



**T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANABİLİM DALI**

**FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ VE
FINDIK SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA**

**Muhammet TÜRK
Yüksek Lisans Tezi**

**DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Tayfun YILMAZ**

BURDUR-2019

**T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANABİLİM DALI**

**FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ VE
FINDIK SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA**

**Muhammet TÜRK
Yüksek Lisans Tezi**

**DANIŞMAN: Dr. Öğr. Üyesi Tayfun YILMAZ
JÜRİ ÜYESİ: Dr. Öğr. Üyesi Ferhat BİTLİSLİ
JÜRİ ÜYESİ: Prof. Dr. İsmail BEKÇİ**

BURDUR-2019



**MAKÜ SOSYAL BİLİMLER
ENSTİTÜSÜ**

YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun tarih ve sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 24/09/2019 tarihinde tez savunma sınavı yapılan 1430204032 no'lu Muhammet TÜRK' ün Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Ve Fındık Sektöründe Bir Uygulama konulu tez çalışması Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

ÜYE

(TEZ DANIŞMANI) : Dr. Öğr. Üyesi Tayfun YILMAZ

ÜYE

: Prof. Dr. İsmail BEKÇİ

ÜYE

: Dr. Öğr. Üyesi Ferhat BİTLİSLİ

ONAY

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun/...../..... tarih ve/..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

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

ETİK BEYAN

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum ‘Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Fındık Sektöründe Bir Uygulama’ adlı çalışmanın, proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etik kurallarına uygun bir şekilde hazırlandığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

Muhammet TÜRK

ÖNSÖZ

Tez çalışmam boyunca her türlü konuda bana desteğini, bilgisini ve deneyimini sunan çok değerli hocam ve tez danışmanım Sayın Dr. Öğr. Üyesi Tayfun YILMAZ' a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca tez çalışmamın uygulama bölümünde verdiği desteklerden ötürü değerli büyüğüm Emir Ak'a, tez çalışmamın her anında yanımda olan ve desteğini esirgemeyen sevgili eşim Naciye Türk'e, eğitim hayatım boyunca hiçbir zaman desteğini esirgemeyen aileme ve üzerimde emeği olan tüm hocalarıma teşekkürü bir borç bilirim.

Muhammet TÜRK

Burdur, 2019

(TÜRK, Muhammet, ‘Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Fındık Sektöründe Bir Uygulama’ Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2019)

ÖZET

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin fındık üretimi yapan bir firmada gerçek verilerle uygulanması ile geleneksel maliyet yöntemi ve FTM arasındaki farkların tespit edilmeye çalışılması bu tezin temel konusudur. Çalışma fındık ürünleri üretimi yapan bir firmanın belirli bir dönemdeki ilk 6 aylık verileri esas alınarak gerçekleştirilmiştir. Geleneksel maliyetleme sistemine göre birim maliyet hesaplayan firmanın yapısı incelenerek FTM’ nin yapısına göre yeniden dizayn edilmiş ve FTM’ nin esaslarına göre yeniden birim maliyet hesaplanmıştır. Çalışma sonucunda FTM’ nin birim maliyet hesaplamasında daha doğru bilgiler verdiği gözlemlenmiştir. Sistemin aksayan yönlerinin düzeltilmesinde ve karmaşık maliyet düzeninin bir sisteme oturtulmasında etkili olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet tabanlı maliyet, Çağdaş maliyet yönetimi, Geleneksel maliyet yönetimi, Fındık sektörü.

(For Citation: TURK, Muhammet, ‘The Activity Based Costing Method and An Application In Hazelnut Sector’, Master Thesis, Burdur, 2019)

ABSTRACT

In this Project, you will see the differences of between The activity based costing method and classical cost method. The Project has materialized in a specific period for first six months with real datas in a factory which produces hazelnut products. The factory- which has a classical cost method- will be renewed with activity based costing method as contemporary cost system. At the end of Project, it is observed that The activity based costing method gives more realistic results according to classical cost method on calculate unit cost. It has understood that The activity based costing method is very important to organize a complex system.

Keywords: The activity based costing method, Contemporary cost systems, classical cost method, hazelnut sector.

İÇİNDEKİLER

ETİK BEYAN.....	ii
ÖNSÖZ.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR DİZİNİ	ix
TABLolar DİZİNİ	x
ŞEKİLLER DİZİNİ	xi
GİRİŞ	2

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE MALİYET YÖNETİMİ

1.1. Maliyet Kavramı.....	4
1.1.1. Maliyet Tanımı	4
1.1.2. Maliyetlerin Belirlenmesi	5
1.1.3. Maliyet Unsurları	6
1.2. Maliyet Yönetimi Kavramı	7
1.2.1. Maliyet Yönetimi Tanımı	7
1.2.2. Maliyet Yönetiminin Amaçları	10
1.2.3. Maliyet Yönetiminde Geleneksel Yaklaşımlar ve Maliyet Hesaplama Yöntemleri	11
1.2.3.1. Maliyet Saptanma Zamanına Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri	13
1.2.3.2. Üretim Biçimine Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri	16
1.2.3.3. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri.....	17
1.3. Maliyet Sistemlerinde Çağdaş Yaklaşımlar	20
1.3.1. Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme	21
1.3.2. Değer Mühendisliği	23
1.3.3. Toplam Kalite Maliyetleri	25
1.3.4. Hedef Maliyetleme	26
1.3.5. Kaizen Maliyetleme Sistemi	28
1.3.6. Tam Zamanında Maliyetleme Sistemi	30
1.3.7. Dönüşüm Muhasebesi	31

1.3.8. Stratejik Maliyetleme.....	32
1.3.9. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	33

İKİNCİ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi	35
2.1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tanımı	35
2.1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Gelişimi	36
2.1.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Yapısı.....	41
2.1.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Temel Kavramları.....	42
2.1.4.1. Kaynak	42
2.1.4.2. Faaliyet.....	43
2.1.4.3. Faaliyetlerin Sınıflanması	44
2.1.4.4. Maliyet Havuzu.....	45
2.1.4.5. Maliyet Etkeni.....	46
2.1.4.6. Maliyet Öznesi	47
2.1.4.7. Performans Ölçüleri	47
2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tasarlanması	48
2.2.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi.....	48
2.2.2. Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi	49
2.2.3. Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi.....	50
2.2.4. Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması.....	51
2.2.5. Maliyetlerin Mamullere Yüklenmesi.....	52
2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Değerlendirilmesi.....	52
2.3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amaçları ve Özellikleri	52
2.3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Varsayımları	54
2.3.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Sınırları.....	55
2.3.4. Geleneksel Yöntemle Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Karşılaştırılması	56
2.3.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Uygulanmasının Başarısını Etkileyen Unsurlar	57
2.3.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Yararlılığı ve Uygulanabilirliği	58

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FTM'NİN FINDIK SEKTÖRÜNDE UYGULANMASI

3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Bir Fındık İşleme Fabrikasında Uygulanması.....	61
3.1.1. Çalışmanın Amacı.....	61
3.1.2. Çalışmanın Kapsamı ve Yöntemi	61
3.1.4. İşletmenin Yapısı	61
3.1.5. İşletmede Üretilen Mamuller	62
3.1.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin İşletmede Uygulanması	63
3.1.6.1. Faaliyetlerin ve Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi.....	64
3.1.6.2. İşletmedeki Maliyetlerin Belirlenmesi	64
3.1.6.3. Maliyet Havuzlarının Oluşturulması.....	65
3.1.7. Maliyet Etkenlerinin Seçimi ve Maliyet Havuzları Yükleme Oranlarının Bulunması	73
3.1.8. Seçilen Mamullere Maliyetlerin Yüklenmesi	76
3.1.9. Geleneksel Maliyetleme Yöntemine Göre Birim Maliyet Hesaplama	85
3.1.10. Geleneksel Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanan Birim Maliyet ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Göre Birim Maliyetin Karşılaştırılması ..	89
SONUÇ.....	90
KAYNAKÇA	92
ÖZGEÇMİŞ.....	102

KISALTMALAR DİZİNİ

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

BR : Birim

DİS :Direkt İşçilik Saati

DK :Dakika

FTM : Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

KG :Kilogram

KOBİ : Küçük ve Orta Büyüklükte İşletme

LNG : Sıvılaştırılmış Doğal Gaz

MS :Makine Saati

PTT : Posta Telefon Telgraf

SA : Saat

TL : Türk Lirası

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1. Mamul Yaşam Dönemince Maliyetleme Yöntemiyle Geleneksel Yöntem Arasındaki Farklılıklar	23
Tablo 2. Değer Mühendisliği Yöntemiyle Geleneksel Yöntem Arasındaki Farklılıklar	25
Tablo 3. Geleneksel (Maliyet Artı) Yöntemi İle Hedef Maliyetleme Sistemi Arasındaki Farklar	28
Tablo 4. Dönem Sonu Mizan	64
Tablo 5. Tedarik Maliyet Havuzu	67
Tablo 6. Makine Maliyet Havuzu	67
Tablo 7. Seçme Maliyet Havuzu	68
Tablo 8. Kavurma Maliyet Havuzu	69
Tablo 9. Füre Maliyet Havuzu	69
Tablo 10. Kalite Kontrol ve Paketleme Maliyet Havuzu	70
Tablo 11. Depolama Maliyet Havuzu	71
Tablo 12. Genel Fabrika Maliyet Havuzu	71
Tablo 13. Giderlerin Maliyet Havuzlarına Dağılımı	72
Tablo 14. Maliyet Etkenleri ve Maliyet Havuzu Yükleme Oranları	76
Tablo 15. Ürünün Havuzdan Aldığı Maliyet	79
Tablo 16. Ürünün Havuzdan Aldığı Maliyet	81
Tablo 17. Ürünün Havuzdan Aldığı Maliyet	84
Tablo 18. FTM' ye Göre Birim Maliyetler	85
Tablo 19. Çiğ İç Fındık Üretiminde Tüketilen Genel Üretim Giderleri	86
Tablo 20. Geleneksel Yönteme Göre Çiğ İç Fındık Maliyeti	87
Tablo 21. Kavrulmuş İç Fındık Üretiminde Tüketilen Genel Üretim Giderleri	87
Tablo 22. Geleneksel Yönteme Göre Kavrulmuş İç Fındık Maliyeti	88
Tablo 23. Füre Üretiminde Tüketilen Genel Üretim Giderleri	88
Tablo 24. Geleneksel Yönteme Göre Füre Ürünü Maliyeti	89
Tablo 25. FTM ile Geleneksel Maliyetleme Yönteminin Karşılaştırılması	89

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. Maliyet Unsurları	6
Şekil 2. Fonksiyonlar Arası İlişki	9
Şekil 3. Geleneksel Maliyetleme Yöntemlerinin Gruplandırılması	13



GİRİŞ

Değişen ekonomik koşullar, artan rekabet, küreselleşme, bilgi ve iletişim teknolojisindeki değişimler yöneticilerin bilgi talebini artırmıştır. Muhasebenin temel ilkelerinden biri de bu şartlar doğrultusunda yöneticilere rapor vermektir. Maliyet muhasebesi de muhasebeden bağımsız değildir. Daha çok işletmenin içine dönüktür. Maliyet muhasebesi sanayi, üretim ve hizmet işletmelerinde işletme içi fiziki mal ve hizmet üretim hareketlerinin izlenmesi ve kontrol edilmesini amaçlar. Tüm dünyada etkili olan küresel ekonomik şartlara ayak uydurabilmek için maliyetlerin iyi yönetilmesi gerekmektedir. İşte bu noktada maliyet muhasebesi ön plana çıkmaktadır.

Diğer tüm alanlarda olduğu gibi maliyet muhasebesi alanında da zamanla yeni yöntemler, yeni uygulamalar geliştirilmiştir. İşletmeler daha ucuza mal etmek, maliyetlerini kontrol etmek, kaliteyi artırmak ve işletmenin amaçlarına ulaşmasının sağlamak için yeni maliyet yöntemleri geliştirmişlerdir. Ayrıca teknolojinin gelişmesiyle firmalar hızla emek yoğun üretimden sermaye yoğun üretime geçiş yapmaktadır. Bu geçiş firmaların direkt işçilik giderlerini azaltırken genel üretim giderlerinde artışa neden olmaktadır. Bu yüzden özellikle genel üretim giderlerinin dağıtılmasıyla ilgili metotlar sürekli yenilenmiştir.

Maliyetlerin etkin bir şekilde yönetilebilmesi için işletmeye uygun maliyet yönteminin seçilmesi son derece önemlidir. Bu noktadan hareketle çalışmamızın konusu, kaynakların faaliyetleri, mamullerin de faaliyetleri tükettiği varsayımına dayanan faaliyet tabanlı maliyetleme sistemidir.

1980’li yıllarda ortaya çıkan faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, uygulandığı ve test edildiği işletmelerde mamul maliyeti tespitinde daha sağlıklı sonuçlar verdiği gözlemlenmiştir. Çalışmamızda FTM sisteminin, geleneksel yöntemle göre maliyet hesaplayan bir fındık mamulleri üretimi yapan firmada uygulanmasıyla, sistemin fındık sektöründe uygulanabilirliği ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Fındık sektörü incelendiğinde; ülkemizin dünya üretimin yaklaşık %75’ ini karşılamasıyla dünyada fındık üretiminde lider konumda olduğu, fındık ürünü

ihracından yılda ortalama 800 milyon dolar döviz girdisi sağlandığı görülmüştür. Bunun yanında yaklaşık 440 bin üreticisi ve mevsimlik çalışanlarla beraber 1 milyon çalışanı olması sebebiyle, fındık sektörünün ülkemiz ekonomisinde son derece önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir.

Çalışmamızda fındık sektöründe faaliyet tabanlı maliyet yönetimi uygulanmaya çalışılmıştır. Maliyetleri düşürmek ve kaliteyi arttırmak amacıyla ürünün her bir faaliyetteki maliyetlerini en aza indirerek faaliyet tabanlı maliyete ulaşmak ve ulaşılan bu maliyetlerle piyasada ürünün sürekliliğinin sağlanması amaçlanmıştır. Fındık sektöründe faaliyet tabanlı maliyete ulaşılması, yöntemin uygulanabilir olması, ürünün rekabet ve pazar payının artırılması ve ülke ekonomisine katkısı açısından da son derece önem arz etmektedir.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel olarak maliyet, maliyet kavramı, maliyet yöntemleri ve çağdaş maliyetleme sistemleri hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümde faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin genel yapısı, işleyişi, avantajları ve dezavantajlarından bahsedilmektedir. Üçüncü bölümde ise FTM'nin fındık işleme tesisinde uygulandığı gerçek veriler ve yöntemlerle anlatılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE MALİYET YÖNETİMİ

1.1. Maliyet Kavramı

Maliyet kavramı; incelendiği ve tüketildiği konuma göre birçok anlam içermektedir. Genel anlamda herhangi bir şeye sahip olmak adına gösterilen her türlü fedakârlıkların toplamı maliyet kavramı olarak nitelendirilir¹.

1.1.1. Maliyet Tanımı

Maliyet, en geniş anlamı ile bir hedefe varmak için yapılan çabaların tamamını ifade eder. Buradan yola çıkarak, gerçek ya da tüzel kişilerin yerine getirdiği her faaliyetin bir maliyeti olduğunu söyleyebiliriz. Bir öğrencinin öğrenim görmesi, bir fırının ekmek üretmesi, bir fabrikanın ürün imal etmesi, bir bakkalın satış yapması gibi daha birçok faaliyetin maliyeti vardır².

Günlük hayatımızda ortaya çıkan her sonuç bir fiil ya da faaliyetin sonucu olarak karşımıza çıkar. O sonuç için ödenen bedeller de bu faaliyet sırasında meydana gelir. Herhangi bir sonucun maliyeti, yapılan faaliyetler ile doğrudan bağlantılıdır. Amaçlanan sonuca varmayı da, maliyeti de oluşturan temel unsur faaliyettir. Dolayısıyla maliyet kavramı öncelikle faaliyetlerle ilgili bir kavramdır. Sonuç ilişkisi daha sonra gelir³.

Mesela bir mobilyanın maliyeti dediğimizde burada anlaşılması gereken iki durum vardır. İlk olarak mobilya, satın alma yoluyla elde edilmişse “alış maliyeti” ortaya çıkar. Diğer durumda ise işletmenin mobilyayı kendi ürettiği düşünülürse “üretim maliyeti” ortaya çıkar. Ancak her iki durumda da sonuç mobilyanın elde edilmesidir. Ama mobilya elde etme sonucuna ulaşmak için ilk durumda satın alma faaliyetinden, ikincide ise üretim faaliyetinden kaynaklanan fedakârlıklar ölçülecektir⁴.

¹Mustafa Savcı, *Maliyet Muhasebesine Giriş*, Akademi Yayınevi, Rize, 2000, s.9.

² Cudi Tuncer Gürsoy, *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1999, s.23.

³Kamil Büyükmirza, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tek Düzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.44.

⁴Süleyman Yükçü, *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2005, s.25.

Maliyetinin hesaplanması istenilen şeye maliyet nesnesi (objesi) denir. Bu şey herhangi bir sonuç ya da faaliyet olabilir. Örneğin yukarıda ki örnek incelendiğinde; mobilya her iki durum için de maliyet nesnesidir. İşletmelerde maliyet verilerine duyulan ihtiyaca göre çok farklı maliyet objeleri ile karşılaşmak mümkündür. Bunlar satın alınan bir emtianın, üretilen bir ürün, verilen bir hizmetin, yapılan bir gezinin, bir öğrencinin okuması, bir tabak yemek gibi birçok şeyin maliyetini belirlemek söz konusu olabilmektedir⁵.

1.1.2. Maliyetlerin Belirlenmesi

Maliyet muhasebesinin nihai hedefi maliyetleri belirlemektir. İşletmelerin belirli bir dönemde gerçekleştirdikleri maliyetler üst yönetim için çok önemlidir. Yöneticiler, firmanın bir faaliyet döneminde ürettikleri veya satın aldıkları mal ya da hizmetin toplam ve birim maliyetini hesaplamak ve hesaplanan maliyetleri diğer dönemlerle kıyaslamak, çözümlemek ve stratejik kararlar almak için bir takım birim ve toplam maliyeti bilmek isterler. Bu bilgilerin elde edilebilmesi için de maliyetlerin belirlenmesi gerekmektedir⁶.

Maliyet nesnelerinin belirlenmesinde baz alınan esas ölçüt, maliyet ve fayda analizidir. Yani bir maliyet objesinin maliyetini bulmaya çalıştığımızda, bu işlemin getireceği yük ve sonuçta elde edilen maliyet karşılaştırılır. Maliyetler, bir takım amaçlara ulaşmak üzere belirlenirler. Yani maliyet verileri; belli amaçlara hizmet eden bir araçtır. Maliyet belirlenmesinde temel amaç, maliyet objesinin belirlenmesi ve bu maliyetin ne şekilde olacağıdır⁷.

Bir maliyet nesnesinin maliyetinin belirlenmesinde öncelikle maliyetler sınıflandırılır. Maliyetler madde, malzeme, hammadde, reklam, pazarlama ve nakliye gibi bazı gruplarda toplanır. Ardından toplanan bu maliyetler ile maliyet objeleri arasında bağ kurulur ve maliyetler, maliyet objesine direkt ya da endirekt yollarla dağıtılır. Maliyetlerin belirlenmesi işlemi genellikle olaylar gerçekleşikten sonra yapılır. Ancak bazı işletmeler olması zorunlu ya da gelecekte olabilecek

⁵ Halime Özal, *Stratejik Maliyet Yönetimi Ve Hastane İşletmelerinde Uygulanabilirliği*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek lisans Tezi, Isparta,2010,s.2

⁶ Savcı, a.g.e., s.1

⁷Büyükmirza, a.g.e., s.:45.

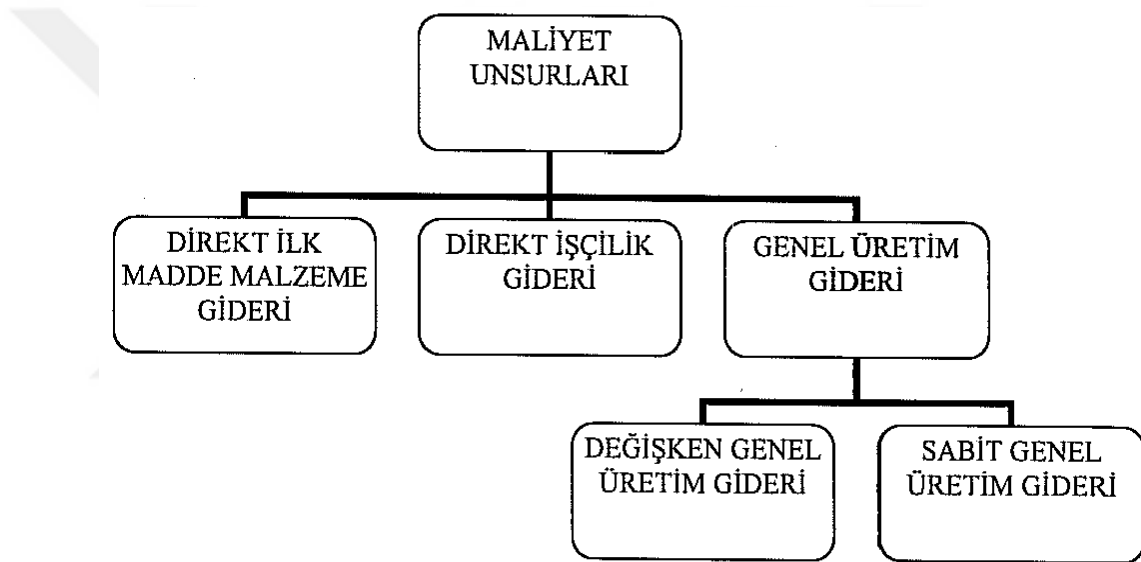
olaylara göre maliyetlerini önceden belirler⁸.

1.1.3. Maliyet Unsurları

Nesnelerine göre ayrılan maliyetler bir sonraki işlem olarak maliyet unsuru denilen gruplarda toplanır. Maliyet unsurları ekonomik faktörlere göre belirlenen birtakım işlet faaliyetlerini ifade eder. Bu faktörler, üretim, denetim ve yönetimden oluşur⁹.

Bir işletmede üretilebilecek ürün ya da hizmetlerle ilgili maliyet unsurları üç temel grupta toplanabilir. Aşağıdaki şekilde bu üç temel unsur gösterilmiştir.

Şekil 1: Maliyet Unsurları



Kaynak: Rifat Üstün, *Yönetim Muhasebesi Tek Düzen Hesap Planı Uygulamalı*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1999, s.19.

Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti; üretilen ürün ya da hizmetin temelini belirtir. Ürün ya da hizmet üretilen bir işletmede birimler arasında ilişki kurmak adına, bir birim çıktı için ne kadar ilk madde malzeme kullanıldığının veya kullanılması gerektiğinin tespiti kolaydır. Bir tekstil firmasında tüketilen kumaşın maliyetinin bilinmesi veya hizmet işletmesinde personel maliyetinin bilinmesi bu

⁸ Burcu Sarıkaya, *4 ve 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yönetim Planlaması Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama*, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın, 2008, s.44.

⁹Rifat Üstün, *Yönetim Muhasebesi Tek Düzen Hesap Planı Uygulamalı*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1999, s.18.

durma örnek olarak gösterilebilir¹⁰.

Direkt işçilik maliyetleri; işletmelerin faaliyetlerini yerine getirmede kullandığı her türlü ücret, prim ve sosyal mevzuat gereği yapılan ödemelerin toplamını ifade eder¹¹.

Genel üretim giderleri (genel hizmet maliyetleri); ilk madde malzeme ve işçilik giderlerinin dışında kalan ve üretimle alakalı diğer giderler anlamına gelir. Değişken genel üretim maliyetleri; işletmede meydana gelen üretim faaliyetleriyle doğru orantılıdır. Birim miktar başına değişkenlik gösterir (elektrik gideri, makine bakım onarım gideri vb.). Sabit genel üretim maliyetleri ise işletmede üretim olsa da olmasa da işletmenin yüklendiği giderlerdir (kira gideri, sigorta gideri vb.)¹².

1.2. Maliyet Yönetimi Kavramı

Maliyet yönetimi (MY); sadece maliyetlerin daha aşağıya çekilmesiyle ilgilenmeyip, işletmenin başlıca hedeflerine ulaşması için işletmede meydana gelen tüm faaliyetleri inceleyen, sonuçları yorumlayan ve gerekli düzeltmelerin yapılmasını sağlayan bir süreçtir¹³.

1.2.1. Maliyet Yönetimi Tanımı

Günümüzde işletmeler kızışan rekabet ve gelişen teknoloji ile birlikte değişen piyasa koşullarına ayak uydurmak adına birtakım değişikliklere gitmek zorunda kalmıştır¹⁴.

İşletmeler yukarıdaki nedenlerle ve tüketicilerin kaliteli ürün veya hizmet beklentilerine paralel olarak, üretim yaptıkları tesislerini teknolojiyle beraber daha az stok bulundurarak ve daha kaliteli üretim yapabilecek şekilde yeniden tasarlamaktadırlar. Yeni kurulan bu tesisler birtakım yenilikleri de beraberinde getirmiştir. Özellikle de maliyet unsurları bu değişikliklerden etkilenmiştir. DİMM’deki önemli bir değişiklik olmamışken, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerindeki belirgin bir değişim söz konusudur. Toplam maliyet içinde genel

¹⁰ Sarıkaya, a.g.e., s.49

¹¹ Recep Şener, *Maliyet Unsurları Muhasebesi Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.s.50

¹² Yükçü, a.g.e., s.37

¹³ Savcı, a.g.e., s.279

¹⁴ Kadir Gürdal, “Yeni Ekonomi Kavramı ve Yeni Muhasebe Anlayışı”, *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, S.13, 2004, s.92.

üretim giderleri önemli ölçüde artış göstermiştir. İlk madde malzeme maliyeti ve işçilik maliyeti azalmıştır. Özellikle işçilik maliyetlerindeki düşüş dikkat çekmektedir. Buradan yola çıkarak, maliyet muhasebesinin ilk görevi olan birim maliyetin belirlenmesi görevi, yavaş yavaş arka planda kalmaktadır. Maliyet muhasebesinden ilk beklenti olarak; karar verme, planlama, maliyet azaltma ve kontrol görevlerini yerine getirebilmesi beklenmektedir¹⁵.

Maliyet muhasebesinde, günümüze kadar geçen süreç incelendiğinde, işletmeler değer yaratma süreçlerinde kendi maliyet durumlarını etkilemenin ne kadar önemli olduğunun farkına varmışlardır. Maliyet yönetimi kavramı sayesinde dönemde meydana gelen maliyetlerin sonradan kontrol edilmesi yöntemi terk edilerek maliyetlerin etkilenmesi durumuna geçmiş yeni maliyet yönetimine ulaşılmıştır¹⁶.

Maliyet yönetiminin bir tanımı yapılacak olursa; “işletme yönetiminin piyasa rekabet şartlarını göz önünde bulundurarak gelecek adına karar vermesine katkıda bulunmak amacıyla, zaman, üretim maliyeti, kalite ve işlevsellik özelliklerini bir arada bulunduracak ürün ya da hizmet üretilmesi adına, kaynakları etkin bir şekilde değerlendirmeye yardımcı olacak bilginin sağlanması” şeklinde yapılabilir¹⁷. Maliyet yönetimi işletmede; üretim, ilk madde malzeme yönetimi, araştırma-geliştirme, mühendislik ve finansman fonksiyonları arasında bir işbirliği sağlayarak bütünsel bir düzen anlayışıyla faaliyet göstermelidir. Maliyet yönetiminin işletmenin diğer birimleri ile olan bilgi alışverişi aşağıdaki şemada gösterilmeye çalışılmıştır¹⁸.

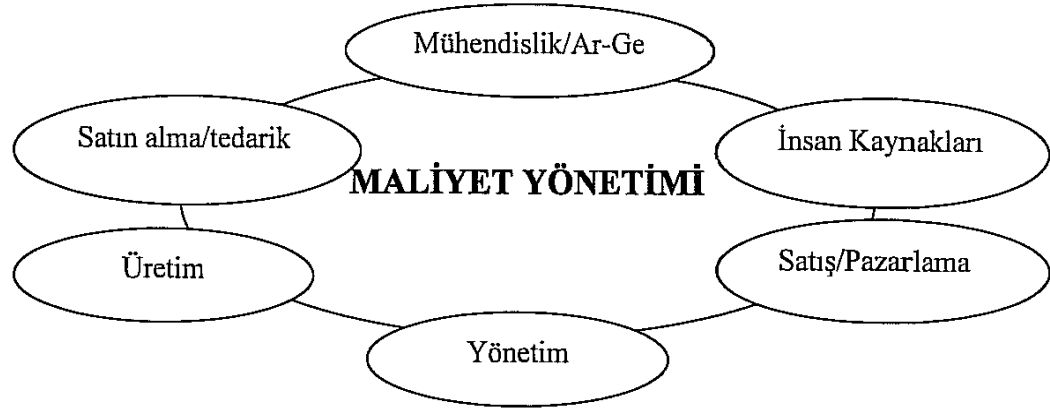
¹⁵ Reşat Karcıoğlu, *Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000, s.61

¹⁶ Karcıoğlu, a.g.e., s.62

¹⁷Kadir Gürdal, *Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007, s.20.

