

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ ve HİZMET
İŞLETMELERİNDE BİR UYGULAMA

747214

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İSMET KARADUMAN

147214

ANABİLİM DALI : İŞLETME

PROGRAMI : MUHASEBE-FİNANSMAN

TEZ DANIŞMANI : PROF. DR. SELMAN AZİZ ERDEN

KOCAELİ, 2004

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ ve HİZMET
İŞLETMELERİNDE BİR UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezi Hazırlayan : İSMET KARADUMAN

Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Tarih ve No : 07.07.2004, 2004/15



Prof. Dr. Vasfi Haftacı



Prof. Dr. Selman Aziz Erden



Yrd. Doç. Dr. Sami Karacan

KOCAELİ, 2004

SUNUŞ

Sanayi devriminden sonra özellikle teknoloji başta olmak üzere sosyal, siyasal ve kültürel alanda ortaya çıkan gelişmelere bağlı olarak, işletmelerin üretim yapıları da değişiklik göstermiştir. Değişen üretim olanakları sonucunda önceleri belli işletmelerin söz sahibi olduğu mal ve hizmetler günümüzde artık birçok işletme tarafından üretilebilir olmuştur. Aynı sektörde benzer mal ve hizmet üreten işletmelerin varlığı işletmeler arasındaki rekabeti aşırı derecede artırmıştır. Günümüzde işletmeler artan rekabet koşullarına uyum sağlayarak daha fazla kar elde edebilmek amacıyla maliyetlerini kontrol altında tutmak, aynı kalitede mal veya hizmeti daha ucuza üretmek ve en doğru maliyet bilgilerini elde etmek zorundadırlar. Buda ancak etkin ve başarılı bir maliyetlendirme çalışmasıyla mümkün olabilmektedir.

Benim bu çalışmada faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini seçmemin en önemli nedeni, yöntemin daha doğru ve gerçekçi maliyet bilgilerini sağlamanın yanında üretim sürecinde gerçekleştirilebilecek iyileştirme ve düzenlemeler hakkında gerekli bilgiyi işletme yönetimine sunması olmuştur.

Ülkemizde çok fazla uygulama alanı bulamayan faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi özellikle ABD ve bazı Avrupa ülkelerinde imalat sektörü başta olmak üzere birçok sektörde uygulama alanı bulmuştur. Ancak yöntemin hizmet işletmeleri açısından uygulanabilir bir maliyetleme yöntemi olup olmadığı hakkında bazı çelişkiler söz konusudur. Bu çalışmada örnek uygulama olarak özellikle bir hizmet işletmesini seçilmemin en büyük nedeni de bu olmuştur.

Bu çalışmada bana her konuda yardımcı olan ve yol gösteren sayın hocam Prof. Dr. Selman Aziz Erden bey başta olmak üzere sevgili ailem ve değerli iş arkadaşlarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	I
ÖZET.....	VI
ABSTRACT.....	VII
KISALTMALAR.....	VIII
TABLolar LİSTESİ.....	IX
GİRİŞ.....	1

I . BÖLÜM

1 MALİYET VE MALİYETLEME SİSTEMLERİ	4
1.1 Maliyet ve Maliyetle İlişkili Kavramlar.....	4
1.1.1 Maliyetin Tanımı.....	4
1.1.2 Giderin Tanımı.....	4
1.1.3 Maliyet ve Gider Kavramları Arasındaki İlişkiler.....	5
1.1.4 Maliyet Türleri.....	6
1.1.4.1 Yasal İşlem Açısından Maliyetler.....	6
1.1.4.2 Doğal Nitelik Açısından Maliyetler.....	7
1.1.4.3 Kapasiteden Yararlanma Açısından Maliyetler.....	7
1.1.4.4 Üretilen Mamullere Yükletilebilme Açısından Maliyetler.....	8
1.1.4.5 İşlevler Açısından Maliyetler.....	8
1.1.5 Maliyet Hesaplamalarında Kullanılan Maliyet Unsurları.....	9
1.1.5.1 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri.....	9
1.1.5.2 Direkt İşçilik Giderleri.....	10
1.1.5.3 Genel Üretim Giderleri.....	10
1.2 Maliyet Muhasebesi ve Maliyetleme Sistemleri.....	11
1.2.1 Maliyet Muhasebesi.....	11
1.2.1.1 Maliyet Muhasebesinin Tanımı.....	11
1.2.1.2 Maliyet Muhasebesinin Amaçları.....	12
1.2.2 Maliyetleme Sistemleri.....	12
1.2.2.1 Hacim Tabanlı Maliyetleme Sistemleri.....	13
1.2.2.2 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemleri.....	15
1.2.3 Günümüzde Maliyetleme Çalışmalarını Etkileyen Faktörler.....	17

1.2.3.1 İşletme Amacında Ortaya Çıkan Değişimler.....	17
1.2.3.2 İleri Üretim Teknolojilerinin Kullanımının Yaygınlaşması.....	17
1.2.3.3 Direkt İşçilik Payının Azalması.....	18
1.2.3.4 Giderlerin Direkt ve Endirekt Ayrımının Önem Kazanması.....	18
1.2.3.5 Kalite Anlayışında Ortaya Çıkan Farklılıklar.....	19
1.2.3.6 Stok Maliyetlerinin Önem Derecesi.....	19

II . BÖLÜM

2 GENEL OLARAK FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ VE UYGULAMA AŞAMALARI.....20

2.1 Genel Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi.....20

2.1.1 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı.....	20
2.1.2 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Kapsamı.....	22
2.1.3 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tarihsel Gelişimi.....	23
2.1.4 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Genel Özellikleri.....	24
2.1.5 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemini Tercih Sebepleri.....	25
2.1.5.1 İşletme İçi Tercih Sebepleri.....	25
2.1.5.2 İşletme Dışı Tercih Sebepleri.....	26

2.2 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulama Aşamaları..... 27

2.2.1 Süreç Değerleme Analizi.....	27
2.2.2 Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi.....	29
2.2.2.1 Mamul Birimleri Düzeyindeki Faaliyetler.....	31
2.2.2.2 Mamul Partileri Düzeyindeki Faaliyetler.....	31
2.2.2.3 Mamul Düzeyindeki Faaliyetler.....	32
2.2.2.4 Üretim Yeri Düzeyindeki Faaliyetler.....	32
2.2.3 Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması.....	33
2.2.4 Maliyet Etkenlerinin Seçimi.....	34
2.2.4.1 Ölçme Maliyeti.....	34
2.2.4.2 Korelasyon Derecesi.....	35
2.2.4.3 Davranışsal Etkiler.....	35

III . BÖLÜM

3 HİZMET İŞLETMELERİ VE HİZMET İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNE DAYALI MALİYETLEME SİSTEMLERİ36**3.1 Hizmet ve Hizmet işletmeleri..... 36****3.1.1 Hizmet ve Hizmetle ilişkili Kavramlar.....37****3.1.1.1 Hizmetin Tanımı.....37****3.1.1.2 Hizmetlerin Sınıflandırılması.....37****3.1.1.3 Hizmetlerin Özellikleri.....39****3.1.1.3.1 Soyutluluk.....39****3.1.1.3.2 Birbirinden Ayrılmazlık.....39****3.1.1.3.3 Değişken Talep.....39****3.1.1.3.4 Dayanıksızlık.....40****3.1.1.3.5 İnsan Odaklılık.....40****3.1.1.3.6 Heterojenlik.....40****3.1.1.4 Hizmet ve İmalat Ürünleri Arasındaki Farklılıklar.....40****3.1.1.4.1 Dağıtım Kanalları Açısından.....40****3.1.1.4.2 Üretim Yöntemleri Açısından.....41****3.1.1.4.3 Ürün Yaşam Süresi Açısından.....41****3.1.1.4.4 Stoklama Açısından.....41****3.1.1.4.5 Pazarlama Açısından.....41****3.1.2 Hizmet İşletmeleri ve Genel Özellikleri.....42****3.1.2.1 Hizmet İşletmelerinin Tanımı.....42****3.1.2.2 Hizmet İşletmelerinin Özellikleri.....42****3.1.2.2.1 Envanter İşlemleri Açısından.....42****3.1.2.2.2 Kapasite Artırma Maliyetleri Açısından.....43****3.1.2.2.3 Üretim Tekniği Açısından.....43****3.1.2.2.4 Ürün Kalitesini ve Miktarını Ölçme Açısından.....43****3.1.2.2.5 Değişken Maliyetler Açısından.....44****3.1.2.2.6 Maliyetleme Çalışmaları Açısından.....44****3.1.2.2.7 Pazara Yakınlık Açısından.....44****3.1.2.2.8 İşletme Büyüklüğü Açısından.....45**

3.1.2.3 Hizmet İşletmeleri ile İmalat İşletmeleri Arasındaki Farklılıklar 45**3.2 Hizmet İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Maliyetleme Sistemleri.....47****3.2.1 Hizmet İşletmelerinde Hacim Tabanlı Maliyetleme Sistemlerinin Sınırları.....47****3.2.1.1 Dağıtım Anahtarları Açısından.....47****3.2.1.2 Bilgi Akışı ve Raporlama Açısından.....48****3.2.1.3 Bölümler Arası İlişkiler Açısından.....48****3.2.1.4 Diğer Etkenler Açısından..... 48****3.2.2 Hizmet İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Gereği..... 49****3.2.3 Hizmet İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Uygulanabilirliği..... 50****3.2.4 Hizmet İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar 52****3.2.5 Hizmet İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Başarı Şartları..... 53****3.2.5.1 Yönetim Açısından..... 53****3.2.5.2 Üretim Sistemi Açısından.....53****3.2.5.3 Muhasebe Yönetimi Açısından..... 54****3.2.6 Hizmet İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Sağladığı Avantajlar..... 54****3.2.6.1 Yönetim Açısından..... 55****3.2.6.2 Maliyet Bilgileri Açısından..... 55****3.2.6.3 Raporlama Açısından.....56****3.2.7 Hizmet İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Sakıncaları..... 56****3.2.7.1 Maliyet Etkenleri Açısından.....57****3.2.7.2 Yöntemin Uygulandığı Hizmet İşletmesi Açısından..... 57****3.2.7.3 Maliyet Bilgileri Açısından..... 57****3.2.8 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Maliyetleme Sistemleri İle Hacim Tabanlı Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması..58**

IV . BÖLÜM

4 FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN BİR HİZMET İŞLETMESİNDE UYGULANMASI.....	60
4.1 Örnek İşletme İle İlgili Genel Bilgiler.....	60
4.2 Örnek İşletmede Hacim Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması.....	68
4.3 Örnek İşletmede Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması.....	70
4.3.1 Süreç Değerleme Analizi.....	70
4.3.2 Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi.....	71
4.3.3 Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması.....	72
4.3.3.1 1. Aşama Dağıtım Anahtarlarının Seçimi.....	72
4.3.3.2 Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Dağıtımı.....	73
4.3.4 Faaliyet Merkezlerine Dağıtılan Maliyetlerin Üretilen Ürünlere Dağıtımı.....	74
4.3.4.1 2. Aşama Dağıtım Anahtarlarının Seçimi.....	74
4.3.4.2 Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerinden Üretilen Ürünlere Dağıtımı.....	75
4.3.4.2.1 Sipariş Faaliyet Merkezindeki Maliyetlerin Üretilen Ürünlere Dağıtımı.....	75
4.3.4.2.2 Depolama Faaliyet Merkezindeki Maliyetlerin Üretilen Ürünlere Dağıtımı.....	76
4.3.4.2.3 Yıkama, Kesme ve Pişirme Faaliyet Merkezlerindeki Maliyetlerin Üretilen Ürünlere Dağıtımı.....	78
4.3.4.2.4 Kontrol, Sevkiyat ve Bulaşık Faaliyet Merkezlerindeki Maliyetlerin Üretilen Ürünlere Dağıtımı.....	81
4.4 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Hacim Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Sonuçları İle Karşılaştırılması.....	85
SONUÇ.....	88
KAYNAKLAR.....	90
ÖZGEÇMİŞ.....	97

**FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ
VE
HİZMET İŞLETMELERİNDE BİR UYGULAMA**

Anahtar Kelimeler : Maliyet, Maliyetleme Sistemleri, Hacim Tabanlı Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Hizmet İşletmeleri.

ÖZET

Bu çalışmada özellikle son yıllarda birçok ülkede yaygın olarak kullanılan faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ve hizmet işletmelerindeki uygulaması açıklanmaya çalışılmıştır. Dört bölümden oluşan bu çalışmanın ilk bölümünde faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemin daha iyi anlaşılabilmesi için maliyet kavramı ve maliyetleme sistemleri üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde ise faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi genel olarak açıklanmıştır. Üçüncü bölümde hizmet işletmeleri ve hizmet işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminden bahsedilmiştir. Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde ise faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin bir hizmet işletmesinde uygulanmasına yer verilmiştir.

**ACTIVITY-BASED COSTING
AND
STUDY ON A SERVING COMPANIES**

Keywords: Cost, Costing Systems, Volume – Based Costing, Activity - Based Costing, Serving Companies.

ABSTRACT

In this study, Activity-Based Costing, which is use widespreadly in many countries and applying for a serving company were tried to explain. This study was made from four chapters, and in the first chapter, cost and costing systems were mentioned to understand easily. After that, activity-based costing system was generally explained. In the next chapter, serving company and activity-based costing in serving companies were mentioned. In the last chapter of the study, activity-based costing was applied for a serving company.

KISALTMALAR

ABC	:	Activity-Based Costing
A.B.D.	:	Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	:	adı geçen eser
AR-GE	:	Araştırma ve Geliştirme
A.Ş.	:	Anonim Şirket
b.	:	baskı
Br.	:	Birim
Co.	:	Comporation
Dİ	:	Direkt İşçilik
DİMM	:	Direkt İlk Madde Malzeme
ed.	:	edition
FTM	:	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
GÜG	:	Genel Üretim Giderleri
Gr.	:	Gram
Inc.	:	Incorporated
Int.	:	International
İ.İ.B.F.	:	İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
Ltd. Şti.	:	Limited Şirket
s.	:	sayfa
S.S.K.	:	Sosyal Sigortalar Kurumu
T.C.	:	Türkiye Cumhuriyeti
TL.	:	Türk Lirası
U.S.A.	:	United States of America
yy.	:	yüzyıl

TABLOLAR LİSTESİ

Şekil 1	: İki Aşamalı Dağıtım	14
Şekil 2	: Son 50 Yıldaki İşçilik Oranlarındaki Değişim	18
Şekil 3	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Süreci Akış Şeması	21
Tablo 1	: Örnek İşletmeye Ait Gider Tablosu	61
Tablo 2	: Aylık Yemek Listesi	61
Tablo 3	: 1. Grup Yemekler İçin Malzeme İhtiyaç Tablosu	62
Tablo 4-a	: 2. Grup Yemekler İçin Malzeme İhtiyaç Tablosu	63
Tablo 4-b	: 2. Grup Yemekler İçin Malzeme İhtiyaç Tablosu	64
Tablo 5	: 3. Grup Yemekler İçin Malzeme İhtiyaç Tablosu	65
Tablo 6	: 4. Grup Yemekler İçin Malzeme İhtiyaç Tablosu	66
Tablo 7	: Üretimde Kullanılacak Malzeme Listesi	67
Tablo 8	: Domates Çorbası Direkt İlk Madde Malzeme Gider Tablosu	68
Tablo 9	: Hacim Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Maliyet Tab.	69
Tablo 10	: Örnek İşletmeye Ait Üretim Süreci	70
Tablo 11	: Örnek İşletme Faaliyet Merkezleri	71
Tablo 12	: 1. Aşama Maliyet Dağıtım Anahtarları	72
Tablo 13	: Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Dağıtım Tablosu	73
Tablo 14	: 2. Aşama Maliyet Dağıtım Anahtarları	75
Tablo 15-a	: Kuru Bakliyat Deposu (Depo1) Maliyet Tablosu	76
Tablo 15-b	: Soğuk Hava Deposu (Depo2) Maliyet Tablosu	77
Tablo 16	: Depolama Maliyetleri Örnek Tablo	78
Tablo 17-a	: 1. Grup Yemeklere Ait İşlem Süreleri	78
Tablo 17-b	: 2. Grup Yemeklere Ait İşlem Süreleri	79
Tablo 17-c	: 3. Grup Yemeklere Ait İşlem Süreleri	79
Tablo 17-d	: 4. Grup Yemeklere Ait İşlem Süreleri	80
Tablo 18-a	: Tüm Ürünlere Ait Genel Üretim Giderleri Dağılım Tablosu	82
Tablo 18-b	: Tüm Ürünlere Ait Genel Üretim Giderleri Dağılım Tablosu	83
Tablo 19	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Maliyet Tab.	84
Tablo 20	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Hacim Tabanlı Maliyetleme	86

GİRİŞ

Sanayi devriminden günümüze kadar olan süre zarfında işletmecilik, her geçen gün önemini artırarak insan hayatına yön veren temel kavramlardan birisi olmuştur. Günümüzde işletmelerin ülke ekonomilerindeki önemi azımsanmayacak kadar çoktur. Hatta bazı ülkelerdeki uluslararası şirketlerin yıllık ciroları çoğu ülkenin sahip olduğu ekonomik güce eşittir. Küreselleşen dünya şartları devletleri ekonomik alanda daha yenilikçi olmaya itmektedir.

Günümüzde her alanda ortaya çıkan yenilikler işletmelerin üretim yapılarını da etkilemektedir. Eskiden insan gücü kullanılarak gerçekleştirilen işlemlerin çoğu artık makineler sayesinde daha basit ve zahmetsiz bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir. Artık işletmeler ileri üretim tekniklerini kullanarak çok daha çeşitli ve kaliteli mal ve hizmet üretebilmektedirler. Ancak işletmelerin üretim yapılarında ortaya çıkan bu değişiklikler iş dünyasında aşırı rekabetçi bir ortamı da beraberinde getirmiştir. Bunun sonucu olarak da yeniliklere uyum sağlayan işletmeler pazar paylarını artırırken, uyum sağlayamayan işletmeler varlıklarını sürdürmemektedirler.

Günümüz rekabetçi iş ortamında işletmeler ürettikleri ürünleri istedikleri fiyattan satamamaktadırlar. Piyasadaki fiyatlar arz ve talep koşullarına bağlı olarak oluşmaktadır. Bundan dolayı varlığını sürdürmek isteyen işletmeler ya ürettikleri ürünlerdeki kâr marjlarını daha aşağı çekmekte yani kâr marjlarını azaltmakta ya da ürün maliyetlerini azaltacak köklü değişiklikler yapmak zorunda kalmaktadırlar.

İşletmelerin asıl varlık nedenleri kâr elde etmek olduğuna göre, az kârla mal satmaktansa çoğu işletme yapısal değişiklikleri tercih ederek maliyetlerini azaltma yoluna gitmektedir. İşletme yönetiminin bu amacı gerçekleştirmek için ortaya çıkan yeniliklerle uyumlu, işletmenin devamlılığını sağlayacak akılcı ve uygulanabilir kararlar alması gereklidir. Bu da ancak doğru ve güvenilir bilgiler kullanılarak gerçekleştirilebilir. İşletme yönetiminin

ihtiyaçları doğrultusunda ortaya çıkan daha doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı muhasebe dünyasında da birçok değişiklikleri beraberinde getirmektedir. Günümüzde muhasebe dünyasında ortaya çıkan yeni teknik ve buluşlar işletme yönetimlerine alacakları kararlarda daha fazla yarar sağlamakta ve daha doğru kararların alınmasına yardımcı olmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi de bu noktadan hareketle 1980'li yılların başında hacim tabanlı maliyetleme yönteminin eksikleri ve yetersizliği karşısında yeni bir düşünce olarak ortaya çıkmış ve başta ABD olmak üzere birçok ülkede uygulama alanı bulmuştur.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde amaç, üretilen mal ve hizmetlerin işletmede gerçekleştirilen faaliyetler göz önünde bulundurularak maliyetlendirilmesini sağlamak ve daha doğru maliyet bilgilerini elde etmektir. Bundan dolayı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde üretim sürecindeki her bir faaliyet işletmede ortaya çıkan maliyetlerle ilişkilendirilmekte, daha sonra da üretilen her mal ve hizmet bu faaliyetleri kullanım oranları nispetinde maliyetlendirilmektedir.

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi çok çeşitli faaliyetler sonucunda elde edilen mal ve hizmetlerin maliyetlendirilmesinde hacim tabanlı maliyetleme yöntemine göre daha doğru ve geçerli maliyet bilgileri sunmaktadır. Bugün itibariyle işletmelerin içinde bulunduğu piyasa koşulları göz önünde bulundurulduğunda daha doğru maliyet bilgilerinin işletmeler açısından ne kadar önemli olduğu kolaylıkla anlaşılabilir. Bundan dolayı hacim tabanlı maliyetleme yöntemlerinin yetersiz kaldığı durumlarda daha doğru maliyet bilgileri sağlayan faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin önemi her geçen gün biraz daha artmaktadır.

Bu noktadan hareketle bu çalışmada özellikle son yıllarda oldukça fazla işletme tarafından tercih edilen ve çok çeşitli uygulama alanlarında kullanılabilen bir maliyetleme yöntemi olan faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine ve hizmet işletmeleri açısından bir uygulamasına yer verilmiştir.

Çalışmanın ilk bölümünde maliyet ve maliyet muhasebesine ait temel kavramlar üzerinde durulmuş ve maliyetleme sistemleri ile ilgili genel bilgilere değinilmiştir.

İkinci bölümde faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin tanımı, kapsamı ve gelişimi hakkında gerekli bilgiler verildikten sonra yöntemin uygulama aşamaları açıklanmaya çalışılmıştır.

Dünyada önemi gittikçe artan hizmet ve hizmet işletmeleri ile ilgili bilgilere çalışmanın üçüncü bölümünde yer verilmiştir. Ayrıca hizmet işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği, karşılaşılan sorunlar, yöntemin avantajları ve sakıncaları ile hacim tabanlı maliyetleme sistemleriyle karşılaştırılmasına da bu bölümde değinilmiştir.

Dördüncü bölümde ise yöntemin bir hizmet işletmesinde uygulanabilirliği ile ilgili bir örneğe yer verilmiştir.

I . BÖLÜM

1 MALİYET ve MALİYETLEME SİSTEMLERİ

Küreselleşme ve teknolojinin hızlı gelişimi her alanda yoğun bir rekabet ortamını da beraberinde getirmiştir. Ancak iş dünyasındaki rekabetin özellikle fiyatlar üzerinde yoğunlaşması, ürün fiyatlarını belirleyen maliyetlerin ve bu maliyetlerin ölçümlendirilmesini sağlayan maliyetleme sistemlerinin önemini arttırmıştır.

1.1 Maliyet ve Maliyetle İlişkili Kavramlar

Maliyet ve maliyetle ilişkili kavramları en iyi şekilde analiz etmek başarılı bir maliyetleme sisteminin temelini oluşturmaktadır. Bu bakımdan aşağıda maliyet ve maliyetle yakından ilişkili olan gider kavramı açıklanmakta ve maliyet türleri hakkında gerekli açıklamalara yer verilmektedir.

1.1.1 Maliyetin Tanımı

Maliyet sözlük anlamı olarak, başka varlıkları elde etmek amacıyla vazgeçilen yada vazgeçilebilecek olan varlıkların parasal durumu olarak ifade edilmektedir.¹ Maliyet muhasebesi açısından ise maliyet, kurumun işletilebilmesi için belirli bir zaman dilimi içinde kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin değer olarak tutarır.²

1.1.2 Giderin Tanımı

Gider, kurum varlığını sürdürebilmek ve kurumu işletebilmek için belirli bir zaman dilimi içinde kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin değer olarak tutarır.³ Bununla birlikte gider kavramı kârı belirlemek amacıyla bir getiri (hasılat) ile karşılaştırılan mal ya da hizmet çıkışları anlamında olup, getirilerden düşülecek maliyetler anlamında da kullanılmaktadır.⁴

¹ Mustafa İpçi, **Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Türmob Yayınları, 1994, s. 5.

² Vasfi Haftacı, **Tekdüzen Hesap Planı ve Maliyet Muhasebesi**, 2.b., İzmit: Çınar Tanıtım Matbaacılık, 2001, s. 41.

³ Haftacı, **Tekdüzen Hesap Planı ve Maliyet Muhasebesi**, s. 26.

⁴ Zeyyat Hatipoğlu, **Temel Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları ve Basım A.Ş., 2000, s. 8.

1.1.3 Maliyet ve Gider Kavramları Arasındaki İlişkiler

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere maliyet ve gider kavramları birbirleriyle yakından ilişkili kavramlardır. Ancak maliyet kavramı kurumun işletilebilmesi için tüketilen mal ve hizmet kullanımlarını ifade ederken gider kavramı daha kapsamlı olarak kurumun işletilebilmesinin yanında varlığını sürdürebilmesi için de katlanılan değer kullanımlarının tümünü ifade etmektedir. Kurumun ürettiği mal ve hizmetler için yapılan faktör harcamaları önce bir gider oluşturmakta, daha sonrada mamul üretimi için yapılan giderlerin toplamı maliyeti belirlemektedir.⁵ Diğer bir ifadeyle maliyet, muhasebedeki gider hesaplarında yer alan ve kurumun işletilebilmesi için katlanılan üretim giderlerine çok yakın bir kavramdır ve kimi durumlar dikkate alınmayacak olursa, “üretim giderleri eşittir maliyet” sonucuna varılabilir.⁶

Dönemsellik ilkesine dayanarak, maliyetleri; “Bekleme süresi dolmuş giderler (expired costs)” ve “Bekleme süresi dolmamış giderler (unexpired costs)” olarak iki grupta ele almak mümkündür. Bekleme süresi dolmuş giderler üretim için tüketilen ya da doğrudan zarar oluşturan ve gelecekteki üretime katkısı olmayan giderlerdir. Bekleme süresi dolmamış giderler ise gelecekteki gelir sağlayıcı faaliyetler için aktifleştirilen giderlerdir. Örneğin; satılan mallar maliyetinin ögesi olan dolaysız madde giderleri, bekleme süresi dolmuş giderler, aktifleştirilen ilk madde ve malzeme stokları ise bekleme süresi dolmamış giderlerdir.⁷

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında bir üretim ögesinin maliyet olarak sınıflandırılabilmesi için;⁸

- İşletmenin işlem konusunu oluşturan mamulü veya hizmeti elde etmede kullanılmış olması,

⁵ Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi; İlkeler ve Uygulama**, 5.b., İstanbul: Der Yayınları, 1994, s. 13.

⁶ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, 4.b., Trabzon: Derya Kitabevi, 2003, s. 44.

⁷ A. Sait Sevgener ve Rüstem Hacıüstemoğlu, **Yönetim Muhasebesi**, 7.b., İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., 2000, s. 19.

⁸ Vasfi Haftacı ve Selman Aziz Erden, **Maliyet Çözümlenmeleri**, İzmit: Kocaeli Üniversitesi Yayınları, 1999, s. 3.

- Para ile ölçülebilen bir değerinin bulunması,
- Kaynak kullanımlarının ölçümlendirilmesini sağlaması gereklidir.

Ancak maliyet, belirli bir üretimi gerçekleştirmek için kullanılan üretim öğelerinin para ile ölçülebilen değeri olduğuna göre bunun kapsamına yalnızca üretimde doğrudan kullanılan öğeler değil, dolaylı olarak katkıda bulunan öğelerde girmelidir.⁹

1.1.4 Maliyet Türleri

Maliyet türlerinin belirlenmesi ve öğelerinin (gider türlerinin) saptanmasında, işletmenin örgütlenme yapısının göz önünde bulundurulması, işletmenin geniş boyutlu olarak ele alınması ve işletmenin tümünü içeren maliyet bilgilerinin ayrıntılı olarak tanımlanması gereklidir.¹⁰

Maliyetler değişik açılardan sınıflandırılabilir. Ancak genel olarak maliyet türlerini şu şekilde sınıflandırmak mümkündür. Yasal işlem açısından maliyetler, temel ve ek maliyet diye ikiye ayrılırlar. Doğal nitelikleri açısından maliyetler malzeme, işçilik, dışedim, sermaye ve başka maliyetler olmak üzere beşe ayrılır. Kapasiteden yararlanma açısından maliyetler, değişken ve sabit maliyet diye ikiye ayrılırlar. Üretilen mamullere yükletilebilme açısından maliyetler, dolaysız (ayrık) ve dolaylı (ortak) maliyetler diye ikiye ayrılırlar. İşlevler açısından maliyetler, alış maliyeti, dış alış maliyeti, üretim maliyeti, işleme (paketleme) maliyeti ve satış maliyeti olmak üzere beşe ayrılabilirler.¹¹

Yukarıda belirtilen sınıflandırma dahilinde maliyet türlerini şu başlıklar altında incelemek mümkündür.

1.1.4.1 Yasal İşlem Açısından Maliyetler

Yasal işlem açısından maliyetler temel ve ek maliyet olmak üzere ikiye ayrılırlar.

Temel Maliyet: Belirli bir maliyet dönemine düşen toplam maliyetin muhasebenin gider hesaplarında yer alan bölümüdür.

⁹ Haftacı ve Erden, a.g.e., s. 3.

¹⁰ Sevgener ve Hacıüstemoğlu, a.g.e., s. 22.

¹¹ Haftacı, Tekdüzen Hesap Planı ve Maliyet Muhasebesi, s. 41-77.

Ek Maliyet: Belirli bir maliyet dönemine düşen toplam maliyetin işlem muhasebesinin gider hesaplarında yer almayan bölümüdür.

1.1.4.2 Doğal Nitelik Açısından Maliyetler

Doğal nitelik açısından maliyetler, malzeme maliyeti, işçilik maliyeti, dışedim maliyeti, sermaye maliyeti, başka maliyetler olmak üzere 5'e ayrılırlar.

Malzeme Maliyeti: Mal ve hizmet üretiminde kullanılan hammaddeler, yardımcı maddeler, yakıt ve bakım-onarım gereçleri, ambalaj gereçleri, başka madde ve gereçler ile bunlar için katlanılan fason işçiliğın değer olarak tutarıdır.

İşçilik Maliyeti: İşçilik Maliyetleri, mal ve hizmet üretiminde doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılan zihin gücü, beden gücü ya da el ustalığı ile ilgili ekonomik fedakarlıkların değer olarak tutarıdır.

Dışedim Maliyeti: Mal ve hizmet üretimi için dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin değer olarak tutarıdır.

Sermaye Maliyeti: Mal ve hizmet üretimi için gerekli sermaye karşılığı kullanımların değer olarak tutarıdır.

Başka Maliyetler: Başka maliyetler, malzeme, işçilik, dışedim ve sermaye maliyetinin dışında kalıp da mal ve hizmet üretimine etkili olan kullanımların değer olarak tutarıdır.

1.1.4.3 Kapasiteden Yararlanma Açısından Maliyetler

İşletme kapasitesinden yararlanma açısından maliyetler ise, sabit ve değişken maliyetler olmak üzere 2 başlık altında incelenebilirler.

