

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
İŞLETME YÖNETİMİ BİLİM DALI

**FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE ÇAĞRI MERKEZİ
SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA MODELİ**
(Yüksek Lisans Tezi)

Hazırlayan: **Anıl GÜRSOY**

İSTANBUL, 2010

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
İŞLETME YÖNETİMİ BİLİM DALI

**FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE ÇAĞRI MERKEZİ
SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA MODELİ**
(Yüksek Lisans Tezi)

Tezi Hazırlayan:
Anıl GÜRSOY

Öğrenci No:
070745031

Danışman:
Yard. Doç. Dr. Murat AZALTUN

İSTANBUL, 2010

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Çağrı Merkezi Sektöründe Bir Uygulama Modeli” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 02/02/2010

Anıl GÜRSOY

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
TEZLİ YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

2.02.2010

Enstitümüz *İşletme Yönetimi* Anabilim dalı *İşletme Yönetimi* Bilim dalı yüksek lisans öğrencilerinden **070745031** numaralı *Anıl Gürsoy'un* "*Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim - Öğretim ve Sınav Yönetmeliği*"nin ilgili maddesine göre hazırlayarak, Enstitümüze teslim ettiği "**FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE ÇAĞRI MERKEZİ SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA**" konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 19.01.2010 tarih ve 2010/02 sayılı toplantısında seçilen ve Taksim Yerleşkesinde toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, ilgili yönetmeliğin (c) bendi gereğince **60** dakika süre ile aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında **ayrıklığı/oybirliği** ile **Kabul/Red veya Düzeltme** kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 4 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü'ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.

DANIŞMAN
YRD.DOÇ.DR. MURAT AZALTUN



ÜYE
YRD.DOÇ.DR. ŞİFA GÜMÜŞ



ÜYE
YRD.DOÇ.DR. HAKAN KİTAPÇI



FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE ÇAĞRI MERKEZİ SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA MODELİ

Tezi Hazırlayan: Anıl GÜRSOY

Özet

Günümüz iş dünyasında rekabetin her geçen gün daha da arttığı ve maliyet bilgisinin önem kazandığı tartışılmaz bir gerçektir. Doğru maliyet bilgisine ne şekilde ulaşılabileceği ile ilgili olarak geliştirilen en önemli yaklaşımlardan biri de faaliyet tabanlı maliyetlemedir. Organizasyonlarda gerçekleştirilen faaliyetlere ait maliyetlerin tespit edilmesine odaklanan bir yaklaşım olan faaliyet tabanlı maliyetleme, geleneksel maliyetleme yöntemlerine bir alternatif olarak geliştirilmiştir. Bu tezin amacı modern bir maliyetleme yaklaşımı olarak genel kabul görmüş faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin çeşitli yönleriyle incelenmesi ve son yıllarda gelişen bir iş kolu olan çağrı merkezi sektöründe faaliyet gösteren bir firmada ne şekilde uygulanabileceğinin araştırılmasıdır. Bu kapsamda faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi önce teorik olarak incelenmiş ve bir çağrı merkezi işletmesi için model oluşturabilecek bir uygulama çalışması yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Faaliyete Dayalı Maliyet, Çağrı Merkezi Sektörü

ACTIVITY-BASED COSTING AND AN APPLICATION MODEL IN CALL CENTER SECTOR

Presented by: Anil GÜRSOY

Abstract

In today's business world, increasing of competition and cost information that becomes important is a fact that can not be denied. Activity based costing is one of the most important approaches that aiming to obtain accurate cost information. Activity based costing is a method that focuses to identify costs of activities performed in organizations and this method was developed as alternative of traditional costing methods. The aim of this thesis to examine various characteristics of generally accepted activity based costing method and to research how can be applied in a call center company in operating develeoping call center sector during recent years. In this scope, as first activity based costing is studied theoretical and then an application model was conducted to a call center company.

Key Words: Activity Based Costing, Transaction Based Costing, Call Center Sector

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ

JÜRİ SAYFASI

ÖZET

ABSTRACT

TABLolar LİSTESİ.....iv

ŞEKİLLER LİSTESİ.....v

KISALTMALAR.....vi

1. GİRİŞ..... 1

2. MALİYET SİSTEMLERİ VE MALİYETLEME YÖNTEMLERİ..... 5

2.1. Maliyet Sistemi Kavramı..... 5

2.2. Geleneksel Maliyetleme Sistemi..... 8

2.2.1. Üretim Biçimlerine Göre Maliyetleme..... 11

2.2.1.1. Sipariş Maliyeti Yöntemi..... 11

2.2.1.2. Evre (Safha) Maliyeti Yöntemi..... 14

2.2.2. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyetleme..... 18

2.2.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi..... 18

2.2.2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi..... 19

2.2.2.3. Standart Maliyet Yöntemi..... 21

2.2.3. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyetleme..... 23

2.2.3.1. Tam Maliyet Yöntemi..... 23

2.2.3.2. Normal Maliyet Yöntemi..... 25

2.2.3.3. Değişken Maliyet Yöntemi..... 26

2.2.3.4. Direkt Maliyet Yöntemi..... 29

2.3. Geleneksel Maliyetleme Sisteminin Yetersizlik ve Problemleri..... 29

2.4. İleri (Gelenek Dışı, Modern) Maliyetleme Sistemi..... 37

2.4.1. Hedef Maliyetleme..... 40

2.4.2. Kaizen Maliyetleme..... 42

2.4.3. Ürün Yaşam Döneminde (Seyrinde) Maliyetleme..... 44

2.4.4. Toplam Kalite Kontrolüne Göre Maliyetleme..... 47

2.4.5. Tam Zamanında Maliyetleme..... 48

2.4.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme..... 50

3. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME..... 51

3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Gelişimi..... 51

3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tanımı..... 56

3.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Temel Kavramları..... 59

3.3.1. Faaliyet..... 60

3.3.2. Kaynak..... 61

3.3.3. Faaliyet Merkezi (Faaliyet Havuzu).....	62
3.3.4. Faaliyet Hiyerarşisi.....	63
3.3.4.1. Organizasyonu Destekleyen Faaliyetler.....	63
3.3.4.2. Tesisleri Destekleyen Faaliyetler.....	64
3.3.4.3. Müşterileri Destekleyen Faaliyetler.....	64
3.3.4.4. Ürünleri Destekleyen Faaliyetler.....	65
3.3.4.5. Parti Düzeyi Faaliyetler.....	65
3.3.4.6. Birim Düzeyi Faaliyetler.....	66
3.3.5. Maliyet Havuzu (Maliyet Merkezi).....	66
3.3.6. Maliyet Etkeni (Maliyet Sürücü).....	67
3.3.7. Maliyet Öznesi (Maliyet Taşıyıcısı).....	68
3.4. Faaliyet Tabanlı Yönetim ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi.....	69
3.5. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme.....	74
3.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamasına Geçiş.....	78
3.7. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Tasarımı ve Uygulama Aşamaları.....	79
3.7.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi.....	80
3.7.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması.....	81
3.7.3. Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi.....	82
3.7.4. Maliyet Sürücülerinin Belirlenmesi.....	83
3.7.5. Faaliyet Maliyetlerinin Üretim Çıktılarına Yüklenmesi.....	85
3.8. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Değerlendirilmesi.....	85
3.8.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Fayda ve Avantajları.....	86
3.8.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Sakıncaları Zorlukları ve Getirilen Eleştiriler.....	88
3.8.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Geleneksel Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması.....	92
3.9. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle İlgili Güncel Gelişmeler.....	95
4. YÖNTEM.....	97
4.1. Araştırmanın Modeli.....	97
4.2. Evren ve Örneklem.....	97
4.3. Verilerin Toplanması.....	98
4.4. Verilerin Çözümlemesi.....	98
5. ÇAĞRI MERKEZİ SEKTÖRÜNDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME UYGULAMA SÜRECİ.....	99
5.1. Çağrı Merkezi Kavramı.....	99
5.2. Çağrı Merkezi Sektörü.....	101
5.3. Uygulama Yapılan Çağrı Merkezi İşletmesi Hakkında Bilgiler.....	103
5.3.1. Gelen Çağrı Hizmetleri.....	105
5.3.2. Giden Çağrı Hizmetleri.....	106
5.3.3. Çağrı Destek Hizmetleri.....	107
5.4. Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi.....	107
5.5. Birinci Aşama Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi.....	109
5.6. Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması.....	112
5.7. İkinci Aşama Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi ve Maliyet Etkeni Birim Maliyetlerinin Hesaplanması.....	122

5.8. Faaliyetlerin Verimlilik Oranlarının Hesaplanması.....	125
5.9. Katma Değer Yaratmayan Faaliyet Maliyeti Tutarının ve Atıl Faaliyet Miktarının Belirlenmesi.....	126
6. BULGU VE YORUMLAR.....	130
6.1. Literatür Taraması ile Elde Edilen Bulgular.....	130
6.2. Faaliyetlerin Maliyet Tutarlarına İlişkin Bulgular.....	131
6.3. Faaliyetlerin Maliyet Etkenlerine Ait Birim Maliyete İlişkin Bulgular.....	132
6.4. Faaliyetlerin Verimlilik Oranları ve Atıl Maliyet Tutarlarına İlişkin Bulgular.....	132
7. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	134
KAYNAKLAR.....	137

TABLULAR LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo.1. Maliyet Sistemleri.....	7
Tablo.2. Geleneksel Maliyetleme Sistemi Kategorizasyonu.....	9
Tablo.3. Geleneksel Maliyetleme Sistemi Kullanılma Olaslıkları.....	10
Tablo.4. Maliyet Sürücüsü Örnekleri.....	83
Tablo.5. Maliyetlerin Ürünlere Yüklenmesi.....	85
Tablo.6. Çağrı Merkezi Hizmet Çeşitleri.....	105
Tablo.7. Belirlenen Faaliyetler ve Faaliyet Havuzları.....	109
Tablo.8. Birinci Aşama Maliyet Etkenleri.....	110
Tablo.9. Birinci Aşama Maliyet Etkenlerinin Faaliyetlere Dağılımı.....	111
Tablo.10. Direkt Gider Hesap Bakiyeleri.....	112
Tablo.11. Endirekt Gider Hesap Bakiyeleri.....	112
Tablo.12. Faaliyetlere Ait Gider Bazlı Maliyet Toplamları.....	121
Tablo.13. İkinci Aşama Maliyet Etkenleri.....	122
Tablo.14. Birim Maliyetler.....	125
Tablo.15. Verimlilik Oranları.....	126
Tablo.16. Atıl Maliyet Tutarları.....	128
Tablo.17. Atıl Maliyet Tutarlarının Maliyet Etkeni Cinsinden Değerleri.....	129
Tablo.18. Faaliyetlerin Maliyet Tutarları.....	131
Tablo.19. Faaliyetlerin İkinci Aşama Maliyet Etkeni Birim Maliyetleri.....	132
Tablo.20. Verimlilik Oranları ve Atıl Maliyet Toplamları.....	133

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No.
Şekil.1. Sipariş Maliyeti Yöntemi.....	13
Şekil.2. Safha Maliyeti Yöntemi.....	16
Şekil.3. Genel Üretim Giderlerinin Direkt İşçilik ve Malzeme Giderlerinin Yerini Alması.....	31
Şekil.4. Geleneksel Maliyetleme Sisteminin Adaletsiz Maliyet Dağıtımı.....	35
Şekil.5. Ürün Yaşam Döneminde Beklenen Maliyetler Eğrisi.....	46
Şekil.6. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle İlişkisi 1.....	70
Şekil.7. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle İlişkisi 2.....	71
Şekil.8. Kapsamları İtibariyle Faaliyet Tabanlı Yönetim, Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramlarının Karşılaştırılması.....	73
Şekil.9. Temel Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli.....	76
Şekil.10. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Geleneksel Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması.....	93
Şekil.11. Örnek Çağrı Merkezi İşletmesi Organizasyon Şeması.....	104

KISALTMALAR

- A.Ş.** : Anonim Şirket
- ABD** : Amerika Birleşik Devletleri
- AMT** : Advanced Manufacturing Technology
- BT** : Bilgi Teknolojileri
- FTMY**: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi
- Gmy** : Genel Müdür Yardımcısı
- GPRS** : General Packet Radio Service
- KPI** : Key Performance Indicator
- LTD** : Limited
- s.** : Sayfa
- TL** : Türk Lirası
- WAP** : Wireless Application Protocol

1. GİRİŞ

1980 sonrası dönemde üretim sistemlerinin teknolojiye bağılı olarak gelişmesi ve daha önce yeterli olan geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi tekniklerinin artık yetersiz hale gelmesi sonucu yeni maliyet hesaplama yaklaşımları geliştirilmiştir. Maliyetlerin ne şekilde hesaplanacağı ve nasıl yönetileceği konusu her geçen gün önemi artan bir konudur. Kâr etme amacına sahip organizasyonlar için yürüttükleri operasyonların kârlılığını etkin bir şekilde tespit etmeleri kritik bir problemdir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde geliştirilen ve ilk uygulamaları yapılan faaliyet tabanlı maliyetleme, ortaya çıktığı dönemden itibaren dünyada gerek mamul gerek hizmet işletmelerinde sıkça uygulanmıştır.

Bu çalışmanın konusunu günümüzde de popülerliğini koruyan modern bir maliyetleme yaklaşımı olarak faaliyet tabanlı maliyetlemeyle ilgili literatürün incelenmesi ve yöntemin çağrı merkezi sektöründe faaliyet gösteren bir hizmet işletmesinin bir bölümünde ne şekilde uygulanabileceğinin araştırılması oluşturmaktadır.

Uygulama alanı olarak çağrı merkezi sektörünün seçilmesinin sebepleri çağrı merkezlerinin öneminin özellikle son yıllarda artması, daha önce bu alanda yapılmış faaliyet tabanlı maliyetleme çalışmasına rastlanmamış olması ve faaliyet tabanlı maliyetlemenin çağrı merkezlerinin ihtiyaç duyduğu ayrıntıda maliyet bilgisi verebilen bir yaklaşım olmasıdır. Ayrıca uygulama yapılan işletmede direkt maliyetler toplam maliyetlerin %36,91'ini oluşturmaktadır. Endirekt maliyetler toplamı direkt maliyetlerden fazla olduğu için özellikle endirekt maliyet dağıtımı için geliştirilmiş bir yöntem olan faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi tercih edilmiştir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme, üretim yapan işletmelerdeki kaynakları tüketen faaliyetlerin, hangi etkenlerle ve ne ölçüde kaynak tükettiğini tespit ederek her bir faaliyeti bir maliyet bedeli ile ifade etme temeline dayanmaktadır. Türkiye'de uygulama alanı olarak çok sıklıkla görmediğimiz

bu yöntem, yoğun ve karmaşık faaliyetleri bulunan işletmelere tavsiye edilmektedir.

Bu çalışmanın öncelikli amacı çağrı merkezi işletmeleri için uygulanabilirliği olan bir faaliyet tabanlı maliyetleme modelini ifade etmektir. İşletmelerde üretim ile ilişkilendirilmesinde zorluk çekilen endirekt hizmet maliyetlerinin faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kullanılarak bir çağrı merkezi işletmesinde maliyet etkenleri cinsinden ifade edilmesi, bir müşteri temsilcisi için faaliyet bazında hizmet maliyeti tutarının belirlenmesi ve ilgili faaliyet birimleri için verimlilik hesaplamalarının yapılması tezin ulaşmak istediği diğer hedeflerdir.

Geleneksel maliyetleme sistemi ve modern maliyetleme sistemine ait yöntemlerin etraflıca açıklanması, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine ait literatürün taranarak bu yöntemin incelenmesi ve faaliyet tabanlı maliyetlemenin bir çağrı merkezi işletmesinde uygulanması çalışmanın kapsamını oluşturmaktadır. Uygulama yapılan çağrı merkezi işletmesinde çok sayıda farklı birim ve faaliyet bulunmaktadır. İşletmedeki bütün faaliyetler ve birimler bazında bir faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması çok geniş kapsamlı olacağından bu çalışmada sadece telekomünikasyon sektörü müşterilerinin gelen çağrı işlemleri ile ilgili olan birimleri için bir uygulama yapılmıştır.

Çalışmanın literatür tarama yönteminin ağırlıklı olarak uygulandığı ikinci ve üçüncü bölümler için ilgili kaynakların tamamına ulaşamaması bir sınırlılık oluşturmuştur. Bazı eserlerin baskıları tükendiğinden elde edilememiş, bazı makaleler ise yayınlandığı dergilerin yayın faaliyetlerine son vermiş olması ve diğer sebeplerden dolayı incelenememiştir. Faaliyet tabanlı maliyetleme son otuz yıllık periyotta çok yoğun bir şekilde inceleme ve araştırma konusu olmuştur. Halen pek çok akademik çalışma ve uygulama çalışması devam etmekte, faaliyet tabanlı maliyetleme ile ilgili eğitim ve seminerler düzenlenmektedir. Bu çalışmada yüzlerce kaynak arasından mümkün olduğu ölçüde çok kaynağa ulaşılmaya çalışılmıştır. Uygulamanın gerçekleştirildiği işletmede sadece belli bir bölüme yönelik çalışma yapılması

tez için bir başka sınırlılıktır. Ancak seçilen örneklemin evrenin tamamını temsil etmesine özen gösterilmiştir.

Bu çalışmada faaliyet tabanlı maliyetleme bir sistem olarak değil modern bir maliyet hesaplama yöntemi olarak kabul edilmiş ve bu şekilde ele alınmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetlemeyi başlı başına bir maliyetleme sistemi olarak kabul eden görüşler de mevcuttur. Ancak sistem pek çok yöntemin birlikte uygulanabildiği ve bu yöntemlerin birbirleri ile ilişki içinde oldukları bir bütündür. Bu kapsamda bir işletmenin maliyetlerini faaliyet tabanlı maliyetleme yoluyla tespit etmesi ve geleneksel sistemi kullanmaması işletmenin modern maliyetleme sistemini kullandığı ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini tercih ettiğinin göstergesidir. Ayrıca faaliyet tabanlı maliyetlemenin geleneksel yöntemler de dâhil olmak üzere diğer modern maliyetleme yöntemleri ile birlikte uygulanması da mümkündür.

Çalışmanın metin kısmı giriş, maliyet sistemleri ve maliyet yöntemleri, faaliyet tabanlı maliyetleme, yöntem, çağrı merkezi sektöründe faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması, bulgular ve yorumlar ile sonuç olmak üzere yedi bölümden oluşmaktadır.

Maliyet sistemleri ve maliyetleme yöntemleri başlıklı bölümde literatür taraması yöntemi ile geleneksel sistem ve geleneksel sistemi oluşturan yöntemler izaha çalışılmıştır. Geleneksel maliyetleme sisteminin yetersizlikleri ve problemlerine değinilmiş ve ileri maliyetleme yaklaşımlarını ortaya çıkaran nedenler vurgulanmıştır. Bu bölümde ayrıca modern yani ileri maliyetleme yöntemleri ayrı başlıklar halinde incelenmiştir. Geleneksel yöntemler ve ileri maliyetleme yöntemleri ile ilgili açıklamalar tablo ve şekillerle desteklenmiştir. Son olarak diğer bölümün esas konusunu teşkil eden faaliyet tabanlı maliyetlemeye giriş yapılmış ve kısaca değinilmiştir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme başlıklı üçüncü bölümde önce bu yöntemin kronolojik olarak gelişimi açıklanmış, temel kavramları ile ilgili tanımlar verilmiştir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı ile yakından ilişkili olan faaliyet tabanlı yönetim ve faaliyet tabanlı bütçeleme kavramları hakkında da

bilgi verilmiştir. Ayrıca faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine bir işletmede nasıl geçiş yapılacağı, tasarımının nasıl olacağı ve uygulama adımlarının neler olduğu anlatılmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulanmasının getireceği faydalar ve avantajlara değinilerek çeşitli akademisyenler ve yazarların getirdiği eleştirel görüşler açıklanmıştır. Teorik açıdan faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı geleneksel maliyetleme sistemi ile karşılaştırılmıştır. Son olarak faaliyet tabanlı maliyetleme ile ilgili güncel gelişmelerden bahsedilmiştir.

Dördüncü bölüm olan yöntem bölümünde araştırmanın modeli, evreni ve örnekleme, verilerin ne şekilde toplandığı ve araştırmada izlenen yöntem ifade edilmiştir.

Çalışmanın beşinci bölümünde çağrı merkezi sektörü için bir faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması yapılmıştır. Gizlilik ve bilgi güvenliğinden dolayı çağrı merkezi işletmesinin ismi açıklanmamıştır.

Bulgular ve yorumlar başlıklı altıncı bölümde literatür taraması yoluyla elde edilen bilgiler ve tezin sonucunda elde edilen sayısal bulgular yorumlanmış ve elde edilen sonuçlar değerlendirilmiştir.

Metin kısmının son bölümü olan sonuç ve öneriler bölümünde ilk olarak çalışmanın bir özeti kısa anlatımla verilmiş ayrıca yeni araştırmalar ve uygulamalar için önerilerde bulunulmuştur.

2. MALİYET SİSTEMLERİ VE MALİYETLEME YÖNTEMLERİ

2.1. Maliyet Sistemi Kavramı

Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde sistem bir sonuç elde etmeye yarayan yöntemler düzeni olarak tanımlanmaktadır. Bir değer üretmek amacıyla katlanılan ve parasal değer olarak ifade edilebilen kaynak tüketimleri de maliyet olarak adlandırılmaktadır.

Maliyet sistemlerinin en temel fonksiyonu bir parçanın, ürünün, hizmetin, faaliyetin veya bir başka maliyet nesnesinin elde edilmesi sırasında tüketilen kaynakların değerini doğru bir şekilde hesaplamaktır (Öker, 2003, s. 7). Maliyet sistemleri ayrıca üretilen ürün ve hizmetlerin hesap dönemleri ya da faaliyet dönemleri itibariyle maliyetini izleyen ve kontrol edilmesine yardımcı olan sistemlerdir (Çabuk, 2003, s. 109). Bir ürün ya da üretilen bir hizmet için tam olarak kesin maliyetin tespit edilmesi her zaman mümkün olamayabilir. Hatta bazı araştırmacılar kesin maliyetin tam olarak bilinemeyeceği görüşündedirler (Weygandt, Kimmel ve Donald, 2008, s.148). Ancak işletmelerde karar verici konumundaki birim ve kişiler kesin ve doğru maliyet hesaplamalarına ihtiyaç duyarlar. Maliyet sistemlerinin temel amacı işletmelerde üretilen bilgilerin karar verici konumundaki kişilere doğru bir şekilde aktarılmasıdır. Böylece karar vericiler sentez ve analizlerinin yapabilir, denetim ve kontrol işlemlerinde bu bilgileri kullanabilir.

Üretilen ürün ve hizmetlerdeki kaynak tüketim miktarını saptayabilmek için işletmeler kendi ekonomik koşulları ve üretim alanlarını göz önünde bulundurarak maliyet sistemleri oluşturmak durumundadırlar. Üretim sistemlerinin karmaşık olması, çok çeşitli mamul üretilmesi ve özellikle bu çalışmanın da uygulama kısmını oluşturan hizmet üretim işletmelerinde servis maliyetinin tespitinin güçlüğü maliyetlerin doğru hesaplanmasını zorlaştırmaktadır. İşletmeler maliyet sistemlerini ihtiyaçlarına yanıt verecek şekilde tasarlamış olmalıdır.

Üretim yapan herhangi bir işletmede maliyet hesaplamalarının yapılabilmesi için hangi maliyet sisteminin uygulanacağı üretilen mamul ya da hizmetin cinsine bağlı olduğu ölçüde, işletmenin ekonomik büyüklüğü, hangi tekniklerle üretim yaptığı, yönetimin aldığı kararlar ve organizasyon yapısına da bağlıdır. Bu nedenle her üretim işletmesi tarafından aynen kullanılacak bir maliyet hesaplama sisteminden söz edilemez. Her işletme kendi özelliklerine ve gereksinimlerine en uygun sistemi kurmak ve değişen koşullara uygun hale getirmek zorundadır (Erdoğan ve Saban, 2006, s.231).

Bir maliyet sisteminden beklenen yöneticilere ihtiyaç duydukları bilgileri sağlaması gerekmektedir. Maliyet sistemlerinin temel amacı budur. Ayrıca işletmelerde maliyet sistemlerinin kurulma amaçlarını Yazıcı (2008) aşağıdaki şekilde sıralamıştır;

- İşletmelerde temel faaliyetlerin gerçekleşmesinde kullanılan kaynak maliyetlerinin belirlenmesi.
 - Gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinlik ve verimliliklerinin tespit edilmesi.
 - İşletmenin gelecekte başarısını arttıracak yatırımların planlanması.
 - Kaynakların proje ya da işletmenin ana harcama planına göre sağlanması ve sarf edilmesi.
 - Sadece ihtiyaç halinde harcanılması, israftan kaçınılması.
 - Harcama gerçekleştirilecek alternatiflerin tespit ve analiz edilmesi.
- (s.32)

Özet olarak maliyet sisteminin amaçları için, sistemin üreteceği bilgiler aracılığı ile alınacak kararlara yardımcı olmak, maliyet analizini ve maliyet kontrolünü sağlamak, birim mamul maliyetini en sağlıklı biçimde hesaplamak sayılabilir (Altuğ, 1999, s.285).

Geçmişten günümüze maliyet sistemlerine bakıldığında genelde bu sistemlerin üç aşamadan geçtiği görülür (Öker, 2003, s.2):

1. Finansal raporlama amaçlı sistemler.
2. Finansal muhasebeden bağımsız olarak yönetsel raporlamanın da yer aldığı sistemler.
3. Finansal ve yönetsel bilgilerin birlikte elde edildiği entegre sistemler.

Bu sistemler veri kalitesi, hızı, kullanıcısı, gerçek ürün maliyetleri ve stratejik kararlarda kullanılabilme özelliklerine göre farklılık gösterirler. Bu farklılıkları aşağıdaki tablo ile özetleyebiliriz.

Tablo.1. Maliyet Sistemleri

Sistemin Özellikleri	1. Aşama Sistemler	2. Aşama Sistemler	3. Aşama Sistemler
	Finansal Raporlama Amaçlı Sistemler	Yönetsel Amaçlı Bağımsız Sistemler	Entegre Sistemler
Veri kalitesi	* Dış raporlama için yeterli * Standartlara uygun	* İç ve dış raporlamaya uygun * Bağımsız bilgi setleri	* İç ve dış raporlama için tamamen ortak veri bankası.
Raporlama Hızı	* Yeterli	* İç raporlama için gecikmeli	* Hızlı
Kullanıcısı	* Hissedarlar, resmi kurumlar, bankalar, aracı kurumlar	* Hissedarlar, resmi kurumlar, bankalar, aracı kurumlar * İşletme yönetimi	* Hissedarlar, resmi kurumlar, bankalar, aracı kurumlar * İşletme yönetimi * İşletme çalışanları
Gerçek ürün maliyetini verebilme	* Hatalı	* Bağımsız faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması sonucu elde edilen maliyetler	* Entegre sistemden elde edilen faaliyet tabanlı maliyetleme bilgileri
Stratejik kararlarda kullanılabilme	* İşletmenin bütününe ait bilgilerin analizi * Geçmişe ait bilgilerin analizi	* Verimlilik analizleri * Müşteri, ürün vb. karlılık analizleri	* Operasyonel faaliyetlerin izlenmesi * Stratejik bilgiye hızlı ulaşım * Performans ölçümü

Kaynak: Öker, F. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*, İstanbul, s.2.

İşletme yöneticilerinin planlama, kontrol ve karar alma fonksiyonlarını yerine getirirken gereksinim duydukları bilgilerin önemli bir bölümü işletmenin maliyetleri ile ilgilidir. İşletme yöneticilerinin, maliyetleri etkileyen faktörlere ilişkin ayrıntılı bilgilere sahip olmaları gerekmektedir. Yöneticiler, kendi aldıkları kararların, maliyetleri nasıl etkilediğini ve mevcut maliyetlerin ise nasıl değiştirilmesi gerektiği konusunda etkin maliyet bilgilerine gereksinim duyarlar (Otlı ve Karaca, 2005, s.246). İşletme amaç ve hedeflerine bağlı

olarak ve maliyetleri ilgilendiren her türlü faaliyetin kontrolünün sağlanması amacıyla geliştirilen maliyet sistemleri yöneticilere kararlarında başarılı olabilmeleri için gerekli bilgileri sağlamaya çalışan sistemlerdir (Yazıcı, 2008, s.31).

2.2. Geleneksel Maliyetleme Sistemi

19. Yüzyıl, ticari yaşamın dünya nüfusunun artışına bağlı olarak geliştiği, maliyet bilgisinin öneminin anlaşıldığı ve günümüzde geleneksel maliyetleme sistemi olarak adlandırılan maliyetleme yaklaşımlarının gelişmeye başladığı dönemdir. Mal ve hizmet üreten işletmeler giderek karmaşık bir hal alan maliyet tespitini sağlıklı yapabilmek için kendi maliyetleme sistemlerini kurmalarının zaruri olduğunun farkına varmışlar ve bu alanda sistemsel geliştirmeler yapmaya başlamışlardır.

Geleneksel maliyetleme sistemi, maliyetin hesaplanması, işletmece planlama, denetim ve karar vermede gereksinim duyulan bilgilerin tanımlanması, toplanması, sınıflandırılıp raporlanması amacıyla oluşturulan, birbiriyle bağıntılı, uyumlu ve düzenli maliyet bütünlüğü şeklinde tanımlanabilir. Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi geleneksel maliyetleme sistemi maliyetlerin raporlanmasına odaklanan bir bakış açısına sahiptir. Maliyetlerin raporlanması, sağladığı geri bildirim ile özellikle planlama ve denetim açılarından işletme yönetimine önemli katkılar sağlamaktadır. Sistemin sonuç elde etmeye yarayan yöntemler düzeni olma özelliğinden hareketle, geleneksel sistem, birden fazla maliyet yönteminin bir araya getirilmesi ile oluşturulur (Haftacı, 2008, s.286).

Geleneksel maliyetleme sisteminde üretim yapısı, maliyetleme zamanı ve maliyetlerin kapsamına göre bir sınıflandırma yapılmış ve sistemler bu sınıflandırma kapsamında kategorizasyona tabi tutulmuştur. İşletmelerin maliyet unsurları temelde doğrudan üretim ile ilişkisi kurulabilen direkt maliyetler ile üretim ile ilişkisinin kurulması zor olan veya servis ve ürünlerin maliyetlerine paylaştırılması kesin şekilde tespit edilemeyen ve ürün bazında

izlenmesi zor olan indirekt maliyetlerden oluşur. Geleneksel maliyetleme sisteminin aşağıdaki tablodaki şekliyle kategorize edilmesi mümkündür;

Tablo.2. Geleneksel Maliyetleme Sistemi Kategorizasyonu

Üretim biçimlerine göre	Sipariş maliyeti yöntemi Evre (safha) maliyeti yöntemi
Maliyetlerin saptanma zamanına göre	Fiili Tahmini Standart
Maliyetlerin Kapsamına göre	Tam Normal Değişken Direkt

Kaynak: Öker, F. (2003) *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*, İstanbul, s.7.

Bu sıralamanın hatalı bir yorumlamaya meydan vermemesi için maliyet yöntemi olarak asıl ayrımın, üretimin teknik özelliğine bağlı olarak, sipariş veya safha maliyeti ayrımı olduğunu vurgulamamız gerekir. Üretim biçimi, maliyetleme zamanı, maliyetlerin kapsamı ayrımı çerçevesinde değişik maliyet hesaplama yöntemleri uygulanabilir. Bir başka anlatım biçimiyle, sipariş veya safha maliyet yöntemi uygulamasında fiili veriler veya standart veriler kullanılabilir. Bu durumda sipariş veya safha maliyeti sistemleri, üretimin teknik özelliğini gösterir. Fiili, standart, tahmini maliyet yöntemleri ise maliyetlerin saptanmasında yararlanılan verilerin niteliğini belirtir. Bu nedenle sipariş maliyeti veya safha maliyeti sistemleri ile fiili ve standart maliyetleri birbirinin alternatifi olarak düşünülmemelidir (Erdoğan ve Saban, 2006, s.232).

Örneğin safha ya da sipariş maliyetleme sistemlerini uygulayan bir işletme, maliyetlerini ister fiili, ister standart maliyet verilerini göre tespit edebilir. Bir işletme tarafından geleneksel maliyetleme sisteminden birinin seçilmesinin diğerlerinin reddedilmesi anlamına gelmediğine dikkat edilmelidir. Bu sistemler birbirlerini dışlayan yaklaşımlar değildir. Bu yöntemler hizmet ettikleri amaçlara göre birlikte kullanılabilir.

Geleneksel maliyetleme sisteminde bir maliyet sisteminin oluşturulabilmesi için üretim biçimi, maliyet saptama zamanı ve maliyetlerin kapsamı gruplarının

her birinden en az bir yöntemin bir araya getirilmesi gerekmektedir. Bu yöntemler işletmenin ihtiyaçlarına ve muhasebeden beklentilerine göre, istenildiği şekilde birleştirilebilir. Tahmini ve standart maliyet yöntemlerinin tam maliyetle birlikte kullanılmaması hariç, gruplar arasında herhangi bir bağıdaşmazlık söz konusu değildir (Büyükmirza, 2008, s.242).

Belirtilen maliyet yöntemlerinin birlikte kullanılma olasılıkları şöyle gruplandırılabilir:

Tablo.3. Geleneksel Maliyetleme Sistemi Kullanılma Olasılıkları

1. Olasılık	Sipariş Maliyetlemesi	Fiili Maliyetleme	Tam Maliyetleme
2. Olasılık	Sipariş Maliyetlemesi	Fiili Maliyetleme	Değişken Maliyetleme
3. Olasılık	Sipariş Maliyetlemesi	Standart Maliyetleme	Tam Maliyetleme
4. Olasılık	Sipariş Maliyetlemesi	Standart Maliyetleme	Değişken Maliyetleme
5. Olasılık	Safha Maliyetlemesi	Fiili Maliyetleme	Tam Maliyetleme
6. Olasılık	Safha Maliyetlemesi	Fiili Maliyetleme	Değişken Maliyetleme
7. Olasılık	Safha Maliyetlemesi	Standart Maliyetleme	Tam Maliyetleme
8. Olasılık	Safha Maliyetlemesi	Standart Maliyetleme	Değişken Maliyetleme

Kaynak : Civelek, M., Özkan, A. (2006). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (4. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık, s.254.

Hem uygulama kolaylığı, hem de genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu bakımından ülkemizde en çok kullanılan yöntemin 5. sıradaki tam ve fiili maliyetli safha maliyetlemesi olduğunu, bunu 1. sıradaki tam ve fiili maliyetli sipariş maliyetlemesi yönteminin izlediği kuvveli bir varsayım olarak söylenebilir (Civelek ve Özkan, 2006, s.254).

Geleneksel maliyet sistemi üç farklı maliyetleme yaklaşımının ortak olarak uygulanabildiği bir sentezdir. Bu yöntemler aşağıda kısaca açıklanacaktır.

2.2.1. Üretim Biçimlerine Göre Maliyetleme

Bir işletmede üretilen ürün ve hizmetin birim maliyetinin hesaplanış biçimi üzerinde üretim koşullarının belirleyici etkisi vardır. Eğer birbirinin aynısı veya benzer nitelikteki ürünler sürekli olarak ve yüksek miktarlarda üretiliyorsa farklı; birbirlerine benzer nitelik taşımayan, niş ürün olarak tabir edilen ve özel siparişe uygun ürün üretimlerinde ise çok daha farklı maliyetleme şekillerine gereksinim duyulur. Bu ihtiyaçtan üretim biçimlerine göre maliyetleme yaklaşımları olarak adlandırılmış safha ve sipariş maliyetleme yöntemleri ortaya çıkmıştır.

2.2.1.1. Sipariş Maliyeti Yöntemi

Birbirinden farklı ve yüksek miktarlarda üretim yapan işletmeler için uygun bir maliyetleme yöntemi olan sipariş maliyeti yöntemi, iş emri maliyeti yöntemi olarak da adlandırılmaktadır. Sipariş usulü üretim yapan işletmelerde etkin ve doğru bir yöntem olarak uygulanmaktadır.

Belli partiler halinde üretim yapan ve her partide diğerlerinden oldukça farklı tür veya nitelikte ürünler üreten işletmelerde, her bir mamul veya mamul grubunun maliyetlerini ayrı ayrı saptayabilmek için kullanılan bir yöntemdir (Akdoğan, 2000, s.428).

Sipariş maliyeti yöntemi günümüzde mamul üreten işletmelerle birlikte hizmet işletmelerinde de geniş çaplı olarak uygulanmaktadır. Bu yöntemin uygulanabileceği işletmelere örnek olarak basımevleri, uçak yapımı, gemicilik, mühendislik, ve mobilya üretim firmaları gibi büyük ve birbirinden ayrı ürünler üreten işletmeler verilebilir. Bu yöntemin uygulanabilir olduğu hizmet işletmelerine örnek olarak ise danışmanlık firmaları, mimarlık büroları, tamir-bakım atölyeleri, lokantalar, hastaneler, özel doktor muayenehaneleri ve proje bazlı olarak çalışan sektörlerin firmaları gösterilebilir (Küçükşavaş, 2006, s.265 ve s.280).

Burada geçen sipariş ifadesi, işletmenin müşterilerinden aldığı, bir mal satın alma isteminden farklı olarak, belli bir mamulden ya da hizmetten, belirli bir miktarda üretilmesi için, işletmenin üretim bölümüne verilen iş veya üretim emri olarak algılanmalıdır (Erden, 2004, s.82). Bir üretim işletmesinde üretim müdürünün verdiği bir üretim emri de sipariş olarak algılanabilir.

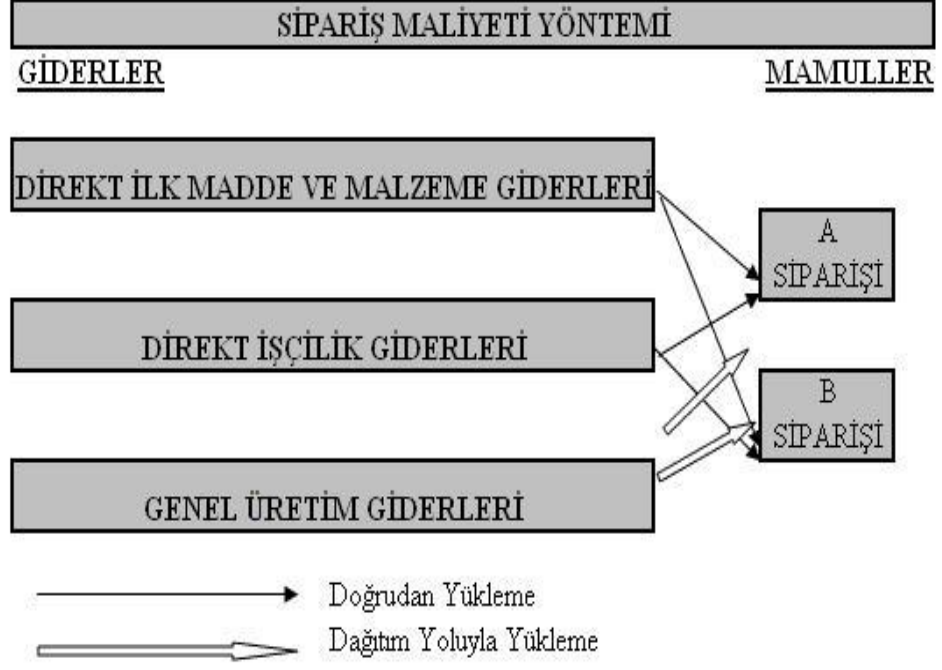
Sipariş maliyeti yöntemi birbirlerine göre ayrıcalıklı olan ve çoğu kez müşterilerin özel isteklerine uygun biçimde üretilen mamullerin maliyetlendirilmesinde kullanılan yöntemdir. İşletmede;

- Üretilen her birim veya grubun diğer birim ya da gruplara göre ayrıcalıklı nitelikleri varsa,
- Bu ayrıcalıklar çoğu kez müşteriler tarafından belirleniyorsa,
- Yine çoğu kez müşterilerin verdikleri siparişlere göre üretime geçiliyorsa,

Üretim faaliyetinin maliyetinin belirlenmesi için yapılan muhasebeleştirmede sipariş maliyeti yönteminin uygulanması daha rasyonel bir yaklaşım olacaktır (Erdoğan ve Saban, 2006, s.234).

Sipariş maliyeti yöntemi üretimi yapılan her bir siparişin maliyetinin ayrı ayrı hesaplanması temeline dayanmaktadır. Yöntemin esası; direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinin doğrudan doğruya üretim partileri itibarıyla saptanıp izlenmesi; genel üretim giderlerinin ise uygun bazı ölçülerden (dağıtım anahtarları) yararlanılarak, üretim partileri arasında dağıtılmasıdır.

Şekil 1’de sipariş maliyeti yönteminin işleyişi gösterilmiştir. Görüleceği gibi direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri A ve B siparişlerine doğrudan yüklenmektedir. Genel üretim giderleri ise belirlenmiş olan dağıtım anahtarları ile siparişlere dağıtılmaktadır (Büyükmirza, 2008, s.244).



