



T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI

**KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ VE FAALİYET TABANLI
MALİYETLEME MODELİNİN YÖNETİM KARARLARI AÇISINDAN
KARŞILAŞTIRMALI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ: BİR ÜRETİM
İŞLETMESİNDE UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Fatih MUŞLUOĞLU

BURSA – 2020



T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI

**KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ VE FAALİYET TABANLI
MALİYETLEME MODELİNİN YÖNETİM KARARLARI AÇISINDAN
KARŞILAŞTIRMALI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ: BİR ÜRETİM
İŞLETMESİNDE UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Fatih MUŞLUOĞLU

Danışman:

Dr. Öğr. Üyesi Şükrü DOKUR

BURSA – 2020

T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı'nda 701518023 numaralı öğrenci Fatih MUŞLUOĞLU'nun hazırladığı "Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinin Yönetim Kararları Açısından Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama" konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı 13/02/2020 Pazartesi günü 16-17 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının ...başarılı..... (başarılı / başarısız) olduğuna (oybirliği / oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav
Komisyon Başkanı)

Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Dr. Öğretim Üyesi Şükrü DOKUR

Bursa Uludağ Üniversitesi
İnegöl İşletme Fakültesi



Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Doç.Dr. Orhan BOZKURT

Bursa Uludağ Üniversitesi
İnegöl İşletme Fakültesi



Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Doç.Dr. Osman TUGAY

Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Anabilim Dalı





SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 13.01.2020

Tez Başlığı / Konusu: Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinin Yönetim Kararları Açısından Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama
Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam xiv+119sayfalık kısmına ilişkin, 13/01/2020 tarihinde şahsım tarafından *Fatih MUŞLUOĞLU* adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre tezimin benzerlik oranı % 14 'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar ~~hariç~~/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza

Adı Soyadı: Fatih MUŞLUOĞLU
Öğrenci No: 701518023
Anabilim Dalı: İşletme
Programı: Muhasebe ve Denetim
Statüsü: Y.Lisans Doktora

13.01.2020.
Fatih

Danışman
(Adı, Soyad, Tarih)

Sülkeni Dokur
13.01.2020
Sülkeni Dokur

* Turnitin programına Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

Yemin Metin

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ VE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİNİN YÖNETİM KARARLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ: BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

13.02.2020



Adı Soyadı : Fatih MUŞLUOĞLU

Öğrenci No : 701518023

Anabilim Dalı / Bilim Dalı : İşletme / Muhasebe ve Denetim

Programı : Tezli

Statüsü : Yüksek Lisans

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Fatih MUŞLUOĞLU
Üniversite : Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : Muhasebe ve Denetim
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı :xiv+119
Mezuniyet Tarihi :..../..../2020
Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Şükrü DOKUR

KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ VE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİNİN YÖNETİM KARARLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ: BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA

Günümüz şartlarında küresel alanda yaşanan gelişmeler ve teknolojiye meydana gelen hızlı değişimler işletmelerin finansal yapılarını etkilemeye başlamıştır. İşletmelerin, küresel rekabet koşullarında varlıklarını idame ettirebilmeleri ve diğer işletmelere karşı rekabet avantajı sağlayabilmeleri maliyet bilgilerini kontrol altında tutması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Maliyet bilgilerine olan güven işletmelerin yönetim stratejilerinde birçok başarılı kararların alınmasını desteklemektedir.

Bu amaçla birçok maliyet yöntemi geliştirilmiştir. Bunlardan geleneksel maliyet yönteminin mamul veya hizmetin maliyetini belirlemede yetersiz kalması işletmelerin maliyet yönetim modellerinde yeni arayışlara girmesine neden olmuştur. Buna bağlı olarak 1980' ler de faaliyet tabanlı maliyetleme modeli gelişme göstermiştir. Faaliyet tabanlı maliyet modelinin kapasite hesaplamalarında kullanılamaması, yönetim kararlarındaki yetersizliği ve uygulama alanında beklenen amacı göstermemesi nedeniyle kaynak tüketim muhasebesi ortaya çıkmıştır.

Gelişmiş maliyet yönetim modellerinin mamul maliyetlerine ve yönetim kararlarına olan etkisine dikkat çekmek amacıyla maliyet yönetiminin öneminden bahsedilerek, çağdaş maliyet modellerinden kaynak tüketim muhasebesi ile faaliyet tabanlı maliyetleme modeli karşılaştırmalı olarak birçok açıdan ele alınmıştır.

Tez çalışmam üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde maliyet yönetimi ve kaynak tüketim muhasebesi, ikinci bölümde faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ele alınmıştır. Üçüncü bölüm uygulama bölümü olup bir üretim işletmesinde yapılan gözlemler, gerçekleştirilen mülakatlar ve bilgisayar ortamından toplanan veriler ile gerekli analiz ve yorumlar yapılmıştır. Çalışma sonucunda mamul maliyetleri, kapasite maliyetleri, brüt mal satış kârı ve yönetim kararları açısından kaynak tüketim muhasebesinin faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre daha üstün bir model olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Maliyet Yönetim Sistemleri, Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM), Faaliyet Tabanlı Maliyet (FTM), Alman Maliyet Muhasebesi.

ABSTRACT

THE APPLICATION ON A MANUFACTURING BUSINESS; THE CONSIDERATION OF THE COMPARISON BETWEEN RESOURCE CONSUMPTION COST AND MODEL OF ACTIVITY BASED COSTING BY THE TERMS OF THE DECISIONS OF THE ADMINISTRATION

In today's conditions, global developments and rapid changes in technology have started to affect the financial structures of enterprises. In order to maintain their assets under global competition conditions and to provide competitive advantage to other enterprises, it is necessary to keep cost information under control. Confidence in cost information supports many successful decisions in management strategies.

For this purpose, many cost methods have been developed. Of these, the traditional cost method is inadequate in determining the cost of goods or services, which has led enterprises to search for new cost management models. Accordingly, in the 1980s, Activity based costing model developed. Resource consumption accounting has emerged because the activity based cost model cannot be used in capacity calculations, inadequacy in management decisions and does not show the expected purpose in the field of application.

Resource consumption accounting and activity-based costing model from the contemporary cost models, have been compared in many respects, by mentioning the importance of cost management in order to draw attention to the effect of advanced cost management models on product costs and management decisions.

My thesis consists of three parts. In the first part, cost management and resource consumption accounting , in the second part activity- based costing model is discussed. The third section is the application section; with observations, interviews which performed and collected datas from computer environment that made in a manufacturing enterprise, necessary analyzes and comments were made. At the result of the study, it has been identified that resource consumption accounting interms of manufactured costs,

capacity costs, gross sales profit and management decisions is much superior than the activity based costing model.

Keywords: Cost Management Models, Resource Consumption Accounting, Activity Based Cost, German Cost Accounting.

ÖNSÖZ

İşletmelerin ihtiyaç duydukları şeffaf, hızlı ve güvenilir maliyet bilgilerine geleneksel maliyet yöntemleriyle ulaşamamalarına neden olmuştur. Öyle ki işletme karar mekanizmasının doğru maliyet verileri ışığında karar verebilmeleri, rekabet stratejilerinde, mamul fiyatlandırmalarında ve alınan tekliflerde maliyet bilgilerinden yararlanma ihtiyacı işletmelerin son dönemlerde üstün niteliklere sahip olan faaliyet tabanlı ve kaynak tüketim muhasebesi gibi maliyet modellerine olan eğilimlerini arttırmıştır.

Bu çalışmada işletmelerin maliyet yönetimlerinde büyük önem taşıyan kaynak tüketim muhasebesi ve faaliyet tabanlı maliyetleme modeli karşılaştırmalı olarak incelenmiş ve yönetim kararlarına olan etkisi değerlendirilmiştir.

Çalışmanın her aşamasında kıymetli zamanlarını esirgemeyip değerli fikirleriyle yol gösteren saygıdeğer hocam Dr. Öğr. Üyesi Şükrü DOKUR' a saygılarımı ve teşekkürlerimi sunarım. Tez yazım sürecinde desteklerini esirgemeyerek engin bilgileriyle çalışmama katkı sunan değerli hocam Doç. Dr. Zerrin FIRAT' a teşekkür ederim. Yine, yaptığı eleştirilerle çalışmamın şekil bulmasını sağlayıp çalışmama yön veren saygıdeğer hocam Doç. Dr. Orhan BOZKURT' a teşekkür ederim.

Yorucu ve uzun süren çalışmalarım boyunca yanımda desteklerini her zaman hissettiğim sevgili aileme sonsuz teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	i
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLO LİSTESİ	xii
ŞEKİL LİSTESİ.....	xiii
KISALTMALAR	xiv
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
MALİYET YÖNETİMİ VE KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ.....	3
1. MALİYET YÖNETİMİ KAVRAMI.....	3
1.1. MALİYET YÖNETİMİNİN TANIMI VE GELİŞİMİ.....	3
1.2. MALİYET YÖNETİMİNİN AMAÇLARI VE AVANTAJLARI.....	12
1.3. MALİYET YÖNETİMİNİN İLKELERİ	14
1.3.1. Maliyet İlkeleri.....	15
1.3.2. Performans Ölçümleme İlkeleri	16
1.3.3. Yatırım Yönetimi İlkeleri.....	17
1.4. MALİYET YÖNETİMİNE DUYULAN İHTİYAÇ VE DEĞİŞİKLİK NEDENLERİ.....	18
2. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ	21
2.1. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN ORTAYA ÇIKIŞI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE DUYULAN İHTİYAÇ	21
2.2. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ.....	24
2.3. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN TEMEL İLKELERİ.....	26
2.3.1. Nedensellik İlkesi	26
2.3.2. Cevap Verilebilirlik İlkesi	27
2.3.3. İş/Faaliyet İlkesi	28
2.4. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN TEMEL UNSURLARI.....	29
2.4.1. Kaynaklar	29

2.4.2. Maliyet Yapıları	30
2.4.3. Miktar Temelli Yaklaşım	30
2.4.4. Yerine Koyma Maliyetine Dayalı Amortisman Yöntemi.....	31
2.5. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN YARARLARI.....	31
2.6. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN UYGULAMA SÜRECİ	34
2.7. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN GELENEKSEL MALİYETLEME MODELİYLE KARŞILAŞTIRILMASI	39
İKİNCİ BÖLÜM	41
FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİ HAKKINDA.....	41
1. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME	41
1.1. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİNE DUYULAN İHTİYAÇ, ORTAYA ÇIKIŞI VE TARİHSEL GELİŞİMİ	41
1.1.1. Birinci Kuşak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	43
1.1.2. İkinci Kuşak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	44
1.1.3. Üçüncü Kuşak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	44
1.1.4. Dördüncü Kuşak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	45
1.2. FAALİYET TABANLI MALİYET MODELİNİN TANIMI.....	45
1.3. FAALİYET TABANLI MALİYET MODELİNİN AMAÇLARI VE ÖZELLİKLERİ	48
1.4. FAALİYET TABANLI MALİYET MODELİNİN TEMEL KAVRAMLARI... 50	
1.4.1. Faaliyet Kavramı	51
1.4.2. Kaynak Kavramı.....	55
1.4.3. Faaliyet Merkezi	56
1.4.4. Maliyet Havuzu	56
1.4.5. Maliyet Sürücüsü	59
1.4.6. Performans Ölçüleri	59
2. FAALİYET TABANLI MALİYET MODELİNİN İŞLEYİŞİ	60
3. FAALİYET TABANLI MALİYET MODELİNİN PLANLANMASI	62
3.1. FAALİYET TABANLI MALİYET MODELİNİN SÜREÇ DEĞER ANALİZİ 64	
3.2. FAALİYETLERİN BELİRLENMESİ.....	64
3.3. FAALİYET GRUPLANDIRILMASI (FAALİYET MERKEZLERİNİN BELİRLENMESİ).....	65

3.4. MALİYETLERİN FAALİYET MERKEZLERİNE TOPLANMASI (MALİYET HAVUZLARININ OLUŞTURULMASI)	67
3.5. MALİYET ETKENLERİNİN SAYISININ BELİRLENMESİ	68
3.6. MALİYET ETKENLERİNİN BELİRLENMESİ	70
3.7. FAALİYET MALİYETLERİNİN MAMULLERE YÜKLENMESİ	71
3.7.1. Çıktıların Belirlenmesi	72
3.7.2. Yükleme Oranı Kullanılarak Maliyet Yükleme	72
4. FAALİYET TABANLI MALİYET MODELİNİN GELENEKSEL MALİYET YÖNTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	73
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	77
ÇALIŞMA İLE İLGİLİ BİR UYGULAMA.....	77
1. ANALİZE TABİ MALİYETLEME MODELLERİNİN BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULANMASI.....	77
1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	77
1.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	77
1.3. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI VE KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR... ..	78
1.4. ÜRETİM İŞLETMESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER	78
2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİNİN UYGULANMASI	80
2.1. FAALİYETLERİN BELİRLENMESİ VE TANITIMI	80
2.2. DİREKT MALİYETLERİN BELİRLENMESİ.....	82
2.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme (DİMM) Maliyetlerinin Belirlenmesi.....	82
2.2.2. Direkt İşçilik (DİŞ) Maliyetlerinin Belirlenmesi.....	83
2.3. ENDİREKT MALİYETLERİN BELİRLENMESİ	85
2.4. MALİYET ETKENLERİNİN BELİRLENMESİ	87
2.5. DİĞER ENDİREKT GİDERLERİN MALİYET ETKENLERİ ARACILIĞIYLA FAALİYETLERE DAĞITILMASI.	89
2.6. FTM MODELİNE GÖRE FAALİYETLERE TAŞINAN TOPLAM MALİYETLERİN BELİRLENMESİ	92
2.7. FAALİYET DÜZEYLERİNİN BELİRLENMESİ	94
2.8. FTM MODELİNE GÖRE FAALİYET GİDERLERİNİN MAMULLERE TAŞINMASI	95
2.9. FTM MODELİNE GÖRE MAMULLERİN BİRİM MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİ	97
3. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİNİN UYGULANMASI	98

3.1. KTM MODELİNE GÖRE KAYNAKLARIN BELİRLENMESİ VE GENEL ÜRETİM GİDERLERİNİN KAYNAK HAVUZLARINDA GÖSTERİLMESİ	98
3.2. ÜRETİM İŞLETMESİNDE KAYNAK HAVUZLARINDA BULUNAN SABİT MALİYETLER İLE ORANTISAL MALİYETLERİN DAĞILIMI	99
3.3. KTM MODELİNE GÖRE KAYNAK HAVUZUNDA YER ALAN MALİYETLERİN FAALİYETLERE DAĞITILMASI.....	100
3.4. KAPASİTELER VE YÜKLEME ORANLARI.....	105
3.5. KTM MODELİNE GÖRE FAALİYET GİDERLERİNİN MAMULLERE TAŞINMASI	108
3.6. KTM MODELİNE GÖRE MAMULLERİN BİRİM MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİ	109
3.7. KTM VE FTM MODELİNE GÖRE ELDE EDİLEN BULGULARIN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ.....	110
SONUÇ.....	112
KAYNAKÇA	114

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Yararları	33
Tablo 2.1. FTM Modeli ile Geleneksel Maliyet Yönteminin Karşılaştırılması.....	74
Tablo 3.1. Mamullerin DİMM Maliyetleri.....	83
Tablo 3.2. Mamullerin DİŞ Maliyetleri.....	84
Tablo 3.3. İşletmenin Endirekt Maliyetleri.....	86
Tablo 3.4. Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi.....	88
Tablo 3.5. Diğer Endirekt Faaliyetlere Dağıtılması.....	89
Tablo 3.6. Faaliyet Düzeyleri.....	94
Tablo 3.7. Faaliyet Giderlerinin Mamullere Taşınması.....	96
Tablo 3.8. FTM Modelinde Birim Mamul Maliyetleri.....	97
Tablo 3.9. Genel Üretim Giderlerinin Kaynak Havuzlarında Gösterilmesi.....	99
Tablo 3.10. Kaynak Havuzlarında Yer Alan Maliyetlerin Sabit ve Orantısal Olarak Ayrımı.....	100
Tablo 3.11. Satış Pazarlama Faaliyet Havuzu İçin Toplam Maliyetlerin Belirlenmesi..	101
Tablo 3.12. Satınalma Faaliyet Havuzu İçin Toplam Maliyetlerin Belirlenmesi.....	101
Tablo 3.13. Planlama Faaliyet Havuzu İçin Toplam Maliyetlerin Belirlenmesi.....	102
Tablo 3.14. Pres Faaliyet Havuzu İçin Toplam Maliyetlerin Belirlenmesi.....	102
Tablo 3.15. Termik Faaliyet Havuzu İçin Toplam Maliyetlerin Belirlenmesi.....	103
Tablo 3.16. Boy Kesme Faaliyet Havuzu İçin Toplam Maliyetlerin Belirlenmesi.....	103
Tablo 3.17. Talaşlı İmalat Faaliyet Havuzu İçin Toplam Maliyetlerin Belirlenmesi....	104
Tablo 3.18. Boyahane Faaliyet Havuzu İçin Toplam Maliyetlerin Belirlenmesi.....	104
Tablo 3.19. Ambalajlama Faaliyet Havuzu İçin Toplam Maliyetlerin Belirlenmesi...	105
Tablo 3.20. Üretim İşletmesinde Teorik ve Fiili Kapasite.....	106
Tablo 3.21. KTM Modelinde Faaliyet Giderlerinin Mamullere Taşınması.....	109
Tablo 3.22. KTM Modelinde Birim Mamul Maliyetleri.....	110

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1.1. Maliyet Yönetimi ve İşletme Fonksiyonları.....	9
Şekil 1.2. Maliyet, Gider ve Harcama İlişkisi.....	11
Şekil 1.3. Kaynak Tüketim Muhasebesi.....	25
Şekil 1.4. Kaynak Tüketimi İçin Girdi-Çıktı Modeli.....	28
Şekil 1.5. Kaynak Tüketim Muhasebesi Uygulama Süreci.....	36
Şekil 1.6. Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinde Sabit ve Orantısal Maliyetler ile Atıl Giderlerin İşleyişi.....	38
Şekil 2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Yatay ve Dikey Boyutla Maliyet Dağıtım Boyutu.....	47
Şekil 2.2. Maliyet Etkenine Göre Faaliyet Maliyetleri.....	58
Şekil 2.3. İki Aşamalı FTM Modeli.....	61
Şekil 2.4. Faaliyetlerin Çeşitli Düzeylerde Gruplandırılması.....	67
Şekil 2.5. Geleneksel Maliyet Yöntemi.....	75
Şekil 2.6. Faaliyet Tabanlı Maliyet Modeli.....	76
Şekil 3.1. İşletmeye Ait İş Akış Şeması.....	79

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AR- GE	Araştırma ve Geliştirme
CAM-I	Computer Aided Manufacturing-International
DİMM	Direkt İlk Madde ve Malzeme
DİŞ	Direkt İşçilik
ERP	Kurumsal Kaynak Planlama
FTM	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
GM	Geleneksel Maliyet
GPK	Alman Maliyet Muhasebesi
GÜG	Genel Üretim Giderleri
IFAC	International Federation of Accounting
IGPG	International Good Practice Guidance
KTM	Kaynak Tüketim Muhasebesi
OYO	Orantısal Yükleme Oranı
PAIB	Professional Accountants in Business
SAP	System, Application Products
SYO	Sabit Yükleme Oranı

GİRİŞ

Bilgi teknolojilerinde meydana gelen hızlı gelişmeler, üretim ekonomilerindeki değişimler ile birlikte işletmelerin maliyetleme alanında hızlı kararların alınmasını zorunlu hale getirmiştir. Küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan ekonomik risklerin minimum seviyeye indirilmesi için işletmeler, fiyatlara müdahale edememelerinden çağın uygun maliyet yönetim şekli arayışına girmişlerdir. İşletmeler, artan risk unsurlarına karşı başarı elde edebilmeleri için ani stratejik kararlarla harekete geçmesi, kalitesi yüksek maliyeti düşük ürünler üretmesini zorunlu hale getirmiştir.

İşletme yönetim mekanizmasının, maliyet analizleri sonucunda isabetli kararlar vermeleri doğru ve güvenilir maliyet verileri ile mümkündür. İşletmeler müşterilerin beklentilerini karşılayacak, nitelikli ürünler sunacak, gelişime açık olacak aynı zamanda bunlarla birlikte rakip firmalara karşı bir fiyat politikası belirleyecek, bu bağlamda bu şartları göz önünde bulundurarak maliyetleri minimize etme yoluna gidecektir. İşletmelerin maliyetlerini doğru tespit etmeleri maliyet alanında kızıllı kararlar alınmasına ve böylece maliyetlerin minimum seviyeye inmesine neden olmaktadır. Hatalı elde edilen maliyet bilgileri işletmeleri karlı gösteren fakat zararına gerçekleşen satışlar yapmasına neden olmaktadır. Yaşanan bu tür hadiseler işletmelerin uzun dönemli yaşam seyrinin gelişimini etkilemektedir. Hatalı maliyet hesaplamaları, güvenilirliğini yitirmiş maliyet sistemleri, işletme karar mekanizmasında maliyet verilerinin etkisizliği gibi sebepler neticesinde maliyet yönetiminde yeni arayışlara gidilmiştir.

Geleneksel maliyet yönteminde, mamulün fiyatının maliyet üzerine eklenen kar ile belirlenmesi hatalı fiyat tespittir. Bunun temel nedeni küresel ekonomide fiyatları belirleyen unsurun artık işletmenin elinde olmadığı tamamen piyasa tarafından belirlendiğidir. Geleneksel maliyet yönetiminin başarısız olmasındaki ikinci temel etken ise teknolojideki ve otomasyondaki artış sonucunda yaşanan maliyet payındaki direkt işçilik giderlerinin azalması ve genel üretim giderlerinin artmasına rağmen genel üretim giderlerinin dağıtımının doğru şekilde yapılmayıdır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, geleneksel maliyet yönetiminde yaşanan yetersizlik ve hatalar sonucunda ortaya çıkmış, geleneksel yöntemle göre daha kapsamlı bir maliyetleme modelidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, işletmelere mamul

maliyetlerinin daha doğru hesaplanması, faaliyetlerin işleyiş düzeylerinin gözetim altına alınarak değer yaratmayan ve işletmeyi israfa sürükleyen maliyetlerin önüne geçilmesi açısından önemli getiriler sunmuştur. Faaliyet tabanlı maliyetleme modeli işletmeler tarafından karmaşık bir maliyetleme aracı olarak kabul edilmiş ve beklenen ilgiyi görmemiştir. Ayrıca faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin kapasite kullanımında büyük öneme sahip olan atıl kapasiteyi devreye almaması model için bir eksiklik olarak kabul edilmiştir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme modelinden istenilen verimin alınmaması Kaynak Tüketim Muhasebesi maliyetleme modelini ortaya çıkarmıştır. Yeni nesil bir maliyetleme modeli olan kaynak tüketim muhasebesi hem faaliyet tabanlı maliyetleme modelini hem de Alman maliyet muhasebesini bünyesinde barındırmaktadır.

Kaynak tüketim muhasebesinin işletmeler için en büyük getirisi kapasite kullanım oranının hesaplanıp atıl kapasite maliyet bilgisini işletmeye sunmasıdır. Bu maliyet yöntemi ile elde edilen bilgiler ışığında işletme yöneticileri stratejik ve yönetsel karar alma için gerekli olan maliyet bilgilerine ulaşma imkanına sahip olur. Faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre çok kapsamlı bir modeldir.

Çalışmanın amacı, faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ile kaynak tüketim muhasebesi modelinin bir üretim işletmesinde uygulanabilirliğinin tartışılması, uygulama sonucunda birim mamul maliyetlerinin iki modele göre karşılaştırılıp incelenmesi, kaynak tüketim muhasebesinin uygulanması sonucunda ortaya çıkan atıl kapasite maliyetinin yönetim kararına olan etkisinin değerlendirilmesidir.

Bu doğrultuda çalışmanın birinci bölümünde maliyet yönetim kavramı ve maliyet yönetim modellerinden kaynak tüketim muhasebesi hakkında bilgilere yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde faaliyet tabanlı maliyetleme modeline ait literatür bilgileri verilerek model hakkında açıklamalar yapıp model kapsamlı şekilde tanıtılmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise kaynak tüketim muhasebesi ve faaliyet tabanlı maliyetleme modeli bir üretim işletmesinde toplanan veriler ile uygulanmış elde edilen bulgular ile sonuç kısmına ulaşılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİYET YÖNETİMİ VE KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ

1. MALİYET YÖNETİMİ KAVRAMI

Stratejik yönetim düşüncesi ve hızla artan rekabet anlayışıyla birlikte işletmelerin kullandıkları klasik maliyet yöntemleri, bugünün yüksek teknoloji ve işletmenin finansal bilgilerini küresel piyasa anlayışının getirdiği hız, fayda ve doğrulukta üretmekte yetersiz kalmıştır. Yaşanan bu gelişmeler maliyet hesaplama anlayışını değiştirmiş ve maliyet yönetimi kavramının işletmeler arasında hızla yayılmasına neden olmuştur.

1.1. MALİYET YÖNETİMİNİN TANIMI VE GELİŞİMİ

İşletmeler arasında hızla artış gösteren rekabet nedeniyle müşteri ihtiyaçlarına göre maliyetlerini ölçme ve faaliyetlerini belirli performans ölçüleriyle değerlemeleri son zamanlarda yeterli olmamaya başlamıştır. İşletmelerin müşterilere eşsiz ürün ve hizmet sunmaya odaklanmış olması mamul ve üretimin kalitesini, fonksiyonelliğini ve fiyattaki değişimlerini önemli düzeyde etkilemiştir.¹ Diğer taraftan küreselleşme hareketlerinin hız kazandığı günümüzde dünya çapında yaşanan teknolojik gelişmeler ve entelektüel sermayede meydana gelen değişim muhasebenin geçmişe dönük defter tutma şeklinde değil geleceğe yönelik yorum yapmaya yarayan bir bilgi toplama ve raporlama süreci olarak düşünülmesine neden olmuştur.² Yaşanan bu gelişmelerle birlikte işletmelerin amaç ve faaliyetlerinin farklılık göstermesi, zaman içinde ihtiyaçlarının değişmesi, farklı işlem ve farklı hedeflere ulaşma isteği muhasebe türlerinin çeşitlilik kazanmasına yol açmıştır.

Muhasebenin kaç farklı gruba ayrıldığı konusunda kesin bir kuram olmamakla birlikte literatürde genellikle muhasebe; genel (finansal) muhasebe, şirketler muhasebesi, maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi şeklinde dörde ayrılırken; genel (finansal) muhasebe, uzmanlık muhasebeleri (maliyet muhasebesi, banka muhasebesi, vergi muhasebesi, inşaat muhasebesi vs.), yönetim muhasebesi şeklinde sınıflamalarla da karşılaşılmaktadır.

¹ Reşat Karcıoğlu, *Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Erzurum: Aktif Yayınevi, 2000, s. 61.

² Alparslan Peker, *Modern Yönetim Muhasebesi*, Genişletilmiş 3.b., İstanbul: Filiz Kitabevi, 1983, s. 9-14.

Genel (finansal) muhasebe; işletmeye ait olan varlıkların hangi kaynaklardan elde edildiğini ve bu varlıkların nerelerde kullanıldığını hesaplar aracılığıyla belirleyen, gelir ve giderleri karşılaştırarak faaliyet sonucunu ortaya koyan bir bilgi sistemidir.³ Dolayısıyla finansal muhasebe, işletmenin hesap dönemi içindeki tüm değer artış ve azalışlarını, faaliyet sonuçlarını, varlık ve sermaye yapısındaki değişimleri saptamış olmaktadır.⁴ Ayrıca finansal muhasebe sayesinde işletme dışındaki karar alıcılar (ortaklar, yatırımcılar, kredi temin edenler, devlet kurumları ve benzer kişi kurumlar) finansal tablolar aracılığıyla ihtiyaç duyulan finansal bilgileri temin etmektedir.⁵ İşletmelerin mali yapılarını düzenleme konusunda finansal muhasebenin önemi oldukça fazladır.

Şirketler muhasebesi, şahıs şirketleri, sermaye şirketleri ve kooperatif kuruluşlarının sermaye değişiklikleri, kâr/zarar dağıtımları, vergi mevzuatı karşısındaki durumları, tasfiye işlemleri ve tüm işlemlerin muhasebeleştirilmesi konularına yer vermektedir.⁶

Maliyet muhasebesi, bir işletmenin faaliyetine konu olan mal ve hizmetlerin üretilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin katlandığı fedakarlığın para cinsinden ifadesini gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden ortaya çıktığını belirleyen ve bu giderleri; türleri, işlevleri ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma ölçüsünde kaydedip izleyen, bu bilgilerin analizinin yapılıp yorumlanmasını sağlayacak raporların hazırlanmasını ve maliyetlerinin kontrolünü amaçlayan bir muhasebe türüdür.

Maliyet muhasebesinin diğer bir yükümlülüğü ise işletme içerisinde var olan döngünün düzenlenmesidir. Maliyet muhasebesiyle işletme faaliyetine konu olan mal ve hizmetlerin üretiminde kullanılan kaynaklarda meydana gelen şekil değişimleri izlenilerek bu değişim süreciyle ilgili çalışmalar yapılır. Maliyet muhasebesi, üretime konu olan kaynaklardan elde edilen finansal bilgilerle sürecin tamamlanmasına önemli katkılar sunmaktadır.

³ Ertuğrul Çetiner, *Genel Muhasebe Teori ve Uygulama*, 3.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2010, s. 9

⁴ Karcioğlu, a.g.e., s. 4.

⁵ Çağrı Köroğlu, *Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama*, (Doktora Tezi), Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012, s. 12.

⁶ http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Şahıs%20Şirketleri.pdf, (12.11.2018)

Maliyet muhasebesinin düzenli olarak işleyebilmesi ve görevlerini yerine getirebilmesi için maliyet muhasebesini alt gruplara ayırıp analizlerde bulunmak gerekmektedir. Bu alt gruplar; maliyet hesaplama sistemi, kayıt sistemi ve maliyet yönetim sistemi olup birbirleriyle karşılıklı olarak sürekli etkileşim içinde hareket etmektedir.⁷ Böylece işletmede ortaya çıkan maliyet bilgilerinin üretilmesi ve bilgi kullanıcılarına aktarılması maliyet muhasebesinin temel amacıdır.

Yönetim muhasebesi ise işletmenin hedeflerine ulaşması amacıyla işletme karar mekanizmalarının ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlamaktadır. Yönetim muhasebesiyle işletme, yöneticilerine muhasebe verilerini sunarak faaliyetlerin planlanması, kontrolü ve alınacak stratejik kararların yürütülmesi şeklinde etkin bir rol izlemektedir. Ayrıca günümüz ekonomik piyasasında ve hızla yayılan rekabet ortamında yönetim muhasebesinin planlama ve pazar koşulları bakımından finans fonksiyonuna etkisi oldukça büyüktür.

Yönetim muhasebesinin etkin bir şekilde kullanılmasıyla işletme karar alma mekanizması yeterli ve gerekli bilgi ihtiyacını karşılayabilmektedir. Yönetim muhasebesi, işletme yöneticilerinin talep ettikleri bilgileri kendilerine sunarak kurumsal performans hakkında da daha etkili kararlar alınmasında yöneticilere önemli avantajlar sağlamaktadır.

Yöneticilerin, tüm işleyişi tek çatıdan görme ve işleyiş hakkında etkili bilgiler elde etmeleri sistem yaklaşımı sayesinde sağlanmaktadır. İşletmenin unsurlarına tek tek bakmak yerine, tüm unsurları aynı anda ele almak her alanda kârlılığı ortaya koymaktadır. Maliyet yönetimi de sistem kavramı içinde yer alan ve işletmenin mali düzenini ortaya çıkaran bir oluşumdur.

Geçmişten günümüze, tarihin her aşamasında ve farklı medeniyetlerde finansal oluşumları kontrol etmek, karar almak ve plan yapmak açısından muhasebe sistemleri her

⁷ Mevlüt Karakaya, *Maliyet Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011, s. 7.

zaman bir çıkış noktası olarak kullanılmıştır.⁸ Dolayısıyla işletmelerin mali yapılarının kontrol altına alınmasında muhasebe sistemlerinin katkısı oldukça fazladır.

Sistem hem kendi unsurları arasında hem de çevre faktörlerle ilişkili olan parçaların bütünleştirilmesidir. Sistemde belli girdiler alınıp belirli işlem sonucunda çıktılara dönüşmektedir. İşletmenin tüm faaliyetlerinin verimli yürütülmesinde etkilidir. Aristo'nun "bütün, parçaların toplamından daha fazladır" sözü, sistemin temel felsefesini ortaya koymaktadır. Tanımlara dayanarak sistem kavramı şu dört özellikten meydana gelmektedir:⁹ Nitekim;

- Sistem düzenli bir topluluğu oluşturmaktadır.
- Sistemde tüm unsurlar tek çatı altında bir araya gelmektedir.
- Sistemi oluşturan unsurların birbiriyle ilişkisi olmasından dolayı, aralarında iletişim ve etkileşim olmak zorundadır.
- Sistem bir amaç doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. Tüm unsurlar sistem amacına yönelik olmalıdır.

Maliyet sistemlerinin oluşturulması, bununla birlikte maliyet yönetiminin gelişimi eski tarihlere dayanmaktadır. Maliyet alanında yaşanan tarihsel gelişim sürecini şu şekilde özetlemek mümkündür:

1900-1920 yılları arasında, gerçek ürün maliyeti hesaplanmamakla birlikte maliyet bilgisine pek önem verilmemiştir. Finansal sistemin bütünlüğü stokların fiziki olarak sayılmasıyla korunmak istenmiştir.

1920-1960 yılları arasında ABD'de önemli ekonomik faaliyetler yaşanmıştır. Üretim aşamalarında önemli yollar kat edilerek seri üretime geçilmiştir. Yapılan seri üretimlerle birden fazla mamul üretilip ürün çeşitliliğine gidilmiş mamuller ucuz fiyatlarla satılmıştır. Yaşanan aşırı refah uzun vadeli olmayıp, 1929 yılında tüm dünyada etkili olan ekonomik krizle muhasebe bilgisinin önemi anlaşılmıştır. Bu zaman sürecinde

⁸ Rahmi Yücel, Kayhan Ahmetoğulları, "İleri Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Rekabet Stratejileri ve Performans Üzerindeki Etkisi", *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, c. 6, s. 4, Issn. 1309-2448, 2015, s. 180.

⁹ Nusret Yazıcı, *Maliyet Yönetim Sistemlerinin Türk Hazır Giyim Sektörünün Rekabet Gücüne Etkisinin İncelenmesi*, (Doktora Tezi), Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 4.

geleneksel yöntemlerle ürün maliyetleri fiyatlama konularında kullanılmaya başlanmıştır. Ayrıca muhasebe bilgisine dayalı şekilsel kontrol süreçlerinde de gelişmeler yaşanmıştır.

1960-1980 yılları arasında Entegre Enformasyon Sistemleri görülmüştür. Bu yıllar arasında gerçekleşen teknolojiye gelişmelerle birlikte, üretim süreçleri bilgisayar yazılımlarıyla tanışmış, mamul ve üretim süreçlerinde değişimler ortaya çıkmıştır. Mamul ve teknolojik gelişmelerde meydana gelen evrim neticesinde, 1920'li yıllardan günümüze kadar uzanan maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin, ihtiyaçları karşılamaları bakımından yetersiz kaldığı görülmüştür. Bu sorunlar mamul maliyetlerinin sağlıklı verilere dayanması, eksik ve gecikmiş üretim bilgileri, ekonomik durumu şeffaf bir şekilde yansıtmayan performans ölçümleri olarak özellikle 1980'li yıllarda etkili bir şekilde ortaya çıkmıştır. Sermaye yoğun üretim aşamasına geçilmesiyle birlikte imalat maliyetlerinin toplam maliyet içindeki payında artış olmuştur. Birim maliyetlerin hesaplanmasında, çeşitli bölümlere yüklenen maliyetlerin dağıtımının gerçekleşme şekli ve mamullere doğru yüklemenin nasıl olacağı sorularını gündeme getirmiştir. Bu gelişmeler, geleneksel maliyetleme sistemleri ve finansal göstergelerin güvenilirliği açısından son derece önemli çalışmalardır. 1980'den başlayıp günümüze kadar devam eden süre zarfında Maliyet Yönetimi Sistemleri ortaya çıkmıştır. Bu dönemde yönetsel faaliyetlerle üretim faaliyetleri birlikte yürütülmektedir. Üretimin her aşamasında koordineli şekilde hareket etmeye çalışılarak faaliyetler uzun dönemli stratejik hedefler doğrultusunda ilerlemektedir. Maliyet dağıtımını nasıl olmalı sorusu yerini maliyetler nasıl azaltılmalı sorusuna bırakmıştır. İşletme performansını belirleyen ölçütler sadece finansal olmaktan çıkmış finansal olmayan ölçütlere de yer verilmiştir. Bu nedenle maliyet yönetiminin sağladığı bilgi sadece muhasebe bölümünü değil işletme içindeki tüm bölümleri de etkisi altına almıştır. İşletmeler tek bir bölümün başarısına odaklanmaktansa topyekûn başarıya odaklanmıştır.

1980 sonrasında maliyet yönetimi; temel işlemlerin raporlanması, raporlamanın güvenilirliğinin tespiti, karar verme aşamasında etkin ve uygun bilgiler için faaliyet verilerinin izlenmesi ve stratejik maliyet bilgisinin ortaya çıkması süreçlerinden geçmiştir.¹⁰

¹⁰ Feryal Orhon Basık, *Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2012, s. 4-6.

Maliyet muhasebesinin rolü, değişimi ve etkilenmesine yönelik maliyet yönetimi yaklaşımının kavramsal çerçevesi 1986 yılında ABD’ de yayınlanan CAM-I (Computer Aided Manufacturing - International) adlı raporla meydana gelmiştir. Maliyet muhasebesinin kavramsal çerçevesini oluşturan bu raporu hazırlamak için gelişmiş endüstri şirketleri, bağımsız muhasebe kuruluşları ve hükümet temsilcileri tarafından bir konsorsiyum kurulmuştur.¹¹ Kurulan konsorsiyumla birlikte geleneksel maliyet kuramları değişime uğramış, maliyet yönetimi konusunda yeni adımlar atılmıştır.

