

T.C.  
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

72 7888

FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ VE  
KOMPEN PVC YAPI VE İNŞAAT MALZEMELERİ SANAYİ  
VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ UYGULAMASI

127888

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman  
DOÇ. DR. N. ATA ATABEY

Hazırlayan  
ALPER TUNGA ALKAN

KONYA - 2003

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM BAKANLIĞI  
DOKÜMAN TAYIN BAKANLIĞI

## İÇİNDEKİLER

ŞEKİLLER VE TABLOLAR LİSTESİ .....	iv
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### MALİYET MUHASEBESİ BİLGİ SİSTEMİ VE YENİ ÜRETİM TEKNİKLERİ KARŞISINDAKİ DURUMU

1. GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİ.....	3
1.1 Maliyet Kavramı .....	6
1.2. Maliyetlerin Sınıflandırılması .....	7
1.3. Maliyetlerin Oluşumunu Etkileyen Faktörler .....	13
1.4. Gider, Harcama ve Zarar Kavramları .....	14
1.5. Maliyetlerin Hesaplanma Sebepleri .....	15
1.6. Maliyet Muhasebesi Kavramı .....	16
1.7. Maliyet Muhasebesinin Amaçları .....	18
2. MAMUL MALİYETİNİN UNSURLARI.....	19
2.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyeti .....	19
2.2. İşçilik Maliyetleri .....	22
2.3. Genel Üretim Maliyetleri .....	24
3. MALİYET TESPİT SÜRECİ .....	26
3.1. Birinci Dağıtım .....	28
3.2. İkinci Dağıtım.....	29
3.3. Üçüncü Dağıtım.....	29
4. GELENEKSEL MALİYET SİSTEMLERİ .....	31
4.1. Sipariş Maliyet Yöntemi .....	31
4.2. Safha Maliyet Yöntemi .....	32

5. GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİNİN YENİ ÜRETİM TEKNİKLERİ KARŞISINDAKİ DURUMU .....	34
5.1. Yeni Üretim Teknikleri.....	36
5.1.1. Tam Zamanında (JIT) Üretim Sistemi .....	37
5.1.2. Optimum Üretim Teknolojisi (OPT).....	38
5.1.3. Malzeme İhtiyaç Planlaması .....	39
5.1.4. Bilgisayar Destekli Üretim .....	40
5.1.5. Esnek Üretim Sistemleri .....	41

## İKİNCİ BÖLÜM

### FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ

1. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ .....	42
2. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN AMACI .....	46
3. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN GELENEKSEL MALİYET SİSTEMLERİNDEN FARKLILIKLARI .....	48
4. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ'NİN TANIMI VE TEMEL KAVRAMLAR .....	50
4.1. Kaynaklar .....	55
4.2. Faaliyet .....	57
4.2.1. Faaliyet Merkezi (Faaliyet Havuzu) .....	58
4.2.2. Faaliyet Hiyerarşisi .....	60
4.3. Maliyet Havuzu .....	61
4.4. Maliyet Sürücü .....	62
5. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN YAPISI .....	64
6. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN KURULMASI .....	68
6.1 Faaliyetlerin Belirlenmesi .....	68
6.2. Faaliyet Merkezlerinin (Havuzlarının) Belirlenmesi .....	69
6.3. Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine (Havuzlarına) Toplanması .....	69
6.4. Faaliyetler İçin Maliyet Sürücülerinin Belirlenmesi .....	71

6.5. Faaliyet Maliyetlerinin Mamullere Yüklenmesi .....	72
7. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN YARARLARI VE SİSTEME YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER .....	72
7.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Şirket Performansına Etkisi...	74

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN KOMPEN PVC YAPI VE İNŞAAT MALZEMELERİ SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİNDE UYGULANMASI

1. ŞİRKET HAKKINDA BİLGİLER .....	76
2. KOMPEN A.Ş.'DE UYGULAMA .....	77
3. FAALİYETLERİN BELİRLENMESİ .....	78
4. FAALİYET HAVUZLARININ BELİRLENMESİ .....	79
5. MALİYETLERİN FAALİYET HAVUZLARINA TOPLANMASI .....	80
6. MALİYET SÜRÜCÜLERİNİN BELİRLENMESİ .....	84
7. MAMÜL MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI .....	85
8. UYGULAMANIN SONUÇLARI .....	87
SONUÇ .....	90
KAYNAKÇA .....	92
EKLER.....	98

## ŞEKİLLER VE TABLOLAR LİSTESİ

Şekil 1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri .....	20
Şekil 2. Üretim Fonksiyonunda Kullanılan İlk Madde ve Malzemeler .....	20
Şekil 3. İşçilik Maliyetleri .....	23
Şekil 4. Geleneksel Üç Aşamalı Maliyet Dağıtım Süreci .....	28
Şekil 5. Geleneksel Üç Aşamalı Maliyet Dağıtım Süreci .....	30
Şekil 6. Sipariş Maliyet Sisteminde Genel Olarak Maliyet Akışı .....	32
Şekil 7. Safha Maliyet Sisteminde Genel Olarak Maliyet Akışı .....	33
Şekil 8. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi Yaklaşımı.....	45
Şekil 9. Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi.....	54
Şekil 10. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Üç Ana Bileşeni .....	55
Şekil 11. Faaliyetlerin Bir Faaliyet Merkezinde Toplanması.....	59
Şekil 12. Faaliyet Hiyerarşisi .....	61
Şekil 13. Faaliyete Dayalı İki Aşamalı Süreç .....	65
Şekil 14. Faaliyete Dayalı Maliyet Sisteminin Kavramsal Yapısı.....	67
Tablo 1. Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması .....	49
Tablo 2. Uygulamada Kullanılan Bazı Maliyet Sürücüleri.....	63
Tablo 3. İki Contalı Seri Süperline Ekim – Kasım – Aralık 2002 Üretim Miktarları .....	77
Tablo 4. İki Contalı Seri Süperline Üretim Faaliyetleri Listesi .....	78
Tablo 5. İki Contalı Seri Süperline Ürün Faaliyet Listesi.....	79
Tablo 6. İki Contalı Seri Süperline Faaliyet Havuzlarının Tanımlanması .....	79
Tablo 7. İki Contalı Seri Süperline Ürünlerinin Genel Üretim Giderlerinin Belirlenmesi Ekim – Kasım – Aralık 2002 Kompen A.Ş. Hesap Planı .....	80

<b>Tablo 8.</b> İki Contalı Seri Süperline Ekim – Kasım – Aralık 2002 Üretim İşlevlerinin Genel Üretim Giderlerine Dağılım Oranları.....	81
<b>Tablo 9.</b> Endirekt İşletme Malzemesinin Faaliyet Havuzlarında Toplanması.....	81
<b>Tablo 10.</b> Endirekt İşçilik Giderlerinin Faaliyet Havuzlarında Toplanması...	82
<b>Tablo 11.</b> Elektrik Giderlerinin Faaliyet Havuzlarında Toplanması .....	83
<b>Tablo 12.</b> Diğer Çeşitli Giderlerin Faaliyet Havuzlarında Toplanması.....	83
<b>Tablo 13.</b> Amortismanların Faaliyet Havuzlarında Toplanması .....	84
<b>Tablo 14.</b> Maliyetlerin Faaliyet Havuzlarında Toplanması .....	84
<b>Tablo 15.</b> Maliyet Sürücülerinin Belirlenmesi .....	85
<b>Tablo 16.</b> Maliyet Sürücü Olarak Seçilen İşlem Miktarları .....	86
<b>Tablo 17.</b> Faaliyet Havuzu Yükleme Hadleri Ve Mamul Maliyeti .....	86
<b>Tablo 18.</b> İki Contalı Seri Süperline Ekim – Kasım – Aralık 2002 Geleneksel Maliyetlendirmenin Hesapladığı Birim Genel Üretim Giderleri .....	86
<b>Tablo 19.</b> Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme ile Geleneksel Maliyetlendirmenin Hesapladığı Mamul Maliyetinin Karşılaştırılması .....	87

## GİRİŞ

Günümüzde üretim teknolojilerinin hızlı bir şekilde değişmesi ve gelişmesiyle birlikte işletmelerin maliyet yapılarında da bazı değişimler olmuştur. Ortaya çıkan bu değişimler; ürün maliyetlerinin hesaplanmasında geleneksel muhasebe yöntemlerini kullanan bir çok işletmenin ürün maliyetlerini doğru ve olması gerektiği gibi tespit etmesini engelleyerek, yöneticilerin yanlış maliyet bilgileri ile kuşatılması sonucunu doğurmuştur. Bunun sonucu olarak da bir çok işletme, rekabet gücünü ve kârlılıklarını giderek kaybetmeye başlamışlardır.

Zaman içinde gerçekleşen üretim yapılarının değişimi mamul maliyetlerinin yapısını da değiştirmiştir. Teknoloji geliştikçe üretimde işçiliğin payı azalmış, bunun yerini makinalar almıştır. Özellikle son yıllarda bilgisayar teknolojisinin büyük atılım göstermesiyle işçilik iyice arka planda kalmış, buna paralel olarak üretim maliyetleri içerisinde direkt işçilik giderlerinin payı küçülmüştür.

Bilindiği gibi mamul maliyetleri direkt hammadde (direkt ilk madde ve malzeme), direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Direkt hammadde ve direkt işçilik maliyetlerinin üretilen mamüllere yüklenmesi veya dağıtılmasında büyük zorluklarla karşılaşılmamaktadır. Bunun yanında genel üretim giderlerinin de mamüllere yüklenmesinde zorluklarla karşılaşmakta ve bunun için bir takım dağıtım yöntemlerinin ve anahtarlarının kullanılması gerekmektedir. Özellikle günümüz emek yoğun üretim biçiminden (sermaye yoğun) makine yoğun üretim biçimine çok hızlı bir geçiş olduğu gerçeği gözönüne alınırsa genel üretim giderlerinin dağıtılmasında kullanılacak ölçülerin seçimi çok daha fazla önem kazanmaktadır.

Bu çerçevede yapılan araştırmalar sonucunda, Harvard Üniversitesinden iki araştırmacının ortaya koyduğu faaliyet tabanlı maliyet sisteminin ürün maliyetlerinin hesaplanmasında geleneksel yöntemlere göre daha iyi sonuç verdiği belirtilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, geleneksel maliyet

muhasebesi sistemlerinin meydana getirdiği problemleri çözüme konusundaki başarıları nedeniyle bir çok yönetim muhasebecisinin üzerinde çalıştığı bir konu olmuştur.

Faaliyet tabanlı maliyet sistemi; strateji, dizayn ve faaliyet kontrol veya ürün grupları ile ilgili tüm maliyetleri sadece ilgili olduğu ürün ve/veya ürün gruplarına göre dağıtan bir maliyet sistemidir. Bu sistem işletmelerde; genel üretim giderlerinin mamullere daha doğru şekilde yükleyerek daha doğru maliyetler elde edilmesi, anlamlı kar merkezleri ve mamul karlılığı rakamlarının sağlanması, daha basit ve daha kolay anlaşılabilir hesaplar oluşturulması, daha iyi bir yönetsel muhasebe anlayışı ve kontrolü sağlanması gibi bazı avantajları ortaya çıkarır.

Bu çalışmanın amacı; öncelikle yukarıdaki hususlar gözönünde bulundurularak, geleneksel maliyet sistemleri incelenmesi, sorunların saptanması ve bu sorunlara çözüm olarak geliştirilen faaliyet tabanlı maliyet sisteminin incelenmesidir. Buradan hareketle çalışmanın birinci bölümünde maliyet muhasebesi kavramına değinilmiş, amaçları belirtilerek, maliyet kavramı ve maliyetlerin sınıflandırılması açıklanmıştır. Geleneksel mamul maliyeti unsurları ve geleneksel maliyet dağıtım süreci hakkında bilgi verildikten sonra geleneksel maliyet sistemleri tanıtılmış, yeni üretim teknikleri hakkında bilgi verilmiş ve geleneksel maliyet sisteminin bu teknikler karşısındaki yetersizlikleri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde faaliyet tabanlı maliyet sistemi tanıtılmış, sistemin temel kavramları ve sistemin amacı açıklanmaya çalışılarak geleneksel maliyet sisteminden farklılığı ortaya konulmuş ve sistemin yapısı hakkında bilgi verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümüne ise faaliyet tabanlı maliyet sisteminin KONPEN PVC Yapı ve İnşaat Malzemeleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketine uygulanması yapılmış ve uygulama sonuçları şirket tarafından uygulanan geleneksel maliyet sistemi sonuçları ile karşılaştırılmıştır.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### MALİYET MUHASEBESİ BİLGİ SİSTEMİ VE YENİ ÜRETİM TEKNİKLERİ KARŞISINDAKİ DURUMU

#### 1. GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİ

İşletmeler, sermaye denilen mal stokları, para, araç, makine gibi maddesel unsurlarla söz konusu işletmede çalışan insanlardan oluşur. İşletme bir örgüt ve karar birliğidir. Bunu oluşturan madde ve insan öğelerinin hepsini belli bir amaca yönelten uyum merkezi tekdir.<sup>1</sup> Başka bir ifadeyle işletmeler belirli amaçlar gerçekleştirmek üzere bir araya gelen bireylerin oluşturdukları sürekli ilişkiler sistemidir. Bazı işletmeler vardır ki araçları ve amaçlarını gerçekleştirmek üzere gerekli olan girdiler bünyelerine bağlıdır. Bu tür işletmeler girdilerini kendileri üretirler ve çıktılarını da kendi yararlarına kullanırlar. İşletmeler sanayileşmenin ilk devirlerinde böyle bir özellik göstermiş olabilirler. Ancak günümüzün işletmeleri, birer açık sistem özelliği göstermektedir. Çünkü, açık sistem özelliğini gösteren işletme, dış çevreden gerekli girdileri alır, onları işler ve çevreye çıktı olarak sunar. Açık sistem olan işletmenin bir başka özelliği de çevresini etkilediği gibi çevresinden de etkilenmesidir. Kısaca işletmenin çevreyi etkilemesi, çevre ile uyum sağlamasına bağlıdır.<sup>2</sup>

İşletmeler servet yaratan, ekonomik işleri bulan birimlerdir. Bu bakımdan ülke içerisinde bulunan diğer politik, sosyal, kültürel, kamusal vb. kurumlardan farklılık arz etmektedir.<sup>3</sup> Ancak bunlar sistem yaklaşımı gereği diğer kurumlarla ve çevreyle sürekli bir ilişki içerisinde dirler. Geleceğin yaşayan şirketleri olabilmenin temelinde yatan faktör çevre ile uyumlu olmaktır. Başka bir ifadeyle, işletmeler varlığını sürdürebilmek için çevreyi yakından analiz etmeli, ürettiği ya da sunduğu mal ve hizmetleri değişim ve yeniliklere

<sup>1</sup> Zeyyat Hatipoğlu, *Organizasyon, Personel Davranışı ve Yönetim*, Aktif Büro Basım Organizasyon Yayınları, No: 1, İstanbul, 1976, s. 2

<sup>2</sup> İlhan Erdogan, *İşletmelerde Davranış*, Beta Yayınları, İstanbul, 1994, ss. 33 – 34

<sup>3</sup> Hattipoğlu, a.g.e., s. 2

uyarlamalıdır. Bir nevi işletmeler kendi içinde ve çevreye yönelik ölçüm ve değerlendirme sistemine sahip olmalıdırlar.

Bilindiği gibi işletmeler doğal kaynaklar, emek, sermaye ve organizasyon (düzen) adlarını taşıyan dört temel öğeden oluşmaktadır.<sup>4</sup> Ancak bu dört temel öğenin bir arada bulunması işletmenin verimli ya da etkin olduğu anlamına gelmez. Amaca hizmet etmeyen, çevredeki değişikliklere ayak uyduramayan, talepleri zamanında ve düşük maliyette yerine getirmeyen işletmeler bir makine yığınının ibaret kalır. İşletmenin ömrünün devamı için bir takım temel kriterlere ihtiyaç vardır. Bu kriterlerin başında, işletmenin etkinliğini artıran, kaynak israfını önleyen, yatırımlar arasındaki seçimlerde usallıktan ayrılmayan, darboğazlara düşmeyi engelleyen, ekonomik istikrardan uzaklaşmadan sosyal adalet ilkeleri içinde ekonomik kalkınmayı sürdürmenin bir aracı olarak düşünülen planlama tekniklerini uygulayabilen sağlam, güvenilir, objektif ve zamanında elde edilebilen maliyet verileri gelmektedir. Bu niteliklere sahip veriler olmadan, kalkınma planlarını hazırlama olanağı olmadığı gibi hazırlanan ve uygulamaya konulan planların izlenmesi, gerekli düzeltici önlemlerin zamanında ve etkin bir biçimde alınması oldukça güçtür. Buna göre işletmelere ilişkin maliyet verilerini sağlayan en önemli sistemlerden birisini de “maliyet muhasebesi” oluşturur.<sup>5</sup>

İşletmelerde hem kısa vadeli hem de uzun vadeli planlar, fayda – maliyet analizleri yapılarak hazırlanır. Eylemlerinin tümünü plana ve programa bağlayan işletmeler, piyasa koşullarında diğerlerine göre daha etkin ve başarılı olabilmektedirler. Çünkü en kötü plan plansızlıktan iyidir. Plan bütün işletmeler için bir rehber niteliği taşımaktadır. Bu bağlamda imalat işletmelerinin en önemli sorunlarından birini, kuşkusuz maliyetler oluşturmaktadır. Her işletmeci; maliyetlerinin ne olduğunu, bunları düşürmenin mümkün olup olmadığını, uyguladığı yöntemlerin geçerlik derecesini bilmek ister. Bu nedenle maliyetler,

---

<sup>4</sup> Kemal Tosun, *İşletme Yönetimi Genel Esaslar*, İşletme Fakültesi Yayın No: 226, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayın No: 120, İstanbul, 1990, s. 5

<sup>5</sup> Rıfat Üstün, *Maliyet Muhasebesi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1994, s. 5

üzerinde en çok tartışılan ve özellikle izlenen bir konu olmakta, gerek işletme gerekse ulusal ekonomi açısından dikkati sürekli olarak üzerine çekmektedir.<sup>6</sup>

Bütün bunların yanında dünya ekonomisindeki küreselleşme, firmalara, artan rekabetin yanısıra, dünya pazarlarının kapısını da açmaktadır. Üretimde ve dağıtımda etkinliğin artması, daha kaliteli ürünlerin daha düşük fiyatlarla sunulmasına neden olmaktadır. Bu yeni küresel ekonomik ortamda yöneticiler ve işletme sahipleri daha çok maliyet bilgilerine ihtiyaç duymaktadırlar. Maliyet bilgileri uygun, zamanlı ve yönetimin bilgi gereksinimlerini karşılayacak nitelikte olmak zorundadır.<sup>7</sup>

Bu olguları göz önüne alırsak günümüzdeki ekonomik faaliyetlerin çeşitli yönleriyle araştırılıp incelenmesi, elde edilen bilgilerin değerlendirilmeleri yapılıp, işletmeler için faydalı verilerin elde edilmesi, değişik bilim dallarının ve disiplinlerinin temel uğraş alanını teşkil etmektedir. Toplum ihtiyaçlarını karşılayan mal ve hizmetlerin üretilebilmesi için de bir takım teknik ve ekonomik faaliyetler yapıldığı bilinmektedir. Bu faaliyetler için katlanılan fedakarlıkların para ile ölçülen değerlerinin (maliyet) tespit ve hesabı (muhasbesi) ise; bazı prensip ve usullere ihtiyaç göstermektedir. Bu da işletmecilik alanında ayrı bir disiplin ve bilim dalının doğmasına neden olmuştur.<sup>8</sup>

Söz konusu bilim dalı bir taraftan maliyet belirleme usullerini, diğer taraftan da bunların muhasebeleştirme esaslarını incelediğinden, bu ikili fonksiyonuna işaret etmek üzere, literatürde Maliyet ve Muhasebe kavramlarının yanyana getirilerek disiplinin adı; Maliyet Muhasebesi olarak ifade edilmiştir.<sup>9</sup>

Geleneksel üretim ortamlarında üretim yapan sanayi işletmelerinin kullandığı maliyet sistemlerini genel olarak geleneksel maliyet muhasebesi şeklinde adlandırabiliriz. Geleneksel üretim ortamları, genellikle, az sayıdaki standart mamüllerin üretildiği, otomasyonun fazla olmadığı, üretimin daha çok

---

<sup>6</sup> Üstün, a.g.e., s. 6

<sup>7</sup> Nihat Küçükşavaş, **Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi**, Beta Yayınevi, İstanbul, Temmuz, 2002, s. 2

<sup>8</sup> M. Celaleddin Atamanalp, Reşat Karcıoğlu, M. Suphi Orhan, **Tekdüzen Hesap Planına Uygun Maliyet Muhasebesi**, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000, s. 1

<sup>9</sup> Atamanalp vd., a.g.e., s. 1

emeğe dayalı olarak yapıldığı ortamlardır. Bu ortamlarda maliyet muhasebesinin temel görevi stok değerlendirme ve finansal tabloların hazırlanması amacıyla üretilen mamüllerin maliyetlerinin hesaplanmasıdır. Bu tür üretim ortamları günümüzde de büyük ölçüde muhafaza edilmekte ve geleneksel maliyet muhasebesi anlayışı da devam etmektedir.<sup>10</sup>

Ancak günümüz değişen dünyasında, farklı üretim ortamları için tasarlanmış olan maliyet muhasebesi sistemleri, üretim ortamı zamanla değişmiş olmasına rağmen, günümüzde de aynı prensipler çerçevesinde kullanılmaktadır. Dolayısıyla, üretim süreci değişirken, maliyet muhasebesi bu değişimin gerisinde kalarak kendisini yenileyememiştir. İşletmelerin örgütsel yapısı ve rekabetin boyutları yıllar boyunca önemli ölçüde değişikliğe uğrarken, maliyet muhasebesi ve yönetim kontrol sistemlerinin tasarımı ve uygulamasında çok küçük yenilikler yapılmıştır.<sup>11</sup> Bu nedenle, bu sistemleri geleneksel maliyet muhasebesi olarak adlandırmak yanlış olmayacaktır.<sup>12</sup>

Kısaca, yöneticiler için hayati nitelik taşıyan bilgileri, genel muhasebe ve mali muhasebeden daha etkin bir şekilde yöneticilere sunduğu için, maliyet muhasebesi, bir yönetim aracı niteliği taşımaktadır. Başka bir ifadeyle, bu nitelik, onu diğer muhasebe ve hesap işlemlerinden kolaylıkla ayırır, işletme yönetimine yön ve canlılık vererek devamlılığını sağlayan hayati bir araç niteliğini taşır.<sup>13</sup>

### 1.1. Maliyet Kavramı

Maliyet, gerek iktisat ilminin gerekse işletme iktisadı ilminin son derecede önemli ve zor bir konusudur. O kadar ki bu iki bilim dalıyla ilgili bir lisans ya da lisans üstü derste sadece maliyet sorunu anlatılsa bile, konunun bütün

---

<sup>10</sup> Ahmet Doğan, *Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1996, s. 49

<sup>11</sup> Robert S. Kaplan, "The Evolution of Management Accounting", *The Accounting Review*, July, 1984, s. 390

<sup>12</sup> Doğan, a.g.e., s. 49

<sup>13</sup> Mehmet Uragun, *Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar*, Yetkin Basım, Ankara, 1993, s. 26

ayrıntılılarıyla öğretilbileceği kuşkuludur.<sup>14</sup> Bu noktadan hareketle maliyet ile ilgili aşağıdaki tanımlamalar yapılabilir.

- Maliyet “bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların toplamı” olarak tanımlanabilir.<sup>15</sup>
- Maliyet “belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan, parasal olarak ifade edilebilen ve bir değer birikiminin oluşmasına olanak veren fedakarlıkların tümü” olarak tanımlanabilir.<sup>16</sup>
- Maliyet, bir mal veya hizmetin edinilmesi için, o dönem içinde yapılan harcamalarla, daha önceki dönemde yapılan harcamalardan o mal ve hizmetin edinilmesinde katlanılan fedakarlıkların parasal tutarıdır.
- Maliyet; herhangi bir malı veya hizmeti, kullanıldığı veya satıldığı yerde veya durumda elde edebilmek için doğrudan doğruya ve dolaylı olarak yapılan toplam harcamalardır.<sup>17</sup>

## 1.2. Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyetler, maliyet muhasebesinden beklenen amaçlar göz önünde bulundurularak, değişik şekillerde sınıflandırılmaktadır. Bu nedenle yapılacak sınıflandırmanın aşağıdaki sonuçları sağlayacak şekilde olması gerekir;<sup>18</sup>

- a. Maliyetler, hızlı ve kolay bir şekilde hesaplanabilmeli,
- b. Etkili bir kontrole imkan vermeli,
- c. Planlama ve karar vermede yönetimin ihtiyaçlarını karşılamalıdır.

Yönetim muhasebesinde, “farklı amaçlar için farklı maliyetler” ilkesi geçerlidir. Diğer bir ifadeyle, belirli bir karar için geçerli olan maliyet, başka bir karar için anlamsız olabilir. Bu nedenle maliyetlerin değişik açılardan

<sup>14</sup> Zeyyat Hatiboğlu, Cudi Tuncer Gürsoy, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, İ.T.Ü. İşletme Mühendisliği Fakültesi İşletme İktisadi ve Yönetimi No: 7, Aktif Büro Basım Organizasyon Yayınları No: 9, Bilmen Basımevi, 1979, İstanbul, s. 9

<sup>15</sup> Hatiboğlu vd., a.g.e., s. 9

<sup>16</sup> Osman Altuğ, *Maliyet Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, Güncelleştirilmiş Onüçüncü Baskı, İstanbul, 2001, s. 15

<sup>17</sup> Nalan Akdoğan, *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s. 11

<sup>18</sup> Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, *Maliyet Muhasebesi*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 58, İstanbul, 1990, s. 46

sınıflandırılması gerekir.<sup>19</sup> Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, bu grupların her birinde yer alan maliyetlerin birbirinden farklı olmadığıdır. Maliyetler sadece ilgili durumlar nedeniyle değişik başlıklar altında toplanmıştır.<sup>20</sup>

### 1. İşletme Fonksiyonlarına Göre Maliyetler<sup>21</sup>

- a. Üretim Maliyetleri: Hammaddelerin mamule dönüştürülmesi anlamına gelen üretim işlemi için katlanılması zorunlu olan maliyetlerdir.
- b. Satış Maliyetleri: Talep yaratması, sipariş alınması ve malın müşteriye ulaştırılıp teslim edilmesi işlemleri için katlanılan maliyetlerdir.
- c. Genel Yönetim Maliyetleri: Üretim ve satış faaliyetleri dışında kalan her türlü örgütsel ve yönetsel faaliyetlerden kaynaklanan maliyetlerdir.
- d. Araştırma – Geliştirme Maliyetleri: Yeni mamuller, hizmetler ve süreçlerle ilgili fikirlerin üretilmesi ve deneyle test edilmesi işlemleri için katlanılan maliyetlerdir.
- e. Finansman Maliyetleri: İşletmeye fon sağlanabilmesi için katlanılan maliyetlerdir.

### 2. Üretim Süreciyle İlişkilerine Göre Maliyetler<sup>22</sup>

- a. Birincil Maliyet: Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyetleri toplamı birincil maliyetleri verir.
- b. Dönüşümlü Maliyet: Bunlar direkt ilk madde ve malzemeyi mamul haline dönüştüren maliyetlerdir. Dönüşüm maliyetleri direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri toplamından oluşur.

<sup>19</sup> Cudi Tuncer Gürsoy, *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, Beta Yayınevi, İstanbul, 1999, s. 24

<sup>20</sup> Küçükşavaş, a.g.e., s. 27

<sup>21</sup> Gürsoy, a.g.e., s. 24

<sup>22</sup> Küçükşavaş, a.g.e., s. 29

### 3. Gidere Dönüştükleri Döneme Göre Maliyetler<sup>23</sup>

- a. Ürün Maliyeti: Bir imalat işletmesinde imalat faaliyetleriyle ilgili olarak katlanılan maliyetler mamüllere yüklenir. Diğer bir deyişle mamüller için hesaplanan birim maliyeti imalat maliyetlerinden oluşur. Mamüllere yüklenen maliyetler, yüklendikleri mamüller satılıncaya kadar işletmenin varlıkları olmaya devam eder. Bu nedenle, mamüllerin birim maliyetine giren maliyetler için, mamül maliyetleri ve stoklanabilir maliyetler denir.
- b. Dönem Maliyetleri: Bir işletmede katlanılan, fakat mamüllere yüklenmeyip dönemin gelir tablosuna yüklenen maliyetlere ise dönem maliyetleri denir. Örneğin, satış faaliyetleri ile ilgili olup gelir tablosuna yüklenen maliyetler, dönem maliyetlerinin bir örneğini oluşturur.

### 4. İzlenebilirliklerine Göre Maliyetler<sup>24</sup>

- a. Dolaysız Maliyetler: Hangi kısım ya da mamul cinsi ile katlanıldığı bilinen maliyetlere dolaysız maliyet adı verilir.
- b. Dolaylı Maliyetler: Hangi kısım veya mamule ait olduğu kestirilemeyen maliyetlere dolaylı maliyet denir.

### 5. Üretim Hacim Değişmelerine Gösterdikleri Tepkiye Göre Maliyetler<sup>25</sup>

- a. Değişken Maliyetler: Belirli bir faaliyet aralığında üretim miktarı arttığında toplam tutarı üretim miktarı ile orantılı artan, üretim miktarı azaldığında toplam tutarı üretim miktarı ile orantılı azalan, ancak birim başına düşen maliyetler; üretim miktarı artsa da azalsa da değişmeyen maliyetlerdir.
- b. Sabit Maliyetler: Belirli bir faaliyet aralığında toplam tutarı üretim miktarı artsa da azalsa da değişmeyen, ancak birim

<sup>23</sup> Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*, 7. Baskı, Der Yayınları, İstanbul, 1999, ss. 62 – 63

<sup>24</sup> Hatiboğlu vd., a.g.e., s. 12

<sup>25</sup> Küçüksavaş, a.g.e., ss. 30 – 43

başına düşen pay, üretim miktarı arttığında azalan, üretim miktarı azaldığında ise artan maliyetlerdir. Belirli faaliyet aralığının dışına çıktığında toplam sabit maliyetler de değişecektir.

c. Karma (Müşterek) Maliyetler: Belirli bir faaliyet düzeyinde hem sabit hem de değişken maliyet özelliği gösteren maliyetlerdir. Bunlarında yarı değişken maliyet ve kademeli maliyet olmak üzere iki türü vardır.

i. Yarı Değişken Maliyet: Yarı değişken maliyetlerin belirli bir kısmı sabittir ve diğer kısmı ise üretim miktarına bağlı olarak değişir. Buna örnek olarak elektrik maliyetlerini, telefon maliyetlerini ve tamir bakım maliyetlerini verebiliriz.

ii. Kademeli Maliyetler: Belirli bir faaliyet aralığında sabit, ancak bu faaliyet aralığı aşıldığında bir sıçrama göstererek artan maliyetlerdir. Bu nedenle bu maliyetlere “sıçrayan maliyetler” veya “merdiven tipi maliyetler” de denilmektedir. Buna örnek olarak ustabaşı ücretlerini verebiliriz.

#### 6. Ölçü Birimi Olarak Kullanılan Üretim Miktarına Göre Maliyetler<sup>26</sup>

a. Toplam Maliyet: Toplam maliyeti iki şekilde hesap etmek mümkündür. Belirli bir zaman döneminde toplam maliyet, o süre içinde harcanan mal ve hizmetlerin toplamına eşittir. Toplam maliyeti ayrıca belirli bir miktar ürün için de düşünebiliriz. Bu taktirde toplam maliyet, bu malları elde etmek için harcanan mal ve hizmetlerin toplamını içerir.

<sup>26</sup> Hatiboğlu vd., a.g.e., s. 10



- b. Birim Maliyet: Toplam maliyeti elde olunan mamul birimleri sayısına bölmek suretiyle birim maliyet (ortalama maliyet) hesaplanır.

7. Ait Oldukları Kısma Göre Maliyetler<sup>27</sup>

- a. Üretim Kısmı Maliyetleri: Mamul üretiminin gerçekleştiği kısımlarda katlanılan üretim maliyetlerine üretim kısmı maliyetleri adı verilir.
- b. Hizmet Kısmı Maliyetleri: Görevi üretim kısımlarına destek hizmetler sağlamak olan kısımlar ise (bakım, enerji vs. gibi) hizmet kısımları, bu kısımlarda katlanılan maliyetler ise hizmet kısmı maliyetleri adını alır.

