

MALİYET DÜŞÜRMEYE YÖNELİK STRATEJİK BİR YAKLAŞIM : FAALİYETE DAYALI YÖNETİM (FDY)

Yrd.Doc.Dr. Adem DURSUN *

ÖZET:

Son yıllarda teknolojik gelişmelere paralel olarak yönetim uygulamaları ve maliyetleme sistemleri sürekli olarak değişmektedir. Kaliteyi düşürmeden maliyetlerin azaltılması, işletmeleri yeni yönetim ve maliyetleme sistemleri geliştirmeye zorlamaktadır. Faaliyete dayalı yönetim (FDY), bunlardan birisidir. FDY, işletme faaliyetlerinin yönetimi üzerinde yoğunlaşan stratejik bir yönetim modelidir. Aynı zamanda FDY, üretilen mal ve hizmet maliyetlerinin daha doğru olarak belirlenmesinde kullanılan modern bir yönetim sistemidir.

Anahtar Kelimeler : Faaliyete dayalı yönetim, FDY

Summary:

In recent years, management practices, methods and costing systems have continually changed in the firms. Increasing recognition of cost competition has forced firms to develop new management models. Activity-based management (ABM) is one of the modern management models. ABM is a strategic management model that focuses on the management of business activities. Also, ABM is a modern management system that is used to determine the full costs of services and products more accurately.

Key words : Activity-Based Management, ABM

* Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

1.1. GİRİŞ

Küresel rekabet ortamında işletmelerin faaliyetlerine devam edebilmeleri; en az maliyetle mümkün olan en yüksek kaliteli mamulleri üretebilmelerine, müşteri ihtiyaçlarına anında cevap verebilmelerine, sermaye yatırımlarını en verimli alanlara yönlendirebilmelerine, etkili bir maliyet ve yönetim politikasına sahip olmalarına bağlıdır. Bütün bu aşamalarda en uygun kararlara ulaşılması, ilgili yöneticilerin işletme faaliyetleri hakkında yeterli finansal ve finansal olmayan güvenilir bilgilerle donatılmış bulunmalarını gerektirir. Bu bağlamda, faaliyete dayalı yönetim sistemi, işletme yöneticilerinin bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanılacak yöntemlerden birisidir.

1.2. Faaliyete Dayalı Yönetimin (FDY) Tanımı ve Özellikleri

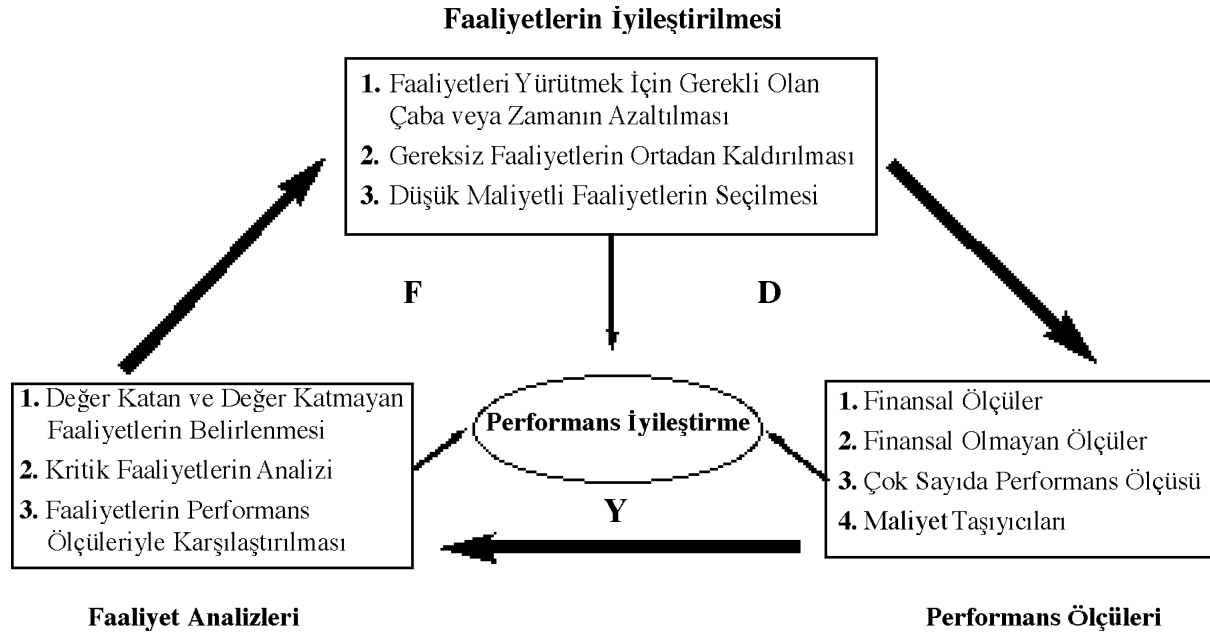
Faaliyete dayalı yönetim (FDY), işletme faaliyetlerinin yönetimi üzerinde yoğunlaşan bir disiplin olarak tarif edilebilir¹. Daha açık bir ifadeyle FDY, işletme faaliyetleri üzerinde yoğunlaşarak müşterilere sunulan mamullerin kalitesini, performansını, fonksiyonelliğini, müşterilerin tatmin düzeyini ve işletme kârlılığını artırmada uygulanabilen bir yönetim metodudur². Ayrıca faaliyete dayalı yönetimi, stratejik yönetimle ilişkili olarak modern bir maliyet muhasebesi ve yönetim modeli olarak tarif etmek de mümkündür³.

