

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YAKLAŞIMI: LİTERATÜR TARAMASI**THE ACTIVITY-BASEDCOSTING APPROACH: LITERATURE REVIEW****Doç.Dr. Haluk DUMAN**

Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Aksaray/Türkiye

Ibrahim APAK

Aksaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aksaray/Türkiye

Mehmet YÜCENURŞEN

Aksaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aksaray/Türkiye

ÖZET

Maliyet yönetimi işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi için önemli bir unsurdur. Üretim ortamlarında meydana gelen değişim, maliyet yönetim sistemlerinin de bu değişime uyumlu hale getirilmesini gerekli kılmaktadır. Gelişmiş üretim ortamına uygun, geleneksel yaklaşımların yetersiz kaldığı yönlerin giderilmesine yönelik olarak geliştirilmiş maliyet yönetimi yaklaşımlarından biriside faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımıdır. Bu çalışmanın amacı faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının kapsamı, süreci hakkında literatüre katkı sağlanması ve Türkiye’de yapılan çalışmalara ilişkin literatür taraması yapılarak yaklaşımın Türkiye’deki durumunun ortaya konulmasıdır. Bu çalışmada faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımına ilişkin 2000-2013 yılları arasında Türkiye’de yapılan ve ulusal dergilerde yayımlanan çalışmalar incelenmiş ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Maliyet Yönetimi, Stratejik Maliyet Yönetimi

ABSTRACT

Cost management is a key factor for realization of the business objectives. The changes in the production environment forces business to change the cost management systems and aligning it to the changes. The Activity-Based Costing is one of the approaches which improved cost management systems for advanced production environment to eliminate the inadequate sides of traditional costing systems. The aim of this study is contributed to the literature about the scope and process of the activity-based costing and also reviewing the activity based costing’s studies were made in Turkey to examine the approach’s situation in Turkey. Studies related to the activity-based costing approach’s studies that were made and published in national journals in Turkey between the years 2000-2013, have been evaluated and examined in this study.

Keywords: Activity-Based Costing, Cost Management, Strategic Cost Management

1. GİRİŞ

Geleneksel maliyetleme yaklaşımına göre direkt işçilik ve direkt malzeme giderleri doğrudan mamullerle ilişkilendirilebilmektedir. Genel üretim gideri (GÜG) olarak sınıflandırılan endirekt maliyetlerin mamullere yüklenmesinde direkt işçilik saati, makina saati gibi dolaylı dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. Direkt işçilik, direkt malzeme maliyetlerinin mamullere yüklenmesi, bu maliyetlerin mamullerle doğrudan ilişkili olmasından dolayı ölçülmesi ekonomik ve mamullere yüklenmesi (GÜG’lere oranla) kolaydır. Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yaklaşımı GÜG’lerin mamullere yüklenmesinde direkt işçilik saati, makina saati vb. ölçütlerin dağıtım anahtarı olarak kullanılmasının doğru olmadığı vurgusunu yapmaktadır.

2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YAKLAŞIMI

Geleneksel maliyetleme yöntemleri ürün maliyeti ve süreç maliyeti şeklinde bölümlendirilir. Süreç maliyetleri pazarlama, genel yönetim gibi maliyetlerden oluşur ve oluştuğu dönemde gider olarak kaydedilirler. Ürüne ilişkin maliyetler ise bilindiği üzere direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Yine bu aşamada maliyetler geleneksel yöntemlerle izlenerek ürünün maliyetine eklenir. Ancak bazı işletmeler kavramsal yönden bu metodolojiyi eksik bularak kabul etmemektedir. Örneğin, tamamlanmış bir ürüne ilişkin maliyetler sadece ilk madde ve malzeme giderlerini değil, ürünle ilgili birtakım genel yönetim giderlerini de kapsayabilmektedir. Faaliyete Dayalı Maliyetlemede (ABC – Activity Based Costing) ise söz konusu geleneksel maliyetleme yöntemlerinden kaynaklanan kısıtlılıkların ortadan kaldırılması için faaliyetler ile üretilen ürün arasındaki bağlantının daha kuvvetli bir biçimde kurulması hedeflenmektedir. Daha açık bir ifade ile ürünlere ilişkin maliyetler faaliyete ilişkin giderler (manufacturing) ve faaliyet ilişkili olmayan giderler (non-manufacturing) şeklinde bölümlenir (Walther & Skousen, 2009, s. 115). Burada maliyetler mamullere yüklenirken söz konusu mamulü üretmek için gereksinim duyulan faaliyetler ile bu faaliyetler dolayısıyla tüketilen kaynaklar baz alınarak dağıtım anahtarları belirlenir. Dolayısıyla belirli bir mamulün maliyeti sadece söz konusu mamulün üretimi esnasında kullanılan faaliyetleri içerir (Raffish, 1991). Bu açıdan geleneksel maliyetleme yöntemi ile faaliyete dayalı maliyetleme yönteminin birbirinden ayrıldığı esas nokta üretim dolayısıyla yapılan giderlerin mamuller için mi yoksa faaliyetler için mi yapıldığıdır. Geleneksel yöntemin bu soruyu mamuller olarak cevaplandırmakta ve üretim dolayısıyla yapılan giderler ile üretim sonucunda ortaya çıkan mamuller arasında doğrudan bağlantı kurmaktadır. Faaliyete dayalı yöntem ise üretim dolayısıyla yapılan giderlerin faaliyetlerin yürütülmesi amacıyla yapıldığı kabul edildiğinden bu defa söz konusu giderler faaliyetler ile doğrudan ilişkilendirilir (Büyükmirza, 2003, s. 44).

