

AZERBAYCAN CUMHURİYETİ EĞİTİM BAKANLIĞI
AZERBAYCAN DEVLET İKTİSAT ÜNİVERSİTESİ
TÜRK DÜNYASI İŞLETME FAKÜLTESİ

LİSANS BİTİRME TEZİ

**Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif olarak Faaliyet
Tabanlı Maliyetleme ve Örnek Uygulama**

HAZIRLAYAN
Habib Babayev
1317.01005

BAKÜ 2017

AZERBAYCAN CUMHURİYETİ EĞİTİM BAKANLIĞI
AZERBAYCAN DEVLET İKTİSAT ÜNİVERSİTESİ
TÜRK DÜNYASI İŞLETME FAKÜLTESİ

LİSANS BİTİRME TEZİ

**Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif olarak Faaliyet
Tabanlı Maliyetleme ve Örnek Uygulama**

HAZIRLAYAN

Habib Babayev

1317.01005

DANIŞMAN

ÖĞR. Gör. Turan Ahmedov

BAKÜ 2017

Özet

Maliyetlerin doğru tespiti işletmenin yönetiminin amaçları açısından açıısından önemlidir. Üretim maliyetlerinin doğru tespit edilmesi için maliyet faktörlerinin iyi seçilmesi önemlidir. Üretim maliyetleri ile ilgili olmayan giderleri ürün maliyeti içine alınması birim maliyetlerin hesaplanmasında yalnız sonuçlar ortaya çıkarabilir.

Bu çalışmada direkt işçilik, direkt hammadde ve genel üretim giderlerini esas alan genel maliyet sistemi hakkında bilgi verilmiş eksiklikleri ve zayıflıkları tartışılmıştır. Daha sonra bu maliyet hesaplama sistemine karşılık geliştirilen ve geleneksel muhasebe sisteminin kullanımından kaynaklanan ürün maliyetlerindeki çarpıklığı önlemeye çalışan, ürünlerden ziyade faaliyetlere odaklanmış, daha doğru bilgi sağlama gibi üstünlükleri bulunan alternatif yeni maliyetleme yaklaşımlarından faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulaması hakkında detaylı bilgiler verilmiş, karşılaştırmalar yapılmıştır.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
KISALTMALAR.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	vii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİYET MUHASEBESİ, MUHASEBE SİSTEMLERİ, GELENEKSEL VE ÇAĞDAŞ MALİYET SİSTEMLERİ

1.1. MALİYET MUHASEBESİNİN TANIMI, AMACI VE İLGİLİ KAVRAMAR	2
1.1.1. Maliyet muhasebesinin tanımı	2
1.1.2. Maliyet muhasebesinin amacı	2
1.1.3. Maliyet muhasebesi ile ilgili kavramlar	3
1.1.3.1. Maliyet	3
1.1.3.2. Harcama	3
1.1.3.3. Gider.....	4
1.1.4. Maliyet unsurları	4
1.1.4.1. İlk madde ve Malzeme maliyetleri	4
1.1.4.2. İşçilik Giderleri	5
1.1.4.3. Genel Üretim Giderleri	5
1.2. MALİYET HESAPLAMA SİSTEMLERİ	6
1.2.1. Kapsamına göre Maliyet Sistemleri.....	8
1.2.2. Saptama Zamanına göre Maliyet Sistemleri.....	8

1.2.3. Üretim Biçimine öre Maliyet Sistemleri	9
1.3. GELENEKSEL MALİYET SİSTEMLERİ	9
1.3.1. GMS Kavramı	9
1.3.2. GMS'e Getirilen Eleştiriler	10
1.4. ÇAĞDAŞ MALİYET SİSTEMLERİ.....	11
1.4.1. Hedef Maliyetleme.....	11
1.4.2. Kaizen Maliyetleme	12
1.4.3. Benchmarking Maliyetleme	14
1.4.4. Tam Zamanında Üretim (JİT).....	15
1.4.5. Lojistik Maliyetleme.	16
1.4.6. Kalite Maliyetlemesi.	17
1.4.7. Ürünün Yaşam Döneminde Maliyetlemesi.....	18
1.4.8. Değer Mühendisliği.....	19
1.4.9. Geriye Doğru Maliyetleme	20
1.4.10. Dengeli Ölçüm Kartı(Balaced Scorecard).	20

İKİNCİ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME, UYGULAMA AŞAMALARI, YARARLARI VE GETİRİLEN ELEŞTRİLER

2.1. FTM' İN GELİŞİMİ	22
2.2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEMENİN	23
2.3. FTM AMAÇLARI.....	24
2.4. FTM'İN TEMEL KAVRAMLARI.....	25
2.4.1. Faaliyetler	25
2.4.2. Kaynaklar	26
2.4.3. Faaliyet Merkezi.....	27
2.4.4. Maliyet Havuzu	28
2.4.5. Maliyet Etkeni (Sürücüsü)	29

2.5. FAALİYET TABANLI MALİYETLEMENİN AŞAMALARI ...	29
2.5.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi	30
2.5.1.1. Faaliyet Düzeyleri	31
2.5.2. Maliyetlerin Belirlenmesi ve Maliyet Havuzlarının Oluşturulması	33
2.5.3. Maliyetlerin Faaliyetlere Yüklenmesi	33
2.5.4. Maliyet Etkenlerinin Seçimi.....	34
2.5.5. Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Yüklenmesi	35
2.6. FTM'İN ÜSTÜNLÜKLERİ	36
2.7. FTM ZAYIFLIKLARI	38
2.8. FTM ile GELENEKSEL MALİYET SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	38

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI MALİYETLEMENİN UYGULANMASI HAKKINDA BİR ÖRNEK VE GMS İLE KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİ.....	40
3.2. FTM'E GÖRE ORTAK MALİYET HAVUZU YÖNTEMİYLE ÜRÜNLERİN BİRİM MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI.....	43
3.3. GMS İLE BİRİM MALİYETLERİN HESAPLANMASI.....	51
3.4. FTM ile GELENEKSEL MALİYET SİSTEMİ SONUÇLARININ KARŞILAŞTIRILMASI	53
SONUÇ.....	54
KAYNAKÇA	55

KISALTMALAR

FTM:	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
GÜG:	Genel Üretim Giderleri
GYG:	Genel Yönetim Giderleri
MS:	Makine Saati
DİS:	Direkt İşçilik Saati
DİM:	Direkt İşçilik Maliyeti
HM:	Hammadde Maliyeti
TKY:	Toplam Kalite Yönetimi

Tablolar Listesi

Tablo1.....	9
Tablo2.....	51
Tablo3.....	53

Şekiller Listesi

Şekil1.....	13
Şekil2.....	30
Şekil3.....	39
Şekil4.....	43

GİRİŞ

Son yıllarda yaşanan teknolojik gelişmeler, küreselleşme ve ürün yaşam ömrünün kısalması, geçmişten bugüne kadar süregelen rekabet baskısının işletmelerde daha da artmasına neden olmuştur. Bu global rekabetin artışı ile birlikte üretim sistemleri de değişmiştir, buna göre de işletmeler maliyet hesaplama sistemlerini değiştirmeye maruz kalmıştır. Geleneksel maliyet sistemindeki eksiklikler işletmeleri yeni yaklaşımlar ortaya çıkarmaya itmiştir.

Geleneksel maliyet sistemlerine karşılık olarak ortaya çıkarılan Çağdaş maliyet hesaplama sistemlerinden biri Faaliyet Tabanlı Maliyetlemedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin hacim tabanlı maliyetlemeden temel farklı olduğu nokta endirekt giderlerin ürünlere aktarılmasında farklılıkların olmasıdır. Birim mamul maliyetinin hesaplanmasında bu yöntem kullanıldığında daha doğru verilere ulaşmak mümkündür.

Bu çalışmada ilk bölümde Maliyet muhasebesi ile ilgili genel bilgiler verilmiş, daha sonra maliyet hesaplama sistemleri belirtilmiş, günümüz işletmelerinde kullanılan çağdaş maliyet sistemleri tanıtılmıştır.

İkinci bölümde FTM geniş bir şekilde incelenmiş, tarihi gelişimi, tanımı, amaçları ve temel kavramları, uygulama aşamaları açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise verilen teorik bilgileri desteklemek amacıyla örnek bir işletmede uygulama yapılmıştır. İlk önce işletme hakkında genel bilgiler verilmiş ve işletmenin faaliyetleri, maliyet etkenleri veya sürücüleri ve diğer etkenler belirlenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİYET MUHASEBESİ, MUHASEBE SİSTEMLERİ, FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

1.1. MALİYET MUHASEBESİNİN TANIMI, AMACI VE İLGİLİ KAVRAMLAR

1.1.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı

Maliyet muhasebesi ile ilgili çeşitli ortamlarda farklı tanımlar yapılmıştır. Maliyet muhasebesi, üretim yapan işletmelerde üretimin gerektirdiği her türlü değer hareketlerini kayıt eden, sınıflayan, rapor eden ve yorumlayan, maliyetleri üretilen mal türü ve miktarına göre hesaplayan çalışmaların tümüdür.

Bir başka tanıma göre maliyet muhasebesi işletme içinde oluşan değer akışlarını tespit etme, belgeleme, kayıtlama, sınıflama, özetlemeye ilişkin maliyet hesaplama sistemidir (Kishal, Işıklar, 1999: 3).

Sonuç olarak maliyet muhasebesi işletmenin çıktılarını (ürün, hizmet, fikir ve s.) üretebilmesi, yaptığı tüm faaliyetlerin hesaplanması, izlenmesi, kontrol edilmesi, maliyet raporlarının hazırlanmasına ilişkin bir sistemdir.

1.1.2. Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Üretilen mamullerin maliyetlerin belirlenmesi ve stokların bilançoda gösterilmesi en önemli amaçtır. (Jacobsen, 1964: 54). İşletme faaliyetleri sonucunda işletmenin varlıklarını oluşturan unsurlar ve büyüklükleri değişir. Maliyet muhasebesi bu değişimleri tespit eder ve ilgili kişileri haberdar eder.

Diğer amacı Fiyat saptanmasına ve mevcut fiyatlarla karşılaştırılmasına, hesap dönemi içinde hangi mamullerden mamul gruplarından ne kadar kar, zarar ettiğini, işletme içindeki stokların değerlendirilmesi, işletme dışına verecekleri bakımından mamul veya hizmetlerin kaç mal olduğunu mümkün olduğu kadar çabuk ve sağlıklı bir biçimde saptayabilmektir (Sönmez, 1982: 72).

Son amacı işletmelerin alacağı kararlarda yardımcı olmaktır. Maliyet muhasebesinin amaçlarını birbirinden ayırmaya olanak yoktur. Tersine çeşitli amaçlar arasındaki yalın ilişkileri sürekli olarak göz önünde tutmanın yararı vardır.

1.1.3. Maliyet Muhasebesi ile İlgili Kavramlar

1.1.3.1. Maliyet

Maliyet, üretim amacıyla tüketilen mal ve hizmetlerin para birimi ile belirtilen değeridir. Ancak maliyet kavramını sadece üretim ile sınırlı tutmak oldukça sakıncalıdır. Ayrıca maliyet tek başına bir anlam ifade etmez, amacı açıklayıcı bir sözcükle beraber kullanılır. Örneğin alış maliyeti, stok maliyeti, üretim maliyeti gibi.

1.1.3.2. Harcama

Bir varlık elde etmek veya bir hizmet sağlamak veya bir zararı önlemek amacı ile yapılan ödemeler veya borçlanmalar harcama olarak ifade edilir.

Harcama, işletmelerin para ve benzeri araçlarla yaptıkları ödemelerdir. Harcama için temel unsur ödemedir. Bir başka anlatım biçimiyle bir varlığın elde etmek, bir hizmet sağlamak veya bir zararı

önlemek amacıyla yapılan ödemeler ve borçlanmalar harcama kavramı ile tanımlanır.

Harcama terimi; maliyet teriminden daha geniş kapsamlı olup, işletmenin faaliyetini devam ettirebilmesi adına yaptığı direkt ve endirekt bütün gider ve maliyet unsurlarını içine alır.

1.1.3.3. Gider

Gider gelir yaratmak amacıyla vazgeçilen ya da vazgeçilecek olan varlıkların parasal tutarıdır (Mert, Kaptanoğlu, ve Yılmaztürk 2012:11). Diğer bir tanıma göre “Gider, işletmenin faaliyetlerini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir gelir elde edebilmesi için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği ürün ve hizmetlerin parasal tutarıdır” (Ghareeb 2010:4).

Her harcama bir gider olduğu halde; her gider bir harcama değildir. Örnek vermek gerekirse, amortismanlar bir giderdir. Ancak bu gider oluşları bir harcamayı gerektirmez. Giderler genel anlamda varlık azalışı olarak ifade edilse de maliyet oluşumu açısından bir değer birikimini de ifade etmektedir.

