

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ VE
GÜNCEL BİR UYGULAMA

Zeynep YAVUZKURT

IŞIK ÜNİVERSİTESİ

2018

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ VE
GÜNCEL BİR UYGULAMA

Zeynep YAVUZKURT

IŞIK ÜNİVERSİTESİ, SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ,
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI, 2018

Tez Danışmanı: Prof. Dr. S.Saygın EYÜPGİLLER

Prof. Dr. Münir ŞAKRAK

IŞIK ÜNİVERSİTESİ

2018

2

İŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

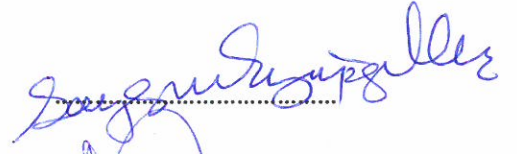
FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ VE GÜNCEL BİR UYGULAMA

ZEYNEP YAVUZKURT

ONAYLAYANLAR

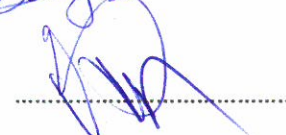
Prof. Dr. S. Saygın EYÜPGİLLER
(Tez Danışmanı)

İşık Üniversitesi



Prof. Dr. Münir ŞAKRAK
(Tez Eş Danışmanı)

Beykent Üniversitesi




Prof. Dr. Cemal İBİŞ
(Jüri Üyesi)

İşık Üniversitesi



Prof. Dr. Suat TEKER
(Jüri Üyesi)

İşık Üniversitesi



Doç. Dr. Halil Emre AKBAŞ
(Jüri Üyesi)

Yıldız Teknik Üniversitesi



ONAY TARİHİ:09.04.2018

ACTIVITY-BASED COSTING METHOD AND A CURRENT APPLICATION

ABSTRACT

In a rising competitive environment, firms tend to reduce their costs gradually. In order to reduce the costs, firstly, it is important to determine the costs correctly. It is also important to ensure resource efficiency for the goal of reducing costs. In today's environment, rapid developments in technology and communication also affect the formation of cost types.

In such an environment it has been understood that traditional costing methods are not sufficient. One of the various approaches developed for this reason is activity-based costing.

The activity based costing method in the thesis is examined comparatively with the traditional method. Based on a current application example, the results are discussed and suggestions are presented.

Keywords: Purpose of Costing, Costing Approaches, Activity-Based Costing

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ VE GÜNCEL BİR UYGULAMA

ÖZET

Yükselen rekabet ortamında firmalar, maliyetlerini giderek azaltma eğilimi içerisindeyler. Maliyetlerin azaltılması amacı doğrultusunda ise öncelikle, maliyetlerin doğru olarak tespiti önem taşımaktadır. Maliyetlerin azaltılabilmesi için ayrıca, kaynak verimliliğinin sağlanması da önem taşımaktadır. Günümüz ortamında teknoloji ve iletişimdeki hızlı gelişmeler, maliyet türlerinin oluşumunu da etkilemektedir.

Böyle bir ortamda, geleneksel maliyetleme yöntemlerinin yeterli olmadığı anlaşılmıştır. Bu nedenle geliştirilen çeşitli yaklaşımlardan biri de faaliyet tabanlı maliyetlemedir.

Tezde faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi geleneksel yöntemle karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Güncel bir uygulama örneğine dayalı olarak da sonuçlar irdelenmiş ve öneriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Maliyetlemede Amaç, Maliyetleme Yaklaşımları, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

TEŞEKKÜR

“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Uygulama Yaklaşımlarının Değerlendirilmesi ve Güncel Uygulama Önerisi” konulu tez çalışmasını seçiminde, yürütülmesinde, sonuçlandırılmasında ve değerlendirilmesinde maddi ve manevi destek ve yardımlarını esirgemeyen değerli hocam Sayın Prof. Dr. Münir Şakrak’a ve Prof. Dr. S.Saygın EYÜPGİLLER’e teşekkür eder,

Araştırma süresi boyunca beni yalnız bırakmayan babam, Hasan YAVUZKURT ve Annem, Havva YAVUZKURT’a ayrıca tüm YAVUZKURT aile üyelerime teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER TABLOSU

ABSTRACT	i
İÇİNDEKİLER TABLOSU	iv
TABLolar LİSTESİ	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ	ix
KISALTMALAR	x
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YAKLAŞIMI	3
1.1. Maliyet Sistemleri ve Yeni Yaklaşımlar	3
1.2. Geleneksel Yöntemin Dezavantajları ve Yeni Bir Maliyetleme Sistemine Duyulan İhtiyaç	4
1.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramı ve Gelişimi	7
1.3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Duyulan İhtiyaç	10
1.3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Gelişim Süreci	12
1.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Özellikleri	14
1.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve İşleyişi ile İlgili Kavramsal Yapı	15
1.5.1. Üretim Kaynakları	16
1.5.2. Faaliyet	17
1.5.2.1. Faaliyetin Tanımı	17
1.5.2.2. Faaliyetlerin Özellikleri	21
1.5.2.3. Faaliyetlerin Önemi	23
1.5.3. Faaliyetlerin Sınıflandırılması	23

1.5.4. Maliyet Havuzu	24
1.5.5. Maliyet Sürücü	24
1.5.6. Performans Ölçüleri	26
1.5.6.1. Kalite	26
1.5.6.2. Maliyet	27
1.5.6.3. Zaman.....	27
1.5.7. FTM ile İlgili Kavramsal ve Uygulamaya Yönelik Değişim Süreci.....	27
1.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Tasarımı	28
1.6.1. Süreç değer analizi	29
1.6.2. Dağıtım anahtarlarının seçimi	30
1.6.3. Faaliyet merkezlerinin belirlenmesi	31
1.6.4. Maliyetlerin faaliyet merkezleri için izlenmesi.....	31
1.6.5. Maliyet taşıyıcılarının seçimi	32
1.7. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ile Geleneksel Maliyetleme Arasındaki Farklar	33
İKİNCİ BÖLÜM.....	37
ÜRETİM İŞLETMESİ UYGULAMA ÖRNEĞİ	37
2.1. Uygulama ile İlgili Genel Açıklama	37
2.2. Maliyetleme Uygulaması	40
2.2.1. İşletmedeki Faaliyetlerin ve Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi	40
2.2.2. İşletmedeki Maliyetlerin Belirlenmesi	41
2.2.3. Maliyet Havuzlarının Oluşturulması.....	47
2.2.4. Maliyet Etkenlerinin Seçimi ve Maliyet Havuzları Yükleme Oranlarının Bulunması	54
2.2.5. Seçilen Mamullere Maliyetlerin Yüklenmesi	55
2.2.6. Geleneksel Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Arasındaki Fark.....	58
SONUÇ	59

KAYNAKÇA.....	62
Özgeçmiş.....	66

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1 Maliyet Sistemlerinin Kıyaslanması	4
Tablo 2.1. Çalışan Sayısı	38
Tablo 2.2 Ay başına satış tahminleri	42
Tablo 2.3. Mamul Gramajları ile adetleri	42
Tablo 2.4. Üretimde Kullanılacak Metal Maliyeti	43
Tablo 2.5. Üretimde Kullanılacak Boya Maliyeti	44
Tablo 2.6. Üretim Kullanılacak Vernik Maliyeti	45
Tablo 2.7. Üretim Kullanılacak Kapak Maliyeti	46
Tablo 2.8. Üretim Kullanılacak Kutu Maliyeti	47
Tablo 2.9. Direkt Malzeme Giderlerinin Maliyet Havuzlarında Toplanması	48
Tablo 2.10. Faaliyetler açısından elektrik kullanımlarını dağıtılması	49
Tablo 2.11. Faaliyetler açısından elektrik kullanımlarının maliyetleri	49
Tablo 2.12. Faaliyetler açısından ısınma maliyetleri	50
Tablo 2.13. Faaliyetler açısından kira maliyetleri	51
Tablo 2.14. Faaliyetler açısından yemek maliyetleri	51
Tablo 2.15. Faaliyetler açısından servis maliyetleri	52
Tablo 2.16. Maliyetlerin Dağıtılması	53
Tablo 2.17. Yardımcı Üretim Faaliyetlerinin Dağıtım Anahtar Değerleri	54
Tablo 2.18. Yardımcı Üretim Maliyetlerinin Üretim Maliyetlerine Dağıtılması	55
Tablo 2.19. Dağıtım Oranları	56
Tablo 2.20. Genel Üretim Maliyetlerinin Ürünlere Dağıtılması	57

Tablo 2.21. Geleneksel Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi	
.....	58

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. İşçilik Giderleri, Genel Üretim Giderleri ve Malzeme ve Hammadde Giderlerinin Seri Üretime Geçmeden Önceki Durumu.....	5
Şekil 1.2. İşçilik Giderleri, Genel Üretim Giderleri ve Malzeme ve Hammadde Giderlerinin Günümüzdeki Oranları	6
Şekil 1.3. FTM'in Finansal Verileri Lojistik Yönetim Bilgilerine Çevirmesi.....	9
Şekil 1.4. İşletmede Faaliyetlerin Faaliyet Gruplarına Ayrılması	18
Şekil 1.5. Faaliyet Zinciri	20
Şekil 1.6. Geleneksel Maliyet Sistemi	35
Şekil 1.7. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi.....	36

KISALTMALAR

DİM	Direkt İşçilik Maliyetlerinin
FTM	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
FTM/Y	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetimi
GÜG	Genel Üretim Giderlerinin
Kws	KiloWattsaat
m ²	Metrekare
ml	Mililitre
TL	Türk Lirası

GİRİŞ

Teknolojide hızlı değişim ile birlikte üretim teknik ve yaklaşımları da giderek farklılaşmakta ve hızla gelişmektedir. Bu değişim sürecinin, üretim süreçlerinde farklı olguların açığa çıkmasına neden olduğu da bilinmektedir. Gelişmelere koşut olarak farklı üretim süreçlerinin ortaya çıkması, kaynakların etkin değerlendirilmesi yönünden ayrıca önemli bulunmaktadır. Dolayısıyla da öncelikle üretim maliyetlerinin iyi tespit edilmesinin gerekliliği, devamında da maliyetlerin yönetiminde etkinlik sağlanmasının her geçen gün önemini artırdığı vurgulanmaktadır.

Bu gelişmeler yaşanırken, işletmelerin çoğunlukla geleneksel maliyetleme yaklaşımlarını kullandıkları da çeşitli araştırmalarda ortaya konmaktadır. Geleneksel yaklaşımda, maliyetlerin üretim ortamındaki değişimin gereklerini tam olarak karşılayamadığı, bundan dolayı da üretim maliyetlerinin gerçekçi olarak hesaplanmasında sıkıntılar yaşandığı, yine konuyla ilgili çeşitli çalışmalarda vurgulanmaktadır. Üretim süreçlerinde etkinlik kadar, kârlılık hedeflerine yönelik olarak en uygun satış karışımının belirlenmesi çabalarında, uygulanacak maliyet sisteminin rolü son yıllarda artmış, buna dayalı olarak da çeşitli yöntem ve yaklaşımlar konuyla ilgili çalışmalarda önerilmiştir.

Bu ortamda faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi de geleneksel yöntemlerin eksikliklerin giderilmesi açısından ortaya çıkan yeni yaklaşımlardan biri olarak gözlenmektedir. Yöntem kapsamında özetle, üretim faaliyetlerinin analizi ve tüm yönleriyle belirlenmesi, böylelikle maliyetlerin öncelikle faaliyetler düzeyinde tespiti ön plana çıkmaktadır.

Yöntemin tüm yönleriyle irdelenmesinin ötesinde, iyi bir uygulamanın sağlayacağı avantajların açıklıkla ortaya konması bu tezin amacı olarak belirlenmiştir. Bu amaç doğrultusunda, yöntem olarak ise, literatür taraması ve örnek işletme uygulamasından yararlanılmıştır.

Tezin amacı ve belirlenen yöntemine dayalı olarak, “Giriş” ve “Sonuç” bölümleri dışında çalışmamız iki ana bölümden oluşmaktadır.

Tezin ilk bölümünde faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi tüm yönleriyle irdelenmiş, konuyla ilgili olarak 90’lı yıllardan itibaren yayınlanan birçok bilimsel çalışmanın bulunduğu da dikkate alındığında, yaklaşımın temel noktalarının yalın olarak ortaya konmasına çalışılmıştır.

Tezin ikinci bölümü ise, güncel bir uygulama örneği ile yöntemin etkin olarak uygulanabilmesi halinde sağlayacağı avantajların karşılaştırmalı olarak ortaya konmasını içermektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YAKLAŞIMI

1.1. Maliyet Sistemleri ve Yeni Yaklaşımlar

Maliyetlerin hesaplanması ve izlenmesi konusuyla ilgili olarak, çoğunlukla iki düzeyde sınıflandırılma yapılmaktadır. Söz konusu bu sınıflandırma, “amaçlarına” ve “uygulama biçimine” göre yapılmaktadır. Bu açıdan bu sınıflandırmalara göre sistemler Yönetimsel Amaçlı ile Finansal Raporlama Amaçlı olarak iki biçimde ele alınmaktadır. Bunun dışında söz konusu bu iki yaklaşımın bir araya getirilmesiyle oluşan Entegre Sistemler de bulunmaktadır.

Maliyetleme yaklaşımlarının kapsamaları itibarıyla kendilerine has özellikleri bulunduğu da bilinmektedir. Özellikle bu farkların aşağıda vurgulanan olgularda ortaya çıktığı da vurgulanmaktadır.

- “Raporlama Hızı”,
- “Yönetimsel Faydalar”,
- “Veri Kalitesi”
- “Ürün Maliyetini Hesaplama Yetenekleri”

Yukarıda sıralanan olgulara göre uygulanacak sistem yaklaşımlarının sahip olacakları özelliklerin de aşağıdaki Tablo 1.1 kapsamında listelendiği gibi gözlenebileceği değerlendirilmektedir.

Tablo 1.1 Maliyet Sistemlerinin Kıyaslanması

Sistem Özellikleri	Finansal Raporlama Amaçlı Sistemler	Yönetimsel Amaçlı Sistemler	Entegre Sistemler
Veri Kalitesi	<ul style="list-style-type: none">• Dış raporlama için makul• Standartlara uyumlu	<ul style="list-style-type: none">• İç ve dış raporlama için makul• Bağımsız veri yapıları	<ul style="list-style-type: none">• İç ve dış raporlama için komple ortak database
Raporlama Hızı	<ul style="list-style-type: none">• Makul	<ul style="list-style-type: none">• İç raporlamada yavaş	<ul style="list-style-type: none">• Hızlı
Kullanıcı	<ul style="list-style-type: none">• Resmi kuruluşlar, bankalar, aracı kuruluşlar, hissedarlar	<ul style="list-style-type: none">• Resmi kuruluşlar, bankalar, aracı kurumlar, hissedarlar• İşletme yönetimi	<ul style="list-style-type: none">• Resmi kuruluşlar, bankalar, aracı kurumlar, hissedarlar• İşletme yönetimi• İşletme çalışanları
Gerçek Ürün Maliyetini Hesaplama Yeteneği	<ul style="list-style-type: none">• Yanlış veya hatalı	<ul style="list-style-type: none">• Bağımsız Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme (FTM) uygulaması sonucu elde edilen maliyetler	<ul style="list-style-type: none">• Entegre sistemden sağlanan FTM verileri
Stratejik Kararlarda Kullanılabilirlik Yeteneği	<ul style="list-style-type: none">• Firmanın tamamına ait verilerin analizi• Eskiye ait verilerin analizi	<ul style="list-style-type: none">• Verimlilik analizi• Ürün, müşteri benzeri analizler ve karlılık analizleri	<ul style="list-style-type: none">• Operasyonel faaliyetlerin takibi• Stratejik bilgiye hızlı erişme• Performans ölçümü

Kaynak: Figen Öker, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, Literatür Yayıncılık, İstanbul 2003, s.58.

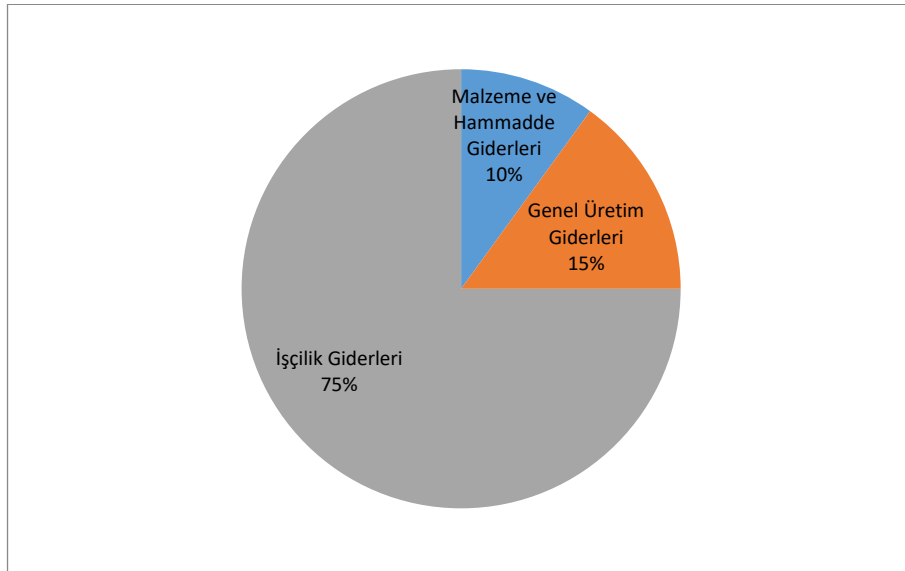
Tablo 1.1.'de görüldüğü gibi, üç sistemin sahip olduğu belirtilen özellikler birbirlerinden farklılıkları yansıtmaktadır. Bu açıdan bu sistem yaklaşımlarının hangi biçimlerde kullanılacağı, hangi firmalar bünyesinde kullanılacağı hususları, elde edilmek istenen sonuçlarla ilişkili olacaktır.