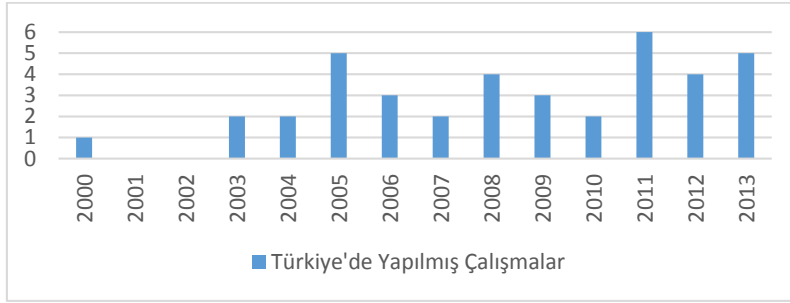
Faaliyet tabanlı maliyetleme, ürün yaşam seyri yaklaşımı ve hedef maliyetleme gibi birtakım modern yaklaşımlar geleneksel maliyetleme yöntemlerindeki yetersizliklerin aşılması amacıyla son dönemlerde geliştirilen yöntemlerden bazılarıdır (Karacan & Aslanoğlu, 2005). Faaliyet tabanlı maliyetleme uzunca bir süredir bir yönetim muhasebesi yeniliği olarak varlığını muhafaza etmeyi sürdürmektedir (Bjornenak & Mitchell, 1999). Yöntem, General Electric ve diğer bazı firmalar tarafından muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen finansal bilginin kullanılabilirliğini arttırmak amacıyla geliştirilmiş, Kaplan ve Cooper gibi akademisyenler tarafından literatüre sunulmuştur (Kee, 1995). Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile ürünlerin maliyetlerinin belirlenmesinde doğru bilgiye ulaşma düzeyindeki artış, söz konusu maliyetlerin daha etkin bir biçimde kontrol edilebileceğini ifade etmektedir. Yöneticiler, çeşitli ürün hatlarına ilişkin karlılığın karşılaştırılması konusunda daha doğru bilgilere ulaşabilmekte; böylelikle en karlı alanlara odaklanabilme imkânına sahip olurken, daha az karlı hatlarda üretimi azaltma ya da dışarıdan temin etme yoluna gidebilmektedirler (Proctor, 2012, s. 508). Keza, bir işletmenin ABC yöntemini kullanmasındaki temel neden güvenilir bilgiye olan ihtiyacından kaynaklanır. Çünkü maliyetlere ilişkin doğru ve güvenilir bilgi firmanın karlılık ve rekabet gücünü tetikleyebilecek güçlü bir araç niteliğindedir (Roztocki, 2000). Maliyetlerin kontrolünde meydana gelecek iyileşmeler sonucu işletme yöneticileri karşı karşıya oldukları seçenekler arasında daha doğru çözümler yaparak daha optimal kararlar verebilecektir (Chan, 1993). Diğer taraftan, faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi müşteri karlılığı analizi, dağıtım kanalları, satıcılar, markalar, bölgeler ile bir işletmenin karlılığını doğrudan etkileyen diğer alanlara ilişkin bilgiler sağlar (Babad & Balachandran, 1993).

Faaliyete dayalı maliyetlendirme sistemi birkaç aşamadan oluşan bir süreci ifade eder (Innes & Mitchell, 1996). İlk aşamada işletmenin en önemli faaliyetlerinin tespit edilmesi gerekir (Brimson, 1991). Daha sonra söz konusu faaliyetler ile ilişkili genel giderler belirlenir. Sonra bir faaliyetin maliyetini etkileyen faktörler saptanıp faaliyet ölçütleri olarak adlandırılır. Faaliyet ölçütü bir faaliyetin maliyetini belirleyen önemli olaylar veya kuvvetler şeklinde ifade edilebilir (Braund, Osborne, & Tayles, 1993). Son olarak birim genel giderler faaliyet ölçülerine uygulanır (Roodhooft & Konings, 1997).