Günümüzde bütün sektörlerde yaşanan ulusal düzeydeki rekabetin yanı sıra, özellikle uluslararası rekabet, işletmelerin sistematik yaklaşımlar ile "etkin maliyet bilgisi" elde etme ihtiyaçlarını artırmaktadır⁴. Organizasyonun olduğu her yerde karar almak, işletme stratejilerini belirlemek, kıt kaynakları en verimli alanlarda kullanmak ve yürütülen faaliyetleri izlemek için zamanında sağlanan güvenilir bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu açıdan faaliyete dayalı yönetim, işletme yöneticilerine daha doğru maliyet bilgisi sağlaması yönüyle bir maliyet muhasebesi sistemi; işletmenin her bir faaliyet merkezinde yürütülen faaliyetlerle ilgili çok sayıda finansal ve finansal olmayan performans ölçüleri sağlaması yönüyle de, bir performans ölçüm sistemi olarak düşünülmelidir.

Rekabet ortamında, kaliteyi düşürmeden maliyetleri azaltarak piyasa payının artırılabilmesi için, işletmenin tüm alanlarında sürekli iyileşmenin sağlanması gerekir. Bu bakımdan faaliyete dayalı yönetimde, işletmede yürütülen tüm faaliyetler analiz edilerek mamulün kalitesine değer katan ve değer katmayan faaliyetler belirlenmekte, sürekli iyileşme yönünde yeni fırsatların ortaya çıkarılması sağlanmaktadır.

İşletme faaliyetleri üzerinde yoğunlaşarak elde ettiği bilgilerle yöneticilerin çabalarını sürekli iyileşme yönünde doğru alanlara yönlendiren faaliyete dayalı yönetim modeli Şekil 1'de gösterilmiştir⁵.

- 1 A. Gunasekaran, R. Mcneil, D. Singh. "Activity-Based Management In a Small Company : A Case Study". Production Planning & Control, Vol 11, No 4., 2000, s. 392.
Paolo Maccarrone. "Activity-Based Management and The Product Development Process", European Journal of Innovation Management", Vol 1, Number 3, 1998, s.148.
- 2 Paolo Maccarrone. "Using ABM to Redesign Corporate Staff Units", Business Process Management Journal, Vol 5, No 2.,1999, s. 136.
Wen-Hsien Tsai, "Quality Cost Measurement Under Activity – Based Costing", International Journal of Quality & Reliability Management, Vol 15, No 7., 1998, s. 732.
- 3 John M. Trussel, Larry N. Bitner, "Strategic Cost Management: An Activity-Based Management Approach", Management Decision 36/37. 1998, s. 441.
- 4 Süleyman Yükcü. "Maliyet Düşürmede Sistemik Yaklaşımlar", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl : 1, Sayı: 2, Ekim 2000, s. 24.
- 5 Gunasekaran, Mcneil, Singh, a.g.m., s. 393.



