TC.
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ: BİR EĞİTİM KURUMUNDA UYGULAMA

İnci DEMİR

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2009

TC.
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ: BİR EĞİTİM KURUMUNDA UYGULAMA

İnci DEMİR

Danışman: Prof. Dr. Veyis Naci TANIŞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2009

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Bu çalışma, jürimiz tarafından İŞLETME Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan Prof. Dr. Veyis Naci TANIŞ
(Danışman)

Üye: Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK

Üye: Doç. Dr. Harun BAL

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.

…./… / 2009

Prof. Dr. Azmi YALÇIN
Enstitü Müdürü

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ÖZET

SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ: BİR EĞİTİM KURUMUNDA UYGULAMA

İnci DEMİR

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı
Danışman: Prof. Dr. Veyis Naci TANIŞ
Eylül 2009, 111 sayfa

Sürece Dayalı FTM, geleneksel FTM sisteminin eksikliklerini gidermek, faaliyetler için harcanan zaman faktörünü de hesaba katarak daha doğru sonuçlar almak amacıyla oluşturulan, daha basit bir sistemdir. Sistem, sadece faaliyetler için gerekli olan kaynak miktarı ve bu faaliyetlerin yerine getirilmesi için gerek duyulan zaman miktarı gibi iki veriye gereksinim duymaktadır. Bu yöntem ile faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan zaman ve kaynak miktarı belirlenebildiğinden, atıl kapasite miktarları ve kullanılan gerçek zaman ile gereken zaman arasındaki farklılıklar ortaya çıkarılabilmektedir. Bu şekilde, faaliyetlere ait maliyetler daha doğru olarak hesaplanabilmekte, daha kolay güncellenebilmekte ve sürdürülebilmektedir. Böylece, alınacak stratejik kararlarda daha doğru ve güncel verilerin kullanılabilmesine olanak sağlamaktadır. Bu çalışmanın amacı Müşteri Karlılık Analizinin özel bir eğitim kurumunda uygulanması, Geleneksel ve Sürece Dayalı FTM sisteminin doğuracağı farklılıkların ortaya konmasıdır. Bu çerçevede, olay çalışması ve derinliğine mülakat yöntemleri kullanılmıştır. Derinliğine mülakat yöntemi ile kurum ve faaliyetlerine ait bilgilere ulaşılmış, olay çalışması yöntemi ile Geleneksel ve Sürece Dayalı FTM Sistemlerinin analiz sonuçlarını nasıl etkilediği ölçülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi, Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi, Müşteri Karlılık Analizi, Eğitim Sektörü.

ABSTRACT

CUSTOMER PROFITABILITY ANALYSIS WITH TIME DRIVERN ACTIVITY BASED COSTING: A CASE STUDY IN AN EDUCATIONAL INSTITUTION

İnci DEMİR

Master Thesis, Business Department
Supervisor: Prof. Dr. Veyis Naci TANIŞ
September 2009, 111 pages

Time Driven ABC is a simple system that is created to remove the shortages of Activity Based Costing and get better results by considering the time consumption of activities. The method needs only two parameters as the cost of supplying resources to activities and the time required to perform these activities. By this system, total amount of the time required for activities and the need for resources will be determined thus the amount of unused capacity and the difference between activity time consumption and required time to carry out activities will be determined. In this wise, the cost of the activities will be determined accurately, updated and sustained easily. By this way, it enables the use of correct and updated data for strategic decision making. The aim of this study is to apply customer profitability analysis in an educational institution and to determine the differences between Traditional ABC and Time Driven ABC. In this framework, a case study was applied. During the case study, interviewing technique was used to reach the data about the institution and its activities; and then related data is collected and analized to show how the Traditional ABC and the Time Driven ABC affected the results.

Keywords: Activity Based Costing, Time Driven ABC, Customer Profitability Analysis, Educational Institution.

İÇİNDEKİLER

ÖZET…… i
ABSTRACT…… ii
TABLOLAR LİSTESİ……..……..vii

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ 7

1.1.Problemin Tespiti……...4
1.2. Çalışmanın Amacı…… 5
1.3. Araştırmanın Metodolojisi…….. 7
1.4. Bölümlerin İçeriği…… 8

İKİNCİ BÖLÜM

HİZMET SEKTÖRÜ VE EĞİTİM KURUMLARININ HİZMET SEKTÖRÜNDEKİ YERİ

2.1. Giriş …… 10
2.2. Hizmet Kavramı…… 11
2.3. Hizmet Sektörü Ve Kapsamı…….. 11
2.3.1. Hizmet Sektöründe Verimlilik…… 14
2.3.2. Verimlilikte Gelir Gider Dengesi……. 15
2.3.3. Hizmet Sektörünün Gelişimi…….. 16
2.4. Hizmet Sektöründe Eğitim Kurumlarının Yeri……..17
2.5. Özet ……..... 19

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HİZMET SEKTÖRÜNDE MÜŞTERİ KARLILIĞININ ÖNEMİ VE MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ

3.1. Giriş 21
3.2. Müşteri Karlılığı ve Önemi..... 21
3.3. Müşteri Karlılık Analizi..... 23
3.4. Müşteri Karlılık Analizinin Önemi..... 25
3.5. Müşteri Karlılık Analizinin Gerekliliği..... 26
3.6. Müşteri Karlılık Analizinin Uygulanışı..... 27
3.7. Özet 31

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ VE SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİNDE KULLANILMASI

4.1. Giriş 33
4.2.Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi..... 34
4.2.1.Geleneksel Maliyet Sistemlerinin Yetersizliği..... 36
4.2.2.Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Tanımı..... 36
4.2.2.1.Kaynaklar..... 39
4.2.2.2.Faaliyetler..... 39
4.2.2.3.Maliyet Temelinde Faaliyet Seviyeleri..... 39
4.2.2.4.Faaliyet Merkezi (Faaliyet Havuzu)..... 42
4.2.2.5.Maliyet Taşıyıcıları..... 42
4.2.3.Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Aşamaları..... 43
4.2.4.Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Amaçları..... 44
4.2.5.Geleneksel FTM Sisteminden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemine Geçiş..... 45
4.3.Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet..... 46

4.3.1.Sürece Dayalı FTM Sisteminin Geleneksel FTM Sisteminden Farkı…… 46
4.3.2.Sürece Dayalı FTM Sisteminin Sağladığı Faydalar ve Eksik Yönleri …….. 47
4.4.Sürece Dayalı FTM Sistemiyle Müşteri Karlılık Analizi..... 49
4.5.Özet …….. 51

BEŞİNCİ BÖLÜM

ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

5.1. Giriş …… 53
5.2. Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri…… 53
5.2.1. Sosyal Bilimlerde Araştırma…… 54
5.2.2. Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri…….. 55
5.3. Bir Araştırma Yöntemi Olarak Olay Çalışması…… 56
5.3.1. Olay Çalışmasının Aşamaları…….. 58
5.3.2. Olay Çalışmasının Yararları ve Eksik Yönleri…… 60
5.4. Olay Çalışması Yönteminin Seçilme Nedenleri…… 62
5.5.Özet …… 63

ALTINCI BÖLÜM

SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİYLE MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ: BİR ÖZEL EĞİTİM KURUMUNDA UYGULANMA

6.1. Giriş…… 65
6.2. Örnek Eğitim Kurumuna Ait Bilgiler…… 67
6.2.1. Müşteri Grupları……..…..68
6.2.2. Faaliyetler…… 69
6.2.3. Faaliyetlere Ait Giderlerin Belirlenmesi…… 73
6.2.4. Gelirlerin Belirlenmesi…….. 75
6.2.4.1. Eğitim Faaliyetlerinin Gelirleri…… 75
6.2.4.2. Yemekhane Faaliyetlerinin Gelirleri…….. 75

6.2.4.3. Kantin İşletmesi Gelirleri…….. 76
6.2.4.4. Yaz Kampının Gelirleri…….. 76
6.2.4.5. Konfeksiyon Bölümünün Gelirleri…….. 76
6.2.5. Geleneksel FTM Sisteminin Uygulanışı…….. 77
6.2.6. Sürece Dayalı FTM Sisteminin Uygulanışı…….. 84
6.2.6.1. Giderlerin Hesaplanması…….. 85
6.2.6.2. Bulguların Değerlendirilmesi…….. 93
6.3. Özet …….. 97

YEDİNCİ BÖLÜM

SONUÇ

7.1. Özet …….. 99
7.2. Çalışmanın Literatüre Katkısı…….. 103
7.3. Çalışmanın Kısıtları ve Karşılaşılan Zorluklar…….. 103
7.4. Gelecekteki Çalışmalara Öneriler…….. 104

KAYNAKÇA…….. 105
ÖZGEÇMİŞ…….. 110

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 6.1. Faaliyetlere Ait Giderler ve Toplam İçindeki Payları……..…74
Tablo 6.2. Faaliyet Gelirleri ve Toplam İçindeki Payları……..……..……77
Tablo 6.3. Faaliyetlere Ait Gider Ölçütleri…….……79
Tablo 6.4. Faaliyetlere Ait Giderlerin Hesaplanması…….……80
Tablo 6.5.a. Faaliyet Giderlerinin Müşteri Gruplarına Aktarılması…….……..82
Tablo 6.5.b. Faaliyet Giderlerinin Müşteri Gruplarına Aktarılması……..82
Tablo 6.5.c. Faaliyet Giderlerinin Müşteri Gruplarına Aktarılması…….……..82
Tablo 6.6. Geleneksel FTM Sistemi İle Müşteri Karlılıkları…….……..83
Tablo 6.7. Faaliyetlere Ait Toplam Giderler…….……85
Tablo 6.8. Bilgilendirme Faaliyetine Ait Toplam Süre……86
Tablo 6.9. Kayıt Alama İşlemine Ait Toplam Süre……..87
Tablo 6.10. Temizlik Hizmetine Ait Toplam Süre……88
Tablo 6.11. Pazarlama Faaliyetlerine Ait Toplam Süre…….89
Tablo 6.12. Yemekhane Faaliyetlerine Ait Toplam Süre……...89
Tablo 6.13. Eğitim Faaliyetlerine Ait Toplam Süre…….90
Tablo 6.14. Faaliyetlere Ait Sürelerin Müşteri Gruplarına % Dağılımları……91
Tablo 6.15. Sürece Dayalı FTM ile Maliyetlerin Müşteri Gruplarına Dağılımları
……92
Tablo 6.16. Sürece Dayalı FTM ile Müşteri Karlılık Analizi……...92
Tablo 6.17. Geleneksel FTM ile Müşteri Karlılık Analizi……92
Tablo 6.18. Geleneksel FTM ile Sürece Dayalı FTM Sisteminin Karşılaştırması
……95

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 4.1. Geleneksel Maliyet Sisteminde Genel Üretim Maliyetlerinin Ürünlere Dağılması (Cooper ve Kaplan, 1998'den yararlanılarak hazırlanmıştır)…… **37**

Şekil 4.2. FTM Sisteminde Genel Üretim Maliyetlerinin Ürünlere Dağıtılması (Cooper ve Kaplan, 1998'den yararlanılarak hazırlanmıştır)……...**38**

Şekil 5.1. Sosyal Araştırmanın Aşamaları (Singleton ve Straits, 1999:92)…....**54**

Şekil 5.2. Araştırma Yöntemlerinin Karşılaştırılması (Yin, 1994:6)……...**56**

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

Küresel rekabet ve hızlı değişen teknoloji ortamları, işletmelerin yeni yönetim anlayışlarını kavramasını ve bu yöntemleri uygulamasını zorunlu kılmaktadır. Bu ortamda başarılı bir şekilde rekabet edebilmek için işletmelerin en önemli önceliği müşteri tatminini sağlamak ve maliyetleri düşürmek olmalıdır. Müşteri tatmini de ancak üretilen ürün ve hizmetlerin kalitesini sürekli olarak geliştirmekle sağlanabilmektedir.

Günümüz işletmelerinin tüketici profilinde önemli değişiklikler olmuştur. Tüketiciler artık üretimde belirleyici bir rol oynamaktadırlar. Hızlı değişen ve çeşitlenen müşteri beklentilerinin odak noktası; kalite, fiyat avantajı yani maliyet ve ürün yelpazesindeki çeşitlilik olmuştur. Müşterinin talep ettiği ürün veya hizmeti istenilen zamanda, istenilen miktarda ve kalitede istenilen maliyetle bulundurabilme müşteri memnuniyetinin koşulu olarak görülmektedir.

Müşteri odaklı işletmeler bir yandan müşterilere kaliteli mal ve hizmet sunarak müşteri tatminini sağlarken, bir yandan da işletme karlılığını arttırmayı hedeflemektedirler. Bu bağlamda kalite sadece müşteriler için değil, aynı zamanda işletmeler için de bir performans ölçütü olmaktadır.

Kaliteli üretim yapmanın sağladığı faydaların yanında işletmeye ek maliyetleri de vardır. Kalite maliyeti; meydana gelebilecek hataları önlemek amacı ile yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite muayenelerinin ve mamulün üretim esnasında veya müşteriye tesliminden sonra görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyettir (Yükçü, 1999:90). İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan maliyetler bu faaliyetleri tüketen müşterilerce tüketilmiş olacaktır. Bu halde işletmelerin karlılığı, müşteri karlılığı ile doğrudan ilişkilidir.

Bütün işletmeler gibi özel eğitim kurumları da yoğun rekabetin olduğu, sürekli gelişen ve genişleyen bir piyasa ortamında bulunmaktadır. Bu nedenle, müşteri memnuniyetini artırmak ve bulunduğu güvenilir konumu korumak

amacındadır. Eğitim kurumları yöneticilerinin uzun dönemde karlılığı sağlayacak kararlar alabilmesi için müşterilerine ait ciro ve karlılık gibi ölçütler ile işletmeyi memnun etme düzeylerini bilmesi gerekmektedir (Noone ve Griffin, 1999:112). Bu sayede, uygun yöntemler ve teknolojinin de yardımıyla rekabet avantajı yaratacak stratejiler geliştirebileceklerdir. Rekabet avantajı yaratmak isteyen bir eğitim kurumunun, düzenli olarak müşterileri hakkında araştırmalar yapması ve sunduğu hizmetlerin müşteri odaklı olması gerekmektedir.

Bu noktada bahsedilmesi gereken, müşterilerin memnuniyeti düşünülürken diğer taraftan müşterilerinin işletmeyi ne kadar memnun ettiğinin de oldukça önemli olduğudur. Bunun için diğerlerine karşı rekabet üstünlüğü sağlamak isteyen işletmeler, ürün karlılığı kadar müşterilerin karlılığını da önemseyerek, işletme karına olan katkısını belirleyici çalışmalar yapmaya başlamıştır (Gündüz, 2002:66).

Eğitim kurumları gibi hizmet işletmeleri için müşteri karlılığı, ürün karlılığından daha önemlidir çünkü sunulan hizmet, müşteri davranışlarına ve isteğine göre belirlenecektir. Farklı istekleri olan kişilerin oluşturmuş olduğu homojen bir pazarda yapılması gereken ise pazarı bölümlere ayırarak her bölüm için farklı stratejiler geliştirmektir (Noone ve Griffin, 1997:75). Zeithaml ve Bitner (1996:254), hizmet işletmelerinin benzer istek, ihtiyaç, tercih ve satın alma alışkanlıkları olan müşterilerini bölümlere ayırarak uygun ve daha karlı olan grup veya grupları seçmelerinin gerektiğini belirtmektedir. Bu sayede sınırlı olan işletme kaynakları seçilen müşteri grubu için kullanılacak ve uzun dönemli kar sağlayacak müşteri memnuniyeti ve sadakati yaratılabilecektir.

Müşteri karlılık analizi; işletmede müşterilerden elde edilen hâsılat ile onlar için yapılan tüm gider ve maliyetleri buna sebep olan (maliyet nesnesi) müşteriye taşımaktır. Bu bağlamda müşteri karlılık analizi, bireysel olarak bir müşterinin veya değişik açılardan gruplandırılan müşterilerin karlılıklarının işletmeyi etkileme ölçülerini belirlemeye çalışan bir yönetim muhasebesi tekniğidir. Müşteri karlılık analizi ile elde edilecek veriler müşteri gelirlerini arttırmaya yönelik stratejik kararların alınması aşamasında önem kazanmaktadır. Bu konudaki stratejik kararlar, karlı olmayan müşteriye sunulan

hizmet koşulları değişikliklerinden iş ilişkisinin sona erdirilmesine kadar çok çeşitli olabilir.

Faaliyete dayalı yönetim kavramı çerçevesinde müşteri karlılık analizi de faaliyet tabanlı maliyet bilgileri kullanılarak başarıyla yapılabilmektedir. Müşteri karlılığının ölçülebilmesi için, çok çeşitli maliyet modelleri geliştirilmiştir. Bunların arasında en etkili olanı, değişen teknolojik koşullar altında maliyet avantajı yaratan Faaliyet tabanlı maliyet sistemidir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme, maliyet etkenleri, faaliyetler, kaynaklar ve performans ölçümleri hakkında ayrıntılı bilgi sunan bir veri tabanıdır. Formel bir muhasebe sisteminden çok stratejik amaçlı bir araç olarak tanımlanabilir (Cooper ve Kaplan, 1998:97). Faaliyet, bir işletmenin mamul ve hizmet üretimi sırasında yaptığı eylemleridir. Faaliyetler değer yaratan ve değer yaratmayan faaliyetler olarak ikiye ayrılır (Needless, Caldwell, Anderson ve Mills, 1996:1205). Değer yaratan faaliyetler mal veya hizmet hususunda tüketici ihtiyaçlarının tatmini için gerekli ve önemli olan faaliyetlerdir. Değer yaratmayan faaliyetler ise, mamul veya hizmetin pazar değerini arttırmayan faaliyetlerdir.

Faaliyet tabanlı maliyet Sistemi, faaliyetlerin temel maliyet objesi olarak ele alındığı ve bunların kullanılarak ürün maliyetinin hesaplandığı bir yöntemdir. Her bir faaliyet, üretiminde kullanıldığı ürün ve hizmetlerin maliyetini hesaplamak için temel olacaktır. Söz konusu bu yöntemin temel prensibi “faaliyetler kaynakları tüketir, ürünler ise faaliyetleri” olacaktır (Cooper ve Kaplan, 1991:130–135).

Faaliyete dayalı yönetim ise; faaliyetlere yoğunlaşarak sürekli gelişmeyi gerekli kılmakta ve bu da kalitenin artmasını, maliyetlerin düşmesini ve karın yükselmesini sağlamaktadır. Stratejik kararların bu doğrultuda alınmasında müşteri karlılık analizi verilerinden faydalanılmaktadır. Doğru kararların alınabilmesi, müşteri karlılık analizinin doğru sonuçlar vermesiyle mümkün olacaktır. Bu nedenle müşteri karlılık analizi; müşteri, sipariş, ürün, tedarikçi, kanal, segment gibi daha birçok seviyede süreç bazlı kar/zarar raporları

oluşturmaya imkan sağlayan sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet yöntemiyle yapılacaktır.

1.1. Problemin Tespiti

Günümüz iş dünyasında işletmeler bir yandan karlılık hedeflerine ulaşmaya çabalarken diğer yandan müşteri tatminini mümkün olabilecek en yüksek seviyede tutmaya çalışmaktadırlar. Bununla birlikte tüm müşterilerin tatmin edilmesi oldukça zordur. Müşteri tatminini sağlamak amacıyla müşterilerin istedikleri her şeyi yapmak değil bunları karlı olarak yapmak hedeflenmelidir. Bu nedenle de müşteri karlılığı, faaliyete dayalı yönetim çerçevesinde faaliyet tabanlı maliyet bilgileri kullanılarak analiz edilmelidir.

Satın alma davranışları açısından müşteriler arasındaki karlılık farkları, iskonto ve komisyon oranları ile satış destek faaliyetlerinin değişkenliğinden kaynaklanmaktadır. Birçok muhasebe sisteminde iskonto ve komisyonlar müşteri bazında sınıflandırıldığı için izlenmesi kolaydır. Buna karşın satış destek hizmetlerinin maliyetinin her müşteri için belirlenmesi Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemini gerektirir.

Müşteri karlılık analizi, özellikle hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmalar için daha da önem arz etmektedir. Bu konuda yapılmış olan araştırmalardan elde edilen bilgilere göre, müşterilerin %20sinden %225 karlılık sağlanırken, yarısından fazlası kar sağlamamaktadır (Cooper ve Kaplan, 1991:130–135). Aynı durum hizmete konu olan faaliyetler için de geçerli olmaktadır. Faaliyetlerin bir kısmının karlılığa etkisi bulunmamasına rağmen ek maliyet yaratmaktadır. Bu nedenle, etkin bir müşteri ilişkileri yönetimi için gerekli olan bilgi ve teknolojik olanaklar temin edilirken, karlılık düzeyinin yeter düzeyde olması esas alınacaktır.

Daha önce de belirtildiği gibi, eğitim kurumları yöneticileri, uzun dönemde karlılığı sağlayacak müşteri gruplarını bulmak ve onları işletmede tutmak için çeşitli stratejik kararlar almak zorundadır. Ancak kullanılan geleneksel maliyet sistemleri hangi işletme faaliyetinin ve müşteri grubunun daha karlı olduğu

hakkında bilgi vermemektedir. Geleneksel maliyet sistemleri pazar bölümlerinin ölçümüne ve müşterilere odaklanmaya engel olmakta, stratejik pazarlama fonksiyonları ile muhasebe arasında bir ayrılık yaratmaktadır.

Yönetim muhasebesi sistemlerinin birçoğu; ürünler, departmanlar ve coğrafi alanlar üzerinde yoğunlaşırken, müşteriler ve müşteri karlılığı ile ilgilenen yaklaşımların sayısı oldukça sınırlıdır. Ancak müşterilerin satış gelirlerine yaptığı katkı ile işletme karlılığına katkısı genellikle eşit değildir. Bu durum stratejik karar noktasında müşteri karlılık analizini gerekli kılmaktadır (Fosters ve diğerleri, 1996).

Konuyla ilgili yapılan uluslar arası literatür taramasında, müşteri karlılık analizinin büyük önem arz ettiği hizmet işletmelerinden biri olan eğitim kurumlarında müşteri karlılık analizi uygulamalarına rastlanamamıştır. Bu nedenle, konuyla ilgili yapılan araştırmalarda eğitim kurumlarında müşteri karlılık analizi çalışmalarının yetersiz kaldığı saptanmıştır.

1.2. Çalışmanın Amacı

Rekabetin çok yoğun olduğu günümüz iş dünyasında, bir yandan kaliteyi iyileştirerek müşteri tatmini sağlamaya çalışmak, diğer yandan ise tatmin eder bir karlılık seviyesini korumak hayati önem arz etmektedir. Bu nedenle müşteri tatmini ile karlılık dengesi sağlanmalı ve muhafaza edilmelidir. O halde, müşteri karlılık analizi, faaliyete dayalı yönetim kavramı çerçevesinde, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet yöntemi kullanılarak başarı ile yapılabilir.

Özel eğitim kurumlarında müşteri karlılık analizi yapabilmek için gerekli olan bilgilerin gelirlere ait kısmı; kullanılan çeşitli bilgisayar programları, öğrenci kayıtları ve faturalardan elde edilebilir. Ancak, maliyet bilgilerini hesaplamak için kullanılacak doğru maliyet sisteminin seçimi büyük önem arz etmektedir. Bunun için, her müşteri grubunun kullandığı (tükettiği) faaliyet ve hizmetlere göre işletmeye olan maliyetinin belirlendiği “faaliyet tabanlı maliyet sistemi” yerine, işletme faaliyetlerinde harcanan zamanı da dikkate alan ve işletmede oluşan boş zamanı maliyet hesaplamalarına katmayan yeni bir yöntem olan “Sürece

Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin" (Time Driven Activity Based Costing) kullanılması daha doğru bilgi elde edilmesini sağlayacaktır (Barrett, 2005). Bu çerçevede, faaliyet tabanlı maliyet sistemi yerine atıl kapasitenin neden olduğu farklılıkları da anlamamızı sağlayacak "sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sisteminin" kullanılmasının analiz sonucunu olumlu olarak etkileyeceği düşünülmektedir.

Bu çalışmanın temel amacı, eğitim kurumlarında toplam maliyetin sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı yardımıyla müşterilere nasıl yükleneceğini ve bu müşterilerin toplam karlılığa yapmış olduğu katkı marjındaki farklılıkları ortaya koymaktır. Bu amaçlarla, Mersinde bir özel okulda olay çalışması yöntemi ile yapılan Müşteri Karlılık Analizi uygulamasında şu sorulara cevap aranmıştır;

- İşletmede müşteri karlılık analizinin yapılıp yapılmadığı,
- Değer ekleyen ve eklemeyen faaliyetlerin tespit edilip edilmediği,
- İşletmede sürece dayalı faaliyet tabanlı müşteri karlılık analizinin uygulanıp uygulanamayacağı,
- Eğer uygulanabilirse, sürece dayalı faaliyet tabanlı müşteri karlılık analizinin, geleneksel yöntemlere kıyasla, işletme karlılığını etkileyip etkilemeyeceği.

Bu soruların cevaplanmasıyla, sürece dayalı faaliyet tabanlı müşteri karlılık analizi yönteminin seçilen örnek işletme de uygulanıp uygulamayacağı tespit edilerek, uygulanması durumunda analiz sonuçlarını nasıl etkilediği belirlenebilecektir. Bu sorulara cevap bulmak için gerçekleştirilecek olan çalışmanın metodolojisi, literatüre katkısı ve bölümlerin içeriği aşağıda özetlenmektedir.

1.3. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmada olay çalışması (case study) ve bu kapsamda derinliğine mülakat yöntemleri uygulanacaktır. Bu yöntemlerin seçilme nedeni, araştırma süresince işletmede oluşan olayları zamanında gözlemleme, doğru

değerlendirmeleri yapabilme ve çeşitli sorulara cevap aranırken işletmede konuyu uygulayabilme olanağı sağlamasıdır.

Olay çalışması, özellikle olaylar ile olaylara sebep teşkil eden durumlar arası ilişkilerin sınırlarının net olarak çizilemediği durumlarda, olguyu içinde bulunduğu gerçek koşullarda inceleyen deneysel sorgulama yöntemidir (Yin, 1994:6–15). Olay çalışması özellikle tamamlanmamış ya da teorinin yetersiz kaldığı durumlarda daha da önem kazanmaktadır.

Derinliğine mülakat tekniği ise, örnek grubu içinden seçilen belirli sayıda bireyi ziyaret ederek yöneltilen yarı yapılandırılmış soru formunun uygulanmasıdır. İster bant kaydı ile ister yazılı olarak bilgi alınmasına imkân sağlar. Alınan bilgiler sayesinde konuyu yönlendirecek yeni fikirlere ulaşılabilecektir. Özellikle özel ölçeklerle, bilinçaltına atılan, söylenmek istenmeyen düşünceler otaya çıkabilecektir.

Eğitim kurumları bazında müşteri karlılık analizi uygulamalarının emsallerine rastlanamaması nedeniyle oluşan bilgi eksikliği, bu yöntemlerle giderilecek ve yeterli bilgiye ulaşılacaktır.

Bu araştırma ile Mersinde faaliyet gösteren bir Özel Eğitim Kurumu üzerinde tanımlayıcı ve keşifsel olay çalışması, ilgili kişiler, yöneticiler ve kurum sahibi (aynı zamanda genel müdür) ile derinlemesine mülakat tekniği uygulanacaktır.

İlk olarak işletmenin mevcut durumu ortaya koyulup tanımlayıcı olay çalışması gerçekleştirilecek, ardından faaliyet tabanlı müşteri karlılık analizi uygulanarak, ulaşılan analiz sonuçları incelenecek ve alınacak stratejik yönetim kararlarına etkileri gözlemlenecektir.

Konuyla ilgili yeterli teorik bilgilerin edinilebilmesi için öncelikle ikincil veri kaynakları olan kütüphane, internet ve üniversite veri tabanı kullanılacaktır. Ayrıca ilgili kişilerle görüşülecek ve gerekli olan firma dokümanlarından yararlanılacaktır.

1.4. Bölümlerin İçeriği

Çalışmanın birinci bölümü giriş olup, bu bölümde problemin tespiti, çalışmanın amacı ve araştırmanın metodolojisi açıklanacaktır.

İkinci bölümde; hizmet, hizmet sektörünün yapısı, gelişimi, başarısı, verimliliği ve eğitim kurumlarının hizmet sektörü içerisindeki yeri üzerinde durulacaktır.

Üçüncü bölümde müşteri karlılığı ayrıntılı bir şekilde incelenecek, müşteri karlılığını belirleyen etmenler, değer yaratan ve yaratmayan faaliyetler ve bu faaliyetlerin karlılığa etkileri ve yarattıkları maliyetler hizmet sektörü baz alınarak anlatılacaktır. Kalite ve müşteri tatmini konuları üzerinde durulacak, karlılığa ve maliyetlere etkileri incelenecektir.

Dördüncü bölümde geleneksek maliyet sistemlerinin eksiklikleri ve yetersiz kalması üzerine faaliyet tabanlı maliyet sisteminin gelişi ve sağladığı avantajlar üzerinde durulacaktır. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde oluşan eksiklikler ve ardından gelen sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sistemi anlatılacak ve bu sistemin de nasıl geleneksel faaliyet tabanlı maliyet sisteminin eksikliklerini giderdiği üzerinde durulacak, müşteri karlılık analizinde sağlayacağı avantajlar anlatılacaktır.

Beşinci bölümde sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri anlatılacak, seçilen araştırma yöntemlerinin detaylı tanımı yapılacak, güçlü ve zayıf yönleri üzerinde durulacaktır.

Altıncı bölümün ilk alt bölümünde, araştırmaya konu olan eğitim kurumunun tanımı yapılacak ve mevcut durumu anlatılacaktır. Eğitim kurumunun faaliyetleri ve bu faaliyetlerin maliyetleri, pazar payı, müşteri kalitesi, FTM ve Sürece Dayalı FTM yöntemleri ile ayrı ayrı ele alınacaktır. Altıncı bölümün ikinci alt bölümünde kurumda yapılan uygulamaların sonucunda elde edilecek veriler açıklanacak ve elde edilen verilerin çözümlemeleri yapılıp yorumlanacaktır.

Araştırmanın yedinci ve son bölümünde ise; çalışmanın genel özeti, literatüre katkısı, çalışmanın zorluğu, gelecek çalışmalara ve akademisyenlere önerileri içeren bir sonuç bölümü yer alacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

HİZMET SEKTÖRÜ VE EĞİTİM KURUMLARININ HİZMET SEKTÖRÜNDEKİ YERİ

2.1. Giriş

Dünya ekonomilerine ve sosyal değişim sürecine damgasını vuran küreselleşme sonucunda rekabet tüm hızıyla artmış ve etkisi tüm sektörlerde kendini göstermiştir. Gözlemlerimizden anlaşılacağı üzere bu gelişim hizmet sektörüne, rekabet stratejisinin odak noktasının "hizmet kalitesi" olması şeklinde yansımıştır.

Günümüzde müşteri değeri ve memnuniyeti yaratmak, diğer bir deyişle müşteri odaklı olmak oldukça önemlidir. Müşteri beklentilerinin sürekli değişkenlik gösterdiği ve çeşitlendiği çağımızda, hizmet işletmelerinin müşterilerini tatmin eder bir hizmet sunması ve bunu arzu edilen karlılık düzeyinde başarması gerekmektedir. Gelecekte başarılı olmanın yolu müşterilere gereken önemi verip, ihtiyaçları ve talepleri doğru zamanda ve yerde karşılayıp, pazardan yeterli payı almaktan geçmektedir. Öte yandan, işletmelerin tüm müşterileri memnun eder mal ya da hizmet sunması imkânsızdır. O nedenle işletmeler memnun edebilecekleri müşterileri seçip, uygun pazarlara yönelmeleri gerekmektedir.

Bağlılığı yaratılmış ve elde tutulan memnun müşteriler devamında işletme karlılığını getirmektedir. Bu nedenle işletmeler, bir yandan mevcut müşterileri memnun edip elde tutuma çabasını gösterirken diğer yandan da yeni müşterileri işletmeye kazandırmanın yollarını aramak durumundadırlar. Bunu yapabilmek için gerekli olan müşteri ilişkileri ve pazarlama yöntemlerini etkin olarak kullanmak gerekmektedir.

Bu bölümde öncelikle hizmet sektörü üzerinde durulup hizmet kavramının ve hizmet sektörünün tanımı yapılacak, kapsamı ve bu kapsamda verimlilik ve gelir gider dengesi üzerinde durulacaktır. Daha sonra hizmet sektörünün genel

durumu ve gelişiminden bahsedilerek bu kapsamda eğitim kavramı, eğitim kurumlarının hizmet sektörü içerisindeki yeri ve önemi üzerinde durulacaktır.

2.2. Hizmet Kavramı

Ekonomik yaşamın ve ekonomik faaliyetlerin hareket noktasını insan gereksinimleri ve istekleri oluşturur. Bu gereksinme isteklerin bir kısmı yaşamsal önemdedir ve kişilerin yaşamlarını sürdürebilmeleri için karşılanmaları gerekmektedir. İnsanlığın yüzyıllardır süre gelen yaşamı, bu gereksinme isteklerin karşılanma düzeyine göre biçimlenmiştir. İnsanların temel gereksinimlerinin yanında, kişilerin mutluluğunu, yaşama bağlılığını ve yaşam bilincini geliştiren pek çok gereksinme ve istekleri de vardır. Uygar bir insan temel gereksinimlerinin yanı sıra bu yöndeki gereksinimlerini de gidermek için çaba gösterir.