1.1.4. Maliyet Unsurları

1.1.4.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

Üretilen mamul ya da hizmetler ile bunların üretiminde kullanılan maddeler arasında yükleme ilişkisinin derecesi, maliyet hesaplarındaki hassasiyeti belirleyen en önemli etkidir. Bu açıdan maliyetler direkt maddeler ve endirekt maddeler olmak üzere iki grupta toplanır. Direkt maddeler, üretilen mamullerin oluşumunu sağlayan, o mamullerin bünyesinde yer alan ve maliyetleri de doğrudan üretilen mamullere

yüklenebilen maddelerdir (Uslu, 1985: 54). Endirekt maddeler üretilen mamullerin oluşumunda direkt maddeler gibi temel rol oynamayan ve mamul üretiminde dolaylı katkıları bulunan ya da mamul üretiminde doğrudan katkıları bulunmakla maliyetleri üretilen mamullere doğrudan yüklenemeyen maddelerdir (Altuğ, 2001: 94).

1.1.4.2. İşçilik Giderleri

Bu giderler esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul ya da hizmetin üretim maliyetine doğrudan yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar. Örnek olarak, ücret ödemeleri, kıdem tazminatı, prim ödemeleri ve s.

Bir mamulün imalatı ile ilgili olarak yapılan işçilik giderleri direkt ve endirekt olarak iki gruba ayrılır. Maliyet muhasebesinde direkt (dolaysız) işçilik, bir işletmenin temel üretim konusunu oluşturan mamul veya hizmeti meydana getirmek için harcanan ve maliyetlere doğrudan yüklenebilen işçilik olarak tanımlanırken, endirekt (dolaylı) işçilik bu tanımın dışında kalmakla birlikte imalat faaliyetleri ile ilgili olabilecek her türlü üretken veya yardımcı işçilik olarak tanımlanmaktadır.

1.1.4.3. Genel Üretim Giderleri

Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri dışında kalan ve üretimle doğrudan değil dolaylı olarak ilişkisi kurulabilen giderlerdir.

Endirekt ilk madde ve malzeme giderleri; işletme malzemeleri (alet, edevat, yakıtlar, bakım malzemeleri v.s.), madeni malzemeler (çelik, bakır, kurşun, pirinç v.s.), elektrik malzemeleri, kırtasiye malzemeleri, giyecek ve yiyecek malzemeleri, endirekt işçilik giderleri; yardımcı işçilik, üretim primleri, fazla çalışma ücretleri, sosyal

ödemeler, boş işçilik, diğer endirekt giderler; tamirbakım giderleri (üretimle ilgili bina, makine v.s. için), amortismanlar (üretimle ilgili amortismanlar), vergi-resim ve harçlar, dışarıya yaptırılan işler (araştırmageliştirme, telif, tercüme v.s.), sigorta giderleri, çalışmayan kısım ve giderler, finansman giderleridir (doğrudan üretimle ilgili olanlar) (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2004).

Genel üretim giderlerinin özellikleri:

-Genel Üretim Giderleri değişken, sabit, yarı değişken ve yarı sabit niteliktedir.

- Değişken genel üretim giderleri üretime üretilen malzemenin içine direkt girmese de oluşması için gereklidir. Üretilen miktar arttıkça bu tür giderlerde artış meydana gelmektedir. Üretim makinalarının tükettiği elektrik giderleri buna örnektir.

- Sabit genel üretim giderleri ise üretilen ürünün adedine bağlı olmaksızın sabit niteliktedir. Amortismanlar, üretim tesisinin kira giderleri buna örnektir.

- Yarı değişken üretim giderlerine örnek olarak sabit gider olan kiralardan dönem içinde zamlanarak fiyatının artması gösterilebilir.

- Yarı sabit üretim giderlerine örnek olarak ise belirli bir seviyeye kadar sabit giden ve belirli bir seviyeden sonra sıçrayan giderler verilebilir. Örneğin üretime dolaylı olarak katılan su giderlerinin tonajının belirli bir rakamı aşmasından sonra birim fiyatının artmaktadır.

1.2. MALİYET HESAPLAMA SİSTEMLERİ

Günümüz işletmelerinin muhasebe alanında en büyük önceliklerinden biri mamul maliyetinin ne olduğu, bu maliyetlerin

azaltılıb azaltılmayacağı ile birlikte uyguladığı maliyet hesaplama sistemlerinin ne kadar doğru olduğu ile ilgilidir.

Gün geçtikçe ortaya çıkan işletme sayısında yaşanan artış, rekabet koşullarının değişmesi, maliyette liderlik çabaları işletmeleri muhasebe uygulamalarında maliyetlerin belirlenmesinde daha dikkatli olmaya, gerçeğe daha yakın belirlemeye itmektedir. Bunun içinde seçecekleri maliyet sistemlerini daha özenle seçmelidir. İşletmenin belirlediği maliyet sistemi içinde bulunduğu finansal duruma, ekonomik, sosyal, ülke koşullarına, örgütiçi durumlara uygun olmalıdır. Maliyet hesaplama sistemi aynı zamanda yönetim beklentilerine, örgüt için belirlediği stratejilere uyum sağlamalıdır.

Bir maliyet sistemi, maliyetlerin kapsamı, nitelik ve hesaplanış şekliyle ilgili birtakım maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşur. Bir mamul ya da çıktının birim maliyetinin hesaplanmasında kullanılan yöntemleri dört grup altında toplamak mümkündür:

Tablo 1: Maliyet Hesaplama Sistemini Oluşturan Temel Yöntemler

a-	Giderlerin Kapsamına Göre
1)	Tam Maliyet Yöntemi
2)	Değişken Maliyet Yöntemi
3)	Normal Maliyet Yöntemi
4)	Direkt (Asal) Maliyet Yöntemi
b-	Saptama Zamanına Göre
1)	Fiili Maliyet Yöntemi
2)	Tahmini Maliyet Yöntemi
3)	Standart Maliyet Yöntemi
c-	Giderlerin Dağıtımında Esas Alınan Baza Göre
1)	Hacim Tabanlı Maliyet Yöntemi
2)	Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi
d-	Üretim Biçimine Göre
1)	Sipariş Maliyet Yöntemi
2)	Safha (Evre) Maliyet Yöntemi
3)	İşlem Maliyeti (Karma) Yöntemi

1.2.1. Kapsamına göre maliyet sistemleri

Tam maliyet sistemi, üretimle ilgili tüm giderlerin mamul maliyetine eklendiği sistemdir. Buraya direkt, endirekt, sabit, değişken hepsi aittir. Tam maliyet sisteminde üretim dışında kalan genel yönetim, pazarlama, AR-GE ile ilgili giderler dönem giderleri olarak kaydedilmektedir.

Değişken maliyet sistemi, mamul maliyetlerinin değişken maliyetler dikkate alınarak hesaplandığı sistemdir. Bir başka sözle üretim maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin değişken kısımlarından oluşmaktadır. Sabit giderler ise dönem gideri olarak kabul edilir.

Normal maliyet sistemi, ise değişken genel üretim giderlerinin tamamının, sabit genel üretim giderlerinin ise kapasite kullanım oranına göre dağılımının yapıldığı sistemidir.

Direkt maliyet sistemi, üretim maliyetinin direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderlerinden oluştuğu sistemdir. Genel üretim giderlerinin tamamının üretim maliyeti dışında bırakıldığı sistemdir.

1.2.2. Saptama Zamanına göre Maliyet Sistemleri

Fiili maliyet sistemi, maliyetlerin üretimleri tamamlandıktan sonra gerçek verilere dayanılarak kaydedildiği, hesaplandığı sistemdir. Üretilen mamullere üretim dönemi içinde gerçekleşen maliyetler eklenir. Üretim maliyeti üretim faaliyetleri tamamlandıktan sonra hesaplandığı için düzenleme işlemleri yapılamaz. Bu yüzden kontrol ve planlama çalışmalarında yetersizdir.

Tahmini maliyet sistemi,adından da görüleceği gibi maliyetlerin ortaya çıkmadan önce tahmin edildiği sistemdir.

Standart maliyet sistemi, bilimsel tekniklere dayanarak belli koşullarda olması gereken üretim maliyetinin saptandığı sistemdir.

1.2.3. Üretim Biçimine Göre Maliyet Sistemleri

Sipariş maliyet sistemi, maliyetlerin katlanılan fedakarlıklara bakılmaksızın belli mamul veya mamul grubu ile ilişkilendirilmesidir. O yüzden maliyetlerin değişken olup olmamasının bir önemi yoktur. Siparişe, kısıtlı yada belirli partiler halinde üretim yapan işletmelerde uygulanır.

Safha maliyet sistemi, temelde ortalama maliyet sistemidir. Bu sistemde maliyetler safhalar halinde toplanmakta ve üretilen mamul sayısına bölünerek mamul maliyeti hesaplanmaktadır. Safha maliyet sistemi toplu üretimlerin yapıldığı işletmelerde uygulanır.

1.3. GELENEKSEL MALİYET SİSTEMLERİ (HACİM TABANLI MALİYET SİSTEMİ)

1.3.1. GMS Kavramı

Genellikle üretimlerini geleneksel üretim ortamlarında gerçekleştiren sanayii işletmelerinin kullanmakta olduğu maliyet sistemlerine Geleneksel sistemi, genel üretim giderlerinin ürünlere dağıtılmasında hacim tabanlı dağıtım anahtarı kullanılmaktadır. Hacim tabanlı değişim anahtarı araçları direkt işçilik, makine saati, satış miktarı gibi belirleyicilerdir. Genel üretim giderlerinin ürünle ilişkilendirilmesinde miktar (ürün miktarı veya işçilik saati) esas alındığına göre hacim tabanlı maliyetleme de denmektedir.

Geleneksel maliyet sisteminde, satış, pazarlama gibi bazı gider dönem gideri olarak kabul edilerek ürün maliyetleri kapsamına alınmamaktadır, bu nedenle karlılık analizi için doğru bilgiler üretilmemektedir (Yıldız, 2008:103).

Geleneksel maliyet sistemi genel üretim giderlerini ürünle ilişkilendirmede işçilik saati ve makine saati ,satış miktarı gibi nicel belirleyiciler kullanmaktadır. Bu genellikle işçiliğin yada malzemenin daha fazla kullanıldığı, faaliyetlerinin büyük bir bölümünü oluşturduğu otomasyonun hakim olduğu üretim sistemlerinde geçerlidir. Fakat yıllar geçtikçe teknolojik gelişmeler işletmelerin çalışma şekilleri değişmiş, üretilen ürünlerin içindeki işçilik maliyetleri azalmış ve bu da geleneksel maliyetlemenin etkinliğini azaltmış ve ürün maliyetinin hesaplanmasında sapmalar yaranmıştır.

1.3.2. GMS'e Getirilen Eleştiriler

Geleneksel maliyet sisteminin eksik yönleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Direkt işgücü payının toplam maliyet içerisinde azalmasına rağmen genel üretim giderleri geleneksel maliyet sisteminde büyük oranda işçiliğe göre dağıtılmaktadır.
- Genel üretim giderleri üretim faaliyetlerine göre ürünlere dağıtıldığından hangi aşamada sorun olduğunu tespit etmek zordur.
- Hazırlanan maliyet raporları tam olarak gerçeği yansıtmadığından güvenilir değildir.
- Farklı fonksiyonlar ve benzer faaliyetler arasında ilişki kurmak oldukça zordur.

- Geleneksel maliyet sistemi, değişik departmanlar, farklı fonksiyonlar ile benzer faaliyetlerin arasındaki ilişkileri genellikle görememektedir (Altunay, 2007: 31).

1.4. ÇAĞDAŞ MALİYET YAKLAŞIMLARI

1.4.1. Hedef Maliyetleme.

Bir üründe oluşabilecek ve o üründen gerekli kar elde edebilmek için müsade edilen meblağın maliyetidir.

Hedef Maliyetleme, işletme tarafından müşterinin ürüne ödemeye hazır olduğu hedef fiyatı belirlemekte ve bundan geriye doğru giderek kendini tatmin edici bir kar payı bırakan ürün maliyetini tespit etmekte yardım etmektedir (Hasan Alkan, 2001: 183).

Hedef maliyetleme, yeni bir üretim yöntemleri tasarlanıp oluşturulmadan önce, ilk aşamalarda kullanılan bir yöntemdir. Bu faaliyetlerle şirketler müşteri isteklerine göre yönlenmekte, üretim tasarımı üzerinde yoğunlaşmakta ve ürünün tüm hayat evresine yayılmaktadırlar.yöntemin temel amacı işletmenin hedeflediği kara ulaşmasını sağlamaktır.