¹⁸Durmuş Acar, *Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü İle İlgili Bir Araştırma*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2005, s.42.

Şekil 2: Fonksiyonlar Arası İlişki



Kaynak: Durmuş Acar, *Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü İle İlgili Bir Araştırma*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2005, s.43.

Günümüzde firmalar, küresel ekonomik koşullarda rekabetçi piyasada kar elde etmek veya en az kayıpla çıkmak için maliyet yönetimi üzerinde durmak zorundadırlar. Çünkü hâsılâtın en temel ögesi olan fiyat, piyasada kendiliğinden oluşmaktadır. İşletme verimliliği de fiyat ile doğrudan bağlantılı olduğu için firmalar artık ürününü ne kadara satacağı hesabından kurtularak ne kadara mal edeceği düşüncesine yoğunlaşmalıdır. Gelişmiş birçok dünya ekonomisi bu düşünceyle hareket etmektedir¹⁹.

İşletmelerde özellikle olağan dışı durumlarda nicel bilgilerin (gelir ve maliyet) dikkate alındığı varsayılırsa, bu durum maliyet kavramının önemini ortaya koyar ve maliyetlerin doğru bir biçimde belirlenmesi işletmeler için zaruri hale getirir. Maliyet yönetimi, sadece doğru bir maliyet belirlemekle kalmaz, aynı zamanda maliyet nesnelerindeki değişimi takip ederek sürekli bir iç denetim hizmeti sunar. Bu hizmetlerle işletmede verimlilik ve performans artışı sağlanır²⁰.

Sonuç olarak maliyet yönetimi, işletmenin, yöneticilerin ve diğer tarafların oto kontrol yapmasında, planlarını gerçekleştirmede, yeni kararlar alınmasında

¹⁹ Süleyman Yükçü, “Maliyet Düşürmede Sistemik Yaklaşımlar”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, S.2., 2000, s.23

²⁰ Özal, a.g.e., s:6

yardımcı olur. Maliyet sistemleri bu yönleriyle maliyet ve yönetim muhasebesine yeni bir boyut kazandırmıştır²¹.

1.2.2. Maliyet Yönetiminin Amaçları

Bir işletmede maliyet yönetiminin ilk hedefi yöneticilere bilgi sağlamaktır. İşletme için son derece önemli olan ve aynı zamanda müşteriler tarafından da dikkat edilen kalite, maliyet ve zaman faktörleri hakkında bilgi vermek, maliyet yönetiminin esas görevidir. Maliyet yönetiminin tanımı ve amacı birlikte değerlendirildiğinde, maliyet yönetiminin sadece işletmede gerçekleşen işlerin maliyetlerini değil, aynı zamanda finansal olmayan ancak bir işletme için önemli kabul edilen kalite düzeyi, esneklik, müşteri memnuniyeti ve zaman gibi etkenlere yönelik sayısal bir veri tabanı temini gereksiniminden meydana geldiği anlaşılmaktadır²².

Bu veri tabanı ve işletmenin diğer fonksiyonlarının bilgi gereksinimini giderebilmek için maliyet yönetimi aşağıdaki amaçları yerine getirebilmelidir²³;

- Ürünlerin doğru bir şekilde maliyetlemesini sağlamak,
- Fiyatlandırma ve maliyet tahminleri için gerekli verileri sunmak
- Faaliyetlerle ilgili başarı değerlendirmesi sunmak,
- Karlılığı, mamuller, dağıtım hatları ve müşteriler açısından değerlendirmek
- Maliyet azaltma çalışmalarının yürütülmesi içinde çalışan kişilere gerekli bilgileri zamanında ve eksiksiz sunmak,
- Otomasyonun üretim ve hizmetler üzerine etkisini belirlemek, maliyet bilgilerine güncel bir nitelik kazandırmak,
- Temel faaliyetlerin gerçekleştirilmesindeki kaynak maliyetini belirlemek,

²¹ Turan Ahmedovy, *Stratejik Maliyet Yönetiminin Bir Enstrümanı Olarak Hedef Maliyetleme Yönetimi ve Mobilya Sektöründe Uygulama*, Niğde Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde, 2006, s.45.

²² Özlem Kocaşaban Genelioğlu, *Stratejik Maliyet Yönetiminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme ile Balanced Scorecard'ın Bütünleştirilmesi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar, 2006, s.5

²³ Acar, a.g.e., s 43

- Gelecekte performansı artırabilecek nitelikte olan faaliyetlerin belirlenmesi ve değerlendirmesini yapmak.
- Bütçelerin hazırlanması, standartların geliştirilmesi ve çeşitli alt bilgi sistemleriyle bütünleşerek; üretim, kontrol, planlama ve raporlama alanlarında üst yönetime bilgi sunmak.

Maliyet yönetimi, performans ölçme kriterlerini finansal başarı ile birleştirerek, farklı üretim sistemlerine ve çeşitli otomasyon seviyelerine katkı sağlar. Maliyet yönetim sistemi, işletmenin çevresine yardımcı olabilecek finansal raporlamayı beslerken iç kontrole de katkı sağlar²⁴.

1.2.3. Maliyet Yönetiminde Geleneksel Yaklaşımlar ve Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Geleneksel maliyet muhasebesi, üretimi ortamını modernleştirmeyen, geleneksel yöntemlere göre üretim yapan firmaların kullandığı maliyet sistemi olarak tanımlanır. Geleneksel üretim ortamlarında çoğunlukla tek tip mamul üretilir. Üretim ortamlarında ürünler makineden çok insan gücüyle üretilir. Böyle ortamlarda maliyet muhasebesinden beklenen ana hizmet, stok değerlendirme ve finansal tabloların değerlendirilmesi amacıyla üretilen ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasıdır²⁵.

Maliyet hesaplama yöntemlerinin ilk görevi; bir parçanın, ürünün, servisin, faaliyetin veya başka bir maliyet objesinin elde edilmesi esnasında sarf edilen kaynakların değerini doğru bir şekilde hesaplamaktır. Bir ürün üretim sırasında birtakım basamaklardan geçer ve her bir basamakta işletmenin farklı kaynaklarını tüketir. Her bir farklı aşamada tüketilen kaynakların değerleri bir araya getirildiğinde üretilen mamul maliyeti hesaplanmış olur. Tek tip ürün üretmeyen ve karmaşık bir üretim sistemine sahip işletmelerde maliyet hesaplaması daha zordur. Bu nedenle işletmeler, finansal muhasebe kurallarının dışına çıkmadan kendilerine özgü

²⁴ Nurcan Yağmurlu, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2009, s.17.

²⁵ Yıldız Çabuk, “Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Bartın Orman Fak. Dergisi*, S.5., 2003, s.110.

sistemlerini geliştirmişlerdir. Maliyet sistemlerini çeşitli amaçlar için farklı kategorilere ayırmak mümkündür²⁶.

Maliyet hesaplaması farklı açılardan incelendiğinde, ürün ya da hizmet maliyetinin hesaplanması sürecinde bir takım sorular cevaplanmalıdır. Bu sorular²⁷;

- Maliyete hangi giderler eklenecek?
- Maliyet hesaplanmasında gerçekleşmiş (fili) giderler mi yoksa bütçelenmiş giderler mi hesaplanacak?
- Maliyeti hesaplanacak ürün ve/veya hizmet ne tür bir üretim tesisinde meydana getiriliyor? Birbirinden bağımsız mamuller partiler halinde mi yoksa aynı tip ürünler seri halde mi üretiliyor?

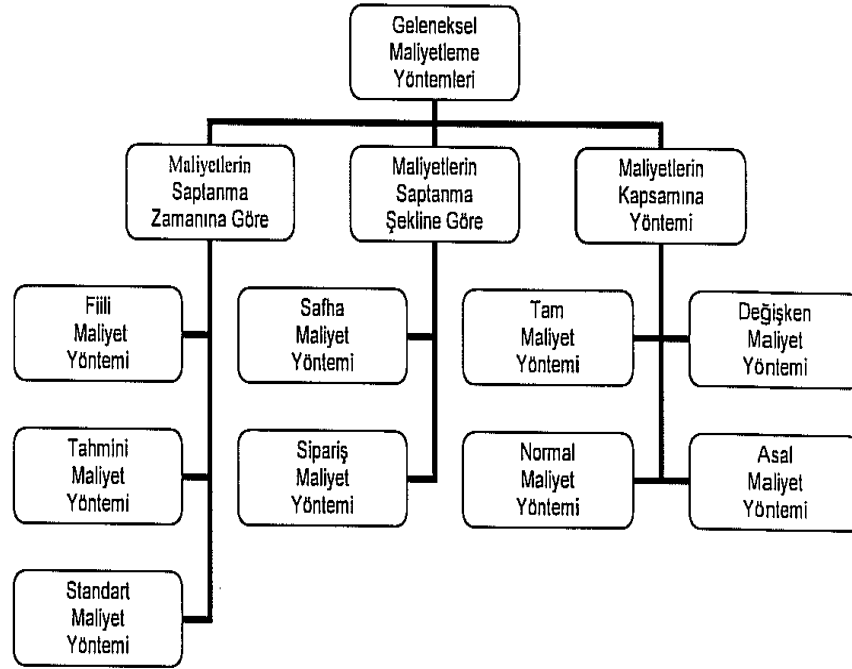
Bu sorular maliyet hesaplama açısından birbirlerine alternatif olmamakla beraber, her bir sorunun ikinci bir seçeneğı vardır. Bu seçenekler işletmenin maliyet sisteminin bileşenlerini oluşturan maliyet hesaplama yöntemleridir. Bu sorulara şekil 3’ teki gibi maliyet yöntemleri ile cevap verilebilir²⁸.

²⁶ Mehmet Akif Çetin, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Seyahat Acenteleri Uygulaması*, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli, 2006, s.4

²⁷ İbrahim Lazol, *Maliyet Muhasebesi*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2002, s.149.

²⁸Lazol, a.g.e., s.149

Şekil 3: Geleneksel Maliyetleme Yöntemlerinin Gruplandırılması



Kaynak: Nurcan Yağmurlu, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, , Isparta, 2009, s.8.

1.2.3.1. Maliyet Saptanma Zamanına Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Maliyet yönteminin özelliklerinden biri de maliyetlerin belirlenme zamanıdır. Eğer maliyetler ilgili faaliyetlerin gerçekleşmesinden sonra ortaya çıkan fiili sonuçlara göre belirleniyorsa fiili maliyet yönteminden söz edilir. Ancak, maliyetler faaliyetin gerçekleşmeden önce belirleniyorsa tahmini maliyet veya standart maliyet yöntemlerinden söz edilir²⁹.

1.2.3.1.1. Fiili Maliyet (Tarihi Maliyet) Yöntemi

Fiili maliyet yöntemi, faaliyet yerine getirildikten sonra bu faaliyete ait maliyetlerin sadece gerçekleşen tutarlarının baz alınarak maliyet hesaplandığı yöntemidir. Bu yöntemde üretim maliyetleri, üretim gerçekleştikten sonra ortaya çıkan fiili tutarlara göre tespit edilir. Bu durumda maliyetleri gerçek verilere göre hesaplanmış olacaktır. Fiili maliyet yönteminde, bazı maliyetlerin net bir şekilde

²⁹ Özal, a.g.e., s.10.

belirlenmesi zaman alabilir. Bu gibi durumlarda maliyetlerin fazla beklememesi için durumu netlik kazanmayan maliyet hakkında yaklaşık bir ön tahmin yapılır³⁰.

Fiili maliyet yöntemini kullanan işletmelerin başvurduğu seçeneklerden biri olan ön tahmin yöntemi, standart maliyet yöntemiyle benzerlikleri olsa da bu iki yöntem birbirine karıştırılmamalıdır. Bu yöntemde, netleştirilmesi zaman alan bir giderin ne kadar olabileceği ön görülüp maliyet hesaplarına borç, gider karşılık ya da yansıtma hesaplarına alacak kaydedilir. Tutarların kesin miktarı belirlendiğinde bu kayıtlar ters kayıt yapılarak ortadan kaldırılır. Oluşan farklar dönem sonuna kadar ya birbirini götürür ya da önemsenmeyecek kadar küçük hale gelir. Bu küçük farklar, ya mamul stokları ve satılan mamullerin maliyetleri arasında paylaştırılır, ya da doğrudan sonuç hesaplarına aktarılarak dönem sonu itibarıyla kapatılmış olur. Ön tahmin yöntemine göre kayıt yapmak fiili maliyet yönteminin yapısını bozmaz³¹.

Ön tahmin yöntemi fiili maliyet yapısını bozmamasına rağmen sağlıklı bir maliyet kontrolü için eksik kalmaktadır. Özellikle birden çok mamul üreten işletmelerde fiyatlama kararları alınırken bu yöntem yeterli veri sağlayamamaktadır. Ayrıca gerçekleşmiş maliyetlerin gerçekten olması, gereken maliyetler olup olmadığının anlaşılabilmesi için yöntemin karşılaştırma yapabileceği bir takım ölçülere ihtiyacı vardır. Fiili maliyet yöntemi, tahmini ya da standart maliyet yöntemlerinin birlikte kullanılmadan tek başına işletmenin faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesinde, maliyet kontrolünün yapılmasında, özel yönetim kararlarının alınması gibi önemli fonksiyonları yerine getirmede yetersiz kalacaktır. Bu yüzden bu yöntemin işletmeye sadece kayıtların yapılması ve izlenmesinden başka bir katkısı olmayacaktır³².

1.2.3.1.2. Tahmini Maliyet Yöntemi

Üretim işletmelerinde maliyet muhasebesinin önemi planlama ve kontrol fonksiyonları yönünden arttıkça fiili maliyet sistemi yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle işletmenin başarısını tespit etmek, ürün satış fiyatını belirlemek ve maliyet

³⁰ Selman Aziz Erden, *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2004, s.109.

³¹ Nalan Akdoğan, *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s. 44.

³² Tuğdem Saygın, *Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Kaizen Maliyetleme Ve Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği ve Bir Uygulama*, Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çanakkale, 2008, s.15.

kontrolünü etkin bir şekilde gerçekleştirmek adına maliyetlerin önceden belirlenmesi yoluna gidilmesi avantajlı olacaktır³³.

Tahmini maliyet yöntemi, maliyetlerin önceki deneyimlerinden ve güncel girdi maliyetlerinden faydalanılarak öngörülme çalışması ve muhasebe raporlarının bu maliyetlerden yola çıkarak hazırlanması ilkesine dayanan bir yöntemdir. Bu yöntemde maliyetler, bilimsel olmayan bir şekilde geçmiş verilerden yararlanılarak tahmin edilmektedir³⁴.

1.2.3.1.3. Standart Maliyet Yöntemi

Modern yönetim faaliyetleri karar verme ve kontrol bileşenleri ile eskilere dayanmaktadır. Standart maliyetler bu temel bileşenler çerçevesinde sürekli desteklenmiş ve özellikle global ekonomik şartlarda sürekli iyileştirme ve maliyet azalımı konularında önemini korumuştur. Standart maliyetler ve ya standart maliyet kavramı, betimsel olarak daha önce kullanılmış olmasına rağmen tam olarak tanımlayıcı kullanımı sanayi değerinden önce maliyet muhasebesinde yer almıştır. Standartlar, farklı faaliyetlerin değerlendirilmesinde bazı hizmetlere ödenecek bedelin belirlenmesinde ve özellikle üretim işletmelerinde mamul üretilmeden önce her bir mamulün üretim maliyetlerinin belirlenmesinde yönetimi bilgilendirme amaçlı kullanılmaktadır³⁵.

Bu yöntemde maliyetlerin olması gereken tutarları değil, bilimsel olarak olması gereken maliyetler söz konusudur³⁶. Standart maliyet yöntemine göre tespit edilen maliyetler ilgili ürünlerin, fonksiyonların, bölümlerin ya da operasyonların gerçek maliyetlerinin ne olması gerektiğini söyler. Bu maliyetler, belli koşullar altında hazırlanan standart verilerdir. Bu sayede standart maliyet yönetiminin uygulandığı işletmeler, işletme içi faaliyetlerin kontrol edilmesine imkân veren ölçülere sahip olacaktır. Standart maliyet yöntemi, sadece üretim maliyet muhasebesinde değil aynı zamanda pazarlama maliyet muhasebesinde

³³ Necmettin Erdoğan, *Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Giderlerin Maliyete Dönüşümü: Maliyet Muhasebesi*, Barış Yayınları, Fakülteler Kitabevi, İzmir, 2002, s.61.

³⁴ Akdoğan, a.g.e., s .45.

³⁵ Saygın, a.g.e., s 15.

³⁶ Ertuğrul Çetiner, *Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama*, Tutubay Yayınevi, Ankara, 1995, s.15.

kullanılabilen, üst yönetimin planlama ve kontrol fonksiyonlarına yardımcı olan ve gelişmiş ülkelerde yaygın bir şekilde kullanılan etkili bir yöntemdir³⁷.

Standart maliyet yöntemi, muhasebe kayıtlarında tasarruf ve birim ürün maliyetinin bulunmasında hız sağlanmaktadır. Bu yararların yanında, mali durumun ve net gelirlerin belirlenmesi ve işletmede yapılacak özel maliyet çalışmaları ile ilgili veriler sağlamaktadır. Tüm bu kolaylıklarına rağmen standart rakamların bulunması ve hesaplanması oldukça uzun bir çalışmayı gerektirir. Ayrıca, standartların denetimi ve kontrolü iyi yapılmadığı takdirde yanlış kararlar alınabilir. Bu yüzden standartların zaman içerisinde kontrol edilip güncellenmesi gerekmektedir. Bunun yanında standart maliyet yönteminin her işletmenin kullanabileceği bir yöntem olmadığının bilinmesi gerekir. Standart maliyet sisteminin uygulanabilmesi için standartların mamuller için belirlenmiş olması ya da belirlenebilir olması gerekmektedir. Bu durum da üretilen ürünlerin, belirli bir tür olmasına ve aynı türden olan mamullerin aynı üretim aşamalarından geçmesini gerekli kılmaktadır³⁸.

1.2.3.2. Üretim Biçimine Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri

İşletmelerin üretim tekniği ve üretim politikası, birim maliyetlerin hesaplanma şeklini doğrudan etkiler. Bu durumda işletmede üretilen mamulün etkinliğine göre birim maliyet; sipariş maliyet ve safha maliyet yöntemine ile tespit edilir³⁹.

1.2.3.2.1. Sipariş Maliyet Yöntemi

Sipariş maliyet yöntemine göre maliyet hesaplayan işletmeler, her alıcının kendine has nitelikte istediği özelliklerde ürünlere göre üretim yapıp bu ürünlerin maliyetini hesaplarlar. Ancak bu durum her zaman böyle olmayabilir. İşletme, belirli bir üretim programına göre belirli bir takım ürünlerden ya da ürün gurubundan kısa bir depolama süresi sonrası satılması şartı ile partiler halinde üretebilir. Böyle bir durumda, verilen sipariş emirleri, müşteri için verilen ve stokta bırakılmak üzere verilen iş emirleri olarak iki ayrı gruba ayrılabilir. Birinci durumda üretilecek ürünün alıcısı hazırdır. İkinci durum da ise alıcı hazır olmayıp, belirli bir süre stoklama yapıldıktan sonra ürünün satılması için gayret sarf etmek gerekecektir. Stok için

³⁷ Akdoğan, a.g.e., s. 46.

³⁸ Saygın, a.g.e., s. 17.

³⁹ Savcı, , a.g.e., s. 54.

verilen sipariş emirlerinde üretilen ürünler arasında gerek fiziki gerek kimyasal bir takım yapısal farklılıklar olabilir. Eğer böyle bir farklılık durumu söz konusu olmasaydı, bütün üretim birbiriyle aynı özellikte olacak ve sipariş maliyet yöntemine gerek kalmayacaktı⁴⁰.

Sipariş maliyet yönetiminde, belirli bir ürün ya da ürün takımını üretmek için harcanan tüm üretim maliyetleri, sipariş maliyet kartlarında biriktirilmesi yöntemiyle ürün ya da ürün gurubunun maliyeti belirlemiş olur⁴¹.

Sipariş maliyet yöntemi, iş emri maliyet yönetimi olarak da adlandırılmaktadır. Bu yöntemi inşaat, uçak, gemi, makine, mobilya, yedek parça, matbaa, döküm imalatı yapan şirketler ve yayın evleri gibi büyük ve birbirinden ayrı birimler üreten işletmeler kullanılabilir. Türü, nitelikleri veya özellikleri müşteriler tarafından belirlenen mamullerin üretiminde de sipariş maliyet yöntemi kullanılması uygundur. Bu yöntem, üretim birimlerinin farklı olması ve çeşitli üretim işlemlerine tabi tutulması esasına dayanır⁴².

1.2.3.2.2. Safha (Evre) Maliyet Yöntemi

Bu yöntem, tek bir ürün veya birbirine benzer ürünler üreten işletmelerde geliştirilmiş bir yöntemdir. Safha maliyet yöntemi üretim aşamaları itibarıyla izlenir. Yöntem uygulanırken ilk önce ürünün üretim ortamında geçirdiği evreler belirlenir. Sonra her evrenin toplam ve birim maliyeti tespit edilir. Her evrenin maliyeti kendinden sonraki evreye aktarılır. En son evrede bütün maliyetler toplanmış olacağından, toplam üretim maliyeti bulunmuş olur⁴³.

1.2.3.3. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemleri, sabit maliyetlerin ne kadarının maliyete ekleneceğini tespit etmeye çalışır. Kapsamına göre maliyet

⁴⁰ Yükçü, a.g.e., s. 344

⁴¹ Lazol, a.g.e., s.155.

⁴² Saygın, a.g.e., s.22.

⁴³ Burçin Tutcu, *Süreçe Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Esasları Ve Yükseköğretim Kurumlarına İlişkin Bir Model Önerisi*, Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul, 2019, s.14.

yöntemleri, hesaplanmasında dikkate alınan giderlere göre tam, değişken, normal ve asal (direkt) maliyet yöntemleri olmak üzere dört gruba ayrılmaktadır⁴⁴.

1.2.3.3.1. Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yöntemi, geleneksel maliyet yöntemleri içerisinde en çok tercih edilen yöntemlerden biridir. Bu yöntem, tüm üretim giderlerini dikkate aldığından mamullerin firmaya sunduğu net karı tespit edebilmeyi sağlar. Ancak güvenilir bir maliyet hesabı için, genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklemede faydalanılan dağıtım anahtarlarının imkânlar el verdiği ölçüde nesnel seçilmelidir. Ayrıca genel üretim giderlerinin sabit veya değişken genel üretim gideri ayrımı yapılmaksızın tamamının hesaplamaya dâhil edilmesi bazı problemlere sebebiyet vermektedir. Sabit genel üretim giderleri, faaliyet dönemlerinde birbirinden farklı miktarlarda üretilebileceğinden birim ürün maliyeti içindeki payı değişiklik gösterecektir. Bu giderler, üretim miktarının az olduğu dönemlerde, birim mamul maliyetlerine daha yüksek oranda, üretim miktarının çok olduğu dönemlerde de düşük seviyede yüklenecektir. Tam maliyet yöntemi, kısa vadeli maliyet tahlillerinde karşılaması istenen yararları sunamamaktadır. Bu yüzden tam maliyet yöntemi, uzun vadeli maliyet analizlerinde kullanılmalıdır⁴⁵.

Tam maliyet yönetiminde üretim maliyetlerinin yanında dönem maliyetlerinin tamamının ya da bir bölümünün mamullere yüklendiği görülmektedir. Özellikle; maliyetler üzerine belirli bir kar yüzdesi eklenerek fiyat saptandığı durumlarda satış maliyetlerini de içine alacak şekilde maliyetlerin geniş kapsamlı tutulması olanaklıdır⁴⁶.

1.2.3.3.2. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yönteminde maliyet hesaplanmasında yalnızca değişken giderler (direkt ilk madde ve direkt işçilik ve değişken genel üretim giderleri) hesaplanır⁴⁷.

⁴⁴ Saygın, a.g.e., s.8.

⁴⁵ Aydın Gersil, *Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Ürün Yaşam Seyri Maliyet Yönetiminin Analizi ve Uygulanabilirliği*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Lisans Tezi, Ankara, 2006, s.43

⁴⁶ Osman Altuğ, *Maliyet Muhasebesi Tek Düzen Hesap Planına Göre Düzenlenmiş Onikinci Baskı*, Evrim Yayınevi, İstanbul, 1996, s.249.

⁴⁷ Lazol, a.g.e., s.152.

Bu yöntemin temeli, üretimle aynı yönde değişmeyen maliyetlerin ürün veya üretim maliyeti kabul edilemeyeceği esasına dayanır. Bu durumda, sabit maliyetler üretim maliyetlerine hiç dâhil edilmeden dönem gideri olarak kabul edilmeli ve oluştukları dönemin satış gelirinden düşülmelidir. İşletmenin sahip olduğu üretim teknolojisi, değişken maliyet sistemini kullanan firmalar için hangi maliyetlerin maliyet hesaplamasına dâhil edileceğini belirleme konusunda son derece önemlidir⁴⁸.

Değişken maliyet yöntemine göre hesaplanan birim maliyetler, sadece değişken üretim giderlerini dikkate alması sebebiyle tam maliyet yöntemine göre daha düşük çıkabilmektedir. Değişken maliyet yöntemi, yalnızca değişken üretim giderlerini incelendiğinden, genellikle kısa dönemli yönetim kararlarının alınmasına yardımcı olmaktadır⁴⁹.

1.2.3.3.3. Normal Maliyet Yöntemi

Normal maliyet yönteminde değişken giderlerin tamamı, sabit genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasiteye denk gelen bölümü nispetinde üretim maliyetlerine aktarılmaktadır. Üretim maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, değişken GÜG ve kapasite kullanım oranına göre belirlenen sabit genel üretim giderlerinden oluşmaktadır⁵⁰.

Bu yöntem, üretim hacimlerindeki değişimlerin birim maliyeti etkilemesine engel olması sebebiyle diğer yöntemlere nazaran avantajlıdır. Ancak, sabit ve değişken giderleri birer birer hesaplaması ve kapasite sapmalarını tespit etmesi gibi ek işlemlere sebep olması dezavantajıdır. Fakat maliyet muhasebesine önem veren ve sağladığı bilgilerden faydalanmayı amaçlayan işletmeler için bunun büyük bir dezavantaj olmayacağı aşikârdır. Normal maliyet yönteminin diğer bir sakıncası ise, dönem karlarındaki tutarsızlıkların burada karşımıza çıkmasıdır⁵¹.

1.2.3.3.4. Asal Maliyet (İlk Maliyet) Yöntemi

Direkt maliyet yöntemi veya ilk maliyet yöntemi olarak isimlendirilen bu yöntemde; üretim maliyeti direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik

⁴⁸ Gürsoy, a.g.e., s.307.

⁴⁹Gersil, a.g.e., s.43.

⁵⁰ Yükçü, a.g.e., s.348.

⁵¹Özal, , a.g.e., s.16.

giderlerinden meydana gelir. Bu yöntemde, işletmede meydana gelen genel üretim giderlerinin tümü maliyet hesaplamasında dikkate alınmaz. GÜG, üretim maliyeti içinde küçük bir tutarda yer alması durumunda uygulanması mümkündür⁵². Ancak son zamanlarda genel üretim giderlerinin maliyetlerde hatırı sayılır bir konuma sahip olması nedeniyle uygulaması son derece azdır⁵³.

Asal maliyet yönteminde, üretilen ürünlerin birim maliyeti diğer maliyet yöntemleriyle karşılaştırıldığında son derece düşük çıkmaktadır. Bu durum stok maliyetlerini düşük göstermek isteyen üretim işletmeleri için oldukça cazip olabilmektedir⁵⁴.

