

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ**

**MOBİLYA SEKTÖRÜNDEKİ BİR TİCARET
FİRMASINDA STRATEJİK FİYATLAMA İÇİN
FAALİYET TABANLI YÖNETİM MUHASEBESİ
KURULMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Yekta Cem SUNMAN
ORCID: 0000-0003-3566-8062**

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : İşletme**

**Tez Danışmanı: Doç. Dr. Recep YILMAZ
ORCID: 0000-0002-0306-2958**

TEMMUZ- 2023

Yekta Cem SUNMAN tarafından hazırlanan “Mobilya Sektöründeki Bir Ticaret Firmasında Stratejik Fiyatlama İçin Faaliyet Tabanlı Yönetim Muhasebesi Kurulması” başlıklı bu tez, 20/06/2023 tarihinde Sakarya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği’nin ilgili maddeleri uyarınca yapılan Tez Savunma Sınavı sonucunda başarılı bulunarak, jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Doç. Dr. Recep Yılmaz
Sakarya Üniversitesi

Jüri Üyeleri: Doç. Dr. Recep Yılmaz
Sakarya Üniversitesi

Doç. Dr. Kamil Taşkın
Sakarya Üniversitesi

Doç. Dr. Sinan Esen
Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi

 SAKARYA ÜNİVERSİTESİ	T.C.		Sayfa : 1/1
	SAKARYA ÜNİVERSİTESİ		
	İŞLETME ENSTİTÜSÜ		
	TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU		
Öğrencinin			
Adı Soyadı	:	Yekta Cem SUNMAN	
Öğrenci Numarası	:	Y209037013	
Enstitü Anabilim Dalı	:	İşletme	
Enstitü Bilim Dalı	:	İşletme	
Programı	:	☒ YÜKSEK LİSANS ☐ DOKTORA	
Tezin Başlığı	:	Mobilya Sektöründeki Bir Ticaret Firmasında Stratejik Fiyatlama İçin Faaliyet Tabanlı Yönetim Muhasebesi Kurulması	
Benzerlik Oranı	:	% 4	
Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.			
		 / / 20.... İmza Öğrenci	
Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere gsbttez@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir. Bilgilerinize arz ederim.			
		 / / 20.... İmza Danışman	
Uygundur			
		Danışman Unvanı / Adı-Soyadı: Doç. Dr. Recep YILMAZ Tarih: / / 20.... İmza:	
☐ KABUL EDİLMİŞTİR ☐ REDDEDİLMİŞTİR		Enstitü Birim Sorumlusu Onayı	
EYK Tarih ve No: / / 20.... -			
2			00.ENS.FR.72

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	v
TABLolar	vii
ŞEKİLLER	viii
ÖZET.....	ix
ABSTRACT	x
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME.....	7
1.1. Faaliyet Tabanlı Yaklaşımlar	7
1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	8
1.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tarihsel Gelişimi.....	8
1.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramı.....	11
1.2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amaçları ve Özellikleri.....	12
1.2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Kavramsal Modeli.....	15
1.2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Temel Kavramları	15
1.2.5.1. Faaliyet.....	16
1.2.5.2. Faaliyet Merkezi	21
1.2.5.3. Maliyet Etkeni.....	22
1.2.5.4. Kaynak	23
1.2.5.5. Maliyet Havuzu.....	25
1.2.5.6. Maliyet Nesnesi	26
1.2.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Uygulama Aşamaları	26
1.2.7. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Avantajları ve Dezavantajları	30
BÖLÜM 2. STRATEJİK FİYATLANDIRMA	34
2.1. Fiyat ve Fiyatlandırma Kavramı.....	34
2.2. Fiyatlandırmanın Tarihsel Geçmişi	35
2.3. Fiyatlandırma Süreci	36
2.4. Fiyatlandırma Stratejileri.....	36
2.4.1. Maliyete Göre Fiyatlandırma	36
2.4.2. Talebe Göre Fiyatlandırma.....	37
2.4.3. Rekabete Göre Fiyatlandırma.....	38

2.4.4. Değer Temelli Fiyatlandırma	39
2.4.5. Fiyatlandırma Stratejilerinin Değerlendirilmesi.....	40
2.5. Yeni Ürün İçin Fiyatlandırma	40
2.5.1. Pazarın Kaymağını Almak	41
2.5.2. Pazara Nüfuz Etme	41
2.6. Nihai Fiyatı Belirleme	42
2.6.1. Fiyat İndirimi.....	42
2.6.1.1. Miktersal İndirim	42
2.6.1.2. Peşin İndirim	43
2.6.1.3. Ticari İndirim	43
2.6.1.4. Mevsimlik İndirim	43
2.6.2. Psikolojik Fiyatlandırma	43
2.7. Fiyat Değişiklikleri.....	44
2.8. İhracat Fiyatının Belirlenmesi	45
2.9. Coğrafi Fiyat Politikası	48
2.10. Ürün Karması Fiyatlandırma Stratejileri	50
2.10.1. Ürün Hattı Fiyatlandırması.....	50
2.10.2. Opsiyonel Ürün Fiyatlandırması	50
2.10.3. Zorunlu Ürün Fiyatlandırması.....	50
2.10.4. Yan Ürün Fiyatlandırması	51
2.10.5. Ürün Demeti Fiyatlandırması	51
BÖLÜM 3. FAALİYET TABANLI YÖNETİM VE SÜRECİ MOBİLYA	
SEKTÖRÜNDEKİ BİR TİCARET FİRMASI	52
3.1. Faaliyet Tabanlı Yönetim	52
3.1.1. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Amaçları	53
3.1.2. Faaliyet Tabanlı Yönetim Modelleri	53
3.1.2.1. Faaliyet Analizi	54
3.1.2.2. Faaliyetlerin İyileştirilmesi	55
3.1.2.3. Performans Ölçülerinin Belirlenmesi	56
3.1.3. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Avantajları.....	57
3.1.3.1. Malın Kâr Getirisi Analizinde FTY Verilerinin Kullanımı	58
3.1.3.2. Tüketici Kâr Getirisi Analizinde FTY Verilerinin Kullanımı	58
3.1.3.3. Bütçe Analizlerinde ve Sapma Analizlerinde FTY Verilerinin Kullanımı.....	59

3.1.3.4. Maliyet, Hacim ve Kâr Analizinde FTY Verilerinin Kullanımı	60
3.1.3.5. Mamul Tasarımı ve Geliştirme Kararlarında FTY Verilerinin Kullanılması	61
3.2. Faaliyet Tabanlı Yönetim Süreci ve Genel Bakışı	62
3.2.1. Bir Sistem Olarak Faaliyete Dayalı Yönetim.....	63
3.2.1.1. Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Faaliyete Dayalı Yöntem	63
3.2.2. Faaliyete Dayalı Yönetim Sürecinin Başarılı Olma Döngüsü.	65
3.2.3. Sürecin Çıktıları	65
3.3. Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi.....	66
3.3.1. İşletme Sürecinin Tanımlanması ve Faaliyetlerin Belirlenmesi	68
3.3.1.1. Faaliyetlerin Tanımlanması ve Seçilmesi	68
3.3.2. Faaliyet Sözlüğü ve Hazırlanması.....	69
3.3.3. Faaliyet Planlarının Çıkarılma Aşaması.....	70
3.3.4. Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi ve Faaliyet Seviyeleri ...	71
3.3.5. Maliyet Etkeninin Tanımının Yapılması.....	72
3.3.6. Dağıtımın Yapılması	74
3.4. Faaliyet Analizi	75
3.4.1. Katma Değer Oluşturan ve Oluşturmayan Faaliyetlerin Tanımının ve Analizinin Yapılması.....	76
3.4.1.1. Katma Değer Oluşturan ve Oluşturmayan Faaliyetlerin Tanımının Yapılması	76
3.4.1.2. Katma Değer Oluşturan ve Oluşturmayan Faaliyet Analizinin Yapılması	77
3.4.2. Kritik Faaliyetin Tanımı ve Karşılaştırılması.....	78
3.4.2.1. Kritik Faaliyetin Tanımının Yapılması.....	78
3.4.2.2. Faaliyetlerin Karşılaştırılması.....	79
3.4.3. Faaliyetlerin İyi Hale Getirilmesi.....	79
3.4.4. Maliyet Etkenlerinin Analizinin Yapılması	80
3.5. Performans Ölçümü.....	81
3.5.1. İşletmelerde Performans Ölçümü.....	81
3.5.2. İşletmelerde Performans Ölçümünün Gelişimi	82
3.5.3. Faaliyete Dayalı Yönetim Sistemi ve Performans Ölçümü.....	84
3.5.4. Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği (Balanced Scorecard)	85
3.5.4.1. Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği Tanımı.....	85

3.5.4.2. Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği ve Strateji	86
3.5.4.3. FDY Sistemi ile Tekniğin İlişkisi	87
3.5.4.4. Tekniğin Dört Boyutu	88
3.5.4.5. Tekniğin Kurulması	90
3.6. Firmanın Tanıtılması	91
3.7. İşletmede Mevcut Sistem	92
3.7.1. İşletmenin Organizasyon Yapısı	92
3.7.2. Kullanılan Maliyet Sistemi.....	93
3.7.3. İşletmede Fiyat ve Kâr Oranının Belirlenmesi.....	94
3.8. İşletme ve Faaliyet Tabanlı Yönetim Sistemi	96
3.8.1. İşletmenin Mevcut Faaliyet Alanları 2021 Yılı Bilgileri	96
3.9. İşletme Sürecinin Tanımlanması ve Faaliyetlerin Belirlenmesi.....	98
3.10. Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi	100
3.11. Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi.....	100
3.11.1. Ödenen Faizin Faaliyet Merkezlerine Dağılımı	101
3.11.2. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	104
3.11.3. Genel Yönetim Giderleri	105
3.11.4. Finans Giderleri.....	105
3.12. Faaliyet Tabanlı Maliyet ve Geleneksel Maliyet Sisteminden Elde Edilen Sonuçların Karşılaştırılması.....	106
3.13. Faaliyet Analizi	108
3.13.1. İstanbul Avrupa Faaliyet Merkezi.....	108
3.13.2. İstanbul Anadolu Faaliyet Merkezi	110
3.13.3. Akdeniz Faaliyet Merkezi	111
3.13.4. Ankara Faaliyet Merkezi	113
3.13.5. Doğu Anadolu Faaliyet Merkezi	114
3.13.6. Karadeniz Faaliyet Merkezi	115
3.13.7. Merkez Şube Faaliyet Merkezi.....	117
3.13.8. Serdivan Şube Faaliyet Merkezi.....	118
3.13.9. Bursa Şube Faaliyet Merkezi	119
SONUÇ.....	121
KAYNAKÇA	124
ÖZGEÇMİŞ.....	134

KISALTMALAR

Ar-Ge	: Araştırma - Geliştirme
Bkz.	: Bakınız
Br.	: Birim
BS	: Bakım Süresi
CAM-I	: Uluslararası İleri Üretim Konsorsiyumu- The Consortium of Advanced Manufacturing- International
CIMA	: Sertifikalı Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü- Chartered Institute Of Management Accountants
CRM	: Müşteri İlişkileri Yönetimi - Customer Relations Management
ÇS	: Çalışma Saati
DBAS	: Donanım Bakım Süresi
DBS	: Dönem Başı Stok
Diğ.	: Diğerleri
DİS	: Direkt İşçilik Saati
Dk	: Dakika
DSS	: Dönem Sonu Stok
EBR	: Eş değer Birim
FTB	: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme
FTM	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
FTMY	: Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi
FTY	: Faaliyet Tabanlı Yönetim
GÜG	: Genel Üretim Giderleri
İKY	: İnsan Kaynakları Yönetimi
Kki	: Kalite Kontrol İşlemi
MFS	: Mahsup Fişi Sayısı
M-H-K	: Maliyet - Hacim - Kar
MS	: Makine Saati
PS	: Personel Sayısı
SCB	: Scottish Courage Brewing
SMS	: Satış Mahsup Sayısı
TKY	: Toplam Kalite Yönetimi
TMC	: Tesis Makine Cihaz
ÜPY	: Üretim Planlama Yönetimi
Vb.	: Ve benzeri

YBS : Yazılım Bakım Süresi



TABLÖLAR

Tablo 1	: 2021 Yılı Toplam Ciro Tablosu	96
Tablo 2	: İşletmenin Mevcut Faaliyet Alanları 2021 Yılı Ciroları	97
Tablo 3	: 2021 Yılı Cirolarının ve Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Mevcut Dağılımı.....	97
Tablo 4	: Faaliyet Merkezleri Tablosu.....	100
Tablo 5	: Faiz Giderlerinin Dağıtım Anahtarı Tablosu	101
Tablo 6	: Ödenen Faizin Faaliyet Merkezlerine Dağılımı	103
Tablo 7	: 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Maliyetleri Tablosu	104
Tablo 8	: 770 Genel Yönetim Giderleri Tablosu	105
Tablo 9	: Finans Giderleri Tablosu	105
Tablo 10	: Faaliyet İçerikli Maliyet ve Klasik Maliyet Sisteminden Elde Edilen Sonuçlar.....	106
Tablo 11	: Kalem Grubu Bazında Katkı Payı Tablosu	107
Tablo 12	: Ürün Gruplarındaki Kalem Sayıları	108
Tablo 13	: İstanbul Avrupa Faaliyet Merkezinin Ürün Grubundaki Katkı Payları ve Oranları.....	109
Tablo 14	: İstanbul Anadolu Faaliyet Merkezinin Ürün Grubundaki Katkı Payları ve Oranları.....	110
Tablo 15	: Akdeniz Faaliyet Merkezinin Ürün Grubundaki Katkı Payları ve Oranları.....	112
Tablo 16	: Ankara Faaliyet Merkezinin Ürün Grubundaki Katkı Payları ve Oranları	113
Tablo 17	: Doğu Anadolu Faaliyet Merkezinin Ürün Grubundaki Katkı Payları ve Oranları.....	115
Tablo 18	: Karadeniz Faaliyet Merkezinin Ürün Grubundaki Katkı Payları ve Oranları.....	116
Tablo 19	: Merkez Şube Faaliyet Merkezinin Ürün Grubundaki Katkı Payları ve Oranları.....	117
Tablo 20	: Serdivan Şube Faaliyet Merkezinin Ürün Grubundaki Katkı Payları ve Oranları.....	118
Tablo 21	: Bursa Şube Faaliyet Merkezinin Ürün Grubundaki Katkı Payları ve Oranları.....	119

ŞEKİLLER

Şekil 1: Organizasyon Şeması	93
Şekil 2: İşletmenin Özet Sipariş İş Akış Şeması	99



ÖZET

Sunman, Y.C. (2023) *Mobilya sektöründeki bir ticaret firmasında stratejik fiyatlama için faaliyet tabanlı yönetim muhasebesi kurulması* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Sakarya Üniversitesi

Günümüzün hızlı iş ortamında, işletmelerin kıt kaynakları daha verimli kullanmak için doğru araçlara ihtiyacı vardır. Bu araçlarla şirketler, kaynakları verimli bir şekilde tahsis etmenin yanı sıra ideal yönetim yaklaşımlarını geliştirmeli ve desteklemelidir. Bazıları, mevcut koşullar altında geleneksel iş yönetim sistemlerinin beklenen faydaları sağlayamayacağına ve gereksinimleri karşılayamayacağına inanmaktadır. Geleneksel yönetimin eksikliklerini gidermek için ortaya atılan faaliyet temelli yönetim yaklaşımı, herhangi bir faaliyet sırasında beklenen performansı elde etmek için gereken kaynak derecesini tespit eden tahminleme modelidir. Çalışma tabanlı bir yönetim biçimi, kuruluşlara klasik yönetim yöntemlerinde finansal bilgiler ile kısıtlı olmayan, operasyonel veri planlaması ve sonuç analizi için bir temel sağlamaktadır.

Bu doğrultuda araştırma, stratejik kaynak fiyatlandırmasının önemini vurgulayan ve modelin yönetim şirketlerine ve faaliyetlere uygulanmasını ayrıntılı olarak açıklayan faaliyet temelli bir yönetim modeli geliştirmeyi amaçlamaktadır.

Uygulama örneği, özellikle modelin gerçekleştirme aşamalarını detaylandığı ve stratejik fiyat değişkenlerini ve kaynak üretiminin sabit maliyetlerini tek tek ele alındığı için önemli veriler sağlamaktadır. Çalışmamızda öncelikle faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyet tabanlı yönetim ve stratejik fiyatlandırma konularında literatür taraması yapılmıştır. Bu kapsamda faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyet tabanlı yönetim ve stratejik fiyatlandırma, uygulama süreci, avantaj ve dezavantajları anlatılmaktadır. Daha sonra, faaliyete göre başka bir yönetim modeli oluşturmak ve bu modelin işlevselliğini imalat şirketinin verilerinden göstermeye çalışmak için kavramsal bir model önerilmiştir. Bu çalışmada önerilen varlığa dayalı stratejik fiyatlandırma yönetimi muhasebesi belirleme modelinin, yönetimi maliyet kontrolü ve performans ölçüm hedeflerine yönlendirmek için etkili bir çerçeve sağladığına inanılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Stratejik Fiyatlandırma, Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Faaliyete Dayalı Yönetim

ABSTRACT

Sunman, Y.C. (2023) *Establishment of activity based management accounting for strategic pricing in a trading company in the furniture industry* Sakarya Üniversitesi

In today's fast-paced business environment, businesses need the right tools to use scarce resources more efficiently. With these tools, companies must develop and support ideal management approaches as well as allocating resources efficiently. Some believe that under the current circumstances, traditional business management systems cannot provide the expected benefits and meet the requirements. The activity-based management approach, which was put forward to eliminate the deficiencies of traditional management, is a forecasting model that determines the degree of resource required to achieve the expected performance during any activity. A work-based management style provides organizations with a basis for operational data planning and results analysis, which is not limited to financial information in conventional management methods.

Accordingly, the research aims to develop an activity-based management model that emphasizes the importance of strategic resource pricing and explains in detail the application of the model to management companies and operations.

The application example provides important data, especially as it details the stages of realization of the model and considers strategic price variables and fixed costs of resource production one by one. In our study, first of all, a literature review was conducted on activity-based costing, activity-based management and strategic pricing. In this context, activity-based costing, activity-based management and strategic pricing, implementation process, advantages and disadvantages are explained. Next, a conceptual model is proposed to construct another management model by activity and try to demonstrate the functionality of this model from the manufacturing company's data. The asset-based strategic pricing management accounting determination model proposed in this study is believed to provide an effective framework for guiding management towards cost control and performance measurement objectives.

Keywords: Strategic Pricing, Activity Based Costing, Activity Based Management

GİRİŞ

Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Yönetim gibi yöntemler, stratejik maliyet yönetiminin önemli bileşenleri olarak kabul edilir. Uygulama, geleneksel yöntemlerin şirketleri stratejik hedeflere ulaşmaya yönlendirmek için yeterli olmadığını göstermiştir. Genel giderlerin toplam maliyetler içinde yer alan yüksek yüzdesi, mevcut ölçüm yönetimlerinin eksikliği ile günümüzde, yeni performans ölçülmesi ve faaliyetlerin etkili yönetimi için yeni yöntemlerin geliştirilmesi ve devreye alınması gerekliliğini ortaya koymuştur. Bilhassa finansal kriterlere dayalı denetim yöntemlerinin fiziki kriterleri dikkate almaması büyük bir dezavantaj olarak değerlendirilmektedir. Etkin kontrolü sağlamak için, finansal standartlar, faaliyet sonuçlarını yansıtan standartlarla uyumlu hale getirilmelidir. Günümüzde işletmeler karlı kalabilmek için sürece odaklanmalıdır. Bu, şirketi iş stratejisini somutlaştırmaya ve bütçeye yansıtmaya zorlar. Bu ihtiyacın farkına varan şirketler ve araştırmacılar, geleneksel yönetim sistemlerinin buna izin vermediğini veya yetersiz olduğunu fark ederek, stratejik planlama ve yönetime uygun, faaliyet tabanlı bir stratejik fiyatlandırma maliyetleme sistemi ararlar. Bu çabaların sonucunda faaliyet tabanlı stratejik fiyatlandırma muhasebe sistemi teknolojisi. Stratejik fiyatlandırma için bir olay muhasebesi sistemi, olay yönetiminin unsurlarından biridir. Faaliyet tabanlı yönetim, çalışma sistemlerini planlamak, yönetebilmek ve kontrol yapmak, operasyonları ve iş stratejisini yönetmek, israfı ortadan kaldırmak ve süreçleri iyileştirmek için gereken bilgileri elde ederek süreç odaklı düzenlemeyi desteklemek için tasarlanmıştır. Stratejik fiyatlandırma için faaliyet tabanlı bir maliyetlendirme sistemi, kontrol ve planlama çalışmalarını yürütmek için faaliyet tabanlı yönetimi kullanan bir araçtır. Faaliyete dayalı yönetim muhasebesi, geleneksel fiyatlandırmanın dezavantajlarını ortadan kaldırmak için tasarlanmış modern stratejik fiyatlandırma için faaliyet tabanlı bir muhasebe sistemi teknolojisi ve bir kuruluştaki planlı faaliyetlerin planlanması ve kontrol edilmesi sürecidir. Stratejik varlığa dayalı fiyatlandırma; faaliyetleri ve bunların stratejik hedeflere ulaşmakla olan ilişkisini anlamaya odaklanan bir yaklaşım olarak değerlendirilir. Stratejik fiyatlandırma için faaliyet tabanlı bir maliyetlendirme sisteminin amacı, gerçekleştirilebilir planlar ve bütçelerin oluşabilmesi için planlama ve bütçelemeyi faaliyet tabanlı bir bakış açısıyla birleştirerek finansal ve operasyonel sürecin aralarında hayati bir bağ oluşturmaktadır. Stratejik fiyatlandırma için faaliyete dayalı bir maliyetleme sisteminin bu hedefine ulaşmak için, bir kuruluşun belirli bir zaman diliminde hedeflerine ulaşması için ihtiyacı

olan kaynağın ne kadar gerekli miktarda olduğunu ve bedelini belirler. Stratejik fiyatlandırma için faaliyete dayalı maliyetlendirme sistemi, bir organizasyonda planlanan çalışmaların planlarının yapılması ve kontrolünün yapılma aşaması olduğundan, teknik, çalışmalar, ürün ile hizmetler arasındaki sebep-sonuç ilişkilerini net bir şekilde temsil etmeye yardımcı olur. Sonuç olarak, faaliyet tabanlı stratejik fiyatlandırma maliyetleme sistemi, sürekli iyileştirmeyi ve süreç sistemini destekleyebilen yaklaşımdır ve faaliyet tabanlı stratejik fiyatlandırma maliyetlendirmesi, operasyonel kontrol ile ilişkilendirilebilir. Performansa dayalı faturalandırma sistemini stratejik fiyatlandırmanın sistematik kontrolü ile birleştiren teknoloji, operasyonel planlamayı bütçeleme sistemi ile entegre ederek bütçeleme sistemini iyileştirmeyi amaçlıyor. Stratejik fiyatlandırma için, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerinin sağladığı temel, geleneksel bütçeleme yöntemlerindeki finansal bilgiler ile kısıtlı olmayıp, ayrıca sistemsal bilgilerin planlarının yapılması ve sonuç analizi için bir temel sağlar. Stratejik fiyatlandırma için faaliyete dayalı muhasebe sistemi teknolojisi, yönetimin vermesi gereken kararları bildirmek için faaliyetle ilgili tüm bilgileri sağlayarak son derece önemli bir yönetim aracı olarak kabul edilir. Stratejik fiyatlandırma için aktivite bazlı faturalandırma sistemi teknolojisi, aktivite bazlı olduğu için süreç yönetiminin anlaşılmasına yardımcı olan özelliklere de sahiptir. Faaliyet bazlı olduğu için süreç bazlı yönetim anlayışınızı destekleyen niteliklere sahiptir. Stratejik fiyatlandırma için faaliyet tabanlı bir maliyetlendirme sistemi, stratejik iş kararları için bir kılavuz olarak operasyonel konulara öncelik verdiği ve bu nedenle profesyoneller tarafından benimsenmesi muhtemel olduğu için pragmatik bir yaklaşım olarak kabul edilir. Bilhassa işletmecilerin sorumlu olduğu faaliyetleri mali terimlerden ziyade sistemsal bir şekilde ifade edebilmeleri bütçe oluşturmalarında ve geliştirmelerinde kolaylık sağlayacaktır. Bu sebeplerle işletmenin öncelikle maliyet havuzları oluşturularak belirlenen faaliyet merkezlerine, doğru dağıtım anahtarları kullanılarak dağıtımları yapılmıştır. İşletmenin değişken giderleri hesaplanarak ürün gruplarına dağıtımı yapılmış ve böylelikle her bir faaliyet merkezindeki ürün gruplarının katkı payları hesaplanmıştır. Ortaya çıkan tabloda ilgili faaliyet merkezindeki ürün gruplarının katkı payları yorumlanarak stratejik kararlar alınmasına yardımcı olmak amacı ile yorumlanmıştır.

Çalışmanın Amacı

Çalışmanın amacı, kaynakların stratejik fiyatlandırma için çalışma tabanlı fiyatlandırma aşamalarını detaylandırarak, çalışma tabanlı maliyetleme tekniklerini stratejik fiyatlandırmaya etkin bir şekilde uygulayan bir rol model geliştirmektir. Bu rol model ile var olan stratejik fiyatlandırma için iş bazlı bir faturalama sistemi modelinin geliştirilmesine katkı sağlamayı amaçlıyoruz. Geliştirilecek modelin işletme için etkili bir yönetim biçimi olarak kullanılması varsayılmaktadır. Bu amaç ile çalışmada, iş tabanlı yaklaşımını gösteren faaliyet tabanlı fiyatlama ve faaliyet tabanlı stratejik fiyatlandırma yöntemleri ayrı ayrı ele alınmakta ve faaliyet tabanlı muhasebe için geliştirilen stratejik fiyatlandırma modeli tanıtılmaktadır. İlk olarak stratejik fiyat performansı ile ilgili ücretlendirme sistemi modelinin yapısı verilmiş, ardından stratejik fiyat performansı ile ilgili ücretlendirme sistemi modelinin uygulama süreci bir ticaret firması örnek alınarak gösterilmiştir. Araştırma aşağıdaki soruları yanıtlamayı amaçlamaktadır:

-Stratejik fiyatlandırma için faaliyet tabanlı muhasebe sistemi yöntemi ve uygulamasıyla ilgili belli bir şartlar var mıdır?

-Stratejik fiyatlandırma için faaliyet tabanlı muhasebe sisteminin klasik yönetim tutumuna göre daha yararlı bir yönetim muhasebesi sisteminin temelini sunduğunu ifade edebilir mi?

-Stratejik fiyatlandırma için iş tabanlı muhasebe sisteminin hazırlanması sırasında karşı karşıya kalınabilecek zorluklar nelerdir?

-Tavsiye edilen stratejik fiyatlandırma için iş tabanlı muhasebe sistemi modelinde var olan modele göre üstünlük özellikleri nelerdir?

Cevaplandırılan bu sorular ile stratejik fiyatlandırma için iş tabanlı muhasebe sistemi yönteminin şirketlere fayda oluşturacak katkıları ortaya koyarak hedef haline getirmektir.

Çalışmanın Önemi

Varlık bazlı stratejik fiyatlandırma muhasebe sistemlerine ilişkin dünya çapında birçok çalışma yapılmış olmasına rağmen, çalışmaların çoğunun teorik düzeyde olduğu görülmektedir. Öte yandan, bu konuyla ilgili uygulamalı araştırmaların, stratejik fiyatlandırma için performans muhasebesinin uygulamalı aşamasına ilişkin çok az gösterge sağladığına dikkat çekiyoruz. Türkiye’de bu konudaki araştırmalar teorik ve çok az. Bu amaçla, stratejik fiyatlandırmada faaliyet tabanlı muhasebe sistemi teknolojisinin

uygulanması konusunda daha fazla araştırmaya ihtiyaç duyulduğu düşünülmektedir. Ayrıca, uygulamalı araştırmalar, faaliyete dayalı stratejik fiyatlandırma maliyetleme sisteminin şirketlere birçok yönden fayda sağlayacağını gösterse de, şirketlerin faaliyet tabanlı stratejik fiyatlandırma maliyetlendirme sistemi sürecini organizasyon yapılarına göre ayarlayacakları açıktır. Bu çalışmalarda teknolojiyi uygulama süreci, özellikle teknolojinin uygulanmasında en önemli adım olarak kabul edilen kaynakların nasıl yönetileceği net olarak ortaya konulamamıştır. Bu nedenle, söz konusu araştırma tekniği tanımlamakta ve akademisyenlere ve uygulayıcılara çok fazla ayrıntı vermemektedir. Bu nedenle araştırmacılara ve uygulayıcılara rehberlik edecek daha fazla araştırma yapılması ve araştırmaların uygulamaya yönelik olarak tasarlanması gerektiğine inanılmaktadır. Burada, stratejik bir fiyat varlık muhasebesi sisteminin uygulanması için bir model oluşturmanın ve bu modelin şirketlere uygulanmasının teorik olarak Türkiye’de yapılacak daha sonraki araştırmalara ışık tutacağı varsayılmaktadır. Uygulama ve teknolojinin kurumsal olarak benimsenmesine rehberlik edecek ve kolaylaştıracaktır. Bu sebeple geliştirilecek modelin bu çalışmada, iş tabanlı maliyetleme sistemlerinin stratejik fiyatlandırma için kullanılması, işletme faaliyetleri ve maliyetlerinin açıklanması için faaliyet tabanlı maliyetleme tekniklerinin stratejik fiyatlandırmaya katkısı üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın İçeriği

Bu çalışmada; “Faaliyet Tabanlı Maliyetler, Faaliyet Tabanlı Yönetim” “Stratejik Fiyatlandırma” ve “Stratejik Fiyatlandırma için Faaliyet Tabanlı Yönetim Muhasebesi” ile beraber üç alt başlıktan meydana gelmektedir. Bu çalışmanın ilk kısmında faaliyet tabanlı ve faaliyet tabanlı maliyet yönetimi yöntemleri tartışılmaktadır. Bu amaçla, bu bölümde faaliyet bazında maliyetin tarihsel gelişmesi, hedefleri, özellik ile temel kavramı, faaliyet bazında yaklaşımı oluşturan kavramsal model ve uygulama aşamaları hakkında genel bilgiler verilmektedir. Ayrıca, görev maliyetleme sistemlerinin avantaj ve dezavantajları tartışılmıştır. Son adımda ise faaliyet temelli yönetim hakkında bilgi verilmiş ve faaliyet temelli yönetimin stratejik karar vermeye katkısı belirtilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde stratejik fiyatlandırma teknikleri incelenmiştir. Bu amaçla, stratejik fiyatlandırma için faaliyete dayalı fiyatlandırmanın ne ölçüde gerekli olduğunu göstermek için öncelikle geleneksel fiyatlandırmanın ve faaliyete dayalı fiyatlandırmanın eksiklikleri ele alınmaktadır. Daha sonra stratejik fiyatlandırmanın tanımını, amaçlarını, özelliklerini ve temel kavramlarını açıklar ve teknolojinin mevcut modelini ve teknoloji

üzerine deneysel araştırmaların sonuçlarını sunar. Ardından teorik bir örnek üzerinden performansa dayalı muhasebe sürecinin stratejik fiyatlandırma için işlevi açıklanmış, teknolojinin işletmeye sağladığı faydalar ve teknolojinin eleştirilen noktaları belgelenmiştir. Son olarak, stratejik fiyatlandırma hakkında geleneksel muhasebe bilgileri ve teknolojinin işletmeler için yararlı olması için gereklilikler sağlanmaktadır. Çalışmanın üçüncü bölümünde, önerilen stratejik fiyatlandırma için faaliyet tabanlı bir faturalama modeli sunmayı amaçlıyoruz. Bu amaçla, faaliyete dayalı stratejik fiyatlandırma maliyetleme için geliştirilen modelin özellikleri ayrıntılı olarak açıklanmış, ardından üretim şirketlerinden alınan veriler kullanılarak önerilen faaliyet tabanlı stratejik fiyatlandırma maliyetleme modelinin uygulanma süreci anlatılmıştır.

Çalışmanın Kısıtları

Faaliyete dayalı stratejik fiyatlandırma maliyetleme tekniğini incelemek için, bir şirkette düzenlenen faaliyet tabanlı stratejik fiyatlandırma maliyetlendirmesinin tümü teoride ve verilen örneklerde ele alınmaz. Stratejik fiyatlandırma için faaliyete dayalı muhasebe, örneğin karmaşıklığından kaçınmak için genellikle ana faaliyet düzeyinde sunulur. Ancak, alt görevlerin stratejik fiyatlandırması için faaliyete dayalı bir faturalandırma sistemi hazırlamayı göstermek için Faaliyet Merkezi içinde alt görevler oluşturmaya ilişkin bazı örnekler verilmiştir. İşletmenin maliyet sistemini karşılaştırabilmek için sadece 2021 yılı verileri kullanılmıştır. Giderlerin dağıtımında toplam giderlerin %1 ve altı olan giderler, merkez ofis gideri olarak dağıtılmıştır. Değişken giderler belirli doğru bir anahtarla dağıtılamadığı için ürün guruplarına eşit olarak dağıtılmıştır. İhracat satışları dikkate alınmamaktadır. Enflasyon ve kur farkından arındırılmamıştır. Gider çeşitlerinde yarı sabit değişkenler olup olmadığı bakılmamıştır. Bu tarz giderler değişken gider olarak alınmaktadır. Ürünler parti bazında takip edilememektedir. Değişken giderler ürün grubu bazında pay edilirken eşit şekilde dağıtım yapılmaktadır.

Çalışmanın Metodolojisi

“Faaliyet tabanlı maliyetlendirme”, “stratejik fiyatlandırma” ve “stratejik fiyatlandırma için faaliyet tabanlı muhasebe modellemesi ve uygulaması” kurulup geliştirilebilir mi?” sorusunun cevabını bulmaya çalışmaktadır. Faaliyete dayalı yönetim muhasebesi stratejisi fiyatlandırması için teorik bir çerçeve göstermek için çalışmaya bir literatür taraması dahil edilmiştir. Ardından, faaliyete dayalı yönetim muhasebesi modellerinin önerilen stratejik fiyatlandırmaya nasıl uyarlanabileceğini göstermek için ampirik bir

vaka çalışması yaklaşımı kullanılır. Önerilen stratejik fiyatlandırma için performans dayalı muhasebe sürecinin aşamaları ve işlemleri, en iyi iş uygulamaları kullanılarak somut olarak gösterilmektedir. Çalışmada, veri toplama aşamasında, faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyet tabanlı yönetim ve stratejik fiyatlandırmanın teorik arka planı gözden geçirilerek mevcut literatür gözden geçirilmiştir. Başvuru bölümünde şirket siciline danışılmış ve uygulama için gerekli veriler operatörlerle yapılan görüşmeler yoluyla toplanmıştır. Stratejik fiyatlandırma için faaliyete dayalı bir yönetim muhasebesi modeli oluşturmaya ve uygulamaya yönelik önerilen uygulama yaklaşımı dört kademedен meydana gelmektedir.

1.Kademe: Faaliyet Merkezinin ve Alt Faaliyetinin Yapılandırılması

2.Kademe: Faaliyet Etkenlerinin Tespit Edilmesi

3.Kademe: Kaynakların Tanımının Yapılması ve Gruplanmasını Sağlamak

4.Kademe: Stratejik Fiyatlandırma İçin Faaliyet Tabanlı Yönetim Muhasebesinin Kurulması

BÖLÜM 1. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

Bu bölümde amaçlanan, faaliyet tabanlı fiyatlama ve faaliyet tabanlı yönetim yaklaşımının genel bir ifade ile özelliklerini tanıtmaktır. Faaliyet maliyetinin tarihsel gelişmesi, amacı, temel özellik ve kavramları hakkında arka plan bilgisi sağlar, faaliyet maliyetinin kavramsal modelini açıklar ve FTM'nin uygulanmasında yer alan aşamaları örneklerle açıklar. FTM sisteminin işletmeler açısından avantajlarına ve sisteme yönelik eleştirilere de değinilmiştir. Sonuçta, faaliyet temelli yönetim yönteminin uygulanma amacı ve aşaması açıklanmakta ve faaliyet temelli yönetim biçiminin stratejik karar vermeye faydası gösterilmektedir.

1.1. Faaliyet Tabanlı Yaklaşımlar

Faaliyete dayalı maliyetlendirmeyi, faaliyete dayalı yönetim şekli ve faaliyete dayalı bütçe yöntemlerini, özellikle faaliyete dayalı maliyetlendirmeyi içerir. Bu yaklaşımların ortak noktası, şirket içinde yürütülen faaliyetlere odaklanmalarıdır. Bu nedenle, ticari faaliyetlerin niteliğinin açıklanması, maliyet ve faaliyet kararlarının temelini oluşturur. Faaliyete dayalı bilgilerin kullanımı üç adımda açıklanabilir. Bunlar şu şekilde ifade edilmiştir (Şakrak, 1997: 180):

- Birinci kademedeki FTM'de karlılık analizine yönelik fiyat hesaplamaları,
- İkinci kademedeki FTMY'de faaliyet ve işlem aşamalarının iyileştirilmesi için yapılan analiz ve uygulamalar,
- Son kademedeki ise FTY'de ilk iki kademedeki elde edilen fiyatlama verileri ile beraber finansal değer taşımayan ölçümlerin gerek işletme çalışmaları seviyesinde gerekse de stratejik seviyede karar alınabilmesi için kullanılması.

Faaliyete dayalı bir yaklaşımın üç perspektifi vardır: maliyet, süreç ve planlamadır. Faaliyete dayalı maliyetleme, bir maliyet perspektifini oluşturmaktadır. FTM, stratejik olarak amaçlanan, tasarlanan, alıcı ve karlılık analizi, ürün ve hizmet fiyatlandırması gibi stratejik kararların alınması için yeterli ve doğru veri sağlayan bir maliyet muhasebesi sistemidir (Karcıoğlu, 2000: 149). Çünkü FTM, ürün bedelini daha doğru belirleyerek işletme bazında herhangi bir ürün veya hizmetin maliyetini ve karlılığını daha doğru belirlemenizi sağlar. Faaliyete dayalı maliyetlemenin sağladığı bu bilgiler, faaliyete dayalı maliyetleme (FTMY) çerçevesinde kullanılmaktadır. Faaliyete dayalı maliyet yönetimi, verimliliği artırmak için faaliyetleri ve süreçleri değiştirme fırsatlarını

belirlemek ve hangi ürün veya hizmetlerin satılacağına karar vermek için kullanılır (Ansari vd. 1997: 4). Bunu başarmak için en önemli hedeflerden biri, bireysel iş merkezlerinin üretimi ve bunlara dayalı şirketlerin yönetimi için finansal ve finansal olmayan performans göstergeleri geliştirmektir (Özer, 2001: 82). Öte yandan FTY, süreç perspektifine faaliyet temelli bir yaklaşımı ifade eder ve FTM ve FTMY'yi süreç süresi, kalite, çeviklik, esneklik, müşteri hizmetleri gibi finansal olmayan ölçütlerle tamamlar. FTY, süreçleri, işlevleri ve faaliyetleri yönetmeyi merkeze alan yaklaşım biçimidir (Erdoğan, 2007: 62). Burada gösterildiği gibi FTY, FTMY'den çok daha geniş kapsamlı bir yöntemdir. Son faaliyet tabanlı yaklaşım şekli olan FTB, bir planlama bakış açısını ifade eder. Bu şu anlama gelir; FTB, bir yöntemin amaçlarına ulaşması için gerekli duyduğu kaynağın ne kadar gerekli olduğunu ve bedelini belirlemek için kullanılan bir öngörü modelidir (Bleeker, 2001: 6). Faaliyet temelli bütçe yöntemleri, şirketlere geleneksel bütçeleme yöntemlerinde finansal bilgiler ile sınırlı kalmayan ve aynı anda operasyonel bilgilerin planlanmasına ve sonucunun analiz edilmesine olanak tanımaktadır (Akgün, 2004b: 108). Bildiğiniz gibi, faaliyet tabanlı bir yaklaşım, bir işlemi doğru bir şekilde maliyetlendirmek, ardından faaliyetin başarısını, ardından süreci ve son olarak da tüm iş birimini ölçmekle başlar. Bu açıklamalardan denilebilir ki; faaliyet temelli bir yaklaşım, kuruluşların fiyatlandırılmasının daha doğru yapılması ve stratejik bir yöntem bakış açısıyla süreçlerine odaklanarak faaliyetlerini değerlendirmelerini sağlar. Bu yaklaşımın amacı farklı görüntüde olsa da hepsinin aynı bilgi tabanından yararlanması ve benzer felsefeyi paylaşması bakımından bütünleşmiştir (Mecimore ve Bell, 1995: 24-25).

1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Bu bölümde, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin tarihteki gelişmesi, amaçları, özelliği ve temel kavramı, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin kavramsal modeli ve FTM seviyesinin uygulanması gibi arka plan bilgileri örneklerle gösterilecektir. Ayrıca FTM sisteminin avantajlarını ve dezavantajları tartışılacaktır.

1.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tarihsel Gelişimi

Son zamanlarda, klasik maliyetleme sistemleri, ürün ve hizmetlerin maliyeti hakkında doğru veriler sağlayamamaktadır. Bu, ürün ve hizmetlerin imalatında meydana gelen faaliyet maliyetlerini hesaplayamamalarından kaynaklanmaktadır. Sağlıklı bir yaşam tarzını analiz etmek, aktiviteye bağlı maliyetler için bir başlangıç noktası ile ilgilidir.

Ancak günümüzde faaliyet tabanlı maliyetleme, ondan sağlanan bilgiler birçok yönetim kararında kullanıldığı için etkili bir yönetim biçimi haline gelmiştir (Özcan vd. 2003: 67). Faaliyet maliyetiyle ilgili daha önceki araştırmalar incelendiğinde, yöntemin genel üretim giderlerine odaklanan, maliyetleri oluşturan faktörler hakkında bilgi veren, sistem ve kontrol sağlayabilen bir maliyetlendirme yöntemi biçiminde geliştirildiği görülmektedir. (Cooper ve Kaplan, 1991: 103). Faaliyet başına maliyet yönteminin tarihsel gelişimi 4 kademedeki değerlendirilir. İlk kuşak FTM sistemi, ürünün hesaplanması; ikinci kuşak FTM sistemi, tedavi maliyeti ve başarıma değerlendirmesi; üçüncü kuşak FTM sistemi, stratejik analiz için değer akış maliyetlerini belirlemeye odaklanması ve dördüncü son kuşak ise iş birimlerinin bir araya getirilmesi ve faaliyetler ile iş birimi arasında bağlantıların yapılması ve kurulması gerektiği konusunda ısrarcı olmaktadır (Mecimore ve Bell, 1995: 26).

- **Birinci Kuşak Dönemi:** 1980 öncesi de dahil olmak üzere bu dönemde dünya genelinde geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri kullanılmaya başlandı. O yıllara kadar “faaliyet başına maliyet” kavramı kullanılmamış ve geleneksel maliyetleme sistemlerine göre oldukça karmaşık bir sistem olarak kabul edilmiştir. Bu dönemde maliyet faktörleri ilk olarak bir maliyet yönetimi aracı olarak vurgulanmış ve hedef/fiili analiz yoluyla maliyetleri kontrol etmek yerine maliyet faktörlerini yönetmeye güçlü bir vurgu yapılmıştır. Bu dönem yalnızca daha doğru ürün maliyetlendirme hedeflerine odaklanmaktadır. Bu nedenle, bu nesil faaliyet tabanlı maliyetleme sistemleri, süreçlerden ziyade kaynakların daha iyi kullanılmasını vurgulamaktadır.
- **İkinci Kuşak Dönemi:** 1980’lerin başında faaliyete dayalı maliyetlemenin kavramsal çerçevesi şekillenmeye başlamış ve FTM’nin genel özelliklerini ve geleneksel maliyetlemeden farklarını belirlemek için araştırmalar yapılmıştır. Bu nesil faaliyet tabanlı maliyetlendirme sistemlerinin, kaynakların, faaliyetlerin ve maliyet faktörlerinin başarısı hakkında faydalı bilgiler sağladığına inanılmaktadır. Bu dönemde, yöntemin maliyet ve seviye yönlerini özetleyen “Artı Modeli” geliştirilmiştir. Bu nedenle, süreç bilgilerini elde etmek için faaliyet maliyetleme sistemleri de kullanılabilir. Ayrıca bu nesilde, faaliyet maliyetleme ile süreç yönetimi arasındaki fark belirlenmekte ve müşteriler maliyet taşıyıcıları olarak kabul edilmektedir. Birinci nesil dönemindeki gibi bu ikinci dönemde de faaliyet fiyatlandırma uygulamasının birbirlerinden farklılaştığı görülmüştür. Birinci nesilde

olduğu gibi, bu dönemde yapılan araştırmalar da öncelikle finansal muhasebeye odaklanmıştır. Bu sebeple, bu dönemdeki faaliyete göre maliyetlendirmenin, yönetime stratejik planlamanın yapılabilmesi için gerekli verilerin sağlamadığı iddia edilebilmektedir.

- **Üçüncü Kuşak Dönemi:** Bu nesil faaliyete dayalı maliyetleme ile 1990'dan beri ortaya çıkan geleneksel maliyetleme yöntemi arasındaki fark açıktır. Şirketlerde bilgisayar teknolojisinin kullanımının çoğalması ile birlikte faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemlerinin yaygınlaştığı görülmektedir. Bu nesil faaliyet tabanlı maliyetlendirme sistemleri, önceki iki neslin eksikliklerine odaklanmaktadır. Bu, ticari faaliyetlere ek olarak, stratejik planlama için gerekli operasyonel olmayan faaliyetlerin de dikkate alındığı anlamına gelmektedir. Bu yaklaşım, yöneticilerin dikkatlerini maliyet merkezlerinden iş birimlerine ve kuruluş içindeki ve dışındaki iş birimleriyle olan ilişkilerine kaydırmalarını sağlamaktadır. Burada, katma değerli faaliyetleri desteklemeye odaklanarak, bir şirketin rekabet stratejisini geliştirmek için maliyet faktörlerinin nasıl kullanılabileceği gösterilmektedir.
- **Dördüncü Kuşak Dönemi:** Dördüncü kuşakta, dünya çapındaki şirketlerde iş birimlerinin bir araya getirilmesi ve bu çalışma birimlerinin aralarındaki faaliyetlerin ve bağlantıların oluşturulmasının gerekli olduğu ifade edilmektedir (Mecimore ve Bell, 1995: 26). Bu tür şirketler, sınır ötesi çalışmalarının etkili ve kazançlı bir biçimde yürütülüp yürütülmediğini belirlemek için dördüncü nesil maliyet muhasebesi sistemini kullanmalıdır. Bu nedenle, uluslararası alanda faaliyet gösteren şirketler, tüm iş alanlarında bilgi sağlamak için süreç maliyetini kullanacaklardır.

Yukarıdaki dört kuşakta faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerinin kavramsal gelişimi literatürde tartışılrsa da, faaliyet tabanlı uygulamaların günümüzde önemli ölçüde geliştiği açıktır. Bu gelişmelerden önemli olanı, finansal tablolarda faaliyet temelli bilgilerin kullanımını vurgulayan faaliyet esaslı bütçeleme yaklaşımıdır. Faaliyete dayalı bütçelemede FTM'nin gelişme aşamasında tanımının yapılmış olmasına rağmen, akademik literatür ve çalışma dünyası, dikkatleri çok daha fazla maliyet temelli yaklaşımlara odaklanmıştır ve faaliyete dayalı bütçeleme 1996'dan önce çalışılmamıştır (Bleeker, 1996: 5).

Faaliyete dayalı maliyetleme ile ilgili bir diğer yeni gelişme, maliyet sürücülerini için tanımlanan süreç tabanlı faaliyet tabanlı maliyetlemedir. Süreç bazlı aktivite maliyetleme

sistemi, aktiviteyi tamamlamak için gereken süreyi ve süreci, ürünlerin ya da alıcının kaynak gereksinimlerinin öngörüsünü yapabilmek için birim zaman başına maliyeti kullanan klasik FTM'nin bir evrimi şeklinde tanımlanır. (Koşan, 2007: 160). Süreç tabanlı bir FTM yöntemi, aynı anda klasik FTM sistemlerinden ucuz, kolay ve daha hızlı inşa edilmesi ve geliştirilmesi, daha sade ve daha esnek bir yöntem şeklinde tanımlanmıştır (Kaplan ve Anderson, 2004: 138). Süreç tabanlı faaliyet tabanlı maliyetleme, sistemdeki “zaman” olan tek bir maliyet vektörü kullanımında geleneksel faaliyet tabanlı maliyetlemeden farklıdır (Gremco ve Gremco, 2007: 2).

Sistem içinde, bir şirkette gerçekleştirilen bütün faaliyetler için süreç ya da zaman bazlı oranlar hesaplanmaktadır. Zaman verileri, her bir aktivite tarafından kullanılan aktivite çalışma saatlerine göre oluşturulur. Sistemdeki genel giderler, her bir faaliyet için belirlenen zaman birimine göre tahsis edildiğinden, atıl kapasite miktarı ve maliyeti ayrı ayrı hesaplanır ve faaliyetlere tahsis edilemez. Bu sistem, daha basit FTM sistemlerinin oluşturulmasına, model yapısındaki değişikliklerin kolayca güncellenmesine, kapasitenin ve işletme maliyetleri üzerindeki dinamik etkisinin belirlenmesine olanak tanır (Yılmaz ve Baral, 2007: 4).

Süreç tabanlı FTM, karmaşık iş yapılarına sahip şirketler için özellikle uygun kabul edilir. Çünkü standart dışı üretim, faaliyetlerin ve operasyonel unsurların sürekli güncellenmesini gerektirir (Koşan, 2007: 159).

1.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramı

Faaliyet maliyeti, bir ürünün faaliyete dayalı olarak şirket kaynaklarını tükettiğini bilen bir maliyetlendirme ve gider hesaplama yöntemidir. Bu nedenle, genel giderler, üretim ve dolaylı maliyetler arasındaki doğrusal bağlantının farklı seviyelerini temsil eden, yalnızca üretim hacmi açısından değil, aynı zamanda bir yönetim yöntemi olarak da tanımlanan faaliyetlere göre sınıflandırılmalıdır (Öker, 2003: 32). Bir başka ifadeye göre; Faaliyete Dayalı Maliyetleme, klasik maliyetleme sistemleri temelinde tanıtılan modern bir maliyetleme tekniğidir ve genel anlamda oluşan üretim giderlerinin dağıtımının yapılması için yeni bir seçenek sunar (Ergun ve Karamaraş, 2002: 94). FTM'ye göre üretim sürecinde oluşan genel giderleri, üretimin devamı ve operasyonel süreçlerin yürütülmesi için yapılması gerekli olan faaliyet çalışmalarından kaynaklanmaktadır (Roztockı ve Needy, 1999: 17-25). Dolayısıyla bu yaklaşımla hesaplamalar ürün veya sektörel anlamda değil süreç odaklı yapılmaktadır (İlter, 2001: 214). FTM yaklaşımı,

yönetim muhasebesinde geliştirilen “faaliyete dayalı veri” ve “faaliyete dayalı yönetim” kavramına dayanmaktadır (Şakrak, 1997: 176). Faaliyetin o andaki maliyetine göre; maliyeti oluşturan etkenler, faaliyetleri, kaynakları, maliyet objeleri ve temel başarımlar göstergeleri ile ilgili önemli bilgiler sağlayabilen bir yöntemdir (Karcıoğlu, 2001: 12). Ayrıca FTM, alıcı ve ürünün karlılık analizinde, ürün ve hizmetlerin fiyatlandırması ve süreci iyileştirmek gibi stratejik kararların alınabilmesi için yeterli ve doğru veriyi sağlar (Christensen ve Sharp, 1993: 38). Yöntem ayrıca maliyetler ve çıktılar arasındaki ilişkiye faaliyet eklemesi yaparak maliyetlendirme sürecindeki nedensel ilişkileri ortaya çıkarmaktadır (Ülker ve İskender, 2005: 196). FTM, bedeli hizmet ve ürünlere dağıtırken bu nedenselliği kullanmaktadır. Aynı FTM yöntemi için de geçerlidir; aynı zamanda bir şirketin kârlılık potansiyelini ölçmeye, satış hedeflerine ve satış hatlarına göre kâr hacmi analizi yapmaya, satış ve pazarlama stratejileri oluşturmaya yardımcı olur (Pazarçeviren, 2006b: 53).