Konsorsiyum tarafından oluşturulan CAM-I raporu sonrasında maliyet yönetimi, maliyet muhasebesi kavramına göre daha geniş bir yelpaze çerçevesinde değerlendirilmeye başlanmıştır. Maliyet muhasebesi işletmelerin belli bir dönemine ait maliyetlerinin hesaplanması, raporlanması, kontrol edilmesi süreciyle ilgilenirken maliyet yönetimi; işletmelerde stratejik yönetim, planlama ve karar alma, yönetim ve faaliyet kontrolü ve mali tabloların oluşturulması gibi fonksiyonların düzgün bir şekilde işlerlik göstermesini sağlamaktadır. Maliyet yönetimi yaklaşımının ortaya çıkmasında etkili olan teknolojik, ekonomik ve kültürel gelişmeler, işletme stratejilerinin oluşumunu da etkilemektedir.¹² Bu bağlamda, işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak fonksiyonel kararların hızlı olarak alınması ve işletme bütünlüğünün gerçekleştirilmesi olarak kabul edilen stratejik yönetim anlayışında maliyet yönetiminin payı büyüktür.

Son zamanlarda yaygın olarak kullanılmaya başlanan maliyet yönetimi kavramının, henüz tekdüze bir tanımı bulunmamaktadır. Maliyet yönetimi, “küresel piyasalarda zamanlama, maliyet, kalite ve fonksiyonellik açısından rekabet edilebilir mamul ya da hizmet üretiminde kaynakların verimli kullanımı için, yöneticilere yardımcı olacak bilgileri sağlamak” olarak tanımlanmaktadır.¹³ Bir başka tanıma göre maliyet yönetimi, Frederick Taylor’ la başlayan bilimsel yönetim yaklaşımının, günümüze kadar

¹¹ Münir Şakrak, *Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, İstanbul: Yasa Yayınları, 1997, s. 48.

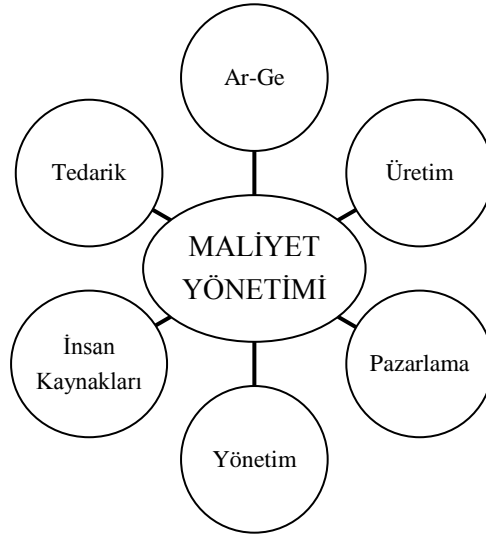
¹² İsmet Titiz, Çetin Cüneyt, “Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, C.5, S.2, 2000, s. 122.

¹³ Muhammed Ardıç, *Maliyet Yönetimi Yaklaşımları ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliklerinin Araştırılması*, (Doktora Tezi), Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 14.

uzanan maliyet muhasebesi kavramına göre daha geniş ve standart maliyetleme sistemlerini kapsayan bir süreç olarak ifade edilmiştir.¹⁴

İşletmeler, günümüzde var olan rekabet ortamında, müşterilerin ihtiyaçlarını verimli bir şekilde karşılamak ve kalıcılığı sağlamak için kaliteli ürün, otomasyon, düşük stok, hızlı dağıtım ve yüksek teknolojiyi dikkate alan üretim ortamları oluşturmaya çalışmıştır. Bu yeni üretim ortamlarında şüphesiz maliyet bileşenleri ve maliyet sistemlerinde önemli değişimler ortaya çıkmıştır. Özellikle genel üretim giderlerinin toplam mamul maliyetine olan etkisi artarken, direkt hammadde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinin toplam mamul maliyeti içindeki etkisi azalmıştır. Bu nedenle maliyet muhasebesi fonksiyonlarından olan üretilen mamul veya hizmetin maliyetinin saptanması fonksiyonu yerini, planlama, maliyet analiz, maliyet azaltma, maliyet kontrol ve maliyet bilgilerinin yönetim kararlarında kullanılmasına bırakmıştır. Maliyet yönetimi işletme fonksiyonları ile sistemli bir şekilde işleyişini sürdürmüştür.¹⁵ Nitekim maliyet yönetimiyle birlikte işletme birimleri arasında koordinasyon sağlanmış ve işletme kararları hızla uygulanma aşamasına geçmiştir.

Şekil 1.1. Maliyet Yönetimi ve İşletme Fonksiyonları



Kaynak: Muhammed Ardiç, *Maliyet Yönetimi Yaklaşımları ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliklerinin Araştırılması*, (Doktora Tezi), Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 15.

¹⁴ Robin Cooper, "Cost Management: From Frederick Taylor to the Present", *Journal of Cost Management (September/October)*, 2000, s. 4.

¹⁵ Karcıoğlu, a.g.e., s. 61-62.

Şekilde görüldüğü üzere, maliyet yönetimi işletme fonksiyonlarının merkezinde bulunmaktadır. Maliyet yönetiminin; maliyet ve kalite faaliyetleri, ürün ve hizmet bağlamında üretim, tedarik, Ar-Ge, pazarlama, yönetim ve insan kaynaklarıyla ilişki halinde olduğu görülmektedir.

Teknolojinin gelişmesiyle işletmelerin küresel yapı çerçevesinde ekonomik alandan uzak olması kaçınılmaz olmuştur. İşletmeler tüm coğrafyaya ulaşabilmekte ve tüm insanlara hitap edebilmektedir. Ülkeler kendi aralarında ticari, kültürel ve politik faaliyetlerini gerçekleştirebilmektedir. Küreselleşme kavramının gerçekleşmesi ve işlemlerin gelişimleri şu akış çerçevesinde meydana gelmiştir.¹⁶ Bunlar;

- Uydu ve bilgisayar teknolojisinin küresel iletişimi arttırması,
- Dünya genelinde bütünleşmiş ve koordine edilmiş ürün tasarımı, üretim, satış ve hizmetler ile ulusal kimliklerini kaybetmeye başlayan çok uluslu işletmeler,
- Uluslararası artış gösteren serbest ticaret antlaşmaları,
- Ticaret, finans, iş, ürün ve hizmetler için dünya genelinde düzenlemelerin ve standartların yaygınlaşması,
- Hızla gelişen ekonomik pazarların varlığı,
- Ulusal ekonominin, uluslararası bir şekil almasıyla artan yabancı sermaye ve yabancı denetimlerdir.

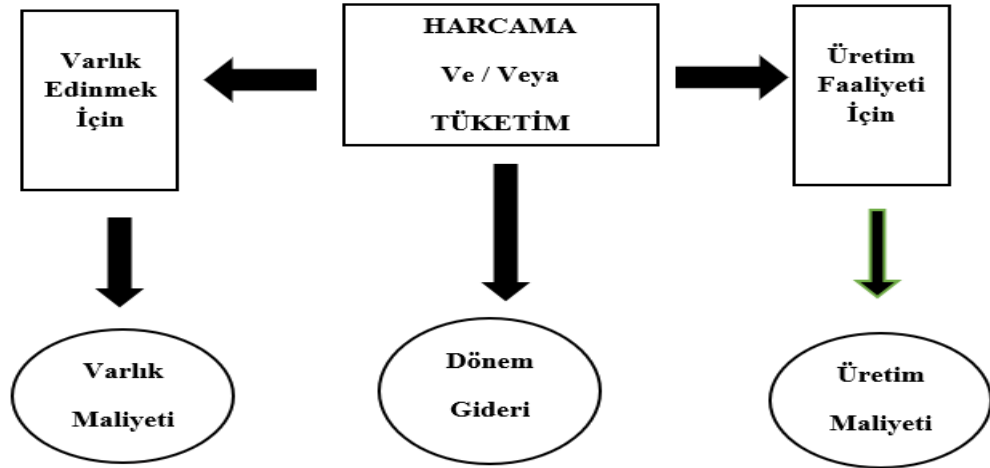
Yaşanan tüm değişimler, küresel rekabeti meydana getirmiştir. İşletme sayısındaki artış bir işletmenin diğerlerinden daha kaliteli ürünler sunması, teknolojik üstünlük ve iyi bir denetime sahip olmasını öngörmektedir. Küreselleşme; hataya yer vermeyen bir yönetim anlayışı, entegrasyon, yönetimde bilgi birikimi, şirketler arası rekabet, toplam kalite düşüncesiyle beraber sosyal, siyasal ve teknik alandaki yenilikler, işletmeleri bu hızlı değişimlere ayak uydurmak ve yapılarını gözden geçirmek zorunda bırakmıştır. İşletmeler, maliyetlerini azaltmak ve kârlılıklarını arttırmak için rekabet şartları altında daha kaliteli ve daha ucuz ürünleri fazla çeşitle üretmek ve bunu da tüm üretimden

¹⁶ Tuğdem Saygın, *Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Kaizen Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Çanakkale: Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 26.

alınacak olan maliyet verilerini analiz ederek gerçekleştirmek zorundadır.¹⁷ Tüm bunlar her geçen gün kendini geliştirmekte olan maliyet yönetimini, işletmeler açısından önemli bir zorunluluk haline getirmiştir. Küreselleşmeyle birlikte maliyet yönetimleri de sistematik bir hal almıştır.

Hem zaman hem de ekonomik avantajlar nedeniyle maliyetler sadece hesaplanmayıp aynı zamanda yönetilmeye başlanmıştır. Bir firmanın veya ekonomik bir kuruluşun yönetim döngüsünü etkili bir şekilde sürdürebilmesi ve devamlılığını sağlayabilmesi için gelir-gider ve finansal bilgilerini elde etmesi gerekmektedir. İşletmelerin yapmış olduğu harcamalar dış hareketliliğini, gider ve ödemeleri ise iç hareketini oluşturmaktadır.

Şekil 1.2. Maliyet, Gider ve Harcama İlişkisi



Kaynak: Mevlüt Karakaya, *Maliyet Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011, s. 20.

Maliyet yönetiminin önemli bir görevi olan yönetsel hedeflerin yerine getirilmesinde, girdi ve aşamalarını kullanan içsel bilgi kullanıcıları ile üretim çıktıları arasında sıkı bir ilişki vardır. Üretimi doğrudan veya dolaylı olarak ilgilendiren tüm verilerin doğru bir şekilde kayıt edilip incelenmesi işletmenin maliyet yönetimi ve karar mekanizması için oldukça önemlidir. Bu konuda şirket çalışanlarına önemli görevler düşmektedir. Tüm verilerin doğru ve güvenilir olmasının yanı sıra müşteri odaklılık, yeni

¹⁷ Osman Kürşat Onat, *Yalın Maliyet Yönetimi Yaklaşımı ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması*, (Doktora Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012, s. 52.

ürün geliştirme, rekabetçi bir unsur olarak zaman, toplam kalite yönetimi ve verimlilik de maliyet yönetimini etkileyen faktörlerdir.

1.2. MALİYET YÖNETİMİNİN AMAÇLARI VE AVANTAJLARI

Günümüz rekabet şartlarında kâr düzeylerini maksimize etmek ve varlıklarını sürdürmek isteyen işletmeler stratejik hareket etmek zorundadır. Bu durum işletmelerin maliyetlerini üretimle eşgüdümlü olarak düzenleyip, plan yapmalarını gerekli kılmıştır. Teknolojinin hızla değiştiği ve rekabetin yaygınlaştığı son zamanlarda işletmeler, faaliyetlerini devam ettirebilmek için maliyetlerini azaltmalı bununla birlikte maliyetlerini kontrol altında tutmalıdır.

İşletmeler, maliyet yönetimiyle yüksek rekabet koşulları içerisinde kalitelerinden ödün vermeden ürettikleri mal ve hizmetlerin maliyetini minimum düzeyde tutmayı hedeflemektedir. İşletmelerin buradaki amacı maliyet üstünlüğü stratejisiyle diğer işletmelere karşı ekonomik, marka, değer ve teknolojik yönlerden üstünlük sağlamaktır.

Maliyet yönetimi iki amaca sahiptir. İlk amaç, işletmenin faaliyetlerini yürütmesini sağlamak ve maliyeti hedeflenen düzeyde tutmaktır. İşletmeler, bu amacın gerçekleşmesi için var olan mali durumunu tespit etmeli, bu durumun sabitliğini sağlamak için ise maliyet çeşitliliğini kullanmalıdır. İkinci amaç ise işletmenin var olan gelirlerinin durumu ile kârlılığını oluşturmaktır. İşletmelerin, maliyetlerini istenen düzeyde tutulabilmesi için yöneticilerin maliyet dinamiklerini, maliyet seviyelerini ve ölçütlerini iyi bilmeleri gerekir. Yapılan tüm faaliyetlerin bilinmesi işletme için önemlidir. Maliyet yönetiminin temel amacı maliyetleri yönetmek ve yönetim sahasında maliyet yönetim sistem düzenini oluşturmaktır.¹⁸

Maliyet yönetiminin temel amaçları; işletme için gerekli olan maliyet şeffaflığını işletmeye sunarak, işletme yönetimine doğru ve güvenilir bilgi vermek, işletmenin diğer işletmelerle rekabet edebilir seviyeye getirilmesini ve korunmasını sağlamak şeklinde tarif edilebilir. Maliyet yönetiminin genel amacı ise; maliyetleri azaltma, düzenleme,

¹⁸ Özlem Arabacı, *Yeni Bir Maliyet Yaklaşımı Olarak Dağıtılmamış Maliyetlerin Yönetimi Yönteminin Geleneksel Maliyet Yönetimi Yöntemleri İle Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 1.

analiz etme ve yönetme yoluyla işletme varlığının uzun vadeli olarak devam etmesini sağlamaktır.¹⁹

Böylece işletmenin ihtiyaç duyduğu bilgi gereksinimlerini karşılamak ve işletme fonksiyonlarının yönetilmesini sağlama konusunda, maliyet yönetiminin amaçları aşağıdaki gibidir:²⁰

- İşletmenin temel faaliyetlerini gerçekleştirmek için kullandığı mamul maliyetlerini doğru bir şekilde saptamak,
- Maliyet yüksekliğini düşürmek ve bu alanda yapılan çalışmaları destekleyerek maliyet bilincini arttırmak,
- Ürün fiyatlandırılması ve maliyet tahminleri için gerekli bilgileri elde etmek,
- İşletme faaliyetlerinin başarı değerlendirmesini yapmak,
- İşletmenin faaliyetleri sonucunda gerçekleşmiş olan kârlılığı ürünler, dağıtım kanalları ve müşteriler açısından ölçmek,
- Otomasyonun üretim ve sunulan hizmetler üzerindeki etki düzeyini belirleyip maliyet bilgilerine güncel ve dinamik bir nitelik kazandırmak,
- Gelecekteki faaliyetlerin belirlenmesine katkı sunarak, yatırımlara yönelik kararlarda rehber olmak,
- Bütçelerin hazırlanması, standartların geliştirilmesi ve çeşitli alt bilgi sistemleriyle bütünleştirip, üst yönetime; planlama, üretim, raporlama, kontrol, analiz ve karar aşamalarında destek vermektir.

Maliyet yönetiminin belirtilen amaçları sayesinde işletme şeffaf ve doğru bilgilerle maliyetlerini azaltma yoluna giderek rakip firmalara karşı üstünlük sağlayacaktır.

Nitekim maliyet yönetimi işletmelere belirlenen amaç doğrultusunda birçok avantaj sağlamaktadır. Bu avantajlar şu şekilde sıralanabilir:²¹

¹⁹ Rabia Kübra Tünel, *Stratejik Maliyet Yönetimi ve Kârlılık İlişkisi: BİST' e Kote Bir Gıda İşletmesi Üzerine Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, s. 21.

²⁰ Durmuş Acar, *Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar ve Tekstil Sektörü İşletmelerinin Uygulamaları ile İlgili Araştırma*, (Doçentlik Tezi), Isparta, 1999, s. 13.

²¹ Karcioğlu, a.g.e., s. 67.

- Maliyetlerin doğrudan izlenebilirliğinin geliştirilmesi noktasında yönetime destek sağlar,
- Mamullerin yaşam dönemi performansının optimal düzeyde olmasında işletmelere yardımcı olur ve toplam yaşam döneminin performansını etkileyen unsurları görünür hale getirir,
- Mamul maliyetlerinin ötesinde (mamul tasarımı, yapma/satılma kararları, stratejik kararlar vb.) çeşitli kararların izlenmesine önem verir ve böylece karar verme araçlarını artırır,
- Performans ölçüleme kriterlerini finansal performansla bütünleştirir,
- Yatırım yönetimi sürecini yaygınlaştırır,
- Çeşitli düzeydeki otomasyonu ve farklı tarzdaki üretim felsefelerini destekler,
- Dış finansal raporlamayı desteklerken, iç kontrole destek sağlar.

Maliyet yönetiminin avantajlarından da anlaşılacağı üzere maliyet yönetimi işletmenin maliyetlerini düşürmekle kalmayıp maliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesini sağlamaktır. Doğru ve sistemli işleyen maliyet yönetimlerinin yukarıda anlatıldığı gibi işletmeye sağlayacağı kazanımlar büyük olacaktır.

1.3. MALİYET YÖNETİMİNİN İLKELERİ

1986' da oluşturulan Maliyet Yönetim Sistemi bazı ilkeler doğrultusunda ilerlemektedir. Her üretim ortamında uygulanabilen bu ilkeler, işletmenin yer aldığı sektörün gerekliliğine ve işletmenin özel şartlarına bağlı olarak uygulama sırasında birtakım farklılıklar göstermektedir. Bu ilkeler, maliyet muhasebesi yapısına uygun olsalar dahi teori ve uygulamadaki bakış açısı itibariyle maliyet muhasebesi amaçlarına göre farklı değerlendirilmektedir.²² 1986 yılında CAM-I konsorsiyumu tarafından ortaya çıkan bu ilkeler; maliyet, performans ölçüleme ve yatırım yönetimi ilkeleri olmak üzere üç ana grupta ele alınmaktadır.

²² Selman Aziz Erden, *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*, 1. b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004, s. 72.

1.3.1. Maliyet İlkeleri

Maliyet yönetim sisteminin en önemli amaçlarından birisi işletmenin tükettiği kaynakların maliyetlerini ölçmektir. Böylece işletme, maliyetlerini kontrol altına alarak en önemli faaliyetlerini gerçekleştirme imkanına kavuşmaktadır.

Bu doğrultuda maliyet yönetim sisteminden elde edilecek raporlar, işletmenin stratejik kararlarının alınmasında, aynı ölçüde devam eden faaliyetlerin planlanması ve kontrolünde ayrıca kâr ve finansal durumun saptanması gibi iç ve dış ihtiyaçları gidermede etkin olmak zorundadır.

Maliyet yönetiminin gelişmesine katkı sunacak başlıca maliyet ilkelerini şu şekilde ele almak mümkündür:²³

- İşletme için değer yaratmayan faaliyetlerin maliyetleri belirlenmeli, bu maliyetleri minimum seviyeye düşürülmeli ya da tamamen ortadan kaldırıp işletmenin etkin kaynak kullanımını sağlanmalıdır.
- Genel üretim içinde fark edilmeyen ve finansal raporlamalarda yer verilmeyip değer katmayan maliyetler olarak isimlendirilen maliyetlerin, dikkate alınması, izlenmesi ve mamullere doğrudan yüklenmesi gerçekleştirilmelidir.
- Yönetim amacı ve raporlama bakımından önem taşıyan maliyetler direkt izlenebilmelidir.
- Her ayrı faaliyet grubu için farklı maliyet merkezleri oluşturulmalıdır. Böylece maliyet merkezleri, tüm maliyetlerin anlamlı bir bağ içinde bulunduğu faaliyetlerle tanımlanmaktadır. Maliyet yönetiminin başarılı sonuçlar elde etmesi için maliyetleri ortaya çıkaran faaliyetler tanımlanmalıdır.
- Maliyetlerin direkt yüklenebilmelerine katkı sağlanması için faaliyet tabanlı maliyetler biriktirilmeli ve raporlanmalıdır.
- Faaliyet maliyetleri ile yönetim amaçlı raporlama arasında neden sonuç ilişkisini ortaya koymak için maliyet dağıtımları kapsamında ayrı özellikler geliştirilmelidir.
- Maliyetler, mamul yaşam süresini destekleyici özelliklere sahip, gereksinimlerini karşılamaya yönelik olmalıdır.

²³ Münir Şakrak, “Değer Katmayan Faaliyetler ve Maliyet Yönetimindeki Önemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2002, S.61, s. 4-5.

- Küreselleşen finansal yapıda teknolojinin öneminin giderek artması ve teknolojide meydana gelen değişimler nedeniyle teknoloji maliyetleri de direk işçilik ve direk madde gibi mamullere direkt yüklenmelidir.
- Fiili mamul maliyeti, israfın önlenmesi çerçevesinde hedef maliyete karşılık ölçülmelidir.
- Şirketin otomasyona geçme noktasında, iç kontrolün sağlanması doğrultusunda maliyete etkin yaklaşımlar geliştirilmelidir.

Maliyet yönetiminin belirtilen bu ilkelerinin gerçekleştirilmesi doğrultusunda işletmeler maliyet avantajı sağlayabilmektedir. Maliyetlerin doğru yönetilmesi ve sonuçların işletmeye katkı sunmasının gerçekleşmesi için maliyet ilkelerinin uygulanması sağlanmalıdır.

1.3.2. Performans Ölçümleme İlkeleri

Performans ölçümleme ilkelerinin ana amacı, stratejik planlama aşamasında ortaya çıkan belirli amaç ve hedeflerle ilgili işletme faaliyetlerinin hangi düzeyde gerçekleştiğinin tespit edilmesi ve kayıpların önüne geçerek gerekli önlemi almaktır. İşletmeler performans düzeylerini belirlerken finansal bilgilerin yanı sıra finansal olmayan bilgilere de gereksinim duymaktadır. Bu iki veri grubu arasındaki uyum, işletmenin performans ölçümünde sağlıklı sonuçlar elde etmesine neden olacaktır. İşletmenin talep ettiği performans ölçümleme amaçlarına ulaşması için belirlenen ilkeleri şu şekilde ele almak mümkündür:²⁴

- Performans ölçülerinin, işletmenin planlamış olduğu amaçlarıyla aynı düzende olması ve işletme için önem arz eden faaliyetlerde kullanılması gerekmektedir.
- Maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olan faktörlerin tespit edilmesi, analizi, kontrolü ve bilgi kullanıcılarına aktarılması performans ölçülerinin önemli bir ilkesidir.
- Performans ölçümleme sisteminde finansal faaliyetlerle finansal olmayan faaliyetler arasında denge kurulmalı, finansal faaliyetlerin yanı sıra ARGE çalışmaları, maliyet liderliği vb. gibi finansal olmayan faaliyetlere de yer verilmelidir.

²⁴ Karcıoğlu, a.g.e., s. 71.

İşletmeler performans değerlemeleriyle şimdi neredeyiz, daha ne kadar iyi olabilirdik ve nerede olmalıyız sorularına yanıt ararlar. Dolayısıyla performans ilkeleriyle uyumlu olan maliyet yönetimleri işletmelere hem finans hem yönetim anlamında önemli katkılar sunmaktadır.

1.3.3. Yatırım Yönetimi İlkeleri

Yatırım yönetiminin ana amacı işletmenin optimal kaynak ve faaliyet yapısını ortaya çıkararak işletme açısından önemli olan hedef ve amaçları, minimum kayıpla elde etmeyi sağlamaktır. Bu bağlamda yatırım yönetiminin öncü nitelikteki ilkelerini şu şekilde ele almak mümkündür:²⁵

- Yatırım yönetimi, işletmenin kısa vadeli yatırım kararlarını alırken hazırlayacağı sermaye bütçeleme sürecinden daha geniş çerçevede düşünülmeli ve işletmenin uzun dönemdeki başarısını etkileyen faaliyetlerin gerçekleşmesinde farklı görüşlerin belirlenmesi, analiz edilmesi ve hayata geçirilmesi olarak düşünülmelidir.
- Yatırım yönetimi kararları ile işletmenin başlangıç noktasında tasarlamış olduğu planlar ve ulaşmak istediği hedefler birbirine uyum göstermelidir. Örneğin bir işletmenin otomasyon sisteminde yapacağı yatırımlar işletmenin amaçlarına göre yönlendirilmelidir.
- Çeşitli kriterler göz önünde bulundurularak (finansal veya finansal olmayan kriterler), yatırım kararlarının değerlendirilmesi gerekmektedir.
- Yatırımlar ve taşıdığı riskler bir yatırım sürecinde birbirleriyle bağlantılı unsurlar olarak değerlendirilmez.
- İşletmenin yeni veya süregelen faaliyetlerinden elde etmiş olduğu başarılar gözlenerek değerlendirilmeli buna bağlı olarak yatırımlar fırsata çevrilip faaliyetler arasında direkt ilişki kurulmalıdır.
- İşletme başarısına katkı sunmayan faaliyetlerin minimum seviyeye indirilmesi konusunda yatırım yönetimi kararları destekleyici bir rol almalıdır.
- Yatırım yönetimi kararları, işletmenin bir üründe amaçladığı pazar payını kazanmak için tüm hedef maliyetlere erişmeye imkân vermelidir.

²⁵ Erden, a.g.e., s. 77-79.

Yukarıda da yer aldığı gibi maliyet yönetim ilkelerinin ortak noktaları maliyetlerin minimum seviyeye indirilmesi, oluşacak yeni maliyetlerin önüne geçilmesi, hareketli bir süreçte devamlı iyileştirme ve sürdürülebilirliğin sağlanmasıdır. Bu ilkelerle maliyet yönetimi sadece bir maliyet hesaplama şekli olmaktan çıkmış geleneksel maliyet muhasebesine göre daha üstün yönlerini ortaya koymuştur.

1.4. MALİYET YÖNETİMİNE DUYULAN İHTİYAÇ VE DEĞİŞİKLİK NEDENLERİ

Hızla gelişen teknoloji, işletmelerin yönetim ve üretim süreçlerinde değişiklik yaşanmasına neden olmuştur. Bilgisayar destekli makine kullanımları ve otomasyon sistemlerinin yaygınlaşması işletmelerin hem üretim hem de maliyet yapılarını önemli düzeyde etkilemiştir. Çevresel koşullarda meydana gelen bu değişimler beraberinde direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri gibi maliyet unsurlarını da değiştirmiştir. İşletmelerin teknoloji yoğun üretim anlayışına gitmeleriyle birlikte ürün maliyetlerinde işçilik payı azalmış, yapılan sabit yatırımlarla işletme maliyetlerinin genel üretim giderleri üzerindeki etkileri artmıştır. Genel üretim giderlerine ait “işçilik maliyetleri” gibi ölçütlerin artık geleneksel maliyet yoluyla dağıtılması oldukça zor olmaya başlamıştır. Böylece hem planlama hem de finansal verilerin doğruluğu açısından maliyet muhasebesi sistemlerinin değişim göstermesi ve endirekt giderler üzerinde yoğunlaşması gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Teknoloji yoğun günümüz işletmelerinde genel üretim giderleri, azalan dolaysız işçilik maliyetleri altında üretilen ürünlere dağıtmaya çalışılmaktadır. Bu şekilde yapılan maliyet dağıtımı ürün maliyetlerinin hatalı tespit edilmesine yol açmıştır. Yanlış elde edilen maliyet verileri ürün fiyatlandırmasından üretim planlamasına hatta yönetimde alınan birçok yanlış karara sebebiyet vermektedir. Teknolojik alanda yaşanan bu gelişmeler maliyet yönetimine duyulan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır.

1980’li yıllarda maliyetlerin sınıflandırması aşağıdaki şekilde yapılmıştır. Bu sınıflandırma o dönemdeki ihtiyaçlara göre şekillenmiş ve kabul görmüştür. Teknolojide meydana gelen değişimlerle birlikte var olan sistem de sorgulanmaya başlanmıştır.

1980'li yıllardaki maliyet yönetim sistemi bu şekilde yer almaktadır:²⁶

A-Konu Edindikleri Faaliyetlerin Gerçekleşip Gerçekleşmemelerine Göre Maliyetler:

- a- Tarihsel (Fiili) Maliyetleri Esas Alan Maliyetleme Sistemi
- b- İleriye Dönük Maliyetleme Sistemi
 - Tahmini Maliyetleme,
 - Standart Maliyetleme,

B-Maliyet Kavramına Verilen Çeşitli Anlam ve Genişlik Derecelerine Göre Maliyetler:

- a- Tam Maliyetleme,
- b- Değişken Maliyetleme,
- c- Direkt Maliyetleme,
- d- Denetlenebilir Maliyetleme,
- e- Farklılaşan (Telafuzi) Maliyetleme,
- f- Batmış (Ölü) Maliyetler.

Yeni maliyet sisteminde ise ileri üretim felsefesi benimsenmiş, yeni gelişmelerle birlikte yeni sistem modelleri, muhasebe teknikleri, maliyet ve yönetim muhasebesine yeni yapılar kazandırmıştır. Yeni sınıflandırma sisteminde ise şu kavramlar temel alınmıştır:²⁷

- Toplam kalite yönetimi,
- Tam zamanında üretim,
- Zaman bazlı rekabet,
- Yalın üretim yalın firma,
- Müşteri odaklı organizasyon oluşturma,
- Faaliyet tabanlı maliyet yönetimi,
- Çalışanların yetkilendirilmesi,
- Yeniden yapılandırma.

²⁶ Hasan Alkan, "İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar", *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, S.2A,2001, s. 180.

²⁷ Hasan Alkan, a.g.m., s. 181.

Hızla değişerek gelişim gösteren günümüz piyasa koşullarında maliyet verilerinin daha özenle belirlenmesi analiz edilmesi ve yorumlanması gerekmektedir. Fiyatlardaki serbest oluşum işletmelerin maliyet üzerine yoğunlaşmasını ortaya çıkarmıştır. Rekabet ortamında üstünlük sağlamak isteyen işletmeler fiyatlara müdahale yerine maliyetleri minimize etmek zorunda kalmıştır. Maliyetlerin minimize edilmesinin en önemli yolu ise güçlü, planlı ve kontrollü bir maliyet yönetiminden geçmektedir.

Piyasa şartlarında meydana gelen değişmeler işletmelerin ürettiği kadar ürün satma mantığından sıyrılıp kârı ve rekabet edilebilirliği açısından en uygun maliyet düzeyini belirlemesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Maliyet yönetiminde başarısız olan işletmelerin hatalı fiyat tespitlerinin ortaya çıkmasıyla beraber rekabet edemez bir hal almaları kaçınılmaz olmuştur.

Maliyet yönetiminde diğer bir önem noktası ise maliyetlerin denetlenmesidir. İşletme açısından maliyetlerin belirlenmesi ne derecede önemli ise maliyetlerin doğru bir şekilde tespit edilerek izlenmesi de aynı derecede önemlidir. Son zamanlarda artan hızlı değişimler ve tüketici tercihlerinde ortaya çıkan farklılaşmalar maliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesi gerekliliğini bir kez daha ön plana çıkarmıştır.

Bu bağlamda teknoloji ve otomasyon seviyesinde meydana gelen gelişmeler, işletmelerin yoğun rekabet şartları içerisinde bulunan bir pazarda yer alması, piyasa şartlarında meydana gelen ani değişimler, ürün fiyatlarına müdahale edilememesi maliyet yönetimine duyulan ihtiyacı ortaya koymaktadır.

2. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ

İşletmelerin doğru ve güvenilir maliyet bilgilerine ulaşması oldukça önemlidir. Hatalı maliyet bilgileri yönetim alanında hatalı kararlar alınmasına ve işletmelerin önüne geçemeyecek zararlarla karşılaşmasına neden olacaktır. Dolayısıyla gelişen teknoloji ve artan rekabet koşulları nedeniyle birçok maliyet yönetim modeli ortaya çıkmıştır. Kaynak tüketim muhasebesi modeli son zamanlarda geliştirilen etkili bir maliyet yönetim modelidir.

2.1. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN ORTAYA ÇIKIŞI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE DUYULAN İHTİYAÇ

Küreselleşmeyle birlikte üretim süreçlerinde yaşanan iyileşmeler, işletmeler arasında rekabetin hız kazanmasına neden olmuştur. İşletmelerin artan rekabet ortamına karşı direnmelerinin en etkili yolu işletme yöneticilerinin doğru, güvenilir ve isabetli maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sistemlerine sahip olmasıdır. Eksik veya hatalı maliyet bilgileriyle stratejik kararlar veren işletme yöneticileri yanlış fiyat tekliflerine zemin hazırlamakta ve işletme için olumsuz kararlar alınmasına yol açmaktadır.²⁸ Elde edilen maliyet bilgilerinin eksik veya yanlış olması, sabit maliyetlerin ürünlere yanlış dağıtılmasına ve yöneticilerin karar alma aşamasında işletme lehine kararlar verememesine neden olmaktadır. Bu da maliyet bilgilerinin işletmeler için büyük önem arz ettiği sonucunu doğurmaktadır.

Yöneticilerin işletme için en uygun kararların alınmasına yönelik bilgileri sunmayı hedefleyen Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM), geleneksel maliyetlemenin hatalı bilgiler sunması ve ayrıntılı maliyet bilgilerinden uzak olması nedeniyle, teknolojik gelişmelerin hızla ilerlediği günümüzde yeni bir ihtiyaç sonucunda ortaya çıkmıştır.²⁹ KTM modeli teknolojiye aldığı destekle maliyetleri doğru yönetme açısından son derece önemli bir modeldir.

KTM modeli, Alman ileri maliyetleme yöntemlerinden *Grenzplankostenrechnung* yöntemi (Marjinal Planlamaya Dayalı Maliyet Muhasebesi) ile Faaliyet Tabanlı

²⁸ Harun Ögünç, *Kaynak Tüketim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırmalı Analizi ve Bir Uygulama*, (Doktora Tezi), Burdur: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, s. 50.

²⁹ Kadir Tutkavul, Orhan Elmacı, *Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Kaynak Tabanlı Yaklaşım ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2016, s. 74.

Maliyetleme Modelinin bir karışımıdır. Grenzplankostenrechnung metodu Amerika’da GPK (Alman Maliyet Muhasebesi) olarak düşünülmektedir.³⁰ KTM sistemiyle aynı öneme sahip olan Alman Yönetim Muhasebesi sistemi ikinci dünya savaşından sonra Almanya’da yoğun olarak kullanılan bir sistemdir. Otomotiv mühendisi Hans George Plaut ile adını duyuran bu sistem, elde edilen maliyet bilgilerindeki (genellikle maliyet dağıtımları konusunda) hataları ve eksiklikleri düzeltmek için geliştirilmiştir. Uzun vadeli ve devamlılık arz eden bu yöntem Alman işletmelerinde modern ve güçlü denetim mekanizmasının ana hatlarını oluşturarak yeterli memnuniyeti de sağlamıştır. Plaut ile birlikte Wolfgang Kilger isimli akademisyen “Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung” (Esnek Bütçeleme ve Başabaş Analizi) eseriyle birçok ülkede Alman Yönetim Muhasebesi sistemini ayrıntılı belgelerle açıklayarak sistemin gelişmesine önemli katkılar sunmuştur.³¹

Plaut, ürünlere dağıtılan sabit maliyetlerde ortaya çıkacak hataların düzeltilmesini ve yöneticilerin karar alma aşamalarında ihtiyacı olan açık ve güvenilir bilgiye ulaşmasını hedeflemiştir. Böylece Plaut maliyet muhasebesinin temel amacını, kâr yönetimi, maliyet kontrolü ve yöneticilerin işletme amaçlarını gerçekleştirmede gerekli bilgiye ulaşabilmesi ve kararlarını desteklemesi olarak açıklamaktadır.³² Bu nedenle KTM modeliyle işletme maliyetleri doğru tespit edilip işletme karar alma mekanizması hatasız bilgilerle işletme yönetimini gerçekleştirecektir.

Alman Maliyet Muhasebesi (GPK), İkinci Dünya savaşından sonra hızla yaygınlaşmış olsa bile, Alman kültürünün ürünü olması, yönetim muhasebesine odaklanması, uzun vadeli düşünülmesi nedenlerinden dolayı ABD ‘li firmalar tarafından beklenen memnuniyeti görmemiştir.³³ Bunun sebebini hem siyasal hem de ekonomik açıdan düşünmek mümkündür.

³⁰ Gonca Başçıl, *Kaynak Tüketim Muhasebesinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Karşılaştırılması: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 56.

³¹ Paul A. Sharman, Kurt. Vıkas, “Lessons from German Cost Accounting”, *Strategic Finance*, Volume:86, Issue:6, 2004, s. 29.

³²Sharman, Vıkas, a.g.m., s. 29.

³³ İbrahim Aksu, “Kaynak Tüketimine Dayalı Muhasebe: Bir Örnek Uygulama”, *EJournal of New World Sciences Academy*, S.8 (4), 2013, s. 168.

GPK'nın tek başına yeterli olmaması düşüncesi 1990'lı yılların ortalarında maliyet alanında yeni sistem arayışlarına neden olmuştur. Bu kapsamda GPK'nın kaynaklara verdiği önemin avantajlarıyla FTM'nin süreç yaklaşımının avantajları birleştirilmesi sonucunda 2000'li yıllarda Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM) ortaya çıkarak 2001 Aralık ayında CAM-I (Consortium of Advanced Management-International) tarafından bugünkü şeklini almıştır.³⁴ Birçok akademisyen ve sistemle ilgilenenler tarafından, KTM sistemini anlatmak, teşvik etmek ve yönetim muhasebesinin kalitesini arttırmak için KTM enstitüsünü kurulmuştur. Temmuz 2009 da (International Federation of 109 Accounting) menşeli bir komite olan PAIB (Professional Accountants in Business) KTM modelini en iyi uygulamalardan birisi olarak (International Good Practice Guidance- IGPG) tanıtmıştır. KTM modeli, IFAC (International Federation of Accounting) tarafından yayımlanan bir Sürdürülebilirlik Çerçeve Raporu'nda da tanınmıştır. Yayımlanan bu raporun Karar Desteğe Yönelik Bilgi Akımlarının Geliştirilmesi alt başlığında KTM modeli üzerinde durulmuştur.³⁵

Aşağıdaki problemlerle karşı karşıya gelen işletmeler KTM modelini uygulamayı göz önünde bulundurmalıdır.³⁶ Bunlar;

- Tahmin edilemeyen bir kaynak savurganlığının var olması. Gerek duyulan kaynak ile kullanılacak kaynağın tahmin edilmesinde sıkıntıların yaşanması,
- Kullanılmayan kapasite maliyet dağıtımlarının adil yapılmadığı düşüncesini savunan ürün ve hizmet hattı yöneticilerinin olması,
- İşletme yöneticilerinin kar optimizasyon kararlarında maliyet karakterleri hakkında tutarlı bir düşünceye sahip olamamaları,
- Kaynakların, nerede işlem göreceğinin tespit edilmesinde sıkıntılar yaşanması (örneğin bir işletmenin bölümleri arasında yer değiştiren iş gücü ve ekipmanlar),

³⁴ Tunç Köse, Şafak Ağdeniz, "Kaynak Tüketim Muhasebesinde Kapasite Maliyet Yönetimi", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, S. 45, 2015, s. 51-52.