Şekil.1. Sipariş Maliyeti Yöntemi

Kaynak: Büyükmirza, K. (2008). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı* (12. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi, s.244

Sipariş maliyeti yönteminde maliyetler, sipariş ya da üretim emirlerine göre gruplanır ve faaliyet ilerledikçe bu mamullere ve hizmetlere üretimin geçtiği bölümlerden maliyet yüklenir. Her sipariş ya da üretim emrini oluşturan maliyetler genel olarak üç kısımda izlenir; direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetleri. Böylece üç maliyet unsuru da ayrı olarak hesaplanabilir (Moore ve Jaedicke, 1976, s.236).

Sipariş maliyeti yönteminin uygulanmasının sağladığı faydaları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (Erdoğan ve Saban, 2006, s.236):

- Kârlı işlerin, kârsız işlerden kolayca ayırt edilebilmesini sağlar.
- İşletme tarafından gelecekte alınacak benzer siparişlerin maliyetlerinin tahmin edilmesine olanak sağlar.
- Gerçek maliyetlerin, tahmini maliyetlerle karşılaştırılması ile faaliyetin rasyonelliğinin, verimliliğinin denetlenmesini sağlar.

- Satış fiyatının maliyete dayandığı devlet sözleşmelerinde ve öteki sözleşmelerde, özel sipariş maliyetinin hesaplanmasına olanak sağlar. Bu gibi sözleşmelerde üretici işletme, maliyetlerin üzerine belirli bir kâr payı ilave ederek satış fiyatını belirleyebilir. Bu durumda maliyetin özel olarak saptanmasına, bu yöntem olanak sağlamış olur.
- İşletme yönetimine maliyet verilerini kullanılabilir bir biçimde sağlar.
- Üretimde kullanılan çeşitli ilk madde ve malzemenin miktar olarak da belirlenmesi sonucu işçilik zaman kontrolü, ilk madde ve malzeme miktarı kontrolleri de yapılabilir.
- Siparişlerin ve gider yerlerinin dökümü, gider kontrolünün yapılmasını kolaylaştırır.
- İşçilerin randımanlarının ölçülmesinde, işçilerin zamanlarını iyi kullanıp kullanmadıklarının bilinmesinde yarar sağlar.

Geleneksel maliyetleme sisteminin yetersizlik ve sakıncaları sonraki bölümlerde detaylı olarak incelenecektir. Ancak bir geleneksel maliyetleme sistemi yöntemi olarak sipariş maliyeti yönteminin kendine has olan sakıncalarına burada değinmek uygun olacaktır.

Sipariş maliyeti yönteminin sağladığı bu katma değer yanısıra sistemin uygulanmasının ciddi bir maliyet muhasebesi personeli istihdamı gerektirmektedir. Bunun getirdiği personel giderleri, sağlıklı hesaplamaların uzun zaman gerektirmesi ve zaman alıcı olması, gelecekte oluşacak olan üretim maliyetinin tahmininde, geçmişte yapılan üretimin maliyetinden yararlanılması, maliyet kalemlerinin ve siparişlerin bir dönemden farklı olması nedeniyle hatalı sonuçlar elde edilmesine sebep olması gibi durumları sakıncaları olarak ifade edebiliriz (Hacırüstemoğlu, 2000, s.248).

2.2.1.2. Evre (Safha) Maliyeti Yöntemi

Geleneksel maliyetleme sisteminin üretim biçimlerine göre maliyetleme yöntemlerinden biri olan safha maliyeti yöntemi birbirine benzer veya tek tip mamul üretimi olan işletmelerde uygulanır. Yöntem birbirini izleyen ve birbirine bağlı aşamalarda, sürekli olarak ve seri biçimde kitle halinde tek ya da

birbirine benzer ürün elde eden işletmelerde, her evrenin giderlerini ayrı bölümler halinde toplamak ve evrede toplanan gider toplamını, o evrede üretilen birim sayısına bölmek suretiyle birim maliyetinin saptanması esasına dayanır. Evre maliyet yönteminde, belli bir evreye ilişkin maliyetlerin hesaplanması esastır. Bunun için, her evrede, o evredeki birim işlem maliyeti hesaplanmakta, ayrıca önceki evreden devralınan maliyet de hesaba katılarak, o evrenin sonunda mamul ya da hizmetin toplam maliyetine ulaşılmaktadır (Akdoğan, 2000, s.452).

Evre maliyet yönteminin daha çok homojen ve benzer mamulleri kitle halinde üreten işletmelerde uygulanmasının doğru sonuçlar vereceğinden yola çıkarak kimya, çimento, gıda, otomotiv, cam, lastik, tekstil gibi sektörleri uygulamaya müsait sektörler için örnek olarak verebiliriz. Söz konusu sanayi dallarında genellikle belirli türde mamuller, sürekli ve kitle halinde üretildiğinden bu sanayi dallarında safha maliyet yönteminin gerektirdiği şartlar mevcuttur (Küçüksavaş, 2006, s.299).

Bu yöntemde geçen safha ve/veya evre ifadesi, üretim işleminin sürdürüldüğü birimleri temsil etmektedir. Diğer bir deyişle, safha veya evre; bölüm, üretim bandı, departman, masraf yeri, atölye ve diğer sorumluluk merkezleridir. Bir üretim bandını oluşturan her aşama bir safha veya evreyi ifade etmektedir.

Hizmet üretiminin safhalar halinde izlenmesini hariç tutarsak safha maliyet yönteminin uygulandığı üretim sistemlerinde mamul, çoğunlukla bilinmeyen müşterilere sunulacak biçimde üretilmektedir. Yine bu sebeple ürünler çoğunlukla stoğa üretilmektedir.

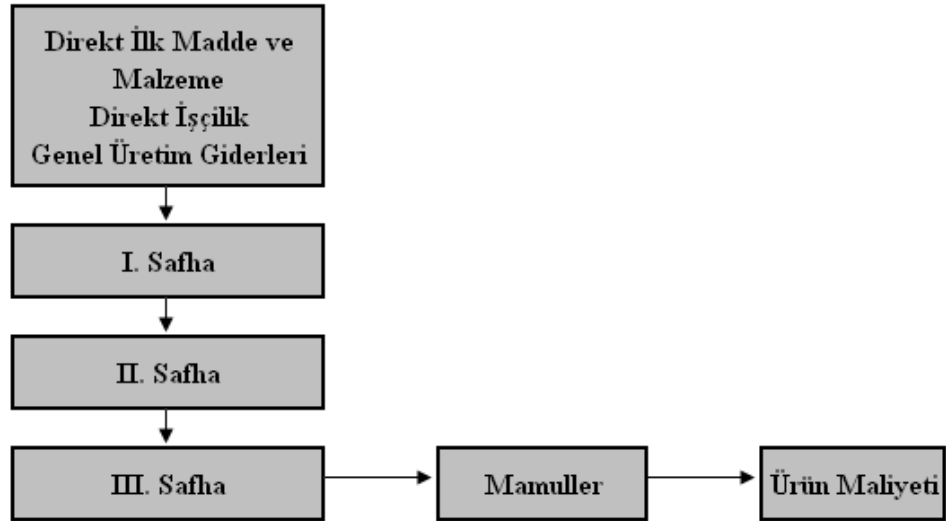
Safha maliyetinin uygulanması için

- Kitle üretimin var olması,
- Üretilen mamul birimleri arasında az çok bir standardizasyondan bahsediliyor olması,

- Belirli müşterilerin özel gereksinimlerine göre ayrıcalık taşıyan birimlerin söz konusu olmamalıdır. Ancak, büyük miktarlarda belirli nitelikli siparişler de bu grup içinde yer alabilir.
- Üretimde ve üretim safhaları arasında bir bağlantı ve süreklilik var olmalıdır (Peker, 1988, s.213).

Evre maliyeti ile maliyetleme yapan işletmelerde tek çeşit veya maliyet açısından farklılık yaratmayan ürünlerin üretilmesi nedeniyle ürün maliyeti daha doğru bir şekilde hesaplanır. Burada önemli olan, dönem içinde ortaya çıkan maliyetlerin yine aynı dönem içinde tamamlanıp bir sonraki evreye aktarılan birimler ile o dönem içinde tamamlanamayıp bir sonraki döneme aktarılan birimler arasında paylaştırılmasıdır. Birimler arasındaki bu dağılım eşdeğer mamul yaklaşımı adı verilen bir tamamlanmamış yarı mamulün, tamamlanmış mamul cinsinden ifade edilmesi ile yapılır (Öker, 2003, s.11).

Safha maliyeti yöntemi, birbirini izleyen evrelerden oluşan ve bir safhada üretilen yarı mamulün diğer safhada kullanıldığı bir yöntemdir. Şematik olarak üç safhalı bir üretim faaliyeti için aşağıdaki şekilde ifade edilebilir:



Şekil.2. Safha Maliyeti Yöntemi

Kaynak : Ebiçlioğlu, F., K., Kahraman, A. (2000). *Yönetim Muhasebesi* (1. Baskı) Ankara: TÜRMOB Yayınları, s.434.

Safha maliyetleme yönteminin işleyişini üretim safhalarının belirlenmesi, safhanın miktar dengesinin kurulması, bir safhaya ait eşdeğer mamul birimlerinin hesaplanması, safhanın toplam üretim maliyetinin hesaplanması, birim maliyetin hesaplanması ve safhanın toplam maliyetinin dağıtılması olarak özetlemek mümkündür (Akdoğan, 2000, s.453).

Safha maliyeti yönteminin yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Erden, 2004, s.94);

- Maliyetler, belli zaman aralıkları itibariyle, genellikle ay sonlarında hesaplanır. Bu da maliyetlerin hesaplanmasına, dolayısıyla maliyet muhasebesine bir disiplin ve düzen getirir. Böylece yöneticiler gerek birim maliyetler gerekse toplam maliyetler hakkında düzenli bilgi sahibi olma imkânı bulurlar.
- Homojen olarak üretilen ürünlerin birim fiyatlarının tespitini kolaylaştırır.
- Maliyetlerin dönemler arasında karşılaştırılmasına imkân sağlayarak yöneticilere verecekleri kararlarda yardımcı olur.
- Sipariş maliyeti yöntemine göre daha az emek ve zaman gerektiren bir yöntem olduğu için daha ekonomiktir.

Safha maliyeti yöntemi de bazı sakıncalar doğurabilmektedir. Bu sakıncaları da aşağıdaki şekilde ifade edilebilir (Erden, 2004, s.95);

- Maliyetler dönem sonlarında hesaplandığından gerek birim maliyetlerin, gerekse maliyet raporlarının düzenlenmesi gecikmekte, anlık ve esnek rapor alma imkânı kalmamaktadır.
- Mamuller arasında tam bir homojenlik olmaması halinde ortalama birim maliyetlerin hesaplanması zordur ve hatalı sonuçlar ortaya çıkabilir.

- Yarı mamul stoklarının bulunması halinde bunların tamamlanma derecelerinin belirlenmesinde yapılacak hatalar, birim maliyetlerin hesaplanmasına da yansır. Bu durum stokların değerlemesini ve satılan mamullerin maliyetini de etkiler.
- Fiili ve tarihi maliyetlerin kullanılması, söz konusu maliyet yöntemlerinin sakıncalarını da taşıyacağından, standartların kullanılması yöneticilere daha yararlı bilgilerin sunulmasına olanak sağlar.

2.2.2. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyetleme

Geleneksel maliyetleme sisteminde maliyetlerin hesaplanmasında ve maliyet özelliklerinin belirlenmesindeki bir başka etken de maliyetlerin saptanma zamanıdır. Maliyetlerin ilgili üretim faaliyetlerinin meydana gelmesinden sonra tespit edilmesi ya da önce tahmin edilmesi ile ilgili olarak üç farklı yöntem geliştirilmiştir.

Üretim maliyetlerinin, ilgili faaliyetin yapılmasından sonra fiili tutarları esas alarak saptanması halinde fiili maliyet yönteminden, faaliyetlerin yapılmasından önce saptanması durumunda ise tahmini maliyet ve standart maliyet yöntemlerinden söz edilir (Akdoğan, 2000, s.44).

2.2.2.1.Fiili Maliyet Yöntemi

Maliyet sistemlerinin tarihi gelişim süreci itibariyle ilk ortaya çıkan maliyet yönteminin fiili maliyet yöntemi olduğunu söyleyebiliriz. Bu yöntemde üretim maliyetlerinin hesaplanmasında üretimle ilgili direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin fiili tutarları dikkate alınır. Maliyetlerin bu şekilde hesaplanabilmesi için üretimin fiilen tamamlanmış ve maliyetlerin de fiili tutarlarının kesinleşmiş olması gerekir.

Fiili maliyet yönteminde hesabi faizler, amortismanlar, büyük tamir harcamaları ve vergiler gibi bazı maliyet çeşitlerinin fiili tutarlarını her zaman tespit etmek mümkün olmamaktadır. Bu nedenlerden dolayı bütün maliyet çeşitlerinin, saf fiili maliyetlerden oluştuğu bir maliyet yöntemini düşünmek mümkün değildir. Çünkü söz konusu maliyetler için normal veya standart maliyetlerin kullanılması zorunlu olmaktadır.

Bugün fiili maliyet yöntemi birçok maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamacısı ve araştırmacılar tarafından eskimiş bir maliyet yöntemi olarak görülmektedir. Çünkü bu yöntem, maliyet muhasebesinden beklenen amaçları kısmen yerine getirmekte ve bundan da öte birçok hesaplama zorluklarına neden olmaktadır. Yöntem maliyetlerin sağlıklı bir şekilde kontrol edilmesine imkân vermemektedir. Bu da yönetime yapılan en önemli eleştiriyi oluşturmaktadır.

Yöntem aslında, öteki sistemlerin doğruluk derecelerini ölçmek ve analiz etmek yönünden, her işletme için belirli dönem sonlarında uygulanması gereken bir yöntemdir. Bu yöntemin tahmini veya standart maliyetlerle ilgilendirilmeden, tek başına kullanılması durumunda; işletmenin faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi, maliyet kontrolünün yapılması, özel yönetim kararlarının alınması gibi önemli fonksiyonları yerine getiremeyecek ve bu nedenle, bu yöntemin işletmeye sadece kayıtların yapılması ve işlenmesinden başka yararı olmayacaktır (Küçüksavaş, 2006, s.79-90).

2.2.2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi

Tahmini maliyetleme yöntemi, maliyetlerin geçmiş deneyimlerden ve cari girdi fiyatlarından yararlanılarak, önceden tahmin edilmesi ve kayıtların bu maliyetlere göre tutulması esasına dayanır. Burada maliyetler, bilimsel olmayan bir şekilde geçmiş verilerden yararlanılarak tahmin edilmektedir (Erden, 2004, s.110).

Maliyetlerin karar verme sürecindeki önemi arttıkça ve işletme yönetimi için bir problem meydana getirmesinden dolayı, neticeleri üretim veya ürün tamamlandıktan sonra veren ve bu nedenle düzeltme işlemlerinin zamanında yapılmasına imkân sağlamayan fiili maliyet yönteminin yetersizliği görülmüş ve maliyetlerin önceden tespit edilme yoluna gidilmiştir. Başka bir ifadeyle, fiili maliyetlerin yeterli olmaması sonucu, fiili maliyetler yerine tahmini maliyetleme yöntemi de kullanılmaya başlanmıştır.

Tahmini maliyet yönteminin temel özelliği, maliyet hesaplarında geçmişin fiili maliyetlerinin ortalamalarının alınmış olmasıdır. Tahmini maliyet yöntemi bir anlamda fiili maliyet yönteminin eksikliklerini de taşımaktadır. Buna rağmen, fiili maliyet yönteminin aksine tahmini maliyet yöntemi, tahmini ve fiili maliyetler arasındaki farkların analizi suretiyle, etkin bir maliyet kontrolünün başlangıcına imkân vermektedir (Küçüksavaş, 2006, s.79).

Tahmini maliyet yönteminin uygulanmasının yararlarını şöyle sıralamak mümkündür (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000, s.187);

- Tekdüze ve basit üretim işlemlerini içeren işletmelerde maliyet bilgilerini saptama maliyetlerini azaltır. Tahmin birim maliyetlerle yapılan maliyet saptamaları nedeni ile gerçek maliyet rakamları ortadan kalkar ve gerçek maliyet toplam olarak kayıtlarda yer alır.
- Belirli koşullar dâhilinde yönetimin gereksinim duyduğu yeterli bilgileri kapsar.
- Maliyetlerin önceden saptanabilmesi ile etkili bir satış ve fiyatlandırma politikası oluşturulması mümkün olur.
- Yöntem bir sonraki başlık altında incelenecek olan, maliyet kontrolünde daha bilimsel ve etkin bilgiler sağlayan standart maliyet yöntemine geçiş aşamasında ön kademeyi oluşturur.

Yukarıda sıralanan yöntemin yararlarına karşın yeterli düzeyde titizlikle saptanmamış tahmini maliyet yöntemi yanlış sonuçlara götürebilir. Buna bağlı olarak yönetim kararlarının etkinliğini sınırlandırır. Ayrıca maliyet

öngörülerinde önemli ölçüde gerçekleşen maliyet bilgilerinin etkisinin varlığı geçmişin yanlışlarını geleceğe yansıtma olasılıklarını arttırmaktadır. Ayrıca yöntem daha çok fiyat sapmalarını yansıtmakta ve kullanım etkinliklerini çoğu zaman yansıtmamaktadır.

2.2.2.3. Standart Maliyet Yöntemi

Standart, önceden belirlenmiş ve uyulması gereken bir norm, bir kaide, bir ölçü anlamına gelir. Standart maliyet ise önceden belirlenen ulaşılması yararlı ve gerekli maliyeti ifade etmektedir. Genellikle standart miktarlar standart birim fiyatlarla çarpılmak suretiyle standart maliyetler elde edilir (Civelek ve Özkan, 2006, s.458).

Bu yöntem maliyetlerin olması gereken tutarlarının faaliyet yapılmadan önce, bilimsel yöntemlerle önceden saptanması ve kayıtların bu maliyetlere göre tutulmasını öngören bir yöntemdir. Standart maliyet yöntemine göre saptanan maliyetler ilgili mamullerin, fonksiyonların, bölümlerin veya operasyonların fiili maliyetlerinin ne olması gerektiğini gösterir (Akdoğan, 2000, s.45). Bu şekliyle standart maliyetleme yöntemi uygulandığı işletmelerde işletme faaliyetlerinin kontrol edilmesine imkân verecek standartların elde edilmesini sağlayarak, planlama, maliyet kontrolü ve başarı değerlemesinde önemli bir rol üstlenirken, verimliliğin ve kârlılığın artırılmasında da işletme yönetimine önemli bilgiler sağlar (Erden, 2004, s.110).

Standart maliyet yöntemi; mamul maliyetlerinin önceden mühendislik çalışmaları sonucu (bilimsel hesaplamalara dayanarak) olması gereken düzeyde planlandığı ve maliyet hesaplarında fiili rakamlar yerine bunların kullanıldığı bir maliyet yöntemi olarak tanımlanabilir (Küçüksavaş, 2006, s.498).

Standart maliyet yöntemi fiili ve tahmini maliyet yöntemlerinin alternatifi durumundadır. Ancak sipariş ve safha maliyet yöntemlerinin yerine kullanılacak bir alternatif değil, bu yöntemlerle beraber kullanılan bir yöntemdir.

Standart maliyet yönteminin uygulanabilmesi için bir organizasyonda gereken koşullar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Sevgener ve Rüstemoğlu, 2000, s.191);

- Örgüt yapısı, standart maliyet yönteminin kullanılmasına uygun olmalıdır.
- Mamullerin cinsi, miktarı ve üretim yöntemleri standartlaşmaya olanak sağlamalıdır.
- Standart maliyet hesaplamaları yapacak işletme birimleri, standart maliyet verilerinin saptanmasına olanak sağlayacak şekilde düzenlenmelidir.
- Standart maliyet yöntemi etkili bir zaman aralığında (uzunluğunda) değerlendirilmeli, yöntemin yararları ve sakıncaları bu dönem sonunda belirlenmelidir.
- Yöntem tüm ayrıntılarıyla gözden geçirildikten ve yeterli düzeyde düzenlendikten sonra uygulamaya konulmalıdır.
- Üst yönetim, yönetim yararlarına inanmalı ve uygulamaları desteklemelidir. Ayrıca astların işbirliği ile yöntemin onlarca da benimsenmesi sağlanmalıdır.
- İstisnalara göre yönetim ilkesine dayanarak ileri düzeydeki olumsuz sapmalar vurgulanarak gerekli önlemler alınmalıdır.

Standart maliyet yönteminin uygulanması durumunda sisteminin uygulanması durumunda yöntemin işletmeye sağlayacağı yararları aşağıdaki gibi sıralamak olanaklıdır;

- Standart maliyetler, üretim giderlerinin etkin bir şekilde kontrol edilmesini sağlar.
- Mamul maliyetlerinin hesaplanmasını hızlı ve kolay bir şekilde yapar.
- İşletmenin planlama faaliyetlerini kolaylaştırır.
- Planlama ve kontrol sayesinde üretim faktörlerinin verimliliğini artırır. Böylece maliyetlerin düşürülmesini sağlar.
- İşletmede çalışanları maliyetler konusunda bilinçlendirir.

- İşletmenin örgüt yapısını geliştirmek veya daha verimli bir hale getirme olanağı sağlar.

Sayılan yararlarına karşılık standart maliyet yönteminin sakıncalarını da şöyle sıralamak mümkündür (Erdoğan ve Saban, 2006, s.344-345);

- Standartlar özen gösterilmeksizin saptanmış (veya eski) olması analizlerde yanlışmalara neden olur.
- Maliyet hesaplamalarında standartlara özen gösterilmemesi, fiili maliyetlerin izlenmesinin de etkinliğinin kaybolmasına sebep olur.
- İşletme çalışanları üzerinde baskı yaratarak olumsuzluklara neden olur.
- Sistemin kurulması güç olup, her işletmenin yapısına uygun değildir.

2.2.3. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyetleme

Üretim maliyetlerinin tespit edilmesi ve maliyetleme çalışmalarında hangi giderlerin maliyet kapsamına alınacağı önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Geleneksel maliyetleme sisteminde maliyetlemede esas alınan kapsama göre belirlenmiş dört temel yöntem bulunmaktadır.

2.2.3.1. Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yöntemi, değişken üretim maliyetleriyle sabit üretim maliyetlerinden oluşan tüm maliyet unsurlarını, ürünün maliyetine dahil eden bir yöntemdir. Bu yönteme göre, dönemin üretim maliyetlerinin tamamı, direkt, endirekt, sabit, değişken ayrımı yapılmaksızın, dönemde üretilen mamullerin maliyetine yüklenmektedir (Erden, 2004, s.100).

Günlük yaşamda maliyet muhasebesi denilince hatıra gelen yöntem budur. Üretim sırasında, üretimle doğrudan ve dolaylı biçimde ilgili tüm maliyetler üretim faaliyetlerinin yürütülmesinde zorunlu harcamalar olarak maliyetlere katılmaktadır (Peker, 1988, s.185). Bu yöntem geleneksel maliyet sistemi yöntemleri içinde en eskisi ve uygulama açısından en basiti olarak kabul

edilmektedir. Tam maliyet yönteminde amaç, belirli bir dönemde ortaya çıkan maliyetleri o dönemin üretimine yükleyerek, birim maliyetleri hesaplamaktır. Bunun için direkt hesaplanabilen maliyetler doğrudan, maliyet yerlerinde biriken maliyetler ise dağıtım anahtarları vasıtası ile ürünlere yüklenirler (Küçüksavaş, 2006, s.80).

Tam maliyet yöntemi, ister değişken, ister sabit olsun, dönem içinde ortaya çıkan üretim giderlerinin hepsine üretim yapmak için katlanıldığını, bu nedenle söz konusu giderlerin tamamının üretilen mamullere ve varsa yarı mamullere yüklenmesi gerektiğini kabul eder (Büyükmirza, 2008, s.498).

Tam maliyetleme yönteminin kendi içinde farklı dört adet uygulama seçeneği mevcuttur (Civelek ve Özkan, 2006, s.553).

- Fiili tam maliyetleme: Bütün üretim maliyetlerinin tarihi maliyetlere dayandığı uygulama şeklindedir.
- Standart tam maliyetleme: Mamullerin geleneksel tam maliyetleme esaslarına göre, ancak standart maliyetle maliyetlendiği, fiili üretim maliyetlerinin izlenmesinden de vazgeçilmediği maliyetleme yöntemidir.
- Melez tam maliyetleme: Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçiliğin fiili maliyetlerle izlendiği, buna karşılık genel üretim maliyetlerinin mamullere tahmini yükleme oranı ile yüklendiği tam maliyetleme yöntemidir.
- Fiyatlamada kullanılan tam maliyetleme: Tam maliyetlemenin bir fiyatlama modeli oluşturulması amacı ile iki tür kullanımı vardır. Birincisi mamul tam üretim maliyetine kârın ilave edilmesi ile oluşan fiyattır. Diğeri ise mamul tam üretim maliyetine dönem giderleri payı ve kârın birlikte eklenmesi sonucu meydana gelen bir fiyatlama modeli şeklindeki kullanımdır.

Bu yöntemde, maliyeti hesaplanacak birime önce direkt giderler verilmekte, daha sonra da endirekt giderler bazı ölçülere göre yüklenmektedir.

Bu yöntemde, üretilen bir mamulün maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve endirekt gider niteliğinde olan genel üretim giderlerinden oluşur. Ülkemizde bu yöntem yaygın biçimde kullanılmaktadır (Akdoğan, 2000, s.40).

Tam maliyet yönteminin yararları arasında ürün bazında yönetime kâr payını verebilmesi, basit olması sayılabilir.

Yöntemin en önemli sakıncası ise endirekt giderlerin maliyetlere yüklenmesinde bazı dağıtım ölçüsünden yararlanılması zorunluluğunun olması ve söz konusu dağıtım ölçülerinin bazen subjektif olabilmesidir. Bu durum elde edilen bulguların güvenilirliğini etkilemektedir. Diğer taraftan sabit giderlerin üretim hacmiyle bağlantısı olmadığından bu giderlerin mamul birimi başına düşen payı üretimin fazla olduğu dönemlerde düşük, üretimin azaldığı dönemlerde ise yüksek olmasına neden olmaktadır. Bu ise birim maliyetlerin dönemler arasında büyük dalgalanmalar göstermesine yol açmaktadır (Akdoğan, 2000, s.41).

2.2.3.2. Normal Maliyet Yöntemi

Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin tamamını, sabit genel üretim giderlerinin ise kullanılan üretim kapasitesine düşen bölümünü üretim maliyetlerine yükleyen yöntemdir (Büyükmirza, 2008, s.500). Kapasite kullanım oranı dışında kalan giderler dönem gideri olarak kabul edilmektedir.

Bu yöntem değişken giderlerin tamamının, sabit giderlerin ise kapasite kullanım oranına göre maliyetlere yüklenmesi esasına dayanır (Akdoğan, 2000, s.43). Maliyet ve yönetim muhasebesinin planlama ve kontrol işlevleri önem kazandıkça, sonuçları imalat veya mamul tamamlandıktan sonra veren ve bu nedenle düzeltme işlemlerinin zamanında yapılmasına imkân sağlamayan tam maliyet yönteminin yetersizliği görülmüş ve maliyetlerin önceden tespit edilme yoluna gidilmiştir (Küçüksavaş, 2006, s.79).

Üretim hacmine bağı maliyet dalgalanmalarını önlemesi, dönemler arası karşılaştırmaya imkân tanınması tam maliyet yöntemine göre üstün yönleridir. Normal maliyet yönteminin bir sakıncası, sabit ve değişken giderlerin ayrılması ve kapasite sapmalarının hesaplanması gibi ek külfetlere yol açmasıdır. Ancak maliyet ve yönetim muhasebesini ciddiye alan işletmeler için bu durum bir sakınca değildir. Tam maliyet yöntemindeki dönem kârı tutarsızlıkları bu yöntemin uygulanmasından sonraki sonuçlarda da karşımıza çıkmaktadır (Büyükmirza, 2008, s.504).

2.2.3.3. Değişken Maliyet Yöntemi

Maliyetlerin yalnızca değişken giderlerin esas alınarak hesaplandığı yöntemdir. Bu yöntemde, giderler değişken ve sabit olarak ayrılmakta ve maliyeti bulunacak birimlere yalnızca değişken giderler yüklenmektedir. Üretilen birimlerin birim maliyetinin hesabında, yalnızca değişken nitelikte olan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin değişken kısımları dikkate alınmaktadır (Akdoğan, 2000, s.42).

Değişken maliyet yönteminin ortaya çıkmasının temel nedeni, tam maliyet yönteminin tenkit edildiği noktaların ve yetersizliklerinin giderilmesidir.

Değişken maliyet yöntemi, üretilen mamullerin gerçek maliyetinin, o mamuller üretildiği için yapılan (değişken) üretim giderlerinden oluştuğunu; bu nedenle, dönem içinde üretim olsa da, olmasa da ortaya çıkan sabit genel üretim giderlerinin üretim maliyetleri dışında tutulması gerektiğini kabul eder (Büyükmirza, 2008, s.507).

Değişken maliyet yönteminde maliyetlerin ayrımı, maliyetlerin üretim miktarı ile olan ilişkilerine göre yapılır. Yani, maliyetler üretim miktarıyla birlikte değişip değişmemelerine göre sabit ve değişken olarak iki kısma ayrılır. Maliyetlerin bir kısmının sabit ve değişken olarak belirlenmesinin kolayca mümkün olmasına karşılık, bazı maliyet çeşitlerinin her iki karaktere sahip oldukları veya şarta bağılı olarak değiştikleri görülmektedir. Değişken

maliyet yönteminde, bu maliyet çeşitlerinin de değişken kısımlarının hesaplanıp, ürünlere yüklenmesi gerekir. Bu yöntemde sabit maliyetler, doğrudan doğruya kâr-zarar hesaplarına aktarılmaktadır. Buradaki temel düşünce sabit maliyetlerin sadece belirli bir ürün nedeniyle ortaya çıkmadıkları, aksine dönemin toplam üretimi ile ilgili olduğudur (Küçüksavaş, 2006, s.81).

Değişken maliyet yöntemi, tam maliyet yönteminin alternatifidir. Mamul maliyetinin sadece değişken giderler dikkate alınarak hesaplandığı bir yöntemdir. Bu yaklaşımla değişken maliyet yönteminde üretim giderlerinin değişken ve sabit olarak ayrılması önem taşımaktadır (Erdoğan ve Saban, 2006, s.430).

Değişken maliyet yöntemi bazı kaynaklarda bir maliyet yöntemi olarak değil bir maliyet analiz yöntemi ve karar verme aracı olarak da ele alınmıştır (Erdoğan ve Saban, 2006, s.433).

Değişken maliyet yönteminin yararlarını aşağıdaki şekilde belirtebiliriz (Altuğ, 1999, s.380);

- Yöntem, işletmede kâra geçiş noktasının saptanmasına yardımcı olur.
- Stok değerinde sabit maliyet olmadığından stoktaki değişimler kâr ya da zararı etkilemez. Buna göre dönem kârları satışlarla orantılı olarak fiyat, maliyet ve üretim seviyesinin aynı kalması koşuluyla değişir.
- Üretim maliyeti ve gelir tabloları hem yöneticilerce kolay anlaşılır hem de karar vermelerine yardımcı nitelikte olur.
- Değişken maliyetle birlikte uygulanan standart maliyet yönteminde kontrol işlevinin başarısı artar.
- Yöntem, mamul karışımı analiz ve kararlarında yardımcı olur.
- Fiyatlandırma kararlarında kullanılan önemli bir araçtır.
- Yenileme, alım-üretim vb. birçok kısa süreli işletme kararlarında geçerli maliyet bilgileri sağlar.

- Değişken maliyet yöntemi çeşitli üretim hacimlerinde maliyetlerin değişkenliğini belirtmesi nedeniyle, işletmenin faaliyet sonuçlarını izleme ve analiz etme olanağı sağlar. Dolayısıyla karar almada işletme yöneticilerine bilgi sağlama işlevini yerine getirmiş olur (Erdoğan ve Saban, 2006, s.433).
- Sabit giderlerin dağıtımı söz konusu olmadığından, giderlerin dağıtımındaki yanlış uygulamalardan ortaya çıkacak hatalar ve anlaşmazlıklar önlenir (Akdoğan, 2000, s.42).

Değişken maliyetleme yöntemine yöneltilen eleştiriler ve yöntemin sakıncalarını da aşağıdaki gibi sıralamak olanaklıdır (Altuğ, 1999, s.381);

- Üretim maliyetlerini sabit ve değişken olarak doğru ve tam ayırmak zordur ve hatta bazen olanaksızdır.
- Uzun vadede fiyat saptamasında sabit maliyetleri de karşılayacak fiyat için, bu maliyetlerin de üretilen mamul veya hizmet maliyetine yüklenmesine gereksinme duyulabilir.
- Yöntemde, üretilen mamullerin fiyatlarının düşük görülmesi fiyat saptanmasında yanılgılara yol açabilir.
- Stok değerlemesi ve satış maliyetlerinin saptanmasında zorluklar çıkabilir.
- Değişken maliyetlemede yarı mamul ve mamul stokları, sabit üretim maliyetlerinden bir pay taşımadığından geleneksel bilanço ve gelir tablolarındakinden farklı değerler taşır. Bu da finansal tablolar arasında karşılaştırma yapmayı güçleştirir.
- Üretimde otomasyonla birlikte sabit üretim maliyetlerinin artması, hatta azalan işçilik maliyetlerinin dahi tümüyle sabit maliyet haline dönüşmesi üretimde değişken maliyetlerin önemini azaltmıştır. Bu gelişme, sabit üretim maliyetlerinin yüksek tutarlarda oluşmasına rağmen değişken maliyetleme kullanılması halinde düşük üretim maliyeti ve düşük stok maliyeti oluşumunu hızlandıran yeni bir etken olmuştur (Civelek ve Özkan, 2006, s.547).

2.2.3.4. Direkt Maliyet Yöntemi

Literatürde pek çok kaynak direkt maliyet yöntemini değişken maliyet yönteminin farklı bir uygulama biçimi olarak ele almış ve ayrıca bir maliyet yöntemi olarak dikkate almamıştır.

Direkt maliyet yönteminde aynı değişken maliyet yönteminde olduğu gibi değişken olan direkt ilk madde ve direkt işçilik giderleri maliyet hesaplamasında dikkate alınmakta ancak değişken nitelikte olsun veya olmasın genel üretim maliyetleri maliyet hesaplamasında dikkate alınmamaktadır. Yöntemin diğer bir adı da asal maliyet yöntemi olarak anılmaktadır.

Direkt maliyet yöntemi, genel üretim giderlerinin maliyetlerin önemsiz bir parçası olması durumunda uygulanırsa doğru sonuçlar verecektir. Ancak günümüzde, genel üretim giderleri maliyetlerde önemli bir pay tuttuğundan, bu yöntemin uygulama alanı pek yoktur. Stok ve hizmet üretim maliyetlerinin düşük düzeyde gösterilmek istenmesi durumunda yöneticiler için çekici bir yöntem olabilir (Akdoğan, 2000, s.44).

2.3. Geleneksel Maliyetleme Sisteminin Yetersizlik ve Problemleri

Bu kısma kadar geleneksel maliyetleme sisteminin genel bir çerçevesi çizilmiş ve sistemin sınırları içinde yer alan maliyetleme yöntemleri ve yaklaşımları açıklanmaya çalışılmıştır. Geleneksel maliyetleme sistemine yöneltilen eleştiriler, yetersizlikleri ve problemleri bu kısmın konusunu oluşturmaktadır.

İşletmeler için maliyetleri ve onların yönetilmesi günümüzde sadece bir finans veya muhasebe fonksiyonu olmaktan çıkmış ve işletme yönetiminin başlıca sorumluluklarından biri haline gelmiştir. Maliyet odaklı olmak, faaliyetlerde en az kaynak tüketimi ile işlerin sonuçlandırılması günümüz ekonomik ortamında ve üretim koşullarında sıkça tekrarlanan ifadeler olmuştur.

Geleneksel maliyetleme sistemi, direkt işçilik ve hammadde maliyetlerinin ürün ve servislerin maliyetlerinin belirlenmesinde ana unsur olduklarından hareketle kurgulanmış ve geliştirilmiştir. Maliyet sistemlerinin ilk olarak geliştirilmeye başlandığı 19. Yüzyıl'ın sonlarında direkt işçilik maliyeti toplam ürün maliyetinin içinde önemli bir yere sahipti (Garrison ve Noreen, 1997, s.180).

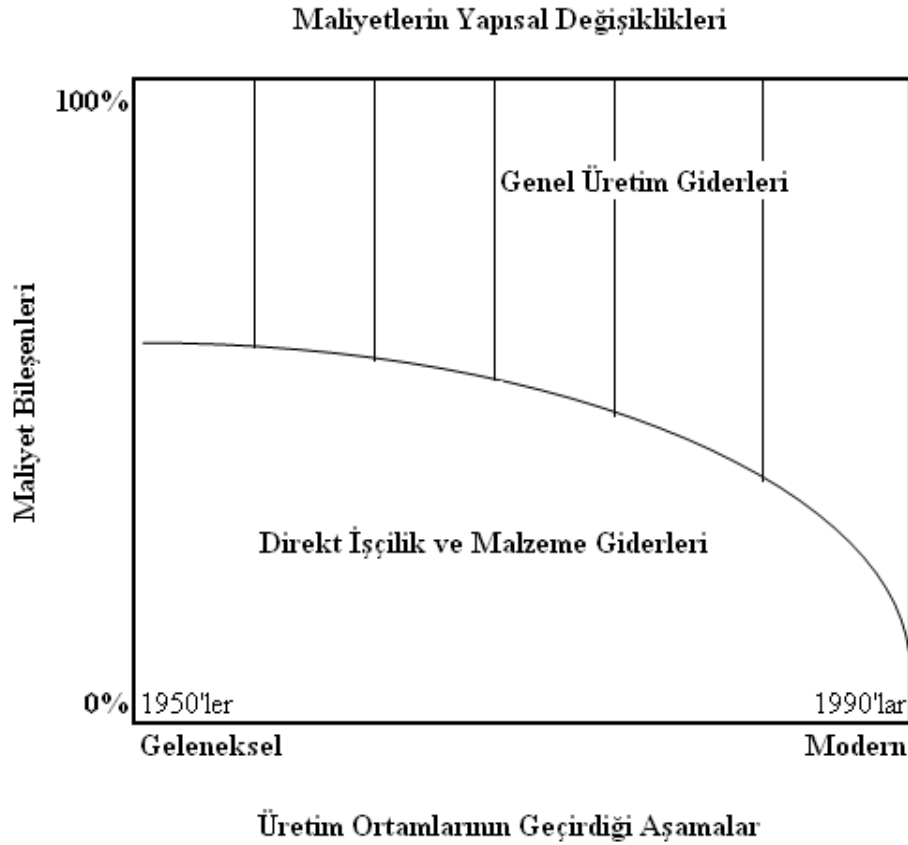
Bununla birlikte günümüzün dünyasında teknolojinin geldiği nokta üretim maliyetlerinde direkt işgücü ve hammadde maliyetini önemli ölçüde azaltmıştır. Bugünün modern üretim ortamında malzeme ve işçilikler haricindeki genel üretim maliyetleri ağırlık kazanmış durumdadır. Üretim maliyetlerinde işgücü ve malzeme dışında pek çok kaynaktan yararlanılmaktadır. Bu kaynaklardan pek çoğu üretim programcılığı, tasarım mühendisliği gibi farklı ve yeni tanışılan kaynaklardır (Basık, 2008, s.1).

Özellikle bazı hizmet işletmelerinde çalışan ücretleri dışı bütün maliyetler yazılım kullanımı, teknik danışmanlıklar ve yönetim danışmanlıkları, elektronik ortamda yapılan veri transferi maliyetleri gibi geleneksel maliyetleme sistemi ile ölçülmesi mümkün olmayan kaynak kullanımlarından meydana gelmektedir.

Geleneksel sistemler işletmelerde kullanılan bu kaynakların üretim miktarı ile doğru orantılı olduğu kabulü ile bu giderlerin üretim sonuçlarına yansıtılması yaklaşımını benimsemektedir. Bu varsayım ile kaynak tüketimini tespiti çalışır.

1950'li yılların başlarından itibaren genel üretim giderlerine göre bir ürünün maliyetinde daha yüksek paya sahip olan direkt işçilik ve malzeme giderleri, 1990'lara kadar olan periyotta giderek azalmıştır. Üretim ortamlarının giderek modernleşmesi bu iki temel geleneksel maliyetleme kalemini bazı sektörlerde neredeyse önemsiz hale getirmiştir.

Aşağıdaki şekilde genel üretim maliyetlerinin, geleneksel maliyetleme sisteminin temel maliyet unsuru olarak dikkate aldığı direkt işçilik ve malzeme giderlerinin önüne geçtiği ifade edilmiştir. Ayrıca üretim maliyetlerinin yapısal değişikliklerinin de görülebilmesi açısından önemlidir.