1.2. Geleneksel Yöntemin Dezavantajları ve Yeni Bir Maliyetleme Sistemine Duyulan İhtiyaç

Sanayi devriminden önceki dönemler içerisinde genellikle emeğin yoğun olarak kullanıldığı üretim süreçlerinin geçerli olduğu bilinmektedir. Bu açıdan anılan dönemlerde maliyetleri belirleyen iki temel unsur söz konusudur.

Bunlardan biri malzeme ya da hammadde maliyetleri iken, diğeri ise işçilik maliyetleridir. Dolayısıyla da bu iki maliyet çeşidi dışındaki maliyetler, işletmeler açısından o kadar önemli bulunmamaktaydı. (Altınbay, 2006: 145).

Aslında üretim süreçlerinin tüm aşamalarında ortaya çıkan diğer (genel üretim) maliyetler, tutar olarak önemli bir paya sahip olsa dahi, çok çeşitli maliyetlerden oluştuğu için, hesaplamada verilen önem düşük düzeyde kalmaktaydı. Bu üretim ve maliyetleme yapısına dayalı olarak da çıktı maliyetlerinin hesaplanmasında, diğer maliyetlerin dağıtımı işçilik saatlerinden hareketle yapılmaktaydı. Doğal olarak bu hesaplama yöntemi, genel üretim maliyetlerinin ürünlere dağıtımında yapılan hataların görmezden gelinbilmesine de neden olmaktadır.



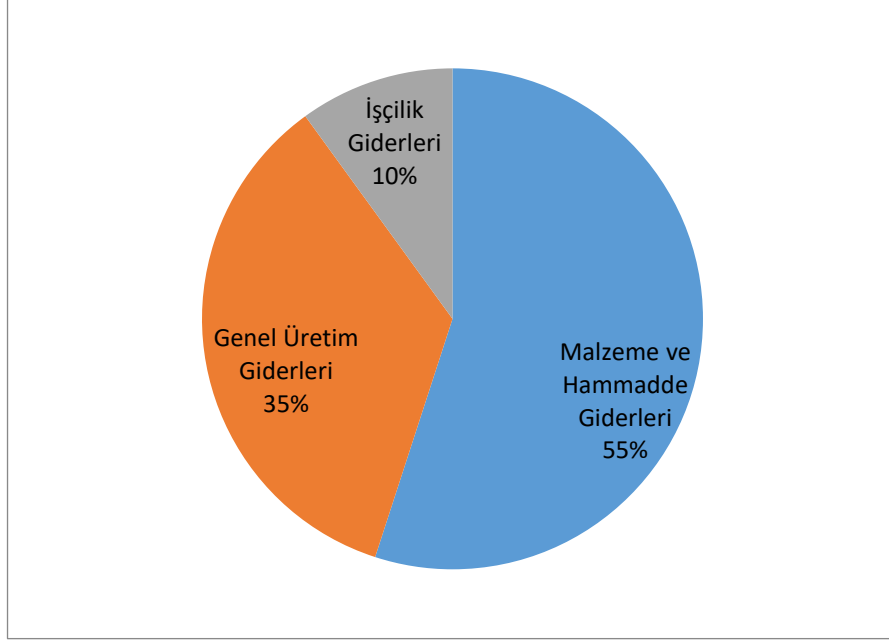
Şekil 1.1. İşçilik Giderleri, Genel Üretim Giderleri ve Malzeme ve Hammadde Giderlerinin Seri Üretime Geçmeden Önceki Durumu

Kaynak: Öker F. (2003) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, Literatür Yayıncılık, İstanbul, s.56

İleri bilgisayarlı sistemler, teknolojik yenilikler, global rekabet ve otomasyonda yaşanan gelişmelere dayalı olarak üretim ortamı da çarpıcı bir şekilde değişime uğramıştır. Bunun doğal sonucu olarak da bir çok sanayide direkt işçilik maliyetlerinin miktarı büyük ölçüde düşerken, özellikle makine, tesis ve cihazların artan amortisman,

tamir ve bakım-onarım maliyetleri büyük ölçüde artış göstermiştir. (Weygandt-Kimmel-Kieso, 2012: 124)

Nitekim aşağıdaki Şekil 1.2. kapsamında da günümüz koşullarında genel üretim maliyetlerinin artan oranını yansıtmaktadır.



Şekil 1.2. İşçilik Giderleri, Genel Üretim Giderleri ve Malzeme ve Hammadde Giderlerinin Günümüzdeki Oranları

Kaynak: Öker F. (2003) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, Literatür Yayıncılık, İstanbul, s. 57

Yukarıda şirketlerin yeni maliyetlendirme sistemlerine geçmelerine neden olan sebepler özetle aktarılmıştır.

Aşağıda yukarıdaki konuya atıfta bulunulan temel nedenler ayrıca sıralanmıştır. (Coşkun, 2003:17):

- Otomasyon düzeyinin yükselmesi: Firmalardaki otomasyon düzeyi yükseldikçe destek işlemlerine olan gereksinim yükselecektir. Bu bakımdan otomasyon düzeyi yükseldikçe bunlarla ilgilenen çalışanların çalışma süreleri düşmesine rağmen otomasyon kontrolünü sürdüren sistemlerdeki işlemler

artmış olmaktadır. Bu durumda dolaysız işçilik maliyetleri, genel üretim ve yönetim maliyetleri olarak ortaya çıkmaktadır. Söz konusu bu maliyetlerin sadece tek bir kategori altında ele alınarak üretime yansıtılması maliyet hesaplamalarında hatalı sonuçları ortaya çıkarabilecektir.

- Rekabet Koşulları: Her geçen gün piyasalardaki işletme sayıları artmakta ve bu durum da rekabetin hızlı bir şekilde yükselmesine neden olmaktadır. Rekabetin olduğu bir ortamda “doğru bilgi” önemli bir avantaj olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan ürünlerin olduğundan maliyetli hesaplanması sonucu pahalı satılarak kaybedilen rekabet avantajı ya da az maliyetli hesaplanan ürünlerin olmaları gerekenden daha ucuza satılması durumunda gelirlerin azalmasıyla oluşan zararlar sonucunda firmalar büyük kayıplara uğrayabilecektir.
- Hedef Maliyet: Günümüzde serbest rekabet şartları altında ürünlerin fiyatları piyasalarda oluşmaktadır. Bu açıdan firmalar hedef maliyetlerini belirlemeye uğraşmaktadır. Diğer bir ifadeyle, hedef maliyetler açısından firmalar, ulaşabilecekleri en düşük maliyetlere erişmeye çabalamaktadırlar. Söz konusu en düşük maliyete erişebilmek için kullanılan girdilerin maliyetlerinin bilinmesi büyük önem arz etmektedir. İşletme maliyetlerini azaltmak adına hangi kalemlerde düzenlemeler yapmaları gerektiği ile ilgili kararlarda etkinlik ise, doğru maliyet bilgileri sayesinde artacaktır.

1.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramı ve Gelişimi

Yukarıda da belirtildiği üzere; globalleşen dünyada artan rekabet koşulları ve ilerleyen teknolojiyle birlikte üretim süreçlerinin mükemmelleştirilmesi çabaları giderek artmaktadır. Firmaların ürettikleri yeni ürünlere yönelik ilgilerin artmasıyla beraber kalitede, çalışanlarda, stoklama prosedürlerinde bir takım farklılıklara gitmektedirler. Bu açıdan doğru maliyetlendirme süreçleri fiyat politikasının belirlenebilmesi, ürün tasarımları ve performans analizleri açısından oldukça önemli hale gelmektedir (Coşkun, 2003:18).

Günümüzde firmaların maliyet sistemleriyle ilgili olarak yeni sistemler hızla artmakta ve firmalar bu sistemlerden birini tercih ederek üretim süreçlerini devam ettirmektedir.

Söz konusu sistemlerle ilgili olarak firmaların iki yönü bulunmaktadır. Bu yönlerden biri geleneksel sistemler iken, diğer yön modern maliyetlendirme sistemleridir. Bu açıdan firmaların diğer firmaların yararlandıkları sistemleri değerlendirmesi onların hangi sistemden yararlanacaklarını tespit etmeleri bakımından önemli olacaktır.

Günümüzde birçok işletme hala eski maliyet sistemlerini kullanmaya devam ettirmektedir. Ancak modern maliyetleme yaklaşımlarından biri olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetimi (FTM/Y) Amerika'da, Avrupa'da özellikle 2000'li yılların öncesinde birçok şirket tarafından tercih edilir hale gelmiştir. FTM sistemi özetle, bünyesinde finansal ve finansal olmayan verileri değerlendirebilme olanağına sahip bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sistem maliyet kalemlerine göre ürün maliyetlerini dağıtılmasından çok, iş akışlarını ele alarak maliyetleri tespit etmeye çalışmaktadır. Bu sayede maliyetler daha gerçekçi olarak tespit edilmekte ve böylece işletme yönetimlerine daha yararlı bilgiler sunmaktadır. (Gupta ve Galloway, 2003: 132).

Firmaların kullandıkları geleneksel maliyetleme sistemleri hizmet veya ürün maliyetlerinin tespit edilmesi, ürün fiyatının tespiti ve işletme giderlerinin belirlenmesi benzeri olgular üzerine odaklanmaktadır (Titiz ve Çetin, 2000: 122).

FTM, maliyet yönetimi yaklaşımlarının da temelini oluşturmaktadır. FTM ve maliyet yönetimi ilişkisi şu şekildedir (Dokur ve Kaygusuz, 2009: 440):

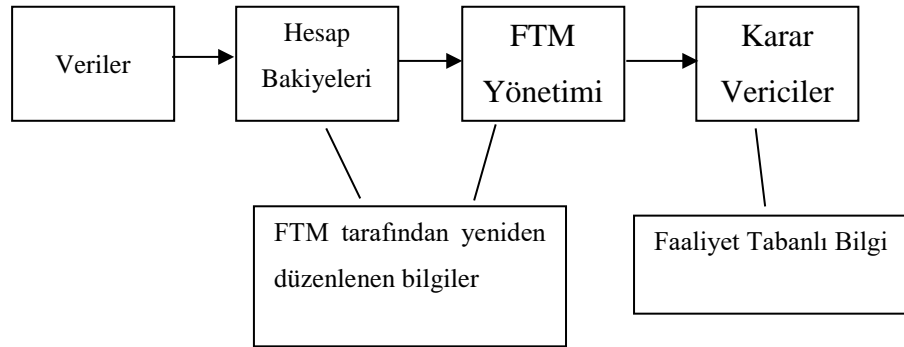
- Üretim aşamalarının değerlendirilmesinde bir temel teşkil etmektedir.
- Maliyet muhasebesi, yatırımlar ve performans değerlendirme gibi olgular FTM sayesinde birbiriyle ilişkilendirilebilmektedir.
- Üretim sürecinde katma değeri olmayan faaliyetlerin tespit edilmesinde FTM sistemi yarar sağlamaktadır.

FTM sistemi aslında maliyet muhasebesinin bir alt kolu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan bu sisteminin, var olan bütün maliyetleri bir araya getirilerek, tespit edilen bir dağıtım aracı vasıtasıyla maliyetler biçiminde dağıtılması olarak tanımlanması mümkündür (Ildır, 2008: 58).

FTM yöntemi, firmaların önceden yaptıkları ve yapmayı sürdürdükleri ve yapmayı sürdürecekleri işlemlerin neticeleri yönetim kadrolarına sunmak maksadıyla oluşturulmuş bir sistemdir. FTM yönetimi ürün maliyetlerinin tespit edilmesi için kullanılan bir sistem olarak açıklanmaktadır (Şakrak, 2002: 176).

FTM sistemsel biçimde ifade edildiğinde; faaliyetlerin denetimi, tasarım, stratejik ve mamul gruplarıyla ilgili tüm kararların alınmasında maliyetleri ortaya koyan ve söz konusu bu maliyetleri mamullere göre dağıtan bir yapı olarak açıklanabilecektir (Ülker, 2005: 121).

Başka bir tanım kapsamında FTM, genel üretim maliyetlerini ürünler, hizmetler, üretim süreçleri gibi olgularla eşleştiren, böylece yönetim kadrosunun rekabetle alakalı stratejik kararlar almaları sağlayan bir maliyetleme sistemi olarak açıklanmıştır (Arzova, 2002: 14).



Şekil 1.3. FTM'in Finansal Verileri Lojistik Yönetim Bilgilerine Çevirmesi

Kaynak: S.Burak Arzova, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetimi, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, s 15.

Yukarıda Şekil 1.3. görüldüğü üzere FTM sistemi faaliyetlere odaklanarak maliyetleri ortaya koyamaya çalışmakta ve bu maliyetlerin ilişki içerisinde olduğu öğeleri belirlemeye çalışmaktadır. Söz konusu bu öğeyle beraber maliyetler ile ürün arasındaki ilişki hangi biçimde kuracağına odaklanmaktadır. Bunun dışında FTM sistemi, kapasite fazlası, stokların değerlendirilmesi gibi olgularla birlikte maliyet yönetiminin gerçekleştirilmesini hedeflemektedir (Acar, 2005: 104-105).

FTM sürecinin işleminde üretim ve hizmet sektörlerinin farklı maliyetleri gözeterek uygulaması gerekmektedir. Yani hizmet sektöründe bulunan firmanın FTM'yi hizmet maliyetleri gözeterek oluşturması gerekirken mamul üretimi yapan bir firmanın FTM'yi mamul maliyetlerini gözeterek oluşturması gereklidir. Bu sistem kurulumu süreçleri içerisinde sistemi baştan çok detaylı oluşturulması ilerleyen dönemlerde sistemin daha karmaşık hale dönüşmesine neden olabilecektir (Şakrak, 2002: 41).

FTM yönetimi maliyetlerin açıklanabilmesi açısından oluşturulmuş bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan bu sistem firmaları maliyetleri açısından değerlendirmektedir. Bu bakımdan işletme yönetimleri eskiden, günümüzdeki ve gelecekteki faaliyetleriyle ilgili olarak bilgi edinmek istenilmekteyse bu sistemden yararlanmaları söz konusu olmaktadır (Erdoğan, 2007: 33-34).

1.3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Duyulan İhtiyaç

Amerika bünyesinde 1980'li yıllar kapsamında yapılan bir çalışmada firmaların son asır içerisinde Genel Üretim Giderlerinin (GÜG) arttığı, Direkt İşçilik Maliyetlerinin (DİM) ise azaldığı tespit edilmiştir. Bu durumdan dolayı firmalar genel üretim giderlerini kısmaya yönelik olarak tedbirler almaya yönelmişlerdir (Arzova, 2002: 3). Söz konusu bu olgudan kaynaklı olarak genel üretim giderleri üzerindeki kontrol giderek fazlalaşmıştır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 26).

Üretim ortama ve çevresinde yaşanan gelişmelere dayalı olarak, direkt işçilikler ile genel üretim maliyetleri arasında ilişki kurulamadığında, üretim tesisi genelinde direkt işçilik bazlı olarak belirlenmiş genel üretim maliyeti oranları anlamsız hale gelmektedir. Buna dayalı olarak üretim maliyetlerinde ortaya çıkacak olan hatalardan kaçınmak üzere, birçok işletmenin genel üretim maliyetlerinin dağıtım ve yüklemesinde makine saati anahtarını kullanmaya başladığı görülebilmektedir. Fakat üretim yapısının karmaşıklığı halinde dağıtım ve yükleme anahtarlarının çeşitlenmesi, üretim maliyeti hesaplamalarının daha yeterli hale gelmesine katkı sağlayacaktır. Bu ortamlarda yöneticiler çoklu anahtara dayanan maliyet dağıtım-yükleme yöntemi kullanımına gereksinme duyarlar ki bu yöntem FTM'dir. (Weygandt ve diğerleri, 2012: 124)

1980’li yıllarda firmalar yönetim muhasebesiyle ilgili bazı sıkıntılar yaşamaktadırlar. Bu sıkıntıları şu şekilde özetlemek mümkündür (Arzova, 2002: 3):

- Söz konusu maliyet yöntemlerinin gerçek maliyetlere zarar vermesi,
- Ürünlerin üretiminde kullanılmayan kaynakların ürünlerle birlikte değerlendirilmesi,
- Yatırımların istenilen ölçüde değerlendirme altına alınamaması,
- Dışsal raporlamaya olması gerekenin üzerinde önem verilirken, içsel raporlamaya yeterli önem verilmemesi nedeniyle içsel bilgilerden yeterince yararlanılamaması,
- Varlıkların geri dönüşlerinde güncel değer yerine defter değerine göre değerlendirilmesi,
- Direkt işçilik maliyetlerine odaklanması,
- İşletme departmanları arasında entegrasyonun oluşturulamaması biçiminde özetlenebilir.

Teknolojinin ilerlemesiyle birlikte otomasyon sistemleri artmış ve bu sebeple direkt işçilik maliyetlerinde düşüşler yaşanırken, genel üretim giderlerinde artışlar yaşanmıştır. Ayrıca otomasyona dayalı üretim sistemlerinin sürülmesi açısından kullanılan destek hizmetleri maliyetlerinin artması genel üretim giderlerinin reel olarak artmasına neden olmuştur (Hacırüstemoğlu ve Şakrak 2002: 26).

Geleneksel maliyet sistemlerinde genel üretim giderleri ürünlere dayandırılırken çoğunluk üç aşamadan bir meydana gelen bir süreç bulunmaktadır. Söz konusu üç aşamalı sürecin son aşaması kapsamında maliyetlerin esas üretim noktalarındaki maliyetlere eklenebilmesi açısından, makine saatleri, direkt işçilik süreleri ile üretimde kullanılan madde miktarları benzeri öğelerden yararlanır ve öğeler maliyetlerin dağıtılmasında kullanılır (Alkan, 2005: 41).

Buradaki öğeye göre genel üretim giderlerinin üretim hacmine göre dağıtılması söz konusu olmaktadır. Söz konusu bu yöntem “Hacim Bazlı-Mamul Esaslı” maliyet sistemi olarak anılmaktadır (Arzova, 2002: 6). Ancak bu sistem üretim maliyetlerinin hesaplanmasında sapmalara neden olmaktadır (Otlu ve Çukacı, 2006: 396).

