

GELENEKSEL MALİYETLEME İLE FAALİYETE DAYALI MALİYETLEMENİN BİRLİKTE KULLANIMI: MELEZ FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME ÖNERİSİ

Doç. Dr. Azzem ÖZKAN*

ÖZET

Bu çalışmada, geleneksel üç aşamalı maliyet dağıtımı ile iki aşamalı faaliyete dayalı maliyetleme yöntemleri ana hatlarıyla ele alınmıştır. Daha sonra faaliyete dayalı maliyetleme uygulamasında yer alan tesis seviyesi faaliyet maliyetlerinin mamullere yüklenmesi sorunu incelenmiştir. Bu çerçevede melez faaliyete dayalı maliyetleme önerisi sunulmuş ve örnek uygulama geliştirilmiştir. Söz konusu öneriye göre üretimle ilgili faaliyetler ve bunların maliyetleri izlenmeli ve mamullere dağıtılmalıdır. Fakat tesis seviyesi faaliyetlere ait maliyetler geleneksel yöntemle mamullere yüklenmelidir. Bu uygulamayla faaliyete dayalı maliyetlemenin ana fikrine sadık kalınmış ve melez bir faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: FDM, Tesis Seviyesi Maliyetler, Melez FDM

THE USE OF TRADITIONAL COSTING and ACTIVITY BASED COSTING TOGETHER: A PROPOSAL OF HYBRID ACTIVITY BASED COSTING

ABSTRACT

In this study, firstly, traditional three stage cost allocation and two stage activity based costing methods are discussed substantially. Secondly, assignment problem of facility-sustaining costs that takes place in activity based costing are examined. In this context, hybrid activity based costing approach has been proposed and a case study has been developed. According to the proposal, activities regarding production and its costs must be traced and allocated to the products. However, facility-sustaining costs must be assigned to the products in accordance with traditional method. The method proposed in this paper is a kind of hybrid activity based costing that is faithful to the main idea of the activity based costing.

Key Words: ABC, Tesis Seviyesi Maliyetler, Hybrid ABC

* Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

I. GİRİŞ

Etkin ve verimli bir işletme yönetiminin en önemli unsurlarından birisi mamul ve hizmetlerin maliyetinin doğru hesaplanmasıdır. Üretim teknolojisinde ve otomasyonda meydana gelen gelişmelerin sonucu olarak toplam maliyet içerisinde genel üretim maliyetlerinin payı artarken, direkt işçilik maliyetlerinin payı azalmıştır. Genel üretim maliyetlerinin toplam maliyet içerisinde önemli seviyeye ulaşması, geleneksel üç aşamalı maliyet dağıtımının eleştirilmesine neden olmuş, bunun yerine iki aşamalı maliyet dağıtımı sağlayan Faaliyete Dayalı Maliyetleme (FDM) yöntemi geliştirilmiştir. FDM; işletme faaliyetlerinin kaynakları, mamullerin ise faaliyetleri tükettiği önermesine dayandırılmış, maliyet ve yönetim muhasebesi alanında çalışma yapan akademisyen ve uygulayıcılar tarafından da geniş kabul görmüştür. FDM'nin geniş kabul görmesiyle birlikte yıllardır kullanılan geleneksel üç aşamalı maliyet dağıtımı da eleştirilere maruz kalmıştır.

Bir takım uygulama güçlükleri olmakla beraber FDM, mamul maliyetlemede oldukça mantıklı ve doğru maliyet hesaplamaya imkan vermektedir. Ancak söz konusu yöntemin bazı eksik tarafları da bulunmaktadır. Bu eksikliklerden biri de tesis seviyesi faaliyet maliyetleri sorunudur. Çünkü işletme içinde ortak olarak yürütülen bazı faaliyetlere ait maliyetler (kira maliyeti, tesislere ait amortisman maliyeti, bakım-onarım maliyetleri, temizlik ve düzenleme maliyetleri, güvenlik maliyetleri, elektrik, su maliyetleri...) mamul ve hizmetlerle doğrudan ilişki kurulamadığından önce üretimle ilgili faaliyetlere (mamul, birim, parti seviyesi faaliyetler) dağıtılmakta, daha sonra bu faaliyetlerden mamullere yüklenmektedir. Ancak bu uygulama faaliyete dayalı maliyetlemenin temel misyonu olan doğru maliyet hesaplama fikrine uymamaktadır. Bu bakımdan çalışmanın amacı, faaliyete dayalı maliyetlemeyi ana hatlarıyla ele alarak, tesis sevi-

yesi faaliyet maliyetleri sorununu incelemek ve faaliyete dayalı maliyetlemenin ana fikrinden sapmayarak melez bir faaliyete dayalı maliyetleme modeli sunmaktır.

II. GELENEKSEL MALİYETLEME

Üretim işletmelerinde imalatı yapılan mamullerin genelde üç maliyet unsuru vardır. Bunlar doğrudan ilk madde malzeme maliyeti, doğrudan işçilik maliyeti ve genel üretim maliyetidir. Bunlardan ilk ikisi birincil maliyet veya ilk maliyet olarak adlandırılır ve herhangi bir dağıtıma tabi tutulmadan mamullere doğrudan yüklenir. İlk maliyetler değişken niteliktedirler. Üçüncü üretim maliyet unsuru olan genel üretim maliyetleri ise mamullere doğrudan yüklenemez. Çünkü bu maliyet grubu içinde çok farklı maliyet türü bulunur. Bunlar dolaylı malzeme, dolaylı işçilik ve diğer üretim maliyetleridir. Dolaylı malzeme, yardımcı ve işletme malzemesi olarak ikiye ayrılır. Yardımcı malzeme üretilen mamulün bünyesine giren, ancak mamulün ana yapısını oluşturmayan, mamuller itibariyle ne kadar kullanıldığı ölçülemeyen veya ölçülmesi ekonomik olmayan malzemelerdir. İşletme malzemesi ise mamul bünyesine girmeyen, ancak üretim sırasında kullanılan malzemelerdir. Diğer genel üretim maliyeti kalemleri ise amortismanlar, enerji, sigorta, emlak vergisi, tamir, bakım, mühendislik, işçi taşıma, kira, depolama gibi maliyetlerdir.

Bünyesinde çok farklı türden maliyetler bulunan genel üretim maliyetlerinin bir kısmı sabit, bir kısmı değişken, bir kısmı ise yarı değişken veya yarı sabit niteliktedir. Bu maliyetlerin bir kısmı mamullerin üretildiği esas üretim maliyet yerlerinde, bir kısmı hizmet bölümlerinde ortaya çıkarken; bir kısmı da işletmenin yapısına uygun olarak örgütlenmiş herhangi bir maliyet veya gider yerinde doğmaz.

