

# PERAKENDE GIDA SEKTÖRÜNDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI

Öğr. Gör. Dr. Burçin TUTCU\*

Öğr. Gör. Dr. Hasan TALAŞ\*\*

Makale Gönderim Tarihi : 12/02/2020 / Kabul Tarihi : .08/05/2020

Makale Türü: Araştırma

## ÖZ

Artan rekabet ortamında işletmeler maliyetlerini azaltma eğilimi göstermektedir. Maliyetlerin azaltılabilmesi için öncelikle maliyetlerin gerçeğe uygun hesaplanması gerekmektedir. Maliyetlerin düşürülmesi kaynakların verimli kullanılmasını da gerektirmektedir. Teknolojideki değişimler maliyet türlerinin oluşumunu da etkilemektedir. Bunun sonucu olarak geleneksel maliyetleme yöntemleri maliyet hesaplamalarında yetersiz kalmakta, yeni yöntem arayışları ortaya çıkmaktadır. Bunun sonucunda farklı stratejik maliyet yöntemleri kullanılmaya başlanmıştır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi (FTM) de bu yöntemlerden biri olarak literatürde yerini almaktadır.

Perakende gıda sektörü hızlı olarak büyüyen sektörlerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmanın amacı FTM yöntemi kullanılarak perakende gıda sektöründe birim mamül maliyetlerinin gerçeğe uygun hesaplanabilmesinin sağlanabilmesidir. Çalışmada FTM yöntemi ile elde edilmiş birim maliyet sonuçları geleneksel maliyetleme yöntemi ile karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Sonuç olarak iki yöntemin karşılaştırıldığında farklı birim maliyetler ortaya çıkmıştır. FTM yönteminde maliyet havuzlarının belirlenmesi ve her bir maliyet havuzu için farklı maliyet sürücülerinin kullanılması daha doğru ve güvenilir bilgiye ulaşılmasına imkan tanımaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Maliyet Yönetimi, Gıda Sektörü

\* Akdeniz Üniversitesi, Korkuteli Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, burcintutcu@akdeniz.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-1427-0741>

\*\* Akdeniz Üniversitesi, Korkuteli Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, htalas@akdeniz.edu.tr, Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-8590-273X>

## APPLICATION OF ACTIVITY BASED COSTING METHOD IN THE RETAIL FOOD SECTOR

### ABSTRACT

Companies tend to reduce their costs in an increasingly competitive environment. In order to reduce costs, firstly the costs must be calculated fairly. Reducing costs also requires efficient use of resources. Changes in technology also affect the formation of cost types. As a result, traditional costing methods are insufficient for costing analysis and new method searches emerge. The Activity Based Costing Method (ABC) takes its place in the literature as one of the approaches in order to compensate for the lack of calculations.

The retail food sector appears one of the fast growing sectors. The aim of this study is to ensure that the unit product costs can be calculated appropriately in the retail food sector by using ABC method. In the study, the unit cost results obtained with the ABC method were investigated in comparison with the traditional costing method. As a result, when comparing the two methods, different unit costs emerged. In ABC method, determining cost pools and using different cost drivers for each cost pool enables more accurate and reliable information to be obtained.

**Keywords:** Activity Based Costing Method, Cost Management, Food Industry

## 1. GİRİŞ

**M**aslow ihtiyaçlar hiyerarşisi piramidinin tabanında fizyolojik ihtiyaçlara yer vermektedir. Fizyolojik ihtiyaçlardan birinin de beslenme olduğu bilinmektedir. Perakende gıda sektörünün her geçen gün daha da büyüdüğü raporlanmaktadır (Atbank, 2019). Perakende gıda sektörünün önemli halkalarından birinin de restoran zincirleri olduğu kabul edilmektedir. Restoran zincirlerinde kullanılan üretim yöntemleri bölgesel ve kültürel olarak farklılık gösterebilmektedir. Geleneksel yöntemlerin yanısıra teknoloji destekli makine ve teçhizat kullanılmaktadır.

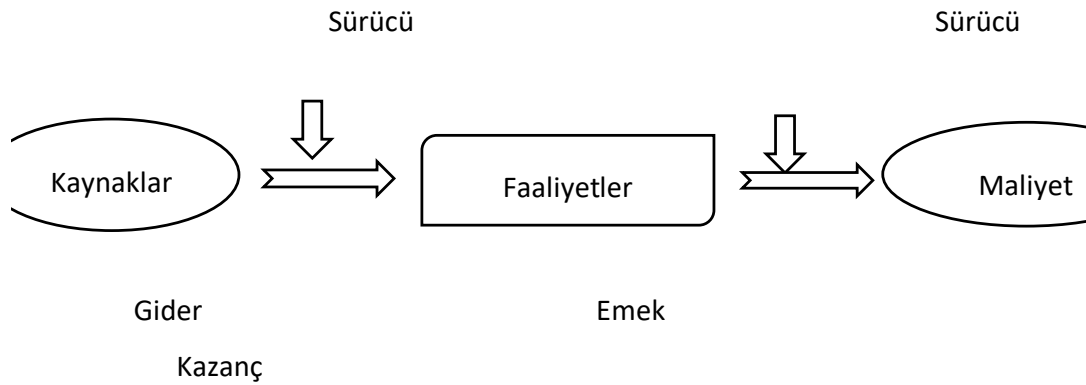
Gıda üretiminde son yıllarda özellikle teknoloji destekli makinelerin kullanılması, rekabetin artması, müşteri taleplerinde meydana gelen değişimler sonrasında maliyet kontrolü en önemli konulardan biri haline gelmiştir. Sektördeki işletmeler piyasadaki paylarını kaybetmemek için üretim yöntemlerinde yeniliğe gitmek zorunda kalmışlardır. Bu değişimlerin sonucunda geleneksel maliyetleme yöntemleri yetersiz kalmış, farklı farklı maliyet yöntemleri ortaya çıkmıştır.

FTM'de geleneksel yöntemlerin beklentileri karşılayamaması sonucunda ortaya çıkan maliyetleme yöntemlerinden biri olarak literatürde yerini almıştır. FTM yöntemi ile ilgili olarak literatürde farklı tanımlar yer almaktadır. FTM bir işletmenin faaliyetleri ile mamullerine ilişkin bilgi toplayan bir sistem olarak tanımlanmaktadır. Önce faaliyetler tanımlanır daha sonra bu faaliyetlerle ilgili maliyetler

belirlenir. Bu maliyetlerin dağıtımı için faaliyetlere uygun maliyet sürücüleri kullanılır (Turney, 1990: 41). Tanımdan da anlaşılacağı üzere FTM sadece bir maliyet yöntemi değildir. FTM stratejik yönetim araçlarından biri olarak literatürde yer almaktadır. FTM yönteminin amaçlarını şu şekilde tanımlamak mümkündür; (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 1997, 31)

- Üretim hattında yer alan değer yaratmayan faaliyetleri minimize etmek yada eğer koşullar imkan verirse tamamen ortadan kaldırmak,
- Etkin veri tabanı oluşturarak karı ençoklamak,
- Sorunların nedenlerini ortaya koymak ve düzeltmek,
- Maliyet dağıtımından kaynaklanan hataları belirleyip düzeltmek,
- Gerçeğe en yakın maliyet bilgilerine ulaşmak.