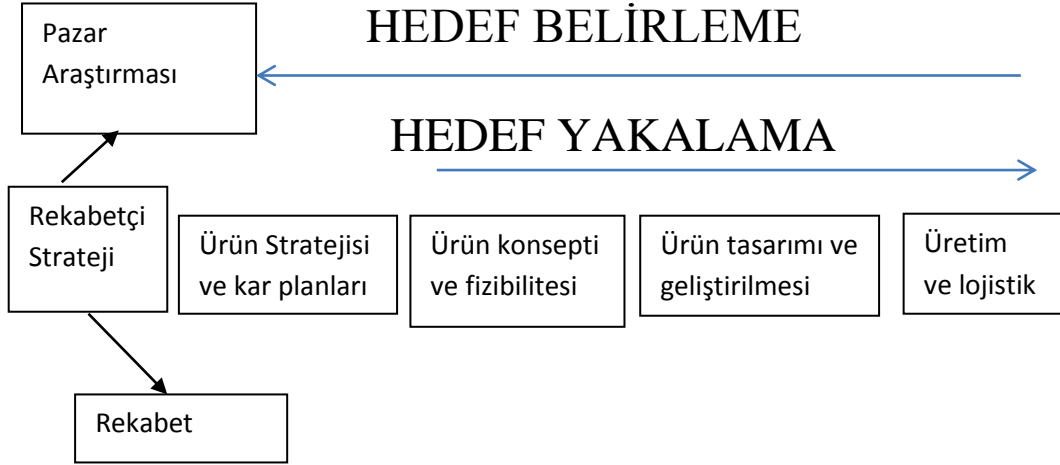
Günümüzde her geçen gün önem kazanan ve gelişen maliyet yönetim aracı olan hedef maliyetleme 1960'lı yıllarda TOYOTA tarafından geliştirilmiş ve halen batılı ve Japon işletmelerinin pek çoğunda kullanılan bir kavramdır.

Hedef Maliyetleme Yöntemi Toyota, Nissan, Olympus, Daihatsu Motors, Ford, İsuзу Motors gibi büyük işletmeler kullanmaktadır.

Target Costing'in temel ilkeleri:

- Fiyata göre maliyetleme
- Ürün tasarımı üzerinde yoğunlaşmak
- Tüketiciler üzerinde yoğunlaşma
- Geniş kapsamlı katılım
- Yaşam döneminde maliyet azaltma
- Değerler zinciriyle ilgilenme

Şekil 1. Hedef_Maliyetleme ve Ürün Gelişim Döngüsü



1.4.2. Kaizen Maliyetleme

Bir mamulün üretim safhasında maliyet azaltımı için uygulanan sürekli iyileştirme olarak tanımlanabilir. Kaizen maliyetleme, mevcut mamulleri üretebilmek için kullanılan üretim süreçlerinin etkinliğini arttıracak alternatif yollar arayarak mevcut mamullerin üretim maliyetlerini düşürmektedir. Ömrü kısa olan ürünlerin üretim süreleri kendi ömürlerinden daha uzun sürmektedir. Bu yüzden işletmeler Kaizen uygulamalarını kullanarak üretim aşamalarında tasarrufa gitmektedir.

Kaizen Maliyetlemedeki faaliyetler iki grupta ele alınmaktadır. Bunlar özel olarak ürüne uygulanan Kaizen faaliyetleri ile genel olarak uygulanan faaliyetlerdir.

Birinci gruptaki faaliyetler yeni mamullerin üç aylık üretiminden sonra fiili maliyetler ile hedef maliyetler arasındaki fark büyük olduğu zaman uygulanan faaliyetlerdir (R.Cooper ve R.Slagmunder, 1997: 56)

İkinci gruptaki faaliyetler ise hedef kar ile fiili kar arasındaki farkı düşürüp ve “kabul edilebilir maliyet”i uygulamaya çalışan faaliyetlerdir.

Kaizen Maliyetleme Sisteminin ana bileşenleri:

Tam Zamanında Üretim, temel amaçları açısından Kaizen ile JİT arasında güçlü bir ilişki vardır. Tam zamanında üretim gerektiği zamanda gerektiği kadar mamul satabilmek için, uygun bir üretim sisteminin oluşturulmasıdır.

Çalışma Takımları, kaizen maliyetlemede maliyetlerin düşürülmesi açısından en çok kullanılan yöntemlerden biri çalışma takımlarının oluşturulmasıdır. Çalışma Takımlarının üyeleri mühendislik, bakım ve idari departmanların çalışanlarından oluşmaktadır. Bu takımlar bir liderin yönetimi altında bağımsız faaliyet gösterirler. Çalışma takımları problem çözme ve s. önemli konularda eğitim alırlar.

Toplam Verimli Bakım, öncelikle üretim ,bakım ve mühendislik bölümlerinin uygulamasıdır ve tüm çalışanların katılımıyla maksimum verimliliğe ulaşmak için yapılan küçük grup çalışmalarıdır.

Poka Yoke, ‘Poka’ rastgele anlamına, ‘Yoke ’ ise kaçınma sakınma anlamına gelir. Bu terim Dr. Shigeo tarafında ortaya atılmıştır.

Üretim esnasında oluşabilecek hataları önlemek için yapılacak çalışmalardır.

1.4.3. Benchmarking Maliyetleme

Türkçe henüz karşılığı bulunmayan bu kelimenin türkçeye örnek alma, nirengileme, kıyaslama olarak tercüme edilmektedir.

Benchmarking işletmenin kendi performansını sınıfının en iyisi olan işletme ile karşılaştırarak en iyinin performans seviyesini nasıl yakaladağını belirleyip, elde edilen bilgileri işletmenin amaçları ve stratejileri için bir temel oluşturacak biçimde kullanılmaktadır.

Kıyaslama konusunda ilk uygulama Xerox şirketi tarafında yapılmıştır. Xerox şirketi öncelikle Japonya'daki Fuji-Xerox'a ve daha sonra diğer fotokopi üreticilerine bakarak performans düzeylerini, üretim süreçlerini, üretim usullerini ve diğer faaliyetlerini inceleyerek kendisi için bir sonuç çıkarmıştır.

Kıyaslama çeşitli açılardan sınıflandırılır. Robert Camp'a göre:

- İçsel Kıyaslama
- Rekabetçi Kıyaslama
- İşlevsel Kıyaslama
- Jenerik Kıyaslama

Diğer açıdan kıyaslama,

- Stratejik kıyaslama
- Fonksiyonel kıyaslama

- Yönetimsel kıyaslama

İşletmenin odaklandığı nokta açısından kıyaslama türleri:

- Ürüne odaklı kıyaslama
- Sürece odaklı kıyaslama
- Stratejilere odaklı kıyaslama

1.4.4. Tam Zamanında Üretim (JIT).

JIT üretim çalışmaları son 20 yılda Japonya'da başarılı bir şekilde uygulanmıştır. Bu önemli bir teknik olmakla birlikte, aynı zamanda üretim işletmelerinin kendi faaliyetlerine daha etkili bir şekilde odaklanması ve yönetmesi için olan bir felsefedir. Bu hızlı üretim için temeldir.

Günümüzde düşük fiyat, yüksek kalite ve iyi ürün üretimine çalışmayan çok az işletme vardır. Bunun anahtarı ise hızdır. İşletmeler ne kadar hızlı üretim yaparsa o kadar etkili olur.

Tam Zamanında Üretim üretim prosesini hızlandırmak için malların tedarikçilerden müşterilere akımını hızlandırmaya çalışmaktadır.

TZÜ'de beş temel prensip söz konusudur.

- Her işçi veya iş birimi hem müşteri, ve hem de tedarikçidir.
- Müşteriler ve tedarikçiler üretim sisteminin bir uzantısıdır.
- Süreç sadeliği yolu aranır.
- Problem engellemek önlemekten daha önemlidir.

- Ürünler sadece gerekli olduğunda üretilir.

Tam Zamanında Üretim maliyetlemesi, maliyet minimizasyonu ve kıt kaynakların etkin ve verimli kullanımı, değer ekleyen ve eklemeyen faaliyetlerin izlenmesini sağlayan sistem olarak tanımlanmaktadır. Tam Zamanında Üretim şirketin muhasebe kayıtlarını basitleştirir.

1.4.5. Lojistik Maliyetleme.

Lojistik maliyetleri lojistik faaliyetlerinde ortaya çıkmakta ve yüzdesel olarak operasyonel faaliyetler içerisinde maliyeti günbegün artmaktadır. Taşıma faaliyetleri ile ilgili maliyetler lojistik faaliyetlerinde en yüksek maliyetlere sebep olmaktadır ve bu da lojistik içinde transportasyon faaliyetlerini en önemli hale getirmiştir. Çünkü nakliyat faaliyetleri lojistiğin hız, kalite ve maliyet üçgeni içindedelojistiğin maliyet ve hız faktörlerini direkt etkilemektedir. Lojistik faaliyetlerine bakarak lojistiğin maliyet unsurlarını, nakliyat maliyeti, depolama maliyeti, kullanım maliyeti, sipariş tanıma ve bilgi yönetimi maliyeti, stok yönetimi maliyeti ve diğer lojistik maliyetleri olarak açıklamak mümkündür (Tokay, 2011: 225-244).

Lojistik maliyetleri işletmelerin çalışma alanları, sipariş yapısı ve iş görme modellerine göre değişmektedir. Yapılan çalışmalara göre lojistik maliyetleri belirgin ve belirgin olmayan maliyetler olmaz üzere ikiye bölünür. Belirgin maliyetler tedarik, taşıma, dağıtım, sipariş, iletişim, paketleme, ambalajlama ve stok maliyetinden oluşur. Belirgin olmayanlar ise vade farkı hasar maliyeti ve s. Gibi önceden bilinmeyen ekstra maliyetlerdir. İşletmeler daha çok belirgin maliyetlerle ilgilenir.

Lojistik faaliyetlerinde kullanılan maliyetleme yöntemleri çeşitlilik arz etmektedir.

- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
- Hedef Maliyetlemesi
- Toplam Maliyetleme
- Ürün ve müşteri karşılıklı analizi
- Tam Zamanında üretim
- Tedarik Zinciri Maliyetlemesi
- Kazan-Kazan İlişkileri
- Toplam Sahip Olma Maliyetleri
- Misyon Maliyetlemesi

1.4.6. Kalite Maliyetlemesi.

Kalitenin temel amacı ilk seferde başarmaktır. Kalite maliyeti, kalitesizliği amacıyla yapılan faaliyetleri, kalite kontrollerinin ve nihayetinde ürünün müşteriye sunulmasından sonra ortaya çıkan satış sonrası hatalar ve kalitesizliğin maliyetleri olarak da tarif etmek mümkündür.

Kalite maliyetleri dörde ayrılmaktadır:

1. Önleme Maliyetleri
2. Değerlendirme Maliyetleri
3. İç Başarısızlık Maliyetleri

4. Dış Başarısızlık Maliyetleri

Önleme Maliyetleri

Üretilen ürünün müşteri isteğine uygunsuzluğu durumunda yapılan faaliyetlerin oluşturduğu maliyetlerdir.

Değerlendirme Maliyetleri

Üretilen ürünlerin kalite düzeylerinin korunması için yapılan her türlü değerlendirme, denetleme, ölçme çalışmalarının maliyetidir.

İç Başarısızlık

Üretim aşamasında ürünün müşteriye ulaşmadan önce yaranan hata maliyetidir.

Dış Başarısızlık

Müşteriye ulaştıktan sonra ortaya çıkan başarısızlıktır.

1.4.7. Ürünün Yaşam Döneminde Maliyetlemesi

Ürünün yaşam seyri maliyet analizi ve ürünün yaşam seyri maliyetleme kavramlarının tarihi 1960'lı yıllara kadar gitmektedir. Ürün Yaşam Seyri maliyetlemesini tanımlarken maliyet analizinde olduğu gibi bakış açısının ve karar vericinin kim olduğu mutlaka vurgulanarak yapılmalıdır.

Bir ürünün yaşam seyri maliyeti ürünün fikir aşamasından çıkıp ve işletilmesinden faydalı ömrünün sonuna kadar ürünün desteklenmesinde harcanan fonların toplamıdır (Woodwad 1997: 336, Kleyner 2008: 796).

Ürünün yaşam seyrinde maliyetler, üreticiyi ilgilendiren maliyetler ve tüketiciyi ilgilendiren maliyetlere ayrılır. Ürünün fikir aşamasından

garanti aşamasının sonuna kadar gerçekleşen maliyetler üreticiyi ilgilendirir. Satın alma, işletim, garanti sonrası maliyetler ise tüketiciyi ilgilendirir.

1.4.8. Değer Mühendisliği

Günümüzde işletmeler pazarda uzun süre kalabilmek ve rekabette üstün olabilmek için müşterileri etkilemede yararlı ‘değer yaratma’ faaliyetlerine önem vermektedirler. Çünkü pazarda ürün bol oldukça tüketici kendisi için daha değerli, daha uygun olanı seçecektir.

Değer Mühendisliği belirli bir kalite, güvenilirlik ve hedef maliyetle, belirli bir amaca ulaşabilmek için belirli bir mamulün maliyetlerini etkileyen faktörlerin sistematik ve disiplinler arası incelenme sürecidir(Acar ve Alkan ,2003: 61).