1.3. Maliyet Sistemlerinde Çağdaş Yaklaşımlar

Dünyada iktisadi ve teknoloji alanlarında meydana gelen süratli değişme ve gelişme, beraberinde üretim teknolojilerini de etkileyerek işletme yönetimlerini yeni yaklaşım ve yeni üretim teknikleri yöntemleri araştırmaya sevk etmiştir⁵⁵. Aynı zamanda maliyet muhasebesi alanında yaşanan hızlı gelişim de işletme yöneticileri tarafından yakından takip edilmektedir⁵⁶. Küresel ekonomik koşullarda her işletme, daha itimat edilir, daha nitelikli ürünler üretmeli ve daha süratli-etkin bir şekilde dağıtılmalıdır. Bu performansı gösteremeyen işletmelerin küresel ekonomik düzende ayakta kalmaları mümkün görünmemektedir.⁵⁷

Maliyet yönetimi sistemsel yaklaşımını tamamlamak üzere, bir takım tasarım ve uygulama yaklaşımları vardır. Maliyet yönetimi sistemlerinin hedeflerini ve esaslarını açıklayan bu yaklaşımlar aşağıdaki gibidir⁵⁸;

- Küresel ekonomik koşullarda daha sağlıklı kararlar almaya yardımcı olmayı amaçlayan yaklaşımlar,

⁵² Erdoğan, , a.g.e., s.59.

⁵³ Akdoğan, a.g.e., s.48

⁵⁴ Erdoğan, a.g.e., s.60.

⁵⁵ Özal, a.g.e., s.17.

⁵⁶ Cemal Elitaş, “Sigorta İşlemleri İçin Maliyetleme Önerisi: Faaliyete Dayalı Maliyetleme”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, S.13., 2004, s.139.

⁵⁷ Nurhan Papatya, “Küreselleşme Sürecinde Maliyetleme Sistemlerinde Çağdaş Yaklaşımlar ve Yeni Gelişmeler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, s.2, 1997, s.199.

⁵⁸ Münir Şakrak, *Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Yasa Yayınları, 1997, s.79.

- İşletme kaynaklarını kullanırken zayırlarını en aza indirgeyip etkinliği yükseltmeyi amaçlayan yaklaşımlar,
- Ürün ve hizmet maliyetlerinin daha doğru tespit edilmesini amaçlayan yaklaşımlar.

Yukarıda bahsedilen yaklaşımlar, maliyet yönetimi sistemlerini çevreleyen, birbiriyle etkileşimini sağlayan ve her biri diğeri tamamlayan yaklaşımlardır. Bu yaklaşımlar;

- Mamul yaşam dönemi maliyetleme,
- Değer mühendisliği,
- Toplam kalite maliyetleri,
- Hedef maliyetleme,
- Kaizen maliyetleme sistemi,
- Tam zamanında maliyetleme sistemi,
- Dönüşüm muhasebesi,
- Stratejik maliyetleme,
- Faaliyet tabanlı maliyetleme,

1.3.1. Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme

Mamul yaşam döneminde maliyetleme, 1980'li yılların sonlarından itibaren gelişme göstermiştir. Özellikle ileri üretim ortamlarına sahip ve küresel rekabetin üst seviyede olduğu sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin ihtiyacı olan verileri temin etme amacıyla geliştirilmiş bir yöntemdir⁵⁹.

Mamul yaşam dönemi, ürünün nihai satışa hazır hale gelinceye kadar, bir fırsatın ya da ihtiyacın tanımlanması arasındaki zaman aralığı olarak tanımlanmaktadır. Bu yaşam dönemi sürecinde işletmede meydana gelen; planlama, tasarlama, sahip olma ve bakım maliyetleri ile ürünü elde etmek veya kullanıma hazır hale getirmek adına mamulle doğrudan ilgili diğeri tüm maliyetler mamul yaşam dönemi maliyeti olarak tanımlanabilir. Mamul yaşam seyri kavramıyla,

⁵⁹ Erden, a.g.e., s. 203.

üretileen ürün ya da hizmetin kullanıldığı ya da faydalı olabildiği süreye dayalı maliyetinin ortaya çıkarılması ifade edilmektedir. Yaşam seyri kavramı; daha çok pazarlama yönetiminde mamul stratejilerine yönelik bir yaklaşım olarak bilinmektedir⁶⁰.

Mamul yaşam seyri maliyet yönetimi, bir mamulün maliyetlerini ömrünün tamamında değerlendirme ve toplama sürecidir. Bu yöntem, yüksek mamul tasarlama ve mamul geliştirme veya yüksek ürün vazgeçme maliyetlerinin olduğu durumlarda daha çok önem arz eder. Yöntem, üretilen bir mamulün üretim süresince elde edilen karın, geliştirme veya terk etme sürecindeki maliyetlerini telafi edip edemeyeceğini bulmamıza katkı sağlar. Bu katkı sayesinde işletme kendisine kar sağlamayacak mamulleri üretmekten vazgeçer. Yöntem sayesinde mamul daha tasarım aşamasında iken, yöneticilere o ürünü üretmenin maliyet sonuçları hakkında ve maliyet düşürme çabalarının yüksek olduğu alanları belirleme konusunda hem üretim hem de çevresel maliyetlerin kapsamlı bir değerlendirmesini yapabilmelerine yardımcı olur⁶¹.

Mamul yaşam dönemi maliyetleme yönteminin başlıca faydaları aşağıdaki gibi sıralanabilir⁶²;

- Yaklaşım, mamul yaşamının bir sonu olduğunu ortaya koyar,
- Yaşam dönemi süresince ürünlerin karlılıklarının tahmin edilebilir bir çizgiye sahip olduğunu açıklar,
- Bütün aşamalarda ürünlerin, değişik bir pazarlama, finansman v.b. ihtiyacı olduğunu söyler,
- Ürün ve pazar dinamiklerini belirtir,
- Planlamaya yardımcı olması nedeniyle her seviyede seçenekler sunar,
- Kontrol aracı olması sebebiyle de firmanın ürün performansını, geçmişte pazarda yer almış yakın özellikli ürünlerle karşılaştırır.

⁶⁰ Fikret Otlı ve Serdar Karaca,” Maliyet Yönetimi ve Yaşam Seyri Maliyet Analizi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 2, 2005, s.249.

⁶¹ Aydın Gersil, “Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yöntemi ve Bir Örnek Uygulama”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, S.21., 2007, s.133.

⁶² Şakrak, a.g.e., s.86.

Mamul yaşam döneminde maliyetleme yöntemiyle geleneksel yöntem arasındaki farklılıklar aşağıdaki tabloda gösterilmeye çalışılmıştır⁶³.

Tablo 1: Mamul yaşam döneminde maliyetleme yöntemiyle geleneksel yöntem arasındaki farklılıklar

GELENEKSEL YÖNTEM	MAMUL YAŞAM DÖNEMİNDE MALİYETLEME YÖNTEMİ
Ürün geliştirme ve lojistik destek maliyetlerini dönem gideri sayar.	Mamul geliştirme ve lojistik destek maliyetlerini ürün maliyetine dahil eder.
Ürün maliyet hesaplamasında yalnızca üretime ait maliyetleri hesaplar.	Mamul maliyetlemede mamulle alakalı olan tüm maliyetleri hesaplar.
Dönemsel raporlamayı esas alır.	Mamul yaşam döneminde raporlamayı esas alır.
Sadece üretim sürecinde maliyetlerin kontrolüne yönelir.	Geliştirme aşamasından itibaren maliyet kontrolüne önem verir.

Kaynak: Selman Aziz Erden, *İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme*, Tuğra Ofset, Isparta, 1999, s.95

1.3.2. Değer Mühendisliği

Değer mühendisliği maliyet sistemi, ikinci Dünya Savaşı döneminde General Electric şirketi tarafından geliştirilmiştir. Sistem, kısıtlı miktarlarda bulunan fon ve kaynakları en verimli şekilde kullanmayı amaçlamıştır. Grup odaklı çalışan bir yöntem olan sistem, bir proje, hizmet ya da sürecin amacını belirleme, faaliyetlerini inceleme ve verimliliği arttırmak adına zamandan kazanç sağlayacak yolları tespit ederek her dönemi değerlendiren bir yapıya sahiptir. 1960'lı yıllarda ABD Savunma Bakanlığı, askeri inşaat projelerinde değer mühendisliği sistemini tercih etmesiyle özel kesim üretim sektörü değer mühendisliği sistemiyle tanışmıştır. 1980'li yıllara gelindiğinde, sistemin diğer ülkelerde kullanıldığı ve üretim, yazılım, inşaat, karayolu, altyapı, ticari ve kamu faaliyetlerini kapsadığı görülmektedir. 2000'li yıllarda ise değer mühendisliği uygulayıcıları ve uygulamaları tüm dünyada yaygın hale gelmiştir⁶⁴.

Değer mühendisliği kavramının tanımı; “müşterilerden gelen geri dönüşler ve istekler değerlendirilerek tekrar kontrol edilmesi sonucu çeşitli bakış açılarından

⁶³ Erden, a.g.e., s. 95

⁶⁴ Gürdal, a.g.e., s. 170.

yararlanılmasıyla daha düşük bir maliyete erişmeyi hedefleyen bir mamul tasarımı faaliyetidir” şeklinde yapılabilir⁶⁵. Başka bir ifadeyle değer mühendisliği, bir mamulün maliyetini; belirli bir kalite, güvenilirlik standardı ve hedef maliyetle belirli bir hedefe ulaşma adına etkileyen unsurların sistematik ve disiplinler arası incelenmesi sürecidir⁶⁶.

Değer mühendisliği faaliyetlerinin esas amacı değer üretmektir. Yani bir ürünün değerini en üst seviyeye çıkarmaktır. Değer yaratmak isteyen işletmeler, ham madde tedarikinden başlamak üzere tüm süreçte yer alan faaliyetlerini etkin bir şekilde yerine getirmek mecburiyetindedir. Bu kapsamda ürün yaşam seyrine yönelik olma, müşteri, tasarım öncelikli, değer zincirine önem verme ve tüm çevrelerin katılımı değer mühendisliğinin temel esaslarından⁶⁷.

Değer mühendisliği yönteminin uygulanma sebepleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır⁶⁸;

- Projelerin maliyet etkin olduklarını garanti etmesi,
- Projenin kalitesini geliştirilmesi,
- Gereksiz tasarım unsurlarını elemesi,
- Yeniliği teşvik etmesi ve verimliliği arttırmasıdır.

Değer mühendisliği yöntemiyle geleneksel yöntem arasındaki farklılıklar aşağıdaki tabloda gösterilmeye çalışılmıştır⁶⁹;

⁶⁵ Ali Şahin Örnek, “Bir Yönetim Tekniği Olarak Değer Mühendisliği”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:2, 2003, s.215.

⁶⁶ Gürdal, a.g.e., s. 171.

⁶⁷ Durmuş Acar ve Hasan Alkan, “Mamul Maliyetlerinin Yönetiminde Etkin Bir Araç: Değer Mühendisliği”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, S.1, 2003, s.61.

⁶⁸ Gürdal, a.g.e., s. 172.

⁶⁹ Acar, a.g.e., s. 82.

Tablo 2: Değer mühendisliği yöntemiyle geleneksel yöntem arasındaki farklılıklar

GELENEKSEL YÖNTEM	DEĞER MÜHENDİSLİĞİ YÖNTEMİ
Ürün tasarımı ile ilgilenmez.	Etkin tasarım veya yeniden tasarım ön plandadır.
Ürünün işlevi ile maliyeti arasında ilişki kurmaz.	Ürünün işlevleri hakkındaki verileri tüketiciler tarafından raporlanmasını sağlar.
Takım çalışmasına yer yoktur.	Takım çalışmasına önem verir ve maliyet yönetimi esastır.

Kaynak: Durmuş Acar, *Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi Ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü İle İlgili Bir Araştırma*, Asil Yayın Dağıtım, Isparta, 2005, s.82.

1.3.3. Toplam Kalite Maliyetleri

Kalite konusundaki çalışmalar 19. yy'nin sonlarında başlamış, son yıllarda iyice önem kazanmıştır. Kalitenin gelişimi incelendiğinde, Amerikalıların ilk çalışmaları başlattığı ancak Japonların son yıllarda kalite konusunun üzerinde yoğun çalışmalar yaptığı gözlemlenmektedir⁷⁰.

İşletmenin devamlılığı konusunda en mühim faktörlerden bir tanesi de kalitedir. Günümüzde firmalar pazara girmek, devamlılık kazanmak ve pazarda konumlarını güçlendirmek adına kaliteye verdikleri önemi her geçen gün artırmakta ve mükemmel ürün üretmeye çalışmaktadır⁷¹.

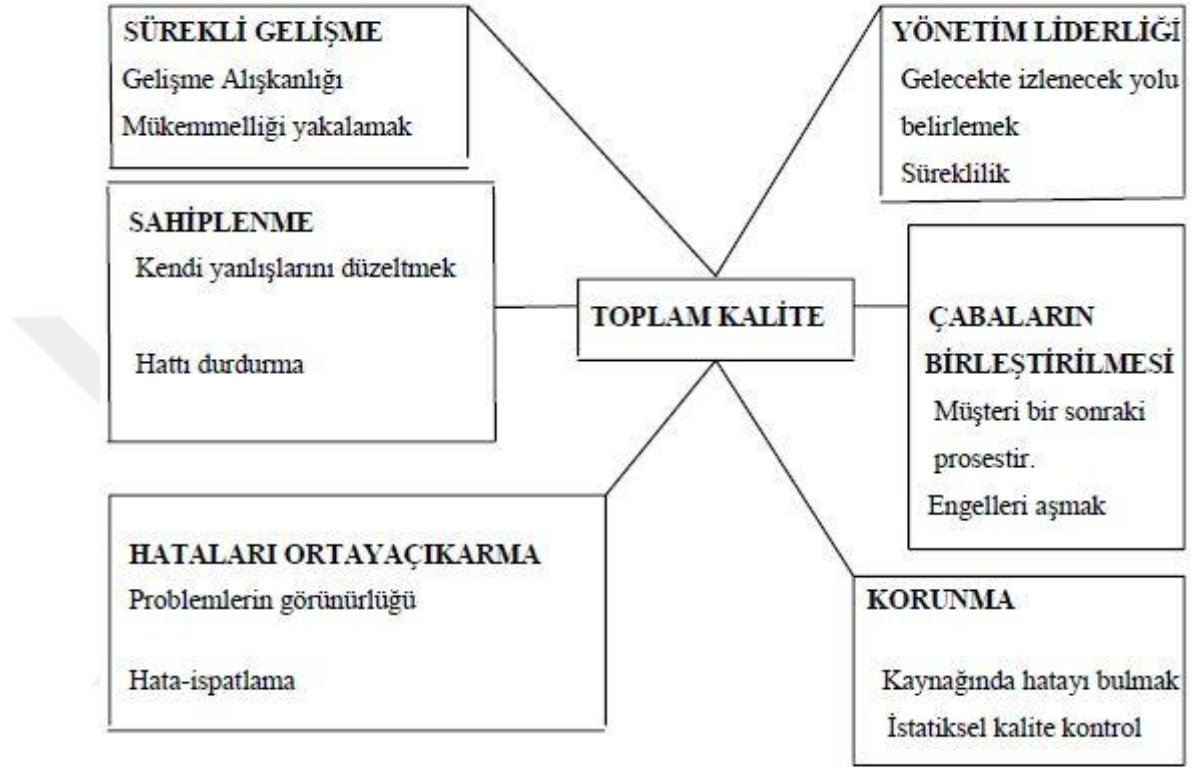
Toplam kalite yönetimi, müşteri memnuniyetini temel alarak, kaliteyi işletmenin tamamına yaymayı amaçlar. Geleneksel üretim yöntemlerinde kalite süreci, mamulün üretiminin bitirilmesinden itibaren başlarken, toplam kalite yönetiminde mamulün tasarım aşamasında başlar. Bu yönetim ile kaliteyle ilgili ortaya çıkabilecek sorunların daha meydana gelmeden çözülme imkânı oluşur. Toplam kalite yönetimi yaklaşımı kalite sorumluluğunu işletmenin tamamına

⁷⁰ Karcıoğlu, a.g.e., s. 103

⁷¹ Hasan Alkan, "İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar", *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, S.2, 2001, 185.

yüklemektedir. Bu sebeple, istenilen kalite seviyesine erişmek için işletmede tüm personelin göstereceği çaba son derece önemli hale gelmektedir. Toplam kalite yönetiminin uygulamadaki başarısını etkileyen faktörler Şekil 4’ te gösterilmiştir⁷².

Şekil 4: Toplam Kalite Yönteminin Başarısını Etkileyen Faktörler



Kaynak: Aydın Gersil, “Üretim Sistemleri Ve Teknolojilerindeki Gelişmelerin Ve Küreselleşmenin Geleneksel Maliyet Muhasebesine Etkileri”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.4., 2007, s.111.

1.3.4. Hedef Maliyetleme

Günümüz küresel ekonomik şartlarında işletmeler rekabet gücünü artırmak için maliyet ve fiyat kavramlarında birtakım değişikliklere gitmişlerdir. Önceden “maliyetim bu fiyat ise kaçaya satmalıyım?” sorusu geçerli iken, piyasada kızışan rekabet koşullarında “satış fiyatım bu olacağına göre maliyetim ne kadar olmalıdır?” sorusu geçerlilik kazanmıştır. Bu sorunun cevabı ister istemez işletmeleri hedef maliyetlemeye sevk etmiştir. Hedef maliyetlemenin Japon yönetim anlayışının bir sonucu olarak ortaya çıktığı belirtilmektedir. Japonlar pasifik savaşında yenildikten

⁷² Aydın Gersil, “Üretim Sistemleri Ve Teknolojilerindeki Gelişmelerin Ve Küreselleşmenin Geleneksel Maliyet Muhasebesine Etkileri”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.4., 2007, s.111.

sonra, büyük işletmelerini kullanarak sadece kar etme değil aynı zamanda Pazar payını artırmak gibi farklı hedefler belirlemişlerdir. Bu durum hedef maliyetleme sisteminin ortaya çıkışı olarak kabul edilir⁷³.

Hedef maliyetleme, modern iş ve işletme şartlarının sonucu olarak meydana gelmiş bir stratejik maliyet ve kar yönetim tekniğidir. Hedef maliyetlemenin tanımı; bir ürünün planlanan satış fiyatı içerisinde işletmenin istediği karı elde edebilmesi için belirli işleri ve kalitesi ile üretilmesi vasıtasıyla bir mamulün maliyetini tespit etmeye çalışan yapısal bir yaklaşım şeklinde yapılabilir. Literatürde yer alan başka bir tanıma göre hedef maliyetleme, yeni bir mamul için makul olan en yüksek maliyetin tespit edildiği ve ürünün hedef maliyet rakamı ile uyumlu bir şekilde karlı bir şekilde üretilip dağıtılabileceği bir örneğinin geliştirildiği süreç olarak ifade edilmektedir. Bu kavramın matematiksel ifadesi ise; hedef fiyat ve hedef kar arasındaki farka eşittir⁷⁴. Yani;

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef Fiyat} - \text{Hedef Kar}$$

Firmaların çoğu kar planlaması sürecinde maliyet artı yöntemi kullanılır. Geleneksel maliyet sistemlerini temsil eden bu anlayışa göre öncelikle üretim maliyetleri tespit edilmekte ve bu maliyetlerin üzerine bir kar marjı ilave ederek satış fiyatı belirlenmektedir. Belirlenen bu fiyat piyasa koşullarına uymuyorsa, işletme maliyetlerini azaltma çalışmaları yapmak zorunda kalır. Ancak hedef maliyetleme sistemi, önce piyasa fiyatı ve ürün için öngörülen kar payı ile başlangıç yapma ve daha sonrada makul bir maliyet seviyesi oluşturma esasına dayanır. Bu iki yöntemin karşılaştırılması tablo 1.4'te gösterilmeye çalışılmıştır⁷⁵.

⁷³ Gökhan Bahşi ve A. Vecdi Can, "Hedef Maliyetleme," *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, S.4., 2001, s.48.

⁷⁴ Özal, a.g.e., s. 24

⁷⁵ Ali Altınbay, "Etkin Bir Maliyet Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.16, 2006, s.144.

Tablo 3: Geleneksel (Maliyet Artı) Yöntemi İle Hedef Maliyetleme Sistemi Arasındaki Farklar

GELENEKSEL (MALİYET ARTI) YÖNTEMİ	HEDEF MALİYETLEME SİSTEMİ
Pazar etkenleri, maliyet planlamasının bir parçası değildir.	Rekabet odaklı Pazar etkenleri, maliyet planlamasını yön verir.
Maliyetlere göre fiyat oluşur.	Fiyatlara göre maliyet oluşur.
Maliyet azaltmak için kayıplar ve verimsizliğe öncelik verilir.	Maliyet azaltmanın kritik noktası tasarımıdır.
Maliyet azaltmaya sevk eden müşteriler değildir.	Müşterilerden alınan bilgiler maliyet azaltmaya önderlik eder.
Maliyet azaltmada maliyet muhasebesi departmanının görevidir.	Çeşitli işlerden katılımcılara sahip gruplar maliyet azaltmada sorumludur.
Ürün tasarlandıktan sonra satıcılar ile görüşülür.	Ürün tasarlanmadan önce satıcılar ile görüşülür.
Müşterilerin ödeyeceği fiyatın minimum olması istenir.	Müşterilerin, ürüne sahip olmasından kaynaklanan tüm maliyetin minimum olması arzulanır.
Maliyet planlamasında, değer zinciri yok sayılacak kadar önemsizdir.	Maliyet planlamasında değer zincirine öncelik verilir.

Kaynak: Ali Altınbay, “Etkin Bir Maliyet Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.16, 2006, s.144.

1.3.5. Kaizen Maliyetleme Sistemi

Kaizen kavramı literatüre Japonlar tarafından kazandırılmıştır. Kaizen, iki Japon kökenli kavram olan kai (değişiklik) ve zen (iyileştirme) kelimelerinin birleşmesiyle oluşmuştur. Kaizen kavramı, insan odaklı, sürece yönelik olarak çalışanların tamamının katılımını, önerilerini, çabalarını, birlikte çalışmalarını içeren

disiplinli bir problem çözmeye, dinamik ve döngüsel bir iyileştirme yaklaşımı şeklinde tanımlanmaktadır⁷⁶.

Japon işletmeleri tarafından geliştirilen kaizen maliyetleme, işletmenin bir maliyet tutarı belirlemesi ve belirlenen bu maliyeti başarmak ve etkin bir maliyet sistemine sahip olmak adına üretim süreçlerinin sürekli iyileştirilmesini amaçlar. Yöntem, az ama devamlı biriyileşme ve gelişme esasına dayanır. Maliyetleri azaltmak adına üretimin her seviyesinde maliyet indirimlerinin devamlı olarak takip edildiği bir tekniktir. Bir felsefe olarak ortaya çıkan kaizen kavramı bugün, tüm alanlarda olduğu gibi maliyetleme alanında maliyet düşürme amacıyla yoğun olarak kullanılmaktadır⁷⁷.

Yukarıda yapılan açıklamalar kapsamında kaizen maliyetleme felsefesinin birtakım özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür⁷⁸;

- Hedeflerin ulaşılabilir olması,
- Sürekli iyileştirmeyi ve küçük gelişimlerin büyük gelişimlere yol açacağını varsayımı,
- Ürün maliyetini azaltmaya yardımcı olmak üzere üretim aşamasında uygulanan bir yöntem olması,
- Hedef maliyetleme yönteminden sonra uygulanması.

Kaizen maliyetleme sisteminin uygulayıcıları genellikle Japon otomobil üreticileri olarak karşımıza çıkmaktadır. Maliyetleri düşürmek için tercih edilen bu yöntemde başarı sağlanabilmesi için sabit giderler ve değişken giderler birlikte takip edilmelidir⁷⁹.

⁷⁶ Şeyma Çakır, *Kaizen Maliyetlemenin Maliyet Etkinliği Açısından İncelenmesi: Konaklama İşletmesi*, Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Karabük, 2018, s.47.

⁷⁷ Ayşe Ergül, *Hedef Maliyetleme Çerçevesinde Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Maliyet Etkinliği Boyutunda Entegrasyonu ve Konaklama İşletmelerinde Uygulanması*, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Antalya, 2014, s.21

⁷⁸Subihan, Nubin, *Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s.40

⁷⁹ Acar, a.g.e., s. 43.

1.3.6. Tam Zamanında Maliyetleme Sistemi

Tam zamanında maliyetleme, İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Japonya'nın içinde bulunduğu ekonomik durumun bir sonucu olarak ortaya çıkan ve ilk defa Toyota Motor Fabrikasında kullanılan bir yöntemdir. Tam zamanında maliyetleme sistemi, üretim ya da hizmet sektöründe var olan işletmeler için insan kaynaklarına odaklanarak değişken maliyetleri düşürmeyi amaçlayan, kaliteden ödün vermeden etkin ve etkili bir stok yönetimi yapmayı hedeflemektedir⁸⁰.

İşletmelerin küresel ekonomik şartlarda varlıklarını devam ettirmesi ve kar elde edebilmesi için üretim ve stok denetimine önem vermeleri çok önemlidir. Bu durum tam zamanında maliyetleme sisteminin iki ana hedefi olan sıfır stok ve sıfır israf kavramlarını ön plana çıkarmaktadır⁸¹.

Tam zamanında maliyetleme sistemi, üretimde verimsizliğe neden olan süreçleri ortadan kaldırarak, maliyetin azaltılmasını sağlayan stratejileri ve yöntemleri iyileştirerek gelişmesini amaçlar. Bu noktada bahsi geçen amaçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir⁸²;

- Sistem yeniden dizayn edilerek en uygun maliyet ve üretimin elde edilmesi,
- Ürünün üretim ve tasarımı için tüketilen kaynakların minimuma indirilmesi,
- Tüketicilerin isteklerine doğru bir şekilde cevap verilmesi,
- En uygun kalite, maliyet ve üretimin sağlanması,
- Kaynak miktarı en az seviyede tutularak mamul üretimi ve tasarımının gerçekleştirilmesi,
- Üretim sisteminin gelişmesini sağlamak amacıyla katılım oranının yüksek olacağı gelişim politikasını oluşturulması.

⁸⁰ Murat Doğan, *Stratejik Maliyet Yönetim Sistemlerinin Kullanılabilirliğine Yönelik Bir Durum Analizi: Hastane İşletmeleri Örneği*, Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Karabük, 2019, s.51.

⁸¹ Alkan, a.g.e., s. 184.

⁸² Doğan, a.g.e., s. 51.

Maliyetleri düşürmekle birlikte, her bir üretim safhasında israfın sıfırlanmasını hedefleyen tam zamanında maliyetleme sistemini uygulayabilmek için aşağıdaki hedeflerin gerçekleşmesi gerekmektedir⁸³;

- Kalite kontrol işlevinin geliştirilmesi,
- Kalite güvence sisteminin oluşturulması,
- İnsana saygının hâkim olduğu bir örgüt kültürünün oluşturulması.

1.3.7. Dönüşüm Muhasebesi

Günümüzde birçok işletme, geleneksel maliyetleme sistemlerinin yöneticilerinin isteklerine cevap verememesi nedeniyle yetersiz kalması sonucu çağdaş maliyet sistemlerine yönelmiştir. Günümüzde, geleneksel maliyetleme sistemlerinin yetersizliklerini tamamlama üzere birçok yaklaşım geliştirilmiştir. Tüm bunların bir sonucu olarak, işletmelerin maliyet sistemlerinde yapılması gereken değişimler için gerekli olan gereksinimleri karşılamak üzere bir uyum süreci gerekmektedir. Küresel rekabet koşulları, işletmenin faaliyetlerini her anlamda kusursuzlaştırmaya çalışmakta ve yöneticileri gerekli yaklaşımları göstermeleri için zorlamaktadır⁸⁴.

Dönüşüm muhasebesinin temeli, yöneticilerin kendi çabası ve sabit varlıkları ile elde ettikleri hammaddeyi mamule dönüştürmeleri ve bu dönüşümün sonucu olarak ortaya çıkabilecek karı maksimuma çıkarma esasına dayanır⁸⁵. Dönüşüm muhasebesi, üretim süreci ile maliyetler arasındaki ilişkilere yoğunlaşır. Hammadde maliyeti haricinde kalan her çeşit üretimle alakalı maliyeti dönem gideri olarak nitelendirmekte ve sabit gider kabul etmektedir. Geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin üretimle ilgili tüm giderlere yoğunlaşmasından farklı olarak, dönüşüm muhasebesi safi hammadde maliyetlerine odaklanır. Bunun yanında, geleneksel maliyet muhasebesi tekniklerini toplam karı mümkün olan en yüksek seviyeye

⁸³ Papatya, a.g.e., s. 202.

⁸⁴ Ercan Bayazıtlıvd., “Yönetim Muhasebesinde Güncel Bir Yaklaşım: Dönüşüm Muhasebesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, S.4, 2005, s.191.

⁸⁵ Acar, a.g.e., s. 115.

çıkarmaya çalışırken, dönüşüm muhasebesi dönüşüm kazancını maksimize etmeye çalışır⁸⁶.

Dönüşüm muhasebesi, kısa vadeli bakış açısına sahip olması ve hammadde maliyetleri haricindeki tüm maliyetleri dönem gideri olarak nitelendirmesi yönüyle, dönüşüm kazancı elde etme sürecinde hangi aşamanın hangi katkıları sağladığının daha net bir şekilde belirlenmesini sağlamaktadır. Bu sayede dönüşüm muhasebesi, işletme tarafından alınacak mamul kararlarını olumlu yönde etkiler⁸⁷.