Toplam maliyet içerisinde önemli bir yere sahip

olan ve mamule doğrudan yüklenemeyen bu genel üretim maliyetlerinin mamulle ilişkisi ancak maliyet yerleri aracılığıyla kurulabilir. Bu amaçla nereye ait olduğu belli olan maliyetler ilgili bölümlerde toplanır, yeri belli olmayan ortak maliyetler ise mevcut maliyet yerlerine dağıtılır. Bu dağıtım işlemine birinci dağıtım denir. Tüm genel üretim maliyetleri maliyet merkezlerinde toplandıktan sonra hizmet bölümlerinde oluşan genel üretim maliyetleri gider dağıtım yöntemlerinden biri kullanılarak esas üretimin yapıldığı bölümlere dağıtılır. Bu dağıtımla hizmet bölümlerinde herhangi bir maliyet kalmaz, tamamı sıfırlanmış olur ve genel üretim maliyetlerinin tamamı esas üretim bölümlerinde toplanmış olur. Bu dağıtım işlemine de ikinci dağıtım denir. İkinci dağıtımdan sonra esas üretim yerlerinde toplanan genel üretim maliyetleri mamüllere dağıtılır. Bu dağıtıma ise üçüncü dağıtım denir.

Genel üretim maliyetlerinin üçüncü dağıtımında üretim bölümünde toplanan maliyetler üretim miktarı, direkt işçilik saati, makine saat, direkt işçilik maliyeti, direkt ilk madde malzeme maliyeti gibi dağıtım ölçüleri kullanılarak mamüllere yüklenir. Üçüncü dağıtıma ilişkin basit bir örnek şöyle verilebilir:

Örnek: İşletmenin montaj atölyesinde ikinci dağıtım sonucunda 42.000 TL maliyet toplanmıştır. Bu bölümde 400 birim A ve 600 birim B mamülü üretilmiştir. Dağıtım ölçüsü olarak direkt işçilik saati (dis) kullanılacaktır. A mamülü için birim başına fiili çalışma süresi 1,5 dis, B mamülü için 2,5 dis'dir. Buna göre maliyet dağıtımı şöyle olacaktır:

$$\text{A mamülü için çalışılan toplam süre} = 400 \text{ br} \times 1,5 \text{ dis} = 600 \text{ dis}$$

$$\text{B mamülü için çalışılan toplam süre} = 600 \text{ br} \times 2,5 \text{ dis} = 1500 \text{ dis}$$

$$\text{Toplam çalışılan süre} \quad \quad \quad 2.100 \text{ dis}$$

$$\text{Yükleme Oranı} = 42.000 \text{ TL} \div 2.100 \text{ dis} = 20 \text{ TL/dis}$$

A mamülüne yüklenen genel üretim maliyeti

$$= 20 \text{ TL/dis} \times 600 \text{ dis} = 12.000 \text{ TL}$$

B mamülüne yüklenen genel üretim maliyeti

$$= 20 \text{ TL/dis} \times 1500 \text{ dis} = 30.000 \text{ TL}$$

Yapılan üçüncü dağıtımdan da anlaşılacağı üzere mamüllere maliyet dağıtımı yapılırken tek bir yükleme oranı kullanılmış ve üretim hacmi ile ilişkilendirilmiştir. Burada dağıtım anahtarı olarak hangi ölçü seçilirse seçilsin (direkt işçilik saati, makine saati, üretim miktarı) sonuçta hacime dayalı bir dağıtım söz konusu olmaktadır. Halbuki genel üretim maliyetleri içerisinde üretim hacmi ile ilişkisi olmayan veya kısmen üretim hacmi ile ilişkisi olan pek çok maliyet türü vardır. Mesela fabrika binası amortismanının üretim hacmiyle bir bağı yoktur. Benzer şekilde fabrikaya ait emlak vergisinin ve sigortalama maliyetlerinin de üretilen mamul hacmi ile bir bağı bulunmamaktadır. Fakat bunlar fabrikaya ait maliyetlerdir ve üretim maliyeti unsurudur. O halde üretimle doğrudan bağı olmayan hatta üretim olsa da olmasa da mevcut olan sabit maliyetlerin bile tam maliyet yönteminde üretilen mamul maliyetine katılması gerekmektedir. Dolayısıyla geleneksel maliyetlemede genel üretim maliyetleri sadece çıktı hacimleri ile değişme göstermesi durumunda mamüllere kısmen doğru maliyet yüklenebileceği söylenebilir. Genel üretim maliyeti çıktı hacmi ile değişme gösterse bile, üretimde kullanılan bir dolaylı malzeme maliyeti, direkt işçilik saati ölçüsüne göre veya enerji maliyeti, direkt ilk madde maliyeti ölçüsüne göre mamüle dağıtılmaktadır. Halbuki bir imalat atölyesinde üretilen iki farklı mamülden birisi hacim olarak az üretilmiş ve diğerinden çok daha fazla yardımcı malzeme veya çok daha fazla enerji tüketmiş olabilir. Geleneksel maliyetlemede amortisman, enerji, yardımcı malzeme, yardımcı işçilik, kira, emlak vergisi, sigorta primi, dağıtımdan gelen diğer maliyetler bir bütün olarak direkt işçilik saatine göre veya makine saati ölçüsüne göre mamüllere yüklenmekte-

dir. Ancak bu uygulama mamullere hak ettikleri genel üretim maliyetinin yüklenmesine engel olmaktadır. Bu amaçla işletme faaliyetlerinin kaynakları kullanıp tükettiği; mamul ve hizmetlerin ise bu faaliyetleri kullanıp tükettiği önermesine dayanan ve geleneksel maliyetleme yöntemine göre üstünlüğü kabul edilen Faaliyete Dayalı Maliyetleme (FDM) yöntemi geliştirilmiştir.

III. FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME

Bilgisayar teknolojisinde ve otomasyonda ortaya çıkan ilerlemeler ve bunların üretimde kullanılması; teknolojiye bağlı amortisman, enerji, mühendislik ve uzman işçilik gibi maliyetlerin önemini ve ağırlığını artırmıştır. Bunun sonucu olarak üretim maliyetleri içinde genel üretim maliyetlerinin payı artarken, otomasyon etkisiyle direkt işçilik maliyetlerinin payı azalmıştır. Hatta birçok sanayi dalında gittikçe daha çok işletmenin direkt işçilik kalemini iptal ettiği, bu maliyeti dolaylı işçilik olarak genel üretim maliyetine dahil ettiği görülmektedir (Civelek ve Özkan; 2008: 623-624).

Genel üretim maliyetlerinin zamanla üretim maliyetleri içerisinde payının ve öneminin artması, bu maliyetlerin üretilen mamullere paylaştırılmasında daha fazla özen gösterilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu ihtiyaç, faaliyete dayalı maliyetleme yönteminin doğmasına neden olmuştur.

Faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi; daha doğru mamul maliyeti bilgisi vermek üzere tasarlanmış, ayrıca işletme yönetimi için stratejik bilgiler de sağlayan ve yönetimin doğru kararlar almasına yardımcı olan stratejik bir maliyet/yönetim muhasebesi aracına dönüşmüştür (Doğan, 1996: 210). Bu kapsamda faaliyete dayalı maliyetlemenin faydaları şöyle sıralanabilir (Öker, 2003: 64-65; Özcan vd., 2003):

- Mamullerin ve hizmetlerin maliyetlerinin daha doğru hesaplanmasını sağlar.
- Yöneticilerin maliyet kontrolüne yardımcı olur.
- Faaliyetlerin yönetilmesini ve süreçlerin iyileştirilmesini sağlar.
- Faaliyetlerin verimliliğinin artırılmasına yardımcı olur.
- Yapılan analizler sonucunda değer katmayan faaliyetlerin tespit edilerek, bunların elimine edilmesine ve maliyet azaltımına katkı sağlar.
- Doğru ve zamanlı maliyet bilgisi sunulmasına yardımcı olur.

Faaliyete dayalı maliyetleme esas itibarıyla işletme faaliyetleri üzerine odaklanır. Bu faaliyetler, alanında uzmanlaşmış kişilerin oluşturduğu gruplar tarafından yapılan işler ve görevlerdir (Romano, 1988: 73). Söz konusu işletme faaliyetlerine malzemenin satın alınması, muayene edilmesi, depolanması, üretime sevk edilmesi, makinelerin ayarlanması, hammaddenin makinalama işlemine tabi tutulması gibi pek çok faaliyet örnek verilebilir. Tabiatıyla bu faaliyetlerin yapılması işletme kaynaklarının tüketilmesine neden olur. İşletme kaynaklarının tüketilmesi ise, maliyetlerin ortaya çıkması demektir. Bunun anlamı, maliyetlerin asıl sebebinin faaliyetler olmasıdır. Üretilen mamuller ise, yapılan faaliyetlerin bir sonucu olarak ortaya çıkar. Dolayısıyla FDM yaklaşımına göre, maliyetlerin asıl sebebi mamulün kendisi değil, bu mamulü üretmek için yapılan faaliyetlerdir. Bu yüzden FDM yaklaşımında faaliyetler üzerine odaklanılır ve öncelikle faaliyetlerin maliyetini belirlemek üzere maliyet havuzları oluşturulur. Daha sonra faaliyet maliyetleri maliyet taşıyıcılarına dağıtılır. Bu dağıtım aşamasında çok sayıda dağıtım ölçüsünden yararlanılır. Dolayısıyla FDM, tek bir dağıtım ölçüsünü dikkate alan geleneksel sisteme

göre -karar almaya yönelik olarak- daha sağlıklı bilgi sunar (Karcioğlu, 2001: 13;). Ancak toplam mamül maliyeti içinde direkt maliyetlerin önemli büyüklükte olduğu işletmelerde geleneksel maliyetlemenin de doğru sonuçlar verebileceği unutulmamalıdır. Zira mamül maliyetlemedeki asıl amaç, maliyetler ile mamuller arasında direkt dağıtım ilişkisinin kurulmasıdır. Bu bakımdan her işletmenin doğru maliyetlere ulaşmak için mutlaka FDM uygulamasına geçmesi gerekir gibi bir yanılgıya varılmamalıdır.

Faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi, “**faaliyetler kaynakları tüketir, mamuller faaliyetleri tüketir**” (Doğan, 1996: 212) önermelerine dayanır ve bu nedenle de mamülü maliyetleme açısından faaliyetleri hiyerarşik bir sınıflamaya tabi tutar. Buna göre faaliyetler dört gruba ayrılır (Cooper, 1990: 6):

- Birim seviyesi faaliyetler
- Parti seviyesi faaliyetler
- Mamul seviyesi faaliyetler
- Tesis seviyesi faaliyetler

Birim Seviyesi Faaliyetler: Bir birim mamülün üretilmesi için yapılan faaliyetlerdir. Bu faaliyetler, her birim için yapılır ve üretilen miktara bağlı olarak değişirler. Dolayısıyla, bu faaliyetlerin maliyetleri de üretim miktarı ile doğru orantılıdır. Mesela, mamul yüzeyinin makine ile işlenmesi, metal parçasına delik açılması gibi faaliyetler buna örnek verilebilir. Bu faaliyetlerin her üretilen birim için yapılması gerekir (Çakır Eker, 2002: 241)

Parti Seviyesi Faaliyetler: Her mamul partisinin üretilmesi sırasında yapılan faaliyetlerdir. Yani farklı türde mamuller grup halinde üretilirken veya farklı zamanda aynı mamul grupları üretime sevk edilirken yapılan faaliyetlerdir. Mesela, satın alma siparişi, satın alma kontrolü ve depolaması veya üretim süreci içerisinde bir

sonraki aşama için partinin harekete geçirilmesi, makinenin hazırlanması, temizlenmesi, malzeme taşınması, kalite kontrolü, gibi faaliyetler parti seviyesinde ortaya çıkan faaliyetlerdir. Parti seviyesindeki maliyetler, üretilen mamul miktarından bağımsız olup, parti içindeki mamul sayısı yapılan faaliyeti ve bu faaliyetin maliyetini etkilememektedir. Ancak, partilerdeki mamul sayısı değiştikçe parti seviyesi faaliyet maliyetinden üretilen birimlere düşecek maliyet de değişecektir (Çakır Eker, 2002: 242). Mesela, bir üretim işletmesinde “makine hazırlama maliyet havuzu” olarak oluşturulan ve test etme, kalibrasyon ve işçilik işlemlerini kapsayan faaliyetlere ilişkin toplam maliyetin 5.000 TL olduğunu ve bu faaliyetlerin de 500 birimlik Y mamülü ile 250 birimlik Z mamülü üretimi (iki parti) için yapıldığını kabul edelim. Bu durumda her bir partiye (5.000 TL ÷ 2 parti =) 2.500 TL maliyet düşecektir. Ancak Y mamülüne düşecek birim maliyet (2.500 TL ÷ 500 birim =) 5 TL iken, Z partisine ait mamüle düşecek birim maliyet (2.500 TL ÷ 100 birim =) 25 TL olacaktır (Öker, 2003: 42).

Mamul Seviyesi Faaliyetler: Üretilen mamule özel olarak yapılan faaliyetlerdir. Örneğin; belirli mamul türleri için özel kontrollerin yapılması, mamullerin üretimini kolaylaştırmaya dönük çalışmaların yapılması gibi. Bu faaliyetler, üretim miktarından ve parti sayısından bağımsızdırlar (Lere and Saraph, 1995: 29), mamul çeşidinin sayısına bağlı olarak değişirler.