Değer Mühendisliği 3 bileşenle 8 aşamadan oluşmaktadır.

Bileşenler;

- Ön-Çalışma (Pre-Value)
- Değer Çalışması(Value)
- Çalışma Sonrası

Ön çalışma bir seçim aşamasıdır ve çalışmaların hepsine ihtiyaç olup olmadığının belirlenmesidir.

Değer Çalışması 6 aşamadan oluşmaktadır. Bunlar:

- Bilgi aşaması
- Fonksiyon analizi aşaması

- Yaratma aşaması
- Değerlendirme aşaması
- Geliştirme aşaması
- Sunum aşaması

Çalışma sonrası aşamasında ise görevlendirilen bireyler analiz çalışmalarını değerlendirir.

1.4.9. Geriye Doğru Maliyetleme

Tam Zamanında üretimle ilişkilidir. JİT uygulayan işletmelerde hammadde satın almadan, mamulün satışına kadar olan mehasebe akış sürecini azaltmaya yönelik kısa muhasebeleştirme sürecidir.

Geriye Doğru maliyetleme aslında bir yaklaşım değil muhasebeleştirmede bir değişiklik uygulamasıdır.

1.4.10. Dengeli Ölçüm Kartı (Balaced Scorecard).

Dengeli Ölçüm Kartı tekniği birbirinden bağımsız, işletme stratejisinden türetilmiş hedefleri, finansal ölçüleri içeren bir sistemdir. Bu sistemde denge unsuruna önem verilmektedir.

Bu teknik işletme strateji ve vizyonunun niteleyici ve niceleyici hedef ve finansal ölçülere yansıtılması fikrinden hareketle geliştirilmiştir.

Balanced Scorecard'ın temel 4 denge boyutu vardır.

- Finansal boyut
- Müşteri boyutu

- İçsel süreç boyutu
- ğrenme ve geliřme boyutu

İKİNCİ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI MALİYETLEMENİN, UYGULAMA AŞAMALARI, YARARLARI VE GETİRİLEN ELEŞTRİLER

2.1. FTM'İN GELİŞİMİ

Günümüzde teknoloji son derece hızlı bir şekilde gelişmekte özellikle yeni teknolojilerine çağdaş üretim yöntemlerinin kullanılması, günümüz sanayi işletmelerindeki üretim ortamlarını geçmiştekilerden farklı hale getirmektedir. Bilgisayar kullanımı ve otomasyon artışı ile, geleneksel emeğe dayalı üretimden sermaye yoğun (makine ağırlıklı) bir üretim ortamına doğru hızlı bir geçiş yaşanmaktadır (Doğan, 1997: 135). Yaşanan hızlı teknolojik değişim, etkisini sadece üretim sistemleri üzerinde göstermemiş, aynı zamanda işletmelerin muhasebe yapılarının da değişmesini zorunlu kılmıştır. Bu etkileşim sayesinde işletmeler, maliyet yapılarının değişen teknolojiye uygunluğunu sağlayabilmek amacıyla yeni maliyetleme sistemlerine ihtiyaç duymuşlardır (Karacan, 2000: 37).

Son yıllarda şirketler FTM sistemini uygulayarak Geleneksel Maliyet Sistemlerinden asılılıklarından kurtulmaktadırlar. Geleneksel Maliyet Sistemleri endirekt maliyetleri kolaylıkla aktarılabilir maliyet olduğunu göstermektedir. Bu maliyet atama metodu yalnız olabilir, çünkü bu metodda maliyet sürücü ile maliyet havuzu arasında hiçbir ilişki olmayabilir. Buda genel üretim maliyetlerinin yalnız çekilde aktarılmasına neden olabilir. Önceleri, yöneticiler FTM yaklaşımının ürün maliyetlerinin hesaplanmasında daha uygun olarak görmekteydiler, ancak FTM yüksek karlar olarak gösterilen önemli derecede faydalı yönetim faaliyetleri şeklinde kendini göstermiştir. FTM maliyetlerin

daha doğru bilgisi ile desteklenmiş faaliyetlere aktarılması için dizayn edilmiştir.

1980 lerde FTM sistemi, teknolojinin gelişmesiyle birlikte değişen üretim sistemlerinin ve küreselleşme ile birlikte artan olağanüstü rekabet koşulları altında geleneksel yöntemlerin yetersiz kalması sonucunda ortaya çıkmıştır. Adından da anlaşılacağı gibi faaliyetlere dayalı olan bu sistem en basit anlamıyla genel üretim maliyetlerini (GÜM) mamullere yüklemek için kullanılan bir yöntemdir. FTM, gerçekleştirilen işletme faaliyetlerini tanımlayan, bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri belirleyen ve faaliyet maliyetlerinin mamul hizmetlere dağıtılmasında değişik maliyet etkenlerini kullanan bir maliyet yönetim modelidir. FTM, sadece maliyetlerin tespitine yönelik bir sistem olmayıp; aynı zamanda performansa yönelik bir değerlendirme yöntemidir.

2.2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEMENİN TANIMI

FTM sistemi; stratejik, tasarım, faaliyet kontrolü ve mamül grupları ile ilgili tüm kararların alınmasında maliyet bilgisini sağlayan ve bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri mamüllere ve/veya mamül gruplarına kullandıkları faaliyet oranında pay veren bir maliyet sistemidir. Daha geniş anlamda şöyle tanımlanabilir "Faaliyet tabanlı maliyet sistemi gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili maliyeti izler ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamüllere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanılır. Bu dağıtım anahtarları, mamüllerle ilgili faaliyet tüketimlerini yansıtır."

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi, teknolojinin gelişmesiyle birlikte değişen üretim sistemlerinin ve küreselleşme ile birlikte artan olağanüstü rekabet koşulları altında geleneksel yöntemlerin yetersiz

kalması sonucunda ortaya çıkmıştır. Adından da anlaşılacağı gibi faaliyetlere dayalı olan bu sistem en basit anlamıyla Genel Üretim Maliyetlerini mamullere yüklemek amacıyla kullanılan bir yöntemdir.

2.3. FTM AMAÇLARI

Geleneksel yaklaşımda genel üretim maliyetlerinin mamüllere yüklenmesinde genelde üç aşamalı bir sürece dayandırılır ve son aşamada bu maliyetlerin esas üretim yerlerinde mamüllere yüklenmesi için direkt işçilik, makine saatleri ve kullanılan direkt madde tutarları gibi üretim hacmine dayalı anahtarları kullanılır. Bu anahtarlar maliyetlerin mamüllere yüklenmesinde temel ölçütleri oluştururlar. Üretim hacmi tüm genel üretim giderleri tutarının oluşumunda belirleyici durumda değildir. Üretim hacminden çok, üretim süreçlerinin yapısı ve farklılıkları, endirekt giderlerin düzeyini belirleyen temel etkenler olabilir. Bu nedenle sağlıklı bir maliyet hesabı için, maliyet yerlerinden mamüllere yükleme aşamasında maliyetlerin oluşumunu belirleyen etkenlerin en iyi şekilde temsil edecek ölçütlerin kullanılması zorunludur. Bu kapsamda FTM sisteminin başlıca amaçları şunlardır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 30).

- Düşük katma değere sahip, diğer bir ifadeyle mamül ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek.
- Karlılığı arttırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak.
- Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak.

- Zayıf varsayımları (kabullenmeler) ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak.
- Yöneticilerin kararlarını doğru verebilmeleri için doğru maliyet bilgileri sağlayabilmek.
- Genel üretim maliyetleri içinde şeffaflık yaratarak, bu tür giderlerin yapısının daha iyi anlaşılmasını ve ürünlere daha doğru biçimde yüklenmesini sağlayarak objektif maliyet bilgilerine ulaşmak.
- Anlamalı kar merkezleri ve ürün rakamları elde etmek ve buna göre doğru yerlerde ,doğru zamanlarda ,daha doğru kararlar alınmasına yardımcı olmak.
- JİT ve MRP gibi tekniklerde ortaya çıkan yeni gelişmeleri izleyebilmek ve uyum sağlayabilmek için uygun ortam hazırlamak.
- Faaliyet esas alınarak, kaynakların ileriye dönük fiyatları tahmin edilir, ileriye yönelik ürün ön maliyet simülasyonları hazırlanabilir ve gelecek sağlıklı bir şekilde planlanabilir.

2.4. FTM'İN TEMEL KAVRAMLARI

2.4.1. Faaliyetler

Faaliyetler şirket amaçları için işletme zamanını ve kaynaklarını kullanma şeklini ifade eder. Yani çıktı üretimde kaynak tüketen süreçlerdir.Faaliyetlerin temel amacı girdileri çıktılarına dönüştürmektir. Faaliyet bir mamul, veya hizmetin üretilmesini veya dağıtımını gerçekleştiren işlemler bütünüdür.

Faaliyetlerin tanımlanması, bir organizasyonun GÜG'leri konusunda kaynaklarla ne yapıldığının belirlenmesini gerektirir. Tüm bu

faaliyetleri bir arada tutmak için sistematik bir biçimde yaklaşılmalıdır. Bu faaliyetler, firmaların yaklaşımı, ölçeği ve teknolojisine göre bir firmadan başka bir firmanın konumu ve tipine göre farklılıklar gösterir. Küçük firmalar için kalite kontrol tek bir faaliyettir fakat, büyük firmalar için kalite kontrol; hammadde muayenesi, işlemdeki ve tamamlanmış ürünlerdeki muayene gibi çok sayıda faaliyeti gerektirir (Yıldız, 2003: 114-115).

FTM yaklaşımında faaliyetleri katma değer yaratan ve katma değer yaratmayan şeklinde iki gruba ayırma mümkündür.

-Katma değer yaratan faaliyetler:

Bir mal veya hizmetin müşteriler açısından değerini arttıran faaliyetlerdir. Bu faaliyetler işletmenin amaçlarına, gayelerine ulaşması destek olan faaliyetlerdir. Örneğin önceleri hiçbir zaman internet bağlantısının kullanılmadığı otel işletmesinde kullanımına başlanması.

-Katma değer yaratmayan faaliyetler:

Bir ürünün elde olunmasında kullanılan fakat o mamulün değerinin değişiminde hiçbir etki yaratmayan faaliyetlerdir. Bu faaliyetler ilave maliyete sebep olan faaliyetlerdir ve bunları işletmeler belirlemek ve en aza indirmeye çalışır.

2.4.2. Kaynaklar

Faaliyetlerin yapılması için gerekli ekonomik unsurlar olarak maliyetlerin temelini oluşturur. Dışarıdan sağlanabileceği gibi işletmenin başka departmanından da elde edilebilir. Bir faaliyetin çıktısı başkası için kaynak olabilir. Üretim veya hizmet alanlarında faaliyet gösteren

İşletmelerde kullanılan kaynaklar üretimle ilgili olan direkt ve endirekt ve üretim dışı olan faaliyetle ilgili kaynaklar yer almaktadır.

Kaynaklar, faaliyet tabanlı maliyet sisteminin ilk finansal girdilerini sağlayan unsurlardır. İşletme kaynaklarının hangi kategorilerde toplanacağı önemli bir adımdır. Bu açıdan sistemin kaynakların neler olduğuna karar verirken ve bunların maliyetlerini tespit ederken başvurulacak ilk yer, işletmenin büyük defter kayıtlarıdır .

Genel olarak kaynakların aşağıdaki ayırımı yapılmaktadır:

- Direkt işçilik kaynağı,
- Direkt ilk madde ve malzeme kaynağı
- Üretim ile ilgili endirekt kaynaklar
- Üretimle ilgili olmayan kaynaklar

2.4.3. Faaliyet Merkezi

Faaliyet merkezi genel olarak “bir işletme için önem taşıyan faaliyetlerin bir arada toplandığı yerler” olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle “faaliyet merkezleri, homojen faaliyetlerin fonksiyonel veya ekonomik olarak gruplanmasıdır” (Doğan,1996: 92-93).Ürün ve hizmetlerin çeşitliliği arttıkça faaliyet sayıları artmaktadır.Tüm bu faaliyetlerin tek tek incelenerek ürünler ve hizmetler ile ilişkilendirilmesi ekonomik açıdan ve uygulama açısından mümkün değildir. Bu nedenle benzer faaliyetler bir araya toplanarak bir faaliyet merkezi oluşturulmaktadır. Faaliyet merkezleri birbirleri ile benzer olan faaliyetleri bir araya toplayarak bu faaliyetlerin anlamlı bir şekilde düzenlenmelerini ve işlenerek analiz edilmelerini sağlar. Ayrıca faaliyet

merkezleri faaliyetlere ilişkin raporların hazırlanmasını ve faaliyetlerin denetiminin yapılmasına yardımcı olur.