Sabit Maliyetler: İşletmeyi üretime hazır durumda tutan, hiç üretmese de katlanmak zorunda olduğu değer kullanımlarıdır.

Değişken Maliyetler: Toplam maliyetin işletme kapasitesinden yararlanma oranına göre doğru oranlı olarak değişen bölümüne denir.

1.1.4.4 Üretilen Mamullere Yükletilebilme Açısından Maliyetler

Üretilen mamul ve hizmetlere yükletilebilme açısından maliyetleri dolaylı ve dolaysız maliyetler olarak genel bir ayırımı tabi tutmak mümkündür.

Dolaylı (ortak) Maliyetler : Bir maliyet döneminde mal ve hizmet üretimi için kullanılan değerlerden birden çok maliyet yerine düşen ve üretilen mamullere maliyet yerleri aracılığı ile dolaylı olarak yükletilebilen değer kullanımlarıdır.

Dolaysız (ayrık) Maliyetler : Bir maliyet döneminde mal ve hizmet üretimi için kullanılan değerlerin, bu mal ve hizmetlere doğrudan yükletilebilen bölümüne denir.

1.1.4.5 İşlevler Açısından Maliyetler

İşlevler açısından ise maliyetler, alış maliyeti, dış alış maliyeti, üretim maliyeti, işleme (paketleme) maliyeti ve satış maliyeti olmak üzere 5'e ayrılırlar.

Alış Maliyeti : Alış maliyeti satın alınan mal, madde ve malzemenin alış bedeli ile bunun alınışından mağazaya ya da ambara getirilmesine kadar katlanılan değer kullanımlarının tümüdür.

Dış Alış Maliyeti : Dış alış maliyeti satın alınan mal, madde ve malzemenin dış piyasalardan sağlanması durumunda katlanılan değer kullanımlarının tümüdür.

Üretim Maliyeti : Bir maliyet döneminde üretim için kullanılan ve mamullere yükletilen değer kullanımlarının tümüdür.

İşleme (Paketleme) Maliyeti : Üretilen hizmet veya mamulün satışa hazır hale getirilebilmesi için katlanılan çeşitli değer kullanımlarıdır.

Satış Maliyeti : Üretim maliyetleri genel olarak malzeme giderleri, işçilik giderleri ve genel üretim giderleri olmak üzere 3 unsurdan oluşmaktadır. Bu tutarlara varsa dönembaşı yarımamul stokları eklenip, dönemsonu yarımamul stokları düşülerek tamamlanan mamullerin maliyeti bulunur. Daha sonra bulunan toplam değere dönembaşı mamul stoku eklenip, dönemsonu mamul stokları düşülürse satış maliyeti bulunur.

1.1.5 Maliyet Hesaplamalarında Kullanılan Maliyet Unsurları

Bir maliyet döneminde üretim için kullanılan ve mamullere yükletilen değer kullanımlarının tümü üretim maliyeti olarak ifade edilir. Üretim maliyeti yerine tamamlanan mamullerin maliyeti veya tamamlanan malların maliyeti (TMM) deyimleri de kullanılır.¹² Bir işletmede üretim maliyetlerinin;

- Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri(DİMM),
- Direkt İşçilik Giderleri(Dİ),
- Genel Üretim Giderleri(GÜG)

olmak üzere üç temel unsuru vardır.

1.1.5.1 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri

Üretim sürecinde tüketilen, fiziksel olarak üretilen ürün veya hizmet ile birleşen ve üretilen ürünlere veya hizmetlere kolayca yüklenebilen,¹³ maliyeti hesaplama açısından gerekli, teknik bakımdan olanaklı ve ekonomik bakımdan anlamlı olan madde ve malzeme giderlerine¹⁴ direkt ilk madde malzeme giderleri adı verilir. Örneğin domates çorbası içerisinde yer alan domates, sıvıyağ gibi malzemeler direkt ilk madde ve malzeme giderlerine örnek olarak gösterilebilir.

¹² Haftacı, **Tekdüzen Hesap Planı ve Maliyet Muhasebesi**, s. 77.

¹³ Özkan Tütüncü, **Turizm İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, 2001, s. 19.

¹⁴ Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s. 99.

1.1.5.2 Direkt İşçilik Giderleri

İşçilik giderleri, bir mal ya da hizmetin üretiminde doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılan zihin gücü, beden gücü ya da el ustalığı ile ilgili ekonomik fedakârlıkların değer olarak tutarıdır.¹⁵

Mamullerin üretiminde doğrudan doğruya kullanılıp, mamullere doğrudan doğruya yüklenebilen ve işletmenin ana üretim maliyet yerlerinde oluşan ve üretilen mamule doğrudan katılan zihin gücü, beden gücü ya da el ustalığı ile ilgili ekonomik özverilerin toplamına direkt işçilik denir.¹⁶

1.1.5.3 Genel Üretim Giderleri

Genel üretim giderleri; mamullerle arasında doğrudan bir ilişki olmayan gereç ortak maliyetleri, dolaylı işçilik, bakım onarım, bina, ısı, ışık, enerji, eskime payı gibi farklı birçok veriden oluşan üretim ortak giderleri ile bir mamul ya da maliyet yerine ait olduğu kesinlikle bilinmeyen fakat maliyet yerlerine ve mamullere bölünebilen değer kullanımları olarak tanımlanabilir.¹⁷

Direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik giderlerinin dışında kalan giderlerin toplandığı genel üretim giderlerinin içerisinde farklı tür ve yapıda giderler yer alır. Teknolojik yatırımların artış göstermesi ile birlikte genel üretim giderlerinin içerisinde daha çok teknolojik yatırımla ilgili gider türleri yer almaktadır. Bununla birlikte amortismanlar, teçhizat yenilemeleri için yapılan harcamalar ve bakım onarım giderleri gibi unsurlar genel üretim giderleri içerisinde en ağırlıklı grubu oluşturmaktadır.¹⁸

Genel üretim giderlerinin belli başlı özellikleri şunlardır;¹⁹

- Bu maliyetlerle mamuller arasında doğrudan bir ilişki yoktur.
- GÜG birbirleriyle ilişkisi olmayan farklı birçok giderin bir araya gelmesiyle oluşur. Bunların bazıları değişken bazıları sabit niteliktedir.

¹⁵ Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s. 139.

¹⁶ Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, İzmit: Kocaeli Üniversitesi Yayınları, Yayın No:24, 1999, s. 32.

¹⁷ Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, s. 33.

¹⁸ Sait Yüksel Kaygusuz, "İleri Üretim Ortamlarında Maliyet Muhasebesi Sistemleri", **Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları e-dergisi**, Cilt 3 Sayı 1, 2001, (http://www.isguc.org/arc_view.php?ex=112).

¹⁹ Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s. 165.

- Bu maliyetlerden sözgelimi ısıtma gibi bazıları zaman içinde düzensiz bir gelişme gösterirler. Bazı aylar çok bazı aylar az olurlar.
- Bu maliyetlerden sözgelimi bakım-onarım gibi bazılarının kesin tutarı ancak yıl sonunda belli olabilir.

1.2 Maliyet Muhasebesi ve Maliyetleme Sistemleri

Üretim süreci boyunca oluşan maliyetlerin belirli bir yöntem dahilinde düzenli olarak kullanılması işletme kârlılığını arttırıcı unsurlardan biridir. İşletmeler çoğu maliyetlerini izleyerek ileriye dönük olarak gerçekleştirecekleri işlemleri bugünden planlamak isterler. İşte bu noktada iyi bir maliyet muhasebesi ve maliyetleme sistemi işletme yönetimine gerekli bilgiyi sağlayacaktır.

1.2.1 Maliyet Muhasebesi

Muhasebenin alt bir grubunu oluşturan maliyet muhasebesi işletmeler için hayati bir öneme sahiptir. Çünkü işletmeler maliyet ile ilişkili tüm bilgilerini maliyet muhasebesi aracılığıyla temin ederler.

1.2.1.1 Maliyet Muhasebesinin Tanımı

Maliyet muhasebesi, maliyetleri ortaya çıkaran maliyet unsurlarının tasnifi, toplanması, kontrolü ve bunların maliyetlere intikal ettirilmesi için gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlerin bütünüdür.²⁰

Maliyet muhasebesi iç bilgi kullanıcılarına, varlıklar ve bu varlıkların kaynakları, borçları, işletme çalışanlarının performansları ve işletmede gerçekleştirilen diğer faaliyetler hakkında gerekli bilgileri sağlar. Bununla birlikte maliyet muhasebesi iç bilgi kullanıcılarına ayrıntılı bilgi sağlamanın yanında stokların değerlemesi ve kontrolü içinde kullanılmaktadır.²¹

²⁰ Morton Backer and Lyle E. Jacobsen, "Çeviren: Sadık Baklacioğlu", **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 2.b., İstanbul: Beta Basımevi, 1983, s. 2.

²¹ Melih Erdoğan, "Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe ve Muhasebe Eğitime Etkileri", **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, Cilt 2, Sayı 4, Aralık 2000, s. 115.

1.2.1.2 Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Genel olarak maliyet muhasebesinin amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir.²²

- İşletmenin konusunu oluşturan mamulün veya hizmetin kaç mal olduğunun mümkün olduğu kadar sağlıklı bir şekilde saptanabilmesini sağlamak.
- İşletme faaliyetlerinin kontrolünde işletme yönetimine yardımcı olmak.
- Kısa ve uzun dönemli planlama faaliyetleri için gerekli maliyet bilgilerini sağlamak.
- İşletmelerde yönetimin ileriye dönük olarak alacağı kararlarda yol gösterici olmak.

1.2.2 Maliyetleme Sistemleri

Maliyetleme sistemlerine geçmeden önce aralarında yakın ilişki bulunan sistem ve yöntem kavramlarını açıklamak yararlı olacaktır.

Sistem : Dar anlamıyla sistem aralarında herhangi bir şekil ilişki veya bağımlılık bulunan bileşenlerin oluşturduğu bir bütündür.²³ Geniş bir ifadeyle ise; sistem aralarında ilişki ya da bağımlılık olan elemanlardan oluşan bir yapı veya organik bir bütünün, birbirleriyle olan ilişki ya da bağımlılıkları göz önüne alınarak rasyonel bir plana göre düzenlenmiş veya sınıflandırılmış bir olaylar, prensipler, kurallar, düşünceler ve fiziksel varlıklar topluluğu olarak tanımlanmaktadır.²⁴

Yöntem : Yöntem ise bilimde belirli bir sonuca ulaşabilmek için, bir plana göre izlenen yoldur.²⁵

²² Bursal ve Ercan, a.g.e., s. 13.

²³ Bülent Kobu, *Üretim Yönetimi*, 7.b., İstanbul: Yön Ajans, 1989, s. 683.

²⁴ Osman Altuğ, *Maliyet Muhasebesi; İlkeler ve Uygulamalar*, 10.b., İstanbul: Çağ Ofset, 1991, s. 244.

²⁵ Türk Dil Kurumu, *Türkçe Sözlük*, 2.b., 1998, s. 2467.

Yukarıdaki tanımlar göz önüne alındığında sistemi yöntemlerden oluşan bir bütün olarak tanımlamak olasıdır. Bu bilgiler ışığında maliyetleme sistemi, müşteri tarafından talep edilen ürün veya hizmetlerin üretilmesi esnasında kaynakların ne şekilde kullanıldığını ve oluşan maliyetlerin oluşum nedenlerini belirlemek için kullanılan teknik ve metotların bütünü olarak ele alınabilir.²⁶ Ayrıca maliyetleme sistemleri işletme faaliyetlerinin detaylı bir şekilde analizleri ve bu analiz sonuçlarının yönetime sağladığı raporlama sistemlerini de içine alan bir bütündür.²⁷

1.2.2.1 Hacim Tabanlı Maliyetleme Sistemleri

Birçok işletme, tasarımı yapılmış faaliyetleri gerçekleştirmeden sorumlu departmanlara bölünmüştür. Hammaddeleri mamullere dönüştürmekten direkt sorumlu departmanlar üretim departmanları, üretimi destekleyen faaliyetleri gerçekleştiren departmanlar ise hizmet departmanları olarak adlandırılır. Tüm hizmet departman giderleri, direkt üretim faaliyetleri sonucu ortaya çıkmadıklarından dolayı bu departmanlarda oluşan giderler endirekt üretim giderleri olarak adlandırılır.²⁸

Hacim tabanlı maliyetleme sistemlerinde genel üretim giderleri, çeşitli mamullere, gider yerleri üzerinden geçerek yüklenmekte ve dağıtım ölçüsü olarak da genellikle direkt işçilik saati veya makine saati gibi dağıtım ölçüleri kullanılmaktadır.²⁹ Bu dağıtım ölçüleri "hacim tabanlı" dağıtım ölçüleridir ve üretim miktarlarıyla orantılı olarak mamul maliyetlerini artırıp azaltırlar.

Hacim tabanlı maliyetleme sistemleri endirekt giderleri sipariş veya ürünlere iki aşamada yüklemektedir. Şekilde görüldüğü üzere, birinci aşamada sistem; çeşitli üretim ve hizmet departmanları bazında, endirekt giderleri belirlemekte, daha sonra tüm hizmet departman giderlerini üretim

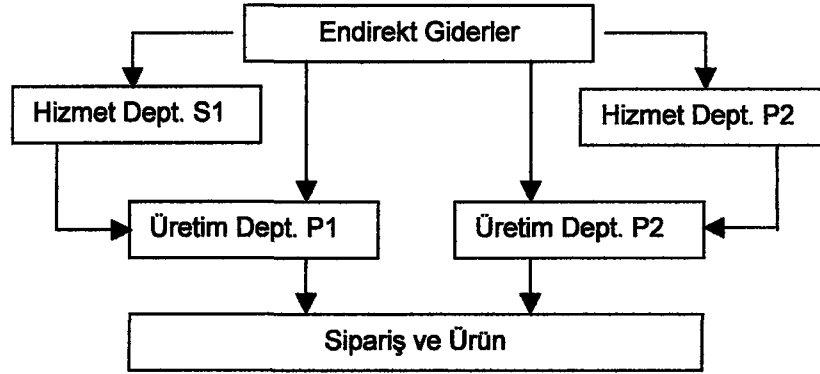
²⁶ Robert F. Meigs ve diğerleri, **Accounting; The Basis For Business Decision**, 11th ed., North America: Irwin McGraw-Hill Publishing, 1999, s. 748.

²⁷ Henry R. Anderson ve diğerleri, **Managerial Accounting**, Boston: Houghton Mifflin Company, 1996, s. 494.

²⁸ Ülkü Ergun ve B. Esra Karamaraş, "İki Çağdaş Yönetim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırılması; Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisi", **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, Cilt 4, Sayı 1, Mart 2002, s. 95.

²⁹ Ralph S. Polimeni ve diğerleri, **Cost Accounting; Concepts and Applications For Managerial Decision Making**, 3rd ed., U.S.A.: McGraw-Hill Inc., 1991, s. 1118.

departmanlarına dağıtmaktadır. İkinci aşamada ise; üretim departmanlarında birikmiş endirekt giderler, departmanlara ilişkin önceden belirlenmiş gider taşıyıcıları oranlarına göre ilgili siparişe ve ürüne yüklenmektedir.³⁰



Şekil 1: İki Aşamalı Dağıtım

Hacim tabanlı maliyetleme sistemlerini oluşturan maliyetleme yöntemleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir:³¹

- Üretim sistemine bağlı olarak belirlenen yöntemler,
 - Sipariş maliyetleme
 - Safha maliyetleme
- Maliyetlemede esas alınan kapsama göre belirlenen yöntemler
 - Tam maliyetleme
 - Değişken maliyetleme
 - Normal maliyetleme
 - Direkt maliyetleme
- Maliyetlemede esas alınan rakamlara göre belirlenen yöntemler,
 - Fiili maliyetleme
 - Tahmini maliyetleme
 - Standart maliyetleme

³⁰ Ergun ve Karamaraş, a.g.e., s. 95.

³¹ Selman Aziz Erden, *İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme*, Isparta: Tuğra Ofset, 1999, s. 30.

- Maliyet dağıtımında esas alınan baza göre belirlenen yöntemler,
 - Hacim tabanlı maliyetleme³²

Hacim tabanlı maliyetleme sistemleri oluşturulurken her grupta yer alan yöntemlerden en az biri kullanıldığına göre³³ bu şekilde hacim tabanlı bazı maliyetleme sistemleri şu şekilde gösterilebilir.

Sipariş Maliyetleme + Tam Maliyetleme + Fiili Maliyetleme + Hacim Tabanlı Maliyetleme

Safha Maliyetleme + Normal Maliyetleme + Standart Maliyetleme + Hacim Tabanlı Maliyetleme.

1.2.2.2 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemleri

Son yıllarda sosyal, kültürel, siyasal ve özellikle de teknolojiye meydana gelen gelişmeler neticesinde ülkeler arasında sınırlar kalkmış ve rekabet amansız hale gelmiştir. Müşteri profili değişmiş; maksimum kâr anlayışı, yerini maksimum müşteri memnuniyetine bırakmıştır. Maksimum müşteri memnuniyeti için de; kalite, maliyet ve zaman gibi unsurlar ön plana çıkmıştır.³⁴

Diğer taraftan yönetim amaçlı olarak kullanılacak maliyet bilgilerinin hacim tabanlı maliyetleme sistemleriyle tam ve doğru olarak elde edilememesi ve hatalı maliyet bilgilerinin ortaya çıkması, işletmeleri klasik hacim tabanlı maliyetleme sistemlerini teknolojiye, ürün ve örgütsel yapıya uygun bir şekilde yeniden yapılandırmaya ve yeni maliyetleme yöntemleri geliştirmeye itmiştir.³⁵

³² 1980'li yıllardan önce yukarıdaki yöntemler kullanılarak oluşturulan maliyetleme sistemleri, hacim tabanlı olduklarından birçok kaynakta böyle bir ayrım söz konusu olmamıştır. Ancak 1980'li yıllardan sonra ortaya çıkan yeni yaklaşımlar böyle bir ayrımı gerekli kılmaktadır.

³³ Altuğ, a.g.e., s. 183.

³⁴ Ergun ve Karamaraş, a.g.e., s. 136.

³⁵ Veyis Naci Tanış ve Mehmet Fatih Güner, "Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Açısından Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi; Bir Konfeksiyon İşletmesinde Uygulama", *Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi*, Cilt 5, Sayı 3, Eylül 2003, s. 3.

Teknolojik gelişmeler ışığında maliyetleme yöntemlerinin sınıflandırılması aşağıdaki şekilde gösterilebilir.³⁶

- Üretim sistemine bağlı olarak belirlenen yöntemler,
 - Sipariş maliyetleme
 - Safha maliyetleme
 - Geriye Dönük Maliyetleme
- Maliyetlemede esas alınan kapsama göre belirlenen yöntemler
 - Tam maliyetleme
 - Değişken maliyetleme
 - Normal maliyetleme
 - Direkt maliyetleme
- Maliyetlemede esas alınan rakamlara göre belirlenen yöntemler,
 - Fiili maliyetleme
 - Tahmini maliyetleme
 - Standart maliyetleme
- Maliyet dağıtımında esas alınan baza göre belirlenen yöntemler
 - Hacim tabanlı maliyetleme
 - Faaliyet tabanlı maliyetleme

Yukarıdaki sınıflandırma dahilinde yeni maliyet sistemleri şu şekilde oluşturulabilir.³⁷

Sipariş maliyetleme + Tam maliyetleme + Fiili maliyetleme + Hacim tabanlı maliyetleme

Safha maliyetleme + Tam maliyetleme + Fiili maliyetleme + Faaliyet tabanlı maliyetleme

Geriye dönük maliyetleme + Değişken maliyetleme + Fiili maliyetleme + Faaliyet tabanlı maliyetleme

³⁶ Erden, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, s. 33.

³⁷ Erden, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, s. 34.

Geriye dönük maliyetleme + Tam maliyetleme + Standart maliyetleme
+ Faaliyet tabanlı maliyetleme

1.2.3 Günümüzde Maliyetleme Çalışmalarını Etkileyen Faktörler

Küresel olarak meydana gelen teknolojik gelişmelerin maliyetleme çalışmaları üzerine etkilerini şu başlıklar altında incelemek olasıdır.

1.2.3.1 İşletme Amacında Ortaya Çıkan Değişimler

İş dünyasında rekabetin özellikle fiyatlar üzerinde yoğunlaşması, ürün fiyatını belirleyen etmenlerin önemini artırmaktadır. Serbest ekonomi ve rekabetin geçerli olduğu ortamlarda fiyat piyasalarda oluşur.³⁸ Dolayısı ile işletme, istediği fiyatın belirlenmesinde etkin rol oynayamaz. Fiyat işletme için bir veridir. Bu durumda işletmenin amacı kârı artırmak için maliyetleri düşürmek olacaktır. Bu da ancak etkin çalışan ve doğru veriler sağlayan bir maliyet sistemi ile mümkün olmaktadır.³⁹

Maliyet bilgileri işlemlerin plânlanmasında, yürütülmesinde ve kontrol edilmesinde yönetim için oldukça önemlidir. Maliyetler ile ilgili analizler, mamul fiyatlarının hesaplanmasından yatırım kararlarının alınmasına kadar çok geniş bir alanda etkili olmaktadır. Dolayısı ile maliyetlerin doğru saptanması maliyet muhasebesi yanında yönetim muhasebesi için de önem taşımaktadır.

1.2.3.2 İleri Üretim Teknolojilerinin Kullanımının Yaygınlaşması

Hızla değişen müşteri taleplerinin işletmeleri daha ileri teknolojilere yönetmesi sonucu ortaya çıkan; Mamul tasarımına ilişkin teknolojiler: Bilgisayar Destekli Tasarım (CDA), Bilgisayar Destekli Mühendislik (CAE), Bilgisayar Destekli Üretim Planlaması (CAPP), planlama ve kontrole ilişkin teknolojiler: Malzeme İhtiyaç Planlaması (MRP), Üretim Kaynak Planlaması

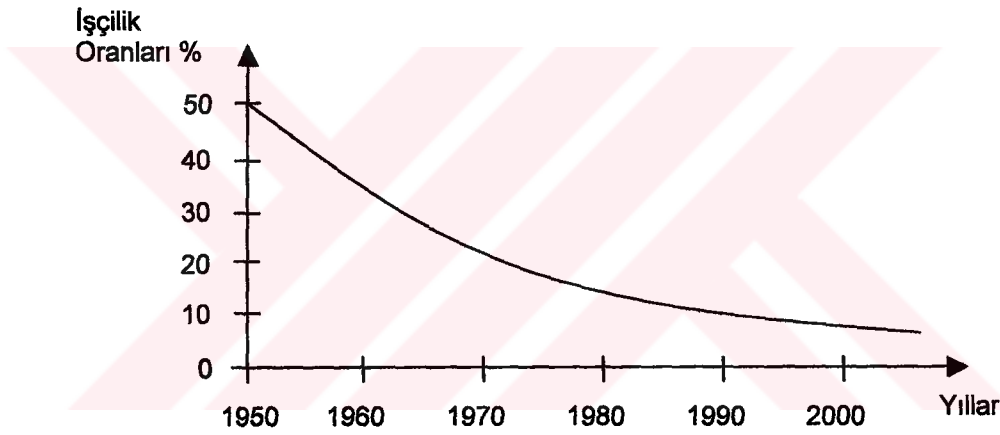
³⁸ Ray H. Garrison and Eric W. Noreen, **Managerial Accounting**, 7th ed., U.S.A.: Von Hoffman Press, 1992, s. 895.

³⁹ D. Sharp and L.F. Christensen, "A View of Activity Based Costing", **Management Accounting**, September, 1991.'den Yaşar Köse, "Teknolojik Gelişmeler ve Maliyet Sistemleri İlişkisi", (<http://www.lojistik.com/portal/index.php?ctg=maliyet>).

(MRPII), İstatistiki Kontrol Süreci (SPC), uygulamaya ilişkin teknolojiler: Sayısal Kontrol (NC), Esnek Üretim Sistemleri (FMS), Otomatik Depolama ve Kaldırma Sistemleri (ASRS), tüm sistemlerin üzerindeki teknolojiler: Tam Zamanında Üretim (JIT), Bilgisayarla Bütünleşik Üretim (CIM) gibi ileri üretim teknolojileri maliyetleme çalışmalarını yeniden şekillendirmektedir.⁴⁰

1.2.3.3 Direkt İşçilik Payının Azalması

İşletmelerde otomasyona gidilmesiyle birlikte maliyetler içindeki direkt işçiliğin payı azalmaktadır. Günümüzde işçilik maliyetleri %5 veya %10 arasındadır.⁴¹ İşçilik maliyetlerinde meydana gelen maliyet azalışları aşağıdaki şekil yardımıyla daha açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır.⁴²



Şekil 2: Son 50 Yılda İşçilik Oranlarındaki Değişim

1.2.3.4 Giderlerin Direkt ve Endirekt Ayrımının Önem Kazanması

Teknolojik gelişmelerin etkisinin görüldüğü diğer bir konu, giderlerin direkt ve endirekt ayrımıdır. Üreticiler, gelişen teknoloji nedeniyle çok yüksek oranda endirekt gider artışları ile karşı karşıya kalırlar. Direkt giderlerdeki bu azalmanın temel nedeni direkt işçiliğin azalmasıdır. Otomasyonun artması

⁴⁰ Rüstem Hacırüstemoğlu, **Maliyet Muhasebesi**, 2.b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1997, s. 312.

⁴¹ Charles T. Horngren, Gary L. Sundem and William O. Stratton, **Introduction To Management Accounting**, 10th ed., London: Prentice-Hall International Inc., 1996, s. 502.

⁴² Tony Davies and Brian Pain, **Business Accounting and Finance**, U.S.A: McGraw-Hill Publishing Company, 2002, s. 318.

neticesinde üretim sırasında en yüksek katma değer meydana getiren maliyet unsuru olarak genel üretim giderleri yer almaktadır.⁴³

1.2.3.5 Kalite Anlayışında Ortaya Çıkan Farklılıklar

Günümüz iş hayatında müşterilerin yüksek kalitede ürün talep etmeleri ve düşük kaliteli girdilerin işletmelere pazar paylarını kaybettirmeleri işletmeleri kaliteye gereken önemi vermeye sevk etmektedir. Kalitenin böylesine önem kazandığı üretim sistemlerinde kalite maliyetlerini izlemekte büyük önem arz etmektedir. Ancak geleneksel maliyetleme sistemlerinde kaliteli olmanın veya kalitesiz olmanın maliyetlerini izlemek oldukça güçtür.⁴⁴

1.2.3.6 Stok Maliyetlerinin Önem Derecesi

Yüksek otomasyon sonucunda değişen üretim teknikleri nedeniyle imalât sürecinin her kademesinde bekleyen stokların firmaya olan maliyetinin kesin olarak hesaplanma gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte stok maliyetlerini azaltmaya yönelik yeni yaklaşımlar, maliyetleme çalışmalarını yol gösterici bir niteliğe bürümüştür.⁴⁵

⁴³ Yaşar Köse, a.g.e., (<http://www.lojistik.com/portal/index.php?ctg=maliyet>).

⁴⁴ Hacırüstemoğlu, a.g.e., s. 314.

⁴⁵ Yaşar Köse, a.g.e., (<http://www.lojistik.com/portal/index.php?ctg=maliyet>).

II . BÖLÜM

2 GENEL OLARAK FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ ve UYGULAMA AŞAMALARI

Bu bölümde genel olarak faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ve yöntemin uygulama aşamaları açıklanmaktadır.

2.1 Genel Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi

Hacim tabanlı maliyetleme sistemlerinin eksiklikleri göz önünde bulundurularak yeni bir yaklaşım olarak ortaya çıkan faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi işletmelere maliyetleme çalışmaları açısından büyük yararlar sağlayabilmektedir.

2.1.1 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı

Bir işletmede değişik hammaddelerden her birinin mamul hale gelinceye kadar tabii tutulduğu ve maliyetlerin az yada çok olmasına sebep olan işlem ve olayların her birine "faaliyet" adı verilir.⁴⁶ Gerçekleştirilen faaliyetlerde esas amaç ürün veya hizmet oluşturmaktır. Yani faaliyetler işletmenin en temel amacı olan mamul veya hizmet üretme amacını gerçekleştirmek için ortaya konan işlemlerdir.⁴⁷

Günümüzde çok çeşitli alanlarda gerçekleştirilen değişik işlem ve olayları ifade etmek için kullanılan faaliyet kavramı, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi göz önünde bulundurulduğunda daha çok aşağıdaki işlem ve olayları ifade etmek amacıyla kullanılmaktadır.⁴⁸

- Üretim, satın alma ve dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet kararları için gerçekleştirilen işlemleri,

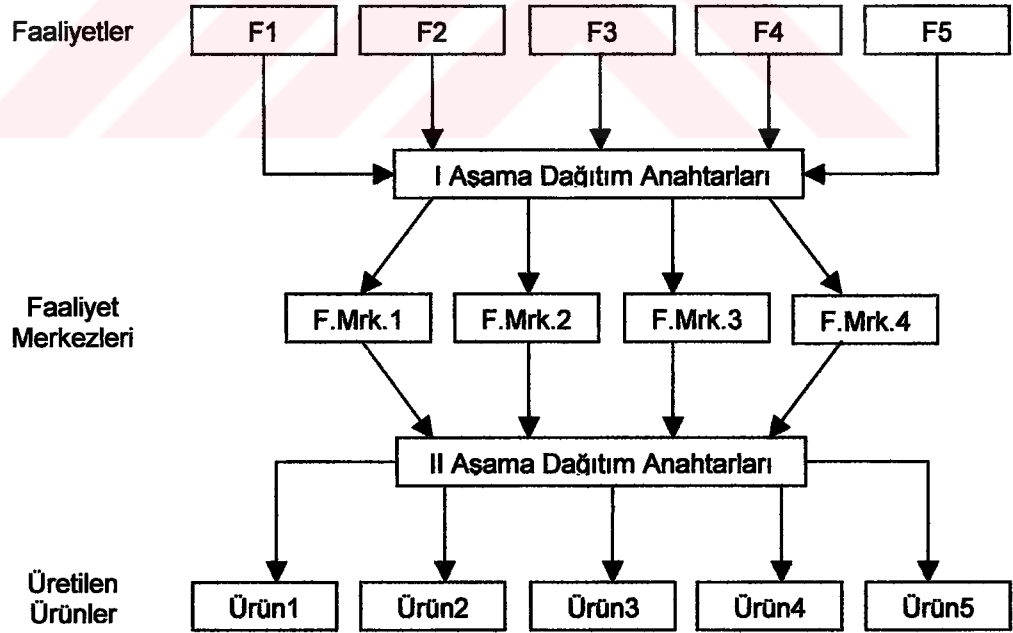
⁴⁶ Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 2.b., İstanbul: Beta Basım Yayım A.Ş., 1999, s. 238.

⁴⁷ Julie Maberley, **Activity Based Costing in Financial Institutions**, London: Pitman Publishing, 1992, s. 49.

⁴⁸ Necmettin Erdoğan, **Maliyet Muhasebesi**, 2.b., İzmir: Barış Yayınevi, 2001, s. 544.