Şekil.3. Genel Üretim Giderlerinin Direk İşçilik ve Malzeme Giderlerinin Yerini Alması

Kaynak: Cokins, G. (2001). *Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide* (1. Baskı) ABD: John Wiley & Sons Inc., s.5

Şekil 3'te görüleceği gibi son yirmi yılda genel üretim giderlerinin üretim işletmelerindeki payı, direkt işçilik ve direkt malzeme gideri gibi iki temel gider karşısında önemli ölçüde artmış ve bu giderlerin toplam tutarını geçmiştir. Bazı işletmelerde neredeyse toplam üretim maliyetinin %90'lık bir kısmını genel üretim giderleri oluşturmaktadır (Cokins, 2001, s.4).

Geleneksel maliyetleme sisteminin yetersizliği genel üretim maliyeti olarak adlandırılan işçilik ve hammadde dışı maliyetlerin üretim çıktılarına paylaştırılması aşamasında daha da belirginleşmektedir.

Makinelerin üretimde ön planda yer aldığı otomasyon devri öncesi, direkt işçilik süresinin dağıtım anahtarı olarak kullanılması yeterli olarak görülüyordu. Çünkü o yıllarda direkt işçilik, ilk madde ve malzemenin ürüne dönüştürülmesi aşamasında katma değeri olan bir faaliyetti. İşletmelerde otomatik makineler kullanıldıkça, pek çok dolaylı faaliyet söz konusu olmaya başladı. Makinelerin ve üretim ortamının üretime hazırlanması, üretim faaliyetlerinin izlenmesi ve kontrol edilmesi gibi dolaylı işçilik faaliyetlerinden kaynaklanan maliyetler, direkt işçilik maliyetlerinin üstüne çıktı (Cooper ve Kaplan, 1988, s.22).

Üretim alanındaki yeni gelişmelere bağlı olarak maliyetlerin yapısındaki değişim, muhasebe uygulamacılarının ve akademisyenlerin, genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde en çok kullanılan anahtar olan doğrudan işçilik maliyeti veya doğrudan işçilik saatinin artık uygun olmayacağıının, çünkü üretimle doğrudan işçilik arasındaki bağın hayli zayıfladığının farkına varmalarına sebep oldu. Bunun sonucu olarak geleneksel maliyetleme sisteminin, maliyet dağıtımında sebep olduğu hatalar yüzünden, mamul maliyetlerini doğru olarak hesaplamasına engel olduğu ileri sürüldü ve literatürde geniş ölçüde tartışılmaya başlandı. Bu tartışmalar haklı olarak öncelikle mamul maliyetlerinin yanlış hesaplandığı durumlarda işletme kararlarında da yanlışlığa düşüleceğine odaklandı (Civelek ve Özkan, 2006, s.458).

Geleneksel maliyetleme sistemi ve sistemin içinde yer alan yaklaşımlar teknolojik gelişmelerin çok yoğun olmadığı, ürün çeşidinin daha az olduğu, iş gücü maliyeti ve hammadde maliyetinin üretim maliyet hacminin büyük kısmını oluşturduğu üretim çevreleri ve ekonomik yapılar düşünülerek kurgulanmıştır. Ancak günümüzün üretim ortamları çok değişken ve farklı maliyetleri bünyesinde barındırmaktadır. Direkt işçilik ve hammadde maliyetleri ile ilişkisi olmayan birçok genel üretim maliyeti kalemi

bulunmaktadır. Geleneksel maliyet tekniklerinde, maliyet hesaplamasında ağırlıklı paya sahip olan kalemler günümüzdeki üretim ortamlarında önemini kaybetmiştir. Ayrıca geleneksel maliyetleme sisteminde doğrudan izlenemeyen ve genel üretim gideri olarak nitelendirilen birçok maliyet kalemi, bugün doğrudan izlenebilen ve direkt maliyet kalemi haline dönüşmüştür (Gerşil, 2003, s.138). Tezimizde uygulama kısmında incelenecek olan çağrı merkezi sektöründeki telekomünikasyon ses verisi transferi için yapılan harcamalar bu tip maliyetlere örnek olarak gösterilebilir.

Günümüzün ekonomik çevresi ve üretim yapısı rekabete dayalı, hızla değişen, hata ve gecikmeleri affetmeyen ve talepkâr bir çevredir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.7). Bu çevrede üretim faaliyetlerinin ve birim maliyetlerinin doğru olarak hesaplanmasında ve başta işletme yönetimi olmak üzere ihtiyacı olanlarla bu bilgilerin paylaşılmasında geleneksel maliyet sistemi yetersiz kalmıştır.

Geleneksel maliyetleme sistemi anlayışı, yaklaşık yüz yıl önce etkili olan bilimsel yönetim hareketlerince geliştirilmiştir. Böyle bir sistem günümüz imalat faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği konusunda yetersiz kalmaktadır. Çünkü bu sisteme bağlı yöntemlerde aşağıdaki konularda bilgi sağlamak hemen hemen imkânsızdır (Bıçakçı, 2006).

- Kalite: Bugünün imalat endüstrisinde kalite oldukça önemli bir yere sahiptir. Geleneksel maliyet sisteminde kaliteli olmanın veya kalitesiz olmanın maliyetlerini izlemek pek mümkün değildir.
- Stoklar: Stoklar imalatın başarısını gösteren bir göstergedir. İmalat sürecinin her kademesinde bekleyen stokların firmaya olan maliyetini tam olarak hesaplamak geleneksel maliyet sisteminde olası değildir.

- Üretkenlik: Geleneksel maliyet yöntemleri birim fiyat temeline dayanan işlemlere daha çok önem vermekte ve bu işlemleri kapsamaktadır. Bu nedenle üretkenlikle ilgili kesin bilgileri elde etmek mümkün değildir. Alınacak kararlar genellikle yöneticilerin yapacağı tahminlere bağlı olacaktır.
- Yenilik: Geleneksel maliyet yöntemleri çoğunlukla maliyet tabanlı rekabet durumunda etkili olmaktadır. Tersine mamullerin pazardaki genel özelliklerinin dikkate alınması ve bunların rakamlaştırılması oldukça zordur.
- Çalışma Grupları: Geleneksel maliyet yöntemleri, çalışma gruplarının morallerinin, doğal becerilerinin ve eğitim durumlarının ölçülmesinde ve rakamlaştırılmasında yetersiz kalmaktadır. Diğer bir ifade ile üretim kademeleri arasında performans ölçümüne imkân vermemektedir.

İşletmelerin içinde buldukları üretim ortamları kullanacakları maliyetleme sistemi ve yöntemleri ile çok yakından ilgilidir. Günümüzün üretim ortamları, geleneksel üretim ortamlarından çok farklı bir durumdadır. Üretim ortamlarındaki teknolojik gelişmeler maliyetleme sistemlerini de etkilemiştir. Geleneksel üretim ortamlarına özgü maliyet yöntemleri, ileri üretim ortamlarında yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgileri üretmemekle kalmayıp, yanlış bilgiler de üretebilir hale gelmiştir (Erden, 2004, s.1).

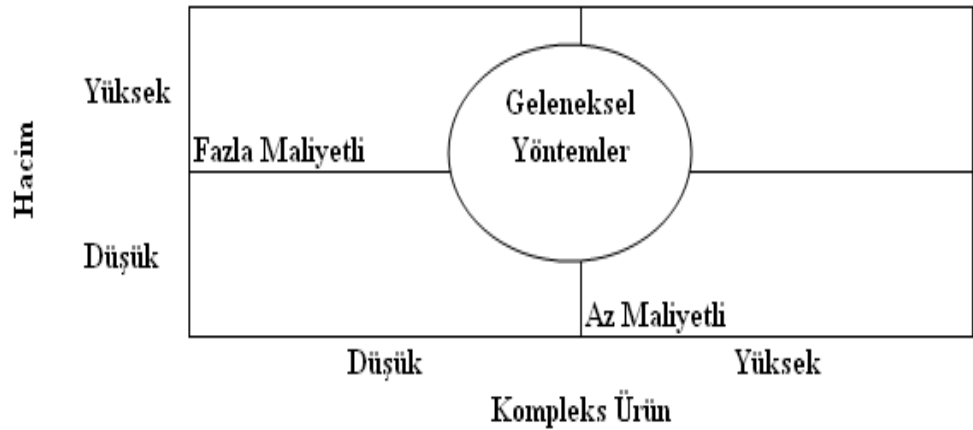
1980'li yılların başından itibaren müşteri odaklı pazarlama ve üretim yaklaşımlarının ortaya çıkması, üretim sistem ve teknolojilerinde ciddi ve köklü değişimler ve gelişmeler yaşanması, ticari hayatın daha rekabetçi bir zemine oturmasına rağmen geleneksel maliyetleme sistemine bağlı yöntemlerde, uygulamacı ve yöneticilerin ihtiyacını karşılayacak gelişmeler yaşanmamıştır.

Geleneksel maliyetleme sistemi birim maliyet hesabını tartışmalı varsayımlara dayandırmakta, yönetim kararlarını destekleyecek maliyet bilgileri sağlayamamaktadır. Geleneksel maliyet sisteminin en tartışmalı

noktalarından birinin genel üretim giderlerinin ve endirekt nitelikteki giderlerin dağıtımını olduğuna yukarıda da değinmiştik. Çünkü bu dağıtım mamul ve hizmet maliyetinin yanlış hesaplanmasına yol açmaktadır.

Üretim çıktıları ile doğrudan bağlantısının kurulması güç olan gider kalemlerinin, ürünlere ne şekilde paylaşılacağı problemi maliyet muhasebesi disiplininin en çok yoğunlaştığı alanlardan biridir. Pek çok maliyetleme yöntemi ve yaklaşımı bu probleme çözüm getirmek amacı ile geliştirilmiştir denilebilir.

Günümüzde, geleneksel maliyet sisteminin kullandığı direkt işçilik hacim ilişkili dağıtım anahtarları ile genel üretim giderleri arasındaki ilişkinin azaldığı ve genel üretim giderlerinin çok daha farklı etkenlerden etkilendiği belirlenmiştir. Çünkü Şekil 3’de olduğu gibi geleneksel maliyet sistemi oldukça fazla endirekt gider tüketimi gerektiren, karmaşık yapılı, düşük hacimli mamul ve hizmetlere olması gerekenden az maliyet yüklemekte, endirekt gider tüketimi karmaşık mamule göre oldukça az olan yüksek hacimli mamul ve hizmete daha fazla maliyet yükleyebilmektedir (Balcı, 2007).



Şekil.4. Geleneksel Maliyetleme Sisteminin Adaletsiz Maliyet Dağıtımını

Kaynak : Dinçsoy ve Erkan, (08.08.2009)

Yetmiş yıldan fazla bir süreden beri kullanılmakta olan klasik maliyetleme sistemine ait yöntemlerin bazı unsurları sanayi devrimi öncesine dayanmaktadır. Uzun bir dönemden beri kullanılmalarına karşın bu yöntemler özellikle yanıltıcı bilgi üretmeleri ve firma değeri ve kârlılığı ile ilgili tutarsızlıklara sebep olmaları sebebiyle eleştirilmiştir. Bu eleştirilere rağmen klasik maliyetleme sisteminin ve yöntemlerinin günümüz üretim işletmelerinde modern sistemlere nazaran daha baskın olarak kullanıldığını söylemek mümkündür (Morse ve Zimmerman, 1997, s.386).

Klasik maliyetleme sisteminin uzun süreden beri teori ve pratik olarak bir alışkanlık oluşturması bu durumun en önemli sebebidir. Ancak özellikle gelişmiş ekonomilere sahip ülkelerdeki işletmeler, etkin bir maliyetleme sistemi kurmak için geleneksel yaklaşım ve yöntemleri 1980'lerden sonra terk etmişlerdir.

Geleneksel maliyetleme sistemine ait yöntemlerin problemlerini ve yetersizliklerini aşağıdaki başlıklarla ifade etmek mümkündür;

- Üretim ortamlarında meydana gelen değişikliklerle uyum içinde olmamaları.
- Genel üretim giderlerinin tespitinde direkt işçilik gibi günümüzde maliyetlerin içindeki payı azalmış bir dağıtım anahtarının kullanılması.
- Üretim otomasyonunun arttırdığı sabit maliyetlerin ve genel üretim giderlerinin bu sistemde bir dağıtım sorunu oluşturması.
- İşlem kontrolü, stok değerlendirme ve mamul maliyetlerinin hesaplanması gibi bir maliyet yönteminin üç ana amacı sayılabilecek fonksiyonun yerine getirilememesi.
- Emek-yoğun İşletmelerden, sermaye-yoğun ve teknoloji-yoğun işletmelere geçiş sonucu yeni maliyet ve üretim kavramlarının geleneksel sistemde yer bulamaması (Erdoğan ve Saban, 2006, s.500-519).

Tüm bu olumsuzlukların sonucu olarak yeni bir maliyet sistemi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Geleneksel maliyetleme sistemi ile ilgili olarak yaşanan problem ve eksiklikler, ileri maliyet sisteminin ve buna bağlı yaklaşımların ortaya çıkışı ve gelişim nedeni olarak ifade edilebilir.

2.4. İleri (Gelenek Dışı, Modern) Maliyetleme Sistemi

Geleneksel maliyetleme sistemi ve bu sistemin sınırları çerçevesinde gelişen maliyet yaklaşımlarının incelenmesinden sonra klasik yöntemlerin dışında kalan ve ileri üretim ortamları için tasarlanmış olan modern maliyetleme sistemi ve bu sisteme bağlı yaklaşımlar bu bölümün konusunu oluşturacaktır.

Yirmi yılı aşkın bir süredir gelişmiş ülkelerdeki işletmelerin bir çoğu etkin bir maliyet yönetimi için ileri maliyet yönetim sistemine dahil olan yöntemleri kullanmaktadır. 1980'li yıllardan sonra müşteri isteklerindeki aşırı çeşitlilik, daha yaratıcı ve farklı ürün isteği işletmelerin üretimindeki değişim için yol gösterici olmuştur. Kalite, fiyat ve teknoloji düzeyleri bakımından birbirine yakın olan işletmeler pazarda yer bulabilmektedir. İşletmeler pazar paylarını muhafaza etmek ya da arttırmak için maliyet düşürmede ve maliyet hesaplamasında yeni metotlar aramaktadırlar (Alkan, 2001, s.177).

Üretim teknolojilerindeki son derece hızlı gelişmeler işletmeleri uzun bir süredir emek-yoğun üretimden teknoloji-yoğun üretim sistemlerine yöneltmiştir. Bu yönelim gerek hizmet gerekse üretim işletmelerinin faaliyetlerindeki maliyet profilini de önemli ölçüde değiştirmiştir. Teknolojik gelişmelerle birlikte ortaya çıkan otomasyon, Computer Aided Design (CAD) Bilgisayar Destekli Dizayn ve Computer Aided Manufacturing (CAM) Üretim olarak adlandırılan sistemler birçok ürünün üretim maliyetini azaltmış ve işletmelerin üretim maliyetlerinin büyük bir bölümünü sabit maliyet konumuna getirmiştir. Ayrıca, günümüzün rekabetçi anlayışı çerçevesinde bir mamulün maliyeti üretimden satışa kadar geçen süre içerisinde katlanılan giderlerin tamamı olarak düşünüldüğünde pazarlama satış ve dağıtım maliyetleri mamul

maliyetleri içerisinde üretim maliyetlerinden daha fazla bir paya sahip hale gelmiştir. Bu koşullar altında geleneksel maliyetleme sisteminin en başta mamul fiyatlandırması olmak üzere birçok yönetsel kararda kullanılacak veri sağlamada yetersiz kaldığı ve bazen de yanıltıcı olduğu bugün artık genel kabul görmüş bir gerçektir (Saygılı, 2006).

Dünyada ekonomik çevrede 1980’li yıllardan beri yaşanan hızlı değişim, işletmeleri çok yönlü olarak etkilemiştir. İşletme süreç ve uygulamalarında ortaya çıkan değişimler beraberinde muhasebe bilgi sisteminden beklentilerin sorgulanmasını da arttırmıştır.

Pek çok ürün için geçerli olan arz fazlalıkları, mamul ömrünün giderek kısalması, tüketicilerin daha da bilinçlenmesi, mamullerin kısa sürede taklit edilmesi, tüketici zevk ve tercihlerinin değişmesi, kalite-düşük maliyet uyumunu zorunlu kılan yoğun rekabet koşulları gibi sosyoekonomik gelişmeler geleneksel üretim anlayış ve uygulamalarını değiştirmektedir. Bu kapsamda kitle üretim biçiminden yalın üretim biçimine doğru bir dönüşüm yaşanmaktadır. Üretim biçiminde yaşanan dönüşüm geleneksel maliyetleme anlayış ve uygulamalarında da köklü değişiklikler gerektirmektedir (Savaş, 2003, s.216).

Yönetim açısından yetersiz hale gelen muhasebe sistemi ile ilgili olarak karar verici konumundaki kişilerin geleneksel sistem verilerini kullanmadıkları, verilerin yanlış ve yetersiz olduğunu ifade ettikleri, yönetim faaliyet raporları ile geleneksel maliyet sisteminde üretilen verilerin birbirleri ile uyum sağlamadığı gözlemlenmiştir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.6). Geleneksel maliyetleme sisteminin yeni ve farklı üretim ortamlarına uygun olarak tasarlanmamış olması, fiyatlandırma modelleri belirleme ve birim maliyetlere ulaşmadaki yetersizlikleri ile beraber yeni sistem arayışları içine girilmiştir.

Teknolojik gelişmeler ve değişim süreci içinde üretim ortamlarında aşağıdaki ifade ve kavramlar sıkça kullanılır hale gelmiş ve işletmelerin önem verdikleri konular olmuşlardır (Erden, 2004, s.50).

- Önemsiz veya sıfır stokla çalışma.
- Çok işlevli işçilik.
- Merkezi olmayan pek çok yardımcı hizmet yeri.
- Toplam kalite kontrolü.
- Müşteri memnuniyeti.
- Üretim sürecinin kısalması.
- Değer katmayan faaliyetlerin azaltılması.
- Esnek üretim sistemi ve iletişim ağı ile birbirine bağlanmış bütünleşik teknolojiler.
- Ürün çeşitliliği ve kısa dönem ürün yaşam süresi.
- Globalleşen pazarların takip edilmesi.
- Uzun dönemli kritik başarı faktörlerine endekslenme, firma değeri ve hisse senedi değeri arttırmaya odaklanma.
- Basit ve daha anlaşılır maliyet hesaplama yöntemleri.

İleri maliyet sistemi için yöntem ve yaklaşımların kategorize edilmesinde farklı sınıflandırmalar yapılmıştır. Ancak geleneksel maliyetleme sistemi gibi literatürde görüş birliği sağlanmış bir sınıflandırma bulunmamaktadır. Bu çalışmada yöntem ve yaklaşımlar sınıflandırmalardan bağımsız olarak, ayrı başlıklar halinde incelenecektir. İleri maliyetleme sisteminin içinde gelişen çok sayıda maliyetleme yaklaşımı, maliyet yönetim teknikleri vardır. Ancak temel çağdaş maliyetleme yaklaşımlarını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Yazıcı, 2008 ve Haftacı, 2008);

- Hedef Maliyetleme
- Kaizen Maliyetleme
- Ürün Yaşam Döneminde Maliyetleme
- Toplam Kalite Kontrolüne Göre Maliyetleme
- Tam Zamanında Maliyetleme
- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Geleneksel maliyetleme sistemi kapsamında yer alan yöntemlerde olduğu gibi ileri maliyetleme yaklaşımlarının da kesin olarak birbirlerinin alternatifi olduğunu söylemek doğru olmayacaktır. Örneğin bir ürünün geliştirilmesi aşamasında hedef maliyetleme yaklaşımını benimsemiş bir işletme, üretim aşamasında tam zamanında maliyetleme yöntemini kullanabilmektedir. Bu yaklaşımlar işletmelerin hedef ve öncelikleri doğrultusunda bazı durumlarda karma olarak uygulanabilmektedir.

2.4.1. Hedef Maliyetleme

Stratejik maliyet yönetiminin bir enstrümanı olarak performansa dayalı maliyet planlama ve kontrolü olarak da tanımlanan hedef maliyetleme işletmelerin rekabet gücünü arttırmak için, ürettikleri ürünle ilgili faaliyetlerinin pazara dayalı ve maliyet odaklı olarak yönetilmesini amaçlamaktadır. Bu yöntemde önce müşteri arzu ve beklentileri analiz edilmekte ve sonrasında ürünün gelecekteki maliyeti hesaplanmaktadır (Alagöz ve Ceran, 2006, s.62).

Özellikle yeni üretilecek olan ürünlerde kalite, verimlilik ve kârlılığı sağlamak amacıyla uygulanmakta olan hedef maliyetleme yöntemi, 1970'li yıllarda yaşanan petrol krizi nedeni ile Japon firmalarınca satış faaliyetlerinin kontrolüne yönelik olarak geliştirilmiştir (Alagöz ve Yılmaz, 2005).

Hedef maliyetleme, ürünün gelişim sürecinde açık bir şekilde ortaya konan hedeflenmiş maliyetleri dikkate alarak, işletmenin gelecekteki kârını yöneten bir maliyetleme tekniğidir (Yazıcı, 2008, s.52).

Geniş olarak kabul gören bir görüşe göre bir ürünün maliyetinin en az %80'i, o ürünün tasarlanması aşamasında belirlenmektedir. Bu safhada işletmeler dizayn ve üretim sürecini belirlemekte ve kullanacakları yöntemleri seçmektedirler (Kaplan ve Atkinson, 1998, s.223). Hedef maliyetlemede tasarım aşamasında belirlenecek maliyetler çok önemli bir unsurdur. Çünkü burada oluşacak maliyetler ürünün gelecek maliyetine taşınmaktadır. Yöntemin temel ilkelerinden biri de tasarım maliyetlerinin üzerine yoğunlaşmasıdır.

Ürünlerin tasarımı aşamasında maliyet planlamasını savunan yöntem, stratejik bir kâr ve maliyet yönetim süreci olarak ortaya konmuştur. Bu yöntem yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde, maliyetlerin azaltılması için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi tüketici ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken, söz konusu ürünün tüm yaşam dönemi maliyetlerini de azaltmayı amaçlayan bir yaklaşım olarak da tanımlanabilir (Aksoylu ve Dursun, 2001, s.358).

Hedef maliyetlemenin dayandığı temel ilkeler aşağıdaki gibidir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.119);

- Fiyata göre maliyetleme
- Müşteriler üzerinde yoğunlaşma
- Ürün tasarımı üzerinde yoğunlaşma
- İşletme birimlerinin geniş kapsamlı katılımı
- Yaşam süresince maliyeti düşürme
- Değer zinciriyle ilgilenme

Rekabetin yüksek olduğu günümüz pazarlarında kâr etmek isteyen işletmelerin özellikle maliyetlerine odaklanmaları gerektiği temel hareket noktası olarak kabul edilmiştir. Hedeflenen maliyetler aynı zamanda beklenen kârın da bir göstergesidir. Aşağıdaki formül hedef maliyet, pazar fiyatı ve beklenen kâr arasındaki ilişkiyi göstermektedir.

$$\text{Pazar fiyatı} - \text{Beklenen kâr} = \text{Hedef maliyet}$$

Hedef maliyet bütün ürün ve dönem maliyetlerini kapsamı açısından da doğru bir fiyat tespitine imkân verir(Weygandt, Kimmel ve Donald, 2008, s.326).

“Ürün kaç mâl olmalıdır ve hangi özellikleri taşımalıdır” şeklinde iki temel sorunun yanıtını arayan hedef maliyetleme bir süreç olarak ele alınırsa;

- Hedef maliyetin saptanması
- Hedef maliyetlerin ayrıştırılması
- Hedef maliyetlerin gerçekleştirilmesi

olmak üzere üç ana aşamadan oluşur (Haftacı, 2008, s.300).

1990'lı yılların başlarına kadar Japonya'da pek çok şirket hedef maliyetleme yöntemini etkin bir şekilde kullanıyordu. Başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere batı ülkelerinde kullanımı nispeten daha yenidir. Hedef maliyetlemenin başarılı olarak uygulanabilmesi bilimsel ve objektif bilgidan çok deneyim, sezgi ve işletme bölümleri ile tedarikçilerin de dahil olduğu değer zinciri arasındaki ilişkilere bağlıdır. Bu değer zinciriyle ilgilenme ilkesinin bir gereğidir (Feil, Yook ve Kim, 2004, s.10).

2.4.2. Kaizen Maliyetleme

Japonca kai, değişim; zen ise daha iyi anlamına gelmektedir. Kaizen de bu yoldan hareketle daha iyiye ulaşma, gelişme ya da genel kullanım anlamıyla sürekli gelişme demektir. Bu sözcük Japonya'da sürekli gelişmeden çok sürekli gelişme isteği şeklinde kullanılmaktadır. Kaizen, yapılan işlerin her aşamasında işlem ve organizasyonel çevrenin iyileştirilmesi anlamını taşır (Yazıcı, 2008, s.64). Kaizen ifadesi bu yönüyle aynı zamanda bir iş felsefesi olarak da karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca Japon kültüründe kaizen ifadesi iş yaşamı dışında bireylerin kişisel gelişimini ifade etmek için de kullanılmaktadır.

Sürekli gelişim, organizasyonların her kademesindeki birimler için geçerli olan bir kavramdır. Sürekli gelişim ile iş geliştirmede sonuca değil, süreç odaklılık söz konusudur. Sonuçların iyileştirilmesi isteniyorsa, sonuca etkisi olan süreçlerin iyileştirilmesi gerekmektedir. Sürekli geliştirme, belirli bir kişi ya da takımın değil her çalışanın katılımı ile sağlanmaktadır (Kaygusuz, 2006, s.10).

Kaizen maliyetlemenin üretim maliyetlerini bütçelenen ya da beklenen maliyetlerin altında gerçekleştirilmeyi hedefleyen bir maliyet düşürme tekniği olarak ifade edilmesi de mümkündür. Özellikle Japon otomotiv şirketlerinde bütçelenmiş maliyetlerin altında bir maliyete ulaşabilmek firmaların performans hedefleri arasında yer almaktadır. (Needles, Powers, Mills ve Anderson, 1999, s.957).

Yaklaşımın maliyetleri düşürmek dışında diğer ulaşılmak istenen amacı da değer katmayan faaliyetlerin üretim süreçlerinden ayıklanarak israfın önlenmesidir (Altınbay, 2006, s.103).

Kaizen maliyetleme tarafından yönlendirilen maliyet azaltma çabalarının odak noktası, mevcut üretim süreci ve ürün tasarım faaliyetlerinde gerçekleştirilecek olan sürekli iyileştirmelerdir. Bu iyileştirmeler makine performanslarının yükseltilmesi, atık azaltılması, üretim bandı kurulum sürecinin kısılması, çalışanların hedefleri gerçekleştirmeye teşvik edilmesi, eğitim ve motivasyon düzeylerinin yükseltilmesi gibi çalışmalardır. Kısacası kaizen maliyetlemede odak noktası süreçtir. Ürünün kendisi değildir (Kaplan ve Atkinson, 1998, s.229).

Organizasyonlar farklı şekillerde sürekli iyileştirme yöntemlerini uygulayacaklardır. Bu durum her organizasyonun kendi maliyet azaltma stratejisini yansıtacaktır. Örnek olarak Japon optik malzemeler üreticisi Olympus şirketi kaizen maliyetleme yaklaşımını dört farklı maliyet bileşeni ile uygulamaktadır. Üretim maliyetleri, kusurlu ürün maliyetleri, kapasite kullanım maliyetleri ve genel üretim maliyetleri olarak sınıflandırmaya gitmiştir. Her bir alt maliyet unsuru toplanıp raporlandığında gelişime açık ve iyileşmesi gereken noktalar kendini belli etmektedir (Kaplan ve Atkinson, 1998, s.229).

Bir işletme, üretim sürecine, rekabet içinde bulunduğu ortama göre sürekli iyileştirmeye yönelik maliyetleme çabalarını, maliyet yapısını oluşturan maliyet unsurlarından belirli birisinin üzerinde yoğunlaştırabilir. Üzerinde yoğunlaşılacak maliyet unsuru kimi işletmelerde direkt ilk madde ve malzeme

maliyetleri, kimi işletmelerde direkt iççilik maliyetleri, kimi işletmelerde de genel üretim maliyetleri olabilir. Hangi maliyet unsuru üzerine odaklanılacağına işletmenin stratejik hedefleri doğrultusunda karar verilmelidir (Erden, 2004, s.162).

Kaizen maliyetlemenin bir işletmede uygulanmak istenmesi durumunda belirttiğimiz gibi her işletme kendi organizasyonel hedefleri doğrultusunda bir model kuracaktır ancak uygulamanın hayata geçirilebilmesi için altı farklı plandan oluşan bir uygulama yol haritası mevcuttur. Pek çok firmada başarılı olarak uygulanmış olan bu planlar aşağıda sıralanmıştır (Türk, 1999, s.208);

- Üretim, dağıtım ve satış planlarının hazırlanması
- Ürünü oluşturan unsurların belirlenmesi ve maliyetlerinin tespit edilmesi
- Değişken üretim maliyetlerinin eğilimlerinin belirlenmesi (üretim rasyonelleştirmesi)
- Personel planının hazırlanması
- Tesis yatırım planının hazırlanması
- Sabit üretim maliyetlerinin planlanması

Kaizen maliyetleme, gelecekte oluşacak maliyetlerin ürünün geliştirilmesi aşamasından başlayarak üretim süreci tamamlanıncaya kadar geçen sürede etkin kontrolünü sağlamaktadır (Türk, 1999, s.212). Ayrıca kontrol işlevini yerine getirirken süreçte ortaya çıkan ve iyileştirme gerektiren noktaların da düzeltilmesinde ve katma değer yaratılmasında önemli rol oynamaktadır.

2.4.3. Ürün Yaşam Döneminde (Seyrinde) Maliyetleme

Yaşam dönemi ya da yaşam seyri, bir ürünün üretimine ilişkin kararın ortaya çıkması ile başlayıp, ürünün üretimine son verilmesi aşamasını da kapsayan çok geniş bir süreci anlatmak amacıyla kullanılan bir kavramdır. Teori ve uygulamada yaşam seyri kavramının üretici, pazarlama ve tüketici bakış açılarına göre değişmek üzere farklı biçimlerde algılandığı ve

uygulandığı görülmektedir. Yaşam dönemi maliyetleme için bu farklı bakış açılarına göre farklı tanımlar yapmak mümkündür. En genel anlamı ile bir varlık veya yatırım ile ilgili olarak elde etme aşamasından, elden çıkarma aşamasına kadar olan gerçekleşmiş ve gerçekleşmesi beklenen maliyetlerin toplamından oluşur (Deran, 2008, s.465).

Bir ürünün bütün yaşam seyri süresince oluşacak maliyetlerinin tahmin edilmesi ve toplanması süreci olarak da tanımlanan ürün yaşam döneminde maliyetleme özellikle içinde geniş planlama ve geliştirme faaliyetleri bulunan üretim çevreleri için daha uygulanabilir bir yaklaşımdır. Ürün yaşam döneminde maliyetleme maliyetlerin tanımlanabilmesi, maliyet davranışlarının anlaşılabilmesi ve geniş kapsamlı bir maliyet muhasebesi sistemi kurulmasına da imkân verir (Kaplan ve Atkinson, 1998, s.236).

Bir ürün için yaşam döneminin dört ana aşaması bulunmaktadır (Mucuk, 2006, s.135).

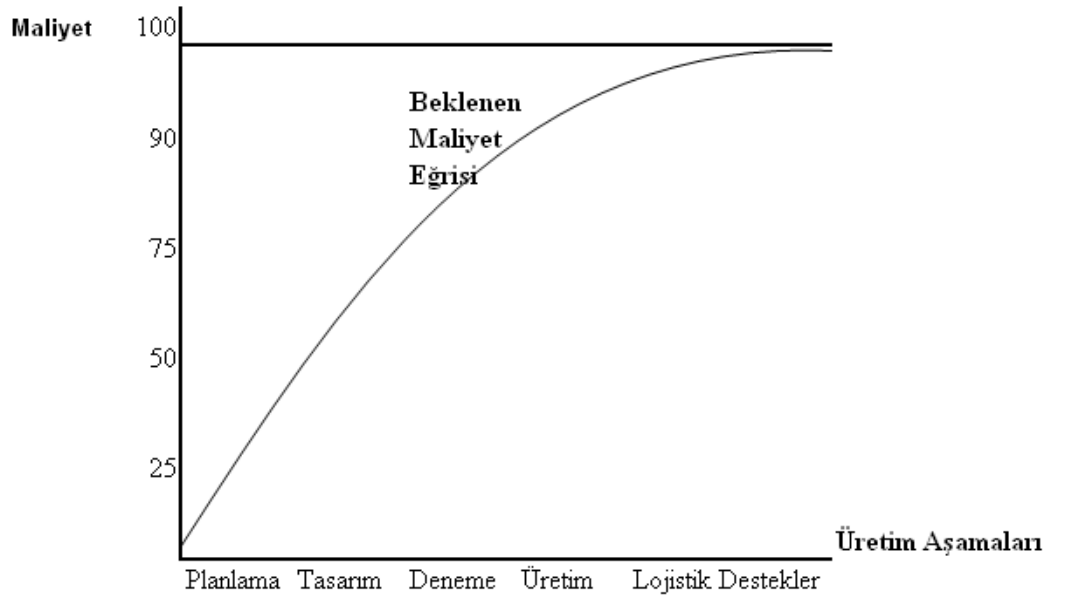
- Sunuş (tanıtım)
- Büyüme
- Olgunluk
- Gerileme (düşüş)

Ürünün yaşam dönemine ilişkin tüm aşamalarda, işletme yöneticilerinin alacağı optimal pazarlama ve üretim kararları işletmeye maksimum kâr sağlayacağı felsefesine dayanan ürün yaşam dönemi maliyetleme yöntemi; bir ürünün tüm yaşam dönemi boyunca ortaya çıkması muhtemel maliyetlerinin yönetimini amaçlamaktadır (Yazıcı, 2008, s.74).

Yaşam döneminde maliyetleme yöntemi, bir ürünün yaşam dönemi boyunca değer zinciri çerçevesinde oluşturduğu tüm maliyetlere odaklanmaktadır. Bu yaklaşım maliyet ve kârlılık analizlerinde ihmal edilmiş maliyetlerin ortaya çıkmasına da engel olur (Garrison ve Noreen, 1997, s.513).

İşletmelerde genellikle planlamacıların gereksinim duyduğu ürün yaşam döneminde maliyetleme, bir mamulün yaşamı boyunca, bir işletmenin karşılaşacağı her türlü maliyeti, bunların çeşitlerini sistematik olarak tanımlayan, bu maliyetlerin niteliği ve boyutunu tahmin eden, raporlayan, maliyetleri en aza indirgeyen ve kârlılığı arttıran bir yaklaşımdır. Bu nedenle bir ürünün yaşamı süresince maliyetlerinin toplanması, tahmin edilmesi ve yönetilmesine olanak sağlamaktadır (Otlu ve Karaca, 2005, s.250).

Geleneksel maliyetleme sisteminde göz ardı edilen planlama, ürün tasarımı ve deneme işlemleri gibi sunuş aşaması öncesi maliyetler, ürün yaşam döneminde maliyetleme yönteminde önemli bir maliyet kalemi olarak dikkate alınmaktadır. Şekil 5'te ürün yaşam dönemi ve bu dönemde gerçekleşeceği beklenen maliyetlere ait eğri yer almaktadır.



Şekil.5. Ürün Yaşam Döneminde Beklenen Maliyetler Eğrisi

Kaynak : Erden, S., A. (2004). *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi* (1. Baskı). İstanbul : Türkmen Kitabevi, s.205

Yaşam döneminde maliyetlemenin etkinliğinin sağlanabilmesi için, söz konusu maliyet bilgileri; bütçelenmiş maliyetlerle, fiili maliyetlerin karşılaştırılmasına izin verecek şekilde kayıt altına alınmalıdır. Böylece ürün yaşam döneminde maliyetleme, yönetime ürün kârlılığı hakkında daha iyi bir görünüm sağlarken; yöneticilerin de faaliyetleri planlamadaki etkinliklerini ölçmeye yardımcı olacaktır (Erden, 2004, s.210).

Değer zinciri içinde oluşan maliyet unsurlarını da dikkate alması özelliğiyle kaizen maliyetleme ile benzerlik gösteren bir yöntemdir.

2.4.4. Toplam Kalite Kontrolüne Göre Maliyetleme

1980'li yıllardan başlayan ve 1990'lı yıllarda yaygınlık ve popülerite kazanan yönetim kavram ve uygulamalarının başında toplam kalite anlayışı ve toplam kalite yönetimi gelmektedir. Kalite konusu işletmeciliğin temel konularından biri olmuştur. Kalite için literatürde çok farklı tanımlar yapılmış olmakla birlikte, genel olarak kabul edilen bir tanım olarak şu verilebilir: Kalite, müşterilerin, mal ve hizmetlerden beklediklerinin karşılanması, hatta daha fazlasının verilmesidir (Koçel, 2007, s.287).

Toplam kalite yönetimi, uzun vadede müşterinin tatmin olmasını başarmayı, kendi çalışanı ve toplum için avantajlar elde etmeyi amaçlayan, kalite üzerine yoğunlaşmış ve tüm çalışanların katılımına dayanan bir yönetim biçimidir.

Toplam kalite yönetimi, işletmenin müşterilerinin beklentilerinin ötesinde mamul ve hizmetler üretmesini sağlayacak politika ve uygulamalar geliştirmesine yönelik bir tekniktir. Bu teknik içerisinde mamulün fonksiyonelliği, güvenilirliği ve hizmet edebilmesi özellikleri yer almaktadır. Toplam kalite yönetimi ile “iş ilk defasında doğru yap” anlayışı geliştirilerek hatalı üretimin önüne geçilerek maliyetlerde kontrol sağlanmıştır. Toplam kalite yönetimi, marka bağımlılığını sağlamakta ve işletmeye mamullerin kaliteli üretimi ve rekabetçi güç oluşturmada yardımcı olmaktadır. Kalite konusunda üç temel nokta üzerinde durulmaktadır: (1) Müşteri, (2) Kalite ve

(3) mamul. Müşteriye fonksiyonelliği yüksek ve düşük fiyatlı, kaliteli mamulleri sunmak müşteri tatminini arttıracaktır. Diğer taraftan işletmede hem üretim ortamında hem de yönetim anlayışı açısından getirdiği disiplin ile hata oranı azalacak, kalite maliyetleri azalacak, verimli kapasite kullanımı ile maliyetler düşecek ve işletmenin katma değer yaratmayan faaliyetleri azaltılarak süreçlerde etkinlik sağlanacaktır (Kaygusuz, 2006, s.9).

Kalite maliyeti, oluşacak hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite gözlem ve kontrolleri ile, mamul üretim sürecinde veya üretim sonrasında görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetler olarak tanımlanır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.141).

Toplam kalite yönetimi çerçevesinde geliştirilen bir maliyetleme yaklaşımı olarak ortaya atılan bu yöntem, literatürde ileri maliyetleme yöntemlerinden biri olarak incelenmiş olmasına rağmen kanımızca bir maliyetleme anlayışından çok toplam kalite yönetiminin maliyetlere olan etkisinden ibarettir. Ancak kalitenin her geçen gün önem kazanan bir kavram olduğu düşünülürse kalite maliyetlerinin ölçülmesi ve izlenmesinin işletmeler için önem derecesinin yüksek olduğu da bir gerçektir.

2.4.5. Tam Zamanında Maliyetleme

Tam zamanında üretim sistemi, “Just In Time Manufacturing System” dünyada ilk olarak 2. Dünya Savaşı esnasında Amerikan savunma endüstrisi tarafından kullanılmıştır. Daha sonraki dönemlerde ise geniş olarak Japon iş çevrelerinde kullanılmış ve geliştirilmiştir (Dalcı ve Tanış, 2004, s.27). Özellikle Japon otomotiv firması Toyota tarafından çok başarılı olarak uygulandığı için Toyota sistemi olarak da adlandırılmaktadır.

Bu üretim sisteminin esas geliştirilme amacı, verimliliği ve katma değeri yükseltirken israfı ve işletme için gereksiz olan faaliyetleri en aza indirgeyerek azaltmaktır (Yazıcı, 2008, s.96).

Bir ürünün üretilmesinde tüketilen ilk madde ve malzemeler ve ara ürünler ile nihai ürün stoklarının veya bunlar için tüketilen kaynakların minimum olması bu yaklaşımın esasını oluşturmaktadır. Bu esastan hareketle tam zamanında üretim sistemine stoksuz üretim sistemi de denilmiştir (Acar, Ömürbek ve Eroğlu, 2006, s.22).

En basit olarak tam zamanında üretim sistemi doğru üretim unsurunun gerektiğinde sağlanabilmesi süreci olarak tanımlanabilir (Zimmerman, 2000, s.5).

Geleneksel üretim yapısında başta ilk madde ve malzemeler, yarı mamuller, tamamlanmış ürünler olmak üzere her türlü stok ihtiyaç halinde kullanmak amacıyla ve tükenme ihtimaline karşı temkinlilik gereği depolanmaktadır. Çok geniş miktarda stok bulundurmanın aynı zamanda yüksek maliyetler doğurduğu gerçeğini fark eden işletmeler stoklama sistemlerini tam zamanında üretim sistemine entegre etmektedirler (Hilton, 1997, s.15).