³⁵ Ishaq Inanlou, vd., "Evaluating The Cost of Resources Consumed In The Main Activity of Iran Khodro, Singaporean", *Journal of Business Economics and Management Studies*, 2014, Volume: 2, Issue: 12, s. 201; Kadir Tutkavul, *İşletmelerin Sürdürülebilir Rekabet Gücü ve Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Verecekleri Stratejik Kararların Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeliyle Doğrulanmasına Yönelik Ampirik Bir Çalışma*, (Doktora Tezi), Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s. 108-109.

³⁶ Emre Cengiz, "Gelişmiş Bir Maliyetleme Yaklaşımı Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, S.14 (1), 2012, s. 221.

- Ekonomik hareketlerinin yeteri kadar anlaşılması nedeniyle sabit, yarı sabit ve değişken maliyetlerin gelecekteki kaynak harcamalarının fiili düzeyinin olması gerekenden daha az maliyetlendirilmesi,
- Planlanan ile gerçek değerlerin uyuşmamasından dolayı dış kaynak talep etme kararlarında istenilen sonuçlarla karşılaşılması ayrıca eksiklikler için doğru ve düzeltici işlemlerin yapılmaması gibi durumlarda, işletmeler için KTM modeline ihtiyaç duymakta ve bu tür işletmelerde KTM modelinin kullanılması faydalı görülmektedir.

2.2. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

KTM, minimum değerlerle yola çıkarak bütüne varan düşünme aşamalarını savunan, yönetim muhasebesinin temel öğelerini benimseyerek oluşturulmuştur. Ayrıca KTM, maliyet dağıtımlarının mamullere göre yapılmasını ve bu yöntemle doğru bilginin işletme kullanıcılarına aktarılacağını savunan bir maliyet modelidir.

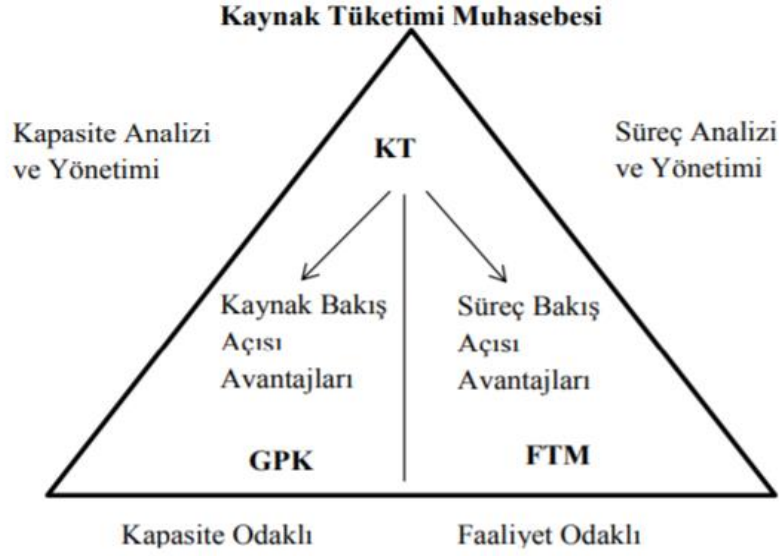
KTM yaklaşımı, işletmenin minimum maliyet ve maksimum gelirle üretim verimliliğini artırması ve rekabetin yoğun olduğu pazarda rakip firmalara karşı hedeflenen başarıya ulaşılması için güvenilir bilgi üretmeyi amaçlayan bir yönetim muhasebesi modelidir. Bu kapsamda KTM yaklaşımı işletmelerin dışa yönelik finansal bilgilerini değil, işletme için en uygun kararların alınmasında ihtiyacı olan bilgilerin üretilmesini hedefleyen kapsamlı bir maliyet yönetim sistemidir.³⁷

KTM, Alman maliyet yönetim sistemi (GPK) ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) modelini birbiriyle harmanlayan bir modeldir. Böylece esnek maliyet planlaması ve kontrolü avantajı sunan GPK ile ayrıntılı süreç analizi bilgisini sunan FTM'nin birleşmesiyle her iki sistemin avantajları KTM sayesinde ortaya çıkmış olur.³⁸ Dolayısıyla KTM sayesinde, maliyetler kaynak esaslı bölümlendirilerek, işletme yöneticilerine kısa ve uzun vadeli stratejik kararlarda kullanılması için birçok detaylı maliyet bilgileri sunulmaktadır.

³⁷ Syed Ajaz Ahmed, Mehboob, Moosa, "Application of Resource Consumption Accounting (RCA) In An Educational Institute", *Pakistan Business Review*, Volume: 12, Issue: 4, 2011, s. 755.

³⁸ Tutkavul, Elmacı, a.g.e., s. 76-77.

Şekil 1.3. Kaynak Tüketim Muhasebesi



Kaynak: Larry White, “Resource Consumption Accounting: Manager – Focused Management Accounting”, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Volume: 20, Issue: 4, 2009, s. 71.

Şekil 1.3.’ de görüldüğü gibi kaynak bakış açısıyla kapasite analizi yönetiminin üstün yönleri ortaya çıkmış ve bu avantajlar süreç bakış açısının üstün yönleriyle birleştirilerek KTM modelini oluşturmuştur. Böylece KTM modeli hem alman maliyet ve yönetim sisteminin hem de FTM sisteminin gerek teorik gerekse pratik bilgilerini kullanarak kapsamlı bir maliyet sistemini oluşturmuştur.

KTM modeli, kaynak kapasitesini üretken, üretken olmayan ve atıl olarak üç bölümde birbirleriyle bağlantılı olacak şekilde incelemektedir. Bu kapsamda güvenilir maliyet bilgileri ışığında kullanılmayan kapasiteler açığa çıkarılıp devreye alınması için aksiyonlar geliştirilmekte, giderlerin uygun dağıtılması, fazla kapasitelerin ise doğru yönetilmesi için işletme yöneticileri tarafından gerekli adımlar atılmaktadır.

KTM modelini diğer maliyet sistemlerinden ayıran başlıca özellikler aşağıda sıralandığı gibidir:³⁹

³⁹ White, a.g.m., s. 64.

- KTM modelinde, maliyeti belirleyen ana unsur kaynaklardır. Bu yüzden kaynakların dağılımı, sayısı ve maliyetleri sık sık takip edilerek kaynaklar arasındaki ilişkinin açık olarak ortaya çıkması için çalışılır.
- KTM modelinde, atıl kapasitenin önemi büyüktür bu yüzden atıl kapasite maliyetleri sık sık değerlendirilerek mamul ile ilişkilendirilmemektedir. Bu doğrultuda kapasite maliyetleri hakkında önemli bilgiler elde edilir.
- Birçok gider yerlerindeki maliyetler sabit ve orantılı maliyetler olarak gruplara ayrılmaktadır. Sabit maliyetler kuramsal kapasite üzerinden yürütülürken orantısız maliyetler planlanmış kaynak verisi temelinde belirlenir.
- KTM, mamul veya hizmet ile ilişkisi olan maliyet bilgilerini yöneticilere ulaştırarak maliyette ortaya çıkabilecek hareketliliği, maliyet dağıtımını etkilemeyerek çözüm üreten bir modeldir.
- Farklı maliyet sistemleriyle karşılaştırıldığında uygulaması karışık ve yüksek maliyetli ERP (Kurumsal Kaynak Planlama) alt yapısı isteyen bir sistemdir.
- KTM hem FTM hem de zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet fonksiyonlarını içinde barındıran bir modeldir.

KTM modelinin belirtilen özelliklerinden anlaşılacağı üzere model birçok maliyet yönetim sistemlerini içerisinde barındırmaktadır. Hem FTM modelini hem zaman sürücülü faaliyet sistemini kapsayan KTM modeli kaynaklardan ortaya çıkan birçok israfın önüne geçerek işletme yönetimine alınacak kararlarda destek sunmaktadır.

2.3. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN TEMEL İLKELERİ

İşletme yöneticilerinin, belirlenen amaçları gerçekleştirebilmeleri ve kurumsal gelişim kararlarını verebilmeleri için KTM'nin dayandığı üç ana ilke bulunmaktadır. Bunlar nedensellik, cevap verilebilirlik ve iş/faaliyet ilkeleridir.

2.3.1. Nedensellik İlkesi

Nedensellik ilkesi, rasyonellik ve sorumluluk çerçevesinde kaynakları ve kaynakların kullandıkları maliyet unsurları arasındaki etkileşimde önemli rol oynamaktadır. Bu ilke kaynak hareketliliğini ve kaynak hareketinin bağlı olduğu maliyetleri neden sonuç ilişkisi içinde varsayılması gerekliliğini savunur. Böylece kaynak havuzları arasında bağlantı yoksa yani bir kaynak havuzu farklı bir kaynak havuzunun

çıktılarından faydalanmıyorsa iki kaynak havuzu arasında maliyet dağıtımı söz konusu olmamalıdır. Örneğin A kaynak havuzu, B kaynak havuzunun çıktısına ihtiyaç duymuyorsa B kaynak havuzundan hiçbir şekilde A kaynak havuzuna maliyet yüklenmemelidir.⁴⁰

Yüksek seviyede kaynak akışı ve maliyetleri engellemek amacıyla, maliyet havuzları arasında bilinçsizce maliyet yüklenmesinin önüne geçilerek nedensellik ilkesinin önemi vurgulanmaktadır.

2.3.2. Cevap Verilebilirlik İlkesi

Cevap verilebilirlik ilkesi, kaynaklardaki meydana gelen değişimlerin maliyet verileri ile şekillenmesinde nedensellik ilkesiyle entegrasyon sağlanması için uygulanmaktadır. Kaynak havuzlarında ki sabit ve değişken maliyetler arasındaki bağlantı cevap verilebilirlik ilkesiyle yönetilmektedir. Bu ilkeyle kaynak havuzlarından geniş bilgilere ulaşıp karar ve planlama mekanizmasının daha etkin çalışması sağlanmaktadır.⁴¹

Cevap verilebilirlik ilkesi:⁴²

- Karmaşık ürünlerin üretimi esnasında oluşan genel maliyet ve genel kapasite arasındaki zıt bağı gözlemlenmesine yardımcı olmaktadır.
- Üretimin gerçekleştiği anda oluşan kaynak ve mamul verileri arasındaki değişimleri yönetim birimine sunarak bilgi akışı sağlanmaktadır.
- Karışık olmasına rağmen mamulün veya hizmetin mali işleyişinin doğru modellenmesine fırsat sunmaktadır.

Cevap verilebilirlik ilkesi ortaya çıkan hatalı maliyet hesaplamalarının sorularının yanıt bulması açısından önemli bir ilkedir. Bu ilkeyle işletmeler kaynaklarını etkin kullanabilecek ve atıl kapasitenin önüne geçebilecektir.

⁴⁰ Tutkavul, a.g.t., s. 121.

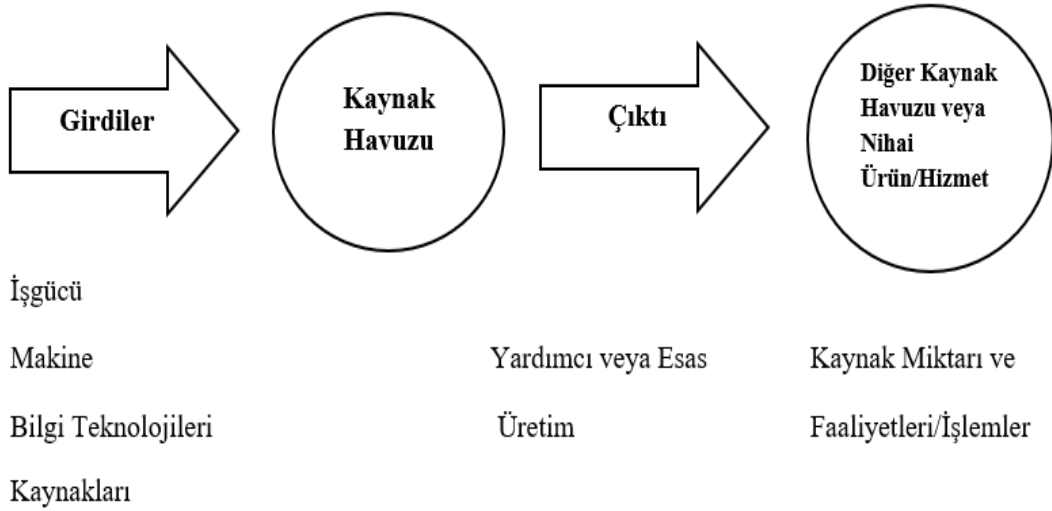
⁴¹ Ahmed, Moosa, a.g.m., s. 756.

⁴² Tutkavul, a.g.t., s. 122.

2.3.3. İş/Faaliyet İlkesi

İş/Faaliyet ilkesi, ihtiyaç doğurmasına rağmen diğer ilkelerin aksine yaygın bir ilke değildir. Karar verme mekanizmasının ihtiyaç duyduğu bilgi, maliyet faktörleri ve kaynak akışlarının gözlemlenmesi için yetersiz kalınıyorsa bu ilke devreye girmektedir. İş/Faaliyet ilkesinden gerektiği zaman yararlanılacağı gibi devamlı olarak da bilgi edinmek mümkündür. FTM temeline dayanan bu ilke KTM tarafından oldukça sınırlı ve nizami bir şekilde yürütülmektedir.⁴³

Şekil 1.4. Kaynak Tüketimi İçin Girdi-Çıktı Modeli



Kaynak: Larry White, “Resource Consumption Accounting: Manager – Focused Management Accounting”, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Volume: 20, Issue: 4, 2009, s. 65.

Şekil 1.4.’ de görüldüğü gibi KTM’ de nihai üründe kullanılan maliyetlerden ilk madde ve malzeme maliyetleri mamulün üretimine doğrudan etkisi olduğu için dağıtım faktörleri dışında bulunur. Buna karşılık şekilde de yer aldığı gibi genel üretim maliyet kalemlerinin mamulün üretimine etkisi doğrudan olmadığı için dağıtım kapsamına tabi tutulur. Fakat hem sabit hem de değişken maliyet kalemlerinde yer almasından dolayı işgücü maliyetleri kaynak tüketim süreci içerisinde yer almaktadır.

⁴³ Tutkavul, a.g.t., s. 121.

2.4. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN TEMEL UNSURLARI

KTM maliyet modelinin işlerlik kazanabilmesi için dört temel unsura ihtiyaç duyulmaktadır. Bunlar; kaynaklar, maliyet yapıları, miktar temelli yaklaşım ve yerine koyma maliyetine dayalı amortisman yöntemidir.

2.4.1. Kaynaklar

KTM, kaynak ve kaynaklar arasındaki ilişki üzerine inşa edilmiştir. KTM modeliyle elde edilen maliyet verileri, kaynak tüketim miktarları dikkate alınarak kaynakların tüketimine faaliyetlerin neden olduğu düşüncesi üzerinden hareket etmektedir. Böylece işletme karar mekanizması kaynak maliyetlerinin tüketimini önemseyerek maliyete neden olan kaynak sayısını ve kaynak yapısını yakından takip etmektedir.

KTM modeline göre gerçek maliyet ölçümü kaynaklar arasındaki hareketliliğin doğru modellenmesiyle oluşmaktadır. Dolayısıyla kaynaklar arasındaki etkileşimin ve maliyet objelerinin hangi kaynaklar tarafından kullanıldığının belirlenmesi gerçek maliyet verilerini ortaya çıkarmaktadır.

İşletmelerin hedeflerine ulaşarak başarı elde etmelerinde maliyet verilerinin önemi büyüktür. Kaynak tüketim muhasebesi maliyet bilgilerinde kaynak yaklaşımını esas almaktadır. Bu doğrultuda kaynakların temel özellikleri aşağıdaki gibidir:⁴⁴

- **Yeterlilik:** Kaynakların nitel özellikleridir. İşletme personelinin eğitim yapısı, işletme faaliyetlerinde yer alan makinelerin kalitesi kaynakların niteliksel özelliklerine örnek gösterilmektedir. Yeterlilik kavramı çıktıları direkt etkilememektedir fakat işletme kararlarında önemli bir faktör olarak kullanılmaktadır.
- **Kapasite:** KTM modeli, CAM-I tarafından öngörülen teorik kapasite üzerinde çalışmıştır.

Teorik kapasite, işletmenin en uygun koşullarda tüm makine ve üretim için gerekli olan diğer araçları kullanarak gerekli kadar personeliyle hiç durmadan alacağı en yüksek çıktı düzeyini ifade etmektedir.

⁴⁴ White, a.g.m., s. 65.

- **Kaynak Yapısı veya Davranışı:** KTM modelinde kaynak maliyetleri kaynak özelliklerini ortaya koyan önemli bir etkidir. Kaynak ve kaynak havuzlarının oluşturduğu çıktı akımı maliyetlerin şekillenmesine neden olmaktadır. Örnek vermek gerekirse makinelerin işleyişi için ihtiyaç duyulan bakım, personel ve enerji maliyetleri makine kaynak havuzunu ortaya çıkarmaktadır.

Bu doğrultuda kaynakların ihtiyaçlarının karşılanması sonucu ortaya çıkan nakit faktörlerinin doğru modellenmesi maliyet verilerinin gerçeğe uygun olması sonucunu doğurmaktadır.

2.4.2. Maliyet Yapıları

KTM modelinde kaynak havuzları kaynak miktarının tüketimine göre oluşan maliyetleri atamak için kullanılır. Kaynak havuzları tarafından oluşan maliyetler birincil ve ikincil maliyetler olarak ikiye ayrılır. Kaynak havuzlarında yer alan kaynaklar yer aldıkları kaynak havuzlarından alınan çıktılar ile ilişkisine göre sabit ve değişken kaynaklar olarak iki grupta sınıflandırılmaktadır. Bir kaynak havuzunda hem sabit hem de değişken maliyet yapısı yer alabilmektedir. Kaynak havuzlarındaki maliyet yapılarının belirlenmesi bazen doğal yollarla gerçekleşebileceği gibi bazen de gözlem veya akıl yürütme becerisine dayanmaktadır. Sabit maliyetlerin dağıtılmasında teorik kapasite dikkate alınırken değişken maliyetlerin dağıtılmasında bütçelenmiş kapasite dikkate alınmaktadır. Kaynak tüketim muhasebesinde teorik kapasite ile bütçelenmiş kapasite arasında ortaya çıkan fark ürünlere yüklenmeyerek kaynak havuzlarında bekletilen atıl kapasiteyi oluşturmaktadır.⁴⁵ Atıl kapasite miktarı alınacak ekonomik kararlar ve maliyet yönetimi konusunda işletme yöneticilerine ciddi veriler sunmaktadır.

2.4.3. Miktar Temelli Yaklaşım

KTM modeli kaynaklarda ortaya çıkan tüketim olgusunu miktar esasına göre şekillendirmektedir. Bu yaklaşım miktar ile parasal değer ilişkisini ifade eder. Maliyetler, miktarlar ölçüsünde finansal nitelik kazanırken; tüketim ilişkilerini açıklamada rol almamaktadır.⁴⁶

⁴⁵ Tutkavul, Elmacı, a.g.e., s. 91-93.

⁴⁶ Sally Webber, Douglas Clinton, "Resource Consumption Accounting Applied: The Clopay Case", *Management Accounting Quarterly*, Volume: 6, Issue: 1, 2004, s. 4.

Miktar yaklaşımında üretime konu olan girdiler miktar olarak düşünülmektedir. Miktarların finansal değerinin olması yöneticilere karar verme aşamalarında önemli bilgiler sunmaktadır. Ayrıca kaynakların tüketilmesi maliyetlerin paylaşılmasına neden olacağından miktar temelli yaklaşım ile kapasite denetimi kolay bir hale getirmiştir.⁴⁷ Miktar temelli yaklaşım ile paylaşılan maliyetler, maliyet gider yerlerinin sorgulanmasına böylece maliyetlerin kontrol altında tutulmasına neden olacaktır.

2.4.4. Yerine Koyma Maliyetine Dayalı Amortisman Yöntemi

KTM modeli, işletmelerin kullandığı kaynakları ve bu kaynakların maliyet verilerini detaylı olarak incelemektedir. Bu kapsamda KTM modeliyle defter kaynaklarından yararlanılarak elde edilen maliyet kayıtları önemini yitirmiş ve yerine koyma maliyeti kullanılmaya başlanmıştır. Klasik yöntemler sonucunda büyük defterlerden toplanan verilerin oluşturduğu amortisman değerlerinin doğruluğu ve güncelliği tartışılmaya başlanmıştır. Örneğin; yaşam seyri maliyetlerini çoğaltan makine bakım onarım giderleri geleneksel maliyet modelleri tarafından değerlendirilmemektedir. Bu yöntem kullanılmaya elverişli olmayan ve teknolojiden uzak makine ve teçhizatlar hakkında değerli bilgiler sunarak, satış kararlarında yol göstermektedir.⁴⁸ Yerine koyma maliyetine dayalı amortisman yöntemiyle gereksiz yere ayrılan amortisman maliyetlerinin önüne geçilerek diğer genel üretim giderleri kontrol altında tutulacaktır.

2.5. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN YARARLARI

KTM modelinin gerek yönetsel gerekse finansal olmak üzere birçok yararı bulunmaktadır. Bunlar:⁴⁹

- Atıl kapasitesin ortaya çıkardığı maliyetleri, ürünlerle ilişkilendirmeyip, kaynağa doğrudan veya dolaylı etki sunan sorumlu kişi veya seviyelere yükler.
- Yerine koyma yöntemiyle maliyet dağıtımı yaptığından amortisman hesaplamaları daha verimli ve gerçekçi hesaplanır.

⁴⁷ Köse, Ağdeniz, a.g.m., s. 57.

⁴⁸ Tutkavul, Elmacı, a.g.e., s. 94.

⁴⁹ Rabia Aktaş, “Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 15(58), 2013, s. 65.

- Gelişime açık bir sistemdir. Zamanında, güvenilir, gerçeğe uygun maliyet bilgileri sunar. Ayrıca kapsamlı esnek bütçe düzenlemelerinde işletmelere önemli katkılar sağlar.

- Kaynakların azalmasıyla ortaya çıkan maliyet kalemleri ayırt edilerek gruplandırılır. Böylece işletme yöneticileri karar aşamasından organizasyon aşamasına kadar, kaynak ilişkilerini yorumlayıp alacakları kararlarda yeteneklerini geliştirme imkanına sahip olur.

- Maliyet oranlamalarında teorik kapasite uygulanmasıyla atıl kapasite şeffaf bir halde yöneticilere sunulur. Böylece kapasite analizlerinin yapılması kolaylaşır.

- KTM modeliyle maliyet nesnelere, miktarla ilişkilendirilmiş finansal olmayan kıstaslar kullanılarak belirlenen maliyet değerlerini kendine çeker. Böylece nedensellik ilkesi sayesinde gereksiz maliyetlerin mamul maliyetlerinde yer alması engellenmiş olur.

- KTM, planlama ve bunlara ait alt birimlerin, yönetici raporlarının, geniş varyans analizlerinin ve çeşitli işletme operasyonlarının üzerinde kontrol mekanizması görevini üstlenir.

Piyasa şartlarından dolayı fiyatlara müdahale edilememesi maliyetlerin doğru yönetilip maliyet avantajı sağlamayı gerekli kılmıştır. Bu bağlamda KTM modelinin sağladığı avantajlarla işletmeler hem istenilen bilgiyi zamanında elde edecek hem de maliyet kanallarına zamanında müdahale ederek maliyet avantajı sağlayacaktır.

Tablo 1.1. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Yararları

Yönetim Düşüncesi	Yararları
Analiz	Değişik şekillerde alınan yönetim kararlarıyla kesin bir maliyet tanımına gidilir.
Karar Destekleme	Maliyet davranışlarındaki düzen devam ettirilerek analiz ve kararlarda destekleyici rol oynar.
Düzenleyici Faaliyet	Etkili tahminler ile zamanlı bilgi imkanı, esnek bütçeler ve kapsamlı varyans analizleri sağlar.
Örgütsel Kontrol	Sekteye uğramadan gelişim gösteren entegrasyon ile etkili ve doğru sonuçlara ulaşma imkanı sunar.
Performans Belirleme	Girdi ve çıktı arasındaki ilişki ile performans ölçümüne gidilir.

Kaynak: Gonca Başçıl, *Kaynak Tüketim Muhasebesinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Karşılaştırılması: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 69.

KTM modelinin belirtilen yararları olduğu gibi dezavantajlarından da söz etmek mümkündür. Bu dezavantajlar şu şekilde sıralanabilir:⁵⁰

- Etkin bir kurumsal kaynak planlaması için ERP ve SAP gibi bir takım yazılım programlarının iyi bilinmesi ve yazılım konusunda tecrübeli olunması gerekmektedir.
- Yerine koyma maliyet yöntemi, maliyet tahminlerini gerekli kılar. Doğru yapılmayan maliyet tahminleri yanıltıcı nitelikte olup maliyet verilerine olan güveni zedeleyebilir.
- Kaynakların detaylı dağıtımı KTM modelinin karmaşık bir model haline dönüşmesine neden olur. Ayrıntılı hesaplamalar içerdiğinden anlaşılması zor bir modeldir.

KTM modelinin, ayrıntılı bir model olması, doğru maliyet tahminlerini içermesi ve iyi yazılım programlarını gerektirmesi nedeniyle uygulamada bazı dezavantajlar yaşaması sorununu ortaya çıkarmaktadır. İşletmeler modelin avantaj ve

⁵⁰ Köse, Ağdeniz, a.g.m., s. 58.

dezavantajları kıyaslama yoluna giderek modelin uygulanabilirliği konusunda gerekli tercihi yapabilirler.

2.6. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN UYGULAMA SÜRECİ

KTM modelini uygularken, yönetici kararlarının desteklenmesine önemli katkılar sunan, işletme stratejik hedeflerine uygun bir maliyet modelinin oluşturulması gerekmektedir. Ayrıca modeli uygularken işletmenin rekabet gücü, teknolojik birikimi, yazılım düzeyi ve organizasyon şeması iyi tespit edilmelidir.

KTM modelinin temel çalışma prensibi kaynaklar üzerinde yoğunlaşmıştır. KTM kaynakları direkt faaliyetler üzerine aktarmamaktadır. KTM de esas olarak kaynaklar, kaynak havuzlarında toplanıp önce faaliyetlere daha sonra ise faaliyetlerden maliyet objelerine aktarılmaktadır. Bu doğrultuda önce kaynak havuzları kesin bir şekilde oluşturulmalı, çıktılar belirlenmeli, çıktıların ulaşacağı alıcılar tespit edilmeli, miktar esaslı kaynak sürücüleri kesinleştirilmelidir.

KTM modelinin, uygulama sürecinde en önemli unsurlardan bir diğeri ise kaynakları ortaya çıkaran unsurların ve kaynak akışlarının birbirleriyle etkileşim halinde olması ayrıca nihai mal oluşması sonucunda kaynaklar arasındaki etkileşimin yorumlanmasıdır.

Kaynak tüketim muhasebesini uygularken 3 adımı izlemek mümkündür:⁵¹

A- Kaynaklar ve kaynak tüketimi üzerinde yoğunlaşmak.

- Kaynakları ve kaynak tüketimini analiz etme, anlama, yorumlama.
- Kaynak kapasitesi için gerekli olan ana hatları belirleme.

B- Kaynak tüketimi için miktar yapısı

- Kaynak tüketiminin ve aksiyonların modellenmesi sonrasında maliyetlerin oluşturulması
- Kaynak kapasitesinin etkin yönetimi
- Değer zincirini nedensellik kavramı ile ilişkilendirme

⁵¹ White, a.g.m., s. 73.

C- Maliyetlerin oluşumunu ve değişen yapısını kavrama

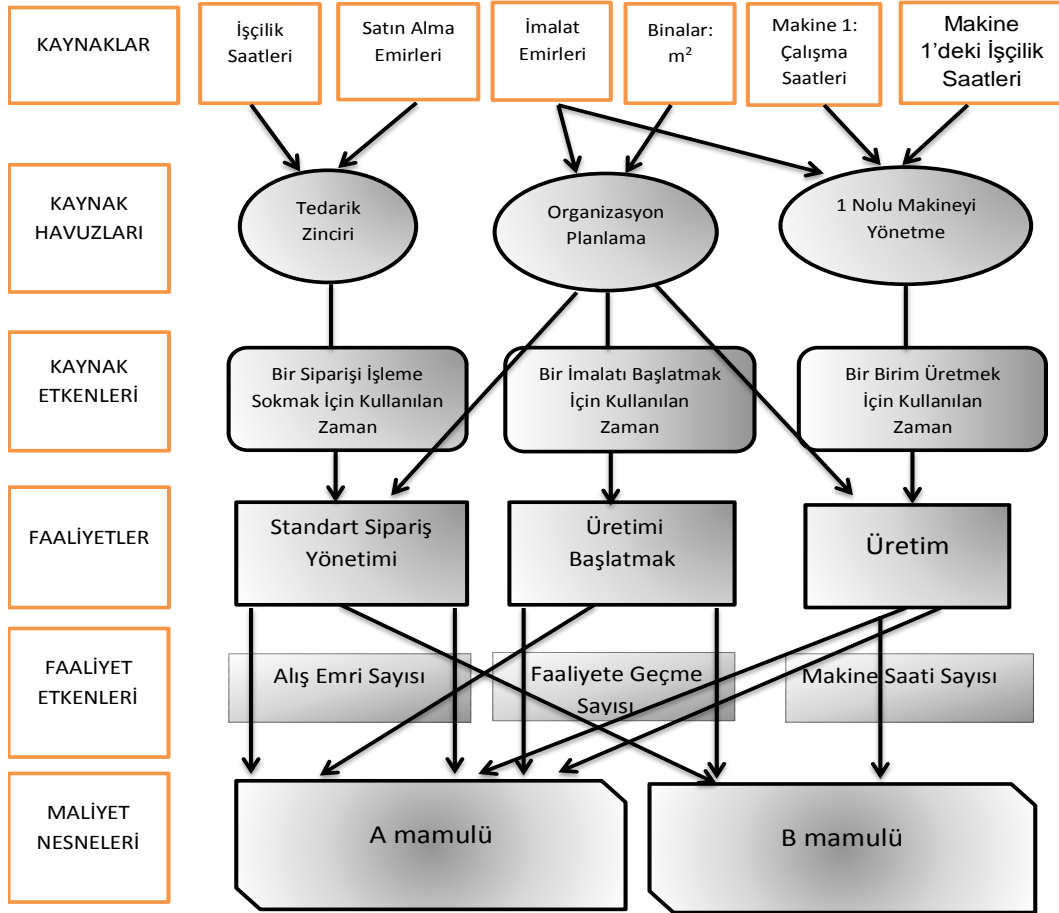
- KTM'nin temel yapısını oluşturan kaynak havuzları saf maliyet unsurları tarafından oluşturulur.
- Maliyetlerin doğası kaynakların harcamalarına göre oluşur. İlk aşamada yapısı ile orantı halde olan maliyetler kullanıldıkça orantı yönünü sabite göre şekillendirir.
- Değer zinciri modeli, kaynak maliyetlerinin hassaslığında önemli rol üstlenir.

KTM modelinin uygulama aşamalarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:⁵²

1. Aşama: Kaynakların ve kaynak havuzlarının belirlenerek kaynaklar arasındaki ilişkinin anlaşılması. İşletmede var olan karmaşık kaynak dağılımının önüne geçmek için kaynaklar sınıflandırılarak havuzlar oluşturulur. Kaynak havuzlarının belirlenmesi kaynaklar arasındaki etkileşimin tespitine bağlıdır. Kaynakların planlanması ve modelin kontrolünde oldukça önemli bir aşamadır.
2. Aşama: Genel maliyetlerin hesaplanması için kaynak havuzlarının ayrı ayrı birincil ve ikincil mali verilerinin hesaplanması.
3. Aşama: Toplam maliyetleri oluşturan sabit ve değişken maliyetlerin farklı kalemlerde değerlendirilmesi. Sabit maliyetlerin dağıtımını teorik kapasite üzerinde uygulanırken değişken (orantısal) maliyetlerin dağıtımını kaynak havuzunun çıktı miktarına göre değişmektedir.
4. Aşama: Kaynak havuzlarında biriken maliyet çeşitlerinin (sabit ve değişken) dağıtım araçları ile faaliyetlere paylaştırılması böylece faaliyet maliyetlerinin ortaya çıkması. Kaynak havuzlarının çalışması sonucunda tespit edilen kapasitenin teorik kapasiteyle birlikte değerlendirilmesi bu kapsamda atıl kapasite maliyetinin tespit edilmesi.
5. Aşama: Faaliyetler sonucu üretilen nihai ürünün faaliyet maliyetlerinden alacağı payın belirlenmesi. Ürün maliyetleri, ürünlerin faaliyetleri tüketim ölçülerine orantılı şekilde faaliyet maliyetlerinin dağıtılmasıyla tespit edilir.

⁵² Nevran Karacan, Hüseyin Küçük, "Kaynak Tüketim Muhasebesi Temelinde Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması- Karşılaştırmalı Bir Uygulama", *İşletme Araştırmaları Dergisi*, C.9, S.2, 2017, s. 360.

Şekil 1.5. Kaynak Tüketim Muhasebesi Uygulama Süreci



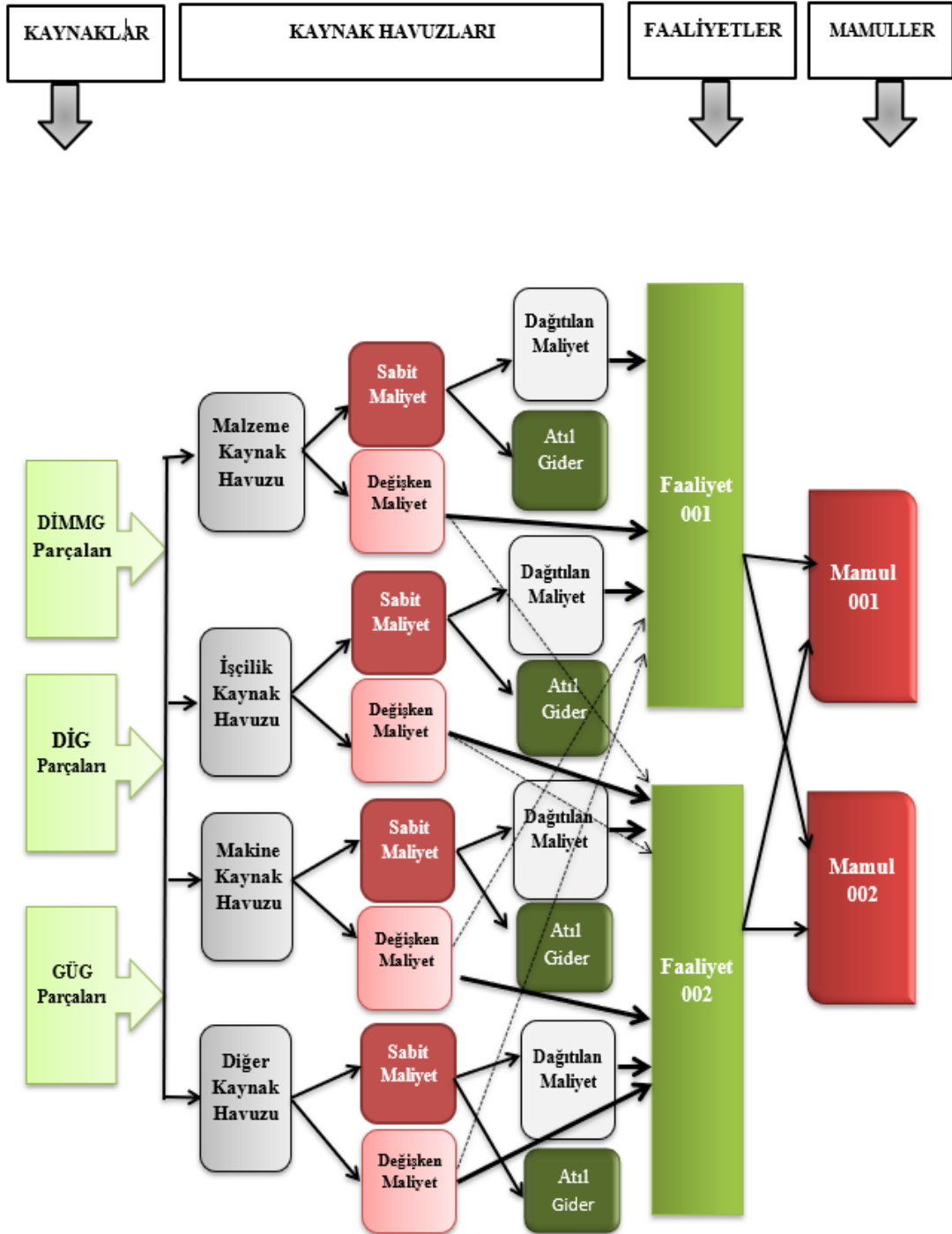
Kaynak: Gregory Wegmann, “The Activity-Based Costing Method: Developments and Applications”, The IUP Journal Accounting Research and Audit Practices, Vol.III, No. 1, 2008, s.10; Ögünç, a.g.t., s. 81.

KTM modelinin temel aşaması kaynakların belirlenmesidir Şekilde görüldüğü gibi birbiriyle ortak niteliklere sahip olan kaynaklar birleştirilerek tek kaynak havuzunda toplanmıştır. Örneğin tedarik zinciri birden çok aynı özellikteki kaynağın bir araya gelmesi sonucu oluşan bir kaynak havuzudur. Birden fazla kaynağı tek çatı altında toplayan kaynak havuzları özellikle karmaşık yapıya sahip işletmelerin maliyet dağıtımında işletmelere önemli avantajlar sunmaktadır.

