



**T.C.  
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI  
İŞL-DR-2012-0001**

**STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ KAPSAMINDA  
SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME  
YÖNTEMİNİN ANALİZİ ve BİR OTEL İŞLETMESİNDE  
UYGULAMA**

**HAZIRLAYAN**

**Çağrı KÖROĞLU**

**TEZ DANIŞMANI**

**Prof. Dr. Selim BEKÇİOĞLU**

**AYDIN – 2012**

**T.C.  
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI  
İŞL-DR-2012-0001**

**STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ KAPSAMINDA  
SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME  
YÖNTEMİNİN ANALİZİ ve BİR OTEL İŞLETMESİNDE  
UYGULAMA**

**HAZIRLAYAN**

**Çağrı KÖROĞLU**

**TEZ DANIŞMANI**

**Prof. Dr. Selim BEKÇİOĞLU**

**AYDIN - 2012**

**T.C.**  
**ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**  
**AYDIN**

... Ana Bilim Dalı ... (varsa Programın adı) Programı öğrencisi ... (Öğrencinin Adı Soyadı) tarafından hazırlanan ... (Tezin Başlığı) başlıklı tez, ... (Savunma Tarihi) tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

<u>Unvanı, Adı ve Soyadı</u> :	<u>Kurumu</u> :	<u>İmzası:</u>
(Başkan).....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu ... (Tezin Türü) tezi, Enstitü Yönetim Kurulunun .....sayılı kararıyla .....(Tarih) tarihinde onaylanmıştır.

Unvanı, Adı Soyadı  
Enstitü Müdürü

Bu tezde görsel, işitsel ve yazılı biçimde sunulan tüm bilgi ve sonuçların akademik ve etik kurallara uyularak tarafımdan elde edildiğini, tez içinde yer alan ancak bu çalışmaya özgü olmayan tüm sonuç ve bilgileri tezde kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

Adı-Soyadı: Çağrı KÖROĞLU

İmza:

**Çağrı KÖROĞLU**

**STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ KAPSAMINDA SÜRECE  
DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN  
ANALİZİ ve BİR OTEL İŞLETMESİNDE UYGULAMA**

**ÖZET**

“Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama” isimli bu çalışma, Marmaris’de turizm sezonunda faaliyet gösteren dört yıldızlı bir otel işletmesinde uygulanmıştır. Bu çalışmanın amacı, adı saklı tutulan bu otel işletmesinin faaliyette bulunduğu Mayıs-Ekim ayları arasında katlandığı maliyetlerin sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemiyle hesaplanmasının, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre, doğuracağı farklılıkları analiz ederek belirlemektir. Bu doğrultuda ilk önce, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, güncel literatür kapsamında analiz edilmiştir. Çalışmada temel hipotez, “sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetlemenin, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre, daha doğru maliyet bilgisi sağladığı” şeklinde belirlenmiştir. Bu hipotez, seçilen otel işletmesinde uygulanmıştır.

Çalışmada yöntem olarak, örnek olay yöntemi benimsenmiştir. Bu yöntemin seçilmesinin nedeni, araştırmanın yapıldığı otel işletmesinde konuyu uygulayabilme; çıkan olayları anında gözlemleyebilme ve sonuçları değerlendirebilme olanağı vermesidir.

Çalışmanın materyalini birincil ve ikincil veriler oluşturmaktadır. Birincil veriler, uygulamanın gerçekleştirildiği otelde çalışan yönetici ve işgörenleri ile doğrudan yapılan görüşmelerdir. İkincil veriler ise, konuyla ilgili olarak, literatürde yer alan yerli ve yabancı kaynaklardan sağlanan bilgilerdir.

**ANAHTAR SÖZCÜKLER**

Maliyet Muhasebesi, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, Faaliyet, Turizm Sektörü, Maliyet Dağıtımı.

**Çağrı KÖROĞLU**

**THE ANALYSIS of THE TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING METHOD UNDER the SCOPE of THE STRATEGIC COST MANAGEMENT and A CASE STUDY in A HOTEL BUSINESS**

**ABSTRACT**

This study named as “Analysis of Time-Driven Activity Based Costing Method in Scope of the Strategic Cost Management and Case Study in a Hotel Business” has been developed and applied in a Four Stars hotel in Marmaris which runs only during the tourism season between May-October. The aim of study is to analyse and determine the possible differences between the costs that the hotel incurs according to the time-driven activity based costing method versus traditional activity-based costing method. To that aim, first time-driven activity based method is analyzed within the scope of current literature an application is done in the chosen hotel. The main hypothesis of the study is put forward as “The cost information procured by time-driven activity based costing is more precise than the information provided by traditional costing method.”

The method adopted for this study is the “case study method”. The logic behind choosing that because method is that; it provides an opportunity for the application of the subject; questioning and observation of the various events in real time and place when they occur; and an evaluation of them afterwards in the chosen hotel.

The materials of the study are made up of the primary and the secondary data. The primary data has been derived directly by interviewing the managers and staff working in the hotel in which the study was done. The secondary data has been obtained from the domestic and foreign literature sources related to the subject.

**KEY WORDS**

Cost accounting, Activity based costing method, Time-driven Activity based costing method, Activity, Tourism Industry, Cost Distribution.

## ÖNSÖZ

Ülkemizdeki turistik otel sayısının artması, bir tüketici olan turistlerin daha seçici olmaları, rakip ülkelerdeki otellerin rekabeti, ekonomik, finansal, siyasal ortamdaki belirsizlikler ve riskler otellerdeki maliyet kontrolünü çok önemli kılmaktadır. Çetin rekabet koşullarında kâr amaçlayan ve yaşamlarını sürdürmek isteyen otel işletmeleri, sürekli değişen müşteri isteklerini karşılamak için çeşitli hizmetler sunmaktadır. Odak noktası zaman olan ve müşterilere sunulan hizmetlerin en kısa sürede gerçekleşmesini amaçlayan sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, mamul, hizmet ve müşteri temelinde daha doğru maliyet bilgileri sağlar ve böylece, artan rekabet koşullarında otel işletmelerine büyük yararlar sağlar.

Bu çalışmanın amacı, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini bir otel işletmesine uygulamak ve geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi arasındaki farkları ortaya çıkarmaktır.

Doktora çalışmalarım boyunca değerli görüşleriyle bana yardım eden, yol gösteren ve teşvik eden danışman hocam Sayın Prof. Dr. Selim BEKÇİOĞLU'na ve maliyet muhasebesi konusundaki derin bilgilerini benden esirgemeyen hocam Sayın Prof. Dr. Recep ŞENER'e teşekkür ederim. Ayrıca, Sayın Doç. Dr. Sezgin DEMİR'e; Sayın Doç. Dr. Yusuf KADERLİ'ye ve Sayın Yrd. Doç Dr. Eymen GÜREL'e ilgi ve desteklerinden ötürü çok şey borçluyum. Bunlara ek olarak, aramızdan ayrılan ve yetişmemde büyük emeği olan Sayın hocam Prof. Dr. Ahmet ULU'yu saygı ve özlemle anıyorum.

Tezle ilgili uygulamanın yapılmasına olanak tanıyan ve yardımcı olan otel işletmesi yöneticisi Niyazi SARI'ya bilhassa teşekkür ederim.

Ayrıca, doktora süresince maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen aileme ve tez çalışmam boyunca büyük özveri ve fedakârlıkta bulunan eşim ve kızıma teşekkür ederim.

Çağrı KÖROĞLU

## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
ÖNSÖZ.....	iv
İÇİNDEKİLER .....	v
TABLolar LİSTESİ.....	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ .....	xiv
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBE BİGİ SİSTEMİ İÇERİSİNDE MALİYET MUHASEBESİ ve MALİYET MUHASEBESİNDEN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNE DÖNÜŞÜM SÜRECİ

1.1. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ ve MALİYET MUHASEBESİ .....	6
1.1.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Tanımı ve Unsurları .....	6
1.1.1.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Tanımı .....	7
1.1.1.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Unsurları .....	8
1.1.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Önemi ve Temel İlkeleri .....	9
1.1.2.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Önemi.....	9
1.1.2.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Önemi.....	10
1.1.3. Muhasebe Bilgi Sisteminin Alt Sistemleri, Maliyet Muhasebesinin Muhasebe Bilgi Sistemi İçerisindeki Yeri ve Önemi .....	11
1.1.3.1. Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi .....	12
1.1.3.2. Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi .....	13
1.1.3.3. Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi ile Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi Arasındaki İlişkiler.....	14
1.1.3.4. Muhasebe Bilgi Sistemi İçerisinde Maliyet Muhasebesinin Yeri ve Önemi .....	15
1.1.4. Geleneksel Maliyet Muhasebesine Dayanan Hesaplama Sistemleri .....	18
1.1.4.1. Maliyetlerin Hesaplama Şekli Belirleyen Sistemler .....	19
1.1.4.2. Maliyetlerin Hesaplama Zamanını Belirleyen Sistemler .....	20



1.1.4.3. Maliyetlerin Kapsamını Belirleyen Sistemler .....	21
1.1.5. Geleneksel Maliyet Muhasebesine Dayanan Sistemlerin	
Uygulanmasına Yönelik Eleştiriler .....	24
1.2. MALİYET YÖNETİMİ .....	25
1.2.1. Maliyet Yönetiminin Tanımı ve Maliyet Yönetiminin İlgili Olduğu	
Alanlar .....	26
1.2.1.1. Maliyet Yönetiminin Tanımı .....	26
1.2.1.2. Maliyet Yönetiminin İlgili Olduğu Alanlar.....	27
1.2.2. Maliyet Yönetim Sistemi .....	29
1.2.2.1. Maliyet Yönetim Sisteminin Tanımı ve Önemi .....	29
1.2.2.2. Maliyet Yönetim Sisteminin Amaç ve Yararları.....	30
1.2.2.3. Maliyet Yönetim Sisteminin Temel İlkeleri.....	33
1.2.2.3.1. Maliyet İlkeleri.....	33
1.2.2.3.2. Performans Ölçümleme İlkeleri .....	35
1.2.2.3.3. Yatırım Yönetimi İlkeleri.....	36
1.2.3. Maliyet Yönetiminden Stratejik Maliyet Yönetimine Dönüşüm Süreci .....	37
1.3. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ .....	38
1.3.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı ve Önemi .....	40
1.3.1.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı .....	40
1.3.1.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Önemi .....	40
1.3.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Amaçları ve Temel Özellikleri .....	41
1.3.2.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Amaçları .....	41
1.3.2.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Temel Özellikleri .....	42
1.3.3. Stratejik Maliyet Yönetiminde Kullanılan Teknikler .....	43
1.3.3.1. Değer Zinciri Analizi.....	43
1.3.3.2. Stratejik Konumlandırma Analizi .....	46
1.3.3.3. Maliyet Etkenleri Analizi .....	47
1.3.4. Stratejik Maliyet Yönetimi ile Geleneksel Yönetim Muhasebesinin	
Karşılaştırılması.....	49
1.3.5. Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımları.....	50
1.3.5.1. Hedef Maliyetleme .....	51
1.3.5.2. Kaizen Maliyetleme.....	53
1.3.5.3. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme.....	54
1.3.5.4. Geriye Dönük Maliyetleme .....	56
1.3.5.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	57

## İKİNCİ BÖLÜM

### FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNDEN SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNE GEÇİŞ

2.1. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ .....	58
2.1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Ortaya Çıkışı.....	59
2.1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı ve Amaçları.....	60
2.1.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı .....	60
2.1.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Amaçları.....	62
2.1.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile İlgili Temel Kavramlar .....	63
2.1.3.1. Kaynak.....	64
2.1.3.2. Faaliyet .....	65
2.1.3.3. Maliyet Havuzu .....	66
2.1.3.4. Maliyet Sürücüsü.....	66
2.1.3.5. Maliyet Öznesi .....	68
2.1.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Genel Yapısı.....	69
2.1.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tasarım Aşamaları .....	71
2.1.5.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi .....	72
2.1.5.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması .....	74
2.1.5.3. Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi .....	76
2.1.5.4. Maliyet Sürücülerinin Seçimi.....	78
2.1.5.5. Maliyetlerin Mamullere/Müşterilere/Bölgelere Yüklenmesi .....	79
2.1.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Geleneksel Maliyet Muhasebesine Dayanan Hesaplama Sistemlerinin Karşılaştırılması .....	82
2.1.7. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Üstün Yönleri, Uygulama Alanları ve Zayıf Yönleri .....	89
2.1.7.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Üstün Yönleri.....	90
2.1.7.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulama Alanları....	91
2.1.7.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Zayıf Yönleri.....	91
2.2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNDEN SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNE GEÇİŞ .....	95

2.2.1. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Ortaya Çıkışı .....	96
2.2.2. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı, Amaçları ve Özellikleri .....	97
2.2.2.1. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı .....	98
2.2.2.2. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Amaçları ve Özellikleri .....	98
2.2.3. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Genel Yapısı ..	100
2.2.3.1. Tedarik Edilen Kaynak Kapasitesinin Birim Maliyeti .....	101
2.2.3.2. Maliyet Özneleri Tarafından Tüketilen Kaynak Kapasitesinin Birim Zamanı .....	104
2.2.4. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Geleneksel Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Karşılaştırılması .....	114
2.2.5. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Üstün ve Zayıf Yönleri .....	121
2.2.5.1. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Üstün Yönleri .....	121
2.2.5.2. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Zayıf Yönleri .....	123

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ KAPSAMINDA SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ANALİZİ ve BİR OTEL İŞLETMESİNDE UYGULAMA

3.1. OTEL İŞLETMELERİNDE SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ .....	125
3.2. ARAŞIRMANIN AMACI .....	127
3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ .....	128
3.4. X OTEL İŞLETMESİNE AİT BİLGİLER .....	128
3.4.1. Müşteri Gruplarının Belirlenmesi .....	130
3.4.2. Gider Kalemleri .....	132

3.5. X OTEL İŞLETMESİNDE GELENEKSEL FAALİYET TABANLI	
MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI .....	133
3.5.1. Faaliyetlerin ve Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi .....	134
3.5.2. Giderlerin Dağıtım Ölçüleri Aracılığıyla Faaliyet Merkezlerine	
Aktarılması .....	136
3.5.2.1. Personel Ücretlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması.....	137
3.5.2.2. Yiyecek ve İçecek Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine	
Aktarılması .....	139
3.5.2.3. Çamaşırhane Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması....	140
3.5.2.4. Mefruşat (Döşeme) Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine	
Aktarılması .....	141
3.5.2.5. Pazarlama Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması.....	143
3.5.2.6. Temizlik Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması.....	143
3.5.2.7. Bakım-Onarım Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması	145
3.5.2.8. Elektrik-Su-Yakıt Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine	
Aktarılması .....	146
3.5.2.9. Telefon Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması.....	150
3.5.2.10. Amortisman Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması ..	152
3.5.2.11. Kırtasiye Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması.....	154
3.5.2.12. Diğer Giderlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması .....	154
3.5.3. Geleneksel Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Faaliyet	
Maliyetlerinin, Maliyet Sürücülerinin ve Maliyet Yükleme Oranlarının	
Tespit Edilmesi.....	157
3.5.4. Geleneksel Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Faaliyet	
Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi.....	160
3.5.4.1. Odalar Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin	
Maliyet Öznelerine Yüklenmesi .....	161
3.5.4.2. Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet	
Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi.....	163
3.5.4.3. Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet	
Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi.....	163
3.5.5. Geleneksel Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Maliyet	
Öznelerinin Birim Maliyetlerinin Hesaplanması.....	164

3.6. X OTEL İŞLETMESİNDE SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI .....	165
3.6.1. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Faaliyet Merkezlerinin ve Maliyetlerinin Tespit Edilmesi .....	166
3.6.2. Faaliyet Merkezlerinin Birim Kapasite Maliyetlerinin Tespit Edilmesi .....	166
3.6.3. Faaliyet Merkezlerinin Maliyet Yükleme Oranlarının ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespit Edilmesi .....	168
3.6.3.1. Odalar Bölümü Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme Oranlarının ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespit Edilmesi...	168
3.6.3.2. Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme Oranlarının ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespit Edilmesi...	170
3.6.3.3. Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme Oranlarının ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespit Edilmesi....	173
3.6.4. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi .....	176
3.6.4.1. Odalar Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi .....	176
3.6.4.2. Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi.....	178
3.6.4.3. Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi.....	179
3.6.5. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Maliyet Öznelerinin Birim Maliyetlerinin Hesaplanması.....	179
3.7. Müşteri Maliyetleri Bakımından Her İki Yöntemin Karşılaştırılması .....	181
<b>SONUÇ ve ÖNERİLER.....</b>	<b>183</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>189</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>204</b>

## TABLOLAR LİSTESİ

<b>Tablo-1.1:</b> Muhasebe Bilgi Siteminde Bilgi Akış Modeli .....	10
<b>Tablo-1.2:</b> Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi ile Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi Arasındaki Temel Farklılıklar.....	15
<b>Tablo-1.3:</b> Geleneksel Yönetim Muhasebesi ile SMY'nin Karşılaştırılması.....	50
<b>Tablo-2.1:</b> FTM Yönteminde Faaliyet Düzeylerinde Oluşan Maliyetlerin Sınıflandırılması.....	74
<b>Tablo-2.2:</b> FTM Yönteminin Uygulanmasından Önce Belirlenecek Adımlar.....	80
<b>Tablo-2.3:</b> FTM Yöntemi ile Geleneksel Maliyet Muhasebesine Dayanan Hesaplama Sistemlerinin Yapısal Özellikleri Bakımından Karşılaştırılması.....	85
<b>Tablo-2.4:</b> FTM Yöntemi ile Geleneksel Maliyet Muhasebesine Dayanan Hesaplama Sistemine göre Hesaplanan Maliyetler .....	89
<b>Tablo-2.5:</b> Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulama Adımları.....	115
<b>Tablo-2.6:</b> FTM Yönteminde Maliyet-Faaliyet İlişkisi ve Maliyet Yükleme Oranları	117
<b>Tablo-2.7:</b> Geleneksel FTM Yöntemine Göre Müşteri Maliyetlerinin Hesaplanması...	117
<b>Tablo-2.8:</b> SDFTM Yöntemine Göre Birim Zamanlar ve Maliyet Yükleme Oranları ..	118
<b>Tablo-2.9:</b> SDFTM Yöntemine Göre Faaliyet ve Müşteri Maliyetleri Hesaplama Süreci .....	119
<b>Tablo-3.1:</b> Aylara Göre Müşteri Gruplarına Satılan Yatak Sayısı .....	131
<b>Tablo-3.2:</b> X Otel İşletmesinin Gider Kalemleri ve Tutarları.....	133
<b>Tablo-3.3:</b> X Otel İşletmesinde Belirlenen Faaliyetler ve Faaliyet Merkezleri .....	135
<b>Tablo-3.4:</b> Giderler ile Maliyet Sürücüleri.....	137
<b>Tablo-3.5:</b> Faaliyet Merkezlerine Ait Direkt ve Endirekt Personel Giderleri.....	138
<b>Tablo-3.6:</b> Faaliyet Merkezlerine Ait Çamaşırhane Giderleri .....	141
<b>Tablo-3.7:</b> Faaliyet Merkezlerine Ait Mefruşat Giderleri .....	143
<b>Tablo-3.8:</b> Faaliyet Merkezlerine Ait Temizlik Giderleri.....	145
<b>Tablo-3.9:</b> Faaliyet Merkezlerine Ait Bakım-Onarım Giderleri .....	146
<b>Tablo-3.10:</b> Faaliyet Merkezlerine Ait Elektrik Giderleri.....	148
<b>Tablo-3.11:</b> Faaliyet Merkezlerine Ait Su Giderleri.....	150
<b>Tablo-3.12:</b> Faaliyet Merkezlerine Ait Telefon Giderleri .....	152
<b>Tablo-3.13:</b> Faaliyet Merkezlerine Ait Amortisman Giderleri .....	153

<b>Tablo-3.14:</b> Faaliyet Merkezlerine Ait Kırtasiye Giderleri.....	154
<b>Tablo-3.15:</b> Faaliyet Merkezlerinde Toplanan Gider Kalemleri.....	155
<b>Tablo-3.16:</b> Otelin Genelini İlgilen Faaliyet Merkezinde Biriken Giderlerin, Diğer Faaliyet Merkezlerine Yüklenmesi .....	156
<b>Tablo-3.17:</b> Faaliyet Merkezlerinin Toplam Giderleri.....	157
<b>Tablo-3.18:</b> Faaliyet Maliyetlerinin ve Maliyet Yükleme Oranlarının Tespit Edilmesi	159
<b>Tablo-3.19:</b> Geleneksel FTM Yönteminde Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi .....	162
<b>Tablo-3.20:</b> Geleneksel FTM Yönteminde Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi .....	163
<b>Tablo-3.21:</b> Geleneksel FTM Yönteminde Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi .....	164
<b>Tablo-3.22:</b> Maliyet Öznelerinin Birim Maliyetleri.....	165
<b>Tablo-3.23:</b> SDFTM Yöntemine Göre Pratik Kapasite ile Birim Kapasite Maliyetinin Tespiti .....	167
<b>Tablo-3.24:</b> Odalar Bölümü Faaliyet Merkezinde Faaliyetlerin Yerine Getirilmesi için Gereken Süre ile Maliyet Yükleme Oranlarının Tespiti.....	169
<b>Tablo-3.25:</b> Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezinde Faaliyetlerin Yerine Getirilmesi için Gereken Süre ile Maliyet Yükleme Oranlarının Tespiti.....	172
<b>Tablo-3.26:</b> Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezinde Faaliyetlerin Yerine Getirilmesi için Gereken Süre ile Maliyet Yükleme Oranlarının Tespiti.....	175
<b>Tablo-3.27:</b> SDFTM Yönteminde Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi .....	177
<b>Tablo-3.28:</b> SDFTM Yönteminde Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi .....	178
<b>Tablo-3.29:</b> SDFTM Yönteminde Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi .....	179
<b>Tablo-3.30:</b> Maliyet Öznelerinin Birim Maliyetleri.....	180
<b>Tablo-3.31:</b> SDFTM Yöntemi ve Geleneksel FTM Yönteminde Müşteri Gruplarının Birim Maliyetleri .....	181
<b>Tablo-3.32:</b> SDFTM Yöntemi ve Geleneksel FTM Yönteminde Müşteri Gruplarının Toplam Maliyetleri .....	181

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil-1.1:</b> Muhasebe Bilgi Sisteminin Unsurları .....	8
<b>Şekil-1.2:</b> Maliyet Muhasebesinin Muhasebe Bilgi Sistemi İçerisindeki Yeri.....	17
<b>Şekil-1.3:</b> Maliyet Hesaplama Sistemleri .....	23
<b>Şekil-2.1:</b> FTM Yönteminin Mantıksal Modeli.....	62
<b>Şekil-2.2:</b> FTM ile İlgili Temel Kavramların Görünümü ve İşleyişleri .....	69
<b>Şekil-2.3:</b> FTM Yönteminin İki Aşamalı Dağıtım Süreci .....	70
<b>Şekil-2.4:</b> Faaliyetlerin Çeşitli Düzeylerde Gruplandırılması .....	76
<b>Şekil-2.5:</b> FTM Yönteminde Maliyetlerin, Kaynaklardan Faaliyetlere ve Mamullere Akışı .....	77
<b>Şekil-2.6:</b> FTM Yönteminin Uygulanabilmesi için Gerekli Olan Unsurlar .....	81
<b>Şekil-2.7:</b> FTM Yöntemi ile Geleneksel Maliyet Muhasebesine Dayanan Hesaplama Sistemlerinin Maliyetlerin Dağıtımını Bakımından Karşılaştırılması .....	84
<b>Şekil-2.8:</b> Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İşleyişi .....	113
<b>Şekil-3.1:</b> X Otel İşletmesinin Örgüt Şeması .....	129



## **KISALTMALAR LİSTESİ**

MBS: Muhasebe Bilgi Sistemi

FMBS: Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi

YMBS: Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi

MY: Maliyet Yönetimi

MYS: Maliyet Yönetim Sistemi

SMY: Stratejik Maliyet Yönetimi

FTM: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

SDFTM: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

## GİRİŞ

Günümüzde küreselleşme ve teknolojik gelişmeler sonucunda, ulusal ve uluslararası piyasalarda rekabet önemli bir unsur haline gelmiştir. Bunun sonucunda, tüm sektörlerde olduğu gibi, turizm sektörü ve işletmelerinde rekabet yoğun bir biçimde yaşanmaktadır. Yine, otel, motel ve benzeri konaklama işletmelerinin kendilerine ait önemli sorunları bulunmaktadır. Konaklama işletmelerinin malî performansını doğrudan etkileyen bu sorunlar arasında büyük başlangıç sermayesi ve sermaye arttırımı gereği; düşük bir verimliliğin söz konusu olması; her bir TL başına isabet eden verimliliğin (kârlılığın) düşük olması; etkin bir yönetim bilgi sisteminin mevcut olmaması ve personel dönüş hızının yüksek olması sayılabilir.

Turizm sektörü, her geçen gün büyük gelişme göstererek. XXI. yüzyılın en büyük sektörü olma konusunda önemli bir aşama kaydetmiştir. Dünya turizm örgütüne göre, 2010 ile 2020 yılları arasında dünya nüfusunun yaklaşık %20'sinin turizm faaliyetlerine katılacağı ve turizm gelirlerinin de, iki trilyon dolar olacağı öngörülmektedir. 2010 yılı temel alındığında, dünyadaki turizm ülkelerine gelen yabancı turist sayıları ile turizm gelirleri bakımından ilk 10'a giren ülkelerin sıralaması şu şekildedir.

<b>DÜNYADA TURİZM 2010</b> (Gelen Yabancı Turist Sayıları)		
		<b>Milyon</b>
<b>1</b>	FRANSA	74,2
<b>2</b>	A. B.D	54,9
<b>3</b>	İSPANYA	52,2
<b>4</b>	ÇİN	50,9
<b>5</b>	İTALYA	43,2
<b>6</b>	İNGİLTERE	28,0
<b>7</b>	<b>TÜRKİYE</b>	<b>25,5</b>
<b>8</b>	ALMANYA	24,9
<b>9</b>	MALEZYA	22,1
<b>10</b>	MEKSIKA	21,5

<b>DÜNYADA TURİZM GELİRİ</b>		
		<b>Milyar \$</b>
<b>1</b>	A. B.D	94,2
<b>2</b>	İSPANYA	53,2
<b>3</b>	FRANSA	48,7
<b>4</b>	İTALYA	40,2
<b>5</b>	ÇİN	39,7
<b>6</b>	ALMANYA	34,7
<b>7</b>	İNGİLTERE	30,1
<b>8</b>	AVUSTRALYA	25,6
<b>9</b>	<b>TÜRKİYE</b>	<b>21,3</b>
<b>10</b>	AVUSTURYA	20,8

**Kaynak: www.kultur.gov.tr.**

Yukarıdaki tablolardan da görüldüğü gibi, Türkiye en çok turist gelen ülkeler sıralamasında yedinci, kazanılan turizm gelirleri bakımından ise, dokuzuncu sırada yer almaktadır. Başka bir deyişle, Türkiye, dünya ülkeleri arasında fiyat yönünden uygun bir turizm merkezi konumundadır. Bu nedenle, gelen turist sayısı oldukça yüksektir.

Ülkemizin turizm konusunda büyük bir potansiyele sahip olması, otel ve yatak sayılarının artmasına neden olmuştur. 1999 ile 2010 yılları arasında ülkemizdeki yatak sayısı ortalama %67 artmıştır. Bu oran, ülkemizde turizm endüstrisine büyük yatırımların yapıldığı anlamına gelmektedir. 1999 ve 2010 yılları arasında ülkemizdeki yatak sayıları aşağıdaki gibidir:

<b>TÜRKİYE'DEKİ YATAK SAYILARI</b>	
<b>YILLAR</b>	<b>YATAK SAYILARI</b>
1999	310.000
2000	313.000
2001	315.000
2002	380.000
2003	400.000
2004	410.000
2005	423.000
2006	480.000
2007	500.000
2008	510.000
2009	525.000
2010	580.000

**Kaynak: [www.invest.gov.tr](http://www.invest.gov.tr).**

Son yıllarda Türkiye'de yatak kapasitesini önemli ölçüde arttıran önemli turizm merkezlerinden birisi, Muğla İli'dir. Muğla ili, toplam turizm gelirleri bakımından ülke ekonomisine önemli katkı sağlamaktadır. 2011 yılında bu ilimiz, 3.092.881 turiste ev sahipliği yapmıştır ([www.mugla.gov.tr](http://www.mugla.gov.tr)). Muğla iline olan bu talep, turistik tesis sayısının artmasına yol açmış ve tesisler arasında rekabeti de beraberinde getirmiştir.

İşletmeler, bu yoğun rekabet ortamında kâr sağlayabilmek için, çevresinde meydana gelen çeşitli değişimleri, riskleri ve belirsizlikleri göz önünde bulundurmalı ve kendisini bu değişimlere uygun bir biçimde stratejik olarak yenilemelidir. Bu yönde

izlenecek stratejilerden en önemlisi, giderlerin düşürülmesine yönelik, maliyet yönetim politikasıdır.

Yönetim muhasebesi, artan rekabet koşullarında muhasebenin işlevini sadece tutulan bilgilerin ilgili kişilere sunulması görevinin dışına çıkarmış, işletmeyle ilgili geleceğe yönelik plân ve stratejilerin oluşturulması ve ortaya çıkabilecek gereksinmelerin önceden belirlenmesine olanak tanıyacak önemli bir araç konumuna getirmiştir. Muhasebe işlevi içerisinde yer alan maliyet muhasebesi ve geleneksel maliyet muhasebesine dayanan muhasebesi yöntemleri, yoğun rekabet ortamında yönetimin gereksinim duyduğu bilgileri sağlamada yetersizdir. Bu nedenle, küresel rekabet ortamında işletmelerin başarısını daha sağlıklı ölçmeyi olanak tanıyan, daha kesin, daha doğru ve daha güvenilir bilgiler üreten bir yönetim muhasebesi yaklaşımı ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşım, işletmelerin geleceğe yönelik stratejilerin gerçekleştirilmesine yardımcı olan stratejik maliyet yönetimi yaklaşımıdır.

Stratejik maliyet yönetimi, işletmelerin belirlemiş olduğu stratejik unsurların çok daha ön plânda, kesin, açık ve biçimsel olduğu maliyet analizlerine dayanır. Stratejik maliyet yönetimine göre, maliyet verileri, sürekli ve güçlü olan rekabet ortamında avantaj sağlamaya yönelik stratejiler geliştirmek için kullanılır. Günümüzde mamul ve hizmet üretimi yapan birçok işletmede stratejik maliyet yönetimi uygulanmaktadır. Stratejik maliyet yönetiminde beş temel yöntem kullanılmakta olup, işletmeler kendi maliyet yapılarına uygun olarak bunlardan birisini kullanmaktadır. Bu yöntemlerden birisi, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemidir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi; bir işletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet nesnelere, maliyet taşıyıcıları ve faaliyet başarı ölçüleri hakkında finansal ve finansal olmayan verileri elde eden ve bunları işleyerek bilgi haline dönüştüren bir bilgi yöntemidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, mamul, hizmet veya faaliyetlerin maliyetlerini doğru bir biçimde hesaplayabilen bir maliyet yöntemi olmasının ötesinde toplam kalite yönetimi için gerekli olan alt yapının kurulmasına da hizmet eden bir sistemdir. Ayrıca, bu yöntem, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinin aksine endirekt maliyetlerin, maliyet öznelerine daha sağlıklı dağıtılmasına yardım eden yararlı bir stratejik maliyet yönetim aracıdır. Ancak, yöntemin çok sayıda faaliyetin olması durumunda doğru sonuç vermemesi, maliyet sürücülerinin bireyler tarafından belirlenmesi sonucu özneliğin ortaya çıkması ve

işletmede çalışılmayan veya atıl geçen sürelerin raporlanamaması nedeniyle birçok yönden eleştirilmiştir. Bu eleştirilere belirli açılardan çözüm getirmek amacıyla sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir.

Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, kolay kurulup güncellenebilen, daha gerçekçi maliyet ve kârlılık bilgileri sunan, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin geliştirilmiş şeklidir. Bu yöntem gereksinim duyulan bilgi miktarını azaltmış ve mevcut kapasitenin birim maliyeti ile bir faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli zamanın hesaplanmasını gerekli kılmıştır. Ayrıca, bu yöntemde atıl kapasite maliyetleri ayrıştırılarak, müşteri-mamul-sipariş bazında kârlılık hesaplanabilmektedir.

Bu çalışmada ulaşılmak istenen amaç, örnek seçilen X otel işletmesinin katlandığı maliyetlerin, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemiyle hesaplanmasının geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre, doğuracağı farklılıkları analiz ederek belirlemektir. Bu amaç doğrultusunda gerçekleştirilecek araştırmada, cevabı aranan sorular şunlardır:

- i. X otel işletmesinde sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanıp uygulanmadığı ve uygulanan yöntemin tespiti,
- ii. X otel işletmesinde sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanması durumunda, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre uygulama sonuçlarında farklılık yaratıp yaratmayacağı,
- iii. Farklılık varsa, nedenlerinin neler olduğu,
- iv. Etkili bir maliyet yönetimi için, otel işletmesinde hangi yöntemin daha uygun olduğudur.

Belirtilen araştırma sorularının cevaplanmasıyla birlikte, SDFTM yönteminin örnek otel işletmesinde uygulanmasının uygun olup olmayacağı belirlenerek, uygulanması durumunda, analiz sonuçlarını nasıl etkilediği daha iyi anlaşılacaktır.

Çalışmanın teorik kısmı, yerli ve yabancı kaynaklardan yararlanarak hazırlanmıştır. Çalışmanın konusuna ilişkin olarak, kütüphanelerden ve veri tabanlarından literatür taraması yapılarak gerekli kitap ve makaleler temin edilmiştir. Çalışmada örnek olay yöntemi uygulanmıştır. Örnek olay yöntemi, maliyet ve yönetim muhasebesi çalışmalarında bir çeşit alan temeline dayalı özel bir durumun veya örneğin sistematik araştırmasını yapan yöntem olarak açıklanır. Bu nedenden dolayı, örnek olay

yöntemi maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarında sıkça kullanılmaktadır. Böylece, örnek olay yöntemi kullanılarak, maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemleri tanımlanabilmekte ve bunların nasıl kullanıldıkları açıklanabilmektedir. Bu çalışmada örnek olay yönteminin seçilmesinin bir başka nedeni ise, yöntemin çalışmanın amacıyla uyumlu olmasıdır. Ayrıca, bu yöntem sayesinde çalışmanın yapıldığı işletmede konuyu uygulayabilme ve olayları gözlemleyebilme olanağı bulunmaktadır.

Çalışma, giriş ve sonuç bölümleri hariç, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, muhasebe bilgi sistemi içerisinde maliyet muhasebesi ve maliyet muhasebesinden stratejik maliyet yönetimine dönüşüm süreci açıklanmıştır. Bu amaçla, ilk önce muhasebe bilgi sistemi ve maliyet muhasebesi kavramları incelenmiş, daha sonra maliyet yönetimi ve stratejik maliyet yönetimi incelenerek bu kavramlarla ilgili genel bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminden, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine geçiş incelenmiştir. Bu amaçla, her iki yöntemin ortaya çıkışı ve gelişimi açıklanmış ve temel kavramlara değinilmiştir. Ayrıca, her iki yöntemin tanımları, amaçları, uygulama biçimleri, üstün ve zayıf yönleri çeşitli sektörlerdeki uygulama örnekleriyle değerlendirilmiştir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise, uygulamanın yapıldığı otel işletmesinde maliyet bilgileri esas alınarak ilk önce faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine, daha sonra sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre müşteri birim maliyetleri hesaplanarak her iki yöntem arasındaki farklar ortaya konulmuştur. Çalışma, sonuç ve öneriler bölümüyle tamamlanmıştır.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ İÇERİSİNDE MALİYET MUHASEBESİ ve MALİYET MUHASEBESİNDEN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNE DÖNÜŞÜM SÜRECİ**

#### **1.1. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ ve MALİYET MUHASEBESİ**

1960'lı yıllarda iş hayatında bilgisayarın kullanılmaya başlanmasından itibaren bilgilerin toplanmasında, raporlanmasında, kontrolünde ve ortaya çıkabilecek her türlü sorunun çözümünde, bilgi sistemine gereksinim duyulmuştur (Hyvönen, 2003: 155). Bilgi sistemi, işletmelerin her türlü bilgi ve karar destekleme sürecinde yapacakları tüm faaliyetlerin, koordinasyon ve kontrolünü sağlayan bilgisayar temelli bir sistemdir (Nicolaou, 2000: 91).

Bilgi sistemi, iki temel alt sistemden oluşmaktadır. Bunlar; muhasebe bilgi sistemi ve yönetim bilgi sistemidir (Hall, 2008: 7). Yönetim bilgi sistemi (YBS), sorun çözmede ve karar almada ihtiyaç duyulan bilgileri sağlamak ya da üretmek amacıyla geliştirilen ve işletmenin üretim, pazarlama, finansman ve insan kaynakları gibi alt sistemlerini de içene alan bir bütündür (Çetiner, 2008: 24). Muhasebe bilgi sistemi ise, gerek işletme içi gerekse işletme dışı bilgi kullanıcıları için, bilgi üreten bir sistem olup, finansal (genel) muhasebe sistemi, maliyet muhasebe sistemi ve yönetim muhasebesi sistemi gibi alt sistemlerden oluşmaktadır.

Çalışmanın bu kısmında Muhasebe Bilgi Sistemi (MBS)'nin tanımı ve unsurları, MBS'nin önemi ve temel ilkeleri, MBS'nin alt sistemleri, MBS içerisinde maliyet muhasebesinin yeri ve önemi; bunlara ait hesaplama sistemleri ve bu sistemlerinin uygulanmasına yönelik eleştiriler incelenecektir.

##### **1.1.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Tanımı ve Unsurları**

Muhasebe bilgi sisteminin tanımı ve unsurları, alt başlıklar halinde aşağıdaki gibi açıklanabilir:

### 1.1.1.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Tanımı

Rekabetin son derece yoğun yaşandığı günümüz iş yaşamında işletmeler, öne çıkabilmek ve yaşamlarını sürdürebilmek için sahip oldukları kaynakları en etkin biçimde kullanma çabası içindedir. Bu kaynaklardan en önemlisini, stratejik bir rekabet aracı olan bilgi oluşturmaktadır (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 161). Bilgi, karar almak amacıyla yararlı bir biçimde değiştirilen ve birleştirilen veri anlamına gelmektedir (Sayılır ve Dirlik, 2009: 8). İşletmeler, bilgiyi kullanırken son derece karmaşık ve kapsamlı sorunlarla karşı karşıya kalmaktadır. Bu nedenle, bilgiyi oluşturan veriler arasında ilişki kuran ve çok yönlü düşünmeyi gerektiren sistem yaklaşımının, göz önüne alınması gerekmektedir. Ayrıca, bilgi sistemini ve bunun alt bir sistemi olan MBS'ni kavramsal boyutta açıklayabilmek için, sistem kavramının bilinmesi gerekmektedir.

Sistem, en yalın anlamıyla, birbirine bağımlı en az iki parça veya alt sistemden oluşan; çalışma ve özellikleri itibariyle, belirli bir sınırı olan ve diğer sistemlerden ayırt edilen örgütlenmiş ve bölünmez bir bütündür (Eren, 1998: 43 ; Sezgin, 1991: 7). Sistem içerisinde yer alan verilerin belirli bir amaç doğrultusunda toplanması, depolanması ve işlenmesini sağlayan alt sisteme, bilgi sistemi adı verilir ([www.bilisim2013.org/index/article/bilgi\\_toplumu.htm](http://www.bilisim2013.org/index/article/bilgi_toplumu.htm)).

Bilgi sistemi, işletmenin gereksinim duyduğu bilgileri sağlayan ve birbirine bağlı birçok alt sistemden oluşan bir bütündür. Bu alt sistemler, işletmenin temel fonksiyonlarını oluşturan yönetim, üretim, pazarlama, finans, muhasebe ve insan kaynaklarıdır.

Rekabetçi olabilmenin oldukça zor olduğu günümüzde, geleceğe yönelik stratejilerin belirlenmesi ve doğru kararların alınmasına ait verilerin oluşturulmasına olanak veren MBS, bilgi sisteminin en önemli alt sistemlerinden birisini oluşturmaktadır (Dinçer ve Dinçer, 2005: 353-354).

MBS, işletmenin varlıkları, sermayesi ve borçları üzerinde malî nitelikteki işlemlere ait verileri toplayan, toplanan verileri işleyerek bilgiye dönüştüren ve ortaya çıkan bilgileri raporlayan bir bilgi sistemidir (Sürmeli vd., 2007: 43). Başka bir deyişle MBS, kullanıcılara sunacağı bilgiyi meydana getirirken, veri toplama, kayıt etme, özetleme, analiz etme ve bilgi yönetimi tekniklerini kullanan birbirleriyle ilişkili elle veya bilgisayar ortamında elde edilen bilgiler bütünüdür (Minars, 2003: 1).



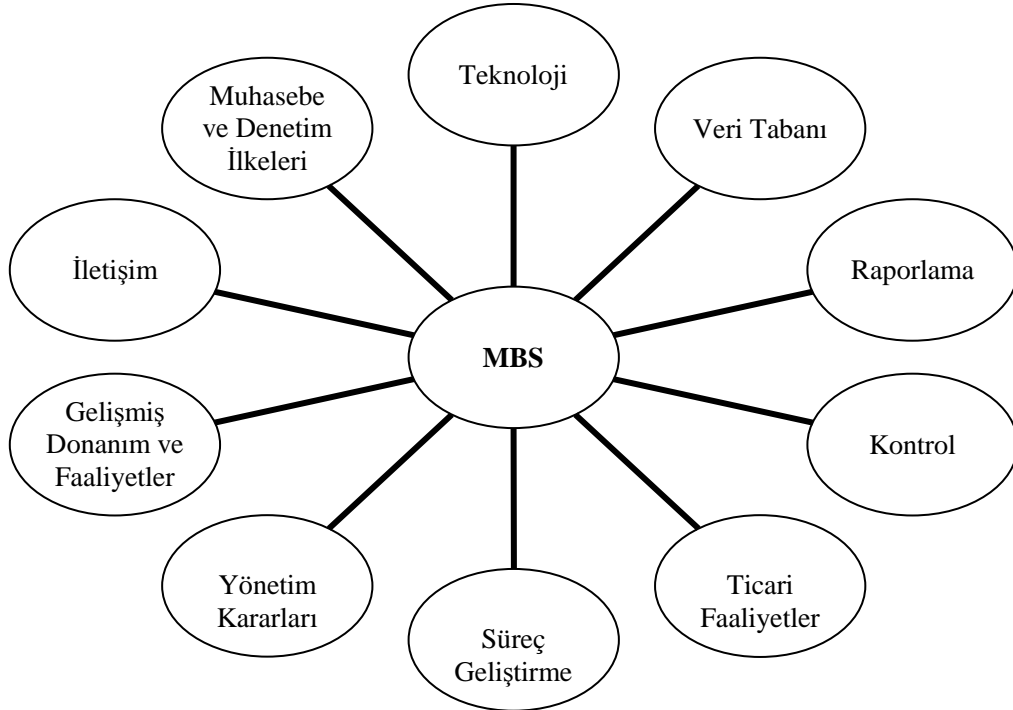
İşletmeler, MBS sayesinde muhasebeyle ilgili birçok konuda bilgi elde ederek gelecekle ilgili stratejik kararlar alabilmekte ve ileride meydana gelebilecek riskleri bu bilgilerden yola çıkarak kontrol altında tutabilmektedir. Ayrıca, MBS'nin dışa dönük olma özelliğinden dolayı da işletme dışındaki kişilerde muhasebe bilgilerinden yararlanabilmektedirler (Dinç ve Varıcı, 2008: 70).

### 1.1.1.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Unsurları

İşletmede etkili bir muhasebe bilgi sisteminin oluşturulması için bu sistemin unsurlarının iyi bir şekilde bilinmesi ve işletme içerisinde uygulanması gerekmektedir. Bu unsurları şu şekilde sıralayabiliriz: Teknoloji, veri tabanı, raporlama, kontrol, ticari faaliyetler, süreç geliştirme, yönetim kararları, gelişmiş donanım ve faaliyetler, iletişim ve muhasebe ve denetim ilkeleridir.

MBS'nin yukarıda belirtilen temel unsurları, toplu bir biçimde Şekil-1.1'de gösterilmiştir.

**Şekil-1.1:** Muhasebe Bilgi Sisteminin Unsurları



**Kaynak:** Gelinas ve Dull, 2008: s. 8.

MBS'ni oluşturan bu unsurları, bir sistem yaklaşımı içerisinde değerlendirmek gerekmektedir. Çünkü, bu unsurlar bir bütünün parçası olup, birbirleriyle sürekli etkileşim halindedir.

### **1.1.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Önemi ve Temel İlkeleri**

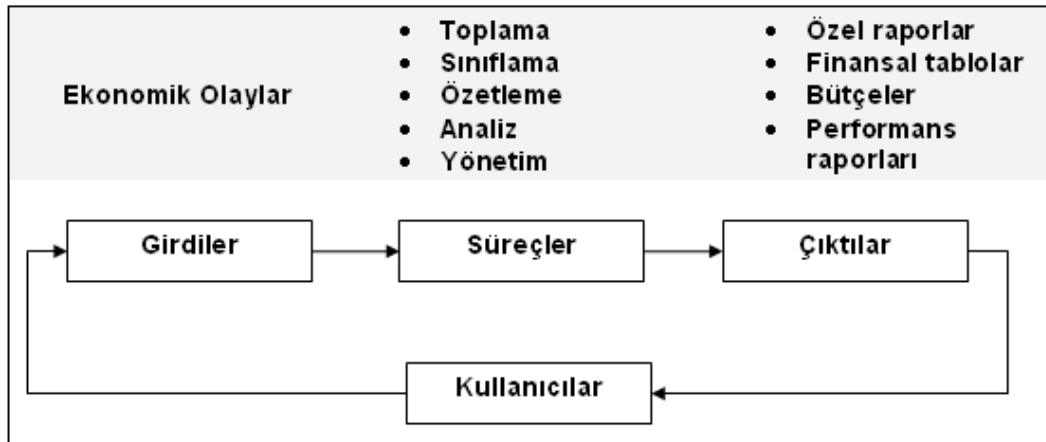
MBS'nin önemini ve temel ilkeleri, alt başlıklar halinde aşağıdaki gibi açıklanabilir.

#### **1.1.2.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Önemi**

İşletme faaliyetlerinin tanımlanmasında ve etkili bir işletme yönetiminin oluşturulmasında muhasebeden yararlanılmaktadır. Muhasebe bu özelliğinden dolayı, işletmenin dili olarak ifade edilmektedir (Ulu, 1993: 6). Muhasebe, ilgili grupların bilgi gereksinimlerini karşılayabildiği ölçüde başarılı ve faydalı olabilecek bir sistemdir (Demir, 2005: 147). Bu nedenle, muhasebe bir bilgi sistemi olarak düşünüldüğünde, işletmelerin klâsik görüntülerini modern yöntemlerle daha çabuk ve kolay bir şekilde adeta bilginin ayrıntılarına inilerek daha fazla bilgi, verim ve işletme faaliyet sonuçlarının daha sağlıklı olmasını sağlamaktadır (Gökdeniz, 2005: 86).

MBS'nin birçok önemini şu şekilde özetlemek mümkündür: İşletmenin sahip olduğu varlıklar üzerinde yönetim sorumluluğunu yerine getirmek, geleceğe yönelik işletme faaliyetlerini plânlanmak, işletmenin faaliyet kontrolünü gerçekleştirmek ve işletme yönetimi için gerekli olan temel bilgi üretimini yapmaktır (Özdoğan, 2010: 40).

MBS, açık bir sistem olarak etkili bilgi akışını gerçekleştirmesi bakımından da belli bir öneme sahiptir. Çünkü, bu bilgi akışında işletmenin dış çevreden elde ettiği girdiler, muhasebenin temel fonksiyonları yardımıyla belirli bir süreçten geçirilerek, kullanıcılara çeşitli rapor ve belgelerle çıktı olarak sunulmaktadır. Böylece, muhasebenin temel amacı olan bilgi verme işlemi gerçekleşmiş olacaktır. MBS'nin bu bilgi akış modeli Tablo-1.1'de gösterilmiştir.

**Tablo-1.1:** Muhasebe Bilgi Siteminde Bilgi Akış Modeli

**Kaynak:** Hansen vd., 2007: s. 5.

### 1.1.2.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Temel İlkeleri

İşletmelerde, bilgi kullanıcılarına plânlama, kontrol ve işletmenin faaliyetlerini sürdürmede ihtiyaç duyacakları bilgileri sağlayan bir veri işleme süreci olan MBS'nin ilkeleri, amaca hizmet edecek bir yapının oluşturulmasında en önemli etkindir. Bu nedenle, ekonomik ve etkin bir MBS ancak bir takım ilkelere uyularak oluşturulabilir. MBS'nin başarılı olmasında etkili olabilecek ilkeler şunlardır (Bekçi ve Alkan, 2009: 3-4):

- **Uygun Maliyet İlkesi:** Bu ilkenin ölçüsü, sistem için harcanan para ile sistemin işletmeye sağlayacağı ölçülebilir yararın karşılaştırılmasına bağlıdır. Yani, sistemden sağlanan ve ölçülebilen yararların sistem maliyetini karşıladığı veya geçtiği durumlarda sistem için harcanan maliyetin uygunluğundan söz etmek mümkündür.
- **Raporlama İlkesi:** MBS, içe ve dışa yönelik olarak etkin bir raporlama düzeni sağlayacak şekilde geliştirilmelidir. Çünkü, sistemin çıktısını finansal raporlar oluşturmaktadır.
- **İnsan Etkeni İlkesi:** MBS'nin etkinliği, insan etkenine bağlıdır. Buna göre sistem, insan etkeni dikkate alınarak geliştirilmelidir. Etkin bir MBS, ancak belirli temellere dayalı sağlam bir sosyal yapı ve bu sosyal yapıyı oluşturan kişilerin sistemi benimsemeleriyle mümkündür.

- **Örgüt Yapısı İlkesi:** MBS, belirli ve açıkça tanımlanmış bir örgüt yapısı içinde işlev görecektir şekilde geliştirilmelidir. Etkin bir MBS, sistem öğelerinin ve bunlar arasındaki ilişkilerin iyi tanımlanması ile sağlanacaktır.
- **Esnek Olma İlkesi:** İşletme dinamik ve açık bir sistemdir. İşletme dinamik bir sistem olmasından dolayı sürekli gelişme içindedir. Açık bir sistem olarak da iç ve dış koşullardan sürekli etkilenir. İşletmenin iç ve dış gelişme ve yeniliklere uyum sağlaması ancak esnek bir sistem olması ile mümkündür. Esnek bir sistem ise, yenilikler ve gelişmeler karşısında yeni baştan düzenleme gerektirmeksizin gelişmelere ve yeniliklere yalnızca bir takım eklerle cevap verebilen bir sistemdir.
- **Açık ve Anlaşılabilir Olma İlkesi:** MBS, sistem içindeki eylemlerin kolaylıkla izlenebilmesi için, açık ve anlaşılabilir bir şekilde geliştirilmesi gerekir. Sistemin açık ve anlaşılabilir olması, sistemin çalışmasından ve etkinliğinden sorumlu olan kişilerin sistemi daha kolay ve çabuk öğrenmelerini sağlar. Bu da kişilerin sistemi daha kolay ve rahat izleyebilmelerini sağlar.
- **Veri Biriktirme ve Süreçleme İlkesi:** MBS, zamanlı, anlamlı ve ilgili yönetsel bilgi sağlayacak şekilde olmalıdır. Bu ilke, veri veya bilgilerin sistem içindeki “Girdi-Süreçleme-Çıktı-Kullanıcı” şeklindeki akışlarıyla ilgilidir. Bu ilkenin sağlanması ancak verilerin sistemdeki ilk kayıtlarına bağlıdır. Bu bakımdan ilk kaydın doğruluk ve ayrıntılık derecesi çok önemlidir. İlk kaydın gerekli ayrıntıda olması daha sonra sistemden çok amaçlı bilgilerin alınmasına imkân sağlar.

### **1.1.3. Muhasebe Bilgi Sisteminin Alt Sistemleri, Maliyet Muhasebesinin Muhasebe Bilgi Sistemi İçerisindeki Yeri ve Önemi**

Bir ölçme, değerlendirme ve iletişim aracı niteliği taşıyan muhasebe:

- İşletme için finansal sonuçlar doğuran olay ve işlemlere ait verileri parasal tutarlar ve gereğinde diğer sayısal veriler halinde toplayan,
- Bu verileri, işletme ile ilgisi olan belli başlı kişilerin gereksinim ve amaçlarını göz önünde bulundurarak “ kayıt, sınıflandırma ve analiz” yoluyla işleyen,

- Elde ettiği sonuçları çoğunluğu dönemsel olarak düzenlenen özetleyici “raporlar” halinde ilgililere sunan sistematik bir bilgi sağlama düzeni olarak tanımlanabilir.

Bu tanımından da anlaşılacağı üzere, muhasebenin amacı ve görevi, işletmeyle ilgisi bulunan belli başlı kişi ve kurumlara sayısal bilgi sağlamaktır (Büyükmirza, 2003: 27). Belirtilen kişi ve kuruluşlardan kasıt işletme dışındaki kişi ve kuruluşlar ile işletme içindeki yöneticilerdir.

Muhasebenin bilgi sağlamak durumunda olduğu kişi ve kuruluşlara gereksinim duydukları bilgileri, MBS sunmaktadır. Ancak, aynı anda bu gruplara bilginin sunulması durumunda bir takım farklılıklar oluşacaktır. Bu farklılıkların önlenmesi için MBS'nin alt sistemlerine ihtiyaç duyulmaktadır. MBS, iki temel alt sisteme ayrılmaktadır. Bunlar, finansal (genel) muhasebe bilgi sistemi ve yönetim muhasebe bilgi sistemidir (Murthy ve Wiggins, 1999: 3).

#### **1.1.3.1. Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi**

Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi (FMBS), MBS'nin esas olarak işletme dışına yönelik alt sistemini oluşturmaktadır. FMBS, işletmenin sahip olduğu varlıkların hangi kaynaklardan sağlandığını ve bunların nerelerde kullanıldığını hesaplar aracılığı ile belirleyen, gelir ve giderleri karşılaştırarak faaliyet sonucunu ortaya koyan MBS'nin alt sistemidir (Çetiner, 2006: 9).

FMBS'nin temel amacı, işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına gereksinim duydukları bilgileri, çeşitli finansal tablolar aracılığıyla temin etmektir. İşletme dışındaki bu bilgi kullanıcılarını ortaklar, yatırımcılar, kredi verenler, devlet kurumları ve benzeri kişi ve kurumlar oluşturmaktadır (Hansen ve diğerleri, 2007: 4).

FMBS, işletmenin temel işlevleri içerisinde yer alan tedarik ve satış işlevlerinin fiziki ve parasal hareketlerini belirli bir sistem çerçevesinde kaydeder, faaliyetin sonucunu finansal tablolarla ortaya koyar. FMBS ile bir yandan işletmenin tüm değer artışları ve azalışları diğer yandan varlık ve sermaye yapısındaki değişimleri saptanmış olur. Ayrıca, FMBS işletmenin kuruluşundan itibaren geçmiş faaliyet dönemlerini içeren bilgilerin belgelendirilmesini de sağlar (Karcıoğlu, 2000: 14).

Yukarıda belirtilen hususlar göz önünde tutulduğunda, FMBS'nin işletmenin malî yapısını gösterdiği anlaşılmaktadır. Bu nedenle, işletmenin kaynaklarını nereden

sağladığı ve bunları nerelere yatırdığı finansal muhasebe hesapları üzerinden izlenir. Bu veriler çeşitli analiz yöntemleri ile analiz edilerek; işletmenin çalışma durumu, mali yapısı ve kârlılık durumu değerlendirilir. Bu değerlendirmeler işletme hakkında alınacak kararlara veya önlemlere ışık tutar (Sevilengül, 1998: 20). Bu bağlamda FMBS'nin işletme için bu derece önemli olması, ülke içerisinde uygulanan yasalara ve muhasebe ilkelerine bağlı olmasını gerekli kılar.

### **1.1.3.2. Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi**

Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi (YMBS), FMBS'nin aksine MBS'nin içe yönelik alt sistemini oluşturmaktadır. YMBS, işletme yöneticilerine işletme yönetiminde alacakları kararlara ilişkin olarak, plânlama faaliyetlerinden başlayarak yürütme ve kontrol işleri için gereksinim duydukları bilgi ve raporları hazırlayan, yorumlayan, iş programı ve yıllık bütçe gibi kontrol teknikleri ile kontrol işlemlerini en gerçekçi biçimde yapılmasına olanak sağlayan bir MBS'dir (Altuğ, 1996: 12).

Başka bir deyişle, YMBS raporlar hazırlayarak faaliyet detaylarının görünürlüğünü sağlar ve bu detayların kullanıldığı alanlarda performansı arttırarak kontrolü kolaylaştıran bir örgütsel denetim mekanizmasını oluşturur (Chia, 1995: 812). YMBS'nin işleyişi, verilerin toplanması, işlenmesi, analizi ve bilgilerin yönetime iletilmesi gibi faaliyetleri içerir. Yani, bu bilgi sistemi ham bilgilerin toplanması ile başlayıp, ihtiyaca uygun bilgilerin üretilip sunulmasına kadar işletme yöneticilerini hedef alan muhasebe faaliyetlerini içerir (Karcıoğlu, 2000: 16). Özetle, YMBS bir yönetim aracı olarak ifade edilmektedir (Fay ve diğerleri, 1985: 44).

YMBS üç temel amaca yönelik bilgi üretir. Bunlar (Hansen ve diğerleri, 2007: 5):

- Plânlama kararlarına yönelik bilgiler,
- Kontrol kararlarına yönelik bilgiler ve
- Özel yönetim kararlarına ilişkin bilgilerdir.

Birinci ve ikinci amaca yönelik bilgiler yöneticilere, neyin, ne zaman, ne için yapılacağı ve yapılmakta olan işlemlerin ne derece iyi gittiğini takip etme konusunda yardımcı olurlar. Üçüncü amaca yönelik bilgiler ise, birçok yönetim kararı için kritik öneme sahip girdilerdir. Örneğin, makine ve donanım kararları, kârlılık analizleri gibi.

Sonuç olarak YMBS tarafından üretilen bu bilgiler, gerek işletmenin mevcut durumuna ilişkin kararların alınmasında gerekse geleceğe yönelik hedeflerin belirlenmesinde yöneticiler tarafından kullanılmaktadır (Fay ve diğerleri, 1985: 222). Ayrıca, YMBS işletme yöneticileri ve çalışanların gereksinim duyduğu raporları hazırlayarak, işletmenin günlük faaliyet kontrolü ve sürekliliğinin sağlanabilmesi için gerekli olan bilgilerin ilgili bölümlere iletilmesi görevini yerine getirir (Gümüş, 2007: 9).

### **1.1.3.3. Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi ile Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi Arasındaki İlişkiler ve Farklılıklar**

FMBS ve YMBS, MBS'nin iki önemli alt sistemi olarak MBS'nin gereksinim duyduğu bilgileri üretmektedir. Öte yandan, her iki sistemden elde edilen bilgiler bütünleştirilerek stratejik plânların yapılabilmesi için gerekli olan bilgiler üretilmektedir. Bu anlamda, FMBS ve YMBS'den elde edilen bilgilerle MBS'nin daha etkin ve verimli bir biçimde çalışabilmesi sağlanmaktadır (Gümüş, 2007: 6).

MBS içerisinde FMBS çalışmalarının büyük bir kısmı YMBS'nde yapılan çalışmaları da kapsamaktadır. Bu nedenle, hem işletmeyle ilgili üçüncü kişilere, hem de işletme içerisindeki yöneticilere gerekli bilgileri sağlayabilecek tek bir muhasebe sistemi kurularak, aynı işlemleri iki kez yapmaktan kurtulmak olanaklıdır (Büyükmirza, 2003: 35). Bu sisteme, bütünleşik muhasebe sistemi denir.

Bütünleşik sistemler, maliyet yönetimi ve performans ölçüm sistemlerinin finansal amaçlı raporlama sistemi ile bütünleştirilmiş şekli olarak tanımlanabilir. Bu sistemde tek bir veri tabanı kullanılmakta olup, sistem işletmenin sipariş, satın alma, üretim plânlama, stok, satış, insan kaynakları plânlaması, muhasebe gibi tüm faaliyetlerini organize eder. Bu bütünleştirilmiş sistem yardımıyla sisteme aktarılan herhangi bir veri ilgili tüm birimlere anında iletilmekte ve gereğinin yapılması sağlanmaktadır.

Bütünleşik sistemler, veri tabanlarının doğru bir şekilde yapılandırılması halinde alınan bir siparişin ardından satın alma, üretim plânlama, stok seviyelerinin gözden geçirilmesi gibi faaliyetleri güncelleştirir ve bu faaliyetlerle ilgili finansal ve yönetsel bilgileri derler. Bütünleşik sistem, çalışanlara kendi sorumluluk alanıyla ilgili faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sonuçlarını görme olanağı sağladığı için kontrol faaliyeti

gecilmeksizin yerine getirilir ve çalışanlar faaliyet sonuçlarını gören pasif izleyiciler olmaktan kurtulup faaliyetleri düzenleyen aktif yönlendiriciler olabilir (Öker, 2003: 5).

FMBS ile YMBS arasındaki temel ilişkiler yukarıda özetlenirken, aynı zamanda bu iki muhasebe sistemini birbirinden ayıran temel farklılıklar vardır. Bu temel farklılıklar, Tablo-1.2’de ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

**Tablo-1.2:** Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi ile Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi Arasındaki Temel Farklılıklar

<b>Farklılıklar</b>	<b>Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi</b>	<b>Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi</b>
<b>Yetkinin Kaynağı Bakımından</b>	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	İşletme İçindeki İhtiyaçlar
<b>Raporlanan Bilgilerin Zaman Sınırı Bakımından</b>	Geçmişe Dönük Raporlar	Şimdiki ve Gelecek Zamana Yönelik Raporlar
<b>Kapsam Bakımından</b>	Asıl Olarak Tüm Şirket	Bireysel Departmanlar, Bölümler ve Tüm Şirket
<b>Bilgi Türü Bakımından</b>	Öncelikle Nicel Bilgileri Kapsar.	Nicel Olduğu Kadar Nitel Bilgileri de Kapsar.
<b>Rapor Türü Bakımından</b>	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Tarafından Öngörülen Kredi ve Yatırım Kararları ile İlgili Raporları Kapsar.	İşletme İçerisinde Öngörülen Özel Yönetim Kararları ile İlgili Raporları Kapsar.
<b>Karar Bakımından</b>	İşletme Dışına Yönelik Kararlar Üzerinde Odaklanır.	İşletme İçine Yönelik Kararlar Üzerinde Odaklanır.