Tam zamanında yaklaşımı temelde üretim sistemi tasarımı ve işletilmesine yönelik bir yaklaşım olmakla birlikte, geniş anlamıyla ele alındığında, işletmenin diğer fonksiyonları ve dolayısıyla maliyet muhasebesi sistemi üzerinde de önemli etkiler doğuran bir yaklaşımdır (Erden, 2004, s.134).

Tam zamanında üretim sistemi kendine uygun bir maliyetleme yönteminin gelişmesine sebep olmuştur. Geleneksel maliyetleme sistemi ilk madde ve malzeme ile başlayan ve üretim sürecini izleyerek üretim hesaplarından mamullere, mamullerden satılan mamul maliyetlerine kadar giden bir yol izlenmekteydi. Madem ki tam zamanlı üretim sistemi ideal olarak sıfır stokla çalışmayı hedeflemektedir, diğer bir ifade ile yapılan üretim büyük ölçüde ya satılmak üzere olan veya satışı gerçekleşmiş mamul olmaktadır, o halde bu ayrıntılı maliyetleme yollarını izlemeye gerek yoktur. İşte tam zamanında üretim sisteminin oluşumuna katkıda bulunan üretim ortamının uyandırdığı bu düşüncelerle geriye dönük maliyetleme veya gecikmeli maliyetleme yahut sonradan maliyetleme olarak da adlandırılan bir tür maliyetleme yöntemi

geliştirilmiştir. Bu yöntem tam zamanında üretim sisteminin bir uzantısı olarak ortaya çıktığından tam zamanında maliyetleme veya tam zamanında üretim maliyetlemesi olarak isimlendirilmiştir (Civelek ve Özkan, 2006, s.631).

Tam zamanında üretim sistemi, organizasyonlarda tüm işletme fonksiyonları ve yönetim anlayışında önemli değişimleri ortaya çıkarmıştır. Böylelikle, işletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin bu yapıya uyumu da önemli hale gelmiştir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.65).

Tam zamanında üretim sistemi niteliği gereği mamul üretim işletmelerinde yoğun bir uygulama alanı bulmuşken, hizmet işletmelerindeki uygulamaları yaygın değildir. Stoklanabilen ve elle tutulan bir ürün söz konusu olmadığından tam zamanında üretimin birçok aşaması için servis üreten işletmeler uygulama adımları ile örtüşen yapılara sahip değildir. Amerika Birleşik Devletleri'nde hızlı yemek sektöründe sınırlı da olsa uygulamaları mevcuttur (Baykoç, Abacı ve Duyar, 2004, s.140).

2.4.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

İşletme literatürümüzde “Faaliyetlere Dayalı Maliyetleme”, “İşlem Bazında Maliyetleme”, “Faaliyet Esasına Göre Maliyetleme” veya “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme” olarak adlandırılan ve İngilizce “Activity Based Costing” ya da daha az rastlanan bir kullanım şekli ile “Transaction Based Costing” olarak ifade edilen maliyetleme sistemi için bu çalışmada “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme” ifadesini kullanacağız.

Faaliyet tabanlı maliyetleme, üretim çıktıları olan ürün ve hizmetlerden çok maliyetlere neden olan unsurlara odaklanan ve maliyetlerin neden – sonuç ilişkisine göre hesaplanmasını benimseyen bir yaklaşımdır. Kısa bir ifade ile bu yöntem faaliyetlerin maliyetinin hesaplanması için geliştirilmiştir (İşgüden, 2008) . Bu çalışmanın esas araştırma konusu olan faaliyet tabanlı maliyetleme bir sonraki bölümünde geniş kapsamlı olarak inceleneceği için burada kısaca değinilerek geçilmiştir.

3. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Gelişimi

Yeni bir maliyetleme sistemine olan ihtiyaç özellikle üretim çevrelerinin ve ekonomik ortamın gelişip değişmesi ile daha hissedilir hale gelmiştir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin ortaya çıkış sebeplerini ve amacını kavrayabilmek için günümüz ekonomik çevresinin ve modern imalat yapısının özelliklerinin bilinmesi gerekmektedir. Teknolojik gelişmelerin hızla yaşandığı iş yaşamında, bilgi ve bilgiye erişme her geçen gün daha önemli hale gelmiştir. Geleneksel sistemin ürettiği maliyet bilgileri, işletme yöneticilerinin alacakları aksiyonlarda yanıltıcı olacaktır. Bir önceki bölümde ifade ettiğimiz geleneksel maliyet sisteminin problem ve yetersizlikleri modern maliyetleme sisteminin ve buna bağlı olarak faaliyet tabanlı maliyetlemenin de ortaya atılmasının ve uygulanmasının sebeplerini oluşturmaktadır.

Yeni maliyet sistemi arayışları, 1980'li yıllarda Harvard Üniversitesi'ndeki bir grup profesörün dünyadaki küreselleşmenin Amerikan sanayisi üzerindeki etkilerini araştırmasıyla başlamıştır. Harvard yaklaşımına göre Amerikan sanayisi 1980'lerde öngörülme yen ve değişik bir dönem geçirmiştir. Advanced Manufacturing Technology (AMT) olarak adlandırılan Gelişmiş Üretim Teknolojisi hızla yayılmıştır. Artan uluslararası rekabet o zamana değin güvenilir olduğu düşünülen Amerikan sanayisi için bir çeşit tehdit oluşturmaya başlamış ve özellikle AMT'lerin yaygın bir biçimde kullanımının yanında, tam zamanında üretim ve toplam kalite yönetimi gibi etkili yeni yönetim anlayışları ile hareket eden Japonlar en büyük tehdidi oluşturmuşlardır. Büyük miktarlarda büyük partiler halinde üretim ve uzun dönemli üretim planları konusunda uzmanlaşmış olan Amerikan endüstrisi, küçük partiler halinde yapılan görece kısa ömürlü ürünlerin fiyat avantajı yakalayarak dünya pazarlarına girmesiyle bu konuya odaklanmış ve akademik olarak ilgilenme ihtiyacı duymuştur (Öker, 2003, s.27).

Faaliyet tabanlı maliyetleme kavramının temelini yönetim muhasebesi disiplini içinde gelişen faaliyet tabanlı bilgi ve faaliyet tabanlı yönetim kavramlarına dayandığı söylenebilir. Bu kavramlar çerçevesinde, yönetim muhasebesinde uygulanacak yeni bir yaklaşımın, faaliyetlere yönelik bilgi tabanı üzerinde kurulması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu bilgi tabanı gerekli kaynakları kullanan ve işletmede değer yaratan iş ya da faaliyetlerle ilgilidir. Bir işte kaynakların kullanılması sonucunda maliyetler ortaya çıkar ve müşterilerin satın alacakları değerlere ulaşılır. Bu yaklaşıma göre, kârlılığa ulaşmada ideal yol faaliyetlerin yönetimidir. Faaliyetlerin yönetilmesi amacı ise, faaliyet tabanlı bilgilere olan gereksinmeyi ortaya çıkarır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.25).

1975'te Amerika'lı ekonomi profesörü Oliver E. Williamson'un ortaya attığı pazar ve hiyerarşiler teorisi ile 1985'te Michael Porter'ın açıkladığı değer zinciri yaklaşımının Kaplan ve Cooper'ın maliyetlerin faaliyetlere göre belirlenmesi yöntemine etki ettiği açıktır. Özellikle Porter'ın bir organizasyonun faaliyetlerini destek faaliyetleri ve birincil faaliyetler olarak sınıflandırarak geliştirdiği değerler zinciri modeli faaliyet tabanlı yönetim yaklaşımının da önemli bir kaynağını oluşturmaktadır. Diğer pek çok modern maliyetleme yöntemi gibi faaliyet tabanlı maliyetleme de temelde bir yönetim yaklaşımına dayanmaktadır.

1984'ten beri Harvard Üniversitesi'nde muhasebe profesörlüğü yapmakta olan Robert Kaplan, bu tarihten itibaren yeni üretim ortamlarında geleneksel maliyet sisteminin yetersizlikleri ile ilgili eleştiri yazıları yazmaya başlamıştır. Kaplan geleneksel maliyetleme yöntemlerindeki yetersizlikleri dört başlık altında toplamıştır (Öker, 2003, s.28).

- Bir modellemenin yapılmamış olması.
- Geleneksel muhasebe anlayışı ile hazırlanmış bilgisayar programlarının kullanılıyor olması.
- Finansal muhasebenin yönetim muhasebesi yöneticileri tarafından bile fazla önemsenmesi.

- İşletmelerdeki kıdemli yöneticilerin yönetim muhasebesi sistemin değişime ayak uydurma konusunu önemsememeleri.

Kaplan'ın bu önemli tespitleri yaptığı dönemde, yine Harvard Üniversitesi profesörlerinden Robin Cooper bazı üretim işletmelerinde maliyetleme uygulamaları ile ilgili araştırmalar yapmıştır. Schrader Bellows isimli makine parçaları üreten bir firmada yaptığı araştırmalar sonucunda geleneksel maliyet sistemi ile ilgili yöntemlerin maliyet hesaplamalarında ciddi hatalara sebep olduğunu açıklayan bir çalışma yayınlamıştır. Burada yaptığı araştırmanın sonucu farklı faaliyet ve maliyet unsurlarından oluşan çok çeşitli ürünler üreten bir işletmede geleneksel yöntemin ne derece yanlış sonuçlar verebileceğidir.

Cooper tarafından Schrader Bellows'ta çalışmanın yapılmaya başlandığı dönemde firmanın ticari performansı zayıf olarak belirlenmiştir. Faaliyetlere göre maliyetlerin analiz edilmesi sonrası geleneksel maliyet sistemine göre üretilmiş raporlarda kârlı olarak gözüken pek çok üründen aslında firmanın hiç kazanç sağlamadığı ve bunları zararına ürettiği tespit edilmiştir. Ürünler arasındaki yanlış maliyet paylaşımının hatalı üretim ve fiyatlama kararlarına sebep olduğu firma yönetimi tarafından da kabul edilmiştir (Umble, M. ve Umble E., J., 2002, s.22).

Kaplan ise saha çalışmalarını John Deere isimli traktör üretim işletmesinde yapmıştır. Kaplan ve Cooper tarafından bu firmanın faaliyet sistemi, karmaşık sistemler sıralamasında orta düzeyde karmaşık bir sistem olarak kabul edilmiştir. Bu işletmede maliyetleme ile ilgili yaşanan temel problemin, maliyet hesaplamalarının geleneksel yollarla yapılıyor olmasından dolayı düşük miktarda üretilen ürünlere düşük maliyet, yüksek miktarda üretilen ürünlere ise yüksek maliyet yüklenmesi olduğu tespit edilmiştir. Halbuki daha az ve müşteri talebi üzerine özel olarak üretilen ürünlerin maliyetinin daha fazla olması gerekmektedir. Yüksek maliyetli ürünlerin piyasa rekabet düzeyi ise firma açısından olumsuz olmaktadır. Bu durum geleneksel maliyetleme sistemi uygulanmasının bu işletme için doğurduğu sakıncayı ortaya koymaktadır (Ülker ve İskender, 2005, s. 203).

Geleneksel maliyet sisteminin eksikliklerini ve başarısızlığını göstermesi açısından önemli bir vaka incelmesi olan John Deere araştırması, faaliyet tabanlı maliyetlemenin gelişim sürecinde önemli bir adımdır. Kaplan yaptığı maliyet çalışmaları sonunda genel üretim maliyetlerinin sıklıkla hangi faaliyetler için kullanıldığını tespit etmiştir. Ayrıca genel üretim giderlerinin bu faaliyetler tarafından hangi oranda tüketildiği ile ilgili yapılan analiz çalışmasında da geleneksel maliyetleme sistemine göre düşük maliyetlendirilen bazı parçaların daha fazla kaynak tükettiği dolayısıyla maliyetlerinin daha fazla olduğu belirlendi. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin bilinen ilk uygulaması böylece John Deere adlı işletmede gerçekleştirilmiştir (Labro, 2006, s.221).

Kaplan ve Cooper'ın 1984 – 1985 döneminde yaptıkları ve yayınladıkları bu çalışmalar faaliyet tabanlı maliyetlemenin kökenini oluşturmaktadır (Çetinkaya ve Aygün, 2006, s.3). Kaplan ve Cooper'ın yaptığı çalışmalara ek olarak Portland State Üniversitesi profesörlerinden H. Thomas Johnson'un bir kağıt üretim şirketi olan Weyerhaeuser'de yaptığı araştırmalarda faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin gelişiminde önemli bir aşamadır.

1986'da Harvard Üniversitesi tarafından düzenlenen sempozyumda Kaplan, John Deere ile ilgili sonuçları aktarırken Cooper da Schrader Bellows'daki bulgularını dile getirmiştir. Bu sempozyumda H. Thomas Johnson da endirekt giderlerin yönetimi üzerine bir bildiri sunmuştur. Thomas'ın Weyerhaeuser'de yaptığı araştırmaların sonuçlarını içeren bildiri genel olarak bir üretim işletmesinde endirekt maliyetlerin yönetimi ile ilgilidir (Öker, 2003, s.30).

Johnson'un araştırması uzun dönemi kapsayan bir araştırma olup Weyerhaeuser'in 1972–1986 Dönemi faaliyetlerini kapsamaktaydı. Bu çalışmada genel üretim giderlerinin ve bu giderlerin üretim maliyetlerine yüklemesinin işletme yöneticilerinin karşılaştığı en önemli problemlerden biri olduğu vurgulanmış ve faaliyetlerin gereklilik derecelendirilmesi yapılarak maliyetlerin tespit edilmesi yolu benimsenmiştir (Johnson, 1987, s.49-51).

Geleneksel maliyetleme sistemine göre yapılan dağıtımların ise ürün maliyetleri arasında geçişmelere sebep olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca Thomson giderleri belli faaliyet gruplarına göre toplamış ve işletmenin organizasyonel yapısına göre nasıl bir faaliyet yönetimi olması gerektiğini açıklamıştır (Johnson, 1987, s.49-51).

Johnson geleneksel maliyet sisteminin yetersiz kalmasının sebebini bazı indirekt giderleri bu giderlerden hiç sorumlu olmayan birimlere yüklenmesine ve bu giderlerin oluşmasına neden olan faaliyetlerle ilişkisinin kurulamamasına bağlamıştır. Dolayısıyla Johnson maliyetler üzerine değil, faaliyetlerin yönetimi üzerinde odaklanılması gerektiğini vurgulamıştır (Öker, 2003, s.30).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin şekillenmesinde Johnson ve Kaplan'ın 1987'de yayınladıkları *Relevance Lost* (Kaybolan İlişki) adlı eser önemli bir yer tutmaktadır. Bu çalışma yönetim muhasebesinin ortaya çıkışından yayınlandığı tarih olan 1987'ye kadar geçen dönemde tarihi olarak gelişimi ve geçirdiği evreleri detaylı olarak anlatmakta ve geleneksel sistemin kullanılmaz duruma gelişi ile yeni sisteme gereksinim duyulma sürecini açıklamaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme ifadesi bu eserde geçmemesine rağmen Kaplan ve Johnson ürün maliyetlemesi ve süreç kontrolü için yeni sistem önerilerinde bulunmuşlardır. Burada faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulama esasları belirlenmiştir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme ifadesini ilk olarak 1987'de yayınladığı bir makalesinde Robin Cooper kullanmıştır (Tezsezen, 2006). Cooper 1988'de yayınlanan bir başka makalesinde “son yıllarda, mamul maliyetlerinin hesaplanması ile ilgili yeni bir gelişme büyük önem kazanmış olup, bu yeni yöntem faaliyet tabanlı maliyetleme olarak bilinmektedir” açıklamasıyla faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımını bir tür maliyet hesaplama yöntemi olarak ifade etmiştir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.27).

1988'e kadar yaşanan bu gelişmelerden sonra Cooper, Kaplan ve Johnson faaliyet tabanlı maliyetleme hakkında pek çok makale ve saha çalışması yayınlamışlardır. Bu akademisyenlere 1991'de faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı ile ilgili ilk müstakil kitabın yazarı olan James A. Brimson'u da eklemek gerekir.

Yapılan bu çalışmalardan sonra zaten yeni bir maliyet yöntemine ihtiyacı olan işletmeler tarafından faaliyet tabanlı maliyetleme benimsendi ve uygulamaları hızla yayılmaya başladı. ABD'de John Deere, Hewlett-Packard ve Textronix, Almanya'da Siemens, İsveç'te Ericsson ve Kanthal faaliyet tabanlı maliyetlemeyi uygulayan şirketler oldular. Bankalar, taşımacılık şirketleri, sağlık sektöründeki şirketler gibi hizmet sektörüne ait işletmeler de faaliyet tabanlı maliyetleme sistematüğını kendi bünyelerine uyarladılar (Öker, 2003, s.31).

3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tanımı

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin ortaya atılmasından itibaren literatürde yapılan pek çok tanım bulunmaktadır. Bazı tanımlar faaliyet tabanlı maliyetlemenin başlı başına bir maliyetleme sistemi olarak ele alınıp buna göre incelenmesi yaklaşımına göre yapılmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin bir sistem değil bir maliyetleme yöntemi olduğu anlayışı da yaygındır. Bu tez faaliyet tabanlı maliyetlemeyi modern maliyetleme sisteminin bir yöntemi olarak ele almıştır. Ancak faaliyet tabanlı maliyetlemeye yönelik sistem olduğu yönündeki tanımlara da bu bölümde yer verilmiştir.

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin öncülerinden Cooper, faaliyet tabanlı maliyetlemenin, genel üretim giderlerini mamuller, süreçler, hizmetler ya da müşteriler gibi maliyet özneleri ile direkt olarak ilişkilendirilmesi ve bu sayede yöneticilerin, mamul karışımına ve rekabet stratejilerine ilişkin doğru kararlar vermeleri için kullanılan bir maliyetleme yöntemi olduğunu söylemektedir (Arzova, 2002, s.14).

Cooper'ın faaliyet tabanlı maliyetlemenin bir yöntem olduğu yolundaki yaklaşımına karşın Kaplan'a göre faaliyet tabanlı maliyetleme bir sistemdir. Kaplan; faaliyet tabanlı maliyetlemenin bir muhasebe uygulaması olmadığını söylemektedir. Kaplan'a göre; faaliyet tabanlı bir maliyet modeli, yönetimin geçmişte yaptığı, halen yapmakta olduğu ve gelecekte yapacağı faaliyetlerin ekonomik sonuçları hakkında yine yönetimi bilgilendirmek amacıyla tasarlanmış bir sistemdir (Arzova, 2002, s.14).

Bu aşamada faaliyet tabanlı maliyetlemenin bir sistem olmadığından hareketle yöntemin ne olduğunun açıklanması gerekmektedir. Buna göre yöntem; bilime temel olan, yön veren, bir amaca erişmek, bir sonuca varmak, bir işi kolaylaştırmak için tutulan akla uygun ve düzenli yoldur (Arzova, 2002, s.14).

Faaliyet tabanlı maliyetleme modellerinde güvenilir ve doğru maliyet hesaplamasına ulaşmak amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda maliyetlerini faaliyetlerine göre hesaplayan ve tespit eden organizasyonlar, faaliyet tabanlı maliyetleme yolunu tercih ederek maliyetleme sistemlerini oluşturmaktadırlar. Çünkü sistem pek çok yöntemi bünyesinde barındıran ve bir bütünü oluşturan yapıdır. Faaliyet tabanlı maliyet yönetimi, faaliyet tabanlı yönetim kavramlarının faaliyet tabanlı maliyetlemeden farklı kavramlar olduğunu da belirtmemiz gerekir. İleriki kısımlarda bu kavramlara da değinilecektir.

Literatürde faaliyet tabanlı maliyetleme için yapılan tanımlamalardan bazılarını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür;

Faaliyet tabanlı maliyetleme, üretim hacmini esas alan hacim tabanlı geleneksel maliyetleme modellerinin, faaliyetleri esas alan bir alternatifidir. Bir yöntem olarak faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyet yönetimi ile birlikte faaliyet tabanlı yönetim olgusunun daha keskin bir ifadeyle faaliyet tabanlı yönetim sisteminin bir ögesidir (Arzova, 2002, s.15).

Faaliyet tabanlı maliyetleme, ürünlerin işletmenin kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği, dolayısıyla endirekt giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılması gerektiği anlayışı ile hareket eden ve ürün ile endirekt giderler arasında sadece üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli seviyelerde doğrusal ilişki kuran bir maliyet ve yönetim anlayışı olarak tanımlanabilir (Öker, 2003, s.32).

Faaliyet tabanlı maliyetleme, işletme faaliyetlerinin kaynak kullanımını esas alarak kaynak maliyetlerini faaliyetlere yükleyen, maliyet taşıyıcılarının faaliyet kullanımını esas alarak, faaliyet maliyetlerini maliyet taşıyıcılarına yükleyen bir yöntemdir (Çam, 2006, s.97).

Faaliyet muhasebesi olarak da ifade edilen faaliyet tabanlı maliyetleme, işletmenin belli başlı faaliyetleri ile ilgili finansal ve işlemsel performans bilgilerinin toplanması ve ürün maliyetlerinin bu baz esas alınarak hesaplanması ve raporlanması sürecidir (Yazıcı, 2008, s.110).

Faaliyet tabanlı maliyetleme, bir işletmede gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlayarak bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izleyen, faaliyetlerin neden olduğu maliyetleri maliyet etkenleri aracılığıyla ürünlere yükleyen bir yöntemdir (Haftacı, 2008, s.291).

Üretim maliyetlerini, gerçekleşen faaliyetlere göre, hacim esasına bağlı kalmadan ürünlere yükleyen ve stratejik amaçlı olarak kullanılabilen bir maliyetleme sistemidir (Hacırüstemoğlu, 2000, s.316).

Faaliyet tabanlı maliyetleme, maliyet unsurlarını önce faaliyetlere daha sonra ürünlere aktaran, geleneksel maliyetlemenin alternatifi olan bir sistemdir (Hansen ve Mowen, 1992, s.244).

Genel anlamda faaliyet tabanlı maliyetleme, bir işletme bünyesindeki faaliyetlerin maliyetini hesaplayan ve bu maliyetleri ürünlere ve müşterilere yansıtan bir muhasebe teknolojisi olarak tanımlanabilir (Alkan, 2005, s.42.).

Faaliyet tabanlı maliyetleme bir organizasyonun üretimle ilgili olan ya da olmayan tüm önemli faaliyetlerini tanımlayan, üretim maliyetlerini bu faaliyetlere yükleyen ve sonrasında, hangi hizmet yada ürünün hangi faaliyet için ne ölçüde kaynak tükettiğini saptayan bir sistemdir (Needles, Powers, Mills ve Anderson, 1999, s.859).

Faaliyet tabanlı maliyetleme, genel üretim giderlerine sebep olan faaliyetleri belirleyen ve uygun olarak seçilen dağıtım anahtarları aracılığıyla mamul ve hizmetlere aktaran bir süreçtir (Zimmerman, 2000, s.713).

Faaliyet tabanlı maliyetleme, teknik uygulama yönüyle, mamul maliyetlerinin hesaplanmasına ve ölçümlenmesine yönelik bir sistemdir. Bu kapsamda faaliyet tabanlı maliyetleme, toplam mamul maliyetini oluşturan endirekt unsurların, diğer bir ifadeyle genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesiyle ilgili bir yöntemdir (Esen, 2002).

Faaliyet tabanlı maliyetleme, maliyet muhasebesi metodolojisinin bir alt türüdür. Genel bir ifade ile işletme içinde oluşan giderlerin, oluşturulan maliyet havuzlarında toplanması ve belirlenen dağıtım anahtarları ile bu maliyetlerin dağıtılması şeklinde tanımlanabilir (İldır, 2008, s.58).

Görüleceği gibi faaliyet tabanlı maliyetleme ile ilgili olarak pek çok tanımlama yapmak mümkündür. Tanımların hemen hemen hepsinde ortak nokta bu yaklaşımın faaliyetlere odaklandığıdır.

3.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Temel Kavramları

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde sıkça geçen bazı kavramlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Arzova, 2002, s.16);

- Faaliyet
- Kaynak
- Faaliyet Merkezi (Faaliyet Havuzu)

- Faaliyet Hiyerarşisi
- Maliyet Havuzu (Maliyet Merkezi)
- Maliyet Sürücü (Maliyet Etkeni)
- Maliyet Öznesi (Maliyet Taşıyıcısı)

3.3.1. Faaliyet

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin en önemli kavramlarından biri olan faaliyet, bir fonksiyonu yerine getirebilmek için yapılan işlemler bütünü olarak tanımlanabilir. İşlemler ise bir amaç birliği olmaksızın bağımsız olarak yapılan detay çalışmaları tanımlamak için kullanılır. Örneğin, bir satınalma süreci, içinde pek çok alt işlemi barındırması ve bir fonksiyonu yerine getirmesi açısından bakıldığında bu süreç bir faaliyet olarak değerlendirilmelidir. İşletmenin tüm faaliyetlerinin tanımlanması ve maliyetlerinin tanımlanan faaliyetlere göre izlenmesi faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin temelini oluşturmaktadır (Öker, 2003, s.32).

Faaliyetler, organizasyonlarda maliyetleri oluşturan ve maliyetleri yönetici işler ya da olaylar bütünü olarak tanımlanmaktadır (Garrison ve Noreen, 1997, s.182). Faaliyet, bir çalışmayı ortaya çıkaran süreç ya da işlemler bütünü şeklinde de tanımlanabilir. Örneğin; parçaların taşınması, sipariş değişikliklerinin yapılması, üretim öncesinde makinelerin hazırlanması, satıcılar ile anlaşmalar yapılması ve satın alınacak mal ve hizmet gereksinmesinin belirlenmesi gibi süreç ve işlemler faaliyetleri oluşturmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.29).

Bu tanım içinde işlemler ise, bir faaliyet kapsamında yer alan detay çalışmaları ifade etmektedir. Faaliyet, işlem kavramına göre daha geniş bir anlama sahiptir ve işlemler bir faaliyetin içinde yer alırlar. Örneğin; makinelerin üretim için hazırlanması bir faaliyet türü; kalıpların yerleştirilmesi, makinelerin elektronik programlanması gibi çalışmalar ise, bu faaliyetle ilgili işlemlerdir. Bazı faaliyetlerin, tek bir işlemde oluşması halinde, bu iki kavram birleşmekte ve bu durumda birbirleri yerine, aynı anlamı ifade etmekte

kullanıldıkları görülmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.29). Faaliyet tabanlı maliyetleme, işlem bazında maliyetleme olarak da adlandırılmakta ancak faaliyetlerin işlemleri de kapsaması sebebiyle yetersiz bir ifade olmaktadır.

Faaliyetler ve faaliyetlerin oluşturduğu gruplar işletmenin ne yaptığını açıklamaktadır. Faaliyetlerin temel işlevi girdiyi çıktıya dönüŐtürmektir. Faaliyetler bir üretim çıktısı oluŐturabilmek için kaynakları tüketirler (Alkan, 2005, s.42).

Faaliyetler hem üretim sürecini hem de üretim sürecini destekleyen binlerce eylemi kapsayacak Şekilde çok geniş anlamda tanımlanmaktadır. Burada üretimi destekleyen faaliyetlerden kasıt, lojistik, dengeleme, kalite ve değişim faaliyetleridir (Yazıcı, 2008, s.112). Faaliyet işin özüdür. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin bir işletmede uygulanabilmesi için yapılması gereken ilk iş, bütün işletme faaliyetlerinin faaliyet gruplarına ayrılmasıdır (Arzova, 2002, s.18).

Faaliyet ve iŐlemlerin tanımlanması ve bunlar tarafından tarafından tüketilen kaynaklara ait maliyetlerin izlenmesi, faaliyet tabanlı maliyetlemenin temel işleyiş esasını oluŐurmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.29).

3.3.2. Kaynak

Kaynaklar, faaliyetlerin yapılabilmesi için baŐvurulan veya yönetilen ekonomik unsurlardır. Bir üretim işletmesinde kaynaklar Őunları kapsamaktadır (Arzova, 2002, s.16):

- Direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme
- Üretime ilişkin endirekt maliyetler
- Üretim dışındaki maliyetler

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin temel kavramlarının birbirleri ile yakın ilişkisi bulunmaktadır. Örneğin bir faaliyetin maliyeti, o faaliyetin oluşturulması için kullanılan tüm üretim faktörlerinin toplam maliyetini oluşturmaktadır (Kaynar, 2005). Üretim faktörlerinin toplam maliyeti ise kullanılan kaynakları ifade etmektedir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin en önemli özelliklerinden birisi de işletmelerde üretim amacı ile kullanılacak olan kaynakları ve bu kaynakların ilgili olduğu maliyet etkenini saptayan ve kaynak kullanımlarını tahmin eden bir yöntem olmasıdır. Kullanılan kaynakların maliyeti ile kullanılabilir kaynaklar arasındaki ilişki faaliyet tabanlı maliyetlemenin kaynak kavramına yaklaşımı açısından önemlidir. Bu ilişki aşağıdaki formül ile ifade edilmektedir (Cooper ve Kaplan, 1992, s.1).

$$\text{Faaliyet Kullanılabilirliği} = \text{Faaliyet Kullanımı} + \text{Kullanılmamış Kapasite}$$

veya

$$\text{Sağlanan Faaliyet Maliyeti} = \text{Gerçekleşmiş Faaliyet Maliyeti} + \text{Gerçekleşmemiş Faaliyet Maliyeti}$$

3.3.3. Faaliyet Merkezi (Faaliyet Havuzu)

Faaliyet merkezi genel olarak bir işletme için önem taşıyan faaliyetlerin bir arada toplandıkları yerdir. Faaliyet merkezi, yönetimin gerekli faaliyetlerin maliyetlerini ayrı toplamak istediği üretim sürecinin bir parçası olarak tanımlanabilir. Diğer bir ifadeyle faaliyet merkezleri, homojen faaliyetlerin fonksiyonel ve ekonomik olarak gruplanmasıdır. Birçok işletme için, her bir faaliyeti ayrı bir merkez olarak ele almak ekonomik olmayacağından, ayrıntı ve kayıtlama maliyetlerini düşürmek için çoğu kez, birbiriyle ilişkili faaliyetlerini tek bir merkez çatısı altında birleştirmeyi tercih ederler (Alkan, 2005, s.45).

Faaliyet merkezi, işletme yönetiminin istediği ve gerçekleşen faaliyetlerin maliyetini içeren raporlardan oluşan, üretim sürecinin bir bölümü olarak da tanımlanabilir (Garrison ve Noreen, 1997, s.185).

3.3.4. Faaliyet Hiyerarşisi

Faaliyet hiyerarşisi, maliyetlerin ortaya çıktığı düzeye göre faaliyetlerin sınıflandırılması için oluşturulan bir çerçevedir. Pek çok işletme mamul ya da hizmetlerin maliyet yükünü faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre hesaplamak için faaliyet hiyerarşisinden yararlanmaktadır. Bu kavram faaliyetlere kimlik kazandırma olarak da ifade edilir (Arzova, 2002, s.24).

Faaliyetlerin tanımlanmasına yardımcı olmak ve maliyetlerin bu faaliyetlerle ilişkilendirilmesine yardımcı olmak üzere hiyerarşik bir faaliyet yapısı kullanılmaktadır. Maliyetler için de genel faaliyet sınıflandırılmasına dayanılarak hiyerarşik bir yapı oluşturulabilir. İşletmelerde genelde aşağıdaki şekilde bir faaliyet hiyerarşisi kurulmaktadır (Basık, 2008, s.12).

- Organizasyonu destekleyen faaliyetler
- Tesisleri destekleyen faaliyetler
- Müşterileri destekleyen faaliyetler
- Ürünleri destekleyen faaliyetler
- Parti düzeyi faaliyetler
- Birim düzeyi faaliyetler

3.3.4.1. Organizasyonu Destekleyen Faaliyetler

Bu tür faaliyetler, bir organizasyonun topyekûn varlığını gözeten faaliyetlerdir. Tesislerin ne kadarının kullanıldığından, ne kadar müşteriye hizmet verildiğinden, ne kadar ürün satıldığından, kaç üretim partisinin sürece girdiğinden ya da kaç adet üretildiğinden gibi faaliyetlerden bağımsız faaliyetlerdir. Örneğin genel müdürlük faaliyetleri ya da şirketin bütününe hizmet veren birimlerin faaliyetleri bu tür faaliyetler olup, bu tür faaliyetlere ilişkin maliyetler organizasyonun bütünü için yapılan maliyetlerdir (Basık, 2008, s.12).

3.3.4.2. Tesisleri Destekleyen Faaliyetler

Tesisleri destekleyen faaliyetler ya da tesis düzeyi faaliyetler bir üretim işletmesinin, genel üretim sürecinin sürdürülmesi için yapılan faaliyetlerdir. Tesisin yönetimi, çevre düzenlemesi, bakım, güvenlik, mülkiyet vergileri ve amortismanlar bu tip faaliyetlere örnek olarak gösterilebilir (Hansen ve Mowen, 1992, s.248). Bu tip faaliyetler işletmenin genelinde ortak olan ve çeşitli üretim çıktıları itibariyle ancak genel bazda yüklenebilecek maliyetleri taşırlar (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.40).

Tesis düzeyi faaliyetlerden kaynaklanan maliyetlerin ürünlere yüklenmesi ile ilgili literatürde iki farklı görüş bulunmaktadır. İlk görüş bu tip maliyetlerin geleneksel maliyetleme sistemine ait yöntemlerle dağıtılmasından yanadır. Diğer yaklaşım ise bu maliyetlerin ürün çıktılarına yüklenmemesi yönündedir. Ancak tam bir birim maliyetin tespit edilmesi amacıyla bu maliyetlerin ürünlere yüklenmesinin doğru olacağı tabiidir.

3.3.4.3. Müşterileri Destekleyen Faaliyetler

Müşterilere hizmetle ilgili görev ve fonksiyonlardan oluşmaktadır. Bu müşteriler güncel müşteriler olabileceği gibi geçmişin ve geleceğin müşterileri de olabilir. Satış ve pazarlama bölümlerinin ücret giderleri, primleri, komisyonları bu tip faaliyet maliyetleridir. Bu personele örneğin şirket ürünlerinin çeşitli muhtemel kullanımları ve diğer sektörlere olası adaptasyonu konusunda teknik bir eğitim verme zorunluluğu olabilir. Bu eğitimin maliyeti de müşteri destek faaliyetine ait bir maliyettir. Bu düzeye ait diğer maliyet örnekleri olarak teknik destek departmanında ödenen maaş ve ücretlerle bu departmanın gereçleri için katlanılan maliyetler, müşteri siparişlerinin gerektirdiği özel aletler, piyasa müşteri ve pazar araştırmalarının gerektirdiği danışmanlık maliyetleri birer örnek olarak verilebilir. Müşteri, müşteri grubu ya da satılan mamullere düşen payları gibi bilgilere ihtiyaç olduğunda satış çağrısı sayısı, teknik destek saati, müşteri sayısı gibi anahtarlar vasıtasıyla istenilen müşteri gruplarına veya bireysel olarak ilgili müşterilerin ürün maliyetlerine dağıtılır (Basık, 2008, s.14).

3.3.4.4. Ürünleri Destekleyen Faaliyetler

Belli bir ürün çeşidi ile ilgili olarak yapılan faaliyetlerdir. Bu faaliyetlere ürün bazında gerçekleşen mühendislik, araştırma – geliştirme faaliyetleri örnek olarak verilebilir. Müşteri bazında istenen ürüne özel şartnameler, testler veya teknik destek faaliyetleri de müşteri düzeyindeki faaliyetler olarak bu faaliyet grubuna eklenebilir (Öker, 2003, s.39).

Mamul düzeyi faaliyetler olarak da adlandırılan bu faaliyetler bir ürünü ya da ürün hattını desteklemek için icra edilmektedir. Mamul düzeyi maliyetler bir zaman sürecinde hiç mamul üretilmemiş ya da satış yapılmamış olsa da ortaya çıkabilirler (Arzova, 2002, s.25). Tasarım maliyetleri bu durumun en güzel örneklerindedir.

3.3.4.5. Parti Düzeyi Faaliyetler

Mamul ya da hizmetlerin belli bir grup itibariyle işlenmesi esnasında ifa edilen görev ve fonksiyonlardır. Bu düzeydeki maliyetlerin parti içindeki birim sayısı ile değil, parti sayısı ile ilişkisi vardır. Her bir partinin imalat sürecinin en başındaki makine kurulum işçiliği maliyetleri, partiler itibariyle yapılan kalite kontrol maliyetleri bu faaliyet düzeyinin örnekleridir. Bu düzeyin maliyetleri ise parti sayısı, kurulum işçilik saatleri, sevk edilen siparişlerin ağırlığı gibi anahtarlar yardımı ile partilere dağıtılır (Basık, 2008, s.14).

Parti düzeyindeki faaliyetler de çıktı hacmi ile doğrudan ilişki kurulamayan faaliyetlerdir. Bu nedenle bu tür faaliyetler ile çıktı birimleri arasındaki ilişkiyi temsil edecek anahtarlar, çıktı hacmi yerine bu faaliyetler bazında belirlenmelidir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.39).

İşletmeler genellikle üretim planlama bölümünün hazırladığı üretim miktarlarına ve çeşitlerine göre faaliyette bulunurlar. Sürekli üretim tarzında üretim yapmayan işletmeler ürünlerini partiler halinde üretmektedirler. Bazı üretim dışı faaliyetler de yine belli bir ürün grubu için ve belli bir parti için yapılıyor olabilir. Bu durumda yapılan faaliyet birim seviyesinde değil parti seviyesinde yapılıyor demektir. Maliyetler parti seviyesinde hesaplanır ve ürünün faaliyet kullanımına göre maliyetlendirme yapılır (Öker, 2003, s.38).

Bir ürüne ait her parti üretiminde aynı faaliyetlerin tekrarlanması bu faaliyetlerin maliyetlerinin daha kolay tespit edilmesini sağlar.

3.3.4.6. Birim Düzeyi Faaliyetler

Birim düzeyindeki faaliyetler her bir birim üretildikçe yeniden yapılan faaliyetlerdir. Bu faaliyetlerin maliyet düzeyi imal edilen birimlerin sayısı ile doğru orantılı olarak artar ya da azalır. Hammadde ve malzemeleri getirmek, işlemek, makinelere yüklemekle ilgili maliyetler, üretim miktarına göre ödenen işçilik maliyetleri, üretim işlemlerinde kullanılan elektrik ve su maliyeti gibi üretim miktarı arttıkça toplam tutarı da artıran maliyetler bu faaliyet düzeyinin maliyet örnekleridir. Kullanılan makine saatleri, işlenen birim sayısı ya da hammadde ve malzeme miktarı esas alınmak suretiyle birimlere dağıtılır (Basık, 2008, s.15).

Görüldüğü gibi birim düzeyindeki faaliyetler ile ilgili maliyetlerin yüklenmesinde kullanılan anahtarlar hacim tabanlıdır. Çünkü, bu tür faaliyetler doğrudan çıktı hacmi ile bağlantılı faaliyetlerdir. Diğer bir ifadeyle birim düzeyindeki faaliyetler üretim hacmini belirleyen temel üretim faaliyetleridir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.39).

3.3.5. Maliyet Havuzu (Maliyet Merkezi)

Faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetler itibarıyla belirlenmesi işlemine maliyet havuzu oluşturma adı verilir (Arzova, 2002, s.25).

Faaliyet tabanlı maliyetleme terminolojisi, maliyetlerin gruplaştırıldığı alanları maliyet havuzu olarak adlandırmıştır (İldır, 2008, s.58).

Faaliyetlerin belirlenmesi işlemi tamamlandıktan sonra bu faaliyetlerin maliyetlendirilmesi gerekmektedir. Bazı maliyetlerin gerçekleştirilen faaliyetlerle ilişkisi doğrudan ve kolaylıkla sağlanırken, diğerleri için örneğin, birden fazla faaliyete katılan çalışanların her bir faaliyetle ilişkisinin kurulması son derece güç olmaktadır. Böyle bir durumda önce faaliyetlere ilişkin yapılan temel analizde faaliyetlerin temel maliyetleri bulunur. Daha sonra bu faaliyetler alt faaliyetlere ayrılmak yoluyla, alt faaliyetlerin her birinin tükettiği kaynakların maliyeti oluşturulur. Maliyet havuzunun sağlıklı oluşturulabilmesi için temel şart işletmenin faaliyetlerinin ve bunların tükettiği kaynakların neler olduğunun iyi belirlenmesidir (Arzova, 2002, s.26).

3.3.6. Maliyet Etkeni (Maliyet Sürücü)

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin önemli kavramlarından biri maliyet etkeni kavramıdır. Maliyet etkeni bir işin ya da faaliyetin maliyetinin belirlenmesinde kullanılan ölçü olarak tanımlanabilir. Maliyet etkeni belli bir faaliyetin karakteristik özelliklerini taşır ve tekrarlanması halinde o faaliyetin maliyeti aynı oranda artar. Kısaca maliyet etkeni faaliyet maliyetlerinin elde edilmesinde kullanılan ve belli bir faaliyete özgü ölçü birimidir (Öker, 2003, s.32). Maliyet etkenlerinin kaynak tüketimleri ile doğrudan bir sebep – sonuç ilişkisi vardır. Ürünler faaliyetleri tüketmekte ve faaliyetler de kaynakları tüketmektedirler (Weygandt, Kimmel ve Donald, 2008, s.149).

