

## FAALİYET TABANLI YÖNETİM

**Saime DOĞAN**

Kırklareli Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Bankacılık ve Finans  
Bölümü, saimedogan@klu.edu.tr

**Cemal ÇAKICI**

Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, cemal@marmara.edu.tr

### Özet

İşletmenin geleceğe yönelik stratejik kararlarının belirlenmesinde faaliyet tabanlı yaklaşımlardan biri olan faaliyet tabanlı yönetim (FTY) önemli bir yere sahiptir. Faaliyet tabanlı yönetim, işletme faaliyetlerinin yönetimi üzerinde yoğunlaşan bir yönetim sistemidir. Faaliyet tabanlı yönetim, faaliyetler hakkında en doğru bilgiyi sunarak yönetime sürekli iyileştirme sürecinde rehberlik etmektir. Bu çalışmada, faaliyet tabanlı yönetim ve süreci hakkında teorik olarak bilgi verilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda, sistemin tanımı, amaçları, uygulama yöntemleri ve avantajları anlatılarak işletmeler açısından önemi vurgulanmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Faaliyet Tabanlı Yönetim, Faaliyet Analizi, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

## ACTIVITY BASED MANAGEMENT

### **Abstract**

Activity based management (ABM), one of the activity based approaches, has an important place in defining strategic decisions for the future of an enterprise. Activity based management is a management system that focuses on the management of the business activities. Activity based management guides management in the continuous improvement process by providing the most accurate information about the activities. In this study, it is aimed to give information theoretically about activity based management and its process. In this direction, by explaining the definition, aims, implementation methods and advantages of the system, the importance of it is tried to be emphasized for the businesses.

**Keywords:** Activity Based Management, Activity Analysis, Activity Based Costing

## GİRİŞ

Kaynakların faaliyetlerle, faaliyetlerin de maliyet nesneleriyle ilişkilendirilmesi, faaliyet tabanlı yöntemlerin temel felsefesidir. Faaliyet tabanlı yöntemler; faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM), faaliyet tabanlı maliyet yönetimi (FTMY), faaliyet tabanlı bütçeleme (FTB) ve faaliyet tabanlı yönetim (FTY)' dir.

Faaliyete tabanlı yaklaşımlar maliyet, süreç ve bütçeleme olmak üzere üç yönü olan bir yöntemdir. *Faaliyet tabanlı maliyetleme* olarak isimlendirilen maliyet yönü, ürün ya da hizmete ilişkin maliyetin daha doğru bir şekilde hesaplanmasını ifade eder. Faaliyet tabanlı yaklaşımların süreç yönünü ifade eden *faaliyet tabanlı yönetim* ise faaliyet tabanlı maliyetleme ile elde edilen maliyet bilgilerinin işletmenin stratejik yönetim kararlarının alınmasında kullanılmasıdır. Bu da işletmenin stratejik düzeydeki hedeflerini gerçekleştirmesi için faaliyet ve iş süreçlerine odaklanılmasını, diğer bir deyişle faaliyet ve iş süreçlerinin planlanmasını, geliştirilmesini ve yönetilmesini gerektirir. Faaliyet tabanlı maliyetleme ile elde edilen doğru maliyet bilgileri ve faaliyet tabanlı yönetimin gerçekleştirdiği sağlıklı süreç analizleri ile elde edilen katma değeri yüksek faaliyetler, işletme yönetimi tarafından geleceği planlamak amacıyla kullanılmış böylece *faaliyet tabanlı bütçeleme* kavramı ortaya çıkmıştır.

Faaliyet tabanlı yönetim, faaliyetler hakkında sunmuş olduğu doğru ve gerçekçi bilgilerle yönetime sürekli iyileştirme sürecinde destek olmaktadır. FTY' nin faaliyetler üzerinde yoğunlaşması sonucunda sürekli iyileşme sürecine giren işletmelerde kalite artarak, maliyetler düşmekte ve daha yüksek karlar ortaya çıkmaktadır.

### 1. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Tanımı

Uluslararası İleri Yönetim Konsorsiyumu (CAM-I Consortium for Advanced Manufacturing-International), faaliyet tabanlı yönetimi şöyle tanımlamaktadır; FTY, müşteriden elde edilen değer ve bu değer elde edilmesiyle kazanılan karı sürekli geliştirmek için faaliyetlerin yönetimi üzerinde yoğunlaşan bir disiplindir (Gunasekaran, McNeil ve Singh, 2000: 392; Maccarrone, 1998: 148)

Yaygın olarak kabul gören diğer bir tanıma göre FTY, işletme yöneticilerine, işletmede gerçekleştirilen faaliyetler üzerinde yoğunlaşarak, müşterilere sunulan ürün ya da hizmetlerin değerini ve müşteri karlılığını arttırmalarında yardımcı olan bir metoddur (Maccarrone, 1999: 136).

FTY, daha az kaynak kullanımıyla üretim çıktısı elde edilmesini sağlar (Cardos ve Pete, <http://revecon.ro/articles/2011-1/2011-1-9.pdf>, Erişim Tarihi: 11 Kasım 2015).

Organizasyonun olduğu her yerde karar almak, işletme stratejilerini belirlemek, kıt kaynakları en verimli alanlarda kullanmak ve yürütölen faaliyetleri izlemek için zamanında sağlanan güvenilir bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu açıdan faaliyet tabanlı yönetim, işletme yöneticilerine daha doğru maliyet bilgisi sağlaması yönüyle bir maliyet muhasebe sistemi; işletmenin her bir faaliyet merkezinde yürütölen faaliyetlerle ilgili çok sayıda finansal ve finansal olmayan performans ölçüleri sağlaması yönüyle de bir performans ölçüm sistemi olarak düşünölmelidir (Dursun, 2002: 56).

Faaliyet tabanlı yönetim, işletmenin karar destek sistemlerinde faaliyet tabanlı bilgiyi temel araç olarak kullanarak işletme performansını yönetmek ve kontrol etmek olarak da tanımlanabilir (Armstrong, 2002: 108).

## **2. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Amaçları**

Faaliyet tabanlı yönetim, işletmede birçok amaca hizmet etmektedir. Bunlardan bazıları (Trussel ve Bitner, 1998: 446);

- Faaliyet maliyetlerinin en doğru şekilde hesaplanması,
- Bütçeleme,
- Performans değerleme,
- Verimlilik raporlarının hazırlanması,
- Fiyatlama,
- Kaynak dağıtımı

FTY, sürekli iyileştirme yapısının oluşturulmasına katkıda bulunurken aynı zamanda aşağıdaki altı amaca da hizmet etmektedir (Edwards, 2000: 5):

- Yapılan işin işletmenin stratejik amaçlarına ne şekilde katkıda bulunduğunu anlayabilmek,
- Geçerli performansla kıyaslama yapmak,
- İş akışlarını yeniden tasarlamak,
- Faaliyet performanslarını iyileştirmek,
- Yapılan işi gözden geçirmek,
- FTM yönteminin sürekliliğini sağlamak.