1.2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amaçları ve Özellikleri

FTM'nin ana amacı, uygun olan tahsis anahtarını kullanılarak tüketilen güce göre her bir ürüne maliyet atayarak ürün maliyet tahminindeki hataları önlemektir. Bunu yapmak için FTM, maliyet nesnelerini tükettikleri faaliyetlerle ve faaliyetleri tükettikleri kaynaklarla ilişkilendirir. Ayrıca FTM yöntemi kullanılarak başka amaçlara da ulaşılabilir (Kaplan, 1992: 58; Şakrak, 1997: 80):

- Dolaylı konsantrelerin yapılarının çok daha iyi anlaşılır olmasını sağlar
- Yöneticilerin kararlarında kullanabilmeleri için daha doğru bilgiler, bilgilerin doğru bir şekilde iletilmesi
- Teknoloji tabanlı ileri sistem tekniklerinin kullanılması yoluyla üretim maliyetlerinin daha sağlam bir temele oturtulması
- Stratejik yönetim kararlarına dayalı faaliyet maliyetleri hakkında etkin bilgi sağlamak
- Finansal olmayan başarı ölçütleri, başarılı devam eden faaliyetler ve süreçler hakkında bilgi sağlanması
- Verimlilik, etkililik ve kalite faktörleri açısından ölçülmesi
- Katma değeri olmayan faaliyetleri daha etkin bir düzeyde ortadan kaldırarak kaynakların verimli kullanımını sağlanması

- Katma değeri düşük faaliyetlerin maliyetini yok etmesi ya da en aza indirmesi
- Kârı artırmak ve kolaylaştırmak için verimli bir bilgi tabanı katma değeri yüksek faaliyetler oluşturması
- Sorunların temel nedenini belirlemek ve bu faktörleri düzeltmesi

Basitçe söylemek gerekirse, bir faaliyet maliyetleme yönteminin ana amacı, doğru maliyet verisi sağlamak ve hatalı kararları azaltmaktır. Bu yöntemde, ürünlerin faaliyetleri tükettiği ve faaliyetlerin de kaynakları tükettiği varsayımı altında genel planlama, kontrol ve ekonomik üretim yüklerine ilişkin veriler elde edilir. Bu hedeflere ulaşmak için FTM, her faaliyet için maliyet havuzları oluşturur, bu havuzlarda dolaylı maliyetleri toplar ve bu maliyet havuzları için bir maliyet gönderim anahtarı seçer (Cooper, 1988: 45). Dolayısıyla FTM'nin başlıca özelliği, bu faaliyetleri kullanarak ürünlerin üretilmesi ve işletilmesinin maliyet yüküne dayanmasıdır (Kaygusuz, 2005: 117). Bunun için aynı nitelikteki faaliyetlerin belirlenmesi ve bu faaliyetlerin tükettiği maliyetlerin belirlenmesi, bu maliyetlerin tüketilen faaliyetler oranında ürüne dağıtılması gerekmektedir. FTM'de, miktara dayalı anahtarlara ek olarak, bir ürün etkinliğinin tüketim oranını belirlemek için ürün ile etkinlik arasındaki gerçek nedensel ilişkiyi gösteren birkaç dağıtım anahtarı kullanılır. Geleneksel maliyetlendirme sistemlerinde, GÜG'leri ürünlere yüklemek için doğrudan işçilik ve makine işçiliği gibi miktara dayalı anahtarlar kullanılır. Nitekim günümüz modern imalat sanayiinde birçok imalat gideri pazarlama, Ar-Ge, muhasebe, satış gibi mesleki faaliyetler ile ilişkilendirilmektedir (Çakıcı, 2001: 106). Ürünün miktarı bu çalışmalardan büyük ölçüde özerk olduğundan, faaliyetlerin tükettiği kaynaklar faaliyetlere uygun ürünlere tahsis edilir. Bu nedenle program, hacme dayalı göstergelere ek olarak birden fazla dağıtım göstergesi kullanan ürünlere parti düzeyinde ve ürün düzeyinde maliyetler tahsis eder. Gördüğünüz gibi, FTM sistemi, geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinden, esas olarak, dolaylı maliyetlerin yalnızca faaliyet miktarına dayalı olarak ürünlere değil, aynı zamanda kaynak ve ürünün faaliyeti arasındaki nedensel ilişkiye dayalı olarak dağıtılmasından farklıdır. Kısacası, faaliyet tabanlı maliyetleme, şirket kaynaklarının şirket faaliyetleri için kullanımı ve tüketimi ve bu işletme faaliyetleri tarafından üretim maliyetlerinin üretilip tüketilmesi ilkesine dayanmaktadır (Drury, 1992: 275). Bu aşamada FTM sisteminin işleme yöntemine göre yön veren varsayımlar şöyle sıralanabilmektedir (Gerdin, 2004: 40; Holmen, 1995: 38):

- Faaliyet alışmaları kaynakları tükedir.
- Ürünler veya müşteriler gibi maliyet objeleri varlıkları tükedir.
- FTM’de üretim değil kullanılması kavramı egemendir. Bir başka ifade ile FTM yöntemi maliyetleri hesaplarken kaynaklar için harcanan miktarı değil tüketimi dikkate alır.

Bu özellik, kuruluşların mevcut ve kullanılmış kaynakları ayırt etmesine yardımcı olur, böylece etkin olmayan kaynaklar belirlenebilir ve gelecekte kullanılmak üzere yönlendirilebilir.

- Her faaliyetin bir maliyet havuzu olmaktadır ve maliyet havuzları homojendir.
- Bir maliyet bloğunun maliyeti değişkenlik göstermektedir. Ücretler aktiviteye göre değişir. Bu varsayımda, fabrika düzeyindeki operasyonlar hariç, her bir iş merkezindeki tüm faaliyetlerin maliyetinin değişken olduğu varsayımının devamı niteliğindedir.

Bunun nedeni, kurulumla ilgili olmayan tüm faaliyetlerin maliyetinin faaliyetten faaliyete değişmesidir. Bu nedenle, kurumsal düzeyde faaliyetlerin maliyeti, yinelenen bir harcama veya muhtemelen çıktılara atfedilebilir olarak düşünölebilir (Karacan, 2000: 31). Hacırüstemoğlu, genel üretim giderlerinin FTM yönteminin faaliyetlerine atfedilebileceğini ve buradan birim, parti ve ürün düzeyinde faaliyet maliyet faktörlerine atfedilebileceğini ön gördüğünden, Hacırüstemoğlu, tüm genel üretim giderlerinin tahmin edilen özellik değişkeni olduğuna dikkat çekmiştir (Hacırüstemoğlu, 2000: 316).

Bu varsayımlara dayanarak, FTM’de maliyetlerin tahsisi aşağıda açıklandığı gibi iki aşamada gerçekleşir. İlk adım, maliyetleri faaliyetlere atayarak kaynak maliyetlerini faaliyet maliyetlerine dönüştürmektir. İkinci adım, faaliyet merkezinin maliyet havuzunda biriken bu maliyetler işle maliyet faktörleri aracılığıyla ürüne dağıtılır. Bir sonraki bölüm, FTM’nin nasıl çalıştığını gösteren kavramsal modeli detaylı olarak açıklanmaktadır.

1.2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Kavramsal Modeli

Maliyetleme sisteminden ziyade stratejik bir karar alma tekniğidir, operasyonel eksikliklere odaklanabilen yönetim yaklaşımının ilk seviyesidir (Kaygusuz, 2000: 134). Bu yapısı ile FTM, maliyet muhasebesi ve performans ölçümü için bir yönetim muhasebesi aracı olarak düşünülebilir. Maliyet tahsisi boyutları, faaliyetler, kaynaklar ve maliyet nesneleri hakkında bilgi içerir. Bu boyut, iş kaynaklarını faaliyetlere ve sonuçlara tahsis etme ihtiyacını gösterir. Çünkü faaliyetler kaynakları tüketir. Kaynaklar, kaynak sürücülerine dayalı olarak faaliyetlere atanır, faaliyetlere göre kaynak tüketimini gösterir ve faaliyet maliyetleri ile faaliyet maliyet sürücülerini aracılığı ile maliyet birimlerine yüklenir (Turney, 1992: 82). Bu işlemin sonucunda kaynak maliyetleri maliyet bloklarında toplanır. Faaliyet merkezlerine atanan maliyetler, çalışma faktörleri aracılığıyla ürünlere atanır. Bir organizasyondaki model maliyetlerinin boyutunu belirlemek, farklı ürün veya müşteri türleri arasındaki farklılıkları ve bunların operasyonel maliyetleri nasıl tükettiğini ortaya çıkarmaya yardımcı olabilir (Cokins, 2001: 16). Süreç boyutu, değer zincirinde oluşan faaliyet veya aşama ile ilgili maliyet etkileri, faaliyetler ve temel başarımlar göstergeleri arasındaki ilişkiyi içerir. Değişim aşamasında en temel özelliği başarımlar değerlendirmesine imkân sağlamalıdır (Kaygusuz, 2005: 110). Çeşitli iş alanlarının üretimi için finansal ve finansal olmayan başarımlar göstergesinin gelişmesinde ve ortaya çıkan işletme yönetimi bu aşamada oluşum aşamasının en önemli amaçlarından biridir (Özer, 2001: 82). Geliştirilecek başarımlar ölçütleri, iş verimliliğini, işi tanımlamak için harcanan zamanı ve yapılan işin kalitesini içerir. FTM’de kullanılan başarımlar ölçümleri, finansal ve finansal olmayan ölçümleri içerir. Bunlardan finansal olmayan kriterler en yaygın kullanılanıdır ve firmaların iş yükü ve refah düzeylerini etkileyen faktörler hakkında bilgi içermektedir (Turney, 1992: 82-86). Bu faktörler maliyet faktörleri olsa da, tanımlama ve izleme, temsil edilen işin performansını değerlendirmek için kullanılabilir ve iş geliştirme için fırsatlar sağlamaktadır.

1.2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Temel Kavramları

Bu bölümde, FTM sisteminin temellerini oluşturan ve bu sistemde yaygın olarak kullanılan kavramları açıklanmaktadır. Bu; Faaliyetler, Faaliyet Merkezleri, Kaynaklar, Maliyet Grupları, Maliyet Yönlendiricileri ve Maliyet Nesneleridir.

1.2.5.1. Faaliyet

Faaliyetler, mal ile hizmetlerin üretimi esnasında gerçekleştirilen uygulamalar şeklinde tanımlanmaktadır. Faaliyetin temel özelliği, üretken kaynakların üretime dönüştürülmesidir (Brimson, 1991: 46-47). Başka bir ifadeye göre faaliyet, bir işlevi gerçekleştirmek ve gerçekleştirilen bir dizi işlemdir. Tanımda bahsedilen işlemler, amaçsız ve bağımsız olarak yapılan ayrıntılı işleri anlatmak için kullanılmaktadır (Öker, 2003: 32).

İşlev, çok fazla faaliyeti kapsayan ve farklı faaliyet bölgelerini temsil edebilen çok daha geniş terim şeklinde tanımlanabilir. Genel anlamda faaliyetlerin ana özellikleri şu şekilde tanımlanabilir (Ülker, 2002: 82; Ülker ve İskender, 2005: 197):

- Ürün maliyetinin doğruluğunu faaliyetler artırır.
- Faaliyetler, değişimin temeli olan eylemlerdir ve sürekli iyileştirmeyi içerir.
- Bu faaliyetler, alternatiflerin değerlendirilmesine ve stratejilerin ayarlanmasına yardımcı olur.
- Kampanya, maliyet faktörlerine odaklanarak kullanıcıların anlamasını kolaylaştırır.
- Faaliyetler, kontrol ve planlamayı birbirine bağlı tutar ve bunları karar takviye sistemleriyle bütünleştirir.
- Şirket, finansal ve finansal olmayan başarıma ölçütlerini bir araya getirmektedir.
- Etkileşimleri aydınlatmak için etkinlikler.
- Bu faaliyetler Toplam Kalite Yönetimi ile uyumlu halde çalışmaktadır.

Bir imalat şirketinin orijinal faaliyetleri; örnekler arasında malzeme siparişi ve siparişi, üretim planlaması, kalite kontrol, makine hazırlama, malzeme hazırlama, ürünün üretim hatlarına yüklenmesi, ekipman temizleme ve kütleme sayılabilir (Ansari ve Bell, 1997: 13). FTM, sektörlerden çok faaliyetlere odaklanır. Çünkü şirkette yer alan faaliyetlerin ayrı olarak tanımlanması ve bu faaliyetler tarafından kullanılan kaynakların faaliyetle ilgili maliyetlerinin kontrolü, süreç maliyetlendirmesinin temelini oluşturur. Bu nedenle faaliyete dayalı maliyetleme uygulamasında ilk adım, şirketin faaliyetlerini tanımlamak ve faaliyet grupları oluşturmaktır. İş temelde iki alana ayrılır: ürün odaklı iş ve müşteri odaklı iş. Çalışmada, faaliyet sınıflandırmasında temel olarak ürün faaliyetleri kullanılmıştır.

a) Faaliyetlerin Seviyelerine Göre Sınıflandırılması; FTM sisteminin uygulanmasında önemli bir görev, farklı faaliyetler ile nihai ürün arasındaki bağlantıyı belirlemektir. Bir şirketteki faaliyetler, faaliyetin gerçekleştirildiği seviyeye göre değişir. Faaliyetler ve ilgili maliyetler dört farklı seviyeye ayrılmıştır ve bu gruplandırma, maliyetlerin sadece imalat hacmine göre değil, diğer etkenlere de bağlı olarak değiştiğini anlamamıza yardımcı olmaktadır. Her ne kadar literatürde aktivite sınıflandırması farklı açılardan tanımlansa da, ürün aktivite tüketimi ilkesi dikkate alınarak sınıflandırma bakımından dört aktivite aşaması tanımı yapılmıştır. Faaliyet seviyeleri maliyete göre şöyle sınıflandırılmaktadır (Blocher vd. 2002: 110). Bu varlık tahsisi, her müşterinin alacağı işletme maliyetlerinin payını ayrı ayrı belirleyecektir. Bu çalışmada aktivite seviyeleri sınıflandırma ile ilişkilendirilmiş ve ürün kullanımına göre aktivite prensibi dikkate alınmıştır.

- **Birim Seviyesindeki Faaliyetler;** bunlar, her üretim biriminin gerçekleştirmesi gereken faaliyetlerdir. Bu düzeydeki varlıkların kullanımı, üretim hacmine bağlıdır. Her ürün için montaj, boyama vb. Etkinlikler, birim düzeyindeki etkinliklere örnek olarak kullanılabilir. Bu seviyedeki faaliyet maliyetleri, makine saatleri veya doğrudan işçilik saatleri gibi üretim hacmine dayalı faaliyet faktörleri kullanılarak ürünlere tahsis edilir. Bu anlamda, birim düzeyindeki faaliyet maliyetlerini nihai sonuçlara eşlemek geleneksel sistemlerden farklı değildir. FTM sistemi dolaylı bir maliyet dağıtım sistemi olduğundan doğrudan ürünle ilgili maliyetler FTM kapsamına girmez (Parlakkaya, 1999: 143).
- **Parti Seviyesindeki Faaliyetler;** bunlar, her bir üretim partisi ile gerçekleştirilmesi gereken faaliyetlerdir. Parti düzeyindeki faaliyetler; örneğin parti üretimi için ihtiyaç duyulan hammaddelerin sipariş edilmesi, makinelerin ayarlanması, üretimin planlanması gibi faaliyetler sağlanabilmektedir. Bu seviyedeki faaliyetlerle ilgili maliyetler, her bir üretim partisi tarafından belirlenir. Parti düzeyindeki faaliyetler, partide yer alan ürünlerin sayılarına değil, partinin sayılarına bağlıdır. Bu sebeple, bu düzeydeki sabit kıymet kullanılması satın alma siparişine veya satış siparişine göre değişir. Parti düzeyinde faaliyet maliyetleri, parti düzeyinde faaliyet etkenlerini yansıtarak maliyet satırlarına atanır. Örneğin hammadde sipariş numaraları, makinelerin kurulum süresi, malzeme taşıma miktarları, parti düzeyinde aktivite faktörleri sağlanabilir.

- **Mamul Seviyesindeki Faaliyetler;** ürün düzeyindeki faaliyetler, belli bir ürüne özgü faaliyetlerdir. Bu faaliyetler her türlü ürünün üretimine ve satışına destek olmak amacıyla yürütülmektedir. Ürün düzeyindeki faaliyetler ile bu faaliyetlerin fiyat bedelleri üretilen ürünün birim ile parti sayısından bağımsızdır (Horngren vd. 2003: 144). Bu çeşit faaliyetlere örnek ise; ürün dizaynı, özel ürün depolama, kalite kontrol, özel kontrol prosedürleri, parçanın yönetilmesi vb. B gibi faaliyetlerin kullanımı çıktı ya da parti büyüklüğünden ziyade ürün çeşitliliği ile artar. Ürün düzeyinde gerçekleştirilen her bir faaliyet çeşitliliği için ayrı bir fiyat bloğu oluşturulmalıdır. Bu maliyetlerin birim sayısı ya da üretilen partiye bakılmaksızın duran varlıklardır (Şakrak, 1997: 187). Bu düzeydeki faaliyet maliyetlerini ürüne atamak için test ve parça sayısı ile mühendislik saatleri gibi faaliyet faktörleri kullanılır.
- **Tesis Seviyesindeki Faaliyetler;** ticari faaliyetlerin aksaklık yaşamadan sürdürülebilmesi için işletmenin imalât sürecinin devamlılığını destekleyici faaliyetlerde bulunması gerekmektedir (Şakrak, 1997: 186-187). Bu faaliyetler aynı zamanda imalâtı destekleme faaliyetleri olarak da bilinir. Bu düzeydeki faaliyetler doğrudan üretimle ilgili değildir. Şirket bilgisayar sistem ağının kurulması, tesis güvenliğinin oluşturulması, tesis yönetiminin uygulanması, çalışana eğitiminin verilmesi, finans, şirket çalışanları için sosyal tesislerinin kurulumunun yapılması ve yönetilmesi gibi faaliyetler yapısal düzeyde gerçekleştirilen faaliyet çeşitliliğine örnek olarak da kullanılabilir. Bu düzeydeki faaliyetler, üretilen birimler ve ürün partileri ile doğrudan ilişkilendirilemez. Toplam maliyetlerin küçük bir yüzdesini oluşturan maliyet nesneleri olan bu maliyetleri etkileyecek uygun faaliyet sürücülerinin olmadığı için tesis düzeyindeki faaliyet maliyetlerinin ürün maliyetlerine dahil edilmemesi gerektiğine inanılmaktadır (Garrison ve Noreen, 1997: 186). Bu nedenle FTM uygulamasında bu fiyat maliyetlerinin ürünlere atanmaması veya tekrar eden ücretlere dahil edilmemesi ya da birim, parti ve ürün düzeyindeki faktörlerin bunları ürünlere ataması tavsiye edilmektedir (Cooper, 1990: 6). FTM sisteminin zayıf yönlerinden biri, bu seviyedeki faaliyet maliyetlerinin üretilen birimlere tam olarak yansımamasıdır. Yukarıda listelenen grupların birim, parti ve ürün düzeyindeki faaliyetleri, ürünle doğrudan ilişki kurabilen aktivite seviyeleridir. Bu nedenle, ilk üç faaliyet seviyesinin maliyetleri, faaliyet seviyeleri ile üretilen ürünler arasındaki ilişkiyi temsil edebilen maliyet faktörü kullanılarak ürünlere atanır. Öte yandan, fabrika düzeyindeki faaliyetler ortak ürün maliyetleri taşır ve ürüne yalnızca bir kez

tahsis edilebilir. Bu nedenle, ürün düzeyindeki faaliyetleri ürünlere atfetmek, geleneksel yöntemlerden daha doğru olamaz. Bu faaliyet sınıflandırması, bir grup içinde katılan maliyetlerin, kendi grubunu temsil eden maliyet faktörlerini kullanarak bir ürüne aktarılmasını mümkün kılar (Tanış, 2005: 37). Faaliyet sınıflandırması ile ürün üretim sürecinde ve satış sonrası hizmette değer katmayan faaliyetler tespit edilerek elimine edilebilir. Bu nedenle, FTM sistemi, ürün maliyetini fiilen belirlemek ve ürün maliyetini belirlemek için faaliyetleri iyileştirmek için kullanılabilir (Parlakkaya, 1999: 142). FTM, birim olmayan maliyetlerin çıktı ile değiştiğini kabul etmesine rağmen, çoğu birim dışı maliyetlerin diğer maliyet faktörlerine bağlı olarak değiştiğini savunmaktadır (Erden, 2004: 89). Bu nedenle, faaliyetlerin farklı seviyelerde bu şekilde sınıflandırılması, geleneksel maliyetlendirme sistemlerinde sabit kabul edilen bazı maliyetlerin aslında değişken olduğunu anlamaya yardımcı olur. Birim maliyetler hem geleneksel hem de FTM sistemlerinde değişken maliyetler olarak kabul edilir. Parti ve ürün düzeyindeki maliyetler, geleneksel sistemlerde sabit maliyetler olarak kabul edilirken, faaliyet maliyetleme sistemlerinde değişken maliyetler olarak kabul edilir. Geleneksel ve faaliyet tabanlı sistemlerde, tesis düzeyindeki maliyetler sabit maliyetler olarak kabul edilir. Bu nedenle faaliyete dayalı maliyetlemede, üretim hacmi dışındaki maliyet faktörlerine bağlı olarak değişen maliyetler, değişken maliyetler olarak kabul edilir.

b) Faaliyetlerin Niteliklerine Göre Sınıflandırılması; Literatürde aktivite ile ilgili pek çok aktivite sınıflandırması kurulmuş olmasına rağmen, FTM uygulamasında en sık kullanılan aktivite sınıflandırılması şöyle açıklanmıştır.

- **Birincil (Temel) ve İkincil (Destek) Faaliyetler;** Faaliyetler; temel faaliyetler, departman ya da organizasyonel birim hedeflerine ulaşılmasına doğrudan katkıda bulunan faaliyetlerdir. Ürünleri tasarlamak ve değiştirmek, mühendislik bölümünün ana faaliyeti olarak kabul edilir (Brimson, 1991: 54). Mühendislik Bölümü'nün kuruluş sebebi bu çeşit faaliyetlerdir. Birincil faaliyetin çok önemli bir özelliği, o faaliyetin sonucunun kuruluş dışında veya şirket içinde başka bir varlık tarafından kullanılmasıdır. Örneğin mühendislik bölümü için ilk performans sonuçları pazarlama ve üretim bölümleri içindir (Gündüz, 1997: 120). İkincil işler, bölüm içindeki büyük faaliyet sistemini desteklemek için kullanılır. İkincil iş faaliyetleri, birincil iş faaliyetleri tarafından tüketilir (Brimson, 1991: 54). Birinci aktivite genellikle aktivitenin amacı ile ilgilidir, ikinci aktivite ise birinci aktiviteyi destekler.

Yönetim, denetim, eğitim vb. işler, bir kuruluşun ana faaliyetlerinin tamamını veya bir kısmını destekleyen yardımcı ve genel faaliyetlerdir. Mühendislik bölümü çalışanlarının eğitimi için seminer ve konferanslar düzenlemek ikincil bir faaliyettir. Bu faaliyetler, ana faaliyete ayrılmış zaman ve kaynakları tüketir. Bu nedenle, dikkatle tedavi edilmelidirler. Bu faaliyetlerin gerekli olup olmadığı sorusu iyi bir şekilde analiz edilmelidir. İkinci faaliyetler ise, birincil faaliyetlerin etkinliği ile verimliliğini desteklemelidir. İkinci faaliyetlerin fiyat maliyetleri, fayda sağladıkları sürece birincil faaliyetlere dağıtılır. Faaliyetlerin bu sınıflandırması, ikincil faaliyetlerin maliyetlerini birincil faaliyetlere tahsis edilmesinde gereklidir (Erdoğan, 1995: 87).

- **Mikro (Bölümsel) ve Makro (Fonksiyonel);** Mikro faaliyetler, ayrıntılı maliyet ve maliyet dışı bilgilerin çıkarıldığı bir firmanın sürekli büyümesi için kritik olan detaylı faaliyetlerdir (Turney ve Stratton, 1992: 47; Brimson, 1991: 54). Mikro faaliyet sistemi, maliyet faktörünü ve başarıma ölçütlerini kapsayan faaliyettir. Birçok mikro aktivite olduğundan, bunların fiyat maliyet davranışlarının bireysel olarak belirlenmesinin sistemin faydasını azalttığına inanılmaktadır. Bu sebep ile benzer maliyet faktörüne sahip olan mikro faaliyetler birleştirilerek makro faaliyetlere dahil edilmelidir (Erdoğan, 1995: 87). Mikro faaliyet sisteminin maliyetleri doğrudan ürünle bağlantılı olmayıp makro faaliyetlere aktarılmaktadır (Turney ve Stratton, 1992: 46). Öte yandan, makro aktivite, birbirine bağlı birçok mikro aktiviteden oluşan daha genel bir aktivitedir. Bu faaliyet sisteminin amacı, ürün fiyat maliyetlerinin doğru şekilde hesaplanması ve raporlanmasını sağlanmasıdır. Her makro aktivite için farklı bir maliyet faktörü tanımlayın. FTM sistem konfigürasyonunda makro görevlerin ölçüm maliyetini, kullanılmasını ve karmaşıklığını azaltır. Fakat FTM yönteminin kurulması sadece makroskopik faaliyetleri içerir, bu da her bir aktivitenin gelişimini destekleyecek ayrıntılı bilgi eksikliği anlamına gelir (Gündüz, 1997: 120).
- **Tekrarlanmayan ve Tekrarlanan Faaliyetler;** Tekrarlayan faaliyetler, belli girdi ve çıktısı olan ve bir şirkette devamlı bir şekilde gerçekleştirilen faaliyettir. Sipariş verme, makinelerin kurulumu, faturalama, kalite kontrolün yapılması vb. faaliyetler tekrarlayan görevlere örnektir. Tek seferlik bir etkinlik, yalnızca birkaç kez gerçekleştirilen bir etkinliktir. Tek seferlik bir faaliyet örneği, özel bir sipariş için bir tedarikçiyi işe almaktır. Tekrarlı olmayan faaliyetler maliyet yönetimine ve sürekli

iyileştirmeye izin vermese de, maliyet yönetimi ve sürekli iyileştirme için tekrarlayan faaliyetler izlenmelidir (Kalmış, 1999: 176).

- **Değer Yaratan ve Yaratmayan Faaliyetler;** Katma değerli faaliyetler, alıcı tarafından algılanan ürünlerin değerine, müşteri tarafından satın alınan ürünün özelliklerine ve müşteri hizmetlerinin çeşitli seviyelerine katkıda bulunan faaliyetlerdir. Katma değerli faaliyetler, bir ürün veya hizmet yaratmak için gerekli faaliyetler olarak değerlendirilebilir (Arzova, 2002: 21). Bunlar şirketin başarısı için sürdürülebilirliğini sağlayabilmek için yapılan çalışmalardır. Katma değerli faaliyetlere örnek olarak mobilya üreticilerinin marangozluk, montaj ve döşeme faaliyetleri verilebilir. Bu faaliyetler, şirketin zorunlu faaliyetlerine benzerlik gösteren özelliklere sahiptir. Değer oluşturmeyen ve yaratmayan faaliyetler, alıcı faydalarına, ürün işlevselliğine ve satıştan sonrası hizmetlere katkısı olmayan faaliyetlerdir. Değer katmayan faaliyetler, ürün özelliklerini düşürmeden elimine edilebilecek faaliyetler olarak tanımlanmaktadır (Şakrak, 1997: 82). Bu sebeple, bu faaliyetler analiz edilmeli ve azaltılmalı ya da ortadan kaldırılmalıdır. Kalite kontrolünün yapılması, malzemelerin taşınması ve depolanması, temizlik, bakımlarının ve onarımları ile ilgili faaliyetler değer katmayan faaliyet sisteminde örnek olarak kullanılabilir.
- **İhtiyari ve Zorunlu Faaliyetler;** Şirketin gerçekleştirmesi gereken faaliyetler zorunlu faaliyetlerdir. Yasal yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi böyle bir faaliyete örnek teşkil edebilir (Brimson, 1991: 54). Öte yandan, isteğe bağlı faaliyetler, yönetici kişinin takdirine bağlı şekilde gerçekleştirilen faaliyettir. Yöneticiler, başarı elde edebilmek için bu faaliyetleri etkili bir biçimde yürütmelidirler.

1.2.5.2. Faaliyet Merkezi

Faaliyet merkezi, benzerlik gösteren faaliyetlerin maliyetlerinin bir araya geldiği yer olarak tanımlanmıştır, yani faaliyet merkezi, benzer faaliyetlerin işlevsel ya da ekonomik bir birleşimidir (Doğan, 1996: 92-93). Faaliyetler tek bir yerde toplanırken belirli önlemler dikkate alınır. Benzer merkezde, maliyeti benzer faktörlerle belirlenebilen varlıkların gruplandırılması, tahsis için paydaş bir maliyet kaynağının kullanımına olanak sağlamaktadır (Karcıoğlu, 1994: 85). Bu nedenle aşırı aktivitenin tespit edilmesi ve izlenmesinden kaynaklanan iş yükünden etkilenmez, böylece aktivite faktörü ve sistemin anlaşılabilirliğini ve işlerliğini kolaylaştırır. Bu faaliyetlerin her biri için maliyet

havuzları oluşturmaya ek olarak, tüm bu faaliyetleri temsili için malzeme taşıma adı verilen tek faaliyet merkezi oluşturulabilmektedir (Garrison ve Noreen, 2003: 328). Öte yandan aktivite merkezinde tüm süreçlerin toplam maliyetini bir arada görüntüleyebilirsiniz. Resim aktivite merkezi gibi; boyanacak yüzeyi hazırlama faaliyeti, boyama işlemi ve boyanmış yüzeyi kontrol etme ve düzeltme faaliyeti olmak üzere 3 alt faaliyete ayrılabilir. Böyle bir durumda ise boyama faaliyetinin toplam fiyat maliyeti, sadece boyama kısmının değil, bütün boyama işleminin bedelini gösterir (Doğan, 1997: 94-95).

1.2.5.3. Maliyet Etkeni

Maliyet faktörleri, bir varlığın maliyetinde değişikliklere sebep olan olayları ifade eden bir araç olarak tanımlanabilir (Raffish ve Turney, 1991: 58). Bu konsept, klasik sistemlerde dağıtım anahtarının yerini almak için kullanılır. Maliyet faktörü, maliyet vektörü olarak da adlandırılan “maliyet faktörü” terimine karşılık gelir. Maliyet faktörü, şirketin yürüttüğü faaliyetlerin sağlıklı bir şekilde kontrol edilmesini ve gerçekçi maliyet tahsisi ile iyi sonuçlar elde edilmesini sağlayan tahsis-kritik bir araçtır (Yüzbaşıoğlu, 2004: 402). Başka bir ifade ile maliyet etkeni, maliyet dağıtımı için temel oluşturmanın anahtarıdır. Maliyet oluşumuna etki eden bir faktör olarak maliyet faktörü, faaliyet bazlı maliyetlendirmenin çıkış yerini oluşturmaktadır (Gökçen, 2004: 23). Faaliyetlere dayalı maliyetler belirlenirken, dolaylı maliyetlerin oluşumuna temel oluşturan ve ürünün gerçek kaynak tüketimini yansıtan birçok maliyet faktörü dahil edilir. Her bir maliyet grubu için ayrı ayrı tanımlanan bu faktörler, partilerin büyüklüğüne ve çeşitliliğine ve üretim hacimlerine bağlı olarak farklı miktar ve kalitedeki ürünler için aktivite ve kaynak tüketimini gösterir. FTM, esas olarak faaliyetin fiili süresini bir maliyet faktörü olarak kullanır. Ancak, belirli faaliyetlerin maliyetleri varlık oluşturan işlemler tarafından üstlenildiğinden, varlığı oluşturan işlem sayısının bu varlıklar için maliyet unsuru olarak kullanılmasında çok daha etkili ve ekonomik anlamda önlemdir (Erden, 2004b: 188). İki maliyet faktörü vardır: kaynak maliyeti ve görev maliyetidir. Kaynak faktörü, faaliyetlere kaynak maliyetlerini atamak için kullanılan faaliyet kaynak tüketimini gösteren birinci aşama maliyet faktörü ve faaliyet maliyetini hesaplamak için kullanılan faaliyet tüketim çıktısını gösteren ikinci aşama maliyet faktörüdür. Çıktı, faaliyet faktörü olarak adlandırılır (Miller, 1996: 51). Kaynak maliyet faktörü, bir faaliyetin ne kadar kaynak tükettiğini gösteren bir kriterdir. Kaynak maliyet faktörünün seçilmesinde en önemli kriter, seçilen kaynak faktörünün, kaynak ile onu kullanan faaliyetler arasındaki nedensel

ilişkiyi yansıtmaması gerektiğidir (Kaygusuz, 2005: 108). Bir varlık bedel etkeni, bir maliyet nesnesinin bir varlığı ne ölçüde tükettiğini göstermektedir. Literatürde ikincil maliyet faktörleri diye bilinen faaliyet maliyet faktörleri, faaliyet maliyetlerini maliyet birimlerine atamak için kullanılmaktadır. Kullanılacak maliyet faktörü, ürünün farklı seviyelerde tükettiği faaliyet maliyetlerini, bu maliyetlerin oluştuğu seviyeye bağlı olarak ilgili birimlere atar. Faaliyet maliyetlerinin doğru belirlenmesi için faaliyet faktörlerinin doğru seçimi çok önemlidir.

1.2.5.4. Kaynak

Kaynaklar, faaliyetleri yürütmek için kullanılan ekonomik faktörler olarak tanımlanabilir (Miller, 1996: 56). Faaliyetin yürütülmesi için işçilik, hammadde ve malzeme, ekipman vb. Kaynak örneği. Bir işi yürütmek için gereken kaynaklar dışarıdan veya diğer departmanlardan satın alınabilir. Kaynaklar, faaliyet tabanlı bir maliyetleme sisteminin ana finansal girdisidir. Kaynak veriler muhasebe ve genel muhasebeden gelir. Kaynak tanımlama ve sınıflandırma, ürün maliyetlendirme, bütçeleme ve maliyetleri yönetmede önemlidir (Kaygusuz, 2007: 141). Günümüzde çoğu üretim maliyeti doğrudan maliyet haline geldiğinden, gelişmiş üretim sistemlerinde doğrudan ve dolaylı maliyetler arasındaki ayrım anlamsız hale gelmektedir. Bunun yerine, kaynak maliyetlerinin rasyonel bir şekilde bütçelenebilmesi için maliyet davranışı açıkça tanımlanmalıdır. Bu, sabit ve değişken kaynakların tahsis edilmesini gerektirir. Bir FTM sisteminde, geleneksel bir sistemde olduğu gibi, kaynaklar, aktivite miktarına göre davranışlarına bağlı olarak değişken ve sabit şekilde kabul edilir. FTM yönteminde değişken ve sabit olan maliyetler arasındaki ayrım, maliyet bloğundaki faaliyet miktarı ile maliyetler arasındaki ilişkiye göre farklılık göstermektedir (Kaygusuz, 2005: 109). Bu nedenle, FTM sisteminde maliyetlerin değişken veya sabit olarak sınıflandırılması, eleman maliyetlerine göre maliyetlerin değişmesine dayanmaktadır. Birim düzeyindeki faaliyetler, gerektiğinde satın alınan kaynakları kullanır. Öte yandan parti, ürün ve fabrika düzeyindeki faaliyetler, satın alınan kaynakları ihtiyaç duyulmadan önce tüketir. Bu nedenle faaliyetlerin birim özellikleri ve maliyetleri şu şekilde ifade edilebilir (Kaygusuz, 2007: 143):

- Talep edildikleri zaman tedariki sağlanmaktadır,
- Çıktının miktarına göre değişiklik gösterirler,
- Esneklik sağlayan kaynaklar kullanılmaktadır,

- Mamul, parti ve tesis seviyesinde faaliyet ve maliyetlerinin özellikleri ise şu şekilde ifade edilebilmektedir:
- İhtiyaç olmadan önce tedariki sağlanmaktadır,
- Çıktının miktarına göre değişim göstermemektedirler,
- Bağımlı kaynakları kullanmaktadırlar.

Çoğu kuruluşta kısa vadeli, sürekli maliyet ölçümü ve yönetimi, kaynakların neden satın alındığına, şu anda hangi kaynakların kullanıldığına ve gelecekte hangi seviyelerin sağlanması gerektiğine dair fikir vermez. Bu kaynak görünümü, her aktivite için kullanılabilir kapasiteyi hesaplamanıza olanak tanır. Kullanılmayan kapasite, çıktıyı sağlayan firmaya bağlı olarak mevcut mağaza kapasitesi ve dönem boyunca kullanılan miktara bağlıdır. Fiziksel ve finansal bir şekilde ölçümü yapılabilen yedek kapasite verisi, yöneticilerin kısa vade de kaynak kullanılmasını değiştirme olanağı sağlar (Kaplan ve Cooper, 1992: 6). FTM yönetiminde, kaynak-faaliyet ve aktivite-ürün arasında nedensel bir ilişki vardır. Bu ilişkiden dolayı FTM yönteminde sabit ve değişken maliyetlerin sınıflandırılması geleneksel maliyet sınıflandırmasından farklılık göstermektedir (Kaygusuz, 2006: 156). FTM için değişken maliyetler, maliyet faktörlerine göre değişen maliyetlerdir. Öte yandan, sabit maliyetler, maliyet faktörleri nedeniyle değişmeyen maliyetlerdir. FTM’de kaynak maliyetlerinin çoğunun kısa dönemde sabit kaldığı varsayılırken, uzun dönemde tüm maliyetlerin değişken olduğunu vurgulamak önemlidir (Pekdemir, 1998: 46). FTM, iş hacmindeki değişiklikler nedeniyle kısa vadede genel giderlerin değişmeyeceğini varsayar ve genel giderleri aktif kullanımlarına göre ürünlere dağıtır. FTM sisteminde maliyet blokları homojen kabul edildiğinden firma düzeyi dışında kalan tüm faaliyetlerin değişiklik gösteren maliyetlerin var olduğu kabul edilir (Kaygusuz, 2006: 156). Üretim genel giderleri, FTM’de belirtilen maliyet faktörleri kullanılarak faaliyetlere dağıtıldığından, değişken maliyet karakteristik eğrisinin sonucu, bu giderlerin tüketim sebeplerine göre seçilen maliyet faktörlerinin elde ettiği bir katsayıdır (Öker, 2003: 33).

Birim, ürün ve parti düzeyindeki faaliyetler maliyet etkenine göre farklılık gösterirken, tesis düzeyindeki faaliyetler zaman periyoduna göre değişir. Faaliyete dayalı maliyetler; birim, ürün ve parti seviyesindeki maliyetlerin maliyet faktörlerine bağlı şekilde değişeceğini kabullenmelidir. Buradaki tek “sabit”, firma düzeyinde gerçekleştirilen faaliyetlerin maliyetidir (Susmuş, 1996: 218). Aktiviteye dayalı bütçeleme ile bütçeleme

yaparken kaynak eklemek veya çıkarmak için kararlar almak için aktivite hacmine göre kaynak değişikliklerinin yönünü anlamanız gerekir. Bu nedenle kaynak yapısı göz önüne alındığında operasyonel dengeyi sağlamak için kaynak kararları araştırma temelinde alınmalıdır. Bu bağlamda geleneksel yaklaşımlardaki gibi görev bazlı uygulamada kaynakları değişiklik gösteren ve sabit şekilde tanımlamak mantıklıdır. Varlıklar, aktivite miktarına göre hareketlerine göre genellikle iki ayrı gruba ayrılır. Birinci ise esnek bir kaynaktır ve ikincisi sabit bir kaynaktır. Esneklik gösteren kaynaklar, kısa vadeli ihtiyaçların karşılanması için dış tedarikçilerden sağlanmaktadır. Bu kaynaklara örnek olarak malzeme, enerji, geçici ve parça başı ücretli işçiler, fazladan mesai verilebilir. Bu kaynakların elde edilmesinin maliyeti, onları kullanılmasındaki maliyet ile aynıdır (Bleeker, 2001: 12). Bu kaynakların fiyat maliyeti kaynak kullanımına göre değişiklik gösterdiği için değişken maliyetler şeklinde adlandırılır. Esneklik gösteren kaynaklar ihtiyaca göre satın alındığından bu kaynaklarda yedek kapasite yoktur (Cooper ve Kaplan, 1992: 5). Kaynaklara bağlı harcamalar veya sabit maliyetler, faaliyetler bu kaynakların kullanılmasından bağımsız olduğu için sabit maliyetler şeklinde ifade edilir. Sabit olan kaynakların özelliği ise, olay başlamadan evvel elde edilmeleridir. Sermaye varlıklarına örnekler, ilerideki iş yüklerini yönetmeye yardımcı olan binalar ve ekipmanlardır. Ticari faaliyetlerde kullanılan kaynaklar kullanımdan önce satın alındığından, bu kaynaklar için katlanılan maliyetler, kaynakların nasıl kullanıldığına bağlı değildir. Diğer taraftan, elde edilen ve tüketilen kaynaklar aralarındaki bu bağımsız olmanın kısa vadeli doğası, bu tür harcama yapılması üretim hacimleri ile kombinasyonlarına dikkat edilerek sabit bir şekilde tanımlanması anlamına gelir. Kapasitenin kullanılmaması halinde sadece sabit olan kaynaklar için hesaplanabilir (Cooper ve Kaplan, 1999: 246-247).

1.2.5.5. Maliyet Havuzu

Tek bir faaliyetin maliyeti bir maliyet havuzunda toplanır (Garrison ve Noreen, 2003: 329). Bir faaliyetten bir faaliyetin tükettiği toplam kaynak miktarını belirleme sürecine maliyet havuzu denir (Dumanoğlu, 2005: 107). Faaliyete göre maliyetlendirme yapılırken her iş merkezi için bir maliyet bloğu oluşturulur. Sağlıklı bir maliyet havuzu oluşturmak için işletme faaliyetlerini, alt faaliyetlerini ve tükettikleri kaynakları ayrıntılı olarak belirlemek gerekir (Arzova, 2002: 26). Maliyet bloklarının sayısı şirkete göre değişir. Çok ayrıntılı bir düzen, tanımlanan alt görev için bir havuz kullanılmaktadır. Bir havuzun maliyeti bir etken ise havuzun paylaşılması gerekebilir. Her maliyet bloğunun yalnızca bir maliyet faktörü ile temsil edilebileceğini unutmayın (Dumanoğlu, 2005: 109).

1.2.5.6. Maliyet Nesnesi

Maliyet nesneleri, maliyet vektörleri, maliyet hedefleri diye de bilinen maliyet nesneleri kavramı, ürünler, hizmetler, müşteriler, projeler, sözleşmeler ya da çalışma birimleri şeklini alır (Miller, 1996: 54). FTM’de, amaç, dolaylı maliyetleri maliyet birimlerine mümkün olduğunca adil bir biçimde dağıtılmaktadır. Her müşteri ya da ürün için uygulanan maliyet, o maliyet nesnesinin kullandığı faaliyetin maliyetini yansıtır (Erdoğan, 1995: 40-41). Klasik maliyet yöntemlerinde maliyet birimi şeklinde sadece ürün ile hizmet maliyeti hesabı yapılırken, performansa bağlı maliyetler için satış kanalları ve müşteriler de maliyet birimi olarak kullanılabilir. Böylece alıcı, pazar, firma ve satış seviyesindeki faaliyet maliyetleri imalât maliyetlerine dahil edilerek alıcılara yansıtılabilmektedir (Akgün, 2004a: 38).

1.2.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Uygulama Aşamaları

Bir faaliyet maliyetleme sisteminde, maliyet nesneleri iki aşamada faturalandırılır. Faaliyet maliyeti daha sonra faaliyet maliyet nesnesi aracılığıyla maliyet nesnesine borç kaydedilir. Yöntem uygulandığında her bir faaliyet çeşidi için bir maliyet bloğu oluşturulmaktadır. Ürünler bir faaliyetten faydalanırsa, maliyetleri doğrudan bu maliyet havuzundan alırlar. Farklı yazarlar, farklı bağlamlarda bir faaliyet maliyetlendirme sisteminin uygulanmasının aşamalarını sunmuş olsa da, çalışmanın temeli olarak aşağıdaki beş aşamalı süreç kullanılmıştır.

a) Faaliyetlerin Belirlenmesi; FTM’nin uygulanmasındaki ilk adım, şirket tarafından sürdürülen faaliyetlerin detaylı bir analizidir. Bu seviyede başarıyla tamamlanması, başta maliyet olmak üzere diğer faaliyet temelli yaklaşımların hedeflerine ulaşmak için önemlidir. Bu aşamada şirket faaliyetlerini akış şemasına göre her departmanın iş akışına göre tanımlamalıdır. Bu faaliyetler, hammadde ile malzemenin temin edilmesi, üretim planlamasının yapılması, kalite kontrol yapılması, malzeme hareketleri, mekanik uyarlama, ürünün geliştirilmesi, araştırılması ve geliştirme aşaması, satış yapıldıktan sonrasındaki destek faaliyetleri gibi ürünleri maliyet açısından farklılaştıran faaliyetlerdir. Faaliyetler, oluşturulacak bilgilerin detaylarına göre alt faaliyetlere ayrımı yapılmalıdır. Faaliyet sayıları işletmenin büyüklüğüne, karmaşıklığına ve hedefine bağlı olarak değişebilir. Bir şirketin sağlamayı amaçladığı bilgilerdeki ayrıntı düzeyi, odak alanlarının sayısını belirlerken kritik öneme sahiptir. Faaliyetler tespit edildikten sonra, kaç faaliyetin daha ayrı faaliyet merkezi olarak sayılacağına karar verilmelidir. Önceki

bölümlerde tartışıldığı gibi, iş merkezleri birim, parti, ürün ve kurumsal düzeylerde gruplandırılmalıdır. Ayrıca organizasyon yapılarına uygun bir şekilde ortak hedef ve uygulama alanına sahip olan faaliyetler ile birlikte birleştirilmelidir (Karacan, 2008: 45-59).

b) Kaynak Etkenlerinin Belirlenmesi; faaliyetlerin tanımlanmasıyla birlikte, kaynak maliyetlerini faaliyetlere tahsis etmek için kaynak maliyeti sürücüleri belirlenir. Girdi faktörleri, girdi maliyetleri ile faaliyetler arasındaki ilişkiyi kurmak ve faaliyet maliyetlerini hesaplamak için kullanılır (Miller, 1996: 50). Kaynakların hesaplanması, özellikle varlıkların doğru hesaplanması söz konusu olduğunda çok önemlidir. Faaliyete dayalı maliyetlemede, faaliyet için doğru maliyeti elde etmek için kaynak maliyetleri faaliyetlere mümkün olduğunca doğrudan atanmalıdır. Bu nedenle, mümkünse, kaynak maliyetleri, fiili kaynak tüketimi ölçülerek doğrudan faaliyetlere tahsis edilmelidir. Mesela kalite kontrol faaliyetlerinde kullanılan test malzemesinin bedeli, kalite kontrol faaliyetinin direkt kaynağı olduğu için kalite kontrol faaliyetine tahsis edilir. Bu, faaliyet tarafından ortaklaşa olarak tüketimi yapılan kaynakların kaynak ücret faktörünü belirlemektir. Isınma giderleri, endüstriyel binaların yıpranma payı, içme suyu, ışık ve aydınlatma gibi giderler faaliyetler tarafından ortaklaşa tüketilen kaynaklara örnek şeklinde kullanılabilir. Bu gibi kaynakların maliyetini faaliyetlere tahsis etmek için, kaynak ile tüketilen faaliyet arasında faaliyet faktörü aracılığıyla kurulan bir nedensellik ilişkisi kurulmalıdır.

c) Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi ve Faaliyet Maliyet Havuzlarının Oluşturulması; Aktiviteler ile aktivite merkezleri tespit edildikten sonra, aktivite tarafından tüketilen kaynaklarla ilişkili maliyet tutarı aktivite merkezine fatura edilir. Bu nedenle her bir varlık havuzu için bir maliyet düzeyi belirlenir. Kaynak maliyetleri, doğrudan veya ilgili kaynak faktörleri aracılığıyla fonksiyonel merkezlere dağıtılır (Erden, 2004b: 187). Bir aktivite tarafından doğrudan tüketilen kaynaklar doğrudan aktiviteye tahsis edilir. Mesela kalite kontrol faaliyetlerinde bulunan çalışan kişilerin maaş bedeli doğrudan kalite kontrol faaliyet havuzunda toplanmaktadır. Bina aydınlatması, bina yıpranma payı ve ilgili faaliyet faktörleri gibi birden çok varlık tarafından tüketilen kaynaklar gibi kurumsal düzeyde paylaşılan kaynaklar. Her kaynağın maliyet faktörü, kaynağın karşılık gelen maliyeti için hesaplanır ve faaliyetler, ilgili kaynağın kullanımına göre ücretlendirilir. Tüm indirmeler tamamlandıktan sonra, her aktivitedeki kaynak maliyetlerini toplayarak her aktivitenin toplam maliyetini hesaplayın.

Bu nedenle toplam üretim genel giderleri, doğrudan maliyete genel giderlerin payı eklenerek hesaplanır (Özkan ve Aksoylu, 2002: 56). Özellikle destek faaliyetlerinin işletme maliyetleri, bu faaliyetlerden yararlanan ana faaliyetlere tahsis edilmelidir. Destekleyici faaliyetlerin maliyeti de diğer faaliyetler için verilen hizmetleri en iyi yansıtan kriter olmalıdır. Destekleyici faaliyetlerin maliyetinin birincil faaliyetlere tahsisinde, klasik yöntemlerde GUG'lerin ikincil tahsisinde kullanılan direkt ya da artımlı tahsis yöntemleri kullanılabilir. Provizyon süreci tamamlandıktan sonra her çalışma merkezi için maliyet havuzları oluşturulmaktadır. Maliyet dağıtımının ilk aşaması, maliyet topluluğunun oluşturulmasıyla, yani kaynak maliyetinin hizmet merkezi maliyet topluluğuna aktarılmasıyla sona erer. Aktivite merkezinde gerçekleştirilen çeşitli aktivitelere bağlı olarak aktivite merkezi içerisinde çoklu maliyet blokları oluşturulabilir. Mesela işletmedeki mekanik bakım, araç bakımı, tesis bakımı vb. tüm bakım faaliyetleri “bakım merkezinde toplanabilir ve “bakım faaliyetleri” yerindedir. Bu işlemin bir sonucu olarak, her bir varlık grubu ayrı bir maliyet bloğu olarak işlem görür. Bu nedenle, her bir faaliyetin maliyeti ayrı ayrı belirlenir. Benzer maliyet etkenlerini kullanan birden fazla maliyet havuzu olsa bile, bunlar tek bir havuzda birleştirilmelidir. Mesela malzemelerin hazırlanması ile ilgili faaliyetleri malzeme nakliye edilmesi ile işçilik temini gibi iki gruba ayırıp maliyetlerini parça sayısına göre ürünlere dağıtırsanız tek bir maliyet havuzu oluşturabilirsiniz. Maliyet oluşturan havuzların sağlıklı bir biçimde oluşabilmesi için başlıca koşulu, faaliyetlerin, alt faaliyetlerin ve tükettikleri kaynakların mümkün olduğunca belirlemektir (Arzova, 2002: 26). Maliyet bloklarının sayısını belirlerken dikkate alınması gereken birkaç faktör vardır. Bu faktörler şu şekilde açıklanmaktadır (Doğan, 1996: 160):

- Bir havuzda bir araya gelen varlıkların maliyeti, farklı bir havuz olarak değerlendirilebilecek kadar yüksek olması gerekmektedir.
- Maliyet havuzu benzer ve homojen olması gerekmektedir. Homojen biçimde oluşan bir maliyet bloğu, gerçekleştirilen işle mantık açısından ilişkilendirilen dolaylı maliyetlerden oluşur. Bir maliyet bloğu içindeki maliyetlerdeki değişiklikler, tek bir maliyet etkeni tarafından açıklanmalı ve sonuca atfedilmelidir.
- Sonuçlar varlık tüketimi açısından farklılık gösteriyorsa, maliyet bloklarını birleştirmek yanlış sonuçlar doğurabilir.

d) Faaliyet Etkenlerinin Belirlenmesi; Bir faaliyette ortaya çıkan maliyetleri bir ürüne dağıtan faktörlerin, faaliyetin maliyet faktörleri olarak tanımlandığı iyi bilinmektedir. Maliyet dağıtımının ikinci kademesinde, maliyet bloğunda bir araya gelen maliyetler, ikinci aşamanın maliyet faktörleri olan aktif maliyet faktörlerine sahip ürünlere dağıtılır. Bunu yapmak için, önce ürünlere işletme maliyetlerini atamak için kullanılacak bir işletme maliyet sürücüsü seçmelisiniz. İş faktörünü doğru belirlemek, ürünün doğru maliyetini etkilediği için önemlidir. Bu sebeple, faaliyete direkt etki eden faaliyet maliyet faktörlerinin aşamalarını belirlemek önemlidir. Bu yöntemin uygulanmasındaki en büyük sorunlardan biri, faaliyetler ve maliyetleri arasında iyi bir nedensellik ilişkisi kurabilmenin zorluğudur. Bu yaklaşımın başarılı olması büyük ölçüde güven veren maliyet faktörlerinin seçilmesine bağlıdır. Yanlış hesaplamayı önleyebilmek için, işletme maliyetlerini etki eden ve tetikleyen maliyet faktörleri sağlam temellere dayalı olarak tanımlanmalıdır. Başka bir ifade ile seçilmiş olan faaliyet faktörü, ürünün fiili kaynak tüketiminde ve faaliyetten ne ölçüde yararlandıklarını göstermek için uygun bir ölçü olmalıdır.

- Varlığın fiili tüketiminde en müsait maliyet faktörünü seçilmeli,
- Maliyet faktörüyle ilgili verileri elde etme,
- Maliyet faktörü ürün faaliyetinin fiili tüketiminin ölçüsü,
- Performansın artmasına katkıda bulunan maliyeti seçilmesi,
- En az yaygın maliyet faktörü, en az ölçülmüş olanı seçilmesi,
- Maliyet faktörü yeni bir ölçüm gerektiren bir maliyet faktörü seçmemeye dikkat edilmeli.

Aktivite faktörü belirlemede değinilmesi gereken bir diğer nokta, bir aktivitede birden fazla aktivite faktörü varsa ne yapılması gerektiğidir. Birden fazla aktivite faktörü varsa, dağılım anahtarı olarak en yüksek korelasyona sahip aktivite faktörünü belirlemek için istatistiksel yöntemlerin kullanılması mantıklıdır. Ancak faaliyet faktörlerinin faaliyeti yürüten çalışanlarla istişare edilerek belirlenmesi çalışanların sürekli iyileştirme çabalarını artıracak, dolayısıyla motivasyonlarını ve dolayısıyla faaliyetin etkinliğini artıracaktır (Öker, 2003: 80).

e) Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Nesnelere Yüklenmesi; Faaliyet merkezi için ilgili faaliyet maliyeti faktörleri belirlendikten sonra, faaliyette toplanan maliyetler, her

bir ürün için bu faaliyet maliyeti faktörlerinin kullanımına dayalı olarak ürünlere dağıtılır. Bu aşamada, dört farklı seviyeye ayrılan faaliyetlerin maliyetleri, tüm faaliyet seviyesi için belirlenen faaliyet maliyeti faktörüne göre ürünlere dağıtılır. Bu, göreve dayalı maliyetlendirme sürecinin son adımını tamamlar. Bunu yapmak için önce birim başına faaliyet maliyetinin boyutunu, yani faaliyet maliyeti için ücret oranını hesaplamanız gerekir. Görev maliyeti tahsis oranı, maliyet bloğunun toplam maliyetinin görev maliyet etkenlerinin sayısına bölünmesiyle hesaplanır. Alacaklı alacak için faaliyet maliyeti tutarı, isim hakkı oranı ile her bir ürünle ilişkili faaliyet maliyet faktörü tutarının çarpılmasıyla belirlenir. Bu nedenle her ürün için farklı maliyet bloklarının maliyetleri eklenerek o ürünün toplam imalat fiyat maliyeti hesaplanır (Karacan, 2008: 27-36).