Kaynaklar ve faaliyetler arasındaki köprü kaynak etkenleri sayesinde sağlanmaktadır. Faaliyetlere kaynak etkenleriyle dağıtılan kaynaklar buradan maliyet objelerine faaliyet etkenleri sayesinde dağıtılmaktadır. Örneğin Makine 1'deki çalışma

saatleri ile Makine 1'deki işçilik saatleri "bir numaralı makineyi yönetme" kaynak havuzunda toplanmıştır. Bu kaynak havuzunun "üretimi başlatmak" ve "üretim" faaliyetlerine dağıtılması, "bir birim üretmek için kullanılan zaman" kaynak etkeniyle gerçekleşmiştir. En son aşamada ise "makine saati sayısı" faaliyet etkeniyle A ve B ürünlerine maliyet yüklemeleri gerçekleşmiştir.

Şekil 1.6. Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinde Sabit ve Orantısız Maliyetler ile Atıl Giderlerin İşleyişi



Kaynak: Kadir Tutkavul, Orhan Elmacı, *Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Kaynak Tabanlı Yaklaşım ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2016, s. 93.

Şekil 1.6. da aktarıldığı gibi üretime dahil olan kaynaklar ortak özellikleri doğrultusunda kaynak havuzlarında toplanmaktadır. Kaynak havuzlarında ortaya çıkan

maliyetler sabit ve orantısal olarak sınıflandırılmıştır. Orantısal maliyetler önce faaliyetlere daha sonra mamullere direkt dağıtılırken; sabit maliyetlerin bir bölümü orantısal maliyetler gibi faaliyetlere aktarılmakta bir bölümü ise atıl kapasite şeklinde beklemektedir. Atıl kapasite sonucu ortaya çıkan maliyetlerin ürünler ile bağlantısı yoktur. Ayrıca atıl kapasiteler yöneticiler tarafından incelenerek kapasite analizlerinde önemli rol üstlenmektedirler.

2.7. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN GELENEKSEL MALİYETLEME MODELİYLE KARŞILAŞTIRILMASI

KTM modeli geleneksel maliyetin küresel gelişmelerle birlikte beklentileri karşılayamaması neticesinde alman maliyet muhasebesi ve faaliyet tabanlı maliyet muhasebesi modelinin geliştirilmesiyle ortaya çıkmıştır. Teknolojik gelişmelerle uyum içerisinde çalışan KTM modelinin geleneksel maliyet yöntemleriyle arasında birçok farklılığın var olduğunu söylemek mümkündür.

Geleneksel maliyetleme yöntemleri büyük defter kayıtlarına dayalı, ekonomik açıdan şeffaf olmayan verilerle amortisman hesaplamasına giderken, KTM modeli gerçekçi veriler ve güncel fiyatlar ışığında yenileme maliyetlerini devreye alarak amortisman hesaplamasına gitmektedir. KTM modeliyle hesaplanan amortisman yönteminde, maliyet verileri gerçeğe uygun olarak sunulur ayrıca yıpranmış ve şartlara uyum sağlamayan makinelerin geleceği yönündeki kararlar hızla verilir.

KTM modelini geleneksel maliyet yöntemlerinden ayıran en önemli özelliklerden bir diğeri ise kaynaklardan ortaya çıkan maliyetlerin mamullere aktarılmayıp atıl kapasite ayırımına gidilmesidir. Geleneksel maliyet yöntemleri bunun tam aksine atıl kapasite oluşumuna gitmeyi burda biriken maliyetlerin ürünlere aktarılması şeklinde çalışmaktadır.

KTM modeli, geleneksel maliyetleme yöntemlerinden farklı olarak atıl kapasiteyi gizlemeden teorik hesaplamalar ile kapasite analizlerine gidip yöneticilerin karar verme aşamalarına önemli katkılar sunmaktadır.

Geleneksel yöntemde kaynak maliyetleri, üretim sonucunda ortaya çıkan mamullere tahsis edilirirken, KTM modelinde kaynak maliyetleri, nedensellik ilkesi bağlantısı içerisinde çıktı-tüketim ilişkisi kullanılarak tahsis edilir.

KTM modelinde maliyet transferleri, maliyetlerin kaynak aşamasında ana yapıları doğru nitelendirilerek sabit ve değişken ayrımı esasıyla yapılır. Geleneksel yöntemde ise maliyet transferi, maliyetlerin nihai ürün seviyesinde sabit ve değişken ayrımına göre yapılır. Böylece geleneksel yöntemlerde sağlıklı bir maliyet dağıtımı yapılmayıp maliyet tüketim yapıları gizli kalmaktadır.

KTM modelinde değişken maliyetlerle aynı özellikleri gösteren maliyetlerin sabit olarak tüketilmesine imkân sağlayacak çeşitli uygulamalar mümkünken, geleneksel yöntemlerde kaynak düzeyli maliyet tüketim uygulamaları benimsenmemektedir.

KTM modeli işletme karar mekanizmasının maliyet bilgilerine istediği seviyede ulaşma ve bilgi edinme imkânı sunarken, geleneksel yöntemlerde maliyet bilgilerine sınırlı imkanlarda veya nihai mamul seviyesinde ulaşılır. Böylece işletme yöneticileri KTM modelinin her seviyesinde maliyet verilerini elde etmeleri mümkündür.

Soyut ve finansal olmayan bilgilerin planlanan ve standart adetler ile mukayese edilmeleri KTM modelinde mümkün iken, geleneksel yöntemlerde maliyetler orantısal düzeylerde transfer edildiğinden mali olmayan bilgiler ya yoktur ya da çok az düzeydedir.

Bu kapsamda geleneksel maliyet, KTM modelinin sağladığı avantajlar ile karşılaştırıldığında yetersiz bir maliyet modeli olarak maliyet yöntemleri içerisinde yerini almaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİ HAKKINDA

1. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

FTM modeli, ürünlerin işletmelerin kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği genel üretim giderlerinin faaliyet bazında sınıflandırılması ile hareket eden ürün ve genel üretim giderleri arasında sadece üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli seviyelerde doğrusal ilişki kuran bir maliye ve yönetim anlayışı olarak işletmeler tarafından kullanılmaktadır.⁵³ Yoğun rekabet ve piyasa koşullarında ortaya çıkan ani değişimler, işletmelerin maliyet sistemlerinde ve yönetim anlayışlarında birçok farklılığın ortaya çıkmasına neden olmuştur.

1.1. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİNE DUYULAN İHTİYAÇ, ORTAYA ÇIKIŞI VE TARİHSEL GELİŞİMİ

Küresel piyasada artan rekabet baskısı, işletmelerin tüketici beklentilerini düşük maliyet ve yüksek kalite ile karşılama durumunda bırakmıştır. Teknolojik gelişmelere ayak uydurmak zorunda kalan işletmeler maliyet hesaplama tekniklerinin yanında maliyetlerini yönetme aşamasına geçerek üretim süreçlerinde de birçok değişikliğe gitmiştir.

Geleneksel maliyet (GM) yöntemlerinin, yaşanan gelişmelere ayak uyduramaması maliyet bilgilerinin güvenilirliğinin sorgulanmasını ortaya çıkarmıştır. Ayrıca işletme karar mekanizması sağlam maliyet verileri ışığında karar vermekte zorlanıyor, pazarlama personelleri fiyatlama aşamasında maliyet bilgilerini kullanamıyor, üretimi oldukça zor ve fire oranları yüksek mamullerin fiyatlandırmaları doğru tespit edilmeyip kâr marjı yüksek gösteriliyor, belirlenen hedeflere ulaşılmasına rağmen raporlamalarda istenilen kâr elde edilemiyor, muhasebe departmanı tarafından alınan teklifler veya fiyatlandırmalar için ayrı bir maliyetleme yöntemi kullanılıyor ise maliyet yönetim tekniğinin değiştirilmesi işletmeler için kaçınılmaz bir hal almıştır.⁵⁴ Maliyet yöntemlerindeki yetersizlikler işletmelerin birden fazla alanda hatalar ile karşılaşmasını

⁵³ <https://anahtar.sanayi.gov.tr/tr/news/faaliyet-tabanli-maliyet-sistemi-ve-yonetimi/420>

⁵⁴ Basık, a.g.e., s. 289-290.

da beraberinde getirmektedir. Bu yüzden işletmelerin doğru maliyet yöntemlerini tercih etmeleri işletme başarısını etkileyen bir unsurdur.

Teknolojik gelişmelerin üretim süreçleriyle paralel yönde iyileşme gösterdiği son dönemlerde işletmeler, emek yoğun üretim sürecinden teknoloji ve otomasyonun yoğun olduğu üretim sürecine geçmişlerdir. Bu kapsamda direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin toplam üretim maliyetleri içerisindeki payında önemli düşüşler gözlenmiştir. Toplam maliyet içerisindeki direkt maliyet unsurlarında yaşanan düşüşler endirekt faktörlerden genel üretim maliyetlerinin artmasına böylece işletmelerin maliyetlerini dağıtırken geleneksel dağıtım anahtarlarını tekrar gözden geçirmesine neden olmuştur.⁵⁵ İşletme karar mercisinin doğru maliyet bilgilerine ihtiyaç duyması ayrıca genel üretim maliyetlerinin dağıtımının teknolojik gelişme ve üretim süreçleriyle uyum içerisinde olması gibi birçok maliyet yöntemlerinin ortaya çıkmasını gerekli kılmıştır.

1960 yılında Peter Drucker tarafından ilk olarak temelleri atılan FTM, düşünce olarak “Activity Costing and Input Output Accounting” eserinde 1971 yılında George Staubus tarafından ana esasları belirtilerek kaleme alınmıştır.1980’li yıllarda imalat sektöründe uygulanması düşünülen FTM modeli, Robert Kaplan ve Robin Cooper tarafından birçok makale ile desteklenerek gelişimine katkı sunulmuştur.⁵⁶

Robert Kaplan tarafından yayınlanan 1984 yılındaki “Yesterday Accounting Undermines Production” isimli makalede klasik yöntemin eksikliklerinden söz edilmiş ve FTM modeli geliştirilmiştir. W. Rotch FTM modelinin hizmet sektöründe de uygulanabilirliği savıyla FTM modelinde yeni bir pencere açmıştır. Öte yandan 1990 ve 1991’de Piper ve Walley, 1992’de Le-Van ve Sibomana, 1993’ de Böer ve Jeter FTM yönteminin uygulaması ile mantıksal çerçevesi arasında tutarsızlıkların var olduğu düşüncesini ileri sürmüşlerdir. Aynı şekilde Freidman ve Lyne isimli bilim adamları üretim sistemlerinde zorlukların bulunduğu işletmelerde FTM modelinin uygulanmasıyla istenilen sonuçlar elde edilemeyeceği görüşünü savunmuştur. Bunun aksine 1992’de Hopper ve arkadaşları, 1996’da ise Scapens ve arkadaşları yönetim muhasebesi amaçları için esnekliğe müsaade eden bazı veri tabanlarının kullanımını savunarak FTM modeline

⁵⁵ Ahmet Doğan, “Mamul Maliyetlemede Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir Karşılaştırma”, *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, S. 12, 1997, s. 136.

⁵⁶ Sibel Karğın, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi ve Düşüşü”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan, S. 58, 2013, s. 23-24.

desteklerini sunmuştur.⁵⁷ FTM modelinin uygulamaya geçiş aşamaları aniden gerçekleşmemiş aşama aşama modelin temelleri atılmıştır.

Vetrivel ve Jelsy (2012) FTM modelinin oluşumuna bazı etkenlerin neden olduğunu savunmuştur. Bu etkenleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür;

- 1980’li yıllardan sonra teknolojiye yaşanan gelişmeler emek yoğun üretim şeklinin azalmasına, makine yoğun üretim şeklinin ivme kazanmasına neden olmuştur. Böylece malzeme ve direkt işçilik maliyetlerinin azalmasına rağmen genel giderlerde yaşanan artış sonucu işletmelerin maliyet yapılarında farklılıkların ortaya çıkması,
- İşletme yöneticilerinin bölümler arasındaki iletişimi güçlendirmek istemesi ve etkili iletişim sağlanmasına yönelik çalışmalar,
- Veri akışında sürekliliğin ve organizasyonun sağlanmak istenmesi.

Kısacası, GM yöntemlerinin yetersiz olduğunun düşünülmesiyle işletmeler doğru veriler ışığında maliyet analizleri gerçekleştirmek için yenilikçi ve gelişmelere açık olan FTM modelini ortaya çıkarmıştır. Robin Cooper, Robert Kaplan ve H. Thomas Johnson liderliğinde gelişen FTM modeliyle maliyetlerin doğrudan takibi amaçlanmıştır.

FTM modelinde meydana gelen değişim dört kuşak şeklinde incelenmektedir. Bunlar;

1.1.1. Birinci Kuşak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Maliyet yönetme şeklindeki değişiklikleri ve yeni bir maliyet yönetim modelinin işletmelere benimsetmek istenmesi FTM modeli için kuşaklar halinde gerçekleşmiştir.

İlk kuşak, GM yönetiminin işletmeler tarafından benimsendiği FTM’nin ise pek fazla tanınmadığı kuşaktır. Bu dönemde FTM kompleks bir yapı olarak düşünülmüştür. İlk kuşakta FTM, ürünün maliyetinin doğru tespitine yönelik çalışmalar üzerinde yoğunlaşmıştır.⁵⁸

⁵⁷ Fikret Çankaya, Davut Aygün, “Faaliyet Tabanlı Maliyet; Kamu Hastanesi Uygulaması”, *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 17, Güz 2006, s. 96.

⁵⁸ Recep Pekdemir, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri*, İstanbul: Temel Eğitim ve Staj Merkezi, Yayın No: 17, 1998, s. 48

İlk kuşak FTM modelinde, maliyetlerin yönetimi ve kontrolü amacıyla maliyetlerin yönetilmesi gerekliliği düşünülmüştür. Bu kuşakta sürekli gelişime önem verilmiş ve işletme için katma değer sunmayan faaliyetlerin devreden çıkarılması için çalışmalar yürütülmüştür. Ayrıca ilk kuşak FTM modelinde maliyet taşıyıcıları gözlemlenmiştir. Bunun sonucunda maliyet taşıyıcıların maliyet hesaplanması dışında kullanıldığı düşüncesi ortaya çıkmış ve maliyet taşıyıcıları üretim hacmiyle bağlantılı maliyet etkenleri ve faaliyetlerle ilişkili maliyet taşıyıcıları şeklinde ikiye ayrılmıştır.⁵⁹ İlk kuşak, FTM modelinin alt yapısının hazırlandığı, bu modelin işletmelere empoze edilip FTM ile ilgili kavramların işletmelere aşılandığı bir dönemdir.

1.1.2. İkinci Kuşak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

İkinci kuşak FTM, birçok amacı içinde barındıran, öncelikli hedefi performans ölçülerine dayalı başarı değerlemeleri yapan bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu dönemde FTM modelinin genel yapısı ortaya çıkmaya başlamış da GM yöntemlerinden farklı yönleri oluşmaya başlamıştır. İlk kuşakta olduğu gibi bu kuşakta da FTM, finansal muhasebe ile olan benzerliğinin dışına çıkamamış, işletme yöneticilerinin yönetsel alandaki beklentilerini karşılayamamıştır.⁶⁰ İkinci kuşakta FTM modeli tam anlamıyla gerçek kimliğini bulamamış ve işletmelerin yönetim alanına girememiştir.

1.1.3. Üçüncü Kuşak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Üçüncü kuşak FTM, işletmeyle etkileşim halinde olan dış faktörlerden sağlanan bilgilerin de stratejik kararlarda yer alması gerektiğini savunur. İşletmelerin bilgisayar kullanımının 1990'lı yıllarda yaygınlaşmaya başlaması ilk ve ikinci kuşağın eksikliğinin fark edilmesine neden olmuştur. Bu doğrultuda işletme karar mekanizmasında önemli bir faktör olan dış etkenler, yeni bir yöntemle maliyet kavramında yer edinmiştir. Önce süreçlere bağlanan faaliyetler, ikinci aşama olarak iş birimlerine bağlanır. İlk ve ikinci kuşak FTM ile aynı veri tabanında işlem gören üçüncü kuşak FTM, işletmenin rekabet stratejilerinde işletme yönetimine yol gösterici çalışmalar sunmuştur.⁶¹ Üçüncü kuşak

⁵⁹ Mehmet Akif Altunay, *Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması*, (Yüksek Lisans Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 34.

⁶⁰ Pekdemir, a.g.e., s. 48.

⁶¹ Altunay, a.g.t., s. 34.

FTM modelinde teknolojinin etkilerini görmek mümkündür. Öyle ki bilgisayar teknolojisinin işletme alanına girmesi işletmelerin rekabet stratejisinde doğru maliyet hesaplamaları yapabilmelerini ve FTM modelini kullanmaya başlamalarını beraberinde getirmiştir.

1.1.4. Dördüncü Kuşak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Diğer kuşaklardaki üründen sürece, süreçten iş birimine doğru olan işleyiş dördüncü kuşak FTM de son bulmuştur. Teknolojideki gelişmelerin bu sistemdeki rolü büyüktür. Bundan sonraki süreçte, global çaplı işletmelerin, iş birimleri tek çatı altında düşünülüp iş birimleri ile faaliyetlerin bağlantı içinde olması beklenir. Bu şekilde işletme yönetiminin ihtiyacı olan bilginin açığa çıkması hedeflenir.⁶² Bu kuşakta işletme karar mekanizması FTM modeliyle bilgi ihtiyacını karşılama yoluna giderek modelin yönetime olan katkısını arttırmıştır. Dördüncü kuşak FTM modelinin gerçek kimliğine bulunduğu dönemdir.

1.2. FAALİYET TABANLI MALİYET MODELİNİN TANIMI

Bilgi teknolojilerinde ve rekabet anlayışında meydana gelen değişim üretim ve üretim sistemlerinde farklılıkların yaşanmasına neden olmuştur. Üretim alanında yaşanan değişim üretim maliyetlerinin büyük bir kısmında rol oynayan endirekt maliyetlerin dağıtılması sorununu gündeme getirmiştir.

Geleneksel maliyetleme modellerinde üretim hacmini esas alan dağıtım anahtarları tercih edildiğinden, üretim hacminde yaşanan farklılıklar ürün maliyetlerinde de dalgalanmalar yaşanmasına yol açmıştır. Bu sebeple, ürün maliyetlerinin doğru tespit edilmesi birçok maliyet yöntemlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. FTM de bu yöntemler içerisinde yer alan ve işletmeler tarafından çokça tercih edilen yöntemlerden biridir.⁶³

“FTM, temel olarak faaliyetleri esas alan bir maliyetleme yöntemidir. Yöntem, mamul maliyetlerinin belirlenmesinde faaliyetleri esas alması nedeniyle faaliyet tabanlı

⁶² a.g.t., s. 34-35.

⁶³ Selim Bekçioğlu, Eymen Gürel, D. Ali Kızıyalçın, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması”, *Journal of Accounting & Finance*, Apr2014, Issue 62, s. 20.

maliyetleme olarak adlandırılmıştır.”⁶⁴ Dolayısı ile işletme faaliyetleri FTM modelinin temel taşı oluşturulmaktadır.

“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, stratejik amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla, her bir faaliyetle ilgili maliyet havuzlarının oluşturulması ve bu havuzlarda biriken endirekt maliyetlerin saptanan maliyet dağıtım anahtarları ile mamullere yüklenmesidir.”⁶⁵

Daha kapsamlı bir tanıma göre; “Faaliyet tabanlı maliyetleme, bir işletmeye ait faaliyetler ve mamuller ile ilgili veri tabanını oluşturan, işleyen ve onu koruyan bir bilgi sistemidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izler ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamullere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanılır. Bu dağıtım anahtarları, mamullerle ilgili faaliyet tüketimlerini yansıtır.”⁶⁶

FTM modeli, teorik anlamda ürünlerin maliyet hesaplamalarında kullanılan bir yöntemdir. Bu yönüyle FTM, mamulün fiyatlandırılmasına etki eden genel üretim giderlerinin mamullere aktarılması hususunda kullanılmaktadır. FTM modeli, işletmelerin kaynak, faaliyet ve maliyet araçlarının parasal değerinin tespitinde ve işletmelerin performans ölçümünde kullanılan bir yöntemdir. Bu doğrultuda işletmeler, stratejik aksiyonlarda ve operasyonel eksiklikleri çözme noktasında FTM modelini bir araç olarak kullanabilmektedir.⁶⁷ Böylece işletmeler doğru maliyet tespiti ile uygun yönetim stratejileri geliştirerek hem kendi birimleri arasındaki işleyişte hem de diğer işletmelerle olan rekabette önemli başarılar elde eder.

FTM modeli, dikey ve yatay olmak üzere iki eksen üzerine inşa edilmiştir. FTM modelinin maliyet yükleme boyutu dikey ekseninde mevcutken, süreç boyutu yatay ekseninde yer almaktadır. İşletmenin, iş yapabilmesi için gerekli olan kaynaklar maliyet

⁶⁴ a.g.m., s. 21.

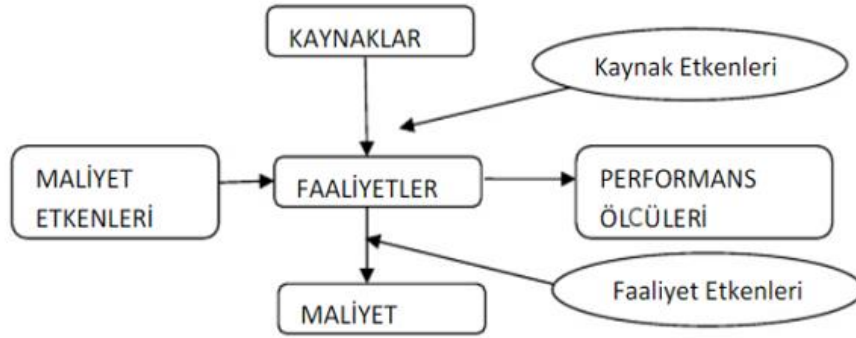
⁶⁵ Durmuş Acar, Nurhan Papatya, “Tam Zamanında Üretim Uygulamalarında Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Yararlı Hale Getirilmesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, S. 2, 1997, s. 162

⁶⁶ Peter B.B. Turney, “What is The Scope of Activity-Based Costing?”, *Journal of Cost Management for Manufacturing Industry*, Winter 1990, s.40; Sami Karacan, Suphi Aslanoğlu, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, S. 19, Eylül 2005, s. 19.

⁶⁷ Davut Karaman, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Mermer İşletmesinde Uygulama Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 25.

yükleme boyutunun yer aldığı dikey ekseninde ilk sırada bulunmaktadır. Kaynak unsurları kaynakların parasal değerlerinin faaliyetlere yüklenmesinde kullanılır. İşletmenin faaliyeti için neyin gerekli olduğu sorusunun yanıtı bu aşamada cevap bulmaktadır. Faaliyet merkezleri, iş akışının ortaya çıktığı yerlerdir. İşletmenin yaptığı işin türü sorgulanmaktadır. Bu aşamada faaliyetler sonucu ortaya çıkan parasal değerlerin mamul üzerine aktarılması için faaliyet etkenleri bulunur. Maliyet yükleme boyutunu oluşturan dikey ekseninde kaynaklar faaliyetlerin; faaliyetler ise maliyetlerin bir bileşenidir. Süreç ekseninde, faaliyetlerin gerçekleşmesi için yapılan işler ve faaliyetler arasındaki ilişki doğrultusunda performans değerlemesi yapılmaktadır. İşe neden olan nedir? İşin türü nedir? Hangi ölçüde gerçekleşen iş iyi sayılır? gibi sorular yatay ekseninde cevap bulur. Yatay ekseninde yer alan her süreç, ortak misyonu yerine getirmek için birbirini izleyen faaliyetlerin ortaya koyduğu bir bütündür. Dolayısıyla süreç zincirini meydana getiren faaliyetler, müşteriye ulaştırılacak ürün ve hizmet için bir arada çalışmaktadır.

Şekil 2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Yatay ve Dikey Boyutla Maliyet Dağıtım Boyutu



Kaynak: Sait Y. Kaygusuz, Şükrü Dokur, “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri”, *E-Yaklaşım Dergisi*, S.145, Ocak, 2005, s. 145; Karaman, a.g.t., s. 26.

Yukarıdaki tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere FTM modelinin genişleyip hızla yaygınlaşması literatüre birden fazla FTM tanımının girmesine neden olmuştur. Her ne amaçla FTM modelinin birden fazla tanımı olsa da ortak amaç, işletmenin ürettiği mal

veya hizmetin toplam üretim maliyetlerinden doğru oranda pay almalarını sağlayacak bir sistem oluşturmaktır.⁶⁸

İşletmeler için önemli bir sorun olan endirekt maliyetlerin mamullere dağıtımı FTM modeli ile büyük ölçüde çözüme kavuşmuştur. Nitekim modelin temel amacı faaliyetlerin yarattığı maliyetlerin mamule doğru işlenmesi ve bunun yönetim kararlarında etkisinin görülmesidir.

1.3. FAALİYET TABANLI MALİYET MODELİNİN AMAÇLARI VE ÖZELLİKLERİ

FTM modeli işletmelerin faaliyet alanlarında ortaya çıkan maliyetlerin doğru tespit edilmesi, mamul maliyetlerinin hatalı tespitinin önüne geçilmesi ve yönetim mekanizmasına olan etkisi nedeniyle birçok amacı içerisinde barındıran bir sistemdir.

FTM modelinin ortaya çıkmasındaki temel amaç işletmelerin nihai mamul maliyetlerini belirlerken, maliyetlerin mamullere dağıtımı sırasında kullanılan hacim tabanlı anahtarlar nedeniyle gerçekleşen hata ve aksaklıkların önüne geçmek ve doğru maliyet tespitinin yapılmasını sağlamaktır.⁶⁹

FTM modelinin üç temel stratejik amacı mevcuttur:⁷⁰

- İşletme karlılığında büyük öneme sahip olan doğru maliyet raporlamalarının işletmeye sunulması,
- İşletme faaliyetlerinin doğru tespit edilerek etkin bir biçimde işleyişinin sağlanması ve faaliyet maliyetlerinin tanımlanması,
- İşletmenin uzun dönemde mamul ve hizmetlerine yönelik talepleri öngörü de bulunması ve kaynak ihtiyacını bu doğrultuda yapılandırmasıdır.

⁶⁸ Şahay Ok, *Lojistik faaliyetlerin faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre hesaplanması: Bir sanayi işletmesi model önerisi*, (Yüksek Lisans Tezi), Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s. 64.

⁶⁹ Saime Doğan, Cemal Çakıcı, "Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama", *Global Journal of Economics and Business Studies (Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi)*, C. 5, S. 10, Kış-2016, s. 42.

⁷⁰ a.g.m., s. 42.

Ayrıca FTM modelinin diğer amaçlarını da aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:⁷¹

- Değer yaratmayan faaliyetlerin mamul veya hizmetler üzerindeki etkisini minimum düzeye indirmek veya tamamen ortadan kaldırmak,
 - Değer yaratan faaliyetlerin ise mamul veya hizmet üzerindeki etkisini geliştirecek bir bilgi akışı ortaya çıkararak katma değeri yüksek faaliyetlerin maliyet faktörü üzerindeki payını arttırmak,
 - Problemlere neden olan temel faktörlerin belirlenmesi ve sorunların ortadan kaldırılmasına yönelik geliştirici önlemlerin alınmasını sağlamak,
 - Eksik hipotez ve doğru olmayan maliyet dağıtımından kaynaklı hataların önüne geçmek,
 - Faaliyetlerin tespiti, detaylandırılması ve tanımlamasını gerçekleştirmek,
 - Maliyetlere etki eden faktörlerin ve faaliyetlerin tespitine yönelik çalışmaların yapılmasını sağlayarak, daha iyi muhasebe bilinci yaratıp kontrolünü yürütmek,
 - Maliyet verileri ile işletme stratejisi arasındaki ilişkinin gelişmesine katkı sunmak,
 - İşletme yöneticilerinin maliyet bilgilerini doğru bir şekilde yorumlayıp, önemli karar verebilmeleri için basit ve anlaşılabilir hesaplar ortaya koymak,
 - Maliyet doğuran faktörlerin daha iyi anlaşılması için maliyet nesnelere ile maliyetler arasındaki ilişkinin faaliyetler ölçüsünde takibini sağlamak,
 - Faaliyetlerin gerçekleşmesinde rol oynayan mamul veya hizmet ile genel üretim giderlerinin oluşmasına neden olan faaliyet maliyetlerini ilişkilendirmek,
 - İşletme faaliyetlerinde finansal olmayan etkinlik, verimlilik ve kalite düzeyinin tespit edilerek güvenilir bir performans değerlemesi gerçekleştirmek.
- Dolayısıyla belirtilen amaçların hızla gelişen teknolojiyle entegrasyonunu sağlayabilmektir.

⁷¹ Rüstem Hacirüstemoğlu, Şakrak Münir, *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002, s. 30-31; Karcıoğlu, a.g.e., s. 153; Süleyman Yükçü, *Maliyet Muhasebesi*, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1998, s.741; Davut Velioğlu, *Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Küçük ve Orta Ölçekli Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması*, (Yüksek Lisans Tezi), Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s. 21-23.

Maliyet yapılarında yaşanan iyileşmeler işletme başarısını da beraberinde getiren bir unsurdur. Öyle ki, FTM modelinin yukarıda geçen amaçları işletmelerin başarılarının ana kaynaklarını oluşturmaktadır.

FTM modelinin, belirtilen amaçlarının yanı sıra maliyetleri minimize etme ve yönetme, bütçe geliştirme, performans ve stok değerlendirme, planlama, müşteri ve mamul karlılık analizi, karar verme, yeni ürün ve hizmetlerin tasarım ve devreye alınmasına destek sağlama gibi amaçları da mevcuttur.⁷²

Bununla birlikte FTM modelinin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.⁷³

- İşletmelerin, rakip firmalara karşı rekabet üstünlüğü sağlayabilmeleri için yönetim mekanizmasına destek sağlayan bir modeldir,
- FTM modeli, işletme faaliyetlerini denetim altına alarak maliyetlerin azalması, verimliliğin ise yükselmesinde önemli bir rol üstlenir,
- İşletme başarısında ve rekabetçi gücün artırılmasında etkin bir göreve sahiptir,
- İşletme faaliyetlerinin analizinde ve yeni stratejilerin yaratılmasında güçlü bir bilgi sistemine sahiptir.

FTM modeline ait özellikler, modelin kapsamının ne kadar geniş olduğu konusunda, modeli uygulamayı düşünen işletmelere fikir sahibi olma imkanı vermektedir.

1.4. FAALİYET TABANLI MALİYET MODELİNİN TEMEL KAVRAMLARI

FTM modelinin, ana hatlarını oluşturan faaliyet, kaynak, faaliyet merkezi, maliyet havuzu, maliyet sürücüsü, performans ölçütleri gibi temel kavramları bu bölümde açıklanacaktır.

⁷² Velioğlu, a.g.t., s. 32.

⁷³ Acar, Papatya, a.g.m., s. 162.

1.4.1. Faaliyet Kavramı

İşletmelerin ileriye dönük stratejilerini belirleyip, rekabet koşulları altında kendini diğer firmalara karşı ön plana çıkarabilmesi, yaptığı işlerin neleri kapsadığını ve nasıl işlediğini anlamasıyla iç içedir. İşletmelerin yapmış oldukları işler, eylemler, çalışmalar ve etkinlikler “Faaliyet” olarak adlandırılmaktadır.

İşletme faaliyetleri, üretim süreçlerinde doğrudan veya dolaylı olarak etki eden birçok eylemi kapsayan geniş bir tanıma sahiptir. Üretimin çeşitli aşamalarında devrede olan ve sürece katkı sunan faaliyetleri lojistik, planlama, kalite, ar-ge, bakım-onarım olarak sıralamak mümkündür.⁷⁴

FTM modeli, adından da anlaşılacağı gibi faaliyetler üzerine inşa edilen bir maliyet hesaplama yöntemidir. Dolayısıyla işletmelerin FTM modelini oluşturmadan önce faaliyetlerini oluşturan unsurları, faaliyetlerinin sınıflandırılma ve listeleme şekillerini bilmeleri büyük önem arz etmektedir.⁷⁵ Faaliyetler ve faaliyetleri destekleyen diğer etkenler işletmelerin var olma amacını ortaya koyan en önemli unsurlardır. İşletmelerin amaçlarından biri olan mamul veya hizmet üretmek için gerekli olan kaynaklar, faaliyetler tarafından çeşitli işlem ve süreç zinciri sonucunda elde edilmektedir. Bu doğrultuda faaliyetler, işletmenin hedeflerine ulaşması için kaynakların nasıl kullanılması gerektiği konusunda kaynaklara yön veren önemli bir unsurdur.

FTM modelinde, faaliyetlerin sınıflandırılması açısından birçok ayırım yapıldığı görülmektedir. Dolayısıyla FTM açısından önem arz eden “Değer Yaratan Faaliyetler” ve “Değer Yaratmayan Faaliyetler” hakkında kısaca bilgi vermek faydalı olacaktır.

Değer yaratan faaliyetler, işletmenin üretmiş olduğu mamul veya hizmetin müşteri tarafından elde edilmesi sonucunda, hizmetin veya mamulün değer kazanmasına sebebiyet veren faaliyetlerdir. Örnek vermek gerekirse yeni üretilen bir cep telefonunun mühendislik dizaynının yapılması, aksesuarlarının montajı, renklendirilmesi ve son teknolojik özelliklere göre imal edilmesi müşteriye fayda sağlayan faaliyetlerdir. Bu nedenle değer yaratan faaliyetler, üretilen hizmet veya mamulün piyasa şartlarına

⁷⁴ Melek Çakır Eker, “Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemine Göre Dağıtım ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt XXI, S. 1, 2002, s. 241.

⁷⁵ Velioğlu, a.g.t., s. 31-32.

tutunması açısından son derece önemli faaliyetlerdir.⁷⁶Değer yaratan faaliyetlerin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır:⁷⁷

- Müşterilerin ihtiyaç ve isteklerini tatmin edecek doğrultuda olmalıdır.
- Hizmetin özelliklerini veya mamulün bileşen niteliklerinin gelişmesine katkı sunmaktadır.
- Üretim sürecinin riskli aşamalarında rol aldıkları için kaldırılması mümkün değildir.
- Nitelikli ürün elde edilmesi için gerekli olan kalite sorunlarının son bulması veya cevaplanması amacıyla yapılmaktadır.
- Fayda maliyet açısından önemli bir değerdir bu yüzden müşteri memnuniyeti düşünülerek çalışmalarda bulunmaktadır.
- Zaman ölçütünün imkân vermesi dahilinde en iyisinin yapılması istenilen faaliyetlerdir.

Değer yaratan faaliyetler işletmelerin teknolojiye ayak uydurmalarını gerektiren, yeniliklerin takip edilip işletmenin bu doğrultuda modernleşmesini zorunlu kılan faaliyetler şeklinde de tanımlanabilir.

Değer yaratmayan faaliyetler ise mamul veya hizmetin piyasa değerine katkı sunmayan sadece mamul veya hizmete maliyet yükleyen faaliyetlerdir. Genellikle mamul veya hizmetin reklamının olmadığı, kullanılması için maliyetine katlanılan faaliyetlerdir. Değer yaratmayan faaliyetlere makinelerin bakım ve onarımları, üretim alanlarının tertip düzen ve temizlikleri, personel işe alım faaliyetleri örnek gösterilebilir. Değer yaratmayan faaliyetler müşterilerin beklentilerinde değişim yaratmayan fakat işletme kaynaklarına yüklenen faaliyetlerdir.⁷⁸ Değer yaratmayan faaliyetlerin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır:⁷⁹

- Hizmet veya mamulün işlevlerine müdahale etmeksizin ortadan kaldırılabilir,

⁷⁶ a.g.t., s. 32.

⁷⁷ Durmuş Ali Kızılyalçın, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Zeytin Sektörü Uygulaması*, (Doktora Tezi), Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s. 74.

⁷⁸ Velioğlu, a.g.t., s. 33.

⁷⁹ Kızılyalçın, a.g.t., s. 74-75.

- Ürün veya hizmetin değeri üzerindeki etkisi yok denecek kadar azdır. Dolayısıyla bu tür faaliyetlerde aşırıya gidilmesi işletmeler açısından para ve zaman israfını ortaya çıkarır,
- Kullanılmayan çıktılarına sebebiyet verirler,
- Yeniden devreye alma veya genellikle tekrar eden işlemler sonucunda ortaya çıkarlar,
- İşletmenin rakip firmalara karşı tutumunu olumsuz etkilerler.

İşletmelerin değer yaratmayan faaliyetlerini kontrol almaları gerekmektedir. Nitekim, işletmenin amaçları dışında gerçekleşen değer yaratmayan faaliyetleri işletmeleri ağır maliyet yükleri ile karşı karşıya getirecektir.

FTM modelinde, işletmelerin gerçekleştirmiş oldukları faaliyetler temel etken sayılmakta ve bu düşünceyle faaliyetlerin, maliyetleri ortaya çıkardığı ön görülmektedir. Bu nedenle mamul maliyetlerinin doğru hesaplanması maliyetleme açısından işletme faaliyetlerinin dört aşamada incelenmesini gerekli kılmıştır:

Birim Düzeyinde Faaliyetler: Üretilen her bir birim mamul veya sunulan her bir hizmet için katlanılan faaliyetlerdir. İşletmelerin bir birim mal üretimi için birim seviyesine inerek faaliyette bulunması gereklidir.

Birim düzeyinde faaliyetlerin meydana getirdiği maliyetler, üretilen ürünün adetine bağlı olarak farklılık göstereceği için değişken maliyetlerdir.⁸⁰ Birim düzeyindeki faaliyetler bazı işletmeler tarafından tek çatı altında toplanırken bazı işletmelerde ise bu durum farklılık gösterip iki faaliyet merkezi etrafında toplanır. Makine ile ilgili olan faaliyetler bir faaliyet merkezini oluştururken işçilik ile ilgili faaliyetler ayrı bir faaliyet merkezini oluşturmaktadır.⁸¹ Üretimde meydana gelen artış veya azalışlar birim maliyetlerde de değişiklik yaşanmasına sebep olmaktadır.