FTY başarılı işletmelerin, faaliyetlerin ve süreçlerin kontrol edilmesi ve iyileştirilmesi esnasında kullandıkları bütün yöntemleri desteklemektedir. FTM' nin de başarılı olabilmesi için bu yöntemlerle uyum içinde ve bütünleştirici olması gerekir. Bu yöntemlerden bazıları (Edwards, 2000: 6);

- Stratejik planlama,
- Bütçeleme,
- Kapasite yönetimi,
- Yaşam döngüsü yönetimi,
- Kısıt yönetimi,
- Zamana sürücülü yönetim,
- İş süreçlerinin yeniden yapılandırılması
- Toplam kalite yönetimi,
- Toplam önleyici bakım

### 3. Faaliyet Tabanlı Yönetim Uygulamaları

Cooper ve Kaplan, faaliyet tabanlı yönetim uygulamalarını operasyonel ve stratejik olmak üzere iki grupta sınıflandırmıştır (Eker, 2004: 97).

Operasyonel FTY, verimliliği, varlıkların faydalarını arttırma ve daha düşük maliyet için yapılan çalışmaları içerir. Operasyonel FTM uygulamaları, faaliyet yönetimi, iş süreçlerinin yeniden yapılandırılması, toplam kalite yönetimi ve performans ölçümü gibi yönetim tekniklerini içerir (Karcioğlu ve Binboğa, 2010: 6).

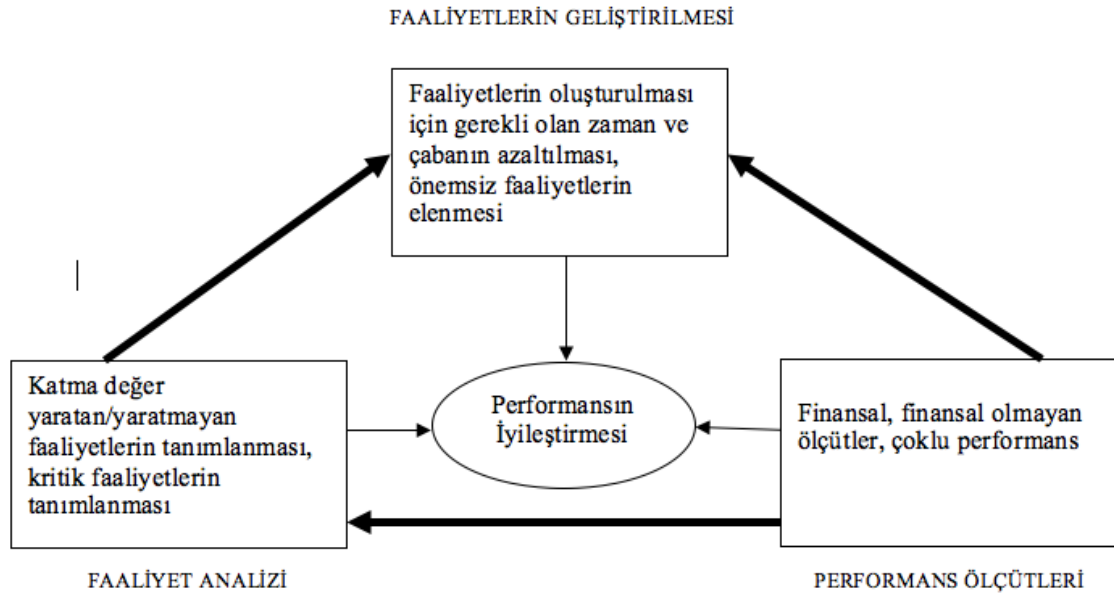
Stratejik FTY ise faaliyet verimliliğini veri olarak kabul ederken, karlılığı arttırmanın bir yolu olan faaliyetlere olan talepte değişiklik yapmayı hedefler. Örneğin, bir üründen, bir hizmetten veya bir müşteriden elde edilen gelir katlanılan maliyetten daha azsa böyle bir durumda yapılan faaliyetler değerlendirilir ve katkı yaratmayan faaliyetlerin sayısı azaltılmak suretiyle bu olumsuzluk giderilmeye çalışılır (Öker, 2003: 64).

Sonuç olarak FTY, yönetsel ve örgütsel etkinliklerin sürekli bir biçimde geliştirildiği bir yönetim metodudur (Dursun, 2002: 59).

Gunasekaran, McNeil ve Singh ise, faaliyetlerin yönetilmesi ve iyileştirilmesinde Şekil 5' den de görüleceği gibi üç aşamalı bir FTY modelinden yararlanır (Gunasekaran, McNeil ve Singh, 2000: 392-393):

- Faaliyet analizi,
- Faaliyetlerin iyileştirilmesi,
- Performans Ölçütleri

**Şekil 1.** Faaliyet Tabanlı Yönetimin Kavramsal Çerçevesi



**Kaynak:** Gunasekaran, McNeil ve Singh, 2000: 393.

Bu çalışmada FTY uygulaması için Şekil 1' deki kavramsal çerçeve esas alınacaktır.

### 3.1. Faaliyet analizi

Faaliyet analizi, işletmedeki faaliyetlerin tespit edilmesi ve tanımlanması olarak ifade edilmektedir. Faaliyet analizi, işletmenin bir departmanında hangi faaliyetlerin yapıldığı, faaliyetlerin kaç kişi tarafından gerçekleştirildiği, faaliyetlerin gerçekleşmesi esnasında ne kadar zaman harcadığı, faaliyetin performansını yansıtan en önemli verinin ne olduğu ve faaliyetin işletme açısından ifade ettiği değer hakkında işletmeye bilgi sağlar (Miller, 1996: 69).

FTY uygulamalarının ilk aşaması olan faaliyet analizinde, süreçler içerisindeki ana faaliyetlerin belirlenmesi, temel performans göstergelerinin geliştirilmesi, kaynaklar ile faaliyetler arasındaki ilişkilerin saptanması, maliyetlerin faaliyetlere göre izlenmesi, gibi işlemlerin yanı sıra her faaliyetin maliyet belirleyicisinin tanımlanması için gerekli tüm analizleri kapsar (Özer, 2001: 83).

Faaliyet analizi aşağıdaki genel amaçlar için kullanılabilir (Brimson, 1991: 78):

- Önemli faaliyetlerin mevcut performans ve maliyet durumunu anlama,
- Maliyeti düşürmek/performansı iyileştirmek amacıyla alternatif faaliyetleri tespit etmek için temel oluşturma,
- Mevcut faaliyetlerin düzeltilmesi için yöntemler geliştirmek,

- İkincil, gereksiz ve değer katmayan faaliyetleri tespit etme,
- Bölümler arasındaki ilişki ve konuları belirleme.