FTM yönteminin genel prensibine göre faaliyetler kaynakları mamuller ise faaliyetleri tüketir. Geleneksel yöntemler maliyeti üretim miktarının bir fonksiyonu olarak görürken, FTM maliyetleri faaliyetlerin fonksiyonu olarak görmektedir (Labro, 2006: 236).FTM yönteminin temelini kavramlar oluşturmaktadır.



**Şekil 1: Fayda Tabanlı Maliyet Sistemi Modeli**

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

*Kaynaklar:* Üretim ve hizmetin sunulabilmesi için kullanılan ekonomik unsurları oluşturmaktadır (Erdogan, 2007: 40). Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve endirekt maliyetler kaynak olarak bilinmektedir.

*Faaliyet Merkezi:* Faaliyetler çıktının üretilmesi için kaynakların tüketilmesini ifade eden bir süreçtir. Faaliyet merkezi ise işletmenin önemli faaliyetlerinin bir araya geldiği yerler olarak tanımlanmaktadır (Arzova, 2002: 17).

*Maliyet Havuzu:* Faaliyetlerde tüketilen kaynakların tutar toplamalarının her bir faaliyet için ayrı ayrı hesaplanarak belirlenmesine maliyet havuzu denmektedir (Arzova, 2002, 26).

*Maliyet Sürücüsü:* Maliyet sürücüsü, bir faaliyeti yerine getirebilmek için gereksinim duyulan iş yükünü ortaya koyan faktörler olarak ifade edilmektedir. FTM’de kullanılan maliyet sürücüsü kavramı geleneksel yöntemlerde kullanılan dağıtım anahtarı kavramının karşılığı olarak bilinmektedir. Ancak dağıtım anahtarı ile aralarındaki fark, maliyet sürücüsü, maliyet ile ürün ve hizmet arasında ilişki kuran objektif bir unsurken, dağıtım anahtarı ise subjektif bir unsur olarak kullanılmaktadır (Alkan, 2005: 45).

FTM temel kavramlarını tanımladıktan sonra FTM’nin tasarımı üzerinde durulması gerekmektedir. FTM’nin tasarımı işletmeler için farklılık göstermekle beraber genellikle literatürde beş aşamalı bir süreç olarak yer almaktadır. Birinci aşamada işletmenin var olan faaliyetleri belirlenmektedir. İkinci aşamada faaliyetlerin oluşturduğu maliyet havuzları ortaya konmaktadır. Üçüncü aşamada ise işletmelerin faaliyet maliyetleri hesaplanmaktadır. Maliyet sürücülerinin belirlenmesi dördüncü aşama olarak karşımıza çıkmaktadır. Beşinci ve son aşama ise faaliyet maliyetlerinin ürün ya da hizmetlere yüklenmesi olarak bilinmektedir (Yılmaz ve Aktaş, 2015: 155).

1. <b>Aşama:</b> Faaliyetlerin belirlenmesi
2. <b>Aşama:</b> Maliyet Havuzlarının belirlenmesi,
3. <b>Aşama:</b> Faaliyet ortaya çıkan maliyetlerinin bulunması,
4. <b>Aşama:</b> Maliyet sürücülerinin belirlenmesi,
5. <b>Aşama:</b> Faaliyet maliyetlerinin mamul ya da hizmetlere yüklenmesi

## Şekil 2: Fayda Tabanlı Maliyet Sisteminin Tasarımı

FTM’nin üstün ve zayıf yönleri tartışılmaktadır. FTM yönteminin en üstün yanının doğru ve güvenilir maliyet bilgisi sağlamak olduğu bilinmektedir. Ancak bu yöntemin görünen yönüdür, FTM yönteminin farklı alanlara da katkı sağladığı ifade edilmektedir. FTM yöntemi insan kaynakları, finansal analiz ve planlama, kârlılık, performans değerlendirme ve sürdürülebilirlik konularında da kullanılabilir. İşletme yöneticilerinin uzun dönemli stratejik kararları için faydalı bir yöntem olarak literatürde yer almaktadır (Stefano ve diğ., 2013: 10).

FTM sisteminin zayıf yönlerinin de olduğu bilinmektedir. Bunlardan en önemlisi FTM yönteminde faaliyetlerde herhangi bir sebeple değişiklik olduğu zaman çalışanlar ile görüşmeler tekrar yapılmak zorunda kalıyor, buda veri toplama maliyetini arttırmaktadır.

Bu açıklamalar kapsamında, yaptığımız çalışmada perakende gıda sektöründe yer alan işletmelerin maliyet hesaplamaları FTM yöntemi ile yapılarak, elde edilen birim maliyetler geleneksel maliyetleme yöntemi ile karşılaştırılmalı olarak analiz edilecektir.

## 2. TÜRKİYE'DE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

1980'li yıllarda otomasyonun sonucu olarak, rekabet koşulları değişim göstermiştir. geleneksel maliyetleme yöntemleri bu değişimi yakalamakta zorluk çekmiştir (Kaplan, 1990: 59). Bu gelişmeler sonrasında 1980'lerin sonlarına doğru Robert Kaplan ve Robin Cooper Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Yöntemi kavramını ürün ve hizmet maliyeti hesaplamak için farklı bir yöntem olarak literatüre kazandırmışlardır (Eker, 2002: 237). FTM doğru ve güvenilir ürün ve hizmet maliyeti hesaplamak ve maliyet yönetimini sağlayabilmek amacıyla özellikli bir yöntem olarak ortaya atılmıştır (Babad ve Balachandran, 1993: 563).

FTM yönteminin çok daha önce ortaya çıkmış olduğunu savunan araştırmacılarda vardır. Johnson'a göre General Electric firması 1960'lı yıllarda Faaliyetsel Maliyet Analizi için endirekt maliyet yönetimi olarak bu sistemi kullanmıştır. Zimmerman ise ABD ve Avrupa'daki bazı üretim işletmelerinin faaliyet tabanlı maliyet sistemlerini 1960'larda kullanmaya başladıklarını ileri sürmektedir (Zimmerman,178).

FTM daha sonra ABD'de John Deere, Hewlett-Packard ve Tektronix, Almanya'da Siemens, İsveç'te Ericsson ve Kanthal şirketleri tarafından uygulanmaya başlanmıştır (Öker, 2003: 31). FTM yöntemi ile ilgili Türkiye'de de literatürde çok sayıda çalışma yer almaktadır. Bu sebeple literatür taramasında son yıllarda yapılan çalışmalar incelemeye alınmıştır.