- Yeni üretim tekniklerinin değerlendirilmesi için gerçekleştirilen işlemler,
- Yeni mamul tasarımı ve mamul geliştirilmesi aşamasında gerçekleştirilen işlemler,
- Başarı değerlendirilmesi için gerçekleştirilen işlemler,
- Toplam üretim süresinin kısaltılması için gerçekleştirilen işlemler.

İşlem bazında maliyetleme (transaction-based costing) olarak da adlandırılan faaliyet tabanlı maliyetleme (activity-based costing) yaklaşımı, üretim sürecinde ortaya çıkan maliyetlerin üretim hacmine bağlı olmaksızın çok daha kolay ve doğru bir şekilde saptanabileceğinden hareketle,⁴⁹ maliyetlerin işletmede yürütülen faaliyetler sebebiyle oluştuğunu ve söz konusu işletme faaliyetlerinin de üretilen mamuller tarafından tüketildiği esasına dayanır.⁵⁰ Sonuç olarak faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin temel prensibi, faaliyetlerin kaynakları, ürün ve hizmetlerinde faaliyetleri tükettiğidir.⁵¹ Genel olarak faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin işlem basamakları aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



Şekil 3: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Süreci Akış Şeması

⁴⁹ Münir Şakrak, **Maliyet Yönetimi; Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, İstanbul: Yasa Yayınları, 1997, s. 175.

⁵⁰ Wayne J. Morse, James R. Davis and Al. L. Hartgraves, **Management Accounting**, 3rd ed., Newyork: Addison-Wesley Publishing Co., 1991, s. 607.

⁵¹ John A. Miller, **Implement Activity-Based Management in Daily Operations**, Newyork: John Wiley&Sons Inc., 1996, s. 49.

2.1.2 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Kapsamı

Faaliyet tabanlı maliyetle yaklaşımı daha çok üretim ya da üretim sürecinin sonunda elde edilen mamullerin maliyetine aktarılan genel üretim giderleri ile ilgilidir.⁵² Bu yaklaşıma göre kaynaklar, faaliyetler ve maliyetlere sebep olan ürün veya hizmetler arasında faaliyet odaklı bir ilişki söz konusudur.⁵³

Bundan dolayı da bir mamul, diğer mamullere nazaran genel üretim maliyetlerini oluşturan faaliyetlerden ne kadar fazla tüketiyorsa, genel üretim maliyetlerinden de o nispette daha fazla bir pay almalıdır.⁵⁴

FTM sistemine geçiş yapan bir işletmede genel üretim maliyetleri yüksek üretim hacmine sahip mamullerden düşük üretim hacmine sahip mamullere doğru kaymaya başlar. Çünkü;⁵⁵

- Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı genel üretim maliyetlerini toplu olarak ele alıp mamullere yaymak yerine parçalara ayırıp mamullere kadar izler.
- Genel üretim maliyetlerinin büyük bir kısmı parti düzeyindeki maliyetlerdir. Bundan dolayı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde düşük üretim hacimli partiler içerisindeki mamul birim sayısı daha az olacağından ortalama üretim maliyeti mamul başına daha yüksek çıkacaktır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, üretim işletmelerinde tüm faaliyetlerin sürekli iyileştirilmesine önem verilmektedir. Bu iyileştirme yöneticilerin kârlı, katma değeri yüksek olan stratejiler amaç edinmelerine ve uygun mamuller tasarımlarına bağlıdır. Sürekli iyileştirme de amaç; üretim girdilerinde tasarruf sağlama, kalite yükseltme, maliyet azaltma, verimlilik,

⁵² Hacıüstemoğlu, a.g.e, s. 313.

⁵³ www.activefinans.com/active/arsiv/sayi24/maliyet.html

⁵⁴ Les Heitger, Pekin Ogan and Serge Matulich, **Cost Accounting**, Cincinnati Ohio: Sount-Western Publishing Co., 1992, s. 888.'den Erden, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, s. 62.

⁵⁵ Muzaffer Civelek, **Maliyet Muhasebesi**, s. 410.

moral ve yetenek artırmadır. Ürün maliyetleri faaliyetlerden oluştuğuna göre, faaliyetlerin kaynak ve ürünler arasında etkin bir şekilde yönetilmesi gerekir.⁵⁶

2.1.3 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tarihsel Gelişimi

İşletmeler özellikle 19 yy. ortalarından 1970'li yılların ortalarına kadar işletme giderlerinin tespitinde geleneksel hacim tabanlı maliyetleme sistemlerini kullanmışlardır. Hatta 1980'li yıllarda ABD yapılan bir araştırma, firmaların yaklaşık üçte birinin maliyet hesaplamalarında tek bir işletme gideri oranı kullandıklarını göstermiştir.⁵⁷

Teknolojideki gelişmeler ışığında faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı, 1980'li yılların başında işletmelerin dikkatini, daha etkin bir mamul ve hizmet maliyetleme yöntemi olarak çekmiş ve ABD'de uygulama alanı bulmuştur.⁵⁸ Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı ilk olarak 1984 yılında Robert S. Kaplan ve Robin Cooper tarafından geliştirilmiş ve maliyet muhasebesi literatürüne girmiştir.⁵⁹

İlk yıllarında yöntem ABD iş çevrelerinde çok olumlu yaklaşımlar olmuş, ancak İngiltere iş çevrelerinde yöntem ilk yıllarında kuşkuyla karşılanmış ve çok fazla uygulama alanı bulamamıştır.⁶⁰

Ancak bugün itibarıyla faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi bir çok banka ve hastane gibi hizmet işletmesinin yanında, Dell, General Motors, Hewlett-Packard gibi dünyaca kabul görmüş üretim işletmelerinde de tercih edilen bir yöntem olmuştur.⁶¹ İngiltere ve Kanada'da faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini kullanan işletme sayısı her yıl artmaktadır. Ayrıca yöntem Avrupa'da da büyük ilgi görmeye başlamıştır. Ancak içerisinde

⁵⁶ www.activefinans.com/active/arsiv/sayi24/maliyet.html

⁵⁷ Duncan Williams, **Cost and Management Accounting**, U.S.A: Prentice Hall Inc., 1996, s. 198.

⁵⁸ Rüstem Hacırüstemoğlu ve Münir Şakrak, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2002, s. 27.

⁵⁹ Davies and Pain, **a.g.e.**, s. 318.

⁶⁰ Williams, **a.g.e.**, s. 214.

⁶¹ Charles T. Horngren, Walter T. Harrison and Linda Smith Bamber, **Accounting**, 4th ed., New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1999, s. 1079.

Japonya'nın da bulunduğu bazı ülkelerde yöntem henüz çok fazla ilginin olmadığı bilinmektedir.⁶²

2.1.4 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Genel Özellikleri

Genel olarak faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin özellikleri şu şekilde sıralanabilir:⁶³

- GÜG'ün mamul ve hizmetlere yüklenmesinde otomasyona bağlı olarak direkt işçilik saati yerine makine saatleri kullanılmaktadır.
- Üretici işyerlerinin belirlenmesinde daha küçük birimler esas alınmaktadır.
- Mamul maliyetleri ile faaliyet maliyetleri birlikte hesaplanmakta bunun sonucu olarak da stoklarda oluşabilecek tüm kayıplar dikkate alınmaktadır.
- Üretim giderlerinin sabit-değişken ayrımı yapılmamakta tümü değişken kabul edilmekte ya da değişken giderler üretim gideri olarak ele alınmaktadır.
- Maliyetler önce faaliyetlere daha sonra da mamullere göre izlenmekte, bunun içinde satın alma siparişleri, harekete geçirme, kalite kontrolleri, üretim planlaması, yüklemeler, tamir bakım tutarları ve sayısı, hammadde alımları, kullanılan enerji miktarı ve makine saatleri GÜG'ün dağıtımında birlikte dağıtım anahtarı olarak kullanılmaktadır.
- Kapasite fazlası üretim sonucu ortaya çıkan maliyetler mamul gruplarına yüklenebilmektedir.
- Yeni mamullere ait AR-GE (Araştırma-Geliştirme) maliyetleri AR-GE ile ilgili olmayan mamuller ile ilişkilendirilmemektedir.

⁶² Bursal ve Ercan, a.g.e., s. 491.

⁶³ Mehmet Özkan, **Maliyet Sistemleri**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Matbaa Birimi, 1994, s. 62.

2.1.5 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemini Tercih Sebepleri

Uygun maliyetleme sistemi; ölçüleme maliyetlerinin ve yetersiz maliyet bilgilerinden kaynaklanan yanlış karar kayıplarının en düşük düzeye indirildiği sistem olarak tanımlanır.⁶⁴ Bu nedenden dolayı aşağıdaki özellikleri taşıyan işletmelerin, maliyetleme sistemlerini gözden geçirerek, faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasını başlatmak için haklı gerekçelere sahip oldukları söylenebilir. Bu sebepleri işletme içi sebepler ve işletme dışı sebepler olarak iki grupta incelemek uygun olacaktır.

2.1.5.1 İşletme İçi Tercih Sebepleri

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin seçiminde etkili olabilecek işletme içi sebepler şu şekilde sıralanabilir:⁶⁵

- Yüksek otomasyon seviyesi nedeniyle, genel üretim maliyetlerini geleneksel esaslara göre direkt işçilik aracılığı ile mamullere yüklemek gittikçe zorlaşmakta ise,
- Açıklanamayan düşük ve yüksek kâr marjları görülmekte ise,
- Zor üretilen mamuller büyük kârlar sağlarken, kolay üretilen mamuller zarar doğurmakta ise,
- Firmanın yüksek tutarda genel üretim giderleri bulunuyorsa,
- Firma farklı miktarda kaynak kullanarak birçok farklı ürün üretiyor ise,
- Firma bazı ürünleri çok miktarda üretirken, bazı ürünleri az miktarda üretiyorsa, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine geçmek uygun olabilir.

⁶⁴ Hacırüstemoğlu ve Şakrak, a.g.e., s. 31.

⁶⁵ Reşat Karcioğlu, **Stratejik Maliyet Yönetimi; Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Erzurum: Bakanlar Matbaacılık, 2000, s. 161.

2.1.5.2 İşletme Dışı Tercih Sebepleri

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin seçiminde etkili olabilecek dış etkenlere bağlı sebepler şu şekilde sıralanabilir:⁶⁶

- Aşırı rekabetçi baskı altında kâr marjlarının azalması sonucu firmaların daha doğru maliyet bilgilerine ihtiyaç duymaları,
- İş dünyasındaki gelişmeler neticesinde ürün ve hizmetlerdeki çeşitliliğin artmasından dolayı işletme kaynaklarının daha doğru kullanım ihtiyacı,
- Yeni üretim tekniklerinin ortaya çıkması neticesinde genel üretim giderlerinin oranındaki artış,
- Teknolojideki hızlı değişiklikler neticesinde ürün yaşam süresinin kısalması nedeniyle firmaların ücret ve maliyet düzenlemeleri için yeterli zamanlarının olmaması,
- Bilgisayar teknolojileri sayesinde bir çok faaliyetin izlenmesi için gerekli olan işlem ve geliştirme maliyetlerindeki azalmalar işletmeleri faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini kullanmaya teşvik etmektedir.

Bütün bunların yanında işletmelerin ürettiği mamullerin alıcıları, söz konusu mamullerin daha güvenilir ve yüksek kaliteli olmasını talep etmektedirler. Bu talepleri yeterince karşılayamayan işletmelerin gerek yurt içi gerek yurt dışı rekabete karşı koymaları giderek güçleşmektedir.⁶⁷

⁶⁶ Horgren, Sundem and Stratton, a.g.e., s. 142.

⁶⁷ Nurten Erdoğan ve Kerim Banar, "Yeni Üretim Ortamlarında Maliyet Muhasebesi", *Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 9, Sayı 1, 1991.'den Ednan Ayvaz, "Tam Zamanında Üretim Sisteminde Maliyet Muhasebesinin Yapısı ve İşleyişi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998), s. 25.

2.2 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulama Aşamaları

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde faaliyetler ve faaliyetlerin maliyet etkenleri işletmelere özgü farklılıklar gösterdiği için standart bir uygulama modelinden bahsedilemez.⁶⁸ Ancak genel olarak faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin temelini dört önemli adım oluşturur. Bunlar;⁶⁹

- Süreç değerlendirme analizi
- Faaliyet merkezlerinin belirlenmesi
- Maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılması
- Maliyet etkenlerinin seçilmesidir.

2.2.1 Süreç Değerleme Analizi

Süreç değerlendirme analizi, bir mamul veya hizmeti üretmek için gerekli olan faaliyetlerin iyileştirilmesi için işletme olaylarının ve problemlerinin belirlenmesi, yorumlanması ve sistematik olarak analiz edilmesidir.⁷⁰

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde daha iyi bir faaliyet yönetimini sağlamak ve daha sağlıklı ekonomik kararlar alabilmek için faaliyetler arasındaki ilişkilerin ve maliyetlerin ayrıntılı olarak belirlenmesi birinci koşuldur.⁷¹ Genel olarak işletme içerisinde gerçekleştirilen faaliyetler ve bu faaliyetler arasındaki ilişkiler konusunda en fazla bilgiye sahip olanlar işletme personelidir. Bundan dolayı yöntemin uygulanmasından sorumlu personel faaliyetler ve bu faaliyetler arasındaki ilişkileri belirlerken işletme personelinden en doğru ve sağlıklı bilgilere ulaşabilir.⁷²

⁶⁸ Figen Öker, "Activity Based Costing; An Implementation In A Manufacturing Company", **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, Cilt 5, Sayı 3, Eylül 2003, s. 137.

⁶⁹ Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, **Managerial Accounting**, U.S.A.:Irwin, 1997, s. 183'den Erden, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, s. 66.

⁷⁰ Garrison and Noreen, **Managerial Accounting**, 1997, s. 165.'den Erden, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, s. 65.

⁷¹ Charles T. Horngren and George Foster, **Cost Accounting; A Managerial Emphasis**, 7th ed., New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1991, s. 151-152.

⁷² Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen, **Cost Management; Accounting and Control**, U.S.A.: South-Western College, 1997, s. 315.

Süreç değerlendirme analizinde istenilen sonuca ulaşabilmek için süreç içerisinde görev alacak personelin işletmedeki karşılıklı bağıntılar ve bunların kurulma nedenleri, konusunda gerekli deneyime sahip olması gereklidir.⁷³

Süreç değerlendirme analizinde genel olarak bir mal veya hizmet üretimiyle ilgili kaynak tüketen tüm faaliyetler belirlenir ve bu faaliyetler akış diyagramları üzerinde gösterilir. Akış diyagramı üzerinde yer alan faaliyetler mamule değer katan ve değer katmayan faaliyetler olmak üzere iki ana gruba ayrılırlar.⁷⁴

- Mamule değer katan faaliyetler; Müşteri tarafından mamul veya hizmet olarak algılanan üretim çıktılarının değerini artıran faaliyetlerdir.⁷⁵
- Mamule değer katmayan faaliyetler ise; Üretilen ürün veya hizmet ile ilişkili ancak ürün veya hizmetin maliyetinde etkili olmasına rağmen pazar değerini değiştirmeyen faaliyetlerdir.⁷⁶ Örneğin kontrol, taşıma, bekleme, depolama gibi faaliyetler mamule değer katmayan faaliyetlerdir.⁷⁷ Değer katmayan faaliyetlerin azaltılması veya elimine edilmesi ile daha doğru maliyet bilgilerine ulaşılır.

Genel olarak süreç değerlendirme analizi üç temel adımda gerçekleştirilir. Bu adımlar şu şekilde açıklanabilir:⁷⁸

İlk olarak, ilk madde ve malzemenin işletmeye gelişinden üretimi tamamlanan mamulün en son muayenesine kadar, üretim sürecindeki her bir adımı ayrıntılı şekilde gösteren bir akış şeması hazırlanır. Bunun için, yapılan her iş ayrı ayrı denemeye tabi tutulur ve gözlemlenen her faaliyet kaydedilir. Bir mamul tarafından tüketilen kaynak miktarının bir göstergesi olabileceği için, her bir faaliyetin içerdiği zaman, akış şeması üzerine kaydedilmelidir.

⁷³ Hacıüstemoğlu, a.g.e., s. 313.

⁷⁴ Gürsoy, a.g.e., s. 238.

⁷⁵ Anderson ve Diğerleri, a.g.e., s. 499.

⁷⁶ Anderson ve Diğerleri, a.g.e., s. 499.

⁷⁷ Ronald W. Hilton, **Managerial Accounting**, 3rd ed. Newyork: McGraw-Hill Companies Inc., 1997, s. 213.

⁷⁸ Garrison and Noreen, **Managerial Accounting**, 1997, s. 183'den Erden, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, s. 66.

İkinci olarak, akış şemasında yer alan faaliyetler analiz edilerek, bu faaliyetlerin değer katan bir yapıda mı, yoksa değer katmayan bir yapıda mı oldukları belirlenir.

Son olarak da akış şemasında yer alan, değer katmayan faaliyetlerin azaltılma veya ortadan kaldırılma şekilleri belirlenir.

Sonuç olarak süreç değerlendirme analizi hangi faaliyetlerin maliyetleri arttırıcı etki yaptığının belirlenmesinde ve maliyetleri azaltıcı önlemler alınmasında etkin bir rol oynamaktadır.⁷⁹

2.2.2 Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Süreç değerlendirme analizinden sonra, her bir mamulün üretimi için gerekli faaliyetler, üretim akış şeması üzerine açıkça yazılır. Belirlenmiş düzinelerce faaliyet olabileceği için, söz konusu faaliyetlerden ne kadarının ayrı bir faaliyet merkezi olarak ele alınacağına karar verilmesi gerekir.⁸⁰

Faaliyet merkezlerinin tümünü ayrı bir maliyet havuzu olarak kabul etmek ekonomik olmadığından genellikle birbirine yakın ya da birbirini tamamlayan faaliyetler birleştirilerek daha büyük fakat daha az sayıda maliyet havuzları oluşturulur. Ancak maliyet havuzları oluşturulurken dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, maliyet havuzlarının homojen olmaları yani aynı tür maliyetleri içeriyor olmasıdır.⁸¹ Maliyet havuzlarının belirlenmesinde benzer karakterlere sahip faaliyetlerin aynı havuzlarda toplanmasındaki amaç faaliyet gider oranlarının azaltılmak istenmesidir.⁸² Homojen olarak oluşturulmuş maliyet havuzları için daha sonraları tek bir maliyet sürücüsü tahsis edilebilir.⁸³

⁷⁹ Shane Moriarity and Carl P. Allen, **Cost Accounting**, 3rd ed., Newyork: John Wiley&Sons Inc., 1991, s. 471.

⁸⁰Garrison and Noreen, **Managerial Accounting**, 1997, s. 184.'den Erden, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, s. 67.

⁸¹ Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen, **Management Accounting**, 2nd ed., Ohio: Sount-Western Publishing Co., 1992, s. 245.

⁸² Hansen ve Mowen, **Cost Management; Accounting and Control**, s. 310.

⁸³ Hilton, a.g.e., s. 209.

Faaliyetlerin faaliyet merkezlerinde gruplandırılması ürün maliyetlerinin belirlenmesinde büyük kolaylıklar sağlar ve ürün maliyet hesaplamalarındaki karmaşıklığı azaltır.⁸⁴

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde maliyet havuzları belirlendikten sonra yapılması gerekli olan ilk iş maliyet türlerinin hangi maliyet havuzuyla ilgili olduğunun belirlenmesidir. Kimi maliyetlerin hangi maliyet havuzuna ait olduğu baştan bilinir. Bunlara ilgili havuzun dolaysız maliyeti denilir. Hangi havuza ait olduğu izlenemeyen maliyetler ise havuzlara uygun maliyet sürücüleri kullanılarak dağıtılırlar. İdeal olan maliyetlerin çok büyük bir kısmının dolaysız maliyet haline getirilmesidir. Ama ortaklaşa kullanılan kaynakların varlığı nedeniyle bu her zaman mümkün olmaz.⁸⁵

Dağıtım sırasında birden fazla dağıtım anahtarının kullanılması birim maliyetleri değiştirmekte ve daha doğru maliyet bilgilerine ulaşılmasına sebep olmaktadır. Ancak çok fazla dağıtım anahtarı, maliyet sisteminin uygulanışını zorlaştırabileceğinden dağıtım anahtarı sayısını belirlemede oldukça dikkatli olmak gerekmektedir.⁸⁶

Faaliyet tabanlı maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde, maliyet fonksiyonu; dört faaliyet düzeyindeki maliyetlerin toplamından oluşan doğrusal bir denklem ile tanımlanabilir.⁸⁷

Hiyerarşik bir yapı içinde olan üretim faaliyetleri şunlardır.⁸⁸

- Mamul birimleri düzeyindeki faaliyetler
- Mamul partileri düzeyindeki faaliyetler
- Mamul düzeyindeki faaliyetler
- Üretim yeri düzeyindeki faaliyetler

⁸⁴ Hansen ve Mowen, **Cost Management; Accounting and Control**, s. 316.

⁸⁵ Gürsoy, **a.g.e.**, s. 240.

⁸⁶ Fatih Kemal Ebiçoğlu ve Abülkadir Kahraman, **Yönetim Muhasebesi**, Ankara: Türmob Yayınları, Yayın No: 104, 2000, s. 401.

⁸⁷ Şakrak, **a.g.e.**, s. 186.

⁸⁸ Robert S. Kaplan and Anthony A. Atkinson, **Advanced Management Accounting**, 3rd ed., New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1998, s. 105.

2.2.2.1 Mamul Birimleri Düzeyindeki Faaliyetler

Mamul birimleri düzeyindeki faaliyetler, her bir birim ürünü üretmek için tekrarlanan işlemlerdir.⁸⁹ Örneğin, enerji tüketimi, tüm mamul birimlerinin tamamlanması için gerekli olan makine saati sürelerinin bir fonksiyonudur ve bu nedenle de mamul birimleri düzeyindeki bir faaliyet olarak ele alınabilir.⁹⁰

Mamul birimleri düzeyindeki faaliyetler ile ilgili maliyetlerin yüklenilmesinde kullanılan dağıtım anahtarları hacim tabanlıdır. Çünkü bu tür faaliyetler doğrudan çıktı hacmi ile bağlantılı faaliyetlerdir.⁹¹ Bu faaliyetlerin bir kısmında dağıtım anahtarı makine saati, bir kısmında ise işçilik saatidir. Dolayısıyla birim düzeyindeki faaliyetlerden, biri makineyle diğeri ise emekle ilgili iki faaliyet merkezi (maliyet havuzu) oluşturmak mümkündür.⁹²

2.2.2.2 Mamul Partileri Düzeyindeki Faaliyetler

İçerisindeki ürün sayısına bakılmaksızın her bir parti için gerçekleştirilen faaliyetlerdir.⁹³ Bunlara örnek olarak, satın alma siparişleri, makinelerin işe hazırlanması, üretimin programlanması, malzemelerin taşınması, ilk birimin kalite muayenesi, müşterilere yapılan sevkıyatlar, malzeme teslim alımları vb. verilebilir. Mamul partileri düzeyindeki giderler, üretilen birim sayısı veya diğer herhangi bir hacim ölçüsünden ziyade, üretilen partilerin sayısına göre ortaya çıkarlar.⁹⁴

Bu düzeydeki maliyetler çıktı hacmiyle doğrudan ilişkisi kurulamayan faaliyetlerden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle bu tür faaliyetlerin mamullere yüklenmesinde kullanılacak dağıtım anahtarları, çıktı hacmi yerine parti düzeyindeki ilişkiyi en iyi şekilde temsil edebilecek dağıtım anahtarları olmalıdır.⁹⁵

⁸⁹ Ray H. Garrison and Eric W. Noreen, **Managerial Accounting**, 9th ed., U.S.A.: McGraw-Hill Inc., 2000, s. 329.

⁹⁰ Erden, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, s. 68.

⁹¹ Hacırüstemoğlu ve Şakrak, **a.g.e.**, s. 38.

⁹² Gürsoy, **a.g.e.**, s. 239.

⁹³ Garrison and Noreen, **Managerial Accounting**, 9th ed., s. 329.

⁹⁴ Selman Aziz Erden, "İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl 4, Sayı 11, Ocak 2004, s. 21-22.

⁹⁵ Şakrak, **a.g.e.**, s. 187.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde parti düzeyinde teşhis edilebilen her bir faaliyet için bir maliyet havuzu oluşturulur⁹⁶ ve daha sonra bu düzeyde meydana getirilen maliyet havuzlarının giderleri mamullere yukarıda belirtilen dağıtım anahtarları vasıtasıyla dağıtılır.⁹⁷

2.2.2.3 Mamul Düzeyindeki Faaliyetler

Mamul düzeyindeki faaliyetler üretilen parti sayısına bakılmaksızın sadece belirli bir mamulün üretimi için gerçekleştirilen faaliyetlerdir.⁹⁸ Mamul düzeyindeki faaliyetler belli bir mamulle ilgili olup, diğer mamullerle ilgisi olmayan faaliyetlerdir. Bunlara örnek olarak, parça stoklarının korunması tasarım değişikliği istekleri, özel test işlemleri gibi faaliyetler verilebilir.⁹⁹ Bu faaliyetlerin maliyetleri, her bir mamul türü ile ayrı ayrı ilişkilendirilebilir. Ancak bu maliyetler, mamullerin üretilen parti sayısı ya da birim sayısından bağımsız, sabit nitelikte maliyetlerdir.¹⁰⁰

2.2.2.4 Üretim Yeri Düzeyindeki Faaliyetler

Belirli bir mamul birimi, partisi veya türü ile ilişkileri doğrudan kurulamayan, tüm üretim ile ilgili olan faaliyetler bu grupta yer alır. Üretim yeri düzeyindeki faaliyetler bir işletmenin varlığını sürdürebilmesi için kesin olarak gerçekleştirilmesi gerekli olan faaliyetlerdir. Bunların hemen hemen tamamı sabit niteliktedir.¹⁰¹

Bununla birlikte üretim yeri düzeyi faaliyetlerini,

- Müşteri düzeyi faaliyetler : Müşteri ile ilişkili faaliyetler (satış aramaları, broşür dağıtımları gibi).
- İşletme düzeyi faaliyetler : İşletme devamlılığı için gerekli faaliyetler (bilgi iletişimini sağlamak için yararlanılan bilgisayarların bakım ve onarımı, işyerinin temizliği gibi), olarak ele almakta mümkündür.¹⁰²

⁹⁶ Gürsoy, a.g.e., s. 239.

⁹⁷ Necmettin Erdoğan, a.g.e., s. 545.

⁹⁸ Garrison ve Noreen, **Managerial Accounting**, 9th ed., s. 329.

⁹⁹ Erden, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, s. 69.

¹⁰⁰ Şakrak, a.g.e., s. 187.

¹⁰¹ Necmettin Erdoğan, a.g.e., s. 545.

¹⁰² Garrison and Noreen, **Managerial Accounting**, 9th ed., s. 329.

Bu tür faaliyetlerde maliyet sürücüsünün ne olduğu bilinemediğinden maliyetlerin mamullere yüklenmelerinde ister istemez kapasite kullanımıyla ilgili keyfi ölçütler kullanılmaktadır. Tabii ki faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini kullanan bir işletme, bu tür maliyetleri de en doğru şekilde mamullere yüklemek zorundadır. Ancak burada oluşan maliyetlerin yönetim amaçlarıyla kullanılması halinde ortaya çıktığı biliniyorsa böyle bir zorunluluk yoktur.¹⁰³ Bu maliyetlere örnek olarak; fabrikanın yönetimi, işçiler için sosyal tesisler işletilmesi, bina vergisi v.s gibi faaliyetler gösterilebilir.

Sonuç olarak yukarıda açıklanan faaliyet düzeylerinden ilk üçü, mamuller ile ilişkinin doğrudan kurulabileceği faaliyet düzeyleridir. Bu üç gruptaki faaliyet düzeyine ait maliyetler, faaliyet düzeyleri ile üretilen mamuller arasındaki ilişkiyi temsil edebilecek yükleme anahtarları kullanılarak, mamullere yüklenirler.¹⁰⁴ Ancak dördüncü düzeydeki faaliyetler yukarıda da değinildiği gibi faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi için bir engel teşkil ederler. Bundan dolayı faaliyet tabanlı maliyetleme ilkelerine uygun bir maliyetleme yönteminin, mamul maliyetlerinin hesaplanmasında, salt ilk üç düzeydeki faaliyetleri baz alması gerektiği de ayrıca vurgulanmalıdır.¹⁰⁵

2.2.3 Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılmasında iki aşamalı dağıtım sürecini kullanmaktadır. Birinci aşamada, maliyetler mamullere yüklenmeyi beklemek üzere biriktirildikleri faaliyet merkezlerine dağıtılırlar.¹⁰⁶

İşletmeler mümkün olduğu takdirde, maliyetlemedeki çarpıklığı önlemek için, maliyetleri, faaliyet merkezlerine doğrudan yüklemeyi tercih ederler. Örneğin, bir işletme, malzeme taşıma adında bir faaliyet merkezine sahipse, malzeme taşımayla doğrudan ilişkili tüm maliyetler belirlenerek,

¹⁰³ Gürsoy, a.g.e., s. 240.

¹⁰⁴ Hansen and Mowen, **Management Accounting**, 2nd ed., s. 248-249.

¹⁰⁵ Şakrak, a.g.e., s. 186-187.

¹⁰⁶ Garrison and Noreen, **Managerial Accounting**, 1997, s.186'den Erden, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, s. 71.

gerçekleştikleri anda malzeme taşıma ile ilgili faaliyet merkezine yüklenmelidir.¹⁰⁷

İki aşamalı dağıtım sürecinin ikinci aşaması, maliyetlerin, faaliyet merkezlerinden mamullere aktarılmasını içerir. Bu da, uygun maliyet etkenlerinin seçilmesi ve kullanılması ile gerçekleştirilir.¹⁰⁸

2.2.4 Maliyet Etkenlerinin Seçimi

Sağlıklı bir maliyetleme için maliyetlerin, faaliyet merkezlerinden mamullere yüklenmesi aşamasında, maliyetlerin oluşumunu belirleyen etkenleri (cost drivers), en iyi şekilde temsil edecek ölçütlerin kullanılması zorunludur.¹⁰⁹ Bu nokta da maliyet etkeninin seçiminde üç faktör dikkate alınmalıdır.

- Maliyet etkeni ile ilgili verilerin toplanabilmesinin kolay olması. (ölçme maliyeti)
- Maliyet etkeninin kullandığı faaliyet tüketim verisi ile gerçek tüketim arasındaki korelasyon (bağıntı) derecesi.
- Seçilen maliyet etkeninin çalışanlar üzerindeki etkisi.(davranışsal etkiler)

2.2.4.1 Ölçme Maliyeti

Maliyetlerin mamul ve hizmetlere daha kolay aktarılabilmesi ve ölçümlendirme ile ilgili maliyetlerin düşürülmesi için, maliyet etkenlerinin kolay ölçülebilir olması gereklidir.¹¹⁰ Bu bakımdan, faaliyet ölçütleri ile ilgili ölçüm maliyetlerini azaltmak için, FTM sistem tasarlayıcılarının, elde edilmesi nispeten kolay olan bilgi ve verileri kullanan faaliyet ölçütlerini seçmeye özen

¹⁰⁷ Garrison and Noreen, *Managerial Accounting*, 1997, s.187'den Erden, *İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme*, s. 71.