8. Planlama, Kontrol ve Çeşitli Yönetim Kararları İle İlişkilerine Göre Maliyetler

- a. Standart Maliyet – Bütçelenen Maliyet: Standart maliyetler, belirli bir ürünün üretiminde ve normal koşullarda ortaya çıkması beklenen maliyetlerdir. Standart maliyetler, genellikle mühendislik çalışmaları sonucu birim üretim için hesaplanan, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleridir. Bunlarda bütçelenen maliyetler gibi aynı amaca hizmet ederler. Bütçe, yönetim amaçlarının rakamsal olarak ortaya konulmasıdır ve bu amaçların gerçekleştirilmesine hizmet eder. Bütçeler, birim maliyetlerden çok, genellikle tahmin edilen faaliyetlerin toplam maliyetlerine göre hazırlanırlar. Standart maliyetler ve bütçeler, yönetim tarafından gerçekleştirilen performansın planlanmasında ve sapma analizleri yardımı ile bu performansın gerçekleşip gerçekleşmediğinin kontrolünde kullanılır.<sup>28</sup>

<sup>27</sup> Gürsoy, a.g.e., s. 33

<sup>28</sup> Küçüksavaş, a.g.e., s. 49

- b. Kontrol Edilebilir Maliyet – Kontrol Edilemez Maliyet: Bir kısım yöneticinin kararlarından etkilenen ve bu nedenle şu veya bu düzeyde olması yöneticiye bağlı olan maliyetler kontrol edilebilir maliyetlerdir. Öte yandan yöneticinin iradesi dışında gerçekleşen maliyetler kontrol edilemez maliyetlerdir.<sup>29</sup>
- c. Bağlı Sabit Maliyet – İradeli Sabit Maliyet: İşletmenin kurulu kapasitesinin, kullandığı duran varlıkların nicelik ve niteliğinin ve örgüt yapısının neden olduğu sabit giderlere bağlı sabit maliyetler adı verilir. Amortismanlar, bina vergisi, sigorta primleri, kiralar, kilit personelin maaşları bağlı sabit maliyetlerin bazı örnekleridir. İradeli sabit maliyetler ise her bütçe yılı başında yetkili yöneticilerin kararlarıyla belirlenen sabit maliyetlerdir. Örnek olarak reklam maliyetleri, eğitim maliyetleri, Ar – Ge maliyetleri gösterilebilir.<sup>30</sup>
- d. Ek Maliyet – Marjinal Maliyet: Üretim miktarındaki bir birimlik artışın ortaya çıkaracağı maliyete marjinal maliyet denir. Ek maliyet ise karar verilen seçeneğin ortaya çıkardığı ek katlanımlardır. Diğer bir ifadeyle ek maliyet, karar seçenekleri arasındaki geçerli maliyetlerdir.<sup>31</sup>
- e. Fırsat Maliyeti: Fırsat maliyeti, bir seçeneğin seçilmesi nedeniyle, vazgeçilen diğer seçeneklerin kullanılmasından dolayı işletmenin kaybettiği gelirler olarak tanımlanır. İşletme bir takım seçenekler arasında bir seçeneği seçmekle, diğer seçeneklerin uygulamaya konulması durumunun ortadan kaldırır. Bu durumda işletme seçilmemiş bulunan seçeneği sağlayacağı kazançtan yoksun kalır. İşte yoksun bulunan bu kazanç, seçilmiş seçeneğin fırsat maliyetini oluşturur. Karar

<sup>29</sup> Hatiboğlu vd., a.g.e., s. 13

<sup>30</sup> Gürsoy, a.g.e., s. 35

<sup>31</sup> Altığ, a.g.e., s. 30

verilen bir seçenek karşılığında birden fazla seçenekten vazgeçilmiş ise, vazgeçilen seçeneklerden en yüksek gelir (verim) vadeden seçeneğin geliri, seçilen seçeneğin fırsat maliyetini verir.<sup>32</sup>

### 1.3. Maliyetlerin Oluşumunu Etkileyen Faktörler

Maliyetler çok çeşitli etkenlere bağlıdır. Bu değişik etkenlerin her birini saptamak suretiyle, maliyetlerle ilgili tahminleri çok daha iyi yapmak ve değişik hareket etme olanakları arasındaki farkları saptamak mümkün olur. Böylece daha doğru işletme kararları verilebilir. Kısaca maliyetleri etkileyen çeşitli etkenler şunlardır;<sup>33</sup>

1. Üretim araçlarının fiyatları: Malları üretmek için kullanılan üretim araçlarının fiyatları, örneğin ücretler, madde, malzeme fiyatları, faizler vb. maliyetleri etkiler. Üretim araçlarının fiyatları yalnız maliyetleri etkilemekle kalmaz aynı zamanda her çeşit üretim aracının ne miktarda kullanılacağını da etkiler. Özellikle işletmeler uzun vadeli kararlarını verirken çeşitli üretim araçlarının şimdiki ve ilerideki muhtemel fiyatını düşünmek zorundadır.
2. Aynı üretimi yapmak için değişik tekniklerden veya teknolojilerden yararlanılabilir. Örneğin değişik makineler, değişik kimyasal veya fiziksel yöntemler kullanılabilir. Yalnız değişik tekniğin veya teknolojinin maliyetler üzerindeki etkisini, maliyetleri etkileyen diğer sebeplerden ayırmak çok zor olabilir. Örneğin teknik veya teknoloji değişirken fabrikanın büyüklüğü, üretim kapasitesi, yönetim usulleri beraberce değişme zorunluluğunda bulunur ve bu sebeple maliyetlerdeki değişikliğin sebeplerinin hangisinin tekniğe ait olduğunu saptamak son derece zor olabilir.

<sup>32</sup> Akdoğan, a.g.e., s. 16

<sup>33</sup> Hatipoğlu vd., a.g.e., s. 15; Ayrıca bkz. Atamanalp, a.g.e., ss. 20 – 22

3. İşin yönetilme biçimi, yöneticilerin yeteneği, insanları çalıştırma yöntemleri ve çalışanların çalışma bilgi, enerji, istek ve yeteneği maliyetleri etkiler.
4. Üretim araçlarının bir araya gelme oranı, günlük dilde daha fazla kullanılan şekliyle, işletmenin kurulu kapasitesinden ne oranda yararlanacağı maliyetleri etkiler.

Maliyetler ile işletmelerin büyüklüğü (ölçeği, iriliği, kurulu kapasitesi) arasında yakın bir ilişki vardır.

#### **1.4. Gider, Harcama ve Zarar Kavramları**

İşletmenin tüm ömrü gözetildiğinde, maliyet ile gider arasında ekonomik anlam taşıyan bir fark yoktur. Ancak muhasebeciler hesap dönemi adı verilen zaman dilimi zarfında işletmenin ne kadar kâr ettiğini tahmin etmek için bu iki kavramı birbirinden ayırırlar. Bir hesap dönem içinde çeşitli üretim faktörlerin yapılan ödemelerin hepsi maliyettir. Bu ödemeler sonunda işletmelerin elde edebilecekleri durumlar; birincisi, hesap dönemi sonunda henüz işletmenin elinde çıkmamış bulunan ve bir satış değeri olan varlıklardır. İkincisi ise satılan mallar (veya hizmetler) karşılığında alacaklar ya da nakit mevcudundan meydana gelen artışlardır (satış geliri). İşte muhasebeciler, dönem içinde katlandıkları maliyetlerin ne kadarının dönem sonunda henüz ellerinde bulunan ve bilançoda yer etmek için ödenmiş olduğu, ne kadarının ise dönemin satış gelirini elde etmek için ödenmiş olduğu konusunda bir varsayım yaparlar. Bu suretle, dönemin satış gelirini elde etmek için katlanıldığı varsayılan maliyetleri, satış gelirinden indirerek dönem karını bulurlar. İşte dönem içinde katlanılan maliyetlerin satış gelirinden indirilen bölümüne gider adı verilir.<sup>34</sup>

Diğer bir ifadeyle işletmeler, faaliyet konularını devam ettirebilmek için bazı malları kullanmak, bazı hizmetlerden yararlanmak zorundadır. Buna göre gider, işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir gelir elde

---

<sup>34</sup> Hatiboğlu vd., a.g.e., s. 16

edebilmesi için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerin, yani mal ve hizmetlerin parasal tutarıdır.<sup>35</sup>

Belirli bir dönemde elde edilen kâr veya zararı hesaplayabilmek için giderler o dönemin gelirleri ile (satış hasılatı) karşılaştırılırlar. Gelir satılan ürünün veya sunulan hizmetin fiyatıdır. Bazı durumlarda satın alınan veya üretilen mal ve hizmetlerin bir değeri olmayabilir, yani gelecekte bir fayda sağlamayabilirler. Bu gibi maliyetler zarardır ve gelir tablolarında zararın ortaya çıktığı dönemde satış hasılatlarından indirilirler. Gider ve zararın kara etkisi aynıdır. Her ikisi de gelirlerden indirilen tutardır. Buna rağmen gelir tablolarında her iki tutarda ayrı ayrı gösterilir.<sup>36</sup>

Harcama kavramı ise maliyet – gider kavramlarından ayrı ve daha geniş bir anlama sahiptir. Harcama sözlük anlamıyla, “bir varlık elde etmek veya bir hizmeti sağlamak veya bir zararın giderilmesi amacıyla, borçlanma, para ödeme veya bir varlığın aktarılmasıdır.” Diğer bir ifadeyle sağlanmış bir hizmet veya satın alınmış bir varlık için ödenen veya ödenecek olan para tutarı veya varlık değeridir.<sup>37</sup>

### 1.5. Maliyetlerin Hesaplanma Sebepleri

Maliyet hesaplarının ne için yapıldığı ve maliyetlerle ilgili bilgilerin ne işe yarayacağı şu şekilde açıklanabilir;<sup>38</sup>

1. Maliyetleri hesaplamanın ilk yararı işletmenin sağladığı karı ölçmektir.
2. Maliyetler satış fiyatının tespitine yardım eder. Teorik olarak mal ve hizmetlerin satış fiyatları arz ve talep kanununa göre belirlenir ise de, ekonomik hayatta maliyetler satış fiyatlarının belirlenmesinde önemli rol oynarlar.<sup>39</sup>

<sup>35</sup> Ertuğrul Çetiner, *Maliyet Muhasebesi (Teori ve Uygulama)*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s. 10

<sup>36</sup> Küçüksavaş, a.g.e., s. 17

<sup>37</sup> Altuğ, a.g.e., s. 19

<sup>38</sup> Hatipoğlu vd., a.g.e., ss. 15 – 16

<sup>39</sup> Atamanalp vd., a.g.e., s. 19

3. İşletme faaliyetlerinin planlanması bakımından maliyet hesaplarına gereksinme duyar.
  - a. Çalışma kapasitesinin belirlenmesi için maliyetlerin bilinmesi gerekir. Kurulu bir işletme değişik miktarda üretim yaptığı zaman maliyetleri değişecektir. O halde yönetici en uygun üretim miktarını saptayabilmek için çeşitli üretim düzeylerindeki maliyetleri bilmek zorundadır.
  - b. İşletmelerin büyüklüğü ile maliyetleri arasında yakın ilişki vardır. Farklı büyüklükteki işletmelerin maliyetleri de değişik olacaktır. O halde yönetici işletmeni büyüklüğünü saptayabilmek için, çeşitli büyüklükteki işletmelerin maliyetlerini bilmek zorundadır.
  - c. Yeni bir makinanın alınması, eski bir makinanın satılması işletmede uygulanan üretim teknolojisinden değişiklik yapılması, yeni bir ürün üretilmesi, halen üretilmekte olan bir mamulün üretimine son verilmesi gibi belirsiz sürelerle karşılaşılacak seçim sorunlarını maliyetler hakkında bilgi sahibi olmadan çözebilmek olanaksızdır.
4. İşletme faaliyetlerinin denetlenebilmesi için maliyet bilgilerine ihtiyaç duyulur. Maliyetlerin niçin yüksek bulunduğu, bunlardan işletmede kimin ne ölçüde sorumlu tutulacağı, maliyetlerin nasıl düşürülebileceği gibi konularda karar verebilmek için maliyetler hakkında bilgi sahibi olmak zorunludur.

### **1.6 Maliyet Muhasebesi Kavramı**

Maliyet muhasebesinin batılı sanayi ülkelerinde meslekleşmesi 1920'li yıllarda olmuştur. 20. yüzyılın ilk çeyreğinde büyük işletmelerin fon gereksinmelerini karşılamak üzere sık sık sermaye piyasasına gelmeleri, ortaklara ve alacaklılara güvenilir mali bilgiler verilmesini gerekli kılmaya başlamıştı. Sermaye piyasasını denetleyen yasalarla kurumlar vergisi yasaları finansal

tabloların denetiminden geçirilmesi yükümlülüğünü getirdi. Muhasebe mesleği hızla örgütlendi ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri yerleşmeye başlamıştır. Bağımsız muhasebe denetçileri, dönemsel üretim giderlerinin satılan mallarla dönem sonu mamul ve yarımamul stoklarına yüklenmesi için maliyet muhasebesi kavramı ve ilkeleri geliştirildi.<sup>40</sup>

Oluşumu hakkında kısaca bilgi verdiğimiz maliyet muhasebesi, sanayi işletmelerinde bir hesap dönemi içinde üretim ve üretim dışı faaliyetler için katılan maliyetlerin saptanması, ölçülmesi, kayıt ve tasnif edilmesi; üretimle ilgili maliyetlerin satılan mallarla, dönem sonunda elde bulunan mamul ve yarımamul stoklarına yüklenmesi işlemlerinin tümüdür.<sup>41</sup>

Başka bir ifadeyle, maliyet muhasebesi, üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetini oluşturan, maliyet unsurlarının türleri, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ve hizmet türleri bakımından belirlenmesine ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesaplama ve kayıt sistemidir. Maliyet muhasebesi, sadece belirli bazı faaliyetler ve faaliyet kolları için değil, her tür üretim faaliyeti için maliyet hesaplamalarına olanak sağlamaktadır.<sup>42</sup>

Ayrıca maliyet muhasebesi “bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakarlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, sözkonusu giderleri; türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkan verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür” biçiminde tanımlanabilir.<sup>43</sup>

---

<sup>40</sup> Gürsoy, a.g.e., ss. 5 - 6

<sup>41</sup> Gürsoy, a.g.e., s. 5

<sup>42</sup> Altuğ, a.g.e., s. 6

<sup>43</sup> Akdoğan, a.g.e., ss. 5 - 6

Maliyet muhasebesi her şeyden önce, işletme içinde oluşan iş ve işlemleri (işletme içi miktar ve değer hareketlerini) izlemeye yöneliktir. Bu özelliği nedeniyle maliyet muhasebesi “işletme muhasebesi” olarak da ifade edilebilir.<sup>44</sup>

### 1.7. Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Endüstri işletmelerinde, üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetlerini çeşitli nedenlerle saptamak zorunda olmalarına bağlı olarak, değişik kapsamda maliyet hesaplamaları yapılmaktadır. Bu hesaplamaların konusunu da maliyet muhasebesinin amaçları oluşturmaktadır.

Maliyet muhasebesinin sağladığı bilgiler başlıca şu dört amaç doğrultusunda kullanılır;<sup>45</sup>

1. Üretilen mamullere ilişkin giderlerin sınıflandırılarak saptanması ve böylelikle de;
  - a. Mamul satış fiyatının belirlenmesine,
  - b. Stok değerlemesine,
  - c. Faaliyet sonuçlarının çıkartılmasına yardımcı olmak.
2. Gider türleri, gider yerleri ve gider taşıyıcıları itibariyle etkin bir kontrolün sağlanması,
3. Kısa ve uzun dönemli planlama faaliyetleri için geçerli bilgilerin sağlanması,
4. Kısa süreli çeşitli işletme kararlarının alınmasında yöneticilere geçerli bilgileri sağlamak,
5. İşletme faaliyetlerinin analizinde yardımcı olmak.

<sup>44</sup> Altuğ, a.g.e., s. 7

<sup>45</sup> Altuğ, a.g.e., ss. 9 – 10; Çetiner, a.g.e., s. 9; Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi**, Editör: Melih Erdoğan, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 888, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 476, 4. Baskı, Eskişehir, 2001, ss. 8 – 9



## 2. MAMUL MALİYETİNİN UNSURLARI

Geleneksel olarak üretilen her mamulün maliyeti başlıca üç temel maliyet unsurundan oluşur. Bunlar sırasıyla ilk madde ve malzeme maliyeti, işçilik maliyeti ve genel üretim maliyetleridir. Herhangi bir mamulün üretim maliyetini bulmak için, bu maliyet unsurlarının bilinmesi gerekir. Bunlardan ilk madde ve malzeme ve işçilik maliyetleri, mamul maliyetine direkt olarak yüklenebilen maliyetlerdir. Bu nedenle bunlara “direkt maliyetler” denmektedir. Buna karşılık, genel üretim maliyetlerinin mamüllerle ilişkisi dolaylı ve geneldir. Bu yüzden bunlar endirekt (dolaylı) maliyetlerdir ve bunların mamullere yüklenmesinde takip edilen yol mamül maliyetinin sıhhati açısından önemlidir.<sup>46</sup>

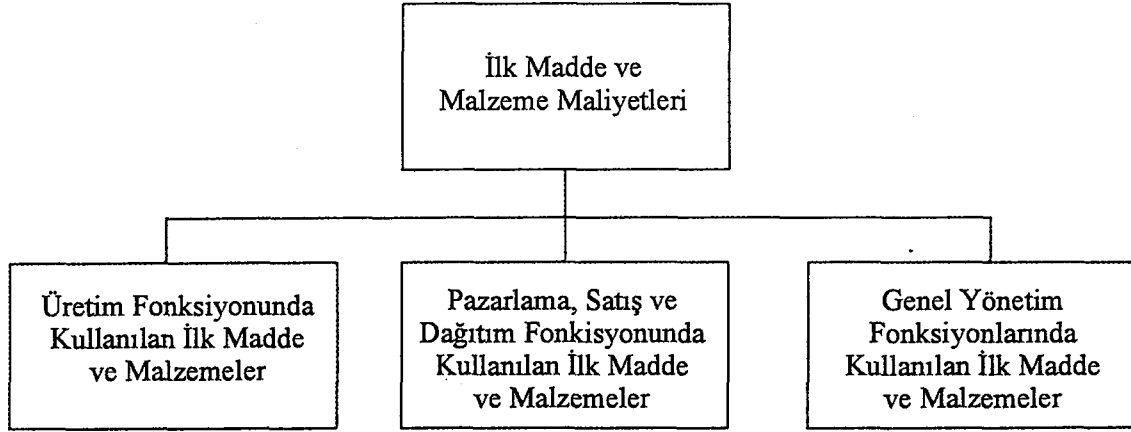
### 2.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyeti

İlk madde ve malzeme maliyeti, mal ve hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve malzemeye ait üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işleri kapsar. İlk madde ve malzeme giderleri; işletmenin üretim, hizmet ve diğer faaliyetlerini sürdürebilmesinde kullandığı ve tükettiği her türlü ilk madde ve malzemelerin parasal tutarıdır. İşletmenin gerek faaliyetlerini sürdürebilmesi ve gerekse üretimde bulunabilmesi amacıyla kullanmış olduğu her türlü madde ve malzemelere ilişkin giderler bu grupta toplanır.<sup>47</sup> Bu anlattığımız hususları bir şema yardımıyla aşağıdaki gibi göstermek mümkündür;

---

<sup>46</sup> Doğan, a.g.e., s. 50

<sup>47</sup> Akdoğan, a.g.e., s. 197



**Şekil 1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri**

Kaynak: Nihat Küçüksavaş, Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi, Beta Yayınevi, İstanbul, 2002, s. 18

Üretim maliyetini hesaplama açısından bizi ilgilendiren, üretim fonksiyonunda kullanılan ilk madde ve malzemelerdir. Üretimde kullanılan ilk madde ve malzemelerin bir kısmı direkt ilk madde ve malzeme grubuna, diğeri ise endirekt ilk madde ve malzeme grubuna girer. Bu durumu da şema yardımı ile aşağıdaki gibi gösterebiliriz;



**Şekil 2. Üretim Fonksiyonunda Kullanılan İlk Madde ve Malzemeler**

Kaynak: Nihat Küçüksavaş, Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi, Beta Yayınevi, İstanbul, 2002, s. 19

### a. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetler

Üretim sırasında kullanılan malzemeden mamül yapısı içine girip, mamülün temel ögesini oluşturan ve doğrudan doğruya saptanması teknik bakımdan mümkün ve iktisadi bakımdan anlamlı sayılabilecek malzeme direkt ilk madde ve malzeme başlığı altında toplanır. Bu tanımdan çıkarılabilecek sonuçlar şunlardır;<sup>48</sup>

- Kullanılan malzeme mamül yapısı içine girip mamülün temel ögesi ve / veya öğelerinden biri olmalıdır.
- Ne kadar malzeme kullanıldığının saptanması teknik bakımdan mümkün olmalıdır.
- Ne kadar malzeme harcandığının tespiti ekonomik bakımdan anlamlı sayılabilmektedir.

### b. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

Direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan, nihai mamullerin tamamlanabilmesi için gereksinim duyulan direkt hammaddelere oranla çok daha az kullanılan ve her nihai mamul için ne kadar kullanıldıklarının saptanması oldukça güç olan ve mamülün temel yapısını oluşturmeyen maliyetlerdir. Endirekt ilk madde ve malzemeler yardımcı maddeler ve işletme malzemesi olarak ikiye ayrılır. <sup>49</sup>

- Yardımcı Maddeler: Yardımcı maddeler, üretim sürecinde hammaddenin mamul hale gelmesinde yardımcı ya da tamamlayıcı rol oynayan ve mamul bünyesinde yer alan endirekt maddelerdir. Yardımcı maddeler mamul maliyetleri içinde doğrudan yer almakla birlikte, katkı oranları direkt maddelere göre daha az olmakta, diğer bir ifadeyle de miktar ve kalite olarak üretilen mamullerin esas unsuru – özünü oluşturmamaktadır. Bu tür maddelere, tamamlama fonksiyonunu; esas maddeleri bağlamak, kuvvetlendirmek, yapıştırmak onlara sarılmak, sürülmek, karıştırılmak, parlatmak, korumak vb. yollarla yerine getirirler. <sup>50</sup>

<sup>48</sup> Bursal vd., Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, s. 82

<sup>49</sup> Üstün, a.g.e., s. 117

<sup>50</sup> Altuğ, a.g.e., s. 95

- İşletme Malzemesi: Üretim ile ilgili faaliyetlerin yürütülmesi için gerekli bulunan ve üretilen mamullerin bünyesinde yer almayan makine yedek parçaları, bakım onarım malzemeleri, yakıt maddeleri gibi çeşitli madde ve malzeme işletme malzemesi grubunu oluşturur.

## 2.2. İşçilik Maliyetleri

Gerek mal ve gerekse hizmet üretiminde maliyetlerin en önemli öğelerinden ikincisi işçilik maliyetleridir. Direkt işçiliklerin özellikle üretim faaliyetlerinde saptanması büyük bir güçlük göstermez. Ancak maliyet ögesi olmasına ilişkin önemi yanında, direkt işçilik saat ve ücret toplamı genel üretim giderlerinin dağıtımında, üretim kapasitesi ve faaliyet hacminin bulunmasında, işletmenin verimlilik analizlerinde, bir dağıtım ve hesaplama kriteri olarak da önem kazanmaktadır. İşçilik maliyetleri esas üretim gider yerleriyle ilgili olup, belli bir mamul ya da hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar. Bu giderler hangi mamul ya da mamul grubu için harcandığı izlenebilen ve her hangi bir dağıtım anahtarına gerek duymadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur.<sup>51</sup>

Bunun yanında işçilik maliyetlerini ilk madde ve malzeme maliyetlerinden ayıran özellikler şunlardır,<sup>52</sup>

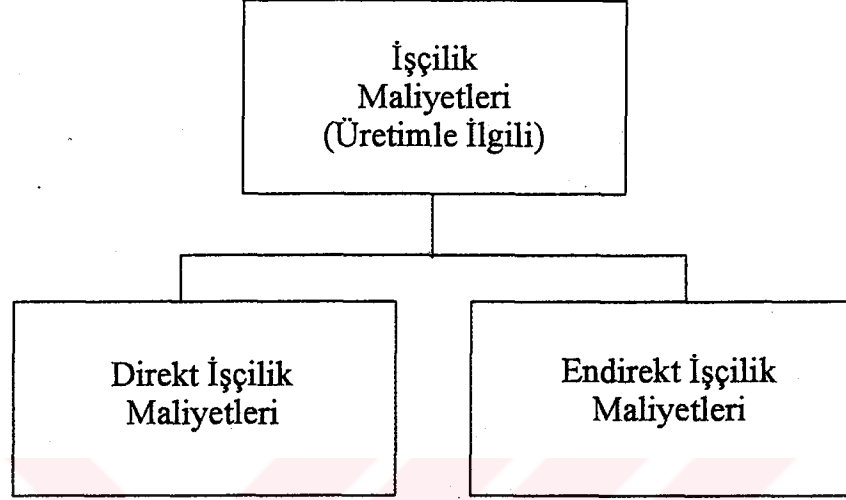
1. İşçilik stok edilemez. Bir işçi veya memur işletmede bulundu sürece ücrete hak kazanır.
2. İşçilik giderlerine değişik koşullara göre eklemeler yapılabilir. Örneğin, çıplak işçilik giderlerine fazla çalışma primi, çocuk zammı gibi eklemeler yapmak mümkündür.
3. İşçilik maliyetleri doğrudan etkileyen bir maliyet ögesidir. Örneğin işçinin yeteneği üretimin verimliliğini artırır.
4. İşçilik giderleri, emek sahiplerinin bir gelirini oluşturduğu için bu gelirin hesaplanması ve hak sahiplerine ödenmesi bir takım

<sup>51</sup> Uragan, a.g.e., s. 106

<sup>52</sup> Çetiner, a.g.e., s. 83

hesaplamaları gerektirir ve işletmelere bir takım mali sorumluluklar yükler.

İşçilik maliyetleri de direkt işçilik ve endirekt işçilik maliyetleri olmak üzere iki kısma ayrılır;



**Şekil 3. İşçilik Maliyetleri**

**Kaynak:** Nihat Küçükşavaş, Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi, Beta Yayınevi, İstanbul, 2002, s. 21

a. **Direkt İşçilik Maliyetleri:** Direkt işçilik, imal edilen mamullere doğrudan doğruya yüklenebilen ve mamulün temel yapısını oluşturan hammaddenin şeklini, yapısını ve niteliğini değiştiren giderlerdir. Direkt işçilik için, müstahsil ,prodüktif ya da yapıcı işçilik kavramları da kullanılır. Bu nedenle direkt işçilik giderleri bölüm, mamul yada sipariş gibi birimler için ifade edilmekte ve bunlara doğrudan yüklenebilmektedir.<sup>53</sup>

b. **Endirekt İşçilik Maliyetleri:** İşletmede esas üretim faaliyetlerinin dışında çeşitli yardımcı ve destek faaliyetlerde bulunan işçiler ile, üretim yerlerinde yönetsel fonksiyona sahip (şef, sorumlu, ustabaşı vb.) çalışanların üretilen mamul ya da hizmetlerin dönüşümündeki rolleri dolaylı olup bu kişilerin hakkettikleri ücretler endirekt işçilik maliyetlerini oluşturur. Bir başka deyimle endirekt işçilik maliyetleri üretim fonksiyonu ve bu fonksiyonunun devamı yönünde esas olmakla birlikte doğrudan üretim maliyetine girmeyen ya da bir

<sup>53</sup> Üstün, a.g.e., s. 168

başka ifadeyle üretilen mamullerle ilişkisi doğrudan kurulamayan işçilik giderleridir.<sup>54</sup>

### 2.3. Genel Üretim Maliyetleri

Hangi mamule ya da maliyet yerine ait olduğu kesin olarak belirlenemeyen, ancak maliyet yerlerine yada maliyet taşıyıcılarına göre bölünebilen üretimle ilgili diğer dolaylı maliyetler genel üretim maliyetleri başlığı altında toplanır. Genel üretim maliyetleri, endirekt madde ve endirekt işçiliklerden, amortismanlara kadar çok çeşitli ve farklı özellikteki maliyet çeşitlerinden oluşur.<sup>55</sup> Genel üretim maliyetleri başlıca şu kaynaklardan ortaya çıkar;<sup>56</sup>

1. Bu maliyetlerden bir kısmının belli bir mamul, bir sipariş ve departmanla ilgileri belirlenemediğinden, imalata doğrudan yüklenemedikleri için, endirekt maliyetler olarak ortaya çıkarlar.
2. Yada bir kısım imalat harcamalarının mamullere doğrudan dağıtım teknik ve ekonomik güçlükler arz eder. Meselâ, konfeksiyon sanayiinde iplik gibi.
3. Devamlılık arzeden ve bu sebeple aylık tutarlarının tamamının yalnız bazı siparişlere değil bütün imalat ve siparişlere dağıtılması gereken harcama kalemleri genel üretim maliyetleri içinde mütalaa edilir.

Yukarıdaki bilgiler dahilinde genel üretim maliyetlerin özelliklerini ortaya koyabiliriz;<sup>57</sup>

1. Genel üretim maliyetleri imalatla ilgili harcamalardır. Ancak bu ilgi doğrudan değil dolaylı bir ilgidir.
2. Genel üretim maliyetleri direkt olarak yüklenmeyip yardımcı anahtarlar vasıtasıyla ve dağıtım yoluyla dolaylı olarak yüklenir.

<sup>54</sup> Altuğ, a.g.e., 162

<sup>55</sup> Altuğ, a.g.e., s. 207

<sup>56</sup> Atamanalp vd., a.g.e., s. 184

<sup>57</sup> Atamanalp vd., a.g.e., s. 184

3. Genel üretim maliyetleri farklı işletme faaliyetleri sonucu ortaya çıktıkları için, birbirinden çok farklı ve homojen olmayan birçok endirekt harcama kaleminden oluşur. Mesela malzeme, işçilik, amortisman, faiz, sigorta, enerji vb.
4. Bu maliyetler üretim miktarı ile ilgileri açısından farklı karakterde olurlar. Bir kısmı değişken (endirekt malzeme, endirekt işçilik gibi), bir kısmı yarı değişken (ustabaşı ve nezaretçi ücretleri gibi), fakat büyük bir kısmı da sabittirler (amortismanlar, kiralara, sigorta primleri gibi).
5. Genel üretim maliyetlerinin bir kısmı zaman içinde düzensiz bir seyir gösterirler. Bazı aylar az, bazı aylar çok yüksek olurlar (tatil ve izin ücretleri, ikramiyeler gibi).
6. Bir kısmı da gayri muayyen olup, kesin tutarları ancak belli dönem veya yıl sonlarında belli olur (tami masrafları, amortismanlar gibi).
7. Genel üretim maliyetlerinin kontrol ve denetimleri de zordur. Çünkü bir kısmının ne zaman ve nasıl ortaya çıkacağı bilinmediği gibi bir kısmının da gerek miktar ve gerekse değer olarak harcama miktarlarını önceden belli standartlara bağlamak güçtür.

Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik dışında kalıp homojen olmayan birçok kalemden oluşan genel üretim maliyetleri şu şekilde tasnif edilebilir;<sup>58</sup>

#### 1. Endirekt Malzemeler

- a. Yardımcı Malzemeler: Bunlar mamul bünyesine girerler, onun ikinci derecede maddesini oluştururlar. Elbise imalinde iplik, düğme gibi.
- b. İşletme veya fabrika malzemeleri: Üretim işlerine yardımcı olurlar, fakat mamul bünyesine girmezler. Temizlik malzemeleri, yağlar gibi.

---

<sup>58</sup> Atamanalp, a.g.e., ss. 185 – 186

## 2. Endirek İşçilikler

Bunlar bir ürünü ve bir atölyeyi değil bir çok ürün ve imalat yerini ilgilendiren ortak nitelikli maliyetlerdir. Başlıcaları şu şekildedir;

- a. Hizmet departmanları işçilikleri (tamir, elektrik dairesi ücretleri),
- b. İşçilik zamları (fazla mesai ve vardiya zamları),
- c. Hafta tatili, genel tatil ve izin ücretleri,
- d. Primler, ikramiyeler
- e. Boş zaman işçilikleri,
- f. Tazminatlar (ihbar, kıdem, iş göremezlik tazminatı),
- g. Sosyal sigorta primleri işveren hissesi gibi.

## 3. Diğer Genel İmalat Maliyetleri

Bu maliyetler endirekt malzeme ve endirekt işçilik maliyetleri dışında kalan imalatla ilgili bütün harcamalardır;

- a. Amortismanlar,
- b. Kiralar,
- c. Fabrika binaları sigorta ve vergileri,
- d. Enerji ve ısıtma masrafları,
- e. Bakım ve tamir harcamaları,
- f. PTT masrafları gibi.