İşin neden yapıldığı ve ne şekilde daha iyi yapılacağını kavrayabilmek, israfın ortadan kaldırılması ve stratejik pozisyonu güçlendirmek açısından oldukça önemlidir. Bu sebeple işletmeler tarafından aşağıdaki unsurları içeren bir faaliyet analizi gerçekleştirilir (Turney, 1992: 22):

- Gereksiz faaliyetlerin tespiti,
- Önemli faaliyetlerin belirlenmesi,
- Faaliyetlerin en iyi uygulamalarla kıyaslanması,
- Faaliyetler arasındaki bağlantıların araştırılması.

Faaliyet analizi aşağıdaki işlemleri kapsar (Gunasekaran, McNeil ve Singh, 2000: 392):

- Değer katan ve değer katmayan faaliyetlerin belirlenmesi,
- Kritik faaliyetlerin analizi,
- Faaliyetlerin kıyaslanması.

### **3.1.1. Değer katan ve değer katmayan faaliyetlerin belirlenmesi**

İşletmede yürütülen faaliyetler ve bu faaliyetlerin maliyetleri belirlendikten sonra; değer katan ve değer katmayan faaliyetler belirlenmelidir.

Bir işletmedeki faaliyetlerin değer katan faaliyetler ve değer katmayan faaliyetler olarak ikiye ayrılması faaliyete dayalı yönetim anlayışının birincil felsefesidir (Arzova, 2002: 21). Değer katan faaliyetleri ve değer katmayan faaliyetleri şöyle açıklayabiliriz:

*Değer katan faaliyetler:* Müşteri tarafından elde edilen değere katkıda bulunan ya da bir organizasyonun ihtiyaçlarını karşılayan faaliyetlerdir. Değer katan faaliyet kavramı aynı zamanda müşteri ya da organizasyon tarafından talep edilen miktar, kalite ve geribildirimde bir düşüş olmadan elimine edilmeyecek faaliyetler olarak tanımlanabilir (Agrawal, Mehra ve Siegel, 1998: 63). Örneğin; bir otomobilin tasarımının yapılması, montajı, boyanması, motorun yerleştirilmesi, koltukların takılması, hava yastıklarının montajı gibi faaliyetler müşteriye değer katan faaliyetlerdir (Köse, 2005: 101).

*Değer katmayan faaliyetler:* Ürün ya da hizmeti kullanan müşteriye herhangi bir fayda sağlamayan dolayısıyla elimine edilmesi gereken faaliyettir (Innes ve Mitchell, 1995: 139)

Bir işletmede değer katmayan faaliyete ilişkin birkaç örnek (Gunasekaran, McNeil ve Singh, 2000: 393):

- Makine hazırlama, değer katmayan bir faaliyettir. Çünkü makine, hazırlık aşamasında bir üretim yapılmaz.
- Lojistik, işletmede değer katmayan başka bir faaliyettir. Çünkü bir ürünün taşınması üründe katma değer yaratmaz.
- Kontrol, diğer bir değer katmayan faaliyettir.
- Stoklama da ürüne ya da müşteriye değer katmayan başka bir faaliyettir.

Bir faaliyetin değer katan bir faaliyet olup olmadığını belirlemek için genellikle müşterinin bu faaliyetten bir fayda sağlayıp sağlayamadığı sorulur. Bu sorunun da ötesinde “müşteri faaliyete ürün ya da hizmetin bir parçası olarak mı ödeme yapar?” sorusu sorulabilir. Faaliyet tabanlı yönetim yaklaşımında değer belirlenmesi ve ölçülmesine ilişkin olarak aşağıdaki sorular kullanılmıştır (Pemberton, Arumugam ve Hassan, 1996: 24):

Katma değer yaratan faaliyetler için;

- Faaliyetin değeri dış müşteri (gerçek müşteri) için mi?
- Faaliyet, işletmenin ihtiyaçlarını karşılıyor mu?

Katma değer yaratmayan faaliyetler için;

- Faaliyet, işletme uygulamalarını karşılıyor mu?
- Faaliyetin değeri iç müşteri (işletme) için mi?
- Faaliyet bir israf mı?

Hangi faaliyetlerin değer kattığının tanımı işletmeden işletmeye farklılık gösterebilmektedir. Çoğunlukla kabul görmüş bazı tanımlamalara göre müşterinin gözünde değer katan bir faaliyet, mümkün olan en etkin şekilde icra edilen faaliyet ya da çıktının üretilmesindeki asıl amacı destekleyen faaliyettir. Örneğin, finans sektörü için, işletmenin yıllık raporlarını üretmek için yürütülen faaliyetler değer yaratan faaliyetler olarak görülebilir. Diğer yandan, eğitimle ilgili faaliyetler ise değer katmayan olarak değerlendirilebilir (Arzova, 2002: 22).

Değer katmayan faaliyet maliyetlerinin ortaya çıkarılması FTY' nin önemli yararlarından olmakla beraber, başarılması zor bir süreçtir. Aynı zamanda değer katan ve değer katmayan faaliyetlere ilişkin tanımlamalar sıklıkla karıştırılmakta ve yanlış anlaşılmalara sebep olmaktadır. Bazılarına göre değer katmayan faaliyetler israf, bazılarına göre kalite maliyeti ve bazen de işçilikten başka her şeyi ifade edebilmektedir (Gunasekaran, McNeil ve Singh, 2000: 393). Dolayısıyla, faaliyetlerin değer katıp katmadığına ilişkin yürütülen sağlıklı bir katma değer analizi, süreçle ilgili karışıklıkların çözümü ve önlenmesi açısından oldukça faydalıdır.



Yapılan araştırmaların sonucuna göre, çoğu işlemsele süreç değer katan faaliyetlerden daha çok değer katmayan faaliyetlerden oluşmaktadır. Nitekim, bir işletmenin tüm faaliyetlerinin %80'den fazlası değer katmayan faaliyetlerden oluşabilmektedir (zer, 2001: 85).

Değer katan faaliyetlerin iyileştirilmesi ve değer katmayan faaliyetlerin azaltılması hiç bitmeyen bir süreçtir. İşletme, bu amaçların gerçekleştirilmesinde sürekli olarak yer alacak bir sistemi kurmak zorundadır. Ayrıca, faaliyet analizi araştırma ve geliştirme, tasarımı, üretim, pazarlama, dağıtım ve hizmetin de yer aldığı tüm değer zincirini kapsamalıdır (Agrawal, Mehra ve Siegel, 1998: 63).