Parti Düzeyinde Faaliyetler: Üretimin kümeler halinde olması durumunda her bir birim mamul yerine, bir grup için gerçekleşen faaliyetleri kapsamaktadır. Mamulün üretimi için gerekli olan malzemenin parti düzeyinde alınması, parti düzeyinde kontrolü

⁸⁰ Alper Özer, “Pazarlama ile İlgili Kararlarda Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Etkisi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, S.13, Eylül/2004, s. 130.

⁸¹ Erden, a.g.e., s. 184.

veya parti düzeyinde saklanması ve faturalandırılması parti düzeyindeki faaliyetlere örnek teşkil edebilir.⁸²

Her bir birim ürün, parti düzeyindeki faaliyetleri etkilememektedir. Yani parti düzeyindeki faaliyetler üretilen bir birim mamul karşılığında oluşmamaktadır. Fakat bu düzeydeki faaliyetler her bir çıktı partisine göre değişiklik gösterirler. Dolayısıyla çıktı hacmi ne olursa olsun parti düzeyindeki faaliyetler ile arasında doğrudan ilişki bulunmamaktadır.⁸³ Örneğin, bir işletmenin ürettiği ürün için üretim yapılacak makinede yeni parti mamule uygun makine kalıpları devreye alınacaktır. Parti için gerekli olan kalıp kullanıma alındıktan sonra 500 adet veya 5000 adetin üretimi arasında bir fark yoktur. Sonuçta yeni bir kalıp değişimine ihtiyaç duyulmadan üretim devam edecektir. Dolayısı ile hazırlıkların tamamlanması için gerçekleşen faaliyetler mamul adetinden etkilenmemektedir.

Mamul Düzeyinde Faaliyetler: Üretilen mamulün çeşitlilik göstermesine bağlı olarak ortaya çıkan faaliyetlerdir. Üretim hattındaki mamul çeşitliliğine bağlı olarak faaliyetlerde değişiklik göstermektedir. Belirli nitelikteki ürünler üretilirken ortaya çıkan faaliyetlerde o nitelik dahilinde çeşitlilik kazanmaktadır.

Mamul düzeyindeki faaliyetler, farklı nitelikteki mamullerle ilişkisi olan faaliyetler olması sebebiyle, belirli bir mamulle odaklı öteki mamuller ile bağlantısı olmayan faaliyetlerdir. Ürün çeşitliliği fazla olan işletmelerde mamul düzeyindeki faaliyetler fazla olduğu için faaliyet merkezlerinin sayısı da oldukça fazladır. Örneğin, otomotiv parçası üreten ve ürün çeşitliliği fazla olan bir işletmenin ürün niteliklerine göre, tasarımı, hammadde talebi, sipariş şekli, kalite kontrolü, analiz çeşitliliği, yüzey işlemleri, stok ve sevk faaliyetleri farklılık gösterecektir. Dolayısıyla mamul düzeyindeki faaliyet çeşitliliği artarken faaliyet merkezlerinin sayıları da işlemlere bağlı olarak artacaktır.

Tesis Düzeyindeki Faaliyetler: Tesis düzeyindeki faaliyetler işletmeler için gerekli olup işletmelerin kimliğinin oluşmasına katkı sunan faaliyetlerdir. Bu tür faaliyetlerin gerçekleşmesi hem işletmenin marka değerinin artmasına hem de sürdürülebilir bir kalkınma içinde faaliyet göstermesine imkan sağlamaktadır.

⁸² Erdin H. Gündüz, *Dünya Klâsındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama*, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 99, 1997, s. 102.

⁸³ Hacırüstemoğlu, Şakrak, a.g.e., s. 39.

Üretim ve satış alanında işletmeye katkı sunan faaliyetler, tesis düzeyindeki faaliyetler olarak kabul görmektedir. Makine amortismanları, üretim yeri kira bedelleri, bina çevre düzenlemeleri, personel maaşları, sigorta ve ödenekler tesis düzeyindeki faaliyetlere örnek olarak gösterilebilmektedir. Mamul adeti, parti miktarı ve ürün çeşitliliği tesis düzeyindeki faaliyetlerin değişmesine neden olmamaktadır.⁸⁴

Tesis düzeyindeki faaliyetler müşteriden veya mamul niteliğinden bağımsız olarak gerçekleşir. Bu tür faaliyetler işletmenin üretiminde sürekliliğin sağlanması, hedeflerine ulaşabilmesi nedeniyle işletmeye katkı sağlayan faaliyetlerdir. Tesis düzeyindeki faaliyetler sonucu ortaya çıkan maliyetler genel üretimi ilgilendirdiğinden stratejik maliyet olarak kabul edilmektedir. İşletmenin uzun vadeli stratejilerinde meydana gelen farklılıklar sonucunda değişim göstermektedir.

1.4.2. Kaynak Kavramı

Faaliyetlerin devamlılığı için gerekli olan kaynakların FTM modelindeki rolü büyüktür. Kaynaklar, faaliyetlerin ortaya çıkması ve etkinliğinin devam ettirilebilmesi için gerekli olan finansal varlıklardır. Kaynakların faaliyetler üzerindeki etkisi kaynak maliyet sürücüsü aracılığı ile sağlanmaktadır. Kaynak taşıyıcıları, kaynaklar ile faaliyetler arasında köprü işlevi gören unsurlardır. Doğrudan işçilik ve direkt ilk madde ile malzeme maliyeti, üretim ile bağlantılı endirekt giderler ve üretim dışındaki maliyetler kaynakları kapsayan önemli faktörlerdir.⁸⁵

FTM modelinde, ekonomik faktörlerin en başında kaynaklar yer almaktadır. Kaynakların sınıflandırılması işletmeler açısından büyük önem taşımaktadır. İşletmeler, karar alma aşamalarında kaynaklara ait finansal bilgilerini büyük defter kayıtları ile elde etmektedir.⁸⁶

Özetlemek gerekirse kaynak, bir işin gerçekleşmesinde zorunlu olan, işletme dışından veya işleme içinden temin edilen, işgücü, tesis, makine, hammadde, amortisman, doğal gaz, su, araç ve teknoloji ile ilgili farklı kalemlerden meydana gelen ekonomik unsurlardır.

⁸⁴ Sait Y. Kaygusuz, "Faaliyet Tabanlı Maliyet-Hacim-Kâr Analizi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 33, 2007, s. 142.

⁸⁵ Sabri Burak Arzova, *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, 1.b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002, s. 16.

⁸⁶ Alpaslan Uysaler, *Faaliyet Tabanlı Safha Maliyet Sistemi: Sentetik Dokuma Sanayinde Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 25.

1.4.3. Faaliyet Merkezi

Faaliyet merkezleri, işletme için önem arz eden faaliyetlerin tek çatı altında birleşmesi başka bir ifade ile aynı cins faaliyetlerin işlevlerine veya ekonomik değerlerine göre gruplandırılmasıdır. Aynı niteliğe sahip faaliyetlerin bir arada toplanması sonucunda ortaya çıkan faaliyet merkezleri, ürün ve süreç maliyetlerini özet raporlar şeklinde sunmaya elverişli olması nedeniyle FTM modeline büyük yararlar sağlamaktadır.

Faaliyet merkezleri, faaliyetleri karmaşık yapılarından kurtartarak daha anlaşılır ve daha tertipli bir düzen içinde işleyişini sağlamaktadır. Birçok faaliyetin yer aldığı işletmelerde, birbiriyle bağlantılı faaliyetler bir araya getirilerek faaliyet merkezleri oluşturulmakta ve faaliyetler ile ilgili bilgi akışları bu merkezlerden elde edilmektedir. Örneğin bir sanayi işletmesinde üretim, tedarik, üretim yönetimi, kalite kontrol, planlama, lojistik, ar-ge, bakım, depolama ve taşıma gibi faaliyetlerin özelliklerine göre faaliyet merkezleri oluşturulabilir.⁸⁷

FTM yönetim yapısını benimseyen anlayışa göre, aktif bir yönetim yapısı faaliyetlerin işlevli olarak kullanılmasından geçmektedir. Diğer taraftan, işletmelerin pazar şartlarında rekabet gücünü ortaya koyması maliyetlerden çok faaliyetlerini etkin yürütmesine dayanmaktadır. İyi bir maliyet yönetimi, işletme yönetiminin maliyetlere neden olan faktörleri doğru tanımlamasına ve maliyet yönetimini hatasız yürütmesine bağlıdır. İşletme yöneticilerinin kar ve zarar durumlarını tespit etmesi işletme faaliyetlerinin etkin olarak yönetilmesinden geçmektedir.⁸⁸ Faaliyetlerin etkin olarak yönetilmesinde, doğru tespit edilen faaliyet merkezlerinin rolü büyüktür.

1.4.4. Maliyet Havuzu

Maliyet havuzu, mamul veya hizmet üretimi sırasında ortaya çıkan faaliyetlerin kullandığı kaynakların genel tutarının faaliyetler itibariyle belirlenmesi işlemine denilmektedir.

⁸⁷ Ahmet Doğan, *Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması*, (Doktora Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996, s. 92-95.

⁸⁸ Kaygusuz, a.g.m., s. 140.

Faaliyet eylemleri geçekleştikten sonra faaliyetlerin ortaya çıkardığı giderlerin parasal olarak değerinin bilinmesi gerekmektedir. Güvenilir ve şeffaf bir maliyet havuzunun oluşturulması, faaliyetlerin, alt faaliyetlerin ve kullanılan kaynakların bilinmesine bağlıdır.⁸⁹

FTM modelinin temelinde yer alan iki varsayım maliyet ve hacim arasındaki ilişki açısından oldukça önemlidir. İlk varsayım, faaliyete özgü maliyet havuzları düşüncesine dayanmakta ve maliyet havuzlarının homojen olduğu düşüncesini savunmaktadır. Bu varsayıma göre klasik maliyet muhasebesinin aksine FTM modelinde birden fazla maliyet havuzu yer almaktadır. Faaliyet merkezleri aynı zamanda maliyet havuzları olarak adlandırılacak ve bu havuzda harcanan kaynaklara sebep olan faaliyetlerin maliyetleri yer alacaktır. İlk varsayımın devamı şeklinde olan ikinci varsayım, her maliyet havuzunda bulunan maliyetlerin değişken olduğu görüşünü savunur. İkinci varsayıma göre tesis düzeyindeki faaliyet merkezlerinin dışında kalan tüm maliyet havuzlarının maliyetleri değişkendir. Dolayısıyla tesis düzeyindeki faaliyet maliyetleri hariç tüm maliyetler faaliyetlere bağlı olarak değişkenlik içinde olacaktır. Maliyetlerin sabit veya değişken olarak nitelendirilmesi maliyet havuzunda yer alan faaliyet hacimlerinin maliyetlerle ilişkisine göre değişmektedir. Zaman esasına göre sabit veya değişken maliyet ayrımı yapacak olursak, uzun dönemde tüm maliyetlerin değişken olduğu kısa dönemde ise giderlerin pek değişmeyebileceği kabul edilmektedir. Fakat bu savunmaya göre uzun dönemde harcamalar farklılık gösterebilecek ve kullanım ile aynı anlamda kullanılacaktır. Faaliyetlerin kaynakları tüketimine göre faaliyet maliyetleri aşağıdaki şekildeki gibi sınıflandırılmıştır:⁹⁰

⁸⁹ Arzova, a.g.e., s. 25-26.

⁹⁰ Kaygusuz, a.g.m., s. 141.

Şekil 2.2. Maliyet Etkenine Göre Faaliyet Maliyetleri



Kaynak: Sait Y. Kaygusuz, “Faaliyet Tabanlı Maliyet-Hacim-Kâr Analizi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 33, 2007, s. 142.

Şekilde görüldüğü gibi birim düzeyinde faaliyet merkezlerinde yer alan maliyetler değişken maliyet olarak kabul edilmekte ve ürün miktarında meydana gelen değişimlere göre artıp veya azalmaktadır. Parti ve mamul düzeyinde faaliyet merkezlerinde yer alan maliyetler sabit maliyet olarak kabul edilmekte ve ürün miktarından etkilenmeyip maliyet etkenlerine göre değişim göstermektedir. Tesis düzeyi faaliyet merkezlerinde yer alan maliyetler ise stratejik maliyet olarak kabul edilmekte çıktı miktarından ve maliyet etkenlerinden etkilenmeyip işletme hedeflerine göre uzun dönemde değişim göstermektedir.

1.4.5. Maliyet Sürücüsü

Maliyet sürücüsü, faaliyetler sonucunda ortaya çıkan faaliyet maliyetlerini maliyet objelerine yani çıktılara iletmek için kullanılmaktadır. Maliyet sürücüleri, bir faaliyeti gerçekleştirmek için gerek duyulan çaba veya emeği ortaya çıkaran unsurlardır.⁹¹

Bir veya birden çok faaliyetin ne ile icra edildiği ve işin devamlılığı için harcanan çabanın ne kadar olması gerektiği gibi sorular maliyet sürücüsü ile cevap bulur. Maliyet sürücüsü, faaliyet süresi boyunca iş hacmini ortaya çıkaran en uygun etken olduğundan maliyet etkeni olarak da adlandırılır.⁹²

FTM modelinde kullanılan maliyet sürücüleri ile geleneksel sistemde kullanılan maliyet sürücüleri karşılaştırıldığında FTM modelinde kullanılan maliyet sürücülerinin faaliyetlerin maliyetlerini belirlemede daha doğru sonuçları verdiği ortaya çıkmaktadır. Taşıma sayıları, ilk madde ve malzeme kabul sayıları, makineleri üretime hazırlama sayıları vb. gibi kullanılan veriler maliyet sürücülerine örnek teşkil etmektedir. Ayrıca FTM modelinde kullanılan maliyet sürücüleri ile faaliyet başarımları daha doğru bir şekilde tespit edilmekte, mamul ve hizmetlere gerçekleştirilen dağıtımlar sonucunda birim maliyet ve satış fiyat verileri etkin bir şekilde yerine getirilmektedir.⁹³

1.4.6. Performans Ölçüleri

Performans ölçüleri, faaliyetlerin verimlilik düzeylerini, faaliyetleri sonuçlandırmak için ihtiyaç duyulan zamanın ve sonuçlanan işlerin kalite düzeylerinin değerlendirilmesi demektir. Bir faaliyetin verimliliği önce çıktı miktarı ile daha sonra ise kaynaklarla faaliyetin çıktı düzeylerinin analizi ile tespit edilir. Örneğin; telefon üretimini ele alırsak, seri üretimde yüz adet cep telefonu üretiminin ekran camını kesme faaliyeti için aylık ekran camı kesimleri sayısı hesaplanır. Daha sonra bir aylık kesim için gerekli

⁹¹ Alper Tunga Alkan, "Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 13, 2005, s. 45.

⁹² Arzova, a.g.e., s. 27.

⁹³ Yusuf Gümüş, *Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama*, (Doktora Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 72-73.

olan kaynakların ölçüsü ile oranlanır (Maliyet). Böylece ekran camının cep telefonu birimine olan maliyeti hesaplanır.⁹⁴

Faaliyetlerin performans ölçülerini belirlemek için gerek finansal gerekse finansal olmayan verilerden yararlanır. Ayrıca faaliyet muhasebesi için faaliyet ve finansal olmayan performans ölçüleri faaliyet niteliklerinin belirlenmesinde önemli bir kıstas olarak kabul edilir. Bir faaliyetin “ne kadar iyi” yapıldığı sorusu performans ölçüleri sayesinde cevap bulur. Performans ölçüleriyle üretimde meydana gelen değişimlere, faaliyetlerin verdiği tepkiler ölçülür ve bu tepkiler karar alma aşamalarında işletme yöneticilerine yol gösterir nitelikte olur. Performans ölçüleri;⁹⁵

- Faaliyetten sağlanan verimliliğin,
- Faaliyeti sonuçlandırmak için ihtiyaç duyulan zamanın,
- Gerçekleşen işin kalitesinin ölçülmesini içerir.

Maliyet yönetiminde verimliliği sağlamanın ana unsuru, performansın farklı yönlerinin gelişmesine neden olan değişimleri aynı anda yürütmektir. Bunu elde etmenin yolu, faaliyet muhasebesinin finansal ve finansal olmayan kıstasları bir bütün halinde işleme alınması şeklinde olacaktır.⁹⁶

2. FAALİYET TABANLI MALİYET MODELİNİN İŞLEYİŞİ

FTM modelinde, maliyetler ilk olarak faaliyetlere daha sonra mamullere aktarılarak iki aşamalı bir süreç şeklinde işleyişini sürdürmektedir.

GM yönteminde, kaynaklarla dağıtım anahtarları arasındaki neden sonuç ilişkisi dikkate alınmadan genel üretim giderleri (GÜG) mamullere dağıtılmaktadır. FTM modeli, GM yönteminin tersine kaynakların faaliyetlerle, faaliyetlerin ise mamullerle yapısal bir bağ içinde olduğunu iddia ederek iki kademeli olarak maliyet dağıtımını gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla FTM modelinin özünde faaliyetler gerçekleştirildikçe

⁹⁴ Altunay, a.g.t., s. 39; Refai Başdin, *Faaliyet tabanlı maliyetleme ve bir konaklama işletmesinde uygulaması*, (Doktora Tezi), Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s. 35

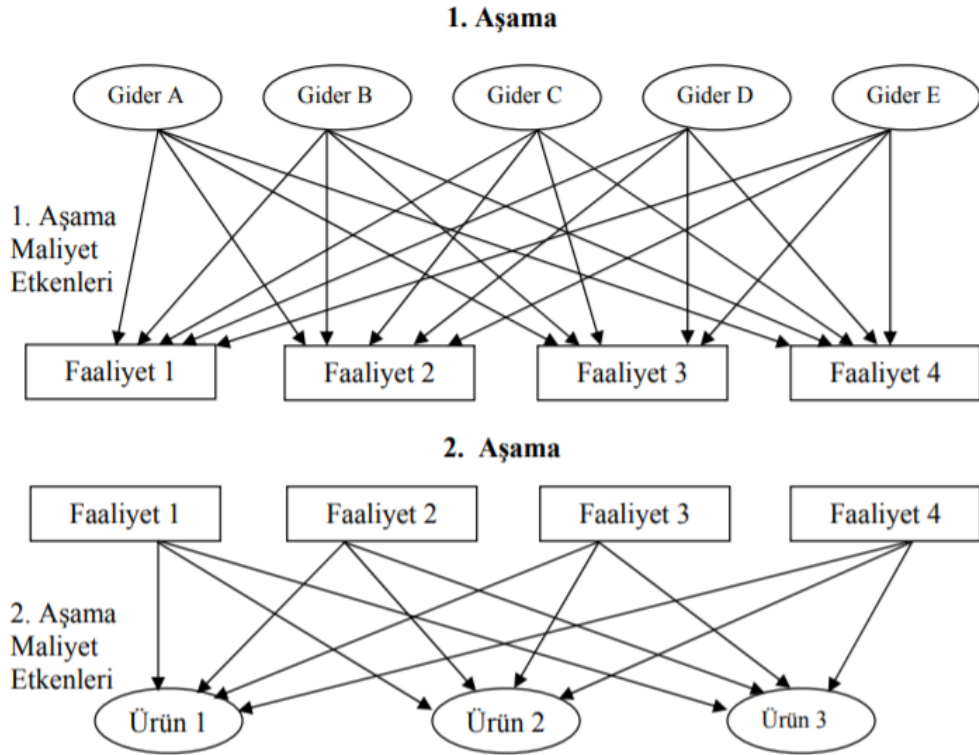
⁹⁵ Nurten Erdoğan, *Faaliyete Dayalı Maliyetleme: Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım*, 1.b., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, 1995, s. 42-43.

⁹⁶ Altunay, a.g.t., s. 40.

kaynaklara ihtiyaç duyulmakta ve mamul, hizmet, sipariş gibi maliyet objeleri faaliyetlerin tükenmesine neden olmaktadır.⁹⁷

FTM modeli, giderleri önce faaliyetlere daha sonra mamullere yükleyen bir modeldir. Bu bağlamda iki aşamalı işleyen sistemin ilk adımında faaliyetler maliyetleri tükettiği için üretimin endirekt giderleri faaliyetlere aktarılır. İkinci adımda ise mamul oluşumu için gerekli olan faaliyetlerin mamuller tarafından tüketildiği görüşü savunulur ve faaliyet maliyetleri mamullere aktarılır. Bu işleyiş FTM modelinde “İki Aşamalı Süreç” denilmektedir.⁹⁸

Şekil 2.3. İki Aşamalı FTM Modeli



Kaynak: ÖKER Figen, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*, 1.b., İstanbul: Literatür Yayınları, 2003, s. 36.

⁹⁷ Pınar Kurt, *Hastane İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesinde Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Bartın: Bartın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018, s. 25.

⁹⁸ Doğan, a.g.t., s. 113; Alper Tunga Alkan, *Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Kompen Pvc Yapı ve İnşaat Malzemeleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi), Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003, s. 64.

FTM modelinin işleyiş yapısı şematik olarak Şekil 2.3.'de gösterilmiştir. Şekilde görüldüğü üzere birinci aşamada işletmenin bir arada toplamış olduğu giderler faaliyetler tarafından kullanılmakta ve faaliyetlere dağıtılmaktadır. İkinci aşamada ise mamullerin oluşumunda ana etken olan faaliyetler mamuller tarafından tüketilmekte ve ortaya çıkan maliyetler, maliyet sürücüleri aracılığıyla mamullere aktarılmaktadır.

GM yöntemi ve FTM modelinin maliyet dağıtım işleyişi, iki modelde de iki aşamalı olsa da fonksiyonel olarak ayrımları söz konusudur. GM modelinin ilk aşamasında maliyetler faaliyetler yerine gider yerlerine veya işletmeye yüklenirken FTM modelinin ilk aşamasında maliyetler faaliyetlere yüklenmektedir. İkinci aşamada ise GM modelinde bir dağıtım anahtarı söz konusu iken FTM modelinde maliyet anahtarları faaliyet veya faaliyet merkezlerinin özelliklerine göre ayrı ayrı kullanılmaktadır. Bu sebeple FTM modelinde maliyet, faaliyet ve mamul arasındaki ilişki daha gerçekçi ve daha sağlam temellere dayanmaktadır.⁹⁹ Ayrıca iki aşamalı maliyet dağıtım sürecinin işletmelere sağlamış olduğu en büyük avantaj, ürün/hizmet birimleri açısından doğrudan gözlenemeyen GÜG 'nin hemen faaliyetlere aktarılıp faaliyet havuzlarında toplanması ve uygun dağıtım anahtarları ile mamullere yüklenmesidir.¹⁰⁰ Böylece işletmelerin GÜG'ni takibi ve denetimi kolaylaşacak faaliyetlerin kullanmış olduğu giderler gözetim altında tutulacaktır.

3. FAALİYET TABANLI MALİYET MODELİNİN PLANLANMASI

FTM modelinin işletmeler tarafından kurulması ve başarılı bir şekilde işleyişini devam ettirebilmesi için dikkate alınması gereken bazı kriterler aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- FTM modelini uygulayacak işletmenin hedefleri net, şeffaf, açık ve ulaşılabilir olmalıdır.
- İşletmenin ana yönetim merkezinin FTM modelini desteklemesi gerekmektedir.
- Fonksiyonel ekip yöneticilerinin projeleri yönetme bilgisine hâkim olması gerekmektedir.

⁹⁹ Kurt, a.g.t., s. 26-27.

¹⁰⁰ Başçıl, a.g.t., s. 28.

- İşletme içerisinde iletişim birliğinin olması gerekli ve iletişimde bilgi kirliliğine yer verilmemelidir.
- İşletme, FTM modelini uygulayan rakip firmaları takip etmeli ve diğer işletmelerin yararlı bilgilerinden faydalanmalıdır.

İşlemlerin FTM modelini planlarken diğer modellerde olduğu gibi ortak amacı minimum maliyetle en yüksek faydayı elde etmektir.

Kaplan ve Cooper, FTM modelinin temelinde, aşağıda yer alan 4 aşamanın söz konusu olduğunu ileri sürmüşlerdir:

- İlk aşama işletmede meydana gelen faaliyetlerin belirlenmesi,
- İkinci aşama işletmenin her faaliyet için kabulleneceği maliyet tutarını öngörmesi,
- Üçüncü aşama işletmenin ürünlerini, hizmet ve müşterilerini belirlemesi ve bunları iyi tanınması,
- Dördüncü aşama ise, faaliyetlere göre ortaya çıkan maliyetlerin, maliyet sürücüleri aracılığı ile ürün, hizmet ve müşterilere aktarılması.

FTM modelinin planlanması ve işleyişi işletmelere göre farklı yöntemlerle gerçekleşse de genel olarak 5 aşama şeklinde planlandığı görülmüştür.¹⁰¹

- Faaliyetlerin belirlenmesi,
- Belirlenen faaliyetlerin gruplara ayrılması ve faaliyet taşıyıcılarının tespiti,
- Kaynak maliyetlerinin faaliyetlere aktarılması ve ortaya çıkan maliyetler için maliyet havuzlarının oluşturulması,
- Maliyetlerin çıktılara dağıtımını için gerekli olan maliyet etkenlerinin belirlenmesi,
- Faaliyet maliyetlerinin ürün veya hizmetlere yüklenmesi.

FTM modeli planlanırken faaliyet ve maliyet sürücülerinin nasıl olacağı, faaliyet merkezi ve maliyet havuzunun sayısının kaç olacağı yönünde net verilmiş bir cevap bulunmamaktadır. Fakat işletmelerin FTM modellerindeki sade yapı, üretilen mamul çeşitliliğine, maliyet modelinden sağlanacak bilgi erişimine ve işletme yöneticilerinin beklenti düzeylerine bağlı olarak değişim göstermektedir. Uygulama şekilleri göz önüne

¹⁰¹ Doğan, Çakıcı, a.g.m., s. 44.

alındığında FTM modeli, karmaşık yapıdan uzak, ayrıntıları ile kafa karışıklığına gitmeyen fakat çok da basit olmayan bir şekilde tercih edilmektedir.

3.1. FAALİYET TABANLI MALİYET MODELİNİN SÜREÇ DEĞER ANALİZİ

Mamulün üretilmesi veya hizmetin gerçekleştirilmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların sistematik analizine süreç değer analizi adı verilmektedir. İşletme kaynaklarını kullanan faaliyetlerin belirlenmesi ve bu faaliyetlerin işletmeye olan getirisi süreç değer analizi ile elde edilmektedir.¹⁰²

Süreç değer analizi, mamulün imal edilmesinde kullanılacak hammaddenin işletmeye alınmasından mamulün son kontrol noktasına varıncaya kadar geçirdiği her adımı gösteren bir akış şeması ile yürütülmektedir. Üretim sürecinde gözlenen her faaliyet kayıt altına alınır. Her bir faaliyet için kullanılan zaman mamulün tükettiği kaynak miktarının bir göstergesi olacağından akış şemasında yer alması gerekmektedir. Analiz sonucunda işletmeye değer sağlayan faaliyetlere FTM modelinde yer verilirken işletme açısından değer kaybı olarak nitelendirilen faaliyetler FTM modeline dahil edilmemektedir.¹⁰³

3.2. FAALİYETLERİN BELİRLENMESİ

Faaliyetler geniş anlamda, bir sanayi işletmesinde müşteri ile çeşitli uzlaşmalar sonucunda siparişin alınması ve buna bağlı olarak üretim kayıtlarına geçilmesi ile başlayan, siparişin tamamlanıp müşteriye teslim edilmesine kadar olan işleyişi temsil etmektedir. Bu süreç içerisinde faaliyetlerin belirlenerek özellikleri açısından sınıflandırılması gerekmektedir. Faaliyetlerin belirlenmesinde, işletmenin organizasyon şemasından, iş akış şemasından gerekirse yerleşim planlarından faydalanılır.¹⁰⁴

FTM modelinin, düzenli olarak işleyişinin devam edebilmesi için faaliyetlerin belirlenmesi son derece önemli bir husustur. Faaliyetlerin doğru şekilde belirlenmesi için birtakım kurallar söz konusudur. Bu kurallar;

¹⁰² Karaman, a.g.t., s. 46-47.

¹⁰³ a.g.t., s. 46-47.

¹⁰⁴ Alkan, a.g.t., s. 68.

- Belirlenecek faaliyetler ile sistemin amacı uyum içerisinde olmalıdır ve faaliyetler bu uyum doğrultusunda detaylandırılmalıdır.
- Makro faaliyetler ele alınmalıdır.
- Önemsiz ve işletme açısından değer yaratmayan faaliyetler bir araya getirilecek gruplandırılmalıdır.
- Faaliyetler açık, anlaşılır ve tutarlı olmalıdır.

FTM modelinde, faaliyetler belirlenirken faaliyetin işletmeye sunacağı katma değer faktörünün işletme yöneticileri tarafından dikkatle irdelenmesi ve faaliyetlerin bu doğrultuda belirlenmesi gerekmektedir. Katma değer yaratmayan faaliyetlerin devreye alınması işletme kaynaklarının getirisi bulunmayan faaliyetlerde kullanılıp kaynak israfı sorununu ortaya çıkaracaktır.

3.3. FAALİYET GRUPLANDIRILMASI (FAALİYET MERKEZLERİNİN BELİRLENMESİ)

Faaliyetlerin belirlenmesi işlemi tamamlandıktan sonra faaliyetlerin, faaliyet merkezlerinde bir araya getirilmesi gerekir. Bir mamul üretilmesi veya bir hizmetin gerçekleşmesi tek faaliyet etrafında meydana gelmemektedir. İşletme büyüklüğü, mamul çeşitliliği, üretim kapasitesi gibi nedenler faaliyet sayısının artmasına neden olan önemli faktörlerdir. Faaliyet sayısında meydana gelen artış, faaliyetlerin incelenmesinin içinden çıkılmaz bir hal almasına ve işletme açısından hem zaman hem de ekonomik külfetin yaşanmasına neden olacaktır. FTM modelinde işletmeler sistemin düzeninin bozulmaması, karmaşık bir yapının önüne geçilmesi ve ekonomik açıdan avantajlar sağlama sebebiyle fazla sayıda olan faaliyetleri makul seviyede gruplandırarak faaliyet merkezlerini oluşturmalıdır. Bu şekilde düzenlenen FTM modeli ile elde edilen maliyet verileri daha anlamlı hale gelmektedir. İşletmeler faaliyetlerini gruplandırmadan önce dikkat etmesi gereken hususlar aşağıda sıralanmıştır:¹⁰⁵

- Belli bir maliyet taşıyıcısı için kullanılan faaliyetler ortak bir havuzda toplanmalıdır. Dolayısı ile faaliyet merkezlerinde yer alan faaliyetlerin her biri belli bir maliyet objesi yani aynı ürün grupları tarafından tüketiliyor olması gerekmektedir.

¹⁰⁵ Öker, a.g.e., s. 39.

Örneğin, kalite biriminde yer alan mühendislerin maaşları, bu bölümde bulunan araç ve gereçler için yapılan harcamalar, bu bölümün katıldığı proje hizmetleri için ödenen ödenekler bir bütün halinde kalite faaliyet merkezlerini meydana getirebilirler.

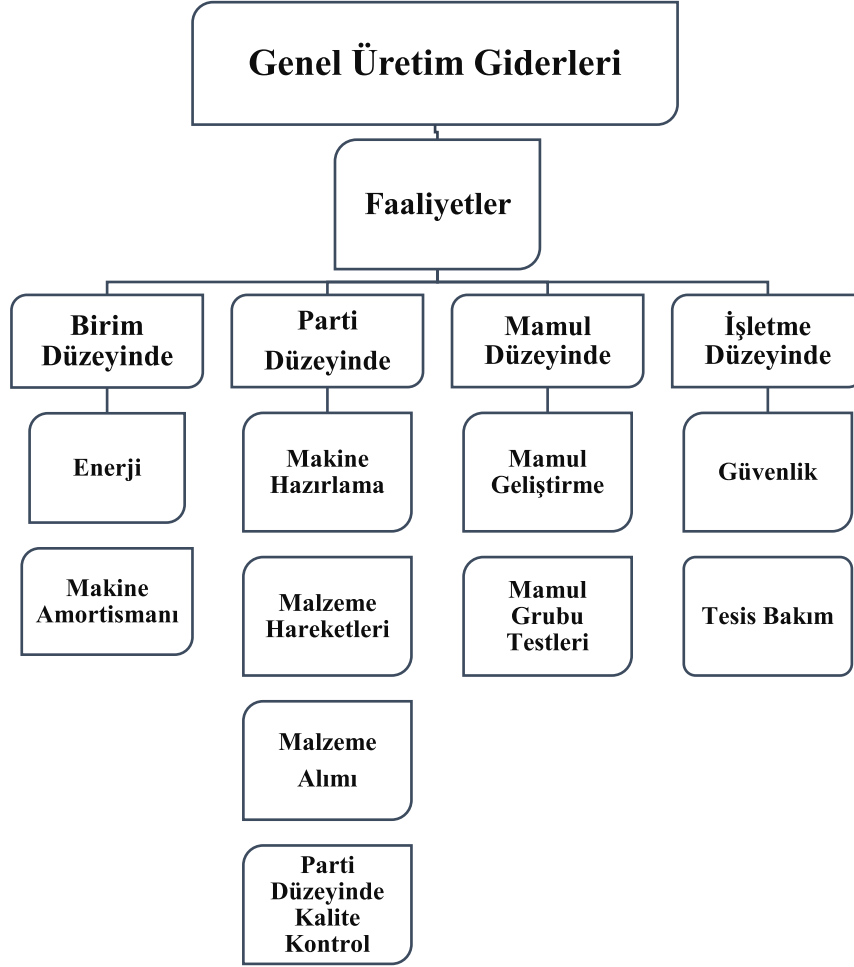
- Diğer bir önemli faktör ise, faaliyet maliyetlerinin aynı maliyet sürücüsü tarafından belirlenip belirlenmediğidir. Yani maliyetleri oluşturan unsurların aynı olduğu faaliyetler aynı havuz içerisinde toplanmışsa maliyet dağıtımını ortak bir maliyet kaynağına göre yapılacaktır.

Faaliyet gruplandırması yaparken, doğru maliyet bilgilerine karmaşık yollardan değil de en basit şekilde ulaşma amacıyla hareket edilmelidir. Dolayısıyla faaliyet merkezleri net bilgilerden yararlanmamızı engelleyecek kadar geniş ve karışık yapıda olmamalıdır.¹⁰⁶

Şekil 2.4. de faaliyet havuzlarında bir araya getirilen benzer nitelikteki faaliyetlerin oluşturduğu faaliyet grupları gösterilmiştir:

¹⁰⁶ Ahmet Büyükşalvarcı, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama”, *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*, S. 10(9), 2006, s. 171.

Şekil 2.4. Faaliyetlerin Çeşitli Düzeylerde Gruplandırılması



Kaynak: ÖKER Figen, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*, 1.b., İstanbul: Literatür Yayınları, 2003, s. 40.

Şekil 2.4. de görüldüğü üzere işletmeye ait olan GÜG, gruplar halinde ayrılmış faaliyetlere aktarılmaktadır. Faaliyetler de toplanan maliyetler ise, grupların alt faaliyetlerine dağıtılmıştır.

3.4. MALİYETLERİN FAALİYET MERKEZLERİNE TOPLANMASI (MALİYET HAVUZLARININ OLUŞTURULMASI)

Faaliyetler, belirlenip çeşitli kriterlere göre gruplandırıldıktan sonra faaliyetlerin kullanmış olduğu kaynak maliyetleri faaliyetlere yüklenmektedir.

FTM modelinin, iki aşamalı çalışma şekline sahip olduğundan daha önce bahsetmiştik. Kaynaklar ya doğrudan ya da faaliyet taşıyıcıları yardımıyla yani dolaylı

olarak faaliyet merkezlerine aktarılır. Örneğin, her bir faaliyet merkezinde bulunan direkt işçilikler faaliyet havuzlarına doğrudan aktarılırken, tüm faaliyet merkezleri tarafından kullanılan kira, su, doğalgaz gibi yapılan harcamalar faaliyet merkezleri ile bağlantılı olan faaliyet taşıyıcısı yardımıyla faaliyet merkezlerine, dolaylı aktarılır. Faaliyet merkezlerinin maliyet havuzları, her faaliyet merkezine ayrı ayrı tahsis edilir. Bu maliyet havuzları faaliyet maliyet havuzu olarak geçmektedir. Daha önce anlatıldığı üzere faaliyetlerin belirlenmesi, gruplandırılıp, maliyet havuzlarının oluşturulması FTM modelinin birinci aşamasını meydana getirir.¹⁰⁷

İşletmede gerçekleşen her bir faaliyetin kaynak tüketimini değerlendirmek; her bir mamulün oluşumunda veya hizmetin gerçekleşmesinde gerekli olan faaliyetin belirlenmesi, faaliyetlerin nedenini açıklayan taşıyıcıların tespiti, kaynak maliyetlerinin faaliyet merkezlerine ve maliyet havuzlarına yüklenmesi zincirinin doğru okunması ile gerçekleşmektedir. Bu değerlendirmelerin yapılabilmesi için defteri kebir veya endüstri mühendislerinin yapmış olduğu analizlere başvurularak kaynak maliyetleri hakkında bilgiler elde edilmelidir.¹⁰⁸

İşletmeler, yönetimde etkinliği sağlamak ve doğru bilgi akışını gerçekleştirmek için mümkün oldukça keyfi dağıtımdan uzak durması, doğrudan yüklemeyi veya uygun taşıyıcılarla yüklemeyi tercih etmesi gerekmektedir.¹⁰⁹

3.5. MALİYET ETKENLERİNİN SAYISININ BELİRLENMESİ

FTM modelinde, kaynak giderlerinin doğru tespit edilmesi maliyet sürücülerinin sayısı ile doğru orantılıdır. Fakat maliyet sürücü sayısının azlığı daha az maliyet ve daha kolay anlaşılabilirlik avantajı sağlamaktadır. Dolayısı ile karmaşıklığa yer vermeden sade, açık ve net bir maliyet modelinin tercih edilmesi ve yöneticilerin karar verme aşamalarında anlaşılır bilgilere kolay erişim imkânı sağlayabilmeleri için temel maliyet sürücülerinin belirlenmesi daha doğru olacaktır.¹¹⁰

¹⁰⁷ Doğan, Çakıcı, a.g.m., s. 45.

