

T.C.  
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME YÖNETİMİ ANABİLİM DALI  
İŞLETME YÖNETİMİ BİLİM DALI

**FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YAKLAŞIMI –  
UYGULAMA VE DEĞERLENDİRME**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan  
**Zeynep AKSUN**

İstanbul, 2018

T.C.  
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME YÖNETİMİ ANABİLİM DALI  
İŞLETME YÖNETİMİ BİLİM DALI

**FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YAKLAŞIMI -  
UYGULAMA VE DEĞERLENDİRME**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan

**Zeynep AKSUN**

Öğrenci No

140745002

Danışman

Prof. Dr. Münir Şakrak

İstanbul, 2018

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı – Uygulama ve Değerlendirme** i” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.18.05.2018

**Zeynep AKSUN**



T.C.  
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ,  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ  
TEZLİ YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

26.03.2018

Enstitümüz *İşletme Yönetimi* Anabilim Dalı *İşletme Yönetimi* Programı yüksek lisans öğrencilerinden **140745002** numaralı **Zeynep AKSUN** “*Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim – Öğretim Yönetmeliği*”nin ilgili maddesine göre hazırlayarak, Enstitümüze teslim ettiği “*Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı-Uygulama ve Değerlendirme*” konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 13.02.2018 tarih ve 2018/07 sayılı toplantısında seçilen ve Taksim Yerleşkesinde toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, ilgili yönetmeliğin (c) bendi gereğince (60) dakika süre ile aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında oyçokluğu/oybirliği ile ~~Kabul/Red~~ **Kabul/Red veya Düzeltme** kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 4 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü’ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.

**DANIŞMAN**  
Prof. Dr. Münir ŞAKRAK  
(Beykent Üniversitesi)



  
**ÜYE**  
Prof. Dr. Mehmet Fikret GEZGİN  
(Beykent Üniversitesi)

**ÜYE**  
Doç. Dr. Ayten ÇETİN  
(Marmara Üniversitesi)



Adı ve Soyadı :Zeynep AKSUN  
Danışmanı : Prof. Dr. Münir Şakrak  
Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans Tezi, 2018  
Alanı : İşletme Yönetimi  
Anahtar Kelimeler : Maliyet, Maliyet Sistemleri, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemleri

## ÖZ

### FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YAKLAŞIMI - UYGULAMA VE DEĞERLENDİRME

İşletmelerin küresel rekabet ortamında başarılı olabilmeleri için faaliyetlerini verimli hale getirmeleri gerekir. Ülkemizde faaliyet gösteren işletmeler de bu koşullardan etkilenmiş ve faaliyetlerini sürdürebilmeleri için önemli unsurlardan biri olan maliyet bilgisinin doğruluğu önem kazanmıştır. Bu durumda işletme yönetimine karar almada kendilerine yol gösterecek bir maliyet sistemine ihtiyaç vardır. Geleneksel sistemlere bir alternatif olarak işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin maliyetlerini hesaplamada faaliyetleri esas alan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi çalışmamızın konusunu teşkil etmektedir. Kaynakların daha verimli kullanılmasını sağlamak, mamul ve hizmet maliyetlerini daha sağlıklı hesaplayabilmek ve daha etkin kararlar alabilmek için faaliyet tabanlı maliyetleme gibi yeni yaklaşımlar ön plana çıkmıştır. Böylece günümüzün rekabet ortamında maliyetlerin aşağı çekilebileceğini göstermek, satış tutarlarının artabileceğini, işletmelerin girecekleri ihale ve müşteri talepleri karşısında verecekleri fiyat ve elde edecekleri karlarda gerek firma açısından ve gerekse müşteri açısından yarar sağlayacağını anlaşılmış olması son derece önemlidir. Bu doğrultuda hazırlanan çalışmanın temel amacı; daha doğru birim maliyet bilgisine ulaşmak için Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin nasıl uygulanabileceği ve uygulamada nasıl sonuçlar alınabileceğinin araştırılmasıdır.

Name and Surname : Zeynep AKSUN  
Supervisor : Prof. Dr. Münir ŞAKRAK  
Degree and Date : Master Thesis  
Major : Business Administration  
Key Words : Cost, Cost Systems, Activity-Based Costing Systems.

## **ABSTRACT**

### **ACTIVITY BASED COSTING APPROACH – IMPLEMENTATION AND EVOLUTION**

Activities to help businesses succeed in the global competitive environment, they should be able to make efficient. Also businesses that operate in our country it has been affected by these conditions and its activities, which is one of the important elements in order to sustain the accuracy of cost information has gained importance. Business management to guide them in decision making in this case there is a need for a cost system. The costs of goods and services produced by businesses as an alternative to traditional systems in the calculation the activities, based on activity-based costing system constitutes the subject of our study. To make more effective use of resources, healthier and more effective decisions to be able to calculate product and service costs in order to take new approaches such as activity based costing have come to the fore. Thus, in today's competitive environment, costs can be reduced to show that businesses can increase the amount of procurement and sales in the face of customer demands they shall they will give the price and their profits for the benefit of the company and the customer in terms of in need of a consistent understanding terms is extremely important. The main objective of the study prepared in this direction to obtain more accurate unit cost information activity based costing system can be implemented in how it works in practice and how to improve results.

## İÇİNDEKİLER

|                       | Sayfa No. |
|-----------------------|-----------|
| ÖZ .....              | i         |
| ABSTRACT .....        | ii        |
| İÇİNDEKİLER .....     | iii       |
| TABLolar LİSTESİ..... | v         |
| ŞEKİLLER LİSTESİ..... | vi        |
| KISALTMALAR .....     | vii       |
| GİRİŞ .....           | 1         |

### BİRİNCİ BÖLÜM

|                                                |   |
|------------------------------------------------|---|
| 1. MALİYET.....                                | 2 |
| 1.1. MALİYET KAVRAMI.....                      | 2 |
| 1.2. MALİYET ÇEŞİTLERİ.....                    | 3 |
| 1.2.1. Kapsamına Göre Maliyetler.....          | 3 |
| 1.2.2. Saptanma Zamanına Göre Maliyetler ..... | 5 |
| 1.2.3. Üretim Biçimine Göre Maliyetler.....    | 6 |

### İKİNCİ BÖLÜM

|                                                              |    |
|--------------------------------------------------------------|----|
| 2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME(FTM) VE YÖNETİM .....        | 7  |
| 2.1. FTM Sisteminin Tanımı ve Amaçları .....                 | 7  |
| 2.2. FTM Sisteminin Gelişimi ve Varsayımları .....           | 8  |
| 2.3. FTM İle Geleneksel Maliyetleme Arasındaki Farklar ..... | 11 |
| 2.4. Faaliyetlerin Dağıtımı .....                            | 11 |
| 2.4.1. Birinci Dağıtım .....                                 | 12 |
| 2.4.2. İkinci Dağıtım.....                                   | 13 |
| 2.4.3. Üçüncü Dağıtım.....                                   | 13 |
| 2.5. Geleneksel Maliyetleme Yaklaşımının Zayıf Yönleri ..... | 14 |
| 2.6. FTM'nin Temel Kavramları.....                           | 15 |
| 2.7. Faaliyet Kavramı.....                                   | 15 |
| 2.8. Faaliyetlerin Sınıflanması .....                        | 17 |
| 2.9. Kaynak ve Maliyet Etkeni.....                           | 18 |
| 2.10. Maliyet Havuzu.....                                    | 18 |
| 2.11. Maliyet Nesneleri .....                                | 19 |

|                                                                                |    |
|--------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.12. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Modeli .....                         | 20 |
| 2.13. FTM Sisteminin Tasarımı .....                                            | 22 |
| 2.13.1. Süreç Değer Analizi.....                                               | 26 |
| 2.13.2. Dağıtım Anahtarlarının Seçimi.....                                     | 27 |
| 2.13.3. Maliyetlerin Faaliyet Merkezleri İçin İzlenmesi .....                  | 28 |
| 2.14. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Yararları.....                       | 30 |
| 2.15. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Yöneltilen Eleştiriler.....           | 35 |
| 2.16. Geleneksel Maliyetleme Sistemi İle FTM Sisteminin Karşılaştırılması..... | 37 |

### **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

|                                                                                                                    |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>3. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YAKLAŞIMI - UYGULAMASI VE DEĞERLENDİRME : KARGO ŞİRKETİ ÖRNEĞİ .....</b>        | <b>41</b> |
| 3.1. İşletme Hakkında Genel Bilgi.....                                                                             | 41        |
| 3.1.1. Geleneksel Yönteme Göre Maliyet Hesaplaması .....                                                           | 41        |
| 3.1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Uygulanması.....                                                            | 45        |
| 3.1.2.1. Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi .....                                                                 | 45        |
| 3.1.2.2. Birinci Aşama Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi .....                                                     | 46        |
| 3.1.2.3. Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması.....                                                                 | 47        |
| 3.1.2.4. İkinci Aşama Maliyet Etkenlerinin Seçilmesi .....                                                         | 49        |
| 3.1.2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyet ve Geleneksel Maliyet Sisteminden Elde Edilen Sonuçların Karşılaştırılması ..... | 51        |
| <b>SONUÇ.....</b>                                                                                                  | <b>52</b> |
| <b>KAYNAKÇA .....</b>                                                                                              | <b>56</b> |



## TABLÖLAR LİSTESİ

|                                                                                         | Sayfa No. |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Tablo 1</b> Kargo İşlemleri İle İlgili Bilgiler .....                                | 41        |
| <b>Tablo 2</b> Kargo İşlemlerine İlişkin Direkt Maliyetler.....                         | 42        |
| <b>Tablo 3</b> Toplam Endirekt Maliyetler .....                                         | 44        |
| <b>Tablo 4</b> Geleneksel Maliyetleme Sistemine Göre Kargo Şubesi Brüt Satış Karı ..... | 45        |
| <b>Tablo 5</b> Faaliyet Havuzları .....                                                 | 46        |
| <b>Tablo 6</b> Birinci Aşama Maliyet Etkenleri .....                                    | 47        |
| <b>Tablo 7</b> Birinci Aşama Maliyet Etkenlerinin Dağılımı .....                        | 47        |
| <b>Tablo 8</b> FTM Toplam Maliyet Tablosu.....                                          | 49        |
| <b>Tablo 9</b> İkinci Aşama Maliyet Etkenleri .....                                     | 50        |
| <b>Tablo 10.</b> İkinci Aşama Endirek Maliyetler .....                                  | 50        |
| <b>Tablo 11</b> FTM ile Geleneksel Maliyetleme Karşılaştırılması .....                  | 51        |

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No.

**Şekil 1** Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminde Faaliyet Düzeyleri ve Maliyet Düzeyleri 17



## KISALTMALAR

|             |                                        |
|-------------|----------------------------------------|
| <b>FTMS</b> | : Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi |
| <b>s.</b>   | : sayfa                                |
| <b>TMS</b>  | : Türkiye Muhasebe Standartları        |
| <b>vb.</b>  | : ve benzeri                           |
| <b>vd.</b>  | : ve diğerleri                         |



## GİRİŞ

Küreselleşmenin hızla yaygınlaşmasıyla işletmelerin bu küresel rekabet ortamında başarılı olabilmeleri için faaliyetlerini verimli hale getirmeleri gerekmektedir. Üretim ve hizmet işletmelerinin rekabet etme güçlerini hızlandırmaları için, teknolojik yatırımlara yönelmeleri gerektiği bilinci oluşmuştur. İşletmelerin bu yoğun rekabet koşullarında kullandıkları geleneksel maliyet sistemleri işletmenin stratejik kararlarını karşılamaya yetmemeye başlamıştır. Üretim yapan işletmelerde maliyet hesaplamaları için geliştirilmiş olan maliyet muhasebesi sistemlerinin kullanılmaya başlamasından bu yana, bu sistemler değişmemiş ve geleneksel hâle gelmiştir. Buna karşılık, özellikle üretim yapan işletmelerde maliyet hesaplamaları için geliştirilmiş olan yeni maliyet muhasebesi sistemlerinin gerekliliği ortaya çıkmıştır. Yapılan çalışmalar sonucunda geleneksel maliyetleme sistemlerinin alternatifi olarak ve genel üretim maliyetlerinin dağıtımında daha doğru bir maliyet hesaplama yaklaşımı olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi uygulanmaya başlanmıştır.

İşletmelerin temel amacı mamul maliyetini minimize ederek, kârlılığını maksimize etmektir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine göre işletmenin temel amacı olan kârı maksimize etmede en ideal yol, faaliyetlerin yönetimi ve kontrolünden geçmektedir. İşletmelerin bu temel amacı gerçekleştirebilmeleri için, maliyet kontrolünü en iyi şekilde yapmaları ve mamul maliyetleriyle ilişkilendirilecek faaliyetlerini net bir şekilde ortaya koymaları gerekmektedir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, işletmelerin bu temel amacını, günümüzün değişen üretim ortamlarına uyum sağlayacak şekilde yerine getirmekte ve yönetime gerekli bilgileri sunmaktadır. Ayrıca işletmeler Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemini kullanarak daha doğru maliyetler hesaplayabilecek ve rekabet edebilme güçlerini artıracırlardır.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **1. MALİYET**

#### **1.1. MALİYET KAVRAMI**

İnsan yaşamında kazanılan veya kaybedilen her şeyin bir maliyeti olmaktadır. Yaşamak için harcadığımız hava dahi bedava mal olma özelliğine rağmen bir maliyet unsurudur. Maliyet terimi hayatımızda ulaşmak istediğimiz bir hedef için maddi ve manevi sarf edilen her şeyin toplamını belirtmektedir. (Yardımcıoğlu ve Büyükşalvarcı,2007:191).

İşletmeler için ise bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların parasal tutarıdır. İşletmeye ait maliyetler gruplanacak olursa alış maliyetleri, satış maliyetleri ve üretim maliyetleri olarak gruplanabilmektedir. Burada konumuzla ilgili olarak üzerinde durulması gereken maliyet üretilen ürün veya hizmetin bünyesine direk etki eden üretim maliyetleridir. Maliyeti oluşturacak değerlerin maddi kıymeti olmalı, bedava mal özelliği taşımamalıdır. Türkiye’de özellikle iki maliyet yaklaşımı kabul görmektedir. Bunlar, Anglosakson yaklaşım ve Germen yaklaşımıdır.

- Anglosakson yaklaşımına göre maliyetler bir mal veya hizmetin üretimi için katlanılan harcamaların toplamı olarak belirtilmektedir. Burada harcama kavramı içinde, ödenen nakit, yüklenilen her türlü borç, takas edilen bir mal veya sunulan bir hizmeti ifade etmektedir.

- Germen yaklaşımına göre ise ödemeler maliyet ve gider olarak kabul edilmemekte, ödemeler içinden yapılan harcamalar gider olarak kabul edilmekte, giderlerin toplamı da maliyeti oluşturmaktadır.

## 1.2. MALİYET ÇEŞİTLERİ

### 1.2.1. Kapsamına Göre Maliyetler

İşletmelerce üretilen ürün veya sunulan hizmetin maliyetini tespit edilmesinde hangi giderlerin üretim aşamasında meydana geldiğini, hangi giderlerin dönemsel olarak işletmelerin karşısına çıktığını tespit etmek gerekmektedir. Giderlerin bu sınıflandırması kullanılan metotlara göre farklılık gösterir.

Kapsamına göre maliyet türleri tam maliyet yönetimi, değişken maliyet yöntemi, asal maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemi olarak dört türde incelenebilir.

Tam maliyet, işletmenin muhatap olduğu bütün maliyet unsurlarından meydana gelmektedir. Üretimin yapıldığı zaman zarfında katlanılan tüm üretim maliyetlerini muhteva eden tam maliyet yönteminde üretilen mamullerin maliyetine stoklara aktarılması esasına dayanır. Bu sistem üretim işletmelerince en çok kullanılan yöntemdir.

Üretim yapan işletmelerce tam maliyet yönteminin kullanılmasının yararı, üretilen bütün mamulün satış tutarına göre bütün giderlerin çıkarılması neticesinde işletmenin elde edeceği kârı göstermesidir. Yöntemin en önemli dezavantajı ise direkt maliyetler dışında oluşan endirekt maliyetlerin üretilen mamullere yüklenmesi ve buna ilişkin bir ölçünün kullanılması mecburiyetinin olmasıdır. Aynı zamanda sabit giderler üretim ölçeğiyle ilgili olmamasına paralel olarak büyük ölçekte yapılan üretimlerde mamul başı maliyetin düşük çıkması, üretim küçük ölçekte yapıldığında ise mamul başına maliyetin yüksek bulunmasıdır. Tam maliyet yönteminde bu hususlarda gerçekçi neticeler elde edilemeyebilir.

Tam maliyet yönteminin hesaplanması ise tanımında da ifade edildiği üzere direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik giderleri, değişken genel üretim giderleri ile sabit genel üretim giderlerinin toplanması ile bulunmaktadır.

Kapsamına göre maliyet türleri arasında ifade edilen bir diğer maliyet yöntemi ise değişken maliyet yöntemidir. Bu maliyet yönteminde, sabit genel üretim giderleri

dikkate alınmaz. Değişken maliyet yönteminin, tam maliyet yönteminden ayrıldığı noktada budur. Değişken maliyet yönteminde birim maliyete, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderleri yüklenmektedir.

Değişken maliyet yöntemi, yönetimin kâr ile ilgili kararlarını etkileyen bir yöntemdir. Bu yöntemde giderler sabit ve değişken olarak ayrı ayrı hesaplandığından, tam maliyet yönteminde olduğu gibi birim başına düşen maliyetin üretimin hacmine göre değişeceği ve yönetimi yanıltacağı riski ortadan kalkmış olur.