Değer zinciri, işletmelerin müşterilere ürün veya hizmeti sağlamak için gerçekleştirdikleri bir dizi faaliyet serisidir. Bu faaliyetler, işletmelerin değeri nasıl meydana getireceğini belirten bir değer zincirinin içinde organize edilmelidir. İşletmeler, müşterilerine en iyi değeri sunmalarını sağlayacak bir değer paketi (rn veya hizmet) geliştirmek için değer zinciri içinde yer alan faaliyetleri tanımlamalı ve düzenlemelidir. Bu düzenleme ise, ya en düşük maliyeti elde edecek ya da belirli müşterilerin ihtiyaçlarını rakiplerden daha iyi karşılayacak şekilde yapılmalıdır (Türk, 2004: 237). Dolayısıyla FTY, değer zinciri kapsamında yer alan faaliyetlerin tanımlanması, maliyetlendirilmesi ve iyileştirilmesi süreçlerinde önemli katkılarda bulunan değer zincirini tamamlayıcı nitelikte stratejik bir yaklaşımdır.

### **3.1.2. Kritik faaliyetlerin analizi**

Bir işletmede çok sayıda faaliyet gerçekleşmektedir. Bunların tamamının analiz edilmesi, zaman ve kaynak açısından ekonomik olmayabilir. Bu nedenle, bu faaliyetlerden sadece beklenen faydaları analiz esnasında onlar için yapılan maliyeti aşacak olanlar incelenmelidir (Tanış, 1999: 154). Bu şekilde diğerleri arasından sıyrılarak analiz işlemine tabi tutulan faaliyetleri kritik faaliyet olarak nitelendirebiliriz.

Kritik faaliyetler, işletmenin etkin ve verimli çalışmasını sağlayacak, sürekli iyileşme sürecinde yeni fırsatlar yaratacak ve mamln performansını arttıracak olan faaliyetlerdir (Dursun, 2002: 58).

Bu faaliyetler belirlenirken; Pareto Analizi ya da Willie Sutton kuralından yararlanılabilir. Pareto analizi; 20/80 kuralını esas almaktadır ki; buna göre oluşan maliyetlerin %80'inden, gerçekleştirilen faaliyetlerin %20'si sorumludur. Willie Sutton kuralında ise; yüksek maliyetli ve tasarruf imkanı olan faaliyetler üzerinde durulması gerektiği ifade edilmektedir (Köse, 2005: 102).

### **3.1.3. Faaliyetlerin kıyaslanması**

Faaliyetler diğer bir işletmedeki benzer bir faaliyetle ya da aynı işletmenin diğer bölümlerindeki benzer faaliyetlerle karşılaştırılmaktadır. Çünkü bir faaliyetin değer katan bir faaliyet olması, onun etkin yapıldığı ve kaliteli bir iş olduğu anlamına gelmez. Bu sebeple bir faaliyeti kendi alanında başarılı bir örnekle kıyaslamak, iyileştirme sürecinde katkı sağlayacaktır (Turney, 1992: 22).

Esas itibariyle kıyaslama, bir işletmenin sürekli olarak ve bilinçli bir şekilde, kendi dallarında ve sektörlerinde en iyi olan işletmelerin, belirli işleri ne şekilde yaptıklarını araştırması, analiz etmesi, kendi usulleri ile karşılaştırarak sonuç çıkarması, çıkardığı bu sonuçları bir plan dahilinde uygulayarak daha yüksek bir başarı düzeyini yakalamaya çalışması çabaları olarak ifade edilebilir (Bumin ve Erkutlu, 2002: 90).

Kıyaslama yönteminin sistematik bir şekilde ilk uygulanmasını yapan Xerox firması, bu tekniği organizasyonel performansın artırılması amacı ile gerçekleştirmiştir. Rakiplerin ürünlerini detaylı bir şekilde inceleyen Xerox yönetimi ve mühendisleri, kendi ürünlerinden daha üstün olduğunu düşündükleri ürünlerden yararlanmak istemişlerdir. Böylece başlangıçta rakip işletmelerin ürünlerinin, sonrasında ise rakip işletmelerin iş süreçlerinin incelenmesi ile devam eden bu uygulamalar, 1980'li yılların başlarında Xerox'un en çok önem verdiği konulardan biri olmuştur (Topaloğlu ve Kaya, 2008: 26).

Sonuç olarak, işletmenin rakip firmalar ve dünyadaki en iyi uygulamalar ile sürekli bir kıyaslama halinde olması, onlardaki başarılı uygulamaları kendine adapte etmesi, işletmenin başarıya ulaşması açısından oldukça önemlidir. Bu da kıyaslama tekniğinin, faaliyet tabanlı yönetime sürekli iyileşme sürecinde faaliyetlerin iyileştirilmesi açısından sağlamış olduğu katkının önemini ve değerini göstermektedir.

### **3.2. Faaliyetlerin İyileştirilmesi**

Faaliyet tabanlı yönetim sistemini kullanan işletmelerde, performansın iyileştirilmesi için başvurulan iyileştirme stratejileri/yöntemleri aşağıdaki gibidir (Gunasekaran, McNeil ve Singh, 2000: 394):

- Faaliyetlerin yerine getirilmesi için gerekli olan zaman ve çabanın
- azaltılması,
- Gereksiz faaliyetlerin elenmesi,
- Düşük maliyetli faaliyetlerin seçilmesi,
- Faaliyetlerin paylaşılması.

### **3.2.1. Faaliyetlerin yerine getirilmesi için gerekli olan zaman ve çabanın azaltılması**

Faaliyetlerin iyileştirme sürecindeki en temel öge, faaliyetin yerine getirilmesi sırasında harcanan zaman ve çabanın azaltılabilmesidir. Bu azaltma ise, süreç ve ürünün iyileştirilmesiyle gerçekleşmektedir. Örnek olarak işletmeler, makine hazırlık zamanlarını azaltabilmek için; çalışanlara eğitim vermek, aralarındaki çatışmayı önlemek; araç-gereçleri üretim akışına uygun yerleştirip, ürün tasarımında değişiklik yapmak gibi yöntemlere başvurumaktadırlar (Köse, 2005: 126).

### **3.2.2. Gereksiz faaliyetlerin elenmesi**

İşletmelerde ürün performansını, fonksiyonelliğini, kalitesini ve müşterilere sağlayacağı tatmin düzeyini düşürmeden ortadan kaldırılacak faaliyetlerin mümkün olduğunca elimine edilmesi gerekir. Örnek olarak, güvenilir ve yüksek kalitedeki ilk madde ve malzemeyi uygun fiyattan küçük partiler halinde teslim etmeyi garanti eden küçük firmalarla yapılan uzun dönemli anlaşmalar; 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 oranda elimine edilmesine yardımcı olabilir (Dursun, 2002: 58).