Şekil 1. Faaliyete Dayalı Yönetim Modeli

1.3. Faaliyete Dayalı Yönetim Modelinin Oluşturulması

Faaliyete dayalı yönetim modeli; faaliyet analizleri, faaliyetlerin iyileştirilmesi ve performans ölçülerinin belirlenmesi aşamalarından oluşmaktadır.

1.3.1. Faaliyet Analizleri

Faaliyet analizleri; değer katan ve değer katmayan faaliyetlerin belirlenmesi, kritik faaliyetlerin analizi ve faaliyetlerin önceden belirlenen performans ölçülerıyla karşılaştırılması aşamalarından oluşmaktadır.

1.3.1.1. Değer Katan ve Değer Katmayan Faaliyetlerin Belirlenmesi

İşletmelerde yürütülecek faaliyetler ve bu faaliyetlerin maliyetleri belirlendikten sonra değer katan ve değer katmayan faaliyetler tespit edilmelidir. İşletmelerde müşteri ihtiyaçlarının tatmin edilmesine direkt olarak katkıda bulunmayan her türlü faaliyet değer katmayan faali-

yet olarak kabul edilmektedir.⁶ Daha açık bir ifadeyle, mamulün performansını fonksiyonelliğini, kalitesini ve müşteriler tarafından beklenen değerini artırmayan ancak maliyetini artıran her türlü faaliyet değer katmayan faaliyet olarak düşünülmelidir. Bu faaliyetler sürekli iyileşme yönünde ilerleme sürecinde israf olarak kabul edilmeli ve işletmenin tüm alanlarından kaldırılmalıdır.

Yukarıdaki ifadelerden işletmelerde değer katan ve değer katmayan faaliyetlerin belirlenmesinin çok zor ve oldukça tecrübe gerektiren bir faaliyet olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca uygulamada değer katan ve değer katmayan faaliyet tanımlarının çok defa karıştırıldığı ve yanlış anlaşıldığı görülmektedir.⁷ Örneğin değer katmayan faaliyetin bazen israfı, bazen kalite maliyetini, bazen de işçilikten başka her şeyi ifade ettiği düşünülmektedir. İşte, işletme faaliyetlerinin dikkatlice analiz edildiği faaliyete dayalı yönetimde, bu yanlış anlaşılmalara önlenmekte ve değer katmayan faaliyet maliyetlerinin açık olarak görülmesi sağlanmaktadır.

⁶ R.L. Galloway, *Principles of Operations Management*, Routledge, London, 1995, s. 126.

⁷ Gunasekaran, Mcneil, Singh, *a.g.m.*, s. 393.

İşletmelerde yürütülmekte olduğu halde mamulün tüketicilere sağladığı tatmin düzeyini artırmayan ancak maliyetini artıran faaliyetlere; makine hazırlıkları, taşımalar, muayene ve kontroller, stok bulundurma faaliyetleri örnek olarak verilebilir.

1.3.1.2. Kritik Faaliyetlerin Analiz Edilmesi

İşletmelerde çok sayıda faaliyetin yürütüldüğü bir gerçektir. Bu faaliyetlerin tümünün analiz edilmesi, hem zaman hem de kaynak açısından ekonomik olmamaktadır. Dolayısıyla, işletmenin verimli ve etkili çalışmasını sağlayacak, sürekli iyileşme yönünde yeni fırsatlar ortaya çıkaracak ve mamulün performansını artıracak en önemli faaliyetler belirlenerek analiz edilmelidir. Analiz edilecek faaliyetler, yürütülmekte olan faaliyetlerin küçük bir yüzdesini teşkil ettiği halde; maliyetleri, toplam maliyetler içerisinde büyük bir paya sahip olan faaliyetler olmalıdır.

1.3.1.3. Faaliyetlerin Belirlenen Performans Ölçüleriyle Karşılaştırılması

Yürütülen faaliyetler, işletmenin faaliyette bulunduğu sektördeki diğer işletmelerin benzer faaliyetleriyle veya aynı işletmede belirlenen en iyi faaliyetlerle karşılaştırılmalıdır. İşletmenin farklı bölümlerinde yürütülen benzer faaliyetler kalite, esneklik, maliyet ve müşteri tatminine kattığı değerler açısından sürekli olarak analiz edilmelidir.