2.4.4. Maliyet Havuzu

İşletme faaliyetleri sonucu oluşan bireysel maliyetleri gruplayarak tek bir maliyet havuzunda toplama işlemidir. Diğer bir deyişle, faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetler açısından belirlenmesi işlemine “maliyet havuzu” oluşturma adı verilmektedir. Maliyet havuzlarında biriktirilen maliyetler yalnız bir bölüme ilişkin maliyetler olabileceği gibi, aynı faaliyetten yararlanan diğer bölümlerde oluşan maliyetler de tek bir maliyet havuzunda toplanabilir (Gümüş, 2007: 71).

Maliyet havuzlarının sayısı ve seçimi, uygulamada büyük ölçüde farklılık göstermektedir. Çok detaylı bir sistem, belirlenen her alt faaliyet için bir havuz kullanılabilir. Herhangi bir havuz için çok sayıda maliyet etkeni mevcut ise, bu havuzun kendi içinde yeniden bölümlenmesi gerekebilir (Dumanoglu, 2005: 109).

Geleneksel maliyet sistemlerinde kullanılan maliyet merkezlerinin yerini Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminde yerini maliyet havuzları almıştır. Ancak maliyet havuzunu, maliyet merkezinden farklı kılan temel özellik, maliyet havuzunun oldukça esnek bir yapıya sahip olmasıdır. Maliyet havuzları, gerektiğinde bir faaliyeti içine alacak kadar veya birden fazla faaliyeti içerisine alacak şekilde bir sorumluluk merkezi kadar geniş kapsamlı kullanılabilir.

2.4.5. Maliyet Etkeni (Sürücüsü)

Bu kavram faaliyet maliyetlerini maliyet objelerine yani mamullere aktarmak için kullanılır. Yani maliyet sürücüleri, bir faaliyet icra etmek için ihtiyaç duyulan çaba ya da iş yükünü belirleyen faktörlere verilen isimdir.

Geleneksel yaklaşımda en çok kullanılan üç yükleme anahtarı, direkt işçilik saatleri, makine saatleri, ve direkt madde tutarları olarak sıralanır. Buna karşın, Faaliyet tabanlı maliyetleme’de, hazırlık zamanları, sipariş verme sayısı, ve sevkiyat sayısı gibi çok çeşitli yükleme anahtarı kullanılır. Faaliyet tabanlı maliyetleme’de kullanılan yükleme anahtarları maliyet etkeni (cost drivers) olarak adlandırılır. Faaliyetlerin kendilerine özgü maliyet etkenleri vardır.

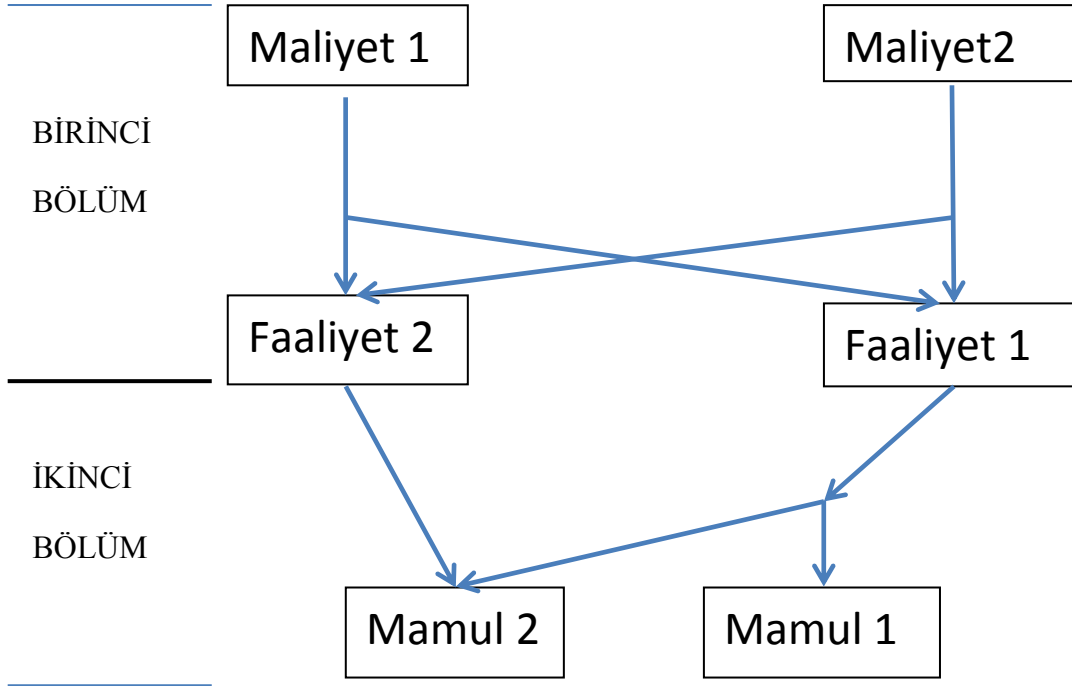
FTM sisteminde uygun maliyet etkenlerinin kullanılması oldukça önemlidir. Eğer uygun maliyet etkeni kullanılır ise daha başarılı bir maliyet dağılımı gerçekleştirilebilir. FTM sistemi gerçekleşen bir faaliyet ile ürün maliyeti arasındaki ilişkiyi ortaya koymak için dizayn edilmiş ve en iyi sonucu elde etmek üzere geliştirilmiş bir sistemdir. Bu başarıyı elde etmek için maliyet etkenlerinin özenle seçilmesi işletmeler için bir gerekliliktir.

2.5. FAALİYET TABANLI MALİYETLEMENİN AŞAMALARI

Faaliyete dayalı maliyet sistemi (FDMS), maliyetleri ilk olarak faaliyetlere, daha sonra mamüllere yükleyen bir sistemdir. Bu yöntem genel üretim giderleri kalemleri ile mamuller arasındaki ilişkiyi faaliyetlerin esas alınarak sağlanacağını kabul eder ve faaliyetler üzerinde yoğunlaşır.

FTM “Faaliyetler maliyetleri tüketir, mamuller de faaliyetleri tüketir” prensibine uygun hareket ettiği için genellikle iki aşamalı ele alınır. İlk aşamada genel üretim maliyetleri faaliyetlere, yüklenir ve daha sonra faaliyetlerde toplanan maliyetler mamullere yüklenir.

Şekil 2. FTM'e göre Maliyetlerin mamullere yüklenmesi



2.5.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

FTM' in en önemli aşamasıdır. Faaliyetlerin belirlenmesi üretim boyunca yani üretim işlemlerinde yapılan tüm faaliyetleri tespit etmek ve onları tanımlamaktır. Buna genellikle FTM'de faaliyet analizi yada süreç analizi denir.

Süreç analizi bir ürünün ortaya çıkarmak için kullanılan kaynakların sistematik analizidir. Bu analizde kullanılacak yada gerekli kaynakları tüketecek faaliyetleri belirlemek ve bu faaliyetlerin değer

analizini yaparak, hangi faaliyetlerin katma değer sağlayıp sağlamadığını belirlemektir.

Değer katan faaliyetler, üretimin bir parçasını oluşturur ve ürünün oluşturulmasında belirli bir katkıda bulunur. İşletme bu tür faaliyetleri bulup üretime ne oranda fayda sağladığını belirleyerek dağıtımını yapar. Değer katmayan faaliyetler ise, üretimle ilgisi olmayan veya üretime katkısı bulunmayan, sadece üretim esnasında ortaya çıkan faaliyetlerdir. İşletme bu faaliyetleri bularak bu faaliyetleri kısıtlamaya çalışır. Katma değer yaratmayan faaliyetler, faaliyet ölçütü olarak dikkate alınarak dağıtım anahtarları belirlendiğinde, tümüyle faaliyetlerden kaynaklanan genel üretim giderlerinin dağıtımında yanıltıcı sonuçlara yol açabilmektedir.

Süreç analizinde ilk olarak üretim esnasında yapılan tüm işlemlerin akış şeması oluşturulur, ve üretim denemesi yapılarak tüm faaliyetler belirlenir ve kaydedilir. Değer katmayan faaliyetler çıkarılır.

Üretim sırasında belirlenen faaliyet işletme için fazla olduğu durumda birbirine benzeyen faaliyetlerin biraraya getirilebilir. Eğer faaliyetler çok detaylı bir seviyede tanımlanırsa, çok sayıda faaliyetin tanımlanması mümkündür. Bu da karar vermede bir takım zorluklar ortaya çıkarır.

2.5.1.1. Faaliyet Düzeyleri

Diğer yandan faaliyetlerin isim olarak belirlenmesinden ziyade hangi düzeyde ele alınacağı açısından da belirlenmesi gerekir. Günümüzde faaliyetler hiyerarşik açıdan 4 seviyede ele alınmalıdır.

- Birim mamul düzeyindeki faaliyetler

- Parti mamul düzeyindeki faaliyetler
- Ürün düzeyindeki faaliyetler
- Örgüt düzeyindeki faaliyetler (Özcan Unutkan, 2010: 96).

Birim seviye maliyetler, birim ürünün üretilmesi için gerekli maliyetlerdir. Üretilen birim seviyesine göre doğru orantılı olarak değişmektedir. Bir birim mamul üretiminin veya hizmet sunumunun her defasında gerçekleşen faaliyetlerdir. Bu maliyetlerin üretilen mamul veya sunulan hizmetlere yüklenmesinde hacim tabanlı dağıtım anahtarları kullanılır. Örneğin enerji tüketimi, yapılan bakım işleri üretimi desteklemek için gerekli olan işçilikler.

Parti seviyesi maliyetler, partiler halinde üretim yapıldığında ortaya çıkan faaliyet maliyetleridir. Parti üretimine hazırlık faaliyetleri buna örnektir. Bir mamul veya hizmete ait her parti üretiminde gerçekleşen faaliyetlerdir. Üretilen birimlerden ziyade üretilen parti sayısı dikkate alınır. Bu faaliyetlere ait maliyetler, bir parti içerisinde yer alan tüm birimler için artan ya da sabit niteliktedir ve genellikle partide yer alan birimlerden bağımsızdırlar.

Dolayısıyla maliyetler üretilen birim sayısından ziyade üretilen parti sayısında ortaya çıkmaktadır.

Ürün seviye maliyetler, işletmede farklı bir ürün yada yeni ürün tasarımı yapıldığında ortaya çıkan, o ürünle ilgili olan faaliyetlerdir. Ürün tasarımı ve geliştirme faaliyeti buna örnektir.

Örgüt seviyesi maliyetler ise örgütün bütününe ait olan maliyetlerdir. Genelde yönetimle ilgili olan faaliyetlerle ilgilidir.

2.5.2. Maliyetlerin Belirlenmesi ve Maliyet Havuzlarının Oluşturulması

İşletme faaliyetleri belirlendikten sonra ikinci olarak faaliyetlerin maliyetlendirilebilmesi için maliyetler belirlenir. Faaliyetler genellikle kaynakları kullanır bu da maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olur.

Maliyetleri belirlemede kullanılan temel kaynak işletmenin muhasebe ve finans kayıtlarıdır. Büyük defter ve gelir tablosu ve s. kaynaklar buna örnektir. Fakat bu maliyet verileri FTM sistemine uyması gerekir, bunun için de işletme kayıtlarını FTM sisteminin talep ettiği şekilde düzenlemiş olması gerekir.

Kullanılan maliyetler belirlendikten sonra maliyet havuzları oluşturulur. Bu Faaliyetleri maliyetlendirme olarakta anlaşılabilir. Yani, maliyetler belirlendikten sonra faaliyetleri maliyetlendirmek için maliyet havuzları oluşturulur.

Maliyet havuzu, bir faaliyetin toplam maliyetini tanımlar. Her bir maliyet havuzu, faaliyet merkezlerinde yapılan bir veya birden çok faaliyeti tanımlamaktadır. Maliyet havuzları homojen olmalıdır, buyüzden faaliyet ve faaliyet gruplarının da maliyetleri aynı havuzda toplanmalıdır.

2.5.3. Maliyetlerin Faaliyetlere Yükleneşmesi

Bir işletmede yaptığı faaliyetler sonucunda oluşan maliyetler direkt madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri olarak üçe ayrılır. Faaliyetlerin bu maliyetleri farklı düzeylerde kullandığını biliniyor. Bu konuda önemli olan faaliyetlere doğrudan yükleme yapılamayan maliyetleri belirleme ve bunların ürüne nasıl yükleneceğinin, bu işlemin hangi maliyet etkeniyle

yapılacağıının belirlenmesi. Bir faaliyetin maliyetinin doğrudan mı yoksa dolaylımı yüklendiğini bilmek yönetimin alacağı kararlar, yapılacak iyileştirmeler, faaliyetlerin analizi, faaliyetlerin geliştirilmesi, maliyet analizi ve maliyet düşürme için önemlidir. Her bir kaynak maliyeti için, kaynak etkeni başına maliyet hesaplanıp, söz konusu kaynaktan kullanma durumuna bağlı olarak faaliyetlere maliyet yüklenir (Koçyiğit, 2006: 40-43.).