### **3.2.3. Düşük maliyetli faaliyetlerin seçilmesi**

İşletmenin, sürekli iyileştirme sürecini etkin bir şekilde yürütebilmesi için maliyetin esas kaynağı olan faaliyetleri ve bu faaliyetlerin tükettiği kaynağı iyi yönetmesi gerekir. Bu da maliyetlerle ilgili kaliteli ve zamanlı bilgi ile sağlanabilmektedir. Sağlanan bu bilgiler doğrultusunda faaliyetler seçilirken, ürünün kalite, zaman ve işlevi gibi değerlerinde bir azalma yaratmayacak ancak maliyetini düşürecek faaliyetler tercih edilmelidir. Çünkü karı maksimize etmenin yolu düşük maliyet ile çalışmaktan geçmektedir.

### **3.2.4. Faaliyetlerin paylaşılması**

Eğer bir müşterinin tek, benzersiz bir ihtiyacı varsa o müşteri için özel bir faaliyet yürütülmesi gerekir. Ancak, eğer müşterilerin ortak ihtiyaçları varsa, bu ihtiyaçları benzer faaliyetlerle yerine getirmemek israfa yol açacaktır. Örneğin, ürün tasarımcıları yeni bir ürünün tasarımında ortak parçalar kullanabilirler. Ortak parça, birçok üründe benzer fonksiyonu yerine getiren parçadır. Ortak parçalar tarafından yerine getirilen faaliyetler, onları kullanan ürünler tarafından paylaşılmaktadır. Bu paylaşım, sürekli

üretilem ürünün hacmini arttırmakta, böylece parça başına maliyet de düşmektedir (Gunasekaran, McNeil ve Singh, 2000: 395).

### 3.3. Performans ölçütleri

Bir sistemin performansı, belirli bir zaman sonucundaki üretim çıktısı ya da çalışma sonucu olarak; sonuç ise işletme amaçlarının ya da görevinin yerine getirilme derecesi olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda işletme performansı, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi için gösterilen tüm çabaların değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir. İşletme performansının ölçümü; işletmelerin önceden belirlenen hedeflerine ne ölçüde ulaşıldığını belirleyen bir işlem dizisi olup, performans hedeflerinin belirlenmesi, performans ölçümü, geri bildirim ve motivasyon aşamalarından oluşan performans yönetimi sürecinin bir aşamasını oluşturmaktadır (Zerenler, 2005: 2).

Performans ölçüm sisteminde kullanılacak olan performans ölçütleri ise, bir faaliyet, süreç ya da organizasyonel birime ilişkin yapılan işin ve varılan sonuçların göstergeleridir. Performans ölçütleri, faaliyetin iç müşteriler (işletme) ve dış müşterilerin (gerçek müşteriler) ihtiyaçlarını ne derecede karşıladığını gösterirler. Gerçekleştirilen faaliyet performansının ise beş temel unsuru vardır (Tsai, 1998: 730):

- Yapılan işin kalitesi,
- Faaliyetin verimliliği,
- Faaliyetin tamamlanması için gerekli olan döngü zamanı,
- Faaliyete yüklenen maliyet,
- Müşteri memnuniyeti

Performans ölçütleri bir faaliyetten diğer bir faaliyete değişebildiği gibi, bir işletmeden diğer bir işletmeye göre de değişebilmektedir. Performans ölçütleri finansal ve finansal olmayan ölçütlerden oluşabilir.

Performans ölçütleri, genellikle aşağıdaki iki durumu yansıtmaktadır (Edwards, 2000: 7):

- Müşterinin gerçekleştirilen faaliyetten kalite, zamanlılık ve güvenilirlik açısından beklentileri,
- İşletmenin süreçlerden ya da faaliyetlerden beklentileri.

Yukarıdaki iki grup performans ölçütü de birbiriyle bağlantılıdır. Birinci grup performans ölçütü faaliyetin, müşterinin ürünle ilgili beklentisini, karşılama derecesini ölçerken; ikinci grup performans ölçütü de, işletme kaynaklarının üretim sürecinde ne derece etkin kullanıldığını ölçer.

İşletmelerin, sürekli iyileşme sürecinde ve maliyet yönetiminde önemli yerleri olan performans ölçütlerini, faaliyetlerini en etkin şekilde yürütülmesini sağlayacak şekilde oluşturmaları gerekmektedir. Nitekim, performans ölçütleri oluşturulurken aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir (Parker, 2000: 64-65'ten aktaran Dursun, 2002: 59):

- Performans ölçütleri işletmede yürütülecek faaliyetlerle ilgili maliyetlerin izlenmesini ve kontrol edilmesini desteklemelidir,
- Performans ölçütleri sürekli olarak gözden geçirilmeli, işletme içinde ve dışında meydana gelen değişimlere göre güncelleştirilmelidirler,
- Performans ölçütleri açık, güvenilir ve anlaşılabilir olmalıdır,
- Performans ölçütleri ulaşılabilir ölçütlerden oluşmalıdır,
- Performans ölçütleri işletmenin stratejik amaçlarına uygun olmalıdır,
- Performans ölçütleri ile işletmenin stratejik amaçları arasındaki ilişki hakkında çalışanlara sürekli bilgi verilmelidir,
- Performans ölçütleri işletmede yürütülen faaliyetlerin dikkatlice analiz edilmesi sonucu oluşturulmalıdır,
- Performans ölçütleri değer katan ve değer katmayan faaliyetlerin açık olarak belirlenmesini sağlamalıdır.

#### **4. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Avantajları**

Faaliyet tabanlı yönetim, faaliyet analizi, bütçe ve sapma analizi, müşteri karlılık analizi gibi yönetim amaçlı olarak kullanılmakla birlikte, yeni ürün tasarımı ve sürekli iyileştirme gibi amaçlara yönelik olarak da kullanılmaktadır (Tanış, 1999: 156). Bu amaçların temelinde FTY, yöneticilerin işletme faaliyetlerini daha iyi tanımlarını, faaliyet maliyetlerini en doğru şekilde tespit etmelerini ve böylece faaliyetleri daha etkin bir şekilde yöneterek, rekabet gücünü ve karlılıklarını arttırmalarına yardımcı olur. Faaliyet tabanlı yönetimin en çok kullanıldığı ve fayda sağladığı alanlar:

- Ürün Karlılık Analizleri
- Müşteri Karlılık Analizleri
- Bütçeleme ve Sapma Analizleri
- Maliyet-Hacim-Kar Analizleri
- Mamul Tasarımı ve Mamul Geliştirme Kararları

#### **4.1. Ürün karlılık analizlerinde FTY bilgilerinin kullanımı**

Faaliyet tabanlı yönetimin işletmeye sağladığı en önemli avantajlardan birisi doğru ve güvenilir maliyet bilgisi sağlamasıdır. FTY' den sağlanan bu bilgi sayesinde işletme yöneticileri önemli stratejik kararlar almaktadırlar. Bunlardan birisi de bu maliyet bilgilerine dayanarak ürün karlılık analizinin yapılmasıdır. Faaliyet tabanlı yönetimin aksine, geleneksel maliyet yöntemlerinde hacim bazlı olarak gerçekleştirilen ürün maliyetlemesine dayanan ürün karlılık analizleri de böylece yanlış sonuçlar verecektir.