Bekçi (2011) çalışmasında, bir inşaat taahhüt işletmesinde FTM yönteminin uygulanmasına yer vermiştir. Uygulama sonucunda elde edilen birim ve toplam maliyetler ile geleneksel maliyetleme yöntemine göre hesaplanan birim ve toplam maliyetler karşılaştırılarak farklar ortaya konmuştur. İnşaat işletmelerinde FTM yönteminin uygulanmasının maliyetleme açısından olumlu sonuçlar ortaya çıkardığı ve FTM yönteminin geleneksel yöntemlere göre daha etkili olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Acar ve diğerleri (2012) yaptıkları çalışmalarında, FTM ile maliyetleri yeniden hesaplanan bir mermer işletmesindeki birim maliyetlerin farklı olup olmayacağı çalışılmıştır. Bunun için yeniden hesaplanmış, hesaplanan maliyetler işletmenin mevcut maliyet hesaplama yöntemi ile elde edilen maliyetler ile karşılaştırılarak mamul maliyetlerindeki farklılıklar ortaya konulmuştur. Sonuç olarak işletmenin mevcut maliyet sisteminin gerçeği yansıtmadığını ortaya koymuşlardır.

Köroğlu (2013) çalışmasında, FTM yönteminin bir otel işletmesinde uygulanmasını ele almıştır. Uygulamanın yapıldığı otelde FTM yöntemi uygulanarak yöntemin üstün ve zayıf yönleri değerlendirilmiştir. Otelde FTM yönteminin uygulanmasının geleneksel yöntemlere oranla daha gerçekçi bilgiler sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bekçioğlu ve diğerleri (2014) çalışmasında, FTM yönteminin uygulaması bir zeytin işletmesinde gerçekleştirilmiştir. FTM yönteminin kullanılmasının işletmelerin alacağı stratejik kararlarda kendilerine ışık tutacağı ve böylece işletmelerin daha sağlıklı maliyet bilgilerini kullanarak gerek ulusal gerek uluslararası pazarlarda rekabet güçlerini artırabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Karcioğlu ve diğerleri (2015) alışmalarında, liman işletmelerinin maliyetlerini geleneksel ve FTM yöntemi açısından karşılaştırarak incelemişlerdir. Karşılaştırma sonucunda FTM'ye göre hesaplanan birim maliyetlerin geleneksel maliyetleme yöntemine göre farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Sonuç olarak liman işletmelerinde çoklu dağıtım anahtarı kullanılarak maliyetlerin daha doğru hesaplanacağı kanaatine varmışlardır.

Pazarçeviren ve diğerleri (2016) yaptıkları çalışmalarında, bir banka işletmesi için FTM uygulamışlardır. Bankada genel olarak gerçekleştirilen kaynaklar, faaliyetler ve üretilen ürünler belirlenerek ürün maliyetlerinin nasıl elde edilebileceği gösterilmeye çalışılmıştır. FTM modelinin uygulanmasının maliyet yönetimi konusunda önemli avantajlar sağlayacağı sonucuna ulaşmışlardır.

Keskin ve diğerleri (2017) alışmalarında, özel bir hastanenin sezaryen ameliyat süreci inceleyerek, süreçler üzerinden faaliyet merkezleri, faaliyet türlerini belirlenmişlerdir ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile sezaryen ameliyatının maliyeti hesaplanmışlardır. Çalışmanın sonucunda, faaliyet tabanlı maliyet analizinin hizmetin maliyetlerinin hesaplanması ile birlikte kurum süreçlerinin oluşturulması ve analiz edilmesi yoluyla kurumsal performansın ve hizmet kalitesinin iyileştirilmesine de katkı sağlayabileceği görülmüştür.

Ege ve diğerleri (2018) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane Işletmesinde Uygulama isimli çalışmalarında FTM yaklaşımının bir hastane işletmesinde uygulanması ve sonuçların geleneksel maliyetleme ile karşılaştırılması ve FTM yaklaşımının geleneksel maliyetlemeye tercih edilmesi gerektiği üzerinde durmuşlardır.

Kavrar ve diğerleri (2019) alışmalarında, işletmelerde enerji yönetimi bilinci oluşturmak için modern bir yaklaşım olan faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin sağlayacağı ayrıntılı enerji verilerini analiz etmişlerdir. Teorik bulgulara destek sağlamak için bir üretim işletmesinde kullanılan enerji kaynaklarının hangi faaliyetler tarafından ne miktarda tktildiği ve maliyet yapısını nasıl etkilediği araştırmışlardır. FTM sistemleri çok kullanışlı olsa da tüm şirketler tarafından kullanılması uygun olmayabileceği, yöntemin uygulama masrafları ve faaliyetlerin takibi çok pahalı olabileceği sonucuna ulaşmışlardır.

Yapılan çalışmalardan da görüldüğü üzere FTM yönteminde, faaliyetler kaynakları, mamuller ise faaliyetleri tükettiği için geleneksel maliyet ile karşılaştırıldığında gerçeğe daha yakın sonuçlara ulaşılmıştır. Anca yine çalışmaların ortak vurgusu, yöntemin kullanışlı olmasına rağmen, kurulması ve işlemesinin oldukça maliyetli olmasıdır.

### **3. FALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN RESTORAN ZİNCİRİNDE UYGULANABİLİRLİĞİNİN ANALİZ EDİLMESİ**

Çalışmanın bu bölümünde, pide üretim faaliyeti gerçekleştiren bir restoran zincirinde elde edilen verilerle, önce geleneksel maliyetleme sonra da FTM yaklaşımına göre maliyet hesaplama işlemleri yapılmış ve sonuçlar karşılaştırılarak analiz edilmiştir.

#### **3.1. Araştırmanın Amacı**

X restoran zinciri ilk olarak Ankara'da bir alışveriş merkezinde 120 kişilik bir restoran ile kurulmuştur. Uzmanlık ve pazardaki deneyimi ile kısa sürede restoran sayısını 9'a çıkarmıştır. Pide retimi yapan res-

toran zinciri, modern rahat ve şık tasarlanmış restoranları ve sürekli büyüyen ekibi ile lezzetli ve kaliteli ürünler üreterek, sektörde faaliyetlerine devam etmektedir. Bu çalışmanın amacı, FTM yaklaşımının bir restoran zincirinde uygulanması durumunda ortaya çıkan maliyetlerin hesaplanması, geleneksel maliyetleme yöntemi ile karşılaştırılmasıdır.

Çalışmada restoran zincirinin 2019 yılı giderleri esas alınarak geleneksel maliyetleme ile FTM yaklaşımına göre pide üretim maliyetleri belirlenmiş ve sonuçlar karşılaştırılarak analiz edilmiştir.

### 3.2. X Restoran Zincirinin Maliyet Bilgileri

Kurum maliyetlerini belirlenmesinde geleneksel yöntemini kullanmıştır. Bu kapsamda maliyet kalemleri ilk madde malzeme giderleri ve hizmet üretim giderlerinden oluşmuştur. Maliyet rakamları ilk madde malzeme için 3.822.129,51TL, hizmet üretim maliyetleri için ise 6.261.594,45TL olarak oluşmuştur. Maliyet rakamlarının detayı Tablo 1’de detaylı bir şekilde gösterilmiştir.