Tesis Seviyesi Faaliyetler: İşletme için ortak olarak gerçekleştirilen, üretim faaliyetini destekleyen ve üretim miktarından, parti sayısından, mamul çeşidinden bağımsız olarak gerçekleşen faaliyetlerdir. Bu faaliyetler daha çok ortak giderler ve yönetsel faaliyetlerle ilgili giderleri kapsamaktadır. Fabrika kira gideri, tesisin amortismanı, bakım gideri, vergi ve sigorta giderleri, temizlik gideri, bahçe düzenleme giderleri, güvenlik giderleri, elektrik ve su giderleri,

yönetici ücretleri bu gruba dahil edilebilir (Çakır Eker, 2002: 242). Bu faaliyetler ile mamuller arasında direkt bağlantı kurulamamaktadır. Bu yüzden tesis seviyesi faaliyet maliyetleri mamulle ilişki kurulabilen diğer faaliyetlere dağıtılmakta ve o faaliyetlerin maliyetlerine ilave edilerek mamullere yüklenmektedir (Özkan ve Aksoylu, 2002: 57-58).

İki Aşamalı Dağıtım Süreci

Faaliyete dayalı maliyetleme yönteminde mamullere maliyet yüklemesi iki aşamada gerçekleştirilmektedir. Bu aşamalar FDM'nin, dayandığı temel felsefe olan "faaliyetler kaynakları tüketir, mamuller faaliyeti tüketir" felsefesine dayanmaktadır. İlk aşamada faaliyetlerin kaynakları tükettiği kabulünden hareketle çeşitli genel üretim maliyeti kalemleri faaliyetlere yüklenmekte, ikinci aşamada ise mamullerin faaliyetleri tükettiği kabulünden hareketle faaliyetlerin maliyetleri mamullere yüklenmektedir (Cooper, 1987: 43-51; Çakır Eker, 2002: 243). Söz konusu aşamalar şöyle yürütülmektedir:

Aşama-1: Bu aşamada öncelikle işletme içerisinde yapılan faaliyetler tanımlanır, benzer faaliyetler bir araya getirilir, değer katmayan faaliyetler ise elimine edilir (Chen, 1996: 20). Bu aşamanın uygulanmasında işletmenin organizasyon şeması, iş akış şeması veya yerleşim planından yararlanılabilir (Çakır Eker, 2002: 244).

İşletme faaliyetleri tanımlandıktan sonra, bu faaliyetlere ait olan direkt nitelikteki genel üretim maliyetleri belirlenir. Bu arada faaliyetlere direkt yüklenemeyen bazı genel üretim maliyeti kalemleriyle karşılaşılr. Bunlar faaliyetlerin ortak maliyetleridir. Faaliyetlerin toplam genel üretim maliyetlerini bulmak için söz konusu ortak maliyetlerin (fabrika kira, amortisman, ay-

dınlatma, yönetim giderleri gibi tesis seviyesindeki faaliyetlere ait maliyetler) uygun anahtarlar kullanılarak faaliyetlere paylaştırılması gerekir (Çakır Eker, 2002: 245) Faaliyetlerin kendi direkt maliyetlerine ortak maliyetlerden gelen payın ilave edilmesiyle faaliyetlerin toplam genel üretim maliyetleri bulunur.

Faaliyet maliyetlerinin hesaplanmasıyla beraber maliyet havuzları oluşturulur. Maliyet havuzları faaliyet maliyetlerinin toplandığı yerlerdir. Bu havuzlar bir faaliyetten oluşabileceği gibi, benzer faaliyetlerin bir araya getirilmesiyle de oluşabilir. Burada maliyet havuzlarının homojen olmasına özen gösterilmelidir. Homojen maliyet havuzu, mamullerle doğrudan ilişki kurulabilen faaliyet maliyetlerinin bir araya getirilmesiyle oluşur (Doğan, 1996: 220). Daha sonra her havuzdan mamullere maliyet dağıtımında kullanılacak maliyet etkenleri (cost drivers) belirlenir. Bu maliyet etkenleri dikkate alınarak havuz yükleme oranı hesaplanır. Bu işlemle birinci aşama tamamlanmış olur.

Aşama-2: Bu aşamada maliyet havuzlarından mamul veya hizmetlere maliyet yüklemesi yapılır. Mamullere hak ettikleri maliyet yüklemesinin yapılabilmesi için, tükettikleri maliyet etkeni miktarlarının doğru bir şekilde tespit edilmesi gerekir. Faaliyete dayalı maliyetleme yönteminden beklenen yararın elde edilmesinde bu önemli bir şarttır. Burada, mamuller tükettikleri maliyet etkeni miktarı oranında her havuzdan maliyet paylarını alırlar.

Her bir maliyet havuzundan mamule yüklenen maliyet toplamı; söz konusu mamulün genel üretim maliyetlerinden aldığı payı oluşturur. Buna, direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik maliyetlerinin eklenmesiyle mamulün toplam üretim maliyeti bulunur.

Geleneksel maliyetleme ile faaliyete dayalı maliyetlemeyi şu şekilde karşılaştırmak mümkündür (Gronof vd, 2000: 9):

	Faaliyete Dayalı Maliyetleme	Geleneksel Maliyetleme
Maliyet Havuzları	Faaliyete dayalı maliyetleme, maliyetleri maliyet havuzlarında toplar. Bunlar işletme süreçlerine ve faaliyetlerine uygun olarak tasarlanır.	Geleneksel maliyetleme, maliyetleri bölümlerde toplar. Bölümlerdeki maliyetler homojen değildir. Bu maliyetler birçok sürecin maliyetidir ve genellikle tek bir faktöre bağlı olarak ortaya çıkmazlar.
Dağıtım Anahtarı	Faaliyete dayalı maliyetleme maliyet havuzlarından mamullere, hizmetlere ve diğer maliyet taşıyıcılarına faaliyet maliyetleri ile uyumlu maliyet etkenleri kullanarak maliyet dağıtır.	Geleneksel maliyetleme, maliyetleri mamul ve hizmetlere dağıtırken direkt işçilik saati, makine saati gibi hacme dayalı dağıtım anahtarları kullanarak maliyet dağıtır.
Maliyet Hiyerarşisi	Üretilen mamul miktarıyla (birim) ilişkisi olmayan maliyetleri de dikkate alır.	Genellikle işletmenin üretilen mamul veya sunulan hizmet miktarıyla ilgili tüm maliyetlerini dikkate alır.
Maliyet Taşıyıcısı	Mamul, parti, üretim hattı, işletme süreci, müşteri ve tedarikçi gibi çok çeşitli maliyet taşıyıcısının maliyetleri üzerine odaklanır.	Üretilen mamul birimi veya hizmet gibi tek bir maliyet taşıyıcısının maliyetleri üzerine odaklanır.
Karar Desteği	Dağıtımda maliyet etkenlerini kullandığı için yönetsel kararlara destek olmada doğru maliyet bilgisi sunar.	Dağıtımda kullanılan dağıtım anahtarlarının mamul maliyetlerini belirleme yönü zayıf olduğu için aşırı veya yetersiz maliyetleme ile karşılaşılabilir.
Maliyet Kontrolü	İşletme faaliyetlerinin maliyetine yönelik bilgi sağladığı için maliyet yönetimine imkan verir.	Maliyet kontrolü karşılıklı fonksiyonel çabadan ziyade bir bölüm çalışması olarak görülür.
Maliyet	Yöntemi etkin bir şekilde oluşturmak ve yürütmek oldukça maliyetlidir.	Yöntemi etkin bir şekilde oluşturmak ve yürütmek aşırı maliyetli değildir.