**Kaynak:** Nikolai ve diğerleri, 2010: s. 8.

Tablo-1.2, FMBS ile YMBS arasındaki temel farklılıkları göstermektedir. Bu farklılıklardan en temel olanını FMBS’nin işletme dışına, YMBS’nin ise işletme içine yönelik kararlardan oluşmasıdır. Bu bağlamda, FMBS’nin herkes tarafından anlaşılıp yorumlanabilmesi için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu olması gerekmektedir. YMBS’nde ise böyle bir durum yoktur. YMBS, işletme yöneticilerine bilgi sunarken standart kalıplara uymak zorunda değildir.

#### **1.1.3.4. Muhasebe Bilgi Sistemi İçerisinde Maliyet Muhasebesinin Yeri ve Önemi**

Maliyet muhasebesi, gerek üretilen mal ve hizmetlerle ilgili olarak ortaya çıkan maliyetlerin oluşumunun belirlenip izlenmesi gerekse bu maliyetlerle yöneticilerin



verecekleri kararlar arasında bir bağlantının kurulmasında ihtiyaç duyulan etkin bir sistemdir.

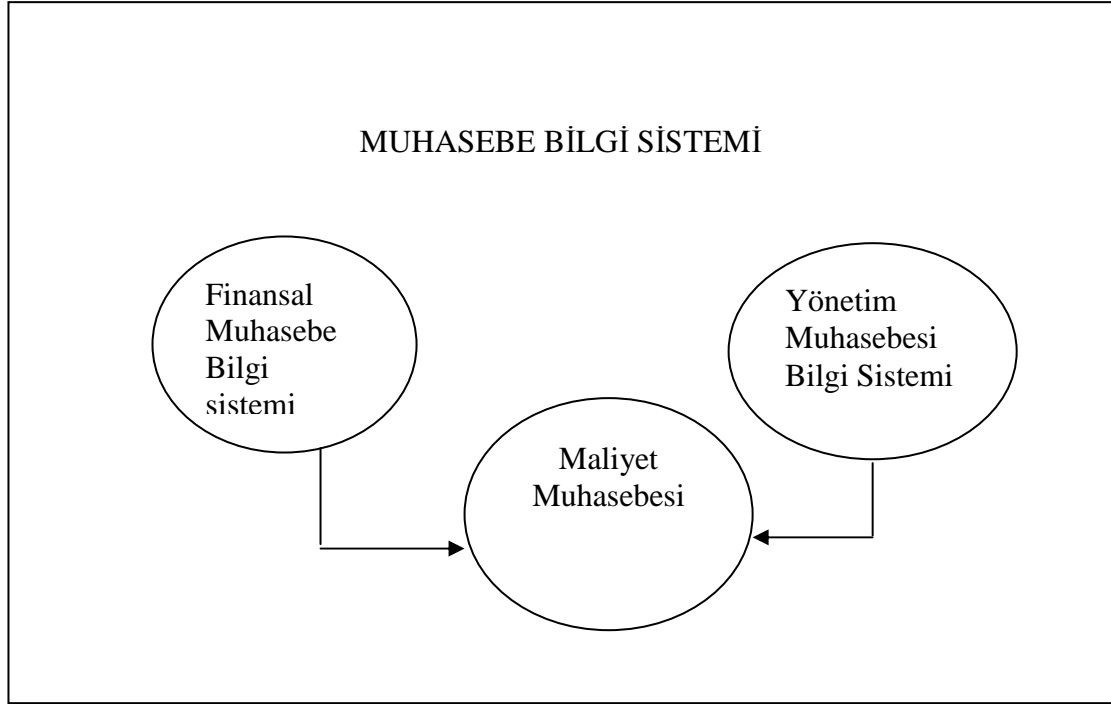
En genel anlamıyla maliyet muhasebesini; “Bir işletmede üretilen mal ve hizmetlerin elde edilmesinden bunların alıcılara ulaştırılmasına kadar geçen süreçte işletmenin yaptığı fedakârlıkların parasal ölçüsünü gösteren maliyetleri hesaplayan ve bu maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür” biçiminde tanımlayabiliriz (Akdoğan, 1998: 6). Başka bir deyişle, maliyet muhasebesi, maliyetlerin fonksiyonlar ve işçiler tarafından icra edilen hizmetlerle eşleştirilmesine yönelik teknikler dizisidir (Fay ve diğerleri, 1985: 45).

Bir işletme belli ilkeler doğrultusunda değişik yöntem ve teknikler uygulayarak kendi bünyesine uygun maliyet muhasebesi sistemi kurarak, üretmiş olduğu mal ve hizmetlere ilişkin güvenilir bilgiler elde edebilir. Bu bilgilerin elde edilebilmesi için maliyet muhasebesi şu temel amaçları gerçekleştirmektedir (Yıldırım, 2007: 539):

- Üretilen mamullerin birim maliyetini saptayarak, bilânçoda mamul stoklarının ve gelir tablosunda satılan mamul maliyetlerinin belirlenmesini sağlamak (Büyükmirza, 2003: 82),
- Maliyet kontrolünün yapılmasına yardımcı olmak,
- Plânlamaya yardımcı olmak ve
- İşletmede alınacak özel yönetim kararlarına yardımcı olmaktır.

Yukarıda belirtilen temel amaçlar maliyet muhasebesinin, MBS içerisindeki yerini göstermektedir. Maliyet muhasebesinin temel amaçlarından ilki, FMBS’ne yöneliktir. Şöyle ki, daha önce FMBS’den söz ederken bu sistemin, işletme dışındaki işletmeyle ilgili bilgi kullanıcılarına çeşitli finansal tablolar vasıtasıyla bilgi sağladığı belirtilmişti. Bu bakımdan maliyet muhasebesi, bu finansal tabloların hazırlanmasını gerçekleştirerek FMBS içerisinde yer almaktadır. Maliyet muhasebesinin diğer üç temel amacı YMBS’ye yöneliktir. Bu amaçlar, işletme içine yönelik olup, yöneticilerin verecekleri kararlara yardımcı olmaktadır. Bundan ötürü, maliyet muhasebesinin büyük bir kısmı da YMBS içerisinde yer almaktadır (Şener, 2004: 8-13). Maliyet muhasebesinin MBS içerisindeki yeri Şekil-1.2’de gösterilmiştir.

**Şekil-1.2:** Maliyet Muhasebesinin Muhasebe Bilgi Sistemi İçerisindeki Yeri



**Kaynak:** Büyükmirza, 2003: s. 35.

Şekilden de görüleceği gibi maliyet muhasebesi, FMBS ile YMBS arasında yer alan bir muhasebe türüdür. Maliyet muhasebesinin iki muhasebe sistemi arasında bulunmasına rağmen temel amaçlarının çoğunun YMBS'ye yönelik olması, maliyet muhasebesinin YMBS içinde de kabul edilmesine veya alan itibariyle çoğunlukla YMBS içinde çok az bir ilişkiden dolayı da FMBS'nin içine girdiği de kabul edilmektedir (Şener, 2004: 6).

Maliyet muhasebesi, MBS içerisinde önemli görevleri yerine getirmektedir. Bu görevlerden en önemlisini maliyet muhasebesinin FMBS'ye ve YMBS'ye sürekli bilgi üretip sunması oluşturmaktadır. Bu bağlamda, maliyet muhasebesi maliyetleri kaydeder, ölçer ve maliyet bilgilerini üst düzey yöneticilere bildirir (Civan ve Yıldız, 2004: 90).

Maliyet muhasebesinin bir diğer önemli görevi ise, işletmede dönüşüm sürecini düzenlemektir. Maliyet muhasebesi, hedef pazara sunulacak mal ve hizmetlerin üretimi için işletmenin satın aldığı kaynakların biçim değişimini izler ve bu değişim süreciyle ilgili çalışmalar yapar. Aynı zamanda, maliyet muhasebesi finansal raporlama amaçlı bilgileri sağlayarak bu sürecin tamamlayıcısı konumundadır (Gümüş, 2007: 23).

Yukarıda belirtilen önemli görevlerin yerine getirilmesi için maliyet muhasebesini alt sistemlere ayırarak incelemek gerekmektedir. Bu sistemler;

- Maliyet Hesaplama Sistemi,
- Kayıt Sistemi ve
- Maliyet Yönetim Sistemi'dir.

Mamul ve hizmet üretim maliyetini oluşturan giderlerin ölçümlemesinden birim maliyetlerin hesaplanmasına kadar geçen süreçte kullanılan yöntem ve esaslar maliyet hesaplama sistemini oluşturur. Birim maliyetlerin hesaplanması sürecinde maliyeti oluşturan unsurların kaydedilmesi, izlenmesi ve üretilen maliyet bilgilerinin raporlanması konusundaki yöntem ve esaslar ise maliyet muhasebesi kayıt sistemini oluşturur. Maliyet yönetim sistemini ise, birim maliyetleri oluşturan unsurların plânlaması, kontrolü, analizi vb. konularda kullanılan yöntem ve esaslar oluşturur.

Maliyet muhasebesi sistemini oluşturan bu üç alt sistem birbirleri ile karşılıklı olarak sürekli etkileşim halindedir. Bir alt sistem diğer alt sistemlere hem veri sağlar hem de gerektiğinde veri alır. Bu bakımdan maliyet muhasebesinin en temel amacını, işletmede meydana gelen maliyet bilgilerinin üretilmesi ve bilgi kullanıcılarına sunulması oluşturmaktadır (Karakaya, 2004: 7).

#### **1.1.4. Geleneksel Maliyet Muhasebesine Dayanan Hesaplama Sistemleri**

Maliyet muhasebesinde işlemlerin kayıtlara geçirilmesi ve belirli hesap gruplarında toplanması, dağıtılması ve izlenmesi genel kurallar altında kolaylıkla yürütülmektedir. Ancak, hesapların ilgili oldukları diğer hesaplarla karşılaştırılması, tüm finansal işlemlerin yorumlanması, işlemlerin üretim birimleriyle ölçülmesi, işletme yöneticilerinin maliyetleri bilmesi ve kontrol etmesi gibi konular bir birinden ayrı bir takım maliyet sistemlerinin geliştirilmesini zorunlu kılmıştır (Uragun, 1993: 379). Uygulamada kullanılacak herhangi bir maliyet hesaplama sistemi; maliyetlerin kapsamı, hesaplama tarihi ve hesaplama şekli ile ilgili bir takım yöntemlerin, bir arada kullanılmasından meydana gelen bir bütün olarak karşımıza çıkmaktadır.

Herhangi bir maliyet hesaplama sisteminin oluşturulmasında kullanılan sistemleri üç ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar (Şener, 2008: 3);

- Maliyetlerin hesaplama şeklini belirleyen sistemler,
- Maliyetlerin hesaplama zamanını belirleyen sistemler ve

- Maliyetlerin kapsamını belirleyen sistemlerdir.

#### **1.1.4.1. Maliyetlerin Hesaplama Şeklini Belirleyen Sistemler**

Bir işletmede, üretim maliyetinin saptanmasının ne şekilde yapılması gerektiği konusunda kesin bir şey söylemek olanaksızdır. Çünkü, hemen hemen her işletmenin üretim şekli ile koşulları az ya da çok birbirinden farklılık göstermektedir. Dolayısıyla, bu farklılıklar her işletme için değişik maliyet hesaplama şeklinin kullanılmasını gerekli kılmaktadır.

Maliyet muhasebesi uygulamasında, her çeşit üretim işletmesinin kendi üretim ve teknik koşullarına kolayca uyarlanabileceği iki ana sistem bulunmaktadır. Bunlar sipariş ve evre maliyet sistemleridir (Şener, 2008: 4).

##### **- Sipariş Maliyet Sistemi:**

Belirli partiler halinde üretim yapan ve her partide diğerlerinden oldukça farklı tür ve nitelikte mamuller üreten işletmelerde, her bir mamul, ya da mamul grubunun maliyetlerini ayrı ayrı saptayabilmek için kullanılan bir sistemdir. Sipariş maliyet sisteminin uygulanabilmesi için, her zaman müşteri siparişine göre çalışma zorunluluğu yoktur. Bu sistemde önemli olan belli bir dönemde üretilen belli bir mamul veya mamul grubunun maliyetlerinin ayrı ayrı izlenmesinin gerekliliğidir (Akyol, 2007: 84). Bu sistem, inşaat, mobilya, gemi, basın ve benzeri sektörlerde faaliyette bulunan işletmeler tarafından kullanılmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, sipariş maliyet sisteminin en temel özelliğini, değişik türde mamul üretilmesi durumunda her bir mamul, ya da mamul grubuna ait birim maliyetlerin saptanması ve izlenmesi oluşturmaktadır (Bursal ve Ercan, 1999: 260).

##### **- Evre Maliyet Sistemi:**

Evre maliyeti sistemi, birbirini izleyen veya birbirine bağlı aşamalarda sürekli olarak ve seri halde birbirine benzer mamul üreten işletmelerde kullanılır. Evre maliyet sisteminin temel esası, mamul birim maliyetlerini üretim evreleri itibariyle belirlemektir. Maliyet, mamul, ya da mamul grupları itibariyle değil, evreler itibariyle oluşur ve evrelerin maliyetlerinin hesaplanması esas alınır. Bu nedenle, öncelikle mamul üretim evreleri belirlenir (Boyar ve Güngörmüş, 2006: 171).

Evre maliyet sisteminin yukarıda belirtilen özelliklerinden de anlaşılacağı gibi bu sistem, sadece tek tip mamulü seri biçimde üreten işletmeler tarafından kullanılmaktadır (Kızılyalçın, 2011: 10). Salça, çimento, şeker, otomobil gibi sektörlerde faaliyette bulunan işletmeler örnek olarak gösterilebilir.

#### **1.1.4.2. Maliyetlerin Hesaplama Zamanını Belirleyen Sistemler**

Maliyetlerin hesaplama zamanını belirleyen sistemler, zaman açısından işletmenin kayıtlarında esas alacağı üretim giderlerinin, üretim yapılmadan önce veya yapıldıktan sonra saptanması konusunda ortaya atılmış sistemlerdir. Bu konuda, geliştirilmiş iki sistem vardır. Bunlar, maliyetlerin üretimden sonra saptanması halinde “tarihsel maliyet”, ya da üretimden önce saptanmasına göre “önceden saptanmış maliyet” sistemleridir (Şener, 2008: 5-6).

##### **- Tarihsel Maliyet Sistemi**

Üretim maliyetlerini gerçekleşmiş verilere göre hesaplayan bir sistemdir. Tarihsel maliyet verileri, üretim faaliyetinin tamamlanması ve tüm üretim giderlerinin gerçekleşmesi halinde elde edilebilir. Dolayısıyla, bu yöntemi uygulayan bir işletme, mamul birim maliyetini tüm giderlerin gerçekleşmesinden sonra hesaplayabilir (Karakaya, 2004: 258).

Tarihsel maliyet sistemi fiili maliyet, gerçekleşmiş maliyet gibi isimlerle de anılmaktadır. Bu sistem gerçekleşmiş giderlerden yola çıkarak maliyetleri hesapladığından maliyet muhasebesinin FMBS vereceği bilgilerin kaynağını oluşturur.

##### **- Önceden Saptanmış Maliyet Sistemleri**

Önceden saptanmış maliyet sistemleri, üretim tamamlanmadan önce geçmiş verilere dayanarak gelecekte olması gereken, ya da olması beklenen maliyetleri saptayan sistemlerdir. Bu konuda iki sistem geliştirilmiştir. Bunlar, tahmini maliyet sistemi ve standart maliyet sistemidir.

Tahmini maliyet sistemi, geleceğe ilişkin plânlama çalışmaları yapabilmek için olması beklenen maliyetleri saptar. Bu saptama işlemi, işletmenin geçmiş verileri göz önünde bulundurularak yapılır. Standart maliyet sistemi ise, tahmini maliyet sistemi gibi üretim gerçekleşmeden önce geçmiş verilere göre saptanan bir sistemdir. Ancak, tahmini maliyet sisteminden farklı olarak, kullanılan maliyet verileri “olması beklenen” maliyetleri değil, “olması gereken” maliyetleri ifade etmektedir (Karakaya, 2004: 260).

Bu bakımdan standart maliyet sisteminin uygulanması durumunda maliyet verileri, bilimsel yöntem ve tekniklerden yararlanılarak önceden belirlenir.

#### **1.1.4.3. Maliyetlerin Kapsamını Belirleyen Sistemler**

Maliyetlerin kapsamını belirleyen sistemler, işletmeler açısından karar verme amaçlı sistemler olup, hangi üretim giderlerinin üretim maliyeti kapsamında ele alınacağını belirler. Bu sistemler kendi arasında dört alt sisteme ayrılmaktadır. Bunlar; tam maliyet sistemi, normal maliyet sistemi, değişken maliyet sistemi ve asal maliyet sistemidir.

##### **- Tam Maliyet Sistemi:**

Tam maliyet sisteminde, üretimi sırasında ortaya çıkan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin tümü mamul maliyetinin hesaplamasında dikkate alınır (Uyar, 2008: 134). Yani mamul maliyetinin içerisine tüm üretim unsurları dâhil edilerek hesaplama yapılır.

##### **- Normal Maliyet Sistemi:**

Bu sistem değişken giderlerin tamamının, sabit giderlerin ise kapasite kullanım oranına göre maliyetlere yüklenmesi esasına dayanır. Yani, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı üretim maliyetleri olarak mamule yüklenir. Ayrıca, sabit genel üretim giderlerinin dönem içinde kullanılan kapasiteye ait olan kısmı da mamule yüklenir. Boş kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri ise, mamul ile ilişkilendirilmeden sonuç hesaplarına aktarılır (Akdoğan, 1998: 42-43).

##### **- Değişken Maliyet Sistemi**

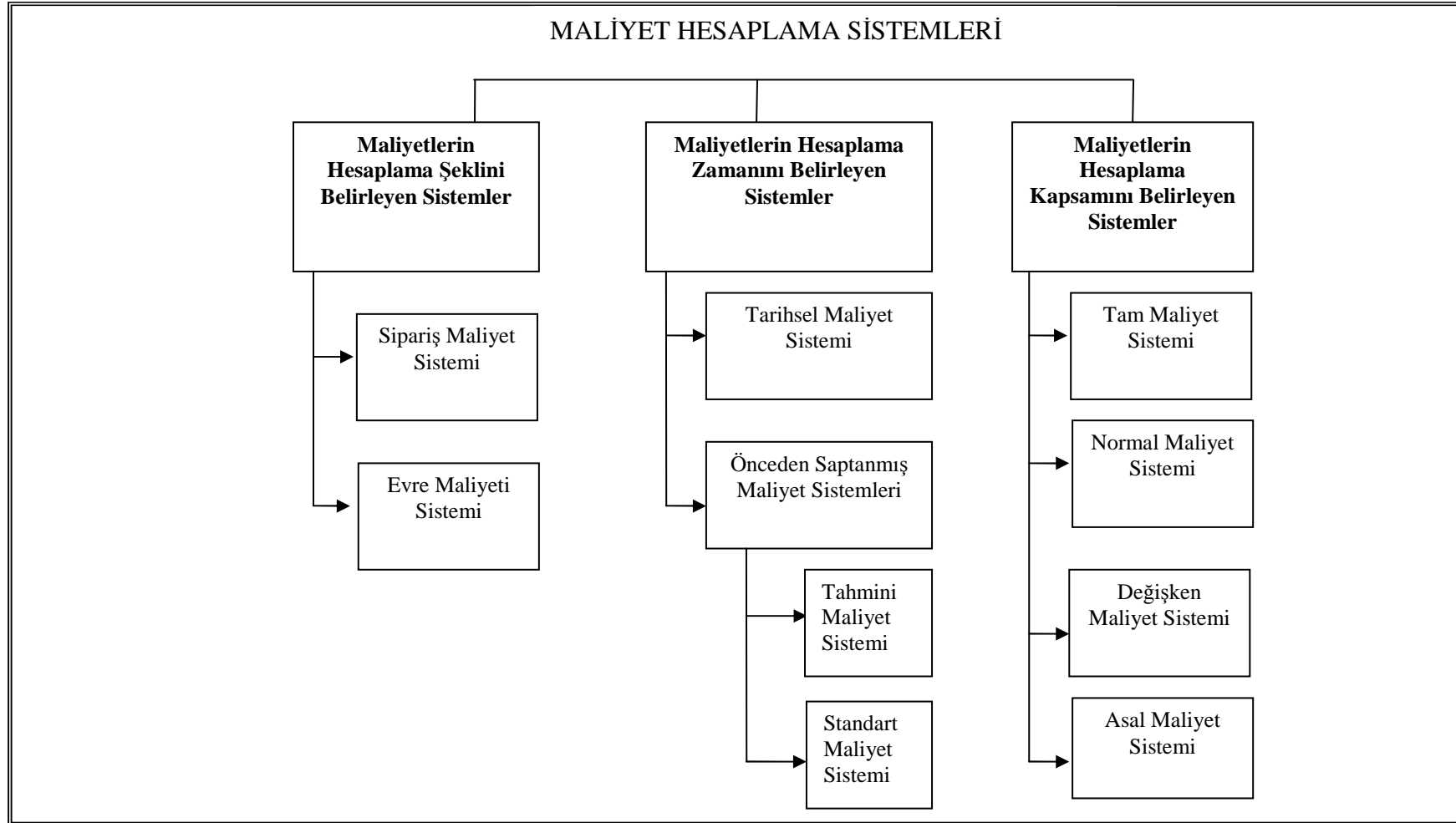
Bu sistemde üretim maliyetlerinden, üretim hacmine bağlı olarak değişme gösteren direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderleri mamule yüklenir. Üretim hacmine bağlı olarak değişme göstermeyen sabit genel üretim giderleri ise, dönem gideri olarak kabul edilir ve doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır (Çetiner, 2004: 16).

### - Asal (İlk-Esas) Maliyet Sistemi

Asal maliyet sisteminde, sadece direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri üretim maliyeti kapsamına alınmaktadır. Başka bir deyişle, genel üretim giderlerinin tümü, sabit, ya da değişken olmasına bakılmaksızın üretim maliyetiyle ilişkilendirilmektedir. Bundan dolayı ilk, ya da esas maliyet sistemi de denilen bu sistem, uygulaması basit ve stok değerlerini en düşük düzeye indiren bir uygulama şeklidir.

Yukarıda belirtilen açıklamalardan da kolayca anlaşılacağı gibi, maliyet hesaplama sistemleri üç değişik açıdan ele alınmaktadır. Bunlar maliyetleri hesaplamanın; şeklini, zamanını ve kapsamını belirleyen sistemlerdir. Bu sistemlerin kendi içlerindeki uygulanış şekilleri beraber ele alındığı zaman, maliyet hesaplama sistemlerini Şekil-1.3'deki gibi özetlemek mümkündür. İşletme amaçlarına uygun etkili bir maliyet sisteminin oluşturulması için Şekil-3'de yer alan her hesaplama grubundan bir sistem seçilerek, bunların birleştirilmesi gerekmektedir (Şener, 1993: 15-16).

**Şekil-1.3:** Maliyet Hesaplama Sistemleri



**Kaynak:** Şener, 1993: s. 18.



### 1.1.5. Geleneksel Maliyet Muhasebesine Dayanan Sistemlerinin Uygulanmasına Yönelik Eleştiriler

Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler günümüz üretim ortamlarını geçmiştekinden farklı hale getirmiştir. Özellikle bilgisayar kullanımı ve otomasyonun artışı ile sadece makineye bağlı olan üretim, bilgi destekli üretime doğru hızlı bir değişim göstermektedir. Bunun yanında piyasalarda hizmet üretimi gelişmekte olup, sağlık, eğitim, turizm, bankacılık vb. alanlarda hizmet üretimi yapan işletmelerin oluşturduğu hizmet endüstrileri yer almaktadır. Mamul ve hizmet üretimindeki bu değişimler işletmeleri yeni bir üretim ortamı ve yeni bir maliyet yapısı ile karşı karşıya bırakmaktadır.

Üretimde yaşanan değişimin muhasebede de köklü değişimleri beraberinde getirmesi doğaldır. Ancak, maliyet muhasebesinin, özellikle son 25-30 yıl içerisinde kendini yenileyememesi geleneksel maliyet sistemleri ile ilgili eleştirilerin artmasına sebep olmuştur. İşletmeler, eski üretim yapısına bağlı geleneksel maliyet sistemlerini kullandığında, yeni mamul ve hizmet üretim maliyetlerini hesaplarken çeşitli uyumsuzluklarla karşı karşıya kalmaktadır. Yani, geleneksel maliyet hesaplama sistemlerine dayanan maliyet hesaplamaları değişen üretim maliyetlerini tam olarak yansıtamamaktadır.

Yukarıda ki açıklamalar ışığında, geleneksel maliyet sistemlerine yönelik eleştirileri şu şekilde özetlemek mümkündür (Çabuk, 2003: 110-112):

- Genel üretim giderlerinin dağıtımında direkt işçiliğin dağıtım aracı olarak kullanılması (Otlu ve Demir, 2005: 159),
- Fazla stokları teşvik edici olması,
- Yönetim ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalması ve üretim sürecini tam olarak yansıtmaması,
- Geleceğe yönelik üretim plânlama ve programlama için gerekli bilgileri sağlamaması ve
- Kaynak (işçilik, sermaye, malzeme) tüketimini doğru olarak ölçmemesi veya kaynak maliyetlerini yüklemeye gerçekçi olmamasıdır.

Yukarıda belirtilen eleştirilere son verilebilmesi için maliyet bilgisi üzerine odaklanılması gerekmektedir. Ancak, rekabetin acımasız olduğu günümüzde geleneksel maliyet sistemleri, etkin maliyet bilgisi üretme konusunda yetersiz kalmaktadır (Yükçü,

2000: 23). Bu nedenle, işletmeler etkin maliyet bilgisi üretebilmek için değişik stratejiler geliştirmiştir. Bu stratejiler içerisinde önemli bir unsuru, maliyetlerin düşürülmesine yönelik geliştirilen maliyet yönetimi oluşturmaktadır.

## 1.2. MALİYET YÖNETİMİ

1950’li yıllarda başlayan ve her geçen gün daha büyük ivme kazanarak sürekli devam eden teknolojiler, bilgisayarın da üretim alanına girmesiyle, ileri üretim teknolojileri ortaya çıkmıştır. Bu teknolojilerin daha etkin kullanımına yönelik olarak geliştirilen, tam zamanında üretim ve toplam kalite yaklaşımları sayesinde de çok çeşitli mamul, daha az maliyetle üretilmiştir. Ancak bilgisayar teknolojisinin üretim alanının dışında, insan yaşamının her alanına girmesi ile insanların yaşam tarzları önemli ölçüde değişmiş; müşterilerin daha kaliteli, daha ucuz ve daha iyi satış sonrası hizmete sahip mamullere ulaşmalarının kolaylaşması ile yoğun bir küresel rekabet ortamı doğmuştur (Aydemir, 2005: 161).

Yoğunlaşan rekabet, birçok işletme yöneticisini stratejik düşünmeye ve bunun sonucu olarak da örgüt yapılarını, üretim ortamlarını, metotlarını ve yönetim anlayışlarını radikal bir şekilde değiştirmeye yöneltmiştir. Bu durum düşük maliyet, yüksek kalite ve daha fazla mamul ve hizmet çeşitlenmesini zorunlu kılarak, müşteri tatmini gibi ön plâna çıkan faktörler üzerinde durulmasına neden olmuştur (Yüzbaşıoğlu, 2004: 388).

İşletme süreç ve uygulamalarında ortaya çıkan bu değişimler beraberinde MBS’den beklentilerin sorgulanmasını da arttırmıştır. Bu durum muhasebeyi kayıt düzeni olmaktan çıkararak, geleceğe yönelik plân ve stratejilere ışık tutan ve yol gösteren bir araç durumuna getirmiştir. Böylece, işletme yönetimi MBS içerisinde yer alan maliyet muhasebesinden yönetim aracı olarak yararlanma anlayışı üzerinde odaklanarak maliyet yönetimi kavramını kullanmaya başlamıştır (Karcıoğlu, 2000: 1-2).

Çalışmanın bu kısmında, maliyet yönetiminin tanımı ve maliyet yönetiminin ilgili olduğu alanlar, maliyet yönetim sistemi ve maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimine dönüşüm süreci incelenecektir.

### **1.2.1. Maliyet Yönetiminin Tanımı ve Maliyet Yönetiminin İlgili Olduğu Alanlar**

Maliyet yönetiminin tanımı ve maliyet yönetiminin ilgili olduğu alanlar şu şekildedir.

#### **1.2.1.1. Maliyet Yönetiminin Tanımı**

Günümüzde işletmeler, sürekli değişen ve kendi kurallarıyla hareket eden küresel rekabet ortamıyla yüzleşmektedir. Teknolojik gelişmeler, müşteri tercihlerinde sürekli değişim ve müşteri memnuniyeti gibi unsurlar işletmelerin, müşteri odaklı bir yapıyı benimsemesine neden olmuştur. Ayrıca, taleplerin çeşitliliği ve tüketici ihtiyaçları işletmeleri yenilikçiliğe ve var olan mamulleri geliştirmeye zorlamıştır (Koçsoy ve Ağ, 2009: 2). Bu değişen şartlar altında işletmeler geleneksel maliyet yöntemlerini kullanarak ne maliyetlerini düşürebilmekte, ne de mamul farklılaştırmasına giderek rekabet üstünlüğü elde etmektedirler.

Bu nedenle, yoğun rekabet ortamı ve değişen çevre koşullarına bağlı olarak maliyetlerin düşürülmesi, kâr marjının artırılması ve rekabet üstünlüğü elde edilmesi için işletmelerin maliyet yönetimi üzerinde odaklanması gerekmektedir. En yalın anlamıyla, maliyet yönetimi, düşük maliyetle daha fazla müşteri değeri yaratmak için oluşturulan bir felsefe, davranış biçimi ve yöntemler dizisidir (Otlu ve Karaca, 2005: 246).

Maliyet yönetimi, mamul maliyetlerini doğru olarak belirler, işletmedeki işlemleri geliştirir, israfı önler, maliyet sürücülerini tanımlar, faaliyetleri plânlar ve işletme stratejilerini oluşturmak için faaliyetlerin yönetimi ve kontrolünü sağlar (Brimson, 1991: 204). Günümüzde işletmeler için bir nevi zorunluluk olan maliyet yönetimi, muhasebe fonksiyonunun çok ötesinde hizmet veren, işletmedeki üretim, hammadde yönetimi, Ar-Ge, mühendislik ve finansman fonksiyonları arasında eşgüdüm sağlayan bütünlük bir sistem olarak kabul edilmektedir (Dalğar ve diğerleri, 2010: 238).

İşletmede geleceğe yönelik kararların alınmasında ve değişen koşullara uygun yapının oluşturulmasında etkin bir maliyet yönetiminin oluşturulması gerekmektedir. Bu bağlamda işletmede etkin bir maliyet yönetiminin kurulması için şu unsurların yerine getirilmesi gerekmektedir (Gökdeniz, 2004: 62).

- Örgüt içindeki karmaşıklığın önlenmesi,

- Organizasyon performansının artırılması,
- Değişim isteği,
- Çalışanların bilgisinin artırılması,
- İşletmede deneyimli personelin bulundurulması,
- Performans artırıcı unsurların oluşturulması,
- Bilgi ve boyutlarının geliştirilmesi,
- Üretim ve hizmetlerin gerçek maliyetlerinin hesaplanması ve
- Organizasyon maliyetinin düşürülmesi.

Yukarıda belirtilen unsurların gerçekleştirilmesi için işletmede uygun bir ortamın yaratılması, üretim biriminden organizasyonun her düzeyindeki uygulamalara kadar bilgisayar desteğinin sağlanması ve verilere dayalı sistemin oluşturulması gerekmektedir (Acar, 2005: 44). Ayrıca, stratejik kararlar ışığı altında üretilmesi düşünülen mamul, ya da hizmetin tasarım aşamasından başlanarak, üretim aşaması ve satış aşaması da dâhil olmak üzere kalite, fiyat, zaman ve yenilik açısından müşteriye uygunluğun araştırılması da gerekmektedir (Kartal ve diğerleri, 2004: 121).

### **1.2.1.2. Maliyet Yönetiminin İlgili Olduğu Alanlar**

Maliyet yönetimi, işletmede çok geniş bir uygulama alanına sahip olduğu için muhasebenin bir alt bölümü olmaktan çıkıp, yönetimin bir görevi haline gelmiştir. Bu nedenle, tüm bölüm yöneticileri, maliyet bilincine sahip olmalı, maliyetlerin büyüklüğünü zamanında tespit etmeli ve nedenlerinin üzerine gitmelidir. Maliyet yönetiminin temelde ilgili olduğu alanlar şunlardır (Bilginoğlu, 1994: 3-4):

- **Mutlak ve Göreceli Maliyet Düzeyini Etkileme:** İşletmenin toplam maliyetlerinin veya belirli maliyet yerlerinin maliyetlerinin mutlak tutarlarının düşürülmesi, aynı zamanda göreceli maliyet düzeyinin de düşürülmesi demektir; bu nedenle, kapasiteye ilişkin sabit maliyetler ve üretimin veya faaliyetlerin değişken maliyetlerin ayrımı yapılmaktadır.

Sabit maliyetlerle ilgili etki, kapasiteye bağlı sabit maliyetlerin kontrol altında tutulmasına bağlıdır. Kapasitenin uygun şekilde bölünmesiyle sabit maliyetler gerekli en düşük düzeyde tutulabilir. Görülüyor ki, sabit maliyet yönetimi, kapasite düzeyi saptama ve kapasite yapısı birbiri içine girmiş kavramlardır. Zamana göre belirlenen kapasite profili ile kapasite büyüklüğü sabit maliyetlerin oluşumunda belirleyici

faktördür. Değişen maliyet düzeyinin etkilenmesi, verimliliğin yükseltilmesi ile sağlanır.

- **Maliyet Yapısının Optimizasyonu:**Maliyet yapısı, izlenecek politikalarla etkilenebilir. Burada potansiyel etki alanları; faktör fiyatları, yardımcı bölümlerden dağıtımla gelen tutarlar, değer yaratma faaliyetleri-mamule bağlı maliyet ilişkileri, direkt ve endirekt maliyetler ilişkisi ve mamul ömrüne bağlı maliyetler şeklinde sıralanabilir.

- **Maliyet Esnekliğinin Optimizasyonu:**Maliyet esnekliği sabit-değişken maliyet ilişkisini ifade eder. Sürekli gelişen teknoloji ve personel politikası, esnekliği belirler.

- **Maliyet Davranışını Belirleme:**Maliyet politikalarına bağlı olarak, uzun dönemde maliyet gelişmelerini etkilemek mümkündür.

- **Karmaşıklık Maliyetini Düşürme:**Mamul, faaliyet ve kaynak düzeyinde karmaşıklıktan ileri gelen fazla maliyet, standardizasyon ve normlaştırma uygulaması ile giderilebilir.

- **Maliyet Şeffaflığının Sağlanması:**Maliyet dağıtım tablosunda, tüm maliyet türlerinin sabit, değişken ve yarı değişken şekilde gösterilmesi maliyet şeffaflığını yükseltir. Tüm bölümlerdeki hizmet alışverişini, özellikle işletme içi üretim göz önünde bulundurularak rakamlaştırılması gerekir.

Yukarıda sıralanan uygulama alanlarından da anlaşılacağı üzere günümüzde amaçlanan “maliyet yönetimi” mamul, faaliyet ve kaynak yönetimi ile gerçekleştirilmektedir. Bu ilişkiyi şöyle gösterebiliriz (Aydemir, 2005: 165):



Üretim sürecinin nihai çıktısı olan mamuller, çeşitli faaliyetleri gerekli kılmakta ve faaliyetler de kıt olan kaynakları tüketmektedir. Kısaca, mamuller faaliyetleri, faaliyetler de kaynakları tüketmektedir. Bu durumda dünyada kıt olan kaynakların uygun kullanımı için maliyet yönetimi gerekli olup, maliye yönetiminin işletmeler açısından önemi daha da artmaktadır (Karcıoğlu, 2000: 65).

Yukarıdaki şekilde geri besleme yoluyla maliyet kontrolü yapılır ve sapmalar önlenir. Maliyet kontrolü ile plânlama safhasındaki öncelikler incelenir ve maliyet yönetimi faaliyetleri yürütülür. İzlenen bu yol maliyet yönetimiyle kısaltılır ve daha da iyileştirilir (Bilginoğlu, 1994: 4). Burada işletme yöneticilerine düşen görev, özel maliyet hesaplamalarına olanak vererek, yönetimin bilgi gereksinimini karşılayacak bir raporlama sistemi olan Maliyet Yönetim Sistemi (MYS)'nin oluşturulmasıdır.

### **1.2.2. Maliyet Yönetim Sistemi**

Geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemleri, işletmenin değişen koşullarıyla ilgili bilgileri toplama ve raporlama fonksiyonunu yerine getirmekte yetersiz kalmaktadır. Bu durumda, işletmede var olan bir maliyet muhasebesi sistemini, bilgi ve raporlama sistemindeki boşluğu doldurabilecek bir MYS'ye dönüştürmek gerekmektedir (Gündüz, 1997: 36).

MYS'nin işletmede uygulanabilmesi için, tanım ve öneminin, amaç ve yararlarının ve temel ilkelerinin iyice anlaşılması gerekmektedir.

#### **1.2.2.1. Maliyet Yönetim Sisteminin Tanımı ve Önemi**

MYS, işletme yönetimince alınan kararların maliyetleri nasıl etkilediğini belirleyen bir sistemdir. Bunu yapabilmek için de MYS'leri, işletmelerde faaliyetlerin yerine getirilmesinde kullanılan kaynakları ölçerek bu faaliyetlerdeki değişimin, maliyetler üzerindeki etkilerini değerlendirir (Gündüz, 1997: 36). En genel anlamıyla MYS, ulusal ve uluslararası pazarlarda maliyet, kalite, işlevlilik ve zamanlamaya dayanarak rekabet edebilir mamul ve hizmet üretmek için kaynakların verimli kullanılmasında işletmelere yardımcı olacak bilgileri sağlayan plânlama ve kontrol sistemi olarak tanımlanabilir (Erden, 2004: 70).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, MYS, işletmelere rekabet üstünlüğü sağlayan bir yönetim sistemidir. Ekonomik ve teknolojik gelişmelere göre geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinin uyumlaştırılmasına yönelik olarak geliştirilen bu sistem; müşteri hizmetleri, yüksek kalite, hızlı yanıt verebilme ve düşük sistem maliyetlerinden oluşan dört temel ilkenin uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Bu noktada temel hedef, maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinde basitleştirme,

kolaylaştırma ve amaçlar doğrultusunda stratejiler ile bütünleştirmedir (Saygın, 2008: 42).

MYS, işletme içerisinde büyük bir öneme sahiptir. Çünkü, mamul maliyetleri, etkin maliyet kontrolü ve tutarlı performans ölçümleri geçmişte olduğundan daha önemli hale gelmiştir. Bugünün rekabete dayalı çevresinde ayakta kalabilmek için etkin maliyet muhasebesi, yönetim kontrolü ve performans ölçümleme sistemlerine ihtiyaç duyulmaktadır (Şakrak, 1997: 65). Geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemleri bu unsurların yerine getirilmesinde yetersiz kalmaktadır. Bu bakımdan MYS, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerine göre daha geniş kapsamlı bir kavramdır. Bu bakımdan MYS ile geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemleri arasında bir takım önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bunlar;

- Geleneksel yöntemler tarihi bir perspektife dayanmakta ve maliyetlerin raporlanmasına odaklanmıştır. Ancak MYS maliyetlerin plânlanması, yönetimi ve düşürülmesinde aktif bir rol üstlenmiştir. Bu rol plânlama ve uygulama süreci arasında değişen koşullar nedeniyle bir geri besleme mekanizması çalıştırılmasında gerekli olmaktadır. Bu durum uygulamaların iyileştirilmesi için plânların gözden geçirilmesi ve düzeltilmesine katkı sağlayacaktır.
- MYS’de, yönetim fonksiyonları ile maliyetler uyumlaştırılarak maliyetlerin yönetimi amaçlanmaktadır. Böylece, geleneksel maliyet sistemindeki maliyetlerin niteliği değişmektedir. Çünkü, geleneksel maliyet sisteminde maliyetler katlanılması gerekli unsurlardır. Ayrıca, maliyetler ortaya çıktıktan sonra maliyet düşürme çabaları başlamaktadır. MYS, maliyetler için yönetim işlevlerinin yerine getirilerek maliyetlerin oluşmadan yönetilmesini amaçlamaktadır (Karcıoğlu, 2000: 65).

#### **1.2.2.2. Maliyet Yönetim Sisteminin Amaç ve Yararları**

MYS’nin en önemli amacı, işletme içerisinde gerek duyulan; kalite, maliyet ve zamana ilişkin bilgileri ilgili yöneticilere iletmek ve onlara karar desteği sağlamaktır. Bu bağlamda MYS’nin temel amaçlarını şu şekilde özetleyebiliriz (Dalğar ve diğerleri, 2010: 238):

- Mamul maliyetlerini doğru şekilde belirlemek,
- Fiyatlandırma ve maliyet tahminleri için gerekli bilgileri sağlamak,
- Faaliyetlere ilişkin performans değerlemesini yapmak,
- Kârlılığı; mamuller, dağıtım kanalları ve müşteriler bazında ölçmek,
- Maliyet azaltmaya yönelik çalışmalara destek sağlamak,
- Kalite, verimlilik ve hız odaklı sürekli iyileştirme çalışmalarına katkı sağlamak ve
- Yatırım kararlarında rehber olmaktır.

MYS'nin yukarıda belirtilen amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için işletmelerde mamul hatlarının genişlemesine, kullanılan teknolojilerin değişmesine, mamullerin hayat seyrinin kısalmasına, küresel rekabet koşullarının farklılaşmasına ve bilgi teknolojilerindeki büyük değişikliklere cevap verecek bir yönetim anlayışının benimsenmesi gerekmektedir (Titiz ve Çetin, 2000: 125). Bu yönetim anlayışı, MYS'nin yönetim fonksiyonları ile sürekli etkileşim halinde olması ve bu fonksiyonlarla aynı amacı gerçekleştirmeye yönelik faaliyette bulunmasıdır.

Değişen piyasa şartları altında işletmelerin piyasadaki rekabetçi ortamdan en az kayıpla çıkması ve kâr elde edebilmesi ancak MYS'nin işletmede kurulması yoluyla oluşabilir (Alkan, 2001: 179). Bu bakımdan MYS'nin işletmeler açısından birçok yararı vardır. Bu yararları şu şekilde özetlemek mümkündür (Şakrak, 1997: 67-69):

- MYS, maliyetlerin direkt izlenebilirliğinin geliştirilmesi konusunda yönetime katkı sağlar. Mamuller, üretim yerleri, ya da projeler ile doğrudan ilişkilendirilebilecek birçok maliyet unsuru, genel üretim maliyetleri içinde gizli kalmış durumdadır. Ayrıca, bu maliyetler, mamul maliyetlerinin doğruluğunu olumsuz etkileyen ihtiyari ve uygun olmayan anahtarlar temel alınarak yüklenmektedir.
- Teknoloji, işleme, üretim, bakım, veri işleme ve mühendislik ile ilgili maliyetlerin, bunları tüketen mamul, ya da işlemlere, direkt olarak yüklenebilmeleri gerekir. Günümüz endüstri ortamı, maliyetlerin direkt yüklenebilme yeteneğinin geliştirilmesi için daha çok olanağa sahip bulunmaktadır. Bilgisayar desteğinin, üretim otomasyonundan,



organizasyonların her düzeyindeki uygulamalara kadar yaygınlaşmış olması ve veri tabanındaki zenginlik, bu açıdan önemli bir avantaj sağlamaktadır.

- MYS, mamullerin yaşam dönemi performansının optimizasyonunda firmalara yardımcı olur. Bir mamulün toplam kârlılığı, o mamulün tasarım ve geliştirme, üretim ve destek gibi yaşam döneminin çeşitli aşamalarında yapılan tercihlere bağlı bulunmaktadır. MYS, toplam yaşam dönemi performansını etkileyen unsurları görünür hale getirir. Yaşam dönemi yaklaşımının önemli bir ilgi alanı da, geleneksel yaklaşımda gider olarak kabul edilen birçok mamul maliyetini sermaye unsuruna dönüştürmektir.
- MYS, karar verme araçlarını artırır. Çoğu muhasebe sisteminin odak noktası, fiili performansın raporlanmasıdır. Bugünün yüksek düzeyde otomasyona geçmiş endüstri ortamı, daha çok mamul maliyetinin sabit hale gelmesine ve dinamik karar araçlarının öneminin artmasına neden olmuştur. MYS, mamul maliyetlerinin ötesinde, çeşitli kararların izlenmesine önem verir. Bu kararlar durumlarına örnek olarak; mamul tasarımı, sermaye ağırlıklı endüstri ortamında kapasite yönetimi ve üretme/satın alma kararları; devam etme/son verme analizleri ve stratejik kararlar gösterilebilir.
- MYS, yatırım yönetimi süreçlerini yaygınlaştırır. Bu sistemde yatırım projelerinin performansı, amaçlanan yararlarla ulaşıp ulaşılmadığı üzerinde, sürekli kontrol sağlayacak şekilde izlenir.
- MYS, performans ölçümleme kriterlerini finansal performans ile bütünleştirir. Kalite, zaman ve esneklik gibi rekabete yönelik stratejiler, firmaların rekabet içinde buldukları önemli konulardır. Bu stratejiler ile ilgili ölçümler, normalde finansal olmayan terimlerle belirtilir; ancak, bu tür finansal olmayan ölçümlerin, finansal terimlere dönüştürülmesi, ölçüm uyumluluğunun sağlanması için önemlidir. Ayrıca, bu kapsamda MYS, değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılabilmesi için, öncelikle sapmalarını ve analize tabi tutulabilmelerini sağlayacaktır.
- MYS, farklı üretim felsefeleri ve çeşitli otomasyon düzeylerini destekler. Tek bir üretim alanına sahip bir işletmede dahi, farklı düzeylerde üretim karmaşası bulunabilir. MYS, bu ortamda da anlamlı veriler sağlayacak yeterli bir esnekliğe sahiptir. Bu sistem aynı zamana, bir firmanın bilgisayar

destekli üretime geçişinde katkı sağlayacak olan veri paylaşım standartlarına da sahiptir. MYS, firma dışına yönelik finansal raporlamayı da destekleyecektir. Bu sistem, bir işletmenin çok çeşitli raporlama gereksinmelerini, verilere bir noktada erişme ile destekleyecek veri tabanı yaklaşımını kullanır. MYS, bu kapsamda iç kontrole de önemli ölçüde destek sağlar.

### **1.2.2.3. Maliyet Yönetim Sisteminin Temel İlkeleri**

MYS kavramsal tasarımı, bir dizi yol gösteren ilkelere dayanır. Bu ilkeler her üretim ortamında uygulanabilecek ilkelere dayanır. Ancak, sektörün ve işletmenin içinde bulunduğu özel ortamın gereklerine bağlı olarak bu ilkelerin uygulanmaları çeşitli düzeylerde olacaktır. Bu ilkeler genel olarak mevcut maliyet muhasebesinin yapısına da uygundur. Buna rağmen sistem bir bütün olarak ele alındığında, MYS'lerin ilkeleri, mevcut maliyet muhasebesi teorisi ve uygulamalarındaki bakış açısı ve amaçlardan önemli ayrımlar gösterir (Erden, 2004: 72).

MYS'nin ilkelerini üç grup altında toplamak mümkündür. Bunlar (Gökçen, 2004: 60):

- Maliyet İlkeleri,
- Performans Ölçümleme İlkeleri ve
- Yatırım Yönetimi İlkeleridir.

#### **1.2.2.3.1. Maliyet İlkeleri**

Maliyet yönetim sistemlerinin amaçlarından biri de, işletmenin belli başlı faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için tüketilen kaynakların maliyetini ölçmektir. Bu kapsamdaki raporlama, stratejik işletme kararların alınması, tekdüze faaliyetlerin plânlama ve kontrolü ile kâr ve finansal durum gibi iç ve dış gereksinimleri karşılayabilecek düzeyde yeterli olmak zorundadır (Şakrak, 1997: 71). Bu doğrultuda MYS'nin geliştirilmesinde yardımcı olacak maliyet ilkeleri şu şekilde özetlenmiştir (Şakrak, 2002: 4-5):

**i)- Kaynakların kullanımını iyileştirmek üzere değer katmayan faaliyetlere ait maliyetlerin belirlenmesi:** Değer katmayan üretim faaliyetleri ile yardımcı faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesi; açıklığın sağlanması ve bu maliyetlerin düşürülmesi ya da ortadan kaldırılmaları için gereklidir.

**ii)-** Değer katmayan bir unsur olarak, bağlı varlık maliyetlerinin dikkate alınması: Bağlı varlıklara ait maliyetler önemli bir değer katmayan unsur olarak mamulü temsil ederler. Bu maliyetler, geleneksel olarak genel üretim maliyetleri içinde gizli kalmakta, ya da finansal raporlarda ihmal edilebilmektedir. Bu maliyetlerin de yönetim raporlama amacıyla izlenebilmesi ve mamullere doğrudan yüklenebilmesiyle ilgili çaba gösterebilmelidir.

**iii)-** Önemli maliyetlerin, yönetim raporlama amaçları açısından direkt izlenebilir olması gerekir: Maliyet bilgilerinin kullanılabilirliği, yönetim raporlama amaçları açısından direkt izlenebilirliğe bağlıdır. Amaç, maliyetlerin bunlara yüklenen, mamul, süreç, ya da projeler ile direkt olarak ilişkilendirilebilmesidir. Bu amaç, ilgili tüm sabit ve değişken maliyetleri kapsamalıdır. Maliyetlerin sadece, değişken ve sabit unsurlarına ayrılması, kısa süreli sıkça yinelenen kararlar açısından aynı derecede önem taşımayabilir.

**iv)-** Her homojen faaliyet grubu için ayrı bir maliyet merkezi oluşturulması gereklidir: Faaliyet muhasebesi yaklaşımını ortaya koyan bu ilkeye göre; maliyet merkezleri, tüm maliyetlerin anlamlı neden-sonuç ilişkilerine sahip bulunduğu bir düzeyde tanımlanmalıdır. Gelişmiş endüstriyel ortamlar açısından bu düzey, faaliyetler olarak ortaya çıkmaktadır.

**v)-** Faaliyet tabanlı maliyetlerin toplanması ve raporlanması, maliyetlerin direkt izlenebilirliğini iyileştirecektir: Önemli faaliyetler, bunları gerçekleştiren organizasyon birimlerince tanımlanabilir ve ayrımlanabilirler. Aynı faaliyet, birkaç maliyet merkezinde gerçekleştirilebilmektedir. Ancak, bir faaliyeti oluşturan işlemler, bunların gerçekleştirildiği maliyet merkezleri düzeyinde ayrı ayrı izlenebilir.

**vi)-** Yönetim raporlama amaçları ile faaliyet maliyetleri arasındaki nedensellik ilişkilerini yansıtmak üzere, maliyetlerin dağıtımı için farklı anahtarlar geliştirilmelidir: Maliyetlerin direkt yüklenmesi olanaklı olmadığı, ya da ekonomik bulunmadığında, aynı grupta yer alan maliyetlerin toplanması ve dağıtımı için maliyet havuzları oluşturulmalıdır. Dağıtım, en uygun neden-sonuç ilişkilerine dayanan anahtarlara göre yapılmalıdır.

**vii)-** Maliyetler, “yaşam dönemi yönetimi” ile uyumlu olmalıdır: MYS, bir mamulün toplam yaşamı süresince gerçekleşen faaliyetlere ait maliyetlerin

hesaplanması olarak tanımlanan, yaşam dönemi süresince maliyetleme yaklaşımını desteklemektedir.

**viii)-** Teknoloji maliyetleri, mamullere direkt olarak yansıtılmalıdır: Teknoloji maliyetleri, direkt işçilik ve direkt madde gibi aynı düzeyde, esas maliyet unsuru olarak kabul edilmelidir. Teknoloji maliyetlerinin varlığı ve önemindeki yükselme, bu teknolojiyi kullanan proje, mamul, ya da süreçlerde, bu maliyetlerin direkt olarak yansıtılmasını zorunlu kılmaktadır.

**ix)-** Fiili mamul maliyetleri, kayıpların ortadan kaldırılmasına yardımcı olmak üzere hedef maliyetlerden ayrı olarak hesaplanmalıdır: Bir işletme, belirlenmiş hedef maliyetlere yaklaşım ile ilgili gelişmeleri ölçmelidir. Bu durum; belirlenmiş bir dönemde, hedef maliyetlere erişmek üzere maliyetleri düşürme beklentisi içinde bulunuyorsa, büyük önem taşır.

**x)-** İç denetim için maliyet etkinliği yaklaşımı geliştirilmelidir: Her muhasebe sistemi için, uygun bir iç denetim sistemi temel oluşturur. Üretimdeki değişimleri yansıtan ve iyi bir yönetim uygulaması için gereksinim duyulan maliyet etkinliğine yönelik olarak otomasyon gerçekleştirilmelidir.

### **1.2.2.3.2. Performans Ölçümleme İlkeleri**

Performans ölçümleme ilkeleri hem finansal hem de finansal olmayan bilgilerin karşılanması sonucunda gerçekleşir. Başka bir deyişle bu ilkeler, her iki tür bilgi grubu arasında belli bir uyumun sağlandığı düzeyde gerçekleşir (Şakrak, 1997: 74). Performans ölçümlemenin amaçlarını; stratejik plânlama süreçlerinde geliştirilen belirli amaçlar ve hedefler doğrultusunda işletmenin ne derece iyi bir faaliyet gösterdiğini ölçmek ile israfın önlenmesine destek olmak oluşturmaktadır (Erden, 2004: 76).

Yukarıda belirlenen performans ölçümleme amaçlarına ulaşma doğrultusunda belirlenen ilkeleri şu şekilde özetlemek mümkündür (Gökçen, 2004: 61):

**i)-** Performans ölçüleri, işletme amaçları ile benzerlik taşınmalıdır: Performans ölçüleri, işletmelerin geleceğe yönelik belirlemiş olduğu amaçları ile uyumlu olmalı ve bu amaçlara ulaşmada gerekli olan faktörleri dikkate almalıdır. Ayrıca, bu ölçülerin sorumluluk alanı belirlenmeli ve işletmedeki diğer sorumluluk alanları ile çakışmasına izin verilmemelidir.

**ii)-** Performans ölçüleri önemli faaliyetler için oluşturulmalıdır: Performans ölçme, işletmede yürütülen faaliyetlerin verimliliğinin ölçülmesinden sorumludur. Bu nedenle, işletmedeki tüm önemli faaliyetler için belirli ölçülerin oluşturulması gerekmektedir.

**iii)-** Performans ölçüleri, maliyet etkenlerinin görülebilirliğini iyileştirecek şekilde oluşturulmalıdır: Performans ölçüleri, maliyetleri oluşturan etkenleri dikkate almalı ve bu etkenlerin tespit edilmesinden kontrolüne kadar gerekli olan bilgilerin yöneticilere aktarılmasına yardımcı olmalıdır.

**iv)-** Gerek finansal gerekse de finansal olmayan faaliyetler, performans sisteminde yer almalıdır: Önemli faaliyetler tanımlandıktan sonra, bu faaliyetler için oluşturulan ölçüler az sayıda belirlenmeli ve anlaşılabilirliği kolay olmalıdır. Ölçümler, geçerli ölçü birimleri ile ifade edilmeli ve tanımlanmalıdır.

### **1.2.2.3.3. Yatırım Yönetimi İlkeleri**

Yatırım yönetimin amacı, işletmenin belirlemiş olduğu hedef ve amaçlarına, minimum miktarda bir kayıpla ulaşmasına yardımcı olacak, uygun kaynak ve faaliyetler yapısını belirlemektir. Bu bağlamda yatırım yönetim ilkelerini şu şekilde özetleyebiliriz (Erden, 2004: 77-79):

**i)-** Yatırım yönetimi, sermaye bütçeleme sürecinden daha geniş kapsamlı görülmelidir: Yatırım yönetimi, işletmenin gelecekteki başarısını geliştirmek için yeni faaliyetlerin veya var olan faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde alternatif yaklaşımların belirlenmesi, değerlendirilmesi ve uygulanması olarak görülmelidir.

**ii)-** Yatırım yönetimi kararları işletmenin hedefleri ile uyumlu olmalıdır: Yatırım yönetimi sürecinin başlangıç noktası stratejik plân olmalıdır. İleri üretim teknolojilerine yapılacak yatırımlar, mamulde öngörülen belirli değişikliklere ve işletmenin teknolojik değişim stratejisine göre yönlendirilmelidir.

**iii)-** Yatırım kararlarının değerlendirilmesinde çeşitli ölçütler kullanılmalıdır: Yatırım kararlarında kalite, mamul tamamlanma süresi, esneklik gibi stratejik plânda yer alan çeşitli finansal ve finansal olmayan ölçütler dikkate alınmalıdır.

**iv)-** Yatırımlar ve beraberindeki riskler bir yatırım stratejisinin birbiriyle ilişkili unsurları olarak ele alınmalıdır: Çoğu ileri üretim teknolojilerinin yararları, bazı üretim faaliyetleri ile ilişkilendirildiğinde artar. Projeler arasında var olabilecek bağımlılıklar

ve sinerji nedeniyle tek bir projenin yararı, bir grup projenin yararları toplamıyla aynı olmayabilir. Bu nedenle, her bir yatırım ekonomik ve teknolojik risk açısından analiz edilmelidir.

v)- Faaliyet verileri ile belirli yatırım fırsatları arasında doğrudan ilişki kurulabilmelidir: Teknoloji yerleştikten sonra MYS'leri, yeni veya değiştirilmiş faaliyetlerin başarılarını dikkate alarak bunları raporlamalı ve fiili sonuçları izlemelidir. Faaliyet muhasebesi, yatırımın isabetliliği ve yararlarının izlenmesi için ihtiyaç duyulan verilerin, söz konusu yatırımla doğrudan ilişkisinin kurulması özelliğini geliştirecektir.

vi)- Yatırım yönetim kararları, değer katmayan faaliyetlerin azaltılmasını veya ortadan kaldırılmasını desteklemelidir: Yatırım yönetiminin odak noktası, işletmenin tüm başarısını geliştirmek için, mevcut faaliyetlerin yürütülmesinde, yeni faaliyetlerin veya alternatif yaklaşımların belirlenmesi ve değerlendirilmesidir. Aday yatırım projeleri, stratejik plânda belirlenmiş dönemler boyunca, kayıpları ortadan kaldırmadaki etkilerinin belirlenmesi için analize tabi tutulmalıdırlar.

vii)- Yatırım yönetim kararları, hedef maliyetlere ulaşmayı desteklemelidir: Yatırım kararları, bir mamul için hedeflenen pazar payını elde etmek amacıyla belirlenen tüm hedef maliyetlere ulaşmaya destek olmalıdır. Yatırım kararları, hedef maliyetlerin tamamına ulaşmak için oluşturulan faaliyet düzeyi maliyetleri ve performans değerlendirme sistemleri ile uyum içinde olmalıdır.

Yukarıda sıralanan MYS'nin temel ilkelerinde odak noktası, MYS'nin sürdürülebilirliği, maliyetlerin önlenmesi, düşürülmesi ve dinamik bir süreçte sürekli iyileştirmenin sağlanmasıdır. Ayrıca, bu ilkeler maliyet yönetiminin, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinden üstün yönlerini ortaya koymaktadır (Şakrak, 2002: 5).

### **1.2.3. Maliyet Yönetiminden Stratejik Maliyet Yönetimine Dönüşüm Süreci**

Geleneksel maliyet muhasebesinin temel işlevi, finansal tablolar için gerekli maliyet bilgilerinin oluşturulmasıdır. Bu bakımdan geleneksel maliyet muhasebesi maliyetlere, katlanılması zorunlu bir çıktı olarak bakmaktadır. Ancak, teknolojik gelişmeler, bilgisayar destekli üretim, otomasyonun yüksek seviyelere ulaşması, özellikle Japon ve günümüzde hızla artan Çin sanayilerinin etkisiyle maliyetlerin düşürülmesi, kalitenin yükseltilmesi konularında, ülkeler ve şirketler arası rekabetin

yoğunlaşması nedeniyle geleneksel maliyet muhasebesinin maliyet konusundaki anlayışı önemi yitirmiştir (Civelek, 2000: 554).

Geleneksel maliyet muhasebesinin önemini yitirmesi sonucunda yeni bir kavram olan maliyet yönetimi kavramı benimsenmiştir. Maliyet yönetimi kavramı, geleneksel maliyet muhasebesi kavramına göre daha geniş ve farklı anlamlar taşımaktadır. Maliyet yönetimi, maliyetleri katlanılması zorunlu bir çıktı olarak değil, üretim süreçlerinde yönetilmesi gerekli bir girdi olarak görmekte ve maliyetlerin plânlanması, yönetimi ve düşürülmesi konularını içermektedir.

Geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinden maliyet yönetimine geçiş, işletmelerin gelişim sürecinde önemli bir başarı olmuştur. Ancak, maliyet yönetiminden, geleceğe yönelik stratejiler geliştirerek rekabet üstünlüğü elde etmeyi amaçlayan stratejik maliyet yönetimine geçiş çok daha önemli bir başarıdır.

Tarihsel gelişim süreci içerisinde işletmeleri, stratejik maliyet yönetimi yaklaşımına yönelten gelişme ve değişimleri şu şekilde özetlemek mümkündür (Öker, 2003: 17 ; Atmaca ve Terzi, 2007a: 294):

- Bilgisayar teknolojilerindeki gelişmeler,
- Üretim teknolojileri ve kalite kontrolündeki yenilikler,
- Haberleşme ve taşımacılıktaki gelişmeler,
- Uluslararası rekabetin artması,
- Üretim sürecinde direkt işçilik maliyetlerinin azalması ve genel üretim maliyetlerinin artması,
- Mamul yaşam sürelerinin kısalması ve
- Değişen pazar koşulları ve pazarlarda tüketici odaklı anlayışın yerleşmesidir.