1.2.7. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Avantajları ve Dezavantajları

Faaliyete dayalı maliyetlendirme, şirket faaliyetleri ve ürünlerinden oluşan bir veri tabanı oluşturabilen işleyen ve yöneten bir veri sistemidir (Turney, 1990: 40). FTM tarafından oluşturulan maliyet verileri ile satın alma, ürün dizaynı, üretim hazırlığı, nakliye, hammadde üretimi gibi kaynak tüketiminden sorumlu olanları bilgilendirerek bu faaliyetleri kontrol edebilir, hangi faaliyetlerin yetersiz olduğunu ve gereğinden çok tükettiğini yöneticiye söyleyebilirsiniz (Tanış, 2005: 40). Çalışma bazlı maliyetlerin en mühim avantajı, rekabetin yoğun olduğu bir ortamda faaliyet gösteren firmalara, üretim genel giderlerinin izlenebilirliğini artırarak daha doğru ve güvenilir maliyet bilgileri sunmasıdır (Kaygusuz, 2006: 160):

- Her ürün veya ürün partisinin maliyeti tükettiği kaynaklarla aynı olduğundan, ürün ve faaliyet bazında nispeten de olsa doğru ve düzgün maliyet bilgileri sağlamaktadır.
- Maliyet ve maliyet ölçümü aralarındaki ilişkiyi daha düzgün ve doğru kurduğu için ürünün maliyetini ve dolayısıyla satış fiyatını daha doğru belirlemenizi sağlar.
- Üretim ve üretim dışı süreçleri detaylandırarak yöneticilerin boşa harcanan kaynak ve verimsizlik alanlarını belirlemesine yardımcı olun.
- FTM, ürün ve hizmetlerden elde edilen gelir ile kaynak tüketiminden kaynaklanan maliyet arasındaki ilişkiyi doğrudan gösterir.
- Dış kaynak kullanımı için gerekli bilgileri sağlayın.
- Aktiviteleri keşfederek katma değeri olmayan aktiviteleri ortadan kaldırmanızı sağlar.

- Maliyet etkenlerini belirleyerek maliyet kaynaklarını belirleyin.
- Yöneticilerin dikkatini faaliyetlere ve faaliyetler için gerekli kaynaklara çeker, böylece faaliyetlerin performansını göstererek sürekli iyileştirme sürecinin kurulmasına destek olmaktadır.
- Değişken ve sabit maliyet ifadesini tekrardan tanıımı yapılarak daha gerçek bir fiyat maliyeti-hacim ve fayda analizi sağlar.
- Süreç düzeyinde planlama ve kontrol gerçekleştirerek ve sürekli iyileştirme çalışmalarını desteklemek.
- Farklı hizmet seviyeleri için maliyet-fayda ilişkileri tanımlayarak bütçe verimliliğini sağlayın.
- Faaliyete dayalı bütçeleme ve buna dayalı varyans analizi için maliyetlerin gerçek nedenini ve evrimini gösteren detaylı veri sağlamaktadır.
- Maliyet oluşumunu ve yapısını göstererek yöneticilere fiyatlandırma ve ürün çeşitliliği ve karmaşı kararlari için bilgi sağlar.
- Kesim maliyetleri.
- Maliyet faktörlerinin anlaşılmasını sağlar ve bunların ürün karlılığı ile ilişkisini tanımlamaya yardımcı olur.
- Sermaye bütçeleme kararlarını bildirir.
- Şirket içinde yürütölen faaliyetleri belirleyerek daha iyi planlama (bütçeleme) ve daha iyi maliyet kontrolü sağlar.
- Ayrıca, hedef maliyetlendirme sürecinin nasıl tamamlanacağı hakkında bilgi sağlar.

FTM, yöneticilerin ürün kararları vermek için yetenekler ve faaliyetler arasındaki ilişkiyi daha iyi anlamalarını sağlar. FTM ayrıca, maliyetler ve maliyet faktörleri arasında daha doğru ilişkiler kurarak ürün maliyetlerini daha doğru hesaplamanıza yardımcı olur ve şirket yöneticilerinin satış fiyatlarını belirlemelerine destek olmaktadır. Ayrıca yöneticiler, maliyet kontrolünü desteklemek için çeşitli işletme maliyetleri ve maliyet faktörleri hakkındaki bilgileri kullanır. Faaliyete dayalı maliyetleme yöntemleri, operatörlerin kullanılmayan kapasite için ücretlendirmesini ve kullanılmayan kapasiteyi ihtiyaç duymadan ortadan kaldırmasını gerektirir (Kaygusuz, 2005: 119). Faaliyete dayalı maliyetlemenin avantajlarından biri, çıktılar ve faaliyetler arasındaki ilişkiye geleneksel

olmayan bir bakış açısıyla bakmasıdır. FTM, stratejideki değişiklikler nedeniyle birçok maliyetin zaman içinde önemli ölçüde değiştiğinin düşünüldüğünü kabul ederek, sabit ve değişken maliyetler arasında katı bir ayrımı reddeder. Bu, stratejik kararlar için sabit maliyetlerin gelişimi üzerinde daha iyi kontrol anlamına gelir. Bu nedenle FTM yönetimi, gider dağılımı yaparken ürünü meydana getiren faaliyetlere dikkat eden gerçeğe mümkün olduğunca yaklaşabilen, düzgün doğru ve sağlam temelli bir değerlendirme yapma imkânı sunan gelişmiş bir hesaplama sistemidir. Yöneticilerin maliyetler, doğru fiyatlandırma ve karar verme konusundaki yanlış bilgilerden korunması ve ortaya çıkan faaliyet-maliyet oranını bir verimlilik ölçüsü olarak kullanma becerisi, bu yaklaşımı geleneksel yöntemlerden üstün hale getirmektedir. Bütün bu özellikler, FTM sisteminin yalnızca resmi bir muhasebe yöntemi olmadığını, ayrıca kurumsal stratejiyi uygulayabilmek için önemli bir yöntem olduğunu göstermiştir (Papaya, 1997: 204). Faaliyet tabanlı maliyet hesaplamasının yukarıda belirtilen avantajlarına rağmen klasik yöntemlere göre oldukça karışık ve pahalı bir sistemdir (Hikmet, 2001: 112). Faaliyet maliyetine yapılan ilk eleştiri, sistemin uygulanmasının zorluğu olmuştur. Çünkü bir sistemi tasarlarken ve uygularken, altyapıyı sağlamak için birçok süreç ve bilgiye ihtiyaç vardır, örneğin B. Faaliyetleri faaliyetlere ayırın, faaliyetleri tanımlayın ve analiz edin, kaynakları ve iş etkenlerini belirleyin. Ayrıca sistemin amaçlanan faydalarının sağlanabilmesi için sistemin düzenli olarak gözden geçirilmesi ve güncellenmesi, aksaklıkların belirlenmesi ile düzeltilmesi gerekmektedir. Bütün bu aşamalara ekstra çaba, vakit ve kaynak tüketimi yani yüksek maliyet eşlik etmektedir. Bir başka eleştiri de sistemin karmaşık ve anlaşılması zor olmasıdır (Turney, 1990b: 25-28).

Bunun sebebi, sistemde birçok farklı varlık ile maliyet türünün bulunmasıdır. Bu nedenle, yöneticilerin sistemi ilk başta anlaması zordur. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin bir başka eleştirisi, yenilerine geçmek yerine mevcut maliyetleme sistemlerini iyileştirmenin yeterli olmasıdır. Bu nedenle geleneksel sistemde daha fazla satın alma fırsatı yaratılmalı ve direkt işçiliğe ek olarak makine ölçümü kullanılmalıdır (Doğan, 1996: 181). Faaliyet maliyetine yönelik bir başka eleştiri, sistemin, gelecek dönemlerdeki artışlar ve artan maliyetleri ya da bir ürünün üretilmemesi gibi önlenemez maliyetleri temsil etmekten öte olmasıdır (Innes ve Mitchell, 1997: 245). Öte yandan, geleneksel sistemlerde olduğu gibi, faaliyet tabanlı maliyetler de geçmiş verileri kullanır ve eleştirilebilir bazı gelecekteki maliyetler hakkında bilgi vermez (Tanış, 2005: 45). Sistem, tesis düzeyindeki faaliyetlerin ürünlere atanmaması gerektiğinde ısrar etse de, uygulamada bu maliyet

unsurları da üretim maliyetleri olarak ele alınır ve ürünlere atanır. Sistem, işletme maliyetlerini tesis düzeyinde tahsis etmede geleneksel sistemlerden daha iyi değildir. Sisteme yönelik bir diğer eleştiri ise, üretim genel giderlerinin faaliyetlere göre çıktılara dağıtılmasında maliyet merkezine dikkat edilmemesi ile giderlerin maliyet yerlerinden ziyade faaliyetlere dağıtımının yapılmamasıdır (Keys ve Lefevre, 1995: 27). Bu eleştirinin savunucuları, departmanlar tarafından kullanılan faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerinin, her bir departman faaliyetinin maliyetini hesaplayarak her bir departman faaliyetinin performansını ölçebileceğini savunuyorlar. Tüm bu eleştirilere rağmen sistem; kültürüne ve yapısına göre şirketin ana hedeflerine göre tasarlanması, sistemin uygulanması için ihtiyaç duyulan verilerin doğru bir şekilde toplanması ve özellikle yönetim tarafından desteklenmesi durumunda önemli başarılar elde edecektir.

BÖLÜM 2. STRATEJİK FİYATLANDIRMA

2.1. Fiyat ve Fiyatlandırma Kavramı

Fiyat, bir ürün ya da hizmet için ödenen bedeldir. Kullanılan her ürün veya hizmetin yani her faydanın farklı şekillerde ifade edilebilecek bir bedeli vardır. Örneğin; kira, ev sahibine ödenen bedeldir; bankadan borçlanma faiz ödemeleri; aracıya ödenen komisyonun bedelini ifade etmenin farklı yollarıdır (Oluç, 2006: 205). Fiyat, belirli bir süre boyunca parayı müşterinin algıladığı ürün değerine dönüştürebilen bir mekanizma ya da araçtır (Sherlekar ve Gordon, 2010: 113). Alıcı açısından bedel, fayda elde etmek için feda edilmesi gerektiren bir “şey” olarak ifade edilirken, satıcı tarafından fiyat, satışı yapılan ürün başına gelir yaratan bir işlem olarak söylenebilir (Peterson, 2007: 186). Pazarlama karmasının bütün unsurları maliyet faktörleri iken, kazanç yaratan tek faktör fiyattır (Kotler ve Armstrong, 2012: 290). Fiyat, şirket karlarının en önemli belirleyicisi ve pazarlama bileşenlerinin en esnek unsurudur (Karunakaran, 2008: 160). Şirketler hayatta kalmak, pazar payını yükseltmek, karları maksimize etmek veya yatırım getirisi elde etmek için fiyat uygular. Sürdürülebilirlik: İşletmeler, yoğun rekabet, aşırı kapasite veya değişen tüketici talepleri durumlarına uyum sağlamak için mücadele ederken hayatta kalmayı birincil hedef olarak görür. Fiyat değişken maliyetleri ve bazı sabit durumdaki maliyetleri kapsıyorsa bir işletme faaliyetlerinin devamı sağlanabilmektedir (Kotler ve Keller, 2012: 389). Pazar payını yükseltme: Bazı şirketler pazardaki payını artırarak ve uzun süren vadeli maliyetleri azaltarak kârlarını yükseltmeyi amaçlar (Oluç, 2006: 212). Bu nedenle işletmeler, rakip ürünler ile rekabeti sağlayabilmek için daha büyük bir pazar payı elde edebilmek için fiyatlarını düşürmeyi tercih edebilirler (Sherlekar, Prasad ve Victor, 2010: 198). Kar maksimizasyonu: Kimi uzmanlar, kazanç maksimizasyonunun en mantıklı fiyat hedefi olduğuna inanmaktadır. (Sherlekar ve Gordon, 2010: 116). Kâr maksimizasyonu, bir ürünü ya da hizmeti en yüksek fiyata satmak anlamına gelmez. Başka bir ifade ile şirketler kâr esaslı fiyatlandırmayı düşünürken, talebi azaltmak için fiyatları çok yükseltmemeli, fiyatları çok düşük tutarken satışları artırarak kârlarını zedelememelidir (Oluç, 2006: 213). Yatırım getirisi sağlayın: Yatırım yapan kişilerin temel beklentisi yatırılan sermayeden kar sağlayabilmektir. Kazanılan kâr, yapılan yatırımları kapsamalıdır (Sherlekar, Prasad ve Victor, 2010: 198). Fiyatlandırma etkileyici pazarlama aracıdır ve ciddi sonuçlara yol açabileceğinden dikkatli kullanılmalıdır (Hundekar vd. 2010: 78).

Fiyat, bir ürüne yönelik kısa vadeli ilgiyi artırmak için bir reklam aracı olarak da kullanılabilir (Peterson, 2007: 188). Fiyatlandırma yapılırken alınan kararlar ile fiyat rekabeti, pazarlama yapan kişilerin karşılaştığı ve herhangi bir işletme için kritik bir karar noktasını temsil eden konulardan biridir (Karunakaran, 2008: 160). Uygun inceleme, çözümleme ve stratejik değerlendirmenin yapılmaması ile verilen fiyatlandırma kararları, şirket gelirlerinin kaybına neden olabilir. Ekonomik açıdan rekabetçi piyasalarda fiyatlar arz talep dengesi ile belirlenir (Hundekar vd. 2010: 77).

2.2. Fiyatlandırmanın Tarihsel Geçmişi

Değer ve fiyat kavramı yüzyıllardır filozofların, politikacıların, ekonomistlerin ve iş adamlarının kafasını karıştıran bilmecelerden biridir. (Oluç, 2006: 212-213). Ürünlerin gerçek değeri olduğuna inanan filozoflar, o gerçekteki değerini yansıtan düzgün doğru bir fiyatın oluşması gerekmektedir. Bir malın gerçek değerinden çok fazla bir değer üzerinden fiyatlandırmak “açgözlülük” olarak kabul edilir ve yasal olarak ceza gerektiren bir suçtur. Ayrıca haksız fiyatlandırmanın dini açıdan yanlış olduğunu belirten dini söylemler de yapılmıştır (Phillips, 2011: 16). Sanayileşmeden önce kabileler ürünlerinin değerine göre ticaret yapıyorlardı (Mathur, 2008: 184). 19. Yüzyılın başlarına kadar takas etme ve sıkı yapılan pazarlıklar, herhangi bir şeyleri satın almanın veya satmanın etkin bir yoluydu. Satıcılar ile alıcılar arasında üretim maliyetleri, ayakkabı, terzilik, el sanatları, arazi, atlar ve piyasada ne varsa üzerinde yoğun bir pazarlık içindedirler (Phillips, 2012: 29). Roma’nın çöküşünden Orta Çağ’ın başlamasına, Orta Çağ’ın çöküşünden Rönesans’ın başlamasına ve günümüze kadar bu hiçbir şeyin sabit fiyattan satılmaması, takas ve pazarlığa dayalı tek seferlik alımlar durumu devam ediyor. (Phillips, 2012):29). Alıcının ürünü satın alamama riski olduğundan fiyat, ahiliğin anlaşılmasında çok önemli bir faktör gibi görünmektedir. Alıcının ürünü elde edemediği bu durum etik dışı kabul edilmektedir (Erbaşı ve Ersöz, 2011: 141). Ahi teşkilatlarında ürünlere sabit fiyat konulmakta, ayıplı ya da pahalı ürün satanlar işten atılmaktadır (Gündüz, Kaya ve Aydemir, 2012: 41). Mevcut ekonomik anlayış, ürünler ve hizmetler için belirlenmiş ya da belli sabit fiyatlar anlayışından ziyade, öncelikle piyasa koşullarını dikkate alan daha esnek bir fiyat anlayışıdır (Phillips, 2011: 16).

2.3. Fiyatlandırma Süreci

Bir işletmenin maliyet yapısını ve hedeflerini, müşteri tercihlerini ve rakip olan kişilerin fiyatlandırma niyetlerini anlamak için analiz edilmesi gereken süreçlerdir (Nagle, Hogan ve Zale, 2015: 124). Fiyatlandırma kararları alınırken izlenecek aşama şu şekildedir:

- Fiyatlandırma aşamasının ilk kademesi olarak, ürünler, satışlar, fiyatlar, maliyetler ve rakip karları hakkında bilgilere ve ayrıca içeriden bilgilere ihtiyacınız vardır (Tybout ve Calder, 2010: 203).
- İkinci olarak, bütün ürün için fiyatlandırma bilgileri toplanıp analizinin yapılması, müşterilerin ve rakip kaynak bilgileri iç bilgiler ile karşılaştırılmalı ve yönetime sunumu yapılmalıdır (Ross, 2011: 196).
- Üçüncü adım, toplanan bilgi ve verileri kullanılabilir bir forma dönüşümünün yapılmasıdır. Bu, bir firmanın, rakip olan kişilerin fiyatlarının gelişimine bağlı bir şekilde fiyatları piyasa değerinin altında ya da üstünde belirleme eğilimi biçimindedir (Tybout ve Calder, 2010: 204).
- Fiyat belirleme kararlarını rasyonel bir biçimde uygulamak ve kullanmak için dördüncü, koordineli ve duyarlı sistemlere ihtiyaç vardır. Şirketler geri bildirim sağlayabilen izleme yöntemleri kullanılarak kâr oranı ve performans açısından önemli ölçüde yarar sağlayabilmektedirler (Ross, 2011: 197).
- Sonuncu adım ise, piyasa tepkilerini izlemek ve ölçmektir. Bazı durumlarda satıcı tarafından yapılan fiyat değişiklikleri son müşteriye ulaşmayabilir. Bu nedenle, kararların sonucunu izlemek ve fiyatı pazarlama karmasının diğer unsurlarına bağlamak için bir izleme sistemi gereklidir (Tybout ve Calder, 2010: 204).

2.4. Fiyatlandırma Stratejileri

Şirketin amaçlarına ulaşması için temel. Fiyatlandırma stratejisi genellikle üç açıdan incelenebilir: maliyet, talep ve rekabet. Dördüncü fiyatlandırma stratejisi, son yıllarda tartışılan değer odaklı yaklaşımdır (Nagle, Hogan ve Zale, 2015: 5).

2.4.1. Maliyete Göre Fiyatlandırma

Bu maliyet-artı yönteminde, bir ürünün fiyatı, maliyet belirlendikten sonra ek bir kar marjı eklenerek elde edilir (Sherlekar, Prasad ve Victor, 2010: 199).

Üretim, dağıtım ve satış çaba ve riskini karşılamak için bir malın maliyetine belli bir tarife eklenir (Kotler ve Armstrong, 2012: 295). Maliyete dayalı yöntemler, en yaygın biçimde kullanılan fiyat belirleme yöntemleridir (Kimes, Phillips ve Summa, 2012: 108). Maliyet esaslı yaklaşımlar, basitlik, garantili maliyet geri kazanımı ve değişen koşullara uyum sağlama açısından avantajlara sahiptirler (Sherlekar, Prasad ve Victor, 2010: 200). Maliyet artı yönteminin avantajları olsa da, çoğu endüstride birim fiyat maliyet satış hacmine göre değişiklik gösterdiğinden, bir malın fiyatını belirlemeden evvel birim maliyetini belirleyebilmek neredeyse imkânsız bir durum olduğu için doğası gereği sorunludur (Phillips, 2011: 45). Bir müşterinin o ürün ve hizmet için ne kadar ödediğinin bir ölçüsüdür. Maliyetler yalnızca geçmiş verilere dayandığından ve farklı ve değişkenleri dikkate almadığından bu yaklaşım sorunlu olabilir. Maliyet artı kar stratejisine ek olarak, bir başka yöntem de hedef getiri fiyatı yöntemidir. Bu yaklaşımda şirketler yatırımlarından elde edebilecekleri getiriyi belirler ve bunu fiyata yansıtmayı tercih ederler. Ortak yarar için çalışan kuruluşlar genellikle bu yaklaşımı kullanır. Hedef performans fiyatı aşağıdaki gibi hesaplanır (Kotler ve Keller, 2012: 397).

$$\text{Hedef Getiri Fiyatlandırma} = \text{Birim maliyet} + (\text{istenen getiri} * \text{yatırılan sermaye} / \text{birim satışlar})$$

1984 yılında yapılan bir Alman araştırmasında, şirketlerin %70'i maliyet-artı yöntem şeklini kullanmaktadır. Profesyonel Fiyatlandırma Enstitüsü'nün 2002 yılında yapmış olduğu bir başka araştırmaya göre, şirketlerin %22'si maliyet artı sistemini kullanmıştır. Yukarıdaki bilgiler birleştirildiğinde maliyet yönteminin basit ve risksiz olduğu için firmalar için tercih edilen strateji olduğu ancak bu stratejinin zayıf yönü rakip firmaları, pazarları ve müşteri koşullarını dikkate almamasıdır denilebilir (Phillips, 2011: 46).

2.4.2. Talebe Göre Fiyatlandırma

Talep anlamında talep, bir ürün veya hizmetin belirli bir fiyattan satın alınabilmesini destekleme isteği veya arzusunu ifade eder. Başka bir deyişle talep, insanların belli bir zaman içerisinde belli bir fiyattan satın alabilecekleri mal sayısını ifade etmektedir (Parasız, 2010: 24).

Talep bazlı fiyat belirleme kararlarında firmalar bir mal için doğru fiyatı belirlemeye ve fiyatın ve bedelin talepten ne şekilde etki ettiğini anlamaya çalışırlar (Kimes, Phillips ve Summa, 2012: 110). Bu durumu anlamak için şirketler piyasada var olan fiyat-talep

ilişkisi türlerini değerlendirerek stratejik fiyat seviyelerinin belirlenmesi için çalışırlar (İslamoğlu, 2013: 421).

Genellikle pazarlamacılar artan satışları ve tüketici memnuniyetini stratejik fiyatlandırma biçimi olarak görürken, stratejik fiyatlandırmanın amacı, daha çok satış yapmak ve karı tehlikeye atmak değil, daha karlı fiyatları amaçlayarak daha çok değer elde etmektir. Pazarlama yöntemini uygulayan kişiler bu ikisi arasında ayırım yapamadıklarında, müşterilerin ödemeye razı oldukları fiyat üzerinden ürünün gerçek değerini seçme tuzağına düşebilirler (Nagle, Hogan ve Zale, 2015: 4). Talep üzerine fiyat belirlenirken anlaşılması gereken diğer kavram ise talebin esnekliği ifadesidir. Malın ya da hizmetin fiyatı değiştikçe o mal veya hizmete oluşan talebin ne şekilde değiştiğinin bir ölçüsü, talebin fiyat esnekliğini göstermektedir (Montroe, 1979: 26). Talebin, o mal ve hizmete karşı oluşan talebin düşen fiyatlar nedeniyle artması veya o ürün ve hizmete yönelik fiyatların artması nedeniyle azalması durumunda esnek, aksi halde esnek olmadığı söylenebilir (Parasız, 2010: 37). Bir ürün veya hizmetin fiyatı yükselirse ve talep esnek değilse, bir firmanın gelirinin artması beklenirken, bir ürün veya hizmetin fiyatı yükselir ve talep esnekse, bir firmanın gelir işi düşebilir (Montero, 1979: 31). Esneklik ifadesi mal kategorileri arasında ve hatta aynı mal kategorisindeki markalar arasında değişebileceğinden, bir şirketin bir ürün veya hizmetin fiyatını %1 düşürmesi durumunda satışların %2 civarında artacağı ve bunun da etkiyi etkilediğine inanılmaktadır. Bunu yapmak için, fiyat değişikliklerinin tüm ürün kategorileri üzerindeki etkisini anlamaya çalışmak gerekir. Talebe dayalı fiyatlandırmaya dayalı ürün ve hizmetlere yönelik müşteri talebini anlamak, fiyatlandırma verimliliğini artırabilirken, bu talebi ölçebilecek ve hemen fiyatlara yansıtabilecek mekanizmalar oluşturmanın zorluğu, şirketlerin bu stratejiyi benimsemesinin önünde bir engeldir (Dolan, 2011: 22).

2.4.3. Rekabete Göre Fiyatlandırma

Günümüzde şirketlerin benzer ürün ve hizmetler üretmesi, şirketleri, fiyatın şirketler arasında bir rekabet silahı haline geldiği yoğun bir rekabet sarmalına sürüklemiştir (Morris ve Morris 1995: 123-124). Rekabetçi fiyatları belirlemek için şirketler, fiyat belirleme stratejilerini rakip kişilerin stratejilerine, maliyetine, fiyatına ve pazardaki tekliflerine göre değerlendirir (Kotler ve Armstrong, 2012: 299). Bu yöntem en fazla pazara yeni giren ya da mevcut olan pazarda ufak bir paya sahip olan şirketler tarafından tercih edilmektedir (Phillips, 2011: 47). Küçük bir rakip piyasaya hakim olduğunda ve yüksek fiyattan satış yaptığında, bir şirket rekabeti kırmak için düşük fiyat politikasını

benimsemelidir, ancak büyük bir rakip piyasada düşük fiyata satıyorsa, şirket kâra odaklanmayı tercih edebilir (Kotler ve Armstrong, 2012: 299). Bu fiyatlandırma yöntemi aynı zamanda rekabet gücünü de dikkate almalı ve satıcının mı yoksa alıcının mı sektörde güçlü olduğuna karar vermeli ve fiyatları buna göre belirlemelidir. Örneğin; ilaç sektöründe satıcılar güçlüyken fiyatları yükseltme eğiliminde olan bir firma, alıcıların güçlü olduğu bir sektörde faaliyet gösteriyorsa fiyatları düşük tutmalıdır (İslamoğlu, 2013: 424). Fiyatlandırma kararları veren yöneticilerin, fiyat değişikliklerinin rakipler üzerindeki etkisini göz önünde bulundurmaları ve kendilerine “Rakip olsaydım ne yapardım?” diye sormaları gerekir. Fiyatlandırma kararlarının sektör karlılığı üzerindeki etkisini göz ardı etmeden bu soruyu kendilerine sormalıdır (Dolan, 2011: 27). Maliyet ve talep bazlı fiyat belirleme, var olan piyasa koşullarında rekabet etmeyi dikkate almadığından, rakip olan kişilerin olası reflekslerini göz ardı eder. Böyle durumda şirketlerin fiyat belirleme stratejilerini eksik ya da hatalı değerlendirme yapmalarına ve tüketici kaybına yol açmaktadır (İslamoğlu, 2013: 422). Rakiplerinizin ne yaptığını izlemek önemli olsa da, rakip olan kişinin bütün hareketini körü körüne takip etmek, şirketlerin müşterilerin ihtiyaçlarını tanımasını ve dolayısıyla uygun politikalar geliştirmesini engelleyebilir. Bu nedenle firmalar, rakiplerini göz ardı etmeyen ve müşterilerin değişen ihtiyaçlarını göz önünde bulunduran fiyatlandırma kararları vermelidir (Phillips, 2011: 47).

2.4.4. Değer Temelli Fiyatlandırma

En dar anlamıyla her bir tüketicinin satın alacağı her bir mal ya da hizmetin aklında oluşan değerine göre istisnai fiyatlandırma oluşturulması, en geniş anlamıyla ise satıcının satın alacağı temel şekilde ifade edilebilmektedir (Phillips, 2011: 47). Bu fiyat belirleme yöntemi ile müşteriler gerçekte ürünü belirli bir fiyat karşılığında aldıkları değere göre satın almaktadırlar. Sonuçta satıcı kişinin sunmuş olduğu fiyatın doğruluğunu tüketici belirler (Kotler ve Armstrong, 2012: 291). Alıcının aklındaki değer ifadesi, yalnızca ürünün özelliğinden değil, müşteri hizmetleri, marka, şirket itibarı ve işletmenin rakiplerinin teklifleri gibi faktörlerden de gelmektedir (Tybout ve Calder, 2010: 188). Bir şirket değerli bir mal ya da hizmet sunduğunda, rakip kişilere karşı rekabet avantajı ve ürün ya da hizmeti yüksek bedelden satma fırsatı elde eder (Montroe, 1979: 3). Değer bazlı fiyatlandırmanın dezavantajı, satış noktasında alıcının zihninde mal ya da hizmetin değerini bilmenin imkansız olmasıdır (Phillips, 2011: 48). Şirketler, müşterilerin zihninde değeri oluşturabilmenin teknik olarak ve yetenekte avantajlar anlamına geldiğine inansa

da, çoğu şirket, yalnızca avantajları ve farklılaştırılmış ürünleri ve müşterilerin zihnindeki değer algılarını iletebildikleri için değere dayalı fiyatlandırma uygulayamazlar. Müşteri mutabakatı. Şirketler yeteneklerini ve güçlü yanlarını değerle birleştirdiklerinde daha sağlam kararlar alabilmektedirler (Nagle, Hogan ve Zale, 2015: 8).

2.4.5. Fiyatlandırma Stratejilerinin Değerlendirilmesi

Genellikle maliyet yöntemi, en yaygın fiyat belirleme stratejisi olması ile karakterize edilir. Bunu da bir süreç olarak düşünün, maliyet temelli bir yaklaşımda, ürün önce tasarlanır ve üretilir, ardından maliyetlendirilir, ürünün fiyatı belirlenir ve son olarak ürün müşteri tarafından kabul edilir. Süreç maliyet bazlı bir strateji ile bu şekilde işlerken, süreç müşteri algısına dayalı değer bazlı bir yaklaşımın tam tersidir. Önce müşterinin ihtiyaçlarını ve algılarını belirleyin, ardından müşterinin ürün algısına göre fiyatı belirleyin. Talep Bazlı Fiyatlandırma Firmaların daha etkin stratejiler geliştirebilmeleri için belirli zamanlarda talebi ölçen yöntemleri geliştirilmesi gerekmektedir. Ölçüm yoluyla toplanan bilgiler firmalara fiyat konusu ile ilgili fikir verebilmektedir. Rekabet yüksek olduğunda ve şirketler genellikle ürünlerini farklılaştırmadığında rekabetçi fiyatlandırma kullanılır. Şirketler, rakiplerin neler yaptığını gözlemlerken tüketici talep ve beklentilerini görmezden gelinmemelidir. Bu zamana kadar tartışılan fiyat belirleme stratejilerinden birine bilip bilmeden bağlı olmak işletmeleri riske attığından, her iki yaklaşımı da hibrit bir şekilde kullanmak işletmeler için çok daha iyi bir yaklaşımdır (Phillips, 2011: 49).

2.5. Yeni Ürün İçin Fiyatlandırma

Fiyatlandırma bir ürünün yaşam döngüsü boyunca geliştikçe, fiyat belirleme stratejileri de buna uygun değişir. Fiyatlandırma modern ürünler için kritik olduğundan, şirketler hayat döngüsünün başlarında zorlu bir fiyatlandırma süreciyle karşı karşıya kalmaktadır (Kotler ve Armstrong, 2012: 314). Ayrıca, rakiplerin fiyatlarını taklit etmek bazı fiyat dezavantajlarını beraberinde getirebilir. Bu koşullar altında iş liderleri yeni ürünleri değerlendirirken sezgisel hareket edebilirler (Oluç, 2006: 264). Şirketlerin yeni bir ürünü fiyatlandırırken karşılaştıkları bir başka tuzak da, başlangıçtaki Ar-Ge harcamasını yeni ürünün fiyatına yansıtmayı düşünmeleridir. Geçmiş maliyetler şirketler üzerinde ağır bir yük olmasına rağmen, şirketler bu maliyetleri uzun vadeli bir yatırım getirisi yoluyla geri kazanmaya çalışmalıdır. Yeni bir ürünü fiyatlandırırken, şirketlerin genellikle iki seçeneği vardır (Morris ve Morris, 1995: 31).

2.5.1. Pazarın Kaymağını Almak

Bu yaklaşımda şirketler, fiyatları yüksek tutarak ve fiyata daha az duyarlı müşterileri hedefleyerek pazara girerler, ancak pazarı gözden geçirdikten sonra, yeni rakiplerin girişi veya Ürün taklidi gibi yeni segmentlere ulaşmaya çalışırlar (Oluç, 2006: 266). Pazar işgali stratejisinde, alıcılar, ürün farklılaştırmasının sunduğu yüksek değeri korumak istedikleri için genellikle fiyata duyarsızdır. Müşterilerin fiyata duyarlı olmaması, şirketlerin bu müşterilere istedikleri fiyattan satış yapabilecekleri anlamına gelmez. Müşteriler ürünler için yüksek fiyatlar ödemelerine rağmen, davranışları ürün farklılaştırmasından elde edecekleri değere dayanmaktadır (Nagle, Hogan ve Zale, 2015: 132). Birçok şirket gelecekteki ürünlerin karşılaşacağı sorunları tam olarak göremediği için bu dalgalanmaları piyasaya dayatılan stratejilerle kontrol etmeye çalışmaktadır (Dean, 2011: 121). Bu sistem ile müşteriye ne kadar ödeme yapabileceğini gösterme olanağı ve rekabet ortamında fiyatı düşürme imkânı sunduğu için firma kendini garanti altına almaktadır. Şirket, rekabetçi tehditlere yanıt olarak, fiyata duyarlı müşterileri hedefleyen ve patentler veya telif hakları nedeniyle düşük fiyat politikaları izleyen yeni rakipleri ortadan kaldırarak sürdürülebilirliğini koruyabilir. İlaç firmaları piyasaya yeni ilaçlar sunduklarında ürünlerini patentler aracılığıyla korudukları için yüksek fiyatlar talep edebilirler (Nagle, Hogan ve Zale, 2015: 132).

2.5.2. Pazara Nüfuz Etme

Bu yöntem de şirketler, pazara hızlı ve derinlemesine girerken, büyük bir pazar payı elde etmek ve çok sayıda alıcıyı hızla çekmek için pazara düşük fiyatlarla girmeye çalışırlar (Kotler vd. Armstrong, 2012: 314-315). Bu yöntemin avantajı, çok sayıda müşteriye minimum fiyatlar ile çekmek ve ölçek ekonomileri yoluyla talebi artırmaktır. Firmalar, güçlü rekabet baskısı altında rakipleri caydırmak ve pazara girmelerini engellemek için bu stratejiyi seçebilirler. Şirketler, uzun vadeli kârlar için kısa vadeli kârları feda ederler (Montroe, 1979: 131);

- Talebin esneklik gösterdiği,
- Rakip kişilerin pazara girme olasılığının hızlı olması,
- Fiyat-pazar bölümlenmesi ayrımının yapılmadığı,
- Şayet gerçek tutarda satış yapılırsa imalât ve pazarlama masraflarından büyük oranda artırım yapılabileceği hallerde kullanılmalıdır.

Rakip kişilerin daha iyi bedel/performans sunarak şirketleri çarşı/pazara girmekten caydırabileceği unutulmamalıdır ve bu stratejinin başarılı olabilmesi için rakiplerin aldığı önlemlerin takip edilmesi gerçeği unutulamaz (Nagle, Hogan ve Zare, 2015: 134). Orijinal farklı hale getirilen ürünleri yüksek fiyatların sunulmasıyla pazarı çalma ve mevcut pazardan daha fazla pay almak için pazara girme stratejileri, şartlar gerektirdiği için birbirinin ikamesi olarak görülmemelidir (Montroe, 1979: 131).

2.6. Nihai Fiyatı Belirleme

Teklif bedelini ve fiyatı belirlendikten sonra firma teklif fiyatını doğrudan müşteriye iletmeyecektir. Şirketler müşterilere indirimler veya koşullar sunar. İndirimler fiyat, miktar, ödeme zamanı, nakit ödeme veya vadeli ödemeye göre değişiklik gösterebilir. Ayrıca müşterinin zihnindeki psikolojik faktörler de dikkate alınarak bazı psikolojik fiyatlandırma stratejileri uygulanabilir.

2.6.1. Fiyat İndirimi

Tüketiciler genellikle tek çeşit liste fiyatını ödemektense satıcıyla görüştüktan sonra ürünü satın almayı tercih ederler. Şirketler fiyatlandırma stratejilerini belirledikten sonra, ürün veya hizmet sunarken müşterilere “indirimler” olarak indirimler sunarlar. Fiyat indirimleri, toplu indirimler, spot indirimler, ticari indirimler ve sezonluk indirimler olarak sınıflandırılır (Morris ve Morris 1995: 71).

2.6.1.1. Miktersal İndirim

Toplu indirimler bazen en yaygın şekilde kullanılan indirim çeşididir. Alıcılar, belli bir dönemde ya da zamanda yüksek miktarda ürün satın alma güdüsüne sahiptir (Montroe, 1979: 170). Kümülatif kısım ve birikimli olmayan kısım olarak ikiye ayrılabilir. Stok miktar indirimi, bir defada satışı yapılan ürün miktarına belirli bir indirim yapmak, birikimli miktar indirimi ise belirli bir süre içinde satın alınan mal miktarına belirli bir indirim yapmaktır. Dönem, 3 aylık veya 6 aylık bir döngü iledir (Oluç, 2006: 274). Bu tür indirimlerin hedefi, yavaşlayan satışları hızlı hale getirmek, satıcılar için toplamdaki maliyetleri azaltmak, satıcıların elindeki stokları ortadan kaldırmak ve stok maliyetlerini en aza indirmektir (Sherlekar ve Gordon, 2010: 134).

2.6.1.2. Peşin İndirim

İndirimler, satıcının müşteriye kısa sürede nakit veya çekle ödeme yapabilmesi için sağladığı kolaylık veya avantajdır (Hundekar ve ark. 2010: 98). Avansın süresi, malın teslim edildiği veya alıcıya teslim edilip faturalandırıldığı tarih olabilir (Oluç, 2006: 276). Ön ödeme sadece satıcıların borçlarından kurtulmasına yardımcı olmakla kalmaz, aynı zamanda geri dönüşü olmayan durumları da ortadan kaldırır (Montroe, 1979:170).

2.6.1.3. Ticari İndirim

Üreticilerin dağıtım kanalı üyelerine dağıtım kanalında satış veya depolama gibi işlevleri yerine getirmeleri için verdikleri indirimlere ticari indirimler denir (Kotler ve Keller, 2012: 404). Fiyatları sürekli güncellemek yerine, piyasa fiyatlarındaki oynaklık potansiyeli göz önüne alındığında, işletmeler sürekli değişen fiyat listelerinin ve ticari indirimlerin yükünden kurtulur. Ayrıca, bir işletme, farklı indirim oranları sunarak rakiplerinin müşterilerini çekerek rakiplerine karşı bir silah olarak kullanabilir, ancak bir işletmenin dikkate alması gereken bir şey, indirim oranındaki bir artışın, şirketin rakibi olmasını etkileyip etkilemeyeceğidir (Sherlekar ve Gordon, 2010: 134).

2.6.1.4. Mevsimlik İndirim

Satışlar durağan olduğunda yapılan indirimler. Örneğin; klimalar genellikle yazın satıldığı için kışın klima satmak isteyen satıcılar müşterilerine ek indirimler sunarak satışlarını artırmaya çalışırlar (Sherlekar, Prasad ve Victor, 2010: 213). Aynı şekilde otel işletmelerinin ve havayollarının belli zamanlarda satışlarını yükseltmek için yaptığı indirimler de sezonluk indirimler şeklinde tanımlanabilir (Oluç, 2006: 276).

2.6.2. Psikolojik Fiyatlandırma

Ekonomist olan kişilerin öne sürdüklerinin tam aksine alıcılar daima rasyonel kararlar vermezler ve ayrıca satın alınana mal ya da hizmet hakkında bazen gerekli bilgiye sahip olmazlar. Çoğu insanın satın alma kararlarının geçmiş deneyimlere dayandığı gözlemlenmiştir (Morris ve Morris 1995: 55). Bazı satıcılar, yalnızca fiyatlandırmanın ekonomisini değil, aynı zamanda psikolojik etkilerini de dikkate alarak çok daha iyi bir fiyat belirleme yolu aramaktadır. Mesela tüketiciler daha pahalı malları çok daha kaliteli olarak algılamaktadır (Kotler ve Armstrong, 2012: 320). Normal fiyat, tüketicinin normal fiyatı dışında kalan tüm bedel seçeneklerini yok sayar. Örneğin yarım litre su elli kuruşa mal oluyor. Satıcılar, müşterilerin değişen maliyetlere ve piyasa koşullarına göre tutarlı

fiyatlar ödeme niyetinde olduklarını dikkate almalı ve ürünlerinin miktarlarını ve boyutlarını buna göre yeniden düzenlemelidir (Montroe, 1979: 39). Psikolojik fiyatlandırmanın bir başka biçimi olan birim fiyatlandırmada, bir ürünün fiyatı 0 ile biten bir tamsayı fiyat yerine 5 veya 9 ile bitmektedir. Alıcıların tek bir fiyata tek bir fiyatı tercih etmelerinin nedeninin psikolojik olarak daha az ödeme hissi olduğuna inanılmaktadır. Bu fiyat genellikle otomobil veya ev aletleri gibi dayanıklı mallar için geçerlidir (Sherlekar ve Gordon, 2010: 132). Benzersiz bir nihai fiyatın çekici olmasının diğer nedenleri arasında, satıcıların bu şekilde mümkün olan en düşük fiyatı sunduğu inancı, benzersiz bir nihai ürünün fiyatının diğer ürünlerin fiyatından farklı olduğu ve alıcının paradan tasarruf ettiğine inandığı ve ek maliyetlerden kaçındığı yer alır (Morris ve Morris 1995: 68). Saygınlık fiyatları ise müşterilerin zihninde bedel ve nitelik arasındaki ilişkiden kaynaklanmıştır. Bir mal ya da hizmetin fiyatı ne kadar yüksek olursa, müşteriler kaliteyi o kadar çok düşünecek ve ucuz ürünleri daha düşük olarak görecektir. Bunu bilen tedarikçiler ise prestij fiyatlarını kullanarak tüketicilerini çoğaltmayı amaçlar (Sherlekar, Prasad ve Victor, 2010: 194). Müşterilerin aklında olan farklı bir diğer fiyat ise referans fiyattır. Referans fiyat ile tüketici aynı veya benzer ürünler için daha önce belirlediği fiyat üzerinden satın alma kararı verir. Referans fiyatlar, müşterilerin güncel fiyatları zihinlerinde görmeleri, geçmiş fiyatları hatırlamaları ve satın almalarını değerlendirmeleri ile oluşmaktadır (Kotler ve Armstrong, 2012: 320).

2.7. Fiyat Değişiklikleri

Şirketin değişken maliyetleri ara ara artabilir veya azalabilir. Bu maliyetlerin artmasına veya azalmasına bağlı olarak firmanın piyasada sunduğu fiyat da düşebilir veya artabilir. Firmaların fiyat düşürme nedenleri arasında yedek kapasiteden yararlanmak, artan rekabet ortamında rakiplerinden daha iyi performans gösterme motivasyonu, ekonomik gerileme döneminde mevcut duruma ayak uydurma isteği ve şirketin pazarını genişletme isteği yer almaktadır (Kotler ve Armstrong, 2012: 325). Fiyatlardaki artışın temel nedeni enflasyondur. Enflasyon nedeniyle şirketin değişken maliyetleri artar ve şirketi fiyatları yükseltmeye zorlar. Çoğu müşteri fiyat artışı nedeniyle şirkete tepki gösterse de, bazı müşteriler gelecekte fiyatın daha çok artması durumunu göz önünde tutarak malı şimdi satın almaya karar verebilir. Firmalar iletişim yollarını açık tutmalı ve artış yapmanın nedenlerini açıklamalıdır (Oluç, 2006: 281). Ayrıca şirketler, tepkileri önlemek için artışın nedenleri ve etkileri hakkında müşterilerine kamuoyuna açıklamalar yapmalıdır.

Bir şirket, fiyat artışlarına rağmen, fiyatları yükseltmek yerine müşteri aşırı tepkilerini kontrol etmenin zor olacağına inanırsa (Kotler ve Keller, 2012: 409);

- Malın miktarında azalmaya gidilebilir,
- Çok daha ucuz olan malzeme ve hammadde kullanılabilir,
- Malın bazı özelliklerinin kaldırılması yoluna gidilebilir,
- Daha önceden sağlanan hizmetler kaldırabilir,
- Çok daha ucuz olan ambalaj ürünlerini deneyebilir.

Şirketler tüketicilerin tepkilerinin ölçümü yapılırken rakiplerinin tepkilerini de tahmin etmeye çalışmalıdır. Bazı şirketlerin, her bir rakibin fiyatlandırma sürecini anlamak, bir sonraki hamlelerini anlamalarına yardımcı olacağından, satış görevlilerinin çeşitli piyasa koşullarında rakiplerinin fiyatlandırması hakkında düzenli olarak rapor vermelerini istedikleri gözlemlenmiştir. Bu durumun, bu tür şirketlerin rekabet etme üstünlüğüne katkı verdiği ve piyasada kendilerini çok daha iyi konumlandırmalarına dayanak olduğu düşünülmüştür (Ross, 2011: 191). Bir kısım oyun teorisyen kişiler tarafından bir satranç oyunu olarak görülen fiyat kavramında, şirketlerin rakiplerinin fiyatlarındaki değişikliklere mantıklı bir şekilde tepki vermeleri beklense bile, şirketlerin saldırılara açık olmadığını söyleyebiliriz. Çoğu yönetici, rakiplere karşı harekete geçmeden önce dikkatlice düşünmeli ve fiyat savaşlarının olumsuz etkilerinden kurtulmaya çalışmalıdır (Nagle, Hogan ve Zale, 2015: 261; Dolan, 2011: 27).

2.8. İhracat Fiyatının Belirlenmesi

Bir firmanın ülke dışına mal veya hizmet ihraç etmesi ve satması olarak tanımlanan ihracat kavramı, çoğu firmanın dış pazarlara açılma yöntemlerinden biri olmuştur (Pirtini ve Melemen, 2004: 45-46). İhracatçı firmalar, dış pazarlardaki kültür anlamında, ekonomik ve coğrafi açıdan farklılıkları dikkate alarak müşteri ihtiyaç ve ihtiyaçlarının evrimini belirlemelidir (Doğan, 2005: 93). Devletlerarası piyasalarda döviz kurları, taşıma ve dağıtma maliyetleri ve gümrük vergilerinin dikkate alınması gerektiğinden fiyatlar çok taraflı ve karışık bir hal almaktadır (Arpacı, 2013: 526). Ancak dış pazarların iç pazarlardan çok büyük olması ve yüksek kâr potansiyeline sahip olması, dışarı satım yapmayan şirketleri dışarı satışa teşvik etmektedir (Pirtini ve Melemen, 2004: 47). İhracat maliyetinin birimleri şunlardır: (Benli, 2006: 31-33).

- Nakliye masrafları: Malların dış pazarlara ulaşması için hava, kara veya deniz nakliye masraflarını içerir.
- Boşaltma ve yükleme: Kargo maliyeti hacmine göre ağırlığına ve miktara göre değişir ve ek ücrete tabidir. İcra şirketi malları yüklemek için kamyon kullandığından yükleme ücreti yoktur, ancak deniz limanlarında vinçle yükleme için ton ücret alınır.
- Finansman Maliyetleri: İhracatçı firmalar, ithalatçılara kredili satış yaparken, satış politikalarına uygun olarak vadelerine göre tahsil edilecek ek komisyon tutarını belirlemelidir.
- Bankalar: İhracat yapmak için ihracatçı firmalar er ya da geç fiyatlandırma kararlarında krediyi dikkate almak zorunda kalacaklardır.
- Uluslararası Nakliye: Nakliye olarak da bilinir, malların üretim noktasından uluslararası satış noktasına kadar olan maliyetini kapsar. Başka bir deyişle, malları bir ülkeden diğerine taşımak için katlanılan maliyetlerdir.
- Yabancı Acenteler ve Brokerler: Dışarı satış yapan firmayı temsil eden ve ihtiyaç duyulduğunda ihraç edilen mallar için talep eden aracılar ya da yurtdışında mal satışından sorumlu şirketlere ödenen hizmet ücretlerini içerir.
- Sigorta oranları: Sigortayı kimin ödeyeceği, ihracatçı ve ithalatçı arasındaki anlaşma ile belirlenir ve malın cinsine, varış ülkesinin önemine ve risk faktörlerine göre değişir. Maliyetin yanı sıra ihracat fiyatlarını etkileyen birçok faktör vardır. Bu; ekonomik bağlam, yasal ve politik faktörler ve enflasyon.
- Ekonomik ortam: Hedef ihracat pazarının ekonomik koşulları potansiyel alıcıların ihtiyaçlarını etkileyebileceğinden, tüketici gelir düzeylerini ve dağılımını ve kişisel gelir gibi verileri nasıl kullandıklarını anlamak, fiyatlandırma politikasını etkili bir şekilde belirleyebilir (Pirtini ve Melemen, 2004: 61). .

Ekonomik bir ortamda dikkate alınması gereken bir diğer ifade ise döviz kuru uygulamasıdır. Döviz kurları ile ilgili problem, ihracat pazarlarında fiyat belirlenmesi için ülkenin hangi para biriminin kullanıldığını bilmektir. İhracatçı ve ithalatçı firmalar döviz kuru değişikliklerinin getirebileceği riskleri almamak için kendi para birimlerinin döviz kurunu benimsemeyi seçebilirler (Arpacı, 2013: 536). Ancak Türkiye gibi gelişen bir ülke için ihracatçı şirketler kendisine ait yerel para biriminden daha güçlü olduğuna inanarak

ithalatçı şirketin para birimi üzerinden fiyat ile ödeme yapmak isteyebilirler (Canitez, 2014: 235).

- Hukuki ve siyasi faktörler: Bir ihraç malının ithalatçı ülkede çok düşük fiyattan veya ihracatçı ülkedeki fiyatın altında satışı haline dumping denir (Arpacı, 2013: 540). Yıkıcı dumping diye bilinen bir uygulama, ihracatçı firmalar pazar paylarını artırmak ve rakiplerini ortadan kaldırmak için ihracatlarını kasten bedelsiz satmaktadırlar. Dış pazarlarda fiyat seviyelerini düşüren şirketler, özellikle gelişmiş ülkelerde ve ABD ve AB gibi ülkelerdeki topluluklarda, onları ciddi dumping ücretlerine maruz bırakabilir ve bu da fiyat konularının karşı karşıya kaldığında ne kadar hassas olması gerektiğini gösterir. Sektöre özgü tarifeler veya anti-dumping önlemleri gibi yabancı pazarlardaki hükümet önlemleri veya yasal kısıtlamalar, yerli üreticilerin dezavantajını ortadan kaldırmaya yönelik olarak ihracatçı şirketlerin fiyatlandırma kararlarını etkili bir şekilde etkileyebilir (Doğan, 2005: 96). İddia edilen dumping tehlikeyi en az seviyeye getirmek için ihracatçı firmalar katma değer içerikli ürünler üretmeli ya da var olanları iyileştirmelidir (Czinkota ve Ronkainen, 2002: 354). Dış pazarlarda politik faktörler de önemlilik arz etmektedir. Bir ülkenin politik durumu istikrarlı olduğunda ve piyasa mekanizması iyi çalıştığında, bu ülkelerin siyasi risk katsayıları düşüktür; siyasi istikrarsızlığın olduğu bir ülkede ise siyasi risk yüksektir ve piyasa mekanizması normal şekilde işleyemez. (Pirtini ve Meleman, 2004: 64). Bu nedenle ihracatçı firmalar, mallarını ihraç ettikleri ülkelerdeki siyasi duruma bağlı olarak değişebilmektedir. Politik riski yüksek olan bir ülkede daha üst fiyattan satışı yapılırken, siyasi tehlikesi daha az olan bir ülkede daha az fiyata satabilir.
- Enflasyon: Ekonomik anlamda enflasyon, toplam talebin toplam arzdan yüksek olması ve dolayısıyla fiyatların artması anlamına gelir (Parasız, 2010: 433). Yüksek enflasyonun hissedildiği bir piyasada fiyatları belirleyebilmek ve dengeli bir strateji geliştirmek, enflasyon baskısı olmayan bir piyasaya göre daha zor hale gelir (Arpacı, 2013: 534). Enflasyonist fiyatları azaltmaktır (Czinkota ve Ronkainen, 2002: 338);
- Dağıtma yolları tekrardan yapılandırılmalı ve kısa hale getirilmelidir. İyi bir şekilde organize edilmiş bir satış hunisi, müşterilere daha fazla kaldıraç sağlayarak gereksiz harcamaları azaltır ve işi korur.
- Ürünü imal etmek için daha ucuz malzemeler kullanarak veya ürün ambalajı harcamalarını azaltarak ticaret maliyetleri azaltılabilir.

- Şirketler, ihracat pazarlarında ürünleri bir araya getirerek veya üreterek önemli ölçüde uzun vadeli karlar elde edebilirler.