Faaliyete dayalı maliyetleme esas itibarıyla mamul maliyetlemede daha fazla dağıtım anahtarının kullanıldığı geleneksel bir maliyetleme yöntemi olup (Karcioğlu, 2000: 162), klasik anlamdaki üç aşamalı maliyetlemenin alternatifi değildir. Kaldı ki, genel üretim maliyetlerinin geleneksel yöntemle birinci ve ikinci dağıtım yapıldıktan sonra üçüncü dağıtım aşamasında (mamullere dağıtım) faaliyete dayalı olarak veya hacme dayalı olarak maliyet yüklemesi de yapılabilir. Buna bölümsel (departmental) faaliyete

dayalı maliyetleme denir (Karcioğlu, 2002, 164; Keys ve Lefevre; 1995: 27; Esmeray, 2006: 136).

Bu çalışmada işletmede gider yeri ayırımı yapılmadan kullanılan iki aşamalı faaliyete dayalı maliyetleme ile gider yeri ayırımı yapılarak kullanılan üç aşamalı geleneksel maliyetlemenin birlikte kullanılabilmesine ilişkin melez faaliyete dayalı maliyetleme önerisi sunulmuş olup, söz konusu melez faaliyete dayalı maliyetleme aşağıda açıklanmıştır.

IV. MELEZ FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME ÖNERİSİ

Birim seviyesi faaliyetler, parti seviyesi faaliyetler ile mamul seviyesi faaliyetlerin ortak özelliği, bunların doğrudan üretimle ilişkili olmasıdır. Ancak tesis seviyesi faaliyetlerin mamul veya hizmetlerle doğrudan ilişkisi bulunmamaktadır. Zira, tesis seviyesi faaliyetler daha çok üretime destek hizmeti sunan faaliyetlerdir. Mesela tesislere ait amortismanlar, tesislerin aydınlatılması, temizlenmesi, güvenliğinin sağlanması, yönetimi, bakım ve onarımı, kirası, sigortası, emlak vergisi gibi genel maliyetler, tesis seviyesinde yapılan faaliyetlerin maliyetidir.

Mamul veya hizmetin maliyetini hesaplayabilmek için tesis seviyesi faaliyet maliyetleri mamul ya da hizmetle ilişkisi bulunan faaliyetlere (birim, parti, mamul seviyesi) dağıtılır ve üretimle ilişkisi kurulmaya çalışılır. Ancak tesis seviyesi faaliyet maliyetlerinin gerçekte üretilen mamul veya hizmetle doğrudan bir ilişkisi yoktur. Bu maliyetler mamulle ilişkili olan faaliyetlerle zoraki ilişkilendirilerek dağıtılmakta, daha sonra da mamul veya hizmetlere yüklenmektedir. Yani tesis seviyesi faaliyet maliyetlerinin mamulle bağlantısı dolaylı yoldan kurulmaya çalışılmaktadır. Ancak bu uygulama faaliyete dayalı maliyetlemenin doğru maliyet hesaplama olan temel misyonuyla uyuşmamaktadır.

Geleneksel maliyetlemede bu ortak maliyetler (fabrika binasına ait amortisman, kira, emlak vergisi, temizleme, güvenlik...) ilk önce birinci dağıtıma tabi tutularak hizmet ve esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmakta, daha sonra ikinci dağıtımla hizmet yerlerinden esas üretim maliyet yerlerine, üçüncü dağıtımla da mamule dağıtılmakta ve bu maliyetlerin mamulle ilişkisi maliyet yerleriyle kurulmaya çalışılmaktadır.

Geleneksel maliyetlemede de ortak maliyetlerin mamulle ilişkisinin direkt olmadığı savunulabi-

lir. Ancak bu ilişkisizlik faaliyete dayalı maliyetlemede çok daha belirgindir. Zira faaliyete dayalı maliyetlemede fabrika binasına ait amortisman maliyeti ile mamul işleme faaliyeti arasında; emlak vergisi maliyeti ile ambardan malzeme tedariki faaliyeti arasında herhangi bir ilişki olmadığı açıktır. Benzer şekilde fabrika sigorta maliyeti ile makinelerin üretime hazırlama faaliyeti arasında da doğrudan bir ilişki bulunmamaktadır. Bu bakımdan faaliyete dayalı maliyetleme uygulamasında tesis seviyesi faaliyet maliyetlerinin üretim faaliyetlerine dağıtılmasının tamamen zorlama olduğu söylenebilir.

Tesis seviyesi faaliyetlerin maliyetleri aslında fabrika genel maliyetleridir ve mamullerle de en sağlıklı şekilde ilişkilendirilmesi gerekir. Bu ilişkilendirmeyi faaliyete dayalı maliyetleme sağlıklı bir şekilde kuramamaktadır. Bu çerçevede fabrika geneline ait ortak maliyetlerin geleneksel maliyetlemedeki üç aşamalı dağıtımla mamüllere yüklenmesi, faaliyete dayalı maliyetlemedeki iki aşamalı dağıtımdan daha sağlıklı gözükmektedir. Bu bakımdan tesis seviyesi faaliyet maliyetlerinin zoraki olarak faaliyetlere ve oradan da mamullerle dağıtılması faaliyete dayalı maliyetlemeden beklenen yararı tam olarak sağlamayacaktır. Bu bakımdan önerimiz; işletmelerde birim seviyesi, parti seviyesi ve mamul seviyesi faaliyetlerin belirlenmesi ve bu faaliyetlerin maliyet havuzları oluşturularak direkt maliyetlerinin izlenmesi ve mamullere doğrudan doğruya yüklenmesidir. Fakat tesis seviyesi faaliyetlere ait genel fabrika maliyetlerinin ise geleneksel yöntemle üç aşamalı olarak mamule yüklenmesidir. Böylece faaliyete dayalı maliyetleme ile geleneksel maliyetleme birlikte kullanılmış ve melez bir maliyetleme (melez faaliyete dayalı maliyetleme) yapılmış olacaktır. Bu melez maliyetleme ile faaliyete dayalı maliyetlemenin tesis seviyesi faaliyetlere ilişkin eleştirilen tarafı bir ölçüde (geleneksel yöntem-

le) giderilmiş ve her iki maliyetleme bütünleştirilmiş olacaktır. Söz konusu öneriye ilişkin uygulama örneği aşağıda sunulmuştur.