Yukarıda belirtilen gelişme ve değişimler işletmeleri, stratejik maliyet yönetimi anlayışına sevk etmiştir. Bu nedenle, stratejik maliyet yönetimi, gerek üst yönetime stratejik bilgiler sunarak gerekse de işletmelere rekabet avantajı sağlayarak işletme organizasyonlarının gelişim sürecinde en önemli araç konumundadır (Duman vd., 2005: 116).

### **1.3. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ**

Mamul fiyatlarının, kalite dışında, müşteriler açısından en önemli tercih kriteri olmasından ve geleneksel maliyet yönetiminin günümüz rekabet ortamı için yetersiz

kalmasından dolayı maliyet yönetiminin pazara ve stratejiye yönelik olarak düzenlenmesi zorunlu hale gelmiştir (Terzi, 2009: 19). Maliyet muhasebesinde stratejiye yönelim ve strateji belirleme, maliyet liderliği stratejisi için destek sağlamaktadır. Ayrıca, maliyet muhasebesinin genişlemesi, maliyet yönetiminin stratejik yararlarıyla stratejiye uygun maliyet saptama faktörleri ve bu faktörlerin birbirleriyle olan ilişkilerinden elde edilen bilgiler yoluyla maliyet düşürme potansiyelleri saptanabilmekte ve rekabet avantajları elde edilebilmektedir. Bu nedenle, işletme stratejileriyle ilgili olarak, işletmenin bütün kaynaklarının aşırı kullanımı ve nakit akışı, pazar payları, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin görece düzeyiyle ilgili olarak yönetime yönelik maliyet bilgilerinin hazırlanmasını ve analiz edilmesini içeren Stratejik Maliyet Yönetimi (SMY) kavramı geliştirilmiştir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 390-391).

SMY, strateji kavramının öneminin artması ile birlikte ortaya çıkmıştır. Çünkü, stratejiler, işletmelerin rekabet avantajı elde edebilmesi için uzun dönemde büyümesini ve ayakta kalabilmesini sağlayan en önemli SMY'yi oluşturan araç konumundadır (Moliner ve diğerleri, 2010: 13). Bu nedenle, sürdürülebilir rekabet avantajının sağlanabilmesi için SMY'de ana stratejilerin geliştirilip, bu stratejilerle maliyet verilerinin etkin kullanılması gerekmektedir (Simons, 1999: 111).

SMY, bir işletmenin uzun dönemde rekabet edebilmesi için gerekli olan kararların alınmasını ve bu kararların stratejik boyutlarının göz önünde bulundurulmasını sağlayan önemli bir karar verme mekanizmasıdır (Hansen ve diğerleri, 2007: 376-377). Ayrıca, SMY işletmelerin faaliyette buldukları piyasada tedarik ile başlayıp, üretim ile devam eden ve mamulün müşteriye teslimatı ile son bulan bir süreçte; maliyetlerin tanımlanması, kontrol altında tutulması ve rakiplere üstünlük sağlanabilmesi için gerekli önlemlerin alınması konusunda yardımcı olmaktadır (Kaygusuz, 2000: 79).

Çalışmanın bu kısmında SMY'nin tanımı, amaçları ve temel özellikleri, SMY'de kullanılan teknikler, SMY ile geleneksel yönetim muhasebesinin karşılaştırılması ile SMY yaklaşımları incelenecektir.



### **1.3.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı ve Önemi**

Stratejik Maliyet yönetiminin tanımı ve önemi, alt başlıklar halinde aşağıdaki gibi açıklanabilir.

#### **1.3.1.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı**

SMY, uluslararası ölçekte büyük ilgi gören ve dikkate değer bir yaklaşım olup, maliyetlerin uzun dönemde stratejik olarak yönetilmesini kapsamaktadır (Seuring vd., 2002: 37). SMY, işletmelerin maliyetlerini düşürmek ve stratejik pozisyonlarını iyileştirmek için maliyet yönetim tekniklerinin uygulanması olarak tanımlanabilir (Cooper ve Slagmulder, 2003: 23). Bir başka tanıma göre SMY, alınacak kararlarda küresel rekabet ortamının yarattığı koşulları daha geniş ve daha uzun vadeli bakış açısıyla ele alan, stratejik plânlama ile stratejik maliyet analizlerini bütünleştiren bir yaklaşımdır (Karcıoğlu, 2000: 72-73). Bir diğer tanıma göre ise, SMY, stratejik unsurların kesin, açık olarak ön plânda tutulduğu ve maliyet analizlerine dayanan bir maliyet yönetimidir (Shank ve Govindarajan, 1993: 4).

Yukarıda yer alan tanımlardan da anlaşılacağı gibi, SMY ile ilgili literatürde çok sayıda farklı tanım yer almaktadır. Ancak, bu tanımların ortak özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz (Smith, 2008: 206): SMY;

- Rakiplerle ilgili bilgi verir.
- Maliyet düşürme olanaklarının değerlendirilmesini sağlar ve
- İşletmenin stratejik pozisyonu ile muhasebe arasında ilişki kurar.

#### **1.3.1.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Önemi**

Serbest rekabet piyasası ortamında mamul ve hizmet fiyatları genellikle belirli bir işletmenin kontrolü dışında kalan toplam arz ve talebe göre oluşurken, mamul ve hizmet maliyetlerini geniş ölçüde işletme içi koşullar ve etkenler belirlemektedir. SMY böyle bir ortamda işletmenin uzun süreli kârlılığını sağlayabilecek önemli bir yaklaşım olarak ortaya çıkmaktadır (Yalçın, 2006: 17). Ayrıca, günümüz rekabet ortamında maliyet yönetiminin geleneksel rolü olan mamul ve hizmet maliyetlemesi anlayışının yerine, maliyetlerin stratejik olarak yönetilmesi gereği SMY'nin önemini bir kat daha fazla arttırmıştır (Köse, 2004: 51). Bu bakımdan SMY'nin işletmeler açısından önemini şu şekilde özetleyebiliriz (Erol, 2008: 105):

- Maliyetlerin etkili bir biçimde yönetimi,
- İşletmenin dış çevresi ile çevre faktörlerinin göz önüne alınarak hareket edilmesi,
- Maliyet liderliği, ya da mamul farklılaştırma stratejileri doğrultusunda rekabet edebilirliği içeren maliyet analizi,
- Mamul ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyetlerin dikkate alınması ve
- Maliyet dağıtımının faaliyetler temel alınarak faaliyet ölçüleri yardımıyla gerçekleştirilmesi konularında bilgiler sağlamaktır.

### **1.3.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Amaçları ve Temel Özellikleri**

Stratejik maliyet yönetiminin amaçları ve temel özellikleri, alt başlıklar halinde aşağıdaki gibi açıklanabilir.

#### **1.3.2.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Amaçları**

SMY'nin temel amacı, maliyetleri azaltırken aynı zamanda işletmenin stratejik pozisyonunu güçlendirerek kendisini işletmenin dört duvar arasına sıkıştıran, ya da işletme için sınır koyan maliyet yönetimini ileri boyuta taşımaktır (Erol, 2008: 105). Bu temel amaç doğrultusunda SMY'nin diğer amaçlarını şu şekilde özetlemek mümkündür (Bekçi ve Özal, 2010: 84):

- Kaynakların tüketimi ile ilgili olarak pazara yönelik mamul ve süreç bilgileriyle birlikte stratejik plânlama ve kontrol süreçlerini destekleme,
- Maliyetlerin etkili bir biçimde yönetimini işletmenin dış çevresini ve etmenlerini dikkate alarak hareket etmesi,
- Düşük maliyetlere ulaşarak maliyet liderliği, ya da pazara üstün mamul sürerek farklılaştırma stratejisiyle rekabet etme gücünü yükseltme,
- Uzun vadeli maliyet plânlama ve yönetim problemlerini azaltma,
- İşletmenin geleceği için önemli sorunlara yoğunlaşma,
- Genelde heterojen kaynaklardan maliyet bilgileri kullanarak maliyet muhasebesi diiplini ile rekabet avantajı sağlamak ve
- Hem işletmenin stratejik konumunu genişletmek hem de maliyeti azaltmayı eşzamanlı olarak gerçekleştirmektir.

### 1.3.2.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Temel Özellikleri

SMY'nin yukarıda belirtilen amaçlarından yararlanarak SMY'nin temel özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Karcıoğlu, 2000: 78-79 ; Altınbay, 2006a: 29-31):

**i)-** SMY taktiğin bir parçasıdır. Stratejide zaferler yoktur, sadece taktikler zafere götürür. Bununla beraber, işletmelerde maliyet yönetimi stratejinin bir parçası olmadıkça, işletme değerinde radikal ve uzun vadeli bir artış başarılmayacaktır.

**ii)-** SMY, çalışanların değer sistemlerini, inançlarını ve tasarımlarını dikkate almalıdır. İşletme süreçlerindeki ve faaliyetlerin yerine getirilme tarzlarındaki değişimler, teşvik edici ve parasal olmayan sistemler tarafından desteklenmelidir. SMY, kazanca kazanç durumları yaratmalı ve bunu bütün ilgililere etkin bir şekilde bildirmelidir.

**iii)-** SMY, öncelikle üst yönetimin daha sonra işletmenin stratejik işletme birimlerini yöneten idarecilerin sorumluluğudur. SMY'de etkin olabilmek için yeterli kaynakların tecrübeli yöneticiler tarafından dağıtılması gerekir.

**iv)-** SMY'de çok erkenci olmaktan ve çok geç kalkmaktan kaçınılmalıdır. SMY, ilgililer tarafından eğitime karşı yapılan direnmenin üstesinden gelmeli ve küçük gelişmeleri kabul etmelidir.

**v)-** SMY, bilgi teknolojisinin desteğine ihtiyaç duymaktadır.

**vi)-** SMY, ayrıntılı bir problem tanımlaması esasına dayandırılmalıdır. Proje hacminin daralması, maliyet yönetimi fırsatlarını azaltmaktadır.

**vii)-** SMY, etkin bir proje yönetimini gerektirir. Proje lideri veya proje sahibi süreç yönetimini anlamalı ve kendi görevini bir yıldan daha kısa süre içerisinde yerine getirmelidir.

**viii)-** SMY, geleneksel maliyet yönetimi gibi işletme sınırlarına bağlı kalmaz. SMY, işletmenin sınırları dışına çıkarak maliyetleri düşürmek için gerekli fırsatları arar ve işletmenin stratejik pozisyonunu güçlendirmeyi amaçlar.

**ix)-** SMY'de bir takım oluşturulmalıdır. Proje lideri, yaratıcı düşünce yeteneğine sahip kişilerden oluşan çok fonksiyonlu bir takıma ihtiyaç duymaktadır.

**x)-** SMY sürecinde sebatkârlık anlayışı hakim olmalıdır. Önemli başarılar elde etmiş olan güçlü işletmeler, başarılarını tecrübeli yöneticilerin yaratmış oldukları sebatkârlık anlayışını atfetmektedir.

**xi)-** Kısa vadede bile başarı hissini yöneticilere ve çalışanlara verilmesi, spesifik ve net amaçlar üzerinde mutabık kalınmasına bağlıdır.

**xii)-** SMY'de, geleneksel maliyet yönetiminin ihmal ettiği performans ölçütleri dikkate alınmalıdır. Geleneksel maliyet yönetiminde performans değerlendirmesi yapılırken bazı önemli ölçütler ihmal edilerek tamamen finansal veriler esas alınmaktadır. Oysa SMY'de; müşteri tatmini, esneklik ve yenilik gibi finansal olmayan veriler de dikkate alınmaktadır.

**xiii)-** SMY'de yönetici ve diğer çalışanlar şartlara göre ödüllendirilmeli, ya da cezalandırılmamalıdır. SMY'de istisnai bir başarı durumunda çalışanlar ödüllendirilmelidir. SMY'nin iyi kavrandığı ancak başarılmadığı durumlarda ise ceza verilmemelidir.

**xiv)-** Tecrübeli yöneticiler iyi bir örnek teşkil etmelidir. SMY'ni etkin bir şekilde gerçekleştiren tüm işletmelerde tecrübeli yöneticiler, katılımcı bir düşünce tarzıyla davranmaktadır. Aynı yöneticiler; fonksiyonel alanlar, hiyerarşik seviyeler ve bölgesel birimler arasındaki engelleri kaldırmaktadır.

**xv)-** İşletme, kolektif bir öğrenme sistemi olarak görülmektedir. Başarılı işletmeler, işletmeyle ilgili tüm menfaat gruplarının tatminini arttırmak ve yeni pazarlar oluşturmak için sürekli olarak geliştirilen iç yeterlilikler üzerine yoğunlaşmaktadır.

### **1.3.3. Stratejik Maliyet Yönetiminde Kullanılan Teknikler**

SMY'nin amaçlarına ulaşmasında kullanılan teknikler önemli rol oynamaktadır. SMY'de kullanılan teknikler genel olarak üç grupta ifade edilmektedir. Bunlar; değer zinciri analizi, stratejik konumlandırma analizi ve maliyet etkenleri analizidir.

#### **1.3.3.1. Değer Zinciri Analizi**

Değer, tüketicilerin işletmelerin kendilerine sunduğu faydaya karşılık olarak ödemeye razı oldukları bedel olarak ifade edilmektedir (Porter,1998: 10). Bu bakımdan değer, müşteri tatmini yaratacak ve müşterilerle kurulacak uzun süreli ilişkiler yoluyla rekabet avantajını getirecek özellikte mamulün sunulması ile elde edilmektedir. İşletmenin ortaya koyduğu değer, işletmenin stratejik olarak önemli ve birbiriyle bağlantılı faaliyetler sonucu elde ettiği kârdan oluşmaktadır. (Kuyucak ve Şengür, 2009: 133).

SMY kapsamında değer, işletmelere, maliyetlerin etkin yönetimi ve farklılaştırma olarak iki temel stratejik boyut getirmiştir. Bu boyut değer zinciri olarak adlandırılmaktadır. En genel anlamıyla değer zinciri, bileşen tedarikçileri için temel hammadde kaynaklarından, nihai tüketicilerin eline ulaştırılacak tüketim mamulüne kadar işletmeye değer katan faaliyetlerin hepsinin zinciri olarak tanımlanmaktadır (Yalçın, 2006: 20). Bu tanımlamada “zincir” kavramının özellikle tercih edilmesi işletme içerisindeki faaliyetlerin birbirine bağlı olduğunu benzeşim yoluyla somutlaştırma açısından önemlidir. Bu benzeşim aynı zamanda, zincirdeki zayıf ve güçlü halkaların tanımlanmasına, yani işletmenin stratejik rekabetteki avantaj ya da zayıflıklarını belirlemeye hizmet etmektedir (Kuyucak ve Şengür, 2009: 134).

Değer zinciri kavramının en temel amacı, maliyetleri en az düzeye indirirken değer sunumunu en yüksek düzeye yükseltebilmektir. Bu amacı gerçekleştirebilmek için değer zincirinin iyi bir şekilde tanımlanması gerekmektedir (Eraslan ve diğerleri, 2008: 310). Değer zinciri tanımlanırken işletmeler, müşterilere mamul veya hizmeti sağlamak için gerçekleştirilen faaliyet serileri olarak görülmelidir. Bu faaliyetler, işletmelerin değeri nasıl meydana getireceğini belirten bir değer zincirinin içinde organize edilmelidir. İşletmeler, müşterilerine en iyi değeri sunmalarını sağlayacak bir değer paketi (mamul veya hizmet) geliştirmek için değer zinciri içinde yer alan faaliyetleri tanımlamalı ve düzenlemelidir. Bu düzenleme ise, ya en düşük maliyeti elde edecek, ya da belirli müşterilerin ihtiyaçlarını rakiplerden daha iyi karşılayacak şekilde yapılmalıdır.

Değer zincirinde değer yaratan faaliyetler genel olarak yedi ana başlık altında sınıflandırılır. Bunlar; genel yönetim, araştırma ve geliştirme, mamul ve hizmet tasarımı, üretim, pazarlama, dağıtım ve müşteri hizmetleri faaliyetleridir (Türk, 2004: 237-238). Bir işletmede söz konusu bu faaliyetleri, rakiplerden daha ucuz veya daha iyi yerine getirerek rekabet üstünlüğü sağlamak için değer zinciri analizinin uygulanması gerekmektedir.

Değer zinciri analizi, değer zincirinde değer yaratan faaliyetler arasındaki bağlantıların birbirlerine karşılıklı bağımlılıklarına odaklanarak, analiz edilmesi, koordinasyonun ve uyumun sağlanması için kullanılan en önemli SMY tekniklerinden birisidir (Rena, 2010: 87). Değer zinciri analizindeki ana düşünce, müşteriye yönelik olarak daha fazla değer sunuldukça, daha yüksek rekabet gücü kazanıldığıdır. Bu

analizde bir işin ortaya çıkardığı değer, değer faaliyetlerin gerçekleştirilmesine yönelik maliyeti geçmesi durumunda bu iş kârlı olarak nitelendirilebilecektir (Eraslan ve diğerleri, 2008: 30).

Değer zinciri analizi işletmelere önemli faydalar sağlamaktadır. Bu faydaları şu şekilde sıralamak mümkündür (Kuyucak ve Şengür, 2009: 134):

- Değer zinciri analizi, işletmenin rekabetçi avantaj elde edebilmek için, her bir değer faaliyetini ve bu faaliyetler arasındaki ilişkileri açıklayarak daha düşük maliyetlere ulaşmasını ve farklılık yaratmasını sağlayan stratejik bir araç konumundadır.
- Değer zinciri analizi sayesinde işletmelerin, tedarikçileri, müşterileri ve endüstrideki diğer işletmeler ile olan ilişkileri açıklanarak rekabetçi durumunu görmesini sağlamaktadır.
- Değer zinciri analizi, işletmenin faaliyetlerinin ve iş süreçlerinin analiz edilerek bunlar arasındaki uyumluluğun ve sinerjinin ortaya konulmasını sağlar.
- İşletmenin mevcut stratejisini faaliyetlerinin hangilerinin, ne ölçüde desteklendiğini ortaya koyar. Buradan hareketle, mevcut strateji yüksek kaliteyi hedefliyorsa değer zinciri faaliyetleri yüksek kaliteli mamullerin yaratılmasını sağlayacak şekilde düzenlenmelidir. Diğer yandan eğer işletme fiyat temelinde rekabet ediyorsa faaliyetler, maliyetleri en aza indirecek şekilde organize edilmelidir.

Yukarıda sıralanan değer zincirinin faydalarında anlatılmak istenen ortak nokta, sürdürülebilir rekabet avantajı elde etmektir. Sürdürülebilir rekabet avantajı, rakiplerden daha düşük maliyetlerle daha yüksek müşteri değeri yaratmak, ya da rakiplerin sunduğu müşteri değerini onlardan daha düşük bir fiyatla sunabilmektir (Hansen ve diğerleri, 2007: 377). Rekabet avantajı, işletmelerin kârlılıklarını arttırmaları yoluyla gerçekleşir. Ancak, her mamul ve hizmetin hemen hemen birbirine benzer olduğu ortamlarda işletmeler arasındaki artan rekabet, kârlılığı düşürmektedir (Ülgen ve Mirze, 2003: 30-31). Bu nedenle, işletmeler değer zinciri analizini kullanarak maliyetlerini etkili bir şekilde yönetip, farklılaştırma stratejisini gerçekleştirerek kârlılığını arttırarak rekabet avantajı sağlayabilirler.

### 1.3.3.2. Stratejik Konumlandırma Analizi

SMY'nin temelini oluşturan ikinci teknik, stratejik konumlandırma analizidir. Stratejik konumlandırma analizi, işletmenin rekabet ederken üstleneceği pozisyonun analizidir. Stratejik konumlandırma analizinin esası, rakiplerden farklı olarak müşteri beklentilerini yerine getirmek suretiyle müşterinin ödemeyi kabul ettiği daha yüksek bir fiyatı uygulaması ve sektörün üzerinde bir kazancın sağlanmasıdır (Erol, 2008: 106). Bu esasın gerçekleştirilebilmesi için stratejik konumlandırma analizinde, işletmelerin üç farklı strateji izleyip, rekabet avantajı elde etmesi gerekmektedir. Stratejik konumlandırma analizinde kullanılan stratejiler; maliyet liderliği stratejileri, mamul farklılaştırma stratejileri ve odaklanma stratejileridir.

- **Maliyet Liderliği Stratejileri:** Maliyet liderliği stratejileri, bir işletmenin müşterilerine aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerden daha iyi mamul veya hizmeti, daha düşük maliyetle sunabilmesi olarak tanımlanabilir (Porter, 1998: 12). Böylece bu stratejinin uygulanması sonucunda işletme daha düşük fiyatlarda sürdürülebilir kârlar elde ederek hem fiyat rekabetinde başarılı hem de rakiplerin kârlılığını azaltmış olur.

Maliyet liderliği stratejisinde fiyat avantajından yararlanarak pazardan büyük bir pay alma amacı söz konusudur. Bu stratejide sadece maliyet azaltımı üzerinde odaklanılır ve böylece pazarda anlamlı bir maliyet ve fiyat avantajı elde edilir (Altınbaş, 2006: 38). İşletmelerde maliyet liderliği stratejilerinin uygulanabilmesi için üretimde ölçek ekonomileri, maliyet kontrolü, satış, pazarlama, AR-GE gibi alanlarda maliyetlerin minimum düzeye indirilmesi gerekmektedir.

- **Mamul Farklılaştırma Stratejileri:** Mamul farklılaştırma stratejileri, bir işletmenin herhangi mamul, ya da hizmeti endüstride eşsiz olarak gerçekleştirilmesini gerektirir. Bu stratejinin odak noktası, iş ünitesinin önerdiği mamulün müşteriler tarafından eşsiz olarak algılanacak bir şekilde farklılaştırmaktır. Mamul farklılaştırma stratejilerine örnek olarak; marka bağımlılığı, üstün seviyede müşteri hizmetleri, ağ sistemleriyle satış, yeni mamul tasarımı ve mamul özellikleri, mamul teknolojisi gösterilebilir.

Farklılaştırma stratejileri işletmenin ortalama fiyatlardan daha yüksek satış fiyatları uygulayabilmesini sağlayıp, kaliteye dayalı geliştirme çabalarını kapsar (Yalçın, 2006: 28). İşletme müşteriye sunduğu mamul ve hizmet maliyetlerini, müşteri

için yaratılan değer altında tutmalıdır. Eğer müşteriler kendilerine sunulan farklılıkları önemli bulur ve yaratılan müşteri değeri, farklılaşmanın maliyetini aşmazsa o zaman işletme rekabet avantajı elde etmiş olur (Hansen ve diğerleri, 2007: 378).

- **Odaklanma Stratejileri:** Odaklanma stratejileri, bir işletmenin rekabet sahası olarak bir pazarı veya müşteri hattını seçip o doğrultuda hareket etmesi anlamına gelmektedir. Bu stratejide işletme için iki seçenek söz konusudur. Bunlardan birincisi, işletme için çekici görünen bir pazarı veya müşteri grubunu seçme ve kapasite imkânlarını bu alanlarda geliştirmektir. İkinci seçenek ise, işletmenin var olan uzmanlık alanlarından hangisi rakiplerinden üstün olmayı sağlayacaksa o alana odaklanmasıdır (Porter, 1998: 15).

Odaklanma stratejilerinde işletmeler seçmiş oldukları alanlar (pazar, müşteri grupları, coğrafi bölgeler gibi) dışındaki unsurları ihmal ederek, seçtiği alanlarda yoğunlaşır. Bu durum, işletme ile müşteri arasındaki fiziksel ve samimi ilişkileri yükselterek pazarda değişen ihtiyaçlar anında belirlenebilir. Böylece odaklanma stratejileri işletmelere, yenilik ve esneklik sağlamak ve müşteri ihtiyaçları hızlı ve kusursuz biçimde karşılanabilmektedir (Eren, 1997: 277).

### 1.3.3.3. Maliyet Etkenleri Analizi

SMY'nin üçüncü yöntemini maliyet etkenleri analizi oluşturmaktadır. SMY'de maliyetin karmaşık şekillerde pek çok faktörün birbirini ilgilendirdiği, bir neden, ya da sürücü olduğu kabul edilmiştir. Maliyet davranışlarını anlamak demek, verilen herhangi bir durumda veya çalışmada, maliyet etkenlerinin karmaşık ve karşılıklı olarak birbirini etkilemesini anlamak demektir (Yalçın, 2006: 29).

Geleneksel bakış açısına göre; yönetim muhasebesinde maliyet, esas olarak yalnızca tek bir maliyet etkeninin yani üretim hacminin fonksiyonudur. Çıktı düzeyiyle ilişkili maliyet kavramları, maliyet literatüründe yaygın olarak kullanılır. Örneğin, sabit ve değişken maliyet ayrımı, ortalama ve marjinal maliyet ayrımı, maliyet-hacim-kâr analizi, BBN analizi, esnek bütçeler, katkı payı ve benzeri. SMY'de ise, çıktı düzeyi, maliyet yapısının zenginliğini çok az yansıtan bir etken olarak görülür (Şakrak, 1997: 111).

SMY kapsamında maliyet etkenleri yapısal ve yönetsel olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Bu gruplardan ilki, yapısal maliyet etkenlerinden oluşmaktadır. Bu bakış



açısından; bir işletmenin, her hangi bir mamul grubu için maliyet yapısını etkileyen temel ekonomik yapılar ile ilgili en az beş stratejik seçim söz konusudur. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz (Pamuk ve diğerleri, 1997: 19):

- **Ölçek (Faaliyet Hacmi):** Üretim, Ar-Ge ve pazarlama kaynaklarına yapılacak yatırımın büyüklüğünün ne kadar olacağıdır.
- **Kapsam (Dikey Bütünleşme Derecesi):** İşletme içi birimlerin karşılıklı faaliyetleri paylaşma derecesidir.
- **Tecrübe:** Tekrarlanan şeylerin geçmişte ne kadar yapıldığıdır.
- **Teknoloji:** İşletmenin değerler zincirinin her bir aşamasında hangi teknolojik süreçlerin kullanılacağıdır.
- **Karmaşıklık (Mamul Hatlarının Sayısı):** Müşterilere arz edilecek mamul, ya da hizmet hattının hangi genişlikte olacağıdır.

Yapısal etkenlerin her biri, mamul maliyetlerini etkileyen işletme tercihlerini kapsamaktadır. Belirli varsayımlardan hareketle, her bir yapısal etkinin maliyet hesabı belirtilebilir. Ölçek, kapsam veya tecrübe gibi yapısal etkenler, yıllarca ekonomist ve stratejilerin önemli ölçüde ilgisini çekmiştir.

Daha önce belirtildiği gibi, bu üç etkenden sadece tecrübe ve yönetim muhasebecilerinin daha fazla ilgisini çekmiştir. Son iki etken olan teknoloji ve karmaşıklık üzerinde ise muhasebecilerin dikkatleri son yıllarda yoğunlaşmaya başlamıştır. Buna, 1980’li yıllardan sonra maliyet ve yönetim muhasebesi alanında gelişen yeni yaklaşımlar öncülük etmiştir (Altınbay, 2006a: 39).

İkinci maliyet etkenleri grubu ise yönetsel etkenlerdir. Yapısal etkenler, performans ile ölçeklenmezken, yönetsel etkenler ölçeklenebilir. Bunun anlamı, her bir yapısal etken için, “çok” her zaman daha iyi demek değildir. Daha karmaşık ve zor bir mamul hattı daha iyi anlamına da gelebilir, daha kötü de düşünülebilir. Dinamik bir çevrede, çok fazla deneyim, çok az deneyim kadar kötü olabilir. Buna karşın, yönetsel etkenlerin her biri için “daha fazla”, daima daha iyidir. Yönetsel etkenlerin başlıcalarını şu şekilde sıralayabiliriz (Şakrak, 1997: 113):

- İş gücünün sürekli iyileştirme amacına katılımı,
- Toplam kalite yönetimi: Mamul ve süreç kalitesi hakkındaki inanç ve hedefler,
- Kapasite kullanımı: Fabrika yapısında mevcut kapasite düzeyi seçenekleri,

- Fabrika yerleşim etkinliği,
- Mamul özellikleri ve
- İşletme değerler zinciri içinde satıcılar ve/veya müşterilerle ilişkilerin yürütülmesidir.

Yüksek düzeyde bulunmaları her zaman uygun olmasa da yönetsel etkenler, işletmenin maliyet konusunu iyileştirmede etkin bir rol oynamaktadırlar. Yönetsel etkenlerin her biri aynı zamanda belirli maliyet analizi konularını da kapsamaktadır. SMY'de çoğu strateji danışmanı, stratejik maliyet analizlerini yönetsel etkenlerden hareketle hızla sürdürmeyi tercih etmektedir (Yalçın, 2006: 30).

#### **1.3.4. Stratejik Maliyet Yönetimi ile Geleneksel Yönetim Muhasebesinin Karşılaştırılması**

Günümüz şartlarında yaygınlaşan bir kavram olan SMY, değer zinciri, stratejik konumlandırma ve maliyet etkenleri analizlerini bütünleştiren bir unsurdur. Stratejik yönetim sürecinin her aşamasında ve bir işletmenin güçlü rekabet avantajına ulaşmaya yönelik çabaları içinde, bu üç analiz düzenli olarak tekrarlanır. Geleneksel yönetim muhasebesi bu üç analiz tekniğine yeterli desteği sağlayamamıştır. Bu nedenle, SMY bu gereksinimleri karşılayarak geleneksel yönetim muhasebesinin yerini almıştır(Şakrak, 1997: 115).

Geleneksel yönetim muhasebesi ile SMY yaklaşımları Tablo-1.3'deki gibi karşılaştırılabilir.

**Tablo-1.3:** Geleneksel Yönetim Muhasebesi ile SMY'nin Karşılaştırılması

<b>İşlev Türü</b>	<b>Geleneksel Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı</b>	<b>SMY Yaklaşımı</b>
Maliyetlerin Analizi	Mamul, müşteri ve fonksiyon maliyetlerinin analizi o andaki şartlara bağlıdır. Güçlü bir içe dönük bakış açısı mevcuttur. Katma değer anahtar bir kavram olarak görülür.	Maliyetlerin analizi, işletmenin bir parçası olan genel değerler zincirinin çeşitli aşamalarındaki koşullara bağlıdır. Güçlü bir dışa dönük bakış açısı mevcuttur. Katma değer, dar bir kavram olarak görülür.
Maliyet Analizinin Amaçları	Stratejik amaç olmaksızın uygulanan ölçme, yönetme ve problem çözmeye dikkat amaçları bulunmaktadır.	Geleneksel yönetim muhasebesi yaklaşımındaki amaçlar mevcut olmakla birlikte, maliyet yönetim sistemlerinin tasarımı, işletmenin temel stratejik konumuna bağlı olarak değişir.
Maliyetlerin Yapısal Analizinin Dayanağı	Maliyet temelde, çıktı düzeyinin bir fonksiyonudur. Değişken ve sabit maliyetler, maliyet analizinin temel dayanağıdır.	Maliyet, rekabet şeklinin yapısı hakkındaki stratejik seçimler ile bu stratejik seçimlerin yürütülmesinde yönetim özelliklerinin bir fonksiyonudur.

**Kaynak:** Titiz ve Çetin, 2000: s. 134.

### 1.3.5. Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımları

İşletmeler değişen maliyet yapıları ve artan talep karşısında, büyük miktarlarda standart mamuller üretmek ve pazarda sürdürülebilir bir rekabetçi üstünlük sağlayabilmede zorlanırlar hale gelmişlerdir. Bu süreçte SMY tarzını benimseyen işletmeler tarafından geleneksel üretim ve maliyet sistemleri sorgulanmaya başlanmış ve işletmeler açısından geleneksel maliyet yöntemlerinin rekabetçi piyasada

yöneticilerin kararlarına yeterli ölçüde katkı sağlayamadığı görülmüştür (Öndeş ve diğerleri, 2010: 247-248).

Rekabetçi piyasada yaşanan bu gelişmeler doğrultusunda modern SMY yaklaşımları ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşımlar; hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme, mamul yaşam seyri maliyetleme, geriye dönük maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme olarak sıralanabilir (Gümüş, 2007: 37).

### **1.3.5.1. Hedef Maliyetleme**

Hedef maliyetleme (HM), 1960-1970'li yıllarda Japonya'da ortaya çıkan ve ilk kez 1965 yılında Japon otomobil üreticisi Toyota tarafından uygulanıp geliştirilen bir yaklaşımdır (Çetin ve Atmaca, 2009: 317). Mamullerin tasarımı aşamasında maliyet plânlamasını savunan HM yaklaşımı, stratejik bir kâr ve maliyet yönetim süreci olarak ortaya konmuştur.

HM yaklaşımı, yeni bir mamulün plânlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetleri azaltılması için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi tüketici ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken, söz konusu mamulün tüm yaşam dönemi maliyetlerini de azaltmayı amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlanabilir (Aksoylu ve Dursun, 2001: 362). HM, stratejik bir kâr ve maliyet yönetimi süreci olarak ortaya konulmaktadır. Bu maliyetleme yaklaşımında temel olan hedef maliyet, bir pazar payına ulaşabilmek için kullanılan satış fiyatına göre hesaplanan, pazar temelli maliyeti ifade etmektedir (Kutay ve Akkaya, 2000: 2).

HM'nin temel amacı, yüksek kaliteyi korumak suretiyle tüm maliyetleri azaltmaktır. Ancak, birçok işletme, HM yaklaşımını stratejik kâr plânlamasında da kullanmaktadır. Dolayısıyla, HM'nin temel amacı iki noktada toplanmaktadır. Bunlar maliyet indirimi ve stratejik kâr plânlamasıdır. İşletmenin hız, kalite, fiyat ve güvenilirlik gibi beklentilerin karşılanmasında, HM'nin diğer amaçları şu şekilde sıralanabilir (Çetin ve Atmaca, 2009:315):

- Müşteri tatmininin sağlanması,
- Pazar payının büyütülmesi,
- Kârın maksimize edilmesi,
- Maliyetlerin plânlaması ve işletme yönetiminde eş zamanlı plânlamalar yapılması,

- İşletmelerin tasarım aşamasında maliyetlerin yönetilmesi,
- İşletmelerde hedeflerin devamlı kontrol altına alınması ile dinamik maliyet yönetiminin gerçekleştirilmesidir.

HM'nin yukarıda sayılan amaçlarına ulaşabilmek için tek mamul yerine, mamul gruplarına odaklanması gerekmektedir. Başka bir deyişle, işletmede bütün çabalar mamul grubunun hedefe ulaşması için yapılmalıdır. Aksi takdirde, grup hedefe ulaşmadığında başarısızlığın bedelini tüm işletme ödeyecektir (Altınbay, 2006b: 143).

Maliyet yönetimi ve kâr plânlaması için sistematik bir süreç olarak tanımlanan HM, altı temel ilkeye dayanmaktadır. HM'nin dayandığı altı temel ilkeyi şu şekilde özetleyebiliriz (Yılmaz ve Baral, 2009: 4 ; Gümüş, 2007: 41-42):

**i)- Fiyata Göre Maliyetleme:** Pazar fiyatı, mümkün olan hedef maliyeti belirlemek için kullanılır. Hedef maliyeti şu formülle hesaplayabiliriz:

$$\text{Pazar Fiyatı} - \text{Arzulanan Kâr} = \text{Hedef Maliyet}$$

**ii)- Müşteri Odaklı Yönetim:** Kalite, maliyet ve zaman unsurları açısından müşteri ihtiyaçları; mamul ve süreç kararları ile maliyet analizleri içine rehberlik amacıyla eş zamanlı olarak birleştirilir. Mamule eklenen herhangi bir özellik veya fonksiyonun müşteriye kattığı değer, bu özellik ve fonksiyonları eklemenin maliyetinden daha fazla olmalıdır.

**iii)- Tasarım Odaklılık:** Mamul ve süreç tasarımı aşamasında maliyet kontrolü oldukça önemlidir. Bu nedenle, üretim başlamadan önce, tasarım süreçleri etkin bir biçimde belirlenmeli ve bu sayede yeni mamuller için daha az maliyet ve zamanında pazara sürülmeleri sağlanmalıdır.

**iv)- Çapraz Fonksiyonların Katılımı:** Çapraz fonksiyonlardan oluşturulan mamul ve süreç takımları mamulün kavramsal olarak oluşma aşamasından nispi üretimine kadar bütün üretim sürecinden sorumludurlar.

**v)- Değer Zinciri Katılımı:** Değer zincirine katılan bütün üyeler (tedarikçiler, dağıtıcılar, hizmet sağlayıcılar ve müşteriler) HM sürecine dahildirler.

**vi)- Mamul Yaşam Seyri Oryantasyonu:** Mamul yaşam döngüsü boyunca oluşan toplam maliyet hem üretici hem de müşteri için minimize edilir. Bu maliyetler arasında satın alma fiyatı, üretim maliyetleri, bakım-onarım ve dağıtım maliyetleri vardır.

HM yaklaşımıyla ilgili yukarıda belirtilen açıklamaları özetleyecek olursak şu sonuçlara varırız. Pazar odaklı bir SMY aracı olan HM, mamulün pazarda tüketicilerin tercihlerine göre belirlenen satış fiyatından hedeflenen kâr payının düşülmesi ile maliyet bilgilerinin karar vermede, plânlamada, maliyet azaltmada ve kontrolde kullanımına olanak sağlayan unsurlardan oluşmaktadır (Alagöz ve diğerleri, 2005: 50). Ayrıca, HM mamul hayat döngüsünün ilk bölümünde toplam mamul maliyetini düşürmek için kullanılan bir azaltma yaklaşımıdır. HM sayesinde işletmeler yeni mamul fiyatını kaliteden ödün vermeden, daha hızlı düşürerek rekabet avantajı sağlamaktadır (Çoşkun, 2003: 33).

### **1.3.5.2. Kaizen Maliyetleme**

Kaizen sürekli iyileştirme anlamına gelen bir kavramdır. Başka bir ifadeyle kaizen, işletmenin alt ve üst hiyerarşisinde yer alan ve üst düzey yöneticilerden en alt kademedeki çalışana kadar işletmedeki herkesi ilgilendiren iyileştirme faaliyetleri ve süreçleri sistemi olarak da tanımlanabilmektedir (Türk, 1999: 211).

Kaizen yönetim anlayışının bir parçası olarak Kaizen Maliyetleme (KM) yaklaşımı, 1970'li yıllarda geliştirilmiş olup, halen en önemli Japon işletmeleri tarafından kullanılan bir SMY yaklaşımıdır. KM, bir mamulün hayatının üretim safhasında maliyet azaltımı için uygulanan sürekli iyileştirme olarak tanımlanabilir. KM, mevcut mamulleri üretebilmek için kullanılan üretim süreçlerinin etkinliğini arttıracak yeni yollar arayarak mevcut mamullerin üretim maliyetini düşürmektedir. Çok kısa ömürlü mamul üreten çoğu işletmede, üretim süreçlerinin ömrü mamullerin ömründen daha uzundur. Bundan dolayı, mamulün kendisinden ziyade mamulün üretim safhasındaki üretim süreçlerine odaklanmak suretiyle daha büyük tasarruflar sağlanabilir (Altınbay, 2006c: 104).

KM'nin temelinde sürekli iyileştirme prensibi bulunmaktadır. Sürekli iyileştirme çabalarına, işletmedeki işgörenlerin tümü çaba göstermelidir. Çünkü, işletmede çabalar sürekli olabilirse maliyetler de sürekli düşürülebilir. Bu yaklaşımda, bir önceki dönemde gerçekleşen fiili maliyetler, cari dönemde maliyet azaltımı için temel alınır ve hedef maliyet azaltma oranı belirlenir. Sürekli maliyet azaltımı çabalarında işletmeler, hangi maliyet unsuruna daha çok önem vereceğine stratejik amaçları doğrultusunda karar vermelidir (Türk, 1999: 211).

KM yaklaşımının amacını, gereksiz verimsizlikleri üretim sürecinden uzaklaştırarak toplam üretim maliyeti ve bunun sonunda mamul maliyetlerinin azaltılması oluşturmaktadır. Başka bir ifade ile KM, işletmenin hedeflerine ulaşmada mamule değer katmayan faaliyetler ve maliyetlerin sürekli azaltılması, israfın ortadan kaldırılması ve üretim sürecindeki sürekli gelişmeler üzerinde yoğunlaşır (Yalçın, 2009: 299).

KM'nin başarısı için detaylara dikkat etme önemli bir husustur. İyileştirmeler ne kadar küçük olursa olsun göz ardı edilemez. Bir işletmede KM'nin başarısını kontrol etmek için kaizen sapma analizleri yapılmalıdır. Bu analizlerde KM'den beklenen tasarruflar elde edildiği durumlarda sapma sıfırdır. Pozitif sapma görülmesi durumunda, beklenenden daha yüksek tasarruf edilmiş demektir. Sapmanın negatif olduğu durumlarda ise beklenen tasarruflar elde edilmemiş demektir ve çözüm getirici önlemlerin alınması gerekmektedir (Ertaş, 1999: 90).

SMY yaklaşımlarından HM ile KM, işletmenin hedefleri açısından birbirine benzer olmasına rağmen mamulün hayat seyri bakımından birbirinden ayrılır. Çünkü, HM'de mamul üretilmeden sadece mamulün tasarım aşamasında kabul edilebilir bir maliyetle mamul tasarlamak için uygulanırken; KM mamul hayat seyri boyunca mamul kalitesini yükseltmek ve maliyetini düşürmek amacıyla kullanılmaktadır (Yalçın, 2009: 299). Ayrıca, bir mamulün yaklaşık %80-90 oranındaki maliyeti, tasarım ve geliştirme aşamaları sırasında belirlendiği için, en fazla maliyet tasarrufu, KM yaklaşımından çok, HM yaklaşımında ortaya çıkmaktadır. Ancak, yine de, KM yaklaşımı ile mamul maliyetleri azaltılabilir ve gelecekteki kaliteye yönelik iyileştirme çalışmaları için başarılı sonuçlar sağlanabilir (Ertaş, 1999: 92-93).

### **1.3.5.3. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme**

Gerek mamul karması gerekse fiyatlama kararlarındaki stratejik yaklaşım, mamul veya hizmetin maliyetlerini düşürme fırsatlarını yakalamak ve üretilen mamul ve hizmetin müşteriye değer katabilmesini sağlayabilmektir. Bu nedenle, işletmelerde alınan bu tür stratejik kararlar mamul veya hizmete ve bu kapsamdaki kararlara geniş bir bakış açısıyla bakmayı gerektirir. Mamulün tüm yaşamı boyunca tüm aşamalardaki faaliyetler nedeniyle oluşan maliyetlerin incelenmesi olarak tanımlanan Mamul Yaşam

Seyri Maliyetleme (MYSM) yaklaşımı işletmelerin son yıllarda üzerinde durduğu ve uyguladığı göreceli bir kavramdır (Gümüş, 2007: 47-48).

MYSM yaklaşımı, işletmede üretilen mamul veya hizmetlerin farklı yaşam seyri aşamalarında ortaya çıkan maliyetleri daha üretim başlamadan görmeye, ya da göstermeye çalışan, başka bir ifade ile mamulün toplam yaşam dönemi performansını etkileyen unsurları görünür hale getiren bir yaklaşımdır. Bu yaklaşıma, yöneticilerin bir mamulün tüm yaşamı boyunca karşılayacağı maliyetleri anlama ve yönetme konusunda yararlı bilgiler sağlaması bakımından, SMY’de etkin bir şekilde başvurulabileceği ifade edilmektedir.

MYSM yaklaşımı; küresel rekabet ortamında daha sağlıklı karar almaya yardımcı olan bir yaklaşım olup, temel amacı yapılan yatırım veya kullanılan kaynaklar üzerinden mümkün olduğu kadar uzun bir süre boyunca yatırımcıyı tatmin edecek bir geliri sağlayabilmektir (Otlı ve Karaca, 2005: 252). Bu temel amaç kapsamında MYSM yaklaşımının diğer amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Güneş ve Aksu, 2003: 49):

- Plânlama ve pazardan çekilme aşamalarında ortaya çıkan maliyetleri kapsayan faaliyet kârının, mamulün pazarda aktif olduğu aşamada, ya da üretim aşamasında kazanılıp kazanılmadığını ortaya koymak,
- Plânlama aşamasında, üretimle ilgili olmayan ve mamulle birlikte verilen; garanti, çevresel maliyetler gibi başlıca maliyetleri tanımlamak ve bu maliyetleri elemek veya azaltmak için mamul üzerinde yapılması gereken tasarım değişikliklerini ortaya koymak,
- Bir mamul tasarımı düşük üretim maliyetleri öngörmesine karşın, çok yüksek garanti maliyetleri içerebilir. Plânlamacılara, alternatif mamul tasarımlarına ilişkin toplam yaşam seyri maliyetlerini karşılaştırarak, bu alternatifler arasından en iyi seçimleri yapabilmeleri için destek sağlamak,
- Etkin bir plânlama yapabilmek ve faaliyetleri kontrol edebilmek amacıyla, maliyetlerin niteliklerini ve zamanlamasını tanımlamaktır.

MYSM yaklaşımı, maliyet ve kârlılık analizi temeline dayanmaktadır. Yaklaşımın en temel özelliği, stratejik plânlama dönemi olarak giriş, gelişme, olgunlaşma ve düşüşten oluşan mamulün beklenen ömrünün esas alınmasıdır. Bu yaklaşım sayesinde işletme, alacağı pazarlama ve üretim kararlarıyla en yüksek kâra ulaşabilmektedir (Karcıoğlu, 2000: 91).



MYSM yaklaşımında maliyet ve kârlılık analizlerinin yapılabilmesi için mamul maliyetlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu yaklaşımda mamul maliyetleri üç ana unsurdan oluşur. Bunlar; plânlama, tasarım ve deneme maliyetleri olan gelişme maliyetleri, üretim maliyetleri ve lojistik destek maliyetleridir.

MYSM yaklaşımında sadece fiziki üretimle ilgili maliyetlere değil, aynı zamanda bir mamulün yaşam döneminde yer alan mamul geliştirme ve lojistik destek maliyetlerine de önem verilir. İleri üretim ortamları, rekabetin temelini, bir mamulün tüm yaşam döneminde gerçekleşecek maliyetlerin yaklaşık %90'ının belirlendiği, mamul/süreç geliştirme aşamasına kaydırmıştır. Bu şekilde MYSM yaklaşımı, üretim aşamasından önceki faaliyetler üzerinde dikkatlerin yoğunlaşması, maliyetleri düşürmeye yönelik üretim ve tasarım tekniklerinin geliştirilmesine ve toplam mamul maliyetlerinin en aza indirilmesine yardımcı olur (Erden, 2004: 209).

#### **1.3.5.4. Geriye Dönük Maliyetleme**

Geriye Dönük Maliyetleme (GDM) yaklaşımı, tam zamanında üretim ortamında esas alınan bir SMY yaklaşımıdır. Bu yaklaşım, tam zamanında üretim ortamında kullanılan standart maliyet bilgilerini esas alan ve maliyet muhasebesi kayıtlarını azaltan bir maliyetleme yaklaşımı olarak tanımlanabilir (Atmaca ve Terzi, 2007a: 296).

GDM, belli bir dönemdeki üretim çıktısını dikkate almakta ve maliyetleri, satılan mamullerle, stoklara yüklerken geriye doğru işlemektedir. GDM'de, üretim esnasında girdilerle ilgili tüketim ve maliyet sapma yevmiye kayıtları yapılmadığı için muhasebe işlemlerinin hızı da artmaktadır (Erden, 2004: 142). Bu yaklaşımın temel sınırlaması, stoklar sıfır bile olsa üretim düzeyindeki maliyetlerin yönetimine önem verilmek zorunda olunmasıdır. Başka bir ifadeyle, fiili maliyetler üretim sürecinde takip edilmezse, bu tür maliyetlerin kontrolü ve plânlaması zorlaşacaktır (Gersil, 2006: 43).

GDM yaklaşımıyla ilgili yukarıda verilen bilgiler ışığı altında bu yaklaşımın temel özelliklerini şu şekilde özetleyebiliriz (Atmaca ve Terzi, 2007a: 297):

- Stok maliyetleri geriye doğru belirlenmektedir. Maliyetlemede, çıktılar üzerine odaklanılmakta, sonradan geriye dönülerek maliyetler, stoklar ve satılan mamuller arasında paylaştırılmaktadır.
- Standart maliyet yönetimi kullanılmaktadır.
- Partiler halinde üretim ve teslim yapılmaktadır.

- Maliyet sapma analizleri azaltılmakta veya ortadan kaldırılmaktadır.
- Stokların asgari düzeyde olduğu düşünülmesi için stoklarla ilgili çok detaylı bilgi tutulmamaktadır.
- Yarı mamullerin kesinlikle bulunmadığı varsayılmakta, dolayısıyla üretim aşaması ile ilgili hesaplama yapılmamaktadır.
- Maliyet hesaplama ve kayıtları ya üretim tamamlanana kadar, ya da mamuller satılana kadar ertelenmektedir.

#### **1.3.5.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımı; stratejik, tasarım, faaliyet kontrolü ve mamul grupları ile ilgili tüm kararların alınmasında maliyet bilgisini sağlayan ve bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri mamullere ve/veya mamul gruplarına kullandıkları faaliyet oranında pay veren bir SMY yaklaşımıdır (Unutkan, 2010: 90).

En geniş anlamıyla faaliyet tabanlı maliyetleme, bir işletmeye ait faaliyetler ve mamuller ile ilgili veri tabanını oluşturan, işleyen ve onu koruyan bir bilgi sistemidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izler ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamullere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanır. Bu dağıtım anahtarları, mamuller ile ilgili faaliyet tüketimlerini yansıtır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı, yönetim tarafından hem mamullerle hem de faaliyetlerle ilgili çeşitli amaçlar için kullanılır (Pekdemir, 1998: 40).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının temelini oluşturduğu için FTM yaklaşımına ilişkin ayrıntılı bilgilere çalışmanın ikinci bölümünde yer verilecektir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNDEN SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNE GEÇİŞ

#### 2.1. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ

Değişim ve yeniliklerin sürekli olarak yaşandığı günümüz ortamında, işletmelerin küresel boyutta rekabet ederek varlıklarını sürdürebilmeleri, ancak SMY ilkelerini benimseyerek çağı yakalamalarına ve doğru kararlar almalarına bağlıdır. Bu bağlamda, üretmiş oldukları mamulleri ve hizmetleri kabul edilebilir bir kâr ile doğru fiyattan satarak kârlı yatırımlarda bulunmak isteyen işletmeler için SMY yaklaşımlarından yararlanmak zorunluluk haline gelmiştir (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010: 1).

Günümüzde teknolojinin hızla gelişmesi, işletmelerin üretim süreçlerini etkilemekte ve hızla değiştirmektedir. İşletmelerde bilgi işlem teknolojileri ve otomasyon sayesinde, emek yoğun üretimden sermaye yoğun üretime doğru bir geçiş söz konusudur (Taşçı, 2004: 12). Üretim ortamlarındaki bu geçiş, işletmelerin maliyet yapılarında özellikle de işçilik maliyetlerinde önemli değişikliklere yol açmıştır. Eskiden mamul ve hizmet üreten işletmelerin toplam maliyetler içerisinde işçilik maliyetleri yüksek bir paya sahip iken, günümüzde üretim maliyetlerinin çeşitliliğinden ötürü genel üretim maliyetlerinin payı artmış, işçilik maliyetlerinin payı azalmıştır (Gonzalez ve Morini, 2006: 196).

Üretim ortamlarındaki değişimler sonucu, işletmeler maliyet bilgilerine her zamankinden daha fazla gereksinim duymaktadırlar. Ancak, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemleri, işletmelerin bu gereksinimini karşılamada yetersiz kalmaktadır (Bruns, 1999: 15). Bu nedenle, mamul ve hizmet maliyetinin ve kârlılığının daha doğru hesaplanmasını sağlayan ve yöneticilerin alacakları stratejik kararlarda daha iyi bir kılavuz olan faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemi geliştirilmiştir. (Cooper ve Kaplan, 1991: 130).

Çalışmanın bu kısmında, FTM yöntemine ilişkin temel konular açıklanacaktır. Bu bağlamda, FTM yönteminin ortaya çıkışı, tanımı ve amaçları; FTM yönteminin temel kavramları, FTM yönteminin tasarım aşamaları; FTM yöntemi ile geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinin karşılaştırılması yapılacak ve FTM yönteminin üstün ve zayıf yönlerine yer verilecektir.

### **2.1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Ortaya Çıkışı**

1980'li yıllarda rekabet ortamında meydana gelen değişimler var olan geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama ve yönetim-kontrol sistemlerinin yeniden gözden geçirilmesine neden olmuştur. Bu kapsamda, FTM yöntemi ilk defa 1986 yılında Harvard İşletmecilik Okulu'nda öğretim üyeleri olan Robert Kaplan ve Robin Cooper tarafından geliştirilmiş ve mamul maliyetlerinin hesaplanması için farklı bir yöntem olarak ortaya atılmıştır (Eker, 2002: 239).

Kaplan ve Cooper, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinin doğru ve zamanında bilgi sağlamadığını, yönetime uygun ve gerekli bilgiyi sunmadığını ve en önemlisi, yeni rekabet ortamına ilişkin gelişmeleri göz önüne almadığını ileri sürmüşlerdir. Kaplan ve Cooper'ın ileri sürdükleri yeni yöntem, maliyet davranışlarını daha iyi anlama ihtiyacını vurgulamakta ve genel üretim giderlerine neden olan hususları ortaya çıkartmaktadır (Tekiner ve Albayrak, 2005: 220).

FTM yöntemi, ilk olarak ABD'de faaliyet gösteren üretim işletmelerinde uygulanmış, daha sonra dünyanın diğer ülkelerinde uygulama alanı bulmuştur (Karacan ve Aslanoğlu, 2005: 19). 1990'lı yıllarda hizmet sektörünün hızlı bir gelişim göstermesi sonucu, FTM yönteminin hizmet sektöründe de uygulanması gerekliliğini ortaya koymuştur. Bu nedenle, bankalar, hastaneler, nakliye işletmeleri gibi hizmet sektörüne ait işletmeler de, FTM yöntemini kullanarak maliyetlerini daha doğru ve hızlı bir şekilde hesaplama olanağına sahip olmuşlardır (Cooper ve Kaplan, 1991: 130; Jackson ve diğerleri, 2007: 181).

FTM yönteminin tarihsel gelişiminin ortaya konması, FTM yönteminin asıl olarak neyi başarmak istediğini kavramak yönünden önemlidir. Başarmak istenilen birinci hedef, endirekt maliyetlerin yönetimine destekte bulunması anlamına gelen faaliyet tabanlı yönetimdir. İkincisi ise, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerine göre daha tutarlı mamul maliyetlemesi sağlayabilmektir (Polat,

2008: 12). Bu iki hedef FTM yönteminin temelini oluşturmaktadır. Çünkü, FTM yönteminin temeli, yönetim muhasebesinde gelişen faaliyet tabanlı bilgi ve faaliyet tabanlı yönetim kavramlarına dayanmaktadır. Bu bilgi tabanı, gerekli kaynakları kullanan ve işletmede değer yaratan iş, ya da faaliyetler ile ilgilidir. Faaliyet tabanlı yönetim ise, değer yaratan faaliyetlerin ortaya çıkarılmasındaki süreçlerin yönetimidir (Şakrak, 1997: 176-177).

FTM yöntemi, işletmenin sahip olduğu kaynaklar üzerinde çeşitli bağlantılar kurduğu için mamullerin, markaların, tüketicilerin, tesislerin, ya da dağım kanallarının hem ne kadar gelir getireceği hem de ne kadar kaynak tüketileceği hakkında yöneticilere net bir bilgi verir (Cooper ve Kaplan, 1991: 130). Bu nedenle, FTM yöntemi, işletmelerin daha çok kazanç elde edebilmesi için gerekli yardımı sağlayan güçlü bir stratejik araç konumundadır (Cooper ve Slagmulder, 1999: 20).

### **2.1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı ve Amaçları**

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin tanımı ve amaçları, alt başlıklar halinde aşağıdaki gibi açıklanabilir.

#### **2.1.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı**

Geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinde genel üretim giderlerinin, geleneksel dağıtım anahtarları aracılığı ile dağıtılması genel üretim giderlerinin dağıtım sonuçlarının gerçeğe yakın olmaktan uzaklaştırmıştır. Böylece, genel üretim giderlerinin, üretilmesi plânlanan mamullere, ya da hizmetlere yüklenmesinde gerçeğe daha yakın birim maliyetlerin hesaplanmasına olanak veren FTM yöntemi geliştirilmiştir (Bengü ve Arslan, 2009: 57).

FTM yöntemi, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinin yukarıda belirtilen eksikliğinden dolayı alternatif bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır. FTM yöntemi, işletmelerin mamul ve hizmetlerin üretiminden dağıtımına kadar gerekli olan tüm faaliyetleri içerir. Bu nedenle, yöntem, faaliyetlerin plânlanmasında, yönetilmesinde, bütçelenmesinde ve kontrolünde işletmelere destek sağlar (Cooper ve Kaplan, 1990: 38).

FTM yöntemi, 1980'li yıllardan günümüze kadar gelişim süreci içerisinde değişik kullanım amaçlarına bağlı olarak literatürde çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Bu tanımlardan bazılarını şu şekilde özetlemek mümkündür:

Cooper ve Kaplan (1988: 95), FTM yönteminin işletme stratejisinin bir aracı olduğunu belirterek; mamul maliyetleme sisteminin yanında faaliyetlerle ilgili veri kaynağı oluşturan ve işletmenin fonksiyonlarına ilişkin önemli bilgiler sunan bir SMY yaklaşımı olduğunu belirtmişlerdir.

Kaplan ve Atkinson (1998: 97), FTM yöntemini, maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için indirekt maliyetlerin ilk önce faaliyetlere yüklenmesini sağlayan, daha sonra faaliyetlerde yüklenen bu maliyetleri mamullere, hizmetlere ve müşterilere aktaran bir yöntem olarak tanımlamıştır.

Ülker (2005: 221), FTM yöntemini, stratejik, tasarım, faaliyet kontrolü ve mamul gruplarıyla ilgili tüm kararların alınmasında maliyet bilgisi sağlayan ve bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri mamullere ve/veya mamul gruplarına kullandıkları faaliyetler nispetinde tahsis eden bir maliyet sistemi olarak tanımlamıştır.

Bu tanımların her biri FTM yöntemini farklı açılardan ele alırken, aslında FTM yönteminin çok amaçlı kullanılan bir stratejik maliyet muhasebesi sistemi olduğu anlaşılmaktadır. FTM yöntemini yukarıdaki tanımlara paralel olarak en genel anlamıyla şu şekilde tanımlayabiliriz:

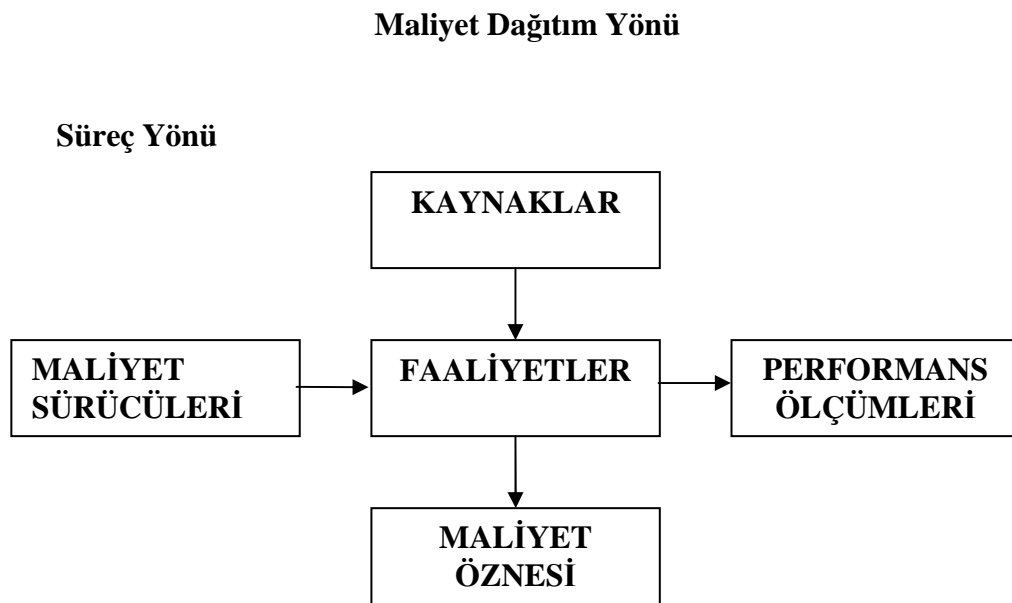
“FTM yöntemi, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinden daha gerçekçi maliyet bilgileri sağlayarak işletme yöneticilerinin stratejik kararlar almasında önemli bir etken olan maliyetlerin doğru bir biçimde hesaplanabilmesi için genel üretim maliyetlerini, ilk önce faaliyetlere yükleyen ve daha sonra faaliyetlerde biriken maliyetleri maliyet öznesine aktaran SMY yaklaşımıdır.”

FTM yöntemi, indirekt üretim maliyetleri üzerinde yoğunlaşan ve indirekt maliyetlerle mamuller arasında anlamlı bir ilişki kurmak üzere faaliyetleri kullanan yeni bir maliyetleme yöntemidir. Ancak, yöntemin uygulama sonuçları, onun mamul maliyetlemenin ötesinde önemli bir yönetim aracı olduğunu da göstermiştir. Bu nedenle, FTM yöntemi daha doğru mamul maliyet bilgisi vermek üzere tasarlanmış, bunun yanı sıra işletme yönetimi için stratejik bilgiler de sağlayan ve yönetimin daha doğru kararlar almasına yardımcı olan SMY yaklaşımıdır (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010: 3).