İnsanların gereksinmelerini gidermek yönünde davranışta bulunmaları talebi doğurur. Talep karşısında işletmelerin, tüketicilerin gereksinimlerini karşılanmak üzere mal ve hizmet sunumunda bulunmaları arz olarak nitelendirilir. İnsanların istek ve gereksinimlerini karşılamak için üretim faktörleri bir araya getirilip işletildiğinde, bir sonuç elde dilecektir. Bu sonuç bir mal veya bir hizmet veya ikisinin bir arada üretimidir. İnsan gereksinimlerini karşılamaya yarayan somut araçlara mal denir. İşletme biliminde mal, üretilmesi için çaba ve emek harcanan araçlar olarak kabul edilir.

Diğer yandan, insan gereksinimlerini karşılamak için üretilen araçlar sadece elle tutulup gözle görülür somut bir özellik taşımazlar. İnsan gereksinimlerini karşılayan ancak somut özellik taşımayan çeşitli araçlara hizmet adı verilir. Hizmet, mal gibi elle tutulup gözle görülen, stoklanabilen, tüketimi ertelenebilen bir somutlukta değildir. Hizmet üretimi de mal üretimi gibi insan gereksinimlerine yönelik olmaktadır. Başka bir deyişle, kıt olan, belli bir çaba harcanarak elde edilen ekonomik bir üretimdir. Hizmetler, gayrimaddilik (soyut oluşu), bölünmezlik, heterojenlik, bozulabilirlik ve taleplerinin dalgalanır oluşu yönünden mallardan ayrılır.

İnsan ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla üretim faktörlerini bir araya getirerek mal veya hizmet üreten ve pazarlama faaliyetlerinde bulunan, var olan talebi tatmin ederek fayda yaratan ve dolayısıyla kar elde eden ekonomik birimlere işletme denir (Ünsalan ve Şimşeker, 2005:2). İşletmeler mal üreten işletmeler, hizmet üreten işletmeler ve ticaret işletmeleri olarak üç ana grupta toplanır (Mucuk, 2000:40). Ülkeler geliştikçe, insan beklentileri ve gereksinimleri çeşitlenmekte, tüketilen malların yanı sıra sunulan hizmet tatmin düzeyini belirlemektedir. Bu nedenle sanayileşmedeki gelişmelere paralel olarak gelişen hizmet sektöründeki değişimler diğer sektörlere göre daha hızlı ve çok yönlü olmaktadır. Ülke ekonomisi geliştikçe artan bir katkı payı sağlayan hizmet sektörüne verilen önemin artmasıyla geleneksel üretim yöntemleri yerini kaliteli hizmet üretimine bırakmıştır.

2.3. Hizmet Sektörü Ve Kapsamı

Günümüzde artık müşterilere sunulan ürünlerin fiziki özelliklerinin yanında, müşteri ilişkilerinin de çok büyük önem kazandığı yeni bir ekonomik düzen; "Hizmet Ekonomisi" devri yaşanmaktadır (www.ekodialog.com). İşte bu durumda dikkat edilmesi gereken nokta, tüm dünyada ve ülkemizde çok hızlı bir değişim sürecinin gerçekleştiğidir. Teknolojik gelişmeler ve iletişim teknolojilerinde yaşanan yenilikler üretimi artık problem olmaktan çıkarmıştır. Globalleşen dünyamızda uzaklıklar ve sınırlar ortadan kalkmıştır. Yaşanan bu süreçte, iktisadi gelişmede üretimden hizmet sektörüne doğru yöneliş olmuştur. Dünya savaşları sonrasında büyük değişim ve gelişim gösteren hizmet sektörünün dünya coğrafyasındaki ağırlığı gelişmiş ülke olma kriteri sayılmaktadır. Amerika, Avrupa vb. ülkelerde toplam işgücünün hiç de azımsanmayacak şekilde, dörtte üçlük oranı hizmet sektöründe istihdam edilmektedir (www.ekodialog.com).

Hizmet sektörünün büyümesi ve gelişmesi beraberinde bankacılıktan restoran işletmeciliğine, pazarlama-satıştan turizm ve eğlenceye, eğitim, kültür ve sanattan ulaştırma ve haberleşmeye kadar çok geniş ve çeşitli alanlarda kendine yeni talepler doğurmaktadır. Müşterilerin ihtiyaçlarındaki gelişme ve değişmeleri öngörmek, söz konusu değişme ve gelişmelere göre verilen

hizmetlere yön vermek olarak adlandırılabilecek pazarlamanın önemi de globalleşmenin doğurduğu sert rekabet ortamında hızla artmaktadır.

Herhangi bir mal üretmeyen, üretilmiş bir mamulü veya yarı mamulü tüketiciye ulaştırma faaliyeti gerçekleştiren tüm firmaları ticari firmalar olarak nitelendirmek mümkündür. Hizmet sektörü, endüstrinin maddi olmayan ürünlerinin pazarlanması ve satışıyla ilgilenir. Ticari hizmetler endüstri kollarına göre 11 grupta incelenir. Bunlar (Tek ve Özgül, 2005:378);

- Tıbbi vb bakım,
- Özel eğitim,
- Konut (Barınma) hizmetleri,
- Rekreasyon ve eğlence,
- Kişisel bakım,
- Evsel (Aile) gereksinimleri (Elektrik, su, doğal gaz, bakım onarım vb),
- Ticari veya diğer profesyonel hizmetler (Avukatlık, müşavirlik vb),
- Sigortacılık, bankacılık ve diğer finansal hizmetler
- Kredi ve ödünç hizmetleri, yatırım danışmanlığı, vergi hizmetleri,
- Ulaştırma hizmetleri (Kara, hava ve denizde, yük ve yolcu taşımacılığı),
- İletişim (Telefon, telgraf, bilgisayar, özel-ticari iletişim hizmetleri).

Bu hizmetler hem tüketiciler hem de üretici ve aracılar tarafından satın alınır.

Endüstri toplumlarında hizmet sektörü, milli gelir ve istihdamın en önemli bölümünü oluşturmaktadır. Hizmet endüstrilerinin önemi; bir yandan istihdama diğer yandan GSMH' ye yaptığı katkılarla her geçen gün biraz daha artmaktadır. Hizmet sektörünün ülkemiz GSMH' sinin %51'ini oluşturduğu tahmin edilmektedir. Gelişmiş ülkelerde ise bu oran %70' lere kadar çıkmaktadır (www.ekodialog.com).

Günümüzde hizmet endüstrilerine, gelişmenin ekonomik lideri olarak bakılmakta, özellikle bu sektörde, ticaret, haberleşme, ulaşım, finansman, sağlık hizmetleri, eğitim, kamu hizmetleri, endüstriye teknik yardım gibi dallar üzerinde

durulmaktadır. Bu sektörün son 30 yılda 44 milyon yeni iş yarattığı ve işgücüne yeni katılan kadınlara ve azınlıklara yeni iş imkânları yaratmada önemli bir rol oynadığı ve 2. Dünya Savaşı'ndan sonra ortaya çıkan durgunluktan bu ekonomileri kurtardığı ileri sürülmektedir. Küreselleşen dünyamızda bu sektörün değişen rekabet stratejileri ve verimlilik açısından önemle ele alınması gereğine işaret edilmektedir (www.ekodialog.com).

Hizmet sektörü kendi içerisinde değer yaratırken, diğer sektörleri de beraberinde sürüklemekte ve dolaylı olarak değer yaratmaktadır. Bu nedenle hizmet sektörü ekonomide diğer sektörlerin lokomotif sektörü olmaktadır (Çakır ve diğerleri, 2005:235).

Hizmet sektörünü diğer sektörlerden ayıran en önemli özellik, hizmet sektörleri mallarının maddi olmayan özellikleri, bu hizmetleri depolamadaki güçlük, tüketici ile üretici arasındaki direkt, ekseriye yüz yüze ortaya çıkan değişimdir. Diğer yandan hizmet sektörü genelde emek yoğun bir nitelik taşımakta, toplam maliyetler arasında ücretler önemli bir yer teşkil etmektedir. Özellikle bunların içinde şahsi hizmetler ele alındığında, üretici ile tüketici arasında yoğun yüz yüze ilişkiler mevcuttur. Hizmet sektörünün mekanizasyonunun gelişmesiyle, hizmet sektörlerinin büyük bir kısmı şahıs ilişkilerinden uzaklaşmaya başlanmış olsa da, sektör hala emek yoğun özelliği taşımaktadır. Bu nedenle sektörde verimlilik oldukça önem arz etmektedir. Aşağıdaki bölümde verimlilik konusu ele alınacaktır.

2.3.1. Hizmet Sektöründe Verimlilik

Bir işletmenin verimliliği girdi kaynaklarının etkili bir biçimde müşteri değerine dönüştürülmesine bağlıdır. Fiziksel ürün imalatçılarının ihtiyaçları için kullanılan pek çok verimlilik kavramı ve ölçü teknikleri bulunmaktadır. Fakat hizmet sektörü için bu kavram ve ölçü teknikleri tam olarak geçerli değildir. Örneğin, imalatçılara göre üretimde kullanılan girdi kaynaklarının değiştirilmesi çıktılarda kalite değişimlerine dönüşmemektedir. Fakat hizmet sunan işletmelerde üretim kaynakları ve tekniğinde yapılan değişim algılanan hizmete

de yansımaktadır. Bu yüzden imalat sektöründe kullanılan verimlilik teknikleri, hizmet sunan işletmelerin yöneticilerine yanlış yol göstermektedir.

Hizmet verimliliği fonksiyonu (www.ekodialog.com);

- Girdi kaynaklarının nasıl etkili bir şekilde hizmet çıktısına dönüştürüldüğü,
- Hizmetin ne kadar kaliteli olduğu ve çıktısının nasıl göründüğü,
- Hizmet kapasitesinden ne kadar yararlanıldığından oluşmaktadır.

Sonuç olarak yüksek verimlilik hizmet verene uygun bir kar ve müşteri için de kaliteli bir hizmet olarak tanımlanır. Hizmet sektöründe bu şekilde bir verimliliğin sağlanmasının zor olmasının iki temel nedeni vardır. Birincisi "hizmet başına düşen birimin" nadiren tam olarak belirlenebilmesidir. Bu nedenle hizmet verimliliği ölçülerinde sadece bölümsel ölçütler (garson başına düşen müşteri gibi) kullanılmaktadır. Bunlar ilgi çekici verimlilik ölçüleri olmasına rağmen etkili çalışıp çalışılmadığını gösterememektedir. İkincisi ise girdi kaynaklarının verimlilik adına değiştirilmesinin çıktıları oldukça rahat bir şekilde etkileyebilmesidir. Bu etkilenmeye teknik kalite ve fonksiyonel kalite de dâhildir. Bu nedenle kaynakların etkili bir şekilde kullanılmasına rağmen müşteri azalması gibi bir sonuçla kolayca karşılaşılabilinir. Bu nedenle de müşteri karlılığı doğrudan verimlilikle ilişkilidir.

2.3.2. Verimlilikte Gelir Gider Dengesi

Verimlilik imalatta üretim etkinliğini kontrol eden bir kavramdır. Hizmet sektörü açık bir sistem olduğundan, müşteriler de işlemin içindedir. Böylece, sadece bölümsel verimliliğin ölçütleri elde edilinir ve ulusal verimlilik, ekonomik sonuçları, müşteri görüşü değerlendirilir. Fazla kaynak ve gereksiz aşırı giderlerle hizmet veren çoğu işletmelerde verimlilik seviyesi az olmaktadır. Başka kaynak kullanma yöntemleriyle daha az gider sağlanarak aynı hizmet verilebilir. Örnek olarak bankaların müşterilerine ATM, internet ve cep telefonu ile hizmet vermesi gösterilebilir. Bu değişimin sebebi girdi kaynak maliyetinin daha az maliyetle müşterilere sunulmasıdır. Eğer bu değişim müşterilerde aynı

hizmetin ya da daha kaliteli hizmetin olduğunu hissettirirse uygulama başarıya ulaşmış ve verimlilik sağlanmış olacaktır. Böylece istenilen karlılık elde edilebilecektir.

2.3.3. Hizmet Sektörünün Gelişimi

Ülkemizde son yirmi yıldaki değişimler göz önüne alındığında, ön plana çıkma çabası içerisinde olan hizmet sektörü kendisini geldiği konum itibariyle ispat etmiştir. Kaliteli insan kaynağı ile kaliteli hizmet üreten şirketler hizmet ihraç etmek için organizasyon yapılarını değiştirip global pazara açılmıştır. Hizmet sektörü sadece turizm, finans, sigortacılıktan ibaret olmayıp, danışmanlık ve eğitim anlamında global pazara hizmet üreten şirketler de mevcuttur.

Hizmetler hem iç hem de dış pazarın altyapısını oluşturmada büyük öneme sahiptir, bu nedenle ticaretin yapısal değişimi açısından da önem taşımaktadır. Bir ekonominin ticari performansı hizmet sektörünün etkinliğine bağlıdır. Bunun yanı sıra istihdam, girişimcilik ve yatırım konularında da fırsat yaratmakta ve ülkedeki yaşam standardının yükseltilmesi açısından da belirleyici rol oynamaktadır. Bütün bunlara bağlı olarak son yıllarda sektörün dünya ticareti ve yatırımlardaki payı artmıştır (www.ekodialog.com).

Hizmet sektörünün birçok ülkenin Gayri Safi Milli Hâsılası'ndaki payı incelendiğinde, giderek arttığı görülmektedir. Ayrıca sektör istihdam sağlama açısından da ilk sıralarda yer almaktadır. Zira hizmet sektöründe yapılan yatırımlar incelendiğinde, daha kısa sürede kendisini ödediği görülmektedir (www.ekodialog.com).

Sektörde yer alan firmalar için pazarlama ve mevcut altyapı fırsatlarından yararlanma ihracat açısından önem kazanmaktadır. Sektörde global pazarda rekabet gücünü belirleyen faktörlerin başında kalite gelmektedir. Hizmet ihracatı yapmak isteyen firmaların göz önünde bulundurması gereken nokta ticari firmaları daha ileri seviyeye taşımak olmaktadır. Ürettikleri hizmetin hem ürün hem de hizmet firmaları için rekabet güçlerini etkileyen girdi konumda olması

dolayısıyla ihraç etmek istedikleri hizmetin alıcılarının rekabet güçlerini artırmalarını sağlayacak kalitede olması gerekmektedir. Bu da kalite maliyetlerini arttırmakta ve karlılıklarına etki etmektedir.

Hizmet işletmelerinin gelişimi için kamunun da desteği gerekli olmaktadır. Zira sadece turizm ve finans sektörünün belli destekleri alabildiği bu sektör doğru bir şekilde teşviklerden yararlanamamaktadır. Bunun yapılması için hizmet firmalarını 3-5 kişinin çalıştığı yerler değil 100-200 kişinin istihdam edildiği yerler olarak değerlendirmek gerekmektedir. Bu anlayış değişikliği olduğunda global pazarda hizmet veren şirket sayısı da artacaktır.

2.4. Hizmet Sektöründe Eğitim Kurumlarının Yeri ve Ülkemizde Eğitim Sektörü

Daha önceki bölümlerde hizmet kavramı ve hizmet sektörü üzerinde durulmuştu. Bundan sonraki bölümlerde hizmet sektörü içerisinde önemli bir yeri olan ve önemi gün geçtikçe artan eğitim kurumları üzerinde durulacaktır. Bu bağlamda, öncelikle eğitim kavramı açıklanarak eğitim kurumları ve eğitim sektöründen bahsedilecek, Türkiye'de eğitim sektörünün genel olarak konumunu ve hizmet sektörü içerisindeki yeri incelenecektir.

Aileler çocuklarının iyi eğitim alabilmeleri ve sonuçta meslek sahibi olabilmeleri için eğitim kurumu seçiminde sunulan eğitim kalitesinin yanı sıra, okulun sunduğu sosyal ve kültürel olanaklara da büyük önem vermektedir. Bu da eğitim kurumları arasında rekabeti doğurmakta, rekabette avantajlı hale gelmek isteyen eğitim kurumları da kaliteye, müşteri odaklı hizmet anlayışına yönelmektedir. Bunların yarattığı ek maliyetleri karşılayabilmek ve istenilen karlılığı sağlayacak doğru faaliyetlere yönelebilmek için alınacak kararlarda müşteri karlılığının analizi kaçınılmaz olmaktadır.

Ülkemizde Cumhuriyet' in ilanından sonra, ilköğretimin geliştirilmesine ağırlık verilmiş, yüksek öğretim dışında tüm örgün eğitim kurumları Milli Eğitim Bakanlığı'nın denetimi altına sokulmuştur. Bu çerçevede günümüzde devletin yanısıra özel sektör de eğitimde önemli bir rol oynamaktadır. Eğitim sektörü,

birbirine benzeyen eğitimlerin birçok firma tarafından tekrar edildiği durağan noktasından, eğitim metot ve içeriklerini farklılaştırarak ve firma bazında uzmanlaştırarak büyümekte ve canlı bir pazar yaratma noktasına doğru yol almaktadır.

Türkiye'deki Eğitim Sisteminin Kademeleri Şunlardır:

İlköğretim: Sınıf 1–8 (Temel ve zorunlu eğitim)
Orta Öğretim: Sınıf 9–12, mesleki ve teknik orta öğretim dâhil.

1997 yılında sekiz yıllık Zorunlu Temel Eğitim Kanunu'nun onaylanması ile birlikte, Türk hükümeti büyümeyle ilgili siyasi momentumdan yararlanmak için, temel eğitim sisteminin en kısa sürede genişletilmesine yönelik bir program uygulamıştır. Kanunun kabul edilmesinden sonraki altı yıllık süre içerisinde, Türkiye ilave bir milyon öğrenci için kapasite oluşturarak, ilköğretim sınıf sayısını yüzde otuz arttırmıştır. Sekiz yıllık zorunlu Temel Eğitim Programı'nın genel amaçları:

- Tüm çocukların 1. sınıftan 8. sınıfa kadar eğitimlerine devam edebilmeleri için daha fazla fırsat sunmak,
- Okula düzenli olarak devam edilmesini sağlamak için eğitim kalitesini yükseltmek,
- Öğrencileri sekizinci sınıfı tamamlamaları için teşvik etmektir.

Bu ilkelerin her ikisi de okula kaydolma oranında hızlı artış elde etmek ve tüm öğrenciler için yeterli öğrenme koşullarını oluşturmak için gereklidir. Ancak, Avrupa ile bütünleşme ve AB'ye katılım sürecinde karşılaşılan eğitim ile ilgili zorlukların üstesinden gelebilmek için eğitim sisteminin, tüm öğrencilere yüksek kaliteli eğitim fırsatları ve çıktıları sağlamaya dayanan bir değerler dizisi değişimine odaklanması gerekmektedir.

Son zamanlardaki uluslararası değerlendirmeler Türkiye'nin, öğrencilerin öğrenme başarısı bakımından birçok benzer ülkenin çok gerisinde kaldığını göstermiştir. Avrupa ülkelerinin eğitim sistemleri ile karşılaştırıldığında,

Türkiye'deki eğitim sisteminin performansı genelde daha düşük olmakta, orta öğretime kaydolan öğrenci sayısı bakımından ele alındığında ise fark daha da açılmaktadır. Bu bağlamda eğitim sektöründe hedeflenen (www.worldbank.org.tr):

1. Özellikle orta öğretimde olmak üzere, öğrencilerin eğitimsel niteliklerini AB ile yakınsama sağlayacak şekilde arttırmak,
2. Tüm okulların kalitesini sistematik olarak yükseltmek,
3. Müfredat, sınavlar ve öğretimi, öğrenme hedefi ile uyumlu hale getirmek,
4. Tüm orta öğrenim öğrencilerine, hem yüksek öğrenim hem de nitelikli istihdam için hazırlanabilmelerine yönelik fırsat sağlamak,
5. Okullara özerklik ve kaynak sağlamak, sonuçlardan da sorumlu tutmak,
6. Erişimi arttırmak, eşitsizliği azaltmak ve kaliteyi yükseltmek için kamu kaynaklarını ve özel kaynakları stratejik olarak kullanmaktır.

Türk eğitim sektörünün zorlu görevi, mezunlar için artan oranda karmaşık ve rekabetçi bir işgücü piyasasında işe yarayabilecek yüksek becerileri yaratan daha güçlü bir eğitim sistemi yaratmaktır. Bu noktada özel eğitim kurumlarına büyük görevler düşmektedir. Bir yandan kaliteli eğitim hizmeti ile kültür seviyesi ve donanımı yüksek nesiller yetiştirmek gibi sosyal bir misyona hizmet eden, diğer yandan da ticari bir işletme olmasından dolayı sürekliliğini sağlayabilmek için yeter düzeyde karlılık elde etmeye çalışan özel eğitim kurumlarında müşteri karlılığı büyük önem arz etmektedir.

2.5. Özet

Günümüzde rekabetin hızlanmasıyla işletmeler müşteri odaklı ürün ve hizmet sunarak müşteri memnuniyeti sağlamaya yönelmişlerdir. Müşteri memnuniyeti yaratmak ve memnun kalmış müşteriyi elde tutmak, müşteri beklentileri doğrultusunda kaliteli hizmet sunarak gerçekleştirilebilmektedir. Bu yaklaşım özellikle hizmet sektöründe büyük önem arz etmektedir. Sürekli çeşitlenen ve değişken olan müşteri talebine karşılık verebilmek ve bunu da arzu edilen bir karlılık düzeyinde gerçekleştirmek her işletmenin başlıca amacı haline gelmiştir. Belirlenen amaçlar için katlanılan farklı türde maliyetlerin

hesaplanması gerekmekte, işletme performansının ve değerinin uzun dönemli kontrolü için işletme yönetiminin alacakları stratejik kararlara yardımcı olacak maliyet sistemi ve muhasebe bilgilerine ihtiyaç bulunmaktadır.

Rekabetten üstün çıkmak isteyen işletmeler müşteri memnuniyeti sağlamak amacıyla uzun vadeli stratejik planlar yaparken, talepteki çeşitlilik ve değişkenliğin maliyetler üzerindeki olumsuz etkilerini de gidermek istemektedirler. Bu nedenle, karlı olan müşterileri belirleyip, kıt kaynakları bu yöndeki faaliyetlerde harcamaktadırlar.

Hizmet sektörü içerisinde önemli bir yere sahip olan eğitim kurumlarının ise önemi gün geçtikçe artmaktadır. Uluslar arası standartlara uyum çerçevesinde getirilen yeni düzenlemeler eğitim hizmetinin kalitesini arttırmakla birlikte sunulan hizmetin maliyetini de arttırmaktadır. Bir yandan eğitim alanında getirilen yenilikler ve kanun değişiklikleri ile zorunlu eğitim süresi uzatılırken, diğer yandan okuma yazma oranının artması ve özellikle kızların eğitime kazandırılmaları için çeşitli programlar uygulanmaktadır. Bu programların kapsamında sadece eğitim hizmeti sunumu değil, eğitim hizmetinden yararlanılabilinmesi için barınma, burs ve ulaşım gibi destekler de bulunmaktadır.

Eğitim kurumlarında ve diğer hizmet kollarında asıl amaç müşteri memnuniyeti sağlamak olmaktadır. Önemli olan her müşteriyi memnun etmeye çalışmak değil, karlı olan müşterileri saptayıp onlara odaklanmak ve gerekli faaliyetleri doğru belirlemek olacaktır. Gerekirse kar sağlamayan müşterilere hizmet satılmayacak, özel indirim, burs ya da benzeri uygulamalar varsa kaldırılacaktır. Tüm bunların yapılabilmesi ancak bir sonraki bölümde detaylı olarak incelenecek olan Müşteri Karlılık Analizi ile mümkün olacaktır. Analiz sonucu elde edilen veriler, yönetimin alacağı stratejik kararlarda kullanılacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HİZMET SEKTÖRÜNDE MÜŞTERİ KARLILIĞININ ÖNEMİ VE MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ

3.1. Giriş

Günümüzde işletmeler, müşterilerin memnuniyetini düşünürken, diğer taraftan müşterilerinin işletmeyi ne kadar memnun ettiğine de oldukça önem vermektedir. Bunun için rekabet üstünlüğü sağlamak isteyen işletmeler, ürün karlılığı kadar müşterilerin karlılığını da önemseyerek, işletme karına olan katkısını belirleyici çalışmalar yapmaya başlamıştır (Gündüz, 2002:66).

Hizmet işletmeleri için müşteri karlılığı, ürün karlılığından daha önemlidir çünkü sunulan hizmet, müşteri davranışlarına ve isteğine göre belirlenmektedir. Farklı istekleri olan kişilerin oluşturmuş olduğu homojen bir pazarda yapılması gereken, pazarı bölümlere ayırarak her bölüm için farklı stratejiler geliştirmektir. Böylece işletmenin kıt kaynakları müşteriye yönelik hizmet üretmek için kullanılıp, mümkün olabilecek en düşük maliyetle müşteri memnuniyeti sağlanabilecektir. Müşterilerin veya müşteri gruplarının gelirinin ve bu geliri elde etmek için gereken maliyetlerin ve sonucunda karın belirlenebilmesi için müşteri karlılık analizi yapmak gerekmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde, işletme yönetiminde stratejik kararlarda olumlu katkı sağlayacak müşteri karlılık analizinden bahsedilecektir. Bu bağlamda öncelikle müşteri karlılığı ve müşteri karlılık analizi açıklanacak, daha sonra analizin aşamaları ve uygulanması hakkında bilgiler verilerek sağlayacağı faydalar anlatılacaktır.

3.2. Müşteri Karlılığı ve Önemi

İşletmelerin faaliyet gösterdikleri pazarda yer alan müşteriler ve müşteri grupları birbirinin aynı değildir, yani homojen bir pazar yapısı bulunmamaktadır. Her müşteri farklı türde ürün veya hizmet talep etmekte farklı maliyetlere sebep olmakta ve işletme karına farklı katkılar sağlamaktadır (Noone ve Griffin,

1997:75). Smith (2005:89), günümüzde ürün karlılığı'nın eski önemini yitirmekte olduğunu, bunun yerine müşteri karlılığının stratejik amaçlı olarak daha yararlı sonuçlar vereceğini belirtmektedir. Çünkü işletmelerin artık bilmesi gereken hangi ürün karlı sorusunun cevabı yerine, ürünü kimlerin aldığı ve işletme amaçlarına bağlı olarak hangi müşterileri memnun ettiğidir. Bu yüzden her müşteri veya müşteri grubuna ait maliyetlerin belirlenerek bu müşterilerden elde edilen gelirlerle karşılaştırılarak müşteri veya müşteri gruplarının karlılıklarının belirlenmesi gerekmektedir. Böylece işletme karına sağladıkları katkılara göre sıralanan müşteri veya müşteri gruplarının talep ettikleri faaliyetler belirlenebilecek ve işletme kaynaklarının dağıtımı kararlarında bu durum göz önünde bulundurulabilecektir.

Her müşterinin işletmeye sağladığı karlılık, elde edilen gelir eşit olsa dahi aynı değildir. Bu farklılık müşteriler için tüketilen kaynakların maliyet farklılıklarından kaynaklanmaktadır.

Müşteri karlılığı ölçümünde müşterilerle yapılan telefon konuşma sürelerinin kayıtlanması veya müşteri ziyaret sayısının istatistiksel verilerinin tutulması gibi her muhasebe sisteminden kolaylıkla elde edilemeyecek ilave bilgiler gerekmektedir.

Ürünlerin müşteriye ulaştırılması ile ilgili dağıtım maliyetleri, yüklemelerin sıklığı ve müşterilerin talep ettiği özel taşıma şekilleri ikinci bir müşteri maliyet faktörü olan teslim politikalarının maliyetini, dolayısıyla da müşteri karlılığını etkilemektedir. Üçüncü faktör olan muhasebe işlemleri de müşterinin ödeme davranışları sonucu ortaya çıkan müşteri bazlı maliyetleri oluşturmaktadır. Son olarak müşteriden gelen ani ve belirsiz aralıklı ürün talepleri satıcı işletmenin stok bulundurma politikalarını etkileyeceğinden farklı maliyetlere neden olmaktadır.

Müşterilerin satış gelirlerine yaptıkları katkı ile işletme karlılığına yaptığı katkı genellikle eşit değildir. Farklı özelliklere sahip olan müşterilere sunulan değişik hizmetler farklı faaliyetleri ve farklı maliyetleri ortaya çıkaracaktır. Bu

bağlamda müşteri karlılık analizinin nasıl yapıldığının, müşterilere ait gelirlerin ve özellikle farklı türdeki müşteri giderlerin nasıl hesaplandığının detaylı bir biçimde incelenmesi gerekmektedir. Bu durum müşteri karlılık analizini gerekli kılmaktadır (Fosters ve Diğerleri, 1996).

3.3. Müşteri Karlılık Analizi

Günümüzde işletmeler faaliyetlerini müşteri odaklı olarak sürdürmekte ve müşterilerini tatmin etmeye odaklanmaktadır. Önceleri stratejik bir amaç olarak karşımıza çıkan bu durum, rekabetin ortaya çıkması ve işletmelerin globalleşen dünya karşısında rekabet güçlerinin zayıflaması ile zamanla değişiklik göstermiş ve özellikle müşteri ilişkisinin diğer tarafına bakılmasına yani müşterilerin işletmeleri ne kadar memnun ettiğinin araştırılmasına sebep olmuştur. Bu nedenle işletmeler ürün karlılığını hesaplarken diğer yandan da sahip oldukları müşterilerinin karlılıklarını analiz ederek gerçekten karlı olanları elde tutacak çeşitli programlar geliştirmeye başlamışlardır (Howell ve Soucy, 1990:43; Gündüz, 2002:66).

Müşteriler işletmeler için önemli varlıklardır. Ancak bazı müşteriler diğerlerine göre daha karlı olduğundan (Plowman, 2001:1), işletme yöneticilerinin müşterileriyle ilgili alacakları kararlarda müşteri karlılıklarını da göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.

İşletmeler, müşteri karlılıklarını arttırmak amacıyla, müşteri memnuniyeti yaratmak ve mevcut müşterilerini elde tutarken yeni müşterileri de kazanmak zorundadırlar. Bunun için ise üretimlerini müşteri memnuniyeti elde etmeye yönelik, müşteri ihtiyaç ve beklentileri doğrultusunda gerçekleştirmektedirler.

Oysa günümüz pazarlarını oluşturan ve birbirine benzer olmayan müşteriler ve müşteri grupları, farklı şekillerde işletme kaynaklarını kullanmakta ve farklı hacimlerde gelir yaratmaktadırlar. Bu konuyla ilgili olarak, Niraj ve diğerleri de (2001:2) her müşterinin işletme karına aynı katkıyı yapmadıklarını belirtmektedirler. Her ne kadar müşterilere ait satış hacmi karı belirleyen önemli bir faktör olarak düşünülse de farklı müşteriler için katlanılan farklı türde hizmet

maliyetleri de işletme karını aynı şekilde etkilemektedir. Müşteriler işletme faaliyetleri ile ilgili kaynakları aynı miktarda kullanmazlar bu yüzden bazı müşterilere satış yapmak bir diğerine satış yapmaktan daha maliyetli olabilmektedir. Bu nedenle tüm müşterileri tatmin edilmeye çalışılmak, karlılığa daha az etki eden ya da katkı sağlamayan müşteriler için de zaman kaybı olacak ve bu da beraberinde işletme karını düşürecek, hatta işletmenin zarar etmesine neden olacaktır. Bu nedenle, önemli olan müşterilerin istediği her şeyi yapmak değil, bunları karlı olarak yapmak olacaktır. Bunun için müşteri talepleri standartlaştırılacak, özel istekleri olan müşteriler için sunulacak özel hizmetler ise bedelini ödemeyi kabul eden müşterilere satılacaktır. Bedelini ödemeyi kabul etmeyen müşterilere ise satış yapılmayacaktır.

Görülüyor ki, müşteri karlılıklarının hesaplanması, işletmelerin alacakları çeşitli stratejik kararlarda önemli rol oynamaktadır. Yönetim muhasebesi literatürüne girmiş bir kavram olan müşteri karlılık analizi, işletmelerin alacakları kararlara yardımcı olacak bilgileri sağlamaktadır (Howell ve Soucy, 1990).

Müşteri karlılık analizi, bireysel olarak bir müşterinin veya değişik açılardan gruplandırılan müşterilerin karlılıklarının işletmeyi etkileme ölçülerini belirlemeye yönelik bir yönetim muhasebesi tekniğidir. Müşteri karlılık analizi ile elde edilecek veriler, müşteri gelirlerini arttırmaya yönelik stratejik kararların alınması aşamasında önem kazanmaktadır (Howell ve Soucy, 1990).

Müşteri karlılık analizinin temel amacı, bir işletmede müşterilerden elde edilecek hâsılat ile onlar için yapılan tüm gider ve maliyetleri, buna sebep olan müşteriye taşımaktır (Howell ve Soucy, 1990:43). Böylece maliyet nesnesi müşteri olmaktadır.

Genel olarak müşteri karlılık analizi, belirli bir dönemde müşteri veya müşteri grupları bazında elde edilen gelirler ile bu gelirleri elde etmek için katlanılan maliyetlerin ayrı ayrı belirlenmesi olarak tanımlanmaktadır (Pfeifer ve diğerleri, 2004:7; Niraj ve diğerleri, 2001:1; Mulhern, 1999:26; Söderlund ve Vilgon, 1999:4). Bir başka kaynağa göre, müşteri karlılık analizi belirli müşterilere hizmet sunumunda kullanılan kaynakların belirlenmesi ve bu

müşterilerden elde edilen gelirlerin kıyaslanması amacıyla kullanılan bir yönetim muhasebesi aracı olarak açıklanmaktadır (www.taysad.org.tr; Gündüz, 2002:67). Howell ve Soucy ise (1990:44), müşteri karlılık analizini, müşterileri maliyet nesnesi olarak kabul eden ve neden oldukları gelirleri, giderleri, varlıkları ve borçları onlara atayan bir yöntem olarak tarif etmektedir.