¹⁰⁸ Garrison and Noreen, *Managerial Accounting*, 1997, s.188'den Erden, *İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme*, s. 71.

¹⁰⁹ Şakrak, a.g.e., s. 183.

¹¹⁰ Hansen and Mowen, *Management Accounting*, 2nd. ed., s. 253.

göstermeleri gerekir.¹¹¹ Bu bağlamda bir faaliyetin süresini gösteren maliyet etkenleri yerine, o faaliyet ile gerçekleştirilen işlemlerin sayısını gösteren maliyet etkenlerinin kullanılması, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin tasarımında ölçme maliyetlerini azaltmak açısından önemli bir tekniktir.¹¹²

2.2.4.2 Korelasyon Derecesi

Belirlenen maliyet etkeninin, bir faaliyetin mamuller tarafından gerçek tüketimini ne kadar iyi temsil ettiği, her bir faaliyetin maliyet etkeni kanalıyla mamullere yüklenen miktarları ile, mamul tarafından tüketilen gerçek miktarlarının korelasyonu ile ölçülür.¹¹³

Mamuller tarafından tüketilen faaliyetleri sadece dolaylı olarak gösteren maliyet etkenlerinin kullanımı, raporlanmış mamul maliyetlerinin çarpık olması riskini taşır. Çünkü bu tür maliyet etkenleri, faaliyetlerin gerçek tüketimini doğru olarak göstermezler. Örneğin, muayene süreleri değişken ise, maliyet etkeni olarak muayene sayısını kullanmak, muayene saatlerini maliyet etkeni olarak kullanmak kadar yüksek bir korelasyon sağlayamayacaktır. Muayene sayısı maliyet etkeni olarak kullanıldığı takdirde, uzun muayene süresi gerektiren bir mamul düşük maliyetlenirken, kısa muayene süresi gerektiren bir mamul de yüksek maliyetlenecektir.¹¹⁴

2.2.4.3 Davranışsal Etkiler

Bir maliyet etkeninin seçiminde personel üzerinde yaratacağı etkiler de göz önünde tutulmalıdır. Çünkü herhangi bir işlem ya da faaliyet içinde yer alan bir personel, kendi faaliyeti ile ilgili verilerin toplanması ve takibinden, olumlu ya da olumsuz yönde etkilenebilmektedir.¹¹⁵

¹¹¹ Robin Cooper, "Five Steps To ABC System Design", *Accountancy*, Vol:106, November, 1990, s. 80.'den Sami Karacan, *Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*, Trabzon: Derya Kitabevi, 2003, s. 84.

¹¹² Robin Cooper and Robert S. Kaplan, *The Design of Cost Management Systems; Text, Cases and Readings*, New Jersey: Prentice-Hall International Inc., 1991, s. 383'den Erden, *İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme*, s. 72.

¹¹³ Selman Aziz Erden, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği", *Mali Çözüm Dergisi*, Cilt 13, Sayı 64, Temmuz-Ağustos-Eylül 2003, s. 104.

¹¹⁴ Cooper and Kaplan, a.g.e., s. 383.'den Erden, *İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme*, s. 73.

¹¹⁵ Hacırüstemoğlu ve Şakrak, a.g.e., s. 49.

III . BÖLÜM

3 HİZMET İŞLETMELERİ ve HİZMET İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNE DAYALI MALİYETLEME SİSTEMLERİ

Genel olarak, bir hizmet işletmesinin başarısı, oluşturulan iş hacmine ve buna ulaşılırken maliyetlerin kontrol edilebilmesine bağlı olmaktadır. Cironun artırılmasının mümkün olmadığı durumlarda kazancı artırmanın ya da belli bir düzeyde korumanın başlıca yolu maliyetlerin sınırlandırılmasından geçmektedir.¹¹⁶

3.1 Hizmet ve Hizmet işletmeleri

Bir sinemaya gidildiğinde yer gösterici kişi bir hizmet vermektedir. Ya da bir çay bahçesinde çayı veren garsonun sunduğu bir hizmettir. Okullarda öğretmenlerin öğrencilerine verdikleri de bir hizmettir. Durakta otobüs beklerken veya bir hastaneye gidildiğinde beklenen hep hizmettir. Hizmet olgusu yaşamın her aşamasında karşılaşılan bir olgudur. Hizmet insanların bir arada yaşamalarının kaçınılmaz bir sonucudur. İnsanla doğrudan veya dolaylı olarak ilgili her konuda hizmetten söz edilebilir. Bundan dolayı da hizmet çok eski bir kavramdır. Ancak hizmet kavramının günlük faaliyetlerden ayrıştırılarak teknik boyutu üzerinde düşünülmesi ve kavramlaştırılması yenidir.¹¹⁷

Günümüzde hizmet sektörünün önemi gün geçtikçe artmaktadır. Dolayısıyla en hızlı gelişen teknolojiler ve yenilikler de bu sektörde görülmektedir. Bu gelişmelerin göstergesi olarak özellikle gelişmiş ülkelerde, klasik sanayi ve klasik imalatçılık anlayışının yerini hizmet anlayışının alması ile hizmet sektörüne verilen önem daha da artmıştır. Çağdaş yaklaşımlar

¹¹⁶ İlhan Bölükoğlu, "Yiyecek&İçecek Yönetiminde Bir Analiz Aracı Olarak Menü Mühendisliği", *Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt 1, Sayı 1, Bahar 2000, s. 225.

¹¹⁷ <http://www.endustri.8k.com/HizmetY.html>

işığında gelecekte işletmelerin faaliyetlerini özellikli ürünler ile bilgi ve hizmet alanlarında yoğunlaştıracağı beklenmektedir.¹¹⁸

3.1.1 Hizmet ve Hizmetle ilişkili Kavramlar

Hizmet kavramı ilk defa 1700'lü yıllarda Fransız filozoflar tarafından sistematik bir biçimde ele alınmış ve tarımsal faaliyetlerin dışında kalan tüm faaliyetler olarak tanımlanmıştır. O dönemlerdeki üretim yapısı göz önüne alındığında bu tanım doğal karşılanmalıdır. Ancak bu tanımın günümüzde pek yeterli ve anlamlı olmadığı da açıktır.¹¹⁹

3.1.1.1 Hizmetin Tanımı

Günümüzde insan ihtiyaçlarını gideren araçlar, her zaman somut bir biçimde yani maddi halde bulunmazlar. Bir doktorun, bir avukatın, bir taşıma işletmesinin, bir sinemacının, bir ticaret işletmesinin gördüğü işlerin her biri ekonomik anlamda bir mal sayılır. Soyut bir biçimde bulunabilen, kişiler tarafından satın alındıktan sonra değiştirilemeyen ya da geriye verilemeyen bu tür gayri maddi mallara "hizmet" adı verilir.¹²⁰

3.1.1.2 Hizmetlerin Sınıflandırılması

Hizmet kavramının tanımlanmasındaki güçlük, hizmetlerin çeşitliliğinden kaynaklanmaktadır. Bu çeşitlilik hizmetlerin sınıflandırmasına da yansımıştır. Değişik araştırmacılar hizmetlerin sınıflandırılmasında birbirlerinden farklı yaklaşımlarda bulunmuşlardır. Bunun sonucu olarak da çok çeşitli hizmet sınıflandırmaları ortaya çıkmıştır. Ancak ortaya çıkan yaklaşımlar göz önüne alındığında hizmetler genel olarak şu şekilde sınıflandırılabilir.¹²¹

¹¹⁸ Orhan İçöz, İge Tavmergen ve Pınar Özdemir, "Hizmet Pazarlamasında İnternet Kullanımı", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü e-dergisi*, Cilt 1, Sayı 3, 1999, s. 27-40. (<http://www.sbe.deu.edu.tr/Yayinlar/dergi/dergi03/hizmet.htm>).

¹¹⁹ <http://www.endustri.8k.com/HizmetY.html>

¹²⁰ Haftacı, *Maliyet Muhasebesi*, s. 20-21.

¹²¹ <http://www.endustri.8k.com/HizmetY.html>

Üretici Hizmetler: Mal üretenlere yönelik olarak gerçekleştirilen hizmetler bu gruba girmektedir.

- Bankacılık ve finansman hizmetleri
- Sigorta hizmetleri
- Gayrimenkul alım satım hizmetleri
- Mühendislik ve mimarlık hizmetleri
- Muhasebe hizmetleri
- Çeşitli ticari hizmetler
- Hukuki hizmetler

Sosyal Hizmetler: Bireylere topluca sunulan hizmetler bu grupta yer alır.

- Sağlık hizmetleri

Dağıtıcı Hizmetler: Dağıtıcı hizmetler birinci ve ikinci grupta yer alan sektörlerdeki faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak üretilen hizmetler olup şunları içerir.

- Ulaştırma ve depolama hizmetleri
- Haberleşme hizmetleri
- Toptan ticaret hizmetleri
- Hastaneler
- Eğitim hizmetleri
- Dini hizmetler
- Dernek ve vakıflar
- Posta hizmetleri
- Kamu hizmetleri
- Çeşitli mesleki ve sosyal hizmetler

Kişisel Hizmetler: Kişilerin özel gereksinmelerini karşılayan hizmetler bu gruba girer

- Kişisel kredi hizmetleri
- Kişisel bakım hizmetleri vb.

3.1.1.3 Hizmetlerin Özellikleri

Günümüzde insan yaşantısının vazgeçilmez bir unsuru olarak ele alınan hizmetlerin özelliklerini soyutluluk, birbirinden ayrılmazlık, değişken talep, dayanıksızlık, insan odaklılık ve heterojenlik olarak sıralamak mümkündür. Aşağıda bu özellikler ile ilgili ayrıntılara yer verilmektedir.

3.1.1.3.1 Soyutluluk

Hizmetin en belirgin özelliği soyutluluğudur. Soyutluluğun çok önemli sonuçları vardır. Hizmetin soyut olması hizmetin elle tutulamaz, görülemez, duyulamaz, bir ölçü birimiyle ifade edilemez, sergilenemez paketlenemez ve taşınamaz olduğu anlamına gelir.¹²²

3.1.1.3.2 Birbirinden Ayrılmazlık

Hizmet, hizmeti üretenen ayrılamamaktadır. Başka bir deyişle, hizmetin oluşumu ile kullanımı eş zamanlı olarak meydana gelmekte ve hizmetin üretilmesi ile pazarlanması birbirinden kesinlikle ayrılamamaktadır. Pek çok hizmetin üretiminde müşterinin bizzat bulunması, şahit olup yaşaması gerekmektedir.¹²³

3.1.1.3.3 Değişken Talep

Hizmete olan talep görelilik olarak değişken ve belirsizdir. Bu talep yalnızca yıllara, mevsimlere ve aylara göre değil, günden güne ve hatta bir gün içindeki saatlere göre bile önemli ölçülerde değişebilir. Bu durumda sunulan hizmet miktarı ile talep edilen hizmet arasında denge kurmak her zaman işletmenin elinde olmamaktadır. Kimi zaman talebin artması durumunda hizmet arzı yetersiz kalırken, kimi zamanda fazla hizmet arzı karşısında talep yetersizliği ekonomik kayıplara neden olmaktadır.¹²⁴

¹²² <http://www.endustri.8k.com/HizmetY.html>

¹²³ Ömer Karahan, "Sağlık Sektöründe Hizmet Planlaması ve Halkla İlişkiler", (<http://www.merih.net/m1/womekar23.htm>).

¹²⁴ <http://www.endustri.8k.com/HizmetY.html>

3.1.1.3.4 Dayanıksızlık

Hizmetler birer “performans” olarak nitelendirilebildikleri için, saklanamazlar ve çoğu zaman envantere alınamazlar. Yani, belirli bir zaman diliminde kullanılmayan hizmet kapasitesi, daha sonra tekrar kullanılmak için saklanamamakta ve geri gelmeyecek kayıplara neden olmaktadır.¹²⁵

3.1.1.3.5 İnsan Odaklılık

Hizmet, hizmeti üreten ile tüketen arasında yüz yüze ilişki ve yakınlık gerektirir. Yani hizmet insanlar arası ilişkilerle ilgilidir. Dolayısıyla hizmet sektöründe insan varlığı kesin ve kaçınılmaz bir zorunluluktur. Bu açıdan hizmet yönetimi bir ilişki yönetimi anlamını taşımaktadır. Emek yoğun ve ilişki yoğun özellikler taşıyan hizmetlerde kalite ve performans insana bağımlıdır.¹²⁶

3.1.1.3.6 Heterojenlik

Hizmetlerin kalite ve içerikleri, hizmeti yaratandan bir diğerine, hizmetin bir müşterisinden diğerine, hatta günden güne değişip, farklılık gösterebilir. Örneğin, tıbbi muayene hizmetinin kalite ve içeriği, bir doktordan diğerine, hastadan hastaya ve günden güne farklılık göstermektedir.¹²⁷

3.1.1.4 Hizmet ve İmalat Ürünleri Arasındaki Farklılıklar

Hizmet ve İmalat ürünleri arasında gerek üretim gerekse pazarlama açısından birçok farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıkları dağıtım kanalları açısından, üretim yöntemleri açısından, ürün yaşam süresi açısından, stoklama açısından ve pazarlama açısından ele almak mümkündür.

3.1.1.4.1 Dağıtım Kanalları Açısından

Hizmet pazarlamasında kullanılan dağıtım kanalları imalat ürünlerinin pazarlanmasında kullanılan dağıtım kanallarından farklıdır. Çünkü imalat

¹²⁵ Karahan, a.g.e., (<http://www.merih.net/m1/womekar23.htm>)

¹²⁶ <http://www.endustri.8k.com/HizmetY.html>

¹²⁷ Karahan, a.g.e., (<http://www.merih.net/m1/womekar23.htm>)

işletmelerinde üretilen mamuller tüketicilere götürülürken çoğu hizmetler soyut özelliklerinden dolayı bir yerden bir yere taşınamamaktadırlar. Buna karşılık tüketiciler üretim yerine taşınmak durumunda kalmaktadırlar.¹²⁸

3.1.1.4.2 Üretim Yöntemleri Açısından

İmalat ürünleri genellikle fabrikalarda ve sermaye yoğun teknolojiyle üretilmekte iken hizmet ürünleri genellikle tüketilen yerde ve emek yoğun olarak üretilmektedir.¹²⁹ Örneğin bankacılık, eğitim ve turizm hizmetlerinde üretim ve tüketim aynı zaman ve aynı yerde gerçekleşmektedir.

3.1.1.4.3 Ürün Yaşam Süresi Açısından

İmalat ürünlerinde uzun süreli mamul yaşam dönemlerinden söz edilirken, hizmet ürünleri dayanıklı tüketim mallarına göre daha kısa sürede tüketilir. Örneğin; restoranda bir akşam yemeği.¹³⁰

3.1.1.4.4 Stoklama Açısından

İmalat sektöründe, üretilen malların stoklanması mümkün iken, hizmetlerin stoklanması mümkün değildir. Örneğin, bir uçak bileti gününde satılmadığı zaman daha sonra satılmak üzere saklanamaz veya bekletilemez. Şüphesiz, bina, araç-gereç ve insangücü hizmet sunumu için hazır tutulabilir, ancak bunlar ürünün kendisini değil verimli kapasiteyi temsil ederler.¹³¹

3.1.1.4.5 Pazarlama Açısından

Hizmet ürünlerinde genellikle ürünü daha önce deneme olanağı bulunmadığından, müşterinin güveninin kazanılması önemli bir husustur. Dolayısıyla satın alma sürecinde satılan hizmetin kalitesine duyulan güveni gösteren garanti, hizmetin satış sonrasında geri alınması, ödemenin iade

¹²⁸ İçöz, Tavmergen ve Özdemir, a.g.e., s. 27-40.

¹²⁹ <http://www.endustri.8k.com/HizmetY.html>

¹³⁰ İçöz, Tavmergen ve Özdemir, a.g.e., s. 27-40.

¹³¹ <http://www.endustri.8k.com/HizmetY.html>

edilmesi gibi opsiyonların bulunması, müşterinin güveninin kazanılmasında etkili olmaktadır.¹³²

3.1.2 Hizmet İşletmeleri ve Genel Özellikleri

Günümüzde hizmet sektörü, ekonominin gelişme süreci içinde giderek artan bir önem kazanmaktadır. Yirminci yüzyılın ikinci yarısından başlayarak, hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde, hizmet sektörü, diğer iki sektörü yani tarım ve sanayi sektörünü geride bırakmaya başlamıştır. Bu gelişme bir rastlantı değildir. Örgütlü yaşamın geliştirilerek sürdürülebilmesi, karmaşık ve yoğun kentsel yaşamın kolaylaştırılması, daha düzenli bir duruma getirilmesi ve nihayet ekonomik yaşamın sağlıklı bir biçimde yürütülebilmesi, hizmet sektörünün sağlayacağı hizmetlere büyük ölçüde bağımlıdır.¹³³

3.1.2.1 Hizmet İşletmelerinin Tanımı

Hizmet işletmeleri, hizmet üretebilmek için dışarıdan malzeme ve hizmet satın alan, aldıkları bu malzeme ve hizmetleri kullanarak ürettikleri hizmetlerin üzerine bir katma değer ilave etmek suretiyle satan işletmelerdir.¹³⁴

3.1.2.2 Hizmet İşletmelerinin Özellikleri

Hizmetlerin kendine özgü özelliklerinden dolayı hizmet işletmelerinin de mal üreten işletmelere göre bazı farklılıklarının olması doğaldır. Hizmet işletmelerinde alınan kararlar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek bazı özellikler şunlardır.

3.1.2.2.1 Envanter İşlemleri Açısından

Hizmet işletmelerinde, hizmetlerin soyut olması ve depolanamaması bu işletmelerde envanter tutmayı zorlaştırmaktadır. Bazı hizmet işletmeleri

¹³² |çöz, Tavmergen ve Özdemir, a.g.e., s. 27-40.

¹³³ <http://www.endustri.8k.com/HizmetY.html>

¹³⁴ Erhan Kotar ve Şükrü Dokur, *İşletmelerin Mali İşlemleri ve Muhasebesi*, İstanbul: Alfa Yayınları, 2002, s. 15.

göz önüne alınmadığında genel olarak hizmet işletmelerinde envanter çalışmaları gerçekçi olarak gerçekleştirilememektedir.¹³⁵

3.1.2.2.2 Kapasite Artırma Maliyetleri Açısından

Hizmet sektöründe talep arzı aştığı anda kapasiteyi artıracak ek yatırımlar yapılması, zamanın yetersizliği ve yatırım maliyetlerinin yüksekliği nedeniyle imkansızdır. Örneğin yiyecek-ıçecek veya eğlence sektöründe aşırı bir talep karşısında arzı artırmanın tek yolu ek bir hizmet biriminin inşa edilmesidir. Ancak bu da yüksek bir maliyet gerektirir.¹³⁶

3.1.2.2.3 Üretim Tekniği Açısından

Hizmet işletmelerinde hizmetlerin yürütülmesi ve müşterilerin tatmin edilmesi büyük ölçüde iş görenlerin gayretine bağlıdır. Çünkü, bu tür işletmelerde otomasyondan yararlanma olanakları oldukça sınırlıdır. Teknolojik alanda meydana gelen gelişmelerin sektör istihdamı üzerine etkileri tam belirgin olmamakla birlikte, emek-yoğun işlerin bu değişimlerden en az etkilenecek olanlar olduğu bilinmektedir. İş akışı makinelere bağlı olan sanayi işletmelerine göre bu özellik, hem hizmet üretiminin kontrolünü zorlaştırır hem de stratejilerin geliştirilmesinde belirsizliği artırır.¹³⁷

3.1.2.2.4 Ürün Kalitesini ve Miktarını Ölçme Açısından

Pek çok hizmet işletmesinin ürettiği hizmetlerin kalite standartlarını belirlemek ve kontrol etmek oldukça zordur. Hizmetin kalitesini ölçmenin tek yolu tüketiciye sunulurken kontrol etmektir. Ancak bu yöntem de sağlıklı değildir. Çünkü hizmetin müşteriye vereceği doyum subjektiftir. Yani hizmetleri ölçecek objektif standartlar mevcut değildir ya da çok belirsizdir.¹³⁸

¹³⁵ <http://www.endustri.8k.com/HizmetY.html>

¹³⁶ Murat Emeksiz, **Beş Yıldızlı Otel İşletmeleri için Getiri Yönetimi Uygulama Modeli**, Eskişehir: T.C.Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1337, 2002, s. 15.

¹³⁷ Barış Erdem, "Otel İşletmelerinde İnsan Kaynakları Planlamasının Yeri ve Önemi", **Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları e-dergisi**, Cilt 6, Sayı 1, 2003, (http://www.isguc.org/arc_view.php?ex=196).

¹³⁸ <http://www.endustri.8k.com/HizmetY.html>

Diğer taraftan aynı açıklamalar, hizmet işletmelerinin miktar standardı için de geçerlidir. Örneğin bir psikolog doktorunun bir günde kaç hasta muayene ettiği belirlenebilir. Hatta hastalar, şikayetlerine göre sınıflandırılarak istatistikler çıkartılabilir. Ancak doktorun bu hastaların her birine sağladığı hizmet miktarını ölçmek kolay değildir. Ayrıca doktorun günlük kapasitesinin tam olarak ne olacağı, önceden tam olarak kestirilemez.¹³⁹

3.1.2.2.5 Değişken Maliyetler Açısından

Hizmet sektörünün birçok dalında, talep oluşmasa da kapasitenin tamamının hizmete hazır tutulması gerekmektedir. Uçak, otobüs, restoran veya eğlence merkezinin işgücü enerji gibi temel sabit maliyetleri tüketiciden talep oluşacağı varsayılarak kullanılmaktadır. Bu durum satış gerçekleşse de, gerçekleşmese de sabit maliyetleri artırmaktadır. Fakat talep oluştuğunda, fazladan bir hizmet biriminin satılması değişken maliyetleri çok az etkilemektedir. Kuramsal olarak, değişken maliyetlerin üzerinde sunulan her fiyat sabit maliyetlere ve kâra katkıda bulunmaktadır.¹⁴⁰

3.1.2.2.6 Maliyetleme Çalışmaları Açısından

Yukarıda belirtilen özelliklerin bir sonucu olarak hizmet işletmelerinde maliyetleme çalışmaları diğer sektörlerle göre oldukça zordur. Özellikle birim maliyetlerin belirlenmesi, işletme için önemli bir sorun olabilmektedir. Bununla birlikte ortaya çıkan bu sorun, hizmet işletmelerinde birim ürünlerin fiyatlandırılmasını da etkilemektedir.¹⁴¹

3.1.2.2.7 Pazara Yakınlık Açısından

Hizmet sektöründeki işletmelerin, verdiği hizmetler ile satın alanlar arasında doğrudan ilişki gerektiği için hizmet işletmeleri pazara yakın olmak zorundadırlar. Bu özellik hizmet işletmelerinin faaliyet alanlarını sınırlandırarak olumsuz bir etki yaparken müşterilere ve rakiplere yakın

¹³⁹ <http://www.endustri.8k.com/HizmetY.html>

¹⁴⁰ Emeksiz, a.g.e., s. 14.

¹⁴¹ <http://www.endustri.8k.com/HizmetY.html>

olmasına bağılı olarak bazı üstünlükler de sağlayabilir. Bununla birlikte hizmet pazarlamasında pazarlama faaliyetlerinin etkinliğini ölçmek zordur. Hizmet pazarlaması faaliyetlerinin birbirini izleyen ve düzenlilik gerektiren aşamalardan oluşması da olayın diğere bir boyutudur.¹⁴²

3.1.2.2.8 İşletme Büyüklüğü Açısından

Hizmet işletmeleri mal üreten işletmelere göre genelde küçüktürler ve pazara yakın olmaları gerektiği için de daha sınırlı bir alanda faaliyet gösterirler. Dolayısıyla hizmet işletmelerinde stratejik yönetim, işletme içi yönetim gibi ayrıntılı kontrol sistemlerine gerek duyulmamaktadır. Ancak hizmet işletmelerinin küçük olmaları, küçük olmanın verdiği bazı zayıflıkları da bünyesinde taşımaktadır.¹⁴³ Örneğin kaliteli küçük bir restoranın büyük organizasyonlar için tercih edilmemesi, işletmede gerçekleştirilen işlemlerin artması nedeniyle birkaç faaliyetin aynı çalışma alanında gerçekleştirilmek zorunda kalınması gibi.

3.1.2.3 Hizmet İşletmeleri ile İmalat İşletmeleri Arasındaki Farklılıklar

Hizmet sektörü ile imalat sektörü arasında çeşit, yapı, kalite, güvence ve uygulama açısından birçok farklılıklar söz konusudur. Bu farklılıklar şu şekilde sıralanabilir:

- Hizmet işletmelerinde imalat işletmelerindeki tersine hizmetlerin bir merkezden kitlesel olarak üretimi oldukça zordur. Hatta bazı durumlarda olanaksızdır.¹⁴⁴
- İmalat sektöründe, sermaye yoğun olup sonuçta somut bir ürün elde edilirken; hizmet sektöründe emek yoğun olup soyut çıktılar elde edilir.¹⁴⁵

¹⁴² İçöz, Tavmergen ve Özdemir, a.g.e., s. 27-40.

¹⁴³ <http://www.endustri.8k.com/HizmetY.html>

¹⁴⁴ Nermin Uyguç ve Yasemin Arbak, "Hastanelerde Bekleme Süresinin Algılanan Hizmet Kalitesine Etkisi", *Dokuz Eylül İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt 12, Sayı 1, 1997, s. 93.

¹⁴⁵ <http://www.atso.org.tr/dergi/agust5.htm>

- En basit mamullerin üretildiği imalat sektörlerinde bile üretilen bir mal stoklanarak uygun zaman için bekletilebilir. Talep düşük olduğunda üretim azaltılıp, talep yüksek olduğunda üretim artırılabilir. Ama sabit kapasite ile çalışan hizmet sektöründe, satılmayan bir uçak koltuğunun veya feribot koltuğunun bekletilerek bir başka zamanda sunulması mümkün değildir. Satıştan beklenen gelir sonsuza dek kaybolur ve bir daha geri getirilemez.¹⁴⁶
- İmalat organizasyonlarında gerçekleştirilen faaliyetler aynı tip ve benzerliktedir. Ancak hizmet organizasyonlarında bu benzerliklerden bahsetmek olanaksızdır. Örneğin bir banka ve hastanede gerçekleştirilen faaliyetler sürekli olarak değişiklik gösterebilmektedir.¹⁴⁷
- Hizmet sektöründe, emeğin becerisi ürünün kalitesini diğer sektörlerden daha fazla etkiler. Buna karşılık imalat sektöründe emek becerisi ürünün kalitesini maddi girdiler, makine ve teknoloji kadar etkilememektedir.¹⁴⁸

¹⁴⁶ Emeksiz, a.g.e., s. 13.

¹⁴⁷ Marshall B. Romney and Paul John Steinbart, **Accounting Information Systems**, 9th ed., U.S.A: Prentice-Hall Int., 2003, s. 225-226.

¹⁴⁸ <http://www.basarm.com.tr/yayin/idarihukuk/turizmturkiye/03.htm>

3.2 Hizmet İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Maliyetleme Sistemleri

Hizmet işletmelerinin kendine has özellikleri, maliyetlerin çeşitliliğini ve üretim aşamalarının karmaşıklılığını artırmaktadır. Ancak hizmet işletmelerinde oluşan karmaşık maliyet yapıları, mali analizlerin yapılmasında zorluk çıkarsa da onların denetlenmesini olanaksız hale getirmemektedir. Maliyetlerin değişik sınıflandırmalar altında ele alınması, onların kavranmasını kolaylaştırmakta ve maliyet bilgilerinin doğruluğunu arttırmaktadır.¹⁴⁹

3.2.1 Hizmet İşletmelerinde Hacim Tabanlı Maliyetleme Sistemlerinin Sınırları

Maliyet hesaplamalarında hacim tabanlı maliyetleme sistemlerinin yetersiz kaldığı bazı noktalar aşağıda başlıklar halinde açıklanmaya çalışılmıştır.

3.2.1.1 Dağıtım Anahtarları Açısından

İşletmede tek tip mamulün bir tek aşamada (safhada) üretilmesi durumunda genel üretim giderleri, maliyetleme çalışmalarında pek fazla sorun oluşturmaz. Ancak hizmet işletmelerinde birden fazla hizmetin birden fazla aşamada (safha) üretiliyor olması genel üretim giderlerinin üretilen hizmetlere yüklenmesinde çeşitli dağıtım anahtarlarının ve dağıtım yöntemlerinin kullanılmasını gerekli kılmaktadır.¹⁵⁰

Hacim tabanlı maliyetleme sistemleri, GÜG'ün dağıtımında sadece tek bir dağıtım anahtarı kullanarak yüksek hacimli hizmetlerin aşırı maliyetlendirilmesine, düşük hacimli hizmetlerin ise düşük maliyetlendirilmesine yol açmaktadır. Bu çarpıklaşmış maliyet bilgisinin pazarlama stratejilerine yol göstermek için kullanılması durumunda, yöneticilerin düşük hacimli hizmetleri çoğaltması teşvik edilmiş olacak ve

¹⁴⁹ Tütüncü, a.g.e., s. 22.

¹⁵⁰ Süleyman Yükçü, **Maliyet Muhasebesi; Yönetim Açısından**, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1992, s. 97.

bunun sonucu olarak da işletmenin kâr marjları önemli ölçüde azalış gösterecektir. Böylece işletmenin piyasadaki rekabet gücü düşerek "ölüm spirali" denen bir döngüye girme tehlikesi ortaya çıkabilecek ve işletmeler iflasın eşiğine gelebileceklerdir.¹⁵¹

3.2.1.2 Bilgi Akışı ve Raporlama Açısından

Hacim tabanlı maliyetleme sistemleri, çarpıtılmış birim maliyetlerin raporlanmasına neden olduğu gibi, hizmetin tasarımı, üretimi ve kalitesinde yapılacak gerekli düzeltmeleri destekleme konusunda da herhangi bir fayda sağlayamamaktadır. İşletmenin kısa ve uzun dönemli yatırım ve pazarlama kararlarını destekleyici bilgileri de raporlayamamaktadırlar.¹⁵²

3.2.1.3 Bölümler Arası İlişkiler Açısından

Hacim tabanlı maliyetleme sistemleri hizmet üretimi gibi ürün sayısının arttığı karmaşık üretim ortamlarında farklı bölümler ya da faaliyet alanları arasındaki ilişkileri göstermede de genellikle başarısız olmakta ve maliyet bilgilerinin yanlış oluşmasına neden olmaktadır.¹⁵³

3.2.1.4 Diğer Etkenler Açısından

Yukarıda sayılanların dışında üretim hacmi, maliyetlerin değişmesine neden olan yegane faktör değildir. Harekete geçirme sayısı, kalite kontrol sayısı, üretim sipariş sayısı ve derecesi gibi diğer faktörlerde bir işletmede, katlanılan maliyetlerin seviyesini etkileyebilir. Ancak hacim tabanlı maliyetleme sistemleri genelde bu etkileri göz önünde bulundurmamaktadırlar.¹⁵⁴

¹⁵¹ H. Thomas Johnson, "Activity-Based Information : A Blueprint For World-Class Management Accounting", **Management Accounting**, June 1988, s. 28.'den Türker Susmuş, "Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Yeni Bir Yaklaşım; Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme", (<http://bornova.ege.edu.tr/~turker/ABC.html>)

¹⁵² Emerson O. Henke and Charlene W. Spoede, **Cost Accounting; Managerial Use of Accounting Data**, Boston: PWS-Kent Publishing Co., 1991, s. 78-79'den Erden, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, s. 64-65.