Asal maliyet yöntemi ise üretilen mamulün birim maliyetline yalnızca direkt olarak meydana gelen işçilik giderleri ile direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin yüklenmesidir. Bu maliyet yönteminde görüldüğü üzere genel üretim giderleri birim maliyete yüklenmemektedir. Ancak günümüzde genel üretim giderlerinin öneminin yüksek olması ve genel üretim giderlerinin üretim ölçeği ile birim maliyeti düşüren etkisinden dolayı kullanılmamaktadır.

Kapsamına göre maliyet yöntemleri arasında ifade edilen son maliyet türü normal maliyet yöntemidir. Bu yöntemde üretilen mamullerin birim maliyetleri hesaplanırken ele alınan dört maliyet unsurundan sabit genel üretim giderleri dışındaki diğer giderlerin tamamı hesaplamaya katılırken sabit genel üretim giderlerinin üretim dönemi dâhilinde kullanılan kapasiteye dair kısmı maliyete yüklenmektedir.

Tam maliyet yöntemi gibi yaygın olarak kullanılan normal maliyet yönteminde amaç üretimin ölçeğinde farklılaşmalardan etkilenen maliyet değişikliklerinin önüne geçilerek dönemler itibarıyla kıyaslama yapılmasında işletmelerin başarılı sonuçlar elde etmesidir.

Normal maliyet yöntemi hesaplanırken öncelikle üretim miktarının normal üretim kapasitesine bölünmesiyle işletmenin kapasite kullanım oranı bulunmaktadır. Akabinde sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranı ile çarpılması neticesinde sabit genel üretim giderlerinin üretim hacmine esas maliyeti bulunmakta ve bu bulunan maliyet tutarı, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik

giderleri ve değişken genel üretim giderlerine eklenerek birim mamul maliyetine yüklenmektedir.

### **1.2.2. Saptanma Zamanına Göre Maliyetler**

İşletmelerce üretilen ürünün yahut sunulan hizmetin maliyetinin ürünün üretilmesi veya hizmetin sunulması esnasında mı yoksa sonra mı hesaplanacağı baz alınarak yapılan maliyet yöntemleri ayrımı, standart maliyet yöntemi, tahmini maliyet yöntemi ve fiili maliyet yöntemi olmak üzere üç türde incelenmektedir.

Standart maliyet yöntemi, birim maliyetin olması gereken tutarı faaliyet gerçekleşmeden önce, önceden bilimsel yöntemlerle saptanıp, muhasebe kayıtlarına işlendiği yöntemdir.

Bu yöntem, direkt ilk madde ve malzeme gideri ve direkt işçilik giderlerini de kapsayan bütüncül bir anlayışla maliyet kontrolünü gerçekleştirir. Bu yöntem gelişmiş ülkelerde çoğunlukla kullanılmaktadır.

Tahmini maliyet yöntemi, birim maliyetler geçmişe dayalı bilimsel olmayan tecrübelerden ve cari fiyatlarından faydalanılarak önceden tahmin edilmesi buna göre muhasebe kayıtlarına işlenmesi esasına dayanır.

Fiili maliyet yöntemi, faaliyetler gerçekleştikten sonra giderlerin fiilen gerçekleşen tutarları ile hesaplanan bir yöntemdir. Bu hesaplama gerçek verilere dayalıdır.

Yeniliklere çok açık bir yöntem değildir. Bu yöntemin sakıncalı olduğu durum kıyas yapılamamasıdır. Maliyetlerin kontrol olanağı yoktur. Yani fiili maliyetler esas alındığı için standart maliyetler devre dışı bırakılır. Fili maliyetler gerçek maliyetleri gösterse de yönetimin sağlıklı karar alabilmesi için standart maliyetlere de ihtiyacı vardır.

Fiili maliyet yönteminde, maliyetlerin aktif olarak denetlenmesi pek olası olmamaktadır. Maliyetlerin denetlenmesi için önceki dönem gerçekleşen verileri ile yapılabilecek kıyaslamalarda da, sağlıklı neticelere varılamaz.



### 1.2.3. Üretim Biçimine Göre Maliyetler

Birim maliyeti etkileyen etkenlerden bir diğeri de üretim biçimleridir. Bu yöntemler sipariş maliyet yöntem ile safha maliyet yöntemidir.

Sipariş maliyet yöntemi, müşteriden gelen siparişlere göre her partide farklı biçim ve özellikte üretim yapan işletmelerin tercih ettiği maliyet yöntemidir. Sipariş maliyet sisteminin asıl önemli özelliği, imal edilecek bir veya birkaç birimin maliyetinin ayrı olarak izlenmesi ve saptanmasıdır.

Evre (safha) maliyet yöntemi, birbirini izleyen ve birbirine bağlı aşamalarda sürekli ve seri olarak kitle halinde mamul elde edilen kullanılır. Bu yöntemde evrelere ilişkin maliyetlerin ölçülmesi esastır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME(FTM) VE YÖNETİM

#### 2.1. FTM Sisteminin Tanımı ve Amaçları

FTM Sistemi ( FTM) genel itibari ile işletmenin faaliyetlerine yoğunlaşan bir maliyetleme modellemesidir. Bu maliyetleme sisteminde kaynak tahsis ve işleme maliyetleri asıl unsur olan faaliyetlere dağıtılmaktadır. FTM sisteminde stratejik kararlar için "gerçek" maliyetleri dağıtmak üzere ürün ve hizmetleri araştırılması gerekmektedir. Bu nedenle FTM’de gerekli süreçlere dahil edilmiştir. (Atmaca ve Tezi , 2007:368). FTM Ekonomik , iyi kurulmuş bir hedef iş akışı modelleri analizi değil, aynı zamanda iş akışı örneklerinin analizi bağlamında kendi değerlendirilmesi için gereklidir. Maliyet bilgilerinin akışı temelinde iş akışlarının ekonomik analiz bilgi miktarı ve süresi işletme açısından yararlıdır. Faaliyet tabanlı maliyetleme ile genel sürecin maliyeti vardır ( Faaliyetler , malzeme ekler , vs.) Bu analiz ve şeffaf olarak sunulmaktadır. Diğer bir deyişle FTM Şeffaflık eksikliği maliyetlerini önler. Bu nedenle , genel giderler blok azaltılması gibi birçok değişken olarak bireysel faaliyetleri veya alt süreçler için tanınır.

FTM sisteminin temelleri 1980’li yıllara kadar dayanmaktadır. Bu dönemde Robert Kaplan ve Robin Cooper geleneksel sisteme dair eleştiriler yöneltmişlerdir. Bu eleştiriler dahilinde geleneksel sistemin atıllığının giderilmesi için FTM sistemi geliştirilmiştir. ( Ülker ve İskender, 2005: 191).

FTM sisteminin işlevselliği sadece maliyet ölçümü değildir. FTM aynı zamanda işletmenin faaliyetlerinin saklandığı bir veri tabanı işlevi görür. Bu sayede işletmenin fonksiyonları hakkında önem arzeden bilgiler bu sistem dahilinde analiz edilebilmektedir. Bu işlevsellikler FTM’nin sadece bir maliyet sistemi olarak algılanmaması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. (Şakrak, 1997: 176) ;

## 2.2. FTM Sisteminin Gelişimi ve Varsayımları

Yukarıda da bahsettiğimiz gibi FTM sistemi, geleneksel sisteme yöneltile eleştiriler ile ortaya çıkmıştır. FTM'nin fonksiyonel olarak geleneksel sisteme göre üstün yönlerinin olması işletmelerin bu sistemi kısa zamanda belirlemesinin asıl nedenidir. “Geleneksel yaklaşımda genel üretim maliyetlerinin mamüllere yüklenmesinde genelde üç aşamalı bir süreç kullanılmaktadır ve son aşamada bu maliyetlerin esas üretim yerlerinde mamüllere yüklenmesi için direkt işçilik, makine saatleri ve kullanılan direkt madde tutarları gibi üretim hacmine dayalı anahtarlar kullanılmaktadır. Bu anahtarlar maliyetlerin mamüllere yüklenmesinde temel ölçütleri oluşturmaktadırlar. Üretim hacmi tüm genel üretim giderleri tutarının oluşumunda belirleyici durumda kullanılmamaktadır. Üretim hacminden çok, üretim süreçlerinin yapısı ve farklılıkları, endirekt giderlerin düzeyini belirleyen temel etkenler olabilmektedir. Sağlıklı bir maliyet hesabı için, maliyet yerlerinden mamüllere yükleme aşamasında maliyetlerin oluşumunu belirleyen etkenlerin en iyi şekilde temsil edecek ölçütlerin kullanılması zorunlu görülmektedir. (Atmaca, M., & Terzi, S. :2007:371)

Faaliyet tabanlı maliyetlendirme yöntemi sorun çözmek için tasarlanmıştır. Geleneksel Maliyetleme sistemleri, bir sorunun varlığını, maliyet sonuçlarından hareketle ortaya koyabilir, fakat tam olarak hangi noktada tıkanıklık olduğunu ortaya koymada yetersiz kalmaktadır. Maliyet sonuçları otomobilin direksiyonu niteliği taşır, direksiyonu hangi yöne ne şekilde çevirmek gerektiği bilinmezse yolda düz gitmek olanaksızdır. (Atmaca, M., & Terzi, S. :2007:371)

1850 ve 1910 arasında doğan Taylor'dan esinlenerek Dupont de Nemours, maliyet muhasebesi geliştirdi. Geliştirdiği maliyet sistemi zamanın ekonomik ve teknik sorunlarına çözüm olarak yönetim araçlarının ihtiyacını karşılamak için geliştirdi. Mevcut düşünce mantık bulgusuna dayanmaktadır. Liderler ve iş sahipleri ekonomide bilgi ve verimlilik kazanç kılavuzunu arama talebi ile arzın oluşturulması gereken pazarlara nokta atışı yapabildi. Maliyet liderliği stratejisi bizi daha fazla

retmek ve bunu daha düşük maliyetle üretmenin gerekli olduğu düşüncesine hakim oldu. Sonuç olarak, performans maliyetlerini en aza indirmek firmanın yönetimi için büyük önem arz etmektedir. Bu maliyetler, esas maliyet fiyatı, maliyet bir geçmiş (gözlenen) ve gelecek hakkında bilgi vermemektedir. Bu maliyet ana bileşeni i gücü için ücret olduğunu varsaymaktadır. Maliyet azaltma arayışı emek maliyetini azaltmak için çalışma yöntemleri buna göre hareket ediyordu.(zinciri zamanlama, i, ...) (Korhan ve zgr , 2013).

Johnson ve Kaplan ( 1987) , Cooper ve Kaplan (1987 ve 1988) ve Cooper ( 1988a , 1988b , 1989a , 1989b ) sanayinin ihtiyaçlarına ilişkin ücret maliyetleri değişen bir sistemin varlığını göstermektedir . Özellikle u tutarsızlıkları vurgulamaktadır (Korhan ve zgr , 2013);

- Maliyetlerin piramidin tersine evrilmesi : Eskiden toplam maliyetin% 90'ını temsil eden , doğrudan maliyetler , dolaylı giderler lehine azalmaya devam etmiştir . Üretim sürecinin otomasyon hizmetleri ve üretim atölyeleri pahasına araştırma, geliştirme , yönetim çalışmasıyla ilgili giderler sürekli bir artış oluşturur . Bunlar dolaylı maliyetler şirketin toplam maliyetlerinin çoğunluğu daha temsil etmektedir. Piramit , bu nedenle onun üstüne dayanır.
- Iilik maliyetlerine odaklanma : Onlar irketin toplam maliyetinin sadece% 10 temsil ederken Dolaylı giderler referans olarak direkt işçilik olarak tahsis edilir. Maliyetlerinin hesaplanması Bu yöntem otomasyon sayesinde ürün ve hizmetlerin kaynakların gerçek tüketime alakasız olmuştu.
- Üretim maliyetlerine odaklanmak : Geleneksel yönetim araçları gibi analiz merkezleri tarafından tam maliyetlerin belirlenmesi yöntemi olarak , üretim aşamasında kendi hesaplamaları odaklanır. Ancak maliyetlerin u anda % 70 tasarım maliyetleri ( retim yukarı ) ve bakım maliyetleri ve hizmetler ( retim sonrası ) retim ve modelleme ile ilgili sık sık yetersiz kalmıştır.

- Stratejik sınır sorunu: yönetim muhasebesi daha iyi kontrol maliyetleri dikey entegrasyon olduğu zaman baskın stratejisi izledi . Ancak bugün , çevre , teknolojik ve ekonomik değişimler organizasyonu ötesinde üretim birimleri patlak dış kaynak stratejileri geliştirmek ve ilişkileri çoğaltmaya şirketleri açmıştır. Bu maliyet dış strateji, buna karşın, üretim oluşumu dikkate tüm bileşenleri almak için yeniden maliyet hesaplama gerekir.
- Değer anahtarı : Değer, maliyet ile karmaşık bir ilişki sürdürüyor. Katma değer önem arz ediyor. Bu değer doğada küresel yönetim araçları , muhasebe ile ölçülen olamaz , bu bölünmez ( yüklü hizmetler ) 'dir . Bu finansal olmayan göstergelerle ölçülmektedir.
- Çevre, daha çalkantılı , şirket iterek imkansız büyük birimlerde dolaylı maliyetler tahsis yapma giderek daha kısa serisi üretmek için .

Şirketin performansı artık üretim birimlerinde sadece performansa bağlıdır, ancak daha karmaşık parametreler ( ürün yelpazesinin çeşitliliği , müşteri ihtiyacına ürün uygunluğu ... ) bunun uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Şirket bu yeni ve daha karmaşık ortamda bilginin kullanılabilirliği için ve bu bilgi üzerinde karar verici olabilmek için hassas ölçümleme teknikleri kullanmaya başlamıştır. Bu teknikleri Mastering , rekabetçi küresel pazarda farklılaşma yanı sıra teknolojilerin temel bir unsuru haline gelmiştir. (Korhan ve Özgür , 2013).

Faaliyetleri ile maliyetlerinizi izlemek için en kolay yolu entegre bir çözüm kullanmaktır. Kurulum tamamlandıktan sonra bilgi sistemine doğrudan girilecektir çünkü bu şekilde, örgüt içinde yetkili kişiler kesin maliyetlerin görünürlüğünü sahip olacaktır.

Bir sonraki adım, gerçek zamanlı maliyetleri ve karşılamak bütçeleri takip etmek için proje yöneticileri güçlendirmek için şimdi. Kendilerini finans ekibine başvurmak zorunda kalmadan bu raporları almak mümkün olacak yöneticiler gibi idari istek sayısı azalacaktır.

Entegre bir çözüm ile, yönetim birden çok rapor birleştirmek zorunda kalmadan tüm organizasyonun genel bir görünümü olacaktır. Bu nedenle rapor analiz daha fazla zaman harcamak yerine onları ayıklamak olabilir.

### **2.3. FTM İle Geleneksel Maliyetleme Arasındaki Farklar**

Maliyet sistemlerinin başlıca fonksiyonu bir parçanın, servisin, ürünün, faaliyetin veya diğer bir maliyet nesnesinin elde edilmesi sırasında tüketilen kaynakların doğru bir şekilde hesaplamaktır. Bir ürün üretim sırasında, her bir aşamada işletmenin değişik kaynaklarını kullanır ve çeşitli aşamalardan geçer. Çeşitli evrelerde kullanılan kaynakların değerleri toplandığında üretilen ürünün maliyeti hesaplanmış olur. İşletmelerin üretim süreçlerinin bazen çok karmaşık olması ve tek bir çeşit ürün üretmemesi maliyet hesaplamasını da zorlaştırır.

Bu nedenle işletmeler finansal muhasebenin kuralları çerçevesinde olmak şartıyla kendi üretim ortamlarına uygun maliyet sistemleri geliştirmişlerdir. Maliyet sistemlerini türlü amaçlar için farklı kategorilere ayırmak olağandır.

### **2.4. Faaliyetlerin Dağıtımı**

İşletmelerde, hizmet maliyetlerinin ve üretilen mamullerin ölçülebilmesi için giderlerin ayrıntılı olarak izlenmesi ve söz konusu giderlerin mamul ve hizmet maliyetleri ile ilişkilendirilmesi gerekir. Maliyet muhasebesinin amaçlarından birisi de maliyetlerin gider yerleri ve mamul birimleri itibariyle oluşumunu izlemek ve maliyet kontrolünü gerçekleştirmektir.

İşletmeler faaliyetlerini ve giderlerini işlevlerine ayırmayı işlevlerine ayrılmış merkezler bazında izlemeyi tercih ederler.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne uygun olarak takip edilen planlama, maliyet akışı ve kontrol fonksiyonlarını yerine getirmekle beraber mamul maliyetinin hesaplanması üzerine dayalıdır. Gider yerlerinde toplanan maliyetler bazı işletmelerde esas gider yeri bazında farklı yükleme, bazı işletmelerde ise işletme bazında uygulanan tek bir yükleme katsayısıyla ürünlere yüklenir. İşletmelerdeki gider merkezleri kavramı tamamen üretimin fiziki yapılandırılmasına eşit olarak geliştirilmiştir. Üretimdeki farklı işler farklı fiziki ortamlarda gerçekleştiği için gider sınıflandırılmasında da böyle bir uygulamaya gidilmiştir. Giderlerin gider merkezleri bazında izlenmesinin

başlıca nedenleri şöyle sıralanabilir: (Bekçioğlu, S., Gürel, E., & Kızılyalçın, D. A. :2014:24)

- Gider merkezlerinde gerçekleşen faaliyetlerin maliyetlerini izleyebilmek.
- Bütçe çalışmaları sırasında gider yerleri bazında bölüm bütçelerini oluşturmak ve ortaya çıkan sapmaların yine gider merkezleri bazında analiz edebilmek.
- Belli bir gider merkezindeki atıl kapasitenin değerlendirilmesi, bazı işlerin işletme dışına kaydırılması kararları gibi kısa vadeli yönetsel kararlar için gider merkezine ait giderlerin analizi.