Daha önce de bahsedildiği üzere, işletmeler müşteri odaklı anlayış ile çalışırken, bir yandan da hedefledikleri karlılık seviyelerine ulaşmaya çalışacaklarından müşterileri hakkında pek çok bilgiye ihtiyaç duyacaklar ve bu bilgiler ışığında karar alacaklardır. Dolayısıyla müşteri karlılık analizi, işletme yöneticilerine gerekli bilgileri sunacak, müşterilerin işletmeyi ne kadar memnun ettiğini ve işletmeye olan katkılarını belirleyecektir. Bu bağlamda, çalışmanın ilerleyen kısımlarında işletme için önemli olduğu düşünülen müşteri karlılık analizinin önemi üzerinde durulacak ve uygulanmasından bahsedilecektir.

3.4. Müşteri Karlılık Analizinin Önemi

Yönetim muhasebesi tekniklerinden birçoğu ürünler, departmanlar veya coğrafi alanlar üzerinde yoğunlaşırken, günümüzde müşteri ya da müşteri karlılığı ile ilgilenen yaklaşımların sayısı artmaktadır. Rekabetin hızlandığı, bunun paralelinde müşteri beklentilerinin sürekli çeşitlenerek arttığı günümüzde yeterli karlılık düzeyine ulaşmak için müşteri gelirlerini arttırmaya yönelik stratejik kararlar alınması gerekmektedir. Müşterilerin satış gelirlerine yaptığı katkı ile işletme karlılığına etkisi eşit olmadığından, stratejik karar noktasında müşteri karlılık analizi yapmak gerekmektedir.

İşletmeler geçmiş dönemlerde üretilen ürünler üzerine odaklanıp, kaliteli ürün üreterek ve maliyetleri düşürerek karlılıklarını arttırmaya çalışmaktaydılar. Günümüzde, işletmelerin faaliyet gösterdikleri pazarda yer alan müşteriler ve müşteri grupları birbirinden farklılaşmış, yani homojen pazar yapısı değişmiştir. Her müşteri farklı türde ürün veya hizmet talep etmekte, farklı maliyetlere sebep olmakta ve işletme karına farklı katkılar sağlamaktadır. Bu nedenle, ürün karlılığı yerine müşteri karlılığı stratejik amaçlı olarak daha çok önem kazanmaya başlamıştır. İşletmelerin artık bilmesi gereken hangi ürünün karlı

olduğu değil, ürünü kimlerin aldığı ve işletme amaçlarına bağlı olarak hangi müşterilerin işletme karına katkı sağladığıdır. Bu yüzden her müşteri veya müşteri grubuna ait maliyetlerin belirlenmesi, bu maliyetlerin müşterilerden elde edilen gelirlerle karşılaştırılması ve karlılıkların belirlenmesi gerekmektedir. Böylece işletme karına sağladıkları katkılara göre sıralanan müşteri veya müşteri gruplarının talep ettikleri faaliyetler belirlenebilecek ve işletme kaynaklarının dağıtımı kararlarında bu durum göz önünde bulundurulabilecektir. Bu ise müşteri karlılık analizi sayesinde elde edilen bilgiler yardımıyla olabileceğinden, müşteri karlılık analizinin yapılması gerekmektedir.

3.5. Müşteri Karlılık Analizinin Gerekliliği

Müşteri karlılık analizi, işletme yönetimine çeşitli alanlarda faydalar sağlamaktadır. Bunların en başında müşteri veya müşteri gruplarına ait bilgilerin ve bireysel olarak işletme karına katkılarının saptanması gelmektedir. Diğer bir husus ise müşteriler ile ilgili önceliklerin doğru olarak belirlenmesi için gerekli bilgilerin, müşteri karlılık analizi ile temin edilebilmesidir. Böylece müşteri ilişkileri ve satış-pazarlama ile ilgili yönetimsel kararlar doğru olarak alınabileceğinden, kaynak ve zaman israfı önlenip, maliyet avantajı sağlanabilecektir. Pazarlama ile ilgili kaynaklar başta olmak üzere işletme kaynaklarının her müşteri grubu için ne oranda kullanılacağı, hangi dönemlerde hangi fiyatların sunulacağı, hangi müşteri gruplarına odaklanılacağı, bu müşteri gruplarından elde edilecek gelir ve karlar müşteri karlılık analizi ile saptanabilecektir.

Müşteri karlılık analizi sayesinde işletmenin hedef pazarının karlılık isteğini karşılayıp karşılamadığı, en çok katkıyı sağlayan müşteri grubunun belirlenmesi ve elde tutulması için neler yapılabileceği, müşteri gruplarına yönelik hizmet ve fiyat indirimi politikalarının nasıl olacağı ve mevcut pazarda kalıp kalmamaları gibi sorulara yanıt bulunabilmektedir.

Karlılık analizi karlı müşterilerin belirlenmesi amacıyla kullanılmakta ve pazarlama faaliyetleri bu müşteri grubunu etkilemek ve elde tutmak amacıyla yeniden düzenlenmektedir. Karsız olan müşteriler ise rakip işletmelere

bırakılmakta ya da karlı hale dönüştürülmeye çalışılmaktadır (Hilton ve diğerleri, 2003:221).

Tüm bunlardan anlaşılacağı üzere, müşteri karlılık analizi, hedef müşteriler, işletme için karlı olan ve karsız olan müşteri grupları, bu müşteri gruplarına sunulan hizmetlerden karlı ve karsız olan faaliyetler, müşterileri elde tutmak amacıyla odaklanılacak faaliyetler ve elde tutulmaması gereken müşteriler ile ilgili tüm kararlar için gerekli bilgiyi sunan, önemli bir yöntemdir. İlerleyen bölümde, müşteri karlılık analizinin uygulanışı ve aşamaları üzerinde durulacaktır.

3.6. Müşteri Karlılık Analizinin Uygulanışı

Müşteri karlılık analizinde amaç, müşterileri maliyet nesnesi olarak ele alıp, neden oldukları gelirleri, giderleri, varlık ve borçları ilgililik durumlarına göre onlara yüklemektir. Bu amaçla müşterilerle ilgili verilerin toplanıp, muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Müşteri analizi uygulamaları gerçekleştirilirken, öncelikle işletmenin hitap ettiği müşteri ve müşteri grupları belirlenmektedir (Noone ve Griffin, 1997:76; Van Raaij ve Diğerleri, 2003:574–75; Mulhern, 1999:28–29–30; www.taysad.org). Sonrasında, her müşteri ve müşteri grubuna ait gelirler ve ardından bu gelirleri elde etmek amacıyla harcanan maliyetler saptanmaktadır. Müşterilere ait masraflar belirlenirken ürün maliyetleri ve ürünlere ait pazarlama ve satış giderleri ayrı ayrı ele alınmaktadır. Müşteri karlılık analizi aşamalarını şu şekilde sıralamak mümkündür (Noone ve Griffin, 1997:76; Van Raaij ve Diğerleri, 2003:574–75; Mulhern, 1999:28–29–30; www.taysad.org):

•Müşteri profilinin oluşturulması, aktif müşterilerin belirlenmesi,

•Her bir müşteri veya müşteri grubundan sağlanan gelirin belirlenmesi,

•Müşterilere sunulan ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanması,

•Gelir ve gider bilgileri karşılaştırılarak müşteri karlılıklarının hesaplanması,

•Müşteri karlılık analizi sonucu elde edilen bilgilerin stratejik kararlar için kullanılması.

Müşterilerin sağladıkları gelirler ve sebep oldukları giderler birbirinden farklılaşmaktadır. Bu nedenle müşteriler arasında karlılık farkları oluşmaktadır. Müşterilerden elde edilen gelirler eşit olsa dahi karlılıkları aynı olmamaktadır. Yapılan analiz neticesinde elde edilen verilerin alınacak stratejik kararlarda uygulanması aşamasında, karlılıkta oluşan bu farklılıkların nedenlerin incelenmesi, müşterilerin işletme karlılıklarına katkılarını arttıracak önlemlerin alınması gerekmektedir. Bu da ancak, müşterilere ait maliyetlerin doğru ve tam olarak saptanmasıyla gerçekleştirilebilmektedir. Müşteri karlılık analizi ile ilgili tüm maliyet kalemleri saptandığından, işletmenin sadece muhasebe alanında değil, geleceğe yönelik pazarlama karması, reklâm, satış politikaları gibi diğer stratejik kararlarında da doğru kararlar alınabilmektedir.

Ancak, geleneksel yöntemlerle yapılan karlılık analizleri, satış sonucu elde edilen tutardan satışa ait maliyeti çıkararak brüt karı hesaplamakta daha sonra faaliyetle ilgili oluşan giderlerin çıkarılmasıyla net kar rakamına ulaşmaktadır. Müşteri karlılıkları belirlenirken ise müşterilere ait maliyetler müşteri bazında dikkate alınmadan satış rakamlarına orantılı olarak müşterilere yüklenmekte ve müşteri karlılıkları bulunmaktadır. Bu durum satış yapılan her müşterinin neden olduğu maliyetler aynı oranda değişeceği için karlı olan bir işletmenin bütün müşterilerinin buna paralel olarak karlı olacağı anlamına gelmektedir (www.searchdatamanagement.techtarget.com).

Oysaki işletmelerin sahip olduğu kaynaklar farklı müşteriler tarafından farklı şekillerde kullanılmakta bu durum müşteri maliyetlerinde farklılıklara yol açmaktadır. İşletme müşterileri, komisyonlar, miktar indirimleri, satış, stok ve dağıtım desteği, stok bulundurma gereksinimleri, taşıma, kredi, tahsilat gibi konularda istenen destekler, satış ziyaretleri, sipariş, fatura vb. hizmetlerden farklı şekil ve miktarlarda yararlanabilirler (Gündüz, 2002:69; Howell ve Soucy, 1990:43). Bu yüzden bu tür hizmet maliyetleri müşteri maliyetleri kapsamına girmekte ve müşteri karlılık hesaplamalarında doğru bir şekilde hesaplanmaları gerekmektedir.

Müşteri karlılık analizinde maliyetlerin belirlenmesi esnasında önemli olan üretimle ilgili direkt maliyetler haricinde ortaya çıkan müşteri maliyetlerinin ilgili müşteri veya müşteri grubuna doğru olarak dağıtılmasıdır (Foster ve diğerleri, 1996:12; Jackman ve Shanahan, 2002:128). Bu yüzden öncelikle, bahsedilen müşteri maliyetlerinin uygun bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Müşteri maliyetlerinin doğru olarak saptanabilmesi için başlangıç noktası olarak toplam satışlar dikkate alınmaktadır. Müşterilere sunulan ürün veya hizmetle ilgili yapılan indirim sonrasında net satış rakamına ulaşılmaktadır. Daha sonra üretim veya hizmetle ilgili satılan malın maliyeti ya da satılan hizmet maliyeti kısmı net satış rakamından çıkarılarak ürün veya hizmetin satışından elde edilen katkı bulunmaktadır. Bu noktada direkt ve endirekt maliyetlerin uygun şekilde yani müşteriye ait olma durumuna göre direkt olarak ya da belirli dağıtıcılarla aktarılmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu durum satış ve pazarlama maliyetleri için de aynı özelliği göstermektedir ve bu işlemlerin sonucunda pazarlama faaliyetleri sonrası elde edilen katkı bulunmaktadır. Son olarak müşterilere ait dağıtım hizmet maliyetlerinin hesaplanması sonucu müşterilerden elde edilen net karlılık ve işletme karına olan katkı belirlenebilmektedir.

Görüldüğü üzere, maliyetlerin müşteri bazında hesaplanması müşteri karlılık analizinin en önemli kısmını oluşturmaktadır. Bu sayede, müşterilerin işletmeye olan katkıları belirlenerek, işletme yöneticilerinin alacakları çeşitli stratejik kararlara yardımcı olabilecek bilgiler elde edilmiş olacaktır. Müşterilerin işletmeye olan katkıları ve işletmeye maloluşları arasındaki ilişki dikkate alındığında ise müşterilerin dört gruba ayrıldığı belirtilmektedir (Öker, 2003:73). Bu müşteri grupları genel olarak aşağıdaki gibidir:

- **Yüksek Kar Marjlı, Düşük Maliyetli Müşteri Grubu:** Yüksek beklentileri ve özel istekleri olmadığından, kolay servis yapılabilen ve dolayısıyla düşük maliyetli olan, ancak sunulan hizmetler için bedel ödemeyi kabul eden ve karlılığa etkisi büyük olan, elde tutulması gereken müşteri grubudur.

- **Yüksek Kar Marjlı, Yüksek Maliyetli Müşteri Grubu:** Yüksek beklentileri ve özel istekleri olan, ancak bu beklentileri ve özel istekleri için bedel ödemeyi de kabul eden, dolayısı ile karlılığı da yüksek olan müşteri grubudur. Bu nedenle işletmeler tarafından tercih edilir.

- **Düşük Kar Marjlı, Düşük Maliyetli Müşteri Grubu:** Yüksek beklentileri ve özel istekleri olmayan, kolay servis yapılabildiğinden maliyeti düşük olan, ancak karlılığa etkisi düşük olan, ekstra sunumlar için bedel ödemeyi kabul etmeyen müşteri grubudur. Standart hizmet beklentisi içerisindedir.

- **Düşük Kar Marjlı, Yüksek Maliyetli Müşteri Grubu:** Yüksek beklentileri ve özel istekleri nedeniyle tatmin edilmesi ve servisi zor, dolayısı ile işletmeye maliyeti yüksek olan, ancak bu özel hizmetler ve ekstralar için bedel ödemeyi kabul etmediğinden karlılığa katkısı düşük olan müşteri grubudur. İşletmeler için en zor olan müşteri grubudur. İşletme kaynaklarını diğer müşterilere göre daha fazla kullanmalarına rağmen, karlılığı oldukça düşüktür. Uzun vadede işletme karlılığını olumsuz etkileyeceğinden gerektiğinde ürün ya da hizmet sunumunun yapılmaması daha olumlu olabilmektedir.

Müşterilerle ilgili maliyetler ise şu şekilde sıralanmaktadır (Pfeifer ve diğerleri, 2004:9):

- **Üretimle İlgili Maliyetler:** Satılan ürün ya da hizmetin maliyetidir.

- **Satışla İlgili Maliyetler:** Satış ve pazarlama faaliyetlerinden dolayı oluşan maliyetlerdir.

- **Hizmetle İlgili Maliyetler:** Dağıtım ve hizmet sunumunun yönetilmesi ile ilgili faaliyetlerden kaynaklanan maliyetlerdir.

- **Müşteri İlişkileriyle İlgili Maliyetler:** Satış ve pazarlama yönetimi ile ilgili faaliyetlerin maliyetleridir.

- **İşletmenin Devamı İçin Gerekli Maliyetler:** Genel yönetim maliyetleridir.

Bu maliyetlerden bazıları bireysel olarak müşterilere ait olarak hesaplanırken bazıları müşteri grupları bazında, bazıları ise işletme bazında dikkate alınması gereken maliyetlerdir. Maliyetleri müşteri, pazar ve dağıtım kanalı bazında sınıflandırmakla, hangi maliyetlerin hangi müşteri grubuna ait olduğu belirlenebilmekte, böylece müşterilerin işletme karlılığına olan katkıları daha doğru hesaplanabilmektedir.

Bu açıklamalar sonrasında söylenebilir ki, geleneksel sistemlerde dönem maliyeti olarak düşünülen çeşitli maliyetler aslında işletme müşterilerinin farklı ihtiyaçlarını ve isteklerini karşılamak amacıyla ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede oluşan maliyetlerin müşteri bazında hesaplanması işletme yöneticilerinin alacakları çeşitli kararlara olumlu katkılar sağlayacaktır. Bu ise işletmelerin uygun muhasebe sistemlerini kullanması sonucu mümkün olabilmektedir. Müşteri karlılık analizi için en uygun muhasebe sistemi olan faaliyet tabanlı maliyet sistemi sonraki bölümde detaylı olarak incelenecektir.

3.7. Özet

Günümüzde işletmeler varlıklarını sürdürebilmek ve gelecekteki büyüme hedeflerine ulaşabilmek için zorlu rekabet koşullarına ayak uydurmak ve rakiplerinden daha üstün ve daha güçlü olmak durumundadır. Özellikle iletişim ve teknolojideki gelişmelerle dünyanın tek bir global pazar haline gelmesi, işletmelerin alanlarında uzmanlaşmalarını, hedef müşteri kitlelerini doğru belirleyip doğru bir pazarlama karmasıyla piyasada faaliyet göstermelerini zorunlu hale getirmektedir.

Burada önemli olan mevcut müşteriyi elde tutup, müşterilerin tüm beklentilerini karşılayan hizmeti sunmak değil, karlı müşteri veya müşteri

gruplarını belirleyip, onlara yönelik faaliyetler gerçekleştirmektir. Bunun yanı sıra kazanılması gereken yeni müşteri gruplarının da karlılıkları esas alınarak belirlenmesi gerekmektedir. Hangi müşterilerin karlı, hangilerinin karsız olduğu ayrımını yapabilmek için, müşterilerden elde edilen gelirler ve her müşteri veya müşteri grubuna ait maliyetlerin doğru olarak hesaplanması gerekmektedir. Müşteri karlılık analizi, müşteri veya müşteri gruplarına ait gelirlerin ve maliyetlerin ilgili müşterilere aktarılması sonucu müşterilere ait karlılık rakamlarına ulaşmayı sağlayan önemli bir yönetim muhasebesi yöntemidir.

Müşteri karlılık analizi ile elde edilecek veriler ile işletme yönetimi mevcut müşteri yapısını ve müşterilerin işletme karına katkılarını saptayabileceğinden, her bir müşteri grubuna yönelik olarak faaliyetleri yeniden düzenleyebilecek, doğru stratejiler geliştirebilecektir. Günümüz rekabet koşullarında karlılığın ve verimliliğin bu kadar önem arz etmesi ile işletme yöneticilerin müşteri karlılık analizi yaptırıp, elde edilecek veriler ile stratejik kararlar almaları gerekli hale gelmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ VE SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİNDE KULLANILMASI

4.1. Giriş

Teknolojik gelişmelerle birlikte değişen ve gelişen yeni üretim ortamında, otomasyona giden ve yeni teknolojileri uygulayan işletmelerin ürün maliyeti içerisindeki işçilik payının giderek düşmesi, yapılan sabit yatırımlar ve bunların işletme maliyetlerinin genel üretim giderleri (GÜG) üzerindeki etkisinin artmasıyla maliyet unsurlarının da yapısı giderek değişmeye başlamıştır. Artan genel üretim giderlerinin geleneksel maliyet sistemleri tarafından dağıtılması ise oldukça zor olmaktadır. Karşılaşılan bu zorluklar sonucunda bu maliyetlerin dağıtılmasında yeni sistem arayışları başlamıştır (Miller ve Vollmann, 1985:144-146). Miller ve Vollmann'ın çalışmasından sonra, Robin Cooper ve Robert S. Kaplan işletmeler üzerinde yaptıkları araştırmalar sonucunda, ürün maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan değişik bir yöntem keşfetmişler ve yöntemi "Faaliyet Tabanlı Maliyet" olarak adlandırmışlardır (Cooper ve Kaplan, 1988). Faaliyet tabanlı maliyet sistemi geleneksel maliyet istemlerine bir alternatif olarak kabul görmüştür.

Söz konusu yöntemin temel prensibi "faaliyetler kaynakları tüketir, ürünler ise faaliyetleri" olarak belirlenmiştir (Cooper ve Kaplan, 1988). Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı stratejik amaçlar için geliştirilmiş bir maliyet sistemi olup müşteri ve ürün karlılık analizleri mamul ve hizmet fiyatlandırması gibi stratejik kararlar için uygun ve doğru bilgiyi sağlamaktadır. FTM sisteminde iki aşamalı bir süreç söz konusudur. Bu sürecin birinci aşamasında dolaylı kaynak giderleri maliyet havuzlarına dağıtılmakta, ikinci aşamada maliyet havuzlarında toplanan giderler ürünlere (mal/hizmet) yüklenmektedir. FTM Sistemi kullanıcısı olan işletmelere faaliyetlerin daha doğru analiz edilmesi, elde edilen geçerli maliyet bilgilerinin bütçelerde kullanılması, ürün ve müşteri karlılıklarının hesaplanması gibi çeşitli konularda yardımcı olmuştur.

Ancak son yıllarda birçok yöneticinin FTM Sistemini uygulama maliyetlerinin yüksek olması ve çalışanlarının tedirginliğinden dolayı kullanmaktan vazgeçtiği belirtilmektedir (Kaplan ve Anderson, 2004:1). Bunun nedeni ise, FTM sisteminin güncellenmesi, faaliyetlerin yeniden analiz edilmesini ve yeni faaliyetler için çalışanlarla tekrar görüşülüp ne kadar süre harcadıklarının yeniden belirlenmesini zorunlu kılmakta, bu da hem zaman hem maliyet hem de doğruluk açısından uygun olmayan sonuçlar doğurmaktadır. Bu tür problemleri ortadan kaldırmak amacıyla yeni bir kavram olan Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi geliştirilmiştir (Kaplan ve Anderson, 2004). Sürece Dayalı FTM; daha basit, maliyeti düşük ve uygulaması daha hızlı bir sistemdir. İşletmelerin maliyetlerini ve karlılıklarını; müşteri, ürün ve hatta sipariş gibi daha birçok alt seviyede sürdürülebilir şekilde ölçümleyip yönetmelerini mümkün kılmakta, bu nedenle de kurumsal performansın çok daha etkin biçimde yönetilebilmesine katkı sağlamaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004).

Önceleri sadece bir maliyet sistemi olarak kullanılan faaliyet tabanlı maliyet sistemi, sonradan bir yönetim muhasebesi yöntemi olarak kullanılmaya başlanmıştır (Kaplan ve Anderson, 2004). Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde öncelikle geleneksel FTM sistemi ve bu sistemin ortaya çıkışı, sağladığı faydalar ve yönetim muhasebesi alanında uygulanışı üzerinde durulacaktır. Daha sonra bu sistemin ortaya çıkardığı sorunlar üzerinde durulup, günümüz rekabet koşullarında yüksek öneme sahip olan doğru maliyet bilgilerini sağlamada etkin bir yaklaşım olduğu kabul edilen, faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının daha kullanışlı bir şekli olan Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımı incelenecek, bu sorunlara nasıl çözüm bulduğu anlatılacaktır. Son olarak, sistemin müşteri karlılık analizinde nasıl kullanılacağı ve işletmeye sağlayacağı faydalar üzerinde durulacaktır.

4.2.Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi

1980'lerde rekabet ortamında meydana gelen değişmeler var olan geleneksel maliyet muhasebesi ve yönetim-kontrol sistemlerinin yeniden gözden geçirilmesine neden olmuştur (Kaplan, 1990: 390). Bunun sonucunda faaliyet tabanlı maliyet yöntemi kavramı ilk defa 1986 yıllında Harvard

İşletmecilik Okulu'ndan Robert Kaplan ve Robin Cooper tarafından mamul maliyetinin hesaplanması için farklı bir yaklaşım olarak geliştirilmiştir. Kaplan ve Cooper (1988) , geleneksel hacim temelli muhasebe sisteminin doğru ve zamanında bilgi sağlamadığını, yönetime uygun ve gerekli bilgiyi sunamadığını ve en önemlisi yeni rekabet ortamına yansıtamadığını ileri sürmüşlerdir (McGowan, 1998: 31-51). Kaplan ve Cooper'ın ileri sürdükleri yeni yöntem, maliyet davranışlarını daha iyi anlama ihtiyacını vurgulamakta ve genel üretim giderlerine neden olan hususları ortaya çıkartmaktadır (Dury, 1990: 122).

Günümüzde yöneticiler yeni üretim çevresinde artan verimlilik ve global rekabet gibi stratejik durumlar ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu nedenle organizasyonlar fiyatlarda rekabet edebilmek için ürünlerde kaliteye yoğunlaşmak ve müşteri odaklı hale gelmek zorundadırlar. Bu şartlar birçok organizasyonu, maliyetlerini daha doğru ve gerçekçi olarak belirleme konusunda zorlamaktadır. Üretilen mamul veya hizmet maliyetinin en doğru ve gerçeğe en yakın bir şekilde hesaplanabilmesi organizasyonların kullandıkları maliyet sistemlerine bağlıdır. Özellikle global rekabetin yaşandığı günümüzde, geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleriyle hesaplanan mamul ve hizmet maliyetlerinin doğruluktan uzak olması nedeniyle, yönetim elde ettiği bilgilere dayanarak yanlış planlar yapabilmekte, yanlış kararlar alabilmektedir.

Geleneksel maliyet muhasebesinin eksik yönlerinden dolayı son yıllarda tartışılan yeni maliyet muhasebesi yöntemlerinden faaliyet tabanlı maliyet yöntemi, işletmelere ve yöneticilere yeni bir bakış açısı kazandırmıştır (Dury, 1990: 122). Kaynakların ilk olarak kaynak maliyet belirleyicileri ile kaynakları tüketen faaliyetlerde, oradan da faaliyet maliyet belirleyicileri ile mamul/hizmet ve proje gibi maliyet objelerinde izlenmesi felsefesine dayanan faaliyet tabanlı maliyet tekniği, maliyetlerin gerçeğe daha yakın belirlenebilmesini sağlamanın yanı sıra, işletmenin karlılığı, dağıtım kanalları, işgücü yönetimi, faaliyetlerin etkinliği gibi alanlarda da analiz yapılabilmesine imkân sağlamaktadır (Dury, 1990: 122).

4.2.1.Geleneksel Maliyet Sistemlerinin Yetersizliği

1980'li yıllarda birçok işletme, mevcut maliyet sistemlerinin stratejik karar verme sürecine destek sağlayacak maliyet bilgilerini sağlamada yetersiz kaldığını belirlemiştir. Geleneksel Maliyet Sistemleri; az lot miktarlı sevkiyat, esnek üretim ve hizmet, yüksek kalite ile birlikte kısa sevkiyat süreleri ve "siparişe göre üretim" gibi yapılan stratejik seçimlerin maliyetlere ve karlılığa etkisini saptayamıyordu. Tüm bu sorunların en önemli nedeni; işletme içi maliyet unsurlarının bilinememesi ile birlikte oluşan maliyetlerin müşteri ve ürün gibi maliyet objelerine doğru olmayan maliyet oranları ile yansıtılmasıydı (Bruggeman ve Moreels, 2003:2). Bunun altında yatan temel etken ise daha önceleri toplam üretim maliyetleri; % 50 oranında Direk İşçilik Gideri , % 35 oranında Direk İlk Madde ve Malzeme Gideri, % 15 oranında Genel Üretim Giderinden oluşurken, bu gün teknolojik gelişmelere bağlı olarak toplam üretim giderlerinin % 60' ının Genel Üretim Gideri, % 30'unun Direk İlk Madde ve Malzeme Gideri, % 10'unun Direk İşçilik Giderinden oluşması ve buna bağlı olarak Genel Üretim Giderlerinin doğru bir şekilde mamullere yansıtılma sorunudur (Pieper, 1999:3).

FTM kavramı; yukarıda bahsedilen bu sorunlara çözüm oluşturmak ve işletme içerisindeki farklı maliyet unsurlarını değerlendirebilmek üzere geliştirilmiştir. FTM yaklaşımının amacı; bazı maliyet türlerinin üretim hacmine bağlı olmaksızın çok daha kolay saptanabileceğinden hareketle üretilen mamul ve hizmet faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde saptanabilmesini sağlamaktır (Rayburn, 1996:120).

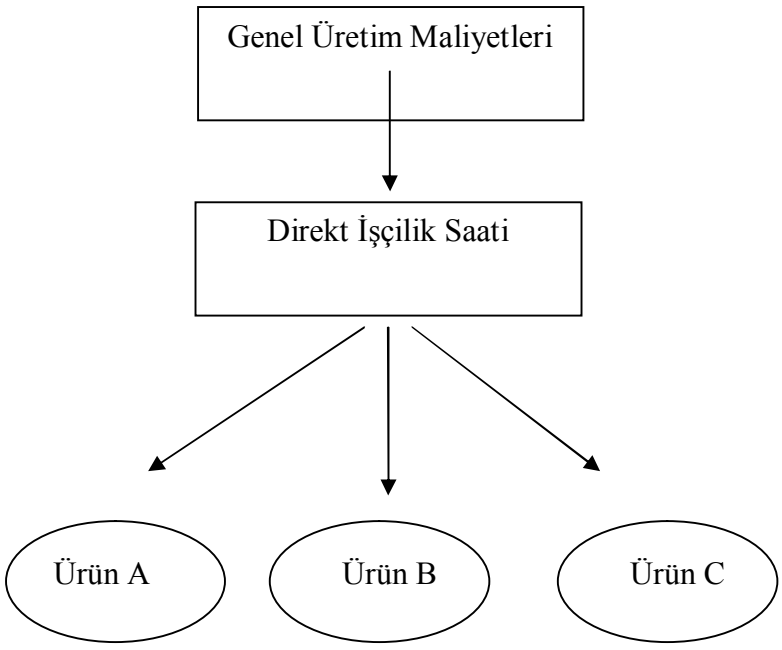
4.2.2.Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Tanımı

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, maliyet etkenleri, faaliyetler, kaynaklar ve performans ölçümleri hakkında ayrıntılı bilgi sunan bir veri tabanıdır (Cooper ve Kaplan, 1988). Sistem gelişim süreci içerisinde literatürde kullanım amaçlarına göre çeşitli şekillerde tanımlanmıştır.

Cooper ve Kaplan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'yi (Activity-Based Costing), formal bir muhasebe sisteminden çok stratejik amaçlı bir araç olarak

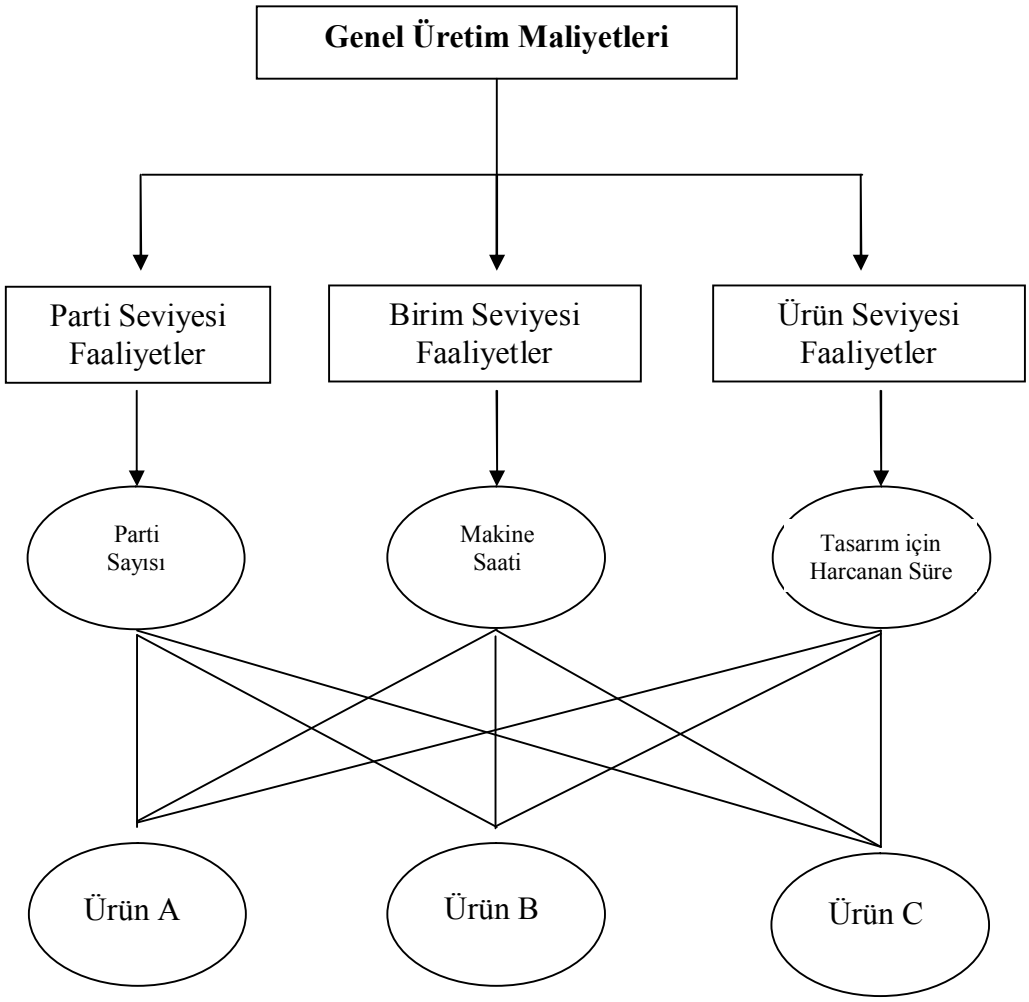
tanımlamaktadır (1988: 97). Dolayısıyla Faaliyet tabanlı maliyetleme doğru maliyet bilgisi sunmanın yanı sıra, işletme yönetimine işletme aktiviteleri ile ilgili geniş ve ayrıntılı bilgi sunan bir sistemdir. Bir başka tanıma göre faaliyet tabanlı maliyet yöntemi, bir organizasyon içerisinde meydana gelen değişik faaliyetleri tanımlayan ve bu faaliyetlerin temelini oluşturan maliyetleri bir araya getiren muhasebe bilgi sistemidir (Rainborn ve diğerleri, 1993: 154).

