

**ÇAĞDAŞ FAALİYETLEME SİSTEMLERİNDEN FAALİYET
TABANLI MALİYETLEME VE BİR KOLTUK ÜRETİM
İŞLETMESİ UYGULAMASI**

Gölnaz ESEN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Doç. Dr. Osman AKIN

Üye: Pof.Dr. Osman Kürşat ONAT

Üye: Doç.Dr. Mahmut Sami ÖZTÜRK

BURDUR, 202

T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ETİK BEYANI

Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'ne göre hazırlamış olduğum “Çağdaş Faaliyetleme Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Koltuk Üretim İşletmesi Uygulaması” adlı tezin hazırlanması sürecinde akademik ve etik kuralları ihlal etmediğimi, tezimin özgün olduğunu, başvurduğum kaynakları metin içinde, dipnotlarda ve kaynakçada eksiksiz ve bilimsel kurallara uygun olarak gösterdiğimi taahhüt ederim.

Gölnaz ESEN

TEŞEKKÜR METNİ

Çalışmamın her bölümünde bilgi ve deneyimleriyle bana rehberlik eden ve destek olan değerli danışan hocam Doç. Dr. Osman AKIN'a çok teşekkür ederim.

Tez Savunma Jürimde yer alarak çalışmama yön veren ve katkı sağlayan Prof. Dr. Osman Kürşat ONAT ve Doç. Dr. Mahmut Sami ÖZTÜRK hocalarıma teşekkür ederim.

Eğitim hayatım boyunca her zaman ve her anımda yanımda olan, tüm başarılarımda her zaman bana destek olan bugüne gelmemde büyük emekleri olan başta babam Abdulkerim ESEN ve annem Emine ESEN olmak üzere tüm aileme sonsuz teşekkür ederim.

Bu çalışmayı hazırlarken hem motivasyon hem de yönlendirmeleriyle bana büyük katkısı olan ve emeği geçen arkadaşım Emre KOLÜMÜK'e çok teşekkür ederim.

ÖNSÖZ

Bu çalışmada üretim işletmeleri için son derece önemli olan maliyet konusu ele alınmıştır. Geleneksel yöntemlerle çalışan bir koltuk üretim işletmesinde üretim süreci analiz edilmiştir. Daha sonra çağdaş maliyetleme sistemlerinden olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ile birim maliyetler tekrardan hesaplanmıştır. Geleneksel yöntem ile hesaplanan birim maliyetler ile faaliyet tabanlı maliyetleme ile hesaplanan birim maliyetler karşılaştırıldığında maliyetler arasında fark olduğu tespit edilmiştir. Genel üretim giderlerinin toplam maliyet içindeki payının yüksek olduğu görülmüştür ve bu da geleneksel yönteme göre hesaplanan maliyet bilgisini saptırmış olur. Dolayısıyla işletmemizin alacağı stratejik kararlarda, gerek ulusal pazarlarda gerekse uluslararası pazarlarda rekabet gücünü ve karlılığını artırmak için faaliyet tabanlı maliyetlemenin kullanılması daha sağlıklıdır.

Anahtar Kelimeler; Geleneksel Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Ürün Maliyetlendirme, Koltuk Üretimi

ABSTRACT

In this study, the issue of cost, which is extremely important for production enterprises, is discussed. The production process was analyzed in an armchair manufacturing company operating with traditional methods. Then, unit costs were recalculated with Activity Based Costing (ATM), which is one of the contemporary costing systems. When the unit costs calculated with the traditional method and the unit costs calculated with the activity-based costing are compared, it has been determined that there is a difference between the costs. It has been observed that the share of general production expenses in the total cost is high, which distorts the cost information calculated according to the traditional method. Therefore, it is healthier to use activity-based costing in the strategic decisions that our business will take, in order to increase its competitiveness and profitability in both national and international markets.

Keywords; Traditional Costing, Activity Based Costing, Product Costing, Seat Manufacturing

İçindekiler Tablosu_Toc119239983

GİRİŞ	1
GELENEKSEL MALİYET	9
1.1. Geleneksel Maliyetin Tanımı	9
1.2. Maliyet Muhasebesi İle İlgili Temel Kavramlar	11
1.2.1. Maliyet	11
1.2.2. Gider	12
1.2.3. Harcama	13
1.2.4. Varlık	13
1.2.5. Hasılat	14
1.3. Maliyet Muhasebesinin Amaçları	14
1.3.1 Üretilen Mamul veya Hizmetin Maliyetini Belirlemek	15
1.3.2 Maliyetin Düşürülmesini Katkıda Bulunmak	15
1.3.4 Maliyet Bütçesinin Hazırlanmasına Veri Hazırlamak	15
1.3.5 İşletme Kararlarının Alınmasına Yardımcı Olmak	15
1.4. Maliyet Muhasebesinde Dağıtımlar	16
1.4.1. Birinci Dağıtım	16
1.4.2. İkinci Dağıtım	16
1.4.3. Üçüncü Dağıtım	17
1.5. Geleneksel Maliyetleme Sistemine Getirilen Eleştiriler	17
1.6. Maliyet Sistemine Getirilen Yeni Yaklaşımlar	18
1.6.1. Hedef Maliyetleme Yöntemi	18
1.6.2. Toplam Kalite Yönetimi Yöntemi	19
1.6.3. Kaizen Maliyetleme Yöntemi	19
1.6.4. Tedarik Zinciri Kavramı Yöntemi	19
1.6.5. Tam Zamanında Maliyetleme Yöntemi	20

1.6.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi	20
1.6.7. Stratejik Maliyet Yöntemi.....	20
2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME.....	21
2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tanımı.....	21
2.2. Geleneksel Maliyetlemeden Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Geçiş.....	22
2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemin Temel Kavramları.....	26
2.3.1. Faaliyet Kavramı	26
2.3.2. Maliyet Etkeni Kavramı	28
2.3.3. Maliyet Havuzu.....	28
2.3.4. Kaynak Kavramı	28
2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amaçları	29
2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Tasarlanması.....	29
2.5.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi	30
2.5.2. Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi.....	32
2.5.3. Maliyet Etkenlerinin Bulunması	33
2.5.4. Maliyetlerin Mamullere Yüklenmesi	33
2.6. Geleneksel Maliyet Sistemi ile Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Karşılaştırılması	34
2.7. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Üstün ve Zayıf Yönleri.....	35
3. UYGULAMA	38
3.1. Firma Hakkında Bilgi.....	38
3.2. Araştırmanın Amacı	39
3.3. Araştırmanın Önemi.....	41
3.4. Araştırmanın Kapsamı	42
3.5. Araştırmanın Yöntemi.....	42
3.6. Firmanın Mevcut Maliyet Sistemi	43

3.6.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti.....	44
3.6.2. Direkt İşçilik Gideri	44
3.6.3. Amortisman Gideri	45
3.6.4. Genel Üretim Gideri.....	47
3.7. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Uygulanması.....	48
3.7.2. Faaliyetlerin Belirlenmesi	50
3.7.3. Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi	52
3.7.4. Faaliyet Taşıyıcılarının Belirlenmesi	62
3.7.5. Mevcut Maliyet Sisteminin ile Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Sonuçlarının Karşılaştırılması ve Sonuçlar Arasındaki Fark	69
3.7.6. Sonuç ve Değerlendirme	71
KAYNAKÇA.....	73
ÖZGEÇMİŞ	79

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Maliyet Muhasebesi İle İlgili Temel Kavramlar

Şekil 2: Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Şekil 3: Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Süreci



TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Bir Üretim İşletmesindeki Bazı Faaliyetler

Tablo 2: 2021 Yılı Üretilmekte Olan Tüm Ürünlerin Üretim Miktarları (Adet)

Tablo 3: 2021 Yılı A-B-C ve D modellerinin Üretim Miktarları (Adet)

Tablo 4: Üretilen Ürünlerin Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti

Tablo 5: Amortisman Gideri

Tablo 6: A,B,C ve D Ürünlerinin Yükleme Birim Maliyetleri

Tablo 7: Faaliyetler

Tablo 8: İşçilik Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

Tablo 9: Maliyet Etkenlerinin Faaliyetlere Göre Kullanımı

Tablo 10: Makine Ekipman Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

Tablo 11: Diğer Endirekt Maliyetler ve Maliyet Taşıyıcıları

Tablo 12: Diğer Maliyet Etkenlerinin Faaliyetlere Göre Kullanımı

Tablo 13: Diğer Endirekt Maliyetlerin Faaliyetlere Dağıtılması

Tablo 14: Faaliyetlerin Toplam Maliyetleri

Tablo 15: Maliyet Etkenleri

Tablo 16: Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Dağıtım Oranı

Tablo 17: Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Dağıtılması

Tablo 18: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'ye Göre A,B,C ve D Ürünlerinin Maliyet Hesabı

Tablo 19: Mevcut Maliyet Sisteminin ile Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Sonuçlarının Karşılaştırılması ve Sonuçlar Arasındaki Fark

GİRİŞ

Teknolojik gelişmelerin günümüz iş dünyasında büyük bir hızla gelişmesi iş dünyasında küreselleşme yaşanmasına yol açmaktadır. Bu küreselleşme süreci ulusal ve uluslararası pazarlarda rekabet etmeyi oldukça zorlaştırmıştır. Teknolojik gelişmelerin ve gerek ulusal gerekse uluslararası piyasalarda rekabetin artışından dolayı işletmelerin pazarlarını koruyabilmeleri ve pazarın zorladığı fiyatın üstüne çıkmadan karlılığını artırabilmeleri doğru kararlar almaları ile mümkündür.

Günümüz teknolojik gelişmeleri üretim firmalarını büyük ölçüde etkilemiş ve bununla üretim firmalarının otomasyona geçmesi, direkt maliyetlerin çoğunluğunu endirekt maliyet haline dönüştürmüştür. Çünkü teknolojik gelişmeler üreticileri makine kullanımına sevk etmektedir. Üretimde, makinelerin yoğun kullanımı sonucu amortisman giderleri ve endirekt işçilik giderlerinin payını artırmıştır.

Bu gelişmeler etkisini sadece üretim sistemleri üzerinde göstermemiş, işletmelerin pek çok disiplin içeriği ve yöntemi de değiştirmiştir. İçerik ve yöntem değişmesi muhasebede de etkili olmuş, üretim tekniklerinde maliyet yapısının değişimini zorunlu kılmıştır. Çünkü geleneksel maliyet yöntemi, maliyetlerin üretim ortamındaki değişmelerin gereklerini tam olarak karşılayamamıştır. Geleneksel yöntemin bu gerekleri karşılayamaması üretim maliyetlerinin gerçekçi olarak hesaplanmasına engel olmaktadır. Yönetim açısından önemli kararların alınmasında kullanılan maliyet bilgilerinin eksik ve hatalı olması, geleneksel maliyet yöntemlerinin yerine yeni maliyet yöntemlerinin geliştirilmesine yol açmaktadır.

Genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi birim maliyetlerin hesaplanmasında daha doğru bir olanak vermektedir.

Çağdaş maliyetleme sistemlerinden biri olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme 1980'li yıllarda Robert Kaplan'ın (1984) geleneksel maliyet yöntemi ve yönetim muhasebesine yönelik yazdığı eleştiri yazıları ile başlamıştır. Daha sonra Robin Cooper da (1985) maliyet uygulamalarının geliştirilmesi ile ilgili araştırmalarda bulunmuştur. Cooper ve Kaplan'ın FTM ile ilgili çalışmaları sırasında bilgisayar destekli üretim konusunda çalışma yapan CAM-I (Computer Aided Manufacturing – International)

örgütü yeni maliyet sistemleri hakkında araştırmalar yapmıştır. Dolayısıyla FTM uygulamaları şletmelerde hızla yayılmaya başlamıştır (Atmaca ve Terzi, 2007:368).

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin ortaya çıkması, geleneksel maliyet yönteminin yanlış olmasından değil, yetersizliğini gidermek amacıyla geliştirilmiş alternatif bir sistemdir. FTM faaliyetlerinin maliyetlerinin hesaplayan ve bu maliyetleri ürünlere ve müşterilere yansıtan bir maliyet muhasebesi yöntemidir.

şletmeler hem ulusal hem de uluslararası pazardaki rekabetlerini koruyabilmek ve ön plana çıkabilmek için mamul maliyetini minimize edip, karlılığı maksimize etmektir. Böylece FTM sistemi ile şletmenin geleceğe yönelik alacağı kararlarda daha gerçekçi ve doğru maliyet bilgilerini sunduğunu ortaya çıkarmıştır.

Bu çalışmada tüm nitelikleri ayrıntılı bir şekilde ortaya dōkebilmek için öncelikle geleneksel maliyet sistemi ele alınmaktadır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme üzerine bir literatür incelemesine yer verilmiştir. Daha sonra Faaliyet Tabanlı Maliyet sistemi incelenmiştir. Örnek bir uygulama ile geleneksel maliyet yöntemine göre birim maliyetler hesaplanmış ardından faaliyet tabanlı maliyet yöntemine birim maliyetler hesaplanarak ortaya çıkan birim maliyetler karşılaştırılmıştır.

LİTERATÜR

Gelişen teknoloji ile günümüz, firmaların varlıklarının devamlılığı ve rekabet piyasasında ön planda olmak çok zorlaşmıştır. İşletmeler, müşterilerin taleplerini yerine getirebilmek için çok kaliteli ve az maliyetle ürünlerini üretmeleri gerekmektedir. Geleneksel maliyetleme sistemleri yeterli olmadığından değerini kaybetmiş, yeni maliyet yöntemi olan faaliyet tabanlı maliyet sistemi ön plana çıkmıştır.

Bu bölümde çalışmamıza ışık tutmak amacıyla faaliyet tabanlı maliyetleme ile ilgili literatür taraması yapılmış, belli başlı çalışmalar incelenmeye çalışılmıştır.

Alkan (2005)' te Harward Üniversitesi'nde gerçekleştirdiği bu çalışması, FTM yönteminin ürün maliyetlerinin hesaplanmasında geleneksel yöntemlere oranla daha sağlıklı bilgi verdiği şeklinde sonuçlanmıştır. Alkan uygulama sonucunda iki önemli sonuca ulaşmıştır; iki farklı maliyetleme sisteminde mamul maliyetlerinin %18 ile %22 arasında bir farklılık olması ve düşük hacimli ürünün maliyetinin yükselmesi, yüksek hacimli ürünün maliyetinin ise düşmesidir.

Ülker, İskender (2005) yaptıkları bu çalışmada faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin; mal ile hizmet maliyetlerinin çarpıklığına neden olan ve günümüzde üretim maliyetlerinin çarpıklığına neden olan ve günümüzde üretim maliyetlerinin önemli bir kısmını oluşturan endirekt kaynak maliyetlerini mal ve hizmetlere yüklemede faaliyetleri aracı olarak kullanarak kaynak tüketiminin uygunluğunun verdiği önemi vurgulamıştır. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin en önemli sonucu; verimsiz alanları tespit etmeye ve doğru ürün maliyetlerinin sağlanmasına ve doğru maliyet bilgilerinin üretilmesine yardımcı olarak bir sistem olduğundan söz etmiştir.

Bengü (2005) geleneksel yöntemlerin yetersiz kaldığı zamanlarda FTM' nin kullanılması işletme yönetiminin alacağı stratejik kararlarda daha sağlıklı maliyet bilgilerinden hareket edilecek olduğunu vurgulamış ve örnek bir uygulama ile açıklanmıştır.

Çetin (2006) bu çalışmasında bir hizmet işletmesi olan seyahat acentelerinin faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine göre maliyetleri hesaplanmıştır. Seyahat acentelerinde turların fiyatlandırılmasında üç farklı yol izlenebilmektedir. Bu yollar talebe dayalı dayalı fiyatlandırma, rekabete dayalı fiyatlandırma ve maliyete dayalı fiyatlandırma

yöntemleridir. Yapılan bu çalışmada geleneksel yöntemle faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi arasında farkların olabileceği görülmüştür.

Bıçakçı (2006) sanayi işletmeleri üzerine FTM yöntemine geçiş çalışmaları üzerinde bir araştırma yapmış bulunmakta ve bu çalışmayı örnek bir uygulama ile anlatmıştır. Geleneksel maliyet yöntemleri uzun ömürlü hayat eğrileri, fazla işçilik girdisi, düşük oranda genel üretim giderleri ve düşük üretim teknolojisi için tasarlanmış sistemlerdir. Fakat günümüz şartlarında ürün hayat eğrilerinin ömrü kısalmış, yüksek işçiliğin yerini teknoloji almış ve dolayısıyla genel üretim giderlerinin payı artmıştır. Geleneksel maliyet yöntemleri ise bu gelişimi karşılamada yetersiz kalmış bu nedenle faaliyet tabanlı maliyet sistemi tercih edilmiştir.

Bıçakçı (2006) bu çalışmada geleneksel maliyet yöntemini ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini incelemiştir. Geleneksel maliyet yöntemi ile faaliyet tabanlı maliyet sistemini inceledikten sonra her ikisini karşılaştırmıştır. Sanayi işletmelerinde FTM yöntemine geçiş çabalarını ele almış ve örnek bir uygulama yapmıştır.

FTM bilgileri, ürün seçmek, müşteriden vazgeçmek, ve ya bölüm kapatmak için değil; ürünlere doğru fiyatlandırma yapmak, müşteri kesimi belirlemek ve faaliyetleri verimli uygulamak için kullanılması gerektiğini vurgulamıştır.

Atmaca, Terzi (2007) bu çalışmada zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetlemeyi ele almışlardır. Faaliyetlerin maliyet hesaplamalarında kullanılmayan kapasitenin dikkate alınmaması nedeniyle ortaya çıkan eksikliklere ve kısıtlamalara engel olmak için zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyet sistemi geliştirilmiştir.

Bu sistemin firmalara sağlamış olduğu en önemli yararlardan biri, faaliyet maliyetlerinin hesaplanmasında maliyet etken oranı olarak, faaliyetler için harcanan zamanların dikkate alınması ve bununla birlikte maliyet hesaplamasında kullanılmayan kapasitenin de dikkate alınmış olmasıdır.

Saygıner (2007) sanayi işletmelerinde FTM sistemine dayalı maliyet yönteminin uygulanabilirliğini bir anket yaparak araştırmıştır. Bu araştırma, işletme bazında ankete katılan işletmelerin % 48,2' sinin maliyetlerinin saptanmasında faaliyet tabanlı maliyetleme sistemini kullanma yolunda olduklarını, geleneksel maliyet sistemlerini kullanan işletmelerin çoğunluğunun maliyet yapılarının bu sisteme uyum sağlar. Bu

araştırma, işletme bazında ankete katılan işletmelerin % 48,2 sinin maliyetlerinin saptanmasında faaliyet tabanlı maliyetleme sistemini kullanma yolunda olduklarını, geleneksel maliyet sistemlerini kullanan işletmelerin çoğunluğunun maliyet yapılarının bu sisteme uyum sağladığını, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin felsefesi ve amaçlarından, maliyet düşürme çalışmalarında faydalandıklarını fakat bu sisteme tam anlamıyla geçilmesi konusunda çeşitli kararsızlıklarının olduğunu ortaya koymaktadır, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin felsefesi ve amaçlarından, maliyet düşürme çalışmalarında faydalandıklarını fakat bu sisteme tam anlamıyla geçilmesi konusunda çeşitli kararsızlıklarının olduğunu ortaya koymaktadır.

Bengü, Arslan (2009) bu çalışmada bir hastanenin radyoloji görüntüleme ve tedavi ünitesinde gerçekleştirilmekte olan direkt grafi ve ultrason çekimleri için birim maliyetler geleneksel maliyet sistemi ve faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre hesaplamışlardır. Yapılan bu hesapta, geleneksel maliyet yöntemi esas alınarak yapılmış birim maliyetler, direkt grafi için 13,54 TL ve ultrasonoğrafik tetkikte ise 13,38 TL olarak hesaplanmıştır. FTM sisteminde uygulandığında ise direkt grafinin birim maliyeti 18,21 TL ve ultrasonoğrafik tetkikin birim maliyeti ise 11,57 TL olarak hesaplanmıştır. Tutarlara bakıldığında, direkt grafinin birim maliyetine eksik, ultrasonoğrafik tetkikin birim maliyetine ise fazla yükleme yapıldığı görülmektedir.

Karaman (2010) faaliyet tabanlı maliyet sistemini ele alıp bir mermer işletmesi üzerinde uygulama yaparak bir çalışma gerçekleştirmiştir. Yapmış olduğu bu çalışmada birim mamullerin maliyetlerini geleneksel maliyetleme sistemine ve faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine göre hesaplamıştır. Ancak geleneksel maliyet yöntemi ve FTM' ye göre hesaplanmış olan maliyetler arasında fark çıkmıştır. Leylak bej mermer, standart bir mamuldür bu yüzden mamul tasarım faaliyetlerine ihtiyaç duymaz. Yani, FTM yöntemi leylak bej mermer için tasarım maliyet havuzundan pay vermez. Fakat, geleneksel maliyet yöntemi bu tür maliyetleri bütün ürünlere dağıttığından, leylak bej mermere, bu faaliyetlerden yararlanmamış olsa bile maliyet yüklemektedir.

Cengiz (2011) sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetli sistemi üzerinde durmaktadır. Bu çalışmada bir mobilya üreticisi firmada bir vaka çalışması yaparak faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine göre maliyet analizi yapmış daha sonra sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre maliyetleri hesaplamış ve iki sisteme göre

hesaplanan maliyetleri karşılaştırmıştır. Sonuç olarak arada bir fark görülmüş ve Faaliyet tabanlı maliyet sistemi ile sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sistemi arasındaki en büyük farklılık, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sisteminin faaliyet tabanlı maliyet sisteminin göz ardı ettiği atıl kapasite maliyetini hesaplamış olmasıdır. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin dağıttığı genel üretim maliyetlerinin %22 'lik (4.325,71 TL/19.547 TL) bölümü sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetlemeye göre hesaplamasına göre atıl kapasite maliyetidir.