Geleneksel maliyet yöntemlerinde endirekt giderler sabit gider olarak değerlendirilmekte ve ürün grupları arasında tüketim farklılıkları göz ardı edilmektedir. Hâlbuki ürün satınalma, makine hazırlama, malzeme testleri gibi standart ürünler için yapılan faaliyetler daha az miktardaki standart dışı ürünler için de yapılmaktadır. Birim başına düşen maliyetler söz konusu olduğunda standart birim başına düşecek endirekt birim maliyet değerine göre daha düşük olmalıdır. Geleneksel maliyet yöntemlerinde bu farklılaşmayı takip edecek bir yapı olmadığından standart ve standart dışı ürün üzerine eşit miktarda gider yüklenmektedir (Öker, 2003: 67). Bu da mamul maliyetlerinin yanlış hesaplanmasına yol açmaktadır.

Faaliyete tabanlı maliyetleme yönteminin kullanılması günümüzde güncel olarak farklı sektör ve ürünlerde kullanılan iki yaklaşım olan gerek maliyetten fiyata gerekse de fiyattan maliyete fiyatlandırma stratejilerinde etkin rol oynamıştır. Maliyet + kar ve hedef maliyetleme yöntemleri başta olmak üzere birçok fiyatlandırma politikasında etkili olarak kullanılabilen faaliyet tabanlı maliyet yönteminin bu rolü temel olarak birim üretim maliyetinin hesaplanmasında yarattığı hesaplama ve modelleme farklılıklarından kaynaklanmaktadır (Yükçü, Karakelleoğlu ve Altun, 2012: 13).

#### **4.2. Müşteri karlılık analizlerinde FTY bilgilerinin kullanımı**

Müşteri kârlılık analizinin amacı, gelir, maliyet ve işletmenin varlık ve kaynaklarını müşteriler ile ilişkilendirmektir. Analizin başlangıç noktası ürün maliyetlerinin hesaplanmasıdır. Sonraki aşamada pazarlama ve satış sürecine göre giderler müşterilere yüklenir. Daha sonra her müşterinin toplam maliyeti hesaplanır. Son olarak hesaplanan bu toplam maliyetler müşterilerden elde edilen gelirlerle karşılaştırılarak müşteri karlılığı hesaplanır (Howell ve Soucy, 1990: 44)

Rekabetin çok yoğun olduğu günümüz iş dünyasında bir yandan müşteri tatmini müşteriler için çok önemli bir konu iken, diğer yandan da yeteri derecede karlılık hayati önem taşımaktadır. Bu sebeple müşteri tatmini ile kar elde etme dengesi sağlanmalıdır.

Bununla birlikte bir işletmenin tüm müşterilerini tatmin etmesi imkansız değilse bile çok zordur (Tanış, 1999: 156).

Maliyet bilgilerinin müşteri bazında takip edilecek şekilde düzenlenmesi işletmelerin müşterilerle ilgili karar almasına yardım eder. Bu kararlardan bazıları aşağıdaki gibidir (Öker, 2003: 71):

- Kar payı yüksek müşterilerin sürekliliğinin sağlanması ve müşterilerle iş hacminin genişletilmesi,
- Müşteri bazında özel maliyet gerektiren ürünlerin tekrar fiyatlandırılması,
- Kar marjı yüksek müşterilere özel indirimler yapılması,
- Sürekli zarar edilen müşterilerin rakip şirketlere bırakılması,
- Yüksek kar payı sağlayabilecek müşterilerin rakip kuruluşlardan alınmaya çalışılması.

FTMY yardımıyla elde edilen bilgiler FTM yönetimi sayesinde işletmede meydana gelen faaliyetler ve işlemlerle ilgili daha kapsamlı bir görüş açısı yaratmaktadır. Bu çerçevede FTM yönetimi sayesinde elde edilen maliyet bilgileri, ürün-hizmet hattı, müşteri ilişkileri, işlemlerin geliştirilmesi, pazar bölümlendirmesi, ürün, müşteri karışımı gibi birbirinden farklı stratejik ve operasyonel kararların alınmasına yardımcı olmaktadır (Koşan, 2008: 288).

Faaliyet tabanlı maliyetleme bilgisinin müşteri karlılık analizlerinde kullanılmasıyla, işletmede üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetleri en gerçekçi ve doğru şekilde hesapladığı için, karlılıkları da daha doğru şekilde tespit edilmekte; böylece müşterilerle, hizmetlerle, ürünlerle ve dağıtım kanalları ile ilgili yerinde kararların alınmasını sağlanmaktadır.

#### **4.3. Bütçeleme ve sapma analizlerinde FTY bilgilerinin kullanımı**

Faaliyet tabanlı maliyetleme ile başlayan faaliyet tabanlı yaklaşım, bütçelemeyle devam etmiş ve işletme bütçeleri faaliyet tabanlı anlayışla yeniden yapılandırılmıştır. Ücretler, hammaddeler ve donanım gibi kaynak girdilerine odaklanan geleneksel fonksiyonel yaklaşım, yerini faaliyetlere odaklanan faaliyet tabanlı bütçelere bırakmıştır. FTM' nin bütçelemeye uygulaması faaliyet tabanlı bütçeleme olarak ifade edilmektedir (Parlakkaya, 2004: 233).

Faaliyet tabanlı bütçelemede geleneksel bütçelemenin aksine gelecek yılın faaliyetlerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan uzun vadeli kaynakların belirlenmesi ve planlamasını yapar. Bu sebeple, FTB, klasik maliyet muhasebesi anlayışıyla sabit olarak

tanımlanan bazı maliyetlerin değişken olabileceğini göstermesi açısından son derece önemli bir planlama aracıdır (Öker, 2003: 80).

Değişken giderlerin, üretim hacmine dayalı sapmaları sözkonusu olmazken, sabit giderlerin sapmaları mevcuttur ve değişken giderler gibi bölünemezler. Bu nedenle düzenlenen bütçe ve sapma analizleri, eğer maliyet sisteminde geleneksel dağıtım anahtarları kullanılıyorsa güvenilirliğini kaybederler (Tamış, 1999: 155).