Bu yöntem bazı muhasebe çevrelerince endirekt giderlerin ussal olarak dağıtılmasında kullanılan yeni bir yöntem, bazılarına göre ise geleneksel muhasebe sistemi yaklaşımlarının yeni bir oluşumu olmayıp, işletmenin gelişmesine yardımcı olacak verileri sağlayan tamamen farklı bir maliyetleme yöntemi olarak kabul edilmektedir. Buna göre Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi; işletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet taşıyıcıları, maliyet objeleri ve performans ölçümleri hakkında bilgi sağlayan bir veri tabanı olarak görülmekte ve tanımlanmaktadır (Cooper ve Kaplan, 1998). Günümüzde Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi yalnızca doğru maliyet bilgisi sunan bir dağıtım yöntemi olarak görülmemekte aynı zamanda etkin bir yönetim aracı olarak da kabul edilmektedir.



Şekil 4.1: Geleneksel Maliyet Sisteminde Genel Üretim Maliyetlerinin Ürünlere Dağılması (Cooper ve Kaplan, 1998'den yararlanılarak hazırlanmıştır).

Yukarıdaki tablo, genel üretim maliyetlerinin geleneksel maliyet sistemine göre ürünlere nasıl dağıldığını göstermektedir. FTM sisteminde ise bu dağılım aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi olmaktadır:



Şekil 4.2: FTM Sisteminde Genel Üretim Maliyetlerinin Ürünlere Dağıtılması (Cooper ve Kaplan, 1998'den yararlanılarak hazırlanmıştır).

Şekil 4.1 ve 4.2'den anlaşılacağı üzere, geleneksel maliyet sistemlerinde sadece üretim miktarıyla bağlantılı olan maliyet etkenlerinin kullanılmasına karşın, faaliyet tabanlı maliyet sisteminde her bir maliyet havuzu için farklı maliyet etkenleri kullanılmaktadır.

4.2.2.1.Kaynaklar

Kaynaklar, faaliyetlerin yapılabilmesi için başvurulan veya yönetilen ekonomik unsurlardır (Erdoğan, 1995: 40). Yani maliyetlerin asıl kaynağını oluşturan unsurlardır. Kaynaklar, faaliyet tabanlı maliyet sisteminin ilk finansal girdilerini sağlayan unsurlardır. İşletme kaynaklarının hangi kategorilerde toplanacağı önemli bir adımdır. Bu açıdan sistemin kaynakların neler olduğuna karar verirken ve bunların maliyetlerini tespit ederken başvurulacak ilk yer, işletmenin büyük defter kayıtlarıdır (Beaujon-Singhal, 1990: 55).

4.2.2.2.Faaliyetler

Faaliyetler hem üretim sürecini hem de üretim sürecini destekleyen binlerce eylemi kapsayacak şekilde çok geniş anlamda tanımlanmaktadır (Erdoğan, 1994: 33). Faaliyet, bir işletmenin mamul ve hizmet üretimi sırasında yapılan eylemler olarak tanımlanabilir.

Faaliyetler, değer yaratan ve değer yaratmayan faaliyetler olarak ikiye ayrılabilir (Needless, ve diğerleri, 1996: 1205). Değer yaratan faaliyetler mal veya hizmet hususunda tüketici ihtiyaçlarının tatmini için gerekli ve önemli olan faaliyetlerdir. Değer yaratmayan faaliyetler ise, mamul veya hizmetin pazar değerini arttırmayan faaliyetlerdir. Örnek olarak, makinelerin tamiri, malzeme tedariki, stok kontrol, malzeme aktarma, temizlik vb.

Faaliyetler sistemin özüdür. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin bir işletmeye uygulanabilmesi için yapılması gereken ilk iş, bütün işletme faaliyetlerinin faaliyet gruplarına ayrılmasıdır (Arzova, 2002: 18). Faaliyetler ve oluşturduğu gruplar işletmelerin ne yaptığını açıklar. Bir faaliyetin temel işlevi, girdileri (kaynaklar), çıktıya dönüştürmektir. Faaliyetler belirli bir çıktıyı üretmek için kaynakları tüketen süreçtir.

4.2.2.3.Maliyet Temelinde Faaliyet Seviyeleri

FTM sisteminde, faaliyetler sistemin merkezi olarak büyük önem arz etmektedir. Çünkü kaynak maliyetlerini asıl tüketen etkenler faaliyetlerdir. Bu

nedenle işletme stratejisinin belirlenmesi ve sürekli iyileştirmelerin sağlanması için faaliyetlerin üzerine yoğunlaşılması gerekmektedir. Bu bağlamda faaliyetlerin temel özellikleri şunlardır (Weygandt ve diğerleri, 2005):

• Faaliyetler ürün maliyetinin doğruluğunu geliştirir.
• Faaliyetler eylemdir ve değişime uygun bir esastır ve sürekli gelişmeyi tamamlar.
• Faaliyetler alternatiflerin değerlendirilmesini kolaylaştırır ve stratejiyi ayarlar.
•Faaliyetler maliyet etkenlerine dikkati çeker ve kullanıcılarca kolaylıkla anlaşılır.
• Faaliyetler planlama ve kontrolü bağlar ve karar destek sistemiyle birleştirir.
• Faaliyetler finansal ve finansal olmayan başarı ölçülerini birleştirir.
• Faaliyetler karşılıklı bağımlılıklara ışık tutar.
• Faaliyetler toplam kalite yönetimi ile uyumludur.

Faaliyetlerin neticesinde ortaya çıkan bazı maliyetler birim seviyesine bağlı olarak her bir ürün üretildiğinde veya hizmet sunulduğunda değişmeyen maliyetler olabilmektedir (Weygandt ve diğerleri, 2005:156). Faaliyetlerin belirli kriterlere göre sınıflandırılması sayesinde işletmeler her faaliyet grubu içerisinde ortaya çıkan maliyetleri ilgili gruba ait maliyet taşıyıcısı vasıtasıyla ürün ve hizmetlere dağıtabilmektedir (Tanış, 2005:37). Bu yüzden FTM Sistemi işletmede ortaya çıkan faaliyetleri ve bu faaliyetler sonucu oluşan maliyetleri dört grupta sınıflandırmaktadır (Weygandt ve diğerleri, 2005):

A- Birim Seviyesinde Faaliyetler: Üretilen her birimin üretilmesi esnasında yerine getirilen faaliyetlerdir. İşçilerin çalışması ve makinelerin çalışması her bir birim ürünün üretilmesinde gerekli olacağından birim seviyesi faaliyetlere örnek olarak verilebilir. Her bir birim ürünün veya hizmetin üretilmesi neticesinde ortaya çıkan maliyet de birim seviyesi maliyet olacaktır.

B- Parti (Grup) Seviyesinde Faaliyetler: Her bir birim ürünün ya da hizmetin değil, belli bir parti ürün ya da hizmetin üretilmesi sırasında yapılan faaliyetlerdir. Yani farklı türde mamuller grup halinde üretilirken veya farklı zamanda aynı mamul grupları üretime sevk yapılması durumunda katlanılması

zorunlu olan faaliyetlerdir. Makinelerin hazırlanması, gerekli malzemelerin partiler halinde taşınması gibi faaliyetler buna örnek olarak verilebilir.

FTM Sistemi, geleneksel maliyet sistemlerinde diğer genel üretim giderleri ile birlikte sabit nitelikli olarak düşünülmekte olan bu tür maliyetlerin parti sayısına göre değiştiğini bu nedenle değişken özellik gösterdiğini belirlemiş bir maliyet sistemi olarak açıklanmaktadır. FTM Sisteminin geleneksel maliyet sistemlerinden en önemli farkı bu faaliyet düzeyinde ortaya çıkmaktadır. Çünkü FTM Sistemi parti seviyesi ve izleyen kısımda anlatılacak olarak ürün seviyesi faaliyetleri maliyet taşıyıcısı kabul ederek genel üretim giderlerini ürün veya müşterilere aktarmaktadır (Kaplan ve Cooper, 1998:90).

C- Mamul (Ürün) Seviyesinde Faaliyetler: Farklı mamul tiplerinin üretimini destekleyen faaliyetlerden oluşmaktadır. Bir başka ifadeyle, mamul seviyesinde faaliyetler mamul farklılaştırmasına gidilen bir işletmede farklı türde mamuller üretebilmek için yerine getirilen ve tüm mamuller yerine belirli bazı mamul birimlerine yararlı olan işlerdir. Mühendislik ve tasarım gibi faaliyetler ürün veya hizmetle ilgili tüm birimlere ait mamul (ürün) seviyesi faaliyetlerdir ve ortaya çıkan maliyet ürün seviyesinde maliyetler olarak tanımlanabilir.

D- Tesis (İşletme) Seviyesinde Faaliyetler: Bunlar, tesisin genel üretim sürecini destekleyen ve üretimin devamlılığını sağlayan faaliyetlerdir. Bu faaliyetler daha çok ortak giderler ve yönetsel faaliyetlerle ilgili giderleri kapsamaktadır. Güvenlik, bakım, yönetim gibi üretim miktarı, ürün çeşidi ve parti sayısından bağımsız olarak gerçekleşen faaliyetler buna örnek olarak verilebilir.

Faaliyet tabanlı maliyet sistemi çerçevesinde faaliyetlerin ve bu faaliyetlerin neden olduğu maliyetlerin dört ayrı seviyede sınıflandırmaya bağlı tutulması, bu maliyetlerin üretim sistemi içerisinde ortaya çıkış nedenlerinin görülmesi bakımından yöneticilere yol göstermektedir. Bunun yanında, geleneksel maliyet sisteminin mantığı çerçevesinde sabit kabul edilen maliyetlerin bazılarının aslında değişken olduğu da anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak, parti ve mamul seviyesi maliyetler geleneksel maliyet sisteminde sabit kabul edilirken, faaliyet tabanlı maliyet sisteminde değişken maliyet olarak kabul edilmektedir. Tesis seviyesi maliyetler hem geleneksel hem de FTM sistemlerinde sabit maliyet olarak dikkate alınmaktadır. Birim seviyesi maliyetler ise, hem geleneksel hem de FTM sistemlerinde üretilen ürün miktarına bağlı biçimde değişken maliyetler içinde gösterilmektedir.

Aynı maliyet taşıyıcısını temsil eden giderlerin oluşturduğu maliyet havuzları bir araya gelerek faaliyet merkezlerini oluştururlar. Aşağıdaki bölümlerde maliyet havuzları ve bu maliyet havuzlarından oluşan faaliyet merkezleri anlatılacaktır.

4.2.2.4.Faaliyet Merkezi (Faaliyet Havuzu)

Faaliyet merkezi genel olarak “bir işletme için önem taşıyan faaliyetlerin bir arada toplandığı yerler” olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle “faaliyet merkezleri, homojen faaliyetlerin fonksiyonel veya ekonomik olarak gruplanmasıdır” (Doğan 1996: 92–93).

Faaliyet merkezlerindeki faaliyetlerin giderleri ise maliyet havuzlarını oluşturmaktadır. Aşağıda maliyet havuzları ve maliyet taşıyıcıları anlatılmaktadır.

4.2.2.5.Maliyet Taşıyıcıları

Faaliyet tabanlı maliyet yöntemini geleneksel sistemden ayıran temel özellik maliyet taşıyıcılarından kaynaklanmaktadır. Faaliyet merkezleri maliyet havuzlarının bir araya gelmesinden oluşur. Maliyet havuzu, aynı maliyet taşıyıcısını temsil eden maliyetlerin toplandığı yerdir (Hart ve Wilson, 1996: 629). Maliyet taşıyıcıları faaliyet merkezlerinde veya bu merkezlerin içindeki maliyet havuzlarında biriken giderlerin oluşmasına neden olan gerçek nedenlerin tespiti ile ilgilidir

Geleneksel maliyet sisteminde üretim hacmiyle ilişkili bir dağıtım anahtarı kullanılarak dağıtılan tek bir maliyet havuzu söz konusu iken, faaliyet tabanlı

maliyet yönteminde ise her bir faaliyet için bir veya daha fazla maliyet havuzu ve bunların her biri için ayrı taşıyıcılar söz konusudur. Maliyet taşıyıcıları faaliyet merkezlerinde veya bu merkezlerin içindeki maliyet havuzlarında biriken giderlerin oluşmasına neden olan gerçek nedenlerin tespiti ile ilgilidir.

4.2.3.Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Aşamaları

Doğan'a göre (1996: 117–121), faaliyet tabanlı maliyet sistemi, maliyetleri ilk olarak faaliyetlere, daha sonra mamullere yükleyen bir sistemdir. Bu nedenle sistemin yapısı iki aşamalı bir süreçten oluşur. Birinci aşamada faaliyetler tanımlanır ve endirekt faaliyetlerin maliyetleri maliyet havuzlarına paylaştırılır. Maliyetlerin bir departmanın bütçesinden, ortaya çıkan faaliyetlerde izlenmesini sağlamak amacıyla işletmenin süreçleri ve bu süreç içerisindeki faaliyetleri ve bu faaliyetlerin gerçekleşmesi için yapılması gereken görevlerin belirlenmesi gerekir. Her bir faaliyeti gerçekleştirmek için gerekli olan bütçe kaynakları (işçilik, malzeme ve gereç gibi) ile ilgili bilgiler, bölüm yöneticileri, şefler ve kilit işçiler ile yapılan geniş çaplı görüşmeler sonucunda elde edilir. Bu şekilde bilgilerin toplanması, faaliyetlerin ve o faaliyetler için katlanılan maliyetlerin daha kolay anlaşılmasını sağlar. Bunun için yapılacak faaliyet analizleri hem her bir faaliyetin belirlenmesini sağlayacaktır hem de yüksek maliyetli olan faaliyetlerin belirlenmesini ve faaliyetlerin verimli-verimsiz ya da değer katan-katmayan, gerekli-gereksiz gibi sınıflandırılmasına yardımcı olacaktır. Bu amaçla, bu aşamada önce faaliyetler kategorilere ayrılır. Maliyetler, bu bölümlerle ilgili maliyetlerdir. Daha sonra homojen maliyet havuzları tanımlanır. Dolayısıyla, endirekt faaliyetlerin bir maliyet havuzunda yer alabilmesi için bu faaliyetlerin mantıksal olarak birbirleriyle ilişkili olması ve bu faaliyetlerin tüm mamuller için aynı tüketim oranına sahip olması gerekmektedir.

İkinci aşamada, her bir maliyet havuzunda toplanan maliyetler mamullere paylaştırılır. Bu paylaşımın yapılması için, öncelikle yapılması gereken, her mamulün tükettiği kaynak miktarının ölçülmesidir. Daha sonra birinci aşamada hesaplanan yükleme oranı ve bu ölçüler kullanılarak maliyetler mamullere yüklenmiş olur (Doğan, 1996: 117–121).

Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin maliyet bakış açısını oluşturan faaliyete dayalı maliyetlemenin “yapılan faaliyetlerin maliyeti” hakkında bilgi sağlaması ile organizasyon süreçlerinde ortaya çıkan faaliyetlerin ve maliyet objelerinin gerçek maliyetleri belirlenmiş olmaktadır (Cookins, 1996: 55–60–75)

4.2.4.Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Amaçları

FTM; işletmedeki kaynaklar, faaliyetler, maliyet nesneleri ve başarı ölçüleriyle ilgili verileri toplayıp bilgiye dönüştürerek; yönetime karar almada destek sağlaması yönünden bir bilgi sistemidir. Bu sistemin temel amacı; ürün maliyetine yönelik olarak GÜG'ün ortaya çıkmasına sebep olan faaliyetlerin maliyetiyle, ilgili faaliyetin oluşumunu gerekli kılan ürünü ilişkilendirmektir. FTM, işletme faaliyetlerinin tüketimi, maliyeti ve alanını tanımlayarak detaylı bilgi sağlar. Böylece yöneticilere alacakları kararlar için doğru maliyet bilgileri sunar. Bu bağlamda, faaliyet tabanlı maliyet yönteminin temel amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Cookins, 1996: 184):

- Düşük katma değere sahip, diğer bir ifadeyle de mamul ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek,
- Karlılığı artırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak,
- Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,
- Zayıf varsayımlar (kabullenmeler) ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak v.b.

Artan genel üretim giderlerinin geleneksel maliyet sistemleri tarafından dağıtılmasında karşılaşılan zorluklara çözüm olan Faaliyet Tabanlı Maliyet sistemi, karmaşık bir sistem olması, kurulumunun zor olması ve ölçümlerden kaynaklanan hatalar gibi nedenler sonucunda yetersiz kalmaya başlamıştır. Ve yerini geleneksel FTM sistemine göre daha kolay ve ucuza kurulan, geliştirilen ve uygulanan bir yöntem olan Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemine

bırakmıştır. Aşağıda geleneksel FTM sisteminin eksik kaldığı yönler ve Sürece Dayalı FTM yönteminin bu eksiklikleri nasıl tamamladığından bahsedilecektir.

4.2.5.Geleneksel FTM Sisteminden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemine Geçiş

Kaplan ve Anderson'a göre (2004), 1990'lı yıllarda, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme uygulamalarından çok büyük faydalar sağlanmıştır. İşletmeler, FTM uygulamaları ile karlılığı arttırıcı birçok fırsat ile birlikte maliyetleri kurumsal anlamda çok daha etkin yönetebilmenin yollarını keşfetmiştir. Fakat bazı işletmeler FTM sistemlerinin güncellenmesinin çok da kolay olmadığını görmüştür (Kaplan ve Anderson, 2004:131–138). FTM sistemlerinde, iş süreçlerindeki değişimlerden ve iş dinamizminden kaynaklanan güncelleme çalışmaları için şirket çalışanlarının, zamanlarını hangi faaliyetlere ve nasıl kullandıklarına dair anketleri tekrar doldurulmakta ve faaliyetlerin kaynak kullanımı hesaplaması tekrar yapılmak zorundaydı. Karmaşık işletme ortamlarında uygulanan FTM sistemlerinde, çoğu yönetici işletme çalışanlarının faaliyetlere harcadığı süre oranlarını belirtme yöntemlerindeki subjektiviteden rahatsız olmaktaydı. Ayrıca, her faaliyetin kapasitesinin doğru olarak belirlenmesi ve maliyetlere yansıtılması da zordu. Buna ek olarak, birinci jenerasyon FTM sistemleri, faaliyet anahtar maliyet oranlarını ortalama rakamlarla (ortalama sipariş maliyeti, ortalama fatura maliyeti gibi) hesaplamaktaydı. Ancak, karmaşık sistemlerde faaliyet anahtar maliyet oranları duruma göre değişebilmektedir (Kaplan ve Anderson, 2004:131–138). Tüm bu ihtiyaçları karşılayabilmek amacıyla, Robert S. Kaplan ve Acorn Systems ekibi daha geliştirilmiş bir FTM sistemi olan Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemini geliştirmişlerdir. Bu sistem, hem daha kolay bir FTM sisteminin oluşturulabilmesini, hem model yapısındaki değişimlerin kolaylıkla güncellenebilmesini, hem de kapasitenin belirlenip dinamik şekilde faaliyet maliyetlerine yansıtılabilmesini sağlamakta ve aynı zamanda duruma göre değişen faaliyet anahtar maliyet oranlarının hesaplanabilmesine olanak sağlamaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004:131–138). İşletmede gerçekleşen tüm faaliyetler için sürece veya zamana dayalı maliyet oranları hesaplanmaktadır. Böylece, Sürece Dayalı FTM yaklaşımı, işletmelerin

maliyetlerini ve karlılıklarını müşteri, ürün ve hatta sipariş gibi daha birçok alt seviyede sürdürülebilir şekilde ölçümleyip yönetmelerini mümkün kılmaktadır.

4.3.Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet

FTM, yöneticilere her cironun iyi ciro ve her müşterinin de karlı müşteri olmadığını göstermiştir. Ancak, geleneksel FTM sistemlerinin uygulanmasında ve güncellenmesinde yaşanılan zorluklar bu türde sistemlerin ciddi ölçekte yaygın olarak kabulünün önüne geçmiştir. İşletmelerin ancak % 50'si FTM yaklaşımını uygulayabilmiştir. Sürece Dayalı FTM bu zorlukları ortadan kaldırarak, uygulanması ve güncellenmesi çok daha kolay, şeffaf ve ölçeklenebilir bir yöntem sunmaktadır. Müşteri, ürün ve siparişlerin karlılığını, süreçlerinin kapasite kullanımını ve maliyetleri belirlemeleri için pratik ve düzenli bir seçenek sağlamaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004:6–8). Yaklaşımın en önemli özelliği, kapasitenin dinamik şekilde hesaplanıp, faaliyet maliyetlerine yansıtılabilmesi ve atıl kapasite maliyetinin ayrıştırılabilmesidir. İşletme bünyesinde mevcut veri tabanlarından her bir sipariş, süreç, tedarikçi, ürün ve müşteri ile ilgili spesifik özelliklerden yararlanılabilmektedir. FTM artık karmaşık, pahalı bir finansal-sistem uygulaması değildir. Geliştirilen Sürece Dayalı FTM kavramı işletme yöneticilerine daha anlamlı maliyet ve karlılık bilgilerini, daha hızlı ve daha ucuza sunmaktadır.

Sürece Dayalı FTM ile Değer Merkezli Yönetim platformunun temeli olarak; müşteri, sipariş, ürün, tedarikçi, kanal, segment gibi daha birçok seviyede süreç bazlı kar/zarar raporları oluşturmaya imkân sağlamaktadır. Karlılığı oluşturan etmenleri sorgulayıp, karlılığı arttırıcı fırsatları ortaya çıkarılmasına yardımcı olmaktadır. Ayrıca, istenilen her detayda bilânçodan kaynaklanan finansman maliyetlerini "sermayenin fırsat maliyeti"ni de göz önüne alarak belirlemeyi sağlamaktadır.

4.3.1.Sürece Dayalı FTM Sisteminin Geleneksel FTM Sisteminden Farkı

Sürece Dayalı FTM Sistemi de tıpkı Geleneksel FTM gibi işletme kaynaklarının faaliyetler tarafından, faaliyetlerin ise ilgili maliyet objesi

tarafından kullanıldığı bir maliyet sistemi olarak açıklanmaktadır. Bununla beraber Sürece Dayalı FTM Sisteminin Geleneksel FTM sisteminden üstünlüğü, tek maliyet taşıyıcısı olarak "zamanın" kullanılmasıdır (Gremco, 2007:2). Böylece, iki sistemin de mantığı aynı olduğu halde uygulamada farklılıklar olmaktadır.

Geleneksel FTM Sisteminde işletmede ortada çıkan çeşitli faaliyetleri yerine getiren personel ile yapılan görüşmeler neticesinde hangi personelin zamanının ne kadarını hangi faaliyet için harcadığı belirlenmektedir. Sonrasında, her faaliyet için belirlenen maliyet toplamı, faaliyeti kullanım sayısına göre ürün, hizmet, müşteri veya kanallara dağıtılmaktadır (Max, 2004:3). Oysaki Sürece Dayalı FTM sisteminde, işletmede ortaya çıkan endirekt giderler her faaliyet için kullanılan aktif işgücü süresine bağlı olarak dağıtmaktadır. Üretilen ürünler ya da sunulan hizmetler farklı süreçlerden geçtikleri ve farklı zamanlar harcadıkları için kaynakları da değişik boyutta tüketmektedir. Bu nedenle çalışanların çalışma zamanlarına göre yapılan hesaplama ile ilgili maliyetler ürün ve hizmetlere dağıtılmaktadır (Silver, www.intelligententerprise.com).

Sonuç olarak, Sürece Dayalı FTM zamana dayalıdır. Bir dakika maliyetinin hesabını esas alır. Daha basit, maliyeti düşük ve uygulaması daha hızlı olduğu için Geleneksel FTM'nin birçok kısıtını ortadan kaldırır. Birimin gerçek kapasitesi üzerine odaklanarak, bir birimin ilgili kapasite ile yapılma maliyetini ve kapasitenin hangi faaliyetler ve ürünler ile ilgili olduğu üzerine temellenir.

4.3.2.Sürece Dayalı FTM Sisteminin Sağladığı Faydalar ve Eksik Yönleri

Geleneksel FTM sisteminin eksikliklerinden ve uygulamadaki zorluklarından dolayı oluşan ihtiyaca yönelik yeni bir sistem olarak geliştirilen Sürece Dayalı FTM sistemi yöneticilere stratejik karar alma süreçlerinde yardımcı olacak bilgileri sunmakta ve faydalar sağlamaktadır. Bu faydalar (www.bilgiyonetimi.org):

- Faaliyetlerin süreçleri analiz edilerek, faaliyetlerle ilgili süreçlerin iyileştirilmesi
- Fiyat politikaları, değerlendirme ve tasarım süreçlerinin karlılık ile ilişkilendirilmesi
- Buna bağlı olarak kar sağlayacak faaliyetlere yoğunlaşılması ve kar sağlayacak politikaların belirlenmesi ve uygulanması
- Gerek müşteri gerekse ürün yöneticilerin karlılığa göre teşvik edilmesi
- Karlılık hedefi çerçevesinde kar getiren ürün ve müşteri bölümlerine odaklanılması ve ilişkilerin bu amaca paralel yürütülmesi
- Müşteri ve tedarikçilerle yürütülen iş ilişkilerinde karlı durumların ortaya çıkarılması şeklinde sıralanmaktadır.

Geleneksel FTM sistemi, değişken işlem zamanlarını ayrı birer faaliyet olarak algılayıp yorumlamaktadır. Oysaki sürece dayalı sistem çok sayıdaki aktiveyi tek bir zaman sürecine indirmekte ve işletmede ortaya çıkabilecek karmaşıklığı ortadan kaldırmaktadır. Bu özellik sonucu yüzlerce faaliyet, departman süreçlerinde toplanabilmektedir. Maliyet tahminleri işlem sürelerinin doğrudan izlenmesi ile belirlenmekte, bütün faaliyetlere harcanan kesin zaman ile sağlanan kaynakların kapasite ölçümleri arasında karşılaştırma yapılarak doğrulama yapılabilmektedir. Böylece yöneticilerin çalışanların tam kapasite ile çalışıp çalışmadıklarını anlamasına yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda sistem, geleneksel FTM de olduğu gibi ürün ve müşterilerin birbirlerinin aynısı olduğu ve işletme kaynaklarını da aynı oranda tükettikleri varsayımına göre hareket etmemektedir. Tüm bunların yanında uygulanması, güncellenmesi ve bilgilerin muhafaza edilmesi geleneksel FTM sistemine göre daha kolay olmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004:136- 137).

Yukarıda belirtilenlerden anlaşılacağı üzere sürece dayalı FTM sistemi, yöneticilere geleneksel FTM sisteminden daha detaylı, daha doğru ve faydalı bilgiler sunabilmektedir. Ancak, tüm bu faydalarının yanında sürece dayalı FTM sisteminin de zayıf yönleri bulunmaktadır. Öncelikle veriler güvenilir, doğru ve zamanında temin edilmiş olmalıdır. Bunun için veri toplarken doğru süreçlerin izlenmesi ve doğru sistemlerin kullanılması gerekmektedir. Aksi halde yanlış

sonuçlara ulaşılması stratejik karar düzeyinde yöneticilere yanlış kararlar aldırabilir. Ayrıca, yapılan süreç hesaplamalarının sürece bağlı olarak sürekli güncellemelerinin yapılması gerekmektedir. Uygun şekilde güncellenmeyen veriler de yanlış kararların alınmasına neden olacak sonuçlar doğurabilecektir. Sürece dayalı sistem neticesinde belirlenen süreçlere göre hesaplanan maliyet bilgileri çok fazla sayıda olabilmektedir. Tüm bu bilgilerin yöneticiler tarafından yorumlanması zaman ve çaba gerektirmektedir.

Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sistemi sonucunda edinilen bilgiler yöneticilere stratejik karar alma süreçlerinde destek olmakta, doğru ve karlı seçimlerin yapılabilmesini sağlamaktadır. Sistemin stratejik kullanım alanlarından bir diğeri de Müşteri Karlılık Analizidir. Bu nedenle çalışmanın bir sonraki bölümünde bu sistemin müşteri karlılık analizinde kullanılması ve sağlayacağı faydalar üzerinde durulacaktır.

4.4.Sürece Dayalı FTM Sistemiyle Müşteri Karlılık Analizi

Önceki bölümlerde FTM Sisteminin yönetim amaçlı kullanıldığı alanlardan birinin de müşteri karlılık analizleri olduğundan bahsedilmişti. Çalışmanın bu kısmında Sürece Dayalı FTM Sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanılması konusu tartışılacaktır.

Müşteri karlılık analizi, her müşteri grubundan elde edilen gelirler ile o müşteri grubu için katlanılan maliyetlerin karşılaştırılması sonucu aradaki farkın müşteri grubuna ait kar olarak hesaplandığı bir yönetim muhasebesi yöntemi olarak tanımlanmaktadır (Noone ve Griffin, 1997:76). Müşterilerden elde edilen gelirler işletmelerde kullanılan sistemler, faturalar, ödeme raporları vb. araçlar neticesinde kolaylıkla belirlenebilmektedir. Müşteri gruplarına ait gelirlerin belirlenmesinde bir sorun yaşanmayacağından, müşteri gruplarına ait maliyetlerin doğru olarak hesaplanması büyük önem arz etmektedir. Bu anlamda müşteri karlılık analizinin en önemli aşamalarından biri maliyetlerin belirlenmesidir. Bu aşamada, öncelikle faaliyetlerin ve faaliyetler için gerekli kaynak gruplarının kararlaştırılması ve kaynak gruplarına ait normal kapasitelerin süreç bazında tahmin edilmesi, daha sonra kaynaklara ait birim

maliyetlerin belirlenip her maliyet objesi için belirlenen süre ile çarpılarak maliyetlerin tahmin edilmesi gerekmektedir. Böylelikle belli bir faaliyetin yerine getirilmesi için gereken süre ile birim süreye göre belirlenen maliyet oranının çarpılması ile maliyet hesaplaması yapılabilecektir (Bruggeman ve Moreels, 2003:1).

Daha önceki bölümlerde de incelendiği üzere, Geleneksel FTM sistemi yetersiz kalmış ve stratejik düzeyde hatalı kararlar alınmasına yol açmıştır. Geleneksel FTM yönteminin eksik yönlerini gideren ve daha doğru bilgiler elde edilmesini sağlayarak doğru kararlar alınmasına yardımcı olan Sürece Dayalı FTM sistemi kullanılmaya başlanmıştır. Özellikle faaliyetlerin standart olmadığı ve müşteriden müşteriye değişkenlik gösterdiği durumlarda işletme kaynaklarında geçirilen süreç farklı olacağı için sürece dayalı FTM sisteminin kullanılması, en doğru maliyet bilgilerine ve karlılık hesaplamalarına ulaşılmasını sağlayacaktır. Bu nedenle müşteri karlılık analizinde Sürece Dayalı FTM yöntemini kullanmak daha doğru sonuçlara ulaşılmasını sağlayacaktır (Gremco ve Gremco, 2007).

Müşteri gruplarına ait gelirler çeşitli bilgisayar programları, satışlar ve faturalar gibi araçlar yardımıyla kolayca hesaplanabilmektedir. Burada önemli olan maliyetlerin doğru olarak hesaplanmasıdır. Gremco ve Gremco'ya (2007:7) göre, Sürece Dayalı FTM Sistemi aracılığı ile maliyetlerin hesaplanması, "Kurulum" ve "Maliyetlerin Tahmin Edilmesi" olarak iki dönemde farklı aşamalarda gerçekleşmektedir. Kurulum döneminde, faaliyetlerin belirlenmesi, bu faaliyetler için gerekli kaynak gruplarının kararlaştırılması ve bu kaynak gruplarına ait normal kapasitelerin süreç bazında tahmin edilmesi gerekmektedir. Maliyetlerin tahmin edilmesi döneminde ise, her grup tarafından tüketilen sürenin tahmin edilmesi, kaynaklara ait birim maliyetlerin belirlenmesi, her maliyet objesi için gerekli sürenin kararlaştırılması ve birim maliyet ile sürenin çarpılarak hesaplamanın yapılması gerekmektedir.

Kaplan ve Anderson'a (2004:2–3) göre ise, Sürece Dayalı FTM Sistemi ile her işlem, ürün ve müşterilerin ihtiyaç duyduğu kaynak talebi, önce faaliyetler bazında daha sonra ise ürünler ve müşteriler bazında belirlenerek tahmin

edilebilir. Bunun için her kaynak için, kaynak kapasitesi sağlamanın birim süre başına maliyetinin ve ürünlerin, hizmetlerin ve müşterilerin kaynak kapasitesi kullanımlarının birim sürelerinin tahmin edilmesi gerekmektedir. Böylelikle belli bir faaliyetin yerine getirilmesi için gereken süre ile birim süreye göre belirlenen maliyet oranının çarpılması ile maliyet hesaplaması yapılabilecektir (Bruggeman ve Moreels, 2003:1). Bu hesaplamalar yapıldıktan sonra ortaya çıkan maliyet rakamı, toplam dağıtılması gereken rakamdan daha büyük çıkabilir. Bunun nedeni, Sürece Dayalı FTM yönteminin tam kapasite ile çalışmayan işletmelerde atıl kapasiteye ait maliyetleri ürün ve hizmetlere aktarmamasıdır.

