pay verilmeyen faaliyet dışı gelir ve giderler ile kısa ve uzun vadeli mali borçlanma giderleri dikkate alınmamıştır. Finansal performans raporlarının daha iyi anlaşılmasını sağlayabilmek amacıyla mamüllerin brüt satış, net satış ve mamül iade bilgileri hem adet hem de tutar cinsinden verilmiştir. Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan hareketle ABC işletmesine yönelik olarak FTM sistemine göre düzenlediğimiz 2012 yılına ilişkin finansal performans raporunu Tablo 4.55’de göstermek mümkündür.

Tablo 4.55: ABC İşletmesinin FTM Sistemine Dayalı 2012 Yılı Finansal Performans Raporu

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİNE GÖRE FİNANSAL PERFORMANS RAPORU						
	Mamül CS01	Mamül TF01	Mamül BS01	Mamül GK01	Mamül ST01	Toplam
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER						
BRÜT SATIŞ GELİRLERİ	52.052.360,00	42.405.740,80	20.494.479,20	23.702.468,40	10.021.276,86	148.676.325,26
Yurtiçi Satışlar	52.052.360,00	42.405.740,80	20.494.479,20	23.702.468,40	10.021.276,86	148.676.325,26
SATIŞ İNDİRİMLERİ	-1.591.763,84	-737.653,36	-1.851.771,92	-1.578.047,28	-23.062,74	-5.782.299,14
Satıştan İadeler	-1.591.763,84	-737.653,36	-1.851.771,92	-1.578.047,28	-23.062,74	-5.782.299,14
NET SATIŞ GELİRLERİ	50.460.596,16	41.668.087,44	18.642.707,28	22.124.421,12	9.998.214,12	142.894.026,12
Satışların Maliyeti	-46.250.954,63	-34.335.305,81	-14.261.649,40	-17.988.110,63	-9.123.074,33	-121.959.094,80
Satılan Mamüller Maliyeti	-46.250.954,63	-34.335.305,81	-14.261.649,40	-17.988.110,63	-9.123.074,33	-121.959.094,80
Direkt Maliyetler	-24.992.276,40	-25.160.602,32	-7.791.843,60	-13.020.856,32	-5.256.164,16	-76.221.742,80
Faaliyet Maliyetleri	-21.258.678,23	-9.174.703,49	-6.469.805,80	-4.967.254,31	-3.866.910,17	-45.737.352,00
Endirekt Maliyetler	-11.486.621,08	-4.957.332,78	-3.495.805,66	-2.683.937,71	-2.089.392,93	-24.713.090,16
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	-6.229.902,06	-2.688.666,88	-1.895.990,71	-1.455.664,72	-1.133.206,47	-13.403.430,84
Genel Yönetim Giderleri	-3.542.155,09	-1.528.703,83	-1.078.009,43	-827.651,88	-644.310,77	-7.620.831,00
FAALİYET KARI	4.209.641,53	7.332.781,63	4.381.057,88	4.136.310,49	875.139,79	20.934.931,32
Faaliyet Dışı Gelir ve Karlar	1.125.851,08	1.961.121,89	1.171.695,67	1.106.239,00	234.052,49	5.598.960,13
Faiz Gelirleri	574.118,29	1.000.057,62	597.496,36	564.117,28	119.353,10	2.855.142,65
Kambiyo Gelirleri	209.413,40	364.777,56	217.940,71	205.765,47	43.534,82	1.041.431,96
Diğer Gelir ve Karlar	342.319,39	596.286,71	356.258,60	336.356,25	71.164,57	1.702.385,52
Faaliyet Dışı Gider ve Zararlar	-785.282,04	-1.367.884,12	-817.258,68	-771.602,60	-163.251,80	-3.905.279,24
Komisyon Giderleri	-510.391,48	-889.051,79	-531.174,59	-501.500,57	-106.104,97	-2.538.223,40
Kambiyo Giderleri	-78.774,70	-137.217,79	-81.982,40	-77.402,47	-16.376,42	-391.753,78
Diğer Gider ve Zararlar	-196.115,86	-341.614,54	-204.101,69	-192.699,56	-40.770,41	-975.302,06
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER FAİZ ÖNCESİ KARI	4.550.210,57	7.926.019,40	4.735.494,87	4.470.946,89	945.940,48	22.628.612,21
Faiz Giderleri	-650.800,84	-655.184,06	-202.900,22	-339.064,12	-136.870,93	-1.984.820,17
Kısa ve Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	-650.800,84	-655.184,06	-202.900,22	-339.064,12	-136.870,93	-1.984.820,17
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI	3.899.409,73	7.270.835,34	4.532.594,65	4.131.882,77	809.069,55	20.643.792,04
DÖNEM VERGİ GİDERİ	-779.881,95	-1.454.167,07	-906.518,93	-826.376,55	-161.813,91	-4.128.758,41
Vergi Kesintisi (%20)	-779.881,95	-1.454.167,07	-906.518,93	-826.376,55	-161.813,91	-4.128.758,41
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI	3.119.527,78	5.816.668,27	3.626.075,72	3.305.506,22	647.255,64	16.515.033,63
DÖNEM NET KARI	3.119.527,78	5.816.668,27	3.626.075,72	3.305.506,22	647.255,64	16.515.033,63
KARLILIK YÜZDESİ	%6	%14	%19	%15	%6	%12
STRATEJİK MAMÜL	4	1	2	3	5	

ABC işletmesinde EKD-FTM sisteminin uygulanması sonucunda yaratılan ekonomik katma değer ayrıntılı olarak hesaplanmasında yarar bulunmaktadır. Bu amaçla Tablo 4.56'da ABC işletmesinin 2012 faaliyet dönemi sonucunda elde ettiği ekonomik katma değer tutarı ayrıntılı olarak gösterilmektedir. Tablo 4.56 daha önce Needles ve diğerleri tarafından teorik olarak açıklanan temeller çerçevesinde yeniden revize edilmiştir.

Tablo 4.56:ABC İşletmesinde Ekonomik Katma Değerin Ayrıntılı Hesaplanması



Tablo 4.56'ya bakıldığında EKD-FTM sistemi aracılığıyla elde edilen verilere göre ABC işletmesinin 2012 yılı için 4.408.348,18TL tutarında bir ekonomik katma

değer sağladığını söylemek mümkündür. Ekonomik katma değer tutarının hesaplanmasında dikkat edilecek olursa en temelde mamüllere ilişkin birim satış fiyatları ile toplam net satış miktarları verilerek net satışlar rakamına ulaşılmıştır. Daha sonra direkt maliyetler, endirekt maliyetler, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile genel yönetim giderleri birlikte ele alınarak faaliyet maliyetlerine ilişkin tutar hesaplanmıştır. Net satışlara ilişkin tutardan söz konusu faaliyet maliyetlerinin indirilmesi ile vergi öncesi faaliyet karı tutarına ulaşılmıştır. Hesaplanan verginin vergi öncesi faaliyet karından indirilmesi suretiyle de vergi sonrası net faaliyet karı tutarının hesaplanması sağlanmıştır. ABC işletmesinde mevcut sermaye maliyetinin belirlenebilmesi amacıyla öncelikle varlıklar toplamından vadeli yükümlülükler indirilmiştir. Ayrıca ortalama sermaye maliyeti ile söz konusu mevcut sermaye arasında ilişki kurularak mevcut sermaye maliyetinin hesaplanması sağlanmıştır. Son aşamada ise daha önce hesaplanan vergi sonrası net faaliyet karından söz konusu mevcut sermaye maliyetinin indirilmesi sonucunda ekonomik katma değer hesaplanması gerçekleşmiştir. ABC işletmesinde ekonomik katma değer tutarının hesaplanmasında bu tablodan yararlanılması işletmenin faaliyet dönemi sonunda yarattığı ekonomik katma değer hangi finansal unsurlar tarafından desteklendiğini görmek açısından son derece faydalıdır. ABC işletmesine yönelik olarak hesapladığımız ekonomik katma değer tutarını mamüllere ilişkin olarak da hesaplamak elde edilen sonuçların analizi açısından önemlidir. Bu çerçevede yukarıdaki bilgilerden hareketle ABC işletmesine yönelik olarak EKD-FTM sistemine göre düzenlediğimiz 2012 yılına ilişkin finansal performans raporunu Tablo 4.57’de göstermek mümkündür. Söz konusu tablonun EKD-FTM sistemine göre yeniden revize edilmesinde ABC işletmesinin geleneksel formatta düzenlediği finansal performans raporu temel ölçüt olarak alınmıştır.

Tablo 4.57: ABC İşletmesinin EKD - FTM Sistemi Entegrasyonuna Dayalı 2012 Yılı Finansal Performans Raporu

EKONOMİK KATMA DEĞER VE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİNE GÖRE FİNANSAL PERFORMANS RAPORU							
		Mamül CS01	Mamül TF01	Mamül BS01	Mamül GK01	Mamül ST01	Toplam
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER							
BRÜT SATIŞ GELİRLERİ	Adet	24.553.000 adet	13.548.160 adet	6.345.040 adet	5.910.840 adet	58.226 adet	50.415.266 adet
	TL	52.052.360,00	42.405.740,80	20.494.479,20	23.702.468,40	10.021.276,86	148.676.325,26
Yurtiçi Satışlar	Adet	24.553.000 adet	13.548.160 adet	6.345.040 adet	5.910.840 adet	58.226 adet	50.415.266 adet
	TL	52.052.360,00	42.405.740,80	20.494.479,20	23.702.468,40	10.021.276,86	148.676.325,26
SATIŞ İNDİRİMLERİ	Adet	-750.832 adet	-235.672 adet	-573.304 adet	-393.528 adet	-134 adet	1.953.470 adet
	TL	-1.591.763,84	-737.653,36	-1.851.771,92	-1.578.047,28	-23.062,74	-5.782.299,14
Satıştan İadeler	Adet	-750.832 adet	-235.672 adet	-573.304 adet	-393.528 adet	-134 adet	1.953.470 adet
	TL	-1.591.763,84	-737.653,36	-1.851.771,92	-1.578.047,28	-23.062,74	-5.782.299,14
NET SATIŞ GELİRLERİ	Adet	23.802.168 adet	13.312.488 adet	5.771.736 adet	5.517.312 adet	58.092 adet	48.461.796 adet
	TL	50.460.596,16	41.668.087,44	18.642.707,28	22.124.421,12	9.998.214,12	142.894.026,12
SATIŞLARIN MALİYETİ		-46.250.954,63	-34.335.305,81	-14.261.649,40	-17.988.110,63	-9.123.074,33	-121.959.094,80
Satılan Mamüller Maliyeti		-46.250.954,63	-34.335.305,81	-14.261.649,40	-17.988.110,63	-9.123.074,33	-121.959.094,80
Direkt Maliyetler		-24.992.276,40	-25.160.602,32	-7.791.843,60	-13.020.856,32	-5.256.164,16	-76.221.742,80
Faaliyet Maliyetleri		-21.258.678,23	-9.174.703,49	-6.469.805,80	-4.967.254,31	-3.866.910,17	-45.737.352,00
Endirekt Maliyetler		-11.486.621,08	-4.957.332,78	-3.495.805,66	-2.683.937,71	-2.089.392,93	-24.713.090,16
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri		-6.229.902,06	-2.688.666,88	-1.895.990,71	-1.455.664,72	-1.133.206,47	-13.403.430,84
Genel Yönetim Giderleri		-3.542.155,09	-1.528.703,83	-1.078.009,43	-827.651,88	-644.310,77	-7.620.831,00
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER FAİZ ve							
VERGİ ÖNCESİ KARI		4.209.641,53	7.332.781,63	4.381.057,88	4.136.310,49	875.139,79	20.934.931,32
DÖNEM VERGİ GİDERİ		-841.928,31	-1.466.556,33	-876.211,58	-827.262,09	-175.027,95	-4.186.986,26
Vergi Kesintisi (%20)		-841.928,31	-1.466.556,33	-876.211,58	-827.262,09	-175.027,95	-4.186.986,26
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ							
SONRASI NET KARI		3.367.713,22	5.866.225,30	3.504.846,30	3.309.048,40	700.111,84	16.747.945,06
MEVCUT SERMAYE MALİYETİ		-5.569.539,071	-2.667.360,721	-1.659.279,821	-1.319.045,604	-1.124.371,663	-12.339.596,88
SAĞLANAN EKONOMİK KAR		-2.201.825,851	3.198.864,579	1.845.566,479	1.990.002,796	-424.259,823	4.408.348,18
STRATEJİK MAMÜL		5	1	3	2	4	

ABC işletmesinin finansal performans sonuçlarını FTM sistemi ve EKD-FTM sistemi entegrasyonuna göre ayrı olarak düzenlenen finansal performans raporlarının karşılaştırılması yoluyla gösterdikten sonra ulaşılan sonuçları ayrıntılı olarak yorumlamakta fayda bulunmaktadır. Bu açıdan öncelikle FTM sistemine göre düzenlenen finansal performans raporuna baktığımızda dönem net karının değişmediğini ancak mamül karlılıklarının değiştiğini görmekteyiz. Buna göre CS01 ve ST01 kodlu mamüllerin karlılıklarının azaldığını, buna karşın TF01, BS01 ve GK01 kodlu mamüllerin ise karlılıklarının arttığını söyleyebiliriz. Ayrıca FTM sisteminde ise kara en fazla katkı sağlayan mamülün TF01 olduğunu söyleyebiliriz. Diğer bir ifadeyle FTM sistemine göre düzenlenen finansal performans raporuna göre ABC işletmesi açısından TF01 mamülü stratejik bir mamül olarak karşımıza çıkmaktadır. Aynı şekilde mamüllerin karlılıklarını ele aldığımızda net satışlara göre %19 oranında BS01 mamülünün en fazla karlılık sağlayan mamül olduğu görülmektedir. FTM-EKD sistemine dayalı olarak düzenlenen finansal performans raporuna baktığımızda ise ulaşılan ekonomik katma değer FTM sistemine göre hesaplanan kardan daha az olduğunu söylemek mümkündür. Daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere ekonomik katma değer hesaplanmasında satış gelirleri, direkt maliyet, indirekt maliyet, vergi ve sermaye maliyeti dikkate alınmaktadır. Bu doğrultuda söz konusu finansal performans raporunu incelediğimizde işletmenin faaliyet döneminde 4.408.348,18TL tutarında pozitif ekonomik katma değer sağladığını ve bu durumun işletmenin hissedarları açısından son derece yararlı bir durum olduğunu söyleyebiliriz. Ancak mamüller özelinde ekonomik katma değeri değerlendirdiğimizde bazı mamüllerin sağladığı ekonomik katma değer için aynı şeyi söylemek pek mümkün değildir. Diğer bir deyişle ekonomik katma değer pozitif olmasında TF01, BS01, GK01 kodlu mamüllerin olumlu bir katkısı söz konusu iken, aynı durumu CS01 ve ST01 kodlu mamüller için söylemek mümkün değildir. CS01 ve ST01 kodlu mamüllerin yarattıkları ekonomik katma değer negatiftir. Dolayısıyla söz konusu mamüllerin yarattıkları olumsuz etki diğer üç mamülün yarattığı pozitif katma değer toplamını da azaltmıştır. FTM-EKD sistemini diğer iki yöntemle göre kıyasladığımızda sadece TF01, BS01 ve GK01 kodlu mamülün karlı olduğunu ve FTM sisteminde olduğu gibi FTM-EKD sistemine göre de TF01 kodlu mamülün stratejik bir ürün olduğunu söyleyebiliriz.

4.3. Kurumsal Karne Modelinin İşletmede Uygulanması

Uygulamaya konu olan ABC işletmesinde EKD-FTM sistemi aracılığıyla elde edilen bilgiler çerçevesinde işletme performansının sürekli olarak artırılması ve stratejik amaçların gerçekleştirilebilmesi amacıyla KK modelinin de uygulanması gerekmektedir. Bunun için ABC işletmesine özgü KK modelinin tasarlanması ve buna göre performans ölçümünün yapılması gerekmektedir. Bu çerçevede KK modelinin tasarlanması açısından çalışmanın üçüncü bölümünde belirttiğimiz Dumitrescu ve Fuciu tarafından geliştirilen dokuz temel aşamanın izlenmesi gerekmektedir. Çalışmanın bu bölümünde söz konusu temel aşamalar perspektifinde ABC işletmesine yönelik olarak KK modeli tasarlanacaktır.

4.3.1. Vizyon ve Misyonun Belirlenmesi

ABC işletmesinde KK modelinin uygulanması amacıyla öncelikle işletmenin vizyon ve misyonunu belirlemek gerekmektedir. Bu anlamda ABC işletmesi yetkilileri ile yapılan görüşmeler sonucunda alınan bilgilere göre işletme tarafından belirlenen vizyon ve misyonu aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

ABC İşletmesi Vizyonu: Tüketiciler tarafından en çok tercih edilen bir firma olmaktır.

ABC İşletmesi Misyonu: Tüketici memnuniyetini arttırmak amacıyla değer yaratmaktır.

4.3.2. Stratejik Unsurların Belirlenmesi

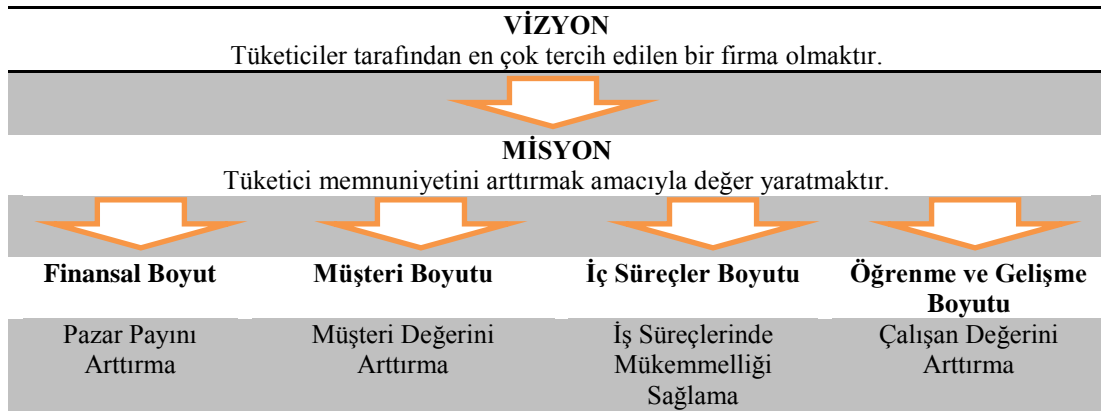
ABC işletmesinin hedeflediği vizyon ve misyona ulaşabilmesi birden çok stratejinin birlikte uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Bu amaçla işletmenin hangi stratejik unsurları dikkate alarak faaliyetlerine ne şekilde yön vereceği önem kazanmaktadır. Bu çerçevede işletmeye yönelik olarak geliştirdiğimiz stratejilerin seçiminde işletmenin gelecek faaliyet dönemi için hazırladığı faaliyet planları etkili olmuştur. Bu doğrultuda belirlediğimiz temel stratejik unsurları; işletmenin yeni pazarlara açılması, müşteriye sunulan değer artırılarak müşteri bağlılığının sağlanması, operasyon süreçlerinin yeniden ele alınarak verimsizlik yaratan

unsurların ortadan kaldırılması, etkinliği ön planda tutan takım odaklı çalışma düzeninin sağlanması ve son olarak personel bağlılığının sağlanması şeklinde sıralayabiliriz.

4.3.3. Vizyon ve Misyonun Stratejik Amaç ve Hedeflere Dönüştürülmesi

ABC işletmesinin üstlendiği misyonu en iyi şekilde yerine getirebilmesi ve vizyonuna ulaşabilmesi amacıyla stratejik amaçlar ile vizyon ve misyon arasında bağlantı kurulması gerekmektedir. Ancak burada önemli olan belirlenecek olan stratejik amaçların misyonu ve vizyonu gerçekleştirebilecek özelliğe sahip olması gerekliliğidir. Bu bağlamda ABC işletmesi tarafından daha önce yıllık planlarına göre belirlenen stratejik amaçları; pazar payını artırma, müşteri değerini artırma, iş süreçlerinde mükemmelliği sağlama ve çalışan değerini artırma şeklinde sıralamak mümkündür.