2.9. Coğrafi Fiyat Politikası

Şirketler, özellikle uluslararası pazarlarda fiyatlandırma kararları ve fiyatlandırma yaparken mal taşımanın maliyet ve risklerini de dikkate almalıdır. Malın üretim yerine mi yoksa alıcıya mı teslim edildiği sorusu coğrafi fiyatlandırmaya dahildir (İslamoğlu, 2013: 429). Bu soruların cevaplandırılması için dış ticarete ve ihracata teslim yolunu dikkate almak gerekir. Satış firmasının veya ihracatçının herhangi bir teslim şekli yani işyerine teslim etme zorunluluğu yoktur. Bunun nedeni, ihracatçı firmanın işyerinde ithalatçı işletmeye ve onun namına hareket eden taşıyıcıya teslim sorumluluğunun bulunmasıdır (Yılmaz ve Özken, 2013: 106). İhracatçı işletme malı belirtilen yer ve tarihte ithalatçı işletmeye teslim ettikten sonra bütün masraflar alıcı olan ithalatçı şirkete aittir (Pirtini ve Melemen, 2004: 26; 28). Bir nakliye firmasına teslimat durumunda, yürütücü şirket malları ithalatçı şirket tarafından belirlenen ve yetkilendirilen bir nakliye komisyoncusuna teslim etmelidir. Satıcı böylece yükümlülüklerini yerine getirmiş olur (Kaya, 2013: 376). Bu durumda alıcı teslimat yerini belirtmezse, uygulayıcı firma teslimat yerini planlama alanı içerisinde belirleyebilir (Pirtini ve Melemen, 2004: 28). Şimdiye kadarki maliyetleri ihracatçı firmalar üstlenirken, bu noktada maliyetleri ithalatçı firmalar üstlenmektedir (Yılmaz ve Özken, 2013: 107). Gemi-FAS ile Feribot sadece deniz ve iç su taşımacılığı içindir, ancak bu şekilde teslimat, malların ithalatçı firma tarafından belirlenen gemide taşınmasından sonraki tüm masraflar, yani hasarlı veya kayıp mallar, malın gemiye yüklenmesi ve gerekli bütün belgelerin hazır edilmesi ithalatçının sorumluluğundadır (Kemer, 2009: 158).

Gemide Serbest (FOB), ihracatçı şirketin malları ithalatçı şirkete gemi güvertesinde teslim etmesi anlamına gelir. Bu teslim şekli ile satıcı, mallar gemiye yüklendikten sonra tüm ek giderleri ithalatçı şirkete fatura eder (Kaya, 2013: 379). İhracatçı firma, varılan limana nakliye ücretlerini ödedikten sonra, ithalatçı firma tarafından belirlenen zaman ve yerde gemiyi yükler ve daha sonra transfer için kiralama, yani nakliye ve güvenlik masraflarını üstlenir. (Yılmaz ve Özken, 2013: 110).

Başka bir deyişle, ihracatçı firma, malları ihracata hazırlamak ve gümrükten çekmek için sözleşme şartları kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirir. Yükleme sonrası tüm masraflar nakliye hariç ithalatçıya aittir (Kemer, 2009: 159). Nakliye ve sigorta

bedellerinin varış limanında teslim edilmesinden sonra, ihracatçı CFR kapsamındaki tüm yükümlülüklerini yerine getirmiş ve malları olası kayıp ve hasarlara karşı sigortalamaya yükümlülüğünü edinmiştir (Pirtini ve Melemen, 2004: 29). Sigorta sözleşmesi imzalamak ve sigorta primini ödemek ihracatçı şirketin sorumluluğundadır (Kaya, 2013: 381). Carriage Paid To-CPT, CF'ye benzer, ancak CF'den ayrı olarak deniz ve iç su yolları dışındaki tüm ulaşım modları için kullanılabilir (Kemer, 2009:158). İhracatçı malları nakliye organize eden ve masraflarını üstlenen nakliye firmasına teslim ettikten sonra tüm tehlike ve giderler ithalatçı şirkete geçer (Yılmaz ve Özken, 2013: 107). CIP'e Ödenen Taşıma ve Sigorta CPT'ye benzer, ancak kargonun hasar veya kayıp olasılığına karşı sigortalı olması bakımından farklılık gösterir. Bu sigorta işi icra eden şirket tarafından yürütülür. Burada belirtmek gerekir ki ithalatçı sadece ihracatçı firmadan asgari bir prim talep edebilir. (Kaya, 2013: 382). Terminale teslimattan sonra, ithalatçı ülke tarafından belirlenen varış noktasına gümrükleme, nakliye ve diğer masraf ve risklerden yürütücü şirket sorumludur. İthalatçı ülkede boşaltmanın maliyeti ithalatçı firmaya aittir (Yılmaz ve Özken, 2013: 108). Yere Teslim-DAP, ihracatçının gümrükleme, nakliye ve diğer masraf ve riskler ile malın nakliye aracından boşaltılmasına ilişkin masraflardan sorumlu olduğu terminale teslim şeklini alır (Kaya, 2013: 383). Teslim Vergisi Ödenmiş - DDP ile ihracatçı firmanın sorumluluğu, mallar varış noktasına ulaşana kadar tüm masrafları üstlenmek ve ithalat gümrükleme prosedürlerini ve ücretlerini ödemekle sona erer. . Muhtemelen ihracatçı firmalar için en düşük risk işyerine teslimat, en yüksek risk ise gümrükleme için teslimattır (Akgüç, 2013: 148). Yukarıda belirtildiği gibi, denizaşırı pazarlarda maliyet odaklı fiyat belirleme, rekabetçi fiyat belirleme ve isteğe dayalı fiyat belirleme olmak üzere üç farklı fiyat belirleme yöntemi halen geçerlidir. Maliyet, fiyatın temelini belirler. Şirketler ölçek ekonomilerinden yararlanarak zaman içinde maliyetlerini azaltabilirler (Arpacı, 2013: 531). Rakip kişilerin masrafları ve bedelleri ile fiyat değişikliklerine nasıl tepki verdikleri, bir şirketin fiyatlandırma kararlarını etkiler. Bir şirketin fiyatlandırma stratejisi, rekabetin doğasına bağlı olarak değişebilir. Bazı şirketler fiyat lideri olurken, diğerleri düşük fiyat stratejileri ile kendilerini rakiplerinden farklılaştırmaya çalışırlar (Karanukaran, 2008: 162). Talep bazlı fiyatlandırma ile şirketler, ülkenin kazanım düzeyine ve gelir dağılımını gösteren ve buna bağlı olarak fiyatları birkaç ülkelerde yüksek, bazılarında düşük tutabilmektedir. Zaman içinde bazı ülkelerde talebin değişen doğası ve yapısı nedeniyle firmalar pazar payı elde ettikten sonra fiyat politikalarını değiştirmek isteyebilirler (Arpacı, 2013: 531).

2.10. Ürün Karması Fiyatlandırma Stratejileri

Bir mal, bir ürün hattının parçası ya da unsuru olduğunda, fiyatlandırma stratejileri değişir ve şirketler tüm ürün hattını değerlendirmeyi seçer. Ürün grupları fiyatlandırılırken beş ayrı yöntem izlenmektedir (Kotler ve Armstrong, 2012: 315). Bunlar mal çeşit fiyatları, opsiyonel mal fiyatları, kaçınılmaz mal fiyatları, yan fiyatlar ve paket fiyatlardır.

2.10.1. Ürün Hattı Fiyatlandırması

Çoğunlukla birlikte kullanılan, benzer ihtiyaçlara hizmet eden ve aynı biçimde pazarlanan, birbiriyle yakından ilişkili ürün grubundan oluşur. Bir ürün hattındaki ürünler, diğer ürünlerin alt kümelerini tamamlar veya oluşturur (Montroe, 1979: 142). Bu nedenle, bir ürünün fiyatındaki artış, başka bir ürüne olan talebi etkiler. Örneğin; yazılım ve donanım ürünlerinin tamamlayıcı olduğu durumlarda, bir malın bedelindeki artış diğerine olan talebi etkileyebilir. Ürün yelpazesi düzenli ve sistematik bir şekilde tasarlanmasını yapılması ve her malın belirli bir görevi olmalıdır. Stratejik mal hattı fiyat belirlemesinin özü, tek bir mal ya da hizmetin karını maksimize etmek değil, tüm portföyü maksimize etmektir (Morris ve Morris 1995: 125). Ayrıca mallar arasındaki fiyat farklılıkları da dikkate alınmalıdır. Çok daha önemlisi, bir ürün ya da hizmetin değerini, o mal ya da hizmetin müşteriler için değerine göre farklı hale getirilmelidir (Kotler ve Armstrong, 2012: 315).

2.10.2. Opsiyonel Ürün Fiyatlandırması

Asıl ürüne ek olarak çoğu firma, müşteri tercihlerine göre opsiyonel özellikler, ürünler veya hizmetler sunmaktadır. Örneğin, bir araba satın almak isteyen müşteriler, uzatılmış bir garanti veya uzatılmış koltuk ısıtması da talep edebilir. Bu aşamada firmalar standart ve opsiyonel fiyatlara karar vermeli ve bunları nasıl belirleyeceklerini düşünmelidir (Hundekar vd. 2010: 96).

2.10.3. Zorunlu Ürün Fiyatlandırması

Birtakım şirketler, üretim sürecinde kullanılmaları gerektiği için müşterilere ürün sağlar. Örneğin, Sony PS3 konsolunu tanıttığında normal sürümleri 499 dolardı. Sony anlaşmada kayıplar bildirdi, ancak bunları PS3 oyunları ile arayı kapamaya çalışılmıştır (Kotler ve Armstrong, 2012: 316).

2.10.4. Yan Ürün Fiyatlandırması

Şirketler ayrıca belirli malları üretirken yan ürünler de alabilir. Örneğin; petrol distilasyonundan toplanan ürün, bitümün yan ürünüdür. Asfalt gibi temel ürüne ek olarak, üretici tarafından piyasaya sürülen ürünün fiyatına yan ürün fiyatı denir. Firmalar bu ürünleri fiyatlandırarak, ana ürünü daha rekabetçi hale getirmeye çalışırken, onları ucuza fiyatlandırmaya ve yan ürünleri reddetmeye çalışırlar (Hundekar vd. 2010: 96).

2.10.5. Ürün Demeti Fiyatlandırması

Birkaç farklı mal ile birlikte gruplandırılır ve tek bir fiyatla sunulur. Bu fiyatlandırma şekli, genellikle ürün hattındaki her bir ürünün fiyatının, birden fazla ürünü birleştirerek sepet oluşturma fiyatından daha yüksek olduğu durumlarda tercih edilir (Montroe, 1979: 137). Paket fiyatları, müşteriler ve şirketler için işlem maliyetlerini düşürür. Örneğin bir otomobil üreticisi, bir otomobil “spor paketi” veya “lüks paket” i tek fiyattan satarsa, geliri daha da artacaktır (Nagle, Hogan ve Zale, 2015: 51-52). Ayrıca, TV, telefon ve yüksek hızlı internet hizmetini tek fiyata satan ya da bir hazır yemek restoranında hamburger, patates kızartması ve içecekleri tek bir fiyata bir arada sunan telekomünikasyon şirketleri, birleşik fiyatlara örnektir (Kotler ve Armstrong, 2012: 318-319).

BÖLÜM 3. FAALİYET TABANLI YÖNETİM VE SÜRECİ

MOBİLYA SEKTÖRÜNDEKİ BİR TİCARET FİRMASI

3.1. Faaliyet Tabanlı Yönetim

Daha önce belirtildiği gibi, “faaliyet tabanlı maliyet yönetimi” ve “faaliyete dayalı yönetim” terimleri, FTM’ye tabanlı maliyet bilgisi stratejik yönetim amaçları için kullanıldığında ortaya çıkmıştır. FTMY tutumu, az maliyetli üretim amaçlarına ulaşmanın bir yolu da katma değeri olmayan faaliyetleri ortadan kaldırarak veya azaltarak maliyetin düşürülmesine yön vermektedir (Masayasu vd. 1995: 143’ten akt. Kalmış, 1999: 138). Bu amaçla FTMY, oluşum maliyetlerine yoğunlaşan bir plan yapma, kontrol etme ve analiz aşaması olarak görülebilir. Faaliyete dayalı yönetim ise FTM ve FTMY’yi işlem süresi, kalite, çeviklik, esneklik ve müşteri hizmetleri gibi finansal olmayan ölçütlerle birleştiren bir davranış şeklinde kabul edilmektedir (Şakrak, 1997: 180). Faaliyet temelli yönetim, şirket kaynaklarının daha kazançlı kullanılması yoluyla daha fazla mal satın alma yöntemi şeklinde ifade edilebilir (Cooper ve Kaplan, 1991: 277). Faaliyete göre maliyetlerin dökümü; aynı zamanda müşteri karlılığı, emeğin verimli kullanımı, dağıtım yolları ve yönetimin farklı yönleri gibi etkenleri kapsayan faaliyet tabanlı sistemi de içermektedir (Babad ve Balachandran, 1993: 563). FTM sistemi, daha düzgün ve doğru ürün maliyet verisi sağlamak için geliştirilmiş olmasına rağmen, şirket yönetimine stratejik bilgi elde eden ve yönetimin sağlıklı kararların almasına yardım eden bir stratejik maliyet ve yönetim muhasebesi aracı olarak geliştirilmiştir (Doğan, 1996: 210). Faaliyet bazlı yönetim, faaliyet tabanlı maliyetlendirmenin oluşum yönlerini iyileştirerek iş faaliyetlerini ve süreçlerini yönetmeye ve geliştirmeye odaklanan bir stratejik yönetim şeklidir (Gunasekaran vd. 2000: 392). Bu yaklaşım, oluşum kontrolünün de başlıca bir unsuru olan çalışmaların, süreç ve performansla ilişkisini harekete geçirir ve yönetir (Senyshen, 1997: 21). Faaliyete dayalı yönetim, karar vermeyi desteklemek ve devamlı iyileştirme çabasına yardım etmek için değer analizinin, maliyet sürücülerini ile temel performans göstergeleri sağlayarak operasyonlar ve maliyetler hakkında yararlı bilgiler sağlamaktadır (Miller, 1996: 1). FTY, sürecinin faaliyetlerine ve bu faaliyetler ile ilgili kararların verilmesine, planlama ve devamlı iyileştirme taleplerine odaklanmaktadır. FTY, şirketin düzgün işleyişinin, işletmenin düzgün işleyişine bağlı olduğuna inanmaktadır. Etkili iş yönetimi, süreçlerin ve faaliyetlerin verimli bir şekilde yönetilmesini sağlamaktadır. Bunu yapmak için FTY, etkinlik tarafından hangi

kaynakların tüketildiğini, bu kaynakların neden tüketildiğini veya hangi maliyetlerin oluştuğunu belirlemektedir (Mucuk, 2000: 12).

3.1.1. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Amaçları

FTY'nin esas amacı, yöneticilere tüm aşamada imal ile üretim dışı faaliyetlerin maliyeti hakkında bilgi sağlamaktır (Tanış, 2005: 39). Bu birincil amaca ek olarak, faaliyet tabanlı yönetim tipik olarak aşağıdaki hedeflere ulaşmak için faaliyet tabanlı maliyet bilgilerini kullanılmaktadır: Ürün ve hizmetlerin maliyetlerini belirlemektir. Faaliyetlerin ve süreçlerin performansını iyileştirmektir. Karşılaştırmak katma değerli ve katma değeri olmayan faaliyetlerin maliyetini belirlemektir. Sürekli iyileştirme programını desteklemektir. Maliyetleri düşürmek ya da ortadan kaldırmaktır. Faaliyetlerin dış kaynak kullanma olasılığının değerlendirilmesidir. Bütçe konusunda yardım, projelerin yönetimi, stratejik önceliklerin belirlenmesi ve uygulama yöntemini sağlamaktır. Uygun maliyetli mal tasarımlarını, maliyet azaltma fırsatları ile kalite iyileştirmelerini araştırılmalıdır. Efor analizi ve başarı ölçümü, Hedef maliyeti belirlemek, birleşik işlem, operasyonel kapasiteyi tanımlayın ve optimize edilmektedir. Tedarikçi kaynaklı atıkların belirlenmesi, en karlı fırsatları sunan dağıtım kanalları için gerekli yatırımı belirlenmelidir (Miller, 1996: 16; Gündüz, 1997: 149-150). Yukarıdaki hedeflere ulaşmak için FTY; stratejik ve değer analizi, hedeflerin maliyetlenmesinin yapılması, hayat döngüsü maliyetleme ve faaliyet bazlı bütçeleme araçlarıdır (Turney, 1992: 162).

3.1.2. Faaliyet Tabanlı Yönetim Modelleri

Literatürde faaliyet bazlı yönetim uygulamalarının değişik sınıflandırmaları bulunmaktadır. Cooper ve Kaplan, faaliyete dayalı yönetme modellerini Operasyonel FTM ve Stratejik FTM olmak üzere iki başlıkta toplamış ve tartışmaktadır (Cooper ve Kaplan, 1988). FTY'nin işletilmesi, mevcut kaynakların mümkün olan en iyi şekilde kullanılarak maliyetlerin düşürülmesi ve etkinliğin artırılması olarak yorumlanabilmektedir (Öker, 2003: 64-65). FTY, operasyonları ile durumu iyileştirmek, öncelikleri belirlemek, gerçek maliyet kaynaklarını ortaya çıkarmak, faydaları izlemek ve sürekli iyileştirme ve artan üretkenlik için performansı ölçmek için Toplam Kalite Yönetimi ve Yeniden Yapılandırma ile beraber kullanılmaktadır. Stratejik FTY ise operasyonel verimliliği verili olarak alır ve karlılığı artırmak için bir fırsat olarak faaliyetlere olan talebi değiştirmeyi amaçlar. Örneğin, kârsız faaliyetler için gerekli olan maliyet etkenleri setini azaltmayı ve bunların yerine daha kârlı faaliyetler için talep

kombinasyonlarını koymayı amaçlar (Eker, 2004: 98). Brimson ise aktivite temelli yönetim uygulamalarını 5 kademedeki açıklamıştır (Brimson ve Antos, 1994: 29).

3.1.2.1. Faaliyet Analizi

İş analizi, bir kuruluşta gerçekleştirilen faaliyetleri belirleme ve değerlendirme aşaması olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamda iş analizinin, FTM oluşum başlangıç aşamasıdır. Faaliyet analizlerinin kayda değer unsurları, firmada sürdürülen faaliyetlerin belirlenmesi, hangi üretim faktörlerinin bu faaliyetlerin kullanıldığını belirlemek ve tüm faaliyet için uygun olan dağıtma anahtarının seçilmesidir. Bu sebeple faaliyet analizlerinin, bir firma ya da hizmetin çıktısını ve bu ürünü üreten süreç ile faaliyetleri tanımlayarak başlar (Eker, 2004: 103). Faaliyetler daha sonra katma değeri olan ve katma değeri olmayan olarak sınıflandırılır. Faaliyet analizi, bir kuruluşun faaliyetlerinin sonuçlarını, maliyetlerini ve performansını analiz etmek için kullanılır. Faaliyet analizi, firma tarafından gerçekleştirilen faaliyetleri azaltılabilecek veya ortadan kaldırılabilir şekilde detaylandırarak bir firmadaki gereksiz faaliyetleri belirlemeyi amaçlanmıştır (Gupta ve Galloway, 2003: 138). Etkinlik analizleri şu amaç için kullanılmaktadır: Kilit faaliyetlerin var olan performans ve maliyet durumlarını anlamaktır. Maliyet düşürücü/performans artırıcı seçenek faaliyetlerin belirlenmesine zemin hazırlamaktır. Mevcut faaliyetleri düzeltmeye yönelik yöntemlerin geliştirilmesi için zemin hazırlamaktır. İkincil, gereksiz ve katma değeri olmayan faaliyetleri belirlemektir. Departmanlar arasındaki ilişkileri tanımlanmalıdır (Brimson, 1991: 78). Etkinlik analizinin basamakları şu şekilde sıralanabilir: Gereksiz aktiviteyi tespit etmek, anahtar faaliyetleri tanımlanması, faaliyetlerin en iyi uygulamalarla karşılaştırılması ve araştırma faaliyetleri arasındaki bağlantılardır (Tanış, 2005: 41). Faaliyet analizi, faaliyet tabanlı bir yaklaşım oluşturmak için çok önemli olan faaliyetleri ve faaliyetler arasındaki ilişkileri belirlemek için önemlidir. İş analizi, katma değerli ve katma değeri olmayan faaliyetlerin belirlenmesi, kilit faaliyetlerin analiz edilmesi ve faaliyetlerin verilen temel performans göstergeleri ile karşılaştırılması gibi aşamaları içermektedir (Dursun, 2002: 57). “Değer zinciri” kavramı, bir şirket tarafından gerçekleştirilen tüm faaliyetlerin sistematik olarak ele alınmasında geliştirilmiştir. Bir değer zinciri, stratejik olarak ilgili faaliyetleri analiz etmek, maliyet yaratan eylemleri anlamak ve rekabet etme avantajı yaratan kaynakları belirlenerek gerekli bir araç olarak tanımlanmaktadır. Herhangi bir faaliyetin amacı, şirketin işletme maliyetlerinin rakiplerinden yüksek veya düşük olup olmadığını belirlemektir. Faaliyet analizi, yapılan işin ve ilgili maliyetlerin daha iyi anlaşılmasını

sağlamaktadır. Faaliyet bilgisi, faaliyet kaynak tüketimini, ilişkili maliyetleri, dağıtım anahtarlarını ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesine, hangi kaynakların nasıl tüketildiğine ve neden ihtiyaç duyulduğuna ilişkin bilgileri içermektedir (Yükçü, 1999: 904). İş analizi için bir akış şeması veya akış şeması çizilmelidir. Akış şemasında, üretim sürecinin çeşitli aşamaları tek tip sembollerle açıkça temsil edilmektedir. İşletmede gerçekleştirilen tüm faaliyetler için gereken süreler belirlenerek örgüt şemasına kaydedilmektedir. Bu sayede faaliyetleri yönetmek için gerekli olan tüm faaliyetlerin detayları ve faaliyetler için gerekli olan süre belirlenmektedir. İş analitiği aşağıdaki başlıklar altında ele alınmaktadır: (Erdoğan, 1995: 81).

3.1.2.2. Faaliyetlerin İyileştirilmesi

İş performansını iyileştirmek için aşağıdaki iyileştirme stratejileri/yaklaşımları kullanılabilir. Bir aktiviteyi tamamlamak için gereken çabayı veya zamanı azaltmak; iş geliştirme ancak diğer ürünleri ve süreçleri üretmek için gereken zaman ve çabayı azaltarak sağlanabilmektedir. Örneğin; makine kurulum süresinin azaltılması; makineleri üretim süreçlerindeki ve ürün tasarımlarındaki değişikliklere göre yerleştirmek, çalışanların eğitimini sağlar ve aralarındaki çatışmayı azaltır (Günasekaran vd. 2000: 394). Gereksiz faaliyetleri ortadan kaldırılması; aktivite analizi ile tanımlanan katma değeri olmayan aktiviteleri ortadan kaldırarak süreç verimliliği geliştirilebilmektedir. Örneğin; üretim hazırlık faaliyetleri katma değeri olmayan faaliyetlerdir ve üretim hazırlık süresi kısaltılarak bu faaliyetin maliyeti azaltılabilir. Bu azalma sağlandıktan sonra, talep edilen maliyet tasarrufları, kaynak harcamalarını üretim kurulum maliyetlerine göre ayarlayarak faydaya dönüştürülebilmektedir. Aynı şekilde ürün tasarımı için basit hale getirmek ve daha az aynı parça ile farklı ürünler yapmak ve ürün çeşitliliğini azaltmak da birçok üretim hazırlığı ve benzerlik gösteren faaliyetlerin maliyetlerini düşürmektedir (Tanış, 1999: 151). Şirket içindeki faaliyetler devamlı kontrol edilerek etkinlik ortadan kaldırılabilir. Düşük maliyetli aktiviteler seçilmesi; ticari faaliyetleri yürütmenin diğer yollarını inceleyerek, en iyi ve en düşük ticari faaliyet türleri seçilebilir ve faaliyetler geliştirilebilmektedir. Firma öncelikle ürün tasarım aşamasında yapacağı faaliyetleri ve ürünü en kaliteli ve en uygun fiyata üretme yöntemini incelemelidir. İlk etapta bu hususlar dikkate alınmazsa, üretimin başlamasından sonra faaliyetler de değişiklik yapılması çok zor olacaktır. İşletmeciler, en az maliyetli yalnızca değer katan faaliyetler aralarında rasyonel seçimler yapabilirler. Bir başka ifadeye göre, aynı faaliyeti gerçekleştirmenin farklı yolları göz önüne alındığında, en verimli ve en az

maliyetli olana öncelik verilebilir. Örneğin; satın alma işlemi çeşitli şekillerde yapılabilir. Bu gidişatın tamamının kurulum sırasında maliyetinin neye mal olduğunun tespit edilmesi, faaliyeti ortadan kaldırarak maliyetleri düşürme fırsatı sağlamaktadır. Faaliyet paylaşımı; ürün tasarımcıları, farklı ürünlerin benzer faaliyetlerle üretilmesine izin vermek için tasarlanan ürünlerin ortak bileşenler içerdiğinden emin olmalıdır. Özellikle ürün tasarım aşamasında, ürünün kullandığı aynı işleve sahip parçalar olduğunda standartlaştırılmalıdır. Bu, aynı parçaların farklı ürünlerde kullanılabilmesi gerektiği anlamına gelir. Toplu işleme, üretilen parça sayısını sürekli artırarak parça başına maliyeti düşürmektedir (Köse, 2005: 126).

3.1.2.3. Performans Ölçülerinin Belirlenmesi

Anahtar başarımlar ve performans göstergeleri, organizasyon içerikli birimlerin, süreçlerin ve faaliyetlerin neticeleri ve yapılabilecek işlerin göstergesi şeklinde tanımlanmaktadır. Başarımlar ve Performans ölçütleri, var olan etkinliğin performansını ve üretim ortamındaki değişikliklere yanıt verme esnekliğini tanımlar. Etkinlik değerlendirmede performans ölçümü, FTM ve FTY'nin ayrılamayan birer parçalarıdır, tüm etkinliklerin başarımlar ve performans kriterlerinin tanımının yapılması gerekli bir durumdur (İldır, 2008: 64). Bir şirkette sürdürülen faaliyetlerin değerlendirilmesinin yapılması temel performans göstergelerinin sağlam bir biçimde belirlenmesi gerekir. Bir şirketin performansını ölçmenin iyi bir yolu; kalite, zaman ve maliyet açısından stratejik hedeflere ulaşmak için bir rehber olmalıdır (Ansari vd. 1997: 13). Temel başarımlar ve performans göstergeleri, finansal ve finansal olmayan göstergeleri içermektedir. Başka bir ifadeyle performans ölçümü, görevlerin bedel, saat ve özellik açısından nasıl başarı göstererek, tüm grubun ya da aşamanın örgütsel amaçlara katkı sağladığını gösterir (Yükçü, 1999: 912). Kalite, işlem süresi, verimlilik ve müşteri hizmetleri, süreç ve faaliyet performansının ölçülmesine örnek olabilir. Faaliyet tabanlı bir sistemde, faaliyetler yapılan çalışmanın temelini oluşturmaktadır. Bu nedenle başarımlar ve performans aktivite ile ölçülür. Faaliyetlerin toplamdaki maliyetinin bilinmesi o faaliyetin başarımlarını ve performansının ölçümü için yeterli değildir. İş performansı ölçümü, devamlı iyileştirme çabaları için bir panel sağlamaktadır. Devamlı iyileştirme imkânlarını değerlendirebilmek için faaliyetler için başarımlar ve performans göstergelerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu eylemler, gerçekleştirilen faaliyetler ile ortaya çıkan maliyetler arasındaki nedensel ilişkiyi en iyi şekilde yansıtan maliyet etkenleridir (Dursun, 2002: 59). Performans ve başarımlar göstergeleri, iş hakkında bilgi sağlar ve bu faaliyetlerin ve bunların iş yönetimi sonuçları

üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesine yardımcı olur. Faaliyet tabanlı bir sistemde, bir performans ölçüm sistemi bütçeleme kararları, performans hedefi belirleme, müşteri hizmetleri ve süreç iyileştirme sağlar. Aynı zamanda, beklenen faaliyetlere ulaşmak için operasyonel kontrol süreçlerini iyileştirebilir ve departmanların ve süreçlerin verimliliğini artırabilir (Gearhart, 1999: 15). Performans göstergeleri hazırlanırken şu noktalara dikkatli olunmalıdır: Performans başarımları ölçütleri, şirkette yürütülen faaliyetler ile ilgili maliyetlerin takip edilmesi ve kontrolüne destek verilmelidir. Kuruluş içindeki ve dışındaki değişiklikleri yansıtacak şekilde sürekli olarak gözden geçirilmeli ve güncellenmelidir. Açık, güvenilir ve anlaşılması kolay olmalı, ulaşılabilir önlemleri içermelidir. Şirketin stratejik hedefleriyle uyumlu olmalıdır. Çalışanlar, temel performans göstergeleri ile şirketin stratejik hedefleri arasındaki ilişkiyi sürekli olarak anlamalıdır. Şirket tarafından yürütülen faaliyetlerin dikkatli bir şekilde analiz edilmesinden sonra oluşturulmalıdır. Performans ölçümü, katma değerli ve katma değeri olmayan faaliyetlerin açıkça tanımlanmasını sağlamalıdır (Parker, 2000: 64-65).

3.1.3. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Avantajları

Etkinliğe dayalı yönetim, etkili ve anlamlı maliyet bilgileri oluşturabilmek için panoları, CRM (Müşteri İlişkileri Yönetimi - Customer Relations Management) ile değer akışı analiz araçlarının dengelenmesi kritik öneme sahiptir. FTY, dengeli bir puan kartı uygulaması için fiili ve bütçelenmiş işletme maliyetlerini karşılaştırmaya yarayan bir araçtır. CRM’de belli bir mal ya da servis konsepti oluştururken tüketici kârlılığını belirlerken etkin maliyet bilgileri sağlar. Oluşum değer analizlerinde, gerçekleşen maliyetlerin bilgisi süreçteki değer zincirinin doğru yapısını bildirir (Tinkler, 2008: 104). Etkinlik tabanlı yönetimin avantajları şu şekilde özetlenebilir: FTY iş merkezlidir ve sürekli iyileştirme, artan kalite, düşük maliyetler ve artan karlar talep etmektedir. Karar alma aşaması kolaylaşır ve maliyet verileri çok daha anlamlı bir duruma gelmektedir. İşletmeciler, ne tür faaliyetler ile kaynakların hangi kararlara dâhil edilebileceğini önceden belirleyebilmektedir. Malın dizaynı ve geliştirmesi için bilgi sağlamaktadır. Bütçe analizi ve varyans analizini desteklemektedir. Mal ve tüketici kâr seviyesinin belirlenmesi için yardımcı olmakta, maliyet-miktar-fayda analizine izin vermektedir. Gerekli iç denetim unsurlarını oluşturarak iş sistemi ve süreç yeniden yapılandırmasında iç denetim fonksiyonunun görevlerini desteklemektedir. İç denetim fonksiyonu, mali ve operasyonel konuların ele alınmasını sağlamaktadır. FTY, süreçteki zayıf ve kontrol dışı alanları ortaya çıkararak operasyonel faaliyetlere ışık tutmaktadır. Geleneksel başarı

ölçümü ve maliyetlemeden temel bir değişimi vurgulamaktadır. Bu, maliyetlerin kaynağında kontrol edilmesine yardımcı olmaktadır. Asıl güç ve değerini, çok daha iyi karar verilebilmesi için ölçüt şeklinde kullanılabilecek gelişmiş düzenekleri gösteren yöntemlerden almaktadır. Devamlı iyileştirmesi açısından önemli ve temel bir araçtır. FTY işlemi, bilgi işlem kaynak tüketimi için ölçümler sağlamaktadır (Forrest ve Forrest, 1999: 65; Tanış, 2005: 40). Kampanya yönetiminin yukarıda belirtilen avantajları arasında, özellikle stratejik avantajları; malın kâr getirisinin ve müşteri kâr tespiti, bütçe analizi ve varyans analizleri ile maliyet-nicelik-fayda analizleri ile mal dizayn sonuçları aşağıda incelenmektedir. Bu, faaliyet tabanlı yönetimin stratejik karar vermeye katkısını vurgulamaktadır. FTY bilgilerinin yukarıdaki karara katkısı, işletmede yapılan giderlerin iş analizine göre sabit ve değişken giderler olarak ayrılmasıdır (Cima, 2001: 2).

3.1.3.1. Malın Kâr Getirisi Analizinde FTY Verilerinin Kullanımı

Günümüzün gelişmiş imalât ortamı ve artan rekabet, daha düşük kâr marjlarına yol açmakta, tüm ürünün maliyetlerinin ve bunun toplamdaki kâr üzerindeki etkisinin detaylı olarak hesaplanmasını gerektirmektedir (Haftacı, 2005: 184). Geleneksel masraf bilgileri, ürünler ile doğrudan ilgili olmakla birlikte, ürün maliyetleri hesaplanırken maliyet aktarımı nedeniyle karlılık analizleri için doğru bilgi verememekte ve bazı giderler dönemsel gider şeklinde kabul edilmekte ve malın maliyetlerine dâhil edilmemiştir. Bununla birlikte, ürün kâr seviyesi analizi, şirketlerin çabalarını daha karlı ürünlere odaklamak için kullandıkları bir araçtır. FTM ise düzgün ve doğru maliyet bilgisi sağlayarak sağlıklı ürünün kâr getirisi analizine yardımcı olur. Satın alma, kalite kontrol, depolama faaliyetleri gibi malın hattına göre faaliyetlerin maliyetlerine dikkat eden FTM sistemleridir (Öker, 2003: 67-68). Bir mal hattının karlılığını analizinin yapılması için sağlam bir temele dayanmaktadır. Faaliyet maliyetlemesinde, her satış nesnesi için değişik fiyat seviyesinde mevcut olan birim kâr ile miktarı tahmin ederek, farklı fiyat ve satış seviyelerinde karların simülasyonunu sağlamıştır (Pazarçeviren, 2006: 53).

3.1.3.2. Tüketici Kâr Getirisi Analizinde FTY Verilerinin Kullanımı

Tüketici kâr getirisi analizinin esas amacı, bir kuruluşta müşterilerin topladığı geliri ve bu geliri toplayabilmek için harcanan çaba ve maliyetler, bu maliyetleri üstlenen müşterilere aktarmaktır (Howell ve Soucy, 1990: 442'ten akt: Tanış, 2005: 44). Öbür firmalara göre rekabet etme avantajı elde etmeye istekli firmalar, hem müşteri karlılığını hem de ürün karlılığını dikkate alarak müşterilerin firma karına katkısını belirlemeye

başlamışlardır. Müşteri karlılığını analiz etmek, her müşterinin işletmeye sağladığı geliri ve bu gelirin maliyetini belirlemeyi gerektirir. Bir müşterinin bir işletmeye sağladığı geliri belirlemek sorun olmasa da, her müşterinin neye mal olduğunu belirlemek o kadar kolay değil. Müşteri maliyetini belirlemek için maliyetler müşteri tarafından yeniden sınıflandırılmalıdır. Satış ve pazarlama maliyetleri ile dağıtım maliyeti faaliyetlerine ilişkin masrafların müşteri bazında özellikle tüketiciler bazında takip edilmesi gerekmektedir. Bu giderlerin son zamanlarda satış gelirlerinden daha hızlı büyüdüğü söylenebileceğinden, bu tür giderler sabit olmayıp faaliyet hacmine bağlıdır (Özdeveci, 2016: 32). Bu faaliyetlere ilişkin satış, pazarlama, dağıtım ve yönetsel maliyetler müşteri bazında takip edilmektedir. Maliyet bilgilerinin müşteri gereksinimlerine göre düzenlenmesi, işletmelerin müşterileri hakkında kararların alınmasına yardım ve destekçi olmaktadır. Bu kararların birkaçını şöyle ifade edebiliriz: Yüksek marjlı müşterilerin devamlılığını sağlamak ve bu müşterilerle iş hacmini geliştirmektir. Ürünlerin özel maliyet gerektiren müşteri bazında yeniden fiyatlandırılmasıdır. Kâr marjı yüksek olan müşterilere özel indirimlerdir. Müşteriler rakiplerine kaybetmeye devam etmektedir. Rakiplerden yüksek kar elde edebilecek müşterileri çekmeye çalışılmalıdır (Öker, 2003: 71-72). Müşteri karlılığının doğru belirlenmesini sağlamaktır. Bu nedenle, farklı müşteriler tarafından katlanılan farklı hizmet maliyetleri kategorilerinin şirket karları üzerindeki etkisi ayrı ayrı belirlenebilir. Bu noktada FTY, müşteri sonuç bildiriminin uygun şekilde tasarlanmasına olanak tanıyan yararlı bilgiler sağlamaktadır. Ayrıca FTY'ye göre yapılan müşteri karlılık analizi, FTM bilgisi kullanılarak rasyonel bir biçimde yapılabilmektedir (Tanış, 2005: 44). Bir FTM yönetimi, üretimi yapılan ürün ya da hizmetin maliyetini doğru dürüst bir biçimde belirleyebildiğinden, mal ve hizmetin karlılığını doğru şekilde hesaplayabilir, böylece müşteriler, ürünler, hizmetler ve dağıtım yolları ile ilgili kararların doğruluğunu artırmaktadır (Babad ve Balachandran, 1993: 564).

3.1.3.3. Bütçe Analizlerinde ve Sapma Analizlerinde FTY Verilerinin Kullanımı

Faaliyet temelli yönetim ve buna göre yapılan bütçe ve varyans analizi için gerekli olan temel verileri sağlar. Faaliyet temelli yönetim, şirketlerde hayata geçen faaliyetler ile bu faaliyetlere ayrılan kaynakların belirlenmesi ile bütçeleme ve varyans analizine olanak sağlar. Firma faaliyet maliyetleme yöntemini kullanıyorsa, bütçe hazırlanırken faaliyet maliyetleme bilgileri kullanılmalıdır. Faaliyet maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan

faaliyet bilgileri, faaliyet maliyet yönetimi çerçevesinde faaliyetler analiz edilerek belirlenir. FTY tarafından oluşturulan bilgiler kullanılarak, faaliyet bilgilerinin bütçelemelerde kullanılmasında kendini gösteren faaliyet tabanlı bütçeleme gerçekleştirilebilir. Faaliyet içerikli bütçelemelerde, bir şirketin amaçlarına ulaşmak için bir sonraki operasyon zamanında yapması gereken harcamaları belirlemeye çalışan bir bütçeleme aşamasıdır. Bir başka ifade ile bir FTB sisteminin, istenen bir çıktı düzeyine ulaşmak için gereken kaynak miktarını belirleyebilen bir öngörü biçimidir (Bleeker, 2001: 1). Faaliyet içerikli maliyet bilgileri kullanılarak oluşturulan bütçeler, geleneksel olarak değişkenler olarak sabit olarak tanımlanan kaynak maliyetlerini tanımlayarak, gelecek için stratejik maliyet ve karlılık kararlarının alınmasına olanak tanır. Bu anlamda, klasik maliyet muhasebesi yöntemlerinde sabit bir şekilde tanımlanan bazı masraf ve maliyetlerin değişiklik olabildiğini gösteren faaliyet tabanlı bütçeleme önemli bir planlama aracı olarak kabul edilmektedir. Bu noktada aktivite bazlı yönetimin aktivite bazlı bütçeleme sürecine katkısı ortaya çıkmaktadır. Çünkü aksiyona bağlı bütçeler, aksiyona bağlı yönetimin sağladığı performans ve maliyet bilgilerine dayalı olarak oluşturulur. FTY maliyetleri temel olarak dört farklı düzeyde tanımlandığından, bu maliyetlerin üretim hacmi dışındaki faktörlere göre değişebileceği belirtilmektedir. Farklı maliyet sınıflandırmaları, geleneksel bütçelemenin etkinliğini kaybettiği anlamına gelir (Bleeker, 2001: 6). Bu nedenle, bütçeleme sürecini yapılandırmak için FTM bilgisi kullanılmalıdır. Maliyetleri kontrol edebilmek için, gerçekleşen harcamalarla bütçelenen harcamaları karşılaştırarak bütçe sapmalarını belirlemek gerekir. Faaliyete dayalı yönetim ayrıca boşluk analizi için faydalı bilgiler sağlar. Faaliyet tabanlı bir maliyetleme sistemi çerçevesinde gerçekleştirilen bir sapma, geleneksel bir sapmadan farklıdır. Aktivite tabanlı bir yaklaşım kullanılarak, aktivite seviyesinde boşluk analizi yapılmaktadır. Özellikle faaliyet tabanlı yönetim, varyans analizi için gerekli olan sabit ve değişken maliyetlerin ayrılmasını gerçekleştirir. Geleneksel sistemlerde maliyetler, üretim hacminin maliyet faktörlerine göre değişip değişmediği dikkate alınarak sabit ve değişken maliyetler olarak ikiye ayrılmaktadır (Öker, 2003: 80).

3.1.3.4. Maliyet, Hacim ve Kâr Analizinde FTY Verilerinin Kullanımı

Maliyet, hacim ve kâr (M-H-K) analizi, maliyet ve hacim oranı ve hacim ve gelir oranı dikkate alınarak, yukarıdaki ilişkilerin etkisi ve bu ilişkilerdeki değişikliklerin kar miktarına etkisi incelenebilir. Üretim hacmi değişikliklerinin maliyetler, gelir ve kâr seviyeleri üzerindeki etkisini analiz etmek için M-H-K analizi olarak ifade edilir. Bu

durumda M-H-K analizi, şirketin üretim ve kar planlama süreci için yararlıdır. Analizin başarı elde edebilmek için kâra etki eden faktörlerin ayrı bir şekilde ele alınıp tercihen ilişkilerinin ortaya çıkarılması gerekmektedir. Bunların başında başta işçilik olmak üzere kaynakların sabit ve değişken maliyetleri gelmektedir (Büyükmirza, 2006: 410). Geleneksel maliyet sistemleri altında gerçekleştirilen Maliyet, Hacim ve Kâr analizi, üretimdeki maliyet ve masrafların sadece üretim hacmiyle ilgili maliyet ve masraf faktörlerine göre değişiklik gösterdiğini varsaymaktadır. Ancak klasik Maliyet, Hacim ve Kâr analizinde başka üretim seviyesinde sabit olduğu varsayılan kaynak maliyetleri farklı faktörlere ilişik olarak değişebilir. Faaliyet içerikli bir yaklaşım benimseyen bir organizasyonda, Maliyet, Hacim ve Kâr analizinin düzgün bir biçimde yapılması bütçenin doğru bir biçimde yürütülmesine bağlı bir durumdur. Daha önce de belirtildiği gibi, sağlıklı bütçeleme, değişken ve sabit kaynakların maliyetlerinin doğru belirlenmesine bağlıdır. Bu, parti ve ürün seviyesindeki işletme maliyetleri için özellikle önemlidir. Çünkü faaliyet hesaplamalarının maliyeti üretim boyutuna göre değişiklik göstermemektedir. Bu aşamada faaliyet içerikli yönetimin C-H-C analizine katkısı ise; organizasyon ile yürütülen faaliyet hareketlerini ve maliyetleri analizini yaparak kaynakların sabit olan ve değişiklik gösteren maliyetlerin düzgün bir biçimde belirlenmesine yardımcı olmaktadır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 103).

3.1.3.5. Mamul Tasarımı ve Geliştirme Kararlarında FTY Verilerinin Kullanılması

Bir şirketin maliyetleri azaltmak için kullanabileceği en etkin yollardan biri ürün tasarımının yapılmasıdır. Faaliyete dayalı maliyet hesaplamada maliyet sürücülerini tanımlayarak ürün tasarım aşamasında zaten var olan farklı alternatiflerin maliyet etkisini belirleyebilir. Tasarımcılar, genel giderleri, maliyet etkenlerini ve maliyet bileşenlerini çok daha iyi anlayabilmek için ürün tasarımı sırasında doğru maliyetlendirme tahminleri geliştirmek için FTM'den elde edilen bilgileri kullanılmaktadır. Bu bağlamda ürün tasarımında faaliyet içerikli maliyetleme iki hedefe hizmet etmektedir. Klasik yöntemler ile doğru ürün maliyet verisi toplamak, teknisyenlerin üretim ile tasarım kararları vermek için kullanabilecekleri bir maliyet veri tabanı sağlamayı amaçlamaktadır (Öker, 2003: 76). Faaliyetleri ve ilgili maliyetleri bilmek, hedef maliyetlerle ürün tasarımına olanak tanımaktadır. Bu etkiler dikkate alınarak ürünler pazara uyacak şekilde değiştirilebilir ve karlı bir ürün tasarlanabilir. Bu bağlamda, faaliyet maliyeti, hedef maliyetlerin hesaplanması için önemli bilgileri sağlayabilmektir. Hedeflenen maliyet ve pazardaki

pazar fiyatlarından beklenen kâr marjının çıkarılmasıyla belirlenir. Faaliyet içerikli yönetim, maliyetleri belirleyerek ve hedef fiyatları belirleyerek hedef maliyetlemeye katkıda bulunur. Bu nedenle, süreç maliyeti, hedef maliyetleri belirlemek için gereken bilgileri sağlamaktadır. Süreç tabanlı maliyetleme kullanılarak ürünlere dolaylı maliyetler atanmasıyla beraber, hedeflenen maliyetler belirlenebilir ve bu hedeflere ulaşabilmek için ürünü meydana getiren bileşenler ile faaliyetlerde yapılan değişiklikler hakkında bilgi edinilebilir (Özdeveci, 2016: 35). Bu, ürün tasarım aşamasındaki şirketlerin aynı işlemi gerçekleştirmek için daha az parça kullanan bir ürün tasarlayarak gelecekteki maliyetleri azaltmalarına olanak tanır. Örneğin, ürün tasarım aşamasında, ürün montajı, parça temini, nakliye veya aktivite kontrolü maliyetlerini azaltmak için bu faaliyetleri yönlendiren faktörler - yani parça sayısı veya daha az işlem gerektiren yedek parça kullanımı. Bu, ürün yaşam döngüsünün sonraki aşamalarında ortaya çıkabilecek bazı maliyetlerin önüne geçmektedir (Karcıoğlu, 2000: 191).

3.2. Faaliyet Tabanlı Yönetim Süreci ve Genel Bakışı

Günümüz dünyasının en dikkate değer gelişme gösteren durumlardan biri de, Faaliyete Dayalı Maliyet ve Faaliyete Dayalı Yönetimi ile ilişkili olandır. Başlangıçta, bu uygulamalar ürünlerin kesin maliyetlendirilmesine odaklandı, ancak sonradan Faaliyete Dayalı Maliyet ve Faaliyete Dayalı Yönetim, şirketlere daha kapsamlı bir olasılık yelpazesi sunmuştur. Frekans Bölmeli Çoklama; üretim dışında kalan maliyetleri de içerecek şekilde genişletilmiş toplanan verileri tüketici karlılığı, ürünün gruplaşması ve dağıtımının yapılma kanallarını analiz etmek için kullanmaya başladı. Buna göre FDY, son yıllarda kurumsal maliyet yönetimi ve rekabet avantajı sağlayabilmek için kullanılmaktadır. Masraf ve maliyet sürücüleri ile faaliyetlerin analizine ve faaliyet içerikli temel başarımlar ve performans göstergelerinin geliştirilmesine odaklanmaktadır. Bu nedenlerle faaliyet tabanlı yönetim sürecinde bu unsurların dikkate alınması ve kullanılması gerekmektedir (Robert vd. 2000: 68). Aktivite tabanlı yöntemler; Faaliyete Dayalı Maliyet, literatürde Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi, Faaliyete Dayalı Bilgi ve Faaliyete Dayalı Yönetim şeklinde anılmaktadır. Bu teknik sistemin en temel özelliği, kaynaklar ile faaliyet arasındaki faaliyetler ile ödeyenler arasında doğrusal ilişkiler kurabilmeleridir. Bu ilgili teknikler, faaliyet tabanlı yönetim süreçlerinde de kullanılır. Bu teknikleri kullanırken temel fikir, kaynakların maliyet birimleri tarafından değil, bu birimleri tamamlamak için kullanılan faaliyetler tarafından tüketildiğidir. Bu yeri başlangıç olarak kabul edersek, ne tür faaliyetlerin yapıldığını ve ne kadar kaynak

tüketildiğini gösteren bir faaliyet faktörüne, hangi maliyet birimlerinin yönlendirildiğini gösteren bir maliyet faktörüne ihtiyaç duyulduğunu bilmeliyiz. Bu faaliyetler tarafından tüketilmek üzeredir. İşletmenin alması gereken kararları iyileştirmek için işin ne, nasıl, neden ve ne pahasına yapıldığına odaklanır. Faaliyete Dayalı Yönetim aşaması sonucunda iş aşamaları geliştirilen ve bu aşamalar çok daha az maliyetli ve daha verimli çalışma süreçlerine dönüştürülmüştür (Özer, 2001: 83-86).

3.2.1. Bir Sistem Olarak Faaliyete Dayalı Yönetim

Faaliyete dayalı yönetimde iş hayatında şu şekilde üç şekilde kullanılır: Düzeltici işlem olarak; Hesaplama şekli olarak; Maliyet yönetimi sistemleri şeklinde kullanılmaktadır. Faaliyete Dayalı Yöntem organizasyonel iyi hale getirme projeleri; yeniden yapılanmayı ve maliyet düşürmeyi kolaylaştırmaktadır. Bu yaklaşım, genellikle ihtiyaç duyulmayan maliyet faktörlerini ortadan kaldırmaya odaklanmaktadır. Ayrıca süreç performansının ölçütleri; göreceli maliyet, kalite ve zaman olarak tanımlanabilir. Metodoloji, maliyetleri azaltmak için maliyet etkenleri analizini ve katma değerli/katma değeri olmayan faaliyet analizini kullanılmaktadır. Bunun gibi, FDY bir terapi olarak sadece sürecin perspektifini sabit yatay bir şekilde kullanır, bu nedenle bir sistem oluşturmayı başarılı olamazlar (Reeve, 1996: 5-7). Maliyet Modeli; bu şablon genellikle faaliyet tabanlı bir tanım olarak kabul edilir ve yalnızca ürün maliyetlendirmesi için faaliyet analiziyle ilgili öğeleri içermektedir. FDY yukarıda bahsettiğimiz düzeltici faaliyet olarak bilgi sağlasa da bu model yeterli değildir. Bu model türü genellikle; iş analizi ve ilişkili ürünlerin maliyetlendirilmesi için bağımsız bir yazılım platformudur. Bu platformda, defteri kebir bilgileri, çalışan etkinlik bilgileri ve etkinlik ögesi bilgileri yüklenerek şablonlar kullanılmaktadır. Ancak bu model bile bir sistem oluşturmaz. FDY; yukarıda bahsedildiği gibi şirkette iki farklı biçimde kullanımı da Faaliyete Dayalı Yönteminin tek bir düzen olarak düşünülmesi gerektiğine inanılmıştır. Bu sebeple çalışmada Faaliyete Dayalı Yönetim aşamasını bir sistem şeklinde ele alınması ve bir sisteme göre işleyişini yapmaya çalışılmıştır. Bunu bir sistem şeklinde kabul etmemizin nedeni bir sonraki bölümde açıklanmaktadır (Arzova, 2000: 84).

3.2.1.1. Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Faaliyete Dayalı Yöntem

İş dünyası liderleri, karar verme süreçlerinde en az üç amaca hizmet eden bilgilere ihtiyaç duyar bunlar; Maliyet iyileştirme için yönetim ve motivasyon, örgütsel öğrenmeyi geliştirmek, maliyete dayalı operasyonel kararları desteklenmesidir. Yukarıda

bahsettiğimiz bu üç önemli hedefe bir çare veya model olarak FDY ile ulaşılamaz, ancak görünen o ki sadece sistem şeklinde Faaliyete Dayalı Yöntem bu 3 hedefi sağlayabilir. Şirketler için 3. ve daha uygun bir seçenek olarak Faaliyete Dayalı Yöntem, bir düzen olarak aşağıdaki nedenlerle diğer iki yöntemlerden üstünlük oluşturmaktadır: Sık sık güncellenmektedir ve diğer unsur ile tamamen ilişkilidir, esnektir, etkinlik ve kaynak bilgileri diğer sistemlerden yenilenir. En önemlisi sürekli raporlama ve kapasite kullanım bilgileri konusunda esnektir (Surendra vd. 1998: 64-65). Faaliyet faktörü bilgisi; üretim, dağıtım ve satış sistemi tarafından sistematik şekilde yakalanır. Faaliyete Dayalı Yöntem diğer yöntemler ile entegre edilmektedir. Yöntem teorisyeni Russell L. Ackoff, sistemleri kapsamlı bir biçimde, birbiri ile bağlı parçalardan ve daha özel sistem kavramlarından oluşan kavramsal veya fiziksel varlıklar olarak tanımlar. Bilgi işleme ve hesaplamada kullanılır. Ulaşılmak istenen ortak bir amaca göre girdilerin kabul edilmesi ile sonuç üretebilen, birbiri ile ilişik unsurlardan meydana gelen bir sürecin tanımıdır. Bir sistem çalışır; arasında belli ilişkilerin bulunduğu ve bir bütün meydana getiren bir dizi öge şeklinde ifade edilebilir. Bütünü meydana getiren unsurlar ya da parçalar genellikle dış ortam ile ilişki içindedir. Yani bir sistem; girdi, süreç, çıktı, dış çevre ve geri bildirimi içerir. Bütünleşik parçalardan oluşan her eser, olgu, aktivite ya da konsept bir sistem şeklinde kabul edildiğinden Faaliyete Dayalı Yönetim’de bir sistem biçiminde ele alınması işletmeye daha faydalı olabilir. Aktivite tabanlı tekniklerde sıkışıp kalmak; FDM, FDMY ve FDB, aktivite tabanlı bir yönetim sisteminin öğeleridir, bu nedenle FRM sürecinden bahsederken, bu öğeler FRM sistemlerinde kullanılmaktadır. FDY sistemi, kavramı; şirketin yönetim ve muhasebe yönlerinden karşılıklı geri bildirimle dayanmaktadır. Öncelikle yönetim aşamasında şirket detaylı bir şekilde incelenir ve iş süreçleri analiz edilir. Daha sonra, maliyetlerin faaliyet havuzlarında toplandığı ve ürünlere dağıtıldığı muhasebe aşaması gelir. Bu süreçlere rağmen süreç bitmez ve ardından yönetim ve idarenin bir başka aşaması gelir; süreçleri iyileştirmek ve maliyetleri azaltmak için sonuçların analiz edilmesi. Bahsedilen bu süreçler, Faaliyete Dayalı Yönetim düzeninin genel bir ifadeleridir. Faaliyete Dayalı Yönetimin amacı; iş ve aşama değişikliklerini belirlemek ve yönetmektir (Reeve, 1996: 5-7). Karar verme ve süreç faaliyetlerine odaklanan FDY sistemi buradan kaynaklanmaktadır. Şirket yöneticileri ve çalışanları, başarı için kritik olan faaliyetleri belirlemeli ve bu faaliyetleri tüm fonksiyonlarda net bir şekilde tanımlamalıdır. Faaliyete Dayalı Yönetimi; planlamak, bütçeleme yapmak, tahmin etmek, modelleme yapılması, raporlanması, başarı ve performans yönetimi sistemleri ile bütünleşiktir. Veri toplanırken; iş süreçlerinin

tanımlanması, faaliyetlerin belirlenmesi, faaliyet kataloglarının oluşturulması, faaliyet planlarının oluşturulması, faaliyet merkezlerinin ve faaliyet seviyelerinin belirlenmesi ve maliyet sürücülerinin tanımlanmasıdır. Muhasebe ve işletim sistemleri, işletme maliyetlerinin belirlenmesini destekler ve bunları tespit ettikten sonra iyi hale getirme fırsatlarını belirleme sürecine geçilmektedir. Bu süreçte; maliyet etken ve aktivite analizi, başarı ölçümüdür. Buna dayanarak, önerilen performans değişikliğinden sonra performansa dayalı bütçeleme yapın ve önlemlerin maliyetini bu bütçeye göre yeniden hesaplayarak performansa dayalı maliyetlendirme yapılmalıdır. Bu süreçten sonra yine iyileştirilen kararların destek sürecine bağlı şekilde çalışma yükünün tahmin edilmesi ve aktivite bazlı bütçeleme yapılır. Bu sistemde; stratejik planlama bazında, faaliyetlerin stratejik hedeflerini belirlemek ve bunları sürekli iyileştirme faaliyetlerinde kullanarak sistemin bir döngü içinde çalışmasını sağlamaktadır (Erdoğan vd. 1996: 9).