¹⁵³ Horngren and Foster, **Cost Accounting; A Managerial Emphasis**, s. 151-152.

¹⁵⁴ Karcioğlu, a.g.e., s. 152.

3.2.2 Hizmet İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Gereği

Son yıllarda işletmeler üzerinde gerçekleştirilen araştırma sonuçları, işletmelerde genel üretim giderlerinin toplam maliyetler içerisindeki payının son yüz yıllık dönemde düzenli olarak arttığını buna karşılık, direkt işçilik giderlerinin ise aynı oranda azaldığını göstermektedir.¹⁵⁵

Üretim miktarlarının fabrika kapasitesinden çok müşteri ihtiyacına göre değişik hacimlerde gerçekleşir olması¹⁵⁶ ve yoğun rekabet ortamında esnek üretim sistemlerine dayalı teknolojilerin yarattığı yeni olanaklar, alıcıların tatminini işletme yönetiminin öncelikli hedefleri haline getirmiştir. Bu bağlamda;¹⁵⁷

- Hizmet çeşitliliğinin artması,
- Hizmetleri tasarımında daha sık değişiklikler yapılması,
- Daha küçük partiler halinde üretime gidilmesi,
- Hizmet kalitesinin ön plana çıkması gibi nedenler,

işletmelerde önceleri karşılaşılmayan çeşitlilik ve sayıda genel üretim giderlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Bugüne kadar geliştirilen maliyetleme yöntemleri finansal muhasebe gereksinimleri nedeniyle önem kazanamamıştır. Günümüzün karmaşık üretim ortamlarının izlenmesinde maliyetleme yöntemleri yavaş kalmakta, elde edilen maliyet bilgileri eksik oluşmaktadır. Saptanan bilgiler ışığı altında verilen yönetim muhasebesi kararları ise şüphe uyandırabilmektedir.¹⁵⁸

Günümüzde insanların kırsal kesimlerden kentlere doğru göç etmeleri hizmet sektörünün önemini daha da artırmaktadır. Önceleri bireylerin ve

¹⁵⁵ Jeffrey G. Miller and Thomas E. Vollmann, "The Hidden Factory", **Harvard Business Review**, September-October 1985'den Şakrak, a.g.e., s. 177.

¹⁵⁶ www.lib.lehigh.edu/wcb/schools/LEHI/bus/ksinclai/8/forums/forum5/messages/14.html

¹⁵⁷ Necmettin Erdoğan, a.g.e., s. 542.

¹⁵⁸ Hacırüstemoğlu, a.g.e., s. 312.

küçük toplulukların ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan hizmet işletmeleri günümüzde çok daha büyük boyutlarda ve çok çeşitli hizmetleri yerine getirmek amacıyla kurulmaktadır. İnsanların artan hizmet ihtiyacına bağlı olarak ortaya çıkan hizmet çeşitliliği hizmet işletmelerinde de üretim işletmelerinde olduğu gibi üretim sürecini ve dolayısıyla maliyetlendirme çalışmalarını daha karmaşık bir hale getirmekte, genel üretim giderlerinin çeşitlenmesine ve artmasına neden olmaktadır. Genel üretim giderlerinde görülen bu artış hacim tabanlı maliyetleme sistemlerini kullanan işletmelerde bazı durumlarda hatalı maliyet bilgilerinin oluşmasına sebep olabilmektedir. Bu ise söz konusu işletmenin diğer işletmelerle olan rekabet gücünü zayıflatmaktadır. Bundan dolayı genel üretim giderlerinin üretilen mal ve hizmetlere en doğru şekilde aktarılması büyük önem arz etmektedir.

Sonuç olarak faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine dayalı maliyet sistemleri günümüz rekabetçi koşullarının gereği olarak hizmet sektöründe de hacim tabanlı maliyetleme sistemlerinin yerini almaya başlamıştır.¹⁵⁹

3.2.3 Hizmet İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Uygulanabilirliği

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine dayalı maliyetleme sistemlerinin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi, maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olan faaliyetlerin belirlenebilmesi ve sunulan hizmet için bu faaliyetlerden ne kadar tüketildiğinin tespit edilebilmesine bağlıdır. Bu açıdan faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin hizmet işletmelerinde kullanılmasının temeldeki amacı, mal üreten firmalardakinden farklı değildir. Amaç, maliyet doğuran temel faaliyetleri belirlemek ve bir iş, hizmet, sözleşme veya müşteri için verilen her bir hizmette bu faaliyetlerden ne kadarının gerçekleştirildiğini dikkatlice takip etmektedir. Hizmet işletmelerinde de faaliyetleri, faaliyet maliyet havuzlarını ve maliyet etkenlerini belirlemek için mal üreten işletmelerdeki genel yaklaşım kullanılır. Ayrıca faaliyetlerin birim düzeyindeki faaliyetler, parti düzeyindeki faaliyetler, mamul (hizmet) düzeyindeki

¹⁵⁹ C. J. McNain, **World-Class Accounting and Finance**, Chicago: Irwin Inc., 1993, s. 124.

faaliyetler ve üretim yeri düzeyindeki faaliyetler olarak sınıflandırılmaları da aynen geçerlidir.¹⁶⁰

Ancak yöntemin hizmet işletmelerinde uygulanmasında dikkat edilmesi gereken önemli birkaç nokta söz konusudur. Bu noktalar şunlardır;

- Öncelikle hizmet işletmelerinde de imalat işletmelerinde olduğu gibi herhangi bir maliyet etkeni ile ilişkilendirebilecek olan faaliyetleri dikkatli bir şekilde saptamak ve bu faaliyetler ile ilgili maliyet havuzları oluşturmak büyük önem arz etmektedir.¹⁶¹
- Hizmet üreten işletmelerdeki maliyetlerin büyük bir kısmı, üretim yeri düzeyindeki faaliyetlere ait maliyetlerden oluşma eğilimi içindedir. Üretim yeri düzeyindeki faaliyetlere ait maliyetler ile müşteriye sunulan faturalandırılacak belirli bir hizmet arasında doğrudan ilişki kurmak çoğu zaman mümkün olmayabilir.¹⁶²
- Hizmet üretimi yapan işletmelerde çalışanlar tarafından yapılan faaliyetlerin çoğunun tekrarlanmayan işlere ait olması, faaliyet verilerini elde etmeyi oldukça zorlaştırmaktadır.¹⁶³
- Hizmet işletmelerinde dikkat edilmesi gereken diğer bir nokta ise; verilen hizmetin nitelik ve niceliğinin fiziksel mamul birimlerinde olduğu gibi standartlaştırılmasının mümkün olmamasıdır. Böyle olunca da faaliyetlerin standart maliyet etkenleri cinsinden ölçülmesi güçleşmektedir.¹⁶⁴
- Hizmet işletmelerinde, tüketiciye sunulacak olan hizmetlerin depolanabilir özellikte olmaması neticesinde hizmetle ilgili faaliyetler ancak müşteriye sunum aşamasında belirlenebilmektedir.¹⁶⁵ Bu

¹⁶⁰ Erden, **Mali Çözüm Dergisi**, s. 100.

¹⁶¹ Gürsoy, **a.g.e.**, s. 201.

¹⁶² Erden, **Mali Çözüm Dergisi**, s. 201.

¹⁶³ Erden, **Mali Çözüm Dergisi**, s. 201.

¹⁶⁴ Gürsoy, **a.g.e.**, s. 242.

¹⁶⁵ Anthony A. Atkinson ve diğerleri, **Management Accounting**, New Jersey: A Simon&Schuster Com., 1995, s. 112.

nedenle faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin hizmet işletmelerinde kullanılması diğer işletmelere nazaran daha karmaşık ve zordur.

Sonuç olarak yukarıda açıklanan sebepler göz önünde bulundurularak işletme yönetimi tarafından yöntemin uygulanabilirliği değerlendirildikten sonra faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine dayalı maliyetleme sistemlerinin işletmeye yarar sağlayabileceği kanısına varılırsa faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine dayalı maliyetleme sistemleri hem üretim yapan sanayii işletmelerinde hem de hizmet üreten hizmet işletmelerinde kullanılabilir.¹⁶⁶

3.2.4 Hizmet İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar

Hizmet sektöründe de yöntemin kullanılmasında karşılaşılan sorunlar sanayi işletmelerinde karşılaşılan sorunlarla büyük benzerlikler taşımaktadır. Bu nedenle faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulama aşamasında karşılaşılan sorunlar şu şekilde maddeleştirilebilir.¹⁶⁷

- Yöntemin uygulanmasında karşılaşılan ilk sorun, değişik faaliyetlerle bunların maliyetleri arasında sağlıklı bir sebep-sonuç ilişkisi kurmanın güçlüğüdür. Bu nedenle, işletme yönetiminin başarısı geniş ölçüde güvenilir maliyet etkenlerinin seçimine bağlıdır.
- Yöntemin uygulanmasında diğer önemli bir sorun ise, çeşitli faaliyetlerle nihai mamuller arasındaki bağlantıların sağlıklı bir biçimde saptanabilmesindeki zorluklar ve faaliyetler arasındaki düzey farklılıklarıdır.
- Faaliyete dayalı maliyetleme sistemlerine geçiş oldukça karmaşık ve büyük bir yatırım gerektirir. Yeni sistemin hayata geçirilmesi ile ilgili direkt maliyetlere ilave olarak, eski sistemin yürürlükten kaldırılması

¹⁶⁶ John Glynn, John Perrin and Micheal Murphy, **Accounting For Managers**, 2nd ed., London: Thomson Business Press, 1998, s. 260.

¹⁶⁷ Necmettin Erdoğan, **a.g.e.**, s. 544.

maliyetleri ile geçiş maliyetlerini de dikkate almak gerekir. Ayrıca hacim tabanlı maliyet sistemlerinin doğru sonuçlar verdiği bazı durumlarda faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerinin doğru sonuçlar verememesi de dikkate alınması gereken bir konudur.

3.2.5 Hizmet İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Başarı Şartları

Yapılan çalışmalar ve elde edilen sonuçlar ışığında faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine dayalı maliyet sistemlerinin başarıya ulaşmasında gerekli görülen şartlar 3 bölüm altında incelenebilir.

3.2.5.1 Yönetim Açısından

Yöntemin başarı şartları yönetim kadrosu göz önünde bulundurulduğunda şu şekilde sıralanabilir:¹⁶⁸

- Yöntemin ilk önce üst düzey, daha sonra alt düzey yönetim tarafından en iyi şekilde desteklenmesi.
- Yöntemin tasarımı ve uygulama aşamalarında yer alan departmanlar arasındaki bilgi akışının sürekliliği ve sağlamlığı.
- Muhasebeciler ve operasyon yöneticileri arasındaki ilişkilerin sağlamlığı.
- Yöntemin tasarımı ve uygulama aşamalarında uzman kişilerden yararlanma derecesi.

3.2.5.2 Üretim Sistemi Açısından

Uygulanan üretim sistemi göz önüne alındığında yöntemin başarısı için gerekli görülen şartlar şunlardır:¹⁶⁹

¹⁶⁸ Garrison and Noreen, **Managerial Accounting**, 9th ed., s. 324.

¹⁶⁹ Davies and Pain, **a.g.e.**, s. 325-326.

- Yöntemin işletmede gerçekleştirilen üretim sistemine uygulanabilirlik derecesi.
- Kişilerin yöntem içerisinde üstlenecekleri pozitif ve negatif roller.
- İşletmenin iç ve dış dünyayla olan bilgi ve teknoloji sisteminin entegrasyon derecesi.

3.2.5.3 Muhasebe Yönetimi Açısından

Muhasebe yönetimi açısından ele alındığında, yöntemin başarısı için gerekli görülen şartlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:¹⁷⁰

- Muhasebe yöneticileri, yöntemi muhasebenin temel kurallarını daima göz önünde bulundurarak ve muhasebe disiplini kaybetmeksizin uygulamalıdır.
- Yöntem sonucunda elde edilen maliyet bilgilerini en iyi şekilde analiz ederek, en doğru şekilde kullanmalıdırlar.
- Muhasebe yöneticileri, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine dayalı maliyetleme sistemine geçiş aşamasında, daha önceden kullanılan hacim tabanlı maliyetleme sistemini de paralel olarak kullanmalı her iki yöntemden elde edilen sonuçları karşılaştırmalı ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine dayalı maliyetleme sisteminden tatmin edici, doğru sonuçları elde ettikten sonra tamamen bu yöntemi uygulamaya geçirmelidirler.

3.2.6 Hizmet İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Sağladığı Avantajlar

Hizmet işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine dayalı maliyet sistemlerinin sağladığı avantajlar, yönetim açısından, maliyet bilgileri açısından ve raporlama açısından olmak üzere 3 başlık altında sıralanabilir:

¹⁷⁰ Nazım Hikmet, "Faaliyet Bazında Maliyet Sistemlerini Muhasebeciler Benimseyemiyorlar", *Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1, Mart 2001, s. 112.

3.2.6.1 Yönetim Açısından

Yönetim ve yönetim kararları açısından yöntemin sağladığı avantajları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.¹⁷¹

- Üretim gider maliyetlerinin çok sayıda maliyet havuzunda toplanması, yöneticilerin, işletme faaliyetlerini daha iyi analiz etme ve anlamalarına yardımcı olur.
- Yöneticileri, değişik maliyet kalemlerinin yüksek veya düşük olmasının gerçek nedenlerini araştırmaya teşvik eder ve üretilen her hizmet için kârlılığın değerlendirilmesine yardımcı olur.
- Hizmet fiyatlandırması gibi stratejik kararların daha gerçekçi ve doğru olarak alınmasını kolaylaştırır.
- Üretim süreçlerinin geliştirilmesi ve yeniden dizayn edilmesinde yönetimin yeni süreçlere adapte olmasını kolaylaştırır.
- İşletme yönetimine, diğer işletmelere karşı olan rekabet avantajlarının güçlü ve zayıf yönlerini belirlemede yardımcı olur.

3.2.6.2 Maliyet Bilgileri Açısından

Maliyetleme hesaplamalarında kullanılacak maliyet bilgileri göz önüne alındığında ise yöntemin avantajları şu şekilde sıralanabilir:¹⁷²

- Yöntem eskiden dolaylı kabul edilen bazı maliyetlerin dolaysız, sabit kabul edilen bazı maliyetlerin değişken olduğunu ortaya çıkarır.
- Dolaylı gibi görünen bazı maliyetleri dolaysız maliyetler haline getirir. Böylece gerçek maliyetlere daha anlamlı şekilde ulaşılır.

¹⁷¹ Karcioğlu, a.g.e., s. 149.; Gürsoy, a.g.e., s. 242.; Hacırüstemoğlu, a.g.e., s. 312-313.; Meigs ve diğerleri, a.g.e., s. 764.

¹⁷² Zeyyat Hatipoğlu, **Maliyet Muhasebesi**, Sedak Yayınları, 1995, s. 48.; Gürsoy, a.g.e., s. 242.; Hacırüstemoğlu, a.g.e., s. 312-313.

- Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, işletme personelini üretim sürecinde gerçekleştirilen işlem sayısını azaltmaya iter. Bu da, maliyeti azaltma davranışının değişmesine yardımcı olur.
- Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine dayalı maliyetleme sistemleri, göz önüne alınan faaliyetlerin maliyetlerine ek olarak kullanılmayan kapasitenin maliyetini de hesaba katar.

3.2.6.3 Raporlama Açısından

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine dayalı maliyet sistemlerinin raporlama açısından işletmeye sağladığı yararlar şu şekilde sıralanabilir.¹⁷³

- İşletmelerin birim hizmet maliyetlerini ve finansal rapor gereksinmelerini destekler ve yardımcı olur.
- İşletmenin farklı hizmetlerini nasıl birleştireceğini gösteren açık bir görüş sağlar.

Sonuç olarak faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kullanılarak alınan doğru ve stratejik kararlar, kaynak tüketimini belirli faaliyetler üzerinde yoğunlaştırmaktadır. Bu da işletme yönetimini, kaynak tüketimine neden olan işletme faaliyetlerine yönlendirmekte ve kârlı olmayan faaliyetlerin dolayısıyla hizmetlerin azaltılmasını ya da ortadan kaldırılmasını sağlamaktadır.¹⁷⁴

3.2.7 Hizmet İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Sakıncaları

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine dayalı maliyet sistemlerinin sakıncaları, maliyet etkenleri açısından, yöntemin uygulandığı hizmet işletmesi açısından ve maliyet bilgileri açısından olmak üzere 3 başlık altında incelenebilir.

¹⁷³ Edward J. Blocher, Kung H. Chen and Thomas W. Lin, **Cost Management; A Strategic Emphasis**, U.S.A: McGraw-Hill Inc., 1999, s. 100.; Gürsoy, a.g.e., s. 242.; Hacıüstemoğlu, a.g.e., s. 312-313.; Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen, **Management Accounting**, 3rd ed., Ohio: South Western Publishing Co., 1994, s. 489.

¹⁷⁴ www.activefinans.com/active/arsiv/sayi24/maliyet.html

3.2.7.1 Maliyet Etkenleri Açısından

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde ortaya çıkan maliyetlerin hizmet ile ilişkilendirilmesinde kullanılan maliyet etkenlerinin seçimi bakımından bazı sakıncalar söz konusu olabilmektedir. Bu sakıncalar aşağıda sıralanmıştır.¹⁷⁵

- Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde maliyet havuzlarının çokluğu nedeniyle kolayca ölçülebilen maliyet etkenlerinin bulunmaması maliyetleme çalışmalarını güçleştirmektedir.
- Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, keyfi dağıtım zorunluluğunu tümüyle ortadan kaldırmaz. Zira bir işletmede öyle maliyetler vardır ki, bunların mamullerle ilişkisini her hangi bir maliyet havuzu aracılığı ile kurmak mümkün değildir.

3.2.7.2 Yöntemin Uygulandığı Hizmet İşletmesi Açısından

Yöntemin uygulandığı hizmet işletmesinin yapısına bağlı olarak ortaya çıkan sakıncalar ise şu şekilde sıralanabilir.¹⁷⁶

- Faaliyetler arası çapraz ilişkilerin çok olduğu hizmet işletmelerinde faaliyet merkezlerinin sayısı değişkendir.
- Birleşik maliyetlerin bulunduğu hizmet işletmelerinde faaliyetlerin yeteri derecede belirgin olmaması hatalı maliyet sonuçlarının ortaya çıkmasına neden olur.

3.2.7.3 Maliyet Bilgileri Açısından

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine bağlı olarak, elde edilen maliyet bilgileri açısından yöntemin sakıncaları şu şekilde sıralanabilir:

¹⁷⁵ Gürsoy, a.g.e., s. 242.

¹⁷⁶ Blocher, Chen and Lin, a.g.e., s. 101.; Horngren, Sundem and Stratton, a.g.e., s. 141.; Davies ve Pain, a.g.e., s. 325-326.; Anderson ve diğerleri, a.g.e., s. 496.

- Maliyet hesaplamalarında her ne kadar faaliyet tabanlı bir maliyetleme söz konusu olsa da yöntem bazı maliyetleri göz ardı edebilmektedir. Bu da hatalı maliyet bilgilerinin oluşmasına neden olmaktadır. Örnek olarak pazarlama araştırma ve geliştirme maliyetleri gibi.
- Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine dayalı maliyetleme sistemleri hacim tabanlı maliyetleme sistemlerine göre daha kompleks ve maliyetlidir.
- Maliyet bilgilerine ulaşmak için ürün ile ilgili faaliyet ilişkilerine ihtiyaç duyulur. Bunun sonucu olarak da faaliyetler arasındaki ilişkilerin saptanamadığı üretim ortamlarında yöntemin uygulanabilirliği güçleşmektedir.

3.2.8 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Maliyetleme Sistemleri İle Hacim Tabanlı Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması

Gerek uygulama açısından gerekse elde edilen maliyet bilgileri açısından faaliyet tabanlı maliyetleme sistemleri ile hacim tabanlı maliyetleme sistemleri birçok açıdan farklılıklar gösterir. Bu farklılıklar şunlardır:¹⁷⁷

- Hacim tabanlı maliyetleme sistemlerinde maliyet atamaları için maliyetlerle, mamuller arasında direkt bir ilişki kurulamadığı zamanlarda kullanılan ölçütler genellikle hacim tabanlı ölçütler iken, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerinde kullanılan dağıtım ölçütleri gerçekleştirilen faaliyetlere göre farklılıklar gösterir.
- Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerinde hacim tabanlı maliyetleme sistemlerine göre daha fazla sayıda maliyet etkeni kullanılır.

¹⁷⁷ Morse, Davis and Hartgraves, a.g.e., s. 607-608.; Hansen and Mowen, **Management Accounting**, 2nd ed., s. 251.; Garrison ve Noreen, **Managerial Accounting**, 9th ed., s. 323.; Charles T. Horngren, George Foster, Srikant M. Datar, **Cost Accounting**, 9th ed., New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1997, s. 152.; www.lib.lehigh.edu/wcb/schools/LEHI/bus/ksinclai/8/forums/forum5/messages/14.html; Shane Moriarity ve Carl P.Allen, a.g.e., 471.; Türker Susmuş, a.g.e., (<http://bornova.ege.edu.tr/~turkers/ABC.html>).

- Hacim tabanlı maliyetleme sistemlerinde bütün maliyetler ürün ile ilişkili olmasa bile ürün maliyetlerine yansımaktayken faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerinde bu söz konusu değildir. Örnek olarak işletme güvenliğinin üretilen ürünle herhangi bir ilişkisi söz konusu değildir.
- Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerinde faaliyetlerin maliyetlerinin bilinmesi yöneticilere maliyet tasarrufu imkanı sağlarken hacim tabanlı maliyet sistemlerinde yöneticiler faaliyetler hakkında gerekli bilgiye sahip değildirler.
- Hacim tabanlı maliyetleme sistemlerinde hizmet için gerçekleştirilen işlemler çok fazla dikkate alınmazken faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerinde gerçekleştirilen her işlem ilgili departman tarafından gözlenir ve dikkate alınır.
- Hacim tabanlı maliyetleme sistemlerinde maliyet havuzu sayısı az iken faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerinde daha çok maliyet havuzu kullanılır. Bu sayede daha doğru maliyet bilgileri elde edilebilir.
- Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi maliyetlerin tahsisi aşamasında diğer yöntemlerden farklılık gösterir. Çünkü genel üretim giderlerinin ayrıntılı olarak izlenmesini ve bunun sonucunda daha doğru maliyet bilgilerine ulaşılmasını sağlar. Bu durum farklı türden mamul üretimlerinde daha da belirgindir.
- Bazı maliyetler kısa zamanda sabit gibi gözükürken uzun dönemde değişken olabilir. Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi bu noktayı maliyet hesaplamalarında dikkate alırken hacim tabanlı maliyetleme yöntemleri bu konuda başarısızdır.
- Son olarak hacim tabanlı maliyetleme sistemlerinin gelişen teknoloji nedeniyle ortaya çıkan yeniliklere uyum sağlamaları her geçen gün biraz daha zorlaşmaktadır. Bu da organizasyondaki bölümlerin ve işletme kârlılığının izlenmesini güçleştirmektedir.

IV . BÖLÜM

4 FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN BİR HİZMET İŞLETMESİNDE UYGULANMASI

Çalışmanın bu bölümünde fabrika, şantiye, ev, muhtelif kurum ve kuruluşların yemek ihtiyacını karşılayan orta ölçekli bir yemek üretim işletmesinde faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğine dair örnek bir uygulama yer almaktadır.

4.1 Örnek İşletme İle İlgili Genel Bilgiler

Uygulamanın gerçekleştirildiği yemek üretim işletmesi 1994 yılında fabrika, şantiye, ev, muhtelif kurum ve kuruluşların yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla faaliyete başlamıştır. İşletme halen Hereke yolu üzerinde 460m²'lik alan üzerinde faaliyetine devam etmektedir. İşletmenin üretimde bulunduğu bina kiralıktır. İşletme emek yoğun bir üretim sistemine sahiptir ve işletmede 1 gıda mühendisi, 1 gıda teknikeri, 1 sekreter (tahsilat), 1 depo elemanı, 2 aşçı, 3 yardımcı, 3 şoför ve 2 bulaşıkçı olmak üzere toplam 14 personel çalışmaktadır.

İşletmede biri soğuk hava diğeri kuru bakliyat deposu olmak üzere iki depo kullanılmakta üretilen malzemeler bir gün önceden temin edilmekte ve bu depolarda muhafaza edilmektedir. Ayrıca İşletmede yemekleri pişirmek için 2 fırın ve 7 ocak, bulaşıkları yıkamak için 1 bulaşık makinesi ve üretilen ürünlerin müşteriye dağıtımını amacıyla 2'si kiralık 1'i işletmeye ait olmak üzere toplam 3 araç bulunmaktadır. Bu araç ve makinelerden sadece işletmeye ait bulunan 1 araç için amortisman ayrılmaktadır.

İşletmede üretim aylık olarak alınan siparişlere uygun olarak hazırlanan listeler göz önünde bulundurularak gerçekleştirilmektedir. Günlük olarak müşterilere 4 çeşit yemek sunulmakta ve üretilen yemek sayısı müşterilerin üretim öncesi talepleri çerçevesinde değişiklik gösterebilmektedir.

İşletmenin çok fazla sayıda ürün üretmesi ve her ay üretilen ürünlerin değişiklik göstermesi nedeniyle hesaplamalarda kolaylık sağlaması açısından

işletmeye ait bir aylık veriler göz önünde bulundurulmuş ve uygulama bu doğrultuda gerçekleştirilmiştir. Aşağıda örnek işletmenin bir aylık dönemine ait işletme gider tablosu, aylık yemek listesi tablosu ve aylık malzeme alım listelerine ait tablolar yer almaktadır.

İşletme Giderleri	Tutarı
Personel Giderleri (Maaş + SSK)	7.250.000.000
LPG (Ocak ve Fırın)	1.800.000.000
Aydınlanma+Temizlik+Su	410.000.000
Enerji(Depolar ve Bulaşık Makinesi)	585.000.000
Bina Kira ve Vergi	1.000.000.000
Araç Kira, Bakım Onarım, Mazot ve Amortisman	1.950.000.000
Haberleşme ve Diğer	280.000.000
TOPLAM	13.275.000.000

Tablo 1: Örnek İşletmeye Ait Gider Tablosu

TARİH	1 GRUP YEMEKLER	2 GRUP YEMEKLER	3 GRUP YEMEKLER	4 GRUP YEMEKLER	HER ÜRÜN İÇİN ÜRETİM SAYISI
01.X.2004	DÜĞÜN ÇORBASI	İZMİR KÖFTE	PIRINÇ PİLAVI	CACIK	429
02.X.2004	EZOĞELİN ÇORBASI	KIYMALI İSPANAK	MAKARNA	YOĞURT	423
03.X.2004	MANTAR ÇORBASI	K.BUDU KÖFTE	PIRINÇ PİLAVI	KEMALPAŞA	414
04.X.2004	TAVUKSUYU ÇORBA	TAVUK HAŞLAMA	PIRINÇ PİLAVI	SALATA	317
05.X.2004	MERCİMEK ÇORBASI	ETLİ NOHUT	DOMATESLİ PİLAV	MEYVE	426
06.X.2004	EZOĞELİN ÇORBASI	ROSTO KÖFTE	SEBZELİ PİLAV	KADAYIF	411
07.X.2004	YAYLA ÇORBASI	FIRIN TÜRLÜ	PEYN.BURG.MAKARNA	YOĞURT	422
08.X.2004	MERCİMEK ÇORBASI	TAVUK ŞİŞ	PIRINÇ PİLAVI	ELMA KOMPOSTO	416
09.X.2004	DÜĞÜN ÇORBASI	ORMAN KEBABI	BULGUR PİLAVI	CACIK	418
10.X.2004	SEBZE ÇORBASI	İZMİR KÖFTE	SEBZELİ PİLAV	SALATA	404
11.X.2004	EZOĞELİN ÇORBASI	ETLİ PATATES	PEYNİRLİ MAKARNA	YOĞURT	310
12.X.2004	MERCİMEK ÇORBASI	FIRIN TAVUK	SEBZELİ PİLAV	KADAYIF	457
13.X.2004	PAŞA ÇORBASI	PATLICAN MUSAKKA	PIRINÇ PİLAVI	CACIK	414
14.X.2004	EZOĞELİN ÇORBASI	ROSTO KÖFTE	SALÇALI MAKARNA	M.SALATA	397
15.X.2004	SULTAN ÇORBASI	ETLİ NOHUT	PIRINÇ PİLAVI	CACIK	408
16.X.2004	TAVUKSUYU ÇORBA	ÇİFTLİK KÖFTE	MAKARNA	ŞEKERPAZE	381
17.X.2004	DOM.TEL.ŞEH.ÇORBA	SEBZELİ KEBAP	ARPA ŞEH.PİLAV	CACIK	365
18.X.2004	MERCİMEK ÇORBASI	TAVUK SİNİTSEL	ARPA ŞEH.PİLAV	AYRAN	373
19.X.2004	DÜĞÜN ÇORBASI	ETLİ KURUFASULYE	PIRINÇ PİLAVI	KARIŞIK TURŞU	380
20.X.2004	YAYLA ÇORBASI	FIRIN KÖFTE	PEY.KESME MAKARNA	KEŞKÜL	415
21.X.2004	MERCİMEK ÇORBASI	ETLİ KABAK DOLMA	TEPSİ BÖREĞİ	YOĞURT	416
22.X.2004	EZOĞELİN ÇORBASI	TAVUK HAŞLAMA	DOMATESLİ PİLAV	YOĞURT	389
23.X.2004	MANTAR ÇORBASI	KAYSERİ KÖFTE	MAKARNA	REVANİ	350
24.X.2004	DOMATES ÇORBASI	FIRIN PATATES	PIRINÇ PİLAVI	M.SALATA	353
25.X.2004	PAŞA ÇORBASI	İZMİR KÖFTE	BULGUR PİLAVI	MEYVE	260
26.X.2004	DÜĞÜN ÇORBASI	ETLİ NOHUT	PIRINÇ PİLAVI	SALATA	403
27.X.2004	MERCİMEK ÇORBASI	PİLİÇ TOPKAPI	PIRINÇ PİLAVI	KEMALPAŞA	364
28.X.2004	EZOĞELİN ÇORBASI	KIYMALI KAPUSKA	MAKARNA	CACIK	386
29.X.2004	TAVUKSUYU ÇORBA	SEBZELİ KEBAP	PEYN.BURG.MAKARNA	SALATA	384
30.X.2004	EZOĞELİN ÇORBASI	K.BUDU KÖFTE	SALÇALI MAKARNA	AYRAN	411
				TOPLAM	11696

Tablo 2 : Aylık Yemek Listesi

MALZEME	Domates Çorbası	Domatesli Tel Şehriye	Düğün Çorbası	Mantar Çorbası	Paşa Çorbası	Yayla Çorbası	Sebze Çorbası	Tavuk Suyu Çorba	Ezogelin Çorba	Mercimek Çorbası	Sultan Çorbası	TOPLAM
Aroma				449								449 Gr.
Arpa şehriye											4.760	4.760 Gr.
Baharat					658							658 Gr.
Biber			3.791					3.864				7.655 Gr.
Bulgur					3.288							3.288 Gr.
Domates		2.433	7.581					3.864				13.878 Gr.
Havuç							4.179					4.179 Gr.
Kaşar	588											588 Gr.
Kekik											136	136 Gr.
Kıyma			7.581									7.581 Gr.
Limonsuyu		2.433		2.247								4.680 Lt.
Mantar				11.235								11.235 Gr.
Margarin			1.516			1.860	1.393					4.769 Gr.
Maydonoz							279	386				665 Gr.
Mercimek					8.220				72.720	55.579		136.519 Gr.
Nane						744			1.364			2.108 Gr.
Patates							6.966					6.966 Gr.
Pirinç						7.440						7.440 Gr.
Pulbiber	353								1.818			2.171 Gr.
Salça	4.707								27.270			31.977 Gr.
Sıvıyağ	5.883		15.163	8.988	6.576	5.580	2.786	9.661	36.360	32.693	4.080	127.770 Lt.
Süt	11.767											11.767 Lt.
Tavuk bulyon			569				139		909		204	1.821 Gr.
Tel şehriye		2.433			2.466			7.729				12.628 Gr.
Tuz	1.177	1.217	5.686	2.247		3.720	1.393	3.864	9.090	6.539	1.360	36.293 Gr.
Un	5.883		22.744	13.482	8.220	7.440	6.966	9.661	45.450	32.693	4.080	156.619 Gr.
Yoğurt						18.600					17.000	35.600 Gr.
Yumurta						74						74 Ad.