Altunay, Titiz (2012) bu çalışmada uluslar arası rekabetin çok yoğun olduğu Tekstil ve hazır giyim ürünleri üreten işletmelerde, bir tekstil işletmesi uygulaması ile aşağıdaki çözüm ve öneriler ile faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin uygulamasının yararlı olacağı düşünülmektedir.

İşletmelerin faaliyet tabanlı maliyet sistemini uygulama konusunda profesyonel bir yardım almaları gerekir. Alınacak bu yardım sistemin verimli olmasını sağlaması bir yana gereksiz para ve zaman kaybını da önlemiş olur.

İşletmelerin faaliyet tabanlı maliyet sisteminin hem işletme içerisinde hem de işletmenin dışında raporlamada faydalanmaları gerekmektedir. Bu böyle olmayınca yani iki sistem de aynı anda uygulanırsa, hem maliyetler arttırılmış olur hemen de para ve zaman kaybına yol açılmış olur.

Karğın (2013) bu çalışmasında şu konuyu ele almıştır; geleneksel veya standart maliyetleme yönteminin işletme yöneticilerine yeterli bilgi sunamaması sebebiyle tasarlanan faaliyet tabanlı maliyet sistemi, sorulara daha çok cevap vermektedir. Cevabı verilen bu sorular arasında, işletmenin hangi mal ve hizmetleri ifa ettiği, işletmedeki faaliyet ve süreç maliyetinin miktarının ne olduğu, söz konusu işletme bu faaliyetleri ve süreçleri niçin yerine getirdiği ve işletmenin sunduğu çıktıların oluşturulmasında hangi faaliyetten ne kadar gerektiği yer almaktadır.

Akın (2014) yılında gerçekleştirdiği bu çalışmasında bir ekmek üretim işletmesinde faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre maliyetler analiz edilmiştir. Geleneksel yöntemle göre hesaplanmış birim maliyetler faaliyet tabanlı maliyetlemeye göre hesaplanmış birim maliyetler ile karşılaştırılmıştır ve sonucunda ikisi arasında farklılıklar tespit edilmiştir. Bu farklılıklar her ne kadar küçük görünse de, sürekli bir

üretimin olması küçük farkların ay ve yıl bazında değerlendirildiğinde büyük rakamlara ulaşılmasına sebep olmaktadır.

Bekçioğlu, Gürel, Kızıyalçın (2014) bu çalışmayı Aydın ilinde önemli bir tarımsal ürün olan zeytini ele almış ve bir zeytin üretim işletmesinde gerçekleştirmiştir. İşletmede gerçekleştirilen uygulama sonucunda elde edilen bulgular ve öneriler şu şekildedir:

İşletmede maliyet döneminde yedi farklı mamul üretildiği belirlenmiş olup, bunlardan beş tanesinin iki yöntemle göre karşılaştırılması yapılmıştır. Bu beş mamulün genel üretim giderlerinden yüklendikleri paylar geleneksel maliyet yöntemi ve faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre karşılaştırılmıştır. Buna göre iki ürüne eksik yükleme yapıldığı. Üç ürüne ise fazla yükleme yapıldığı belirlenmiştir.

Elmacı, Tutkavul (2015) çalışmasında mamul maliyetlerinin tespit edilmesinde kullanılan yöntemlerin karşılaştırmalı analizini yapmayı amaçlamıştır. Bu çalışmada geleneksel maliyetleme sistemi, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ve kaynak tüketim muhasebesi sistemini birlikte ele alarak değerlendirme yapmıştır. Modeller genel olarak değerlendirildiğinde kaynak tüketim muhasebe sisteminin diğer sistemlere nazaran işletmelere daha doğru ve güvenilir maliyet bilgilerini sunduğu görülmektedir.

Doğan, Çakıcı (2016) bu çalışmada geleneksel maliyetleme yöntemlerine alternatif olarak geliştirilen faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi teorik olarak incelenmiş sonrasında da bir örnek yardımıyla uygulamaya yer verilmiştir. Uygulama sonucunda ise birim maliyetler, geleneksel maliyetleme yöntemine göre klasik lamba 4,2 TL, modern lamba 3,5 TL, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine göre ise klasik lamba 7,56 TL, modern lamba 11,06 TL olarak hesaplanmıştır. Geleneksel yöntemde birim maliyetler açısından klasik lambaya 3,36 TL, modern lambaya ise 7,56 TL eksik yükleme yapılmıştır.

Yavuzkurt (2018) bu tezinde faaliyet tabanlı maliyet yöntemi geleneksel yöntemle karşılaştırmalı olarak incelemiş güncel bir uygulama örneğine dayalı olarak sonuçları irdelemiş ve öneri sunmuştur. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin uygulanmasında yönetimin özü yanında tasarımından uygulamasına kadar tüm

fonksiyonel birimlerce benimsenmesi ve katılım sağlanması olduğu tezin temel vurgusu olarak benimsemiştir.

Özçelik (2019) bu çalışmasında, çoğu işletmenin maliyet muhasebesinin başarılı yapılmadığı ve bu nedenle doğru maliyet değerlerinin tespit edilmediğini söylemiştir. Bu sorundan dolayı maliyet, kar ve satış fiyatlarında ortaya çıkan hataları önlemek için faaliyet tabanlı maliyet sistemini kullanarak bir mermer ocağında üretilen 1³ mermer bloğunun birim maliyeti hesaplanarak maliyet analizi yapılmıştır. Sonuç olarak 1³ mermerin geleneksel muhasebe sistemine göre üretim maliyeti 204,4 TL, faaliyet tabanlı maliyet muhasebe sistemine göre 129,3 TL olarak hesaplanmış ve firmanın kullandığı geleneksel maliyet sisteminin üretilen malzemeye daha fazla maliyet yüklediği tespit edilmiştir.

GELENEKSEL MALİYET

1.1. Geleneksel Maliyetin Tanımı

Üretimin başlangıcı insanoğlunun var oluşuyla başlamıştır. Yani insanoğlu ihtiyaçlarını karşılayabilmek ve yaşamını sürdürebilmek için üretim yapmıştır. Gittikçe gelişmeyle beraber üretim de artmıştır.

Günümüzde de teknolojinin hızlı bir şekilde gelişmesi ile üretim alanında bir rekabet oluşmaktadır. Oluşan bu rekabet firmaların fiyatlar üzerine yoğunlaşmasını zorunlu kılmıştır. Firmaların fiyatlar üzerine yoğunlaşması maliyetleri gözden geçirmeye ve maliyeti belirlemekte olan maliyet sistemlerinin önemi artmıştır.

Maliyet muhasebesi, artan üretim işletmeleriyle birlikte önem kazanarak son yüzyılda ortaya çıkmış ve gittikçe gelişmiş bir ihtisas muhasebesidir. Teknolojinin gelişmesiyle artmakta olan sanayi işletmelerinde üretilen mal türlerinin maliyetlerini bilimsel yöntemlerle belirlemek oldukça zorlaşmış ve artık kaçınılmaz bir ihtiyaç haline gelmiştir (Ertuğrul, 2010:8).

Oldukça hızlı bir şekilde artmakta olan küresel rekabet ile teknolojik değişimler, firma içerisinde başta firmanın yönetim yaklaşımını ve uygulamalarını değiştirmek zorunda bırakmıştır. Bu yaklaşım ve uygulamalar, firma yöneticilerinin kararlarını oldukça etkileyen muhasebe sistemi uygulamalarında farklı yöntemler geliştirmenin sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Çetin, 2006:3).

Toplumsal ihtiyaçları karşılayabilmek için, işletmeler farklı alanlarda faaliyet göstermektedir. Birçok faktörü bir araya getirerek toplumun ihtiyacı olan mal ya da hizmeti üretmek için işletmeler bazı fedakarlıklara katlanmak zorundadır. Katlanılan bu fedakarlıkların para ile ifade edilebilme biçimine maliyet denir. Bir başka deyişle bir işletmenin işletilebilmesi için belirli bir tarih aralığında kullanılmış ve tüketilmiş mal veya hizmetlerin değer olarak toplam tutarıdır (Akbulut, 2017:11)

İşletme yönetimi, işletmenin devamlılığı ve rakip işletmelerle rekabet edebilmek için maliyetlerini bütçelemek, bunları kontrol etmek, bir başarı değerlendirmesi yapabilmek ayrıca çeşitli kararları oluşturabilmeli. Tüm bunları yapabilmek için de maliyet muhasebesi verilerine ihtiyacı vardır. İşletme yönetimi, maliyet muhasebesinin üretmiş olduğu veriler doğrultusunda karar vererek bu doğrultuda politika üretir. Bu

işlem genelde yönetim muhasebesinin alanına girmektedir. Bu yüzden, maliyet muhasebesi, bir işletmenin içindeki finansal bilgi sistemlerinin temelini oluşturmakta ve yönetim muhasebesi için veri hazırlamaktadır (Lazol, 2011:6).

Mal ve hizmet üreten bir işletme de olsa, ticari faaliyet bölümü seçen ekonomik birey de olsa, kâr ve verim oluşturacak çalışmalarına yardımcı olacak ve bu konuda yönlendirecek maliyet ve maliyet giderlerini izlemek zorundadırlar. Bütün ticari ve sanayi kuruluşlar, kuruluşları başta olmak üzere faaliyetlerinin devamı boyunca bazı ekonomik fedakârlıklara katlanmak şartıyla mal veya hizmet üretirler veya ticari bir faaliyeti yerine getirirler. Katlanılmış olan çok sayıda ekonomik fedakârlığın sonucunda işletmenin elde etmiş olduğu hizmet, ürün veya bir faaliyet karşılığında sağlamış olduğu gelir arasındaki farklarla, işletmenin kârlılık ve verimliliğinin ne düzeyde olduğunun bilinmesi veya başka bir deyişle katlanılan ekonomik fedakârlıklarla işletmeye sağlanan değerler arasında olumlu veya olumsuz farkların ölçülmesi maliyet ve maliyet giderleri kalemlerinin ayrıntılı bir biçimde belirlenmesine ve anlaşılmasına bağlı bulunmaktadır (Karaman, 2010:3).

Maliyetin en temel amacı herhangi bir işletme veya firmada söz konusu faaliyet ya da ürünün elde edilmesinde kullanılan kaynakların değeri toplamını net bir şekilde hesaplamaktadır (Ak Ergün, 2011:6-7).

Kullanılan tüm kaynakları etkileyen tek şeyin üretim hacmi olduğunu kabul eder. Geleneksel maliyetleme sistemine göre, kullanılan tüm genel üretim maliyetleri için sadece tek maliyet havuzu oluşturulur. Geleneksel maliyet sistemi yalnızca tek bir maliyet dağıtım anahtarını kullanmakta ve bu da üretimin miktarına bağlıdır. Ortak maliyetin dağıtım anahtarı ise üretilen birim miktarları, direkt işçilik saatleri ve makine saatleridir (Kantekin, 2019:15).

Muhasebe sisteminde özellikle bu kısım belirlenen zaman dilimi içerisinde her dönem düzenli bir şekilde tespit edilip raporlanacak maliyetlerin belirlenmesinde yani işletme muhasebesinin sitem kurma aşamasında daha fazla önem kazanır.

Genelde bir firmanın üretim maliyet tespitinde, kontrolleri ve bunların raporlanması” denildiğinde maliyet muhasebesi söz konusu olmaktadır. Fakat aslına bakarsak maliyet, oldukça geniş bir yöntemdir. Bir mal ya da hizmetin elde edilmesi için firmada yapılmakta olan bütün faaliyetlerle bağlantılı olarak ortaya çıkmaktadır.

Bunun yanı sıra üretim faaliyetlerinin önemli olduğu kadar, pazarlama ve araştırma faaliyetleri de firmalar için çok büyük önem taşımaktadır. Bu yüzden maliyetlerin tespit edilmesi ve tespit edilen maliyetlerin kontrolleri ve raporlanması işlemleri sadece üretimin maliyetlerini değil aynı şekilde pazarlama maliyetlerini de içine alır. Maliyet konusuna bu açıdan bakınca maliyet muhasebesi yöntemini; “Bir firmada üretilmekte olan mal ve hizmetlerin üretilmesi ve üretilen mal ve hizmetlerin müşterilere ulaştırılıp söz konusu mal ve hizmetlerin paraya çevrilebilmesi için, firmanın katlanmış olduğu fedakarlığın parasal tutarını belirten maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu ve giderlerin; fonksiyonları, türleri, ayrıca bunların gider yerleri bakımından tek düzen hesap planındaki sınıflandırmayı baz alarak bu giderleri kaydederek izleyen, elde edilen verilerin incelenmesi ve yorumunun yapılmasına olanak sağlayacak raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür.” şeklinde tanımlayabiliriz (Akdoğan, Gündüz, Sevim, 2012:9-10).

1.2. Maliyet Muhasebesi İle İlgili Temel Kavramlar

İyi ve sağlıklı bir maliyet oluşturmak için maliyet ve maliyetle yakından ilgili olan kavramların en iyi şekilde anlaşılıp kavranması gerekmektedir. Bu nedenle aşağıda maliyet ve maliyete ilişkin kavramlar açıklanmıştır.

Şekil 1: Maliyet Muhasebesi İle İlgili Temel Kavramlar



1.2.1. Maliyet

Maliyet üretilen bir mal veya sunulan bir hizmetin parasal değeridir. Gerek hizmet gerek ticari işletmelerde maliyet çok önemli bir kavramdır. İşletmenin alacağı karar ve politikalarda yöneticilerin en büyük kaynağını oluşturmakla birlikte alacakları kararları en çok etkileyen unsur maliyet unsurudur.

Bir diğerk ve en geniş tanımıyla maliyet, gerek üretim gerekse de hizmet işletmelerinde, bir ürünü üretebilmek veya bir amaca ulaşabilmek için söz konusu işletmenin katlanmakta olduğı tüm fedakarlıkların toplamıdır (Büyükgök, 2016:3).

İşletmeler her dönem için ayrı ayrı üretilen mal ya da hizmetin maliyetini bulmak, buldukları maliyet sonuçlarını önceki dönemdeki maliyetle karşılaştırmak, bulunan bu sonuçları analiz etmek ve geleceğı yönelik karar almak için maliyet hesaplamalarını kullanmaktadırlar (Yılmaz, 2008:4).

Maliyet kavramı ticaret ve sınai firmalar açısından oldukça önemlidir. Çünkü ikisi için de bütün konularda karar alınması ve en önemlisi de dönem sonunda meydana gelen durumlardaki analizde, maliyetler büyük etken olmaktadır (Bıçakçı, 2006:13).

1.2.2. Gider

Bir işletmenin, konusu olan faaliyetlerini gerçekleştirebilmek, işletmesinin sürdürülebilirliğini ve yarar sağlayabilmek için herhangi bir dönem içerisinde kullanmış olduğı girdi maliyetlerinin hasılatından düşülmüş kısmına gider denir (Akerğün, 2006:5, Akbulut, 2017:8).

Kısacası gider, bir geliri elde etmek için işletmenin katlanmakta olduğı varlıkların değeri olarak tanımlanabilmektedir.

Bir işletmede harcamanın gider sayılabilmesi için bazı şartlar vardır. Bunlar (Biçici, 2016:28);

- Yapılan harcama işletmenin faaliyet konusu ile ilgili olmak zorundadır. İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili olmayan harcama gider sayılamaz. Örneğın; işletme sahibinin eşinin şahsi araç harcamaları gider sayılmaz.
- Bir işletmenin yaptığı harcamanın gider sayılabilmesi için belli bir dönemde yapılmış olması gerekmektedir. Örneğın 2 yıllık kiranın peşin olarak ödenmesi durumunda bu ödemenin tamamı gider sayılmaz. Sadece faaliyet dönemindeki kısmı gider olarak sayılabilmektedir.

Gider ve maliyet kavramları her ne kadar farklı kavramlar olsalar da birbiriyle yakından ilişkilidir. Gider kavramı maliyet kavramına göre daha geniş kapsamlıdır. Gider bir işletmenin ana faaliyetlerini gerçekleştirmek ve varlığını sürdürebilmesi için

katlanılan tüm değerleri ifade ederken maliyet sadece işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirmesi için katlanılan değerleri ifade etmektedir (Çakmak, 2007:7).

1.2.3. Harcama

Bir işletmenin, ortaya bir faaliyet koymak ya da bir amaca ulaşmak için katlandığı fedakarlıklara harcama denir.

Harcamalar nakit yapılabildiği gibi başka bir varlıkla ya da borçlanarak ta yapılabilmektedir (Şen, 2008:12). İşletmede harcama faaliyet konusu dışında da yapılabilir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre; harcama bir işletmede bir varlık üretmek, hizmet vermek ya da oluşacak bir zararı önlemek için borçlanmak, nakit ödeme yapmak veya varlık aktarmak olarak tanımlanabilir. (Taş, 2007:8).

Daha geniş anlamıyla işletmenin, bir varlık veya hizmet elde edebilmek için parasal olarak borçlanması, ödeme yapması, başka bir varlığı transfer etmesi ya da başka bir hizmet sunmasına harcama denir (Can, 2017:19).

1.2.4. Varlık

Bir işletmede bazı değerler vardır ki faydası ilerleyen zamanlarda görülmektedir. Bu değerler geçmişte meydana gelip henüz faydası tükenmemiş değerlerdir. İşletmedeki bu değerler varlık olarak tanımlanmaktadır. Bir örnek verecek olursak; Üretim yapmakta olan işletmemiz bir makine satın almıştır. Makinenin bedeli 75.000 TL olup peşin ödenmiştir. Makinenin nakliye ve montaj için ise 2.000 TL ödenmiştir. Dolayısıyla makinenin işletmeye maliyeti 77.000 TL olmuştur. Bu makine artık işletmeye ait olmuş ve işletme tarafından kullanılacaktır. İşletmemiz satın almış olduğu bu makine ile ana faaliyet konusu olan faaliyetlerini gerçekleştirecektir yani üretim yapacaktır. Dolayısıyla makine işletmeye ekonomik bir fayda sağlamış olacaktır. İşletmenin makine alması bir maliyet oluşturmuş ve bu maliyet tutarı ilerde işletmeye fayda sağlamış olacaktır. Yani henüz faydası tükenmemiştir. Buradan anlaşılacağı üzere işletmenin bu maliyet unsuru varlık (makine) olarak kabul edilmektedir (Akdoğan, Gündüz, Sevim, 2015:6-7-8).

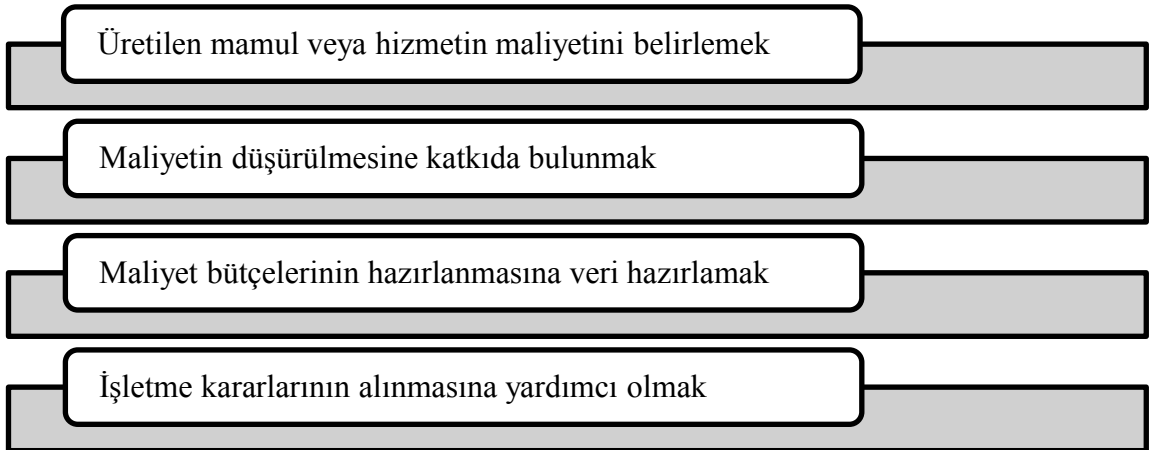
1.2.5. Hasılat

Hasılat belli bir zaman diliminde işletmenin faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı olarak tanımlanmaktadır. İşletme içerisinde varlıkların artışı, borçların azalışı bu sebeple de öz kaynakların artışı işletmenin olağan faaliyetlerinden elde edilmiş gider tutarı mahsup edilmeden önceki brüt ekonomik faydalardır. Örnek verecek olursak; İşletme mal ya da hizmet satışı sonucunda elde edeceği ve varlıklarında artışı sağlayacak işleme hasılat denir. İşletmenin faaliyet konusu olan ticari malların maliyetinin 50.000 TL olduğunu varsayalım. İşletme bu ticari malları 80.000 TL'ye sattığı zaman sağlamış olduğu brüt ekonomik fayda tutarı 80.000 TL olduğu için hasılat tutarı da 80.000 TL olacaktır. Hasılatın içerisinde yalnızca işletmeye brüt ekonomik fayda sağlayan tutar yer alır. Yani işletmenin satmış olduğu ticari mallardan tahsil edilen; KDV, satış vergileri gibi tutarlar işletmenin öz kaynaklarında artışa neden olmayacağından bu tutarlar hasılatı dahil edilmez (Gündüz, Gürdal, Elmacı, 2019:5-6).