Faaliyet tabanlı maliyetleme iki aşamalı maliyetleme sürecini kullanır. İlk aşamada giderler faaliyet merkezlerine dağıtılır ve mamullere dağıtılmak üzere biriktirilir. İlk aşamada giderler faaliyet merkezlerine direkt dağıtılabilir veya birinci aşama maliyet etkenleri kullanılarak dağıtılabilir. Birinci aşama maliyet etkenleri büyük defterden maliyetleri, maliyet havuzlarına dağıtmak için kullanılır.

2.5.4. Maliyet Etkenlerinin Seçimi

Faaliyet ölçüsü maliyetlerin ürünlere nasıl dağıtılacağını açıklar. Faaliyet ölçüsü yerine dağıtım anahtarı, maliyet sürücüsü, maliyet yansıtıcısı isimleri de kullanılmaktadır.

Faaliyet ölçüsü, bir faaliyetin girdisi, çıktısı yada fiziksel bir özelliği olabilir. Faaliyet ölçüsünün belirlenmesinde kriter faaliyetin, maliyet davranışı, diğer bir ifade ile, faaliyetin nasıl maliyet oluşturduğunun bilinmesidir. Örneğin satın alma faaliyetinin ölçüsü, satın alma isteği (girdi) başına maliyet ya da satın alma emri (çıkıtı) başına maliyet olabilir.

İdeal bir faaliyet ölçüsünün, ölçülmesi kolay, mevcut veri kaynaklarından elde edilmesi olanaklı ve faaliyet üretim faktörleriyle doğrudan ilgili olması gerekir. Yani, faaliyet ölçüsünün pratik ve

ekonomik olarak elde edilebilir olmalıdır. Maliyetleri "aşırı derecede doğru" hesaplayabilmek için katlanacak ek maliyetler ile elde edilecek fayda arasında bir denge kurulması gerekir.

FTM'nin en önemli faydası, çoklu maliyet ölçülerinin kullanılarak en doğru ürün maliyetlerine ulaşılabilmesidir. Bunu için, maliyet dağıtımında esas alınacak olan faaliyet ölçülerinin yakından izlenmesi, sürekli gözden geçirilerek en uygun olanlarının seçilmesi gerekir. Faaliyet ölçüsünün seçiminde, faaliyetin her bir çıktısının birbiriyle aynı olmasına ve bu çıktılarının birbirine uygun maliyet davranışına sahip olmasına dikkat edilmelidir. En iyi faaliyet ölçüsü kullanımı yapılabilir olmadığında, ikame faaliyetler kullanılabilir (Gündoğar, 2003: 90).

Faaliyet tabanlı maliyetleme iki aşamalı dağıtım sürecini kullanmaktadır. Birinci aşamada, maliyetler mamullere yüklemeyi beklemek üzere biriktirdikleri faaliyet merkezlerine dağıtırlar. Bu aşamada maliyetler faaliyet merkezlerine ya doğrudan yüklenirler veya birinci aşama maliyet etkenleri kullanılmak suretiyle dağıtırlar. Birinci aşama maliyet etkenleri "faaliyet etkenleri" olarak da adlandırılmakta ve faaliyet etkenlerinin "Bir kaynağı tüketen faaliyet arasında doğrusal ilişki sağladığı" ifade edilmektedir. Bu faaliyet etkenleri doğrudan faaliyetlere yüklenemeyen maliyetleri yüklemeye kullanılır. Maliyet etkenleri adlanan diğer sürücüler ise faaliyetlerde biriken maliyetlerin mamullere aktarılmasında kullanılan etkenler olarak algılanmaktadır (Dumanoğlu, 2005: 109).

2.5.5. Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Yüklenmesi

Faaliyet merkezleri için uygun maliyet etkenleri belirlendikten sonra, her ürün grubunun bu maliyet etkenlerini kullanma miktarına göre

faaliyetlerde toplanmış maliyetler ürün gruplarına aktarılır. Kullanılacak maliyet etkeninde hesaplanan döneme ait bir toplam söz konusudur. Bu toplam, her bir mamul ya da hizmet için söz konusu olan parçaların bütünü oluşturur. Dolayısıyla, bir faaliyetin maliyeti önce maliyet etkeni toplamına bölünür ve yükleme oranı bulunur. Diğer bir deyimle Yükleme oranı, bir maliyet havuzunun toplam maliyetinin, ortalama maliyet etkeni miktarına bölünmesi ile bulunur. İkinci aşamada ise her mamulle ilgili maliyet etkeni miktarı ile yükleme oranının çarpılması sonucu, mamullere yüklenecek faaliyet maliyetleri bulunacaktır.

2.6. FAALİYET TABANLI MALİYETLEMENİN ÜSTÜNLÜKLERİ

FTM yöntemi, stratejik amaçlar için, geliştirilmiş bir maliyet yöntemi olup, hem üretim hem de hizmet işletmelerinde geniş bir uygulama alanı bulan bir maliyet yöntemidir. İşletmeler için, büyük bir önemi olan FTM yönteminin birçok üstün yönü söz konusudur. Bu üstün yönleri şu şekilde özetleyebiliriz.

- FTM yöntemi, nicel olmayan genel giderler söz konusu olduğunda daha kesin mamul ve hizmet maliyetine ulaşılmasını sağlar.
- FTM müşteri karlılık analizinin yapılmasına yardımcı olur ve müşteri davranışlarının maliyet yapısını nasıl etkilediği belirler.
- FTM, yöntemi, müşteri açısından katma değeri olan faaliyetleri belirler. Bunun yanında işletmeler; katma değeri olmayanlara odaklanıp onları iptal ederek, katma değeri olanlara daha fazla yönelebilir.

- FTM davranışının anlaşılmasını sağlayarak; karmaşıklık, değişkenlik ve farklılık açısından incelenmesini verilen hizmet ve müşteri istekleri için sağlayabilir.
- FTM yöntemini kullanarak, yönetim sorumluluğu alanlarına ve müşterilere göre maliyet davranışı analiz edilebilir. FTM, müşterilerin maliyet yapısını nasıl doğrudan etkilediğini gösterebilir ve dolayısıyla müşteri kârlılık analizi yapılabilir.
- FTM işletmenin stratejik kararları için temel oluşturur ve işletmenin genel durumunu ortaya çıkarır.
- FTM yöntemi kapasite analizi yapılmasında da kullanılır. FTM yöntemi, sunulan kaynaklar yerine kullanılan kaynakların maliyetini ölçer ki, aradaki fark fazla kapasitedir. Kullanılmayan kapasitenin müşteriye yüklenmesi yanlış olacaktır. Bu analizi yapmak için, organizasyonun etkin çalışmasını sağlayacak kapasite anlamına gelen pratik kapasite kullanımı önerilir.
- FTM yöntemi işletmede performans belirlemede ve kaizen faaliyetlerinde sıklıkla kullanılır. Performans ölçümleri FTM yönteminin mantıksal sonuçlarıdır. Faaliyet tanımları finansal ve finansal olmayan bilgileri kapsar. Finansal bilgiler, faaliyetin gerçekleştirilebilmesinin maliyetidir. Finansal olmayan bilgiler ise, kullanılan zaman, kalite ve işlem adedi gibi bilgilerdir. Performans ölçümleri, yapılan işi ve elde edilen sonuçları tanımlar. Yönetim, performans ölçümleriyle hataları, hasarları ve verilerin süreç hatalarını izleyebilir. Performans ölçümü ile faaliyet arasındaki bağ, eksik veya geliştirilmiş performansın maliyetini ölçmeye yarar. Yönetim bir faaliyetin iptalinin veya azaltılmasının

kaynak kullanımını nasıl etkilediğini ve dolayısıyla maliyeti düşürdüğünü görebilir.

- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme geleneksel maliyet sistemine nispeten daha doğru maliyet bilgisi sağlar. Böylece şirket tarafından katma değer sağlayan yada sağlamayan faaliyetler belirlenir.
- Geleneksel maliyet sistemi özellikle bir çok organizasyonda genel giderlerin ürün hatlarına yüklenmesinde stratejik yanlışlıklara neden olmaktadır.
- Maliyetleme metodu kesin maliyet hesaplama bilgisine ihtiyaç bulunan yerlerde kullanımı artmaktadır.
- FTM yaklaşımı müşteri ilişkileri yönetimi faaliyetlerinde yardımcı olabilir. FTM ilkesi işletmenin performansını etkilemektedir. Böylece rakiplerle faydalı ilişkiler kurulmasına yardımcı olur. Başma sözle işletmenin kıyaslama faaliyetlerine yardımcı olur.
- Bu modeli uygulama yöneticilere ürünlerin, hizmetlerin ve bazı diğer faktörlerin gerçek maliyetlerini anlamasında yardımcı oluyor.

2.7. FTM ZAYIFLIKLARI

FTM'e getirilen eleştirileri şöyle sıralayabiliriz:

- FTM sistemine geçiş karmaşıktır ve büyük yatırım gerektirir. Sadece yeni sisteme geçilmesi maliyet oluşturmaz aynı zamanda eski sistemden çıkılması da büyük problemler oluşturur (Hikmet, 2001: 112).
- Diğer bir taraftan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi karmaşıktır ve dolaylı faaliyetlerin belirlenmesi ve bu faaliyetlerin maliyetlerinin hesaplanması ve mamullere yüklenmesi zordur.

Faaliyetlerde toplanan maliyetlerin mamullere yüklenmesinde kullanılan maliyet etkenlerinin çok fazla olması bunların belirlenmesi, kavranması ve hangi faaliyetlerde kullanılması konusunda karar vermede yöneticiler zorluk yaşamaktadır.

- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme genellikle teknoloji kullanımının, otomasyonun fazla olduğu işletmelerde geniş çaplı uygulanmaktadır. Fakat küçük işletmelerde teknoloji kullanımının düşük olduğu işletmelerde buna ihtiyaç yoktur.
- FTM ile ilgili bilgi toplamak zordur, bu yüzden FTM sistemi yalnız büyük işletmelerde kullanılmaktadır. Küçük işletmelerde ise maliyetlerin büyük çoğunluğu bir kaç faaliyet merkezinde toplanmaktadır, bu da işletmeyi faaliyetlerle ve d. şeylerle ilgili bilgi toplama zahmetinden kurtarmaktadır.
- FTM işletmelerin müşteri tatminini felsefesine ters düşen sonuçlara sebep olur. Örneğin, müşteri özellikli ürünlerin maliyetlerini artırmakta, özellikli mamulleri standart ürünlere çevirmekte, bazen müşterileri ihtiyacı olduğundan daha fazla satın almaya zorlamaktadır. FTM sadece içsel faaliyetlere odaklanmış bir maliyet yönetim aracıdır ve müşteri tatmini kısmıyla pek fazla ilgilenmez. Bunun önüne geçebilmek için de TKY gibi kalite ve müşteri memnuniyeti gibi olgulara önem veren alanlarla birlikte çalışması önemlidir.
- Faaliyetlerin ve maliyet etkenlerinin belirlenmesinde FTM de sınır konulmaması, bu sistemi oluşturacak kişilerin inisiyatif kullanması neden olacak, bu da kaos ortamının oluşması sebep olabilir (Drennan ve Kelly,2000).

2.8. FTM İLE GELENEKSEL MALİYET SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Ürünlerle ilgili kararlar alınırken, ürünün tahmini maliyeti ve kârlılığı bu kararlar açısından oldukça etkili olmaktadır. Bu noktada şayet mamul maliyeti yanlış bir şekilde belirlenmiş ise, işletme yanlış ve kârlı olmayan bir strateji belirleme tehlikesi ile karşı karşıya kalacaktır. İşletme kararları ve dolayısıyla kârlılığı için oldukça önemli olan, genel üretim maliyetlerinin mamuller ve özel siparişler gibi maliyet objelerine dağıtılması konusunda faaliyet tabanlı maliyetleme, geleneksel yöntemlere göre daha doğru bilgiler sunmaktadır.

Gelenek maliyet sistemi ile FTM arasında şöyle karşılaştırma yapabiliriz:

Şekil 3. FTM ile GMS'in karşılaştırılması

Geleneksel Maliyetleme;	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme;
<ul style="list-style-type: none">• Maliyetleri tek maliyet havuzunda toplar.• Temel olarak maliyetlerin ortaya çıkmasından sonra onların tesbiti üzerinde durmaktadır.• Maliyet unsurları yalnızca yerleştirme ve maliyetlerin toplanması için kullanılmaktadır.• Maliyetlerin dağıtımında direkt işçilik gibi hacim temelli dağıtımını kullanır.• Hacim ya da hizmetle taşınan maliyetlerin tahmin edilmesini benimsemiştir.• Maliyet taşıyıcılarına dayanan bir sıralama yapmaz.	<ul style="list-style-type: none">• Maliyetleri her bir faaliyet için oluşturulmuş çok sayıda maliyet havuzunda toplar.• Ürünlerin üretilmesi için kullanılan faaliyetler üzerinde odaklanmaktadır.• Maliyet sürücüleri önemli faaliyet maliyetlerini etkileyen faktörlerin açıklanması için kullanılmaktadır.• Maliyetlerin dağıtımında faaliyet maliyetlerinin maliyet taşıyıcılarını kullanır.• Birimlerin sayısı ile etkilenmeyen bazı maliyetlerin varlığını kabul eder.• Daha doğru bilgi sağlayan maliyet taşıyıcılarına dayalı olarak sıralama yapabilir.