Tablo 3 : 1. Grup Yemekler İçin Malzeme İhtiyaç Tablosu

MALZEME	Çiftlik Köfte	Kabak Dolma	Kurufasulye	Etili Nohut	Etili Patates	Fırın Köfte	Fırın Patates	Fırın Tavuk	Fırın Türü	Izmir Köfte	TOPLAM
Baharat	476									1.438	1.914 Gr.
Bayaz lahana											0 Gr.
Bezelye	14.288										14.288 Gr.
Biber	963				2.214		2.241				5.408 Gr.
Bütün tavuk								114.250			114.250 Gr.
Dereotu		4.894									4.894 Gr.
Domates	1.905	3.059			4.429		4.483		1.055		14.931 Gr.
Ekmeç	3.334									11.505	14.839 Gr.
Et	19.050		19.000	19.439	7.750		6.724		5.275	51.774	129.012 Gr.
Et suyu				530					106		636 Gr.
Galefa unu											0 Gr.
Havuç	4.763								8.440		13.203 Gr.
Ispanak											0 Gr.
Kabak		85.647							12.660		98.307 Gr.
Karabiber		122	633			1.383					2.138 Gr.
Kekik						1.383		816			2.199 Gr.
Kimyon						1.383					1.383 Gr.
Kıyma		6.118				27.667					33.785 Gr.
Kurufasulye			57.000								57.000 Gr.
Maydonoz										575	575 Gr.
Nane		122									122 Gr.
Nohut				95.426							95.426 Gr.
Patates	42.863				77.500	83.000	78.444	81.607	52.750	143.816	569.980 Gr.
Patlıcan											0 Gr.
Pirinç		2.447									2.447 Gr.
Pulbiber		122				1.383		816			2.321 Gr.
Salça	2.858	3.671	9.500	12.370	5.536	13.833	4.483		1.055	14.382	67.688 Gr.
Sarımsak			1.267			2.767				575	4.609 Gr.
Sıvıyağ	0.963	3.671	9.500	14.137	2.214	27.667	4.483	16.321	3.165	43.145	125.256 Lt.
Soğan	6.668	4.894	12.667	14.137	4.429	27.667	5.603		1.055	5.753	82.873 Gr.
Süt	1.429										1.429 Lt.
Tavuk göğsü											0 Gr.
Taze fasulye									12.133		12.133 Gr.
Toz biber								816			816 Gr.
Tuz	963		3.800	3.534	2.214	13.833	1.121	8.161	1.055		34.671 Gr.
Un		1.224		3.534							4.758 Gr.
Yumurta	19									43	62 Ad.

Tablo 4-a : 2. Grup Yemekler için Malzeme İhtiyaç Tablosu

MALZEME	Diğer Sayfadan	K.Budu Köfte	Kıymalı İspanak	Kıymalı Kapuska	Orman Kebabı	Patlıcan	Tavuk Şiş	Piliç Topkapı	Rosto Kabuska	Sebzeli Kebab	Tavuk Haslama	Tavuk Şintisel	Kayseri Köfte	TOPLAM
Baharat	1.914												530	2.444 Gr.
Beyaz lahana	0			104.324										104.324 Gr.
Bezelye	14.288				40.484									92.222 Gr.
Biber	5.408					1.183							5.303	21.257 Gr.
Bütün tavuk	114.250							93.909			170.617			378.776 Gr.
Dereotu	4.894													4.894 Gr.
Domates	14.931				1.012	3.549				9.363			11.667	40.522 Gr.
Ekmeç	14.839				10.121	5.914			60.600	22.470			5.303	20.142 Gr.
Et	129.012												26.515	264.632 Gr.
Et suyu	636						3.703					4.605		636 Gr.
Galetta unu	0													8.308 Gr.
Havuç	13.203		5.795		5.061					18.725			1.061	43.845 Gr.
İspanak	0		81.123											81.123 Gr.
Kabak	98.307													98.307 Gr.
Karabiber	2.138	825			101	118			505					3.687 Gr.
Kökük	2.199	825					123		505			230		3.882 Gr.
Kıymyon	1.383													1.383 Gr.
Kıyma	33.785	66.000	3.477	10.432		7.097								120.791 Gr.
Kurufasulye	57.000													57.000 Gr.
Maydonoz	575	1.650											212	2.437 Gr.
Nane	122													122 Gr.
Nohut	95.426													95.426 Gr.
Patates	559.980	99.000			40.484		61.721	45.708	151.500	37.450	78.444	69.074		1.143.361 Gr.
Patlıcan	0					106.457								106.457 Gr.
Pırlınc	2.447	20.625	4.636											27.708 Gr.
Pulbiber	2.321	825		1.565			123		505					5.339 Gr.
Salça	67.688		4.636	10.432	5.061	3.549		3.324	15.150	4.681	5.863		4.242	124.646 Gr.
Sarımsak	4.609								1.010					5.619 Gr.
Sıvıyağ	125.256	33.000	3.477	10.432	7.085	3.548	12.344	2.493	30.300	3.745	5.863	13.815	2.121	253.499 Lt.
Soğan	82.873	16.500	6.953	20.865	6.073	17.743			20.200	18.725			2.121	192.063 Gr.
Süt	1.429													1.429 Lt.
Tavuk göğsü	0						46.908					62.167		109.075 Gr.
Taze fasulye	12.133													12.133 Gr.
Toz biber	816						123	83						1.022 Gr.
Tuz	34.671			5.216	3.036	1.774	1.234	1.662	10.100	3.745	1.961	2.302		65.701 Gr.
Un	4.758	24.750	2.318			2.366		831			3.922		1.061	40.006 Gr.
Yumurta	62	660	116										11	849 Ad.

Tablo 4-b : 2. Grup Yemekler için Malzeme İhtiyaç Tablosu

MALZEME	Arpa Şehriyeli Pıllav	Bulgur Pıllavı	Domatesli Pıllav	Makarna	Peynirli Makarna	Pirinç Pıllavı	Satçalı Makarna	Sebzeli Pıllav	Tepsi Böreği	TOPLAM
Arpa şehriye	4.761					24.363				29.124 Gr.
Beyaz peynir					42.528					42.528 Gr.
Bezelye								23.556		23.556 Gr.
Biber		3.390					3.438			6.828 Gr.
Bulgur		40.680								40.680 Gr.
Domates		6.780	18.808				6.877			32.465 Gr.
Ekşimek									4.295	4.295 Gr.
Havuç								16.489		16.489 Gr.
Makarna				102.667	74.424		44.698			221.789 Gr.
Margarin					5.316					5.316 Gr.
Maydanoz					2.126				245	2.371 Gr.
Nane		678								678 Gr.
Pirinç	76.181		75.231			365.438		117.778		634.628 Gr.
Pulbiber		1.017								1.017 Gr.
Satça		3.390								3.390 Gr.
Sıvıyağ	14.284		12.538	25.667	10.632	56.846	5,157	23,556	3,681	152,381 Lt.
Soğan		13.560								13.560 Gr.
Tuz	2.381	3.390	6.269		10.632	8.121	6.877	4.711		42.381 Gr.
Yoğurt									12.271	12.271 Gr.
Yufka									36.814	36.814 Gr.
Yumurta									43	43 Ad.

Tablo 5 : 3. Grup Yemekler İçin Malzeme İhtiyaç Tablosu

MAZLEME	Ayran	Cacık	Elma Komp.	Kadayıf	Turşu	K.paşa Tatlısı	Keşkül	Meyve	Revani	Salata	Şekerpare	Yoğurt	TOPLAM
Domates										58.904			58.904 Gr.
Elma			23.296					54.765					78.061 Gr.
H.cevizi							216						216 Gr.
Havuç										176.713			176.713 Gr.
Hiyar		36.300											36.300 Gr.
K.Lahana										78.539			78.539 Gr.
Kadayıf				124.000									124.000 Gr.
Kemalpaşa						16.208							16.208 Gr.
Kıvırcık									98.174				98.174 Gr.
Limon Suyu									19.635				19.635 Lt.
Nane		1.210											1.210 Gr.
Nişasta							4.312						4.312 Gr.
Portakal								103.765					103.765 Gr.
Revani									13.125				13.125 Gr.
Sirke										19.635			19.635 Lt.
Sıvıyağ		6.050											6.050 Lt.
Süt							19.403						19.403 Lt.
Şekerpare											20.053		20.053 Gr.
Toz şeker			19.968	20.667		24.313	17.247		17.500		30.079		129.774 Gr.
Turşu					29.231								29.231 Gr.
Tuz	392	2.420											2.812 Gr.
Yoğurt	117.600	363.000										392.000	872.600 Gr.
Yumurta							32						32 Ad.

Tablo 6 : 4. Grup Yemekler İçin Malzeme İhtiyaç Tablosu

Malzeme Adı	Harcama Miktarı	Birim Ücreti	Toplam Tutar	Malzeme Adı	Harcama Miktarı	Birim Ücreti	Toplam Tutar
Aroma	449	5.000.000	2.245.000	Makarna	221.789	1.070.000	237.314.230
Arpa şehriye	33.884	1.070.000	36.255.880	Mantar	11.235	3.000.000	33.705.000
Baharat	3.102	5.000.000	15.510.000	Margarin	10.085	550.000	5.546.750
Beyaz lahana	104.324	800.000	83.459.200	Maydonoz	5.473	2.000.000	10.946.000
Beyaz peynir	42.528	3.300.000	140.342.400	Mercimek	136.519	975.000	133.106.025
Bezelye	115.778	1.150.000	133.144.700	Nane	4.118	3.000.000	12.354.000
Biber	35.740	1.700.000	60.758.000	Niğasta	4.312	1.700.000	7.330.400
Bulgur	43.968	815.000	35.833.920	Nohut	95.426	1.100.000	104.968.600
Bütün tavuk	378.776	3.050.000	1.155.266.800	Patates	1.150.327	350.000	402.614.450
Dereotu	4.894	3.000.000	14.682.000	Patlıcan	106.457	1.400.000	149.039.800
Domates	145.769	1.000.000	145.769.000	Pirinç	669.776	1.470.000	984.570.720
Ekmek	20.142	1.000.000	20.142.000	Portakal	103.765	1.100.000	114.141.500
Ekşimek	4.295	1.800.000	7.731.000	Pulbiber	8.527	3.500.000	29.844.500
Elma	78.061	900.000	70.254.900	Revani	13.125	6.700.000	87.937.500
Et	254.632	9.050.000	2.304.419.600	Salça	160.013	1.300.000	208.016.900
Et suyu	636	5.000.000	3.180.000	Sarımsak	5.619	2.500.000	14.047.500
Galeta unu	8.308	2.000.000	16.616.000	Sirke	19.635	375.000	7.363.125
H.cevizi	216	6.000.000	1.296.000	Sıvıyağ	539.680	2.000.000	1.079.360.000
Havuç	241.226	400.000	96.490.400	Soğan	205.613	1.300.000	267.296.900
Hıyar	36.300	950.000	34.485.000	Süt	32.599	700.000	22.819.300
Ispanak	81.123	550.000	44.617.650	Şekerpare	20.053	1.750.000	35.092.750
K.Lahana	78.539	700.000	54.977.300	Tavuk bulyon	1.821	5.000.000	9.105.000
Kabak	98.307	850.000	83.560.950	Tavuk göğsü	109.075	3.500.000	381.762.500
Kadayıf	124.000	1.500.000	186.000.000	Taze fasulye	12.133	2.500.000	30.332.500
Karabiber	3.687	3.000.000	11.061.000	Tel şehriye	12.628	1.070.000	13.511.960
Kaşar	588	6.700.000	3.939.600	Toz şeker	129.774	1.680.000	218.020.320
Kekik	4.018	3.500.000	14.063.000	Tozbiber	1.022	3.500.000	3.577.000
Kemalpaşa	16.208	1.700.000	27.553.600	Turşu	29.231	1.200.000	35.077.200
Kimyon	1.383	2.500.000	3.457.500	Tuz	147.187	200.000	29.437.400
Kıvırcık	98.174	500.000	49.087.000	Un	196.625	650.000	127.806.250
Kıyma	128.372	11.000.000	1.412.092.000	Yoğurt	920.471	1.000.000	920.471.000
Kurufasulye	57.000	1.050.000	59.850.000	Yufka	36.814	1.350.000	49.698.900
Limon suyu	24.315	500.000	12.157.500	Yumurta	998	100.000	99.800.000
TOPLAM			6.340.298.900	TOPLAM			5.866.015.980
GENEL TOPLAM							12.206.314.880

Tablo 7 : Üretimde Kullanılacak Malzeme Listesi

4.2 Örnek İşletmede Hacim Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması

Örnek işletmede hacim tabanlı maliyetleme yöntemi kullanılarak her bir yemek için maliyetler şu şekilde hesaplanmaktadır. İlk olarak her yemeğin toplam direkt ilk madde malzeme giderleri bulunmakta daha sonrada bulunan bu değerlere genel üretim giderleri eklenerek toplam ve birim maliyet değerlerine ulaşılmaktadır. Örnek olarak domates çorbası için maliyet hesaplamaları şu şekilde gerçekleştirilmektedir.

Domates çorbası ilk madde malzeme giderleri :

Ürün Adı : Domatesli Çorba			Üretim Miktarı : 353
Malzeme Adı	Üretim İçin Kullanılan Malzeme Miktarı	Birim Fiyat	Toplam
Süt	11,767 Lt.	700.000	8.236.900
Un	5.883 Gr.	650	3.823.950
Sıvıyağ	5,883 Lt.	2.000.000	11.766.000
Tuz	1.177 Gr.	200	235.400
Salça	4.707 Gr.	1.300	6.119.100
Pulbiber	353 Gr.	3.500	1.235.500
Kaşar	588 Gr.	6.700	3.939.600
Toplam Gider			35.356.450
Birim Gider			100.159

Tablo 8 : Domates Çorbası Direkt İlk Madde Malzeme Gider Tablosu

Domates çorbası toplam genel üretim giderleri :

Domates çorbası için GÜG = Ay içerisindeki toplam GÜG / Ay içerisindeki top. üretim (porsiyon) say. x Ay içerisinde üretilen top. domates çorbası say.

Domates çorbası için GÜG = 13.275.000.000 / 46.784 x 353

Domates çorbası için GÜG = 100.164.052

Domates çorbası için birim GÜG = 100.164.052 / 353

Domates çorbası için birim GÜG = 283.750

Domates çorbasının toplam maliyeti :

Domates çor. toplam maliyet = DİMM giderleri + GÜG

Domates çor. toplam maliyet = 35.356.450 + 100.164.052 = 135.520.502.-TL

Domates çor. birim maliyet = 135.520.502 / 353 = 383.911.-TL'dir.

Diğer yemeklere ait maliyet değerleri aşağıda tablo 9'da gösterilmiştir.

Uygulanan Yöntem.....:		Hacim Tabanlı Maliyetleme			
ÜRÜN ADI	Aylık Üretim Sayısı	Direkt İlk Madde Malzeme	Genel Üretim Giderleri	Toplam Maliyet	Birim Maliyet
Domates Çorbası	353	35.356.450	100.164.052	135.520.502	383.911
Dom. Tel Şehriye	365	6.496.210	103.569.062	110.065.272	301.549
Düğün Çorbası	1.630	147.342.300	462.513.894	609.856.194	374.145
Mantar Çorbası	764	64.262.200	216.785.653	281.047.853	367.864
Paşa Çorbası	674	35.117.840	191.248.076	226.365.916	335.854
Yayla Çorbası	837	56.931.800	237.499.466	294.431.266	351.770
Sebze Çorbası	404	16.507.350	114.635.345	131.142.695	324.611
Tavuk Suyu Çorbası	1.082	45.849.280	307.018.425	352.867.705	326.125
Ezogelin Çorbası	2.727	225.433.500	773.788.582	999.222.082	366.418
Mercimek Çorbası	2.452	142.133.775	695.757.096	837.890.871	341.717
Sultan Çorbası	408	34.673.200	115.770.349	150.443.549	368.734
Çiftlik Köfte	381	232.360.750	108.109.076	340.469.826	893.622
Kabak Dolması	416	181.867.140	118.040.356	299.907.496	720.931
Etli Kurufasulye	380	285.443.600	107.825.325	393.268.925	1.034.918
Etli Nohut	1.237	349.278.550	350.999.808	700.278.358	566.110
Etli Patates	310	123.280.600	87.962.765	211.243.365	681.430
Fırın Köfte	415	469.642.600	117.756.605	587.399.205	1.415.420
Fırın Patates	353	118.902.300	100.164.052	219.066.352	620.585
Fırın Tavuk	457	419.867.150	129.674.141	549.541.291	1.202.497
Fırın Türü	422	121.539.750	119.742.861	241.282.611	571.760
İzmir Köfte	1.093	656.938.300	310.139.685	967.077.985	884.792
Kadınbudu Köfte	825	972.056.250	234.094.455	1.206.150.705	1.462.001
Kıymalı Ispanak	423	127.123.970	120.026.612	247.150.582	584.280
Kıymalı Kapuska	386	266.282.000	109.527.830	375.809.830	973.601
Orman Kebabı	418	184.911.850	118.607.857	303.519.707	726.124
Patlıcan	414	323.210.900	117.472.854	440.683.754	1.064.454
Tavuk Şiş	416	219.412.650	118.040.356	337.453.006	811.185
Piliç Topkapı	364	312.890.500	103.285.311	416.175.811	1.143.340
Rosto Köfte	808	717.605.000	229.270.691	946.875.691	1.171.876
Sebzeli Kebap	749	330.965.400	212.529.390	543.494.790	725.627
Tavuk Haşlama	706	570.192.650	200.328.104	770.520.754	1.091.389
Tavuk Şinitse	373	279.865.800	105.839.069	385.704.869	1.034.061
Kayseri Köfte	350	283.747.800	99.312.799	383.060.599	1.094.459
Arpa Şeh. Pilav	738	146.124.540	209.408.131	355.532.671	481.752
Bulgur Pilavı	678	74.003.700	192.383.080	266.386.780	392.901
Domatesli Pilav	815	155.727.370	231.256.947	386.984.317	474.827
Makarna	1.540	161.187.690	436.976.317	598.164.007	388.418
Peynirli Makarna	1.531	250.542.280	434.422.559	684.964.839	447.397
Pirinç Pilavı	3.898	678.578.470	1.106.060.833	1.784.639.303	457.835
Salçalı Makarna	808	72.237.860	229.270.691	301.508.551	373.154
Sebzeli Pilav	1.272	254.872.860	360.931.088	615.803.948	484.123
Tepsi Böreği	416	81.852.900	118.040.356	199.893.256	480.513
Ayran	784	117.678.400	222.460.670	340.139.070	433.851
Cacık	2.420	413.699.000	686.677.069	1.100.376.069	454.701
Elma Komposto	416	54.512.640	118.040.356	172.552.996	414.791
Kadayıf	868	220.720.560	246.295.742	467.016.302	538.037
Karışık Turşu	380	35.077.200	107.825.325	142.902.525	376.059
Kemalpaşa	778	68.399.440	220.758.165	289.157.605	371.668
Keşkül	415	54.383.460	117.756.605	172.140.065	414.795
Meyve	686	163.430.000	194.653.087	358.083.087	521.987
Revani	350	117.337.500	99.312.799	216.650.299	619.001
Salata	2.258	250.834.125	640.709.431	891.543.556	394.838
Şekerpare	381	85.625.470	108.109.076	193.734.546	508.490
Yoğurt	1.960	392.000.000	556.151.676	948.151.676	483.751
TOPLAM	46.784	12.206.314.880	13.275.000.000	25.481.314.880	33.830.047

Tablo 9 : Hacim Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Maliyet Tablosu

4.3 Örnek İşletmede Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde de diğer maliyetleme yöntemlerinde olduğu gibi, en doğru bilgilerin elde edilebilmesi maliyetleme yöntemi ile yöntemin uygulanma aşamasında görev alacak personelin uyumuna bağlıdır. Çünkü uygulanan maliyetleme yöntemi hizmet işletmesi ile ne kadar uyumlu olursa olsun uygulama hatalı olduktan sonra istenilen sonuçlara ulaşmak imkansızdır. Bundan dolayı örnek uygulama da bu durum göz önünde bulundurulmuş ve yöntemin uygulama aşamalarına başlanmadan önce işletme yönetimi ve personeli yöntem hakkında en iyi şekilde bilgilendirilmiştir.

Örnek işletmede faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanması daha önceden belirtilen uygulama aşamaları göz önünde bulundurularak aşağıdaki şekilde gerçekleştirilmiştir.

4.3.1 Süreç Değerleme Analizi

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulama aşamalarından ilki süreç değerlendirme analizidir. Süreç değerlendirme analizinde üretim süreci en iyi şekilde analiz edilmekte ve üretim ile ilgili her bir faaliyet belirlenerek oluşturulan iş akış şeması üzerinde ortaya konmaktadır. Uygulamanın gerçekleştirildiği örnek işletmedeki üretim yapısı ve iş akış şeması aşağıdaki gibidir.

Üretim Süreci Adımları			
1	Siparişlerin Alınması	9	Pişirme Öncesi Son Yıkama
2	Alınan Siparişlere Göre Üretim Planlaması ve Üretim Malzemesinin Alımı	10	Ön Pişirme
3	Deponun Malzeme Girişleri İçin Hazırlanması	11	Pişirme
4	Üretim Öncesi Malzeme Kontrolü	12	Üretim Sonrası Kontrol
5	Malzemenin Depolanması	13	Üretim Sonrası Depolama
6	Üretim İçin Malzemenin Yıkaması	14	Sevkiyat Hazırlığı
7	Malzemenin Ayıklanması	15	Sevkiyat
8	Malzemenin Kesilmesi	16	Geri Gelen Dağıtım Malzemelerinin Yıkaması

Tablo 10 : Örnek İşletmeye Ait Üretim Süreci

4.3.2 Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Hizmet işletmelerinin genel yapısı itibarıyla bu tür işletmelerde üretim emek yoğun bir şekilde gerçekleştirilmektedir. Bundan dolayı üretim aşamasında gerçekleştirilen her faaliyet kendisiyle ilgili üretim yerinden çok faaliyet grubuyla ilişkilendirilmeli ve faaliyet merkezleri bu gruplar dikkate alınarak oluşturulmalıdır. Örnek işletmede oluşturulan faaliyet merkezleri ve özellikleri şunlardır.

FAALİYETLER MERKEZLERİ	Yönetici Sayısı	İşçi Sayısı	Kullanılan Alan	Fırın ve Ocak Sayısı (Lpg)	Dondurucu ve Bulaşık Makine Adeti ve Çalışma Saati (Elektrik)	Araç Sayısı (Mazot)
SIPARIŞ	1	1	40			
Siparişlerin Alınması						
Alınan Siparişlere Göre Üretim Planlaması ve Üretim Malzemesinin Alımı						
DEPOLAMA¹⁷⁸		1	60		4 Adet (172.695 dak)	
Deponun Malzeme Girişleri İçin Hazırlanması (Bakliyat, Soğuk Hava) – (Depo1)			40			
Malzemenin Depolanması						
Üretim Sonrası Depolama (Soğuk Hava) (Depo2)			20			
KONTROL	1		40			
Üretim Öncesi Malzeme Kontrolü						
Üretim Sonrası Ürün Kontrolü						
KESİMHANE (Ayıklama ve Kesme)		2	70			
Malzemelerin Ayıklanması						
Malzemelerin Kesilmesi						
YIKAMA		1	40			
Üretim için Malzemenin Ön Yıkama						
Pişirme Öncesi Son Yıkama						
PİŞİRME		2	90	9		
Ön Pişirme						
Pişirme (Ocak + Fırın)						
SEVKİYAT		3	50			3
Sevkiyat Hazırlığı (Paketleme)						
Sevkiyat						
BULAŞIK		2	70		1 Adet (5090 dak)	
Paketleme Malzemelerinin Yıkama						
Paket Malzemelerinin Sonraki Kullanım İçin Hazırlanması						
TOPLAM	2	14	460	9	5 Adet (177.785 dak)	3

Tablo 11 : Örnek İşletme Faaliyet Merkezleri

¹⁷⁸ Uygulamanın bundan sonraki bölümünde depolama faaliyet merkezi hesaplamalarda kolaylık sağlanması açısından depo1 ve depo2 olmak üzere iki kısma ayrılarak incelenmiştir.

4.3.3 Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması

Daha önceden belirtildiği gibi faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde ortaya çıkan maliyetlerin hizmetlere dağıtımını iki aşamalı olarak gerçekleştirilmektedir. Birinci aşamada, maliyetler oluşturulan faaliyet merkezlerine uygun dağıtım anahtarları kullanılarak aktarılmaktadır. Örnek işletmede dağıtım sürecinin birinci aşaması şu şekilde gerçekleştirilmiştir.

4.3.3.1 1. Aşama Dağıtım Anahtarlarının Seçimi

Optimal bir maliyetleme sistemi, ihtiyaç duyulan maliyetleme bilgilerini en kısa zamanda ve en doğru şekilde sunan maliyetleme sistemidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine dayalı maliyet sistemlerinde kullanılan dağıtım anahtarlarının sayısı arttıkça daha doğru maliyet bilgilerine ulaşılmaktadır. Ancak artan dağıtım anahtarı sayısı maliyet hesaplamalarının süresini arttırmaktadır. Ayrıca hizmet işletmelerinde üretimin her aşamasında insan faktörünün büyük önem arz etmesi ve üretilen hizmetlerin çok çeşitli olması, maliyetleri faaliyet merkezlerine aktaracak olan maliyet dağıtım anahtarlarının seçimini zorlaştırmaktadır. Örnek işletme için maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılması için kullanılacak dağıtım anahtarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Maliyetler	1. Aşama Maliyet Dağıtım Anah.	Tutar
Personel Giderleri (Maaş + SSK)	Çalışan Sayısı	7.250.000.000
LPG (Ocak ve Fırın)	Ocak sayısı	1.800.000.000
Aydınlanma+Temizlik+Su	Alan	410.000.000
Enerji(Depolar ve Bulaşık Makinesi)	Çalışma Süreleri	585.000.000
Bina Kira ve Vergi	Alan	1.000.000.000
Araç Kira, Bakım, Mazot, Amortisman	Araç Sayısı	1.950.000.000
Haberleşme ve Diğer	Çalışan Sayısı	280.000.000
TOPLAM		13.275.000.000

Tablo 12 : 1.Aşama Maliyet Dağıtım Anahtarları

İşletme sadece sahip olduğu bir araç için amortisman ayırmakta diğer ocak, fırın vb. için daha önceki dönemlerde amortisman ayırdığı için ilgili dönemde amortisman ayırmamaktadır. İşletme içerisinde ihtiyaçlar doğrultusunda tüm personel haberleşme araçlarından yararlanmaktadır.

4.3.3.2 Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Dağıtım

Uygun dağıtım anahtarları yukarıdaki açıklamalar dikkate alınarak belirlendikten sonra üretim sürecinde ortaya çıkan maliyetler bu dağıtım anahtarları kullanılarak ilgili faaliyet merkezlerine aktarılırlar.

Aşağıda örnek işletme için maliyetlerin faaliyet merkezlerine dağılım çizelgesi yer almaktadır.

(x1000)

FAALİYET MERKEZLERİ	İşçilik Giderleri	Lpg	Aydınlanma Temizlik ve Su	Elektrik	Kira	Araç Giderleri	Haber. ve Diğer	TOPLAM
Sipariş	1.100.000		35.652		86.957		40.000	1.262.609
Depo1	225.000		35.652		86.957		10.000	357.609
Depo2	225.000		17.826	568.250	43.478		10.000	864.554
Kontrol	650.000		35.652		86.957		20.000	792.609
Kesimhane	1.100.000		62.391		152.174		40.000	1.354.565
Yıkama	500.000		35.652		86.957		20.000	642.609
Pişirme	1.100.000	1.800.000	80.219		195.650		40.000	3.215.869
Sevkiyat	1.350.000		44.565		108.696	1.950.000	60.000	3.513.261
Bulaşık	1.000.000		62.391	16.750	152.174		40.000	1.271.315
TOPLAM	7.250.000	1.800.000	410.000	585.000	1.000.000	1.950.000	280.000	13.275.000

Tablo 13 : Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Dağıtım Tablosu

Yukarıdaki tabloda yer alan değerler şu şekilde elde edilmiştir;

İşçilik giderleri, ilgili faaliyet merkezinde görevli personelin maaş toplamları sonucunda elde edilmektedir. Örneğin sipariş faaliyet merkezi için tablo 9'dan elde edilen çalışan sayısı bir yönetici ve bir işçi olmak üzere iki kişidir. Toplam maaş ise; 650.000.000 + 450.000.000=1.100.000.000.-TL'dir.