V. ÖRNEK UYGULAMA

KLM üretim işletmesi, X ve Y mamullerini üretmektedir. İşletme faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi kullanmakta olup, bu amaçla beş farklı faaliyet belirlemiştir. Söz konusu faaliyetler ve bunların doğrudan yüklenebilen genel üretim maliyetleri şöyledir:

Tablo-1: İşletme Faaliyetleri ve Faaliyetlerin Doğrudan Maliyetleri

Faaliyetler	Maliyet (TL)
Ambardan Malzeme Tedariki	3.600
Makina Ayarlama	4.200
Üretim Siparişi	1.400
Kalite Kontrol	2.800
Mamül İşleme	6.100
Ambalajlama	1.200
Toplam	19.300

Faaliyetlerin ortak maliyet tutarı 2.400 TL olup, bunların ayrıntısı ve dağıtımında kullanılacak anahtarlar şöyledir:

Tablo-2: Tesis Seviyesi Maliyetler ve Dağıtım Ölçüleri

Gider Çeşidi	Tutarı (TL)	Dağıtım Anahtarı
Fabrika Binası Amortismanı	600	Alan
Emlak Vergisi	200	Tesis Değeri
Sigorta	300	Tesis Değeri
Güvenlik	200	Alan
Kira	700	Alan
İşçi Servisi	400	İşçi Sayısı
Toplam	2.400	

İşletmedeki maliyet yerleri ve bu maliyet yerlerine yapılacak dağıtım anahtarları ile ikinci dağıtımda kullanılacak bilgiler şöyledir:

Tablo-3: İşletmede Örgütlenmiş Gider Yerleri ve Dağıtım Ölçüleri

Gider Yeri Dağıtım Anahtarı	Yemekhane	Tamir-Bakım	Montaj	Boyama	Ambalaj	Pazarlama	Yönetim
Alan	40	20	80	60	50	20	30
Tesis Değeri	20.000	15.000	400.000	200.000	150.000	80.000	60.000
İşçi Sayısı	6	4	40	20	10	4	6
Tamir Bakım Saati	9	3	60	40	25	4	6

Yukarıdaki veriler dikkate alınarak yapılan birinci dağıtım neticesinde aşağıdaki maliyet dağıtım tablosu oluşturulmuştur:

Tablo-4: Birinci Dağıtım Sonucu

Gider Yeri Dağıtım Anahtarı	Yemekhane	Tamir-Bakım	Montaj	Boyama	Ambalaj	Pazarlama	Yönetim	Toplam
Bina Amortismanı	80	40	160	120	100	40	60	600
Emlak Vergisi	4	3	86	43	32	17	13	200
Sigorta Gideri	20	13	133	67	33	13	20	300
Güvenlik Giderleri	27	13	53	40	33	13	20	200
Kira Gideri	93	47	187	140	117	47	70	700
İşçi Servisi Gideri	27	18	178	89	44	18	27	400
I. Dağıtım Toplamı	251	134	798	499	360	148	210	2.400

Hizmet bölümlerine ait maliyetler doğrudan dağıtım yöntemine göre II. dağıtıma tabi tutulmuştur. Dağıtım sırasında yemekhane bölümü maliyetleri için işçi sayısı, tamir bakım bölümü maliyetleri için tamir bakım saatleri esas alınmıştır. Yapılan II. dağıtım sonucu oluşan maliyet dağıtım tablosu şöyledir:

Tablo-5: İkinci Dağıtım Sonucu-Doğrudan Dağıtım Yöntemine Göre

Gider Yeri								
Giderler	Yemekhane	Tamir-Bakım	Montaj	Boyama	Ambalaj	Pazarlama	Yönetim	Toplam
Bina Amortismanı	80	40	160	120	100	40	60	600
Emlak Vergisi	4	3	86	43	32	17	13	200
Sigorta Gideri	20	13	133	67	33	13	20	300
Güvenlik Giderleri	27	13	53	40	33	13	20	200
Kira Gideri	93	47	187	140	117	47	70	700
İşçi Servisi Gideri	27	18	178	89	44	18	27	400
I. Dağıtım Toplamı	251	134	798	499	360	148	210	2.400
Yemekhane	(251)	—	126	63	31	13	19	
Tamir-Bakım		(134)	60	40	25	4	6	
II. Dağıtım Toplamı			983	601	416	165	235	2.400

İşletmede 600 birim X mamulü, 400 birim Y mamulü üretilmiştir. Üretimi tamamlanan mamullerin tamamı montaj, boyama ve ambalaj bölümünden geçmiştir. Mamuller için bölümlerde tüketilen direkt işçilik saatleri şöyledir:

Tablo-6: Mamullerin Tükettiği İşçilik Süreleri-Birim Olarak

Mamuller	Üretim Miktarı	Montaj	Boyama	Ambalaj
X Mamulü	600 birim	0,15 dis	0,30 dis	0,10 dis
Y Mamulü	400 birim	0,50 dis	0,40 dis	0,25 dis

Mamuller için üretim bölümlerinde tüketilen direkt işçilik saatleri dikkate alındığında X ve Y mamullerinin kullandığı direkt işçilik süreleri şöyle olacaktır:

Tablo-7: Mamullerin Tükettiği İşçilik Süreleri – Toplam Olarak

Mamuller	Montaj	Boyama	Ambalaj
X Mamulü	90 dis	180 dis	60 dis
Y Mamulü	200 dis	160 dis	100 dis
Toplam Süre	290 dis	340 dis	160 dis

Bu bilgilere göre üretim bölümlerinden mamullere yapılacak maliyet yüklemesinde (üçüncü dağıtım) kullanılacak yükleme oranı aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo-8: Yükleme Oranları

	<u>Montaj</u>	<u>Boyama</u>	<u>Ambalaj</u>	<u>Toplam</u>
GÜM Toplamı (Tablo-5)	983 TL	601 TL	416 TL	2.000 TL
Faaliyet Hacmi (Tablo-7)	÷ 290 dis	÷ 340 dis	÷160 dis	
Yükleme Oranı	3,39 TL/dis	1,77 TL/dis	2,60 TL/dis	

Yükleme oranları bu şekilde hesaplandıktan sonra, mamullerin tükettiği faaliyet hacmi dikkate alınarak mamullere yüklenecek genel üretim maliyetleri şu şekildedir:

<u>Mamuller</u>	<u>Montaj Bölümünden</u>	<u>Boyama Bölümünden</u>	<u>Ambalaj Bölümünden</u>	<u>Toplam</u>
X Mamülü	3,39 x 90 = 305,09 TL	1,77 x 180 =318,42	2,60 x 60 =156,07	779 TL
Y Mamülü	3,39 x 200 = 677,97 TL	1,77 x 160 =283,04	2,60 x 100 =260,12	<u>1.221 TL</u> 2.000 TL

Hesaplama da fark edileceği gibi, tesis seviyesi maliyetler geleneksel yöntemle mamullere yüklenmiştir. Bu hesaplama ile X mamulüne 779 TL, Y mamulüne ise 1.221 TL maliyet gelmiştir. Fabrika geneline ait 2.400 TL maliyetin 2.000 TL'lik kısmı mamul maliyeti, 400 TL'lik kısmı ise ikinci dağıtım-la pazarlama ve yönetim giderine dönüşmüştür.