**Tablo 1: X Restoran Zincirinin Geleneksel Yöntem ile Hesaplanan Maliyet Bilgileri**

<b>Maliyet Bilgileri</b>	
<b>İlk Madde Malzeme Maliyeti</b>	<b>3.822.129,51</b>
İlkmadde Malzeme	2.847.577,69
İçecekler	578.927,07
Sarf Malzemeleri	395.624,75
<b>Üretim Maliyeti</b>	<b>6.261.594,45</b>
Personel Gideri	2.900.566,86
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet	2.601.114,88
Vergi Harç Sigorta	340.199,60
Diğer Hizmet Giderleri	299.988,54
Amortismanlar	119.724,57
<b>Toplam</b>	<b>10.083.723,96</b>

X restoran zincirinin maliyet bilgileri oransal dağılımı Tablo 2’de gösterilmiştir. Buna göre toplam üretim maliyeti içerisinde en yüksek payı yüzde 37,9 ile üretim maliyetleri oluşturmaktadır.

**Tablo 2: X Restoran Zincirinin Maliyet Bilgileri**

Hizmet Üretim Maliyeti	Tutar	Oranlar (Yüzde)
İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	3.822.129,51	37,9
Personel Giderleri	2.900.566,86	28,8
Dışardan Sağlanan Fayda Hizmet Giderleri	2.601.114,88	25,8
Amortisman Giderleri	119.724,57	1,2
Vergi Harç Sigorta Giderleri	340.199,60	3,4
Diğer Hizmet Giderleri	299.988,54	2,9
<b>Genel Toplam</b>	<b>10.083.723,96</b>	<b>100</b>

### 3.2.1. X Restoran Zincirinin İlk Madde Malzeme Maliyetleri

X restoran zinciri üretimini yaptığı pide maliyetleri için 2.847.577,69TL hammadde maliyetine katlanmıştır. Üretim hattında kullanılan malzemeler ayrı ayrı sınıflandırılmamış tamamı ilk madde ve malzeme maliyeti başlığında sınıflandırılmıştır. Ürünlerin satışı yapılırken menü halinde satış yapıldığı için içecek maliyeti hammadde maliyeti içerisinde yer almaktadır. Diğer sarf malzemeler ise 395.624,75TL olarak belirlenmiştir. Tablo 3’de maliyet bilgilerine yer verilmiştir.

**Tablo 3: X Restoran Zincirinin Üretim Maliyeti Bilgileri**

İlk Madde Malzeme Maliyeti	Tutar
İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	2.847.577,69
İçecek Maliyeti	578.927,07
Sarf Malzeme Maliyeti	395.624,75
<b>Genel Toplam</b>	<b>3.822.129,51</b>

### 3.2.2. X Restoran Zincirinin Personel Giderleri

Kurum yetkililerinden alınan bilgiler doğrultusunda kurum organizasyon şeması şubeler, kasaphane ve merkez ofisten oluşmaktadır. Şubeler kendi içinde restoranlar ve fast-food restoranlar olarak ikiye ayrılırken kasaphane merkez ofis bünyesinde çalışmaktadır. Kurumun Şube 1, Şube 2, Şube 5, Şube 7, Şube 3, Şube 4, Şube 6, Şube 8 ve Şube 9 olmak üzere dokuz şubesi, bir kasaphanesi ve merkez ofisi bulunmaktadır. Şube 1, Şube 2, Şube 5 ve Şube 7 şubelerinin restoran olarak hizmet veren şubeler olduğu bilinmektedir ve oniki personel çalışmaktadır. Geriye kalan Şube 3, Şube 4, Şube 6, Şube 8 ve Şube 9 şubeleri fast-food restoran olarak hizmet vermektedir ve dokuz personel çalışmaktadır. Kasaphanede iki personel ve merkez ofiste beş personel olmak üzere kurumda toplam 90 personel çalışmaktadır. Ku-



rumun personelleri operasyon, muhasebe müdürleri, şube yöneticileri, satın alma, muhasebe ve kalite sorumluları, usta başı, usta, kalfa, kasap, kasiyer ve garson olarak sınıflandırılmıştır. Kuruma ait şubelerin personel dağılımı Tablo 4’de detaylı olarak gösterilmektedir. Kuruma ait personel giderlerinin dağılımı ise Tablo 5’de gösterilmektedir. Buna göre;

**Tablo 4: X Restoran Zincirinin Personel Dağılımı**

<b>İşletmenin Personel Bilgileri</b>		
	<b>Personel Sayısı</b>	<b>Personel Gideri</b>
Şube 1	12	571.954,77
Şube 2	12	278.552,31
Şube 3	7	37.663,57
Şube 4	7	177.302,08
Şube 5	12	417.665,85
Yönetim	5	224.077,86
Kasaphane	2	107.120,53
Şube 6	7	219.633,49
Şube 7	12	334.677,93
Şube 8	7	240.644,20
Şube 9	7	291.274,27
<b>Genel Toplam</b>	<b>90</b>	<b>2.900.566,86</b>

**Tablo 5: X Restoran Zincirinin Personel Giderleri**

<b>Personel Giderleri</b>	<b>Tutar</b>
Brüt Ücretler	2.231.014,86
SGK İşveren Primi	458.695,91
Fazla Mesai Ücretleri	70.979,30
Kıdem Tazminatı	45.555,25
SGK İşsizlik Primi İşveren Payı	44.750,12
İhbar Tazminatı	32.695,21
SGDP Primi İşveren Payı	15.826,36
Personel İzin Ücreti	1.049,85
<b>Genel Toplam</b>	<b>2.900.566,86</b>

### 3.2.3. X Restoran Zincirinin Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri

Kurumun dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet giderlerinde ana kalem alış veriş merkezlerinden kiralama yoluyla açılan şube kira giderleri 1.920.871,03TL olarak ilk sırada yer almaktadır. İkinci sıradaki gideri ise, AVM yönetimleri tarafından AVM işletimi ortak giderleri başlığı altında kuruma yansıtılan ortak gider kalemi 239.719,93TL'dir. Elektrik, su ve doğalgaz giderleri ise 301.511,26TL olarak gerçekleşmiştir. Kurumun dışarıdan sağlanan hizmet ve giderleri Tablo 6'da detaylı bir şekilde gösterilmiştir.

**Tablo 6: X Restoran Zincirinin Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri**

Dışardan Sağlanan Fayda ve Hiz.Gid.	Tutar
Kira	1.920.871,03
Ortak Giderler	239.719,93
Elektrik	220.120,46
Doğalgaz	51.617,65
Su	29.773,15
Müşavirlik Giderleri	23.785,69
Haberleşme	18.624,37
Nakliye	15.932,97
Kırtasiye ve Noter Masrafları	11.481,95
İlan-Reklam	7.360,80
Mahkeme ve Dava Giderleri	5.706,96
Kargo ve Nakliye	2.391,21
Seyahat Giderleri	1.832,91
Matbaa - Basılı Evrak	80,00
Bakım Onarım	26.992,99
Depo Kira	22.871,65
Bakım-Tamir	1.951,16
<b>Genel Toplam</b>	<b>2.601.114,88</b>

### 3.2.4. X Restoran Zincirinin Amortisman Giderleri

Kurumun amortisman giderleri demirbaşlar için, 39.017,30TL, restoranların kurumsal dizaynını kapsayan özel maliyetler için 37.211,03TL, şerefiyeler için 36.877,92TL, tesis makine ve cihazlar için 4.474,70TL, diğer maddi olmayan duran varlıklar için ise 2.143,62TL amortisman gideri oluşmuştur. Kurumun toplam amortisman gideri 119.724,57TL'dir. Kurumun amortisman giderleri Tablo 7'de ayrıntılı bir şekilde gösterilmiştir.