1.3. Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Maliyet muhasebesinin en temel amaçları şunlardır:

Şekil 2: Maliyet Muhasebesinin Amaçları



1.3.1 Üretilen Mamul veya Hizmetin Maliyetini Belirlemek

Bir işletmede daha çok üretilmekte olan mamullerin, mamul maliyeti hesaplaması ile mamul stok hesaplarında hangi değerle kaydedileceği belirlenmiş olacaktır. Bu sayede satılmakta olan mamullerin maliyeti bilinmiş olup söz konusu mamullerin satış geliriyle karşılaştırılarak gelir tablosunda bu mamullerin brüt satış kar ya da zararı görülebilir. Bununla birlikte henüz satılmamış olan mamullerin de bilançoda gösterileceği değer sorusunu da cevaplamış olmaktadır. Ayrıca işletmedeki söz konusu mamullerin maliyetleri, bu mamullerin satış fiyatını etkilemekte olan önemli bir faktör olduğundan, mamul fiyatları belirlenirken bu bilgilerden yararlanılmaktadır (Büyükgök, 2016:27).

1.3.2 Maliyetin Düşürülmesini Katkıda Bulunmak

Rekabetin oldukça yüksek olduğu piyasalarda kar oranını artırmak için fiyatları artırmak oldukça risklidir. Bu sebeple de kar oranını artırmak amacıyla yapılabilecek en iyi yöntem maliyeti kısımlardır. Maliyet kısıtlaması yapılırken işletmeye yardımcı olabilecek en önemli etken giderlerin sınıflandırılmasıdır. Böylece maliyet kısıtlaması yapılırken işletme hangi giderlerin, ne şekilde hangi oranda kısıtlanabileceğine daha kolay ulaşabilmektedir (Çetiner, 2004:9).

1.3.4 Maliyet Bütçesinin Hazırlanmasına Veri Hazırlamak

Bütçe, bir işletmenin ileriye dönük olan plan ve programlarının bir bütün haline getirilmesidir. İşletmeler, işletme ile ilgili kararları alırken bütçelerden yardım almaktadır. Bu nedenle de bütçe işletme içerisinde önemli bir rol almaktadır (Karakaya, 2007:13).

1.3.5 İşletme Kararlarının Alınmasına Yardımcı Olmak

Maliyet verileri işletmeyi ve işletme içerisinde alınmakta olan birçok kararın altyapısını oluşturmaktadır. Günümüzde özellikle hedef maliyete ulaşabilmek için maliyet azaltılması ve maliyet kontrolü çalışmaları, çok önem taşır (Lazol, 2011:14).

Maliyet muhasebesi, işletme yöneticilerinin günlük kararlarının verilmesinde bunun yanı sıra yönetim kararlarında işletme yöneticilerinin ihtiyaç duyduğu veri ve bilgileri sağlamada oldukça önemli bir yere sahiptir (Erdağ, 2015:6).

1.4. Maliyet Muhasebesinde Dağıtımlar

1.4.1. Birinci Dağıtım

Ürünlerin maliyet hesabı yapılırken, genel üretim giderlerinin bir yöntemle göre sınıflandırılıp daha sonra bunlara dağıtılması işlemi birinci dağıtım olarak adlandırılmaktadır. Gider türü hangi alanda ortaya çıktıysa, o alanın gider maliyetine eklenmektedir. Maliyet hesaplaması yapılırken tüm gider yerlerindeki giderlerin direkt ve endirekt giderlerinin tespitinin sağlanabilmesi için gider dağıtım tablosu oluşturulmaktadır (Ağyar, 2006:25).

Bu sayede gider merkezlerinde ortak olarak kullanılan giderler, uygun gider anahtar yardımı ile giderlere dağıtılmaktadır. Örneğin, işletmede kullanılmakta olan su, ısı, aydınlatma gibi bazı giderlerin oluşturulmuş olan gider merkezlerinde ölçümü yapılmakta ise bu giderler endirekt giderler olarak kabul edilir ve uygun gider anahtarları yardımı ile merkezine aktarılmaktadır. Bu dağıtım ile maliyetin oluştuğu an itibariyle, maliyetin nereye ve hangi maliyet hesapları ile dağıtılacağı belirlenir (Aksun, 2018:12-13).

1.4.2. İkinci Dağıtım

Bir işletmede baz alınan dönem içindeki genel üretim giderleri farklı üretim alanlarında birikir. Tabi bu işlem mamulün maliyetini bulabilmek için yeterli olmamaktadır. Giderlerin gider merkezlerinde biriktirilmesinin amacı, mamullerin gider merkezlerinde işlem görecektir olmasıdır. Farklı mamuller, farklı gider merkezlerinde farklı oranlarda işleme tabi tutulmaktadır. Gider merkezlerinde birikmekte olan giderler işlem gördükçe mamullerin maliyetine yüklenecektir. Birikmekte olan giderler esas üretim gider yerleri ve yardımcı hizmet üretim gider yerlerinde birikmektedir. Fakat mamul sadece esas üretim gider yerlerinde üretilmektedir. Bu nedenle yardımcı hizmet üretim gider yerlerinde de birikmiş olan giderler, esas üretim gider yerlerine,

faaydalandıkları kadar eklenmektedir. Bu aktarım işlemine de ikinci dağıtım adı verilmektedir (Ertuna, 1982:6-7).

1.4.3. Üçüncü Dağıtım

Söz konusu işletmede herhangi bir döneme ait olan üretim giderlerinin, esas üretim yerlerinde toplanmasından sonra, toplanan bu giderlerin üretilmekte olan ürüne eklenmesi için birim başına düşen üretim giderinin hesaplanması gerekmektedir. İşletme bu işlemi yaparken kendine uygun bir maliyet sistemi seçmektedir (Çetin, 2006:27).

Giderlerin maliyete yükleme ölçüleri seçilirken dikkat edilmesi gereken bazı hususlar vardır. Bunlar (Yurtalan, 2019:39);

- Faaliyetin kullanımını göstermekte olan ölçü seçilmelidir,
- Tek yükleme ölçülerinin sayısı minimize edilmelidir,
- Yükleme oranı seçilirken performans artırımına yardımcı olan oranlar seçilmelidir,
- Hazırda olan veya maliyeti mümkün olduğunca düşük olan yükleme ölçüleri seçilmelidir.

1.5. Geleneksel Maliyetleme Sistemine Getirilen Eleştiriler

Teknolojinin gelişimi ile birlikte oluşan yeni piyasalarda rekabet oldukça artmakta bu da bir çok olumsuzluğu beraberinde getirmektedir. Rekabetin artışıyla beraber karmaşıklık ve belirsizlikler ortaya çıkmaktadır. Bu olumsuz etkenler firmanın daha kısa sürede daha doğru bilgiye ulaşma ihtiyacını doğurmaktadır. Bu sebeple firmalar daha güvenilir ve gelişmiş maliyet sistemlerine ihtiyaç duymaktadır (Caner, 2017:28).

Geleneksel maliyet sistemi, teknolojinin gelişmesi ve artan rekabet ortamında müşterilerin talep ve beklentilerini tam anlamıyla karşılayamaması firma yönetiminin istek ve ihtiyaçlarını tam olarak karşılayamamış ve zayıf kalmıştır (Başdin, 2016:6)

Geçmiş dönemlerde direkt işçilik saati, maliyet dağıtım anahtarı olarak kullanılmaktaydı. Çünkü o dönemde çok fazla otomatik makine kullanılmamaktaydı böylece direkt işçilik gideri, ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde

önemli bir faaliyet olarak kabul edilmekteydi. Daha sonralarında otomatik makinaların kullanımının artması ile birlikte, makinaların üretime hazırlanması, makina bakım ve onarımı gibi faaliyetler zamanla arttıkça direkt işçiliğin yerinin dolaylı işçilik almıştır (Erel, 2004:32).

Geleneksel maliyet sistemine yöneltilen eleştirileri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür (Biçici, 2016:43)

- Genel üretim gider dağıtımında direkt işçilik giderinin dağıtım aracı olarak kullanılması,
- Stok fazlasını teşvik edici olması,
- Yönetimdeki ihtiyaçları karşılamakta zayıf ve yetersiz olması ve üretim sürecini tam anlamıyla yansıtamaması,
- Yönetimin geleceğe yönelik plan ve programlaması için ihtiyaç duyulan bilgileri sağlayamaması,
- Firmanın işçilik, malzeme ve sermaye gibi kaynaklarının tüketiminin doğru ölçülememesi veya kaynak maliyet yüklemesinde yanlış dağıtım anahtarlarının kullanılmasıdır.

1.6. Maliyet Sistemine Getirilen Yeni Yaklaşımlar

1.6.1. Hedef Maliyetleme Yöntemi

İşletmede üretilmekte olan bir mamulün daha önce tahmin edilen satış fiyatı ile istenen karı elde etmek amacıyla bazı işlevlerden geçerek ve belirli bir kalitede üretilmesi yöntemiyle bir mamulün maliyet oluşumunu hedefleyen bir yaklaşımdır. Her zaman için var olan mamulü geliştirmek yeni bir mamul üretmekten daha kolaydır ve bu elbette ki işletmenin öncelikli tercihi olmuştur. Bu sebeple işletme maliyetlerin tümünü kapsayan ve kar elde edebileceği bir fiyat belirleyip daha sonra söz konusu mamulün hangi miktarda kar oluşturacağını analiz edebilmek için hedef maliyetleme yöntemini tercih etmektedir. Hedef maliyetlemenin bir diğer tanımı performans odaklı maliyet planlama ve maliyet kontrolüdür. Bu nedenle hedef maliyetleme yöntemi işletmeyi, artan rekabet ortamında ön plana çıkarmak aynı zamanda üretilmekte olan mamulün pazar ve maliyete dayalı olarak yönetilmesini hedeflemektedir (Başdin, 2016:15,16).

1.6.2. Toplam Kalite Yönetimi Yöntemi

Teknolojinin ilerlemesi ile beraber işletmeler arasındaki rekabet oldukça artmış göstermişti. Bu sebeple işletmeler hizmet kalitesini üst seviyede tutmak zorundadırlar. Aksi takdirde daha büyük olumsuzluklar baş gösterebilmektedir. Bir işletmede söz konusu faaliyetler gerçekleştirilirken oluşabilecek problem veya hataların önüne geçebilmek ve yapılan faaliyetlerin, düzenli kalite kontrolü ve mamul üretimi aşamasında ya da mamulün satışından sonra meydana gelen maliyetlerin tümü kalite maliyeti olarak tanımlanmaktadır. Toplam kalite yönteminin hedefi müşteri memnuniyetidir. Müşteri memnuniyeti, işletmenin kaliteli ve iyi standartlarda mal ve hizmet sunmasıyla sağlanmaktadır. Bunu sağlayabilmek için yöneticiler kaliteyi üst seviyeye çıkarmak, mamul ve hizmeti oluştururken kusurları en aza indirmek gibi amaçları hedeflemektedir (Gençoğlu, 2006:17,18)

1.6.3. Kaizen Maliyetleme Yöntemi

İşletmeler rekabet yoğun dönemde pazar payını büyütme, tüketicilerin isteklerini karşılayabilmekten geçmektedir. İşletme yöneticileri tüketici isteklerini karşılayabilmek için hem yenilikçi ve hem de hızlı olmayı hedefleyerek birçok yöntem geliştirmektedir. Piyasa içerisinde pazar payını elde tutmak amacıyla rekabet üstünlüğü sağlamak için mamul ya da hizmet üretimi esnasında doğabilecek bütün sorun ve hataları en düşük maliyet ile çözebilmeyi hedeflemek zorundadırlar. Kaizen maliyetleme yöntemine göre amaç düşük bir maliyet ile daha etkin üretim sağlayabilmektir. Hedeflenen bu yöntemde olumlu sonuçlar alabilmek için o faaliyetin sonucuna ulaşmaya dek tüm aşamalar geliştirilerek iyileştirilmelidir (Gerekan, 2015:21).

1.6.4. Tedarik Zinciri Kavramı Yöntemi

Üretilmekte veya üretilecek olan ürün ya da hizmetler için gerekli olan malzemelerin tedariği ve malzemelerin mamul ve yarı mamullere dönüştürülmesi, daha sonra da son aşama olan müşteriye teslim aşamasına kadar geçen sürece tedarik zinciri kavramı denilmektedir. Bu maliyetleme biçimi tedarikçi ile müşteri arasındaki bağlantıyı, yüksek kar ve düşük maliyet ile gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır (Gülay, 2019:46).

1.6.5. Tam Zamanında Maliyetleme Yöntemi

Tüm çıktıları bir araya getiren sonra üretimdeki tüm maliyetleri satılmış olan stok ve birimlere yükleyerek oluşturulan standart maliyet sistemine tam zamanında maliyet sistemi denir. Bu sistem en baştan başlayarak adım adım hareket eden bir sistemdir. Yani direkt hammadde stoğu, yarı mamul stoğu, tamamlanan mamul stoğu ve satılmış malların maliyeti şeklinde sırayla hareket etmekte olan bir sistemdir (Altıparmak, 2011:18).

1.6.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi

Günümüz tüketim değişiminden dolayı özellikle de üretim yapmakta olan işletmeler, ürün üretim miktarını ve ürün çeşitliliğini maksimum düzeyde tutmak zorundadır. Burada asıl zor olan aşama maliyetleme aşamasıdır. İşletme doğru maliyetleri elde edebilmek için üretimden teslimate kadar geçen aşamalarda giderlere gerçek tutarda pay verebilmelidir. İşletme çok sayıda ürün veya hizmet üretirken, üretilmekte olan ürünlerin üretim süre ve hacmindeki karmaşıklık ve farklılıktan dolayı faaliyetler üzerinde daha fazla yoğunlaşmak durumunda kalmıştır. Tam da bu sebeplerden dolayı yani üretilmekte olan ürün veya hizmetler üretilirken daha gerçekçi ve doğru tam maliyet bilgisine olan ihtiyaçtan dolayı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ortaya çıkmıştır (Gümüş, 2007:52).

1.6.7. Stratejik Maliyet Yöntemi

Oldukça büyük bir ilgi gören stratejik maliyet yönetimi uzun dönemde maliyetlerin stratejik bir şekilde yönetilmesini kapsayan ve firmaların maliyetini azaltmak için maliyet yönetim tekniklerinin uygulanması olarak tanımlanabilmektedir. Genel olarak stratejik maliyet yönetiminin, piyasa içerisindeki rakiplerle alakalı bilgi veren, maliyetlerin düşürülmesini sağlayan ve firmanın stratejik pozisyonu ile firma muhasebesi arasındaki ilişkiyi kuran sistemdir (Bıçıcı, 2016:48).

2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tanımı

Günümüzde teknolojinin gelişmesi ekonominin de gelişmesini zorunlu kılmıştır. Bunun sonucunda işletmelerin mevcutta kullanmış olduğu maliyet sistemleri tartışma konusu olmuştur. Bu eksikliği faaliyet tabanlı maliyetleme gidermiştir. İlk üretimdeki ortamlar için 1980' li yılların sonunda Robin Cooper ve Robert Kaplan tarafından geliştirilen FTM, kaynaktaki maliyetleri faaliyetlerle bağdaştıran ve sonrasında, faaliyetlerdeki toplanan maliyetleri ürün, müşteri, hizmet ve diğer maliyet nesnelerine faaliyetleri tüketim oranında yükleyebilen bir yönetsel maliyetleme yöntemidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, mamullerin maliyeti sonucunda oluşan endirekt yani genel üretim giderlerinin mamullere eklenmesiyle ilgili bir sistem olarak meydana gelmiştir (Doğan, Çakıcı, 2016:35).

Geleneksel maliyet yönteminde genel üretim giderlerinin ürünlere eklenmesinde makine ve saat başı vb. hacme dayalı yükleme anahtarlarının ve az miktarda yüklemelerin merkezleri olmasından dolayı maliyetler direk maliyetleri tüketmekte olan faaliyetlere değil aksine tüm ürünlere yüklenir. Bunun sonucunda işletme, maliyetleri harcayan ürünlerin maliyetinin düşük, harcamayan ürünlerin maliyetinin de yüksek çıkması ile firma hesaplamış olduğu maliyet ile fiyatları belirlemektedir. Böylece firmanın satışları düşmekte, pazar payını düşürmekte bu da işletmenin gücünü zayıflatmaktadır (Akin, 2014:117-118).

FTM sistemini ilkin ortaya atan ve önemini artırarak Cooper ve Kaplan; FTM 'yi, normal bir muhasebe sisteminden ziyade strateji amacıyla bir araç olarak göstermişlerdir (Karaman, 2010:23).

Söz konusu FTM yöntemi, daha çok faaliyetler konusunda yoğunlaşan bir yöntemdir. Faaliyetleri geliştirmeyi amaçlamış ve işletme yönetiminin alacağı kararların etkin olmasını sağlayan bir sistemdir. FTM yöntemi ürünlerin firmanın kaynaklarını faaliyetler yönünde tüketmekte olduğu, bununla birlikte endirekt giderlerin faaliyetler yönünde sınıflandırılması gerektiği düşüncesi ile hareket eden ürün ile endirekt giderler arasında yalnız üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli seviyelerde doğrusal ilişki kuran bir maliyet ve yönetim anlayışı olarak tanımlanmaktadır (Çetin, 2006:32).

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, ilgili firmanın faaliyetleri ve maliyet objeleri üzerine bilgileri sağlayan ve işleyen bir bilgi sistemidir. Gerçekleşecek olan bütün faaliyetleri tespit eder, tespit edilen faaliyetlerin hangi fiyattan alındığını, neye mal olduğunu hesaplar ve sonrasında söz konusu faaliyetlerin maliyetini maliyet objelerine eklemek maksadıyla farklı maliyet etkenlerini kullanır (Bekçioğlu, Gürel, Kızılyalçın. 2014:56).

FTM yöntemi, maliyet yönetimini de etkilemektedir. FTM sistemi ve maliyet yönetimi arasındaki ilişki aşağıdaki şekildedir (Yavuzkurt, 2018:38):

- Üretimdeki aşamaları tespit etmede öncülük sağlar,
- Maliyet muhasebesi, performansların değerlendirilmesi, yatırımlar gibi faaliyetler, faaliyet tabanlı maliyetleme sayesinde ilişkilendirilir,
- Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi üretimde katma değeri olmayan faaliyet tespitinde fayda sağlamaktadır.

2.2. Geleneksel Maliyetlemeden Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Geçiş

Geleneksel maliyet muhasebe sistemi, sanayi maliyetlerinin işçiliğin daha ön planda olduğu dönemde, genelde az miktarda mamullerin üretildiği, otomasyon olmayan ve firmaların genel üretim maliyetlerinin bu dönemlere göre daha düşük olduğu yıllarda tercih edilmekteydi. (Saygıner, 2007:18).

Değişken maliyet sistemine dayanarak yapılmakta olan katkı payı analizleri ile bu sorun için biraz da olsa çözüm sağlayabilmektedir. Fakat, satış gelirleriyle değişken maliyet karşılaştırılmalarında yapılmakta olan bu analizlerde hangi mamullerin aslında ne kadar kârlı olduğu tam anlamıyla hesaplanamamaktadır. Buradaki asıl sorun, genel üretim maliyetleri içinde yer alan ve çeşitli mamullere doğrudan değil de dolaylı bir şekilde eklenen bazı maliyet türlerinin dağıtım yöntemiyle alakalı olmaktadır. (Bıçakçı, 2006:28).

1980'li ve 1990'lı yıllarda bazı işletmeler genelde sabit olarak görülen maliyetlerin aslında en çok değişen maliyetler olduğunu görmüşlerdir. Diğer taraftan, düşük kapasitedeki mamullere yeterince maliyet yüklenemediği ve yüksek kapasiteli mamullere de büyük derecede maliyet yüklenmiş olduğunun görülmüş olmasıdır (Öker, 2003:21).

Teknolojik gelişme ile beraber, ürün yolları ve pazarlama hatları oldukça yaygınlaşmıştır. Bununla beraber fabrika destek süreci, pazarlama ve dağıtım, mühendislik gibi genel giderlerinin büyük bir oranda artmış olması; daha önce büyük etkisi olan direkt işçiliği ürün maliyetlerinde küçük bir kısma düşürmüştür. Fakat hala birçok işletme hazırda bulunan direkt işçilik giderlerinin etkisinin azalmış olmasına rağmen genel üretim giderlerini direkt işçilik bazında dağıtmaya devam etmektedir. Günümüzde gelişen teknolojiyle rekabet oranı yüksek piyasada doğru üretim bilgilerinin kritik olan küresel rekabette çok önemli olduğu gözlemlenmiştir. Söz konusu maliyet yöntemlerin de maliyet davranışları kolay varsayımlara dayandırılıp, sınırlı sayıdaki veriyi kullanmaktadırlar (Cengiz, 2011:17).

Gelişen teknolojilerin üretim süreci ile bir olması, sanayi işletmelerinde yeni üretim ortamlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Otomatik malzeme akışı, robotlar, ve bilgisayar kontrollü makineler yeni üretim ortamının birer parçası haline gelmiş ve otomasyon çok hızlı bir şekilde yaygınlaşmıştır. Ayrıca, iletişim ve ulaşım teknolojisinde de gelişmeler olması sonucunda tüketiciler ihtiyaç duydukları mamullerin kalitesi ve fiyatından hemen haberdar olmakta ve taleplerini de bu bilgiler doğrultusunda oluşturmaktadır. Böylece işletmeler için, rekabette üstünlük sağlayabilmek daha çok önem kazanmaktadır (Ertaş, 1998:181).