3.2.2. Faaliyete Dayalı Yönetim Sürecinin Başarılı Olma Döngüsü

Faaliyete Dayalı Yönetim sürecinin başarılı olmasında pek çok etken rol almaktadır. Bir sistemi yapılandırırken, şirket içinde muhasebe ve mühendisler, imalat müdürleri ve diğerleri olabilecek farklı kişilerin dizayn ekipleri oluşturması ile onlarla işbirliği yapması gerekir. Başlıca bu kişiler; finansal faaliyetler ve finansal olmayan faaliyetler ile maliyet oluşturan etkenleri tanımlanmalıdır. Faaliyete Dayalı Yönetim aşamasının başarısı için 3 önemli kilit noktası vardır. FDY süreci olgunlaştıkça işletmeler yukarıda bahsedilen uygulamalar gibi uygulamaları yönetmeye ve kullanılmaya başlanacak ve böylece Faaliyete Dayalı Yönetim aşamasının başarı oranı yükselecektir. Şirketlerin Faaliyete Dayalı Yöntem aşamasında yukarıdaki bölümlerdeki uygulamalar ile yönetmesi önemli bir durumdur çünkü bu sürecin yönetilmesi sırasında tek bir uygulamaya bağlı kalabilmek ya da yukarıda yer alan döngüleri atlamak kurulum ve sistem bakımını aksatacaktır. Bu nedenle yukarıda belirtilenlere benzer kararlar, aksiyonlar ve aksiyonlar almak sürecin başarısını olumlu yönde etkileyecek ve şirketi istenilen hedeflere doğru yönlendirecektir (Blocher vd. 2002: 126).

3.2.3. Sürecin Çıktıları

FDY; iş fonksiyonlarının ve bunların diğer işletmelerle etkileşimlerinin anlaşılmasını göstermek için tasarlanmış bir yöntemdir. Yalnızca finansal bir yöntem değil, ayrıca işlem ve yönetim sistemidir. Sistem, geleneksel muhasebe verilerini karar destek bilgilerine dönüştürmek için tasarlanmıştır. Bu değişim nedeniyle, FDY sistem süreci,

yöneticilerin birçok soruyu yanıtlamasına yardımcı olabilecektir. Bu işlem sonucunda aşağıdaki sonuçlar elde edilebilir: Şirkette gerçekleştirilen faaliyetleri tespit etmektir. Şirket etkinlikleri için güncel çalışma saatlerinin planlanmasıdır. Şirket faaliyetlerinin yerini belirlemektir. Şirket faaliyetlerinin gerekçelerini değerlendirmektir. Şirkette belirli faaliyetleri kimin yarattığını bilmektir. Faaliyetin başlangıcındaki maliyet faktörlerini belirlemektir. Faaliyetlerin sınıflandırılması ve öncelik sırasına göre yürütülmesidir. Operasyonel beklentilere karşı tüketilen kaynakları ölçmek ve izlemektir. İşlem yönetimi ve finansal süreçlerin bir kombinasyonudur (Edwards, 2000: 25). Genel olarak bu sürecin sonuçları aşağıdaki başlık altında toplanabilmektedir: Planlanan stratejik yöntemlerden çok daha gerçek olan performans ve maliyet hedefleri çıkarmaktır. Gereksiz faaliyetleri ve maliyet yaratan faktörleri tespit etmektir. Tahminlerin kalitesini iyileştirmek ve ürün maliyetlerini doğru bir şekilde belirlemektir. Maliyetin ile faaliyetin aralarındaki ilişkiyi çok iyi anlamaktır. Maliyet kontrolleri geliştirilmiştir. Daha düşük işletme maliyetleri, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, yöneticilere hızlı ve doğru performans geri bildirimi sağlamaktır. Bu, karar vermenin evrimidir (Brimson vd. 1999: 23).

3.3. Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi

İşletme maliyetleri; faaliyet tabanlı yönetim sisteminin (FDY) temel performansını temsil eder. Faaliyete Dayalı Yönetimi maliyet aşamasını kapsamaktadır. Önceden de belirttiğimiz gibi; Faaliyete Dayalı Yönetimi maliyet açısından Faaliyet Maliyetleme Yöntemi (FDM) kullanılmaktadır. Bu nedenle, işletme maliyetlerinde FDM sistemi kullanılarak hesaplanır. Faaliyete Dayalı Maliyet aşaması sonucunda toplanan maliyet bilgisi Faaliyete Dayalı Yöntem analizinde işlenir. FDM yönteminden elde edilen bilgileri şu amaçlarla kullanır: Müşteri çıkarlarının geliştirilmesi, iş süreçlerini güncellemek, şirketin karlılığını artırmak, fonksiyonel iş alanlarında üretim iyileştirme fırsatlarını belirleyerek operasyonel performansı iyileştirmek, atık oluşturan faktörleri belirlemek, katma değerli faaliyetlerin ölçümü ve değer katmayan faaliyetlerin belirlenmesidir (Forrest vd. 1999: 65). Frekans Bölmeli Çoğullama; maliyet nesnelerinin, faaliyetlerin, kaynakların maliyetini ve performansını ölçme yöntemidir. Maliyet birimi faaliyetleri tükettiği gibi faaliyetler de kaynakları tüketir. Kaynak maliyetleri; kaynaklar, kullanım oranında faaliyetler ile tahsis edilir ve faaliyet maliyetleri, faaliyet kullanımı oranında ödeme yapanlara yeniden tahsis edilir. Dolayısıyla FDM; ödeyen ile hizmet arasındaki ve hizmet ile kaynak arasındaki nedensel ilişkiyi gösterir. Faaliyet maliyeti, faaliyet maliyetlerinin hesaplanmasını ve ardından ürün maliyetlerinin hesaplanmasını

içerir. Ancak maliyetleri yönetebilmenin en iyi yollarından biri onları oluşturan faaliyeti yönetebilmektir. Bir faaliyet çalışmasının maliyeti, faaliyeti gerçekleştirmek ve kullanılan bütün üretim etkenlerinin maliyetlerinin toplamıdır. Bu nedenle, işletmenizin ana faaliyetlerini belirleyin ve ardından her bir faaliyet tarafından tüketilen kaynakları izlenmelidir (Dierks vd. 2001: 35). Frekans Bölmeli Çoğullama; iki kademeli bir dağıtma sürecini takip eder. 2 adımlı dağıtma; kurumsal kaynağı oluşturan maliyetleri, yani genel üretim maliyetlerini maliyet havuzlarına ve ardından maliyet birimlerine dağıtır. Geleneksel maliyetleme sistemleri ise, toplam üretim maliyetlerini önce bir tesis veya departmandaki maliyet havuzlarına veya maliyet merkezlerine ve ardından üretime dağıtmaktadır. Faaliyete Dayalı Maliyet süreci; kaynakların meydana getirdiği faaliyet sürecinin kaynağın tüketiminde ki bu faaliyetlerin maliyetleri ile maliyetin birimleri arasındaki bağlantıda klasik maliyetleme sistemlerinden farklıdır. FDM, iş süreçlerinin operasyonel olarak anlaşılmasında hayati bir rol oynar ve şu faydaları sağlar: Tüketilen ana faaliyetleri ve kaynakları tanımlar: Her faaliyet için girdileri ve çıktıları tanımlayın: Etkinlik akış şemalarını kullanarak belge iş akışıdır (Erdoğan vd. 1996: 89). Frekans Bölmeli Çoğullama dizaynı; 3 esas düzeyden oluşmaktadır. Bu aşamalar: **Kaynakların ve faaliyetlerin maliyetlerini belirleyin:** İlk olarak, aktivite analizini kullanarak kaynak maliyetlerini belirlenmelidir. Bu maliyetler, çeşitli faaliyetler gerçekleştikçe ortaya çıkmaktadır. Genel muhasebe alt hesaplarında birçok kaynak maliyeti bulunur. Örneğin; Stok, depolama, mobilya ve demirbaşlar, binalar, stok, bordro ve muhasebe gibidir. **Maliyetlerin kaynaklardan faaliyetlere tahsisi:** Kaynak maliyeti sürücüleri, kaynak maliyetlerini faaliyetlere tahsis etmek için kullanılır. Burada önemli olan nedenselliği iyi olan bir kaynak maliyet faktörü seçmektir. Kaynak maliyeti; bir aktiviteye doğrudan veya matematiksel olarak atanan Doğrudan satış; aktivitenin gerçek kaynak tüketimi hesaplanmalıdır. Doğrudan ilişkilendirmenin yokluğunda, kısım yöneticileri tanımlanan tüm faaliyetler için zamanı ya da emeği hesap etmeye çalışmaktadır. **İşletme giderlerinin operatörlere tahsisi:** Bir faaliyetin maliyeti bilindiğinde, her bir faaliyet biriminin maliyeti hesabı yapılmalıdır. Bu, faaliyetlerce üretilen çıktı birimi başı şeklinde maliyet hesaplanarak yapılmaktadır. **Çıktı:** faaliyetin katlandığı maliyet birimidir. Bu birim; mallar, hizmet, tüketiciler, projeler ya da faaliyet alanlarıdır. Bu süreçte faaliyet maliyetlerini ücret nesnelerine atamak için çalışma maliyeti sürücüleri kullanılmıştır (Blocher vd. 2002: 108).

3.3.1. İşletme Sürecinin Tanımlanması ve Faaliyetlerin Belirlenmesi

İş süreçlerinin tanımı; şirketin vizyon ve misyonu dikkate alınarak ana aşamaların ve bu aşamaların temel maliyet unsurlarının belirlenmesidir. Bu aşama analizi gerektirir. Bu ana aşamalar tanımı yapıldıktan sonra, bu ana aşamaları desteklemek için nasıl başka süreçlerin gerekli olduğu belirlenmelidir. Bu süreçler aynı zamanda destek süreçleri olarak da bilinmektedir. **Dönem;** bir girdinin bir dış veya iç müşteri için bir çıktı oluşturmaya izin veren bir dizi faaliyet olarak tanımlanabilir. **Süreç analizi;** Temel olarak, süreci iki bölüme ayırıyoruz. Bunlar temel ve destekleyici süreçlerdir. Temel süreçlere örnekler verebiliriz; teslimat; işlem; pazarlama; dağıtım; bu müşteri hizmetleridir. Bu temel süreçlerin yanı sıra bunları destekleyen süreçler de bulunmaktadır. Bu süreçlerin örnekleri şunlardır: yönetim, planlama ve koordinasyon; teknik destek ve personel yönetimidir (Ernest vd. 1994: 99). Yukarıdaki süreç birçok yapıda mevcuttur. Örneğin; bir işletmenin birden fazla tedarik süreci olabilir veya birçok iş sürecinin bir parçası olarak bir üretim süreci ortaya çıkabilir. Bu aşamalar aynı anda pek çok yetkiyi içeren iş ve faaliyetleri de içermektedir. Süreci tanımladıktan sonra; süreç değeri analizi yöntemini kullanın. Süreç değeri analizi; maliyetleri düşürme ve süreçleri iyileştirme yöntemidir. Bu yaklaşım, kaynak tüketimini ve maliyeti yönlendiren faktörleri tanımlamaktadır. Sonuç olarak bu yaklaşımla; şirketteki belirli bir süreci tanımlayın ve analiz edin. Geleneksel maliyet sistemleri, faaliyetler arasındaki bağlantıları gösteremez ve sonuçta maliyetleri azaltmak veya ortadan kaldırmak için yetersizdir. Bununla birlikte, süreç değeri analizi, süreç faaliyetleri arasındaki ilişkiyi ortaya çıkararak, bir organizasyonun süreci tetikleyen olayları kontrol ederek işletme maliyetlerini azaltmasına veya ortadan kaldırmasına olanak tanır. Süreç değeri analizinin nedeni budur; bir ürünün üretimi ve teslimatı ile ilgili tüm kaynak tüketen faaliyetleri tanımlar ve analiz faaliyetlerini kolaylaştırmaktadır (Kaygusuz, 2007: 117-150).

3.3.1.1. Faaliyetlerin Tanımlanması ve Seçilmesi

Faaliyetler; FDY'nin süreç analizi kısmı bunun içindir. Bu doğrultuda; faaliyetlerin doğru tanımlanması ve seçilmesi de önemli analiz noktalarındandır. Faaliyetlerin planlanması, koordinasyonun sağlanması, performans değerlendirme, ölçüm yapılması, kontrolleri, değerlendirme ve işi gösteren birçok süreçten oluşmaktadır. İşletmeciler yalnızca ilgili faaliyetlerin yönetimini yapabilir, maliyetlerin yönetimini yapamazlar. Çünkü maliyet ancak işletme sürecini kontrol ederek kontrol edilebilir. Ek olarak, her aktivite hangi departmanın hangi bütçe fonlama durumunda olduğunu gösterebilir. Faaliyet işlemi

nedeniyle; aşama girdisinden aşama sonuçlarını almak için bütçe kaynaklarının kullanılması gerekmektedir. Bu nedenlerle etkinliklerin tanımı ve seçimi etkinlik analizi bölümünde oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Bu aşamada, etkinlikleri tanımlama kriterleri ve etkinlikleri seçmek için gereken veri toplama teknikleri tartışılır. Bir aktivite tanımının yeterliliğini değerlendirmek için birçok kural vardır (Miller, 1996: 85). Tüm bunlar: Model sıfat (isteğe bağlı) + isim + fiil ile bir aktivite tanımlanmalıdır. Bu, bir aktiviteyi tanımlamanın en yaygın yoludur. Parça montajı, delme, raporlama, makine konfigürasyonu, tüketici siparişini alma, test yapma, hammaddenin teslimi, tedarikçi seçimleri isim ile fiillerle tanımlanan faaliyetlere örnektir. İsim ile fiillerin başında görünen sıfatlar genellikle bu yaklaşımdan yararlanır. Örneğin; müşteri siparişi alımı, tedarikçi siparişi alımından ayrılarak sipariş alma sürecindeki herhangi bir karışıklığı ortadan kaldırır. Aktivite; belirgin bir kesintisiz çıktıya sahip olmalıdır. Faaliyetler öncelikle bir şahıs tarafından gerçekleştirilmelidir. Farklı insanların yaptığı zihinsel adımlar vazifelerdir. Faaliyetlerin temel harcama seviyeleri olmalıdır. Faaliyetler aşama yönetimini destekleyecektir. Faaliyetlerin tanımı yapılırken iş hizmeti görmezden gelinemez. Nedeni şu ki bir hizmetin, bir etkinliğin anlamını asla etkilememekte olup etkinlikler basit tutulmalıdır (Brimson vd. 1999: 111-112). Yukarıdaki kurallara ek olarak, bir faaliyetin işletme için önemli olup olmadığını bilmek için şu kriterler dikkate alınmalıdır: Şirketin müşterilerle etkileşime girdiği faaliyetlerdir. Dış müşterilerin işletmeyi bir bütün olarak görüp yargıda bulunduğu faaliyetler önemli faaliyetlerdir. Örneğin; ticari havayolu müşterileri; kargo kontrolü, rezervasyon yapılması ya da hareket zamanının bildirimi gibi faaliyetler ile ilk kez karşılaşmıştır buna göre firma algısı oluşturulmaktadır. Bu faaliyetlerin dışında tedarikçilere ödeme yapma, satın alma siparişi hazırlama gibi faaliyetlerde bulunmayacaktır. Yüksek maliyetli faaliyetler. Önemli kaynakları tüketen faaliyetler tehlikeli faaliyet şeklidir Sutton ya da Pareto prensipleri, artan maliyetli faaliyetleri belirlemek için kullanılabilmektedir (Brandt vd. 1999: 24).

3.3.2. Faaliyet Sözlüğü ve Hazırlanması

Etkinlik ifadesi; bir kuruluş içinde yer alan faaliyetlerin standartlaştırılmış ya da genel tanımlarını ifade eden bir döküm ya da tanım setidir. Sözlük/Lügat; faaliyet bilgilerine ek olarak faaliyet tanımlarını, iş süreçlerini, fonksiyonel kaynakları, girdi ve çıktıları, tedarikçi kişileri, tüketicileri, çıktı ölçüsünü, maliyet etkilerini, fonksiyonları, yetkileri ile faaliyet tanımlayıcıları kapsamaktadır. Faaliyetlerin tanımının yapılması ile üzerinde anlaşmaya varıldıktan sonra ayrıntılı şekilde bir faaliyet sözlüğü/lügatı oluşturulmalıdır

(Dierks vd. 2001: 35). Bu sözlüğün amacı; önce faaliyetlerin bir envanterini çıkardığınızı, benzer faaliyetleri gruplandırıdığınızı ve faaliyetleri birincil ve ikincil olarak ayırdığınızı hayal edilmelidir. Birincil aktiviteler; Çıktılar kuruluş birimi dışında kullanılanlar iken, İkincil Faaliyetler ise; departman içindeki ana işi destekleyenlerdir. Bu sınıflandırma, ikincil faaliyetlerin maliyetlerini birincil faaliyetlere dağıtmak için gereklidir. Etkinlik sözlüğü aşağıdaki özelliklere sahip olmalıdır: etkinlik sözlüğü için bir araya getirilen bilgiler, her işlevsel iş ortamı için geçerli bir durumdur; bir katmandaki bütün işlevler, tüm düzeyler ve tüm döngüler sayılmalıdır; aktivite listesi eksiksizlik ve doğruluk açısından sürekli kontrol edilmelidir. Aktif sözlük; bilgi elde etme yöntemlerinden toplanan bilgilerden sağlanmaktadır. Eksiksiz bir etkinlik lügat/sözlüğü aşağıdaki verileri kapsamalıdır: işlevsel çalışma alanı; etkinlik adı; faaliyet türü - birincil veya ikincil; emek faktörü; maliyetin bir unsuru ve bir performans ölçüsüdür (Forrest vd. 1999: 65).

3.3.3. Faaliyet Planlarının Çıkarılma Aşaması

Hareket planları; Faaliyetler ile aralarındaki ilişkilerin tespiti sonrası, bu ilişkiler bir sıralama aşaması şeklinde grafiksel biçimde temsil edilir. Faaliyet planlaması ayrıca faaliyet tüketimine dayalı işletme maliyet yapısını da açıklar. Her eylem planı etkinliği bir süreç olarak belgelenmelidir. Belgelenen süreç aşağıdakileri içermelidir (Erdoğan vd. 1996: 89):

- Etkinlikler nasıl ve kimler tarafından oluşturulur?
- Bu aktivite hangi girdiyi kabul ediyor?
- Gereksinimleri karşılayan başka hangi faaliyetler veya işletmeler faaliyete girdi sağlar?
- Etkinliğin sonuçları nelerdir?
- İşin yürütülmesinde faaliyetin veya müşterinin üstlendiği ödüller nelerdir? Kampanyayı oluşturmak için hangi destek sistemleri veya kaynakları kullanıldı?

Hareket planı; gerçekleştirilen işin modelini yakalamaya ve fonksiyonel alanlarda faaliyetlerin nasıl gerçekleştirildiğini anlamaya destek olmaktadır. Öte yandan, faaliyetlerin öbür işlevsel alanlar ile etkileşime girmesi ile faaliyetleri tamamlamak ve gerekli kararların alınması süreçlerine izin verilmektedir (Forrest vd. 1999: 65).

3.3.4. Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi ve Faaliyet Seviyeleri

Faaliyetler tanımlanıp oluşturulduktan ve kayıt ve faaliyet planı hazırlandıktan sonra, her birinin tek tek takip edilmesi ekonomik olmayacak kadar çok faaliyet olduğundan, bunların merkezden konsolide edilmesi gerekir. Merkez belirlenirken; aktif taramalar ve bu taramaların sonuçları geçerlidir (Öker, 2003: 21-22). Aktivite Merkezi; sürecin bir aşamasında ayrı ayrı gerçekleştirilen faaliyetlerin maliyetlerinin muhasebeleştirildiği sürecin parçasıdır. Aktivite Merkezi; faaliyetin maliyetinin ayrı olarak belirlendiği ve faaliyetin doğrudan çıktı veya nihai ürün tarafından kullanıldığı üretim sürecinin bölümü. Maliyet türü müşteri olduğunda hizmet noktası belirlenirken; sipariş seviyesindeki faaliyetleri, müşteri seviyesindeki faaliyetleri, kanal seviyesindeki faaliyetleri, pazar seviyesindeki faaliyetleri ve işletme seviyesindeki faaliyetleri dikkate alarak merkezi belirlenmelidir (Kaygusuz, 2007: 117-150). Maliyet türü ürün ise, üretim sürecindeki faaliyetler dört gruba ayrılabilir: **Birim düzeyinde faaliyet;** Bir kalem mal her üretildiğinde hayata geçen faaliyetlerin tamamıdır. Faaliyetlerin üretim aşamasındaki hacmi ile biçimli olmalıdır. Örneğin; hammadde ve malzemelerin doğrudan kullanılması, adam-saatlerin doğrudan kullanılması, enerjinin tüketilmesi vb. **Parti düzeyinde faaliyetler;** Üretilen her malın partisi için yürütülen faaliyetler. Örneğin; siparişler, çalışmaya hazır makineler, elleçleme vb. **Mal düzeyindeki faaliyet;** her bir malın imalatı ile ilişkili faaliyetlerdir. Örneğin; parça envanteri, tasarım değişiklik talepleri, mühendislik değişiklik talepleri vb. **Kurumsal düzeydeki faaliyetler (kurumsal);** Şirket bünyesinde sürdürülen bütün faaliyetlerin devamlılığını sağlayabilmek için sürdürülen faaliyetlerin tamamıdır. Bu faaliyetleri bütün bir ürüne atayabilmek güç olduğundan, bu masraf ve maliyetler gider şeklinde sayılmaktadır. Örneğin; satış, yönetim, dağıtım, pazarlama ve bunun gibidir. Üst kısımda listelenen üç iş seviyesi, ürünle ilişkiyi kuran iş seviyeleridir. Bu üç aktivite seviyesi seti, aktivite seviyesi ile üretilen ürün arasındaki ilişkiyi temsil edebilen bir öznitelik anahtarı kullanılarak üründe şifrelenir. Kuruluş düzeyindeki faaliyetlerin birden çok ürüne ait olması nedeniyle taban düzeyinde faaliyetlerin maliyetinin muhasebeleştirilmesi sorunludur, bu sebeple her ürünün bu faaliyet sisteminden ne derecede tükettiği açık değildir. Böyle bir durumda ise, Faaliyete Dayalı Maliyet bu masraf ve maliyetleri ürüne dağıtmaz, dönem içi giderleri şeklinde yansıtmaktadır (Hacıüstemoğlu vd. 2002: 39).

3.3.5. Maliyet Etkeninin Tanımının Yapılması

Faaliyete Dayalı Yönetim ve Faaliyete Dayalı Maliyet ile aralarındaki ilişki; maliyet perspektifi ve süreç perspektifidir. Maliyet perspektifi; kaynaklar, faaliyetler ve ödeyenlerden oluşurken, süreç perspektifi; maliyet etkenleri faaliyetleri ve temel performans göstergelerini içermektedir. FDM modelinde, maliyet tahsisi yönüne, süreç yönüne baktıktan sonra, maliyet sürücüleri ve analizi ile karşılaşmaktadır. Sürece; faaliyetler ile onlara yol açan olaylar arasındaki ilişki incelenirken performans değerlendirmesi de yapılmıştır. Bu nedenle, tüm faaliyet için masraf ve maliyet etkeni ve temel başarımlar ve performans göstergeleri ile ilgili bilgi toplanır; iş ve maliyet faktörü analizi ve performans başarımlar analizidir. Klasik yöntemlerde, toplam üretimin maliyeti ürünlere 2 adımda dağıtılır. Bu süreçte belirli dağıtım anahtarları maliyetlerin ürünlere dağıtılması için kullanılır ancak bu dağıtımın anahtarı gerçekleştirilmiş faaliyetler, maliyetler ile üretim miktarları aralarındaki ilişkileri tam anlamıyla ortaya konmamaktadır. Bu nedenle maliyetin yapısı belirlenirken faaliyetlerin ve maliyet unsurlarının ve aralarındaki ilişkinin netleştirilmesi gerekmektedir. Faaliyetler, belirli hedeflere ulaşmak için yapılan eylemlerdir ve faaliyetler, maliyet yönetiminin kilit noktalarıdır. Faaliyet tabanlı bu sistem, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme olarak adlandırılan stratejik maliyet yönetimi anlayışı altında geliştirilir, biz buna Etkinlik Maliyetleme denmektedir (Erden, 2004b: 22). Bu modelde faaliyete bağlı maliyet faktörleri, kaynak ile faaliyet ve maliyet birimi aralarındaki neden ve sonuç ilişkilerini göstermekte ve başarımlar performans değerlendirmesinde de kullanılmıştır. Böylece, masraf ve maliyet faktörlerinin tanımını yapılması ve analizinin yapılması önemli hale gelmektedir. Klasik sistemlerde, maliyet sürücüsü ifadesi yerine dağıtım anahtarı ve ölçüsü ifadesi kullanılmaktadır. Bu iki kavram aynı görevi görse de, maliyet ve masraf etkeni dağıtım anahtarından çok daha fazla çalışma ve analizinin yapılmasını gerektirmektedir. Bir şirkette yapılan şeyler, faaliyetler adı verilen homojen gruplara ayrılır. Faaliyetler kaynakları tüketir ve kaynaklar faaliyetlere yüklenir. Kampanyalar, ürünler ve/veya müşterilerle ilgili özelliklerdir. Tüketilen kaynaklar da bir maliyet unsurudur. Bir maliyet ögesi, faaliyet tarafından tüketilen maliyet biriminde yer alan kaynak için ödenen tutarı temsil eder. Kaynak ve ürün arasındaki ilişkiyi göstermek için bir bağlantı kurulmalıdır. Bu bağlantı; iki aşamada garantilidir. Kısacası, bu iki katmanlı bir dağıtımdır. Faz 1; kaynaklar ile bu kaynakların kullanılması faaliyetler aralarındaki ilişki “kaynak maliyet faktörleri” ve faz 2 faaliyetleri ile bu faaliyetleri kullanan ürünler arasındaki ilişki ise

“maliyet faktörleri” ile sağlanmaktadır. **Kaynak maliyeti faktörleri:** Faaliyetler tarafından tüketilen kaynakları ölçün ve tahsis edilmelidir. **Etkinlik Maliyet Faktörü:** Bu, etkinlik üzerinde gerçekleştirilen işlem sayısını ve gereken iş miktarını ölçer ve ürünü yüklemek için kullanılmaktadır. Kaynak maliyet faktörü ile faaliyet maliyet faktörü aralarındaki ilişkiler ile örneği şöyle ifade edebiliriz: Genel gider, bitmiş ürüne tahsis edilmesi gereken üretim genel gideridir. Bu maliyetler ise; oda kiralama, temizlik, bilgisayarın elde edilmesi ve bakımlarının yapılması, ısıtma, su, yazılım yapma, ağ yönetimi ve bunun gibi öğelerden oluşmaktadır. Bu aşamada, kaynak masraf ve maliyet faktörleri belirlenmelidir. Tek bir kaynak maliyetinin faktörünün oranları toplam senelik kaynak maliyetlerinin bir sene de kullanılan toplam maliyet etken sayısına bölünmesiyle elde edilebilir (Çakır Eker, 2002: 242). Bir faaliyet maliyet faktörü ise; bir faaliyetin neden olduğu maliyetleri doğrudan açıklamasını yapabilen herhangi bir etkidir. Genel olarak Faaliyete Dayalı Maliyet, değişik türde iş ve faaliyet maliyeti sürücüleri kullanılmaktadır. Ücret merkezinin maliyeti; doğrudan veya ilk aşamada kullanılan kaynak maliyeti sürücüsü aracılığıyla atanabilmektedir. Vekiller aracılığıyla dağıtılacaklarsa, bu faktörler tanımlanmalıdır. Bir kaynak maliyeti sürücüsü, belli bir faaliyetin bir maliyet takımı aralarındaki neden ve sonuç ilişkilerini yansıtmalıdır. Bu sebep ile seçim anında ilişkiyi sürdüren faktörlerin belirlenmesi gerekmektedir. Ürün maliyetleri için, hesaplama hatalarını önlemek için maliyetleri mümkün olduğunca doğrudan maliyet merkezlerine atamak en iyisidir. İkinci aşamada tahsis edilen; aktivite maliyet faktörlerini kullanın. İşletme maliyeti faktörlerini seçerken aşağıdaki sorular cevaplanmalıdır: Kaç tane maliyet faktörü kullanılmalıdır? Hangi maliyet faktörü kullanılmalıdır. Bu soruların cevapları birbiriyle ilişkili olduğundan, seçilen faaliyet türü maliyet faktörü de maliyetlerin doğru ve eksiksiz belirlenmesini etkiler. Eğer bu faktörler belirlenecek ve seçilecekse, faaliyetler ve faaliyet seviyeleri arasındaki benzerliklerin aranması gerekir. Faaliyet maliyet etkenleri belirlenirken şu faktörler dikkate alınmalıdır: Faaliyetin fiili tüketimi için en uygun maliyet etkeninin seçilmesi, Maliyet unsurları ile ilgili verilere kolay erişim, Maliyet etkenleri, bir ürünün fiili faaliyetler tarafından ne ölçüde tüketildiğini ölçer, Performansı destekleyen maliyet faktörlerini seçin, Nadir öğelerin sayısını en aza indirin, Minimum ölçüm eforu ile maliyet sürücülerinin seçimi, yeni bir önlem gerektiren bir maliyet faktörü seçmemeye dikkat edilmelidir (Brandt vd. 1999: 26). Özetle faaliyet merkezinde maliyet grubu için en müsait maliyet faktörü seçilmeli ve faktöre ilişkin faaliyet maliyeti malın maliyetine eklenmelidir. Birden fazla maliyet bir maliyet grubuyla ilişkiliyse, en ilişkili maliyeti seçmek için korelasyon,

regresyon ve diğer istatistiksel teknikler kullanılmalıdır. Ek olarak, bir faaliyet maliyeti faktörü seçerken üç faktör dikkate alınmalıdır: Ölçüm maliyetleri; faaliyete dayalı maliyetleme, daha basit ölçülebilir maliyet sürücülerinin kullanılması çalışılmaktadır. Bu ürünün tüketildiği faaliyetlerin dolaylı şekilde gösterebilen ve öbür maliyet faktörlerini geçersiz kılan maliyet etkeni kuralları aracılığıyla elde edilmektedir. Alaka derecesi; ürün tüketimini yalnızca dolaylı olarak temsil eden faaliyetler için maliyet sürücülerinin kullanılması, raporlanan ürün maliyetlerini bozabilir. Çünkü bu maliyet faktörleri, faaliyetin gerçek anlamdaki tüketimini düzgün ve doğru bir şekilde yansıtmamaktadır. Tespiti yapılan maliyet sürücülerinin, ürün faaliyetlerinin gerçek anlamda tüketimini ne derecede iyi bir şekilde temsil ettiğini; tüm faaliyetin maliyeti ve ürünün fiilen tüketilen miktarının ürün üzerindeki miktarla ilişkilendirilerek ölçülür. Ticari etki; işletme maliyetlerinin doğrudan ürün maliyetlerine bağlanması sağlanarak olumlu bir etki elde edilebilir. Ayrıca muhasebe sistemlerinin faaliyet bazında analizi, üst yönetim; daha az karmaşık ürünlerin seri üretimine yol açabilir. Dolayısıyla bu etki teknik olarak karı artırabilir. Ancak, küçük partilerde çok sayıda alıcı potansiyelini korumak gerektiğini unutulmamalıdır (Kaygusuz, 2007: 117-150).

3.3.6. Dağıtımın Yapılması

İşletme maliyetleri belirlenirken; iş süreçlerini tanımladıktan ve faaliyetleri belirledikten, faaliyet çizelgeleri oluşturduktan, faaliyet planları oluşturduktan, faaliyet merkezlerini ve faaliyet seviyelerini belirledikten ve maliyet sürücülerini tanımladıktan sonra, tahsis etme zamanıdır. Dağıtım 2 süreçte gerçekleşmektedir; Faz 1; Kaynak Maliyet Tahsisi, bütün üretim maliyetlerini faaliyet alanları veya faaliyet maliyet havuzları adı verilen faaliyet gruplarına tahsis etmek için uygun kaynak maliyeti katsayılarını kullanılmaktadır. İkinci aşamada; faaliyet maliyeti tahsisi gerçekleştiğinde, faaliyet maliyet ve masrafları uygun bir şekilde faaliyet maliyet etkenlerinin kullanılmasıyla maliyet nesnelerine dağıtımı yapılmaktadır. Bir şekilde Faaliyete Dayalı Maliyet, klasik maliyetlendirme sistemlerinden 2 temel şekilde ayrılmaktadır. Öncelikle; FDM, maliyet havuzlarını tesis veya hizmet maliyet merkezleri olarak değil, faaliyetler veya faaliyet merkezleri olarak tanımlar. Bir diğeri; FDM tarafından kullanılan maliyet sürücüleri nedenselliğe dayanmaktadır. Geleneksel yaklaşımlar, kaynak maliyetleri veya maliyet birimleriyle çok az ilişkide bulunan veya hiçbir şekilde ilişkisi bulunmayan tek bir hacme dayalı maliyet sürücülerini kullanılmaktadır Stevens, (Blocher vd. 2002: 108).

3.4. Faaliyet Analizi

İş analizi; şirket faaliyetlerinin tanımlanmasına, tanımlanmasına ve analiz edilmesine yol açmaktadır. Faaliyet analizi, organizasyonun belirli bir bölümünde gerçekleştirilen faaliyetler, faaliyetleri gerçekleştiren kişi sayısı, faaliyetleri gerçekleştirmek ve harcanan vakit ve faaliyetlerin kuruluş değeri ile alakalı veri sağlamaktadır. Geniş analizler; ayrıca şirketin değer zinciri süreçlerindeki harcamaların ana faaliyet alanlarına göre tespit edilmesini ve kayıt altına alınmasını sağlamaktadır. İş analizini geniş tanımlayacak olursak; bir aktivite için maliyet faktörünü tanımlamak için gerekli tüm analizleri içermektedir. Özellikle iş analizi, işle ilgili değerli içgörüler sağlamaktadır. Bilgiler şunun gibidir: Ne yaptın?, İş ne kadar yapıldı?, Nasıl yapıldı?, İcra edilen işin maliyeti?, İşin kalitesi?, İş tamamlamak için gereken süre?, Yapılan çalışmanın sonucu?, Müşteri/tedarikçi ilişkisi?, Hizmet ilişkisi? (Kaygusuz, 2007: 117-150). İş analizi; Bu bir işletme yönetimi kılavuzudur. Operasyon yönetimi, çalışanların yapılan işi ve bunun stratejik hedeflere ulaşılmasına nasıl katkıda bulunduğunu anlamalarını sağlar. FDY sistemi; geleneksel yönetim uygulamalarından farklı bir yaklaşım benimsiyor, yöneticilere en iyi uygulamaları modelleme konusunda rehberlik ediyor ve tutarlı performans sağlamak için süreç kontrollerinin yürürlükte olmasını sağlıyor. Bu nedenle, FDY destek yöneticileri, müşteri faaliyetleri hakkında yeni bilgiler sağlamak için sürekli olarak gelişmektedir. İş analitiği; çoklu kullanımları destekler. Bu amaçlar şunlardır: müşteri memnuniyeti; kurumsal yeniden yapılandırma; iş süreci yeniden tasarımı; hizmet kalitesinin iyileştirilmesi; zaman azaltma; planlama ve bütçeleme; devamlı gelişme; çalışan sözleşmeleri; kilit faaliyetlerin performansının belirlenmesi; ana faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesi; Farklı sektörler arasındaki ilişkiler ve sorunlardır (Özer, 2001: 83). Faaliyetleri yönetmek için dört temel yaklaşım vardır bunlar: Aktiviteyi bastır; bazıları belirlendikten sonra iptal edilebilir ve işler yeniden düzenlenebilmektedir. Aktivite seçeneği; farklı yöntemdeki stratejiler değişik faaliyetlere yol açar. Mesela; bir malın tasarım aşaması ve stratejisi, farklı etkenlerin seçilmesini gerektirebilmektedir. Faaliyetlerin aza indirilmesi; Faaliyetin azaltılması, önemli faaliyetlerin verimliliğini artırmak veya katma değeri olmayan faaliyetlerin eskime süresini azaltmak için kullanılabilir. Etkinlik paylaşımı; önemli faaliyetlerin etkinliği, faaliyetler bölünerek geliştirilebilmektedir. Etkinlik analizi gerçekleştirmenin iki farklı yolu vardır. Bunlar entegrasyon ve ayrıştırma'dır. Yöneticiler aktivite analizinde bu olasılıklardan birini kullanmalıdır. Entegrasyon; faaliyetleri fonksiyonlar veya iş süreçleri şeklinde

gruplandırma sürecidir. Ayrılık olunca; faaliyetleri görevlere ve süreçlere ayrıştırma sürecidir. Performansı artırmak en iyi şekilde yolları çözümleyerek yapılmıştır. Çünkü faaliyetlerin görev ile süreçlere ayrımı yapıldıktan sonra bu vazifeler yeniden tasarlanır, bu görevler üretim faaliyetlerine ve ardından iş süreçlerine dönüştürülmektedir. Etkinlik Analitiği genellikle şöyle yapılmaktadır: Çalışan sağlığını ve güvenliğini iyileştirme fırsatlarını belirlenmelidir. Katma değeri olmayan faaliyetlerini ve üretim faaliyetlerini belirlemektir. Katma değerli faaliyetleri iş hedeflerine katkılarına göre değerlendirmektir. İş diğer şirketlerinkiyle karşılaştırmak ve karar verirken veya satın alırken etkinliği karşılaştırılmalıdır. Faaliyetler arasındaki ilişkiyi değerlendirmektir. Operasyonel faktörleri anlamak ve tüm maliyetleri iyileştirme fırsatlarını belirlemektir. İsrafi, verimsizliği ve fazlalıkları ortadan kaldırarak maliyet tasarrufu sağlamaktır. Stratejik ve taktiksel kararlar alınmalıdır (Brimson ve Antos, 1999: 103-104).

3.4.1. Katma Değer Oluşturan ve Oluşturmayan Faaliyetlerin Tanımının ve Analizinin Yapılması

FDY’de; aşamalı olarak kaldırılacak faaliyetleri belirlemeye ve önemli faaliyetleri etkili bir şekilde yürütmeye çalışın. Operasyonları, yönetimi iyileştirin; Verimsiz veya ilgisiz faaliyetleri araştırın, faaliyet maliyeti faktörlerini belirleyin ve bunların seviyelerini azaltın veya tamamen ortadan kaldırın. Etkinlik analizinin temel görevi; faaliyetleri katma değerli/katma değersiz olarak tanımlamaktır (Agrawal vd. 1998: 63).

3.4.1.1. Katma Değer Oluşturan ve Oluşturmayan Faaliyetlerin Tanımının Yapılması

FDY yönteminin temel fikri, işletmenin faaliyetlerini katma değerli ve katma değeri olmayan faaliyetler olarak 2’ye ayırmaktır. Bu faaliyetleri şu şekilde açıklayabiliriz: **Katma değerli faaliyetler:** Bir müşteri tarafından satın alınan bir hizmeti veya ürünü geliştiren veya bir iş ihtiyacını karşılayan faaliyetler; örneğin; araç tasarımı, montajı, boyası, motor montajı, koltuk montajı, hava yastığı montajı vb. faaliyetlerin tamamı müşteriye değer katan faaliyetlerdir. Dolayısıyla bir ürün veya hizmet oluştururken bu faaliyetlerin zorunlu olduğunu da söyleyebilmektedir. **Katma değeri olmayan faaliyetler:** Bir mal ya da hizmete maliyet yükleyen fakat o mal ya da hizmetin piyasa değerini yükseltmeyen faaliyetlerdir. Kısaca bunların hepsi katma değerli faaliyetler dışındaki faaliyetlerdir. Ama şunu unutma; katma değeri olmayan pek çok faaliyet bir işletme için önemli olabilir. Örneğin; satış eğitimi, bu tür eğitim faaliyetleri, tutarlı ürün

kalitesi bekleyen müşterilerin ilgisini çekmeyebilir. Bu nedenle, katma değer yaratmasa bile bu eğitim önlemi önemlilik arz etmektedir. Buna örnek olarak; makinelerin tamir edilmesi, üretim tesislerinin temizlenmesi, malzemenin taşınması gibi faaliyetlerdir. Bu gibi faaliyetler, müşteriler için herhangi bir değer yaratmadan zaman tüketir ve iş kaynaklarını tüketmektedir (Blocher vd. 2002: 118). Yukarıdaki tanıma bakarak şu genel değerlendirmeyi yapabiliriz; katma değerli/katma değeri olmayan faaliyetlerin belirlenmesi; müşteriye sağlanan değeri veya faaliyetle ilgili iş ihtiyaçlarının tatminini değerlendirme sürecidir. Katkı miktarı, faaliyetin maliyet etkeni üzerindeki etkisini göstermektedir. Katma değeri olmayan maliyetlerin keşfi, FDY sistemlerinin ana avantajlarından biridir, ancak aynı zamanda tanımlanması en zor olanıdır. Çünkü neyin katma değer oluşturduğu, neyin oluşturmadığı sorun haline gelen bir sorudur. Katma değeri olan ve olmayan faaliyetleri tanımlamak karmaşık ve anlaşılması güçtür. Katma değeri olmayan işlerin raporlanması ve maliyeti hızla çalışanlar için bir sorun haline gelir çünkü kimse işini kaybettikten sonra işinin katma değeri olmayan iş olarak tanımlanmasını istemez (Köse, 2004: 26-30). Dolayısıyla FDY; faaliyetten sorumlu çalışanlara değil, faaliyete odaklanın. Katma değerli faaliyetler, müşterilerin istediği ürün veya hizmete katkıda bulunurken, katma değeri olmayan faaliyetler, ürün veya hizmetin maliyetini ve süresini artırır, ancak müşteri açısından değer katmamaktadır. Çünkü bu iki kavramı ayırt edebilmek için olayları danışanın bakış açısından ele almak gerekir. Fakat aynı zamanda iş ihtiyaçlarının karşılanması da gözden kaçırılmamalıdır. Aslında değer katan veya katmayan bir faaliyetin tanımı şirketten şirkete değişmektedir. Mekanik hazırlık; makineye dönüşüm sırasında hiçbir şey üretilmediğinden katma değeri olmayan bir faaliyettir. Lojistik; bir ürünü taşımak ürüne fazla değer katmaz, katma değeri olmayan bir faaliyettir. Kontrol; müşteri açısından bu aktivite değer katmaz, yani katma değerli bir aktivite değildir. Depolamak; Stok, ürüne veya müşteriye değer katmadığı için katma değeri olmayan bir faaliyettir (Gunasekaran vd. 2000: 391-399).

3.4.1.2. Katma Değer Oluşturan ve Oluşturmayan Faaliyet Analizinin Yapılması

Kuruluş içindeki performansı ölçmek ve katma değeri olmayan etkinlikleri kuruluştan çıkarma hedefine ulaşıp ulaşılmadığını anlamak için katma değerli ve katma değeri olmayan faaliyetleri yakalayın ve analiz edilmelidir. Değer katmayan iş faaliyetleri belirlenerek, iş kaynakları diğer faaliyetlere kaydırılabilir ve maliyetler azaltılabilir. Bir FDY sisteminde değer katmayan faaliyetlerin belirlenmesi ve bu faaliyetlerin

maliyetlerinin hesaplanması önemlidir. Bu faaliyetleri incelerken; faaliyetler, etkinliklerine veya performanstaki değerlerine göre sınıflandırılır. Yardımcı olarak bir değer kodlama tablosu mevcuttur. Katma değerli ve katma değeri olmayan faaliyetleri daha iyi anlamak için bu faaliyetlerin neden bu şekilde sınıflandırıldığını bilmek gerekir ve bu da iyi bir analizle sağlanabilir (Arzova, 2002: 22). Birçoğu, analizlerinde bu faaliyetleri kategorize etmektedir. Bu gibi analizler şirket için yeterli değildir çünkü her katma değer oluşturan faaliyetler, katma değeri olmayan aşamalar ya da görevler içerir. Bu nedenle, kapsamlı analizde katma değerli faaliyetleri artırmaya yönelik potansiyel faktörler belirlenmelidir. Katma değerli faaliyetleri artırmak ve katma değeri olmayan faaliyetleri azaltmak hiç bitmeyen bir süreçtir. Şirketler bu hedeflere ulaşmak için sürekli bir sistem kurmalıdır. Ayrıca, bu faaliyetleri analiz edilmeli; Araştırma ve geliştirme, çizim, imalât, pazarlama, satma ve servis dâhil bütün değer zincirlerini kapsamalıdır. Bir faaliyetin değer katıp katmadığı belirlenirken müşteriye genellikle değer katıp katmadığı sorulmaktadır. Faaliyete Dayalı Yönetim yaklaşımının ise; Bu faaliyetlerin tespitinin yapılması ve ölçülmesi ile ilişkili olarak, Dayton Technologies'in Faaliyete Dayalı Yönetimi kullanan iş faaliyetlerini kategorize etmek için 5 soru kullanılmaktadır bunlar, Katma değerli faaliyet için mi? Faaliyetin dışarı müşterileri değeri nedir? Faaliyetler bir iş ihtiyacını karşılıyor mu? Katma değeri olmayan faaliyetler için mi? Faaliyet ticari uygulama ile tutarlı mı? Kampanya iç müşteriler için ilgi çekici mi? Faaliyet atık olarak kabul ediliyor mu? Gördüğünüz gibi; İlk iki soruda şirket katma değerli faaliyetleri kategorize ederken, diğer üç soruda şirket katma değeri olmayan faaliyetler olarak tanımlamıştır (Agrawal, vd. 1998: 63). Beşinci sorudaki her aktivitenin direkt olarak ortadan kaldırılması gerekirken, üçüncü ve dördüncü sorudaki aktiviteler için kuruluş öncelikle aktiviteyi iyileştirmeyi veya sıklığını azaltmayı düşünmeli ya da aktiviteyi ortadan kaldırmalıdır. Bu faaliyetleri analiz ederken, genel iş süreçlerini ve bu süreçlerin genel iş stratejisine uyup uymadığını anlamak gerekmektedir (Gunasekaran vd. 2000: 393).

3.4.2. Kritik Faaliyetin Tanımı ve Karşılaştırılması

3.4.2.1. Kritik Faaliyetin Tanımının Yapılması

Şirketlerin birden fazla yüzlerce faaliyeti vardır. Hepsini analiz etmek hem pratik hem de maliyeti düşük bir iştir. Bu nedenle, yalnızca analiz süresi boyunca katlanılan maliyetleri aşan beklenen faydaları olan faaliyetler analiz edilmelidir. Bu, işletmedeki temel

faaliyetlerin tanımının yapılmasını şart kılmaktadır. Bu nedenle, tüketiciler ya da iş operasyonları için önemlilik arz eden kilit faaliyetlere odaklanmak gerekir. Ayrıca, bu kilit faaliyetler işi geliştirmek için büyük fırsatlar sunar. Faaliyetlerin verimliliğini artırmak için, kilit olan faaliyetlerin tespitinin yapılması önem kazanmaktadır. Bu faaliyet sürecinin belirlenmesinde; Pareto analizleri veya Willie-Sutton kuralları kullanılabilmektedir (Peter, 1992: 22).

3.4.2.2. Faaliyetlerin Karşılaştırılması

Yöneticilerin hem üretim hem de üretim dışı süreçlerdeki faaliyetleri yürütmelerine yardımcı olmak için faaliyetler, başka bir şirketteki ya da benzer şirketin farklı kısımlarındaki benzerlik gösteren faaliyetler ile karşılaştırılmasının yapılması gerekmektedir. Bir faaliyetin değer oluşturan bir faaliyet olması, verimli ya da kaliteli işler yaptığı manasına gelmemektedir. Bu sebep ile faaliyetleri karşılaştırmak ve iyileştirilmesi gerekenlere odaklanmak için kıyaslama yöntemleri kullanılmalıdır. Mesela, Xerox mağazalarında geniş bir karşılaştırma programı vardır. Faaliyetler ise; özellik, vakit, bozukluk, ücret ve tüketici memnuniyeti gibi etkenlere göre sıralanır ve tüm faaliyet için en uygun olan tanıma göre bir derecelendirme uygulanır. Sonuç olarak, faaliyetler karşılaştırılır ve geliştirilmektedir (Kaygusuz, 2007: 117-150).

3.4.3. Faaliyetlerin İyi Hale Getirilmesi

Faaliyete Dayalı Yönetimi kullanan şirketlerde, işletme performansını iyileştirmek için şu iyileştirme stratejileri ve yöntemleri benimsenebilmektedir. **Kampanya oluşturmak için gereken zamanı ve çabayı azaltın:** İyileştirmenin en temel unsuru, bir faaliyeti oluşturmak için gereken zaman ve çabanın azaltılmasıdır; bu azalma; bir süreçte veya üründe iyileştirme değildir. Örneğin; bir makineyi hazırlamak için harcanan zaman; konu eğitimi, personel yerleştirme sırasında problem çözme, araç ve gereçlerin yerlerine konması, uygun bir şekilde konumunun yapılması ve malın dizaynının da değişiklik yapılması gibi yöntemler ile aza indirilebilir. **Önemli olmayan etkinlikleri göz ardı edin:** Bazı etkinlikler, müşterilere değer katmadığı veya iş operasyonları için gerekli olmadığı için iptal edilebilir. Örneğin; işleme faaliyetlerinin ortadan kaldırılması; süreç veya ürün değişebilir. Gereksiz aktiviteyi ortadan kaldırmanın birçok yolu vardır. Kalite sorunlarına neden olan parçalar; kaliteli bir ürün teslim etme sorumluluğu tedarikçinin sorumluluğu haline getirilerek ortadan kaldırılabilir. Bu tür faaliyetlerin ortadan kaldırılması; toplam maliyet ve ürün maliyetinde bir azalma ile sonuçlanır. **Düşük**

maliyetli aktiviteler için seçenekler: Ürün ve süreç tasarımcıları aktiviteleri seçebilir. Bu tercih ucuz aktiviteler için bir tercih olarak kullanılmıştır. Mal tasarımcıları, malın montaj edilmesi için gerekli olan faaliyet türlerini belirtebilmektedir. Tasarlanmış olan parçalar için manuel montaj yapılması yerine otomatik sistem montaj hatları kullanılabilir. Bu gibi faaliyet süreçlerinin tümü değişik kaynakları içerir; manuel montajlama doğrudan emek gerektirirken, otomatik sistem montajlama ise donatım, uygulama, vasıflı eleman, oluşum mühendisliği ile öğrenim gerektirir. Böylece; Değişik maliyete sahip olan faaliyetler seçilirken önemli masraf ve maliyet etkileri dikkate alınmalıdır (Tanış, 1999: 147-158). **Paylaşım etkinliği:** Bir tüketicinin bir tek talebi varsa ise, o müşteriye istisnai bir kampanya yürütülmelidir. Fakat tüketicinin ortak talepleri olması bu ihtiyaçların benzer faaliyetler ile karşılanmaması müsrifliğe sebep olmaktadır. Mesela; mal tasarımı yapan kişiler modern ürünler tasarlarlarken paydaş parçalar kullanılmaktadırlar. Paydaş bir kısım; benzer işlevi yapan pek çok mal tarafından kullanılmaktadır. Tüm ürünler, bu ortak parçalarla ilgili etkinlikleri kullanır. Bu oyuncu kadrosu; her seferinde üretilen parça sayısını artırarak parça başına maliyeti düşürür. Ek olarak, süreç tasarımcıları ürünleri çalışma hücrelerinde gruplayarak maliyetleri düşürmeye çalışır. Bunun için ürünün benzer şekilde tasarlanması gerekir. Hücre bölünmesi aktivitesi nedeniyle maliyetler azalır. Örnekler arasında kontrol, test etme, eğitim, programlama, işleme, depolama ve belgeleme faaliyetleri yer almaktadır (Gunasekaran vd. 2000: 391-399).