3. LİTERATÜR TARAMASI

FTM yaklaşımı 1970'li yıllarda ortaya atılmış bir yaklaşımdır. Türkiye'de yapılan çalışmalar incelendiğinde 2000-2013 yılları arasında 39 adet bilimsel makale yayınlanmıştır. Yapılan bu çalışmalarda FTM yaklaşımına ilişkin bilgiler verilmiş ve uygulamalar gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmanın amacı FTM üzerine yapılan teorik ve pratik çalışmaların envanterinin ortaya konulmasının yanında, gelecekte başarılı FTM uygulamaları için Türkiye'de yapılması gereken akademik ve uygulama çalışmalarına ilişkin öneriler sunulmasıdır. FTM yaklaşımına ilişkin Türkiye'de yapılan çalışmaların yıllar itibarıyla göstermiş olduğu eğilim Şekil 2'de gösterilmiştir.

Şekil 2: Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye İlişkin Çalışmalar



Akın (2013) yapmış olduğu çalışmada, altı sigma ile FTM sisteminin entegrasyonuna yönelik kuramsal bir yaklaşım öne sürmüştür. İşletme süreçlerinin iyileştirilerek, hataların minimize edilmesini amaçlayan ve bu bağlamda maliyetlerin düşürülmesinde kullanılan istatistiksel bir yönetim felsefesi olan altı sigma ile faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının bir arada kullanılabilirliğini ortaya koymaya çalışmıştır. Altı sigmanın hedefleri ile FTM'nin hedefleri arasındaki benzerlikleri ve iki yaklaşımında uygulamada kullandıkları araçları ortaya koyan Akın (2013), iki sistemin birlikte kullanılması ile kalite ve maliyet fırsatlarının ortaya çıkarılacağını ifade etmiştir. Bu durumun ise faaliyetlerde meydana gelecek hata ve israfları azaltıcı yönde etki sağlayacağı ve işletmeye değer katan faaliyetlerle değer katmayan faaliyetlerin belirlenebileceği ve sonuç olarak daha etkin ve verimli bir üretim sürecinin elde edileceğini ifade etmiştir.

Ülker ve Başaran (2008), hücreli imalat sistemi (HİS) ve FTM yaklaşımının bütünleştirilmesi ile ilgili olarak yaptıkları çalışmada HİS'te FTM'nin uygulanması ile üretimin faaliyet yapısı ve maliyet oluşumlarının nasıl olacağını göstermişlerdir. Üretim ortamında işletmelerin karşılaşacakları dezavantajlar ve karmaşıklığı önlemeye yarayan modellerden (grup teknolojisi modellerinden) biri olan HİS'te FTM'nin kullanılması, üretilen mamullerin maliyet hesaplamalarında birim ve toplam maliyetlerin daha gerçekçi olacağı sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada kullanılan örnek HİS sistemi ve beraberindeki FTM, işletmelerin HİS modelinin kullanımına temel oluşturacağı ve her işletmenin kendi üretim ortamına uygun hale getirerek yeniden yapılandıracağı sistemler maliyetlerin düşürülmesinde önemli sonuçlar elde edileceği ifade edilmiştir.

Uğurtay vd., (2013) bir kamu hastanesinin anjiyografi biriminde verilen hizmetlerin (15 hizmet), Ak Ergün vd., (2013) patoloji tetkiklerinde, Çankaya ve Aygün (2006) bir hastanenin radyoloji biriminde FTM yaklaşımını uygulamışlardır. Halihazırda kullanılan maliyet yaklaşımının sunduğu maliyet bilgilerinin yetersiz olduğundan yola çıkılarak yapılan uygulamalarda Sosyal Sigortalar Kurumu'nun bütün hastaneler için belirlemiş olduğu Sağlık Uygulama Tebliği paket maliyetleri ile FTM analizi sonuçları arasında büyük farkların olduğu saptanmıştır. Analiz sonuçlarına göre elde edilen bulguların uzmanlarca doğruluğu teyit edilmiş ve maliyetlerin daha doğru hesaplandığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu maliyet farklılığının temelinde birimde verilen hizmetlere ilişkin faaliyetlerin, kaynakları farklı miktarlarda tükettiği ancak geleneksel yaklaşıma göre bu farklılıkların dikkate alınmaması nedeniyle maliyetlerin olduğundan düşük veya yüksek hesaplandığı ifade edilmiştir.

Bengü ve Arslan (2009) yapmış oldukları çalışmada bir hastanede verilen iki hizmet türünün birim maliyet hesaplamasının FTM yaklaşımı ile yapıldığı çalışmada geleneksel maliyetleme yaklaşımıyla birim maliyet hesaplamalarında iki tür hizmet için doğru maliyet bilgisinin sağlanamadığı belirtilmiştir.

Karasioğlu ve Çam (2008) yapmış oldukları çalışmada bir devlet hastanesinin kardiyoloji biriminin muayene hizmetlerinin maliyetlerini FTM yaklaşımına göre hesaplamışlardır. Çalışmada 2006 yılına ait Sağlık Bakanlığı Tebliği'nce belirlenen muayene hizmet bedelinin FTM yaklaşımı ile hesaplanan muayene hizmet ücretinden daha düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca devlet hastanelerinin kâr amacı gütmeyen kurumlar olması nedeniyle maliyet hesaplamalarında gerçek durumdan uzak sonuçların yer aldığı belirtilen çalışmada maliyet düşürücü faaliyetler ve daha doğru maliyet bilgisi üreten yaklaşımların kullanılmasıyla maliyet bilgileri daha iyi analiz edilebileceği ve planlama çalışmalarının daha etkin hale geleceği ifade edilmiştir.