Bütçe planlama ve kontrol sistemi, yönetim kontrol sürecinde kullanılan en temel bilgi sistemidir. Bütçeleme sürecinde performans standartlarının belirlenmesi ve sonrasında sapma analizleriyle geri bildirimde bulunulması planlama ve kontrol için gerekli olan temel verileri sağlamaktadır (Henderson, 1997: 26).

Sapma analizine ilişkin temel çerçeveler faaliyet tabalı maliyetleme sistemini benimseyen işletmeler için önemli olmaya devam eder. Ayrıca, faaliyet tabanlı maliyetleme maliyet kontrolü için daha anlamlı maliyet etkenleri ve daha homojen maliyet havuzları vasıtasıyla esnek bütçeleme ve sapma analizinin önemini artırır (Mak ve Roush, 1994: 99).

Üretim maliyetlerini analiz etmek ve bu arada sapma analizleri için sabit maliyetlere ilişkin sabit ve değişken GÜG arasında ayırım ihtiyacı yaygın bir şekilde görülmektedir (Mak ve Roush, 1994: 100).

Etkin ve sağlıklı bir sapma analizi için, kaynakların sabit ve değişken ayrımının yapılması gerekmektedir. Faaliyet maliyetleri arasında yapılmış olan değişken ve sabit maliyet ayrımı FTM ortamında da maliyet kontrolü için fayda sağlayacaktır.

#### **4.4. Maliyet-hacim-kar analizlerinde FTY bilgilerinin kullanımı**

Maliyet-hacim-kar (MHK) analizi, bir işletmenin satış miktarı, satış fiyatı, birim değişken maliyetleri veya toplam sabit maliyetlerinde herhangi bir değişme olduğunda işletmenin toplam gelirleri, toplam maliyetleri ve dolayısıyla faaliyet kar ve zararının bundan ne şekilde etkilendiğini göstermektedir (Bayri, 2005: 187).

Maliyet-hacim-kâr analizi, işletme yönetiminin vereceği kararlarda kullandığı araçlardan biridir. Maliyet yapısındaki değişiklikler, maliyet-hacim-kâr ilişkilerinin yeniden incelenmesini gerektirmektedir (Kaygusuz, 2007: 140).

İşletme yönetimi, üretim ve satış miktarı konusunda karar verirken, büyük ölçüde maliyet-hacim-kar analizlerinden yararlanır. Maliyet-hacim-kar analizleri temelde basit bir takım hesaplamalar içermesine karşın, işletmenin gelecekteki karının saptanmasında kullanılan yararlı bir araçtır. Söz konusu analizin amacı, çeşitli maliyet ve hacim



düzeylerinde işletme karının öngörülmesidir. Kuşkusuz öngörülen kar işletme yönetimine ışık tutacak bir varsayımdır. Yoksa gerçekleşen karın karşılaştırılacağı bir standart değildir (Erdoğan ve Saban, 2010: 402).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini kullanan işletmelerde, maliyet-hacim-kar analizlerinin sağlıklı şekilde yerine getirilmesi, bütçelemenin sağlıklı şekilde yerine getirilmesine bağlıdır. Bütçelemenin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi ise değişken ve sabit kaynak maliyetlerinin doğru bir şekilde tespit edilebilmesine bağlıdır. Bu özellikle, parti ve mamul seviyesi faaliyet maliyetleri için önem taşımaktadır. Nitekim, bu faaliyetlerin maliyetleri üretim hacmine bağlı olarak değişmemektedir. Bu noktada, faaliyet tabanlı yönetimin maliyet-hacim-kar analizine katkısı, işletmede gerçekleştirilen faaliyetleri ve maliyetlerini analiz ederek sabit ve değişken kaynak maliyetlerinin sağlıklı bir şekilde belirlenebilmesine imkan sağlamasıdır (Karaca, 2008: 71).

#### **4.5. Mamul tasarımı ve mamul geliştirme kararlarında FTY bilgilerinin kullanımı**

İşletmelerin maliyet düşürmek için kullanacakları en etkili araçlardan biri de ürün tasarımıdır. Tasarımcılar ve üretimle ilgili diğer mühendisler faaliyet tabanlı maliyet yöntemlerinin yardımıyla gereken detayda bilgiye rahatça ulaşarak yeni mamul tasarımında daha düşük maliyetler elde edebilmektedir. Kısaca, faaliyet tabanlı maliyetleme mamul tasarımında iki amaca hizmet etmektedir (Öker, 2003: 76):

- Mamulle ilgili geleneksel yöntemlere göre daha doğru maliyet bilgisi elde etmek,
- Üretim ve tasarımla ilgili teknik personele karar verirken kullanabilecekleri bir maliyet bilgi sistemi sunabilmektir.

Faaliyete dayalı maliyetlemenin sağladığı bilgiler, hedef maliyetlerin belirlenmesinde ve performans değerlemede oldukça yararlı olacaktır. Faaliyet esasına dayalı maliyet yöntemi gerekli olan doğru bilgileri hedef maliyetleme analizine uygun bir şekilde sağlamaktadır. Bu nedenle iki yöntemin birlikte kullanılması işletmeler açısından oldukça yararlı olacaktır (Karcıoğlu, 2002: 191).

## **SONUÇ**

Globalleşme sonucunda işletmeler ayakta kalabilmek ve varlıklarını devam ettirebilmek için, ürün ve hizmet kalitelerini arttırmak, müşteri beklentilerine anında cevap verebilmek, maliyetlerini düşürmeye yönelik yeni yöntem ve teknikleri uygulamak, hızlı karar vermek ve planlı hareket etmek durumunda kalmışlardır.

Maliyet ve yönetim muhasebesinin işletme yönetim sürecinde bu denli önem kazanması işletmeleri yeni yöntemler için arayışa yöneltmiş, bunun sonucunda da modern maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemleri geliştirilmiştir. Bu yöntemlerden biri de faaliyet tabanlı yönetimdir. Faaliyet tabanlı yönetim ile faaliyet analizleri yapılarak, faaliyetler detaylı bir şekilde tanımlanmakta ve böylece işletmeye değer katan ve katmayan faaliyetler tespit edilerek bunların elenmesi ya da azaltılması yoluna gidilmektedir.

FTY işletmenin stratejik düzeydeki hedeflerini gerçekleştirmesi için faaliyet ve iş süreçlerine odaklanılmasını, diğer bir deyişle faaliyet ve iş süreçlerinin planlanmasını, geliştirilmesini ve yönetilmesini gerektirir. Dolayısıyla, faaliyet tabanlı yönetim sürekli iyileştirme, yeniden yapılanma, performansın geliştirilmesi, kıyaslama ve israfın yok edilmesi teknikleri ile yakından ilgilidir.