Dönüşüm muhasebesinden yararlanılarak hazırlanan maliyet raporlarının daha anlaşılır bilgilerden oluştuğu ve daha düşük maliyetli olduğu savunulmaktadır. Ayrıca dönüşüm muhasebesi sayesinde, işletme sahipleri ve çalışanlarının belirlenen hedefleri benimseyebilmesi ve bu hedeflere ulaşmak için kendilerinden beklenen sorumlulukların neler olduğunu net bir şekilde anlayabilecekleri düşünülmektedir⁸⁸.

1.3.8. Stratejik Maliyetleme

Günümüzde, işletmelerde meydana gelen hızlı değişimin bir sonucu olarak, maliyet muhasebesinde geleneksel sistemlerin yerini stratejik maliyet sistemlerine bıraktığı görülmektedir. Bu durum, maliyet muhasebesinde uzun vadeli planlama yaklaşımının önemini ortaya koymuştur. Aynı zamanda, strateji belirlenirken maliyet muhasebesinden daha fazla katkı sağlaması beklenmektedir. Strateji seçiminde rakamsal büyüklükler ile birlikte; kalite, esneklik ve zaman avantajları gibi finansal olmayan kritik faktörler de dikkate alınmalıdır⁸⁹.

İşletmelere global ekonomik koşullarda rekabet avantajı sağlamayı hedefleyen stratejik maliyet yöntemi, maliyet analizi ve tahminini üzerine yoğunlaşarak işletme yönetiminin alacağı stratejik kararlarda yardımcı olmayı amaçlar. Bu açıdan bakıldığında stratejik maliyet yöntemi iki temel üzerinde kurulmuştur. Bu iki temelden ilki, alınacak kararlarda küresel ekonominin sonucu olarak ortaya çıkan piyasa koşullarına daha geniş ve daha uzun vadeli bir bakış

⁸⁶ Zeynep Turan, *Üretim İşletmelerinde Kullanılan Maliyet Sistemlerinin İncelenmesi: Manisa Organize Sanayi Bölgesi'nde Bir Araştırma*, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisan Tezi, Manisa, 2018, s.116.

⁸⁷ Acar, a.g.e., s. 116.

⁸⁸ Turan, a.g.e., s. 117

⁸⁹ Nedim Yüzbaşıoğlu, "İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve enstrümanları", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.12, 2004, s.391.

açısıyla bakılmasıdır. İkincisi ise, stratejik maliyet analizinin stratejik planlar içinde değerlendirilmesidir. Stratejik maliyet yönetimi, maliyetleri stratejik olarak değerlendiren işletmenin stratejik yerini güçlendirmede ve maliyetleri düşürmede maliyet yönetimi tekniklerinin kullanımı olarak ifade edilmektedir⁹⁰.

Stratejik maliyet yöntemi incelendiğinde, sistemin yalnızca karar alma yöntemi olarak nitelendirilemeyeceği anlaşılmaktadır. Ürün veya hizmetin verimli üretimi, faaliyetlerin kontrolü, satış yönetimi, finansal performansın kontrolü ve yeni ürün veya sistem tasarımı sistemin belli başlı faaliyet gösterdiği alanlarıdır. Bu faaliyetler, organizasyonun yalnızca kısıtlı bir bölümünün verimli yönetilmesi ve stratejinin uygulanması bakımından da önemli olmasına rağmen stratejik yönetim olarak kabul edilmez. Stratejik yönetim yalnızca önemli konular hakkında karar almakla ilgilenmez aynı zamanda bu kararların uygulanmasından da emin olmak ister⁹¹.

1.3.9. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

1970'li yıllarda geleneksel maliyet sisteminin ihtiyaçlara cevap vermede eksik kalması üzerine, 1980'li yıllarda Robin COOPER ve Robert S. KAPLAN bu eksiklikleri gidermek amacıyla Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi (FTMS) önerisini geliştirmişlerdir. Ürünlerden çok faaliyetlerle ilgilenen FTMS, geleneksel maliyetleme sistemlerinin kullanılmasından doğan yanlışlıkları gidermeye ve daha güvenilir veri sağlamaya yardımcı olan bir yaklaşımdır⁹².

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, ürünlerin işletmenin kaynaklarını faaliyetlere göre tükettiği, bu yüzden indirekt giderlerin faaliyetlere göre gruplandırılması gerektiği esasına dayanan ve mamul ile indirekt giderler arasında sadece üretim miktarı ile ilgili olmaksızın farklı seviyelerde doğrudan bağlantı kuran bir maliyet ve yönetim anlayışı olarak tanımlanabilir. Başka bir deyişle; bir firma, işletme hedeflerini, her biri organizasyon içinde tecrübe sahibi ekipler tarafından gerçekleştirilen faaliyetler aracılığıyla uygular. Faaliyet Muhasebesi olarak da isimlendirilen Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Activity-Based Costing) kısaca,

⁹⁰Mikail Erol, “Kısıtlar teorisi (Yaklaşımı) ve Teorisinin Stratejik Maliyet Yönteminde Kullanılması”, *Muhasebe Ve Finans Dergisi*, S.39, 2008, s.104.

⁹¹Yüzbaşıoğlu, a.g.e., s. 391.

⁹²Özal, a.g.e., s. 32.

firmanın başlıca faaliyetleri ile ilgili finansal ve işlemsel performans verilerinin toplanması, ürün maliyetlerinin bu ölçüye göre tespit edilmesi ve raporlanması sürecidir⁹³.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin uygulanması; maliyetlerin faaliyetlere yüklenmesi ile, faaliyetlerde toplanan maliyetlerin maliyet havuzlarına aktarılması ve maliyet havuzları içinde de toplanan maliyetlerin maliyet etkenleri kullanılarak mamulleri yüklenmesi şeklindedir⁹⁴.



⁹³Sezayi Dumanoglu, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.27., 2005, s.106.

⁹⁴Muhittin Ö. Esen, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2002, s.21.

İKİNCİ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi

Bu bölümde FTM tanıtılarak; bir yönetim muhasebesi yöntemi olarak literatürde yer alan FTM'nin tanımlamaları, temel kavramları, gelişimi, yararları ve yetersiz olduğu noktalar açıklanmıştır. Sonrasında bir fındık üretim tesisinde FTM'nin uygulamasına ve araştırma sonuçlarına yer verilmiştir.

2.1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tanımı

FTM sistemi irdelendiğinde maliyet muhasebesinin bir alt dalı olduğu anlaşılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında sistemi, işletmede meydana gelen maliyetleri bir araya toplayarak, belirlenen bir dağıtım anahtarı yardımıyla maliyetler şeklinde dağıtan bir maliyet sistemi olarak tanımlayabiliriz. FTM yöntemi, firmaların öteden beri yaptığı ve süreklilik ilkesi gereği yapmayı devam ettirecekleri faaliyetlerin neticelerini işletme yöneticilerine bilgi vermek amacıyla tasarlanmış bir sistemdir⁹⁵.

FTM yöntemi, mamul maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılan bir sistem olarak ifade edilmektedir. FTM'nin tam olarak bir tanımını yapmak gerekirse; faaliyetlerin denetimi, dizaynı, stratejik ve ürün gruplarıyla alakalı karar alma süreçlerinin tamamında maliyetleri gösteren ve bahsi geçen bu maliyetleri ürünlere göre dağıtan bir sistem olarak tanımlanabilir⁹⁶.

FTM kavramı temelde, “faaliyet tabanlı bilgi” ve “faaliyet tabanlı yönetim” kavramlarına dayanmaktadır. FTM, faaliyetler aracılığı ile maliyetleri çıktılara yüklemektir. FTM, hedeflerin belirlenmesi ile yola çıkan ve tatbik edilmesi ile son bulan bir süreçtir. Başka bir ifade ile FTM, işletmede yerine getirilen faaliyetleri yerine getirmektedir⁹⁷.

⁹⁵ Zeynep Yavuzkurt, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Güncel Bir Uygulama*, Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek lisans Tezi, İstanbul, 2018, s.8.

⁹⁶Yavuzkurt, a.g.e., s.8.

⁹⁷Cuma Fidan, *Sağlık İşletmelerinde Maliyet Yöntemlerinin Uygulanmasına Türk Akademisyenlerinin Bakışı: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üzerine Bir Araştırma*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya, 2017, s.4.

FTM, sistemde oluşan çeşitli faaliyetleri tanımlayan, faaliyetlerin temelini oluşturan maliyetleri belirleyen ve faaliyetlerin maliyetlerini maliyet sürücülerini yardımı ile mamul, hizmet ve diğer maliyet objelerine aktaran bir muhasebe bilgi sistemidir. FTM, bir organizasyonda yapılan faaliyetleri tanır, faaliyetlerin neden ve niçin yapılmaya çalışıldığını kararlaştıran, çeşitli faaliyet düzeyleri ile doğrusal ilişkiler kuran bir maliyetleme sistemidir⁹⁸.

2.1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Gelişimi

Teknolojinin hızla gelişmesi ve küreselleşme sebebiyle rekabetin yoğun olması sonucunda üretim ve pazarlamadaki gelişmeler, bir yandan tam zamanlı üretim ve müşteri tatminine verilen önemin artmasına, diğer yandan ise işletmelerin maliyetlerinin artmasına ve bunun sonucu olarak da karlılığın düşmesine neden olmuştur⁹⁹.

FTM'nin çıkış noktalarından biri de, geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin ürün ve hizmet imalatı sırasında meydana gelen faaliyetlerin maliyetlerini doğru bir biçimde belirleyememesi ve doğru ürün ve hizmet maliyet bilgisi sağlamakta yetersiz kalması olmuştur¹⁰⁰.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme daha etkili stratejik kararlar almada yardımcı olmak adına 1980'li yıllarda ortaya çıkan bir bilgi sistemidir. FTM'nin temel varsayımı; bir maliyet nesnesinin üretiminin kaynakları (maaşlar, ekipman) tüketen faaliyetleri gerçekleştirdiğidir. FTM'nin ana hedefi, endirekt maliyetlerin mamullere (hizmetlere) ve müşterilere doğru bir biçimde dağıtarak daha etkili ve stratejik kararlar almak konusunda tam maliyetleme sistemine nazaran daha doğru birim maliyet hesaplamaktır. Genel üretim giderlerinin FTM aracılığıyla dağıtılması iki aşamadan oluşmaktadır. Öncelikle; FTM modeli farklı maliyet havuzlarında biriken maliyetleri farklı faaliyetlere yüklemek için "kaynak maliyet etkenlerine" başvurur. Daha sonra, faaliyetlerde toplanan bu maliyetler "faaliyet maliyet etkenleri" aracılığı ile ilgili faaliyetten yararlandığı nispette maliyet nesnelere yüklenmektedir. Geleneksel yaklaşımlar sadece çoğunlukla kullanım sıklığına göre birkaç maliyet

⁹⁸ Fidan, a.g.e., s.4

⁹⁹ Esen, a.g.e. s..2.

¹⁰⁰ Nevran Karaca, *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modellemesi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Sakarya, 2008, s.11.

etkeninden faydalanırken, FTM kaynak maliyetleri ve faaliyetler arasında, aynı zamanda ürünler ve faaliyetler arasında bağlantıyı gösterebilecek birçok sayıda çeşitli maliyet etkeninden faydalanabilmektedir. Aslında FTM; değer analizi, süreç analizi, kalite yönetimi ve maliyetlemeyi tek bir raporlamada birleştiren bir sistemdir¹⁰¹.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Cooper ve Robert S. Kaplan öncülüğünde 90'lı yıllarda ortaya çıkmış ve özellikle üretim işletmelerinde uygulanan bir sistemdir¹⁰². Ardından ABD'de John Deere, Hewlett-Packard ve Textronix, Almanya'da Siemens, İsviçre'de Ericson ve Kanthal FTM' yi kullanan şirketler oldular. Finans kuruluşları, lojistik firmaları, sağlık işletmeleri gibi hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmalar da FTM sistematığını kendi işletmelerine uyarlamaya başladılar. FTM sisteminin ürettiği bilgiler sayesinde karlılığı geliştirme, fiyatlama, ürün çeşitlendirme, maliyet azaltma, kalite kontrol ve yönetim, ürün geliştirme ve tasarımı gibi birçok yönetsel alanda karar vermeye yardımcı olması sebebiyle önemli bir yönetim aracı haline gelmiştir. FTM' nin hizmet sektöründe başarılı sonuçlar verebileceği ise William Rotch tarafından ortaya konulmuştur¹⁰³.

FTM'nin belirli birtakım sektörlerde uygulanması ile ilgili literatürde yer alan bazı çalışmalar aşağıda bildirilmiştir.

Bengü (2002) iplik sanayi ile ilgili hazırladığı çalışmasında FTM'nin tüm maliyet sorunlarına çözüm getirmediğini ancak sorunların giderilmesi ile ilgili çalışmalara dayanak noktası oluşturacağını söylemiştir. FTM sistemini uygulayacak firmaların ana faaliyetleri ile birlikte - FTM'nin sonucunu etkileyebileceğinden - alt faaliyetlerini de çok iyi belirlemeleri gerektiğini vurgulamıştır. İplik sanayinde yaptığı uygulamada geleneksel sistemin 13 ürüne eksik 6 ürüne de fazla maliyet yüklediğini tespit etmiştir. Ürün maliyetindeki yanlış hesaplamaların satış fiyatını

¹⁰¹ Emre Cengiz, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar-Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vaka Çalışması", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.50, 2011, s.35.

¹⁰² Sami Karacan ve Suphi Aslanoğlu, "Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetiminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, S.16, 2005, s.3.

¹⁰³ Fidan, a.g.e. s.14.

etkileyebileceği, dolayısıyla işletmenin pazarda rekabet güçlüğü çekebileceğini belirtmiştir¹⁰⁴.

Ağyar 2006 yılında yaptığı çalışmada FTM sistemini hastane işletmelerinin yönetimi açısından incelemiştir. Üretim işletmelerinde uygulandığı gibi hastane işletmelerinde de çağdaş maliyet sistemi kullanılması, sağlık sektörünün daha verimli çalışmasını ve kaynaklarını daha etkin kullanmasını sağlayacağını belirtmiştir. Yaptığı örneklemede ameliyat işlemlerinin ve ameliyat sonrası hasta bakımının her birinin maliyetler açısından farklılıklar gösterdiğini belirtmiştir. Bu farklılığın nedeni olarak, hem direkt maliyetleri oluşturan tıbbi malzeme veya ilaç kullanımının yatan hasta bakımı veya ameliyat işlemi için mümkün olduğu kadar ölçülebilir hale getirilmesi, hem de direkt işçiliklerin olabildiğince poliklinik, endoskopi ve ameliyat işlemleri için yansıtılmaya çalışılması, endirekt maliyetlerin kaynak tüketimi konusunda en akla yakın maliyet etkenleri aracılığıyla dağıtılması olarak açıklamıştır. Ülkemizde geleneksel anlamda bile bir maliyet sisteminin yaygın olmadığı özellikle yatak kapasitesi yüksek ve branş sayısı çok olan üniversite hastanelerinde, fiyatların maliyetler dikkate alınmadan belirlenmesi kurumları zor duruma sokmakta ve performans değerlendirmelerinin bilimselliğinin sorgulanmasına neden olduğunu vurgulamıştır¹⁰⁵.

Gümüş 2007 yılında hazırladığı çalışmasında üretim işletmelerinin lojistik faaliyetlerini FTM' ye göre hesaplamıştır. Küresel rekabet koşullarında stratejik hedefler doğrultusunda Pazar karlılığı, bölge karlılığı, dağıtım kanalları ve müşteri maliyetlemesi, özellikle müşteriler, üretim öncesi ve sonrası yapılan lojistik faaliyetler ve maliyetlerin oldukça önem kazandığını belirtmiş ve FTM sisteminin bu faaliyetlerin maliyetlerini daha doğru tespit ettiğini, Ülkemizde boya sektöründe lider konumda bulunan bir firmada yaptığı uygulama ile göstermiştir. FTM sisteminin ilgili işletmeye daha doğru maliyet yüklemeleri yapabilmesinde, geçmiş

¹⁰⁴ Haluk Bengü, *İplik Sanayiinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Modellemesi*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, Sakarya, 2002.

¹⁰⁵ Evren Ağyar, *Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite Maliyetlemenin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama*, Akdeniz Üniversitesi Yayınlanmış Doktora Tezi, Antalya, 2006.

daha iyi ölçerek gelecekle ilgili kararlarda ve stratejik karar almada gerekli olan sağlıklı maliyet bilgilerini kullanabilmelerinde yardımcı olduğunu vurgulamıştır¹⁰⁶.

Yıldız 2008 yılında yaptığı çalışmada FTM'yi sermaye maliyeti ile birlikte değerlendirmiş, örgütsel başarının sağlanmasında faaliyet tabanlı maliyet bilgisinin işletmenin sermaye maliyeti ile birlikte nasıl uygulanabileceği ve yönetim kararlarında nasıl kullanılabileceğine dair öneriler sunmaktadır. Enerji sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede yaptığı uygulamada bütünleşik sistem için 6 aşamalı bir metot önermiştir. Metodun uygulanması ile işletmenin gelecekte pozitif ekonomik katma değer elde edebileceğini, aksi takdirde firmanın yatırımcılar için cezbedici özelliğini kaybedebileceğini ve piyasa değerinin düşebileceğini vurgulamıştır¹⁰⁷.

Alpaslan (2010) hava yolu şirketleri için FTM yöntemini geleneksel yöntemlerle karşılaştırmış ve hava yolu işletmeleri yöneticilerine işletme kararlarında destek sağlayacak farklı bir maliyet modeli geliştirmeyi amaçlamıştır. Geleneksel yöntemle göre maliyet hesaplayan bir havayolu şirketinin 6 adet uçuş hattı için faaliyet tabanlı maliyetleme sistemini uygulamıştır. Her iki sistem için yapılan karşılaştırmalar toplam uçuş hat maliyetleri, birim koltuk maliyetleri, uçuş hat kârlılık oranları ve başabaş noktası hesaplamaları kapsamında tablolarda sunulmuştur. Uygulama örneğine göre işletmenin halen kullandığı geleneksel sistem ile FTM sisteminin toplam maliyetleri değişmemekle beraber FTM'de her hattın maliyeti geleneksel sisteme göre daha farklı ve gerçekçi olarak hesaplandığını tespit etmiştir¹⁰⁸.

Kızıyalçın 2011 yaptığı çalışmada FTM'yi zeytin sektöründe uygulamıştır. Hazırladığı çalışmada geleneksel maliyetleme yöntemlerinin mamul maliyetlemede neden yetersiz kaldığını ve faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin bu yetersizliği çözümlemedeki rolünü ortaya koymayı amaçlamıştır. İşletmede maliyet döneminde

¹⁰⁶ Yusuf Gümüş, *Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, İzmir, 2007.

¹⁰⁷ Şule Yıldız, *Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Ekonomik Katma Değer Analizi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, Sakarya, 2008.

¹⁰⁸ Halil İ. Alpaslan, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Hava Yolu İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul, 2010.

yedi farklı mamul üretildiğini belirlemiş, bunlardan beş tanesinin iki yöntemle göre karşılaştırmasını yapmıştır. Bu beş mamulün genel üretim giderlerinden yüklendikleri payları iki yöntemle göre de karşılaştırmıştır. Buna göre iki ürüne eksik yükleme yapıldığı, üç ürüne ise, fazla yükleme yapıldığını tespit etmiştir. FTM sisteminin yöneticilere hangi mamulün hangi faaliyeti ne kadar kullandığını ya da hangi faaliyetlerin maliyetlerinin yüksek olduğunu bildirmede ve buna göre karar almalarında son derece yardımcı olduğunu vurgulamıştır¹⁰⁹.

Temelli, 2015 yılında liman işletmeleri açısından FTM sistemini değerlendirmiş, deniz yolu taşımacılığının önemini vurguladığı çalışmada liman işletme maliyetleri hem geleneksel yöntemle göre hem de FTM'ye göre hesaplayarak karşılaştırmıştır. Birçok faaliyetin birlikte yürütüldüğü ve çok fazla genel üretim giderinin olduğu liman işletmelerinde FTM sisteminin uygulanmasının maliyetleme açısından olumlu sonuçlar ortaya koyduğu ve FTM sisteminin geleneksel sisteme göre daha etkili olduğunu belirlemiştir¹¹⁰.

Kavrar, 2018 yılında yaptığı çalışmada sürdürülebilir enerji yönetimi için faaliyet tabanlı maliyetleme modelini değerlendirmiştir. Çalışmada, artan enerji ihtiyacı, azalan doğal kaynaklar ve küresel iklim değişikliği gibi tehditlere odaklanan enerji yönetiminde, muhasebe bilgi sisteminin oynadığı kritik rolü, sürdürülebilirliğe ve karar alma sürecine sağladığı katkıyı ortaya koymayı amaçlamıştır. Muhasebe bilgi sistemi olarak FTM yöntemini uygulayan Kavrar, FTM yönteminin enerji işletmelerinde üretim süreçlerine ait enerji ile ilgili tüketim ve kayıplarını belirlenmesi, analiz edilmesi ve endeks hesaplamalarında oluşabilecek anormalliklerin hızlı bir şekilde tespit edilmesine olanak sağladığını tespit etmiştir. FTM yöntemi sayesinde karar vericilere enerji israflarını azaltmak, maliyetleri en aza indirerek karlılığı artırmak gibi ekonomik fırsatların yanında, enerji tüketiminden kaynaklanan çevresel sorunların azaltılmasına katkı sağladığını, böylelikle işletmeler enerji odaklı bakış açısı geliştirerek uzun dönemde rekabetçi

¹⁰⁹ Durmuş Ali Kızılyalçın, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Zeytin Sektörü Uygulaması*, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, Aydın, 2011.

¹¹⁰ Fatma Temelli, *Liman İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, Erzurum, 2015.

pozisyonlarını iyileştirmeleri için etkin ve akılcı stratejiler geliştirebileceğini vurgulamıştır¹¹¹.

2.1.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Yapısı

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, önce maliyetleri faaliyetlere, sonra da mamullere aktaran bir sistemdir. Bu sistem genel üretim giderleri ile ürünler arasında faaliyetleri esas alarak bir ilişki kurar ve işletmedeki faaliyetlere odaklanır. Dayandığı temel felsefe “Faaliyetler kaynakları tüketir, mamuller faaliyetleri tüketir” dir. Bu sistem üretim süreci içerisinde bu felsefeden yola çıkarak faaliyetlerin maliyetlerini kontrol etmek üzere çok sayıda maliyet taşıyıcısından faydalanır. Bu nedenle, FTM’nin yapısı iki aşamalı bir süreçten oluşur¹¹².

FTM’nin birinci aşamasında faaliyetler belirlenir ve endirekt faaliyetlerin maliyetleri homojen maliyet havuzlarına dağıtılır. Buna göre ilk olarak faaliyetler gruplara ayrılır. Bu gruplar kolay ve herkes tarafından anlaşılır bir yapıdadır. İşletme faaliyetlerini üretim sürecinin uygun bölümleriyle ilişkilendirir. Maliyetler, bu bölümlerde oluşan maliyetlerdir. Daha sonra homojen maliyet havuzları tespit edilir. Yukarıda anlatılanların özeti olarak birinci aşamada aşağıdaki işlemler yapılır;¹¹³

- Faaliyetlerin sınıflandırılması
- Maliyetlerle faaliyetlerin ilişkilendirilmesi
- Maliyet havuzlarının oluşturulması
- Yükleme oranının hesaplanması

İkinci aşamada ise, her bir maliyet havuzunda toplanan maliyetler ürünlere dağıtılır. Bu dağıtımın yerine getirilebilmesi için de, her ürünün kullandığı faaliyet

¹¹¹ Ömer Kavrar, *Enerji Yönetimi ve Muhasebesi: Sürdürülebilir Enerji Yönetimi İçin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, Konya, 2018.

¹¹² Osman Akın, "Geleneksel Maliyet Muhasebesi Sistemi ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması: Mermer İşletmesi ST (ESTE) Hattı Örneği", *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, S.8, 2013, s.23.

¹¹³ Ahmet Doğan, *Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, Ankara, 1996, s.117

miktarı tespit edilmelidir. Daha sonra birinci safhada belirlenen yükleme oranı ve ölçüler kullanılarak ikinci safhada ürünlere yüklenmiş olur¹¹⁴.

FTM, endirekt maliyetleri önce faaliyetlere sonra da ürün, hizmetler ve müşterilere dağıtan bir maliyet muhasebesi sistemidir¹¹⁵.

2.1.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Temel Kavramları

FTM sisteminin daha iyi anlaşılması açısından FTM sistemi ile ilgili bazı temel kavramların bilinmesi gerekmektedir. Bu bölümde FTM' nin temel kavramları olan; kaynak, faaliyet, faaliyetlerin sınıflanması, maliyet havuzu, maliyet etkeni, maliyet öznesi, performans ölçüleri gibi kavramların tanımı yapılacaktır.

2.1.4.1. Kaynak

Kaynak, bir işin yapılması esnasında tüketilen maliyetlerle ilişkili olan unsurlardır. Bir işin yerine getirilmesinde zorunlu olan insanlar, tesisler, ekipmanlar, ilk madde ve malzeme, teknoloji ve diğer kalemler kaynak kavramına örnek olarak gösterilebilir. Başka bir deyişle kaynak kavramı, bir faaliyetin ifa edilebilmesi için kullanılan ya da yönetilen iktisadi unsurları ifade eder¹¹⁶.

FTM sisteminde Kaynak, faaliyetlerin yerine getirilmesi için gerek duyulan ya da tüketilen ekonomik unsurları teşkil eder. Örneğin ücretler ve ödemeler üretim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde tüketilen ya da ihtiyaç duyulan başlıca kaynaklardır. Kaynaklar, FTM'nin ilk finansal verilerini oluşturmaktadır. İşletme kaynaklarının nasıl gruplandırılacağı önemli bir basamaktır. Bu nedenle kaynakların neler olduğuna karar verilirken ve bunların değeri tespit edilirken bakılacak ilk yer işletmenin defteri kebir kayıtlarıdır¹¹⁷.

¹¹⁴Özcan Unutkan, "Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama", *Mali Çözüm Dergisi*, S.97, 2010, s.94.

¹¹⁵ Fidan, a.g.e. s.25

¹¹⁶Emre Selçuk Sarı, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Faaliyet Tabanlı Sapma Analizlerinin Bir Üretim İşletmesi Üzerinde Uygulanması*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul, 2015, s.60.

¹¹⁷ Vedat İyitoğlu, *Menü Analizinde Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Veri Zarflama Analizinin Birlikte Kullanılması: Lüks Bir Restoran İşletmesinde Uygulama*, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, Antalya, 2016, s.15.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, ürün üretme sürecinde tüketilen kaynakları ve bu kaynakların maliyetlerini tahmin eden bir sistemdir. Kaynaklar bir üretim işletmesinde şunları kapsamaktadır¹¹⁸ ;

- Direkt işçilik
- Direkt malzeme
- Üretim desteği
- Üretimin dolaylı maliyetleri
- Üretim dışındaki maliyetler.

2.1.4.2. Faaliyet

İşletmelerde farklı hammaddelerin mamul haline gelmesine kadar tabi olduğu işlemlere faaliyet denilmektedir¹¹⁹.

Sistemin özünü faaliyetler oluşturmaktadır. İlk iş bütün faaliyetlerin faaliyet gruplarına ayrılarak sistemin bir işletmede uygulanması sağlanmalıdır¹²⁰. Faaliyetler ve faaliyetlerden meydana gelen gruplar işletmelerin ne yaptığını bize anlatır. Faaliyetin asıl görevi girdileri (kaynaklar), çıktılara dönüştürmektir. Bir faaliyetin amacına ulaşması kaynakları tüketerek mümkün olur. Faaliyetler aynı zamanda işletmelerin yapısına, büyüklüğüne, yönetim anlayışına, teknolojik alt yapısına göre faaliyet ve faaliyet grupları değişiklik gösterir.¹²¹

Faaliyetlere örnek olarak; malzemenin satın alınması, kontrol edilmesi, depolanması, üretime sevk edilmesi, makinaların ayarlanması gösterilebilir¹²². Bunun yanında lojistik, dengeleme, kalite ve değişim gibi faaliyetler üretim sürecini destekleyen faaliyetler olarak nitelendirilebilir.

Faaliyetler katma değeri olan faaliyetler ve katma değeri olmayan faaliyetler olarak ikiye ayrılır. Katma değeri olan faaliyetler, tüketici ihtiyaçlarını tatmin eden

¹¹⁸ Şenay Yılmaz, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Özel Öğretim Kurumunda Uygulanması*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 2010, s.41.