Bazı firmaların FTM'den yararlanmaları onlara bazı yararlar sağlayacaktır. Bu bakımdan FTM'den yararlanması gereken firmaları şu şekilde sıralamamız mümkündür (Öker, 2003: 34-35):

1. Endirekt maliyetlerin toplam maliyetlerdeki oranı fazla olan firmalar: Geleneksel Maliyetleme Yöntemleri kapsamında direkt giderlerin kullanılması söz konusudur. Ancak endirekt maliyetlerde geleneksel yöntemlerin kullanılması pek mümkün değildir. Bu bakımdan endirekt maliyetleri olan işletmelerin FTM'den yararlanmaları gerekmektedir.
2. Endirekte giderlerin birim başına olmadığı firmalar: Endirekt giderlerinin üretim birimi başına etkisi olmadığı durumlarda ve söz konusu giderlerin herhangi ürün partisine ait olduğu hallerde FTM'nin kullanılması etkili olacaktır.
3. Ürün çeşitliliği fazla olan firmalar: Farklı tip ürünler üreten firmalar kapsamında kullanılan girdiler farklı biçimlerde üretecektir. Söz konusu bu haller bünyesinde FTM kullanımı yarar sağlayacaktır. Farklı ürünler denilince, firmaların ürettikleri eski ürünler dışında, üretimini yaptıkları ürünler, belli istekler doğrultusunda üretilen ürünler, seri biçimde üretilen ürünler ya da az üretilen lüks ürünler akla gelmelidir. Girdilerden değişik biçimlerde yararlanılmasını açıklarken; büyük parti malların üretiminde makinelerden kaynaklanan birim başı maliyet ve küçük parti malların üretimde makinelerden kaynaklanan birim başına maliyet olgularını kullanmamız mümkündür. söz konusu bu olgular kapsamında büyük partideki birim başına düşen maliyet, küçük partideki birim başına düşen maliyetten daha az olacaktır. Söz konusu bu olgunun takibi ancak FTM sisteminde yapılabilecektir.

1.3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Gelişim Süreci

FTM sistemi 1980'li yıllarda ürün ve hizmetlerin maliyetlendirmesinde verimli bir sistem olarak ortaya çıkmıştır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak 2002: 27). Söz konusu bu sistemi Cooper ortaya koymuş Kaplan ilk denemelerini yapmış Rotch ise bu sistemi hizmet sektörü işletmeleri açısından ele almıştır (Var ve Bolak, 2008: 32).

1980'li yıllara gelinceye kadar geleneksel maliyetleme sistemleri kullanılmakta ve bu sistemler dahilinde ürün maliyetleri, planlama, benzeri ögelere odaklanılmaktaydı. Bu yönüyle geleneksel yöntemin çalışma şartlarındaki ihtiyaçları tam olarak karşılayamaması nedeniyle bu sisteme yönelik eleştiriler söz konusuydu (Erdoğan, 2007: 62).

Söz konusu olgular kapsamında 1984 yılında Robert Kaplan geleneksel maliyet yönetimi sistemlerinin eksikliklerine yönelik olarak eleştiri yazıları yayınlamaya başlamıştır (Öker, 2003: 27). 1985 yılına gelindiğinde Robin Cooper modern maliyet yöntemleriyle alakalı araştırmalar başlamış ve Scrader Bellows Group adlı bir işletme üzerinde yaptığı araştırma kapsamında FTM sisteminin oluşmasını zemin sağlamıştır. Söz konusu bu çalışma bünyesinde endirekt giderlerin ürünlerin maliyetlenmesinde kullanılması gerektiği neticesine varmıştır (Öker, 2003: 28-29).

Kaplan ve Cooper açısından FTM modelinin aşağıdaki olguları kolaylıkla açıklanmaktadır (Öker, 2003: 28-29):

- a) Hangi kurumsal kaynaklar hangi kurumsal faaliyetleri açığa çıkarır?
- b) Kurumsal faaliyetlerin sebep olduğu maliyetler ne kadardır?
- c) Kurumlar bünyesinde faaliyetler ile süreçlerin oluşması niçin zorunludur?
- d) Kurumlar ürün ve hizmet sağlamak adına yürüttükleri faaliyetlerin ne kadarına ihtiyaç vardır?

Kurumlarda FTM kullanımını savunan Tom Johnson açısından süreçler maliyetlerden daha önemli olgulardır. Bu açıdan maliyetlere odaklanmak yerine faaliyetlere odaklanmak gerekmektedir (Öker, 2003: 29-30).

1980'li yıllardaki bu gelişmelerin ardında FTM sistemi giderek firmaların maliyet sistemlerinde kullanılmaya başlamıştır. Söz konusu bu yöntemin kullanım alanının artmasıyla beraber bu sistemin maliyetlerin yönetilmesi açısından daha faydalı olduğu tespit edilmiştir. 1990'lı yıllara girilmesiyle birlikte yönetim süreçleri dahilinde performans değerlendirmelerinde kullanılabileceği düşünmeye başlanmıştır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak 2002: 27).

1.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Özellikleri

FTM sistemi geleneksel maliyetleme sistemlerinin bir ikamesi olmaktan çok karar süreçlerine yardımcı olan bir araçtır. Bu açıdan bu araç faaliyetlerin değerlendirilerek geliştirilmesi benimserken, aynı zamanda firmalara taktiksel kararlar almada destek görevi görmektedir (Liu ve Pan, 2007: 250).

FTM'den yararlanmak isteyen firmaların sahip olmaları gereken nitelikleri aşağıdaki biçimde sıralayabiliriz (Aslan, 2008: 25):

- a) Üretim süreçlerinde oldukça fazla endirekt girdi kullanmak durumunda olan firmalar,
- b) Söz konusu rekabet şartları altında maliyet bilgilerinin doğru olup olmadığından emin olmayan firmalar,
- c) Birden fazla ürün yürüten ya da birden fazla hizmet sunan işletmeler,
- d) Üretim süreci dahilinde değişik ve kompleks maliyetlere sahip olan işletmeler,
- e) İşletme bünyesinde yapılan faaliyet değişikliklerine uyum sağlayamayan muhasebe sistemine sahip firmalar,
- f) İleri düzey bilgisayar teknolojisinin kullanıldığı firmalar şeklinde sıralanması mümkündür.

Firmanın farklı rekabet şartları altında faaliyetlerindeki yönetsel yapıyı akılcı şekilde kullanabilmesi ancak faaliyet tabanlı bir yaklaşım sayesinde mümkün olacaktır. Bu açıdan FTM yapısının sahip olduğu özelliklerin aşağıdaki biçimde sıralanması mümkündür (Acar, 2005: 105):

- Yönetim kadrosunun rekabet şartlarında stratejik kararlar alabilmesi açısından FTM sistemi bir destek unsurudur,
- Firmanın işleyişinin denetlenmesiyle etkinliğin artırılması ile maliyetlerin en düşük seviyeye çekilmesi açısından etkili bir yöntemdir,
- İşletme faaliyetlerinin geliştirilmesi ve rekabet yeteneğinin artırılması açısından etkili bir yöntemdir,
- İşletme faaliyetlerinin değerlendirilmesi ile farklılaşmaların ortaya konmasında etkili bir yapıdır.

Yukarıda sayılan unsurlar dışında FTM sistemi ürün dağıtımını açısında aşağıdaki nitelikleri de yapısında bulundurmaktadır:

- Maliyetin ana kaynağı olan nihai üretiminin ortaya konması açısından yapılması gereken zorunlu işlemlerdir.
- Tüm üretimlerde ya da farklı maliyet unsurları ile alakalı ve kendi faaliyet unsurunu kullanan birden çok genel üretim gideri yapısı kullanılmasını gerektirir.
- Yükleme koşulları çoğunlukla geleneksel yapıda kullanılan yöntemlerden farklılık göstermektedir.
- Genel üretim giderleri oranları bütçeyle alakalı faaliyetlerden farklı olarak, kullanılan kapasitelerdeki faaliyet seviyesiyle alakalıdır. Buradan anlaşılması gereken unsur atıl kapasite maliyetleri ürün üzerine yüklenemeyeceğidir.
- Üretim süreciyle alakasız tüm ürünlerle bir ilişki kurulabilirken, üretimle alakalı bazı maliyet unsurlarıyla ilişkilendirilmesi mümkün olmayabilecektir.
- FTM sisteminde ana unsur ürünlerle kullanılan kaynaklar arasında var olan ilişkinin mutlak olmasıdır.

1.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve İşleyişi ile İlgili Kavramsal Yapı

Faaliyet tabanlı maliyetleme, işletme organizasyonunda yer alan üretim destek birimlerinde (tasarım, üretim planlama, makina hazırlama, makina kullanımı, kalite kontrol, işletme içi taşıma , satınalma, paketlenme, sevkiyat, gibi) ortaya çıkan giderlerin, mamul maliyetlerine yüklenmesi anlayışına yeni bir yaklaşım getirmiştir(Lazol, 2016:87).

Bu yaklaşım dahilinde faaliyetler ve maliyetler arasında sebep sonuç ilişkisi kurulmuş olmaktadır. Bu açıdan faaliyetler sebep olarak değerlendirilirken, maliyetler sonuç olarak nitelendirilmektedir. Bu sistem aynı zamanda maliyetleri ürünlere yüklenmesi sırasında sebep sonuç ilişkisi kurmaktadır (Parlakkaya, 2004: 232).

FTM sisteminin genel hedefi, genel üretim maliyetlerinin ortaya konulması, bu maliyetlerin dağıtımını sırasında oluşan sorunları ortadan kaldırmak, kullanılması gereken ürün maliyetlerini tespit etmek, maliyetlerin sebeplerine konsantre olmak ve maliyet faktörlerini ortaya koymak biçiminde ifade edilmektedir (Tanrıtanır vd., 2004: 152).

FTM sistemini kullanan firmalar söz konusu bu sistemi değişik amaçlar doğrultusunda kullanmaktadırlar. Söz konusu bu amaçlardan bazıları arasında üretim sürecinin kararlaştırılması, üretilebilirliğin kararlaştırılması, genel üretim giderlerinin analiz edilmesi ile performans değerlemelerinin yapılması bulunmaktadır (Şakrak, 2002: 45).

FTM sistemi belli amaçların sağlanması açısından kullanılan bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan söz konusu bu amaçlarını aşağıdaki sıralanması mümkündür (Aslan, 2008: 526):

1. Ürünlerin üretilmesi sırasında bir değer ifade etmeyen faaliyetlerle ilgili olarak maliyetlerin azaltılması veya bu maliyetlerin ortadan kaldırılması,
2. Üretim süreci içerisinde bir değer oluşmasına neden olmayan faaliyetlerin tespit edilmesi amacıyla etkin bir bilgi toplumunun kurulması,
3. Maliyetlerin etkinsiz dağıtımını nedeniyle oluşan hataların ortadan kaldırılması,
4. Yönetim kadrosuna doğru maliyet bilgilerinin sağlanması,
5. Ürün maliyetlerinin doğru şekilde tespit edilmesi,
6. Üretim koşullarının daha iyi biçimde anlaşılması,
7. İşletme faaliyetlerinin net bir şekilde incelenebilmesi,
8. Kararların daha akılcı olarak alınabilmesi,
9. Ürün karlılığının doğru biçimde tespit edilebilmesidir.

1.5.1. Üretim Kaynakları

Üretim ve hizmetin verilmesi açısından kullanılan faktörlerin başında kaynaklar gelmektedir. Üretim yapan firmalarda ise kaynaklarının aşağıdaki biçimde kategorize edilmesi mümkündür (Erdoğan, 2007: 40):

- Malzeme ile direkt işçilik giderleri,
- Üretim desteği ile alakalı giderler,

- Üretim süreciyle alakalı dolaylı giderler,
- Üretim dışındaki maliyetlerdir.

FTM sistemi faaliyetler üzerinden hareketle kaynakların kullanım biçimlerine odaklanarak maliyet taşıyıcılarının faaliyet kullanımlarını ön planda tutarak faaliyet unsurlarına odaklanan bir yapı olarak karşımıza çıkmaktadır (Atmaca ve Terzi, 2007: 368). Pek çok birey FTM'yi sabit ile değişken maliyetler açısından değerlendirme altına almaktadır. Sabit ile değişken maliyet yaklaşımı kaynağın elde edilmiş şekliyle hareketle oluşturulmuş bir yaklaşımdır. Atıl kapasitenin hesaplanması FTM tarafından yapıldığı biçimde kaynakların neden olduğu maliyetlerin firmanın finansal raporlarıyla ortaya koyulması veya kullanılmakta olan kaynakların hesaplanmasıyla ortaya konulmaktadır. Firmanın yaptığı faaliyetleri gerçekleştirirken aşağıda gösterilen denklemin kullanılması bir ilişkinin varlığını ortaya koyacaktır (Arzova, 2002: 16):

Faaliyetlerin kullanılabilirliği= Faaliyet Kullanımı+ Kullanılmayan Kapasite'dir.

1.5.2. Faaliyet

Bu bölüm kapsamında ilk önce faaliyetin tanımı yapılacak ardından ise, faaliyetin özellikleri ile faaliyetin önemi üzerinde durulacaktır.

1.5.2.1. Faaliyetin Tanımı

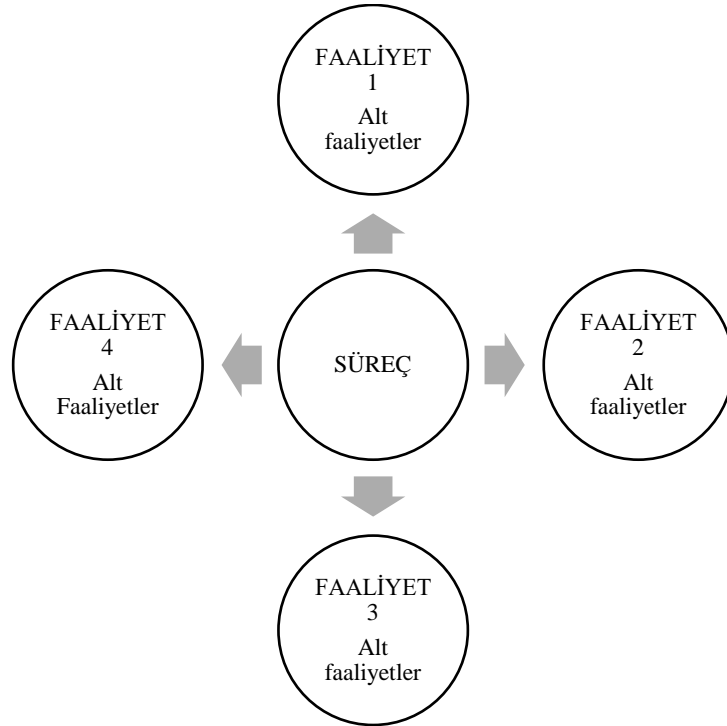
Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ürün maliyetleriyle alakalı olan faaliyetleri takip eden üretimsel ve finansal işleyişin bir birleşiminden meydana gelmektedir. FTM sistemi uzun yıllardır kullanılan, sunulan ürün ve hizmetlerin daha kaliteli olarak sunulmasına odaklanan, faaliyetlerin kullanım biçimlerine önem veren bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır (Cankaya ve Aygün, 2006: 95).

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemiyle alakalı olgulardan bir tanesi olan faaliyet kavramı bir oluşumu ve çalışmayı açığa çıkaran işlemlerin tamamı biçiminde açıklanabilir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak 2002: 28). Bu açıdan işlemler ise bir hedefe yönelik olmadan yapılan ayrıntıyla alakalı çalışmalar biçiminde açıklanabilir. Bu bakımdan satın alma sürecini örnek göstermemiz mümkündür. Bu süreç birçok süreç sonucu oluşan bir faaliyet olarak görülebilir (Öker, 2003: 32).

FTM sistemi kaynakların ne biçimde tüketildiğine odaklanan bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan kaynaklar bir takım faaliyetler içerisinde kullanılmaktadır. Faaliyetler yapısal olarak yalnızca üretimle ilgili değildir. Bunun dışında faaliyetler kaynakların denetlenmesi, taşınması benzeri maliyetlerin farklılaşmasına neden olan unsurları da yapısında bulundurmaktadır (Alkan, 2005:42).

Firmalar bünyesinde yapılan faaliyetler tüm aşamalarda neredeyse kendini göstermektedir. Özellikle bu aşamalarda değer zinciri ön plana çıkmaktadır. Bu nedenden dolayı söz konusu bir faaliyetin hedefine varabilmesi açısından kaynakların akılcı kullanılması gerekmektedir (Çam, 2006: 97).

Aşağıda yer alan Şekil 1.4.'de işletmede faaliyetlerin, faaliyet gruplarına ayrılması gösterilmiştir.



Şekil 1.4. İşletmede Faaliyetlerin Faaliyet Gruplarına Ayrılması

Kaynak: S.Burak Arzova, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetimi, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, s 18.

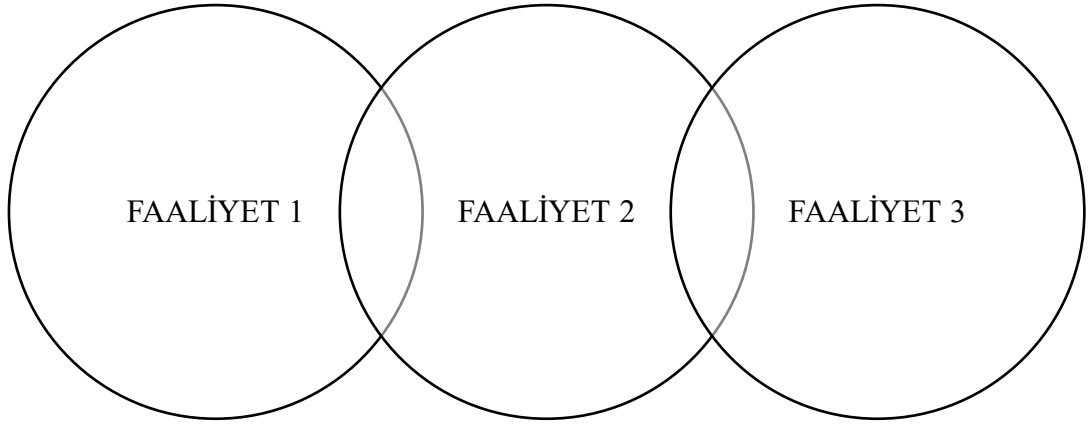
Faaliyetler performansın bir ölçütü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan operasyonda performansın yüksek olması oldukça önemlidir. Bir şirket bünyesinde

operasyonla alakalı yapılacak ölçümler kurum bünyesindeki herkesin katılımını ve işbirliğini gerektiren bir olgudur (Saygıner, 2006: 36).