KK ile söz konusu stratejik amaçlar stratejik hedeflere ve performans ölçülerine dönüştürülmelidir. Diğer bir ifadeyle belirlenen stratejik amaçlar KK'nin boyutlarına aktarılmalı ve ardından stratejik hedefler aracılığıyla amaçlar somut eylemlere dönüştürülmelidir. Bu anlamda işletmenin pazar payını arttırmaya yönelik olarak belirlenen stratejik amaç KK'nin ilk boyutu olan finansal boyutu oluşturmakta, müşteri değerini arttırmaya yönelik olarak belirlenen stratejik amaç KK'nin ikinci boyutu olan müşteri boyutunu oluşturmakta, iş süreçlerinde mükemmelliği sağlamaya yönelik olarak belirlenen stratejik amaç KK'nin üçüncü boyutu olan iç süreçler boyutunu oluşturmakta ve son olarak çalışan değerini arttırmaya yönelik olarak belirlenen stratejik amaç ise KK'nin dördüncü ve son boyutu olan öğrenme ve gelişme boyutunu oluşturmaktadır. Buraya kadar yapılan açıklamalardan hareketle ABC işletmesinin vizyon ve misyonunun KK aracılığıyla nasıl stratejik amaçlara dönüştürüldüğünü Şekil 4.1'de görmek mümkündür.

Şekil 4.1: KK İle Vizyon ve Misyonun Stratejik Amaçlara Dönüştürülmesi

KK'nin dört boyutu ile sınıflandırılan stratejik amaçları gerçekleştirebilmek amacıyla stratejik hedeflerin de belirlenmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle stratejik amaçlar stratejik hedeflere indirgenerek neden-sonuç ilişkisi çerçevesinde stratejik amaçların gerçekleştirilmesine katkı sağlanmalıdır. Belirlenecek olan stratejik hedeflerin ise amaçlara uygun, somut, açık, anlaşılabilir ve ölçülebilir olması gerekmektedir. Bu çerçevede ABC işletmesinin stratejik amaçlarını dikkate aldığımızda her bir amaca ilişkin olarak belirlediğimiz stratejik hedefleri Tablo 4.58'de göstermek mümkündür.

Tablo 4.58: Stratejik Amaçlara Ulaşmada Yararlanılacak Stratejik Hedefler

STRATEJİK AMAÇLAR	STRATEJİK HEDEFLER
A1. Pazar Payını Arttırma	H1.1. Büyümenin Sağlanması H1.2. Maliyetlerin Azaltılması H1.3. Ekonomik Katma Değerin Arttırılması
A2. Müşteri Değerini Arttırma	H2.1. Müşteri Memnuniyetinin Sağlanması H2.2. Yeni Müşteri Kazanılması H2.3. Mamül İadelerinin Azaltılması
A3. İş Süreçlerinde Mükemmelliği Sağlama	H3.1. Kusurlu Mamul Sayısının Azaltılması H3.2. Makine Hazırlık Sayısının Azaltılması H3.3. Teslimat Süresinin Azaltılması H3.4. Atık Bertarafı Sayısının Azaltılması H3.5. Malzeme Taşıma Sayısının Azaltılması H3.6. Enerji Verimliliği Çalışmalarının Arttırılması
A4. Çalışan Değerini Arttırma	H4.1. Personele Daha Fazla Eğitim Verilmesi H4.2. Personel Fikir ve Önerilerinin Arttırılması H4.3. Personel Memnuniyetinin Sağlanması

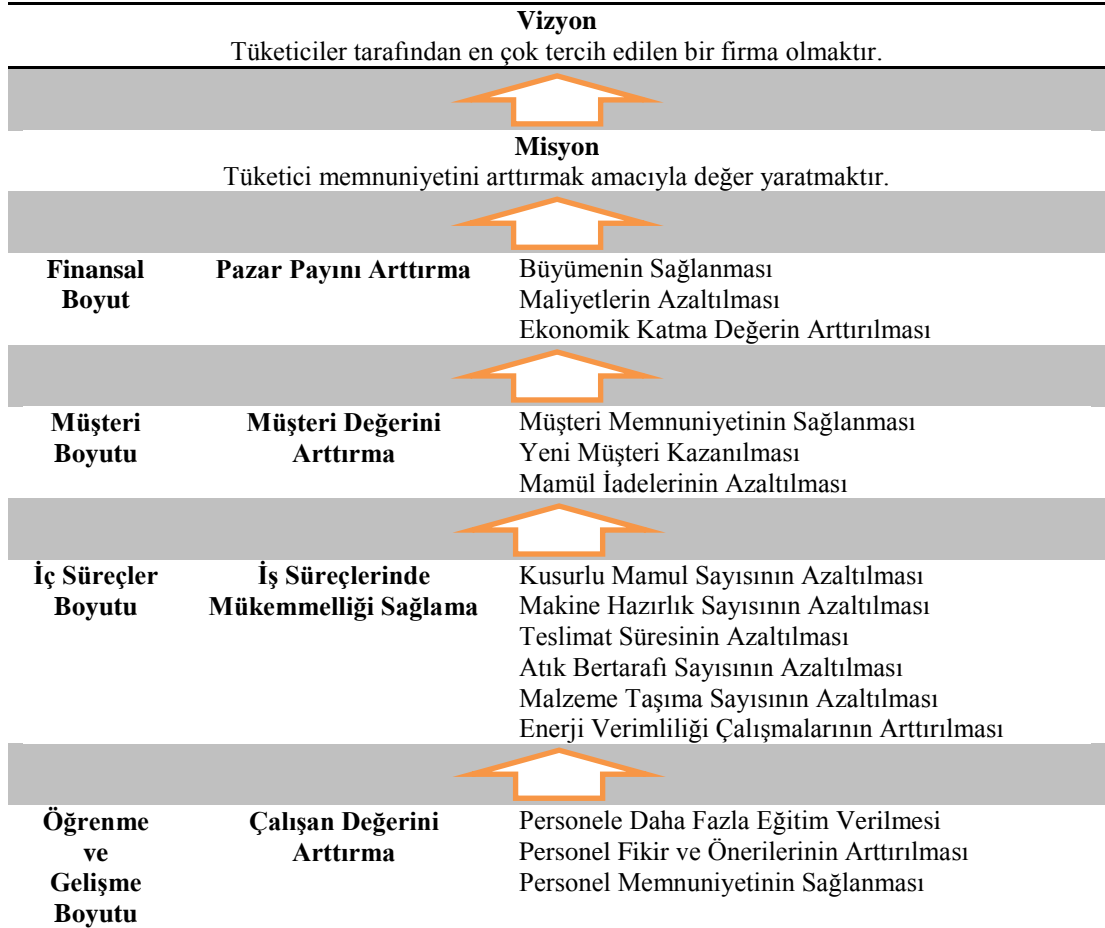
Tablo 4.58’de görüldüğü üzere ABC işletmesi için belirlediğimiz 4 stratejik amacın gerçekleştirilmesi amacıyla 15 temel stratejik hedef belirlenmiştir. Her bir stratejik amacı daha iyi bir şekilde gerçekleştirebilmek amacıyla birden çok stratejik hedefin belirlenmesi büyük fayda sağlayacaktır. Her stratejik amaca ilişkin olarak tek bir hedefin tayin edilmesi, stratejik amaçları gerçekleştirmede işletmeyi olumsuz yönde etkileyebileceği gibi, aynı şekilde çok daha fazla hedefin belirlenmesi de söz konusu hedeflerin her birinin ölçülmesini gerekli kılacağından işletmeyi yine olumsuz yönde etkileyebilecektir. Bu açıdan stratejik amaçlar ile aralarında neden-sonuç ilişkisini ortaya koyabilecek, zaman ve maliyet açısından ölçümü zor olmayan birden çok ancak az sayıda stratejik hedef belirlenmiştir. EKD-FTM sistemini de dikkate alarak ABC işletmesine uygun olarak belirlediğimiz stratejik hedefleri sayısal olarak da ifade etmek mümkündür. Örneğin bir önceki döneme göre %15 oranında gelir artışı gibi veya bir önceki döneme göre değer katmayan faaliyetlerin %5 oranında azaltılması gibi hedefleri rakamsal olarak ifade etmek mümkündür. İlerleyen bölümlerde belirlediğimiz hedefler sayısal performans ölçülerine dönüştürülecektir.

4.3.4. Strateji Haritasının Oluşturulması

ABC işletmesi vizyon ve misyonunu stratejik amaç ve hedeflere dönüştürdükten sonra söz konusu hedeflerin nasıl gerçekleştirileceğine dair de bilgi vermekte yarar bulunmaktadır. Öncelikle stratejik bir hedefi gerçekleştirmek amacıyla birden çok eylem ve yöntem bulunmaktadır. Ancak burada önemli olan husus stratejik hedefleri sağlayacak olan eylem ve yöntemlerin doğru bir şekilde seçilmesidir. Bu amaçla eylem ve yöntem ile stratejik hedefler arasında neden-sonuç ilişkisine uygun hareket edilmelidir. Ayrıca ABC işletmesi için belirlediğimiz temel hedefler doğrultusunda işletmenin çalışanlarını bu doğrultuda yönlendirmesi ve sorumlulukların yeniden belirlenmesi gerekmektedir. KK boyutları aracılığıyla ABC işletmesinin vizyon ve misyonu ile stratejik amaç ve hedefleri arasında stratejik bir bağ kurulmaktadır. Stratejik bağı oluşturan süreç ise söz konusu unsurlar arasındaki neden-sonuç ilişkisine göre ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda ABC işletmesine

yönelik olarak KK aracılığıyla tasarlanan strateji haritasını Şekil 4.2’de göstermek mümkündür.

Şekil 4.2: ABC İşletmesinin Strateji Haritası



Şekil 4.2’de görüleceği üzere ABC işletmesine uygun olarak düzenlediğimiz KK’nin boyutları arasında neden-sonuç ilişkisi bulunmaktadır. Bu çerçevede öğrenme ve gelişme boyutunda çalışan değerini arttırma amacının gerçekleştirilmesi iç süreçler boyutunda iş süreçlerinde mükemmelliği sağlama stratejisine katkıda bulunacaktır. Faaliyetlerin etkin ve verimli olması ile iş süreçlerinin daha etkin oluşu müşteri boyutunda yer alan müşteri değerini arttırma amacının gerçekleşmesine imkan tanıyacaktır. Özellikle iç süreçler boyutunda kusurlu mamüllerin azaltılmasıyla birlikte mamül kalitesinin arttırılması, süreçlerin iyileştirilmesiyle birlikte teslimat sürelerinde kısaltmaların yaşanması gibi etkenler iç süreç boyutunun müşteri boyutunu desteklemesine yol açacaktır. Müşteri boyutunda yer alan yeni

müşteri kazanılması, müşteri memnuniyetinin sağlanması ve mamül iadelerinin azaltılması gibi hedeflerin gerçekleşmesi ile birlikte maliyetlerin azaltılması, ekonomik değerin artırılması ve büyümenin sağlanması hedeflerine ulaşılarak finansal boyutta yer alan pazar payını artırma stratejik amacının gerçekleşmesi sağlanacaktır. ABC işletmesinde söz konusu dört boyutun birbirine neden-sonuç ilişkisi içerisinde bağlanması neticesinde işletmenin misyon ve vizyonuna ulaşmasında etkili olacaktır. Strateji haritası bu anlamda işletmenin misyonu ve vizyonu ile KK boyutları arasında stratejik bağ kurmaktadır. ABC işletmesi çalışan ve yöneticilerinin işletme performansını arttırmak ve stratejik amaçlara ulaşılmasını sağlamak amacıyla söz konusu strateji haritasına bakmaları ve genel işletme stratejilerini bütünsel olarak kavramaları gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle strateji haritaları bir çalışanın yaptığı veya yapacağı eylemin neden yapıldığını ve söz konusu eylem tamamlandığında strateji üzerine nasıl katkı sağlayacağını göstermek açısından oldukça önemlidir.

4.3.5. Performans Ölçülerinin Belirlenmesi

İşletmeye yönelik olarak geliştirdiğimiz stratejik amaç ve hedefleri neden-sonuç ilişkisi çerçevesinde strateji haritasında somutlaştırmanın ardından söz konusu amaç ve hedefleri gerçekleştirmede kullanılacak performans ölçülerinin belirlenmesi gerekmektedir. Belirlenecek olan performans ölçülerinin stratejik hedeflere ulaşma düzeyini ortaya koyabilecek yeterlilikte olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle performans ölçüleri ölçülecek olan unsurlar ile stratejik hedefler arasında bağ kurmalıdır. Bu bağlamda ABC işletmesinin stratejik hedeflerini gerçekleştirmede kullanılacak olan birden çok performans ölçüleri belirlenmiştir. Söz konusu performans ölçülerinin bir bölümü finansal ölçüleri kapsamakta, bir bölümü de finansal olmayan ölçüleri kapsamaktadır. Finansal ölçüleri stratejik hedeflere göre sırasıyla açıklamak gerekirse öncelikle büyümenin sağlanması hedefine ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek amacıyla net satışlar tutarından yararlanılmıştır. Maliyetlerin azaltılması hedefine ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek amacıyla birim mamül maliyeti tutarından yararlanılmıştır. Ekonomik katma değerin artırılması hedefine ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek amacıyla da ekonomik katma değer tutarından

yararlanılmıştır. Finansal ölçüleri açıkladıktan sonra finansal olmayan ölçüleri de stratejik hedefler sırasına göre açıklamakta yarar bulunmaktadır. Öncelikle müşteri memnuniyetinin sağlanması hedefine ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek amacıyla müşteri şikayetleri sayısı dikkate alınmıştır. Yeni müşteri kazanılması hedefine ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek amacıyla işletmeye kazandırılan yeni müşteri sayısı performans ölçüsü olarak değerlendirilmiştir. Mamül iadelerinin azaltılması hedefine ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek amacıyla iade olarak alınan mamül sayısı dikkate alınmıştır. Kusurlu mamül sayısının azaltılması hedefine ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek amacıyla kusurlu mamül sayısı ölçüt olarak alınmıştır. Makine hazırlık sayısının azaltılması hedefine ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek amacıyla makine hazırlık sayısından yararlanılmıştır. Teslimat süresinin azaltılması hedefine ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek amacıyla mamül teslimat sürelerinden yararlanılmıştır. Atık bertarafı sayısının azaltılması hedefine ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek amacıyla atık bertarafı sayısı dikkate alınmıştır. Malzeme taşıma sayısının azaltılması hedefine ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek amacıyla taşınan malzeme sayısı performans ölçüsü olarak değerlendirilmiştir. Enerji verimliliği çalışmalarının artırılması hedefine ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek amacıyla enerji verimliliği çalışma sayısı performans ölçüsü olarak belirlenmiştir. Personele daha fazla eğitim verilmesi hedefine ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek amacıyla personele verilen eğitim sayısı performans ölçüsü olarak dikkate alınmıştır. Personel fikir ve önerilerinin artırılması hedefine ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek amacıyla performans ölçüsü olarak personel fikir ve öneri sayısı dikkate alınmıştır. Son olarak personel memnuniyetinin sağlanması hedefine ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek amacıyla personel şikayetleri sayısından yararlanılmıştır. Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan hareketle uygulamaya konu olan ABC işletmesinde stratejik hedeflere uygun olarak belirlediğimiz performans ölçülerini Tablo 4.59’da göstermek mümkündür.

Tablo 4.59: Stratejik Hedeflere Ulaşmada Kullanılacak Performans Ölçüleri

STRATEJİK AMAÇLAR	STRATEJİK HEDEFLER	PERFORMANS ÖLÇÜLERİ
A1. Pazar Payını Arttırma	H1.2. Büyümenin Sağlanması	Net Satışlar Tutarı
	H1.3. Maliyetlerin Azaltılması	Birim Mamül Maliyeti Tutarı
	H1.4. Ekonomik Katma Değerin Arttırılması	Ekonomik Katma Değer Tutarı
A2. Müşteri Değerini Arttırma	H2.1. Müşteri Memnuniyetinin Sağlanması	Müşteri Şikâyetleri Sayısı
	H2.2. Yeni Müşteri Kazanılması	Yeni Müşteri Sayısı
	H2.3. Mamül İadelerinin Azaltılması	İade Alınan Mamül Sayısı
A3. İş Süreçlerinde Mükemmelliği Sağlama	H3.1. Kusurlu Mamül Sayısının Azaltılması	Kusurlu Mamül Sayısı
	H3.2. Makine Hazırlık Sayısının Azaltılması	Makine Hazırlık Sayısı
	H3.3. Teslimat Süresinin Azaltılması	Teslimat Süresi
	H3.4. Atık Bertarafı Sayısının Azaltılması	Atık Bertarafı Sayısı
	H3.5. Malzeme Taşıma Sayısının Azaltılması	Malzeme Taşıma Sayısı
	H3.6. Enerji Verimliliği Çalışmalarının Arttırılması	Enerji Verimliliği Çalışma Sayısı
A4. Çalışan Değerini Arttırma	H4.1. Personele Daha Fazla Eğitim Verilmesi	Personele Verilen Eğitim Sayısı
	H4.2. Personel Fikir ve Önerilerinin Arttırılması	Personel Fikir ve Öneri Sayısı
	H4.3. Personel Memnuniyetinin Sağlanması	Personel Şikâyetleri Sayısı

4.3.6. Stratejik Önceliklerin Belirlenmesi

İşletme hedeflerinin sağlanması amacıyla performans ölçülerinin belirlenmesinin ardından stratejik amaçları desteklemek amacıyla işletmede stratejik önceliklerin belirlenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda ABC işletmesinin öncelikli stratejilerinin belirlenmesinde finansal boyutta satış miktarını artırması ve ekonomik katma değeri artırması, müşteri boyutunda yeni müşteriye ulaşma çabalarının artırılması, iç süreçler boyutunda teslimat sürelerinin azaltılması, enerji verimliliği çalışmalarının artırılması ve makine hazırlık sayısının azaltılması ve son olarak öğrenme ve gelişme boyutunda ise personel memnuniyetinin sağlanması ön plana çıkmaktadır. İşletmenin öncelikli olarak bu alanlardaki performansı arttırmaya yönelik eylemler üzerine odaklanması stratejik hedef ve amaçların gerçekleştirilmesinde fayda sağlayacaktır.

4.3.7. Performans Bilgilerinin Belirlenmesi

Stratejik önceliklerin belirlenmesinin ardından KK modelinin tasarlanabilmesi amacıyla faaliyetlere ilişkin finansal ve finansal olmayan performans bilgilerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda öncelikle KK modelinin finansal boyutunda yer alan birim mamül maliyetleri, ekonomik katma değer tutarı ve net satışlar tutarı hakkında gerekli olan performans bilgilerini FTM-EKD sistemi aracılığıyla daha önce elde etmiş bulunmaktayız. Bunun dışında KK modelinin finansal olmayan diğer üç boyutuna ilişkin bilgilerin bazıları yine FTM-EKD sistemi aracılığıyla belirlenmiş bazıları ise işletmeden alınmıştır. Bu çerçevede işletmenin bazı performans ölçülerine ilişkin bilgileri tahmini olarak verdiği gözlemlenmiştir. Performans bilgilerinin belirlenmesi ile ABC işletmesine yönelik olarak tasarlayacağımız gelecek dönem stratejik hedeflerine ilişkin performans ölçülerinin de daha doğru şekilde belirlenmesi sağlanacaktır. Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan hareketle işletmenin mevcut durumunu yansıtan performans bilgilerini Tablo 4.60'de toplu olarak göstermek mümkündür.