Erkol ve Ağırbaş (2011) yapmış oldukları çalışmada bir tıp fakültesi araştırma ve uygulama hastanesinde FTM yaklaşımı ile doğru maliyet bilgilerinin ortaya koymaya çalışmışlardır. Hastanede kalp ve damar cerrahisi anabilim dalı bünyesinde gerçekleştirilen 14 ameliyatın maliyet hesaplamaları FTM yaklaşımına göre gerçekleştirilmiştir. Yapılan ameliyatların fatura bedelleri ile FTM yaklaşımı sonucunda hesaplanan maliyet arasında farklılıklar olduğu gözlemlenmiştir. Sosyal güvenlik kurumu maliyet bilgilerinin FTM yaklaşımı sonucunda elde edilen hesaplamalardan oldukça farklı olduğu gözlemlenmiştir.

Saban ve Güğercin Irak'ın (2009) yapmış oldukları çalışmada yazında yer alan FTM eleştirilerinden yola çıkılarak ortaya atılan sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımını analiz etmiş ve kavramsal nitelikte bir örnek yardımıyla sürece dayalı FTM'nin uygulamasını açıklamışlardır. Çalışmada sürece dayalı FTM'nin uygulanmasında iki önemli faktörün (mevcut kapasitenin maliyeti ve faaliyetin gerektirdiği zaman) bilinmesi kullanıcılara FTM'den daha esnek, düşük maliyetli ve kolayca güncellenebilir bir yaklaşım sunduğu ifade edilmiştir. Cengiz (2011) yapmış olduğu çalışmada FTM ile sürece dayalı FTM arasındaki farkları incelemiş ve bir işletmede iki yaklaşım için uygulama gerçekleştirmiştir. Çalışma sonuçlarına göre FTM ve sürece dayalı FTM arasındaki en büyük fark atıl kapasite maliyetinin sürece dayalı FTM'de hesaplanıyor olmasıdır. Ayrıca çalışmada daha doğru maliyet bilgisini sağlayan sürece dayalı FTM'nin geleneksel FTM'ye göre daha yararlı bir yaklaşım olduğu ifade edilmektedir.

Titiz ve Altunkaya (2012), yapmış oldukları çalışmada FTM'nin bir tekstil işletmesinde uygulamasını göstermişlerdir. FTM'nin kavramsal çerçevesine de değinilen çalışmada uygulama sonuçları analiz edilmiş ve yaklaşımın uygulamasında işletmelerin karşılaştıkları (maliyet verilerinin elde edilmesi, maliyetlerin hesaplanması vb.) sorunlara çözüm önerilerden bahsedilmiştir.

Ülker ve İskender, (2005) FTM'nin uygulandığı bir şirkete ilişkin uygulama örneğini yapmışlardır. FTM yaklaşımının ürettiği bilgileri yöneticilere sunma işlevinin yönetime ilişkin karar verme sürecinde oldukça önemli olduğuna ve doğru maliyet bilgisi üretiminde önemli maliyet yönetim sistemlerinden biri olduğuna değinilmiştir.

Dumanoğlu (2005), Durervd., (2009), Unutkan (2010) yapmış oldukları çalışmalarda FTM'yi yönetim ve maliyet muhasebesi açısından incelemiş ve bir işletmede uygulama gerçekleştirerek sonuçları değerlendirmiştir. Çalışmada maliyetleri hesaplanan mamule ilişkin maliyet tutarları geleneksel yöntem ve FTM ile karşılaştırılmış, ulaşılan sonuçlarda maliyet farklarının oluştuğu gösterilmiştir. FTM yaklaşımıyla elde edilen maliyet verilerinin daha gerçekçi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Alkan (2005) FTM büyük ölçekli bir işletmenin maliyet verileri doğrultusunda FTM ve geleneksel yaklaşımla yapılan maliyet hesaplamaları arasında %18 ile %22 oranında farklılık olduğu saptanmıştır. Uygulama ile ulaşılan bir diğer sonuç ise, maliyetlerde daha doğru sonuçlara ulaştıran FTM ile düşük hacimli mamulün maliyetinin yükseldiği; yüksek hacimli mamulün maliyetinin ise düştüğü saptanmıştır.

Kaygusuz (2006) FTM ile ilgili yapmış olduğu çalışmada geleneksel yaklaşıma yapılan eleştirilere yer vermiştir. Sabit ve değişken maliyetlerin FTM açısından analizi de yer alan çalışmada örnek uygulamalarla analizler desteklenmiştir. Yazar genel üretim giderlerine ilişkin farkların (bütçe,

kapasite, verimlilik) FTM'yle miktar ve parasal olarak ayrıntılı bir biçimde analiz edilebildiği sonucuna ulaşmıştır. Kaygusuz (2007) bir başka çalışmada geleneksel yaklaşımlarda olduğu gibi maliyet-hacim-kâr analizlerinin FTM ile kullanılabilirliğini teorik örnekler ile ortaya koyarak, elde ettiği sonuçları geleneksel yaklaşım ve FTM yaklaşımı ile karşılaştırmalı olarak değerlendirmiştir. Maliyet-hacim-kâr analizlerinin iki yaklaşım açısından farklı sonuçlar verdiğini ifade etmiştir.