## 3. MALİYET TESPİT SÜRECİ

İşletmede üretilen mamul ve hizmet maliyetlerinin ölçülebilmesi için, giderlerin ayrıntılı olarak izlenmesi ve söz konusu giderlerin mamül ve hizmet maliyetleri ile ilişkilendirilmesi gerekir. Maliyet muhasebesinin amaçlarından birisi de maliyetlerin gider yerleri ve mamul birimleri itibariyle oluşumunu izlemek ve maliyet kontrolünü gerçekleştirmektir.<sup>59</sup>

---

<sup>59</sup> Akdoğan, a.g.e., s. 351



Yukarıdaki sınıflamalardan da görüldüğü gibi üretimle dolaylı ilişkisi olan tüm maliyetler genel üretim adı verilen bir havuzda toplanmaktadır. Bu havuzda yer alan maliyetler, üretimle doğrudan ilgili olmayan, fakat, üretimin sürdürülebilmesi için zorunlu olan maliyetlerdir. Bu maliyetlerin her bir mamulü isabet eden tutarını doğrudan bulmak çok zordur. Çünkü bu tür maliyetlerle mamüller arasında doğrudan bir ilişki yoktur. Doğrudan bir ilişkinin kurulamaması, maliyet muhasebesi açısından dolaylı bir ilişkiyi gerekli kılmaktadır. Bu da maliyetlerin bazı ölçüler kullanarak mamüllerle ilişkisinin sağlanmasıdır ki, buna maliyet dağıtımı adı verilmektedir.<sup>60</sup>

Maliyet dağıtımı, bir takım ölçüler kullanılarak yapılır ve bunlara “dağıtım anahtarı” denir. Dağıtım anahtarları, dağıtılacak maliyetlerle mantıklı bir ilişki içinde olmalıdır. Çünkü kullanılan dağıtım anahtarları mamül maliyetlerini etkileyen önemli bir unsurdur. Uygun olmayan dağıtım anahtarlarının seçilmesi, yanlış sonuçlara götürebilir. Bu nedenle, maliyet dağıtımı ve bu dağıtımda kullanılacak dağıtım anahtarlarının seçimi mamül maliyetleme açısından son derece önemlidir. Unutmamak gerekir ki, maliyet dağıtımı için kullanılan dağıtım anahtarları, bir mamülün gerçek maliyetinin ölçülmesini sağlayamaz. Çünkü kullanılan ölçüler subjektif, keyfi ölçülerdir.<sup>61</sup> Dağıtım anahtarları iyi seçilmezse bazı gider yerlerine ve mamullere gereğinden fazla, bazılarına ise gereğinden az maliyet yükleme tehlikesi belirir. Dağıtım anahtarlarında aranması koşullar şu şekilde sıralanabilir,<sup>62</sup>

1. Anahtar ölçülebilir olmalıdır.
2. Anahtar mantıklı olmalıdır.
3. Anahtar pratik olmalıdır.

---

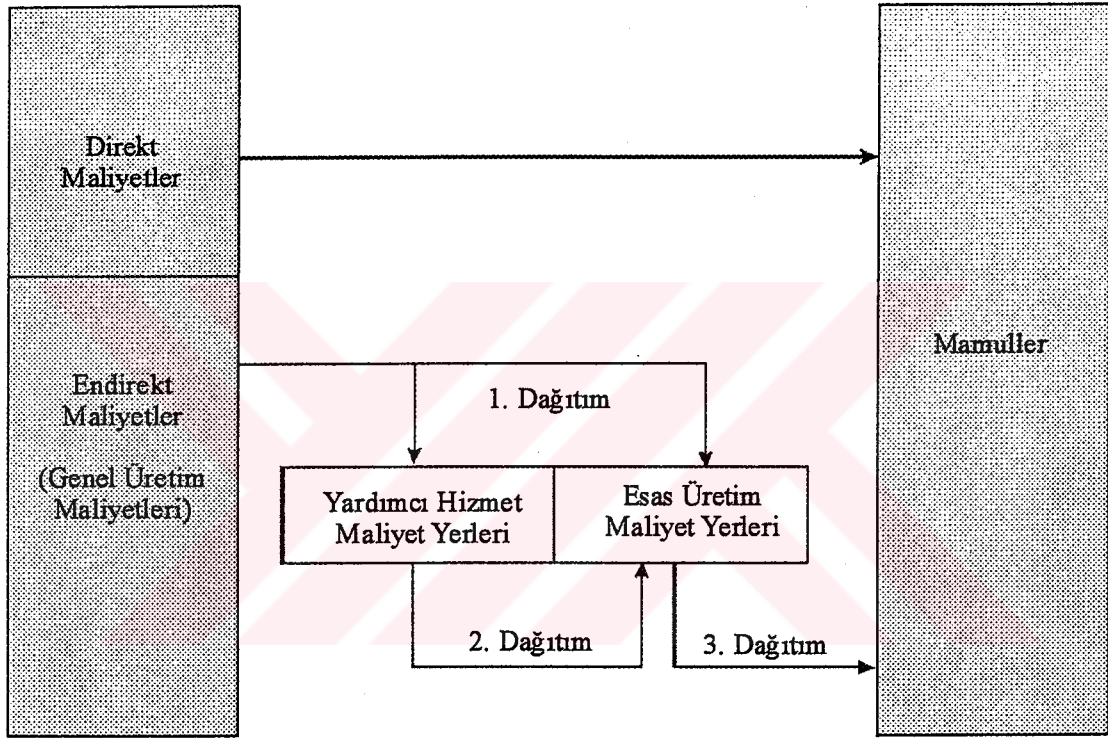
<sup>60</sup> Doğan, a.g.e., s. 55

<sup>61</sup> Doğan, a.g.e., s. 55

<sup>62</sup> Hatipoğlu vd., a.g.e., s. 43 – 44

Giderlerin dağıtılması ile ilgili olarak üç dağıtım ortaya çıkmaktadır;<sup>63</sup>

1. Gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtılması (1. dağıtım)
2. Yardımcı üretim gider yeri ile hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin dağıtılması (2. dağıtım)
3. Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderleri, o gider yerinde üretilen mamül ve hizmet maliyetlerine yüklenmesi (3. dağıtım)



Şekil 4. Geleneksel Üç Aşamalı Maliyet Dağıtım Süreci

### 3.1. Birinci Dağıtım

Bu dağıtım maliyetlerin oluştuğu aşamada, oluşan maliyetin, hangi maliyet yerine (veya yerlerine) ve hangi maliyet hesabı aracılığıyla nasıl dağıtılacağına belirlenmesi işlemidir. Bu dağıtımda maliyet yeri ile direkt ilişkisi kurulamayan maliyetlerin dağıtımını çeşitli anahtarlar vasıtasıyla yapılır.<sup>64</sup>

<sup>63</sup> Akdoğan, a.g.e., ss. 351 – 352

<sup>64</sup> Atamanalp vd., a.g.e., s. 218

### 3.2. İkinci Dağıtım

Bu dağıtımın temel amacı tüm üretim giderlerinin, üretilen mamul maliyetlerine yüklenmek üzere, bu mamulleri üreten esas üretim yerlerinde toplanmasıdır. Ayrıca bu dağıtım, diğer üretim gider yerlerince sağlanan yardımcı üretim ve hizmetleri tüketen esas üretim yerlerinin bu tüketimden doğan sorumluluğunu dolaylı biçimde yansıtmak yönünden de önem taşır. Yine bu dağıtımın bir başka yararı, dönem gider yerlerinin işletme içinde sağladıkları yardımcı üretim ve hizmetler karşılığında gider payı almalarına ve sonuçta üretim giderleri – dönem giderleri ayırımının daha sağlıklı biçimde yapılmasına olanak vermesidir. Buradaki dağıtımda da dağıtım anahtarları kullanılır. Burada dağıtım anahtarı, dağıtımdan pay alacak gider yerlerinin, giderleri dağıtılan gider yerlerinden yararlanma derecesini ortaya koyan ölçüt olarak anlaşılmalıdır.<sup>65</sup>

### 3.3. Üçüncü Dağıtım

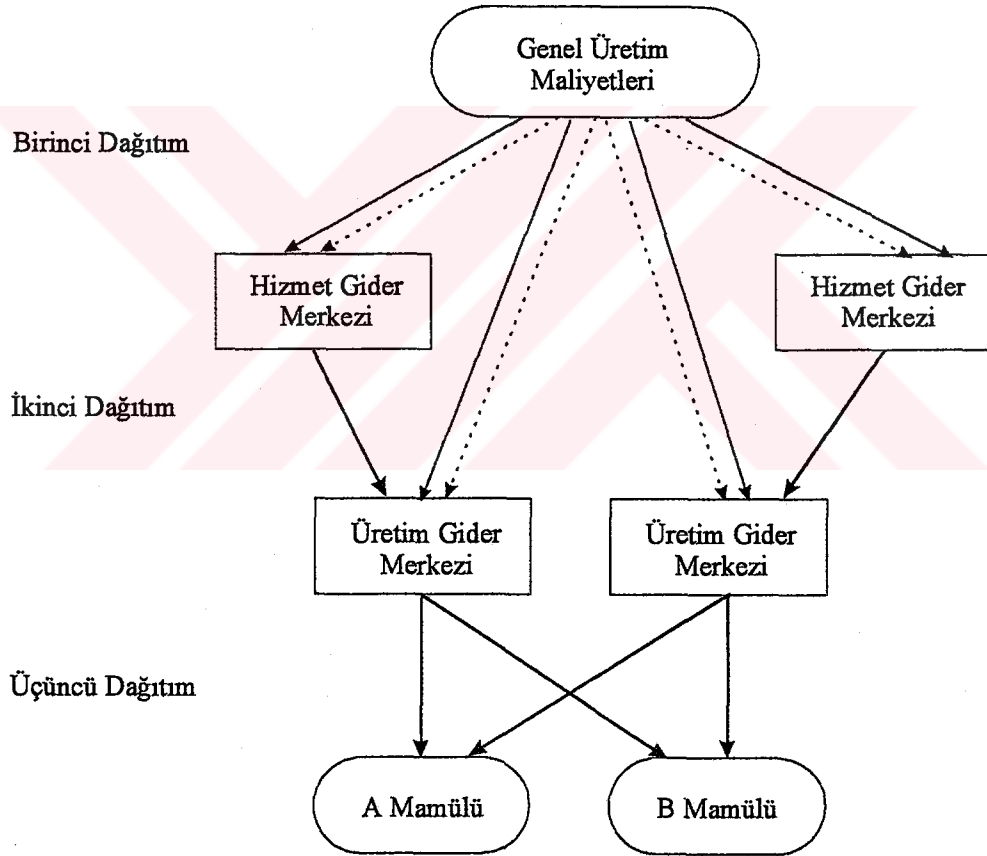
Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin o gider yerinde üretilen mamül veya hizmet maliyetine yüklenmesine giderlerin üçüncü dağıtım denir.<sup>66</sup> Üçüncü dağıtımda önemli olan nokta esas maliyet yerlerinden mamullere yüklenecek genel imalat maliyet payının, çeşitli alternatifler arasından en uygun ölçülerle veya anahtarlarla tespitidir. Tek cins veya tek tip mamul üreten işletmelerde aslında maliyet dağıtımına gerek yoktur. Sorun birden fazla ve değişik tipte mamul üreten işletmeler için en uygun yükleme anahtarının seçimidir. Yine bu dağıtımda dikkat edilecek diğer bir husus da, işletmenin tümü için aynı veya her bir esas maliyet yerleri için ayrı ayrı yükleme oranlarının kullanılmasıdır. Özellikle esas maliyet yerlerinin farklı üretim yapılarına sahip olması, mesela bir esas maliyet yerinde elle üretim yapılırken, diğerinde makine ile üretim yapılması halinde, aynı yükleme oranının kullanılması birim maliyetlerini önemli ölçüde etkileyecektir.<sup>67</sup>

<sup>65</sup> Kamil Büyükmirza, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, 8. Baskı, Barış Yayınları, Ankara, 2000, ss. 181 – 182

<sup>66</sup> Akdoğan, a.g.e., s. 399

<sup>67</sup> Atamanalp vd., a.g.e., s. 229 – 230

Görüldüğü gibi mamulle doğrudan ilişki kurulamayan genel üretim maliyetleri ancak üç aşamalı bir dağıtım işlemi ile mamüllere yüklenebilmektedir. Dolayısıyla, mamül maliyetinin doğru olarak belirlenmesinde, genel üretim maliyetlerinin dağıtım süreci ve bu dağıtımlarda kullanılan dağıtım ölçüleri büyük önem kazanmaktadır. Günümüzde genel üretim maliyetlerinin toplam üretim maliyeti içindeki artan payı dikkate alındığında, bu önem daha da artmaktadır. Dolayısıyla dağıtım ölçülerinin seçimi, dolaylı olarak mamul maliyetinin doğruluğunu etkilemektedir. Bu nedenle, seçilen dağıtım ölçüleri ile dağıtılacak maliyetler arasında doğrudan bir ilişkinin mevcut olması gerekir. Kısaca geleneksel maliyet dağıtım süreci aşağıdaki şekilde gösterilmiştir;



Birinci Dağıtımda

—————> Gider Merkezlerine Endirekt Maliyetler

.....> Gider Merkezlerine Direkt Maliyetler

**Şekil 5. Geleneksel Üç Aşamalı Maliyet Dağıtım Süreci**

Kaynak: Ahmet Doğan, Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması, Yayınlanmamış Doktora Tezi,

Ankara, 1996, s. 57

#### 4. GELENEKSEL MALİYET SİSTEMLERİ

Maliyet muhasebesi, üretim maliyetlerine ulaşmak için bir takım yöntemler geliştirmiştir. Maliyet muhasebesi sistemleri olarak bilinen bu yöntemler, işletmelerin üretim yapılarına, büyüklüklerine, yönetimin istediği bilgilere bağlı olarak değişir. Bu nedenle her işletme kendi yapısal özelliklerine ve ihtiyaçlarına uygun bir maliyet sistemini seçmek zorundadır. Temel olarak işletmelerin maliyet sistemlerini belirleyen temel unsur, işletmelerin üretim tipleridir. Yani, üretimin teknik özellikleri ve akışı asıl belirleyici unsurdur. Geleneksel olarak, üretim yapan işletmelerde üretimin yapısına bağlı olarak safha maliyet sistemi ve sipariş maliyet sistemi olmak üzere iki maliyet sistemi söz konusudur. Bunlar, temel maliyet sistemleri olarak bilinirler. Bu iki sistem, işletmelerin yapısına göre bazen birlikte de kullanılırlar.<sup>68</sup>

##### 4.1. Sipariş Maliyet Yöntemi

Endüstri işletmelerinde üretim faaliyetleri ya siparişe göre ya da seri olarak yapılmaktadır. Sipariş olmaksızın piyasa gereksinmesi için stoka da çalışabilir. Siparişe göre üretim yapılıyorsa “iş emri” yönteminin uygulanması gerekir.<sup>69</sup>

Birbirinden fiziksel açıdan farklı her iş ya da üretim grubu (üretim partisi) için katlanılan üretim maliyetlerinin ayrı ayrı izlenip sipariş kartlarında biriktirildiği yöntem sipariş maliyet yöntemi denir.<sup>70</sup> “İş emri maliyet yöntemi” adı ile de anılan bu yöntem; inşaat, uçak, gemi, makine, mobilya, konfeksiyon, döküm imalatı yapan şirketler ve yayınevleri gibi büyük ve birbirinden ayrı birimler üreten işletmelerde ve tür ya da nitelikleri ve işlevleri müşteri tarafından belirlenen mamüllerin sipariş üzerine üretim yapan tüm şirketlerde kullanılabilir. Bu yöntemde önemli olan, üretim birimlerinin farklı olması ve değişik üretim işlemlerine tabii tutulmasıdır.<sup>71</sup> Burada önemli olan belli bir dönemde üretilen

<sup>68</sup> Doğan, a.g.e., s. 51

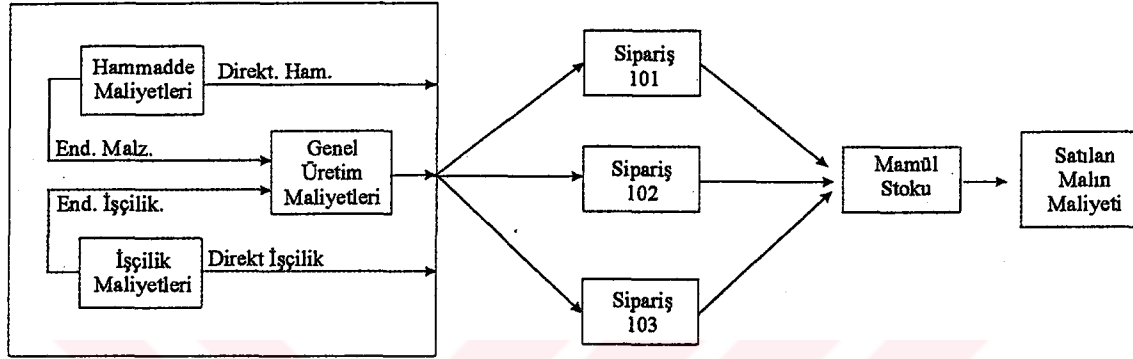
<sup>69</sup> Altuğ, a.g.e., s. 291

<sup>70</sup> Altuğ, a.g.e., s. 291

<sup>71</sup> Akdoğan, a.g.e., s. 428

belli bir mamul veya mamul grubunun maliyetlerinin ayrı olarak hesaplanmasının istenmesidir.<sup>72</sup>

Sipariş maliyet sisteminde, üretim maliyetleri her mamül grubu için ayrı ayrı takip edildiğinden her farklı mamül için ayrı üretim hesapları vardır. Dolayısıyla sipariş maliyetlemenin odak noktası (maliyetlerin toplandığı yer), bizzat mamülün kendisi olmaktadır. Bu şekil yardımıyla şöyle ifade edilir;



Şekil 6. Sipariş Maliyet Sisteminde Genel Olarak Maliyet Akışı

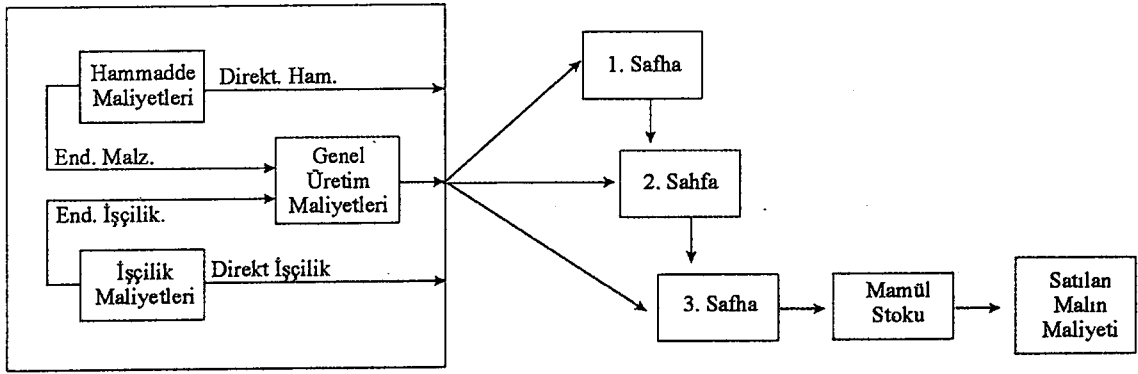
Kaynak: Ahmet Doğan, Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1996, s. 53

#### 4.2. Safha Maliyet Yöntemi

Mamül birim maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılacak bir diğer yöntem de safha maliyet yöntemidir. Bu yöntem birbirini izleyen ve birbirine bağlı aşamalarda, sürekli olarak ve seri biçimde kitle halinde tek ya da birbirine benzer ürün elde edilen işletmelerde her safhanın giderlerini ayrı bölümler halinde toplamak ve safhada toplanan gider toplamını, o safhada üretilen birim sayısına bölmek suretiyle birim maliyetinin saptanması esasına dayanır. Safha maliyet yönteminde belli bir safhaya ilişkin maliyetlerin hesaplanması esastır. Bunun için, her safhada, o safhadaki birim işlem maliyeti hesaplanmakta, ayrıca önceki safhadan devralınan maliyet de hesaba katılarak, o evrenin sonunda üretilen birimlerin toplam maliyeti bulunmaktadır.<sup>73</sup> Aşağıdaki şekilde bu durum gösterilmiştir;

<sup>72</sup> Küçükşavaş, a.g.e., s. 233

<sup>73</sup> Akdoğan, a.g.e., s. 452



**Şekil 7. Safha Maliyet Sisteminde Genel Olarak Maliyet Akışı**

**Kaynak:** Ahmet Doğan, Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1996, s. 53

Safha maliyet sistemi ile sipariş maliyet sisteminin kimi benzerlikleri varsa da, bu iki sistem temelde önemli farklılıklar gösterir. İki sistemin benzerlikleri şunlardır,<sup>74</sup>

1. Her iki sistemin de amacı aynıdır.
2. Her iki sisteminde kullandığı maliyet hesapları aynıdır.
3. Maliyetlerin yukarıda belirtilen hesaplardan akışı aynıdır.

Safha maliyet sisteminin sipariş maliyet sisteminden ayrıldığı noktalar ise şöyle özetlenebilir,<sup>75</sup>

1. Sipariş maliyeti sisteminde birbirinden farklı mallar ayrı iş partileri şeklinde üretilirken, safha maliyeti sisteminde aynı mal ya da birbirine çok benzeyen mallar kesiksiz olarak ve büyük miktarda üretilir.
2. Sipariş maliyeti sisteminde üretim maliyetleri siparişlerde toplanırken, safha maliyeti sisteminde üretim kısımlarında toplanır. Birim maliyet ise safhanın toplam maliyetlerinin sahada işlem gören birim sayısına bölünmesiyle bulunur.
3. Safha maliyeti sisteminde sipariş maliyeti föyü yerine “üretim raporu” kullanılır. Üretim raporu safhadan belirli bir dönemde (genellikle ay) akan birimlerle safhada aynı dönemde katlanılan

<sup>74</sup> Gürsoy, a.g.e., s. 191

<sup>75</sup> Gürsoy, a.g.e., ss. 191 – 192

maliyetleri ve bu maliyetlerin safhadan geçen birimlere yüklenişi gösterir.

4. Safha maliyeti sisteminde bir safhada tamamlanan birimler daha ileri işlemler için bir sonraki safhaya transfer edilir. Söz konusu birimlere bir önceki safhada yüklenen toplam maliyet bir sonraki safhada “transfer edilen maliyet” ya da “önceki safha maliyeti” olarak isimlendirilir. Sipariş maliyet sisteminde ise bir üretim kısmından diğerine maliyet transferi söz konusu değildir.
5. Safha maliyeti sisteminde dönem sonundaki yarı mamul birimlerin kaç mamul birimine tekabül ettiği hesaplanır ve buna eşdeğer birimler adı verilir. Bu hesabın yapılabilmesi için yarımamullerin tamamlanma derecelerinden yararlanılır. Sipariş maliyeti sisteminde böyle bir işleme gerek yoktur.

## **5. GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİNİN YENİ ÜRETİM TEKNİKLERİ KARŞISINDAKİ DURUMU**

Genel olarak mamül maliyetlerini hesaplama tekniği ile işletmelerin üretim yapısı arasında doğrudan bir ilişki mevcuttur. Bu ilişki kaybolduğu zaman, maliyet muhasebesi kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getiremez. Nitekim, günümüzde kullanılan ve geleneksel olarak adlandırdığımız maliyet muhasebesi de, içinde yaşadığımız yüzyılın başlarında, o günün mevcut üretim şartlarına uygun olarak geliştirilmiştir. O günün şartlarında, üretim, ağırlıklı olarak emeğe dayandığı için maliyet hesaplamaları da işçiliği esas alacak şekilde düzenlenmiştir. Bu yüzden geleneksel maliyet muhasebesi işçilik temeli üzerine kurulmuş bir sistemdir. Günümüzde de maliyet muhasebesinin, tarihsel temellerine bağlı kaldığını ve direkt işçiliği önemsemeye devam ettiğini görmekteyiz. Direkt işçilik maliyetleri en önemli maliyet unsuru olarak görülürken, genel üretim giderlerinin dağıtımında da işçilik temeline dayalı dağıtımların ağırlığı sürmektedir. Oysa teknolojik gelişmelerin ve yeni üretim tekniklerinin etkisiyle günümüz üretim ortamları geçmiştekinlerden farklı hale



gelmiştir. Özellikle bilgisayar kullanımı ve otomasyonun artışı ile, geleneksel emeğe dayalı üretimden sermaye yoğun bir üretim ortamına doğru hızlı bir geçiş yaşanmaktadır. Kısaca, işletmeler artık yeni bir üretim ortamı ve yeni bir maliyet yapısı ile karşı karşıyadır.<sup>76</sup>

Maliyet muhasebesinin, özellikle son 10 – 15 yıl içerisinde kendisini yenileyememesi, 80’li yıllardan itibaren geleneksel maliyet sistemleri ile ilgili şikayetlerin artmasına sebep olmuştur. Bu şikayetlerin daha çok uygulamacılardan gelmesi, gerçek bir rahatsızlığın varlığını göstermektedir. Söz konusu şikayetler ile oluşan dezavantajlar şöyle sıralanabilir;<sup>77</sup>

- a. Maliyetler mamüllere tam maliyet sistemine göre yüklendiğinde, sabit maliyetler “gereğinden çok” dikkate alınmaktadır. Aynı durum brüt kar hesaplamaları için geçerlidir. Dolayısıyla teknik olarak harcamaların yapıldığı an ile stokların satışının gerçekleştiği an kar/zarar hesaplamalarına farklı zamanlarda yansımakta ve ortaya bir dönem farklılaşması çıkmaktadır. Yapılan araştırmalar genel üretim giderlerinin bir parçasını oluşturan sabit maliyetlerin dağıtımının büyük oranda direkt işçiliğe göre gerçekleştirildiğini ortaya koymaktadır. Oysa günümüzde direkt işçilik maliyetleri yapı olarak zaman zaman sabitleşmiş bir hal aldığından dağıtım yapılırken bu tür bir anahtar kullanılması uygun olmayabilir.
- b. Kar merkezlerine göre hazırlanan raporlar gittikçe anlamsızlaşmaktadır. Performansın düşmeye başladığı zamanlarda, envanter politikalarının belirlenmesi ve genel üretim giderlerinin mamul maliyetlerine yüklenmesi üretim faaliyeti temeline göre yapıldığından, aksaklıkların nerede olduğunun belirlenmesi güçleşmekte, bölüm yöneticilerinin performansları hakkında açık ve doğru bilgi elde edilememektedir.

<sup>76</sup> Doğan, a.g.e., ss. 58 – 59

<sup>77</sup> Süleyman Yükçü, İsmail Şafak, “Genel Üretim Giderlerinin Mamüllere Yüklenmesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Hacmi Maliyetlendirmesi (Activity Based Costing)”, D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 11, Sayı: II, 1996, s. 3

- c. Genel üretim giderlerinde son dönemlerde meydana gelen artışın bir sonucu olarak dağıtılacak olan maliyetlerin toplamı da artmakta, bu ise maliyetlerin sorumluluğunun kime ait olduğunun net olarak ortaya konulabilmesine engel olmaktadır. Yöneticiler üzerinde tam kontrol imkanı olmayan maliyetlerin sonuçlarına göre değerlendirilmektedirler. Çünkü maliyetlerin büyük bir kısmı genel üretim giderlerinin dağıtım sürecinden geçerek dağıtılan maliyetler olmaktadır. Maliyet giderlerinin tüketim kararını ilgili yöneticiler vermedikleri halde performansları o maliyetlerin sonuçları üzerinden değerlendirilmektedir.
- d. Yönetim raporlarının düzenlenme biçimi bu durumun açık olarak görülebilmesini sağlamaktan uzak olabilmektedir. Eğer maliyetler sorumluluk alanlarına göre analiz edilebilir biçimde dağıtım tabi tutulsa kullanılmaları daha kolay olabilecek bölüm yöneticileri de maliyetlerden yönetim kararlarında sorumlu tutulabileceklerdir.
- e. Mevcut maliyetlendirme yaklaşımları Tam Zamanında Üretim ve Malzeme İhtiyaç Planlamasına uyum göstermekte zorlanmaktadır.
- f. Mevcut klasik maliyet muhasebe sistemi farklı departmanlar ve fonksiyon alanları benzer faaliyetlerin arasındaki ilişkiyi çoğunlukla gözden kaçırabilmektedir.

### 5.1. Yeni Üretim Teknikleri

Üretim yönetiminde uygulanan yeni yaklaşımlar, işletmelere kalite iyileştirme, stok düzeylerini düşürme, kayıpları azaltma ve maliyetleri düşürme gibi olanakları sağlamıştır. Ayrıca üretim teknolojilerindeki gelişmelerin de stok denetimi, denetim sistemleri, maliyet yapısı ve maliyet sistemleri üzerinde önemli etkileri olmuştur.<sup>78</sup>

---

<sup>78</sup> Rüstem Hacırüstemoğlu, Münir Şakrak, *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, s. 10

Bilindiği gibi geleneksel üretim sistemleri sınırlı türde, büyük ölçekli mamül üreten, işçiliğin yoğun olarak kullanıldığı sistemlerdir. Buna karşılık, yukarıda da belirtildiği gibi, günümüzün üretim sistemleri otomasyona ağırlık veren, bilgisayar ve robotların yoğun şekilde kullanıldığı, sıfır stok düzeyi ile yüksek kaliteli ve firesiz üretimin yapıldığı, siparişlerin tam zamanında karşılandığı sistemlerdir.<sup>79</sup> Bu sistemler içerisinde Tam Zamanında Üretim Sistemi, Optimum Üretim Teknolojisi, Malzeme İhtiyaç Planlaması, Bilgisayar Destekli Üretim Sistemleri literatürde en yaygın olarak kullanılan sistemler olarak karşımıza çıkmaktadır.

### 5.1.1. Tam Zamanında (JIT) Üretim Sistemi

JIT üretim sistemi, ilk olarak Japonya'da Toyota firması tarafından kullanılmış ve oldukça başarılı sonuçlar elde edilmiştir. JIT az sayıda birçok değişik tipteki otomobilin aynı üretim işlemiyle üretilmek istenmesi ihtiyacından doğmuştur. Bu fikri ortaya atan Taiichi Ohno tarafından JIT bir üretim sistemi olarak isimlendirilmekte olup, diğer Japon firmaları tarafından da benimsenerek yaygın bir şekilde kullanılmaktadır.<sup>80</sup>

JIT üretim, bir çalışma felsefesidir. Ana fikri; ürünleri sadece gerekli olduğu zamanlarda, müşteriler sipariş ettiğinde üretilmesidir. İşletme sadece müşterinin siparişini karşılamak için üretim yapar. Bu felsefe hammadde alımına da uygulanabilir. Bu durumda hammaddenin sadece gerektiğinde ve yeteri kadar temin edilmesi sözkonusudur.<sup>81</sup> Tam zamanında üretim sistemi, temelde talebe göre üretim yapmayı hedefleyen bir yaklaşım olup, ara stok düzeylerini azaltmayı amaçlar. Bu yönüyle sistem daha çok “talebe göre çekme” sistemi olarak tanımlanabilir.<sup>82</sup>

<sup>79</sup> Nurten Erdoğan, Kerim Yanar, “Yeni Üretim Ortamlarında Maliyet Muhasebesi Süreci”, *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 1 – 2, 1991, s. 178

<sup>80</sup> Süleyman Yükçü, *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, 4. Baskı, İzmir, 1999, s. 3 – 4

<sup>81</sup> Reşat Karcıoğlu, *Stratejik Maliyet Yönetimi*, Aktif Yayınevi, İstanbul, 2000, s. 31

<sup>82</sup> Nesime Acar, “Tam Zamanında Üretim”, *Verimlilik Dergisi*, S. 1, 1990, s. 9

JIT'in amaçları şunlardır,<sup>83</sup>

- Stokların (hammadde, yarı mamul ve mamul) sıfır stok seviyesine azaltılmak,
- Kaliteyi en yüksek düzeye çıkarmak,
- Bir faaliyetin verimliliğinde sürekli iyileşmeyi sağlamak,
- Değer katmayan faaliyetleri belirlemek için basitleştirme ve artan açıklığa önem vermek.