Aşağıdaki bölümde yukarıda belirtilen konuya sebep olan temel nedenler sıralanmıştır (Yavuzkurt, 2018:40):

- **Otomasyon Seviyesinin Arttırılması:** Şirketlerdeki otomasyon seviyesi arttıkça destek işlevlerine olan ihtiyaç artacaktır. Bundan dolayı otomasyon seviyesi arttıkça bu işlev çalışanlarının çalışma süresi azaldığı halde otomasyon kontrolünü devam ettiren sistemlerdeki işlevler yükselmiş olmaktadır. Böyle olunca dolaylı olmayan işçiliğin maliyetleri, genel üretim maliyetleri ve yönetim maliyetleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu maliyetlerin tek bir aşama ile değerlendirilerek üretime yansıtılması söz konusu maliyetlerin hesaplamalarında yanlış sonuçları ortaya çıkarabilir.
- **Piyasadaki Rekabetin Koşulları:** gün geçtikçe piyasalardaki firma sayıları çoğalmakta böylece rekabet çok hızlı bir şekilde artmaktadır. Piyasa ortamlarında rekabetin olması maliyetlerin doğruluğu önemli bir paya sahip

olmaktadır. Bu yüzden işletmenin faaliyet konusu olan mal ve hizmetlerin ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasıyla yüksek fiyatlarla satılarak kaybedilmiş olan rekabet avantajı veya düşük maliyetli hesaplanmış olan ürünlerin değerinin altında bir fiyatla satılması sonucunda firma geliri azalarak zarar edebilmektedir.

- **Hedef Maliyetleme:** Teknolojik çağımızda rekabet koşullarından dolayı ürün fiyatları piyasalarda belirlenmektedir. Bu yüzden şirketler hedeflemiş oldukları maliyetlere yönelmektedir. Yani şirketler, hedef maliyetleme ile ürünlerin en düşük maliyetle üretilmesini hedeflemektedir şirketler planladıkları en düşük maliyetlemeye ulaşabilmek için kullanılan bütün ürün girdilerini bilmek zorundadırlar.

Üretimin genel maliyetleri ve hammadde arasında dolaylı olmayan bir ilişki bulunmadığından, genellikle dağıtım anahtarı olarak direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik saati, direkt işçilik giderleri, , üretim miktarı ile makine saati gibi hacme dayalı etkenler kullanılır. Genel üretim maliyetlerinin mamullere hacme dayalı etkenler kullanılarak yüklenmesi sonucunda, yüksek hacimli mamuller aşırı maliyetlenirken, düşük hacimli mamuller düşük maliyetlenmektedir. Geleneksel üretim ortamlarında maliyetlerin değişken ağırlıklı olduğu söylenebilir. Günümüz üretim sistemlerinde genel üretim maliyetlerinin çoğu sabit nitelikli olup, üretim hacminden bağımsızdır (Arzova, 2002:43).

Geleneksel üretim ortamlarında, mamul farklılaştırmasına gidilmeden sadece bir veya birkaç mamulün üretimi ile ilgilendiği için, uygulamada genellikle işletmeye bir tek ya da her bir işletmeye farklı farklı yükleme miktarı kullanılma yoluna gitmektedirler. Bu uygulama homojen mamul üretimi yapan işletmeler için doğru maliyet bilgisi verme açısından uygun olabilir. Yeni üretim ortamlarının gelişmesine neden olan faktörler çok çeşitli olmakla beraber, bunlardan en önemlilerini şöyle sıralayabiliriz (Ertaş, 1998:36):

- Üretim teknolojisindeki gelişmeler (esnek üretim ortamları),
- Artan rekabet ortamı,
- Daha etkin stok kontrolü,
- Kalitenin artan önemi,
- Mamul hayat süresinin kısalmasıdır.

Teknolojinin yoğun olduğu dönemimizde üretim faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği çok düşük olmaktadır. Bu nedenle söz konusu yöntemlerle aşığıda belirtilen konular hakkında bilgi sahibi olmak mümkün değildir (Bıçakçı 2006:27).

- **Kalite:** İmalat işletmeleri için kalite çok önemlidir. Geleneksel maliyetleme yöntemlerinde ürünün kaliteli mi ya da kalitesiz mi olduğunu takip etmek oldukça zordur.
- **Stoklar:** Bir işletmenin verimliliğini gösterir stoklar. Üretimin her bir aşamasında stokların bulunması şirkete olan maliyetini bütünüyle hesaplamak geleneksel maliyet yönteminde imkansızdır.
- **Üretkenlik:** Geleneksel maliyetin yöntemleri genel olarak birim tutara dayanan işlevleri ön görür. Bunun sonucunda işletmenin üretkenliği ile hakkında net bilgiler elde edilemez. Bu yüzden yöneticiler karar verirken verdikleri kararlar tahminleri doğrultusunda olacaktır.
- **Yenilik:** Geleneksel maliyetleme yöntemleri daha çok maliyet tabanlı işletmelerin rekabetinde önem kazanmaktadır. Mamul fiyatlarının Pazar rekabetinde yeri oldukça etkilidir.
- **Çalışma Grupları:** Geleneksel maliyet yöntemleri, çalışma grupları arasında morallerin, doğal becerilerin ve eğitim durumlarının ölçülmesinde ve rakamlaştırılmasında eksik kalmaktadır.

İşletmelerin yöntemlerinin değişmesi sonucunda geleneksel maliyetleme yöntemi ve işletme yönetim ve kontrol yöntemlerinin tekrar incelenmesine sebep olmuştur. Bu yüzden FTM sistemi adı ilkin 1986 tarihinde Harvard İşletmecilik Okulunda Robert Kaplan ve Robin Cooper tarafından mamul maliyetlerinin hesaplanması için farklı bir yöntem şeklinde geliştirilmiştir. Kaplan ile Cooper, geleneksel hacim tabanlı maliyetleme sisteminin zamanında ve doğru bilgi vermediğini, firma yönetimine sağlıklı ve gereken verileri veremediğini ve en etkili bilgiyi yeni rekabet ortamına yansıtmadığını ileri sürmüşlerdir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistem mamul maliyetinin toplamını oluşturan endirekt faaliyetlerin yani genel üretim giderlerinin mamullere eklenmesiyle alakalı bir yöntem olarak meydana gelmiştir. FTM yöntemi geleneksel maliyetleme sistemine göre ürün ve hizmetlere daha sağlıklı maliyet dağıtımına olanak sağlar (Çetiner, 2006:49).

2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemin Temel Kavramları

Bu kısımda faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde sık sık kullanılmakta olan faaliyet, maliyet, maliyet nesneleri, kaynak gibi temel kavramlar açıklanmıştır.

2.3.1. Faaliyet Kavramı

Firmanın kendini geliştirmesi ve ön planda olabilmesi için her aşamasında çok dikkatli olması gerekmektedir. İşletme söz konusu faaliyetlerini gerçekleştirirken maliyet hesaplamasında ilk önce faaliyetlerini belirlemeli ve bunları ayırması gerekmektedir. Faaliyet, bir planı ortaya çıkaran süreç veya işlevler diye tanımlanıyorken; işlevler, bir amaç olmadığı halde bağımsız olacak şekilde yapılacak olan ayrıntılı çalışmaları kapsar. Fonksiyon da, bir organizasyon yapısının içinde işlerin yönetimini sağlamakta olan farklı görev alanlarını temsil ederek, departman, maliyet merkezi, maliyet havuzu veya sorumluluk merkezleri gibi faaliyetten daha geniş kapsamlı bir kavramdır. Bir üretim işletmesinin bazı faaliyetleri Tablo 5’de verilmiştir (Karaman, 2010:57).

Tablo 1: Bir Üretim İşletmesindeki Bazı Faaliyetler

SATIN ALMA	
Satın Alma Siparişlerinin Verilmesi	Sipariş miktarlarının ve sürenin belirlenmesi, satın alma siparişinin verilmesi
Pazarlık ve Sözleşme Görüşmeleri	Görüşmenin yapılması ve sözleşmenin imzalanması
Malzeme Teslim Alma-Stoklama	Hammadde kaydının yapılması ve ambara getiren hammadde miktarının doğrulanması
ÜRETİM	
Ekipman Bakım ve Onarımı	Mevcuttaki üretim makine ve ekipmanlarının bakımı ve onarımı
Atölyelerin Denetimi	Üretim denetimi ve üretim bölümünde çalışanların denetimi
Tesislerin Bakımı	Üretim bina ve tesislerinin bakımı
ÜRETİM YÖNTEMİ	
Satış Tahminleri	Satış tahminlerinin devamlı olarak yapılması
Üretimin İzlenmesi	Üretimde üretimle alakalı bilgilerin toplanması
Yarı Mamul Yönetimi	Yarı mamul stoklarının izlenmesi

Kaynak: Saime Doğan-Cemal Çakıcı, 2016, Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama, Küresel İktisat İşletme Çalışmaları Dergisi, Cilt 5, Sayı 10(38,51)

2.3.2. Maliyet Etkeni Kavramı

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde maliyet etkeni, geleneksel maliyetleme sisteminde dağıtım anahtarı kavramının yerine geçmiştir. Yapılmakta olan tüm faaliyetler sonucunda maliyet oluşmaktadır. Bir ürün veya hizmetin oluşumunda ortaya çıkan maliyetin faaliyet ve maliyet objelerine aktarılabilmesi için bir ölçü ile ifade edilmesi gerekmektedir (Atalay, 2014:25).

2.3.3. Maliyet Havuzu

Faaliyet sonucu harcanan tüm maliyetlerin toplanacağı alana maliyet havuzu adı verilmektedir. Bu havuzda biriktirilmiş olan maliyetler, tek bir bölümün maliyeti olduğu gibi aynı faaliyetten faydalanan farklı bölümlerdeki farklı bölümlerdeki maliyetler de tek bir maliyet havuzunda toplanabilmektedir (Büyükgök, 2016;40)

Örneğin; koltuk üretiminde iskelet bölümündeki ağaç kesim maliyetleri ile terzihanedeki kumaş kesim maliyetleri adı altında iki farklı grupta toplanabildiği gibi kesim maliyet havuzu adı altında tek bir grupta da toplanabilmektedir.

Genelde FTM sisteminin kurulup bunun sonucunda mamul maliyetlerinin hesaplanması, iki aşamalı maliyet yükleme sürecine paralel olacak biçimde oluşturulmuş olan beş temel adımdan meydana gelir(Bekçioğlu, Gürel, Yalçın, 2014;48):

- Faaliyetlerin belirlenmesi,
- Faaliyetlerin gruplandırılması (faaliyet merkezlerinin belirlenmesi)
- Faaliyet maliyetlerinin bulunması,
- Maliyet etkenlerinin belirlenmesi,
- Faaliyet maliyetlerinin mamullere yüklenmesidir.

2.3.4. Kaynak Kavramı

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde finansal açıdan ilk girdiyi sağlayan unsur kaynaktır. Yani kaynak söz konusu faaliyetin gerçekleşebilmesi için kullanılmakta olan ve maliyet oluşumunu sağlayan ekonomik unsurdur. Buradan da anlaşıldığı gibi bir mal veya hizmetin oluşması için gerek direkt ilk madde ve malzeme gideri olsun, gerek

direkt işçilik gideri olsun bütün üretim maliyetlerinde yapılmakta olan harcamalar kaynak olarak tanımlanmaktadır (Akergün, 2011:38).

2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amaçları

FTM yönteminin en önemli amacı, geleneksel maliyetleme yöntemlerinde maliyetlerin mamullere eklenmesi aşamasında kullanılan, hacim tabanlı maliyet anahtarlarının neden olduğu yanlışlara engel olmaktır. İşletmelerin faaliyetlerini yönetmek istemesiyle, faaliyet tabanlı maliyetlemedeki verilere olan ihtiyacı ortaya çıkartır. Faaliyet tabanlı maliyet sistemin en önemli ve ilk amacı, karlılık sağlamaktır. Bununla beraber hedeflenen amaçlar aşağıdaki şekildedir (Saygıner, 2007:56);

- Genel üretim maliyetlerinin yapısının iyi anlaşılmasını sağlamak ve mamule daha sağlıklı bir şekilde ekleyerek daha doğru maliyetler elde etmek,
- Mal ve hizmet üretiminde kayda değer olmayan faaliyetlerin maliyetlerini yok etmek ya da çok az bir seviyeye indirebilmek,
- Hasılatı yükseltmek için gerçekleştirilmekte olan katma değeri fazla olan faaliyetlerin basitleştirilmesinde, verimli ve etkin bir bilgi sağlayabilmek,
- Düşük etkenler ve yetersiz maliyet dağıtımından dolayı ortaya çıkan yanlışlıkları kaldırmak,
- Basit ve kolay anlaşılabilen hesapların yapılmasını sağlamak,
- Anlamlı kar merkezleri ve mamul karlılığı sağlamak,
- Maliyet oluşumuna sebep olan etkenleri ve faaliyetleri belirleyip, işletme maliyetlerinin kontrolüne ve yönetimine yardımcı olmak, Yöneticileri maliyet bilgilerinden yararlandırmak,
- Metodoloji ve sağduyuyu vurgular. Planlama olan mantık hazırlığı ile objektiflik araştırır ve amaçlar,
- Her faaliyet ile tüketiliyor olan kaynakları tanıyarak yüksek maliyete yol açan faaliyetlere odaklanmaktır.

2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Tasarlanması

Bir işletme için faaliyet tabanlı maliyet sisteminin en önemli adımı tasarımıdır. İşletmeden işletmeye faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi farklılık gösterebilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin işletmede kurulması ve uygulanması işletmedeki tüm

sistemlerin doğruluğunu etkilediğinden işletme için oldukça büyük bir öneme sahiptir. (Koç, 2017:67).

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin en önemli ögesi, bir işletmedeki faaliyet bütünlerinin tanımlanması, tüm bu faaliyetlerin hesaplanarak tüketimine göre ürün maliyetinin hesaplanmasıdır. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin tasarlanabilmesi için öncelikle amaçlar belirlenir. Daha sonra tüm faaliyetler belirlenerek listelenir. Amaçlarına ve kullanım alanlarına göre faaliyetler gruplandırılır ve maliyet etkenleri oluşturulur. Bunlar faaliyet maliyet havuzlarında toplanarak maliyet nesneleri belirlenir ve son aşama olarak ta belirlenen maliyetler ürünlere yüklenmektedir (Ağyar, 2006:71-72).

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi işletmede üretilmekte olan ilgili mamul veya hizmetlerin maliyet hesaplamalarında o anki şartlarda üretilmesinde kabul edilir bir doğruluk yüzdesiyle uygulanmakta olan bir maliyet hesaplama yöntemidir. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin, üretim esnasında daha doğru ve eksiksiz uygulanması için çok iyi tasarlanması gerekmektedir (Can, 2017:44).

Geleneksel maliyetlemenin uygulanması çok maliyetli olmadığı halde ilgili işletmede hizmet, ürün, süreç ve müşteri maliyetlerinin raporlanmasında büyük oranda çarpıklıklara sebep olmaktadır. Böylece ilgili işletme yöneticileri bu bilgiler dahilinde vermiş oldukları kararlarda çok büyük hatalar yapabilmektedirler. Yapılan bu hatalar da hata maliyetlerinin artmasına sebep olmaktadır. Bu hata maliyetlerinin düşürülmesi için işletmelerde optimum sistemin tasarlanması gerekmektedir (Gümüş, 2007:74).

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin tasarlanmasında işletmeden işletmeye farklılıklar gösterse de genel olarak dört aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar sırasıyla aşağıda verildiği şekildedir;

2.5.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

Bir fonksiyonu yerine getirebilmek için yapılan işlemlerin tümüne faaliyet adı verilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin temelini faaliyetler oluşturur. Bir işletme faaliyet tabanlı maliyet sistemini uygulamak istediğinde, sistem tasarımcısının atması gereken ilk adım üretilecek mamul veya hizmetle ilgili faaliyetleri belirlemektir (Arslan, 2008:84).

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde ilgili işletmede yapılan tüm faaliyetlerin doğru bir şekilde belirlenmesi yöntem açısından çok önemlidir. Faaliyetlerin belirlenmesi adımı ilgili mal ya da hizmet üretiminde kaynak tüketen bütün faaliyetleri belirler. Belirlenen bu faaliyetler değer katan ya da değer katmayan faaliyetler olarak sınıflandırılmaktadır (Çetin, 2006:42-43).

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde en önemli aşama endirekt giderlerin ürünlerle ilişkisine göre faaliyetlerinin belirlenmesidir. Üretim hazırlığı aşamasından, ürünün tamamlanmasına kadar geçen süreçteki tüm faaliyetlerin belirlenmesi gerekmektedir. Faaliyetlerin belirlenmesi işletme yönetimi ve maliyet muhasebesi sisteminde çok faydalı olmaktadır. Bunun yanında faaliyetlerin belirlenmesinin aşağıdaki aşağıda yazılan gibi daha birçok faydası vardır (Şen, 2008:40-41):

- İşletmedeki karmaşıklığın önlenmesini,
- İşletme içerisindeki tüm faaliyetlerin birbiri ile ilişkilendirilmesini,
- İşletme iş akışının daha anlaşılır olmasını,
- İş akış şemasında ki ve birimlerin faaliyetlerinin anlaşılır olmasını,
- İşletme etkinliğini artırmak amacıyla katma değer yaratmayan faaliyetleri ayırt etmeyi,
- Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin işletmede kurulabilmesi için plan yapılmasını,
- Faaliyetlerdeki maliyet oranlarının belirlenmesini,
- Faaliyetlere uygun maliyet havuzlarının belirlenmesi ve aktarılmasını,
- Oluşturulan kaynak bütünlüğünün doğru ve gerçekçi bir şekilde faaliyetlere aktarılmasını sağlamaktadır.

Örneğin; koltuk üretim işletmemizde faaliyetler satış ile siparişin alınmasıyla başlayıp müşteriye teslim edilinceye kadar devam etmektedir.

İşletmelerde faaliyet sayısı oldukça fazladır. Bu faaliyetler 600 700 kadar başlık altında toplanabilmektedir. Bu faaliyetleri çok fazla sayıda başlık altında toplamak hem büyük bir emek hem de maliyet demektir. Bu nedenle işletmedeki faaliyet sayısını 20 30 başlığa indirmek daha kolay olacaktır. İşletmenin bilgi gereksinimi daha çok detay gerektiriyorsa bu sayı bilgi gereksinimi doğrultusunda artırılabilir. Faaliyetler belirlenirken dikkat edilecek en önemli husus, çok küçük ve birbiri ile

bağlantılı faaliyetler birleştirilerek amaca uygun detaylandırılıp anlaşılır, açık ve tutarlı hale getirilmelidir (Kamışlı, 2015:71).

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin amaçlarından biri de katma değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenip ortadan kaldırılmasıdır. Katma değer yaratmayan bu faaliyetler belirlenip ortadan kaldırılırken dikkat edilmesi gereken önemli bir husus vardır. Bu husus ta söz konusu işletmede üretilmekte olan ürünlerin kalitesinin ve piyasa değerinin düşürülmemesidir (Başdin, 2016:38).

2.5.2. Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Bir işletmede bir mal ya da hizmetin oluşturulması esnasında birçok faaliyet gerçekleşmektedir. Bu faaliyetlerin tamamının tek tek incelenmesi pek mümkün olamamaktadır. Çünkü bu faaliyetleri tek tek incelemek hem çok emek hem de maliyet gerekmektedir. Bu nedenle maliyet merkezleri yani maliyet havuzları oluşturularak daha sonrasında bu faaliyetler gruplandırılır (Halwas, 2017:14).

Gruplandırılan faaliyetler bazı özelliklere göre gruplandırılmaktadır. Bu özelliklerden biri aynı merkeze konulacak faaliyetler belirli bir maliyet nesnesi için tüketiliyor olmalıdır. Diğer bir şekilde ifade edecek olursak aynı merkeze konan faaliyetler belirli bir ürün grubu için kullanılıyor olmalıdır. Örneğin muhasebe bölümündeki personellerin maaşları, muhasebe için kullanılan muhasebe program paketlerine yapılan harcamalar, muhasebede kullanılan araç ve gereç giderleri, kırtasiye giderleri gibi bir araya getirilerek bir merkez oluşturulabilir. Çünkü yapılan bu giderlerin tümü işletmedeki belirli bir faaliyetin devam edebilmesi için belli bir faaliyetin devam edebilmesi için belli bir süre içinde kullanılmakta olan destek faaliyetleridir. Faaliyetlerine göre gruplandırılan özelliklerden bir diğeri ise faaliyetlerin aynı maliyet etkenini kullanıp kullanmadığıdır. Örneğin, muhasebe bölümü, işlemlerde harcamış olduğu süreye göre maliyet aktarımı yapıyorsa ve tüm muhasebe giderleri için ortak maliyet etkeni muhasebe süresi ise bütün muhasebe faaliyetleri gruplandırılabilir (Soy, 2010:26).