Parlakkaya (2004) yapmış olduğu çalışmada FTM temelinde gelişen ve faaliyetlere odaklanmış faaliyet tabanlı bütçeleme ile geleneksel bütçeleme yaklaşımını incelemiştir. FTM ortamında esnek bütçeleme ve sapma analizlerini değerlendiren yazar FTM uygulayıcıları tarafından geleneksel bütçeleme yaklaşımının yerine faaliyet tabanlı bütçeleme kullanılmasının gerekliliğini vurgulamaktadır. Üretim ortamında değer meydana getirmeyen faaliyetlerin ortadan kaldırılmasında yönetime yardımcı olan FTM ile birlikte faaliyet tabanlı bütçelemenin bu yönüne destek olacağını ifade etmektedir.

Bengü (2005) başarılı bir FTM uygulaması için faaliyetlerin ve maliyet kaynaklarının doğru şekilde belirlenmesi ve maliyet sürücülerinin doğru seçilmesinin zorunlu olduğunu ifade etmiştir. Çabuk (2003) yaptığı çalışmada FTM'nin geleneksel maliyetleme yaklaşımının yetersiz kaldığı kısımları gideri özelliklere sahip olduğunu ifade etmiştir.

Yılmaz ve Karaca (2010) yapmış oldukları çalışmada FTM uygulayıcılarının faaliyet maliyetlerinin muhasebe kayıtlarına ne şekilde aktarılacağına ilişkin bir kayıt sistemi önermişlerdir. Benzer şekilde Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yapılacak güncellemelerle FTM için önerilen kayıt sisteminin kullanılması durumunda muhasebe bilgi sisteminden istenilen bilgiler üretilebileceğini ifade etmişlerdir.

Karacan ve Aslanoğlu (2005) yapmış oldukları çalışmada FTM yaklaşımı ile geleneksel maliyetleme yaklaşımını karşılaştırarak, bu iki yaklaşımın temel mali tablolar (bilanço, gelir tablosu) üzerindeki etkileri örnek uygulama yoluyla tespit etmişlerdir. Geleneksel yöntemin kullanılmasında FTM'ye göre temel mali tablolarda farklı sonuçların oluştuğu saptanmıştır. Benzer şekilde yaklaşımlar arasında meydana gelen bu fark işletmenin vergi yüküne de yansıdığı gözlemlenmiştir. FTM yaklaşımının doğru maliyet bilgisinin üretilmesinde önemli bir yaklaşım olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bekçi ve Negiz (2011), Coşkun ve Güngörmüş (2008), yapmış oldukları çalışmalarda FTM yaklaşımının inşaat taahhüt işletmesinde uygulanmasına yer vermişlerdir. İnşaat taahhüt işlerinde FTM yaklaşımının uygulanabilirliğinin araştırılması ve geleneksel maliyetleme yaklaşımları ile aralarındaki farkın ortaya koyulması çalışmaların amacını oluşturmaktadır. İnşaatlar işlerinde genel üretim giderlerinin yüksek tutarlarda olması nedeniyle, genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde geleneksel yöntemlerin yeteriz kalacağı; dolayısıyla FTM yönteminin kullanılmasının daha doğru maliyet bilgisine ulaştıracağı sonucuna ulaşılmıştır. Benzer şekilde elde edilen uygulama sonuçları değerlendirildiğinde geleneksel maliyetleme yöntemi ve FTM ile hesaplanan maliyetlerde farklılıklar olduğu gözlemlenmiştir.

Karacan, Aygün ve Savcı (2012) yapmış oldukları çalışmada FTM yaklaşımının Rize'de faaliyet gösteren bir çay işletmesinde uygulamasını gerçekleştirmişlerdir. Yapılan çalışma sonucunda FTM ile elde edilen sonuçlarla geleneksel yaklaşıma göre elde edilen sonuçlar karşılaştırılmıştır. İki yaklaşım arasında anlamlı farklılıkların olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bunun nedenini ise çay işletmelerinde üretimin belirli bir aşamasına kadar üretimle alakalı maliyetlerin ürün bazında incelenmesinin mümkün olmaması şeklinde açıklamışlardır.

Karğın (2013) yapmış olduğu çalışmada 1980'lerin sonunda muhasebe literatürüne girmiş olan FTM'nin temellerini, yükselişini ve düşüşünü bir örnek yardımıyla irdelemiştir. Çalışmada FTM yaklaşımının bir örnek yardımıyla eksik yönleri, alternatifleri değerlendirilmiş ve yaklaşıma yöneltilebilir olumsuz eleştiriler değerlendirilmiştir. Yaklaşıma yöneltilebilir temel eleştirilerin başında yaklaşımın uygulanışının zaman alıcı ve zor olduğu ifade edilmiştir.