3.4.4. Maliyet Etkenlerinin Analizinin Yapılması

Stratejik maliyet yönetimi sürecinin odak noktası, toplam üretim maliyetleridir. Bütün imalat maliyetlerinin toplanabilirliği, bütün üretim maliyetleri ile çıktı arasında nedensel bir ilişki olduğunu ima etmektedir. FDM modelinin maliyet ve süreç perspektifinden, maliyet sürücüsü en önemli faktördür. Bu nedenle, maliyet faktörlerinin doğru tanımlanması, ürün maliyetlerinin fiili olarak belirlenmesini ve performansın doğru ölçülmesini sağlamaktadır. Maliyet faktörü analizi; maliyeti etkileyen etmenlerin göstergelerini ve açıklamalarını içermektedir. Genel olarak bu sonuçlar; genel giderleri azaltmak, kaliteyi artırmak ve maliyetleri azaltmak için sürekli iyileştirme programlarında kullanılmaktadır. Maliyet faktörleri incelenirken; modellere maliyet faktörleri dahil edilirken, aşağıdaki kriterler göz önünde bulundurulmalıdır: araştırma ve kontrol süreçleri için üretimde fonksiyonel ölçülere bağlılık, süreç kontrolünde uyumlu parametreler, dolaylı olarak sayısal yorumlama ve ölçülebilirlik ürünlere maliyet

atfedilirken uygun ilkeler kullanılmaktadır (Kaygusuz, 2007: 117-150). Yukarıdaki kriterlere ek olarak, faktör sayısını belirlemek için aşağıdaki faktörler geçerlidir: Ürün maliyetinin raporlanması için beklenen doğruluk düzeyi, ürün yoğunluğu düzeyinde, farklı faaliyetlerin göreceli maliyeti, parti büyüklüğündeki değişkenlik düzeyi, bağımlı faaliyet faktörlerinin verimsiz kullanımınıdır. Faktör sayısı belirlendikten sonra, şu faktörler hangi faktörlerin kullanılacağını etkiler bunlar: Her bir maliyet etkeninin miktarının maliyetini, seçilen faaliyet faktörünün ürün tarafından tüketilen faaliyete oranını, faaliyet faktörünün kullanımının neden olduğu etkiyi ölçmektedir. Maliyet faktörü analizinde kullanılan araçlar şunlardır: Karşılaştırmalı analiz; kuruluşun görevlerinin, faaliyetlerinin veya süreçlerinin performansını iyileştirmenin yollarını belirlemek için farklı veya aynı sektördeki kuruluşlar arasında en iyi uygulamaları aramaktır. Neden ve etki diyagramı; bir faaliyeti, süreci, tanımlanmış sorunu veya beklenen sonucu etkileyen temel nedenlerin bir listesini göstermektedir. Pareto analizi; önemli maliyet etmenlerinin %20'sinin toplam maliyetin %80'ini oluşturduğunu gösteren bir yönetim aracıdır (Blocher vd. 2002: 108-118).

3.5. Performans Ölçümü

Bir kurumsal sistemin performansı, belli bir süre sonunda yapılan işin çıktısı veya neticesi şeklinde ifade edilebilmektedir. Bu bağlamda başarımlar ve performans, örgütsel amaçlara ulaşabilmek ve sarf edilen bütün emeğe değer biçilmesi şeklinde ifade edilebilmektedir (Frigo, 2001).

3.5.1. İşletmelerde Performans Ölçümü

Şirket, faaliyetlerini sürdürmek için çalışanlarına belirli görevler verir ve bu görevlerin amacına uygun olarak yerine getirilip getirilmediği şirketin kontrolündedir. İş üzerinde yapılan işin beklendiği gibi yapıp yapılmadığının bir şekilde kontrol edilmesi "performans ölçümü" olarak tanımlanır. Başarının ölçülme amacına göre kullanılan yöntemler farklılık göstermektedir. İlgili literatürde; grafiksel değerlendirme, derecelendirme, sipariş büyüklüğü ölçekleri, kontrol listeleri, hedeflere göre yönetim, karşılaştırma ölçekleri vb. tekniklerin kullanıldığı görülmektedir. Etkili iş yönetimi, performans ölçümü ile yakından ilişkilidir. Bu birliktelik 5 unsur ile tanımlanmaktadır. Bunlar: isteklerin ve çalışma planlarının hazırlanması; sürekli performans izleme; kendini geliştirme becerilerini geliştirmek; düzenli faydalar listesi; ve iyi performans ödüllendirilmektedir (Köse, 2004: 26-30). Organizasyonların etkin bir şekilde

yönetilmesini istedikleri performans ölçümünün amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz: İşletmecilerin, çalışan kişilerin başarı ve potansiyel becerilerini değerlendirirken destek ve yardımcı olmaktır. Ücret ile ikramiyelerin adil dağılımını desteklemektir. Eğitim boşluklarını ortaya çıkardığınızdan emin olun. Yöneticilere çalışanlarını tanıma fırsatı verin. Bir şeyler düzenleyin. Yönetici olan kişilerin tutarlı ve adil bir şekilde karar almalarına yardımcı olunmalıdır. Çalışan kişilerin kendilerine ait başarılarını görmelerine yardımcı olmak, böylece morallerini ve iş tatminlerini artırmak için tasarlanmıştır. Çalışanlara terfi konusunda yardımcı olun. Yetenekli insanları bulmanıza yardımcı olun. Alt kademelerde dürüst ve güvenilir yönetimin varlığına olan inancı aşılama için tasarlanmıştır (Akal, 2000: 13).

3.5.2. İşletmelerde Performans Ölçümünün Gelişimi

Şirketlerin performansı nasıl ölçtüğüne dair anlayış gelişmektedir. Süreç içerisinde yeni bir performans ölçümü anlayışı ortaya çıkmakta ve önemi kazanılmakta ya da kaybedilmektedir. Bu gelişme; rekabet koşulları, müşteri memnuniyeti, kalite, yenilikçilik vb. açılardan en düşük maliyet, en yüksek verim ve yüksek seviyede kâr amaçlayan klasik yönetimden günümüze gereksinimlerine geçiş şeklinde tanımlanabilir. Birçok farklı kritere odaklanarak işletmeyi değişim sürecinde değişmeyen veya önemini yitirmeyen performans kavramının en ilkel, tek boyut anlayışı; ekonomik başarımlı performans kavramıdır. Şirket ekonomik içerikli bir organizma olduğu için, toplumsal örgütlenmeden ayrı olarak, en bariz amaç karı maksimize etmektedir (Kaplan ve Norton, 1999: 2-3). Bu gelişim sürecinin ikinci boyutu verimliliklerdir. Sonraki zamanlarda ortam, değişen teknik bilgi, yeni hükümet düzenlemesi, ekonomik şartlar ve yeni tüketici beklentisi çok daha büyük değişikliklere sebep olmuştur, en büyük değişiklik ise “müşteri odaklılık” oluşmuştur. Bu gelişme şirketlerde “verimlilik ve pazarlama” kavramlarının önemini artırmıştır. Firma performansı anlayışı geliştirme sürecinde ulaşılan son durum “modern rekabet” ve “geleceği oluşturan organizasyonlar” şeklinde ifade edilmektedir. Bu öngörü; şirketin yarışma gücünü artırmak ve ileriki döneme uyum sağlayabilmek için uygun mal ve teknolojileri seçebilmek, organizasyon yapılarını buna uyumlu tasarlamak, iş yükünü ise bu hedeflere göre belirlemek ve yetiştirebilmektir (Abran ve Bugliane, 2003: 339). Günümüzde örgütlerde performans ölçümü ile ilgili gelişmeler kısaca şu şekilde ele alınabilir: **Talep üzerine imalat**; günümüzde üretimi artırmak yerine fiili talebe dayalı üretim politikası şirketlere hâkim olmaya başlıyor. Bu durum envanter yönetimi, üretim yöntemleri, tedarik politikaları ve performans ölçümünün

iyileştirilmesini mümkün kılmaktadır. **Yüksek katma değer;** günümüz şirketleri, yaratıcılık ve yeniliği ücret, özellik ve zamanla birleştirmelidir. Bu, geleneksel düşük vasıflı mekanik seri üretim süreçlerine kıyasla daha yüksek katma değer anlamına gelmektedir. **Esneklik ve pazara uyarlanabilirlik;** şirketler, pazara uyum sağlamanın yanı sıra, esnekliklerini genellikle aşağıdakiler gibi yeni düzenlemelerle artırır: B. Parça ve bileşenlerin ağırlıklı üretimi, kesintisiz malzeme akışı, bilgisayarlı yönetim ve üretim yoludur. **Süreç kontrolü;** Prosesin kalitesinin, hassasiyetinin ve tekrar edilebilmesinin sağlamak, üretim sırasında mikroişlemcilerin ve yüksek düzeydeki teknolojinin kullanılmasını gerektirmektedir. **Alçak üretim süreleri;** Günümüz de ise ürün sipariş verilmesi sürecinde dizayn, imalat ve teslimat zamanının minimuma indirilmesine özen gösterilmektedir. **Atık Önleme;** Hem çevresel hem de ekonomik nedenler atık önlemeyi bir zorunluluk haline getirmektedir. Kalite güvence ilkelerinden uzaklaşıp, en ekonomik hatayı veya kabul edilebilir fire oranını belirleyerek sıfır yanlışlık stratejine geçmek, elde edilen yollardan yalnızca birkaç tanesidir. **Çalışan davranışı ve performansı;** teknolojinin ilerlemiş ve yöntem sürecinin ne kadar makineleşmiş olsa bile, her zaman önce insan gelmektedir. Öte yandan değişim, çalışanları kişisel amaçlardan ziyade yönetimin ve çalışan kişilerin paydaş hedefleri doğrultusunda çalışmaya teşvik edilmesidir (Edi, 1995: 13). Bu gelişim; yönetimin başarı ve performans kavramı hakkında düşünme şeklini değiştiren, kuruluşların bugün hangi iyileştirme çabalarına odaklanması gerektiği konusunda kararları yönlendirmiştir. Bu gelişmeler şirketin stratejik ve taktiksel kararlarına yansır ve aynı zamanda kilit personel ve kontrol sistemlerindeki değişiklikleri içermektedir. Tüm bu gelişmeler nedeniyle; şirketler tutarlı bir performans ölçüm sistemi ile tutarlı bir strateji geliştirebilirler. Stratejik performans ölçüm sistemi; belirli bir iş performansı modelinin nicel bir temsildir. Bu modeller; stratejik hedefleri işlevsel görevlere bağlayan performans göstergeleriyle entegre edilmiştir (Köse, 2004: 26-30). Bu açıklamalardan yola çıkarak performans ölçümünün şunun için gerekli olduğunu söyleyebiliriz: Ölçüm olmadan değer yönetimi olmaz, neyin nasıl geliştirilmesi gerektiğinin tanımlanması, çalışanların kendi performans düzeylerini takip etmelerini sağlayan bir gözlem ızgarası oluşturulması, maliyetlerin belirlenmesi ve mevcut verimsizlikler, kıyaslamalar oluşturmaları ve iş hedefleriyle uyumlu işleri belirlenmelidir (Ergun, 2002: 3). Geleneksel FDY'ler genellikle kar ve üretkenlik gibi finansal ölçütlere odaklanır. Klasik yönetim muhasebesi sistemlerine dayandıkları için kimi yerlerde yeterli olamamışlardır. Bu geleneksel Faaliyete Dayalı Yönetim'ler üretim odaklıdır. Geleneksel başarı performans ölçüm yöntemlerinin özelliği ve zayıf tarafları

şöyledir: Yönetim ile farklı kullanıcılar, bireyler ile toplamları temsil eden sayılara yönelmektedir. Eski bilgileri gösterirler ve ilerideki performansla hiçbir ilgisi yoktur. Finansal performans gibi önemli veriler ile çalışanlar, tedarikçiler, hükümetler, borç verenler ve sektör gibi diğer gruplara bakılmaksızın, finansal performans göstergelerinde şirketin faaliyet gösterdiği sektöre ilişkin kriterlerin dikkate alınmamasıdır (Maltz vd. 2003: 189). Aslında, şirketlerin faaliyet gösterdikleri fiziksel ortamda nasıl davrandıklarını ve işlev gördüklerini dikkate almamaktadırlar. Ancak günümüz işletmeleri; fırsat bilgisi, öğrenme hızı, yenilik, dönüşüm süresi, kalite, esneklik, güvenilirlik ve hesap verebilirlik konusunda rekabet etmektedir. Bu nedenlerle, yeni bir performans ölçüm sisteminin aşağıdakilerle karakterize edilmesi gerektiği neticesine varılmaktadır, tüketici odaklı olma; örgütsel öğeler aralarında çok daha yakın bağlar; değişen alıcı beklentileri ile stratejilerine entegrasyon sağlama becerisi; esneklik şirkete has önlemlere çevrilme ve işlemi mali ve finansal sonuçlara bağlamaktadır (Vitale ve Mavrinac, 1995: 46).

3.5.3. Faaliyete Dayalı Yönetim Sistemi ve Performans Ölçümü

Faaliyete Dayalı Yönetimde ise; FDY, maliyet yönetimi davranışını etkilemek için tasarlanmış mali göstergeleri ve mali olmayan göstergeleri içermektedir. Buradaki temel sorun, tek bir FDY'nin işin tüm yönlerini yansıtamaması, dolayısıyla yöneticilerin birden fazla FDY'ye ihtiyaç duymasıdır. Bu özelliği kapsayan performans ölçümleri şöyle ifade edebiliriz: Performans ölçümü, yapılmış işleri, bir aşama veya organizasyonel birim aracılığıyla toplanan sonuçları gösteren unsurları ve faaliyetleri tanımlayan bir sistemdir (Kasnaklı, 2002: 133). FDY'ler hem finansal olan ve olmayan göstergeleri içermelidir. Finansal başarımlar ve performans göstergelerine örnek olarak şöyledir: Birim ürün maliyeti, satış kazancı, segmente göre katma değerli ve katma değeri olmayan faaliyetlerin toplam masrafı ve bunlar gibidir. Finansal olmayan temel başarımlar göstergeleri; müşteri, üretim aşaması ve çalışan değerlerdir. Finansal olarak gerçekleşmemiş FDY örnekleri şunlardır: tüketici şikâyetlerinin rakamı, tüketici memnuniyeti çalışmalarının sonucu, özürlü parça ve çıktı sayısı, çevrim süresi, vaktinde teslimat yoğunluğu, çalışan önerilerinin rakamı, çalışanların maneviyatları, çalışmalarının neticeleri ve bunun gibidir. FDY sistemleri; ticari faaliyetlerle ilişkili maliyet sürücülerini kullanarak performans ölçüm sistemlerini değiştirmek, Performansı sadece uygun FDY'ler ile ölçmek değil, aynı zamanda performans izleme ve değerlendirme yoluyla çalışanları motive etmek de önemlidir. Performans ölçümünün

davranışsal etkisi, FDY sisteminin en önemli yönüdür (Akal, 2000: 13). Ayrıca FDY sistemindeki sipariş miktarı veya mühendislik değişiklik miktarı gibi maliyet faktörleri anahtar rakam sisteminin bir parçası olarak kullanılır. Çünkü maliyet faktörlerinin seçiminde ve bu faktörlerin analizi sırasında, Faaliyete Dayalı Yönetim sisteminde mal maliyetinin ve temel başarımlar performans göstergelerinin doğru ve düzgün hesaplanabilmesinde önemlilik arz etmektedir. Günümüzde iş performansını artırmak için birçok teknoloji kullanılmaktadır. Bu teknolojilerin en önemlilerinden ikisi; Kaplan ve Norton'un Dengeli Puan Kartı ve Shenhar ve Dvir'in Başarı Boyutlarıdır. Ayrıca Fransa'da uzun senelerdir kullanılan "Tableau de Bord" enerji ölçümü sistemleri, kavram şeklinde dengeleme sayacı teknolojisine benzetilmektedir (Kaygusuz, 2007: 117-150).

3.5.4. Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği (Balanced Scorecard)

Dengeli ölçüm kartı teknolojisi; şirketin görev ve stratejik olarak anlaşılması kolay temel başarımlar ve performans göstergelerine çevirerek ifade ederek stratejik bir ölçüm ve kontrol sistemi için gerekli çerçeveyi sağlamaktadır. Sistem finansal hedeflere ulaşılmasına öncelik verse de finansal hedeflerin performans boyutunu da dikkate almaktadır. Sistem, kurumsal performansı ölçerken dengelenmesi gereken dört boyutu ele alır: Finansal boyutlar, müşteriler, iç süreçler ve öğrenme ve gelişmedir. Dengeli ölçüm kartı tekniği; şirket stratejisinden türetilen bağımsız hedefleri ve finansal göstergeleri içeren bir sistemdir. Bu sistemde, finansal veya finansal olmayan uzun vadeli ve kısa vadeli önlemler arasında bir denge gözetilerek denge unsuru vurgulanır. Bu teknik şirketin stratejisi ve vizyonudur; niteliksel ve niceliksel, amaçlara ve finansal ölçütlere yansıtılması düşüncesiyle geliştirilmiştir (Maltz vd. 2003: 189).

3.5.4.1. Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği Tanımı

Denge ölçüm diyagramı tekniğinden yola çıkarak aşağıdaki tanımları yapabiliriz. Şirketin geçmiş verilerine dayanan mali değerinin yanı sıra, gelecek var; müşteri odaklılık, müşteri ve hissedar beklentileri, iç faaliyetlerin iyileştirilmesi, öğrenme ve gelişme, boyutların belirli göstergelere göre ölçülmesi, stratejik geri bildirim sağlanması gibi finansal olmayan değerlere dayalı dinamik bir sistemdir. Boyutlar ve hedefler arasında denge ve bütünleşmeyi sağlamaktır. Amaç stratejiyi verilerden gerçekleştirerek uydurmaktır. Bir performans ve başarımlar ölçüm sistemi veya yönetimidir (Kaplan ve Norton, 1999: 2-3).

3.5.4.2. Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği ve Strateji

Strateji; bir amaca ulaşabilmek için izlenen yol şeklinde tanımlanır. Bir şirket yönetimindeki ana faaliyetin, amaç ve hedefler belirleyebilmek ve bu amaç ve hedeflere dayalı olarak izlenecek yolu belirlemektir. Stratejiyi sistematik bir faaliyete dönüştürmek günümüzde şirketler için önemlidir. Stratejik planlama ile yönetim; rekabet alanındaki hızlı değişikliklere uyum sağlamak ve değişimin ön saflarında yer almak için önemli faktörlerden biridir. Stratejinin yürütülmesi; Şirket'in tüm çalışanlarının katılımı sağlanarak gerçekleştirilir, böylece çalışan katılımını isteyen şirketler, Dengeli Enstrüman metodolojisinde tanımlanan uzun vadeli vizyon ve stratejilerini çalışanlarla paylaşır ve bu hedefleri gerçekleştirmeleri için önerilerde bulunmalarına yardımcı olmaktadır (Sağmanlı ve Çağla, 2001: 131). Hedef bu tekniği kullanırken; başarının ön koşullarından biri de tepeden öğrenmektir, üst yönetim bir strateji ve hedefler üzerinde anlaşmaya vardıktan sonra, yöneticiler bu amaç ve stratejiyi organizasyon içindeki tüm çalışanlarla paylaşmaktadır. Ölçüm sisteminin amacı; iş stratejilerini ölçüm sistemine çeviren şirketlerin hedef ve amaçların anlaşılır olması sağladıkları için strateji yöntemlerini çok daha iyi uygulayabilmeleri için tüm yöneticileri ve çalışanları iş stratejisini başarılı bir şekilde uygulamaya motive etmekle ilgili olmalıdır. Bu nedenle Balanced Scorecard tekniği, kurumsal stratejiyi finansal ve finansal olmayan göstergeler aracılığıyla açıklamalıdır. Bir ticaret stratejisini gösteren bir gösterge tablosu şu sebeplerden ötürü önemlidir: **Ölçüm kartı**; şirketin gelecek vizyon özelliğini tüm şirkete iletir ve böylelikle fikir birliği oluşturmaktadır. **Ölçü Kartı**; tüm çalışanların şirketin başarısına nasıl katkıda bulunabileceklerini görebilmeleri için şirket stratejisini ifade edecek bir model oluşturarak tüm çalışanların ve departmanların stratejik hedeflere katkıda bulunmasını sağlamaktadır. **Ölçü Kartı**; değerleri değiştirme çabaları, hedefler ve eylemler doğru tanımlandığı takdirde uygulama başarılı olacaktır. Üç kriter, Balanced Scorecard tekniğinin stratejiyi uygulamasına izin vermektedir (Örnek, 2000: 259). Neden ve sonuç, seçilen her ölçüm, politikayı temsil eden nedensel bir ilişkinin parçasıdır. Bu şekilde, performansın dört boyutu ile bunların kapsadığı eylemler ve politikalar arasında bağlantılar kurulabilmektedir. Anahtar performans göstergeleri, dengeli ölçüm tablosu tekniğinde kullanılan göstergeler, sonuç göstergeleri ve performans göstergeleri olarak ikiye ayrılır. Sonuç göstergeleri; bunlar, birçok stratejide ve benzer endüstrilerde ve kurumsal yapılarda ortak olan hedefleri yansıtan genel ölçütlerdir. Bir performans göstergesi; bir şirketin stratejisinin diğer şirketlerden farklı olan stratejik özelliklerini

ortaya koymaktadır. Örneğin, çevrim süresi komut gecikmesi gibidir. İyi bir dengeli puan kartı tekniği, iki göstergenin optimal oran kombinasyonunu içermelidir (Kasnaklı, 2002: 133). Finansal veri bağlantısı ise çeşitli stratejik hedefler ölçütlere dönüştürülmeli ve önemli mali rakamlarla ilişkilendirilmelidir. Entegre bir uzun vadeli stratejik planlama ve işletme bütçeleme sürecinde kullanılacak dengeli puan kartı tekniği için dört koşulun karşılanması gerekir: Bir vizyon ve strateji tanımlanmalı; yöneticiler, tüm çalışanların benimsediği ve katıldığı bir vizyon ve strateji tanımlamalıdır. Stratejik uygulamalar tanımlanmalı ve açıklanmalıdır; yöneticilerin sermaye yatırımlarını ve tercih edilen uygulamaları belirlemesine yardımcı olur, böylece yöneticiler büyük ölçekli hedefler ile tanımlanmış. Anahtar iş girişimleri tanımlanmalıdır; yöneticiler, stratejik hedeflere katkıda bulunan girişimleri belirlemelidir. Senelik kaynak tahsisleri ve bütçe ile bağlantılı; yönetici olan kişiler, 3 ila 5 senelik bir strateji planı gelecek yılın isteğe bağlı harcama ve bütçe hedefleri ile ilişkilendirmelidir (Alain ve Luigi, 2003: 340).

3.5.4.3. FDY Sistemi ile Tekniğin İlişkisi

Balanced Scorecard yönteminin hem performans ölçüm yöntemi hem de stratejik yapı sistem yönetimi olarak kullanılacağı tespit edilmiştir. Bu yönetim ile sisteminde stratejiler hedeflerine, hedefler performans göstergesine dönüşmekte ve performans göstergesi hem stratejilerin uygulanmasına hem de işletmenin mevcut durumunun ortaya konulmasına hizmet etmektedir. Sonuç olarak; Bu teknik strateji odaklı bir yaklaşım olduğu için yönetim sistemi olarak da kullanılabilir. Daha önce bahsettiğimiz Faaliyete Dayalı Yönetim sisteminde; araştırmamızda işletme yönetimi tarafı ile muhasebe tarafının karşılıklı geri bildirimine dayanan bir maliyet yönetim sistemi olarak değerlendirilmektedir (Kaygusuz, 2007: 117-150). Sistemin amacı; süreç ve organizasyonel değişimin tanımı ve yönetimidir. Faaliyete Dayalı Yöntem sisteminde; iş ve maliyet etkeni analizi ile performans analizi dâhil edilmiştir. Yönetim eylemlerini bilgilendirmek ve maliyet bilgilerini ve faaliyete dayalı performans göstergelerini kullanmıştır. Çünkü; Terazi Ölçme Tahtası Teknolojisini bir yönetim sistemi olarak ele alırsak ve FDY sistemi ile entegre edersek, günümüz ihtiyaçlarını karşılayan stratejik bir yapıya bağlı bir yönetim sistemi karşımıza çıkmaktadır. Önceki bölümlerde de belirtildiği gibi, bu stratejik yapının unsurları şunları içerir: Vizyon ve stratejinin tanımlanması; iletişim ve bağlantıların kurulması; hedeflerin planlanması ve tahmin edilmesi; bu geri bildirim ve öğrenmedir (Tatikonda vd. 1998: 51).

3.5.4.4. Tekniğin Dört Boyutu

Dengeli Ölçü Kartı Tekniğinde; kurumsal performansı ölçerken dengelenmesi gerekli olan dört boyut tartışılmaktadır. Bunlar finansal, tüketici, iç süreç ve öğrenme ve gelişim boyutlarıdır. Dengeli Ölçü Kartı Tekniğinde; her boyutun 4 ögesi vardır. Bunlar Finansal Boyut, Müşteri Boyutu, İçsel Süreç Boyutu, Öğrenme ve Gelişme Boyutudur. Bu 4 unsur şirket tarafından her boyutu ayrı ayrı belirlenmektedir. Şirketin vizyon ve stratejisine göre teknolojinin amaç ve ölçütleri belirlenmekte ve bu hedef ve ölçütlere göre şirket performansı 4 değişik boyutta ele alınmaktadır. Her boyutta belli bir sorunun cevabını aramaktadır ve boyutlar buna göre yapılandırılır. Bu 4 değişik boyut, Denge Anketi Grafiği tekniğinin temel yapısını oluşturur. Bunlar kısaca şu şekilde açıklanmaktadır (Kaplan ve Norton, 1999: 2-3). **Finansal boyut:** Mali yönü; mühendisliğin diğer tüm boyutlarının odak noktası ve ölçüsüdür. Seçilen herhangi bir eylem, şirketin finansal performansında bir iyileşmeye yol açan nedensel bir ilişkinin parçası olmalıdır. Birçok işletme için; teknolojinin dört boyutunu doğru bir şekilde birbirine bağlamak için geliri artırmak, maliyeti ve verimliliği artırmak, kaynakları daha etkin kullanmak ve riski azaltmak zorunludur. Mali boyut oluşturulurken, stratejiye uygun mali ölçütler belirlenmeli ve mali hedefler ve ölçütler ikili bir rol oynamalıdır. Sonuç olarak; uygulanacak strateji açısından ulaşılabilecek finansal performansı, ölçüm grafiğinin diğer tüm boyutları ve ölçümün nihai hedefi ile birlikte tanımlamalıdır. Mali yönlerin genel ölçütleri şunlardır: ekonomik katma değer; yatırım getirisi; nakit akımıdır (Sağmanlı ve Çağla, 2001: 131). **Müşteri boyutu:** Bu boyut; kuruluşların temel müşteri sonuç ölçümlerini hedef müşteriler ve segmentlerle uyumlu hale getirmesini sağlamaktadır. Yöneticiler, müşteri memnuniyetini takip etmeden önce, ölçüm haritasını müşterilere, pazarlara ve müşteri ile ilgili hedeflere çevirerek şirketin misyon ve stratejisini formüle etmeli ve böylece şirketin misyon ve stratejisini müşteriler ve segmentlerle ilgili belirli hedeflere çevirmeli ve bunun işlediğinden emin olmalıdır. Şirket aracılığı ile bu temel ölçütler kısaca şu şekilde açıklanabilir: **Pazar payı;** bir şirketin bir pazardaki satışları ile o pazardaki toplam iş hacmi arasındaki oranı, tüketici sayısı, toplam harcanan ya da satılan malın birimi sayısı ve önemli rakamlar dâhil göstermektedir. **Müşteri Sürekliliği;** bir şirket ile müşterileri arasındaki ilişkiyi mutlak veya göreceli değerler kullanarak izlemektedir. **Müşteri alımları;** bir şirketin ne kadar hızlı yeni iş veya müşteri edindiğini mutlak veya göreceli olarak ölçmektedir. **Müşteri memnuniyeti;** müşteri değer önermesiyle müşteri memnuniyetini belirlemek için özel performans kriterleri

kullanmaktadır. **Müşteri faydaları;** müşterinin ihtiyaç duyduğu özel harcamalar gerçekleşikten sonra müşteri segmentinin net karını ölçmektedir (Örnek, 2000: 259). **Dâhilî süreç boyutu:** Bu boyutun amacı ve boyutları; hedef tüketici ve hissedar isteklerini karşılanmasına yönelik stratejileri içerir. Böylelikle bu boyut, şirketlerin kusursuz bir biçimde uygulanması gerekli olan ve tamamen yeni çalışma şekillerini de meydana çıkaracaktır. Bütün şirketler, müşterileri için değer oluşturma ve finansal sonuçlara ulaşmak için değişik işlemler dizisi uygulamaktadırlar, ancak bu, şirketlerin genel değer zincir model özelliğine uyum sağlayabilecekleri bir şekil oluşturur. Model, tüketici ihtiyaçlarının belirlenmesi ile başlar ve tüketici ihtiyaçlarının giderilmesiyle sona ermektedir. Bu model, 3 temel çalışma aşamasını kapsamaktadır: **Güncelleme süreci;** Bu süreçte şirket, ortaya çıkan ve görünmeyen müşteri ihtiyaçlarını araştırır ve bu ihtiyaçları karşılamak için ürün ve hizmetler geliştirir (Kasnaklı, 2002: 133). Pazarların tanımlanması ve ürün/hizmetlerin oluşturulması faaliyetlerini içerir; **iş süreçleri;** mevcut ürün ve hizmetlerin üretilmesi ve müşterilere ulaştırılması aşamalarıdır. Bu, güç ölçüm sistemleri için en büyük endişe sürecidir. Çünkü günümüzde işletmelerin üretim ve hizmet süreçlerini iyileştirmeleri ve maliyetleri düşürmeleri oldukça önemli bir durumdur. **Satış sonrasında hizmet süreci;** satış ile teslimat sonrası müşterilere servis yapmaya yönelik faaliyetleri içermektedir. **Şirket;** Mükemmel satış sonrası hizmet sunmak için belirli stratejilere sahip olmanız gerekmektedir. Bu taktikler, müşterilerin bir işletmeden satın aldığı ürün ve hizmetlere değer katan şeylerdir. Bu operasyonel süreçler, sürekli iyileştirme ve artan verimlilik için gereklidir; faaliyet içerikli maliyetleme ve yönetim, tam vaktindeki yöntemler ve yeniden yapılandırma gibi teknikleridir (Alain ve Luigi, 2003: 340). Bu bakımdan içsel süreç boyutu, faaliyet tabanlı yönetim sistemleri ile yakından ilişkilidir. İç aşama boyutunda oluşan genel ölçüler şöyledir: Tepki Süresi, Maliyet; Kalite; Bu Yeni Bir Mal Tanıtımı mı? **Gelişim ve öğrenme boyutu:** Finansal, tüketici ve dâhilî aşama boyutları, operasyonların performans ve başarımları ile ilgili gerekli alanları belirlemesine olanak tanırken, öğrenme ve gelişim boyutunun hedefleri, diğer 3 boyutta tespit edilen hedeflere ulaşmak için gereken altyapıyı oluşturmaktadır. Bu boyut, kuruluşun altyapısını meydana getiren kişilerin, veri sistemleri ile yöntemlerin dikkate alınmasını sağlamakta ve bu unsurlara yatırım yapılmasını teşvik etmektedir. Bu boyut temel olarak üç kategoriye ayrılmıştır. Bunlar: Motivasyon, güçlendirme ve çalışan becerilerine bağlantı, bilgi sistemlerinin yeterliliğidir. Öğrenme ve gelişim boyutunun genel parametreleri şunlardır: Çalışan

memnuniyeti; çalışanların elde tutulması, çalışanların üretkenliği; Mevcut bilgi sistemlerinin mevcudiyetidir (Kaygusuz, 2007: 117-150).

3.5.4.5. Tekniğin Kurulması

Tek bir iş kurma modeli bulunmamakla ve her işletmenin farklı özellikleri olmakla birlikte, bir teknoloji oluşturmak için genel olarak şu aşamalar izlenebilir: İş vizyonu geliştirmek; temel başarı faktörlerini anlamak; iş hedeflerini tanımlayın; gerekli bilgi sistemi ve gerekli bilgi sisteminin yapısıdır. Yukarıdaki adımlara ek olarak, daha ayrıntılı, sistematik ve uygulanabilir bir yöntem vardır. Doğru bir şekilde uygulandığında, bu dört adımlı yaklaşım, üst ve orta düzey yöneticiler arasında iyi kıyaslamalar oluşturabilir, pano katılımını ve elde tutma oranını artırabilir ve program hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olabilir. Bu yöntemin süreci şu şekildedir: Teklif oluşturmak için uygun kuruluş birimini seçin; bu, iş birimi/ana şirket arasındaki ilişkinin tanımıdır. Stratejik hedefler konusunda fikir birliği, ilk tur görüşmeler; Sentetik yaklaşım ise yönetici ile fiili çalışmadır. Seçim ve tasarım boyutunda grup toplantısı; bu yönetici ile gerçek bir çalışmadır. Uygulama planının hazırlanmasında ise uygulama planı geliştirin ve üst yönetim ile uygulamalı çalışma ile uygulama planını nihai hale getirmektir (Sağmanlı ve Çağla, 2001: 131). İşletmelerin teknolojiyi kurarken akılda tutması gereken kilit noktalar şunlardır: Stratejik yönlendirmeye odaklanın. Bu, çalışanları içeren yöntemleri kullanmakla ilgilidir. Çok fazla yerine daha az hamle kullanmaktadır. Anahtar performans göstergeleri ile kritik başarı faktörleri arasındaki bağlantıdır. Teknolojinin kurulumunu stratejik bir hamle olarak görülmektedir. Performans göstergeleri ile sonuç göstergeleri arasındaki ilişkiyi net bir şekilde tanımlamayı amaçlamaktadır. Nedensellik sağlanmalıdır. FDY'leri ödemelere bağlanmalıdır. Teknolojiyi günlük bir yönetim aracı olarak kullanın ve sistemi sürekli olarak iyileştirilmelidir (Tatikonda vd. 1998: 51). Bu tekniği kullanırken, aşağıdaki avantajlara sahiptir: Stratejinin şirket geneline yayılmasını sağlamayı amaçlar; Alınan aksiyonların stratejik hedeflerle uyumlu olması için FDY'lerin stratejik hedeflerle ilişkilendirilmesini sağlamayı amaçlar; Şirketin genel başarısının belirlenmesi için şirketin farklı kademelerindeki yönetim süreçlerinin birbiriyle ilişkili olması sağlanmalıdır. Örgütsel ve bireysel performans ölçümünün stratejik planlama sürecinin ayrılmaz bir parçası olmasını sağlamayı amaçlar; Stratejik hedeflerle doğrudan bağlantılı stratejik planlama ve ücretlendirme süreçlerini desteklemektedir. FDY sürecinde, dengeli ölçüm tahtası tekniği tartışılır ve gözden geçirilmektedir. Şimdiye kadar, yukarıdaki

stratejik yapısal çerçeveyi tamamladık. Bu stratejik yapısal çerçeve, bir sonraki bölümde uygulamamızın temelini oluşturmaktadır (Frigo ve Krumwiede, 2001: 69-72).

3.6. Firmanın Tanıtılması

Sunan Malzemecilik 1984 senesinden itibaren mobilya sektöründe ham madde ve malzeme tedariği yapmakta olan, çalışmalarına İstanbul'da başlayarak, 1996 yılı itibari ile Sakarya'da devam eden ticaret firmasıdır. Belirli bir zaman sektörde şehrine hizmet eden firma 2003 senesinden itibaren doğu Marmara bölgesi ve batı Karadeniz bölgelerine servis ve hizmet vererek bölgesel bir işletme haline gelmiştir. Firma ihtiyaç duyulan bütün malzemeleri stoklu çalıştığı için sektöründe hızla büyüyen ve aranan bir firma konumuna gelmiştir. Günümüzde Sunan Malzeme çeşitli ulusal ve uluslararası fuarlarda yer almaktadır. Firmanın Erenler/SAKARYA, Serdivan/SAKARYA, İnegöl/BURSA ve İzmit/KOCAELİ olmak üzere dört farklı satış noktası bulunmaktadır. İstanbul, Ankara, İzmir, Adana, Samsun ve Kayseri bölgelerinde bu illere ve çevre illere de satış hizmeti vermek adına home office olarak çalışan pazarlama ekibi ile birlikte toplamda 80 çalışan istihdam etmektedir. Malzemeciliğin yanında sunta ebatlama, kenar bantlama, döşemelik kumaş kapitonesi ve sünger kesim imalatı da yaparak tüm Türkiye'ye hizmet vermektedir. Sunan Malzeme ikinci nesle devrolmak üzere olan, kurumsallaşmaya ve inovasyona önem gösteren bir firma olmuştur. Kullanmış olduğu raf sistemleri, barkod ve RFID sistemleri ile stok takibi ve depolama sisteminde, kendi yazılımları olan B2B ve B2C sistemleri ile e-ticarete sektöründe en öne çıkmaktadır. Bütün bu sistemleri, 2017 yılından itibaren kullandığı üstün ve özel ERP sistemleri olan SAP ile online olarak entegre etmiş olup bu sistemler üzerinde yapılan sevk, sipariş, tahsilat gibi herhangi işlemlerin otomatik olarak kayıt altına alınmaktadır. Böylece insan hatasını en aza indirerek, canlı ve zahmetsiz CRM (müşteri ilişkileri yönetimi) sistemleri kendi kendilerine işlemlerini sağlamaktadır. Sürekli dikey büyüme vizyonu ile istihdamı ve katma değeri durmaksızın arttırarak, ülkemize, şehrimize ve insanlığa sürekli katkı sağlanması ve entegre şekilde bir tedarikçi olarak ihracat payının sürekli artması ile ülke ekonomisine de katkı sağlanması istenmektedir. Bu çerçevede Sunan Malzeme, Türkiye ve Dünya pazarında müşterilerinin isteklerine ve gerek imalat gerekse pazarda yaşadığı problemlerine ortakmış gibi çözüm arayarak her alanda kazan kazan ilişkisini kurup sektörel kalkınmayı hedeflemektedir.

3.7. İşletmede Mevcut Sistem

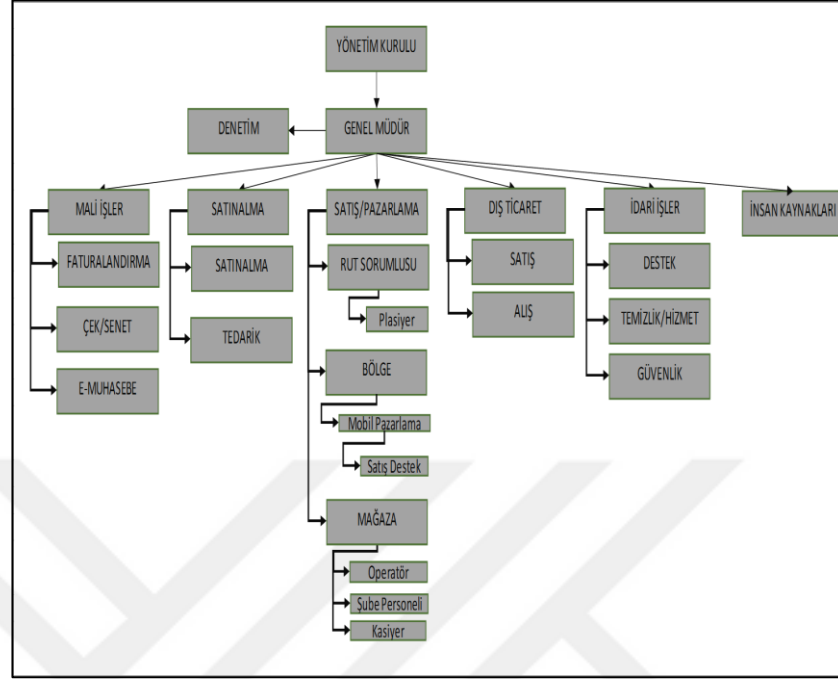
Sunan Malzeme bir ticaret işletmesi olması sebebi ile faaliyetlerini pazarlama/satış, maliyetlendirmelerini ise üç farklı gider hesabında izlemektedir. Bunlar Pazarlama/ Satış ve Dağıtım Giderleri, Genel Yönetim Giderleri ve Finansman Giderleridir. Firma satışlarını iki şekilde gerçekleştirmektedir. Bunlardan ilki sıcak satış yani müşterilerinin direkt şubelere gelerek ürün ihtiyaçlarını satın almasıyla oluşur. Diğer yöntem ise pazarlamadır. Pazarlama bölge pazarlamacılarının yapmış oldukları bir faaliyettir. Bu faaliyet gerçekleştirilmeden önce genelde haftalık olarak programlanır. Bir pazarlamacı haftalık çalışma programını hazırlarken öncelikle ona bağlı olduğu müşterilerin listesini, bu müşterilerin hesap bakiyelerini ve mevcuttaki siparişlerinin listelerini alır. Burada günlük 7 müşteri ziyareti baz alınarak haftalık ziyaret edeceği müşterilerinin listesini oluşturur. Listeyi oluştururken öncelikle müşteri sınıflandırmasında en üst grupta olan müşterilerine öncelik vererek ilerler. Sonrasında müşteri ziyaret kapasitesinin yaklaşık %25 ini bakiyesi olan müşterilere yani tahsilat yapmak amacı ile rezerve eder. Bir sonraki adımda mevcutta siparişi olmayan müşterilere pazarlama ve satış yapabilmek adına programına alarak haftalık ziyaret programını doldurur. Bu program CRM programında hafta mesaisi başlamadan önce paylaşılarak kaydedilir. Yapılan müşteri ziyaretinde 16 kalem grubundan ürünlerin pazarlaması yapılır. Satış gerçekleşsin veya gerçekleşmesin, görüşme mutlaka ayrıntıları ile beraber CRM (müşteri ilişkileri yönetimi) de kaydedilir. Sipariş alındığı takdirde sipariş, fiyat, ödeme koşulu, sevkiyat şekli ve zamanı gibi detaylarla birlikte CRM sistemine kaydedilir. Merkez ofiste bulunan birim bu siparişleri tekrar gözden geçirerek kontrol eder ve bazı kriterlere göre siparişi sevk olması için depoya veya direkt sevk edilmek üzere tedarik yapılması için Satınalma birimine iletir. Depo ürünlerin sevkiyatını gerçekleştirir ve sonrasında muhasebe faturalandırır. Tedarik durumunda ise siparişler en uygun tedarikçiden alınır.

3.7.1. İşletmenin Organizasyon Yapısı

İşletme yakın zamanda kurumsallaşma yoluna girmiş ve çok hızlı bir şekilde bu hedefe doğru yol kat etmektedir. Bu durum ışığında hiyerarşik yapısı henüz oturmuş, işlevsel organizasyon yapısını kurmuş, işletmeyi genel müdür altında bölümler ve bölüm yöneticileri aracılığıyla yönetmektedir. Bu bağlamda yönetim kuruluna bağlı olarak Genel müdür altında satış/pazarlama, mali işler, satınalma, dış ticaret müdürleri yanı sıra lojistik, insan kaynakları ve idari işler sorumluları yer almaktadır.

Şekil 1

Organizasyon Şeması



İşletme bu şema ile beraber gelir getirme alanı olarak sadece pazarlama birimini dikkate alarak diğer birimleri masraf merkezleri olarak görmektedir. Dış ticaret mevcut durumda henüz toplam cironun %2 sini geçmediği için gelir merkezi olarak dikkate alınmamaktadır. Ayrıca kendi satış gelirleri henüz giderlerini kaldıramamaktadır. İşletme bu organizasyon yapısı ile iletişimini büyük çoğunlukla sistemsel veya yazılı olarak yapmaktadır.

3.7.2. Kullanılan Maliyet Sistemi

İşletme SAP B1 programı kullanmaktadır. Bu program yapılandırmasında satış faturası kesildiğinde hemen, satılan ticari mal maliyeti kaydı yapmamızı sağlayan sürekli envanter metodu kullanılmaktadır. Böylelikle işletme müşteri faturası kesildiği an o satışla alakalı brüt karını görebilmektedir. Burada sistem alış faturası ile satış faturası birim fiyatları arasındaki fark ile miktarı çarparak brüt karı elde etmektedir. Burada işletme giderlerini belirli başlıkta 3 farklı ana başlık giderde topladığı için ürünle alakalı maliyetlerini ve bu ürünün pazarlanması ile alakalı maliyetlerini ilgili ürünle ilişkilendirememekte ve bunun sonucunda brüt kardan ilerisine yani net karını elde edememektedir. Mevcut durumda işletme, belirli bir zaman dilimi içerisindeki tüm giderleri toplamını toplam katkı paylarından düşerek ancak toplam net karını görebilmektedir. Dolayısı ile işletme maliyetlerinde detayları görememektedir.

3.7.3. İşletmede Fiyat ve Kâr Oranının Belirlenmesi

İşletme, gelir kaynağı olan satışlarını iki aşamadan oluşturmaktadır. Bunlardan ilki sıcak satış, diğeri ise pazarlamadır. İşletme mevcut durumunda bu iki satış çeşidi toplamı %98 oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra mevcutta dikkate alınmayan %2'lik ihracat satışı mevcuttur. Satış ve pazarlama olarak ayrıştırılan bu faaliyetler toplam ciro içerisindeki etkisi uzun yıllar %50-%50 gibi dağılım oluşturmuştur. Son zamanlarda bu dağılım yeni pazarlar açılması ve pazarlama kadrosunun genişletilmesi ile pazarlama lehine artış göstermeye başlamıştır. İşletme, belirli periyotlarla veya dilediği zaman hazırlamış olduğu fiyat listesi üzerinden çeşitli iskontolar yaparak satış fiyatları oluşturmaktadır. Bu listelerin temelini Satın alma birimi oluşturmaktadır. Satın alma birimi sürekli tedarikçileri ile iletişim halinde olarak güncel satın alacağı fiyatları yakından takip etmekte ve değişen fiyatlar varsa kalem bazında bunları Satın alma fiyat listesine anlık olarak işlemektedir. Böylelikle bir ürün tedarik siparişi açıldığı zaman güncel fiyatı da otomatik olarak sistemde çalışmaktadır. Bu fiyat listesinde her bir ürünün çarpanı vardır. Yani işletmenin önceden belirlediği brüt kar marjı ve bunun üzerine eklenen liste fiyatına ulaştırılan çarpan marjı ile otomatik olarak satış liste fiyatları güncellenmektedir. İşletme buradan istediği zaman geçerli fiyat listesi oluşturabilmektedir. İşletme karlılığını piyasa koşulları, rakipleri, müşteri portföyü, ürün grubu gibi etmenlere bağlı olarak belirler. İşletmenin şubeleri genelde uzun yıllar aynı yerde hizmet verdiği için geniş, müşteri bağlılığı yüksek bir müşteri portföyü vardır. Ayrıca şubelerin pazarda mevcut yüksek bir marka değeri olduğundan ötürü geniş pazar payı vardır. İşletmenin şubelerinin bulunduğu alandaki rakipleri işletmeden çok daha sonra kurulmuş, pazara yeni girmeye çalışmakta olan yeni işletmelerdir. Böylelikle işletme şubeleri bazında pazarında dominant olarak bulunmakta ve fiyat politikalarında rakipler, bahsettiğimiz işletmemizi takip etmektedirler. Fiyat politikasında ki hususlardan biriside piyasa koşullarıdır. Piyasada borsası mevcut olan demir-çelik ürünleri gibi ürün grupları mevcuttur. Bu ürün grupları günlük değişken fiyatlara sahiptirler. Ayrıca borsa şeklinde olmayıp rutin haricinde birden düşen veya çok hızlı çıkan fiyatlarda olabilmektedir. Bu tarz ürünlerde Satın alma biriminin sıkı takibi sonucunda fiyatlandırılmasında piyasa koşullarına bağlı kalınarak, çok yüksek fiyata satıp ya da çok ucuza satmayı engelleyerek koşullara uyulmasını sağlamaktadır. Bir diğer hususta ürün gruplarıdır. Her ürün grubunu aynı kar marjı ile çalışmak mümkün değildir. Bazı ürünler piyasada rekabetin çok yüksek olduğu bazılarının rekabetsiz olduğu veya mevcut sistemde girdi maliyetlerinde gözükmeyen çok

fazla iade, fire gibi durumların olduğu ürün grupları mevcuttur. İşletme tüm bu fonksiyonları bir araya getirerek genelde ürün grubu bazlı, bazı ürünlerde kalem bazlı değişik oranlarda kar marjı belirleyerek liste fiyatları oluşturmaktadır. Bu liste fiyatlarındaki brüt kar miktarı ürün gruplarının genelinde %25'tir. Sıcak satış; iş yerlerinden veya şubelerden müşterilerin kendilerinin alışveriş yaptığı, pazarlama faaliyetinden daha çok gerekli hizmet faaliyetinin yürütüldüğü aktivite olarak görülmektedir. Müşteri işyerine gelir, istediği ürünü belirtir satın alır ve faaliyet sona ermiş olur. Bu tarzdaki satışlarda işletmenin genel belirlemiş olduğu bir iskonto uygulanır. Fakat ürün fiyatlarındaki rekabet bölgesel veya ürünsel olarak değişebilmektedir. Örneğin İzmit şubesinde %20 iskonto ile ürün satılabiliyorken İnegöl şubede %30 iskontoya ihtiyaç duyulmaktadır. Bunun gibi işletmenin satmış olduğu sünger ürün grubunda Serdivan şubede %30 iskonto uygulanabiliyorken İnegöl şubede satış olabilmesi için rekabetten ötürü %35 iskonto yapılması gerekmektedir. Bazı ürünlerde ise pazara nüfuz etmek açısından sıfır brüt kar olacak şekilde iskonto yapılmaktadır. Bir diğeri ise pazarlamadır. Pazarlama faaliyeti genelde bölge sorumluları tarafından yürütülen, sıcak satış imkanı bulunmayan bölgelerde ki müşterilere sağlanan hizmet ve faaliyetlerdir. İşletme 2021 yılına kadar satış ve pazarlama ciroları yarı yarıya olduğundan ötürü işletmenin tüm giderlerini satıştan karşılayarak, pazarlamayı sıfır maliyetli bir faaliyet olarak baz almış ve bu faaliyetlerdeki brüt karı olduğu gibi net kar olarak görmüştür. İlgili pazarlarda yeni bir firma oluşu, sıcak satış yapamaması, kültür farklılıkları gibi dezavantaj olan durumları izlediği sıfır gider maliyetli fiyat politikası ile aşmaya çalışmıştır. Bu faaliyette işletme, pazara, müşteriye, ödeme koşuluna göre iskonto vermektedir. İşletme 2020 yılı toplam cirosunu 2021 yılında TL bazında %48,6, dolar bazlı bakıldığında ise %19 arttırmıştır. Bu artışlar yeni pazarlarda sıfır maliyetli brüt kar eşittir net kar anlayışı ile işletmenin pazara nüfuz edebildiğini göstermekte aynı zamanda da bu satışlar ne kadar artarsa o kadar sıfır maliyetten uzaklaşacağı ön görülmektedir. Bazı pazarlar rakibin az olduğu rekabetin bulunmadığı pazarlardır. Bununla beraber rekabetin yoğun olduğu, sektörün gelişmiş olduğu bölgelerde ise rekabet fazladır. Dolayısı ile bu pazarlarda yüksek rekabet olduğu için iskontolar yüksek, kar marjları düşüktür. İşletme, sektörü gereği vadeli satışlar yapmaktadır. Bu yüzden vadeli satışlarında mevcut fiyat listesinden iskontolarını azaltarak pazarlama yapmaktadır. Aynı zamanda müşterilerinin alım gücü, Pazar rekabeti sebebi ile de müşterilerinin pazarlık gücünün yüksek olduğu ürün gruplarında ve müşterilerinde yüksek iskontolu, düşük kar marjlı satışlar yapabilmektedir. Böyle durumlarda işletme brüt karı bir bütünde

görebilmekte fakat pazarlamasını yaptığı ürünlerdeki katkı payını net olarak görememektedir. Dolayısı ile işletme yapmış olduğu o satıştaki net karını veya varsa zararını bilememektedir.

3.8. İşletme ve Faaliyet Tabanlı Yönetim Sistemi

İşletme pazarlama faaliyetlerinde ki sıfır gider maliyeti politikası ile pazarını hızla genişletmiş gerekli fırsatları görerek pazarlamacı sayısını arttırarak yeni bölgelere nüfuz etmiştir. Bu durum son zamanlarda işletmenin satış-pazarlama cirosunda dengeyi pazarlama lehinde değiştirerek yükseltirmiştir. İşletmenin pazarda direkt satış yaparak fabrikadan direkt müşterilerine sevk ettirdiği ürünlerin toplam satışa oranı 2021 yılında %55,7 olmuştur. Yine aynı yıl içerisinde işletmenin pazarlama yaparak bölgelerdeki müşterilere depo/lojistik birimini kullanarak sevk ettiği ürünlerin toplam satış cirosuna oranı ise %24,2 olmuştur. Toplamda %24,2'si lojistik biriminin yüklenicisi olduğu toplamda %79,9 bölge müşterilerine pazarlama yaparak satış oluşmuştur. Bu durumda işletmenin giderlerini komple satıştan çıkartıp pazarlamayı sıfır giderle düşünmek mümkün olmamaya başlamıştır. Bunun yanı sıra her bir bölgenin ve pazarlamacılarında katkı payı düşük ürünlere yönlendirilerek hızlı satış ve yüksek ciro fakat düşük kar yapma durumu oluşmuştur. Buradan yola çıkarak karlı ürünlerin satışı düşmüş veya mevcut kapasitenin altında kalmış fakat ne kadar düştüğü veya hangi ürünlerin katkı payının yüksek olduğu bulunamamaktadır. Bu durum pazarlamayı yönlendirememeye veya yanlış yönlendirme ihtimalini ortaya çıkarmaktadır.