**Tablo 7: X Restoran Zincirinin Amortisman Giderleri**

Amortisman Giderleri	Tutar
Demirbaş Amortismanları	39.017,30
Özel Maliyet Amortismanları	37.211,03
Şerefiye Amortismanı	36.877,92
Tesis Makine Ve Cihaz Amortismanları	4.474,70
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlık Amort.	2.143,62
<b>Genel Toplam</b>	<b>119.724,57</b>

**3.2.5. X Restoran Zincirinin Diğer Hizmet Giderleri**

Kurumun diğer hizmet giderleri, personel için kiralanılan araçlar 92.484,33TL, huzur hakları 48.838,40TL, akaryakıt giderleri 33.128,44TL, kullanılan post cihazları için bankalara ödenen komisyon giderleri 69.214,79TL olarak gerçekleşmiştir. Kurumun diğer hizmet gider kalemleri Tablo 8’de detaylı bir şekilde gösterilmiştir.

**Tablo 8: X Restoran Zincirinin Diğer Hizmet Giderleri**

Diğer Hizmet Giderleri	
Araç Kiraları	92.484,33
Huzur Hakları	48.838,40
Akaryakıt	33.128,44
Personel Kıyafetleri	13.482,84
İş Sağlığı ve Güvenliği Giderleri	4.757,83
Sağlık Giderleri	3.316,34
Personel Yiyecek	2.838,97
Veteriner Hekim Giderleri	2.296,00
Komisyonlar	69.214,79
Gider Kaydedilen Demirbaş	25.244,81
Sarf Malzemeleri	4.170,52
Temizlik ve Sarf Malzemeleri	215,27
<b>Genel Toplam</b>	<b>299.988,54</b>

### 3.2.6. X Restoran Zincirinin Vergi Resim Harç ve Sigorta Giderleri

Kurumun vergi resim harç gideri, kanunen kabul edilmeyen giderleri 304.171,04TL vergi ve harçlar 21.625,36TL olarak gerçekleşmiştir. Kuruma ait vergi resim harç giderleri Tablo 9’da detaylı bir şekilde gösterilmiştir.

**Tablo 9: X Restoran Zincirinin Vergi Resim Harç ve Sigorta Giderleri**

Vergi Resim Harç ve Sigorta	Tutar
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	304.171,04
Vergi ve Harçlar	21.625,36
Kasko ve Sigorta	5.211,87
Aidatlar	4.840,00
E-Defter Kontör	2.674,58
Motorlu Taşıtlar Vergisi	1.082,50
Sigorta Giderleri	594,25
<b>Genel Toplam</b>	<b>340.199,60</b>

### 3.3. X Restoran Zincirinin Ortak Giderlerinin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtılması

X restoran zincirinin esas üretim gider yerleri tüm şubeleridir. Genel Yönetim Giderleri ve Kasaphane giderleri şubeler için ortak giderlerdir. Kurumun ERP sistemi incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda kurumun ERP sisteminden giderlerin ilgili faaliyet merkezlerine göre raporlanabildiği görülmüştür. Yapılan raporlama çalışması sonucunda kurumun giderleri Tablo 10’da gösterilmiştir.

**Tablo 10: X Restoran Zincirinin Faaliyet Merkezleri**

Faaliyet Merkezleri	Personel	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet	Vergi Harç Sigorta	Diğer Hizmet Giderleri	Amortismanlar	(Toplam Tutar)
Şube 1	571.954,77	573.072,94	1.051,50	19.324,56		1.165.403,77
Şube 2	278.552,31	254.458,64	338,00	16.451,73		549.800,68
Şube 3	37.663,57	22.516,92	1.154,95	2.743,36		64.078,80
Şube 4	177.302,08	131.907,63	2.782,68	9.541,69		321.534,08
Şube 5	417.665,85	336.670,99	633,00	18.640,55		773.610,39
Genel Yönetim Giderleri	224.077,86	177.241,10	329.516,75	185.535,44	119.724,57	1.036.095,72

Kasaphane / Üretim	107.120,53			503,44		107.623,97
Şube 6	219.633,49	327.074,86	821,50	11.265,72		558.795,57
Şube 7	334.677,93	357.648,47	653,02	14.601,24		707.580,66
Şube 8	240.644,20	205.233,73	865,00	11.517,90		458.260,83
Şube 9	291.274,27	215.289,60	2.383,20	9.862,91		518.809,98
<b>Genel Toplam</b>	<b>2.900.566,86</b>	<b>2.601.114,88</b>	<b>340.199,60</b>	<b>299.988,54</b>	<b>119.724,57</b>	<b>6.261.594,45</b>

ERP sisteminden alınan bilgiler doğrultusunda kurumun kasaphane/üretim ve genel yönetim giderlerinin şubelere dağıtılmadığı görülmüştür. 107.623,97TL kasaphane giderleri ve 1.036.095,72TL genel yönetim giderlerin ilgili esas üretim gider yerlerine yapılabilmesi için dağıtım anahtarları olarak satış oranları kullanılmıştır. İlgili dağıtımlar Tablo 11 ve Tablo 12’de gösterilmiştir.

**Tablo 11: X Restoran Zincirinin Kasaphane Gider Rakamlarının Dağıtımı**

Genel Yönetim Giderleri	Dağıtım Anahtarı	Personel Giderleri	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri	Vergi Harç Sigorta Giderleri	Diğer Hizmet Giderleri	Amortismanlar	Toplam Tutar
Faaliyet Merkezleri	Şube Satış Oranları	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	
Şube 1	0,22	23.994,32	0,00	0,00	112,77	0,00	24.107,09
Şube 7	0,12	13.347,43	0,00	0,00	62,73	0,00	13.410,16
Şube 5	0,13	13.882,44	0,00	0,00	65,24	0,00	13.947,69
Şube 2	0,12	13.072,66	0,00	0,00	61,44	0,00	13.134,10
Şube 8	0,09	9.956,40	0,00	0,00	46,79	0,00	10.003,20
Şube 6	0,13	14.457,69	0,00	0,00	67,95	0,00	14.525,64
Şube 9	0,11	11.322,54	0,00	0,00	53,21	0,00	11.375,76
Şube 4	0,05	5.559,11	0,00	0,00	26,13	0,00	5.585,24
Şube 3	0,01	1.527,93	0,00	0,00	7,18	0,00	1.535,11
<b>Genel Toplam</b>		<b>107.120,53</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>503,44</b>	<b>0,00</b>	<b>107.623,97</b>