¹⁰⁸ Melek Eker, *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Tekniği ve Bir Uygulama*, (Doktora Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004, s. 78.

¹⁰⁹ a.g.t., s. 79.

¹¹⁰ Carsten HOMBURG, "A Note on Optimal Cost Driver Selection in ABC", *Management Accounting Research*, S:12, 2001, s. 197-198.

Maliyet sürücülerinin sayısını belirlemede etkili olan faktörler aşağıda sıralandığı gibidir:¹¹¹

- **Mamul Çeşitliliği:** Faaliyetler, mamuller tarafından değişik oranlarda tüketiliyorsa bu durumda mamullerin farklı olduğu kabul edilir. Böylece maliyet etkenleri sıradan bir ölçü olarak kabul edilmemeli, faaliyetlerin mamuller tarafından kullanılma düzeylerini gösteren önemli bir ölçü olarak düşünülmalıdır.

- **Faaliyetlerin Göreceli Maliyetleri:** Belli bir faaliyet grubuna hitap eden maliyet etkeni, faaliyet maliyetlerinin toplam maliyet içinde aldığı paya göre önem kazanır. Farklı faaliyetlerin göreceli maliyetleri, her bir faaliyetin maliyetinin bir üretim sürecinin genel maliyetinin bir yüzdesi olarak ne kadar olduğunun ölçüsüdür. Bu bağlamda ürünlerin faaliyetleri kullanma düzeyleri değiştiğinde, doğru maliyet etkeni seçimi faaliyetlerin göreceli maliyetlerinin belirlenmesinde büyük öneme sahiptir.¹¹²

- **Parti Büyüklüğü Çeşitliliği:** Mamullerin, parti ölçüsündeki değişimi mamullerin değerlendirme ölçütlerinde önemli bir kıstastır. Farklı parti büyüklüğüne göre üretilen mamullerin, her partinin faaliyetine ait maliyeti birim başına göre değişiklik gösterecektir. GM yöntemlerinde hacim esaslı dağıtım anahtarları tercih edildiğinden, faaliyet maliyetlerindeki birim başına değişim oranının belirlenmesi mümkün değildir. Parti büyüklüğü gerek maliyet tespitinde gerek maliyet etkenlerinin seçiminde önemli bir faktör olarak kabul edilmelidir.

Yapılan analizler ve alınan kararlarla maliyet etkenlerinin sayıları belirlenmektedir. Faaliyetlerin kullandığı kaynakların ölçüsü bu süreçte etkili olan en önemli faktörlerden biridir. Maliyet etkeni sayısını belirleyen diğer bir faktör ise, faaliyetlerin mamuller tarafından kullanma ölçüsünün yarattığı farklılıktır. Maliyet sistemlerini planlarken tahminen küçük maliyete sahip faaliyetler birleştirilip mamul bazında farklılık oluşturacak şekilde yeniden sınıflandırılması daha doğru sonuçlar doğuracaktır.¹¹³

¹¹¹ Öker, a.g.e., s. 46-48.

¹¹² Erdoğan, a.g.e., s. 77.

¹¹³ Öker, a.g.e., s. 48.

3.6. MALİYET ETKENLERİNİN BELİRLENMESİ

Bu aşamaya kadar gerçekleşen adımlar sonucunda, çok sayıda faaliyet merkezleri ve maliyet sürücülerinin ortaya çıkması kompleks yapının önüne geçmek adına maliyet havuzlarının ve maliyet etkenlerinin oluşturulmasına yol açacaktır.

Faaliyetler tarafından tüketilen kaynakların genel tutarlarının faaliyetlere göre tespit edilmesi işlemine maliyet etkeninin belirlenmesi veya maliyet havuzlarının oluşturulması adı verilmektedir. İşletmelerde mamullerin üretimi için gerekli olan faaliyetler ortaya çıktıktan sonra bu faaliyetlerin ekonomik anlamda giderlerinin belirlenmesi gerekir. Maliyet etkenlerinin doğru tespiti, faaliyetlerin, alt faaliyetlerin ve faaliyetlerin kullandığı kaynakların iyi bilinmesine bağlıdır.¹¹⁴

Maliyet etkeni, kaynakların kullanılması ile faaliyetlerde meydana gelen değişim arasındaki neden sonuç ilişkisini açıklayan en önemli kavramdır. Ayrıca maliyet etkenleri aracılığıyla bir faaliyet maliyetinin zaman içindeki değişimlerinin neden kaynaklandığı ve değişimin yarattığı sonuçların neler olduğu soruları cevap bulmaktadır.¹¹⁵

FTM modelinde maliyet etkeni sayısının fazlalığı birim maliyet hesaplamalarında daha güvenilir sonuçlar elde etmemize yardımcı olacaktır. Ayrıca öne sürülen her faaliyet sonucunda ayrı bir maliyet etkeni oluşturmanın pek akılcı olmayacağı savunulmaktadır. Maliyet verilerine doğru bir şekilde ulaşmak için katlanılan ek maliyetleri düşünmek ve maliyetleri daha fazla arttırmak için aradaki dengeyi kurmak gerekmektedir. Dolayısıyla, en doğruyu aramak yerine doğruya yaklaşmak fikri ile hareket edilmeli ve bu doğrultuda her faaliyet için ayrı bir maliyet etkeni anlayışı yerini faaliyetleri gruplandırıp maliyet etkeni sayılarını azaltma anlayışına bırakmalıdır.¹¹⁶

İşletmeler, önemli bir değişim yaşatmayacağını düşünüyorsa ulaşılması daha basit maliyet etkenleri kullanarak önemli avantajlar elde edebilir. Bu duruma örnek olarak kalite kontrol faaliyetleri ile kalite kontrol süreleri arasındaki ilişki gösterilebilir. Kalite kontrol faaliyetleri ile kalite kontrol süreleri hakkında bilgilere ulaşmak isteniyorsa kalite kontrol faaliyetlerinin yerini daha kolay ulaşılan kontrol sayısı maliyet etkeni olabilir. Burada dikkat edilmesi gereken kontrol süresi ile kontrol sayısı arasından

¹¹⁴ Arzova, a.g.e., s. 25-26.

¹¹⁵ Kurt, a.g.t., s. 31.

¹¹⁶ Kadir Gürdal, *Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar*, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2007, s. 127.

doğrudan bir ilişkinin bulunmasıdır. İşlem sürelerinin işlem sayıları ile ikame edilmesi FTM modelinde kullanılan önemli bir yöntemdir.¹¹⁷

İşletmelerin doğru maliyet verilerine ulaşmaları, maliyet etkeni tespitinde hassas davranmalarını gerekli kılmıştır. Bu nedenle maliyet etkenlerinin tespiti için dikkat edilmesi gereken hususları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.¹¹⁸

- Fiili faaliyet ile maliyet etkeni seçimi arasındaki bağı kuvvetli olması,
- Maliyet etkenleri aracılığı ile elde edilecek olan verilere ulaşma kolaylığı,
- Maliyet etkenlerinin, mamullerin fiili faaliyet kullanımını ölçme hassasiyeti,
- Maliyet etkenlerinin seçiminde işletme performansına sunacağı katkının düşünülmesi,
- Kullanım sıklığı az olan maliyet etkenlerine yer verilmemesi ve sayılarının azaltılması,
- Düşük ölçüm maliyetini bulunduran maliyet etkenlerinin tercih edilmesi.

Günümüzde teknolojik alanda yaşanan gelişmeler birçok maliyet etkenlerinin ölçüm maliyetinin azalmasına neden olmuştur. Bu maliyetlerin azalmasının önemli bir nedeni maliyet etkenlerinin işletmenin var olan bilgi sisteminden faydalanması iken diğer bir önemli nedeni ise birçok maliyet etkeninde düşük ölçümlü maliyet etkenlerinin kullanılmasıdır.¹¹⁹

3.7. FAALİYET MALİYETLERİNİN MAMULLERE YÜKLENMESİ

FTM modelinde, faaliyet maliyetlerinin mamullere yüklenmesi sırasında yapılacak ilk işlem çıktıların tanımlanmasıdır. Çıktılar, ürün, müşteri, hizmet, proje ve benzeri şekilde olabilir. Çıktıların belirlenmesinden sonra yükleme oranları ile maliyetler maliyet nesnelere yüklenmektedir.

¹¹⁷ Öker, a.g.e., s. 49.

¹¹⁸ Eker, a.g.m., s. 246.

¹¹⁹ Kızılyalçın, a.g.t., s. 84.

3.7.1. Çıktıların Belirlenmesi

Faaliyetlerin gerçekleşmesiyle ortaya çıkan maliyet unsurunu üzerinde taşıyan mamullere, hizmetlere, projelere, müşterilere çıktı adı verilmektedir.

İşletmeler, maliyet sistemleri tasarlarlarken maliyet oluşturan kaynakların ve üretimi gerçekleşen tüm çıktıların tanımlamalarını yapmaları gerekmektedir. Tanımlamaları yapılmayan veya maliyet yüklemesinde devreye alınmayan çıktılar, maliyet açığının yaşanmasına nihayetinde ortaya çıkan fazla maliyetin diğer çıktı gruplarına yüklenmesine yol açmaktadır. Bazı kaynakların gelecek veya geçmişle ilgili çıktılarda kullanılması, geçerli dönemde üretilen çıktıların maliyet yüklemelerinde kapsam dahilinde olmaması sonucunu doğurmaktadır. Örneğin, müşteriye sunulacak numune ürünlerinin çıktı kapsamında tutulmaması durumunda sistem numune ürünlerinin giderlerini normal üretim olarak kabul edecek ve rasyonel olmayan bir maliyet yüklemesi gerçekleşecektir. Diğer bir örnek ise gelecek döneme ait AR-GE maliyetleri cari dönemde gerçekleşen üretimlerin maliyetleri olarak kabul edilmemelidir. Ayrıca, boş kapasite maliyetlerinin de üretilen mamul maliyeti olarak düşünülmemesi gerekmektedir.¹²⁰

3.7.2. Yükleme Oranı Kullanılarak Maliyet Yükleme

Yükleme oranı kullanılarak maliyet yükleme yapılabilmesi için maliyet etkenlerinin mamul açısından ölçülebilir olması gerekir. Söz konusu maliyet etkenlerinin toplam maliyet miktarı bilinmesine rağmen mamuller tarafından ayrıştırması yapılamıyorsa maliyetleme amacına uygun hizmet vermeyecektir. Dolayısıyla yükleme aşamasında doğru maliyetleme yapılması için işletmelerin aşağıda belirtilen bilgilere sahip olması gerekmektedir:¹²¹

- Gerçekleşen faaliyetin maliyet dönemindeki genel miktarı,
- Toplam faaliyet miktarının, çıktılar üzerindeki dağılımı.

Bu bilgilere sahip olunması sonucunda aşağıda belirtilen formüller ile yükleme oranı kullanılarak maliyetlerin çıktılara yüklenmesi işlemi gerçekleşecektir:¹²²

¹²⁰ Doğan, a.g.t., s. 163.

¹²¹ Kızılyalçın, a.g.t., s. 88.

¹²² a.g.t., s. 88.

- Maliyet havuzlarının her biri için yükleme oranı bulunacaktır. Maliyet havuzunun toplam maliyetinin, toplam maliyet etkeni sayına oranına yükleme oranı adı verilmektedir,
- İkinci aşamada ise her mamul ile bağlantılı maliyet etkeni miktarı bulunan yükleme oranı ile çarpılıp mamullere yüklenecek faaliyet maliyet miktarları bulunacaktır.
- Bu hesaplamalar sonucunda bir mamulün faaliyet maliyetlerinin toplamı aynı mamulün GÜG'ni verecektir.

4. FAALİYET TABANLI MALİYET MODELİNİN GELENEKSEL MALİYET YÖNTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

FTM modeli, GM yöntemi sonrasında geliştirilen ve yeni bir arayış sonucu ortaya çıkan bir modeldir. FTM modelinde, GM yöntemine göre sonuçlar daha doğru kabul edilmektedir.

GM yöntemi, üretim süreci sonucu sonrasında ortaya çıkan giderlerin neden çıktığı sorgulanmadan maliyetler ürünlere yüklenir. FTM modelinde ise ortaya çıkan maliyetlerin neden çıktığı incelenerek dağıtım anahtarları ve kullanılan kaynaklar arasında nedensellik bağı kurulur. Bu bağlamda, neden sonuç ilişkisiyle çıktılara dağıtılan maliyetler “faaliyetler kaynakları, ürünlerde faaliyetleri tüketir” mantığıyla yönetilir.

GM yönteminde, faaliyetler tüketim yapısına göre incelenmediğinden, FTM modeli bu eksiklik üzerinde çalışmıştır. FTM modeli, önce kaynakların hangi faaliyetler tarafından tüketildiği soruna cevap bulur daha sonra faaliyet maliyetleri ile çıktılar arasındaki ilişki kurulur. Dolayısıyla FTM modeli maliyet hesaplarken birim sayısı oranıyla maliyetleri belirlemez, daha doğru nedenler ile maliyetlerde belirleme yapılır.

GM yönteminde, GÜG genelde bölüm çatısı altında toplanır ve bu giderler çıktılara hacim oranı esasına göre yüklenir. Bunun tersine FTM modelinde, GÜG faaliyetleri esas kabul edilerek maliyet etmenine göre toplanmakta ve maliyet dağıtım aracı ile çıktılara yüklenmektedir.

GM yönteminde, yer almayan ve işletmenin ihtiyaç duyduğu maliyet bilgilerine FTM modeli ile erişmek mümkündür. İşletme karar mekanizması, üretim sürecinde ortaya çıkan giderleri FTM modeli ile görüp yorumlayabilir. Ayrıca işletme yöneticileri

üretimde veya üretim dışında gerçekleşen işlemleri FTM modeli ile analiz ederek verimsizliği ve kaynak israfını engeller.¹²³

Belirtilen bilgiler ışığında FTM modeli ile GM yönteminin karşılaştırılması aşağıda yer alan tabloda gösterilmiştir:

Tablo 2.1. FTM Modeli ile Geleneksel Maliyet Yönteminin Karşılaştırılması

Maliyet Yükleme Ölçüsü	Geleneksel Maliyet Yöntemi	Faaliyet Tabanlı Maliyet Modeli
1.Tüketilen kaynakları etkilen faktörler	Yalnızca üretim hacmi	Harekete geçirme sayısı veya üretim siparişleri sayısı gibi birkaç faktör
2.Maliyet havuzları sayısı	Bir	Kaynakların kullanımını etkileyen her bir faktör için bir adet olmak üzere çok sayıda
3.Maliyet dağıtım anahtarları sayısı	Bir	Her bir maliyet havuzu için bir adet olmak üzere çok sayıda
4.Ürünlerin nasıl maliyetlendirildiği	Maliyet dağıtım anahtarları olarak üretim hacminin kullanılması	Maliyet dağıtım anahtarlarının her birinin ilgili maliyet havuzu için kullanılması

Kaynak: Reşat Karcioğlu, *Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Erzurum: Aktif Yayınevi, 2000, s. 156.

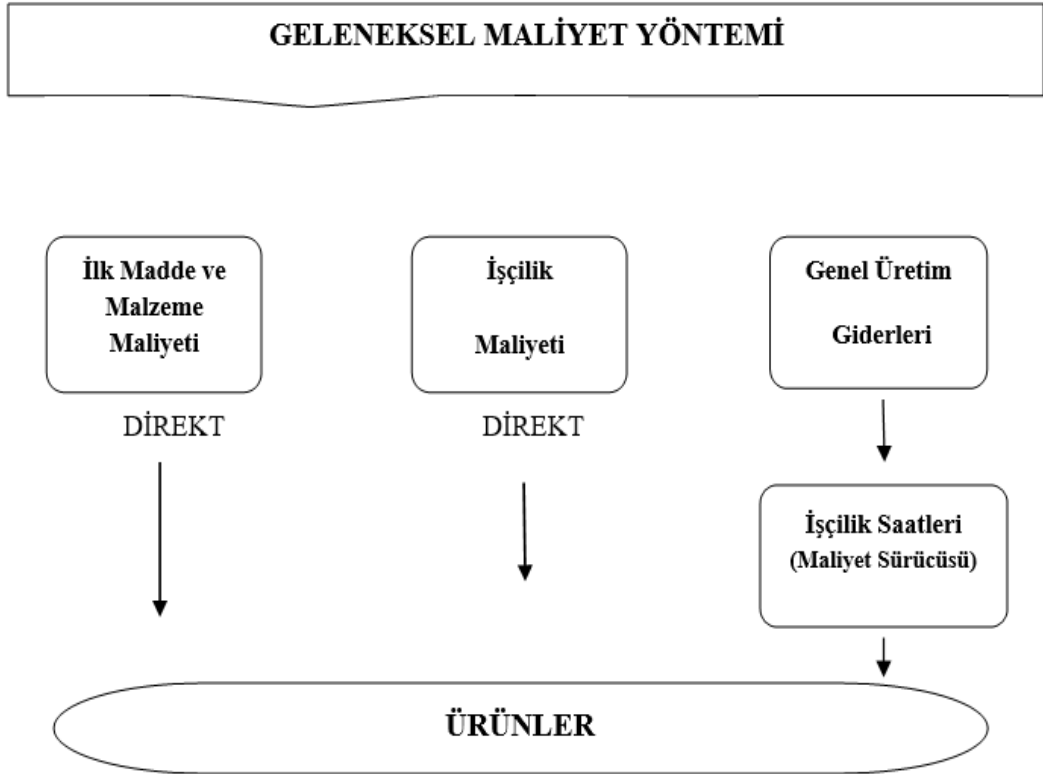
Tablo 2. 1.'de görüldüğü üzere GM yönteminde, tüketilen kaynakları etkileyen faktörler sadece üretim hacmidir. Dolayısıyla GM yöntemi üretim miktarı ne kadar olursa olsun üretim maliyetlerine katlanılır görüşünü savunur. FTM modelinde kaynakları etkileyen faktörün sadece üretim hacmi olmayacağını birkaç faktöründe kaynakları

¹²³ Velioğlu, a.g.t., s. 38.

etkileyeceği görüşü üzerinden hareket edilir. GM yönteminde, maliyet havuzları sayısı ve maliyet dağıtım anahtarı sayısı tektir. FTM modelinde ise maliyet havuzu sayısını belirleyen faktör kaynakların kullanımını etkileyen faktörlerdir. Ayrıca her maliyet havuzuna bağlı maliyet dağıtım anahtarı FTM modelinde yer almaktadır. Sonuç olarak GM yönteminde, tek havuz ve tek dağıtım anahtarı ile mamullere maliyetler yüklenirken; FTM modelinde farklı maliyet havuzu ve çok sayıda dağıtım anahtarları kullanılıp neden sonuç ilişkisi içerisinde mamullere maliyetler yüklenmektedir.

GM yöntemi ve FTM modelinin şekil yapısı şekil 2.5. ve şekil 2.6. da gösterilmiştir.

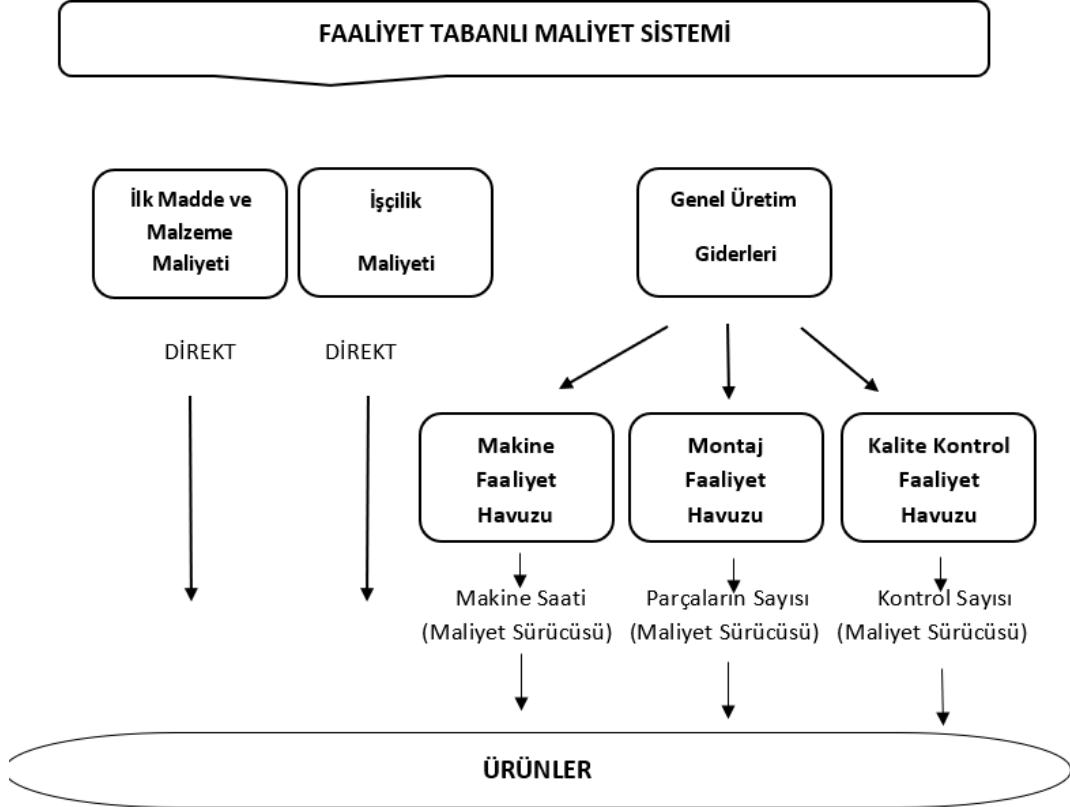
şekil 2.5. Geleneksel Maliyet Yöntemi



Kaynak: Alper Tunga Alkan, “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 13, 2005, s. 43.

Şekil 2.5. de görüldüğü üzere GM yönteminde ilk madde ve malzeme ile işçilik maliyetleri direk ürünlere aktarılırken, GÜG'ler işçilik saatleri (maliyet sürücüsü aracılığı ile) ürünlere aktarılmaktadır.

Şekil 2.6. Faaliyet Tabanlı Maliyet Modeli



Kaynak: Alper Tunga Alkan, "Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 13, 2005, s. 43.

Şekil 2.6. da görüldüğü üzere FTM modelinde ilk madde ve malzeme ile işçilik maliyetleri direk ürünlere aktarılırken, GÜG'ler de ise aynı nitelikteki faaliyetler başka faaliyet havuzlarında toplanmakta ve birden çok maliyet sürücüsü aracılığıyla ürünlere yüklenmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÇALIŞMA İLE İLGİLİ BİR UYGULAMA

1. ANALİZE TABİ MALİYETLEME MODELLERİNİN BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULANMASI

Bu bölümde; çalışmanın amacı, yöntemi, sınırlılıkları ve karşılaşılan zorlukları hakkında bilgiler verilerek uygulamanın yer aldığı işletme tanıtılacaktır. Ayrıca daha önce anlatılan teorik bilgiler, üretim işletmesinde gerekli hesaplamalar ile uygulanarak analiz tamamlanacaktır.

1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Günümüz şartlarında, hızla değişen piyasa koşulları ve artan rekabet ortamı işletmelerin kendilerine uygun maliyet yönetim sistemlerini devreye almalarını gerekli kılmıştır. Bu ihtiyacı gidermek için birçok maliyet yönetim modelleri geliştirilmiştir.

Bu araştırmada, maliyet yöntemlerinden; maliyet dağıtımında kaynak temelli yaklaşım olan “Kaynak Tüketim Muhasebesi” ve faaliyet temelli yaklaşım olan “Faaliyet Tabanlı Maliyet Modeli” ele alınıp iki modelin üstün ve zayıf yönlerinin karşılaştırılması amaçlanmıştır.

Bu araştırmada ayrıca işletme yöneticilerinin stratejik kararlarında önemli rol oynayan birim mamul maliyetlendirmesinin, kapasite kullanımının, brüt mal satış kârının ve maliyet farklılıklarının KTM ve FTM modeli açısından karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

1.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Çalışmanın uygulama bölümünde yer alan veriler; işletmede yapılan gözlemler, yöneticiler ile gerçekleştirilen mülakatlar ve muhasebe departmanın bilgisayar ortamında kayıt altına aldığı finansal bilgilerinden yararlanılarak temin edilmiştir.

Çalışmada, Nisan 2019 dönemi Kalıp1 ve Kalıp2 profil üretimine ait işletme verileri kullanılmıştır. Çalışmanın amacına bağlı kalınarak mamul maliyetinin FTM ve KTM modelleriyle tespiti için Nisan 2019 ayındaki üretim hacminin %90-95’ ini kapsayan ürünler maliyet objesi olarak seçilmiştir. İşletme mamulleri kg olarak sattığı

için araştırma sonucunda birim kg maliyetleri hesaplanmıştır. Analizin gerçekleştiği işletme, rekabet anlayışı gerekçesiyle isminin çalışmada yer almamasını istemiş bu nedenle işletme ismi uygulama bölümünde saklı tutulmuştur.

1.3. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI VE KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR

Araştırmanın en önemli sınırlılığı halka açık olamayan bir üretim işletmesinde ayrıntılı bilgilere ulaşmaya yönelik yaşanan zorluklardır. Uygulamanın finansal verileri kapsamamasından dolayı işletme gizlilik politikası gerekçesiyle verilerin temin edilmesi hususunda zorluklar yaşanmıştır. Ayrıca üretim işletmesinin karmaşık bir yapıya sahip olması, faaliyet havuzlarının belirlenmesi ve kapasite ayırımına gidilmesi konusunda birçok zorluğun yaşanmasına neden olmuştur.

1.4. ÜRETİM İŞLETMESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Çalışmanın konusunu oluşturan FTM ve KTM maliyet modelleri, Bursa ilinde alüminyum profil alanında faaliyet gösteren bir üretim işletmesinde uygulanmıştır. İşletme mülkiyeti açık ve kapalı alan olarak kendisine aittir. 21.198 m² alan üzerine kurulu işletme 29 yılı aşkın bir süredir varlığını devam ettirmektedir. Profil üretimi, elektrostatik toz boyama, talaşlı imalat operasyonları ile üretimini sürdüren işletme endüstriyel profil, mobilya profilleri, inşaat profilleri, solar profilleri ve otomotiv profillerinin üretimini gerçekleştirmektedir. Tamamen yerli sermaye ile kurulan üretim işletmesi iç ve dış piyasaya yönelik satış işlemleri gerçekleştirmektedir.

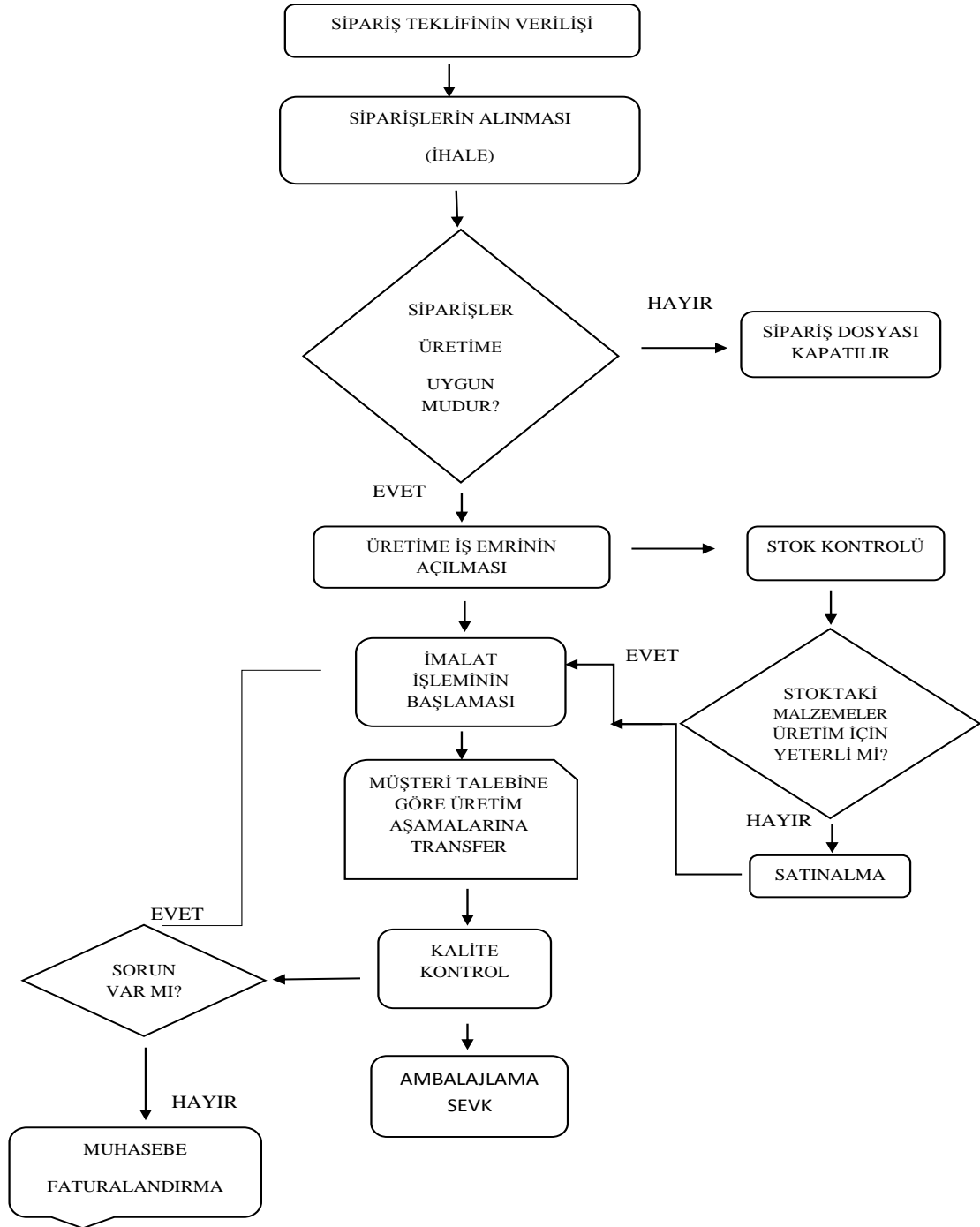
Uygulamanın yapıldığı işletme, sınırlı miktarda stok tutmakta genellikle sipariş üzerine üretimini gerçekleştirmektedir. Entegre hizmet anlayışı ile faaliyet gösteren işletme müşterilerin beklentilerine göre üretimde değişiklik yapabilmektedir.

İşletmede toplam 103 personel çalışmaktadır. Çalışanların 84'ü üretim alanında faaliyet gösterirken kalanı ise idari, güvenlik temizlik ve ulaşım alanlarında faaliyet göstermektedir.

İşletme, siparişlerini özel olarak veya ihale usulüne göre almaktadır. Siparişler alınıp yasal mevzuatlar tamamlandıktan sonra üretimin uygunluğuna göre değerlendirmeler yapılmaktadır. Üretime kabul gören siparişler planlama tarafından devreye alınarak üretim için gerekli malzeme kontrolüne gidilmektedir. Stok durumuna

göre satınalma birimi ile iş birliği yapılarak üretime geçilmektedir. Üretim aşamaları takip edilir. Ambalajlanmadan önce gerekli kontroller yapıp mamuller ya faturalandırılır ya da üretime tekrar alınır. Şekil 3.1. de işletmeye ait iş akış şeması yer almaktadır.

Şekil 3.1. İşletmeye Ait İş Akış Şeması



Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır.

2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİNİN UYGULANMASI

İlk iki bölümde maliyet yönetimi kavramı, KTM modeli ve FTM modeli konularına yer verilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde ise FTM modeli, alüminyum profili üretmekte olan bir üretim işletmesinde uygulanmıştır.

FTM modelinin ilk aşaması faaliyetlerin belirlenmesi ile başlamakta kaynak maliyetlerinin tespiti ve faaliyetlere taşınması ile devam etmektedir. Faaliyetlere taşınan maliyetler faaliyet havuzlarının oluşmasına sebep olmakta ve faaliyet havuzlarında toplanan maliyetler kullanım oranları ile ilişkilendirilip mamullere yüklenmektedir.

2.1. FAALİYETLERİN BELİRLENMESİ VE TANITIMI

FTM modeli isminden de anlaşılacağı üzere faaliyetler üzerine inşa edilen bir maliyet hesaplama modelidir. Dolayısıyla çalışmada FTM modeli ile hesaplama yapılmadan önce işletme faaliyetlerini oluşturan unsurları, faaliyet hiyerarşisini ve faaliyet sınıflandırmalarının iyi bilinmesi gerekmektedir.

İşletmenin profil üretiminde gerçekleşen faaliyetlerin ayrı ayrı değerlendirilmesi uygulama açısından zor olacağından benzer niteliğe sahip faaliyetler gruplara ayrılarak uygulama yapılmıştır. Analizin gerçekleştiği üretim işletmesinde işletme yöneticileri ile görüşülerek ve direkt gözlemler yapılarak 10 adet faaliyet merkezi tespit edilmiştir.

İşletme faaliyetlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

Satış Pazarlama: İşletmenin pazar alanlarını tespit ederek müşteriler ile görüşmeleri sağlayan birimdir. Satış pazarlama birimiyle işletmenin üretebileceği mamuller ilgili tüketicilere tanıtılır, müşterilerin ihtiyaçlarına göre işletme ile bağlantı kurulur, müşterinin ilgisini çekecek stratejiler saptanır, ürünle ilgili reklam, fuar, tanıtım gibi pazarlama faaliyetleri gerçekleştirilir. Ayrıca uygulama yapılan işletmenin ihale ve iş geliştirme faaliyetleri bu birim üzerinden yürümektedir.

Satınalma: İşletme ve proje için gerekli olan malzemelerin tanımlamasını yaparak tedarikçiler ile görüşüme, sipariş verme, malzeme temini, iade veya değişim işlemleri gibi faaliyetler bu kalemden yürütülür. İşletme hedeflerine uygun, etkin bütçe kullanımı ile kaliteli ürün temini satınalma biriminin faaliyetleri ile gerçekleşir.

Planlama: İşletmenin üretim işlemlerinin sorunsuz ve düşük maliyetle yönetilmesi planlama faaliyetleri ile gerçekleşir. Planlama biriminin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetler ile sipariş ve stok kontrollerinin yapılması, kaynak kullanım stratejilerinin belirlenmesi, mamul üretimi için gerekli programın yapılması, iş emirlerinin açılarak günlük, haftalık ve aylık planların diğer birimlerle paylaşılması faaliyetleri gerçekleştirilir.

Presleme: Üretimin bu bölümünde hammadde (bilet), istenilen sıcaklık derecesine ulaşmasından sonra bilet taşıyıcısına aktarılır. Bilet taşıyıcısına aktarılan hammadde yüksek sıcaklık ve basınç ile kalıp içerisinde şekillenerek ve profil halini almaktadır. Çalışmanın yapıldığı işletmede ürün kalıplarına göre (Kalıp1 ve Kalıp2) iki adet pres makinesi kullanılmaktadır.

Termik: Üretimin bu bölümünde pres hattından gelen profillerin termik fırınlarında çökme sertleşmesi yani yaşlandırma işlemleri yapılmaktadır. Çalışmanın yapıldığı işletmede iki adet termik fırını bulunmaktadır.

Boy Kesme: Müşteri taleplerine göre alüminyum profillerinin boylarının belirlenmesi ve germe faaliyetlerinin yapılması işlemidir.

Talaşlı İmalat: Müşteri taleplerine göre alüminyum profillerinin imalat sürecine uygun talaşlı imalat makinelerinde tornalama, delik delme ve işleme faaliyetlerinin yapılması işlemidir.

Boyahane: Müşterinin talep ettiği renge göre alüminyum profillerinin statik boyama tabancaları ile belirli bir kabin içerisinde renklendirilmesidir. Bu bölümde toz boyanın profile işlenmesini gerçekleştirmek için yüksek sıcaklıklarda fırınlama sistemi uygulanır.

Ambalajlama: Ürünlerin, temiz ve güvenilir koşullarda müşterilere ulaşmasını sağlamak için koruyucu malzemelerle kaplanmasının yapılması işlemidir.

Muhasebe: İşletmenin tüm finansal işlem koordinasyonunun yapılması, mali tablolarının hazırlanması, finansal raporlamalarının gerçekleştirilmesi ve birçok mali faaliyetlerinin yürütülmesinde görev alan faaliyet merkezidir.

İşletme faaliyetlerinin gerçekleşmesi faaliyet maliyetlerinin oluşmasına neden olacaktır. Faaliyet maliyetleri belirlenirken bazı giderler faaliyet havuzlarına aktarılır bazı

giderler ise mamullere doğrudan yüklenir. Çalışmanın bir sonraki aşamasında ürünlere doğrudan yüklenen direkt ilk madde ve malzeme (DİMM) maliyetleri ile direkt işçilik (DİŞ) maliyetleri tespit edilmiştir.

2.2. DİREKT MALİYETLERİN BELİRLENMESİ

FTM modelinde direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyetleri faaliyetlere herhangi bir maliyet taşıyıcısıyla dağıtılmayıp direkt olarak yüklenir. Çalışmanın bu aşamasında DİMM maliyetlerinin ve DİŞ maliyetlerinin tespiti satınalma yöneticisi ile yapılan mülakatlar ve muhasebe müdürüyle yapılan görüşmeler sonucunda bilgisayar verileri kullanılarak hesaplanmıştır.

2.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme (DİMM) Maliyetlerinin Belirlenmesi

Çalışmada yer alan DİMM maliyetleri mamulün esas halini oluşturan henüz üretime girmemiş hammadde, boya ve ambalaj malzemelerinin parasal değeridir. Kalıp1 ve Kalıp2 mamulleri için ayrı ayrı tespit işlemi yapılmıştır. Üretimde kullanılan hammadde ürün özelliğine göre değişmekte olup özel alaşımlı hammaddelerdir. Kullanılan boya ise müşteri talebine göre belirlenmektedir.

Uygulamanın yapıldığı işletme sınırlı miktarda stok tutmakta olup belirlenen projeye göre malzeme teminine gitmektedir.

İşletmenin Nisan 2019 ayında gerçekleşen Kalıp1 ve Kalıp2 üretimine ait direkt ilk madde malzeme miktarları ve fiyatları Tablo 3.1. de gösterilmiştir.