Gider yerleri genel olarak şu başlıklar altında sınıflandırılır:

- Esas üretim gider yerleri
- Yardımcı üretim ve hizmet gider yerleri
- Araştırma ve Geliştirme gider yerleri
- Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri
- Genel yönetim giderleri
- Finansman gider yerleri

Yukarıda sıralanan gider yerlerinden ilk ikisi üretim giderleri içinde yer alırken diğerleri dönem gideri olarak ele alınır. Üretim gider yerlerinde oluşan esas üretim giderleri ve yardımcı üretim ve hizmet giderlerinin payının toplam giderler içinde oldukça büyük olması ve ürün maliyetlerinin hesabında kullanılması nedeniyle alt gider merkezlerine ayrılarak izlenir. Geleneksel maliyet sistemlerinde GÜG' ün ürünlere aktarılmasında genellikle üç aşamalı dağıtım yaklaşımı kullanılır. Dağıtım yöntemleri aşağıdaki başlıklar dahilinde açıklanmaktadır.

#### **2.4.1. Birinci Dağıtım**

Ürün maliyetinin hesabında ilk aşama, genel üretim gideri olarak sınıflandırılan giderlerin gider merkezlerinde toplanmasıdır. Genel üretim giderleri olarak adlandırılan giderlerin bazıları gider merkezleri için direkt gider olarak sınıflandırılırken bazıları ise gider merkezlerinin ortak kullanımı nedeniyle gider merkezlerine uygun anahtarlar yardımıyla dağıtılırlar ve o gider merkezi için endirekt gider olarak kabul edilirler. Örneğin gider merkezleri tarafından kullanılan su, ısıtma,

aydınlatma gibi giderler kullanıldıkları gider merkezi için direkt giderlerdir fakat bu giderlerin gider merkezleri bazında ölçümü yapılamıyorsa o zaman bu giderler endirekt olarak değerlendirilir ve uygun dağıtım anahtarları yardımıyla merkezlerine aktarılır.

Bu dağıtım maliyetlerin oluştuğu anda, oluşan maliyetin, hangi maliyet yerine ve hangi maliyet hesabı aracılığıyla nasıl dağıtılacağına belirlenmesi işlemidir. Bu dağıtımda maliyet yerleri ile direkt ilişkisi kurulamayan maliyetlerin dağıtımı çeşitli anahtarlar aracılığıyla yapılır.

#### **2.4.2. İkinci Dağıtım**

Bu dağıtımın temel amacı tüm üretim giderlerinin, üretilen mamul maliyetlerine yüklenmek üzere, bu mamulleri üreten esas üretim yerlerinde toplanmasıdır. Ayrıca bu dağıtım, diğer üretim gider yerlerince sağlanan yardımcı üretim ve hizmetleri tüketen esas üretim yerlerinin bu tüketimden doğan sorumluluğunu dolaylı biçimde yansıtmak yönünden de önem taşır. Yine bu dağıtımın bir başka yararı, dönem gider yerlerinin işletme içinde sağladıkları yardımcı üretim ve hizmetler karşılığında gider payı almalarına ve sonuçta üretim giderleri-dönem giderleri ayırımının daha sağlıklı biçimde yapılmasına olanak vermesidir. Buradaki dağıtımda da dağıtım anahtarları kullanılır. Burada dağıtım anahtarı, dağıtımdan pay alacak gider yerlerinin, giderleri dağıtılan gider yerlerinden yararlanma derecesini ortaya koyan ölçüt olarak anlaşılmalıdır.

#### **2.4.3. Üçüncü Dağıtım**

Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin o gider yerinde üretilen mamul veya hizmet maliyetine yüklenmesine giderlerin üçüncü dağıtım denir. <sup>29</sup> Üçüncü dağıtımda en önemli olan nokta esas maliyet yerlerinden mamullere yüklenecek genel imalat maliyet payının, çeşitli alternatifler arasından en uygun ölçülerle veya anahtarlarla tespitidir. Tek cins veya tek tip mamul üreten işletmelerde aslında maliyet dağıtımına gerek yoktur. Sorun birden fazla ve değişik tipte mamul üreten işletmeler için en uygun yükleme anahtarının seçimidir. Yine bu dağıtımda dikkat edilecek diğer bir husus da, işletmenin tümü için aynı veya her bir esas maliyet yerleri için ayrı ayrı yükleme oranlarının kullanılmasıdır. Özellikle esas maliyet yerinde elle



Üretim yapılırken, diğesinde makine ile üretim yapılması halinde, aynı yükleme oranının kullanılması birim maliyetlerini önemli ölçüde etkileyecektir.

Mamulle doğrudan ilişki kurulamayan genel üretim maliyetleri ancak üç aşamalı bir dağıtım işlemi ile mamullere yüklenebilmektedir. Dolayısıyla, mamul maliyetinin doğru olarak belirlenmesinde, genel üretim maliyetlerinin dağıtım süreci ve bu dağıtımlarda kullanılan dağıtım ölçüleri büyük önem kazanmaktadır. Günümüzde genel üretim maliyetlerinin toplam üretim maliyeti içindeki artan payı dikkate alındığında, bu önem daha da artmaktadır. Dolayısıyla dağıtım ölçülerinin seçimi, dolaylı olarak mamul maliyetinin doğruluğunu etkilemektedir. Bu nedenle, seçilen dağıtım ölçüleri ile dağıtılacak maliyetler arasında doğrudan bir ilişkinin mevcut olması gerekir.

## **2.5. Geleneksel Maliyetleme Yaklaşımının Zayıf Yönleri**

İşletmenin genel bilgi sisteminin önemli bir parçası olan muhasebe bilgi sistemi hem kurum içine hem de kurum dışına (3. Kişilere) finansal ve yönetsel bilgi sağlayan yapılar olarak tanımlanabilir. Muhasebe bilgi sistemi hızlı, güvenilir ve doğru bilgiler üretmesi, amaçlara hizmet edecek şekilde yapılandırılması gerekir. Bu sistem, yönetim muhasebesi ve finansal muhasebe için bilgi kaynağı olduğu düşünüldüğünde kullanılan bilgi akış sisteminin önemi kolay bir şekilde anlaşılabilir. Muhasebe bilgi sistemlerine artık sadece işletmenin geçmişteki performansını raporlayan bir araç olarak değil, yönetim kararlarının alınmasında rol oynayan stratejik bilgi kaynağı olarak bakmak gerekir.

Genel olarak mamul maliyetlerini hesaplama tekniği ile işletmelerin üretim yapısı arasında doğrudan bir ilişki mevcuttur. Bu ilişki kaybolduğu zaman, maliyet muhasebesi kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getiremez. Nitekim, günümüzde kullanılan ve geleneksel olarak adlandırdığımız maliyet muhasebesi de, içinde yaşadığımız yüzyılın başlarında, o günün mevcut üretim şartlarına uygun olarak geliştirilmiştir. O günün şartlarında, üretim ağırlıklı olarak emeğe dayandığı için maliyet hesaplamaları da işçiliği esas alacak şekilde düzenlenmiştir. Bu yüzden geleneksel maliyet muhasebesi işçilik temeli üzerine kurulmuş bir sistemdir. Günümüzde de maliyet muhasebesinin, tarihsel temellerine bağlı kaldığını ve direkt

işçiliği önemsemeye devam ettiğini görmekteyiz. Direkt işçilik maliyetleri en önemli maliyet unsuru olarak görülürken, genel üretim giderlerinin dağıtımında da işçilik temeline dayalı dağıtımların ağırlığı sürmektedir.

## **2.6. FTM'nin Temel Kavramları**

Genel anlamda faaliyete dayalı maliyet sistemi, bir işletme bünyesindeki faaliyetlerin maliyetini hesaplayan ve bu maliyetleri mamullere ve müşterilere yansıtan bir muhasebe teknolojisi olarak tanımlanmaktadır. Aşağıda FTM'nin temel kavramları açıklanacaktır.

## **2.7. Faaliyet Kavramı**

İşletme faaliyetinin göstergeler seti - ölçek, mutlak , görelî , yapısal ve artan göstergeleri kapsamaktadır . Ölçek göstergeleri işletmenin ulaştığı seviyeyi temsil eder (sabit ve işletme fonları, tüzük sermayesi vb ) . Mutlaka göstergeler belirli zaman aralığı içinde elde edilen nihai sonuçlardır ( ciro, gelir , masraf vb ) . Göreceli göstergeler ilk iki gruptaki sonuçların oranından üretiliyor. Yapısal göstergeler nihai miktarda ayrı ayrı öğelerin payını nitelendiriyor. Artan göstergeler deyince ise belirli bir süre önce kayıt alınmış göstergeler ile karşılaştırıldığında artışlar öngörülmektedir (Köse, 2005:95).

İşletmenin faaliyeti sırasında kullanılan tüm göstergeler bütünü aşağıdaki gruplara ayrılır (kaynak türlerine göre):

- zaman normları;
- işgücü maliyetleri normları;
- malzeme maliyetleri normları;
- enerji kaynakları gideri normları;
- emek aletleri harcamaları normları;
- yedek parçaların maliyetleri kuralları.

Normlar ile ayarlanan temel özellikler şunlardır:

- Zaman norması (ürün biriminin hazırlanması için gereken zaman);
- Hazırlanma norması (zaman birimi için hazırlanan ürün miktarı);
- Say norması (bir servis ekipmanları birimine düşen işçilerin miktarı);

- Üretim norması (zaman birimi içerisinde ürün baskısı);

Maliyetlerin başlıca sınıflandırılması:

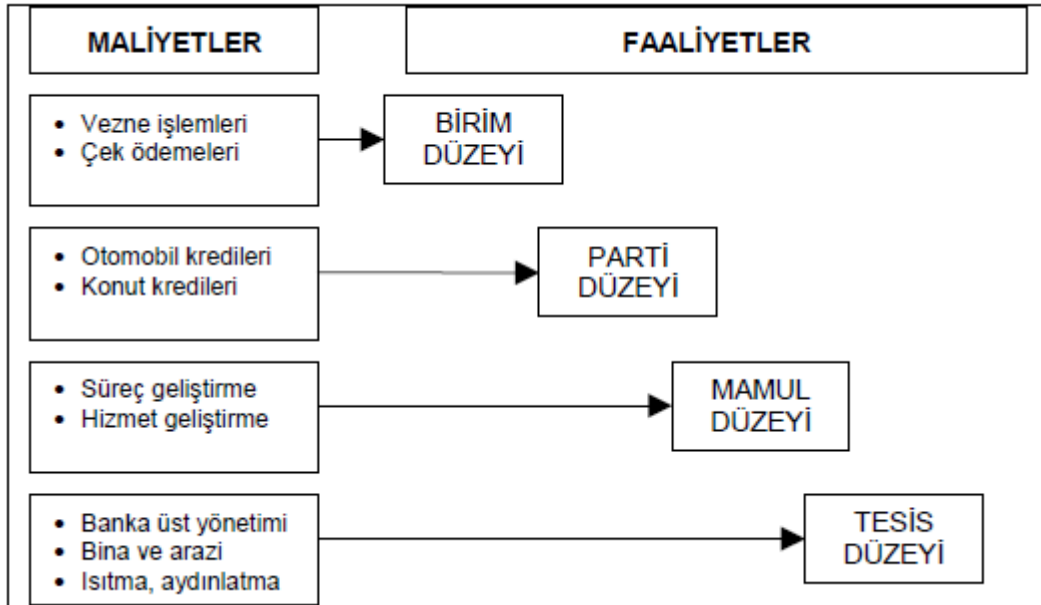
- Yönetim sistemindeki rolüne göre (imalat ve olmayan üretim);
- Ürün çeşidi ile bağılılık düzeyine göre (doğrudan ve dolaylı);
- Hacim ve üretim ile ilişkisinin niteliğine göre (daimi, değişen, karışım);
- Etkiye maruz kalma seviyelerine göre (yönetilen, kontrol edilmeyen);
- Masrafların baş verme zamanına göre (geçtiğimiz dönemin gideri, cari giderler ve gelecek dönemin gideri);
- İdare yöntemine göre (planlarda, düzenleyici, gerçek ve orta).

İşletmeler, faaliyetlerinin devamlılığını sağlayabilmek için bazı hizmetlerden yararlanmak, bazı malları kullanmak zorundadır. Buna göre gider, işletmenin varlığını sürdürebilmesi ve gelir elde etmesi için tüketilen ve kullanılan girdilerin, bir başka deyişle mal ve hizmetlerin parasal tutarıdır.

Maliyet ile gider arasında işletmenin bütün ömrü düşünüldüğünde ekonomik anlam taşıyan bir fark yoktur. Ancak muhasebe uzmanları işletmenin ne kadar kar ettiğini tahmin etmek için hesap dönemi adı verilen zaman diliminde bu iki kavramı birbirinden ayırırlar. Çeşitli üretim faktörlerine bir hesap dönemi içinde yapılan ödemelerin hepsi maliyettir. Ödemeler neticesinde işletme için meydana gelecek durumlardan; birincisi, işletmede hesap dönemi sonunda bir satış değeri olan ve elinden çıkmamış varlıklardır. İkincisi, nakit mevcudunda meydana gelen artışlar (satış geliri) veya satışa konu olan mallar (hizmetler) karşılığında alacaklardır. Bu konuda muhasebeciler, cari dönem içinde katlanılan maliyetin ne kadarının dönem bitiminde hâlâ elinde bulunan ve bilançoda yer etmek için ödenmiş olduğu, ne kadarının ise satış geliri elde edebilmek için ödenmiş olabileceği konusunda varsayım yaparlar. Bu nedenle, satış geliri sağlamak için katlanılan maliyetleri, satış gelirinden indirerek dönem kârını bulurlar. Dönem içinde katlanılan maliyetlerin satış gelirinden indirilen kısmına gider adı verilir.

## 2.8. Faaliyetlerin Sınıflanması

FTM sisteminde geleneksel yöntemlerden farklı olarak faaliyet esaslı maliyet ele alınmaktadır. Bu nedenle bu sistemin işlevselliğini kazanabilmesi için faaliyetlerin sınıflandırılması veya gruplanması gerekmektedir. Bu konuda birçok sınıflandırma yöntemleri bulunsada en etkin yöntem TMS -7 belirtilen yöntemdir. “Nakit akış tablosunda, döneme ilişkin nakit akışları işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır. Bir işletme , yatırım ve finansman faaliyetlerinden olan nakit akışlarını iş sahasına en uygun şekilde gösterir. Faaliyet bazında sınıflama, kullanıcılara, bu faaliyetlerin işletmenin finansal durumuna nakit ve nakit benzerlerine olan etkisine ilişkin bilgi sağlar. Bu bilgi ayrıca , faaliyetler arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesi için de kullanılabilir. Tek bir işlem , farklı şekilde sınıflandırılan nakit akışları içerebilir. Örneğin, bir kredi geri ödemesi hem faiz hem de anapara ödemesini içerir , faiz işletme faaliyeti olarak sınıflanırken anapara finansman faaliyeti olarak sınıflanır”(TMS-7).



**Şekil 1** Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminde Faaliyet Düzeyleri ve Maliyet Düzeyleri

**Kaynak:** Yardımcıoğlu, M., & Büyükşalvarcı, A. (2007). Bankacılık Sektörü Pratiğinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi. *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık.

## **2.9. Kaynak ve Maliyet Etkeni**

“Faaliyetler kaynakları tükettikleri için maliyete neden olmaktadırlar. Bir faaliyetin yapılabilmesi için gerekli kaynaklar dışarıdan satın alınabileceği gibi, diğer departmanlardan da elde edilebilmektedir” (Çankaya, Aygün, 2006 :58).

“Geleneksel maliyet sistemlerindeki “Dağıtım Anahtarı” kavramının yerini faaliyet tabanlı maliyet sisteminde “Kaynak ve Maliyet Etkeni” kavramları almıştır. Maliyet, yapılan bir faaliyet sonucu ortaya çıkar. Bir faaliyetin yapılması, banka kaynaklarının tüketilmesine neden olur. Faaliyetlerin maliyetlere aktarılabilmesi için bir ölçü ile ifade edilmeleri gerekir. Maliyet etkeni bir çeşit faaliyet ölçüsüdür. Faaliyetler ile hizmetler arasındaki neden sonuç ilişkisini temsil eder. Diğer bir deyişle, maliyet etkenleri, hizmetler veya diğer maliyet taşıyıcıları tarafından talep edilen faaliyetleri temsil ettikleri için tüketilen maliyetlerin bir ölçüsüdürler. Kaynak etkeni ise bir faaliyet ile bir maliyet grubu arasındaki neden sonuç ilişkisini temsil eder” (Yardımcıoğlu ve Büyükşalvarcı,2007:170).

## **2.10. Maliyet Havuzu**

“Faaliyetlerin belirlenmesi işleminin tamamlanmasından sonra sıra bu faaliyetlerin maliyetlendirilmesi işlemine gelmektedir. Faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarlarının faaliyetler itibariyle belirlenmesi işlemiyle maliyet havuzu oluşturulmaktadır. Maliyet havuzu, tek bir faaliyete bağlı maliyetlerin toplandığı örgüt birimleri olarak tanımlanmaktadır” (Çankaya, Aygün, 2006, s:58).

Faaliyetler, “faaliyet merkezinde toplanırken bu faaliyetlerin neden olduğu maliyetlerde maliyet havuzlarında toplanmaktadır. Bir işletmede bir çok maliyet havuzu bulunmaktadır. Tahsis edilen her biri mamullere ve diğer maliyet nesnelere, faaliyetlerin kendine özgü ölçüsüne (maliyet etkenine) göre aktarılmaktadır. Maliyet havuzu, tek bir maliyet etkeni kullanılarak, mamullere yüklenen maliyetlerden oluşturulmaktadır” (Çankaya, Aygün, 2006 :58).