Tablo 12: X Restoran Zincirinin Genel Yönetim Gider Rakamlarının Dağıtım

Genel Yönetim Giderleri	Dağıtım Anahtarı	Personel Giderleri	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri	Vergi Harç Sigorta Giderleri	Diğer Hizmet Giderleri	Amortismanlar	Toplam Tutar
Faaliyet Merkezleri	Şube Satış Oranları	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	
Şube 1	0,22	50.192,02	39.700,88	73.809,67	41.558,76	26.817,55	232.078,88
Şube 7	0,12	27.920,55	22.084,60	41.058,45	23.118,09	14.917,92	129.099,60
Şube 5	0,13	29.039,70	22.969,82	42.704,21	24.044,74	15.515,88	134.274,34
Şube 2	0,12	27.345,77	21.629,96	40.213,21	22.642,17	14.610,82	126.441,93
Şube 8	0,09	20.827,10	16.473,82	30.627,20	17.244,74	11.127,90	96.300,75
Şube 6	0,13	30.243,02	23.921,62	44.473,74	25.041,08	16.158,81	139.838,27
Şube 9	0,11	23.684,83	18.734,22	34.829,62	19.610,93	12.654,78	109.514,38
Şube 4	0,05	11.628,71	9.198,08	17.100,55	9.628,52	6.213,21	53.769,08
Şube 3	0,01	3.196,16	2.528,10	4.700,10	2.646,41	1.707,71	14.778,48
<b>Genel Toplam</b>		<b>224.077,86</b>	<b>177.241,10</b>	<b>329.516,75</b>	<b>185.535,44</b>	<b>119.724,57</b>	<b>1.036.095,72</b>

Yapılan çalışmalar sonrasında kurumun ilk madde malzeme giderlerin de şubelere dağıtımını gerekmektedir. Toplam rakamı 3.822.129,51TL olarak oluşan ilk madde malzeme giderleri satış oranları esas alınarak dağıtılmıştır. İlgili dağıtım Tablo 13’de gösterilmiştir.

**Tablo 13: X Restoran Zincirinin İlk Madde Malzeme Maliyetlerinin Dağıtımı**

İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	Dağıtım Anahtarı	İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	İçecek Maliyeti	Sarf Malzeme Maliyeti	Toplam Tutar
Faaliyet Merkezleri	Şube Satış Oranları	Dağıtım Anahtarı* İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	Dağıtım Anahtarı* İçecek Maliyeti	Dağıtım Anahtarı* Sarf Malzeme Maliyeti	
Şube 1	0,22	637.839,37	129.676,00	88.617,44	856.132,81
Şube 7	0,12	354.813,88	72.135,47	49.295,64	476.244,99
Şube 5	0,13	369.036,01	75.026,90	51.271,57	495.334,48
Şube 2	0,12	347.509,61	70.650,48	48.280,83	466.440,91
Şube 8	0,09	264.670,41	53.808,84	36.771,66	355.250,92
Şube 6	0,13	384.327,75	78.135,79	53.396,11	515.859,65
Şube 9	0,11	300.986,40	61.192,07	41.817,18	403.995,64
Şube 4	0,05	147.777,49	30.043,92	20.531,29	198.352,69
Şube 3	0,01	40.616,78	8.257,60	5.643,04	54.517,42
<b>Genel Toplam</b>		<b>2.847.577,69</b>	<b>578.927,07</b>	<b>395.624,75</b>	<b>3.822.129,51</b>

Yapılan dağıtımlar sonucunda kurumun şubelerine göre oluşan maliyetleri Tablo 14’te gösterilmiştir.

**Tablo 14: X Restoran Zincirinin Şube Maliyetleri**

Faaliyet Merkezleri	Personel Giderleri	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri	Diğer Hizmet Giderleri	Vergi Harç Sigorta Giderleri	Kasaphane Giderleri	Genel Yönetim Giderleri	İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	Genel Toplam
Şube 1	571.954,77	573.072,94	19.324,56	1.051,50	24.107,09	232.078,88	856.132,81	<b>2.277.722,54</b>
Şube 2	278.552,31	254.458,64	16.451,73	338,00	13.134,10	126.441,93	466.440,91	<b>1.158.751,35</b>
Şube 3	37.663,57	22.516,92	2.743,36	1.154,95	1.535,11	14.778,48	54.517,42	<b>266.818,25</b>
Şube 4	177.302,08	131.907,63	9.541,69	2.782,68	5.585,24	53.769,08	198.352,69	<b>659.462,80</b>
Şube 5	417.665,85	336.670,99	18.640,55	633,00	13.947,69	134.274,34	495.334,48	<b>1.375.248,82</b>
Şube 6	219.633,49	327.074,86	11.265,72	821,50	14.525,64	139.838,27	515.859,65	<b>1.229.019,12</b>
Şube 7	334.677,93	357.648,47	14.601,24	653,02	13.410,16	129.099,60	476.244,99	<b>1.304.715,79</b>
Şube 8	240.644,20	205.233,73	11.517,90	865,00	10.003,20	96.300,75	355.250,92	<b>872.866,06</b>
Şube 9	291.274,27	215.289,60	9.862,91	2.383,20	11.375,76	109.514,38	403.995,64	<b>939.119,21</b>
<b>Genel Toplam</b>	<b>2.569.368,47</b>	<b>2.423.873,78</b>	<b>113.949,66</b>	<b>10.682,85</b>	<b>107.623,97</b>	<b>1.036.095,72</b>	<b>3.822.129,51</b>	<b>10.083.723,96</b>

### 3.4. X Restoran Zincirinin Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi İle Belirlenmesi

#### 3.4.1. X Restoran Zincirinin Faaliyetlerinin ve Maliyet Havuzlarının Belirlenmesi

İşletme yöneticileri ile yapılan görüşmeler sonunda işletmedeki faaliyetleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- Hamur Hazırlanması
- Hamur İçin İç Hazırlanması
- Pidenin Yapılması
- Pidenin Kesilmesi
- Pidenin Servis Edilmesi
- Ücretinin Tahsil Edilmesi
- Müşteriye Sunulması
- Tepsilerin Toplanması
- Malzemelerin Yıkılması
- Ortalığın Temizlenmesi
- Müşteri Memnuniyeti
- Personel Şifftleri
- Diğer Yönetimsel İşlemler

Bu faaliyetler çerçevesinde dört adet maliyet havuzu belirlenmiştir.

1. Ürün Hazırlama Maliyet Havuzu
2. Ürün Satış-Servis Maliyet Havuzu
3. Temizlik-Mutfak Maliyet Havuzu
4. Şube Yönetimi Maliyet Havuzu

FTM yöntemini uygulamak için maliyetleri en yüksek olan Şube 1 esas alınmıştır. Şube 1'Şubeye ait giderlerin detayı Tablo 15'de verilmiştir.