Faaliyete dayalı maliyetleme yaklaşımını geleneksel yöntemlerden ayıran temel özellik; maliyet etkeninden kaynaklanmaktadır (Kaynar, 2005).

Maliyet etkenleri, bir faaliyeti gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan çaba ya da iş yükünü belirleyen faktörler olarak da ifade edilmektedir (Alkan, 2005, s.45).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, maliyet etkeni geleneksel sistemdeki dağıtım anahtarı yerine kullanılmaktadır. Maliyet sürücüler, maliyetlerle ürünler arasında sebep – sonuç ilişkisine dayanan gerçek, objektif bir köprü kurmaktadır (Alkan, 2005, s.45). Bununla birlikte geleneksel maliyetlemede ana maliyet yerlerinde toplanan genel üretim giderlerinin ürünlere yükletildiği üçüncü dağıtım aşamasında birim düzeyinde anahtarlar kullanılmakta ve bu aşamada dağıtılan ortak maliyetlerle dağıtımda kullanılan anahtarlar yani yükleme verileri arasında doğrudan bir ilişki olmamaktadır. Gerçekte her faaliyet düzeyi için farklı maliyet etkenleri söz konusudur ve bu etkenler ile maliyetler arasında doğruca bir ilişki vardır (Haftacı, 2007, s.189).

Maliyet sürücüler bir faaliyetin ya da faaliyetler zincirinin neden icra edildiğini de anlatırlar. Maliyet sürücülerin anlattıkları bir diğer nokta ise işin sürdürülmesi için ne kadar çaba harcanması gerektiğidir (Arzova, 2002, s.26).

İşletmelerde farklı faaliyetler için farklı maliyet etkenleri bulunabilmektedir. Maliyet etkeninin seçilmesinde önemli olan unsur o faaliyeti en iyi şekilde temsil edecek olan ve faaliyetin maliyetinin hesaplanmasında doğru sonucu verecek etkenin belirlenebilmesidir.

3.3.7. Maliyet Öznesi (Maliyet Taşıyıcısı)

Maliyet öznesi, bir faaliyetin icra edilme sebebidir. Üretilen mal ve hizmetler, müşteriler, projeler ve sözleşmeler maliyet öznelerini oluştururlar (İldır, 2008, s.58).

Maliyet öznesi için maliyet taşıyıcısı kavramı da kullanılabilir. Maliyet taşıyıcısı; işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerdir. Bu kavram yalnız satış için değil, işletmenin kendisi için ürettiği ürünleri de kapsayan geniş bir kavramdır. Kurumda oluşan masraflar, başka bir deyişle, işletmede üretim için oluşan maliyetler, doğruca ya da dolaylı yoldan üretilen mal ve hizmetlere yükletilir. İşte, bu maliyetleri yüklenen ekonomik mal ve hizmetlere maliyet taşıyıcısı denir (Arzova, 2002, s.28).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde yer alan özellikli kavramlar bunlardır. Bu kavramların ne ifade ettiği bu kısımda kısaca verilmeye çalışıldı.

3.4. Faaliyet Tabanlı Yönetim ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin gelişiminde çıkış noktasını oluşturan yönetim yaklaşımı faaliyet tabanlı yönetimdir. Faaliyet tabanlı yönetiminin organizasyonlarda yapılan faaliyetleri belirleme amacı, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin de esas uğraş alanlarından birini oluşturmaktadır.

Faaliyet tabanlı yönetim, bir organizasyonda değer zinciri yaklaşımı ya da yeniden mühendislik yöntemlerinden faydalanarak, organizasyonun yaptığı işe odaklanan, bu işlerin hangi faaliyetlerle yapıldıklarını tanımlamayı amaçlayan, stratejik ve operasyonel kararların bu doğrultuda verilmesi ile örgüt performansının yükseltilebileceğini savunan bir yönetim anlayışıdır.

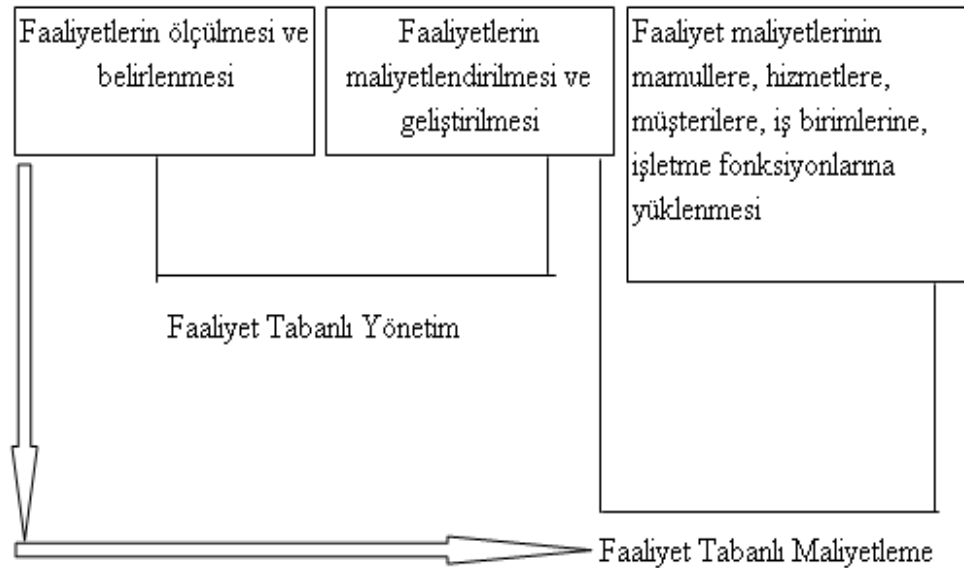
Faaliyet tabanlı yönetim işletmede olan faaliyetleri yönetme ve işletme müşterilerinin gözünde firmanın değerinin yükseltilmesine odaklanmaktadır (Activity-based management, Anonim, 10.08.2009).

Faaliyet tabanlı yönetim, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanması sonucu sağlanmış bilgilerin yardımı ile işletmede alınacak bütün aksiyonları kapsamaktadır. Faaliyet tabanlı yönetim sayesinde organizasyon daha az kaynak tüketerek sonuçlara ulaşır. Faaliyet tabanlı yönetim operasyonel faaliyet yönetimi ve stratejik faaliyet yönetimi olmak üzere birbirinin tamamlayan iki farklı yönetim uygulaması ile genel bir yönetim anlayışını meydana getirir (Kaplan ve Cooper, 1992, s.137).

Faaliyet tabanlı yönetim literatürde operasyonel ve stratejik açıdan iki şekilde ele alınmıştır. Operasyonel yaklaşım, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde üretilen bilgilerin kullanılarak verimliliğin artırılmasını ifade eder. Üretilen ürünlere değer sağlayan faaliyetler tespit edilmekte ve bu faaliyetler desteklenmektedir. Değer katmayan faaliyetlerin gerçekleştirilmesinden ise

vazgeçilmektedir. Faaliyet tabanlı yönetimin stratejik yönü ise hangi ürünün üretileceğine ve geliştirileceğine karar verilmesi, kârlı müşterilerin tespit edilmesi ve daha çok bu müşterilere satış gerçekleştirilmesi amacıyla yapılan müşteri kârlılık analizleri gibi faaliyetlere odaklanır.

Faaliyet tabanlı yönetim, faaliyet tabanlı maliyetlemenin önündeki ilk adımdır. Faaliyet tabanlı yönetim daha iyi ürün maliyet verilerini sunar. Bu veriler ürün ya da müşteriye yönelik karar vermesi ve mamul süreç maliyetlerinin azaltılması konusunda işletmeyi etkin kılar. Aşağıdaki şekil, faaliyet tabanlı yönetimin fayda öznesi olarak faaliyet ile ilgilendiği buna karşın faaliyet tabanlı maliyetlemenin ürün ya da müşteri gibi ikinci maliyet öznesi ile ilgili olduğunu göstermektedir (Arzova, 2002, s.97).

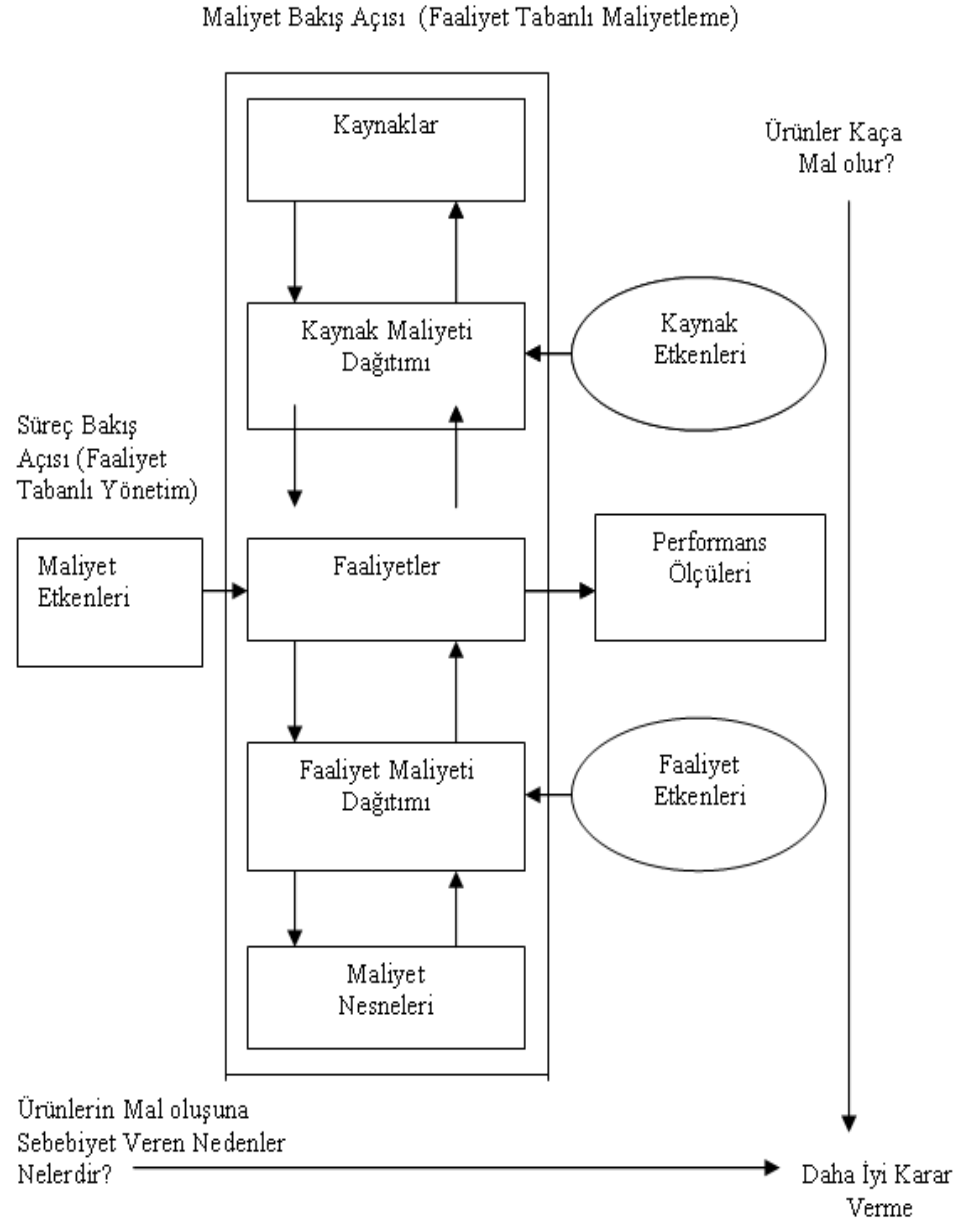


Şekil.6. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle İlişkisi 1

Kaynak: Arzova, S., B. (2002). *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi* (1. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi, s.98

Ok işaretleri ve çizgiler göstermektedir ki, literatürde bazı yazarlar bütün zinciri faaliyet tabanlı maliyetleme olarak gösterirken diğerleri faaliyet tabanlı maliyetlemeyi ayrı bir parça olarak göstermektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme bir faaliyetin maliyetinin ne olduğu ile ilgilenirken, faaliyet

tabanlı yönetim, mamuller gibi diğer maliyet öznelerinin faaliyetleri nasıl tükettiği ile ilgilenir. Faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyetlerin tüketimini maliyetlerle diğer maliyet özneleri arasında ilişki kurmada ve maliyetleri bu öznelere yüklemeye kullanır (Arzova, 2002, s.97). Faaliyet tabanlı maliyetleme ile faaliyet tabanlı yönetim ilişkisini, faaliyete dayalı bilgi sistemlerinin süreç ve maliyet yönü ile açıklayan bir görüş de vardır. Şekil 7’de bu ilişki görülmektedir.



Şekil.7. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle İlişkisi 2

Kaynak: Cokins, G. (2001). *Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide* (1. Baskı) ABD: John Wiley & Sons Inc., s.15

Görüleceği gibi aslında faaliyet tabanlı yönetim ile faaliyet tabanlı maliyetleme birbirleri ile iç içe olan kavramlardır. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin, faaliyet tabanlı yönetimin maliyetlerin yönetimi ile ilgili kısmını oluşturduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Stratejik maliyet yönetimi açısından faaliyet tabanlı maliyetleme ile faaliyet tabanlı yönetim arasında da önemli bir ilişki vardır.

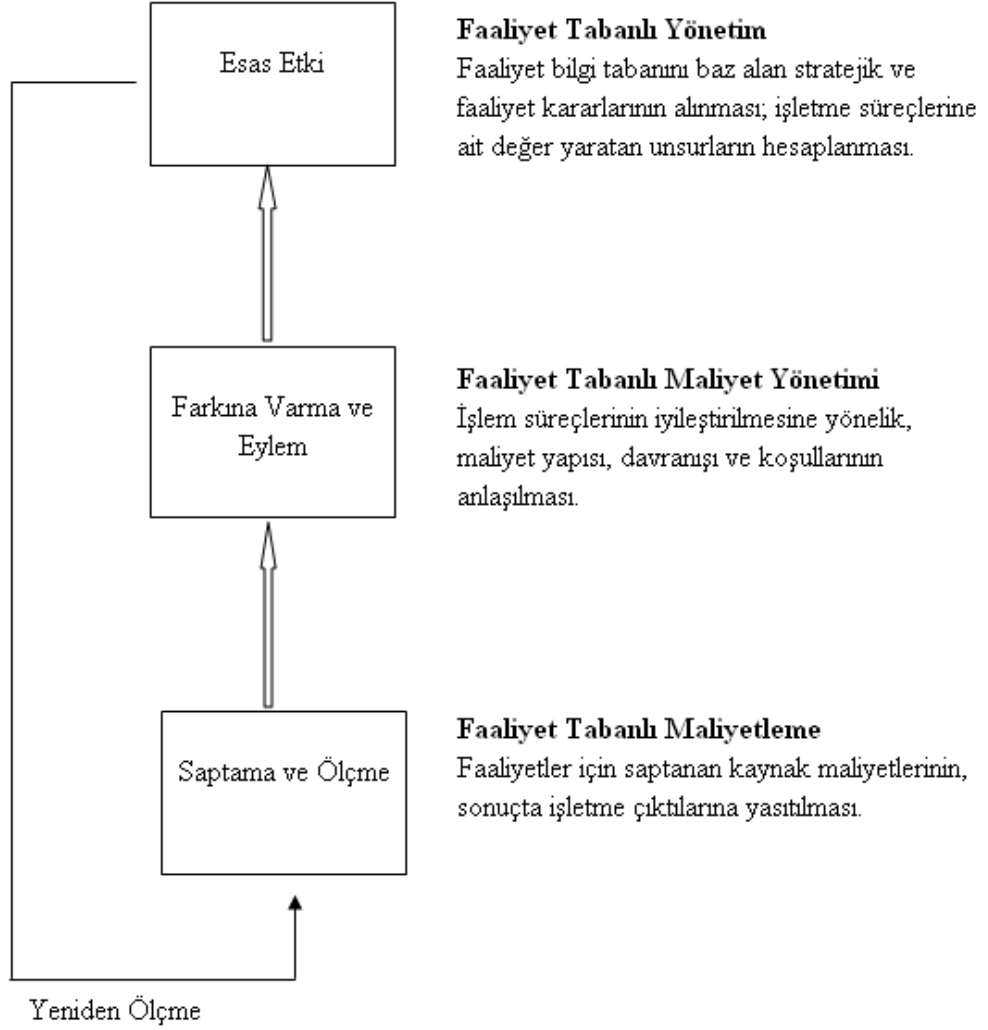
Faaliyetler stratejik tercihlerle belirlenir. Başarılı işletme ise; en yüksek stratejik kârlılığı veren faaliyetlere kaynaklarını sunan işletmedir. İşletme; stratejisi ile bu stratejiyi yerine getirmek için gereken faaliyetler ve kaynaklar arasındaki bağlantı hakkında faaliyet tabanlı maliyetleme bilgisini analiz etmek zorundadır. Stratejik kararların verilmesi, mevcut işletme etkinliğinin değerlendirilmesi ve uygulama kararlarının verilmesi için bu analiz son derece önemli olmaktadır (Arzova, 2002, s.209). Faaliyete dayalı bilgi sistemleri; sadece finansal nitelikte bilgi vermekle kalmayıp işleyiş ile ilgili süreçleri de faaliyetleri analiz ederek, karar verme sürecine katkı sağlamaktadır (Gupta ve Galloway, 2003, s.133).

Stratejik maliyet yönetimi; eş zamanlı olarak bir işletmenin stratejik konumunu geliştirme ve maliyetlerinin azaltılmasına yönelik maliyet yönetim tekniklerinin kullanımı şeklinde tanımlanmaktadır. Stratejik maliyet yönetiminde iletişim ve bağlantılar faaliyete dayalı bilgi sistemleri kullanılarak yapılmaktadır (Köse, 2003, s.156).¹

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile üretilen bilgilerin kullanılması aşamasında faaliyet tabanlı maliyet yönetimi yaklaşımına ulaşılmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyet yönetimini kalite, esneklik ve müşteri hizmetleri gibi finansal olmayan ölçülerle bütünleyen

¹ Yazarın Notu: Stratejik maliyet yönetimi sürecinde çağdaş maliyetleme yaklaşımlarının tamamından yararlanmak mümkün olmakla birlikte, burada kaynak olarak alınan Tunç Köse'nin makalesinde iletişim ve bağlantı sağlama aracı olarak faaliyete dayalı bilgi sisteminin kullanılmasının daha doğru sonuçlar vereceği ifade edilmiştir. Köse çalışmasında Kaplan ve Cooper tarafından geliştirilmiş olan Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği yardımı ile stratejik maliyet yönetimi modelinde bu yaklaşımın benimsendiğini ifade etmiştir. Kanımızca da faaliyete dayalı maliyetleme ve faaliyete dayalı yönetim anlayışları işletmelerde stratejik maliyet yönetimi sürecine önemli katkılar sağlayacaktır.

yaklaşım ise faaliyet tabanlı yönetimdir. (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.49). Faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyet yönetimi ve faaliyet tabanlı yönetim kavramlarının karşılaştırılması aralarındaki ilişki Şekil 8’de karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.



Şekil.8. Kapsamları İtibariyle Faaliyet Tabanlı Yönetim, Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramlarının Karşılaştırılması

Kaynak: Hacıüstemoğlu, R., Şakrak, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar* (1. Baskı) İstanbul: Türkmen Kitabevi, s.50

Bu karşılaştırmaya göre, faaliyet tabanlı bilgilerin kullanımı üç aşamalı bir süreç olarak görülebilmektedir. Bu süreçte;

- İlk aşama olan faaliyet tabanlı maliyetlemede, öncelikle kârlılık analizine yönelik maliyet hesaplamaları;
- İkinci aşama olan faaliyet tabanlı maliyet yönetiminde, faaliyet ve işlem süreçlerinin iyileştirilmesine yönelik analiz ve uygulamalar;
- Son aşama olan faaliyet tabanlı yönetimde ise, ilk iki aşamadan sağlanan maliyet bilgileri ile birlikte finansal olmayan ölçümlerin, gerek işletme faaliyetleri düzeyinde, gerekse de stratejik düzeyde kararlar için kullanılması,

yer almaktadır. Bu çerçevede, faaliyet tabanlı maliyetleme-faaliyet tabanlı yönetim süreci, işletme yönetiminde nihai bir çözüm değil, etkin bir yönetim aracı olarak görülmektedir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.51).

Faaliyet tabanlı maliyetlemede maliyet hesaplamalarına odaklanma söz konusuysen, faaliyet tabanlı yönetimde, süreç geliştirme fırsatlarını tanımlamak için faaliyetlere ilişkin maliyet verilerinin kullanımına odaklanma söz konusudur. Faaliyet tabanlı yönetim, ürün, müşteri ve hizmetlerin kârlılığı ile ilgili stratejik konularda yeterliliğini gösterdiği için, işletmecilik dünyasında kendini kabul ettirmiştir. Bunun yanında faaliyet tabanlı yönetim, katma değer yaratmayan faaliyetler, maliyet etkenleri, performans ölçüleri ve finans sürecinin yeniden yapılandırılmasına yönelik fırsatlar da sunmaktadır. Faaliyet tabanlı yönetimdeki başarının sonucu olarak işletmeler faaliyet tabanlı bütçeleme gibi faaliyet tabanlı süreçlere yönelmişlerdir (Kaygusuz, 2002).

3.5. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme

İşletme bütçelerinin bugün bilimsel yönetimin önemli bir cephesini oluşturduğu gerçektir. Kâr planı ve kontrolü ile eş anlamlı olduğu kabul edilen işletme bütçeleri, etkili işletme yönetiminin vazgeçemeyeceği temel yönetim araçlarından bir tanesidir (Koç, 1977, s.5).

Planlama ise temel bir yönetim fonksiyonudur. Bu fonksiyon çerçevesinde bütçe, gelecek için hazırlanmış yönetim planlarının ayrıntılı ve sayısal ifadesidir (Kabakçı, 1997, s.23) ayrıca işletmenin gelecekteki bir zaman parçası için giderleri, gelirleri ve varlık kalemleri ile ilgili olarak yapılan öngörülerin de rakamlarla belirtilmesidir (Taner ve Öncü, 1999, s.44). Planlama işlevi, planlama döneminin kısalması ve benimsenen amaçların somutlaştırılması ölçüsünde sayısallaşmakta ve sonuçta bütçelemeye dönüşmektedir (Taner ve Öncü, 1999, s.17).

Faaliyet tabanlı bütçeleme, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin bütçeleme sürecinde uygulanması sonucu ortaya çıkan bir mali plânlama ve bütçeleme yaklaşımıdır.

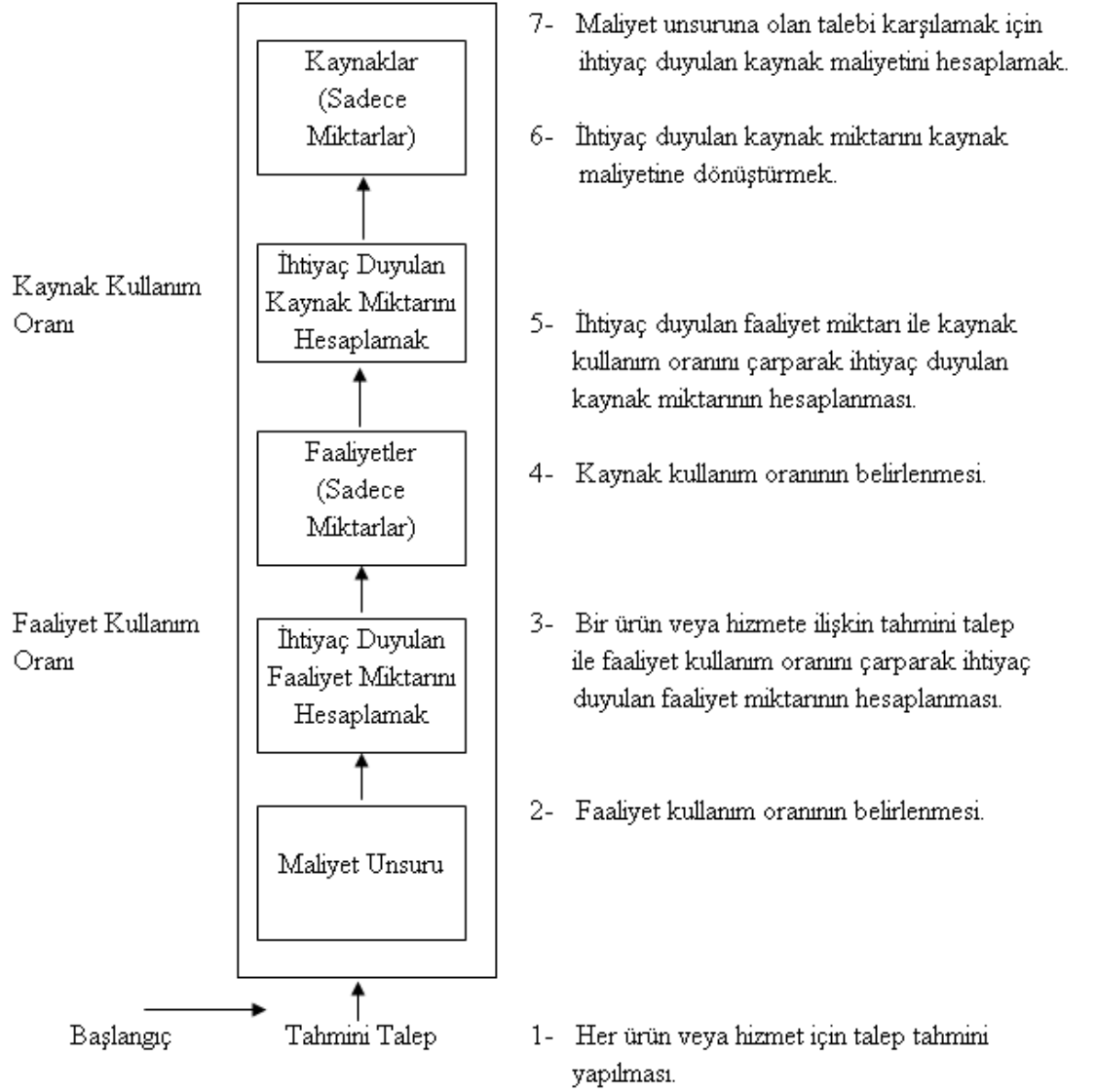
Faaliyet tabanlı maliyetleme ile başlayan faaliyet tabanlı yaklaşım, bütçelemeye de devam etmiş ve fonksiyonel bütçeleme yaklaşımına dayanan geleneksel bütçeleme yaklaşımı yerini faaliyet tabanlı maliyetlemenin bütçelemeye uygulaması olan faaliyet tabanlı bütçelemeye bırakmıştır (Parlakkaya, 2004, s.230).

Faaliyet tabanlı bütçeleme genel olarak, gelecek faaliyet dönemi için planlanan çıktıyı karşılamak için yerine getirilmesi gereken faaliyetlerin ve faaliyetler için tüketilmesi gereken kaynakların miktar ve maliyetlerinin bütçelenmesi olarak tanımlanabilir (Karaca, 2008). Faaliyete dayalı bütçeleme, organizasyonun stratejik amaçları olan maliyet, zaman ve kaliteyi faaliyetlerle ilişkilendirir. Bu nedenle faaliyetler üzerine yoğunlaşan bir bütçeleme anlayışıdır (Köse, 2003, s.160).

Faaliyete dayalı bütçeleme, faaliyet tabanlı maliyetlemenin, faaliyet tabanlı yönetimin anlayışı ile birlikte ele alınmasından sonra ortaya çıkmıştır. Faaliyet tabanlı bütçeleme; faaliyetler, mamuller veya hizmetler arasındaki neden-sonuç ilişkisini açık olarak ortaya koyabilmekte ve bu ilişkiyi kurabilmektedir. Geleneksel yaklaşımla hazırlanmış bütçelerde; süreç değişiklikleri, kalite iyileştirmeleri ve sistem tasarım geliştirmeleri rahatlıkla

ilişkilendirilememekte fakat bu tür modifikasyonlar faaliyet tabanlı bütçelemede rahatlıkla yapılabilmektedir (Neumann, 2002, s.69).

Faaliyet tabanlı bütçeleme modelinin temel modeli aşağıdaki Şekil 9'da gösterilmiştir.



Şekil.9. Temel Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli

Kaynak: Köse, T. (2003). İşletmelerde Stratejik Maliyet Yönetimi Teknikleri. *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi*, 63,

Faaliyet tabanlı bütçe lemede amaç, planlama ve bütçe lemenin faaliyet tabanlı bir açıdan birleştirilmesi ile geçerli bir plan ve bütçe oluşturmaktır. Bunun için de operasyonel ve finansal süreçler arasında bir bağ kurulmalıdır (Kaygusuz, 2002).

Faaliyet tabanlı bütçe leme, faaliyet tabanlı maliyetleme temeline dayandırılarak oluşturulmaktadır. Ancak faaliyet tabanlı bütçe lemede faaliyet tabanlı maliyetleme süreci tersine çevrilmekte, kaynakların maliyetini faaliyetlere ve oradan mamul ve hizmetlere yürütmek yerine, ürün ve hizmetler için talep faaliyetlere ve oradan da kaynaklara yürütülmektedir (Parlakkaya, 2004, s.233). Faaliyet tabanlı maliyetlemede maliyet dağıtım boyutu, yukarıdan aşağıya doğru işleyen bir süreç iken, faaliyet tabanlı bütçe lemede ise aşağıdan yukarıya doğru bir süreç hareketi vardır (Kaygusuz, 2002).

İşletmelerin faaliyet tabanlı maliyetleme ve faaliyet tabanlı yönetim yaklaşımları ile süreçlerini yeniden ele almaları ve maliyet ve yönetim muhasebesi anlayışlarında değişikliklere sebep olmuştur. Geleneksel bütçe leme yöntemleri bu gelişmeler karşısında eksik kalmıştır. Faaliyet tabanlı bütçe lemede de geleneksel bütçe leme anlayışındaki gibi satışların bütçelenmesinden başlayan bir süreç izlenmektedir. Ancak faaliyet tabanlı bütçe lemede geleneksel bütçe lemeden farklı olarak gider kalemleri gider çeşitlerine göre değil faaliyetlere göre yapılmaktadır.

Geliştirilen faaliyet tabanlı bütçe leme anlayışı ile işletmeler, bütçe leme ve planlamaya da faaliyet tabanlı bir açıdan bakmaktadırlar. Faaliyet tabanlı bütçe leme, işletmenin operasyonel ve finansal boyutta eksik yönlerini ortaya çıkarırken, farklı yönetim aşamalarına bütçe leme çalışmalarını yaymaktadır (Kaygusuz, 2002).

3.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamasına Geçiş

Maliyetlerini faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre tespit etmek isteyen işletmelerde faaliyet tabanlı maliyetlemeye geçiş gerçekten zor ve çok zaman alan bir süreçtir. Bu yaklaşıma göre maliyet ve yönetim muhasebesi süreçlerini yeniden ele almak ve hatta üretim işleyişinde bazı değişiklikler yapmak gerekebilir. İşletmede uygulanacak olan faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin sahip olacağı özellikler ve kapsamı ile ilgili işletme yönetiminin bazı kararlar vermesi gerekmektedir.

Geleneksel maliyetleme sistemine ait yöntemlerin her işletme için yetersiz olduğunu ve maliyetlemede hatalara sebep olacağı söylenemez. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin geleneksel sisteme bağlı olan yöntemlerden daha doğru sonuçlar verdiği aşağıdaki karakteristikleri gösteren işletmelerde daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır (Barfield, Raiborn ve Kinney, 2002, s.142).

- Üretilen mamul ve hizmetlerin çeşitliliği fazla ise,
- Her bir maliyet taşıyıcısı için kullanılan destek hizmetleri ev genel üretim giderleri yüksek miktarlarda ve çeşitli ise,
- Uygulanan ortak süreçler geniş çapta ise,
- Hâlen kullanılmakta olan maliyet dağıtım süreçlerinin etkinliği tartışmalı ise,
- Maliyetlerin ve kârın dönemsel olarak büyüme hızları yüksek ise,

Bu özelliklere sahip olan şirketler maliyet sistemlerini gözden geçirme ve faaliyet tabanlı maliyetlemeye geçiş yapma gereği duyabilirler. Yukarıdaki özellikler ayrıca işletme yönetimi için daha doğru bilgi edinilmesi ihtiyacının da bir göstergesidir.

Daha doğru belirlenmiş maliyet bilgisinin yönetim kararlarında uygulanması şansı, şirket yönetiminin amaçlarının uzun vadeli ve stratejik olmasıyla, buna uygun olarak sık sık maliyetlerini analiz etme gereksinimi duymalarıyla orantılı olarak artar. Ancak faaliyet tabanlı maliyetlemenin bir şirkete uygulanabilmesi için kesin koşul, her maliyet havuzunda tamamen homojen faaliyetlerin maliyetlerinin toplanabilmesi ve maliyetlerin kesinlikle faaliyetlerle orantılı olarak değişmesidir (Basık, 2008, s.9).

Yöntemin uygulanmasına geçilmeden önce işletme yönetimi tarafından alınması gereken temel kararlar aşağıda sıralanmıştır (Öker, 2003, s.53);

- Faaliyet tabanlı maliyetleme mevcut olan maliyetleme sistemi ile bütünleştirilmeli mi yoksa bağımsız mı kalmalı?
- Finansal raporlama beklentisi var mı?
- Kurulacak yeni sistemin sorumlusu kim olmalı?
- Sistem ne derece doğru olmalı?
- Tarihi maliyetler mi, hedeflenen maliyetler mi raporlanacak?
- Basit bir tasarım mı yoksa kompleks bir tasarım yapısı mı olmalı?

Yukarıdaki soruların cevaplarının verilerek uygulamaya başlanması başarılı bir maliyetleme için doğru olacaktır.

3.7. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Tasarımı ve Uygulama Aşamaları

Bir organizasyonda faaliyet tabanlı maliyetleme sürecinin yerleştirilmesinde ve kurgulanmasında iki temel söz konusudur. Bunlardan ilki girişimin mutlaka üst yönetim tarafından benimsenmesi ve desteklenmesi gereğidir. Diğer koşul ise organizasyonun bütün fonksiyonlarından oluşan bir ekibin sorumluluğunda tasarım ve kurgunun yapılmasıdır. Bu gereklilik, daha sonra organizasyon içerisindeki faaliyetlerin yeniden düzenlenmesinde bu değişiklikten etkilenecek kişilerin desteğini almaktan doğmaktadır (Basık, 2008, s.10).

Tabiidir ki faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulama ve kurgulama aşamaları her işletmenin kendi dinamiklerini ve yapısına göre değişkenlik gösterebilecektir.

Farklılıklara rağmen genel olarak tasarlama beş adımdan oluşmaktadır (Drury, 2001, s.164 ve Öker, 2003, s.37).

- Organizasyonda meydana gelen faaliyetlerin belirlenmesi
- Faaliyetlerin gruplandırılması
- Faaliyetlerin maliyetlendirilmesi
- Her bir faaliyet için uygun maliyet sürücüsünün belirlenmesi
- Faaliyet maliyetlerinin üretim çıktılarına yüklenmesi

Tasarlama adımlarının aynı zamanda uygulama aşamaları olarak ifade edilmesi mümkündür. Bu yüzden tezimizde tasarım ve uygulama şekli aynı başlık altında incelenmiştir.

3.7.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin bir işletmede uygulanabilmesi için atılması gereken ilk adım bu işletmede ne gibi faaliyetler bulunduğu belirlenmesi aşamasıdır. Bunun için faaliyetlerin tanınması ve tanımlamalarının yapılması gerekir.

Faaliyetler kendilerine özgü niteliklere göre tarif edilir, tanımlanırlar. Bu nitelikler faaliyetin amacını, bu amaç için harcanan zamanı, faaliyet tarafından tüketilen maliyet birimini ve faaliyet tüketiminin ölçüsünü yani faaliyet anahtarını içerir. Bu nitelikler hem faaliyetlerin tanımlanmasına hem de sınıflandırılmalarına hizmet eder (Basık, 2008, s.11).

Erken dönem faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamalarında yüzlerce farklı faaliyet belirlenmekteydi fakat son çalışmalar faaliyetlerin yirmi – otuz aralığında olmasının daha anlamlı olacağını ortaya koymaktadır (Drury, 2001, s.165). Literatürde ideal faaliyet sayısı için farklı görüşler olmasına rağmen faaliyet sayısının işletmenin büyüklüğüne, organizasyon ve üretim yapısına göre değişiklik göstereceği doğaldır.

İşletmelerde yapılan pek çok karmaşık faaliyetin mantıklı bir şekilde gruplanması ve birbiri ile benzerlik gösteren faaliyetlerin aynı tür faaliyetler olarak değerlendirilmesi daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Faaliyetlerin belirlenmesi aşamasında Bölüm 3.3.4.'de detaylı olarak anlatılan faaliyet hiyerarşisi çerçevesinden yararlanır.

3.7.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması

Faaliyetlerin belirlenmesi aşamasından sonra, bu faaliyetlerin gruplandırılması ve faaliyet havuzlarının oluşturulması yoluna gidilir. Benzer özellikler gösteren faaliyetlerin gruplandırılması da önemlidir. Çünkü çok sayıda faaliyet olması bu sistemin kullanımını zorlaştıracaktır. Faaliyetler gruplandırılırken iki noktaya dikkat edilmelidir. Birincisi ortak havuza alınacak faaliyetler belli bir maliyet nesnesi için tüketiliyor olmalıdır. Başka bir şekilde söylenecek olursa bu havuzda gruplandırılacak faaliyetlerin her biri belli bir ürün grubu tarafından kullanılıyor olmalıdır (Öker, 2003, s.39). Örneğin, Satınalma bölümündeki çalışanların maaşları, bu bölüm için kullanılan malzeme giderleri, bölüm faaliyetleri için katlanılan danışmanlık ve diğer maliyetler birleştirilerek satınalma faaliyetleri havuzunu oluşturabilirler. Bu giderler belli bir üretim faaliyetinin sürdürülmesi için yapılan destek faaliyetleridir.

Faaliyetlerin gruplandırılmasında ikinci husus faaliyetlerin aynı maliyet etkenini kullanıp kullanmadığıdır (Öker, 2003, s.40). Örneğin, tezimizin uygulama kısmının konusu olan çağrı merkezi sektöründe, gelen çağrıları karşılayarak hizmet üretimi yapan bir operasyon destek birimi, hizmet üretim maliyeti için karşılanan çağrı adedine göre maliyet aktarımı gerçekleştiriyor ise

ve tüm gelen çağrı karşılama faaliyetleri için ortak maliyet etkeni çağrı adedi ise bütün gelen çağrı karşılama faaliyetleri tek bir grupta toplanabilir. Bu destek birimine ait genel üretim maliyetlerinin ürünlere çağrı adedi yerine farklı maliyet etkeni kullanılarak yüklenmesi durumunda bu faaliyetler ve maliyetleri aynı havuzda yer alamaz.

3.7.3. Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi

İşletmedeki faaliyetlerin belirlenmesi ve benzer özellikler gösteren faaliyetlerin gruplanmasından sonra bu faaliyetlere ait maliyetler saptanmalıdır. Faaliyetlerin belirlenmesi ve gruplanması gibi maliyetlerin faaliyet merkezlerine yansıtılması da önemli bir aşamadır.

Bir faaliyete ait maliyetin belirlenebilmesi için, bu faaliyetin hangi kaynakları ne ölçüde ve nasıl tükettiği analiz edilmelidir. Bu yönü ile faaliyet tabanlı maliyetleme mühendislik ve üretim süreçleri ile iç içe bir yaklaşımdır.

Bazı giderler faaliyetlere doğrudan aktarılabilecek yapıda iken bazıları ise faaliyetler tarafından ortak kullanılan yapıda olabilir. Örneğin, direkt işçilikler dışındaki işçilik, ısıtma ve aydınlatma giderleri faaliyetler açısından ortak kullanılan giderler olabilir (Öker, 2003, s.45).

Maliyetlerin faaliyet merkezlerine dağıtımında iki yöntem söz konusudur. Kaynak maliyetleri, ya direkt olarak ya da maliyet etkenleri yardımıyla faaliyet merkezlerine dağıtılabılır (Alkan, 2005, s.47).

Direkt olarak dağıtım yapılamayan giderler için uygun ve makul maliyet sürücülerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bir sonraki tasarım aşamasını maliyet sürücülerinin belirlenmesi aşaması oluşturur.

3.7.4. Maliyet Sürücülerinin Belirlenmesi

Faaliyetlerde toplanan maliyetleri ürünlere aktarmak amacıyla maliyet sürücülerini diğer adıyla maliyet etkenleri saptanır. Doğru maliyet etkeninin seçilmesinde iki faktör göz önünde bulundurulmalıdır. Birincisi, her bir maliyet havuzu için seçilecek maliyet etkeni, maliyet havuzunda toplanan maliyetleri iyi bir şekilde temsil edecek nitelikte olmalıdır. İkincisi, maliyet sürücüsü kolayca ölçülebilir, kolay elde edilebilir ve üretim çıktıları ile bağlantısı kolayca sağlanabilir olmalıdır. Ölçüm maliyetleri de dikkate alınmalıdır (Drury, 2001, s.165). İşlem adedi, süre vb. gibi bazı maliyet etkenlerinin ölçümlenebilmesi için işletmelerde sayaç sistemleri kurulması gerekebilmektedir. Bu sayaç sistemleri için kullanılacak yazılımlar ya da alt sistemler işletme için önemli bir maliyet kalemi oluşturabilir. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin bazı üretim işletmelerinde uygulanması çok yüksek maliyetlere katlanmayı gerektirmektedir.