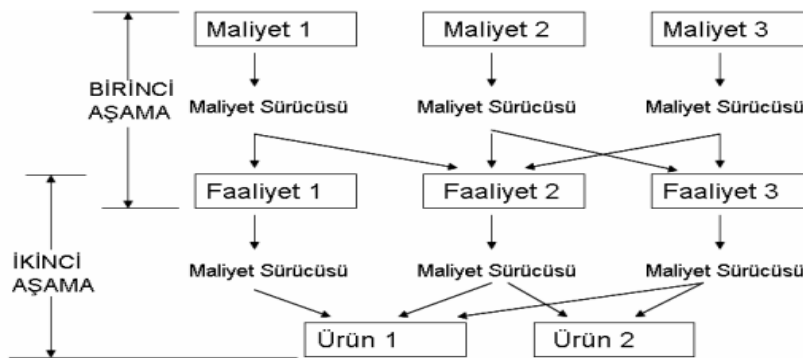
Sistemin kontrol edilebilirliğini sağlamak amacıyla faaliyet merkezleri oluşturulmaktadır. Bu da birbiri ile ilişkili olan faaliyetlerin olduğu faaliyet merkezlerinin ürünlerin maliyetinin merkez bazında raporlanması analiz edilmesi

çalışmalarında yarar sağlamaktadır. Faaliyetlerin, faaliyet merkezlerinde toplanması ürünlerin maliyet hesaplamalarındaki karmaşıklığı azaltarak büyük kolaylık sağlamaktadır (Fidan, 2017:39).

2.5.3. Maliyet Etkenlerinin Bulunması

Maliyet etkeni, bir faaliyetin oluşumunda işin hacmini ya da işin yükünü belirleyen bir değişkendir. Maliyet etkeni, faaliyetleri tüketen mamul ile oluşmuş olan toplam maliyet arasında neden-sonuç ilişkisini belirlemektedir. Maliyetleme süreci faaliyet tabanlı maliyet sisteminde iki aşamadan oluşmaktadır. İlk aşamada kaynak maliyetleri, kaynak maliyet etkenleri yoluyla faaliyet merkezlerine dağıtılmaktadır. İkinci aşamada ise faaliyet merkezindeki maliyetler, faaliyet maliyet etkenleri yoluyla ürünler ile hizmetlere dağıtılmaktadır. Aşağıdaki şekilde iki aşama gösterilmiştir (Gülay, 2019:16).

Şekil 4: Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Süreci



Kaynak: Sercan Gülay, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Lojistik Hizmet Sağlayan İşletmeler Üzerine Bir Uygulama: Tekirdağ İli Örneği, 2019, s.17

2.5.4. Maliyetlerin Mamullere Yüklenmesi

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin son aşaması olan maliyetlerin mamullere yüklenme aşaması, faaliyet merkezleri için belirlenmiş olan en doğru maliyet sürücüleri tespit edildikten sonra, faaliyetlerde toplanmış olan maliyet bütününün yararlanma ölçüsüne göre mamul veya hizmetlere yüklenmesidir. Maliyetlerin mamullere yüklenebilmesi için maliyet sürücülerinde hesaplanmış olan döneme ait

toplam yapılmaktadır. Yükleme oranının yapılabilmesi için bir faaliyetin maliyeti bu toplama bölünmektedir. Maliyet sürücüleri tek tek miktarları ile belirlenmiş olan bu yükleme oranı ile çarpılır ve yüklenmesi gereken faaliyet maliyetleri böylelikle elde edilmiş olmaktadır (Erli, 2019:35).

2.6.Geleneksel Maliyet Sistemi ile Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Karşılaştırılması

Hızla gelişen teknoloji ile birlikte özellikle de üretim yapmakta olan işletmelerde rekabet oldukça artış göstermektedir. Bu nedenle işletmeler hızla artmakta olan rekabet ortamında ön plana çıkmak için arayışlara girmektedir. Teknolojinin gelişimi işletmelerdeki üretim süreçlerini etkilemekte ve işletme yöneticileri daha doğru ve güvenilir bilgiler verecek olan yöntemleri tercih etmektedir. Geleneksel maliyetleme sistemi maalesef ki çok doğru ve sağlıklı bilgiler vermemektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi üretilen ürünlerden çok o ürünlerin üretim sürecine yönelik yöntemlere odaklandığı için geleneksel maliyet sistemine göre daha doğru, güvenilir ve sağlıklı maliyet bilgileri sağlamaktadır. Geleneksel maliyet sisteminde giderler ürün ya da hizmete önceden belirlenmiş olan bir oranda birim bazında yükleme yapılmaktadır. Yani üretilmekte olan ürün ya da hizmet miktarı ile giderler arasında doğrudan ilişki varmış gibi hesaplanmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde ise üretimin devamlılığı için giderler faaliyetler bazında toplanmakta ve bu faaliyetler için belirlenmiş maliyet etken yardımıyla, geleneksel maliyet sisteminde olduğu gibi birim bazında değil farklı seviyelerde ürünlere yüklenmektedir (Çakmak, 2007:26).

Geleneksel maliyet sisteminde gider dağıtım oranlarını üretim miktarı belirlemektedir. Fakat üretim birimi ile ilgili olmayan, üretime hazırlık, makinelerin ayarlanması ve bakımı gibi giderler de bulunmaktadır. Bu ve bu gibi giderleri tek bir dağıtım oranında mamule yüklemek birim maliyetin yanlış hesaplanmasına neden olmaktadır. Çünkü üretim maliyeti üretim hacmine göre değil faaliyetlerin yoğunluklarına göre değişmektedir. Faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre giderler faaliyetler için yapılır mamuller de faaliyetlerden yararlanır. Bu nedenle de öncelikle giderler faaliyetlere eklenir ve bütün faaliyetlerin tek tek maliyeti hesaplanmaktadır. Son olarak ta faaliyetlerden yararlanma düzeyine göre belirlenen pay oranında faaliyetlerin maliyeti, söz konusu mamullere yüklenmektedir. Geleneksel maliyetleme

ile faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi arasında temel olarak iki fark vardır. Birincisi, faaliyet tabanlı maliyet sistemi maliyet havuzlarını bölüm merkezi değil de faaliyetler ya da faaliyet merkezleri olarak tanımlamaktadır. İkincisi, faaliyet tabanlı maliyet sisteminin maliyet nesnelerine göre faaliyet maliyetlerini oluşturmak için kullanmakta olduğu maliyet anahtarları, etki ve sebep ilişkisine dayanan faaliyet maliyet anahtarlarıdır. Geleneksel maliyet sisteminde ise genelde maliyet objesi ya da kaynak maliyeti ile ya az ilişkisi olan ya da tamamen ilişkisi olmayan bir tek hacim tabanlı maliyet anahtarı kullanılmaktadır (Akbulut, 2017:41-42).

Genel olarak endirekt maliyetler üretilmekte olan birim sayısı ile orantılı bir şekilde tüketilmez. Bu nedenle de geleneksel maliyet sistemini kullanan firmalar faaliyet bilgi ve maliyetleri yanlış raporlamakta ve maliyet bilgileri doğruyu göstermemektedir. Çünkü ürünler kaynakları üretim miktarları ile doğru orantılı olacak şekilde tüketmemekte ve bu nedenle de işletme yöneticileri istedikleri raporları elde edememekte ve işletme ile ilgili kararlarda ciddi hatalar yapabilmektedir (Bozkurt, 2010:64)

Faaliyet tabanlı maliyet sistemi kaynak kullanımının birçok sebebi olduğunu ve bu sebeplerden birinin üretim hacmi olduğunu kabul eder. Geleneksel maliyet yöntemi ise kullanılmakta olan kaynakları etkileyen tek faktörü olduğunu bunun da üretim hacmi olduğunu kabul eder. Yani ne kadar çok üretiliyor ise, o kadar çok üretim maliyetine katlanılacağını ifade eder (Sarı, 2007:44).

2.7.Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Üstün ve Zayıf Yönleri

Rekabetin yoğun olduğu iş dünyasında işletmeler ilk rekabet avantajını sağlayabilmek için devamlı olarak yenilik yapmaktadır. Özellikle üretim işletmeleri üretime yönelik yenilik arayışları içerisinde bulunmaktadır. Devamlı olarak yenilik yapmanın en temel sebepleri, israfın olabildiğince minimize edilmesi, üretim sürelerinin kısaltılması, daha kaliteli ürün üretimi, işletme çalışanlarının verimliliğini artırma ve maliyetlerin düşürülmesidir. Tüm bunları sağlayabilmek için işletme yöneticilerinin, üretilmekte olan mamullerin maliyeti ile ilgili tüm bilgilere sahip olmak zorundadır (Altıpamak, 2011:61).

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin işletmelere sağlamış olduğu birçok fayda vardır. Bunlar genel olarak aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Gürsoy, 2011;86-87):

- Maliyetleri oluşturan faaliyetlerin belirlenebilmesi, belirlenen bu faaliyetler ile maliyetler arasında neden-sonuç ilişkisinin kurulabiliyor olması yönetimin kontrol ve kararlarını güçlendirmesi,
- Maliyet ölçüm amacı ile kullanılan maliyet sürücülerin aynı anda performans ölçüm aracı olarak ta kullanılması,
- Maliyet etkenleri analizi ile belirlenen maliyetlerin bütçeleme süreçlerine katkı sağlaması,
- İşletmenin yeni ürün tasarlamada ya da var olan ürünü geliştirmede, maliyet etken oranlarının belirlenmiş olması sayesinde ar-ge birimlerine girdi sağlaması,
- Faaliyet tabanlı maliyet sistemi birkaç dönem uygulandığında dönemsel olarak elde edilen maliyet bilgilerini karşılaştırma olanağı sağlaması,
- Geleneksel maliyet sisteminde kar getiriyor gibi görünen ürün veya ürünler, faaliyet tabanlı maliyet sisteminin uygulanmasında gerçek oranına ulaşıldıktan sonra bunların üretiminin devam edilmesi veya üretimden kaldırılması yönünde işletme yöneticilerine karar verme olanağı sağlamaktadır.

Yukarıda faaliyet tabanlı maliyet sistemin avantajlarını sıraladık bunların yanı sıra bu sistemin birçok zayıf yönü de bulunmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin genel olarak zayıf yönleri aşağıda sıralanmıştır (Kurt, 2018:41-42):

- Faaliyet tabanlı maliyet sistemi geleneksel maliyet sistemine göre üstün olduğu halde birçok işletmede geleneksel maliyet sistemin yerini alamamıştır. Çünkü teorikte anlatıldı şekilde uygulanamamış,
- Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin bir işletmede uygulanabilmesi için kurumsal değişikliğe ihtiyaç duyulmakta, bu da detaylı bir düzenleme gerektirmekte,
- Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde doğru bilgilere ulaşabilmek için bütün maliyet etkenlerinin maliyetler ile ilişkisi doğru olmak zorundadır. Yani faaliyet tabanlı maliyet sisteminin doğru bilgiler verebilmesi için uyulması gereken şartlar sunmakta,
- Faaliyet tabanlı maliyet sisteminden çalışanlar rahatsızlık duymakta,
- Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin uygulanması işletme maliyetlerini artırmakta,
- Faaliyet tabanlı maliyet sistemi karmaşık bir yapıya sahip olduğundan dolayı uygulamada istenildiği gibi işletme ölçümlerine entegre edilememiş,

- Faaliyet tabanlı maliyet sistemini uygulamada bu bilgilere sahip kişilere ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla uygulamada üst yöneticilerden yeteri kadar destek alınamamış,
- Faaliyet tabanlı maliyet sistemi uzun zaman alan ve maliyetli bir sistem,
- Faaliyet tabanlı maliyet sistemi bütün çalışan ve kaynakların %100'ünü kullandığını hesaplayarak, atıl kapasiteyi dikkate almamaktadır. Bu nedenle de teorik açıdan faaliyet tabanlı maliyet sistemi yanlıştır. Faaliyetler pratik kapasite ölçüsünde gerçekleştiğinden maliyet etkenleri pratik kapasitede hesaplanmalıdır.



3. UYGULAMA

3.1. Firma Hakkında Bilgi

Tarih boyunca farklı isimlerle ortaya çıkan koltuk takımları, insanların en çok önem verdiği dinlenme ev eşyası olarak bilinmektedir. Zaman geçtikçe geliştirilerek hem rahatlık hem de estetik olarak göze hitap eden şekillerde üretilmiş ve üretilmeye devam etektedir.

Evlerin en çok kullanılan odalarında oldukça önemli bir yeri olan koltuk takımları evin en gözde parçalarından biri haline gelmiştir. Eve gelen misafirlerin sohbet konusu olmakta ve hatta gittikçe en sık değıştirilen ev eşyaları arasında ilk sıralarda yerini almıştır.

Uygulamayı gerçekleştirdiğimiz firma 2020 yılında faaliyete başlamış olup söz konusu firmada koltuk üretimi yapılmaktadır. Yukarıda belirtmiş olduğumuz sebeplerden dolayı firma sadece koltuk üretimi yapmaktadır. Çünkü tek bir ürün çeşidi üzerinden faaliyet yapmak hem seri üretim hem de kalite açısından daha çok başarı getireceğı öngörölmüştür. Bu nedenle de en çok tercih edilen ve en sık değışimine ihtiyaç duyulan koltuk takımı üretimine karar verilmiştir.

Söz konusu firma bir şahıs firması olup Antalya ilinde faaliyet göstermektedir. Firma 2000 m2 açık alan üzerinde 1500 m2 kapalı alan olarak kurulmuştur. Antalya’da koltuk imalatı yapmakta olan üç büyük firma arasında yerini almıştır.

Bu firmada toplamda on altı farklı model koltuk takımı üretilmektedir. Bunlardan bazılarının maliyet ve fiyatı birbirine çok yakın olduğundan çalışmamızı modellerin tamamı üzerinden değil, maliyeti yakın olmayan dört model üzerinden gerçekleştirmiş olmaktadır.

Üretilmekte olan bu koltuk takımlarının aynı zamanda firmada hem toptan hem de perakende satışı yapılmaktadır. Firma özel bir teşhir alanı oluşturmuş ve oluşturulan bu teşhir alanında satışlar gerçekleştirilmektedir.

Bir idari dokuz beden işçisi olmak üzere toplam on personel firma bünyesinde istihdam etmektedir. Firma fabrikasının %80’i üretim alanından oluşmakta ve burada yıllık yaklaşık olarak 1350-1500 adet arası koltuk takımı üretilmektedir. Üretimde

kullanılmak üzere firmanın sahip olduğu makine ve ekipmanlar tablo 2’de görülmektedir.

Tablo 2: Firmanın Sahip Olduğu Makine ve Ekipmanlar

Makine
Hava Kompresörü
Hava Kompresörü
Ahşap Planya Kalınlık Makinesi
Ahşap Planya Makinesi
Dikiş Makinesi
Dikiş Makinesi
Dikiş Makinesi
Palet Zımpara Makinesi
Hızar Makinesi
Ahşap Gönye Makinesi
Gaz Altı Kaynak Makinesi

Bu makinalar ile firmaya ham olarak giden malzemeler kesilip işlenerek ürün haline getirilmektedir. Çeşitli makinalar ile koltuk takımlarının ana ham maddesi olan ağaç ve süngerler her boyut ve ölçüde kesilebilmektedir.

Firmada ürün üretimi gerçekleştirilirken her bir aşaması büyük bir titizlikle planlanarak, alınmış olan ham maddeler işlenerek düşük maliyet ile yüksek kalitede ürün üretimi hedeflenmektedir. Sektör gereği firmanın önceliği müşteri memnuniyetidir çünkü bu sektör alanında oldukça yüksek bir rekabet bulunmaktadır. Bu nedenle de müşteri memnuniyetini yüksek tutmak firmanın önceliğidir. Müşteri memnuniyetini olabildiğince yüksek tutabilmek için de hem kaliteyi artırmak de göze hitap eden şıklıkta ürün üretimi gerçekleştirmek zorundadır. Firmanın bunu gerçekleştirebilmek için yani bir yandan şık ve kaliteli ürün üretimi planlarken bir yandan da bunu olabildiğince düşük bir maliyet ile yapabilmek için devamlı olarak plan ve çalışmalar yapmaktadır.

3.2. Araştırmanın Amacı

Yüksek rekabet gören sektörler ön planda olabilmek için sürekli arayışlar içerisine girmektedir. Müşteri odaklı olan firmalarda müşterilerin taleplerini en iyi şekilde yerine getirebilmek ve alanında en iyi olabilmek için farklı arayışlarda bulunmaktadır. Bir diğer deyişle firma mükemmelliği yakalamaya çalışmaktadır.

Firmaların mükemmelliği yakalayabilmesi ve en üst seviyede olabilmesi süreç analizinin çok iyi planlanmasından geçmektedir. Süreci iyi planlayan firmalar kaliteli sonuçlar elde etmekte ve ön planda olmayı başarabilmektedir.

Üretim sürecini iyi planlayan firma, düşük maliyetlerle zamanında ve yüksek kaliteli ürünler üretebilmektedir. Bu nedenle faaliyetler gerçekleştirilirken sürece odaklanmak kaliteyi artırmaktadır. Faaliyet konusu her ne olursa olsun firmalar süreci doğru planlamak için sürekli arayış içerisine girmektedir. Bu arayışlar sırasında yeni yöntemler geliştirerek verimliliği artırmaya yani maksimum kaliteyi minimum maliyet ile yakalamaya çalışmaktadır.

Minimum maliyet maksimum kalite düşüncesi ile hareket eden firmalar kar elde etmektedir. Firma yöneticileri bu noktada çok önemli kararlar almakta ve maliyet konusu bu kararları oldukça etkilemektedir.

Firmaların başarı elde etmek için geleceğe yönelik planlamalar yaparak yöntem belirlemeleri gerekmektedir. Belirlenmiş bu yöntemler uygulanarak firmalar ilerleme gerçekleştirebilmektedir. Firmanın ilerleme hızını firmada gerçekleştirilmekte olan faaliyetler ile ilgili verilecek kararların ne kadar doğru olduğuna bağlıdır. Üretim aşamalarında gözden çıkarılabilecek ve çıkarılamayacak maliyetlerin tespiti firma yöneticilerinin firma ile ilgili vereceği kararları oldukça etkilemektedir. Firmalar devamlılığını koruyabilmek için kar getiren faaliyet ya da faaliyetlere yönelmek zorundadır.

Kar getiren faaliyetler ve herhangi bir katkısı olmayan faaliyetleri ayırt etmek için ve sağlıklı bir maliyet bilgisi elde edebilmek için faaliyet tabanlı maliyet sistemi uygulanmaktadır.

Tezin ikinci bölümünde detaylı bir şekilde ele alınan faaliyet tabanlı maliyet sisteminin amacı şu şekilde açıklanabilmektedir: Genel üretim maliyetlerini oluşturan faaliyetlerden, bir mamul diğer bir mamule göre daha çok faaliyet tüketiyor ise o mamulün genel üretim maliyetlerinden tükettiği oranda pay alması gerekmektedir. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, geleneksel maliyet sisteminde genel üretim maliyetlerinin yanlış oranlarda dağıtımını engellemek ve doğru oranda pay almasını sağlayabilmeyi amaçlamaktadır.

Değişen ve gittikçe modern eşyalara daha çok ilgi duyulan günümüz dünyasında firmalar bu değişime ayak uydurmaya çalışmaktadır. Modern yaşamın hızla gelişiminden dolayı bu sektörlere olan ilgi daha da artmaktadır. Modern eşyalara gösterilen ilgi ile bu eşyaların üretimini yapmakta olan firmalara olan ihtiyaç doğru orantılıdır. Yoğun rekabetin görüldüğü bu sektörlerde insanların ilgi, ihtiyaç ve memnuniyetini üst seviyelerde tutabilmek firmayı ön olana çıkarmaktadır. Firmaların müşteri memnuniyetini sağlamaları ve hızla değişen moderniteyi yakalama çabalarında zayıf kalmaları firmanın hızlı gelişimini engellemektedir. Bu yüzden daha verimli çalışmalar yapmak ve sektörde güçlü kalabilmek için teknolojinin gelişimi ile gelen bazı yenilikleri üretim sistemine uygulama gereğini getirmektedir. Aynı zamanda üretim değişikliğinin kaçınılmaz kıldığı yönetim sistemlerini de değişmiş olan koşullara uyarlamak zorunda kalmaktadır.

Yukarıda belirtilen bu hususlar doğrultusunda yapmış olduğumuz bu çalışmanın amacı; gelişen ve sürekli değişimine ihtiyaç duyulan koltuk takımlarının üretiminde ortaya çıkmakta olan hataları ve yönetimin yanlış kararlar almasına sebebiyet veren yanlış maliyet hesaplamalarının nereden kaynaklandığını tespit etmek ve firmaya olan maliyetini hesaplamak ve bu doğrultuda faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre maliyetleri tekrar oluşturarak firmaya maliyet konusunda tavsiyelerde bulunarak firma yöneticilerinin, sektörde yüksek kar getirisi ile rekabeti yenmesini sağlamaktadır.

3.3. Araştırmanın Önemi

En eski ve devamlı olan mobilya sektörünün parçalarından biridir koltuk sektörü. Koltuk sektörü mobilya sektörü içerisinde en sık değişimine ihtiyaç duyulan mobilyalar arasında üst sırada yerini almıştır. Yoğun bir rekabete sahip olan bu sektörün üretim ve teknolojisinde sürekli gelişme sağlanmaktadır. Bu sektörde çok fazla rekabetin olması, üretim dengesinin değişimi ve üretim kapasitesinin etkin kullanılamaması, kalite standartlarının yakalanamaması birçok olumsuzluğu beraberinde getirmektedir.

Firmalar bu sektör içerisinde kalite anlamında ismini duyurabilmek ve ön plana çıkabilmek, sürekliliğini sürdürebilmek ve daha birçok sorunu giderebilmek için üretimdeki girdi ve çıktıları dikkatli bir şekilde takip etmek ve maliyet kontrolünü sağlayabilmeleri gerekmektedir. Bu planlama ile sektör içerisinde marka yapma, üstün kalite ile müşteri memnuniyetini zirveye çıkarma sayesinde üstünlük elde edebilecektir.