FTM yöntemi son otuz yılın en iyi bilinen maliyet hesaplama yeniliği olup, işletmelerin faaliyetleri, kaynakları, maliyet etkenleri ve performans ölçümleri hakkında yöneticilere bilgi sunar (Wegmann, 2009: 8; Karcıoğlu ve Binboğa, 2010: 3). Bu durum

FTM yönteminin mantıksal modelini ortaya çıkarmaktadır. FTM yönteminin mantıksal modeli iki farklı yönden değerlendirilir. Bunlar, süreç ve maliyet dağıtım yönleridir. FTM yönteminin mantıksal modeli içerisinde yer alan bu iki yön arasındaki ilişkiyi Şekil-2.1'deki gibi özetleyebiliriz.

**Şekil-2.1:** FTM Yönteminin Mantıksal Modeli



**Kaynak:** Cokins, 2001: s. 15.

Şekil-2.1, FTM yönteminin iki farklı yönünü ortaya koymaktadır. Maliyet dağıtım yönü; işletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet nesnelere hakkında bilgi sağlar. Süreç yönü ise; çoğunlukla finansal olmayan bilgiler sağlayıp, faaliyetlerin neden ve nasıl yapıldıkları hakkında bilgi verir (Ülker, 2005: 222 ; Antikainen ve diğerleri, 2005: 777).

#### 2.1.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Amaçları

FTM yöntemine ilişkin yukarıda verilen bilgiler çerçevesinde bu yöntemin en temel amacı, geleneksel maliyet hesaplama sistemlerinde maliyetlerin mamullere yüklenmesi sürecinde kullanılan geleneksel hacim tabanlı maliyet anahtarlarının sebep olduğu yanlışları ortadan kaldırmaktır (Büyükşalvarcı, 2006: 163). Bu temel amaç

doğrultusunda FTM yönteminin diğer amaçlarını şu şekilde özetleyebiliriz (Şakrak, 1997: 184 ; Cooper ve Kaplan, 1992: 11 ; Çam, 2006: 99 ; Polat, 2008: 13-14):

- Mamul ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak, ya da en düşük düzeye indirmek,
- Kârlılığı artırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılması için etkin bilgi tabanı oluşturmak,
- Yönetim, plânlama, kontrol ve bütçeleme kararlarında işletme yönetimine destek olmak,
- Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,
- Yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışları ortan kaldırmak,
- Genel üretim giderlerini mamullere daha doğru bir şekilde yükleyerek daha doğru maliyet bilgisi elde etmek,
- Maliyet hesaplarının daha kolay ve daha basit anlaşılmasını sağlamak,
- Daha iyi bir yönetsel muhasebe anlayışı ve kontrolü sağlamak için doğru işletme ortamı sağlamak,
- Yöneticilerin kararlarını doğru verebilmeleri için doğru maliyet bilgileri sağlayabilmek ve
- SMY'nin diğer yaklaşımlarında ortaya çıkan gelişmeleri takip edebilmek için uygun ortamı yaratmak.

FTM yönteminin yukarıda belirtilen amaçları, işletme yöneticilerine farklı bir bakış açısı kazandırmıştır. Ayrıca, FTM yönteminin amaçları, işletmelerde yapılan faaliyetleri katma değer yaratan ve yaratmayan faaliyetler olarak sınıflandırma gereksinimini de ortaya çıkarmıştır (Gümüş, 2007: 67).

### **2.1.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile İlgili Temel Kavramlar**

FTM yöntemi kapsamında bazı temel kavramlar yer almaktadır. Bu kavramları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Kaynak,
- Faaliyet,
- Maliyet Havuzu,
- Maliyet Sürücüsü ve



- Maliyet Taşıyıcısı.

FTM yöntemini ayrıntılı olarak anlamak için bu kavramların tek tek ele alınarak açıklanmasında yarar vardır.

### 2.1.3.1. Kaynak

FTM yönteminin temelinde faaliyetler ve bu faaliyetlerin kullandığı kaynaklar yer almaktadır. İşletmelerde üretim veya hizmet faaliyetlerinin yerine getirilebilmesi için gerekli olan kaynaklar, üretim faaliyetleri ile ilgili olan direkt ve endirekt nitelikteki kaynaklar ve üretim dışı faaliyetlerin yerine getirilebilmesi için kullanılan kaynaklar olarak sıralanabilir (Gümüş, 2007: 67).

Kaynak, bir faaliyetin gerçekleştirilebilmesi için başvuru, ya da yönetilen ekonomik unsurlardır. Genel anlamda kaynaklar şu unsurları kapsamaktadır (Arzova, 2002: 16):

- Direkt işçilik kaynağı,
- Direkt ilk madde ve malzeme kaynağı,
- Üretim faaliyetleri ile ilgili olan endirekt kaynaklar ve
- Üretim dışındaki faaliyetler ile ilgili kaynaklar.

Yukarıda sıralanan kaynaklar işletmelerin üretim faaliyetlerini yerine getirebilmeleri için kullandığı temel kaynaklardır. İşletmelerin üretim dışı faaliyetleri ise; Ar-Ge, pazarlama, satış ve dağıtım, genel yönetim ve finansman giderleri olarak sıralanabilir. İşletmeler üretim dışı bu faaliyetleri de yerine getirirken çeşitli kaynakları farklı kullanım oranlarında tüketmektedirler.

FTM yöntemi, mamul ve hizmet üretmek için kullanılan kaynakları ve bu kaynakların ilişkilendirileceği sürücülerini belirleyen ve bu kaynakların maliyetini öngörümleyen bir yöntemdir. FTM yönteminde, kullanılan kaynakların maliyeti ile işletmenin mali tablolarında raporlanan, tedarik edilen, ya da diğer bir deyişle kullanılabilir kaynaklar arasındaki kritik bağ ortaya koyulmaktadır (Gümüş, 2007: 68). İşletmenin faaliyetleri tarafından kullanılan her bir başlıca kaynak için, aşağıda belirlenmiş olan formül şu ilişkiyi vurgular (Cooper ve Kaplan, 1992: 1):

**Faaliyetlerin Kullanılabilirliği = Faaliyet Kullanımı + Kullanılmayan Kapasite**

Yukarıda yer alan formülde, bir işletmede faaliyetlerin kullanım derecesi ile kullanılmayan kapasitenin toplamı, o işletmede faaliyetlerin kullanılabilirliğini vermektedir.

### **2.1.3.2. Faaliyet**

Faaliyet kavramı, FTM yöntemindeki en önemli kavramlardan biridir. Faaliyet, bir mamul, ya da hizmetin üretilmesini veya dağıtımını gerçekleştiren işlemler bütünüdür (Ittner vd., 1997: 144). Başka bir ifade ile faaliyet, bir çalışmayı ortaya çıkaran ve bu çalışmanın tamamlanmasını sağlayan süreç, ya da işlemler bütünü şeklinde de tanımlanabilir (Narong, 2009: 12). Örneğin, bir işletmede gerekli olan malzemenin taşınması, sipariş değişikliklerinin yapılması, üretim öncesinde gerekli olan makine ve teçhizatın hazırlanması, müşterilerle anlaşmaların yapılması gibi süreç ve işlemler, faaliyetleri oluşturmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 28-29).

FTM yöntemi, bir işletmedeki bölümler yerine iş faaliyetleri üzerine odaklanır ve maliyetleri mamul ve/veya hizmetlere, bu mamulleri ve/veya hizmetleri üretmek için yapılan faaliyetlere göre yükler. Bölümlerin esas alındığı geleneksel dağıtım yöntemleri tarafından kullanılan sorumluluk merkezlerinden ziyade bir iş sürecine odaklanmayı tercih eder.

FTM yönteminin bir işletmede uygulanabilmesi için yapılması gereken ilk iş, bütün işletme faaliyetlerinin faaliyet gruplarına ayrılmasıdır. İşletmenin temel faaliyetlerinin belirlenmesi için en çok kullanılan araç “süreç akış çizelgesi” dir. Bir işletmede çok sayıda faaliyet olabileceğinden en iyi tutum, benzer süreçlerin birleştirilerek bir grup oluşturulmasıdır.

FTM yöntemini uygulayan bir işletmede yapılan faaliyetler genellikle madde ve malzemenin siparişi ve teslim alınması, kalite kontrolü, malzemenin hazırlanması, tesisin temizlenmesi ve benzeri gibi unsurlardır. Bu faaliyetler, bir faaliyet tabanlı maliyet yönteminin mantığını açıklayan madde ve personel zamanını tüketir (Arzova, 2002: 18-20).

FTM yönteminde faaliyetler iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar, katma değer yaratan faaliyetler ve katma değer yaratmayan faaliyetlerdir. Bu faaliyetleri kısaca şu şekilde açıklayabiliriz (Topçu, 2005: 347):

**- Katma Değer Yaratın Faaliyetler:**

Bir mamul veya hizmetin değerini müşteri açısından arttıran faaliyetlerdir. Müşteriler bu faaliyetler için ödeme yapmak isterler. Dolayısıyla, bu faaliyetler işletmenin amaçlarına ulaşmasını ve sürekliliğini sağlamaktadır. Örneğin, bir otel işletmesinde her bir odaya klima takılması, yeni bir arabanın dış görünüşünün değiştirilmesi gibi faaliyetler, müşteriye değer katan faaliyetlerdir.

**- Katma Değer Yaratmayan Faaliyetler:**

Bir mamul veya hizmetin sağlanmasında harcanan fakat müşteri açısından o mamul veya hizmetin değerinde bir artış meydana getirmeyen faaliyetlerdir. Katma değeri olmayan faaliyetler azaltılırsa, mamul veya hizmetin kalitesi ve piyasa değeri etkilenmeden maliyetler azaltılabilir. Katma değer yaratmayan faaliyetlere, makinelerin tamiri, üretimin yapıldığı yerin temizliği gibi unsurlar örnek gösterilebilir.

FTM yönteminin en önemli amaçlarından birisini katma değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesi ve azaltılması oluşturmaktadır. Bu amacın yerine getirilmesi mamul veya hizmetin piyasa değerini arttırdığı gibi aynı zamanda maliyetlerini de düşürür ( Hilton, 2005: 224).

### **2.1.3.3. Maliyet Havuzu**

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

Maliyet havuzu oluşturulurken öncelikle faaliyetler, alt faaliyetler ve temel kaynaklar belirlenip, gruplandırılmaktadır. Daha sonra kaynakların maliyetleri hesaplanarak her bir faaliyet için maliyet havuzuna aktarılmaktadır. Bu durum, maliyet havuzunun oluşturulması için temel şarttır (Arzova, 2002: 25).

### **2.1.3.4. Maliyet Sürücüsü**

FTM yöntemindeki bir diğer önemli adımı, faaliyet maliyetlerinin mamullere veya hizmetlere yükleme aşaması oluşturmaktadır. FTM yönteminde maliyet

yüklemeleri maliyet sürücüleri olarak adlandırılan dağıtım anahtarları yardımıyla yapılmaktadır. FTM yönteminde kullanılan maliyet sürücülerini belirlemedeki amaç, her faaliyeti en uygun biçimde ölçebilecek nitelikte olan anahtarların belirlenmesi temeline dayanır.

Maliyet sürücüsü kavramı ile anlatılmak istenen mamul veya hizmetleri üretmek için yapılan faaliyetlerin miktarını ölçen ve faaliyetler ile maliyet taşıyıcıları arasındaki ilişkiyi açıklayan etken olduğudur.

Bu anlamda maliyet sürücüsü kavramı, bir faaliyeti yerine getirmek için gereksinim duyulan gayret, ya da iş yükünü belirleyen faktörlere verilen isim olarak tanımlanabilir (Gümüş, 2007: 71). Başka bir deyişle maliyet sürücüsünü, faaliyetleri birleştiren ve işletme kaynaklarının faaliyetlere yönlendirilmesini sağlayan bir etken olarak da tanımlayabiliriz (Babad ve Balachandran, 1993: 563).

Maliyet sürücüsü bir faaliyetin, ya da faaliyetler zincirinin “neden” yapıldığını anlatır. Maliyet sürücüsünün anlattığı bir diğer nokta ise; işin sürdürülebilmesi için ne kadar çaba harcanması gerektiğidir. Ayrıca, maliyet sürücüsü bir faaliyetin gerçekleşme süresi boyunca iş hacmini yansıtan en uygun etkidir. Bu nedenle, maliyet sürücüleri maliyet etkeni olarak da adlandırılır (Arzova, 2002: 27).

İşletmelerde oluşan maliyetleri etkin bir biçimde yönetebilmek için maliyetlerle faaliyetler arasında anlamlı ilişkiler kurulması gerekmektedir. FTM yönteminde işletmelerde yapılmakta olan üretim, pazarlama, Ar-Ge, satış, dağıtım gibi birçok faaliyet sonucu oluşan maliyetler, mamul veya hizmetlere maliyet sürücüleri yardımıyla yüklenirler. İşletmelerde maliyet sürücüleri belirlendikten sonra işletme yöneticilerinin yapması gereken, faaliyetler sonucu oluşan maliyetleri sabit ve değişken olarak sınıflandırmalarıdır. Maliyelerin bu şekilde sınıflandırılması daha iyi bir maliyet yönetimi sağlayacaktır.

FTM yönteminde kullanılan maliyet sürücüleri yardımıyla işletmelerde yapılan faaliyetlerin performansları da daha doğru bir biçimde ölçülebilmektedir. Aynı zamanda maliyet sürücüleri yardımıyla mamul ve hizmetlere yapılan yüklemeler sonucunda birim maliyet hesaplamaları ve mamullerin/hizmetlerin satış fiyatlarını belirleme daha etkin bir biçimde yerine getirilmektedir (Gümüş, 2007: 73).

### 2.1.3.5. Maliyet Öznesi

FTM yönteminde en son kavramı maliyet öznesi oluşturmaktadır. Maliyet öznesi, maliyetlerin yüklendiği en son nokta olup, faaliyetlerin yapılma sebebi ve nihai hedefidir. Mamul ve hizmetler, müşteriler, projeler maliyet öznesini oluştururlar (Ülker ve İskender, 2005: 200).

Maliyet öznesi için “maliyet taşıyıcısı” kavramı da kullanılabilir. Maliyet taşıyıcısı, işletmenin ürettiği mamul ve hizmetlerdir. Bu kavram yalnız satış için değil, işletmenin kendisi için ürettiği mamulleri de kapsayan geniş bir kavramdır. İşletmede üretim için oluşan maliyetler doğrudan, ya da dolaylı yoldan üretilen mamul ve hizmetlere yükletilir. Bu maliyetleri yüklenen ekonomik mamul ve hizmetlere, maliyeti hesaplama da maliyet taşıyıcısı denir (Arzova, 2002: 28).

Maliyetleri maliyet taşıyıcılarıyla ilişkilendirmek stratejik bilginin pek çok önemli noktasıyla ilişki içinde olmayı da gerektiren kritik bir çalışma özelliğindedir. Bu ilişkilendirme (Gümüş, 2007: 74);

- Maliyet taşıyıcılarının bunları sağlayan işletme için ne kadar değerli olduğunu belirlemeye yardım eder. Bu değer ise şu şekilde hesaplanabilir;

$$\mathbf{K\hat{a}r = Gelir - Faaliyet Tabanlı Maliyetleme}$$

- Müşteri tarafından elde edilen değer ölçülmesine yardım eder. Burada değer ise, şu şekilde hesaplanabilir;

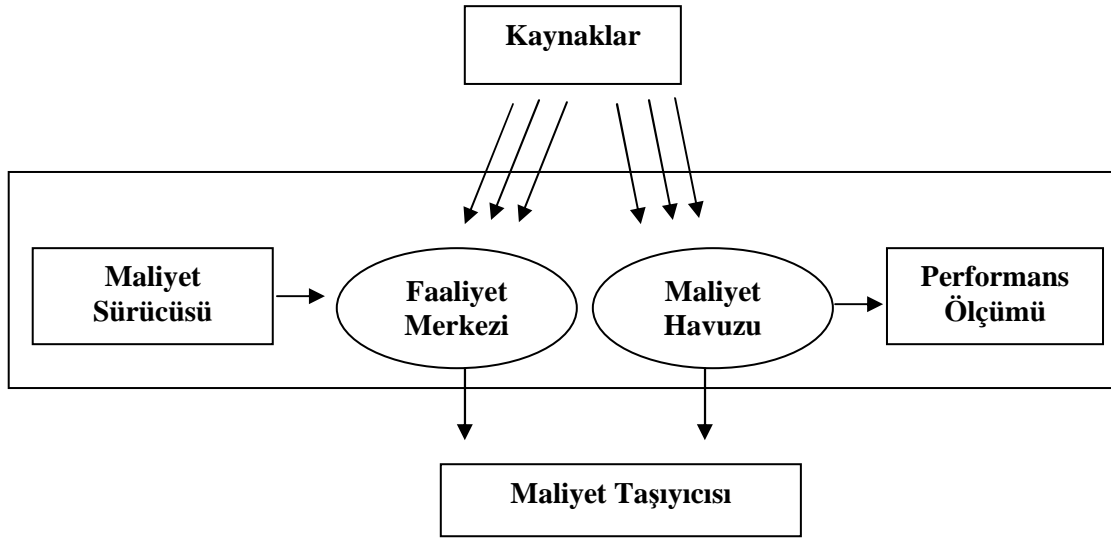
$$\mathbf{Değer = Müşteriye Sağlanan Getiri - Müşterinin Özverisi}$$

Müşteriye sağlanan getiri; müşteri tarafından mamule/hizmete ilişkin algılanan özelliklerin, kalitenin ve hizmetin toplamıdır. Müşterinin özverisi ise, müşteriye sağlanan getiri ile birleştirilmiş FTM ile mamulü nasıl kullanacağını/hizmetten nasıl yararlanacağını öğrenmek için geçirdiği süre gibi müşteri tarafından katlanılan ek maliyetlerin toplamıdır.

- Maliyet taşıyıcılarının maliyetini azaltmak yoluyla maliyet taşıyıcısının değerinin nasıl arttırılacağı konusunda derinlemesine bir kavrayışı önemli ve gereklidir.

FTM ile ilgili yukarıda belirtilen temel kavramların toplu olarak görünümü ve işleyişleri Şekil-2.2’de gösterilmektedir.

**Şekil-2.2:** FTM ile İlgili Temel Kavramların Görünümü ve İşleyişleri



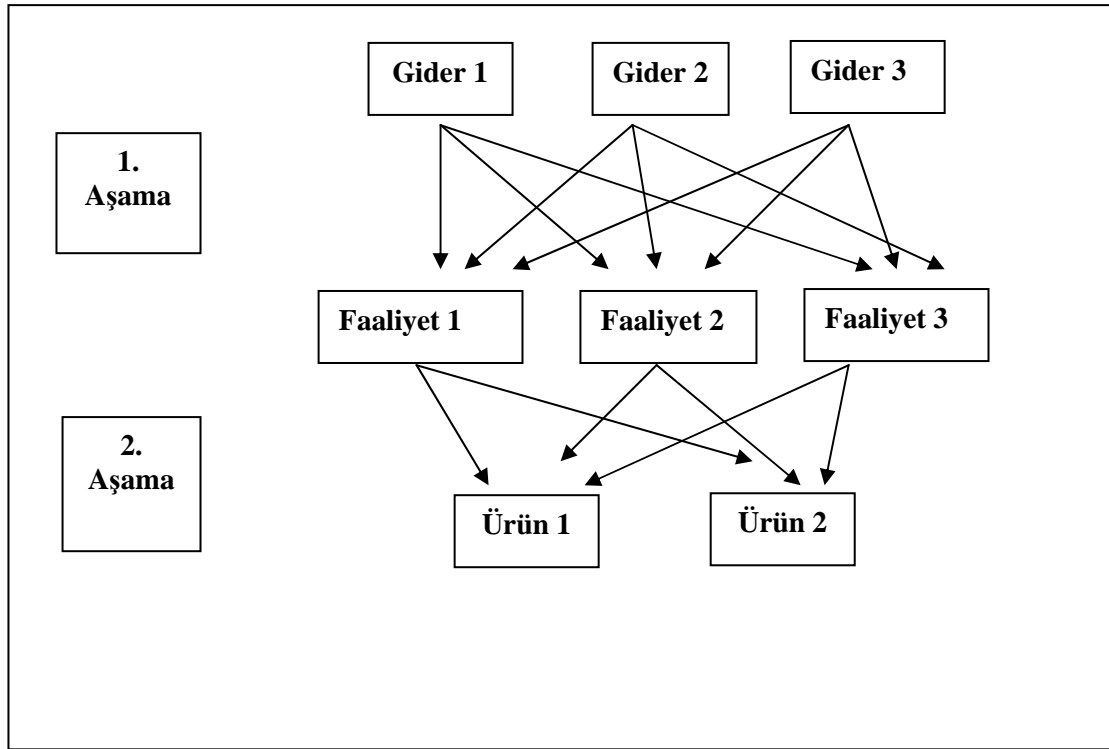
**Kaynak:** Tseng ve Chien, 2007: s. 238.

#### 2.1.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Genel Yapısı

FTM yönteminin temelinde faaliyetler olduğu için, faaliyetlerin işletmenin yapısı içerisinde ki işleyişleri esas alınmaktadır (Arzova, 2003: 70). FTM yöntemi, işletme maliyetlerinin unsurları ve nedenlerinin anlaşılmasına yönelik güçlü bir araç olarak görülür. Çünkü, FTM yönteminde, özellikle maliyetlerin temel unsurlarına ve maliyetlerin oluşumunda temel olan maliyet etkenlerine odaklanılır. Bu da maliyet düşürme fırsatlarının değerlendirilmesinde önem taşır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 33).

FTM yönteminin genel yapısı, kaynak-faaliyet ve faaliyet-mamul arasında neden-sonuç ilişkisine dayalı bir bağlantıya dayanır (Kaygusuz, 2006: 156). Bu bağlamda, FTM yönteminin genel yapısı iki aşamalı maliyet yüklenimini esas almaktadır. Buradaki temel mantık, faaliyetlerin kaynakları tüketmesi ve mamul, hizmet, sipariş gibi maliyet öznelerinin de faaliyetleri tüketmesidir (Polat, 2008: 14). FTM yöntemindeki iki aşamalı dağıtım süreci, Şekil-2.3’de gösterilmektedir.

**Şekil-2.3:** FTM Yönteminin İki Aşamalı Dağıtım Süreci



**Kaynak:** Roztockı ve diğەرleri, 2004: s. 20.

Şekil-2.3’de yer alan FTM yönteminin iki aşamalı dağıtım sürecinin, birinci aşamasında; faaliyetler tanımlanır ve genel üretim maliyetlerinin faaliyet maliyet havuzlarına yüklenmesi olarak ifade edilmektedir. Bu amaçla, önce faaliyetler sınıflandırılır. Bu sınıflandırma kolay ve açık bir fiziksel yorumlamaya sahiptir ve faaliyetleri, üretim sürecinin uygun bölümleriyle ilişkilendirir. Daha sonra, homojen maliyet havuzları tanımlanır. Homojen bir maliyet havuzu, yapılan işlerle mantıksal olarak ilişkisi bulunan genel üretim maliyetlerinin yani kaynak maliyetlerinin bir araya getirilmesi ile oluşur (İşleyen, 2006: 19). Dolayısıyla, homojen bir maliyet havuzuna genel üretim faaliyet maliyetlerinin dâhil olabilmesi için, faaliyet maliyetlerinin mantıksal olarak birbiriyle ilişkili olması ve maliyet özneleri için benzer tüketim oranlarına sahip olmaları gerekmektedir. Benzer tüketim oranına sahip olma, bir maliyet sürücüsünün varlığını işaret etmektedir. Genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenebilmesi için bu maliyet sürücülerinin ölçülebilir olması gerekmektedir. Faaliyet, ya da maliyet havuzunda toplanan maliyetlerin, bunlara ait maliyet sürücü miktarına bölünmesiyle bulunacak olan maliyet yükleme oranıyla birlikte ilk aşama tamamlanmış

olur. Kısaca birinci aşama; faaliyetlerin sınıflandırılması, maliyetlerin faaliyetlerle ilişkilendirilmesi, homojen maliyet havuzunun oluşturulması ve bu havuza ilişkin maliyet yükleme oranının bulunması şeklinde özetlenebilir (Polat, 2008: 15).

İkinci aşamayı ise, hesaplanan faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine maliyet sürücüleri vasıtasıyla dağıtılması oluşturmaktadır. Başka bir deyişle ikinci aşama, her bir maliyet havuzunda toplanan maliyetlerin mamullere dağıtılmasıdır (Topçu, 2005: 347). Bu dağıtımın yapılabilmesi için, öncelikle yapılması gereken, her mamulün tükettiği kaynak miktarının ölçülmesidir. Bu ölçü, aslında her mamulün kullandığı maliyet sürücüsünün miktarı olarak tespit edilmesidir. Daha sonra, birinci aşamada hesaplanan maliyet yükleme oranı ve bu ölçüler kullanılarak maliyetler mamullere yüklenmiş olur (İşleyen, 2006: 19).

### **2.1.5. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Tasarım Aşamaları**

Rekabetçi üretim şartları, üreticileri mamul, ya da hizmetlerin kalitesi, maliyeti, piyasaya sürme zamanlaması gibi konularda sıkı bir mücadeleye zorlamaktadır. Üretilen mamul, ya da hizmet maliyetlerinin belirlenip, kontrol edilmesi rekabetçi üretim ortamlarında göz önünde bulundurulması gereken en önemli şartlardır (Arieh ve Qian, 2003: 169).

FTM yöntemi bir maliyet öngörme ve üretilen mamul, ya da hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında bugünün üretim şartlarında kabul edilebilir bir doğruluk oranıyla uygulanan bir maliyet hesaplama yöntemidir. Ancak, bu yöntemin üretim sürecinde, eksiksiz bir şekilde uygulanabilmesi için iyi bir şekilde tasarlanması gerekmektedir. FTM yönteminin tasarlanması, yöntemde dâhil olan faaliyetlerin belirlenmesinde, gruplandırılmasında ve faaliyet maliyetlerinin ayrıntılı olarak hesaplanabilmesinde önemli olanaklar sağlar (Gunasekaran ve Sarhadi, 1998: 231).

FTM yönteminin tasarlanması işletmeden işletmeye farklılıklar gösterse de genelde beş adımdan oluşmaktadır. Bu adımları şu şekilde sıralayabiliriz (Öker, 2003: 37):

- i-** Faaliyetlerin belirlenmesi,
- ii-** Faaliyetlerin gruplandırılması,
- iii-** Faaliyetlerin maliyetlendirilmesi,
- iv-** Maliyet sürücülerinin seçimi ve



- v- Maliyetlerin mamullere/müşterilere/bölgelere yüklenmesi.

### 2.1.5.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

İşletmede her bir mamul, ya da hizmetin üretimi için gerekli faaliyetlerin açıkça belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca, bu faaliyetlerin özelliklerine göre hangi grupta yer alacağına belirlenmesi önemli bir unsur oluşturmaktadır. Çünkü, çoğu işletme için, her bir faaliyeti ayrı bir faaliyet grubu içerisinde ele almak ekonomik açıdan uygun olmayabilir. Bu nedenle, işletmeler ayrıntı miktarını ve maliyet kayıtlarını azaltmak için, birbirleriyle ilişkili olan birkaç faaliyeti, tek bir faaliyet grubunda birleştirirler (Erden, 2004: 183).

FTM yönteminde faaliyet grupları belirli bir hiyerarşik yapı içerisinde ele alınmaktadır. Bu hiyerarşik yapı, faaliyet hiyerarşisi olarak adlandırılmaktadır. En genel anlamıyla faaliyet hiyerarşisi, maliyetlerin ortaya çıktığı düzeye göre faaliyetlerin sınıflandırılmasına yardımcı olmak üzere geliştirilmiş olan çerçevedir. Yani faaliyetlerin kullanılmalara göre bazı sınıflara ayrılarak belirlenmesidir (Polat, 2008: 20).

Üretim sürecinde yer alan faaliyetler, hiyerarşik yapı içerisinde dört gruba ayrılır. Bu grupları şu şekilde sıralayabiliriz (Thyssen ve diğerleri, 2006: 255 ; Dalcı ve Tanış, 2010: 85 ; Cooper ve Kaplan, 1991: 132):

- Birim düzeyindeki faaliyetler,
- Parti düzeyindeki faaliyetler,
- Mamul düzeyindeki faaliyetler ve
- İşletme (tesis) düzeyindeki faaliyetler.

#### - Birim Düzeyindeki Faaliyetler:

Bir birim mamulün üretiminde, her defasında gerçekleştirilen faaliyetlerdir (Çakıcı, 2001: 106). Bu faaliyetler üretim yerindeki toplam üretim hacminin bir sonucu olarak ortaya çıkar. Örneğin; enerji tüketimi, tüm mamul birimlerinin tamamlanması için gerekli olan makine saati sürelerinin bir fonksiyonudur. Bu nedenle, enerji tüketimi birim düzeyindeki faaliyet olarak ele alınır. Aynı şekilde, yapılan bakım işleri, üretimi desteklemek için gerekli endirekt yani dolaylı işçilikler, yardımcı madde ve işletme malzemesi tüketimleri de çıktı düzeyine bağlı oldukları için birim düzeyinde faaliyetler olarak kabul edilirler.

Bazı işletmeler birim düzeyindeki faaliyetleri tek bir faaliyet merkezinde birleştirirken, diğerleri birim düzeyinde en az iki faaliyet grubu oluştururlar. Örneğin, birimlerin bazıları makine ile ilgili faaliyetlerle bağlantılı iken, bazıları işçilik ile ilgili faaliyetlerle bağlantılıdır (Erden, 2004: 184).

#### **- Parti Düzeyindeki Faaliyetler:**

Belirli bir parti mamulün üretilmesi ile ortaya çıkan faaliyetlerdir. Farklı üretim partileri arasında makinelerin hazırlanması faaliyetleri bu tür faaliyetlere verilecek en iyi örnektir. Ayrıca, malzemelerin siparişi veya özel bir siparişin karşılanması ile ilgili faaliyetler de bu faaliyet türüne örnek olarak verilebilir.

Parti düzeyindeki faaliyetlerin kullanımı, satın alma siparişi veya müşteriden gelen siparişe göre değişme göstermektedir. Örneğin, malzemelerin tedarik edilmesi ile ilgili tedarik faaliyeti, satın alınan malzemenin miktarına ve değerine göre değil, satın alma sipariş sayısına göre değişme göstermektedir (Kaygusuz, 2007: 140).

#### **- Mamul Düzeyindeki Faaliyetler:**

Bu tür faaliyetler, bir işletmenin mamul hattında yer alan farklı mamul türleri için gerçekleştirilir. Bu düzeydeki faaliyetlere ait örnekler, bir mamul tasarımındaki hatanın düzeltilmesi, mamul malzeme reçetelerinin hazırlanması ve takibinin teknik yönetimi, özel test programlarının geliştirilmesi, şeklinde sıralanabilmektedir.

Mamul düzeyindeki faaliyetlerin maliyetleri, her bir mamul türü ile ayrı ayrı ilişkilendirilebilir. Ancak, bu maliyetler, mamullerin üretilen parti sayısı, ya da birim sayısından bağımsız, çıktı birimleri düzeyinde sabit nitelikte maliyetlerdir. Bu maliyetlerin mamullere yüklenmesinde ise, mamulleri oluşturan parça sayısı, test sayısı, mühendislik zamanları gibi unsurlar kullanılabilir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 40).

#### **- İşletme (Tesis) Düzeyindeki Faaliyetler**

İşletme düzeyindeki faaliyetler ne işletmenin çalışır durumda olmasıyla, ne üretim partileriyle ne de mamul gruplarıyla ilişkisi kurulamayan genel faaliyetlerdir. Fabrikanın yönetimi, işçiler için sosyal tesisler işletilmesi, bina vergisi, sigorta ve benzeri gibi faaliyetler, işletme düzeyindeki faaliyetlere örnek olarak gösterilebilir.

İşletme düzeyindeki faaliyetlerin, mamul maliyetlerine girmemesi daha uygundur. Çünkü, bu faaliyetlerde yükleme verisinin ne olduğu bilinmediği için,

mamullere yüklenmelerinde ister istemez kapasite kullanımıyla ilgili keyfi ölçütler örneğin makine saati, işçilik saati gibi kullanılacaktır (Çakıcı, 2001: 107).

Hiyerarşik yapı içerisinde yukarıda açıklanan faaliyetler sonucunda işletmelerin katlanmak zorunda oldukları maliyetler, Tablo-2.1’de gösterilmiştir.

**Tablo-2.1:** FTM Yönteminde Faaliyet Düzeylerinde Oluşan Maliyetlerin Sınıflandırılması

<b>FAALİYETLER</b>	<b>MALİYETLER</b>
Birim Düzeyindeki Faaliyetler	Direkt İlk Madde ve Malzeme, Direkt İşçilik, Enerji Maliyetleri
Parti Düzeyindeki Faaliyetler	Endirekt İşçilik, Satın Alma, Makine Hazırlık ve Kontrol Maliyetleri
Mamul Düzeyindeki Faaliyetler	Mühendislik, Mamul Patent Belgesi, Paketleme, Fiyat değişim Maliyetleri
İşletme Düzeyindeki Faaliyetler	Fabrika Yönetim, Isıtma, Aydınlatma, Güvenlik, Bina ve Alt Yapı Maliyetleri

**Kaynak:** Cooper ve Kaplan, 1991: s. 132.

Tablo-2.1’de faaliyetler ile bu faaliyetler sonucu oluşan maliyetler gösterilmiştir. Birim düzeyindeki faaliyetler direkt nitelikte olup, üretilen mamul, ya da hizmetlere doğrudan yüklenabilmektedir. Parti düzeyindeki faaliyetler ise mamul veya hizmetlere doğrudan yüklenememekte, ancak üretilen parti sayısına bağlı olarak yüklenabilmektedir. Çünkü, bu faaliyetler endirekt nitelikte olup, doğrudan yüklenememektedir. Mamul düzeyindeki faaliyetler, işletmede üretilen mamul sayısına bağlı olarak değişim göstermekte olup, mamulün özelliklerine uygun olarak belirlenir. İşletme düzeyindeki faaliyetler ise, herhangi bir şekilde mamul, ya da hizmetin maliyetine dâhil olmayıp, sadece işletmenin yönetim ve fiziki yapısına bağlı maliyetlerden oluşmaktadır.

#### **2.1.5.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması**

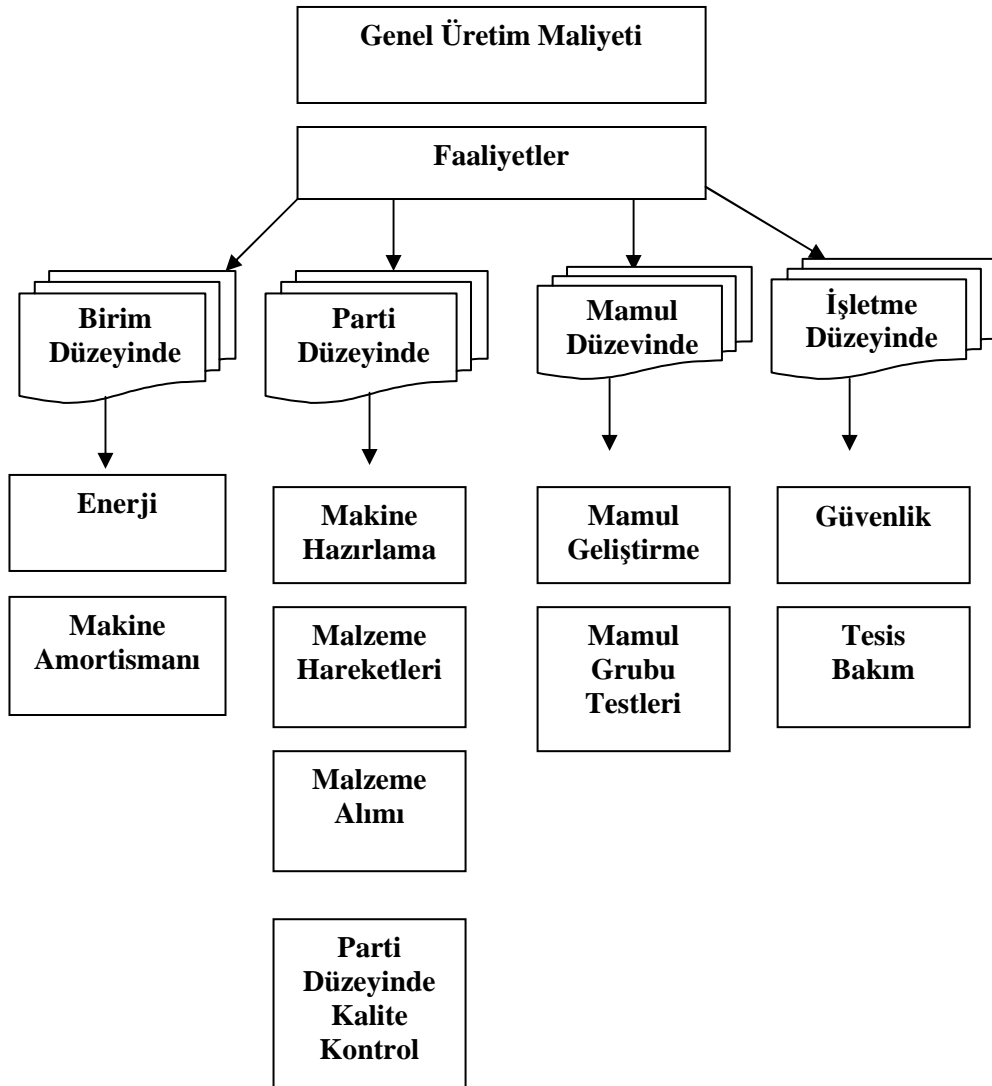
İşletmelerde çok sayıda faaliyetin yapıyor olması ve bazı faaliyetlerin ortak özellikler göstermesi nedeniyle bu faaliyetlerin gruplandırılması yoluna gidilmelidir.

Yapılan faaliyetlerin çok sayıda olması nedeniyle en düşük maliyet ile en yüksek faydanın sağlanacağı uygun yöntemin kurulması gerekmekte ve faaliyet sayılarını belli gruplara bölerek daha makul sayıda maliyet havuzlarının oluşturulması gerekmektedir. Böylece işletmelerde kurulması düşünülen FTM yöntemi ile daha anlamlı maliyet bilgilerine ulaşılabilir. İşletmelerde yapılan faaliyetler gruplandırılırken üzerinde özenle durulması gereken noktalar şunlardır (Gümüş, 2007: 84):

- Ortak havuza atılacak faaliyetler belli bir maliyet öznesi için tüketiliyor olmalıdır. Diğer bir deyişle gruplandırılan faaliyetlerin her biri, belli bir mamul grubu tarafından kullanılıyor olmalıdır.
- Bir diğer önemli nokta ise, faaliyetlerin aynı maliyet sürücüsünü kullanıp kullanmadığıdır. Yani, mamul tasarımı ile ilgili olarak harcanan tüm mühendislik süreleri ortak bir mühendislik süreleri ile ölçülmelidir. Farklı dağıtım anahtarlarının kullanılması durumunda aynı faaliyetlerin ve bunlara ilişkin maliyetlerin aynı maliyet havuzunda biriktirilmesinin bir anlamı yoktur.

Faaliyetlerin çeşitli düzeylerde gruplandırılmasına ilişkin olarak, Şekil-2.4'deki gibi bir sınıflandırma yapılabilir.

**Şekil-2.4:** Faaliyetlerin Çeşitli Düzeylerde Gruplandırılması



**Kaynak:** Öker, 2003: s. 40.

Şekil-2.4'de genel üretim maliyetleri, gruplandırılmış işletme faaliyetlerine aktarılmaktadır. İşletme faaliyetlerinde biriken maliyetler, her bir gruba dahil olan faaliyetlere dağıtılmaktadır.

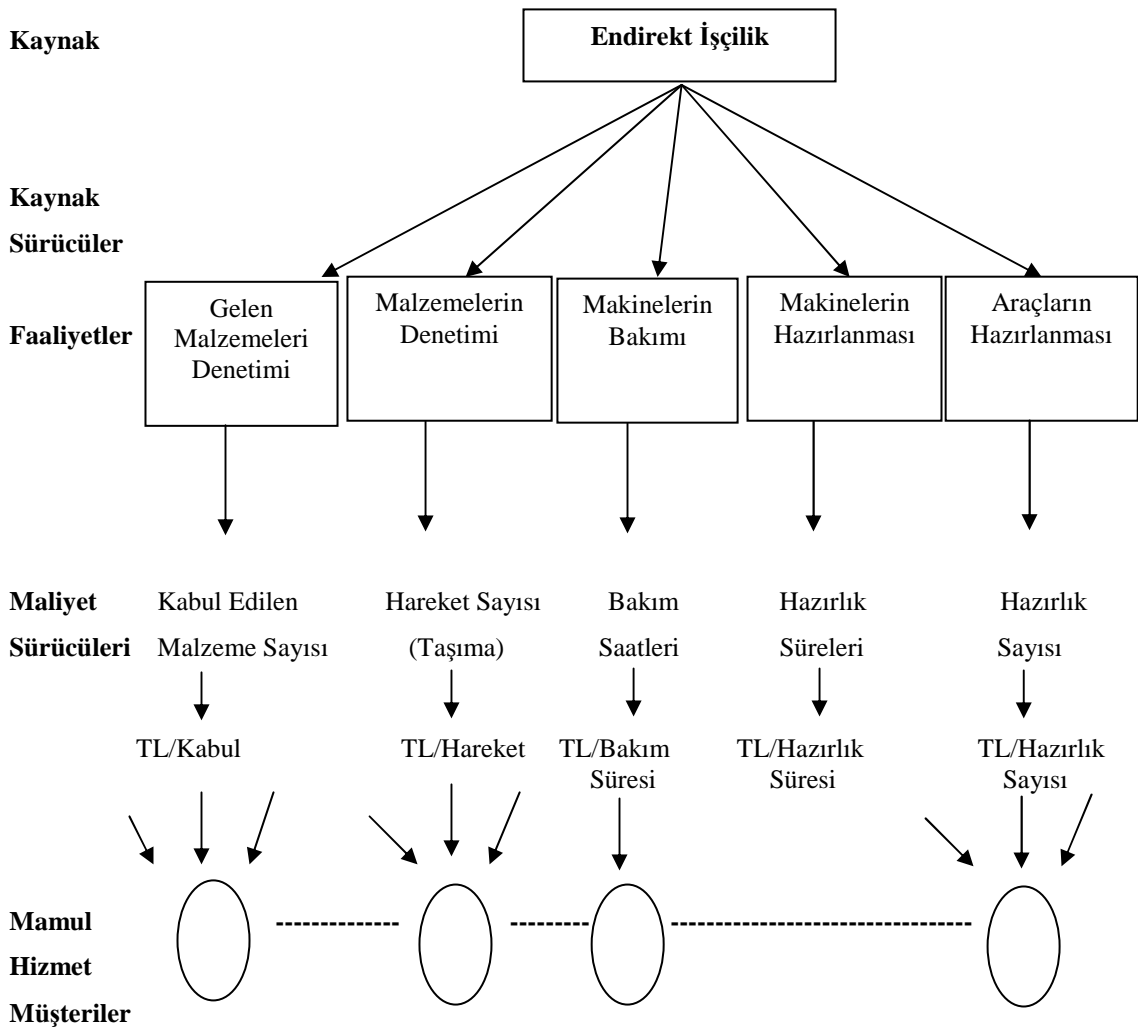
### 2.1.5.3. Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi

FTM yöntemi işletmelerde üretim esnasında oluşan indirekt maliyetlerin ve destekleyici faaliyetlerin kullandığı kaynaklar sonucu oluşan maliyetleri faaliyetlere yükleme temeline dayanmaktadır. FTM uygulamasının amacı ortak maliyetleri mamullere yansıtmak değil, faaliyetler tarafından kullanılan kaynakların ne ölçüde

kullanıldığını ölçmek ve burada oluşan maliyetleri kaynak sürücüleri yardımıyla faaliyetlere ve faaliyet maliyetlerini de maliyet sürücüleri yardımıyla mamullere, hizmetlere ve müşterilere yüklemektir (Gümüş, 2007: 85).

Faaliyetlerin maliyetlendirilmesine ilişkin süreç Şekil-2.5’de ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

**Şekil-2.5:** FTM Yönteminde Maliyetlerin, Kaynaklardan Faaliyetlere ve Mamullere Akışı



**Kaynak:** Gümüş, 2007: s. 86.

FTM yöntemini uygulayan işletmeler yapmış oldukları giderlerin, faaliyetlere doğrudan aktarılabilir yapıda olup olmadığını tespit etmesi gerekmektedir. Örneğin, Şekil-2.5’de direkt işçilik dışındaki işçilik giderleri çeşitli faaliyetler tarafından kullanılmaktadır. Endirekt işçilik giderlerinin mamul/hizmet/müşterilere yüklenmesi için neden-sonuç ilişkisi kurulabilen maliyet sürücülerine ihtiyaç vardır (Öker, 2003: 45). Kısaca, faaliyetlerin maliyetlendirilmesi süreci, FTM yönteminin genel yapısında bahsedilen birinci aşamayı oluşturmaktadır. Yani bu aşama, kaynakların kaynak sürücülerini tarafından faaliyetlere aktarılmasından oluşmaktadır.

#### **2.1.5.4. Maliyet Sürücülerinin Seçimi**

FTM yönteminin ikinci aşaması, maliyetlerin, faaliyet merkezlerinden mamul, ya da hizmetlere aktarılmasını içerir. Bu nedenle, ikinci aşama maliyet sürücülerinin seçilmesi ve kullanılması ile gerçekleşir.

Maliyet sürücüsü, bir faaliyetin tükettiği kaynakların miktarı ve maliyeti için bir doğrulama sağlar. Böyle bir neden-sonuç ilişkisi nedeniyle, maliyet sürücüsü faaliyet maliyetlerinin anlamlı bir ölçüsü olmaktadır (Alkan, 2005: 47).

FTM yönteminde maliyet sürücülerinin seçiminde iki önemli unsur dikkate alınmalıdır. Bunlar; ölçme maliyeti ve korelasyon derecesidir. Bu iki unsuru kısaca şu şekilde açıklayabiliriz (Erden, 2004: 188-189).

##### **- Ölçme Maliyeti:**

Ölçme maliyeti, maliyet sürücülerini ile ilgili bilgilerin edinilmesindeki kolaylık olarak tanımlanabilir. FTM yöntemi, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerine nazaran oldukça fazla olan doğruluk derecesini, daha fazla maliyet sürücüsü kullanmak suretiyle elde etmektedir. Söz konusu maliyet sürücülerini ile ilgili ölçme maliyetini azaltmak için, FTM nicelik olarak elde edilmesi daha kolay olan maliyet sürücülerini kullanmaya çalışır. Bu kısmen, mamuller tarafından tüketilen faaliyetleri dolaylı olarak gösteren ve diğer maliyet sürücülerinin yerine geçen maliyet sürücülerini kanalıyla sağlar. Muayene süresi yerine muayene sayısının kullanılması örnek olarak gösterilebilir.

Bir faaliyetin süresini gösteren maliyet sürücülerini yerine, o faaliyet ile gerçekleştirilen işlemlerin sayısını gösteren maliyet sürücülerinin kullanılması, FTM yönteminin tasarımında ölçme maliyetlerini azaltmak açısından önemli bir tekniktir. Bu

önemli teknik sayesinde, işlem gören satın alma siparişleri sayısı, işlem gören müşteriye sevkiyat sayısı ve muayene sayısı gibi işlem-tabanlı maliyet sürücülerini kullanılabilir.

**- Korelasyon Derecesi:**

Maliyet sürücülerini ile faaliyetlerin mamuller tarafından kullanımı arasındaki ilişkinin derecesi, korelasyon olarak tanımlanır. Korelasyon derecesi, uygun maliyet sürücüsünün seçilmesinde önemli bir araçtır (Öker, 2003: 50). Belirlenen maliyet sürücüsünün, bir faaliyetin mamuller tarafından gerçek tüketimini ne kadar iyi temsil ettiği, her bir faaliyetin maliyet sürücüsü kanalıyla mamullere yüklenen miktarları ile mamul tarafından tüketilen gerçek miktarların korelasyonu ile ölçülür.

İşlem tabanlı maliyet sürücülerini, bir faaliyetin gerçek tüketimi ile nadiren tam korelasyon içindedirler. Çünkü, bu maliyet sürücülerini, mamulün üretim sürecini önemsemeden aynı miktarda faaliyeti tükenmiş olarak mamullere yüklerler. Bu varsayımın neden olduğu çarpıklıklar da maliyet sürücülerinin, birbirine zıt yönde tüketimi gerçekleştiren iki maliyet sürücüsüne ayrılmasıyla azaltılabilir.

Maliyet sürücülerinin seçiminde yukarıda açıklanan unsurlar çerçevesinde, seçilecek olan maliyet sürücüsünün özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz (Gümüş, 2007: 88):

- Maliyet sürücülerini ölçülebilir olmalıdır,
- Genel üretim maliyetleri ile çıktılar arasında bir ilişki kurulabilmelidir,
- Bir faaliyetle ilgili olarak gerçekleşen maliyetlerin büyük bir kısmının ölçümünü doğru bir biçimde temsil etmesi gerekmektedir ve
- Maliyet sürücülerinin tanımlanması, ölçülmesi, kullanılması en düşük maliyet ile en yüksek faydanın elde edilmesini sağlamalıdır.

**2.1.5.5. Maliyetlerin Mamullere / Müşterilere / Bölgelere Yüklenmesi**

Faaliyet merkezleri için uygun maliyet sürücülerini belirlendikten sonra, her mamul grubunun bu maliyet sürücülerini kullanma miktarına göre faaliyetlerde toplanmış maliyetler mamul gruplarına aktarılır. Kullanılacak maliyet sürücüsünde hesaplanan döneme ait bir toplam söz konusudur. Bu toplam, her bir mamul, ya da hizmet için söz konusu olan parçaların bütününi oluşturmaktadır. Dolayısıyla, bir faaliyetin maliyeti önce maliyet süreci toplamına bölünür ve yükleme oranı bulunur (Dumanoğlu, 2005: 110). Diğer bir ifadeyle yükleme oranı, bir maliyet havuzunun



toplam maliyetinin, ortalama maliyet sürücü miktarına bölünmesi ile bulunur. İkinci aşamada ise, her mamulle ilgili maliyet sürücü miktarı ile yükleme oranının çarpılması sonucu, mamullere yüklenecek faaliyet maliyetleri bulunacaktır (Unutkan, 2010: 99).

FTM yönteminin yukarıda belirtilen tasarım aşamaları, yöntemi uygulayan tüm işletmeler için geçerlidir. FTM yönteminin tasarım aşamaları belirlendikten sonra işletmelerin göz önünde bulundurmaları gereken dokuz adımlık bir süreç vardır. Dokuz adımlık bu süreç, Tablo-2.2’de verilmiştir.

**Tablo-2.2:** FTM Yönteminin Uygulanmasından Önce Belirlenecek Adımlar

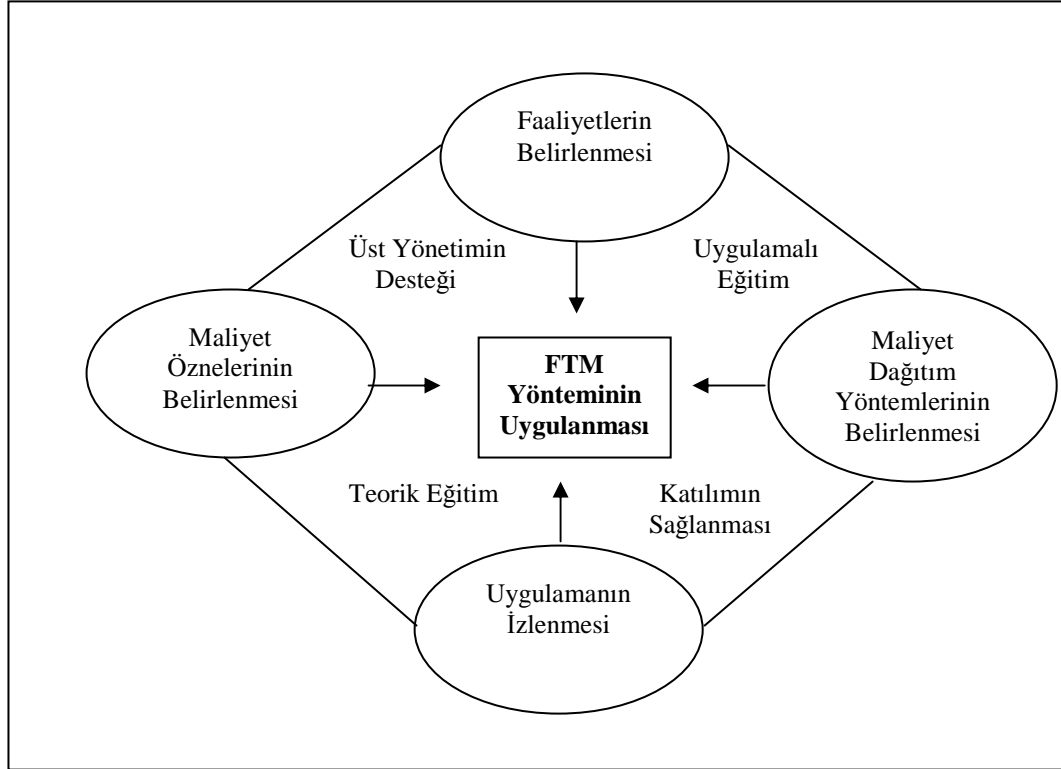
<b>Adım-1</b>	Faaliyet Hiyerarşisinin ve Faaliyet Ağının Oluşturulması
<b>Adım-2</b>	Kaynakların Belirlenmesi
<b>Adım-3</b>	Maliyet ve Kaynak Sürücülerinin Yoğunluk Derecelerinin Belirlenmesi
<b>Adım-4</b>	Maliyet Sürücüleri ile Tasarım Aşamaları Arasındaki İlişkilerin Belirlenmesi
<b>Adım-5</b>	Faaliyetlerle İlgili Maliyetlerin Hesaplanması
<b>Adım-6</b>	Yöntemden Memnuniyet Derecesinin Belirlenmesi
<b>Adım-7</b>	Eğer Adım-6 Olumsuz ise, 1. Adımın Gözden Geçirilmesi
<b>Adım-8</b>	FTM Tasarımdan Memnuniyet Derecesi
<b>Adım-9</b>	Eğer Adım-8 Olumsuz ise, 4. Adımın Gözden Geçirilmesi

**Kaynak:** Emblemsvag, 2001: s. 20.

FTM yönteminde uygulamanın yapılmasından önce Tablo-5’de belirtilen adımların yerine getirilmesi gerekmektedir. Çünkü, bu adımlar, FTM yönteminin ve tasarımının işletmenin yapısına uygun olup olmadığını, kurulacak yöntemden kimlerin sorumlu olacağını ve yöntemin ne derece doğru olduğunu belirlemede önemlidir. FTM

yönteminin bir işletmede uygulanabilmesi için gerekli olan unsurlar, Şekil-2.6'da gösterilmiştir.

**Şekil-2.6:** FTM Yönteminin Uygulanabilmesi için Gerekli Olan Unsurlar



**Kaynak:** Gunasekaran ve Sarhadi, 1998: s. 240.

Yukarıdaki şekilden de görüleceği üzere, FTM yönteminin kurulması ve uygulanması aşamalarında işletmelerin başarıya ulaşabilmeleri için işletme içerisindeki her bölümden gerekli personelin de bu uygulamalara katılımının sağlanması gerekmektedir. Bu aynı zamanda işletmenin rekabet gücünün artırılması ve yöntemin daha sağlıklı işleyebilmesi açısından oldukça önemlidir.

FTM sisteminin işletmede kurulması ve uygulanmasında işletme içi eğitim önemli bir yer tutmaktadır. Diğer taraftan işletme yöneticilerinin uygulamadaki gelişmeleri yakından izlemesi ve bu gelişmeleri işletme yapısına uyarlaması gerekmektedir. Uygulama sonuçlarının iyi bir biçimde analiz edilebilmesi için aynı zamanda finansal ve finansal olmayan performans ölçülerinin de kullanılması gerekmektedir. FTM yönteminin uygulama başarısından uygulamaya katılan tüm yöneticiler sorumlu olmalı ve üst yönetim, yöntemden sağlanan bilgileri kalite, esneklik

ve hızlı yanıt verebilme kıstaslarını göz önünde bulundurarak değerlendirmelidir (Gümüş, 2007: 94).

### **2.1.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Geleneksel Maliyet Muhasebesine Dayanan Hesaplama Sistemlerinin Karşılaştırılması**

İşletmeler için en önemli konulardan birisi üretilen mamul, ya da hizmetlerin birim maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanmasıdır. Doğru birim maliyetin hesaplanmasında her bir mamule veya hizmete genel üretim maliyetlerinin uygun bir şekilde yüklenmesi gerekmektedir. Ancak, bu yükleme oldukça zor bir süreç olup, doğru ve tam maliyet bilgi gereksinimlerinin karşılanması sonucunda gerçekleşir. Geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemleri bu bilgi gereksinimini karşılamakta yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinin kullanılması durumunda mamul ve hizmet maliyetleri yanlış olarak hesaplanmaktadır. Bu yanlış hesaplamaların nedenlerini Şu şekilde özetleyebiliriz (Gündüz, 1997: 86-87):

- Geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemleri, bir organizasyonun genel üretim maliyetlerini mamul ve hizmetlere yüklerken iki aşamalı bir işlem kullanır. İşletme amaçlarını gerçekleştirmek için oluşan maliyetler, ilk aşamada maliyet havuzlarına, ikinci aşamada ise çıktılarına yüklenir. Bu yükleme direkt işçilik saati, makine saati, hammadde tutarı gibi üretim hacmine bağlı maliyet sürücülerini tarafından gerçekleşir (Elitaş, 2004: 140). Ancak, genel üretim maliyetlerinin birçoğu, üretim hacmine bağlı olarak tüketilmediğinden her bir mamul veya hizmetin maliyeti yanlış olarak hesaplanmaktadır.

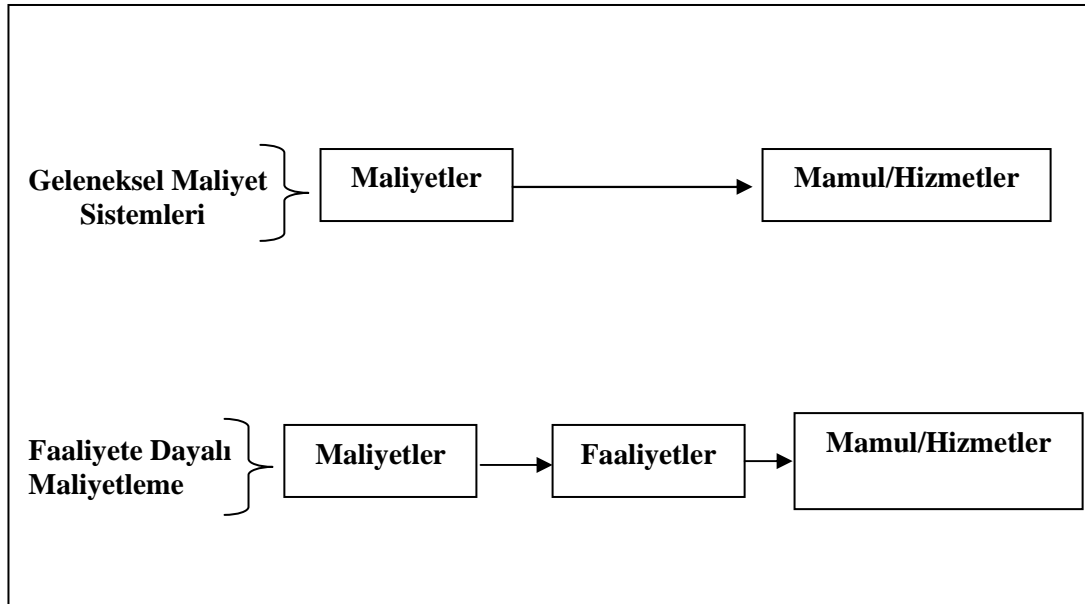
- Geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinde tüketilen kaynaklar üretilen her mamul veya hizmetin üretim hacmiyle doğru orantılı olarak deėiőtğinde, maliyetleri doğru olarak belirleyebilmektedir. Fakat işletmelerin ellerinde bulundurdukları kaynaklar, aynı zamanda, üretilen mamul, ya da hizmetin birim miktarıyla ilişkisi olmayan faaliyetlerin ve işlemlerin de yerine getirilmesi için kullanılabilir. Bu nedenle, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemleri, her bir mamul, ya da hizmetin üretimi ve satışı için destek veren bu kaynakların maliyetlerini dağıtırken, doğruluk amacına ulaşamamaktadır.

- Birbirinden farklı mamul ve hizmet üreten birçok işletmede, birime dayalı mamul/hizmet maliyet sistemlerinden doğan çarpıklıklar örneğin, mamuller veya hizmetler arasında karşılıklı genel üretim maliyeti transferi ile oldukça sık karşılaşılmaktadır. Üretim hacmine, karmaşıklığa ve yaşam seyrinde bulunduğu yere göre farklılık gösteren mamuller veya hizmetler, kaynakları farklı miktarlarda tüketir. Mamul veya hizmet farklılığı attıkça, işlemleri yerine getirmek ve faaliyetleri desteklemek için gerekli kaynakların miktarı da doğal olarak artmaktadır. Bu durum, geleneksel bir maliyet (muhasabesi) hesaplama sisteminin hesapladığı mamul, ya da hizmet maliyetlerinin, çarpık olması sonucunu doğurmaktadır.

Son yıllarda işletmeler tarafından yoğun bir biçimde uygulanmaya başlanan FTM yöntemi, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinin yukarıda belirtilen eksikliklerini giderme konusunda önemli bir yöntemdir. Yöntem, işletmede yerine getirilen tüm faaliyetleri analiz ederek işletme yöneticilerinin karar almada kullanacakları maliyet bilgi gereksinimini daha doğru ve anlamlı bir biçimde karşılamayı amaç edinmektedir. Bu yöntemdeki temel hedef, değer zinciri boyunca işlemede yerine getirilen faaliyetler sonucu oluşan maliyetler ile faaliyetler arası ilişkinin daha doğru bir biçimde kurulmasını sağlamak ve böylece maliyetlerin daha etkin yönetilmesine katkıda bulunmaktır (Gümüş, 2007: 96). FTM yöntemi daha önceki kısımlarda belirtildiği gibi iki aşamalı dağıtım sürecini kullanmaktadır. Kısaca maliyetler faaliyetlere, faaliyetlerde biriken maliyetler ise mamul, ya da hizmetlere yüklenir. Bu yüklemde geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sisteminden farklı olarak üretilen mamul veya hizmetlerle, yürütülen faaliyetler arasında doğrudan ilişki kuran maliyet sürücüleri harekete geçirilir. Maliyet sürücüleri, çeşitli mamul veya hizmetlerin, her bir faaliyetten ne kadar tükettiğini miktar olarak ölçerler. Daha sonra faaliyet maliyetleri, mamul veya hizmetlerin bu faaliyetlerden tükettiği oranda, mamullere yüklenir (Erden, 2004: 191-192). Bu yüklemde geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinde kullanılan direkt maliyet sürücülerinden farklı olarak birçok endirekt maliyet sürücüsü kullanılarak mamul veya hizmet maliyetleri hesaplanmaktadır (Karcıoğlu, 2000: 156).