Tablo 4.60: ABC İşletmesinin Cari Dönem Performans Bilgileri

Performans Ölçüleri		
Net Satışlar Tutarı		142.894.026,12
Birim Mamül Maliyeti Tutarı	CS01:	2,17
	TF01:	2,78
	BS01:	2,76
	GK01:	3,50
	ST01:	176,41
Ekonomik Katma Değer Tutarı		4.408.348,18
Müşteri Şikâyetleri Sayısı		195
Yeni Müşteri Sayısı		283
İade Alınan Mamül Sayısı		1.953.470
Kusurlu Mamül Sayısı		524.856
Makine Hazırlık Sayısı		278
Teslimat Süresi (dk)		50
Atık Bertarafı Sayısı		2.724
Malzeme Taşıma Sayısı		3.372
Enerji Verimliliği Çalışma Sayısı		24
Personele Verilen Eğitim Sayısı		13
Personel Fikir ve Öneri Sayısı		354
Personel Şikâyetleri Sayısı		85

Tablo 4.60'a baktığımızda ABC işletmesinin cari dönemine ilişkin finansal ve finansal olmayan performans ölçülerine ilişkin bilgiler rakamsal olarak ifade edilmiş olup söz konusu performans ölçülerinin belirlenmesi aynı zamanda çalışmanın ilerleyen bölümlerinde performans hedeflerinin belirlenmesi açısından faydalı olacaktır.

4.3.8. Stratejilerin Alt Düzeydeki Amaç, Hedef ve Ölçülere Dönüştürülmesi

ABC işletmesinde faaliyetlerin karmaşıklığı ve söz konusu modelin işletmede ilk defa uygulanacak olması nedeniyle stratejilerin alt düzeydeki amaç, hedef ve ölçülere dönüştürülmesi uygun bulunmamıştır. Bu açıdan stratejiler daha önce belirlediğimiz amaç, hedef ve ölçülere dönüştürülmüştür.

4.3.9. Kurumsal Karne Modelininin Tasarlanması

KK modelinin bir işletmede uygulanmasında son aşama olan bu adımda ABC işletmesinde KK modeli doğrultusunda oluşturulan ve strateji haritası aracılığıyla neden-sonuç ilişkisi çerçevesinde birbirine bağlanan boyutların bütünsel olarak gösterilmesi gerekmektedir. Özellikle stratejik amaç ve hedeflere uygun olarak belirlediğimiz performans ölçüleri de tasarlayacağımız KK modelde yer almalıdır. KK modeli ile ilgili olarak ABC işletmesinde yaptığımız araştırmalar sonucunda tasarladığımız KK modelini Tablo 4.61'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.61: ABC İşletmesinin Cari Dönem Kurumsal Karne Modeli

KK Boyutları	Stratejik Amaçlar	Stratejik Hedefler	Performans Ölçüleri	Cari Dönem Performans Ölçüleri
Finansal Boyut	Pazar Payını Arttırma	Büyümenin Sağlanması	Net Satışlar Miktarı	142.894.026,12
		Maliyetlerin Azaltılması	Birim Mamül Maliyeti Tutarı	CS01: 2,17 TF01: 2,78 BS01: 2,76 GK01: 3,50 ST01: 176,41
		Ekonomik Katma Değerin Arttırılması	Ekonomik Katma Değer Tutarı	4.408.348,18
Müşteri Boyutu	Müşteri Değerini Arttırma	Müşteri Memnuniyetinin Sağlanması	Müşteri Şikâyetleri Sayısı	195
		Yeni Müşteri Kazanılması	Yeni Müşteri Sayısı	283
		Mamül İadelerinin Azaltılması	İade Alınan Mamül Sayısı	1.953.470
İç Süreçler Boyutu	İş Süreçlerinde Mükemmelliği Sağlama	Kusurlu Mamul Sayısının Azaltılması	Kusurlu Mamül Sayısı	524.856
		Makine Hazırlık Sayısının Azaltılması	Makine Hazırlık Sayısı	278
		Teslimat Süresinin Azaltılması	Teslimat Süresi	50
		Atık Bertarafı Sayısının Azaltılması	Atık Bertarafı Sayısı	2.724
		Malzeme Taşıma Sayısının Azaltılması	Malzeme Taşıma Sayısı	3.372
		Enerji Verimliliği Çalışmalarının Arttırılması	Enerji Verimliliği Çalışma Sayısı	24
Öğrenme ve Gelişme Boyutu	Çalışan Değerini Arttırma	Personele Daha Fazla Eğitim Verilmesi	Personele Verilen Eğitim Sayısı	13
		Personel Fikir ve Önerilerinin Arttırılması	Personel Fikir ve Öneri Sayısı	354
		Personel Memnuniyetinin Sağlanması	Personel Şikâyetleri Sayısı	85

ABC işletmesinin cari dönem verilerinden hareketle hazırladığımız KK modelinde gelecek döneme ilişkin performans ölçülerinin de bulunması gerekmektedir. Bunun içinde işletmenin gelecek döneme ilişkin cari performans ölçülerini baz alarak stratejik hedeflerini ortaya koyması gerekmektedir. Bu doğrultuda işletme yönetimi ile yaptığımız görüşmelerde ve işletme satış planlarından elde edilen bilgiler doğrultusunda işletmenin gelecek dönemde net satış tutarını %20 oranında arttırmayı hedeflediği öğrenilmiştir. Buradan hareketle ABC işletmesine özgü olarak tasarladığımız KK modelinin finansal boyutunda yer alan hedef net satış tutarını da %20 oranında artış olarak ele alacağız. Yine işletme yönetimi ile paylaştığımız EKD-FTM sistemi ile hesapladığımız mamül maliyetlerini dikkate alarak maliyet azaltımı hedefinin de belirlenmesi işletmenin amaçlarına ulaşmasında büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle özellikle mamüllerin yarattığı ekonomik katma değer dikkate alınarak maliyet hedeflemesi yapılması uygun bulunmuştur. Bu çerçevede yaptığımız hesaplamalara göre işletmenin ürettiği tüm mamüllerin maliyetine genel bir maliyet azaltım hedefi vermek doğru olmayacaktır. Örneğin %5 oranında bir maliyet azaltım hedefi CS01 ve ST01 kodlu mamüllerin yarattığı negatif ekonomik katma değeri ortadan kaldırmaya yetmeyecektir. Bu nedenle hem toplam ekonomik katma değer arttırılması hedefine hem de zararda gözüken mamüllerin karlı hale getirilmesine katkı sağlaması bakımından yaptığımız hesaplamalar doğrultusunda CS01 ve ST01 kodlu mamül için %11 oranında, TF01, BS01 ve GK01 kodlu mamüller içinse %5 oranında maliyet azaltımı hedeflenmiştir. Maliyet azaltımı hedefi konusunda bir hususu açıklamakta yarar bulunmaktadır. Öncelikle söz konusu maliyet azaltım hedefleri mamül başına düşen birim faaliyet ve birim sermaye maliyeti üzerinden hesaplanmış olup, uzun vadeli tedarikçi sözleşmeleri doğrultusunda mamül başına düşen birim direkt maliyet paylarında bir maliyet azaltımı yapılmamıştır. Bu yaklaşımın iki önemli nedeni bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, EKD-FTM'ye göre hazırlanacak olan gelir tablosunda mamüllere ilişkin toplam faaliyet ve sermaye maliyetlerini ayrı göstererek net faaliyet karı veya zararını, vergiyi ve ekonomik katma değeri doğru bir şekilde hesaplamaktır. Birim mamül başına düşen faaliyet ve sermaye maliyetini ayrı göstermenin ikinci önemli nedeni ise, hedef maliyetlere ulaşılmadığında bu sapmanın hangi maliyet kaynağının kontrol edilmemesi sonucu ortaya çıktığının tespit edilmesidir.

Tablo 4.62'ye bakıldığında cari ve gelecek döneme ilişkin mamül miktarları ve maliyetlerine ilişkin bilgiler verilmiştir. KK modelinin finansal boyutunda yer alan net satış tutarına ulaşabilmek için net satış miktarının hesaplanması gerekmektedir. Bu amaçla her bir mamül bazında cari mamül net satış miktarının %20'si alınmıştır. Gelecek dönem için hesaplanan net satış miktarı ile mamül satış fiyatları çarpılarak net satış tutarı elde edilmiştir. ABC işletmesi yetkililerinden hedef faaliyet döneminde mamul satış fiyatlarının olağandışı bir durum olmadıkça değişmeyeceği bilgisi alınmıştır. Cari mamül birim maliyetleri olarak EKD-FTM sistemine göre hesapladığımız birim maliyetler dikkate alınmıştır. hedef faaliyet döneminde birim mamül faaliyet maliyeti ile birim mamül sermaye maliyetinin CS01 ve ST01 kodlu mamül için %11 oranında azaltılması uygun görülmüş buna karşın TF01, BS01 ve GK01 kodlu mamüller içinse %5 oranında azaltılması uygun görülmüştür. Bu nedenle her bir mamüle yüklenecek olan faaliyet maliyeti ile sermaye maliyeti payı ayrı olarak gösterilmiştir.

Bu bilgilerden hareketle ABC işletmesinin EKD-FTM sistemine dayalı cari ve hedef mamül satışı, üretim ve maliyet bilgilerini Tablo 4.62'de göstermek mümkündür.

Tablo 4.62: ABC İşletmesinin EKD-FTM Sistemine Dayalı Cari ve Hedef Mamül Satışı, Üretim ve Maliyet Bilgileri

	Mamül CS01	Mamül TF01	Mamül BS01	Mamül GK01	Mamül ST01	
CARI DÖNEM	Brüt Satış Miktarı (Adet)	24.553.000	13.548.160	6.345.040	5.910.840	58.226
	Satış İadeleri (Adet)	-750.832	-235.672	-573.304	-393.528	-134
	Net Satış Miktarı (Adet)	23.802.168	13.312.488	5.771.736	5.517.312	58.092
	Mamül Birim Fiyat (TL)	2,12	3,13	3,23	4,01	172,11
	Direkt Birim Mamül Maliyeti (TL)	1,05	1,89	1,35	2,36	90,48
	Birim Mamül Faaliyet Maliyeti (TL)	0,89	0,69	1,12	0,90	66,57
	Birim Mamül Sermaye Maliyeti (TL)	0,23	0,20	0,29	0,24	19,36
	Birim Mamül Maliyeti (TL)	2,17	2,78	2,76	3,50	176,41
GELECEK DÖNEM	Brüt Satış Miktarı (Adet)	28.938.018	16.093.822	7.212.735	6.817.538	69.777
	Satış İadeleri (Adet)	-375.416	-117.836	-286.652	-196.764	-67
	Hedef Net Satış Miktarı (Adet)	28.562.602	15.975.986	6.926.083	6.620.774	69.710
	Mamül Birim Fiyat (TL)	2,12	3,13	3,23	4,01	172,11
	Direkt Birim Mamül Maliyeti (TL)	1,05	1,89	1,35	2,36	90,48
	Hedef Birim Mamül Faaliyet Maliyeti (TL)	0,79	0,65	1,06	0,86	59,24
	Hedef Birim Mamül Sermaye Maliyeti (TL)	0,21	0,19	0,27	0,23	17,23
	Hedef Birim Mamül Maliyeti (TL)	2,05	2,73	2,68	3,45	166,95

Tablo 4.62'ye baktığımızda ABC işletmesinde cari faaliyet döneminde CS01 ve ST01 kodlu mamüllerin satış fiyatlarının EKD-FTM sistemine göre hesapladığımız birim maliyetlerin altında seyrettiğini görmekteyiz. Söz konusu mamüllere yönelik olarak belirlediğimiz hedef maliyet azaltım oranları doğrultusunda hedef faaliyet döneminde hedeflere ulaşılması halinde CS01 ve ST01 kodlu mamüllerin satış fiyatlarının birim maliyetlerin üzerinde olacağı ve böylece söz konusu mamüllerin karlı hale gelerek ekonomik katma değeri arttıracakını söylemek mümkündür. Aynı bakış açısıyla TF01, BS01 ve GK01 kodlu mamüller için belirlenen maliyet azaltım oranları doğrultusunda hedef faaliyet döneminde hedeflere ulaşılması halinde söz konusu mamüllerin karlılığında ve dolayısıyla sağlayacakları ekonomik katkıda önemli artışlar yaşanacaktır. Bu bakımdan Tablo 4.62'deki verileri dikkate alarak işletmenin hedef faaliyet döneminde hedeflediği mamül satış gelirleri, direkt maliyetleri, faaliyet maliyetleri, sermaye maliyetlerinin ve son olarak her bir mamül tarafından yaratılan EKD tutarının ayrıntılı olarak belirlenmesi cari ile hedef faaliyet döneminin karşılaştırılması bakımından önemlidir. Bu perspektiften hareketle ABC işletmesinin hedef faaliyet dönemine ilişkin hedeflediği finansal performans bilgilerini karşılaştırmalı olarak Tablo 4.63'de göstermek mümkündür.

Tablo 4.63: ABC İşletmesinin Cari ve Hedef Finansal Performans Raporları

		Cari Faaliyet Dönemi	Hedef Faaliyet Dönemi
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER			
	Adet	50.415.266 adet	59.131.890 adet
BRÜT SATIŞ GELİRLERİ	TL	148.676.325,26	174.367.041,92
	Adet	50.415.266 adet	59.131.890 adet
Yurtiçi Satışlar	TL	148.676.325,26	174.367.041,92
	Adet	1.953.470 adet	-976.735 adet
SATIŞ İNDİRİMLERİ	TL	-5.782.299,14	-2.891.149,57
	Adet	1.953.470 adet	-976.735 adet
Satıştan İadeler	TL	-5.782.299,14	-2.891.149,57
	Adet	48.461.796 adet	58.155.155 adet
NET SATIŞ GELİRLERİ	TL	142.894.026,12	171.475.892,35
SATIŞLARIN MALİYETİ		-121.959.094,80	-141.800.115,10
Satılan Mamüller Maliyeti		-121.959.094,80	-141.800.115,10
Direkt Maliyetler		-76.221.742,80	-91.467.945,13
Faaliyet Maliyetleri		-45.737.352,00	-50.332.169,95
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER FAİZ ve VERGİ			
ÖNCESİ KARI		20.934.931,32	29.675.777,27
DÖNEM VERGİ GİDERİ		-4.186.986,26	-5.935.155,47
Vergi Kesintisi (%20)		-4.186.986,26	-5.935.155,47
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ SONRASI			
NET KARI		16.747.945,06	23.740.621,80
MEVCUT SERMAYE MALİYETİ		-12.339.596,88	-13.585.362,35
SAĞLANAN EKONOMİK KAR		4.408.348,18	10.155.259,45
Sağlanan Ekonomik Kar Yüzdesi*		%3	%6

*Katma değer yüzdesi ekonomik katma değer net satış gelirlerine oranlanması ile hesaplanmıştır.

Tablo 4.63’de görüleceği üzere ABC işletmesinin cari faaliyet dönemi için planladığı satışlar ile maliyet azaltım hedeflerinin toplam ekonomik katma değer üzerinde %130 oranında bir artışa yol açarak 10.155.259,45TL’lik pozitif bir katma değere ulaşılmasını sağlayacaktır. Ayrıca cari döneme göre net faaliyet karında %42 oranında bir artış meydana gelecektir. Bu doğrultuda cari dönemde ekonomik katma değer tutarını dönem net satış gelirleri ile oranladığımızda %3 olduğunu görmekteyiz. Diğer bir ifadeyle cari dönemde elde edilen katma değer tutarı aynı dönemin net satışlarının %3’üne tekabül etmektedir. Diğer taraftan gelecek faaliyet döneminde ise elde edilecek olan ekonomik katma değer tutarı aynı dönemin net satışlarının yaklaşık olarak %6’sına tekabül edecektir. Dolayısıyla ekonomik katma değer tutarının verimliliği açısından söz konusu iki kat artışın işletme ve dolayısıyla hissedarlar açısından olumlu bir durum olduğunu söyleyebiliriz.

ABC işletmesinin cari faaliyet dönemi ile gelecek faaliyet dönemine ilişkin hazırladığımız finansal performans raporlarını karşılaştırmalı olarak göstermek mamüllerin karlılıkları ve sağlayacakları ekonomik katkı değerleri hakkında bilgi edinebilmek açısından faydalı olacaktır. Özellikle hangi mamülün katma değerinin en fazla olduğu ve işletme tarafından hedeflenen finansal verilerin mamüller bazında nasıl sonuçlandığını görmek işletmenin sonraki dönemlerde oluşturacağı mamül stratejileri bakımından da yarar sağlayacaktır. Yine söz konusu hedeflerin belirlenmesi aracılığıyla gelecek dönemde mamüller tarafından tüketilen faaliyet ve sermaye maliyetlerinin ayrıntılı olarak belirlenmesi mamüllerin faaliyet ve sermaye maliyetlerine olan bağımlılığı da ortaya koyarak verimliliğin ölçülmesi de sağlanacaktır. Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan hareketle ABC işletmesinin gelecek faaliyet dönemine ilişkin finansal performans raporunu ayrıntılı olarak Tablo 4.64'de göstermek yararlı olacaktır.

Tablo 4.64: ABC İşletmesinin EKD-FTM Sistemi Entegrasyonuna Dayalı Hedef Finansal Performans Raporu

EKONOMİK KATMA DEĞER VE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİNE GÖRE FİNANSAL PERFORMANS RAPORU								
		Mamül CS01	Mamül TF01	Mamül BS01	Mamül GK01	Mamül ST01	Toplam	
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER								
GELECEK DÖNEM	BRÜT SATIŞ GELİRLERİ	Adet	28.938.018 adet	16.093.822 adet	7.212.735 adet	6.817.538 adet	69.777 adet	59.131.890 adet
		TL	61.348.598,16	50.373.662,86	23.297.134,05	27.338.327,38	12.009.319,47	174.367.041,92
	Yurtiçi Satışlar	Adet	28.938.018 adet	16.093.822 adet	7.212.735 adet	6.817.538 adet	69.777 adet	59.131.890 adet
		TL	61.348.598,16	50.373.662,86	23.297.134,05	27.338.327,38	12.009.319,47	174.367.041,92
	SATIŞ İNDİRİMLERİ	Adet	-375.416 adet	-117.836 adet	-286.652 adet	-196.764 adet	-67 adet	-976.735 adet
		TL	-795.881,92	-368.826,68	-925.885,96	-789.023,64	-11.531,37	-2.891.149,57
	Satıştan İadeler	Adet	-375.416 adet	-117.836 adet	-286.652 adet	-196.764 adet	-67 adet	976.735 adet
		TL	-795.881,92	-368.826,68	-925.885,96	-789.023,64	-11.531,37	-2.891.149,57
	NET SATIŞ GELİRLERİ	Adet	28.562.602 adet	15.975.986 adet	6.926.083 adet	6.620.774 adet	69.710 adet	58.155.155 adet
		TL	60.552.716,24	50.004.836,18	22.371.248,09	26.549.303,74	11.997.788,10	171.475.892,35
	SATIŞLARIN MALİYETİ		-52.695.000,76	-40.654.430,50	-16.725.790,45	-21.287.696,21	-10.437.197,16	-141.800.115,10
	Satılan Mamüller Maliyeti		-52.695.000,76	-40.654.430,50	-16.725.790,45	-21.287.696,21	-10.437.197,16	-141.800.115,10
	Direkt Maliyetler		-29.990.732,10	-30.194.613,54	-9.350.212,05	-15.625.026,64	-6.307.360,80	-91.467.945,13
	Faaliyet Maliyetleri		-22.704.268,66	-10.459.816,96	-7.375.578,40	-5.662.669,57	-4.129.836,36	-50.332.169,95
	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER FAİZ ve VERGİ ÖNCESİ KAR		7.857.715,48	9.350.405,68	5.645.457,64	5.261.607,53	1.560.590,94	29.675.777,27
	DÖNEM VERGİ GİDERİ		-1.571.543,10	-1.870.081,14	-1.129.091,53	-1.052.321,51	-312.118,19	-5.935.155,47
	Vergi Kesintisi (%20)		-1.571.543,10	-1.870.081,14	-1.129.091,53	-1.052.321,51	-312.118,19	-5.935.155,47
	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ SONRASI NET KARI		6.286.172,38	7.480.324,54	4.516.366,11	4.209.286,02	1.248.472,75	23.740.621,80
	MEVCUT SERMAYE MALİYETİ		-5.948.267,81	-3.040.981,65	-1.891.578,94	-1.503.711,90	-1.200.822,05	-13.585.362,35
	SAĞLANAN EKONOMİK KAR		337 904 5	4.439.342,89	2.624.787,17	2.705.574,12	47 650 70	10.155.259,45
STRATEJİK MAMÜL		4	1	3	2	5		

Tablo 4.64’de ABC işletmesinin hedef faaliyet dönemine ilişkin finansal performans bilgileri ayrıntılı olarak gösterilmektedir. Bu bilgilere göre işletmenin hedeflerine ulaşması ile söz konusu beş mamülün karlılıklarında bir artış meydana gelecektir. Buna göre hedeflenen satış ve maliyet tutarlarının özellikle cari dönemde negatif ekonomik katma değere sahip olan CS01 ve ST01 kodlu mamüllerin ekonomik katma değerini pozitif hale getireceğini söyleyebiliriz. Aynı şekilde cari dönemle kıyasladığımızda TF01, BS01 ve GK01 kodlu mamüllerin yarattıkları pozitif ekonomik katma değer de büyük ölçüde arttığını görmekteyiz.

