

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN TEMEL MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Yrd.Doç.Dr. Sami KARACAN*

Dr. Suphi ASLANOĞLU**

ÖZET

Bilgi yoğun üretim anlayışının hakim olduğu günümüzde, işletmeler rekabet edebilmek için ileri üretim teknolojilerini kullanma zorunluluğuyla karşı karşıya kalmışlardır. Bunun sonucunda, geleneksel maliyetleme sistemleri yetersiz kalmış ve gerçekçi olmayan maliyet bilgilerine göre yönetim karar süreci oluşmaya başlamıştır. Yaşanan bu gelişmeler, küresel rekabette stratejik avantajlar sağlayan yeni maliyetleme yaklaşımlarını ortaya çıkarmıştır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, geleneksel maliyetleme sistemlerinin yetersiz kaldığı durumlarda bu yetersizlikleri gidermek amacıyla geliştirilmiş yeni bir yaklaşım olup, maliyetlerin mamullere gerçekleştirilen faaliyetlere göre dağıtılmasını sağlamaktadır. Bu çalışmada, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi tanıtarak, geleneksel muhasebe sistemi ile karşılaştırılmalı olarak incelendikten sonra, sistemin temel mali tablolar üzerindeki etkileri örnek uygulama yoluyla tespit edilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, Temel Mali Tablolar, Maliyet Sistemleri

ABSTRACT

Due to domination of knowledge intensive production, enterprises have to employ high-tech production lines for today's powerful competition. Therefore, traditional costing systems have become inadequate and decision-making procedures have been based on unreal cost data in today's circumstances. These changes have led to new costing approaches which give strategical advantages to the enterprises in global competition.

Activity based costing system is a new approach that has been developed to eliminate the weaknesses of traditional costing system. In the activity based costing system, company's overhead costs are traced from activities to cost objects. The purpose of this paper is to present the affects of activity based costing system on basic financial statements. Having noted conceptual framework of activity based costing system and compared it with traditional costing system, its affects will be explained by case study.

Key Words: Activity Based Costing System, Financial Statements, Costing Systems

* Kocaeli Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı

** Kırıkkale Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı

1. GİRİŞ

Günümüzde kısa sürede yüksek kalitede ve daha çeşitli mamuller üretebilen işletmeler rakipleriyle rekabet edebilmekte, kârlılıklarını artırabilmektedirler. Önceleri amaç, az sayıda mamul çeşidi ve çok miktarda üretimle daha fazla kâr elde etmek iken yeni ortamda amaç, daha küçük partiler halinde fakat daha kaliteli ve daha fazla mamul çeşidini düşük maliyetlerle piyasaya sunarak kârlılığı arttırmak olarak değişmiştir.

İleri üretim teknolojilerinin kullanılması ve sermaye yoğun üretim anlayışının bilgi yoğun üretim anlayışına dönüşmesi neticesinde, işletmelerde mamul tasarımından başlayıp satış sonrası hizmetleri de kapsayan geniş bir yelpaze içerisinde ve farklı aşamalarda birçok yeni faaliyet veya işlem ortaya çıkmıştır. Bu durum, mamullerin maliyet yapısı değiştirmiş olup direkt maliyet unsurlarının üretim maliyetindeki payı azalarak toplam üretim maliyeti, ağırlıklı olarak endirekt maliyetlerden oluşmaya başlamıştır.

Bu hızlı değişim karşısında, hacim tabanlı dağıtım anahtarlarıyla genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesi, farklı hacim, parti sayısı ve karmaşıklıkta olan mamullerle ilgili yanlış maliyet bilgilerinin raporlanmasına neden olduğundan, yaşanan yapısal değişim, maliyetlerin mamuller ile ilişkilendirilmesi konusunda farklı yöntem arayışlarını zorunlu kılmıştır.

Bu sorun, 1980'li yıllardan itibaren ABD'de üzerinde en çok durulan ve tartışılan konulardan biri olmuş ve birim maliyetlerin daha sağlıklı hesaplanması için; kârlılık, işgücünden faydalanma, dağıtım kanalları ve diğer yönetim sorunları gibi faktörleri içine alarak faaliyet tabanlı yönetimini de (FTY) kapsayan faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemi geliştirilmiştir.