Aşağıdaki tabloda işletmelerde kullanılan bazı maliyet sürücülerini örnek olarak verilmiştir. Bunların birçoğu üretim hacmi ile ya da üretim veya pazarlama sürecinin karmaşıklık derecesi ile ilgilidir.

Tablo.4. Maliyet Sürücüsü Örnekleri

Makine saatleri	Bilgisayar işlem süresi
İşçilik saati veya işçilik maliyeti	Satılmış ya da üretilmiş ürün miktarı
Madde ve malzeme miktarı	Hizmet verilen müşteri sayısı
İşlem görmüş sayfa adedi	Uçuş saatleri
Makine kurulum işlem adedi	Ameliyat sayısı
Satınalma emir adedi	Hurda/geridönüşüm emir adedi
Kalite denetim sayısı	Deneme işlemleri saati
Bir üründeki parça sayısı	Arızî Müşteri Sayısı
Kat edilen mesafe	

Kaynak: Weil, R., L. ve Maher, M., M. (2005). *Handbook of Cost Management* (2. Baskı). ABD, s.224.

Maliyet sürücüsü seçimi üç kritere göre yapılır (Weil ve Maher, 2005, s.224).

- Nedensellik ilişkisi: Maliyetlere sebep olan etkeni maliyet sürücüsü olarak seçmek ideal bir maliyet sürücüsü belirleme yöntemidir.
- Fayda ilişkisi: Maliyet sürücüsünün işletme birimlerinin tüketilen kaynaklardan sağladıkları fayda oranı dikkate alınarak belirlenmesini ifade eder. Örneğin, eğer bir işletmenin araştırma ve geliştirme departmanı şirketin laboratuvar alanından pazarlama araştırma departmanının sağladığından daha fazla fayda sağlıyorsa maliyet sürücüsü seçilirken bu tip farklılıklar göz önünde bulundurulmalıdır.
- Makullük (Kabul edilebilirlik) : Karar vericiler bazı maliyetleri ürünlere aktarırken nedensellik veya fayda ilişkisi kuramazlar. Böyle durumlarda makul olma ya da adil bir gider dağıtımı esasından faydalanırlar. Bazı genel yönetim gideri kalemlerinin dağıtımında işçilik saatinin kullanılması ilk dönem faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamalarından biri olan John Deere örneğinde görülmüştür.

3.7.5. Faaliyet Maliyetlerinin Üretim Çıktılarına Yüklenmesi

Faaliyet merkezleri için uygun olan maliyet etkenleri belirlendikten sonra, her ürün grubunun bu maliyet etkenlerini kullanma miktarına göre faaliyetlerde toplanmış maliyetler ürün gruplarına aktarılır. Bir örnek ile açıklamak gerekirse, bir işletmede X ve Y ürünleri için satınalma ve test faaliyeti olmak üzere iki tür faaliyet yapılmaktadır. Bu faaliyetler için seçilen maliyet etkenleri ise sırasıyla satınalma işlem sayısı ve test sayısıdır. Maliyet etkenlerinin birim maliyetleri ve X ve Y ürünleri için satınalma işlemi ve test sayıları Tablo 5’de verilmiştir (Öker, 2003, s.51).

Tablo.5. Maliyetlerin Ürünlere Yüklenmesi

Ürün Grupları	Maliyet Etkeni	Birim Maliyet (TL)	Faaliyet Kullanımı	Toplam Maliyet (TL)
X	Satınalma işlem sayısı	150,00	15	2.250,00
Y	Satınalma işlem sayısı	150,00	10	1.500,00
X	Test sayısı	40,00	25	1.000,00
Y	Test sayısı	40,00	20	800,00

Kaynak: Öker, F. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*, İstanbul, s.52.

Tablo 5’de görüleceği gibi maliyet etkeninin bir birimine ait maliyet ile kaç kere tekrarlandığı çarpılarak üretim çıktılarına tayin edilecek olan maliyet miktarına ulaşılmaktadır.

3.8. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Değerlendirilmesi

Diğer maliyetleme yöntemleri gibi faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin de işletmelere sağladığı faydaları ve bu yönteme getirilen eleştiriler mevcuttur. Bu yaklaşıma yönelik değerlendirme tezimizde, sağladığı faydalar ve avantajlar ile sakıncaları-zorlukları ve geleneksel maliyetleme sistemi ile karşılaştırılması olmak üzere üç başlık altında incelendi.

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin üretim maliyetlerinin belirlenmesi ve ürünlere yüklenmesi için genel bir yöntem olduğu unutulmamalıdır. Faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması için tek ve en doğru bir yolun varlığından söz edilemez. Bu yöntemi uygulamayı tercih eden her kuruluş kendi yapısı ve sistemi için en mantıklı yolu izleyecektir ve yöntemi geliştirecektir. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin üretim, bütçeleme, yönetim ve fiyatlama kararları üzerinde önemli etkisi vardır (Daly, 2002, s.115).

3.8.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Fayda ve Avantajları

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulandığı işletmelere sağladığı pek çok fayda ve avantaj mevcuttur. Faaliyet tabanlı maliyetleme sadece bir maliyet muhasebesi yöntemi olarak değil, bir yönetim ve karar verme aracı olarak da stratejik süreçlere katkı sağlaması rolüyle de karşımıza çıkmaktadır.

Mamul ve hizmet maliyetlerine ilişkin daha doğru ve geliştirilmiş veri tabanı sağlaması, fiyatlandırma, ürün ve hizmet stratejisi kararları için veri kaynağı oluşturması, değer katmayan faaliyetlerin (taşıma, programlama, depolama, bekleme gibi üretim sürecine katkısı olmayan faaliyetler) elimine edilmesi de sağladığı önemli faydalardandır. Ayrıca maliyet davranışlarına odaklanması nedeniyle maliyetler üzerinde daha etkin bir kontrol sağlaması ve sorumluluk merkezlerinin performansının değerlendirilmesinde faydalanılması Shim ve Siegel tarafından faaliyet tabanlı maliyetlemenin faydaları olarak sıralanmıştır (Shim ve Siegel, 1999, s.338).

Merkezi İngiltere’de bulunan Yöneticiler Derneği (Association of Business Executives), 2009’da yayınladığı Yönetim Muhasebesi Çalışma Kitabı’nda sayfa 94’de faaliyet tabanlı maliyetlemenin avantajlarını aşağıdaki şekilde sıralamıştır;

- Maliyetlere neden olan faaliyetlerin belirlenmesi ve neden – sonuç ilişkisi kurulabilmiş olması yönetsel kontrolü güçlendirir.
- Seçilen maliyet sürücüleri maliyet ölçümü amacıyla kullanılmasının yanında performans ölçüm aracı olarak da kullanılır.
- Maliyet etkeni analizi ile maliyetlerin belirlenmesi bütçeleme sürecine yardımcı olur.
- Maliyet etkeni oranlarının belirlenmesi yeni ürün tasarımı ve var olanların modifikasyonu için araştırma ve geliştirme birimlerine girdi sağlar.
- Birkaç dönem birlikte uygulandığında dönemsel olarak maliyet bilgilerinin karşılaştırılabilmesine olanak verir.

- Geleneksel yöntemlerde kârlı olarak görülen bazı ürünler faaliyet tabanlı maliyetleme ile gerçek kâr oranlarına ulaşır ve bu ürünlerin üretiminin durdurulması veya devam edilmesi yönünde yöneticilere karar verme projeksiyonu sağlar.

Yöneticiler Derneği'nin daha çok yönetim muhasebesi açısından faydalarını açıkladığı faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının faydalarını Arzova ise teknik faydalar, davranışsal faydalar ve kültürel faydalar olmak üzere üç açıdan ele almıştır. Teknik faydaları maliyet bilgisi doğruluğu, üretim süreçlerinde sağladığı iyileştirmeler ve yöneticilere sağladığı karar verme kolaylığı gibi faydalar oluşturmaktadır. Arzova davranışsal faydalar grubuna müşteri yapısının analiz edilmesinde sağladığı avantajlar, personel ile olan iletişime ve çalışanların motivasyonuna olan olumlu etkisini dahil etmiştir. Çalışanların cesaretlendirilmesi ve motivasyonu ile ilgili olarak yaptığı tespitler faaliyet tabanlı maliyetlemenin ilginç bir yönünü ortaya koymaktadır.

Geleneksel dağıtım yöntemlerinin departmanlara yönelik odağı yöneticilere sorumluluğu yüklemek için tasarlanmıştır. Bu yaklaşım sorumluların belirgin kılınmasını hedefler. Öyle ki yöneticiler olumsuz maliyet sapmalarından dolayı ya diğer bölümleri sorumlu görmek için motive edilirler ya da maliyetleri düşürmek için gerekli bakımı ertelemek gibi kısa süreli hareketleri benimserler (Arzova, 2002, s.79).

Bu durum organizasyonun tümü için düşük bir moral yaratır. Faaliyet tabanlı maliyetleme bir süreç döngüsüdür. İşlerin nasıl birbirleriyle bağlı olduğunu gösterir ve kaynağa ya da çıktı noktasına doğru maliyetleri izler. Odak noktası nasıl sorumlu aranacağına değil, nasıl çalışacağına yönelir. Faaliyet tabanlı maliyetlemeyi uygulamak çalışanların katılımını gerektirir. Çünkü faaliyetleri anlamak, maliyet sürücüleri seçmek ve operasyonları daha etkili kılmak için bilgilerine ihtiyaç duyar. Gelişmeler olduğu zaman, bunlar çalışanların katılımına mâl edilir. Eylemlerini somut gelişime bağladıkları için bu yaklaşım bir cesaretlendirmeye ve buna müteakip çalışanların motivasyonuna sebep verir (Arzova, 2002, s.79).

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin işletmenin etkileşim içinde olduğu tedarikçilerle olan ilişkilerin düzenlenmesinde de çok önemli faydalar sağlamaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme öncesi tedarikçileri ile arasında kopukluk olan firmalar bu yöntemi uygulamaya başladıktan sonra tedarikçi ilişkilerini yeniden düzenleme fırsatı bulmuşlar ve bu durum da kârlılıklarını olumlu olarak etkilemiştir (Narayanan ve Raman, 2006, s.184).

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin kültürel faydaları ise örgüt kültürüne sağladığı katkılar ve birimler arası dayanışmayı ve ortak çalışmayı gerektiren faaliyetleri arttırması yönüyle ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan faaliyet tabanlı maliyetlemenin örgütsel davranış sürecinde motivasyonu arttırıcı etkisi söz konusudur.

3.8.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Sakıncaları, Zorlukları ve Getirilen Eleştiriler

Faaliyet tabanlı maliyetleme literatürde araştırmacılar tarafından pek çok yönüyle eleştirilmiştir. İşletmelere sağladığı faydanın ve avantajların yanında diğer yöntemlerden vazgeçilmesinin doğal sonucu olarak, bazı sakınca ve zorlukları beraberinde getirmektedir.

Faaliyet tabanlı maliyetlemeye yönelik ilk ciddi eleştiri Virginia Üniversitesi profesörlerinden Peter B. B. Turney tarafından 1990'da yayınlanan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması ile İlgili On Mit adlı makale ile getirilmiştir. Turney bu makalede faaliyet tabanlı maliyetlemeyi aşağıda başlıklar halinde verilen on farklı açıdan olumlu ve olumsuz yönleriyle eleştirmiştir. Makalede faaliyet tabanlı maliyetlemeye yönelik olumsuz tespitlerin yanı sıra yöntemin güçlü olduğu yönleri ile ilgili de açıklamalar getiren bir yöntem izlenmiştir².

² Yazarın Notu: Turney'in makalesinde yer alan eleştiri başlıkları burada tek tek ele alınarak kritik edilmiştir.

- Faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması çok maliyetlidir: Yönteme yönelik yapılan en önemli eleştirilerden biri maliyetli olmasıdır. Turney makalesinde bu eleştirinin yersiz olduğunu ifade etmiş ve faaliyet tabanlı maliyetlemenin ihtiyacı olan verilerin zaten üretim sisteminin içinde yer aldığını söylemiştir. Geleneksel yöntemlerin uygulanması ile yapılan özel çalışmaları da azalttığını belirterek iş gücü ve zaman israfını önlediğini yazmıştır.
- Anlaşılması güç ve oldukça karmaşıktır: Fazla sayıda ve değişik tiplerdeki maliyet sürücülerinin anlaşılmayı zorlaştırdığı ve karmaşıklığı arttırdığı kabul edilmiştir. Ancak bu özelliğin ayrıca geleneksel yöntemlere bir üstünlük olduğu da vurgulanmıştır. Çünkü maliyet sürücüleri faaliyeti doğuran ana faktörleri net olarak ortaya koymaktadır.
- İhtiyacımız olan tek şey daha fazla maliyet merkezi: Çok fazla ve gereksiz maliyet merkezlerinin oluşturulması faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde verimsizliklere neden olmaktadır. Etkinliğe zarar vermeyecek ölçüde bir sınır koymak doğru olacaktır.
- Makine saatlerinin esas alınması günü kurtarır: Geleneksel yöntemlerde temel bir dağıtım anahtarı olan direkt işçilik saati yerine makine saatlerinin kullanılması daha doğru bir maliyet bilgisi sağlayacaktır ayrıca daha makul ve üretim ile ilgisinin daha kolay kurulabileceği bir etkidir.
- Bir maliyet sistemi basit olmalıdır: Az çeşit veya tek tip ürün üreten ya da ürünlerinde bir homojenlik bulunan işletmelerin faaliyet tabanlı maliyetlemeye ihtiyaçları yoktur. Bu tip işletmelerde faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulanması hatalı sonuçlar verecektir. Faaliyet tabanlı maliyetleme uygulayarak süreçleri iyileştirmek yerine işletmede daha kötü sonuçlar ortaya çıkabilir.

- Ürünlerimizin maliyetinin ne olduğunu biliyoruz: Bu başlık faaliyet tabanlı maliyetlemenin işletmelerdeki psikolojik yönü ile ilgili bir kritiktir. Yöneticiler maliyet bilgilerinin zayıf ya da hatalı olduğunu kabul etmeme eğilimindedirler. Ayrıca problemin ciddiyetinin farkında olamayabilirler. İyi çalıştığına inandıkları bir yöntemden vazgeçme konusunda tutucu ve direnç gösteren bir tavır içinde olabilirler. Bu durumda faaliyet tabanlı maliyetlemeye olumsuz bakılmasının bir nedenidir.
- Pazar ürünün fiyatını kendi belirlemektedir. Bu durumda maliyet bilgisine ihtiyacımız yok: Gerçekten pek çok sektörde pazarda belirlenen ve genel kabul gören bir ürün fiyatı söz konusudur. Bu durum ürün maliyetinin bilinmesin gereksiz olduğunu göstermez. Oysa günümüzde fiyata müdahale edemeyen firmalar maliyeti yöneterek kârlılıklarını arttırma yolunu seçmek zorundadırlar. Bu durum ise doğru maliyet bilgisi sağlama yönüyle faaliyet tabanlı maliyetlemenin gerekliliğini azaltmamakta aksine arttırmaktadır.
- Sabit maliyetlerle ilgili yapabileceğimiz bir şey yok: Bilindiği gibi sabit maliyetler üretim hacmine göre değişmemektedir. Ürün çeşitliliğinin değişmesi ya da üretim partilerindeki değişimler sabit maliyet olarak değerlendirilen bazı maliyetleri değiştirebilmektedir. Parti seviyesi ya da ürün çeşitliliği seviyesinin tam ve doğru olarak tanımlanamaması faaliyet tabanlı maliyetlemeden sağlanacak faydayı azaltacaktır.
- Sadece üretim maliyetleri ürün maliyetini oluşturur: Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri madde ve işçilik giderleri dışında ve üretim süreci haricindeki giderleri dönem gideri olarak kabul etmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme anlayışında bu tip giderler de üretim ile ilişkisi kurularak ürün maliyetine eklenebilmektedir.
- Ürün maliyetlerine ait bilgiler genel üretim faaliyetlerini yönetebilmek için yeterli değildir: Faaliyet tabanlı maliyetleme etkin olarak uygulanır ve maliyet sürücüleri uygun bir şekilde seçilebilirse üretim maliyetleri azaltılabilmektedir.

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin ortaya atıcılarından Kaplan ise faaliyet tabanlı maliyetlemeye 1992’de yayınladığı Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetiminin Savunulması adlı makalesi ile bir eleştiri getirmiştir. Makalede bu yöntemin işletme müşterilerinin fiyat beklentileri ile bir bağ kurmadığı ifade edilmiştir. Faaliyet tabanlı maliyetleme müşteri özellikli ürünler için standart üretilen ürünlere göre daha yüksek bir maliyet ortaya çıkarmaktadır. Bu durum işletmeleri farklı fiyat politikaları uygulamaya ve müşterileri de daha çok standart ürünleri almaya ya da farklı üreticilere yönelmeye itmektedir. Müşteri odaklı yaklaşımın önem kazandığı günümüzde bu durum bir çelişki oluşturmaktadır.

Arzova faaliyet tabanlı maliyetlemenin müşteri bağlantısı yönü ile ilgili olarak şu şekilde bir açıklama getirmiştir; faaliyet tabanlı maliyetleme müşterilere otomatik olarak bir bağ sunmaz. Faaliyet tabanlı maliyetleme içsel olaylara odaklanmış maliyet etkinliği aracıdır. Yöneticiler bazen faaliyet tabanlı maliyetlemeyi uygulamanın bütün problemleri çözeceğini düşünürler. Bu inanış yanlıştır. Faaliyet tabanlı maliyetleme hedef maliyetleme ve toplam kalite yönetimi gibi güçlü müşteri yönlülüğüne sahip diğer maliyet yönetim araçları ile ortaklaşa bir uyum içinde çalışmalıdır. Bu bağ olmaksızın yöneticiler sadece içsel faaliyetlere ve etkinliğe odaklanabilirler ve müşteri için asıl önemli olan kaliteyi ve zaman unsurunu unutabilirler (Arzova, 2002, s.83).

Faaliyet tabanlı maliyetleme özellikle çok dinamik bir yapıya sahip işletmelerde uygulama zorluklarına sebep olabilmektedir. Üretim yapısında ve faaliyet türlerinde çok sık değişiklikler olan işletmelerde bu yöntemin uygulanması sürekli faaliyet havuzlarının güncellenmesi ve yeni faaliyet analizlerinin yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme ile ilgili olumsuz eleştiriler genelde yöntemin maliyetli olduğu, karmaşık yapısı çerçevesinde yapılmıştır. Maliyetli bir yöntem olması ile ilgili eleştiri, yöntem geçiş aşamasında oluşan maliyetlerin yüksekliğinden dolayı yapılmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin uzun dönemde sağlayacağı fayda bu maliyetlerin çok yüksek olmadığını ortaya koyacaktır. Karmaşık ve anlaşılması güç bir yöntem olduğu ile ilgili

eleştirilerde haklılık payı vardır. Gerçekten de faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması çok fazla maliyet etkeni ve faaliyet analizlerini kapsadığından kompleks bir süreçtir. Faaliyet tabanlı maliyetlemeyi uygulamak isteyen her işletme kendisi için en rasyonel yolu tercih etmeli ve karmaşıklığı minimize etmelidir.

3.8.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Geleneksel Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması

Ürünlerle ilgili kararlar alınırken, ürünün tahmini maliyeti ve kârlılığı bu kararlar açısından oldukça etkili olmaktadır. Bu noktada şayet mamul maliyeti yanlış bir şekilde belirlenmiş ise, işletme yanlış ve kârlı olmayan bir strateji belirleme tehlikesi ile karşı karşıya kalacaktır. İşletme kararları ve dolayısıyla kârlılığı için oldukça önemli olan, genel üretim maliyetlerinin mamuller ve özel siparişler gibi maliyet objelerine dağıtılması konusunda faaliyet tabanlı maliyetleme, geleneksel yöntemlere göre daha doğru bilgiler sunmaktadır (Yazıcı, 2008, s.118).

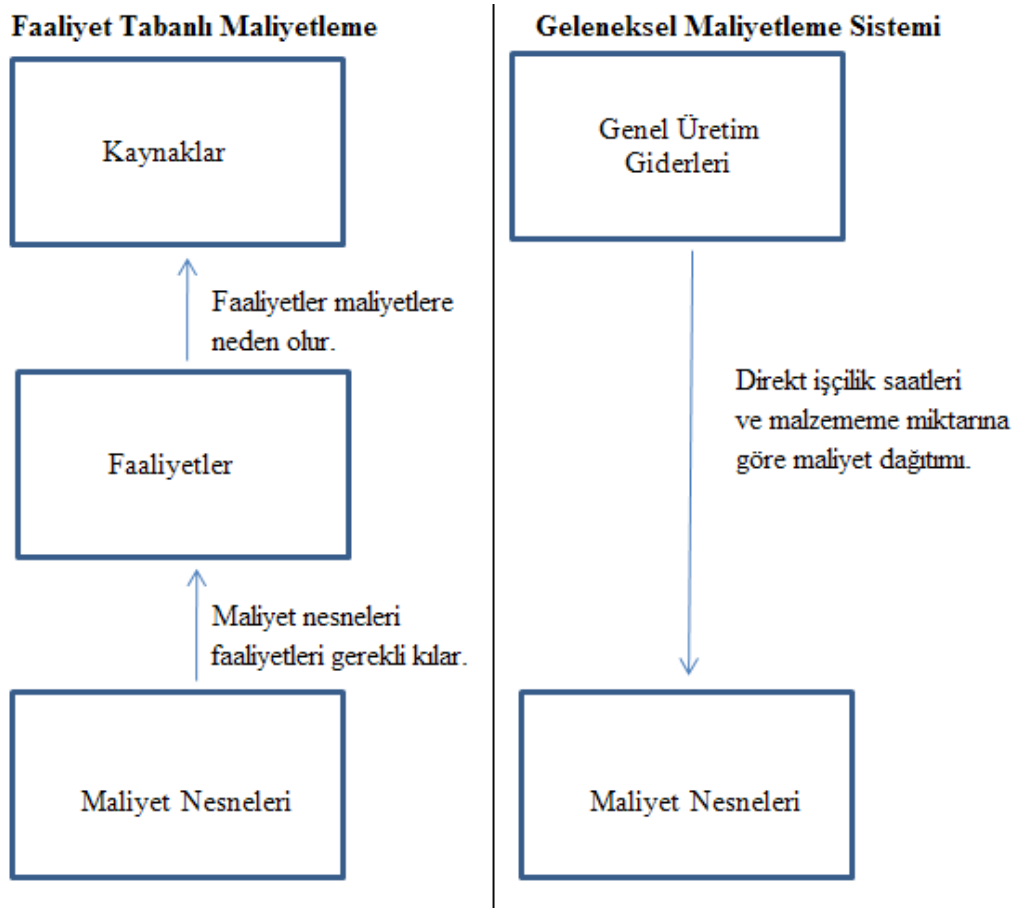
Geleneksel maliyetleme sistemi ile faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi için aşağıdaki şekilde bir karşılaştırma yapmak mümkündür (Yazıcı, 2008, s.119).

Geleneksel maliyetleme sistemi;

- Maliyetleri departmantal ya da tüm üretim sürecini kapsayan tek bir maliyet havuzunda toplar.
- Maliyetlerin dağıtımında direkt işçilik gibi hacim temelli dağıtımı kullanır.
- Hacim ya da hizmetle taşınan maliyetlerin tahmin edilmesini benimsemiştir.
- Maliyet taşıyıcılarına dayanan bir sıralama yapmaz.

Faaliyet tabanlı maliyetleme ise;

- Maliyetleri her bir faaliyet için oluşturulmuş çok sayıda maliyet havuzunda toplar.
- Maliyetlerin dağıtımında faaliyet maliyetlerinin maliyet taşıyıcılarını kullanır.
- Birimlerin sayısı ile etkilenmeyen bazı maliyetlerin varlığını kabul eder.
- Daha doğru bilgi sağlayan maliyet taşıyıcılarına dayalı olarak sıralama yapabilir.



Şekil.10. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Geleneksel Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması

Kaynak: Emblemvag, J. (2003). *Life-Cycle Costing: Using Activity-Based Costing and Monte Carlo Methods to Manage Future Costs and Risks* (1. Baskı) ABD: John Wiley & Sons Ltd., s.101

Şekil 10'da geleneksel maliyetleme sistemi ile faaliyet tabanlı maliyetlemenin maliyet nesnelere ne şekilde maliyet yükledikleri ile ilgili bir karşılaştırma yapılmıştır. Şekil 10'da görüleceği gibi geleneksel maliyetleme sisteminde genel üretim giderleri direkt işçilik saati ve madde-malzeme kullanım miktarına göre ürünlere dağıtılmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetlemede ise ürünlerin üretilmesinde yapılan faaliyetlerin maliyetleri tespit edilmekte ve maliyetlemenin prensibi bu işleyişe dayandırılmaktadır.

Geleneksel maliyetleme sistemi, üretim hacmini, kullanılan kaynakları etkileyen tek faktör olarak kabul ederken, faaliyet tabanlı maliyetleme ise üretim hacmini kaynak kullanımına etki eden çok sayıda faktörden sadece birisi olarak kabul eder. Nitekim geleneksel maliyetlemede genel üretim maliyetleri için sadece bir tane maliyet havuzu bulunurken, faaliyet tabanlı maliyetlemede çok sayıda maliyet havuzu yer almaktadır (Yazıcı, 2008, s.119).

Geleneksel maliyetlemede genel üretim giderlerinin dağıtımını sadece hacim tabanlı olarak yapılmaktadır. Bu durum sadece direkt işçilik saati, üretilen birim sayısı ya da tüketilen madde ve malzeme miktarı gibi üretim hacmi ile ilişkili verilerin dağıtım anahtarı olarak kullanılabilmesine imkân vermektedir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme ise, geleneksel sistemde kullanılan bir veya iki adet birime bağlı dağıtım anahtarlarına göre çok daha fazla maliyet etkeni kullanır. Sonuç olarak, bu durum sistemin doğruluk derecesini arttırmaktadır. Bununla birlikte, yönetim açısından bakıldığında faaliyet tabanlı maliyetleme, sadece doğru mamul maliyeti hesaplamanın ötesinde bilgiler sunmaktadır. Bu yöntem, mamul maliyetlerinin yanı sıra faaliyetlerin maliyeti hakkında da bilgi sağlamaktadır. Faaliyetlerin maliyetlerinin bilinmesi, yöneticilerin maliyet tasarrufu sağlayabilecek faaliyetler üzerine yoğunlaşmasına ve bu faaliyetlerle ilgili basitleştirme, daha etkin yapılmasını sağlama, tamamen elimine edilmesi vb. gibi kararlar almasına imkân sağlar (İşleyen, 2006, s.19).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının geleneksel maliyetleme sistemine göre bir üstün yönü de seçtiği maliyet etkenlerinin yani geleneksel sistemdeki dağıtım anahtarlarının maliyetlerle bir sebep-sonuç ilişkisi kurmasıdır. Bu özelliği raporlama ve karar verme sürecine de olumlu etki sağlar.

3.9. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile İlgili Güncel Gelişmeler

Faaliyet tabanlı maliyetleme ilk ortaya atıldığı 1980'li yıllardan beri işletmecilik ve muhasebe literatüründe geniş kapsamlı olarak incelenmiştir. Üretim ile olan ilişkisinden dolayı idari bilimler haricinde mühendislik kollarında da faaliyet tabanlı maliyetleme ile ilgili çalışmalar yapılmıştır.

1987 – 2000 arasında sadece Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere’de yayınlanan 18 dergide faaliyet tabanlı maliyetleme ile ilgili 404 adet makale yayınlanmıştır (Öker, 2003, s.89).

Akademik alanda çok popüler bir konu olan faaliyet tabanlı maliyetleme ile ilgili özellikle son 10 yılda çok önemli gelişmeler yaşanmıştır. Günümüzde işletmeler bütün fonksiyonlarını kapsayacak şekilde kurumsal kaynak planlama yazılımlarına yönelmektedirler. Kurumsal kaynak planlama yazılımları işletmelerde sadece belli bir departman ya da belli bir fonksiyonun kullandığı paket programlardan farklı olarak işletmenin bütün birimlerince kullanılmaktadır. SAP ve Oracle gibi bu alanda lider olan iki yazılım şirketi faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile entegre çalışan yazılımlar geliştirmişlerdir.

Almanya kökenli bir şirket olan SAP, işletmelerdeki insan kaynakları, üretim, pazarlama, satış ve finans gibi farklı fonksiyonlar için entegre olabilecek ve faaliyet tabanlı maliyetleme ile uyum içinde çalışan modüllerin satışını yapmaktadır (Sedgley ve Jackiw, 2001, s.60). Oracle adlı yazılımın ise sektörlere göre hazırlanmış faaliyet seçim menüleri bulunmakta, bu yazılımı kullanmak isteyen işletmeler için faaliyet belirleme aşaması sektöre göre belirlenmiş olarak yazılımın alıcılara sunulmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme ile ilgili önemli bir gelişmede geleneksel faaliyet tabanlı maliyetlemeye yöneltilen eleştiriler sonrasında geliştirilen sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımıdır.

Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasında ortaya çıkan faaliyet güncelleme, faaliyet analizleri, uygulama maliyetlerinin yüksekliği ve personelin tedirgin olması gibi problemleri giderebilmek amacıyla geliştirilmiştir (Koşan, 2007, s.156).

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin ortaya atıcılarından Kaplan tarafından 2004'de yayınlanan bir makalesinde açıklanan sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme faaliyet tabanlı maliyetlemenin geliştirilmiş bir halidir. Faaliyetlerin maliyetlendirilmesinde geçen süre veya harcanan zamanı esas almaktadır. Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme, zaman sürücülü faaliyet tabanlı maliyetleme olarak da ifade edilmektedir.

Sürece dayalı maliyetleme için faaliyetlerin yerine getirilmesi için gereken süre ile kapasite birim süre maliyeti yardımıyla her bir işlem, ürün veya müşterinin kaynak talebinin tahmin edilmesini amaçlayan farklı bir faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımıdır tanımı yapılmıştır (Time Driven Activity-Based Costing, Anonim, 06.12.2009).

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin son zamanlarda yatırım kararlarının alınmasında da önemli bir araç olarak kullanıldığı görülmektedir. Bazı işletmelerde faaliyet tabanlı fizibilite çalışmaları yapılmakta ve faaliyet tabanlı maliyetleme esasları dâhilinde hazırlanmış fizibilite raporları yayınlanmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme gelişime açık ve maliyetleme problemleri için çözüm odaklı bir yaklaşım olması yönüyle daha uzun süre popülerliğini koruyacak bir yaklaşım olarak değerlendirilebilir.

4. YÖNTEM

4.1. Araştırmanın Modeli

Araştırmanın teorik kısımlarında faaliyet tabanlı maliyetleme kavramı alternatif oluşturduğu geleneksel maliyetleme sistemi yöntemleri ile birlikte incelenmiştir. Literatür tarama yönteminin tercih edildiği teorik bölümlerde daha önce yapılan çalışmalara atıfta bulunulmuş ve çeşitli yazarların görüşleri yer yer kritik edilerek geleneksel ve ileri maliyetleme sistemleri açıklanmaya çalışılmıştır.

Bir çağrı merkezinde faaliyet tabanlı maliyetlemenin nasıl uygulanabileceği, performans değerlendirme ve verimlilik ölçüm aracı olarak nasıl yararlanılabileceği konuları çalışmanın uygulama kısmını oluşturmaktadır. Müşteri temsilcisi birim maliyeti, çağrı başı birim maliyeti gibi çağrı merkezleri için önemli olan göstergeler faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kullanılarak tespit edilmiştir. Ayrıca çağrı merkezleri için uygulanabilir bir faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin açıklaması yapılmıştır.

4.2. Evren ve Örneklem

Uygulamanın gerçekleştirildiği çağrı merkezi işletmesinin yer aldığı çağrı merkezi sektörü çalışmanın uygulama kısmının evrenini teşkil etmektedir.

Türkiye’de 50 adet çağrı merkezi işletmesi bulunmaktadır. Ancak tezimizde evren içindeki tüm organizasyonlar üzerinde bir araştırma yapmak emek, zaman ve veri toplama ile ilgili güçlükler açısından mümkün olamamıştır. Çalışmaya konu olan çağrı merkezi %55’lik pazar payı ile sektörünün en büyük işletmesi konumundadır. İşletme bünyesinde farklı tipte faaliyetler gerçekleştiren birimler mevcuttur. Çalışmamızda örneklem olarak seçilen çağrı merkezi işletmesindeki gelen çağrı hizmetleri telekomünikasyon operasyonları bölümü çalışmanın uygulama alanının örneklemine oluşturmaktadır ve evrenin gerçekleştirilen faaliyetler açısından hemen hemen

tüm özelliklerini yansıtmaktadır. Seçilen faaliyet tüm işletme büyüklüğünün kişi sayısı olarak %14'lük kısmını oluşturmaktadır.

Uygulamanın yapıldığı çağrı merkezi işletmesi de %55'lik pazar payı ile evrenin %55'ini temsil etmektedir.

4.3. Verilerin Toplanması

Araştırmada nitel veri toplama aracı olarak daha önce yapılan çalışmaların kaynaklar bölümlerinden faydalanılmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetleme ve çağrı merkezi sektörü ile ilgili olabilecek kitap, makale, dergi, akademik çalışmalar, internet siteleri ve gazeteler incelenerek araştırmanın nitel yönü güçlendirilmeye çalışılmıştır.

Uygulama kısmında kullanılan nicel veriler için uygulama yapılan işletmenin mali tabloları, işletme içinde yayınlanan raporlar, işletme çalışanlarından ve sektör mensuplarından alınan bilgiler kaynak teşkil etmiştir. Kişilerden bilgilerin alınması mülakat tekniği yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir ayrıca işletmenin mesleki organizasyonlara, resmi kurumlara ve çeşitli medya kuruluşlarına yaptığı bildirim ve bilgilendirmelerden de faydalanılmıştır.

4.4. Verilerin Çözümlemesi

Verilerin tablolaştırılmasında ve hesaplanmasında Microsoft Office Excel 2007 programı kullanılmıştır. Verilerin kullanılması ile yapılan hesaplamalar sonrasında elde edilen değerler bulgular ve yorumlar bölümünde sistematik olarak ele alınmıştır. Araştırmada elden edilen veriler hesaplamalar sonrasında yorumlanmıştır. Yorumlamaların yapılmasında çağrı merkezlerinde üretilen hizmetin maliyetine ve bulguların bir çağrı merkezi için ne ifade ettiğini açıklamaya odaklanan bir yaklaşım tercih edilmiştir.

5. ÇAĞRI MERKEZİ SEKTÖRÜNDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME UYGULAMA SÜRECİ

Çalışmamızda bu bölüme kadar geleneksel maliyetleme sistemi, modern maliyetleme yöntemleri ve faaliyet tabanlı maliyetleme literatür tarama yöntemi kullanılarak teorik olarak açıklanmıştır. Uygulama kısmını da içine alan bu bölümde çağrı merkezi kavramı ve çağrı merkezi sektörü açıklanmaya çalışılacaktır. Ayrıca bu bölümde faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin çağrı merkezi sektöründe faaliyet gösteren bir hizmet üretim işletmesinde uygulaması yapılacak ve çağrı merkezlerinde faaliyet tabanlı maliyetleme modeli önerisinde bulunulacaktır.

Her işletmenin kendine has değişkenleri ve özellikleri vardır. Bu nedenle her işletmede uygulanabilecek standart bir faaliyet tabanlı maliyetleme modeli oluşturulması mümkün değildir. Ancak çalışmamız çağrı merkezi alanında faaliyet gösteren işletmelere model teşkil edebilmesi amacıyla hizmet etmektedir.

5.1. Çağrı Merkezi Kavramı

Günümüz iş yaşamının vazgeçilmezlerinden biri olan çağrı merkezleri (call center) popüler internet sitelerinden Wikipedia'da telefon ile yapılan geniş çaplı taleplerin karşılanması ve aktarılması amacı meydana getirilmiş fiziksel merkezler olarak tanımlanmaktadır (Call Center, Anonim, 06.12.2009).

Genel olarak doğru kabul edilebilecek bu tanım çağrı merkezlerini tam olarak ifade etmek için yetersizdir. Günümüzde çağrı merkezleri işletmeler için müşterileri ile iletişim kurabilecekleri en önemli kanallardan biridir. Özellikle dijital ortamda verilen her türlü hizmet için çağrı merkezleri müşterilerin internet ile birlikte ilk başvurdukları iki noktadan biri olmuştur. Pek çok işletme çağrı merkezlerini sadece telefon karşılayan bir maliyet merkezi olarak değil aynı zamanda gelir oluşturma yetkinliğine de sahip kontak merkezleri olarak görmektedir. Çağrı merkezleri ilk olarak fiziksel kanallara alternatif arayan organizasyonların içinde ortaya çıkmıştır. Müşteri hizmetleri, satış gibi

fiziksel olarak iletişimin çok yaygın olduğu işletme fonksiyonları gelişen teknoloji paralelinde evrimleşerek çağrı merkezlerinden yapılabilecek faaliyetler haline gelmiştir (Dove, Downing, Cousins, Howard ve Roncoroni, 2009, s.6).

Günümüzde çağrı merkezi kavramı yerine kontak merkezi ifadesinin de yaygınlaştığı görülmektedir. Çağrı merkezleri için diğeri alternatif ifadeler müşteri hizmetleri merkezi, müşteri ilişkileri yönetim merkezi, müşteri destek merkezi, yardım masası, çözüm merkezi olarak sıralanabilir.

Genellikle kontak merkezi ya da çağrı merkezi denildiğinde sadece telefonları karşılayan kulaklıklılı insanların oturduğu ofisler anlaşılmaktadır. Çağrı merkezleri bundan çok daha fazlasıdır. Modern kontak merkezleri telefon çağrılarının karşılanmasının yanında elektronik posta, online bağlantı, geleneksel mektup yazışmaları ve birebir ziyaretler gibi iletişim yöntemleri ile de hizmet sunarlar (Bergevin ve Wyatt, 2005, s.6).

Günümüzde işletmeler çağrı merkezleri aracılığıyla satış, pazarlama, tanıtım ve müşteri ilişkileri yönetimi fonksiyonlarını yerine getirebilmektedirler. Günümüzün önemli kavramlarından biri olan telemarketing (telefon ile pazarlama) çağrı merkezleri aracılığı ile geliştirilmiş bir pazarlama tekniğidir.

Müşteriler ile temas etmek, onları hissetmek ve müşteri memnuniyetini sağlamak için en ideal platformu sunan çağrı merkezleri bugün kurumsal müşterilerin markaları için kritik bir rol üstlenmektedir (Çağrı Merkezi Nedir, Anonim, 10.12.2009). Her geçen gün daha fazla organizasyon çağrı merkezlerinin iş hayatında katma değer yaratma potansiyelini ve anahtar rol oynayabileceklerini kabul etmektedir.

5.2. Çağrı Merkezi Sektörü

2009 başı itibarı ile 330 milyar dolarlık bir pazar oluşturan çağrı merkezi sektörü, 124 bin çağrı merkezi, 8,5 milyon masa kapasitesi ve 11 milyon çalışanı ile dünya markalarına hizmet vermektedir (İlhan, 2009).

Çağrı merkezlerinin üretim kapasitesinin ifade edilmesinde ülkemizde masa kapasitesi ifadesi kullanılırken yurt dışında seat (koltuk) kapasitesi ifadesi kullanılmaktadır.

Dünya çağrı merkezi sektöründe Kuzey Amerika %42 ile en yüksek paya sahiptir. Kuzey Amerika'yı %30 ile Avrupa ve Orta Doğu Bölgesi, %20 ile Asya Pasifik ve %8 ile de Latin Amerika izlemektedir (İlhan, 2009).

Son yıllarda iş gücü maliyetlerinin düşüklüğünden dolayı özellikle Hindistan ve Filipinler yoğun olarak çağrı merkezi yatırımı yapılan ülkelerin başında gelmektedir.

Son dönemde yaşanan global finansal kriz nedeniyle, markaların müşteri bağlılığına her zamankinden daha fazla önem vermeleri ile birlikte, çağrı merkezlerinin önemi daha da artmıştır. Amerika Birleşik Devletleri Purdue Üniversitesi'nde yapılan bir araştırmaya göre tüketicilerin %92'si bir firmanın imajını o kuruluşun çağrı merkezi ile yaşanan deneyime göre oluşturmaktadırlar. Ayrıca çalışmaya konu olan tüketicilerin %86'sı çağrı merkezindeki müşteri temsilcisi ile yapılan telefon görüşmesi olumsuz ise o firmadan ürün almaktan vazgeçtiklerini ifade etmişlerdir (Consumers Demand Better Customer Service, Anonim, 10.12.2009).