“Geleneksel maliyet sistemlerinde kullanılan “Maliyet Merkezi” kavramının yerini faaliyet tabanlı maliyet sisteminde “Maliyet Havuzu” kavramı almıştır. Maliyet havuzu tek bir maliyet taşıyıcısı kullanılarak maliyet nesnelere dağıtılan farklı maliyetlerin oluşturduğu grubu ifade eder. Diğer bir deyişle tek bir maliyet etkeni

kullanılarak hizmetlere yüklenen maliyetlerin oluşturduğu bir havuzdur. Bankalarda kullanılan kaynakların maliyetleri, birbirine benzer faaliyetlerin oluşturduğu uygun maliyet havuzlarına aktarılır. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin uygulama sürecinde kaynak maliyetlerinin toplandığı benzer faaliyet ve faaliyet gruplarının maliyetlerinin ayrı maliyet havuzunda toplanarak maliyet havuzlarının homojen olması sağlanmalıdır” (Yardımcıoğlu ve Büyükşalvarcı,2007:170).

“Böylece aynı maliyet havuzunda toplanan maliyetler, aynı maliyet etkeni kullanılarak hizmet maliyetine yüklenebilir. Nitekim her bir maliyet havuzu tek bir maliyet etkenini kullanmaktadır. Benzer faaliyetlerin birleştirilerek aynı maliyet havuzunda toplanması kontrol ve raporlama gibi işlemlerde de kolaylık sağlar. Ayrıca faaliyetlerin çeşitliliğine göre çok sayıda maliyet havuzu oluşturulabilir. Eğer faaliyetler birbirine benzer yapıda değilse kesinlikle her faaliyet için ayrı bir maliyet havuzu oluşturulmalıdır. Faaliyet tabanlı maliyet sistemini, geleneksel maliyet sistemlerinden ayıran temel özellik maliyet taşıyıcılarıdır” (Yardımcıoğlu ve Büyükşalvarcı,2007:170).

Maliyet taşıyıcısı , “birbirini takip eden faaliyet içerisindeki maliyetlere neden olan faktörler olarak kaynakların tüketilmesiyle sonuçlanan ve bir faaliyetle ilgili olan herhangi bir olay olarak da tanımlanabilir Bir maliyet taşıyıcısının; ölçülmesi ve mevcut birimlerde değerlendirilmesi kolay olması, üretim faktörleri ile direkt olarak ilişkilendirilebilmesi, ekonomik ve pratik olarak elde edilebilmesi, üretim faktörünün miktarındaki değişim ile arasında direkt bir ilişkinin olması, direkt üretim ölçülerini genişletme; özelliklerine sahip olması gerekir” (Yardımcıoğlu ve Büyükşalvarcı,2007:170).

## **2.11. Maliyet Nesneleri**

Maliyet nesnesi, işletmede faaliyetlerinin icra edilme sebebi olarak adlandırılmaktadır. Maliyet nesneleri; mamuller, hizmetler, müşteriler, sözleşme ve projelerden oluşmaktadır. Maliyet nesnesi çeşitli kaynaklarda, maliyet hedefi, maliyet öznesi (cost object), maliyet objesi veya geleneksel maliyet sistemlerinde kullanılan ad ve anlamı ile maliyet taşıyıcısı (üretilen mal ve hizmetler), adlarında kullanılabilir.

FTM sisteminde, kaynakların maliyetini maliyet nesneleri tüketmektedir. Faaliyetler, maliyetler ve maliyet nesneleri arasında bağlantı kurmaktadır. Maliyet nesnesi, maliyetin izlendiği son nokta olarak görülmektedir. Bunlar FTM sisteminin amacına göre türde ve detayda farklılık göstermektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde, maliyetler mamul ve müşteri maliyetleri olarak ele alınabilmektedir ve faaliyet düzeylerine göre belirlenen maliyet etkeni kullanılarak maliyet nesnelerine aktarılmaktadır.

Maliyet nesnesi olarak mamuller kullanılıyorsa, mamul maliyetleri mamulün tasarlanması, geliştirilmesi, hammaddenin satın alınması ile depolanması, mühendislik faaliyetlerinin maliyeti ve üretiminin maliyeti olarak tanımlanmaktadır. Maliyet nesnesi olarak müşteriler kullanılıyorsa, müşterilerin taşıdığı faaliyetler, sipariş, müşteri, pazar ve işletme düzeyinde ele alınmaktadır ve bu düzeyde oluşan maliyetler ile pazarlama, araştırma-geliştirme ve yönetim maliyetleri müşterinin toplam maliyetine aktarılmaktadır.

## **2.12. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Modeli**

Günümüz ekonomik koşullarında doğru karar vermek oldukça büyük önem taşımaktadır. İşletmelerin hızlı rekabet koşullarında tüm kararlarla birlikte pazarlama kararlarında da etkili kararlar alması gerekmektedir. Bu kararlar da maliyetlerden etkilenmektedir. Örneğin maliyetlerle direkt olarak ilişkili olan fiyatlama kararlarında en doğru şekilde verecek maliyet sistemlerine gereksinim duyulmaktadır. Doğru maliyet yapısının ortaya konulması, ürün çeşitliliği olduğunda, yani ürünler arasında etkileşimin söz konusu olması durumunda daha da önemli olmaktadır. Bu bağlamda faaliyet tabanlı maliyetleme muhasebe ve pazarlama arasındaki bilgi boşluğunu dolduran bir köprü olarak değerlendirilmektedir.

Geleneksel maliyet sistemlerinin daha çok üretilen ürünlerin arasındaki farklılıkları dikkate almaması, işletmelerin yeni bir yöntem arayışına girmelerine neden olmuş ve bu sayede bu eksikliği tamamlayan bir yöntem olan faaliyet tabanlı maliyetleme kullanılmaya başlanmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin pazarlama kararlarında kullanılabilecek etkili bir yol olmasının iyi bir şekilde anlaşılabilmesi için geleneksel maliyet sistemleriyle birlikte açıklanması yerinde olacaktır.

Geleneksel maliyet muhasebesi sistemi maliyetlerin gerçek nedeninin ürünler olduğunu kabul eder ve ürünler ve maliyetler arasında direkt bir ilişki kurmaya çalışır.

Bu da muhasebe bilgilerinin yanlış olmasına neden olabilmektedir. Bu yanlışlık genel olarak ürün çeşitliliği ve farklı üretim miktarları söz konusu olduğunda ortaya çıkmaktadır. Geleneksel Maliyet sistemlerinin genel üretim giderlerini yüksek hacimli ürünlere daha fazla, düşük miktarlarda üretilen ürünlere daha az dağıtması sorunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, faaliyetleri kullanım temeline göre izleyerek geleneksel sistemdeki yanlışlığı ortadan kaldırmaya çalışan bir sistemdir. Bu sistem endirekt maliyet unsurları ile ürünler arasındaki ilişkinin faaliyetler yoluyla sağlanabileceğini öne sürmektedir. Maliyetlere neden olan temel etken faaliyetlerdir. Faaliyetlerin kaynakları ürünlerinde faaliyetleri tükettiği varsayımına dayanan faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine göre her bir ürünün maliyeti o ürün için kullanılacak ürünün kaynak veya maliyetleri dikkate alınarak incelenir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme; ürünün üretim hacmine göre değil, faaliyet düzeylerine göre uygulanmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme işletmedeki faaliyetlerin hemen hepsinin ürünlerin üretilmesi ve pazarlanmasıyla ilgili olduğu kabul etmektedir. Başka bir deyişle sadece üretim faaliyetlerine ilişkin olarak karşılaşılabilecek olan maliyetler değil; aynı zamanda satış, reklam, dağıtım gibi pazarlama altındaki fonksiyonlarla da ilişkilendirilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde maliyetlere neden olan faaliyetler bulunmaktadır ve ürünlerin tüketicilere bu faaliyetler sonucunda hazır hale geldiği kabul edilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetlemede genel olarak dört faaliyet düzeyi bulunmaktadır. Bu faaliyet düzeyleri; birim düzeyinde faaliyetler, parti (grup) düzeyinde faaliyetler, ürün düzeyinde faaliyetler ve tesis düzeyinde faaliyetler olarak ifade edilmektedir.

İşletmeler açısından faaliyet tabanlı maliyetleme, ürün, servis veya faaliyetlerin maliyetlerini doğru bir biçimde hesaplayabilen bir maliyet sistemi olmanın ötesinde toplam kalite yönetimi için gerekli olan altyapının kurulmasına da



hizmet eden bir sistemdir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ürünlerin işletmenin kaynaklarını faaliyet bazında tükettiği, dolayısıyla endirekt giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılması gerektiği anlayışı ile hareket eden ve ürün ile endirekt giderler arasında sadece üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli seviyelerde doğrusal ilişki kuran bir maliyet ve yönetim anlayışı olarak tanımlanabilir.

### 2.13. FTM Sisteminin Tasarımı

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin tasarımcıları birbirleriyle ilişkili dört seçim yapmaktadırlar:

1. Çıktıları üretmek için yapılacak faaliyetlerin tanımlanması.
2. Bu faaliyetler için mevcut kaynakların nasıl kullanılacağına belirlenmesi.
3. Üretilen çıktıların tanımlanması.
4. Faaliyet maliyetlerinin çıktılarla ilişkilendirmesi (hangi çıktının hangi faaliyeti gerektirdiği ve bu faaliyetlerin neye mal olduğunun hesaplanması). Bu basamaklar hem mal ve hem hizmet üreten şirketlerde aynıdır (Cooper ve diğerleri; 1992:12).

Diğer bir kaynağa göre bu aşamalar şu şekilde sıralanmaktadır:

1. Prosedürlerin tanımlanması: Hizmet ve üretim sürecindeki her aşamanın girdisi ve çıktısını takip etmek.
2. Prosedürde yer alan faaliyetlerin analiz edilmesi: Her ürün ve hizmetin faaliyetlerinin tanımlamak ve departmanlarına göre ayırmak.
3. Maliyet havuzu (cost pool) kurmak: Her faaliyeti maliyet havuzu ile ilişkilendirmek. Böylece dağıtım için her faaliyetin maliyet havuzu belli olmaktadır.
4. Maliyet faktörlerinin belirlenmesi: Her faaliyetin değişkenliğinin analiz edilmesi gerekmektedir. Maliyet unsuru, bir faaliyet sonucunda maliyetin

doğmasına neden olan bir faktördür. Makina saati gibi bazı maliyet unsurlarının ilişkilendirmesi kolaydır. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, direkt olarak ürünlere dağıtılamayan ancak faaliyetlere dağıtılabilen endirekt maliyetlerin dağıtımını sağlamaktadır. Bu maliyetlerin dağıtılması için daha güvenilir bir sisteme ihtiyaç vardır. Maliyet faktörleri, faaliyet ve ürün maliyetlerinin ilişkisini sağlamaktadır.

Maher'e göre tasarım aşamaları aşağıdaki gibi olmalıdır:

1. Kaynakların kullanımı ve maliyetlerin belirlenmesi için faaliyetlerin tanımlanması.
2. Her faaliyetin maliyetinin tanımlanması.
3. Her üretim ünitesinde yapılan her işin maliyet oranını hesaplamak. Bu oran örnek olarak alınan satınalma siparişine göre olabilir. Çünkü her faaliyetin çeşitli maliyet nedenleri vardır.
4. Üretimde kullanılan maliyet kaynaklarının ve oranının çok yönlü olmasını sağlayarak ürün maliyetlerinin belirlenmesi.

Meihs'e göre ise bu aşamalar şu şekilde sıralanmıştır

1. Toplam giderleri faaliyetlere dağıtmak ve her maliyeti, faaliyeti ile ilişkilendirmek.
2. Gelecek yıl ile ilgili
  - 2.1. Her faaliyetin giderini,
  - 2.2. Faaliyetin seviyesini,
  - 2.3. Üretilen ürünlerin birim sayısını belirlemek,
  - 2.4. Faaliyetleri üretilen ürünlerle ilişkilendirmek.
3. Benzer faaliyetleri baz alarak, ürünlere maliyetleri dağıtmak.

4. Her ürün için uygulanabilir maliyetleri birim başına parasal olarak belirlemek.

5. Tahmin edilen birim başı miktarını kullanarak giderleri birimlere uygulamak.

Faaliyete dayalı maliyetleme, faaliyetler üzerinde yoğunlaşan ve bu faaliyetlerin maliyetini diğer maliyet hedefleri için temel alan bir sistemdir. Maliyetleri anlamak için bir teknik olan faaliyet muhasebesi, bir işletmeyi yaptığı faaliyetlerin maliyeti bakımından inceler. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, her faaliyet ve işlem için bir maliyet havuzu yaratarak ve üretim için faaliyetlerin sayısını göze alarak belirlenmesi ile, maliyet sorunlarını çözmektedir. Ayrıca işlem maliyetleri olarak tanımlanan bu sistem, gider maliyetlerinin izlenebilirliğini sağlayarak, yöneticilere daha gerçek maliyet bilgileri sağlamaktadır. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, örgüt faaliyetlerine ağırlık veren, ürün maliyetlerine erişmeyi sağlayan bir maliyet yönetimi sistemidir. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi stratejik yönetim muhasebesi için yeterli yapılanma oluşturabilmek amacıyla üretim planlamasının gerçekleştirilmesi ve üretim muhasebesinin bütünleştirilmesine çalışan doğruluk ekolünün geliştirdiği bir yaklaşımdır. Faaliyete dayalı maliyet sistemi, belirli ürünlerin üretilmesinde kullanılan ekonomik kaynakların belirlenmesi için prosedürler geliştirerek daha doğru ürün maliyetleri sağlama yöntemidir. Faaliyete dayalı maliyet sistemi, her ürünün üretimiyle ilgili faaliyetleri ve her faaliyet tarafından kullanılan kaynakları ve faaliyetlerin maliyet yaratan nedenlerini analiz ederek her ürünün kullandığı kaynakları saptar.

Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, üretilmiş olan çeşitli ürünlerin maliyet dağıtımını için, geniş ve farklı maliyet unsuru kullanan bir sistemdir. Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin esas yaran, maliyet unsurlarını tanımlamak için imalat sürecinin detaylı olarak analiz edilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu analizler, gerekli olmayan ve ürünlere bir değer kazandırmayan faaliyetleri kaldırmak için önemlidir. Bu gereksiz faaliyetler kaldırılarak, ürün maliyetleri düşürülür ve işletmenin karı yükseltilir. Başka bir ifadeyle, faaliyete dayalı maliyetleme bir işletmede yapılan tüm faaliyetleri tanımlayarak, bu faaliyetlerin maliyeti ve performanslarını belirler.

Faaliyete dayalı maliyet sistemi, yöneticileri geçmiş, şimdiki ve gelecekteki faaliyetlerin sonucu hakkında bilgilendirmek amacıyla tasarlanan bir sistemdir. Faaliyete dayalı maliyetleme ilk kurulduğunda eskiye ait maliyetlerden yararlanır. Daha sonra verimsiz faaliyetlerin maliyetleri çıkarılır ve ileriye dönük tahminler ve hesaplamalar yapılır. Önceden tahmin edilmiş maliyetleri kullanmak, şirketin geçmişteki maliyetlere değil, gelecekte yapacağı faaliyetlere ve çıktıların maliyetlerine dayanarak karar vermesini sağlar (Cooper ve diğerleri; 1992:12). Başka bir ifadeyle, faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin en önemli amacı yöneticilere karar almada daha iyi bilgiler sağlamaktır.

Maliyet muhasebesinin önemli bir problemi, endirekt maliyetlerin mamullerle ilişkisinin kurulamamasıdır. Dolayısıyla faaliyete dayalı maliyet yönetiminin bir diğer amacı ise üretim işletmesinin tüm faaliyetleri ve bunların tüketimi ve maliyetleri tanımlayarak bunlarla ilgili olarak detaylı bilgi sağlamasıdır. Ayrıca, işletmelerin bu yöntemi değişik amaçlara yönelik olarak da kullandıkları görülmektedir. Bu amaçlar arasında üretilebilirliğin tasarımlanması, üretim sürecinin tasarımlanması, genel üretim maliyetleri değer analizleri ve performans değerlendirmenin yanı sıra işletmede sürekli iyileştirme için, faaliyetlerin analiz edilmesiyle gereksiz faaliyetleri tespit etme de yer almaktadır.

Faaliyet dayalı maliyet yönetiminin amacı, doğru maliyet bilgileriyle yanlış kararların sayısını azaltmasını sağlamak ve mamullerin faaliyetleri tükettiği, faaliyetlerinde kaynakları tükettiği gerçeğinden hareketle planlı, kontrollü ve ekonomik olarak genel üretim maliyetleri yükleme verileri sağlamaktır.

Bu amaçlardan yola çıkarak faaliyet tabanlı maliyet sisteminin oluşumundan üç kuraldan söz edilebilir. Bunlar;

- Pahalı kaynakların belirlenmesi,
- Ürün ve ürün tipiyle orantılı olarak tüketimi önemli bir şekilde değişen kaynakların belirlenmesi,
- Talep eğilimleri, geleneksel dağıtım ölçüleri olan direkt işçilik, işlem zaman ve materyal ile kolerasyon bulunamayan kaynakların belirlenmesi, biçiminde özetlenebilir.

Buna göre, faaliyete dayalı maliyet yönetimi, yukarıda belirtilen amaçlara ulaşmak ve hem faaliyet hem de yönetim fonksiyonlarını yerine getirebilmek için işletme faaliyetleri üzerinde yoğunlaşmıştır.