Tablo 1

2021 Yılı Toplam Ciro Tablosu

	İSTANBUL AVRUPA	%	AKDENİZ	%	İSTANBUL ANADOLU	%	ANKARA	%	DOĞU ANADOLU	%
TOPLAM CİRO	43.826.473	24%	33.547.221	18%	6.311.250	3%	15.115.866	8%	11.339.968	6%
	KARADENİZ	%	MERKEZ	%	SERDİVAN ŞUBE	%	BURSA ŞUBE	%	TOPLAM	%
TOPLAM CİRO	777.247	1%	41.616.781	23%	14.423.102	8%	16.014.037	9%	182.971.945	100%

3.8.1. İşletmenin Mevcut Faaliyet Alanları 2021 Yılı Bilgileri

Kısaca işletme mevcut durumunda pazarlama faaliyetlerinde müşterinin pazarlık gücünün yüksek olduğu pazarda %1 brüt kar ile satılacak bir üründe net karının %1 olduğunu varsayarak ilerlemektedir. Oysaki bu durum değişken maliyetlerin hesaplanabilmesi ile belki de ortaya zarar çıkarabilecek bir durumdur. Bu ihtimalin yanında ayrıca işletme, ilgili ürünün pazarlaması ile alternatif maliyet oluşturduğunda farkında değildir. Bu tarzda ki ürünün pazarlanması faaliyet maliyetinin bilinmesi, alternatif bir maliyetin

bilinmesi demektir. Yani ilgili üründen elde edilecek bir brüt kar, aynı birim zamanda ve maliyette eğer başka bir ürünün pazarlanması ile elde edilecek brüt kardan daha az ise burada firma kendine alternatif maliyet oluşturarak daha fazla kar edebileceği bir durumdan farkında olmadan fedakarlık etmiş olabilir. İşletmenin mevcut sistemde görebildiği detay raporlama tablo 2 de gösterilmiştir.

Tablo 2

İşletmenin Mevcut Faaliyet Alanları 2021 Yılı Ciroları

	İSTANBUL AVRUPA	%	AKDENİZ	%	İSTANBUL ANADOLU	%	ANKARA	%	DOĞU ANADOLU	%
TOPLAM CİRO	43.826.473	24%	33.547.221	18%	6.311.250	3%	15.115.866	8%	11.339.968	6%
TOPLAM BRÜT KAR	7.254.509	18%	6.221.613	16%	1.315.080	3%	2.793.976	7%	2.079.425	5%
	KARADENİZ	%	MERKEZ	%	SERDİVAN	%	BURSA	%	TOPLAM	%
TOPLAM CİRO	777.247	0%	41.616.781	23%	14.423.102	8%	16.014.037	9%	182.971.945	100%
TOPLAM BRÜT KAR	209.237	1%	9.954.350	25%	6.306.106	16%	3.876.548	10%	40.010.844	100%

İşletmenin 2021 yılı cirolarının ve giderlerinin faaliyet merkezlerine mevcut dağılımı buradan yola çıkarak bir alt kırılma da işletme ürün grubu bazında bu detaylara ulaşabilmektedir. Tablo 3 erişilebilen detayı örneklendirilmek için İstanbul Avrupa, Akdeniz ve Ankara bölgeleri sunulmuştur.

Tablo 3

2021 Yılı Cirolarının ve Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Mevcut Dağılımı

	İSTANBUL AVRUPA	%	AKDENİZ	%	ANKARA	%
TOPLAM CİRO	43.826.473		33.547.221		15.115.866	
TOPLAM BRÜT KAR	7.254.509	100%	6.221.613	100%	2.793.976	100%
ÜRÜN GRUBU BRÜT KARI	İSTANBUL AVRUPA	%	AKDENİZ	%	ANKARA	%
PROFİL	1.548.857	21%	2.358.819	38%	284.228	10%
Yatak Kumaşı	2.473.593	34%	1.578.711	25%	152.879	5%
Sünger	453.620	6%	267.528	4%	627.128	22%
Sunta	634.293	9%	181.866	3%	207.747	7%
TEL	512.895	7%	471.826	8%	91.406	3%
ELYAF	380.330	5%	76.650	1%	25.768	1%
KEÇE	322.801	4%	37.785	1%	7.567	0%
Döşemelik Kumaş	355.870	5%	52.292	1%	731.750	26%
Astar	172.100	2%	154.388	2%	53.110	2%
Malzeme	142.017	2%	247.359	4%	167.487	6%
Mekanizma	101.216	1%	567.679	9%	163.569	6%
Ambalaj	55.008	1%	-	0%	41.299	1%
Ayak	87.968	1%	89.466	1%	173.981	6%
Yapıştırıcı	12.703	0%	104.874	2%	5.229	0%
Vida	1.135	0%	34.110	1%	57.814	2%
Kol	105	0%	393	0%	3.015	0%

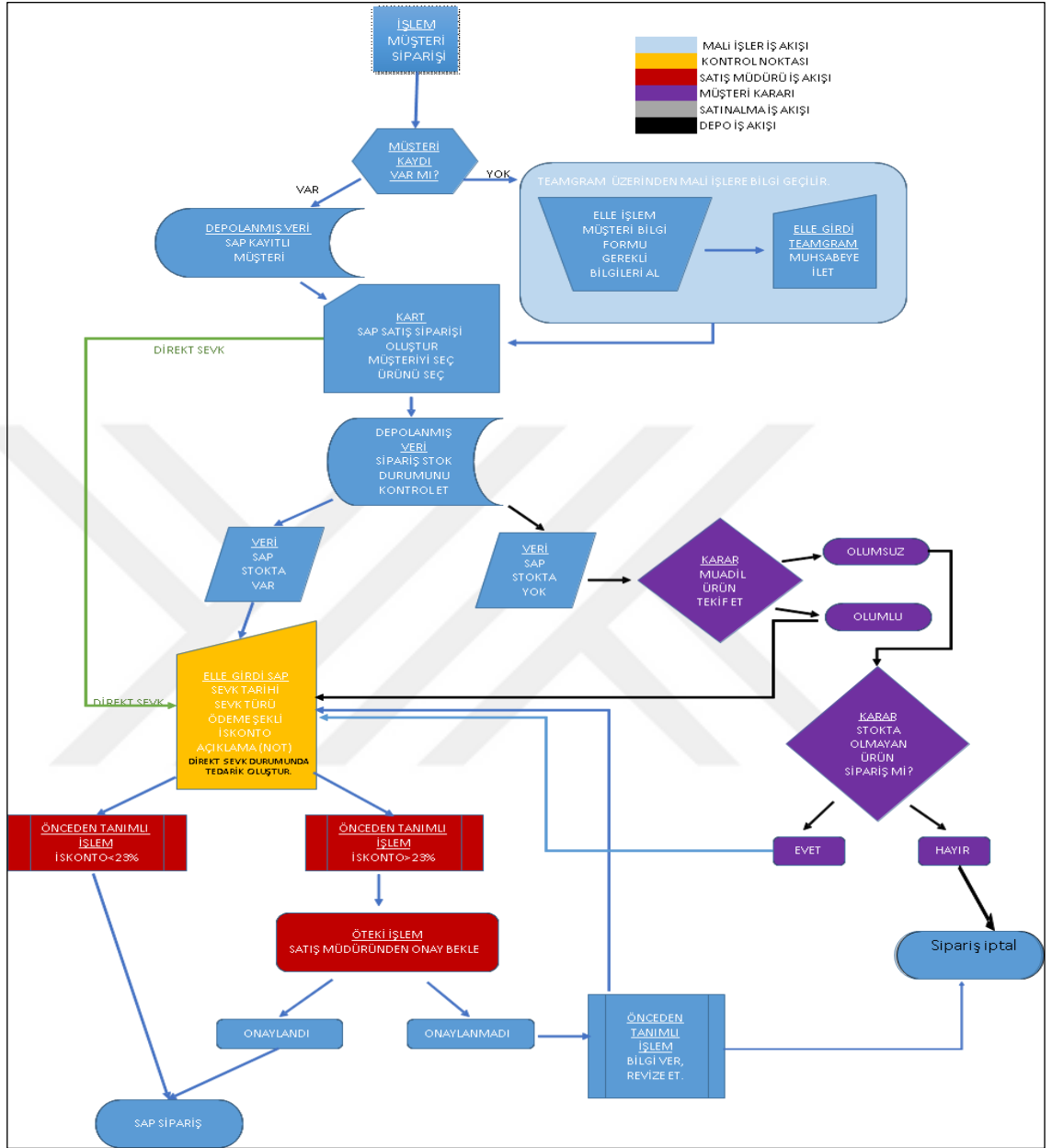
Tüm bu ihtimallerin göz önünde bulundurulabileceği, pazarlamanın doğru bir şekilde yönetilmesi, yöneticilerin doğru bilgilere erişebilmesi adına ve sermaye gibi işletme kaynaklarının daha etkin bir biçimde kullanılarak karlılığın maksimize edilmesi için faaliyet tabanlı maliyetlendirmeye ihtiyaç olmaktadır.

3.9. İşletme Sürecinin Tanımlanması ve Faaliyetlerin Belirlenmesi

İşletme bir ticari firma olması sebebi ile satınalma, pazarlama, destek faaliyetleri gibi direkt değer oluşturan faaliyetleri olduğu gibi birde muhasebe, insan kaynakları, idari işler, gibi endirekt faaliyetleri de bulunmaktadır. Üretim firmalarında faaliyet başlangıcı sipariş alınması olmasına rağmen ticari firmalarda faaliyet başlangıcı pazarlama ile başlamaktadır. İşletmenin şubelerindeki faaliyetler; müşterinin iş yerine gelerek sipariş vermesi ile başlayarak siparişin müşteriye teslim edilmesi ve ödemesinin alınması ile son bulmaktadır. Bölge pazarlamacılarında ise; haftalık ziyaret planlarının belirli koşullara göre hazırlanarak bu ziyaret programı çerçevesinde ilgili müşteriye ilgili ürün gruplarının pazarlanması, satış olmaması durumunda CRM (ingilizce yaz) de ziyaret bilgileri paylaşılması, satış olduğu takdirde ziyaret bilgileri yanı sıra siparişinin girilmesi sonucunda merkez ofiste yardımcı masa personelinin siparişi kontrol etmesi, duruma göre tedarik olması için satın almaya iletmesi veya direkt sevk edilmesi için depoya bildirmesi, deponun ürünü hazırlayıp sevk etmesi veya satınalma biriminin ürünü tedarik ederek müşteriye ulaştırılması sonucu muhasebe biriminin satışı faturalandırması sonucunda pazarlamacının satışın tahsilatı için müşteriye bir sonraki ziyaret programına alması ile faaliyetler son bulur. İşletmenin kısaca sipariş iş akış şeması şu şekildedir.

Şekil 2

İşletmenin Özet Sipariş İş Akış Şeması



İşletmenin pazarlama konusunda ki faaliyetlerini kısaca müşteri ziyareti, yardımcı personel sipariş kontrol ve yönlendirmesi satınalma süreci, depolama ve lojistik faaliyeti, muhasebeleştirme, tahsilat faaliyetleri olarak özetleyebiliriz. Bunu şekil üzerinde sıralarsak şu şekilde olmaktadır. Gerek şubeler gerekse bölge pazarlamacıları için hazırlanan bu tablolardaki faaliyetlerde hazır bulunan veya birer maliyet unsuru olan etmenlerin tamamı bu kapsamda değerlendirilmelidir.

3.10. Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

2021 yılı işletme verilerine göre işletmenin merkez ofisi yanı sıra Serdivan ve İnegöl olmak üzere iki şubesi, İstanbul Anadolu ve Avrupa, İzmir, Karadeniz, Doğu Anadolu ve Ankara olmak üzere 6 adet bölge pazarlamacıları mevcuttur. Bunların her birindeki faaliyet ve maliyetleri ayrı ayrı ele alabilmek adına her birini farklı bir faaliyet merkezi şeklinde oluşturulması gerekmektedir. Şubeler ve bölge pazarlamacıları için hazırlanan yukarıdaki tablodaki faaliyetlerde hazır bulunan veya birer maliyet unsuru olan etmenlerin tamamı kendi içerisinde gruplandırılarak tablo 4 de bulunan faaliyet merkezleri ile ilişkilendirilecektir.

Tablo 4

Faaliyet Merkezleri Tablosu

İSTANBUL AVRUPA	AKDENİZ	MERKEZ
İSTANBUL ANADOLU	ANKARA	SERDİVAN ŞUBE
KARADENİZ	DOĞU ANADOLU	BURSA ŞUBE

3.11. Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi

İşletmenin mevcut maliyetlendirmesinde faaliyet merkezlerinin ve değişken maliyet sabit maliyet gibi ayrımlarının bulunmadığı sistemde öncelikle bu maliyet kalemlerinden, ürün gruplarının katkı paylarına ulaşabilmek amacı ile sabit ve değişken maliyetleri belirlemek ve ayırmak gerekmektedir. Bu ayırım ilgili maliyet hesabının aylık hareketlerindeki davranışlarına göre belirlenir. Bununla beraber literatürde parti seviyesinde maliyetleme olmasına rağmen ticari faaliyet yürüten bu işletmede hareketli ağırlıklı ortalama maliyeti bulunmaktadır. İşletmenin 760 pazarlama ve dağıtım giderleri altında bulunan 76 alt maliyet hesabının 38 tanesi sabit gider, kalan 38 tane alt hesapta değişken gider olarak ayrıştırılmıştır. Bu değişken ve sabit giderler, tüm yevmiye kayıtları tek tek incelenerek ilgili faaliyet merkezlerine ayrıştırılmıştır. 770 genel yönetim giderleri hesabında bulunan 33 alt hesaplar ise 13 sabit, 20 değişken maliyet olarak revize edilmiş ve yine 2021 yılı yevmiye kayıtları incelenerek ilgili gider tutarının ilgili faaliyet merkezine aktarılması sağlanmıştır. 780 Finansman giderleri hesabında ise 1 sabit maliyet, 3 değişken maliyet olmak üzere toplamda 4 alt hesap oluşturulmuştur. İşletme sektörü gereği vadeli satışlar yaptığından dolayı buradaki değişken maliyet olan faiz giderleri, faaliyet merkezlerine dağıtılabilmiş, diğer hesaplardaki bakiyeler dağıtılamayarak merkez ofis gideri olarak tamamı merkeze aktarılmıştır. Faiz giderlerinin dağıtımı ise her bir faaliyet merkezinin yapmış olduğu yıllık vadeli satışlardaki ağırlıklı ortalama vade gün sayısından, yıllık satın alma ağırlıklı ortalama vade gün sayısı çıkartılarak faaliyet merkezindeki vade günü ayrı

ayrı hesaplanmıştır. Sonrasında bu vade gün toplam ciro ile çarpılarak yine ağırlıklı ortalama bulunmuştur. Bu ortalamalarla toplam faiz ödemesi ile doğru orantılı şekilde faaliyet merkezlerine dağıtım anahtarı oluşturulmuştur. Tablo 5’te bu giderlerin dağıtım şekli gösterilmektedir.

Tablo 5

Faiz Giderlerinin Dağıtım Anahtarı Tablosu

ÖDENEN FAİZ: 2.043.198	İST.AVRUPA	AKDENİZ	İST.ANADOLU	ANKARA	DOĞU ANADOLU	KARADENİZ
ORTALAMA VADE	164	204	141	112	169	141
SATINALMA VADESİ	102	102	102	102	102	102
KALAN VADE/GÜN	62	102	39	10	67	39
FAİZ MALİYETİ (TL)	770.175,15	946.715,60	66.183,74	41.853,02	210.746,71	7.524,37

3.11.1. Ödenen Faizin Faaliyet Merkezlerine Dağılımı

Yıllık ödenen faiz toplamının faaliyet merkezlerine dağıtımını sağlayabilmek için birkaç aşama izlemek gerekmektedir.

- Faaliyet merkezlerinin yıllık;

$$\text{Ortalama Satış Vadesi} - \text{Ortalama Satın Alma Vadesi} = X$$

- Bu işlemle ilgili faaliyet merkezinin kaç günlük finansal yük oluşturduğunu hesaplamış oluruz.

- Faaliyet merkezlerinin yıllık;

$$\text{Toplam Geliri} - \text{Toplam Brüt Karı} = Y$$

- Faaliyet merkezlerinin yıllık satılan malın maliyetini bulmuş oluruz.

- Faaliyet Merkezi (X) x Faaliyet Merkezi (Y) = Z

- İlgili her bir faaliyet merkezinin ağırlıklarını almış oluyoruz.

- Faaliyet merkezi (Z) Toplamları (6.015.352.097,48 TL)

$$\text{Faaliyet Merkezleri Yıllık Satın Alma Toplamları (91.044.184,87 TL)}$$

- Ağırlıklı ortalama 66,07068981 vade gün hesaplanmış olur.

- Yıllık Toplam Ödenen Faiz (2.043.198,59 TL)

$$\text{Yıllık Toplam Satın Alma Tutarı (91.044.184,87 TL)}$$

- Yıllık ödenmiş olan faizin, faiz gideri dağıtım katsayısı 0,022441835

bulmuş oluruz. İşletme 60 gün vade için her 100 TL'lik satın alma maliyetinde yaklaşık 2,24 TL faiz gideri ödemektedir.

- Yıllık Ortalama Faiz Gideri Katsayısı (0,022441835)
Ortalama Vade Gün Sayısı (66,07068981)
- Günlük ödenen ağırlıklı ortalama faiz gideri katsayısı 0,000339664 olarak bulunur.
- Faaliyet Merkezi (X) x Faaliyet Merkezi Yıllık Satın Alma Tutarı x Günlük Ödenen Faiz Tutarı
- Faaliyet merkezlerinin, yıllık ortalama faiz maliyetleri hesaplanmış olur.

*İnegöl, Serdivan, Merkez şube satışları ortalama vadeleri 102 günü aşmadığından ötürü faiz maliyeti dağıtımında dikkate alınmamış, dağıtım dışında tutulmuştur. Vade ortalamaları parti bazında hesaplanamamaktadır. Bunun sonucunda dağıtım tablomuz tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6*Ödenen Faizin Faaliyet Merkezlerine Dağılımı*

		İST.AVRUPA	AKDENİZ	İST.ANADOLU	ANKARA	DOĞU ANADOLU	KARADENİZ	MERKEZ	SERDİVAN	BURSA	TOPLAM
760	SABİT GİDER	-	-	-	-	-	-	701.000,00	109.000,00	60.000,00	870.000,00
	DEĞİŞKEN GİDER	40.836,94	48.406,00	57.312,05	26.985,21	53.133,81	37.191,13	1.412.940,60	29.988,72	191.838,25	1.898.632,71
770	SABİT GİDER	118.060,00	111.541,00	50.740,00	108.195,50	100.028,14	60.487,75	3.072.357,38	42.719,28	71.430,26	3.735.559,31
	DEĞİŞKEN GİDER	14.473,71	14.589,71	14.223,71	26.233,61	14.683,71	16.352,84	2.552.966,92	36.231,54	22.743,96	2.712.499,71
780	SABİT GİDER	-	-	-	-	-	-	13.691,83	-	-	13.691,83
	DEĞİŞKEN GİDER	770.175,15	946.715,60	66.183,74	41.853,02	210.746,71	7.524,37	-	-	-	2.043.198,59
TOPLAM	TOPLAM SABİT GİDERLER	118.060,00	111.541,00	50.740,00	108.195,50	100.028,14	60.487,75	3.787.049,21	151.719,28	131.430,26	4.619.251,14
	TOPLAM DEĞİŞKEN GİDERLER	825.485,80	1.009.711,31	137.719,50	95.071,84	278.564,23	61.068,34	3.965.907,52	66.220,26	214.582,21	6.654.331,01
	TOPLAM GİDER	943.545,80	1.121.252,31	188.459,50	203.267,34	378.592,37	121.556,09	7.752.956,73	217.939,54	346.012,47	11.273.582,15
	TOPLAM GELİR	43.826.473,00	33.547.221,00	6.311.250,00	15.115.866,00	11.339.968,00	777.247,00	41.616.781,00	14.423.102,00	16.014.037,00	182.971.945,00
	TOPLAM BRÜT KAR	7.254.509,00	6.221.613,00	1.315.080,14	2.793.976,19	2.079.424,57	209.237,23	9.954.349,50	6.306.106,07	3.876.548,30	40.010.844,00

Yukarıdaki tablodaki gibi 780 finans giderlerindeki faiz giderleri, faaliyet merkezlerine adil olarak dağıtılmıştır. Faaliyet merkezlerinde finans giderlerindeki değişken maliyetlerin dağıtımı sonucu; İstanbul Avrupa için 770.175,55 TL, Akdeniz için 946.715,60 TL, İstanbul Anadolu için 66.183,74 TL, Ankara için 41.853,02 TL, Doğu Anadolu için 210.746,71 TL, Karadeniz için 7.524,37 TL olmuştur. Merkez şube, Serdivan şube ve İnegöl şube satış ortalama vadesi satın alma vadesi ile örtüştüğü için finansal maliyet bu faaliyet merkezlerine çıkmamıştır.

3.11.2. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

İşletmede 38 değişken, 38 sabit olmak üzere toplamda 76 tane pazarlama gider hesapları bulunmaktadır. Bu maliyetler ilgili olduğu 9 farklı faaliyet merkezlerine ayrı ayrı pay edilmiştir. Pazarlama Satış ve Dağıtım giderleri maliyetlerinin sabit ve değişken olan alt hesapları tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Maliyetleri Tablosu

GİDER TİPİ	GİDER ÇEŞİDİ
Değişken Gider	ARAÇ CEZALARI
Değişken Gider	İŞ ELBİSESİ GİYİM YARDIMI
Değişken Gider	FORKLİFT-MAKİNA VE DEMİRBAŞ BAKIM ONARIM GİDERLERİ
Değişken Gider	TANITIM TIRI, MOBİL SHOWROOM PROJESİ GİDERLERİ
Değişken Gider	FUAR KATILIM GİDERİ
Değişken Gider	İNTERNET SATIŞI KOMİSYON GİDERLERİ
Değişken Gider	PAZARLAMA SATIŞ SEYAHAT MASRAFLARI
Değişken Gider	TV RADYO REKLAM GİDERLERİ
Değişken Gider	TAŞIT SİGORTASI-KASKO GİDERLERİ
Sabit Gider	İŞYERİ KİRALARI
Değişken Gider	TAŞIT KİRALARI
Değişken Gider	OGS VE HGS GİDERLERİ
Değişken Gider	EĞİTİM GİDERLERİ
Değişken Gider	KIRTASIYE VE MATBU EVRAK GİDERLERİ
Değişken Gider	OTEL KONAKLAMA GİDERLERİ
Değişken Gider	DEPODA KULLANILAN ÇEŞİTLİ MALZEME GİDERLERİ
Değişken Gider	SATIŞ İÇİN NAKLİYE GİDERLERİ
Değişken Gider	PAZARLAMA-SATIŞ ÇEŞİTLİ GİDERLER
Değişken Gider	YAKIT GİDERLERİ (ÇOKLU HESAP)
Değişken Gider	ARAÇ BAKIM ONARIM GİDERLERİ (ÇOKLU HESAP)
Değişken Gider	FORKLİFT-JENERATÖR YAKIT GİDERİ
Değişken Gider	KİRALIK ARAÇ VE HARİCİ PLAKA UFAK MASRAFLARI
Değişken Gider	HEDİYE TEMSİL GİDERLERİ

Yukarıdaki tabloda 760 pazarlama giderlerini kısmi olarak görmekteyiz. Burada araç bakım onarım giderleri ve yakıt giderleri hesapları her bir araca ayrı ayrı plakalarına göre açılmış bulunmaktadır. Bu sebeple çoklu hesap diye belirtilerek tek hesap gibi gösterilmektedir. Tanıtım tırı mobil showroom içerisindeki maliyetler ilgili faaliyet merkezine net olarak adil bir dağılım yapılamadığından dolayı merkez şube maliyetlerine eklenmiştir. Bununla beraber fuar katılım giderleri toplamı da ortak bir harcama olup faaliyet merkezlerine bölüştürülemez. Bu sebeple merkez maliyetlerine eklenmiştir. Yine

aynı şekilde TV radyo reklamları ve eğitim giderleri de faydası ve etkinliği faaliyet merkezi bazında ölçümlenemeyeceği için merkez maliyetine eklenmiştir.

3.11.3. Genel Yönetim Giderleri

Genel yönetim giderlerinde sabit ve değişken giderlerin olduğu alt hesaplar tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8

770 Genel Yönetim Giderleri Tablosu

GİDER TİPİ	GİDER ÇEŞİDİ
Sabit Gider	NORMAL ÜCRET GİDERLERİ
Değişken Gider	MAAŞ HARİCİ EK ÜCRETLER-HARCIRAH
Sabit Gider	YILLIK İZİN ÜCRETLERİ
Sabit Gider	SSK PRİMLERİ
Sabit Gider	BAĞKUR PRİMLERİ
Sabit Gider	KIDEM TAZMİNATI GİDERİ
Sabit Gider	YEMEK GİDERLERİ
Sabit Gider	PERSONEL TAŞIMA GİDERLERİ
Değişken Gider	ELEKTRİK GİDERLERİ
Değişken Gider	TELEFON GİDERLERİ
Değişken Gider	KARGO VE KURYE GİDERLERİ
Değişken Gider	İŞYERİ BAKIM
Sabit Gider	MALİ MÜŞAVİRLİK GİDERLERİ
Değişken Gider	YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK GİDERLERİ
Değişken Gider	SU GİDERLERİ
Değişken Gider	FASON İMALAT İŞLERİ ÜCRETLERİ
Sabit Gider	TEAMGRAM ÖDEMELERİ
Değişken Gider	YURT DIŞI SEYAHAT GİDERLERİ
Değişken Gider	SOSYAL MEDYA DANIŞMANLIK GİDERLERİ
Değişken Gider	KIRTASIYE VE MATBU EVRAK GİDERLERİ
Değişken Gider	YARDIM VE BAĞIŞLAR
Sabit Gider	ODA AİDATLARI
Değişken Gider	BARKOD İÇİN YAPILAN HARCAMALAR
Değişken Gider	SUNAN İNTERNET SİTESİ İÇİN YAPILAN GİDERLER
Sabit Gider	E ÇÖZÜM BANKA SİSTEMİ MASRAFLARI
Sabit Gider	SİDRA BİLİŞİM ALINAN TEKNİK DESTEK
Değişken Gider	BANKA (HAVALE, EFT, ÇEK SENET TAHSİLİ) GİDERLERİ
Değişken Gider	TEMİZLİK MALZEMESİ GİDERLERİ
Sabit Gider	A PLUS-BİNSAL (SAP DESTEK ÖDEMELERİ)
Değişken Gider	DİĞER MASRAFLAR
Değişken Gider	FİYAT FARKI GİDERLERİ
Değişken Gider	İHRACAT MASRAFLARI
Değişken Gider	KÜÇÜK DEMİRBAŞLAR

3.11.4. Finans Giderleri

Finans giderlerinde sabit ve değişken giderlerin olduğu alt hesaplar tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 9

Finans Giderleri Tablosu

GİDER TİPİ	GİDER ÇEŞİDİ
Değişken	BANKA TL. KREDİ FAİZLERİ
Değişken	POS MASRAFLARI
Sabit	TEMİNAT MEKT. KOMİSY. KESİNTİLERİ
Değişken	KUR FARKI GİDERLERİ

3.12. Faaliyet Tabanlı Maliyet ve Geleneksel Maliyet Sisteminden Elde Edilen Sonuçların Karşılaştırılması

İşletme mevcut maliyetlendirme sisteminde faaliyet merkezlerinin toplam gelirini, brüt karlılığını, ürün grubu detayında inceleyebilmektedir. Yıl içinde yapmış olduğu toplam giderleri, elde etmiş olduğu toplam brüt karından çıkararak toplam net karını görebilmektedir. Bu toplam net karı, faaliyet merkezi bazında ayıramamaktadır. Böylece hangi pazarda hangi ürünün karlı olduğunu görememektedir. Bazı faaliyet merkezlerinde, yüksek ciro olduğu halde düşük kar etme riskini ortaya çıkaramamaktadır. Böylece işletmeyi kontrolsüz bir duruma düşürmekte ve mevcuttaki alternatif maliyetleri görmesini engellemektedir. Bu durum işletmede pazar yatırımlarını zayıflatmakta ya da yapılan yatırım kararlarının doğruluğunu sorgulatmaktadır. Buradan yola çıkarak öncelikle faaliyet maliyetlerinin dağılımı sonucunda ürün grubu bazında katkı payını hesaplamamız gerekmektedir. Hangi ürün grubunun, hangi faaliyet merkezinde daha karlı olduğunu ortaya çıkartmak gerekmektedir. Katkı payı hesaplanırken önce ürünün satış fiyatından alış fiyatı çıkarılarak brüt kar elde edilir. Sonrasında ilgili ürün grubuna ait değişken maliyetleri de brüt kardan çıkarılarak o ürün grubunun katkı payı hesaplanmış olunur. Katkı payını faaliyet merkezlerine göre bulmak gereklidir. Böylece hangi ürün grubunun hangi pazarda katkı payının yüksek olduğunu görebilmiş oluruz. Durumu Tablo 10 üzerinde örneklerle gösterilmiştir.

Tablo 10

Faaliyet İçerikli Maliyet ve Klasik Maliyet Sisteminden Elde Edilen Sonuçlar

		İST.AVRUPA	AKDENİZ	İST.ANADOLU	ANKARA
760	SABİT GİDER	-	-	-	-
	DEĞİŞKEN GİDER	40.836,94	48.406,00	57.312,05	26.985,21
770	SABİT GİDER	118.060,00	111.541,00	50.740,00	108.195,50
	DEĞİŞKEN GİDER	14.473,71	14.589,71	14.223,71	26.233,61
780	SABİT GİDER	-	-	-	-
	DEĞİŞKEN GİDER	770.175,15	946.715,60	66.183,74	41.853,02
	TOPLAM SABİT GİDERLER	118.060,00	111.541,00	50.740,00	108.195,50
	TOPLAM DEĞİŞKEN GİDERLER	825.485,80	1.009.711,31	137.719,50	95.071,84
	TOPLAM GİDER	943.545,80	1.121.252,31	188.459,50	203.267,34
TOPLAM	TOPLAM GELİR	43.826.473,00	33.547.221,00	6.311.250,00	15.115.866,00
	TOPLAM BRÜT KAR	7.254.509,00	6.221.613,00	1.315.080,14	2.793.976,19
	KATKI PAYI	6.429.023,20	5.211.901,69	1.177.360,64	2.698.904,35

Örnekte faaliyet merkezinin katkı payını görmüş bulunuyoruz. Buradan katkı payı yüksek veya düşük olan faaliyet merkezlerini ya da her bir faaliyet merkezlerinin katkı payını ayrı ayrı değerlendirebiliyoruz. Ayrıca faaliyet merkezli katkı payına birde ürün grubu bazında inceleme olanağı da elde etmiş oluyoruz Bu durum tablo 11’de gösterilmiştir.

Tablo 11*Kalem Grubu Bazında Katkı Payı Tablosu*

			İST.AVRUPA	AKDENİZ	İST.ANADOLU	ANKARA
KALEM GRUBU BAZINDA BRÜT KAR ve KATKI PAYI	Profil	Brüt Kar	1.548.856,84	2.358.818,53	63.188,64	284.228,27
		Katkı Payı	1.497.263,97	2.295.711,57	54.581,17	278.286,28
		Fark	51.592,86	63.106,96	8.607,47	5.941,99
	Yatak Kumaşı	Brüt Kar	2.473.592,94	1.578.711,24	306.169,47	152.878,91
		Katkı Payı	2.422.000,08	1.515.604,28	297.562,00	146.936,92
		Fark	51.592,86	63.106,96	8.607,47	5.941,99
	Sünger	Brüt Kar	453.620,01	267.527,89	145.379,79	627.128,44
		Katkı Payı	402.027,15	204.420,93	136.772,32	621.186,45
		Fark	51.592,86	63.106,96	8.607,47	5.941,99
	Sunta	Brüt Kar	634.293,42	181.865,83	127.319,51	207.746,92
		Katkı Payı	582.700,56	118.758,87	118.712,04	201.804,93
		Fark	51.592,86	63.106,96	8.607,47	5.941,99
	Tel	Brüt Kar	512.894,65	471.826,02	-	91.405,85
		Katkı Payı	461.301,79	408.719,06	- 8.607,47	85.463,86
		Fark	51.592,86	63.106,96	8.607,47	5.941,99
	Elyaf	Brüt Kar	380.329,68	76.649,81	230.435,84	25.767,70
		Katkı Payı	328.736,82	13.542,85	221.828,37	19.825,71
		Fark	51.592,86	63.106,96	8.607,47	5.941,99
	Keçe	Brüt Kar	322.800,61	37.785,46	127.303,36	7.567,08
		Katkı Payı	271.207,75	25.321,50	118.695,89	1.625,09
		Fark	51.592,86	63.106,96	8.607,47	5.941,99
	Döşemelik Kumaş	Brüt Kar	355.869,84	52.292,07	53.622,59	731.749,71
		Katkı Payı	304.276,98	-10.814,89	45.015,12	725.807,72
		Fark	51.592,86	63.106,96	8.607,47	5.941,99
	Astar	Brüt Kar	172.099,78	154.388,38	20.434,13	53.110,18
		Katkı Payı	120.506,92	91.281,42	11.826,66	47.168,19
		Fark	51.592,86	63.106,96	8.607,47	5.941,99
	Malzeme	Brüt Kar	142.017,14	247.358,66	134.193,67	167.486,54
		Katkı Payı	90.424,28	184.251,70	125.586,20	161.544,55
		Fark	51.592,86	63.106,96	8.607,47	5.941,99
	Mekanizma	Brüt Kar	101.215,68	567.678,91	5.183,71	163.569,01
		Katkı Payı	49.622,82	504.571,95	- 3.423,76	157.627,02
		Fark	51.592,86	63.106,96	8.607,47	5.941,99
	Ambalaj	Brüt Kar	55.008,10	-2.132,75	21.231,53	41.299,03
		Katkı Payı	3.415,24	- 65.239,71	12.624,06	35.357,04
		Fark	51.592,86	63.106,96	8.607,47	5.941,99
	Ayak	Brüt Kar	87.967,55	89.466,24	27.055,18	173.980,67
		Katkı Payı	36.374,69	26.359,28	18.447,71	168.038,68
		Fark	51.592,86	63.106,96	8.607,47	5.941,99
	Yapıştırıcı	Brüt Kar	12.703,44	104.874,40	29.224,67	5.228,61
		Katkı Payı	- 38.889,42	41.767,44	20.617,20	- 713,38
		Fark	51.592,86	63.106,96	8.607,47	5.941,99
	Vida	Brüt Kar	1.134,63	34.109,52	23.912,35	57.813,81
		Katkı Payı	-50.458,23	-28.997,44	15.304,88	51.871,82
		Fark	51.592,86	63.106,96	8.607,47	5.941,99

İşletmenin 3.286 adedi aktif, 861 adedi pasif olmak üzere toplam 4.147 stok kartı mevcuttur. Bu yöntemler takip edildiğinde faaliyet merkezi dikkate alınarak kalem bazında katkı payını bulmamız mümkündür. Fakat kalem bazında ürün sayısı çok fazla olduğu için ve birbirinin ikamesi konumunda olduğundan dolayı ürün grubu bazlı incelemek çok daha doğru analizler yapmamıza neden olacaktır. Ürün gruplarındaki kalem sayıları tablo 12’de verilmiştir.

Tablo 12*Ürün Gruplarındaki Kalem Sayıları*

	Kalem Grubu	Kalem Çeşidi
1	Yapıştırıcı	50
2	Keçe	53
3	Döşemelik Kumaş	277
4	Sunta	161
5	Yatak Kumaşı	355
6	Ambalaj	59
7	Elyaf	47
8	Sünger	261
9	Vida	153
10	Kol	110
11	Astar-Tela	67
12	Mekanizma	64
13	Ayak	885
14	Malzeme	558
15	Profil	144
16	Tel	42
	TOPLAM	3286

Faaliyet tabanlı sistemde geldiğimiz son durumda ise işletme hangi pazarda hangi ürün grubunun daha karlı olduğunu, hangi pazarda veya şubede ne kadar maliyetinin olduğunu, hangi pazarın/şubenin veya ilgili personelin finansal açıdan işletmeyi yordugunu anlık takip edebilmektedir. Bunlarla birlikte bu verilere dayanarak elde ettiği toplam katkı payını, toplam gelirine böldüğünde işletmenin başa baş noktasını elde ederek başa baş noktası, beklenen kar gibi analizlerini de yapabilecektir.

3.13. Faaliyet Analizi

İşletmede oluşturulan faaliyet tabanlı maliyetleme ile 9 faaliyet merkezinde, 16 ürün grubundan elde edilen katkı paylarını incelememiz gerekmektedir. Bir faaliyet merkezindeki ürün grubunun katkı payı çok yüksekken diğer bir faaliyet merkezinde aynı ürün grubunun katkı payı çok düşük ya da negatif çıkabilmekte veya bu durum tam tersi de olabilmektedir. Bunları ayrı ayrı değerlendirmek ve sebeplerini ortaya çıkarmak gerekmektedir.

3.13.1. İstanbul Avrupa Faaliyet Merkezi

Bu bölgede işletmeyi temsilen faaliyet gösteren bir pazarlamacı mevcuttur. Pazarlamacı; yaklaşık 20 senelik sektör tecrübesi ile 2021 yılı itibarı ile 7 senedir işletmede ve mevcut pazarda çalışmakta olup bölge pazarına hakimdir. Yapmış olduğu haftalık ziyaret programı ile tam mesai çalışan pazarlamacı, üzerine tanımlanmış 72 müşteriden sorumludur. İlgili pazarlamacının raporlamaları ve uygulamaları kontrol edildiğinde haftalık ziyaret sayısının tamamen dolu olduğu ve mevcut sistemde arttırması mümkün gözükmemektedir. Pazarlamacı, yaklaşık bir saatlik her müşteri ziyaretinde her bir ürün grubunu sıra ile müşteriye yaklaşık aynı süreler ayırarak pazarlamakta ve satış olursa ilgili

ürün için siparişini almaktadır. Bu bilgilerle beraber İstanbul Avrupa faaliyet merkezinin, ürün grubundaki toplam katkı payları dağılımını en çoktan aza doğru sıralayarak baktığımızda tablo 13 gibi gösterilmektedir.

Tablo 13

İstanbul Avrupa Faaliyet Merkezinin Ürün Grubundaki Katkı Payları ve Oranları

KATKI PAYI	Yatak kumaşı	2.422.000,08	37,37%
	Profil	1.497.263,98	23,10%
	Sunta	582.700,56	8,99%
	Tel	461.301,79	7,12%
	Sünger	402.027,15	6,20%
	Elyaf	328.736,82	5,07%
	Döşemelik Kumaş	304.276,98	4,70%
	Keçe	271.207,75	4,18%
	Astar	120.506,92	1,86%
	Malzeme	90.424,28	1,40%
	Mekanizma	49.622,82	0,77%
	Ayak	36.374,69	0,56%
	Ambalaj	3.415,24	0,05%
	Kol	104,88	0,00%
	Yapıştırıcı	-38.889,42	-0,60%
	Vida	-50.458,23	-0,78%
TOPLAM		6.480.616,29	100%

İstanbul Avrupa faaliyet merkezinin ürün grubundaki katkı payları ve oranları Tablo 7’de görülmektedir. Bu faaliyet merkezinde toplam katkı payı içinde en yüksek olan ürün %37,37 ile yatak kumaşıdır. 49 farklı müşteriye ortalama %28 brüt kar marjı ile satılmıştır. İkinci kalem ise %23,10 ile 17 farklı müşteriye, %12 brüt karla satılan profil olmuştur. Bu iki kalemin toplam katkı payı içindeki ağırlığı tüm ürün gruplarında %60,47 olmuştur. Yatak kumaşı ve profile ait katkı payı, %8,99 katkı payına sahip üçüncü kalem olan suntayla arasında büyük bir farka sahiptir. Kol ürün grubu katkı payı oranı sıfıra çok yakındır. Ürün grubunda yapılan satışlar, eşit dağıtılan değişken giderleri ancak karşılamış, geriye ise 104,88 TL lik bir katkı payı hesaplanmıştır. Detaylı incelendiğinde sadece 1 kalem ürünü 2 firmaya satışının gerçekleştirildiği anlaşılmıştır. Bununla beraber yapıştırıcı ve vida ürün grupları ise eşit dağıtılan değişken giderleri bile karşılayamadığı görülmektedir. Yapıştırıcı ürün grubundan sadece 6 kalem, 7 farklı müşteriye satılabilmektedir. Vida grubunda ise; 8 kalem ürün 4 farklı müşteriye satılabilmektedir. Kol ürün grubu zaman kaybına sebep olurken vida ve yapıştırıcı grubu ise zaman kaybının yanı sıra zarar olarak görülmektedir. Pazarlamacı ile bu ürün grupları hakkında görüşüldüğünde ilgili pazarda yoğun bir rekabet olduğu, ürün fiyatlarının pazarda neredeyse yarı yarıya düşük olduğunun bilgisi alınmış ve bazı müşterilerle de bu durum teyit edilmiştir.

Bu detaylarla beraber bakıldığında ilgili pazarlamacının, katkı payı olmayan veya zarar edilen ürün gruplarında, rekabetten ötürü kar marjını yükseltmek mümkün değildir. Bu

ürünleri pazarlamak yerine katkı payı ve brüt karlılığı yüksek olan yatak kumaşı ürünlerinin pazarlamasına ağırlık vererek mevcut müşterilere daha çok satması uygun olacaktır. Pazarlama personeli vida, kol ve yapıştırıcı ürünlerinin pazarlamasından vazgeçerek zaman arttırabilir, bu arttırdığı zaman toplamında yeni müşteriler elde edip bu müşterilere yine yatak kumaşı ürün grubundan başlayarak pazarlama yapması sağlanabilir. Böylelikle toplam katkı payı artmış olacak ve işletme kaynağını daha verimli kullanarak toplam karını arttırmış olacaktır.

3.13.2. İstanbul Anadolu Faaliyet Merkezi

Bu bölgede işletmeyi temsilen faaliyet gösteren bir pazarlamacı mevcuttur. Pazarlamacı; yaklaşık 22 senelik sektör tecrübesi ile 2021 yılı itibarı ile 5 senedir işletmede ve mevcut pazarda çalışmakta olup bölge pazarına hakimdir. Yapmış olduğu haftalık ziyaret programı ile tam mesai çalışan pazarlamacı, üzerine tanımlanmış 66 müşteriden sorumludur. İlgili pazarlamacının raporlamaları ve uygulamaları kontrol edildiğinde haftalık ziyaret sayısının tamamen dolu olduğu ve mevcut sistemde ziyaret sayısını arttırması mümkün gözükmemektedir. Pazarlamacı, yaklaşık bir saatlik her müşteri ziyaretinde her bir ürün grubunu sıra ile müşteriye yaklaşık aynı süreler ayırarak pazarlamakta ve satış olursa ilgili ürün için siparişini almaktadır. Bu bilgilerle beraber İstanbul Anadolu faaliyet merkezinin, ürün grubu bazında katkı paylarının dağılımını en çoktan aza doğru sıralayarak baktığımızda tablo 14 gibi gösterilmektedir.

Tablo 14

İstanbul Anadolu Faaliyet Merkezinin Ürün Grubundaki Katkı Payları ve Oranları

KATKI PAYI	Yatak kumaşı	297.562,00	25,09%
	Elyaf	221.828,37	18,70%
	Sünger	136.772,32	11,53%
	Malzeme	125.586,20	10,59%
	Sunta	118.712,04	10,01%
	Keçe	118.695,89	10,01%
	Profil	54.581,17	4,60%
	Döşemelik Kumaş	45.015,12	3,80%
	Yapıştırıcı	20.617,20	1,74%
	Ayak	18.447,71	1,56%
	Vida	15.304,88	1,29%
	Ambalaj	12.624,06	1,06%
	Astar	11.826,66	1,00%
	Kol	425,70	0,04%
	Mekanizma	-3.423,76	-0,29%
	Tel	-8.607,47	-0,73%
	TOPLAM	1.185.968,09	100%

Öncelikle satışların, Avrupa faaliyet merkezine göre biraz daha homojen olarak ürün grupları arasında dağıldığı görülmektedir. Toplam katkı payı içerisinde %25,09 oranla ilk sırada yatak kumaşı yer almıştır. Yatak kumaşı 49 farklı ürün çeşidi, ortalama %39 brüt kar ve 19 farklı müşteriye satılmıştır. Kol ürün grubu katkı payı oranı çok düşük kalmıştır.

Detaylı incelendiğinde sadece 2 çeşit ürünü 2 farklı firmaya satıldığı anlaşılmıştır. Bununla beraber mekanizma ve tel ürün grupları ise eşit dağıtılan değişken giderleri bile karşılayamadığı görülmektedir. Mekanizma ürün grubundan sadece 2 ürün, 2 farklı müşteriye satılabilmektedir. Tel grubunda ise; hiçbir müşteriye satış yapılamamıştır. Kol ürün grubu zaman kaybına sebep olurken mekanizma ve tel grubu ise zaman kaybının yanı sıra zarar olarak gözükmektedir. Pazarlamacı ile bu ürün grupları hakkında görüşüldüğünde ilgili pazarda yoğun bir rekabet olduğu, ürün fiyatlarının pazarda neredeyse yarı yarıya düşük olduğunun bunun sebebi ise bölgede kayıt dışı ekonomik faaliyet yürüten rakiplerin olduğu bilgisi alınmış ve bazı müşterilerle de bu durum teyit edilmiştir. Tel ürün grubu ile ilgili olarak da müşterilerin alım miktarlarının çok düşük olduğu, verilen siparişlerde ürün çeşitliliğinin çok fazla olduğu belirtilmiştir. İşletme bu konuda fiyatta çok rahat rekabet edebiliyor olsa da hizmette aksaklık yaşatabildiği bilgisi alınmıştır.

Satılan ürün çeşidinin fazla olması, brüt karının yüksek olması ve cironun düşük olması ayrıca satışların, ürün grubu arasında homojen dağılması; müşteri portföyünün seri üreticiden ziyade proje tipi üreticiler olduğunu göstermektedir. İşletmenin genel olarak bakıldığında bu pazardaki cirosu düşük kalmaktadır. Bu sebeple öncelikle ciroyu arttırması, bunun içinde butik üretimlere ilave seri üreticilere ulaşması da gerekmektedir. Bunun yanında ilgili pazarlamacının bu tarzda yeni müşteri araştırarak ya da pazarlama yapacak zaman elde etmesi gerekmektedir. Bu yüzden kol, mekanizma ve tel ürün gruplarını pazarlamaktan vazgeçmeli ve katkı payını, yeni müşterilere yüksek karlı ürünler satarak arttırmanın yoluna gitmelidir.

3.13.3. Akdeniz Faaliyet Merkezi

Bu bölgede işletmeyi temsilen faaliyet gösteren bir pazarlamacı mevcuttur. Pazarlamacı; yaklaşık 26 senelik sektör tecrübesi ile 2021 yılı itibari ile 6 senedir işletmede ve mevcut pazarda çalışmakta olup bölge pazarına hakimdir. Yapmış olduğu haftalık ziyaret programı ile tam mesai çalışan pazarlamacı, üzerine tanımlanmış 54 müşteriden sorumludur. İlgili pazarlamacının raporlamaları ve uygulamaları kontrol edildiğinde haftalık ziyaret sayısının tamamen dolu olduğu ve mevcut sistemde arttırması mümkün gözükmemektedir. Pazarlamacı, yaklaşık bir saatlik her müşteri ziyaretinde her bir ürün grubunu sıra ile müşteriye yaklaşık aynı süreler ayırarak pazarlamakta ve satış olursa ilgili ürün için siparişini almaktadır. 2021 yılı için ilgili pazarlamacı 204 gün ortalama vadeli, %19 brüt kar ortalaması ile 54 müşteriye 408 çeşit ürün satışı gerçekleştirmiştir. Bu

bilgilerle beraber Akdeniz faaliyet merkezinin ürün grubu bazında katkı paylarının dağılımına en çoktan aza doğru sıralayarak baktığımızda tablo 15 gibi gösterilmektedir.

Tablo 15

Akdeniz Faaliyet Merkezinin Ürün Grubundaki Katkı Payları ve Oranları

KATKI PAYI	Profil	2.295.711,57	43,52%
	Yatak kumaşı	1.515.604,28	28,73%
	Mekanizma	504.571,95	9,57%
	Tel	408.719,06	7,75%
	Sünger	204.420,93	3,88%
	Malzeme	184.251,70	3,49%
	Sunta	118.758,87	2,25%
	Astar	91.281,42	1,73%
	Yapıştırıcı	41.767,44	0,79%
	Ayak	26.359,28	0,50%
	Elyaf	13.542,85	0,26%
	Kol	393,08	0,01%
	Döşemelik Kumaş	-10.814,89	-0,21%
	Keçe	-25.321,50	-0,48%
	Vida	-28.997,44	-0,55%
	Ambalaj	-65.239,71	-1,24%
TOPLAM		5.275.008,89	100 %

Toplam katkı payları arasında en yüksek olan ürün %43,52 ile profildir. 14 farklı müşteriye ortalama %14 brüt kar marjı ile satılmıştır. İkinci kalem ise %28,73 ile yatak kumaşıdır. 25 farklı müşteriye satılan yatak kumaşları, %33 brüt karla, 63 çeşit olarak satılmıştır. Sadece bu iki kalemin katkı payları oranlarının toplamı %72,25 olmuştur. Diğer ürün gruplarının katkı payları oranları toplamı ise %27,75 olmuştur. Profil ve yatak kumaşı katkı payları oranları ile, %9,57 katkı payı oranına sahip üçüncü kalem olan mekanizma grubu arasında büyük bir farka sahiptir.

Yine burada da Kol ürün grubu katkı payı oranı sıfıra çok yakındır. Kol ürün grubunda yapılan satışlar, eşit dağıtılan değişken giderleri ancak karşılamış, geriye ise 393,08 TL lik bir katkı payı bırakmıştır. Detaylı incelendiğinde sadece 3 farklı ürünü 2 firmaya satışı yapılmıştır. Bununla beraber döşemelik kumaş, keçe, vida ve ambalaj ürün grupları ise eşit dağıtılan değişken giderleri bile karşılayamadığı görülmektedir. Döşemelik kumaş ürün grubundan 44 kalem, 12 farklı müşteriye %25 brüt kar ile satılmasına rağmen katkı payı sağlayamamıştır. Keçe grubunda ise; 3 kalem ürün 4 farklı müşteriye %11 brüt kar ile satılabilmektedir. Vida ürün grubunda 19 kalem ürün, 5 farklı müşteriye, %45 brüt kar marjı ile satılabilmemesine rağmen katkı payı sağlayamamıştır. Katkı payı veremeyen bir diğer ürün grubu ise ambalajdır. 2 farklı ürün 2 farklı müşteriye zararına satış yapıldığı için katkı payı negatif çıkmaktadır.

Kol ürün grubu zaman kaybına sebep olduğu aşıkardır. Burada döşemelik kumaş brüt karlılığı ve ürün çeşidi satışı fazla olmasına rağmen katkı payının olmaması işletmeyi ve pazarlamacıyı farkında olmadan boşu boşuna yordugunu göstermektedir. Brüt kar marjı

arttırılsa ürünün satışı ve çeşitliliği azalacağından çözüm olmayacaktır. Dolayısı ile bu ürün grubu yerine vida gibi hem ürün çeşitliliği hem kar marjı yüksek olan ürünlere yoğunlaştırılmalıdır. Vida da brüt kar marjı bir miktar düşürülerek satışların arttırılması düşünülebilir. Yine brüt karlı şekilde satılamayan ambalaj naylonu yerine brüt karı yüksek ve katkı payı en fazla ürünler arasında bulunan yatak kumaşı satışına yoğunluk verilmesi işletmenin ilgili faaliyet merkezindeki toplam katkı payını arttırarak karını maksimize edecektir. Böylelikle kaynak kullanımında daha verimli kılacaktır.