¹¹⁹ Fidan, a.g.e., s.25.

¹²⁰ Alper Tunga Alkan, "Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, S.13, 2005, s.44.

¹²¹ Gürdal, a.g.e., s.125

¹²² Özkan Azzem, "Geleneksel Maliyetleme ile Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Kullanımı: Melez Faaliyete Dayalı Maliyetleme Önerisi" *Muhasebe ve Denetim Bakış*, S.52, 2011, s.81.

mal ve hizmetlerdir. Katma değeri olmayan faaliyetler ise, mal veya hizmetin piyasa değerini arttırmayan faaliyetlerdir.¹²³

Faaliyetlerin katma değer yaratan ve yaratmayan olarak gruplandırılması on derece güç bir iştir. Bu şekilde bir gruplandırma ile işletmede katma değer yaratmayan faaliyetler belirlenerek sistemden çıkarılır. Böylece, işletme yöneticileri katma değer yaratan faaliyetlerin üzerine yoğunlaşarak bu faaliyetlerin daha iyi yönetilmesine ve verimliliğin artırılmasına katkı sağlayabilir¹²⁴.

Bunun yanında, işletmeler maliyet hesaplamalarında kullanacağı faaliyetleri belirlerken, işletme yönetiminin maliyet sisteminden ne şekilde faydalanacağı ve maliyet sisteminden gelecek bilgilerin işletmede hangi kararların alınmasına yardımcı olacağı göz önünde bulundurulur. Bu sebepten dolayı her işletme için faaliyet kavramı, birbirinden farklı faaliyetleri veya faaliyet gruplarını ifade edecektir. Bu kavramı belirleyecek faktörler¹²⁵;

- İşletmedeki teknoloji,
- İşletmenin büyüklüğü,
- İşletmedeki yönetim anlayışı olarak belirtilebilir

2.1.4.3. Faaliyetlerin Sınıflanması

İşletmelerde birden çok faaliyet yapılıyor olması ve bazı faaliyetlerin benzerlikler göstermesi nedeniyle FTM'yi kullanacak firmaların faaliyetlerini gruplandırması önerilir. Yapılan faaliyetlerin çok sayıda olması, sistemden maksimum fayda sağlanmasını engelleyebileceğinden faaliyet sayılarının birtakım gruplar halinde ve uygun sayıda havuz oluşturulması gerekmektedir. Bu sayede işletmelerde kurulması istenen FTM sistemi ile daha etkin maliyet verilerine ulaşılabilir¹²⁶.

¹²³ Melek Çakır Eker, “Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı” *Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.1, 2002, s.240.

¹²⁴ Erkan Uzun, *Lojistik İşletmelerinde Maliyetlerin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması; Bir Uygulama*, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Yayınlanmış Doktora Tezi, Niğde, 2019, s.119.

¹²⁵ Uzun, a.g.e., s.120.

¹²⁶ Figen Öker, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*, Literatür Yayınları, İstanbul, 2003, s.39.

Bir işletmenin faaliyetleri, birim düzeyli faaliyetler, parti düzeyli faaliyetler, ürün düzeyli faaliyetler ve tesis düzeyli faaliyetler olarak dört ana gruba ayrılır¹²⁷.

- Birim seviyesi faaliyetler: Belli bir mamulün üretiminde gerçekleşen her bir biriminde tekrarlanan faaliyetlerdir. Bu tür maliyetler üretim ya da satış hacmine bağlı olarak farklılık gösterebilir.
- Parti seviyesi faaliyetler: Devamlılık arz etmeyen mamul üreten firmalar üretimlerini partiler halinde gerçekleştirirler. Maliyetler parti seviyesinde takip edilir ve mamulün bu faaliyeti kullanımına durumuna göre maliyet yüklenir.
- Ürün seviyesi faaliyetler: Belirli bir mamul türü için gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Mamul türündeki artış bağlı olarak bu faaliyetin kullanımı da artmaktadır.
- Tesis seviyesi faaliyetler: İşletmenin bütününde kullanılan ve genel üretim sürecine yardımcı olması için yerine getirilen faaliyetlerdir. Üretimin sürekliliğini sağlamak için yapılan bu faaliyetlerle ilgili maliyetler mamullere geleneksel maliyet yöntemlerine göre dağıtılır.

2.1.4.4. Maliyet Havuzu

İşletme kaynaklarının faaliyetler tarafından ne kadar kullanıldığını belirlemek amacıyla bir toplam tutar belirleme işlemine maliyet havuzu oluşturma denir. Maliyet havuzları tek bir faaliyette oluşan maliyetlerin bir araya geldiği birimleridir. Faaliyetler, faaliyet merkezinde bir araya getirilirken bu faaliyetlerin ortaya çıkardığı maliyetlerde maliyet havuzlarında toplanırlar¹²⁸.

Gerçekleştirilen faaliyetlerle bazı maliyetlerle arasında ilişki kurmak bazen kolaylıkla sağlanamamaktadır. Böyle bir durum ortaya çıktığında, önce faaliyetlerin ana maliyetleri tespit edilir. Sonra bu faaliyetler alt faaliyetlere ayrılır. Alt faaliyetlerin her birinin oluşturduğu maliyetler oluşturulur. Maliyet havuzunun doğru

¹²⁷Mehmet Murat Gutnu, *Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyet Analizi; Bir Üretim İşletmesinde Uygulama*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2013, s.23.

¹²⁸Davut Karaman, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Mermer İşletmesinde Uygulama Örneği*, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2010, s.51.

bir şekilde hazırlanabilmesi için, işletmenin faaliyetlerinin, alt faaliyetlerin ve bunların harcadığı kaynakların doğru bir şekilde belirlenmesi gereklidir¹²⁹.

FTM iki aşamalı bir maliyet sistemidir. İlk olarak işletmedeki faaliyetlerin tükettiği kaynakların maliyet havuzlarında toplanır. İkinci olarak bu maliyet havuzlarında bir araya getirilen maliyetler, maliyet taşıyıcıları vasıtasıyla ürünlere veya hizmetlere yüklenir. Maliyet havuzları oluştururken dikkat edilmesi gereken husus, benzer nitelikteki faaliyetlerin harcadığı kaynakların aynı maliyet havuzu içinde toplanması gerektiğidir. Çünkü aynı maliyet havuzlarında toplanan maliyetler aynı maliyet etkenleri sayesinde çıktılara doğru bir biçimde yüklenebilir¹³⁰.

2.1.4.5. Maliyet Etkeni

Maliyet etkeni, işletme kaynaklarını kullanan bir faaliyeti niteleyen bir kavramdır. FTM sistemi ile birlikte ortaya çıkan maliyet etkeni, geleneksel maliyetleme sistemlerinde kullanılan dağıtım anahtarı ile aynı niteliktedir. Maliyet etkeni, maliyet sürücüsü, maliyet taşıyıcısı, faaliyet ölçütü gibi isimlerle de adlandırılabilir. Maliyetler işletmede meydana gelen bir faaliyetin sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bir faaliyetin yerine getirilebilmesi işletme kaynaklarının tüketilmesiyle mümkün olabilmektedir. Dolayısıyla bu faaliyetlerin belli bir ölçü ile anlatılabilmesi gerekmektedir. Burada maliyet etkeni bir çeşit faaliyet ölçüsü niteliğindedir. Maliyet etkenleri, maliyetlerle ürünler arasında sebep-sonuç ilişkisine dayanan gerçek ve nesnel bir bağ tesis ederken, dağıtım anahtarları çoğu zaman öznel münasebet kurar¹³¹.

Maliyet etkeninin doğru bir şekilde oluşturulmasının yolu faaliyet sorumlusu ile yapılacak çalışmalardır. Bu tür çalışmalarda, faaliyete yönetilen iş taleplerinin ve bu taleplerin kaynaklarının ortaya çıkarılması tarzında sorular sorulabilir. Her bir faaliyet havuzu için farklı maliyet etkenleri ortaya çıkabilir. Bu durumda maliyet havuzunun her birimi için farklı bir maliyet etkeni ile bölünmesi gerektiğini gösterir.

¹²⁹ Özlem Nilüfer Karataş, *Bulanık Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı ve Bir Uygulama*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2011, s.16.

¹³⁰ Sadık Ümit Kocaoğlu, *Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Ağız Diş Sağlığı Polikliniğinde Örnek Uygulama*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2014, s.11.

¹³¹ Selim Bekçioğlu Vd., "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.62, 2014, s.22

Alternatif olarak, maliyet etkenleri, faaliyet iş yükünün farklı niteliklerini yansıtabilirler. Böyle bir durumla karşılaşıldığında görüş bildirmek gerekmektedir. Bu görüş objektif olmalıdır. Eğer icra edilen faaliyetlere katılanların görüşlerine başvurulursa tarafsız olmaz ve bunun yanında sübjektif veriler elde edilir.¹³²

2.1.4.6. Maliyet Öznesi

Maliyet öznesi, maliyeti tespit edilmek istenen şeye (birimlere) olarak tanımlanabilir. Ürünler, hizmetler, müşteriler, projeler veya faaliyetler maliyet öznesinin birer parçalarıdır¹³³.

Maliyet öznesi, FTM'nin maliyet bakış açısının en alt kısmında yer alır. Çünkü maliyetin takibinin son halkasıdır. Maliyet öznesi, herhangi bir faaliyet, örgütsel birim ya da maliyetin tek başına bilinmesi istenilen farklı bir iş koludur. Her bir mamul ya da müşteri için takip edilen maliyet, maliyet öznesince harcanan faaliyetlerin maliyetini göstermektedir.¹³⁴

Maliyet öznesi, faaliyetler aracılığı ile kaynakların değişerek faaliyetlerin ürettiği ürün veya hizmetleri ifade eder. Faaliyetlerin yapılma nedeni, maliyetlerin yüklendiği son noktadır. Maliyet objesi olarak da adlandırılan maliyet öznesi, bir faaliyetin gerçekleştirilme nedenidir. İşletmenin ürettiği mal ve hizmetler, müşteri, departman, projeler, faaliyetler gibi maliyetlerin ölçülüp yüklendiği herhangi bir unsur maliyet öznesi olarak nitelendirilebilir¹³⁵.

2.1.4.7. Performans Ölçüleri

Performans ölçüleri, sistemde yerine getirilen işleri ve bir faaliyette ulaşılan sonuçları belirtir. Bu ölçüler, bir faaliyette yapılan işlerin ne derece başarılı olduğunu ve faaliyetin içsel ve dışsal kullanıcıların ihtiyaçlarını ne ölçüde karşıladığını açıklarlar¹³⁶.

¹³² S. Burak ARZOVA, *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, s.16

¹³³ Kavrar, a.g.e., s.193.

¹³⁴ Mikail Kamışlı, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Makine Sektöründe Bir Uygulama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2015, s.16.

¹³⁵ Pınar Kurt, *Hastane İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesinde Bir Uygulama*, Bartın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Bartın, 2018, s.22

¹³⁶ Ayşe Soy, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi: Gıda Sektöründe Bir Uygulama*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya, 2010, s.37

Maliyet yönetimine katkı sağlamak üzere belirlenen performans ölçüleri hem mali hem de mali olmayan ölçüleri bünyelerinde barındırırlar. Burada vurgulanan esas mesele, sadece bir adet performans ölçüsünün firmayı temsil edemeyeceğidir. Bu sebepten ötürü işletmede karar alma pozisyonunda bulunanlar çoklu performans ölçülerine gereksinim duymaktadır¹³⁷.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, maliyet ve mali olmayan performans ölçülerini bir faaliyetin özellikleri olarak değerlendirir. İşletmede gerçekleşen bir faaliyetin başarısını değerlendirmede performans ölçülerinden yararlanılır. Performans ölçüleri üretim ortamında meydana gelebilecek değişimlere faaliyetlerin ne ölçüde yatkın olduğunu belirtir. Performans ölçüleri ile;¹³⁸

- Faaliyetin etkinliği tespit edilir,
- Bir faaliyetin ne kadar sürede tamamlanacağı hesaplar,
- Ortaya konulan işlerin niteliğini ölçer.

2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tasarlanması

2.2.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

FTM sisteminde faaliyetler, katma değer yaratan faaliyetler ve katma değer yaratmayan faaliyetler olarak ikiye ayrılabilir¹³⁹.

- Katma Değer Yaratan Faaliyetler: İşletmenin günlük olarak ihtiyaç duyduğu ve gelecekte de ihtiyaç duyacağı, müşteri memnuniyetini pozitif yönde etkileyen faaliyetlerdir. Bu faaliyetler mamul veya hizmetin üretilmesinde olmazsa olmaz faaliyetler olarak nitelendirilebilir.
- Katma Değer Yaratmayan Faaliyetler: Bu faaliyetler ise bir mamul veya hizmete ek maliyet yükleyen fakat bu mamul veya hizmetin pazar değerine herhangi bir katkı sağlamayan faaliyetlerdir.

¹³⁷Gutnu, a.g.e., s.40

¹³⁸Nurten Erdoğan, *Faaliyete Dayalı Maliyetleme*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1995, s.42.

¹³⁹ Ercan Tanrıtanır Vd., “Mobilya İmalatında Faaliyet Maliyetleri Yardımıyla Simülasyon Destekli Personel Organizasyonu”, *Gazi Üniversitesi MMF Dergisi*, S.19, 2004, s.152.

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin hedeflerinden biri de katma değer yaratmayan faaliyetleri yok etmektir. Değer yaratmayan faaliyetlerin neler olduğu tam olarak belirlendikten sonra sistemden çıkartılması ve azaltılması gerekmektedir. Zaman, kaynak ve para kaybına sebebiyet veren bu faaliyetler, işletme süreçlerinden çıkarıldığında mamulün fonksiyon, kalite, performans gibi özelliklerinde herhangi bir eksilmeye yol açmayan faaliyetler” olarak tanımlanmaktadır¹⁴⁰.

Faaliyetler, bir üretim işletmesinde ürün üretiminin başlamasıyla, müşteriye teslim edilinceye kadar devam eden bir süreci temsil etmektedir¹⁴¹. Faaliyetler tanımlanırken, özellikle FTM ile ilgili kişilerin rahatlıkla anlayabilecekleri düzeyde net ve anlaşılır olmalarına dikkat edilmelidir. FTM’de faaliyetlerin belirlenmesi ve sınıflandırılması faaliyet analizi olarak tanımlanmaktadır. Her bir faaliyet, işletmenin tüm birimlerinde aynı şekilde anlaşılmalıdır.¹⁴²

Faaliyetler belirlenirken çeşitli veri kaynaklarından yararlanılmaktadır. Bu veri kaynakları; organizasyon şeması, iş tanımları, iş akış şeması, karşılıklı görüşmeler, işletme içi gözlemler vb. şeklinde tanımlanır. Bu veri kaynakları detaylı bir şekilde analiz edilerek işletme için doğru faaliyetlerin belirlenmesi sağlanmaktadır¹⁴³.

2.2.2. Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

FTM sisteminde faaliyet merkezi, geleneksel sistemlerdeki maliyet merkezi ya da gider yeri kavramlarıyla yakından ilişkilidir. Faaliyet merkezleri, işletme kaynaklarını ayrı olarak izlenen organizasyon, faaliyet veya hesap birimleridir. Başka bir deyişle, yöneticilerin işletmede yer alan ve maliyetlerini ayrı olarak bilmek istediği herhangi bir üretim veya hizmet sürecidir¹⁴⁴.

Faaliyetlerin belirlenmesi aşamasında her bir ürünün üretimi için gereken faaliyetler belirlenmiş olur. Birden fazla belirlenmiş faaliyet olabileceğinden bahsi

¹⁴⁰ Refai Başdin, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Konaklama İşletmesinde Uygulanması*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Yayınlanmış Doktora Tezi, Konya, 2016, s.39

¹⁴¹ Ferda Ak Ergün, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Patoloji Laboratuvarı Uygulanması*, Ankara Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2011, s.42

¹⁴² Turgay Akıncı, *Dış Kaynak Kullanımına Karar Verilmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Kullanılması; Merkez Bankası Örneği*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2013, s.69.

¹⁴³ Gutnu, a.g.e., s.32

¹⁴⁴ R. Şebnem Yaşar, *Zaman Esaslı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Liman İşletmeciliğinde Uygulama Önerisi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınlanmış Doktora Tezi, İzmir, 2015, s.16

geçen faaliyetlerin ne kadarlık bir kısmının başka bir faaliyet merkezi olarak nitelendirilebileceğine karar verilmesi gerekir.¹⁴⁵

Faaliyet merkezi kavramı yeni bir kavram olmakla birlikte, daha önceleri sorumluluk merkezi (yöneticilerin yetki ve sorumluluklarını kullandıkları birimler) ve maliyet merkezi (maliyetlerin toplandığı birimler) olarak bilinen kavramlarla benzerlik göstermektedir. Faaliyet merkezi, mamul maliyetlemeye yatkın bir yapıda olması sebebiyle sorumluluk merkezi ve maliyet merkezinden farklılık gösterir. Faaliyet merkezi, bazen sorumluluk merkezi büyüklüğünde faaliyetleri bir arada toplarken, bazen de bir maliyet merkezi kadar faaliyetleri irdelleyebilmektedir. Diğer taraftan da, sorumluluk ve maliyet merkezleri, örgütsel yapı ile aynı çizgide yer alırken, faaliyet merkezleri farklı hedeflere göre uygulama yapmaya imkân sağlar.¹⁴⁶

2.2.3. Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi

Maliyet etkeni, bir faaliyetin ya da faaliyetlerin neden yapıldığını anlatan ve iş hacmini belirleyen bir değişkendir. Maliyet etkenleri, yapılan faaliyetlere ait maliyetler ile bunları harcayan ürünler arasındaki ilişkiyi en güzel biçimde ifade etmelidir¹⁴⁷. Bu aşamada, maliyet etkeni seçilirken dikkat edilmesi gereken faktörler şunlardır¹⁴⁸:

- Maliyet etkeni kolay ölçülmeli,
- Maliyet etkeni verileri kolay elde edilebilmeli,
- Maliyet etkeni mamullerle tanınabilmeli,
- Maliyet etkeninin personel üzerinde yaratacağı etki.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde, birden fazla maliyet etkeni işin içine girdiğinden işletmenin ek maliyetlere katlanması gerekecektir. Bu ek maliyetlerin düşürülmesi için, rahatlıkla ulaşılabilen bilgileri ve verileri kullanan maliyet etkenleri seçilmelidir. Maliyet etkenlerinin seçiminde çalışanlar, kendi faaliyet

¹⁴⁵ Karataş, a.g.e., s.32

¹⁴⁶Şükran Altıparmak, *Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Farklı Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Çeltik İşletmesinde Uygulama*, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale,2011, s.50.

¹⁴⁷ Şakrak, a.g.e., s.192.

¹⁴⁸ Murat Kurtlar, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Tekstil (Halı) İşletmesinde Bir Uygulama*, Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Adıyaman, 2012, s.41.

alanındaki verilerin toplanması ve takibinden etkilenecektir. Maliyet etkenlerinin işletme başarısına katkı sağlayacak biçimde belirlenmesi gerekmektedir. Maliyetler maliyet havuzlarında toplandıktan ve maliyet etkenleri belirlendikten sonra yapılması gereken maliyet havuzu yükleme oranlarının bulunmasıdır. Maliyet havuzu yükleme oranı, her bir maliyet etkeni başına düşen maliyeti ifade eder. Maliyet havuzu yükleme oranını hesaplamak için, maliyet havuzunda toplanan maliyet toplamını, maliyet etkeni ölçüsü miktarına bölünür¹⁴⁹.

2.2.4. Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması

Muhasebe kayıtları kontrol edilip, maliyet bilgilerinin esas kaynağı olan defter-i kebir hesapları faaliyetlere göre baştan dizayn edilmesinin ardından, maliyetler direkt ya da belirlenen kaynak maliyet etkenleri yardımıyla dolaylı yoldan faaliyetlere yüklenir. Burada her bir kaynak maliyeti için kaynak maliyet etkeni başına maliyet hesaplanıp, ilgili kaynaktan faydalanma oranına göre faaliyetlere yükleme yapılmaktadır. Bütün yüklemelerin yapılmasından sonra her bir faaliyetteki kaynak maliyetleri toplanması ile her bir faaliyetin toplam maliyeti bulunur. Faaliyetlerin maliyetleri tespit edilirken, ilk olarak işçilik, ardından faaliyetin yerine getirilmesinde kullanılan malzeme ve en son olarak da enerji, kira, ısıtma gibi kullanım alanıyla ilgili maliyetler faaliyetlere yüklenir. Bu noktada, diğer faaliyetlere yardımcı olmak amacıyla gerçekleştirilen faaliyet maliyetlerinin, yardımcı faaliyetlerden faydalanan ana faaliyetlere pay edilmesi gereği atlanmamalıdır. Bu aşamada, yardımcı faaliyetin ana faaliyetlere sağladığı katkıyı en iyi şekilde temsil edeceği düşünülerek dağıtım anahtarının seçilmesi önemlidir. Bu dağıtım geleneksel sistemdeki doğrudan dağıtıma benzer¹⁵⁰.

Maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılmasında kullanılan maliyet sürücülerinin, etkin bir birim maliyet hesaplamasına yardımcı olabilmesi için aşağıda belirtilen noktalar göz önünde bulundurularak hazırlanması gerekir¹⁵¹;

- Kaynaklar birden fazla faaliyet merkezi tarafından ortak kullanılıyorsa, maliyetler doğrudan ürün maliyetine yüklenebilir.

¹⁴⁹ Kurtlar, a.g.e., s.41.

¹⁵⁰ Yıldız, a.g.e., s.71.

¹⁵¹ Alper Tunga Alkan, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Kompen Yapı ve İnşaat Malzemeleri Sanayi Ticaret A. Ş. Uygulaması*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Konya,2003, s.70.

Örneğin tesis seviyesinde faaliyet maliyetlerinin bir bölümü, doğrudan bir faaliyetle ilişkilendirilmez. Bu durumda söz konusu maliyetler ürünlere direkt olarak yüklenebilir.

- Kaynakların faaliyet merkezleri tarafından ne ölçüde kullanıldığı belirlendikten sonra, en uygun taşıyıcı hangisi ise, maliyet izlemenin o taşıyıcıya dayanılarak yapılması gerekir.
- Eğer kaynak kullanımının ölçülmesi kolay, hızlı ve ucuza yapılamıyorsa kaynak maliyetleri doğrudan ürün maliyetine yüklenebilir.
- Ayrıca, kaynak maliyetler küçük tutarlarda oluşmuşsa, bu tür maliyetler de ürün maliyetine direkt olarak yüklenebilir.

2.2.5. Maliyetlerin Mamullere Yükleneşmesi

FTM yönteminin son aşaması, havuzlarda toplanan maliyetlerin mamullere yüklenmesi aşamasıdır. Burada seçilen maliyet etkenlerinin toplam miktarı ile her mamulün kullandığı maliyet etkeni miktarına ihtiyaç vardır. Faaliyet merkezlerinde biriken maliyetler ürünlere yüklenirken, her bir faaliyet merkezi için ayrı bir yükleme oranı (maliyet etkeni başına düşen birim maliyet) bulunur. Yükleme oranı hesaplamak için maliyet havuzunda toplanan maliyet toplamını, maliyet etkeni ölçüsü miktarına bölünür. Bir sonraki işlem olarak, birim mamullere yüklenecek faaliyet maliyetleri hesaplanırken her bir mamule ait maliyet etkeni miktarı ile yükleme oranının çarpılır. Bu sayede bir ürünün tüm faaliyetlerden aldığı maliyetlerin toplamı, o ürünün genel üretim maliyetini verir¹⁵².

2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Değerlendirilmesi

2.3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amaçları ve Özellikleri

FTM sadece bir muhasebe sistemi değil aynı zamanda bir işletme yönetim stratejisidir. Dolayısıyla FTM işletme yönetimine sağlıklı birim maliyetle beraber, işletmede meydana gelen birçok faaliyetle ilgili bilgi sağlar. FTM' yi bu niteliklerini göz önünde bulundurarak tanımlayacak olursak: Stratejik, tasarım, faaliyet kontrolü ve ürün grupları ile alakalı bütün stratejik kararların alınmasında yöneticilere maliyet

¹⁵²Yılmaz, a.g.e., s.52.

bilgisi sağlar. Bununla birlikte faaliyetlerle ilgili maliyetleri mamullere ve/veya mamul gruplarına kullandıkları faaliyet oranlarına göre yükleyen bir maliyet sistemidir. FTM; yöneticilerin karar alması aşamasında işletmedeki kaynaklar, faaliyetler, maliyet özneleri ve başarı ölçütleriyle alakalı verileri depolayıp bilgiye dönüştürerek yardımcı olur. FTM sistemi esasında iki amaca hizmet eder.¹⁵³

- İşletme gerçekleştirilen faaliyetlerinin kullanımı, maliyeti ve kapsamı hakkında ayrıntılı veri sunar,
- Sunduğu eksiksiz maliyet bilgileri sayesinde işletme yöneticilerinin doğru karar almalarına katkı sağlar.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin diğer amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;¹⁵⁴

- Düşük katma değerli, yani ürün ve hizmet üretiminde herhangi bir pozitif katkı sunmayan faaliyetlere ait maliyetleri yok etmek veya en alt seviyeye indirmek,
- Katma değeri yüksek faaliyetlerin yerine getirilmesini kolaylaştırılmak amacıyla etkin ve verimli bir veri tabanı sunmak,
- Problemlerin kaynağını doğru bir şekilde tespit etmek ve ortadan kaldırmak,
- Düşük ihtimalleri ve yetersiz maliyet dağıtımı sebebiyle ortaya çıkan yanlışlıkları bertaraf etmek,
- Yöneticilerin yanlış karar vermelerini önlemek amacıyla doğru maliyet bilgileri sağlayabilmektir.

FTM yukarıda belirtilen amaçlara ulaşmada zaman içerisinde belli başlı birtakım özellikler kazanmıştır. FTM sisteminin özellikleri genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir;¹⁵⁵

¹⁵³Yakup Ülker ve Hüseyin İskender, "Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve John Deere Örneği", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.13, 2005, s.194.

¹⁵⁴ Mehmet Kılınç, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Geri Dönüşüm Sektöründe Kullanılması: Demir Geri Kazanım Sektöründe Örnek Bir Uygulama*, İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2017, s.38.

- Genel üretim giderlerinin mamullere yüklemesinde, otomasyona göre farklı dağıtım anahtarları kullanılmaktadır,
- Üretici firmaların tespitinde daha az bölümler dikkate alınmaktadır,
- Ürün maliyeti ve faaliyet maliyeti beraber hesaplanarak bulunan sonuca göre stoklarda oluşabilecek kayıpların tümü dikkate alınmaktadır,
- Maliyetler önce etkinliklerine sonra ürünlere göre takip edilerek; üretim planlaması, satın alma siparişleri, kalite kontrolleri, harekete geçirme, yüklemeler, tamirat bakımı tutarı ile sayıları, harcanan enerjinin miktarları, hammadde alımları ve makinelerin saati genel üretim giderlerinin dağıtılmasında beraber yükleme anahtarı olarak kullanılmaktadır,
- Kapasite fazlalığı sonucu meydana gelen maliyetler ürün gruplarına dağıtılmaktadır,
- Yeni ürünlere ait ar-ge maliyetiyle ilişkili olmayan mamullerin maliyeti ile ilgilenmemektedir.

2.3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Varsayımları

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, faaliyetlerde meydana gelen maliyetlerin ürün, hizmet ve proje gibi çıktılara yüklemesini gerçekleştirmektedir. Bir maliyet yönetim aracı olarak FTM sisteminin dayandığı birtakım varsayımlar vardır. Bu varsayımlar FTM'nin ne olduğunu anlatırken nasıl çalıştığı hakkında da bilgi verir. FTM sisteminin aşağıda belirtilen ilkelere sahip olduğu söylenebilir.¹⁵⁶

- Faaliyetler kaynakları tüketmekte ve elde edilen kaynaklar maliyeti oluşturmaktadır.
- Ürünler veya siparişler faaliyetleri tüketmektedirler.

¹⁵⁵ Fatma Bıçakçı, *Sanayi İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Geçiş Çabaları ve Bir Uygulama*, Selçuk Üniversitesi Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2006, s.43.

¹⁵⁶ Ragıp Özdiken, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Gıda İşletmeciliğinde Bir Uygulama*, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2016, s.59.