Bu çalışmanın önemi, mobilya sektöründe önemli bir yere sahip olan koltuk sektöründe, maliyet hesaplamalarında çağdaş yönetim sistemini uygulayarak maliyetlerin daha doğru ve güvenilir sonuçlar elde etmesini bununla da yöneticilerin firma ile ilgili sağlıklı kararlar almasına ve firma karlılığını yükseltip değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasını sağlamaktır.

3.4. Araştırmanın Kapsamı

Bu çalışmada öncelikle geleneksel maliyet sistemi ile faaliyet tabanlı maliyet sistemi hakkında literatür bilgileri sunulmuştur. Daha sonra birinci bölümde geleneksel maliyet sistemi detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Bu bölümün sonunda geleneksel maliyet sisteminin zayıf yönleri ele alınarak bu sistemin aslında yetersi olduğu görülmektedir. İkinci bölümde ise faaliyet tabanlı maliyet sistemi detaylandırılarak bilgi sunulmuştur. Faaliyet tabanlı maliyet sistemin maliyet bilgilerini daha doğru sonuçlandırdığı ve firma yöneticilerinin karar alma sürecinde bu sonuçlar doğrultusunda firmanın kar maksimizasyonunu artırma çalışmalarında daha doğru kararlar aldırıldığı vurgulanmıştır. Son bölümde ise bir firma üzerinde her iki sisteme göre maliyet hesaplamaları yapılmış ve elde edilen sonuçlar karşılaştırılmıştır. Bu uygulama ile geleneksel maliyet sisteminin zayıf kaldığı ve faaliyet tabanlı maliyet sisteminin daha doğru ve verimli sonuçlar sunduğu tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.5. Araştırmanın Yöntemi

Uygulamanın gerçekleştirildi firmaya doğrudan katılım yapılmış ve detaylı bir şekilde gözlemlenmiştir. Bu sayede bilgiler doğrudan gözlemlenmiş ve firmada ortaya çıkabilecek hata ve sorunlar anlık olarak tespit edilebilmiş ve kayıt altına alınmıştır. Uygulamanın yapıldığı firmada öncelikli olarak firma hakkında bilgi sunulmuştur. Daha sonra firmanın sahip olduğu makine ekipmanlar tespit edilerek bu makine ekipman bilgileri kayıt alınmış ve firmanın mevcut maliyet sistemi hakkında bilgi edinilmiştir. Firmadaki tüm makineler tek tek ele alınarak hangisinin ne tür uygulama yapabildiği, hangi aşamalarda kullanıldığı ve çalışma potansiyeli hakkında bilgi edinilmiştir.

Firmanın üretmekte olduğu ürünler incelenmiş ve tüm ürünler hakkında bilgi alınmıştır. Bu ürünlerin bazılarının maliyet ve üretim aşamaları birbirine yakın olduğundan tümü ile ilgili değil birbirinden farklı olan dört model tespit edilip bunlar ile ilgili maliyet çalışması yapılmasına karar verilmiştir. Firmanın bir yıllık kapasitesi

incelenmiş ve aylara göre üretim kapasitesinin değişkenlik gösterdiği ve bu değişkenliğe sebep olan etkenler tespit edilmiştir. Firma yetkilileri ile yapılan görüşme sonunda firmadaki mevcut maliyet sistemi ortaya konulmuştur. Mevcut maliyet sisteminde yapılan hatalar, eksik hesaplamalar olduğu tespit edilmiş ve sonuçların firma yetkililerine doğru bilgi vermediği görülmüştür. Bu nedenle firmaya faaliyet tabanlı maliyet sistemi uygulanmıştır. Bu sayede mevcut maliyet sistemindeki eksik bilgi ve hatalar tespit edilerek, maliyet hesapları düzeltilmiştir. Bu çalışma ile firma yöneticileri doğru maliyet bilgileri ile üretimi yapılmakta olan ürünlerin ne zaman, ne kadar üretileceği konusunda daha doğru kararlar alabilmesi sağlanmıştır.

3.6. Firmanın Mevcut Maliyet Sistemi

Firmadaki üretim maliyetlerinin neredeyse tamamı geleneksel maliyet unsurlarıdır. Geleneksel maliyet sistemine göre maliyetleme yapan firma üretimde kullanılan direkt maliyetleri mamullere doğrudan yüklemektedir. Aşağıda firmada üretilmekte olan ürünlerin maliyet hesaplaması açıklanmaya çalışılmıştır.

İşletmede toplam on altı model koltuk takımı üretilmektedir. Yukarıda açıkladığımız üzere bazılarının maliyetleri yakın olduğundan dolayı maliyetleri birbirinden farklı dört model ele alınmıştır. Seçmiş olduğumuz dört modelin maliyetleri ayrı ayrı hesaplanacaktır. İşletmede üretilmekte olan ürünlerin ve aylar itibarıyla üretilen tüm ürünler ve üretilen A,B,C VE D ürünlerinin üretim miktarları tablo 3 ve tablo 4’te gösterilmiştir.

Tablo 2: 2021 Yılı Üretilmekte Olan Tüm Ürünlerin Üretim Miktarları (Adet)

Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
50	60	62	108	95	112	93	174	80	58	50	54

Tablo 3: 2021 Yılı A-B-C ve D modellerinin Üretim Miktarları (Adet)

Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
30	40	42	88	75	92	73	87	60	38	30	34

Yukarıda verilen tabloda da görüldüğü gibi üretim miktarında bir standartlık söz konusu değildir. Bazı aylarda üretim miktarı yüksek iken bazı aylarda da düşük olduğu görülmektedir. Bu sebeple de her ay mamul maliyetlerinde bir değişkenlik söz konusu olacaktır. Ortalama bir miktar göstereceğini varsayarak Eylül ayı üretim maliyetleri baz alınarak maliyetler hesaplanmıştır.

3.6.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti

Firmanın üretmekte olduğu koltuk takımlarının üretimi için dışarıdan ham olarak alınan direkt ilk madde ve malzeme tedarik edilerek üretime verilmektedir. Ham olarak alınan mamuller firmadaki mevcut makina ve ekipmanlar yardımı ile farklı ölçülerde kesilip işlenerek ürün haline getirilmektedir. Genel olarak tabaka halinde gelen bu mamuller modellere göre farklı ebatlarda kesilmekte ve işlenmektedir. Aşağıdaki tabloda seçilmiş olan ürünlerin direkt ilk madde ve malzeme maliyeti gösterilmektedir.

Tablo 4: Üretilen Ürünlerin Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti

ÜRÜN	İLK MADDE VE MALZEME MALİYETİ
A	2.504,62 TL
B	3.489,00 TL
C	2.540,00 TL
D	2.035,22 TL

3.6.2. Direkt İşçilik Gideri

Firma bünyesinde çalışmakta olan toplam 10 kişi vardır. Firmadan alınan bilgiye göre firmada çalışmakta olan personellerin maaşları farklılık göstermektedir. Bu firmada 5 kişinin firmaya olan maliyeti 4.112,50 TL olarak belirlenirken, diğer 5 kişinin de firmaya olan maliyeti 3.760,00 TL olarak belirlenmiştir. Böylece firmada belirlenecek direkt işçilik gideri aşağıdaki gibidir:

$$5 \text{ kişi} \times 4.112,50 \text{ TL} = 20.562,50 \text{ TL}$$

$$5 \text{ kişi} \times 3.760,00 \text{ TL} = 18.800,00 \text{ TL}$$

$$10 \text{ kişi (Toplam)} \quad 39.362,50 \text{ TL}$$

Yukarıda hesaplanan bu değerler firmanın toplam işçilik giderini göstermektedir. Bilindiği üzere firmada dört farklı model üretilmekte ve baz alınan Eylül ayında dört modelin de üretim miktarı farklılık göstermektedir. Seçilen dört modelin Eylül ayı içindeki üretim miktarı toplam üretim miktarının %75’idir. Bu durumda A,B,C ve D ürünleri işçilik payını %75’lik kısımdan almaktadır. Bu nedenle de işçilik maliyeti hesaplanırken toplam işçilik maliyetinin de %75’i hesaplanarak ürünlerin işçilik maliyeti bulunacaktır. Aşağıdaki Eylül ayı içinde üretilmekte olan A,B,C ve D ürünlerinin üretim miktarı ve bu ürünlere düşen işçilik payının bu yüzde oranına göre paylaştırılması gösterilmektedir:

$$\text{Eylül ayı üretilen toplam ürün miktarı} = 80 \text{ adet}$$

$$\text{Eylül ayı üretilmekte olan A,B,C ve D ürünlerinin üretim miktarı} = 60 \text{ adet}$$

$$80 \text{ adet} / 60 \text{ adet} = \% 75 (\text{A,B,C ve D ürünlerinin üretim yüzdesi})$$

$$\text{Eylül ayı üretilen A,B,C,D ürünlerine düşen işçilik gideri} = 39.362,50 \text{ TL} \times \%75 = 29.521,50 \text{ TL}$$

3.6.3. Amortisman Gideri

Üretim yapmakta olan bu firmanın üretimde kullanılmak üzere toplamda 11 adet makinası bulunmaktadır. Firma normal amortisman diğer bir adıyla eşit tutarlı amortisman kullanmakta ve tüm makinelerin ömrü 5 yıl olarak hesaplanmaktadır. Bu makinalardan 3 tanesi tüm üretim kesimlerinde kullanılırken, 5 tanesi iskelet bölümünde, 3 tanesi ise dikim bölümünde kullanılmaktadır. Firmanın sahip olduğu bu makinalar tüm ürünlerin üretiminde kullanıldığından firma amortisman payını tüm ürünlere eşit dağıtmaktadır. Aşağıda vermiş olduğumuz tabloda firmanın sahip olduğu makinalar ve amortisman paylarının bulunduğu bilgiler bulunmaktadır:

Tablo 5: Amortisman Gideri

Makine	Fiyat	Makine Ömrü	Yıllık Oran	Aylık Amortisman Payı
Hava Kompresörü	1.850,00 TL	5 YIL	% 20	30,83 TL
Hava Kompresörü	1.900,00 TL	5 YIL	% 20	31,67 TL
Ahşap Planya Kalınlık Makinesi	85.00,00 TL	5 YIL	% 20	1.416,67 TL
Ahşap Planya Makinesi	128.00,00 TL	5 YIL	% 20	2.133,33 TL
Dikiş Makinesi	3.299,00 TL	5 YIL	% 20	54,98 TL
Dikiş Makinesi	2.850,00 TL	5 YIL	% 20	47,50 TL
Dikiş Makinesi	1915,00 TL	5 YIL	% 20	31,92 TL
Palet Zımpara Makinesi	65.000,00 TL	5 YIL	% 20	1.803,33 TL
Hızar Makinesi	38.000,00 TL	5 YIL	% 20	633,33 TL
Ahşap Gönye Makinesi	4.128,00 TL	5 YIL	% 20	68,80 TL
Gaz Altı Kaynak Makinesi	29.400,00 TL	5 YIL	% 20	490,00 TL

Yukarıdaki tabloda firmanın kullanmakta olduğu makineler ve bu makinelerin tutarı, ekonomik ömrü yıllık amortisman oranı ve aylık amortisman payı bilgileri bulunmaktadır. Bu tabloda verilen aylık amortisman payı firmanın aylık üretilen tüm ürünlerine dağıtılmaktadır. Fakat bu uygulamada üretilen ürünlerden yalnızca dört modeli baz alınarak hesaplama yapılmıştır. Daha önce belirtildiği üzere seçilen bu dört

model aylık üretimin % 75'idir. Bu nedenle aylık toplama amortisman oranının % 75'i maliyetlere eklenerek hesaplanmaktadır.

$$6.742,36 \text{ TL} \times 0,75 = 5.056,77 \text{ TL (Seçilen dört modelin aylık amortisman payı)}$$

3.6.4. Genel Üretim Gideri

Firmanın yukarıdaki giderleri haricinde genel üretim giderleri bulunmaktadır. Firmanın Eylül ayına ait genel üretim giderleri toplamı 35.473,57 TL'dir. Firmanın mevcut maliyet sisteminde genel üretim giderleri üretilen ürünlerin maliyetine eşit olarak dağıtılmaktadır. Uygulama için seçmiş olduğumuz dört model için genel üretim gideri, toplam Eylül ayı genel üretim giderinin % 75'idir.

$$35.473,57 \text{ TL} \times 0,75 = 26.605,18 \text{ TL (Seçilen dört modelin aylık genel üretim gideri)}$$

Hesaplanan tüm giderlerin ürünlere yüklenmesinden sonraki maliyet hesaplamaları tablo 6'da gösterilmektedir.

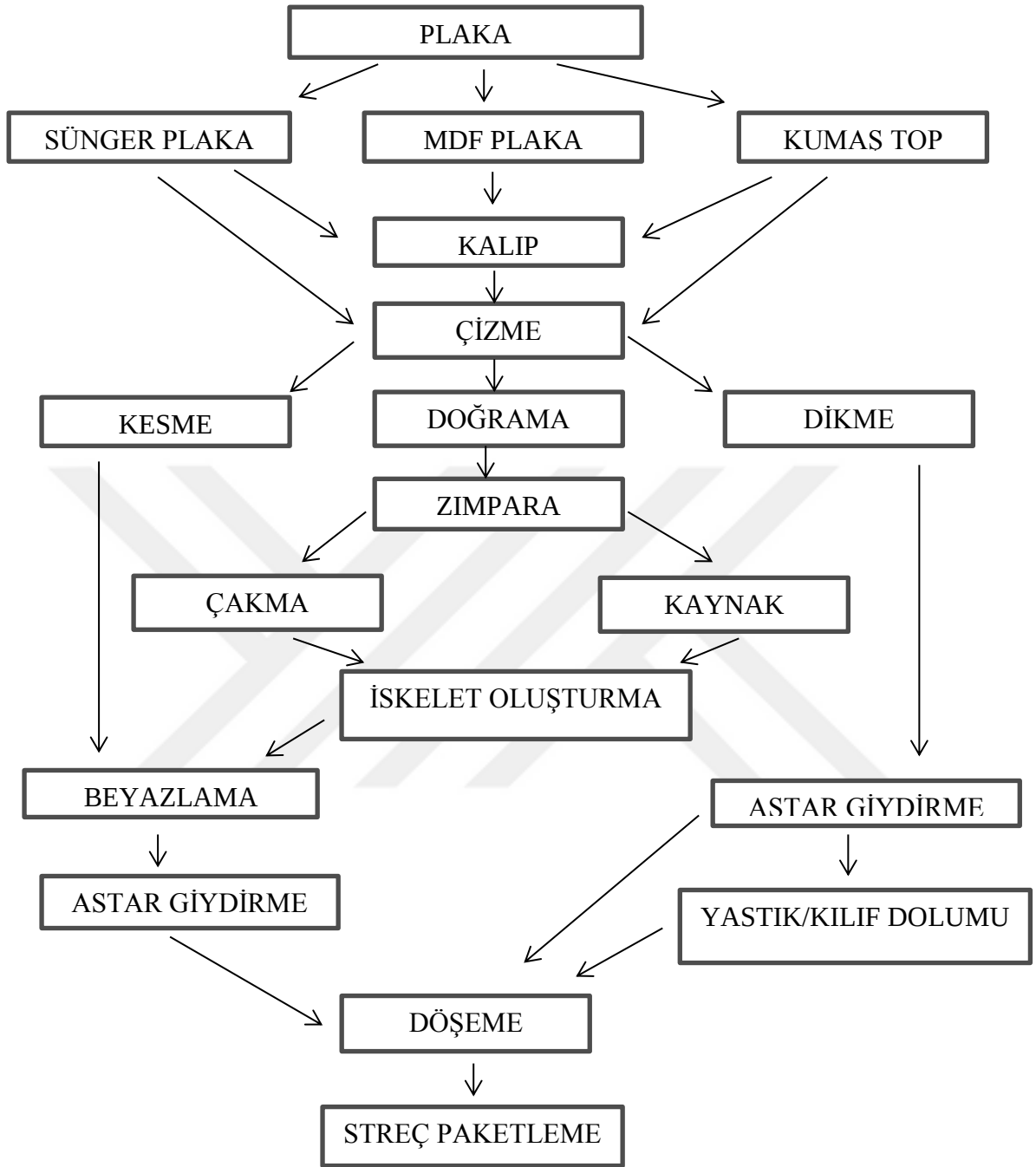
Tablo 6: A,B,C ve D Ürünlerinin Yükleme Birim Maliyetleri

Ürün	A	B	C	D
Direkt İlk Madde ve Malzeme	2.504,62 TL	3.489,00 TL	2.540,00 TL	2.035,22 TL
Direkt İşçilik Gideri	492,03 TL	492,03 TL	492,03 TL	492,03 TL
Amortisman Gideri	84,28 TL	84,28 TL	84,28 TL	84,28 TL
Genel Üretim Gideri	443,42 TL	443,42 TL	443,42 TL	443,42 TL
Toplam	3.524,35 TL	4.508,73 TL	3.559,73 TL	3.054,95 TL

3.7. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Uygulanması

Firmanın mevcutta uyguladığı maliyet hesaplamalarının bilgileri elde edildikten sonra bu bilgilerin maliyet ölçümünde üretim miktarını dağıtım anahtarı olarak kabul ettikleri görülmüştür. Bu da firmadaki maliyet hesaplamalarının doğru bilgi vermemesine sebep olup firma yöneticilerinin yanlış kararlar almasına sebep olmaktadır.

Üretilmekte olan ürünler ile maliyetler arasında doğrudan bir ilişki kurmak için faaliyet tabanlı maliyet sistemi uygulanmakta ve ürünlerin tüketmekte olduğu faaliyetler bazında sınıflandırılma yapılmaktadır. Uygulamanın bu kısmında faaliyet tabanlı maliyet sistemi kurulmaya çalışılmış ve firmanın maliyet bilgileri bu doğrultuda hesaplanmaya çalışılmıştır. Üretim süreci faaliyet tabanlı maliyet sisteminin ilk ve en önemli adımıdır. Yani doğru bir maliyet sistemini kurmak üretim sürecinin anlaşılmasından geçmektedir. Üretim esnasında elde edilen bilgiler sayesinde firmadaki faaliyet listeleri kolayca hazırlanabilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyet sistemin ön hazırlık aşaması olduğu düşünülerek aşağıda üretim akış şeması verilmiştir.



Üretim akış şemasında da görüldüğü gibi üretim süreci birçok aşamadan oluşmaktadır. Firmanın üretim süreci kısaca şu şekilde tanımlanabilmektedir; Koltuk takımlarının ana hammaddesi olan sünger, mdf/gürgen plaka şeklinde kumaş ise toplar halinde gelmektedir. Kumaş modeline göre kalıptan geçerek çizilir ve kesimi yapılır daha sonra da kesilen bu kumaşlar dikiş makinaları ile dikilip hazırlanmaktadır. Terzihane bölümünde kumaşlar hazırlanırken iskelehanede plaka halinde mdf ve gürgenler kalıp yardımı ile çizilerek makineler ile doğranmaktadır. Daha sonra kesilen bu ağaçlar zımparadan geçerek yüzeyleri pürüzsüzleştirilmektedir. Hazırlanmış olan bu ağaçlar, kaynağı yapılmış demirler ile birleştirilerek çakılma işlemi yapılır ve koltuk modelinin iskeleti hazır hale getirilmiş olmaktadır. Bu işlemler yapılırken plakalar halinde gelmiş olan süngerlerde modeline göre kalıptan geçilerek çizilip makineler yardımı ile kesilmektedir. Hazır hale getirilen iskelet önce ince sünger ile kaplanır bu işleme de beyazlama adı verilmektedir. Daha sonrasında kesilip hazırlanan süngerler iskelete geçirilir ve son aşama olan kumaş giydirme yani döşeme işlemi yapılmaktadır. Böylece koltuk hazır hale getirilerek streç paketleme işleminden sonra teslim çıkılmaktadır.

Yukarıda verilen bilgiler ve üretim akış şemasından da anlaşılacağı üzere firmada faaliyet tabanlı maliyet sisteminin gerçekleştirilebilmesi için uygulama aşamaları sırasıyla gerçekleştirilecektir.

3.7.2. Faaliyetlerin Belirlenmesi

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin en temel ve önemli aşaması faaliyetlerin belirlenmesi aşamasıdır. Faaliyet belirleme sayesinde maliyet sistemi daha doğru bilgilere ulaşmakta ve firma yöneticilerinin bu doğrultuda daha doğru kararlar vermesini sağlamaktadır. Bu aşama hazırlanırken firma yöneticileri ve çalışanları yardımıyla bir faaliyet listesi hazırlanmıştır. Alınan bu bilgiler doğrultusunda oluşturulan faaliyet tablosu tablo 7’de görülmektedir.

Tablo 7: Faaliyetler

Faaliyetler
Satın Alma Faaliyeti
Kesim Faaliyeti
Çakma Faaliyeti
Beyazlama Faaliyeti
Sünger Yerleştirme Faaliyeti
Kumaş Kesim ve Dikimi Faaliyeti
Döşeme (Kumaş Giydirme) Faaliyeti
Satış Faaliyeti

Satın Alma Faaliyeti

İşletmede ürün üretimi için ihtiyaç olan direkt ilk madde ve malzeme alımı aynı zamanda kullanılmakta olan makinalar için yardımcı malzeme alımı gerçekleştirilmektedir. İhtiyaç olan bu malzemelerin fiyat araştırması, tedarikçilerle görüşme, sipariş verme, verilen siparişlerin satın alım işlemleri gibi tüm faaliyetleri kapsamaktadır.

Kesim

Üretilmekte olan koltuk takımlarının ilk işlemi iskelet yapımıdır. Bunun için de ihtiyaç olan ilk faaliyet ağaç kesimidir. Farklı cins ve ebatlarda gelen ağaçlar her model için ayrı ayrı farklı ölçülerde kesilerek hazır hale getirilmektedir.