Kısaca JIT, parti büyüklüklerini azaltmayı, hazırlık sürelerini minimize etmeyi, düzgün ve sürekli bir üretim akışı sağlamayı ve kendi felsefesini satıcıları da kapsayacak şekilde genişletmeyi amaçlayan bir yönetim ve kalite kavramıdır.<sup>84</sup>

### 5.1.2. Optimum Üretim Teknolojisi (OPT)

Birbirine bağlı işlemlerin sırayla yapıldığı bir üretim hattında üretimin hızı, hat üzerinde bulunan en yavaş üretim merkezinin hızına bağlıdır; çünkü, üretim sürecindeki darboğazlar tüm üretim hattını engelleyecektir. Bu sebep Optimum Üretim Teknolojisinin temelini oluşturmaktadır. Dolayısıyla üretim hattındaki darboğazların tespit edilmesi çok önemlidir. İşte OPT, simulasyon yapmak amacıyla ABD'de E. Goldratt tarafından yazılmış bir bilgisayar programıdır.<sup>85</sup>

JIT'de olduğu gibi OPT'de fazla stokların ortadan kaldırılmasına yönelik tasarlanmıştır. Bu nedenle bu teknik, Japon üretim tekniklerine karşı Amerikalıların bir tepkisi olarak görülmektedir. OPT, bir işletmede bulunan tüm iş merkezleri için, öncelik ve kapasite sınırlarını dikkate alarak optimum iş çizelgeleri hazırlamaya çalışır. Üretim kaynaklarının optimum kullanımını

<sup>83</sup> George Foster, Charles T. Horngren, "JIT: Cost Accounting and Cost Management Issues", *Management Accounting*, June, 1987, s. 19'dan aktaran Nurten Erdoğan, *Faaliyete Dayalı Maliyetleme*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 867, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 106, Eskişehir, 1995, s. 13

<sup>84</sup> Erdoğan, a.g.e., s. 13

<sup>85</sup> John Y. Lee, *Managerial Accounting Changes For the 1990s*, Addison – Wesley Publishing Company, Massachusetts, 1987, s. 42

sağlayarak üretim miktarını artırırken, ara stokları azaltarak üretim hazırlık süresini en aza indirmektedir.<sup>86</sup> OPT sistemine göre, bir sanayi işletmesi karı artırmak için, fabrika kapasitesini değil üretimin akışını dengelemelidir. Öncelikle üretim yöneticisi sistem boyunca malzeme ve parça akışının sürekli aynı seviyede olmasını sağlamalı, işçilik ve makine saatlerini ise buna uygun şekilde programlamalıdır. Böylece tespit edilen darboğazlar kontrol altına alınarak stoklar ve ilgili giderler düşecek, kar artacaktır. Çünkü, sistemde bir darboğaz varsa, diğer iş merkezlerinin yüksek performansla çalışmaları ara stokları artıracak, faaliyet giderlerini yükseltecektir. Dolayısıyla belli merkezlerin yüksek verimlilikle çalışması işletme karlılığına bir bütün olarak yansımayacaktır.<sup>87</sup>

### 5.1.3. Malzeme İhtiyaç Planlaması

MRP, üretim süreci içerisinde, herhangi bir zamanda, herhangi bir parça ve malzeme için doğabilecek talebi planlamayı amaçlayan bir sistemdir. Diğer bir deyişle, parça ve malzemelerin üretimde kullanılacakları aşamadan hemen önce hazır olmalarını sağlayan bir malzeme programlama sürecidir.<sup>88</sup>

Malzeme ihtiyaç planlaması tüm son ürünlerin zamanlamasını ve miktarını gösteren ana üretim planını geliştirilmesini gerektirir. Ana üretim planı son ürünlere olan talebi ve siparişleri girdi olarak kullandığından çıktıları da son ürünler olacaktır. Genelde ana plan, kapasite kısıtlarına uygun olarak, maliyetleri minimize etmeyi amaçlayan bir üretim planıdır.<sup>89</sup> Bu sistem, malzeme gereksinimlerini planlamak için çok büyük miktardaki veriyi işlemede bilgisayarların üstün yeteneklerinden yararlanır. Bu yaklaşımda amaç, “doğru parçayı, doğru zamanda ve doğru miktarda” temin etmektir. Sistem kitle üretimi yapan, özellikle montaj hatları olan işletmelerde oldukça iyi sonuçlar vermiş, bu

<sup>86</sup> Nesime Acar, “Bilgisayara Dayalı Üretim Planlama Sistemleri”, *Verimlilik Dergisi*, Sayı: 1, 1986, s. 22

<sup>87</sup> Doğan, a.g.e., s. 21

<sup>88</sup> Doğan, a.g.e., s. 18

<sup>89</sup> Nesime Acar, *Malzeme İhtiyaç Planlaması*, MPM Yayınları, No: 323, Ankara, 1991, s. 25

işletmelerde süreç içi stok düzeylerinin azaltılması, işgücü kullanımının geliştirilmesi, müşteri hizmetlerinin artması, stok devir hızında artış gibi gelişmelerin elde edilmesi sağlanmıştır.<sup>90</sup>

#### 5.1.4. Bilgisayar Destekli Üretim

Bilgisayar destekli üretim bir ürünün üretiminin başından sonuna kadar üretim araçlarının kullanımını planlamak, yürütmek ve kontrol etmek için bilgisayarların yoğun bir şekilde kullanıldığı teknoloji setini ifade etmektedir. Bu sistemler, üretim sürecini tanımlayan yazılımı, süreç verimliliğini geliştirme araçlarını, üretim sürecini kontrol ve yönetimine yardımcı olan karar destek sistemlerini ve bazı uygulamalarda robotikler, programlanabilir mantık kontrolörleri, mekanik görüntü sistemleri gibi unsurları kapsar.<sup>91</sup>

Bu sistemler makine operasyonlarının planlama ve kontrolünü bilgisayara dayalı entegre kontrol sistemleri ile birleştirmeyi amaçlar. Kavramsal olarak otomatik fabrika tanımına en yakın sistemlerdir ancak, gerek kuramsal gerekse uygulama yönünden gelişme dönemini henüz tamamlamamıştır.<sup>92</sup> Buna karşılık bu sistemler üretim alanında büyük bir değişim yaratmıştır.<sup>93</sup>

Bu teknolojileri uygulayan birçok işletmenin maliyetleri sabit hale gelmiş ve direkt işçilik maliyetlerinin toplam maliyetler içindeki payı azalmıştır. Bilgisayar destekli üretim maliyetlerinin bir çoğu sadece sabit değil aynı zamanda da üretim dönemine ertelenmiş maliyetlerdir. Çünkü; akıllı makinelere, yazılım geliştirmeye ve prototip ya da model geliştirmeye yapılan yatırımların tümü, üretime geçilebilmesi için önceden gerçekleştirilmek zorundadır. Bilgisayar kontrollü üretim süreçleri aynı zamanda önemli ölçüde gelişmiş kalite ve güvenilirlik sunmaktadır.<sup>94</sup>

<sup>90</sup> Nesime Acar, Üretim Planlaması Yöntem ve Uygulamaları, MPM Yayınları, No: 280, Ankara, 1989, s. 193

<sup>91</sup> Erdoğan, a.g.e., s. 8

<sup>92</sup> Acar, Üretim Planlaması..., a.g.e., s. 204

<sup>93</sup> Hacırüstemoğlu vd., a.g.e., s. 12

<sup>94</sup> Hacırüstemoğlu vd., a.g.e., s. 13

### 5.1.5. Esnek Üretim Sistemleri

Esnek üretim sistemleri üretim faktörlerini hızlı bir şekilde üretime ve daha sonra da pazardaki tüketicilere ulaştırmak amacıyla, otomatik makinalardan oluşan ve bir üretimden diğerine geçmek için yeniden programlanabilen bir üretim sistemidir. Bu sistemde bir çeşit mal üretiminden sonra makineler çabuk bir şekilde farklı bir ürün üretmek için yeniden düzenlenebilir. Sistem bunu yapmak için robotları ve benzer teknolojileri kullanır. Aynı zamanda bir bilgisayar sistemi, üretim safhasını yönetir ve kontrol eder. Sistemin avantajı uzun makine kurma zamanı olmaksızın çok sayıda farklı ürün üretileme yeteneğine sahip olmasıdır. Yani sistem üretim hareketlerini koordine etmek için bir bilgisayar sistemi kullanan, birçok makineyi ve malzeme taşıma sistemini birbirine bağlayan bir sistemdir.<sup>95</sup> Sistemin yararları arasında müşteri servisinde önemli artışlar, birim maliyetlerde azalma, kalitede gelişme, ara stoklarda düşme, üretim hazırlık sürelerinde azalma, daha esnek bir yapı ve ürün çeşitliliği sayılabilir.<sup>96</sup>

---

<sup>95</sup> Karcioğlu, a.g.e., s. 30

<sup>96</sup> Acar, "Bilgisayara Dayalı...", a.g.m., s. 25

## İKİNCİ BÖLÜM

### FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ

#### 1. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ

Son yirmi yıl süresince, mamül üretimi çarpıcı bir biçimde değişmiştir. Etkili bir şekilde çöşku veren gelişmeler yaşanırken buna karşılık karlılık düşmüş ve genel giderler dramatik bir şekilde artmıştır. Yüksek kaliteli ve yenilikçi ürünleriyle piyasa ihtiyaçlarına daha iyi ve hızlı bir şekilde cevap vermek isteyen yabancı şirketler arasında şiddetli rekabetler görülmüştür. Üretim çevresindeki bu gelişmeler, müdürlere “arttırılan etkinlikler niçin karlılığı ve rekabeti arttırmıyor?” sorusuna bir açıklama bulmak için izin vermektedir.<sup>97</sup>

Günümüzde teknoloji son derece hızlı bir şekilde gelişmekte, gelişen teknoloji, işletmelerin yönetim ve üretim tekniklerini etkilemektedir. Özellikle yeni teknolojilerine çağdaş üretim yöntemlerinin kullanılması, günümüz sanayi işletmelerindeki üretim ortamlarını geçmiştekilerden farklı hale getirmektedir. Özellikle bilgisayar kullanımı ve otomasyon artışı ile, geleneksel emeğe dayalı üretimden sermaye yoğun (makine ağırlıklı) bir üretim ortamına doğru hızlı bir geçiş yaşanmaktadır.<sup>98</sup>

Yaşanan hızlı teknolojik değişim, etkisini sadece üretim sistemleri üzerinde göstermemiş, aynı zamanda işletmelerin muhasebe yapılarının da değişmesini zorunlu kılmıştır. Bu etkileşim sayesinde işletmeler, maliyet yapılarının değişen teknolojiye uygunluğunu sağlayabilmek amacıyla yeni maliyetleme sistemlerine ihtiyaç duymuşlardır. Bu durum ise, işletmelerin kullanmakta olduğu klasik maliyetleme sistemlerinden uzaklaşmaların gündeme getirmiştir.<sup>99</sup>

<sup>97</sup> M. Gupta, K. Galloway, “Activity – based costing / management and its implications for operations management”, *Technovation*, Sayı: 23, 2003, s. 131

<sup>98</sup> Ahmet Doğan, “Mamul Maliyetlemeye Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir Karşılaştırma”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 12, 1997, s. 135

<sup>99</sup> Sami Karacan, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Hizmet Sektörü İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2000, s. 37



Ekonomik ve teknolojik değişmelerin bir sonucu olarak, gelişmiş endüstriyel ortamlarda, mevcut maliyet sistemlerinin geçerliliği yoğun olarak tartışılmaya başlanmıştır. Şakrak'a göre bu yöndeki arayışlar, faaliyet tabanlı maliyetleme kavramının ortaya çıkışını öncülük etmiştir.<sup>100</sup>

Gerçekten de, yeni üretim ortamlarında kullanılan emeğin azalmasıyla birlikte geleneksel olarak en önemli maliyet unsuru olarak bilinen ve maliyetleme sürecinin önemli bir dayanağını teşkil eden direkt işçilik maliyetleri azalmış, önemini yitirmiştir. Bunun tersine genel üretim maliyetlerinin önemi ve tutarı artmıştır. Bunun anlamı, üretim maliyetleri içerisinde direkt maliyet unsurlarının azalması, endirekt unsurların artmasıdır. Özellikle otomasyonun artması ile amortisman, bakım – onarım, kalite kontrol ve bilgi işlem gibi genel üretim maliyetleri artmıştır. Bu gelişmelerin sonucu olarak, genel üretim maliyetlerinin dağıtımını için kullanılan birime dayalı ölçüler, özellikle “direkt işçilik maliyeti” veya “direkt işçilik saati” gibi işçiliği esas alan ölçüler uygun dağıtım anahtarı olmaktan çıkmıştır.<sup>101</sup>

Günümüzde bir işletmede maliyetlerin; %10'unu direkt işçilik, %55'ini malzemeler, %35'ini ise genel üretim giderleri oluşturmaktadır. Bu yüzden maliyet dağıtımının tek bir dağıtım ölçütüne özellikle de direkt işçilik saatine göre yapılmasının ne kadar yanlış olduğu bu oranlardan da görülebilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin en büyük yararında bu noktada ortaya çıkmaktadır.<sup>102</sup>

1980'li yılların ilk yarısında, ABD'de yapılan araştırma sonuçlarına göre, sanayi işletmelerinde genel üretim maliyetlerinin toplam maliyetler içindeki payı, son yüzyıllık dönemde düzenli olarak artış göstermiştir. Buna karşılık direkt işçilik maliyetlerinin aynı oranda düşüş gösterdiği ortaya çıkmıştır. Bu gelişme doğrutusunda da; günümüz işletmelerinde yöneticiler için, direkt işçilik

<sup>100</sup> Münir Şakrak, *Maliyet Yönetimi – Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997, s. 175

<sup>101</sup> Doğan, a.g.e., s. 73

<sup>102</sup> Ülkü Ergun, B. Esra Karamaraş, “İki Çağdaş Yönetim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırılması: Faaliyet Esesamı Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1, Mart 2002, s. 97

maliyetlerinden tasarruf sağlanması yerine, genel üretim maliyetlerinden tasarruf sağlanması, verimliliği artırmada daha öncelikli bir konu haline gelmiştir.<sup>103</sup> Bu dönemlerde yöneticilerin maliyet ve yönetim muhasebesinden duydukları hoşnutsuzluklar aşağıdaki gibidir:<sup>104</sup>

- Geçerli maliyetleme yöntemlerinin, mamul maliyetlerini bozması,
- Mamullerle, mamullerin kullanmadığı kaynakların yanlış eşleştirilmesi,
- Zayıf yatırım analizi,
- Dışsal raporlamaya fazla önem verildiğinden, içsel bilgilerin zamanında ve kullanışlı bir şekilde sağlanamaması,
- Varlıkların geri dönüşümünü güncel değer yerine defter değerine dayandırılması,
- Direkt işçilik üzerinde gereğinden fazla yoğunlaşılma,
- Maliyetleme ve üretim istemlerinin entegrasyonunun sağlanamaması,
- İşletme bölümleri arası ortak çalışmanın olmayışı.

Bütün bu açıklamalardan da anlaşılacağı gibi geleneksel olarak adlandırabileceğimiz, direkt işçilik veya makine saati esasına göre maliyet hesaplama temeline dayanan mevcut maliyetlendirme yöntemlerinin, maliyetlerin doğruya en yakın şekilde hesaplanmasında yetersiz kaldıkları görülmektedir.<sup>105</sup>

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi her şeyden önce teknik (matematiksel) uygulama yönüyle, mamul maliyetlerinin hesaplanmasına (ölçümlenmesine) yönelik bir yöntemdir. Bu kapsamda FTM, toplam mamul maliyetini oluşturan direkt unsurların, diğer bir ifadeyle de genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesiyle ilgili bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır. Faaliyet tabanlı maliyet kavramının temeli, yönetim muhasebesinde gelişen “faaliyet tabanlı bilgi” ve “faaliyet tabanlı yönetim” kavramlarına

<sup>103</sup> Jeffrey G Miller, Thomas E. Vollmann, “The Hidden Factory”, *Harvard Business Review*, September – October, 1985, s. 142 – 150’den aktaran S. Burak Arzova, *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, s. 3

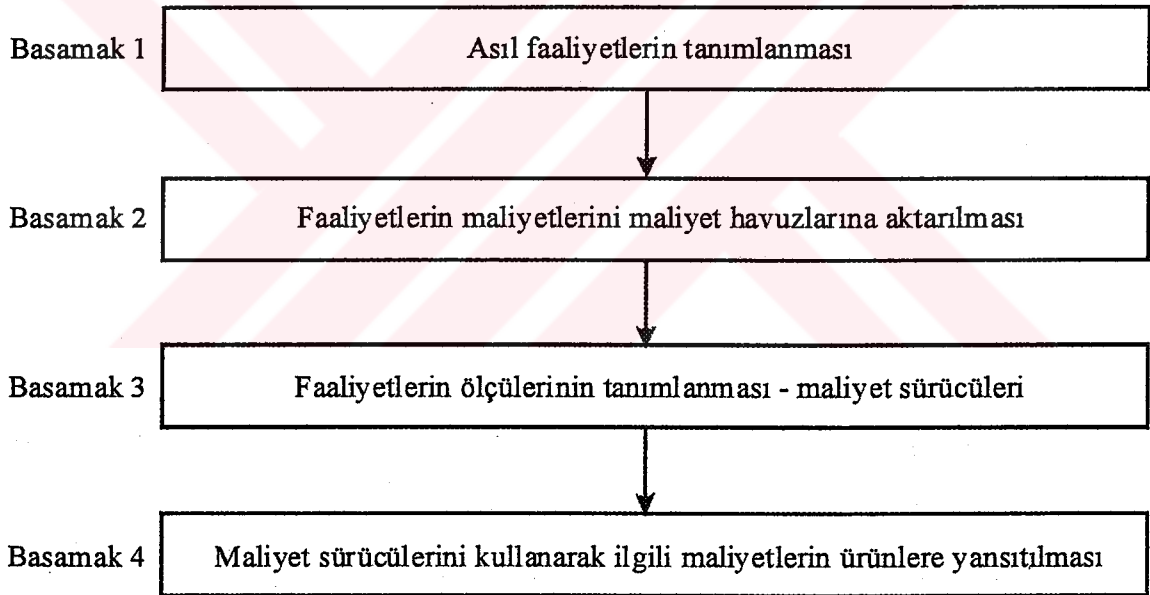
<sup>104</sup> Peter L. Grieco, Mel Pilachowski, *Activity Based Costing: The Key To World Class Performance*, PT Publications Inc, Florida, 1995, s. 6’den aktaran Arzova, a.g.e., s. 3

<sup>105</sup> Yükçü vd., a.g.m., s. 2

dayanmaktadır. Faaliyet tabanlı bilgi kavramsal olarak, Oliver Williamson'ın "piyasalar ve hiyerarşi" kuramı ile Micheal Porter'in "değerler zinciri" yaklaşımından kaynaklanmıştır. Bu kavram çerçevesinde, yönetim muhasebesinde uygulanacak yeni bir yaklaşımın, faaliyetlere yönelik bilgi tabanı üzerinde kurulması zarureti vurgulanmaktadır.<sup>106</sup>

Bu bilgi tabanı, "gerekli kaynakları kullanan ve işletmede değer yaratan iş ya da faaliyetler" ile ilgilidir. Bir işte kaynakların kullanılması sonucunda maliyetler ortaya çıkar ve müşterilerin satın alacakları değerlere ulaşılır. Bu yaklaşıma göre, karlılığa ulaşmada ideal yol faaliyetlerin yönetimidir. Faaliyetlerin yönetilmesi amacı ise, faaliyet tabanlı bilgilere olan gereksinmeyi ortaya çıkartır.<sup>107</sup>

#### Şekil 8. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi Yaklaşımı



Kaynak: James Jiambalus, Managerial Accounting, John Wiley & Sons Inc., 2001, USA, s. 169

Kısaca faaliyet tabanlı maliyet sistemi mamul maliyetlerinin hesaplanmasında, faaliyetlerin temel baz olarak alınmasına dayanan bir yöntemdir. Bu yaklaşımın alternatifi ise, üretilen mamul ya da hizmetleri, diğer

<sup>106</sup> Şakrak, a.g.e., s. 176

<sup>107</sup> Şakrak, a.g.e., s. 177

bir ifadeyle de üretim hacmini temel alan klasik yaklaşımdır. Yönetimin geliştirilmesindeki öncelikli amaç, mamul maliyetleri içindeki payı artan genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde daha sağlıklı bir uygulamanın maliyet sistemleriyle bütünleştirilebilmesidir.<sup>108</sup>

## 2. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN AMACI

İşletmelerin kar planlamasında temel koşul, satış hasılatıyla karşılaştırılacak olan toplam mamul ya da hizmet bileşimine ait maliyetlerin, sağlıklı bir biçimde saptanabilmesidir. Değişken maliyetleme yöntemi çerçevesinde yapılacak katkı payı analizleriyle bu soruna bir ölçüde çözüm sağlanabilir. Ancak, satış hasılatıyla değişken maliyetlerin karşılaştırılması şeklinde yapılan bu tür analizlerde, hangi mamullerin gerçekte ne derece karlı olduğu tam olarak hesaplanamaz.<sup>109</sup> Buradaki temel sorun, genel üretim maliyetleri içinde yer alan ve çeşitli mamullere dolaylı olarak yüklenen bazı maliyet türlerinin, dağıtım yöntemiyle ilgilidir.<sup>110</sup>

Geleneksel yaklaşımda maliyetleme sürecinde mamul üzerinde yoğunlaşılır. Bunun temel nedeni her bir mamulün ilgili kaynakları tükettiği varsayılmasıdır. Klasik dağıtım anahtarları sadece birim mamule ilişkin özelliklerin izlenmesi ile uğraşır. Faaliyet tabanlı maliyet sistemlerinde ise maliyetleme sürecindeki yoğunlaşma faaliyetler üzerinde kendini gösterir. Buna göre maliyetler, mamullere, söz konusu malullerin imalat sürecinde gerektirdiği faaliyetlere yüklenir. Dolayısıyla, faaliyet tabanlı maliyet sisteminde çıktı aşamasındaki dağıtım anahtarları, gerçekleştirilen faaliyetlerden oluşur.<sup>111</sup>

Bir başka deyişle geleneksel yaklaşımda genel üretim maliyetlerin mamullere yüklenmesinde genelde üç aşamalı bir sürece dayandırılır ve son aşamada bu maliyetlerin esas üretim yerlerinde mamullere yüklenmesi için,

<sup>108</sup> Münir Şakrak, "Japonya'da Maliyet Yönetimi", Öneri, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 9, 1998, s. 89

<sup>109</sup> Hacıüstemoğlu vd., a.g.e., s. 29

<sup>110</sup> Nasuhi vd., Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, s. 492

<sup>111</sup> George J. Beaujon, Vinod R. Singhal, "Understanding The Activity Cost in An Activity Based Cost System", Journal of Cost Management for Manufacturing Industry, Spring 1990, s. 60 – 62'den aktaran Karacan, a.g.e., s. 44

direkt işçilik saatleri, makine saatleri ve kullanılan direkt madde tutarları gibi çıktı (üretim) hacmine dayalı anahtarlar kullanılır ve bu anahtarlar maliyetlerin mamullere yüklenmesinde temel ölçütleri oluştururlar.

Buna karşın, üretim hacmi, tüm genel üretim maliyetleri türlerinin oluşumunda belirleyici durumda değildir. Üretim hacminden çok, üretim süreçlerinin yapısı ve farklılıkları, endirekt maliyetlerin düzeyini belirleyen temel etkenler olabilir. Bu nedenle sağlıklı bir maliyet hesabı için, maliyet yerlerinden mamullere yükleme aşamasında, maliyetlerin oluşumunu belirleyen etkenleri en iyi şekilde temsil edecek ölçütleri kullanılması zorunludur.<sup>112</sup> Bu noktada ortaya çıkan şu soruların yanıtları, faaliyet tabanlı maliyet sisteminin ortaya çıkışını belirleyen temel amaçları yansıtır:<sup>113</sup>

- Çeşitli mamullere, hacim bazlı yüklendiği için hatalı maliyet hesaplamalarına neden olan maliyet türleri nelerdir?
- Bu maliyet türlerinin mamullere daha sağlıklı biçimde yüklenmesi için nasıl bir yol izlenmelidir?

Bu sebeple faaliyet tabanlı maliyet sisteminin gerekliliği, geleneksel sistemdeki maliyetlerin mamullere yüklenmesi için kullanılan, hacim tabanlı anahtarlar nedeniyle ortaya çıkan yanlışlıkların giderilebilmesi temel amacına dayanmaktadır. Bu kapsamda faaliyet tabanlı maliyet sisteminin başlıca amaçları şunlardır,<sup>114</sup>

<sup>112</sup> Hacırustemoğlu vd., a.g.e., s. 30

<sup>113</sup> Nasuhi vd., Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, s. 492

<sup>114</sup> Sistemin amaçları konusunda şu kaynaklardan yararlanılmış olup, bu konuda daha ayrıntılı bilgi için bkz., Hacırustemoğlu vd., a.g.e., s. 31; Karcioğlu, a.g.e., s. 153; Ertaş, a.g.e., ss. 52 – 53; Karacan, a.g.e., ss. 43 – 46; Melek Çakır Eker, Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt XXI, Sayı 1, 2002, s. 240; Ayten Ersoy, *Tekdüzen Maliyet Sisteminin Çağdaş Gelişmeler ve Amaçlar Açısından Değerlendirilmesi – “JİT Üretim Sistemi, Kalite Maliyet Sistemi, Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi”*, Ankara, 1996, s. 111; Türker Susmuş, “Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esaslı Dayalı Maliyetleme”, <http://bornova.ege.edu.tr/~turkers/ABC.html>, 24.11.2002; Gary Cokins, *Activity Based Cost Management*, Irwin Professional Publishing, Burr Ridge, 1996, s. 184; Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen, *Management Accounting*, Fifth Edition, South Western College Publishing, 2000, USA, ss. 112 – 121; Jerry J. Weygandt, Donald E. Kiers, Paul D. Kimmel, *Accounting Principles*, Fifth Edition, John Wiley & Sons Inc., USA, 1999, s. 971; Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, *Managerial Accounting*, Ninth Edition, Irwin MacGraw Hill, USA, 2000, ss. 322 – 325.

- Düşük katma değere sahip, diğer bir ifadeyle de mamul ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek,
- Karlılığı artırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak,
- Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,
- Zayıf varsayımları (kabullenmeler) ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,
- Yöneticilerin kararlarını doğru verebilmeleri için doğru maliyet bilgileri sağlayabilmek.

Bu amaçlardan yola çıkarak faaliyet tabanlı maliyet sisteminin oluşumundan üç kuraldan sözedilebilir. Bunlar; <sup>115</sup>

- Pahalı kaynakların belirlenmesi,
- Ürün ve ürün tipiyle orantılı olarak tüketimi önemli bir şekilde değişen kaynakların belirlenmesi,
- Talep eğilimleri, geleneksel dağıtım ölçüleri olan direkt işçilik, işlem zaman ve materyal ile korelasyon bulunamayan kaynakların belirlenmesi, biçiminde özetlenebilir.

### **3. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN GELENEKSEL MALİYET SİSTEMLERİNDEN FARKLILIKLARI**

Daha önceki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, geleneksel maliyet sistemi ile faaliyet tabanlı maliyet sistemi arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir;

---

<sup>115</sup> Ersoy, a.g.e., s. 111

Tablo 1. Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması

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

Kaynak: J. Edward Ketz, Terry L. Campbell, Sidney J. Baxendale, Management Accounting, Harcourt Brace Jovanovich Inc., San Diego, 1991, s. 292'den aktaran Reşat Karcıoğlu, Stratejik Maliyet Yönetimi – Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000, s. 155

Geleneksel maliyetleme sistemi, kullanılan kaynakları etkileyen tek faktörün üretim hacmi olduğunu (yani ne kadar birim üretilirse o kadar fazla üretim maliyetine katlanılacağını) kabul eder. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, kaynak kullanımının çok sayıda nedeninin bulunduğunu ve bunlardan birisinin üretim hacmi olduğunu ifade etmektedir. Nitekim, geleneksel maliyetlemede genel üretim maliyetleri için yalnızca tek bir maliyet havuzu bulunurken, faaliyete dayalı maliyetlemede çok sayıda maliyet havuzu yer almaktadır. Geleneksel maliyetleme sadece bir tek maliyet dağıtım anahtarı kullanmakta ve o da üretim hacmine bağlı olmaktadır. Geleneksel maliyetlemeye göre ortak maliyet dağıtım anahtarı üretilen birim sayıları, direkt işçilik saatleri ve makine saatleridir. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde ise her bir maliyet havuzu için bir

tane olmak üzere birkaç maliyet dağıtım anahtarı kullanılır. Sonuç olarak, geleneksel maliyetleme yalnızca bir tek maliyet dağıtım anahtarı kullanarak ürün maliyetlerini hesaplar, faaliyet tabanlı maliyet sistemi ise çeşitli maliyet havuzları için farklı maliyet dağıtım anahtarı kullanarak ürün maliyetleri tespit eder.<sup>116</sup> Kısaca geleneksel maliyet sisteminde mamuller kaynakları tüketirken, faaliyet tabanlı maliyet sisteminde faaliyetler kaynakları tüketir, mamuller faaliyetleri tüketir.<sup>117</sup>

Önemli bir fark da değer katmayan faaliyetlerin tanımlanmasındadır. Geleneksel maliyet sisteminde bu önemli konuda yeterli bilgi verememektedir. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde ise değer katmayan faaliyetlerin saptanmasında başarı sağlayan bir yapıya sahiptir.

#### 4. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ'NİN TANIMI VE TEMEL KAVRAMLAR

Endirekt maliyetlerin dağıtımında hacim esasına dayanan maliyet sistemleri kullanıldığında mamulün hacminde bir değişiklik meydana geldiğinde mamul maliyetleri de değişmektedir. Buradan hareketle hacim esasına bağlı kalmadan dağıtılacak maliyetler için maliyetlerin mamullere gerçekleştirilen faaliyetlere göre yüklenmesini sağlayan faaliyet tabanlı maliyet sistemleri geliştirilmiştir.<sup>118</sup>

Genel anlamda faaliyete dayalı maliyet sistemi, bir işletme bünyesindeki faaliyetlerin maliyetini hesaplayan ve bu maliyetleri mamullere ve müşterilere yansıtan bir muhasebe teknolojisi olarak tanımlanabilir. Yani yöntemin temel

<sup>116</sup> J. Edward Ketz, Terry L. Campbell, Sidney J. Baxendale, *Management Accounting*, Harcourt Brace Jovanovich Inc., San Diego, 1991, s. 292'den aktaran Karcioğlu, a.g.e., s. 156

<sup>117</sup> Ahmet Doğan, "Faaliyet Dayalı Maliyet Sistemi: Yapısı, Farklılıkları ve Maliyetleme Süreci", *Çukurova Üniversitesi, İİBF Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 1, 1996, s. 212'den aktaran Azzem Özkan, Semra Aksoylu, "Kaizen ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 3, Eylül 2002, s. 55

<sup>118</sup> Hacırustemoğlu, Rüstem, *Maliyet Muhasebesi*, Dizgi – Baskı – Cilt Ders Kitapları A.Ş. Tesisleri, İstanbul, 1995, s. 328



mantığı, faaliyetlerin belirli maliyetle elde edildiği, mamul ve müşterilerin farklı oranda faaliyet tükettiği esasına dayanır.<sup>119</sup>

Bir başka tanımda ise, faaliyete dayalı maliyet sistemi, maliyetleri anlamak için bir teknik olarak ifade edilmiş ve esas maliyet hedefi olarak faaliyetleri üzerinde yoğunlaşan ve bu faaliyetlerin maliyetini diğer maliyet hedefleri için temel alan bir yöntem olarak belirtilmiştir.<sup>120</sup>

Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, bir mamul maliyet sistemi olmakla birlikte faaliyetlerde ilgili geniş bir veri kaynağı oluşturmakta ve işletmenin diğer fonksiyonlarına ilişkinde bilgiler sağlanabilmektedir.<sup>121</sup> Bu geniş özelliği dikkate alarak geniş anlamda faaliyet tabanlı maliyet sistemi;<sup>122</sup>

“Bir işletmeye ait faaliyetler ve mamuller ile ilgili veri tabanını oluşturan, işleyen ve onu koruyan bir bilgi sistemidir. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izler ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamullere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanılır. Bu dağıtım anahtarları, mamullerle ilgili faaliyet tüketimlerini yansıtır. Bu faaliyet tabanlı maliyet sistemi, yönetim tarafından hem mamullerle hem de faaliyetlerle ilgili çeşitli amaçlar için kullanılır” biçiminde ifade edilmiştir.

Bir başka tanımda ise, faaliyet tabanlı maliyet sistemi, bir işletmenin faaliyetleri ve mamulleri ile ilgili verileri toplayan ve bunları işleyen bir bilgi sistemidir. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, yapılan faaliyetleri tanımlar. Bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izler ve faaliyetlerin maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde çeşitli maliyet etkenleri kullanır. Faaliyete dayalı maliyet sistemi,

<sup>119</sup> Ramazan Güven, Türkiye Elektrik Kurumu Genel Müdürlüğü'nde Faaliyet Esaslı Maliyet Muhasebesi Uygulama Denemesi, DPT Uzmanlık Tezleri Yayın No DPT: 2333 – İPGM: 438, Ekim 1993, s. 27

<sup>120</sup> Erdoğan, a.g.e., ss. 33 – 34

<sup>121</sup> Ersoy, a.g.e., s. 105

<sup>122</sup> Robin Cooper, “The Rise of Activity Based Costing – Part One: What is an Activity – Based Cost System?”, Journal of Cost Management For Manufacturing Industry, Fall 1990, s. 46 – 47'den aktaran Ersoy, a.g.e., s. 105

yönetim tarafından hem faaliyetler hem mamullerle ilgili değişik amaçlar için kullanılır diye belirtilmiştir.<sup>123</sup>

Yine bir başka tanımda ise, faaliyet tabanlı maliyet sistemi, strateji, dizayn ve faaliyet kontrol veya mamul grupları ile ilgili tüm maliyetleri sadece ilgili olduğu mamul veya mamul gruplarına göre dağıtan bir maliyet yöntemi olarak tarif edilmiştir.<sup>124</sup>

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde, hem dağıtım anahtarlarının yapısı, hem de bu anahtarların sayısı geleneksel sistemdekilerden farklı olmaktadır. Bilindiği gibi, geleneksel maliyet sistemlerinde dağıtım anahtarları genelde, “direkt işçilik saati, makine saati, ilk madde ve malzeme miktarı vb.” oluşmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde ise, faaliyetlerden oluşan dağıtım anahtarları kullanılır. Faaliyetler işletmenin üretim alanına bağlı olarak farklılık gösterecek olup, bunların genelde “hazırlık süresi, sipariş sayısı, yükleme sayısı, harekete geçirme, kalite kontrolü, üretim siparişi” vb. olduğu görülmektedir. Bu sistemde, doğru maliyet bilgilerinin elde edilmesi için genel üretim giderlerinin daha hassas dağıtılması, bunun için maliyetlerin toplandığı havuzların daha küçük olması gerektiği belirtilmektedir. Bu sistemde üretilen her bir ürün için sadece ürüne ait giderlerin belirlenmesi ve ilgili gruba yüklenmesi gerektiği ileri sürülmektedir. Dolayısıyla az kaynak tüketen ürün genel üretim giderlerinden az, çok kaynak tüketen ürün ise, genel üretim giderlerinden daha çok pay almasının sağlanması ve böylece ürün maliyetlerinin doğru yapılması ve üreteceği maliyet bilgilerinin doğru olmasının sağlanması amaçlanmaktadır. Geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinde, mamul farklılıkları dikkate alınmaması nedeniyle bu eksiklik faaliyet tabanlı maliyet sistemiyle giderilmeye çalışılmaktadır.<sup>125</sup>

<sup>123</sup> Peter B.B. Turney, “What is the Scope of Activity Based Costing?”, *Journal of Cost Management*, Winter 1990, s. 40

<sup>124</sup> Veysel Naci Tanış, A. Kadir Tuan, “Yönetim Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme”, *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1, 1993, s. 53

<sup>125</sup> Ersoy, a.g.e., s. 105

Faaliyet tabanlı maliyet sistemi ilk olarak maliyetleri faaliyetleri ayırır ve daha sonrada her bir ürün bu faaliyetleri kullanır. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin maliyet ayırımının arkasındaki sebep çok basittir: ürünler faaliyetleri tüketir, faaliyetlerde kaynakları tüketir.<sup>126</sup>

Yukarıdaki tanımlardan yola çıkarak ABC sisteminin şu üç özelliği daima akılda tutulmalıdır:<sup>127</sup>

1. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi farklı faaliyetlerle bağlantılı olan küçük maliyet havuzları oluşturur.
2. Her bir faaliyet havuzu, maliyetlerin toplamıyla oluşan faaliyetlerin bir ölçüsüdür.
3. Bazı durumlarda, maliyet havuzundaki maliyetler direkt olarak ürünlere bölünebilir.