- FTM sistemi harcama yerine tüketimi ölçmektedir. Kısa dönemde faaliyetlerde meydana gelen bir değişimin kaynak tüketimine etkisi çok az olmaktadır. Bu sebeple kısa dönemde harcama yerine kullanma yaklaşımı geçerlidir. Uzun dönemde ise kullanım ve harcama aynı anlama gelmektedir.
- FTM sisteminde süreç değerlendirme analizi ile faaliyet analizi yapılmakta ve önemli faaliyetler belirlenmektedir. Bundan sonra, çoğul dağıtım anahtarları kullanılarak faaliyetlerin tükettiği kaynak maliyetleri ilk olarak maliyet gruplarında, sonra da ürünlerde kullanımı sağlanır.
- Her maliyet grubuna ait tek bir faaliyet bulunmakta ve bu maliyet grupları da homojen özellik göstermektedir.
- Her maliyet havuzundaki maliyetler değişkendir. Her faaliyet merkezinde, sistem dışında kalan tüm faaliyetler faaliyet maliyetlerinin gerçekleştirilen faaliyetlere bağlı olarak değişkenlik gösterir.

2.3.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Sınırları

FTM yöntemi bir maliyet planlama ve imal edilen ürün ya da hizmet maliyetlerinin tespitinde günümüz üretim koşullarında makul bir doğruluk oranıyla uygulanan bir maliyet hesaplama yöntemidir. Fakat sistemin tam olarak verimli bir şekilde kullanılabilmesi için üretim sürecinde çok iyi tasarlanması gerekir. İyi tasarlanmış bir FTM sistemi, sistemde yer alan faaliyetlerin tespitinde, kategorilere ayrılmasında ve faaliyet maliyetlerinin teferruatlı bir şekilde hesaplanabilmesinde önemli kolaylıklar sağlar¹⁵⁷.

FTM'den verimli bir şekilde faydalanmak ve doğru sonuçlar elde etmek için dikkat edilmesi gereken konular vardır. Bu konular aşağıdaki gibi örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır¹⁵⁸:

¹⁵⁷Çağrı Köroğlu, "Otel İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Elde Etmek İçin Bir İleri Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi" *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, S.57, 2013, s.43

¹⁵⁸Karaman, a.g.e., s.51.

- Öncelikle aşırı kapasite maliyetleri mamul maliyetlerine yüklenmemelidir. Bu durumu bir örnekle açıklamak gerekirse, normalde kapasitesi yılda 1.000.000,00 TL birim üretim olan bir tesisin, toplam yıllık maliyeti 300.000 TL olarak gerçekleşmişse, tesisin tam kapasite ile çalıştığı varsayımında birim başına düşen kapasite maliyeti 0,30 TL olarak hesaplanır. İşletmenin kullanması gereken birim maliyet, tesisin bütçelenmiş üretim hacmine bakılmaksızın bu maliyettir. Kapasitenin kullanılmayan kısmı ayrı ayrı ürünlerin birim maliyetine değil, ilgili dönemin maliyetine eklenmelidir.
- İkinci olarak dikkat edilmesi gereken diğer bir konu, işletmenin yeni bir ürün ve ürün hattı ile ilgili AR-GE maliyetleridir. Cooper ve Kaplan Ar-Ge maliyetlerini mevcut ürünlerin değişimi-gelişimi ve tamamıyla yeni bir ürün geliştirme olarak iki ayrı kategoride değerlendirilmesi gerektiğini önermiştir. İlk sınıf gelişme işlemlerinden yararlanacak olan ürünlere yüklenmelidir. Aksi bir durumda maliyetler, uygulanan Ar-Ge programı ile hiçbir alakası olmayan ürün ve ürün hatlarına yayılacaktır.

2.3.4. Geleneksel Yöntemle Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Karşılaştırılması

Çağdaş maliyetleme sistemleri ile geleneksel maliyetleme sistemleri incelendiğinde aralarındaki en belirgin farkın, standart ürün maliyeti bünyesinde yer alan kaynak ve faaliyet maliyetlerinde olduğu görülmektedir. Çağdaş maliyetleme sistemlerinde geleneksel maliyetleme sistemlerinden farklı olarak, standart maliyet hesaplamasında sadece üretim faaliyetleri değil bütün işletme faaliyetlerinin maliyetleri dikkate alınır¹⁵⁹.

Hem geleneksel yöneteme göre hem de çağdaş maliyet yöntemlerine göre birim maliyetin en kolay bulunduğu maliyet, tek bir ürünün üretildiği durumlardadır. Böyle bir durumda toplam üretim maliyetini toplam üretim miktarına bölerek basit ortalama yöntemiyle birim maliyet bulunur. Ancak, uygulamada bu şekilde basitçe

¹⁵⁹Haluk Bengü, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, S.2, 2009, S189.

maliyet hesaplamasına nadiren rastlanır. Bunun sebepleri aşağıdaki gibi özetlenebilir¹⁶⁰;

- İşletmede üretilen ürün portföyünün geniş olması,
- Üretilen birden fazla ürünün işletme kaynaklarını ortak tüketmesi,
- Her bir ürünün işletme kaynakları kullanma oranlarının farklı olması,

Faaliyet tabanlı maliyetleme bu temel konularda geleneksel sistemden ayrılmaktadır.

2.3.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Uygulanmasının Başarısını Etkileyen Unsurlar

Bir işletmede faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin hayata geçirilmesi beraberinde birtakım güçlükler getirir. Her şeyden önce FTM uygulama kararı verilirken, zaman, sermaye, çalışanların ilgisi veya bağlılıkları gibi konular çok iyi değerlendirilmeli ve buna göre karar verilmelidir. Daha sonra üretimde meydana gelen kayıplar ve üretim tesisinde oluşan kargaşa veya tıkanıklık FTM uygulamasında karşılaşılan diğer güçlüklerdir. Örneğin işletme tarafından oluşturulan bir ödül sisteminde maliyet sürücüleri olarak çalışanların performansı seçilmişse, birçok yönetici ve çalışan daha çok bu maliyet sürücüleri üzerine yoğunlaşacaklardır. Başka bir durum olarak, üretim hattındaki istasyon sayısı bir mamul için maliyet sürücüsü olarak belirlendiği düşünüldüğünde farklı istasyonlardaki çoğu görevin birleştirilmesi gerekmektedir ve böylece bunların sayısı sınırlanmış olacaktır. Bu durum maliyet sürücülerini olumlu etkilese bile üretim zamanı üzerinde olumsuz bir etki yaratacaktır. Tüm bu gelişmeler işletmeleri farkında olmadan yüksek bir maliyetle yüz yüze getirecektir¹⁶¹.

İşletmelerde FTM uygulamasına karar vermeden önce değerlendirmesi gereken durumlar aşağıda sıralanmaktadır¹⁶²;

¹⁶⁰Ahmet Doğan, "Mamul Maliyetlemeye Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir Uygulama", <https://dergipark.org.tr/download/article-file/512466>.

¹⁶¹Fikret Çankaya ve Davut Aygün, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesi Uygulaması", *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (İLKE)*, S.17, 2006, s.98.

¹⁶² Çankaya, a.g.e., s.98.

- FTM sistemi uygulanmasına karar verilirken üretim ve işletme planları göz önünde bulundurularak ayrıntılı bir maliyet sisteminin ilişkisi düşünülmelidir.
- FTM seçiminde piyasa koşulları ve üretilecek mamulün özellikleri dikkat edilmesi gereken hususlardır. Bu hususlar dikkate alındığında basit bir yöntem FTM' den daha faydalı olabilir.
- Otomasyon ve robotlaşma FTM uygulamasında önemli belirleyiciler olabilir. Örneğin otomasyon hizmet gider yerlerini ve GÜG'lerini artıracaktır.
- FTM uygulamasında bilgisayarlı veri depolama alanları gereklidir. FTM özellikle bilgisayar destekli üretim sistemlerinde ve esnek üretim sistemlerinde önemli bir yere sahiptir.
- FTM gibi çağdaş maliyet yönetim sistemlerinin geliştirilmesinde üniversite ve sanayi taraflarının ortak çalışması önemlidir.
- Sonuç olarak FTM tek başına bilgi sağladığı için yalnızca sistemin performansını değil, aynı zamanda organizasyonun performansını da artırmaya katkı sağlayacaktır.

2.3.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Yararlılığı ve Uygulanabilirliği

FTM sisteminin başarılı sonuçlar verebilmesi, işletme yöneticilerinin FTM' nin faydalarını iyi öğrenmesi ve sistem uygulanırken ortaya çıkabilecek güçlüklerde sorumluluk almaları gerektiğini bilmelerine bağlıdır. Yönetim tarafından tam olarak benimsenmeyen uygulamalar firmanın diğer departmanlarında ve özellikle çalışanlar tarafından neden uygulandığı yönünde sorgulanmaya başlar. Özellikle küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde FTM'nin uygulanması tüm birimlerdeki yöneticilerin sorumluluk almasıyla başarılı olur. Bununla birlikte işletme yöneticilerinin kalite, esneklik ve piyasadaki değişikliklere çabuk refleks verebilmeye dayanan uzun dönemli stratejik kararlara odaklanmaları gerekmektedir. İşletmenin üst yönetimince tam olarak benimsenmeyen, uygulanmasında soru işaretleri oluşturan bir FTM sisteminin başarılı olmasına imkân yoktur. Üst yönetimin maliyetleme sisteminde

değişikliğe destek vermesi ve bu amaçla gerekli rehberlik, motivasyon ve finansal ve teknik desteği sağlaması FTM' nin başarısı için son derece önem arz etmektedir¹⁶³.

İşletmede uygulanmaya konulan FTM sisteminin yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir¹⁶⁴:

- Yanlış maliyet hesaplamalarından doğan yanlış kararların yol açtığı maliyetler önemlidir. Örneğin, değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesindeki başarısızlık, düşük maliyetlendirilmiş ürünlerden doğan gizli kayıplar ve yüksek maliyetlendirilmiş ürünlerden dolayı kaybedilen teklifler işletmeler için önemlidir. FTM detaylı bilgi sistemiyle bu gibi durumların azaltılmasında işletmelere avantaj sunmaktadır.
- Rekabet üstünlüğü sağlanabilmesi adına hangi mamulün özelliklerinde yapılacak değişimin mamul modeli bazında tasarruf sağlayacağı FTM sayesinde belirlenebilmektedir.
- FTM, farklı özelliklerdeki mamullerin üretim, pazarlama satış vb. farklı maliyetlerini hesaplayabilmektedir. FTM bu özelliği sayesinde mamul modellerine göre fiyatlandırma kararlarına hizmet etmektedir.
- FTM, mamullerdeki ve faaliyetlerdeki çeşitliliğe ve farklılığa odaklanmasından dolayı yanıltıcı maliyet sonuçlarının önlenmesine katkı sağlar.
- FTM'nin mamul ve faaliyetlere dayalı bir maliyet sistemi olması, işletmeleri karlılığa götürecektir. etkin bir faaliyet yönetiminden geçtiğine işarettir.

¹⁶³Salih Duruer Vd., "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme", *Maliye ve Finans Yazıları*, S.84, 2009, s.128

¹⁶⁴Doğan Özata, *Çağdaş Bir Maliyetleme Yöntemi Olarak Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Otomotiv Sektöründe Faaliyet Gösteren Bir Firma Örneği*, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2016, s.22.

- FTM, maliyetlerin düşürülmesi için uygun faaliyet alanlarının belirlenmesine ve buna bağlı olarak da müşterilerin isteklerine en etkin bir şekilde cevap vermeye yardımcı olur.
- Mamul maliyetlerinin daha doğru hesaplanmasını sağlar.
- Yürütülen faaliyetlerin detaylı bir şekilde izlenmesine olanak verir.
- İleriye dönük daha doğru kararlar verilmesine yardımcı olur.
- Karlılık analizinin daha doğru belirlenmesine yol açar.
- Performans ölçümleri sayesinde personel ilişkilerinin geliştirilmesini sağlar.
- Sunduğu bilgilerle mamul tasarımının en etkili biçimde gerçekleştirilmesine hizmet eder.
- Ayrıca üretim, pazarlama ve mamul tasarımı arasında bir iletişim aracı olan FTM, gereksiz karmaşıklığa neden olan mamul değişimlerini de minimize etmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FTM’NİN FINDIK SEKTÖRÜNDE UYGULANMASI

3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Bir Fındık İşleme Fabrikasında Uygulanması

3.1.1 Çalışmanın Amacı

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin daha detaylı bilgiler vermesi yönü ile yöneticilerin sağlıklı kararlar almalarına yardımcı olduğu bilinmektedir. Buradan yola çıkarak FTM’ nin fındık işleme tesisinde uygulanmasıyla daha doğru maliyet hesaplanabilmesi ve yöneticilerinin daha doğru kararlar alabilmesi hedeflenmiştir. Bu amaçla işletmenin belirli bir dönemdeki maliyetleri hem FTM’ ye göre hem de geleneksel maliyet sistemine göre hesaplanarak birim maliyetlerdeki farklar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

3.1.2. Çalışmanın Kapsamı ve Yöntemi

Çalışmanın konusuna uygun olarak birim maliyetlerdeki farkları görmek amacıyla fındık işleme tesisinin belirli bir dönemdeki finansal verileri ele alınmıştır. Veriler kullanılarak işletmede üretilen 3 farklı ürünün birim maliyeti FTM’ ye göre hesaplanmıştır. Ortaya çıkan sonuçlar, aynı veriler kullanılarak geleneksel sisteme göre hesaplanan birim maliyetler ile karşılaştırılarak farklılıklar yorumlanmıştır.

3.1.3. İşletme İle İlgili Genel Bilgiler

İşletme faaliyetlerine 1988 yılında Karadeniz bölgesinde başlamıştır. Dört ortaklı anonim şirket statüsünde kurulan işletme zamanla yatırımlarını büyütürken bugün 3 ayrı lokasyonda 5 tesis ile faaliyetlerine devam etmektedir.

Esas faaliyet konusu kabuklu fındıkların işlenmesi olan firma satışlarının önemli bir bölümünü yurt dışına gerçekleştirmektedir. Ağırlıklı Avrupa ülkeleri olmak üzere toplam 18 ülkeye ihracat gerçekleştiren işletmemiz her yıl en fazla ihracat yapan firmalar sıralamasında üst sıralarda yer almakta ve ülkemize önemli bir döviz girdisi sağlamaktadır.

3.1.4. İşletmenin Yapısı

İşletme fındık üretim yoğun gerçekleştiği Karadeniz bölgesi ve batı Karadeniz bölgesinde faaliyet göstermektedir. Toplamda 4 kırma fabrikası ve 1

entegre fabrikası bulunan işletmede uygulamanın yapıldığı dönemde ortalama 861 işçi çalışmıştır.

Beş ayrı tesiste toplam 109.589 m² arazi üzerine 42.278 m² kapalı alana sahip işletme 37.920.000 kg iç fındık, 17.280.000 kg kavrulmuş fındık ve 8.640.000 kg füre üretim kapasitesine sahiptir.

İşletmede üretim fındık rekoltesine göre artış veya azalışlar göstermektedir. Genellikle fındık hasadının yapıldığı ağustos ayından başlayarak hasat edilen fındıkların çiftçiler tarafından yoğun olarak satıldığı eylül, ekim, kasım aylarında üretim de yoğun olarak gerçekleşmektedir. Diğer aylarda azalarak devam eden üretim saatlik çalışma esasına göre gerçekleşmektedir.

Yönetim olarak tek bir merkezden yönetilen işletmede her bir tesiste meydana gelen muhasebe veya finansal işlemlere ilişkin tüm veriler-dokümanlar merkeze gönderilerek burada kayıt altına alınır, yorumlanır ve kararlar alınır.

3.1.5. İşletmede Üretilen Mamuller

İşletmede üretim faaliyeti İlk madde malzeme olarak kullanılan kabuklu fındık alımıyla başlar. Kabuklu fındık, çiftçilerden kabuklu fındıkları satın alıp fabrikalara satan manav adı verilen tüccarlardan tedarik edilir. İşletmenin finansman ihtiyacının ve maliyetinin büyük bir bölümü ham madde alımında ortaya çıkar. Ayrıca satın alınan kabuklu fındıklar tüccarların deposundan fabrikaya işletmenin kendi öz malı araçlarla veya nakliyecilerle sevk edilmektedir. Bu sevk maliyeti de firma tarafından karşılanmaktadır.

Fabrikaya gelen kabuklu fındıklar işlenmek üzere üretime alınır. Kabuklu fındıklar kırım değirmenlerinde kırılarak iç fındık haline dönüşür. Ortalama 1 kg kabuklu fındıktan 0,50 kg iç fındık elde edilir. Elde edilen bu iç fındıklar ebatlarına göre ayrılarak (11-13 mm, 13-15 mm vb.) seçilmek üzere iç fındık ambarlarına aktarılır.

Ambarlarda biriken iç fındıklar seçim işlemi için üretim bandında seçim işçilerinin önüne gelir. İşçiler burada iç fındık içerisindeki çürükleri ve yabancı maddeleri ayıklar. İşçilik giderlerinin önemli bir kısmı bu aşamada gerçekleşir. Üretilen çiğ iç fındıklar yarı mamul olarak da satılabilmektedir.

Seçimi yapılan iç fındıklar kalite kontrolden geçtikten sonra ambalajlanarak kavrulmuş fındık üretimine sevk edilir. Elde edilen iç fındıkların bir kısmı kavurma hattına gönderilirken bir kısmı da iç fındık (yarı mamul) olarak satılabilmektedir. Üretime gönderilen veya yarı mamul olarak atılan iç fındıklar bigbag denilen 1.000 kg'lık ambalajlarla sevk edilir.

Kavurma işlemi için Fındık Entegre Tesisinde hammadde olarak sadece çiğ iç fındık girmektedir. İşletmeye alınan iç fındık ön elemenden, manyetik ayırıcıdan ve yabancı madde ayırıcısından geçirildikten sonra kalibrasyon kontrolü yapılarak silolara alınmaktadır. Kalibrasyonlarına (boylarına) göre kavurma fırınına sevk edilmektedir. Kavurma fırınında ısı LNG (sıvılaştırılmış doğal gaz) ile sağlanmaktadır. Kavurma işlemi esnasında çiğ iç fındıkta %20 oranında kilo kaybı meydana gelmektedir (1 kg kabuklu fındık = 0,50 kg çiğ iç fındık = 0,40 kg kavurulmuş iç fındık).

Füre üretimi, işlenmiş- kavurulmuş fındık üzerine fındık yağı ilavesi ile oluşturulmuştur. Bu işlem sonucunda akışkan çikolata kıvamında füre malzemesi elde edilir.

Kavurma hattından çıkan fındıklar kalite kontrol işleminin ardından müşteri isteklerine göre paketlenerek sevkiate hazır hale gelir.

Firmanın mamul üretim süreci aşağıdaki şemada gösterilmiştir.

Kabuklu
Fındık → Kırma → Seçme → Kavurma ve Füre → Kalite kontrol → Paketleme → Depolama
Tedarik

3.1.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin İşletmede Uygulanması

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi incelenen işletmede aşağıdaki gibi uygulanmıştır. İşletmede ilk önce maliyet havuzları belirlenmiştir. Dönemde oluşan giderler belirlenen maliyet havuzlarında gösterilmiştir. Havuzlarda biriken maliyetler maliyet ekenleri yardımı ile mamullere yüklenerek birim maliyetler hesaplanmıştır.

3.1.6.1. Faaliyetlerin ve Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Mamul birimi düzeyli faaliyet merkezi; üretilen her bir birim ürün için tekrarlanan faaliyetleri kapsar. İnceleme yapılan işletmede aşağıdaki birim düzeyli faaliyet merkezleri oluşmuştur:

- İşçilik maliyet havuzu
- Tedarik maliyet Havuzu
- Makine maliyet havuzu
- Seçme maliyet Havuzu
- Kavurma maliyet havuzu
- Füre maliyet havuzu
- Kalite kontrol ve Paketleme maliyet Havuzu

Tesis düzeyli faaliyetler, üretim sürecini destekleyen ve sürekliliği için gerekli olan, daha çok genel nitelikli faaliyetlerden oluşan bu faaliyetler işletmede aşağıdaki gibi oluşmuştur.

- Depolama maliyet havuzu
- Genel fabrika maliyet havuzu

3.1.6.2. İşletmedeki Maliyetlerin Belirlenmesi

İşletmenin Ocak-Haziran 2016 dönemine ait altı aylık mizanından alınan gider kalemleri ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tablo 4: Dönem Sonu Mizan

DİĞER STOKLAR	3.794.234,54
DIREKT İSCİLİK GİDERLERİ	6.998.765,70
ELEKTRİK GİDERLERİ	528.700,80
BAKIM ONARIM GİDERLERİ	354.748,78
ALIŞ NAKLİYE GİDERİ	72.712,56

LABORATUVAR GİDERLERİ	261.816,51
YEMEKHANE GİDERLERİ	113.703,65
TEMİZLİK GİDERLERİ	96.665,30
PERSONEL SERVİS GİDERLERİ	60.655,31
YARDIMCI MALZEME GİDERLERİ	14.353,47
DİĞER ÜRETİM GİDERLERİ	189.052,57
AMORTİSMAN GİDERLERİ	1.359.504,57
KAMYON GİDERİ	151.753,31
TAŞIT ARAÇ GİDERLERİ	115.243,65
SİGORTA GİDERLERİ	303.146,01
MÜŞAVİRLİK VE DANIŞMANLIK GİDERLERİ	123.609,43
VERGİ, RESİM, HARÇ VE NOTER GİDERLERİ	125.481,78
TEMSİL, AĞIRLAMA VE SEYAHAT GİDERLERİ	74.159,18
PTT-TELEFON GİDERLERİ	30.146,08
SU GİDERLERİ	50.225,92
KARGO GİDERLERİ	51.486,45
AİDAT GİDERLERİ	14.147,75
DİĞER GENEL GİDERLER	145.804,92
TOPLAM	15.030.118,24

3.1.6.3. Maliyet Havuzlarının Oluşturulması

Maliyetler belirlendikten sonra maliyetlerin mamullere maliyet etkenleri ile yüklenebilmesi için her bir faaliyete ait maliyet havuzlarının oluşturulması gerekmektedir. Maliyet havuzları aşağıdaki gibidir:

- İşçilik maliyet havuzu
- Tedarik maliyet Havuzu
- Makine maliyet havuzu
- Seçme maliyet Havuzu
- Kavurma maliyet havuzu
- Füre maliyet havuzu
- Kalite kontrol ve Paketleme maliyet Havuzu

- Depolama maliyet havuzu
- Genel fabrika maliyet havuzu

İşçilik maliyet havuzu;

İşçilik maliyet havuzu, direkt işçilik giderlerinden oluşmaktadır. Üretim için harcanan işçilik giderinin tespiti için birim işçilik saati başına yükleme oranı hesaplanması gerekir. Daha sonra işçilik başına yükleme oranı ile üretim için harcanan direkt işçilik süresi çarpılarak havuz maliyeti hesaplanır. İşletmede ilk 6 aylık süreçte ortalama olarak, günde 7,5 saat çalışma ile toplam 114 gün çalışma olmuştur.

Toplam işçilik gideri / işçilik saati = 6.998.765,70 TL / (855sa * 861işçi) = 9,51 TL/DİS

Tedarik Maliyet Havuzu

Tedarik maliyet havuzu, ham madde alış faaliyetlerini yerine getirebilmek için tüketilen maliyetlerden oluşur. Firma satın aldığı kabuklu fındıkları satıcının deposundan kendi imkânları ile taşımaktadır. Bu taşıma esnasından kendi öz malı araçlarının yetmediği yerde dışarıdan nakliye hizmeti almıştır.

Tedarik maliyet havuzunda; ilk madde alımında kullanılan ambalaj malzemeleri ve motorin diğer stokları, ilk 6 aylık süreçte firmada şoför olarak çalışan personele ödenen ücret, tedarik faaliyetinde kullanılan kamyonların bakım masrafı ve amortismanı ile tedarik faaliyeti için yapılan telefon görüşmeleri, kırtasiye malzemesi gibi genel giderler yer almaktadır.

Genel giderlerin küçük ve karmaşık olması nedeniyle hangi giderin ne kadarlık kısmının tedarik aşamasında kullanıldığı işletme yöneticilerinden alınan oranlar doğrultusunda bulunmuştur. İşletme yönetimi genel giderlerin yüzde 10'luk bir kısmın tedarik faaliyeti esnasında tüketildiğini belirtmiştir. Buna göre tedarik faaliyeti tablosu aşağıdaki gibi oluşmuştur.

Tablo 5: Tedarik Maliyet Havuzu

Gider Çeşidi	Tutar	Tedarik Maliyet Havuzu Tutarı
Diğer Stok	3.794.234,54	93.614,22
İşçilik Gideri	6.998.765,70	165.440,96
İlk Madde Malz. Nakliye Gideri	72.712,56	72.712,56
Kamyon Gideri	151.753,31	151.753,31
Amortisman Gideri	1.359.504,57	122.355,41
Genel Gider	1.033.451,17	103.345,12
Toplam		709.221,58

Makine maliyet havuzu

Makine maliyet havuzu içinde makinelerin kullandığı elektrik gideri, makinelerin amortismanları, bu makinelerin bakım ve onarımı için harcanan işçilik ve diğer üretim gideri altında gösterilen bakım onarım esnasında kullanılan sarf malzemesi giderlerinden oluşmaktadır. İşletme yönetiminden alınan bilgiler ışığında toplam elektrik giderlerinin %78' inin makineler tarafında tüketildiği anlaşılmıştır.

Makine maliyet havuzunda oluşan giderlerin dağılımı aşağıdaki gibi oluşmuştur.

Tablo 6: Makine Maliyet Havuzu

Gider Çeşidi	Tutar	Makine Maliyet Havuzu Tutarı
Elektrik Gideri	528.700,80	412.386,62
Bakım Onarım Gideri	354.880,14	354.748,78
Amortisman Gideri	1.359.504,57	746.447,61
İşçilik Gideri	6.998.765,70	254.484,98
Diğer Üretim Gideri	189.052,57	56.715,77
Toplam		1.824.783,76

Seçme Maliyet Havuzu

Tedarik edilen kabuklu fındıkların değirmen makinelerinde kırılmasıyla elde edilen çiğ i fındıkların içinden yabancı maddelerin ve çürük fındıkların ayıklanması işleminin yapılır. Bu işlem işçilik giderinin en çok oluştuğu bölümdür. Burada oluşan işçilik gideri üretimle doğrudan alakalı olduğundan işçilik maliyet havuzu içerisinde gösterilmiştir. Dolayısıyla seçme maliyet havuzunda tekrar gösterilmeyecektir.

İşçilik giderinin yanında seçme maliyet havuzunda oluşan diğer giderlerin dağılımını yönetimle yapılan görüşmeler sonucu aşağıdaki gibi olmuştur;

Tablo 7: Seçme Maliyet Havuzu

Gider eşidi	Tutar	Seçme Maliyet Havuzu Tutarı
Elektrik Gideri	528.700,80	26.662,58
Diğer Üretim Gideri	189.052,57	18.042,07
Temizlik Giderleri	96.665,30	8.528,17
Personel Servis Giderleri	60.655,31	30.977,31
Diğer Stoklar	3.794.234,54	216.686,76
Genel Gider	1.033.451,17	103.345,12
Toplam		404.242,01

Kavurma Maliyet Havuzu

Seçimi yapılan fındıklar kavurma ve füre işleme alınır. İşletmeye alınan i fındık ön elemenden, manyetik ayırıcıdan ve yabancı madde ayırıcısından geçirildikten sonra kalibrasyon kontrolü yapılarak silolara alınmaktadır. Kalibrasyonlarına (boylarına) göre kavurma fırınına sevk edilmektedir. Kavurma fırınında ısı LNG (sıvılaştırılmış doğal gaz) ile sağlanmaktadır.

Kavurma maliyet havuzunda oluşan diğer giderlerin dağılımını yönetimle yapılan görüşmeler sonucu aşağıdaki gibi olmuştur;

Tablo 8: Kavurma Maliyet Havuzu

Gider Çeşidi	Tutar	Kavurma Maliyet Havuzu Tutarı
Diğer Stoklar	3.794.234,54	219.196,85
Elektrik Gideri	528.700,80	32.848,94
Yemekhane Giderleri	113.703,65	81.083,75
Temizlik Giderleri	96.665,30	62.851,89
Personel Servis Giderleri	60.655,31	21.163,82
Yardımcı Malzeme Giderleri	14.353,47	10.235,67
Diğer Üretim Gideri	189.052,57	76.285,71
Genel Gider	1.033.510,00	161.218,38
Toplam		664.885,01

Füre Maliyet Havuzu

Kavrulma aşamasından geçen fındıkların bir bölümü füre (fındık ezmesi) yapılmak üzere ayrı bir üretim hattına alınır. Kavrulmuş fındıklar granül (pirinç) haline getirilerek fındık yağı ilavesiyle füre ürünü elde edilir. İşletmede bu faaliyette diğer stoklardan fındık yağı tüketimi ön plana çıkmaktadır.