Fabrika geneline ait tesis seviyesi maliyetleri bu şekilde geleneksel yöntemle mamullere yükledikten sonra üretimle ilgili diğer faaliyet maliyetleri, faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi ile mamullere yüklenmelidir. Söz konusu hesaplama Tablo- 9 ve Tablo-10'da yer almaktadır:

Tablo-9: Üretim Faaliyeti Yükleme Oranları

<u>Faaliyetler</u>	<u>Maliyet</u>	<u>Maliyet Etkeni</u>	<u>Yükleme Oranı</u>
Ambardan Malzeme Tedariki	3.600	25 Tedarik (X:15; Y:10)	144,00 TL/tedarik
Makina Ayarlama	4.200	12 Ayarlama (X:9; Y:3)	350,00 TL/ayarlama
Üretim Siparişi	1.400	9 Sipariş (X:7; Y:2)	155,56 TL/sipariş
Kalite Kontrol	2.800	1000 Kontrol (X:600; Y:400)	2,80 TL/kontrol
Mamül İşleme	6.100	32 İşleme (X:18; Y:14)	190,63 TL/işleme
Ambalajlama	1.200	250 Ambalaj (X:150; Y:100)	4,80 TL/ambalaj
Toplam	19.300		

Tablo-10: Üretim Faaliyetlerinden Mamullere Maliyet Yükleme

	X Mamulü Maliyeti	Y Mamulü Maliyeti
Ambardan Malzeme Tedariki	144,00 x 15 = 2.160	144,00 x 10 = 1.440
Makina Ayarlama	350,00 x 9 = 3.150	350,00 x 3 = 1.050
Üretim Siparişi	155,56 x 7 = 1.089	155,56 x 2 = 311
Kalite Kontrol	2,80 x 600 = 1.680	2,80 x 400 = 1.120
Mamül İşleme	190,63 x 18 = 3.431	190,63 x 14 = 2.669
Ambalajlama	4,80 x 150 = 720	4,80 x 100 = 480
Toplam	12.230	7.070

Faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi kullanılarak üretim faaliyetinden mamullere yapılan bu dağıtım neticesinde X mamulüne 12.230 TL, Y mamulüne ise 7.070 TL maliyet payı gelmiştir. Bu üretim faaliyeti maliyetlerine yukarıda hesaplanan tesis seviyesi maliyetlerden geleneksel yöntemle yapılan dağıtım eklendiğinde melez faaliyete dayalı mamul maliyeti hesaplanacaktır. Buna göre mamullerin maliyeti şöyle olmaktadır:

Tablo-11: Melez FDM'ye Göre Mamul Maliyeti

Maliyetler	X Mamulü	Y Mamulü
FDM'den Gelen Üretim Faaliyet Maliyeti	12.230	7.070
Geleneksel Maliyetlemeden Gelen Tesis Seviyesi Maliyet Payı	779	1.221
Toplam Melez FDM Maliyeti	13.009	8.291

Örnek uygulamada tesis seviyesi faaliyet maliyetleri toplamı 2.400 TL idi. Faaliyete dayalı maliyetlemede tesis seviyesi maliyetler üretim faaliyetlerine dağıtılarak faaliyetlerin doğrudan maliyetlerine eklenir ve faaliyetlerin toplam maliyeti hesaplanır. Daha sonra bu toplam faaliyet maliyetleri mamullere dağıtılır. Tesis seviyesi maliyeti olan 2.400 TL'nin üretim faaliyetlerine bu faaliyetlerdeki işçi sayıları esas alınarak dağıtım yapılacaktır. Faaliyetlerdeki işçi sayıları şöyledir:

Tablo-12: Faaliyetlerin İşçi Sayıları

Faaliyetler	İşçi Sayısı
Ambardan Malzeme Tedariki	2 kişi
Makina Ayarlama	4 kişi
Üretim Siparişi	1 kişi
Kalite Kontrol	13 kişi
Mamül İşleme	60 kişi
Ambalajlama	10 kişi
Toplam	90 kişi

Faaliyetlerin işçi sayıları esas alındığında işçi başına tesis seviyesi maliyeti şöyle olacaktır:

$$\text{İşçi Başına Tesis Seviyesi Maliyet} = \frac{2.400 \text{ TL}}{90 \text{ kişi}} = 26,67 \text{ TL/kişi}$$

İşçi başına tesis seviyesi maliyetler hesaplandıktan sonra tesis seviyesi maliyetler faaliyetlere yüklenecektir. Söz konusu yükleme şöyle olacaktır:

Tablo-13: Faaliyetlere Tesis Seviyesi Maliyet Dağıtımı

Ambardan Malzeme Tedariki	2 kişi x 26,67 = 53,33
Makina Ayarlama	4 kişi x 26,67 = 106,67
Üretim Siparişi	1 kişi x 26,67 = 26,67
Kalite Kontrol	13 kişi x 26,67 = 346,67
Mamül İşleme	60 kişi x 26,67 = 1.600,00
Ambalajlama	10 kişi x 26,67 = 266,67
Toplam	2.400,00

Tesis seviyesi maliyetler üretim faaliyetlerine bu şekilde dağıtıldıktan sonra faaliyetlerin toplam maliyeti ve faaliyetlerin yükleme oranı hesaplanır. Bu hesaplama aşağıda yapılmıştır:

Tablo-14: Faaliyetlerin Yükleme Oranları (FDM'ye Göre)

Faaliyetler	Maliyet	Tesis Seviyesi	Toplam	Maliyet Etkeni	Yükleme Oranı
Ambardan Malzeme Tedariki	3.600	53,33	3.653	25 Tedarik	146,13 TL/tedarik
Makina Ayarlama	4.200	106,67	4.307	12 Ayarlama	358,89 TL/ayarlama
Üretim Siparişi	1.400	26,67	1.427	9 Sipariş	158,52 TL/sipariş
Kalite Kontrol	2.800	346,67	3.147	1000 Kontrol	3,15 TL/kontrol
Mamül İşleme	6.100	1.600,00	7.700	32 İşlem	240,63 TL/işlem
Ambalajlama	1.200	266,67	1.467	250 Ambalaj	5,87 TL/ambalaj
Toplam	19.300	2.400,00	21.700		

Faaliyetlerin yükleme oranları bu şekilde hesaplandıktan sonra faaliyete dayalı maliyetleme yöntemine göre mamullerin maliyeti Tablo-15'deki gibi olacaktır:

Tablo-15: FDM'ye Göre Mamul Maliyeti

	X Mamulü Maliyeti	Y Mamulü Maliyeti	Toplam
Ambardan Malzeme Tedariki	$146,13 \times 15 = 2.192,00$	$146,13 \times 10 = 1.461,33$	3.653
Makina Ayarlama	$358,89 \times 9 = 3.230,00$	$358,89 \times 3 = 1.076,67$	4.307
Üretim Siparişi	$158,52 \times 7 = 1.109,63$	$158,52 \times 2 = 317,04$	1.427
Kalite Kontrol	$3,15 \times 600 = 1.888,00$	$3,15 \times 400 = 1.258,67$	3.146
Mamül İşleme	$240,63 \times 18 = 4.331,25$	$240,63 \times 14 = 3.368,75$	7.700
Ambalajlama	$5,87 \times 150 = 880,00$	$5,87 \times 100 = 586,67$	1.467
Toplam	13.630,89	8.069,11	21.700

Yukarıdaki hesaplamalarımıza göre faaliyete dayalı maliyetlemede X mamulünün toplam maliyeti 13.630,89 TL, Y mamulünün toplam maliyeti ise 8.069,11 TL olarak hesaplanmıştır (Tablo-15). Melez faaliyete dayalı maliyetleme yönteminde ise X mamulünün toplam maliyeti 13.009 TL, Y mamulünün toplam maliyeti ise 8.291 TL olarak hesaplanmıştır (Tablo 11). Her iki yönteme göre yapılan hesaplama karşılaştırmalı olarak aşağıdaki Tablo-16'da yer almaktadır.

Tablo-16: Faaliyete Dayalı Maliyetleme İle Melez Faaliyete Dayalı Maliyet Karşılaştırılması

	X Mamulü	Y Mamulü
Faaliyete Dayalı Maliyetlemeye Göre	13.630,89	8.069,11
Melez FDM'ye Göre	-13.009,00	-8.291,00
Fark	621,89	-221,89

Hesaplamalardan da fark edileceği gibi geleneksel yöntemle faaliyete dayalı maliyetlemenin birlikte kullanıldığı melez faaliyete dayalı maliyetleme sonucuyla, tam faaliyete dayalı maliyetleme yönteminin sonuçları birbirinden farklı çıkmıştır. Melez faaliyete dayalı maliyetleme tam faaliyete dayalı maliyetlemenin eleştirilen tarafını bir ölçüde ortadan kaldırmış ve fabrika geneline ait maliyetlerle mamuller arasında üretim bölümleri aracılığıyla ilişki kurmuştur.

VI. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Üretim işletmelerinde maliyetlerin planlanması, yönetimi ve kontrolü için öncelikle bu maliyetlerin doğru bir şekilde tanınması, ölçülmesi ve raporlanması gerekir. Mamul maliyetinin hesaplanmasında yıllardır kullanılmakta olan geleneksel üç aşamalı maliyet dağıtımını doğru maliyet hesaplamaya müsait olmadığı gerekçesiyle çoğu yazar tarafından eleştirilmiş ve daha doğru maliyet hesaplama yöntemi olarak kabul edilen faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir. Geleneksel yöntemle karşılaştırıldığında faaliyete dayalı maliyetlemenin üstünlüğü kabul edilmektedir. Ancak faaliyete dayalı maliyetlemede tesis seviyesine ait olan genel fabrika maliyetinin mamulle ilişkisi doğrudan kurulamadığı

çin bu maliyetler zoraki olarak faaliyetlere dağıtmakta ve buradan da mamullere yükleme yapılmaktadır. Ancak bu genel maliyetlerin faaliyetlere dağıtımını tamamen zorlama olup, doğru maliyet hesaplama fikrinden uzaktır ve faaliyete dayalı maliyetlemenin doğru maliyet hesaplama misyonuna aykırıdır. Bu bakımdan çalışmada örneklendirilen melez faaliyete dayalı maliyetleme önerisi sunulmuştur. Söz konusu öneriye göre işletmedeki mamul, parti ve birim seviyesi faaliyetlere ait maliyetler izlenmeli ve kullandıkları maliyet etkenleriyle mamullere yüklenmelidir, ancak tesis seviyesi faaliyet maliyetleri buna dahil edilmemeli ve faaliyetlere dağıtılmamalıdır. Söz konusu tesis seviyesi faaliyet maliyetleri geleneksel yöntemle üç aşamalı olarak mamullere yüklenmelidir. Bu öneriyle faaliyete dayalı maliyetleme ile geleneksel yöntem bütünleştirilmiş ve daha sağlıklı sonuç vermesi beklenen uygulanabilir bir maliyetleme yöntemi (melez faaliyete dayalı maliyetleme) ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

Ancak toplam mamül maliyeti içinde direkt maliyetlerin önemli boyutta olduğu işletmelerde geleneksel maliyetlemenin de doğru sonuçlar verebileceği unutulmamalıdır.

VII. YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Chen, F. F. (1996) "Activity-Based Approach to Justification of Advanced Factory Management Systems", **Industrial Management and Data Systems**, 96(2), 17-27.
- Civelek, M. ve A. Özkan (2008) **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara, Detay Yayınları.
- Cooper, R. (1990) "Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems", **Journal of Cost Management**, 4(3), 4-14.
- Cooper, R. (1987) "The Two-Stage Procedure in Cost Accounting - Part One" **Journal of Cost Management**, 1 (2), 43-51.
- Çakır Eker, M. (2002) "Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı", **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 21(1), 237-256.
- Doğan, A. (1996), "Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Yapısı, Farklılıkları ve Maliyetleme Süreci", **Çukurova Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, 6(1), 207-227.
- Esmeray, A. (2006), Hastanelerde Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemeye İlişkin Bir Uygulama, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Kayseri.
- Granof, M. H., David E. Platt and Igor Vaysman (2000), Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively, The PricewaterhouseCoopers Endowment for The Business of Government, Grand Report.
- Karacıoğlu, R. (1994), "Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemi Olarak Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme", **Verimlilik Dergisi**, (2), 77-96.
- Karacıoğlu, R. (2000), **Stratejik Maliyet Yönetimi**, Erzurum, Aktif Yayınevi.
- Keys, D. E. and R. J. Lefevre (1995), "Departmental Activity-Based Management", **Management Accounting**, January, 76(7), 27-30.
- Lere, J. C. and J. V. Saraph. (1995) "Activity-Based Costing for Purchasing Managers Cost and Pricing Determinations", **International Journal of Purchasing and Materials Management**, 31(4), 25-34.
- Öker, F. (2003) **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar**, İstanbul, Literatür Yayınları.
- Özcan M., R. Yücel ve A. T. Çetin (2003) "Mamül ve Hizmet Maliyetlerinin Saptanmasında Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Kullanımı", **Mevzuat Dergisi**, Temmuz 6(67); <http://www.basarmevzuat.com/dergi/2003-07/a/05.htm>, Erişim Tarihi: 10.03.2011.
- Özkan A. ve S. Aksoylu (2002), "Kaizen ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği" **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 4(3), 49-63.
- Romano, P. L. (1988) "Trends in Management Accounting: Activity Accounting", **Management Accounting**, May, 73-74.