Görüldüğü üzere, Sürece Dayalı FTM Sistemi, özellikle faaliyetlerin standart olmadığı ve müşteriden müşteriye değişkenlik gösterdiği durumlarda işletme kaynaklarında geçirilen süreç farklı olacağı için en doğru maliyet bilgilerine ve karlılık hesaplamalarına ulaşılmasını sağlayacaktır.

4.5.Özet

Günümüzde artan rekabet koşullarında faaliyet gösteren ve hedeflediği karlılık düzeyinde varlıklarını devam ettirmek isteyen işletmeler, müşterilerin artan ve çeşitlenen beklentilerine, rakiplerine kıyasla fark yaratarak cevap vermek istemektedir. Bu nedenle özellikle rakiplerinden daha farklı ve bol çeşitte ürün sunarak rekabette avantajlı konuma gelmek istemektedirler. İşletmelerden farklı şekillerde ürün ve hizmet talebinde bulunan müşteri grupları olduğundan, müşterilerle ilgili maliyetler belirlenirken müşterilerin ihtiyaç duydukları faaliyetler dikkate alınmakta ve ilgili faaliyetleri tüketimlerine göre hesaplamalar yapılmaktadır. Ancak farklı müşteri ve müşteri gruplarının benzer veya aynı faaliyetlerde geçirdikleri süreç birbirinden farklı olmaktadır. Dolayısıyla maliyet hesaplamalarının bu farklılık dikkate alınarak yapılması gerekmektedir. Ancak Geleneksel FTM Sistemi müşteri veya ürünlerin her bir faaliyeti tüketim sürecini aynı kabul ettiği için bahsedilen sorunun üstesinden gelememektedir. Ayrıca, önceki bölümlerde de açıklandığı üzere Geleneksel FTM Sisteminin kurulumunda ve geliştirilmesinde yaşanan çeşitli zorluklar da sistemin dezavantajı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sürece Dayalı FTM sistemi Geleneksel FTM sistemi ile benzer olmasına karşın, dağıtımda maliyet taşıyıcı olarak sadece süreci kullandığı için daha doğru maliyet hesaplaması yapılabilmektedir. Böylece stratejik karar aşamasında alınacak kararlar daha doğru bilgilerle alınabilmektedir.

Sürece Dayalı FTM Sisteminin işletmelere sağlayacağı faydalardan birisi de ürün veya müşteri karlılık analizlerinde kullanılabilmesidir. Geleneksel FTM Sistemi ürün, müşteri veya müşteri gruplarının belirlenen faaliyetleri kulanım adetlerine göre maliyetlerin dağıtımını yaparken Sürece Dayalı FTM, ürün, müşteri veya müşteri gruplarının ilgili faaliyetlerde geçirdikleri süreyi dikkate almakta ve toplam işletme kaynaklarının ne kadarını tükettiğini hesaplayabilmektedir. Bu hesaplamalar yapılırken aynı zamanda kullanılmayan kaynak miktarı da belirlenmiş olacağı için işletmede ortaya çıkan atıl kapasite sayesinde verimlilik hesaplamaları ve kaynakların planlaması da daha doğru olarak yapılabilmektedir.

Çalışmanın bundan sonraki bölümünde, Sürece Dayalı FTM yönteminin müşteri karlılık analizinde kullanımına yönelik yapılacak olan çalışmada yararlanılacak araştırma yöntemleri anlatılacak ve bu yöntemin seçilme nedeni ve sağlayacağı avantajlar üzerinde durulacaktır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

5.1. Giriş

Günümüzde gerek iş yaşamında gerek akademik çalışmalarda bilimsel araştırmalar yapılmaktadır. Yapılan araştırmalar ise alınacak kararlarda yol gösterici olmaktadır. Bilimsel araştırmalarda uygulanan yöntemler, doğru sonuç almak açısından oldukça önemlidir. Uygulanan yöntemin genel özelliklerinin bilinmesi ve araştırma konusuna uygun bir bilimsel yöntemin seçilmesi araştırmanın başarısı açısından gereklidir. Bu bağlamda araştırmanın bu bölümünde, bilimsel araştırmanın nitelikleri belirtilerek, araştırmada uygulanacak olan yöntem genel özellikleriyle açıklanmaya çalışılacaktır. Ayrıca yöntemin olumlu ve olumsuz yönleri ortaya konularak, bu yöntemin niçin seçildiği detaylı bir şekilde incelenecektir.

İş yaşantısının değişmesi ve yeni üretim sistemlerinin ortaya çıkmasıyla yöneticilerin bilgiye olan ihtiyaçlarının artması ve uygulama ile teori arasındaki açığın giderek büyümesi gibi nedenlerden dolayı maliyet ve yönetim muhasebesi alanında yapılan araştırmaların sayısı artmıştır. Sosyal bilimler alanında yapılan araştırmalarda birçok araştırma yöntemi kullanılmaktadır. Bu çalışmada maliyet ve yönetim muhasebesi alanlarında yapılan çalışmalarda sıkça kullanılan bir araştırma yöntemi olan olay çalışması (case study) kullanılmıştır. Bu sebeple çalışmanın bu bölümünde öncelikle sosyal bilimlerde kullanılan araştırma yöntemleri açıklanacak, araştırma yöntemlerinden biri olan olay çalışması detaylı bir şekilde incelenip mevcut çalışmada araştırma yöntemi olarak seçilmesinin nedenleri ve sağlayacağı avantajları üzerinde durulacaktır.

5.2. Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri

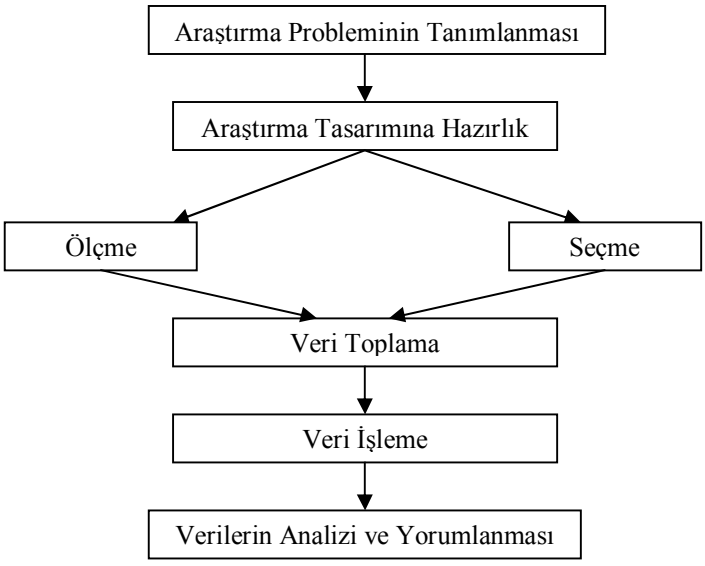
Yüzyıllardır insanlar sürekli çevrelerini ve kendilerini tanıma, çevrede oluşan olay ve değişimleri anlama ve açıklama, karşılaştıkları sorunlara güvenilir çözümler arama ve çevrelerini aydınlatma uğraşı içerisindedirler. Problemlerin çözümüne ulaşmak ve doğru kararlar almak için doğru ve güvenilir

bilgiler kullanmak, bunun için de doğru bilgilere ulaşmak gerekmektedir. Doğru bilgilere ulaşmak ise ancak nesnel yöntemlerin kullanılmasıyla mümkün olabilmektedir. Özellikle sosyal bilimler gibi kesin bir determinizmin olmadığı disiplinlerde doğru bilgilere ulaşmak için kullanılan araştırma yöntemleri daha da önem arz etmektedir.

5.2.1. Sosyal Bilimlerde Araştırma

Bilimsel araştırma ya da kısaca araştırma, birçok farklı şekilde tanımlanmıştır. Genel olarak araştırma, problemlere güvenilir çözümler bulmak amacıyla planlı ve sistemli olarak verilerin toplanması, çözümlenmesi, yorumlanarak değerlendirilmesi ve rapor edilmesi sürecidir (Karasar, 1995:22)

Bilimsel araştırmalar nesnel olmalı ve neyin açıklanmaya çalışıldığını anlatacak kadar da açık bir şekilde kaleme alınmalıdır (Gilbert, 1993:329). Bilimin temeli gerçek ile teori arasında bir ilişki kurmasıdır (Dutta, 1991:594). Bilimsel yöntem bu nedenle açık seçiktir, denetlenebilir. Yansızdır, eleştirici ve düzelticidir. Bilimsel yöntem, birçok aşamadan oluşan, akla en uygun ve en güvenli problem çözme yöntemidir. Bilimsel araştırma, problemin tespiti ile başlar, sonuçların açıklanması ve yorumlanmasıyla neticelenir. Bu süreç içerisinde gerek kavramsal gerekse uygulamalı süreçler gerçekleştirilebilir.



Şekil 5.1. Sosyal Araştırmanın Aşamaları (Singleton ve Straits, 1999:92).

Şekil 5.1'e göre araştırmanın ilk adımını problemin tespiti oluşturmaktadır. Araştırmalar bir soru ya da bir problem ile başlar. Sonra araştırmanın genel hatlarıyla tasarlanması için hazırlıklar yapılır. Araştırmanın genel bir taslağı ya da gerçekleştirilecek faaliyetler için bir çalışma planı düzenlenir. Araştırmaya hazırlık aşamasında ölçme ve örneklendirme faaliyetleri gerçekleştirilir. Verilerin toplanması, sürecin beşinci adımını oluşturmaktadır. Bu aşamada araştırma yöntemlerinden (anket, gözlem, görüşme, olay çalışması gibi) istifade edilmektedir. Altıncı aşamada toplanan veriler analiz edilerek yorumlanır ve bir rapor halinde sunulur (Singleton ve Straits, 1999:92).

5.2.2. Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri

Bilimsel araştırmalar yapılırken bulunan sonuç kadar kullanılan yöntem de önemlidir. Bu nedenle, araştırmanın verimli olabilmesi için, araştırmacının kullanacağı yöntem hakkında detaylı bilgiye sahip olması ve seçilen yöntemin araştırmanın konusuna uygun olması gerekmektedir. Bu çerçevede araştırmacının, seçilen araştırma yönteminin kapsamını, türlerini, avantaj ve dezavantajlarını, oluşabilecek sorunları nasıl giderebileceğini ve verileri nasıl toplayıp analiz ederek rapor hazırlayacağını bilmesi gerekmektedir.

Sosyal bilimlerde birbirinden farklı birçok araştırma yöntemi kullanılmaktadır. Bu araştırma yöntemleri anket, deney, tarihi çalışma, arşiv bilgilerinin analizi ve olay çalışması olarak sınıflandırılabilir (Yin, 1994:1). Singleton ve Straits (1999:4) ise araştırma yöntemlerini anket, deney, alan çalışması ve elde edilebilir verilerin kullanılması olarak sınıflandırmaktadır.

Her yöntem araştırma sorusunun türüne, araştırmacının olaylar üzerindeki kontrol derecesine ve incelenecek olayın güncelliğine bağlı olarak birbirinden ayrılmaktadır (Yin, 1994:6). Deneyler, "nasıl" ve "niçin" sorularının sorulduğu, araştırmacının olaylar üzerinde kontrolünün olduğu ve güncel olaylarla ilgili bir yöntemdir. Anketler, "kim", "ne", "nerede", "ne kadar" sorularının sorulduğu, araştırmacının olaylar üzerinde kontrolünün olmadığı, güncel olaylarla ilgili araştırmalardır. Arşiv analizleri, "kim", "ne", "nerede", "ne

kadar" sorularının sorulduğu, araştırmacının olaylar üzerinde kontrolünün olmadığı, güncel ya da tarihi olaylarla ilgili araştırmalardır. Tarihi çalışmalar, "nasıl", "niçin" sorularının sorulduğu, araştırmacının olaylar üzerinde kontrolünün olmadığı, tarihi olaylarla ilgili araştırmalardır. Son olarak olay çalışması ise, "nasıl" ve "niçin" sorularının sorulduğu, araştırmacının olaylar üzerinde kontrolünün olmadığı ve güncel olaylarla ilgili olan bir araştırma yöntemidir.

Araştırma Yöntemleri	**Araştırma Sorusunun Türü**	**Olaylar Üzerinde Kontrol**	**Güncel Olaylara Odaklılık**
Deney	Nasıl, niçin	Evet	Evet
Anket	Kim, ne, nerede, nekadar	Hayır	Evet
Arşiv Analizi	Kim, ne, nerede, ne kadar	Hayır	Evet / Hayır
Tarihi Çalışma	Nasıl, niçin	Hayır	Hayır
Olay Çalışması	Nasıl, niçin	Hayır	Evet

Şekil 5.2. Araştırma Yöntemlerinin Karşılaştırılması (Yin, 1994:6)

Araştırmacılar, yukarıdaki tabloda da açıklandığı üzere, farklılık gösteren bu yöntemlerden araştırma sorularına ve araştıracakları olayın niteliğine göre en uygun olan yöntemi seçmek durumundadırlar. Bu çalışmada araştırma yöntemlerinden Olay Çalışması seçildiğinden, yöntem detaylı bir şekilde incelenecektir.

5.3. Bir Araştırma Yöntemi Olarak Olay Çalışması

Olay çalışması sosyal bilimlerde yapılan araştırmalarda kullanılan araştırma yöntemlerinden bir tanesidir (Yin, 1994). Olay çalışması güncel olayları, özellikle olay ve olayı oluşturan koşullar arasındaki sınırların çok net olmadığı durumlarda, içinde bulunduğu koşullarda inceleyen deneysel bir sorgulama yöntemidir (Yin, 1994:13). Araştırmacının, incelediği konuyu

etkileyen çevresel şartları belirlemek istediği durumlarda olay çalışması diğer araştırma yöntemlerine göre daha faydalı olmaktadır.

Bir araştırma yöntemi olarak olay çalışması farklı amaçlarla kullanılabilir (Yin, 1994:1).

- Politik, politik bilimler ve kamu yönetimi araştırmaları
- Topluluk psikolojisi ve sosyoloji
- Organizasyon ve yönetim çalışmaları
- Şehir ve bölge planlama çalışmaları
- Sosyal bilimlerde tez çalışmaları.

Bu bağlamda olay çalışmaları kendi içinde beş farklı şekilde açıklanabilir (Ryan ve diğerleri, 1992:114-115; Scapens, 1990:265):

- **Tanımlayıcı Olay Çalışmaları:** Bunlar uygulamada kullanılan muhasebe sistemlerini, tekniklerini ve prosedürlerini tanımlayan olay çalışmalarıdır. Bu çalışmaların amacı muhasebe uygulamalarının tanımını yapmaktır. Tanımlayıcı olay çalışmalarında, muhasebe uygulamalarının farklı ve benzer yönlerini ortaya koymak üzere birden fazla firma seçilebilmektedir. Kaplan'a göre (1986:445), tanımlayıcı olay çalışması, diğer araştırma çalışmaları için temel teşkil ettiğinden, ilgi çekici işletmeler ve uygulamaların ortaya çıkarılmasını sağladığından dolayı yönetim muhasebesi alanında çalışan akademisyenlere faydalar sağlamaktadır.

- **Örnek Gösterici Olay Çalışması:** Belirli firmalar tarafından gerçekleştirilen yeni uygulamaları açıklamak üzere düzenlenen olay çalışmalarıdır. Bu tür çalışmalar, yeni uygulamaları geliştiren, uygulayan yenilikçi firmaların başarılarını açıklamaya çalışmaktadır.

- **Deneysel Olay Çalışması:** Muhasebe araştırmacıları, muhasebe uygulayıcılarına yardımcı olabilmek için yeni muhasebe teknikleri ve

prosedürleri geliştirirler. Bu teknik ve prosedürler, uygulamada neler yapılması gerektiğini göstermektedir. Deneysel olay çalışması bu yeni tekniklerin uygulanmasından doğabilecek faydaları ve güçlükleri incelemek ve değerlendirmek için kullanılmaktadır.

- **Keşifsel Olay Çalışması:** Bu olay çalışmaları, belirli muhasebe uygulamalarının nedenlerini araştırmak için kullanılır. Araştırmacılar böylece muhasebe uygulamaları ile ilgili hipotezler oluşturabilir ve daha sonra da daha büyük ölçekli çalışmalarda test edilebilmektedir. Böylece araştırma neticesinde elde edilen bulgularla muhasebe uygulamaları hakkında genellemeler yapılabilmektedir.

- **Açıklayıcı Olay Çalışması:** Bu olay çalışması mevcut muhasebe uygulamalarının nedenlerini açıklamaya çalışmaktadır. Teori, genelleme yapmaktan ziyade özel olayları anlatmak ve açıklamak için kullanılır. Mevcut teoriler araştırmacının güvenilir ve doğru açıklamalar yapmasına imkân vermiyorsa yenilenmektedir. Burada asıl amaç, aydınlatıcı açıklamalar yaptıracak doğru teorileri oluşturmaktır.

Açıklanan bu beş tür olay çalışması arasında net bir ayrım yapmak oldukça zordur. Hangi uygulamaların hangi tür olay çalışmasının temeli olan mevcut süreçler olarak değerlendirilmesi gerektiği açık değildir. Tanış'a (1997:189) göre olay çalışması 1980'lerden sonra oldukça popüler olmuştur. Özellikle yenilikçi firmaların anlayışlarını keşfetmeye yönelen araştırmacıların olay çalışmasına olan ilgileri artmış, sonuç olarak da akademisyenler arasında bu yönteme artan oranda bir ilginin varlığından söz edilmektedir.

5.3.1. Olay Çalışmasının Aşamaları

Olay çalışması yöntemi çok sayıda tekniği barındıran, karmaşık bir etkileşim süreci içerir. Bu süreci aşamalar şeklinde tanımlamak mümkün olsa dahi araştırmacılar her bir aşamayı farklı durumlar için birden çok defa uygulayabilmektedirler. Bu bağlamda olay çalışmasının temel aşamalarını Scapens (1990:274) şu şekilde ortaya koymuştur:

- **Hazırlık:** Araştırmacının olaya yaklaşımının belirlendiği, ilgili araştırma konusuna yönelik elde dilebilecek çalışmaların incelendiği ve araştırılacak konuların listelendiği bir aşamadır.

- **Bilgi Toplama:** Bu aşamada araştırmacı, olay çalışmasında kullanacağı ve olay çalışmasının anlaşılmasında önemli olduğuna inandığı bilgileri toplamalıdır. Başlıca bilgi kaynakları görüşmeler, belgeler, direkt gözlemler ve katılımlı gözlemlerdir. Araştırmacı bilgi toplarken resmi olduğu kadar resmi olmayan ilişkilere de dikkat etmelidir.

- **Bilgilerin Değerlendirilmesi:** Sayısal yöntemlerin kullanıldığı araştırma yöntemlerinde, bilgilerin güvenilirliği ve geçerliliği daha da önemli olmaktadır. Bilgilerin geçerlilik ve güvenilirliklerinin değerlendirmesinde kişisel yorumlardan ziyade nesnel değerlendirmelere önem verilmelidir. Bu bağlamda bilgiler, benzer bilgilerle karşılaştırılır ya da aynı kaynaktan farklı bilgilere ulaşılabilir ve böylece kaynakların güvenilirliği test edilebilir.

- **Kavramların Tanımlanması ve Açıklanması:** Olay çalışmasının gerçekleştirilmesi sırasında değişik durumlarla karşılaşılabilir. Böyle durumlarda diagramlar, tablolar ya da şekiller araştırmacılara yardımcı olur. Bu yolla yanlış anlamalar da önlenmiş olur.

- **Teori Geliştirme:** Olay çalışması sonucunda elde edilen veriler ile daha önce elde edilmiş veriler çelişiyorsa, araştırmacı bu çelişkileri giderecek bilgiler toplamalıdır. Böylece teori yeni koşulları da kapsayacak şekilde geliştirilmiş olacaktır.

- **Rapor Yazma:** Olay çalışması yönteminin son aşamasıdır. Araştırılan konuyu, diğer insanlara açıklayacak bir rapor yazılır. Rapor, olay çalışması ile ilgili açıklayıcı bilgiler içermenin yanı sıra ilgili konularda okuyucuya yardımcı bilgiler de sunmalıdır. Aynı zamanda rapor, olay çalışması süresince yapılan teorik uygulamaları da yansıtmalıdır.

Olay çalışması yöntemi, yukarıda açıklanan aşamaları kapsayan bir yöntem olmanın yanı sıra, sadece bu aşamalardan ibaret değildir. Araştırmacılar, olay çalışması sürecinde farklı durumlarla da karşılaşabilmektedirler. Ancak, genel olarak olay çalışmasının aşamalarını bu şekilde sıralamak mümkündür.

5.3.2. Olay Çalışmasının Yararları ve Eksik Yönleri

Olay çalışması yöntemi, son zamanlarda özellikle yönetim muhasebesi alanında önemli ölçüde kullanılmaya başlanmıştır (Ryan ve diğerleri, 1992:113). Bunun temel nedeni yöntemin araştırmacılara, mevcut işletmelerin benimsediği maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerini tanıma fırsatı sunmasıdır. Olay çalışması ile hâlihazırda kullanılan muhasebe sistemlerinin raporları, kayıtları, süreçleri ve teknikleri tanınabilmektedir. Bu yöntemle, yönetim muhasebesi sistemleri tanımlanarak sistemin nasıl kullanıldığı açıklanabilmektedir (Scapens, 1988:28).

Tanış'a göre (1997:189) olay çalışması yöntemi, maliyet ve yönetim muhasebesi alanlarında araştırma yapanlar için en uygun araştırma yöntemlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Çünkü mevcut maliyet sistemlerinin tanımlanması ve üretim sürecine bağlı olarak incelenmesi, üretim sürecinin derinlemesine incelenmesini, finansal ve finansal olmayan verilerin toplanmasını ve birtakım görüşmeleri gerektirmektedir. Olay çalışması yöntemi, araştırmacıların bu tekniklerin hepsini bir çalışmada gerçekleştirmelerini mümkün kılan bir yöntemdir.

Scapens'e göre (1990:279) muhasebe alanında yapılan olay çalışmaları yöneticiler ve muhasebecilerin karşılaştıkları sorunlara genel çözümler üretmezler. Fakat onların problemlerinin daha iyi anlaşılmasına yardımcı olurlar. Olay çalışmaları, yöneticilerin problemlerinin farkına varmalarını ve çözüm yolları düşünmelerini sağladığından yönetim muhasebesi araştırmacıları için oldukça önemlidir.

Kaplan'a (1986:445) göre olay çalışmasının temel faydası, belirli bir yönetim probleminin detaylı, derinlemesine bir incelemeyle anlaşılmasını sağlamaktır. Kaplan, yönetim muhasebesi konusunda çalışan akademisyenler için tanımlayıcı olay çalışmasının faydalarını şöyle sıralamıştır:

- Birinci fayda, olay çalışmalarının diğer araştırma yöntemleri için temel oluşturmasıdır. Ayrıca olay çalışmaları, model, teori ve hipotez oluşturma faaliyetleri için değişmez bir temel sağlamaktadır.
- İkinci fayda, ilginç firmalar ve uygulamaları araştırma fırsatı sağlamasıdır. Doğal bilimlerde durağan olaylar incelenmekte, oysa örgütsel ve yönetim olayları sürekli değişen durumlara uyum sağladığından, bu şekilde sürekli değişen ilginç olayları inceleme şansı doğmaktadır.
- Üçüncü fayda, akademisyenlerin araştırma faaliyetinden çok öğrenme faaliyetinde ortaya çıkmaktadır. Bir firmada, maliyet muhasebesi ve kontrol uygulamalarının detaylı bir incelemesini yapmak, alternatif projelerin güçlü ve zayıf yönleri hakkında öğrencilerle iletişim yeteneğini arttırmaktadır.

Tüm bu olumlu yönlerin ve faydaların yanı sıra, yöntemin bazı eksik yönleri de bulunmaktadır. Yöntemin önemli bir eksiği, bu yöntem kullanılarak elde edilen araştırma sonuçlarının diğer olay ve kurumlar için genelleştirilememesidir. Olay çalışması sonuçları, bir olay diğerine çok benzemezse genelleştirilememektedir (Nisbet ve Watt, 1982:7). Çünkü olay çalışmaları sadece bir olayın sonuçlarını sunmaktadır (Tanış, 1997:184). Bunun yanında araştırmacının seçici olması gerekmekte ancak bu test edilememektedir. Bu yüzden araştırmacının kişisel yorumu ile araştırma subjektif özellikler taşıyabilmektedir (Nisbet ve Watt, 1982:7). İyi bir olay çalışması yapmak araştırmacıya bağlıdır. Bu da olay çalışmasında sıkı bir iç disiplini gerektirmektedir. Olay çalışmalarının diğer bir dezavantajı ise çok uzun zaman alması ve birçok karmaşık dökümana ihtiyaç duyulmasıdır (Yin, 1994:10–11).

Scapens (1990:276–277) olay çalışmasının zayıf yönlerini üç başlık altında açıklamaktadır:

- Birincisi, olay çalışmasına konu olacak araştırma sorusunun sınırlarını çizmenin güç olmasıdır.
- İkincisi, olay çalışmalarının, araştırmacının kişisel görüşleri ve yorumlamalarından ötürü objektifliğini kaybetme ihtimalidir. Ancak bu kişisel görüşleri ve önyargıları araştırma grupları ve takımları kullanarak azaltmak mümkün olacaktır.
- Üçüncüsü, araştırmacının olay çalışması yapacağı firmaya girme ve gerekli verileri toplama güçlüğüdür. Muhasebe alanında yapılan olay çalışmalarında, araştırmacının yöneticilere gizlilik güvencesi vermesi gerekmektedir. Çünkü araştırmacı, firma açısından oldukça önemli olan mevcut maliyet bilgilerine sahip olmaktadır. Dolayısıyla olay çalışması için firmaya girme ve gerekli bilgileri elde etme, ancak bu gizliliğin garanti edilmesi ile mümkün olmaktadır. Bu nedenden ötürü araştırmacının incelediği firmanın ismini gizli tutması ve bazen verileri değiştirmesi gerekmektedir.

Kısaca özetlemek gerekirse, olay çalışmaları özellikle sonuçlarının genellenememesi, araştırma konusunun sınırlarının çok net bir şekilde çizilememesi ve elde edilen sonuçlarda kişisel yorumların etkisinin olabileceği gibi yönleri ile eleştirilmektedir. Ayrıca uzun zaman alması ve birçok karmaşık dokümana ihtiyaç duyulması da olay çalışmasının diğer bir olumsuz yönü olarak kabul edilmektedir.

5.4. Olay Çalışması Yönteminin Seçilme Nedenleri

Araştırma yöntemi olarak olay çalışmasının seçilmesinin temel nedeni elde edilecek sonuçların diğer yöntemlere oranla daha derin ve detaylı veriler içermesidir. Bu bağlamda, hizmet işletmesi olan bir özel eğitim kurumunda tanımlayıcı ve deneysel olay çalışmalarından oluşan iki tür olay çalışması ve bu kapsamda derinliğine mülakat yöntemleri uygulanacaktır. Tanımlayıcı olay çalışması ile işletmenin mevcut maliyet sistemleri incelenecektir. Daha sonra deneysel olay çalışması yardımıyla geleneksel ve sürece dayalı FTM sistemlerinin, maliyet hesaplamaları ve müşteri karlılık analizinde kullanılmasının ortaya çıkaracağı sonuçlar değerlendirilecektir. Bu yöntemlerin

seçilme nedeni, araştırma süresince işletmede oluşan olayları zamanında gözlemleme, doğru değerlendirmeleri yapabilme ve çeşitli sorulara cevap aranırken işletmede konuyu uygulayabilme olanağı sağlamasıdır.

Bu sebeplerin yanı sıra, çalışmanın konusunu oluşturan "Sürece Dayalı FTM Sisteminin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması" ülkemizde ve dünyada yeni bir konu olduğundan, uygulanacak en uygun yöntemin olay çalışması olacağı düşünülmüştür. Araştırma için gerekli olan doğru ve güvenilir bilgiler yapılacak gözlem, görüşme ve incelemeler yoluyla elde edilebilecektir. Ayrıca araştırmanın amacı doğrultusunda gerekli olan maliyet bilgileri işletmede derinlemesine ve detaylı bir araştırma neticesinde sağlanabileceğinden olay çalışması yöntemi kullanılacaktır.

5.5.Özet

Maliyet ve yönetim muhasebesi konularında son yıllarda önemli gelişmelerin gerçekleştiği görülmektedir. Gerek teoride gerekse uygulamada maliyet ve yönetim muhasebesi ile ilgili çalışmalarda önemli sayılabilecek oranda ilgi artışı olmaktadır (Scapens, 1990:259). İş dünyasındaki hızlı değişimler, artan rekabet, yeni üretim sistemlerinin yeni bilgilere ihtiyacı doğurması ve maliyet ile yönetim muhasebesi alanında uygulama ile teori arasındaki açıklık araştırmacıları maliyet ve yönetim muhasebesi konularına yöneltmiştir.

Sosyal bilimlerde yapılan araştırma kadar kullanılan araştırma yöntemi de büyük önem arz etmektedir. Seçilen araştırma yönteminin araştırmanın konusuyla uyumlu olması ve araştırmacının yöntemi iyi anlaması gerekmektedir. Bu bağlamda, sosyal bilimlerde yapılan çalışmalarda farklı araştırma yöntemleri kullanılmaktadır. Bu araştırma yöntemleri sosyal bilimler disiplini içinde farklılık gösterse de bir kaç başlık altında sıralanabilir. Yin (1994:1) sosyal bilimlerde kullanılan araştırma yöntemlerini deney, anket, tarihi çalışma, arşiv bilgilerinin analizi ve olay çalışması olarak sınıflandırmaktadır. Singleton ve Straits (1999:4) ise araştırma yöntemlerini anket, deney, alan çalışması ve elde edilebilir verilerin kullanılması olarak sınıflandırmaktadır. Bu

yöntemler, araştırma sorusuna, araştırılan konunun özelliklerine ve araştırmacının ihtiyaçlarına bağlı olarak farklılık göstermektedir.

Bu çalışmada muhasebe literatüründe yeni bir yöntem olan sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanılabilirliği incelenecektir. Araştırma için derinlemesine mülakat ve olay çalışması yöntemi seçilmiştir. Olay çalışması yönteminin seçilmesinin nedeni, araştırma için ihtiyaç duyulan koşulları ancak bu yöntemin sağlayabileceğine inanılmasıdır. Araştırma süresince işletmede detaylı incelemeler yapılacak, örnek grup olarak seçilen yetkililere ziyaretler düzenlenip yarı yapılandırılmış soru formları ile derinlemesine mülakatlar yapılacak, yapılan incelemelerle sürece dayalı FTM sisteminin işletmeye uygulanabilirliği araştırılacaktır. Bu bölümde araştırma yöntemi olarak seçilen olay çalışmasının tanımı yapılmış, türleri, aşamaları, avantajları ve dezavantajları üzerinde durulmuştur.

ALTINCI BÖLÜM

SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİYLE MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ: BİR ÖZEL EĞİTİM KURUMUNDA UYGULANMA

6.1. Giriş

Eğitim kurumları, sunmuş oldukları eğitimin ve eğitim yanında sunulan hizmetlerin kalitesini arttırarak ve farklılaştırarak rakiplerinin önüne geçmek, müşterilerini memnun ederek onların sürekli olarak kendilerini tercih etmelerini ve başkalarına önermelerini sağlamak isterler. Bunun için, müşteri memnuniyetini sağlayacak çeşitli programlar geliştirirler ve işletme kaynaklarının bir kısmını bu yönde harcamayı tercih ederler. Fakat işletmenin sahip olduğu ve hizmet sunduğu müşteriler birbirinden farklıdır ve farklı istek ve ihtiyaçları bulunmaktadır. Talep edilen farklı hizmetler farklı faaliyetleri gerektirmekte, bu durum maliyetlerin artmasına sebep olmaktadır. Bu bağlamda işletme yöneticilerinin müşterilerinin memnuniyetini düşünürken onların işletmeyi ne kadar memnun ettiğini bilmeleri bunun için çeşitli analizler yapmaları gerekmektedir. Çünkü satış rakamları yüksek olan bir müşteri için hesaplanan maliyetler müşterinin çok sayıda talebinin olması sebebiyle elde edilen gelirden daha yüksek olabilir ve müşterinin işletmede tutulduğu süre boyunca işletmeye zarar verdiği ve işletme karında sürekli bir azalışa sebep olduğu görülebilir. Bu sebeple işletme yöneticilerinin müşteri veya müşteri gruplarının işletme karına olan katkılarının belirlenmesi amacıyla müşteri karlılık analizinin yapılması gerektiği belirtilmektedir.

Müşteri karlılık analizi kısaca müşterilerin veya müşteri gruplarının, gelirinin, bu geliri elde etmek için katlanılan maliyetlerin ve aradaki fark neticesinde karın belirlendiği bir tekniktir. Bu sayede işletme yöneticileri hangi müşteri grubunun daha karlı olduğunu anlayabilecek, uzun süreli müşteri ilişkileri için çabalarını bu yönde harcayabilecektir.