ABC işletmesinin gelecek faaliyet döneminde ulaşmak istediği satış gelirleri, birim faaliyet ve sermaye maliyetleri ile hedeflediği satış tutarının gerçekleşebilmesi için söz konusu finansal bilgilerin KK modelinin finansal boyutunda bir performans ölçüsü olarak kullanılması gerekmektedir. Bu bakımdan oluşturulacak olan finansal boyut performans ölçülerinin hem EKD-FTM aracılığıyla sağlanacak olan finansal bilgilerden hem de KK modeli aracılığıyla sağlanacak olan stratejik amaç ve hedeflerden beslenmesi gerekmektedir. Bu bilgileri verdikten sonra ABC işletmesinde EKD-FTM sistemi ile KK modelinin finansal boyutu arasındaki ilişkiyi Tablo 4.65’de ayrıntılı olarak göstermek mümkündür.

Tablo 4.65: EKD-FTM Sistemi İle KK'nin Finansal Boyutu Arasındaki Entegrasyon

----- Finansal Bilgi Akışı -----> **Hedef Finansal Veri** <----- Finansal Boyut -----

Performans Ölçüleri	EKD-FTM Aracılığıyla Edinilen Cari Finansal Bilgiler	Hedef Performans Ölçüleri	Stratejik Hedefler	Stratejik Amaç	FİNANSAL BOYUT
Net Satışlar Tutarı	142.894.026,12	171.475.892,35	Net Satışların %20 Artması		
Birim Mamül Maliyet Tutarı	CS01 = 2,17 TF01 = 2,78 BS01 = 2,76 GK01 = 3,50 ST01 = 176,41	CS01 = 2,05 TF01 = 2,73 BS01 = 2,68 GK01 = 3,45 ST01 = 166,95	Birim Mamül Maliyetlerin %11 ve %5 Azalması	Pazar Payını Arttırma	
Ekonomik Katma Değer Tutarı	4.408.348,18	10.155.259,45	EKDTutarının %130 Arttırılması		

Tablo 4.65'e bakıldığında EKD-FTM sisteminin kullanılması aracılığıyla KK modelinin finansal boyutunda yer alan hedef performans ölçülerinin doğru bir şekilde belirlenmesi sağlanmıştır. EKD-FTM aracılığıyla edindiğimiz finansal bilgiler doğrultusunda işletmenin 142.894.026,12TL'lik cari dönem satış gelirlerini 171.475.892,35TL'ye çıkartması hedeflenmiştir. Aynı şekilde CS01 kodlu mamül maliyetinin 2,17TL'den 2,05TL'ye, TF01 kodlu mamül maliyetinin 2,78TL'den 2,73TL'ye, BS01 kodlu mamül maliyetinin 2,76TL'den 2,68TL'ye, GK01 kodlu mamül maliyetinin 3,50TL'den 3,45TL'ye ve son olarak ST01 kodlu mamül maliyetinin 176,41TL olan maliyetinin 166,95TL'ye düşürülmesi hedeflenmiştir. Ekonomik katma değer tutarının ise 4.408.348,18TL'den 10.155.259,45TL'ye çıkartılması hedeflenmiştir. Yine Tabloda görüleceği üzere EKD-FTM sistemi ile üretilen finansal bilgiler ile KK modelinin finansal boyutunda belirlenen stratejik hedefler söz konusu modellerin birbirini tamamladığını da göstermektedir.

ABC işletmesine yönelik olarak tasarladığımız KK modelinin finansal boyutunda yer alan stratejik amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesi için gelecek dönem perspektifinde KK modelinin finansal olmayan boyutlarında yer alan stratejik hedeflerin de belirlenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda öncelikle müşteri boyutunda daha önce belirlediğimiz cari dönem bilgileri de dikkate alınarak 195 müşteri şikayeti %50 oranında azaltılarak 98 şikayet hedefine, 283 yeni müşteri satış miktarı artışı çerçevesinde %50 oranında arttırılarak 425 yeni müşteri hedefine ve son olarak 1.953.470 adet iade alınan mamül %50 oranında azaltılarak 976.735 adet iade mamül hedefine dönüştürülmüştür. Müşteri odaklı faaliyet anlayışının egemen olduğu bir dönemde sıfır müşteri şikayeti, daha yüksek oranda yeni müşteriye ulaşma hedefi ve sıfır mamül iade hedefi istenen bir durumdur. Ancak ABC işletmesinin KK modelini ilk defa uygulayacak olması ve modelden istenen sonuçların alınması gibi faktörler bu hedeflerin belirlenmesinde etkili olmuştur. Dolayısıyla işletme daha sonraki faaliyet dönemlerinde söz konusu hedef performans ölçülerini daha yüksek müşteri sayısı, sıfır mamül iadesi ve sıfır müşteri şikayeti olacak şekilde yeniden revize edebilir.

ABC işletmesinde müşteri boyutundaki stratejik hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için KK modelinin iç süreçler boyutunda belirlenecek olan stratejik hedeflerin müşteri boyutundaki hedeflerle uyumlu olması gerekmektedir. Bu doğrultuda iç süreçler boyutunda cari dönemdeki bilgiler de dikkate alınarak kusurlu mamül sayısı %90 oranında azaltılarak 52.485 adet mamül iadesi hedefine, makine hazırlık sayısı %64 oranında azaltılarak 101 adet makine hazırlık hedefine, teslimat süresi siparişlerin teslimatı doğrultusunda %40 oranında azaltılarak 30 dakikada teslimat hedefine, atık bertaraf sayısı %76 oranında azaltılarak 654 adet atık bertarafı hedefine, malzeme taşıma sayısı %64 oranında azaltılarak 1.214 adet malzeme taşıma hedefine ve son olarak enerji verimliliği çalışma sayısı %100 oranında artırılarak 48 adet enerji verimliliği hedefine dönüştürülmüştür.

ABC işletmesine yönelik olarak tasarladığımız KK modelinin iç süreçler boyutunda belirlenen stratejik hedeflere ulaşmak için öğrenme ve gelişme boyutunda da bu hedeflere uygun stratejik hedeflerin belirlenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede gelecek faaliyet dönemi için personele verilen eğitim sayısı %50 oranında artırılarak 20 adet eğitim hedefine, personel tarafından verilen fikir ve öneri sayısı %69 oranında artırılarak 598 öneri hedefine ve son olarak personel tarafından yapılan şikayet sayısı %50 oranında azaltılarak 43 şikayet hedefine dönüştürülmüştür. Öğrenme ve gelişme boyutunda da personelin motivasyonunu en üst düzeye çıkararak çalışma ortamında ortaya çıkan olumsuzlukları tamamen giderecek şekilde hedeflerin belirlenmesi gerekir. Ancak daha öncede bahsedildiği üzere ABC işletmesinde KK modelinin ilk defa uygulanacak olması stratejik hedeflerin optimal şekilde belirlenmesinde etkili olmuştur.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan hareketle, EKD-FTM sisteminden sağlanan bilgiler aracılığıyla ABC işletmesine yönelik olarak tasarladığımız KK modelinin finansal olmayan boyutları için gelecek dönem perspektifinde belirlediğimiz stratejik amaç ve hedefler ile performans ölçülerine ilişkin bilgileri ayrıntılı olarak Tablo 4.66'da göstermek mümkündür.

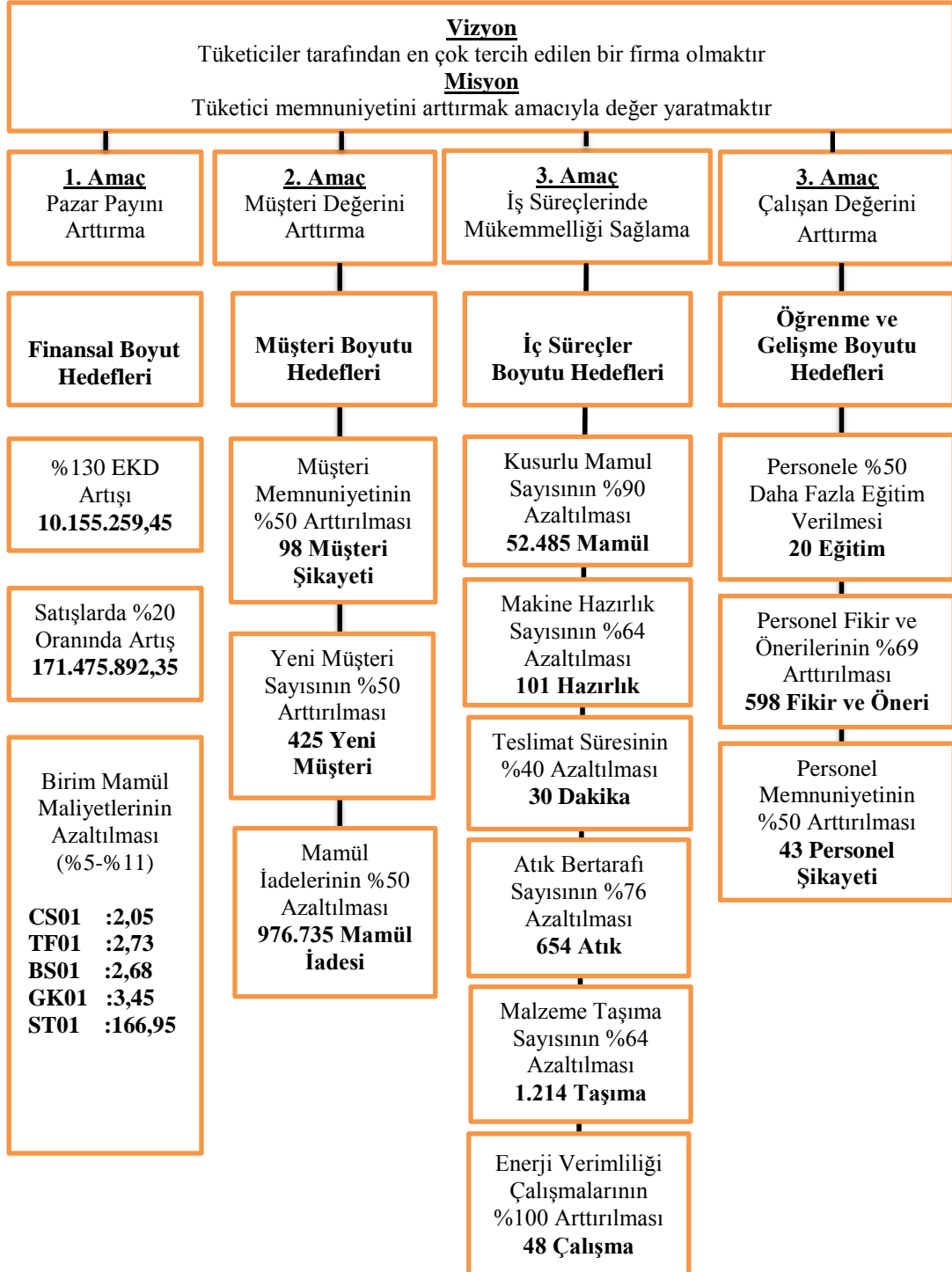
Tablo 4.66: EKD-FTM Sistemi İle KK'nin Finansal Olmayan Boyutları Arasındaki Entegrasyon

----- Süreç Bilgi Akışı ----- ➔ Hedef Faaliyet Verisi ← ----- Finansal Olmayan Boyut -----

Performans Ölçüleri	Cari Faaliyet Bilgileri	Hedef Performans Ölçüleri	Stratejik Hedefler	Stratejik Amaç	Finansal Olmayan Boyutlar
Müşteri Şikâyetleri Sayısı	195	98	Müşteri Memnuniyetinin %50 Arttırılması	Müşteri Değerini Arttırma	MÜŞTERİ BOYUTU
Yeni Müşteri Sayısı	283	425	Yeni Müşteri Sayısının %50 Arttırılması		
İade Alınan Mamül Sayısı	1.953.470	976.735	Mamül İadelerinin %50 Azaltılması		
Kusurlu Mamül Sayısı	524.856	52.485	Kusurlu Mamul Sayısının %90 Azaltılması	İş Süreçlerinde Mükemmelliği Sağlama	İÇ SÜREÇLER BOYUTU
Makine Hazırlık Sayısı	278	101	Makine Hazırlık Sayısının %64 Azaltılması		
Teslimat Süresi (dk)	50	30	Teslimat Süresinin %40 Azaltılması		
Atık Bertarafı Sayısı	2.724	654	Atık Bertarafı Sayısının %76 Azaltılması		
Malzeme Taşıma Sayısı	3.372	1.214	Malzeme Taşıma Sayısının %64 Azaltılması		
Enerji Verimliliği Çalışma Sayısı	24	48	Enerji Verimliliği Çalışmalarının %100 Arttırılması		
Personele Verilen Eğitim Sayısı	13	20	Personele %50 Daha Fazla Eğitim Verilmesi	Çalışan Değerini Arttırma	ÖĞRENME ve GELİŞME BOYUTU
Personel Fikir ve Öneri Sayısı	354	598	Personel Fikir ve Önerilerinin %69 Arttırılması		
Personel Şikâyetleri Sayısı	85	43	Personel Memnuniyetinin %50 Arttırılması		

ABC İşletmesinde EKD-FTM sisteminin KK modelinin finansal ve finansal olmayan boyutları ile entegrasyonuna ilişkin olarak elde edilen verilerden hareketle ABC işletmesinin hedef faaliyet döneminde vizyon, misyon, amaç ve hedeflerine uygun olarak rehber olarak alacağı performans ölçülerini Şekil 4.3'deki gibi göstermek mümkündür. ABC işletmesi gelecek faaliyet döneminde elde edeceği performans sonuçları ile söz konusu performans ölçülerini karşılaştırarak işletmede vizyon ve misyonun gerçekleşmesine ve dolayısıyla işletmede değerin yaratılmasına ne ölçüde katkı sağlandığı da ortaya koyacaktır. Şekil 4.3 Fletcher ve Smith tarafından teorik çerçede alınan şemadan hareketle ABC işletmesine yönelik olarak yeniden tasarlanmıştır.

Şekil 4.3: ABC İşletmesinin EKD-FTM ve KK Entegrasyonu ile Belirlenen Etkin Performans Ölçüleri



ABC işletmesine yönelik olarak tasarladığımız KK modelinin finansal ve finansal olmayan boyutlarını neden-sonuç ilişkisi perspektifinde ele aldığımızda belirlediğimiz stratejik hedef ve amaçlara ulaşmak için hedeflenen performans ölçülerinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu çerçevede modelin temel yapı taşları olan finansal ve finansal olmayan boyutlarda yer alan stratejik hedeflerin gerçekleştirilmesi için FTY modeli aracılığıyla süreç değer analizine ihtiyaç duyulmaktadır.

4.4. Faaliyet Tabanlı Yönetim Modeli Perspektifinde Süreç Değer Analizi İle İşletme Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi

Uygulamanın son aşamasını oluşturan bu bölümde ABC işletmesinde gerçekleştirilen faaliyetlerin sürekli iyileştirilebilmesi ve böylece KK modelinin boyutlarında belirlediğimiz stratejik amaç ve hedeflerin sağlanması amacıyla yapılması gereken işlemler ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu çerçevede öncelikli olarak FTY modeli aracılığıyla süreç değer analizi yapılarak hangi faaliyetlerin mamüllere değer kattığı ve hangi faaliyetlerin mamüllere değer katmadığı araştırılmıştır. Böylece işletmenin üretimini gerçekleştirdiği mamulleri için değer katan önemli faaliyetleri belirleyerek bu faaliyetlerin etkinliğini sağlamak ve dolayısıyla verimliliğini arttırmak mümkün hale gelecektir. Diğer taraftan üretilen mamuller açısından değer katmayan faaliyetlerin belirlenerek söz konusu faaliyetlerin toplam üretim içerisindeki payını azaltmak ve ortadan kaldırmak mümkün hale gelecektir. Bu çerçevede uygulamaya konu olan ABC işletmesinde belirlenen faaliyetleri değer katan ve değer katmayan faaliyetler olarak Tablo 4.67'deki gibi sınıflandırmak mümkündür.

Tablo 4.67: ABC İşletmesi Faaliyetlerinin Değer Analizi

FAALİYETLER	
Değer Katan Faaliyetler	Değer Katmayan Faaliyetler
Tesis İdaresi Faaliyeti	Muayene Faaliyeti
Tedarik Faaliyeti	Mekanik Bakım ve Onarım Faaliyeti
Öğütme Faaliyeti	Yapıt Bakım ve Onarım Faaliyeti
Mayşeleme Faaliyeti	Mamül Sevkiyatı
Süzme Faaliyeti	İrsaliye ve Fatura Kesme
Kaynatma Faaliyeti	
Soğutma Faaliyeti	
Fermantasyon Faaliyeti	
Dinlendirme Faaliyeti	
Filtrasyon Faaliyeti	
Dolum 1 Faaliyeti	
Dolum 2 Faaliyeti	
Dolum 3 Faaliyeti	
Pastörizasyon Faaliyeti	
Etiketleme Faaliyeti	

Tablo 4.67’de görüleceği üzere ABC işletmesinde gerçekleştirilen 20 ana faaliyetin 15 tanesi mamullere değer katan faaliyetler olarak sınıflandırılırken, 5 faaliyet ise mamullere değer katmayan faaliyetler olarak sınıflandırılmıştır. Değer katmayan faaliyetlerin işletme kaynaklarını tüketmesi israf olarak değerlendirilmekte ve söz konusu faaliyetlerin azaltılması veya ortadan kaldırılması işletmenin yararına olmaktadır. Bunun sağlanabilmesi için toplam üretim içerisinde değer katmayan faaliyetlerin kaynakları ne ölçüde tükettiğinin bilinmesi gerekmektedir. Bu amaçla faaliyetlere ilişkin maliyet bilgilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Burada önemli olan bir hususu belirtmekte yarar bulunmaktadır. Faaliyet maliyetlerini değer katan ve değer katmayan faaliyet maliyetleri olarak sınıflandırmak için EKD-FTM sistemi aracılığıyla hesaplanan faaliyet maliyetlerini dikkate almak gerekmektedir. Çünkü sermaye maliyeti ekonomik katma değer hesaplamasında stratejik bilgi sağladığı için faaliyet değer analizi hesaplamalarına da dahil edilmelidir. Bu açıklamadan sonra ABC işletmesinde değer katan ve değer katmayan faaliyetlere ilişkin maliyetleri Tablo 4.68’de ayrıntılı olarak göstermek mümkündür.