Yukarıdaki Şekil 1.4. kapsamında görüldüğü gibi firmalarda FTM sisteminin uygulamaya koyulabilmesi açısından ilk yapılması gereken öge işletme bünyesinde tüm öğelerin faaliyetlere bölünmesidir. Söz konusu bu bölümlendirme işlemlerinde en fazla kullanılan yöntemlerin başında “süreç akış çizelgesi” bulunmaktadır. Söz konusu bu sistem dahilinde her daire bir faaliyeti temsil etmektedir. Söz konusu dairelerin oluşumunda alt faaliyetler bulunmaktadır. Söz konusu faaliyetler birleşerek işletme sürecini oluşturmaktadır. Dikkat edilirse firmalar dahilinde birçok faaliyet bulunmaktadır. Söz konusu bu faaliyetler bir araya gelerek bir grup ortaya koymaktadır. Faaliyetlerin ürün yönlü olanlar ve müşteri yönlü olanlar olarak iki gruba ayrılmaktadırlar (Arzova, 2002: 18).

Birim başına düşen faaliyetlerin üretim koşullarında tüm ürünler için uygulanması gerekmektedir. Söz konusu birim düzeyindeki faaliyetlere örnek olarak dolaylı işçilik hizmetleri ve bakım işleri verilebilir (Dokur ve Kaygusuz, 2009).

Faaliyetler birbirleriyle bağlantılı olgular olarak nitelendirilmektedir. Bu bakımdan her faaliyet daha önceki faaliyetin bir alıcısı niteliğindedir. Bu bakımdan faaliyetler zincir olarak değerlendirilebilir. Söz konusu faaliyetler zincirin birer parçası olarak hareket edip, ardından birleşerek firmaya yeni bir öge ortaya koyarlar (Arzova, 2002: 21).



Şekil 1.5. Faaliyet Zinciri

Kaynak: S.Burak Arzova, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetimi, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, s 21.

Faaliyetlerin bir zincir olarak ele alınması, faaliyetlerle ilgili olarak bilgi kaynağı yaratmakta, yapılmaması gereken ya da yapılmasına gerek olmayan faaliyetlerden sakınılmasını sağlamakta, firmanın kapasitesi ile faaliyetlerin kapasitesini dengelemekte, kaynakların düzgün kullanılmasını sağlamakta ve karar vericilerin faaliyetleri değerlendirmelerine olanak vermektedir. Yani zincir metodu işletmelere birçok imkanı birlikte sunmaktadır (Pazarçeviren, 2006: 52).

FTM sistemi bünyesinde firmalarının faaliyetleri iki kısımdan ele alınmaktadır. Söz konusu iki kısım aşağıdaki gibi özetlenebilir (Arzova, 2002: 21):

- **Katma Değer Sağlayan Faaliyetler:** Söz konusu mamule ya da hizmete ekstra değer katan faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu duruma örnek olarak bir spor arabanın mühendislik dizaynı ile yapılması, araba bünyesinde özel fren sistemlerinin kullanılması, hava yastıkları benzeri öğeler olarak verilebilecektir. Dikkat edilirse bu öğelerle birlikte değer artışa sağlanmaktadır.

- **Katma Değer Sağlamayan Faaliyetler:** Söz konusu bu faaliyetler ürüne ek bir değer katmamakta ve bu yüzden ürünün fiyatını yükselmemektedir. Söz konusu faaliyetlere örnek olarak üretim sürecinde kullanılan teçhizatların onarılması, taşınması, üretim yeriyle alakalı düzenlemeler, üretim yerinin değiştirilmesi gibi benzeri öğeler gösterilebilir. Bu faaliyetler ürün üzerinde değer artışı yaratmazlar.

1.5.2.2. Faaliyetlerin Özellikleri

Daha öncede değindiğimiz gibi faaliyetler katma değer sağlayanlar ve sağlamayanlar olarak iki kısımda ele alınmaktaydı.

Firmaların yaptıkları faaliyetlerin katma değer yaratıp yaratmayacağını ortaya koymak adına bazı unsurlardan yararlanmamız mümkündür. Söz konusu bu unsurları aşağıdaki gibi özetlenmesi mümkün olacaktır (Hacırustemoğlu, Şakrak ve Demir 2002: 21-22):

- Faaliyetler sonucunda elde edilen nakit akımlarında bir artışın söz konusu olup olmadığı,
- Faaliyetler sonucunda gelirler üzerinde beklenen büyümenin gerçekleşip gerçekleşmediği,
- Büyüme döneminin süresinin uzayıp uzamadığı,
- Hesaplanan indirgenmiş nakit akımlarında kullanılmakta olan sermaye maliyetinin azalıp azalmadığıdır.

Söz konusu özetlenen bu bulgularla işletmeler uyguladıkları faaliyetlerin katma değer yaratıp yaratmadığını tespit edileceklerdir. Eğer bir faaliyet katma değer yaratmaktaysa bazı niteliklere sahip olmak durumundadır. Söz konusu bu niteliklerin aşağıdaki gibi sıralanması mümkündür (Durer vd., 2009: 110):

- Firmaların gerçekleştirdikleri faaliyetlerin müşteri gereksinimleri ile isteklerinin giderebilmesi gerekmektedir.
- Söz konusu faaliyetlerin alınan malzeme ya da ürün parçalarının niteliklerini daha kullanışlı hale getirmesi gerekmektedir.
- Faaliyetler yerine getirildikçe müşterilerin mamule ödemeye razı oldukları fiyat giderek artacaktır.

- Faaliyet süreci üretim öncesi ürünün dizaynından başlayıp ürünün satılarak müşteriye ulaştırılmasına kadar olan bütün aşamaları içermektedir. Bu açıdan faaliyetler olmadan üretimin gerçekleştirilmesi olanaksızdır.
- Faaliyetler ürün kalitesinin artırılması ve ürün kalitesi üzerinde olan problemleri çözülmesi açısından son derece gereklidir.
- Müşterilerin hoşnutluğunu ve tatminini sağlayan faaliyetler nihai olarak değer ortaya koyarlar.

Katma değer sağlamayan faaliyetler firmalara bir takım maliyetler yaratmakla beraber firmaların vakit kaybetmelerine neden olmaktadır. Bu durum işletme gelirinin ve karının azalmasına neden olmaktadır (Şakrak, 2002: 27).

Değer Yaratmayan ya da (Değer Katmayan) Faaliyet, işletmelerin farklı işlevsel yapıları itibariyle ele alınabilir. Örneğin üretim işlevi açısından bakıldığında; mamul ya da hizmet üretim sürecinde, çıktı aşamasına ulaşıncaya kadar çeşitli aşamaların bulunacağı açıktır. İşte son çıktıya ulaşıncaya kadar, -doğrudan ya da dolaylı- sürecin tamamlanması için vazgeçilemeyecek ve süreç için bir değer ifade eden her faaliyet, çıktılarının elde edilmesinde sürece değer katan faaliyetlerdir. (Şakrak ve Demir, 2006)

Katma değer sağlamayan faaliyetlerin sahip oldukları özelliklerin aşağıdaki gibi özetlenmesi mümkündür (Durer vd., 2009: 111):

- Söz konusu bu faaliyetlerin yapılmaması ya da yapılan faaliyetlerin ürün açısından herhangi bir değişiklik ifade etmemesi durumu söz konusu olmaktadır.
- Söz konusu bu faaliyetler belli işlemin tekrarlanması sonucunda açığa çıkmaktadır.
- Bu işlemler maliyetlere neden olmakta ve kaynakların gereksiz kullanımı sonucunda israf oluşmasına neden olmaktadır. Bu durumdan dolayı söz konusu bu faaliyetlerin ürüne veya hizmete etkisi kısıtlı olmaktadır.
- Söz konusu bu faaliyetler neticesinde gereksiz ya da bir önemi bulunmayan çıktılar elde edilmektedir.
- Bu faaliyetler sebebiyle firmalarının rekabet yetenekleri azalmakta ya da ortandan kalkmaktadır.

1.5.2.3. Faaliyetlerin Önemi

FTM sisteminin yürütülebilmesi açısından faaliyetler büyük öneme sahiptir. Ayrıca firmaların her zaman yaptıkları işlemlerin uygulanması bu sistemin yürütülmesi bakımından ayrı bir önemli olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Firmalardaki faaliyetlerden kaynaklanan maliyetlerin takibinin yapılabilmesi, faaliyetlerin yürütülebilmesi için bir takım verilere ve bilgilere ihtiyaç vardır. Bunun dışında bilgiler ve veriler sayesinde kontrol işlemlerinin yürütülmesi de kolaylaşmış olmaktadır (Esen, 2002: 10).

Faaliyetler bir takım unsurlara dayanmaları sebebiyle önem arz etmektedir. Söz konusu faaliyetlerin önemli olmasına neden olan unsurların aşağıdaki biçimde özetlenmesi mümkündür (Güzeldere, 2007: 47-49):

- Faaliyetler maliyetleri azaltmakta ve kaynakların israf edilmesini önlemektedir. Böylece işletmeler çalışanlar yapmaları gereken öğeleri farkına varmakta ve bu öğeleri zamanında yerine getirmektedirler.
- Faaliyet kapsamında üretim sürecinde ortak bir yapı ve ortak bir dil oluşturulur. Böylece üretim süreci kolaylaşır.
- Katma değer sağlamayan faaliyetler, faaliyetlerin düzenlenmesiyle birlikte gelişim sürecine girerek toplam kalite yönetimi sürecinin oluşmasına olanak sağlar.
- Faaliyetler sayesinde sürekli gelişimin adımları atılır.
- Faaliyetler üretim sürecinin planlanması, kontrol edilmesi ve bu sürece yardımcı destek sistemlerinin birbirleriyle koordineli olarak çalışmasına olanak sağlarlar.
- Faaliyetler kapsamında ürün maliyetleri düzgün hesaplanmaya başlar ve böylece ürün fiyatları olması gerektiği gibi hesaplanır.
- Maliyetlerin doğruluk seviyesi faaliyetler kapsamında yükselir ve böylelikle firmanın yönetim süreci daha kolay hale gelir biçimindedir.

1.5.3. Faaliyetlerin Sınıflandırılması

FTM sistemine geçilmeden önce firmalar işletme faaliyetlerini tespit etmekte zorlanmaktaydılar. Artık işletmeler FTM sistemleri sayesinde faaliyetlerini daha kolay

belirleyebilmektedir. Ancak söz konusu bu koşullar altında faaliyet adlarının tespit edilmesinden çok, hedefler gözetilerek faaliyetlerin belirlenebilmesi önem arz etmektedir. Bu durum hedeflere uygun sınıflandırmaların yapılmasını gerektirmektedir (Öker, 2003: 37).

Birçok faaliyetin oluşturulması ve düzenlenmesi mümkündür. Ancak bu faaliyetlerin hangilerinin amaçlara ulaşmak adına merkez olarak kullanılması gerektiğine karar verilmesi önemli bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan faaliyet merkezi üretim sürecinin yürütülmesini istediği faaliyet alanı olarak açıklanabilecektir. Birçok işletme açısından tüm faaliyetlerin faaliyet merkezi olarak ele alınamayacaktır. Bu olguya özellikle mali unsurlar izin vermeyecektir. Söz konusu bu olgular nedeniyle firmalar, birbirleriyle benzer öğeler barındıran faaliyetleri bir araya getirerek faaliyet merkezlerini oluştururlar (Erden, 2003: 99-100).

1.5.4. Maliyet Havuzu

Faaliyetler kapsamında kullanılan kaynakların sebep olduğu maliyetlerin toplam olarak ortaya koyulması bakımından kullanılan öğeye maliyet havuzu adı verilmektedir (Arzova, 2002: 25).

Bilindiği gibi benzer özellikler gösteren faaliyetler bir araya getirilerek faaliyet merkezleri oluşturulmaktaydı. Söz konusu bu faaliyet merkezlerinden doğan maliyetler de maliyet havuzunda bir araya getirilmektedir (Esen, 2002: 13).

Maliyet havuzlarının akılcı olarak ortaya koyabilmenin unsuru işletme faaliyetleri ile alt faaliyetlerin kapsamlarının bilinmesi ve bu kapsamlar bünyesinde kullanılan kaynakların neler olduğunun tespit edilmesine bağlıdır. Bu açıdan faaliyetler ve faaliyetleri oluşturan alt faaliyetler önem arz etmektedir (Arzova, 2002: 25).

1.5.5. Maliyet Sürücü

FTM sistemi kaynaklar, faaliyetler ile maliyet sürücülerinin kullanılması oluşturulan yapı olarak karşımıza çıkmaktadır (Çam, 2006: 97).

Olgusal olarak maliyet sürücüsü maliyetlerde bir farklılaşmaya neden olabilecek öğeler şeklinde açıklanabilir. Bu açıdan her faaliyet birçok faaliyet sürücüsü tarafından değiştirilme potansiyeline sahip olacaktır (Ildır, 2008:58).

Maliyet sürücüleri bir takım özelliklere sahiptirler. Söz konusu bu özellikler etkiledikleri faaliyetlerle oldukça ilintili olmaktadır. Maliyet sürücülerinin tekrar tekrar oluşumuyla birlikte maliyetlerin yükselmesi söz konusu olmaktadır. Maliyet sürücüleri aynı zamanda faaliyet maliyetlerinin ortaya konulması açısından bir ölçü birimi olarak kullanılmaktadır (Öker, 2003: 32).

Maliyet sürücüleri faaliyetin oluşmasında etkili olan iş yüküyle yakından ilgili kavramlardır. Söz konusu iş yükleri faaliyetin kendi bünyesindeki işleyişiyle alakalı olduğu kadar, faaliyetin diğer faaliyetlerle olan ilişkisini ortaya koyan bir unsur olmaktadır (Erdoğan, 2007: 41).

Maliyet sürücüleri iki biçimde değerlendirilmektedir. Söz konusu bu iki biçimin aşağıdaki gibi özetlenmesi mümkündür (Köse, 2005: 130):

- a) Kaynak maliyet sürücüsü: söz konusu bu maliyet sürücüleri faaliyetin tükettiği kaynakları hesaplamaktadır. Bu bakımdan bu sürücüler maliyet havuzları tarafından kullanılan kaynakları hesaplamaktadır. Bir faaliyetin miktar olarak ne kadar kaynak kullanacağını kaynak maliyet sürücüsü ortaya koymaktadır.
- b) Faaliyet maliyet sürücüsü: Söz konusu bu sürücü maliyetleri maliyet havuzunda bulunan maliyetlere dağıtmaktadır. Bu duruma örnek olarak belli bir ürünün üretilmesi açısından kullanılması gereken makinelerin kaç saat kullanılması gerektiğinin ifade edilmesi verilebilecektir.

Maliyet sürücülerinin verimli olmalarının sağlanması için faaliyetlerden sorumlu bireylere bazı soruların yöneltilmesi gerekmektedir. Söz konusu soruları aşağıdaki gibi sıralandırmamız mümkündür (Arzova, 2002: 27):

- Söz konusu faaliyet firmaya hangi hizmeti sağlamaktadır?
- Oluşturulan bu hizmetten kim ya da kimler yararlanmaktadır?
- X adlı bu çalışmaya neden gereksinim duymaktasınız?

- Daha uzun ya da daha kısa süre çalışan kimseye gereksinim duymanıza sebep olan unsurlar nelerdir?
- Neden atıl ya da atıl olmayan zaman olmaya süreler bulunmaktadır?

1.5.6. Performans Ölçüleri

Performans ölçümü yapılmasının asıl nedeni FTM sistemi dahilinde sürecin nasıl ilerlediğinin tespit edilmesidir. Yani işleyişin başarılı yürüyüp yürümediğinin tespit edilmesi performans ölçümleri dahilinde belirlenmektedir. Performans ölçümleri mali unsurlarla yapılabildiği gibi mali olmayan kriterler doğrultusunda da yapılabilmektedir. Söz konusu ölçüm kriteri firmanın planlarına bağlı olarak değişecektir (Ildır, 2008: 63).

Faaliyetlerin ne kadar iyi ilerlediğinin tespiti performans ölçüleri doğrultusundan tespit edilmektedir. Ayrıca üretimde sürecinde olan değişikliklerin performans üzerinde ne ölçüde etkili olduğu bir olgularla ortaya koyulmaktadır. Performans ölçüleri aşağıdaki unsurların ölçümünü gerçekleştirmektedir (Erdoğan, 2007: 42):

- Söz konusu faaliyet etkinliğinin,
- Faaliyetin bitirilmesi açısından gereken zamanın,
- Söz konusu iş kalitesinin ölçümlerini gerçekleştirmektedir.

Performans ölçülerini genel manada aşağıdaki biçimlerde ele alınmaktadır (Arzova, 2002: 31):

- a) Kalite
- b) Maliyet
- c) Zaman biçimindedir.

1.5.6.1. Kalite

Kalite olgusu müşterilerin arzu ile beklentilerinin karşılanması hatta bu unsurların ötesine çıkılmasını ifade etmektedir (Aykaç ve Özer, 2006: 174). Kalite olgusu “Üretilen parçaların fire ve yeniden işlenecek olmalarının yüzdesi nedir?” sorunun cevabını ortaya koymaktadır. Söz konusu sorudaki yüzdenin cevabı yüksek bir oranı ifade etmekteyse maliyetlerin artması söz konusu olacaktır. Yani faaliyetler daha

maliyetli olacak ve bu nedenden dolayı zarar edilmesi söz konusu olacaktır (Erdoğan, 2007: 43).

1.5.6.2. Maliyet

Belli bir amacın ya da hedefin gerçekleştirilmesinde harcanan emeğin maddi olarak ifade edilen değeri maliyettir.