Bu çalışmada, yöneticilerin alacakları kararlarda ve geliştirecekleri stratejilerde yardımcı olacak müşteri karlılık analizinin özel bir eğitim kurumunda

ortaya koyacağı sonuçların anlaşılması hedeflenmektedir. Bu bağlamda, işletmenin sahip olduğu müşteri gruplarının (öğrencilerin) işletmeye gelmeden önce ve işletmeye kayıt olduktan sonra devam ettikleri süre boyunca onlar için katlanılan maliyetlerin Sürece Dayalı FTM sistemi ile hesaplanmasının, geleneksel maliyet sistemi ve klasik faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre doğuracağı farklılıklar belirlenerek, müşteri karlılık analizi sonuçlarına olan etkisinin araştırılması amaçlanmaktadır. Seçilen örnek eğitim kurumunda uygulanacak olay çalışması yöntemi ile cevaplanması beklenen araştırma soruları aşağıdaki gibidir;

- İşletmede müşteri karlılık analizinin yapılıp yapılmadığı,
- Değer ekleyen ve eklemeyen faaliyetlerin tespit edilip edilmediği,
- İşletmede sürece dayalı faaliyet tabanlı müşteri karlılık analizinin uygulanıp uygulanamayacağı,
- Eğer uygulanabilirse, sürece dayalı faaliyet tabanlı müşteri karlılık analizinin, geleneksel yöntemlere kıyasla, işletme karlılığını etkileyip etkilemeyeceği.

Bu soruların cevaplanmasıyla, Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Müşteri Karlılık Analizinin seçilen özel eğitim kurumunda uygulanıp uygulanamayacağı tespit edilerek, uygulanması sonucunda analiz sonuçlarını nasıl etkileyeceği belirlenecektir.

Bu soruları cevaplandırmak üzere, Mersinde bulunan Özel Toros okullarının ilköğretim kısmında araştırma yapılmıştır. Öncelikle, uygulamanın yapılacağı ilköğretim grubunda tanımlayıcı olay çalışması yapılmış, işletmenin mevcut hizmetleri, bunlara ait maliyet sistemleri ve karlılık hesaplamaları incelenmiştir. Daha sonra ise, geleneksel FTM ve Sürece Dayalı FTM sistemleri ile yapılan müşteri karlılık analizlerinin farklılıkları ortaya konularak her iki sisteme göre alınan sonuçların işletme yönetiminin alacağı stratejik kararlara muhtemel etkileri açıklanmaya çalışılmıştır.

Bu bölümün ilk kısmında, uygulamanın yapıldığı okul genel hatlarıyla tanıtılacak ve işletme yapısı hakkında genel bilgiler verilecektir. Verilerin

toplanması aşamasında, Toros Okulları genel müdürü (aynı zamanda kurum sahibi), üst düzey yöneticileri, muhasebe çalışanları ve müşterileri (öğrenci velileri) ile karşılıklı görüşmeler ve çeşitli gözlemler yapılmıştır. Gerekli olan faaliyet bilgileri yapılan gözlemler ve müşterilerden alınan bilgiler doğrultusunda yapılmıştır. Çalışmada öncelikle eğitim kurumunun müşteri ve işletme karlılığı ile ilgili yaptığı mevcut hesaplamalarına yer verilmiştir. Daha sonra, geleneksel maliyet sistemlerinin eksiklerini kapatmak üzere ortaya çıkmış olan FTM Sisteminin uygulanması ve sonuçlarının müşteri karlılık analizinde kullanılması üzerinde durulmuştur. Uygulamanın son bölümünde ise, yeni bir sistem olan Sürece Dayalı FTM Sisteminin Toros okullarında uygulanabilirliği, diğer sistemlere göre yaratacağı farklılıklar ve sağlayacağı faydalar üzerinde durulmuştur.

6.2. Örnek Eğitim Kurumuna Ait Bilgiler

Uygulamanın yapılacağı Toros Koleji, Mersin'de 1964 yılında kurulmuş olan ve bugün Mersin'in hem Yenişehir hem de Tarsus ilçelerinde hizmet veren bölgenin en tanınmış ve köklü özel okullarından biridir. Ana hizmet kolları Kreş, Anaokulu, İlköğretim ve Lisedir. Yardımcı hizmet alanları ise kantin, yemekhane, kırtasiye, giyim ve yaz kampıdır.

Özel Toros Okullarının Mersin Yenişehir ve Tarsus'ta eğitim hizmeti verdiği okulları aşağıdaki gibidir;

- Mersin Özel Toros Anaokulu ve Kreşi
- Mersin Özel Toros İlköğretim Okulu
- Mersin Özel Toros Fen Lisesi
- Mersin Özel Toros Anadolu Lisesi
- Tarsus Özel Toros Anasınıfı ve İlköğretim Okulu
- Tarsus Özel Toros Anadolu Lisesi
- Özel Toros Yaz Okulu
- MEV Toros Üniversitesi (yakında hizmete girecektir)

Okula ait birimlerin çokluğu, müşteri sayısı ve çeşitliliğinin fazla oluşu, birimlerin birbirine uzak mesafelerde bulunmaları ve araştırma süresinin kısıtlı olması gibi nedenlerle gerçekleştirilecek olan çalışma, faaliyetleri tüketmesi açısından örnek teşkil edeceği düşünülen Mersin İlköğretim bölümünde yapılmıştır. İlköğretim bölümü faaliyet alanı 25 -30 dönüm, öğretmen sayısı 50 ve öğrenci sayısı 586 kişidir. Birim içerisinde fizik, kimya, biyoloji laboratuarı ve 72 adet derslik bulunmaktadır. Sosyal faaliyet alanları ise jimnastik salonu, basketbol-voleybol salonu, futbol halı saha, tenis kortu ve tiyatro salonudur. Ayrıca okul sınırları dâhilinde okula ait özel bir yurt bulunmaktadır. Uygulama, Ağustos 2009 döneminde tamamlanmış olup 1 yıllık verileri içermektedir.

Sürece Dayalı FTM Sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanılması esnasında gerekli olan verilere, daha önceki bölümlerde de açıklandığı üzere, müşteri gruplarının belirlenmesi, kullanılan faaliyetlerin sınıflandırılması, gruplardan elde edilen gelirler ve bu gelirleri elde etmek için katlanılan giderlerin belirlenmesi ile ulaşılacaktır. Öncelikle yapılan görüşmeler neticesinde Toros İlköğretim Okulu müşteri grupları belirlenmiştir. Aşamalar izleyen bölümlerde açıklanmaktadır.

6.2.1. Müşteri Grupları

Özellikle eğitim gibi, müşterilerin yüksek beklentiler içinde olduğu ve çok farklı kesimlerden müşterilere hizmetin verildiği bir alanda benzer özellikler e sahip ve benzer faaliyetleri kullanan müşterilerin gruplandırılması gerekmektedir. Yapılan görüşmeler ve gözlemler neticesinde elde dilen bilgilere göre, Toros Okullarına ait müşteri grupları aşağıdaki gibidir;

- Eğitim Kampanyaları Dâhilinde Tam burslu Öğrenciler (sayıları sosyal kampanyalar dahilinde değişmektedir)
- Başarı Bursuna Hak Kazanan Tam Burslu Öğrenciler (%3)
- Yarı Burslu öğrenciler (%25 burslu öğrenci oranı %3, %50 burslu öğrenci oranı %2, %75 burslu öğrenci oranı %2)
- Burssuz öğrenciler (%90).

Uygulamanın yapıldığı döneme ait okulun aktif müşterileri 4 grupta toplanmaktadır. Tam burs hak eden kampanyalı ve başarılı öğrenciler, okulun yurt, yemekhane ve giyim hizmetinden ücretsiz olarak yararlanmaktadır. Yarı burslu ve burssuz öğrenciler ise tüm diğer hizmetlerden bedeli karşılığında faydalanabilmektedir. Eğitim kurumlarının ana faaliyeti eğitim hizmetinin sunulması olarak açıklansa da, bu hizmetin dışında sunulan hizmetler ve bunlara bağlı olarak ortaya çıkan faaliyetler bulunmaktadır. Bu faaliyetler izleyen bölümlerde açıklanmaktadır.

6.2.2. Faaliyetler

Yapılan görüşmeler ve incelemeler neticesinde, Özel Toros İlköğretim Okulunda meydana gelen faaliyetlerin, müşteri gruplarına yönelik doğrudan faaliyetler ve okulun genelini ilgilendiren genel faaliyetlerden oluştuğu gözlemlenmiştir. Bu faaliyetler aşağıda sıralanmıştır.

- Kayıt için gelen müşterilerin karşılanması, bilgilendirilmesi, kayıt için muhasebeye yönlendirilmesi
- Muhasebeye gelen müşteriler ile ücretin belirlenmesi, ödeme planının hazırlanması, gerekli bilgilerin istenmesi ve kaydın alınması
- Kayıt yaptıran öğrenciler için okul yemekhanesi, yatılı ise yurt, yatılı değilse okul servisi hizmetlerinin yerine getirilmesi
- Müşteri hesaplarının tutulması, kayıt açılması ve ödemelerin kontrol edilmesi
- Okul kurul salonunda kayıt döneminden önce öğretmenlerin ve eğitim programının tanıtımının yapılması
- Yemekhanede verilen sabah kahvaltısı, öğle ve akşam yemeği hizmetleri
- Özel günlerde eğlence ve ziyafet organizasyonları, ağaç dikme bayramları, şenlikler ve festival etkinlikleri
- Yemekhane kapsamında yiyeceklerin hazırlanması, pişirilmesi ve sunulması

- Sınıfların, koridorların, odaların, spor tesisi, yurt, bahçe ve okulun genel temizliği
- Yurt öğrencilerinin çamaşırlarının alınması, temizlenmesi ve ütülenmesi
- Sınıfların, laboratuarların, salonların ve genel olarak kalorifer tesisatının durumu ile ilgili teknik servis hizmetleri
- Tenis, satranç, halk oyunları, modern danslar, jimnastik, basketbol, voleybol ve futbol etkinlikleri
- Hayvanat bahçesi, müze, fen ve bilgisayar laboratuarları, kütüphane, kültür merkezi, resim atölyesi, orkestra ve bilim-teknik sergisi
- Sağlık, rehberlik ve psikolojik danışmanlık servisi
- Kırtasiye, giyim mağazası, matbaa (Toros Ofset) ve kafeterya hizmetleri
- Pazarlama ile ilgili çeşitli faaliyetlerin yürütülmesi (Radyo ve gazete reklamları, aylık ücretsiz okul dergisi, broşür ve afişler)
- Bilgilendirme amaçlı e-mail ve sms hizmeti
- Eğitim-öğretim, sınav ve ölçme değerlendirme hizmetleri
- Ortak faaliyetler olarak binaların ve demirbaşların amortismanı, bakım onarımı, güvenlik, sigorta, vergi

Bu faaliyetlerin bir kısmı müşteri okula gelmeden önce yapılan pazarlama ve satış arttırıcı faaliyetlerden oluşmakta, bir kısmı müşteri kayıt esnasında yapılan işlemlerden ve ayarlamalardan oluşmakta, bir kısmı kayıt sonrasında öğrenciye sunulan hizmet süresince oluşmakta ve bir kısmı da okulun genelini ilgilendiren genel faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu ayrıma göre faaliyetler aşağıdaki gibidir.

Müşteriler okula gelmeden önce yapılan faaliyetler genel olarak pazarlama ve satış arttırıcı faaliyetler olarak aşağıdaki gibidir.

- Pazarlama ile ilgili çeşitli faaliyetlerin yürütülmesi (Radyo ve gazete reklamları, aylık ücretsiz okul dergisi, broşür ve afişler)

- Bilgilendirme amaçlı e-mail ve sms hizmeti

Müşteri okula geldikten sonra bilgilendirme, kayıt ve sonrasındaki eğitim süresince gerçekleşen faaliyetler aşağıdaki gibidir.

Müdüriyet ve muhasebe bölümünde gerçekleşen faaliyetler:

- Müşterilerin müdüriyette karşılanması, bilgilendirilmesi, kayıt için muhasebeye yönlendirilmesi
- Kayıt yenileme için gelen personelin bilgilerine ulaşılması ve kayıt yenileme işlemlerinin yapılması
- Yeni kayıt işlemlerinde ücretin belirlenmesi, ödeme planının hazırlanması, gerekli belgelerin istenmesi ve kaydın açılması
- Kayıt yaptıran yatılı öğrencilerin yurt odalarına yerleştirilmesi, yatılı kalmayanlar için ikamet adreslerine göre servislerinin belirlenmesi, yemekhane kayıtlarının yapılması ve yemek kartlarının basılması
- Müşteri hesaplarının tutulması, kayıt açılması ve ödemelerin kontrol edilmesi
- Mezuniyet işlemlerinin ve ilişik kesme işlemlerinin yapılması, kayıtların kapatılması ve borç takibi

Yemekhane ve mutfak bölümünde meydana gelen faaliyetler:

- Sabah kahvaltısı, öğle ve akşam yemekleri için gerekli malzemenin temini, belirlenen menülerin hazırlanması, servisin hazırlanması ve sunulması
- Ziyafet, eğlence ve festival organizasyonlarının yapılması ve istenilen hizmetlerin sunulması
- Hizmet sunumunun ardından genel temizliğin ve düzenin sağlanması
- Genel mutfak temizliğinin sağlanması

Yurt bölümünde meydana gelen faaliyetler:

- Odaların ve banyoların genel temizlik ve düzeninin sağlanması
- Yurt öğrencilerinin çamaşırlarının alınması, temizlenmesi ve ütülenmesi
- Akşamları nöbetçi öğretmen eşliğinde etüt hizmeti
- İnternet hizmeti

Eğitim - öğretim bölümünde meydana gelen faaliyetler:

- Kurul salonunda kayıt döneminden önce öğretmenlerin ve eğitim programının tanıtımının yapılması
- Eğitim faaliyeti
- Sınıfların, koridorların, odaların, salonların, spor tesisinin ve okulun genel temizliği
- Sınıfların, laboratuarların, eğitim salonlarının ve kalorifer tesisatının durumu ile ilgili teknik servis hizmetleri
- Spor ve dans kursları ile kapalı spor salonu hizmeti
- Hayvanat bahçesi, botanik bahçesi, müze, laboratuar, kültür merkezi, kütüphane, resim atölyesi, orkestra ve bilim-teknik sergisi hizmetleri
- Kırtasiye, giyim mağazası, matbaa ve kafeterya hizmetleri
- Sağlık, rehberlik ve psikolojik danışmanlık hizmetleri

Okulun genelini ilgilendiren faaliyetler:

- Binaların ve demirbaşların amortismanı, bakım onarımı, güvenlik, personel maaşları, sigorta ve vergi gibi işletme düzeyi faaliyetlerdir.

Okulda, her zaman sunulmayan, isteğe bağlı olarak ya da özel dönemlerde sunulan gezi hizmetleri, turnuvalar, sosyal kurumlara ziyaretler ve yardımlar, tiyatro ve sinema etkinlikleri gibi birçok faaliyet gerçekleştirilmektedir.

Ancak bu faaliyetler sürekli olmayıp, çok az sayıda gerçekleştiğinden, hizmet düzeyindeki faaliyetler içerisinde incelemeye alınmamıştır.

6.2.3. Faaliyetlere Ait Giderlerin Belirlenmesi

Müşteri karlılık analizinin yapılabilmesi için gerekli olan veriler müşteri gruplarına ait gelirler ve giderlerdir. Müşteri gruplarına ait gelirler, daha önce de bahsedildiği üzere, işletmede kullanılan sistemler, faturalar vb. araçlarla elde edilen bilgiler doğrultusunda kolaylıkla hesaplanabilmektedir. Bu noktada asıl zor olan faaliyetlere ait giderlerin belirlenmesidir. Uygulamanın yapıldığı eğitim kurumunda ilköğretim bölümünde meydana gelen faaliyetler ve bunların toplam içerisindeki payı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 6.1'de eğitim sarf ve malzeme giderleri olarak eğitim ve öğretimde kullanılan ve ücret karşılığında sunulmayan tüm eğitim materyallerinin giderleri ele alınmıştır. Öğretmen maaş ve ücretleri, dersliklerde eğitim veren öğretmenlere ödenen tüm maaş ve ücretleri kapsamaktadır. Su ve elektrik giderleri, ilköğretim okulu genelinde tüketilen su ve elektrik giderlerinden oluşmaktadır. Haberleşme giderleri, ilköğretim okulu genelinde kullanılan telefon ve haberleşme giderlerinden oluşmaktadır. Bakım onarım giderleri olarak yıl içerisinde yapılan tadilat, yenileme ve tüm bakım onarım giderleri ele alınmıştır. Mutfak ve yemek giderleri, sabah, öğle ve akşam yemeklerine ve yemekhanede organize edilen tüm ziyafetlere ait giderleri kapsamaktadır. Diğer dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler olarak pazarlama giderleri ele alınmıştır. Seyahat ve yol giderleri olarak öğrenci servisi hizmetine ait giderler ele alınmıştır. Nakliye ve akaryakıt giderleri olarak öğrenci servisi haricinde çeşitli ihtiyaçlar doğrultusunda kullanılan okul araçlarının giderleri ele alınmıştır. Bu giderler yaz kampı dolayısı ile oluştuğundan yaz kampı giderlerine yansıtılmıştır. Oda aidat ve abone giderleri ve vergi resim ve harçlar yasal yükümlülükler gereğinde odalara ödenen aidat bedellerini, vergi resim ve harçları kapsamaktadır. Kırtasiye giderleri eğitim sarf malzemeleri dışında, okul genelinde kullanılan fax, fotokopi ve diğer kırtasiye giderlerinden oluşmaktadır. Gider sayılan küçük demirbaşlar, eğitim dönemi içerisinde okul genelinde tüketilen küçük demirbaşları kapsamaktadır. Son olarak personel giderleri olarak, öğretmenler

dışında okulda çalışan memur ve genel hizmet görevlilerine ait giderler ele alınmıştır. Bu kalemlere ait 2008 yılı kdv hariç verileri aşağıdaki gibidir.

Tablo 6.1. Faaliyetlere Ait Giderler ve Toplam İçindeki Payları

Giderler	**Tutarı (TL)**	**Toplam İçindeki Payı (%)**
Eğitim Sarf Malzeme Gid.	**74,085.33**	2.95
Öğretmen Maaş Ve Ücretleri	**2,228,378.15**	88.86
Su ve Elektrik Giderleri	**70,319.54**	2.80
Haberleşme Giderleri	**22,008.53**	0.88
Bakım Onarım Giderleri	**2,507.17**	0.10
Mutfak ve Yemek Giderleri	**4,287.62**	0.17
Diğer Dışardan Sağl.Fayda ve Hizm. (Pazarlama Gid.)	**723.81**	0.03
Seyahat ve Yol Giderleri (Öğrenci Servisi Gideri)	**34,282.91**	1.37
Nakliye ve Akaryakıt Giderleri	**15,731.62**	0.63
Oda Aidat ve Abone Giderleri	**125.00**	0.01
Kırtasiye Giderleri	**9,128.38**	0.37
Gider Sayılan ve Küçük Demirbaş	**646.61**	0.02
Personel Giderleri	**44,646.52**	1.78
Vergi Resim ve Harçlar	**648.90**	0.03
Toplam	**2,507,520.09**	100

Tabloda belirtilen tutarlar giderlere ait genel toplamları vermektedir. Giderlere ait bu gruplandırma, izleyen kısımlarda FTM sistemine göre uygulama yapıldığı esnada da kullanılacaktır.

6.2.4. Gelirlerin Belirlenmesi

Uygulamanın yapıldığı eğitim kurumunda eğitim hizmeti, yemekhane, kantin işletmesi, kırtasiye, yaz kampı ve konfeksiyon hizmetlerinden elde edilen gelirler bulunmaktadır. Çalışmanın bu kısmında işletmenin sağlamış olduğu gelirler ayrı ayrı incelenecektir. Bunun için işletmede kullanılan bilgi sistemleri, işletme yönetiminin hazırlamış olduğu raporlar ve muhasebe kayıtlarından yararlanılmıştır. Faaliyetlerden elde edilen gelirler izleyen bölümde gösterilmektedir (Tablo 6.2).

6.2.4.1. Eğitim Faaliyetlerinin Gelirleri

Uygulamanın yapıldığı eğitim kurumuna ait bir yıllık süreci kapsayan; sınıf doluluk, öğrenci grupları, alınan kayıt sayısı ve detayları ile eğitim hizmetlerine ait gelirler belirlenmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken, belirlenen öğrenci gruplarının ilköğretim bölümünde eğitim hizmetini alan ve doluluktan pay alan müşteri grupları olduğudur. İlgili döneme ait eğitim gelirleri incelemeler sonucunda 3.559.980,33 TL olarak belirlenmiştir (Tablo 6.2). Bunun 2.138.411,42 TL'lik kısmı ilköğretim bölümü faaliyetlerine aittir. Öte yandan bu gruplar haricinde okula gelir kazandıran ancak eğitimden yararlanmayan ziyafet ve yaz kampı müşteri grubu da bulunmaktadır. İlgili gruplarla ilgili daha detaylı bilgiler ilerleyen paragraflarda verilecektir.

6.2.4.2. Yemekhane Faaliyetlerinin Gelirleri

Eğitim hizmetinden yararlanan öğrenci gruplarına uygulanan fiyatlar içerisinde sunulan eğitim paketinin türüne (yatılı-evci öğrenci) göre kahvaltı, öğle ve akşam yemekleri de dâhil olabilmektedir. Örneğin uygulamanın yapıldığı eğitim kurumunda yatılı olmayan öğrencilere verilen eğitim hizmetinin yanında öğle yemeği hizmeti verilmektedir. Öte yandan yatılı öğrenciler için konaklama ile birlikte kahvaltı, öğle ve akşam yemeği hizmeti verilmektedir. Yemekhane

gelirlerine sadece eğitim hizmeti sürecinde gerçekleşen öğle yemeği dahil edilmiş, sabah kahvaltısı ve akşam yemeği yurt hizmetine dahil edilerek ayrı kalemde incelenmiştir. Sıralanan hizmetler sonrasında elde edilen gelirler işletmede kullanılan sistem sayesinde kolaylıkla hesaplanabilmektedir. Bu bilgiler, görüşmeler ve incelemeler neticesinde ilgili yıla ait toplam yemekhane geliri 204,276.96 TL olarak belirlenmiştir.

6.2.4.3. Kantin İşletmesi Gelirleri

Eğitim kurumunda gelir getiren bölümlerden bir diğeri okul kantini olarak belirlenmiştir. Haftanın beş günü hizmet veren kantinde genellikle kırtasiye, gıda ve meşrubat satışlarından gelir elde edilmektedir. Bir yıllık süre içerisinde okul kantinine ait yıllık gelir 102,855.47 TL olarak hesaplanmıştır. Bunun 46.61 TL'lik kısmı %18 kdv'li kırtasiye malzemesi satışından, 58,250.95 TL'lik kısmı %8 kdv'li gıda satışından, 4.538.84 TL'lik kısmı %8 kdv'li kırtasiye malzemesi satışından, 40,019.07 TL'lik kısmı ise %8 kdv'li meşrubat malzemesi satışından elde edilmektedir.

6.2.4.4. Yaz Kampının Gelirleri

Uygulamanın yapıldığı eğitim kurumunun yaz kampına ait bir yıllık süreci kapsayan; oda doluluk, müşteri grupları, satılan oda sayısı ve detayları ile elde edilen konaklama geliri 127,613.70 TL olarak belirlenmiştir. Bunun 121,029.24 TL'lik kısmı konaklama ve yemek gelirlerinden, 6,351.41 TL'lik kısmı meşrubat ve malzeme satışlarından, 233.05 TL'lik kısmı ise %18 kdv'li satışlardan elde edilmektedir.

6.2.4.5. Konfeksiyon Bölümünün Gelirleri

Eğitim kurumunda gelir getiren bir diğer bölüm ise konfeksiyon bölümünde yapılan okul üniforması ve okul gereçleri satışlarıdır. Yapılan incelemeler ve alınan bilgiler doğrultusunda, ilgili döneme ait konfeksiyon bölümü gelirleri 76,729.60 TL olarak belirlenmiştir. Konfeksiyon bölümü yalnızca Mersin ili içerisindeki bölümde bulunduğundan, ilköğretim bölümüne dâhil edilip incelemeye alınmıştır.

6.2.5. Geleneksel FTM Sisteminin Uygulanışı

Geleneksel FTM Sisteminin uygulanması ile ilgili olarak öncelikle işletmede ortaya çıkan faaliyetlerin, faaliyetlere ait giderlerin belirlenmesi gerekmektedir. Faaliyet giderlerinin belirlenebilmesi için öncelikle işletmede ortaya çıkan giderlerin faaliyetlerle ilişkilendirilmesi ve her faaliyete ait toplamların hesaplanması gerekmektedir. Gider merkezlerinde toplanan bu giderlerin daha sonra okulda meydana gelen faaliyetlere dağıtılması gerekmektedir. Bu sebeple giderler ile faaliyetlerin ilişkilendirilmesi ve hangi oranda dağıtılacaklarının belirlenmesi gerekmektedir.

Yapılan uygulamada her bir faaliyete ilişkin hesaplanan giderler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus faaliyet merkezlerinde toplanan giderlerin ilgili müşteri grubuna doğru ve uygun maliyet taşıyıcı ile dağıtılmasıdır. Yapılan gözlem ve çalışmalar neticesinde faaliyet giderlerini ilgili gruplara dağıtacak en iyi taşıyıcıların; kayıt sayısı, eğitim gün sayısı, gelirlere orantılı olarak belirlenen oranlar ve pazarlama giderleri için tahmini hesaplamalar olduğu yönündedir. Ayrıca, konfeksiyon, kantin ve yurt hizmetlerine ait gider toplamları sadece bu bölümleri ilgilendirdiği için ilgili tutarların direkt olarak aktarılması düşünülmektedir.

Tablo 6.2. Faaliyet Gelirleri ve Toplam İçindeki Payları

Gelirler	Tutarlar	Payları (%)
Brüt Satışlar	4,071,456.06	100
Yurt İçi Satışlar	4,071,456.06	100
Eğitim Hizmet Satışları	3,559,980.33	87.44
Okul Kantin Satışları	102,855.47	2.53
Yemek Ücreti	204,276.96	5.02
Kamp İşletmesi Satışları	127,613.70	3.13
Konfeksiyon Satışları	76,729.60	1.88
Toplam	**4,071,456.06**	100

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere giderlerin müşteri gruplarına dağıtımı esnasında kullanılacak FTM Sistemine uygun belirlenmiş maliyet taşıyıcıları ise öğrenci kayıt sayısı, gelirlere orantılı olarak belirlenecek oranlar ve pazarlama giderleridir. Müşteri grupları ise:

- Eğitim Kampanyaları Dâhilinde Tam burslu Öğrenciler
- Başarı Bursuna Hak Kazanan Tam Burslu Öğrenciler
- Yarı Burslu öğrenciler
- Burssuz öğrenciler

Uygulamaya örneklem olarak seçilen ilköğretim bölümü ve bu bölüme ait faaliyetler, tam burslu (%100), yarı burslu (%25-50-75) ve burssuz öğrenciler dahil edilmiş, ilköğretim bölümünde sosyal kampanyalar dahilinde öğrenci bulunmadığından kampanya dahilinde burslu olanlar çalışma dışında tutulmuştur. Buna göre giderlerin dağılımı Tablo 6.3'de göründüğü gibi olacaktır.

Gider merkezlerine ait toplam tutarlar bilindiğine ve ilgili faaliyetlere dağıtımda kullanılacak oranlar belirlendiğine göre çalışmanın bu kısmında yapılması gereken ilgili faaliyetlere ait maliyet toplamlarının belirlenmesidir. Bu durum Tablo 6.4'de görülmektedir.

Tablo 6.3. Faaliyetlere Ait Gider Ölçütleri

		Gerçekleşen Faaliyetler									
Gider Merkezleri	Dağıtım Anahtarı	Bilgilendirme	Kayıt İşlemleri	Temizlik Hizmetleri	Pazarlama	Yemeklerine Servisi	Eğitim Hizmet	Yurt Hizmeti	Genel Yönetim	Okul Servisi	Yaz Kampı
Eğitim Seti Malzeme Gid	Bütün Giderler						%100				
Öğretmen Maaş ve Ücretleri Sürekli Görev Giderleri	Bütün Giderler Belirlenen Oranlar			%60		%10	%100	%20			%20
Pazarlama Giderleri	Bütün Giderler	%30									
Hizmet Binası Giderleri	Belirlenen Oranlar			%70		%15		%15			
Mutfak ve Yemekhane Giderleri	Bütün Giderler					%100					
Diğer Dışarıdan Sağl.Hizmet ve Hizm. Payları (Pazarlama Gid.)	Bütün Giderler				%100						
Seyahatten Yol Giderleri (Öğrenci Servis Gideri)	Bütün Giderler									%100	
Nakliye ve Aktarma Giderleri	Belirlenen Oranlar										%30
Gaz Alımı ve Abone Giderleri	Bütün Giderler								%30		
Kırtasiye Giderleri Sular Sağlık ve Küçük Demirbaş	Personel Sayısı Bütün Giderler	X	X		X				X %30		
Personel Giderleri Vergi Resim ve Harçlar	Personel Sayısı Bütün Giderler	X	X	X	X	X		X	X %30		X

Tablo 6.4. Faaliyetlere Ait Giderlerin Hesaplanması

		Gerçekleşen Faaliyetler										
Gider Merkezleri	Dağıtım Anahtarı	Tutarlar (TL)	Bilgilendirme	Kayıt İşlemleri	Temizlik Hizmetleri	Pazarlama	Yemekhane Servisi	Eğitim Hizmeti	Yurt Hizmeti	Genel Yönetim	Okul Servisi	Yaz Kampı
Eğitim Sarf Malzeme Gid.	Bütün Giderler	74,065.33						74,065.33				
Öğretmen Maaş Ve Ücretleri	Bütün Giderler	2,228,378.15						2,228,378.15				
Su ve Elektrik Giderleri	Belirlenen Oranlar	70,315.54			35159.77		7031.954		14063.91			14063.91
Haberleşme Giderleri	Bütün Giderler	22,006.53	22,006.53									
Bakım Onarım Giderleri	Belirlenen Oranlar	2,507.17			1755.019		376.0755		376.0755			
Mutfak ve Yemek Giderleri	Bütün Giderler	4,297.62					4,297.62					
Diğer Dışarıdan Sağl Fayda ve Hizm (Pazarlama Gid.)	Bütün Giderler	723.81				723.81						
Sosyal ve Yö Gideri (Öğrenci Servisi Gider.)	Bütün Giderler	34,282.91									34,282.91	
Nakliye ve Aksiyalı Giderleri	Belirlenen Oranlar	15,731.62										15,731.62
Oda Aidat ve Abone Giderleri	Bütün Giderler	125.00								125.00		
Kırtasiye Giderler	Tatura sayısı	9,129.38	X	X		X				X		
Gider Sayacı ve Küçük Demirbaş	Bütün Giderler	646.61								646.61		
Personel Giderleri	Personel Sayısı	44,848.52	X	X	X	X	X		X	X		X
Vergi Resim ve Harçlar	Bütün Giderler	648.90								648.90		
Toplam		2,507,520.09	29211.70	7203.166	50308.745	5694.65	18392.628	2,302,443.48	18904.668	6798	34282.91	34260.182

Tablodan da anlaşılacağı üzere gider merkezlerine ait sütunun sağında ilgili merkeze ait toplam tutar görülmektedir. Hesaplanan tutarlara bağlı olarak bu giderin ilgili faaliyetlere dağıtılması gerekmektedir. Örneğin gider merkezi olarak “Su ve elektrik giderleri” ele alırsak toplam gider, faaliyetlerde harcanma süreleri dikkate alınarak dağıtılmıştır. Aynı durum “bakım onarım giderleri” için de geçerlidir. Yemekhane giderleri belirlenirken ziyafet organizasyonlarına ait giderler muhasebe bölümündeki uzmanlar ile çalışılarak belirlenmiştir. Personel ücretleri ilgili faaliyetlerle ilgili olduğu düşünülen çalışanlara ait oluşmuş bir gider merkezi niteliğindedir. Pazarlama ve satış faaliyetleri ile ilgili yapılan bütün giderler yine bu merkezde toplanmaktadır. Elektrik, su, yakıt ve amortisman gibi giderler tüketilme sürelerine göre dağıtılmaktadır. Personel maliyetleri hangi faaliyetler için ne kadar süre harcadıkları birim yöneticileri ile yapılan görüşmeler neticesinde belirlenerek dağıtılmıştır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus faaliyet merkezlerinde toplanan giderlerin ilgili müşteri grubuna doğru ve uygun maliyet taşıyıcıları ile dağıtılmasıdır. Yapılan gözlem ve çalışmalar neticesinde faaliyet giderlerini ilgili gruplara dağıtacak en iyi taşıyıcıların; kayıt sayısı, eğitim günü sayısı, gelirlere orantılı olarak belirlenen oranlar ve pazarlama giderleri için tahmini hesaplamalar olduğu yönündedir.

Önceki paragraflarda açıklandığı üzere yöneticilerle yapılan görüşmeler neticesinde giderlerinin dağıtımında kullanılacak oranlar belirlenmiştir. Eğitim kurumunda ortaya çıkan faaliyet giderlerinin ilgili müşteri gruplarına aktarılması sonucu oluşan durum Tablo 6.5’de ayrıntılı olarak görülmektedir.