Lpg giderleri, kullanılan ocak sayısına göre dağıtılmıştır. Ocak ve fırınların hepsi pişirme faaliyet merkezinde olduğundan bütün lpg giderleri bu faaliyet merkezinde toplanmıştır.

Aydınlanma, temizlik ve su giderleri ise, faaliyet merkezlerine alanları göz önünde bulundurularak dağıtılmıştır. Örneğin sipariş faaliyet merkezi için aydınlanma, temizlik ve su giderleri şu şekilde hesaplanmıştır. Toplam gider / toplam alan x sipariş faaliyet merkezinin alanı = 410.000.000 / 460 x 40 = 35.652.000.-TL'dir.

Elektrik giderleri ise, depo ve makinelerin çalışma saatlerine göre dağıtılmıştır. Örneğin bulaşık faaliyet merkezi için elektrik giderleri, Toplam elektrik gideri / makinelerin toplam çalışma süresi x bulaşık faaliyet merkezindeki bulaşık makinesinin çalışma süresi = $585.000.000 / 177.785 \times 5090 = 16.750.000.-\text{TL}'dir.$

Kira giderleri de faaliyet merkezlerine yine alanları göz önünde bulundurularak dağıtılmıştır. Örneğin sipariş faaliyet merkezinin kira giderlerinden alacağı pay = toplam kira giderleri / toplam alan x sipariş faaliyet merkezinin alanı = $1.000.000.000 / 460 \times 40 = 86.950.000.-\text{TL}'dir$

Araç giderleri, araç sayısı ile ilişkili olarak dağıtıldığından tüm giderler araçların kullanıldığı sevkiyat faaliyet merkezine aktarılmıştır.

Haberleşme ve diğer giderler ise, çalışan sayısı ile orantılı olarak dağıtılmıştır. Örneğin yine sipariş faaliyet merkezi için haberleşme ve diğer giderler = toplam haberleşme ve diğer giderler / toplam personel sayısı x sipariş faaliyet merkezi çalışan sayısı = $280.000.000 / 14 \times 2 = 40.000.000.-\text{TL}'dir.$

4.3.4 Faaliyet Merkezlerine Dağıtılan Maliyetlerin Üretilen Ürünlere Dağıtımı

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde dağıtım sürecinin ikinci aşaması faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin uygun dağıtım anahtarları vasıtasıyla faaliyet merkezlerini kullanan ürünlere dağıtımının gerçekleştirilmesidir. Örnek işletmede faaliyet tabanlı maliyetleme sürecinin ikinci aşaması ise şu şekilde gerçekleştirilmiştir.

4.3.4.1 2. Aşama Dağıtım Anahtarlarının Seçimi

Faaliyet merkezlerinde biriktirilen maliyetlerin ürünlere dağıtılması aşamasında kullanılacak dağıtım anahtarları işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin yapısı göz önünde bulundurularak seçilmelidir. Çünkü faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde maliyetleri ortaya çıkaran faaliyetlerin seviyeleri değişiklik gösterebilmektedir. Dağıtım sürecinde gerçekleştirilen faaliyetlerin ürüne hangi düzey itibarıyla etki ettiğinin bilinmesi dağıtım

anahtarlarının seçimini kolaylaştırmaktadır. Aşağıdaki tablo örnek işletme için ikinci aşama dağıtım anahtarlarını içermektedir.

Faaliyet Merkezleri	2.Aşama Dağıtım Anahtarları	Tutar
Sipariş	Sipariş Sayısı	1.262.609.000
Depo1	Kullanım Hacmi	357.609.000
Depo2	Kullanım Hacmi	864.554.000
Kontrol	Üretim Sayısı (Porsiyon)	792.609.000
Kesimhane	İşlem Süresi	1.354.565.000
Yıkama	İşlem Süresi	642.609.000
Pişirme	İşlem Süresi	3.215.869.000
Sevkiyat	Üretim Sayısı (Porsiyon)	3.513.261.000
Bulaşık	Üretim Sayısı (Porsiyon)	1.271.315.000
TOPLAM		13.275.000.000

Tablo 14 : 2.Aşama Maliyet Dağıtım Anahtarları

4.3.4.2 Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerinden Üretilen Ürünlere Dağıtımı

Örnek işletmede yukarıdaki faaliyet düzeyleri ve maliyet dağıtım anahtarları göz önüne alındığında her bir faaliyet merkezindeki maliyetler aşağıda açıklandığı şekilde üretilen ürünlere yansıtılmıştır. Ürün çeşitliliğinin aşırı derecede çok olması nedeniyle örnek hesaplamalarda sadece tek bir ürün ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.

4.3.4.2.1 Sipariş Faaliyet Merkezindeki Maliyetlerin Üretilen Ürünlere Dağıtımı

Sipariş ve üretim planlama işlemleri günlük olarak gerçekleştirilmektedir. Bu faaliyet merkezindeki maliyetler alınan sipariş sayısı ile orantılı olarak değişmektedir. Sipariş faaliyet merkezinde biriken maliyetlerin ürünlere aktarılması domates çorbası örneğinde aşağıda gösterilmiştir.

Sipariş faaliyet merkezi maliyet tutarı : 1.262.609.000.TL

Ay içerisinde toplam alınan sipariş sayısı : 46.784 Adet

Ay içerisinde alınan domates çorbası sipariş sayısı : 353 Adet

Domates Çorbası Toplam Sipariş Maliyeti = (1.262.609.000/46.784) x 353

Domates Çorbası Toplam Sipariş Maliyeti = 9.526.782 TL

Birim Domates Çorbası Sipariş Maliyeti = (9.526.782) / 353 = 29.988 TL/Br.

4.3.4.2 Depolama Faaliyet Merkezindeki Maliyetlerin Üretilen Ürünlere Dağıtımı

Depolama maliyetlerinin ürünlere dağıtımında aşağıdaki tablolardan yararlanılmıştır. Aşağıda yer alan tablolar ürünlerin üretilmesinde kullanılan malzemelerin depoları kullanım oranlarını ve her bir malzemenin 1 biriminin depo maliyetini göstermektedir.

Malzeme	Harcama Miktarı (Gram)	Malzemenin İşgal Ettiği Hacim (MİH) M ³	Maliyet Yükleme Oranı (Top. Kul. Hacim / MİH)	Maliyet Yükleme Oranı (Maliyet Yükleme Oranı x Depo Maliyeti)	1 Birim Malzemenin Depo Maliyeti
Aroma	449	0,00098	0,00024	85.273	190
Arpa şehriye	33.884	0,04920	0,01200	4.290.129	127
Baharat	3.102	0,00901	0,00220	785.502	253
Bulgur	43.968	0,06384	0,01557	5.566.887	127
Ekmek	20.142	0,07312	0,01783	6.375.560	317
Galeta unu	8.308	0,01809	0,00441	1.577.842	190
H.cevizi	216	0,00047	0,00011	41.022	190
Kadayıf	124.000	0,51442	0,12544	44.856.911	362
Karabiber	3.687	0,01487	0,00363	1.296.720	352
Kekik	4.018	0,01945	0,00474	1.695.760	422
Kemalpaşa	16.208	0,06537	0,01594	5.700.365	352
Kimyon	1.383	0,00669	0,00163	583.682	422
Kurufasulye	57.000	0,08276	0,02018	7.216.898	127
Makarna	221.789	0,80509	0,19631	70.203.010	317
Mercimek	136.519	0,19823	0,04833	17.284.978	127
Nane	4.118	0,01993	0,00486	1.737.964	422
Nişasta	4.312	0,00745	0,00182	649.943	151
Nohut	95.426	0,13856	0,03379	12.082.100	127
Pirinç	669.776	0,97251	0,23714	84.801.845	127
Pulbiber	8.527	0,03439	0,00839	2.998.952	352
Revani	13.125	0,05294	0,01291	4.616.072	352
Şekerpare	20.053	0,08319	0,02029	7.254.158	362
Tavuk bulyon	1.821	0,00734	0,00179	640.447	352
Tel.şehriye	12.628	0,03667	0,00894	3.197.719	253
Toz şeker	129.774	0,18843	0,04595	16.430.978	127
Tozbiber	1.022	0,00450	0,00110	392.114	384
Tuz	147.187	0,21372	0,05211	18.635.677	126
Un	196.625	0,41985	0,10238	36.610.490	186
TOPLAM	1.979.067	4,10109	1,00000	357.609.000	7.190

Tablo 15-a: Kuru Bakliyat Deposu (Depo1) Maliyet Tablosu

Malzeme	Harcama Miktarı (Gr - Lt - Adet)	Malzemenin İşgal Ettiği Hacim (MİH) M ³	Maliyet Yüklenim Oranı (Top. Kul. Hacim / MİH)	Maliyet Yüklenimi (Maliyet Yüklenim Oranı x Depo Maliyeti)	1 Birim Malzemenin Depo Maliyeti
Beyaz lahana	104.324	0,48198	0,04549	39.327.107	377
Beyaz peynir	42.528	0,05589	0,00528	4.560.775	107
Bezelye	115.778	0,26346	0,02486	21.496.757	186
Biber	35.740	0,13341	0,01259	10.885.626	305
Bütün tavuk	378.776	0,55418	0,05230	45.218.551	119
Dereotu	4.894	0,02261	0,00213	1.844.895	377
Domates	145.769	0,33631	0,03174	27.441.053	188
Ekşimek	4.295	0,00655	0,00062	534.300	125
Elma	78.061	0,14339	0,01353	11.699.781	150
Et	254.632	0,31057	0,02931	25.341.054	100
Et suyu	636	0,00773	0,00073	630.943	993
Havuç	241.226	0,73297	0,06918	59.806.876	248
Hıyar	36.300	0,08260	0,00780	6.739.901	186
Ispanak	81.123	0,37479	0,03537	30.581.006	377
K.Lahana	78.539	0,36285	0,03425	29.606.914	377
Kabak	98.307	0,24477	0,02310	19.972.460	203
Kaşar	588	0,00077	0,00007	63.058	107
Kıvırcık	98.174	0,45356	0,04281	37.008.736	377
Kıyma	128.372	0,15532	0,01466	12.673.703	99
Limonsuyu	24.315	0,03707	0,00350	3.024.795	124.400
Mantar	11.235	0,03426	0,00323	2.795.277	249
Margarin	10.085	0,01325	0,00125	1.081.288	107
Maydonoz	5.473	0,02529	0,00239	2.063.161	377
Patates	1.150.327	2,03740	0,19229	166.906.802	145
Patıcan	106.457	0,17550	0,01656	14.320.308	135
Portakal	103.765	0,19060	0,01799	15.552.296	150
Salça	160.013	0,21013	0,01983	17.145.268	107
Sarımsak	5.619	0,13026	0,01229	10.628.271	1.892
Sirke	19.635	0,02994	0,00283	2.442.601	124.400
Sıvıyağ	539.680	0,78189	0,07379	63.142.560	117.000
Soğan	205.613	0,40656	0,03837	33.173.435	161
Süt	32.599	0,04565	0,00431	3.716.286	114.000
Tavuk göğsü	109.075	0,14336	0,01353	11.697.389	107
Taze fasulye	12.133	0,03700	0,00349	3.018.700	249
Turşu	29.231	0,06652	0,00628	5.427.384	186
Yoğurt	920.471	1,20874	0,11408	98.627.749	107
Yufka	36.814	0,11225	0,01059	9.159.351	249
Yumurta	998	0,18626	0,01758	15.197.580	15.235
TOPLAM	4.795.987	10,59562	1,00000	864.554.000	504.256

Tablo 15-b: Soğuk Hava Deposu (Depo2) Maliyet Tablosu

Yukarıdaki tablolar kullanılarak depo maliyetleri ürünlere şu şekilde yansıtılmaktadır.

Ürün Adı : Domatesli Çorba			Üretim Miktarı : 353
Malzeme Adı	Üretim İçin Kullanılan Malzeme Miktarı	1 Birim Malzeme Depolama Maliyeti	Toplam Depolama Maliyeti
Süt	11,767 Lt.	114.000	1.341.438
Un	5.883 Gr.	186	1.094.238
Sıvıyağ	5,883 Lt.	117.000	688.311
Tuz	1.177 Gr.	126	148.302
Salça	4.707 Gr.	107	503.649
Pulbiber	353 Gr.	352	124.256
Kaşar	588 Gr.	107	62.916
Toplam Maliyet			3.963.110
Birim Maliyet			11.226

Tablo 16 : Depolama Maliyetleri Örnek Tablo¹⁷⁹

4.3.4.2.3 Yıkama, Kesme ve Pişirme Faaliyet Merkezlerindeki Maliyetlerin Üretilen Ürünlere Dağıtımı

Yıkama, kesme ve pişirme faaliyet merkezlerindeki maliyetler daha önceden belirtildiği gibi işlem süreleri dikkate alınarak ilgili ürünlere dağıtılmıştır. İşlem süreleri, parti sayısı x 1 parti için gerekli işlem süresi formülü kullanılarak bulunmuştur. Sipariş sayısına göre işlem süreleri farklılıklar gösterebilmektedir. Ancak sipariş sayılarının birbirine çok yakın değerler içermesi nedeniyle bu farklılıklar çok düşük düzeyde kalmaktadır. Aşağıda yıkama, kesme ve pişirme faaliyet merkezlerine ait işlem sürelerini gösteren tablolar yer almaktadır.

1. GRUP YEMEKLER	Parti Sayısı	Aylık Üretim (Porsiyon)	Yıkama (Ayıklama) (Dakika)	Kesimhane (Önhazırlık) (Dakika)	Pişirme Süresi (Dakika)	Toplam Süre (Dakika)
Domates Çorbası	1	353	10	20	30	60
Domatesli Tei Şehriye	1	365	10	20	30	60
Düğün Çorbası	4	1.630	40	40	120	200
Mantar Çorbası	2	764	40	40	60	140
Paşa Çorbası	2	674		30	60	90
Yayla Çorbası	2	837		30	60	90
Sebze Çorbası	1	404	20	20	30	70
Tavuk Suyu Çorbası	3	1.082	45	45	120	210
Ezogelin Çorbası	7	2.727	140	140	315	595
Mercimek Çorbası	6	2.452	90	90	270	450
Sultan Çorbası	1	408	15	10	35	60
TOPLAM	30	11.696	410	485	1.130	2.025

Tablo 17-a : 1. Grup Yemeklere Ait İşlem Süreleri

¹⁷⁹ Tablo 16'da yer alan malzeme miktarları, ilgili personel tarafından daha önceden hazırlanan yemek reçetelerinden, depolama maliyetleri ise tablo 15-a ve tablo 15-b kullanılarak elde edilmiştir.

2. GRUP YEMEKLER	Parti Sayısı	Aylık Üretim (Porsiyon)	Yıkama (Ayıklama) (Dakika)	Kesimhane (Önhazırlık) (Dakika)	Piştirme Süresi (Dakika)	Toplam Süre (Dakika)
Çiftlik Köfte	1	381	20	30	50	100
Etlı Kabak Dolması	1	416	25	45	50	120
Etlı Kurufasulye	1	380	15	10	60	85
Etlı Nohut	3	1.237	45	30	240	315
Etlı Patates	1	310	30	50	40	120
Fırın Köfte	1	415	15	25	40	80
Fırın Patates	1	353	30	55	120	205
Fırın Tavuk	1	457	15	20	70	105
Fırın Türü	1	422	40	60	90	190
İzmir Köfte	3	1.093	30	75	120	225
Kadınbudu Köfte	2	825	45	60	120	225
Kıymalı Ispanak	1	423	30	35	30	95
Kıymalı Kapuska	1	386	30	20	90	140
Orman Kebabı	1	418	60	40	90	190
Patlıcan	1	414	30	25	75	130
Tavuk Şiş	1	416	30	25	45	100
Piliç Topkapı	1	364		30	50	80
Rosto Köfte	2	808	30	50	200	280
Sebzeli Kebap	2	749	100	80	160	340
Tavuk Haşlama	2	706	80	40	80	200
Tavuk Şinitel	1	373	30	20	45	95
Kayseri Köfte	1	350	20	20	40	80
TOPLAM	30	11.696	750	845	1.905	3.500

Tablo 17-b : 2. Grup Yemeklere Ait İşlem Süreleri

3. GRUP YEMEKLER	Parti Sayısı	Aylık Üretim (Porsiyon)	Yıkama (Ayıklama) (Dakika)	Kesimhane (Önhazırlık) (Dakika)	Piştirme Süresi (Dakika)	Toplam Süre (Dakika)
Arpa Şeh. Pilav	2	738	40	20	60	120
Bulgur Pilavı	2	678		20	60	80
Domatesli Pilav	2	815	50	20	60	130
Makarna	4	1.540		40	160	200
Peynirli Makarna	4	1.531		40	160	200
Pirinç Pilavı	10	3.898	200	100	300	600
Salçalı Makarna	2	808	20	20	80	120
Sebzeli Pilav	3	1.272	90	30	90	210
Tepsi Böreği	1	416		45	60	105
TOPLAM	30	11.696	400	335	1.030	1.765

Tablo 17-c : 3. Grup Yemeklere Ait İşlem Süreleri

4. GRUP YEMEKLER	Parti Sayısı	Aylık Üretim (Porsiyon)	Yıkama (Ayıklama) (Dakika)	Kesimhane (Önhazırlık) (Dakika)	Pişirme Süresi (Dakika)	Toplam Süre (Dakika)
Ayran	2	784		30		30
Cacık	6	2.420	60	90		150
Elma Komposto	1	416	20	10	30	60
Kadayıf	2	868		60	60	120
Kanşık Turşu	1	380		15		15
Kemalpaşa	2	778		60	60	120
Keşkül	1	415		30	30	60
Meyve	2	686	70	30		100
Revani	1	350		75	45	120
Salata	6	2.258	240	120		360
Şekerpare	1	381		75	45	120
Yoğurt	5	1.960		75		75
TOPLAM	30	11.696	390	670	270	1.330

Tablo 17-d: 4. Grup Yemeklere Ait İşlem Süreleri

Yukarıdaki işlem süreleri kullanılarak maliyetlerin ürünlere dağıtımı ise şu şekilde gerçekleştirilmektedir.

Yıkama faaliyet merkezi

Faaliyet merkezi maliyet tutarı : 642.609.000.TL

Ay içerisindeki toplam yıkama süresi : 1.950 Dakika

Ay içerisindeki domates çorbası için yıkama süresi : 10 Dakika

Domates çorbasına ait toplam yıkama maliyeti = $(642.609.000/1.950) \times 10$
= 3.295.431TL

Birim domates çorbası yıkama maliyeti = $(3.295.431) / 353 = 9.335$ TL/Br.

Kesimhane faaliyet merkezi

Faaliyet merkezi maliyet tutarı : 1.354.565.000.TL

Ay içerisindeki toplam kesim süresi : 2.335 Dakika

Ay içerisindeki domates çorbası için kesim süresi : 20 Dakika

Domates çorbasına ait toplam kesim maliyeti = $(1.354.565.000/2.335) \times 20$
= 11.602.270 TL

Birim domates çorbası kesim maliyeti = $(11.602.270) / 353 = 32,868$ TL/Br.

Pişirme faaliyet merkezi

Faaliyet merkezi maliyet tutarı : 3.215.869.000.TL

Ay içerisindeki toplam pişirme süresi : 4.335 Dakika

Ay içerisindeki domates çorbası için pişirme süresi : 30 Dakika

Domates çorbasına ait toplam pişirme maliyeti = $(3.215.869.000/4.335) \times 30$
 = 22.255.149 TL

Birim domates çorbası pişirme maliyeti = $(22.255.149) / 353 = 63.046$ TL/Br.

4.3.4.2.4 Kontrol, Sevkiyat ve Bulaşık Faaliyet Merkezlerindeki Maliyetlerin Üretilen Ürünlere Dağıtımı

Bu faaliyet merkezlerine ait maliyetler ürünlere üretim sayısına bağlı olarak ürünlere dağıtılmaktadır. Örneğin ;

Kontrol faaliyet merkezi

Faaliyet merkezi maliyet tutarı : 792.609.000 TL

Ay içerisindeki toplam üretilen ürün sayısı (11.696×4) : 46.784 Adet

Ay içerisinde üretilen toplam domates çorbası sayısı : 353 Adet

Domates çorbasına ait toplam kontrol maliyeti = $(792.609.000/46.784) \times 353$
 = 5.980.484 TL

Birim domates çorbası kontrol maliyeti = $(5.980.484) / 353 = 16.941$ TL/Br.

Sevkiyat faaliyet merkezi

Faaliyet merkezi maliyet tutarı : 3.513.261.000.TL

Ay içerisindeki toplam sevk edilen ürün sayısı : 46.784 Adet

Ay içerisinde sevk edilen domates çorbası sayısı : 353 Adet

Domates çorbası toplam sevkiyat maliyeti = $(3.513.261.000/46.784) \times 353$
 = 26.508.660 TL

Birim domates çorbası sevkiyat maliyeti = $(26.508.660) / 353 = 75.095$ TL/Br.

Bulaşık faaliyet merkezi

Faaliyet merkezi maliyet tutarı : 1.271.315.000.TL

Ay içerisindeki toplam bulaşık sayısı : 46.784 Adet

Ay içerisinde dağıtılan domates çorbası sayısı : 353 Adet

Domates çorbasına ait toplam bulaşık maliyeti = $(1.271.315.000/46784) \times 353$
 = 9.592.472 Adet

Birim domates çorbası bulaşık maliyeti = $(9.592.472) / 353 = 27.174$ TL/Br.

Uygulamanın son aşamasında yukarıda elde edilen sonuçlar ışığında tüm ürünlere ait toplam genel üretim giderleri tabloları aşağıda sunulmuştur.

ÜRÜN ADI	Aylık Üretim Sayısı	Sipariş	Depolama	Kontrol	Kesimhane	Yıkama	Pişirme	Sevkiyat	Bulaşık	Toplam
Domates Çorbası	353	9.526.782	3.963.110	5.980.484	11.602.270	3.295.431	22.255.149	26.508.660	9.592.472	92.724.357 TL.
Dom. Tel Şehriye	365	9.850.639	1.527.987	6.183.787	11.602.270	3.295.431	22.255.149	27.409.804	9.918.561	92.043.627 TL.
Düğün Çorbası	1.630	43.990.524	10.415.393	27.615.267	23.204.540	13.181.723	89.020.595	122.405.426	44.293.849	374.127.317 TL.
Mantar Çorbası	764	20.618.871	7.003.823	12.943.598	23.204.540	13.181.723	44.510.298	57.372.850	20.761.044	199.596.746 TL.
Paşa Çorbası	674	18.189.947	4.550.200	11.418.828	17.403.405	0	44.510.298	50.614.268	18.315.371	165.002.316 TL.
Yayla Çorbası	837	22.588.999	7.080.878	14.180.355	17.403.405	0	44.510.298	62.854.811	22.744.756	191.363.501 TL.
Sebze Çorbası	404	10.903.173	4.146.780	6.944.520	11.602.270	6.590.862	22.255.149	30.338.523	10.978.353	103.659.629 TL.
T. Suyu Çorbası	1.082	29.201.072	7.420.058	18.331.116	26.105.107	14.829.498	89.020.595	81.253.172	29.402.420	295.562.979 TL.
Ezogelin Çorbası	2.727	73.596.416	27.542.002	46.200.512	81.215.889	46.136.031	233.679.062	204.785.028	74.103.882	787.268.822 TL.
Mercimek Çorbası	2.452	66.174.702	17.788.426	41.541.494	52.210.214	29.658.877	200.296.339	184.133.806	66.630.993	658.434.852 TL.
Sultan Çorbası	408	11.011.125	3.980.320	6.912.288	5.801.135	4.943.146	25.964.340	30.638.904	11.087.049	100.318.308 TL.
Çiftlik Köfte	381	10.282.448	15.848.342	6.454.857	17.403.405	6.590.862	37.091.915	28.611.330	10.353.348	132.636.505 TL.
Etili Kabak Dolması	416	11.227.029	22.698.196	7.047.823	26.105.107	8.238.577	37.091.915	31.239.687	11.304.443	154.982.756 TL.
Etili Kurufasulye	380	10.255.460	16.405.167	6.437.915	5.801.135	4.943.146	44.510.298	28.536.234	10.326.173	127.215.528 TL.
Etili Nohut	1.237	33.384.220	20.945.576	20.957.108	17.403.405	14.829.498	178.041.190	92.892.952	33.614.412	412.088.301 TL.
Etili Patates	310	8.366.296	15.383.845	5.251.983	29.005.675	9.886.292	29.673.532	23.279.559	8.423.984	129.251.166 TL.
Fınn Köfte	415	11.200.041	33.084.596	7.030.881	14.502.837	4.943.146	29.673.532	31.164.572	11.277.268	142.856.873 TL.
Fınn Patates	353	9.526.782	15.620.610	5.980.484	31.906.242	9.886.292	89.020.595	26.508.660	9.592.472	198.042.137 TL.
Fınn Tavuk	457	12.333.540	29.311.536	7.742.440	11.602.270	4.943.146	51.928.681	34.318.576	12.418.582	164.598.771 TL.
Fınn Türü	422	11.388.958	16.950.040	7.149.474	34.806.809	13.181.723	66.765.446	31.690.239	11.467.487	193.400.177 TL.
Izmir Köfte	1.093	29.497.940	39.514.471	18.517.477	43.508.512	9.886.292	89.020.595	82.079.221	29.701.336	341.725.844 TL.
Kadınbudu Köfte	825	22.265.142	46.236.475	13.977.053	34.806.809	14.829.498	89.020.595	61.953.666	22.418.666	305.508.845 TL.
Kıymalı İspanak	423	11.415.946	37.174.228	7.166.416	20.303.972	9.886.292	22.255.149	31.765.334	11.494.662	151.461.989 TL.
Kıymalı Kapuska	386	10.417.388	47.267.045	6.539.566	11.602.270	9.886.292	66.765.446	28.986.806	10.489.218	191.954.032 TL.
Orman Kebabi	418	11.281.006	18.624.001	7.081.707	23.204.540	19.772.585	66.765.446	31.389.858	11.358.791	189.477.932 TL.
Patlıcan	414	11.173.053	21.050.343	7.013.939	14.502.837	9.886.292	55.637.872	31.089.476	11.250.094	161.603.907 TL.
Tavuk Şiş	416	11.227.029	16.414.437	7.047.823	14.502.837	9.886.292	33.382.723	31.239.687	11.304.443	135.005.261 TL.
TOPLAM	20.042	540.894.528	507.886.885	339.549.196	632.323.704	296.588.789	1.824.922.201	1.505.061.087	544.624.129	6.191.850.478 TL.

Tablo 18-a :Tüm Ürünlere Ait Genel Üretim Giderleri Dağılım Tablosu

ÜRÜN ADI	Aylık Üretim Sayısı	Sipariş	Depolama	Kontrol	Kesimhane	Yıkama	Pişirme	Sevkiyat	Bulaşık	Toplam
Önceki Sayfadan	20.042	540.894.528	507.886.885	339.549.196	632.323.704	296.588.769	1.824.922.201	1.505.061.067	544.624.129	6.191.850.478 TL.
Piliç Topkapı	364	9.823.651	18.846.030	6.166.845	17.403.405	0	37.091.915	27.334.709	9.891.387	126.557.941 TL.
Rosto Köfte	808	21.806.346	40.198.000	13.689.041	29.005.675	9.886.292	148.367.659	60.677.045	21.956.706	345.586.763 TL.
Sebzeli Kebap	749	20.214.051	28.328.336	12.689.469	46.409.079	32.954.308	118.694.127	56.246.419	20.353.431	335.889.221 TL.
Tavuk Haşlama	706	19.053.564	33.972.173	11.960.969	23.204.540	26.363.446	59.347.063	53.017.319	19.184.943	246.104.018 TL.
Tavuk Şiştel	373	10.066.543	19.546.016	6.319.322	11.602.270	9.886.292	33.382.723	28.010.567	10.135.954	128.949.688 TL.
Kayseri Köfte	350	9.445.818	10.028.987	5.929.659	11.602.270	6.590.862	29.673.532	26.283.374	9.510.949	109.065.430 TL.
Arpa Şeh. Piliav	738	19.917.182	12.250.868	12.503.109	11.602.270	13.181.723	44.510.298	55.420.371	20.054.516	189.440.336 TL.
Bulgur Piliavı	678	18.297.899	11.092.080	11.486.596	11.602.270	0	44.510.298	50.914.649	18.424.067	166.327.859 TL.
Domatesli Piliav	815	21.995.262	15.347.081	13.807.634	11.602.270	16.477.154	44.510.298	61.202.713	22.146.925	207.089.336 TL.
Makarna	1.540	41.561.599	35.548.478	26.090.498	23.204.540	0	118.694.127	115.646.844	41.948.177	402.594.262 TL.
Peynirli Makarna	1.531	41.318.707	32.096.794	25.938.021	23.204.540	0	118.694.127	114.970.986	41.603.609	397.826.783 TL.
Pirinç Piliavı	3.898	105.199.425	57.178.955	66.039.455	58.011.349	65.908.615	222.551.488	292.721.686	105.924.801	973.536.774 TL.
Sağçalı Makarna	808	21.806.346	17.980.603	13.689.041	11.602.270	6.590.862	59.347.063	60.677.045	21.956.706	213.649.936 TL.
Sebzeli Piliav	1.272	34.328.801	26.778.132	21.550.074	17.403.405	29.658.877	66.765.446	95.521.289	34.565.507	326.571.531 TL.
Tepsi Böreği	416	11.227.029	12.190.410	7.047.823	26.105.107	0	44.510.298	31.239.667	11.304.443	143.624.776 TL.
Ayran	784	21.158.632	12.632.592	13.282.435	17.403.405	0	0	58.874.757	21.304.526	144.656.348 TL.
Cacık	2.420	65.311.085	47.116.190	40.999.354	52.210.214	19.772.585	0	181.730.755	65.761.421	472.901.802 TL.
Elma Komposto	416	11.227.029	6.030.336	7.047.823	5.801.135	6.590.862	22.255.149	31.239.667	11.304.443	101.496.443 TL.
Kadayıf	868	23.425.629	47.512.709	14.705.553	34.806.809	0	44.510.298	65.182.767	23.587.154	253.730.919 TL.
Karışık Turşu	380	10.255.460	5.436.966	6.437.915	8.701.702	0	0	28.536.234	10.326.173	69.694.461 TL.
Kemalpaşa	778	20.996.704	8.792.967	13.180.784	34.806.809	0	44.510.298	58.424.185	21.141.481	201.853.228 TL.
Keşkülü	415	11.200.041	5.581.983	7.030.881	17.403.405	0	22.255.149	31.164.572	11.277.268	105.913.299 TL.
Meyve	686	18.513.803	23.779.500	11.622.131	17.403.405	23.088.015	0	51.515.412	18.641.461	164.543.727 TL.
Revani	350	9.445.818	6.855.625	5.929.659	43.508.512	0	33.382.723	26.283.374	9.510.949	134.916.669 TL.
Salata	2.258	60.939.020	126.133.805	38.254.769	69.613.619	79.090.338	0	169.565.307	61.359.210	604.956.069 TL.
Şekerpare	381	10.262.448	11.079.219	6.454.857	43.508.512	0	33.382.723	28.611.330	10.353.348	143.672.436 TL.
Yoğurt	1.960	52.896.581	41.941.300	33.206.088	43.508.512	0	0	147.186.892	53.261.316	372.000.689 TL.
TOPLAM	46.784	1.262.609.000	1.222.163.000	792.609.000	1.354.565.000	642.609.000	3.215.869.000	3.513.261.000	1.271.315.000	13.275.000.000 TL.