Geleneksel maliyetleme sistemi, üretim hacmini, kullanılan kaynakları etkileyen tek faktör olarak kabul ederken, faaliyet tabanlı maliyetleme ise üretim hacmini kaynak kullanımına etki eden çok sayıda faktörden sadece birisi olarak kabul eder. Nitekim geleneksel maliyetlemede genel üretim maliyetleri için sadece bir tane maliyet havuzu bulunurken, faaliyet tabanlı maliyetlemede çok sayıda maliyet havuzu yer almaktadır.

FTM geleneksel maliyetlemeye kıyasla maliyetlerin dağıtımında çok daha fazla maliyet sürücüsü kullanmaktadır. Bu da ürünün maliyetini hesaplamada daha doğru dolgun bilgi vermekte ve maliyet kararlarını etkilemektedir. Ayrıca yönetim açısından daha uygundur, çünkü mamul maliyeti ile yanaşı faaliyetlerin maliyetleri ilgili de bilgi sağlar.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının geleneksel maliyetleme sistemine göre bir üstün yönü de seçtiği maliyet etkenlerinin yani geleneksel sistemdeki dağıtım anahtarlarının maliyetlerle bir sebep-sonuç ilişkisi kurmasıdır. Bu özelliği raporlama ve karar verme sürecine de olumlu etki sağlar.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI MALİYETLEMENİN UYGULANMASI İLE İLGİLİ BİR ÖRNEK VE GMS İLE KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİ

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi farklı amaçlarla kullanılmaktadır. Bu FTM'i esnek bir maliyet sistemi yapmaktadır. Bunun sebebi farklı alanlarda ve dallarda işlemler yapan işletmelerin bu uygulamayı başarılı bir şekilde yapmasıdır. Bu aşamada biz bu alanda verilen teorik bilgiler çerçevesinde benzer bir örnek işletmede model uygulamasını geliştirecek ve bunu geleneksel maliyet sistemiyle karşılaştırmasını yapacağız. Bu örnek model karmaşık sistemler sıralamasında orta düzeyde karmaşık sistemdir.

X işletmesi, tarım ve iş makineleri üreten ve üretimlerini ürün çeşitlerine göre değişik bölgelerde yapan firmadır. Firmanın içinde bulunan ve firmanın makineleri için parçalar üreten fabrika yüksek üretim hacmine sahip parçalar üretmek amacıyla kurulmuş olmakla birlikte ürettiği parçaları diğer fabrikalara ve piyasalara satmakta zorluk yaşamaktadır. Fabrikanın maliyet sistemi karmaşık bir yapıya sahiptir. Sistemde maliyetlerin ürünlere yüklenmesinde hacim tabanlı olarak DİS, MS, Hammadde Maliyeti gibi değişik üç dağıtım anahtarı kullanılmaktadır. Bu durum az miktarda üretilen ürünlere düşük maliyet yüklerken daha fazla üretilen ürünlere daha yüksek maliyetler yüklenmesine sebep olmaktadır. Bu da işletmenin piyasada yüksek miktarda bulunan ürünlerinin rekabet seviyesini etkilemektedir. Çünkü maliyet avantajı sağlanmadığı müddetce piyasada rekabet etmek zordur. Bu durumu gören işletme mevcut maliyet seviyelerini normalleştirecek

ve maliyet sistemini daha doğru çalışacak duruma götürecektir, üretim sürecinin daha iyi anlaşılmasını sağlayacak sistem geliştirmeye karar vermiştir.

Seçilen parçaların standart maliyetlerinin hesaplanması sonucu rakip firmaların ürünlerin fiyatlarından ortalama %25-%30 daha yüksek olduğu gözlemlenmiştir. Buna karşılık işletmenin düşük hacimli ürünleri rakiplerin ürünlerine nisbeten daha düşük maliyet imkanı sağlamaktadır. Tüm bu bilgiler işletmenin yeni maliyet sistemi geliştirmesini gerektirmiştir. Yapılan çalışmalarda yeni maliyet sistemi için gerekli temel bilgiler elde edilmiştir. Yapılan çalışmada işletmenin yeni maliyet sistemi olan FTM için gerekli genel üretim giderleri ile ilgili kaynaklar toplam sekiz çeşit faaliyetden meydana geldiği tespit edilmiştir.

Bu çalışmada faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulanması sonrası geleneksel maliyete nisbeten daha başarılı olup olmadığı, maliyetleri doğru yansıtmayı yansıtmadığına bakacağız. Sistem eğer olumlu sonuç verirse işletmenin diğer bölümlerinde de uygulanmasına karar verilebilecektir. Bu sistemin sonuçları fiyatlandırma, süreç planlama, hücreli imalat ve yerleşim planı gibi konularda önemli kararlar verilmesine yardımcı olmuştur.

Örnekle anlatacağımız sistemde faaliyet maliyetleriyle ilgili mevcut maliyet sisteminde kullanılan üretim hacmiyle ilgili üç maliyet etkenine (DİS, MS, Hammadde miktarı) ilaveten üretim hacminden bağımsız dört yeni maliyet etkeni kullanılacaktır. Genel yönetim giderleri ise tüm fabrikayla ilgili olup, belli bir üretim sürecini veya faaliyeti ilgilendiren giderler olmadığı için, bu tür giderlerin maliyet nesnelere yüklenmesinde her ürün çeşidinin katma değeri esas alınmıştır. Ürün çeşitlerinin katma değerleri ise; ürünlerin direkt işçilik

giderleriyle diğer yedi faaliyetten aldıkları giderler toplamından oluşur. İşletmede tespit edilen faaliyetler ve ilgili maliyet etkenleri aşağıdaki şekilde görülmektedir. Uygulanan sistem; tüm maliyetler için ortak maliyet havuzları oluşturma yöntemi olarak ifade edilmektedir. Bu yöntem aşağıdaki şekildeki gibi şematize edilebilir.

Şekil 4. Tüm faaliyetler için ortak maliyet havuzu

Kayn.	Dir. İşç	Mak. tük. kaynak.	Hamm.	Haz. mali.	Ür. emr. ilg. mal.	Malz. Har.	Parç. Yön.	GYM
Mal. Hav.	Maliyet Havuzu	Mal. Hav.	Mal. Havuzu	Mali. Hav.	Mal. Hav.	Mal. Hav.	Maliyet Havuzu	Maliyet Havuzu
Mal. Etken.	DİS	Mak. Saat	Dir. Ham. Mal.	Haz. Say.	İş Emri Say.	Malz. Taş Say.	Parça Sayısı	

Ürünlerin birim seviyesi faaliyet maliyeti

Ürün parti seviyesi faaliyet maliyeti

Ürün seviyesi Faaliyet Maliyeti

Tesis seviyesi faaliyet maliyeti

Maliyet Havuzları

- Birim seviyesi maliyet havuzu
- Parti seviyesi maliyet havuzu
- Ürün seviyesi maliyet havuzu
- Tesis seviyesi maliyet havuzu

Faaliyet Maliyetler	(+)
Ürünlerin Tesis Seviyesinde Faaliyet Maliyetleri	(+)
Ürün Maliyeti	(=)

3.2. FTM'E GÖRE ORTAK MALİYET HAVUZU YÖNTEMİYLE ÜRÜNLERİN BİRİM MALİYETİN HESAPLANMASI

Ürün maliyetlerinin hesaplanabilmesi için öncelikle işletmede tanımlanan faaliyetler ve faaliyetlerin maliyetleri seviyeler itibariyle bir ayrıma tabi tutulur. Böylelikle maliyetlerin ürünlere yüklenmesinde seçilecek maliyet etkenleri daha bir ilgili olur ve ürün maliyetleri daha sağlıklı tespit edilir. Ürün maliyetlerinin hesaplanmasıyla ilgili rakamsal örnek aşağıdadır. İşletmede 3 çeşit ürün üretiliyor. B1, B2, B3. Faaliyet seviyeleri açısından ürün maliyetleri aşağıda hesaplanmıştır(birim seviye, ürün seviye, parti seviye, tesis seviye).

A) Ürünlerin Birim Seviye Maliyetlerinin Hesaplanması

1- Direkt İşçilik Maliyet Havuzu

Mayıs Ayı Dir.İşçilik Maliyeti : 60 000 AZN/Ay

Maliyet Etkeni: Direkt İşçilik Saati (DİS), Mayıs Ayında Kullanılan DİS: 300 DİS/Ay

Mayıs Ayı Ürün Çeşitleri Toplam DİS: M1 = 90DİS, M2 =120DİS, M3 =90DİS/Ay

Maliyet Etkeni Başına Yükleme Oranı: $60000\text{AZN}/300\text{DİS} = 200\text{AZN}/\text{DİS}$

Ürünlerin Direkt İşçilik Faaliyeti Kaynak Maliyetlerinin Belirlenmesi

Ürün	Top.DİS	Yükl.Or.AZN / DİS	Top.Mal./Ür.Mik/ Adet	Bir.Mal(AZN /Adet)
B1	90	200	=18000/30	600
B2	120	200	=24000/20	1200
B3	90	200	=18000/30	600
<u>Toplam</u>	300		60000	

2- Makinelerde Tüketilen Kaynaklar İçin Maliyet Havuzu

Mayıs ayında makinelerde tüketilen kaynaklar ve maliyet tutarları aşağıdadır

Elektrik =32000 AZN Maliyet Etkeni Ürünler için Kullanılan MS

İşletme Malzemeleri

Makine Yağları = 8500 AZN B1 =100

Temizlik Malzemeleri = 7500 AZN B2 = 90

Bakım Giderleri B3 = 50

Bakım Malzemesi = 15000 AZN Toplam 240

Bakım İşçiliği = 8500 AZN

Sigorta = 4500 AZN

Amortisman - 10000 AZN

Toplam =54000AZN/Ay

Makine Faaliyeti Maliyet Etkeni: Makine Saati (MS)

Maliyet Yükleme Oranı = 54000AZN/ 240 MS = 225 AZN/ MS

Ürünlerin Makine Faaliyeti Kaynak Maliyetlerinin Belirlenmesi

Ürün	Top. MS.	Yükl. Or.(AZN/MS)	Top.Mal./ Ürün Mik.	Birim Mal. (AZN/Adet)
B1	100	225	=22500/30	750
B2	90	225	20500/20	1025
B3	50	225	11250/30	375
Toplam	240		54000	

3- HammaddeKaynağıMaliyetHavuzu

Hammadde Maliyeti: 120000 AZN /Ay

Maliyet Etkeni: Doğrudan yüklemeye tabi tutuluyor.

Ürünlerin Hammadde Maliyetlerinin Belirlenmesi

Ürün	Yükleme Or.	Top.Mal./Ür.Mik.	Br.Mal(AZN/adet)
B1	Direkt	15000/30	500
B2	Direkt	62000/20	3100
B3	Direkt	33000/30	1100
<u>Toplam</u>		<u>120000</u>	

B) Ürünlerin Parti Seviyesinde Faaliyet Maliyetleri

1.Maliyet Havuzu: Hazırlık Faaliyetleri Maliyet Havuzu

Makine temizleme maliyetleri : $6 \text{ DİS/Ay} \times 200\text{AZN} = 1200\text{AZN/Ay}$

Makine ayar maliyetleri : $10 \text{ DİS/Ay} \times 200\text{AZN} = 2000\text{AZN/Ay}$

Başlama zamanı maliyetleri : $\underline{8\text{DİS/Ay} \times 200 = 1600\text{AZN/Ay}}$

Toplam = 4800AZN/Ay

Maliyet Etkeni: Hazırlık Sayısı

Her Bir Ürün Çeşidi İçin Yapılan Hazırlık Sayıları

Ürün	Parti Sayisi/ay	Üret. Part. Hazır. Say.	May. Ayı. Top. Haz. Say.
B1	4	3	12
B2	3	3	9
B3	9	1	9
Toplam	16		30(faal.kapasitesi)

Maliyet Yükleme Oranı = $4800/30\text{Haz.} = 160\text{AZN/Haz.Say.}$

Ürünlerin Mayıs Ayı Hazırlık Maliyetlerinin Belirlenmesi

Ürün Toplam haz.say.Yük.Or.(AZN/HazTop.haz.malAZN/Ay)

B1	12	160	1920
B2	9	160	1440
B3	9	160	1440
Toplam			= 4800

Ürün türleriyle ilgili malzeme taşıma sayıları ve kaynak maliyetleri aşağıdadır.