### **2.13.1. Süreç Değer Analizi**

Süreç değer analizi, bir mamulü üretmek veya bir hizmeti yerine getirmek için gereken kaynakların sistematik analizi olarak tanımlanmaktadır. Bu analiz, bir mamulün üretilmesinde veya bir hizmetin sunulmasındaki kaynakları tüketen tüm faaliyetleri belirlemektedir. Bu faaliyetler;

- Katma değer yaratan faaliyetler,
- Yaratmayan faaliyetler olarak belirlenmiştir.

Analizin gerçekleştirilmesinde ilk olarak, hammaddenin işletmeye girişinden üretimi tamamlanan mamulün son kontrolüne kadar, üretim sürecindeki her bir adımı ayrıntılı bir şekilde gösteren bir akış şeması hazırlanmaktadır. Burada yapılan bütün işler denemeye tabi tutulmaktadır ve gözlenen her faaliyet kaydedilmektedir. Her bir faaliyetin içerdiği zaman, mamul tarafından tüketilen kaynak miktarının bir göstergesi olabileceğinden akış şeması içinde kaydedilmektedir. Akış şemasında yer alan her bir faaliyet analiz edilerek, bu faaliyetlerin değer katan bir yapıda mı yoksa değer katmayan bir yapıda mı oldukları belirlenmektedir. Tespit edilen değer katmayan faaliyetlerin azaltılması ve zamanla yok edilmesi yoluna gidilmektedir.

- “Belirlenen her faaliyetin maliyetinin ayrı bir maliyet havuzunda göstermek için yeterli öneme sahip olup olmadığının bilinmesi,

- Farklı faaliyetlerin maliyet davranışlarında homojenlik olup olmadığını yargılayabilmek için, her bir faaliyetin maliyetini etkileyen faktör ya da faktörlerin bilinmesi, olarak sıralanmaktadır”.

Yukarıda sayılanlara ek olarak, faaliyet sayısını azaltabilmek için faaliyet tabanlı maliyet tasarlayıcıların, elde edilmesi nispeten kolay olan bilgi ve verileri kullanan faaliyet ölçülerini seçmeye özen göstermesi gerekmektedir. Bu amaca,

mamul/hizmetler tarafından faaliyetlerin tüketimini dolaylı olarak açıklayan faaliyet ölçütlerini ikame etmek suretiyle ulaşılabilmektedir.

### **2.13.2. Dağıtım Anahtarlarının Seçimi**

FTM, “faaliyetler sonucu oluşan maliyetleri mamul/hizmetlere yüklerken geleneksel maliyet yöntemi gibi bir veya iki adet maliyet dağıtım anahtarı kullanmak yerine, çoklu dağıtım anahtarı kullanarak daha doğru maliyet bilgisi sağlamaktadır. İşletmede ortaya çıkan her bir faaliyet için bir dağıtım anahtarının bulunması gerekmektedir. Bu da çok ekonomik olmamaktadır. Dağıtım anahtarlarının sayısını en aza indirmek en az iki kriterle bağlı olarak görülmektedir. Maliyet bilgisinde istenen doğruluk düzeyi, diğeri ise, üretilmekte olan mamul bileşenlerinin karmaşıklığı olarak belirlenmiştir. Bu iki kriterden mamul bilgisinde istenen doğruluk düzeyi diğeri kriterine göre daha fazla etkili olacak ve karşımıza çıkacaktır. Ne kadar çok doğru maliyet bilgisi isteniyorsa o kadar çok dağıtım anahtarı kullanılması gerekmektedir” (Yılmaz, 2007:59).

Dağıtım anahtarlarının sayısı uygun bir şekilde en az düzeye indirildikten sonra hangi tür dağıtım anahtarı kullanılmasının gerektiğinin belirlenmesi gerekmektedir. Uygun dağıtım anahtarı seçiminde göz önüne alınması gereken özellikler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;

- Dağıtım anahtarları vasıtasıyla dağıtılacak olan maliyet bilgilerinin kolay elde edilebilir olması,

- Maliyet dağıtım anahtarı ile faaliyet tüketimi arasında güçlü bir ilişkinin varlığı,

- Seçilen dağıtım anahtarlarının neden olduğu davranışlar olarak belirtilmiştir.

Her bir faaliyeti en iyi temsil eden anahtarın belirlenmesi gerekmektedir ve bölümün ya da organizasyonun tümünün “GÜG'ü bu anahtarlara göre faaliyetlere dağıtılması gerekmektedir. Uygun olmayan anahtarların seçimi tüm çabaların boşa gitmesine yol açabilmektedir. Bu nedenle anahtarlar faaliyet analizinde iyice belirlenmiştir” (Ünal, 2006:10).

### 2.13.3. Maliyetlerin Faaliyet Merkezleri İçin İzlenmesi

Faaliyete dayalı maliyet dağıtım sürecinin ikinci aşamasında yapılacak olan ilk işlem, faaliyet merkezlerinde ve maliyet havuzlarında toplanan faaliyet maliyetlerinin, mamullere dağıtımını sağlamak için uygun maliyet taşıyıcılarının tesbit edilmesidir. Maliyet taşıyıcıları, yöntemin en önemli unsurlarından birisidir. Çünkü Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin başarıyla uygulanması, maliyet taşıyıcılarının seçimi ve kullanımına bağlıdır. Nitekim bu yöntemin geleneksel sistemlerden asıl farkı bu noktadır (Ünal, 2006:10).

Daha önce de ifade edildiği gibi, genel olarak maliyet taşıyıcıları, faaliyetler ile mamuller arasında tüketim ilişkisini yansıtır. Dolayısıyla, kaynak maliyetlerini faaliyetlere aktarmak için kullanılan kaynak taşıyıcıları gibi, maliyet taşıyıcıları da faaliyet merkezlerinde biriktirilen maliyetlerin, mamullere aktarılması için kullanılır. Bu yönüyle maliyet taşıyıcıları aynı zamanda faaliyet taşıyıcıları olarak da adlandırılır.

Mamul maliyetlerinin doğru olarak belirlenebilmesi için maliyet taşıyıcılarının özenle seçilmesi gerekir. Bir diğer ifadeyle, bir faaliyet merkezi için herhangi bir maliyet taşıyıcısı seçiminde, yönetici seçilecek maliyet taşıyıcısının, mamuller tarafından fiili olarak tüketilen faaliyetleri ölçtüğünden emin olmalıdır. Şayet maliyet taşıyıcısı ile fiili faaliyet tüketimi arasında tam bir ilişki yoksa, o zaman hatalı mamul maliyetleme meydana gelir.

Bu bakımdan ikinci aşamada gerçekleştirilen maliyet taşıyıcılarının tesbiti için aşağıdaki hususlar gözönünde bulundurulabilir;

-Fiili faaliyet tüketimine en uygun olan maliyet taşıyıcılarının seçilmesi, - Maliyet taşıyıcısı ile bağlantı kurulan verinin elde edilme kolaylığı,

-Maliyet taşıyıcısının, mamullerin fiili faaliyet tüketimini ölçme derecesi, - Performansın geliştirilmesini teşvik eden maliyet taşıyıcılarının seçilmesi, -Çok az rastlanan maliyet taşıyıcılarının sayısının en aza indirilmesi,

-Asgari ölçüm maliyetine sahip olan maliyet taşıyıcılarının seçilmesi,

-Yeni ölçümler gerektiren maliyet taşıyıcılarının seçilmemesine özen gösterilmesi.

Görüldüğü gibi, maliyet taşıyıcılarının seçilmesinde, faaliyet maliyetleriyle mamuller arasında tam bir ilişkinin olması gerekir. Yukarıdaki hususlar göz önünde bulundurulduğu takdirde, Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi için kullanılacak maliyet taşıyıcıları, süreyi ölçen ve işlemi ölçen şeklinde iki grupta toplanabilir. Süreyi ölçen maliyet taşıyıcıları yapılan faaliyetin süre olarak uzunluğunu gösterir. Örneğin, montajlama süresi, kontrol süresi, işçilik saatleri ve makina saatleri gibi. İşlemi ölçen maliyet taşıyıcıları ise bir faaliyetin kaç kez yapıldığını gösterir. Buna örnek olarak da, kontrol sayısı, üretim sipariş sayısı ve montajlama sayısı verilebilir.

Bu şekilde farklılık göstermesi karşısında işletme yönetimi süreyi ölçen ve işlemi ölçen şeklindeki maliyet taşıyıcılarından birini seçmek durumundadır. Örneğin, bir şirketin malzeme işlenmesi ile ilgili bir faaliyet merkezinin olduğunu farzedelim. Dikkatli bir analizden sonra, yönetim işleme süresinin (süreyi ölçen maliyet taşıyıcısı), maliyet dağıtımında kullanılmak üzere uygun bir maliyet taşıyıcısı olacağını belirlemiştir. Ancak sözkonusu faaliyet merkezinin maliyetlerinin mamullere tam olarak yansımadığını gördüğü takdirde, o zaman yönetim belli bir dönem boyunca belli miktardaki malzemenin kaç kez işlendiğini (işlemi ölçen maliyet taşıyıcısı) belirleyerek yeni maliyet taşıyıcıları kullanabilir.

Bu durumda, Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin kullanılabilirliğini sağlamak için maliyet taşıyıcılarının seçiminde etkili veri toplama metodu geliştirilmelidir. Yüksek teknolojiye sahip işletmeler maliyet taşıyıcıları için veri toplama işinde farklı bir üstünlüğe sahiptir. Çünkü, sistemlerini kontrol eden bilgisayarlar yardımıyla, aynı zamanda üretim sürecindeki her bir adımla ilişkili geniş bir bilgi ağı oluşturarak faaliyetlerin süresini veya kaç kez yapıldığını belirleyebilir. Nitekim bu unsur, yüksek teknolojiye sahip bir şirketin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemini benimsemesinde önemli bir faktör olabilir.



Ayrıca, maliyet taşıyıcılarının belirlenmesinde, mamullerin faaliyetleri hangi seviyelerde (birim seviyesi, grup seviyesi, mamul seviyesi) tükettiği de önemlidir. Çünkü, bu faaliyet seviyelerinde gerçekleşen faaliyetlerin maliyet taşıyıcıları da farklı olacaktır. (Koşan, 2007:70).

#### **2.14. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Yararları**

Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, bir işletmenin gelecekteki performansını geliştirecek faaliyetleri belirlemek ve değerlendirmek için şu önemli noktaları içermektedir:

1. Faaliyete dayalı maliyetleme, ürün çeşitliliği ve kaynak sağlama konuları hakkında, uzun dönem kararlar almada kullanılacak bilgileri sağlar.
2. Faaliyete dayalı maliyetleme, yapılan yeni tasarımı maliyet üzerindeki etkilerinin belirlenmesini sağlar.
3. Faaliyete dayalı maliyetleme, yöneticilerin faaliyetler ve faaliyetlerin gereksinim duyduğu kaynaklar konusunda daha dikkatli eğilmelerini sağlayarak, sürekli gelişme sürecini destekler.
4. Faaliyete dayalı maliyetleme, yöneticilerin karmaşık üretim sürecini anlamalarına ve yönetmelerine yardımcı olan bir araçtır.
5. Üretilen bir ürünün maliyeti ne olacağı ile ilgili farklı tahminleri içeren çeşitli maliyet metodları sağlar.
6. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, maliyetlerin ölçümünde detaylı bilgi sağlamaktadır.
7. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi pazarlamacılar için ürün eliminasyonu ve fiyat tahminleri konusunda daha doğru bilgi sağlamaktadır.
8. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi daha fazla maliyet bilgileri sağladığı için karlılığı da arttırmaktadır. Ayrıca daha önce tanımlanamayan ve maliyet doğuran etkenlerin tanımlanmasını sağlamaktadır. Buda maliyetlerin

işletilmesi için yöneticilere yol göstermektedir.

9. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi daha fazla maliyet bilgileri sağlarken, daha fazla kayıt tutmayı gerektirir

10. Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin uygulanması, üretim muhasebesi, pazarlama, yönetim ve muhasebe ile ilgisi olmayan birimler arasında takım çalışmasını gerektirir.

11 .Hizmet ve hizmet hatlarının en doğru maliyetlerini sağlamaktadır.

12. Karlı ve karsız hizmetler ve hizmet hatları arasındaki farkı en iyi şekilde ortaya koymaktadır.

13. Fiyatlandırma stratejilerini geliştirmektedir.

14. Karar vermek için en iyi bilgileri sunmaktadır.

15. Faaliyete dayalı maliyetleme modelinin en önemli yararı, yöneticilerin faaliyetlere daha fazla önem ve dikkat etmelerini sağlamaktır. Bu sistem yöneticileri harcanan her para ve elde edilen karı artırmak için tüm giderleri dikkatlice kontrol etmeleri için teşvik edip, bu işlemlerin birbirine ne kadar bağlı olduğunu göstermektedir.

Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi örgüt yönetimine şu bilgileri sağlamaktadır:

1. Maliyetleri faaliyetlere göre toplar ve o faaliyete ait tüm maliyetleri belirler.

2. Faaliyete dayalı maliyet sistemi, ürüne dayalı faaliyet ve stratejik kararların alınmasında daha doğru bilgiler sağlar.

Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi pazarlama ve yönetim faaliyetlerinde de uygulanabilir. Bunun prensipleri ve metodları aşağıdaki gibidir:

1. Kaynak tüketen faaliyetlerin tanımlanması.
2. Her faaliyetin maliyetlerinin tanımlanması.
3. Her maliyet yeri için bir maliyet oranı hesaplamak.
4. Pazarlama ve yönetim faaliyetlerinde kullanılan maliyet üniteleri ve maliyet oranlarının çok yönlü hale getirerek üretim maliyetlerinin belirlenmesi.

Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, organizasyonun değerinin artması için çeşitli imkanlar sağlamaktadır. Son 10 yılda danışmanlık yapan çeşitli firmalar faaliyete dayalı maliyetleme sistemim üretim firmalarına önermektedirler. Bazı organizasyonlar, faaliyete dayalı maliyetleme sistemi yerine getirmek ve geliştirmek amacıyla kendi işlerinde bir dahili grup oluşturmuşlar. Yapılan araştırmalar göstermiştir ki yüzlerce hizmet üreten, imalat ve ticaret yapan firmalar faaliyete dayalı maliyetleme sistemi uygulamaktadırlar.

Son 10-15 yıl içindeki tecrübeler göstermiştir ki faaliyete dayalı maliyetleme sistemi iki anahtar yol kullanarak firmaların değerlerini arttırmaktadır:

1. Ürünlerin maliyetleri ile ilgili olarak daha iyi bilgiler sağlamaktadır. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, geleneksel maliyetleme sisteminden daha fazla bilgi içererek maliyet tahminleri konusunda daha fazla bilgi geliştirmektedir. Sağlanan bilgiler yöneticilere fiyatlandırma ve üretimin devamı veya durdurulması konusunda yardımcı olmaktadır. Ayrıca yöneticiler, pazar araştırması yaparak ürün maliyetleri ile ilgili tavsiyede bulunmaktadırlar. Pazarlama yöneticileri genelde pazardan daha fazla pay almak için ürün fiyatlarını düşürmektedirler veya müşterilerine özel fiyat önermektedirler. Doğru ürün maliyeti onlara fiyat düşürme ve ürünlerin satışı konusunda yardımcı olmaktadır. Eğer bir ürünün kar marjı düşük ise veya para kaybediyorsa genel olarak yöneticiler bunun satışının durdurulmasına karar verirler bir mal veya hizmetin satışının durdurulmasına karar vermek çok önemlidir.

Yöneticiler bu konuda karar verebilmek için en iyi bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar.

2. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, faaliyetlerin ve prosedürün maliyeti konusunda daha iyi bilgiler sağlamaktadır. Yöneticiler faaliyete dayalı maliyetleme sistemini kullanarak, pahalı olan faaliyetleri saptamakta ve maliyetlerini düşürmek için önlem almaktadırlar. Ayrıca değişik faaliyetlerin maliyetleri tanımlanarak yöneticiler, çok önemli ve kullanılabilir bilgiler elde etmektedirler. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi yüksek maliyetli bir sistemdir. Bu maliyetler, muhasebeciler ve bu sistemin yerine getirilmesini sağlayanlar, kayıt tutma maliyetleri, programlama maliyetleri ve danışmanlık maliyetleridir. Ayrıca faaliyete dayalı maliyetleme, sistemin değişmesine neden olduğundan bir çok firma bu sistemi çok zahmetli bulmaktadır. Ayrıca faaliyete dayalı maliyetleme sistemi karmaşık gelebilir. Ancak bu sistem, bir işletmenin organizasyonun yapısı, imalat ve dağıtım sisteminin karmaşıklığını yansıtmaktadır. Bir firmanın ürün çeşitliliği fazla olup, dağıtım sistemi karmaşık ise, faaliyete dayalı maliyetleme sistemi buna bağlı olarak karmaşık olacaktır. Ancak firma tek çeşit ürün üretiyorsa ve dağıtım sistemi basit ise, faaliyete dayalı maliyetleme sistemi de basit olacaktır.

Bir firmanın üretim çeşitliliği ve kompleksliğinin fazla olduğu durumlarda, giderlerin doğru bir şekilde belirlenmesi mümkün olmayacaktır. Üretim çeşitliliği ve kompleksliğinin fazla olduğu durumlarda faaliyete dayalı maliyetleme sistemi kullanılmalıdır. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, iki aşamalı dağıtım süreci içermektedir. İlk aşama, gider maliyetlerinin, maliyet havuzlarına dağıtılmasıdır. Bu yaklaşım altında çok sayıda maliyet havuzu mevcut olup, bu havuzlar farklı şekilde tammlanmıştır. Bu aşamada, makina kurma, satınalma siparişi ve denetim sayısı gibi maliyet havuzlar, faaliyetleri temsil ederler. İkinci aşamada, işin bitirilmesi için faaliyetlerin sayısı gözönüne alınarak ürünlere dağıtılmaktadır.