Füre maliyet havuzunda oluşan diğer giderlerin dağılımı yönetimle yapılan görüşmeler sonucu aşağıdaki gibi oluşmuştur;

Tablo 9: Füre Maliyet Havuzu

Gider Çeşidi	Tutar	Füre Maliyet Havuzu Tutarı
Diğer Stoklar	3.794.234,54	568.414,21
Elektrik Gideri	528.700,80	9.265,09
Yemekhane Giderleri	113.703,65	17.838,43
Temizlik Giderleri	96.665,30	13.827,42
Personel Servis Giderleri	60.655,31	4.656,04
Yardımcı Malzeme Giderleri	14.353,47	2.251,85
Diğer Üretim Gideri	189.052,57	16.782,86
Genel Gider	1.033.510,00	45.471,85
Toplam		678.507,73

Kalite kontrol ve Paketleme Maliyet Havuzu

İşletmede kalite kontrol ve paketleme faaliyetinde 25 işçi 36.123 saat çalışmıştır.

Kalite kontrol ve Paketleme maliyeti işçilik = çalışılan işçilik saati x işçilik saati başına yükleme oranı

Kalite kontrol ve Paketleme maliyeti işçilik = 36.123sa * 9,51 TL = 343.529,01 TL

Bununla birlikte üretilen ürünlerin kalitesini ve üretim aşamasında ortaya çıkabilecek olumsuzlukları önlemek amacıyla yapılan analizlerde kullanılan laboratuvar malzemesi giderlerinin tamamı bu faaliyette gerçekleşmiştir.

Faaliyette gerçekleşen diğer giderlerin dağılımı aşağıda verilmiştir.

Tablo 10: Kalite Kontrol ve Paketleme Maliyet Havuzu

Gider Çeşidi	Tutar	Kalite Kontrol ve Paketleme Maliyet Havuzu Tutarı
Diğer Stoklar	3.794.234,54	730.628,74
Elektrik Gideri	528.700,80	17.547,51
İşçilik Gideri	6.998.765,70	343.529,01
Laboratuvar Giderleri	261.816,51	261.816,51
Yemekhane Giderleri	113.703,65	14.781,47
Temizlik Giderleri	96.665,30	11.457,83
Personel Servis Giderleri	60.655,31	3.858,14
Yardımcı Malzeme Giderleri	14.353,47	1.865,95
Diğer Üretim Gideri	189.052,57	21.226,16
Genel Gider	1.033.510,00	72.341,58
Toplam		1.479.052,91

Depolama maliyet havuzu

Depolama maliyet havuzunda kabuklu fındık ve iç fındık ile fındık işleme faaliyeti sonucu oluşan kavrulmuş fındıkların depolanması aşamasında oluşan maliyetler yer almaktadır. Bu maliyetlerin başında depolamada çalışan işçilerin ücretleri yer almaktadır. İşletmenin depolama faaliyetinde 43 işçi 61.220 saat çalıştığı işletme yönetiminden alınan veriler doğrultusunda tespit edilmiştir.

Depolama maliyeti işçilik = 61.220 sa * 9,51 TL = 582.205,13 TL

Depo binası amortismanı ve depolama faaliyeti sırasında oluşan genel giderler bu maliyet havuzunda bulunan diğer giderlerdir.

Depolama maliyet havuzu aşağıdaki gibi oluşmuştur.

Tablo 11: Depolama Maliyet Havuzu

Gider Çeşidi	Tutar	Depolama Maliyet Havuzu Tutarı
İşçilik Gideri	6.998.765,70	582.205,13
Amortisman Gideri	1.359.504,57	213.930,79
Genel Gider	1.033.510,00	10.334,51
Toplam		806.470,43

Genel fabrika maliyet havuzu

İşletmenin yönetim bölümünde tüketilen giderler ve diğer maliyet havuzlarında yer verilmeyen maliyetler genel fabrika maliyet havuzunda aşağıdaki gibi gösterilmiştir.

Tablo 12: Genel Fabrika Maliyet Havuzu

Gider Çeşidi	Tutar	Genel Fabrika Maliyet Havuzu Tutarı
Elektrik Gideri	528.700,80	29.990,06
İşçilik Gideri	6.998.765,70	613.994,32
Amortisman Gideri	1.359.504,57	276.770,76
Genel Gider	1.033.510,00	537.394,61
Toplam		1.458.149,75

Tablo 13:Giderlerin Maliyet Havuzlarına Dağılımı

Hesap İsmi	Tutar	İşçilik Maliyet Havuzu Tutarı	Tedarik Maliyet Havuzu Tutarı	Makine Maliyet Havuzu Tutarı	Seçme Maliyet Havuzu Tutarı	Kavurma Maliyet Havuzu Tutarı	Füre Maliyet Havuzu Tutarı	Kalite Kont. Ve Paketleme Maliyet Havuzu Tutarı	Depolama Maliyet Havuzu Tutarı	Genel Fabrika Maliyet Havuzu Tutarı
DİĞER STOK	1.828.540,78		93.614,22		216.686,76	219.196,85	568.414,21	730.628,74		
DİREKT İSCİLİK GİDERLERİ	6.998.765,70	5.039.111,30	165.440,96	254.484,98				343.529,01	582.205,13	613.994,32
ELEKTRİK GİDERLERİ	528.700,80			412.386,62	26.662,58	32.848,94	9.265,09	17.547,51	0,00	29.990,06
ALİŞ NAKLİYE GİDERİ	72.712,56		72.712,56							
BAKIM ONARIM GİDERLERİ	354.748,78			354.748,78						
LABORATUVAR GİDERLERİ	261.816,51							261.816,51		
YEMEKHANE GİDERLERİ	113.703,65					81.083,75	17.838,43	14.781,47		
TEMİZLİK GİDERLERİ	96.665,30				8.528,17	62.851,89	13.827,42	11.457,83		
PERSONEL SERVİS GİDERLERİ	60.655,31				30.977,31	21.163,82	4.656,04	3.858,14		
YARDIMCI MALZEME GİDERLERİ	14.353,47					10.235,67	2.251,85	1.865,95		
DİĞER ÜRETİM GİDERLERİ	189.052,57			56.715,77	18.042,07	76.285,71	16.782,86	21.226,16		
AMORTİSMAN GİDERLERİ	1.359.504,57		122.355,41	746.447,61					213.930,79	276.770,76
KAMYON GİDERİ	151.753,31		151.753,31							
TAŞIT ARAÇ GİDERLERİ	115.243,65		11.524,37		11.524,37	17.978,01	5.070,72	8.067,06	1.152,44	59.926,70
SİGORTA GİDERLERİ	303.146,01		30.314,60		30.314,60	47.290,78	13.338,42	21.220,22	3.031,46	157.635,93
MÜŞAVİRLİK VE DANIŞMANLIK GİDERLERİ	123.609,43		12.360,94		12.360,94	19.283,07	5.438,81	8.652,66	1.236,09	64.276,90
VERGİ, RESİM, HARÇ VE NOTER GİDERLERİ	125.481,78		12.548,18		12.548,18	19.575,16	5.521,20	8.783,72	1.254,82	65.250,53
TEMSİL, AĞIRLAMA VE SEYAHAT GİDERLERİ	74.159,18		7.415,92		7.415,92	11.568,83	3.263,00	5.191,14	741,59	38.562,77
PTT-TELEFON GİDERLERİ	30.146,08		3.014,61		3.014,61	4.702,79	1.326,43	2.110,23	301,46	15.675,96
SU GİDERLERİ	50.225,92		5.022,59		5.022,59	7.835,24	2.209,94	3.515,81	502,26	26.117,48
KARGO GİDERLERİ	51.486,45		5.148,65		5.148,65	8.031,89	2.265,40	3.604,05	514,86	26.772,95
AİDAT GİDERLERİ	14.147,75		1.414,78		1.414,78	2.207,05	622,50	990,34	141,48	7.356,83
DİĞER GENEL GİDERLER	145.804,92		14.580,49		14.580,49	22.745,57	6.415,42	10.206,34	1.458,05	75.818,56
TOPLAM	13.064.424,48	5.039.111,30	709.221,58	1.824.783,76	404.242,01	664.885,01	678.507,74	1.479.052,91	806.470,43	1.458.149,75

3.1.7. Maliyet Etkenlerinin Seçimi ve Maliyet Havuzları Yükleme Oranlarının Bulunması

Yukarıda oluşturulan maliyet havuzlarının ürünlere yüklenebilmesi için maliyet havuzu yükleme oranlarının belirlenmesi gerekir. Bu oranları belirlerken doğru bir maliyet hesaplaması yapılabilmesi için havuzları en iyi temsil eden maliyet etkenleri seçilmelidir. Maliyet etkeni belirlendikten sonra maliyet havuzunda toplanan maliyetler etkeni miktarına bölünerek maliyet havuzu yükleme oranı bulunur. Bulunan maliyet havuzu yükleme oranı ile maliyet etkeni miktarının çarpımı ile mamulün maliyet havuzundan ne kadar maliyet alacağı hesaplanır.

Maliyet havuzu yükleme oranı = *Toplam Havuzu Maliyeti/Maliyet Etkeni Miktarı*

Mamulün maliyet havuzundan alacağı pay = *Maliyet Havuzu Yükleme Oranı x Maliyet Etkeni Kullanım Miktarı*

İşçilik Maliyet Havuzu: işçilik maliyet havuzu sadece direkt işçilik giderinden oluştuğundan maliyet etkeni olarak çalışma saati seçilmiştir. Maliyet etkeni belirlendikten sonra havuzda biriken 5.039.111.30 TL toplam direkt işçilik saatine bölünerek işçilik maliyet havuzu yükleme oranı bulunur. İşletmede ilk 6 ayda toplam 736.155 saat çalışılmıştır.

İşçilik maliyet havuzu yükleme oranı = 5.039.111.30 tl / 736.155 sa =6,85 dis

Tedarik Maliyet Havuzu: İşletmenin kabuklu fındık alımı faaliyetinde tükettiği maliyetler yukarıda belirtilmişti. Bu maliyetler üretim ihtiyacına bağlı olarak talep edilen kabuklu fındık miktarıyla doğru oranda artmaktadır. İhtiyaç duyulan kabuklu fındık miktarı ne kadar çok olursa tedarik maliyet havuzundaki maliyetler o kadar çok artmaktadır. Dolayısıyla tedarik maliyet havuzunu temsil edecek en iyi maliyet etkeninin kabuklu fındık miktarı olduğu tespit edilmiştir. İşletme ilk 6 aylık süreçte 17.912.822,50 kg kabuklu fındık tedarik etmiştir.

Tedarik maliyet havuzu yükleme oranı = 709.221,58 tl / 17.912.822,50 kg =0,04 tl / kg

Makine Maliyet Havuzu: makine maliyet havuzunda yer alan maliyetler makinelerin kullanılmasıyla ortaya çıktığından bu maliyet havuzunun maliyet etkeni

makine çalışma saati olarak belirlenmiştir. İşletme yönetimi ile yapılan görüşmeler sonucu makine çalışma saati toplam işçilik saatinin %93' ü kadar yani 684.624 saat olduğu tespit edilmiştir.

Makine maliyet havuzu yükleme oranı = 1.824.783,76 tl / 684.624 sa = 2,67 tl / makine saati

Seçme Maliyet Havuzu: seçme maliyet havuzu kabuklu fındıkların kırılması sonucu oluşan iç fındıkların içinden yabancı maddelerin ve çürük fındıkların ayıklanması işlemidir. Maliyet havuzunda biriken maliyetler seçilecek iç fındıkla doğrudan alakalı olduğundan, seçilen iç fındık oranına göre maliyetler değişmektedir. Dolayısıyla bu maliyet havuzunda maliyet etkeni olarak üretime alınan iç fındık miktarı seçilmiştir. İncelenen dönemde 8.621.914 kg iç fındık üretilmiştir.

Seçme maliyet havuzu yükleme oranı = 404.242,01 tl / 8.621.914 kg = 0,05 tl / kg

Kavurma Maliyet Havuzu: kavurma maliyet havuzunda bir önceki faaliyette üretilen çiğ iç fındıkların, LNG yardımıyla ısı verilerek kavrulması işlemi yapılır. Faaliyette meydana gelen maliyetler üretilen kavrulmuş fındık miktarıyla doğru oranda değişim göstermektedir. Dolayısıyla bu maliyet havuzunda maliyet etkeni olarak üretime alınan kavrulmuş fındık miktarı seçilmiştir. İlgili dönemde işletmede 2.481.125 kg kavrulmuş fındık üretilmiştir.

Kavurma maliyet havuzu yükleme oranı = 664.885,01 tl / 2.481.125 kg = 0,27tl / kg

Füre Maliyet Havuzu: kavrulmuş ve granül (pirinç) haline getirilmiş fındıklara fındık yağı eklenmesiyle oluşan füre maliyet havuzunda maliyetler incelendiğinde üretilen füre miktarı ile aynı yönde değişkenlik gösterdiği belirlenmiştir. Bu maliyet havuzu içi üretilen füre miktarı en doğru maliyet etkeni olacaktır. İşletmede ilk 6 ayda 1.161.515 kg füre üretilmiştir.

Füre maliyet havuzu yükleme oranı = 678.507,74tl / 1.161.515 kg = 0,58 tl / kg

Kalite Kont. Ve Paketleme Maliyet Havuzu: Kalite kontrol ve paketleme maliyet havuzunda oluşan maliyetler, üretilen ürünlerin standartlara uygunluğu ve

paketlenmesi faaliyetinde meydana gelmesi sebebiyle havuzu temsil edecek maliyet etkeni kalite kontrol ve paketleme için harcanan işçilik süreleri olarak belirlenmiştir. İşletmede bu faaliyette 36.123 saat işçilik süresi harcanmıştır.

$$\text{Kalite Kont. Ve Paketleme maliyet havuzu yükleme oranı} = 1.479.052,91 \text{ tl} / 36.123 \text{ sa} = 40,95 \text{ tl}$$

Depolama maliyet havuzu: ilk madde ve malzeme ile diğer stokların depolanması işlemleri sırasında oluşan faaliyetler depolama faaliyet havuzu oluşturur. Bu havuzda maliyet etkeni olarak gün sayısı seçilmiştir. 6 aylık süre sonunda depolama maliyet havuzu yükleme oranı aşağıdaki gibi oluşmuştur.

$$\text{Depolama maliyet havuzu yükleme oranı} = 806.470,43 \text{ tl} / 180 \text{ gün} = 4.480 \text{ tl} / \text{gün}$$

Genel Fabrika Maliyet Havuzu: genel fabrika maliyet havuzu birçok maliyeti içerisinde barındırdığından ortak etken olarak işçilik saati seçilmiştir. Havuz maliyeti toplam işçilik saatine bölünerek yükleme oranı bulunur.

$$\text{Genel fabrika maliyet havuzu yükleme oranı} = 1.458.149,75 \text{ tl} / 736.155 \text{ sa} = 1,98 \text{ tl} / \text{sa}$$

Yapılan hesaplamalar ve değerlendirmeler sonucu maliyet etkenleri ve maliyet havuzu yükleme oranları tablosu aşağıdaki gösterildiği gibi oluşmuştur.

Tablo 14: Maliyet Etkenleri ve Maliyet Havuzu Yükleme Oranları

MALİYET HAVUZLARI	MALİYET ETKENLERİ	MALİYET HAVUZU YÜKLEME ORANI
- İşçilik maliyet havuzu	İşçilik saati	6,85 dis
- Tedarik maliyet Havuzu	Kabuklu Fındık miktarı	0,04 kg
- Makine maliyet havuzu	Makine saati	2,67 sa
- Seçme maliyet Havuzu	İç fındık miktarı	0,05 kg
- Kavurma maliyet havuzu	Kavrulmuş Fındık Miktarı	0,27 kg
- Füre maliyet havuzu	Füre miktarı	0,58 kg
- Kalite kont.ve Paketleme maliyet Havuzu	İşçilik saati	40,95 dis
- Depolama maliyet havuzu	Gün sayısı	4.480 gün
- Genel fabrika maliyet havuzu	İşçilik saati	1,98 sa

3.1.8. Seçilen Mamullere Maliyetlerin Yüklenmesi

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin temeli, faaliyetlerin maliyetleri, ürünlerin de faaliyetleri tükettiği varsayımına dayanır. İncelediğimiz örnekte faaliyetlerin maliyetleri tüketmesini gördük. Maliyet havuzları etkenlerinin belirlenmesi ile ürünlerin faaliyetleri tüketmesi aşamasını inceleyeceğiz.

Çiğ İç Fındık

İşletmede incelenen dönemde 8.621.914 kg iç fındık üretilmiştir. Yarı mamul olarak kullanılan iç fındık kavurma ve füre maliyet havuzu hariç diğer tüm faaliyetlerden pay alır. İşletmede 1 kg iç fındık üretmek için harcanan süre 0,00595 dakikadır.

İç fındık üretimi için harcanan süre= 0,00595dk/br x 8.621.914 kg= 51.300 dakika

İşletmede iç fındık üretiminde 545 işçi yer almıştır. 51.300 dakika = 855 sa * 545 işçi = 465.975dis

Toplam direkt işçilik süresi bulunduktan sonra, çalışılan direkt işçilik saati ile işçilik maliye havuzu yükleme oranının çarpılması sonucunda, mamule yüklenecek direkt işçilik maliyeti hesaplanmış olur.

$$\text{Çiğ iç fındık direkt işçilik maliyeti} = 465.975 \text{ dis} \times 6,85 \text{ TL/dis} = 3.191.928,75 \text{ TL}$$

İşletmede iç fındık üretmek için tedarik edilen 17.912.822,50 kg kabuklu fındıktan 351.915 kilogramın üretim esnasında zayi olduğu ve 317.080 kilogramın üretime alınmayarak depoda bırakıldığı yönetimce bildirilmiştir. Dolayısıyla üretime 17.243.828 kg kabuklu fındık girmiştir. Zaten kabuklu fındıkları kırma işlemi sonrası % 50 kilo kaybettiği varsayımıyla yola çıkarsak üretilen 8.621.914 kg iç fındık için 17.243.828 kabuklu fındık gerekmektedir.

Tedarik maliyet havuzundan iç fındık maliyetine yüklenecek maliyeti bulmak için maliyet etkeni olan kabuklu fındık miktarı ile maliyet etkeni yükleme oranı çarpılır.

$$\text{Çiğ iç fındık tedarik maliyeti} = 17.243.828 \text{ kg} \times 0,04 \text{ TL/kg} = 689.753,12 \text{ TL}$$

Makine maliyet havuzundan mamule yüklenecek maliyeti bulmak için çiğ iç fındık üretiminde kullanılan makinelerin sayısını ve makine saatini bilmek gerekir. İşletmede toplam 141 makine 684.624 saat çalışmıştır. Bu makinelerin 59 adedi çiğ iç fındık üretiminde kullanılmıştır. Toplam makine saatini toplam makine sayısına böldüğümüzde makine başın ortalama çalışma süresini buluruz.

$$1 \text{ makine başına çalışma saati} = 684.624 \text{ s} / 141 \text{ makine} = 4.855,50 \text{ s}$$

$$\begin{aligned} \text{Çiğ iç fındık için kullanılan makine saati} &= \text{toplam makine dedi} * \text{makine} \\ \text{başına kullanım saati} &= 59 \text{ makine} * 4.855,50 \text{ s} = 286.474,50 \text{ ms} \end{aligned}$$

Toplam iç fındıkta kullanılan makine saati bulunduktan sonra mamule yüklenecek maliyeti bulmak için makine saatini havuz yükleme oranı ile çarpımı sonucu bulabiliriz.

$$\text{Çiğ iç fındık makine maliyeti} = 286.474,50 \text{ ms} \times 2,67 \text{ TL/ms} = 763.559,58 \text{ TL}$$

Seçme maliyet havuzunda biriken maliyeti çiğ fındık mamulüne yüklemek için üretimde kullanılan 8.621.914 kg iç fındık baz alınmıştır. Maliyet havuzunda yer

alan maliyetler üretimle doğrudan alakalı olduğundan üretilen çiğ iç findık miktarı ile seçme maliyet havuzu yükleme oranının çarpımı bize mamule yüklenecek maliyeti verecektir.

$$\text{Çiğ iç findık seçme maliyeti} = 8.621.914 \text{ kg} \times 0,05 \text{ TL/kg} = 431.095,70 \text{ TL}$$

Üretilen iç findıkların kalite kontrolü ve paketlenmesi işlemimde toplam 10 işçi 8.550 saat çalışmıştır. Maliyet etkeni olarak direkt işçilik saati seçildiğinden, kalite kontrol ve paketlenme yükleme oranı olan 40,95 dis ile bu maliyet havuzunda iç findık için harcanan sürenin (8.550 sa) çarpımı ile çiğ iç findığın yükleneceği maliyeti bulabiliriz.

$$\text{Çiğ iç findık kalite kont. Ve paket. maliyeti} = 8.550 \text{ sa} \times 40,95 \text{ TL/dis} = 350.122,50 \text{ TL}$$

İncelenen dönemde iç findık depoda ortalama 4 gün kalmıştır. Ürünün depolama maliyet havuzundan ne kadar pay alacağı, depoda kaldığı süre ile depolama maliyet havuzu yükleme oranının çarpımı ile bulunacaktır.

$$\text{Çiğ iç findık depolama maliyeti} = 7 \text{ gün} \times 4.480 \text{ TL/gün} = 31.360 \text{ TL/gün}$$

Genel fabrika maliyet havuzundan ürüne yüklenecek maliyeti bulmak için toplam işçilik saati ile genel fabrika maliyet havuzu yükleme oranı çarpılır.

$$\text{Çiğ iç findık genel fabrika maliyeti} = 474.525 \text{ dis} \times 1,98 = 939.559,50 \text{ TL/dis}$$

İç findık üretiminde ilk madde malzeme olarak 169.116.022,74 TL değerinde kabuklu findık kullanılmıştır.

Toplam iç findık maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmıştır;

Tablo 15: Ürünün Havuzdan Aldığı Maliyet

MALİYET HAVUZLARI	ÜRÜNÜN HAVUZDAN ALDIĞI MALİYET
- İşçilik maliyet havuzu	3.191.928,75
- Tedarik maliyet Havuzu	689.753,12
- Makine maliyet havuzu	764.885,58
- Seçme maliyet Havuzu	431.095,70
- Kavurma maliyet havuzu	0,00
- Füre maliyet havuzu	0,00
- Kalite kontrol ve Paketleme maliyet Havuzu	350.122,50
- Depolama maliyet havuzu	31.360,00
- Genel fabrika maliyet havuzu	939.559,50
- İlk madde malzeme maliyeti	169.116.022,74
TOPLAM	175.513.401,99

Çiğ iç fıındığın maliyet havuzlarından aldığı maliyetler ve ilk madde malzeme maliyeti toplamı 175.513.401,99TL'dir. Dönemde toplam 8.621.914 kg iç fıındık üretildiğine göre toplam maliyeti toplam miktara bölerek 1 kg ürün maliyeti bulunur.

$$1 \text{ kg çiğ iç fıındık maliyeti} = 175.513.401,99\text{TL} / 8.621.914 \text{ kg} = 20,36 \text{ TL}$$

Kavrulmuş Fındık

İç fıındık üretimi tamamlanan fıındıklar kavurma işlemi için entegre tesisine alınır. Üretilen 8.621.914 kg iç fıındıktan 160.428 kilosu çürüğe ayrılmış, 34.401 kilogramı seçme esnasında zayi olmuş ve 542.060 kilogramı stokta bırakılmıştır.

Bunun yanında işletme toplamda 4.974.936kg iç fıındığı yarı mamul olarak satın almıştır. Satın alınan ve üretilen toplam 12.859.961 kg iç fıındığın da 8.857.648 kilogramı yarı mamul olarak satılmıştır.

Kavurma üretimi için 4.002.313 kg iç findık ilk madde malzeme olarak üretime alınmıştır. İşletmenin kendi ürettiği iç findıklar ve dışarıdan yarı mamul olarak satın aldığı çiğ iç findıkların toplam maliyeti 62.012.102,19 TL olarak gerçekleşmiştir. Dolayısıyla kavrulmuş findık ilk madde malzeme maliyeti 62.012.102,19 TL'dir. Ürün ilk madde olarak iç findık kullandığından tedarik maliyet havuzu etkeni kabuklu findık bu üründe dikkate alınmamıştır.

İşletmede ilk 6 aylık süreçte 2.481.125 kg kavrulmuş findık üretilmiştir. Bir kilogram kavrulmuş findık üretimi için harcanan süre 0,03257393 dk' dır.

Kavrulmuş findık üretimi için harcanan süre= 0,03257393 dk / br x 2.481.125kg= 80.820dakika

İşletmede kavrulmuş findık üretiminde 151 işçi yer almıştır. 80.820 dakika = 1.347sa * 151 işçi = 203.409dis

Kavrulmuş findık üretimi için harcanan direkt işçilik süresi bulunduğundan sonra, çalışılan direkt işçilik saati ile işçilik maliye havuzu yükleme oranının çarpılması sonucunda, mamule yüklenecek direkt işçilik maliyeti hesaplanmış olur.

Kavrulmuş findık direkt işçilik maliyeti= 203.409 dis x 6,85 TL/dis = 1.393.351,65 TL

İşletmede toplamda 141 makine 684.624 saat bilindiğine göre her bir makine başına 4.855,50 saat (684.624 ms / 141) çalışma düşmektedir. Kavrulmuş findık üretiminde 63 makine kullanıldığına göre bu ürün için harcanan makine saati= 63 * 4.855,50 ms = 305.896,50 ms olarak hesaplanmıştır.

Kavrulmuş findık makine maliyeti= 305.896,50 kg x 2,67 TL/ms= 816.743,66TL

Kavurma maliyet havuzunda oluşan giderler üretilen kavrulmuş findık miktarıyla doğru orantılı olduğundan, üretilen kavrulmuş findık miktarıyla maliyet havuzu yükleme oranı çarpımı bize maliyet havuzundan ürüne ne kadar maliyet yükleneceğini verecektir.