Ürünlerin Mayıs Ayı Malzeme Hareketleri Maliyetlerinin Belirlenmesi

Ürün	Malz. Taşıma Say.	Yük. Or. (AZN)	Malz. Taş. Mal. (AZN/Ay)
B1	45	200	9000
B2	30	200	6000
B3	50	200	10000
Toplam =			25000

Maliyet Yük. Oranı = 25000AZN/ 125 Mlz.taş. =200AZN/Mlz.taş.

4. Maliyet Havuzu: Parça Yönelimi Faaliyeti ile İlgili Maliyet Havuzu

Mayıs Ayı Parça Yönetimi Faaliyet Maliyeti: 28000 AZN

Maliyet Etkeni: Parça Sayısı

Ürün	Parti Sayısı Parti/ay	Üret. Part. Parç. Say.(Parça/Parti)	Har. Gör. Topl. Parça Sayısı (Parça/Ay)
B1	4	65	260
B2	3	40	120
B3	9	75	670
Toplam			= 1050

Mal. Yük. Oranı = 31500 AZN / 1050 parça = 30 AZN / Parça

Ürünlerin Mayıs Ayı Parça Yönetimi Maliyetlerinin Belirlenmesi

Ürün	Aylık Har. Gör. Parça say.	Yükleme oranı (AZN/Parça)	Ür.Par. Yön. To.Mal AZN/Ay
B1	260	30	7800
B2	120	30	3600
B3	670	30	20100
Toplam			= 31500AZN/Ay

Ürünlerin Parti Seviyesinde Aylık Toplam Faaliyet Maliyetleri

Maliyet Havuzları (TL/Ay)

Ürün	Adet	Haz. Mal.	İş Emri	Malz. Har.	Parça Yönetimi
B1	30	1920	13600	9000	7800
B2	20	1440	5100	6000	3600
<u>B3</u>	<u>30</u>	<u>1440</u>	<u>15300</u>	<u>10000</u>	<u>20100</u>
Toplam Mal.		4800	34000	2500	31500

Parti Seviyesindeki Toplam Faaliyet Maliyetlerini Ürün Birimi Başına Tespiti

Maliyet Havuzları (TL/Adet)

Ürün	Haz.Mal.	İş Emri Mal.	Malz. Har. Mal.	Parça Ürün Mal
B1	64	453	300	260
B2	72	255	300	180
B3	48	510	333	670

Ürünlerin Katkı Değerlerinin Hesaplanması

Birim Katkı Değerler

Ürün	Dir. İşç	Haz. Mal.	İş Emri	Malzeme Hareketi	Parça Yönetimi	Toplamı (AZN/Adet)
B1	600	64	453	300	260	1677
B2	1200	72	255	300	180	2007
B3	600	48	510	333	670	2161

Ürün	Ürünlerin Birim Katkı Değeri (AZN/Adet)	Üretim Miktarı	Ürünlerin Toplam Katkı Değerleri(AZN/Ay)
B1	1677	30	50310
B2	2007	20	40140
B3	2161	30	64830
Toplam			155280

5.Maliyet Havuzu : Genel Yönetim Faaliyetleri Maliyet Havuzu (GYM)

Genel Yönetim Faaliyeti Toplam Maliyeti = 300000 AZN/Ay

1AZN'lik Katma Değer İçin Yön.Mal. =300000/155280 =1.932/AZN

Ürün	Ürünün Top. Ürün Kat. Değ.	1AZN'lik GY kat. Değ.	Ürüne Yük. Top GYM	Üretim Miktarı	ÜR. Bir. Baş. Yük. GYG.
B1	50310	1.932	97199	30	3240
B2	40140	1.932	77550.5	20	3877.5
B3	64830	1.932	125251.6	30	4175

B1,B2,B3 Ürünlerinin Birim Maliyeti (AZN/Adet)

Tablo 2. Ürünlerin Birim Maliyetlerinin Hesaplanması

Ürün	Dir. İşç.	Mak. Kay. Mal.	Ham. Mal.	Haz. Mal.	İş Emri	Malz. Haz.	Par. Mal.	GYM	Bir. Ür. Mal
B1	600	750	500	64	453	300	260	3240	6167
B2	1200	1025	3100	72	255	300	180	3877.5	10009.5
B3	600	375	1100	48	510	333	670	4175	7811

3.3. GMS İLE BİRİM MALİYETLERİN HESAPLANMASI

Genel maliyet sistemine göre birim maliyetler hesaplanırken Direkt İşçilik, Hammadde ve GÜG dikkate alınmaktadır. Bu örnekte FTM uygulamasında genel yönetim giderleri 1AZN'lik katkı değerine göre birim maliyet hesaplamalarına eklenmekte iken genel maliyet sisteminde bu eklenti yapılmamaktadır. Direkt işçiliğin ve hammadde maliyetinin birim maliyete yüklenmesi aynı olacaktır. Genel üretim giderlerinin mamullere aktarılmasında DİS esas alınmaktadır. FTM ile geleneksel maliyet arasında temel fark genel üretim giderlerinin

mamullere yüklenmesindedir. GÜG'in mamullere yüklenmesi aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

- Makine Kullanımı	54000	B1= 30
- Hazırlık Faaliyeti	4800	B2= 20
- İş Emri Maliyeti	34000	B3= 30
- Malzeme Hareketleri	25000	
- Parça Yönetimi	28000	
TOPLAM	145800 AZN	

Maliyet Etkeni: DİS

GÜG'in Yükleme Oranı $145800\text{AZN} / 300\text{DİS} = 486 \text{ AZN}$

Ürün	Ürün Miktarı	GÜG Yükl. Or.	Ür. Top.GÜG/ Ürün Mik.	Bir. Ürün. GÜG
B1	90	486	43740/30	1458
B2	120	486	58320/20	2916
B3	90	486	43740/30	1458

GMS'e göre Mamullerin Birim Maliyetlerinin Hesaplanması

Ürün	Bir. Dir. İşç	Mak. Mal.	Ham. Mal.	GÜG	Top. Bir. Mal.
B1	600	750	500	1458	2558
B2	1200	1025	3100	2916	7216
B3	600	375	1100	1458	3158

3.4. FTM İLE GELENEKSEL MALİYET SİSTEMİNİN SONUÇLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Ortaya çıkan sonuçlara göre FTM ile hesaplanan birim maliyet değerleri bir diğerine nispeten daha fazladır. Fakat bu kadar farkın yaranmasının temel nedeni geleneksel maliyet sisteminden farklı olarak faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde genel yönetim giderleri üretim maliyetleri içine alınmıştır. Geleneksel maliyet sisteminde ise AR-GE, pazarlama giderleri gibi genel yönetim giderleri de faaliyet dönemi giderleri olarak kabul edilmektedir.

Tablo 3. FTM ile GMS'e göre birim maliyetlerin karşılaştırılması

	FTM	GMS
B1	6167	2558
B2	10009.5	7216
B3	7811	3158

Karşılaştırılan sonuçlara göre FTM'in birim maliyetleri daha fazla olmuştur. X işletmesi daha önceleri karmaşık ve maliyetleri doğru hesaplamayan hacim tapanlı maliyet sistemini kullanmakta ve bu da işletmeyi maliyetleri belirlemede ve maliyet politikaları ile ilgili karar vermede zorluklar yaşatmaktaydı. FTM'i kullanmakla şirket artık piyasada daha sağlam rekabet edebilecek ve rekabet üstünlüğünün en önemli aracı olan maliyet avantajını ele geçirme şansına sahip olacaktır.

SONUÇ

Geleneksel maliyet yönetimi ölçümlene sisteminde GÜG, dağıtım anahtarları yardımıyla dağıtılmaktadır ve dağıtım anahtarları yardımıyla dağıtılmaktadır. Bu tür hesaplama sistemi işletmelerde zaman geçtikçe otomasyonlaşma, fonksiyonlarda farklılaşma ve teknoloji gelişimi gibi faktörlerin yaranmasıyla eskimeye başlamış ve etkinliğini yitirmeye başlamıştır. Yeni maliyet bilgi sistemlerine ihtiyaç hacim tabanlı maliyet sistemine alternatif olacak yeni bulgular ortaya çıkarmıştır. Sonuçta FTM başta olmakla birlikte çeşitli alternatif ölçümlene sistemleri yaranmıştır.

FTM`de önemli olan faaliyetlerdir ve bu sistemde maliyetler mamullere hacim tabanlıdan farklı olarak standart olarak belirlenmiş dağıtım anahtarlarıyla değil her kaynağı tüketen faaliyetin kendi maliyet etkeni ile dağıtımı yapılmaktadır. Bu gerçeğe daha yakın sonuçlar elde olunmasına sebep olmaktadır. Çünkü her faaliyet maliyetinin içinde direkt işçilik, makine saati ve hammadde maliyeti ile ilgili olmayan daha karmaşık maliyetler vardır.

Nekadar faaliyet tabanlı maliyetleme maliyetleri belirlemede daha başarılı olsada bazı maliyetlerin hesaplanması, hangi faaliyete ait olması ve hangi maliyet etkeniyle mamullerle ilgilendirileceğinin belirlenmesi konusunda karar vermede zorluklar yaşanmaktadır. Bu durum işletmeleri daha komplike ölçümlene sistemlerini araştırıp bulmaya itmektedir.

KAYNAKÇA

Altuğ, O., (2001) Maliyet Muhasebesi, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul(Aktaran, Yıldırım Ercan Çalış " Üretim Maliyetlerinin İç Denetimine Genel Bakış").

Altunay, M. A. (2007). Çağdaş maliyetleme sistemlerinden faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ve bir tekstil işletmesinde uygulanması. (Yüksek lisans tezi).

ACAR, D. Ve ALKAN, H., (2003), "Mamul Maliyetlerinin Yönetiminde Etkin Bir Araç:Değer Mühendisliği", Isparta:Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Cilt:8, Sayı:1

COOPER R. ve SLAGMULDER R., Target And Value Engineering, Productivity, Press, Portland-Oregon, 1997.

DOĞAN, Ahmet (1996), Faaliyet Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

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

Dumanoğlu, Sezai (2005) "Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama" Muhasebe Finansman Dergisi Temmuz (2005).

Emin GÜNDOĞAR, Mine Bibinoğlu İLAÇ ENDÜSTRİSİNDE BİR FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ SAU Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi 7 .Cilt, 3.Sayı (Eylül 2003).

ERSAN Sönmez, (1982): Tam Zamanında Üretim Sisteminde Maliyet Muhasebesi Sisteminin Yapısı ve İşleyişi

Ghareeb, Ather Ayoob. 2010. "HASTANELERDE MALİYETLEME VE ÖZEL BİR HASTANEDE UYGULAMA." ERCİYES ÜNİVERSİTESİ.

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

Hacırüstemoğlu, Rüstem ve Şakrak Münir (2002) Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, İstanbul: Türkmen Kitapevi.

Hasan Alkan, "İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar", Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi, Seri: A, Sayı: 2, Yıl: 2001, s.183.

JACOPSEN, Backer, (1964): Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İstanbul, Beta Yayınları.

Karacan, Sami, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Hizmet Sektörü İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2000.

KİSHALI, Yunus., İŞIKLAR, Sadi, (1999): Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesaplamaları, İstanbul, Beta Yayınları.

KOÇYİĞİT, Seyhan Çil, "Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi ve Hastane Uygulaması", Gazi Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2006.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2004) *Denetim İlke ve Esasları*, 1.Cilt, 3.Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul.

Mert, Alpaslan, Ayşegül Yıldırım Kaptanoğlu, and Hakan Yılmaztürk. 2012. *Hastanelerde M y* . 1st ed. İSTANBUL: İletişimce Ltd. Şti. A

Özcan UNUTKAN(2010) FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ VE BİR UYGULAMA Marmara Üniversitesi, Sos. Bil. M.Y.Ö

Tokay, S.H , Deeran, A. ve Arslan, S. (2011). Lojistik Maliyet Yönteminde İzlenebilecek Stratejiler ve Muhasebe Eğitiminden Beklentiler, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 29, 225-244.

Uslu, S. MALİYET MUHASEBESİ, 2. baskı, Çözüm Yayıncılık, A.Ş. no: 1,Ankara-1985.

Yıldız, Ş. (2008). Faaliyet tabanlı maliyetlemeye dayalı ekonomik katma değer analizi ve bir üretim işletmesi uygulaması (Doktora Tezi).

Yıldız ÇABUK (2003) GELENEKSEL MALİYET SİSTEMLERİNE ALTERNATİF BİR YAKLAŞIM: FAALİYET TABANLI MALİYETLEME ZKÜ. Bartın Orman Fakültesi, BARTIN Cilt:5 Sayı:5

WOODWARD, David G. (1997);“Life Cycle Costing –Theory, Information Acquisition and Application”, International Journal of Project Management, Vol.15 No.6,pp.335- 344

.