Tablo 3.1. Mamullerin DİMM Maliyetleri

Kalıp 1 Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti (DİMM)				
Kalıp 1	Ölçü Birimi	Miktar	Birim Fiyat TL	Tutar TL
Hammde	Kg	850.000	14,5	12.325.000,00
Boya	Kg	29.565	25,16	743.860,87
Ambalaj	Kg	7.391	3,8	28.086,96
			Toplam	13.096.947,8
Kalıp 2 Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti (DİMM)				
Kalıp 2	Ölçü Birimi	Miktar	Birim Fiyat TL	Tutar TL
Hammde	Kg	550.000	13,7	7.535.000,0
Boya	Kg	19.130	26,8	512.695,7
Ambalaj	Kg	4.783	3,8	18.173,9
			Toplam	8.065.869,6

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır.

İşletmede Nisan ayında Kalıp 1 üretimi için brüt 850.000 kg hammadde, 29.565 kg boya ve 7.391 kg ambalaj kullanılmış toplam 13.096.947,8 TL maliyete katlanılmıştır. Kalıp 2 üretimi için brüt 550.000 kg hammadde, 19.130 kg boya ve 4.783 kg ambalaj kullanılmış toplam 8.065.869,6 TL maliyete katlanılmıştır.

2.2.2. Direkt İşçilik (DİŞ) Maliyetlerinin Belirlenmesi

İşletmede ortaya çıkan direkt işçilik giderleri Kalıp1 ve Kalıp2 alüminyum profillerinin üretilmesinde doğrudan üretime dahil olan çalışanların ücretlerinin toplamıdır.

Uygulamanın yapıldığı işletmedeki personeller işletme bünyesinde çalışmaktadır. İşletme fason iş gücü alımına gitmemektedir. Pres, termik, boy kesme, talaşlı imalat, boyahane, ambalajlama faaliyet alanlarında kullanılan iş gücü direkt işçilik olarak kullanılmaktadır. İş gücünün maliyeti bölümlerin çalışma şekline ve yapılan işin ağırlığına göre farklılık göstermektedir.

Tablo 3.2. Mamullerin DİŞ Maliyetleri

Kalıp 1 Direkt İşçilik Maliyeti (DİŞ)						
Faaliyet Havuzu	Direkt İşçi Sayısı	Toplam Direkt İşçilik Maliyeti TL	Toplam Direkt İşçilik Süresi DK	Birim Süre Başına Düşen Direkt İşçilik Ücretleri (TL/DK)	İşçilik Süresi DK	Birim Direkt İşçilik Maliyeti TL
Pres	2	7.000,0	18.720,0	0,37	0,06	0,02
Termik	1	3.000,0	9.360,0	0,32	0,05	0,02
Boy Kesme	6	18.000,0	56.160,0	0,32	0,05	0,02
Talaşlı İmalat	7	21.000,0	65.520,0	0,32	0,05	0,02
Boyahane	12	36.000,0	112.320,0	0,32	0,07	0,02
Ambalajlama	22	66.000,0	205.920,0	0,32	0,1	0,03
					Toplam	0,13
Kalıp 2 Direkt İşçilik Maliyeti (DİŞ)						
Faaliyet Havuzu	Direkt İşçi Sayısı	Toplam Direkt İşçilik Maliyeti TL	Toplam Direkt İşçilik Süresi DK	Birim Süre Başına Düşen Direkt İşçilik Ücretleri (TL/DK)	İşçilik Süresi DK	Birim Direkt İşçilik Maliyeti TL
Pres	2	7.000,00	18.720,00	0,37	0,06	0,02
Termik	1	3.000,00	9.360,00	0,32	0,05	0,02
Boy Kesme	3	9.000,00	28.080,00	0,32	0,08	0,03
Talaşlı İmalat	5	15.000,00	46.800,00	0,32	0,06	0,02
Boyahane	8	24.000,00	74.880,00	0,32	0,09	0,03
Ambalajlama	15	45.000,00	140.400,00	0,32	0,12	0,04
					Toplam	0,15

Kaynak:Gonca Başçıl, *Kaynak Tüketim Muhasebesinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Zaman Süriücülüü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Karşılaştırılması: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 84' den yapılan tasnifler doğrultusunda tablo tarafımdan düzenlenmiştir.

Üretimin ana faaliyetlerinde ortaya çıkan işçilik giderleri mamule doğrudan, toplanan verilerle tespit edilen işçilik süresi bazında yüklenmiştir. Mamul başına düşen DİŞ giderleri tespit edilirken Nisan ayına ait çalışanların işçilik ücretleri faaliyet bazlı toplanmış, elde edilen rakam işçilerin Nisan ayında çalıştığı dakikaya bölünerek birim kg başına düşen DİŞ gideri yani maliyet yükleme oranı hesaplanmıştır. Yapılan işlem sonucunda hesaplanan birim dakikaya düşen DİŞ maliyeti, birim kg için gerçekleşen işçilik süresiyle çarpılarak birim direkt işçilik maliyeti bulunmuştur. Kalıp 1 için birim

direkt işçilik maliyeti 0,13 TL, Kalıp 2 için birim direkt işçilik maliyeti 0,15 TL hesaplanmıştır.

2.3. ENDİREKT MALİYETLERİN BELİRLENMESİ

FTM modelini GM yöntemlerinden ayıran en önemli özellik endirekt maliyetlerin nasıl dağıtılacağıdır. Çalışmanın literatür kısmında anlatıldığı gibi FTM modelinin temel amacı mamullerin endirekt maliyetleri tüketim ölçüsüne göre bir maliyet hesaplama tekniği belirlemektir. Çalışmanın bu aşamasında işletmenin Nisan 2019 dönemine ait mizanından alınan gider kalemleri muhasebe müdürüyle yapılan görüşmeler sonucunda toplanmıştır. İşletmede ortaya çıkan endirekt maliyetler, GÜG, yönetici giderleri, endirekt işçilik giderleri ve DİŞ eklenti giderleri olmak üzere üç başlık halinde incelenmiştir.

Tablo 3.3. İşletmenin Endirekt Maliyetleri

Gider Kalemleri	Tutar TL	Maliyet İçindeki Payı
Endirekt İşçi Gid.+ Dış Ek Gid.	63.007,5	2,55
Yönetici Gid.	51.000,0	2,06
Diğer Genel Üretim Giderleri		
Doğalgaz	163.564,0	6,61
Elektrik	597.579,0	24,14
Bakım Onarım Makine	158.950,0	6,42
Bakım Onarım Bina	9.500,0	0,38
Sigorta Bina	52.520,0	2,12
Sigorta Makine	20.454,0	0,83
Araç Kiralama	15.845,0	0,64
Amortisman Araç	2.875,0	0,12
Amortisman Makine	410.000,0	16,57
Amortisman Bina	30.000,0	1,21
Makine Yedek Parça Gid.	2.132,0	0,09
Küçük Alet Edevat Gid.	5.622,0	0,23
Mutfak Gid.	1.500,0	0,06
Servis ve Yemek Gid.	57.118,0	2,31
Temizlik Gid.	3.000,0	0,12
Su Gid.	28.222,0	1,14
Seyahat Gid.	6.000,0	0,24
Fuar ve Tanıtım Gid.	8.600,0	0,35
Akaryakıt Gid.	10.500,0	0,42
Diğer Gid.	25.000,0	1,01
Telefon-İnternet Gid.	1.600,0	0,06
Nakliye Gid.	750.000,0	30,3
Kırtasiye Gid.	400,0	0,02
Toplam	2.474.988,5	100

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır.

Tablo 3.3. de gösterildiği üzere işletmenin toplam 2.274.988,50 TL endirekt maliyeti söz konusudur. Toplam giderlerin %30 unu nakliye giderleri oluşturmaktadır.

İşletmenin DİŞ ek ücreti toplamı 47.505,50 TL dir. Endirekt işçi giderleri ve direkt personelin ek ücretleri endirekt maliyet olarak kabul edilmiş ve bu grupta işlem görmüştür. Sigorta primi işveren payı %15,5 olarak DİŞ ek giderleri grubuna dahil edilmiştir.

İşletmede endirekt işçi ücretleri toplamı 15.500 TL dir. İşletmede çalışan 2 güvenlik görevlisi 1 meydancı ve 1 şoför ücreti 10 faaliyete eşit dağıtılmış endirekt işçi giderleri içerisinde değerlendirilmiştir. (12.500 TL/10 faaliyet)

İşletme asistan maliyeti satış pazarlama, satınalma, planlama, muhasebe faaliyetlerine eşit dağıtılmış ve endirekt işçi giderleri içerisinde değerlendirilmiştir. (3000 TL/4 faaliyet)

İşletme yöneticisinin direkt gideri 16.000 TL iken endirekt giderleri 35.000 TL dir. Endirekt yönetici maliyeti 10 faaliyete eşit dağıtılıp yönetici giderler kaleminde değerlendirilmiştir.

2.4. MALİYET ETKENLERİNİN BELİRLENMESİ

Çalışmada, işletme yöneticileriyle yapılan görüşmeler sonucunda giderlerin faaliyet havuzlarına dağıtımını gerçekleştirmek için birinci aşama maliyet etkenleri belirtilmiş ve gider dağıtımları bu etkenler çerçevesinde yapılmıştır.

Tablo 3.4. Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi

Faaliyet Havuzları	Faaliyetlere Ait Maliyet Etkenleri		
	İşçi Sayısı	Metrekare	Makine Saat
Satış Pazarlama	4	50	
Satınalma	2	35	
Planlama	4	50	
Pres	4	110	327,3
Termik	2	170	87,27
Boy Kesme	9	140	327,3
Talaşlı İmalat	12	150	654,5
Boyahane	20	185	163,64
Ambalajlama	37	200	
Muhasebe	3	50	
Diğer Genel Üretim Giderleri			
Gider Kalemleri	1. Aşama Maliyet Etkenleri		
Doğalgaz	Metrekare		
Elektrik	Makine Saat		
Bakım Onarım Makine	Makine Saat		
Bakım Onarım Bina	Metrekare		
Sigorta Bina	Metrekare		
Sigorta Makine	Makine Saat		
Araç Kiralama	Dört Faaliyete Eşit		
Amortisman Araç	Dört Faaliyete Eşit		
Amortisman Makine	Makine Saat		
Amortisman Bina	Metrekare		
Makine Yedek Parça Gid.	Makine Saat		
Küçük Alet Edevat Gid.	İşçi Sayısı (Üretim)		
Mutfak Gid.	İşçi Sayısı (Büro)		
Servis ve Yemek Gid.	İşçi Sayısı		
Temizlik Gid.	Metrekare		
Su Gid.	İşçi Sayısı		
Seyahat Gid.	Satış Pazarlama		
Fuar ve Tanıtım Gid.	Satış Pazarlama		
Akaryakıt Gid.	Dört Faaliyete Eşit		
Diğer Gid.	Tüm Faaliyetlere Eşit		
Telefon-İnternet Gid.	%80' i Büro İşçi Sayısı - %20' si Üretim İşçi Sayısı		
Nakliye Gid.	Satış Pazarlama		
Kırtasiye Gid.	%80' i Büro İşçi Sayısı - %20' si Üretim İşçi Sayısı		

Kaynak: Gonca Başçıl, *Kaynak Tüketim Muhasebesinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Karşılaştırılması: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 88-89' dan yapılan tasnifler doğrultusunda tablo tarafımdan düzenlenmiştir.

Faaliyetlere ait maliyet etkenleri işçi sayısı, metrekare ve makine saatlerine göre belirlenmiştir. Diğer GÜG'nin maliyet etkenleri ise faaliyet havuzlarının giderleri tüketme şekli dikkate alınarak işletme yöneticileri ile yapılan görüşmeler sonucunda belirlenmiştir.

2.5. DİĞER ENDİREKT GİDERLERİN MALİYET ETKENLERİ ARACILIĞIYLA FAALİYETLERE DAĞITILMASI.

Tablo 3.5. Diğer Endirekt Faaliyetlere Dağıtılması

Diğer Endirekt Giderlerin Faaliyetlere Dağıtımı											
Kaynak Havuzu	Satış Pazarlama	Satınalma	Planlama	Pres	Termik	Boy Kesme	Talaşlı İmalat	Boyahane	Ambalajlama	Muhasebe	Toplam
Doğalgaz	7.173,9	5.021,7	7.173,9	15.782,5	24.391,1	20.086,8	21.521,6	26.543,3	28.695,4	7.173,9	163.564,0
Elektrik	-	-	-	125.366,2	33.431,0	125.366,2	250.732,4	62.683,1	-	-	597.579,0
Bakım Onarım Makine	-	-	-	33.346,2	8.892,3	33.346,2	66.692,3	16.673,1	-	-	158.950,0
Bakım Onarım Bina	416,7	291,7	416,7	916,7	1.416,7	1.166,7	1.250,0	1.541,7	1.666,7	416,7	9.500,0
Sigorta Bina	2.303,5	1.612,5	2.303,5	5.067,7	7.831,9	6.449,8	6.910,5	8.523,0	9.214,0	2.303,5	52.520,0
Sigorta Makine	-	-	-	4.291,0	1.144,3	4.291,0	8.582,1	2.145,5	-	-	20.454,0
Araç Kiralama	3.961,3	3.961,3	3.961,3	-	-	-	-	-	-	3.961,3	15.845,0
Amortisman Araç	718,8	718,8	718,8	-	-	-	-	-	-	718,8	2.875,0
Amortisman Makine	-	-	-	86.014,0	22.937,1	86.014,0	172.028,0	43.007,0	-	-	410.000,0
Amortisman Bina	1.315,8	921,1	1.315,8	2.894,7	4.473,7	3.684,2	3.947,4	4.868,4	5.263,2	1.315,8	30.000,0
Makine Yedek Parça Gid.	-	-	-	447,3	119,3	447,3	894,5	223,6	-	-	2.132,0
Küçük Alet Edevat Gid.	-	-	-	267,7	133,9	602,4	803,1	1.338,6	2.476,4	-	5.622,0
Mutfak Gid.	461,5	230,8	461,5	-	-	-	-	-	-	346,2	1.500,0
Servis ve Yemek Gid.	2.355,4	1.177,7	2.355,4	2.355,4	1.177,7	5.299,6	7.066,1	11.776,9	21.787,3	1.766,5	57.118,0
Temizlik Gid.	131,6	92,1	131,6	289,5	447,4	368,4	394,7	486,8	526,3	131,6	3.000,0
Su Gid.	1.163,8	581,9	1.163,8	1.163,8	581,9	2.618,5	3.491,4	5.819,0	10.765,1	872,8	28.222,0
Seyahat Gid.	6.000,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	6.000,0
Fuar ve Tanıtım Gid.	8.600,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	8.600,0
Akaryakıt Gid.	2.625,0	2.625,0	2.625,0	-	-	-	-	-	-	2.625,0	10.500,0
Diğer Gid.	2.500,0	2.500,0	2.500,0	2.500,0	2.500,0	2.500,0	2.500,0	2.500,0	2.500,0	2.500,0	25.000,0
Telefon-İnternet Gid.	393,8	196,9	393,8	15,2	7,6	34,3	45,7	76,2	141,0	295,4	1.600,0
Nakliye Gid.	750.000,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	750.000,0
Kırtasiye Gid.	98,5	49,2	98,5	3,8	1,9	8,6	11,4	19,0	35,2	73,8	400,0
Toplam	790.219,4	19.980,5	25.619,4	280.721,7	109.487,7	292.284,0	546.871,4	188.225,2	83.070,5	24.501,2	2.360.981,0

Kaynak: Gonca Başçıl, *Kaynak Tüketim Muhasebesinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Karşılaştırılması: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 90' dan yapılan tasnifler doğrultusunda tablo tarafımdan düzenlenmiştir.

Çalışmanın bu aşamasında tespit edilen diğer indirekt giderler, işletme faaliyet kalemlerinin yararlanma şekline göre maliyet etkenleri tarafından Tablo 3.5 de gösterildiği gibi faaliyetlere dağıtılmıştır. Tablonun açıklamasın aşağıda sıralandığı şekilde yapmak mümkündür:

- Doğalgaz gideri tüm faaliyetlere metre kare maliyet etkeni çerçevesinde dağıtılmış ve metre kareye düşen doğalgaz kullanım payı bulunmuştur.
(163.564 TL/1140 m² = 143,47 TL/ m²)
- Elektrik giderleri makine saat maliyet etkenine göre pres, termik, boy kesme, talaşlı imalat, boyahane faaliyet alanlarına dağıtılmış ve elektrik kullanım payı bulunmuştur.
(597.579 TL/1560 makine saat = 383,1 TL/makine saat)
- Bakım onarım makine giderleri makine saat maliyet etkenine göre pres, termik, boy kesme, talaşlı imalat, boyahane faaliyet alanlarına dağıtılmıştır.
(158.950 TL/1560 makine saat = 101,9 TL/makine saat)
- Bakım onarım bina gideri tüm faaliyetlere metre kare maliyet etkeni çerçevesinde dağıtılmış ve metre kareye düşen bakım onarım bina maliyet payı bulunmuştur.
(9.500 TL/1140 m² = 8,3 TL/ m²)
- Sigorta bina gideri tüm faaliyetlere metre kare maliyet etkeni çerçevesinde dağıtılmış ve metre kareye düşen sigorta bina maliyet payı bulunmuştur.
(52.520TL/1140 m² = 46,1 TL/ m²)
- Sigorta makine giderleri makine saat maliyet etkenine göre pres, termik, boy kesme, talaşlı imalat, boyahane faaliyet alanlarına dağıtılmıştır.
(20.454 TL/1560 makine saat = 13,1 TL/makine saat)
- Araç kiralama gideri satış pazarlama, satınalma, planlama, muhasebe faaliyet yerlerine eşit dağıtılmıştır.
(15.845 TL/4 faaliyet = 3,9 TL/ faaliyet)
- Amortisman araç gideri satış pazarlama, satınalma, planlama, muhasebe faaliyet yerlerine eşit dağıtılmıştır.
(2.875 TL/4 faaliyet = 718,8 TL/faaliyet)
- Amortisman makine giderleri makine saat maliyet etkenine göre pres, termik, boy kesme, talaşlı imalat, boyahane faaliyet alanlarına dağıtılmıştır.
(410.000 TL/1560 makine saat = 262,8 TL/makine saat)

- Amortisman bina gideri tüm faaliyetlere metre kare maliyet etkeni çerçevesinde dağıtılmış ve metre kareye düşen amortisman bina maliyet payı bulunmuştur. (30.000 TL/1140 m² = 26,3 TL/ m²)
- Makine yedek parça giderleri makine saat maliyet etkenine göre pres, termik, boy kesme, talaşlı imalat, boyahane faaliyet alanlarına dağıtılmıştır. (2.132 TL/1560 makine saat = 1,4 TL/makine saat)
- Küçük alet edevat giderleri işçi sayısı maliyet etkenine göre pres, termik, boy kesme, talaşlı imalat, boyahane ve ambalajlama faaliyet alanlarına dağıtılmıştır. (5.622 TL/84 işçi sayısı = 66,9 TL/işçi)
- Mutfak gideri işçi sayısı maliyet etkenine göre satış pazarlama, satınalma, planlama, muhasebe faaliyet yerlerine eşit dağıtılmıştır. (1.500 TL/13 işçi sayısı = 115,4 TL/işçi)
- Servis ve yemek giderleri işçi sayısı maliyet etkenine göre tüm faaliyet yerlerine dağıtılmıştır. (57.118 TL /97 işçi sayısı = 588,8 TL/işçi)
- Temizlik giderleri tüm faaliyetlere metre kare maliyet etkeni çerçevesinde dağıtılmıştır. (3.000 TL/1140 m² = 2,6 TL/ m²)
- Su giderleri işçi sayısı maliyet etkenine göre tüm faaliyet yerlerine dağıtılmıştır. (28.222 TL /97 işçi sayısı = 290,9 TL/işçi)
- Satış biriminin yurt dışı ve yurt içi müşteri görüşmelerine gitmesinden dolayı seyahat giderleri sadece satış pazarlama faaliyet alanına yüklenmiştir. (6.000 TL)
- Satış biriminin fuar ve tanıtım programlarına dolayı fuar ve tanıtım giderleri sadece satış pazarlama faaliyet alanına yüklenmiştir. (8.600 TL)
- Akaryakıt gideri satış pazarlama, satınalma, planlama, muhasebe faaliyet yerlerine eşit dağıtılmıştır. (10.500 TL/4 faaliyet =2.625 TL/ faaliyet)
- Diğer giderler tüm faaliyetlere eşit dağıtılmıştır. (25.000 TL/10 faaliyet = 2500 TL/ faaliyet)
- Telefon ve internet giderlerinin faaliyetler tarafından kullanım oranları muhasebe müdürü tarafından yapılan mülakat sonucunda tespit edilmiş ve belirlenen oranlara göre işçi sayısı maliyet etkeni kullanılarak dağıtım yapılmıştır.

(1280 TL/13 işçi+ 320/ 84 işçi)

- Nakliye giderleri satış pazarlama faaliyet alanına yüklenmiştir.

(750.000 TL)

- Kırtasiye giderlerinin faaliyetler tarafından kullanım oranları satınalma birimiyle yapılan mülakat sonucunda tespit edilmiş ve belirlenen oranlara göre işçi sayısı maliyet etkeni kullanılarak dağıtım yapılmıştır.

(320 TL/13 işçi+ 80/ 84 işçi)

2.6. FTM MODELİNE GÖRE FAALİYETLERE TAŞINAN TOPLAM MALİYETLERİN BELİRLENMESİ

Çalışmanın bu aşamasına kadar uygulamanın yapıldığı işletmenin DİMM giderleri, DİŞ giderleri, indirekt giderler (indirekt işçi giderleri, direkt işçi ek giderleri, yönetici giderleri, diğer indirekt giderler) tespit edildi. DİMM ve DİŞ giderleri mamulde doğrudan kullanıldığı için FTM modelinin son aşamasında birim mamule eklenecektir. İşletmenin diğer indirekt kalemleri ise faaliyetlere maliyet etkenleri aracılığı ile dağıtılarak faaliyetlerin bu gider kalemlerinden aldıkları paylar belirlenmiştir.

Çalışmanın bu aşamasında ise indirekt işçi giderleri ve direkt işçi ek giderleri her faaliyet için ayrı ayrı hesaplanmış ve faaliyet bazlı gösterilmiştir. Yönetici direkt giderleri ilgili faaliyet alanlarına, yönetici indirekt giderleri ise tüm faaliyetlere eşit dağıtılmıştır. Faaliyetlerde toplanan toplam maliyetler aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

Satış Pazarlama Faaliyet Havuzu

- Endirekt işçilik ücretleri+ Diş ek ücretleri: 4.790,0 TL
- Yönetici ücretleri: 8.000,0 TL
- Diğer indirekt giderler: 790.219,4 TL
- Toplam satış pazarlama faaliyet havuzu 803.009,4 TL olarak hesaplanmıştır.

Satınalma Faaliyet Havuzu

- Endirekt işçilik ücretleri+ Diş ek ücretleri: 3.240,0 TL
- Yönetici ücretleri: 7.500,0 TL
- Diğer indirekt giderler: 19.980,5 TL
- Toplam satınalma faaliyet havuzu 30.720,5 TL olarak hesaplanmıştır.

Planlama Faaliyet Havuzu

- Endirekt işçilik ücretleri+ Diş ek ücretleri: 4.480,0 TL
- Yönetici ücretleri: 7.500,0 TL
- Diğer endirekt giderler: 25.619,4 TL
- Toplam planlama faaliyet havuzu 37.599,4 TL olarak hesaplanmıştır.

Pres Faaliyet Havuzu

- Endirekt işçilik ücretleri+ Diş ek ücretleri: 3.420,0 TL
- Yönetici ücretleri: 3,500,0 TL
- Diğer endirekt giderler: 280.721,7 TL
- Toplam pres faaliyet havuzu 287.641,7 TL olarak hesaplanmıştır.

Termik Faaliyet Havuzu

- Endirekt işçilik ücretleri+ Diş ek ücretleri: 2.180,0 TL
- Yönetici ücretleri: 3,500,0 TL
- Diğer endirekt giderler: 109.487,7 TL
- Toplam termik faaliyet havuzu 115.167,7 TL olarak hesaplanmıştır.

Boy Kesme Faaliyet Havuzu

- Endirekt işçilik ücretleri+ Diş ek ücretleri: 5.435,0 TL
- Yönetici ücretleri: 3,500,0 TL
- Diğer endirekt giderler: 292.284,0 TL
- Toplam boykesme faaliyet havuzu 301.219,0 TL olarak hesaplanmıştır.

Talaşlı İmalat Faaliyet Havuzu

- Endirekt işçilik ücretleri+ Diş ek ücretleri: 6.830,0 TL
- Yönetici ücretleri: 3,500,0 TL
- Diğer endirekt giderler: 546.871,4 TL
- Toplam talaşlı imalat faaliyet havuzu 557.201,4 TL olarak hesaplanmıştır.

Boyahane Faaliyet Havuzu

- Endirekt işçilik ücretleri+ Diş ek ücretleri: 10.550,0 TL
- Yönetici ücretleri: 3,500,0 TL
- Diğer endirekt giderler: 188.225,2 TL
- Toplam boyahane faaliyet havuzu 202.275,2 TL olarak hesaplanmıştır.

Ambalajlama Faaliyet Havuzu

- Endirekt işçilik ücretleri+ Diş ek ücretleri: 18.455,0 TL

- Yönetici ücretleri: 3,500,0 TL
- Diğer endirekt giderler: 83.070,5 TL

Toplam ambalajlama faaliyet havuzu 105.025,5 TL olarak hesaplanmıştır.

Muhasebe Faaliyet Havuzu

- Endirekt işçilik ücretleri+ Diş ek ücretleri: 3.627,5 TL
- Yönetici ücretleri: 7.000,0 TL
- Diğer endirekt giderler: 24.501,2 TL

Toplam muhasebe faaliyet havuzu 35.128,7 TL olarak hesaplanmıştır.

Hesaplamalar sonucunda toplam 2.474.988,5 TL maliyet hesaplanmıştır. En fazla maliyet, satış pazarlama faaliyet havuzuna yüklenmiştir. Bunun temel kayn.ağını diğer endirekt gider kalemler içerisinde yer alan nakliye giderleri kalemi oluşturmaktadır. En az maliyet ise satınalma faaliyet havuzuna yüklenmiştir.

2.7. FAALİYET DÜZEYLERİNİN BELİRLENMESİ

FTM modelinde, gerçekleşen faaliyetler modelin yapı taşı oluşturmakta ve faaliyetlerin maliyetleri ortaya çıkardığı görüşü savunulmaktadır. Dolayısıyla faaliyet düzeyleri, faaliyetlerin değişmesine neden olan etkenlerle ilgili işletmeye bilgi sağlamaktadır. Çalışmanın literatür kısmında da anlatıldığı gibi birim, parti, mamul ve tesis olmak üzere dört çeşit faaliyet düzeyi mevcuttur. Yapılan gözlemler sonucunda faaliyet havuzları ve faaliyet düzeyleri arasındaki ilişki Tablo 3.6. da yer almaktadır.

Tablo 3.6. Faaliyet Düzeyleri

Faaliyetler	Faaliyet Düzeyleri
Satış Pazarlama	Parti Düzeyinde
Satınalma	Parti Düzeyinde
Planlama	Parti Düzeyinde
Pres	Birim Düzeyinde
Termik	Birim Düzeyinde
Boykesme	Birim Düzeyinde
Talaşlı İmalat	Birim Düzeyinde
Boyahane	Birim Düzeyinde
Ambalajlama	Birim Düzeyinde
Muhasebe	Tesis Düzeyinde

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır.

Tablo 3.6. da görüldüğü üzere satış pazarlama, satınalma ve planlama parti düzeyinde, pres, termik, boy kesme, talaşlı imalat, boyahane, ambalajlama birim düzeyinde muhasebe ise tesis düzeyinde faaliyet havuzlarını oluşturmaktadır.

2.8. FTM MODELİNE GÖRE FAALİYET GİDERLERİNİN MAMULLERE TAŞINMASI

Çalışmanın bu aşamasında uygulama yapılan işletme yöneticileri ile görüşülmüş ve faaliyet havuzlarında biriken giderlerin mamullere taşınması için ikinci aşama maliyet etkenleri belirlenmiştir. Birinci aşama maliyet etkenleri maliyetlerin faaliyet havuzlarına yüklenmesi için kullanılırken ikinci aşama maliyet etkenleri maliyetlerin mamullere yüklenmesinde kullanılmıştır.

Satış pazarlama faaliyet havuzu için satış pazarlama işlem sayısı, satın alma faaliyet havuzu için parça sayısı, planlama faaliyet havuzu için üretime için açılan iş emri sayısı, pres faaliyet havuzu için makine saat, termik, boy kesme, talaşlı imalat, boyahane, ambalajlama faaliyet havuzları için net kilogram ikinci aşama maliyet etkeni kullanılmıştır. Muhasebe faaliyet havuzunda biriken giderler ise mamullere eşit dağıtılmıştır.

Tablo 3.7. Faaliyet Giderlerinin Mamullere Taşınması

Faaliyet Havuzları	Faliyetlerin Toplam Maliyetleri TL	2. Aşama Maliyet Etkenleri	Kalıp 1 Maliyet Etken Mik.	Kalıp 2 Maliyet Etken Mik.	Yükleme Oranı	Kalıp 1 Maliyet Tutarı TL	Kalıp 2 Maliyet Tutarı TL
Satış Pazarlama	803.009,4	Satış Pazarlama İşlem Sayısı	1500	1300	286,8	430.183,6	372.825,8
Satınalma	30.720,5	Satınalma Parça Sayısı	300	250	55,9	16.756,6	13.963,9
Planlama	37.599,4	Planlama İş Emri Miktarı	1080	753	20,5	22.153,5	15.445,9
Pres	287.641,7	Makine Saat	164	164	878,9	143.820,9	143.820,9
Termik	115.167,7	Net Kg	784.143	507.387	0,1	69.923,2	45.244,4
Boy Kesme	301.219,0	Net Kg	784.143	507.387	0,2	182.882,9	118.336,0
Talaşlı İmalat	557.201,4	Net Kg	761.304	492.609	0,4	338.300,8	218.900,5
Boyahane	202.275,2	Net Kg	739.130	478.261	0,2	122.810,0	79.465,3
Ambalajlama	105.025,5	Net Kg	739.130	478.261	0,1	63.765,5	41.260,0
Muhasebe	35.128,7	Her Mamul İçin Eşit Dağıtım				17.564,3	17.564,3
					TOPLAM	1.408.161,3	1.066.827,0
					BİRİM MALİYET	1,91	2,23

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır

İşletme yöneticileri ile yapılan görüşmeler sonucunda maliyet etken miktarları belirlenmiştir. Her faaliyetin toplam maliyetinin, Kalıp 1 ve Kalıp 2 maliyet etken miktarı toplamına bölünmesiyle yükleme oranı tespit edilmiştir. Hesaplanan yükleme oranlarının, Kalıp 1 veya Kalıp 2 maliyet etkeni ile çarpılması sonucunda faaliyet havuzunda toplanan faaliyet giderleri mamullere yüklenmiştir.

Nisan ayı toplam üretim miktarı Kalıp 1 için 739130 kg, Kalıp 2 için 478261 kg dır.

Örneğin, ambalajlama faaliyet havuzunda yer alan maliyetlerin mamullere dağıtımını aşağıda yer aldığı gibi hesaplanmıştır:

Kalıp1 mamulü için, $105.025,5 \text{ TL} / 1217391 \text{ kg} = 0,0862\dots$ Yükleme oranı hesaplanmıştır.

$739130 \text{ kg} * 0,0862\dots = 63.765,5 \text{ TL}$, Kalıp1 mamulüne ambalajlama faaliyet havuzundan maliyet yüklenmiştir.

Tüm hesaplamalar yapıldıktan sonra Kalıp1 mamulüne toplam 1.408.161,3 TL Kalıp 2 mamulüne toplam 1.066.827,0 TL maliyet yüklenmiştir.

2.9. FTM MODELİNE GÖRE MAMULLERİN BİRİM MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİ

Çalışmanın bu aşamasına kadar FTM modelinin tüm adımları örnek işletmede uygulanmıştır. Faaliyet havuzları oluşturulduktan sonra direkt ve indirekt maliyetler belirlenmiştir. Endirekt maliyetler birinci aşama maliyet etkenleriyle faaliyet havuzlarına aktarılmıştır. Faaliyet havuzunda biriken maliyetler belirlenen ikinci aşama maliyet etkenleri ile hesaplanan yükleme oranlarının çarpılması sonucunda mamullere aktarılmıştır.

Çalışmanın bu aşamasında DİMM maliyetleri ile DİŞ maliyetleri ve indirekt maliyetler mamullere yüklenerek mamullerin birim maliyetleri belirlenecektir.

Tablo 3.8. FTM Modelinde Birim Mamul Maliyetleri

Maliyetler	Mamuller	
	Kalıp 1	Kalıp 2
Satış Net KG	739.130	478.261
Toplam DİMM Maliyeti	13.096.947,8	8.065.869,6
Birim DİMM Maliyeti	17,72	16,87
DİŞ Maliyeti	0,13	0,15
Endirekt Maliyetler	1,91	2,23
Birim Mamul Maliyeti	19,75	19,25

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır.

Tablo 3.8. de görüldüğü üzere birim maliyetin hesaplanması için gerekli olan üç etken DİMM maliyeti, DİŞ maliyeti ve Endirekt maliyetler toplanarak birim mamul maliyetleri bulunmuştur. Kalıp 1 alüminyum profilinin birim kg maliyeti 19,75 TL, Kalıp 2 alüminyum profilinin birim kg maliyeti 19,25 TL hesaplanmıştır.

3. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİNİN UYGULANMASI

Küreselleşen ekonomi ve yaşanan teknolojik gelişmeler işletmelerin maliyetlerini azaltma ve kontrol altına alma sürecine girmesine neden olmuştur. Son dönemlerde ortaya çıkan KTM modeli, FTM modelinin eksikliklerini gidermek ve yönetime destek sunmak amacıyla geliştirilmiş bir maliyet yönetim modelidir.

Çalışmanın bu aşamasında FTM modeliyle hesaplanan birim mamul maliyetinin KTM modeliyle hesaplanıp elde edilen sonuçlar değerlendirilmiştir. Ayrıca KTM modeliyle atıl kapasite hesaplanıp yönetim kararına olan etkisi değerlendirilmiştir.

3.1. KTM MODELİNE GÖRE KAYNAKLARIN BELİRLENMESİ VE GENEL ÜRETİM GİDERLERİNİN KAYNAK HAVUZLARINDA GÖSTERİLMESİ

FTM modelinde faaliyet havuzunda toplanan maliyetler, mamullerin kullanım ölçülerine göre mamullere yüklenmektedir. KTM modelinde ise maliyetler önce kaynaklarda toplanıp sonra faaliyetlere aktarılarak mamullere yükleme yapılır.

KTM modelinin kilit noktası kaynakların belirlenmesidir. Çalışmanın bu aşamasında muhasebe müdürüyle görüşmeler yapılmış verilen bilgiler ve yapılan gözlemler neticesinde kaynak havuzlarını gider kalemleri ile olan bağlantısı neticesinde bina, makine, satış pazarlama, indirekt malzeme, genel ve maaş-ücretler kaynak havuzları oluşturulmuştur.

FTM modelinde yer alan GÜG' leri kaynak havuzunda Tablo 3.9. da sınıflandırılmıştır.

Tablo 3.9. Genel Üretim Giderlerinin Kaynak Havuzlarında Gösterilmesi

Kaynak Havuzları	Bina Maliyetleri	Makine Maliyetleri	Satış Pazarlama Maliyetleri	Endirekt Malzeme Maliyetleri	Genel Maliyetler	Maaş ve Ücreter
Genel Üretim Giderleri	Doğalgaz (163.564,0 TL) Bakım Onarım Bina (9.500,0 TL) Sigorta Bina (52.520,0 TL) Amortisman Bina (30.0000,0 TL)	Elektrik (597.579,0 TL) Bakım Onarım Makine (158.950,0 TL) Sigorta Makine (20.454,0 TL) Amortisman Makine (410.000,0 TL) Makine Yedek Parça (2.132,0 TL)	Araç Kiralama (15.845,0 TL) Amortisman Araç (2.875,0 TL) Seyahat Gid. (6.000,0 TL) Fuar ve Tanıtım (8.600,0 TL) Akaryakıt (10.500,0 TL) Nakiye Gid. (750.000,0 TL)	Küçük Alet Edevat (5.622,0 TL)	Mutfak Gid. (1.500,0 TL) Servis ve Yemek Gid. (57.118,0 TL) Temizlik Gid. (3.000,0 TL) Su Gid (28.222,0 TL). Diğer Gid (25.000,0 TL) Telefon-İnternet (1.600,0 TL) Kırtasiye (400,0 TL)	Yönetici Maaşı (35.000,0 TL) Personel Maaşları (31.500,0 TL) Direkt İşçi Maaşları (254.000,0 TL) Direkt İşçi Ek Gid. (47.507,5 TL)
Toplam	255.584,00 ₺	1.189.115,00 ₺	793.820,00 ₺	5.622,00 ₺	116.840,00 ₺	368.007,50 ₺

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır.

Tablo 3.9. da yer aldığı gibi kaynak havuzlarından makine kaynak havuzu tüm kaynak havuzlarında toplanan maliyetlerin %43,6 'sını oluşturmaktadır.

Çalışmada amortisman tutarlarının güncel verilere dayandığı ve finansal gerçeklikten uzak olmadığı yapılan görüşmeler ile tespit edilmiştir. Bu sebepten dolayı amortisman ayırma şartları dikkate alınmış ve yerine koyma maliyetine dayalı amortisman ayırımına gidilmemiştir.

3.2. ÜRETİM İŞLETMESİNDE KAYNAK HAVUZLARINDA BULUNAN SABİT MALİYETLER İLE ORANTISAL MALİYETLERİN DAĞILIMI

Bu bölümde kaynak havuzlarında yer alan maliyetlerin sabit ve orantısal ayırımı yapılmıştır.