1.3.2. Faaliyetlerin İyileştirilmesi

İşletmeler faaliyete dayalı yönetimden elde ettiği bilgilerle aşağıda sıralanan iyileştirme stratejilerini kullanarak performanslarını artırırlar.⁸

1.3.2.1. Faaliyetleri Yürütmek İçin Gerekli Olan Çaba veya Zamanın Azaltılması

Faaliyetlerin iyileştirilmesi söz konusu

faaliyeti yürütmek için ihtiyaç duyulan zaman veya çabanın azaltılmasıyla sağlanabilir. İhtiyaç duyulan zaman ve çabanın azaltılması ise genellikle proses veya mamulün iyileştirilmesiyle gerçekleştirilmektedir. Örneğin makine hazırlık zamanları; çalışanların sürekli eğitilmesi ve aralarındaki çatışmaların önlenmesi, makine ve teçhizatın üretim akışına uygun olarak yerleştirilmesi ve mamul tasarımında değişiklikler yapılmasıyla azaltılabilmektedir.⁹

1.3.2.2. Gereksiz Faaliyetlerin Ortadan Kaldırılması

İşletmelerde üretilen mamulün performansını, fonksiyonelliğini, kalitesini ve mamulün müşterilere sağlayacağı tatmin düzeyini düşürmeden ortadan kaldırılabilir. Bir çok faaliyet bulunmaktadır. Bu faaliyetler mümkün olduğu kadar ortadan kaldırılmalıdır. Örneğin, güvenilir ve yüksek kalitedeki ilk madde ve malzeme uygun fiyattan küçük partiler halinde teslim etmeyi garanti eden tedarikçi firmalarla uzun dönemli anlaşmaların yapılması; satın alma bölümünde gerçekleştirilen her sipariş için ayrı bir sipariş emrinin hazırlanması, teslim alma bölümünde gerçekleştirilen muayene ve kontrol, taşıma ve depolama gibi ürüne değer katmayan faaliyetlerin büyük ölçüde ortadan kaldırılmasına sebep olabilir.¹⁰

1.3.2. 3. Düşük Maliyetli Faaliyetlerin Seçilmesi

Tasarım aşamasında mamul ve proses tasarımcıları, üretim aşamasında yürütülebilecek alternatif faaliyetleri belirlemelidir. Faaliyetler farklı maliyetlere sebep olduğundan faaliyet seçiminin, toplam maliyetler üzerinde olumlu veya olumsuz etkiye sahip olacağı açıktır. Dolayısıyla üretilecek mamuller, faaliyetlerin maliyetleri ile mamulün istenen özellikleri karşılaştırılarak en düşük maliyetle üretilebilecek faaliyetlere uygun olarak tasarlanmalıdır. Ayrıca mamul tasarımcıları; tasarım edilen mamulün, müşteriler nazarında mamule farklı bir özellik getiren

8 Gunasekaran, Mcneil, Singh, **a.g.m.**, s. 394.

9 Gunasekaran, Mcneil, Singh, **a.g.m.**, s. 394.

10 Süleyman Yükçü. "JIT Üretim Sisteminin Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl : 1, Sayı: 1, Nisan 2000, s. 24 - 27.

ancak aynı veya benzer faaliyetlerle farklı maddelerin üretilmesini sağlayan müşterek parçalardan oluşmasına dikkat etmelidir.