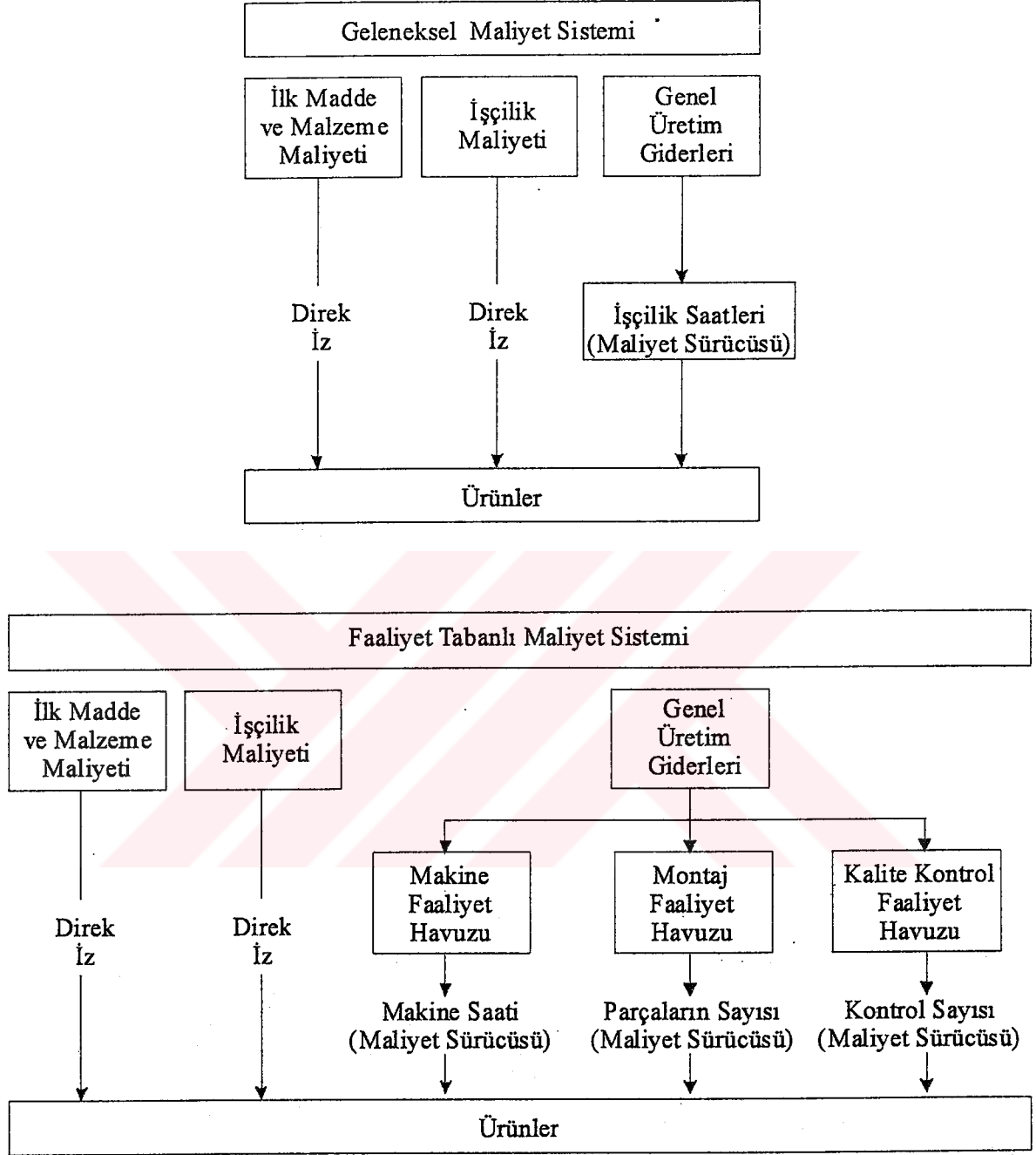
Bütün bu açıklamalardan sonra faaliyet tabanlı maliyet muhasebesinin daha iyi anlaşılabilmesi için geleneksel sistemle olan farklılığı da basitçe aşağıdaki gibi gösterilebilir;

---

<sup>126</sup> Jerry J. Waygandt, Donald E. Kieso, Paul D. Kimmel, *Managerial Accounting*, John Wiley & Sons Inc, 1999, USA, s. 128

<sup>127</sup> Charles T. Horngren, George Foster, Srikant M. Datar, *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, Prentice Hall International Inc., New Jersey, USA, 2000, s. 141

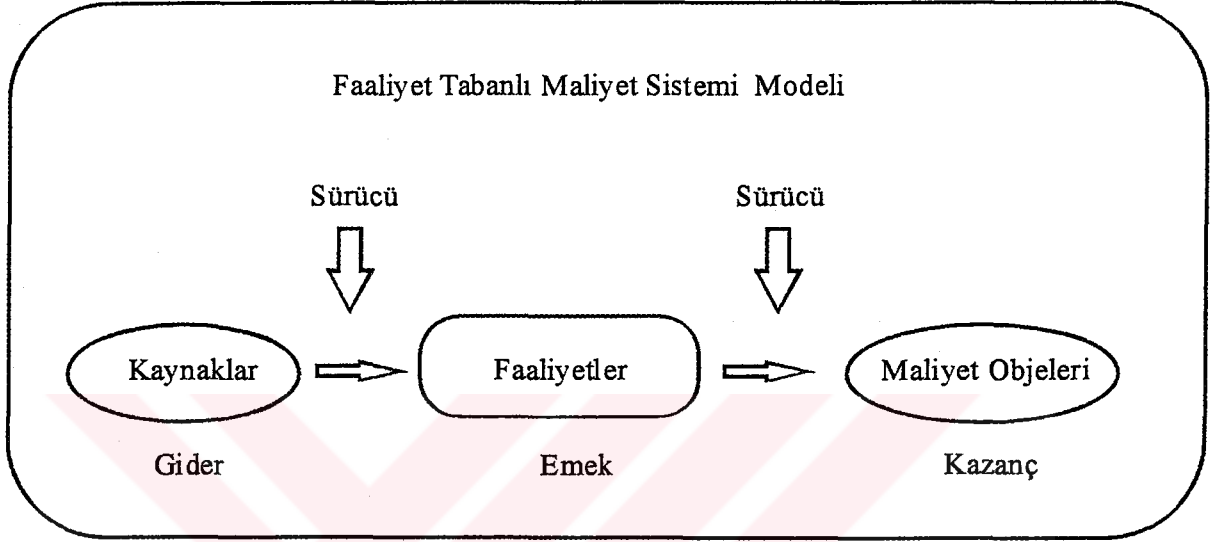
Şekil 9. Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi



Kaynak: Charles T. Horngren, Gary L. Sundem, William O. Strattan, Introduction to Management Accounting, Tenth Edition, Prentice Hall Inc., USA, 1996, s. 136

Faaliyet tabanlı maliyet sistemi hakkında verilen bu temel bilgilerden sonra sistemin sahip olduğu temel kavramlar aşağıdaki şekilde gibi sistemleştirilebilir;

Şekil 10. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Üç Ana Bileşeni



Kaynak: Linda J. Taylor, "Activity Based Costing", Financial Accounting & Reporting, May / June 2002, s. 51

#### 4.1. Kaynaklar

Kaynaklar, faaliyetlerin yapılabilmesi için başvuru veya yönetilen ekonomik unsurlardır.<sup>128</sup> Yani maliyetlerin asıl kaynağını oluşturan unsurlardır.<sup>129</sup> Bir üretim işletmesinde kaynaklar şunları kapsamaktadır;<sup>130</sup>

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

Kaynaklar, faaliyet tabanlı maliyet sisteminin ilk finansal girdilerini sağlayan unsurlardır. İşletme kaynaklarının hangi kategorilerde toplanacağı

<sup>128</sup> Erdoğan, a.g.e., s. 40

<sup>129</sup> Doğan, a.g.e., s. 125

<sup>130</sup> Erdoğan, a.g.e., s. 40

önemli bir adımdır. Bu açıdan sistemin kaynakların neler olduğuna karar verirken ve bunların maliyetlerini tespit ederken başvurulacak ilk yer, işletmenin büyük defter kayıtlarıdır. Birbiri ile benzer veya aynı olan kaynakların hesapları birleştirilebilir. Örneğin bazı işletmeler işçi ücretleri ve işçilerin sosyal yardımları için ayrı hesaplar tutuyor olabilirler. Bu ayırım fazla anlamlı değilse, bu hesaplar tek bir kaynak kategorisinde birleştirilebilir. Diğer taraftan, farklı faaliyetlerin farklı oranlarda tükettiği kaynaklar varsa, bunların da birbirlerinden ayrılması gerekir. Örneğin, endirekt işçilik (endüstri mühendisliği, elektrikçilik vb. gibi) kendi içinde farklı kategorilere ayırmak uygun olabilir. Hatta, aynı temel kaynakların alternatif kullanımları sözkonusu ise, bunları daha alt ayrımlara tabi tutmak da gerekebilir. Örneğin, temel bir kaynak olan “endüstri mühendisliği”, kendi içinde süreç planlama, tasarım geliştirme gibi alt kategorilere ayrılabilir.<sup>131</sup>

Üretim işletmelerinin içerdiği tipik kaynaklardan bazıları aşağıdaki gibidir;<sup>132</sup>

- El ile yapılan ve depolarda bulunan çeşitli maddi kaynaklar,
- Ofis alanı ve mobilya ve sabit eşyalar,
- Üretim makinelerini, ulaşım ekipmanlarını ve bilgi teknolojilerini içeren ekipmanlar,
- Fayda sağlayan eşyalar,
- Binalar,
- Mühendislik faaliyetleri,
- Sigorta, lisanslar ve vergiler.

---

<sup>131</sup> George J. Beaujon, Vinod R. Singhal, “Understanding the Activity Cost in an Activity – Based Cost System”, *Journal of Cost Management*, Spring, 1990, s. 55

<sup>132</sup> John G. Burch, *Cost and Management Accounting – A Modern Approach*, West Publishing Company, Saint Paul, 1994, s. 447

## 4.2. Faaliyet

Faaliyet kavramının genel anlamı, yapılan iş veya etkinlikte bulunma demektir.<sup>133</sup> Ancak işletme açısından faaliyet kavramına çeşitli anlamlar yüklemek mümkündür. Buna göre faaliyet, bir işletmenin mamul ve hizmet üretimi sırasında yapılan eylemler olarak tanımlanabilir.<sup>134</sup>

Faaliyetler doğal tanımlardır çünkü faaliyetler mühendislerin, üretim ve lojistik çalışanlarının, pazarlamacıların, mühendislerin ve müdürler gibi çeşitli gruplar tarafından kolay bir şekilde anlaşılır. Böylece, benzer terimlere ve süreçlere karşılık olarak, faaliyetler muhasebe ve işletme personeli arasında tesirli, ortalama bir iletişim sağlar.<sup>135</sup>

Faaliyetler sistemin özüdür.<sup>136</sup> Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin bir işletme uygulanabilmesi için yapılması gereken ilk iş, bütün işletme faaliyetlerinin faaliyet gruplarına ayrılmasıdır.<sup>137</sup> Faaliyetler ve oluşturduğu gruplar işletmelerin ne yaptığını açıklar. Bir faaliyetin temel işlevi, girdileri (kaynaklar), çıktıya dönüştürmektir. Faaliyetler belirli bir çıktıyı üretmek için kaynakları tüketen süreçtir. Bir faaliyetin amacına ulaşabilmesi için kaynaklara gereksinimi vardır.<sup>138</sup>

Faaliyetlerin karakteristik özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir;<sup>139</sup>

- Aynı faaliyet çeşitli işlevsel alanlarda meydana gelebilir,
- İşletmedeki bütün işler faaliyetlere sınıflandırılabilir,
- Faaliyetler her zaman ölçülebilir çıktılardır,
- Faaliyetler insanlardan ve insan olmayan kaynaklardan istifade edebilir.

Faaliyetler birbirine bağlı zincirler olarak düşünüldüğünde, her bir faaliyet kendisinden önceki faaliyetin alıcısıdır. Bu zincir içinde her faaliyetin de aynı

<sup>133</sup> Halil Seyidoğlu, *Ekonomik Terimler Sözlüğü*, Güzem Yayınları, No: 4, Ankara, 1992, s. 246

<sup>134</sup> Eker, a.g.e., s. 241

<sup>135</sup> Burch, a.g.e., s. 448

<sup>136</sup> Julie Maberley, *Activity Based Costing in Financial Institutions*, Second Edition, Prentice Hall, London, 1998, s. 41

<sup>137</sup> Arzova, a.g.e., s.18

<sup>138</sup> Erdoğan, a.g.e., s. 33

<sup>139</sup> Maberley, a.g.e., s. 41

zamanda çeşitli alıcıları vardır. Bütün faaliyetler bir bütün olarak bir alıcılar zincirini oluştururlar ve beraber çalışmak suretiyle işletmenin alıcılarına değer sunarlar.<sup>140</sup>

Bir işletmedeki faaliyetleri Katma Değer Yaratan Faaliyetler ve Katma Değer Yaratmayan Faaliyetler olarak ikiye ayırmak faaliyet tabanlı maliyetleme anlayışının temel felsefesidir. Buna göre;<sup>141</sup>

- Katma Değer Yaratan Faaliyetler: Müşteri tarafından elde edilen hizmete ya da satın alınan mamule değer katan faaliyetlerdir. Örneğin; yeni bir arabanın mühendislik tasarımının hazırlanması, arabanın montajı, arabanın boyanması, hava yastığı ve koltukların arabanın içine yerleştirilmesi müşteriye değer katan faaliyetlerdir. Katma değer yaratan faaliyetler için bir mamul ya da hizmetin ortaya çıkarılmasında olmazsa olmaz faaliyetler de denilebilir.

- Katma Değer Yaratmayan Faaliyetler: Bir mamul ya da hizmete maliyet yükü getiren ancak bu mamul ya da hizmetin pazar değerini artırmayan faaliyetlere katma değer yaratmayan faaliyetler denir. Örneğin; makinelerin tamiri, üretim yeri temizliği, madde ve malzemenin hareket ettirilmesi gibi faaliyetler sunulan mamul ya da hizmetin Pazar değerinde herhangi bir artış meydana getirmezler. Bu faaliyetler zaman harcamayı gerektirir ve ayrıca işletme kaynaklarını tüketirler fakat müşteri için hiçbir değer üretmezler.

#### 4.2.1. Faaliyet Merkezi (Faaliyet Havuzu)

Faaliyet merkezi genel olarak “bir işletme için önem taşıyan faaliyetlerin bir arada toplandığı yerler” olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle “faaliyet merkezleri, homojen faaliyetlerin fonksiyonel veya ekonomik olarak gruplanmasıdır”.<sup>142</sup>

Bu durumda işletmedeki faaliyetler çok sayıda olacağından ve hepsinin ayrı ayrı izlenmesi ekonomik olarak yapılabilir olamayacağından, bu

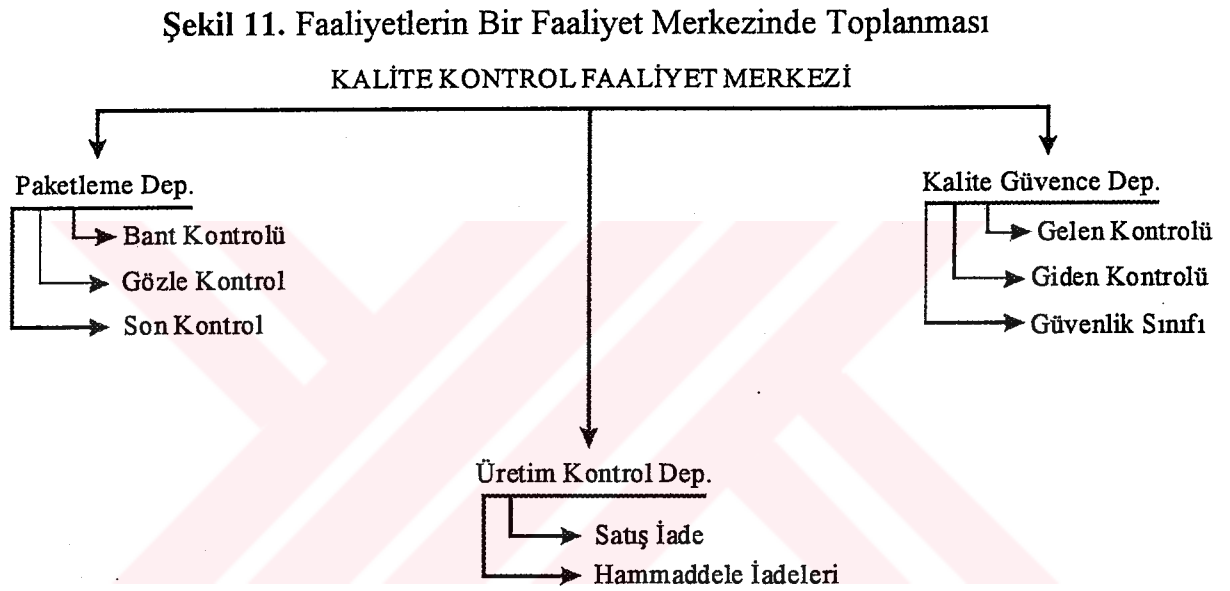
<sup>140</sup> Peter B. Turney, “Activity Based Costing: The Performance Breakthrough”, Hillsboro, O.R., Cost Technology, 1991, s. 87’den aktaran Arzova, a.g.e., s. 21

<sup>141</sup> Arzova, a.g.e., s. 21

<sup>142</sup> Doğan, a.g.e., ss. 92 – 93



faaliyetlerin birkaç tanesinin ayrı birer faaliyet merkezi olarak ele alınacağı konusunda bir karar verilebilir. Çünkü, özellikle faaliyet sayısının çok olduğu faaliyet tabanlı maliyet sisteminde, mamul maliyetlerinin belirlenmesinde faaliyet merkezleri itibariyle yapılabilmektedir. Ayrıca faaliyet merkezlerine göre faaliyet maliyetlerini raporlamak, işletme yönetiminin faaliyetleri daha iyi yönetmesine olanak sağlar. Aşağıdaki şekilde üç departmandaki kaliteyle ilgili faaliyetler ve bu faaliyetleri gösteren tek bir faaliyet merkezi görülmektedir;<sup>143</sup>



Görüldüğü gibi her bir faaliyeti ayrı bir faaliyet merkezi olarak ele almak ekonomik olarak uygun olmadığından, çoğunlukla birbiriyle ilgili birkaç faaliyet tek bir faaliyet merkezi içinde toplanabilir. Kısaca, faaliyet merkezleri, faaliyetlerin daha anlamlı bir şekilde organize edilmesine yardımcı olmaktadır.

<sup>143</sup> Ertaş, a.g.e., s. 59

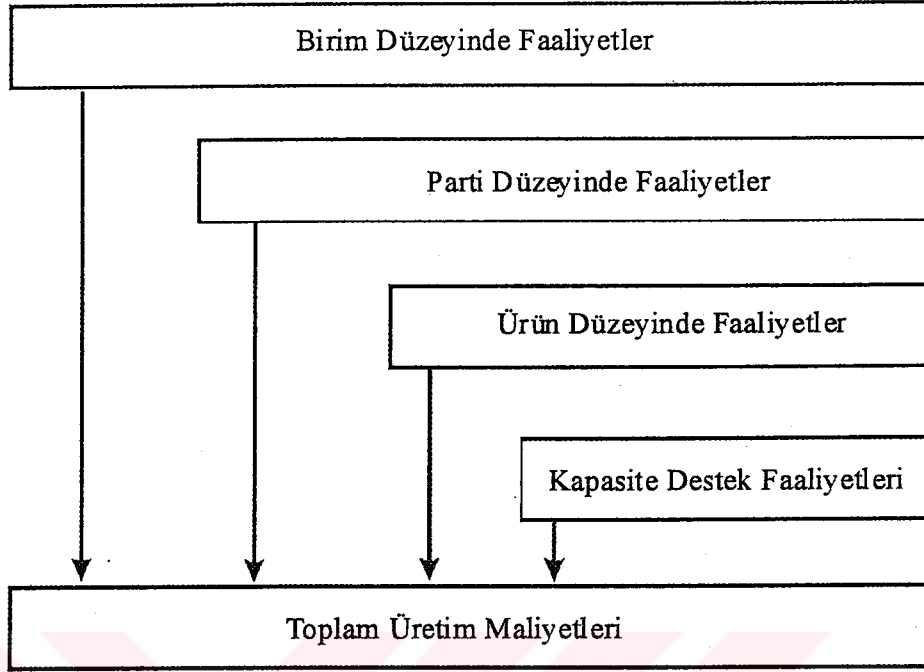
#### 4.2.2. Faaliyet Hiyerarşisi

Faaliyet hiyerarşisi bazı faaliyet tabanlı maliyet sistemleri uygulamalarının en önemli parçasıdır. Faaliyete tabanlı maliyetleme sistemi bir üretim işletmesinin faaliyetlerini dört kategori içinde ele almaktadır;<sup>144</sup>

- Birim düzeyinde faaliyetler: Her bir birimin üretimi için tekrarlanan faaliyetlerdir. Birim düzeyindeki faaliyetlerin sayısı üretilen birimlerin sayısına bağlı olarak değiştiğinden, bu faaliyetlerin maliyeti o faaliyeti içeren birimlere dağıtılır.
- Parti düzeyindeki faaliyetler: Her yeni parti malın üretiminde yapılan faaliyetlerdir. Parti düzeyinde yapılan faaliyetlerin sayısı yapılan partilerin sayısına bağlı olarak değiştiğinden, bu faaliyetlerin maliyeti partideki birim sayısına bakılmaksızın partilere dağıtılabilir (sabittirler).
- Ürün düzeyindeki faaliyetler: Bunlar her iki farklı tür ürünün yürütülmesini desteklemek için yapılan faaliyetlerdir. Ürün destek faaliyetleri bir işletmenin mamul hattındaki farklı ürünleri desteklemek için yapıldıklarından, mamülün parti sayısı veya birim sayısına bakılmaksızın mamullere dağıtırlar. Yani mamul grupları için sabittirler.
- Kapasite destek faaliyetleri: Genel üretim sürecinin yürütülmesini desteklemek için yapılan faaliyetlerdir. Kapasite düzeyinde faaliyetler (fabrika temizliği, güvenliği aydınlatılması, yöntemi gibi) bir çok mamulle ilgili genel maliyetleri içerdiklerinden ürünlere sadece keyfi olarak dağıtılabilmektedir.

<sup>144</sup> Robin Cooper, "Activity Based Costing For Improved Product Costing", **Handbook of Cost Management**, Edited by Barry Brinker, Warren Gorham and Lamont, Newyork, 1993, B1 – 3'den aktaran Erdoğan, a.g.e., s. 48. Ayrıca ayrıntılı bilgi için bkz. Charles T. Horngren, George Foster, Srikant M. Datar, **Cost Accounting – A Managerial Emphasis**, Prentice Hall, Ninth Edition, USA, 1997, ss. 150 – 152; Anthony A. Atkinson, Rojiv D. Banker, Robert S. Kaplan, S. Mark Young, **Management Accounting**, Prentice Hall, Third Edition, New Jersey, 2001, ss. 164 – 167; Ronald W. Hilton, **Managerial Accounting**, Fourth Edition, Irwin McGraw Hill, USA, 1999, ss. 158 – 162; Charles T. Horngren, George Foster, Srikant M. Datar, **Cost Accounting – A Managerial Emphasis**, Prentice Hall International Inc., New Jersey, 2000, ss. 142 – 144; Robin Cooper, Robert S. Kaplan, **The Design of Cost Management Systems**, Second Edition, Prentice Hall, New Jersey, 1999, ss. 212 – 215.

Şekil 12. Faaliyet Hiyerarşisi



Kaynak: Charles T. Horngren, George Foster, Srikant M. Datar, Cost Accounting – A Managerial Emphasis, Ninth Edition, Prentice Hall, USA, 1997, s. 151

#### 4.3. Maliyet Havuzu

Faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetler itibariyle belirlenmesi işlemine “maliyet havuzu” oluşturma adı verilir. Faaliyetlerin belirlenmesi işlemi tamamlandıktan sonra sıra bu faaliyetlerin maliyetlendirmesine gelir. Bazı maliyetlerin icra edilen faaliyetlerle ilişkisi doğrudan ve kolaylıkla sağlanırken, diğerleri için örneğin, birden fazla faaliyete katılan çalışanların her bir faaliyetle ilişkisinin kurulması son derece güç olmaktadır. Böyle bir durumda önce faaliyetlere ilişkin yapılan temel analizde faaliyetlerin temel maliyetleri bulunur. Daha sonra bu faaliyetler alt faaliyetlere ayrılmak yoluyla, alt faaliyetlerin her birinin tükettiği kaynakların maliyeti oluşturulur. Maliyet havuzunun sağlıklı oluşturulabilmesi için temel şart

işletmenin faaliyetlerinin, alt faaliyetlerinin ve bunların tükettiği kaynakların neler olduğunun iyi belirlenmesidir.<sup>145</sup>

#### 4.4. Maliyet Sürücü

Maliyet sürücü kavramı faaliyete tabanlı maliyet sistemi içerisinde bir başka yeni kavramdır. Bu kavram faaliyet maliyetlerini maliyet objelerine yani mamullere aktarmak için kullanılır.<sup>146</sup> Yani maliyet sürücüleri, bir faaliyet icra etmek için ihtiyaç duyulan çaba ya da iş yükünü belirleyen faktörlere verilen isimdir. Maliyet sürücüleri bir faaliyetin ya da faaliyetler zincirinin “neden” icra edildiğini anlatır. Maliyet sürücülerinin anlattıkları bir diğer nokta ise işin sürdürülmesi için ne kadar çaba harcanması gerektiğidir.<sup>147</sup> Bütün bu faktörler maliyeti “yönlendiren, etkileyen, belirleyen” öge olarak görülse bile, maliyet sürücü terimi ile anlatılmak istenen faaliyet süresi boyunca iş hacmini yansıtan en uygun etken olduğudur. Bu nedenle maliyet sürücüleri “maliyet etkeni” olarak da adlandırmak yanlış olmaz.<sup>148</sup>

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde, maliyet sürücüsü, geleneksel sistemdeki dağıtım anahtarları yerine kullanılmaktadır. Maliyet sürücüleri, maliyetlerle mamüller arasında sebep – sonuç ilişkisine dayanan gerçek, objektif bir köprü kurmaktadır. Dağıtım anahtarları ise, genellikle subjektif bir maliyet dağıtımını için kullanılırlar. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, böyle bir subjektif dağıtım yerine “sebeplere göre” maliyet yüklemeyi getirmektedir. Bazı durumlarda (direkt işçilik saati veya makine saati gibi) dağıtım anahtarları ile maliyet etkenleri aynı olabilir.<sup>149</sup>

<sup>145</sup> Arzova, a.g.e., ss. 25 – 26. Ayrıca ayrıntılı bilgi için bkz. Maberley, a.g.e., ss. 47 – 50; Horngren vd., a.g.e., 1997, s. 94; Hilton vd., a.g.e., ss. 161 – 163; Belverd E. Needles, Marian Powers, Sherry K. Mills, Henry R. Anderson, *Principles of Accounting*, Seventh Edition, 1999, USA, ss. 910 – 914

<sup>146</sup> Ertay, a.g.e., s. 63

<sup>147</sup> Turney, a.g.e., s. 87’den aktaran Arzova, a.g.e., s. 26

<sup>148</sup> Arzova, a.g.e., s. 27; İngilizce aslı Cost Driver olan bu kavram Türkçe’ye tam tercüme edildiğinde “maliyet sürücüsü” olarak ifade edilmektedir. Fakat incelenilen Türkçe kaynaklarda söz konusu kavram maliyet sürücüsü olarak kullanılmasıyla birlikte ayrıca, maliyet kaynağı, maliyet belirleyeni, maliyet taşıyıcısı gibi anlamlarla da ifade edilmektedir.

<sup>149</sup> Doğan, a.g.e., s. 91

Belirlenen maliyet sürücüleri birim seviyesinde (B), parti seviyesinde (P) veya mamul seviyesinde (M) olabilir. Bu ilişkiyi göstermek üzere maliyet sürücüleri ile ilgili olarak uygulamalardan alınan bazı örnekler ve hangi seviyeyi temsil ettikleri aşağıdaki tabloda verilmiştir;

Tablo 2. Uygulamada Kullanılan Bazı Maliyet Sürücüleri

Maliyet Sürücüleri	Seviyesi
Direkt İşçilik Saati	B
Makine Saati	B
Mamül Sipariş Sayısı	P
Hazırlık Süresi	P
Hazırlık Sayısı	P
Parça Numaralarının Sayısı	M
Üretilen Parça Sayısı	B
Satınalma Emri Sayısı	M

Yukarıdaki örnekte görüldüğü gibi, maliyet sürücüleri, maliyetlerin yüklenmesinde uygun birer ölçü olmaktadır. Buradan hareketle, faaliyet tabanlı maliyet sistemi, önce faaliyetleri belirlemekte, daha sonra bu faaliyetlerin maliyetlerini tespit etmektedir. Son olarak da, bu maliyetleri mamullere veya diğer maliyet taşıyıcılarına yüklerken maliyet sürücülerini kullanmaktadır.<sup>150</sup>

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin geleneksel sisteme göre doğru bilgi vermesinin temelinde iki farklı tür maliyet sürücüsü kullanılması yatmaktadır. Birinci tür maliyet sürücüleri, üretim miktarı ile ilgili olanlardır. Burada, “kaynakların, üretilen birim sayısı ile doğrudan orantılı olarak tüketildiği” kabul edilir. Bunlar, (faaliyet seviyelerine uygun olarak) birim seviyesi maliyet sürücüleri olarak da bilinir. Direkt işçilik saati, makine saati gibi. İkinci tür maliyet sürücüleri ise, üretim miktarı ile ilgili olmayanlardır. Burada da

<sup>150</sup> Doğan, a.g.e., s. 92

“tüketilen kaynaklarla üretilen birim sayısı arasında direkt bir ilişkinin olmadığı” varsayılır.<sup>151</sup> Bu tür maliyet sürücüleri ise “parti” veya “mamül” seviyesi maliyet sürücüleri olarak adlandırılır. Üretim miktarı ile ilgili olmayan maliyetlerin yüklenmesinde kullanılacak bazı maliyet sürücüleri şunlar olabilir; hazırlık süresi, hazırlık sayısı, malzeme taşıma sayısı, malzeme taşıma süresi, sipariş sayısı, parça sayısı gibi.<sup>152</sup>

## 5. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN YAPISI

Faaliyete dayalı maliyet sistemi, maliyetleri ilk olarak faaliyetlere, daha sonra mamüllere yükleyen bir sistemdir. Bu nedenle sistemin yapısı iki aşamalı bir süreçten oluşur. Bu süreç sistemin temel felsefesine paralel olarak oluşturulmuştur. Faaliyetler maliyetleri tükettiği için, ilk adım olarak endirekt üretim maliyetleri faaliyetlere yüklenir. Daha sonra mamüller faaliyetleri tükettiği kabulünden hareketle, faaliyetlerin maliyetleri mamüllere yüklenir. Bu sürece kısaca “İki Aşamalı Süreç” adı verilmektedir.<sup>153</sup>

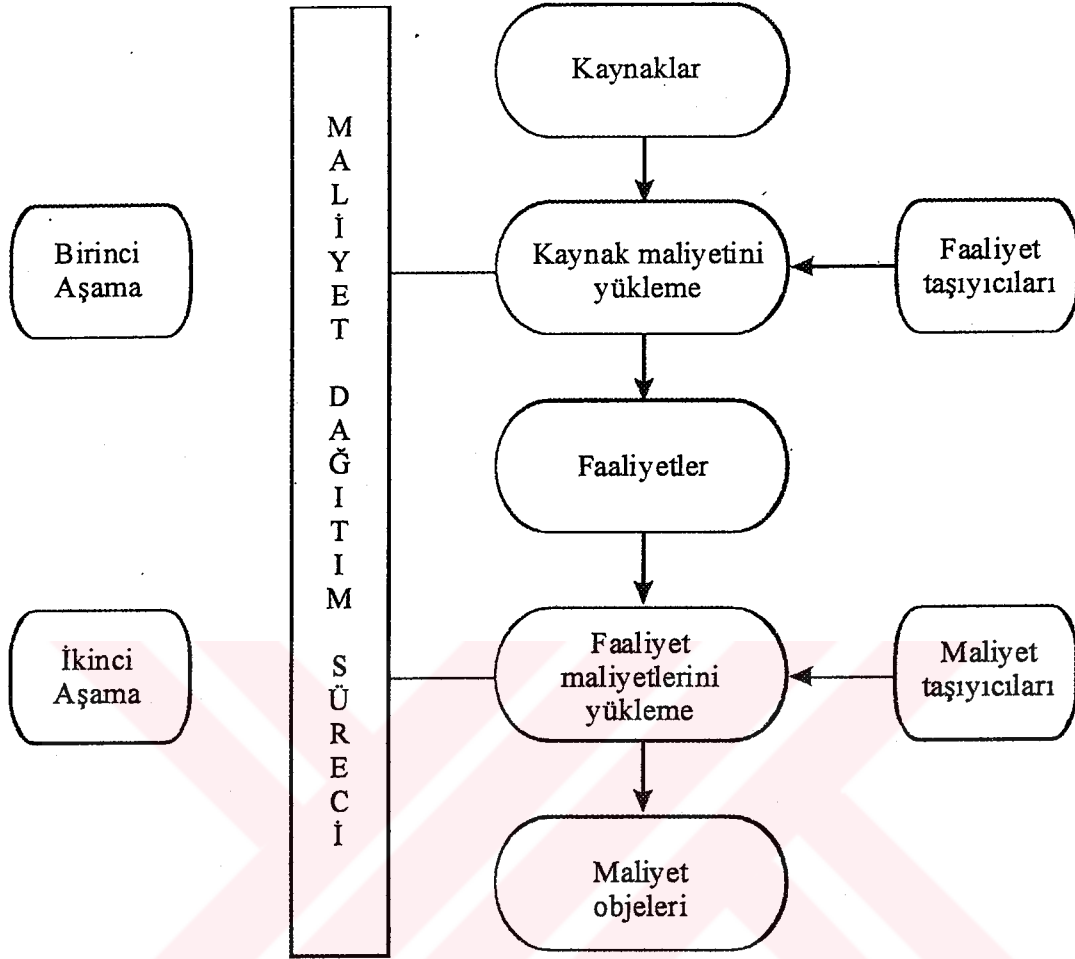
---

<sup>151</sup> Robin Cooper, “The Rise of Activity Based Costing – Part Four: What Do Activity – Based Cost Systems Look Like?”, *Journal of Cost Management* (Spring 1989), s. 38’den aktaran Doğan, a.g.e., s. 128

<sup>152</sup> Doğan, a.g.e., s. 128

<sup>153</sup> Doğan, a.g.e., s. 113 ayrıca bkz. Eker, a.g.m., s. 243, Ertaş, a.g.e., s. 68

Şekil 13. Faaliyete Dayalı İki Aşamalı Süreç



**Kaynak:** Melek Çakır Eker, "Genel üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimine Göre Dağıtım ve Muhasebeleştirilmesined 8 No'lu Ana Hesap Grubunun Kullanımı", Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXI, Sayı 1, 2002, s. 243