Tablo 3.10. Kaynak Havuzlarında Yer Alan Maliyetlerin Sabit ve Orantısal Olarak Ayrımı

Endirekt Giderler	Sabit Maliyetler	Orantısal Maliyetler	Kaynak Havuzları
Doğalgaz	163.564,00	-	Bina Kaynak Havuzu
Bakım Onarım Bina	9.500,00	-	
Sigorta Bina	52.520,00	-	
Amortisman Bina	30.000,00	-	
Bakım Onarım Makine	158.950,00	-	Makine Kaynak Havuzu
Sigorta Makine	20.454,00	-	
Amortisman Makine	410.000,00	-	
Elektrik	-	597.579,00	
Makine Yedek Parça	-	2.132,00	Pazarlama Kaynak Havuzu
Araç Kiralama	15.845,00	-	
Amortisman Araç	2.875,00	-	
Seyahat Gid.	-	6.000,00	
Fuar ve Tanıtım	-	8.600,00	
Akaryakıt	-	10.500,00	
Nakliye Gid.	-	750.000,00	
Mutfak Gid.	1.500,00	-	Genel Maliyetler Kaynak Havuzu
Temizlik Gid.	3.000,00	-	
Diğer Gid.	25.000,00	-	
Telefon ve İnternet	1.600,00	-	
Kırtasiye	400,00	-	
Servis ve Yemek	-	57.118,00	
Su Gid.	-	28.222,00	
Küçük Alet ve Edevat Gid.	-	5.622,00	Endirekt Malzeme Kaynak Havuzu
Yönetici Maaşları	35.000,00	-	Maaş ve Ücretler Kaynak Havuzu
Personel Maaşları	-	31.500,00	
Direkt İşçi Maaşları	-	254.000,00	
Direkt İşçi Ek Gid.	-	47.507,50	
Toplam	930.208,00	1.798.780,50	

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır

Kaynak havuzlarında toplanan endirekt giderler sabit ve orantısal ayrıma tabii tutulmuş toplam 930.208,00 TL sabit maliyet 1.798.780,50 TL orantısal maliyet saptanmıştır.

3.3. KTM MODELİNE GÖRE KAYNAK HAVUZUNDA YER ALAN MALİYETLERİN FAALİYETLERE DAĞITILMASI

Çalışmanın bu aşamasında bina, makine, pazarlama, genel, endirekt malzeme, maaş ve ücretler kaynak havuzlarında yer alan tüm maliyetler; satış pazarlama, satınalma, planlama, pres, termik, boy kesme, talaşlı imalat, boyahane, ambalajlama faaliyet

havuzlarında sabit ve orantısal olarak Tablo 3.11’ de gösterilmiştir. Verilen hesaplanması FTM modelinde yer aldığı gibi yapılmıştır.

Satış Pazarlama faaliyet havuzunun için;

Tablo 3.11. Satış Pazarlama Faaliyet Havuzu İçin Toplam Maliyetlerin Belirlenmesi

Satış Pazarlama	Sabit Maliyetler TL	Orantısal Maliyetler TL
Pazarlama Maliyetleri	4.680,0	767.225,0
Maaş ve Ücretler	3.500,0	9.290,0
Bina Maliyetleri	11.209,8	-
Genel Maliyetler	3.585,4	3.519,2
Faaliyetlerin Toplam Maliyetleri	22.975,2	780.034,2

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır.

Satış pazarlama faaliyet havuzu için 22.975,2 TL sabit, 780.034,2 TL orantısal olmak üzere toplam 803.009,4 TL toplam maliyet hesaplanmıştır.

Pazarlama ve maaş-ücret maliyetleri, kaynaklar üzerinde birincil kontrole sahip maliyetler olduklarından dolayı birincil; bina ve genel maliyetler ise maliyet dağıtım yoluyla gelip kaynaklar üzerinde ikincil kontrole sahip oldukları için ikincil maliyetlerdir.

Tablo 3.12. Satınalma Faaliyet Havuzu İçin Toplam Maliyetlerin Belirlenmesi

Satınalma	Sabit Maliyetler TL	Orantısal Maliyetler TL
Pazarlama Maliyetleri	4.680,0	2.625,0
Maaş ve Ücretler	3.500,0	7.240,0
Bina Maliyetleri	7.846,9	-
Genel Maliyetler	3.069,0	1.759,6
Faaliyetlerin Toplam Maliyetleri	19.095,9	11.624,6

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır

Satınalma faaliyet havuzu için 19.095,9 TL sabit, 11.624,6 TL orantısal olmak üzere toplam 30.720,5 TL toplam maliyet hesaplanmıştır.

Satın alma faaliyet havuzu için pazarlama ve maaş-ücret maliyetleri birincil, bina ve genel maliyetler ikincil maliyetlerdir.

Tablo 3.13. Planlama Faaliyet Havuzu İçin Toplam Maliyetlerin Belirlenmesi

Planlama	Sabit Maliyetler TL	Orantısal Maliyetler TL
Pazarlama Maliyetleri	4.680,0	2.625,0
Maaş ve Ücretler	3.500,0	8.480,0
Bina Maliyetleri	11.209,8	-
Genel Maliyetler	3.585,4	3.519,2
Faaliyetlerin Toplam Maliyetleri	22.975,2	14.624,2

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır

Planlama faaliyet havuzu için 22.975,2 TL sabit, 14.624,2 TL orantısal olmak üzere toplam 37.599,4 TL toplam maliyet hesaplanmıştır.

Planlama faaliyet havuzu için pazarlama ve maaş-ücret maliyetleri birincil, bina ve genel maliyetler ikincil maliyetlerdir.

Tablo 3.14. Pres Faaliyet Havuzu İçin Toplam Maliyetlerin Belirlenmesi

Pres	Sabit Maliyetler TL	Orantısal Maliyetler TL
Makine Maliyetleri	123.651,2	125.813,5
Endirekt Malzeme Maliyetleri	-	267,7
Maaş ve Ücretler	3.500,0	17.420,0
Bina Maliyetleri	24.661,6	-
Genel Maliyetler	2.808,5	3.519,2
Faaliyetlerin Toplam Maliyetleri	154.621,3	147.020,4

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır

Pres faaliyet havuzu için 154.621,3 TL sabit, 147.020,4 TL orantısal olmak üzere toplam 301.641,7 TL toplam maliyet hesaplanmıştır.

Pres faaliyet havuzu için makine, endirekt malzeme ve maaş-ücret maliyetleri birincil, bina ve genel maliyetler ikincil maliyetlerdir.

Tablo 3.15. Termik Faaliyet Havuzu İçin Toplam Maliyetlerin Belirlenmesi

Termik	Sabit Maliyetler TL	Orantısal Maliyetler TL
Makine Maliyetleri	32.973,7	33.550,3
Endirekt Malzeme Maliyetleri	-	133,9
Maaş ve Ücretler	3.500,0	8.180,0
Bina Maliyetleri	38.113,4	-
Genel Maliyetler	2.956,9	1.759,6
Faaliyetlerin Toplam Maliyetleri	77.543,9	43.623,7

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır,

Termik faaliyet havuzu için 77.543,9 TL sabit, 43.623,7 TL orantısal olmak üzere toplam 121.167,7 TL toplam maliyet hesaplanmıştır.

Termik faaliyet havuzu için makine, endirekt malzeme ve maaş-ücret maliyetleri birincil, bina ve genel maliyetler ikincil maliyetlerdir.

Tablo 3.16. Boy Kesme Faaliyet Havuzu İçin Toplam Maliyetlerin Belirlenmesi

Boy Kesme	Sabit Maliyetler TL	Orantısal Maliyetler TL
Makine Maliyetleri	123.651,2	125.813,5
Endirekt Malzeme Maliyetleri	-	602,4
Maaş ve Ücretler	3.500,0	32.435,0
Bina Maliyetleri	31.387,5	-
Genel Maliyetler	2.911,3	7.918,1
Faaliyetlerin Toplam Maliyetleri	161.450,0	166.769,0

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır.

Boy Kesme faaliyet havuzu için 161.450,0 TL sabit, 166.769,0 TL orantısal olmak üzere toplam 328.219,0 TL toplam maliyet hesaplanmıştır.

Boy kesme faaliyet havuzu için makine, endirekt malzeme ve maaş-ücret maliyetleri birincil, bina ve genel maliyetler ikincil maliyetlerdir.

Tablo 3.17. Talaşlı İmalat Faaliyet Havuzu İçin Toplam Maliyetlerin Belirlenmesi

Talaşlı İmalat	Sabit Maliyetler TL	Orantısal Maliyetler TL
Makine Maliyetleri	247.302,4	251.627,0
Endirekt Malzeme Maliyetleri	-	803,1
Maaş ve Ücretler	3.500,0	42.830,0
Bina Maliyetleri	33.629,5	-
Genel Maliyetler	2.951,9	10.557,5
Faaliyetlerin Toplam Maliyetleri	287.383,7	305.817,7

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır.

Talaşlı İmalat faaliyet havuzu için 287.383,7 TL sabit, 305.817,7 TL orantısal olmak üzere toplam 593.201,4 TL toplam maliyet hesaplanmıştır.

Talaşlı imalat faaliyet havuzu için makine, endirekt malzeme ve maaş-ücret maliyetleri birincil, bina ve genel maliyetler ikincil maliyetlerdir.

Tablo 3.18. Boyahane Faaliyet Havuzu İçin Toplam Maliyetlerin Belirlenmesi

Boyahane	Sabit Maliyetler TL	Orantısal Maliyetler TL
Makine Maliyetleri	61.825,6	62.906,7
Endirekt Malzeme Maliyetleri	-	1.338,6
Maaş ve Ücretler	3.500,0	70.550,0
Bina Maliyetleri	41.476,4	-
Genel Maliyetler	3.082,1	17.595,9
Faaliyetlerin Toplam Maliyetleri	109.884,0	152.391,2

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır.

Boyahane faaliyet havuzu için 109.884,0 TL sabit, 152.391,2 TL orantısal olmak üzere toplam 262.275,2 TL toplam maliyet hesaplanmıştır.

Boyahane faaliyet havuzu için makine, endirekt malzeme ve maaş-ücret maliyetleri birincil, bina ve genel maliyetler ikincil maliyetlerdir.

Tablo 3.19. Ambalajlama Faaliyet Havuzu İçin Toplam Maliyetlerin Belirlenmesi

Ambalajlama	Sabit Maliyetler TL	Orantısal Maliyetler TL
Endirekt Malzeme Maliyetleri	-	2.476,4
Maaş ve Ücretler	3.500,0	129.455,0
Bina Maliyetleri	44.839,3	-
Genel Maliyetler	3.202,5	32.552,4
Faaliyetlerin Toplam Maliyetleri	51.541,8	164.483,7

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır.

Ambalajlama faaliyet havuzu için 51.541,8 TL sabit, 164.483,7 TL orantısal olmak üzere toplam 216.025,5 TL toplam maliyet hesaplanmıştır.

Ambalajlama faaliyet havuzu için endirekt malzeme ve maaş-ücret maliyetleri birincil, bina ve genel maliyetler ikincil maliyetlerdir.

KTM modelinde kaynak havuzlarında yer alan maliyetler faaliyet havuzlarına dağıtılırken FTM modelinde olduğu gibi GÜG birinci aşama maliyet etkenleri kullanılarak dağıtılmıştır. Maaş ve ücret kaynak havuzunda yer alan maliyetlerde ise endirekt yönetici maliyeti sabit kabul edilmiş, direkt işçiliğın ek ücretleri, endirekt işçi ücretleri ve direkt personel ücretleri orantısal maliyet olarak değerlendirilip faaliyetlere taşınmıştır.

3.4. KAPASİTELER VE YÜKLEME ORANLARI

Çalışmanın bu aşamasında üretim işletmesinin faaliyet alanlarındaki kapasite kullanımları tespit edilecektir. Burada yapılacak olan, teorik kapasite ile fiili kapasite arasındaki atıl kapasitenin sabit yükleme oranları ve orantısal yükleme oranları ile tespit edilmesidir. Bu kapsamda teorik kapasite, fiili kapasite, sabit yükleme oranı, orantısal yükleme oranı ve atıl kapasite hakkında birtakım bilgiler yer alacaktır.

Teorik kapasite, işletmenin 24 saat 365 gün hiç durmaksızın tam verimli halde çalışması durumunda ulaşabileceği en yüksek faaliyet seviyesidir. İşletmelerin insan kaynaklarını 24 saat kesintisiz kullanmaları ayrıca makinelerde gerçekleşen arızalar ve yapılan bakım onarım çalışmaları işletmelerin teorik olarak çalışmamasına neden olmaktadır.

Fiili kapasite ise işletme faaliyetlerinin ulaşmış olduğu gerçek seviyelerini göstermektedir. Bir başka deyişle fiili kapasite işletmenin ulaşmış olduğu gerçek mamul düzeyidir.

Tablo 3.20. Üretim İşletmesinde Teorik ve Fiili Kapasite

Faaliyet Havuzları	Çalışan Sayısı	Aylık Çalışma Süresi (DK)	Birim Faaliyet Süresi (DK)	Teorik Kapasite	Fiili Kapasite
Satış Pazarlama	4	46.800,0	15	3.120,0	2.800,0
Satınalma	2	23.400,0	40	585,0	550,0
Planlama	4	46.800,0	23	2.034,8	1.833,0
Pres	4	46.800,0	Değişken	46.800,0	42.672,0
Termik	2	23.400,0	Değişken	23.400,0	20.242,0
Boy Kesme	9	105.300,0	Değişken	105.300,0	96.252,0
Talaşlı İmalat	12	140.400,0	Değişken	140.400,0	127.974,0
Boyahane	20	234.000,0	Değişken	234.000,0	207.752,0
Ambalajlama	37	432.900,0	Değişken	432.900,0	371.941,0

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır.

Tablo 3.20. de faaliyetlerin aylık çalışma süreleri hesaplanmış, birim faaliyet süresi yapılan görüşmeler ile belirlenmiştir. Bu doğrultuda satış pazarlama, satınalma, ve planlama faaliyet yerleri için aylık çalışma süreleri birim faaliyet sürelerine oranlanarak teorik kapasite belirlenmiştir. Fiili kapasite ise uygulamanın yapıldığı ayın gerçekleşen verileri olmuştur.

Pres, termik, boy kesme, talaşlı imalat, boyahane ve ambalajlama teorik kapasiteleri işçi sayısı, çalışma süresi, çalışılan gün sayısının çarpılması ile hesaplanmıştır. (Pres faaliyeti için teorik kapasite= $4 \times 7,5 \times 26 \times 60$)

Fiili kapasite verileri ise yapılan görüşmeler ile gerçekleşen duruşlar, arızalar, bakımlar, kısacası faaliyetin gerçekleşmesini aksatan sebepler sonucunda yaşanan zaman kayıplarının hesaplanması ile elde edilmiştir.

Atıl kapasite, teorik kapasite ile fiili kapasite arasındaki fark sonucunda ortaya çıkmıştır. Çalışmada faaliyet alanlarının atıl kapasite maliyetlerinin tespit edilmesi için sabit yükleme oranı hesaplanacaktır.

Sabit yükleme oranı (SYO), orantısal yükleme oranı (OYO) ve atıl kapasite aşağıda yer aldığı gibi hesaplanmıştır;

- SYO: Sabit Maliyet/Teorik Kapasite
- OYO: Orantısal Maliyet/Fiili Kapasite
- Atıl Kapasite: (Teorik Kapasite- Fiili Kapasite) *SYO

Satış pazarlama faaliyet havuzu için sabit yükleme oranı (SYO), orantısal yükleme oranı (OYO) ve atıl kapasite maliyetinin tespiti;

-Satış pazarlama faaliyet havuzu için maliyet etkeni olarak işlem sayısı kullanılmıştır. Satış pazarlamanın teorik kapasitesi 3120 işlem, fiili kapasitesi 2800 işlemdir. Sabit maliyeti 22.975,2 TL, orantısal maliyeti 780.034,2 TL dir.

- SYO: $22.975,2 \text{ TL} / 3120 \text{ işlem} = 7,36 \text{ TL} / \text{işlem}$
- OYO: $780.034,2 \text{ TL} / 2800 \text{ işlem} = 278,58 \text{ TL} / \text{işlem}$
- Atıl Kapasite Maliyeti: $(3120-2800) * 7,36 \text{ TL} = 2.356,4 \text{ TL}$

Diğer maliyet havuzları içinde aynı hesaplamalar yapıp atıl kapasite maliyetleri bulunmuştur.

Satınalma faaliyet havuzu için parça sayısı maliyet etkeni olarak kullanılmıştır. SYO, 32,64 TL/ işlem, OYO, 21,14 TL/işlem atıl kapasite ise 1.142,5 TL hesaplanmıştır.

Planlama faaliyet havuzu için iş emri maliyet etkeni olarak kullanılmıştır. SYO, 11,29 TL/ işlem, OYO, 7,98 TL/işlem atıl kapasite ise 2.278,4 TL hesaplanmıştır.

Pres faaliyet havuzu için maliyet etkeni faaliyetin gerçekleşme süresi olarak belirlenmiştir. SYO, 3,30 TL/ işlem, OYO, 3,45 TL/işlem atıl kapasite ise 13.638,4 TL hesaplanmıştır.

Termik faaliyet havuzu için maliyet etkeni faaliyetin gerçekleşme süresi olarak belirlenmiştir. SYO, 3,31 TL/ işlem, OYO, 2,16 TL/işlem atıl kapasite ise 10.465,1 TL hesaplanmıştır.

Boy kesme faaliyet havuzu için maliyet etkeni faaliyetin gerçekleşme süresi olarak belirlenmiştir. SYO, 1,53 TL/ işlem, OYO, 1,73 TL/işlem atıl kapasite ise 13.872,7 TL hesaplanmıştır.

Talaşlı imalat faaliyet havuzu için maliyet etkeni faaliyetin gerçekleşme süresi olarak belirlenmiştir. SYO, 2,05 TL/ işlem, OYO, 2,39 TL/işlem atıl kapasite ise 25.434,7 TL hesaplanmıştır.

Boyahane faaliyet havuzu için maliyet etkeni faaliyetin gerçekleşme süresi olarak belirlenmiştir. SYO, 0,47 TL/ işlem, OYO, 0,73 TL/işlem atıl kapasite ise 12.325,8 TL hesaplanmıştır.

Ambalajlama faaliyet havuzu için maliyet etkeni faaliyetin gerçekleşme süresi olarak belirlenmiştir. SYO, 0,12 TL/ işlem, OYO, 0,44 TL/işlem atıl kapasite ise 7.257,9 TL hesaplanmıştır.

Yapılan hesaplamalar sonucunda toplam atıl kapasite maliyeti 88.771,9 TL olarak tespit edilmiştir. En yüksek atıl kapasite maliyeti %28,65 ile talaşlı imalat bölümünde gerçekleşirken, en düşük atıl kapasite maliyeti %1,29 ile satınalma bölümünde gerçekleşmiştir.

3.5. KTM MODELİNE GÖRE FAALİYET GİDERLERİNİN MAMULLERE TAŞINMASI

Çalışmanın bu aşamasına kadar uygulama yapılan işletmede kaynaklar ve maliyet miktarları belirlenmiş, KTM modeline göre kaynaklardaki maliyetler faaliyet havuzlarına sabit ve orantısız ayrıma göre yüklenip atıl kapasite hesaplanmıştır.

Çalışmanın bu aşamasında faaliyet havuzlarında biriken maliyetler, mamulün kullandığı kaynak grubu maliyet etken miktarının, hesaplanan SYO ve OYO ile çarpılması sonucu mamule taşınmıştır.

Tablo 3.21. KTM Modelinde Faaliyet Giderlerinin Mamullere Taşınması

Faaliyet Havuzları	Maliyet Etkenleri	Maliyet Etkeni			Yükleme Oranları		Birim Maliyet (TL)	
		Kalıp 1	Kalıp 2	AD/DK	SYO	OYO	Kalıp 1	Kalıp 2
Satış Pazarlama	İşlem Sayısı	1500	1300	ad.	7,36	278,58	0,58	0,78
Satınalma	Parça Sayısı	300	250	ad.	32,64	21,14	0,02	0,03
Planlama	İşemri Sayısı	1080	753	ad.	11,29	7,98	0,03	0,03
Pres	Faliyet Süresi	0,06	0,06	dk.	3,30	3,45	0,40	0,40
Termik	Faliyet Süresi	0,05	0,05	dk.	3,31	2,16	0,27	0,27
Boy kesme	Faliyet Süresi	0,05	0,08	dk.	1,53	1,73	0,16	0,26
Talaşlı İmalat	Faliyet Süresi	0,05	0,06	dk.	2,05	2,39	0,22	0,27
Boyahane	Faliyet Süresi	0,07	0,09	dk.	0,47	0,73	0,08	0,11
Ambalajlama	Faliyet Süresi	0,1	0,12	dk.	0,12	0,44	0,06	0,07
Muhasebe	Eşit Dağıtım	-	-	-	-	-	0,02	0,04
						TOPLAM	1,86	2,25

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır.

Satış pazarlama, satınalma, ve planlama maliyet etkenleri FTM modelinde kullanılan maliyet etkenleriyle aynıken diğer faaliyetlerin maliyet etkenleri faaliyet alanlarının yöneticileri ile görüşülüp tutulan excel kayıtlarından elde edilen bilgiler sonucunda birim kg faaliyet süresi hesaplanmıştır. Muhasebe faaliyet giderleri ise FTM modelinde olduğu gibi mamullere eşit paylaştırılmıştır.

Tablo 3.21 de görüldüğü üzere birim maliyet yükleme oranlarının toplamının maliyet etkeni ile çarpılması sonucunda bulunmuştur. Satış pazarlama, satınalma ve planlama birim maliyetleri hesaplanırken toplam maliyet net kg'a bölünmüştür.

3.6. KTM MODELİNE GÖRE MAMULLERİN BİRİM MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİ

Çalışmanın bu aşamasında DİMM maliyetleri mamullere eklenerek KTM modeline göre mamullerin birim maliyetleri belirlenecektir.

Tablo 3.22. KTM Modelinde Birim Mamul Maliyetleri

Maliyetler	Mamuller	
	Kalıp 1	Kalıp 2
Satış Net KG	739.130	478.261
Toplam DİMM Maliyeti	13.096.947,8	8.065.869,6
DİŞ Maliyetleri ve Endirekt Maliyetler	1,86	2,25
Toplam Birim Mamul Maliyeti	19,58	19,11

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır.

Tablo 3.22 de görüldüğü üzere DİMM maliyetleri, DİŞ maliyetleri ve endirekt maliyetler KTM modeline göre hesaplanarak mamullerin birim kg maliyetleri bulunmuştur. Kalıp 1 mamulünün birim kg maliyeti 19,58 TL, Kalıp 2 mamulünün birim maliyeti 19,11 TL olarak tespit edilmiştir.

3.7. KTM VE FTM MODELİNE GÖRE ELDE EDİLEN BULGULARIN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın amacına uygun olarak, örnek işletmede çeşitli yöntemler kullanılarak FTM ile KTM modelleri uygulanmış ve aşağıda yer alan bulgulara ulaşılmıştır:

- FTM modeline göre birim kg mamul maliyeti Kalıp 1 için 19,75 TL, Kalıp 2 için 19,25 TL tespit edilmiştir. KTM modelinde ise birim kg mamul maliyeti Kalıp 1 için 19,58 TL, Kalıp 2 için 19,11 TL tespit edilmiştir. Dolayısıyla örnek işletmede uygulanan KTM modelinde birim kg maliyeti FTM modeline göre daha düşük çıkmıştır. Birim maliyetin düşük çıkması işletme yönetiminde KTM modelinin FTM modeline göre avantajını ortaya çıkarmıştır.
- KTM modelinin uygulanması ile atıl kapasite maliyeti 88.771,9 TL olarak tespit edilmiştir. FTM ve GM modelleri ile atıl kapasite maliyetleri tespit edilememektedir. Atıl kapasite maliyetinin tespiti işletmenin, üretim faktörlerini rasyonel açıdan kullanması için gerekli olan aksiyonların alınmasına ve bu aksiyonların yönetim kararları ile desteklenmesine neden olacaktır. İşletme yöneticilerinin kapasite kullanım oranlarını bilip uzun

dönem stratejik kararlarını belirlemesi KTM modelinin üstünlüğünü göstermektedir.

- İşletme, FTM modelini uygulaması durumunda KTM modeline göre 188.209,02 TL daha fazla toplam maliyete katlanmak zorunda kalacaktır.
- Kalıp 1 üretimi için FTM modeli uygulanması durumunda (birim kg satış fiyatı 22,71 TL) %13 brüt mal satış kârı tespit edilirken, KTM modelinin uygulanması durumunda brüt mal satış kârı %14 olarak tespit edilmiştir. Kalıp 2 üretiminde de FTM modeline göre (birim kg satış fiyatı 23,12 TL) %16,8 brüt mal satış kârı tespit edilirken, KTM modelinde bu oran %17,3 olarak tespit edilmiştir.

Birim mamul maliyeti, toplam maliyet, atıl kapasite maliyeti, brüt mal satış kârı ve diğer birçok faktör değerlendirildiğinde KTM modelinin FTM modeline göre işletme yönetimine birçok katkı sunduğu görülmüştür.

SONUÇ

Küresel rekabet koşullarının tüm piyasada etkili olduğu günümüz ekonomik yapısında, özellikle üretim işletmelerinin varlıklarını devam ettirebilmeleri için güvenilir maliyet bilgilerine sahip olmaları gerekmektedir. Teknolojideki gelişmeler sonucunda üretim alanında yaşanan iyileşmeler mamul maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılan GM yöntemlerinin terk edilmesine, maliyet yönetme alanında atılan adımların hızlanmasına, FTM ve KTM gibi çağdaş maliyetleme modellerinin önem kazanmasına neden olmuştur.

Çalışmanın birinci ve ikinci bölümünde maliyet yönetimi ile ilgili bilgiler verilip farklı iki maliyetleme modeli olan FTM modeli ve KTM maliyet modeli genel hatlarıyla ele alınmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise araştırmanın amacı, yöntemi, sınırlılıkları ve araştırmada karşılaşılan zorluklar anlatılmış işletme hakkında genel bilgilere yer verilerek FTM modeli ile KTM modeli uygulanmıştır.

Analize tabii işletmede teknolojik yoğun üretim yapısına geçilmesiyle, ürün maliyetlerinde işçilik payı azalmış, işletme maliyetlerinin GÜG üzerindeki payları artmıştır. GÜG' ni doğru şekilde dağıtmak, sabit maliyetlerde ortaya çıkan hataların önüne geçmek ve yönetim kararlarında ihtiyaç duyulan açık ve güvenilir bilgiye zamanında ulaşmak isteyen örnek işletmede GM yerine modern maliyet yöntemleri olan FTM ve KTM modellerine yer verilmiş ilk olarak FTM modeli uygulanmıştır. Nitekim işletme kaynaklarının işlem yerlerini tespit etmek ve öngörülemeyen kaynak savurganlığının önüne geçmek, kapasite maliyetlerini doğru hesaplayıp yönetim kararlarında kullanmak ve dış kaynak taleplerini kontrol altına almak için FTM modelinin süreç bakış açının üstün yönleri değerlendirilerek ve FTM modelinin kurgusundan yararlanılarak KTM modeli uygulanmıştır. Çalışma sonucunda elde edilen bulgular değerlendirilmiş ve aşağıdaki unsurlar tespit edilmiştir:

KTM modeliyle kaynak maliyetlerinde sabit ve değişken ayırımına gidilmiş atıl kapasite maliyetleri ürün maliyetlerine yüklenmemiştir. Dolayısıyla KTM maliyet modeli, atıl kapasite maliyetini ortaya çıkarıp yöneticilerin karar alma sürecine destek olduğu için FTM modeline göre yönetim kararlarında daha etkili bir model olduğu tespit edilmiştir.

KTM modelinin uygulanmasıyla hesaplanan birim maliyetler, FTM modelinin uygulanmasıyla hesaplanan birim maliyetlere göre daha düşük çıkmıştır. Dolayısıyla KTM maliyet modeli birim maliyeti düşürerek FTM modeline göre işletmenin maliyet yükünü azaltmıştır.

KTM modeli, maliyetleri düşürme konusunda FTM modeline göre üstünlüğe sahip olması nedeniyle uygulama yapılan işletmede brüt mal satış kârı artmıştır.

İşletme, KTM modelini kullanması sonucunda maliyet kalemlerini daha net görmüştür. Dolayısıyla yönetim mekanizması KTM modelini uygulaması ile işletme birimleri üzerindeki etkinliğini arttırmıştır.

Uygulama sonucunda elde edilen veriler işletme yöneticileri ile paylaşılmış ve her iki maliyet modelinin avantajları anlatılmıştır. İşletme yöneticilerinin konuya tabii olan iki modern maliyetleme yöntemlerinden KTM 'nin işletme için daha uygulanabilir olduğu gerçekleştirilen görüşmeler sonucunda ortaya çıkmıştır.

Yapılan çalışma ve elde edilen bulgular neticesinde KTM modelinin, FTM modeline göre birçok avantajı içerisinde bulundurduğu ve FTM modeline kıyasla daha kapsamlı bir model olduğu görülmüştür.

KAYNAKÇA

ACAR Durmuş, *Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar ve Tekstil Sektörü İşletmelerinin Uygulamaları İle İlgili Araştırma*, (Doçentlik Tezi), Isparta, 1999.

ACAR Durmuş, Nurhan PAPATYA, “Tam Zamanında Üretim Uygulamalarında Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Yararlı Hale Getirilmesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, S. 2, 1997, ss. 161-170.

AHMED Syed Ajaz, Mehboob, MOOSA, “Application of Resource Consumption Accounting (RCA) In An Educational Institute”, *Pakistan Business Review*, Volume: 12, Issue: 4, 2011, ss. 755-775.

AKSU İbrahim, “Kaynak Tüketimine Dayalı Muhasebe: Bir Örnek Uygulama”, *EJournal of New World Sciences Academy*, S. 8 (4), 2013, ss. 165-182.

AKTAŞ Rabia, “Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 15(58), 2013, ss. 55-75.

ALKAN Alper Tunga, “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 13, 2005, ss. 39-56

ALKAN Alper Tunga, *Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Kompen Pvc Yapı ve İnşaat Malzemeleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi), Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003.

ALKAN Hasan, “İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, S. 2A, 2001, ss. 177-192.

ALTUNAY Mehmet Akif, *Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması*, (Yüksek Lisans Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.

ARABACI Özlem, *Yeni Bir Maliyet Yaklaşımı Olarak Dağıtılmamış Maliyetlerin Yönetimi Yönteminin Geleneksel Maliyet Yönetimi Yöntemleri İle Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.

ARDIÇ Muhammed, *Maliyet Yönetimi Yaklaşımları ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliklerinin Araştırılması*, (Doktora Tezi), Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.

ARZOVA Sabri Burak, *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, 1.b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002.

BASIK Feryal Orhon, *Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2012.

BAŞÇİL Gonca, *Kaynak Tüketim Muhasebesinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Karşılaştırılması: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.

BAŞDİN Refai, *Faaliyet tabanlı maliyetleme ve bir konaklama işletmesinde uygulaması*, (Doktora Tezi), Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.

BEKÇİOĞLU Selim, Eymen GÜREL, D. Ali KIZILYALÇIN, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması”, *Journal of Accounting & Finance*, Apr2014, Issue 62, ss.19-36.

BÜYÜKŞALVARCI Ahmet, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama”, *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*, S. 10(9), 2006, ss. 160-180

CENGİZ Emre, “Gelişmiş Bir Maliyetleme Yaklaşımı Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, S.14 (1), 2012, ss. 215-233.

COOPER Robin, “Cost Management: From Frederick Taylor to the Present”, *Journal of Cost Management (September/October)*, 2000, ss. 4-9

ÇANKAYA Fikret, Davut AYGÜN, “Faaliyet Tabanlı Maliyet; Kamu Hastanesi Uygulaması”, *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 17, Güz 2006, ss. 93-119.

ÇETİNER Ertuğrul, *Genel Muhasebe Teori ve Uygulama*, 3.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2010.

DOĞAN Ahmet, “Mamul Maliyetlemede Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir Karşılaştırma”, *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, S. 12, 1997, ss. 135-153

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

DOĞAN Saime, Cemal ÇAKICI, “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama”, *Global Journal of Economics and Business Studies (Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi)*, C. 5, S. 10, Kış-2016, ss.38-51

EKER Melek Çakır, “Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt XXI, S. 1, 2002, ss. 237-256.

EKER Melek, *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Tekniği ve Bir Uygulama*, (Doktora Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004.

ERDEN Selman Aziz, *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*, 1.b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004.

ERDOĞAN Nurten, *Faaliyete Dayalı Maliyetleme: Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım*, 1.b., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, 1995.

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

GÜNDÜZ Erdin H., *Dünya Klâsındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama*, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 99, 1997.

GÜRDAL Kadir, *Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar*, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2007.

HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem, ŞAKRAK Münir, *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002.

HOMBURG Carsten, "A Note on Optimal Cost Driver Selection in ABC", *Management Accounting Research*, S:12, 2001, ss. 197-205.

http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Şahıs%20Şirketleri.pdf, erişim, (12.11.2018).

<https://anahtar.sanayi.gov.tr/tr/news/faaliyet-tabanli-maliyet-sistemi-ve-yonetimi/420> (20.08.2019).

INANLOU Ishaq, vd., "Evaluating The Cost of Resources Consumed In The Main Activity of Iran Khodro, Singaporean", *Journal of Business Economics and Management Studies*, 2014, Volume: 2, Issue: 12.

KARACAN Nevran, Hüseyin KÜÇÜK, "Kaynak Tüketim Muhasebesi Temelinde Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması- Karşılaştırmalı Bir Uygulama", *İşletme Araştırmaları Dergisi*, C. 9, S. 2, 2017, ss. 353-375.

KARACAN Sami, Suphi ASLANOĞLU, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S. 19, Eylül 2005, ss. 1-20

KARAKAYA Mevlüt, *Maliyet Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011.

KARAMAN Davut, *Faaliyet tabanlı maliyetleme ve bir mermer işletmesinde uygulama örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.

KARCIOĞLU Reşat, *Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Erzurum: Aktif Yayınevi, 2000.

KARĞIN Sibel, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi ve Düşüşü”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan, S. 58, 2013, ss. 21-40.

KAYGUSUZ Sait Y., “Faaliyet Tabanlı Maliyet-Hacim-Kâr Analizi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 33, 2007, ss. 139-150

KAYGUSUZ Sait Y., Şükrü DOKUR, “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri”, *E-Yaklaşım Dergisi*, S.145, Ocak, 2005.

KIZILYALÇIN Durmuş Ali, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Zeytin Sektörü Uygulaması*, (Doktora Tezi), Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

KÖROĞLU Çağrı, *Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama*, (Doktora Tezi), Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012.

KÖSE Tunç, Şafak AĞDENİZ, “Kaynak Tüketim Muhasebesinde Kapasite Maliyet Yönetimi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, S. 45, 2015, ss. 51-74.

KURT Pınar, *Hastane İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesinde Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Bartın: Bartın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018.

OK Şahay, *Lojistik faaliyetlerin faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre hesaplanması: Bir sanayi işletmesi model önerisi*, (Yüksek Lisans Tezi), Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.

ONAT Osman Kürşat, *Yalın Maliyet Yönetimi Yaklaşımı ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması*, (Doktora Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012.

ORAL Tolga, *Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Genel Üretim Maliyetleri Analizi*, (Yüksek Lisans Tezi), Malatya: İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.

ÖĞÜNÇ Harun, *Kaynak Tüketim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırmalı Analizi ve Bir Uygulama*, (Doktora Tezi), Burdur: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.

ÖKER Figen, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*, 1.b., İstanbul: Literatür Yayınları, 2003.

ÖZER Alper, “Pazarlama ile İlgili Kararlarda Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Etkisi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, S.13, Eylül/2004, ss.123-138.

PEKDEMİR Recep, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri*, İstanbul: Temel Eğitim ve Staj Merkezi, Yayın No: 17, 1998.

PEKER Alparslan, *Modern Yönetim Muhasebesi*, Genişletilmiş 3.b., İstanbul: Filiz Kitabevi, 1983.

SAYGIN Tuğdem, *Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Kaizen Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Çanakkale: Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.

SHARMAN Paul A. Ve Kurt. VIKAS, “Lessons from German Cost Accounting”, *Strategic Finance*, Volume:86, Issue:6, ?, 2004.

ŞAKRAK Münir, “Değer Katmayan Faaliyetler ve Maliyet Yönetimindeki Önemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 61, 2002, ss. 1-8.

ŞAKRAK Münir, *Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, İstanbul: Yasa Yayınları, 1997.

TİTİZ İsmet, Çetin Cüneyt, “Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, C. 5, S. 2, 2000, ss. 121-138.

TURNEY Peter B.B., “What is The Scope of Activity-Based Costing?”, *Journal of Cost Management for Manufacturing Industry*, Winter 1990.

TUTKAVUL Kadir, ELMACI Orhan, *Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Kaynak Tabanlı Yaklaşım ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2016.

TUTKAVUL Kadir, *İşletmelerin Sürdürülebilir Rekabet Gücü ve Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Verecekleri Stratejik Kararların Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeliyle Doğrulanmasına Yönelik Ampirik Bir Çalışma*, (Doktora Tezi), Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.

TÜNEL Rabia Kübra, *Stratejik Maliyet Yönetimi ve Kârlılık İlişkisi: BİST’ e Kote Bir Gıda İşletmesi Üzerine Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014.

UYSALER Alpaslan, *Faaliyet Tabanlı Safha Maliyet Sistemi: Sentetik Dokuma Sanayinde Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.

VELİOĞLU Davut, *Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Küçük ve Orta Ölçekli Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması*, (Yüksek Lisans Tezi), Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.

WEBBER Sally, Douglas CLINTON, “Resource Consumption Accounting Applied: The Clopay Case”, *Management Accounting Quarterly*, Volume: 6, Issue: 1, 2004.

WEGMANN Gregory, “The Activity-Based Costing Method: Developments and Applications”, *The IUP Journal Accounting Research and Audit Practices*, Vol.III, No. 1, 2008, ss. 1-17.

WHITE Larry, “Resource Consumption Accounting: Manager – Focused Management Accounting”, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Volume: 20, Issue: 4, 2009, ss. 63-77

YAZICI Nusret, *Maliyet Yönetim Sistemlerinin Türk Hazır Giyim Sektörünün Rekabet Gücüne Etkisinin İncelenmesi*, (Doktora Tezi), Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.

YÜCEL Rahmi, AHMETOĞULLARI Kayhan, “İleri Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Rekabet Stratejileri ve Performans Üzerindeki Etkisi”, *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, C. 6, S. 4, ISSN. 1309-2448, 2015, ss. 179-201.

YÜKÇÜ Süleyman, *Maliyet Muhasebesi*, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1998.