Tablo 18-b : Tüm Ürünlere Ait Genel Üretim Giderleri Dağılım Tablosu

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kullanılarak tüm yemeklere ait elde edilen toplam ve birim maliyetler aşağıda Tablo 19'da gösterilmiştir.

Uygulanan Yöntem.....:			Faaliyet Tabanlı Maliyetleme		
ÜRÜN ADI	Aylık Üretim Sayısı	Direkt İlık Madde Malzeme	Genel Üretim Giderleri	Toplam Maliyet	Birim Maliyet
Domates Çorbası	353	35.356.450	92.724.357	128.080.807	362.835
Dom. Tel Şehriye	365	6.496.210	92.043.627	98.539.837	269.972
Düğün Çorbası	1.630	147.342.300	374.127.317	521.469.617	319.920
Mantar Çorbası	764	64.262.200	199.596.746	263.858.946	345.365
Paşa Çorbası	674	35.117.840	165.002.316	200.120.156	296.914
Yayla Çorbası	837	56.931.800	191.363.501	248.295.301	296.649
Sebze Çorbası	404	16.507.350	103.659.629	120.166.979	297.443
Tavuk Suyu Çorbası	1.082	45.849.280	295.562.979	341.412.259	315.538
Ezogelin Çorbası	2.727	225.433.500	787.258.822	1.012.692.322	371.358
Mercimek Çorbası	2.452	142.133.775	658.434.852	800.568.627	326.496
Sultan Çorbası	408	34.673.200	100.318.308	134.991.508	330.862
Çiftlik Köfte	381	232.360.750	132.636.505	364.997.255	957.998
Kabak Dolması	416	181.867.140	154.952.756	336.819.896	809.663
Etili Kurufasulye	380	285.443.600	127.215.528	412.659.128	1.085.945
Etili Nohut	1.237	349.278.550	412.068.301	761.346.851	615.478
Etili Patates	310	123.280.600	129.251.166	252.531.766	814.619
Fırın Köfte	415	469.642.600	142.856.873	612.499.473	1.475.902
Fırın Patates	353	118.902.300	198.042.137	316.944.437	897.860
Fırın Tavuk	457	419.867.150	164.598.771	584.465.921	1.278.919
Fırın Türü	422	121.539.750	193.400.177	314.939.927	746.303
İzmir Köfte	1.093	656.938.300	341.725.844	998.664.144	913.691
Kadınbudu Köfte	825	972.056.250	305.506.845	1.277.563.095	1.548.561
Kıymalı İspanak	423	127.123.970	151.461.999	278.585.969	658.596
Kıymalı Kapuska	386	266.282.000	191.954.032	458.236.032	1.187.140
Orman Kebabı	418	184.911.850	189.477.932	374.389.782	895.669
Patlıcan	414	323.210.900	161.603.907	484.814.807	1.171.050
Tavuk Şiş	416	219.412.650	135.005.251	354.417.901	851.966
Piliç Topkapı	364	312.890.500	126.557.941	439.448.441	1.207.276
Rosto Köfte	808	717.605.000	345.586.763	1.063.191.763	1.315.831
Sebzeli Kebap	749	330.965.400	335.889.221	666.854.621	890.327
Tavuk Haşlama	706	570.192.650	246.104.018	816.296.668	1.156.228
Tavuk Şinitel	373	279.865.800	128.949.688	408.815.488	1.096.020
Kayseri Köfte	350	283.747.800	109.065.430	392.813.230	1.122.324
Arpa Şeh. Pilav	738	146.124.540	189.440.336	335.564.876	454.695
Bulgur Pilavı	678	74.003.700	166.327.859	240.331.559	354.471
Domatesli Pilav	815	155.727.370	207.089.335	362.816.705	445.174
Makarna	1.540	161.187.690	402.594.262	563.781.952	366.092
Peynirli Makarna	1.531	250.542.280	397.826.783	648.369.063	423.494
Pirinç Pilavı	3.898	678.578.470	973.535.774	1.652.114.244	423.836
Saıçalı Makarna	808	72.237.860	213.649.935	285.887.795	353.822
Sebzeli Pilav	1.272	254.872.860	326.571.531	581.444.391	457.110
Tepsi Böreği	416	81.852.900	143.624.776	225.477.676	542.014
Ayran	784	117.678.400	144.656.348	262.334.748	334.611
Cacık	2.420	413.699.000	472.901.602	886.600.602	366.364
Elma Komposto	416	54.512.640	101.496.443	156.009.083	375.022
Kadayıf	868	220.720.560	253.730.919	474.451.479	546.603
Karışık Turşu	380	35.077.200	69.694.451	104.771.651	275.715
Kemalpaşa	778	68.399.440	201.853.228	270.252.668	347.368
Keşkül	415	54.383.460	105.913.299	160.296.759	386.257
Meyve	686	163.430.000	164.543.727	327.973.727	478.096
Revani	350	117.337.500	134.916.659	252.254.159	720.726
Salata	2.258	250.834.125	604.956.069	855.790.194	379.004
Şekerpare	381	85.625.470	143.672.436	229.297.906	601.832
Yoğurt	1.960	392.000.000	372.000.689	764.000.689	389.796
TOPLAM	46.784	12.206.314.880	13.275.000.000	25.481.314.880	35.252.820

Tablo 19 : Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Maliyet Tablosu

4.4 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Hacim Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Sonuçları İle Karşılaştırılması

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin örnek işletmede uygulanması sonucunda elde edilen sonuçların hacim tabanlı maliyetleme yönteminden elde edilen sonuçlarla karşılaştırılması yöntemin sağladığı avantajların ve de javantajlarının belirlenmesi açısından son derece önemlidir. Bundan dolayı her iki yöntem sonuçlarının karşılaştırılmasına tablo 20'de yer verilmiştir.

Tablo incelendiğinde görülmektedir ki FTM yöntemi ile hacim tabanlı maliyetleme yöntemi genel üretim giderlerinin ürünlere yüklenilmesi açısından farklılıklar göstermektedir. Bu farklıların en belirgin nedeni kullanılan dağıtım anahtarlarıdır. Çünkü örnek işletmede kullanılan hacim tabanlı maliyetleme yönteminde genel üretim giderlerinin üretilen yemeklere dağıtımında kullanılan dağıtım anahtarının seçiminde sadece üretim sayısı göz önünde bulundurulmaktadır. Böyle bir durumda ise, az faaliyet gerektiren yemekler aşırı maliyetlendirilirken, çok faaliyet gerektiren yemekler aynı oranda az maliyetlendirilmektedir. Bu da aşırı rekabetçi bir sektörde faaliyet gösteren hizmet işletmesinin kâr marjlarının sürekli değişim göstermesine neden olmaktadır. Oysa ki faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde her bir faaliyet merkezi için farklı dağıtım anahtarları kullanılarak daha doğru maliyet bilgileri elde etmek mümkündür.

Uygulamanın yapıldığı işletme emek yoğun bir işletmedir. Dolayısıyla böyle bir işletmede faaliyetlerin belirlenmesi ve bu faaliyetler sonucu oluşan maliyetlerin dağıtımında kullanılacak dağıtım anahtarlarının seçimi imalat işletmelerine göre daha zordur. Hatalı dağıtım anahtarlarının seçimi yöntemden istenilen sonuçların alınmasını imkansız hale getirebilmektedir.

Aşağıdaki tablo açıkça göstermektedir ki emek yoğun bir teknikle üretim yapan böyle bir işletmede faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kullanıldığında ürün maliyetleri az faaliyet gerektiren ürünlerden çok faaliyet gerektiren ürünlere doğru kaymaktadır. Örneğin çorbalar için gerçekleştirilen

faaliyet sayısı az olduğundan bu yemeklerin maliyetleri faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde daha az çıkmaktadır.

Uygulanan Yöntem.....:		Faaliyet Tabanlı Maliyetleme		Hacim Tabanlı Maliyetleme		Düşük Maliyet
ÜRÜN ADI	Aylık Üretim Sayısı	Toplam Maliyet	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Birim Maliyet	
Domates Çorbası	353	128.080.807	362.835	135.520.502	383.911	FTM
Dom. Tel Şehriye	365	98.539.837	269.972	110.065.272	301.549	FTM
Düğün Çorbası	1.630	521.469.617	319.920	609.856.194	374.145	FTM
Mantar Çorbası	764	263.858.946	345.365	281.047.853	367.864	FTM
Paşa Çorbası	674	200.120.156	296.914	226.365.916	335.854	FTM
Yayla Çorbası	837	248.295.301	296.649	294.431.266	351.770	FTM
Sebze Çorbası	404	120.166.979	297.443	131.142.695	324.611	FTM
Tavuk Suyu Çorbası	1.082	341.412.259	315.538	352.867.705	326.125	FTM
Ezogelin Çorbası	2.727	1.012.692.322	371.358	999.222.082	366.418	HTM
Mercimek Çorbası	2.452	800.568.627	326.496	837.890.871	341.717	FTM
Sultan Çorbası	408	134.991.508	330.862	150.443.549	368.734	FTM
Çiftlik Köfte	381	364.997.255	957.998	340.469.826	893.622	HTM
Kabak Dolması	416	336.819.896	809.663	299.907.496	720.931	HTM
Etili Kurufasulye	380	412.659.128	1.085.945	393.268.925	1.034.918	HTM
Etili Nohut	1.237	761.346.851	615.478	700.278.358	566.110	HTM
Etili Patates	310	252.531.766	814.619	211.243.365	681.430	HTM
Fırın Köfte	415	612.499.473	1.475.902	587.399.205	1.415.420	HTM
Fırın Patates	353	316.944.437	897.860	219.066.352	620.585	HTM
Fırın Tavuk	457	584.465.921	1.278.919	549.541.291	1.202.497	HTM
Fırın Türlü	422	314.939.927	746.303	241.282.611	571.760	HTM
İzmir Köfte	1.093	998.664.144	913.691	967.077.985	884.792	HTM
Kadınbudu Köfte	825	1.277.563.095	1.548.561	1.206.150.705	1.462.001	HTM
Kıymalı Ispanak	423	278.585.969	658.596	247.150.582	584.280	HTM
Kıymalı Kapuska	386	458.236.032	1.187.140	375.809.830	973.601	HTM
Orman Kebabı	418	374.389.782	895.669	303.519.707	726.124	HTM
Patlıcan	414	484.814.807	1.171.050	440.683.754	1.064.454	HTM
Tavuk Şiş	416	354.417.901	851.966	337.453.006	811.185	HTM
Piliç Topkapı	364	439.448.441	1.207.276	416.175.811	1.143.340	HTM
Rosto Köfte	808	1.063.191.763	1.315.831	946.875.691	1.171.876	HTM
Sebzeli Kebap	749	666.854.621	890.327	543.494.790	725.627	HTM
Tavuk Haşlama	706	816.296.668	1.156.228	770.520.754	1.091.389	HTM
Tavuk Şinitse	373	408.815.488	1.096.020	385.704.869	1.034.061	HTM
Kayseri Köfte	350	392.813.230	1.122.324	383.060.599	1.094.459	HTM
Arpa Şeh. Pilav	738	335.564.876	454.695	355.532.671	481.752	FTM
Bulgur Pilavı	678	240.331.559	354.471	266.386.780	392.901	FTM
Domatesli Pilav	815	362.816.705	445.174	386.984.317	474.827	FTM
Makarna	1.540	563.781.952	366.092	598.164.007	388.418	FTM
Peynirli Makarna	1.531	648.369.063	423.494	684.964.839	447.397	FTM
Pirinç Pilavı	3.898	1.652.114.244	423.836	1.784.639.303	457.835	FTM
Salçalı Makarna	808	285.887.795	353.822	301.508.551	373.154	FTM
Sebzeli Pilav	1.272	581.444.391	457.110	615.803.948	484.123	FTM
Tepsi Böreği	416	225.477.676	542.014	199.893.256	480.513	HTM
Ayran	784	262.334.748	334.611	340.139.070	433.851	FTM
Cacık	2.420	886.600.602	366.364	1.100.376.069	454.701	FTM
Elma Komposto	416	156.009.083	375.022	172.552.996	414.791	FTM
Kadayıf	868	474.451.479	546.603	467.016.302	538.037	HTM
Karışık Turşu	380	104.771.651	275.715	142.902.525	376.059	FTM
Kemalpaşa	778	270.252.668	347.368	289.157.605	371.668	FTM
Keşkül	415	160.296.759	386.257	172.140.065	414.795	FTM
Meyve	686	327.973.727	478.096	358.083.087	521.987	FTM
Revani	350	252.254.159	720.726	216.650.299	619.001	HTM
Salata	2.258	855.790.194	379.004	891.543.556	394.838	FTM
Şekerpare	381	229.297.906	601.832	193.734.546	508.490	HTM
Yoğurt	1.960	764.000.689	389.796	948.151.676	483.751	FTM
TOPLAM	46.784	25.481.314.880	35.252.820	25.481.314.880	33.830.047	

Tablo 20 : Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Hacim Tabanlı Maliyetleme

İşletme her gün dört çeşit yemek üretmekte ve müşterilerine sunmaktadır. Her iki yöntem kullanılarak elde edilen sonuçların karşılaştırılması açısından bu durumda göz önünde bulundurulması yararlı olacaktır. Aşağıda işletmenin üretimde bulunduğu iki gün için günlük birim maliyetler gösterilmiştir.

Düğün Çor.-İzmir Köfte-Pirinç Pilavı- Cacık

FTM Birim Maliyet: $319.920 + 913.691 + 423.836 + 366.364 = 2.023.811$

HTM Birim Maliyet: $374.145 + 884.792 + 457.835 + 454.701 = 2.171.473$

Mercimek Çor.-Fırın Tavuk-Sebzeli Pilav-Kadayıf

FTM Birim Maliyet: $326.496 + 1.278.919 + 457.110 + 546.603 = 2.609.128$

HTM Birim Maliyet: $341.717 + 1.202.497 + 484.123 + 538.037 = 2.566.374$

Yukarıdaki birim maliyetler incelendiğinde görülmektedir ki birinci gün üretilen yemekler daha az faaliyet gerektirdiği için faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile daha düşük maliyet sonuçlarına ulaşılmış, buna karşılık çok faaliyet gerektiren yemeklerin üretildiği ikinci gün ise hacim tabanlı maliyetleme yöntemi ile daha düşük maliyet bilgileri elde edilmiştir.

Sonuç olarak, üretim süreci bir çok aşamada gerçekleşen ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin daha yüksek çıkması son derece doğaldır. Yukarıdaki tablo ve örnekler incelendiğinde bu durum açıkça görülmektedir. Buraya kadar gerçekleştirilen çalışmalar ışığında faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin örnek işletme gibi çok çeşitli faaliyetler sonucunda hizmet üreten hizmet işletmelerinde hacim tabanlı maliyetleme yöntemlerine göre daha doğru ve gerçekçi maliyet sonuçları sunduğu söylenebilir.

SONUÇ

Ekonominin vazgeçilmez unsuru olan işletmeler, maliyetleme sistemlerini mümkün olduğunca sağlam temeller üzerine kurmalıdırlar. Doğru maliyet bilgileri, yöneticilerin doğru kararlar almalarına ve bunun sonucu olarak da işletmenin optimal kazanç sağlayarak rekabet koşullarına en iyi şekilde hazırlanmasına yardımcı olur.

Maliyetleme sistemlerinin ortaya çıkışından 1980'li yılların başlarına kadar uygulanan hacim tabanlı maliyetleme sistemleri, o dönemlerde üretim koşullarının el verdiği ölçülerde gerekli maliyet bilgilerini yönetime sunmuştur. Ancak günümüzde teknolojik gelişmelere paralel olarak işletmelerin üretim yapılarında ortaya çıkan değişiklikler maliyetleme sistemlerinin de yeniden yapılandırılmasını gündeme getirmiştir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi bu ihtiyaçlar doğrultusunda ortaya çıkmıştır. Yöntem üretim sürecinde ortaya çıkan maliyetlerin işletmede gerçekleştirilen faaliyetler tarafından tüketildiği ve üretilen ürünlerin de bu faaliyetlere bağlı olarak maliyetlendirilmesi gerektiği ilkesine dayanmaktadır.

Günümüzde daha çok imalat sektöründe uygulama alanı bulan faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygun ve planlı bir çalışma ile bir çok hizmet işletmesi tarafından kullanılabileceği ve daha doğru ve gerçekçi sonuçların bu yöntem sayesinde elde edilebileceği bir çok araştırmacı tarafından belirtilmiştir.

Yöntemin hizmet işletmeleri açısından uygun bir maliyetleme yöntemi olup olmadığını araştırmak amacıyla gerçekleştirilen bu çalışmada, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi genel hatlarıyla açıklanmış ve yöntemin yemek üreten bir hizmet işletmesinde gerçekleştirilen uygulamasına yer verilmiştir.

Uygulama aşamasında hizmet işletmesinin bir aylık üretimi göz önünde bulundurularak her bir yemeğin maliyeti faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre hesaplanmış ve elde edilen sonuçlar işletmenin kullandığı mevcut hacim tabanlı maliyetleme yöntemi sonuçlarıyla karşılaştırılarak

değerlendirilmiştir. Bunun sonucunda faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde fazla faaliyet gerektiren yemeklerin genel üretim giderlerinden daha fazla pay aldığı, buna karşılık daha az faaliyet gerektiren yemeklerin ise genel üretim giderlerinden daha az pay aldığı görülmüştür. Dolayısıyla sadece üretim sayısını göz önünde bulundurarak genel üretim giderlerini yemeklere dağıtan hacim tabanlı maliyetleme yöntemine göre daha farklı sonuçlar elde edilmiştir. Maliyetleme çalışmaları sonucunda her iki yöntemden elde edilen maliyet bilgileri arasındaki farklılıkların en büyük nedeninin kullanılan dağıtım anahtarları olduğu tespit edilmiştir. Çünkü faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde sipariş, depolama, pişirme gibi faaliyetlerin her biri için farklı dağıtım anahtarları kullanılarak, her bir yemek üretim sürecinde tükettiği faaliyetler çerçevesinde maliyetlendirilirken, hacim tabanlı maliyetleme yönteminde tüm yemekler tek bir dağıtım anahtarı kullanılarak maliyetlendirilmiştir.

Elde edilen sonuçlar yönetici ve firma çalışanları tarafından da değerlendirilmiş ve faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminden elde edilen bilgilerin daha gerçekçi ve doğru olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi işletmedeki üretim süreci, tasarruf imkanları, işgücünün yeterliliği gibi bir çok konuda hacim tabanlı maliyetleme yöntemine göre işletme yönetimine daha detaylı bilgiler sunmuştur.

Ancak üretim sürecinde ortaya çıkan maliyetlerin üretimin her safhasındaki faaliyetler göz önünde bulundurularak nihai ürüne kadar takip edilmesi yöntemin uygulanabilirliğini zorlaştırmaktadır. Bu zorluk ürün çeşitliliğinin çok olduğu hizmet işletmelerinde daha da belirgindir. Bununla birlikte her faaliyet merkezi için farklı dağıtım anahtarlarının kullanılması maliyetlendirme çalışmalarının süresini ve maliyetini arttırmaktadır.

Yukarıdaki zorluklara rağmen faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, uygun dağıtım anahtarları seçilerek ve gelişmiş bilgi teknolojileriyle desteklenerek üretim işletmelerinde olduğu gibi hizmet işletmelerinde de uygulanabilir. Ancak uygulamanın gerçekleştirileceği işletme açısından

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Altuğ Osman **Maliyet Muhasebesi; İlkeler ve Uygulamalar**, 10.b., İstanbul: Çağ Ofset, 1991
- Anderson Henry R. ve diğerleri **Managerial Accounting**, Boston: Houghton Mifflin Company, 1996
- Atkinson Anthony A. ve diğerleri, **Management Accounting**, New Jersey: A Simon&Schuster Com., 1995
- Ayvaz Ednan "Tam Zamanında Üretim Sisteminde Maliyet Muhasebesinin Yapısı ve İşleyişi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998)
- Backer Morton and Jacobsen Lyle E. "Çeviren: Sadık Baklacioğlu", **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 2.b., İstanbul: Beta Basımevi, 1983
- Blocher Edward J., Chen Kung H. and Lin Thomas W., **Cost Management; A Strategic Emphasis**, U.S.A: McGraw-Hill Inc., 1999
- Bursal Nasuhi ve Ercan Yücel **Maliyet Muhasebesi; İlkeler ve Uygulama**, 5.b., İstanbul: Der Yayınları, 1994
- Bölükoğlu İlhan "Yiyecek&İçecek Yönetiminde Bir Analiz Aracı Olarak Menü Mühendisliği", **Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, Bahar 2000
- Muzaffer Civelek **Maliyet Muhasebesi**, y.y.
- Davies Tony and Pain Brian **Business Accounting and Finance**, U.S.A: McGraw-Hill Publishing Company, 2002
- Ebiçoğlu Fatih Kemal ve Kahraman Abülkadir **Yönetim Muhasebesi**, Ankara: Türmob Yayınları, Yayın No: 104, 2000
- Emeksiz Murat **Beş Yıldızlı Otel İşletmeleri için Getiri Yönetimi Uygulama Modeli**, Eskişehir: T.C.Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1337, 2002

- Erden Selman Aziz **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, Isparta: Tuğra Ofset, 1999
- Erden Selman Aziz "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği", **Mali Çözüm Dergisi**, Cilt 13, Sayı 64, Temmuz-Ağustos-Eylül 2003
- Erden Selman Aziz "İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl 4, Sayı 11, Ocak 2004
- Erdoğan Melih "Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe ve Muhasebe Eğitime Etkileri", **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, Cilt 2, Sayı 4, Aralık 2000
- Erdoğan Necmettin **Maliyet Muhasebesi**, 2.b., İzmir: Barış Yayınevi, 2001
- Ergun Ülkü ve Karamaraş B. Esra, "İki Çağdaş Yönetim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırılması; Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisi", **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, Cilt 4, Sayı 1, Mart 2002
- Garrison Ray H. and Noreen Eric W. **Managerial Accounting**, 7th ed., U.S.A.: Von Hoffman Press, 1992
- Garrison Ray H. and Noreen Eric W. **Managerial Accounting**, 9th ed., U.S.A.: McGraw-Hill Inc., 2000
- Glynn John, Perrin John and Murphy Micheal **Accounting For Managers**, 2nd ed., London: Thomson Business Press, 1998
- Gürsoy Cudi Tuncer **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 2.b., İstanbul: Beta Basım Yayım A.Ş., 1999
- Hacıüstemoğlu Rüstem **Maliyet Muhasebesi**, 2.b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1997
- Hacıüstemoğlu Rüstem ve Şakrak Münir, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002

- Haftacı Vasfi **Tekdüzen Hesap Planı ve Maliyet Muhasebesi**, 2.b., İzmit: Çınar Tanıtım Matbaacılık, 2001
- Haftacı Vasfi **Maliyet Muhasebesi**, 4.b., Trabzon: Derya Kitabevi, 2003
- Haftacı Vasfi **İşletme Bütçeleri**, İzmit: Kocaeli Üniversitesi Yayınları, Yayın No:24, 1999
- Haftacı Vasfi ve Erden Selman Aziz **Maliyet Çözümlenmeleri**, İzmit: Kocaeli Üniversitesi Yayınları, 1999
- Hansen Don R. and Mowen Maryanne M. **Management Accounting**, 2nd ed., Ohio: South-Western Publishing Co., 1992
- Hansen Don R. and Mowen Maryanne M., **Management Accounting**, 3rd ed., Ohio: South-Western Publishing Co., 1994
- Hansen Don R. and Mowen Maryanne M. **Cost Management; Accounting and Control**, U.S.A.: South-Western College, 1997
- Hatipoğlu Zeyyat **Maliyet Muhasebesi**, Sedak Yayınları, 1995
- Hatipoğlu Zeyyat **Temel Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları ve Basım A.Ş., 2000
- Hikmet Nazım "Faaliyet Bazında Maliyet Sistemlerini Muhasebeciler Benimseyemiyorlar", **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1 , Mart 2001
- Hilton Ronald W. **Managerial Accounting**, 3rd ed. Newyork: McGraw-Hill Companies Inc., 1997
- Hornigren Charles T. and Foster George **Cost Accounting; A Managerial Emphasis**, 7th ed., New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1991
- Hornigren Charles T., Foster George, Datar Srikant M., **Cost Accounting**, 9th ed., New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1997

- Hornrgren Charles T., Harrison Walter T. and Bamber Linda Smith
Accounting, 4th ed., New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1999
- Hornrgren Charles T., Sundem Gary L. and Stratton William O. **Introduction To Management Accounting**, 10th ed., London: Prentice-Hall International Inc., 1996
- İpçi Mustafa **Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Türmob Yayınları, 1994
- Karacan Sami **Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**, Trabzon: Derya Kitabevi, 2003, s.84
- Karacıoğlu Reşat **Stratejik Maliyet Yönetimi; Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Erzurum: Bakanlar Matbaacılık, 2000
- Kaplan Robert S. and Atkinson Anthony A. **Advanced Management Accounting**, 3rd ed., New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1998
- Kobu Bülent **Üretim Yönetimi**, 7.b., İstanbul: Yön Ajans, 1989
- Kotar Erhan ve Dokur Şükrü **İşletmelerin Mali İşlemleri ve Muhasebesi**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2002
- Mabberley Julie **Activity Based Costing in Financial Institutions**, London: Pitman Publishing, 1992
- McNain C.J. **World-Class Accounting and Finance**, Chicago: Irwin Inc., 1993
- Meigs Robert F. ve diğerleri **Accounting; The Basis For Business Decision**, 11th ed., North America: Irwin McGraw-Hill Publishing, 1999
- Miller John A. **Implement Activity-Based Management in Daily Operations**, Newyork: John Wiley&Sons Inc., 1996

Moriarity Shane and Allen Carl P. **Cost Accounting**, 3rd ed., Newyork: John Wiley&Sons Inc., 1991

Morse Wayne J., Davis James R. and Hartgraves Al. L. **Management Accounting**, 3rd ed., Newyork: Addison-Wesley Publishing Co., 1991

Öker Figen "Activity Based Costing; An Implementation In A Manufacturing Company", **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, Cilt 5, Sayı 3, Eylül 2003, s. 137.

Özkan Mehmet **Maliyet Sistemleri**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Matbaa Birimi, 1994

Polimeni Ralph S. ve diğerleri **Cost Accounting; Concepts and Applications For Managerial Decision Making**, 3rd ed., U.S.A.: McGraw-Hill Inc., 1991

Romney Marshall B. and Steinbart Paul John, **Accounting Information Systems**, 9th ed., U.S.A: Prentice-Hall Int., 2003

Sevgener A. Sait ve Hacırüstemoğlu Rüstem, **Yönetim Muhasebesi**, 7.b., İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., 2000

Şakrak Münir **Maliyet Yönetimi; Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, İstanbul: Yasa Yayınları, 1997

Tanış Veyis Naci ve Güner Mehmet Fatih, "Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Açısından Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi; Bir Konfeksiyon İşletmesinde Uygulama", **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, Cilt 5, Sayı 3, Eylül 2003

Türk Dil Kurumu **Türkçe Sözlük**, 2.b., 1998

Tütüncü Özkan **Turizm İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, 2001

Uyguç Nermin ve Arbak Yasemin "Hastanelerde Bekleme Süresinin Algılanan Hizmet Kalitesine Etkisi", **Dokuz Eylül İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 12, Sayı 1, 1997

Yükçü Süleyman

Maliyet Muhasebesi; Yönetim Açısından,
İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1992, s. 97.

Williams Duncan

Cost and Management Accounting,
U.S.A: Prentice Hall Inc., 1996



YARARLANILAN İNTERNET KAYNAKLARI

Erdem Barış "Otel İşletmelerinde İnsan Kaynakları Planlamasının Yeri ve Önemi", **Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları e-dergisi**, Cilt 6, Sayı 1, 2003, (http://www.isguc.org/arc_view.php?ex=196)

İçöz Orhan, Tavmergen İge ve Özdemir Pınar "Hizmet Pazarlamasında İnternet Kullanımı", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü e-dergisi**, Cilt 1, Sayı 3, 1999 (<http://www.sbe.deu.edu.tr/Yayinlar/dergi/dergi03/hizmet.htm>).

Karahan Ömer "Sağlık Sektöründe Hizmet Planlaması ve Halkla İlişkiler", (<http://www.merih.net/m1/womekar23.htm>)

Kaygusuz Sait Yüksel "İleri Üretim Ortamlarında Maliyet Muhasebesi Sistemleri", **Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları e-dergisi**, Cilt 3 Sayı 1, 2001, (http://www.isguc.org/arc_view.php?ex=112).

Köse Yaşar "Teknolojik Gelişmeler ve Maliyet Sistemleri İlişkisi", (<http://www.lojistik.com/portal/index.php?ctg=maliyet>).

Susmuş Türker "Genel Üretim Giderlerinin dağıtımında yeni bir yaklaşım; Faaliyet esasına dayalı maliyetleme", (<http://bornova.ege.edu.tr/~turkers/ABC.html>)

<http://www.activefinans.com/active/arsiv/sayi24/maliyet.html>

<http://www.atso.org.tr/dergi/agust5.htm>

<http://www.basarm.com.tr/yayin/idarihukuk/turizmturkiye/03.htm>

<http://www.endustri.8k.com/HizmetY.html>

<http://www.lib.lehigh.edu/wcb/schools/LEHI/bus/ksinclai/8/forums/forum5/messages/14.html>

ÖZGEÇMİŞ

1975 yılında Kocaeli'nin İzmit ilçesinde doğan ismet KARADUMAN, ilk ve orta öğrenimini İzmit'te tamamladı. 1996 yılında Yıldız Teknik Üniversitesi Bilgisayar Programcılığından iyi dereceyle mezun oldu. Daha sonra Genel Kurmay Başkanlığı Destek Kıtalarında askerlik görevini tamamladıktan sonra 1997 yılında başladığı Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümündeki öğrenimini 2001 yılında tamamlayarak mezun oldu. 2003 yılında Kocaeli Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Yüksek Lisans programındaki eğitimine başladı. 28.06.2004 tarihinde faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ve hizmet işletmelerinde bir uygulama konulu bu tezi yazdı. Çalışma hayatına serbest muhasebeci ve mali müşavirlere yönelik bilgisayar paket programları hazırlayan özel bir şirkette devam etmektedir.