Kavrulmuş findık kavurma maliyeti= 2.481.125 kg x 0,27 TL/kg = 669.903,75 TL

Kalite kontrol ve paketleme maliyet havuzunda 25 işçi 21.375 saat çalışarak kavrulmuş fındık ürününe katkı sağlamıştır. Maliyet havuzundan ürüne yüklenecek maliyeti bulmak için harcanan işçilik saati ile maliyet havuzu yükleme oranı çarpılır.

$$\text{Kavrulmuş fındık kalite kont. Ve paket. maliyeti} = 21.375 \text{ sa} \times 40,95 \text{ TL/dis} = 875.306,25 \text{ TL}$$

İşletmede 6 aylık süreçte kavrulmuş fındık depoda ortalama 7 gün kalmıştır. Ürünün depolama maliyet havuzundan ne kadar pay alacağı, depoda kaldığı süre ile depolama maliyet havuzu yükleme oranının çarpımı ile bulunacaktır.

$$\text{Kavrulmuş fındık depolama maliyeti} = 4 \text{ gün} \times 4.480 \text{ TL/gün} = 17.920 \text{ TL/gün}$$

Genel fabrika maliyet havuzundan ürüne yüklenecek maliyeti bulmak için toplam işçilik saati ile genel fabrika maliyet havuzu yükleme oranı çarpılır.

$$\text{Kavrulmuş fındık genel fabrika maliyeti} = 224.784 \text{ dis} \times 1,98 = 445.072,32 \text{ TL/dis}$$

Toplam kavrulmuş fındık maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmıştır;

Tablo 16: Ürünün Havuzdan Aldığı Maliyet

MALİYET HAVUZLARI	ÜRÜNÜN HAVUZDAN ALDIĞI MALİYET
- İşçilik maliyet havuzu	1.393.351,65
- Makine maliyet havuzu	816.743,66
- Seçme maliyet Havuzu	0,00
- Kavurma maliyet havuzu	669.903,75
- Füre maliyet havuzu	0,00
- Kalite kontrol ve Paketleme maliyet Havuzu	875.306,25
- Depolama maliyet havuzu	17.920,00
- Genel fabrika maliyet havuzu	445.072,32
- İlk madde malzeme maliyeti	62.012.102,19
TOPLAM	66.230.399,82

Ürünün havuzlardan aldığı toplam maliyetin toplam miktara bölünmesiyle kavrulmuş fındık birim maliyeti bulunur.

$$1 \text{ kg kavrulmuş fındık maliyeti} = 66.230.399,82 \text{ TL} / 2.481.125 \text{ kg} = 26,69 \text{ TL}$$

Fındık Füresi

İncelenen dönemde işletmede 1.161.515 kg fındık füresi üretilmiş, bu üretim için 26.714.845,00 TL direkt ilk madde malzeme maliyeti kullanılmıştır. Bir kilogram fındık füresi üretimi için harcanan süre 0,079603 dk' dır. Ürün ilk madde olarak kavrulmuş fındık kullandığından tedarik maliyet havuzu etkeni kabuklu fındık bu üründe dikkate alınmamıştır.

$$\text{Fındık füresi üretimi için harcanan süre} = 0,079603 \text{ dk} / \text{br} \times 1.161.515 \text{ kg} = 92.460 \text{ dakika}$$

$$\text{İşletmede fındık füresi üretiminde 43 işçi yer almıştır. 92.460 dakika} = 1.541 \text{ sa} * 43 \text{ işçi} = 66.253 \text{ dis}$$

Fındık füresi üretimi için harcanan direkt işçilik süresi ile işçilik maliyet havuzu yükleme oranının çarpılması sonucunda, mamule yüklenecek direkt işçilik maliyeti hesaplanmış olur.

$$\text{Fındık füresi direkt işçilik maliyeti} = 66.253 \text{ dis} \times 6,85 \text{ TL/dis} = 453.833,05 \text{ TL}$$

Fındık füresi ürününe tedarik maliyet havuzundan yüklenecek maliyeti hesaplamak için hammadde olarak üretime alınan 108.049,50 kg iç fındık miktarı ile maliyet havuzu yükleme oranın çarpılması gerekir.

$$\text{Fındık füresi tedarik maliyeti} = 108.049,50 \text{ kg} \times 0,04 \text{ TL/dis} = 4.321,98 \text{ TL}$$

Makine maliyet havuzu incelendiğinde toplam 19 makinenin füre üretimi için kullanıldığı anlaşılmıştır. Makine başına çalışma saati (4.855,50 sa) ile füre üretiminde kullanılan makine adedinin çarpılmasıyla füre üretimi için harcanan makine saati bulunur. Havuzdan füre maliyetine yüklenecek maliyeti bulmak için bulunan makine saati ile maliyet havuzu yükleme oranını çarpılır.

$$\text{Füre üretimi makine saati} = 4.855,50 \text{ sa} * 19 \text{ makine} = 92.254,50 \text{ ms}$$

$$\text{Fındık füresi makine maliyeti} = 92.254,50 \text{ kg} \times 2,67 \text{ TL/ms} = 246.319,50 \text{ TL}$$

Füre maliyet havuzundan ürüne yüklenecek maliyeti bulmak için üretilen füre miktarı ile havuz yükleme oranı çarpılır.

$$\text{Fındık füresi füre maliyeti} = 1.161.515 \text{ kg} \times 0,58 \text{ TL/kg} = 673.678,70 \text{ TL}$$

Füre üretimi için kalite kontrol ve paketleme maliyet havuzunda 8 işçi 6.193,50 sa çalışmıştır. Çalışılan saat ile havuz yükleme oranı çarpılarak ürüne yüklenecek maliyet hesaplanır.

$$\text{Fındık füresi kalite kont. Ve paket. maliyeti} = 6.193,50 \text{ sa} \times 40,95 \text{ TL/dis} = 253.623,83 \text{ TL}$$

Depolama maliyet havuzu incelendiğinde fındık füresinin depoda ortalama 3 gün kaldığı anlaşılmıştır. Fındık füresinin depolama maliyet havuzundan ne kadar pay alacağı, depoda kaldığı süre ile depolama maliyet havuzu yükleme oranının çarpımı ile bulunacaktır.

$$\text{Fındık füresi depolama maliyeti} = 4 \text{ gün} \times 4.480 \text{ TL/gün} = 17.920 \text{ TL/ gün}$$

Genel fabrika maliyet havuzundan ürüne yüklenecek maliyeti bulmak için toplam işçilik saati ile genel fabrika maliyet havuzu yükleme oranı çarpılır.

$$\text{Fındık füresi genel fabrika maliyeti} = 36.486 \text{ dis} \times 1,98 = 72.955,08 \text{ TL/ dis}$$

Toplam fındık füresi maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmıştır;

Tablo 17: Ürünün Havuzdan Aldığı Maliyet

MALİYET HAVUZLARI	ÜRÜNÜN HAVUZDAN ALDIĞI MALİYET
- İşçilik maliyet havuzu	453.833,05
- Makine maliyet havuzu	245.893,38
- Seçme maliyet Havuzu	0,00
- Kavrurma maliyet havuzu	0,00
- Füre maliyet havuzu	678.507,75
- Kalite kontrol ve Paketleme maliyet Havuzu	253.623,83
- Depolama maliyet havuzu	17.920,00
- Genel fabrika maliyet havuzu	73.517,40
- İlk madde malzeme maliyeti	26.714.845,00
TOPLAM	28.438.140,40

Ürünün havuzlardan aldığı toplam maliyetin üretilen 1.161.515 kg füre miktarına bölünmesiyle kavrulmuş fındık birim maliyeti bulunur.

$$\text{Bir kg fındık füresi maliyeti} = 28.438.140,40 \text{ TL} / 1.161.515 \text{ kg} = 24,48 \text{ TL}$$

Tüm ürünler için birim maliyet hesaplandıktan sonra FTM' ye göre ürünlerin birim maliyeti aşağıdaki gibi oluşmuştur.

Tablo 18: FTM' ye Göre Birim Maliyetler

	ÇİĞ İÇ FINDIK	KAVRULMUŞ FINDIK	FINDIK FÜRESİ
MALİYET HAVUZLARI	Havuzdan Aldığı Maliyet	Havuzdan Aldığı Maliyet	Havuzdan Aldığı Maliyet
- İşçilik maliyet havuzu	3.191.928,75	1.393.351,65	453.833,05
- Tedarik maliyet Havuzu	689.753,12	0,00	0,00
- Makine maliyet havuzu	763.559,68	816.743,66	245.893,38
- Seçme maliyet Havuzu	431.095,70	0,00	0,00
- Kavurma maliyet havuzu	0,00	669.903,75	0,00
- Füre maliyet havuzu	0,00	0,00	678.507,75
- Kalite kontrol ve Paketleme maliyet Havuzu	350.122,50	875.306,25	253.623,83
- Depolama maliyet havuzu	31.360,00	17.920,00	17.920,00
- Genel fabrika maliyet havuzu	939.559,50	445.072,32	73.517,40
- İlk madde malzeme maliyeti	169.116.022,74	62.012.102,19	26.714.845,00
TOPLAM	175.513.401,99	66.230.399,82	28.438.140,40
MİKTAR	8.621.914	2.481.125	1.161.515
BİRİM MALİYET	20,36	26,69	24,48

3.1.9. Geleneksel Maliyetleme Yöntemine Göre Birim Maliyet Hesaplama

İşletme geleneksel maliyetleme sistemlerinden tam maliyet yöntemini kullanmaktadır. Firmanın çiğ iç fındık üretimi, kırma fabrika olarak adlandırılan dört ayrı tesiste gerçekleştirmektedir. Kavrulmuş fındık ve füre ürünü, entegre fabrika olarak adlandırılan ayrı bir tesiste gerçekleştirilmektedir.

Ürünlerin farklı tesislerde üretilmesi sayesinde, firma genel üretim giderlerini; kırma üretim giderleri ve entegre üretim giderleri olarak iki grupta takip edebilmektedir. Kırma üretim giderleri tamamıyla çiğ iç fındık üretimi ile ilgili iken

entegre üretim giderleri kavrulmuş fındık ve füre ürünü üretiminde kullanılan genel üretim giderlerini kapsar. İşletmenin geleneksel yöntemle göre birim maliyet tespiti aşağıdaki gibidir.

Çiğ iç fındık

İşletmede çiğ iç fındık üretiminde ilk madde malzeme olarak kullanılan 17.243.828 kg kabuklu fındığın bedeli 167.020.985,67 TL olarak gerçekleşmiştir. Üretimde yardımcı malzeme olarak kullanılan çuval, ip, kraft torba gibi malzemelerin bedeli 310.300,98 TL olarak tespit edilmiştir. İlgili dönemde iç fındık üretiminde çalışan işçiler için toplam maliyet 4.136.023,98 TL olarak gerçekleşmiştir. İşletmenin çiğ iç fındık üretmek için kırma tesislerinde tükettiği genel üretim giderleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 19: Çiğ İç Fındık Üretiminde Tüketilen Genel Üretim Giderleri

Elektrik Giderleri	177.750,56
Fabrika Makine Bakım Onarım Giderleri	191.038,59
Temizlik Giderleri	6.174,29
Personel Servis Giderleri	30.977,31
Diğer Üretim Giderleri	25.774,38
TOPLAM	431.715,13

Yukarıdaki bilgiler ışığında tam maliyet yöntemine göre çiğ iç fındık maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 20: Geleneksel Yönteme Göre Çiğ İç Fındık Maliyeti

GİDERLER	ÇİĞ İÇ FINDIK
İlk Madde Malzeme	167.020.985,67
Yardımcı Malzeme	310.300,98
İşçilik Giderleri	4.136.023,98
Genel Üretim Giderleri	431.715,13
TOPLAM	171.899.025,76
Üretilen Miktar	8.621.914,00
Birim Maliyet	19,94

Kavrulmuş İç Fındık

Kavrulmuş fındık için ilk madde malzeme olarak üretime alınan 4.002.313 kg çiğ iç fındığın maliyeti 62.012.102,19 TL olarak gerçekleşmiştir. Kavrulmuş fındık üretiminde kullanılan LNG (sıvılaştırılmış doğal gaz), bigbag, ambalaj malzemeleri gibi yardımcı malzemelerin tutarı 1.032.403,06 TL olarak gerçekleşmiştir. Dönemde kavrulmuş fındık için harcanan işçilik gideri 1.946.664,37 TL olmuştur. İşletme yönetiminden alınan veriler sonucu kavrulmuş fındık için tüketilen genel üretim giderleri aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

Tablo 21: Kavrulmuş İç Fındık Üretiminde Tüketilen Genel Üretim Giderleri

Elektrik Gideri	238.646,16
Laboratuvar Giderleri	178.035,23
Personel İş Giysi Giderleri	1.600,64
Personel Servis Giderleri	20.181,04
Yemekhane Giderleri	77.318,48
Temizlik Giderleri	59.933,25
Fabrika Makine Bakım Onarım	111.322,93
Yardımcı Malzeme Giderleri	9.760,36
Diğer Üretim Giderleri	111.029,17
TOPLAM	807.827,26

Yukarıdaki bilgiler ışığında tam maliyet yöntemine göre kavrulmuş iç fındık maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 22: Geleneksel Yönteme Göre Kavrulmuş İç Fındık Maliyeti

	KAVRULMUŞ İÇ FINDIK
İlk Madde Malzeme	62.012.102,19
Yardımcı Malzeme	1.032.403,06
İşçilik Giderleri	1.946.664,37
Genel Üretim Giderleri	807.827,26
TOPLAM	65.798.996,88
Ürün miktarı	2.481.125,00
Birim Maliyet	26,52

Fındık Füresi

İncelenen dönemde işletmede 1.161.515 kg fındık füresi üretmek için 26.714.845,00 TL direkt ilk madde malzeme maliyeti kullanılmıştır. Füre üretiminde gerçekleşen işçilik gideri 916.077,35 TL olarak hesaplanmıştır. Üretimde 485.836,74 TL değerinde yardımcı malzeme kullanılmıştır. Fındık füresi üretiminde tüketilen genel üretim giderleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 23: Füre Üretiminde Tüketilen Genel Üretim Giderleri

Elektrik Gideri	112.304,08
Laboratuvar Giderleri	83.781,28
Personel İş Giysi Giderleri	753,24
Personel Servis Giderleri	9.496,96
Yemekhane Giderleri	36.385,17
Temizlik Giderleri	28.203,88
Fabrika Makine Bakım Onarım	52.387,26
Yardımcı Malzeme Giderleri	4.593,11
Diğer Üretim Giderleri	52.249,02
TOPLAM	380.154,00

Yukarıdaki bilgiler ışığında tam maliyet yöntemine göre kavrulmuş iç findık maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 24: Geleneksel Yönteme Göre Füre Ürünü Maliyeti

	FINDIK FÜRESİ
İlk Madde Malzeme	26.714.845,00
Yardımcı Malzeme	485.836,74
İşçilik Giderleri	916.077,35
Genel Üretim Giderleri	380.154,00
TOPLAM	28.496.913,09
Ürün miktarı	1.161.515,00
Birim Maliyet	24,53

3.1.10. Geleneksel Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanan Birim Maliyet ile FTM' ye Göre Hesaplanan Birim Maliyetin Karşılaştırılması

İşletmenin 6 aylık süreçte ürettiği iç findık, kavrulmuş findık ve findık füresi için geleneksel maliyetleme sistemine göre yaptığı hesaplama aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 25: FTM ile Geleneksel Maliyetleme Yönteminin Karşılaştırılması

	ÇİĞ İÇ FINDIK	KAVRULMUŞ FINDIK	FINDIK FÜRESİ
Geleneksel Yönteme Göre Birim Maliyet	19,94	26,52	24,53
FTM' ye Göre Birim Maliyet	20,36	26,69	24,48
Fark	-0,42	-0,17	0,05

FTM' ye göre; İç findık maliyeti: 20,36, Kavrulmuş findık maliyeti: 26,69, Findık füresi maliyeti: 24,48 olarak hesaplanmıştır. Görüldüğü gibi FTM' ye göre hesaplanan birim maliyetler geleneksel sisteme göre hesaplanan maliyetlerden daha fazladır. Geleneksel maliyetleme sistemi ürünlere eksik maliyet yükleyerek firmaya rekabet ortamında dezavantaj sağlayabilir.

SONUÇ

Küreselleşmenin iyiden iyiye arttığı dünya ekonomisinde rekabet edebilmek için maliyet kavramı iyice önem kazanmıştır. Maliyetleri doğru tespit etmek, etkin bir maliyet kontrolü yapabilmek ve yöneticilerin daha doğru kararlar alabilmesini sağlamak için var olan maliyet muhasebesinin gerçekçi veriler sunabilmesi için gider yerlerinin doğru tespit edilmesi son derece önem arz etmektedir. Geleneksel maliyetleme sistemlerinin mamullerin birim maliyetlerinin eksik hesaplaması nedeniyle yöneticilere yanıltıcı bilgiler vermesi, küresel rekabet ortamında işletmelere dezavantaj sağlamaktadır.

Günümüzde, küresel rekabet ve teknoloji alanında yaşanan hızlı gelişmeler üretim sistemlerini değiştirmektedir. Üretim sistemlerinin değişmesinin sonucu olarak, maliyet muhasebesi fonksiyonu da değişmektedir. Birçok işletme geleneksel maliyet muhasebesi yaklaşımından, daha gerçekçi ve etkin maliyet yönetim sistemlerine doğru yönelmektedir. Günümüzde, maliyet muhasebesinden ziyade maliyet yönetimi önem kazanmıştır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme anlayışı, işletmenin önemli faaliyetlerinin maliyetini ölçmeye, işletmeye katma değer yaratmayan maliyetleri belirlemeye ve işletme performansını arttıracak yeni aktiviteler tespit etmeye çalışmaktadır. Bu yeni anlayış faaliyetler üzerine yoğunlaşarak, yüksek kalitede daha ucuza mal üretmeye yönelmektedir.

Çalışmamızda ilk olarak genel olarak maliyet, maliyet kavramı, maliyet sistemleri ve çağdaş maliyet yaklaşımlarından bahsedilmiştir. Daha sonra çağdaş maliyetleme sistemlerinden faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ayrıntılı olarak ele alınmış, sistemin tanımı, yapısı, temel kavramları, işletmede uygulanabilmesi için nasıl tasarlanması gerektiği anlatılmış ve FTM sistemi tüm yönleriyle değerlendirilmiştir.

Uygulama bölümünde, geleneksel yöntemlerden tam maliyet yöntemine göre maliyet hesaplayan bir fındık işletmesinin belirli bir dönemdeki verileri ele alınmıştır. İlgili firmada FTM sistemi uygulaması için ilk olarak işletmede gerçekleşen faaliyetler belirlenmiş, ilgili dönemde oluşan maliyetler öncelikle faaliyetlere daha sonra mamullere aktarılması ile FTM yöntemine göre birim

maliyetler tespit edilmiştir. Aynı dönemdeki maliyetler tam maliyet yöntemine göre de hesaplanarak iki sistem arasındaki fark tespit edilmiştir. Uygulama sonucunda FTM sisteminin fındık sektöründe uygulanabileceği ve başarılı sonuçlar vereceği gözlemlenmiştir.

FTM sistemi, geleneksel sistemden farklı olarak genel üretim giderlerinin dağıtılmasında homojen maliyet gruplarını ve çoklu faaliyet ölçütlerini kullanır. Geleneksel maliyetleme, gider yerlerini ve tek bir dağıtım anahtarı kullanırken, bu yöntem faaliyetlere dayalı olarak oluşturulan maliyet gruplarındaki giderleri mamullere birden fazla faaliyet ölçüsü kullanarak yüklemektedir.

FTM sistemi, geleneksel maliyetleme sisteminden farklı olarak mamullerin üretilmesi için faaliyetlerin kaynakları tükettiği, mamullerin ise faaliyetleri tükettiği kabul edilmektedir.

Direkt işçilik saati, makine saati gibi tek bir dağıtım anahtarı üzerine kurulmuş olan geleneksel maliyetleme sistemleri, yüksek hacimli ürünlerin maliyetini şişirmekte, düşük hacimli ya da kompleks ürünlerin maliyetini düşük tespit etmektedir. Bu maliyet sapması, ürün fiyatlaması ya da diğer işletme kararlarında ciddi etkiler yaratmaktadır. Çoklu dağıtım anahtarlarını esas alan faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi bu problemi ortadan kaldırmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, işletmenin alacağı stratejik kararlar açısından, faaliyetler ve maliyetler hakkında daha doğru bir bilgi sunar.

Faaliyetler ile ilgili geniş bir analiz gerektirdiğinden, bu faaliyetleri değiştirme olanağı sağlar. Başka bir deyişle, işletmeye katma değer yaratmayan faaliyetler belirlenip yok edilebilir ki bu da bir maliyet düşüşü yaratacaktır.

Sonuç olarak, faaliyet tabanlı maliyet sisteminin fındık sektörü gibi karmaşık bir maliyet yapısına sahip olan işletmelerde uygulanmasının başarılı sonuçlar vereceği, ülkemiz ekonomisinde önemli bir yere sahip olan fındık sektörüne önemli rekabet avantajları sağladığı ve teoride kalması yerine uygulanmasının ülkemizde yaygınlaşması gerektiği görüşüne varılmıştır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Acar, D., (2005), *Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü ile İlgili Bir Araştırma*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.

Akdoğan, N., (2000), *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Altuğ, O. (1996), *Maliyet Muhasebesi Tek Düzen Hesap Planına Göre Düzenlenmiş Onikinci Baskı*, Evrim Yayınevi, İstanbul.

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

Büyükmirza, K. (2007), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tek Düzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Çetiner, E. (1995), *Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama*, Tutibay Yayınevi, Ankara.

Erden, S. A. (2004), *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitapevi, İstanbul.

Erdoğan, N. (2002), *Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Giderlerin Maliyete Dönüşümü: Maliyet Muhasebesi*, Barış Yayınları, Fakülteler Kitabevi, İzmir.

Erdoğan, N. (1995), *Faaliyete Dayalı Maliyetleme*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

Gürdal, K. (2007), *Maliyet Yönetiminde Genel Yaklaşımlar*, Siyasal Kitabevi, Ankara.

Gürsoy, C. T. (1999), *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul.

Karcıoğlu, R. (2000), *Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Aktif Yayınevi, Erzurum.

Lazol, İ., (2002), *Maliyet Muhasebesi*, Ekin Kitabevi, Bursa.

Öker, F. (2003), *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*, Literatür Yayınları, İstanbul.

Savcı, M. (2000), *Maliyet Muhasebesine Giriş*, Akademi Yayınevi, Rize.

Şakrak, M. *Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Yasa Yayınları, İstanbul.

Şener, R. (2004), *Maliyet Unsurları Muhasebesi Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Üstün, R. (1999), *Yönetim Muhasebesi Tek Düzen Hesap Planı Uygulamalı, 4. Baskı*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.

Yükçü, S. (2005), *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Birleşik Matbaacılık, İzmir.

Tezler

Ahmedovy, T. (2006), *Stratejik Maliyet Yönetiminin Bir Enstrümanı Olarak Hedef Maliyetleme Yönetimi ve Mobilya Sektöründe Uygulama*, Niğde Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde.

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

Ak E. F. (2011), *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Patoloji Laboratuvarı Uygulaması*, Ankara Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Akıncı, T. (2013), *Dış Kaynak Kullanımına Karar Verilmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Kullanılması; Merkez Bankası Örneği*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Alpaslan, H. İ. (2010), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Hava Yolu İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul.

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

Başdın, R. (2016), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bir Konaklama İşletmesinde Uygulanması, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Yayınlanmış Doktora Tezi, Konya.

Bengü, H. (2002), İplik Sanayiinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Modellemesi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, Sakarya.

Bıçakçı, F. (2006), Sanayi İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Geçiş Çabaları Ve Bir Uygulama, Selçuk Üniversitesi Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Konya.

Çakır, Ş. (2018), Kaizen Maliyetlemenin Maliyet Etkinliği Açısından İncelenmesi: Konaklama İşletmesi, Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Konya.

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

Doğan, A. (1996), Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, Ankara.

Doğan, M. (2019), Stratejik Maliyet Yönetim Sistemlerinin Kullanılabilirliğine Yönelik Bir Durum Analizi: Hastane İşletmeleri Örneği, Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Karabük.

Ergül, A. (2014), Hedef Maliyetleme Çerçevesinde Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Maliyet Etkinliği Boyutunda Entegrasyonu ve Konaklama

İşletmelerinde Uygulanması, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Antalya.

Esen, Ö. M. (2002), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

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

Genelioğlu, K. Ö. (2006), Stratejik Maliyet Yönetiminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme ile Balanced Scorecard'ın Bütünleştirilmesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar.

Gersil, A. (2006), Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Ürün Yaşam Seyri Maliyet Yönetiminin Analizi ve Uygulanabilirliği, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Lisans Tezi, Ankara.

Gutnu, M. M. (2013), Faaliyete Dayalı Maliyetleme Ve Faaliyet Analizi; Bir Üretim İşletmesinde Uygulama, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana.

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

İyitoğlu, V. (2011), Menü Analizinde Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Veri Zarflama Analizinin Birlikte Kullanılması: Lüks Bir Restoran İşletmesinde Uygulama, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Antalya.

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

Karaman, D. (2010) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Ve Bir Mermer İşletmesinde Uygulama Örneği, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

Karataş, Ö.N., (2011), Bulanık Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı Ve Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

Kavrar, Ö., (2018), Enerji Yönetimi ve Muhasebesi: Sürdürülebilir Enerji Yönetimi İçin Faaliyet Tabanı Maliyetleme Modeli, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, Konya.

Kılınç, M. (2017), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Geri Dönüşüm Sektöründe Kullanılması: Demir Geri Kazanım Sektöründe Örnek Bir Uygulama, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

Kızılyalçın, D. A. (2011), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Zeytin Sektörü Uygulaması, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, Aydın.

Kocaoğlu, S. Ü. (2014), Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Ve Ağız Diş Sağlığı Polikliniğinde Örnek Uygulama, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

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

Kurtlar, M. (2012), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Tekstil (Halı) İşletmesinde Bir Uygulama, Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Adıyaman.

Nubin, S. (2006), Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Ve Uygulama Örneği, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Özal, H. (2010), Stratejik Maliyet Yönetimi Ve Hastane İşletmelerinde Uygulanabilirliği, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek lisans Tezi, Isparta.

Özata, D., (2016), Çağdaş Bir Maliyetleme Yöntemi Olarak Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Otomotiv Sektöründe Faaliyet Gösteren Bir Firma Örneği, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Manisa.

Özdiken, R. (2016), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Ve Gıda İşletmeciliğinde Bir Uygulama, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Sarı, E. S., Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Ve Faaliyet Tabanlı Sapma Analizlerinin Bir Üretim İşletmesi Üzerinde Uygulanması, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul.

Saygın, T. (2008), Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Kaizen Maliyetleme Ve Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği ve Bir Uygulama, Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çanakkale.

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

Temelli, F., (2015), Liman İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bir Uygulama, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, Erzurum.

Turan, Z., (2018), Üretim İşletmelerinde Kullanılan Maliyet Sistemlerinin İncelenmesi: Manisa Organize Sanayi Bölgesi' nde Bir Araştırma, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisan Tezi, Manisa.

Tutcu, B. (2019), Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Esasları Ve Yükseköğretim Kurumlarına İlişkin Bir Model Önerisi, Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul.

Uzun, E., (2019), Lojistik İşletmelerinde Maliyetlerin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması; Bir Uygulama, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Yayınlanmış Doktora Tezi, Niğde.

Yağmurlu, N., (2009), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

Yaşar, R.Ş., (2015), Zaman Esaslı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Liman İşletmeciliğinde Uygulama Önerisi, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınlanmış Doktora Tezi, İzmir.

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

Yıldız, Ş. (2008), Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Ekonomik Katma Değer Analizi Ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, Sakarya.

Yılmaz, Ş., (2010), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Ve Özel Öğretim Kurumunda Uygulanması, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.

Makaleler

Acar D. Ve Alkan, H., (2003), “Mamul Maliyetlerinin Yönetiminde Etkin Bir Araç: Değer Mühendisliği”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, S.1.

Alkan, A.T., (2005) "Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi Ve Bir Uygulama", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, S.13.

Alkan, H., (2001), “İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü Ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, S.2.

Altınbay, A., (2006), “Etkin Bir Maliyet Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi Ve TMMT Uygulaması”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.16.

Akın O, (2013), " Geleneksel Maliyet Muhasebesi Sistemi İle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması: Mermer İşletmesi ST (ESTE) Hattı Örneği", *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, S.8.

Azzem, Ö, (2011). "Geleneksel Maliyetleme İle Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Kullanımı: Melez Faaliyete Dayalı Maliyetleme Önerisi" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ekim, S.52.

Bahşi G., ve Can, A.G., (2001) "Hedef Maliyetleme," *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S.4.

Bayazıtlı, E., vd., (2005), "Yönetim Muhasebesinde Güncel Bir Yaklaşım: Dönüşüm Muhasebesi", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, S.4.

Bengü, H., (2009), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi*, S.2.

Cengiz, E., (2011), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar-Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vaka Çalışması", *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, S.50.

Çabuk, Y., (2003), "Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım Faaliyet Tabanlı Maliyetleme", *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, S.5.

Çankaya F. Ve Aygün D., (2006), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesi Uygulaması", *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (İLKE)*, S.17.

Dumanoglu, S., (2005), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama", *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, S.27.

Duruer S. Vd., (2009), "Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme", *Maliye Ve Finans Yazıları*, S.84.

Elitaş, C., (2004), "Sigorta İşlemleri İçin Maliyetleme Önerisi: Faaliyete Dayalı Maliyetleme", *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, S.13.

Eker, M. Ç., (2002), "Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet

Yönetimine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı” *Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.1.

Erol, M., (2008), “Kısıtlar teorisi (Yaklaşımı) Ve Teorisinin Stratejik Maliyet Yönteminde Kullanılması” *Muhasebe Ve Finans Dergisi*, S.39.

Gersil, A., (2007), “Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yöntemi ve Bir Örnek Uygulama”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S.21.

Gersil, A., (2007), “Üretim Sistemleri Ve Teknolojilerindeki Gelişmelerin Ve Küreselleşmenin Geleneksel Maliyet Muhasebesine Etkileri”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.4.

Gürdal, K., (2004), “Yeni Ekonomi Kavramı ve Yeni Muhasebe Anlayışı”, *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, S.13.

Karacan S. Ve Aslanoğlu S., (2005), "Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetiminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri", *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, S.16.

Köroğlu, Ç., (2013), "Otel İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Elde Etmek İçin Bir İleri Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi" *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, S.57.

Otlı, F. ve Karaca, S., (2005), “Maliyet Yönetimi ve Yaşam Seyri Maliyet Analizi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.2.

Örnek, Ş., A., (2003), “Bir Yönetim Tekniği Olarak Değer Mühendisliği”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.2.

Öztürk M.S. Ve Alsamarrai S., (2019) "Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.81.

Papatya, N., (1997), “Küreselleşme Sürecinde Maliyetleme Sistemlerinde Çağdaş Yaklaşımlar ve Yeni Gelişmeler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.2.

Tanrıtanır, E., Vd., (2004), “Mobilya İmalatında Faaliyet Maliyetleri Yardımıyla Simülasyon Destekli Personel Organizasyonu”, *Gazi Üniversitesi MMF Dergisi*, S.19.

Unutkan, Ö. (2010), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.97.

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

Yükçü, S. (2000), “Maliyet Düşürmede Sistemik Yaklaşımlar“, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, S.2.

Yüzbaşıoğlu, N., (2004), “İşletmelerde Stratejik Yönetim Ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi Ve enstrümanları”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. S.12.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı ve Soyadı : Muhammet TÜRK

Doğum Yeri : Ordu

Medeni Hali : Evli

Eğitim Durumu :

Lisans Öğrenimi : Bucak Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu, Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü

Yüksek Lisans Öğrenimi : Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalı

Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi : İngilizce (Orta)