İşletme yönetimleri FTM sistemi dahilinde uyguladıkları faaliyetlerin boşa gitmemesi adına kaynaklar ile süreçlerin ne biçimde değerlendirilmesi gerektiğine kadar vermeye çalışırlar. Çünkü her boşa yapılan eylem maliyetlerin artmasına neden olacaktır (Arzova, 2002: 32).

1.5.6.3. Zaman

FTM sistemi dahilinde performans ölçümünde bir diğer değerlendirme unsuru zaman kavramıdır. Faaliyetlerin yerine getirilmesi açısından kullanılan zaman diliminin uzun olması, kullanılan kaynak miktarının artmasına yol açacaktır. Bu durum ise maliyetlerin artmasına neden olacaktır (Erdoğan, 2007: 43).

İşletmeler açısından zaman kavramının önemli bir diğer unsuru ise firmaların teknoloji ihtiva eden ürünleri kısa süreler içerisinde üretmesi ve bu ürünleri kısa süreler içerisinde pazara sunması gerektiği olgusudur (Arzova, 2002: 32).

1.5.7. FTM ile İlgili Kavramsal ve Uygulamaya Yönelik Değişim Süreci

FTM sistemi firmalardaki faaliyetlere odaklanan bir yapı olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle mamul, faaliyet ve kaynaklar arasındaki ilişki bu sistemin ana unsurudur. FTM sistemi dahilinde iki eksen bulunmaktadır. Söz konusu bu eksenlerin aşağıdaki gibi açıklanması mümkündür (Kaygusuz ve Dokur, 2005: 2):

- a) Maliyet eksenini:
 - Kaynaklar,
 - Faaliyetler,
 - Mamullerdir.
- b) Süreç eksenini:
 - Girdi bilgisi,

- Faaliyetler,
- Performans bilgisidir.

1.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Tasarımı

FTM sisteminin uygulanmasında iyi eğitim almış çalışanlardan yararlanılması gerekmektedir. FTM sistemi dahilinde ilk olarak ilk madde malzeme ile işçilik prosedürleri tespit edilmektedir. Ardından ise genel üretim giderleri doğrultusunda faaliyetler belirlenir.

Faaliyetlerin hangi biçimlerde uygulanacağı firmadan firmaya değişen özellikler sergilemektedir. Ancak FTM sisteminin firmalar açısından genel nitelikleri bulunmaktadır. Söz konusu bu genel niteliklerin aşağıdaki gibi sıralanması mümkündür (Karaman, 2010:46):

- Aralarında ilişki olan faaliyetlerin tespit edilmesi,
- Faaliyet merkezleri göz önünde bulundurularak faaliyetlerin planlanması,
- Tüm faaliyetlerle ilgili olan maliyetlerin tespit edilmesi,
- Faaliyetlere maliyetlerin dağıtılması sırasında faaliyet tabanına uyan dağıtım kanallarını tanımlamak,
- Firmanın kısa ile uzun dönemli hedeflerini belirlemek,
- Söz konusu faaliyetlerin etkinliğinin tespit edilmesidir.

FTM sistemi dahilinde maliyet sistemi tasarımında beş aşama söz konusudur. Bu aşamaların aşağıdaki gibi sıralanması mümkündür:

- Süreç Değer Analizi
- Dağıtım Anahtarlarının Seçimi
- Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi,
- Maliyetlerin Faaliyet Merkezleri İçin İzlenmesi,
- Maliyet Taşıyıcılarının Seçimi

1.6.1. Süreç değer analizi

Ürünlerin üretilmesi maksadıyla kullanılacak kaynakların belli bir sistem dahilinde analiz edilmesi süreç değer analizini oluşturmaktadır. Söz konusu bu analiz ürünün ortaya konulması sırasında kullanılacak tüm faaliyetleri tespit etmekte ve bu faaliyetler arasında katma değer katan veya katmayan tüm olguları ortaya koymaktadır.

Bu analiz kapsamında üretim girdilerinin işletmeye dahil olmasıyla birlikte bir inceleme başlar ve söz konusu girdiler ürün şeklinde işletmeyi terk etmeden önceki denetim aşamasının sonuna kadar inceleme devam eder. Söz konusu analiz kapsamında bütün işlemler kayıt altında alınmaktadır. İlerleyen dönemde bu unsurlar akış şeması halinde takip edilmektedir. Bu akış şeması dahilinde katma değer sağlamayan faaliyetlerin aşama aşama ortadan kaldırılması söz konusu olmaktadır.

Üretim sürecinde birçok faaliyetten yararlanılması söz konusu olmaktadır. Ancak bu birçok faaliyetlerden asıl yararlı olanların belirlenmesi ve yararı olmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması maliyetlerin azaltılması bakımından önem arz etmektedir.

Bu bakımdan faaliyet sayısının düşürülmesi açısından FTM sistemini yöneten bireylerin aşağıdaki unsurları farkında olmaları gerekmektedir (Öker, 2003:30):

- Tespit edilen tüm faaliyetlerin ayrı bir maliyet havuzu kapsamına dahil etmenin bir öneminin olmadığına anlaşılması gerekmektedir.
- Faaliyetlerin maliyetsel açıdan homojen olup olmadıklarının tespit edilebilmesi için, tüm faaliyetlerin maliyetlerine etki eden unsur veya unsurların tespit edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca FTM sistemi dahilinde kolay bilgi ile veri sağlayıcı unsurlardan yararlanılması faaliyetlerin azaltılabilmesi açısından önemli olacaktır. Bu açıdan edinilmesi zorlu bilgiler yerine bu bilgilerin yerine kullanılacak unsurlardan yararlanılması sürecin daha da kısalmasını sağlayacaktır. Böylelikle gereksiz faaliyetlerin ortadan kaldırılması daha da mümkün hale gelecektir.

1.6.2. Dağıtım anahtarlarının seçimi

FTM sistemi dahilinde geleneksel sistemdeki gibi mamul ile hizmetlere bir ya da iki adet dağıtım anahtarı yüklemek yerine, çoklu dağıtım anahtarları kullanmak daha akılcı olmaktadır. Bu açıdan işletme dahilinde açığa çıkan her faaliyet kapsamında bir dağıtım anahtarının olması söz konusu olmaktadır. Fakat bu durum maliyetlerin artmasına neden olacaktır. Bu bakımdan dağıtım anahtarlarının sayısını düşürmek adına iki kriter kullanılabilir. Söz konusu bu kriterleri aşağıdaki gibi özetlememiz mümkündür (Şakrak, 2002: 61):

- Maliyet bilgisinde olması gereken doğruluk seviyesi,
- Üretimi gerçekleştirilen ürün bileşenlerinin kompleksliğidir.

Yukarı açıklanan bu iki kriterden maliyet bilgisinde olması gereken doğruluk seviyesi diğer kritere göre daha etkindir. Bu bakımdan maliyet bilgisi artıkça kullanılması gereken dağıtım anahtarı artacaktır (Şakrak, 2002: 61).

Dağıtım anahtarlarının sayısı istenilen seviyeye düşürülmesinin ardından kullanılması gereken anahtar çeşidinin belirlenmesi önem kazanmaya başlamaktadır. Bu bakımdan durumun özelliklerine göre karar verilmesi gerekmektedir.

Dağıtım anahtar seçilirken bazı unsurlara dikkat edilmesi gerekmektedir. Dikkat edilmesi gereken unsurların aşağıdaki gibi özetlenmesi mümkündür:

- Dağıtım, dağıtım anahtarlarıyla gerçekleştirilecek maliyet bilgilerinin kolay bulunabilir olması önemlidir.
- Söz konusu maliyet dağıtım anahtarları ile faaliyetten kaynaklanan tüketim arasında ilişkinin kuvvetli olması gereklidir.
- Karar verilen anahtarın sebep olduğu davranışlardır.

Bütün faaliyetler açısından en makul anahtarın tespit edilmesi ile tüm firmayla ya da firmanın bir bölümüyle alakalı genel üretim giderlerinin anahtarlara uygun faaliyetlere dağıtılması çok önemlidir. Makul bir biçimde anahtar seçimi gerçekleştirilemezse boşa kürek çekilmiş olacaktır. Bu durum dikkatli bir incelemeyle anahtarın seçilmesini gerektirmektedir (Şakrak, 2002).

1.6.3. Faaliyet merkezlerinin belirlenmesi

Bir işletme bünyesinde birçok faaliyetin olması söz konusudur. Ancak söz konusu bu faaliyetler arasından hangilerinin faaliyet merkezinin olacağına tespit edilmesi önemli bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. Genel manada faaliyet merkezi, yönetim kadrosunun bir faaliyetle ilgili olan maliyetlerin özellikle raporlanmasını istemesidir. Burada raporlanması istenilen kısım üretim faaliyetinin bir parçasını oluşturmaktadır.

Yapılan incelemeler ve verisel edinimler sonucunda faaliyetler bir takım ortak niteliklere sahip olmaları durumunda bu faaliyetlerin merkezleştirilmesi durumu söz konusu olmaktadır. Bunun nedeni çok sayıda faaliyet sistemi daha çok karmaşık hale getirmektedir. Faaliyetler belli gruplara bölünürken dikkat edilmesi gereken husus, merkezde olacak faaliyetlerin bir maliyet nesnesiyle alakalı olarak tüketilmesidir. Bu durumla alakalı olarak ilk madde ile malzeme taşıma ve yerleştirilmesi birden çok faaliyeti içinde bulundurmaktadır. Fakat bu unsurların malzeme taşıma adı altında tek bir faaliyet merkezinde birleştirilmesi örneği verilebilecektir. Yani faaliyetler ortak noktalarında hareketle birleştirilmektedir (Erden, 1999: 67).

1.6.4. Maliyetlerin faaliyet merkezleri için izlenmesi

FTM sistemi dahilinde maliyetlerin dağıtımını iki türlü gerçekleştirilmektedir. Bu açıdan ilk başta kaynak maliyetleri faaliyet merkezlerine dağıtılmakta, daha sonra ise söz konusu bu maliyetler ürünlere ya da hizmetlere yüklenmektedir. Faaliyet havuzları, faaliyet merkezi kapsamında olan faaliyeti ya da faaliyet kümelerini açıklamaktadır. Bu sistem dahilinde maliyetler maliyet havuzlarına direkt olarak dağıtılabileceği gibi kaynak taşıyıcıların yardımlarıyla da dağıtılabilecektir. Bu bakımdan tercih kullanıcılara bağlı olacaktır.

Faaliyet grupları ile maliyet grupları arasında olan maliyet taşıyıcısı söz konusu bu gruplar arasındaki sebep sonuç ilişkisi kurmaktadır. Bu doğrultuda kaynakların faaliyet merkezleri açısından ayrılması birinci aşama maliyet taşıyıcıları tarafından yerine getirilmektedir. Ürün maliyetlerinde herhangi bir aksaklık ya da bozulmanın oluşmaması adına maliyetlerin maliyet merkezlerine direkt olarak aktarılması gerekmektedir. Bu durumla alakalı olarak, makinelerin üretim faaliyetine hazırlanmalarının iki farklı makine sınıfı gerçekleştirilmesi örneği verilebilir. Burada bir sınıf uzun süreli ve komplike işlemleri gerektirebilecektir. Söz konusu bu iki sınıf

dahilinde kullanılan kaynaklar direkt ölçülecek ya da tahminle tespit edilecektir (Aslan, 2008).

Kullanılan kaynakların tahmin yoluyla tespit edilmesi durumunda, maliyetlerde bir takım sapmalar oluşacaktır. Söz konusu makine türleri için hazırlık maliyetleri, hazırlık saatlerine göre dağıtılsa, bu durumda hazırlık saati için aynı miktar kaynak kullanıldığı farz edilecektir. Bu durumdan kaynaklı olarak hazırlık saati kaynak tüketimin yüksek makine sınıfı olmuş olmasından kaynaklı olarak düşük maliyetlenmesi söz konusu olacaktır. Ancak hazırlıklar sayısı dağıtım unsuru olarak kullanılırsa, söz konusu hazırlıkların hepsinin aynı derecede tüketildiği düşünülecektir. Bu durum ise uzun hazırlık gerektiren makine sınıfının düşük maliyetli olmasıyla sonuçlanacaktır.

1.6.5. Maliyet taşıyıcılarının seçimi

FTM kapsamında yapılan bir diğer işlem maliyetlerin faaliyet merkezlerinden ürünlere ya da hizmete aktarılmasıdır. Söz konusu bu işlem ikinci aşama maliyet taşıyıcılarının seçilmesiyle gerçekleştirilmektedir. Bu maliyet taşıyıcıların tespitinde iki unsur göz önüne alınmaktadır. Bunları aşağıdaki biçimde açıklamamız mümkündür:

- Söz konusu maliyet taşıyıcılarıyla alakalı bilgilere kolaylıkla erişilebilmesi,
- Faaliyeti bünyesinde barındıran ürün ile hizmetlerin faaliyet taşıyıcılarının normalde kullanılan kaynağı belirleme seviyesi biçimindedir.

Firmalar tespit ettikleri maliyet taşıyıcıları adına her zaman mutlak bilgi sahibi olamayabilmektedirler. FTM sisteminin uygulanması ekonomik nedenlerden dolayı her zaman mümkün olmamaktadır. FTM sisteminden kaynaklanan aksaklıkları gidermek için maliyet taşıyıcılarıyla alakalı bilgi toplama sistemlerinin geliştirilmesi veya mevcut bilgilerden etkin bir şekilde yararlanılması gerekmektedir. Teknoloji seviyesi yüksek firmalar maliyet taşımacılığıyla ilgili veri toplamada bazı imkanlara sahip olmaktadır. Bu tür firmalar ileri bilgisayar teknolojisiyle tüm üretim aşamalarını ayrıntılı olarak planlama imkanına sahip olmaktadır (Aslan, 2008).

1.7. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ile Geleneksel Maliyetleme Arasındaki Farklar

Farklı ürünler satan firmaların yönetim kadroları, doğru olmayan maliyet verilerine bakarak yanlış fiyat politikaları oluşturabilmekte ve bu ürünlerle alakalı yanlış teknoloji seçmek durumunda kalabilmektedirler. Önemli noktalardan biri de yönetim kadrosunu yanlış seçimde bulduklarına dair bilgilendirmede bulunacak bir sistemin oluşturulması zordur.

Günümüzde pek çok işletme rekabet koşullarının giderek ağırlaşmasından ve karlılıkların giderek azalmasından sonra sorunların var olduğunu kavrayabilmektedir. Eskiden firmaların üretim hacimleri az üretimi yapılan ürünler için yeterli gelmekteyken, günümüzde muhasebe sistemleri nedeniyle maliyet hataları söz konusu olabilmektedir. Üretim faktörleri arasında mühim bir yeri olan direkt işçilik ve direkt hammadde giderleri ürünlere çok basit şekilde dağıtılabilmekteydi. Genel üretim giderlerinin direkt işçilikten ele alınması ile genel üretim maliyetleri oranları açısından yanlışlıkların yapılabilmesi güçleşmektedir. Bunun dışında verilerin toplanması ve bu verilerin işlenmesi maddi açıdan masraflı olmasından dolayı endirekt maliyet dağıtımında kompleks yöntemler kullanılmamıştır. Bu durum geleneksel maliyetleme sistemi yerine başka bir sistemi gerektirmiştir.

Geleneksel modellerde mamuller ve hizmetler harcanırken, FTM sisteminde mamuller ve hizmetler faaliyetleri harcamakta, faaliyetler ise kaynakları harcamaktadır (Öker, 2003: 51-52).

Geleneksel yöntem kapsamında yararlanılan maliyet havuzları, üretim alanının tamamı veya birbiriyle benzeşmeyen mamul ile hizmet bölümlerinden meydana gelmektedir. Ancak FTM sistemi dahilinde söz konusu bu unsurlar birbiriyle benzer özellik gösteren işlemlerdir. Bunun ışığında söz konusu faaliyetlerle ilgili unsurlar, adetleri ve cinsleri açısından gereksinimlerine göre işletme çalışanlarınca tespit edilebilmektedir (İlçır, 2008: 60).

Geleneksel yaklaşımda endirekt giderler, mamul ve hizmet olgusu bakımından tespit edilen miktarlar aracılığıyla söz konusu mamul ile hizmetlere dağıtılmaktadır. Bu bakımdan söz konusu yaklaşımda mamul ile hizmetler bünyesinde “çapraz

sübvansiyona” olarak tanınmaktadır. FTM bünyesinde bu duruma olarak tanınmamaktadır. Bu bakımdan söz konusu durumla alakalı sorunların oluşması engellenmiş olacaktır (İldır, 2008: 60-61).