Tablo 4.68: ABC İşletmesinin Cari Dönem Değer Katan ve Değer Katmayan Faaliyet Maliyetleri

	Faaliyetler	Faaliyet Maliyeti	Faaliyet Maliyeti Yüzdesi (%)
DEĞER KATAN FAALİYETLER	DESTEK FAALİYETLER	Tesis İdaresi Faaliyeti	5.446.483,58
		Tedarik Faaliyeti	4.515.986,81
		Öğütme Faaliyeti	906.790,24
		Mayşeleme Faaliyeti	952.650,17
		Süzme Faaliyeti	925.987,38
		Kaynatma Faaliyeti	3.626.101,07
	TEMEL FAALİYETLER	Soğutma Faaliyeti	3.197.591,57
		Fermantasyon Faaliyeti	2.639.888,68
		Dinlendirme Faaliyeti	1.167.606,57
		Filtrasyon Faaliyeti	2.372.724,71
		Dolum 1 Faaliyeti	7.423.844,22
		Dolum 2 Faaliyeti	3.114.612,31
		Dolum 3 Faaliyeti	1.330.039,94
		Pastörizasyon Faaliyeti	1.732.235,74
		Etiketleme Faaliyeti	957.029,00
		Muayene Faaliyeti	869.937,71
	DEĞER KATMAYAN FAALİYETLER	Mekanik Bakım ve Onarım Faaliyeti	1.173.856,88
		Yapıt Bakım ve Onarım Faaliyeti	428.855,27
		Mamül Sevkiyatı Faaliyeti	12.833.330,85
	İrsaliye ve Fatura Kesme Faaliyeti	2.461.396,18	
			9.962.470,39 (%17)
			30.347.101,60 (%52)
			17.767.376,89 (%31)
			58.076.948,88

Tablo 4.68’de görüleceği üzere ABC işletmesinde değer katan faaliyetler Porter’in “Değer Zinciri Analizi” çerçevesinde temel faaliyetler ve destek faaliyetleri olmak üzere iki ana gruba ayrılmıştır. Buna göre mamullerin üretilmesi ile dolaylı olarak ilişki kurulabilen tesis idaresi ile tedarik faaliyetleri değer katan destek faaliyetler olarak değerlendirilmiştir. Öğütme, mayşeleme, süzme, kaynatma, soğutma, fermantasyon, dinlendirme, filtrasyon, dolum 1, dolum 2, dolum 3, pastörizasyon ve etiketleme faaliyetleri ise değer katan temel faaliyetler olarak değerlendirilmiştir. Muayene, mekanik bakım ve onarım, yapıt bakım ve onarım, mamül sevkiyatı ve irsaliye ve fatura kesme faaliyetleri değer katmayan faaliyetler olarak değerlendirilmiştir. Tablodaki bilgilerden hareketle 58.076.948,88TL olan toplam faaliyet maliyetinin 40.309.571,99TL’sini diğer bir deyişle %69’u değer katan faaliyetler tüketirken, 17.767.376,89TL’sini diğer bir deyişle %31’ini değer katmayan faaliyetler tüketmektedir. Değer katan faaliyetlerin kaynak tüketimlerini de kendi içinde kategorize etmek gerekirse değer katan destek faaliyetleri toplam faaliyet maliyetinin 9.962.470,39TL’sini diğer bir deyişle %17’sini tüketmekte, değer katan temel faaliyetler ise toplam faaliyet maliyetinin 30.347.101,60TL’sini diğer bir deyişle %52’sini tüketmektedir. ABC işletmesinde toplam kaynakların %69’unun mamullere direkt olarak değer katan temel faaliyetler tarafından tüketiliyor olması olumlu bir durumdur. Ancak oranın yüksek olması faaliyetlerin yeniden gözden geçirilmesine engel olmamalıdır. Burada önemli bir hususu belirtmekte yarar bulunmaktadır. Öncelikle değer katan faaliyetler içerisinde temel ve destek faaliyetlerinin mümkün olduğu kadar asgari seviyeye indirgenmesi gerekmektedir. Bu amaçla söz konusu faaliyetlerde maliyet etkinliği sağlanabilecek politikalar üretilmelidir. ABC işletmesinde değer katmayan faaliyetlerin payı %31 olup yine işletmenin söz konusu faaliyetleri azaltacak önlemleri alması büyük önem taşımaktadır. Bu amaçla değer katmayan faaliyetler detaylı bir şekilde yeniden ele alınmalı ve maliyetlerin neden ortaya çıktığı sorgulanmalıdır. Böylece değer katmayan faaliyetler kontrol altına alınarak işletme kaynaklarını daha az tüketmeleri sağlanmalıdır. Faaliyetlerin kontrol altına alınması için, faaliyet maliyetlerine ilişkin hedeflerin ve dolayısıyla faaliyet performansının sürekli bir şekilde gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Sürekli iyileştirme açısından ABC işletmesi faaliyetlerini TZÜ, TKY ve KT açısından değerlendirmek yararlı olacaktır. Bu çerçevede işletme faaliyetlerini öncelikle TZÜ felsefesine göre değerlendirdiğimizde sürekli iyileştirme için makine hazırlık sayısının %64 oranında azaltılmasının yanısıra söz konusu makinelerin hazırlık süresinin de azaltılması gerekir. Yine personel fikir ve önerilerinin %69 oranında arttırılmasının yanısıra personelin karar alma süreçlerine katılımının sağlanması ve bu katılımının mümkün olduğunca arttırılması gerekir. Kusurlu mamül sayısının %90 oranında azaltılmasının yanısıra kayıpların azaltılması ve ortadan kaldırılmasına yönelik olarak tedarik, üretim ve üretim sonrası süreçlerin yeniden gözden geçirilmesi gerekir.

Sürekli iyileştirmenin ikinci önemli aracı olan TKY felsefesi çerçevesinde ABC işletmesi faaliyetlerini ele aldığımızda muayene faaliyetinin toplam kaynak maliyetinin 869.937,71TL'sini, diğer bir deyişle kaynakların yaklaşık olarak %2'sini tükettiğini görmekteyiz. Bu oran ABC işletmesinin faaliyetlerini yerine getirirken kalitesizliği ortaya çıkaran unsurları ortadan kaldırması açısından oldukça önemlidir. Çünkü işletmede kaynakların bir bölümünün muayene faaliyeti tarafından tüketiliyor olması ve bu faaliyete dikkat edilmemesi bir taraftan değer katmayan faaliyetlerin ortaya çıkmasına neden olurken, diğer taraftan da kalitesizliğin ortadan kaldırılmasına engel olmaktadır. ABC işletmesinde muayene faaliyeti her ne kadar toplam kaynak maliyetinin küçük bir yüzdesini tüketiyor gibi gözükse de söz konusu faaliyetin kontrol altına alınması ve performansının sürekli şekilde gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla öncelikle muayene faaliyetinin ortaya çıkmasındaki nedenlerin analiz edilmesi gerekmekte ve daha sonra muayene faaliyeti maliyetinin toplam üretim maliyeti içindeki payının önceki dönemlerle karşılaştırılabilecek şekilde raporlanması gerekmektedir. Bu sayede muayene faaliyetinin elimine edilmesi amacıyla hedefler ve ölçüler geliştirilerek kalitesizliği önleme maliyetleri büyük ölçüde azaltılmalıdır.

Sürekli iyileştirmenin üçüncü önemli aracı olan KT çerçevesinde ABC işletmesi faaliyetlerini ele aldığımızda özellikle özel tüketim vergisinin arttırılması sonucunda işletme piyasa kısıtı ile karşılaşabilmektedir. Bu durum ABC işletmesinin

piyasada mamüllerine olan talebi olumsuz etkilemektedir. Dolayısıyla ABC işletmesi piyasa kısıtından kaynaklanan riskleri optimal seviyeye indirebilmek için sürekli maliyet azaltım politikaları geliştirmelidir. İşletme açısından ikinci önemli kısıt olarak görülebilecek bir kısıt türünde hammadde kısıtı olarak karşımıza çıkmaktadır. Her ne kadar ABC işletmesi tedarikçiler ile uzun süreli sözleşmeler yapmış olsa dahi küresel iklim değişimlerini de gözönünde bulundurarak gelecekte karşılaşılabileceği olası riskleri azaltmak amacıyla stratejiler geliştirmelidir. ABC işletmesi açısından belirlediğimiz temel iki kısıtın etkin bir şekilde yönetilmesi ve kısıtların mümkün olduğunca ortadan kaldırılarak KK modelinin de daha etkin hale getirilmesinde süreç katkısı, net kar ve yatırımın getirisi gibi birtakım performans ölçüleri rehber olarak kullanılabilir. Bu çerçevede ABC işletmesinde süreç katkısının belirlenmesinde “Net Satışlar” ile “Direkt Maliyetler” dikkate alınmıştır. Teorik bölümde formulüze edilen “Net Kar”ın hesaplanmasında “Süreç Katkısı” ile “Faaliyet Giderleri” arasındaki fark esas alınmıştır. Son olarak “Yatırımın Getirisi”nin hesaplanmasında ise “Net Kar”ın “Stok Tutarı”na oranlanması temel alınmıştır. Bu çerçevede hedef faaliyet döneminde satışlar da %20 artış hedeflenmesi nedeniyle stoklarda da %20’lik bir artış olacağı düşünülerek hedef faaliyet döneminde yatırımın getirisi bu doğrultuda hesaplanmıştır. Bu bilgilerden hareketle ABC işletmesinin kısıtlarını sürekli iyileştirmesi amacıyla cari ve hedef faaliyet dönemlerini değerlendirmede yararlanacağı performans ölçülerini Tablo 4.69’da ayrıntılı olarak göstermek mümkündür.

Tablo 4.69: ABC İşletmesi Kısıtlarının Sürekli İyileştirilmesinde Kullanılacak Performans Ölçüleri

	Cari Faaliyet Dönemi	Hedef Faaliyet Dönemi
Süreç Katkısı	66.672.283,32	80.007.947,22
Net Kar	20.934.931,32	29.675.777,27
Yatırımın Getirisi	%95	%111

Tablo 4.69’a baktığımızda hedef faaliyet döneminde satışlarda %20 oranında bir artış olması süreç katkısının da artmasına yol açacaktır. Diğer bir ifadeyle hedef faaliyet döneminde satışlar yoluyla yaratılan para oranı cari faaliyet dönemine göre artmaktadır. Bu çerçevede ABC işletmesinin hedef faaliyet döneminde daha önce

bahsedilen hedefleri gerçekleştirmesi halinde %111 oranında yatırımın getirisi söz konusu olacaktır.

ABC işletmesinde EKD-FTM sistemi ve FTY modeli ile entegre edilen KK modelinin başarılı sonuçlar vermesi amacıyla hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının belirli periyotlarda değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu anlamda stratejik hedeflerin gerçekleşme düzeyi hakkında aylık rapor düzenlemenin faydalı olacağı düşünölmüştür. Bunun için işletmede etkin bir veri toplama ve veriyi işleyerek bilgi haline dönüştürebilen ERP yazılımı kullanılmaktadır. ERP yazılımı özellikle iş süreçleri ve faaliyetler hakkındaki bilgilere ulaşma anlamında işletmeye büyük faydalar sağlamaktadır. Buna ek olarak işletme içinde periyodik olarak yapılacak olan anketler ve muhasebe bölümünden sağlanacak olan bilgiler aracılığıyla KK modelinin daha etkin bir şekilde çalışabilmesi sağlanabilecektir.

SONUÇ

İşletme faaliyetlerinin şekillenmesinde ve yöneticilerin etkili kararlar almasında rekabet ortamı önemli bir faktördür. Teknolojide yaşanan hızlı değişimle birlikte rekabet şartlarının giderek ağırlaşması yöneticileri işletme faaliyetleri ve süreçleri hakkında daha doğru ve güvenilir bilgiler sağlamaya yöneltmiştir. Bu bilgi ihtiyacı özellikle işletmelerin gerçek performansı hakkında doğru bilgilerin edinilmesine de yardımcı olmaktadır. Bu nedenle işletme bilgi sistemini daha etkin hale getirecek yönetsel modellerin birlikte kullanılması önemlidir. Bu amaçla çalışmada KK modelinin EKD-FTM sistemi ve FTY modeli ile entegrasyonunun işletme performansının geliştirilmesi açısından fayda sağlayıp sağlamayacağı ile söz konusu entegrasyonun işletme yöneticilerinin alacakları stratejik kararlar üzerinde etkili olup olmayacağı araştırılmıştır. Bu açıdan çalışmanın temelini oluşturan yönetsel modeller öncelikle teorik olarak açıklanmış daha sonra KK modelinin EKD-FTM sistemi ve FTY modeli ile birlikte içecek sektöründe faaliyetlerini sürdüren bir sanayi işletmesinde uygulanması sağlanmıştır.

Maliyetlerin hesaplanması açısından uygulama yapılan işletmede EKD-FTM sisteminin birlikte kullanılması ile hesaplanan mamül maliyetlerinin geleneksel maliyetleme sistemi aracılığıyla hesaplanmış olan mamül maliyetlerinden farklı olduğu görülmüştür. Ayrıca EKD-FTM sisteminin uygulamadaki etkinliğini görebilmek amacıyla işletmede üretilen mamül maliyetlerinin FTM sistemine göre de hesaplanması sağlanarak geleneksel maliyet sistemi tarafından üretilen mamül maliyeti bilgilerinin ne ölçüde gerçekçi olduğu sorgulanmıştır. Bu doğrultuda uygulama yapılan işletmede mevcut maliyetleme sistemine göre FTM sisteminin tek başına kullanılması, mamül maliyetlerinin daha doğru şekilde belirlenmesinde etkili olmuştur. Buna karşın işletmede EKD-FTM sisteminin birlikte uygulanmasıyla elde edilen sonuçlara bakıldığında ise, bu sistemin mamül maliyetlerinin belirlenmesinde diğer iki maliyetleme sistemine göre daha etkili olduğu görülmüştür.

Uygulama yapılan işletmede EKD-FTM sisteminin yarattığı bir başka önemli etki ise yaratılan katma değer daha doğru şekilde belirlenmesinde kendisini

göstermiştir. Bu çerçevede geleneksel maliyetleme sistemine dayalı olarak elde edilen verilere göre işletmede üretilen ve satışı gerçekleştirilen tüm mamüllerin karlı olduğu görülmüştür. Yine FTM sistemine göre düzenlenen finansal performans raporunda tüm mamüllerin karlı olduğu görülmüştür. Ancak işletmenin mamüllerine ilişkin mevcut karlılık tutarları ile FTM sistemine göre hesaplanan karlılık tutarları arasında önemli farklılıkların olduğu ve hatta mevcut durumdaki stratejik mamül sıralaması ile FTM sistemine göre belirlenen stratejik mamül sıralamasının büyük ölçüde değiştiği anlaşılmıştır. EKD-FTM sistemine göre mamüler tarafından yaratılan katma değer belirlenebilmesi amacıyla mamüller bazında ekonomik katma değer tutarları hesaplanmıştır. Yapılan hesaplamalara göre uygulama yapılan işletmenin toplam ekonomik katma değer tutarı pozitif çıkmıştır. Buna karşın mamüller bazında düzenlenen finansal performans raporlarında ise bazı mamüllerin negatif ekonomik katma değere sahip oldukları görülmüştür. Bu çerçevede uygulamaya konu olan işletmede EKD-FTM sisteminin birlikte uygulanmasının mamül maliyetlerinin belirlenmesi, yaratılan ekonomik katma değer tutarının hesaplanması ve hangi mamül veya mamüllerin stratejik öneme sahip olduklarının belirlenmesi açısından önemli bilgiler sağladığını söylemek mümkündür.

Uygulamaya konu olan işletmede KK modelinin tasarlanması amacıyla işletmenin vizyon ve misyonuna uygun şekilde her bir boyuta ilişkin stratejik amaç ve hedefler belirlenmiştir. İşletmede stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmesinde EKD-FTM sisteminden sağlanan bilgiler etkili olmuştur. Bu anlamda EKD-FTM sistemi aracılığıyla ekonomik katma değer tutarına ilişkin bilgilerin sağlanması KK modelinin finansal boyutunu iyi bir şekilde desteklemiştir. Aynı şekilde EKD-FTM sistemi aracılığıyla sağlanan mamül maliyetleri KK modelinin finansal boyutunda kullanılacak bir diğer stratejik amaç haline dönüşmüştür. Finansal boyutta önemli yeri olan satışlar düzeyinin belirlenmesinde ise yine EKD-FTM sisteminin etkisi görülmüştür. Uygulama sonuçlarını dikkate aldığımızda işletmede üretilen mamüllerden ikisinin değer yaratmadığı aksine bu mamüllerin ekonomik katma değeri azaltıcı etkide bulunduğu görülmüştür. Yapılan maliyet analizleri doğrultusunda söz konusu mamüllerin gelecek faaliyet döneminde ekonomik katma değer üzerindeki etkisini pozitif dönüştürmek amacıyla her bir mamüle farklı

oranlarda (CS01 ve ST01 kodlu mamüller için %11, TF01, BS01 ve GK01 kodlu mamüller için %5) maliyet azaltım hedefi tayin edilmiştir. Bu durum, ekonomik katma değer hedefinin gerçekleştirilebilmesi için söz konusu mamüllere ilişkin maliyet azaltım hedeflerinin KK modelinin finansal boyutunda kullanılmasında etkili olmuştur. Uygulama yapılan işletmede gelecek faaliyet dönemi için hedef satış miktarları mamüller bazında hesaplanarak hedef satış tutarlarına dönüştürülmüş ve söz konusu rakamsal bilginin KK modelinin finansal boyutta yer alan stratejik hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını belirlemede kullanılması sağlanmıştır. Bu sayede KK modelinin finansal boyutunda kullanılacak olan ekonomik katma değer tutarı, mamül maliyetleri ve satış miktarları gibi stratejik hedeflerin belirlenmesinde ve gelecek döneme ilişkin hedef finansal raporların hazırlanmasında etkili olmuştur.

İşletmede KK modelinin EKD-FTM sistemi ile birlikte kullanılması KK modelinin finansal olmayan boyutlarında yer alan performans ölçülerinin yeniden belirlenmesinde ve söz konusu performans ölçülerine ilişkin yeni hedeflerin tayin edilmesine de imkan vermiştir. Bu çerçevede EKD-FTM sistemi KK modelinin finansal boyutunda yer alan stratejik hedeflerin belirlenmesinin yanı sıra iade alınan mamül sayısı, makine hazırlık sayısı, atık bertarafı sayısı ve malzeme taşıma sayısı gibi performans ölçüleri ile finansal olmayan boyutlara ilişkin stratejik hedeflerin geliştirilmesini desteklemiştir. Uygulama yapılan işletmenin finansal olmayan boyutlarında yer alan stratejik hedeflerin gerçekleştirilmesinde FTY modeli bir rehber olarak değerlendirilmiştir. FTY modeli ile birlikte süreç değer analizinin yapılması, değer katan ve değer katmayan faaliyetlerin belirlenmesinde etkili olmuştur. Bu sayede FTY modeli aracılığıyla sağlanan bilgiler KK modelinin özellikle finansal olmayan boyutlarında belirlenen hedef performans ölçülerinin gerçekleştirilmesine de imkan verecektir. Özellikle FTY modeli aracılığıyla faaliyetlerin TZÜ, TKY ve KT gibi yönetsel araçlarla ele alınması işletmede sürekli iyileştirmeye yönelik olarak yeni performans ölçülerinin belirlenmesinde etkili olmuştur.