3.13.4. Ankara Faaliyet Merkezi

Bölgede bir pazarlamacı mevcuttur. Pazarlamacı; yaklaşık 15 senelik sektör tecrübesi ile 2021 yılı itibarı ile 10 senedir işletmede fakat yaklaşık son 16 ayını pazarda çalışmakla geçirmiş ve bölge pazarına tam hakimiyet henüz sağlayamamıştır. Yapmış olduğu haftalık ziyaret programı ile tam mesai çalışan pazarlamacı, üzerine tanımlanmış 131 müşteriden sorumludur. İlgili pazarlamacının raporlamaları ve uygulamaları kontrol edildiğinde haftalık ziyaret sayısının tamamen dolu olduğu ve mevcut sistemde temsilcisi olduğu müşterilerin sayısının çok fazla olmasından mütevellit tüm müşterilerle ilgilenemediği, düzenli olarak belirli müşterileri ziyaret edemediği anlaşılmıştır. Pazarlamacı, yaklaşık bir saatlik her müşteri ziyaretinde her bir ürün grubunu sıra ile müşteriye yaklaşık aynı süreler ayırarak pazarlamakta ve satış olursa ilgili ürün için siparişini almaktadır. 2021 yılı için ilgili pazarlamacı 112 gün ortalama vadeli, %19 brüt kar ortalaması ile 70 müşteriye 954 farklı kalem ürün satışı gerçekleştirmiştir. Bu bilgilerle beraber Ankara faaliyet merkezinin katkı payları oranlarının ürün grubundaki dağılımına en çoktan aza doğru sıralayarak baktığımızda tablo 16 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 16

Ankara Faaliyet Merkezinin Ürün Grubundaki Katkı Payları ve Oranları

KATKI PAYI	Döşemelik Kumaş	725.807,72	26,83%
	Sünger	621.186,45	22,97%
	Profil	278.286,28	10,29%
	Sunta	201.804,93	7,46%
	Ayak	168.038,68	6,21%
	Malzeme	161.544,55	5,97%
	Mekanizma	157.627,02	5,83%
	Yatak kumaşı	146.936,92	5,43%
	Tel	85.463,86	3,16%
	Vida	51.871,82	1,92%
	Astar	47.168,19	1,74%
	Ambalaj	35.357,04	1,31%
	Elyaf	19.825,71	0,73%
	Kol	3.015,46	0,11%
	Keçe	1.625,09	0,06%
	Yapıştırıcı	- 713,38	-0,03%
	TOPLAM	2.704.846,34	100%

Satışlara baktığımızda, pazardaki çalışanın yeni olması, hakimiyet henüz kuramaması, çok fazla müşteriye hitap etmesi sonucu satışların ürün dağılımına etkisi diğer merkezler göre nispeten homojendir. Katkı payı oranı %26,83 olarak ilk sırada döşemelik kumaş gelmektedir. 118 çeşit ürün, ortalama %45 brüt kar satışı ile döşemelik kumaş satışları gerçekleşmiştir. %22,97 oranla ikinci sırada, %19 brüt karla satılmış olan sünger grubu yer almaktadır. Kol ürün grubu katkı payı şimdiye kadar ki faaliyet merkezlerine göre nispeten daha iyi olsa da yine de yetersiz kalmaktadır. Katkı payında bölgede negatife düşen ürün grubu ise yapıştırıcı olmuştur. Ağırlıklı ortalaması %15 brüt karlılıkla satılan yapıştırıcıdan elde edilen ciro ve brüt karlılık düşük olması sonucu katkı payı sağlayamamıştır. Pazarlamacı ile bu ürün grupları hakkında görüşüldüğünde ilgili pazarda çok fazla yerel ve yerleşik rakibin olduğunu, çok yoğun bir rekabet olduğu, yerel işletmelerin çok hızlı hizmet verebildikleri ve bu yüzden de tercih sebepleri olduğunu, ayrıca pazara henüz tam hakim olamadığını ve bu nedenle pazara nüfuz edilemediği bilgisi alınmıştır.

3.13.5. Doğu Anadolu Faaliyet Merkezi

Bu bölgede bir pazarlamacı mevcuttur. Pazarlamacı; yaklaşık 12 senelik sektör tecrübesi ile 2021 yılı itibari ile yalnızca bir senedir işletmede ve mevcut pazarda çalışmakta olup bölge pazarına hakimdir. Yapmış olduğu haftalık ziyaret programı ile tam mesai çalışan pazarlamacı, üzerine tanımlanmış 56 müşteriden sorumludur. Ağırlıklı ortalama satış vadesi 169 gündür. İlgili pazarlamacının raporlamaları ve uygulamaları kontrol edildiğinde haftalık ziyaret sayısının tamamen dolu olduğu ve mevcut sistemde arttırması mümkün gözükmemektedir. Pazarlamacı, yaklaşık bir saatlik her müşteri ziyaretinde her bir ürün grubunu sıra ile müşteriye yaklaşık aynı süreler ayırarak pazarlamakta ve satış olursa ilgili ürün için siparişini almaktadır. Bu bilgilerle beraber Doğu Anadolu faaliyet merkezinin katkı paylarına, ürün grubundaki dağılımına en çoktan aza doğru sıralayarak baktığımızda tablo 17 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 17*Doğu Anadolu Faaliyet Merkezinin Ürün Grubundaki Katkı Payları ve Oranları*

KATKI PAYI	Profil	359.593,96	19,78%
	Döşemelik Kumaş	337.489,52	18,56%
	Sünger	284.394,62	15,64%
	Yatak kumaşı	232.539,76	12,79%
	Malzeme	218.754,88	12,03%
	Yapıştırıcı	148.662,11	8,18%
	Mekanizma	145.891,41	8,02%
	Sunta	134.967,15	7,42%
	Tel	8.345,68	0,46%
	Kol	-	0,00%
	Elyaf	-742,77	-0,04%
	Ayak	-2.695,49	-0,15%
	Keçe	-7.793,26	-0,43%
	Ambalaj	-11.965,91	-0,66%
	Astar	-13.013,79	-0,72%
	Vida	-16.157,20	-0,89%
TOPLAM		1.818.270,67	100%

Katkı payı toplamaları içerisinde, oransal bazda katkı payı en yüksek olan ürün %19,78 ile profildir. 14 farklı müşteriye sevk edilmiş, ortalama %14 brüt kar marjı ile satılmıştır. İkinci kalem ise katkı payı oranı %18,56 ile 20 farklı müşteriye, %27 brüt karla, 57 kalem satılan döşemelik kumaş olmuştur. Burada Kol ürün grubu katkı payının oranı, faaliyet merkezinde pazarlaması hiç yapılmadığından ötürü dikkate alınmayarak sıfırdır. Elyaf, ayak, keçe, ambalaj, astar, vida ürün gruplarında katkı payı negatife düşmüştür. Bu ürünlerin satış cirosunun ve brüt kar marjlarının düşük olmasının sebebi, yerel rakiplerin çok sayıda olması, firmanın pazara yeni girmiş olması ve navlun maliyetlerinin rekabette firmayı geri düşürmesinden ötürüdür. İşletmenin stratejisi burada bu negatif olguları kaldırmak amaçlı pazara nüfuz etmektir. Dolayısı ile belirli bir süre kar amacı gütmeyen piyasaya girmek adına kar marjını çok düşük tutmaktadır. Böylece bölgenin katkı payı bu ürün gruplarında düşük kalmıştır.

3.13.6. Karadeniz Faaliyet Merkezi

Bu bölgede bir pazarlamacı mevcuttur. Pazarlamacının önceden hiç sektör bilgisi olmamakla birlikte 2021 yılı itibari ile yalnızca bir senedir işletmede ve mevcut pazarda çalışmakta olup bölge pazarına henüz hakim değildir. Yapmış olduğu haftalık ziyaret programı ile tam mesai çalışan pazarlamacı, üzerine tanımlanmış 36 müşteriden sorumludur. Sorumlu olduğu mevcut müşteri sayısının düşük olması, pazarlamacının hem kendisini hem de işletmeyi tanıtım faaliyetleri sürdürmesi için, bir müşteriye bir ayda 4 ve daha fazla sayıda ziyaret etmesinden kaynaklandığı anlaşılmıştır. Ağırlıklı ortalama satış vadesi 141 gün olup %27 brüt karlılıkla satış yapmıştır. İlgili pazarlamacının raporlamaları ve uygulamaları kontrol edildiğinde haftalık ziyaret sayısının tamamen dolu olduğu ve mevcut durumda arttırması mümkün gözükmemektedir. Pazarlamacı,

yaklaşık bir saatlik her müşteri ziyaretinde her bir ürün grubunu sıra ile müşteriye yaklaşık aynı süreler ayırarak pazarlamaya çalışmakta ve satış olursa ilgili ürün için siparişini almaktadır. Bu bilgilerle beraber Karadeniz faaliyet merkezinin katkı paylarının ve toplama göre oranlarının, ürün grubundaki dağılımına en çoktan aza doğru sıralayarak baktığımızda tablo 18 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 18

Karadeniz Faaliyet Merkezinin Ürün Grubundaki Katkı Payları ve Oranları

KATKI PAYI	Yatak kumaşı	102.699,76	67,57%
	Döşemelik Kumaş	56.076,64	36,90%
	Ambalaj	18.136,75	11,93%
	Sunta	2.326,83	1,53%
	Elyaf	2.001,80	1,32%
	Ayak	1.286,88	0,85%
	Kol	168,80	0,11%
	Malzeme	-2.418,99	-1,59%
	Astar	-2.502,38	-1,65%
	Vida	-3.253,87	-2,14%
	Sünger	-3.597,45	-2,37%
	Yapıştırıcı	-3.707,86	-2,44%
	Mekanizma	-3.780,92	-2,49%
	Profil	-3.816,77	-2,51%
	Tel	-3.816,77	-2,51%
	Keçe	-3.816,77	-2,51%
TOPLAM		151.985,68	100%

Katkı payı toplamaları içerisinde, oransal bazda en yüksek olan ürün %67,57 ile 14 farklı müşteriye ortalama %30 brüt kar marjı ile satılan yatak kumaşıdır. İkinci kalem ise %36,90 ile 16 farklı müşteriye, %47 brüt karla, 43 kalem satılan döşemelik kumaş olmuştur. Firmanın pazarda yeni olması, pazarlamacının da sektörde yeni olması, işletme için ayrılan bir faaliyet merkezinde henüz yeterli ciro elde edememesine sebep olmaktadır. Buda katkı payının düşük çıkmasına sebep olmaktadır. Bölge pazarı incelendiğinde Kastamonu, Amasya, Samsun, Ordu, Giresun, Trabzon, Rize, Gümüşhane ve Erzurum illerinden oluşmaktadır. En uzak mesafe olan Kastamonu-Erzurum arası seyahat mesafesi 931 km ve yaklaşık 11 saatlik bir yol mesafesindedir. Bu mesafe pazarlamacıya gün/zaman kaybettirmektedir. İşletmenin Erzurum, Rize de birer, Trabzon da iki müşterisi bulunmaktadır. Bu illerde ki müşterilerin cirosu, faaliyet merkezinin toplam cirosuna oranı %5,8'dir. Bölge pazarında sektör merkezi Samsun'dur. Samsun da mobilya imalatçı sayısı, bölgeye bağlı diğer illerde bulunan imalatçı sayısından çok daha fazladır. İşletmenin CRM kayıtlarında Amasya, Samsun, Ordu, Giresun gibi 320 km ve 4 saatlik bir rota üzerinde 110 müşteri bulunmaktadır. İşletme, pazarlamacıya bu kısa alanda ki müşterilerle iletişim kurdurarak, katkı payı yüksek olan döşemelik kumaş ve yatak kumaşı ürün grubundaki brüt karlılığını bir miktar azaltarak hızlıca bu pazara nüfuz

edebilir. Bölgenin kısa zamanda verimli hale gelebilmesi için zaman gibi kıt kaynağın en verimli şekilde kullanılması gerekmektedir.

3.13.7. Merkez Şube Faaliyet Merkezi

Merkez şube faaliyet merkezi 5.000 m² kapalı alana sahip ana depo alanı olup, burada 50 kişi çalışmaktadır. İşyerine gelen müşterilere sıcak satış yapıldığı gibi Sakarya ilçelerine, Eskişehir, Bartın, Zonguldak, Düzce, Bolu, Kocaeli illerine de, ilgili yerdeki müşteriler telefonla aranarak sipariş toplanıp, servisle siparişler teslim edilerek sıcak satış yapılmaktadır. Merkez şube 2018 yılından itibaren mevcut konumunda faaliyettedir. Bu bilgilerle beraber merkez Şube faaliyet merkezinin ürün grubu bazında katkı payları ve toplam katkı paylarına oranları tablo 19 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 19

Merkez Şube Faaliyet Merkezinin Ürün Grubundaki Katkı Payları ve Oranları

KATKI PAYI	Yatak kumaşı	2.141.354,28	37,25%
	Döşemelik Kumaş	1.183.111,36	20,58%
	Sünger	964.149,13	16,77%
	Malzeme	685.340,42	11,92%
	Ayak	510.753,56	8,88%
	Mekanizma	311.416,49	5,42%
	Elyaf	200.390,99	3,49%
	Profil	96.864,67	1,68%
	Astar	55.630,18	0,97%
	Kol	44.224,85	0,77%
	Ambalaj	23.300,23	0,41%
	Vida	22.143,91	0,39%
	Sunta	-15.978,40	-0,28%
	Yapıştırıcı	-46.137,31	-0,80%
	Keçe	-205.032,02	-3,57%
	Tel	-222.480,18	-3,87%
TOPLAM		5.749.052,16	100%

Katkı payı toplamaları içerisinde, oransal bazda katkı payı en yüksek olan ürün %37,25 ile yatak kumaşıdır. İkinci kalem ise %20,58 ile döşemelik kumaş olmuştur. Bu merkezde dikkat çekici husus kol ürün grubunun katkı payının %1 e yakın olarak 44.224,85 TL'lik bir katkı payı oluşturmasıdır. Burada pazarlama faaliyetinin de yapılmadığını düşünürsek diğer merkezlere oranla bu merkezde kol ürün grubunun katkı payı gayet yüksektir. Katkı payının negatif olduğu ürün grupları ise; sunta, yapıştırıcı, keçe ve tel olmuştur. Merkez ofis yaptığı sıcak satışlardan ötürü hizmet verdiği kesim endüstriyel/seri üretimlerden ziyade butik üreticilerdir. Bu tarzdaki üreticiler sunta ürün gruplarını işlenmiş şekilde hazır kullandıklarından dolayı satış cirosu yüksek olamamıştır. Yine aynı müşteri portföyünde yapıştırıcı fiyat bakımından önem arz etmektedir. Bundan dolayı işletme yapıştırıcı ürün grubundaki fiyatlamada agresif davranarak kampanya yapmış, maliyetine satışlarda bulunarak yapıştırıcı ürünü ile dikkat çekip yapıştırıcının yanında farklı ürün satma ve bütününden kar etme stratejisi üzerinde durmuştur. Bu yapılan kampanyanın

ölçümlenmesi yapılamadığı gibi sonucu da hesaplanamamıştır. Hem yapıştırıcı satın alıp hem de yanında başka bir ürün daha satın alan müşteriler raporlanamadığı, raporlansa dahi yapıştırıcı alan müşterinin diğer ürünü hali hazırda zaten alacak olup olmadığı sorusunun cevabı verilememiştir. Bu kampanyanın kazancının olup olmadığı işletmenin tecrübelerine dayalı bir sonuç oluşturmuştur. Keçe ürün grubu ise sıcak satışta pazarda satışı pek bulunmayan, genelde toplu alım yapan ve endüstriyel üreticilerin kullanmış olduğu bir ürün grubu olduğundan ötürü cirosu çok düşük kalmıştır. Bir diğer negatif katkı paylı ürün ise teldir. Tel ürün grubu genellikle sıcak satışla ya da perakende şeklinde satılan bir ürün değildir. Bu sebeple neredeyse hiç satılamayarak cirosu sıfıra yakın olmuş ve bundan dolayı katkı payı negatif olmuştur.

3.13.8. Serdivan Şube Faaliyet Merkezi

Serdivan şube faaliyet merkezi 700 m² kapalı alana sahip olup, burada 11 kişi çalışmaktadır. İşyerine gelen müşterilere sıcak satış yapılmaktadır. Serdivan şube 2003 yılından itibaren mevcut konumunda faaliyettedir. Bölgede 6 yerel rakip arasında işletme öne çıkmaktadır. Bu bilgilerle beraber Serdivan şube faaliyet merkezinin ürün grubu bazında katkı payları ve toplam katkı paylarına oranları en çoktan aza doğru sıralayarak tablo 20 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 20

Serdivan Şube Faaliyet Merkezinin Ürün Grubundaki Katkı Payları ve Oranları

KATKI PAYI	Sünger	2.293.019,43	36,72%
	Döşemelik Kumaş	1.230.309,47	19,70%
	Malzeme	879.422,80	14,08%
	Ayak	500.157,92	8,01%
	Vida	257.742,31	4,13%
	Mekanizma	252.443,97	4,04%
	Elyaf	184.781,93	2,96%
	Astar	165.112,63	2,64%
	Ambalaj	162.758,20	2,61%
	Yapıştırıcı	134.257,00	2,15%
	Yatak kumaşı	93.163,32	1,49%
	Kol	49.244,86	0,79%
	Keçe	27.704,04	0,44%
	Tel	9.913,37	0,16%
	Sunta	8.132,08	0,13%
	Profil	-4.138,77	-0,07%
TOPLAM		6.244.024,56	100%

Katkı payı toplamaları içerisinde, oransal bazda katkı payı en yüksek olan ürün %36,72 ile süngerdir. İkinci kalem ise %19,70 ile döşemelik kumaş olmuştur. Bu merkezde dikkat çekici husus kol ürün grubunun katkı payının %1'e yakın olarak 49.244,86 TL'lik bir katkı payı oluşturmasıdır. Burada pazarlama faaliyetinin de yapılmadığını düşünürsek diğer merkezlere oranla bu merkezde de kol ürün grubunun katkı payı gayet yüksektir. Katkı payının negatif olduğu ürün grubu ise; profil olmuştur. Serdivan yaptığı sıcak

satışlardan ötürü hizmet verdiği kesim endüstriyel üretimlerden ziyade butik üreticilerdir ve döşemecilerdir. Bu tarzdaki üreticiler profil kullanmamaktadırlar. Özellikle bu merkezde hiçbir pazarlama faaliyeti yapılmamakta, tamamen iş yerine gelen müşterinin ihtiyacı karşılanmaktadır. Yatak kumaşı ürün grubu katkı payının her merkezde yüksek olup bu merkezde düşük çıkmasının sebebi ise bu merkez müşteri portföyünde veya bu merkez etrafında toplam 4 yatak üreticisi olmasıdır. İşletme 4 üreticiye de yatak kumaşı satışı yapmıştır. Ayrıca bölgede yerel hizmet veren başka yatak kumaşı satıcısı da bulunmamaktadır.

3.13.9. Bursa Şube Faaliyet Merkezi

Bursa şube faaliyet merkezi 900 m² kapalı alana sahip olup, burada 5 kişi çalışmaktadır. İşyerine gelen müşterilere sıcak satış yapılmaktadır. Bursa şube 2020 yılından itibaren mevcut konumunda faaliyettedir. Bölge sektörün Türkiye çapında merkezi konumundadır. Bu bölgede irili ufaklı 50'den fazla rakip bulunmaktadır. Bu bilgilerle beraber Bursa Şube faaliyet merkezinin ürün grubu bazında katkı payları ve toplam katkı paylarına oranları tablo 21 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 21

Bursa Şube Faaliyet Merkezinin Ürün Grubundaki Katkı Payları ve Oranları

KATKI PAYI	Sünger	1.333.555,22	36,28%
	Döşemelik Kumaş	746.163,94	20,30%
	Malzeme	619.289,05	16,85%
	Elyaf	252.519,27	6,87%
	Yatak kumaşı	153.596,26	4,18%
	Ayak	135.421,16	3,68%
	Yapıştırıcı	125.385,60	3,41%
	Sunta	99.460,61	2,71%
	Mekanizma	70.299,62	1,91%
	Astar	61.685,68	1,68%
	Ambalaj	55.919,93	1,52%
	Vida	53.262,73	1,45%
	Kol	496,22	0,01%
	Keçe	-4.855,06	-0,13%
	Tel	-13.411,39	-0,36%
	Profil	-13.411,39	-0,36%
TOPLAM		3.675.377,45	100%

Katkı payı toplamaları içerisinde, oransal bazda katkı payı en yüksek olan ürün %36,28 ile sünger olmuştur. İkinci kalem ise %20,30 ile döşemelik kumaş olmuştur. Bu faaliyet merkezinde yenilikçi koltuk üreticisi çok fazla bulunmaktadır. Faaliyet merkezi, 1 yılını yeni aşmış şekilde mevcut konumunda olduğundan ötürü henüz tam pazara hakim olamamıştır. Pazara nüfuz edebilmek adına koltuk imalatçılarının en önemli 2 ürünü olan sünger ve kumaş ürün grubuna odaklanarak, çok fazla yerel rakibin olmasına rağmen katkı payı oluşturmayı başarmıştır. İşletme kendine özgü desende kumaş ürettirip satarak

müşteriyi kendine çekmiş ve bununla beraber sünger ürün grubunda da gelir elde etmiştir. Katkı payının negatif olduğu ürün grubu ise; profil, tel ve keçedir.



SONUÇ

İşletme genişlettiği pazarı ile beraber artan cirosunu kontrol altına alabilmek ve doğru datalarla raporlamalarını sağlayabilmek adına 2018 yılından itibaren teknoloji ve yazılım yatırımlarını arttırmış, stoklamada barkod ve radyo frekanslı kimlikleme (RFID), CRM sisteminde TEAMGRAM ve kendi yazılımları ile B2B sistemleri, muhasebesel işlemler içinde SAP B1 programı kullanımına geçmiş ve sürekli iyileştirmelerle tüm bu süreçleri geliştirmektedir. Geline bu noktalarda tüm datalar mevcut ve erişebilir olmasına rağmen pazarda ürün satışlarını stratejik yönlendirmede kurgusal olarak eksikliklerden dolayı doğru bilgi edinme ve doğru yönlendirme yapamamakla beraber, kaynakların en verimli şekilde kullanılmadığı öngörülerek faaliyet tabanlı maliyetleme sistem kurulumu ihtiyacı doğmuştur. İleride yapılacak olan bu konudaki çalışmalar için, doğru datalar toplayabilmek adına gelişmiş veya kolaylıkla geliştirilebilen bir ERP sistemi mevcut olan işletmeler üzerinde çalışmalar yürütmek doğru olacaktır. ERP sistemi kurucusu veya danışmanı ile iletişime geçmek, gerekli yazılımları yaptırmak için gerekli olacaktır.

Yapılan kurgulamada öncelikle 2021 yılında bölge pazarlamacıları ve şubelerle toplamda 9 adet faaliyet alanları belirlenmiştir. İşletmenin tüm gider hesapları sabit ve değişken gider olarak ayrılmıştır. Tüm giderlerin hangi faaliyet merkezi için yapıldığı yevmiye kaydı bazında incelenerek ilgili faaliyet merkezi ile ilişkilendirilmiştir. Merkez çalışanları (muhasebeciler, güvenlik görevlileri, satın alma/tedarik çalışanları) ücretleri, katılımda bulundukları ulusal ya da uluslararası fuar giderleri, reklam gibi faydası bölünemeyen giderler merkez şube maliyet havuzuna aktarılmıştır. Böylelikle hangi faaliyet merkezinin ne kadar değişken ve ne kadar sabit maliyetlere sahip olduğu ortaya çıkarılmıştır. Her bir faaliyet merkezinin cirosu ve ağırlıklı ortalama satış vadesi bilgisi ERP sisteminden çekilerek işletmenin finans giderleri buna göre ilgili merkeze dağıtılmıştır. Faaliyet merkezlerinin yapmış olduğu satışlardan elde edilen brüt karlılık (satış fiyatından alış fiyatı çıkarılarak satış miktarının çarpımı ile elde edilen tutar) çıkarılmıştır. Bu noktada ürün nakliyeleri eğer var ise alış fiyatına eklenerek alış maliyeti oluşturulmamış, onun yerine nakliye giderleri hesabında izlenerek yine merkez şubenin maliyet havuzunda biriktirilmiştir. Brüt kar hesaplaması ile beraber her bir faaliyet merkezinin katkı payı hesaplanması mümkün olmuştur. Katkı payları ilgili merkezin brüt karından ilgili merkezin değişken giderleri çıkartılarak hesaplanmıştır. Katkı payının ürün grubu bazında bakılabilmesi için her bir ürün grubunun brüt karı hesaplanmış, değişken maliyet 16 ürün grubuna dağıtılarak katkı payı hesaplanmıştır. Buradan çıkan sonuçlara göre

işletmenin karını arttırabilmek ve kaynakları maksimum verimle kullanabilmek için, analizler yapılmıştır.

Öncelikle pazarlamada İstanbul Avrupa merkezinin katkı payının çok yüksek olduğunu görmekteyiz. Aynı şekilde Akdeniz bölgesinin de, faaliyet merkezleri katkı payları ortalamasının üzerinde olduğunu görmekteyiz. Bu bölgelerde çalışan sayısının yalnızca bir kişi olması ve pazarda çok daha fazla potansiyel müşteri ve satış olması, fakat mevcut çalışanların zaman bakımından neredeyse zorlanmış pratik kapasitelerinde çalışıyor olması pazarda var olan fırsatları değerlendirememeye neden olmaktadır. Dolayısıyla bu pazarlara çok hızlı ve kesin yatırımlar yapılmalıdır. Mevcut pazara takviye edilecek birer ya da ikişer personelin maliyetleri açısından faaliyet merkezi katkı payını çok fazla düşürmeyeceği gibi ilave yapılacak her bir satış brüt karı tamamen katkı payına ilave olacaktır.

Faaliyet merkezleri katkı payları ortalamasının üzerindeki diğer faaliyet merkezleri şubelerdir. şubelerin pazarlama faaliyetleri olmadığından ötürü katkı paylarını dolayısıyla karını arttırabilmek için iş yerlerine daha fazla müşteri çekmek gerekir. Bunu çeşitli müşteri ilişkileri gibi sosyal yollarla yapılabileceği gibi fiyatlama stratejileri ile de yapılabilir. Örneğin tüm faaliyet merkezlerinde satılamadığı için ekstra bir maliyet oluşturan kol ürün grubu, merkez ve Serdivan şubede katkı payı sağlayabilmektedir. Bu ürünlerin satışının tamamı, katkı payı sıfırlanabileceği noktaya kadar düşölerek hem satış hızlandırılabilir hem de daha fazla müşteri iş yerine çekilebilir. Ayrıca pazarlama bölgelerindeki kol ürün grubu satışından vazgeçilerek vakit kaybı önlenir ve pazarlamacıların kapasitelerinin genişletilmesi sağlanarak atıl kapasite oluşturulur ve bu kapasite yeni müşteriler ya da mevcut katkı payı yüksek ürünlerin pazarlanmasına daha fazla fırsat verilmiş olur. Böylece hem şubelerde hem de pazarlama bölgelerinde toplam katkı payları arttırılmış olur.

Yine şubelerdeki yapıştırıcı satışlarında kampanya sona erdirilip brüt kar arttırılmalı ya da yapılan fiyatlama politikasının etkileri hesaplanabilir yöntemler kurularak, kampanya sonuçları raporlanabilir hale getirilip sonuçları analiz edilmelidir.

Karadeniz bölgesi faaliyet merkezine bakıldığında 1 pazarlamacının pratik kapasitesi ile yetişemeyeceği müşteri sayısı mevcuttur. Burada çok uzun rotalar çalışanın vaktini almakta kaybedilen vakit ile kazanılan katkı, farklı alternatifler oluşturmaktadır. Pazarlamacının sektör deneyiminin yeterli olmayışı da katkı payının artmasında negatif etken olmaktadır. Bu bölge için sektörde deneyimi olan ilave bir personel daha istihdam

edilerek bölge ikiye bölündüğünde katkı payı kısa zamanda hızla yükselecektir. Eğer işletme ilave personel maliyeti ile katkı payının negatife düşeceği riskini göz önünde bulundurup çekimser kalıyorsa, bu sefer mevcuttaki personeli, sadece sistemde hazırda 100'den fazla kayıtlı bulunan Amasya, Giresun şehirleri arasındaki müşterileri ile sorumlu tutarak uzak rotada ki 4 müşteriden ve bununla birlikte %5,7 cirodan belirli bir zaman için vazgeçerek hem yakıt gideri, amortisman, konaklama gibi değişken maliyeti düşürüp hem de zamanı etkin ve verimli kullanmasını sağlamalıdır. Mevcut şekilde pratik kapasitesini 36 müşteri ile tam doldururken sunulan alternatif şekilde 50 müşteriyi aşabilir ve kısa zamanda katkı payını mevcuttakinden çok daha yüksek hale getirebilir.

İşletmeye uygulanan faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin üretmiş olduğu maliyet bilgilerini analiz etmesi, stratejik kararlar vererek, işletmenin pazardaki payı ve ticari karı arttırılması hedeflenmiştir. Faaliyet tabanlı maliyetleme olmadığında; işletmenin sadece bölgedeki toplam karlılığını görüyor olduğundan, düzenleme veya iyileştirme kararları vermesi için elinde doğru bilgiler olmayacaktır. Faaliyet tabanlı maliyetleme ile elde edilen veriler sayesinde işletmenin pazarda stratejik fiyatlandırma yapması planlanarak yine ticari karlılık ve pazar payının arttırılması hedeflenmiştir.

KAYNAKÇA

- Abran, A. Bugliane, L. (2003). A Multidimensional Performance Model For Consolidating Balanced Scorecards, *Advances in Engineering Software*, Volume:34, Issue:6, (2003), s.339.
- Agrawal, S.P. Siegel, P.H. (1998). Cost Management System: An Operational Overview, *Managerial Finance*, Volume:24, Issue:1, 1998.
- Akal, Z. (2000). İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi, Ankara: 4.Basım, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, No: 473, 2000, s.1.
- Akgüç, Ö. (2013). Dış Ticaret Finansmanı, İstanbul: Arayış Basım ve Yayıncılık.
- Akgün, M. (2004a). Bağımsız Denetim Firmalarında Faaliyet Tabanlı Müşteri Karlılık Analizi, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:12, Yıl:4, Nisan, S.29-45.
- Akgün, M. (2004b). Standart Maliyetlemede Faaliyet Tabanlı Sapma Analizleri, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 66, Yıl:14, Ocak-Şubat-Mart, S.96-109.
- Alain, A. Luigi, B. (2003). A Multidimensional Performance Model For Consolidating Balariced Scorecards, *Advances in Engineering Software*, Volume:34, Issue:6, (2003), s.340.
- Ansari, S. Bell, J. (1997), *Manufacturing Overhead Allocation: Traditional Versus Activity- Based*, Irwin-Mcgraw-Hill, May. S:4
- Arpacı, T. (2013). Küresel Pazarlarda Fiyatlama Süreci, *Stratejik Küresel Pazarlama*, Ed.: N. Timur Ve A. Özmen, Ankara: Efil Yayınevi, 526-542.
- Arzova S.B. (2002). Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi, İstanbul: Türkmen Kitabevi, Yayın No:203, Eğitim Dizisi:63, 2002.
- Babad, Y.M. Balachandran, B.V. (1993). Cost Driver Optimization İn Activity-Based Costing, *The Accounting Review*, Vol:68, No:3, July, Pp.563-575.
- Benli, A.O. (2006). İhracatta Fiyatlandırma ve Teklif Hazırlama, İgeme.
- Bleeker, R. (2001). Key Features Of Activity-Based Budgeting, *Journal Of Cost Management*, Vol:15, No:4, July/August, Pp.5-20.
- Blocher, E.J. Chen, K.H. Lin, T.W. (2002). *Cost Management: A Strategic Emphasis*, Second Edition, Irwin/Mcgraw-Hill, Usa.
- Brandt, M.T. Levine, S.P. Gourdaux, J.R. (1999). Application Of Activity-Based Cost Management: A Descriptive Case Study, *Professional Safety*, Vol: 44, Issue: 1, January, 1999.
- Brimson, J.A. (1991). *Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach*, John Wiley & Sons, Inc. New York.

- Brimson, J.A. Antos, J. (1999). Driving Value Using Activity-Based Budgeting, John Wileyvesons, Inc. Canada.
- Büyükmirza, K. (2006). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi- Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Canıtez, M. (2014). Dış Ticaret İle Uluslararası Pazarlama Açısından Fiyatlandırma Ve Uygulamaları, Dış Ticaret İşlemler ve Uygulamalar, Ed. Ç. Ünüsan Ve M. Canıtez, İstanbul: Gazi Kitabevi, 225-250.
- Christensen, L.F. Sharp, D. (1993). How Abc Can Add Value To Decision Making, Management Accounting, Vol:74, No:11, May, Pp.38-42.
- Cima (2001). Technical Briefing, Activity-Based Management-An Overview, April.
- Cokıns, G. (2001). Activity-Based Cost Management-An Executive's Guide, John Wileyvesons, Inc. Canada.
- Cooper, R. (1990). Cost Classification İn Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems, Journal Of Cost Management, Vol:4, No:3, Fall, Pp.4-14.
- Cooper, R. ve Kaplan, Robert S. (1988), The Rise Of Activity-Based Costing-Part One: What Is An Activity-Based Cost System?, Journal Of Cost Management, Summer, Vol:2, No:2, Pp.45-54.
- Cooper, R. ve Kaplan, Robert S. (1991). The Design of Cost Management Systems, Prentice Hall, Inc., New Jersey, USA.
- Czinkota, M.R. Ve Ronkainen, I.A. (2002) International Marketing, United States Of America: Harcourt College Publishers.
- Çakıcı, C. (2001). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması Ve Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı:13, Ekim, S.103-112.
- Çakır Eker, M. (2002). Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı, Uludağ Ünivertitesi I.I.B.F. Dergisi, Cilt: XXI, Sayı:1, (2002), s.242.
- Dean, J. (2011). Yeni Ürünler İçin Fiyatlandırma Politikaları, Harvard Business Review Fiyatlandırma, Çev. İ. Gülfidan, İstanbul: Türkiye Metal Sanayicileri Sendikası (S. 107-135).
- Dierks, P.A. Gary, C. (2001). The Cam-I Glossary Of Activity-Based Management, Version 3. 0, Journal Of Cost Management, Volume:15, Number: 1, January / February, 2001.
- Doğan, A. (1996). Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması, Basılmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Doğan, H. (2005). İhracat Pazarlaması ve İşlemleri, Ankara: Detay Yayıncılık

- Doğan, Z. (1997). Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sisteminin İşletmeler Açısından Önemi, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 5, Sayı: 59, S.128-137.
- Dolan, R.J. (2011). Fiyatın Doğru Olduğunu Nasıl Anlarsınız? Harvard Business Review Fiyatlandırma, Çev. İ. Gülfidan, İstanbul: Türkiye Metal Sanayicileri Sendikası (S. 11-34).
- Drury, C. (1992). Management And Cost Accounting, 3th Ed. Chapmanvehall Ltd. London.
- Dumanoglu, S. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:27, S.105-116.
- Dursun, A. (2002). Maliyet Düşürmeye Yönelik Stratejik Bir Yaklaşım: Faaliyete Dayalı Yönetim (Fdy), Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:2, Sayı:7, Ekim, S.55-60.
- Edi, Ö. (1995). Stratejik Performans Değerleme, Yönetim, Yıl:6, Sayı:20, Ocak, 1995.
- Edwards J.B. (2000). The New Cost Management Culture: Where Are We Going?, The Journal Of Corporate Accounting & Finance, Volume:11, Lssue:3, March/April, 2000.
- Eker, M. (2004). Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Tekniği Ve Bir Uygulama, Basılmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Erbaşı, A. ve Ersöz, S. (2011). Ahilik ve 4C Pazarlama Karması İlişkisi: Tarihî Perspektiften Bakış, Türk Kültürü ve Hacı Bektaş Veli Araştırma Dergisi, 59, 135-146.
- Erden, S.A. (2004a). İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:11, Yıl:4, Ocak, 2004.
- Erden, S.A. (2004b). Stratejik Maliyet Yönetimi, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Erdoğan, M. Erdoğan, N. (1996). Muhasebede Bilgisayar Kullanımı (Eskişehir: Boyut Matbaacılık A.Ş., 1996), s.9.
- Erdoğan, N. (1995). Faaliyete Dayalı Maliyetleme. Eskişehir: Anadolu Üniv Yayınları No:867, İ.İ.B.F. Yayınları, No:106,1995.
- Erdoğan, N. (2007), Lojistik Maliyetlemesi ve Lojistikte Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1748, Eskişehir.
- Ergun, Ü. (2002). Yönetimsel Performansın Geliştirilmesinde Yeni Yaklaşımlar: Mükemmellik Modeli ve Balanced Scorecard, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, Sayı:1, Mart, 2002, s.3.
- Ergun, Ü. ve Karamaraş, B.E. (2002). İki Çağdaş Yönetim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırılması: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Ve Kısıtlar Teorisi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 1, Mart, S.93-108.

- Ernest, G. Becker, H. (1994). Activity-based Costing and Management (Kenwyn: Juta&Co,L TD, 1994), s.99.
- Forrest, J.S. Edward Forrest, E. (1999). The Internal Audit And Activity Based Management, The Cpa Journal, No: 8, August, P.65
- Frigo, M.L. Krumwiede, K.R. (2001). The Balanced Scorecard: A Winning Performance Measurement System, FMAC Articles of Merit 2001, [http://www.ifac.org/Members/Downloads/ FMA-2001 Articles of Merit. A.pdf.](http://www.ifac.org/Members/Downloads/FMA-2001%20Articles%20of%20Merit.A.pdf), s.69-72.
- Garrison, R.H. Noreen, E. W. (2003). Managerial Accounting, Tenth Edition, Chicago Il: Richard D.Irwin, Inc.
- Garrison, R.H. Noreen, E.W. (1997). Managerial Accounting, Eight Edition, Chicago Il: Richard D.Irwin, Inc.
- Gearhart, J. (1999). Activity Based Management and Performance Measurement Systems, Government Finance Review, Vol:15, No:1, Pp.13-16.
- Gerdin, J. (2004). Activity-Based Variance Analysis: New Tools For Cost Management, Cost Management, Vol:18, No:5, Pp.38-48.
- Gökçen, G. (2004). Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:23, S.58-67.
- Gremco, O.D. Gremco, Y.L. (2007). Time-Driven Abc: The Simplification Of The Assessment Of Costs Through Resorting To Equivalents, 30th Annual Congress Of The European Accounting Association, Lisbon 2007.
- Gunasekaran, A.R.M. Singh, D. (2000), Activity Based Management In A Small Company: A Case Study, Production Planningve Control, Vol: 11, No: 4, Pp.391-399.
- Gupta, M. Galloway, K. (2003), Activity-Based Costing/Management And Its Implications For Operations Management, Technovation, Vol: 23, No:2, Pp.131-138.
- Gündüz, A.Y. Kaya M. ve Aydemir C. (2012). Ahilik Teşkilatında Ve Günümüzde Tüketicilerin Korunmasına Yönelik Çalışmalar Üzerine Bir Değerlendirme, Afyon Kocatepe Üniversitesi İibf Dergisi, 14(2) 37
- Gündüz, H.E. (1997). Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. Ankara: Spk Yayın No:99, 1997.
- Hacırüstemoğlu, R. (2000). Maliyet Muhasebesi, Yeniden Düzenlenmiş 3.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s:316
- Hacırüstemoğlu, R. Şakrak, M. (2002). Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar. İstanbul Türkmen Kitabevi, Yayın No:211, Eğitim Dizisi: 67, 2002.

- Haftacı, V. (2005). İşletme Bütçeleri, 4. Baskı, Beta Yayıncılık, İzmit.
- Hikmet, N. (2001). Faaliyet Bazında Maliyet Sistemlerini Muhasebeciler Benimsemiyorlar, Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Mart, Cilt:3, Sayı:1, S.111-114.
- Holmen, J.S. (1995). Abc Vs. Toc: Its A Matter Of Time, Management Accounting, January, Pp.37-40
- Horngren, C.T. Datar, S.M. Foster, G. (2003). Cost Accounting: A Managerial Emphasis, New Jersey: Pearson Education, Inc. 11th Edition.
- Howell, R.A. Soucy, S.R. (1990). Customer Profitability, Management Accounting (Usa), October, Pp.43-47.
- Hundekar, S.G. Reddy, P.N. Appannaiah, H.R. Ramanath, H.R. (2010). Principles Of Marketing, Mumbai: Himalaya Publishing House.
- Ildır, A. (2008). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi Ve Performans Yönetimi, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Innes, J. Mitchell, F. (1995). A Survey Of Activity-Based-Costing İn The U.K.'S Largest Companies, Management Accounting Research, Vol:6, No: 2, June, Pp.137-153.
- İlter, M. (2001). KOBİ'lerde Maliyet Analizleri ve Firma Çapında Maliyet Düşürme Uygulamaları, İto Yayın No:2003:5, 2. Baskı, Mart.
- İslamoğlu, A.H. (2013). Pazarlama Yönetimi Stratejik Yaklaşım, İstanbul: Beta Basım.
- Kalmış, H. (1999). Küresel Rekabet Ortamına Yönelik Maliyet ve Yönetim Yaklaşımları Işığında Bir Maliyet Yönetim Bilgi Sisteminin Tasarlanması ve Bir Uygulama, Basılmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Kaplan, R.S. (1992). In Defense Of Activity-Based Management, Management Accounting, Vol:74, No:5, November, s.58-63.
- Kaplan, R.S. Anderson, S.R. (2004). Time-Driven Activity Based Costing, Harvard Business Review, Vol:82, No:11, November, Pp.131-138.
- Kaplan, R.S. Cooper, R. (1992). Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage, Accounting Horizons, Vol:6, No:3, pp.1-13.
- Kaplan, R.S. Norton, D.P. (1999). Balanced Scorecard: Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek. Çeviren: Serra Egeli, İstanbul: Sistem Yayıncılık:207, Şirket Kültürü Dizisi, 1999), s.2-3.
- Karaca, N. (2008). Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modellemesi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ekim, 2008

- Karacan, S. (2000). Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımında Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Kocaeli Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:1, S.25-37.
- Karcıoğlu, R. (1994). Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemi Olarak Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme, Mpm Verimlilik Dergisi, Cilt:23, Sayı:2, S.77-96.
- Karcıoğlu, R. (2000), Stratejik Maliyet Yönetimi-Maliyet Ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Aktif Yayınevi, Erzurum, S:149
- Karcıoğlu, R. (2001). Toplam Kalite Yönetiminde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:1,Sayı:3, Ocak, S.9-18.
- Karunakaran, K. (2008). Marketing Management, Mumbai: Himalaya Publishing House.
- Kaya, F. (2013) Dış Ticaret Ve Finansmanı, İstanbul: Beta Basım.
- Kasnaklı, B. (2002). Stratejiler ile Performans Göstergelerinin Bütünlüğünü Sağlayan Bir Model: Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard), Verimlilik Dergisi, ,Sayı:2002/2, (2002) s.133.
- Kaya, F. (2013) Dış Ticaret ve Finansmanı, İstanbul: Beta Basım.
- Kaygusuz, S.Y. (2000). Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama, Basılmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Kaygusuz, S.Y. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi Ve Kıstılar Teorisinin En Uygun İşletme Kararlarının Verilmesinde Birlikte Kullanılması, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:7, Sayı:3, Eylül, S.105-128.
- Kaygusuz, S.Y. (2006a). Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Genel Üretim Giderleri Fark Analizi, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı: 30, Nisan, S.152-161.
- Kaygusuz, S.Y. (2007). Faaliyet Tabanlı Maliyet-Hacim-Kar Analizi, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı:33, Ocak, S.117-150.
- Kemer, O.B. (2009). İş Dünyası İçin Pratik Dış Ticaret İşlemleri, İstanbul: Alfa Aktüel.
- Keys, D.E. Lefevre, R.J. (1995). Departmental Activity-Based Management, Management Accounting (New York), Vol:76, January, Pp.27-30.
- Kimes, S.E. Phillips R. Summa L. (2012). Pricing İn Restaurants, The Oxford Handbook Of Pricing Management, Ed: Ö. Özer ve R. Phillips, Oxford: Oxford University Press, 106-120.
- Koşan, L. (2007), Maliyet Hesaplamasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 84, Kasım- Aralık, S.155-168.
- Kotler, P. Armstrong, G. (2012). Principles Of Marketing, New Jersey: Pearson Prentice Hall.

- Kotler, P. Keller, K. L. (2012). Marketing Management, New Jersey: Prentice Hall.
- Köse, T. (2004). Stratejik Maliyet Yönetimi ve Faaliyete Dayalı Yönetim İlişkisi Bir Uygulama, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Kasım 2004, Eskişehir
- Köse, T. (2005). Maliyet Yönetiminde Faaliyet Analizi ve Bir Uygulama, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:7, Sayı:1, Mart, S.115-137.
- Maltz, A.C. Shenhar, A.J. Richard R. Reilly, R.R. (2003). Beyond The Balanced Scorecard: Refining The Search For Organizational Success Measures", Long Range Planning, Volume:36, Issue:2, 2003, s.189.
- Masayasu, T.T.Y. Innes, J. Mitchell, F. (1995), Contemporary Cost Management, John Wiley Sons, Usa.
- Mathur, U.C. (2008). International Marketing Management: Text And Cases, India: Sage Publications.
- Mecimore, C.D. Bell, A.T. (1995). Are We Ready For Fourth-Generation Abc? Management Accounting, Vol:76, January, Pp.22-26.
- Miller, J.A. (1996). Implementing Activity-Based Management Daily Operations, John Wiley And Sons, Inc, Canada.
- Montero, K.B. (1979). Pricing Making Profitable Decisions, United States Of America: Mcgraw- Hill.
- Morris, M.H. Morris, G. (1995). Market Oriented Pricing Strategies For Management, New York: Greenwood Publishing Group.
- Mucuk, İ. (2000). Modern İşletmecilik İstanbul: 12.Basım, Türkmen Kitabevi, Yayın No:80, Eğitim Dizisi: 12, 2000.
- Nagle, T. Hogan, J. Zale, J. (2015). The Strategy and Tactics Of Pricing A Guide To Move More Profitable, India: Dorling Kindersley.
- Oluç, M. (2006). Temel Pazarlama Kavramları, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Öker, F. (2003). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme-Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, Birinci Basım, Literatür Yayınları:109, Kasım, İstanbul.
- Örnek, A.Ş. (2000). Balanced Scorecard: Bilgiden Stratejiye Ulaşmada Kullanılabilecek Yeni Bir Araç, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:2, Sayı:3, Temmuz/Eylül, (2000), S: 259.
- Özcan, M. Yücel, R. Çetin, T. (2003), Mamul ve Hizmet Maliyetlerinin Saptanmasında Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Kullanımı, Mevzuat Dergisi, Yıl:6, Sayı:67, Temmuz,

- Özdeveci, C. (2016). Mobilya Sektöründe İhracat Yapan İşletmelerin Fiyatlandırma Stratejileri: Nitel Bir Uygulama, Karabük Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2016, Karabük
- Özer, G. (2001). Ürün Geliştirme Süreçlerinde Faaliyete Dayalı Tekniklerin Kullanımı, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:2, Sayı:5, Ekim, S.79-97.
- Özkan, A. Aksoylu, S. (2002). Kaizen ve Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4,Sayı:3, Eylül, S.49-63.
- Papatya, N. (1997). Küreselleşme Sürecinde Maliyetleme Sistemlerinde Çağdaş Yaklaşımlar ve Yeni Gelişmeler, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 2, S. 197-208.
- Parasız, İ. (2010). İktisadın ABC'si, İstanbul: Ezgi Kitabevi.
- Parker, C. (2000). Performance Measurement, Work Study, Vo: 49, No:2, Pp.64-65.
- Parlakaya, R. (1999). Başarılı Bir Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamasının Unsurları, Selçuk Üniv. Karaman İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:2, Sayı:1, S.137-156.
- Pazarçeviren, S.Y. (2006a). Dinlence İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli Önerisi, Analiz Dergisi, Cilt:6, Yıl:15, Sayı:15, Nisan, S.51-58.
- Pazarçeviren, S.Y. (2006b). Genel Üretim Giderlerinin Esnek Bütçeler İle Planlanması ve Kontrolü, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:6, Sayı:19, Temmuz, S.29-46.
- Pekdemir, R. (1998). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Genel İmalat Maliyetleri, Tesmer Temel Eğitim Ve Staj Merkezi, Yayın No:17, Siyasal Kitabevi, İstanbul.
- Peterson, R. (2007). Principles Of Marketing, Delhi: Global Media.
- Phillips, R. (2012). Why Are The Prices Set The Way They Are, The Oxford Handbook Of Pricing Management, Ed: Ö. Özer Ve R. Phillips, Oxford: Oxford University Press, 13-43.
- Phillips, R.L. (2011). Fiyatlandırma ve Gelir Optimizasyonu, Çev: A. Demiriz Ve H.N. Demiriz, İstanbul: Scala Yayıncılık.
- Pirtini, S. Melemen, M. (2004). İhracat Uygulamaları Pazarlama Yönlü Bir Yaklaşım, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Raffish, N. Turney, P.B. (1991). Glossary Of Activity-Based Management, Journal Of Cost Management, Vol:5, No:3, Fall, Pp.53-63.
- Reeve, M.J. (1996). Projects, Models, and Systems - Where is ABM Headed? ", Journal of Cost Management, Volume:1 O, Issue:2, Summer, (1996), s.5-6-7.

- Robert, H.C. Langfield-Smith Kim, L.S. (2000). The Implementation Of Innovative Management Accounting Systems, Fmac Articles Of Merit 2000, [Http://Www.Ifac.Org/Members/Downloads/ Fma-2000 Article Awards.Pdf](http://www.ifac.org/members/downloads/fma-2000%20article%20awards.pdf).
- Ross, E.B. (2011). Proaktif Fiyatlandırmayla Para Kazanmak, Harvard Business Review Fiyatlandırma, Çev: İ, Gülfidan, İstanbul: Türkiye Metal Sanayicileri Sendikası (S. 173-200).
- Roztockı, N. Needy, K.L. (1999). How To Design And Implement An Integrated Activity-Based Costing And Economic Value Added System, Annual Industrial Engineering Research Conference, Phoenix, Az, May, Pp.23-25,
- Sağmanlı, M. Çağla, E. (2001). Balanced Scorecard ve Stratejik Odaklı Kurum, Marmara Ün. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Öneri, Cilt:4, Sayı:16, Yıl:7, Haziran, 2001.
- Senyshen, M. (1997). ABM: The Next Step- Part I, Cga Magazine, April, Pp.19-27.
- Sevgener, A.S. Hacırüstemoğlu R. (1998). Yönetim Muhasebesi. İstanbul: 5. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, Yayın No:364, Dizi No:43,1998.
- Sherlekar, S.E. Gordon, E. (2010). Marketing Management, Mumbai: Himalaya Publishing House.
- Sherlekar, S.E. Prasad, K.N. Victor, S.J.S. (2010). Principles Of Marketing, Mumbai: Himalaya Publishing House.
- Surendra, P. Agrawal, P. Siegel, H. (1998). Cost Management System: An Operational Overview, Managerial Finance, Volume:24, Issue:1, (1998), s.64-65.
- Susmuş, T. (1996). Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı:2, S. 211-239.
- Şakrak, M. (1997), Maliyet Yönetimi- Maliyet Ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Birinci Basım, Yasa Yayıncılık, İstanbul, S:180
- Tanış, V.N. (1999). Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetiminin Anlamı, Önemi Ve Faydaları, Hacettepe Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:17, Sayı: 2, S: 147-158.
- Tanış, V.N. (2005). Teknolojik Değişim Ve Maliyet Muhasebesi:500 Büyük Firma Üzerinde Bir Araştırma, Nobel Kitabevi, Adana.
- Tatikonda, L.U. Rao J. Tatikonda, R.J. (1998). We Need Dynamic Performance Measures, Management Accounting, New Jersey, Volume:80, Issue:3, September, (1998), s.51.
- Tinkler, M. (2008). Activity-Based Management: The Foundation Of Performance Management, Synerma, Member Cıma- Canada. [Http://Www.Bettermanagement.Com/Library/Library.Aspx?L=11136](http://www.bettermanagement.com/library/library.aspx?L=11136). 10.12.2022.

- Turney, P.B.B. (1992). Activity-Based Management: ABM Puts ABC Information to Work, Management Accounting, New Jersey, Volume: LXXIII, No:7, January, (1992), s.22.
- Turney, P.B.B. (1992a). Common Cents: The Abc Performance Breakthrough-How To Succeed With Activity-Based Costing, Cost Technology: Hillsboro, Oregon.
- Turney, P.B.B. Stratton, A.J. (1992b). Using Abc To Support Continuous Improvement, Mangement Accounting, Vol:74, No:3, September, Pp.46-50.
- Turney, Peter B. B. (1990a), What Is The Scope Of Activity-Based Costing?, Journal Of Cost Management, Vol:3, Winter, Pp.40-42.
- Turney, Peter B. B. (1990b), Ten Myths About Implementing An Activity-Based Cost System, Journal Of Cost Management, Vol:4, No:1, Spring, S.24-32.
- Tybout, A.M. Calder, B.J. (2010). Kellogg On Marketing The Marketing Faculty Of The Kellogg School Of Management, Canada: John Wiley And Sons, Inc.
- Ülker, Y. (2002). Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede Ön Maliyetleme Simulasyonu Ve Plastik Gıda Kapları Ambalaj Sanayinde Bir Uygulama, Basılmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Haziran.
- Ülker, Y. İskender, H. (2005). Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği, Balıkesir Üniv. S.B.E. Dergisi, Cilt:8, Sayı:13, Mayıs, S.189-217.
- Vitale, M.R. Mavrinac, S.C. (1995). How Effective Is Your Performance Measurement System?, Management Accounting, New Jersey, Volume:77, No:2, August, 1995, s.46.
- Yılmaz, M. Özken, A. (2013). Dış Ticarete Giriş, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Yılmaz, R. Baral, G. (2007). Kurumsal Performans Yönetiminde Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, 5.Uluslar Arası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi, Celalabat-Kırgızistan, Haziran, S.1-15.
- Yükçü, S. (1999). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Cem Ofset, İzmir
- Yüzbaşıoğlu, N. (2004). İşletmelerde Stratejik Yönetim Ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi Ve Enstrümanları, Selçuk Üniversitesi SBE Dergisi, Sayı:12, S.387-410.

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Yekta Cem Sunman

ÖĞRENİM DURUMU

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet Yılı
Yüksek Lisans	Sakarya Üniversitesi/İşletme Enstitüsü/İşletme	Devam Ediyor
Lisans	Sakarya Üniversitesi/Siyasal Bilgiler Fakültesi/Siyaset Bilimi Ve Kamu Yönetimi	2023
Lisans	Sakarya Üniversitesi/İşletme Fakültesi/İşletme	2021
Lisans	Sakarya Üniversitesi/İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi/Maliye	2013
Ön Lisans	Sakarya Üniversitesi/Hendek Meslek Yüksekokulu/Muhasebe	2010
Lise	Sakarya Mithat Paşa Şükrü Ayna Lisesi	2007

İŞ DENEYİMİ

Yıl	Yer	Görev
2008-...	Sunan Mobilya Ve Gereçleri	Yönetici

YABANCI DİL

İngilizce

ESERLER

Sunman, Y. C., & Yilmaz, R. (2023). Establishment Of Activity Based Management Accounting For Strategic Pricing In A Trading Company In The Furniture Industry. *EPRA International Journal of Multidisciplinary Research (IJMR)*, 9(5), 399-408.