Çakma

Her modelin ağaç kesimi yapıldıktan sonra koltuk takımlarının iskelet oluşumu yapılmaktadır. Kesilip hazırlanan ağaçların her biri modeline göre çakılarak iskeleti hazırlanmaktadır.

Beyazlama

Ürünlerin iskelet yapımı tamamlandıktan sonra ilk olarak süngerleme işlemi yapılmaktadır ve buna beyazlama adı verilmektedir. İskeleti oluşturulan ürünün tamamı ağaçlar görünmeyecek şekilde tamamı ince bir süngerle kaplanmaktadır.

Sünger Yerleştirme

Beyazlaması yapılan koltuklar sünger yerleştirmeye hazır hale getirilmiş demektir. Bu aşamadan sonra oturma, sırt ve kol süngerleri yerleştirilmektedir. Her modelin her kısmına farklı ölçülerdeki süngerler kullanılarak yerleştirme işlemi yapılmaktadır.

Kumaş Kesim ve Dikimi

Modeller için belirlenmiş olan kumaşlar toplar halinde satın alınmaktadır. Kalıbı önceden hazırlanmış olan modeller için öncelikle kumaş üzerinde çizimi yapıldıktan sonra kesimi yapılır. Daha sonra kesilen bu kumaşlar farklı makinalarda dikilmektedir.

Döşeme (Kumaş Giydirme)

Sünger yerleştirmesi yapılan koltuklar dikimi bitirilmiş kumaşlarla giydirilerek diğer bir tanımla döşenerek satışa hazır hale getirilmektedir.

Satış-Dağıtım

Son faaliyet olan satış dağıtım faaliyetinde satışa hazır hale getirilen koltuk takımlarının satışı yapılmakta ve belirlenen termin süresinde müşteriye teslimi yapılmaktadır.

3.7.3. Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi

Faaliyet maliyetleri yukarıdaki şekilde belirlendikten sonra bu faaliyetlerin kullanmakta olduğu kaynak maliyetlerin havuzlara aktarılması işleminin yapılması gerekmektedir. Aşağıda firmanın maliyetlerinin faaliyetlere aktarımı sırasıyla ele alınmıştır.

3.7.3.1 İşçilik Maliyetlerinin Faaliyetlere Aktarılması

Firmanın faaliyet listesi yukarıda hazırlanmış olup her bir faaliyete işçilik maliyetini aktarabilmek için o faaliyette kaç kişinin çalıştığı ve ücretlerinin belirlenmesi

gerekmektedir. Satın alma ve satış faaliyeti aynı yerde yürütüldüğünden ve aynı çalışan ilgilendiğinde tek bir faaliyet olarak ele alınmıştır. Firmanın muhasebe ve finans bölümünden alınan bilgiler ile oluşturulan direkt işçilik ücretleri ve işçilerin yıllık izin ücretleri, fazla çalışma mesai ücretleri, tatil ücretleri ücretlerin eklenmesiyle oluşan endirekt işçilik giderleri tablo 8 de gösterilmektedir.

Tablo 8: İşçilik Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

Faaliyetler	Çalışan Sayısı	Direkt İşçilik Maliyeti (TL)	Yükleme Oranı Endirekt/ Direkt	Endirekt İşçilik Maliyeti	Toplam (TL)	4 Modelin Toplam İşçilik Gideri
Satın Alma/Satış Faaliyeti	1	4.112,50 TL	0,2277 TL	1.035,32 TL	5.147,82 TL	3.860,86 TL
Kesim Faaliyeti	1	4.112,50 TL	0,2277 TL	1.035,32 TL	5.147,82 TL	3.860,86 TL
Çakma Faaliyeti	2	7.520,00 TL	0,2277 TL	1.893,14 TL	9.413,14 TL	7.059,85 TL
Beyazlama Faaliyeti	1	3.760,00 TL	0,2277 TL	946,57 TL	4.706,57 TL	3.529,92 TL
Sünger Yerleştirme Faaliyeti	1	3.760,00 TL	0,2277 TL	946,57 TL	4.706,57 TL	3.529,92 TL
Kumaş Kesim ve Dikimi Faaliyeti	3	11.985,00 TL	0,2277 TL	3.017,21 TL	15.002,21 TL	11.251,65 TL
Döşeme (Kumaş Giydirme) Faaliyeti	1	4.112,50 TL	0,2277 TL	1.035,32 TL	5.147,82 TL	3.860,86 TL
Toplam	10 KİŞİ	39.362,50 TL		8.962,88 TL	49.271,95 TL	36.953,92 TL

Firmanın mevcut maliyet sisteminde işçilik maliyetleri hesaplanırken endirekt işçilik maliyetleri baz alınmamıştı. Fakat firmaya faaliyet tabanlı maliyet sistemi uygularken işçilik maliyetlerine endirekt işçilik gideri de eklenmiş ve faaliyetlere dağıtılmıştır.

Toplam Endirekt İşçilik Tutarı / Toplam Direkt İşçilik Tutarı = Yükleme Oranı

8.962,88 TL / 39.362,50 TL = 0,2277 TL

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere hesaplanan işçilik maliyeti Eylül ayında üretilen tüm takımların işçilik maliyetini göstermektedir. Fakat uygulama için seçmiş olduğumuz 4 model Eylül ayı üretim miktarının % 75'ini oluşturmaktadır. Bu nedenle de tablonun son sütununda 4 modelin işçilik maliyeti verilmiştir.

4 Modeli İşçilik Maliyeti = Toplam İşçilik Maliyeti x 0,75

3.7.3.2 Makine Ekipman Maliyetlerinin Faaliyetlere Aktarılması

Firmada kullanılmakta olan makinelerin amortismanları ile bu makinelerin bakım/onarım giderleri firmanın makine ekipman maliyetlerinin oluşturmaktadır. Makine ve ekipman maliyetlerinin faaliyetlere doğru aktarılabilmesi için bunların faaliyetleri kullanım oranına göre paylaştırılması gerekmektedir. Bu yüzden maliyetler faaliyetlere dağıtılırken amortisman giderleri doğrudan, bakım onarım giderleri ise bakım onarım saatine göre dağıtılacaktır. Firmanın üretiminde çalışmakta olan çalışanlardan alınan bilgiye göre maliyet etkenlerinin faaliyetlere göre kullanımı tablo 9'da verilmektedir.

Tablo 9: Maliyet Etkenlerinin Faaliyetlere Göre Kullanımı

Faaliyetler	Bakım-Onarım (saat)
Satın Alma Faaliyeti/Satış Faaliyeti	-
Kesim Faaliyeti	22,50
Çakma Faaliyeti	15,80
Beyazlama Faaliyeti	-
Sünger Yerleştirme Faaliyeti	-
Kumaş Kesim ve Dikimi Faaliyeti	18,48
Döşeme (Kumaş Giydirme) Faaliyeti	11,56
Toplam	68,34

Makine ekipman maliyetleri faaliyetlere dağıtılırken amortisman giderleri ve makine bakım-onarım giderleri ayrı ayrı sınıflandırılmaktadır. Amortisman giderleri faaliyetlere doğrudan yüklenirken, makine bakım-onarım giderleri ise dağıtım anahtarına göre yüklenmektedir. Firmanın resmi bilgilerinden alınan bilgilere göre Eylül ayında toplamda 12.850,69 TL bakım-onarım gideri gerçekleşmiştir. Bu bilgiye göre bakım onarım giderlerinin yükleme oranı şu şekildedir;

Yükleme Oranı = 3.650,62 TL / 68,34 bakım-onarım saati = 53,41 TL/Bakım-Onarım Saati

Yukarıda elde edilen bilgiler doğrultusunda faaliyetlere ait maliyet hesaplamalarını doğru bir şekilde hesaplanabilecektir. Aşağıdaki tabloda makine ekipman maliyetlerinin faaliyetlere yüklenmesi gösterilmektedir.

Tablo 10: Makine Ekipman Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

Faaliyetler	Amortisman (a)	Bakım-Onarım Saati(b)	Yükleme Oranı (TL/Bak.Ona. Sa.(c)	Tutar (d)-(b*c)	Toplam Tutar(e) -(a+d)	4 Model İçin Toplam Maliyet(e* 0,75)
Satın Alma Faaliyeti	-	-	-	-	-	-
Kesim Faaliyeti	4.252,13 TL	22,50	53,42 TL/Bak.-On. Saat	1.201,85 TL	5.453,98 TL	4.090,46 TL
Çakma Faaliyeti	2.293,33 TL	15,80	53,42 TL/Bak.-On. Saat	844,04 TL	3.137,37 TL	2.353,02 TL
Beyazlama Faaliyeti	-	-	-	-	-	-
Sünger Yerleştirme Faaliyeti	-	-	-	-	-	-
Kumaş Kesim ve Dikimi Faaliyeti	134,40 TL	18,48	53,42 TL/Bak.-On. Saat	987,20 TL	1.121,60 TL	841,20 TL
Döşeme (Kumaş Giydirme) Faaliyeti	62,50 TL	11,56	53,42 TL/Bak.-On. Saat	617,53 TL	680,03 TL	510,02 TL
Toplam	6.742,36 TL	68,34 Sa	53,42 TL/Bak-On Sa	3.650,62 TL	10.392,9 8 TL	7.794,70 TL

Yukarıdaki tabloda makine ekipman maliyetleri faaliyetlerine göre dağıtılmıştır. Yine bu maliyet toplamının %75'i baz alınacak çünkü daha öce belirtildiği üzere uygulamayı 4 model üzerinde gerçekleştiriyoruz ve bu dört model aylık üretimin %75'inin oluşturmakta idi.

3.7.3.3 Diğer Endirekt Maliyetlerin Faaliyetlere Aktarılması

Faaliyetlere doğrudan yüklenemeyen maliyetler de tespit edilerek maliyet taşıyıcıları aracılığı ile dağıtılmıştır. Bu maliyetler endirekt giderler olarak tanımlanmaktadır. Bu giderlerin maliyet taşıyıcısına o maliyetlerin özellikleri dikkate alınmaktadır. Aşağıdaki tabloda söz konusu firmanın bu maliyet ve özellikleri bilgileri bulunmaktadır.

Tablo 11: Diğer Endirekt Maliyetler ve Maliyet Taşıyıcıları

Endirekt Maliyet Kalemleri	Tutarlar	Maliyet Taşıyıcıları	Faaliyetler
Enerji Giderleri	19.259,60 TL	Kwh	Tüm Faaliyetler
Yemekhane Giderleri	10.354,98 TL	İşçi Sayısı	Tüm Faaliyetler
Endirekt Malzeme Giderleri	5.858,99 TL	Direkt	Tüm Faaliyetler

Firma üretim esnasında yapıstırıcı, zımba, boya, elyaf gibi bir üretime doğrudan dahil olmayan bir çok endirekt gideri göz ardı etmekteydi. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde bu giderler tespit edilerek hesaplamalara dahil edilmiştir. Tabloda da görüldüğü gibi yukarıdaki diğer endirekt maliyetler tüm faaliyetleri kapsamakta yani üretimdeki tüm faaliyetler ile ilişkilidir. Öncelikle bu maliyet etkenlerinin faaliyetlere göre kullanımı tespit edilmekte daha sonra dağıtımı yapılmaktadır. Tablo 12'de maliyet etkenlerinin faaliyetlerine göre kullanımı gösterilmektedir.

Tablo 12: Diğer Maliyet Etkenlerinin Faaliyetlere Göre Kullanımı

Faaliyetler	Enerji Giderleri	Yemekhane Giderleri	Endirekt Malzeme Giderleri (DİREKT)
Satın Alma/Satış Faaliyeti	180,58 kwh	1 KİŞİ	DİREKT
Kesim Faaliyeti	41.852,86 kwh	1 KİŞİ	DİREKT
Çakma Faaliyeti	1.253,63 kwh	2 KİŞİ	DİREKT
Beyazlama Faaliyeti	1.368,98 kwh	1 KİŞİ	DİREKT
Sünger Yerleştirme Faaliyeti	847,25 kwh	1 KİŞİ	DİREKT
Kumaş Kesim ve Dikimi Faaliyeti	20.528,14 kwh	3 KİŞİ	DİREKT
Döşeme (Kumaş Giydirme) Faaliyeti	2.589,78 kwh	1 KİŞİ	DİREKT
Toplam	68.621,22 kwh	10 KİŞİ	DİREKT

Yukarıda gösterildiği üzere satın alma ve satış faaliyetini gerçekleştiren kişi aynı Faaliyetlere göre kullanılan maliyet etkenleri bilgileri belirlenmiş olup bu maliyetlerin dağıtım anahtarı yardımı ile belirlenmiş olan faaliyetlere aktarımı söz konusu olacaktır. Tablo 13’te maliyetlerin faaliyetlere aktarımı gösterilmektedir.

Tablo 13: Diğer Endirekt Maliyetlerin Faaliyetlere Dağıtılması

Faaliyetler	Enerji Giderleri	Yemekhane Giderleri	Endirekt Mal. Giderleri	Toplam	4 Model İçin Toplam
Satın Alma/Satış Faaliyeti	50,75 TL	1.035,50 TL	97,60 TL	1.183,67 TL	887,25 TL
Kesim Faaliyeti	11.760,65 TL	1.035,50 TL	3.120,42 TL	15.916,57 TL	11.937,43 TL
Çakma Faaliyeti	351,62 TL	2.070,99 TL	568,12 TL	2.990,73 TL	2.243,05 TL
Beyazlama Faaliyeti	383,31 TL	1.035,50 TL	853,91 TL	2.272,72 TL	1.704,54 TL
Sünger Yerleştirme Faaliyeti	237,25 TL	1.035,50 TL	195,12 TL	1.467,87 TL	1.100,97 TL
Kumaş Kesim ve Dikimi Faaliyeti	5.749,88 TL	3.106,49 TL	759,25 TL	9.615,62 TL	7.211,72 TL
Döşeme (Kumaş Giydirme) Faaliyeti	726,14 TL	1.035,50 TL	264,57 TL	2.026,21 TL	1.519,66 TL
Toplam	19.259,60 TL	10.354,98 TL	5.858,99 TL	35.473,39 TL	26.604,62 TL

Bu tabloda maliyet taşıyıcısı aracılığı ile endirekt maliyetlerin faaliyetlere dağıtımı gösterilmektedir. Yükleme oranının hesaplaması aşağıda gösterilmiştir

Enerji Maliyeti Yükleme Oranı= Toplam Enerji Maliyeti / Toplam kwh

= 19.259,60 TL / 68.621,22 kwh

= 0,281 TL / kwh

Yemekhane Maliyeti Yükleme Oranı= Toplam Yemekhane Maliyeti / Toplam Çalışan Sayısı

10.354,98 TL / 10 KİŞİ

= 1035,50 TL / KİŞİ

3.7.3.4 Faaliyetlerin Toplam Maliyetlerinin Bulunması

Öncelikle firmadaki faaliyetler belirlenmiş ve bunların maliyetleri tek tek hesaplanarak firmadaki faaliyetlere dağıtılan maliyetler tespit edilmiştir. Bu bilgilerden yola çıkarak aşağıdaki tabloda faaliyetlerin toplam maliyetleri verilmiştir.

Tablo 14: Faaliyetlerin Toplam Maliyetleri

Faaliyetler	İşçilik Maliyetleri	Makine Ekipman Maliyetleri	Diğer Endirekt Maliyetler	Toplam
Satın Alma/Satış Faaliyeti	3.860,86 TL	-	887,25 TL	4.748,11 TL
Kesim Faaliyeti	3.860,86 TL	4.090,46 TL	11.937,43 TL	19.888,75 TL
Çakma Faaliyeti	7.059,85 TL	2.353,02 TL	2.243,05 TL	11.655,92 TL
Beyazlama Faaliyeti	3.529,92 TL	-	1.704,54 TL	5.234,46 TL
Sünger Yerleştirme Faaliyeti	3.529,92 TL	-	1.100,97 TL	4.630,89 TL
Kumaş Kesim ve Dikimi Faaliyeti	11.251,65 TL	841,20 TL	7.211,72 TL	19.304,57 TL
Döşeme (Kumaş Giydirme) Faaliyeti	3.860,86 TL	510,02 TL	1.519,66 TL	5.890,54 TL
Toplam	36.953,92 TL	7.794,70 TL	26.604,62 TL	71.353,24 TL

3.7.4. Faaliyet Taşıyıcılarının Belirlenmesi

Faaliyet maliyetleri belirlenip hesaplandıktan sonra faaliyetlerin hangi ölçülere göre ürünler tarafından kullanıldığı tespit edilmelidir. Firma yönetici ve çalışanları ile yapılan görüşme neticesinde maliyet etkenleri faaliyetler doğrultusunda belirlenmiştir. Hangi faaliyetin hangi maliyet etkenini kapsadığı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 15: Maliyet Etkenleri

Faaliyetler	Maliyet Etkeni
Satın Alma Faaliyeti/Satış Faaliyeti	Üretim Hacmi
Kesim Faaliyeti	Makine Saati
Çakma Faaliyeti	Direkt İşçilik Saati
Beyazlama Faaliyeti	Direkt İşçilik Saati
Sünger Yerleştirme Faaliyeti	Direkt İşçilik Saati
Kumaş Kesim ve Dikimi Faaliyeti	Makine Saati
Döşeme (Kumaş Giydirme) Faaliyeti	Direkt İşçilik Saati

3.7.4.2 Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Dağıtılması

Yukarıdaki tabloda gösterildiği üzere faaliyetlerin maliyet etkenleri tespit edilmiş olup baz aldığımız Eylül ayı içerisinde faaliyet maliyetleri dağıtımı yani hangi ürünün ne miktarda faaliyet kullandığının tespitinin yapılması gerekmektedir.

Tablo 15’ te gösterdiğimiz faaliyet maliyet etkenleri ürün dağıtımında kullanılacaktır. Ancak her faaliyetin üretim miktarı farklılık göstermektedir. Bu nedenle direkt işçilik saatleri ve makine saati üretilen miktarlar doğrultusunda ürünlere dağıtılacaktır.

Tablo 16: Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Dağıtım Oranı

Faaliyetler	Maliyet Etkeni	Toplam Maliyet	A	B	C	D
Satın Alma Faaliyeti/Satış Faaliyeti	Üretim Hacmi	4.748,11 TL	% 33,33	% 16,67	% 21,67	% 28,33
Kesim Faaliyeti	Makine Saati	19.888,75 TL	50,0 mak.sa	35,00 mak. sa	52,00 mak.sa.	25,50 mak.sa
Çakma Faaliyeti	Direkt İşçilik Saati	11.655,92 TL	90,00 direkt işçilik sa.	75,00 direkt işçilik sa.	104 direkt işçilik sa.	59,50 direkt işçilik sa.
Beyazlama Faaliyeti	Direkt İşçilik Saati	5.234,46 TL	20,00 direkt işçilik sa.	20,00 direkt işçilik sa.	19,50 direkt işçilik sa.	17,00 direkt işçilik sa.
Sünger Yerleştirme Faaliyeti	Direkt İşçilik Saati	4.630,89 TL	30,00 direkt işçilik sa.	35,00 direkt işçilik sa.	13,00 direkt işçilik sa.	17,00 direkt işçilik sa.
Kumaş Kesim ve Dikimi Faaliyeti	Makine Saati	19.304,57 TL	90,00 mak.sa	80,00 mak. Sa.	65,00 mak. Sa.	136,00 mak. Sa
Döşeme (Kumaş Giydirme) Faaliyeti	Direkt İşçilik Saati	5.890,54 TL	170,00 direkt işçilik sa.	105,00 direkt işçilik sa.	97,50 direkt işçilik sa.	119,00 direkt işçilik sa.

Bu tabloda faaliyetlerin maliyet etkeni ve her ürünün faaliyete göre dağıtım oranı bilgileri verilmiştir. Bu bilgilerden yola çıkarak Tablo 17’de bu oranlara göre dağıtım yapılacak ve her ürünün faaliyete göre maliyet oranı bulunacaktır.



Tablo 17: Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Dağıtılması

Faaliyetler	Maliyet Etkeni	Toplam Maliyet	A	B	C	D
Satın Alma Faaliyeti/Satış Faaliyeti	Üretim Hacmi	4.748,11 TL	1.582,54 TL	791,51 TL	1.028,92 TL	1.345,15 TL
Kesim Faaliyeti	Makine Saati	19.888,75 TL	6.119,62 TL/mak.sa	4.283,73 TL/mak. sa	6.364,40 TL/mak.sa.	3.121,00 TL/mak.sa
Çakma Faaliyeti	Direkt İşçilik Saati	11.655,92 TL	3.193,40 TL/direkt işçilik sa.	2.661,18 TL/direkt işçilik sa.	3.690,15 TL/direkt işçilik sa.	2.111,19 TL/direkt işçilik sa.
Beyazlama Faaliyeti	Direkt İşçilik Saati	5.234,46 TL	1.368,49 TL/direkt işçilik sa.	1.368,49 TL/direkt işçilik sa.	1.334,27 TL/direkt işçilik sa.	1.163,21 TL/direkt işçilik sa.
Sünger Yerleştirme Faaliyeti	Direkt İşçilik Saati	4.630,89 TL	1.462,39 TL/direkt işçilik sa.	1.706,12 TL/direkt işçilik sa.	633,70 TL/direkt işçilik sa.	828,68 TL/direkt işçilik sa.
Kumaş Kesim ve Dikimi Faaliyeti	Makine Saati	19.304,57 TL	4.683,05 TL/mak.sa	4.162,71TL/mak.sa	3.382,21 TL/mak.sa	7.076,60 TL/mak.sa
Döşeme (Kumaş Giydirme) Faaliyeti	Direkt İşçilik Saati	5.890,54 TL	2.037,42 TL/direkt işçilik sa.	1.258,41 TL/direkt işçilik sa.	1.168,52 TL/direkt işçilik sa.	1.426,19 TL/direkt işçilik sa.
Toplam		71.353,24 TL	20.446,91 TL/direkt işçilik sa.	16.232,15 TL/direkt işçilik sa.	17.602,17 TL/direkt işçilik sa.	17.072,02 TL/direkt işçilik sa.