Tablo 6.5.(a). Faaliyet Giderlerinin Müşteri Gruplarına Aktarılması

Gider Merkezleri Toplam Tutarı (TL)	Bilgilendirme	Kayıt İşlemleri	Temizlik Hizmetleri	Pazarlama	Yemekhane Servisi	Eğitim Hizmeti	Yurt Hizmeti	Genel Yönetim	Okul Servisi	Yaz Kampı
2507520.09	**29211.70**	**7203.166**	**50308.745**	**5694.65**	**18392.628**	**2,302,463.48**	**18904.638**	**6798**	**34282.91**	**34260.182**

Tablo 6.5.(b). Faaliyet Giderlerinin Müşteri Gruplarına Aktarılması

Maliyet Taşıyıcıları → / Müşteri Grupları ↓	Kayıt Sayısı	Kayıt Sayısı	Eğitim Gün Sayısı	(%)	Eğitim Gün Sayısı	Kayıt sayısı	Kayıt sayısı	Kayıt sayısı	Kayıt sayısı	Kayıt sayısı
Burssuz Öğrenciler	666	666	278	90	278	666	666	666	666	666
%25 Burslu Öğrenciler	22	22	278	2.97	278	22	22	22	22	22
%50 Burslu Öğrenciler	15	15	278	2.03	278	15	15	15	15	15
%75 Burslu Öğrenciler	14	14	278	1.90	278	14	14	14	14	14
Tam Burslu Öğrenciler	23	23	278	3.10	278	23	23	23	23	23
Toplam	740	740	1390	100	1390	740	740	740	740	740

Tablo 6.5.(c) Faaliyet Giderlerinin Müşteri Gruplarına Aktarılması

Müşteri Grupları	Grubun alacağı Gider Payı (TL)										Toplam (TL)
Burssuz Öğrenciler	26290.53	6482.85	10061.75	5125.19	3678.526	2072217.132	17014.17	6118	30854.6	30834.16	2208677
%25 Burslu Öğrenciler	868.4559	214.148	10061.75	169.3	3678.526	68451.61697	562.0298	202	1019.22	1018.546	86245.59
%50 Burslu Öğrenciler	592.1291	146.01	10061.75	115.432	3678.526	46671.55703	383.2021	138	694.924	694.4631	63175.99
%75 Burslu Öğrenciler	552.6538	136.276	10061.75	107.737	3678.526	43560.11989	357.6553	129	648.596	648.1656	59880.48
Tam Burslu Öğrenciler	907.9312	223.882	10061.75	176.996	3678.526	71563.05411	587.5766	211	1065.55	1064.843	89541.11
Toplam	**29211.70**	**7203.166**	**50308.745**	**5694.65**	**18392.628**	**2,302,463.48**	**18904.638**	**6798**	**34282.91**	**34260.182**	**2507520**

Müşteri grupları bazında hesaplanan gelir ve gider verilerine sahip olunduğu için bu noktadan sonra müşteri gruplarına ait karlılıkların belirlenmesi daha kolay olmaktadır. Çünkü yapılması gereken müşteri grubundan elde edilen gelir toplamından müşteri grubuna ait gider toplamının çıkarılmasıdır. Hesaplamaya Örneklem olarak seçilen Toros İlköğretim Bölümü satış gelirleri dâhil edilmiştir. Öğrenim ücreti yıllık 4806 TL olmakta, buna bağlı olarak yapılan

hesaplama ve müşteri gruplarına ait karlılıklar aşağıda tablo 6.6'da görülmektedir.

Tablo 6.6. Geleneksel FTM Sistemi İle Müşteri Karlılıkları

Müşteri Grupları	Gelirler (TL)	Giderler (TL)	Kar (TL)	Kar (%)	Grup Karlılığı (%)
Burssuz Öğrenciler	3200796	2208677	992119	120.19	31
%25 Burslu Öğrenciler	79299	86245.59	-6946.59	-0.84	-8.76
%50 Burslu Öğrenciler	36045	63175.99	-27130.99	-3.28	-75.27
%75 Burslu Öğrenciler	16821	59880.48	-43059.48	-5.22	-255.98
Tam Burslu Öğrenciler	0	89541.11	-89541.11	-10.85	-
Toplam	3332961	2507520	825441	100	24.77

Geleneksel FTM Sistemi, işletmede ortaya çıkan faaliyetleri dikkate alarak bu faaliyetlere uygun olarak belirlediği maliyet taşıyıcıları yardımıyla giderleri maliyet objelerine dağıtmaktadır. Örnek işletmede kullanılan maliyet taşıyıcıları yapılan incelemeler ve literatür taramalarına uygun olarak belirlenmiştir. Yapılan hesaplamalar sonucunda müşteri gruplarının faaliyetleri kullanım ölçütlerine göre giderleri ve karlılıkları belirlenmiştir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken nokta FTM Sisteminin müşteri gruplarının her faaliyeti kullanım süreçlerinin aynı olduğu ve sadece kullanım sayılarına göre maliyet hesaplamalarının yapılmasının yeterli olduğudur. Oysaki aynı faaliyeti kullanan gruplardan bir tanesi diğerine göre faaliyet merkezinde daha fazla vakit geçirebilir ve bunun sonucu olarak faaliyet merkezinde oluşan kaynakları daha fazla kullanabilir. Örneğin bir kayıt işlemini ele alacak olursak bir müşteri grubu için yarım saat yeterli olurken diğeri için bir saat gerekli ise bu grup kayıt alan muhasebe personelini iki katı daha fazla meşgul edecek dolayısıyla bilgilendirme aşamasında kaynakları daha fazla tüketecektir. Bunun sonucu olarak her iki grup kayıt işlemini (faaliyetini) bir kere kullanmasına karşın faaliyet merkezinde geçirdikleri süre birbirinden farklı olduğu için giderlerden alması gereken paylarında buna bağlı olarak hesaplanması gerekmektedir. Bu sebeple birim sürenin maliyetinin hesaplanması ve faaliyet hacmiyle çarpılarak ilgili gruba ait maliyet hesaplamasının yapılması önerilmektedir. Böylelikle hem daha doğru bir hesaplama yapılabilecek hem de gerekli olan toplam süre belirlenerek

işletmenin pratik kapasitesinin atıl durum yaratıp yaratmadığı anlaşılabilecektir. Böylelikle işletme kaynaklarının planlaması daha faydalı yapılabilecektir.

Çalışmanın bu kısmında yukarıdaki paragrafta bahsedilen konuyla ilgili olarak Sürece Dayalı FTM Sisteminin kullanılması ve Geleneksel FTM Sistemine göre ortaya çıkacak farkların belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bu sebeple belirlenen müşteri gruplarının, çeşitli faaliyet merkezlerinde geçirmiş oldukları sürecin farklı olduğu durumlar göz önünde bulundurularak hesaplamalar yapılacak ve geleneksel sisteme göre oluşan farklar ortaya konulacaktır.

6.2.6. Sürece Dayalı FTM Sisteminin Uygulanışı

Çalışmanın buraya kadar olan kısmında, Geleneksel FTM Sistemine göre yapılan müşteri karlılık analizine yer verilmişti. Bu durum özetle, Tablo 6.6'da eğitim kurumuna ait müşteri gruplarının karlılıkları olarak gösterilmektedir. Araştırma sorularına bağlı olarak cevaplara ulaşılabilmesi için örnek işletmede Sürece Dayalı FTM Sisteminin uygulanması ve sonuçlarının karşılaştırılması gerekmektedir. Bu sebeple çalışmanın bu kısmında Sürece Dayalı FTM Sisteminin uygulamasına yer verilecektir.

Sürece Dayalı FTM Sistemi faaliyetlere ait giderler belirlendikten sonra bu giderleri Geleneksel FTM Sistemindeki gibi birden çok maliyet taşıyıcısı yerine maliyet objesinin faaliyet merkezinde geçirdiği süreyi kullanarak dağıtmaktadır. Dolayısıyla faaliyet merkezlerinde hesaplanan tutarları müşteri gruplarına dağıtabilmek için öncelikle müşterilerin faaliyet merkezlerinde geçirdikleri sürenin belirlenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede önceki kısımda belirlenen faaliyetlerde geçirilen süreçlerin müşteri grupları bazında hesaplanması gerekmektedir.

Sürece Dayalı FTM Sistemini uygulayabilmek için belirlenen faaliyet merkezlerinde toplanan giderlerin bilinmesi gerekmektedir. Ortaya çıkan giderler geleneksel FTM Sistemine göre önceki kısımda hesaplandığı için burada ayrı

bir hesaplama yapılmayacaktır. İlgili giderler aşağıda Tablo 6.7'de gösterilmektedir.

Tablo 6.7. Faaliyetlere Ait Toplam Giderler

Gider Merkezleri	**Tutarlar (TL)**
Bilgilendirme	29211.70
Kayıt işlemleri	7203.166
Temizlik Hizmetleri	50308.745
Pazarlama	5694.65
Yemekhane Servisi	18392.628
Eğitim Hizmeti	2302463.48
Yurt Hizmeti	18904.638
Genel Yönetim	6798
Okul Servisi	34282.91
Yaz Kampı	34260.182
Toplam	**2507520.09**

Faaliyetlere ait toplam giderlerin belirlenmesinden sonra yapılması gereken maliyet objesinin ilgili faaliyetlerde harcadıkları sürenin tespit edilmesidir. Uygulama müşteri karlılık analizi ile ilgili olduğundan müşteri gruplarının daha önce belirlenen faaliyetlerde geçirdikleri süreçlerin hesaplanması gerekmektedir.

Uygulamanın yapıldığı eğitim kurumunda yapılan çeşitli gözlemler ve görüşmeler neticesinde müşteri gruplarının faaliyet merkezlerinde harcadıkları süreler hesaplanmaya çalışılmıştır. Her müşteri grubuna ait standart olarak belirlenen süreler bir yıl içerisinde meydana gelen faaliyet ölçütüyle çarpılarak yıllık süreler hesaplanmıştır. İlgili faaliyet merkezlerinde oluşan giderlerden almaları gereken pay ise birim dakika maliyet ile yıllık sürenin çarpılması sonucu belirlenmiştir. Çalışmanın bundan sonraki kısmında müşteri gruplarının faaliyetlerinde geçirdikleri sürelere göre gider hesaplamaları yapılacaktır.

6.2.6.1. Giderlerin Hesaplanması

Müşteri gruplarının en sık kullandıkları faaliyetlerden biri olan bilgilendirme faaliyetlerini kayıt için bilgilendirme ve tanıtım gibi önem derecesi yüksek faaliyetler oluşturmaktadır. Aşağıda Tablo 6.8'de müşteri gruplarının

hangi faaliyetleri kullandıkları ve bu faaliyetlerde geçirdikleri süreler görülmektedir.

Tablo 6.8. Bilgilendirme Faaliyetine Ait Toplam Süre

Meydana Gelen Faaliyetler → / **Müşteri Grupları ↓**	**Adet**	**Bilgilendirme (Dakika)**	**Kurumun Tanıtımı (Dakika)**	**Toplam Dakika**
Burssuz Öğrenciler	666	**10**	**10**	13320
%25 Burslu Öğrenciler	22	**10**	**10**	440
%50 Burslu Öğrenciler	15	**10**	**10**	300
%75 Burslu Öğrenciler	14	**10**	**10**	280
Tam Burslu Öğrenciler	23	**10**	**10**	460
Toplam	**740**			74000

Yukarıdaki tabloda müşteri gruplarının bilgilendirme hizmetinde belirlenen ana faaliyetleri kullanımları süre olarak (dakika) gösterilmiştir. Toplam olarak bütün grupların kullanmış olduğu süre 74000 dakika olarak hesaplanmıştır.

Bilgilendirme	Günlük Çalışma Saati	Günlük Mola	Net Çalışma Saati	Gün Sayısı	Günlük Dakika	Aylık Dakika (22 Gün)	Yıllık Dakika (12 Ay)
Danışma Personeli	9	2	7	5	420	9240	110880

Oysaki bilgilendirme faaliyetlerinin içinde yer alan bir danışmanın toplam yıllık çalışma dakikası tablodan da görüldüğü gibi 110880 dakikadır. Bu durumda hesaplanan bu rakam ile Tablo 6.8'de hesaplanan rakam arasında meydana gelen fark (110880 – 74000) atıl kapasite olarak belirlenebilmektedir. Ancak eğitim kurumlarının bir hizmet işletmesi olduğu düşünüldüğünde personelin belirlenen faaliyetleri yerine getirmese dahi hizmete hazır bir şekilde beklemesi gerektiğinden, farkın değerlendirilmesinde bu durumun göz önünde

bulundurulması gerekmektedir. Bu noktada yapılması gereken yıllık çalışma dakikasına (yıllık kapasite) göre birim dakika maliyetinin hesaplanmasıdır. Bilgilendirme için birim dakika maliyeti (29211.70/110880=0.2634 TL) olmaktadır. Buna göre bilgilendirme gideri toplamı (74000*0.2634=19495.54 TL) olmaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere atıl gider (36880dk*0.2634=9714.192 TL) olmaktadır.

Bir diğer faaliyet kalemi ise kayıt işlemleridir. Yapılan gözlem ve incelemeler neticesinde, kayıt işlemleri sürecinde hazırlanan dosya, kayıt ve ödeme alma ve sistemde bilgi güncellemesi işlemleri sonucunda müşteri başına 60 dakika harcandığı saptanmış, hesaplamalar bu doğrultuda yapılmıştır. Buna göre harcanan toplam süre (740*60=44400) dakika olmaktadır.

Tablo 6.9. Kayıt Alama İşlemine Ait Toplam Süre

Meydana Gelen Faaliyetler → / **Müşteri Grupları ↓**	**Adet**	**Kayıt Alma İşlemi (Dakika)**	**Toplam Dakika**
Burssuz Öğrenciler	666	**60**	39960
%25 Burslu Öğrenciler	22	**60**	1320
%50 Burslu Öğrenciler	15	**60**	900
%75 Burslu Öğrenciler	14	**60**	840
Tam Burslu Öğrenciler	23	**60**	1380
Toplam	**740**		44400

Kayıt işlemini alan personel toplam çalışma süresi aşağıdaki gibidir.

Kayıt İşlemi	Günlük Çalışma Saati	Günlük Mola	Net Çalışma Saati	Gün Sayısı	Günlük Dakika	Aylık Dakika (22 Gün)	Yıllık Dakika (12 Ay)
Muhasebe Personeli	9	2	7	5	420	9240	110880

Muhasebede kayıt alan personel sayısı 1 olduğuna göre (110880-44400=66480) dakika atıl olarak çalışılmaktadır. Ancak, kayıt alan personelin aynı zamanda muhasebe faaliyetlerine de destek verdiği dikkate alınmaktadır.

Birim maliyet ise (7203.166/110880=0.064964 TL)olmakta, buna bağlı olarak faaliyet gideri (0.064964*44400=2884.385 TL) olmaktadır.

Bir diğer faaliyet kalemi olan temizlik hizmetlerine ait sürelerin dağılımı aşağıdaki gibidir.

6.10. Temizlik Hizmetine Ait Toplam Süre

Meydana Gelen Faaliyetler → / **Müşteri Grupları ↓**	**Adet**	**Eğitim Öncesi Temizlik Hizmetleri (Dakika)**	**Kapanış Temizlik Hizmetleri (Dakika)**	**Gün İçerisinde Rutin Temizlik Hizmetleri (Dakika)**	**Toplam Dakika**
Burssuz Öğrenciler	666	**10**	**60**	**120**	126540
%25 Burslu Öğrenciler	22	**10**	**60**	**120**	4180
%50 Burslu Öğrenciler	15	**10**	**60**	**120**	2850
%75 Burslu Öğrenciler	14	**10**	**60**	**120**	2660
Tam Burslu Öğrenciler	23	**10**	**60**	**120**	4370
Toplam	**740**				140600

Tablodan da görüldüğü üzere, temizlik faaliyetlerine ait toplam süre 140600 dakika olarak hesaplanmaktadır. Mevcut temizlik personeli sayısı 3 olduğuna göre (3*110880=332640) dakika çalışma süresi olmaktadır. Bu da (332640-140600=192040) dakikalık atıl kapasite olduğunu göstermektedir. Temizlik giderlerine ait birim maliyet (50308.745/332640=0.151241 TL) olmaktadır. Toplam giderler ise (0.151241*140600=21264.46 TL) olmaktadır. Atıl zaman maliyeti ise (192040*0.151241=29044.32 TL) olmaktadır.

Eğitim kurumunda ortaya çıkan faaliyetlerden bir diğeri de pazarlama satış ve dağıtım faaliyetleri olarak belirlenmiştir. Bu sebeple bu faaliyetlere ilişkin giderlerin de sürece dayalı sistem sayesinde hesaplanması ve müşteri gruplarına dağıtılması gerekmektedir. Pazarlama satış ve dağıtım giderleri toplam tutarı 5694,65 TL olarak belirlenmişti ve bu faaliyet eğitim kurumunun işletmesinin belirlenen bütün müşteri grupları tarafından kullanılmaktadır. Buna göre dağılımlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 6.11. Pazarlama Faaliyetlerine Ait Toplam Süre

Meydana Gelen Faaliyetler → / **Müşteri Grupları ↓**	**Adet**	**Pazarlama Faaliyetleri (Dakika)**	**Toplam Dakika**
Burssuz Öğrenciler	666	**60**	39960
%25 Burslu Öğrenciler	22	**60**	1320
%50 Burslu Öğrenciler	15	**60**	900
%75 Burslu Öğrenciler	14	**30**	420
Tam Burslu Öğrenciler	23	**10**	230
Toplam	**740**		42830

Pazarlama faaliyetini 1 personel yürütmektedir ve çalışma süresi 110880 dakika standart çalışma saatidir. Buna göre birim dakika maliyeti (5694.65/110880=0.051359 TL) olmaktadır. Toplam maliyet ise (42830*0.051359=2199.692 TL) olmaktadır.

Tablo 6.12. Yemekhane Faaliyetlerine Ait Toplam Süre

Meydana Gelen Faaliyetler → / **Müşteri Grupları ↓**	**Adet**	**Sabah Kahvaltısı ve Akşam Yemeği (Dakika)**	**Öğle Yemeği (Dakika)**	**Ziyafet Organizasyonu (Dakika)**	**Toplam Dakika**
Burssuz Öğrenciler	666	**(5 adet*90dk)**	**60**	**120**	419580
%25 Burslu Öğrenciler	22	**0**	**60**	**120**	3960
%50 Burslu Öğrenciler	15	**0**	**60**	**120**	2700
%75 Burslu Öğrenciler	14	**0**	**60**	**120**	2520
Tam Burslu Öğrenciler	23	**(1adet*90dk)**	**60**	**120**	6210
Toplam	**740**				434970

Daha önceki bölümde de değinildiği üzere, yemekhane hizmetlerinin gideri 18392,628 TL'dir. Bu bölümde çalışan personel sayısı 3 olduğuna göre toplam çalışma saati (110880*3=332640) dakika olmaktadır. Yemekhane faaliyeti birim dakika maliyeti ise (18392,628/332640=0.055293 TL) olmaktadır. Toplam faaliyet gideri ise 24050.75 TL olmaktadır. Aradaki fark, Geleneksel

FTM Sisteminin süreçleri dikkate almaması sonucu maliyetlerdeki yanlış hesaplamadan kaynaklanmakta olup, ilerleyen bölümlerde iki sistem arasındaki fark daha net görülecektir.

Bir diğer faaliyet kalemi olan eğitim faaliyetlerine ait gider dağılımları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 6.13. Eğitim Faaliyetlerine Ait Toplam Süre

Meydana Gelen Faaliyetler → / **Müşteri Grupları ↓**	**Adet**	**Eğitim Faaliyetleri (Günlük Dakika)**	**Toplam Dakika (Günlük)**
Burssuz Öğrenciler	666	**320**	213120
%25 Burslu Öğrenciler	22	**320**	7040
%50 Burslu Öğrenciler	15	**320**	4800
%75 Burslu Öğrenciler	14	**320**	4480
Tam Burslu Öğrenciler	23	**320**	7360
Toplam	**740**		236800

Tabloda günlük toplam eğitim dakikası hesaplanmıştır. Ayda 22 gün eğitim verildiğine göre aylık toplam dakika (236800*22=5209600) dakika olacaktır. Ancak, öğrenciler bu dakikaları özel ders olarak ayrı ayrı değil, sınıflarda ortak tüketmektedirler. Bu nedenle, bu toplam dakikanın bir sınıfta bulunan ortalama öğrenci sayısına bölünerek sınıf başına tüketilen günlük toplam dakikanın hesaplanması gerekmektedir. Sınıflar 20'şer öğrenciden oluştuğuna göre sınıf başına aylık toplam dakika (5209600/20=260480) dakika olmaktadır. Eğitim yılda 8 ay sürdüğü için yıllık toplam dakika (260480*8=2083840 dakika) olmaktadır.

Eğitim faaliyetlerine ait daha önce hesaplanmış olan toplam gider miktarı tablo 6.7'de görüldüğü gibi 2302463,48 TL olup bir yıllık eğitim dönemini kapsamaktadır. Öğretmenler çalışmadıkları yaz dönemi süresince maaş ve ücret aldıklarından ve yaz dönemi süresince okul bünyesindeki etkinliklerde görevlendirildiklerinden dolayı bu maliyet 12 ay üzerinden hesaplanmaktadır. Eğitim faaliyetinin yürütülmesi için ilköğretim bölümünde toplam 36 öğretmen eğitim vermektedir. Öğretmenlere ait toplam çalışma saati günlük 7 saat ve ayda 22 gün yılda 12 ay üzerinden yıllık (36*7*22*12*60=3991680) dakika olmaktadır. Eğitim faaliyeti birim dakika maliyeti

(2302463.48/3991680=0.576816 TL) olarak hesaplanmaktadır. Bu doğrultuda eğitim faaliyetleri toplam maliyeti (2083840*0.576816=1201992 TL) olmaktadır. Buradaki atıl kapasite (3991680-2083840=1907840) dakika olmakta, atıl kapasite maliyeti ise (1907840*0.576816=1100472 TL) olmaktadır.

Okul servisi hizmeti, yurt hizmeti ve yaz kampı hizmeti, eğitim kurumundan ayrı bir işletme gibi düşünüldüğünden, süreçler ile ilgili kesin belirlemeler yapılamamış, bu nedenle bu bölümler ile ilgili giderler doğrudan dağıtılmıştır.

Eğitim Kurumunda meydana gelen ana faaliyetlerde direkt olarak çalışmayan personel ile yönetim kademesindeki ve muhasebe personelinin ücretlerinin belirli bir payı "Genel Yönetim Faaliyetleri" olarak adlandırılan faaliyete ait gideri oluşturmaktadır. Bu faaliyete ilişkin giderler 6798 TL olarak hesaplanmıştır. Oluşan bu gider müşteri gruplarının direkt olarak kullanmış olduğu bir faaliyet olmadığı için sürece dayalı FTM sistemi kullanılamamakta ve geleneksel FTM sisteminde olduğu gibi dağıtılması düşünülmektedir.

Bu kısma kadar, eğitim kurumunda ortaya çıkan faaliyetlere ait giderlerin müşteri gruplarına aktarılmasında Sürece Dayalı FTM Sistemine göre yapılan hesaplamalara ve grupların alması gereken maliyet tutarlarının belirlenmesine yer verilmiştir. Müşteri gruplarına ait giderlerin belirlenebilmesi için her faaliyetten almaları gereken payların toplanması gerekmektedir. Bu sebeple her faaliyet grubuna ait giderlerden müşteri gruplarının almaları gereken tutarlar Tablo 6.14'te görülmektedir.

Tablo 6.14. Faaliyetlere Ait Sürelerin Müşteri Gruplarına % Dağılımları

Meydana Gelen → Faaliyetler / Müşteri Grupları ↓	Bilgilendirme	Kayıt İşlemleri	Temizlik Hizmetleri	Pazarlama	Yemekhane Servisi	Eğitim Hizmeti	Yurt Hizmeti	Genel Yönetim	Okul Servisi	Yaz Kampı
Burssuz Öğrenciler	90	90	90	93.3	96.46	90				
%25 Burslu Öğrenciler	2.97	2.97	2.97	3.08	0.91	2.97				
%50 Burslu Öğrenciler	2.03	2.03	2.03	2.10	0.62	2.03				
%75 Burslu Öğrenciler	1.89	1.89	1.89	0.98	0.58	1.89				

Tam Burslu Öğrenciler	3.11	3.11	3.11	0.54	1.43	3.11				
Toplam	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Tablo 6.14'ten de görüldüğü üzere, müşteri gruplarının faaliyetleri tüketme yüzdeleri, süreçlere bağlı olarak birbirinden farklılık göstermektedir. Bu oranlar doğrultusunda giderlerin müşteri gruplarına dağılımı aşağıdaki gibi olmaktadır.

Tablo 6.15. Sürece Dayalı FTM ile Maliyetlerin Müşteri Gruplarına Dağılımları

Meydana Gelen Faaliyetler → / Müşteri Grupları ↓	Bilgilendirme	Kayıt İşlemleri	Temizlik Hizmetleri	Pazarlama	Yemekhane Servisi	Eğitim Hizmeti	Yurt Hizmeti	Genel Yönetim	Okul Servisi	Yaz Kampı	Toplam (TL)
Burssuz Öğrenciler	17545.986	2595.947	19138.01	2052.293	23199.79	1081793	17014.17	6118	30854.6	30834.16	**1231145.956**
%25 Burslu Öğrenciler	579.5971404	85.75199	632.1867	67.79345	218.96	35734.9	562.0298	202	1019.22	1018.546	**40120.98508**
%50 Burslu Öğrenciler	395.1798596	58.46726	431.0363	46.22281	149.2907	24364.7	383.2021	138	694.924	694.4631	**27355.48613**
%75 Burslu Öğrenciler	368.8345616	54.56945	402.3006	21.57064	139.338	22740.39	357.6553	129	648.596	648.1656	**25510.42015**
Tam Burslu Öğrenciler	605.9424384	89.6498	660.9224	11.8125	343.369	37359.21	587.5766	211	1065.55	1064.843	**41999.87574**
Toplam	19495.54	2884.385	21264.46	2199.692	24050.75	1201992	18904.638	6798	34282.91	34260.182	**1366132.557**

Tablo 6.16. Sürece Dayalı FTM ile Müşteri Karlılık Analizi

Müşteri Grupları	Gelir (TL)	Gider (TL)	Kar (TL)	Kar (%)	Grup Karlılığı (%)
Burssuz Öğrenciler	**3200796**	**1231146**	1969650.04	100.15	61.54
%25 Burslu Öğrenciler	**79299**	**40120.985**	39178.015	1.99	49.41
%50 Burslu Öğrenciler	**36045**	**27355.486**	8689.514	0.44	24.11
%75 Burslu Öğrenciler	**16821**	**25510.42**	-8689.42	-0.44	-51.66
Tam Burslu Öğrenciler	**0**	**41999.875**	-41999.875	-2.14	-
Toplam	**3332961**	**1366132.6**	1966828.44	100	59.01

Tablo 6.17. Geleneksel FTM ile Müşteri Karlılık Analizi

Müşteri Grupları	Gelirler (TL)	Giderler (TL)	Kar (TL)	Kar (%)	Grup Karlılığı (%)
Burssuz Öğrenciler	**3200796**	**2208677**	992119	120.19	31
%25 Burslu Öğrenciler	**79299**	**86245.59**	-6946.59	-0.84	-8.76
%50 Burslu Öğrenciler	**36045**	**63175.99**	-27130.99	-3.28	-75.27
%75 Burslu Öğrenciler	**16821**	**59880.48**	-43059.48	-5.22	-255.98
Tam Burslu	**0**	**89541.11**	-89541.11	-10.85	-

Öğrenciler					
Toplam	**3332961**	**2507520**	825441	100	24.77

Yukarıda Sürece Dayalı FTM Sistemine göre ve Geleneksel FTM Sistemine göre hazırlanmış ve müşteri gruplarının karlılıklarını gösteren tablo görülmektedir. Her müşteri grubuna ait gelir, gider ve karlılık tutarı ile karlılık oranlarının gösterildiği tablodan yararlanılarak müşteri gruplarıyla ilgili bilgilere ulaşılabilmektedir.

Bu çalışmada hedeflenen geleneksel FTM sistemi ile sürece dayalı FTM sisteminin farklılıklarının ortaya konulması ve bu bağlamda sürece dayalı FTM sisteminin, geleneksel FTM sistemine kıyasla, müşteri karlılık analizi sonuçlarında farklılık yaratıp yaratmayacağının anlaşılmasıdır. Dolayısıyla iki yöntem sonucu ulaşılan bulguların yorumlanması ve analiz edilmesi gerekmektedir. İzleyen paragraflarda bu durum tartışılacaktır.

6.2.6.2. Bulguların Değerlendirilmesi

Çalışmanın önceki kısımlarında belirtildiği üzere örnek bir eğitim kurumunda geneli temsil edecek bir örnek seçilerek yapılan bu uygulama ile seçilen örnek işletmede müşteri karlılık analizinin yapılıp yapılmadığı, sürece dayalı faaliyet tabanlı müşteri karlılık analizinin bu işletmede uygulanıp uygulanamayacağı, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sisteminin, geleneksel yöntemlere kıyasla, müşteri karlılık analizi sonuçlarında farklılık yaratıp yaratmayacağıdır. Belirlenen sorulara verilebilecek cevaplar aşağıdaki paragraflarda açıklanmaktadır.

Örnek eğitim kurumunda müşteri gruplarına ait karlılık analizlerinin yapılmadığı, sadece işletmede gelir getiren bölümlere ait karlılık hesaplamalarının geleneksel yöntem kullanılarak yapıldığı anlaşılmıştır. Sürece dayalı FTM sistemi için bilinmesi gerekenlerin işletmede ortaya çıkan faaliyetler ve bu faaliyetler sonucu ortaya çıkan giderler olduğu bunun yanı sıra müşteri gruplarının varlığı ve müşterilerin faaliyetlerde harcamış oldukları standart sürelerin hesaplanabilirliği düşünüldüğünde uygulamaya başlamadan önce yöneticilerle görüşmeler ve incelemeler yapılmış, bunun neticesinde bahsedilen bilgilere ulaşılabileceği görülmüştür. Bu sebeple, çalışma sonucu cevap aranan

diğer bir soruya cevap olarak, örnek işletmede sürece dayalı FTM sisteminin müşteri karlılık analizi amaçlı olarak kullanılabileceği anlaşılmaktadır.

Sürece dayalı FTM sisteminin örnek işletmede uygulanabilirliği anlaşıldıktan sonra cevaplanması gereken diğer soru bu sistemin geleneksel FTM'ye kıyasla farklılık yaratıp yaratmadığıdır. Bunun için izleyen paragraflarda bu konuyla ilgili olarak gerek geleneksel FTM ile gerekse sürece dayalı FTM ile yapılan uygulama sonuçları karşılaştırılarak benzer ve farklılıkların anlaşılması hedeflenmektedir.

Örnek işletmede öncelikle geleneksel FTM sistemi uygulanmış ve belirlenen müşteri gruplarının, çeşitli faaliyetleri kullanım ölçütlerine göre her faaliyetten almaları gereken paylar hesaplanmıştır. Daha sonra faaliyetler için tüketilen süreler ayrı ayrı müşteri grubu başına hesaplanarak, sürece Dayalı FTM sistemi ile faaliyetlere ait karlılıklar hesaplanmıştır.

Sonuçlarda da görüldüğü üzere, işletmede belirlenen faaliyet merkezlerinde oluşan bütün giderler geleneksel FTM Sisteminin çalışma prensibine bağlı olarak ilgili maliyet objelerine, faaliyet hacmi ve tecrübi yöntemlere göre belirlenen çeşitli maliyet taşıyıcıları vasıtasıyla dağıtılmaktadır. Bunun neticesinde müşteri gruplarına ait belirlenen toplam giderler elde edilen gelirlerden çıkarıldıktan sonra müşteri gruplarına ait karlılık rakamlarına ulaşılmıştır.

Geleneksel FTM Sisteminin uygulanmasının sonrasında çalışmanın izleyen kısmında Sürece Dayalı FTM Sistemi uygulanmıştır ve müşteri gruplarının karlılıklarıyla ilgili sonuçlara ulaşılmıştır. Sürece Dayalı FTM Sisteminin uygulanması ilgili kısımda, müşteri gruplarının faaliyet merkezlerinde geçirmiş oldukları süreçler dikkate alınarak detaylı olarak anlatılmıştır. Gerek geleneksel gerekse sürece dayalı yöntemle ulaşılan sonuçlar aşağıda karşılaştırmalı olarak gösterilmektedir. Bu sayede her iki yöntem sonucu ulaşılan sonuçlar kıyaslanabilecek ve müşteri karlılık analizi bakımından ortaya çıkan farklılıklar anlaşılabilecektir.

Tablo 6.18. Geleneksel FTM ile Sürece Dayalı FTM Sisteminin Karşılaştırması

Sürece Dayalı FTM Sistemi

Müşteri Grupları	Gelir (TL)	Gider (TL)	Kar (TL)	Kar (%)	Grup Karlılığı (%)
Burssuz Öğrenciler	3200796	1231146	1969650.04	100.15	61.54
%25 Burslu Öğrenciler	79299	40120.985	39178.015	1.99	49.41
%50 Burslu Öğrenciler	36045	27355.486	8689.514	0.44	24.11
%75 Burslu Öğrenciler	16821	25510.42	-8689.42	-0.44	-51.66
Tam Burslu Öğrenciler	0	41999.875	-41999.875	-2.14	-
Toplam	3332961	1366132.6	1966828.44	100	59.01

Geleneksel FTM Sistemi

Müşteri Grupları	Gelirler (TL)	Giderler (TL)	Kar (TL)	Kar (%)	Grup Karlılığı (%)
Burssuz Öğrenciler	3200796	2208677	992119	120.19	31
%25 Burslu Öğrenciler	79299	86245.59	-6946.59	-0.84	-8.76
%50 Burslu Öğrenciler	36045	63175.99	-27130.99	-3.28	-75.27
%75 Burslu Öğrenciler	16821	59880.48	-43059.48	-5.22	-255.98
Tam Burslu Öğrenciler	0	89541.11	-89541.11	-10.85	-
Toplam	3332961	2507520	825441	100	24.77

Yukarıda Tablo 6.18'de müşteri gruplarından elde edilen gelirlerden her iki sistem neticesinde hesaplanan gider bilgileri çıkarıldığında müşteri gruplarına ait kar rakamları ve bunların gerek toplam kar içerisindeki payı gerekse gruba göre karlılık oranları ve sistemler arasındaki farklılıklar görülmektedir.