Birinci aşamada faaliyetler tanımlanır ve endirekt faaliyetlerin maliyetleri maliyet havuzlarına paylaştırılır. Bu amaçla önce faaliyetler kategorilere ayrılır. Bu kategoriler kolay ve açık bir fiziksel yorumlamaya sahiptir ve faaliyetleri üretim sürecinin uygun bölümleriyle ilişkilendirir. Maliyetler, bu bölümlerle ilgili maliyetlerdir. Daha sonra homojen maliyet havuzları tanımlanır. "Homojen bir maliyet havuzu, yapılan işlerle mantıksal olarak ilişkisi bulunan endirekt maliyetlerin bir araya getirilmesi (toplanması) ile oluşur. Ve maliyet havuzu için

maliyet değişimleri tek bir maliyet etkeni ile açıklanabilir olmalıdır.”<sup>154</sup>  
Dolayısıyla, indirek faaliyetlerin bir maliyet havuzunda yer alabilmesi için bu faaliyetlerin mantıksal olarak birbirleriyle ilişkisi olması ve bu faaliyetlerin tüm mamüller için aynı tüketim oranına sahip olması gerekmektedir. Aynı tüketim oranına sahip olması, bu faaliyetlerin tek bir maliyet etkeni ile temsil edilebilir olması demektir. Tabii ki indirekt maliyetleri mamüllere yükleyebilmek açısından maliyet etkeninin ölçülebilir olması gerekir. Bir maliyet havuzu tanımlandıktan sonra, o havuz için maliyet etkeni başına düşen birim maliyet hesaplanır. Buna maliyet havuzu yükleme oranı denir. Yükleme oranının hesaplanması ile birinci aşama tamamlanmış olur. İkinci aşamada, her bir maliyet havuzunda toplanan maliyetler mamüllere paylaşılır. Bu paylaşımın yapılması için, öncelikle yapılması gereken, her mamülün tükettiği kaynak miktarının ölçülmesidir. Bu ölçü, aslında her mamülün kullandığı maliyet etkeninin miktar olarak tespit edilmesidir. Daha sonra birinci aşamada hesaplanan yükleme oranı ve bu ölçüler kullanılarak maliyetler mamüllere yüklenmiş olur.<sup>155</sup>

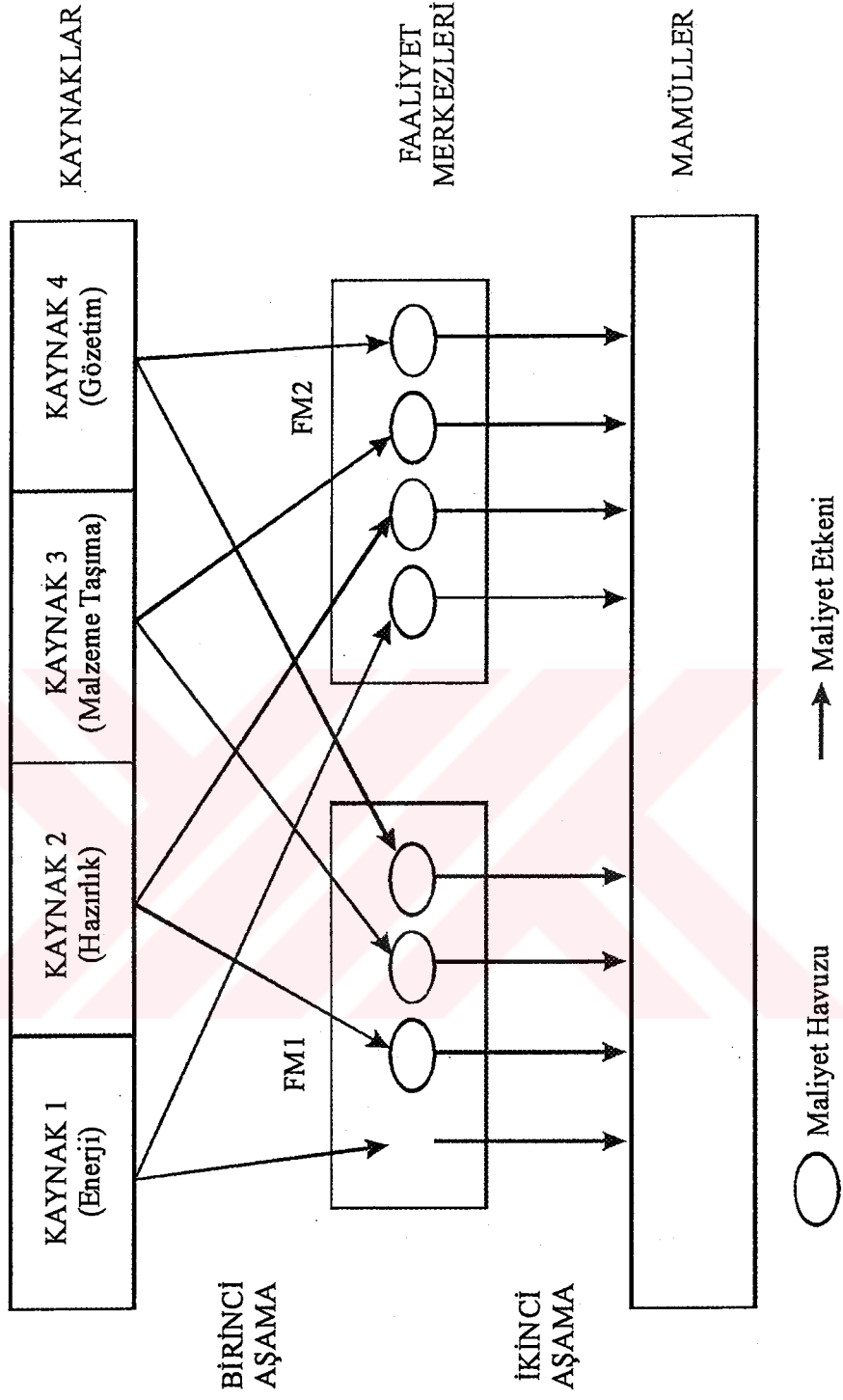
---

<sup>154</sup> Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen, **Management Accounting**, 2nd Ed., Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing Co., 1992, ss. 244 – 245’den aktaran Doğan, a.g.e., s. 117

<sup>155</sup> Doğan, a.g.e., ss. 117 – 121



Şekil 14. Faaliyete Dayalı Maliyet Sisteminin Kavramsal Yapısı



## 6. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN KURULMASI

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin kurulması beş aşamadan oluşur. Bu aşamaları artırmak veya azaltmak mümkündür. Faaliyete tabanlı maliyet sisteminin yapısındaki komplekslik işletmenin mamul yelpazesine, maliyet sisteminden beklentileri gibi bir çok faktöre bağlıdır. Bundan dolayı her işletme kendi yapısına uygun ne çok basit ne de çok karmaşık olan ancak yeteri kadar ayrıntıya inen sistemi oluşturması önemlidir. Sözkonusu aşamalar şunlardır;<sup>156</sup>

- Faaliyetlerin belirlenmesi
- Faaliyet merkezlerini (havuzlarının) belirlenmesi
- Maliyetlerin faaliyet merkezlerine (havuzlarına) toplanması
- Faaliyetler için maliyet sürücülerinin belirlenmesi
- Faaliyet maliyetlerinin mamullere yüklenmesi

### 6.1 Faaliyetlerin Belirlenmesi

Faaliyetler geniş anlamda, bir sanayi işletmesinde üretim emrinin verilmesiyle veya bir siparişin alınmasıyla başlayan ve müşteriye teslim edilinceye kadar devam eden bir süreci temsil etmektedir. Bunların belirlenerek, sınıflandırılması ve gerekire her faaliyetin tanımlanması gerekir. Faaliyetlerin belirlenmesinde işletmenin organizasyon şeması, iş akış şeması veya yerleşim planından yararlanılabilir.

Organizasyon şemasından yararlanırken şemada yer alan her bölüm kendi içerisinde faaliyete tabanlı maliyet sisteminden istenilen detaya ulaşınca kadar alt faaliyetlere ayrılır. Örneğin, üretim bölümü kendi içinde satın alma, üretim ve kalite kontrol olmak üzere üç alt faaliyet merkezine ayrılır. Bu faaliyet merkezlerinden kalite kontrol faaliyet merkezini ele alırsak paketleme (bant

<sup>156</sup> Sistemin amaçları konusunda şu kaynaklardan yararlanılmış olup, bu konuda daha ayrıntılı bilgi için bkz Eker, a.g.m., s. 244; Susmuş, a.g.k.; Ersoy, a.g.e., ss. 112 – 113; Karcıoğlu, a.g.e., ss. 156 – 158; Arzova, a.g.e., ss. 60 – 70; Doğan, a.g.e., ss. 113 – 120; Ertaş, a.g.e., ss. 68 – 79; Hildon vd., a.g.e., ss. 160 – 161; Garrison vd., a.g.e., s. 328; Burch, a.g.e., ss. 459 – 468; Cooper vd., a.g.e., s. 208; Horngren vd., a.g.e., ss. 144 – 148; Charles T. Horngren, Linda Smith Bambar, Walter T. Harrison, *Accounting, Fourth Edition*, Prentice Hall, New Jersey, 1999, s. 1080; Michael Maker, *Cost Accounting – Creating Value for Management*, Fifth Edition, Irwin McGraw Hill, 1997, USA, s. 238; Charles T. Horngren, Alnoor Bhimani, George Foster, Srikant M. Datar, *Management and Cost Accounting*, Prentice Hall, USA, 1999, ss. 359 - 360

kontrol, gözle kontrol, son kontrol vb.), üretim kontrol (satış iade, hammadde iade vb.) ve kalite güvence (gelen kontrol, giden kontrol, güvenlik sınıfı vb.) gibi çeşitli faaliyet gruplarına ayrılabilir.<sup>157</sup>

Sistemin sağlıklı kurulması açısından faaliyetlerin belirlenmesi adımı oldukça önemlidir. Bu nedenle faaliyetlerin belirlenmesinde bazı kurallar belirlenmiştir. Bu kurallar;<sup>158</sup>

1. Faaliyetler sistemin amacına uygun olarak detaylandırılmalı,
2. Makro faaliyetler kullanılmalı,
3. Önemsiz faaliyetler bir araya getirilmeli,
4. Faaliyetler açık ve tutarlı bir şekilde tanımlanmalıdır.

## 6.2. Faaliyet Merkezlerinin (Havuzlarının) Belirlenmesi

Çok sayıda faaliyet tanımlandıktan sonra bunların faaliyet merkezlerinde (havuzlarında) toplanmaları gerekir. Faaliyetlerin belirli merkezlerde toplanmasında bazı ölçüler dikkate alınır. Bunlardan birisi maliyetleri belirleyen faktörlerdir.<sup>159</sup> Maliyetleri aynı faktörle belirlenebilen faaliyetlerin aynı merkezde toplanması, bunların dağıtımında ortak bir maliyet kaynağının kullanılmasını mümkün kılacaktır. Bu noktada faaliyetlerin birbirleriyle ilişkili olmaları aranmayabilir çünkü önemli olan; faaliyet maliyetlerinin, aynı maliyet kaynakları kullanılarak dağıtılabilesidir. Buna karşılık tek bir faaliyet, diğerlerinden farklı bir maliyet yapısına ve ayrı bir maliyet kaynağına sahip olduğu için bir faaliyet merkezi olarak kabul edilebilir.

## 6.3. Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine (Havuzlarına) Toplanması

Her bir mamulün üretilmesi için gereken faaliyetler belirlendikten sonra sıra kaynak maliyetlerinin faaliyet merkezlerine (havuzlarına) yüklenmesine gelir.

<sup>157</sup> Eker, a.g.m., s. 244

<sup>158</sup> Doğan, a.g.e., s. 151 – 153

<sup>159</sup> Reşat Kırıcıoğlu, "Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemi Olarak Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme", Verimlilik Dergisi, No: 1994 / 2, s. 85

Kaynakların faaliyet merkezlerine dağıtımında iki yöntem söz konusudur.<sup>160</sup> Kaynak maliyetler ya direkt olarak ya da maliyet sürücüleri yardımıyla faaliyet merkezlerine dağıtılabilir. Öncelikle maliyetler faaliyetlere olanaklar elverdiği ölçüde doğrudan yüklenmelidir.<sup>161</sup> Ancak doğrudan yüklemenin yapılamadığı durumlarda, kaynak maliyetlerinin faaliyet merkezlerine dağıtımında yararlanılacak olan maliyet sürücülerine daha önce değinmiştik. Fakat hatırlatmak gerekirse maliyet sürücüleri, geleneksel maliyetlemede ki “yükleme hadlerine” ve “dağıtım anahtarlarına” benzemektedir. Hatta eski sistemdeki dağıtım anahtarlarının bazıları faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde de kullanılabilir.

Kaynakların faaliyet merkezlerine toplanmasında, sağlıklı mamul maliyeti hesaplanması için kaynaklar ile faaliyetler arasında tam bir ilişkinin kurulmasına yardımcı olan maliyet sürücülerinin aşağıdaki hususları gözünde bulundurularak belirlenmesi daha uygun olur;<sup>162</sup>

- Kaynaklar bir çok faaliyet tarafından paylaşılıyorsa, maliyetler direkt olarak mamul maliyetine dağıtılabilir. Örneğin, tesis seviyesinde faaliyet maliyetlerinin bir kısmı, doğrudan bir faaliyetle ilişkilendirilmez. Bu durumda söz konusu maliyetler mamullere doğrudan dağıtılabilir.

- Kaynakların faaliyetlerce nasıl paylaşıldığı araştırıldıktan sonra, en uygun taşıyıcı hangisi ise, maliyet izlemenin o taşıyıcıya dayanılarak yapılması gerekir.

- Kaynak kullanımında ölçümün pratik olmaması veya çok maliyetli olması durumunda kaynak maliyetleri direkt olarak mamul maliyetine dağıtılabilir.

- Ayrıca, kaynak maliyet tutarları önemsiz derecede düşük ise, bu tür maliyetler de mamul maliyetine doğrudan atılabilir.

---

<sup>160</sup> Eker, a.g.m., s. 245

<sup>161</sup> Karacan, a.g.e., s. 68

<sup>162</sup> Ertaş, a.g.e., s. 71

#### 6.4. Faaliyetler İçin Maliyet Sürücülerinin Belirlenmesi

Maliyet sürücüsü, bir faaliyetin tükettiği kaynakların miktarı ve dolayısıyla onun maliyeti için bir doğrulama sağlar. Böyle bir sebep – sonuç ilişkisi nedeniyle, maliyet sürücüsü faaliyet maliyetlerinin anlamlı bir ölçüsü olmaktadır. Bir faaliyet tabanlı maliyet sisteminde maliyet sürücülerinin pratik uygulamasının olması için bunların mamuller açısından uygun şekilde ölçülebilir ve yüklenebilir olması şarttır. Gerçekten bu şartları sağlayan bir çok maliyet sürücüsü, dikkate alınan faaliyetin altında yatan işlemleri yansıtacaktır. Satınalma sipariş sayısı, müşteri sipariş sayısı, muayene sayısı veya hazırlık sayısı bunların hepsi bir faaliyetle ilgili işlemlerin hacmini temsil etmektedir. Maliyet sürücüsü olarak kullanılan ölçülerin değişik örnekleri vardır. Maliyet sürücülerini, faaliyetlerin sayısını (miktarını) belirleyen temel unsurları yansıttığı için faaliyet maliyetleri üzerinde etkiye sahiptir. Örneğin müşteri sayısı, satıcıların sayısı ve parçaların sayısı; bunların hepsi maliyet sürücüsü olarak kullanılmaktadır. Bunların sayısına bağlı olarak ilgili faaliyetlerin maliyetleri artacaktır. Örneğin bu maliyet sürücülerinin sayısı arttıkça, sırayla; müşteri siparişlerini işleme, tedarik işlemleri ve programlama faaliyetlerinin maliyetleri artacaktır.<sup>163</sup>

Faaliyetler için maliyet sürücüsü belirlenmesinde aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulmalıdır;<sup>164</sup>

- Fiili faaliyet tüketimine en uygun olan maliyet sürücülerinin seçilmesi,
- Maliyet sürücülerini ile bağlantı kurulan verinin elde edilme kolaylığı,
- Maliyet taşıyıcısının, mamullerin fiili faaliyet tüketimini ölçme derecesi,
- Performansın geliştirilmesini teşvik eden maliyet sürücüsünün seçilmesi,
- Çok az rastlanan maliyet sürücülerinin sayısının en aza indirilmesi,
- Asgari ölçüm maliyetine sahip olan maliyet sürücülerinin seçilmesi

<sup>163</sup> Doğan, a.g.e., s. 158

<sup>164</sup> Ertaş, a.g.e., s. 75

- Yeni ölçümler gerektiren maliyet taşıyıcılarının seçilmemesine özen gösterilmesi.

### **6.5. Faaliyet Maliyetlerinin Mamullere Yüklenmesi**

Bir önceki adımda, maliyet sürücülerinin seçilmesi, faaliyet maliyetlerinin hangi ölçülere göre mamullere yükleneceğini göstermektedir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken şey, seçilen maliyet sürücülerinin mamuller açısından ölçülebilir olmasıdır. Maliyetleme de için bu aşamada şu bilgilerinde olması gerekir;

- Seçilen maliyet sürücülerinin maliyetleme dönemine ait toplam miktarı,
- Toplam miktarın mamüller itibariyle dağılımı.

Bu gereklilik, sistemin kurulmasındaki en önemli maliyet unsurlarından biridir. Özellikle hem mamullerle ilgili hem de toplam olarak maliyet etkenleri bilgisinin toplanması yeni bir bilgi sisteminin kurulmasını gerektiriyorsa, bu maliyetler önem kazanır. Bu nedenle bir önceki adımda maliyet sürücüleri seçilirken bu durum göz önüne alınarak seçim yapılmalıdır. Bu bilgiler ışığında, faaliyet maliyetlerini mamullere yüklemek için her maliyet havuzu ayrı yükleme oranları hesaplanacaktır. Daha sonra her mamulle ilgili maliyet sürücü miktarları ile yükleme oranının çarpılması sonucu, mamullere yüklenecek faaliyet maliyetleri bulunacaktır. Böylece bir mamulün tüm faaliyetlerden aldığı maliyetlerin toplamı, o mamulün genel üretim maliyetini verecektir.<sup>165</sup>

## **7. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN YARARLARI VE SİSTEME YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER**

Çağdaş üretim düşüncesi ile rekabet avantajının elde edilmesinin sağlanması, işletmelerde sürekli iyileştirmeyi de gerekli kılar. Sürekli iyileştirmenin temel amacı ise, israfın elimine edilmesi, toplam üretim zamanının kısaltılması, kalitenin yükseltilmesi, çalışanların verimliliğinin yükseltilmesi ve

<sup>165</sup> Doğan, a.g.e., s. 164

maliyetlerin azaltılmasıdır. İşte bu amaçlar işletme yöneticileri mamul maliyetleri ile ilgili gerekli bilgiye sahip olmak zorundadır. Çünkü doğru maliyet bilgileri, yanlış kararların sayısını azaltacaktır. Ancak, geleneksel maliyet sistemleri, yeni üretim ortamlarının gelişmesiyle birlikte, sürekli iyileştirme ile ilgili çok az bilgi sağlar. Dolayısıyla, bu sistemlerle ulaşılan maliyet bilgileri, üretimin iyileştirilmesi için yeni stratejilerin uygulanmasına yönelik olarak yöneticilerin cesaretlendirilmesinde yetersiz kalmaktadır. Bunun nedeni ise, geleneksel maliyet yöntemlerinin, yeni üretim ortamlarında artan genel üretim maliyetlerinin doğru bir şekilde dağıtılmasını sağlayamaması ve dolayısıyla doğru maliyet bilgisi vermemesidir. Söz konusu bu yetersizlik karşısında geliştirilen faaliyet tabanlı maliyet sistemi ise, üretim faaliyetlerinde sürekli iyileştirmenin sağlanması için yeterli bilgiyi sağlamaktadır. Çünkü bu yöntem, endirekt maliyetlerin mamullere yüklenmesinde, o mamullerin elde edilmesinde tüketilen faaliyetlerden yararlanmakta ve maliyet dağıtımını bu faaliyetlere göre yapmaktadır.<sup>166</sup>

Buna göre faaliyet tabanlı maliyet sisteminin sağladığı yararlar şöyle belirtilebilir;<sup>167</sup>

- Daha sağlıklı mamul maliyetleri,
- Üretim koşullarının anlaşılmasında gelişme,
- İşletme tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin açık bir fotoğrafı,
- Daha doğru kararların alınmasına yardımcı olma,
- Karara ilişkin maliyetlerin belirlenmesinde kolaylık,
- Mamul karlılığının ve ürün karmasının doğru belirlenmesi.

Bütün bu yararlarının yanında sisteme yöneltilen eleştirilerde mevcuttur. Söz konusu eleştiriler aşağıdaki şekilde belirtilebilir;<sup>168</sup>

- Kaybolan beklentilerin (sistemin öncelikle bir mamulünü gerçek maliyetini belirlemek için uygun bir yöntem olarak sunulduğunun

<sup>166</sup> Ertaş, a.g.e., s. 90

<sup>167</sup> Şakrak, a.g.e., s. 203. Ayrıca bkz. Tamış vd., a.g.m., s. 59 – 60, Yükçü vd., a.g.m., s. 16

<sup>168</sup> Arzova, a.g.e., s. 80 – 81. Ayrıca bkz. Ertaş, a.g.e., s. 91, Susmuş, a.g.k.

unutularak sistemin dağıtımını zorunlu kılındığı varsayılmış ve faaliyetlerin yanlış sınıflandırılarak mamul maliyetlerinin oluşmasında sorunlara yol açması) var olmasına sebebiyet vermesi,

- Sistemin kullanılması ve uygulanmasının külfetli oluşu,
- Sistemin karışık ve anlaşılmasının zor olduğu,
- Müşteri özellikli mamuller için sistem yüksek maliyet ortaya çıkarmakta, müşterilerini, özellikle mamullerden standart mamullere çevirdiği için daha fazla mamül satın almaya zorlamakta ve müşteri tatmin felsefesi ile çelişki yaratmaktadır.

### 7.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Şirket Performansına Etkisi

Performans, bir işi yapan bir bireyin, bir grubun ya da bir işletmenin o işle amaçlanan hedefe yönelik olarak nereye varabildiği başka bir ifadeyle neyi sağlayabildiğinin miktar ve kalite olarak anlatımıdır.<sup>169</sup>

Performans genel anlamda amaçlı ve planlanmış bir etkinlik sonucunda elde edileni, miktar ve kalite olarak belirleyen bir kavramdır. Bir iş sisteminin performansı, belirli bir zaman sonucundaki çıktısı yada çalışma sonucudur. Bu sonuç işletme amacının yada görevinin yerine getirilmesi derecesi olarak algılanmalıdır. Bu durumda performans işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi için gösterilen tüm çabaların değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir.<sup>170</sup>

Bu tanımlardan hareketle işletmeler performans değerlendirilmesi neticesinde şu sonuçları hedeflemektedirler:<sup>171</sup>

- Hangi işlerin yapılacağıının açıklığa kavuşturulması,
- İşlerin nasıl yapılacağını çalışanlarla birlikte planlanması,
- Terfi ve ücret konularında verilecek konularda yardımcı olması,
- Çalışanlar için geri besleme aracı olması,

<sup>169</sup> İ. Melih Baş, Ayhan Artar, *İşletmelerde Verimlilik Denetimi, Ölçme ve Değerlendirme Modelleri*, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, No: 435, Ankara, 1991, s. 13

<sup>170</sup> Zühal Akal, *İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi*, Milli Produktivite Merkez iYayınları: 473, Ankara, 1992, s. 1

<sup>171</sup> Margaret J. Palmer, *How To Plan and Conduct Productive Performance Appraisals*, American Management Association, 1993, s. 26



- Eğitim, geliştirme, çalışanlara yardım gibi konularda verilecek kararlar için veri sağlanması,
- Organizasyonun hedeflerini ve misyonunu uygulama.

Buradan hareketle faaliyet tabanlı maliyet sisteminin işletmeye sağlayacağı faydaların daha etkin ve kısa bir zamanda sonuçlandırılabilmesi için yukarıdaki performans değerlendirmesi kıstaslarının göz önünde tutulması büyük bir önem taşımaktadır. Çünkü daha sağlıklı mamul maliyetleri, üretim koşullarının anlaşılmasında gelişme, daha doğru kararların alınmasına yardımcı olma, mamul karlılığını ve ürün karmasının doğru belirlenmesi vb. gibi faaliyet tabanlı maliyet sisteminin yararlarını etkin bir şekilde gerçekleştirebilmek için işletmenin ve çalışanlarının yukarıda belirtilen performans değerlendirmesine uyarlanmasıyla sonuçlar daha etkin bir şekilde ortaya çıkabilir. İşletmelerin stratejilerinin daha net anlaşılması ve benimsenmesinde performans değerlendirilmesini vazgeçilmez kılan şey, o işletmede işlerin iyi gidip gitmediğini nesnel bir ölçü olarak, o kuruluşların performansı üzerinde odaklanmasıdır.<sup>172</sup> Bu bağlamda mamul maliyeti de işletmenin belirlediği performans standartları ile uyumlu olduğu sürece daha etkin ve verimli olabilecektir.

---

<sup>172</sup> Palmer, a.g.e., s. 7

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN KOMPEN PVC YAPI VE İNŞAAT MALZEMELERİ SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİNDE UYGULANMASI

#### 1. ŞİRKET HAKKINDA BİLGİLER

Kompen PVC Yapı ve İnşaat Malzemeleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi (bundan sonraki belirtmelerde Kompen A.Ş. olarak geçecektir.) 1994 yılında PVC profil üretim hatları, doğrama, konfeksiyon ve ısıcam üretim bölümleriyle “komple pencere üretimi” amacıyla Kombassan Holding tarafından 100.000.000.- TL sermaye ile kurulmuştur (Ek 1. 14 Eylül 1994 tarihli Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi Şirket Kuruluş İlan Metni; Ek 2. 21 Temmuz 1998 tarihli Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi Şirket Sermaye Artırımı İlanı).

Kompen A.Ş. “Konya Afyon Karayolu 45. Km. Ladik – Sarayönü / Konya” adresinde olup, 24.180 m2 kapalı alan, 121.914 m2 açık alan üzerine kurulmuştur. Şirket aktif varlıkları, kapasitesi ve personel sayısı dikkate alındığında büyük ölçekli bir işletme kapsamındadır. Aralık 2002 dönemi itibariyle şirkette 102 idari personel, 186 işçi personel olmak üzere toplam 288 personeli istihdam etmektedir (Ek 3. Organizasyon Şeması)

Kompen A.Ş.’ti tüm iş süreçlerindeki toplam kalite anlayışı ISO 9002 Kalite Sistem Belgesi’yle tescillenmiştir. Şirketin sürekli yeni sistemler ve çözümler üzerinde çalışan AR-GE bölümünde ise, PVC profil sistemleri RAL normuna uygun olarak tasarlanmaktadır. Türkiye genelinde 250 üretici bayisi bulunan şirketin, pazardan %10-12 arasında pay almakta ve bu payı %20'lere yükseltmeyi hedeflemektedir. Romanya şubesi ile Doğu Avrupa’da tanınan Kompen ürünleri, halen 20 ülkeye ihraç edilmektedir. Yakında İtalya, A.B.D. ve Fransa’da da şubeler açacak olan Kompen, ‘Komple kalite’ sloganıyla hedeflerine ulaşmak için çalışmaktadır.

## 2. KOMPEN A.Ş.'DE UYGULAMA

Uygulama yapmak üzere seçmiş olduğumuz KOMPEN A.Ş.'de İki Contalı Seri Süperline, Dört Odacıklı Seri, Üç Contalı Seri Megaline Sürme Seri Gigaline, Yardımcı Profiller Teraline ve İki Contalı Seri Starline başlıkları altında toplam 57 adet ürün üretilmektedir. Söz konusu uygulamamızda firmanın en çok üretilen piyasa vermiş olduğu İki Contalı Seri Süperline ürün başlığı altında üretilmekte olan İki Contalı Kasa, İki Contalı Kanat, İki Contalı Ortakayıt ve İki Contalı Çift Cam Çıtası ürünleri incelenecektir.

Kompen A.Ş.'nin bünyesinde üretilmekte olan İki Contalı Seri Süperline mamullerinin Ekim – Kasım – Aralık 2002 Üretim Miktarları aşağıdaki gibidir (Ek 4. İki Contalı Seri Süperline Ekim – Kasım – Aralık 2002 Üretim Miktarları);

Tablo 3. İki Contalı Seri Süperline Ekim – Kasım – Aralık 2002 Üretim Miktarları

2002 – EKİM	BAĞ	METRE	KG
Kasa	2.559	122.544	131.200
Kanat	4.960	178.436	243.328
Ortakayıt	3.359	160.906	198.454
Çift Cam Çıtası	2.325	344.770	74.544
<b>TOPLAM</b>	<b>13.203</b>	<b>806.656</b>	<b>647.526</b>
2002 – KASIM	BAĞ	METRE	KG
Kasa	2.059	98.787	104.730
Kanat	4.961	177.636	246.705
Ortakayıt	3.082	147.256	180.823
Çift Cam Çıtası	2.097	314.550	67.133
<b>TOPLAM</b>	<b>12.199</b>	<b>738.229</b>	<b>599.391</b>
2002 – ARALIK	BAĞ	METRE	KG
Kasa	1.060	48.054	52.243
Kanat	2.043	73.520	99.173
Ortakayıt	1.625	77.936	95.898
Çift Cam Çıtası	1.054	157.650	34.254
<b>TOPLAM</b>	<b>5.782</b>	<b>357.160</b>	<b>281.568</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>31.184</b>	<b>1.902.045</b>	<b>1.528.485</b>

### 3. FAALİYETLERİN BELİRLENMESİ

İşletme çapında yapılan analizler sonucunda sözkonusu mamullerin üretilmesi için gerekli olan faaliyetler Tablo 4.'de belirtilmiştir.

Tablo 4. İki Contalı Seri Süperline Üretim Faaliyetleri Listesi

- Hammadde Hazırlık
• PVC
• Tyrin (KM355)
• Titanyum
• Bropan
• Omya
• Ultramarin
- Hammadde Karışımı
• Mikser
• Ekstrüzyon
- Kalite Kontrol
- Makine Ayarlama
- Test Etme
- Paketleme
- Stoklama
• Hammadde
• Mamul
- Dağıtım – Pazarlama

Üretim Faaliyet Listesinin hazırlanmasından sonra, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine geçilmesi için mamul tiplerinin tükettiği faaliyetleri içeren mamul – faaliyet listesinin hazırlanması gerekmektedir.

Tablo 5. İki Contalı Seri Süperline Ürün Faaliyet Listesi

Kasa	Kanat	Ortakayıt	Çift Cam Çıtası
- Hammadde Hazırlık	- Hammadde Hazırlık	- Hammadde Hazırlık	- Hammadde Hazırlık
- Hammadde Karışımı	- Hammadde Karışımı	- Hammadde Karışımı	- Hammadde Karışımı
- Makine Ayarlama	- Makine Ayarlama	- Makine Ayarlama	- Makine Ayarlama
- Kalite Kontrol	- Kalite Kontrol	- Kalite Kontrol	- Kalite Kontrol
- Test Etme	- Test Etme	- Test Etme	- Test Etme
- Paketleme	- Paketleme	- Paketleme	- Paketleme
- Dağıtım – Pazarlama	- Dağıtım – Pazarlama	- Dağıtım – Pazarlama	- Dağıtım – Pazarlama
- Stoklama	- Stoklama	- Stoklama	- Stoklama

#### 4. FAALİYET HAVUZLARININ BELİRLENMESİ

Ürün faaliyet listesinin belirlenmesinden sonraki bu aşamada ürünler faaliyet havuzu olarak işlem görecekler ve bir takım faaliyetler aynı havuz altında toplanarak faaliyet havuzları olarak isimlendirilecektir. Faaliyet havuzlarının belirlenmesindeki ana etkenler daha öncede belirtildiği üzere mamul çeşitlerinin ihtiyaç duyduğu faaliyetlerin ortak veya farklı olması ve faaliyet maliyetinin toplam genel üretim giderleri içindeki payının yüksek veya düşük olmasıdır.

Uygulamada faaliyet havuzlarının tanımlanmasında seçmiş olduğumuz mamullerin üretim prosesleri esas alınmış (yani ihtiyaç duyulan faaliyetler göz önünde bulundurulmuş) ve söz konusu ürünlerin üretim bandındaki faaliyet sıralamasından faydalanılarak havuzlar belirlenmiştir.

Tablo 6. İki Contalı Seri Süperline Faaliyet Havuzlarının Tanımlanması

Faaliyetler	Faaliyet Havuzları
- Hammadde Hazırlık - Hammadde Karışımı - Makine Ayarlama	Üretim Faaliyeti 1
- Kalite Kontrol - Test Etme	Üretim Faaliyeti 2
- Paketleme - Stoklama	Üretim Faaliyeti 3

## 5. MALİYETLERİN FAALİYET HAVUZLARINA TOPLANMASI

Faaliyet havuzlarının belirlenmesinden sonraki aşama ise maliyetlerin belirlenerek bunların faaliyet havuzlarında toplanmasıdır. Bunun için tek düzen hesap planında maliyet türlerine göre sınıflandırılmış olan maliyetlerin bu yapısı parçalanarak faaliyet havuzları tarafından tüketilme derecelerine göre faaliyet havuzlarında izlenmektedir. Bunun için uygulamada seçilen ürünlerin maliyetlerinin belirtildiği hesap kodu 730 olan Genel Üretim Giderleri (Ek 5. Kompen A.Ş. Hesap Planı) incelenmiş ve buradaki maliyetlerin faaliyet havuzlarına dağıtılması için gerekli olan genel üretim giderleri dağıtım oranlar (tüketilme dereceleri) belirlenerek (Ek 6. İki Contalı Seri Süperline Ekim – Kasım – Aralık 2002 Üretim İşlevlerinin Genel Üretim Giderlerine Dağılım Oranları) maliyetler faaliyet havuzlarına dağıtılmıştır.

**Tablo 7. İki Contalı Seri Süperline Ürünlerinin  
Genel Üretim Giderlerinin Belirlenmesi**

Ekim – Kasım – Aralık 2002 Kompen A.Ş. Hesap Planı

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç Bakiyesi (TL)
730	Genel Üretim Giderleri	75.036.366.043.-
730 00 010	Endirekt İşletme Malzemesi Kullanımı	4.206.838.544.-
730 00 020	Endirekt İşçilik Giderleri	4.169.260.644.-
730 01 010	Elektrik Giderleri	33.425.592.856.-
730 01 020	Diğer Çeşitli Giderler	3.277.106.181.-
730 02 010	Amortismanlar	29.957.567.818.-

**Tablo 8. İki Contalı Seri Süperline Ekim – Kasım – Aralık 2002 Üretim İşlevlerinin Genel Üretim Giderlerine Dağılım Oranları**

Üretim İşlevi	Genel Üretim Giderine Dağılım Oranı (%)
Hammadde Hazırlık	30
Hammadde Karışım	40
Makine Ayarlama	5
Kalite Kontrol	10
Test Etme	3
Paketleme	7
Stoklama	5
Toplam	100

Söz konusu Genel Üretim Giderleri belirlendikten ve Üretim İşlevlerinin Genel Üretim Giderlerine Dağılım Oranları belirlendikten sonra uygulamanın bu bölümümde genel üretim giderlerinin her bir kalemi ayrı ayrı faaliyet havuzlarında toplanması ilişkin çalışmalar yapılacaktır. Örneğin Genel Üretim Giderlerinin ilk kalemi olan Endirekt İşletme Malzemelerini faaliyet havuzlarında toplayalım.