Otlu ve Karaca (2006), Yıldız ve Karaca (2011), bir işletmenin FTM yaklaşımı ile ekonomik katma değer analizini gerçekleştirmişlerdir. İşletmenin FTM ile belirlenmiş faaliyetlerine faaliyet-sermaye bağımlılık analizi uygulanarak sermaye maliyet payları hesaplanmıştır. İşletmede üretilen mamullerin maliyetleri sırasıyla FTM, birleştirilmiş FTM ve ekonomik katma değer sistemine göre hesaplanmış ve elde edilen sonuçlar yorumlanmıştır. FTM yaklaşımı ve faaliyet-sermaye bağımlılık analizi birlikte kullanılması işletmeler için kârlı mamullerin belirlenmesine yönelik karar vericiler için daha kesin sonuçlara varılacağı ifade edilmiştir.

Aslan (2008) yapmış olduğu çalışmada kalite maliyetleri ile FTM yaklaşımının birlikte kullanılarak, (entegre edilerek) işletmelerin maliyet ve performans ölçüm sistemi olarak kullanımını incelemiştir. Çalışmada yer alan örnek uygulamayla FTM yaklaşımı sürecine kalite maliyetleri de dahil edilerek mamul bazında değerlendirmeler yapılmıştır. Ayrıca kalite maliyetleri ile FTM yaklaşımının birbirine entegre edilerek kalite ve maliyet iyileştirme fırsatlarının oluşturulabileceği ve etkin bir üretim sürecine ulaşılacağını ifade etmiştir.

Yılmaz ve Coşkun'un (2012) bir ortaöğretim kurumunda, Bozkurt, Karakuş ve Öksüz'ün (2011) çok programlı bir lisede yapmış oldukları çalışmalarda öğrenci maliyetlerini FTM yaklaşımı ile hesaplamış ve geleneksel maliyetleme yaklaşımıyla kıyaslamışlardır. FTM yaklaşımı ile geleneksel maliyetleme yaklaşımı sonuçları arasında farklılıklar olduğu ifade edilen çalışmalarda, FTM yaklaşımının doğru maliyet bilgisi üretme konusunda önemli olduğu ifade edilmiştir.

Köroğlu (2013) yapmış olduğu çalışmada otel işletmelerinde FTM yaklaşımının kullanılabilirliğine yönelik bir uygulama gerçekleştirmiştir. Otel işletmesinden alınan veriler ışığında FTM yaklaşımı ile hesaplamalar yapılmış, otele gelen müşteri gruplarına verilen hizmetlerin birim maliyetleri hesaplanmıştır. FTM yaklaşımının doğru maliyet bilgisi üretilmesinde önemli bir araç olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletme faaliyetlerinin sürdürülebilirliği için doğru plan, politika ve stratejilerle hareket edilmesi gereklidir. Bu ise maliyetlerin tam ve eksiksiz olarak ölçülmesi, karar ve planların bu doğrultuda alınmasını zorunlu kılmaktadır. Üretim, pazar ve rekabet ortamındaki değişim işletmelerin bir bütün olarak değişime uyumlu hale getirilmesi gerekliliğini göstermektedir.

Maliyet yönetimi işletmelerin kısa, orta ve uzun vadeli planlarını oluşturabilmeleri ve bu planlar dâhilinde faaliyetlerini sürdürebilmelerini için önemli bir görevdir. Geleneksel yaklaşımların değişen koşullara uygun olmadığı çalışmalarda ifade edilmiş ve iş dünyasında da kendini göstermiştir.

Stratejik maliyet yönetim yaklaşımların biri olan FTM yaklaşımı işletmelere değişen koşullara uyum imkânı ve doğru maliyet bilgisi sağlayan bir yaklaşımdır. Yaklaşımın yararlarına ilişkin olarak literatürde çok sayıda çalışma yer almaktadır. Türkiye'de yapılan çalışmalar da ayrı doğrultuda sonuçlar vermiştir.

Türkiye'de yapılan çalışmalarda FTM yaklaşımı kamu hastanelerinde, tekstil işletmelerinde, inşaat taahhüt işlerinde, orta eğitim kurumlarında, otel işletmelerinde uygulamalar gerçekleştirilmiştir. Yapılan uygulamalarda FTM yaklaşımı ile geleneksel yaklaşım kıyaslandığında FTM yaklaşımının doğru maliyet bilgisi üretilmesi konusunda önemli bir araç olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Özellikle kamu hastanelerinde gerçekleştirilen uygulamalarda, Sağlık Bakanlığı Tebliğinde yer alan hizmet fiyatlarının (maliyetlerinin) FTM ile elde edilen maliyet bilgilerinden oldukça uzak olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çay işletmesinde gerçekleştirilen bir çalışmada ise tek bir mamul olduğu için FTM yaklaşımının geleneksel yaklaşımdan çok önemli bir fark ortaya koymadığı sonucuna ulaşılmıştır.