Şekil-2.7 ve Tablo-2.3 yardımıyla, yukarıda anlatılan FTM yöntemi ile geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinin karşılaştırılmasını görmek mümkündür.

**Şekil-2.7:** FTM Yöntemi ile Geleneksel Maliyet Muhasebesine Dayanan Hesaplama Sistemlerinin Maliyetlerin Dağıtımını Bakımından Karşılaştırılması.



**Kaynak:** Elitaş, 2004: s. 141.

Şekil-2.7'dende anlaşılacağı üzere, geleneksel maliyet sistemlerinde, maliyetler doğrudan mamul, ya da hizmetlere aktarılmaktadır. Ancak, FTM yönteminde maliyetler ilk önce faaliyetlere daha sonra faaliyetlerde toplanan maliyetler mamul, ya da hizmetlere aktarılmaktadır.

**Tablo-2.3:** FTM Yöntemi ile Geleneksel Maliyet Muhasebesine Dayanan Hesaplama Sistemlerinin Yapısal Özellikleri Bakımından Karşılaştırılması

Maliyet Yükleme Ölçüsü	Geleneksel Maliyet Muhasebesine Dayanan Hesaplama Sistemleri	FTM Yöntemi
1- Kullanılan Kaynakları Etkileyen Faktörler	Yalnızca üretim hacmi	Harekete geçirme sayısı veya üretim siparişleri sayısı gibi birkaç faktör.
2- Maliyet Havuzları Sayısı	Bir tane maliyet havuzu	Kaynakların kullanımını etkileyen her bir faktör için bir adet olmak üzere çok sayıda
3- Maliyet Sürücüleri Sayısı	Bir tane maliyet sürücüsü	Her bir maliyet havuzu için bir adet olmak üzere çok sayıda
4- Mamul/Hizmetlerin Nasıl Maliyetlendirildiği	Maliyet sürücüsü olarak üretim hacminin kullanılması	Maliyet sürücülerinin her birinin ilgili maliyet havuzu için kullanılması

**Kaynak:** Karcıoğlu, 2000: s. 155.

Şekil-2.7’de FTM yöntemi ile geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemleri arasında maliyetlerin dağıtımını bakımından karşılaştırma gösterilmiştir. Geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinde maliyetler, çeşitli direkt maliyet sürücüleri yardımıyla mamul, ya da hizmetlere yüklenmektedir. Buna karşılık FTM yönteminde ise, maliyetler ilk önce faaliyetlere ve daha sonra endirekt nitelikli maliyet sürücüleri yardımıyla mamul, ya da hizmetlere yüklenmektedir.

Tablo-2.3’de ise, FTM yöntemi ile geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinin yapısal özellikleri bakımından bir karşılaştırma söz konusudur. Yapısal özellikler bakımından karşılaştırma dört açıdan ele alınmıştır. Tablodan da görüleceği üzere geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemleri mamul, ya da hizmetlerin maliyetlendirilmesinde üretim hacmini dikkate almakta olup, sadece bir adet maliyet havuzu ve sürücüsü kullanılmaktadır. Buna karşılık FTM yönteminde birçok maliyet havuzu ve maliyet sürücüsü kullanılmakta olup, mamul, ya da hizmetlerin maliyetlendirilmesinde sadece üretim hacmini dikkate almamaktadır.

FTM yöntemi ile geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerini ayrı ayrı anlayabilmek ve bu yöntemler arasındaki farkları ortaya koyabilmek için, konu sayısal bir örnek yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

**ÖRNEK:** X sanayi işletmesinde A ve B olmak üzere iki mamul üretilmektedir. A düşük hacimli ve B ise yüksek hacimli üretilen mamuldür. Her iki mamul birbirine yakın özelliklerde ve aynı makinelerde üretilip aynı üretim süreçlerinden geçmektedir. Maliyet döneminde sırasıyla 1.000 ve 2.000 birim üretilmiştir. İşletme yöneticileri geleneksel yöntemle hesaplanan maliyetleri, FTM yöntemiyle hesaplanan maliyetlerle karşılaştırmak istemektedirler. İşletmede mevcut olan beş bölümde üretime hazırlık; imal etme; montaj-1; montaj-2 ve tamamlama gibi hammadde tedariki ve muayene olmak üzere, iki faaliyet gerçekleştirilmektedir. Bütçelenen toplam genel üretim maliyeti 550.000 TL olup, 230.000 TL'si hammadde tedariki faaliyetine ve 220.000 TL'si ise muayene faaliyetine ait olduğu varsayılmıştır. Geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sisteminde maliyetlerin mamullere yüklenmesi direkt işçilik saatleri ile yapılmaktadır. Toplam direkt işçilik saati (DİS) 6.000 saattir. 2.000 saati (1.000\*2) hammadde tedariki ve 4.000 saati (2.000\*2) muayene faaliyetine aittir. FTM yönteminde ise, maliyetler faaliyetlere göre, sırasıyla hammadde sayısı ve muayene sayısı ile dağıtılmaktadır. Bu faaliyetlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

	<u>A</u>	<u>B</u>
- Üretim Miktarı	1.000 birim	2.000 birim
<b><u>Bir Birim için Kullanılan</u></b>		
- Birim DİS	2 DİS/birim	2 DİS/birim
- Hammadde sayısı	1.100 adet	1.200 adet
- Muayene sayısı	900 adet	1.100 adet

Örnek problemdeki veriler ışığında her bir mamule düşen genel üretim maliyetleri ve mamullerin birim maliyetleri geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemine göre şu şekilde hesaplanabilir:

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Toplam Genel Üretim Maliyeti}}{\text{Toplam Maliyet Sürücü Sayısı}}$$

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{550.000 \text{ TL}}{6.000 \text{ DİS}} = 91,66 \text{ TL/DİS}$$

**Dağıtılan Genel Üretim Maliyeti = Maliyet Yükleme Oranı x Maliyet Sürücüsü**

$$\begin{aligned} \text{A mamulü genel üretim maliyeti} &= 91,66 \text{ TL/DİS} \times 2.000 \text{ DİS} \\ &= 183.320 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\text{A mamulünün birim maliyeti} = \frac{183.320 \text{ TL}}{1.000 \text{ Adet}} = 183,32 \text{ TL/Adet}$$

$$\begin{aligned} \text{B mamulü genel üretim maliyeti} &= 91,66 \text{ TL/DİS} \times 4.000 \text{ DİS} \\ &= 366.640 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\text{B mamulünün birim maliyeti} = \frac{366.640 \text{ TL}}{2.000 \text{ Adet}} = 183,32 \text{ TL/Adet}$$

FTM yöntemine göre yapılacak hesaplamalarda göz önünde bulundurulması gereken altı adım vardır. Bu adımlara göre, örnek problemin FTM yöntemine göre çözümü şu şekilde hesaplanabilir:

**Adım-1: Faaliyetlerin Belirlenmesi:** X işletmesinin faaliyetleri iki kısma ayrılmaktadır. Bu faaliyetler; hammadde tedarik faaliyeti ve muayene faaliyetidir.

**Adım-2: Toplam Genel Üretim Maliyetlerinin Belirlenmesi:** X işletmesinde yapılan değerlendirmeler sonucunda toplam genel üretim maliyetinin 550.000 TL olduğu saptanmıştır. Bu maliyet toplamının 230.000 TL'si hammadde tedarik faaliyetinin, 320.000 TL'lik kısmı ise muayene faaliyetine aittir.

**Adım-3: Her Faaliyet için Kullanılacak Maliyet Sürücülerinin Belirlenmesi:** FTM yönteminin geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinden en önemli farklarından birisi, maliyetlerin mamullere yüklenmesinde kullanılacak maliyet sürücülerinin endirekt nitelikli maliyet sürücülerinin kullanılmasıdır. Zira geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sisteminde maliyet sürücüsü DİS'dir. Ancak, örnek probleme göre FTM yönteminde maliyet sürücüleri, hammadde ve muayene sayılarıdır.



**Adım-4: Faaliyet Miktarlarının Belirlenmesi:** X işletmesinde hammadde tedarik faaliyeti için, 2.300 adet hammadde adedi ile muayene faaliyeti için, 2.000 adet muayene sayısı söz konusudur.

**Adım-5: Her Bir Faaliyet için Maliyet Yükleme Oranının Hesaplanması:** Maliyet yükleme oranı aynı geleneksel (maliyet) hesaplama sistemindeki gibidir. Tek farklılık her faaliyet için, ayrı ayrı maliyet yükleme oranı hesaplanmaktadır.

$$\begin{aligned} \text{Hammadde Faaliyeti için Maliyet Yükleme Oranı} &= \frac{230.000 \text{ TL}}{2.300 \text{ H. sayısı}} \\ &= 100 \text{ TL/H. sayısı} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Muayene Faaliyeti için Maliyet Yükleme Oranı} &= \frac{320.000 \text{ TL}}{2.000 \text{ M. sayısı}} \\ &= 160 \text{ TL/M. sayısı} \end{aligned}$$

**Adım-6: Faaliyet Maliyetlerinin Mamullere Yüklenmesi:** Hammadde tedarik faaliyeti ile Muayene faaliyet maliyetlerinin mamullere yüklenmesi geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemiyle aynıdır. Ancak, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sisteminde genel üretim maliyetleri mamullere yalnızca bir kez dağıtılırken, FTM yönteminde mamullere dağıtım her faaliyet için, ayrı ayrı yapılmaktadır. Buna göre;

**Hammadde Faaliyet Maliyetinin Mamullere Yüklenmesi**

$$\begin{aligned} \text{A Mamulüne Yükleme} &= 100 \text{ TL/H. sayısı} \times 1.100 \text{ H. sayısı} \\ &= 110.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{B Mamulüne Yükleme} &= 100 \text{ TL/H. sayısı} \times 1.200 \text{ H. sayısı} \\ &= 120.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

**Muayene Faaliyet Maliyetinin Mamullere Yüklenmesi**

$$\begin{aligned} \text{A Mamulüne Yükleme} &= 160 \text{ TL/M. sayısı} \times 900 \text{ M. sayısı} \\ &= 144.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{B Mamulüne Yükleme} &= 160 \text{ TL/ M. sayısı} \times 1.100 \text{ M. sayısı} \\ &= 176.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{A Mamulüne Yüklenen Toplam Maliyet} &= 110.000 \text{ TL} + 144.000 \text{ TL} \\ &= 254.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\text{A Mamulünün Birim Maliyeti} = \frac{254.000 \text{ TL}}{1.000 \text{ Adet}} = 254 \text{ TL/Adet}$$

$$\begin{aligned} \text{B Mamulüne Yüklenen Toplam Maliyet} &= 176.000 \text{ TL} + 120.000 \text{ TL} \\ &= 296.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\text{B Mamulünün Birim Maliyeti} = \frac{296.000 \text{ TL}}{2.000 \text{ Adet}} = 148 \text{ TL/Adet}$$

Yukarıdaki örnek problemde her iki yönetime göre maliyetler hesaplanmıştır. Bu maliyetleri toplu olarak Tablo-2.4’de sunulmaktadır.

**Tablo-2.4:** FTM Yöntemi ile Geleneksel Maliyet Muhasebesine Dayanan Hesaplama Sistemine göre Hesaplanan Maliyetler.

	Birim Maliyetler	
	A Mamulü	B Mamulü
Geleneksel Maliyet Muhasebesine Dayanan Hesaplama Sistemi	183,32	183,32
FTM Yöntemi	254	148

X işletmesine ait bu örnek, mamuller arasındaki hacim farklılığının maliyetlerin sağlıklı olarak hesaplanmasındaki etkinin ne denli önemli olacağını ortaya koymaktadır. Tablo-2.4’e göre, farklı birimlerde, farklı maliyetlerde ve farklı maliyet sürücülerine sahip A ve B mamulünün birim maliyetleri farklı çıkmıştır. Ancak, bu durum geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemindeki sonuçlarla aynıdır.

### 2.1.7. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Üstün Yönleri, Uygulama Alanları ve Zayıf Yönleri

Faaliyet tabanlı maliyet yönteminin üstün yönleri, uygulama alanları ve faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin zayıf yönleri, alt başlıklar halinde aşağıdaki gibidir.

### 2.1.7.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Üstün Yönleri

FTM yöntemi, stratejik amaçlar için, geliştirilmiş bir maliyet yöntemi olup, hem üretim hem de hizmet işletmelerinde geniş bir uygulama alanı bulan bir maliyet yöntemidir (Özcan ve diğerleri, 2003: 5). İşletmeler için, büyük bir önemi olan FTM yönteminin birçok üstün yönü söz konusudur. Bu üstün yönleri şu şekilde özetleyebiliriz (Demir, 2007: 58-59):

- FTM yöntemi, özellikle, miktarsal olmayan genel giderler söz konusu olduğunda daha kesin mamul ve hizmet maliyetine ulaşılmasını sağlar.
- FTM yöntemini kullanarak, yönetim sorumluluğu alanlarına ve müşterilere göre maliyet davranışı analiz edilebilir. FTM, müşterilerin maliyet yapısını nasıl doğrudan etkilediğini gösterebilir ve dolayısıyla müşteri kârlılık analizi yapılabilir.
- FTM davranışının anlaşılmasını sağlayarak; karmaşıklık, değişkenlik ve farklılık açısından incelenmesini verilen hizmet ve müşteri istekleri için sağlayabilir.
- FTM yöntemi, müşteri açısından katma değeri olan faaliyetleri belirler. Bunun yanında işletmeler; katma değeri olmayanlara odaklanıp onları iptal ederek, katma değeri olanlara daha fazla yönelebilir.
- FTM yöntemi kapasite analizi yapılmasında da kullanılır. FTM yöntemi, sunulan kaynaklar yerine kullanılan kaynakların maliyetini ölçer ki, aradaki fark fazla kapasitedir. Kullanılmayan kapasitenin müşteriye yüklenmesi yanlış olacaktır. Bu analizi yapmak için, organizasyonun etkin çalışmasını sağlayacak kapasite anlamına gelen pratik kapasite kullanımı önerilir.
- FTM yöntemi belirsizliği azaltır. Stratejik kararlar için, daha somut temel oluşturur. Böylece, FTM yönteminin başarısı sadece analizin sonuçlarına dayanmaz, ayrıca işletmenin durumunun ortaya çıkarılmasındadır.
- FTM yöntemi performans ölçümleme ve sürekli iyileştirmede kullanılır. Performans ölçümleri FTM yönteminin mantıksal sonuçlarıdır. Faaliyet tanımları finansal ve finansal olmayan bilgileri kapsar. Finansal bilgiler, faaliyetin gerçekleştirilebilmesinin maliyetidir. Finansal olmayan bilgiler ise, kullanılan zaman, kalite ve işlem adedi gibi bilgilerdir. Performans ölçümleri, yapılan işi ve elde edilen sonuçları tanımlar. Yönetim, performans

ölçüleriyle iadeleri, hasarları ve verilerin süreç hatalarını izleyebilir. Performans ölçümü ile faaliyet arasındaki bağ, eksik veya geliştirilmiş performansın maliyetini ölçmeye yarar. Yönetim bir faaliyetin iptalinin veya azaltılmasının kaynak kullanımını nasıl etkilediğini ve dolayısıyla maliyeti düşürdüğünü görebilir.

### **2.1.7.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulama Alanları**

FTM yönteminin yukarıda belirtilen yararları göz önünde bulundurularak bu yöntemin, işletme içerisinde birçok uygulama alanına sahip olduğunu anlayabiliriz. Bu uygulama alanlarını şu şekilde özetlemek mümkündür (Pekdemir, 1998: 51 ; Demir, 2007: 59):

- Üretim, satın alma ve dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet kararları,
- Yeni üretim tekniklerinin değerlendirilmesi,
- Yeni mamul, ya da hizmet üretilmesi ve geliştirilmesi,
- Sürekli iyileştirmeyi destekleyen bilgilerin üretilmesi,
- Başarı değerlendirilmesi,
- Davranışsal değişim,
- Toplam üretim süresi kısaltılması kararları ve
- Müşteri maliyetlerinin ölçülmesi kararlarıdır.

### **2.1.7.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Zayıf Yönleri**

FTM yöntemi, 1980'lerin ortalarında Amerika Birleşik Devleti'ndeki bazı üretim işletmelerindeki tecrübelerle dayanarak Cooper ve Kaplan tarafından geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerine alternatif olmak üzere geliştirilmiştir (Dalcı ve diğerleri, 2010: 610). FTM yönteminde işletme kaynaklarını faaliyetlerin, faaliyetleri ise mamul, hizmet, ya da müşterilerin tükettiğini varsayan bir yöntemdir (Akyol ve diğerleri, 2005: 44 ; Max, 2005: 1).

Geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemleri, genel üretim maliyetlerini maliyet yerlerinde toplayıp daha sonra çeşitli maliyet taşıyıcıları vasıtasıyla mamul, hizmet ve benzeri öznelerle yüklerken, FTM yöntemi, genel üretim maliyetlerini maliyet öznelerine uygun faaliyet ölçütleri ile yüklemektedir.

FTM yöntemi sayesinde yöneticilerin tüm gelirlerinin iyi gelir olmadığı ve tüm müşterilerinin de kârlı müşteriler olmadığını anladıkları belirtilmektedir. Ancak, gerek işletme kazançlarıyla ilgili gerekse müşteri kârlılıklarıyla ilgili işletmelere çeşitli fırsatları sunan FTM yönteminin özellikle güncellenmesi ve uygulanmasında yaşanan zorlukların sistemin dezavantaj olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle, 1990'lı yılların başında geliştirilen FTM yönteminin son yıllarda ekonomide ve iş çevrelerinde yaşanan gelişmelere paralel olarak sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi olarak yenilendiği belirtilmektedir. Maliyetlerin ve kârlılığın sürekli ve dinamik bir şekilde ölçülebileceğini belirten sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin etkin bir yönetim sistemi olacağı ve FTM yöntemine yöneltilen eleştiriler içerisinde yer alan çeşitli olumsuzlukları ortadan kaldıracağı savunulmaktadır (Koşan, 2007a: 156-157).

FTM yönteminin zayıf yönlerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Cengiz, 2011: 39 ; Kaplan ve Anderson, 2007: 7 ; Polat, 2008: 27-28):

- FTM yönteminde mülakat görüşmeleri ve araştırma süreci zaman alıcı ve maliyetlidir. FTM modeli için veri subjektif ve onaylaması zordur. Geleneksel FTM yaklaşımında yer alan anketlerde her işçinin her faaliyete ne kadar zaman harcadığının belirlenmesi subjektif bir nitelik taşımaktadır. Her işçinin hangi faaliyete ne kadar zaman harcadığını belirlemesi için birçok faaliyeti sıraya sokması gerekmektedir. Bu oldukça zaman alıcı bir süreç olduğu gibi tamamen subjektiftir. Her şeyden önce, bir işçinin çok sayıda faaliyeti hangi sürelerde gerçekleştirdiğini belirlemesi çok zordur. Bununla birlikte işçi, boşa geçen zamanı göz ardı edecek ve zamanını %100 değerlendirdiğini varsayacaktır. Bu yönüyle geleneksel FTM sadece uygulanması zor bir yöntem değil ayrıca doğası gereği yanılabilir içeren bir yöntemdir. Bu eleştiri, FTM yönteminin neden az uygulanan bir sistem olduğunu açıklar gibidir.

- FTM yönteminde verilerin kayıt altına alınması, işlenmesi ve raporlanması oldukça maliyetlidir.

- Birçok işletmede FTM yöntemi yerel olup, işletme düzeyinde kârlılık için bütünsel bir görüş sağlayamamaktadır.

- FTM yönteminin değişen şartlara uyacak şekilde güncellenmesi kolay olmamaktadır.

- FTM yönteminde kaynakların tam kapasitede çalıştığı varsayılarak maliyet sürücülerini hesaplanmaktadır. Fakat maliyetler çoğunlukla pratik kapasitede meydana

gelmektedir. Bu nedenle, FTM yönteminde maliyet sürücüleri pratik kapasitede hesaplanmalıdır. Yöntem, potansiyel atıl kapasiteyi göz ardı ettiği için teorik olarak yanlıştır.

- Bazı küçük farklılıklara rağmen FTM yöntemi, bir tarihi maliyet yöntemidir. Gelecekle ilgili tahminlerde bazı eksiklikleri oluşabilmektedir. Bu anlamda direkt girdi yerine bir başlangıç noktası olarak görülmelidir.

- Geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinde görülen endirekt maliyetlerin ilgisiz sürücülerle yüklenmesi, FTM yöntemiyle daha da artabilmektedir.

- FTM yönteminin uygulanmasında iki ana varsayım vardır. Her bir maliyet havuzlarındaki maliyetler, aynı maliyet kaynağına sahip olma açısından homojen faaliyetlerin maliyetleridir ve her havuzdaki maliyetler faaliyetlerle orantılıdır. Havuzdaki faaliyet sayısı arttıkça, maliyetler yükselmektedir. Bu varsayımlardan birinin gerçekleşmemesi, FTM yönteminin yanlış sonuçlar vermesine neden olmaktadır.

FTM yönteminin zayıf yönleri, başlıklar altında toplanacak olursa dört ana başlığa ayrılabilir. Bunlar (Koşan, 2007b: 81-83 ; Polat, 2008: 28-30);

- **Karmaşık Bir Yöntem Olması:**

FTM yöntemi maliyetlerin belirlenmesi ve toplanmasında oluşabilecek çeşitli problemleri ortadan kaldırmak amacıyla geliştirilmiş bir yöntemdir. FTM yöntemi uygulanırken özellikle faaliyet ve maliyet öznesi sayısının arttığı durumlarda daha hassas ve daha dikkatli olunması gerektiği belirtilmektedir. Çünkü, mamul ve hizmetlerin kaynakları ne oranda tükettiğinin doğru olarak hesaplanabilmesi, faaliyetlere ait maliyetlerin doğru olarak belirlenmesi ve ilgili maliyet özneleri yardımıyla mamul ve hizmetlere aktarılması ile mümkün olabilmektedir. Öte yandan, faaliyetlerin karmaşıklığı ile beraber müşteri ihtiyaçlarının da çeşitlenmesi FTM yöntemini kullanan bir işletmede faaliyet sayıları ile birlikte her müşteriye ait maliyet öznelerinin ortaya çıkmasına sebep olmakta zaten karmaşık olan yöntem daha karmaşık bir hal almaktadır.

- **Ölçümlerden Kaynaklanan Hatalar:**

FTM yönteminde daha fazla maliyet merkezi ve maliyet sürücüleri kullanılarak mamullere maliyetler yüklendiğinde doğruluk ve tutarlılık artmaktadır. Ancak, doğruluk ve tutarlılığın artırılması yönelik yapılan yöntem iyileştirmeleri daha fazla ölçümleme

hatalarına yol açabilmektedir. Böylece kesin maliyet bilgisi, ya da daha az sayıdaki maliyet havuzundaki doğru kaynak kullanımını bilgilerini elde etmek genellikle zordur. Bu durumda, ölçümlenecek olan değişkenler iyi tanımlanmış ölçüm çizelgeleri, ya da ölçüm teknikleriyle desteklenmediklerinde maliyetlerin, ya da maliyet sürücü birimlerinin ölçümü oldukça zorlaşmaktadır. Ayrıca, faaliyet maliyetlerini belirlemek üzere çalışanlarla yapılan mülakatlarda, zamanlarının ne kadarını hangi faaliyetlere harcadıklarının tespitine yönelik subjektif veri toplama biçimi de bu ölçme hatalarını arttıran bir unsur olmaktadır. Bu durumda kaynakların tümünün kullanıldığı varsayılmakta ve kapasite bilgisi açığa çıkmamaktadır. Bu ölçüm sorunları nedeniyle, işletmeler daha az detaylandırılmış bir FTM yöntemine geçebilmişlerdir.

**- Kurulumunun Uzun Olması:**

FTM yöntemine yöneltilen yukarıdaki eleştirilerde belirtildiği üzere geleneksel FTM yöntemine yöneltilen eleştiriler, faaliyetlerin karmaşıklaştığı durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bu durumla ilgili yapılan eleştirilerden bir tanesi de karmaşık faaliyetlere sahip işletmelerde kullanılacak FTM yönteminin kurulumunun da uzun sürecektir olmasıdır. Çünkü, FTM yönteminin kurulumu aşamasında gerekli olan personel görüşmelerinin faaliyet sayısı arttıkça ve faaliyetler karmaşıklaştıkça daha sıklıkla yapılması gerekeceği belirtilmektedir.

**- Güncellemede Yaşanan Zorluklar:**

FTM yönteminin kurulumu esnasında ihtiyaç duyulan işletme faaliyetlerinin kullanılması sonucu maliyetlerde ortaya çıkacak farkın belirlenmesi, ilgili konularda çeşitli maliyet tahminlerinin yapılması ve maksimum faydayı sağlayacak şekilde işletme kaynaklarının kullanılması gerekmektedir. Ancak, birbirinden farklı özelliklere sahip mamul ve müşteriler için talep edilen faaliyetler de zamanla değişiklik göstermektedir. Bu sebeple çeşitli güncelleştirmelerin yapılması işletmeler açısından bir zorunluluk haline gelmektedir. Ancak, bir yöntemin güncellenmesi oldukça maliyetli bir iş olmaktadır. Çünkü, güncellenmenin yapılacağı her seferde yeni görüşmelerin yapılması, yeni verilerin toplanması ve maliyetlerle ilgili yeni tahminlerin yapılması gerekecektir. Bu durum FTM yöntemi içinde geçerli olduğundan güncellemede yaşanan bu tür zorluklar FTM yöntemine yöneltilen diğer bir eleştiridir.

FTM ile yaşanan çeşitli problemler FTM yönteminden vazgeçmek yerine bu problemlerin çözümüne yardımcı olacak yeni bir yöntemin gerekliliğini doğurmuştur.

FTM yönteminin işletmelere sağlayacağı, kâr getirmeyen müşteri ilişkilerini yeniden fiyatlaması, süreç iyileştirmeleri sağlaması, daha düşük maliyetli mamul ve hizmetler tasarlaması, mamul ve hizmet çeşitliliğinin mantıklı oluşturulması gibi çeşitli faydalar işletmelere maliyet düşürme ve kâr artırma kararlarında olumlu katkılar sağlamaktadır. Bu bağlamda kullanılacak yeni yöntemin FTM yönteminden farklı olmayan, aynı faydaları sağlayacak nitelikte bir yöntem olması gerekmektedir (Koşan, 2007a: 159). Bu gereklilik, geleneksel FTM yönteminin tüm aksaklıklarını çözen ve birçok deneme aşamalarından sonra uygulamaya sokulan SDFTM adı verilen yeni bir yöntem sayesinde gerçekleşmektedir (Kaplan ve Anderson, 2004: 133).

FTM yöntemiyle ilgili yapılan açıklamalar doğrultusunda FTM yönteminin gerek maliyet hesaplama yöntemi olarak gerekse de maliyet yönetimi açısından geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerine göre daha doğru ve anlamlı bilgiler ürettiği anlaşılmaktadır. Ancak, teknolojinin hızlı bir şekilde ilerlemesi ve artan küresel rekabet, her yöntemde olduğu gibi FTM yönteminin de birçok eksikliğini ortaya koymaktadır. Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet (SDFTM) yöntemi, FTM yönteminin eksikliklerini gidermek için, ortaya atılmış bir yöntem olup, çalışmanın temel konusunu oluşturduğu için, SDFTM yönteminin tüm yönleri bir sonraki kısımda ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

## **2.2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNDEN SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNE GEÇİŞ**

1980'li yıllarda ilk defa kullanıma giren FTM yöntemi, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinin birçok eksikliğini gidermiş olup, üretim ve hizmet alanlarında işletmelere çok büyük faydalar sağlamıştır (Newman ve Robinson, 1998: 375). İşletmeler, FTM uygulamaları ile kârlılığını arttırıcı birçok fırsat ile birlikte maliyetleri kurumsal anlamda çok daha etkin yönetebilmenin yollarını keşfetmişlerdir (Saban ve İrak, 2009: 99). Ayrıca, FTM yöntemiyle hesaplanan maliyetler yöneticilere verecekleri kararlarda fayda sağlayıp, gelişim fırsatlarını yakalama yönünde çeşitli olanaklar sağlamıştır (Stouthuysen ve diğerleri, 2010: 84).

FTM yönteminin yukarıda belirtilen çeşitli yararlarına rağmen dinamik ortamlarda temel faaliyetlerin hesaplanmasının, yöntemin kurulmasının ve işletilmesinin çok maliyetli ve zaman alıcı olması nedeniyle birçok işletme FTM



yöntemini bırakıp yeni bir yöntem arayışına girmiştir (Everaert ve diğerleri, 2008a: 176). Böylece, S. R. Anderson ve Acorn Systems ekibi tarafından FTM yöntemine bir alternatif olarak geliştirilen ve FTM yönteminde meydana gelen problemleri çözme konusunda başarılı olan SDFTM isminde yeni bir yöntem geliştirmişlerdir.

SDFTM yöntemi tıpkı FTM yöntemi gibi işletme kaynaklarının faaliyetler tarafından, faaliyetlerin ise, ilgili maliyet öznesi tarafından kullanıldığı bir maliyet yöntemidir. Bu yöntemin uygulanması hızlı ve kolay, güncellemesi ucuz, kullanılan kapasiteyi ve etkin süreci görme olanağı daha fazladır. Yöntem gelecekteki kaynak talebini siparişlerin miktarına ve karmaşıklığına dayanarak tahmin etme imkânı da vermektedir. Bu özellikleri ile SDFTM yöntemi, yöneticiler için daha kullanışlı olmaktadır (Saban ve İrak, 2009: 98).

Çalışmanın bu kısmında SDFTM yöntemine ilişkin genel açıklamalara yer verilektir. Bu bağlamda, SDFTM yönteminin ortaya çıkışı, tanımı, amacı ve özellikleri, genel yapısı, SDFTM yönteminin geleneksel FTM\* ile karşılaştırılması, SDFTM yönteminin üstün ve zayıf yönlerine yer verilecektir.

### **2.2.1. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Ortaya Çıkışı**

1990'lı yıllarda FTM yöntemi uygulamalarından çok büyük faydalar sağlanmıştır. İşletmeler, FTM yöntemi uygulamaları ile kârlılığını arttırıcı birçok fırsat ile birlikte maliyetleri kurumsal anlamda çok daha etkin yönetebilmenin yollarını keşfetmişlerdir. Ancak, bazı işletmeler, FTM yönteminin güncellenmesinin çok da kolay olmadığını görmüştür. FTM yönteminde iş süreçlerindeki değişimlerden ve iş dinamiklerinden kaynaklanan güncelleme çalışmalarından dolayı işletme çalışanlarının, hangi faaliyetlerde nasıl zaman geçirdiklerine dair birçok anketi tekrar doldurmaları gerekmektedir. Bu durum faaliyetlerin kaynak kullanımını hesaplamasının tekrar yapılma zorunluluğunu doğurmuştur (Yılmaz ve Baral, 2007: 3). Çok sayıdaki faaliyet için her dönemde bu durumun tekrarlanması çok sıkıntılı bir süreçte beraberinde getirmektedir. Tekrarlanan bu sürece paralel olarak, FTM yönteminin karmaşık işletme ortamlarında uygulanması sonucu çoğu yönetici, işletme çalışanlarının faaliyetlere harcadığı zamanlarının yüzdelik oranlarını belirtme biçimlerindeki subjektiflikten rahatsız

---

\* SDFTM yöntemi FTM yönteminin gelişmiş bir modeli olduğu için literatürde FTM yöntemi, geleneksel FTM yöntemi olarak adlandırılmaktadır. Bu nedenle, çalışmanın bu kısmında FTM yöntemi, geleneksel FTM olarak adlandırılacaktır.

olmuşlardır. Ayrıca, her kaynağın kapasitesinin doğru olarak belirlenmesinin ve maliyetlere yansıtılmasının da zor olduğu vurgulanmaktadır. Buna ek olarak FTM yöntemi, maliyet sürücü oranlarını ortalama rakamlarla örneğin, birim sipariş maliyeti, birim fatura maliyeti gibi hesaplamaktadır. Bu durumda, farklı kaynak taleplerinde bulunan maliyet öznelerinin maliyetleri ortaya çıkarılmak istendiğinde, ortalama rakamlar buna cevap veremeyebilmektedir (Polat, 2008: 30-31).

FTM yönteminin yukarıda belirtilen eksiklikleri, bu yöntemi uygulayan işletmelere çeşitli zorluklar ve kısıtlamalar getirmektedir. Maliyet sürücülerinin seçimindeki görecelik, ölçümde karşılaşılan güçlükler, ayrıntılı veri toplamanın maliyetinin yüksek olması, maliyet sürücülerinin hesaplanmasında pratik kapasite olarak fiili kullanımın dikkate alınmaması gibi birçok unsur FTM yönteminin zorluk ve kısıtlamalarına örnek teşkil etmektedir (Atmaca ve Terzi, 2007b: 371).

SDFTM yöntemi, FTM yönteminin zorluk ve kısıtlamalarını ortadan kaldırmak için 1990'lı yılların sonlarına doğru S. R. Anderson ve Acorn Systems ekibi tarafından ortaya atılan yeni bir yöntemdir ([www.acornsys.com/time-driven-activity-based-costing.aspx](http://www.acornsys.com/time-driven-activity-based-costing.aspx)). Bu yöntemin tarihsel süreci, S. R. Anderson ve Acorn Systems işletmesinin zaman denklemlerini ve ortalama zaman tahminlerini kullanarak daha tutarlı ve etkin model süreçleri konusunda deneyler yapmasıyla başlamıştır. R. S. Kaplan ise yapmış olduğu çalışmalarda tüm maliyet sisteminin nasıl iki parametre (tedarik edilen kapasite için maliyet oranı ve her bir işlemde kullanılan kapasite) üzerine inşa edilebileceğini tanımlayarak SDFTM yönteminin ortaya çıkışının arka plânı vurgulanmıştır. 2004 yılında S. R. Anderson ve R.S. Kaplan bir araya gelerek, bu yöntemi geliştirmeye ve tamamlamaya yönelik yazılar yazarak SDFTM yönteminin, literatürde SMY yaklaşımlarına ilave edilecek etkin bir yöntem olarak kullanılmasını sağlamışlardır (Everaert ve diğerleri, 2008b: 126).

### **2.2.2. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı, Amaçları ve Özellikleri**

Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı, amaçları ve özellikleri, alt başlıklar halinde aşağıdaki gibi açıklanabilir.

### **2.2.2.1. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı**

SDFTM yöntemi, geleneksel FTM yönteminin eksikliklerini gidermek için ortaya atılmış bir yöntem olup, geleneksel FTM yöntemine kıyasla son derece basit, düşük maliyetli ve daha güçlü çözümler sunan bir yöntemdir (Kaplan ve Anderson, 2007: 7). İşletme yöneticileri SDFTM yöntemi sayesinde, kapasite ile ilgili daha doğru kararlar alabilmekte aynı zamanda ortaya çıkan atıl kapasite miktarını hesaplayabilmektedir. Böylece işletmede ortaya çıkan faaliyetlerin ve personelin verimliliği hakkında bilgi sahibi olan yöneticiler, kaynak plânlamasını daha doğru yapabilmektedir (Koşan, 2007b: 83).

Geleneksel FTM yönteminin çok daha geliştirilmiş bir sistemi olan SDFTM yönteminin özellikle karmaşık işletme yapısına sahip işletmeler tarafından belirgin bir şekilde talep edildiği açıklanmaktadır. Burada söz edilen karmaşık işletme yapısı ise, farklı şekillerde hizmet gerektiren farklı sayıdaki müşteri, farklı şekillerde tasarlanması gereken mamul, ya da hizmetler, farklı şekillerde kullanılan kaynak, fazla sayıda tedarikçi ve işlemlerin bulunması ve benzeri olarak açıklanmaktadır. Dolayısıyla, bu türde faaliyet gösteren işletmelerin daha doğru bilgilere ulaşabilmeleri için SDFTM yöntemini benimsemeleri gerektiği anlaşılmaktadır (Koşan, 2007a: 159-160).

SDFTM yöntemi en genel anlamıyla işletmelere, maliyetlerin ve kapasite kullanımının belirlenmesi, siparişlerin, mamul, ya da hizmetlerin ve müşteri kârlılıklarının tespiti için hassas ve pratik çözümler oluşturan SMY yaklaşımı olarak tanımlanabilir (Kaplan ve Anderson, 2007: 4). Ayrıca, SDFTM yöntemi, işletmelere maliyet yönetim sistemlerini geliştirme olanağı sağlayarak süreç geliştirme için öncelikleri belirleme, mamul ve hizmet miktarını belirleme, müşteri siparişlerini fiyatlandırma ve müşteri ilişkilerini karşılıklı fayda esasına göre yönetmede kendilerine çok fayda yaratacak doğru maliyet ve kârlılık bilgileri sağlamaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004: 133).

### **2.2.2.2. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Amaçları ve Özellikleri**

SDFTM yönteminin yukarıda verilen bilgiler çerçevesinde en temel amacı, gereksiz zaman harcanmasına neden olan faaliyetler ve yüksek maliyetli araştırmalar sonlandırılarak geleneksel FTM yönteminden daha doğru bilgi sağlanmasıdır. Böylece

FTM yönteminin yararları çoğaltılmakta ve eksik yönleri azaltılmaktadır (Atmaca ve Terzi, 2007b: 372 ; Barrett, 2005: 2). Bu temel amaç doğrultusunda SDFTM yönteminin diğer amaçlarını şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Müşteri ve tedarikçilerle kârlı iş yapış şekillerinin ortaya çıkarılması,
- Kâr getiren mamul, ya da hizmetlere odaklanması,
- Müşteriyle ilgili yapılan çalışmaların kârlılık ile belirlenmesi,
- Müşteri ve işletme yöneticilerinin kârlılığa göre teşviklendirilmesi,
- Minimum sipariş miktarı uygulaması gibi kâr getirecek işletme politikası değişikliklerinin uygulanması,
- İşlerin fiyatlandırılması, ya da kabulü aşamasında kârlılık analizlerinin yapılması,
- Müşteri ve tedarikçilerin kârlılığa göre değerlendirilmesi,
- Mamul, hizmet ve süreç tasarım çalışmalarını kârlılık ile ilişkilendirilmesi,
- İşletme içerisindeki süreç iyileştirmelerinde önceliklerin belirlenmesidir.

SDFTM yönteminin yukarıda belirtilen kârlılık artırıcı amaçları, yöntemin ciddi ölçekte yaygın olarak kabulünü sağlamıştır. Özellikle son 10 yıl içerisinde, S. R. Anderson, R. S. Kaplan ve Acorn Systems ekibi SDFTM yöntemini 100'ün üzerindeki işletmede başarıyla uygulamışlardır. SDFTM yönteminin uygulandığı işletmelerin birçoğunu, ciroları milyar dolarlar düzeyinde seyreden üretim, dağıtım işletmeleri ile finansal ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmeleri oluşturmaktadır. Bu işletmelerin büyük çoğunluğu cirolarını, SDFTM yönteminden elde ettikleri maliyet ve kârlılık bilgileri sayesinde ciddi biçimde arttırdıkları görülmektedir (Yılmaz ve Baral, 2007: 4-5).

SDFTM yönteminin bu derece yaygın olarak kullanılmasında yöntemin bir takım özelliklere sahip olmasının da etkisi büyüktür. Yöntemin en önemli özelliği, kapasitenin dinamik şekilde hesaplanıp, faaliyet maliyetlerine yansıtılabilmesi ve atıl kapasite maliyetinin ayrıştırılabilmesidir. Bu nedenle, SDFTM yöntemi işletme yöneticilerine daha anlamlı maliyet ve kârlılık bilgilerini, daha hızlı ve daha ucuza sunmaktadır (Demir, 2009: 46). SDFTM yönteminin bu temel özelliğinin dışında diğer özellikleri şu şekilde sıralanabilir: (Atmaca ve Terzi, 2007b: 372):

- Yöntemin kurulması ve parametrelerin tespit edilmesi daha hızlı yapılmaktadır.

- Kaynak maliyetleri, emirler ve süreçlerdeki değişimlere tepki verilerek güncelleştirme daha kolay olmaktadır.
- Malzeme ihtiyaç plânlaması (MİP) ve müşteri ilişkileri yönetimi (MİY) sistemlerinden yararlanılabilmektedir.
- Birim zamanların tespitinde doğrudan gözlemlemeye olanak sağlamaktadır.
- Çok sayıdaki işlemler işlenirken gerçek zamanlı olarak tespit edilmekte ve ölçümü yapılabilmektedir.
- Yönetim eylemleri için kaynak kapasitesi ile kullanılmayan kaynak kapasitesi dikkate alınmaktadır.
- Emirlerdeki değişimler ve müşteri davranışındaki değişimlerde dahil olmak üzere zaman eşitlikleri kullanılmaktadır.

### **2.2.3. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Genel Yapısı**

SDFTM yöntemi, geleneksel FTM yönteminde olduğu gibi kaynakların faaliyetler tarafından, faaliyetlerin ise ilgili maliyet özneleri tarafından kullanıldığı temel mantığına dayanan bir maliyet hesaplama yöntemidir (Koşan, 2007b: 84). SDFTM yöntemi, faaliyetlerin yerine getirilmesi için gereken süre ile mevcut kapasitenin birim süre maliyeti yardımıyla her bir işlem, mamul, hizmet, ya da müşterinin kaynak talebinin hesaplanmasında yöneticilere yardımcı olan geleneksel FTM yönteminin gelişmiş şeklidir. (Saban ve İrak, 2009: 99).

SDFTM yöntemi, FTM yöntemindeki gibi tedarik edilen kaynağın maliyetini hesaplamayla başlamaktadır. Ardından kaynaklar önce kaynak havuzunda bir araya getirilmektedir. Kaynak havuzları maliyet havuzları gibi hareket ederek, kaynak maliyetleri kaynak havuzuna aynen geleneksel FTM yöntemindeki kaynakların maliyet havuzuna dağıtımında kullanılan maliyet sürücüleri vasıtasıyla yüklenmesinde olduğu gibi yapılmaktadır. Ancak, geleneksel FTM yönteminde yapılanın aksine doğrudan doğruya faaliyete, kaynak maliyeti yüklenmemektedir. Dolayısıyla, kaynak havuzu sayısı, faaliyet sayısından az olabilmektedir. Çünkü, her kaynak havuzunda birden fazla maliyet gerçekleşebilmektedir. Ardından her kaynak havuzunda toplanan maliyetler, tüketilen kapasite (zaman) miktarınca faaliyetlere ve bu faaliyetlerin kullanım (kapasite kullanımı) miktarınca maliyet öznelerine eş zamanlı yüklenmektedir. Başka bir ifadeyle; maliyet öznelerine yüklenen maliyet, faaliyetlerin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan

zamanla kaynak havuzunun birim zaman maliyeti arasındaki ilişki olarak ifade edilebilir (Polat, 2008: 35-36).

SDFTM yönteminin yapısına ilişkin yukarıda verilen bilgiler kapsamında yöntemin uygulanabilmesi için altı aşamalı bir sürecin tamamlanması gerekmektedir. Bu aşamaları şu şekilde sıralayabiliriz (Bruggeman ve diğerleri, 2005: 10):

- Faaliyetlerin gerçekleştiği çeşitli kaynak gruplarının belirlenmesi,
- Her bir kaynak grubunun maliyet tespitinin yapılması,
- Her kaynak grubunun pratikteki zaman kapasitesinin tespit edilmesi,
- Grubun toplam kaynak maliyetini pratik kapasiteye bölerek, her bir kaynak grubunun birim maliyetinin hesaplanması,
- Farklı zaman sürücüleri temelinde her bir faaliyet için gereken zamanın hesaplanması ve
- Maliyet öznelerinin tespiti için birim maliyetler ile birim zamanın çarpılması.

SDFTM yönteminin yukarıdaki aşamalarının gerçekleştirilebilmesi için yöntemin iki parametreye ihtiyacı bulunmaktadır. Bunlar (Kaplan ve Anderson, 2007: 8);

- Tedarik edilen kaynak kapasitenin birim maliyeti ve
- Maliyet özneleri tarafından tüketilen kaynak kapasitesinin birim zamanıdır.

Çalışmanın takip eden alt kısımlarında yukarıda belirtilen iki parametre, ayrıntılı bir şekilde açıklanıp, SDFTM yönteminin uygulanabilmesi için gerekli olan altı aşamalık sürece ilişkin örnek verilecektir.

### **2.2.3.1. Tedarik Edilen Kaynak Kapasitesinin Birim Maliyeti**

SDFTM yöntemi, geleneksel yöntemde olduğu gibi tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyetinin tespit edilmesi ile başlamaktadır. Kapasite birim maliyetini hesaplamak için iki unsur söz konusudur. Bunlar; tedarik edilen kapasite (kaynak) maliyeti ve tedarik edilen kaynakların pratik kapasitesidir. Bu iki unsur kullanılarak SDFTM yönteminin hesaplanması için gerekli olan birim maliyeti şu formül yardımıyla hesaplanabilir (Kaplan ve Anderson, 2003: 7).

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{\text{Tedarik Edilen Kaynak (Kapasite) Maliyeti}}{\text{Tedarik Edilen Kaynakların Pratik Kapasitesi}}$$

Birim maliyetin hesaplanmasında, yukarıda belirtilen formülde yer alan tedarik edilen kaynak maliyetinin hesaplaması, faaliyette bulunulan bölümle ilgili tüm maliyetlerin toplanmasıyla yapılır. Bir bölüme tedarik edilen kaynakların maliyeti şu unsurlardan oluşmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004: 133);

- Yönetici ve çalışanların ücretleri,
- Ücretlere ilişkin yasal düzenleme ve kesintiler,
- Teknoloji ve makine maliyetleri,
- Bölümün gerçekleştirdiği faaliyetlerle ilgili destek fonksiyonlarının maliyetleri,
- Duran varlık ve amortismanları,
- Kira ve amortisman gibi iş yeri kullanım maliyetleri ve
- Elektrik, su, doğalgaz ve benzeri indirekt maliyetler.

Yukarıdaki maliyet unsurlarını bölümler düzeyinde hesaplamak, SDFTM yönteminin kurulmasının en hızlı ve kolay yoludur. Bu çerçevede tedarik edilen kaynakların maliyetini bölümler bazında şu şekilde formüle edilebilir:

$$\text{Tedarik Edilen Kaynakların Maliyeti} = \text{Kullanılan Kaynakların Maliyeti} + \text{Kullanılmayan Kaynakların Maliyeti}$$

Tedarik edilen kaynakların maliyeti konusunda belirtilmesi gereken önemli bir unsur da bir işletmenin destek ve operasyonel bölüm maliyetleri arasındaki ilişkinin kurulması oluşturmaktadır. Bu ilişki destek bölümlerinin maliyetinin, doğrudan maliyet öznesine basitlik nedeniyle, kullanıma hazır (mevcut) sürücülerle yüklenmesi yerine, operasyonel bölümlere, kullanım oranları bazında yüklenmesinden oluşmaktadır. Dolayısıyla, bu durum, basitlikten ziyade ekonomik gerçeklik açısından daha anlamlı olacaktır.

Tedarik edilen kaynağın maliyeti belirlendikten sonra ikinci hesaplanması gereken unsur, tedarik edilen kaynakların pratik kapasitesidir. SDFTM yönteminde

pratik kapasite, işletmede çalışan personelin ve üretim için kullanılan makinelerin pratik kapasitesidir (Polat, 2008: 39-40).

Pratik kapasitenin anlaşılabilmesi için ilk olarak teorik kapasitenin ne anlama geldiğinin bilinmesi gerekmektedir. Bu bağlamda teorik kapasite, günde 24 saat, yılda 365 gün hiç durmadan tam verimle çalışılması halinde ulaşılabilecek maksimum faaliyet düzeyi olarak tanımlanabilir. Ancak, gerçek yaşamda hiçbir zaman ulaşılamayacağından, teorik kapasite maliyet hesabında kullanılabilir iyi bir ölçü niteliğini taşımaz. Bu nedenle, günlük iş yaşamında daha gerçekçi koşullarda ulaşılabilecek en yüksek üretim hacmini temsil eden pratik kapasiteye ihtiyaç duyulmaktadır. En genel anlamıyla pratik kapasite, çalışılan vardiya sayısına göre hesaplanan yıllık mesai süresinden hafta sonu ve diğer tatiller, yıllık izinler, gün içindeki yemek ve dinlenme molaları, olağan bakım, ayar ve bekleme süreleri ve diğer normal kesintiler düşüldükten sonra kalan sürede tam verimle çalışılması halinde ulaşılabilecek maksimum faaliyet düzeyi olarak tanımlanabilir (Büyükmirza, 2003: 527).

Pratik kapasite, sübjektif olarak belirlenebileceği gibi, analitik olarak da belirlenebilir. Sübjektif tahmin yöntemine göre pratik kapasitenin belirlenmesi, teorik kapasitenin belli bir yüzdesi olarak kabul edilmesi şeklinde olur. Literatürde pratik kapasitenin, teorik kapasitenin %80'i ile %85'i civarında olduğu vurgulanmıştır (Adıgüzel, 2008: 60). SDFTM yönteminde çoğunlukla pratik kapasite personel için teorik kapasitenin %80'i (eğitim, yemek, dinlenme ve toplantı gibi araların çalışanların zamanlarının yaklaşık %20'sini aldığı varsayılır) ve makineler için ise %80, ya da %85'i (bozulma, plânlamadan sapmalar ve periyodik tamir ve bakım gibi nedenlerle makinelerin çalışması gereken zamanın %20'sini, ya da %15'ini verimli kullanmadığı varsayılır) olarak alınması önerilmektedir (Polat, 2008: 40). Analitik yöntemde ise, pratik kapasite şu şekilde hesaplanır. İlk olarak personelin, ya da makinelerin verimli çalışmadıkları zamanlar hesaplanır. Daha sonra belirlenmiş olan teorik kapasiteden hesaplanan verimsiz çalışma zamanları düşülerek pratik kapasiteye ulaşılır (Adıgüzel, 2008: 60).

Pratik kapasitenin hesaplanmasında hangi yöntem seçilirse seçilsin, küçük hataların üstünde fazla durulmamalıdır. Burada amaç büyük bir olasılıkla doğru olmak, yani kusursuz olmaksızın gerçek rakama %5 ila %10 civarında yaklaşmaktır. Eğer



pratik kapasite rakamı yanışsa, SDFTM yönteminin çalışma süreci bu yanışı zamanla ortaya çıkaracaktır (Gümüş, 2007: 111).

Tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyetinin hesaplanmasına ilişkin yukarıda verilen bilgileri şu örnek üzerinde gösterebiliriz:

**ÖRNEK:** X işletmesinde yönetim bölümünde yerine getirilen bir grup faaliyet için tedarik edilen kaynakların maliyetinin 148.240 TL olduğu saptanmıştır. Bu faaliyetleri yerine getiren 30 çalışan mevcut olup, bu çalışanların her biri günde 8 saat ve ayda 20 gün çalışmaktadır. Bu işletmede pratik kapasite, teorik kapasitenin %80'i olarak hesaplanacaktır. X işletmesinde tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyeti şu şekilde hesaplanabilir:

$$\begin{aligned} \text{Teorik Kapasite} &= (30 \text{ işçi} \times 20 \text{ gün} \times 8 \text{ saat} \times 60 \text{ dakika}) \\ &= 288.000 \text{ dakika olur.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Pratik Kapasite} &= 288.000 \text{ dakika} \times \%80 \\ &= 230.400 \text{ dakika olur.} \end{aligned}$$

Bu verilere göre, tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$\begin{aligned} \text{Birim Maliyet} &= \frac{148.240 \text{ TL}}{230.400 \text{ dakika}} \\ &= 0,64 \text{ TL/dakika olur.} \end{aligned}$$

### 2.2.3.2. Maliyet Özneleri Tarafından Tüketilen Kaynak Kapasitesinin Birim Zamanı

SDFTM yönteminde tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyeti hesaplandıktan sonra her birim faaliyeti yerine getirmek için gereken birim zamanın hesaplanması gerekmektedir (Cengiz, 2011: 41). Diğer bir ifadeyle, maliyet özneleri bazında değişen kaynak taleplerini gösterecek zamanın öngörüsü yapılmalıdır. Böylece, birim zaman öngörüsü, çalışanların zamanlarını hangi faaliyetlere yüzdesel olarak harcadıklarını bulmak için yapılan mülakatların yerini almaktadır (Polat, 2011: 128).

Zaman öngörülleri çalışanlarla yüz yüze görüşme yapılarak, ya da doğrudan gözlemler yapılarak elde edilebilir. Geleneksel yöntemde olduğu gibi anket yapmaya gerek yoktur. Ancak, SDFTM yönteminin büyük kurumlarda uygulanması sonucu

çalışanlarla anket yapmak işe yarayabilir. Birim zamanın belirlenmesinde önemli olan çalışanın bir işi yapmak için örneğin, siparişleri işleme koymak gibi harcadığı zamanın oranı ile ilgili olmayıp o işin bir partisini tamamlamak için (bir siparişi işleme koymak için gereken zaman) harcadığı zaman olduğunun altı çizilmelidir (Gümüş, 2007: 112). Burada yüzde yüz doğruluk temel kıstas olmayıp tutarlı bir sonuç yeterli görülmektedir (Kaplan ve Anderson, 2004: 133).

Birim zamanın tespiti için kullanılan en önemli araç zaman denklemleridir. Bu anlamda zaman denklemleri, birçok farklı faaliyetin bir araya getirilmesiyle oluşturulan sürecin (hatta bu süreç çoğunlukla SDFTM yönteminde kaynak havuzu için bir sürece eşit olabilmektedir) gerekli zamanını ortaya çıkarmakta faydalı ve önemli bir araç haline gelmektedir. Böylece, süreçlerini belirleyen işletmeler, zaman denklemlerini kurabilir, faaliyetlerin karmaşık yapısını ve kaynak tüketimini kavrayabilirler (Polat, 2011: 129).

SDFTM yönteminde bir faaliyetin maliyeti, o faaliyet için harcanan zamanın tedarik edilen kaynak birim maliyetiyle çarpılmasıyla bulunur. Her bir faaliyetin gerçekleştirilme süreciyle ilgili gerekli zaman, faaliyetlerin karakteristiğine bağlı olarak zaman denklemleri kullanılarak hesaplanır. Birim zamanın hesaplanabilmesi için gerekli olan süreç, matematiksel yolla şu şekilde açıklanabilir (Bruggeman ve diğerleri, 2005: 12-13 ; Adıgüzel, 2008: 62-63):

J faaliyetinin içindeki her olayın (k) maliyeti =  $t_{j,k} * C_i$

$C_i$  = i kaynak havuzunun birim zaman (dakika) başına maliyeti

$t_{j,k}$  = j faaliyetindeki k olayı için harcanan zaman

Bir faaliyetin maliyeti, tüm farklı olayların maliyetlerinin toplanması ile bulunur. Bir maliyet öznesinin (mamul, hizmet, müşteri, sipariş) toplam maliyeti şu şekilde hesaplanır:

$$\text{Bir Maliyet Öznesinin Toplam Maliyeti} = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^l t_{j,k} * C_i$$

Burada:

$C_i$  = i kaynak havuzunun birim zaman (dakika) başına maliyeti,

$t_{j,k}$  = j faaliyetindeki k olayı için harcanan zaman,

$n$  = kaynak havuzu sayısı,

$m$  = faaliyetlerin sayısı,

$l = j$  faaliyetinin tekrarlanma sayısını göstermektedir.

Zaman denklemlerinde, bir faaliyetin içindeki bir olay için harcanan zaman, zaman sürücüleri denilen farklı özelliklerin fonksiyonu olarak ifade edilebilir. Aşağıda yer alan zaman denklemi, olası “X” zaman sürücüleri ile “j” faaliyetindeki “k” olayı için gereken zamanı gösterir. Genel zaman denklemi şu şekilde formüle edilir:

$$t_{j,k} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_p X_p$$

Burada:

$t_{j,k}$  = j faaliyetindeki k olayı için harcanan zaman,

$\beta_0$  = “k” olayının özelliklerinden bağımsız olarak “j” faaliyeti için gereken sabit zaman,

$\beta_1$  = Birinci zaman sürücüsünün bir birimi için harcanan zaman,

$X_1$  = Zaman sürücüsü 1,

$X_2$  = Zaman sürücüsü 2,

$X_p$  = Zaman sürücüsü p,

$P$  = “j” faaliyetinin gerçekleştirilmesi için gereken zamanı belirleyen zaman sürücülerinin sayısını göstermektedir.

Zaman sürücüleri, faaliyetin yerine getirilmesi için gereken zamanı belirleyen değişkenlerdir. SDFTM yönteminin en büyük avantajı, bir faaliyetin maliyetini belirlerken çoklu zaman sürücülerinin dikkate alınabilmesidir. Geleneksel FTM yönteminde her bir faaliyet için sadece tek bir maliyet sürücüsü kullanılıyordu. SDFTM yönteminde çalışanların yaptıkları işler aynı kaynak havuzuna bağlı olduğu sürece, sürücü sayısında sınırlama yoktur. Zaman denklemleri sürücüler arası etkileşimi de dikkate alabilirler. Örneğin müşterinin telefonda oluşu, ya da verinin satış temsilcisinden gelişi gibi yeni bir müşteriyi kaydetme süresi değişiklik gösterebilir (Polat, 2008: 46).

Zaman denkleminin kurulumuna ilişkin bir örneği şu şekilde verebiliriz (Bruggeman ve diğerleri, 2005: 15 ; Cengiz, 2011: 41)):

Örnekte sipariş işleme süreci ele alınmış olup, bu sürecin üç zaman sürecine bağlı olduğu varsayılmıştır. Zaman sürücüleri müşteri türü (yeni veya mevcut müşteri),

sipariş hattı sayısı ve sipariş türüdür (acil veya normal sipariş). Temel bilgisinin girişi üç dakika almaktadır. Her sipariş hattı kalemi, iki dakika veri girişine ihtiyaç duymaktadır. Yeni müşterinin veri girişi, on beş dakika almakta ve ilave olarak plânlama bölümünün aranıp siparişin hızlı teslim edilip edilemeyeceğini öğrenmek için ise on dakika harcanmaktadır. Zaman denkleminde  $X_1$  sipariş işleme sayısını temsil etmektedir.  $X_2$  eğer müşteri yeni ise 1 değerini almakta eğer mevcut müşteri söz konusu ise 0 değerini almaktadır. Aynı durum  $X_3$  için de geçerlidir. Acil sipariş için ek süreye ihtiyaç duyuluyorsa “1” değeri verilmekte eğer normal bir sipariş söz konusu ise “0” değeri verilmektedir. Sipariş işleme için tahmin edilen zaman aşağıdaki denklemle belirlenebilmektedir:

$$\text{Sipariş Başına Sipariş İşleme Zamanı} = 3 + 2 * X_1 + 15 * X_2 + 10 * X_3$$

$X_1$  = Sipariş işleme sayısı

$X_2$  = Yeni müşteri (1) veya mevcut müşteri (0)

$X_3$  = Acil sipariş (1) veya normal sipariş (0)

Yeni bir müşteri için 5 adet siparişin acil olarak işlenmesi durumunda gereken sipariş işleme süresi aşağıdaki denklem yardımıyla hesaplanabilir.

$$\text{Sipariş İşleme Süreci } (t_{j,k}) = 3 + 2 * 5 + 15 * 1 + 10 * 1 = 38 \text{ dakikadır.}$$

Maliyet özneleri tarafından tüketilen kaynak kapasitesinin birim zamanının hesaplanmasında kullanılan zaman denklemlerinde yer alan “ $\beta$ ” ve “ $X$ ” parametrelerinin ayrımını şu şekilde yapabiliriz (Polat, 2008: 46-47):

- **“ $\beta$ ”nın Ayrımı:** Denkleminde yer alan bu parametre, tüketilen zamanı temsil etmektedir. Bu süreler tespit edildikleri kaynağa göre iki şekilde kendini gösterebilir;

**a)- Maliyet Öznesine Bağlı Süreler:** Belirlenen süre doğrudan maliyet öznesine bağımlıysa, ya da maliyet öznesine göre belirlenmek istenirse açığa çıkan durumdur.

**b)- Faaliyete Bağlı Süreler:** Belirlenen süre maliyet öznesinden bağımsız ve doğrudan faaliyete bağımlıysa, ya da faaliyete göre belirlenmek istenirse açığa çıkan durumdur.

Örneğin; “A” ve “B” olmak üzere iki tip müşteri olduğunu düşünelim. Bu müşteriler için sipariş işleme sürecini gerçekleştiren bölümde aşağıda yer alan faaliyetlerin ve sürelerin gerçekleşebileceğini varsayalım. Standart sipariş girişi 2

dakika, müşteri yeniyse gereken ek zaman 4 dakika, sipariş acilse gereken ek zaman 3 dakika ve mail gönderilecekse gereken standart süre 5 dakikadır. Ancak, mail gönderilecek müşteri tipi “B” ise, o zaman ek olarak 2 dakikaya daha ihtiyaç duyulmaktadır. Bu durumda zaman denklemini şu şekilde ifade edebiliriz:

$$\text{Birim Sipariş Başına İşleme Zamanı: } 2 + 4X_1 + 3X_2 + X_3.(5 + 2X_4)$$

$X_1$ = Eğer müşteri yeniyse “1” i, değilse “0” ı,

$X_2$ = Eğer sipariş acilse “1” i, değilse “0” ı,

$X_3$ = Eğer mail gönderilecekse “1” i, mail gönderilmeyecekse “0” ı

$X_4$ = Eğer müşteri tipi “B” ise “1” i, değilse “0” ı temsil etmektedir.