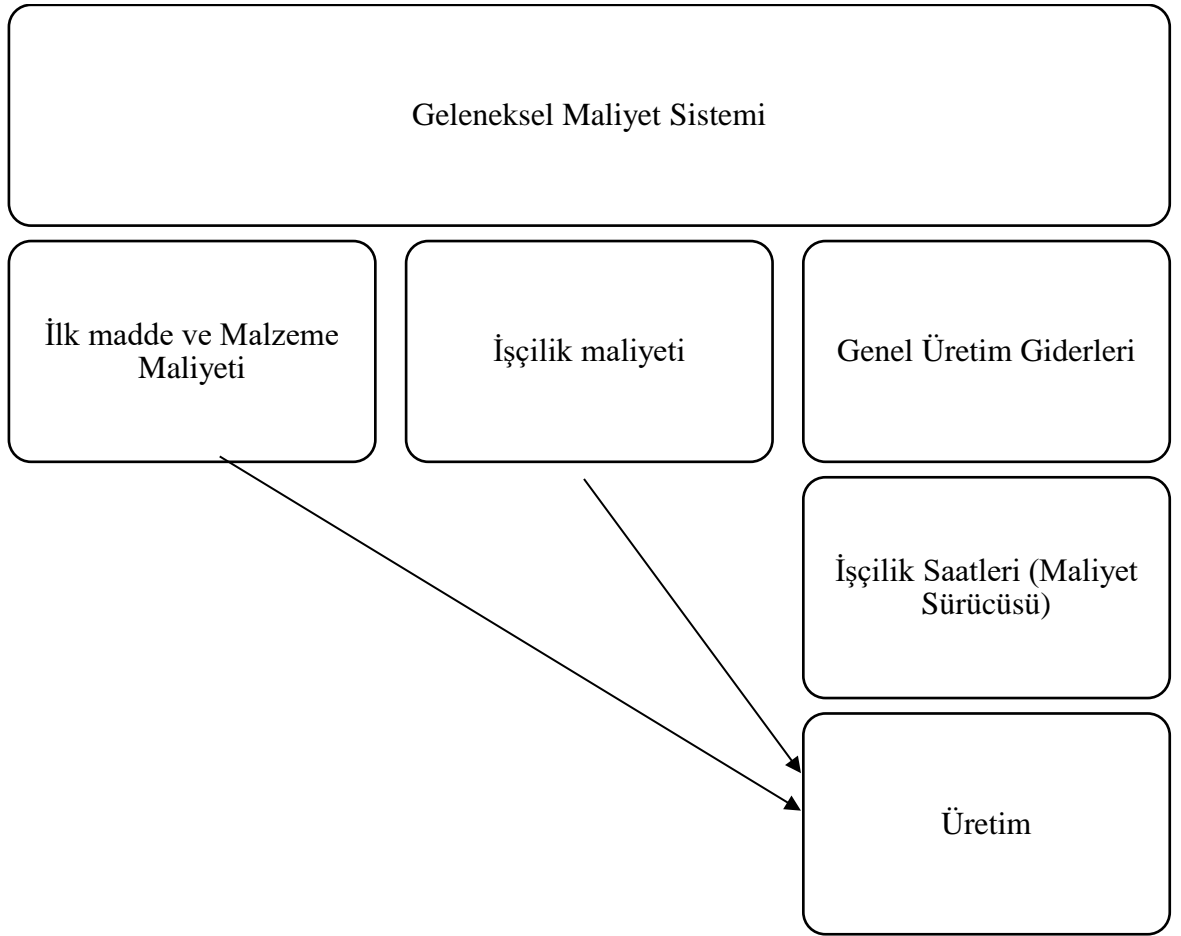
Geleneksel yaklaşım bünyesinde maliyetlerin mamullere ve hizmetlere aktarılması sürecinde kullanılan dağıtım anahtarı hacim unsurudur. FTM kapsamında ise dağıtım anahtarı olarak tüm maliyet havuzlarıyla alakalı maliyetler değerlendirilmektedir (Karcıoğlu, 2000: 155).

Geleneksel yaklaşımda mamul maliyeti ile satışlarla ilgili tüm unsurlar tüm detayları içerecek şekilde kayıt altında alınmaktadır. Ayrıca bu unsurlar üzerinde oluşan farklılıklarda kayıt altına alınmaktadır. Bu unsurdan dolayı bu unsura sapma raporlama da denilmektedir. Bu yaklaşım bünyesinde genel üretim giderlerindeki sapmalarda topluca raporlamanın yapılabilmesi için tek birim ölçüleri üzerinde yapılmaktadır. FTM bünyesinde ise elde edilen kaynaklar, tüketilen kaynaklar veya atıl kalmış unsurlar birbirleriyle kıyaslanarak bir raporlama yapılması söz konusu olmaktadır (Erdoğan, 2007: 74).

İşletme yönetimleri FTM yöntemini geleneksel yaklaşım modellerine göre daha kolay kavrayabilmektedir. Bu bakımdan FTM sistemi işletmeler bünyesinde daha kolay uygulanabilmektedir (İldır, 2008: 61).

Geleneksel yaklaşımın temelini raporlama oluşturmaktadır. Bu bakımdan geleneksel yaklaşım bünyesinde temel olarak finansal raporlama bulunmaktadır. Ancak bu durum finansal olmayan durumlarla alakalı az sayıda raporun bulunmasına neden olmaktadır. Ancak FTM sistemi bünyesinde performans ölçümleri, faaliyetler gibi unsurlar maliyet bilgileri kapsamında yönetim kadrosunun ihtiyaç duyduğu bilgilere göre düzenlenmektedir. Ayrıca bu bilgiler finansal bilgilerin dışında bilgiler de olabilmektedir (Erdoğan, 2007: 77).

Aşağıdaki Şekil 1.6. kapsamında geleneksel maliyet sistemi ele alınmıştır.

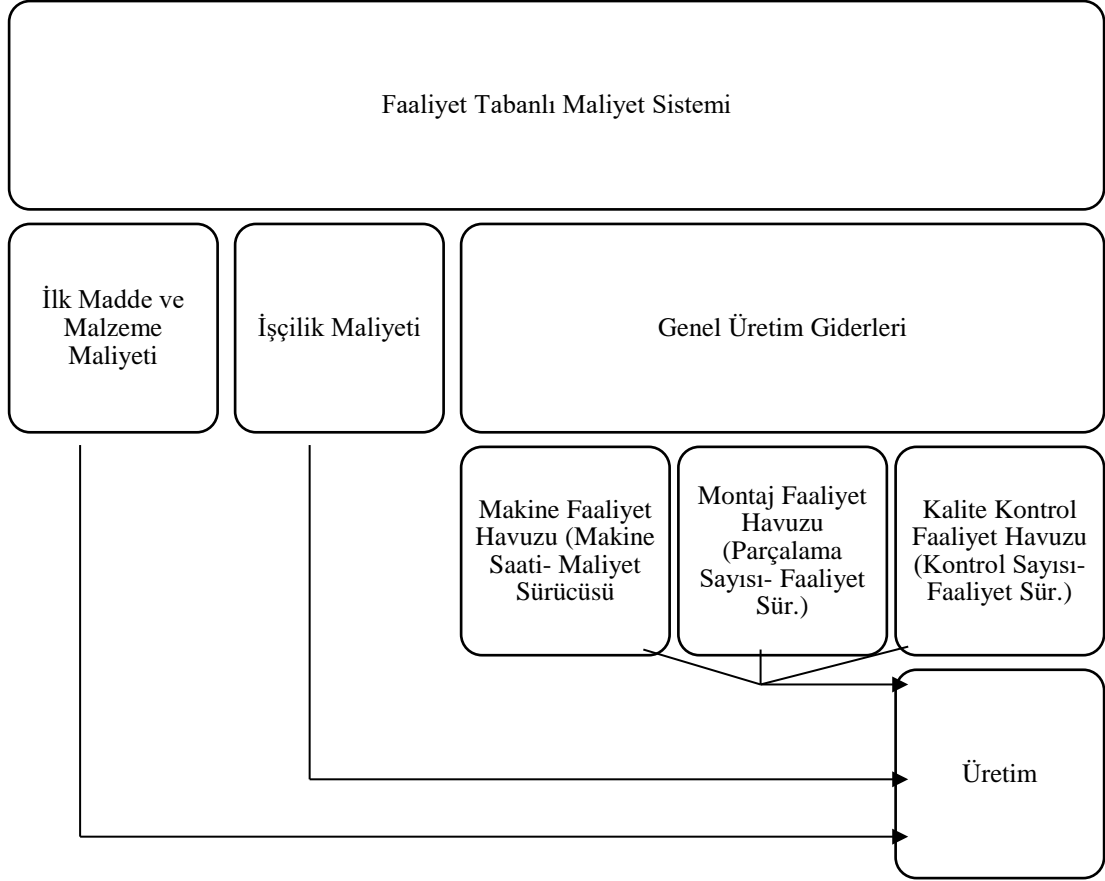


Şekil 1.6. Geleneksel Maliyet Sistemi

Kaynak: Dokur, Ş. ve Kaygusuz, S.Y. (2009). Maliyet Muhasebesi, Dora Yayıncılık, İstanbul, s.36.

Şekil 1.6.'de görüldüğü gibi geleneksel yöntem kapsamında üretim temel olarak ilk madde ve malzeme maliyeti, işçilik maliyeti ve genel üretim giderleri kapsamında gruplandırılmıştır. Genel üretim giderleri kapsamında işçilik saatleri maliyet sürücüsü kapsamında ele alınmaktadır. Bunun dışında üç kolla birlikte üretim yapılması söz konusu olmaktadır.

Şekil 1.7. bünyesinde ise faaliyet tabanlı maliyet sistemi gösterilmektedir.



Şekil 1.7. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi

Kaynak: Dokur, Ş. ve Kaygusuz, S.Y. (2009). Maliyet Muhasebesi, Dora Yayıncılık, İstanbul, s.36.

Şekil 1.7.'da görüldüğü gibi faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi bünyesinde genel üretim giderleri faaliyetlere göre ayrılmıştır. Bu faaliyetler kapsamında maliyet sürücüleri vasıtasıyla maliyetler ortaya konulmuş olmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

ÜRETİM İŞLETMESİ UYGULAMA ÖRNEĞİ

Bu bölümde faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin uygulanmasına ilişkin olarak güncel bir örnek sunulmak suretiyle, ulaşılan sonuçlar değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

2.1. Uygulama ile İlgili Genel Açıklama

Uygulama metal tüp üreten bir işletmede faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımına ilişkin bulunmaktadır. İşletme yetkilileri işletme isminin gizli kalmasını istemelerinden dolayı işletme X firması olarak anılacaktır. Uygulama bölümü kapsamında faaliyet tabanlı planlama hedefine yönelik olarak faaliyet tabanlı maliyetleme esaslarının nasıl uygulanabileceği irdelenmiştir.

Metal tüplerin üretimini gerçekleştiren bu işletme bünyesinde faaliyetlerin, yani faaliyet merkezlerinin tespit edilmesi, işletme bünyesinde maliyetlerin belirlenmesi, maliyet havuzlarının oluşturulması, maliyete etki eden unsurların seçilmesi ve maliyet oranlarının belirlenmesi ile en son aşamada ise, söz konusu ürünlere maliyetlerin tahsis edilmesi, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin işleyişi açısından temel aşamalarını oluşturmuştur.

Yukarıda sayılan aşamaların gereği gibi gerçekleştirilebilmesi için öncelikle süreçlere ilişkin faaliyetlerin kapsamlı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

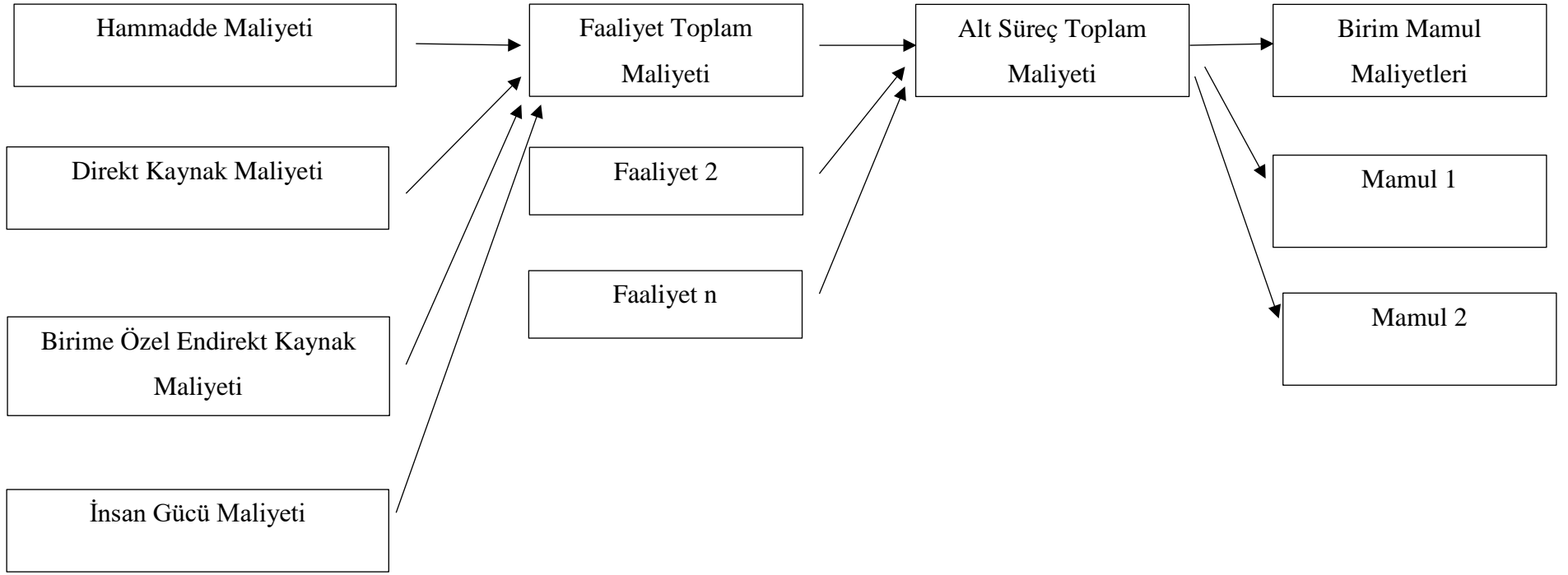
Şirket bünyesinde maliyetleri ve üretimi etkileyen en önemli unsurun çalışan sayısı olduğu anlaşılmıştır. Şirket çalışanlarına ilişkin veriler aşağıda Tablo 2.1.'de aktarıldığı gibidir.

Tablo 2.1. Çalışan Sayısı

Üretim Kısmı	Çalışan Adedi	Hat Adedi	Toplam Çalışan	Vardiya Adedi	Vardiyalar İtibarıyla Toplam
1. Üretim Noktası	3	7	21	2	42
2. Üretim Noktası	2	6	12	2	24
3. Üretim Noktası	4	6	24	2	48
Onarım ile Bakım	5		5		5
Hammadde Temini	4		4		4
Üretim Planlaması	3		3		3
Toplam	21		68		126

Tablo 2.1.'de görüldüğü gibi X firmasında toplamda 126 çalışan bulunmaktadır. Ayrıca çalışanların 42'si 1. üretim noktasında, 24'ü ikinci üretim noktasında, 48'i ise 3. üretim noktasında bulunmaktadır. Bunun dışında onarım ile bakımda 5 çalışan, hammadde temininde 4 çalışan, üretim planlamasında ise 3 çalışan bulunmaktadır.

Uygulama kapsamında mamul maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik olarak hazırladığımız çizelge aşağıda sunulmuştur.



Şekil 10. Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Mamul Maliyetlerinin Hesaplanması

2.2. Maliyetleme Uygulaması

2.2.1. İşletmedeki Faaliyetlerin ve Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Yukarıda belirtildiği üzere, uygulamada örnek alınan işletme, metal tüp üretimi alanında faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu bakımdan söz konusu bu firmanın mamullerini satabileceği hedef sektörler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.

- Gıda sektörü,
- İlaç sektörü,
- Kimya sektörü,
- Kozmetik,
- Diğer başka sektörlerdir.

Örnek işletmenin metal tüp üretimine ilişkin süreçte ana faaliyetler de aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

1. Presleme faaliyetleri,
2. Tornalama faaliyetleri,
3. Vernikleme faaliyetleri,
4. Boyama faaliyetleri,
5. Baskı faaliyetleri,
6. Kapak takma faaliyetleridir.

“Presleme” faaliyetleri, dışarıdan alınan hazır halde olan metallerin press makineleri bünyesine elde etmek istenen tüpün boyutlarına göre koyulması sonucunda metallerin tüpler biçiminde kesilme işlemlerinin yapıldığı bölümü ifade etmektedir. Söz konusu presleme faaliyetleri 1. üretim noktası dahilinde bulunmaktadır.

Presleme faaliyetinin ardından gelen bölüm “Tornalama” bölümüdür. Tüp şekline getirilmiş metaller bu faaliyetler kapsamında altları ve üstleri torna makinesi dahilinde şekillendirilmektedir. Bu bakımdan tüpün arkasının kapatılarak kesilmesi ile üst kısmının uygun ağız olarak oluşturulması tornalama faaliyetlerinde yer almaktadır. Tornalama faaliyeti de 1. üretim noktasında gerçekleştirilmektedir.

Tornalama işleminin bitmesinin ardından metal tüplerin verniklenmesi söz konusu olmaktadır. Tüpler bünyesinde ilaç bulunacaksa vernik sayesinde ilacın bozulması engellenmiş olmaktadır. “Vernikleme” işlemi 2. üretim noktası dahilinde bulunmaktadır.

Verniklemenin ardından boya işlem yapılmaktadır. Söz konusu boyama işlemi de diğer işlemlerde olduğu gibi makine bünyesinde yapılmaktadır. “Boyama” işlemi de 2. üretim noktası dahilindedir.

“Baskı” faaliyetleri metal tüplerin satılacağı firmanın isimlerinin tüplere yazılması işlemini içermektedir. Bu işlemle beraber tüpler yapısal olarak istenilen düzeyde oluşturulmuş olmaktadır.

“Kapak takma”, şekil özellikleri bakımından olması gereken noktaya ulaştırılmış tüplere bişon makinesi vasıtasıyla kapağın takılması faaliyetleri kapsamaktadır. Söz konusu kapak takma faaliyetleri 3. üretim noktası dahilinde yapılmaktadır.

Metal tüp üretiminin en son aşamasını “Kutulama” aşaması oluşturmaktadır. Bu aşama kapsamında ise, tüplerin kontrolünün ardından kutulama işlemi başlatılmaktadır.

Yukarıda özetle aktarılan üretim aşamalarının dışında işletmede üretim planlaması, hammadde temini ile bakım ve onarım faaliyetlerinin yürütüldüğü bölümler de bulunmaktadır.

2.2.2. İşletmedeki Maliyetlerin Belirlenmesi

İşletmenin faaliyetleri 6 faaliyet türü altında ele alınmış olup; önceki bölümde özetle incelenen bu faaliyetler, maliyetlerin ortaya konulması bakımından temel özellikleri taşımaktadır. İşletmenin faaliyet maliyetleri ile faaliyetle direkt ilgisi bulunmayan diğer faaliyet alanları ise, ayrıca önem taşımaktadır.

İşletme genel itibarıyla satış tahminlerinde bulunarak maliyetleri hesaplama yoluna gitmektedir. Bu bakımdan olası satış tahminlerinden hareketle ve aylar itibarıyla satış miktarının sabit olarak seyredeceği kabulüyle hesaplama işlemleri gerçekleştirilecektir.