Purdue Üniversitesi kıyaslama (benchmarking) araştırmaları direktörü ve Call Center Management by The Numbers adlı eserin yazarı olan Dr. Jon Anton araştırma sonuçlarının değerlendirilmesi ile ilgili olarak; genellikle çağrı merkezlerinin bir müşteri için firma ile kurabileceği tek iletişim yolu olduğunu ve günümüzde firmalar için de stratejik farkındalık meydana getirdiklerini

söylemiştir (Interview With Dr. Jon Anton, Connection Magazine, 10.12.2009).

Çağrı merkezi sektörü ülkemizde gelişmekte olan yeni bir sektördür ve 60 bin masa kapasitesi bulunmaktadır. 2009 itibarı ile çalışan sayısı 40 bin olarak tahmin edilmekte ve %10'luk bir büyüme öngörülmektedir. 50 adet çağrı merkezi sektöründe faaliyet gösteren şirket bulunmaktadır (B. Pekkan, kişisel iletişim, 9 Aralık 2009). Türkiye'de çağrı merkezi faaliyeti ilk olarak bankalarla başlamıştır. Bu sektörün 15 yıllık bir geçmişi vardır.

Günümüzde elektronik ortamda yaşanan suistimaller ve dolandırıcılık ve internet suçları vakaları çağrı merkezlerinde bilgi güvenliği konusunu da çok önemli hale getirmiş bulunmaktadır. Türk Ceza Kanunu'nun 135 ve 136. Maddeleri uyarınca çağrı merkezleri kendilerinde bulunan müşteri bilgilerini üçüncü şahıslarla paylaşmamaktadırlar. Bu durum çağrı merkezlerine ve sektöre olan güveni de arttırmaktadır.

Türkiye'deki çağrı merkezi faaliyetlerinin daha organize bir şekilde yapılabilmesi, personel ihtiyacının karşılanabilmesi için bir veritabanı oluşturulması gibi amaçlarla 3 Kasım 2008'de 9 büyük çağrı merkezi şirketi birleşerek Çağrı Merkezleri Derneği'ni kurmuştur (Çağrı Merkezi Derneği, Anonim, 10.12.2009).

En önemli makro ekonomik risklerden birisi olarak görülen işsizlik sorununun çözülmesinde lokomotif sektörlerden biri olarak görülen çağrı merkezi sektörü çok yüksek rakamlarda teknik altyapı yatırımı gerektirmemektedir. Çağrı Merkezi sektöründe istihdam yaratılması diğer sektörlerden daha ekonomiktir. Çağrı Merkezleri Derneği Yönetim Kurulu Başkanı Bahadır Pekkan, 29 Ocak 2009 Tarihli Dünya Gazetesi'ne verdiği bir röportajda çağrı merkezi sektörü ile ilgili yatırım maliyetlerini sanayi sektörü yatırım maliyetleri ile karşılaştırmıştır. Gazetede çıkan habere göre çağrı merkezlerinde bir masa yatırımı için Ocak 2009 itibarı ile 10 bin liralık bir harcama gerekmektedir. Yani bir kişinin istihdam edilmesinin başlangıç maliyeti 10 bin liradır. Sanayi sektöründe ise bir kişinin istihdam edilebilmesi

için 150 – 200 bin lira arasında bir istihdam maliyeti bulunmaktadır. Bu fark sektöre yapılması gereken desteğin de bir göstergesidir. Son 5 yıl içinde Türkiye’de özel sektörün yaptığı çağrı merkezi yatırımı 200 milyon liradır.

5.3. Uygulama Yapılan Çağrı Merkezi İşletmesi Hakkında Bilgiler

Çalışmamızın faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması, merkezi İstanbul’da olan çağrı merkezi sektöründe 10 yıldan beri faaliyet gösteren bir işletmede gerçekleştirilmiştir. 2009 Ekim itibarı ile dış kaynak personeli ile birlikte 7000 çalışanı bulunan şirketin toplam 4000 masa kapasitesi vardır.

İşletmenin çağrı merkezi sektöründe pazar payı oranı %55’tir. Kendi sektöründeki en büyük işletme konumunda olan firma son yıllarda özellikle Doğu Anadolu ve Güneydoğu Anadolu’da yeni çağrı merkezi hizmet binaları kurulması ile ilgili projeler üzerinde çalışmaktadır.

Şirket bünyesinde özel sektör ve kamu sektörü olmak üzere toplam 16 kurumsal müşteriye hizmet verilmektedir. 2 yurtdışı ve 7 tane de yurtiçi olmak toplam 9 farklı lokasyonda faaliyetler yürütülmektedir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması için çalışma alanı olarak seçtiğimiz bu işletme bir çağrı merkezinde verilebilecek bütün hizmetlerin bulunması ve faaliyet tabanlı maliyet hesaplanmasına uygun olarak görev ayrılığına dayalı bir organizasyonel yapıya sahip olması sebebiyle tercih edilmiştir. Ayrıca endirekt maliyetlerin direkt maliyetlere göre daha yüksek düzeyde olması da faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğinin kuvvetlendirmiştir. İşletmemizde endirekt maliyetler toplam maliyetlerin %63,09’unu oluştururken bu oran direkt maliyetler için %36,91’dir.

İşletmenin organizasyon şemasının bu çalışmada yer alması işletme yönetim sisteminin anlaşılması için faydalı olacaktır. Aşağıdaki şekilde işletmenin organizasyon şeması yer almaktadır.

Genel Müdür

Genel Müdür Asistanı
Hukuk
Bilgi Güvenliği
İç Denetim
Kurumsal Performans

Telekomünikasyon Operasyonları Gmy	Kamu Operasyonları Gmy	Medya Tüketim Operasyonları Gmy	İş Geliştirme Gmy	Bilgi Teknolojileri Gmy	İnsan Kaynakları Gmy	Finans ve Planlama Gmy
------------------------------------	------------------------	---------------------------------	-------------------	-------------------------	----------------------	------------------------

Şekil.11. Örnek Çağrı Merkezi İşletmesi Organizasyon Şeması

Organizasyon şemasında görüleceği gibi, işletmede destek fonksiyonları olan finans, insan kaynakları ve bilgi teknolojileri gibi işlevler ayrı birer genel müdür yardımcılığı seviyesinde oluşturulmuştur. Hizmet üretim ve ana faaliyet konusunda gelir unsuru oluşturan operasyon birimleri ise hizmet sunulan kurumsal müşterinin faaliyet koluna göre, telekomünikasyon, medya-tüketim grubu gibi iki şekilde birer genel müdür yardımcısına bağlı olmak üzere yapılandırılmıştır. Kamu sektörüne verilen hizmetler ise hizmet verilen kamu biriminin faaliyet alanından bağımsız olarak bir genel müdür yardımcılığı pozisyonuna bağlanmıştır. Bu organizasyon yapısı faaliyetlerin maliyetlerinin takip edilebilmesini kolaylaştırmaktadır.

Hukuk, iç denetim, kurumsal performans izleme ve çağrı merkezleri için önemine yukarıda da değindiğimiz bilgi güvenliği gibi stratejik birimler ise doğrudan genel müdürlüğe bağlı durumdadırlar.

Çağrı merkezinde sunulan hizmetler gelen çağrı hizmetleri, giden çağrı hizmetleri ve çağrı destek faaliyetleri olmak üzere üç grupta toplanabilir. ¹ Her işletmede görülen diğer destek ve idari hizmetlerde firmanın bünyesinde yer

¹ Çağrı merkezi sektöründe gelen çağrı hizmetleri için İngilizce olarak inbound, giden çağrı hizmetleri için outbound ve çağrı destek faaliyetleri için ise back office terimleri yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu çalışmada bu terimlerin Türkçe karşılıkları olan gelen çağrı, giden çağrı ve çağrı destek faaliyetleri ifadeleri kullanılmıştır.

almaktadır. Tablo 6’da işletmede gerçekleştirilen bu üç hizmet tipinin çeşitleri gösterilmiştir.

Gölge müşteri ya da gizli müşteri aramaları kurumsal müşterinin stratejik amaçları ve yönlendirmeleri doğrultusunda, kendi müşterisi olmayan nihai müşterilerin rakip firmaların faaliyetleri hakkında bilgi edinilmesi amacı ile yapılan aramalardır. Örneğin çağrı merkezinin kurumsal müşterisi olan bir internet sağlayıcısının kendi abonesi olmayan bir müşteriyi aratarak rakip firma hizmetleri ya da abone memnuniyet düzeyi hakkında bilgi almak istemesi bu tip aramalar grubunda takip edilmektedir. Giden çağrı hizmetleri operasyonları gelen çağrı hizmetleri operasyonlarına göre daha az işlem hacmine ve kapasiteye sahiptir.

Tablo.6. Çağrı Merkezi Hizmet Çeşitleri

Gelen Çağrı	Giden Çağrı	Çağrı Destek Faaliyetleri
Danışma Hatları	Telefonda Satış	Şikayet Yönetimi
Müşteri Hizmetleri	Telefonda Pazarlama	İkna Servisleri
Ürün Servis Hatları	Hatırlatma Servisleri	Müşteri Ziyaretleri
Teknik Destek	Anket Yönetimi	Hassas Müşteri İşlemleri
Sipariş Hatları	Veri Güncelleme	
Şikâyet Yönetimi	Randevu Alma	
Randevu Verme	Gölge Müşteri	
Asistans Hizmetleri	Elde Tutma (Churn)	

Örnek işletmede toplam 15 kurumsal müşterinin 50 milyon nihai müşterisine hizmet sunulmaktadır. İşletmenin çok geniş kapsamlı bir müşteri veritabanı bulunmaktadır.

İşletme yüzde yüz Türk ortaklı bir anonim şirkettir. İşletmenin kurumsal müşterileri arasında yurtdışı firmalar da bulunmakta olup bu işletmenin dış ülkelerdeki nihai müşterilerine de hizmet vermesi özelliğiyle hizmet ihracatı da gerçekleştiren bir firmadır.

İşletmede verilen hizmet tiplerinin daha iyi anlaşılabilmesi için genel olarak hizmet tiplerinin açıklamalarının yapılması faydalı olacaktır. Gelen çağrı, giden çağrı ve çağrı destek faaliyetlerinin örnek işletmede hangi hizmet tiplerini kapsadığı aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

5.3.1. Gelen Çağrı Hizmetleri

Gelen çağrı hizmetleri olarak adlandırılan hizmetler işletmeye dışarıdan yapılan talepler sonrası verilen hizmetleri kapsamaktadır. Müşterilerden gelen çağrılar gelen çağrı hizmetleri grubunda toplanmaktadır. İşletmenin gelen çağrı hizmetleri operasyonları diğer hizmet tiplerinin verildiği birimlere göre daha geniştir ve işlem yoğunluğunun daha fazla olduğu birimlerdir. Danışma, genel müşteri hizmetleri, satış sonrası ürün servis hizmetleri, teknik destek hizmetleri, sipariş alan birimler, gelen müşteri şikâyetleri, randevu talepleri ve asistans hizmetleri bu tip hizmetlerdir. Başka bir ifade ile müşteri tarafından başlatılan çağrılar veya çağrı merkezi inisiyatifi dışında gelen talepler gelen çağrı hizmeti faaliyetlerinin konusunu oluşturmaktadır.

Gelen çağrı hizmet grubunda yer alan özellikli bir hizmet tipi asistans hizmetleridir. Asistans hizmetleri kurumsal müşterilerin nihai müşterilerine verilen bazı özellikli ve geniş türdeki hizmetlerin yönetim faaliyetleridir. Asistans hizmetlerine örnek olarak oto kurtarma, kiralık araç, emanet ve muhafaza hizmetleri, hukuki danışma, tıbbi danışma gibi hizmetler sayılabilir.

5.3.2. Giden Çağrı Hizmetleri

Giden çağrı hizmet grubunda toplanan hizmet tipleri çağrı merkezinin inisiyatifi doğrultusunda başlatılan çağrıları ifade etmektedir. Telefon ile yapılan satış ve pazarlama hizmetleri, hatırlatma ve tahsilât yönetimi, anket servisleri, veri güncelleme, ziyaretler için randevu alma, elde tutma ve gölge müşteri aramaları giden çağrı hizmeti faaliyetleri grubunda izlenmektedir.

Elde tutma faaliyeti müşterinin abonesi olduğu hizmetten vazgeçmek istemesi durumunda bu vazgeçmeyi engelleyici ikna çabaları olarak ifade

edilebilir. Örneğin şirketin kurumsal müşterilerinden bir bankanın kredi kartını iptal ettirmek için arayan bir kart sahibinin daha sonra bu talebinden vazgeçirilmesi için yapılan aramalar elde tutma hizmeti olarak değerlendirilmektedir. Elde tutma veya ikna oranının yüksekliği çağrı merkezinin başarısı olarak görülür.

5.3.3. Çağrı Destek Hizmetleri

Çağrı destek hizmetleri grubunda toplanan faaliyetler, gelen çağrı ya da giden çağrı olsun, ilk çağrıda çözülemeyen müşteri talebinin veya ikna edilemeyen aboneye ait işlemin, gelen ya da giden çağrı operasyonlarına göre daha fazla bilgi ve yetki düzeyine sahip çalışanlar tarafından çözülmesi amacıyla yapılan faaliyetlerdir.

Uygulama yapılan işletmemizde ve genel olarak çağrı merkezlerindeki en minör birimler olan çağrı destek birimlerinin faaliyetleri gerektiğinde müşteri ziyaretlerini de kapsamaktadır. Bu yönüyle çağrı destek birimleri çağrı merkezlerinin mobil hizmetlerini de yürütmektedirler.

5.4. Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasının gerçekleştirileceği şirket çok çeşitli dallarda hizmet veren bir işletme olduğu göz önünde bulundurularak, yapılacak uygulamanın sadece belli bir hizmet grubuna ve bir üretim lokasyonuna odaklanmasının daha doğru olacağı düşünülmüştür. Bu amaçla işletmenin en yoğun işlem hacmine sahip operasyon birimlerinden telekomünikasyon operasyonlarına ait gelen çağrı hizmetleri faaliyetleri ele alınmış ve bu birimlerde yapılan faaliyetlerin maliyetlendirilmesi üzerinde durulmuştur. Uygulamada ulaşılmak istenen amaç, gelen çağrı operasyonlarında faaliyet bazında belirlenmiş etkenlerin birim maliyetlerinin hesaplanması, her bir faaliyet için bir adet müşteri temsilcisi bazında hizmet üretim maliyetinin belirlenmesi ve faaliyetlerin verimlilik maliyetleri ile atıl maliyetlerine ait tutarların bulunmasıdır. Benzer metotlarla ve kademeli olarak diğer hizmet tiplerinde de faaliyet tabanlı maliyetleme uygulanabilir.

Telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin çağrı merkezi hizmetleri tedarikçisi konumundaki örnek işletmemiz bu sektör için gelen çağrı hizmetleri gurubunda aşağıda belirtilen tiplerde hizmet vermektedir.

- Müşteri hizmetleri
- Teknik destek
- Asistans hizmetleri
- Şikâyet yönetimi
- Sipariş hatları

Uygulamanın birinci adımı olarak benzer nitelikteki faaliyetler faaliyet havuzlarında (faaliyet merkezi) toplanmıştır. Daha sonraki tablo ve işlemlerde kullanılmak amacıyla ve uygulama kolaylığı sağlaması için faaliyetlere A1 ve A2 gibi kodlar verilmiştir. Faaliyetler ve faaliyetler havuzları Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo.7. Belirlenen Faaliyetler ve Faaliyet Havuzları

Faaliyetler	Faaliyet Havuzları (Faaliyet Merkezleri)
A1 - Genel Müşteri Hizmetleri Çağrısı	* Çağrı tipinin belirlenmesi
	* Müşteri kimliğinin tespit edilmesi
	* Müşterinin ilgili birime yönlendirilmesi
A2 - Teknik destek verilmesi	* Teknik talebin alınması
	* Teknik talebin analiz edilmesi
	* Yazılım yüklemesi
	* WAP ve GPRS ayarlarının yapılması
A3 - Asistans hizmetleri	* Asistans çağrısının analiz edilmesi
	* Asistans tedarikçisinin yönlendirilmesi
	* Memnuniyet anketi yapılması
A4 - Şikâyet Yönetimi	* Şikâyet tipi analizi
	* İlgili birimlerin bilgilendirilmesi
	* Memnuniyet anketi yapılması
A5 - Sipariş Hatları	* Sipariş tipi analizi
	* Kontör siparişi alınması
	* Konuşma paketi siparişi alınması
	* İnternet paketi siparişi alınması
	* Siparişlerin ilgili birime yönlendirilmesi

5.5. Birinci Aşama Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi

Örnek uygulamamızda yer alan gelen çağrı hizmetlerine ait endirekt maliyetlerin, faaliyet merkezlerine dağıtılmasında birinci aşama maliyet etkenlerinden yararlanılacaktır. Bir endirekt maliyet kalemi için uygun maliyet etkeninin seçilmesi faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasının en önemli aşamalarından birini oluşturmaktadır.

Çağrı merkezinde oluşan genel üretim gideri olarak değerlendirilebilecek giderler ve diğer üretim ile ilişkisi olmayan giderlerin faaliyet merkezlerine aktarılmasında seçilmiş maliyet etkenleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo.8. Birinci Aşama Maliyet Etkenleri

Gelen Çağrı Hizmetlerine Ait Endirekt Hizmet Maliyetleri	Birinci Aşama Maliyet Etkenleri
Bilgi teknolojileri danışmanlık ve dış kaynak gideri	Bilgi teknolojilerine yapılan yardım talebi sayısı
İnternet gideri	Bilgisayar sayısı
Kırtasiye - ofis malzemesi gideri	Gelen çağrı adedi
Transmisyon gideri	Gelen çağrı adedi
İdari personel gideri	İdari personel sayısı
Bina kira gideri	Kullanılan alan
Bina elektrik gideri	Kullanılan alan
Bina sigorta gideri	Kullanılan alan
Bina temizlik gideri	Kullanılan alan
Eğitim gideri	Müşteri temsilcisi sayısı
Yemek gideri	Personel sayısı
Personel ulaşım gideri	Personel sayısı
Güvenlik hizmeti gideri	Personel sayısı
Santral cihazı amortisman gideri	Santral cihazı sayısı
Santral cihazları bakım gideri	Santral cihazı sayısı

Şüphesiz çağrı merkezinde yer alan endirekt hizmet maliyetlerinin tamamı bu tabloda yer almamıştır. Ancak en önemli endirekt maliyet kalemlerini bu işletmede yukarıda belirtilen gider çeşitleri oluşturmaktadır. Uygulama çalışmamızda yer alacak endirekt maliyetler seçilirken, işletme gelir tablosundaki gider kalemlerini oluşturan en yüksek tutarlı kalemlerin seçilmesine özen gösterilmiştir.

Birinci aşama maliyet etkenlerinin belirlenmesinde, endirekt maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılması için en makul olabilecek etken seçilmiştir. Ayrıca işletme faaliyetler arası maliyet geçişmelerinden dolayı oluşacak adaletsiz dağıtımları önlemek için en uygun etkeninin seçilmesine dikkat edilmiştir. İşletmede her bölümün bütçe hedefi bulunmaktadır. Bütçe hedeflerinin tutarlılığı ölçüsünde personele prim ödemesi yapılmaktadır. Makul olmayan bir maliyet etkeninin seçilmesi personele yapılacak ödemelerde haksız bir paylaşıma sebep olacaktır.

Birinci aşama maliyet etkenlerinin hangi faaliyet için ne şekilde kullanılacağı yani etkenlerin faaliyetlere dağılımı için Tablo 9 oluşturulmuştur. Uygulama çalışmasında şirketin Ekim 2009 Dönemi verileri kullanılmıştır. İşletme mali tablolarını aylık olarak yayınlamakta ve maliyetlendirme çalışmalarını da aylık olarak yapmaktadır.

Tablo.9. Birinci Aşama Maliyet Etkenlerinin Faaliyetlere Dağılımı

Faaliyet	BT Yardım Talebi	Bilgisayar Sayısı	Gelen Çağrı Adedi	İdari Personel Sayısı	Alan (m²)	Müşteri Temsilcisi Sayısı	Santral Cihazı Sayısı
A1	232	278	62240	5	1112	389	254
A2	419	86	3040	3	344	76	81
A3	24	15	195	2	60	30	15
A4	119	155	8800	4	620	275	149
A5	76	110	11368	3	440	203	133
Toplam	870	644	85643	17	2576	973	632

Bir sonraki aşama olan faaliyetlerin maliyetlerinin hesaplanması aşamasına geçmeden bazı açıklamalarda bulunmak faydalı olacaktır. Şirket bilgi teknolojileri hizmeti ile ilgili olarak dış kaynak kullanımına gitmiştir. Bu hizmeti aldığı tedarikçi firma çağrı merkezi işletmemize kendine gelen talep miktarına göre hizmet bedeli faturalaması gerçekleştirmektedir. Personel sayısının santral cihazı ve bilgisayar sayısından fazla olmasının sebebi ise işletmede vardiyalı çalışma sisteminin bulunmasıdır. Farklı vardiya aralıklarında aynı ekipman farklı çalışanlar tarafından kullanılmaktadır.

5.6. Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması

Faaliyet maliyetlerinin hesaplanmasında direkt ve endirekt maliyetler birlikte dikkate alınmıştır. Çağrı merkezi sektörü için direkt gider olarak sadece direkt işçilik gideri söz konusudur. Her bir faaliyeti gerçekleştiren müşteri temsilcilerinin aldığı ücretler birbirinden farklıdır. Beş farklı tipteki faaliyete ait direkt maliyet toplamları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo.10. Direkt Gider Hesap Bakileri

Faaliyetler	Direkt İşçilik Gideri
A1 - Genel Müşteri Hizmetleri Çağrısı	230.677,00
A2 - Teknik destek verilmesi	53.504,00
A3 - Asistans hizmetleri	15.090,00
A4 - Şikâyet Yönetimi	193.963,00
A5 - Sipariş Hatları	142.912,00
Toplam	636.146,00

İlgili endirekt gider hesaplarında gelen çağrı telekomünikasyon operasyonları için Ekim 2009 döneminde gerçekleşen tutarlar Tablo 11’de yer almaktadır.

Tablo.11. Endirekt Gider Hesap Bakileri

Gider Hesabı	Tutar TL
Bilgi teknolojileri danışmanlık ve dış kaynak gideri	128.692,09
İnternet gideri	6.939,50
Kırtasiye - ofis malzemesi gideri	34.330,04
Transmisyon gideri	99.079,48
İdari personel gideri	126.752,70
Bina kira gideri	52.545,00
Bina elektrik gideri	105.346,10
Bina sigorta gideri	20.709,94
Bina temizlik gideri	33.195,66
Eğitim gideri	32.381,09
Yemek gideri	101.245,98
Personel ulaşım gideri	128.573,36
Güvenlik hizmeti gideri	36.056,01
Santral cihazı amortisman gideri	108.768,52
Santral cihazları bakım gideri	72.799,77
Toplam	1.087.415,24

Direkt maliyet tutarları her bir faaliyet için bilindiğine göre endirekt maliyet toplamlarının faaliyetlere paylaştırılması gerekmektedir. Aşağıda birinci aşama maliyet etkenlerine göre endirekt maliyetler faaliyetlere paylaştırılmıştır.

- Bilgi teknolojileri danışmanlık ve dış kaynak gideri: Bu gider tipinin faaliyetlere aktarılmasında kullanılacak olan maliyet etkeni, ilgili destek biriminden yapılan çağrı sayısıdır. Buna göre aşağıdaki şekilde maliyetlerin dağıtılması söz konusu olacaktır.

Toplam bilgi teknolojileri danışmanlık ve dış kaynak gideri:
128.692,09 TL / 870 adet (toplam yardım talebi) = 147,92 TL bir adet danışmanlık maliyeti.

A1 faaliyeti için: $147,92 \times 232 = 34.317,89$ TL

A2 faaliyeti için: $147,92 \times 419 = 61.979,29$ TL

A3 faaliyeti için: $147,92 \times 24 = 3.550,13$ TL

A4 faaliyeti için: $147,92 \times 119 = 17.602,71$ TL

A5 faaliyeti için: $147,92 \times 76 = 11.242,07$ TL

Toplam = 128.692,09 TL

- İnternet gideri: İnternet bağlantısının sağlanması için tedarikçi firmaya ödenen internet giderinin dağıtılmasında birinci aşama maliyet etkeni olarak bilgisayar sayısı seçilmiştir. İnternet giderinin faaliyetlere dağıtılması aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

Toplam internet gideri: 6.939,50 TL / 644 adet (bilgisayar adedi) = 10,78 TL bir adet bilgisayar için internet maliyeti.

A1 faaliyeti için: $10,78 \times 278 = 2.995,62$ TL

A2 faaliyeti için: $10,78 \times 86 = 926,70$ TL

A3 faaliyeti için: $10,78 \times 15 = 161,63$ TL

A4 faaliyeti için: $10,78 \times 155 = 1.670,22$ TL

A5 faaliyeti için: $10,78 \times 110 = 1.185,32$ TL

Toplam = 6.939,50 TL

- Kırtasiye – ofis malzemesi gideri: Çağrı merkezinde kullanılan kırtasiye ve ofis malzemesi maliyetinin dağıtımı için maliyet etkeni olarak gelen çağrı adedi seçilmiştir. Çağrı karşılayan müşteri temsilcileri, çağrı sonucuna göre bazı matbu formlar hazırlamaktadır. Bu sebeple çağrı adedi, alternatif etken olabilecek çalışan sayısına göre daha doğru bir maliyet etkenidir.

Toplam kırtasiye – ofis malzemesi gideri: $34.330,03$ TL / 85.643 adet (gelen çağrı adedi) = $0,40$ TL bir adet çağrının sebep olduğu kırtasiye – ofis malzemesi maliyeti.

A1 faaliyeti için: $0,40 \times 62.240 = 24.948,93$ TL

A2 faaliyeti için: $0,40 \times 3.040 = 1.218,59$ TL

A3 faaliyeti için: $0,40 \times 195 = 78,17$ TL

A4 faaliyeti için: $0,40 \times 8.800 = 3.527,48$ TL

A5 faaliyeti için: $0,40 \times 11.368 = 4.556,87$ TL

Toplam = 34.330,04 TL

- Transmisyon gideri: Gelen çağrı hizmetleri operasyonlarında yapılan telefon görüşmeleri için katlanılan bir görüşme maliyeti yoktur. Ancak Türk Telekom A.Ş. ve Tellcom A.Ş. gibi sabit telefon hizmeti sağlayıcıları yoğun çağrı alımlarında kullanılmak üzere transfer hatları tahsis etmektedirler.

Bu hatlar transmisyon hattı olarak adlandırılmaktadır. Örnek işletmemizde kullanılan sabit telefon hatlarında da gelen çağrı hizmetleri operasyonları için transmisyon maliyeti oluşmaktadır. Bu maliyet gelen çağrı adedi oranında faaliyetlere dağıtılmaktadır.

Toplam transmisyön gideri: 99.079,48 TL / 85.643 adet (gelen çağrı adedi) = 1,16 TL bir adet çağrı için katlanılan transmisyön maliyeti.

A1 faaliyeti için: $1,16 \times 62.240 = 72.004,80$ TL

A2 faaliyeti için: $1,16 \times 3.040 = 3.516,94$ TL

A3 faaliyeti için: $1,16 \times 195 = 225,59$ TL

A4 faaliyeti için: $1,16 \times 8.800 = 10.180,63$ TL

A5 faaliyeti için: $1,16 \times 11.368 = 13.151,52$ TL

Toplam = 99.079,48 TL

- İdari personel gideri: Buradaki idari personel kavramından çağrı merkezi faaliyetlerine katılmayan finans veya insan kaynakları gibi bölümlerin çalışanları anlaşılmalıdır. Gelen çağrı hizmetleri operasyonlarının yönetilmesinde operasyona destek veren birim yöneticisi, müşteri ilişkileri yöneticisi gibi pozisyonlardaki çalışanlar o operasyonun idari personelini oluşturmaktadır. Her bir faaliyetin yapılmasında görev alan idari personel sayısı maliyet etkeni olarak belirlenmiştir. İdari personele yapılan ücret ve yan hak ödemeleri idari personel giderini oluşturmaktadır.

Toplam idari personel gideri: 126.752,70 TL / 17 adet (çalışan toplam idari personel sayısı) = 7.456,02 TL bir gelen çağrı hizmetleri idari personelinin maliyetidir.

A1 faaliyeti için: $7.456,02 \times 5 = 37.280,10$ TL

A2 faaliyeti için: $7.456,02 \times 3 = 22.368,06$ TL

A3 faaliyeti için: $7.456,02 \times 2 = 14.912,40$ TL

A4 faaliyeti için: $7.456,02 \times 4 = 29.824,08$ TL

A5 faaliyeti için: $7.456,02 \times 3 = 22.368,06$ TL

Toplam = 126.752,70 TL

- Bina kira gideri: Bina kira gideri tutarının faaliyetler arasında aktarılması için ilgili faaliyetin yapıldığı alanın yüz ölçümü maliyet etkeni olarak seçilmiştir.

Toplam bina kira gideri: 52.545,00 TL / 2.576 m² (toplam alan) = 20,40 TL bir m² alanın şirkete maliyeti.

A1 faaliyeti için: 20,40 x 1.112 = 22.682,47 TL

A2 faaliyeti için: 20,40 x 344 = 7.016,88 TL

A3 faaliyeti için: 20,40 x 60 = 1.223,87 TL

A4 faaliyeti için: 20,40 x 620 = 12.646,70 TL

A5 faaliyeti için: 20,40 x 440 = 8.975,08 TL

Toplam = 52.545,00 TL

- Bina elektrik gideri: Bina elektrik gideri önemli ölçüde aydınlatma maliyetlerinden oluşmaktadır. Bu giderin dağıtımında da ilgili faaliyet için ayrılmış olan birimin kapladığı alan maliyet etkeni olarak düşünülmüştür.

Toplam bina elektrik gideri: 105.346,10 TL / 2.576 m² (toplam alan) = 40,90 TL bir m² alan için belirlenen elektrik maliyeti.

A1 faaliyeti için: 40,90 x 1.112 = 45.475,49 TL

A2 faaliyeti için: 40,90 x 344 = 14.067,96 TL

A3 faaliyeti için: 40,90 x 60 = 2.453,71 TL

A4 faaliyeti için: 40,90 x 620 = 25.355,04 TL

A5 faaliyeti için: 40,90 x 440 = 17.993,90 TL

Toplam = 105.346,10 TL

- Bina sigorta gideri: Binanın çeşitli risklere karşı sigortalanmasında sigorta şirketi farklı risk unsurlarını dikkate alarak bir bedel tayin etmektedir. Oluşan sigortalama maliyeti de alana göre belirlenen bir indirekt maliyet çeşididir.

Toplam bina sigorta gideri: 20.709,94 TL / 2.576 m² (toplam alan) = 8,04 TL bir m² alan için belirlenen bina sigorta maliyeti.

A1 faaliyeti için: 8,04 x 1.112 = 8.940,01 TL

A2 faaliyeti için: 8,04 x 344 = 2.765,61 TL

A3 faaliyeti için: 8,04 x 60 = 482,37 TL

A4 faaliyeti için: 8,04 x 620 = 4.984,54 TL

A5 faaliyeti için: 8,04 x 440 = 3.537,41 TL

Toplam = 20.709,94 TL

- Bina temizlik gideri: Temizlik gideri için temizlik hizmeti sağlayan tedarikçiye yapılan ödemelerden kaynaklanan bu indirekt maliyet tipinde de m² belirleyici etkindir.

Toplam bina temizlik gideri: 33.195,66 TL / 2.576 m² (toplam alan) = 12,89 TL bir m² alan için belirlenen temizlik maliyeti.

A1 faaliyeti için: 12,89 x 1.112 = 14.329,80 TL

A2 faaliyeti için: 12,89 x 344 = 4.432,96 TL

A3 faaliyeti için: 12,89 x 60 = 773,19 TL

A4 faaliyeti için: 12,89 x 620 = 7.989,64 TL

A5 faaliyeti için: 12,89 x 440 = 5.670,07 TL

Toplam = 33.195,66 TL

- Eğitim gideri: Çağrı merkezinde görev alan müşteri temsilcilerinin yetkinlik ve fonksiyonel eğitimlerine ait harcamalar müşteri temsilcisi sayısı maliyet etkeni seçilerek dağıtılmaktadır. Operasyon destek

statüsündeki idari kadro çalışanlarının sayısı bu giderin dağıtımında dikkate alınmamaktadır.

Toplam eğitim gideri: 32.381,09 TL / 973 adet (müşteri temsilcisi sayısı) = 33,28 TL bir adet müşteri temsilcisi için katlanılan eğitim maliyeti.

A1 faaliyeti için: $33,28 \times 389 = 12.945,78$ TL

A2 faaliyeti için: $33,28 \times 76 = 2.529,25$ TL

A3 faaliyeti için: $33,28 \times 30 = 998,39$ TL

A4 faaliyeti için: $33,28 \times 275 = 9.151,90$ TL

A5 faaliyeti için: $33,28 \times 203 = 6.755,77$ TL

Toplam = 32.381,09 TL

- Yemek gideri: Şirket bünyesinde personele sağlanan yemek hizmeti için maliyet etkeni personel sayısı olarak belirlenmiştir.

Toplam yemek gideri: 101.245,98 TL / 990 adet (toplam personel sayısı) = 102,27 TL bir çalışanın yemek maliyeti.

A1 faaliyeti için: $102,27 \times 394 = 40.293,85$ TL

A2 faaliyeti için: $102,27 \times 79 = 8.079,22$ TL

A3 faaliyeti için: $102,27 \times 32 = 3.272,60$ TL

A4 faaliyeti için: $102,27 \times 279 = 28.532,96$ TL

A5 faaliyeti için: $102,27 \times 206 = 21.067,35$ TL

Toplam = 101.245,98 TL

- Personel ulaşım gideri: Çalışanların iş yerine ulaşımının sağlanması için katlanılan maliyet de personel sayısı ile orantılı olarak faaliyetlere yüklenmektedir.

Toplam personel ulaşım gideri: 128.573,36 TL / 990 adet (toplam personel sayısı) = 129,87 TL

A1 faaliyeti için: 129,87 x 394 = 51.169,60 TL

A2 faaliyeti için: 129,87 x 79 = 10.259,89 TL

A3 faaliyeti için: 129,87 x 32 = 4.155,91 TL

A4 faaliyeti için: 129,87 x 279 = 36.234,31 TL

A5 faaliyeti için: 129,87 x 206 = 26.753,65 TL

Toplam = 128.573,36 TL

- Güvenlik hizmeti gideri: İş yeri güvenliği için alınan güvenlik hizmet maliyetinin faaliyetlere pay edilmesinde kullanılan etken de personel sayısıdır.

Toplam güvenlik hizmeti gideri: 36.056,01 TL / 990 adet (toplam personel sayısı) = 36,42 TL bir adet personelin korunması için karşılanan maliyettir.

A1 faaliyeti için: 36,42 x 394 = 14.349,56 TL

A2 faaliyeti için: 36,42 x 79 = 2.877,20 TL

A3 faaliyeti için: 36,42 x 32 = 1.165,45 TL

A4 faaliyeti için: 36,42 x 279 = 10.161,24 TL

A5 faaliyeti için: 36,42 x 206 = 7.502,56 TL

Toplam = 36.056,01 TL

- Santral cihazı amortisman gideri: Çağrı alırken kullanılan ve call-master olarak adlandırılan santral cihazlarının tükenme paylarının dağıtılmasında, hangi faaliyet için hangi sayıda cihaz kullanılıyorsa, bu cihaz sayısı birinci aşama maliyet etkeni olarak kullanılmaktadır.

Toplam santral cihazı amortisman gideri: 108.768,52 TL / 632 adet
(toplam santral cihazı sayısı) = 172,10 TL bir adet santral cihazının
amortisman maliyeti.

A1 faaliyeti için: $172,10 \times 254 = 43.713,93$ TL

A2 faaliyeti için: $172,10 \times 81 = 13.940,27$ TL

A3 faaliyeti için: $172,10 \times 15 = 2.581,53$ TL

A4 faaliyeti için: $172,10 \times 149 = 25.643,21$ TL

A5 faaliyeti için: $172,10 \times 133 = 22.889,58$ TL

Toplam = 108.768,52 TL

- Santral cihazları bakım gideri: Kullanılan santral cihazlarının yazılımları ve donanımlarının bakımlarından kaynaklanan maliyetlerin faaliyetlere yüklenmesi de cihaz adedine göre yapılacaktır.

Toplam bakım gideri: 72.799,77 / 632 adet (toplam santral cihazı sayısı) = 115,19 TL bir adet cihazın bakım maliyeti.

A1 faaliyeti için: $172,10 \times 254 = 29.258,14$ TL

A2 faaliyeti için: $172,10 \times 81 = 9.330,35$ TL

A3 faaliyeti için: $172,10 \times 15 = 1.727,84$ TL

A4 faaliyeti için: $172,10 \times 149 = 17.163,24$ TL

A5 faaliyeti için: $172,10 \times 133 = 15.320,20$ TL

Toplam = 72.799,77 TL

Toplam Endirekt Maliyetler = 1.087.415,24 TL

Faaliyetlerin toplam maliyetlerinin bulunması amacıyla yapılan bu hesaplama ve dağıtım işlemleri Tablo 12'de özetlenmiş olarak sunulmaktadır. Tabloda seçilen birinci aşama maliyet etkenlerine göre, hangi faaliyetin hangi endirekt gider çeşidinden ne ölçüde pay aldığı gösterilmiştir. Yatay sütunlar hangi gider çeşidinin faaliyet bazında ne kadar gerçekleştiğini göstermektedir.

Dikey sütunların toplamları ise faaliyetler için toplam ne kadar endirekt ve direkt maliyet oluştuğunu vermektedir.

**Tablo.12. Faaliyetlere Ait Gider Çeşidi Bazlı Maliyet Toplamları
(TL)**

Maliyet Çeşidi	A1	A2	A3	A4	A5
Bilgi teknolojileri danışmanlık ve dış kaynak gideri	34.317,89	61.979,29	3.550,13	17.602,71	11.242,07
İnternet gideri	2.995,62	926,70	161,63	1.670,22	1.185,32
Kırtasiye - ofis malzemesi gideri	24.948,93	1.218,59	78,17	3.527,48	4.556,87
Transmisyon gideri	72.004,80	3.516,94	225,59	10.180,63	13.151,52
İdari personel gideri	37.280,10	22.368,06	14.912,40	29.824,08	22.368,06
Bina kira gideri	22.682,47	7.016,88	1.223,87	12.646,70	8.975,08
Bina elektrik gideri	45.475,49	14.067,96	2.453,71	25.355,04	17.993,90
Bina sigorta gideri	8.940,01	2.765,61	482,37	4.984,54	3.537,41
Bina temizlik gideri	14.329,80	4.432,96	773,19	7.989,64	5.670,07
Eğitim gideri	12.945,78	2.529,25	998,39	9.151,90	6.755,77
Yemek gideri	40.293,85	8.079,22	3.272,60	28.532,96	21.067,35
Personel ulaşım gideri	51.169,60	10.259,89	4.155,91	36.234,31	26.753,65
Güvenlik hizmeti gideri	14.349,56	2.877,20	1.165,45	10.161,24	7.502,56
Santral cihazı amortisman gideri	43.713,93	13.940,27	2.581,53	25.643,21	22.889,58
Santral cihazları bakım gideri	29.258,14	9.330,35	1.727,84	17.163,24	15.320,20
Direkt işçilik gideri	230.577,00	53.504,00	15.090,00	193.963,00	142.912,00
Toplam	685.282,97	218.813,17	52.852,78	434.630,90	331.881,41

Tablo 12’de görüleceği gibi faaliyet merkezlerini oluşturan ve belirlenen beş adet faaliyete ait direk ve endirekt gider rakamları tespit edilmiştir. Bundan sonraki aşamada faaliyet maliyetlerinin hizmetlere yüklenmesi gerekmektedir. Faaliyet maliyetlerinin hizmetlere yüklenmesinde ikinci aşama maliyet etkenleri kullanılacaktır.

5.7. İkinci Aşama Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi ve Maliyet Etkeni Birim Maliyetlerinin Hesaplanması

Faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasındaki sıradaki adım ikinci aşama maliyet etkenlerinin belirlenmesidir. Uygulamamızda maliyet etkenlerinin belirlenmesinde her bir faaliyet için önemli olan etken seçilmiştir. Nasıl ki genel müşteri hizmetleri faaliyeti için çağrı sayısı seçilmişse bu etkenin diğer faaliyetler için de seçilmesi mümkündür. Ancak örnek işletmemizde her bir faaliyetin yürütüldüğü bölüm için seçilen etkenler aynı zamanda o bölüm için KPI (key performance indicator – anahtar performans göstergesi) olarak belirlenmiştir. İşletmede ikinci aşama maliyet etkeni olarak seçilen ölçütler aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo.13.İkinci Aşama Maliyet Etkenleri

Faaliyetler	İkinci Aşama Maliyet Etkenleri
A1 - Genel müşteri hizmetleri çağrısı	Çağrı sayısı
A2 - Teknik destek verilmesi	Teknik destek verilen abone sayısı
A3 - Asistans hizmetleri	Asistans tedarikçilerine yapılan yönlendirme sayısı
A4 - Şikâyet yönetimi	Memnuniyet anketi yapılan abone sayısı
A5 - Sipariş hatları	Satışa dönüşen sipariş sayısı

İkinci aşama maliyet etkenlerinin belirlenmesinden sonra bu etkenlerin ilgili faaliyet için birim maliyetleri hesaplanacaktır. Birim maliyetler aynı zamanda yükleme oranı olarak da anılmaktadır.