Yukarıdaki süreler ve denklem incelenecek olursa, her bir süre bir olayı yani alt faaliyeti temsil etmektedir. Burada standart işleme süresi olan 2 dakika ile  $X_1$ ,  $X_2$  ve  $X_3$  zaman sürücüsüne bağlı süreler (sırasıyla 4, 3 ve standart süre olan 5 dakika); herhangi bir müşteriye, ya da müşteri tipine bağımlı olmadan müşterilerin durumuna göre tükettikleri zamanları temsil etmektedir. Ancak,  $X_4$  zaman sürücüsüne bağlı süre olan 2 dakika ise, müşteri tipi “B” olduğu zaman kullanılmaktadır ve sadece bu özneye bağımlıdır.

- **“X” in Ayrımı:** Zaman denklemlerinde yer alan “X” parametreleri zaman sürücülerini temsil etmektedir. Zaman sürücülerini, herhangi bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için gereken süreyi belirleyen özelliklerdir. Sürekli, münferit (ayrık) ve gösterge değişkenleri olmak üzere üçe ayrılır.

Yukarıda belirtilen X zaman sürücüsü türüne örnekleri şu şekilde verebiliriz (Adıgüzel, 2008: 63):

- a)- Sürekli Değişkenler: Palet ağırlığı, kilometre olarak gideceği mesafe gibi.
- b)- Münferit (Ayrık) Değişkenler: Paletlerin sayısı, siparişlerin sayısı gibi.
- c)- Gösterge Değişkenler: Müşteri tipi, sipariş tipi gibi. Yeni müşteri ile eski müşterinin, acil sipariş ile normal siparişin karşılaştırılması gibi.

SDFTM yönteminin temelini atan ve ilk olarak uygulamaya geçiren Kaplan ve Anderson, bu yöntemi uygulayacaklara zaman denklemlerinin öngörülmesine ilişkin süreçle ilgili önerileri şu şekilde özetlemiştir (Polat, 2008: 48):

- SDFTM yöntemine en fazla zaman alan ve en maliyetli süreçlerden başlanılmalıdır.

- Sürecin içeriği ve kapsamı tanımlanarak; “süreci ne başlatıyor? ve ne zaman sona eriyor?” sorularına ilişkin yanıtlarda ve konularda net olunmalıdır.
- Her bir faaliyet için kaynak zamanını tüketen en belirgin ve en etkin faktör yani anahtar zaman sürücüleri belirlenmelidir.
- Kullanıma hazır zaman sürücüleri kullanılmalıdır. SDFTM yöntemini veri yönünden beslemek için yeni veri toplama teknolojileri kullanılmamalıdır. Tüm değişkenler mevcut değilse bile, toplam maliyetler içerisinde ağırlıklı bir şekilde yer alan anahtar süreç bilgileri varsa yeterli olmalıdır. Eğer bu anahtar süreç bilgileri yoksa o zaman yeni veri toplama teknikleri için yatırım yapılmalıdır.
- Basit başlanılmalı ve başlangıçta tek bir zaman sürücüsü kullanılmalıdır. Tutarlılığı arttırmak için gittikçe gözlemler ve değişkenler artırılmalıdır.
- SDFTM yöntem modelinin kurulumuna ve sürdürülmesine yardım edilmesi ve modelin geçerliliğin sağlanması için ilgili bölüm çalışanları sürece dâhil edilmelidir.

SDFTM yönteminin genel yapısını oluşturan tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyeti ile maliyet özneleri tarafından tüketilen kaynak kapasitesinin birim zamanının hesaplamaları yukarıdaki gibi açıklandıktan sonra SDFTM yönteminin uygulanmasına ilişkin altı aşamalık sürece ilişkin örnek şu şekilde verilebilir:

**ÖRNEK:** SDFTM yönteminin uygulanabilmesi için gerekli olan altı aşamalık sürecin her aşaması şu şekilde anlatılabilir.

**- Birinci Aşama-Faaliyetlerin Gerçekleştiği Çeşitli Kaynak Gruplarının Belirlenmesi:**

X işletmesi üretim sektöründe faaliyette bulunup, üretmiş olduğu mamulleri satmaktadır. İşletmede birçok faaliyet bulunmaktadır. Örnek problemde üç tane faaliyetin gerçekleştiği müşteri hizmetleri bölümü ele alınacaktır.

Müşteri hizmetleri bölümünde gerçekleşen faaliyetler şu şekildedir;

- Siparişlerin Alınması,
- Şikâyetlerin İşlenmesi ve
- Müşteri Kredibilite Kontrolüdür.

**- İkinci Aşama-Her Bir Kaynak Grubunun Maliyet Tespitinin Yapılması:**

Kaynakların toplam maliyeti 850.500 TL (3 aylık) ve bu maliyet personel, denetim, bilgi teknolojileri, iletişim ve kiralamadan oluşmaktadır.

**- Üçüncü Aşama-Her Bir Kaynak Grubu için Pratik (Kullanılabilir)**

**Kapasiteyi Hesaplamak:**

Örnekte, mevcut kapasite maliyeti 3 ay için 850.500 TL'dir. Bölümde 42 kişi istihdam edilmektedir. Her bir işçi, her ay ortalama 20 gün çalışmakta (3 ayda 60 gün) ve her gün 7,5 saat için ödeme yapılmaktadır. Üç aylık dönem için her bir işçi iş yerinde toplam 450 saat (7,5 saat \* 60 gün), ya da 27.000 (450 saat \* 60 dakika) dakika geçirmektedir. İşçilerin her gün işyerinde geçirdiği zamanın 75 dakikası (her işçi için) eğitim ve iş molaları için harcanmaktadır. Böylece her bir çeyrek için 4.500 dakika (75 dakika \* 60 gün) eğitim ve molalarla, 22.500 (27.000 dakika – 4.500 dakika) dakika ise çalışarak geçmektedir. Yani her bir işçi için pratik kapasite 22.500 dakikadır. 42 işçi ile bölümün 945.000 (22.500 \* 42) dakika pratik kapasitesi vardır.

**- Dördüncü Aşama-Birim Maliyetlerin Hesaplanması:**

Kaynakların toplam maliyetini, pratik kapasiteye bölerek her kaynağın birim maliyeti hesaplanmaktadır.

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{\text{Tedarik Edilen Kaynak (Kapasite) Maliyeti}}{\text{Tedarik Edilen Kaynakların Pratik Kapasitesi}}$$

Örnek problemimizde pratik kapasite 945.000 dakika olup, kapasite maliyeti 850.500 TL'dir.

$$\begin{aligned} \text{Birim Maliyet} &= \frac{850.500 \text{ TL}}{945.000 \text{ Dakika}} \\ &= 0,89 \text{ TL/Dakika.} \end{aligned}$$

**- Beşinci Aşama-Birim Zamanın Hesaplanması:**

Farklı zaman sürücülerine dayanarak faaliyetteki her olay için gerekli zaman belirlenmektedir. SDFTM yöntemi yaklaşımında gerçekleşen faaliyetler için gereken zaman, insanların bütün faaliyetlere zamanlarının yüzde kaçını harcadıklarını öğrenmek suretiyle elde edilmektedir. Daha önceki paragraflarda belirtildiği gibi zaman hesaplamaları direkt gözlem, ya da görüşme yollarından herhangi biriyle gerçekleştirilmektedir.

Örnekte, üç tane müşteri hizmetleri faaliyeti için ortalama birim zamanın aşağıdaki gibi olduğu varsayılmaktadır;

- Siparişlerin Alınması = 12 dakika,
- Şikâyetlerin İşlenmesi = 66 dakika,
- Kredibilitenin Kontrolü = 75 dakika,

**- Altıncı Aşama-Faaliyetin Birim Maliyetinin Hesaplanması:**

Faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli olan zamanla, tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyeti çarpılarak faaliyetlerin birim maliyetleri hesaplanabilmektedir. Buna göre faaliyetlerin birim maliyetleri şu şekilde hesaplanabilir;

<b>Faaliyet</b>	<b>Birim Zaman (Dakika)</b>	<b>Birim Maliyet</b>	<b>Faaliyetin Birim Maliyeti</b>
Siparişlerin Alınması	12	0,89 TL/dakika	10,68 TL
Şikâyetlerin İşlenmesi	66	0,89 TL/dakika	58,74 TL
Müşteri Kredibilite Kontrol	75	0,89 TL/dakika	66,75 TL

Örnek problemde üç aylık dönemde toplam sipariş sayısının 49.000 adet, şikâyet işleme sayısının 1.400 adet ve kredibilite kontrol sayısının ise 2.500 adet olduğu varsayımı altında bu üç faaliyetin toplam maliyetleri şu şekilde hesaplanabilir;

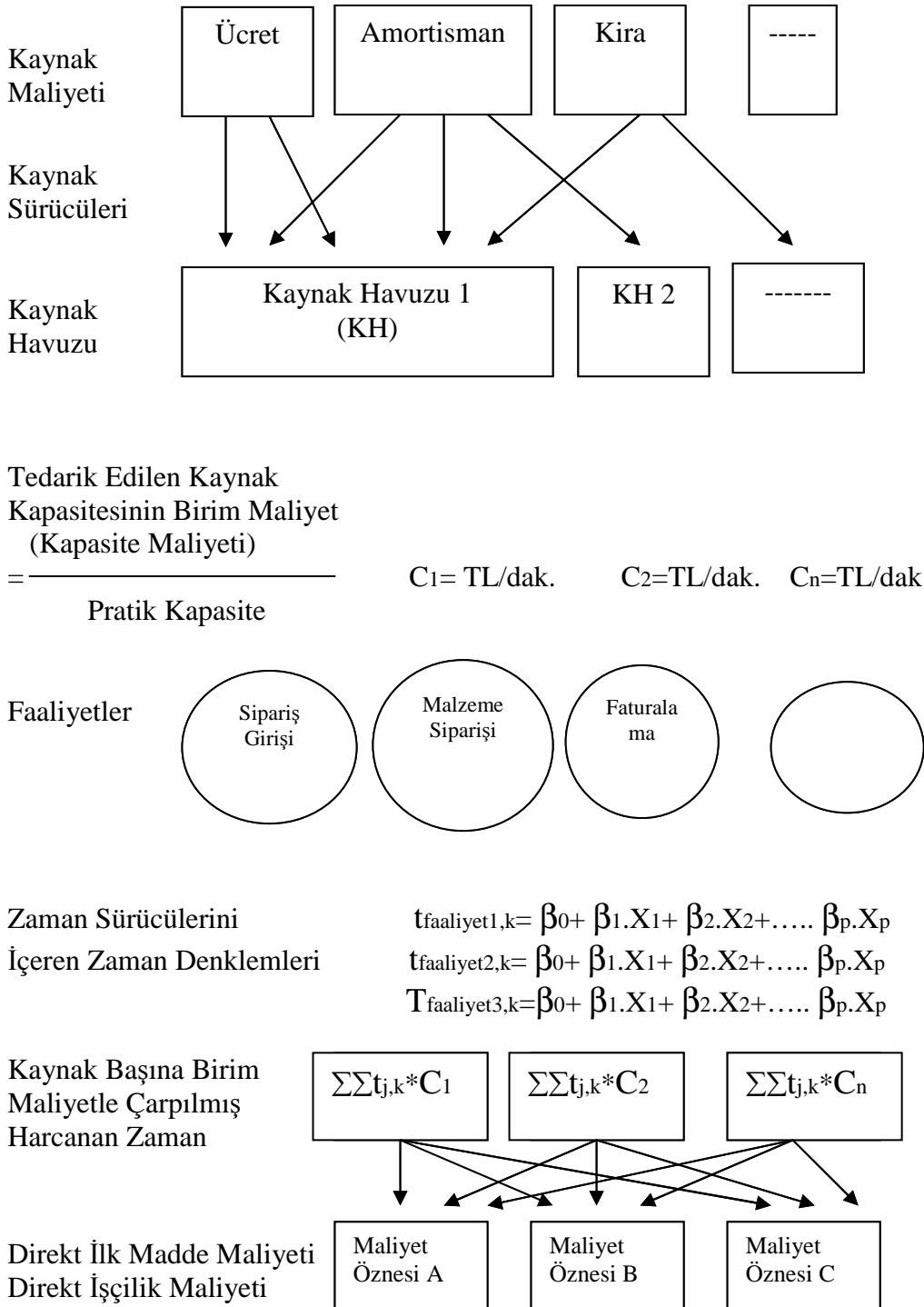


<b>Faaliyet</b>	<b>Birim Zaman (Dakika) (1)</b>	<b>Miktar (2)</b>	<b>Toplam Dakika (1*2=3)</b>	<b>Birim Maliyet (4)</b>	<b>Toplam Maliyet (3*4)</b>
Siparişlerin Alınması	12	49.000	588.000	0,89 TL/dakika	523.320 TL
Şikâyetlerin İşlenmesi	66	1.400	92.400	0,89 TL/dakika	82.236 TL
Kredibilite Kontrol	75	3.200	240.000	0,89 TL/dakika	213.600 TL
Kullanılan Kapasite			920.400		819.156 TL
Atıl Kapasite			24.600		31.344
<b>TOPLAM</b>			945.000		850.500 TL

Örnek problemde görüldüğü üzere, süreç boyunca mevcut kaynaklarla çeşitli sebeplerden dolayı örneğin, eğitim, iş molaları ve benzeri gibi pratik kapasitenin sadece %97'si (920.400/945.000) verimli iş için kullanılmıştır. Maliyet hesaplamalarında bu durumun göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Yukarıda yapılan hesaplamadan da görüleceği üzere süreçte toplam maliyetlerin sadece %97'si (819.156/850.500) müşterilere tahsis edilmiştir.

Yukarıdaki açıklanan örnek, SDFTM yönteminin işletmelerde uygulanmasına yönelik altı aşamalık süreci göstermektedir. Bu altı aşamalık süreç SDFTM yönteminin işleyişini ortaya koymaktadır. İşletmelerde SDFTM yönteminin genel yapısı paralelinde işleyişi, Şekil-2.8'de gösterildiği gibidir.

**Şekil-2.8:** Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İşleyişi



**Kaynak:** Polat, 2008: s.50 ; Adıgüzel, 2008: s. 57

#### **2.2.4. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Geleneksel Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Karşılaştırılması**

SDFTM yöntemini, geleneksel FTM yöntemine göre özel kılan tek bir maliyet sürücüsünün yani “zamanın” kullanılması olarak belirtilmektedir. Bu nedenle, SDFTM yöntemi ile geleneksel FTM yönteminin genel mantıkları aynı olduğu halde işleyişlerinde belli farklılıkların olduğu açıktır (Koşan, 2007a: 160). SDFTM yöntemi ile geleneksel FTM yöntemlerinin karşılaştırılmasında birçok farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

Geleneksel FTM yönteminde ilk aşamada işletmede ortaya çıkan çeşitli faaliyetleri yerine getiren personel ile yapılan görüşmeler neticesinde hangi personelin zamanının ne kadarının hangi faaliyet için harcadıkları belirlenmektedir. Daha sonra yapılan işe, her faaliyet için belirlenen maliyet toplamının faaliyeti kullanım sayısına göre mamul, hizmet, müşteri veya kanallara dağıtılması olarak açıklanmaktadır (Demir, 2009: 47). Ancak, SDFTM yöntemi, işletmede ortaya çıkan endirekt giderleri her faaliyet için kullanılan aktif işgücü süresine bağlı olarak dağıtmaktadır. Dolayısıyla, sunulan hizmet ve üretilen mamuller farklı süreçlerden geçtikleri ve farklı zamanlar harcadıkları için kaynakları da değişik boyutta tükettiği düşünülmektedir. Bu sebeple çalışanların, çalışma zamanlarına göre yapılan hesaplama ile ilgili maliyetler mamul ve hizmetlere dağıtılmaktadır (Ayvaz ve Pehlivanlı, 2011: 150 ; Koşan, 2007b: 84).

Geleneksel FTM yönteminde, kaynak maliyetleri mamul ve hizmetlere fiili kapasite kullanımına göre dağıtılmaktadır. SDFTM yönteminde ise, esas alınan kapasite ölçüsü pratik (kullanılabilir) kapasitedir. Böylece mamul veya hizmetler için harcanan fiili zamana göre maliyetler çıktılara tahsis edilirken, kullanılmayan kapasiteye ilişkin maliyetler dönem zararlarına alınarak mamul veya hizmet maliyetlerine yüklenmesi önlenmiş olmaktadır (Saban ve İrak, 2009: 100).

Geleneksel FTM yönteminin uygulanmasında ve güncellenmesinde birçok zorlukla karşılaşılmaktadır. Bu nedenle, geleneksel yöntemin yaygın olarak kullanılması söz konusu değildir. SDFTM ise, geleneksel yöntemin uygulama sorunlarını ortadan kaldırarak daha iyi kapasite yönetiminin amaç olduğu FTM uygulamaları için çok daha titiz bir yöntem konumundadır. SDFTM yöntemi ayrıca piyasaya sunulan mamul ve hizmetlerin değiştiği zaman veya üretim ve hizmet süreçleri yeniden tasarlandığı zaman maliyet yönteminin kolayca güncellenebilmesini sağlamaktadır (Cengiz, 2011: 43).

SDFTM yöntemi ile geleneksel FTM yönteminin yukarıda belirtilen farkları çerçevesinde, bu yöntemlerin uygulama adımları toplu bir şekilde Tablo-2.5'deki gibi gösterilebilir.

**Tablo-2.5:** Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulama Adımları

<b>Panel A: FTM Yöntemi</b>	
Adım-1	Farklı genel üretim faaliyetlerinin belirlenmesi
Adım-2	Genel üretim maliyetlerinin, bir kaynak sürücüsü kullanılarak farklı faaliyetlere dağıtılması
Adım-3	Her bir faaliyet için faaliyet sürücülerinin belirlenmesi
Adım-4	Toplam faaliyet maliyetinin, faaliyet sürücüsünün pratikteki hacmine bölünerek, faaliyet sürücüsü oranının belirlenmesi
Adım-5	Sipariş, mamul, hizmet ve müşterilerin maliyetlerinin izlenebilmesi için faaliyet sürücüsü oranı ile faaliyet sürücüsü kullanımının çarpılması
<b>Panel B: SDFTM Yöntemi</b>	
Adım-1	Farklı kaynak gruplarının (bölümlerin) belirlenmesi
Adım-2	Her bir kaynak grubunun toplam maliyetinin tahmin edilmesi
Adım-3	Her bir kaynak grubunun (örneğin; tatil, toplantı, eğitim ve benzeri dışındaki mevcut çalışma saatleri) pratik kapasitesinin tahmin edilmesi
Adım-4	Kaynak grubunun toplam maliyetinin, pratik kapasiteye bölünmesi ile her kaynak grubunun birim maliyetinin hesaplanması
Adım-5	Her bir olay için zaman tahmininin, olayın özelliği ve ilgili faaliyetin zaman denklemi üzerinden belirlenmesi
Adım-6	Her bir kaynak grubu birim maliyetinin, olayla ilgili zaman tahmini ile çarpılması

**Kaynak:** Stouthuysen ve diğerleri, 2010: s. 84.

SDFTM yöntemi ile geleneksel FTM yöntemini ayrı ayrı anlayabilmek ve bu yöntemler arasındaki farkları ortaya koyabilmek için konu sayısal bir örnek yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

**Örnek:** İşletmenin hizmet işletmesi olduğu ve kurumsal müşteri (K.M.) ve bireysel müşteri (B.M.) olmak üzere iki tip müşterisi olduğunu varsayalım. İşletmenin, bu müşteriler için üç farklı faaliyeti yerine getiren bir bölümünü ele aldığımızı düşünelim ve bu faaliyetleri, F1, F2 ve F3 olarak tanımlayalım. Bu bölüme (kaynak havuzuna) ait toplam kaynak maliyetlerinin (ücretler, amortisman, kira ve diğer maliyetlerinin) 100.000 TL olduğunu varsayalım. Ayrıca, bu üç faaliyet için aylık faaliyet hacimlerinin (maliyet sürücü miktarının) sırasıyla 1.000, 5.000 ve 10.000 adet olduğunu düşünelim. Kurumsal ve bireysel müşterilerin bu işlem hacimlerini kullanımları ise sırası ile F1 için 400, 600, F2 için 2.500, 2.500 ve F3 için ise 3.000 ve 7.000 adet olduğu belirtilmektedir.

Öncelikle geleneksel FTM yöntemine göre faaliyet ve müşteri maliyetlerinin hesaplanmasıyla başlanılır. Geleneksel FTM yöntemine göre; müşterilere, bölümün faaliyet maliyetlerini yükleyebilmek için gerekli olan veri, aktif çalışanların bu faaliyetleri yerine getirirken harcamış oldukları zamanın yüzdeleridir. Böylece her bir faaliyetin kaynak maliyetlerinden alması gereken pay hesaplanabilecektir. Bu durumda personelle yapılan mülakat ve anketler sonucunda, çalışanların zamanlarının %15'ini F1 için, %35'ini F2 için ve %50'sini ise F3 için harcadıklarını varsayalım. Geleneksel FTM yönteminde yapılan tüm faaliyetlerin zaman açısından toplam yüzdesi %100'e eşit olmaktadır. Yani geleneksel yöntemde personel, çalışma zamanlarını yüzdesel olarak faaliyetlere dağıttıklarından toplam kapasitenin %100'ünü kullandığı varsayılır. Bu durumda geleneksel FTM yöntemine göre, yukarıdaki veriler ile bölüme ait indirekt maliyetlerden (kaynak maliyeti) hareketle, faaliyetlerin ve müşterilerin alacağı payları gösteren birer tablo oluşturulabilir.

Tablo-2.6'da, faaliyetlerin zaman yüzdelerine göre bölümden aldığı maliyet payları ile faaliyet maliyetlerinin toplam faaliyet sürücü miktarına bölünmesi yoluyla oluşan maliyet yükleme oranları gösterilmektedir.

**Tablo-2.6:** FTM Yönteminde Maliyet-Faaliyet İlişkisi ve Maliyet Yükleme Oranları

<b>Faaliyet</b>	<b>Harcanan Zaman (%)</b>	<b>Yüklenen Maliyet (TL) (100.000*%)</b>	<b>Maliyet Sürücü Miktarı (Adet)</b>	<b>Maliyet Yükleme Oranı (TL/Adet)</b>
F1	15	15.000	1.000	15
F2	35	35.000	5.000	7
F3	50	50.000	10.000	5
<b>Toplam</b>	100	100.000		

Tablo-2.7’de ise, Tablo-2.6’daki maliyet yükleme oranları verisinden hareketle, endirekt maliyetlerin, maliyet sürücüleri kullanım miktarına göre müşterilere (maliyet objelerine) “teknik” olarak problemsiz bir şekilde yüklenebildiği görülmektedir.

Tablo-2.7’de görüldüğü üzere, endirekt maliyetlerden en çok payı bireysel müşteriler (61.500 TL) almaktadır. Bunun nedeninin ise, işlem (maliyet) sürücülerini miktar olarak en çok kullananın bireysel müşteriler olmasıdır.

**Tablo-2.7:** Geleneksel FTM Yöntemine Göre Müşteri Maliyetlerinin Hesaplanması

<b>FAALİYET</b>	<b>Faaliyet Kullanımı (Adet)</b>		<b>Müşteri Maliyeti (TL)</b>		<b>TOPLAM (TL)</b>
	<b>K.M</b>	<b>B.M</b>	<b>K.M.</b>	<b>B.M.</b>	
F1	400	600	6.000 TL (15TL/adet*400 adet)	9.000 TL (15 TL/adet*600 adet)	15.000 TL
F2	2.500	2.500	17.500 TL (7 TL/adet*2.500 adet)	17.500 TL (7 TL/adet*2.500 adet)	35.000 TL
F3	3.000	7.000	15.000 TL (5TL/adet*3.000 Adet)	35.000 TL (5TL/adet*7.000 adet)	50.000 TL
<b>TOPLAM</b>			38.500 TL	61.500 TL	<b>100.000 TL</b>

Bu noktadan sonra aynı örneği uygulama farklılıklarını açığa çıkarabilmek için SDFTM yöntemine göre çözebiliriz. Bu yöntem için ilk yapılması gereken bu bölüme (kaynak havuzuna) ait pratik kapasiteyi belirlemektir. Bölüme ait kapasite, personelin çalışma zamanı olarak alınmaktadır. Bu bölümde 30 adet personelin bulunduğunu, günde 8 saat ve ayda 20 gün çalıştıklarını varsayalım. Bu durumda aylık teorik kapasite 4.800 saat (30 personel \* 8 saat \* 20 gün) ve 288.000 (4.800 saat \* 60 dakika) dakika olacaktır. Pratik kapasiteyi, teorik kapasitenin %80'i olarak aldığımızı varsayarsak (geri kalan %20'lik kısmın ise yemek, eğitim, mola ve benzeri ihtiyaçlar için kullanıldığı düşünülmektedir); kullanılabilir kapasite 230.400 (288.000 \* 0,80) dakika olarak hesaplanabilir. Bölüme ait kaynakların maliyeti ile pratik kapasite bilgileri mevcut olduğuna göre SDFTM için gerekli olan kapasite birim maliyetini şu şekilde hesaplayabiliriz:

$$\begin{aligned} \text{Kapasite Birim Maliyeti} &= 100.000 \text{ TL} / 230.400 \text{ dakika} \\ &= 0,434 \text{ TL/dakika'dır.} \end{aligned}$$

SDFTM yöntemine göre bu noktadan sonra yapılması gereken; maliyet öznesi için yerine getirilen her bir faaliyete ait birim zamanların, maliyet öznelerinin farklı kaynak tüketimlerini yansıtacak şekilde tespit edilmesidir. Gözlem ve mülâkatlar sonucu, bu üç faaliyeti tüketen kurumsal ve bireysel müşterilerin bu süreçlerde geçirdikleri zamanların farklı ve sırasıyla; F1 için 3, 6, F2 için 12, 5 ve F3 için ise 27, 12 dakika olduğunu varsayalım. Bu verilerden hareketle, Tablo-11'i ve Tablo-12'yi oluşturabiliriz.

Tablo-2.8'de birim zamanlar ile kapasite birim maliyeti sonucu hesaplanan bir birimlik faaliyet kullanım maliyeti (maliyet yükleme oranı) görülmektedir. Örneğin; K.M.'nin, F1'i her bir adet tüketiminde, 3 dakikalık zaman (kaynak) tükettiği ve bu tüketilen sürenin maliyetinin 1,302 TL olduğu anlaşılmaktadır.

**Tablo-2.8:** SDFTM Yöntemine Göre Birim Zamanlar ve Maliyet Yükleme Oranları

FAALİYET	Birim Zaman (Dakika)		Kapasite Birim Maliyeti (TL/dakika)	Bir Birimlik Faaliyet Kullanımının Maliyeti (Maliyet Yükleme Oranı) (TL)	
	K.M.	B.M.		K.M.	B.M.
F1	3	6	0,434	1,302	2,604
F2	12	5	0,434	5,208	2,17
F3	27	12	0,434	11,718	5,208

Tablo-2.9’da ise, SDFTM yöntemine göre endirekt maliyetlerden faaliyetlerin ve müşterilerin aldığı payların hesaplanma süreci değişik yönleriyle görülebilmektedir. En sağdaki sütunda her bir faaliyetin toplam maliyeti, en alttaki toplam satırında ise, her bir müşteri tipine ait toplam maliyet payları ve kullanılan zamanlar (kapasite) görülmektedir.

Geleneksel FTM yöntemine göre yapılan hesaplama sonucunda belirtildiği gibi; bireysel müşterilerin aldığı maliyet payı kurumsal müşterilerden daha yüksek çıkmıştı. Ancak, SDFTM yönteminde kurumsal müşterilerin maliyet payı, bireysel müşterilerden daha yüksek çıkmıştır. Bunun nedeni; örnekte geleneksel FTM yöntemi, müşterilerin kaynak kullanım biçimlerini birbirinden farklı saymadığından ve aynı zamanda işlem sürücülerini (adet) kullandığından dolayı, bu sürücülerini daha çok kullanan bireysel müşterilerin daha çok maliyet payı almasıdır. Ancak, SDFTM yöntemi, kaynak tüketimini en iyi temsil ettiği düşünülen zamanı ve sürücülerini kullandığından; faaliyet miktarı az olan kurumsal müşterilerin zaman ve dolayısıyla kapasite kullanımı, faaliyetin birimi bazında daha fazla gerçekleşmiş dolayısıyla bireysel müşterilere göre daha yüksek maliyet payı almıştır.

**Tablo-2.9: SDFTM Yöntemine Göre Faaliyet ve Müşteri Maliyetleri Hesaplama Süreci**

Faaliyet	Birim Süre (dakika)		Faaliyet Kullanım Adedi		Toplam Zaman Kullanımı (Birim Süre * Faaliyet Kullanımı) (dakika)			Toplam Müşteri Maliyetleri (Toplam Süre*0,434 TL/dakika)		Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
	KM	BM	K.M.	K.M.	K.M.	B.M.	Toplam	K.M.	B.M.	
F1	3	6	400	600	1.200	3.600	4.800	521	1.562	<b>2.083</b>
F2	12	5	2.500	2.500	30.000	12.500	42.500	13.020	5.425	<b>18.445</b>
F3	27	12	3.000	7.000	81.000	84.000	165.000	35.154	36.456	<b>71.610</b>
Toplam					112.200	100.100	<b>212.300</b>	<b>48.695</b>	<b>43.443</b>	<b>92.138</b>
Atıl Kapasite							<b>18.100</b>			<b>7.862</b>



Tablo-2.9’da ifade edilen zamanları kullanarak bölümün toplam zaman kullanımını zaman denklemi biçiminde oluşturmak ve müşteri maliyetlerini hesaplamak istersek zaman denklemini şu şekilde ifade edebiliriz;

Bölümün süreç zaman denklemi:

$$X_1.(3. X_2 + 12. X_3 + 27. X_4) + X_5. (6. X_2 + 5. X_3 + 12. X_4)$$

Denklemde;

- X1: kurumsal müşteri ise (1) değilse (0)’ı
- X2: F1’in kullanım miktarı
- X3: F2’nin kullanım miktarı
- X4: F3’ün kullanım miktarı
- X5: Eğer bireysel müşteri ise (1) değilse (0)’ı ifade etmektedir.

$$\begin{aligned} \text{Kurumsal müşteri için tüketilen zaman} &= 1*(3*400+12*2500+27*3000) + 0 \\ &= 112200 \text{ dakika} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Bireysel müşteri için tüketilen zaman} &= 0 + 1*(6*600+5*2500+12*7000) \\ &= 100100 \text{ dakika} \end{aligned}$$

**Müşteri maliyeti = Kapasite birim maliyeti \* Müşteri için tüketilen zaman**

$$\text{Kurumsal müşteri maliyeti} = 0,434 \text{ TL/dakika} * 112200 \text{ dakika} = 48.695 \text{ TL}$$

$$\text{Bireysel müşteri maliyeti} = 0,434 \text{ TL/dakika} * 100100 \text{ dakika} = 43.443 \text{ TL}$$

Örnek problemde SDFTM yöntemi ile geleneksel FTM yöntemi arasında farklar ortaya çıkmıştır. Göze çarpan önemli farkları şu şekilde özetlemek mümkündür;

- Geleneksel FTM yönteminde bireysel müşteri maliyetleri, SDFTM yönteminin tersine kurumsal müşteri maliyetinden yüksek çıkmıştır. Bunun en önemli nedeni; geleneksel yöntem, her müşteri tipi için farklı zaman (kaynak) kullanımlarını dikkate almayıp, sadece zaman sürücülerini (adet) kullanmaktadır.

- Geleneksel FTM yöntemi, sadece teorik kapasiteyi kullanmaktadır. Bu nedenle, kapasitenin tamamının kullanıldığı ve herhangi bir zaman kaybının olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak, SDFTM yönteminde pratik kapasiteyi göz önünde bulundurarak atıl kapasite ve zaman kayıpları hesaplanabilmektedir. Böylece hesaplanan maliyet ve harcanan zamanlar daha gerçekçidir.

### **2.2.5. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Üstün ve Zayıf Yönleri**

İşletmeler tarafından uygulanan SDFTM yönteminin birçok üstün yönünün olmasına rağmen zayıf yönleri de vardır. Çalışmanın bu kısmında SDFTM yönteminin üstün ve zayıf yönlerine yer verilecektir.

#### **2.2.5.1. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Üstün Yönleri**

SDFTM yöntemi, geleneksel FTM yöntemine kıyasla işletmelerin alacakları stratejik kararlarda yöneticilere daha gerçekçi bilgi sağlayan, sürekli maliyet ve karlılık analizlerinin desteklendiği ve maliyetlerin, maliyet öznelerine (mamul, hizmet ve müşteri) daha gerçekçi rakamlarla yükleyen bir SMY yaklaşımıdır (Yılmaz ve Baral, 2007: 5). Doğru maliyet ve kâr hesaplamada işletmelere büyük üstünlükler sağlayan SDFTM yönteminin bu üstünlüklerini şu şekilde özetleyebiliriz (Cengiz, 2011: 44):

- Doğru bir model oluşturulması daha kolay ve hızlıdır.
- MKP'dan (Malzeme Kaynak Plânlaması) ve müşteri ilişkileri yönetim (MİY) sistemlerinden alınan veri ile iyi bir şekilde bütünleşebilmektedir. Böylece SDFTM yöntemi daha dinamik ve daha az insana bağımlı hale gelmektedir.
- Belirli siparişlerin, işlemlerini tedarikçilerin ve müşterilerin belli özelliklerini kullanarak maliyetleri işlemlere ve siparişlere dağıtılabilmektedir.
- Birçok güncel operasyonun verimliliğini ölçmek için aylık olarak kullanabilmektedir. Maliyetlerin faaliyetlere yüzdeler temelde dağıtımını yerine; SDFTM yönteminin her faaliyetin birim sürede maliyetine odaklanması verimsizliklerin nedenlerinin belirlenmesinde yardımcı olabilecektir.
- Süreç etkinliği ile kapasite kullanımının ölçülmesini sağlamaktadır. FTM yöntemi tam kapasite üzerinden genel üretim maliyetlerini dağıttığından atıl kapasitenin maliyeti göz ardı edilmektedir. SDFTM yönteminin uygulama süreci; pratik kapasiteyi temel aldığından FTM yönteminin göz ardı ettiği atıl kapasite maliyetine dikkat çekmesinden dolayı daha üstün olarak görülebilmektedir.
- Tahmin edilen sipariş miktarını ve güçlüğünü temel alarak kaynak kapasitesinin bütçelenmesinde; firmalara kaynak taleplerini tahmin etme imkânı vermektedir.

- Yönteme, bilgisayar programları ve veritabanı teknolojileri kullanılarak kolayca adapte edilebilmektedir.

- Yöntemin sürdürülebilirliğinin sağlanması hızlı ve ekonomiktir.

- Problemlerin ana nedenlerinin belirlenmesinde kullanıcılara detaylı bilgi sağlamaktadır.

- Müşterilerin, mamullerin, hizmetlerin, kanalların, bölümlerin ve süreçlerin farklı seviyelerde olduğu, çok sayıda insan ve sermaye giderinin yer aldığı çoğu firma ve işletmede kullanabilmektedir.

SDFTM yönteminin yukarıda belirtilen üstün yönlerinin, özellikleri yönünden gruplara ayırmakta mümkündür. Bu bağlamda SDFTM yönteminin temel özelliklerine göre üstün yönlerini şu şekilde gruplara ayırabiliriz (Polat: 2011: 130):

#### **i- Kaynak Maliyetlerinin Kaynak Havuzuna Yüklenmesi Açısından**

- Maliyet yüklemenin karmaşıklığının azaltılması
- Bir FTM modelinin kurulumu için daha az zamana ihtiyaç duyulması ve daha hızlı uygulanması
- Çalışanların zamanlarını dağıtmadaki subjektivitenin azaltılması
- Esnek organizasyonlarda kolay maliyet yüklemine olanak vermesi
- Kaynak harcama değişimlerinin güncellenme kolaylığı

#### **ii- Süreç Tabanlı Maliyet Oranlarının Kullanımı Açısından**

- Kullanılmayan kapasitenin maliyetlerinin hesabında tutarlılık
- Maliyet öznelerince kullanılmış kaynakların tutarlı maliyetlemesi
- Çok çeşitli karmaşık faaliyetlerin maliyetlenebilmesi
- Birincil kârlılık raporlarının çabuk temini

#### **iii- Zaman Denklemlerinin Kullanımı Açısından**

- Çok çeşitli süreçlerin maliyetlemesi
- Faaliyet sayısında çok ciddi miktarda azalma
- FTM modelinin kolay uyumu
- Çoklu sürücülerle faaliyetleri ele alma
- Duruma bağlı sürücü oranlarıyla hesaplama (ortalama sürücü oranları yerine)
- Kişiyeye özel iş ve hizmetlerin maliyetlemesi
- Doğrudan süreç gözlemine dayalı zaman öngörülleri

- Zaman birimleri cinsinden kapasite tüketiminin tutarlı hesabı
- Zaman birimleri cinsinden kullanılmayan kapasitelerin belirlenmesi
- Maliyet simülasyon yeteneği sağlama
- Maliyet düşürme fırsatlarını belirleme
- Yeni veya gelecek süreç ve prosedürlerin kolay maliyetlemesi
- Maliyet şeffaflığı

#### **iv- Maliyet Öznelerinin Özelliklerinin Kullanımı Açısından**

- Zaman denklemlerinin maliyet özne özelliklerine bağlantısına imkân sağlama
- Mamul, hizmet, sipariş ve benzeri her türlü kişiselleştirmelerin maliyetlemesi

#### **v- ERP (İşletme Kaynak Planlaması) Sistemleriyle Bağlantı Kurulumu Açısından**

- FTM yönteminde kârlılığın sık raporlanması
- FTM yöntemini kolay güncelleme imkânı

#### **vi- Sürdürülmesinin Kolaylığı Açısından**

- FTM yöntemine karşın Faaliyet Tabanlı Yönetim için daha fazla zaman ayrılabilmesi
- Yönetim muhasebesi takımının daha etkin kullanımı

Yukarıda belirtilen bilgilerden anlaşılacağı üzere SDFTM yönteminin, geleneksel FTM yöntemine oranla işletme yöneticilerine çeşitli konularda daha fazla fayda sağlamaktadır. Çünkü, SDFTM yöntemi, geleneksel yöntemin aksine mamul, hizmet ve müşterilerin birbirinin aynı olduğu ve işletme kaynaklarını da aynı oranda tükettikleri varsayımına göre hareket etmemektedir. Bu yöntemi temel felsefesi öncelikle her faaliyete ait kaynak maliyetlerinin belirlenmesi ve birim dakika maliyetin hesaplanması, sonrasında ise maliyet öznesinin faaliyet merkezinde geçirdiği süre ve tükettiği kaynak miktarının ölçüm ve tahminleri üzerine kuruludur (Koşan, 2007b: 90).

#### **2.2.5.2. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Zayıf Yönleri**

SDFTM yönteminin üstün yönlerinin yanı sıra zayıf yönleri de mevcuttur. SDFTM yönteminin zayıf yönlerini şu şekilde özetlemek mümkündür (Koşan, 2007a: 165 ; Saban ve İrak, 2009: 101):

- SDFTM yöntemi için kullanılan veriler güvenilir, doğru ve zamanlı olmadığı sürece çeşitli problemler doğuracaktır. Bunun için kullanılacak verilere ulaşırken doğru işlemlerin yapılması ve doğru sistemlerin kullanılması gerekmektedir.

- SDFTM yöntemi, geleneksel yöntemin güncellenmesinde yaşanan zorlukları ortadan kaldıracak bir yöntem olarak tarif edilse de, SDFTM yöntemi için gerekli olan süreç hesaplamalarının da zamanla doğru gözlemler ile güncellenmesi gerekmektedir. Uygun şekilde güncellenmeyen veriler hesaplamalarla ilgili çeşitli problemlerin ortaya çıkmasına sebep olabilecektir.

- SDFTM yöntemi neticesinde belirlenen süreçlere göre hesaplanan maliyet bilgileri çok fazla olabilmektedir. Örneğin her müşteri için belirlenen sürece göre maliyet hesaplaması yapılabilmekte ve yöneticilere alacakları kararlarda yardımcı olacak bilgilere dönüştürülebilmektedir.

- Yönetici raporlarının hazırlanması ve analiz edilmesinde çok geniş bir veri tabanı, güçlü analizler ve raporlama araçları gerekmektedir. Bu durum, yöneticiler için daha fazla çaba gerektiren daha fazla zaman isteyen bir iş olmaktadır.

Sonuç olarak, geleneksel FTM yöntemi ile SDFTM yöntemi birbirlerini dışlamadıkları sürece, FTM modelinin kurulmasında şartlara göre uygun olan yöntemin, ya da her iki yöntemin bir arada kullanılması söz konusu olabilir. Özellikle kapasite konularına açıklık getirilmek istendiğinde, ya da kâr paylarının çok az olduğu ve zamanların çok fazla değişmediği işletmelerde SDFTM yönteminin kullanımı daha uygun olacaktır. Buna karşın maliyetli alanların, nedenleriyle birlikte görülmesi konusunda geleneksel FTM yönteminin SDFTM yöntemine göre, en kolay ve en hızlı yoldan çözümler getirebileceği açıktır (Polat, 2008: 67).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ KAPSAMINDA SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ANALİZİ ve BİR OTEL İŞLETMESİNDE UYGULAMA

#### 3.1. OTEL İŞLETMELERİNDE SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ

Günümüzde küreselleşme ve teknolojik gelişmeler sonucu uluslararası ticarete önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Özellikle dış ticaretteki engellerin kaldırılması ve ülkelerin ekonomik boyutlarının genişlemesi sonucunda işletmeler, yoğun bir rekabet ortamına girmiştir (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2008: 30). Turizm sektörü, bu yoğun rekabet ortamının yaşandığı önemli bir sektör olup, hızlı bir gelişim içerisinde.

Turizm sektörünün en önemli yapı taşlarından birini oluşturan otel işletmeleri, öncelikle müşterilerine konaklama imkânı sağlayan, daha sonra yiyecek ve içecek gibi gereksinmelerin karşılanması için çeşitli malzemelerden yararlanarak mamul ve hizmet sunan ve satan işletmelerdir (Türkoy, 1998: 34). Tanımdan da anlaşılacağı üzere, otel işletmeleri bir hizmet işletmesi kapsamında olup, üretim işletmelerine oranla bir takım farklılıklar göstermektedir.

Otel işletmelerinin göstermiş oldukları bu farklılıklardan en önemlisini, maliyetler oluşturmaktadır. Üretim işletmelerinde önemli maliyet unsurları, direkt ilk madde ve direkt işçilik maliyetleridir. Bu işletmelerde endirekt maliyetlerin payı azdır. Otel işletmelerinde ise, hemen hemen bütün maliyetler endirekt maliyet özelliği göstermektedir. Üretim işletmelerinin aksine direkt malzeme maliyeti en az düzeyde olup, mamul ve müşterileri destekleyen personel giderlerinin çoğu da endirekt özellik göstermektedir.

Üretim ve otel işletmeleri arasındaki diğer bir farklılık ise, otel işletmelerinde birçok faaliyetin aynı anda müşteriye sunuluyor olmasıdır. Bu nedenle, otel işletmelerinde işlemler, giderek karmaşık bir yapıya bürünmüştür. Bu durum, düzenli

olarak çalışılabilecek bir MBS'nin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır (Fay ve diğerleri, 1985: 334)..

Otel işletmelerinin yukarıda sayılan maliyet farklılıklarının ve işletmelerin karmaşık bir yapıya sahip olması nedeniyle çalışmanın temel konusunu oluşturan SDFTM yöntemini uygulamaları gerekmektedir. Çünkü, SDFTM yönteminde maliyetler daha iyi analiz edilerek değişik hizmetler için daha doğru maliyet görüntüsü elde edilmektedir. Ayrıca SDFTM yöntemi, kolay kurulup güncellenebilen, daha gerçekçi maliyet ve kârlılık bilgileri sunmaktadır. SDFTM yöntemi, işletmelerin gereksinim duyduğu bilgi ihtiyacı azaltır ve mevcut kapasitenin birim maliyeti ile bir faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli zamanın hesaplanmasını gerekli kılar. Ayrıca, günümüzde otel işletmelerinde endirekt maliyetlerin payının artmış olması nedeniyle bu giderlerin tek bir dağıtım aracıyla mamul, ya da hizmetlere yüklenmesini sağlayan geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemleri, gerçekçi sonuçlar vermemektedir. Bu nedenle endirekt giderlerle üretilen mamul ve hizmetler arasındaki ilişkiyi sağlıklı bir şekilde yansıtan SDFTM yöntemi, otel işletmeleri için daha da önemli hale gelmiştir (Şen, 2008: 53).

Çalışmanın uygulama bölümüne geçmeden önce Pavlatos ve Paggios (2007)'un Yunanistan'da yapmış oldukları çalışmadan esinlenerek, uygulamanın yapılacağı Marmaris ilçesinde faaliyet gösteren dört ve beş yıldızlı otel işletmelerine bir anket çalışması yapılmıştır. Bu anket çalışmasının yapılmasının en temel amacını, faaliyet gösteren otel işletmelerinin kaçının SDFTM yöntemini uyguladıklarının belirlenmesi oluşturmaktadır. Pavlatos ve Paggios (2007)'un yapmış oldukları çalışma sonucunda Yunanistan'da faaliyet gösteren otel işletmelerinin çoğunun geleneksel maliyet muhasebesine dayanlı hesaplama sistemlerini uyguladıkları görülmektedir.

Marmaris'te faaliyet gösteren dört ve beş yıldızlı otel işletmelerine yapılan anket sonucunda aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir:

- Marmaris'te faaliyet gösteren altı tane beş yıldızlı otel ve 19 tane dört yıldızlı otel vardır. Bu otel işletmelerinden 12 tanesi yani %48'i geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerini, 13 tanesi ise, yani %52'si SMY yaklaşımlarını uygulamaktadırlar. SMY yaklaşımlarını uygulayan işletmelerin ise 9'u yani %69,2'si FTM yöntemini, dördü yani %30,8'i hedef maliyetlemeyi uygulamaktadırlar. Uygulamanın yapılacağı dört yıldızlı X otel işletmesinde ise, FTM

yöntemi uygulanmaktadır. Otel işletmelerinin hiç biri SDFTM yöntemini uygulamamaktadır.

- Marmaris'te faaliyet gösteren otel işletmelerine SDFTM yöntemini neden uygulamadıklarına ilişkin bir soru sorulmuştur. İşletme yöneticilerinden alınan cevapların %32'si bu yönteminin nasıl uygulanacağını bilmemektedir. %44'ü zaman alıcı bir yöntem olduğu için ve %24'ü maliyetli bir yöntem olduğu düşüncesiyle SDFTM yöntemini uygulamamaktadır.

- Otel işletmelerinin tamamında muhasebe bölümü bağımsız bir birim halinde çalışmaktadır. İşletmelerin %44'ü maliyetleri günlük olarak hesaplamakta, %36'sı haftalık olarak ve %20'si ise, aylık olarak hesaplamaktadır.

### **3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI**

Bu çalışmanın amacı, sadece turizm sezonunda faaliyet gösteren dört yıldızlı X otel işletmesinin katlandığı maliyetlerin SDFTM yöntemiyle hesaplanması ve bu uygulamanın geleneksel FTM yöntemine göre doğuracağı farklılıkları belirlemektir. Bu amaçla, daha önceki bölümlerde SDFTM yöntemi açıklanmış ve burada seçilen X otel işletmesinde uygulanmıştır.

Bu amaç doğrultusunda araştırmada cevabı aranan sorular şunlardır:

- X otel işletmesinde SDFTM yönteminin uygulanıp uygulanmadığı ve uygulanan mevcut yöntemin tespiti,
- X otel işletmesinde SDFTM yönteminin uygulanmasının geleneksel FTM yönteminin uygulanması sonuçlarına kıyasla bir fark yaratıp yaratmadığının belirlenmesi,
- Farklılık varsa, nedenlerinin neler olduğunun açıklanması,
- Etkili bir maliyet yönetimi için, otel işletmesinde hangi yöntemin daha uygun olduğunun karşılaştırılmasıdır.

Belirtilen araştırma sorularının cevaplanmasıyla birlikte, SDFTM yönteminin örnek otel işletmesinde uygulanmasının ne ölçüde uygun olacağı ve analiz sonuçlarının nasıl etkilendiği daha iyi anlaşılacaktır.



### 3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu çalışmada araştırma yöntemi olarak örnek olay yöntemi kullanılmıştır. En genel anlamıyla, örnek olay yöntemi, evrendeki belli bir ünitenin, derinliğine ve genişliğine, kendisi ve çevresi ile olan ilişkilerini belirleyerek, o ünite hakkında bir yargıya varmayı amaçlayan tarama düzenlemeleridir. Bunlara “monografi” çalışmaları da denir (Karasar, 2006: 86).

Örnek olay yöntemi, maliyet ve yönetim muhasebesi çalışmalarında bir çeşit alan temeline dayalı özel bir durumun veya örneğin sistematik araştırmasını yapan yöntem olarak açıklanır. Bu nedenden dolayı, örnek olay yöntemi maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarında sıkça kullanılmaktadır. Böylece, örnek olay yöntemi kullanılarak maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemleri tanımlanabilmekte ve bu yöntemlerin nasıl kullanıldıkları açıklanabilmektedir (Polat, 2008: 68).

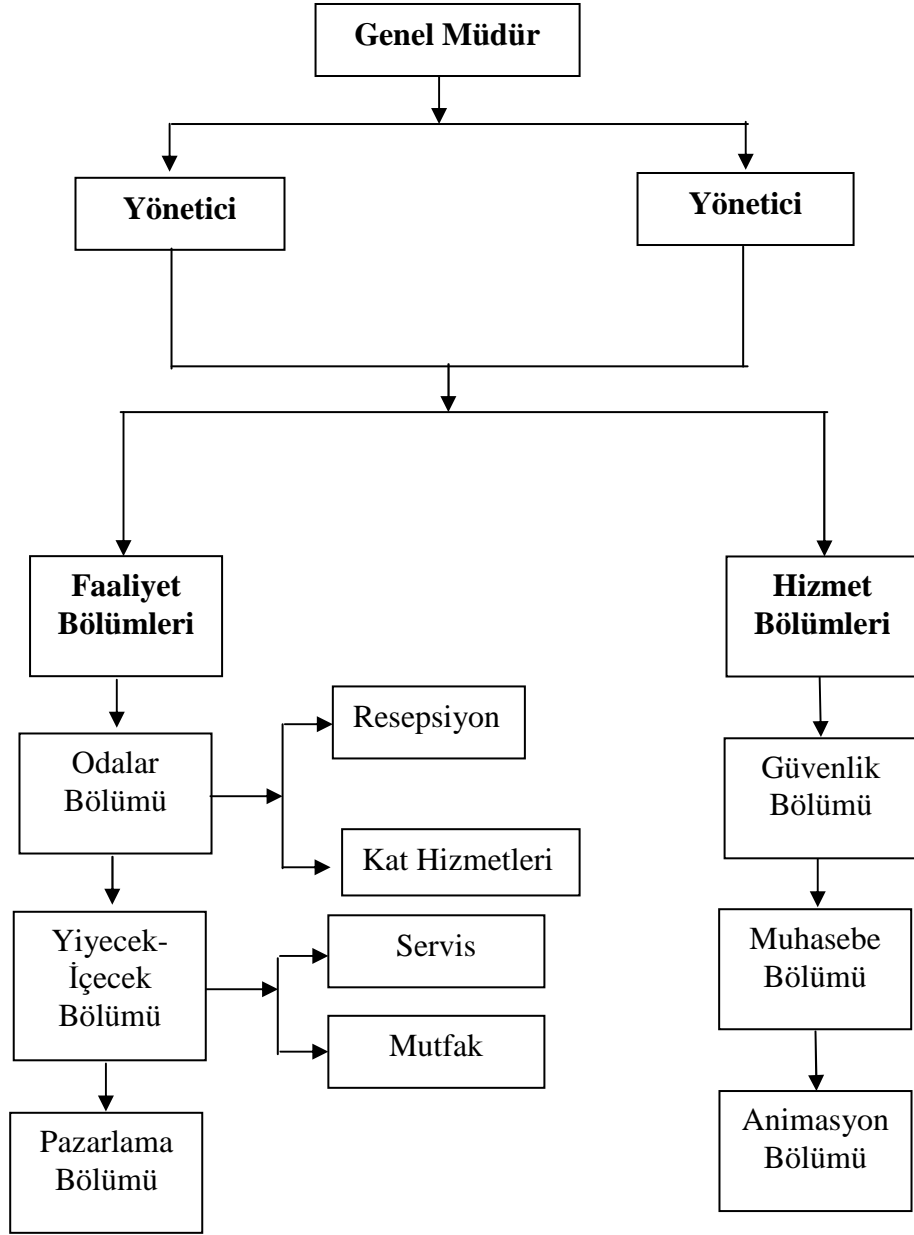
Çalışmada örnek olay yönteminin seçilmesinin en temel nedeni, yöntemin çalışmanın amacıyla uyumlu olmasıdır. Bu yöntemin uygulanmış olması, araştırma için gerekli olacak maliyet bilgileri, doğru ve güvenilir bir biçimde işletmede yapılan gözlem, görüşme ve incelemeler sonucunda elde edilmiştir.

Çalışmada, işletmenin 2011 yılında faaliyette bulunduğu Mayıs-Ekim ayları arası fiili maliyet muhasebesi verileri kullanılmıştır. Uygulamanın yapıldığı X otel işletmesinin sayısal verileri, ilgili bölüm yöneticileriyle yapılan mülakat, gözlem ve bilgisayar verilerinden elde edilmiştir. Uygulamada ilk önce her bölümün maliyet kalemleri incelenmiş olup, daha sonra bu maliyet kalemlerinden hareketle geleneksel FTM ve SDFTM yöntemlerinin maliyet hesaplamaları yapılarak, ortaya çıkan sonuçlar değerlendirilmiştir.

### 3.4. X OTEL İŞLETMESİNE AİT BİLGİLER

Uygulamanın yapıldığı X otel işletmesi, 2003’de Marmaris ilçesinin Armutalan mevkiinde çam ormanları içinde kurulmuş dört yıldızlı bir oteldir. Tesisin toplam oda sayısı 426, yatak sayısı ise, 852’dir. Tesiste restoran, balo salonu, bar, sauna, internet gibi müşterilere hizmet sunan genel hizmet alanlarının yanı sıra, çeşitli hizmetler de sunulmaktadır. Otel işletmesinin örgüt şeması Şekil-3.1’deki gibidir.

Şekil-3.1: X Otel İşletmesinin Örgüt Şeması



Şekil-3.1’de X otel işletmesinin örgüt şeması yer almaktadır. Şekilden de anlaşılacağı üzere, otelde yönetici pozisyonunda üç kişi çalışmaktadır. Otel, bölümler itibariyle faaliyet ve hizmet bölümleri olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. Müşterilerle bire bir ilişkilerin olduğu ve işletmenin hem gelir sağladığı hem de maliyetlerin oluştuğu bölümler, faaliyet bölümleri olarak adlandırılmaktadır. Hizmet bölümleri ise,

otelin gelir getiren bir işletme haline gelmesi için faaliyet bölümlerine yardımcı olacak görevleri yerine getirecek bölümlerdir (Benligiray, 1977: 23-24).

X otel işletmesinde yapılan bu uygulama, Mayıs 2011 tarihinde başlamış ve Ekim 2011 tarihinde sona ermiştir. Bu süre içinde otel işletmesinin ortalama doluluk oranı %86'dır. Uygulamada kullanılan bilgiler, altı aylık süre içerisinde sağlanan gerçek verilerdir.

Uygulamanın konusunu oluşturan SDFTM yönteminin otel işletmesinde uygulanabilmesi için çeşitli verilere gereksinim duyulmuştur. Bu veriler, yöneticilerle yapılan doğrudan görüşmeler ve otelde yapılan gözlemler sonucu elde edilmiştir. Uygulamaya konu olan veriler, müşteri grupları, otelin maliyet kalemleri, faaliyet merkezleri ve her faaliyet merkezinde çalışan personelin bir faaliyeti ortalama olarak tamamlama süresidir. Yapılan görüşmeler sonucunda, otelin ana faaliyet konusunu oluşturan konaklama ve yiyecek-içecek faaliyetlerini kullanan çeşitli müşteri grupları belirlenmiştir. Uygulamada, her bir müşteri grubunun otel işletmesine olan maliyetleri geleneksel FTM ve SDFTM yöntemleriyle ayrı ayrı hesaplanmıştır.

### 3.4.1. Müşteri Gruplarının Belirlenmesi

X otel işletmesine Mayıs-Ekim ayları arasında dört tip müşteri grubu gelmiştir. Bu müşteri gruplarını A, B, C ve D olarak belirlemek gerekirse;

- **A Grubu Müşteriler:** Otelde tam pansiyon olarak konaklayan müşterilerdir. Yani sabah kahvaltısı + öğle yemeği + akşam yemeği + konaklama faaliyetlerinden yararlanan müşteri grubudur. A grubu müşteriler, otelin bir sezonda sahip olduğu doluluk oranının %53'ünü oluşturmaktadır.

- **B Grubu Müşteriler:** Otelde yarım pansiyon olarak konaklayan müşterilerdir. Yani sabah kahvaltısı + akşam yemeği + konaklama faaliyetlerinden yararlanan müşteri grubudur. B grubu müşteriler, otelin bir sezonda sahip olduğu doluluk oranının %27'sini oluşturmaktadır.

- **C Grubu Müşteriler:** Bu tip müşteri grupları otelde sabah kahvaltısı + konaklama faaliyetlerinden yararlanan müşterilerdir. Bu tip müşteriler, münferit müşteri grubu olup, internet ortamından rezervasyon yaptıran müşterilerdir. C grubu müşteriler, otelin doluluk oranının %12'sini oluşturmaktadır.

- **D Grubu Müşteriler:** Bu tip müşteri grupları otelde sadece konaklama faaliyetinden yararlanan müşterilerdir. Bu müşteri grubuna kapı müşterisi de denilmektedir. Herhangi bir rezervasyon, ya da internet ortamından işlem yapmayan ve herhangi bir aracı kullanmadan otele gelen müşterilerdir. D grubu müşteriler, otelin doluluk oranının %8'ünü oluşturmaktadır.

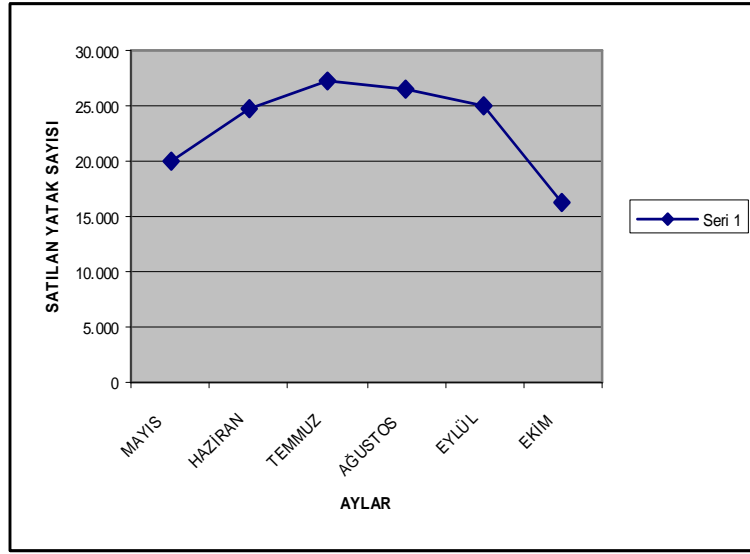
Otel işletmesinin yukarıda yer alan müşteri gruplarından da anlaşılacağı gibi farklı bir pazar yapısı söz konusudur. Her müşteri grubu farklı türde faaliyet talep etmekte ve farklı maliyetlere sebep olmaktadır. Bu nedenle, benzer faaliyetleri kullanan ve benzer özelliklere sahip müşteriler aynı müşteri grubuna dâhil edilmiştir.

X otel işletmesinde altı aylık dönem zarfında yukarıda belirtilen müşteri gruplarına satılan yatak sayıları aşağıda yer alan Tablo-3.1'de yer almaktadır.

**Tablo-3.1:** Aylara Göre Müşteri Gruplarına Satılan Yatak Sayısı

Müşteri Grupları	Aylara Göre Satılan Yatak Sayısı						Toplam
	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	
<b>A Grubu</b>	10.616	13.053	14.434	13.994	13.262	8.558	<b>73.917</b>
<b>B Grubu</b>	5.408	6.650	7.353	7.129	6.756	4.360	<b>37.656</b>
<b>C Grubu</b>	2.404	2.955	3.268	3.168	3.003	1.938	<b>16.736</b>
<b>D Grubu</b>	1.602	1.971	2.179	2.113	2.001	1.292	<b>11.158</b>
<b>Toplam</b>	<b>20.030</b>	<b>24.629</b>	<b>27.234</b>	<b>26.404</b>	<b>25.022</b>	<b>16.148</b>	<b>139.467</b>

Tablo-3.1'de yer alan bilgileri grafik üzerinde şu şekilde gösterebiliriz.



. Grafikte aylara göre, X otel işletmesinin satmış olduğu yatak sayılarının eğrisi yer almaktadır. Otelin en çok satış yaptığı ay, Temmuz, en az satış yaptığı ay ise, Ekim ayıdır.

### 3.4.2. Gider Kalemleri

Geleneksel FTM yöntemi ile SDFTM yöntemleri yapılırken gerekli olan veriler, uygulamanın yapıldığı otel işletmesine ait gider kalemlerinin belirlenmesidir. Altı aylık süre zarfında otel işletmesinde meydana gelen giderler ve bunların toplam içindeki payları Tablo-3.2’de gösterilmiştir.