1.3.3. Performans Ölçülerinin Belirlenmesi

Başarılı bir performans ölçümü, her şeyden önce işletmenin stratejik amaçlarına uygun doğru ve güvenilir bilgilerin elde edilmesine bağlıdır. İşletme faaliyetleri üzerinde yoğunlaşarak yöneticilere daha doğru bilgiler sunan faaliyete dayalı yönetimde performans ölçüleri, çok sayıda finansal ve finansal olmayan ölçülerden oluşmaktadır. Sürekli iyileşme yolunda ilerlemek zorunda olan işletmeler, maliyet yönetimlerini büyük ölçüde etkileyen performans ölçülerini faaliyetlerin en iyi şekilde yürütülmesini sağlayacak şekilde oluşturmak zorundadırlar. Bu ölçüler, yürütülen faaliyetlerle ortaya çıkan maliyetler arasında sebep sonuç ilişkisini en iyi yansıtan maliyet taşıyıcıları olmalıdır. İşletmelerde performans ölçüleri oluşturulurken aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir¹¹

- Performans ölçüleri işletmede yürütülecek faaliyetlerle ilgili maliyetlerin izlenmesini ve kontrol edilmesini desteklemelidir.

- Performans ölçüleri sürekli olarak gözden geçirilmeli, işletme içinde ve dışında meydana gelen değişimlere göre güncelleştirilmelidir.

- Performans ölçüleri açık, güvenilir ve anlaşılabilir olmalıdır.

- Performans ölçüleri ulaşılabilir ölçülerden olmalıdır.

- Performans ölçüleri işletmenin stratejik amaçlarına uygun olmalıdır.

- Performans ölçüleri ile işletmenin stratejik amaçları arasındaki ilişki hakkında çalışanlara sürekli bilgi verilmelidir.

- Performans ölçüleri işletmede yürütülen faaliyetlerin dikkatlice analiz edilmesi sonucu oluşturulmalıdır.

- Performans ölçüleri değer katan ve değer katmayan faaliyetlerin açık olarak belirlenmesini sağlamalıdır.

1.4. Sonuç

Son yıllarda teknolojik gelişmelere paralel olarak yönetim uygulamaları, yöntemleri ve maliyetleme sistemleri sürekli olarak değişmektedir. Faaliyete dayalı yönetim (FDY) bu uygulamalardan sadece birisidir. Bu yönetim tarzında esas olan, işletme faaliyetleri üzerinde yoğunlaşarak işletme yöneticilerine daha doğru ve güvenilir bilgiler sağlamaktır. Ayrıca faaliyete dayalı yönetim, üretilen mal ve hizmetlerin kalitesini, performansını, fonksiyonelliğini, müşterilere sağlayacağı tatmin ve mutluluğu artırmayı hedef edinir. Aynı zamanda FDY, üretilen mal ve hizmetin kalitesine katkısı olmayan ancak onların maliyetini yükselten tüm faktörlerin ortadan kaldırılmasını da amaç edinir. Sonuç olarak FDY, yönetsel ve örgütsel etkinliklerin sürekli bir biçimde geliştirildiği bir yönetim metodudur.

11 Charles Parker. "Performance Measurement", Work Study, Vol 49, Number 2, MCB University Press ISSN 0043-8022. 2000, s. 64-65.

Gunasekaran, Mcneil, Singh, a.g.m., s. 395.

KAYNAKÇA

1. A. Gunasekaran, R. Mcneil, D. Singh. "**Activity-Based Management In a Small Company : A Case Study**". *Production Planning & Control*, Vol 11, No 4., 2000.
2. Charles Parker. "**Performance Measurement**", *Work Study*, Vol 49, Number 2, MCB University Press ISSN 0043-8022., 2000.
3. John M. Trussel, Larry N. Bitner, "**Strategic Cost Management: An Activity-Based Management Approach**". *Management Decision* 36/37., 1998.
4. Paolo Maccarrone. "**Activity-Based Management and The Product Development Process**", *European Journal of Innovation Management*", Vol 1, Number 3., 1998.
5. Paolo Maccarrone. "**Using ABM to Redesign Corporate Staff Units**", *Business Process Management Journal*, Vol 5, No 2. 1999.
6. R.L. Galloway. **Principles of Operations Management**, Routledge, London, 1995.
7. Süleyman Yükçü. "**Maliyet Düşürmede Sistematiik Yaklaşımlar**", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl : 1, Sayı: 2, Ekim 2000.
8. Süleyman Yükçü. "**JIT Üretim Sisteminin Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi**", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl : 1, Sayı: 1, Nisan 2000.
9. Wen-Hsien Tsai, "**Quality Cost Measurement Under Activity – Based Costing**", *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol 15, No 7., 1998.