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin iki önemli fonksiyonu vardır. İlki, maliyetleri ayrıntılı olarak belirlemek için maliyet faktörlerini gözönüne çıkarması. İkincisi ise, daha kesin ve doğru maliyet ölçüleri kullanarak, tek yönlü maliyet sisteminden daha iyi sonuçlar vermektedir. Belirlenen fiyatların karlı ve rekabetçi olabilmesi için önceden gerçekçi ve kesin maliyet ölçüleri konusunda bilgi edinmek gereklidir.

Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, maliyetleme sistemini üç şekilde geliştirmektedir. İlki, maliyet giderlerinin hesaplanmasında, maliyet havuzlarının sayısını arttırmaktadır. Burada maliyetler faaliyetlerin sayısına göre belirlenmektedirler. Sonuç olarak faaliyetlerin sayısına göre maliyet havuzları yaratılmaktadır. İkincisi, maliyetlerin ürünlere dağıtım sistemini değiştirmektedir. Direkt işçilik sistemini yerine, üretimde kullanılan faaliyetler ve ölçüleri kullanılarak, maliyetler belirlenmektedir. Üçüncüsü, bir çok genel giderlerin tipini değiştirir. Önceden dolaylı maliyetler olarak tanımlanan bu maliyetler (eneji, makina kurma, denetim) özel faaliyet olarak tanımlanmakta ve ilgili oldukları ürünlerle ilişkilendirilmektedir.

Faaliyete dayalı maliyetleme, toplam kalite yönetiminin bir parçasıdır. Direkt hammadde ve işçilik ne olursa olsun ürün ile ilişkilendirilir. Direkt maliyetler, maliyet sisteminin güvenilir doğru parçasıdır. Pek çok işletmede, işçilik maliyeti toplam maliyet içerisindeki oranı düşmektedir. İşçilik maliyetlerinin düşürülmesi ile bağlantılı olarak, dolaylı maliyetler, pazarlama, mühendislik ve yönetim maliyetlerinin oranı artmaktadır. Bu maliyetler geleneksel maliyet sisteminde hesaba katılmamaktadırlar. Faaliyete dayalı maliyetleme üretim sürecindeki değişikliği veya teknoloji değişimi nedeniyle bu maliyetlerin ilişkilendirilebileceğini savunmaktadır.

Faaliyete dayalı maliyetleme sistemini savunanlar, bu sistemin maliyetlerle ilgili daha doğru bilgi verdiğini, bunun da bilgilerin güvenilirliğinin artmasına, dolayısıyla yöneticilerin aldığı kararların doğruluk payının artmasına neden olduğunu ileri sürülmektedir. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemini kullanan her işletme, bu sistemin yararlarını belirlemeli ve bu yararlar karmaşık ve zaman gerektiren diğer sistemlerle karşılaştırmalıdır.

## 2.15. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Yöneltilen Eleştiriler

FTM sistem 1980’li yıllarda geliştirilmiştir. Bu sistemde “işletme kaynaklarını faaliyetlerin, faaliyetleri ise ürün ve hizmetlerin tükettiğini varsayan bir yaklaşım olarak adlandırılmaktadır. Klasik maliyet sistemleri; genel üretim giderlerini gider yerinde toplayarak daha sonra çeşitli maliyet taşıyıcıları aracılığıyla ürün, hizmet vb. gibi objelere yüklemektedir. FTM sistemi; genel üretim giderlerini maliyet objesine uygun faaliyet ölçüleri ile yüklemektedir” (Akçakanat, 2007:25).

FTM’ne geçiş karmaşık bir şekilde olmaktadır ve bu geçiş işletme için büyük bir yatırım gerektirmektedir. Maliyete neden olan yeni sisteme geçilmesi değil, eski sistemin kaldırılmasıdır (Akçakanat, 2007:25).

FTM oldukça karmaşıktır. “FTM’de endirekt faaliyetler, bu faaliyetlere ilişkin maliyetler ve bu maliyetlerin mamullere yüklenmesinde kullanılan dağıtım anahtarlarının sayısı oldukça fazla olarak görülmektedir. Maliyetlerin yüklenmesinde kullanılan fark analizlerinin sayısı artacağından bunun yöneticiler tarafından kavranması zor olabilmektedir”(Akçakanat, 2007:26).

FTM’nin sıfırdan tasarlanması yerine mevcut sistemin geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır. Geleneksel yönetime yapılan en önemli eleştiri Genel üretim giderlerini direkt işçilik esasına göre yüklemektedir.

FTM sistemi sayesinde yöneticilerin tüm gelirlerinin iyi gelir olmadığı ve tüm müşterilerinin de karlı müşteriler olmadığını anladıklarını belirtmektedir. İşletme kazançlarıyla ilgili gerekse müşteri karlılıklarıyla ilgili işletmelere çeşitli fırsatları sunan FTM sisteminin özellikle güncellenmesi ve uygulanmasında yaşanan zorluklar sistemin dezavantajı olarak düşünülmektedir. Bu sebeple FTMnin yenilendiği belirtilmektedir(Şen, 2013:80).

Bu hataların haricinde FTM sistemine yöneltilen bir çok eleştiri bulunmaktadır. Bu eleştiriler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır(Şen, 2013:80);

-FTM sisteminde maliyetler işletme genelinde maliyet havuzlarında toplandığı için belirli faaliyetlere ait doğru maliyet bilgileri elde edilememektedir.

-Belirlenen faaliyetlere ait bilgilerin toplanması bir maliyeti doğurmaktadır.

-FTM sisteminin uygulanması ve çalışanların eğitilmesi güç olmaktadır.

-FTM sisteminde tarihi maliyetlerin kullanılmasının etki ve eksiklikleri sistemi olumsuz olarak etkilemektedir.

-Maliyet taşıma seçiminde yaşanan zorluklar sistemin doğru sonuç vermesini etkilemektedir.

-Yeni bir yöntem olmasından dolayı işletme karlılığını artırıcı yönde yeterli tecrübe bulunmamaktadır.

-Sistemin güncellenmesi kesinlikle kolay değildir.

-FTM sistemi kapasite maliyetini bütçelenmiş hacmi dikkate alarak dağıttığı için atıl kapasite maliyetlerini ürün ve hizmete yüklemektedir.

Bu problemlerden dolayı bazı kaynaklarsa geleneksel FTM sisteminin karmaşık bir sistem olması, kurulumunun uzun olması, güncellenmesinde yaşanan zorluklar ve ölçümlerden kaynaklanan hatalar başlığında ele alınmaktadır. Geleneksel FTM sisteminin yetersizliği aşağıdaki boyutlarla ele alınmaktadır;

-Karmaşık bir sistem olması: FTM maliyetlerin belirlenmesi ve toplanmasında oluşabilecek çeşitli problemleri ortadan kaldırmak amacıyla geliştirilmiş bir sistem olarak adlandırılmaktadır. FTM sistemi uygulanırken özellikle faaliyet ve maliyet taşıyıcı sayısının arttığı durumlarda daha hassas ve daha dikkatle olunması gerektiği belirtilmektedir (Anderson, 1995:28). “Ürün ve hizmetlerin kaynakları ne oranda tükettiğinin doğru olarak hesaplanabilmesi faaliyetlerin, faaliyetlere ait maliyetlerin doğru olarak belirlenmesi ve ilgili taşıyıcılar yardımıyla ürün veya hizmetlere aktarılması ile mümkün olmaktadır” (Anderson, 1995:29).

-“Ölçümlerden kaynaklanan hatalar; geleneksel FTMS’ne yöneltilen eleştirilerden biri de ölçümlerden kaynaklanan hatalar olarak belirtilmektedir. İşletmelerin ihtiyaç duydukları bilgileri edinimlerin oldukça zor olduğu dolayısıyla çeşitli hataların meydana çıktığı belirlenmiştir. Karmaşık yapıda bulunan faaliyetlere ve taşıyıcılara ait birim maliyetler hesaplanarak uygun tekniklerle belirlenmediği sürece, ölçümlerde hataların olacağından bahsedilmektedir” (Şen, 2013:80).

-“Kurulumun uzun olması; bu durumla ilgili yapılan eleştirilerden bir tanesi de karmaşık faaliyetlere sahip işletmelerde kullanılacak FTM sisteminin kurulumunun da uzun sürecektir olması olarak açıklanmaktadır. FTM sisteminin kurulumu aşamasında gerekli olan personel görüşmelerinin faaliyet sayısı arttıkça ve faaliyetler karmaşıktıkça daha sıklıkla yapılması gerekeceği belirtilmiştir” (Şen, 2013:80).

-Güncellemede yaşanan zorluklar; FTMnin kurulumu esnasında ihtiyaç duyulan işletme faaliyetlerinin kullanılması sonucu “maliyetlerde ortaya çıkacak farkın belirlenmesi, ilgili konularda çeşitli maliyet tahminlerinin yapılması ve maksimum faydayı sağlayacak şekilde işletme kaynaklarının kullanılması gerekmektedir. Ancak birbirinden farklı özelliklere sahip ürün ve müşteriler için talep edilen faaliyetlerde zamanla değişiklik göstermektedir. Bu sebeple çeşitli güncelleştirmelerin yapılması işletmeler açısından bir zorunluluk haline gelmektedir”(Şen, 2013:80).

Ancak “bir sistemin güncellenmesi oldukça maliyetli bir iş olmaktadır. Güncellenmenin yapılacağı her seferde yeni görüşmelerin yapılması, yeni verilerin toplanması ve maliyetlerle ilgili yeni tahminlerin yapılması gerekmektedir” (Anderson, 1995:8). Bu durum FTM sistemi içinde geçerli olduğundan güncellemede yaşanan bu tür zorluklar FTM sistemine yöneltilen diğer bir eleştiri karşımıza çıkmaktadır.

## **2.16. Geleneksel Maliyetleme Sistemi İle FTM Sisteminin Karşılaştırılması**

Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, geleneksel muhasebe sisteminin bazı zayıf noktalarını gidermek için geliştirilmiştir. İşletme içinde faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin tanımlanması çok önemlidir. Geleneksel maliyet sisteminde, direkt hammadde ve işçilik, ürünlerle ilişkilendirilen tek maliyetlerdir. Genel üretim giderleri



ürünlere ilişkilendirilmeyip, bir hizmet departmanına veya diğer maliyet objelerine dağıtmaktadır.

Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, geleneksel maliyet sisteminin yeni teknoloji gelişmeleri ile uyumlarını sağlamaktadır. Bir işletmede maksimum performans elde edilip, kaynakların israfi aza indirilmek isteniyorsa, maliyet sisteminin bu konuda yönetimin ihtiyaçlarına cevap vermesi gerekmektedir.

Aşağıdaki dört örnek, faaliyete dayalı maliyetleme sistemi ve geleneksel maliyetleme sistemi arasındaki farkı açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

1. Geleneksel maliyet sistemi kullanılarak bir bakım ünitesinde maliyetler belirlenirken tamir adedi veya hizmet saati baz alınır. Ancak faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde bu faaliyetlerden hangisinin bu üniteye maliyet yaratmakta olduğu belirlenmektedir. Eğer birden fazla maliyet nedeni bulunursa yapılan her faaliyet için ayrı bir maliyet havuzu yapılmaktadır.

2. Geleneksel maliyet muhasebesi kullanılarak bir satınalma ünitesinin maliyetlerini belirlemek için üretim ünitesinin esas aldığı hammadde parasal değeri her departmana dağıtılarak belirlenmektedir. Halbuki faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde bir üniteye maliyete neden olan faaliyetler belirlenmektedir. Şayet bu satınalma maliyeti sipariş miktarı veya siparişlerin miktarından kaynaklanıyorsa, bu durumda her maliyet nedeni için ayrı maliyet havuzu (cost pool) tahsis edilmektedir.

3. Geleneksel maliyet sisteminde bir üretimin birim maliyeti, direkt ve en direkt işçilik saatleri veya makine saatine göre yapılmaktadır. Ancak faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde, maliyet nedenlerinin daha detaylı bilinmesi için liste yapılır. Eğer makina çalışma saati, makina kurma zamanı veya parçaların miktarı maliyet nedeni olarak tanımlanırsa hedefleri belirlemek için 3 maliyet havuzu (cost pool) kullanılacaktır.

Bu örnekler gözönüne alınarak faaliyete dayalı maliyetlemenin karakteristik özellikleri şu şekilde açıklanabilir.

1. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, geleneksel maliyet sistemine göre daha fazla maliyet havuzu kullanmaktadır. Geleneksel maliyet sisteminin amacı bir maliyet havuzu kullanarak, tüm ünitelerin maliyetini eşitlemektir. Ancak faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, bir tek üniteye çok yönlü maliyet havuzu kullanmaktadır. Bu servis ve üniteler için uygundur.

2. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, servis ünitelerinin maliyetlerini, üretim ünitelerine dağıtmayı gerektirmez. Eğer fazla direkt maliyet dağıtması mümkünse (Örneğin; hammadde veya ürün) bunlar kullanılmaktadır.

3. Geleneksel maliyet prosedüründe maliyetleri belirlemek için neden aranırken, faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde, maliyetlere neden olan faktörler kullanılır. Buda maliyet unsuru (cost driver) teriminin kullanılmasına neden olmaktadır.

4. Geleneksel maliyet sisteminde, maliyetlerin dağıtılması için uygun bir neden bulunmadığı takdirde, maliyetlerin dağıtımı için miktar veya parasal değer gibi ölçüler kullanılmaktadır. Ancak faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde, maliyet unsuru tanımlanmadan, maliyet dağıtımı yapılamaz.

5. Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin uygulanması, üretim süreci ve maliyet unsurlarının tanımlanmasını gerektirmektedir. Bu durum takım çalışmasını gerektirdiği için muhasebeciler, mühendisler, üretim personeli ve bilgi sistemi uzmanları genelde faaliyete dayalı maliyetlemenin uygulanması noktasında bilgilendirilmektedir. Muhasebeciler bu sistemin kurulması için çalışma personelinde destek almalıdırlar.

6. Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin uygulanması, geleneksel maliyet sisteminin uygulanmasından daha mantıklı ve uygundur. Maliyet havuzlarının kurulması ile ilgili kararlar, yapılan inceleme ve görüşmelere bağlıdır.

İşletmeler amaçlarına ulaşmak için faaliyette bulunurken, kaynakların tüketilmesi ile birlikte maliyetler ortaya çıkmaktadır. O halde maliyetlerin gerçek nedenleri faaliyetlerdir. Bu faaliyetlerin sonucunda mamuller ortaya çıkmaktadır. Başka bir deyişle maliyetlerin nedeni mamuller değil faaliyetlerdir. Bu bakış açısının benimsendiği faaliyete dayalı maliyetleme yaklaşımına geleneksel sistemler maliyetlerin gerçek nedeninin mamuller olduğunu kabul etmektedirler. Bu yüzden de

maliyetler ile mamuller arasındaki direkt bir ilişki kurmaya çalışmaktadırlar. Geleneksel sistemlerin bu yaklaşımı benimsemesi normal karşılanmalıdır çünkü bu sistemler geliştirildiği zaman işletmelerin üretim yapıları günümüzdekinden farklılık göstermekteydi. İşletmelerde mamul çeşidi sayısı azdı, genellikle tek mamul üretilmekteydi. Bu nedenle, oluşan maliyetlerin mamullere yüklenmesinde doğrudan bir ilişki kurmak mümkün ve mantıklıydı ancak günümüzde çok sayıda ve çeşitteki mamul, karmaşık sistemlerde üretilmektedir. Maliyetlerin yine mamullere yüklenmesi gerektiğine göre, bunu sağlamanın en gerçekçi yolu; maliyetleri, faaliyetleri tüketen mamullere dağıtmaktır. Başka bir deyişle, maliyetler tüm mamullere dağıtılırken; bu mamullerin, maliyetleri doğuran faaliyetleri ne kadar tükettikleri göz önüne alınırsa hem faaliyetler, hem de maliyetler kontrol edilmiş olur.

Geleneksel maliyetleme sistemleri ile ileri maliyetleme sistemleri arasındaki en önemli fark, standart mamul maliyeti içinde kapsanan kaynak ve faaliyet maliyetlerinde ortaya çıkmaktadır. İleri maliyetleme sistemlerinde, standart maliyetler geleneksel sistemlerde olduğu gibi yalnızca üretim maliyetlerini değil aynı zamanda tüm işletme faaliyetlerinin maliyetlerini de kapsamaktadır.

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin uygulanması, geleneksel maliyet sisteminden daha pahalıdır. Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin karlı olup olmadığını belirlemek için maliyet-kar analizinin yapılması gerekmektedir. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi ürün, hizmetler ve işletme tarafından yapılan işlemlerin maliyetleri ile ilgili daha güvenilir bilgi sağlamaktadır. Bu da yöneticilerin doğru karar verebilmesi için ihtiyaç duyduğu şeydir.

Bilgi sistemindeki gelişmeler faaliyete dayalı maliyetlemeyi daha iyi kullanılabilir hale getirmiştir. Optik tarama, bar kodlama ve teknolojinin gelişmesi, faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin kuruma maliyetini düşürmüştür.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YAKLAŞIMI - UYGULAMASI VE DEĞERLENDİRME : KARGO ŞİRKETİ ÖRNEĞİ

#### 3.1. İşletme Hakkında Genel Bilgi

Uygulamanın yapıldığı kargo sektöründe faaliyet gösteren şirkette verilen hizmetler Gelen Gönderi, Giden Gönderi ve Ek Hizmetler (Adresten Alım, Adrese Teslim, Telefon İhbarlı Teslim, SMS, Taşıma Güvencesi, Mobil Alan ve Paketleme) olmak üzere üç başlıkta incelenebilmektedir. Kargo şirketinde, 1 Şube Müdürü, 6 Kabul Elemanı, 1 Sekreter, 16 Operasyon Elemanı ve 8 Şoför olmak üzere toplam 32 personel görev yapmaktadır. Şirkette yılda yaklaşık 40.000 parça kargo gitmekte ve 75.000 parça kargo gelmektedir.