FTM ile ilgili çalışmalar yaklaşımın kalite maliyetleme, maliyet düşürme, maliyet analizi, bütçeleme, ekonomik katma değer analizi gibi konularla ilişkisi bağlamında gerçekleştirilmiştir. Bu yönleriyle de çalışmalarda yaklaşımın işletmeler için önemli bir araç olduğu vurgusu yapılmıştır. Benzer şekilde FTM yaklaşımı ile hesaplanan maliyet bilgilerinin muhasebe hesaplarına geçirilmesi, FTM ile

geleneksel yaklaşımın kıyaslanması, sürece dayalı FTM ile FTM'nin karşılaştırılması ve yaklaşıma yönelik eleştirilerin belirlenmesi gibi konular da Türkiye'de yapılan çalışmalar arasında yer almaktadır.

Literatür ve Türkiye'de yapılan çalışmalar FTM yaklaşımının geleneksel yaklaşımın eksik yönlerini gideren, işletme amaçları doğrultusunda kullanılabilen, doğru maliyet bilgisini tam ve eksiksiz sunan bir maliyetleme yaklaşımı olduğunu göstermektedir. Özellikle üretim işletmelerinde uygulanmasının üst yönetime fayda sunacağı ifade edilen yaklaşımın, Türkiye'de uygulamalarında da aynı sonuçlara ulaşılmıştır. FTM'ye ilişkin olarak farklı sektörde uygulamalar gerçekleştirilen yaklaşımın, uygulayıcılar için oldukça önemli bir araç olduğu çok sayıda çalışmada ifade edilmiştir.

Literatür incelendiğinde şu önemli noktaların vurgulandığı gözlemlenmektedir. FTM yaklaşımı işletmelerin bütçeleme, müşteri kârlılık analizi, mamul fiyatlandırma, faaliyet yönetimi, performans değerlendirme gibi pek çok faaliyetinde kullanılabilir bir araçtır. Yaklaşımın sonuçları işletme yapısına, ürettiği mamul veya hizmetlerin çeşitliliğine, mamul maliyetini oluşturan maliyet unsurlarının dağılımına, uygulayıcıların bilgi ve tecrübesi gibi etkenlere göre farklılık göstermektedir. Benzer şekilde çalışmalarda da ifade edildiği gibi FTM yaklaşımının bütün işletmelerin istek ve ihtiyaçlarını karşılayacak yapısı henüz geliştirilmemiştir. Diğer maliyet sistemlerinde olduğu gibi işletmeler kendi ihtiyaçları doğrultusunda FTM yaklaşımını şekillendirecek, doğru maliyet ve faaliyet sürücüleriyle doğru bir maliyetleme süreci elde edebileceklerdir.