**Tablo 15: X Restoran Zincirinin Şube 1'e ait Faaliyet Maliyetleri**

<b>Şube 1 / Faaliyet Maliyetleri</b>	
<b>Dış. Sağlanan Fayda ve Hizmet Gid.</b>	<b>573.072,94</b>
Kira	443.793,42
Ortak Giderler	70.626,98
Elektrik	41.002,65
Su	7.627,88
Doğalgaz	7.019,26
Haberleşme	1.650,26
Bakım Onarım	1.156,24
İlan-Reklam	196,25
<b>Diğer Hizmet Giderleri</b>	<b>19.324,56</b>
Komisyonlar	10.270,00
Gider Kaydedilen Demirbaşlar	5.774,36
Personel Kıyafetleri	2.043,22
Sarf Malzemeleri	923,03
Sağlık Giderleri	313,95
<b>Personel Giderleri</b>	<b>571.954,77</b>
<b>Vergi Harç Sigorta Giderleri</b>	<b>1.051,50</b>
<b>Kasaphane Giderleri</b>	<b>24.107,09</b>
<b>Genel Yönetim Giderleri</b>	<b>232.078,88</b>
<b>Üretim Maliyetleri</b>	<b>856.132,81</b>
<b>Toplam</b>	<b>2.277.722,54</b>

### 3.4.2. X Restoran Zincirinin Faaliyetlerinde Ortaya Çıkan Maliyetlerin Hesaplanması

X restoran zincirinin maliyet havuzunda toplanan maliyetlerin hesaplanabilmesi için giderler ERP sisteminden temin edilmiştir. Her bir gider ayrı ayrı havuzlarına dağıtılmıştır. Kurumdan alınan bilgiler doğrultusunda dağıtım anahtarı olarak şube personel sayısı, ilgili maliyet havuzu, ortak giderlerin eşit olarak dağıtımı ve kullanım oranları esas alınmıştır.

Şube 1'de ürün hazırlama maliyet havuzunda 3 personel, ürün satış&dağıtım maliyet havuzunda 5, şube yönetimi maliyet havuzunda 1 ve temizlik&mutfak maliyet havuzunda 3 olmak üzere toplam 12 personel görev yapmaktadır. Ortak giderlerin kullanım oranları, ürün hazırlama maliyet havuzu için %50, ürün satış&dağıtım maliyet havuzu için %20, şube yönetimi maliyet havuzu için %10 ve temizlik&mutfak maliyet havuzu için %20 olarak belirlenmiştir.

Bu bilgiler doğrultusunda Şube 1 faaliyet merkezine ait giderlerin maliyet havuzlarına dağıtımı Tablo 16'da gösterilmiştir.

**Tablo 16: X Restoran Zincirinin Maliyet Havuzlarında Toplanan Maliyetler**

Şube 1 / Faaliyet Maliyetleri		Maliyet Havuzları Maliyetleri				
		Ürün Hazırlama	Ürün Satış & Servis	Şube Yönetimi	Temizlik & Mutfak	Maliyet Havuzu Dağıtım Anahtarı
<b>Dış. Sağlanan Fayda ve Hizmet Gid.</b>	<b>573.072,94</b>					
Kira	443.793,42	110.948,36	110.948,36	110.948,36	110.948,36	Ortak Havuz
Ortak Giderler	70.626,98	17.656,75	17.656,75	17.656,75	17.656,75	Ortak Havuz
Elektrik	41.002,65	20.501,33	8.200,53	4.100,27	8.200,53	Kullanım Oranı
Su	7.627,88	3.813,94	1.525,58	762,79	1.525,58	Kullanım Oranı
Doğalgaz	7.019,26	3.509,63	1.403,85	701,93	1.403,85	Kullanım Oranı
Haberleşme	1.650,26			1.650,26		İlgili Maliyet Havuzu
Bakım Onarım	1.156,24	1.156,24				İlgili Maliyet Havuzu
İlan-Reklam	196,25			196,25		İlgili Maliyet Havuzu
<b>Diğer Hizmet Giderleri</b>	<b>19.324,56</b>					
Komisyonlar	10.270,00			10.270,00		İlgili Maliyet Havuzu
Gider Kaydedilen Demirbaşlar	5.774,36	5.774,36				İlgili Maliyet Havuzu
Personel Kıyafetleri	2.043,22	510,81	851,34	170,27	510,81	Personel Sayısı
Sarf Malzemeleri	923,03	923,03				İlgili Maliyet Havuzu
Sağlık Giderleri	313,95				313,95	İlgili Maliyet Havuzu
<b>Personel Giderleri</b>	<b>571.954,77</b>	<b>142.988,69</b>	<b>238.314,49</b>	<b>47.662,90</b>	<b>142.988,69</b>	Personel Sayısı
<b>Vergi Harç Sigorta Giderleri</b>	<b>1.051,50</b>			<b>1.051,50</b>		İlgili Maliyet Havuzu
<b>Kasaphane Giderleri</b>	<b>24.107,09</b>	<b>24.108,09</b>				İlgili Maliyet Havuzu
<b>Genel Yönetim Giderleri</b>	<b>232.078,88</b>	<b>58.019,72</b>	<b>96.699,53</b>	<b>19.339,91</b>	<b>58.019,72</b>	Personel Sayısı
<b>Üretim Maliyetleri</b>	<b>856.132,81</b>	<b>856.132,81</b>				İlgili Maliyet Havuzu
<b>Toplam</b>	<b>2.277.722,54</b>	<b>1.246.043,74</b>	<b>475.600,42</b>	<b>214.511,16</b>	<b>341.568,23</b>	

### 3.4.3. Kurumun Maliyet Sürücülerinin ve Faaliyet Birim Maliyetlerinin Belirlenmesi

Kurumun 2019 yılı toplam satışları 9.166.849,11TL olarak gerçekleşmiştir. Ürün yelpazesinin genişliği ve teknik sebeplerden dolayı satış adetleri belirlenememiştir. Kurumun muhasebe yönetimi ile yapılan görüşmeler, piyasa şartları ve menü fiyatları değerlendirildiğinde birim satış fiyatın 16 TL olarak alınması uygun görülmüştür. Bu rakamlar doğrultusunda kurumun satış miktarı 572.928 adet olarak ortaya çıkmaktadır. Satış miktarları Tablo 17’de gösterilmiştir. FTM uygulanmasında maliyet sürücüsü olarak satış miktarları kabul edilmiştir.

**Tablo 17: X Restoran Zincirinin Satış Miktarları**

Şubelere / Faaliyetlere Ait Maliyetler	2019 Yılı Satışları	Birim Satış Fiyatı (TL)	Birim Satış Miktarı
Şube 1	2.053.316,15	16	128.332
Şube 2	1.118.694,02	16	69.918
Şube 3	130.752,50	16	8.172
Şube 4	475.721,51	16	29.733
Şube 5	1.187.991,25	16	74.249
Şube 6	1.237.218,03	16	77.326
Şube 7	1.142.207,76	16	71.388
Şube 8	852.020,20	16	53.251
Şube 9	968.927,69	16	60.558
<b>Toplam</b>	<b>9.166.849,11</b>	<b>16</b>	<b>572.928</b>

Şube 1 faaliyet merkezinin, faaliyet havuzlarının birim maliyete katkıları Tablo 18’de gösterilmiştir.

**Tablo 18: X Restoran Zincirinin Şube 1 Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Birim Maliyetleri**

Şube 1 / Faaliyet Maliyetleri			
Maliyet Havuzları		Satış Miktar	Birim Maliyet
Ürün Hazırlama	1.246.043,74	128.332	9,71
Ürün Satış&Servis	475.600,42	128.332	3,71
Şube Yönetimi	214.511,16	128.332	1,67
Temizlik & Mutfak	341.568,23	128.332	2,66
<b>Toplam</b>	<b>2.277.723,55</b>	<b>128.332</b>	<b>17,75</b>

FTM yönteminin uygulanması sonucunda ürün hazırlama maliyet havuzunun toplam maliyeti 1.246.043,74 TL olarak hesaplanmış, 128.332 adet satış miktarına bölünmesi sonucu birim maliyete etkisi 9.71 TL olarak belirlenmiştir. Ürün satış ve servisin toplam maliyetinin birim maliyete etkisi 3.71 TL olarak belirlenmiştir. En düşük maliyete sahip olan şube yönetim maliyet havuzunun birim maliyete etkisi 1.67 TL'dir. Temizlik ve mutfak maliyetinin katkısı 2.66 TL olarak hesaplanmıştır. FTM yöntemine göre toplam birim maliyet 17.75 TL olarak belirlenmiştir.