Tabloda görüldüğü üzere, Geleneksel FTM Sistemine göre grup karlılığı %24 iken, Sürece Dayalı FTM Sisteminde toplam grup karlılığı %59 olarak belirlenmektedir. Geleneksel FTM Sisteminde göre %120 karlı görünen burssuz öğrencilerin karlılığı Sürece Dayalı FTM Sistemine göre %100 karlı olarak hesaplanmıştır. Geleneksel Sisteme göre %0.84 zararda görünen %25 burslu öğrencilerin Sürece Dayalı FTM Sistemine göre karlılıkları %1.99 olmaktadır. %50 burslu öğrencilerden Geleneksel sisteme Göre %3.2 zarar edildiği görülmekte iken Sürece Dayalı FTM Sistemine göre %0.44 kar elde edilmektedir. %75 burslu olan öğrencilerden ise Geleneksel FTM Sistemine göre %5.2 zarar edilirken, Süre Dayalı FTM Sistemine göre %0.44 zarar edilmektedir. Tam burslu öğrencilerden Geleneksel FTM Sistemine göre %10 zarar edilirken Sürece Dayalı FTM Sisteminde bu oran %2.1 olarak hesaplanmıştır. Buradan da anlaşılacağı üzere, faaliyetlere ait süreler hesaplanıp atıl kapasite miktarları ve bunlara ait maliyetler de hesaplandığında, daha doğru maliyet bilgilerine ulaşılmakta, zararda olduğu düşünülen müşteri gruplarının karlı olduğu, daha yüksek karlılığa sahip olduğu düşünülen müşteri gruplarının ise daha az karlı olduğu görülmektedir. Aynı zamanda atıl kapasitelerin miktarları hesaplanabildiğinden, sonraki dönemlere ait stratejik planlarda daha doğru kararların alınması mümkün olabilmektedir.

Bu durumla ilgili olarak yapılan uygulama neticesinde okul yönetimine alacakları çeşitli kararlarda yol gösterici olması bakımından önerilen hususlar aşağıda sıralandığı gibidir;

- Satış geliri elde edilen her müşteri grubunun karlılığı satış hacmine bağlı olarak değişmediği için müşteri gruplarıyla ilgili alacakları kararlarda bu durumu göz önünde bulundurmaları gerektiği ve uygulama sonuçlarına göre en fazla katkı sağlayan müşteri grubunun kesinlikle elde tutulması ve kaynakların öncelikle bu yönde kullanılması zorunluluğu,

- Sürece dayalı analiz sonucu oluşan duruma ve ortaya çıkan atıl kapasiteyi azaltıcı yönde personelin tekrar planlanması gereği,
- Okul faaliyetlerinin analizi sonucu faaliyetlerin müşteri gruplarının karlılıklarına göre yeniden planlanması gereği,
- Karlılığı düşük olan müşteri gruplarına uygulanacak fiyat politikasının yeniden gözden geçirilmesi ve maliyeti yüksek müşteri gruplarına uygulanan fiyatın yükseltilmesi gereği.

Görüldüğü gibi elde edilen kantitatif veriler okul yönetiminin alması gereken çeşitli kararlarda kullanılması gereken verilerdir. Bu bilgiler ışığında yukarıda sıralanan önerilere uygun kararların alınması okul karlılığını pozitif yönde etkileyecektir. Ancak kurumun eğitim kurumu olduğu, sosyal yardım amacıyla burs verildiği ve özellikle tam burslu öğrencilere verilen bursların yasal sorumluluk gereği olduğu düşünülecek olursa, çeşitli müşteri gruplarına uygulanan promosyon fiyatların süreceği düşünülmektedir. Öte yandan karlılığı yüksek müşteri gruplarına sunulacak kaliteli ve farklı eğitim hizmetinin sürekliliği ise bu grupların elde tutulması ve gelecekte de okulu tercih etmesi ve başkalarına referans olması açısından önemli olduğu önerilmektedir.

6.3. Özet

Önceki kısımlarda da belirtildiği üzere özel bir eğitim kurumunda olay çalışması olarak gerçekleştirilen bu araştırma ile, seçilen örnek işletmede müşteri karlılık analizinin yapılıp yapılmadığı, son yıllarda yönetim ve maliyet muhasebesi literatürüne girmiş sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sistemi ile yapılmış bir müşteri karlılık analizinin uygulanabilirliği ile bahsedilen bu metodun geleneksel yöntemlere kıyasla analiz sonuçlarında farklılık yaratıp yaratmayacağı sorularına cevaplar aranmıştır.

Yapılan görüşmeler neticesinde, okul yönetiminin müşterilerine yönelik bir karlılık analizi yapmadığı, sadece işletme bölümlerine ait karlılıkları hesapladıkları anlaşılmıştır. Oysaki yapılan incelemeler sonrasında, işletmenin mevcut müşteri gruplarının bulunduğu ve her müşteri grubuna sunulan hizmetlerin birbirinden farklı olduğu anlaşılmıştır. Böylelikle işletme yönetimi ile

yapılan görüşmeler sonucu müşteri karlılık analizinin alınacak kararlara sağlayacağı faydalar anlatılarak böyle bir çalışmanın uygulanması kararlaştırılmıştır.

Bu nedenlerle örnek işletme verilerinden faydalanarak FTM Sistemi ile müşteri karlılık analizi yapılmış, ardından bu sistemin eksiklerini de tamamlayarak daha doğru maliyet hesaplamalarına olanak sağlayan Sürece Dayalı FTM Sistemi ile müşteri karlılık analizi yapılmıştır. Her iki analizde de işletmenin muhasebe verileri, yöneticilerinden alınan bilgiler ve belgelerden yararlanılmıştır. Analiz sonuçları karşılaştırılarak farklılıklar saptanmıştır.

Analizin mümkün olabilmesi için öncelikle işletme müşteri grupları belirlenmiş ve sınırları çizilmiştir. Daha sonra her bir müşteri grubuna ait faaliyet hacimleri ve bu faaliyetler için geçirdikleri süreler hesaplanmıştır. Bu bilgilerin yanısıra faaliyetlere ait toplam giderlerin ve kapasite miktarları da hesaba katılmıştır.

Sonuç olarak, sürece dayalı FTM sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanılması ve geleneksel yönteme kıyasla farklı sonuçlar verebilmesi önceki sayfada sıralanan (farklı müşteri grupları, faaliyetlerde harcanan farklı süreler ve faaliyetlere ait kaynak miktarının bilinmesi) belli şartlara bağlıdır. Sürece Dayalı FTM sistemi, yukarıda sıralanan şartlar gerçekleştiğinde geleneksel FTM sistemine kıyasla, müşteri karlılık analizi sonuçlarında farklılık yaratabilecektir. Yeni sistemin kullanılması müşterilere ait maliyetleri hesaplanabilesi ve müşteri gruplarına ait karlılıkların belirlenmesinde geleneksel sisteme kıyasla daha gerçekçi sonuçlar ortaya çıkarabilecektir. Bu da stratejik karar aşamasında işletmenin daha sağlıklı ve doğru karar alabilmesinde yardımcı olacaktır.

YEDİNCİ BÖLÜM

SONUÇ

7.1. Özet

Küreselleşmenin ve teknolojinin hızlı bir gelişim gösterdiği günümüz iş dünyasında işletmeler hedeflerine ulaşmak için yoğun rekabet ortamında rekabet üstünlüğü sağlamak ve güçlü karar mekanizmaları geliştirmek zorundadır. Yöneticiler de karar alma sürecinde tüm etmenleri değerlendirmeli, doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmalıdır.

Sürekli değişen ve gelişen piyasa ortamında rekabet üstünlüğü müşteri memnuniyeti sağlamak ve güvenilirliği sürdürebilmekle mümkün olabilmektedir. Bu noktada, müşteri odaklılık başarı için önemli bir faktör olmaktadır. Bu nedenle sürekliliği sağlamak, hedeflenen karlılık düzeyine ulaşmak ve pazardan yeterli payı alabilmek için müşteri memnuniyetini oluşturmak gerekmektedir.

Küreselleşmenin de etkisi ile teknolojik gelişmeler, iletişim olanaklarını arttırmış, kolay ve ekonomik hale getirmiştir. Buna bağlı olarak ürün çeşitliliği artmış, farklı ürünlere ulaşılabilirlik oldukça kolay hale gelmiştir. Müşteri talepleri ve beklentileri de tüm bu gelişmeler doğrultusunda farklılaşmış, ürünün yanı sıra hizmet kalitesi de büyük önem kazanmıştır. Faklılaşmış müşteri talepleri karşısında, müşteri memnuniyeti sağlamak isteyen işletmeler, ürünün yanı sıra fayda ve hizmet satmaya yönelmişlerdir. Sunulan ayrıcalıklı hizmetlerin maliyeti ürünlere yansıtılırken de rekabet üstünlüğü korunmaya çalışılmaktadır. Müşterilere gereken önem verildiği ve beklentileri karşılandığı sürece, pazar payı arttırılabilecek, rekabet üstünlüğü sağlanabilecek ve hedeflenen karlılık seviyesinde süreklilik sağlanabilecektir.

Diğer yandan, birbirinden farklı ihtiyaçları, beklentileri ve talepleri olan müşterileri aynı anda memnun etmek mümkün olmamaktadır. İşletmeler, işletme için karlı olan müşterileri hedef kitle olarak belirleyip, memnun etmeye çalışmalı ve bu hedef kitleye yönelik faaliyetlerde bulunmalıdır. Burada önemli

olan hangi müşterilerin işletme karlılığına etkisinin büyük, hangi müşterilerin etkisinin az ya da hiç olmadığının belirlenmesidir. Ürün karlılığının yanı sıra dikkate alınması gereken en önemli etken müşteri karlılığı olmaktadır. Bunun için, karlılık hedeflerine ulaşmak ve rekabet üstünlüğü elde etmek isteyen işletmeler, müşteri karlılıklarını iyi analiz etmeli, sunacakları hizmetleri ve hitap edecekleri müşteri kitlelerini doğru belirlemelidir.

Müşterilerin işletme karlılığına etkilerinin belirlenmesinde kullanılan ve son yıllarda muhasebe literatürüne girmiş bir yöntem Müşteri Karlılık Analizidir. Müşteri karlılık analizi ile müşterilerin ve müşteri gruplarının gelirleri, bu gelirleri elde etmek için işletmenin katlandığı maliyetler ve neticesinde her bir müşteri veya müşteri grubu için karlılık düzeyleri belirlenebilmektedir. Müşteri karlılık analizi neticesinde belirlenen karlılık durumlarına göre işletmeler müşterilerden elde edecekleri değerleri ölçebilmekte, bu verileri verecekleri stratejik kararlarda yol gösterici olarak kullanabilmektedirler. Bu nedenle müşteri karlılık analizinin doğruluğu, alınacak kararların doğruluğunu belirlemektedir.

Müşteri karlılık analizinde öncelikle müşterilere ait gelirlerin belirlenmesi gerekmektedir. Gelirler belirlendikten sonra, müşteri maliyetleri çıkarılmakta ve müşteri karlılıkları hesaplanmaktadır. Müşteri maliyetlerinin hesaplanabilmesi oldukça zor olduğundan, analiz sonuçlarının doğru olabilmesi ve doğru kararların alınabilmesi için maliyetlerin doğru olarak hesaplandığından emin olmak gerekmektedir. Analiz doğru yapıldığında elde edilecek veriler, işletme karlılığının arttırılabilmesi için alınacak kararlarda yol gösterici olacağından stratejik yönetim açısından büyük öneme sahip olacaktır.

Stratejik kararlar alınırken bilgilerin istenilen zamanda ve doğru olarak elde edilmesi gerekmektedir. Maliyet muhasebesi sistemleri, işletme yönetimine istenilen zamanda istenilen bilgileri geçerli ve doğru bir şekilde sunmaktadır. İşletme yöneticileri de bu bilgiler ışığında stratejik kararlar almakta ve hedef belirlemektedirler. Bu nedenle işletmeler ve kullandıkları maliyet muhasebesi sistemleri, işletme çevresindeki değişimlere ayak uydurarak güncel ve sürekli veri sağlayabilmelidir.

Geleneksel maliyet sistemlerinde, maliyetler tek bir maliyet havuzunda toplanmakta ve direkt işçilik saati, makine saati gibi üretim hacmine bağlı olarak değişen dağıtım anahtarları ile ürünlere dağıtılmaktadır. Ancak daha önce de değinilen yetersizlikleri ve bu yetersizliklerinden dolayı yanlış kararlar alınmasına sebep olması nedeniyle yeni bir maliyet sistemine gerek duyulmuştur. Yöneticilerin yeni üretim ortamlarında ihtiyaç duydukları maliyet bilgilerini geleneksel maliyet sistemlerinin karşılayamaması, maliyet ve yönetim muhasebesi alanlarında yeni yöntemlerin araştırılması için zemin hazırlamıştır. Böylece geleneksel maliyet sistemlerinin eksik yönlerini tamamlayan bir sistem olarak FTM sistemi geliştirilmiştir.

FTM sistemi, geleneksel maliyet sistemlerinin yetersizliğinden doğan problemleri önleyebilmek ve genel üretim giderlerini ürün ve hizmetlere doğru olarak yükleyebilmek amacı ile geliştirilmiş, işletme kaynaklarını faaliyetlerin tükettiği anlayışı ile çalışan bir maliyet sistemidir. Özellikle genel üretim giderlerinin ürünlere yüklenmesinde daha gerçekçi dağıtım yöntemlerinin kullanılmasını gerektirmesi, faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenerek maliyetler üzerinde etkin bir denetimin sağlanması ve ürün maliyetinin daha doğru hesaplanabilmesini mümkün kılması gibi konularda yöneticilere önemli ölçüde yardımcı olmaktadır. FTM Yönetimi ise, faaliyetlerin yönetimine odaklanmış, işletme müşteri ve ürünlerinden daha fazla değer yaratarak karlılığı arttırmayı hedefleyen, aynı zamanda da yöneticilere kaynakları verimli kullanmalarında yardımcı olan bir yönetim sistemidir.

Faaliyete dayalı maliyet sistemi ilk olarak stratejik amaçlarla kullanılan bir ürün maliyet sistemi olarak düşünülmüştür. Fakat sistemi kullanan işletmeler sistemden değişik amaçlarla da yararlanmışlardır. Günümüzde üretim işletmelerinin yanı sıra hizmet işletmelerinin de kullandığı bir yöntem olan FTM, ürün maliyetini belirlemenin dışında verimlilik değerlendirmelerinde ve maliyet kontrolünde de oldukça faydalı sonuçlar sağlamaktadır.

FTM sistemine göre maliyetleri ortaya çıkaran temel neden işletmelerin gerçekleştirdiği faaliyetlerdir. İşletmeler kuruluş amaçlarına ulaşmak ve varlıklarını koruyabilmek için birtakım faaliyetler gerçekleştirir ve işletme

kaynaklarını tüketirler. İşletme kaynaklarının tüketilmesi ise maliyetleri ortaya çıkarmaktadır. Yani bir dizi faaliyetin yapılması ile ürünler ve hizmetler ortaya çıkmakta ve bu ürün ve hizmetler işletme kaynaklarını tüketmektedirler. Bu durumda işletme bünyesinde ortaya çıkan maliyetlerin asıl kaynağının faaliyetler olduğu görülmektedir. Ürün ve hizmetler ise bu faaliyetlerin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Anlaşılacağı üzere, maliyetleri ortaya çıkaran asıl sebep ürünün ya da hizmetin kendisi değil, bu ürünü üretmek ya da hizmeti sunmak için gerçekleştirilen faaliyetlerdir.

Geleneksel maliyet sistemlerinin eksik yönlerini tamamlayan ve daha doğru bilgiler sunan FTM sistemi, tüm bunların yanında karmaşık bir sistem olması, kurulumunun uzun olması, güncellenmesinde yaşanan zorluklar ve ölçümlerden kaynaklanan hatalar nedeni ile gerek maliyet gerek zaman gerekse doğruluk açısından uygun olmayan sonuçlar doğurabilmektedir. Bu tür problemlerin yaşanması Sürece Dayalı FTM Sisteminin geliştirilmesine zemin hazırlamıştır. Sürece Dayalı FTM Sistemi, Geleneksel FTM Sistemine oranla daha kolay, daha ucuz ve daha hızlı kurulabilen ve geliştirilebilen, aynı zamanda da daha basit ve esnek bir sistem olarak geliştirilmiştir.

Sürece Dayalı FTM Sistemi de tıpkı Geleneksel FTM gibi işletme kaynaklarının faaliyetler tarafından, faaliyetlerin ise ilgili maliyet objesi tarafından kullanıldığı bir maliyet sistemi olarak açıklanmaktadır. Bununla beraber sürece dayalı FTM sistemini, geleneksel FTM sisteminden ayıran, tek bir maliyet taşıyıcısının yani “zamanın” kullanılmasıdır. Ayrıca, sürece dayalı FTM sistemi, geleneksel yöntemin aksine ürün ve müşterilerin birbirinin aynı olduğu ve işletme kaynaklarını da aynı oranda tükettikleri varsayımına göre hareket etmemektedir.

Sürece Dayalı FTM Sistemi daha doğru karlılık bilgileri sağladığından işletme ile ilgili tüm süreç ve faaliyetlerin bu amaç çerçevesinde yürütülmesine olanak sağlayan, çeşitli stratejik kararların alınmasında karlılık hedefine paralel hareket eden bir sistem olarak göze çarpmaktadır. Sistemin stratejik amaçlı kullanım alanlarından bir tanesi de tıpkı geleneksel yöntemde olduğu gibi müşteri karlılıklarının belirlenmesi yani müşteri karlılık analizinde

kullanılmasıdır. Bu bağlamda çalışmanın da başlığını oluşturan “Sürece Dayalı FTM Sisteminin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması” yerinde olacaktır.

Çalışmanın uygulama bölümünde, Sürece Dayalı FTM Sistemi özel bir eğitim kurumunda uygulanmış ve müşteri karlılık analizinde kullanılmıştır. Müşteri gruplarına ait gelirler her iki sistemde de aynı olmasına rağmen çıkan atıl kapasiteye ait maliyetler müşterilere aktarılamadığından Geleneksel FTM Sistemine göre çok farklı sonuçlar elde edilmiştir. Geleneksel sistemlerde, bu atıl kapasitenin hesaplanmamasından dolayı oluşan gider toplamlarındaki azalma, müşteri karlılıklarını daha fazla göstermiştir. Dolayısıyla, Sürece Dayalı FTM Sistemine kıyasla daha farklı sonuçlar vermekte ve yanlış kararlar alınabilmesine yol açmaktadır.

7.2. Çalışmanın Literatüre Katkısı

Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, çeşitli sektörlerde gerek üretim ve hizmet maliyetlerinin hesaplanması gerekse elde edilen bilgilerin yönetim amaçlı olarak kullanılması amacıyla bugüne kadar birçok çalışmada yer almıştır. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin yönetim amaçlı kullanım alanlarından biri olan müşteri karlılık analizi de üretim ve hizmet işletmelerinde ele alınmış ve bir yönetim muhasebesi tekniği olarak kullanılmıştır. Özellikle uluslararası literatürde müşteri karlılık analizi, faaliyete dayalı maliyet ve faaliyete dayalı yönetim sistemleri, toplam kalite yönetimi ve maliyetlerine ilişkin birçok çalışma yer almaktadır. Ancak, bu çalışmaların çoğu teoride kalmaktadır. Sürece Dayalı FTM Sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanılması ile elde edilebilecek faydaların ve diğer sistemlere göre doğuracağı farklılıkların daha iyi anlaşılabilmesi, aynı zamanda günümüzde ilk üç büyük sektörden biri olan eğitim sektöründe uygulanabilirliğinin görülmesi açısından çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı, sonuçlarının hem akademik açıdan hem de eğitim sektörü açısından fayda yaratacağı düşünülmüştür.

7.3. Çalışmanın Kısıtları ve Karşılaşılan Zorluklar

Uygulamanın yapıldığı eğitim kurumunda eğitim süreçleri devam ettiğinden ve buna bağlı iş yoğunluğu yaşandığından, aynı zamanda gerek

maliyet gerekse yönetim muhasebesine hâkim yeterli uzman bulunmayışından dolayı çeşitli bilgilere ulaşabilmek için daha detaylı inceleme ve görüşmelerin yapılması gerekmiş, istenilen bilgilere ulaşılması zaman açısından çeşitli zorluklar yaratmıştır.

7.4. Gelecekteki Çalışmalara Öneriler

Yapılan çalışmada, Sürece Dayalı FTM Sistemi Müşteri Karlılık Analizinde kullanılmış ve doğuracağı sonuçlar geleneksel sisteme kıyasla özel bir eğitim kurumunda yapılan uygulama ile gösterilmeye çalışılmıştır. Bu çalışmadan sonra Sürece Dayalı FTM Sisteminin, hem eğitim kurumlarında daha kapsamlı karlılık analizlerinde hem de eğitim kurumları dışında diğer hizmet işletmelerinde kullanılabilirliği ile ilgili çalışmalar yapılabilir. Ayrıca yapılacak olan bu çalışmaların, müşteri karlılık analizi olabileceği gibi farklı yönetim amaçlarına hizmet edecek araştırmalar da olabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

ARAL N., A. Kandır, M.C. Yaşar (2000), *Okulöncesi Eğitim 1*, İstanbul, Ya – Pa Yayınları.

ARZOVA, S. Burak (2002), *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

BARRETT, Richard (2005), "Time-Driven Costing: The bottom line on the newABC",http://www.bpmmag.net/magazine/article.html?articleID =14375. (25.06.2009)

BRIMSON, J.A. (1991), Activity Accounting, An Activity Based Costing Approach, USA, John Wiey & Sons.

BRUGGEMAN W., K. MOREELS (2003), "Time Driven Activity Based Costing A New Paradigm in Cost Management", *BIMAC Newsletter*-May 2003.

COOKINS, G. (1996), "Activity-Based Management: Making It Work, A Manager's Guide to Implenting and Sustaining an Effective ABC System", *Chicago: Irwin Professional Publishing.*

COOPER, Robin, R.S. Kaplan (1988), "Measure Costs Right: Make The Right Decisions", *Harvard Business Review.*

COOPER, Robin, R.S., Kaplan (1991), "Activity Based Systems; Measuring The Costs of Resource Usage", *Accounting Horizons*.

COOPER, Robin, R.S. Kaplan (1998), "Measure Costs Right: Make The Right Decisions", *Harvard Business Review.*

DALCI, İlhan, V.N. Tanış, (2002), "Quality Costs And Their Performans in Costs And Management Accounting", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 10, Sayı 10.

DEMİRİZ S.; A. Karadağ; I. Ulutaş (2003), *Okulöncesi Eğitim Kurumlarında Eğitim Ortamı ve Donanım,* Ankara, Anı Yayıncılık.

DOĞAN, Ahmet (1997), "Mamul Maliyetlemeye Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir Karşılaştırma", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 12.

DURY, Colin (1990), "Product Costing in the 1990s", *Accountancy.*

DÜNYA BANKASI, Rapor No: 32450-TU.

ERDOĞAN, Nurten (1994), "Genel İmalat Maliyetlerinin Dağıtımında Regresyon Analizi Kullanımı", *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,* Sayı: 1–2.

FOSTERS, G.; M. Gupta; L. Sjoblom (1996), "Customer Profitability Analyses: Challenges and New Directions", *Journal of Cost Management*, Spring.

FULLER, B. (1986), *Defining School Quality*, Berkley, Ca: Mccutchan.

GARRISON R., N. W. Eric (1992), *Managerial Accounting: Concepts For Planning, Control Decision Making*, Irwin, Illinois.

GREMCO, Olivier De La Villarmois, Yves Levant Gremco (2007), "Time-driven abc: The Simplification of the Assessment of Costs Through Resorting to Equivalents", *30th Annual Congress of the Eropean Accounting Association, Lisbon.*

GÜNDÜZ, Hamdi Erdin (2002), "Müşteri Karlılık Analizi", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Sayı 3.

HART, Jill, Clive Wilson (1996), *Management Accounting Principles and Applications, Second Edition*, Prentice Hall, Sydney.

HOWELL, R. A., S. R. Soucy (1990), "Customer profitability: As critical as product profitability", *Management Accounting*.

http://www.ekodialog.com/hizmet_ekonomisi/hizmet_ekonomisi_gelisimi.html

http://www.psikoloji.gen.tr/ogrenme/index_dosyalar/egitim.html

http://www.searchdatamanagement.techtarget.com/SearchDataManagement/downloads/c01.pdf adresindeki "The customer profit conundrum" başlıklı bölüm., (z.t. 2006)

http://www.taysad.org.tr/taysaddergi/32/sayi32.html

http://www-wds.worldbank.org

http://www.businessobjects.com/pdf/products/performancemanagement/wp_123_of_abc_methodologies.pdf.

JACKMAN, S. M., Y. Shanahan (2002), "Customer profitability analysis: Frustration leads to evolution", *New Zealand Journal Of Applied Business Resarch,* volume 1, number 1, ss. 125-135.

KAPLAN, Robert S., Steven R. Anderson (2004), "Time-Driven activity based costing", *Harvard Business Review, November.*

KAPLAN, Robert S. (1990), “The Evolution of Management Accounting”, *The Accounting Review*, Cilt: LIX(3).

MAX, Mitchell (2005), “SOX + ABC = VALUE!”, *Performax group white paper*, ss. 1-8.

McGOWAN, Annie S., (1998), “Perceived Benefits of ABCM Implementation”, *Accounting Horizons.*

MILLER, J. G., T. E. Vollmann (1985), “The Hidden Factory”, *Harward Business Review, sep-oct.*

MUCUK, İsmet (2000), *Modern İşletmecilik,* İstanbul, Türkmen Kitabevi.

MULHERN, J. Francis (1999), “Customer Profitability Analysis: Measurement, Concentration, and Research Directions”, *Journal of Interactive Marketing*, Vol.13, Number 1.

NAUGHTON, Travers, Joseph P. (2001), “Activity Based Costing, The New Management Tool”, *Behavioral Health Management,* Mar./Apr., Vol.21, Issue 2.

NEEDLESS, Belverd E.; James C. Caldwell; Henry R. Anderson; Sherry K. Mills (1996), *Principles of Accounting*, Sixth Edition, Houghton Mifflin Company, Boston.

NIRAJ, R., M. Gupta, C. Narasimhan (2001), *“*Customer Profitability In A Supply Chain”, *Journal of Marketing,* Vol 65, Iss 3, ss. 1-15.

NISBET, J., J. Watt (1982), *Reguide 26: Case Study, Edited by M.B. Youngman,* Oxford, TRC Rediguides Ltd.

NOONE, Breffni, Peter Griffin (1997), “Enhancing Yield Management With Customer Profitability Analysis”*, International Journal Of Contemporary Hospitality Management*.

OKUTAN, Mehmet, (1999), “Toplam Kalite Yönetimi ve Okul Yönetimine Uygulanışı”, *Yaşadıkça Eğitim Dergisi*, İstanbul, Sayı 63.

ÖKER, Figen (2003), *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*, İstanbul, Literatür Yayıncılık.

PFEIFER, E.P., M.E. Haskins, R.M. Conroy (basılacak), “Customer Lifetime Value, Customer Profitability, and the Treatment of Acquisition Spending”, *Journal of Managerial Issues.*

PİEPER, C.M. (1999), *Introduction to Activity-Based Costing*, ABC Tech White Paper, ABC Technologies, Inc.

MULHERN, J. Francis (1999), "Customer Profitability Analysis: Measurement, Concentration, and Research Directions", *Journal of Interactive Marketing,* Vol.13, Number 1, Winter 1999, ss.25-40.

RAINBORN, Cecily A.; Jesse T. Barfield; Michael R. Kinney (1993), *Managerial Accounting*, West Publishing Company, Minneapolis.

RAYBURN Letricia Gayle (1996), *Cost Accounting: Using a Cost Management Approach*, Sixth Edition, Times Mirror Higher Education Group, Inch.

RYAN, Bob, Robert W. Scapens ve Michael Theobald (1992), *Research Method and Methodology In Finance and Accounting,* London: Academic Press Lim.

SENEMOĞLU, N. (2004), *Gelişim, Öğrenme ve Öğretim*, 9. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

SCAPENS, Robert W. (1992), "The Role of Case Study Methods In Management Accounting Research: A Personel Reflection and Reply", *British Accounting Review*, No:4.

SILVER, Bruce (2007), "Simulation Part III: Activity Based Costing", http://www.intelligententerprise.com/blog/archives/2007/01/simulation_part_1.html (25.06.2009)

SMITH, Malcolm (2005), *Performance Measurement And Management :A Strategic Approach To Management Accounting*, London: Sage Publications.

SMITH, M., S. Dikolli (1995), "Customer Profitability Analyses: An Activity-Based Costing Approach", *Managerial Auditing Journal*.

SODERLUND, Magnus, Mats Vilgon (1999), "Customer Satisfaction and Links to Customer Profitability: An Empirical Examination of the Association Between Attitudes and Behavior", *SSE/EFI Working Paper Series in Business Administration No. 1999:1, ss.1-22.*

ŞİŞMAN, M. Turan (2001), *Eğitimde Toplam Kalite Yönetimi*, Ankara, Pegem A Yayıncılık.

TANIŞ, Veyis Naci (1996), "Change in Manufacturig and its Effects On Costs and Management Accounting", *Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 2, Cilt 14.

TANIŞ, Veyis Naci (2005), *Teknolojik Değişim ve Maliyet Muhasebesi: 500 Büyük Firma Üzerinde Bir Araştırma,* Adana, Nobel Kitabevi.

TEK, Ömer Baybars, E. Özgül (2005), *"Modern Pazarlama İlkeleri"*, İzmir.

ÜNSALAN, E., B. Şimşeker (2005), *Temel İşletmecilik Bilgileri*, Ankara, Detay Yayıncılık.

VAN RAAIJ, E. M.; M. J. A. Vernooij; S. Van Triest (2003), "The Implementation of Customer Profitability Analysis: A Case Study", *Industrial Marketing Manegement*, s.32.

YIN, Robert K. (1994), *Case Study Research: Design And Methods*, Second Edition, Sage Publications.

YÜKÇÜ, Süleyman (2000), "JIT Üretim Sisteminin Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl:1, Sayı:1.

YÜKÇÜ, Süleyman (1999), *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi (Genişletilmiş 4. Baskı)*, İzmir, Cem Ofset.

ZEITHAML, V. A., M. J. Bitner (1996), *Service Marketing,* New York: The McGraw-Hill Companies, INC.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı: İnci DEMİR
Doğum Yeri: Mersin
Doğum Tarihi: 15.09.1984
E-Posta: incidemir_13@hotmail.com

EĞİTİM BİLGİLERİ

(2006-2009) : Yüksek Lisans, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Adana.
(2001-2006) : Lisans, Anadolu Üniversitesi, İngilizce İşletme, Eskişehir.
(1998- 2001) : Lise: Özel Toros Fen Lisesi, Mersin.
(1989- 1998) : İlköğretim, Özel Toros Koleji, Mersin.

PROFESYONEL DENEYİM BİLGİLERİ

(2009-) : Lcwaikiki Tema Mağazacılık: Mağaza Müdürü Adana.
(2008–2009) : Trio İnsan Kaynakları ve Yönetim Danışmanlığı: İnsan Kaynakları ve Proje Sorumlusu, Adana.
(Aralık 2007) : Safir A Danışmanlık Bilişim Ltd. Şti: Şirket Ortağı,Adana.
(Eylül 2006–Ocak 2009) : Erkan Eğitim Kurumları: Açık Öğretim İşletme Bölümü Öğretmenliği, Adana.
(Eylül 2004–Kasım 2004) : Hilton Sa Adana, İnsan Kaynakları Stajyeri, Adana.
(Şubat 2004 – Mart 2004) : Sarar Giyim San. Pazarlama ve Dış Ticaret Stajyeri Eskişehir.
(Ağustos 2004 – Eylül 2004) : Hilton Sa Mersin, İnsan Kaynakları Stajyeri Mersin

KİŞİSEL NİTELİKLER

Yabancı Dil Bilgileri: İngilizce: İleri Düzeyde
Almanca: Orta Düzeyde
İspanyolca: Başlangıç Düzeyinde

Bilgisayar Bilgisi: MS Office, Photoshop, SPSS, MS Outlook, One Note, Bussiness Contact Manager, PC Donanımı, E – Ödeme, Internet, MS Windows 98 – 2000 – XP – Vista.

EĞİTİM VE SERTİFİKALAR

İletişim Eğitimi: Kişiler Arası İlişkilerde Problem Çözme Becerileri
Anadolu Üniversitesi PDR _ 2004

İşletme Ekonomi Eğitimi: Toplam Kalite, Pazarlama, İnsan Kaynakları Yönetimi, Pazarlama İlkeleri, Dış Ticaret Politikaları
Türev – Ed Danışmanlık _ 2004

İşletme Ekonomi Eğitimi: Girişimcilik Eğitimi
KOSGEB _ 2004

HR EĞİTİMİ: Realizing Your Potential Adana Hilton Sa _ 2004