KAYNAKÇA

- Akın, O., (2013), "Altı Sigma İle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Entegrasyonu: Kuramsal Bir Yaklaşım", Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl:5, Sayı:8, 86-104.
- Alkan, T. A., (2005), "Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi Ve Bir Uygulama", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:13, 39-56.
- Aslan, S., (2008), "Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu", Marmara Üniversitesi, İibf Dergisi, Cilt:25, Sayı:2, 521-534.
- Babad, Y. M., & Balachandran, B. V. (1993). Cost Driver Optimization In Activity-Based Costing. Accounting Review,, 563-575.
- Bekçi, İ., Negiz, N., (2011), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Uygulanması", Uludağ Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:30, Sayı:2, 119-136.
- Bengü, H., (2005), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması", Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı:25, 186-194.
- Bengü, H., Arslan, S., (2009), "Hastane İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması", Afyon Kocatepe Üniversitesi, İibf Dergisi, Cilt: 11, Sayı:2, 55-78.
- Bozkurt, İ., Karakuş, R., Öksüz, S., (2011), "Öğrenci Maliyetlerinin Belirlenmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Yapraklı Çok Programlı Lisesi Örneği", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:31, 411-428.
- Braund, S., Osborne, P., & Tayles, M. (1993). A Survey Of Management Accounting Practices In Uk Manufacturing Companies. Certified Accountants Educational Trust For The Chartered Association Of Certified Accountants.
- Brimson, J. A. (1991). Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach. Vol. 14. Wiley.
- Büyükmirza, K. (2003). Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Cengiz, E., (2011), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar-Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vaka Çalışması”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı:50, 33-58.
- Chan, Y. C. (1993). Improving Hospital Cost Accounting With Activity-Based Costing. Health Care Management Review, 71-77.
- Coşkun, A., Güngörmüş, A., (2008), “Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması”, Mödav, Cilt:10, Sayı:2, 213-232.
- Çabuk, Y., (2003), “Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, Zkü Bartın Orman Fakültesi Dergisi, Cilt:5, Sayı:5, 109-116.
- Çankaya, F., Aygün, D., (2006), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesi Uygulaması”, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Güz, Sayı:17, 93-119.
- Dumanoğlu, S., (2005), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı: 27, 105-116.
- Ergün, A. F., Ağırbaş, İ., Kuzu, I., (2013), “Patoloji Tetkiklerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Hesaplaması Ve Güncel Fiyatlandırma Sistemi İle Karşılaştırılması”, Türk Patoloji Dergisi, Sayı:29, 1-14.
- Erkol, Ü., Ağırbaş, İ., (2011), “Hastanelerde Maliyet Analizi Ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Bir Uygulama, Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası, Cilt:64, Sayı:2, 87-95.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1996). A Review Of Activity-Based Costing Practice. Management Accounting Handbook, 2nd Ed, Cima Publishing.
- Karacan, S., Aslanoğlu, S. (2005), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri”, Muhasebe Ve Denetime Bakış, Eylül, 17-38.
- Karacan, S., Aygün, D., Savci, M., (2012), “Çay İşletmelerinde Faaliyet Temelli Maliyetlemenin Kullanılabilirliği Ve Bir Uygulama”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İibf Dergisi, Cilt:14, Sayı:1, 113-132.
- Karasioğlu, F., Çam, V. A., (2006), “Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması”, Niğde Üniversitesi İibf Dergisi, Cilt:1, Sayı:1, 15-24.
- Karcioğlu, R., Öztürk, M., (2012), “İmkb’ye Kayıtlı Sanayi İşletmelerinin Maliyet Yönetim Sistemlerini Uygulama Ve Uygulamama Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:16(1), 477-496.
- Karğın, S., (2013), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi Ve Düşüşü”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Nisan, 21-40.
- Kaygusuz, Y. S., (2006), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Genel Üretim Giderleri Fark Analizi”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı:30, 152-162.
- Kaygusuz, Y. S., (2007), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Genel Üretim Giderleri Fark Analizi”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı:33, 139-150.
- Kee, R. (1995). Integrating Activity-Based Costing With The Theory Of Constraints To Enhance Production-Related Decision-Making. Accounting Horizons, 48-61.
- Köroğlu, Ç., (2013), “Otel İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Elde Etmek İçin Bir İleri Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Ocak, 39-56.

- Liu, J.Y.L, Pan, F., (2007), “The Implementation Of Activity-Based Costing In China: An Innovation Action Research Approach”, *The British Accounting Review*, Vol:39, 249-264.
- Otlu, F., Karaca, S.S, (2006), “Faaliyet Temelli Maliyetleme Sistemine Göre Ekonomik Katma Değer Analizi”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Ocak, 140-151.
- Parlakkaya, R. R., (2004), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ortamında Esnek Bütçeleme Ve Sapma Analizi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:9, Sayı:1, 229-243.
- Proctor, R. (2012). *Managerial Accounting Fourth Edition*. Pearson Education Limited.
- Raffish, N. (1991). *How Much Does That Product Really Cost? Strategic Finance*.
- Roodhooft, F., & Konings, J. (1997). *Vendor Selection And Evaluation An Activity Based Costing Approach*. *European Journal Of Operational Research*, 96(1), 97-102.
- Roztock, N. (2000). *The Integrated Activity-Based Costing And Economic Value Added Information System*. In *Proceedings From The 2000 Sam International Management Conference*, 513-520.
- Saban, M., Güğercin İ. R., (2009), “Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, *Zkü Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:5, Sayı:10, 97-108.
- Titiz, İ., Altunay A. M., (2012), “Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Ve Bir Tekstil İşletmesi Uygulaması”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Sayı:55, 91-112.
- Uğurtay, H., Öker, F., Sur, H., Bakir İ., Döğücü, M.Ş., (2013), “Bir Kamu Hastanesinde Anjiyografi Birimi Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi İle Analizi”, *Nobel Medicus*, Cilt:9, Sayı:1, 10-16.
- Unutkan, Ö., (2010), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi Ve Bir Uygulama”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 97, 87-106.
- Ülker, Y., Başaran, B., (2008), “Bir Grup Teknolojisi Modeli Olarak Hücreli İmalat Sistemi Ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemiyle Bütünleştirilmesi”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Sayı:37, 152-164.
- Ülker, Y., İskender, H., (2005), “Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve John Deere Örneği”, *Baü Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:8, Sayı:13,189-217.
- Walther, L. M., & Skousen, C. J. (2009). *Managerial And Cost Accounting*. Bookboon.
- Yıldız, Ş., Karaca, N., (2011), “Stratejik Yönetim Bakış Açısıyla Bütünleşik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Ekonomik Katma Değer Sistemi”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Temmuz, 1-26.
- Yılmaz, M., Coşkun, A., (2012), “Ortaöğretim Kurumlarında Öğrenci Birim Maliyetlerinin Hesaplanmasında Modern Bir Yöntem, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:33, 277-290.
- Yılmaz, R., Karaca, N., (2010), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamasında Faaliyet ve Kaynakların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bir Öneri”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Sayı:48, 154-171.