Faaliyet tabanlı yönetim, kritik faaliyetlerin tanımlanması, faaliyetlerin iyileştirilmesi ve performans ölçütleri uygulamalarıyla işletmeler açısından stratejik bir öneme sahiptir. FTY, ürün ya da hizmetin kalitesine katkısı olmayan, aksine maliyetini arttıran tüm unsurların ortadan kaldırılmasını amaç edinmektedir. Sonuç olarak, faaliyet tabanlı yönetim işletmede gerçekleştirilen faaliyetler üzerinde yoğunlaşarak, müşterilere sunulan ürün ya da hizmetlerin değerini, kalitesini, işlevselliğini, müşteri karlılığını ve tatmin düzeyini arttırmalarında yardımcı olan stratejik bir yöntemdir.

## **Bilgilendirme**

Bu makale Prof. Dr. Cemal Çakıcı' nın danışmanlığında yürütülen Saime Doğan' ın "Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Bir Tekstil Firmasında Uygulaması" adlı doktora tezinin (2016) bir kısmından türetilmiştir.

## **Kaynakça**

Agrawal, S.P. – Mehra, S. – Siegel, P.H. (1998). Cost Management System: An Operational Management, *Managerial Finance*, 24 (1), 60-78.

Armstrong, P. (2002). The Costs of Activity – Based Management, *Accounting, Organizations and Society*, 27 (1-2), 99-120.

Arzova, B. (2002). *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Bayri, O. (2005). Maliyet Liderliği Stratejisi Açısından Maliyet-Hacim Analizleri, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 28, 184-197.

Brimson, J.A. (1991). *Activity Accounting: An Activity Based Costing Approach*, John Wiley&Sons, Inc., New York.

Bumin, B. – Erkutlu, H. (2002). Toplam Kalite Yönetimi ve Kıyaslama, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 4 ( 1), 83-100.

- Cardos, I.R. – Pete, S. (2011). *Activity-Based Costing (ABC) and Activity-Based Management (ABM) Implementation – Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability?*, <http://revecon.ro/articles/2011-1/2011-1-9.pdf>, Erişim Tarihi: 11 Kasım 2015.
- Dursun, A. (2002). Maliyet Düşürmeye Yönelik Stratejik Bir Yaklaşım: Faaliyete Dayalı Yönetim, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 7 (Ekim), 55-60.
- Edwards, J.B. (2000). The New Cost Management Culture: Where Are We Going? *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, (March/April), 3-8.
- Eker, M. (2004). *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Tekniği ve Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Erdoğan, N. - Saban, M. (2010). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Beta Basım A.Ş., İstanbul.
- Gunasekaran, A. – McNeil, R. ve Singh, D., (2000). Activity-Based Management In a Small Company: A Case Study, *Production Planning & Control*, 11 ( 4), 118-127.
- Henderson, I. (1997). Does Budgeting Have To Be So Troublesome, *Management Accounting*, 75( 9), 26-27.
- Howell, R.A. - Soucy, S.R. (1990). Customer Profitability: As Critical As Product Profitability, *Management Accounting*, (October), 1-6.
- Innes, J. – Mitchell, F. (1995). A Survey of Activity – Based Costing In The U.K.'s Largest Companies, *Management Accounting Research*, 6 (2), 137-153.
- Kaygusuz, S. (2007). Faaliyet Tabanlı Maliyet - Hacim - Kâr Analizi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 33 (Ocak), 139-150.
- Karaca, N. (2008). *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modellemesi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması*, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Karcioğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi – Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Aktif Yayınevi, İstanbul.
- Karcioğlu, R. – Binboğa, G. (2010). Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Yönetimin İşletme Stratejisinin Belirlenmesindeki Rolü, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24 (1), 1-13.
- Koşan, L. (2008). Faaliyet Tabanlı Müşteri Karlılık Analizi: Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17 (1), 285-302.
- Köse, T. (2005). Maliyet Yönetiminde Faaliyet Analizi ve Bir Uygulama, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 7 (1), 115-137.
- Köse, T. (2005). Faaliyete Dayalı Yönetim ve Süreci, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (2), 93-113.
- Maccarrone, P. (1999). Using ABM to Redesign Corporate Staff Units, *Business Process Management Journal*, 5 (2), 136-163.
- Maccarrone, P. (1998). Activity- Based Management and the Product Development Process, *European Journal of Innovation Management*, 1 (3), 148-156.
- Mak, Y.T. – Roush, M..L. (1994). Flexible Budgeting and Variance Analysis in Activity-Based Costing Environmet, *Accounting Horizons*, 8 (2), 93-103.
- Miller, J.A. (1996). *Implementing Activity – Based Management In Daily Operations*, John Wiley&Sons, Inc., New York.
- Öker, F. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme - Üretim ve Hizmet İşletmelerinde*, Literatür Yayıncılık, İstanbul.

- Özer, G. (2001). Ürün Geliştirme Süreçlerinde Faaliyet Dayalı Tekniklerin Kullanımı, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 5, 79-97.
- Parker, C. (2000). Performance Measurement, *Work Study*, 49 (2), MCB University Press ISSN 0043-8022.
- Parlakkaya, R. (2004). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ortamında Esnek Bütçeleme ve Sapma Analizi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9 (1), 229-243.
- Pemberton, N.R - Arumugam, L. - Hassan, N. (1996). ABM at Dayton Technologies: From Obstacles to Opportunities, *Management Accounting*; 77 (9), 20-27.
- Tanış, V. N. (1999). Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetiminin Anlamı, Önemi ve Faydaları, *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (2), 147-158.
- Topaloğlu, C. – Kaya, U. (2008). Benchmarking (Kıyaslama): Turizm İşletmelerini Açısından Kurumsal Bir Değerlendirme, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4 (1), 23-50.
- Trussel, J.M. – Bitner, L.N., (1998). Stratejik Cost Management: An Activity-Based Management Approach, *Management Decisions*, 36 (7), 441-447.
- Tsai, W.H. (1998). Quality Cost Measurement Under Activity-Based Costing, *International Journal of Quality & Reliability Management*, 15 (7), 719-752.
- Turney, P.B.B., (1992). Activity-Based Management: ABM Puts ABC Information to Work, *Management Accounting*, (January), 20-25.
- Türk, Z. (2004). Stratejik Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı: Değer Zinciri Maliyet Analizi, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 59 (3), 231-253.
- Yükçü, S. - Karakelleoğlu, İ. - Altun, C. (2012). “Faaliyete Dayalı Maliyet Sisteminin Kar Maksimizasyonu Açısından Fiyatlandırma Kararlarında Kullanılması”, *Atatürk Üniversitesi İİBD*, 26 (3-4), 1-14.
- Zerenler, M. (2005). Performans Ölçüm Sistemleri Tasarımı ve Üretim Sistemlerinin Performansının Ölçümüne Yönelik Bir Araştırma, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1 (Bahar), 1-36.