##### 3.1.1. Geleneksel Yönteme Göre Maliyet Hesaplaması

Kargo şirketinde meydana gelen maliyet ile ilgili bilgiler şu şekilde belirtilebilmektedir.

**Tablo 1** Kargo İşlemleri İle İlgili Bilgiler

|                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|---------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Maliyet analizi yapılacak işler | Gelen Gönderi Hizmetleri<br>Giden Gönderi Hizmetleri<br>Ek Hizmetler                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Hizmet Satış Fiyatları          | Gelen Gönderi Hizmeti : -<br>Giden Gönderi Hizmetleri : 14 TL / Parça (Ort)<br>Ek Hizmetler : <ul style="list-style-type: none"><li>- Adresten Alım : 4 TL / Parça</li><li>- Adrese Teslim : 4 TL</li><li>- Telefon İhbarlı Tes. : 2 TL / Parça</li><li>- SMS : 2 TL / Parça</li><li>- Taşıma Güvencesi : 20 TL / Parça</li><li>- Paketleme : 7 TL / Parça</li></ul> |
| Süre                            | Gelen Gönderi Hizmetleri : 24 Saat<br>Giden Gönderi Hizmetleri : 24 Saat<br>Ek Hizmetler : <ul style="list-style-type: none"><li>- Adresten Alım : 4 Saat</li><li>- Adrese Teslim : 4 Saat</li><li>- Telefon İhbarlı Tes. : 1 Saat</li><li>- SMS : 1 Saat</li><li>- Taşıma Güvencesi : -</li><li>- Paketleme : ½ Saat</li></ul>                                      |
| İşlem Sayısı                    | Toplam: 115.000 gönderi/ay                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |

**Tablo 2** Kargo İşlemlerine İlişkin Direkt Maliyetler

|                                   | <b>Gelen Gönderi</b> | <b>Giden Gönderi</b> | <b>Ek Hizmetler</b> | <b>Toplam</b>   |
|-----------------------------------|----------------------|----------------------|---------------------|-----------------|
| <b>İşçi Maliyeti</b>              | 0,24 TL / Parça      | 0,46 TL / Parça      | 0,12 TL / Parça     | 0,82 TL / Parça |
| <b>Akaryakıt</b>                  | 2 TL / Parça         | 2 TL / Parça         | 1,3 TL / Parça      | 5,3 TL / Parça  |
| <b>Dağıtım Hazırlama Maliyeti</b> | 0,20 TL / Parça      | 0,80 TL/Parça        | 1,15 TL/Parça       | 2,15 TL /Parça  |
| <b>Taşıt Amortisman Gideri</b>    | 0,49 TL / Parça      | 0,10 TL/Parça        | 0,11 TL/Parça       | 0,7 TL / Parça  |
| <b>Toplam Direkt Maliyetler</b>   | 2,93 TL/Parça        | 3,36 TL / Parça      | 2,68 TL/Parça       | 8,97 TL / Parça |

Kargo şirketinde direkt maliyet kalemleri olarak gelen ve giden gönderiler ile ek hizmetlerde işçilik maliyeti, akaryakıt maliyeti, kargoların dağıtım hazırlanma maliyeti ve taşıt amortisman gideri olarak ele alınmaktadır. Belirtilen tüm maliyetler yılda gelen ve giden 115.000 parça kargo üzerinden hesaplanmıştır.

Kargo şirketine ilişkin endirekt maliyetler şu şekilde belirtilebilir:

- Araç Bakım
- Araç Kira
- Bina Kira
- Diğer Personel Giderleri
- Yönetici Giderleri
- Genel Hizmet Giderleri
- Tazmin Giderleri

*Araç Bakım* : Kargo şubesinde 10 Araç bulunmaktadır. Araçlarının bir tanesinin ortalama aylık bakım gideri 110 TL'dir. Bu bağlamda yıllık araç bakım gideri;  
 $110 \text{ TL} \times 12 \times 10 = 13.200 \text{ TL'dir}$

*Araç Kira*: Kargo şubesinde yer alan 10 aracın ikisi kiralık araçtır. Araçların aylık kira bedeli 2.200 TL'dir. Bu bağlamda yıllık araç kira gideri;

$2200 \times 12 \times 2 = 52.800 \text{ TL'dir.}$

*Bina Kira:* Kargo şubesinin bulunduğu binanın (işyerinin) kirası aylık 3.500 TL’dir. Bu bağlamda bina kirası yıllık gideri;

$$3500 \times 12 = 42.000 \text{ TL’dir.}$$

*Diğer Personel Giderleri:* Diğer personel giderleri kapsamında, personellerin giysi ve yemek ücretleri yer almaktadır. Şubede yer alan 32 personelin yönetici hariç giysi ücretleri maliyete dahil edilmektedir. Yemek giderlerinde ise 32 personelin tamamı dahil edilmekte ve yemekler yıllık olarak anlaşılan yemek şirketi tarafından temin edilen “öğle yemeğinden” ibaret olmaktadır.

$$\text{Giysi ücretleri: } 31 \times 20 \times 12 = 7.440 \text{ TL}$$

$$\text{Yemek ücretleri : } 32 \times 2,5 \times 365 = 29.200 \text{ TL (Toplam 36.640 TL)}$$

*Yönetici Giderleri:* Kargo şubesinde yönetici vasfında 1 adet şube müdürü bulunmaktadır. Şube müdürünün aylık maliyeti maaş + sigorta primleri ile 4.200 TL’dir. Bu bağlamda yıllık yönetici gideri:  
 $4200 \times 12 = 50.400 \text{ TL’dir.}$

*Genel Hizmet Giderleri:* Genel hizmet giderleri kapsamında ele alınacak maliyetler, enerji giderleri, temizlik giderleri ve teknik materyal giderleridir. Şubenin aylık enerji gideri ortalama 180 TL, temizlik gideri 80 TL ve teknik materyal gideri ise 125 TL’dir. Bu bağlamda yıllık genel hizmet giderleri;

$$(180 \times 12) + (80 \times 12) + (125 \times 12) = 4.620 \text{ TL’dir.}$$

*Tazmin giderleri:* Tazmin giderleri kargo taşıma esnasında müşterinin gönderisinde meydana gelebilecek zararın tazmin edilmesi neticesinde meydana gelen giderlerdir. Bu gider yıllık ortalama 2.000 TL’dir.

**Tablo 3** Toplam Endirekt Maliyetler

| <b>Endirekt Maliyetler</b>        | <b>Tutar</b>      |
|-----------------------------------|-------------------|
| Araç Bakım                        | 13.200 TL         |
| Araç Kira                         | 52.800 TL         |
| Bina Kira                         | 42.000 TL         |
| Diğer Personel Giderleri          | 36.640 TL         |
| Yönetici Giderleri                | 50.400 TL         |
| Genel Hizmet Giderleri            | 4.620 TL          |
| Tazmin Giderleri                  | 2.000 TL          |
| <b>Toplam Endirekt Maliyetler</b> | <b>201.660 TL</b> |

Kargo şirketine aylık muhtelif desi ve ağırlıklarda kargolar gelmekte ve gönderilmektedir. Maliyet hesaplaması yaparken bu birimlerden ziyade parça başı yani kargo başına maliyetleme işlemi yapılacaktır. Şirkete aylık gelen ve giden gönderi olarak 9600 parça gönderi gelmektedir. Bunların 3333 'si giden, 6250'si gelen gönderidir. Bu bağlamda yıllık kargo miktarı;

Gelen gönderi :  $3333 \times 12 = 40.000$

Giden gönderi :  $6250 \times 12 = 75.000$

Toplam = 115.000 gönderi

Endirekt maliyetler gelen ve giden gönderilerin toplamı bazında maliyetlere eklenmektedir. Bu dağılıma göre parça başı yüklenmesi gerekli endirekt maliyetler;

Yıllık Endirekt Maliyet Toplamı

Endirekt Maliyet Yükleme Oranı = -----

Yıllık Gelen Gönderi Sayısı

201.660 TL

Endirekt Maliyet Yükleme Oranı = ----- = 1,75 TL / Parça

115.000 Gönderi

Endirekt maliyetlerin parça başı gönderilere yüklenmesi neticesinde gelen her gönderiye 1,68 TL maliyet yüklenmektedir. Bu bağlamda kargo faaliyetlerine ilişkin brüt satış karı şu şekilde belirtilebilir.

**Tablo 4** Geleneksel Maliyetleme Sistemine Göre Kargo Şubesi Brüt Satış Karı

|                                                                   | <b>Gönderi</b>   |
|-------------------------------------------------------------------|------------------|
| Direkt Maliyet                                                    | 8,97 TL / Parça  |
| Endirekt Maliyet                                                  | 1,75 TL / Parça  |
| Toplam Maliyet                                                    | 10,72 TL / Parça |
| Satış Fiyatı (Adrese Teslim/Adresten Alma ve SMS Bildirimi Dahil) | 24 TL / Parça    |
| Brüt Satış Karı                                                   | 13,28 TL / Parça |

### **3.1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Uygulanması**

#### **3.1.2.1. Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi**

Kargo şubesinde gerçekleştirilen faaliyetler ışığında, uygulamada kolaylık sağlanması bakımından birbirine benzer olan faaliyetler aynı faaliyet merkezlerinde toplanmıştır. Bu toplama işlemine ilişkin faaliyet merkezlerinin belirlenmesinde dair tablo aşağıda belirtilmiştir.



**Tablo 5 Faaliyet Havuzları**

| <b>Faaliyet Havuzları</b>            | <b>Faaliyet Havuzları</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|--------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>F1 - Gelen Gönderi Kabulü</b>     | <ul style="list-style-type: none"><li>- Gelen gönderinin sisteme girişi</li><li>- SMS ile Alıcıya gönderinin geldiğine ilişkin bilgilendirme iletisinin gönderimi</li><li>- Gelen gönderinin adrese teslim olması durumunda adresine göre tasnif edilmesi</li></ul>                                                                                                                                                                           |
| <b>F2 - Gelen Gönderinin Dağıtım</b> | <ul style="list-style-type: none"><li>- Adrese teslim gönderilerde gelen gönderinin dağıtım aracına yüklenmesi</li><li>- Adrese teslim gönderilerde iletilecek kişiyle adresinde olup olmadığının sorulması amacıyla iletişime geçilmesi</li><li>- Gönderinin adrese teslimi</li></ul>                                                                                                                                                        |
| <b>F3 - Giden Gönderi Kabulü</b>     | <ul style="list-style-type: none"><li>- Giden gönderinin sisteme girişi,</li><li>- Giden gönderinin paketlenmesi, istenilmesi durumunda kutulanması,</li><li>- Giden gönderinin iletilecek olan yere (şehiriçi / şehir dışı durumuna göre) tasnifi</li><li>- Şehir dışı giden gönderinin şehirlere göre tasnifinin yapılması</li><li>- Şehir dışı gönderime gidecek olan merkezden gelecek şehirlerarası dağıtım aracına yüklenmesi</li></ul> |

#### **3.1.2.2. Birinci Aşama Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi**

Kargo şubesine ait endirekt maliyetler, birinci aşama maliyet etkenleri vasıtasıyla faaliyet merkezlerine dağıtılır. Endirekt hizmet maliyetlerine ilişkin birinci aşama maliyet etkenleri şu şekilde belirtilebilir.

**Tablo 6 Birinci Aşama Maliyet Etkenleri**

| Endirekt Maliyetler      | Birinci Aşama Maliyet Etkenleri            |
|--------------------------|--------------------------------------------|
| Araç Bakım               | Toplam Araç Sayısı                         |
| Araç Kira                | Kiralanan Araç Sayısı                      |
| Bina Kira                | Kullanılan Alan                            |
| Diğer Personel Giderleri | Yemek sayısı ve personel sayısı            |
| Yönetici Giderleri       | Personel Sayısı                            |
| Genel Hizmet Giderleri   | Enerji Ücreti ve Temizlik Malzemesi Sayısı |
| Tazmin Giderleri         | Zarar gören gönderilerin sayısı            |

Birinci aşama maliyet etkenlerinin faaliyetlere göre kullanımları şu şekilde belirtilebilir:

**Tablo 7 Birinci Aşama Maliyet Etkenlerinin Dağılımı**

| Faaliyetler   | Personel | T.Araç Sayısı | Kiralanan Araç Sayısı | Kullanılan Alan    | Yemek Sayısı | Enerji Ücreti (Aylık) | Temizlik Gideri | Zarar Gören Gönderi Sayısı |
|---------------|----------|---------------|-----------------------|--------------------|--------------|-----------------------|-----------------|----------------------------|
| F1            | 18       | -             | 2                     | 200 m <sup>2</sup> | 18           | 90 TL                 | 40 TL           | -                          |
| F2            | 6        | 7             | -                     | 150 m <sup>2</sup> | 6            | 67,5 TL               | 20 TL           | 2                          |
| F3            | 8        | 7             | -                     | 50 m <sup>2</sup>  | 8            | 22,5 TL               | 20 TL           | 2                          |
| <b>TOPLAM</b> | 32       | 15            | 2                     | 400 m <sup>2</sup> | 32           | 180 TL                | 80 TL           | 4                          |

### 3.1.2.3. Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması

#### *Araç Bakım Giderleri*

F1 : Kiralanan Araç \* 12 ay \* 110 TL = 2.640 TL

F2 : Kullanılan Araç \* 12 ay \* 110 TL = 9.240 TL

F3 : Kullanılan Araç \* 12 ay \* 110 TL = 9.240 TL

### ***Araç Kira Giderleri***

F1 : Kiralanan Araç \* 12 ay \* 2200 TL = 52.800 TL

### ***Bina Kira Giderleri***

F1: (Kira Bedeli \* Kullanılan Alan / Toplam Alan) \* 12 ay = 21.000

F2: (Kira Bedeli \* Kullanılan Alan / Toplam Alan) \* 12 ay = 16.875

F3: (Kira Bedeli \* Kullanılan Alan / Toplam Alan) \* 12 ay = 5.625

### ***Diğer Personel Gideri***

F1: **Yemek Gideri**

Yemek Sayısı \* 365 gün \* 2,5 TL = 16.425 TL

**Giysi Gideri**

Personel Sayısı \* 12 Ay \* 20 TL = 4.320 TL

F2: **Yemek Gideri**

Yemek Sayısı \* 365 gün \* 2,5 TL = 5.475 TL

**Giysi Gideri**

Personel Sayısı \* 12 Ay \* 20 TL = 1.440 TL

F3: **Yemek Gideri**

Yemek Sayısı \* 365 gün \* 2,5 TL = 7.300 TL

**Giysi Gideri**

Personel Sayısı \* 12 Ay \* 20 TL = 1.920 TL

### ***Genel Hizmet Giderleri***

F1: **Enerji Gideri**

90\* 12 ay = 1.080 TL

**Temizlik Gideri**

40 \* 12 Ay = 480 TL

F2: **Enerji Gideri**

Yemek Sayısı \* 365 gün \* 2,5 TL = 5.475 TL

**Giysi Gideri**

Personel Sayısı \* 12 Ay \* 20 TL = 1.440 TL

**F3: Yemek Gideri**

$$\text{Yemek Sayısı} * 365 \text{ gün} * 2,5 \text{ TL} = 7.300 \text{ TL}$$

**Giysi Gideri**

$$\text{Personel Sayısı} * 12 \text{ Ay} * 20 \text{ TL} = 1.920 \text{ TL}$$

**Yönetici Gideri**

$$\text{F1: } 4200 \text{ TL} * 12 \text{ Ay} = 50.400 \text{ TL}$$

**Tazmin Giderleri**

$$\text{F2: } \text{Zarar Gören Parça Sayısı} * 12 \text{ ay} * 41,65 \text{ TL} = 999,60$$

$$\text{F3: } \text{Zarar Gören Parça Sayısı} * 12 \text{ ay} * 41,65 \text{ TL} = 999,60$$

**Tablo 8 FTM Toplam Maliyet Tablosu**

| <b>Endirekt Maliyetler</b> | <b>F1</b>         | <b>F2</b>        | <b>F3</b>        |
|----------------------------|-------------------|------------------|------------------|
| Araç Bakım                 | 2.640 TL          | 9.240 TL         | 9.240 TL         |
| Araç Kira Giderleri        | 52.800 TL         | -                | -                |
| Bina Kira Giderleri        | 21.000 TL         | 16.800 TL        | 4.200 TL         |
| Diğer Personel Giderleri   | 20.745 TL         | 6.915 TL         | 9.220 TL         |
| Genel Hizmet Giderleri     | 1.560 TL          | 8.475 TL         | 9.220 TL         |
| Yönetici Gideri            | 50.400 TL         | -                | -                |
| Tazmin Giderleri           | -                 | 1.000            | 1.000            |
| <b>TOPLAM</b>              | <b>149.145 TL</b> | <b>42.430 TL</b> | <b>32.880 TL</b> |

**3.1.2.4. İkinci Aşama Maliyet Etkenlerinin Seçilmesi**

Kargo şubesine ilişkin toplam maliyetlerin bulunmasından sonra, faaliyet maliyetlerinin hizmetlere yüklenmesi ikinci aşama maliyet etkenleri ile yapılır. Dolayısıyla, her faaliyet merkezine uygun ikinci aşama maliyet etkenlerinin seçilmesi gerekir. Seçilen maliyet etkenleri aşağıda gösterilmiştir.