**Tablo-3.2: X Otel İşletmesinin Gider Kalemleri ve Tutarları**

<b>Gider Kalemleri</b>	<b>Tutarlar (TL)</b>	<b>Payı (%)</b>
Personel Ücreti	1.752.000	30,90
Yiyecek Gideri	694.008	12,24
İçecek Gideri	829.521	14,63
Çamaşırhane	243.810	4,3
Mefruşat (Döşeme) Gideri	96.390	1,70
Pazarlama Gideri	174.636	3,08
Temizlik Gideri	373.086	6,58
Bakım-Onarım Gideri	159.327	2,81
Elektrik-Su-Yakıt Gideri	328.860	5,80
Telefon Gideri	27.216	0,48
Amortisman	357.210	6,30
Kırtasiye Giderleri	76.008	1,34
Diğer Giderler	557.928	9,84
<b>TOPLAM</b>	<b>5.670.000</b>	<b>100</b>

Tablo-3.2’de otelde meydana gelen giderlere ait altı aylık dönemin genel toplamları yer almaktadır. Çalışmanın izleyen kısmında otelde meydana gelen gider kalemleri, otelde meydana gelen faaliyetlerle ilişkilendirilecektir.

### **3.5. X OTEL İŞLETMESİNDE GELENEKSEL FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI**

X otel işletmesinde geleneksel FTM yöntemini uygulamak için bir takım adımların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu adımları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Otel işletmesinde meydana gelen faaliyetlerin ve faaliyet merkezlerinin belirlenmesi,
- Altı aylık dönem sonucunda meydana gelen giderlerin dağıtım ölçüleri aracılığıyla faaliyet merkezlerine dağıtılması,
- Faaliyet merkezlerinde biriken giderlerin, yapılan görüşme ve gözlemler sonucunda belli oranlar dâhilinde faaliyetlere aktarılması,

- Faaliyet maliyetlerinin altı aylık dönemde satılan yatak sayısına bölünerek maliyet yükleme oranlarının bulunması,
- Maliyet yükleme oranlarıyla, her bir müşteri grubuna satılan yatak sayılarının çarpılması.

### **3.5.1. Faaliyetlerin ve Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi**

Yöneticilerle yapılan görüşmeler neticesinde otel işletmesinde meydana gelen faaliyetler aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- Otele gelen müşterilerin karşılanması, resepsiyona alınıp işlemlerinin yapılması ve çıkış esnasında hesaplarının kapatılması,
- Rezervasyonla gelen müşterilerin belirlenen odalara yerleştirilmesi, herhangi bir aracı kullanmayan, ya da rezervasyon yaptırmayan müşterilerin gerekli rezervasyon ve kayıtlarının yapılması,
- Müşterilere gerek otel hakkında gerekse de verilecek hizmetler hakkında bilgi verilmesi,
- Lobiye gelen müşterilere gazete, servis, telefon gibi çeşitli hizmetlerin yerine getirilmesi,
- Çeşitli hizmetlerden yararlanacak müşteriler için hesapların tutulması, kayıtların açılması ve kontrollerin yapılması,
- Sezon açılmadan önce müşteriler için acentelerle görüşmelerin yapılması,
- Restoranda verilen sabah kahvaltısı, akşam yemeği ve öğle yemeği hizmetlerinin verilmesi,
- Otelin mutfak kısmında yiyeceklerin hazırlanması, pişirilmesi ve benzeri faaliyetlerin yerine getirilmesi,
- Otelin barında çeşitli içecek hizmetlerinin verilmesi,
- Kat hizmetleri kapsamında müşteri odalarının temizliği, kirli çamaşırların alınması,
- Otelin genel temizliğinin yapılması,
- Sauna, masaj, animasyon gibi çeşitli hizmetlerin sunulması,
- Amortisman, bakım-onarım, kira, güvenlik ve benzeri ortak faaliyetlerin yerine getirilmesi.

Otel işletmesinde meydana gelen faaliyetleri özetleyecek olursak bu faaliyetler, müşterilerle ilgili direkt faaliyetler ve otelin genelini ilgilendiren genel faaliyetlerdir. Bu faaliyetlerin otelin faaliyet merkezleri bazında ele alınması durumunda Tablo-3.3'deki bir ayırım ortaya çıkar.

**Tablo-3.3: X Otel İşletmesinde Belirlenen Faaliyetler ve Faaliyet Merkezleri**

FAALİYET MERKEZLERİ	FAALİYETLER
<p style="text-align: center;"><b>ODALAR BÖLÜMÜ FAALİYET MERKEZİ</b></p>	<p><b>Önbüro Faaliyetleri:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Rezervasyon işlemlerinin yapılması</li> <li>- Müşterilere bilgilerin verilmesi</li> <li>- Giriş ve çıkış işlemlerinin yapılması</li> </ul> <p><b>Kat Hizmetleri Faaliyetleri</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Odaların günlük temizlik işlemlerinin yapılması</li> <li>- Müşterilerin çıkış işlemlerinden sonra temizliklerinin yapılması</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>YİYECEK-İÇECEK BÖLÜMÜ FAALİYET MERKEZİ</b></p>	<p><b>Kahvaltı Faaliyetleri</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Servisin açılması</li> <li>- Müşterilerin karşılanması</li> <li>- Kahvaltının hazırlanması</li> <li>- Kahvaltının toplanması</li> </ul> <p><b>Öğle Yemeği Faaliyetleri</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Servisin açılması</li> <li>- Müşterilerin karşılanması</li> <li>- Yemeklerin hazırlanması</li> <li>- Yemeğin toplanması</li> </ul> <p><b>Akşam Yemeği Faaliyetleri</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Servisin açılması</li> <li>- Müşterilerin karşılanması</li> <li>- Yemeklerin hazırlanması</li> <li>- Yemeğin toplanması</li> </ul>



	<b>Bar Faaliyetleri</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Siparişin alınması</li> <li>- İçeceğin hazırlanması</li> <li>- İçeceğin sunulması</li> </ul>
<b>PAZARLAMA BÖLÜMÜ FAALİYET MERKEZİ</b>	<b>Promosyon Faaliyetleri</b> <b>Müşteri Ziyaretleri</b> <b>Telefon, Faks ve E-Mail Faaliyetleri</b>
<b>OTELİN GENELİNİ İLGİLENDİREN FAALİYET MERKEZİ</b>	<b>Güvenlik Faaliyetleri</b> <b>Animasyon Faaliyetleri</b> <b>Temizlik Faaliyetleri</b> <b>Muhasebe Faaliyetleri</b>

### 3.5.2. Giderlerin Dağıtım Ölçüleri Aracılığıyla Faaliyet Merkezlerine Aktarılması

FTM yönteminde giderlerin faaliyet merkezlerine dağıtımı, maliyet sürücüleri sayesinde gerçekleşmektedir. Tablo-3.4'de giderler ile giderlerin dağıtımında kullanılacak maliyet sürücüleri yer almaktadır.

**Tablo-3.4: Giderler ile Maliyet Sürücüleri**

<b>GİDERLER</b>		<b>MALİYET SÜRÜCÜLERİ</b>
Personel Ücreti	Direkt İşçilik	<b>Direkt</b>
	Endirekt İşçilik	<b>Direkt-İşçi Sayısı</b>
Yiyecek Giderleri		<b>Direkt</b>
İçecek Giderleri		<b>Direkt</b>
Çamaşırhane Giderleri		<b>Yıkanan Çamaşır (Ton)</b>
Mefruşat Giderleri		<b>Metrekare</b>
Pazarlama Giderleri		<b>Direkt</b>
Temizlik Giderleri		<b>Metrekare</b>
Bakım-Onarım Giderleri		<b>Belirlenmiş Oran</b>
Elektrik-Su-Yakıt Giderleri	Elektrik	<b>Kws</b>
	Su	<b>Ton</b>
	Yakıt	<b>Direkt</b>
Telefon Giderleri		<b>Konuşma Dakikası</b>
Amortisman Giderleri	Bina Amortismanı	<b>Metrekare</b>
	Demirbaş Amortismanı	<b>Direkt</b>
	Diğer	<b>Direkt</b>
Kırtasiye Giderleri		<b>Fatura-Adisyon Sayısı</b>
Diğer Giderler		<b>Direkt</b>

### 3.5.2.1. Personel Ücretlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması

X otel işletmesinde personel ücretleri, değişken gider konumundadır. Yani her faaliyet merkezinde çalışan işçilerin ücretleri birbirinden farklıdır. Yönetici ücretleri ve direkt işçiliklerin çeşitli kesintileri, primleri, işveren payları ve benzeri ücret eklentileri endirekt niteliktedir. Direkt işçilik kapsamında faaliyet merkezlerinde çalışan personel sayısı 146 işçidir. Endirekt işçilik kapsamında işletmede üç tane yönetici çalışmaktadır.

Direkt işçilikler, faaliyet merkezine doğrudan aktarılmaktadır. Endirekt işçiliklerden yönetici ücretleri, işletmenin tüm personelini ilgilendirdiği için çalışan sayısına göre yükleme yapılmıştır. Ücret eklentileri ise her faaliyet merkezinde çalışan

işçilerin ücretleri birbirinden farklı olduğu için çalışan sayısına göre değil, her faaliyet merkezine doğrudan yükleme yapılmıştır.

Endirekt işçilik kapsamında bir yöneticinin çeşitli kesintiler, işveren payları ve primler de dâhil olmak üzere toplam brüt ücreti 7.500 TL'dir. İşletmenin faaliyet dönemi altı ay olup, işletmede yönetim kademesinde üç personel çalışmaktadır.

Buna göre toplam yönetici ücreti = 7.500 TL x 3 Personel x 6 Ay = 135.000 TL

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{135.000 \text{ TL}}{146 \text{ İşçi}} = 924,657 \text{ TL/İşçi}$$

Personel ücretlerine ilişkin yukarıda yapılan hesaplamalar sonucunda faaliyet merkezlerine yüklenen altı aylık personel giderlerinin görülmesi için Tablo-3.5 oluşturulmuştur.

**Tablo-3.5: Faaliyet Merkezlerine Ait Direkt ve Endirekt Personel Giderleri (TL)**

FAALİYET MERKEZLERİ		İŞÇİ SAYISI	DİREKT İŞÇİLİK	ENDİREKT İŞÇİLİK		TOPLAM
				Eklentiler	Yönetici Ücreti	
Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi	Önbüro Personeli	18	79.710	73.890	16.643,83 (924,657x18)	170.243,83
	Kat Hizmetleri Personeli	31	142.506	131.694	28.664,37 (924,657x31)	302.864,37
Yiyecek-İçecek Faaliyet Merkezi	Servis Personeli	33	142.956	131.844	30.513,74 (924,657x33)	305.313,74
	Mutfak Personeli	40	253.122	234.078	36.986,28 (924,657x40)	524.186,28
Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi		4	62.400	50.400	3.698,63 (924,657x4)	116.498,63
Otelin Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi	Güvenlik Personeli	9	79.488	73.512	8.321,93 (924,657x9)	161.321,93
	Animasyon Personeli	5	25.800	24.000	4.623,29 (924,657x5)	54.423,29
	Muhasebe Personeli	6	58.122	53.478	5.547,94 (924,657x6)	117.147,94
<b>TOPLAM</b>	<b>-</b>	<b>146</b>	<b>844.104</b>	<b>772.896</b>	<b>135.000</b>	<b>1.752.000</b>

**3.5.2.2. Yiyecek ve İçecek Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması**

Yiyecek ve içecek giderleri otelin sadece yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezine ait giderler olup, bu giderlerin tamamı yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezine direkt olarak aktarılmıştır.

Altı aylık dönem sonunda otelde meydana gelen toplam yiyecek gideri 694.008 TL olup, bu giderin tamamı yiyecek-içecek faaliyet merkezine aktarılmıştır. Aynı

şekilde altı aylık dönem sonunda otelde meydana gelen toplam içecek gideri 829.521 TL olup, bu giderin tamamı da yiyecek-içecek faaliyet merkezine aktarılmıştır.

### 3.5.2.3. Çamaşırhane Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması

Otel işletmesinin çamaşır giderleri, dış kaynak kullanımı sonucunda meydana gelmektedir. Çamaşır giderlerinin, faaliyet merkezlerine dağıtımında altı aylık dönem sonunda yıkanan toplam çamaşır tonu kullanılmıştır. Yöneticilerle yapılan görüşmeler neticesinde bir sezonda yıkanan çamaşır yaklaşık olarak 410 tondur.

İşletmenin bir sezonda katlandığı çamaşır gideri 243.810 TL'dir. Buna göre yükleme oranı şu şekilde hesaplanabilir.

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{243.810 \text{ TL}}{410 \text{ Ton}} = 594,658 \text{ TL/Ton}$$

Yöneticilerle yapılan görüşmeler neticesinde bir sezonda yıkanan çamaşır tonunun %75'i odalar bölümü faaliyet merkezine, %20'si yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezine, %3'ü pazarlama bölümü faaliyet merkezine ve %2'si ise otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezine aittir.

Çamaşır giderlerine ilişkin yukarıda verilen bilgiler ışığı altında faaliyet merkezlerine yüklenen altı aylık çamaşırhane giderlerinin görülmesi için Tablo-3.6 oluşturulmuştur.

**Tablo-3.6: Faaliyet Merkezlerine Ait Çamaşırhane Giderleri (TL)**

<b>FAALİYET MERKEZLERİ</b>	<b>DAĞITIM ÖLÇÜSÜ</b>	<b>YIKANAN ÇAMAŞIR TONU</b>	<b>YÜKLEME ORANI</b>	<b>TOPLAM TUTAR (TL)</b>
<b>Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Ton	307,5	594,658	182.857,34 (307,5x594,658)
<b>Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Ton	82	594,658	48.761,96 (594,658x82)
<b>Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Ton	12,3	594,658	7.314,29 (594,658x12,3)
<b>Otelin Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi</b>	Ton	8,2	594,658	4.876,42 (594,658x8,2)
<b>TOPLAM</b>	-	<b>410</b>	-	<b>243.810</b>

#### 3.5.2.4. Mefruşat (Döşeme) Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması

Mefruşat giderleri, otel işletmesinin bütün faaliyet merkezlerini ilgilendiren bir gider türüdür. Her faaliyet merkezi belli metrekare bazında bu gider türünden yararlanmıştır. Otel işletmesinin toplam alanı 16.093 metrekare'dir. Yöneticilerle yapılan görüşmeler neticesinde her faaliyet merkezinin bu giderlerden yararlandığı alanlar şunlardır:

- Odalar bölümü faaliyet merkezi: Toplam 10.096 metrekare alana sahip olup, bu alanın %60'ı mefruşat giderlerinden yararlanmıştır. Buna göre, odalar bölümü faaliyet merkezi  $10.096 \times \%60 = 6.057,6$  metrekare'den yararlanmıştır.

- Yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezi: 1.458 metrekare alana sahip olup, bu alanın %30'u mefruşat giderlerinden yararlanmıştır. Buna göre, yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezi  $1.458 \times \%30 = 437,4$  metrekare'den yararlanmıştır.

- Pazarlama bölümü faaliyet merkezi: 130 metrekare alana sahip olup, bu alanın %85'i mefruşat giderlerinden yararlanmıştır. Buna göre, pazarlama bölümü faaliyet merkezi  $130 \times \%85 = 110,5$  metrekare'den yararlanmıştır.

- Otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezi: 4.409 metrekare olup, bu alanın %58'i mefruşat giderlerinden yararlanmıştır. Buna göre, otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezi  $4.409 \times \%58 = 2.557,22$  metrekare'den yararlanmıştır.

Mefruşat giderlerinden, faaliyet merkezlerinin aldıkları toplam metrekare şu şekilde hesaplanır:

$$\begin{aligned} \text{Alan (metrekare)} &= 6.057,6 + 437,4 + 110,5 + 2.557,22 \\ &= 9.162,72 \text{ metrekare'dir.} \end{aligned}$$

İşletmenin bir sezonda katlandığı mefruşat giderleri 96.390 TL'dir. Buna göre mefruşat giderine ilişkin yükleme oranı şu şekilde hesaplanabilir:

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{96.390 \text{ TL}}{9.162,72 \text{ metrekare}} = \mathbf{10,5198 \text{ TL/Metrekare}}$$

Mefruşat giderlerine ilişkin yukarıda hesaplanan yükleme oranına göre, faaliyet merkezlerine yüklenen altı aylık mefruşat giderlerinin görülmesi için Tablo-3.7 oluşturulmuştur.

**Tablo-3.7: Faaliyet Merkezlerine Ait Mefruşat Giderleri (TL)**

<b>FAALİYET MERKEZLERİ</b>	<b>DAĞITIM ÖLÇÜSÜ</b>	<b>KAPLADIKLARI ALAN (Metrekare)</b>	<b>YÜKLEME ORANI</b>	<b>TOPLAM TUTAR (TL)</b>
<b>Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Metrekare	6.057,6	10,5198	63.724,74 (6.057,6x10,5198)
<b>Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Metrekare	437,4	10,5198	4.601,38 (437,4x10,5198)
<b>Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Metrekare	110,5	10,5198	1.162,44 (110,5x10,5198)
<b>Otelin Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi</b>	Metrekare	2.557,22	10,5198	26.901,44 (2.557,22x10,5198)
<b>TOPLAM</b>	-	<b>9.162,72</b>	-	<b>96.390</b>

**3.5.2.5. Pazarlama Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması**

Pazarlama giderleri, otel işletmesinin sadece pazarlama bölümü faaliyet merkezine ait giderler olup, bu giderlerin tamamı pazarlama bölümü faaliyet merkezine direkt olarak aktarılmıştır. İşletme bir sezonda toplam 174.636 TL'lik pazarlama gideri yapmış olup, bu gider kapsamında reklam ve promosyon faaliyetleri, telefon faaliyetleri ve müşteri ziyaretleri yer almaktadır.

**3.5.2.6. Temizlik Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması**

Temizlik giderleri, mefruşat giderlerinde olduğu gibi otel işletmesinin bütün faaliyet merkezlerini ilgilendiren bir gider türüdür. Her faaliyet merkezi belli metrekare bazında bu gider türünden yararlanmıştır. Faaliyet merkezlerinin kapladığı alan



mefruşat giderleri kısmında yer almaktadır. Mefruşat giderlerinden tek farklılık, temizlik giderleri otelin kapsadığı alanın tamamına yöneliktir. Buna göre;

- Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi: Toplam 10.096 metrekare'ye sahiptir.
- Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi: Toplam 1.458 metrekare'ye sahiptir.
- Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi: Toplam 130 metrekare'ye sahiptir.
- Otelin Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi: Toplam 4.409 metrekare'ye sahiptir.

İşletmenin bir sezonda katlandığı temizlik giderleri 373.086 TL'dir. Buna göre, temizlik giderlerine ilişkin yükleme oranı şu şekilde hesaplanabilir:

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{373.086 \text{ TL}}{16.093 \text{ Metrekare}} = \mathbf{23,1831 \text{ TL/Metrekare}}$$

Temizlik giderlerine ilişkin yukarıda hesaplanan yükleme oranına göre, faaliyet merkezlerine yüklenen altı aylık temizlik giderlerinin görülmesi için Tablo-3.8 oluşturulmuştur.

**Tablo-3.8: Faaliyet Merkezlerine Ait Temizlik Giderleri (TL)**

<b>FAALİYET MERKEZLERİ</b>	<b>DAĞITIM ÖLÇÜSÜ</b>	<b>KAPLADIKLARI ALAN (Metrekare)</b>	<b>YÜKLEME ORANI</b>	<b>TOPLAM TUTAR (TL)</b>
<b>Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Metrekare	10.096	23,1831	234.056,58 (10.096x23,1831)
<b>Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Metrekare	1.458	23,1831	33.800,96 (1458x23,1831)
<b>Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Metrekare	130	23,1831	3.013,80 (130x23,1831)
<b>Otelin Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi</b>	Metrekare	4.409	23,1831	102.214,66 (4.409x23,1831)
<b>TOPLAM</b>	-	<b>16.093</b>	-	<b>373.086</b>

**3.5.2.7. Bakım-Onarım Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması**

Otel işletmesine ait bakım-onarım faaliyetleri, işletme dışındaki kişi ve kuruluşlara yaptırılmaktadır. Bakım-onarım sayısının tam olarak bilinmemesi nedeniyle, bu giderler faaliyet merkezlerine yöneticilerin belirlemiş olduğu oranlar aracılığıyla dağıtılmıştır. İşletmenin bir sezonda katlandığı bakım-onarım gideri, 159.327 TL'dir.

Faaliyet merkezlerine oranlar bazında yüklenen altı aylık bakım-onarım giderlerinin görünümü Tablo-3.9'da ki gibidir.

**Tablo-3.9: Faaliyet Merkezlerine Ait Bakım-Onarım Giderleri (TL)**

<b>FAALİYET MERKEZLERİ</b>	<b>DAĞITIM ÖLÇÜSÜ</b>	<b>ALDIĞI ORAN (%)</b>	<b>ALDIĞI TUTAR (TL)</b>
<b>Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Belirlenmiş Oran	66	105.155,82 (159.327x0,66)
<b>Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Belirlenmiş Oran	16	25.492,32 (159.327x0,16)
<b>Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Belirlenmiş Oran	4	6.373,08 (159.327x0,04)
<b>Otelin Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi</b>	Belirlenmiş Oran	14	22.305,78 (159.327x14)
<b>TOPLAM</b>	-	<b>100</b>	<b>159.327</b>

**3.5.2.8. Elektrik-Su-Yakıt Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması****- Elektrik Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması**

Otel işletmesine ait elektrik giderleri, otelin bütün faaliyet merkezlerini ilgilendiren gider türüdür. Her faaliyet merkezinde ayrı sayaç bulunmadığı için hangi faaliyet bölümünün ne kadar klowatsaat (kws) harcadığı kesin olarak belirlenmemektedir. Bu nedenle, yöneticilerin görüşlerine başvurulmuş olup, tahmini rakamlara ulaşılmıştır. Otel işletmesinde altı aylık dönem içerisinde meydana gelen toplam elektrik giderleri 229.894,47 TL olup, 851.461 kws harcanmıştır. Toplam harcanan kws'in faaliyet merkezlerine tahmini dağılımı şu şekildedir.

- Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi: Toplam kws'in büyük bir kısmı bu faaliyet merkezinde toplanmıştır. Odalarda, kat hizmetlerinde ve önbüro faaliyetlerinde ortalama %58 oranında kws tüketilmiştir. Buna göre, odalar bölümü faaliyet merkezinde,  $851.461 \text{ kws} \times 0,58 = 493.847,38 \text{ kws}$  harcanmıştır.

-Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi: Toplam kws'in odalar bölümü faaliyet merkezinden sonra en fazla tüketildiği faaliyet merkezidir. Yiyecek-içecek

faaliyet merkezinde ortalama %24 oranında kws tüketilmiştir. Buna göre, yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezinde,  $851.461 \text{ kws} \times 0,24 = 204.350,64 \text{ kws}$  harcanmıştır.

- Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi: Toplam harcanan kws'in en küçük payı, pazarlama bölümü faaliyet merkezine aittir. Buna göre bu faaliyet merkezine düşen kws ortalama %3 oranındadır. Buna göre, pazarlama bölümü faaliyet merkezinde,  $851.461 \text{ kws} \times 0,03 = 25.543,83 \text{ kws}$  harcanmıştır.

- Otelin Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi: Bu faaliyet merkezinde ortalama %15 oranında kws tüketilmiştir. Buna göre, otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezinde,  $851.461 \text{ kws} \times 0,15 = 127.719,15 \text{ kws}$  harcanmıştır.

Elektrik giderlerine ilişkin verilen bilgiler ışığı altında bu giderin yükleme oranı şu şekilde hesaplanabilir:

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{229.894,47 \text{ TL}}{851.461 \text{ Kws}} = \mathbf{0,27 \text{ TL/Kws}}$$

Elektrik giderlerine ilişkin hesaplanan yükleme oranına göre, faaliyet merkezlerine yüklenen altı aylık elektrik giderlerinin görülmesi için Tablo-3.10 oluşturulmuştur.

**Tablo-3.10: Faaliyet Merkezlerine Ait Elektrik Giderleri (TL)**

<b>FAALİYET MERKEZLERİ</b>	<b>DAĞITIM ÖLÇÜSÜ</b>	<b>HARCANAN ELEKTRİK (Kws)</b>	<b>YÜKLEME ORANI</b>	<b>TOPLAM TUTAR (TL)</b>
<b>Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Kws	493.847,38	0,27	133.338,79 (493.847,38x0,27)
<b>Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Kws	204.350,64	0,27	55.174,67 (204.350,64x0,27)
<b>Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Kws	25.543,83	0,27	6.896,83 (25.543,83x0,27)
<b>Otelin Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi</b>	Kws	127.719,15	0,27	34.484,17 (127.719,15x0,27)
<b>TOPLAM</b>	-	<b>851.461</b>	-	<b>229.894,47</b>

**- Su Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması**

Otel işletmesine ait su giderleri, otelin bütün faaliyetlerini ilgilendiren bir gider türüdür. Su giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtımında, elektrik giderlerinde olduğu gibi tüketilen miktar yöneticilerin vermiş olduğu tahmini verilerden yararlanarak hesaplanmıştır. Su giderlerine ilişkin dağıtım ölçüsü, tüketilen su tonudur. Otel işletmesinde altı aylık dönem içerisinde meydana gelen toplam su gideri 88.092,42 TL olup, 32.626,822 ton su tüketilmiştir. Toplam tüketilen tonun, faaliyet merkezlerine tahmini dağılımı şu şekildedir.

- Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi: Toplam tüketilen su tonunun büyük bir kısmı bu faaliyet merkezinde toplanmıştır. Odalar bölümü faaliyet merkezinde ortalama %62 ton su tüketilmiştir. Buna göre, odalar bölümü faaliyet merkezinde, 32.626,822 Ton x 0,62 = 20.228,62964 ton su tüketilmiştir.

- Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi: Yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezinde ortalama %18 ton su tüketilmiştir. Buna göre, yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezinde,  $32.626,822 \text{ Ton} \times 0,18 = 5.872,82796$  ton su tüketilmiştir.

- Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi: Pazarlama bölümü faaliyet merkezinde ortalama %2 ton su tüketilmiştir. Buna göre, pazarlama bölümü faaliyet merkezinde,  $32.626,822 \text{ Ton} \times 0,02 = 652,53644$  ton su tüketilmiştir.

- Otelin Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi: Bu faaliyet merkezinde ortalama %18 ton su tüketilmiştir. Buna göre, otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezinde,  $32.626,822 \text{ Ton} \times 0,18 = 5.872,82796$  ton su tüketilmiştir.

Su giderlerine ilişkin verilen bilgiler ışığı altında bu giderin yükleme oranı şu şekilde hesaplanabilir:

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{88.092,42 \text{ TL}}{32.626,822 \text{ Ton}} = 2,7 \text{ TL/Ton}$$

Su giderlerine ilişkin hesaplanan yükleme oranına göre, faaliyet merkezlerine yüklenen altı aylık su giderlerinin görülmesi için Tablo-3.11 oluşturulmuştur.

**Tablo:3-11: Faaliyet Merkezlerine Ait Su Giderleri (TL)**

FAALİYET MERKEZLERİ	DAĞITIM ÖLÇÜSÜ	TÜKETİLEN SU (Ton)	YÜKLEME ORANI	TOPLAM TUTAR (TL)
<b>Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Ton	20.228,62964	2,7	54.617,30 (20.228,62964x2,7)
<b>Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Ton	5.872,82796	2,7	15.856,64 (5.872,82796x2,7)
<b>Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Ton	652,53644	2,7	1.761,85 (652,53644x2,7)
<b>Otelin Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi</b>	Ton	5.872,82796	2,7	15.856,64 (5.872,82796x2,7)
<b>TOPLAM</b>	-	<b>32.626,822</b>	-	<b>88.092,42</b>

#### **- Yakıt Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması**

Yakıt giderleri, elektrik ve su giderlerinden farklı bir gider türüdür. Diğer iki gider türünden otel işletmesinin bütün faaliyet merkezleri yararlanmaktadır. Ancak, yakıt giderlerinden sadece yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezinin mutfak kısmı yararlanmaktadır. Yakıt gideriyle anlatılmak istenen, yemeklerin pişirilmesi için gerekli olan tüp gideridir. İşletmenin altı aylık süre zarfı içerisinde tüketmiş olduğu tüp gideri 10.873,11 TL'dir. Bu tutarın tamamı yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezine aktarılmıştır.

#### **3.5.2.9. Telefon Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması**

Telefon giderleri, otel işletmesinin bütün faaliyet merkezlerini ilgilendiren bir gider türüdür. İşletmenin altı aylık dönemde toplam 27.216 TL'lik telefon gideri vardır. Telefon giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtımında kullanılacak ölçü, konuşulan

dakikadır. İşletmede toplam 181.440 dakika konuşulmuş olup, toplam dakikanın faaliyet merkezlerine ait kısımları şu şekildedir:

- Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi: Odalar bölümü faaliyet merkezinde toplam 85.276,8 dakika telefonla görüşülmüştür.

- Yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezi: Yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezinde toplam 5.443,2 dakika telefonla görüşülmüş olup, bu faaliyet merkezi telefon giderlerinden en az payı almıştır.

- Pazarlama bölümü faaliyet merkezi: Pazarlama bölümü faaliyet merkezinde toplam 50.803,2 dakika telefonla görüşülmüştür.

- Otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezi: Bu faaliyet merkezinde de toplam 39.916,8 dakika telefonla görüşülmüştür.

Konuşulan telefon dakikasına ilişkin verilen bilgiler ışığı altında telefon giderinin yükleme oranı şu şekilde hesaplanabilir:

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{27.216 \text{ TL}}{181.440 \text{ Dakika}} = \mathbf{0,15 \text{ TL/Dakika}}$$

Telefon giderlerine ilişkin hesaplanan yükleme oranına göre, faaliyet merkezlerine yüklenen altı aylık telefon giderlerinin görülmesi için Tablo-3.12 oluşturulmuştur.



**Tablo-3.12: Faaliyet Merkezlerine Ait Telefon Giderleri**

<b>FAALİYET MERKEZLERİ</b>	<b>DAĞITIM ÖLÇÜSÜ</b>	<b>TELEFON KONUŞMASI (Dakika)</b>	<b>YÜKLEME ORANI</b>	<b>TOPLAM TUTAR (TL)</b>
<b>Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Dakika	85.276,8	0,15	12.791,52 (85.276,8x0,15)
<b>Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Dakika	5.443,2	0,15	816,48 (5.443,2x0,15)
<b>Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Dakika	50.803,2	0,15	7.620,48 (50.803,2x0,15)
<b>Otelin Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi</b>	Dakika	39.916,8	0,15	5.987,52 (39.916,8x0,15)
<b>TOPLAM</b>	-	<b>181.440</b>	-	<b>27.216</b>

**3.5.2.10. Amortisman Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması**

Otel işletmesinde amortisman giderlerine konu olan üç unsur vardır. Bunlar, demirbaş amortisman giderleri, bina amortisman gideri ve diğer amortisman giderleridir. Demirbaş ve diğer amortisman gideri, faaliyet merkezlerine direkt, bina amortisman gideri ise, otel işletmesinin kapladığı metrekare'ye göre dağıtılmaktadır.

İşletmeye ait altı aylık toplam amortisman gideri 357.210 TL olup, bu tutarın 224.256,438 TL'si demirbaş, 8.787,366 TL'si bina ve 124.166,196 TL'si ise diğer amortisman giderlerinden oluşmaktadır.

Bina amortisman giderinin yükleme oranı şu şekilde hesaplanabilir:

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{8.787,366 \text{ TL}}{16.093 \text{ Metrekare}} = 0,546 \text{ TL/Metrekare}$$

Faaliyet merkezlerine yüklenen altı aylık amortisman giderlerinin görülmesi için Tablo-3.13 oluşturulmuştur.

**Tablo:3-13: Faaliyet Merkezlerine Ait Amortisman Giderleri**

FAALİYET MERKEZLERİ	AMORTİSMAN TÜRÜ	DAĞITIM ÖLÇÜSÜ	KAPLADIĞI ALAN (Metrekare)	YÜKLEME ORANI	TOPLAM TUTAR (TL)
<b>Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Demirbaş	Direkt	-	-	123.341,04
	Bina	Metrekare	10.096	0,546	5.512,62 (10.096x0,546)
	Diğer	Direkt	-	-	52.149,80
<b>Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Demirbaş	Direkt	-	-	40.366,16
	Bina	Metrekare	1.458	0,546	796,37 (1.458x0,546)
	Diğer	Direkt	-	-	27.316,56
<b>Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Demirbaş	Direkt	-	-	13.455,39
	Bina	Metrekare	130	0,546	70,98 (130x0,546)
	Diğer	Direkt	-	-	2.483,32
<b>Otelin Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi</b>	Demirbaş	Direkt	-	-	47.093,85
	Bina	Metrekare	4.409	0,546	2.407,40 (4.409x0,546)
	Diğer	Direkt	-	-	42.216,51
<b>TOPLAM</b>	-	-	<b>16.093</b>	-	<b>357.210</b>

### 3.5.2.11. Kırtasiye Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması

Kırtasiye giderleri, otelin bütün faaliyet merkezlerini ilgilendiren bir gider türü olup, genellikle adisyon, fatura, dosya ve benzeri unsurlardan oluşmaktadır. Kırtasiye giderleri, faaliyet merkezlerine direkt olarak dağıtılmaktadır. Altı aylık dönem içerisinde işletmenin katlandığı toplam kırtasiye gideri 76.008 TL'dir.

Faaliyet merkezlerine aktarılan altı aylık kırtasiye giderlerinin görülmesi için Tablo-3.14 oluşturulmuştur.

**Tablo-3.14: Faaliyet Merkezlerine Ait Kırtasiye Giderleri**

FAALİYET MERKEZLERİ	DAĞITIM ÖLÇÜSÜ	TOPLAM TUTAR (TL)
<b>Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Direkt	26.602,8
<b>Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Direkt	21.282,24
<b>Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Direkt	9.120,96
<b>Otelin Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi</b>	Direkt	19.002
<b>TOPLAM</b>	-	<b>76.008</b>

### 3.5.2.12. Diğer Giderlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması

Diğer giderler, işletmenin yukarıda sıralanan gider kalemleri dışında kalan giderlerden oluşmaktadır. Örneğin, güvenlik giderleri, kira giderleri ve benzeri unsurlar bu gider türüne örnek teşkil etmektedir. İşletme yöneticilerinden alınan bilgiye göre, bu giderlerin otelin tüm faaliyet merkezlerinde eşit olarak kullanıldığı belirlenmiş ve bütün faaliyet merkezlerine eşit olarak yüklenmiştir.

İşletmenin katlandığı diğer giderlerin toplamı 557.928 TL'dir. Buna göre, her faaliyet merkezine yüklenecek tutar,  $557.928 / 4 = 139.482$  TL'dir.

X otel işletmesinde altı aylık dönem itibariyle meydana gelen gider kalemlerinin faaliyet merkezlerine dağıtımının genel görünümü Tablo-3.15'te verilmiştir.

**Tablo-3.15: Faaliyet Merkezlerinde Toplanan Gider Kalemleri (TL)**

<b>Faaliyet Merkezi</b> <b>Gider Kalemleri</b>	<b>Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	<b>Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	<b>Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	<b>Otelin Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi</b>	<b>TOPLAM TUTAR (TL)</b>
<b>Personel Ücreti</b>	473.108,19	829.500,02	116.498,63	332.893,16	1.752.000
<b>Yiyecek Giderleri</b>	-	694.008	-	-	694.008
<b>İçecek Giderleri</b>	-	829.521	-	-	829.521
<b>Çamaşırhane Giderleri</b>	182.857,34	48.761,96	7.314,29	4.876,42	243.810
<b>Mefruşat Giderleri</b>	63.724,74	4.601,38	1.162,44	26.901,44	96.390
<b>Pazarlama Gideri</b>	-	-	174.636	-	174.636
<b>Temizlik Giderleri</b>	234.056,58	33.800,96	3.013,80	102.214,66	373.086
<b>Bakım-Onarım Giderleri</b>	105.155,82	25.492,32	6.373,08	22.305,78	159.327
<b>Elektrik Giderleri</b>	133.338,79	55.174,67	6.896,83	34.484,17	229.894,47
<b>Su Giderleri</b>	54.617,30	15.856,64	1.761,85	15.856,64	88.092,42
<b>Yakıt Giderleri</b>	-	10.873,11	-	-	10.873,11
<b>Telefon Giderleri</b>	12.791,52	816,48	7.620,48	5.987,52	27.216
<b>Amortisman Giderleri</b>	181.003,46	68.479,09	16.009,69	91.717,76	357.210
<b>Kırtasiye Giderleri</b>	26.602,8	21.282,24	9.120,96	19.002	76.008
<b>Diğer Giderler</b>	139.482	139.482	139.482	139.482	557.928
<b>TOPLAM</b>	<b>1.606.738,54</b>	<b>2.777.649,86</b>	<b>489.890,05</b>	<b>795.721,54</b>	<b>5.670.000</b>

Tablo-3.15’de faaliyet merkezlerine yüklenen toplam gider kalemleri gösterilmiştir. Faaliyet merkezlerinden biri olan otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezi, müşteri gruplarının direkt olarak kullanmış olduğu bir faaliyet olmadığı için

geleneksel FTM yöntemi ile çalışmanın temel konusunu oluşturan SDFTM yönteminde kullanılamaz. Bu nedenle, otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezinde biriken toplam gider tutarı, belirli oranlarda otelin diğer faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır. Yöneticilerden alınan bilgiler ışığı altında, otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezinde biriken giderler, şu oranlara göre dağıtılmıştır.

- Odalar bölümü faaliyet merkezine %55,
- Yiyecek-içecek faaliyet merkezin %35,
- Pazarlama bölümü faaliyet merkezine %10 oranında yükleme yapılmıştır.

Otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezinde biriken giderlerin diğer faaliyet merkezlerine yüklenmiş durumu, Tablo-3.16'da gösterilmiştir.

**Tablo-3.16: Otelin Genelini İlgilen Faaliyet Merkezinde Biriken Giderlerin, Diğer Faaliyet Merkezlerine Yüklenmesi (TL)**

FAALİYET MERKEZLERİ	DAĞITIM ÖLÇÜSÜ	ALDIĞI ORAN (%)	ALDIĞI TUTAR (TL)
<b>Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Belirlenmiş Oran	55	437.646,85 (795.721,54x0,55)
<b>Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Belirlenmiş Oran	35	278.502,54 (795.721,54x0,35)
<b>Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Belirlenmiş Oran	10	79.572,15 (795.721,54x0,10)
<b>TOPLAM</b>	-	<b>100</b>	<b>795.721,54</b>

Otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezindeki giderlerin diğer faaliyet merkezlerine yüklenmesi sonucunda yeni durum Tablo-3.17'de gösterilmiştir.

**Tablo-3.17: Faaliyet Merkezlerinin Toplam Giderleri (TL)**

<b>FAALİYET MERKEZLERİ</b>	<b>TOPLAM GİDERLER (TL)</b>
<b>Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	2.044.385,39
<b>Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	3.056.152,40
<b>Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	569.462,21
<b>TOPLAM</b>	<b>5.670.000</b>

### **3.5.3. Geleneksel Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Faaliyet Maliyetlerinin, Maliyet Sürücülerinin ve Maliyet Yükleme Oranlarının Tespit Edilmesi**

X otel işletmesinde yapılan inceleme ve mülakatlar çerçevesinde bu işletmede geleneksel FTM yönteminin uygulanmasında gerekli olan faaliyet sayıları, SDFTM yönteminde oluşturulan faaliyet sayılarına eşit tutulmuş ve elde edilmesi zor olmayan maliyet sürücüsü seçilmiştir. Uygulamanın bu kısmında kullanılan maliyet sürücüsü, müşterilere satılan yatak sayısı olarak belirlenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde bahsedildiği üzere, SDFTM yönteminin temelini oluşturan ve uygulamalarda referans aldığı geleneksel FTM yöntemi uygulamalarında, faaliyet merkezlerinde biriken maliyetlerin, bu merkezlerde birden fazla gerçekleşen faaliyetlere zaman temelinde yüklenmek istendiğinde, çalışanlarla mülakatlar, ya da anketler yapılarak zamanlarını hangi faaliyetlere harcadıkları tespit edilmektedir. Otel işletmesinde faaliyet merkezlerinde çalışan personelle ve yöneticilerle yapılan görüşmeler neticesinde her bir faaliyetin gerçekleşmesi için belirlenen standart süreler, yüzde olarak, Tablo-3.18’de gösterilmiştir. Faaliyet merkezinin toplam maliyeti, belirlenmiş standart süre oranlarıyla çarpılarak ilgili faaliyetin maliyeti hesaplanmıştır. Ayrıca Tablo-3.18’de faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesinde kullanılan maliyet sürücü sayısı ve her faaliyetin maliyet yükleme oranları gösterilmiştir.

Faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine yüklenmesinde kullanılan maliyet yükleme oranı, otel işletmesinde meydana gelen faaliyet maliyetlerinin, o faaliyeti kullanan müşteriye satılan yatak sayısına bölünmesiyle hesaplanır. Burada dikkate edilmesi gereken en önemli nokta, her faaliyeti her müşteri kullanmamaktadır. İşletmede dört tip müşteri grubu olup, her müşteri grubu farklı faaliyetlerden

yararlanmaktadır. Örneğin, odalar bölümü faaliyet merkezini ele alacak olursak, bu faaliyet merkezi içerisinde yer alan rezervasyon işlemlerinden, D grubu müşteriler yararlanmamaktadır. Bu nedenle, rezervasyon faaliyetinin maliyet öznesi olan müşterilere yüklenmesinde D grubu müşteriler, hesaplanacak maliyetin dışında kalır.

**Tablo-3.18: Faaliyet Maliyetlerinin ve Maliyet Yükleme Oranlarının Tespit Edilmesi**

FAALİYET MERKEZLERİ	FAALİYETLER	YÜKLEME ORANI	FAALİYET MALİYETLERİ(TL)	Maliyet Sürücüsü Miktarı (Yatak Sayısı)	Maliyet Yükleme Oranı
<b>Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Rezervasyon İşlemlerinin Yapılması	0,14	286.213,95	128.309	2,23066152802
	Müşterilere Bilgilerin Verilmesi	0,06	122.663,12	139.467	0,87951357668
	Giriş ve Çıkış İşlemlerinin Yapılması	0,16	327.101,66	139.467	2,34536958563
	Odaların Günlük Temizlik İşlemleri	0,23	470.208,64	139.467	3,37146880624
	Çıkış Sonrası Temizlik	0,41	838.198,02	139.467	6,0100096797
<b>TOPLAM</b>			<b>2.044.385,39</b>		
<b>Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Kahvaltı Faaliyetleri	0,21	641.792,01	128.309	5,00192511826
	Öğle Yemeği Faaliyetleri	0,28	855.722,67	73.917	11,5768046592
	Akşam Yemeği Faaliyetleri	0,35	1.069.653,34	111.573	9,58702678963
	Bar Faaliyetleri	0,16	488.984,38	139.467	3,50609377128
<b>TOPLAM</b>			<b>3.056.152,40</b>		
<b>Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi</b>	Promosyon Faaliyetleri	0,20	113.892,44	139.467	0,81662644209
	Müşteri Ziyaretleri	0,46	261.952,62	111.573	2,34781371837
	Telefon, Faks ve E-Mail Faaliyetleri	0,34	193.617,15	128.309	1,5089918534
<b>TOPLAM</b>			<b>569.462,21</b>		
<b>GENEL TOPLAM</b>			<b>5.670.000</b>		



Tablo-3.18’de faaliyet merkezlerine ait faaliyet maliyetleri ve her faaliyet maliyeti için maliyet yükleme oranları hesaplanmıştır. Tablo-3.18’den de anlaşılacağı gibi, her faaliyetin maliyet sürücüsü aynı olduğu halde maliyet sürücü sayısı farklıdır. Bunun en temel nedenin, her faaliyetten yararlanan müşteri gruplarının farklı olması oluşturmaktadır. Örneğin, odalar bölümü faaliyet merkezinde rezervasyon işlemlerine ait faaliyetin dışındaki bütün faaliyetlerden müşteri grupları yararlanmaktadır. Rezervasyon işlemleri faaliyetinden, kapı müşteri olan D grubu müşteriler yararlanmamaktadır. Bu nedenle, rezervasyon faaliyetine ait maliyet yükleme oranı, D grubu müşterisine satılan yatak sayısı dikkate alınmadan hesaplanmıştır.

Aynı durum, yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezindeki faaliyetler için de geçerlidir. Kahvaltı faaliyetlerinden D grubu müşteriler dışındaki bütün müşteri grupları yararlanmaktadır. Öğle yemeği faaliyetinden sadece A grubu, akşam yemeği faaliyetinden A ve B grubu, bar faaliyetlerinden ise, bütün müşteri grupları yararlanmaktadır.

Pazarlama bölümü faaliyet merkezinde meydana gelen faaliyetlerden, reklam ve promosyon faaliyetinden bütün müşteri grupları, müşteri ziyaretleri faaliyetinden sadece A ve B, telefon faaliyetlerinden ise, A, B ve C grubu müşteriler yararlanmaktadır.

Her faaliyete ilişkin maliyet ve yükleme oranları hesaplandıktan sonra araştırmaya konu olan yatak maliyetinin hesaplanmasına geçilebilir.

#### **3.5.4. Geleneksel Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi**

Geleneksel FTM yönteminin diğer aşamasını, faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine yüklenerek birim maliyetlerin hesaplanması oluşturmaktadır. Yapılan çalışmada maliyet öznesini, her bir müşteri grubu için satılan yatak maliyeti oluşturmaktadır. İşletmenin her faaliyet merkezinde meydana gelen faaliyetlerden yararlanan müşteriler farklı olduğu için, her müşteri grubunun yatak maliyeti de farklı olacaktır.

Her müşteri grubunun yatak maliyetini hesaplamak için her faaliyet merkezi ayrı olarak ele alınmış ve tablolar oluşturulmuştur.

#### **3.5.4.1. Odalar Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi**

Faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesinde her faaliyet maliyetinin yükleme oranıyla, maliyet sürücü miktarı çarpılır. Odalar bölümü faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesi için, Tablo-3.19 oluşturulmuştur.

**Tablo-3.19: Geleneksel FTM Yönteminde Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi**

FAALİYETLER	MALİYET SÜRÜCÜLERİ	MALİYET SÜRÜCÜ MİKTARI (YATAK)	MALİYET YÜKLEME ORANI (TL/YATAK)	TOPLAM MALİYET (TL)
Rezervasyon İşlemlerinin Yapılması	A Müşteri Yatak	73.917	2,23066152802	164.883,81
	B Müşteri Yatak	37.656	2,23066152802	83.997,79
	C Müşteri Yatak	16.736	2,23066152802	37.332,35
<b>TOPLAM</b>				<b>286.213,95</b>
Müşterilere Bilgi Verilmesi	A Müşteri Yatak	73.917	0,87951357668	65.011,00
	B Müşteri Yatak	37.656	0,87951357668	33.118,96
	C Müşteri Yatak	16.736	0,87951357668	14.719,54
	D Müşteri Yatak	11.158	0,87951357668	9.813,61
<b>TOPLAM</b>				<b>122.663,12</b>
Giriş ve Çıkış İşlemlerinin Yapılması	A Müşteri Yatak	73.917	2,34536958563	173.362,68
	B Müşteri Yatak	37.656	2,34536958563	88.317,24
	C Müşteri Yatak	16.736	2,34536958563	39.252,11
	D Müşteri Yatak	11.158	2,34536958563	26.169,63
<b>TOPLAM</b>				<b>327.101,66</b>
Odaların Günlük Temizlik İşlemleri	A Müşteri Yatak	73.917	3,37146880624	249.208,86
	B Müşteri Yatak	37.656	3,37146880624	126.956,03
	C Müşteri Yatak	16.736	3,37146880624	56.424,90
	D Müşteri Yatak	11.158	3,37146880624	37.618,84
<b>TOPLAM</b>				<b>470.208,64</b>
Çıkış Sonrası Temizlik	A Müşteri Yatak	73.917	6,0100096797	444.241,88
	B Müşteri Yatak	37.656	6,0100096797	226.312,92
	C Müşteri Yatak	16.736	6,0100096797	100.583,52
	D Müşteri Yatak	11.158	6,0100096797	67.059,69
<b>TOPLAM</b>				<b>838.198,02</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>				<b>2.044.385,39</b>

### 3.5.4.2. Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi

Yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesi için, Tablo-3.20 oluşturulmuştur.

**Tablo-3.20: Geleneksel FTM Yönteminde Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi**

FAALİYETLER	MALİYET SÜRÜCÜLERİ	MALİYET SÜRÜCÜ MİKTARI (YATAK)	MALİYET YÜKLEME ORANI (TL/YATAK)	TOPLAM MALİYET (TL)
Kahvaltı Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	5,00192511826	369.727,30
	B Müşteri Yatak	37.656	5,00192511826	188.352,49
	C Müşteri Yatak	16.736	5,00192511826	83.712,22
<b>TOPLAM</b>				<b>641.792,01</b>
Öğle Yemeği Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	11,5768046592	855.722,67
<b>TOPLAM</b>				<b>855.722,67</b>
Akşam Yemeği Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	9,58702678963	708.644,26
	B Müşteri Yatak	37.656	9,58702678963	361.009,08
<b>TOPLAM</b>				<b>1.069.653,34</b>
Bar Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	3,50609377128	259.159,93
	B Müşteri Yatak	37.656	3,50609377128	132.025,47
	C Müşteri Yatak	16.736	3,50609377128	58.677,99
	D Müşteri Yatak	11.158	3,50609377128	39.120,99
<b>TOPLAM</b>				<b>488.984,38</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>				<b>3.056.152,40</b>

### 3.5.4.3. Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi

Pazarlama bölümü faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesi için, Tablo-3.21 oluşturulmuştur.

**Tablo-3.21: Geleneksel FTM Yönteminde Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi**

FAALİYETLER	MALİYET SÜRÜCÜLERİ	MALİYET SÜRÜCÜ MİKTARI (YATAK)	MALİYET YÜKLEME ORANI (TL/YATAK)	TOPLAM MALİYET (TL)
Promosyon Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	0,81662644209	60.362,58
	B Müşteri Yatak	37.656	0,81662644209	30.750,89
	C Müşteri Yatak	16.736	0,81662644209	13.667,06
	D Müşteri Yatak	11.158	0,81662644209	9.111,92
<b>TOPLAM</b>				<b>113.892,44</b>
Müşteri Ziyaretleri	A Müşteri Yatak	73.917	2,34781371837	173.543,34
	B Müşteri Yatak	37.656	2,34781371837	88.409,27
<b>TOPLAM</b>				<b>261.952,62</b>
Telefon, Faks ve E-Mail Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	1,50899118534	111.540,10
	B Müşteri Yatak	37.656	1,50899118534	56.822,57
	C Müşteri Yatak	16.736	1,50899118534	25.254,48
<b>TOPLAM</b>				<b>193.617,15</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>				<b>569.462,21</b>

### 3.5.5. Geleneksel Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Maliyet Öznelerinin Birim Maliyetlerinin Hesaplanması

Geleneksel FTM yönteminde maliyet öznelerinin birim maliyetlerinin hesaplanması, bu yöntemin en son aşamasını oluşturmaktadır. Bu aşamada her müşteri grubunda biriken toplam maliyetin, ilgili gruba satılan yatak sayısına bölünmesiyle birim maliyetler bulunur. Her müşteri grubu için hesaplanan birim maliyetler, Tablo-3.22'de ayrıntılı bir biçimde gösterilmiştir.

**Tablo-3.22: Maliyet Öznelerinin Birim Maliyetleri**

<b>MÜŞTERİ GRUPLARI</b>	<b>HER GRUBUN ALDIĞI MALİYET (TL)</b>	<b>SATILAN YATAK SAYISI</b>	<b>BİRİM MALİYET (TL/YATAK)</b>	<b>MALİYET ORANLARI (%)</b>
<b>A Müşteri Grubu</b>	3.635.408,43	73.917	<b>49,18</b>	<b>38</b>
<b>B Müşteri Grubu</b>	1.416.072,71	37.656	<b>37,60</b>	<b>29</b>
<b>C Müşteri Grubu</b>	429.624,16	16.736	<b>25,67</b>	<b>20</b>
<b>D Müşteri Grubu</b>	188.894,70	11.158	<b>16,93</b>	<b>13</b>
<b>Toplam</b>	<b>5.670.000</b>	<b>139.467</b>		<b>100</b>

Tablo-3.22’de görüldüğü üzere, otel işletmesinde her faaliyetten yararlanan A müşteri grubu için birim maliyet 49,182 TL/Yatak olup, diğer müşteri gruplarına oranla en yüksek maliyete sahiptir. D müşteri grubu ise, otel işletmesinin sadece konaklama hizmetinden yararlandığı için, 16,929 TL/Yatak birim maliyetiyle en düşük maliyete sahiptir.

### **3.6. X OTEL İŞLETMESİNDE SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYELEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI**

Geleneksel FTM yöntemine göre, her müşteri grubuna ait birim maliyetler hesaplandıktan sonra çalışmanın temel konusunu oluşturan SDFTM yönteminin uygulanması ve Geleneksel FTM yöntemine göre sonuçlarının karşılaştırılması gerekmektedir. SDFTM yönteminin uygulanmasında iki temel parametreye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu parametreler çalışmanın ikinci bölümünde belirtildiği gibi, tedarik edilen kaynağın birim maliyeti ve maliyet özneleri tarafından tüketilen kaynak kapasitesinin birim zamanıdır.

SDFTM yönteminin uygulanmasında faaliyet merkezleri bazında yukarıda belirtilen iki parametre bilgisi açıklanarak maliyetler, maliyet öznelerine yüklenecektir.

Bu yükleme işlemi, geleneksel FTM yöntemindeki gibi birden çok maliyet sürücüsü yerine maliyet öznesini oluşturan müşterilere, faaliyet merkezinde çalışanların verdiği hizmet süresi dikkate alınarak yapılacaktır.

SDFTM yönteminin uygulanmasında yapılacak işlemler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- SDFTM yönteminde faaliyet merkezlerinin ve maliyetlerin tespit edilmesi,
- Faaliyet merkezlerinin birim kapasite maliyetlerinin tespit edilmesi,
- Faaliyet merkezlerinin maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin tespit edilmesi,
- Faaliyet merkezi maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesi,
- Birim Maliyetlerin hesaplanması

### **3.6.1. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Faaliyet Merkezlerinin ve Maliyetlerinin Tespit Edilmesi**

SDFTM yönteminin uygulanması için gerekli olan tedarik edilen kaynağın birim maliyetinin hesaplanabilmesi için faaliyet merkezlerinin ve maliyetlerinin bilinmesi gerekmektedir. X otel işletmesinde, faaliyet merkezleri ve bu merkezlere ait maliyetler geleneksel FTM yönteminde hesaplanan tutarlar olup, ayrı bir hesaplama yapmaya gerek duyulmamaktadır. Bu nedenle, faaliyet merkezleri ve maliyetler, Tablo-3.17'de gösterildiği için tekrar bu kısımda gösterilmemiştir.

### **3.6.2. Faaliyet Merkezlerinin Birim Kapasite Maliyetlerinin Tespit Edilmesi**

SDFTM yönteminin uygulanabilmesi için gerekli olan ilk bilginin tedarik edilen kaynağın birim maliyeti, ya da başka bir ifadeyle faaliyet merkezlerinin birim kapasite maliyetlerinin tespit edilmesidir. Bu birim maliyetin hesaplanabilmesi için, faaliyet merkezinin toplam maliyetinin o faaliyet merkezinde çalışanların pratik kapasitesine bölünmesiyle elde edilir. SDFTM yönteminde, tüm kapasitenin zaman cinsinden ölçülmesi gerekmektedir. Otel işletmesine ait faaliyet merkezlerinin pratik kapasitesi ile birim kapasite maliyetleri Tablo-3.23'de gösterilmiştir.





Tablo-3.23'de görüldüğü üzere, uygulamanın yapıldığı Mayıs-Ekim dönemlerine ait çalışılan gün sayısı 24 ve günlük çalışma süresi 9 saattir. Ancak, yemek, eğitim ve molaların toplam süresi bir saat olduğu için, birim çalışanın net çalışma süresi 8 saattir. Bu nedenden dolayı, pratik kapasite, ya da başka bir deyişle çalışılabilir zaman kapasitesi, net çalışma süresi dikkate alınarak hesaplanmıştır.

Her faaliyet merkezinde çalışanların sayıları birbirinden farklı olduğu için, her faaliyet merkezinin pratik kapasitesi ile birim maliyeti farklı çıkmıştır. Bu aşamadan sonra, kapasite kullanım bilgileri ile maliyet öznelerinin tükettiği toplam zamanı ve dolayısıyla maliyet öznelerine yüklenen faaliyet merkezi maliyetleri hesaplanabilir.

### **3.6.3. Faaliyet Merkezlerinin Maliyet Yükleme Oranlarının ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespit Edilmesi**

SDFTM yönteminin uygulanmasında gerekli olan bir diğer bilgi ise, faaliyet merkezlerinin maliyet yükleme oranları, maliyet özneleri tarafından tüketilen her bir faaliyetin süresi ile maliyeti, faaliyet merkezleri bazında; toplam kapasite maliyeti ile toplam kullanılan ve kullanılmayan kapasite maliyet bilgileri hesaplanmıştır. Her faaliyet merkezi için hesaplanan bu bilgiler, alt başlıklar altında tablolar yardımıyla gösterilmiştir.

#### **3.6.3.1. Odalar Bölümü Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme Oranlarının ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespit Edilmesi**

Odalar bölümü faaliyet merkezinin maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin tespit edilmesi için, Tablo-3.24 oluşturulmuştur.

**Tablo-3.24: Odalar Bölümü Faaliyet Merkezinde Faaliyetlerin Yerine Getirilmesi için Gereken Süre ile Maliyet Yükleme Oranlarının Tespiti**

FAALİYETLER	Birim Faaliyet Süresi (Dakika/Yatak)	Birim Süre Maliyeti (TL/Dakika)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/Yatak)	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücü Miktarı (Yatak Sayısı)	Toplam Tüketilen Süre (Dakika)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
Rezervasyon İşlemlerinin Yapılması	2,5	0,6036190	1,5090475	Yatak Sayısı	128.309	320.772,5	193.624,38
Müşterilere Bilgi Verilmesi	1,4	0,6036190	0,8450666	Yatak Sayısı	139.467	195.253,8	117.858,90
Giriş İşlemlerinin Yapılması	2,3	0,6036190	1,3883237	Yatak Sayısı	139.467	320.774,1	193.625,34
Çıkış İşlemlerinin Yapılması	1,2	0,6036190	0,7243428	Yatak Sayısı	139.467	167.360,4	101.021,92
Odaların Günlük Temizlik İşlemleri	5,5	0,6036190	3,3199045	Yatak Sayısı	139.467	767.068,5	463.017,12
Çıkış Sonrası Temizlik	9,8	0,6036190	5,9154662	Yatak Sayısı	139.467	1.366.776,6	825.012,32
<b>Toplam Kullanılan</b>						<b>3.138.005,9</b>	<b>1.894.159,98</b>
<b>Pratik Kapasite</b>						<b>3.386.880</b>	<b>2.044.385,39</b>
<b>ATIL KAPASİTE</b>						<b>248.874,1</b>	<b>150.225,41</b>
<b>Kullanılmayan Kapasite Oranı (%)</b>						<b>7,34</b>	<b>7,34</b>

Otel işletmesinin odalar bölümü faaliyet merkezinde çalışan kişilerle yapılan bire bir görüşmeler ve gözlemler ile bu faaliyet merkezine ait bilgisayar verilerinin incelenmesi sonucunda her faaliyet için harcanan süreler tespit edilmiştir.

Tablo-3.24'den de görüleceği gibi, belirlenen birim faaliyet süreleri ile birim süre maliyetinin çarpılması ile maliyet öznelerine yüklenecek maliyetlerin bulunması için gerekli olan birim maliyet yükleme oranları elde edilmiştir. Her bir faaliyeti kullanan müşteri sayısı, ya da yatak sayısı için harcanan toplam süre ile birim süre maliyetinin çarpılmasıyla da her faaliyetin maliyeti elde edilmiştir.

SDFTM yöntemin, geleneksel FTM yöntemine göre en büyük üstünlüğü kullanılmayan kapasitenin, ya da diğer bir ifadeyle atıl kapasitenin göz önünde bulundurulmasıdır. Tablo-3.24'de, odalar bölümü faaliyet merkezlerinde çalışanların pratik kapasite toplamı 3.386.880 dakika olmasına rağmen, faaliyetler için harcanan toplam zaman 3.138.005,9 dakikadır. Yani, 248.874,1 dakika kullanılmamıştır. Bu rakam bize, pratik kapasitenin sadece %92,66 oranında verimli iş için kullanıldığını, geriye kalan %7,34'lük kısmın ise, herhangi bir faaliyet için kullanılmadığını göstermektedir. Aynı zamanda yukarıda yapılan hesaplamalardan da anlaşılacağı üzere, odalar bölümü faaliyet merkezi maliyetinin sadece %92,66'sı müşterilere harcanmış olduğu için, maliyet hesaplamalarında 150.225,41 TL'lik atıl kapasite maliyetinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

### **3.6.3.2. Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme Oranlarının ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespit Edilmesi**

X otel işletmesinde yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezinin maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin tespit edilmesi için, otel işletmesinin restoran ve bar bölümünde çeşitli gözlemler ve bu merkezlerde çalışanlarla görüşmeler yapılarak her müşteri faaliyeti için harcanan birim zamanlar tespit edilmiştir.

Yiyecek-İçecek bölümü faaliyet merkezinde üç temel faaliyet gerçekleşmekte olup, bu faaliyetlerde kendi içerisinde alt faaliyetlere ayrılmaktadır. Yiyecek-içecek faaliyet merkezinde meydana gelen faaliyetler ile bu faaliyetler için harcanan birim zamanları şu şekilde sıralayabiliriz:

**i)- Kahvaltı Faaliyetleri**

- Servisin Açılması: 0,5 Dakika
- Müşterilerin Karşıllanması: 0,5 Dakika
- Kahvaltının Hazırlanması: 6,5 Dakika
- Kahvaltının Toplanması: 0,5 Dakika

**Toplam Kahvaltı Faaliyet Birim Süresi: 8 Dakika**

**ii)- Öğle Yemeği Faaliyetleri**

- Servisin Açılması: 0,5 Dakika
- Müşterilerin Karşıllanması: 1 Dakika
- Yemeklerin Hazırlanması: 14,5 Dakika
- Yemeğin Toplanması: 1 Dakika

**Toplam Öğle Yemeği Faaliyet Birim Süresi: 17 Dakika**

**iii)- Akşam Yemeği Faaliyetleri**

- Servisin Açılması: 0,5 Dakika
- Müşterilerin Karşıllanması: 0,5 Dakika
- Yemeklerin Hazırlanması: 13,5 Dakika
- Yemeğin Toplanması: 1 Dakika

**Toplam Akşam Yemeği Faaliyet Birim Süresi: 15,5 Dakika**

**iv)- Bar Faaliyetleri**

- Siparişin Alınması: 1 Dakika
- İçeceğin Hazırlanması: 3 Dakika
- İçeceğin Müşteriye Sunulması: 1 Dakika

**Toplam Bar Faaliyet Birim Süresi: 5 Dakika**

Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezinde yukarıda belirtilen faaliyet birim sürelerine göre, bu faaliyet merkezinin maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin tespit edilmesi için, Tablo-3.25 oluşturulmuştur.