ABC işletmesinde yapılan uygulama sonuçlarını dikkate aldığımızda KK modelinin EKD-FTM sistemi ve FTY modeli ile entegrasyonunun işletme

performansının geliştirilmesi açısından oldukça faydalı olduğunu söylemek mümkündür. Diğer bir ifadeyle söz konusu yöntemlerin birlikte entegre şekilde uygulanması bir taraftan yöntemlerin tek başına kullanılmasından kaynaklanan eksikliklerin giderilmesine imkan verirken diğer taraftan da stratejilerin faaliyetlere aktarılarak performansın daha fazla geliştirilmesini sağlayacaktır. Özellikle EKD-FTM sisteminin kullanılması ile mamüllerin karlılığı hakkında daha doğru bilgilerin elde edilmesi doğru stratejilerin seçimine de katkı sağlayacaktır. Yapılan uygulamada da görüleceği üzere KK modelinin sadece geleneksel maliyetleme veya FTM sistemi ile birlikte kullanılması yanlış performans hedeflerinin de belirlenmesine yol açacaktır. Çünkü geleneksel maliyetleme sistemi ve FTM sistemine göre stratejik mamül olarak değerlendirilen mamül veya mamüllerin EKD-FTM sistemine göre aslında stratejik mamül olmadığı, aksine negatif ekonomik katma değer sağladığı görülmektedir. Bu durum işletme yöneticilerinin hatalı kararlar almalarına yol açacaktır. Buna karşın uygulamada da görüleceği üzere mamül maliyetleri, ekonomik katma değer tutarları ve stratejik mamül bilgileri hakkında daha gerçekçi bilgiler üreten EKD-FTM sisteminin KK modeli ile birlikte kullanılması işletme yöneticilerinin alacakları stratejik kararlar üzerinde etkili olacaktır. EKD-FTM sistemi aracılığıyla hesaplanan faaliyet maliyetlerinin değer katan ve değer katmayan faaliyetler şeklinde kategorize edilmesi, maliyetlerin daha doğru analiz edilmesi açısından FTY modelini desteklemektedir. Çünkü sadece FTM sistemine göre hesaplanan faaliyet maliyetlerinde sermaye maliyetinin ihmal edilmesi faaliyet değer analizinin de hatalı yapılmasına neden olmaktadır.

KK modelinin EKD-FTM sistemi ve FTY modeli ile birlikte uygulanması işletme bilgi sistemi açısından sinerji etkisi yaratmaktadır. Dolayısıyla bu etki işletme performansının sürekli olarak geliştirilmesi yoluyla stratejik amaçların gerçekleşmesine zemin hazırlamaktadır. Aynı şekilde işletmelerin misyon ve vizyonunun stratejik eylemlere dönüştürülmesi için KK modeli ile EKD-FTM sistemi ve FTY modeli arasında bağ kurulması gerekmektedir. KK modeli tarafından üretilen performans sonuçlarının işletmenin hedeflediği düzeyde olmaması halinde ise KK modelinden EKD-FTM sistemi ve FTY modeline geribildirim yapılmaktadır. Bu sayede bir taraftan faaliyet ve süreçlerin yeniden gözden geçirilmesi sağlanmakta

diğer taraftan da maliyetlerin performansa dayalı şekilde kontrolü gerçekleştirilmektedir. Bu anlamda KK modeli ile EKD-FTM sistemi ve FTY modeli arasındaki çift yönlü bilgi akışı işletmelerin faaliyetlerini etkin ve verimli bir şekilde sürdürmesine imkân vererek stratejik üstünlüğün de gerçekleşmesine zemin hazırlayacaktır.

KK modelinin EKD-FTM sistemi ve FTY modeli ile birlikte kullanılması sonucunda KK modeli sadece bir performans ölçüm aracı olarak görülmemeli, aksine işletme performansını etkileyen ve sürekli iyileştirme yoluyla işletmelerde değer yaratımını destekleyen etkili bir yönetsel araç olarak değerlendirilmelidir. EKD-FTM sistemi aracılığıyla ekonomik katma değer bir performans ölçüsü olarak finansal boyutta yer alması, KK modelinin stratejik bir araç haline gelmesinde etkili olmuştur.

ABC işletmesinde elde ettiğimiz sonuçlar ve kazandığımız deneyimler çerçevesinde KK modelini EKD-FTM sistemi ve FTY modeli ile birlikte entegre şekilde uygulamak isteyen işletme yöneticilerine birtakım bilgilerin verilmesinde yarar görmekteyiz. Bu açıdan öncelikle işletmede kurumsal bir anlayışın yerleştirilmesi gerekmektedir. Çünkü işletme kültürünün oluştuğu bir ortamda belirlenen vizyon, misyon, amaç, strateji ve dolayısıyla hedeflerin gerçekleştirilmesi mümkün hale gelebilir. İşletmede etkin bilgi sistemi oluşturularak bilginin doğru, güvenilir ve tam zamanlı bir şekilde sunulmasına imkan verilmelidir. Söz konusu sistemler işletmede uygulanmadan önce çalışan personele bilgiler verilmeli veya diğer bir deyişle ne yapmaları hususunda gerekli açıklamalar yapılmalıdır. Çünkü çalışanlar bilgilerin üretilmesi noktasında ve faaliyetlerdeki gereksizliklerin ortadan kaldırılması anlamında sistemin önemli bir parçası haline gelmektedir. Dolayısıyla çalışanların görev ve sorumlulukları yeniden belirlenerek yöntemlerin etkin şekilde uygulanması sağlanmalıdır. Ayrıca yöneticilerin uygulama öncesi işletmede yaptıkları işleri neden-sonuç ilişkisi çerçevesinde hazırlayacakları iş akış diyagramında göstermeleri önemlidir. Faaliyetlerin belirlenmesi ve faaliyet analizinin yapılabilmesi için iş akış süreci işletmeler için rehber niteliğindedir. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus belirlenecek olan faaliyet sayısıdır. Faaliyet sayısını işletmelerin büyüklüğü, üretimin karmaşık yapısı ve diğer faktörler

belirlemektedir. Önemli olan işletmenin stratejik amaçlarını gerçekleştirmesine ve sürekli iyileştirmenin yapılabilmesine imkan sağlayacak ölçüde faaliyetlerin belirlenmesidir. Aynı çerçevede faaliyetlerin yönetilmesi ve performansın ölçülmesi amacıyla belirlenen hedefler ve performans ölçüleri yeterli sayıda olmalıdır. Performans ölçümünün dönem içinde belirli periyotlarda yapılarak performansın seyri hakkında sürekli bilgi sağlanmalıdır. Bu çerçevede sürekli iyileştirme amacıyla geliştirilen yönetsel araçlara başvurulmalıdır. Uygulamanın nasıl yapılacağı ve bu uygulamanın süreç, faaliyet, işletme performansı ve stratejilerin belirlenmesine ne ölçüde katkı sağlayacağı hakkında deneyim kazanılabilmesi için söz konusu sistemlerin birbirini tamamlayacak şekilde kullanılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, Durmuş (2005); *Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü İle İlgili Bir Araştırma*, Asil Yayın Dağıtım, 1. Baskı, Ankara.
- Agrawal, Swati (2008); “Competency Based Balanced Scorecard Model: An Integrative Perspective,” *Indian Journal of Industrial Relations*, Cilt 44, Sayı 1, s. 24-34.
- Ahmadpour, Ahmad ve Ghodratollah Barzegar (2003); “The Approach and Integrated System Activity Based Costing (ABC) and Economic Value Added (EVA),” *Quarterly Journal of The Faculty of Humanities and Social Sciences*, Cilt 3, Sayı 8, s. 13-33.
- Ahmed, Zaffar, M. Khyzer Bin Dost, Abdual Jabbar Khan, Warda Bukhari, Noor-ul-Ain ve Maryam Hadi Ali (2011); “Activity-Based Costing. Is it From Paint o Joy?,” *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, Cilt 3, Sayı 2, s. 994-1000.
- Akal, Zühal (1992); *İmalatçı Kamu Kuruluşlarında İşletmelerarası Toplam Performans Verimlilik, Karlılık ve Maliyet Karşılaştırmaları*, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, Yayın No 482, Ankara.
- Akal, Zühal, (2011); *İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi: Çok Yönlü Performans Göstergeleri*, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, 7. Baskı, Ankara.
- Akgüç, Öztin (1998); *Finansal Yönetim*, Avcıol Basım Yayın, 7. Baskı, İstanbul.
- Aktan, Coşkun Can (2008); “Stratejik Yönetim ve Stratejik Planlama,” *Çimento İşveren Dergisi*, İstanbul, s. 4-21, <http://www.ceis.org.tr/dergiDocs/makale132.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.08.2012).
- Akyüz, Yılmaz (2013); “Ekonomik Katma Değer (EVA) ve Pazar Katma Değer (MVA) Analizi: İMKB’de İşlem Gören Seramik İşletmelerinde Bir Uygulama,” *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 18, Sayı 2, s. 339-356.
- Alkan, Alper Tunga (2005); “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama,” *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 13, s. 39-56.
- Ampuero, Marcos, Jesse Goranson ve Jason Scott (1998); “Solving The Measurement Puzzle-How EVA and The Balanced Scorecard Fit Together,” *The Cap Gemini Ernst & Young Center for Business Innovation*, s. 45-52, <http://www.exinfm.com/pdf/files/puzzle.pdf>, (Erişim Tarihi: 09.02.2013).

- Anctil, Regina M., James S. Jordan ve Arijit Mukherji (1998); "Activity-Based Costing for Economic Value Added," *Review of Accounting Studies*, Cilt 2, Sayı 3, s. 231-264.
- Anderson, Thomas (1995); "ABC Evolution: The Next Step for Activity-Based Management," *IIE Solutions*, Cilt 27, Sayı 6, s. 26-29.
- Anderson, Anne M., Roger P. Bey ve Samuel C. Weaver (2004); "Economic Value Added Adjustment: Much to Do About Nothing," *A Paper Presented at The Midwest Finance Association Meetings*, March 18-20, s.1-19.
- Ariyawongrat, Poonsiri ve Kim La Scola Needy (2002); "Development of A Lean Activity-Based Scorecard for Process Improvement," *11th Industrial Engineering Research Conference Proceedings*, Orlando, FL., <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.18.8775&rep=rep1&type=pdf>, (Erişim Tarihi: 23.10.2012).
- Armstrong, Michael (2009); *Armstrong's Handbook of Human Resource Management Practice*, 11th Edition, Kogan Page, London.
- Arzova, S. Burak (2002); *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Atwater, Brian ve Margaret L. Gagne (1997); "Theory of Constraints Versus Contribution Margin Analysis for Product Mix Decisions," *Journal of Cost Management*, Cilt 11, Sayı 1, s. 6-15.
- Avis, Jo (2009); *Performance Management: Managerial Level*, Paper P2, 6. Edition, Elsevier CIMA.
- Babad, Yair M. ve Bala V. Balachandran (1993); "Cost Driver Optimization in Activity-Based Costing," *The Accounting Review*, Cilt 68, Sayı 3, s. 563-575.
- Babuşcu, Şenol, Adalet Hazar, Sedat Yenice ve Hakan Vargün (2011); *SPK Kredi Derecelendirme Sınavlarına Hazırlık*, Bankacılık Akademisi Yayınları, Ankara.
- Bahnub, Brent J. (2010); *Activity-Based Management for Financial Institutions*, 1. Edition, John Wiley & Sons.
- Baker, Judith J. (1998); *Activity-Based Costing and Activity-Based Management for Health Care*, Jones & Bartlett Learning.
- Balderstone, Steven J. ve Victoria J. Mabin (2004); "A Review of Goldratt's Theory of Constraints (TOC):Lesson From The International Literature," *Proceedings of the 33rd Annual Conference of The Operational Research Society of New Zeland*, s. 1-10, <http://orsnz.org.nz/conf33/papers/p79.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.05.2013).

- Banerjee, Bhabatosh (2006); *Cost Accounting Theory and Practice*, 12. Edition, PHI Learning.
- Barrows, Ed ve Andy Neely (2011); *Managing Performance in Turbulent Times: Analytics and Insight*, 1. Edition, John Wiley&Sons.
- Basık, Feryal Orhon (2012); *Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Baynal, Kasım ve Oya Karasakal (2008); “İşletmelerde Performans Ölçümlerinin Balanced Scorecard İle Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama,” *Yöneylem Araştırması ve Endüstri Mühendisliği 28. Ulusal Kongresi*, İstanbul, http://akademikpersonel.kocaeli.edu.tr/kbaynal/bildiri/kbaynal28.02.2011_11.4.2.41bildiri.pdf, (Erişim Tarihi: 07.10.2012).
- Bayyurt, Nizamettin (2007); “İşletmelerde Performans Değerlendirmenin Önemi ve Performans Göstergeleri Arasındaki İlişkiler,” *Sosyal Siyaset Konferansları*, Sayı 53, s. 577-592.
- Bazett, Mike (2010); “*Strategic Performance Management: Driving Value From Strategy*,” Advisory, KPMG, <http://www.kpmg.com/NZ/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/POV-strategic-PM.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.08.2012).
- Bekçi, İsmail ve Nurcan Negiz (2011); “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Uygulanması,” *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 30, Sayı 2, s. 119-136.
- Bengü, Haluk (2005); “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 25, s. 186-194.
- Berber, Nemanja, Milan Pasula ve Milan Radosevic (2012); “Economic Value Added In Function of Determining Incentive Compensation Systems,” *Journal of Engineering Management and Competitiveness (JEMC)*, Cilt 2, Sayı 2, s. 81-86.
- Bhattacharyya, Asish K. ve B. V. Phani (2004); “Economic Value Added-A General Perspective,” <http://128.118.178.162/eps/fin/papers/0504/0504003.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.08.2013).
- Bhattacharyya, Dipak Kumar (2011); *Performance Management Systems and Strategies*, 1. Edition, Pearson Education, India.
- Binboğa, Gülüzar (2009); “*Stratejik Bir Yönetim Aracı Olarak Faaliyete Dayalı Maliyetleme İle Ekonomik Katma Değer Sistemlerinin Birlikte Kullanılmasına İlişkin Bir Uygulama*,” Yayımlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.

- Blocher, Ed, Kung Chen, Gary Cokins ve Tom Lin (2005); *Cost Management: A Strategic Emphasis*, McGraw-Hill.
- Bloem, Jaap, Menno Van Doorn ve Piyush Mittal (2005); *Making IT Governance Work in A Sarbanes-Oxley World*, John Wiley&Sons.
- Bolat, Bilge Acar (2010); *Firma Performansını Etkileyen Faktörlerin Yapısal Eşitlik Modeli İle İncelenmesi*, İktisadi Araştırmalar Vakfı, İstanbul.
- Brewer, C. Peter, G. Chandra ve Clayton A. Hock (1999); "Economic Value Added (EVA): Its Uses and Limitations," *Sam Advanced Management Journal*, Cilt 64, Sayı 2, s. 4-11.
- Briciu, Sorin, Dan Loan Topor ve Sorinel Căpuşneanu (2013); "Integrated Methods for Performance Measurement in Entities from The Wine Sector in Romania," *Annals Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Cilt 15, Sayı 2, s. 367-383.
- Brimson, James A. (1986); "How Advanced Manufacturing Technologies Are Reshaping Cost Management," *Management Accounting*, Cilt 67, Sayı 9, s. 25-29.
- Brown, Mark Graham (2008); *Baldrige Award Winning Quality: How to Interpret The Baldrige Criteria for Performance Excellence*, Productivity Press, 17. Edition, New York.
- Büyük, Köksal (2010); "Stratejik Performans Yönetiminin Unsuru Olarak Örgüt Kültürünü Ölçümleme Üzerine Kavramsal Bir Çalışma," *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 5, Sayı 2, s. 219-235.
- Büyükşalvarcı, Ahmet (2006); "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama," *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*, Yıl 9, Sayı 10, s. 160-180.
- Cardoş, Ildiko Reka ve Stefan Pete (2011); "Activity-Based Costing (ABC) and Activity-based Management (ABM) Implementation – Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability?," *Romanian Journal Economics*, Cilt 32, Sayı 1, s. 151-168.
- Carleton, Robert (2010); *Implementation and Management of Performance Improvement Plans: Emphasizing Group and Organizational Interventions*, Human Resource Development Press.
- Cenger, Hatice (2011); "İMKB'de İşlem Gören Çimento Şirketlerinin Performanslarının Ölçülmesinde Veri Zarflama Analizi Yaklaşımı," *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 25, Sayı 3-4, s. 31-44.
- Chapman, Christopher S., Anthony G. Hopwood ve Michael D. Shields (2007); *Handbook of Management Accounting Research*, 2. Baskı, Elsevier, Amsterdam.

- Chase, Richard B, Nicholas J. Aquilano ve F. Robert Jacobs (1998); *Production and Operations Management: Manufacturing and Services*, Irwin, McGraw-Hill, USA.
- Chen, Tai-Liang ve Feng-Chuan Pan (2004); “Analytic Hierarchy Process in Innovative Integration of Balanced Scorecard and Activity-Based Costing,” *17th International Conference on Multiple Criteria Decision Making (MCDM)*, August 6-11, B. C. Kanada, s. 1-12.
- Chen, Lin ve Zhilin Qiao (2008); “Measuring Human Capital with Activity Based-Costing and Economic Value Added,” *International Journal of Business and Management*, Cilt 3, Sayı 7, s. 55-59.
- Chen, Lin, Zhilin Qiao ve Yi He (2013a); “EVA’s Improvement on Activity-based Costing and Application in Insurance Company,” *International Journal of Finance and Accounting*, Cilt 2, Sayı 6, s. 312-318.
- Chen, Lin, Shuangyuan Wang ve Zhilin Qiao (2013b); ”Product Profitability Analysis Based on EVA and ABC,” *International Journal of Business and Management*, Cilt 8, Sayı 12, s. 73-82.
- Cheng, T. C. E. ve S. Podolsky (1996); *Just-in-Time Manufacturing: An Introduction*, 2. Edition, Chapman & Hall.
- Chodur Miroslav, Drahomira Pavelkova ve Adriana Knapkova (2011); “Model for Performance Management and Measurement: Using Synergic Effects of Selected Tools,” *7th European Conference on Management, Leadership and Governance*, s. 60-70.
- CIMA (2001); “Activity-Based Management-An Overview,” *Technical Briefing, The Chartered Institute of Management Accountants*.
- Civelek, Muzaffer ve Azzem Özkan (2006); *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, 4. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Cokins, Gary (1996); *Activity-Based Cost Management: Making It Work*, McGraw-Hill.
- Cokins, Gary (2001); *Activity-Based Cost Management: An Executive’s Guide*, 1. Edition, John Wiley & Sons.
- Cooper, Robin, Robert S. Kaplan, Lawrence S. Maisel, Eileen Morrissey ve Ronald M. Oehm (1992); *Implementing Activity Based Cost Management: Moving from Analysis to Action Implementation Experiences at Eight Companies*, Institute of Management Accountants, Montvale, New Jersey.
- Cooper, Robin ve Regine Slagmulder (1998); “The Scope of Strategic Cost Management,” *Management Accounting*, Cilt 79, Sayı 8, s. 16-18.