**Tablo 9. Endirekt İşletme Malzemesinin Faaliyet Havuzlarında Toplanması**

Faaliyetler	Endirekt İşçilik Malzemesi (TL)	Faaliyet Havuzları	Endirekt İşçilik Malzemesi (TL)
- Hammadde Hazırlık	1.262.051.563.-	Üretim Faaliyeti 1	3.155.128.908.-
- Hammadde Karışım	1.682.735.418.-		
- Makine Ayarlama	210.841.927.-		
- Kalite Kontrol	420.683.854.-	Üretim Faaliyeti 2	546.889.011.-
- Test Etme	126.205.156.-		
- Paketleme	294.478.698.-	Üretim Faaliyeti 3	504.820.625.-
- Stoklama	210.341.927.-		
<b>TOPLAM</b>			<b>4.206.838.544.-</b>

Endirekt işletme malzemesi faaliyet havuzlarında dağıtıldıktan sonra her faaliyet havuzunun ne kadar kaynak tükettiğini yukarıdaki tabloda görüldüğü

üzere belirlenmiştir. Bu işlem sonucunda genel üretim giderleri adı altında yer alan maliyetlerin oluşmasında her faaliyet havuzunun ne kadar sorumlu olduğu (geleneksel maliyetleme yaklaşımının dolaylı maliyetler olarak adlandırdığı kaynaklardan faaliyet havuzlarının ne kadar tükettiği) görülür. Böylece geleneksel maliyetleme yaklaşımını izlemeye gerek duymadan, bir bütün halinde ürünlere yüklendiği genel üretim giderleri, faaliyetlere kadar izlenebilme özelliğine kavuşur. Maliyet izleme işleminin yapılabilmesi için genel üretim giderlerine ait hesapların ayrıntılı olarak incelenmesi gerekir. İşletme, bu maliyet hesaplarını faaliyet bazında kaydetmediği için bu tür bir inceleme işlemine ihtiyaç duyulmaktadır. Faaliyet tabanlı kayıt sistemi uygulanırsa, maliyet hesaplarının kayıt işlemi sırasında, açıklamalar bölümünde yazılacak notlar sayesinde her defasında maliyetlerin irdelenmesine gerek kalmayacaktır. Maliyetler oluştukları faaliyet havuzlarında kayıt ve kontrol edilebilecektir.

Aşağıda uygulamaya tabii tutulan ürünlerin Ekim – Kasım – Aralık 2002 dönemine ait diğer genel üretim giderleri kalemlerinin faaliyet havuzlarına dağıtılması gösterilmektedir.

**Tablo 10. Endirekt İşçilik Giderlerinin Faaliyet Havuzlarında Toplanması**

Faaliyetler	Endirekt İşçilik Giderleri (TL)	Faaliyet Havuzları	Endirekt İşçilik Giderleri (TL)
- Hammadde Hazırlık	1.250.778.193.-	Üretim Faaliyeti 1	3.126.945.483.-
- Hammadde Karışım	1.667.704.258.-		
- Makine Ayarlama	208.463.032.-		
- Kalite Kontrol	416.926.064.-	Üretim Faaliyeti 2	542.003.884.-
- Test Etme	125.077.819.-		
- Paketleme	291.848.245.-	Üretim Faaliyeti 3	500.311.277.-
- Stoklama	208.463.032.-		
<b>TOPLAM</b>			<b>4.169.260.644.-</b>



**Tablo 11. Elektrik Giderlerinin Faaliyet Havuzlarında Toplanması**

Faaliyetler	Elektrik (TL)	Faaliyet Havuzları	Elektrik (TL)
- Hammadde Hazırlık	10.027.677.857.-	Üretim Faaliyeti 1	25.069.194.642.-
- Hammadde Karışım	13.370.237.142.-		
- Makine Ayarlama	1.671.279.643.-		
- Kalite Kontrol	3.342.559.286.-	Üretim Faaliyeti 2	4.345.327.071.-
- Test Etme	1.002.767.786.-		
- Paketleme	2.339.791.500.-	Üretim Faaliyeti 3	4.011.071.143.-
- Stoklama	1.671.279.643.-		
<b>TOPLAM</b>			<b>33.425.592.856.-</b>

**Tablo 12. Diğer Çeşitli Giderlerin Faaliyet Havuzlarında Toplanması**

Faaliyetler	Diğer Çeşitli Giderler (TL)	Faaliyet Havuzları	Diğer Çeşitli Giderler (TL)
- Hammadde Hazırlık	983.131.854.-	Üretim Faaliyeti 1	2.457.829.636.-
- Hammadde Karışım	1.310.842.472.-		
- Makine Ayarlama	163.855.309.-		
- Kalite Kontrol	327.710.618.-	Üretim Faaliyeti 2	426.023.804.-
- Test Etme	98.313.185.-		
- Paketleme	229.397.433.-	Üretim Faaliyeti 3	393.252.742.-
- Stoklama	163.855.309.-		
<b>TOPLAM</b>			<b>3.277.106.181.-</b>

Tablo 13. Amortismanların Faaliyet Havuzlarında Toplanması

Faaliyetler	Amortisman (TL)	Faaliyet Havuzları	Amortisman (TL)
- Hammadde Hazırlık	8.987.270.345.-	Üretim Faaliyeti 1	22.468.175.864.-
- Hammadde Karışım	11.983.027.127.-		
- Makine Ayarlama	1.497.878.391.-		
- Kalite Kontrol	2.995.756.782.-	Üretim Faaliyeti 2	3.894.483.816.-
- Test Etme	898.727.035.-		
- Paketleme	2.097.029.747.-	Üretim Faaliyeti 3	3.594.908.138.-
- Stoklama	1.497.878.391.-		
<b>TOPLAM</b>			<b>29.957.565.818.-</b>

Faaliyetlerin maliyet havuzlarına dağıtılmasından sonra söz konusu maliyetler faaliyet havuzlarında toplanarak faaliyet havuzlarının toplam üzerlerine aldığı maliyetler belirlenecektir.

Tablo 14. Maliyetlerin Faaliyet Havuzlarında Toplanması

Genel Üretim Giderleri	Üretim Faaliyeti 1	Üretim Faaliyeti 2	Üretim Faaliyeti 3
Endirekt İşletme Malzemesi	3.155.128.908.-	546.889.011.-	504.820.625.-
Endirekt İşçilik Giderleri	3.126.945.483.-	542.003.884.-	500.311.277.-
Elektrik Giderleri	25.069.194.642.-	4.345.327.071.-	4.011.071.143.-
Diğer Çeşitli Giderler	2.457.829.636.-	426.023.804.-	393.252.742.-
Amortismanlar	22.468.175.864.-	3.894.483.816.-	3.594.908.138.-
<b>TOPLAM</b>	<b>56.277.274.533.-</b>	<b>9.754.727.586.-</b>	<b>9.004.363.925.-</b>

## 6. MALİYET SÜRÜCÜLERİNİN BELİRLENMESİ

Maliyetler faaliyet havuzlarında toplandıktan sonra söz konusu maliyetlerin üretilen mamullere yansıtılması aşamasına geçilmiştir. Öncelikle faaliyetlerin kaynakları tüketme miktarını; ürünlerin de faaliyetleri tüketme miktarını açıklayan maliyet – sürücülerinin belirlenmesi aşamasına gelinmiş olur.

İşletme faaliyetlerinin gözlenmesi sonucu seçilen maliyet sürücüleri aşağıdaki tabloda görülebilir;

**Tablo 15. Maliyet Sürücülerinin Belirlenmesi**

Faaliyet Havuzları	Maliyet – Sürücüleri
Üretim Faaliyeti 1	Hammadde Ağırlık Miktarı (kg.)
Üretim Faaliyeti 2	Üretilen Ürün Uzunluğu (m)
Üretim Faaliyeti 3	Ürüne Kaplanan Bağ Sayısı

Maliyet sürücüleri belirlendikten sonra Ekim – Kasım – Aralık 2002 aylarına ait maliyet sürücü olarak adlandırılan olay ve işlem miktarlarının belirlenmesi gerekir. Bunun için Ek 4. İki Contalı Seri Süperline Ekim – Kasım – Aralık 2002 Üretim Miktarlarından faydalanılacaktır.

**Tablo 16. Maliyet Sürücü Olarak Seçilen İşlem Miktarları**

Faaliyet Havuzları	Toplam İşlem Miktarı	Kasa	Kanat	Ortakayıt	Çift Cam Çıtası
Üretim Faaliyeti 1	1.528.485 kg.	288.173 kg.	589.206 kg.	475.175 kg.	175.931 kg.
Üretim Faaliyeti 2	1.902.045 m.	269.385 m.	429.592 m.	386.098 m.	816.970 m.
Üretim Faaliyeti 3	31.184 bağ	5.678 bağ	11.964 bağ	8.066 bağ	5.476 bağ

## 7. MAMÜL MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI

Bu aşamada faaliyet havuzları maliyetlerinin mamullere yüklenmesi yapılacaktır. Faaliyet havuzları yükleme hadleri Tablo 16’da, mamul maliyetleri ise Tablo 14’de belirtilmiştir. Bundan sonra her bir mamul maliyet sürücüleri vasıtasıyla mamul maliyetlerini paylaşacaktır.

**Tablo 17. Faaliyet Havuzu Yükleme Hadleri Ve Mamul Maliyeti**

Faaliyet Havuzu	Maliyetler	İşlem Miktarı	Yükleme Haddi	Kasa	Kanat	Ortakayıt	Çift Cam Çıtası
Üretim Faaliyeti 1	56.277.274.533	1.528.485	36.818,99	10.610.238.919	21.693.970.054	17.495.463.761	6.477.601.799
Üretim Faaliyeti 2	9.754.727.586	1.902.045	5.128,55	1.381.553.691	2.203.182.855	1.980.121.822	4.189.869.218
Üretim Faaliyeti 3	9.004.363.925	31.184	288.759,48	1.639.519.573	3.454.598.833	2.329.053.342	1.581.192.1177
<b>Toplam</b>				<b>13.631.312.183</b>	<b>27.351.751.742</b>	<b>21.804.638.925</b>	<b>12.248.663.194</b>
Üretim Hacmi (kg)				288.173	589.206	475.175	175.931
Birim GÜĞ				47.302,53	46.421,37	45.887,60	69.621,97

Böylece tüm faaliyet havuzlarında toplanan faaliyetler mamullere dağıtımı yapılarak, mamullerin toplam maliyetleri hesaplandı ve her mamulün belirtilen üretim adetlerine göre, mamul maliyetleri bölünerek birim GÜĞ'leri hesaplandı. Dolayısıyla Kasa'nın toplam GÜĞ maliyetinden aldığı 13.631.312.183.- TL'lik maliyet 288.173 kg. olan üretim ağırlığına bölünerek 47.302, 53 TL GÜĞ hesaplanmıştır.

Bundan sonra faaliyet tabanlı maliyet ile geleneksel maliyetlendirmenin hesaplandığı mamul maliyetinin kıyaslanmasına geçebiliriz. Öncelikle fabrika tarafından verilen geleneksel maliyetlendirmenin hesapladığı birim genel üretim giderlerini belirtmeliyiz (Ek 7. İki Contalı Seri Süperline Ekim – Kasım – Aralık 2002 Geleneksel Maliyetlendirmenin Hesapladığı Birim Genel Üretim Giderleri);

**Tablo 18. İki Contalı Seri Süperline Ekim – Kasım – Aralık 2002 Geleneksel Maliyetlendirmenin Hesapladığı Birim Genel Üretim Giderleri**

	Kasa	Kanat	Ortakayıt	Çift Cam Çıtası
<b>Birim GÜĞ</b>	38.807.- TL	55.065.- TL	54.237.- TL	57.043.- TL

Şimdi her iki maliyet sisteminin belirttiği GÜĞ'lerini tablo üzerinde karşılaştıralım;

Tablo 19. Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme ile Geleneksel Maliyetlendirmenin Hesapladığı Mamul Maliyetinin Karşılaştırılması

	Mamuller			
	Kasa	Kanat	Ortakayıt	Çift Cam Çıtası
Üretim Hacmi (kg)	288.173	589.206	475.175	175.931
Birime Yüklenen GÜG				
Geleneksel Maliyetleme	38.807.- TL	55.065.- TL	54.237.- TL	57.043.- TL
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	47.302,53.- TL	46.421,37.- TL	45.887,60.- TL	69.621,97.- TL
Değişim Oranı	%22	%19	%18	%22

## 8. UYGULAMANIN SONUÇLARI

Daha öncede değinildiği gibi faaliyet tabanlı maliyetlendirme sistemini kurmanın olumlu sonuçlar vermesi için en önemli şartlardan bazıları şunlardır;

- Ürünler, üretim hacmi, üretim ebatı ve üretim biçimi bakımından farklılık göstermelidir.
- Ürünler, faaliyetlerin tüketilmesi bakımından farklılık göstermelidir.
- Genel giderler yüksektir ve artıyordur.

Uygulama sonucunda elde edilen iki önemli sonuç vardır;

İlk önemli sonuç iki farklı maliyetleme yaklaşımı sonucu mamul maliyetlerinin %18 ile %22 arasında bir farklılık vardır.

İkinci önemli sonuç ise düşük hacimli ürünün maliyetinin yükselmesi, yüksek hacimli ürünün maliyetinin ise düşmesidir.

Öncelikle birinci sonucu inceleyelim;

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin önemli sonuç verebilmesi için genel üretim giderleri toplam maliyetler içinde en azından %30 bir orana sahip olmalıdır. Uygulama yaptığımız Kompen A.Ş.'te aldığımız verilerde (bkz. Ek 1)

genel üretim giderleri toplam maliyetler içinde %18'lik orana sahiptir. Bunun en büyük sebebi ise ürünler, üretim hacmi, üretim ebatı ve üretim biçim bakımından farklılık göstermesine rağmen; ürünler, faaliyetlerin tüketilmesi bakımından farklılık göstermemektedir.

Tablo 19'da görüleceği gibi faaliyet tabanlı maliyetlendirme, genel üretim giderlerini gerçeğe daha uygun bir şekilde ürünlere yükleyerek üzerine düşen görevi tamamlamaktadır. Böylece üretim hacmi yüksek olan mamul maliyetinin üretim hacmi düşük olan mamul maliyetinden daha düşük olması gerekmektedir. Çünkü üretim faaliyetlerinde yapılacak değişiklikler ile genel üretim giderleri artmaktadır. Böylece yüksek hacimli üretilen mamullerin maliyetleri azaltırken düşük hacimli üretilen mamullerin maliyetini artırmaktadır.

Tablodan da anlaşılacağı gibi geleneksel maliyetlemede düşük hacimli üretilen mamullerin maliyeti yüksek hacimli üretilen mamullerin maliyetinden düşüktür. Bunun sebebi geleneksel maliyetlemede genel üretim maliyetlerini mamullere dağıtırken, daha çok işçilik ağırlıklı veya doğrudan üretim miktarları ile ilgili dağıtım ölçülerinin kullanılmasıdır. Bu dağıtım ölçüleri, günümüz üretim ortamlarındaki genel üretim maliyetlerinin yapısını yansıtmaktan uzak olduğu için yanlış mamul maliyetleri verebilmektedir.

Uygulamamızda geleneksel maliyetlemede kullanılan aynı dağıtım ölçülerini kullanmamıza rağmen, farklılığın meydana gelmesinin en önemli sebebi, faaliyet tabanlı maliyet sisteminin mamullerin maliyetlerini mamullere değil, bu mamullerin üretilmesi sırasında yapılan faaliyetlere yüklenmesinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla, faaliyetler işletme kaynaklarını tüketirken, mamüller de bu faaliyetleri tüketmektedir. Böylece, faaliyete dayalı maliyetleme de endirekt bir faaliyetin maliyeti direkt olarak o faaliyeti talep eden (tüketen) mamüle yüklenir. Bu yüzden sistem, maliyetleri ilk olarak faaliyetlere, daha sonra da mamüllere yükler.

Bunun sonucu olarak da üretim hacmi düşük olan mamullerin maliyetleri üretim hacmi yüksek olan mamullerin maliyetinden az da olsa yüksek çıkmıştır. Buradan elde edilen ikinci önemli sonuca ulaşabiliriz. Düşük hacimli mamullerin

maliyeti yükselmiş, yüksek hacimli mamullerin maliyeti ise düşmüştür. Böylece yüksek hacimli satılan mamullerde birime yüklenen genel üretim giderlerinde bir azalma olacağından mamulünü toplam maliyetide o oranda azalacak ve firma toplamda fazla kar elde edecek ve etkinliğini artıracaktır. Firmanın faaliyette bulunduğu alanda Türkiye toplamında 70'den fazla şirket üretim yaptığı ve firmanın ihracat faaliyetleri gerçekleştirdiği göz önünde bulundurulursa söz konusu maliyeti azalan yüksek hacimli ürünlerin üretim kapasitesi daha da artabilir ve firmaya piyasada daha çok etkinlik sağlayabilir.



## SONUÇ

Günümüz işletmelerinin, sürekliliklerini mümkün kılabilmesi için, her alanda yapabileceklerinin en iyisini ve en mükemmelini yapmak zorundadırlar. Maliyet bilgilerinin tespiti bu alanlarda sadece birisi ve en önemlisidir. Değişen teknolojinin paralelinde ortaya çıkan, yeni üretim ortamları ve üretim sistemleri işletmelerin kullanmış oldukları maliyet muhasebesi sistemlere ile uyumsuzluk içerisinde oldukları. Maliyet bilgi sisteminden elde edilen verilerin doğruluk dereceleri düşüktür. Bu verilerin, işletme ile ilgili kararlarda kullanılması durumunda, verilen kararın etkinlik ve verimliliği düşmektedir.

Geleneksel maliyet sistemlerinin, yeni üretim ortamlarıyla uyuma sağlayamamasının nedeni, üretim maliyetindeki yapısal değişikliklerdir. Üretimde teknolojinin ağırlığını hissettirmesiyle, direkt işçiliğin üretim maliyeti içerisindeki payı azalırken, genel üretim giderlerinin payı artmıştır. Direkt işçiliğin üretim maliyeti içerisindeki payının azalmasına rağmen ağırlıklı olarak yükleme etkeni olarak kullanılması, yanlış maliyet bilgilerine sebep olmaktadır.

Maliyet bilgilerindeki eksiklikleri gidermek amacıyla, yeni üretim ortamları ile uyum sağlayabilmek ve doğru maliyet bilgileri elde edebilmek için faaliyet tabanlı maliyet sistemi geliştirilmiştir. Bu sistemde amaç, birden fazla mamul üreten işletmelerde mamul maliyetini doğru hesaplamak ve maliyet merkezi yöneticilerinin performanslarının ölçümünde doğru maliyet bilgilerinden faydalanmaktır.

Faaliyet tabanlı maliyet sistemini, geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinden farklı kılan iki temel nokta vardır;

1. Faaliyet tabanlı maliyetinin hesaplanmasında, birden fazla maliyet etkeni dolayısıyla yükleme anahtarı kullanılır.
2. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin diğer ve en önemli farklılığı, sistemin esası mamul süreçlerine dayanır. Geleneksel maliyet sistemlerinde, mamul ön planda tutulurken, faaliyet tabanlı maliyet sisteminde ise mamul süreçleri ön planda tutulur.



Mamulün üretim sürecinde tüm faaliyetlerin analizi yapılır. Faaliyetlerin analizi her faaliyetin kontrolündeki verimliliği artırır. Mamul üretimindeki gereksiz faaliyetler, üretim sürecinden çıkarılarak, faaliyet israfı önlenmiş olur.

Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, özellikle teknoloji ağırlıklı olan ve birden fazla mamul üreten işletmeler için ideal bir maliyet sistemidir. Geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinde, mamul maliyetleri hesaplanırken üretilen mamullere aynı yükleme oranı ve miktarı ile yükleme yapılmaktadır. Bu durumda, üretim hacmi küçük olmasına rağmen, tükettiği faaliyet miktarı fazla olan mamullerin maliyeti eksik hesaplanmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde tüketilen faaliyet miktarı esas alındığı için, mamul maliyeti doğru olarak hesaplanabilmektedir.



## KAYNAKÇA

- Ahmet Doğan, “Faaliyet Dayalı Maliyet Sistemi: Yapısı, Farklılıkları ve Maliyetleme Süreci”, **Çukurova Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 1, 1996
- Ahmet Doğan, “Mamul Maliyetlemeye Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir Karşılaştırma”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 12, 1997
- Ahmet Doğan, **Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1996
- Anthony A. Atkinson, R. D. Banker, Robert S. Kaplan, S. Mark Young, **Management Accounting**, Prentice Hall, Third Edition, New Jersey, 2001
- Ayten Ersoy, **Tekdüzen Maliyet Sisteminin Çağdaş Gelişmeler ve Amaçlar Açısından Değerlendirilmesi – “JİT Üretim Sistemi, Kalite Maliyet Sistemi, Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi”**, Ankara, 1996
- Azzem Özkan, Semra Aksoylu, “Kaizen ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 3, Eylül 2002
- Belverd E. Needles, Marian Powers, Sherry K. Mills, Henry R. Anderson, **Principles of Accounting**, Seventh Edition, 1999, USA
- Charles T. Horngren, Alnoor Bhimani, George Foster, Srikant M. Datar, **Management and Cost Accounting**, Prentice Hall, USA, 1999
- Charles T. Horngren, George Foster, Srikant M. Datar, **Cost Accounting – A Managerial Emphasis**, Prentice Hall International Inc., New Jersey, 2000
- Charles T. Horngren, George Foster, Srikant M. Datar, **Cost Accounting – A Managerial Emphasis**, Prentice Hall, Ninth Edition, USA, 1997
- Charles T. Horngren, Linda Smith Bambar, Walter T. Harrison, **Accounting**, Fourth Edition, Prentice Hall, New Jersey, 1999

- Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Yayınevi, İstanbul, 1999
- Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen, **Management Accounting**, 2nd Ed., Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing Co., 1992
- Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen, **Management Accounting**, Fifth Edition, South Western College Publishing, 2000, USA
- Ertuğrul Çetiner, **Maliyet Muhasebesi (Teori ve Uygulama)**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000,
- Gary Cokins, **Activity Based Cost Management**, Irwin Professional Publishing, Burr Ridge, 1996
- George Foster, Charles T. Horngern, "JIT: Cost Accounting and Cost Management Issues", **Management Accounting**, June, 1987
- George J. Beaujon, Vinod R. Singhal, "Understanding The Activity Cost in An Activity Based Cost System", **Journal of Cost Management for Manufacturing Industry**, Spring 1990
- Hacırüstemoğlu, Rüstem, **Maliyet Muhasebesi**, Dizgi – Baskı – Cilt Ders Kitapları A.Ş. Tesisleri, İstanbul, 1995
- Halil Seyidoğlu, **Ekonomik Terimler Sözlüğü**, Güzem Yayınları, No: 4, Ankara, 1992
- İ. Melih Baş, Ayhan Artar, **İşletmelerde Verimlilik Denetimi, Ölçme ve Değerlendirme Modelleri**, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, No: 435, Ankara, 1991
- İlhan Erdoğan, **İşletmelerde Davranış**, Beta Yayınları, İstanbul, 1994
- J. Edward Ketz, Terry L. Campbell, Sidney J. Baxendale, **Management Accounting**, Harcourt Brace Jovanovich Inc., San Diego, 1991
- Jeffrey G Miller, Thomas E. Vollmann, "The Hidden Factory", **Harvard Business Review**, September – October, 1985
- Jerry J. Waygandt, Donald E. Kieso, Paul D. Kimmel, **Managerial Accounting**, John Wiley & Sons Inc, 1999, USA

- Jerry J. Weygandt, Donald E. Kiers, Paul D. Kimmel, **Accounting Principles**, Fifth Edition, John Wiley & Sons Inc., USA, 1999
- John G. Burch, **Cost and Management Accounting – A Modern Approach**, West Publishing Company, Saint Paul, 1994
- John Y. Lee, **Managerial Accounting Changes For the 1990s**, Addison – Wesley Publishing Company, Massachusetts, 1987
- Julie Maberley, **Activity Based Costing in Financial Institutions**, Second Edition, Prentice Hall, London, 1998
- Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 8. Baskı, Barış Yayınları, Ankara, 2000
- Kemal Tosun, **İşletme Yönetimi Genel Esaslar**, İşletme Fakültesi Yayın No: 226, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayın No: 120, İstanbul, 1990
- M. Celaledin Atamanalp, Reşat Karcıoğlu, M. Suphi Orhan, **Tekdüzen Hesap Planına Uygun Maliyet Muhasebesi**, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000
- M. Gupta, K. Galloway, “Activity – Based Costing / Management And Its Implications For Operations Management”, **Technovation**, Sayı: 23, 2003
- Margaret J. Palmer, **How To Plan and Conduct Productive Performance Appraisals**, American Management Association, 1993
- Mehmet Uragun, **Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar**, Yetkin Basım, Ankara, 1993
- Melek Çakır Eker, Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtım ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt XXI, Sayı 1, 2002
- Michael Maker, **Cost Accounting – Creating Value for Management**, Fifth Edition, Irwin McGraw Hill, 1997, USA
- Münir Şakrak, “Japonya’da Maliyet Yönetimi”, **Öneri**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 9, 1998

- Münir Şakrak, **Maliyet Yönetimi – Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997
- Nalan Akdoğan, **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000
- Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, 7. Baskı, Der Yayınları, İstanbul, 1999
- Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi**, Editör: Melih Erdoğan, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 888, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 476, 4. Baskı, Eskişehir, 2001
- Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi**, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 58, İstanbul, 1990
- Nesime Acar, “Bilgisayara Dayalı Üretim Planlama Sistemleri”, **Verimlilik Dergisi**, Sayı: 1, 1986
- Nesime Acar, “Tam Zamanında Üretim”, **Verimlilik Dergisi**, S. 1, 1990
- Nesime Acar, **Malzeme İhtiyaç Planlaması**, MPM Yayınları, No: 323, Ankara, 1991
- Nesime Acar, **Üretim Planlaması Yöntem ve Uygulamaları**, MPM Yayınları, No: 280, Ankara, 1989
- Nihat Küçüksavaş, **Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi**, Beta Yayınevi, İstanbul, Temmuz, 2002
- Nurten Erdoğan, **Faaliyete Dayalı Maliyetleme**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 867, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 106, Eskişehir, 1995
- Nurten Erdoğan, Kerim Yanar, “Yeni Üretim Ortamlarında Maliyet Muhasebesi Süreci”, **Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1 – 2, 1991
- Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, Güncelleştirilmiş Onüçüncü Baskı, İstanbul, 2001
- Peter B. Turney, “Activity Based Costing: The Performance Breakthrough”, Hillsboro, O.R., **Cost Technology**, 1991

- Peter B. Turney, "What is the Scope of Activity Based Costing?", **Journal of Cost Management**, Winter 1990
- Peter L. Grieco, Mel Pilachowski, **Activity Based Costing: The Key To World Class Performance**, PT Publications Inc, Florida, 1995
- Ramazan Güven, **Türkiye Elektrik Kurumu Genel Müdürlüğü'nde Faaliyet Esaslı Maliyet Muhasebesi Uygulama Denemesi**, DPT Uzmanlık Tezleri Yayın No DPT: 2333 – İPGM: 438, Ekim 1993
- Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, **Managerial Accounting**, Ninth Edition, Irwin MacGraw Hill, USA, 2000
- Reşat Kırcıoğlu, **Stratejik Maliyet Yönetimi**, Aktif Yayınevi, İstanbul, 2000
- Reşat Kırcıoğlu, "Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemi Olarak Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme", **Verimlilik Dergisi**, No: 1994 / 2
- Rıfat Üstün, **Maliyet Muhasebesi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1994
- Robert S. Kaplan, "The Evolution of Management Accounting", **The Accounting Review**, July, 1984, s. 390
- Robin Cooper, "Activity Based Costing For Improved Product Costing", **Handbook of Cost Management**, Edited by Barry Brinker, Warren Gorham and Lamont, Newyork, 1993
- Robin Cooper, "The Rise of Activity Based Costing – Part Four: What Do Activity – Based Cost Systems Look Like?", **Journal of Cost Management** (Spring 1989)
- Robin Cooper, "The Rise of Activity Based Costing – Part One: What is an Activity – Based Cost System?", **Journal of Cost Management For Manufacturing Industry**, Fall 1990
- Robin Cooper, Robert S. Kaplan, **The Desing of Cost Management Systems**, Second Edition, Prentice Hall, New Jersey, 1999
- Ronald W. Hilton, **Managerial Accounting**, Fourth Edition, Irwin McGraw Hill, USA
- Rüstem Hacırüstemoğlu, Münir Şakrak, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002

- S. Burak Arzova, **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002
- Sami Karacan, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Hizmet Sektörü İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2000
- Süleyman Yükçü, İsmail Şafak, “Genel Üretim Giderlerinin Mamüllere Yüklenmesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Hacmi Maliyetlendirmesi (Activity Based Costing)”, **D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: II, 1996
- Süleyman Yükçü, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, İzmir, 1999
- Türker Susmuş, “Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esaslı Dayalı Maliyetleme”, <http://bornova.ege.edu.tr/~turkers/ABC.html>, 24.11.2002
- Ülkü Ergun, B. Esra Karamaraş, “İki Çağdaş Yönetim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırılması: Faaliyet Esesalı Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, Mart 2002
- Veysel Naci Tanış, A. Kadir Tuan, “Yönetim Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme”, **Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, 1993
- Zeyyat Hatiboğlu, Cudi Tuncer Gürsoy, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, İ.T.Ü. İşletme Mühendisliği Fakültesi İşletme İktisadı ve Yönetimi No: 7, Aktif Büro Basım Organizasyon Yayınları No: 9, Bilmen Basımevi, 1979, İstanbul
- Zeyyat Hatipoğlu, **Organizasyon, Personel Davranışı ve Yönetim**, Aktif Büro Basım Organizasyon Yayınları, No: 1, İstanbul, 1976
- Zühal Akal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi**, Milli Prodüktivite Merkez iYayınları: 473, Ankara, 1992



EKLER



EK 1.14 EYLÜL 1994 TARİHLİ TÜRKİYE TİCARET SİCİLİ GAZETESİ  
ŞİRKET KURULUŞ İLAN METNİ

Konya Ticaret Sicili  
Memurluğundan  
Sicil No: Selçuklu/1607

SAYFA: 498

(Bazıları 497. sayfa)

Ticaret Onayı  
**KOMPEN PVC YAPI VE İNŞAAT  
MALZEMELERİ SANAYİ VE  
TİCARET ANONİM ŞİRKETİ**

Konya İl Selçuklu İlçesi Vatan Cad. Jural Adahan 5/509 nolu yerli ticari ikame-  
gelme ihitah ederek Sanayi ve Ticaret Müdürlüğünün 31.8.1994 tarih ve 339/666 sayılı onayından geçen ana-  
sözleşmenin T.C. Konya 2. Asliye Hukuk Mahkemesinin esas no: 1994/765 karar no: 1994/566 sayılı kararın ve Konya 2. noteriğinden tasitli 1.9.1994 tarih ve 25864 sayılı yonemim kurulu kararının tescil ve ilanı is-enmiş, aynı noterikten tasitli 29.8.1994 tarih ve 25571 sayılı imza yeyannameside memuriyelimize tevdi ulunmuş olmakla keyfiyetin

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hü-cümlerine uygun olarak ve memurlu-  
jumuzdaki vesikalara dayanılarak 5.9.1994 tarihinde tescil edildigi ilan olunur.

Kompen PVC Yapı ve İnşaat Malzemeleli Sanayi Ticaret Anonim Şirkeli

Karar Suretili

Karar sıra no: 1  
Toplantı tarihi: 29.8.1994  
Mevzuat mahiyetli ve hūlasası: Görev ve yetki kararın  
Başkanın adı soyadı: Haşim Bayram  
Azaların adı soyadı: Haşim Şahin, Yasin Gökçepinar

Karar Metni

Yönelim kurulumuz şirket merkezinde lopalınarak, şirket anasözleşmesinin geçici 2. maddesi gereğince yonemim kuruluna seçilen bizler aynı maddesini gereğince aşğıdaki görev ve yetki kararını aldık.

1. Y.K. Başkanlığına Haşim Bayram'ın yonemim kurulu başkan vekilliğine Haşim Şahin'in ve yonemim kurulu üyeliğine Yasin Gökçepinar'ın getirilmesine,

2. Şirkeli; Mahkemeler, resmi ve hususi daireler müesseseler, yerli ve yabancı şirketler ve firmalar bilumum bankalar gerçek ve tüzel kişiler nez-dinde her sul ve surelle temsil, şirket hak ve alacaklarını talep, tahsil ve ahzu kabza, şirkeli ilzam edecek her konuda taahhüt ve borç altında bulunuracak senedatı sözleşmeleri, taahhütnameleli, sair her türlü evrak ve belgeleri imzalamada, şirket adına her türlü menkul ve gayrimenkulermatma ve salmağa, bunların rehlin ve ipoleğine bu husustaki her türlü takrirdin kabul ve vermeğe teslim ve teslimüne tablig ve tabelluğa, sulh ve ibraye ahzu kabza, vekil tayin ve azline gayrimenkullerinin devir ve terağı ifraz parselyasyon ve tevhit isemlelerini yapmaya sulh ve ibraye davalardan tera-gale, teragati davalara kabul vohasil şirket anasözleşmesinde yazılı maksal ve mevzuların gerçekleştirilmesi için yapılması gereken işlem ve muamele-

İzolasyon, ıslak ve sonuçlandırılmasında yonemim kurulu başkanı Haşim Bayram'ın ink bazına, yonemim kurulu başkan vekili Haşim Şahin ile yonemim kurulu üyesi Yasin Gökçepinar'ın müştereken ink yapılabcek genel kurul toplantısına kadar yetkili bulunmalarına ve bu husus-da izahin edilecek bir zatahihüsilinin tesadüf ve benime eyleyiliği ile karar veril-di.