**Tablo-3.25: Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezinde Faaliyetlerin Yerine Getirilmesi için Gereken Süre ile Maliyet Yükleme Oranlarının Tespiti**

<b>FAALİYETLER</b>	<b>Birim Faaliyet Süresi (Dakika/Yatak)</b>	<b>Birim Süre Maliyeti (TL/Dakika)</b>	<b>Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/Yatak)</b>	<b>Zaman Sürücüsü</b>	<b>Zaman Sürücü Miktarı (Yatak Sayısı)</b>	<b>Toplam Tüketilen Süre (Dakika)</b>	<b>Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)</b>
<b>Kahvaltı Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesi</b>	8	0,605672	4,845376	Yatak Sayısı	128.309	1.026.472	621.705,35
<b>Öğle Yemeği Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesi</b>	17	0,605672	10,296424	Yatak Sayısı	73.917	1.256.589	761.080,77
<b>Akşam Yemeği Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesi</b>	15,5	0,605672	9,387916	Yatak Sayısı	111.573	1.729.381,5	1.047.437,95
<b>Bar Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesi</b>	5	0,605672	3,02836	Yatak Sayısı	139.467	697.335	422.356,28
<b>Toplam Kullanılan</b>						<b>4.709.777,5</b>	<b>2.852.580,35</b>
<b>Pratik Kapasite</b>						<b>5.045.760</b>	<b>3.056.152,40</b>
<b>ATIL KAPASİTE</b>						<b>335.982,5</b>	<b>203.572,05</b>
<b>Kullanılmayan Kapasite Oranı (%)</b>						<b>6,66</b>	<b>6,66</b>

Yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezinin faaliyetleri, otelin restoranında ve barında meydana gelmektedir. Otelde, sabah kahvaltısı 07.30-09.30 saatleri arasında, öğle yemeği 12.00-14.00 saatleri arasında, akşam yemeği ise, 19.30-21.30 saatleri arasında gerçekleşmektedir. Restoranda müşterilere açık büfe servisi yapılmaktadır. Otelin barı ise, 24 saat müşterilere hizmet vermektedir.

Tablo-3.25'den de görüleceği üzere, yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezinde çalışanların pratik kapasitesi toplamı 5.045.760 dakika olmasına rağmen, faaliyetler için harcanan toplam zaman 4.709.777,5 dakikadır. Yani, pratik kapasitenin sadece %93,34'ü müşteriler için verimli bir şekilde harcanmış olup, geriye kalan %6,66'lık kısmın ise, herhangi bir faaliyet için kullanılmadığı anlaşılmaktadır. Aynı şekilde, yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezinin 3.056.152,40 TL'lik maliyetinin sadece 2.852.580,35 TL'si müşteriler için harcanmış olup, geriye kalan 203.572,05 TL kullanılmayan kapasite maliyetidir. Kişi, ya da yatak başına bu faaliyet merkezinden düşün maliyet hesaplanırken %6,66'lık atıl kapasite maliyetinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

### **3.6.3.3. Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme Oranlarının ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespit Edilmesi**

X otel işletmesinde pazarlama bölümü faaliyet merkezinin maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin tespit edilmesi için, otel işletmesinin pazarlama bölümünde çeşitli gözlemler ve bu merkezlerde çalışanlarla görüşmeler yapılarak her müşteri faaliyeti için harcanan birim zamanlar tespit edilmiştir.

Pazarlama bölümü faaliyet merkezinde üç temel faaliyet gerçekleşmekte olup, bu faaliyetlerin içerikleri şu şekildedir:

- Promosyon Faaliyetleri: Promosyon faaliyetleri, müşteriler için promosyon paketlerinin temini ve çeşitli promosyon indirimleri hakkında müşterilere bilgi verme faaliyetlerinden oluşmaktadır.

- Müşteri Ziyaret Faaliyetleri: Müşteri ziyaretlerinin yapılması faaliyetleri, müşterilerin istek ve şikayetlerinin dinlenmesi ve müşterilere verilen hizmet kalitesinin belirlenmesi amacıyla görüşmelerin yapılması faaliyetlerinden oluşmaktadır.

- Telefon, Faks ve E-Mail Faaliyetleri: Otel işletmesine rezervasyon yapan müşterilerin otele gelmeden önce çeşitli bilgilerine ihtiyaç duyulması nedeniyle gerçekleşen faaliyetlerdir.

Pazarlama bölümü faaliyet merkezinin maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin tespit edilmesi için, Tablo-3.26 oluşturulmuştur.

**Tablo-3.26: Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezinde Faaliyetlerin Yerine Getirilmesi için Gereken Süre ile Maliyet Yükleme Oranlarının Tespiti**

<b>FAALİYETLER</b>	<b>Birim Faaliyet Süresi (Dakika/Yatak)</b>	<b>Birim Süre Maliyeti (TL/Dakika)</b>	<b>Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/Yatak)</b>	<b>Zaman Sürücüsü</b>	<b>Zaman Sürücü Miktarı (Yatak Sayısı)</b>	<b>Toplam Tüketilen Süre (Dakika)</b>	<b>Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)</b>
<b>Promosyon Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesi</b>	0,36	2,059686	0,74148696	Yatak Sayısı	139.467	50.208,12	103.412,96
<b>Müşteri Ziyaretlerinin Yapılması</b>	1,12	2,059686	2,30684832	Yatak Sayısı	111.573	124.961,76	257.381,99
<b>Telefon, Faks ve E-Mail Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesi</b>	0,70	2,059686	1,4417802	Yatak Sayısı	128.309	89.816,3	184.993,38
<b>Toplam Kullanılan</b>						<b>264.986,18</b>	<b>545.788,33</b>
<b>Pratik Kapasite</b>						<b>276.480</b>	<b>569.462,21</b>
<b>ATIL KAPASİTE</b>						<b>11.493,82</b>	<b>23.673,88</b>
<b>Kullanılmayan Kapasite Oranı (%)</b>						<b>4,15</b>	<b>4,15</b>



Tablo-3.26'dan da görüleceği üzere pazarlama bölümü faaliyet merkezinde çalışanların pratik kapasite toplamı 276.480 dakika olmasına rağmen, faaliyetler için harcanan toplam zaman 264.986,18 dakikadır. Yani, pratik kapasitenin sadece %95,85'i müşteriler için verimli bir şekilde harcanmış olup, geriye kalan %4,15'lik kısmın ise, herhangi bir faaliyet için kullanılmadığı anlaşılmaktadır. Aynı şekilde, pazarlama bölümü faaliyet merkezinin 569.462,21 TL'lik maliyetinin sadece 545.788,33 TL'si müşteriler için harcanmış olup, geriye kalan 23.673,88 TL kullanılmayan kapasite maliyetidir. Kişi, ya da yatak başına bu faaliyet merkezinden düşen maliyet hesaplanırken %4,15'lik atıl kapasite maliyetinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

#### **3.6.4. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi**

SDFTM yönteminin diğer aşamasını aynı geleneksel FTM yönteminde olduğu gibi, faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine yüklenmesi oluşturmaktadır. Her müşteri grubunun yatak maliyetini hesaplamak için her faaliyet merkezi ayrı olarak ele alınmış ve tablolar oluşturulmuştur.

##### **3.6.4.1. Odalar Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi**

SDFTM yönteminde faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesinde her faaliyet maliyetinin birim maliyet yükleme oranıyla, maliyet sürücü miktarının çarpılır. Odalar bölümü faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesi için, Tablo-3.27 oluşturulmuştur.

**Tablo-3.27: SDFTM Yönteminde Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi**

FAALİYETLER	MALİYET SÜRÜCÜLERİ	MALİYET SÜRÜCÜ MİKTARI (YATAK)	MALİYET YÜKLEME ORANI (TL/YATAK)	TOPLAM MALİYET (TL)
Rezervasyon İşlemlerinin Yapılması	A Müşteri Yatak	73.917	1,5090475	111.544,26
	B Müşteri Yatak	37.656	1,5090475	56.824,69
	C Müşteri Yatak	16.736	1,5090475	25.255,42
<b>TOPLAM</b>				<b>193.624,38</b>
Müşterilere Bilgi Verilmesi	A Müşteri Yatak	73.917	0,8450666	62.464,79
	B Müşteri Yatak	37.656	0,8450666	31.821,83
	C Müşteri Yatak	16.736	0,8450666	14.143,03
	D Müşteri Yatak	11.158	0,8450666	9.429,25
<b>TOPLAM</b>				<b>117.858,90</b>
Giriş İşlemlerinin Yapılması	A Müşteri Yatak	73.917	1,3883237	102.620,72
	B Müşteri Yatak	37.656	1,3883237	52.278,72
	C Müşteri Yatak	16.736	1,3883237	23.234,99
	D Müşteri Yatak	11.158	1,3883237	15.490,92
<b>TOPLAM</b>				<b>193.625,34</b>
Çıkış İşlemlerinin Yapılması	A Müşteri Yatak	73.917	0,7243428	53.541,25
	B Müşteri Yatak	37.656	0,7243428	27.275,85
	C Müşteri Yatak	16.736	0,7243428	12.122,60
	D Müşteri Yatak	11.158	0,7243428	8.082,22
<b>TOPLAM</b>				<b>101.021,92</b>
Odaların Günlük Temizlik İşlemleri	A Müşteri Yatak	73.917	3,3199045	245.397,38
	B Müşteri Yatak	37.656	3,3199045	125.014,32
	C Müşteri Yatak	16.736	3,3199045	55.561,92
	D Müşteri Yatak	11.158	3,3199045	37.043,49
<b>TOPLAM</b>				<b>463.017,12</b>
Çıkış Sonrası Temizlik İşlemleri	A Müşteri Yatak	73.917	5,9154662	437.253,52
	B Müşteri Yatak	37.656	5,9154662	222.752,80
	C Müşteri Yatak	16.736	5,9154662	99.001,24
	D Müşteri Yatak	11.158	5,9154662	66.004,77
<b>TOPLAM</b>				<b>825.012,32</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>				<b>1.894.159,98</b>

### 3.6.4.2. Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi

Yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesi için, Tablo-3.28 oluşturulmuştur.

**Tablo-3.28: SDFTM Yönteminde Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi**

FAALİYETLER	MALİYET SÜRÜCÜLERİ	MALİYET SÜRÜCÜ MİKTARI (YATAK)	MALİYET YÜKLEME ORANI (TL/YATAK)	TOPLAM MALİYET (TL)
Kahvaltı Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	4,845376	358.155,66
	B Müşteri Yatak	37.656	4,845376	182.457,48
	C Müşteri Yatak	16.736	4,845376	81.092,21
<b>TOPLAM</b>				<b>621.705,35</b>
Öğle Yemeği Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	10,296424	761.080,77
<b>TOPLAM</b>				<b>761.080,77</b>
Akşam Yemeği Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	9,387916	693.926,59
	B Müşteri Yatak	37.656	9,387916	353.511,36
<b>TOPLAM</b>				<b>1.047.437,95</b>
Bar Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	3,02836	223.847,29
	B Müşteri Yatak	37.656	3,02836	114.035,92
	C Müşteri Yatak	16.736	3,02836	50.682,63
	D Müşteri Yatak	11.158	3,02836	33.790,44
<b>TOPLAM</b>				<b>422.356,28</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>				<b>2.852.580,35</b>

### 3.6.4.3. Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi

Pazarlama bölümü faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesi için, Tablo-3.29 oluşturulmuştur.

**Tablo-3.29: SDFTM Yönteminde Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi**

FAALİYETLER	MALİYET SÜRÜCÜLERİ	MALİYET SÜRÜCÜ MİKTARI (YATAK)	MALİYET YÜKLEME ORANI (TL/YATAK)	TOPLAM MALİYET (TL)
Promosyon Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	0,74148696	54.808,49
	B Müşteri Yatak	37.656	0,74148696	27.921,43
	C Müşteri Yatak	16.736	0,74148696	12.409,53
	D Müşteri Yatak	11.158	0,74148696	8.273,51
<b>TOPLAM</b>				<b>103.412,96</b>
Müşteri Ziyaretleri	A Müşteri Yatak	73.917	2,30684832	170.515,31
	B Müşteri Yatak	37.656	2,30684832	86.866,68
<b>TOPLAM</b>				<b>257.381,99</b>
Telefon, Faks ve E-Mail Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	1,4417802	106.572,07
	B Müşteri Yatak	37.656	1,4417802	54.291,68
	C Müşteri Yatak	16.736	1,4417802	24.129,63
<b>TOPLAM</b>				<b>184.993,38</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>				<b>545.788,33</b>

### 3.6.5. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Maliyet Öznelerinin Birim Maliyetlerinin Hesaplanması

SDFTM yönteminde, her müşteri grubunun tüm faaliyet merkezlerinde oluşan faaliyetlerden almış olduğu maliyetler belirlendikten sonra, her müşteri grubunun birim maliyetlerinin hesaplanması gerekmektedir. Birim maliyetlerin hesaplanması, uygulamanın temel konusunu oluşturan SDFTM yönteminin en son aşamasını oluşturmaktadır.

Her müşteri grubu için hesaplanan birim maliyetler, Tablo-3.30'da ayrıntılı bir biçimde gösterilmiştir.

**Tablo-3.30: Maliyet Öznelerinin Birim Maliyetleri**

<b>MÜŞTERİ GRUPLARI</b>	<b>HER GRUBUN ALDIĞI MALİYET (TL)</b>	<b>SATILAN YATAK SAYISI</b>	<b>BİRİM MALİYET (TL/YATAK)</b>	<b>MALİYET ORANLARI (%)</b>
<b>A Müşteri Grubu</b>	3.381.728,09	73.917	<b>45,75</b>	<b>38</b>
<b>B Müşteri Grubu</b>	1.335.052,76	37.656	<b>35,45</b>	<b>29</b>
<b>C Müşteri Grubu</b>	397.633,21	16.736	<b>23,76</b>	<b>20</b>
<b>D Müşteri Grubu</b>	178.114,60	11.158	<b>15,96</b>	<b>13</b>
<b>Toplam</b>	<b>5.292.528,66</b>	<b>139.467</b>		<b>100</b>

Tablo-3.30'da otel işletmesinin faaliyet merkezlerinde meydana gelen çeşitli faaliyetlerden yararlanan müşteri gruplarının, işletmeye yüklediği birim maliyetler yer almaktadır. İşletmenin bütün faaliyetlerinden yararlanan A müşteri grubu, otel açısından en yüksek birim maliyetli olup, D müşteri grubu ise, en düşük birim maliyete sahiptir.

### 3.7. MÜŞTERİ MALİYETLERİ BAKIMINDAN HER İKİ YÖNTEMİN KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmanın bu kısmında, SDFTM yöntemine ve geleneksel FTM yöntemine göre hesaplanan müşteri maliyetleri karşılaştırılacaktır. Karşılaştırmanın yapılabilmesi için, Tablo-3.31 ile Tablo-3.32 oluşturulmuştur.

**Tablo-3.31: SDFTM Yöntemi ve Geleneksel FTM Yönteminde Müşteri Gruplarının Birim Maliyetleri**

MÜŞTERİ GRUPLARI	GELENEKSEL FTM YÖNTEMİ (TL/Yatak)	SDFTM YÖNTEMİ (TL/Yatak)	FARK (TL/Yatak)
A Müşteri Grubu	49,18	45,75	3,43
B Müşteri Grubu	37,61	35,45	2,16
C Müşteri Grubu	25,67	23,76	1,91
D Müşteri Grubu	16,93	15,96	0,97

**Tablo-3.32: SDFTM Yöntemi ve Geleneksel FTM Yönteminde Müşteri Gruplarının Toplam Maliyetleri**

MÜŞTERİ GRUPLARI	GELENEKSEL FTM YÖNTEMİ (TL)	SDFTM YÖNTEMİ (TL)	FARK (TL)
A Müşteri Grubu	3.635.408,43	3.381.728,09	253.680,34
B Müşteri Grubu	1.416.072,71	1.335.052,76	81.019,95
C Müşteri Grubu	429.624,16	397.633,21	31.990,95
D Müşteri Grubu	188.894,70	178.114,60	10.780,10

Tablo-3.31 ve Tablo-3.32’de görüleceği üzere uygulamanın gerçekleştirildiği işletmenin uygulamış olduğu geleneksel FTM yönteminden sağlanan sonuçlar ile SDFTM yöntemi ile hesaplanan sonuçlar arasında farklılıklar bulunmaktadır.

Otel işletmesi, 2010-2011 döneminden itibaren geleneksel FTM yöntemini uygulamaya başlamıştır. Bu nedenle, işletmenin faaliyette bulunduğu dönemler itibariyle her bölümde çalışan toplam personelin, bir faaliyeti yerine getirebilmek için harcamış olduğu süre, standart olarak belirlemiştir. Standart süreler, çalışanların pratik kapasitesinin tamamını, ya da başka bir deyişle, kapasitesinin %100'ünü kullandığı varsayımı altında belirlenmiştir. Bu nedenle, bir faaliyetin yerine getirilmesi için belirlenen standart süreler, yüzde olarak verilmiştir.

Ancak, otel işletmesinde SDFTM yönteminin uygulanması durumunda, çalışanların bir faaliyeti yerine getirebilmek için harcamış oldukları süreler, yapılan gözlemler sonucunda tespit edilmiştir. Bu süreye, fiili, ya da başka bir deyişle gerçekleşmiş süre de denilebilir. SDFTM yönteminde tespit edilen fiili süre, yöneticilerin geleneksel FTM yöntemine göre belirlemiş oldukları standart sürelerden farklı çıkmaktadır. Örneğin, Tablo-3.18'de odalar bölümü faaliyet merkezinde, rezervasyon işleminin gerçekleşmesi için bir kişinin harcamış olduğu standart süre %14 olarak belirlenmiş olup 3,5 dakikaya denk gelmektedir. Ancak, SDFTM yönteminde rezervasyon işlemi, yapılan gözlem sonucunda 2,5 dakikada gerçekleşmektedir. Arada bir dakikalık fark bulunmaktadır. Bu iki zaman arasındaki farka, "atıl kapasite" denilmektedir.

Sonuç olarak, geleneksel FTM yöntemi, hesaplanan bu atıl kapasiteyi dikkate almadan maliyetleri hesaplayarak, müşteri başına birim maliyetleri bulmaktadır. Ancak, SDFTM yönteminin atıl kapasiteyi maliyetlerden ayırıştırarak hesaplama yaptığı göz önünde bulundurulduğunda, müşteri başına düşen birim maliyetler, geleneksel FTM yönteminden farklı çıkmaktadır. Bu nedenden dolayı, işletme birim maliyetleri hesaplayacağı zaman, atıl kapasiteyi ve bu kapasiteye bağlı olarak atıl kapasite maliyetini göz önünde bulundurarak hesaplama yapmalıdır.

## SONUÇ ve ÖNERİLER

Ülkemizde turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin özellikle otellerin sayıları her yıl artmaktadır. Otel işletmelerinin sayısındaki bu artış, otellerin kâr marjlarını korumalarını ve geliştirmelerini oldukça güçleştirmiştir. Sonuçta, otel işletmelerinin katlanmış oldukları maliyetleri yükseltmiş ve kâr marjları düşmüştür. Bu nedenle, otel işletmeleri rekabetin yoğun olarak yaşandığı turizm sektöründe ayakta kalabilmek için, maliyetlerini stratejik bir biçimde yönetmelidirler.

Maliyetleri stratejik biçimde yönetme konusunda alınacak en önemli karar, değişen çevre koşulları sonucu ortaya çıkan maliyet yapılarındaki değişimleri göz önüne almak, doğru ve anlamlı maliyet bilgilerini sağlayacak maliyet yöntemlerini uygulamaktır. Ancak, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemleri ile bu amacı gerçekleştirmek olanaksızdır. Çünkü, Teknolojinin günümüzde hızla gelişmesi, işletmelerin üretim süreçlerini önemli ölçüde etkilemekte ve hızla değiştirmektedir. Üretim ortamlarındaki bu değişim, işletmelerin maliyet yapılarında özellikle, endirekt maliyetlerinde önemli bir artışa yol açmıştır. Bu durum, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinde endirekt maliyetlerin, bunların geleneksel anahtarları aracılığı ile dağıtılmasından ötürü, yanlış hesaplanmasına yol açmıştır. Böylece, endirekt maliyetlerin, üretilmesi plânlanan mamullere, ya da hizmetlere gerçeğe daha yakın biçimde yüklenmesine olanak verecek stratejik maliyet yönetimlerine gereksinim olmuştur.

İşletme yönetimlerinin ihtiyaç duyduğu maliyet bilgilerini sağlayacak ve geleneksel maliyet muhasebesine dayalı hesaplama sistemlerinin eksikliklerini giderecek yaklaşımlarından birisi, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemidir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, ilk olarak Harvard Üniversitesi öğretim üyelerinden Robert KAPLAN ve Robin COOPER tarafından geliştirilmiş, mamul, ya da hizmet maliyetlerinin hesaplanması için, farklı bir yöntem olarak ortaya atılmıştır. Bu yöntem, maliyet davranışlarını daha iyi anlama ihtiyacını vurgulamakta ve endirekt maliyetlere neden olan hususları ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini kullanan işletmeler, maliyetlerini daha doğru ve hızlı bir şekilde hesaplama olanağına sahip olmuşlardır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, işletmenin sahip olduğu kaynaklar üzerinde çeşitli bağlantılar kurduğu için, mamullerin, hizmetlerin, ya da dağıtım



kanallarının hem ne kadar gelir getireceği, hem de ne kadar kaynak tüketileceği hakkında yöneticilere net bir bilgi verir. Bu nedenle, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, işletmelerin daha çok kazanç elde edebilmesi için gerekli yardımı sağlayan güçlü bir stratejik araç konumundadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, maliyetlerin mamul, ya da hizmetlere yüklenmesinde kullanılan maliyetlerin mamul, ya da hizmetler tarafından değil, faaliyetler tarafından tüketildiğini; ve mamul, ya da hizmetlerin de, faaliyetleri tükettiğini kabul eden bir yöntemdir. Bu anlamda, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, faaliyetlerin maliyetleri tükettiği ve maliyet öznelerinin de faaliyetleri tükettiği anlayışıyla, iki aşamalı bir yapıya sahip olduğu söylenebilir. Birinci aşamada maliyetler, birinci aşama maliyet sürücüleri yardımıyla faaliyet merkezlerine yüklenmektedir. İkinci aşamada ise, faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetler, ikinci aşama maliyet sürücüleri yardımıyla mamul, ya da hizmetlere yüklenmektedir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin birçok üstünlüğüne rağmen, yöntemin çok sayıda faaliyetin olması durumunda doğru sonuç vermemesi, güncellenmesinin çok zor olması, maliyet sürücülerinin bireyler tarafından belirlenmesi sonucu öznenin ortaya çıkması ve işletmede çalışılmayan, ya da başka bir deyişle atıl kapasite sürelerinin raporlanamaması nedeniyle birçok yönden eleştirilmiştir. Bu eleştirilere belirli açılardan çözüm getirmek amacıyla, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir.

Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, kolay kurulup güncellenebilen, daha gerçekçi maliyet ve kârlılık bilgileri sunan faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin geliştirilmiş şeklidir. Bu yöntem, gereksinim duyulan bilgi miktarını azaltmış ve mevcut kapasitenin birim maliyeti ile herhangi bir faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli zamanın hesaplanmasını gerekli kılmıştır. Ayrıca, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde atıl kapasite maliyetleri ayrıştırılarak, müşteri-mamul-sipariş bazında kârlılık hesaplanabilmektedir.

Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin genel yapısı, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin aynısıdır. Yani, kaynakların faaliyetler tarafından, faaliyetlerin ise, ilgili maliyet özneleri tarafından kullanıldığı temel mantığına dayanan bir maliyet hesaplama yöntemidir. Bu yöntem, faaliyetlerin yerine getirilmesi için gereken süre ile mevcut kapasitenin birim süre maliyeti yardımıyla her bir işlem,

mamul, hizmet, ya da müşterinin kaynak talebinin hesaplanmasında yöneticilere yardımcı olan bir yöntemdir.

Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde bu işlemlerin tümü gerçekleşirken, tek değişken olarak zaman kullanılmaktadır. Bu yöntemde zaman değişkeni göz önünde bulundurulduğunda gereksiz zaman harcanmasına neden olan faaliyetler ve yüksek maliyetli araştırmalar sonlandırılarak faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminden daha doğru bilgi sağlanmaktadır. Böylece faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin yararları çoğaltılmakta ve eksik yönleri azaltılmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, çalışmanın uygulama bölümünde sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, örnek olay yöntemi kullanılarak Marmaris'te faaliyet gösteren dört yıldızlı bir X otel işletmesinde uygulanmıştır. "Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetlemenin, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre, daha doğru maliyet bilgisi sağladığı" şeklinde belirtilen çalışmanın hipotezini test etmek için, otel işletmesinde ilk önce faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, daha sonra sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi uygulanmış ve bunlar arasındaki farklar ortaya konulmuştur.

İlk önce, X otel işletmesine bir sezonda gelen müşteri grupları tespit edilmiştir. Bu müşteri grupları, otel yönetiminin A, B, C ve D olmak üzere dört gruba ayrılmış ve her bir müşteri grubunun hizmetlerden yararlanma dereceleri belirlenmiştir. Burada her müşteri grubunun hizmetlerden yararlanma düzeylerinin birbirinden farklı olması göz önüne alınmıştır. Örneğin, A müşteri grubu otel işletmesinden konaklama, sabah kahvaltısı, öğle yemeği ve akşam yemeği hizmetlerinden yararlanırken; B müşteri grubu ise, sadece öğle yemeği hizmetlerinden yararlanmamaktadır. Bu nedenle, yapılan hesaplamalar sonucunda, her müşteri grubunun işletmeye yüklediği maliyet farklıdır.

Uygulamada öncelikle, otel işletmesinin Mayıs-Ekim aylarında katlanmış oldukları maliyet kalemleri belirlenmiştir. Daha sonra, yetkilerle yapılan görüşmeler sonucunda otel işletmesinin faaliyet merkezleri tespit edilmiştir. Maliyet kalemleri, çeşitli dağıtım araçları vasıtasıyla bu faaliyet merkezlerine yüklenmiştir.

Otel işletmesi, maliyet hesaplamada faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini uygulamaktadır. Bu nedenle, yöneticiler çalışanların faaliyetlerin yerine getirilmesi için gerekli olan standart süre oranlarını belirlemiştir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini uygulamak için ilk adımı, faaliyet maliyetlerinin hesaplanması

oluşturmaktadır. Bunun için, belirlenen bu standart oranlarla, her bir faaliyet merkezinin toplam maliyetlerinin çarpılmasıyla faaliyet maliyetleri hesaplanmıştır. İkinci adım ise, faaliyet maliyetlerinin o faaliyetten yararlanan müşteri sayısına bölünmesiyle maliyet yükleme oranlarının hesaplanması oluşturmaktadır. Her bir faaliyet maliyetinin yükleme oranıyla, maliyet sürücü miktarı, ya da başka bir deyişle faaliyetlerden yararlanan müşteri grubu sayısı çarpılarak faaliyet maliyetleri, maliyet öznelere yüklenmiştir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin en son aşamasını ise, birim maliyetlerin hesaplanması oluşturmaktadır. Bunun için, her bir müşteri grubuna yüklenen toplam maliyetin, ilgili gruba satılan yatak sayısına, ya da başka bir deyişle kişi sayısına bölünmesiyle birim maliyetler bulunmuştur.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanması sonucunda, işletmenin katlanmış olduğu müşteri maliyetlerinden en yüksek payı, genellikle işletmenin sunduğu bütün faaliyetlerden yararlanan A müşteri grubu, en düşük payı ise, otel işletmesinden sadece konaklama ve bar faaliyetlerinden yararlanan D müşteri grubu almıştır.

Çalışmanın temel konusunu oluşturan sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanması için, ilk önce her bir faaliyet merkezinde çalışan personelin pratik kapasitesi yani, yemek ve dinlenme sürelerinin çıkarılarak net çalışma süreleri tespit edilmiştir. Her faaliyet merkezinin toplam maliyeti, o merkezde çalışanların pratik kapasitesine bölünerek birim süre maliyeti tespit edilmiştir. Bu maliyet, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin ihtiyaç duyduğu iki parametreden birincisini oluşturmaktadır. İkinci parametreyi ise, bir faaliyetin gerçekleşmesi için gereken süre oluşturmaktadır. Bu süreyi bulmak için, işletmede hareket-zaman etütleri ile gözlemler yapılmıştır.

Birim süre maliyetleri ile faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli olan birim süreler belirlendikten sonra, her bir faaliyetin birim maliyet yükleme oranları ve kapasite kullanım bilgileri tespit edilmiştir. Birim maliyet yükleme oranları (TL/Dakika), bir faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli olan süre (Dakika/Kişi) ile birim süre maliyetinin (TL/Dakika) çarpılmasıyla bulunmuştur. Daha sonra birim faaliyet süresi (Dakika/Kişi) ile ilgili faaliyetten yararlanan kişi sayısının çarpılmasıyla çalışanların altı aylık dönemde o faaliyet için harcamış oldukları toplam zaman (Dakika) tespit edilmiştir.

Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, yukarıdaki unsurların ayrı ayrı hesaplanmasından sonra, faaliyet maliyetlerinin hesaplanmasına geçilmiştir. Faaliyet maliyeti, çalışanların her bir faaliyet için harcamış oldukları toplam zamanla ilgili faaliyetten yararlanan müşteri sayısının çarpılması sonucunda bulunmuştur.

Faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine yüklenebilmesi için, her bir müşteri grubu sayısı (Kişi), birim maliyet yükleme oranı (TL/Kişi) çarpılmıştır. Aynı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde olduğu gibi, birim maliyetler her bir müşteri grubuna yüklenen toplam maliyetin, ilgili gruptaki kişi sayısına bölünmesiyle bulunmuştur.

Otel işletmesinde her iki maliyet hesaplama yönteminin uygulanması sonucunda, iki yöntem arasında işletmenin katlandığı maliyetler ve faaliyetlerin gerçekleşme zamanları arasında çeşitli farklılıklar ortaya çıkmıştır.

Bu farklılıkların en önemli nedeni, atıl kapasiteden kaynaklanmıştır. Çünkü, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, belirlenen standart süre oranları ile sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme de belirlenen süreler birbirinden farklıdır. Geleneksel yöntem de belirlenen oranlar, çalışanların pratik kapasitesinin tamamını faaliyetler için harcadığını göstermektedir. Ancak, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde yapılan hareket-zaman etütlerinde ve gözlemlerde, çalışanların pratik kapasitesinin tamamını kullanmadıklarını göstermiştir. Bunun sonucunda, gerçekleşen süre ile standart süre arasında fark vardır. Bu farkın nedeni, atıl kapasiteden kaynaklanmış olup, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde bu atıl kapasite dikkate alınmadan maliyetler hesaplanmıştır.

Başka bir deyişle, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde faaliyet merkezlerine ait maliyetler, işletmede meydana gelen faaliyetlere yüklenirken, yöneticilerle görüşmeler yapılarak çalışanların zamanlarını hangi faaliyetlere ne oranda harcadıklarına ilişkin subjektif bilgiler elde edilerek yüklenmiştir. Yani, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde maliyetler tahmini yükleme oranları kullanılarak faaliyetlere yüklenmiştir. Ancak, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde maliyetler, fiili, ya da gerçekleşen süreler göz önünde bulundurularak faaliyetlere yüklenmiştir.

Yukarıda belirtilen açıklamalar ışığı altında, X otel işletmesinde çeşitli faaliyetlerin olması ve bu faaliyetlerin hızlı bir şekilde müşterilere sunulması gereği, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin zaman temelli olması ve

maliyetlerin müşterilere yüklenmesinde zamanı, birim düzeyinde tespit etmesinden dolayı, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre daha iyi bir çözüm ürettiği görülecektir. Ayrıca, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin özellikle, atıl kapasite ve bu kapasiteye bağlı maliyet konularını dikkate alarak maliyet hesaplamalarında bulunması, bu yöntemin uygulanmasının faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre daha uygun olacağı düşünülmektedir.

Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, gerek müşteri memnuniyeti, gerekse de işletme kapasitesinin etkin bir biçimde kullanımıyla ilgili olarak alınabilecek çeşitli kararlarda yöneticilere zamanında ve doğru maliyet bilgileri sunabilecektir. Bu nedenle, zaman temeline bağlı olarak maliyetlerin hesaplanabilmesi, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine kıyasla işletme yönetimini müşteriler açısından çeşitli stratejik kararlar almaya yönlendirecektir. Doğru ve zamanında maliyet bilgilerinin hesaplanabilmesi, işletmelerin alacağı geleceğe yönelik kararların isabetli olarak gerçekleşme olasılığını arttıracak ve müşteri memnuniyet derecesini anlamaları açısından önemli fırsatlar sunacaktır.

## KAYNAKÇA

- Acar, D. (2005) *Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımlar: Tekstil Sektörü ile İlgili Bir Araştırma*, Asi Yayınları: Ankara.
- Adıgüzel, H. (2008) *Time-Driven Activity Based Budgeting: An Implementation on a Manufacturing Company*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: İstanbul.
- Akdoğan, N. (1998) *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları (4.Baskı)*, Cem Kitabevi: Ankara.
- Aksoylu, S. ve Dursun, Y. (2001) “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, *Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s. 11, ss. 357-371.
- Akyol, D. E., Tuncel, G. Ve Bayhan, G. M. (2005) “A Comparative Analysis of Activity-Based Costing and Traditional Costing”, *World Academy of Science of Engineering and Technology*, vol. 3, pp. 44-47.
- Akyol, N. (2007) *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Açısından Safha Maliyeti Sistemi ve Sarıgözoğlu A.Ş. için Bir Maliyet Modeli Önerisi*, Celâl Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Manisa.
- Alagöz, A., Yılmaz, B. ve Ay, M. (2005) “Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Hedef Maliyetleme Yönteminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”, *V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu*, 25-27 Kasım, ss. 47-51.
- Alkan, A. T. (2005) “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s. 13, ss. 39-56.
- Alkan, H. (2001) “İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar”, *Süleyman Demirel Üniversitesi, Orman Fakültesi Dergisi*, s. 2, ss. 177-192.
- Altınbay, A. (2006a) *Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Yaşam Seyri Maliyetleme Sisteminin Tasarımı ve Bir Uygulama*, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: Kütahya.

- Altınbay, A. (2006b) “Etkin Bir Maliyet Sistemi Olarak Hedef Maliyet Sistemi ve TMMT Uygulaması”, *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, s. 16, ss. 141-150.
- Altınbay, A. (2006c) “Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, c. 8, s. 1, ss. 103-121.
- Altuğ, O. (1996) *Maliyet Muhasebesi*, Evrim Kitabevi: İstanbul.
- Antikainen, K., Roivainen, T., Hyvarinen, M., Toivonen, J.ve Karri, T. (2005) “Activity-Based Costing Process of a Day-Surgery Unit-from Cost Accounting to Comprehensive Management”, *Frontiers of E-Business Research*, no. 3, pp. 775-785.
- Arieh, D. B. ve Qian, L. (2003) “Activity-Based Cost Management for Design and Development Stage”, *International Journal of Production Economics*, no. 83, pp. 169-183.
- Arzova, S. B. (2002) *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi: İstanbul.
- Arzova, S. B. (2003) “The Transition from Information Management to Knowledge Management through Activity Based Approach”, *Öneri Dergisi*, c. 5, y. 9, s. 19, ss. 67-74.
- Atmaca, M. ve Terzi, S. (2007a) “Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Tam Zamanında Üretim Felsefesi ile Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, c. 22, s. 1, ss. 293-309.
- Atmaca, M. ve Terzi, S. (2007b) “Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Aralık, ss. 367-384.
- Aydemir, İ. (2005) “Maliyet Yönetimi Konusunda Yeni Yaklaşımlar ve Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Yansımaları”, *XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 27-30 Nisan, ss. 159-188.
- Ayvaz, A. ve Pehlivanlı, D. (2011) “The Use of Time Driven Activity Based Costing and Analytic Hierarchy Process Method in the Balanced Scorecard Implementation”, *International Journal of Business and Management*, vol. 6, no .3, March, pp. 146-158.

- Babad, Y. M. ve Balachandran, B. V. (1993) "Cost Driver Optimization in Activity-Based Costing", *The Accounting Review*, vol. 68, no. 3, July, pp. 563-575.
- Barrett, R. (2005) "Time-Driven Costing: The Bottom Line on the New ABC", [http://www.bpmmag.net/mag/timedriven\\_costing\\_bottom\\_line\\_0305/index1.html](http://www.bpmmag.net/mag/timedriven_costing_bottom_line_0305/index1.html).
- Bekçi, İ. ve Alkan, H. (2009) "Finansal Bilgi Sisteminin Hisse Senetlerine Yatırım Kararı Üzerine Etkisi: İMKB'de Bir Uygulama", *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi Dergisi*, c. 14, s. 3, ss. 1-20.
- Bekçi, İ. ve Özal, H. (2010) "Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine yönelik Bir Araştırma", *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, c. 2, s. 3, Kasım, ss. 78-97.
- Bekçioğlu, S. ve Köroğlu, Ç. (2008) "UMS-21, TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi", *Malî Çözüm Dergisi*, y. 18, s. 86, Mart-Nisan, ss. 29-40.
- Bengü, H. ve Arslan, S. (2009) "Hastane İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması", *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, c. 11, s. 2, ss. 55-78.
- Benligiray, Y. (1977) *Otel İşletmelerinde Kâr Plânlaması ve Maliyet Kontrolü*, Eskişehir İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisi Yayınları: Eskişehir.
- Bilginoğlu, F. (1994) "İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram: Maliyet Yönetimi", *Yönetim Dergisi*, y. 5, s. 19, Ekim, ss. 3-5.
- Boyar, E. ve Güngörmüş, A. H. (2006) "TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönetiminin, Safha Maliyetine Uygulanması", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 32, Ekim, ss. 170-176.
- Brimson, A. J. (1991) *Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach*, John Willey and Sons Inc: New York.
- Bruggeman, N., Everaert, P., S. R. Anderson ve Levant, Y. (2005) "Modeling Logistic Costs Using TDABC: A Case in a Distribution Company", *Working Paper*, Semtember, pp. 1-51.
- Bruns, W. J. (1999) *Accounting for Managers Text and Cases*, South-Western College Publishing: Boston.



- Bursal, N. ve Ercan, Y. (1999) *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*, Der Yayınları: İstanbul.
- Büyükmirza, K. (2003) *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Büyükşalvarcı, A. (2006) “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama”, *Selçuk Üniversitesi, Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*, y. 9, s. 10, Haziran, ss. 160-180.
- Cengiz, E. (2011) “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar-Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vak’a Çalışması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 50, Nisan, ss. 33-58.
- Chia, Y. M. (1995) “Decentralization, Management Accounting System (MAS), Information Characteristics and Their Interaction Effects on Managerial Performance: A Singapore Study”, *Journal of Business Finance and Accounting*, vol. 22, no. 6, September, pp. 811-830.
- Civan, M. ve Yıldız, F. (2004) “Esnek Üretim Sistemlerini Uygulayan İşletmelerde Maliyet Muhasebesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 22, Nisan, ss. 87-93.
- Civelek, M. (2000) *Maliyet Muhasebesi Sorunlar, Sorular, Cevaplar*, A Ajans Tesisleri: İstanbul.
- Cokins, G. (2001) *Activity-Based Cost Management*, John Wiley & Sons Inc: New York.
- Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1988) “Measure Cost Right: Make the Right Decision”, *Harvard Business Review*, September-October, pp. 96-103.
- Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1990) “Measure Cost Right: Make the Right Decision”, *The CPA Journal*, vol. 60, no. 2, February, pp. 38-45.
- Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1991) “Profit Priorities from Activity-Based Costing”, *Harvard Business Review*, May-June, pp. 130-135.
- Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1992) “Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage”, *Accounting Horizons*, vol. 6, no. 3, pp. 1-13.
- Cooper, R. ve Slagmulder, R. (1999) “Strategic Cost Management”, *Accounting and Tax Periodicals*, vol. 80, no. 8, February, pp. 20-21.

- Cooper, R. ve Slagmulder, R. (2003) "Strategic Cost Management: Expanding Scope and Boundaries", *Journal of Cost Management*, vol. 17, no. 1, Jan-Feb., pp. 5-23.
- Çabuk, Y. (2003) "Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme", *ZKÜ, Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, c. 5, s. 5, ss. 109-116.
- Çakıcı, C. (2001) "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 12, Ekim, ss. 103-112.
- Çam, M. (2006) "Stratejik Bir Yönetim Aracı Olarak Ekonomik Katma Değer (EVA) ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin (FTMY) Birlikte Kullanımı", *Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, c. 15, s. 2, ss. 95-118.
- Çetin, A. ve Atmaca, M. (2009) "Hedef ve Standart Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi", *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, c. 26, s. 1, ss. 313-329.
- Çetiner, E. (2004) *Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama*, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Çetiner, E. (2006) *Genel Muhasebe Teori ve Uygulama*, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Çetiner, E. (2008) *Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Çoşkun, A. (2002) "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", *Akademik Araştırmalar Dergisi*, s. 15, ss. 25-34.
- Dalcı, İ ve Tanış, N. (2010) "Activity-Based Variance Analysis: Another Approach to Overhead Costs Variance Analysis", *Review of Social, Economic and Business Studies*, vol. 9, no. 10, pp. 73-100.
- Dalcı, İ., Tanış, V. ve Koşan, L. (2010) "Customer Profitability Analysis with Time-Driven Activity-Based Costing: A Case Study in a Hotel", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, vol. 22, no. 5, pp. 609-637.
- Dalğar, H., Taş, S., Cevher, E. ve Akın, O. (2010) "Maliyet Yönetim Aracı Olarak Altı Sigma: Kurumsal Bir Yaklaşım", *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi Dergisi*, c. 15, s. 1, ss. 235-255.
- Demir, B. (2005) "Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Güvenliği", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 26, Nisan, ss. 147-156.

- Demir, İ. (2009) *Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Müşteri Kârlılık Analizi: Bir Eğitim Kurumunda Uygulama*, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Adana.
- Demir, V. (2007) *Lojistik Yönetim Sisteminde Maliyet Hesaplaması*, Nobel Kitabevi: Ankara.
- Dinç, E. ve Abdioğlu, H. (2009) “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, *Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, c.12, s. 21, Haziran, ss. 157-184.
- Dinç, E. ve Varıcı, İ. (2008) “Muhasebe Bilgi Sisteminin Kurumsallaşma Düzeyine Etkisi: Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, c. 10, s. 1, ss. 67-85.
- Dinçer, B. ve Dinçer, C. (2005) “Otel Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemleri ve Pazarlama Kararları”, *Review of Social, Economic & Business Studies*, c. 5, s. 6, ss. 353-365.
- Duman, H., Özpeynirci, R. ve Bezirci, M. “Bilgi Çağının Değiştirdiği 21. Yüzyılın Rekabet Anlayışına Bağlı Olarak Geleneksel Muhasebeden Stratejik Muhasebeye”, *Selçuk Üniversitesi, Karaman İktisadî ve İdarî Bilimler Dergisi*, c. 5, s. 2, Aralık, ss. 111-119.
- Dumanoğlu, S. (2005) “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 27, Temmuz, ss. 105-116.
- Eker, M. Ç. (2002) “Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtım ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı”, *Uludağ Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, c. 21, s. 1, ss. 237-256.
- Elitaş, C. (2004) “Sigorta İşletmeleri için Maliyetleme Önerisi: Faaliyete Dayalı Maliyetleme”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, y. 4, s. 13, Eylül, ss. 139-161.
- Emblemsvag, J. (2001) “Activity-Based Life-Cycle Costing”, *Managerial Auditing Journal*, vol. 16, no. 1-2, pp. 17-27.
- Eraslan, İ. H., Kuyucu, A. D. ve Bakan, İ. (2008) “Değer Zinciri (Value Chain) Yöntemi ile Türk Tekstil ve Hazır Giyim Sektörünün Değerlendirilmesi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, c. 10, s. 2, ss. 307-332.

- Erden, A. S. (2004) *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi: İstanbul.
- Eren, E. (1997) *İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*, Der Yayınları: İstanbul.
- Eren, E. (1998) *Yönetim ve Organizasyon*, Beta Basım Yayım Dağıtım: İstanbul.
- Erol, M. (2008) “Kısıtlar Teorisi (Yaklaşımı) ve Teorisinin Stratejik Maliyet Yönetiminde Kullanımı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 39, ss. 101-109.
- Ertuş, F. Ç. (1999) “İşletmelerde Maliyet Düşürme Yaklaşımı: Kaizen (Sürekli İyileştirmeye Yönelik) Maliyetleme Yöntemi”, *Atatürk Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, c. 13, s. 1, Haziran, ss. 87-99.
- Everaert, P., Bruggeman, W. ve Creus, G. D. (2008b) “Sanac Inc.: From ABC to Time-Driven ABC (TDABC)-An Instructional Case”, *Journal of Accounting Education*, no: 26, pp. 118-154.
- Everaert, P., Bruggeman, W., Sarens, G., Anderson, S. R. ve Levant, Y. (2008a) “Cost Modeling in Logistics Using Time-Driven ABC: Experiences from a Whole Saller”, *International Journal of Physical Distribution and Logistics Management*, vol. 38, no. 3, pp. 172-191.
- Fay, T. C., Rhoads, C. R. ve Rosenblatt, L. R. (1985) *Ağırlama Hizmet Endüstrileri (Otel-Motel) Yönetim Muhasebesi*, (Çev. Selim BEKÇİOĞLU), Gazi Kitabevi: Ankara.
- Gelinas, U. J. ve Dull, R. B. (2008) *Accounting Information Systems*, Thomson South-Western: Mason-USA.
- Gonzalez, J. I. ve Morini, S. (2006) “An Activity-Based Costing of Wine”, *Journal of Wine Research*, vol.17, no. 3, pp. 195-203.
- Gökçen, G. (2004) “Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 23, Temmuz, ss. 58-67.
- Gökdeniz, Ü. (2004) “Etkin Bir Maliyet Yönetiminde Prensipler ve Performans Ölçümlenmesinin Rolü”, *Malî Çözüm Dergisi*, s. 68, Temmuz-Ağustos-Eylül, s. 60-71.
- Gökdeniz, Ü. (2005) “İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 26, Nisan, ss. 86-94.

- Gunasekaran, A. ve Sarhadi, M. (1998) "Implementation of Activity-Based Costing in Manufacturing", *International Journal of Production Economics*, no. 56, pp. 231-242.
- Gümüş, Y. (2007) *Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: İzmir.
- Gündüz, H. G. (1997) *Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları-99: Ankara.
- Güneş, R. ve Aksu, İ. (2003) "Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesi", *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi Dergisi*, c. 8, s. 2, ss. 43-61.
- Hacırustemoğlu, R. ve Şakrak, M. (2002) *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, Türkmen Kitabevi: İstanbul.
- Hall, J. A. (2008) *Accounting Information Systems*, South-Western Learning: Mason.
- Hansen, R. D., Mowen, M. M. ve Guan, L. (2007) *Cost Management, Accounting and Control*, South-Western Learning: Mason.
- Hilton, R. W. (2005) *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*, 6. Edition, Mc Graw-Hill/Irwin: Boston.
- <http://www.acornys.com/time-driven-activity-based-costing.aspx>.
- [http://www.bilisim2013.org/index/article/bilgi\\_toplumu.htm](http://www.bilisim2013.org/index/article/bilgi_toplumu.htm).
- <http://www.invest.gov.tr>.
- <http://www.kultur.gov.tr>.
- <http://www.mugla.gov.tr>.
- <http://www.unwto.org>.
- Hyvönen, T. (2003) "Management Accounting and Information Systems: ERP versus BoB", *European Accounting Review*, vol. 12, no. 1, pp. 155-173.
- Ittner, C., Lacker, F. D. ve Rondall, T. (1997) "The Activity-Based Cost Hierarchy Production Policies and Firm Profitability", *Journal of Management Accounting Research*, no.9, pp.143-162.
- İşleyen, A. (2006) "Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Bir Örnekle Çalışma", *Selçuk Üniversitesi, Karaman, İ.İ.B.F. Dergisi*, y. 9, s. 11, Aralık, ss. 17-23.

- Jackson, S., Sawyers, R. ve Jenkins, G. (2007) *Managerial Accounting: A Focus on Ethical Decision Making*, Thomson/South-Western: Mason.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2003) "Time-Driven Activity Based Costing", *Working Papers Series*, November, pp. 1-18.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2004) "Time-Driven Activity-Based Costing", *Harvard Business Review*, November, pp. 131-138.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2007) *Time-Driven Activity Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profit*, Harvard Business School Press: Boston.
- Kaplan, R. S. ve Atkinson, A. A. (1998) *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall Inc: New York.
- Karacan, S. ve Aslanoğlu, S. (2005) "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Malî Tablolar Üzerindeki Etkileri", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, s. 16, Eylül, ss. 17-38.
- Karakaya, M. (2004) *Maliyet Muhasebesi*, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Karasar, N. (2006) *Bilimsel Araştırma Yöntemi*, Nobel Yayın Dağıtım: Ankara.
- Karcıoğlu, R. (2000) *Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Aktif Yayınevi: Erzurum.
- Karcıoğlu, R. ve Binboğa, G. (2010) "Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Yönetimin İşletme Stratejisinin Belirlenmesindeki Rolü", *Atatürk Üniversitesi, İktisadî ve İdarî Bilimler Dergisi*, c. 24, s. 1, ss. 1-13.
- Kartal, A., Sevim, A. ve Gündüz, H. E. (2004) *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları: Eskişehir.
- Kaygusuz, S. Y. (2000) *Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama*, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: Bursa.
- Kaygusuz, S. Y. (2006) "Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Genel Üretim Giderleri Fark Analizi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 30, ss. 152-162.
- Kaygusuz, S. Y. (2007) "Faaliyet Tabanlı Maliyet-Hacim-Kâr Analizi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 33, Ocak, ss. 139-150.

- Kızılyalçın, A. D. (2011) *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Zeytin Sektörü Uygulaması*, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: Aydın.
- Koçsoy, M. ve Ağ, Y. (2009) "Production Costs and Cost Management Practices of Turkish Manufacturing Companies (ICI 500): A Descriptive Study", *International Journal of Business and Management*, c. 1, s. 2, ss. 1-16.
- Koşan, L. (2007a) "Maliyet Hesaplanmasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi", *Malî Çözüm Dergisi*, s. 84, ss. 155-168.
- Koşan, L. (2007b) *Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama*, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: Adana.
- Köse, T. (2004) *Stratejik Maliyet Yönetimi ve Faaliyete Dayalı Yönetim İlişkisi-Bir Uygulama*, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: Eskişehir.
- Kutay, N. ve Akkaya, C. (2000) "Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", *D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*, c. 15, s. 2, ss. 1-15.
- Kuyucak, F. ve Şengür, Y. (2009) "Değer Zinciri Analizi: Havayolu İşletmeleri İçin Genel Bir Çerçeve", *KMU, İ.İ.B.F. Dergisi*, y. 11, s. 16, Haziran, ss. 132-147.
- Max, M. (2005) "Sox + ABC = VALUE!" *The Performance Group White Paper*, pp. 1-8.
- Minars, D. (2003), *Accounting*, Barron's Educational Series, Inc: New York.
- Moliner, J. P., Cortes, E. C. ve Azorin, F. M. (2010) "Strategy and Performance in the Spanish Hotel Industry", *Cornell Hospitality Quarterly*, vol. 51, no. 4, pp. 513-528.
- Murthy, U. S. ve Wiggins, E. C. (1999) "A Perspective on Accounting Information Systems Research", *Journal of Information Systems*, vol. 13, no. 1, pp. 3-6.
- Narong, D. K. (2009) "Activity-Based Costing and Management Solution to Traditional Short Comings of Cost Accounting", *Cost Engineering*, vol. 51, no. 8, August, pp. 11-22.

- Newman, J. E. ve Robinson, P. (1998) “The Cost of Library Services: Activity Based Costing in an Australian Academic Library”, *The Journal of Academic Librarianship*, Semtember, pp. 373-379.
- Nicolaou, A. I. (2000) “A Contingency Model of Perceived Effectiveness in Accounting Information Systems: Organizational Coordination and Control Effects”, *International Journal of Accounting Information Systems*, no. 1, pp. 91-105.
- Nikolai, L. A., Bazley, D. J. ve Jones, J. P. (2010) *Intermediate Accounting*, South-Western Cengage Learning: Mason-USA.
- Otlu, F. ve Demir, Ö. (2005) “ Stratejik Karar Verme Açısından Maliyet Sistemleri”, *Firat Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, c. 15, s. 1, ss. 155-170.
- Otlu, F. ve Karaca, S. (2005) “Maliyet Yönetimi ve Yaşam Seyri Maliyet Analizi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi Dergisi*, c. 10, s. 2, ss. 245-270.
- Öker, F. (2003) *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Öndeş, T., Ardiç, M., Öztürk, A. ve Kayacan, B. (2010) “Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği”, *III. Ulusal Karadeniz Ormancılık Kongresi*, c. 1, 20-22 Mayıs, ss. 247-258.
- Özcan, M., Yücel, R. ve Çetin, A. T. (2003) “Mamul ve Hizmet Maliyetlerinin Saptanmasında Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Kullanımı”, *Mevzuat Dergisi*, y. 6, s. 67, ss. 1-9.
- Özdoğan, B. (2010) *Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Sistemleri ve Uygulaması*, Celâl Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Manisa.
- Pamuk, G., Erkut, H., Ülegin, F., Ülegin, B., Akgüç, Ö., Alpay, Y. ve Koşma, H. (1997) *Stratejik Yönetim ve Senaryo Tekniği*, İrfan Yayıncılık: İstanbul.
- Pavlatos, O. ve Paggios, L. (2007) “Cost Accounting in Greek Hotel Enterprises: An Empirical Approach”, *Tourismos: An International Multidisciplinary Journal of Tourism*, vol. 16, no. 2, Autumn, pp. 39-59.
- Pekdemir, R. (1998) *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri*, TURMOB Yayınları: İstanbul.



- Polat, L. (2008) *Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Sanayi İşletmesi Uygulaması*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: İstanbul.
- Polat, L. (2011) “Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Bir Sanayi İşletmesinde Uygulanması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 49, Ocak, ss. 126-137.
- Porter, M. E. (1998) *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance with a New Introduction*, The Free Press: New York.
- Rena, B. E. (2010) “Maliyet Yönetimi Tekniklerinin ve Uygulamalarının Tedarik Zinciri Açısından Değerlendirilmesi”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, y. 9, s. 17, Bahar, ss. 83-104.
- Roztockı, N., Porter, J. D., Thomas, R. M. ve Needy, K. L. (2004) “A Procedure for Smooth Implementation of Activity-Based Costing in Small Companies”, *Engineering Management Journal*, vol. 16, no. 4, December, pp. 19-27.
- Saban, M. ve İrak, G. G. (2009) “Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, c. 5, s. 10, ss. 97-108.
- Saygın, T. (2008) *Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Kaizen Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Uygulanabilirliği ve Bir Uygulama*, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Çanakkale.
- Sayılr, A. ve Dirlik, S. (2009) *Yönetim Bilişim Sistemlerinin Örgüt Yapısına ve Karar Vermeye Etkisi*, Detay Yayıncılık: Ankara.
- Seuring, S., Goldbach, M. ve Kajüter, P. (2002) *Cost Management in Supply Chains*, Pysica-Verlag: Heidelberg.
- Sevilengül, O. (1998) *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Shank, J. K. ve Govindarajan, V. (1993) *Strategic Cost Management the New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press: New York.
- Simons, R. (1999) *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice-Hall Inc: New Jersey.

- Smith, K. L. (2008) "Strategic Management Accounting: How Far Have We Come in 25 Years", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 21, no. 2, pp. 204-228.
- Stouthuysen, K., Swiggers, M., Reheul, A. M. ve Roodhooft, F. (2010) "Time-Driven Activity-Based Costing for a Library Acquisition Process: A Case Study in a Belgian University", *Library Collections, Acquisition and Technical Services*, no. 34, pp. 83-91.
- Sürmeli, F. (2007) *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi Yayınları: Eskişehir.
- Şakrak, M. (1997) *Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Yasa Yayınları: İstanbul.
- Şakrak, M. (2002) "Değer Katmayan Faaliyetler ve Maliyet Yönetimindeki Önemi", *Mali Çözüm Dergisi*, s. 61, Ekim-Kasım-Aralık, ss. 1-8.
- Şen, L. M. (2008) *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Otel İşletmelerinde Uygulanması*, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Sakarya.
- Şener, R. (1993) *Maliyet Yöntemleri Muhasebesi*, Gazi Yayınları: Ankara.
- Şener, R. (2004) *Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Şener, R. (2008) *Maliyet Yöntemleri Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Sezgin, A. (1991) *İşletmeciler için Yöneylem Araştırması*, Türk Pazarlama Araştırma ve Eğitim Enstitüsü Yayını: Ankara.
- Taşçı, H. (2004) *Aktiviteye Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Uygulama Örneği*, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Yayınlanmamış Uzmanlık Yeterlilik Tezi: Ankara.
- Tekiner, Y. ve Albayrak, M. (2005) "Maliyetlerin Saptanmasında Yeni Yaklaşımlar", *Mali Çözüm Dergisi*, s.73, Ekim-Kasım-Aralık, ss.220-226.
- Terzi, S. (2009) *Endüstri İşletmelerinde Transfer Fiyatlama Sistemi ve Performans Ölçümünün Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Değerlendirilmesi ve Bir*

*Uygulama Örneği*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: İstanbul.

- Thyssen, J., Israelsen, P. ve Jorgensen, B. (2006) “Activity-Based Costing as a Method for Assessing the Economics of Modularization-A Case Study and Beyond”, *International Journal of Production Economics*, no. 103, pp. 252-270.
- Titiz, İ. ve Çetin, C. (2000) “Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadî ve idarî Bilimler Fakültesi Dergisi*, c. 5, s. 2, ss. 121-138.
- Topçu, N. (2005) “Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemine Göre Kalite Maliyetlerinin Ölçülmesi-Tekstil Sektöründe Bir Uygulama”, *Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, c. 6, s. 2, ss. 343-355.
- Tseng, L. J. ve Chien, W. L. (2007) “ABC Joint Product Decision with Multiple Resource Constraints”, *Journal of American of Business*, vol. 11, no. 1, March, pp. 237-243.
- Türk, Z. (1999) “Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme”, *D.E.Ü., İ.İ.B.F. Dergisi*, c. 14, s. 1, ss. 199-214.
- Türk, Z. (2004) “Stratejik Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı: Değer Zinciri Maliyet Analizi”, *Ankara Üniversitesi, SBF Dergisi*, c. 59, s. 3, ss. 231-253.
- Türksoy, A. (1998) *Otel Yönetim Muhasebesi*, Turhan Kitabevi: Ankara.
- Ulu, A. (1993) *Muhasebe Temel İlkeler ve Kayıt Düzeni*, Taşkın Ofset: Aydın.
- Unutkan, Ö. (2010) “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, *Malî Çözüm Dergisi*, s. 97, ss. 87-106.
- Uragun, M. (1993) *Maliyet Muhasebesi ve Malî Tablolar*, Yetkin Basımevi: Ankara.
- Uyar, S. (2008) “Denizli’de Faaliyet Gösteren Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 38, ss. 132-146.
- Ülgen, H. ve Mirze, S. K. (2003) *İşletmelerde Stratejik Yönetim*, Literatür Yayıncılık: İstanbul.
- Ülker, Y. (2005) “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Ön Maliyetleme Simulasyonu ve Bir Uygulama”, *Malî Çözüm Dergisi*, y. 15, s. 70, Ocak-Şubat-Mart, ss. 220-236.

- Ülker, Y. ve İskender, H. (2005) “Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve JOHN DEERE Örneği”, *Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, c. 8, s. 13, ss. 189-217.
- Wegmann, G. (2009) “The Activity-Based Costing Method: Development and Application”, *The IVP Journal of Accounting Research*, vol. 8, no. 1, pp. 7-22.
- Yalçın, S. (2006) “Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri”, *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, s. 15, Ağustos, ss. 15-34.
- Yalçın, S. (2009) “Ürün Tasarım ve Ürün Hayat Seyrinde Maliyetlerin Stratejik Yönetimi”, *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, s. 23, Ağustos, ss. 289-301.
- Yıldırım, O. (2007) *Serbest Muhasebecilik Malî Müşavirlik SMMM Staja Başlama*, Yargı Yayınevi: Ankara.
- Yılmaz, R. ve Baral, G. (2007) *Kurumsal Performans Yönetimi'nde Sürece-Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*, 8. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi, Haziran: Celalabat-Kırğısıztan.
- Yılmaz, R. ve Baral, G. (2009) “İşletme Kârlılığını Artırmada Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, *I. Uluslararası 5. Ulusal Meslek Yüksekokulları Sempozyumu*, 27-29 Mayıs, ss. 1-10.
- Yükçü, S. (2000) “Maliyet Düşürmede Sistemik Yaklaşımlar”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, s. 2, Ekim, ss. 23-42.
- Yüzbaşıoğlu, N. (2004) “İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Plânlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları”, *Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s. 12, ss. 387-410.

## ÖZGEÇMİŞ

### Kişisel Bilgiler

Adı ve Soyadı : Çağrı KÖROĞLU  
Doğum Yeri ve Tarihi : MUĞLA / 20.10.1982

### Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Muğla Üniversitesi, İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi  
İşletme Bölümü, 2000-2004.  
Yüksek Lisans Öğrenimi : Muğla Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme  
Anabilim Dalı, 2004-2007.  
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce.

### İş Deneyimi

Çalıştığı Kurumlar : Muğla Üniversitesi, İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi,  
Araştırma Görevlisi, 2005-2007.  
: Muğla Üniversitesi, Datça Kazım Yılmaz Meslek Yüksek  
Okulu, Öğretim Görevlisi, 2007-.....

### İletişim

e-posta Adresi : [cagrikoroglu@hotmail.com](mailto:cagrikoroglu@hotmail.com)

Tarih : .....