### 3.4.4. Geleneksel Maliyet Yöntemi İle Hesaplanan Birim Maliyetlerin FTM İle Hesaplanan Birim Maliyetlerle Karşılaştırılması

Geleneksel maliyetleme ve FTM ile yapılan birim maliyet hesaplamaları rakamları Tablo 19'da gösterilmiştir. Geleneksel maliyetleme yöntemine göre birim maliyet 17,60 TL olarak hesaplanmıştır. FTM yöntemine göre yapılan hesaplamalar sonucunda birim maliyetler Şube 1'de birim maliyetler 17,75 TL olarak hesaplanmıştır.

**Tablo 19 : X Restoran Zincirinin Geleneksel Maliyet Yöntemi İle Hesaplanan Birim Maliyetlerin FTM İle Hesaplanan Birim Maliyetlerle Karşılaştırılması**

Şubelere / Faliyetlere Ait Maliyetler	2019 Yılı Satışları	Birim Fiyatı (TL)	Birim Satış Miktarı	Geleneksel Maliyete Göre Maliyet Tutarı	Geleneksel Maliyete Göre Birim Maliyet	FTM Sistemine Göre Maliyet Tutarları	FTM Sistemine Göre Birim Maliyetler
Şube 1	2.053.316,15	16	128.332	<b>10.083.723,96</b>	<b>17,60</b>	2.277.722,54	17,75

## 4. SONUÇ

Perakende gıda sektöründe çok sayıda genel üretim gideri ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu giderlerin bir kısmının üretilen ürünün meydana geldiği faaliyet merkezi ile doğrudan ilişkisi kurulabilmektedir. Fakat bazıları ise tüm faaliyet merkezleri için ortak olmakta ve geleneksel maliyetleme yöntemi bu durumlarda eksik kalmaktadır. Bu eksikliğin giderilebilmesi için stratejik yöntemlerden biri olan FTM yöntemini kullanmak sektördeki işletmelere daha doğru maliyet bilgisi sağlayacaktır.

Geleneksel maliyetleme ve FTM ile yapılan maliyet hesaplamaları sonucunda farklı maliyet bilgilerine ulaşılmıştır. İki yöntemin sonuçlarına karşılaştırmalı olarak bakıldığında şube bazında farklılıklar mevcuttur. Bu farkın ortaya çıkmasının en önemli sebeplerinden biri FTM yönteminde her bir faaliyet için kendisi ile ilgili olan maliyetlerin kullanılmasıdır. Bu maliyetlerde fark yaratmasına rağmen gerçeğe en yakın maliyetlerin hesaplanmasına imkan tanımaktadır.

Sonuç olarak perakende gıda sektöründe FTM yönteminin uygulanması daha doğru ve güvenilir maliyet bilgisi üretilmesini sağlayacaktır. Yöneticiler elde ettiği bu sonuçlar çerçevesinde farklı fiyatlandırma politikalarını benimseyebileceklerdir. FTM yönteminin kullanılması faaliyetlerin takibini sağladığı için uzun dönemde değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasına olanak sağlayacaktır.

**KAYNAKÇA**

- Acar, D., Dalğar, H., Akın, O. (2012), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması İle Hesaplanan Maliyetler ile Mevcut Maliyetlerin Karşılaştırılması: Mermer İşletmesi Örneği” *Möдав*, 2, 1-27.
- Alkan, A.T. (2005), “ Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Uygulama”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,13(1), 39-56
- Arzova, S.B. (2002), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi”, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- A&T Bankası (2019). “Perakende Sektörü Raporu”, 1-25. [https://www.atbank.com.tr/documents/PERAKENDE%20SEKTORU\\_MART%202019](https://www.atbank.com.tr/documents/PERAKENDE%20SEKTORU_MART%202019)
- Babad, Y., Balachandran, B. (1993), “Cost Driver Optimization in Activity-Based Costing”, *The Accounting Review*, 68(3), 563-575.
- Bekçi, İ., Negiz, N. (2011), “Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İnşaat Taahüt İşletmelerinde Uygulanması”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 30(2), 119-136.
- Bekçioğlu, S., Gürel, E., Kızılyalçın, A. (2014), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması”, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Nisan, 19-36.
- Ege, İ., Kurtlar, M. (2018), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesinde Uygulama”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(3), 679-704.
- Eker, M. Ç. (2002), “Genel Üretim Giderlerinin Faaliyet Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtım Ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı”, *Uludağ Üniversitesi İ.B.B.F. Dergisi*, 21(1), 237-256.
- Erdoğan, N. (2007), “Lojistik Maliyetlemesi ve Lojistikte Faaliyete Dayalı Maliyetleme”, *Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları; No. 1748*
- Hacırüstemoğlu, R., Şakrak, M. (1997), “Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar”, *Yasa Yayınları, İstanbul*.
- Kaplan R.S., (1990), “The Evolution Of Management Accounting”, *The Accounting Review*, 59(3), 586-621.
- Karcıoğlu, R., Temelli, F. (2015), “Liman İşletmelerinde Geleneksel Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Bir Uygulama” *Dokuz Eylül Denizcilik Fakültesi Dergisi*, 2015 Özel Sayı1, 71-98.
- Kavrar, Ö., Yılmaz, (2019), “B.Enerji Yönetiminde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama Muhasebe ve Finansman Dergisi”, (83), 85-110.
- Keskin, A., Billerlioğlu, H. (2017), “Sağlık İşletmelerinde Sezaryen Ameliyatı Faaliyetinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Analizi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1), 207-245.
- Koroğlu, Ç. (2013), “ Otel İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Elde Etmek İçin Bir İleri Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak, 39-56.
- Labro, E. (2006), “Analytics Of Costing System Design”, *Contemporary Issues İn Management Accounting*, Oxford: Oxford University Press, 217-243
- Öker, F. (2003), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar”, *Literatür Yayınları, İstanbul*.
- Pazarçeviren, S., Celayir, D., Sarı, E. (2016), “Bankacılıkta Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bireysel Bankacılık Ürünleri Uygulaması”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 145-157.
- Stafeno, N.M, Casorotto, N. (2013), *Activity Based Costing in Services: Literature Bibliometric Review*, Springerplus

- Turney, P. (1990), “What Is The Scope Of Activity-Based Costing?” *Journal Of Cost Management*, 9(4), 40-42.
- Yılmaz, Ş., Aktaş, R. (2015), “ Özel Öğretim Kurumlarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 44, 155-167.
- Zimmerman, J.(2016), “Accounting for Decision Making and Control” New York: McGraw-Hill Higher Education.