- Cooper, Robin ve Regine Slagmulder (2003); "Strategic Cost Management: Expanding Scope and Boundaries," *Journal of Cost Management*, Cilt 17, Sayı 1, s. 23-30.
- Cope, Bill ve Rod Brown (2002); *Value Chain Clustering in Regional Publishing Services Markets*, Common Ground, Australia.
- Coşkun, Ali (2006); "Stratejik Performans Yönetiminde Performans Karnesi Kullanımı: Türkiye'deki Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma," *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Yıl 8, Sayı 1, s. 127-153.
- Cuc, Sunhilde (2009); "Balanced Scorecard and The Management Instruments Complementarity," *Fascicle of The Faculty of Economics and Public Administration*, Cilt 9, Sayı 2, s. 119-124.
- Çabuk, Yıldız (2003); "Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme," *ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, Cilt 5, Sayı 5, s. 109-116.
- Çakır, Atilla (2008); "Kamu İdarelerinde Stratejik Yönetim Kapsamında Planlama ve Plan-Bütçe İlişkisi," *Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Çakmak, Nermin ve Emre Ocaklı (2006); "Performans Değerlendirmesi Gerekli Midir? Neden?," *UNAK'06 Toplantısında Sunulan Bildiri*, <http://kaynak.unak.org.tr/bildiri/unak06/406-18.pdf>, (Erişim Tarihi 15.01.2012).
- Çam, Mustafa (2006); "Stratejik Bir Yönetim Aracı Olarak Ekonomik Katma Değer (EKD) ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin (FTMY) Birlikte Kullanımı," *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 15, Sayı 2, s.95-118.
- Çelik, Orhan (2002); "İşletmelerde Bir Performans Ölçütü Olarak Ekonomik Katma Değer (EKD) ve Türk Telekom A.Ş.'de Uygulanması," *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Gelişme ve Toplum Araştırmaları Merkezi Tartışma Metinleri*, Sayı 45, s. 1-37.
- Çelikçapa, Feray Odman ve Sait Y. Kaygusuz (2010); *Teknoloji Yönetimi*, Dora Yayınevi, Bursa.
- Dalğar, Hüseyin, Sebahattin Taş, Ezgi Cevher ve Osman Akın (2010); "Maliyet Yönetim Aracı Olarak Altı Sigma: Kuramsal Bir Yaklaşım," *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 15, Sayı 1, s. 235-255.
- Das, Subhash Chandra (2010); *Management Control Systems: Principles and Practices*, 1. Edition, PHI Learning.

- Davis, Charles E. ve Elizabeth Davis (2011); *Managerial Accounting*, 1. Edition, John Wiley & Sons.
- Demirciođlu, Elif N., Mert Demirciođlu ve Nihat Kūçüksavaş (2010); "Kısıtlar Teorisinin Diđer Muhasebe ve Yönetim Teknikleriyle İlişkisi," *Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 14, Sayı 1, s. 42-55.
- Demirgüneş Kartal, M. Başaran Öztürk ve Ünsal Ban (2011); "Ekonomik Katma Değer ve Yatırım Kararları," *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)*, Cilt 12, Sayı 1, s. 49-72.
- Dettmer, H. William (1997); *Goldratt's Theory of Constraints: A Systems Approach to Continuous Improvement*, ASQ Quality Press.
- Dilmaç, Elife (2011); "Bir Eğitim ve Araştırma Hastanesinde Kurumsal Performans Karnesi (Balanced Scorecard) Yönteminin Uygulanabilirliği," Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Dror, Shuki (2008); "The Balanced Scorecard Versus Quality Award Models as Strategic Frameworks," *Total Quality Management & Business Excellence*, Cilt 19, Sayı 6, s. 583-593.
- Dugdale, David ve Colwyn Jones (1996); "Accounting for Throughput," *Management Accounting*, Cilt 74, Sayı 4, s. 24-29.
- Dugdale, David ve Colwyn Jones (1997); "Accounting for Throughput: Techniques for Performance Measurement, Decision and Control," *Management Accounting*, Cilt 75, Sayı 11, s. 52-56.
- Dumitrescu, Luigi ve Mircea Fuciu (2009); "Balance Scorecard – A New Tool for Strategic Management," *Buletin Stiintific*, Cilt 14, Sayı 2, s. 37-42.
- Durant, Michael (1999); "Economic Value Added: The Invisible Hand at Work," <http://www.crfonline.org/orc/pdf/ref8.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.10.2013).
- Ehrbar, Al (1998); *EVA: The Real Key to Creating Wealth*, John Wiley & Sons, Canada.
- Eiler, Robret G. ve John P. Campi (1990); "Implementing Activity-Based Costing at A Process Company," *Emerging Practices in Cost Management*, (Ed.: Barry J. Brinker), Warren, Gorham&Lamont USA.
- Eraslan, İ. Hakkı, Deniz Helvacioğlu Kuyucu ve İsmail Bakan (2008); "Değer Zinciri (Value Chain) Yöntemi İle Türk Tekstil ve Hazır Giyim Sektörünün Değerlendirilmesi," *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 10, Sayı 2, s. 307-332.

- Erbaşı, Ali (2008); *Belediyelerde Kurumsal Performans Yönetimi*, Nobel Yayın Dağıtım, 1. Baskı, Ankara.
- Ercan, M. K., M. B. Öztürk ve K. Demirgüneş (2003); *Değere Dayalı Yönetim ve Entelektüel Sermaye*, Gazi Kitapevi Yayınları, Ankara.
- Erden, Selman Aziz (2004); *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Erdoğan, Necmettin ve Metin Saban (2010); *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Beta Yayınevi, 5. Baskı, İstanbul.
- Erol, Mikail (2008); “Kısıtlar Teorisi (Yaklaşımı) ve Teorisinin Stratejik Maliyet Yönetiminde Kullanımı,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 39, s. 101-109.
- Ertuğrul, Murat (2009); “Finansal Performans Ölçümünde Dönüşümlerin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi,” *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 9, Sayı 1, s. 19-46.
- Evans, James R. (2002); *Innovations in Competitive Manufacturing* (Ed: Paul M. Swamidass), AMACOM Div. American Mgmt Assn, New York.
- Finkler, Steven A., David Marc Ward ve Judith J. Baker (2007); *Essentials of Cost Accounting for Health Care Organizations*, Third Edition, Jones&Bartlett Learning.
- Fletcher, Harold D. ve Darlene Brannigan Smith (2004); “Managing For Value: Developing A Performance Measurement System Integrating Economic Value Added and The Balanced Scorecard in Strategic Planning,” *Journal of Business Strategies*, Cilt 21, Sayı 1, s. 1-17.
- Fowler, A. (1990); “Performance Management: The MBO of The “90”s?,” *Personal Management*, Cilt 22, Sayı 7, s. 47-51.
- Friedl, Gunther ve Lena Deuschinger (2008); “A Note on Economic Value Added (EVA),” *TUM Business School*, s. 1-12, https://www.controlling.wi.tum.de/fileadmin/w00bel/www/downloads/vorlesungsunterlagen/SS12/VBM/Friedl_Deuschinger_2008_-Note_on_EVA_081124.pdf, (Erişim Tarihi: 10.12.2013).
- Frost, William (2005); *Abcs of Activity Based Management: Crushing Competition Through Performance Improvement*, iUniverse, Inc., New York.
- Gençtürk, Mehmet (2008); *İşletmelerin Finansman Kararlarına Finansal Krizlerin Etkileri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Gersil, Aydın (2007); “Üretim Sistemleri ve Teknolojilerindeki Gelişmelerin ve Küreselleşmenin Geleneksel Maliyet Muhasebesine Etkileri,” *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt 62, Sayı 4, s. 107-123.

- Gibaly, Mohamed M. El ve Ahmed Abdelnaby Ahmed Diab (2012); "A Model to Integrate of The ABC and The BSC in The Egyptian Companies: Aligning Strategic Efficiency and Performance Improvement (Fieldy Study)," *Journal of American Science*, Cilt 8, Sayı 6, s. 543-554.
- Glad, E. ve H. Becker (1997); *Activity Based Costing and Management*, Juta and Company, Cape Town.
- Goldratt, Eliyahu M. ve Jeff Cox (1986); *The Race, Croton-on-Hudson*, NY:North River Press, First Edition, USA.
- Göğüş, E. Handan Sümer (2011); "Ekonomik Katma Değer ve Hesaplanması," *İşletme İktisadi Enstitü Dergisi*, Cilt 1, Sayı 69, s. 9-23.
- Gökçen, Gürbüz (2004a); "Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması," *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 23, s. 58-67.
- Gökçen, Gürbüz (2004b); "Ekonomik Katma Değer (EVA)," *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 24, s. 105-109.
- Grant, James L. (2002); *Foundations of Economic Value Added*, John Wiley&Sons, 2. Edition, Canada.
- Groop, Johan (2012); "Theory of Constraints in Field Service," *Aaito University Publication Series*, <http://lib.tkk.fi/Diss/2012/isbn9789526045948/isbn9789526045948.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.05.2012).
- Gupta, M. ve K. Galloway (2003); "Activity-Based Costing/Management and Its Implications for Operations Management," *Technovation*, Sayı 23, s. 131-138.
- Gupta, K. P. (2009); *Cost Management: Measuring, Monitoring & Motivating Performance*, Global India Publications.
- Gupta, Shivani (2012); *Performance Measurement: A Comparative Study of EVA and Traditional Performance Measurement Techniques: A Case Study of Steel and Petrochemicals Industry in India*, Grin Verlag Gmbh, Norderstedt Germany.
- Gürdal, Kadir (2007); *Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Gürsoy, Cudi Tuncer (2009); *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, Beta Yayınevi, 3. Baskı, İstanbul.
- Hacırüstemoğlu, Rüstem ve Münir Şakrak (2002); *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

- Hacırüstemoğlu, Rüstem, Münir Şakrak ve Volkan Demir (2002); “Etkin Performans Ölçüm Aracı (EVA) (Ekonomik Katma Değer-Ekonomik Kar Yaklaşımı),” *Mali Çözüm Dergisi, İSMMMÖ Yayınları*, Sayı.59, <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=59>, (Erişim Tarihi: 03.05.2013).
- Haftacı, Vasfi (2011); *Maliyet Muhasebesi*, Umuttepe Yayınları, 8. Baskı, Kocaeli.
- Hannabarger, Charles, Frederick Buchman ve Peter Economy (2007); *Balanced Scorecard Strategy for Dummies*, 1. Edition, John Wiley & Sons.
- Hansen, Don R., Maryanne M. Mowen ve Liming Guan (2007); *Cost Management: Accounting & Control*, 6. Edition, Cengage Learning.
- Hansen, Don R. ve Maryanne M. Mowen (2010); *Cornerstones of Cost Accounting*, 1. Edition, Cengage Learning.
- Harbour, Jerry L. (2009); *The Basics of Performance Measurement*, 2. Edition, CRC Press, New York.
- Hatry, Harry P. (2007); *Performance Measurement: Getting Results*, 2. Edition, The Urban Institute Press, Washington.
- He, Xue-Feng ve Jian-Min Yi (2006); “Integration of Activity-Based Costing and Balanced Scorecard in The Logistics Enterprises of China,” *International Conference on Management of Logistics and Supply Chain*, s. 626-630. <http://www.seiofbluemountain.com/upload/product/201002/1265081456047khd83.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.01.2013).
- Heisinger, Kurt (2009); *Essentials of Managerial Accounting*, 1. Edition, South-Western Cengage Learning.
- Helvacı, M. Akif (2002); “Performans Yönetimi Sürecinde Performans Değerlendirmenin Önemi,” *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, Cilt 35, Sayı 1-2, s. 155-169.
- Hixon, Mark (1995); “Activity-Based Management: Its Purpose and Benefits,” *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Account*, Cilt 73, Sayı 6, s. 30-32.
- Hopf, Richard H., David J. Litman, Lloyd W. Pratsch, Ida M. Ustad, Robert A. Welch, Terrence J. Tychan ve Pauk A. Denett (1998); “Guide to A Balanced Scorecard Performance Management Methodology: Moving from Performance Measurement to Performance Management,” *Procurement Executives' Association*, <http://energy.gov/sites/prod/files/maprod/documents/BalancedScorecardPerfAndMeth.pdf>, (Erişim Tarihi: 03.05.2013).
- Howell, Marvin T. (2006); *Actionable Performance Measurement: A Key to Success*, ASQ Quality Press, Milwaukee.

- Hunt, V. Daniel (1996); *Process Mapping: How to Reengineer Your Business Processes*, 1. Edition, John Wiley & Sons.
- Huynh Tandung, Guangming Gong ve Anhtuan Nguyen (2013); “Integrating Activity-Based Costing with Economic Value Added,” *Journal of Investment and Management*, Cilt 2, Sayı 3, s. 34-40.
- Ildır, Ali (2008); *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Performans Yönetimi*, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara.
- IMA (1998b); “Strategic Cost Management, Implementing Activity-Based Management: Avoiding The Pitfalls,” *Institute of Management Accountants*.
- IMA (1998a); “Management Accounting Principles,” *International Management Accounting Statements-1*.
- Ioannou G. ve W. G. Sullivan (1999); “Use of Activity-Based Costing and Economic Value Analysis for The Justification of Capital Investments in Automated Material Handling Systems,” *International Journal of Production Research*, Cilt 39, Sayı 9, s. 2109-2134.
- Isaac, Willy C. (2007); *Performance Measurement for the E-Government Initiatives: A Comparative Study*, Graduate School of Computer and Information Sciences, Nova Southeastern University, UMI.
- Ismail, Noor Azizi (2010); “Activity-Based Management System Implementation in Higher Education Institution: Benefits and Challenges,” *Campus-Wide Information Systems*, Cilt 27, Sayı 1, s. 40-52.
- James, Wendy and Abdalla Elmezughi (2010); “The Combined Effect of Costing and Performance Management Systems on Performance, Moderated by Strategy: Australian Context,” *Accounting, Accountability & Performance*, Cilt 16, Sayı 1&2, s. 51-84.
- Kaba, Mehmet (2009); “İşletmelerde Performans Ölçme ve Değerlendirme Aracı Olarak Dengeli Sonuç Kartı (Balanced Scorecard),” Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş.
- Kaplan, Robert S. ve David P. Norton (1992); “The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance,” *Harvard Business Review*, Cilt 70, Sayı 1, s. 71-79.
- Kaplan, Robert S. ve David P. Norton (1996a); “Linking The Balanced Scorecard to Strategy,” *California Management Review*, Cilt 39, Sayı 1, s. 53-79.
- Kaplan, Robert S. ve David P. Norton (1996b); “Using The Balanced Scorecard as A Strategic Management System,” *Harvard Business Review*, Cilt 74, Sayı 1, s.75-85.

- Kaplan, Robert S. ve Robin Cooper (1998); *Cost&Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business Press.
- Kaplan, Robert S. ve David P. Norton (2001a); "Transforming The Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I," *Accounting Horizons*, Cilt 15, Sayı 2, s. 87-104.
- Kaplan, Robert S. ve David P. Norton (2001b); "Transforming The Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II," *Accounting Horizons*, Cilt 15, Sayı 2, s. 147-160.
- Kaplan Robert S. (2001c); "Integrating Shareholder Value and Activity-Based Costing with The Balanced Scorecard," *Balanced Scorecard Report*, Harvard Business School Press, Cilt 3, Sayı 1, s. 3-6.
- Kaplan, Robert S. ve David P. Norton (2009); *Balanced Scorecard*, (Çev.: Serra Egeli), Sistem Yayıncılık, İstanbul.
- Karaman, Rıfat (2009); "İşletmelerde Performans Ölçümünün Önemi ve Modern Bir Performans Ölçme Aracı Olarak Balanced Scorecard," Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Yıl 9, Cilt 16, s. 411-427.
- Karakaya, Mevlüt (1994); *Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Karcıoğlu, Reşat (2000); *Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Aktif Yayınevi, Erzurum.
- Karcıoğlu, Reşat ve Gülüzar Binboğa (2010); "Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Yönetimin İşletme Stratejisinin Belirlenmesindeki Rolü," *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 24, Sayı 1, s. 1-13.
- Kaygusuz, Sait Y. (2006); *Yenilikçi Yönetim Muhasebesi*, Alfa Aktüel Yayınevi, Bursa.
- Kaygusuz, Sait Y. ve Şükrü Dokur (2009); *Maliyet Muhasebesi*, Dora Yayınevi, Bursa.
- Kazmi, Azhar (2008); *Strategic Management and Business Policy*, 3. Edition, Tata McGraw-Hill Education.
- Khalid, A. (2005); "Activity Based Costing in Saudi Arabia's Largest 100 firms in 2003," *Journal of American Academy of Business*, Cilt 6, Sayı 2, s. 285-292.
- Kırlı, Mustafa ve Nilgün Kayalı (2010); "Stratejik Maliyet Yönetimi ve Kısıtlar Teorisi: Bir Uygulama," *Celal Bayar Üniversitesi S.B.E. Dergisi*, Cilt 8, Sayı 2, s. 93-114.

- Kırlioğlu Hilmi ve Şule Yıldız (2012); “Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Ekonomik Katma Değer Analizi Enerji Sektöründe Bir Uygulama,” *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Cilt.36, s. 1-24.
- Kinney, Michael R. ve Cecily A. Raiborn (2012); *Cost Accounting: Foundations and Evolutions*, 9. Edition, Cengage Learning.
- Kirsche, Cornelius (2013); *Economic Value Added: A Detailed Walkthrough*, Current Issues in Accounting & Finance, Grin Verlag.
- Korkmaz, Tuba ve Mine Özdemir (2003); “Ekonomik Katma Değer-EVA Nedir?”, *Active Bankacılık Dergisi*, Sayı 33, ss. 75-81.
- Kroll, Karen (1998); ”The Theory of Constraints Revisited:Improving Production Operations,” *Industry Week*, Cilt 247, Sayı 8, s. 20-21.
- Kuğu, Tayfun Deniz ve Mustafa Kırılı (2013); “İŞletme Performansının Değerlendirilmesinde Bir Yenilikçi Yönetim Muhasebesi Aracı Olarak Balanced Scorecard Uygulaması,” *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 18, Sayı 2, s. 301-318.
- Kumar, Ashvine ve Shafabi Kumar (2011); “Strategic Cost Management-Suggested Framework for 21. Century,” *Journal of Business and Retail Management Research*, Cilt 5, Sayı 2, s. 118-130.
- Küçüksavaş, Nihat (2006); *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Kare Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.
- Lal, Jawahar ve Seema Srivastava (2008); *Cost Accounting*, 4. Edition, Tata McGraw-Hill Education.
- Leach J. ve Ronald Melicher (2014); *Entrepreneurial Finance*, Cengage Learning, 5. Edition.
- Lewis, Ronald J. (1995); *Activity-Based Models for Cost Management Systems*, 1. Edition, Greenwood Publishing Group.
- Liberatore Matthew J. ve Tan Miller (1998); “A Framework for Integrating Activity-Based Costing and The Balanced Scorecard Into The Logistics Strategy Development and Monitoring Process,” *Journal of Business Logistics*, Cilt 19, Sayı 2, s. 131-153.
- Lowy, Alex ve Phil Hood (2010); *The Power of The 2x2 Matrix: Using 2x2 Thinking to Solve Business Problems and Make Better Decisions*, 1. Edition, John Wiley&Sons.
- Maiga Adam S. ve Fred A. Jacobs (2003); “Balanced Scorecard, Activity-Based Caosting and Company Performance: An Empirical Analysis,” *Journal of Managerial Issues*, Cilt 15, Sayı 3, s. 283-301.

- Maria, Grigore Ana, Bagu Constantin ve Radu Catalina (2009); "The Strategic Performance Management Process," *Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Faculty of Economics*, Cilt 4, Sayı 1, s. 276-279.
- Martinez, Javier (2000); "Assessing Quality, Outcome and Performance Management," *Workshop on Globaly Health Workforce Strategy Annecy*, France, s. 1-30.
- Maskell, Brian H. (1991); *Performance Measurement for World Class Manufacturing: A Model for American*, Productivity Press, New York.
- MEGEP (2007); *Yiyecek ve İçecek Hizmetleri*, Ankara.
- Mehdi Safdari ve Motiee Reza (2012); "Costing Management on Activity Based Costing (ABC) and Economic Value Added (EVA) in Manufacturing Companies Iran," *Advances in Environmental Biology*, Cilt 6, Sayı 8, s. 2403-2409.
- Meier, M., W. Sinzig ve P. Mertens (2005); *Enterprise Management with SAP SEM/Business Analytics*, 2. Edition, Springer.
- Mohapatra, Sanjay (2012); *Business Process Reengineering: Automation Decision Points in Process Reengineering*, Springer.
- Mowen, Maryanne M, Don R. Hansen ve Dan Lester Heitger (2011); *Cornerstones of Managerial Accounting*, 4. Edition, Cengage Learning.
- Muthu, Subramanian, Larry Whitman, ve S. Hossein Cheraghi (1999); "Business Process Reengineering: A Consolidated Methodology," *Proceedings of The 4th Annual International Conference on Industrial Engineering Theory, Applications and Practice*, ss.1-5, <http://webs.twsu.edu/whitman/papers/ijii99muthu.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.02.2012).
- Nair, Mohan (2004); *Essentials of Balanced Scorecard*, 1. Edition, John Wiley & Sons.
- Narayanaswamy, R. (2003); "Strategic Cost Management: Some Reflections from Experience," *The Chartered Accountant*. s. 664-670, http://www.icai.org/resource_file/11331p664-670.pdf, (Erişim Tarihi: 04.12.2012).
- Newing, Rod (1995); "Wake Up to The Balanced Scorecard!," *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Account*, Cilt 73, Sayı 3, s. 22-23.
- Needles, Belverd E., Marian Powers, Sherry Mills ve Henry R. Anderson (1999); *Managerial Accounting*, Houghton Mifflin Company, Boston.
- Needles, Belverd E., Marian Powers ve Susan V. Crosson (2009); *Principles of Accounting*, South-Western Publication, USA.