Faaliyet maliyetlerinin ürünlere dağıtılması aşamasında her faaliyet için ayrı ayrı maliyet etkenine göre oran belirlenip faaliyet maliyetleri dağıtılmaktadır. Koltuk üretiminde her ürünün üretim süresi farklılık gösterdiğinden her faaliyet için ayrı ayrı hesaplama yapılmaktadır. Yapılan hesaplamalar aşağıda gösterilmektedir:

Satın Alma/Satış Faaliyeti = Üretim Maliyeti x Üretim Yüzdesi

$$\begin{aligned} \text{A Takımı İçin} &= 4.748,12 \text{ TL} \times \% 33,33 \\ &= 1.582,54 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{B Takımı İçin} &= 4.748,12 \text{ TL} \times \% 16,67 \\ &= 791,51 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{C Takımı İçin} &= 4.748,12 \text{ TL} \times \% 21,67 \\ &= 1.028,92 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{D Takımı İçin} &= 4.748,12 \text{ TL} \times \% 28,33 \\ &= 1.345,15 \text{ TL} \end{aligned}$$

Kesim Faaliyeti = (Kesim Faaliyetinde Toplam Maliyet/ Kesim Faaliyetindeki Toplam Makine Saati) x Makine Saati

$$\begin{aligned} \text{A Takımı İçin} &= (19.888,75 \text{ TL} / 162,50 \text{ mak.saat}) \times 50 \text{ mak.saat} \\ &= 6.119,62 \text{ TL/mak.saat} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{B Takımı İçin} &= (19.888,75 \text{ TL} / 162,50 \text{ mak.saat}) \times 35 \text{ mak.saat} \\ &= 4.283,73 \text{ TL/mak.saat} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{C Takımı İçin} &= (19.888,75 \text{ TL} / 162,50 \text{ mak.saat}) \times 52 \text{ mak.saat} \\ &= 6.364,40 \text{ TL/mak.saat} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{D Takımı İçin} &= (19.888,75 \text{ TL} / 162,50 \text{ mak.saat}) \times 25,50 \text{ mak.saat} \\ &= 3.121,00 \text{ TL/mak.saat} \end{aligned}$$

Çakma Faaliyeti = (Çakma Faaliyetinde Toplam Maliyet/ Çakma Faaliyetindeki Toplam Direkt İşçilik Saati) x İşçilik Saati

A Takımı İçin = (11.655,92 TL / 328,50 direkt işç.saat) x 90 direkt işç.saat
= 3.193,40 TL/ direkt işç.saat

B Takımı İçin = (11.655,92 TL / 328,50 direkt işç.saat) x 75 direkt işç.saat
= 2.661,17 TL/ direkt işç.saat

C Takımı İçin = (11.655,92 TL / 328,50 direkt işç.saat) x 104 direkt işç.saat
= 3.690,15 TL/ direkt işç.saat

D Takımı İçin = (11.655,92 TL / 328,50 direkt işç.saat) x 59,50 direkt işç.saat
= 2.111,19 TL/ direkt işç.saat

Yukarıda 3 faaliyetin hesaplama yöntemi detaylı bir şekilde açıklanmış olup her faaliyet için ayrı ayrı maliyet hesaplaması yapılmıştır. Diğer faaliyet hesaplamalarında da aynı yöntem uygulanmıştır.

Tabloda görüldüğü üzere her takımın faaliyetine göre maliyet gideri hesaplanmış ve toplamlar tabloda gösterilmiştir. Bu sonuçlar Eylül ayı içerisinde üretilmekte olan toplam üretimin %75'lik kısmını göstermektedir. Her takımın üretim miktarı farklılık gösterdiğinden daha önce belirtilen bilgiler doğrultusunda her takımın faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre birim maliyeti tablo 18'de gösterilmektedir.

Tablo 18: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'ye Göre A,B,C ve D Ürünlerinin Maliyet Hesabı

Maliyet	A	B	C	D
Direkt İlk Mad.ve Malz.	2.504,62 TL	3489,00 TL	2.540,00 TL	2.035,22 TL
Satın Alma Faaliyeti/Satış Faaliyeti	79,13 TL	79,15 TL	79,15 TL	79,13 TL
Kesim Faaliyeti	305,98 TL/mak.sa	428,37 TL/mak.sa	489,57 TL/mak.sa	183,59 TL/mak.sa
Çakma Faaliyeti	159,67 TL/direkt işçilik sa.	266,12 TL/direkt işçilik sa.	283,86 TL/direkt işçilik sa.	124,19 TL/direkt işçilik sa.
Beyazlama Faaliyeti	261,72 TL/direkt işçilik sa.	136,85 TL/direkt işçilik sa.	102,64 TL/direkt işçilik sa.	68,42 TL/direkt işçilik sa.
Sünger Yerleştirme Faaliyeti	73,12 TL/direkt işçilik sa.	170,61 TL/direkt işçilik sa.	48,75 TL/direkt işçilik sa.	48,75 TL/direkt işçilik sa.
Kumaş Kesim ve Dikimi Faaliyeti	234,15 TL/mak.sa	416,27 TL/mak.sa	260,17 TL/mak.sa	416,27 TL/mak.sa
Döşeme (Kumaş Giydirme) Faaliyeti	101,87 TL/direkt işçilik sa.	125,84 TL/direkt işçilik sa.	89,89 TL/direkt işçilik sa.	83,89 TL/direkt işçilik sa.
Toplam	3.720,26 TL	5.112,21 TL	3.894,03 TL	3.039,46 TL

Tabloda görüldüğü gibi faaliyetler bazındaki toplam maliyetler Eylül ayı içerisindeki her modelin üretim oranına göre dağıtılmıştır. Bu dağıtım yapıldıktan sonra tüm faaliyet toplanarak üzerine direkt ilk madde ve malzeme maliyeti de eklenerek her takımın faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre maliyet hesabı yapılmıştır. Hesaplama yöntemi aşağıda gösterildiği şekilde yapılmıştır:

Satın Alma Faaliyeti/Satış Faaliyeti

= Toplam Satın Alma - Satış Faaliyeti / Modelin Üretim Miktarı

Kesim Faaliyeti

= Toplam Kesim Faaliyeti / Modelin Üretim Miktarı

Çakma Faaliyeti

= Toplam Çakma Faaliyeti / Modelin Üretim Miktarı

Beyazlama Faaliyeti

= Toplam Beyazlama Maliyeti / Modelin Üretim Miktarı

Sünger Yerleştirme Faaliyeti

= Toplam Sünger Yerleştirme Maliyeti / Modelin Üretim miktarı

Kumaş Kesim ve Dikimi Faaliyeti

= Toplam Kumaş Kesim ve Dikimi Faaliyeti / Modelin Üretim Miktarı

Döşeme (Kumaş Giydirme) Faaliyeti

= Toplam Döşeme (Kumaş Giydirme) Faaliyeti / Modelin Üretim Miktarı

3.7.5. Mevcut Maliyet Sisteminin ile Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Sonuçlarının Karşılaştırılması ve Sonuçlar Arasındaki Fark

Oldukça yüksek maliyetlerin söz konusu olduğu koltuk imalat sektöründe maliyetlerin doğru ve güvenilir olması çok önemlidir. Firmanın mevcut maliyet analizi ele alınmış ve faaliyet maliyetlerin detaylı incelenmediği yani direkt ya da endirekt olarak ayrılmamaktadır. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde ise faaliyetler sınıflandırılarak faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre mamullere dağıtılmaktadır.

Bu çalışmamızda firmanın üretmekte olduğu modellerden seçilen 4 modele ait maliyetler mevcut maliyet sistemi ile faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre sırayla hesaplanmıştır. Yapılan bu hesaplamaların sonucu ve aradaki farklar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 19: Mevcut Maliyet Sisteminin ile Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Sonuçlarının Karşılaştırılması ve Sonuçlar Arasındaki Fark

Ürünler	Mevcut Maliyet Sistemi	Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi	Fark
A	3.504,62 TL	3.720,26 TL	-215,64 TL
B	4.508,73 TL	5.112,21 TL	-603,48 TL
C	3.559,73 TL	3.894,03 TL	-334,30 TL
D	3.054,95 TL	3.039,46 TL	15,49 TL

Firma mevcut maliyet sistemi ile faaliyetler bazında hesaplanan faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre hesaplanan maliyetler ve aradaki farklar tablo 19’da görülmektedir.

Tablo sonuçlarında A takımına bakıldığı zaman faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre çıkan sonuç mevcut maliyet sisteminde ortaya çıkan sonuca göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Çünkü mevcut maliyet sisteminde endirekt giderler göz ardı edilmektedir.

İkinci olarak B takımında en yüksek farkın olduğu görülmektedir. B takımının işçiliği en yüksek olan takım olduğu yukarıdaki tablolarda görülmekteydi fakat mevcut maliyet sisteminde işçilik gideri eşit paylaştırıldığından diğer takımlarla aynı işçilik giderine sahipmiş gibi maliyet hesaplaması yapılmaktaydı. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde ise her takımın faaliyetler bazında işçilik oranı dağıtılmakta ve doğru sonuçlar bulunmaktadır.

Mevcut maliyet sistemine göre faaliyet tabanlı maliyet sisteminde farkın artı olduğu tek takım D takımıdır. Çünkü işçilik yönünden en küçük payı bu takım almaktadır.

3.7.6. Sonuç ve Değerlendirme

Özellikle üretim yapmakta olan firmalar rekabet üstünlüğü sağlamak ve devamlılığını koruyabilmek için farklı yeni arayışlara girmektedir. Oldukça yüksek piyasaya sahip olan koltuk firmalarında ön planda olmak ve üst seviyelere çıkabilmek için maliyet analizinin çok iyi yapılması gerekmektedir.

Bu nedenle de maliyet konusu son zamanlarda hem akademik hem de özellikle firma sahipleri açısından çok önemli bir yere gelmiştir. Yeni arayışlar esnasında birçok gelişim yöntemi bulunmuş ve uygulanmış ve bu arayışlar hala devam etmektedir.

Bu tez çalışmasında teorik kısmın ilk bölümünde geleneksel maliyetleme sistemi ele alınmıştır. Detaylı bir şekilde bilgi verildikten sonra bu maliyet sistemin yetersi kaldığı ve yeni arayışlar içerisine girilmek zorunda olduğu vurgulanmıştır. Teorik kısmın ikinci bölümünde ise faaliyet tabanlı maliyet sistemi hakkında detay bilgi verilip önemi ele alınmıştır.

Çalışmamızın uygulama bölümünde ise büyük bir koltuk üretim firması ele alınmış ve bu firmada üretilmekte olan koltuk takımı modelleri incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda dört farklı model seçilmiş ve bu dört modele faaliyet tabanlı maliyet sistemi uygulanmıştır. Firmada birçok faaliyet bulunmakta fakat bu dört model için kullanılmakta olan faaliyetler ele alınmıştır. Tüm çalışmalar sonucunda genel olarak şu şekilde yorumlama yapılabilir:

Firmanın 2021 dönemine ait üretilmekte olan koltuk takımı modelleri tespit edilip üretim aşamaları incelenmiştir. Üretim aşamalarında hangi faaliyetlerin kullanıldığı üretim esnasında en çok nelerin önem arz ettiği tespit edilmiştir. Firmanın mevcutta kullanmakta olduğu maliyet sistemi uygulanmış ve bu sistemin aslında doğru maliyet bilgisi vermediği görülmüştür. Üretim elemanlarından alınan bilgiler neticesinde koltuk üretiminde en önemli etkenlerden birinin işçilik ve makine kullanım süresi olduğu görüldüğü halde mevcut maliyet sisteminde bu giderler üretim miktarına eşit şekilde dağıtılmaktaydı. Fakat üretilmekte olan ürünlerin her biri farklı sürelerde üretilmektedir.

Ayrıca endirekt giderler, bakım onarım gideri gibi birçok giderin de hesaplama da dahil edilmeyip göz ardı edildiğı tespit edilmiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere firma maliyet üretim hacmini dağıtım anahtarı olarak kullanmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin alt yapısı faaliyetlerin kaynakları tükettiğı, mamullerin de faaliyetleri tükettiğı varsayımından oluşmaktadır (Akın, 2009). Bu nedenle bu çalışmanın faaliyet tabanlı maliyet sistemi uygulamasında faaliyetler üzerinde durulmuş ve ele alınan dört modelin faaliyetleri tespit edilmiştir. Belirlenen bu faaliyetler tespit edilen yükleme oranları ile ürünlere yüklenmektedir.

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin uygulanması ile birçok eksiklik giderilmiş ve hesaba katılmayan giderler de hesaplama da dahil edilmiştir faaliyet tabanlı maliyet sisteminde geleneksel maliyet sisteminde olduğu gibi dağıtım anahtarı olarak üretim hacmi değil direkt işçilik saati kullanılmaktadır. Geleneksel maliyet sisteminde işçiliğe dahil edilmeyen fazla mesai ücretleri, yıllık izin ücretleri gibi endirekt işçilik giderleri de hesaplama da dahil edilmiştir. Genel üretim giderleri dağıtılırken maliyet taşıyıcıları aracılığı ile önce faaliyetlere sonra da ürünlere dağıtılmıştır.

Bu çalışma sonucunda firmanın mevcut maliyet sisteminde göz ardı ettiği bir çok giderin olduğu ve dağıtım anahtarının yanlış seçilmesi sonucu ile maliyet hesaplamalarında hatalar olduğu görülmüştür. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi ile bu hatalar düzeltilerek doğru maliyet sonuçları elde edilmiş ve maliyet hesaplamalarında nelerin dikkate alınması gerektiğı konusunda firmaya bilgiler sunulmuştur. Böylece firma yöneticileri firma ile ilgili alacağı kararlarda daha doğru ve güvenilir bir yol izleyebileceğı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Atmaca M. ve Terzi S. (2007), "Zaman Etkenli Falliyet Tabanlı Maliyetleme" Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal ve Ekonomi Araştırmalar Dergisi, Sayı: 2:368, Karaman

Ağyar E. (2006), "Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite Maliyetlemenin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama", Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya

Ak Ergün F. (2011), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Patoloji Laboratuvarı Uygulaması" Ankara Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Ankara

Akbulut F. (2007), "Hastanelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Genel Cerrahi Biriminde Örnek Bir Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta

Akdoğan N. ve Gündüz H.E. Ve Sevim A. (2012), "Maliyet Muhasebesi" , Anadolu Üniversitesi, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2738- Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1699, Eskişehir

Akın O. (2014), "Çağdaş Maliyet Yaklaşımlarından Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Ekmek Üretim İşletmesinde Bir Uygulama", Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sayı:24(2014), S:117-134, Burdur

Aksun Z. (2018), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı-Uygulama ve değerlendirme", Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Alkan, A. T. (2005), "Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı :(13) , 39-56, Konya

Alpaslan H.İ. (2010), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Havayolu İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama", Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Altıparmak Ş. (2011), "Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Farklı Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Çeltik İşletmesinde Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale

Arslan S. (2008), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesi Üzerinde Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde

Arzova S.B. (2002), "Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi" Türkmen Kitapevi, İstanbul

Atalay B. (2014), "Sağlık İşletmelerinde Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane Uygulaması", Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya

Başdin R. (2016), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Konaklama İşletmesinde Uygulanması", Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya

Bekçioğlu S. Ve Gürel E. ve Kızılyalçın D.A. (2014), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:62, 19-36, Nisan

Bengü H. (2005), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:25, 186-194, Niğde

Bengü H. ve Arslan S. (2015), "Hastane İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması / Hastane İşletmelerinde Faaliyet Bazlı Maliyetleme Uygulaması", Kayseri Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: Eylül 11(2), 55-78, Kayseri

Bıçakçı F.(2006), "Sanayi İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemine Geçiş Çabaları ve Bir Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya

Biçici F. (2016), "Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Geleneksel Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması: Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Aydın

Bozkurt R. (2010), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Beş Yıldızlı Bir Otel İşletmesinde Örnek Uygulaması", Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta

Büyükgök G. (2016), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Bir Mobilya Üretim İşletmesinde Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, Karaman

Can M. (2017), "Bir Eğitim ve Araştırma Hastanesinde Üremeye Yardımcı Tedavi (ÜYTE) Uygulamalarının Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi İle Analizi", Yüksek Lisans Tezi, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Muğla

Caner G. (2017), "Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması", Doktora Tezi, Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Cengiz M. (2011), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar-Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vaka Çalışması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: Nisan 2011, 34-58

Çakmak V. (2007), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve 112 Acil Sağlık Hizmetlerinde Uygulamasına İlişkin Bir Örnek", Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli

Çetin M.A. (2006), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Seyahat Acenteleri Uygulaması", Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli

Çetiner E. (2010), "Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama", Gazi Kitabevi, Ankara

Doğan S. ve Çakıcı M. (2016), "Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama", Küresel Çalışma ve İktisat Dergisi, Sayı:10, Cilt:5, S:38-51

Elmacı O. Ve Tutkavul K. (2015), "Mamul Maliyetlerinin Hesaplanmasında Geleneksel ve Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinin Yeterliliklerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Betimsel Bir Çalışma", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı: Haziran 2015;17(2), 261-304, Kütahya

Erdağ E. (2015), "Maliyet Muhasebesi ve Doküman Sektöründe Bir Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Erel C. (2004), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Tekstil Sektörü Uygulaması", Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli

Erlü U. (2019), "Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Sağlık İşletmesinde Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın

Ertaş F.C. (1998), "Yeni ve Dinamik Bir Maliyet Yöntemi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönetimi, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 12.1-2:181

Ertuna İ.E. (1982), "Maliyet Muhasebesi" Araştırma Eğitim, Ekin Yayınları

Fidan C. (2017), "Sağlık İşletmelerinde Maliyet Yöntemlerinin Uygulanmasına Türk Akademisyenlerin Bakışı: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üzerine Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya

Gençoğlu İ. (2006), "Beyaz Et Ürünleri Sektöründe Faaliyet Tabanlı Maliyetleme", Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya

Gerekan B. (2015), "Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Biri Olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi: Hazır Beton Sektörü Üzerinde Bir Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın

Gülay S. (2019), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Lojistik Hizmet Sağlayan İşletmeler Üzerine Bir uygulama: Tekirdağ İli Örneği", Yüksek Lisans Tezi, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tekirdağ

Gümüş Y. (2007), "Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama", Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir

Gündüz H.E. Ve Gürdal K. Ve Elmacı O. (2019), "Maliyet Analizleri", Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi, Yayın No:3033/1983, Eskişehir

Halwas A.A. (2017), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Sağlık Sektöründe Uygulaması", Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta

Kamışlı M. (2015), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Makine Sektöründe Bir Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Kantekin A. (2019), "Bir Mermer Ocaklarında Faaliyet Tabanlı Maliyet Analizi", Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Ankara

Karakaya M. (2004), "Maliyet Muhasebesi Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları" Gazi Kitabevi, Ankara

Karaman D.(2010), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Mermer İşletmesinde Uygulama Örneği", Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta

Kargın S. (2013), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi ve Düşüşü", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Celal Bayar Üniversitesi, Sayı: Nisan/2013, S:21-40, Manisa

Koç Ö. (2017), "Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZSFTM) ve Bir Özel Eğitim Kurumunda Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Kars

Kurt P. (2018), "Hatane İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesinde Bir Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Bartın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bartın

Lazol İ. (2004), "Maliyet Muhasebesi" Ekin Kitabevi, Ankara

Öker F. (2003), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme/Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, Literatür Yayıncılık

Özçelik F. (2019), "Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Karma Tam Sayılı Programlama ile Ürün Karması", İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Uludağ Üniversitesi, Cilt:38, Sayı:1, SS:59-85, Bursa

Sarı E. (2007), "Bankacılıkta Faaliyet Tabanlı Maliyetleme", Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya

Saygıner S. (2007), "Sanayi İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Maliyet Sisteminin Uygulanabilirliği", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Soy A. (2010), " Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi: Gıda Sektöründe Bir Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya

Şen L.M. (2008), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi'nin Otel İşletmelerinde Uygulaması", Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya

Taş F. (2007), "Meslek Yüksekokulları İçin Maliyet muhasebesi" Ekin Basım Yayın Dağıtım

Titiz İ. Ve Altunay M. A. (2012), "Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesi Uygulaması", Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sayı: Temmuz 2012, SS:91-112, Isparta

Ülker Y. Ve İskender H. (2005), "Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:13, Balıkesir

Yavuzkurt Z. (2018), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Güncel Bir Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Yılmaz B. (2008), "Hastane İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Rolü ve Bir Uygulama", Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya

Yurtalan E. (2016), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve İmalat Sanayinde Bir Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler:

Adı ve Soyadı : Gülnaz ESEN

Eğitim Durumu:

Lisans Öğrenimi : Uşak Üniversitesi

Yüksek Lisans Öğrenimi : Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi

Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi:

İngilizce – Orta Düzey

İş Deneyimi:

- Mosa İnş. Nak. Tur. Ve Gıda San.Tic.Ltd.Şti – Muhasebe Elemanı
- Pastell Home – İşveren
- Şaşmaz Mobilya – Muhasebe ve Finans Yöneticisi
- Burdur Et Gıda – Ön Muhasebe Elemanı