Bu noktada önemle vurgulanması gereken husus, uygulama örneğinde amacın FTM ile ortaya çıkacak maliyet sonuçlarının, işletmede uygulanmakta olana geleneksel maliyetleme sonuçları ile karşılaştırmalı olarak analizi ve değerlendirilmesi olduğudur. Bu nedenle, maliyetlerin kayıt, hesaplama ve raporlama sürecinde fiili olarak izlenmesi ve organizasyonu tezin kapsamı dışında bulunmaktadır. O nedenle de ana maliyet unsurları itibarıyla hesaplamalarda tahmini maliyetleme yaklaşımına dayalı olarak uygulama gerçekleştirilmiş bulunmaktadır.

Bu çerçevede esas alınan satış tahminleri Tablo 2.2.'de gösterildiği gibidir.

Tablo 2.2 Ay başına satış tahminleri

Mamuller (Hacim ve Boy)	Satılması Tahmin Edilen Mamul Adedi (Aylık)
4 ml ile 50 mm. Olan mamuller	4.500.000
10 ml ile 72 mm. Olan mamuller	4.500.000
15 ml ile 100 mm. Olan mamuller	2.500.000
25 ml ile 120 mm. Olan mamuller	2.500.000
30 ml ile 100 mm. Olan mamuller	3.500.000

Görüldüğü gibi satış tahminleri açısından işletme 4ml ile 50 mm olan tüpler ile 10 ml ile 72 mm olan tüplerin en fazla satılacağını tahmin etmiştir.

Maliyetlerin hesaplanabilmesi bakımından kullanılan malzemelerinin maliyetlerinin öncelikle tespit edilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan ürün başına düşen gramajlar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 2.3. Mamul Gramajları ile adetleri

Mamuller (Hacim ve Boy)	Gramajlar (gr.)	1 Kg metalden oluşturulacak malzeme sayısı
4 ml ile 50 mm. Olan mamuller	5	150
10 ml ile 72 mm. Olan mamuller	10	125
15 ml ile 100 mm. Olan mamuller	12,5	100
25 ml ile 120 mm. Olan mamuller	20	80
30 ml ile 100 mm. Olan mamuller	25	40

Bu bakımdan bu tablo dikkat alınarak kullanılacak metal miktarı ile metalin maliyetinin hesaplanabilmesi mümkün olmaktadır.

Bu bakımdan aşağıdaki tabloda üretimde kullanılacak metalin maliyeti gösterilmektedir.

Tablo 2.4. Üretimde Kullanılacak Metal Maliyeti

Mamuller (Hacim ve Boy)	Satış Hedefi	Kullanılacak olan metal (kg)*	Metal fiyatı (TL/kg)	Metalin Malzeme Maliyeti
4 ml ile 50 mm. Olan mamuller	4.500.000	30000	5	150.000,00
10 ml ile 72 mm. Olan mamuller	4.500.000	36000	5	180.000,00
15 ml ile 100 mm. Olan mamuller	2.500.000	25000	5	125.000,00
25 ml ile 120 mm. Olan mamuller	2.500.000	31250	5	156.250,00
30 ml ile 100 mm. Olan mamuller	3.500.000	87500	5	437.500,00
Toplam		182.750		1.048.750,00

* Kullanılacak olan metal miktarı, Satış Hedefi düzeyinde 1 kg metalden oluşturulacak malzeme adedini temsil etmektedir.

Üretimde kullanılacak metallerin mamul tiplerine göre metal maliyetleri Tablo 2.4. bünyesinde gösterilmektedir. Bu bakımdan metal bakımından en çok maliyet 30 ml ile 100 mm. ebatlarındaki metal tüplerden kaynaklanan maliyetlerdir.

Bu tüpleri daha sonra 10ml ile 72 mm. Ebatlarındaki tüpler takip etmektedir. Ayrıca üretim adetleri aynı olan bazı tüplerin maliyetlerinin birbirlerinden farklı olduğu görülmektedir. Buna tüplerin farklı gramajlara sahip olmaları temel etki eden unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Metal tüplerin üretim faaliyetleri kapsamında önemli bir diğer olgu boyadır. Bu doğrultuda aşağıdaki Tablo 2.5.'de metal tüplerin üretimi sırasında boyama nedeniyle oluşan maliyetler ele alınmaktadır.

Tablo 2.5. Üretimde Kullanılacak Boya Maliyeti

Mamuller (Hacim ve Boy)	Satış Hedefi	Kullanılacak olan boya miktarı (kg)	Boya birim fiyatı (TL/kg)	Toplam Boya Maliyeti (TL)
4 ml ile 50 mm. Olan mamuller	4.500.000	800	5	4.000,00
10 ml ile 72 mm. Olan mamuller	4.500.000	900	5	4.500,00
15 ml ile 100 mm. Olan mamuller	2.500.000	660	5	3.300,00
25 ml ile 120 mm. Olan mamuller	2.500.000	750	5	3.750,00
30 ml ile 100 mm. Olan mamuller	3.500.000	1100	5	5.500,00
Toplam		4210		21.050,00

Tablo 2.5.'de görüldüğü gibi toplamda 4210 kg boya kullanılması söz konusu olurken toplam maliyeti 21.050 TL düzeyinde hesaplanmaktadır. Mamuller açısından ele alındığında ise en fazla 30 ml ile 100 mm ebatlarındaki metal tüplere boya masrafı yapılmaktadır.

Metal tüplerin boya işlemlerinin ardından yapılan faaliyetlerden ilki vernikleme faaliyetleriydi. Hatırlanacağı gibi vernikleme işlemleri tüpler bünyesinde muhafaza edilecek ürünlerin uzun süreli olarak dayanabilmesi bakımından yapılmaktaydı. Aşağıdaki Tablo 2.6.'da vernik maliyetleri Aşağıdaki Tablo 2.6.'da vernik maliyetleri yer almaktadır

Tablo 2.6. Üretim Kullanılacak Vernik Maliyeti

Mamuller (Hacim ve Boy)	Satış Hedefi	Kullanılacak olan vernik miktarı (kg)	Vernik birim fiyatı (TL/kg)	Toplam Boya Maliyeti (TL)
4 ml ile 50 mm. Olan mamuller	4.500.000	400	6	2.400,00
10 ml ile 72 mm. Olan mamuller	4.500.000	450	6	2.700,00
15 ml ile 100 mm. Olan mamuller	2.500.000	320	6	1.920,00
25 ml ile 120 mm. Olan mamuller	2.500.000	350	6	2.100,00
30 ml ile 100 mm. Olan mamuller	3.500.000	450	6	2.700,00
Toplam		1970		11.820,00

Tablo 2.6.'da görüldüğü gibi üretimde kullanılacak toplam vernik miktarı 1970 kg'dır. Bu verniğin toplam maliyeti de 11.820 TL olarak hesaplanmaktadır.

Üretim faaliyetleri kapsamında olan bir diğer unsur ise, metal tüplere takılacak olan kapaklardır. Metal küplere takılacak kapakların maliyetleri Tablo 2.7.'de gösterilmektedir.

Tablo 2.7. Üretim Kullanılacak Kapak Maliyeti

Mamuller (Hacim ve Boy)	Satış Hedefi	Kullanılacak olan kapak adedi	Kapak birim fiyatı (TL/kg)	Toplam Boya Maliyeti (TL)
4 ml ile 50 mm. Olan mamuller	4.500.000	4.500.000	0,01	45.000,00
10 ml ile 72 mm. Olan mamuller	4.500.000	4.500.000	0,01	45.000,00
15 ml ile 100 mm. Olan mamuller	2.500.000	2.500.000	0,02	50.000,00
25 ml ile 120 mm. Olan mamuller	2.500.000	2.500.000	0,03	75.000,00
30 ml ile 100 mm. Olan mamuller	3.500.000	3.500.000	0,04	140.000,00
Toplam		17.500.000		355.000,00

Üretimde toplam olarak 17,5 milyon kapak kullanımı söz konusu olurken, kapakların toplam maliyeti ise 355 bin TL olarak gerçekleşecektir.

Üretimde gerçekleştirilen bir diğer faaliyet işlemi ise kutulamadır. Bu bakımdan Tablo 2.8.'de kutulama malzeme maliyetleri yer almaktadır

Tablo 2.8. Üretim Kullanılacak Kutu Maliyeti

Mamuller (Hacim ve Boy)	Satış Hedefi	Kullanılacak olan kutu adedi	Kutu birim fiyatı (TL/kg)	Toplam Boya Maliyeti (TL)
4 ml ile 50 mm. Olan mamuller	4.500.000	9000	0,02	180,00
10 ml ile 72 mm. Olan mamuller	4.500.000	9000	0,03	270,00
15 ml ile 100 mm. Olan mamuller	2.500.000	5000	0,03	150,00
25 ml ile 120 mm. Olan mamuller	2.500.000	5000	0,05	250,00
30 ml ile 100 mm. Olan mamuller	3.500.000	7000	0,05	350,00
Toplam		35.000		1.200,00

Üretim kapsamında kullanılan kutu adedi toplam otuz beş bindir. Bu kutuların maliyet, ise 1.200 TL olarak hesaplanmıştır.

2.2.3. Maliyet Havuzlarının Oluşturulması

Bu aşamada; benzer faaliyetlerin, ortak yönleri bakımında değerlendirilerek maliyet havuzlarında toplanması söz konusudur. Bu bakımdan metal tüp üretimi esnasındaki faaliyetler aşağıdaki gibi maliyet havuzlarında toplanmıştır.

1. Üretim yeri faaliyetleri: Presleme ve tornalama faaliyetleri,
2. Üretim yeri faaliyetleri: Boyama, vernik ve baskı faaliyetleri,
3. Üretim yeri faaliyetleri: Kapak ile kutu faaliyetleridir.

Üretimde temel nitelikteki faaliyetler itibarıyla yukarıda hesaplanan direkt (malzeme) maliyetleri maliyet havuzları itibarıyla Tablo 2.9'da gösterilmiştir.

Tablo 2.9. Direkt Malzeme Giderlerinin Maliyet Havuzlarında Toplanması

Mamuller (Hacim ve Boy)	Satış Hedefi	Birinci üretim Yeri maliyeti (TL)	İkinci Üretim Yeri: Boya maliyeti (TL)	İkinci Üretim Yeri: Vernik maliyeti (TL)	İkinci Üretim Yeri maliyeti Toplamı	Üçüncü Üretim Yeri: Kapak Maliyeti (TL)	Üçüncü Üretim Yeri: Kutu Maliyeti (TL)	Üçün Üretim Yeri Toplam Maliyeti
4 ml ile 50 mm. Olan mamuller	4.500.000	150.000	4000	2400	6400	45.000	180	45.180
10 ml ile 72 mm. Olan mamuller	4.500.000	180.000	4500	2700	7200	45.000	270	45.270
15 ml ile 100 mm. Olan mamuller	2.500.000	125.000	3300	1920	5220	50.000	150	50.150
25 ml ile 120 mm. Olan mamuller	2.500.000	156.250	3750	2100	5850	75.000	250	75.250
30 ml ile 100 mm. Olan mamuller	3.500.000	437.500	5500	2700	8200	140.000	350	140.350
Toplam		1.048.750	21.050	11.820	32870	355.000	1.200	356.200

Tüm işletme bakımından kullanılan kaynakların ve bu kaynaklarının maliyetlerinin tespit edilmesi ise, FTM bazında uygulama yönünden büyük önem taşımaktadır. Bu bakımdan aşağıda tüm işletme düzeyinde katlanılan maliyetler ele alınmak suretiyle dağıtım hesaplamaları yapılmıştır.

Aşağıdaki Tablo 2.10.'da firmanın elektrik kapsamında yaptıkları tüketim miktarları gösterilmektedir.

Tablo 2.10. Faaliyetler açısından elektrik kullanımlarını dağıtılması

Faaliyetler	Alan (m²)	Birim Elektrik Tüketimi (Kws/m²)	Toplam Tüketim (Kws)
1. Üretim Yeri	250	15	3750
2. Üretim Yeri	350	15	5250
3. Üretim Yeri	450	15	6750
Bakım ile Onarım	150	15	2250
Hammadde Temini	125	15	1875
Üretim Planlaması	100	15	1500
Genel Yönetim	350	15	5250
Toplam	1775		26.625

Tablo 2.11. kapsamında Tablo 2.10.'da ki verilerin maliyetleri ele alınmaktadır.

Tablo 2.11. Faaliyetler açısından elektrik kullanımlarının maliyetleri

Faaliyetler	Toplam Tüketim (Kws)	Birim Maliyet (TL/Kws)	Toplam Maliyet (TL)
1. Üretim Yeri	3750	0,30	1.125,00
2. Üretim Yeri	5250	0,30	1.575,00
3. Üretim Yeri	6750	0,30	2.025,00
Bakım ile Onarım	2250	0,30	675,00
Hammadde Temini	1875	0,30	562,50
Üretim Planlaması	1500	0,30	450,00
Genel Yönetim	5250	0,30	1.575,00
Toplam	26.625		7.987,50

Görüldüğü gibi toplam tüketim 26.625 kws iken bu tüketimin maliyeti toplam 7.987,50 TL olmuştur. En fazla elektrik kullanımından katlanılan maliyet 3. üretim yerinde söz konusudur.

Bir diğer gider ısınma giderleri bu bakımdan Tablo 2.12 ise ısınma maliyetleri ele alınmaktadır.

Tablo 2.12. Faaliyetler açısından ısınma maliyetleri

Faaliyetler	Alan (m²)	Birim Maliyet (TL/m²)	Toplam Maliyet (TL)
1. Üretim Yeri	250	2	500,00
2. Üretim Yeri	350	2	700,00
3. Üretim Yeri	450	2	900,00
Bakım ile Onarım	150	2	300,00
Hammadde Temini	125	2	250,00
Üretim Planlaması	100	2	200,00
Genel Yönetim	350	2	700,00
Toplam	1775		3.550,00

İşletme tesisiyle ilgili olarak ayrıca kira maliyetine katlanılmaktadır. Kira maliyetinin faaliyet havuzlarına dağıtılabilmesi bakımından m² dağıtım anahtarı kullanılmıştır. İşletme aylık olarak toplamda 10.650 TL toplam kira ödemektedir.

Bu bakımdan m²'ye verilen kira tutarı 6 TL olmaktadır. Bu bakımdan faaliyetlere göre kira giderleri Tablo 2.13.'deki gibi dağıtılmış olacaktır.

Tablo 2.13. Faaliyetler açısından kira maliyetleri

Faaliyetler	Alan (m²)	Birim Maliyet (TL/m²)	Toplam Maliyet (TL)
1. Üretim Yeri	250	6	1.500,00
2. Üretim Yeri	350	6	2.100,00
3. Üretim Yeri	450	6	2.700,00
Bakım ile Onarım	150	6	900,00
Hammadde Temini	125	6	750,00
Üretim Planlaması	100	6	600,00
Genel Yönetim	350	6	2.100,00
Toplam	1775		10.650,00

Çalışanlara sunulan yemek dış bir firmadan satın alınmaktadır. Bu bakımdan birey başına düşen yemek masrafı 5 TL olarak ödenmektedir. Bu işletmede aylık ortalama olarak 26 gün çalışılmaktadır. Bu unsurlar gözetilerek aylık çalışanlar adına yapılan yemek giderleri Tablo 2. 14. gösterilmektedir.

Tablo 2.14. Faaliyetler açısından yemek maliyetleri

Faaliyetler	Çalışan Sayısı	Birim Maliyet (TL/kişi)	Toplam (TL)	Toplam (TL/ Ay)
1. Üretim Yeri	42	5	210	5.460,00
2. Üretim Yeri	24	5	120	3.120,00
3. Üretim Yeri	48	5	240	6.240,00
Bakım ile Onarım	5	5	25	650,00
Hammadde Temini	4	5	20	520,00
Üretim Planlaması	3	5	15	390,00
Toplam	126	5	630	16.380,00

Çalışanlar ayrıca işe servisler kapsamında gelip gitmektedir. Bu bakımdan çalışanların taşıma masrafları söz konusudur. Kişi başına günlük 3 TL taşıma gideri belirlenmiştir. Çalışanlar aylık ortalama olarak 26 gün çalışmaktadırlar. Bu bakımdan çalışanların servis giderleri aşağıdaki biçimde dağıtılmaktadır.

Tablo 2.15. Faaliyetler açısından servis maliyetleri

Faaliyetler	Çalışan Sayısı	Birim Maliyet (TL/kişi)	Toplam (TL)	Toplam (TL/ Ay)
1. Üretim Yeri	42	3	126	3.276,00
2. Üretim Yeri	24	3	72	1.872,00
3. Üretim Yeri	48	3	144	3.744,00
Bakım ile Onarım	5	3	15	390,00
Hammadde Temini	4	3	12	312,00
Üretim Planlaması	3	3	9	234,00
Toplam	126	3	378	9.828,00

Yukarıda, işletme genelinde katlanılan maliyetler de ilgili faaliyet havuzları itibarıyla dağıtılmış bulunmaktadır.

Tablo 2.15.'de tüm yukarıda açıklanan maliyetler ile birlikte işçilik maliyetleri ayrıca veri olarak alınmış ve faaliyet havuzları itibarıyla dağılımları gösterilmiştir.

Tablo 2.16. Maliyetlerin Dağıtılması

Giderler	Esas Üretim Faaliyetleri Giderleri			Yardımcı Üretim Faaliyetleri Giderleri		
	1. Üretim Yeri	2. Üretim Yeri	3. Üretim yeri	Bakım ile Onarım	Hammadde Temin	Üretim Planlaması
İlk Madde Malzeme	1.048.750	32.870	356.200	2000		
Direkt İşçi Ücreti	42.000	24.000	48.000			
Endirekt İşçi Ücreti			20.000	7.500	6.000	4.500
Elektrik	1125	1.575	2025	900	750	600
Isınma	500	700	900	300	250	200
Kira	1500	2.100	2700	900	750	600
Yemek	5460	3.120	6240	650	520	390
Servis	3276	1.872	3744	390	312	234
Toplam	1.102.611	66.237	439.809	12.640	8.582	6.524

2.2.4. Maliyet Etkenlerinin Seçimi ve Maliyet Havuzları Yükleme Oranlarının Bulunması

Maliyet etkenleri olarak 1., 2. ve 3. üretim alanları kullanılacaktır. Bu çerçevede, yardımcı üretim faaliyetlerinin dağıtım anahtarları kullanılarak dağıtılması gerekmektedir. Yararlanılacak olan dağıtım anahtarları aşağıda listelendiği gibidir:

- Hammadde temini için malzeme istek sayısı,
- Bakım ile onarım için onarım saati
- Üretim planlaması için ise sipariş adedi olacaktır.