- Needles, Belverd E., Marian Powers ve Susan V. Crosson (2010); *Financial and Managerial Accounting*, 9. Edition, Cengage Learning.
- Niven, P. R. (2006); *Balanced Scorecard Step-By-Step: Maximizing Performance and Maintaining Results*, 2. Edition, John Wiley & Sons.
- Northrup, C. Lynn (2004); *Dynamics of Profit-Focused Accounting Attaining Sustained Value and Bottom-Line Performance*, J.ROSS Publishing, Florida.
- Nouri Fatemeh ve Maziyar Ghasemi (2011); "Relation ABC and ABM by Integrating EVA for A New System of Measuring Performances," *2011 International Conference on E-Business, Management and Economics*, Cilt 25, s. 146-150.
- Novicevic, Blagoje ve Ljilja Antic (1999); "Total Quality Management and Activity-Based Costing," *Facta Universitatis Economic and Organizations*, Cilt 1, Sayı 7, s. 1-8.
- Oakland, John S. (2003); *TQM: Text with Cases*, 3. Edition, Routledge.
- Okka, Osman (2009); *Finansal Yönetim Teori ve Çözümlü Problemler*, Nobel Yayın Dağıtım, 3. Baskı, Ankara.
- Oliver, Lianabel (1999); *The Cost Management Toolbox: The Manager's Guide to Controlling Costs and Boosting Profits*, 1. Edition, Amacom Div American Mgmt Assn.
- Oliver, Lianabel (2004); *Designing Strategic Cost Systems: How to Unleash The Power of Cost Information*, 1. Edition, John Wiley & Sons.
- Oliver, M. Suzanne ve Charles T. Horngren (2009); *Managerial Accounting: International Edition*, Pearson.
- Otlu, Fikret ve Özcan Demir (2005); "Stratejik Karar Verme Açısından Maliyet Sistemleri," *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 15, Sayı 1, s. 155-170.
- Otlu, Fikret ve Yusuf Cahit Çukacı (2006); "Genel İmalat Maliyetlerinin Dağıtımında Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi ve Çevresel Maliyetlerin Değerlendirilmesi," *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 20, Sayı 1, s. 393-411.
- Otlu Fikret ve S. Serdar Karaca (2006); "Faaliyet Temelli Maliyetleme Sistemine Göre Ekonomik Katma Değer Analizi," *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 29, s. 140-151.
- Öker, Figen (2003); *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*, Literatür Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.

- Önal, Yıldırım Beyazıt ve Erdiñ Karadeniz (2004); “Firma Değerinin Ekonomik Katma Değer (EVA) Yöntemiyle Tespit Edilmesi: İMKB’ye Kote Bir Turizm İşletmesi Üzerine Uygulama,” *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, Cilt 15, Sayı 2, s. 139-157.
- Özer, A. (2004); “Pazarlama İle İlgili Kararlarda Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Etkisi,” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 13, s. 123-138.
- Özer, M. Akif (2009); “Performans Yönetimi Uygulamalarında Performansın Ölçümü ve Değerlendirilmesi,” *Sayıştay Dergisi*, Sayı 73, s. 3-29.
- Öztürk, M. Başaran (2004); “Finansal Performansın Ölçülmesinde Alternatif Bir Yöntem Ekonomik Katma Değer,” *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 18, Sayı 3-4, s. 351-368.
- Öztürk, Ümit (2009); *Performans Yönetimi*, Alfa Yayınları, 1. Basım, İstanbul.
- Özütürk, Leyla (2010); “*Faaliyet Bazlı Maliyetlendirme (ABC) İle Ekonomik Katma Değer (EVA) Yöntemlerinin Birleştirilmesi ve Uygulama Örneği*,” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Palaiologk Anna S., Anastasios A. Economides, Heiko D. Tjalsma ve Laurents B. Sesink (2012); “An Activity-Based Costing Model for Long-Term Preservation and Dissemination of Digital Research Data: The Case of DANS,” *International Journal on Digital Libraries*, Cilt 12, Sayı 4, s. 195-214.
- Panda, N. M. (1999); *Activity Based Costing for Indian Industries*, 1. Edition, Mittal Publications, New Delhi.
- Parlakkaya Raif (2003); “Maliyet ve Performans Yönetim Aracı Olarak Tümlleşik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Sistemi,” *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 5, Sayı 2, s. 73-87.
- Parmenter, David (2010); *Key Performance Indicators: Developing, Implementing and Using Winning KPIs*, 2. Edition, John Wiley & Sons, New Jersey.
- Pettit, Justin (2003); “Applications in Real Options and Value-Based Strategy”, <http://people.stern.nyu.edu/adamodar/pdfiles/eqnotes/opt3.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.05.2014).
- Player, S. (1998); “Activity-Based Analyses Lead to Better Decision Making Cost Management Strategies in The Health Care Industry,” *Healthcare Financial Management*, Cilt 52, Sayı 8, s. 66-70.
- Plaster, Gary ve Jerry D. Alderman (2006); *Beyond Six Sigma: Profitable Growth Through Customer Value Creation*, 1. Edition, John Wiley&Sons.

- Plowman, Brian (2001); *Activity Based Management: Improving Processes and Profitability*, Gower Publishing.
- Pohlen Terrance L. ve B. Jay Coleman (2005); "Evaluating Internal Operations and Supply Chain Performance Using EVA and ABC," *Sam Advanced Management Journal*, Cilt 70, Sayı 2, s. 45-58.
- Polat, Levent (2011); "Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Bir Sanayi İşletmesinde Uygulanması," *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 49, s. 127-137.
- Porter, M.E. (1985); *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, New York.
- Radhakrishnan, R. ve S. Balasubramanian (2008); *Business Process Reengineering: Text And Cases*, 1. Edition, PHI Learning.
- Rampersad, Hubert K. ve Anwar El-Homsi (2007); *TPS-Lean Six Sigma: Linking Human Capital to Lean Six Sigma: A New Blueprint for Creating High Performance Companies*, IAP.
- Ray, Jeffrey S. (2011); "Combining Measurement Frameworks," *Swiss Management Center University Transknowlogy Campus*, s. 4-16.
- Ray, Sarbapriya (2012); "Efficacy of Economic Value Added Concept in Business Performance Measurement," *Advances in Information Technology and Management (AITM)*, Cilt 2, Sayı 2, s. 260-267.
- Rich, Jay S., Jefferson P Jones, Dan L. Heitger, Maryanne M. Mowen ve Don R. Hansen (2011); *Cornerstones of Financial & Managerial Accounting*, 2. Edition, Cengage Learning.
- Robson, Mike ve Philip Ullah (1996); *A Practical Guide to Business Process Re-engineering*, Gower Publishing.
- Roest, Pim (1997); "The Golden Rules for Implementing The Balanced Business Scorecard," *Information Management & Computer Security*, Cilt 5, Sayı 5, s. 160-174.
- Rolstadas, Asbjorn (1994); *Performance Management: A Business Process Benchmarking Approach*, 1. Edition, Kluwer Academic Publishers.
- Roztockı, Narcyz ve Kim LaScola Needy (1999); "Integrating Activity – Based Costing and Economic Value Added in Manufacturing," *Engineering Management Journal*, Cilt 11, Sayı 2, s. 17-22.

- Roztocki Narcyz (2001a); "The Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added System for The Service Sector," *Proceedings of The International on Service Management*, France, s. 387-397.
- Roztocki Narcyz (2001b); "Using The Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added Information System for Project Management," *Proceeding of Seventh Americas Conference on Information Systems*, Boston, s. 1454-1460.
- Roztocki, Narcyz, J. David Porter, Robin M. Thomas ve Kim LaScola Needy (2004); "A Procedure for Smooth Implementation of Activity-Based Costing in Small Companies," *Engineering Management Journal*, Cilt 16, Sayı 4, s.19-27.
- Roztocki, Narcyz (2010); "Activity-Based Management for Electronic Commerce: A Structed Implementation Procedure," *Journal of Theoretical and Applied Electronic Commerce Research*, Cilt 5, Sayı 1, s. 1-10.
- Ruhl, Jack M. (1997); "Managing Constraint", *CPA Journal*, Cilt 67, Sayı 1, s.60-63.
- Saban, Metin ve Sedat Erdoğan (2007); "Performans Ölçümleme ve Ekonomik Katma Değer," *Mali Çözüm İSMMMO Yayınları*, Sayı 84, s. 121-140.
- Saban, Metin ve Hakan Vargün (2011); "Etkin Bir Performans Yönetimi İçin Balanced Scorecard Modeli İle Mükemmellik Modellerinin Birlikte Uygulanabilirliğine Yönelik Teorik Bir Yaklaşım," *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayınları (MÖDAV)*, Sayı 2, s. 39-75.
- Sandanayake Y. G., C. F. Oduoza ve D. G. Proverbs (2008); "A systematic modelling and simulation approach for JIT performance optimisation," *Robotics and Computer-Integrated Manufacturing*, Cilt 24, Sayı 6, s. 735-743.
- Saxena J. P., (2009); *Production ve Operations Management*, 2. Edition, McGraw-Hill.
- Savarese, Craig (2000); *Economic Value Added: The Practitioner's Guide to a Measurement and Management Framework*, Allen&Unwin, Australia.
- Sayıştay Raporu (2002); *Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu*, Ankara, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sayperolc.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.05.2012).
- Schmitz, Hubert (2005); *Value Chain Analysis for Policy Makers and Practitioners*, First Publication, International Labour Organization, Geneva.
- Schneier, Craig Eric, Douglas G. Shaw, Richard W. Beatty ve Lloyd S. Baird (1995); *Performance Measurement and Appraisal Sourcebook*, Human Resource Development.

- Shand, Dawne (2000); "Economic Value Added Definition," *Computerworld*, Cilt.34, Sayı.44.
- Shank, John K. (1989); "Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles," *Journal of Management Accounting Research*, Cilt 1, s. 47-65.
- Shil, Nikhil Chandra (2009); "Performance Measures: An Application of Economic Value Added," *International Journal of Business and Management*, Cilt 4, Sayı 3, s. 169-177.
- Shim, Jae K. ve Joel G. Siegel (2009); *Modern Cost Management & Analysis*, 3. Edition, Barron's Business Library.
- Sink, D. S. ve T. C. Tuttle (1989); *Planning and Measurement in Your Organization of The Future*, Industrial Engineering and Management Press, Norcross, GA.
- Sipahi, Barış (2005); "İşletme Performansının Ölçülmesinde Ekonomik Katma Değer," *Öneri Dergisi*, Cilt 6, No 23, s. 107-112.
- Spitzer, Dean R. (2007); *Transforming Performance Measurement: Rethinking The Way We Measure and Drive Organizational Success*, 1. Edition, AMACOM Div. American Mgmt Assn, New York.
- Stankeviciene, Jelena ve Tatjana Sviderske (2010); "Developing A Performance Measurement System Integrating Economic Value Added and The Balanced Scorecard in Pharmaceutical Company," 6. *International Scientific Conference, Business and Management*, Vilnius, Lithuania, s. 239-247.
- Stein, Robert E. (1997); *Theory of Constraints Applications in Quality and Manufacturing*, Marcel Dekker, 2. Edition, New York.
- Stern, Joel M. ve John S. Shiely (2003); *The EVA Challenge: Implementing Value-Added Change in An Organization*, 1. Edition, John Wiley & Sons, Canada.
- Stewart, G. Bennet (1991); "Accounting is Broken Here's How to Fix it: A Radical Manifesto," *Evaluation*, Cilt 5, Sayı 1.
- Swamidass, Paul M. (2000); *Encyclopedia of Production and Manufacturing Management*, Springer.
- Tanç, Şükran Güngör (2012); "Yeni Performans Ölçüm Yöntemleri (Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Performans Karnesi ve Ekonomik Katma Değer) Entegrasyonu ve Örnek Bir Uygulama," *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 14, Sayı 2, s. 203-230.
- Tangen, Stefan (2004); "Performance Measurement from Philosophy to Practice", *International Journal of Productivity and Performance Management*, Cilt 53, Sayı 8, s. 726-737.

- Tarım, Mehveş (2004); “Sağlık Organizasyonlarında Performans Ölçme ve Dengeli Puan Cetveli (Balanced Scorecard),” *Hacettepe Üniversitesi Sağlık İdaresi Dergisi*, Cilt 7, Sayı 2, s. 233-248.
- Taticchi, Paolo (2010); *Business Performance Measurement and Management: New Contents, Themes and Challenges*, Springer, New York.
- Tee, Peggy (2009); *Strategic Cost Management in A Recession*, Entsgo, http://www.entsgo.com/Content/Strategy_and_Management/RecessionaryCost_Management.pdf, (Erişim Tarihi:20.01.2012).
- Thorpe, Brian ve Peter Sumner (2005); *Quality Management in Construction*, 3. Edition, Gower Publishing.
- Tınaz, Pınar (1999); “Performans Değerlendirme Sistemlerinin Önemi ve Türkiye’deki Uygulamalarına İlişkin Bir İnceleme,” *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Sayı 5, s. 389-406.
- Timur, Nejdet (2004); *Stratejik Yönetim*, Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın No: 1491, Eskişehir.
- Toit, Elda Du, A. Hopkins, A. Oosthuizen, G. A. Qua-Enoo ve C. Smith (2007); *Cost and Management Accounting: Fresh Perspectives*, Prentice Hall, Pearson South Africa.
- Tollington, Tony (1998); “ABC v TOC,” *Management Accounting*, Cilt 76, Sayı 4, s. 45-46.
- Quagini, Luca ve Stefano Tonchia (2010); *Performance Measurement: Linking Balanced Scorecard to Business Intelligence*, Springer, London.
- Topal, Yusuf (2008); “Ekonomik Katma Değer (EVA) ve Pazar Katma Değer (MVA) Arasındaki İlişki İMKB İmalat İşletmelerinden Örnek,” *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 13, Sayı 2, s. 249-261.
- Tulsian, P. C. (2006); *Cost Accounting*, Tata McGraw-Hill Education, http://books.google.com.tr/books?id=w2kbrUHIuk0C&printsec=frontcover&dq=cost+tulsian&hl=tr&sa=X&ei=vQ63U8GMCebMygPEoIHIBg&redir_esc=y#v=onepage&q=cost%20tulsian&f=false, (Erişim Tarihi:25.03.2012).
- Türk, Zeynep (2004); “Stratejik Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı: Değer Zinciri Maliyet Analizi,” *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt 59, Sayı 3, s. 231-253.
- Turney, Peter B. B. (1989); “Activity-Based Costing: A Tool for Manufacturing Excellence,” *Target*, <http://www.ame.org/sites/default/files/targetarticles/89Q2A4.pdf>, s. 13-19, (Erişim Tarihi: 09.02.2012).

- Turney, Peter B. B. (1992); "Activity-Based Management," *Management Accountig*, Cilt 73, Sayı 7, s. 20-25.
- Umble, Michael ve L. Mokshagundam Srikanth (1995); "*Synchronous Manufacturing:Principles for World-Class Excellence*," The Spectrum Publishing Company Inc., 1. Edition, USA.
- Unutkan, Özcan (2010); "Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama," *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 97, s. 87-106.
- URL 1 (2012); <http://www.sabah.com.tr/Ekonomi/2012/10/19/kredi-faizleri-dusuyor> (Erişim Tarihi :08.12.2012)
- URL 2 (2012) <http://www.vergidegundem.com/99> (Erişim Tarihi :15.07.2012)
- Usta, Öcal (2008); *İşletme Finansı ve Finansal Yönetim*, Detay Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara.
- Ülgen, Hayri ve S. Kadri Mirze (2010); *İşletmelerde Stratejik Yönetim*, 5. Baskı, Beta Yayınevi.
- Ülker, Yakup ve Hüseyin İskender (2005); "Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği," *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 8, Sayı 13, s. 189-217.
- Ünal, Elif N., Veyis Naci Tanış ve Nihat Küçüksavaş (2005); "Kısıtlar Teorisi ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama," *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 14, Sayı 2, s. 433-448.
- Verweire, Kurt ve Lutgart Van Den Berghe (2004); *Integrated Performance Management: A Guide to Strategy Implementation*, 1. Edition, SAGE Publication, London.
- Walker, Fred (1999); "Cost Justification of Capital Equipment Using Economic Value Added Analysis," *Journal of Industrial Technology*, Cilt 15, Sayı 2.
- Weil, Roman L. ve Michael W. Maher (2005); *Handbook of Cost Management*, 2. Edition, John Wiley & Sons.
- Weygandt, Jerry J., Paul D. Kimmel ve Donald E. Kieso (2009); *Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making*, 5. Edition, John Wiley & Sons.
- Wongrassamee, S., P. D. Gardiner ve J. E. L. Simmons (2003); "Performance Measurement Tools: The Balanced Scorecard and The EFQM Excellence Model," *Measuring Business Excellence*, Cilt 7, Sayı 1, s. 14-29.

- Yalçın, Selçuk (2006); “Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri,” *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 15, s. 15-34.
- Yazıcı, Nusret (2008); *Maliyet Yönetim Sistemleri*, 1. Baskı, Savaş Yayınları.
- Yenice, Ebru (2007); “Performans Ölçümünde Karşılaşılan Sorunlar ve Kurumsal Karne (Balanced Scorecard) Yaklaşımı,” *Bütçe Dünyası Dergisi*, Cilt 2, Sayı 25, s. 95-100.
- Yetişkin, Yücel (2010); “*Performans Değerlendirme Sonuçlarının Hizmet İçi Eğitim Faaliyetlerindeki Kullanımı: Çimento Sektöründe Bir Araştırma*,” Çeis Yayınları, İstanbul.
- Yıldız, Şule (2008); “Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Ekonomik Katma Değer Analizi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması,” Yayımlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Yıldız Şule ve Nevran Karaca (2011); “Stratejik Yönetim Bakış Açısıyla Bütünleşik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Sistemi,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 51, s. 1-26.
- Yılmaz, Rifat ve Gökhan Baral (2007); “Kurumsal Performans Yönetimi’nde Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme,” *Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi*, Bildiri Kodu: 537121, Celalabat, Kırgızistan.
- Young, S. David ve Stephen F. O’Byrne (2000); *EVA and Value-Based Management A Practical Guide to Implementation*, 1. Edition, McGraw Hill Professional.
- Yüzbaşıoğlu, Nedim (2004); “İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları,” *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 12, s. 387-410.
- Zairi, Mohamed (1994); *Measuring Performance for Business Results*, 1. Edition, Chapman&Hall, London.
- Zerenler, Muammer (2005); “Performans Ölçüm Sistemleri Tasarımı ve Üretim Sistemlerinin Performansının Ölçümüne Yönelik Bir Araştırma,” *Abant İzzet Baysal Üniversitesi İ.İ.B.F. Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 1, Sayı 1, s. 1-36.
- Zietsman, Josias, Tara Ramani, Joanne Potter, Virginia Reeder ve Joshua DeFlorio (2011); *A Guidebook for Sustainability Performance Measurement for Transportation Agencies*, Transportation Research Board of The National Academies, *NCHRP Report 708*, Washington.