Yönelim kurulu başkanı Haşim Bayram imza  
Yönelim kurulu başkan vekili Haşim Şahin imza  
Üye Yasin Gökçepinar imza  
T.C. Konya Asliye 2 Hukuk Mahkemesi

Esas: 1994/765  
Karar: 1994/566  
Makim: Erman Faburcu 17305  
Yazı işleri müdürü Erman Faburcu 17305

Davacılar: Kompen PVC Yapı ve İnşaat Malzemeleli Sanayi ve Ticaret Anonim Şirkeli Kurucuları

1. Haşim Şahin, Plastik Hırsır Dokuma Sanayi A.Ş. Konya
  2. Kombassan Konya Maluma Basım Ambalaj A.Ş. Konya
  3. Haşim Bayram Necip Fazıl Mah. Aşkan Cad. No: 198 Konya
  4. Haşim Şahin, Kaleçepir Mah. Karamahmetler Sokak No: 9 Konya
  5. Yasin Gökçepinar, Alavardı Mah. İlibar Sokak No: 1/10 Konya
- Dava: Şirkeli kuruluğun tasitli Dava tarihi: 1.9.1994  
Karar tarihi: 1.9.1994

Davaçılar tarafından mahkememize tevdi olunmuş dosya ile yukarıda izahın yazılı şirketin kuruluğunun tasitli is-tenmiş olmakla Dosya teltik edildik

G.Düğünlüde; Davacıların kurucusu bulunduğı şirketin Konya 2. noteriğı 29.8.1994 tarih ve 25566 sayılı yonemim kurulu ana sözleşme ile kurulmuş oğünış şirketin kuruluğı ile ilgili olarak 31.8.1994 tarih ve 10.02/42A-33P/666 sayılı izahın alınmış olduğı şirket sermayesi olan 100.000.000 Liranın 1/4 nisbetti olan 25.000.000 Liranın Akbank Konya şubesine bloke edılmış olduğı ana sözleşmenin usul ve yasa-lara uygun olduğı davaya müderracema göre davalaların davanı subut bulmuş olmakla kabulüne karar verilmesi gerekmiştir.

Karar: Yukarıda izah olunan gerekçeye binaen davalaların kurucusu olduğı Kompen PVC Yapı ve İnşaat Malzemeleli Sanayi ve Ticaret Anonim Şirkelinin 100.000.000 Lira sermayeli olarak kurulmuşunun Türk Ticaret Kanununun 299. maddesine tevhitlen tasitkine, karar harci peşin alınması yepiden harç tayinini mahal olmadığına,

Kabül temyiz olmak üzere dosya üzerinde yapılan inceleme sonucu karar verildi. 1.9.1994

Yazı işleri müdürü İmza  
Makim 17305 Resmî mührü ve imza

Kompen PVC Yapı ve İnşaat Malzemeleli Sanayi ve Ticaret Anonim Şirkeli Ana Sözleşmeleli Kuruluş Modde 1

Aşağıda adları, soyadları ve kimlik karnemahalleri ile uyrukları yazılı kurucular arasında Türk Ticaret Kanununun aynı surelle kuruluğunu taahhütteki hükümler ve bu ana sözleşme esaslarına bağlı olmak üzere bir Anonim Şirkeli teşkil edilmiştir.

Kurucunun adı ve soyadı: 1. Haşim Şahin Plastik Hırsır Dokuma Sanayi Anonim Şirkeli  
İkameliği adresi: Konya  
Uyruğı: T.C.

Kurucunun adı ve soyadı: 2. Kombassan Konya Maluma Basım Anonim

İkameliği Sanayi ve Ticaret Anonim Şirkeli  
Kameliği adresi: Konya  
Uyruğı: T.C.

Kurucunun adı ve soyadı: 3. Haşim Bayram  
Kameliği adresi: Necip Fazıl Mah. Alavardı Sokak No: 1/10 Konya  
Uyruğı: T.C.

Kurucunun adı ve soyadı: 4. Haşim Şahin  
Kameliği adresi: Kaleçepir Mah. İlibar Sokak No: 1/10 Konya  
Uyruğı: T.C.

Kurucunun adı ve soyadı: 5. Yasin Gökçepinar  
Kameliği adresi: Alavardı Mah. İlibar Sokak No: 1/10 Konya  
Uyruğı: T.C.

Şirkelin Üst Kurulu  
Madde 2

Şirkelin Üst Kurulu "Kompen PVC Yapı ve İnşaat Malzemeleli Sanayi ve Ticaret Anonim Şirkeli"dir.

Amaç ve Konusu  
Madde 3

Şirkelin maksat ve mevzuat dışındaki amaçları:

1. Paketli (sürekli ve P.V.C. olan mal, PVC plastik boyama malzemesi, yapı malzemeleli ve benzeri ürünler, plastik armatürler, cırtla ilmekli ahım, salın, iletim, iletim ve imalat,

2. PVC plastik, ahşap ve metal esaslı kapı panelleri ve yapı malzemeleli imalatı ahım salımı ilmek ve ilmek

3. Her türlü cam ve camın imalatı ilmekli ilmek ahım ve salımı

4. Yapı malzemeleli için her türlü ahım salımı tesisi

5. Her türlü ahım salımı tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

6. Her türlü ahım salımı tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

7. Demir çelik, ahşap ile ilgili her türlü imalat (sürekli olan peje izahın taahhütleri ile ilgili her türlü ahım salım tesisi) ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

8. Şirkeli her türlü plastik boyamalı boyamalı ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

9. Her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

10. Her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

11. Her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

12. Her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

13. Her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

14. Her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

15. Her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

16. Her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

17. Her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

18. Her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

19. Her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

20. Her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

21. Her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

22. Her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

23. Her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

24. Her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

25. Her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

Ayrıca yukarıdaki maksat ve mevzuatın ilgili olmak şartıyla

A. Şirkelin kurucusu ile ilgili her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

B. Şirkelin kurucusu ile ilgili her türlü ahım salım tesisi ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek

C. Şirkeli amaç ve konusunun gerçekleştirilmesi için mahkemeye tevhitlen ilmekli ilmek ahım salımı ilmek ve ilmek



İncelemeler için alınabilir belgeleri ve leziz edilebilir kısımları veya in-

Şirket kuruluşa ve ilgili şirketin...

Şirketin amacı ve işleri...

Şirket maksat ve konuları...

Şirketin kuruluşa ve ilgili veya...

Şirket maksat ve mevzuunda yer...

Şirket maksat ve mevzuunda yer...

Halen yürürlükte bulunan veya...

İlase Senetleri Madde 7

Şirketin sermayesi belirlenir...

Şirket maksat mevzuunda ihtimal...

İlase ve Şubeleri Madde 4

Ölüm Merkezi Kurulması Şirket...

Madde 5

Ölüm Merkezi Kurulması Şirket...

Madde 6

Ölüm Merkezi Kurulması Şirket...

100.000.000.Yözmülyon Türk lirasıdır.

İsme Devri Adı ve Soyadı: Hacıreis...

İsme Devri Adı ve Soyadı: Kemal...

İsme Devri Adı ve Soyadı: Hayri...

İsme Devri Adı ve Soyadı: Hayri...

İsme Devri Adı ve Soyadı: Hayri...

İsme Devri Adı ve Soyadı: Yasin...

İsme Devri Adı ve Soyadı: Yasin...

Tarafından nakli ve immanen in-

Şirketin sermayesi belirlenir...

İlase Senetleri Madde 7

Şirketin sermayesi belirlenir...

İlase Senetlerinin Devri ve...

İlase senetlerinin devri ve temlik...

Yönetim kurulu sermaye gidermek...

Tahvil İlancı Madde 9

Şirket yönetim kurulunun örneği...

(Devamı 499. sayfa)

Yönetim Kurulu Madde 10

Şirketin işleri ve yönetimi Genel Kur...

Yönetim Kurulu Sırası Madde 11

Yönetim kurulu üyeleri en çok üç yıl...

Yönetim Kurulu Teşkilatı Madde 12

Yönetim kurulu aynı bir defaya az...

Yönetim Kurulunun Yetkileri Madde 13

Kamuda ve ana sözleşmenin uyar...

Şirketin Temel ve İlase Madde 14

Şirketin yönetimi dışarıya karşı tem...

Muhabesat Üye ve Müdürler Madde 15

Yönetim kurulu üyeleri kamusal ve...

Yönetim kurulu kurulması Öze ve...

Yönetim Kurulunun Ücreti Madde 16

Yönetim kurulu başkan üyeleri ve...

Denetçiler Madde 17

Genel kurul hissedarlar arasında...

Denetçilerin Görev Yetki ve Sorumlulukları Madde 18

Denetçiler Türk Ticaret Kurumunu...

Genel kurulun teşkilatına ve...

Denetçilerin Ücreti Madde 19

Denetçilerin ücreti genel kurulun...

Genel Kurul Madde 20

Şirketin bütün işlerini temsil...

Ölümünle ilgili genel kurul Türk...

Teslimat Yeri Madde 21

Genel kurulun şirketin yönetimi...

Teslimat Komitesi Durumuna Madde 22

Ölümün ve ölümünle ilgili genel kurul...

Teslimat ve Kurul Yürütme Madde 23

Genel kurulun amacı kamusal Türk...

Teslimat Utunması Madde 24

Genel kurul teşkilatında alınan...

Yekül Alınması Madde 25

Genel kurul teşkilatında alınan his...

Oy Hakkı ve Oylama Kullanma Şekli Madde 26

Ölümün ve ölümünle ilgili genel kurul...

Genel kurulun teşkilatına ve...

Hesap Dönemi Madde 27

Şirketin hesap dönemi her yılın...

Kurum Teslim ve Üçünlük Madde 28

Şirketin tamamı devredilmez ve...

Yürürlükte Bulunan Kanunlar Madde 29

Kurumun devri ve nakli mah...

İlase Senetleri Madde 30

Şirketin bütün işlerini temsil...

Genel Kurulun Kurulması Madde 31

Genel kurulun kuruluşa ve ilgili...

Kurum Teslimat Madde 32

Şirketin tamamı devredilmez ve...

Yekül Akçe Madde 33

Şirketin tamamı devredilmez ve...

Umumi Yekül Akçe Sermayesi Madde 34

Umumi yekül akçe sermayesinin...

Kamuda ve Bilimsel Yekül Akçe Madde 35

Kamuda ve bilimsel yekül akçeleri...

Ana Sözleşme Değişikliği Madde 36

Bu ana sözleşmede değişiklik yapı...

İlase Madde 37

Şirketin bütün işlerini temsil...



Şirketin kurulması için gerekli olan bütün işlemler Konya'da çıkan bir gazete ile en az 15 gün önce yapılır. Genel kurulun toplanması için gerekli olan bütün işlemler Türk Ticaret Kanunu'nun 368. maddesinde hükümlerine göre yapılır ve toplantı günleri tarihli olmak üzere en az iki hafta önce yapılması lazımdır.

Sermayenin azaltılmasına ilişkin işlemler hakkında Türk Ticaret Kanunu'nun 397 ve 430 maddelerinde hükümlerli hükümler uygulanır.

**Kesinlik Hükümleri**  
Madde 33

Bu ana sözleşimde olmayan hususlar hakkında Türk Ticaret Kanunu hükümleri uygulanır.

**Geçici Maddeler**

**Geçici Madde 1**  
Kuruluş Giderleri

Şirketin kuruluşu ile ilgili olarak kuruluş sırasında kurucular tarafından yapılan harcamalar şirketin masraflarına dâhil edilir.

**Geçici Madde 2**  
İlk Yönetim Kurulu

İlk yapılacak olan genel kurul toplantısına kadar görev yapmak üzere aşağıda isimlen yazılı kurucu ortaklar yönetim kurulu üyeliğine seçmişlerdir.

**Hasan Bayram Yönetim Kurulu Başkanı**

**Hasan Şahin Yönetim Kurulu Başkanı vekili**

**Yasin Gökçepinar Yönetim Kurulu Üyesi**

Başlıca yönetim kurulu başkanı Hasan Bayram yönetim kurulu başkanı vekili Hasan Şahin ile yönetim kurulu üyesi Yasin Gökçepinar iki kişi beraber müştereken yetkili olmak üzere şirket işlerini alında vaz edebilecekleri imza yetkili her hususta ve en geniş şekilde temsil ve iktidar edebilir.

**Geçici Madde 3**  
İlk Denetçi

İlk olarak genel kurul toplantısında kararla görev yapmak üzere aşağıda isimli yazılı kişi denetçi olarak seçilmiştir.

**Mehmet Akif Mustafa Bostan TC Kağıtçı Mahallesi Şişane Sokak N. 21 Konya**

**Şirketin Kurucuları**  
Adı Soyadı ve İkametgahı: 1. Hacıoğlu Pınarlık Hacıoğlu Sanayi Anonim Şirketi Şehir: Konya İmza

**Şirketin Kurucuları**  
Adı Soyadı ve İkametgahı: 2. Kombi Konya Malıba Basını Ambalaj Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi  
Şehir: Konya İmza

**Şirketin Kurucuları**  
Adı Soyadı ve İkametgahı: 3. Hasan Bayram Necip Fazıl Mahallesi Aşkan Caddesi N. 198  
Şehir: Konya İmza

**Şirketin Kurucuları**  
Adı Soyadı ve İkametgahı: 4. Hasan Şahin Kağıtçı Mahallesi Karahallı Sokak N. 6 Şehir: Konya İmza

**Şirketin Kurucuları**  
Adı Soyadı ve İkametgahı: 5. Yasin Gökçepinar Akavardı Mahallesi İlibağışık N. 1/10 Şehir: Konya İmza

**Şirketler**

Kombi Konya Malıba Basını Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş. yönetim kuruluca alınan 13.7.1994 tarihli ve 131 sayılı karar gereğince 3 yıl müddetle

Şirketin mahkemeler resmi ve hususi dokümanlar mütesseseler bankalar haklı ve hükmi şahıslar ve firmalar nezdinde imzaları şirketin işlem ve taahhütlerinde bulunur ve her türlü evrak ve akıllar imzaya şirketin hak ve alecağını takip tahsil etme kabza ve diğer işlemler için şirketin mevzuu ile ilgili olmak üzere gayri menkul tarafları kabul ve şirketin alecağlarından dolayı şirket lehine ipotekler tesis ve takrirlerini kabulü mevzuu ipotekleri ile işlemeye icabında şirketin kısıp edeceği gayrimenkuller üzerinde başkalarının lehine ipotekler tesis etmek ve tahkiki işlemi yerine aşağıda imzaları bulunan yönetim kurulu başkanı Hasan Bayram yönetim kurulu başkanı vekili Hasan Şahin ve Muhasep Üye Mevlüt Sarıhan herhane işinin müştereken imzaları ile 3 yıl müddetle yetkili kılınmalarına işbu sirküler sunular. Saygılarımla

**Yönetim Kurulu Başkanı**  
Hasan Bayram İmza  
Başkan Vekili  
Hasan Şahin İmza  
Muhasep Üye  
Mevlüt Sarı İmza

ÖRNEK

T.C.  
KONYA İKİNCİ NOTERLİĞİ  
TEL : 352 11 35 - 352 50 10  
SAYI :

02222

Birisi ilgisine imza ettirilerek dairede alınmayan işbu örneğin mübrez ile lade edilen aslına uygunluğunu onaylarım.

Değerli kağıt borseli imzabuz karşılığı tahsil edilmiştir.

KONYA İKİNCİ NOTERLİĞİ  
SÖZLÜ TUTANCI

Hasan KURBAN  
İmzaya Yetkili Katip

31 OCAK 2002

EK 2. 21 TEMMUZ 1998 TARİHLİ TÜRKİYE TİCARET SİCİLİ GAZETESİ  
ŞİRKET SERMAYE ARTIRIMI İLANI

(Başarılı) 209 sayıdadır.

Önceki sermayesi ayrıştırılarak 2.000 adet A Grubu, 132.800 adet B Grubu olmak üzere toplam 155.000 adet hisseye ayrılmıştır. Önceki sermayesi teşkil eden 50.000.000.000,- TL nin tamamı ödemişdir. Bu defa çıkarılan 85.000.000.000,- TL nin tamamı muvazadan aralı olarak tamamen tahhüt edilmiş ve tamamı tescil tarihinden itibaren üç ay içinde ödenmiştir. Bu hukustaki ilanlar ana sözleşmenin ilân mevdusine göre yapılır. Şirketin tamamı ödenmedikçe hamiline yazılı hisse senedi çıkarılamaz. Bir kişinin sahip olacağı A Grubu hisse sayısı, şirketin toplam A Grubu hisselerinin %3'ünü geçemez.

Yönetim Kurulu Başkanı Muhammed Karasahin imza- Yönetim Kurulu Başkan Yard. Mehmet Ağaçayaklar imza- Yönetim Kurulu Üyesi Latif Özdemir imza- Yönetim Kurulu Üyesi Fazlı Bilgi imza- Yönetim Kurulu Üyesi Mehmet Ali Çakıcı imza- Yönetim Kurulu Üyesi Mehmet Yıldırım imza- Yönetim Kurulu Üyesi Hasan Direkci imza-

**ŞİRKETİN ÖNVAHI** GÖLAB GIDA VE ZİRAİ ÜRÜNLER SAN. A.Ş.  
**ŞİRKETİN ADRESİ** F. ÇAKIRCI MİLL. KARAKAYIŞ CD. SADAKAT SK. NO:1 KONYA  
**TİCARET SİCİL MEMURLUĞU** KARATAŞ-637  
**ÖNCEKİ SERMAYESİ** 50.000.000.000 TL  
**ŞİMDİKİ SERMAYESİ** 135.000.000.000 TL  
**GENEL KURUL TARİHİ** 07/07/1998

**SERMAYE ARTIRIMINA İŞTİRAK EDEN PAY SAHİPLERİNİN**

ADI SOYADI ÖNVAHI	ARTIRIM ÖNCESİ		ARTIRIM SONRASI		ARTIRIM DAKI	
	PAY MİKTARI TL	PAY MİKTARI TL	TAAH. PAY	ÖDÜNDÜ M	ÖLÜN LNK	
MEHMET KARASAHİN	10.757.000.000	10.757.000.000	0	-	-	
HASAN DİREKCI	11.499.000.000	11.499.000.000	0	-	-	
YAŞAR ÖZATA	2.450.000.000	5.832.000.000	3.382.000.000	-	-	
MEHMET KARAOĞLU	1.816.000.000	2.217.000.000	401.000.000	-	-	
SELANİ ÖZTÜRK	1.375.000.000	1.753.000.000	378.000.000	-	-	
ZAKİN RÜŞTÜOĞLU	301.000.000	301.000.000	0	-	-	
HATİCE UYSAL	1.823.000.000	1.928.000.000	105.000.000	-	-	
MEHMET AĞAÇAYAKLAR	5.144.000.000	10.994.000.000	5.850.000.000	-	-	
LATİF ÖZDEMİR	1.254.000.000	11.193.000.000	9.939.000.000	-	-	
H. MEHMET AYDINLI	1.259.000.000	1.324.000.000	65.000.000	-	-	
M. ALİ ÇAKICI	1.254.000.000	11.225.000.000	9.971.000.000	-	-	
OSMAN YONCALIK	1.250.000.000	11.672.000.000	422.000.000	-	-	
DAVUT KAYHAN	1.325.000.000	1.752.000.000	427.000.000	-	-	
SADETTİN YILDIZ	911.000.000	911.000.000	0	-	-	
AHMET T. ALTUNBAY	1.250.000.000	1.603.000.000	353.000.000	-	-	
FAZLI BİLGİ	1.250.000.000	12.049.000.000	10.799.000.000	-	-	
HARUN ORHAN	1.262.000.000	1.423.000.000	161.000.000	-	-	
MEHMET YILDIRIM	1.250.000.000	10.622.000.000	9.372.000.000	-	-	
NAKİL YEKÜN	47.500.000.000	99.127.000.000	51.627.000.000	-	-	
SELAHATTİN ANAZ	1.250.000.000	3.303.000.000	2.253.000.000	-	-	
CENGİZ KUTLU	1.250.000.000	3.230.000.000	1.980.000.000	-	-	
NEJAT GÜRLER	-	10.650.000.000	10.650.000.000	-	-	
AYDIN YURTERİ	-	1.100.000.000	1.100.000.000	-	-	
İSMET TUTUMLU	-	1.419.000.000	1.419.000.000	-	-	
HASAN ÜSTÜNER	-	1.166.000.000	1.166.000.000	-	-	
SANIYE BİLGİ	-	3.364.000.000	3.364.000.000	-	-	
MUSTAFA ÇALIK	-	1.602.000.000	1.602.000.000	-	-	
YAHYA ANAZ	-	1.275.000.000	1.275.000.000	-	-	
İLHAMİ ÇAL	-	21.050.000.000	2.050.000.000	-	-	
AHMET ÖZATA	-	1.247.000.000	1.247.000.000	-	-	
ALİ BAĞCI	-	750.000.000	750.000.000	-	-	
MEHMET YARDIM	-	1.147.000.000	1.147.000.000	-	-	
NUHAN ÖZGÜR KOÇAK	-	1.470.000.000	1.470.000.000	-	-	
MUSA ERDEL	-	900.000.000	900.000.000	-	-	
OSMAN KOCABAŞ	-	1.000.000.000	1.000.000.000	-	-	
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>85.000.000.000</b>	<b>135.000.000.000</b>	<b>85.000.000.000</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	

**GÖLAB GIDA VE ZİRAİ ÜRÜNLER SANAYİ ANONİM ŞİRKETİ**  
 Yönetim Kurulu Başkanı Muhammed Karasahin imza  
 Adnan Soydan imza

SERMAYE ARTIRIMINDA GÖLAB A.Ş. ORTAKLAR PAY DURUMU		SERMAYE ARTIRIMINDA GÖLAB A.Ş. ORTAKLAR PAY DURUMU	
A GRUBU	B GRUBU	A GRUBU	B GRUBU
ORTAK ADI VE SOYADI	PAY ADEDI	PAY ADEDI	TOPLAM TAHHÜTÜ
MEHMET KARASAHİN	100 AD	10.657 AD	10.757.000.000
HASAN DİREKCI	100 AD	11.399 AD	11.499.000.000

YAŞAR ÖZATA	100 AD	5.732 AD	5.832.000.000
MEHMET KARAOĞLU	100 AD	2.117 AD	2.217.000.000
SELANİ ÖZTÜRK	100 AD	1.653 AD	1.753.000.000
ZAKİN RÜŞTÜOĞLU	100 AD	201 AD	301.000.000
HATİCE UYSAL	100 AD	1.828 AD	1.928.000.000
MEHMET AĞAÇAYAKLAR	100 AD	10.894 AD	10.994.000.000
LATİF ÖZDEMİR	100 AD	11.093 AD	11.193.000.000
H. MEHMET AYDINLI	100 AD	1.224 AD	1.324.000.000
M. ALİ ÇAKICI	100 AD	11.125 AD	11.225.000.000
OSMAN YONCALIK	100 AD	1.572 AD	1.672.000.000
DAVUT KAYHAN	100 AD	1.652 AD	1.752.000.000
SADETTİN YILDIZ	100 AD	881 AD	981.000.000
AHMET T. ALTUNBAY	100 AD	1.505 AD	1.605.000.000
FAZLI BİLGİ	100 AD	11.949 AD	12.049.000.000
HARUN ORHAN	100 AD	1.323 AD	1.423.000.000
MEHMET YILDIRIM	100 AD	10.322 AD	10.622.000.000
SELAHATTİN ANAZ	100 AD	3.403 AD	3.503.000.000
CENGİZ KUTLU	100 AD	3.130 AD	3.230.000.000
NEJAT GÜRLER	100 AD	10.550 AD	10.650.000.000
AYDIN YURTERİ	100 AD	1.000 AD	1.100.000.000
İSMET TUTUMLU	-	1.419 AD	1.419.000.000
HASAN ÜSTÜNER	-	1.166 AD	1.166.000.000
SANIYE BİLGİ	-	3.364 AD	3.364.000.000
MUSTAFA ÇALIK	-	1.602 AD	1.602.000.000
YAHYA ANAZ	-	1.275 AD	1.275.000.000
İLHAMİ ÇAL	-	2.050 AD	2.050.000.000
AHMET ÖZATA	-	1.247 AD	1.247.000.000
ALİ BAĞCI	-	750 AD	750.000.000
MEHMET YARDIM	-	1.147 AD	1.147.000.000
NUHAN ÖZGÜR KOÇAK	-	1.470 AD	1.470.000.000
MUSA ERDEL	-	900 AD	900.000.000
OSMAN KOCABAŞ	-	1.000 AD	1.000.000.000
<b>T O P L A M</b>	<b>2.200 AD</b>	<b>132.800 AD</b>	<b>135.000.000.000</b>

(5/A)(17/E-7791)

Konya Ticaret Sicili Memurluğundan  
 Sicil No: Sanyöno 293

Ticaret Önvani  
**KOMPEN PVC YAPI VE İNŞAAT MALZEMELERİ SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ**

Ticaret ikametgahı Konya Atayn Karayolu 45.Km.Ladik Konya

Ticaret ikametgahı ile sicil numarası ve önvani yukarıda yazılı şirket Babalık Mahallesi Uluşahin İşmerkezi B.Blok No: 5/509 adresinde ve Konya Ticaret Sicilinin SELÇUKLU-1607 sicil sayısında kayıtlı iken şirket merkezini Konya İli Sarayönü İlçesine naklettiğinin, Sanayi ve Ticaret Müdürlüğü'nün 03.07.1998 tarihli onayından geçen tadil tasarruflarını ve Sermaye artırımına iştirak eden pay sahiplerin celtelinin Konya 2. Noterliğinden tasdikli 10.07.1998 tarih ve 20465 sayılı Yönetim kurulu kararının, Konya 2. Noterliğinden tasdikli 13.07.1998 tarih ve 20635 sayılı 08.07.1998 tarihli olağan genel kurul kutanagının tescil ve ilan istemişi, Aynı Noterlikten tasdikli 10.07.1998 tarih ve 20466 sayılı imza beyannameside memurlyuimize tevdi kılınmış olmakla keyfiyetin 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Hükümlerine uygun olarak ve memurluğumuzdaki vesikalara dayanılarak tarihinde 14/07/98 tescil edildiği ilan olunur.

**KOMPEN PVC YAPI VE İNŞAAT MALZEMELERİ SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ'NİN ANKARA MERKEZİNE KURULAN VE 6.HESİ ANKARA'NIN İNŞAAT BAKANLIĞI İLE İLGİLİ TABİL TASARRUFLARI**

ESKİ SİCİL NO	YENİ SİCİL NO	ESKİ SİCİL NO	YENİ SİCİL NO
1607	1607-1	1607	1607-1

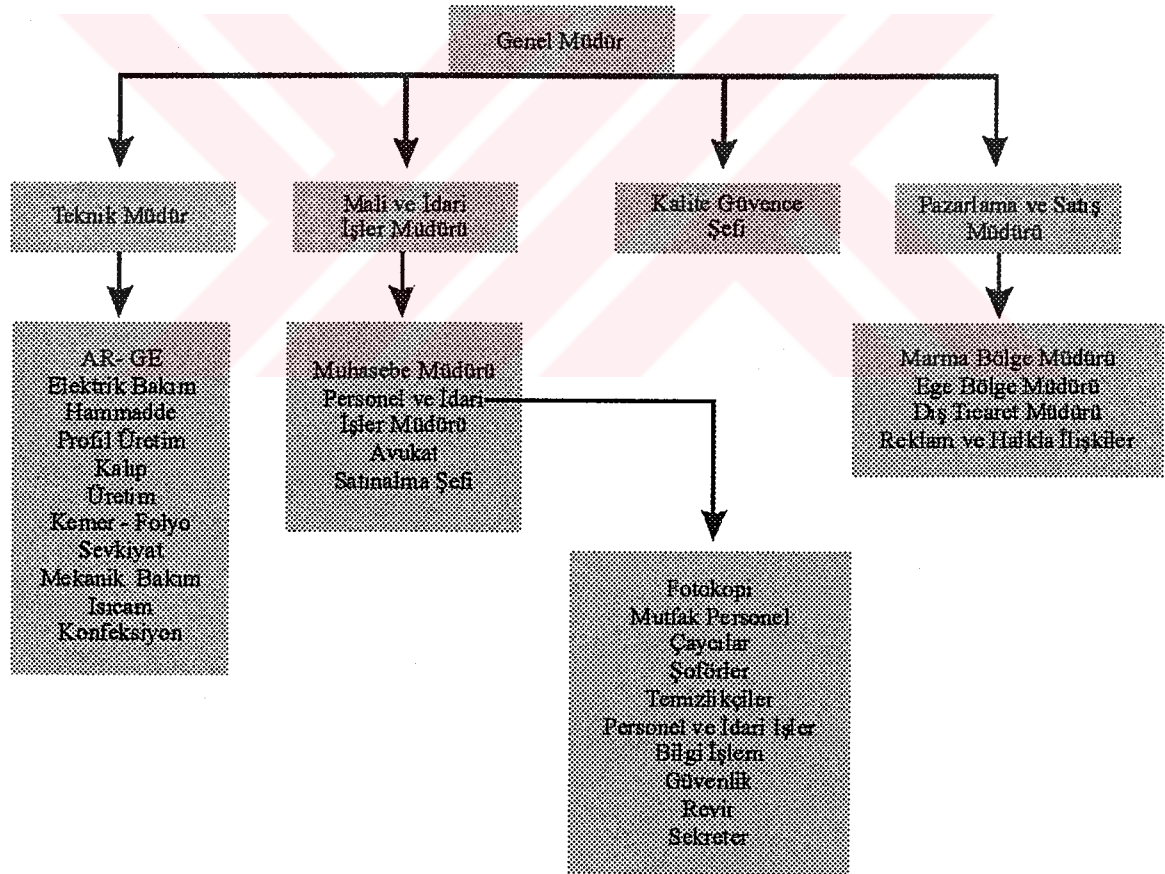
SERMAYE ARTIRIMINDA GÖLAB A.Ş. ORTAKLAR PAY DURUMU			
GRUBU	ANESİ	BANA TAĞIL	TUTARI
A	300	300.000	300.000.000
B	3000	3.000.000	3.000.000.000
<b>TOPLAM</b>	<b>3300</b>	<b>3.300.000</b>	<b>3.300.000.000</b>

(Devamı 211. sayıdadır)



EK 3.

## KOMPEN A.Ş. ORGANİZASYON ŞEMASI





EK 4.

**İKİ CONTALI SERİ SÜPERLINE  
EKİM – KASIM – ARALIK 2002  
ÜRETİM MİKTARLARI**

2002 – EKİM	BAĞ	METRE	KG
Kasa	2.559	122.544	131.200
Kanat	4.960	178.436	243.328
Ortakayıt	3.359	160.906	198.454
Çift Çam Çıtası	2.325	344.770	74.544
<b>TOPLAM</b>	<b>13.203</b>	<b>806.656</b>	<b>647.526</b>
2002 – KASIM	BAĞ	METRE	KG
Kasa	2.059	98.787	104.730
Kanat	4.961	177.636	246.705
Ortakayıt	3.082	147.256	180.823
Çift Çam Çıtası	2.097	314.550	67.133
<b>TOPLAM</b>	<b>12.199</b>	<b>738.229</b>	<b>599.391</b>
2002 – ARALIK	BAĞ	METRE	KG
Kasa	1.060	48.054	52.243
Kanat	2.043	73.520	99.173
Ortakayıt	1.625	77.936	95.898
Çift Çam Çıtası	1.054	157.650	34.254
<b>TOPLAM</b>	<b>5.782</b>	<b>357.160</b>	<b>281.568</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>31.184</b>	<b>1.902.045</b>	<b>1.528.485</b>

**NOT:**

1. Birim Genel Üretim Giderleri hesaplanırken üretim hacimleri birim/kg olarak alınmaktadır.
2. Genel Üretim Giderlerinin toplam maliyetler içindeki oranı %18'tür.



Konya Afyon Karayolu 45. Km.  
Ladik Mevki Sarayönü KONYA / TURKEY  
Tel: +90 332 627 93 96 PBX  
Fax: +90 332 627 94 00

EK 5.

**İKİ CONTALI SERİ SÜPERLİNE  
EKİM – KASIM – ARALIK 2002  
GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**

**KOMPEN A.Ş. HESAP PLANI**

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç Bakiyesi (TL)
730	Genel Üretim Giderleri	75.036.366.043.-
730 00 010	Endirekt İşletme Malzemesi Kullanımı	4.206.838.544.-
730 00 020	Endirekt İşçilik Giderleri	4.169.260.644.-
730 01 010	Elektrik Giderleri	33.425.592.856.-
730 01 020	Diğer Çeşitli Giderler	3.277.106.181.-
730 02 010	Amortismanlar	29.957.567.818.-

EK 6.

**İKİ CONTALI SERİ SÜPERLINE  
EKİM – KASIM – ARALIK 2002  
ÜRETİM İŞLEVLERİNİN  
GENEL ÜRETİM GİDERLERİNE DAĞILIMI**

Üretim İşlevi	Genel Üretim Giderine Dağılımı Oranı (%)
Hammadde Hazırlık	30
Hammadde Karışım	40
Makine Ayarlama	5
Kalite Kontrol	10
Test Etme	3
Paketleme	7
Stoklama	5
Toplam	100

# KOMPEN

Konya Afyon Karayolu 45. Km.  
Ladik Mevdi Sarayönü KONYA / TURKEY  
Tel: +90 332 627 93 96 PBX  
Fax: +90 332 627 94 00

EK 7.

**İKİ CONTALI SERİ SÜPERLİNE  
EKİM – KASIM – ARALIK 2002  
GELENEKSEL MALİYETLENDİRMEİNİN HESAPLADIĞI  
BİRİM GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**

	Kasa	Kanat	Ortakayıt	Çift Çam Çıtası
<b>Birim GÜG</b>	38.807.- TL	55.065.- TL	54.237.- TL	57.043.- TL

**T.C. YÜKSEK ÖLÇME VE KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ  
KONUT VE İNŞAAT MÜHÜRÜ**