- Genel müşteri hizmetleri çağrısı: Müşteri hizmetlerine gelen çağrı adedi Ekim 2009'da 62.240 olarak gerçekleşmiştir.

$$\text{Birim Maliyet} = 685.282,97 \text{ TL} / 62.240 \text{ adet çağrı} = 11,01 \text{ TL/çağrı}$$

- Teknik destek verilmesi: Teknik destek verilen abone sayısı 2.986'dır.

$$\text{Birim Maliyet} = 218.813,17 \text{ TL} / 2.986 \text{ adet abone} = 73,28 \text{ TL/abone}$$

- Asistans hizmetleri: Asistans hizmetinden faydalanmak isteyen abonelerden tedarikçi yönlendirilenlerin sayısı maliyet etkeni olarak seçilmiştir. Toplam yönlendirme adedi ilgili dönem için 154 adettir.

$$\text{Birim Maliyet} = 52.852,78 / 154 \text{ adet yönlendirme} = 343,20 \text{ TL/yönlendirme}$$

- Şikâyet yönetimi: Çağrı merkezine şikâyet ileten abonelerden anket yapılabilenlerin sayısı 8.276 adettir.

$$\text{Birim Maliyet} = 434.630,90 / 8.276 \text{ adet anket} = 52,52 \text{ TL/anket yapılan abone}$$

- Sipariş hatları: Sipariş alım sayısı 11.284 olmasına rağmen bu siparişlerden satışı gerçekleştirilmiş miktar 10.753 adettir.

$$\text{Birim Maliyet} = 331.881,41 / 10.753 \text{ adet satış} = 30,86 \text{ TL/satış}$$

İkinci aşama maliyet etkenlerinin birim maliyet değerleri bulunduktan sonra her bir faaliyet için bir adet müşteri temsilcisinin maliyeti hesaplanmıştır. Müşteri temsilcisi başına gerçekleşen ikinci aşama maliyet etkeni adedi ile maliyet etkeni birim maliyet tutarı çarpılarak bir adet müşteri temsilcisinin maliyetine ulaşılmıştır.

A1 – Genel müşteri hizmetleri faaliyetleri: 62.240 adet çağrı / 389 adet müşteri temsilcisi = 160 adet çağrı x 11,01 TL bir adet çağrı maliyeti = 1.761,60 TL / müşteri temsilcisi.

A2 – Teknik destek verilmesi faaliyeti: 2.986 adet teknik destek verilen abone / 76 adet müşteri temsilcisi = 39 adet abone x 73,28 TL bir adet abone maliyeti = 2.879,13 TL / müşteri temsilcisi.

A3 – Asistans hizmetleri faaliyeti: 154 adet asistans hizmeti yönlendirmesi / 30 adet müşteri temsilcisi = 5 adet yönlendirme x 343,20 TL bir adet yönlendirme maliyeti = 1.761,76 TL / müşteri temsilcisi.

A4 – Şikâyet yönetimi faaliyetleri: 8.276 adet anket yapılabilen abone sayısı / 275 adet müşteri temsilcisi = 30 adet anket x 52,52 TL bir adet anket maliyeti = 1.580,57 TL / müşteri temsilcisi.

A5 – Sipariş alma faaliyetleri: 10.753 adet satışa dönüşen sipariş sayısı / 203 adet müşteri temsilcisi = 53 adet satış işlemi x 30,86 TL bir adet satış maliyeti = 1.634,88 TL / müşteri temsilcisi.

Yapılan hesaplamalar sonucunda her bir faaliyet için belirlenen ikinci aşama maliyet etkeninin yani o faaliyeti temsil edecek birimin maliyeti hesaplanmıştır. Ayrıca bir müşteri temsilcisinin hangi faaliyet için ne ölçüde maliyet oluşturduğu da belirlenmiştir.

Tablo 14’de görüleceği gibi teknik destek veren ekiplerin birim maliyetleri diğer faaliyetlere ait ekiplere göre daha yüksektir. Elde edilen sonuçlar Tablo 13’de gösterilmiştir. Hesaplamalar sonucunda genel müşteri hizmetlerinde görev alan bir müşteri temsilcisi için maliyet 1.761,65 TL, teknik destek birimleri için 2.879,12 TL, asistans hizmetleri için 1.761,76 TL, şikâyet yönetimi için 1.580,48 TL ve sipariş birimleri için ise 1.634,88 TL bulunmuştur.

Tablo.14. Birim Maliyetler

Faaliyet	Birim Maliyet	Maliyet Etkeni	Toplam Maliyet (TL)	Müşteri Temsilcisi Sayısı	Müşteri Temsilcisi Adet Maliyeti (TL)
A1	11,01 TL/çağrı	62.240 çağrı	685.282,97	389	1.761,60
A2	73,28 TL/abone	2.986 abone	218.813,17	76	2.879,13
A3	343,20 TL /yönlendirme	154 yönlendirme	52.852,78	30	1.761,76
A4	52,52 TL/anket	8.276 anket	434.630,90	275	1.580,57
A5	30,86 TL/satış	10.753 satış	331.881,41	203	1.634,88

Birim müşteri temsilcisi maliyetinin bilinmesi işletmeye fiyatlama kararlarında önemli faydalar sağlamaktadır.

5.8. Faaliyetlerin Verimlilik Oranlarının Hesaplanması

Faaliyet tabanlı maliyetleme sürecinin işletmeler sağladığı avantajlardan biri de işletme faaliyetlerinin performans ve verimliliklerinin ölçülmesi sürecine katkı sağlamasıdır.

Uygulama kısmında incelenen beş adet farklı faaliyet için verimlilik oranları hesaplanmıştır. Anahtar performans göstergesi olarak seçilen etkenlerin değerleri toplam müşteri taleplerine bölünmek suretiyle faaliyet verimlilik yüzdesi saptanmıştır. Sadece A1 kodlu genel müşteri hizmetleri faaliyeti için verimlilik yüzdesi hesaplanmamıştır. Çünkü bu bölüm için belirlenmiş performans göstergesi mümkün olduğunca çok çağrının karşılanabilmesidir. Faaliyetin doğası gereği gelen bütün çağrılar karşılanacağı için bir verimlilik yüzdesi hesabına gerek bulunmamaktadır.

A2 – Teknik destek verilmesi faaliyeti: Toplam gelen müşteri talebi sayısı 3040 olmasına rağmen 2986 adet aboneye teknik destek verilebilmiştir. Bu durumda bu faaliyetin verimlilik oranı; $2986 / 3040 = \%98,22$ 'dir.

A3 – Asistans hizmetleri faaliyeti: 195 adet gelen müşteri çağrısının 154'üne asistans hizmeti kapsamında hizmet verilmiştir. Gelen talebin karşılanma oranı %78,97'dir.

A4 – Şikâyet yönetimi faaliyetleri: Bir çağrı merkezi işletmesi için müşteri memnuniyetini sağlamak ve bunu korumak önemli bir performans göstergesidir. Müşteri memnuniyetinin ölçülmesi genellikle şikâyeti veya memnuniyetsizliği bulunan müşteri ile çözüm sonrası anket yapılması yoluyla olmaktadır. Gelen toplam 8.800 şikâyet çağrısından 8.276 adedi için anket yapılabilmektedir. Anket yapılabilen şikâyet sahiplerinin oranı %94,05 olarak gerçekleşmiştir.

A5 – Sipariş alma faaliyetleri: Çağrı merkezine iletilen 11.368 adet satın alma talebinden 10.753 tanesi satış ile sonuçlanmıştır. Bu faaliyet için belirlenen verimlilik oranı %94,59'dur.

Bu çerçevede verimlilik oranı hesaplanabilen dört farklı faaliyet için aşağıdaki tablo hazırlanmıştır.

Tablo.15.Verimlilik Oranları

Faaliyetler	Verimlilik Oranı
A2 - Teknik destek verilmesi	98,22%
A3 - Asistans hizmetleri	78,97%
A4 - Şikâyet yönetimi	94,05%
A5 - Sipariş hatları	94,59%

5.9. Katma Değer Yaratmayan Faaliyet Maliyeti Tutarının ve Atıl Faaliyet Miktarının Belirlenmesi

Verimlilik oranlarının hesaplanmasından sonra her bir faaliyet için katlanılan toplam maliyetin katma değer yaratmayan tutarları hesaplanmıştır.

Faaliyet tipleri içinde anahtar performans göstergesi olarak belirtilen maliyet etkenleri dışında gelen müşteri talepleri o faaliyetin atıl kısmını oluşturmaktadır. Verimlilik oranları bilinen dört farklı gelen çağrı hizmetleri faaliyetinin toplam maliyet tutarları ile verimlilik oranı yüzdeleri çarpılarak o faaliyete ait katma değer yaratan harcama toplamı tespit edilmiştir. Bu tutardan toplam maliyet düşülerek katma değer yaratmayan faaliyet maliyetine ulaşılmaktadır.

A2 – Teknik destek verilmesi faaliyeti için;

218.813,17 TL toplam maliyet x %98,22 verimlilik oranı = 214.918,30 TL katma değer yaratan harcama. 218.813,17 TL – 214.918,30 = 3.894,87 TL atıl harcama tutarı.

A3 – Asistans hizmetleri faaliyeti için;

52.852,78 TL toplam maliyet x %78,97 verimlilik oranı = 41.737,84 TL katma değer yaratan harcama. 52.852,78 TL – 41.737,84 = 11.114,94 TL atıl harcama tutarı.

A4 – Şikâyet yönetimi faaliyeti için;

434.630,69 TL toplam maliyet x %94,05 verimlilik oranı = 408.770,17 TL katma değer yaratan harcama. 434.630,69 TL – 408.770,17 TL = 25.860,53 TL atıl harcama tutarı.

A5 – Sipariş hatları faaliyeti için;

331.881,41 TL toplam maliyet x %94,59 verimlilik oranı = 313.926,62 TL katma değer yaratan harcama. 331.881,41 TL – 313.926,62 TL = 17.954,78 TL atıl harcama tutarı.

Aşağıdaki tabloda toplam atıl harcama tutarı faaliyetler bazında verilmiştir. 35.427,00 TL'lik katma değer yaratmayan harcama miktarı gerçekleşmiştir.

Tablo.16.Atıl Maliyet Tutarları

Faaliyetler	Atıl Harcama Tutarı
A2 - Teknik destek verilmesi	3.894,87
A3 - Asistans hizmetleri	11.114,94
A4 - Şikâyet Yönetimi	25.860,53
A5 - Sipariş Hatları	17.954,78
Toplam	58.825,13

Katma değer yaratmayan faaliyetlere ilişkin maliyet tutarlarının ikinci aşama maliyet etkenleri cinsinden ifade edilmesi de mümkündür. Bu değerler işletmenin ilgili faaliyetler için verimsizlik ve düşük performans ölçümleri için önemli girdiler oluşturmaktadır. Faaliyetlerin atıl harcama tutarları önceki bölümlerde hesaplanan ikinci aşama maliyet etkeni birim maliyeti yxani yükleme oranına bölünmek suretiyle atıl faaliyetlere ait maliyetlerin maliyet etkeni bazında miktarlarına ulaşılmaktadır.

A2 – Teknik destek verilmesi faaliyeti için;

3.894,88 TL Atıl harcama tutarı / 73,28 TL Abone maliyeti = 53 Adet hizmet verilemeyen abone.

A3 – Asistans hizmetleri faaliyeti için;

11.114,94 TL Atıl harcama tutarı / 343,20 TL Yönlendirme maliyeti = 32 Adet yönlendirilemeyen talep.

A4 – Şikâyet yönetimi faaliyeti için;

25.860,53 TL atıl harcama tutarı / 52,52 TL Anket maliyeti = 492 Adet anket yapılamayan abone.

A5 – Sipariş hatları faaliyeti için;

17.954,78 TL atıl harcama tutarı / 30,86 TL Satış yapılan arama maliyeti =
582 adet satış gerçekleştirilmemiş talep.

Tablo 17’da faaliyet bazında katma değer yaratmayan maliyet tutarlarının anahtar performans cinsinden değerleri verilmiştir.

Tablo.17.Atıl Maliyet Tutarlarının Maliyet Etkeni Cinsinden Değerleri

Faaliyetler	Birim Atıl Maliyet Etkeni
A2 - Teknik destek verilmesi	53 adet hizmet verilemeyen abone
A3 - Asistans hizmetleri	32 adet yönlendirme yapılamayan asistans talebi
A4 - Şikâyet Yönetimi	492 adet anket yapılamayan şikâyet sahibi
A5 - Sipariş Hatları	582 adet satışa dönüşmeyen sipariş

6. BULGULAR VE YORUMLAR

6.1. Literatür Taraması ile Elde Edilen Bulgular

Dünya ve ülkemiz literatüründe yapılan incelemede faaliyet tabanlı maliyetlemenin bir sistem ya da yöntem olduğu ile ilgili olarak farklı görüşlerin varlığı tespit edilmiştir. Faaliyet tabanlı maliyetleme ile ilgili ilk eser veren ve geliştiren araştırmacılar arasında da bu konuda bir görüş birliği oluşmamıştır.

Çalışmamızda giriş bölümünde de belirtildiği üzere, faaliyet tabanlı maliyetlemenin bir sistem yerine yöntem olarak kabul edilmesi daha doğrudur.

31 Aralık 2009 tarihi itibarı ile Yüksek Öğretim Kurumu veritabanında kayıtlı faaliyet tabanlı maliyetleme ile ilgili olarak yüksek lisans ve doktora seviyesinde yapılmış 108 adet tez bulunmaktadır. Yapılan tez çalışmalarının büyük bir bölümü farklı iş kollarında faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasına yöneliktir. Tezlerin 51 adedi mamul üreten işletmelerde, 31 adedi hizmet işletmelerindeki uygulamalara aittir. Faaliyet tabanlı maliyetlemeyi yönetim ve karar verme aracı olarak incelemiş çalışmalar da bulunmaktadır. Bu çalışmaların sayısı 24'tür.

Sürelî yayınlarda ve hakemli-hakemsiz dergilerde ise 74 adet makaleye rastlanmıştır. Bu makalelerin büyük bir bölümü 2000 yılı sonrasına aittir. Makalelerde yapılan çalışma konuları genellikle diğer modern maliyetleme yaklaşımları ile veya geleneksel maliyetleme sistemi ile karşılaştırmaya yöneliktir.

Çağrı merkezleri ile ilgili olarak ise yapılan çalışmalar daha sınırlıdır. 30 Kasım 2009 itibarı ile 25 adet yüksek lisans ve doktora tezi çalışmasına çağrı merkezleri konu edilmiştir. Buna karşılık yapılan araştırmada bilimsel nitelikte çağrı merkezleri ile ilgili bir makaleye rastlanmamıştır.

6.2. Faaliyetlerin Maliyet Tutarlarına İlişkin Bulgular

Uygulama çalışmasında maliyetleri tespit edilen beş farklı faaliyet tipi için aşağıdaki sonuca ulaşılmıştır.

Tablo.18.Faaliyetlerin Maliyet Tutarları

Faaliyet	Maliyet Tutarı (TL)
A1 - Genel Müşteri Hizmetleri Çağrısı	685.282,97
A2 - Teknik destek verilmesi	218.813,17
A3 - Asistans hizmetleri	52.852,78
A4 - Şikâyet Yönetimi	434.630,90
A5 - Sipariş Hatları	331.881,41
Toplam	1.723.461,24

Gelen çağrı hizmetleri biriminde gerçekleştirilen beş faaliyet içinde maliyet tutarının en yüksek olduğu faaliyet genel müşteri hizmetleri çağrısı almak için gerçekleştirilen faaliyettir. Arama yapan abonelerin çoğu doğrudan önce genel müşteri hizmetlerini aradıkları için bu bölümde daha fazla personel istihdam edilmekte ve daha çok alt yapı yatırımı gerektirmektedir. Bu sebepten maliyetler yüksek olarak gerçekleşmiştir.

Genel müşteri hizmetleri faaliyetini maliyet açısından şikâyet yönetimi faaliyeti izlemektedir. Abone şikâyetlerinin çözümlenmesi için gerçekleştirilen şikâyet yönetimi faaliyetine ait maliyetlerin büyük kısmını personel sayısının yüksekliğinden kaynaklanan giderler oluşturmaktadır. Bu maliyetlerin yüksek seyretmesi işletme için müşteri memnuniyeti açısından iyileştirme yapması gerektiği anlamına gelmektedir.

Asistans faaliyeti diğer faaliyet tiplerine göre daha küçük çapta gerçekleştirilmektedir. Aynı zamanda bu hizmetin müşterileri de belli bir üst gelir grubu kesimden oldukları için maliyetleri daha az olan bir faaliyet türüdür.

6.3. Maliyet Etkenlerine Ait Birim Maliyete İlişkin Bulgular

Maliyet etkenlerinin birim maliyet cinsinden parasal olarak ifade edilmesi için yapılan çalışmalarda aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Tablo.19.Faaliyetlerin İkinci Aşama Maliyet Etkeni Birim Maliyetleri

Faaliyetler	Maliyet Etkeni Birim Maliyeti
A1 - Genel Müşteri Hizmetleri Çağrısı	11,01 TL/1 Adet Çağrı
A2 - Teknik destek verilmesi	73,28 TL/Teknik destek verilen abone sayısı
A3 - Asistans hizmetleri	343,20 TL/Asistans tedarikçilerine yapılan yönlendirme sayısı
A4 - Şikâyet Yönetimi	52,52 TL/Memnuniyet anketi yapılan abone sayısı
A5 - Sipariş Hatları	30,86 TL/Satışa dönüşen sipariş sayısı

Genel müşteri hizmetlerinde alınan her çağrı için oluşan maliyet 11,01 TL olarak hesaplanmıştır. Çağrı merkezini arayan her abone yaptıkları bir çağrı için 11,01 TL tutarından bir maliyete sebep olmaktadır.

Teknik destek ve asistans hizmetlerine ilişkin faaliyetlerin birim maliyeti diğer faaliyetlere oranla daha yüksek gerçekleşmiştir. Bu durum teknik destek ve asistans hizmeti sunulan müşteriler için sağlanan hizmet girdisi maliyetinin yüksek olmasının endirekt birim maliyetlere yansımalarının bir sonucudur. Sipariş hatlarında gerçekleşen 30,86 TL'lik birim satışa dönüşen sipariş maliyeti ve şikâyet yönetimine ait 52,52 TL anket başı maliyet bu bölümlerin ikinci aşama maliyet etkeni değerleridir.

6.4. Faaliyetlerin Verimlilik Oranları ve Atıl Maliyet Tutarlarına İlişkin Bulgular

Her faaliyet tipi için işletmede belirlenmiş olan anahtar performans göstergeleri cinsinden verimlilik oranları hesaplanmıştır. Yapılan hesaplama sonucunda teknik destek faaliyeti işletmede %98,22 ile en yüksek verimlilik oranına sahip faaliyet olarak gerçekleşmiştir. %98,22 oranını yakalayabilmek

için 218.813,17 TL toplam maliyete katlanılmıştır. Bu orana ulaşabilmek için katlanılan toplam maliyetin 3.894,87 TL'lik kısmı işletmeye değer katmayan faaliyetler için harcanmıştır. Yine aynı şekilde asistans hizmetlerinde %78,97'lik verimlilik oranı için 11.114,94 TL, şikâyet yönetimi faaliyetlerinde %94,05'lik verimlilik için 25.860,53 TL ve sipariş hatlarında %94,59'luk verimlilik için 17.954,78 TL atıl maliyete katlanılmıştır.

Faaliyetler arasından en verimsiz olarak değerlendirilen faaliyet tipi %78,97 verimlilik oranı ile asistans hizmetleridir.

Tablo 20'de verimlilik oranları ve atıl faaliyet harcamaları birlikte verilmiştir.

Tablo.20.Verimlilik Oranları ve Atıl Maliyet Toplamları

Faaliyetler	Verimlilik Oranı	Atıl Harcama Tutarı (TL)
A2 - Teknik destek verilmesi	98,22%	3.894,87
A3 - Asistans hizmetleri	78,97%	11.114,94
A4 - Şikâyet Yönetimi	94,05%	25.860,53
A5 - Sipariş Hatları	94,59%	17.954,78
Toplam		58.825,13

Verimlilik oranlarının asistans hizmetleri dışında %94'ün üzerinde olduğu görülmektedir. Toplam gerçekleşen 1.723.461,24 TL'lik maliyet toplamı içinde atıl maliyet toplamı 58.825,13 TL'dir ki bu da %3,41'e karşılık gelmektedir.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Amacı kâr etmek olsun ya da olmasın bütün organizasyonlar için gerçekleştirdikleri faaliyetlerin maliyetlerinin bilinmesi, organizasyonun varlığını devam ettirebilmesi için hayati derecede önem taşımaktadır.

Doğru maliyetlere ulaşmak için ilk dönemlerde geliştirilen ve hacim tabanlı maliyetleme sistemi olarak da adlandırılan geleneksel maliyetleme sistemi gelişen rekabet ve teknoloji ortamında ihtiyaçları karşılayamamaya ve hatalı maliyet bilgileri üretmeye başlamıştır.

Üretim işletmeleri için daha gerçekçi ve doğru maliyetlere ulaşmaya imkan veren faaliyet tabanlı maliyetleme Amerika Birleşik Devletleri'nde geliştirilmiş bir maliyet hesaplama yöntemi olarak öne çıkmıştır. Gerek mamul gerek hizmet üreten işletmelerde sıkça uygulanmış olan faaliyet tabanlı maliyetleme, işletmelerde gerçekleşen faaliyetlerin tanımlanması, sınıflandırılması ve ölçümlenmesi adımları ile başlamaktadır. Gerçekleşen maliyetler bu faaliyetlere ilişkin, faaliyetin doğasını en iyi şekilde yansıtan maliyet etkenleri yardımıyla faaliyetlere yüklenmekte ve sonuç olarak faaliyetler maliyet tutarları ile ifade edilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme özellikle geleneksel sistemin yetersiz kaldığı endirekt maliyetlerin üretim çıktılarına yüklenmesi problemi için makul bir çözüm önerisi getirmiştir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme karmaşık üretim yapısına sahip ve çok sayıda faaliyetin gerçekleştirildiği işletmelerde uygulanması tavsiye edilen bir yöntemdir. Ancak sektör ayrımı gözetmeksizin her işletmede uygulanabilir.

Bu çalışmanın uygulama kısmında inceleme konusu olan çağrı merkezi sektörü günümüzde özellikle müşteri ilişkileri yönetimi ve telefon ile satış gibi fonksiyonları ile öne çıkmaktadır. Bir hizmet işletmesi olarak çağrı merkezlerinin en önemli girdileri şüphesiz insan kaynağıdır.

Uygulamanın yapıldığı çağrı merkezi işletmesinde belirlenen faaliyetlere ait maliyetler, birinci ve ikinci aşama maliyet etkenleri yardımıyla faaliyet bazında dağıtılmıştır. İşletme için aynı zamanda anahtar performans göstergesi olarak belirlenen ikinci aşama maliyet etkenleri için birim maliyetler hesaplanmıştır. Çalışmanın odaklandığı bir diğer maliyet bilgisi ise bir müşteri temsilcisi için ne kadar maliyet doğduğudur. Uygulama kısmında faaliyet bazında bir adet müşteri temsilcisinin işletmeye olan maliyeti de hesaplanmıştır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme verimlilik ve performans ölçümleri için de firmalara avantaj sağlamaktadır. Uygulama kısmında her bir faaliyet için katma değer yaratmayan faaliyetlerin maliyeti ve anahtar performans göstergesi cinsinden birim değerleri de tespit edilmiştir.

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin çağrı merkezi sektöründe faaliyet gösteren bir hizmet işletmesinde nasıl uygulanabileceği ile ilgili bir model önerisi sunmayı amaçlayan bu çalışmada, uygulama yapılan işletmenin sadece belli bir bölümü ele alınmıştır.

Gelen çağrı hizmetlerinin sunulduğu ve telekomünikasyon sektörü müşterilerine hizmet veren çağrı merkezi biriminde en yüksek maliyetler genel müşteri hizmetleri faaliyetleri ve teknik destek birimleri faaliyetlerinde gerçekleşmiştir. Gelen çağrı yoğunluğunun fazlalığı ve teknik hizmet maliyetinin yüksek olması bu iki faaliyete ait maliyetlerin yüksek düzeyde oluşmasına sebep olmuştur. Bununla birlikte en yüksek operasyonel verimlilik oranı da teknik destek faaliyetlerine aittir.

Beş farklı faaliyet tipindeki müşteri temsilcisi maliyetlerine bakıldığında teknik destek faaliyetlerine ait müşteri temsilcisi maliyetlerinin daha yüksek olduğu ve diğer faaliyetlere ait müşteri temsilcisi maliyetlerinin de birbirine yakın sonuçlar oluşturduğu görülmüştür. Teknik destek veren müşteri temsilcileri bilgi teknolojileri yetkinlikleri yüksek personel statüsünde olduklarından ücretleri diğer birimlere göre daha yüksektir.

Uygulama yapılan işletmede indirekt maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı %63,09'dur. Endirekt maliyetlerin yüksekliği faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin çağrı merkezleri için tercih edilmesi gereken bir yaklaşım olduğunu göstermektedir.

Yapılan çalışma sonucunda faaliyet tabanlı maliyetlemenin çağrı merkezleri için uygulanabilir bir maliyetleme yöntemi olduğu görülmüştür. Ayrıca işletme performansının ölçülmesinde ve verimlilik hesaplamalarında da kullanılabilir bir yaklaşımdır.

Şüphesiz elde edilen bulgularla faaliyet tabanlı maliyetlemenin çağrı merkezleri için en doğru maliyetleme yöntemi olduğunu söylemek mümkün değildir. Ancak çağrı merkezlerinde uygulanması sonucunda muhasebe bilgi sistemi için önemli veri akışı sağlayacak ve karar vericilere katkısı olacaktır.

Bu çalışma bir çağrı merkezinde faaliyet tabanlı maliyetlemenin nasıl uygulanacağı konusunda ilgililere ve daha kapsamlı olarak araştırma yapmak isteyenlere yardımcı olma amacına da sahiptir. Çalışmanın kapsamında yer almayan ancak bu konu ile ilgili olarak alternatif çalışma konuları bulmak mümkündür. Çağrı merkezlerinde en uygun maliyetleme yönteminin tespit edilebilmesi amacıyla karşılaştırmalı çalışmalar yapılabilir. Çağrı merkezleri için faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin kullanıldığı bir fiyatlandırma modeli oluşturulması da mümkün olabilir. Ayrıca yine çağrı merkezleri için faaliyet tabanlı bütçeleme uygulaması da alternatif bir çalışma konusu olarak ele alınabilir.

Sonuç olarak çağrı merkezleri gibi karmaşık ürün yapısına ve faaliyet yelpazesine sahip işletmelerde faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulanması mümkündür. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi çağrı merkezlerinde ihtiyaç duyulan maliyet bilgisini üretmeye imkân veren bir maliyetleme yaklaşımıdır.

KAYNAKLAR

- Acar, D., Ömürbek, N., N. ve Eroğlu, A., H. (2006). Tam Zamanında Üretim Sisteminin Tekstil Sektöründeki Uygulama Boyutları. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1, 21-40.
- Activity Based Management. (10.08.2009). 15.11.2009, http://en.wikipedia.org/wiki/Activity-based_management
- Akdoğan, N. (2000). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları* (5. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi
- Aksoylu, S. ve Dursun, Y. (2001). Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11, 357-371.
- Alagöz, A. ve Ceran, Y. (2006). Stratejik Maliyet ve Kâr Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management). *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16, 61-83.
- Alkan, A., T. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13, 39-56.
- Alkan, H. (2001). İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar. *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, 2, 177-192.
- Altınbay, A. (2001). Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1, 103-121.
- Altuğ, O., (1999). *Maliyet Muhasebesi* (12. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Arzova, S., B. (2002). *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi* (1. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Association of Business Executives (2009). *Managerial Accounting Study Manual* (1. Baskı). İngiltere: Association of Business Executives Publishing
- Balcı, B., R. (2007). *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Bir Üretim İşletmesindeki Uygulaması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi.
- Barfield, J., T., Raiborn, C., A. ve Kinney, M., R. (2002). *Cost Accounting: Traditions & Innovations* (5. Baskı). ABD: South Western Publishing Co.

- Basık, F., O. (2008). *Aktivite Bazlı Maliyetlendirme* (1. Baskı). İstanbul: Bist Eğitim Danışmanlık Yayınları
- Baykoç, Ö., Abacı, S. ve Duyar, M. (2004). Tam Zamanında Üretim Sisteminin Servis Sistemlerine Uygulanabilirliği. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1, 139-155.
- Bergevin, R. ve Wyatt, A. (2005). *Contact Centers for Dummies* (1. Baskı). ABD: John Wiley & Sons Ltd.
- Bıçakçı, F. (2006). *Sanayi İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemine Geçiş Çabaları ve Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi.
- Büyükmirza, K. (2008). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı* (12. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi
- Call Center. (06.12.2009), http://en.wikipedia.org/wiki/Call_centre
- Civelek, M. ve Özkan, A. (2006). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (4. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Cokins, G. (2001). *Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide* (1. Baskı). ABD: John Wiley & Sons Inc.
- Consumers Demand Better Customer Service (10.12.2009), <http://articles.smashits.com/articles/business/23203/consumers-demand-better-customer-service.html>
- Cooper, R. ve Kaplan, R., S. (1992). Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage. *Accounting Horizons*, 6, 1-13.
- Cooper, R., ve Kaplan, R., S. (1988). How Cost Accounting Distorts Product Costs. *Management Accounting*, 69, 20-27.
- Çabuk, Y. (2003). Geleneksel Maliyetleme Sistemine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, 5, 109-116.
- Çağrı Merkezi Derneği (10.12.2009), <http://www.cagrimerkezleriderneği.org/>
- Çağrı Merkezi Nedir? (10.12.2009), <http://www.cagrimerkezleriderneği.org/>
- Çam, M. (2006). Stratejik Bir Yönetim Aracı Olarak Ekonomik Katma Değer (EVA) ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin (FTMY) Birlikte Kullanımı. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2, 95-118.

- Çetinkaya, F. ve Aygün, D. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesi Uygulaması. *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 27, 1-27.
- Dalci, İ. ve Tanış, V., N. (2004). Benefits of Computerized Accounting Information Systems on the Just in Time Production Systems. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1, 21-36.
- Daly, J., L. (2002). *Pricing for Profitability: Activity-Based Pricing for Competitive Advantage* (1. Baskı). ABD: John Wiley & Sons Ltd.
- Deran, A. (2008). Stratejik Bir Karar Verme Aracı Olarak Yaşam Seyri Maliyet Analizlerinin Tedarik Sürecindeki Yeri ve Önemi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2, 465-484.
- Dinçsoy, H., C. ve Erkan, A. (22.04.2004). Şirket Yönetiminde Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme. 08.08.2009, <http://www.pwc.com>
- Dove, M., Downing, N., Cousins, N., Howard, D. ve Roncoroni, S. (2009). *Global Contact Centre Benchmarking Report 2009* (1. Baskı). İngiltere: Diemension Data
- Drury, C. (2001). *Management Accounting for Business Decisions* (2. Baskı). İtalya: Thomson & Learning
- Ebiçlioğlu, F., K. ve Kahraman, A. (2000). *Yönetim Muhasebesi* (1. Baskı). Ankara: TÜRMOB Yayınları
- Emblemsvag, J. (2003). *Life-Cycle Costing: Using Activity-Based Costing and Monte Carlo Methods to Manage Future Costs and Risks* (1. Baskı). ABD: John Wiley & Sons Ltd.
- Erden, S., A. (2004). *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi* (1. Baskı). İstanbul : Türkmen Kitabevi
- Erdoğan, N. ve Saban, M. (2006). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (4. Baskı). İzmir: Barış Yayınları
- Esen, Ö., M. (2002). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi.
- Feil, P., Yook, K. ve Kim, I. (2004). Japanese Target Costing: A Historical Perspective. *International Journal of Cost Management* Bahar, 2004, 10-19.
- Garrison, R., H. ve Noreen, E., W. (1997). *Managerial Accounting* (8. Baskı). ABD: Irwin Mcgraw Hill
- Gerşil, A. (2003). Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 182, 138-145.

- Gupta, M., Galloway, K. (2003). Activity-Based Costing/Management and Its Implications For Operations Management. *Technovation*, 23, 131-138.
- Günde 1 Milyon Müşterisi Olan Çağrı Merkezi Dernekleşti. (29 Ocak 2009), Dünya Gazetesi, s.3.
- Hacırüstemoğlu, R. (2000). *Maliyet Muhasebesi* (3. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi
- Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar* (1. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi
- Haftacı, V. (2007). *İşletme Bütçeleri* (5. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Haftacı, V. (2008). *Yönetim Muhasebesi* (3. Baskı). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Hansen, D., R. ve Mowen, M., M. (1992). *Management Accounting* (2. Baskı). ABD: South Western Publishing
- Hilton, R., W. (1997). *Managerial Accounting*, (3. Baskı). ABD: Irwin Mcgraw Hill
- Ildır, A. (2008). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Performans Yönetimi* (1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Interview With Dr. Jon Anton. (10.12.2009), <http://www.connectionsmagazine.com/articles/4/054.html>
- İlhan, İ. (2009). *Dünya Çağrı Merkezi Sektörü*. Global Bilgi Pazarlama Danışma ve Çağrı Servisi Hizmetleri A.Ş. Stratejik Planlama Kurumsal Performans İzleme Raporu, İstanbul.
- İşgüden, B. (23.10.2008). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırılması. 24.09.2009, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/burcuisguden/001/mynetkobi.php>
- İşleyen, A. (2006). Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Bir Örnek Çalışma. *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11,17-23.
- Johnson., H., T. (1987). Organizational Design Versus Strategic Information Procedures for Managing Corporate Overhead Cost: Weyerhaeuser Company. W. Bruns ve R. Kaplan (Editör), *Accounting and Management Field Study Perspectives* içinde (49-73). ABD: Harvard Business School Press.
- Kabakçı, A. (1997). *İşletme Bütçelerinin Kâr Planlamasında Kullanımı* (1. Baskı). İzmir: Kendi Yayını.

- Kaplan, R., S. ve Atkinson, A., A. (1998). *Advanced Management Accounting* (3. Baskı). ABD: Prentice Hall
- Kaplan, R., S. (1992). In Defense of Activity-Based Cost Management. *Management Accounting*, 11, 58-63.
- Kaplan, R., S. ve Cooper R. (1992). *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance* (1. Baskı). ABD: Harvard Business School Press.
- Karaca, N. (2008). *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modellemesi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi.
- Kaygusuz, S., Y. (2006). *Yenilikçi Yönetim Muhasebesi* (1. Baskı). Bursa: Alfa Aktüel Yayınları
- Kaygusuz, S., Y. (Mayıs 2002). Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyet Tabanlı Bütçeleme. *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, 24. 18.11.2009, <http://www.activegroup.biz/active/active.html>
- Kaynar, B. (2005). *Termal Turizm İşletmelerinde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi ve Afyon İlinde Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi.
- Koç, Y. (1977). *Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri* (1. Baskı). Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları.
- Koçel, T. (2007). *İşletme Yöneticiliği* (11. Baskı). İstanbul: Arıkan Yayınları.
- Koşan, L. (2007). Maliyet Hesaplamasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi. *Mali Çözüm Dergisi*, 84,155-168.
- Köse, T. (2003). İşletmelerde Stratejik Maliyet Yönetimi Teknikleri. *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi*, 63, 156-168.
- Küçükşavaş, N. (2006). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi* (2. Baskı). İstanbul: Kare Yayınları.
- Labro., E. (2006). Analytics of Costing System Design. A. Bhimani (Editör), *Contemporary Issues in Management Accounting* içinde (217-243). ABD: Oxford University Press.
- Moore, C. ve Jaedicke, R. (1976). *Managerial Accounting* (4. Baskı). ABD: South Western Publishing Co.
- Morse, D., C. ve Zimmerman, J., L. (1997). *Managerial Accounting*. (1. Baskı). ABD: Irwin Mcgraw Hill

- Mucuk, İ. (2006). *Pazarlama İlkeleri* (15. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Narayanan, V., G. ve Raman, A. (2006). Aligning Incentives in Supply Chains. *Supply Chain Managment* (1.Baskı) içinde 171-190. ABD: Harvard Business School Press.
- Needles, B., Powers, M., Mills, S. ve Anderson, H. (1999). *Principles of Accounting* (7. Baskı). ABD: Houghton Mifflin
- Neumann, B., R. (2002). Streamline Budgeting in the New Millennium. *Financial and Management Accounting Committee Articles of Merit* 2002, 1, 67-73.
- Otlu, F. ve Karaca, S. (2005). Maliyet Yönetimi ve Yaşam Seyri Maliyet Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, 245-257.
- Öker, F. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar* (1. Baskı). İstanbul: Literatür Yayıncılık
- Parlakkaya, R. (2004). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ortamında Esnek Bütçeleme ve Sapma Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9, 229-243.
- Peker, A. (1988). *Modern Yönetim Muhasebesi* (4. Baskı). İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları
- Savaş, O. (2003). Tam Zamanında Üretim Sisteminin Gerektirdiği Maliyet Muhasebesinin Temel Nitelikleri. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20, 203-218.
- Saygılı, T. (01.02.2007). Yönetimsel Kararlar Açısından Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımları. e-akademi, 60. 09.08.2009, <http://www.e-akademi.org>
- Sedgley, D., J. ve Jackiw, C., F. (2001). *The 123s of ABC in SAP: Using SAP R/3 to Support Activity-Based Costing* (1. Baskı). ABD: John Wiley & Sons Ltd.
- Sevgener, A., S. ve Hacırüstemoğlu, R. (2000). *Yönetim Muhasebesi* (6. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları
- Shim, J., K. ve Siegel, J., G. (1999). *Theory and Problems of Managerial Accounting* (2. Baskı). ABD: Mcgraw Hill
- Sistem. (30.12.2009), <http://www.tdk.gov.tr/TR/Genel/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAA F6AA849816B2EF4376734BED947CDE&Kelime=sistem>

- Taner, T. ve Öncü, S. (1999). *İşletmelerde Planlama-Bütçeleme-Kontrol* (1.Baskı). Manisa: Kendi Yayını.
- Tezsezen, A. (2006). *Pilot Study For the Application of Activity Based Costing Methodology To Service Departments of A Company in Turkey*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi.
- Time Driven Activity Based Costing. (06.12.2009),
http://www.valuecreationgroup.com/activity_based_costing_time_drive_n.htm
- Turney, P., B., B. (1990). Ten Myths About Implementing an Activity-Based Costing System. *Journal of Cost Management*, Bahar, 24-32.
- Türk, Z. (1999). Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1, 199-214.
- Umble, M. ve Umble, E., J. (2000). Activity Based Costing: An Evaluation. P. M. Swamidas (Editör), *Encyclopedia of Production and Manufacturing Management* içinde (19-22). ABD: Kluwer Academic Publishers
- Ülker, Y. ve İskernder, H. (2005). Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13, 189-217.
- Weil, R., L. ve Maher, M., M. (2005). *Handbook of Cost Management* (2. Baskı). ABD: John Wiley & Sons Ltd.
- Weygandt, J.J., Kimmel, P.D. ve Donald, E.K. (2008). *Managerial Accounting*. (4. Baskı). Asya: John Wiley & Sons Ltd.
- Yazıcı, N., (2008). *Maliyet Yönetim Sistemleri: Türk Hazır Giyim Sektörü İncelemesi* (1. Baskı). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Zimmerman, J., L. (2000). *Accounting For Decision Making and Control* (3. Baskı). ABD: Irwin Mcgraw Hill

ÖZGEÇMİŞ

26 Şubat 1982 Tarihi'nde İstanbul'da doğdum. İlköğretim hayatıma 1988 yılında başladım. 1996 yılında ilköğretimimi tamamlamamın ardından Sultanahmet Ticaret Meslek Lisesi Muhasebe Bölümü'ne kayıt oldum. 1999 yılında liseden mezun oldum ve aynı yıl Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü'nde üniversite öğrenimime başladım. Buradaki öğrencilik dönemim boyunca bir mücevherat firmasının finans bölümünde çalıştım. 2001'de meslek yüksek okulu mezuniyeti ile birlikte aynı yıl dikey geçiş yolu ile Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi üçüncü sınıfa başladım. 2003'de buradan mezun oldum. 2004 – 2005 yılları arasında Şırnak, 2. Jandarma Sınır Tabur Komutanlığı'nda yedek subay olarak askerlik görevimi tamamladım. 2005'te askerlik dönüşü Turkcell grup şirketlerinden birinde finans departmanında işe başladım. Halen burada çalışma hayatıma devam ediyorum. Ayrıca aynı firmada mali müşavirlik stajımı tamamladım. Şubat 2008'den beri Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Bölümü'nde yüksek lisans öğrenimi görmekteyim.

Aday: Anıl GÜRSOY