**Tablo 9** İkinci Aşama Maliyet Etkenleri

| Faaliyet Merkezleri       | İkinci Aşama Maliyet Etkenleri |
|---------------------------|--------------------------------|
| Gelen Gönderinin Kabulü   | Gelen Gönderi Sayısı           |
| Gelen Gönderinin Teslimi  | Gelen Gönderi Sayısı           |
| Giden Gönderilerin Kabulü | Giden Gönderi Sayısı           |

*Yükleme oranlarının hesaplanması:*

F1: Gelen Gönderinin Kabulü : Yükleme Oranı = 149145 TL / 75.000 Adet = 1,99 TL / Adet

F2 : Gelen Gönderinin Teslimi : Yükleme Oranı = 42.430 TL / 75.000 Adet = 0,57 TL / Adet

F3 : Giden Gönderinin Kabulü : Yükleme Oranı = 32.880 TL / 40.000 Adet = 0,82 TL / Adet

**Tablo 10.** İkinci Aşama Endirek Maliyetler

| Faaliyet Merkezleri       | Yükleme Oranı | Faaliyet Maliyet Etkenleri | Faaliyet Tabanlı Maliyetler |
|---------------------------|---------------|----------------------------|-----------------------------|
| F1                        | 1,99 TL       | 1 Gönderi                  | 1,99 TL                     |
| F2                        | 0,57 TL       | 1 Gönderi                  | 0,57 TL                     |
| F3                        | 0,82 TL       | 1 Gönderi                  | 0,82 TL                     |
| TOPLAM ENDİREK MALİYETLER |               |                            | 3,38 TL                     |

Yapılan yüklemeler neticesinde kargo gönderi faaliyetlerine endirekt maliyetler 3,38 TL olarak hesaplanmıştır.

**3.1.2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyet ve Geleneksel Maliyet Sisteminden Elde Edilen Sonuçların Karşılaştırılması**

**Tablo 11** FTM ile Geleneksel Maliyetleme Karşılaştırılması

|                             | <b>Geleneksel<br/>Sisteme Göre<br/>(TL)</b> | <b>FTM 'ye Göre<br/>(TL)</b> | <b>Fark<br/>(TL)</b> |
|-----------------------------|---------------------------------------------|------------------------------|----------------------|
| <b>Direkt Maliyet</b>       | 8,97                                        | 8,97                         | -                    |
| <b>Endirekt<br/>Maliyet</b> | 1,75                                        | 3,38                         | 1,63                 |
| <b>Toplam Maliyet</b>       | 10,72                                       | 12,35                        | 1,63                 |
| <b>Satış Fiyatı</b>         | 24,00                                       | 24,00                        | -                    |
| <b>Brüt Satış Karı</b>      | 13,28                                       | 11,65                        | 1,63                 |

## SONUÇ

21. Yüzyılda şirketler üretim ve hizmetlerle ilgili olan bütün maliyetleri göz önünde tutan yeni bir maliyet ve finans sistemine ihtiyaç duymaktadırlar. Yönetimin, ürün ve hizmet maliyetlerini daha doğru değerlendirmesi ve stratejik kararlar alabilmesi için zamanında ve doğru maliyet bilgilerine sahip olmaları gerekmektedir. Bugün maliyet yönetiminin sorumluluğu, sadece işletmenin sonuçlarını biriktirip, raporlamak değildir. İşletmelerin başarısı için, maliyet yönetimine giren bütün düzeylerin etkin bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Maliyet yönetimi, işletmeye fırsatların değerlendirilmesi için veri sağlamak, gerçekçi amaçlar koymak ve maliyetlere karşı karlılığı sağlamakla sorumludur.

Günümüzde, teknolojik gelişmeler, artan rekabet ortamı, daha etkin stok kontrolü, kalitenin artan önemi ve mamul hayat süresinin kısalması gibi faktörler işletmelerde yeni üretim ortamlarının gelişmesine sebep olmuştur. Tüm bu gelişmelerin ortak özelliği ise, otomasyon ağırlıklı, sıfır ya da sınırlı stok düzeyi ile yüksek kaliteli, firesiz üretim yada hizmetin verildiği sistemler olmasıdır. Bir diğer ifade ile yeni gelişmelerin en önemli özelliği yoğun teknolojik üretim ortamları olmalıdır.

Yeni gelişmelerin en önemli etkisi mamul veya hizmet maliyet unsurlarında yani DİİM, Dİ ve GÜG’de görülür. Bu üç maliyet unsuru, hem geleneksel ortamlarda hem de yeni üretim ve hizmet ortamlarında vardır. İleri teknolojilerin kullanılması ve otomasyona geçilmesi nedeniyle üretim ve hizmet ortamlarında direk işçiliğin önemi giderek azalmakta buna karşın emekten sermayeye kayma neticesinde endüstriyel mühendislik, araştırma - geliştirme, mamul tasarım, bakım - onarım gibi işlerde çalışanların meydana getirdiği indirekt işçilik maliyetleri giderek artmaktadır. Bunun yanında, otomasyonun artmasıyla, işçilik dışındaki diğer indirekt unsurların da maliyetleri çoğalmaktadır.

Bu durumda daha önce önemli bir maliyet unsuru sayılmayan GÜG’ini mamul veya hizmetlere dağıtılması önem kazanmaktadır. Geleneksel yöntemler, GÜG’ni mamul veya hizmetlere dağıtırken üretim miktarı ile ilgili dağıtım ölçütlerini kullanmaktadır. Oysa kullanılan bu dağıtım ölçütleri yeni üretim ortamlarında GÜG’nin

özelliğini yansıtmaktan uzaktır. O halde geleneksel maliyet dağıtımının doğru maliyet dağıtımının doğru maliyet bilgisi sağlayacağını söylemek zor olabilir.

Son yıllarda ortaya çıkan teknolojik yeniliklere paralel olarak, maliyetlerin dağıtımı konusunda üretim miktarı esasına dayalı geleneksel yöntemler yetersiz kalmaktadır. Bu durumda GÜG ile maliyet muhasebesi tekniklerini gözden geçirme gereği ortaya çıkmış ve neticede FTM yöntemi geliştirilmiştir.

FTM yöntemi, geleneksel yöntemlerin aksine mamuller üzerinde değil, faaliyetler üzerinde yoğunlaşan ve mamuller/hizmetler arasında sebep-sonuç ilişkisine dayanarak maliyet yüklemeyi amaçlayan bir yöntemdir. Bu ilişkinin sağlanması için de işletme içerisinde yürütülen faaliyetler esas alınır. Yöntemin temelini, faaliyetlerin kaynakları ve mamullerin de faaliyetleri tükettiği varsayımı oluşturur.

FTM genel olarak işletmelere sağladığı yararlar, Mamul ve hizmet maliyetlerinin daha doğru bir şekilde nicelik olarak ölçülmesini, Genel üretim maliyetlerinin sebeplerinin anlaşılmasını, Maliyetlerin ortaya çıkma sebeplerinin belirlenmesine yardımcı olmasını, Maliyet belirleyicilerin neler olduğunun açıklanmasına yardımcı olmasını, organizasyon içindeki süreçlerin etkinlik ve etkililiklerin iyileştirilmesini, yapılan analizler sonucunda süreç içerisinde maliyet doğuran fakat değer katmayan faaliyetlerin elimine edilmesini sağlamaktadır. Bununla birlikte FTM sistemi, bütçeleme, sürekli iyileştirme programları, müşteri ve satıcı ilişkileri gibi konularda doğru ve zamanında maliyet bilgisini, maliyetlere sebep olan faaliyetleri yöneterek süreçlerde spesifik iyileştirmeleri, ürün hattında, pazar bölümlerinde ve müşteri ilişkilerinde etkin kararlar alınmasını, müşterilerin tükettiği mamul/hizmetlerden elde ettiği değer artırılmasını, organizasyonların kalite ile ilgili maliyetlerin ölçülmesini sağlayarak, kalite iyileştirme çabalarına destek olmasını sağlamaktadır.

Gelişmiş bilgi ve üretim teknolojileri, müşteriye özel düşük hacimli ürünlerin üretiminde parti ve ürün-sürdürme kaynaklarına talebi azaltmıştır. Başarılı bir şekilde uygulandığında FTM, yöneticilere bu yaklaşımlara katılımlarının karşılığını almalarına ve finansal yararlarını arttırmalarına yardım eden FTM sistemi, GÜG'ün ortaya çıktığı maliyet yerlerinde şeffaflık sağlamak, maliyetleri daha etkin bir şekilde kontrol etmek



ve bütün faaliyetlerin iyileştirilip geliştirilmesine yardım etmektedir. Finansal planlamaya destek olarak kullanılan FTM, mantıksal olarak stratejik amaçlardan çıkarılan bütçelerin ve uzun dönemli planların hazırlanmasını destekler ve amacı başarma ve kaynak yoğunluğu arasındaki ilişki ile uyumludur. Tahmini kapasite ile FTM modelleri, tahmin ve diğer analitik teknikler ile olgu-bazlı senaryo gelişimi için bir araya gelmektedir.

FTM yönteminde, GÜG'ü iki aşamadan geçerek mamullere veya hizmetlere yüklenmektedir. Bu sürecin birinci aşamasında, kaynak maliyetleri; faaliyetler ve faaliyet merkezleri itibariyle izlenir, ikinci aşamada ise belirlenen faaliyet maliyetleri; faaliyetin tüketimine bağlı olarak önceden tespit edilen maliyet taşıyıcıları ile mamullere veya hizmetlere dağıtılır.

Bu yöntem, işletme içerisindeki faaliyetleri birim, grup, mamul ve tesis seviyesindeki faaliyetler olmak üzere dört seviyeye ayırır. FTM yöntemi, geleneksel yöntemlerden temel olarak iki açıdan farklıdır. İlk olarak, geleneksel yöntemlerde dağıtım sürecinde maliyet merkezleri kullanılmasına karşın, FTM yönteminde işletme, bir faaliyet bütünü olarak yeniden tanımlanarak, faaliyetler ve buna bağlı olarak oluşturulan faaliyet merkezleri kullanılmaktadır. İkinci farklılık, geleneksel yöntemlerde, yalnızca bir maliyet taşıyıcısı kullanılarak mamul veya hizmet faaliyeti hesaplanırken, FTM yönteminde çeşitli maliyet havuzları için farklı maliyet taşıyıcıları kullanılmak suretiyle mamul veya hizmet maliyeti tespit edilir.

FTM yöntemi faaliyetlerle ilgili detaylı bilgiler sağlayarak işletme yönetimini destekleyen bir araç olmaktadır. Nitekim bu yöntem, daha doğru mamul karmasının belirlenmesi, fiyatlandırma, sürekli iyileştirme amacına yönelik yeni performans ölçümlerinin geliştirilmesi, maliyet düşürme çabası gibi hususlarda işletme yönetimi için faydalar sağlamaktadır. Buna karşılık FTM yöntemine yöneltilen eleştirilerden en önemlisi bu yöntemin çok karmaşık olduğu ve uygulamasının zor olabileceği noktasındadır. Ancak bilgisayarların etkin olarak kullandığı günümüz işletmelerinde, yöntemin bilgisayar destekli olarak kullanılması, teknik açıdan bu noktadaki eksikliği giderebilir.

Konuyla ilgili olarak yapılan uygulamada kargo şirketinin faaliyetlerine ilişkin hazırlanan karşılaştırılmalı tablo dikey olarak incelendiğinde, iki farklı maliyet sistemi arasında endirekt maliyetlerin toplam maliyetler içindeki payı açısından önemli farklılıklar görülmektedir.

Örnek uygulama her ne kadar sunulan veriler ile sınırlı olarak yapılmışsa da ilgili işletmenin öncelikle geleneksel maliyetleme sisteminin de sorgulanması gereğinin bulunduğu anlaşılmıştır. Burada vurgulanması gereken en önemli husus ise, doğru hesaplama olması halinde maliyetlerin ortaya koyması beklenen sorunların, geleneksel yöntemde ortaya konamadığının FTM uygulaması sayesinde anlaşıldığı hususudur. Bu bulgu dahi işletmelerin maliyetleme sistemlerinin gözden geçirilmesi gereğine önemle işaret etmektedir. Fakat FTM ile sağlanacak asıl fayda ise, kaynakları asıl tüketen etkenlerin faaliyetler olduğunun anlaşılmasıdır.

Örnek uygulamaya konu işletmede temel eksikliklerden biri, hizmetlerin ürünler bazında tanımlanmamış olmasıdır. Hizmet ürünlerinin tüm yönleriyle net ve açık olarak tanımlanabilmesi, üretim süreçleri ve ilgili faaliyetlerin etkin analizini gerekli kılmaktadır. Bunun yapılması halinde, toplam maliyetler içindeki payları her geçen gün artan endirekt maliyetlerin, önce faaliyetlere daha sağlıklı olarak yüklenmesi ve sonuçta da ürünler ile ilişkilendirilebilmesinde FTM yaklaşımının rolü de net olarak anlaşılabilecektir.

## KAYNAKÇA

- Acar, D., Ve Papatya, N.(1997), Tam Zamanında Üretim Uygulamalarında Ftmnin Yararlı Hale Getirilmesi, Sdü İİbf Dergisi, Güz.
- Akçakanat, Ö.(2007), Faaliyete Dayalı Bütçeleme Ve Sürekli İyileştirme, Strateji Bülteni, Eylül-Ekim.
- Akın, O.(2013), Altı Sigma İle Ftm Sisteminin Entegrasyonu:Kuramsal Bir Yaklaşım, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Y:5, S:8.
- Altuğ, O.(2006), Maliyet Muhasebesi, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı, İstanbul.
- Altunay, M. A. (2007). Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması (Doctoral Dissertation, Sosyal Bilimler).
- Anderson, S.W.(1995), A Framework For Asssesing Cost Management System Changes: The Case Of Activity Based Costing Implementation At General Motors 1986-1993, Michigan University, Journal Of Management Accounting Research, Fall.
- Atmaca, M., & Terzi, S. (2007). Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. <http://Dergi.Kmu.Edu.Tr/Userfiles/File/Aralik2007/Pdf/20.Pdf>
- Bekçioğlu, S., Gürel, E., & Kızılyalçın, D. A. (2014). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması. Journal Of Accounting & Finance, (62).
- Bengü, H., & Arslan, S. (2009). Hastane İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi (C.X I,S Iı)
- Bradley, G. And Mozjerin, C. (2002). “An Introduction To Activity Based Costing And Activity Based Budgeting”, [Http://Www.Usask.Ca/Tabbs/Documents/An%20introduction%20to%20activity%20based%20costing%20and%20activity%20budgeting](http://Www.Usask.Ca/Tabbs/Documents/An%20introduction%20to%20activity%20based%20costing%20and%20activity%20budgeting), (08.09.2011)

- Büyükşalvarcı, A.(2006), Ftm Ve Bankalarda Bir Uygulama, Selçuk Üniversitesi, Karaman İibf Dergisi, S:10, Y:9, Haziran.
- Cooper, R., Kaplan, R.(1992), Activity-Based Systems: Measuring The Cost Of Resource Usage, Accounting Horizons, Eylül.
- Coşkun, A. Ve Güngörmüş, A. H. (2008). “Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Ftm Yönteminin Uygulanması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2: 213-232.
- Çankaya, F., Aygün, B.(2006), Ftm: Kamu Hastanesi Uygulaması, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Ün. Dergisi, S:17.
- Erbaş, A., Güzel, A.(2009), Belediyelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar, Çağdaş Yerel Yönetimler, C:18, S:2, Nisan.
- Hilton, R.W.(1991), Managerial Accounting, Mc Graw Hill Inc., New York.
- Korhan G. & Özgür Ö. (2013). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Geleneksel Maliyet Sistemlerinin Karşılaştırılması (Uygulama Örneği). [www.alomaliye.com](http://www.alomaliye.com)
- Koşan, L.(2007), Sürece Dayalı Ftmnin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması, Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- Köse, T.(2005), Faaliyete Dayalı Yönetim Ve Süreci, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, C:6, S:2, Aralık.
- Özer, G. (2001). “Ürün Geliştirme Süreçlerinde Faaliyete Dayalı Tekniklerin Kullanımı”, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, 5: 79-97.
- Şakrak, M.(1997), Maliyet Yönetimi, Yasa Yayınları, İstanbul.
- Şen, M.L. Ve Pazarçeviren, S.Y.(2013), Otel İşletmeleri İçin Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli Önerisi, Seyehat Ve Otel İşletmeciliği Dergisi, 10(2).
- Türk, Z.(2000), Modern Bütçeleme Teknikleri: Faaliyet Esasına Dayalı Bütçeleme, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2, 4.

Ülker, Y., & İskender, Ö. G. H. (2005). Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve John Deere Örneği.  
[Http://Sbe.Balikesir.Edu.Tr/Dergi/Edergi/C8s13/Makale/C8s13m10.Pdf](http://Sbe.Balikesir.Edu.Tr/Dergi/Edergi/C8s13/Makale/C8s13m10.Pdf)

Ünal. E.N.(2006), Optimal Ürün Karması Belirleme Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi Ve Kısıtlar Teorisi Uygulaması, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.

Yardımcıoğlu, M., & Büyükşalvarcı, A. (2007). Bankacılık Sektörü Pratiğinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi. Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık.

Yılmaz, S.(2007), Performans Esaslı Bütçeleme Ve Türkiye'deki Uygulamalar, Maliye Bakanlığı, Bütçe Ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Uzmanlık Tezi.

## ÖZGEÇMİŞ

11 Nisan 1986 tarihi, İstanbul ili Beyoğlu ilçesi doğumluyum. İlk, Orta ve Lise öğrenimimi İstanbul'da tamamladım. Sakarya Üniversitesi, Mühendislik Fakültesi, Endüstri Mühendisliği Bölümünü bitirdim. Bu bölümden 2009 yılında mezun olduktan sonra, 2014 yılında Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Yönetimi Bilim Dalında yüksek lisans eğitimine başladım. Çeşitli özel sektörde Muhasebe-Finans tecrübelerine sahibim.

**Zeynep AKSUN**