Tablo 2.16.'da yardımcı üretim faaliyetlerinin dağıtım anahtarları bulunmaktadır.

Tablo 2.17. Yardımcı Üretim Faaliyetlerinin Dağıtım Anahtar Değerleri

Dağıtım Anahtarları	1. Üretim Yeri	2. Üretim Yeri	3. Üretim Yeri	Toplam
Malzeme İstek Sayısı (Hammadde temini)	15 (%30)	25 (%50)	10 (%20)	50 (%100)
Bakım Onarım Saati (Bakım ile Onarım)	30 (%40)	25 (%33,3)	20 (%26,6)	75 (%100)
Sipariş Sayısı (Üretim Planlaması)	10.000.000 (%33)	10.000.000 (%33)	10.000.000 (%33)	30.000.000

Tablo 2.16.'da anahtar değerleri göz önünde bulundurularak yardımcı üretim maliyetlerinin aşağıdaki Tablo 2. 17.'deki gibi aktarmamız mümkündür.

Tablo 2.18. Yardımcı Üretim Maliyetlerinin Üretim Maliyetlerine Dağıtılması

Dağıtım Anahtarları	1. Üretim Yeri	2. Üretim Yeri	3. Üretim Yeri	Toplam
Birinci Dağıtım Değerleri	1.102.611	66.237	439.809	
Malzeme İstek Sayısı (Hammadde temini)	2.568,6	4281	1712,4	8.582
Bakım Onarım Saati (Bakım ile Onarım)	5.056	4209,12	3282,44	12.640
Sipariş Sayısı (Üretim Planlaması)	2.174,6	2174,6	2174,6	6.524
İkinci Dağıtımla Toplam	1.109.841,6	76.901,72	446.978,44	

Tablo 2.17.'de görüldüğü gibi ikinci dağıtımla beraber üretime yardımcı olan maliyetler ana üretim faaliyetleri bünyesine dahil edilmiştir.

2.2.5. Seçilen Mamullere Maliyetlerin Yüklenmesi

Metal tüplerde mamul tipleri bu mamullerin ebatlarına göre farklılık göstermektedir. Bu bölüm kapsamında maliyetlerin mamullere yüklenmesi işlemi yapılacaktır.

1. ve 2. üretim noktalarında mamullerin ağırlık birimleri ön planda bulunmakta ve bu unsura göre maliyetler hesaplanmaktaydı. Bu açıdan bu üretim noktalarında maliyetler gramajlar gözetilerek dağıtılacaktır. Ancak 3. üretim noktasında adetler ön plana çıktığından dolayı bu kısımda üretilen miktarlara göre maliyetin dağıtılması söz konusu olacaktır. Bu açıdan Tablo 2.18. dağıtım oranları gösterilmektedir.

Tablo 2.19. Dağıtım Oranları

Mamuller (Hacim ve Boy)	Gramajlar (gr.)	Dağıtım Oranı	Üretim Miktarları	Dağıtım Oranı
4 ml ile 50 mm. Olan mamuller	5	0,07	4.500.000	0,257
10 ml ile 72 mm. Olan mamuller	10	0,14	4.500.000	0,257
15 ml ile 100 mm. Olan mamuller	12,5	0,17	2.500.000	0,143
25 ml ile 120 mm. Olan mamuller	20	0,28	2.500.000	0,143
30 ml ile 100 mm. Olan mamuller	25	0,34	3.500.000	0,2
Toplam	72,5	1		1

Yukarıdaki Tablo 2.19. 'de görüldüğü gibi gramajlar ve üretim miktarları açısından dağıtım oranları hesaplanmıştır.

Tablo 2.19.'da ise hesaplanan dağıtım oranlarına göre maliyetlerin ürünlere yüklenilmesi bulunmaktadır. Burada unutulmaması gereken nokta 1. ve 2. Üretim yerlerinde gramajlara göre hesaplanan dağıtım oranları kullanılırken 3. Üretim yerinde adetlere göre hesaplanan dağıtım oranlarının kullanıldığıdır.

Tablo 2.20. Genel Üretim Maliyetlerinin Ürünlere Dağıtılması

Mamuller	1. Üretim Yeri	2. Üretim Yeri	3. Üretim Yeri	Toplam
	1.109.841,6	76.901,72	446.978,44	
4 ml ile 50 mm. Olan mamuller	77.688,9	5383,12	114.873,46	197.945,48
10 ml ile 72 mm. Olan mamuller	155.377,8	10.766,24	114.873,46	281.017,5
15 ml ile 100 mm. Olan mamuller	188.673,07	13.073,29	63.917,92	265.664,28
25 ml ile 120 mm. Olan mamuller	310.755,6	21.532,48	63.917,92	396.206
30 ml ile 100 mm. Olan mamuller	377.346,14	26.146,58	89.395,69	492.888,41

Tablo 2.20.'da görüldüğü gibi maliyetler ürün ebatlarının artmasıyla birlikte artış göstermiştir.

Elde edilen sonuçlar doğrultusunda işletmenin faaliyet tabanlı maliyetleme sistemini kullanmasının şirket karlılığı üzerinde önemli etki sağladığı tespit edilmiştir. İşletme bünyesinde geleneksel maliyetleme yöntemi kullanılmaktadır. Geleneksel maliyetleme yöntemine göre faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, mamüller itibariyle karlılıkların dağılımını da değiştirmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme ve geleneksel maliyetleme yöntemlerine göre birim maliyet farklılıkları da aşağıda Tablo 2.21 oluşturulmuştur.

2.2.6. Geleneksel Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Arasındaki Fark

Tablo 2.21. Geleneksel Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Birim Maliyet Hesabı

	Geleneksel Maliyetleme Sistemi	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi
	Birim Maliyet (TL)	Birim Maliyet (TL)
4 ml ile 50 mm. Olan mamuller	0,044	0,042
10 ml ile 72 mm. Olan mamuller	0,051	0,050
15 ml ile 100 mm. Olan mamuller	0,072	0,071
25 ml ile 120 mm. Olan mamuller	0,094	0,092
30 ml ile 100 mm. Olan mamuller	0,127	0,126

SONUÇ

Hızla ilerleyen teknolojiyle beraber birlikte hızla artan rekabet ortamı firmaların farklı alanlara yönelmelerine neden olmaktadır. Bu durum firmaların üretim yapıları ve doğal olarak maliyetlerinin farklılaşmasına da neden olmaktadır. Özellikle 80' yıllardan önceki dönemlerde yaygın olarak kullanılan maliyetleme yaklaşımlarının, yaşanan gelişmeler nedeniyle işletme yönetimlerinin karar süreçlerinde beklentilerini tam olarak karşılayamadığı, bu nedenle de hesaplama yöntemi ve sistem tasarımlarının değişiminin kaçınılmaz olduğu benimsenmiş bulunmaktadır. Nitekim geleneksel maliyetleme sistem ve yaklaşımlarının, kaynakların etkin kullanımına yarar sağlayacak bilgi sağlamaktan her geçen gün uzaklaştığı da literatürde vurgulanmakta, buna bağlı olarak da işletme yönetimlerinin, karar alma süreçlerindeki gereksinimlerini sağlayacak ve özellikle de rekabet avantajlarının kazanılmasında katkı sağlayacak yeni yaklaşımların geliştirilmesi her geçen gün önemini daha da artırmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı da bu süreçte geliştirilen yaklaşımlardan biridir. Günümüzde maliyetlerin sağlıklı olarak hesaplanması ve daha da ötesinde maliyetlerin yönetimi düzeyinde önemi artan ve uygulama çevresi gelişen bir yaklaşım olarak görülmektedir. Bu yaklaşımın en önemli özelliği ise, adına da yansıdığı üzere faaliyetlere odaklanmasıdır. Yöntemin özü itibarıyla, "kaynakların tüketiminde faaliyetlerin ön planda olduğu" literatürde net olarak vurgulanmaktadır. Bu öze dayalı olarak da faaliyetleri tüketen çıktıların (ürün ya da hizmetlerin), faaliyetlerin akılcı bir şekilde tespit edilen maliyetleri ile ilişkilendirilmesi halinde, mamul ya da hizmetlerin maliyetlerinin daha sağlıklı tespit edilmiş olacağı kabul edilmektedir.

Bu temel yapısıyla faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı, maliyetlerin planlanması ve kontrolü ile diğer yönetsel fonksiyonların etkinleştirilmesi, yani maliyet yönetiminin sistemleştirilmesinde önemli bir rol de üstlenmiştir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının, gerek işletmelerin genel ve fonksiyonel bazda olmak üzere sistem tasarımı, gerekse faaliyetlerin sürekli iyileştirilme süreçlerinde olmak üzere, maliyetten kaçınma (değer katmayan faaliyetlerin ve maliyetlerinin elimine edilmesi) ile maliyet düşürme amaçlarına yönelik katkıları, işletmelerin faaliyet etkinliklerini arttırmaktadır. Bu yönetsel sonuçlara ulaşılmasında tabii ki her şeyden önce maliyetlerin, gerek faaliyetler gerekse çıktılar düzeyinde sağlıklı olarak tespiti ve iyileştirilmesinin önemi korunduğu gibi her geçen gün daha da artmaktadır.

Tezde güncel bir uygulama ile faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımına dayalı olarak, üretim maliyetlerinin çıktı türleri itibariyle tespitindeki farklılıkları sayısal olarak yansıtmak ve devamında ise, bu yöntemin neden tercih edilmesi gerektiğinin ortaya konulması amacına odaklanılmıştır.

Bu amaç doğrultusunda tezde yer verilen uygulama örneği güncel bir işletme uygulamasını yansıtmaktadır. Her ne kadar hesaplama ayrıntıları, ilgili işletme yetkililerince sunulan verilerle sınırlı bulunsa da tezde ulaşılması hedeflenen amacın bu sınırlar içerisinde olmak üzere gerçekleştirilebildiği değerlendirilmektedir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımının çarpıcı olarak nitelendirebileceğimiz temel özelliği, “faaliyetlerin tespiti” ve “bunların çıktılar ile ilişkilendirilmesi” özelliğidir. Bu noktada önemle vurgulanması gereken husus ise, faaliyet maliyetleri ile çıktılar arasındaki ilişkilendirilmeyi temsil edecek dağıtım ve yükleme anahtarlarının önem taşıdığıdır. Bununla birlikte, faaliyetler ile çıktılar arasındaki ilişkinin teknik yönden analizi ile yükleme anahtarların seçiminin teknik uzmanlık alanları itibariyle incelenmesi de büyük önem taşımaktadır.

Diğer bir ifadeyle maliyetlerin tespitinden yönetilmesine kadar arge, satınalma ve üretim başta olmak üzere fonksiyonel işletme alanları itibariyle geniş katılım ve katkı sağlanması faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının başarılı olarak işletilmesinde anahtar nitelikte bulunmaktadır. Böylelikle faaliyet havuzları içlerinde yer alan faaliyetler, bunların değer katan süreçler olarak geliştirilmesi-iyileştirilmesi ve maliyet dağıtım-yükleme anahtarlarının gerçekçi olarak seçimine olanak sağlanabilecektir.

Şüphesiz örnek uygulamada ulaşılan sonuçlar, sunulan verilerle sınırlı bulunmaktadır. Dolayısıyla da bu sonuçların, yukarıda vurgulanan hususların tümüyle gerçekleştirilmesine dayandığından söz etmek olanaklı değildir. Tezde örnek alınan işletme bazında, faaliyet tabanlı yaklaşımın uygulanması ve özü itibariyle ortaya çıkan maliyet farklılıklarının çok önemli bir tespit olarak algılanması halinde, sistemin geliştirilmesi ile ilgili yukarıda uygulanan temel noktalar dikkate alınarak uygulamanın başarıyla geliştirilebileceği değerlendirilmektedir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının uygulanmasında, işletmenin mamul ya da hizmet üreten bir işletme veya büyük ya da küçük bir işletme olup olmasının önemli olmadığı, bu bağlamda anahtar noktanın, yöntemin özü yanında tasarımından uygulamasına kadar tüm fonksiyonel birimlerce benimsenmesi ve katılım sağlanması olduğu ise, tezimizin temel vurgusu olarak benimsenmiştir.

KAYNAKÇA

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

Alkan, A. T. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. *Selcuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (15)*, 39-56.

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

Aslan, S. (2008) “Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu,” *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt 25, Sayı 2, 2008.

Aslan, S. (2008). Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu. *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25(2): 12-28.

Cankaya, F., Aygün, D. (2006) “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesinde Uygulama,” *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 17, 2006.

Coşkun, A. (2003) "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", *Akademik Araştırmalar Dergisi*; S: 15, S: 25-34, Kasım 2002-Ocak.

Çam, M. (2006) “Stratejik Bir Yönetim Aracı Olarak Ekonomik Katma Değer (Eva) ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetiminin (Ftmy) Birlikte Kullanımı,” *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:15, Sayı:2.

Dokur, Ş. ve Kaygusuz, S.Y. (2009). Maliyet Muhasebesi, Dora Yayıncılık, İstanbul.

Durer, S., Çalışkan, A. Ö., Akbaş, H. E. (2009) “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme,” *Maliye Finans Yazıları*, Sayı 84, 2009.

Erden, S. A. (2003) “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği,” *Mali Çözüm*, Sayı 64,.

Erdoğan, N. (2007) Lojistik Maliyetlemesi ve Lojistikte Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

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

Gupta, M., Galloway, K. (2003) “Activity-Based Costing/Management And Its Implications For Operations Management,” *Technovation*, Vol.23.

Güzeldere, T. A. (2007), Üretim İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Hacırüstemoğlu, R., Münir, Ş., Volkanü, D., (2002). “Etkin Performans Ölçüm Aracı (Eva).” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 59.

Ildır, A. (2008) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Performans Yönetimi, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Karaman, D. (2010) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Mermer İşletmesinde Uygulama Örneği, T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Isparta.

Karcıoğlu, R. (2000) Stratejik Maliyet Yönetimi, Aktif Yayınevi, Erzurum.

Kaygusuz, D., Kaygusuz S. Y., Dokur Ş. (2005) , “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Temel Mali Çizelgeler Üzerindeki Etkileri”, *E-Yaklaşım*, Sayı 18, S. 1-12., Ocak.

Köse, T. (2005) “Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Bütünleştirilmesi,” *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı 14.

- Lazol, İ. ,(2016) “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi” Ekin Yayınevi, Bursa
- Liu, Y.J.L., Pan, F. (2007) “The Implementation Of Activity-Based Costing In China: An Innovation Action Research Approach,” *The British Accounting Review*, Vol.39, 2007.
- Otlu, F., Çukacı, Y. C. (2006) “Genel İmalat Maliyetlerinin Dağıtımında Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi ve Çevresel Maliyetlerin Değerlendirilmesi,” *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt No:20.
- Öker F. (2003) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, Literatür Yayıncılık, İstanbul.
- Parlakkaya, R. (2004) “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ortamında Esnek Bütçeleme ve Sapma Analizi,” *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt 9, Sayı 1.
- Pazarçeviren, S. Y.(2006) “Dinlence İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli Önerisi,” *Marmara Üniversitesi Muhasebe ve Finans Araştırma Dergisi*, Sayı 15, 2006.
- Saygıner, S. (2006) Sanayi İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Maliyet Sisteminin Uygulanabilirliği, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şakrak, M. (2002) Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Şakrak, M.(2002) “Değer Katmayan Faaliyetler ve Maliyet Yönetimindeki Önemi,” *Mali Çözüm Dergisi*, 2002, Sayı 61, S.27.
- Şakrak, M. , (2002) “Stratejik Maliyet Yönetimi Bilgi ve Yalın Düşünce”, Yayılım Yayıncılık, İstanbul

Tanrıtanır, E., Sütçü, A., Alkan, H., Kuruca, H. İ. (2004) “Mobilya İmalatında Faaliyet Maliyetleri Yardımıyla Simülasyon Destekli Personel Organizasyonu,” *Gazi Üniversitesi Mühendislik Mimarlık Fakültesi Dergisi*, Cilt 19, Sayı 2.

Tham, K. D., Fox, M. S. (2004). “Determining Requirements And Specifications Of Enterprise Information Systems For Profitability”. In *Iceis (3)*(Pp. 309-316).

Titiz, İ., Çetin, C.(2000) “Karar Almada Geleneksel Maliyet Yöntemi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi,” *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt 5, Sayı 2.

Ülker, Y.(2005) “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Ön Maliyetleme Simulasyonu ve Bir Uygulama,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 70.

Var, T., Bolak, M. (2008) “Kâr Amaçlı Olmayan İmalat İşletmelerinin Maliyet Muhasebesi Problemi: Bir Model,” *İtü Dergisi/D*, Cilt:7, Sayı:4, 2008.

Weygandt, J. J. , Kieso,D.,E, Kimmel , P.D (2012) “ Managerial Accounting International ”,

Yükçü, S. (1998) Maliyet Muhasebesi, Anadolu Matbaacılık, İzmir.

“Değer Yaratmayan Maliyetler ve Maliyet Yönetimindeki Önemi” (Volkan Demir ile birlikte) Kocaeli Üniversitesi Türkiye Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sempozyumu, Kartepe, 22 - 25 Haziran 2006.

Özgeçmiş

Zeynep YAVUZKURT 06 Mart 1988 yılında İstanbul'da doğdu. 2013 yılında Eskişehir Anadolu Üniversite İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nden mezun oldu. 2013 yılından itibaren özel sektörde çeşitli firmalarda yönetim ve organizasyondan sorumlu yönetici olarak çalıştı.2016 yılında Eskişehir Anadolu Üniversitesi ve Çalışma Bakanlığı Kapsamında İş Sağlığı ve Güvenliği Uzman İşveren Vekili ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Odasına kayıtlı stajyerdir.