2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ

“Yeni Ekonomi” anlayışıyla birlikte, bugün işletmeler arasında yoğun rekabet yaşanmaya başlanmış, rekabet üstünlüğünü elde edebilmek için dikkatler yeniden imalat faaliyetleri üzerinde yoğunlaşmıştır. Bunun sonucunda, yeni süreç ve akış teknolojileri, üretim, mühendislik ve tasarımda yeni bilgisayar kullanım teknikleri, çalışma gruplarının yönetiminde yeni yaklaşımlar keşfedilmeye başlanmıştır. Bu gelişmeler karşısında, stok maliyetlerinin azaltılması gereğinin ortaya çıkması, üretim merkezlerinin yerini mamul merkezlerinin alması, sabit maliyetlerin artması, üretimde direkt işçilik payının azalması ve endirekt maliyetlerin üretim içindeki payının artması nedeniyle dağıtım anahtarı olarak direkt işçiliğin esas alınmasının maliyetlerin hatalı saptanmasına neden olması, emek yoğun üretimden sermaye yoğun üretim anlayışına geçilmesi gibi birtakım nedenlerle, yıllar önce geliştirilen maliyetleme sistemleri günümüz ortamında yetersiz kalmış ve geleneksel muhasebe sistemleri terk edilmeye başlanmıştır. Diğer bir ifadeyle, bu hızlı değişim sürecinde geleneksel maliyetleme sistemleri, mamullerin maliyetlerinin hesaplanmasında yetersiz kalmaya başlamıştır. Bu nedenle tam zamanında üretim sistemi, faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, mamul yaşam dönemi yaklaşımı ve değer yaratmayan maliyetlerin ortadan kaldırılması gibi yeni maliyetleme yöntemleri uygulanmaya başlanmıştır.

Yeni üretim sürecinde, araştırma-geliştirme, mamul tasarımı, kalite kontrol, üretim planlama ve amortisman gibi endirekt nitelikteki maliyetlerin mamul maliyeti içerisindeki payı artmıştır. Buna karşılık, yoğun otomasyon ile makine ve robotların kullanımına paralel olarak işçilik giderlerinde önemli azalma olmuştur. Bu gelişmeler sonucunda, 20. yüzyılın başlangıcında toplam üretim maliyetinin büyük çoğunluğu

direkt maliyetlerden oluşurken, günümüzde direkt maliyetlerin yerini çoğunlukla indirekt maliyetler almıştır.¹ Toplam üretim maliyetinin büyük kısmının indirekt maliyetlerden oluşması ise bu maliyetlerin dağıtımında yeni sorunlar doğurmuştur. Hacim esasına dayanan maliyet sistemlerinin kullanılması durumunda, mamulün hacminde meydana gelen değişiklik, mamul maliyetlerini de değiştirmektedir. Buradan hareketle, hacim esasına bağlı kalmadan dağıtılacak maliyetler için maliyetlerin mamullere gerçekleştirilen faaliyetlere göre yüklenmesini sağlayan maliyet sistemleri geliştirilmiştir. Bunların en önemlilerinden biri Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Activity Based Costing) yöntemidir.²

Faaliyet tabanlı maliyetleme kavramının temeli, “faaliyet tabanlı bilgi” ve “faaliyet tabanlı yönetim” kavramlarına dayanmaktadır. Faaliyet tabanlı bilgi kavramsal olarak, Oliver Williamson’ın “piyasalar ve hiyerarşi” kuramı ile Micheal Porter’in “değerler zinciri” yaklaşımından kaynaklanmıştır. Bu kavram çerçevesinde, yönetim muhasebesinde uygulanacak yeni bir yaklaşımın, faaliyetlere yönelik bilgi tabanı üzerinde kurulması gereği vurgulanmaktadır.³ Bu bilgi tabanı, “gerekli kaynakları kullanan ve işletmede değer yaratan iş ya da faaliyetler” ile ilgilidir. Bir işte kaynakların kullanılması sonucunda maliyetler ortaya çıkar ve müşterilerin satın alacakları değerlere ulaşılır. Bu yaklaşıma göre, kârlılığa ulaşmada ideal yol faaliyetlerin yönetimidir. Faaliyetlerin yönetilmesi amacı ise, faaliyet tabanlı bilgilere olan gereksinmeyi ortaya çıkartır.⁴

Faaliyet tabanlı maliyetleme, özellikle 90’lı yılların geliştirilen bir yöntemi olarak ortaya çıkmış ve öncelikle üretim işletmeleri üzerinde ve özellikle ABD’de uygulamaya konulmuştur. R.Cooper ve Robert S. Kaplan bu konuda öncülük etmişlerdir. Sistemin hizmet işletmelerinde uygulanabilirliği ise William Rotch tarafından sağlanmıştır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi geniş bir perspektifle şöyle tanımlanabilir:⁵ “Faaliyet tabanlı maliyetleme, bir işletmeye ait faaliyetler ve mamuller ile ilgili veri tabanını oluşturan, işleyen ve onu koruyan bir bilgi sistemidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izler ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamullere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanır. Bu dağıtım anahtarları, mamullerle ilgili faaliyet tüketimlerini yansıtır”

İşlem bazında maliyetleme (transaction-based costing) olarak da adlandırılan faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin amacı; bazı maliyet türlerinin üretim hacmine bağlı olmaksızın çok daha kolay saptanabileceğinden hareketle, üretilen mamul ve hizmet maliyetlerinin sağlıklı saptanabilme düzeyinin yükseltilmesidir. Klasik maliyet sistemlerinde, doğrudan üretilen mamul ve hizmetler üzerinde yoğunlaşılmasına karşın faaliyet tabanlı maliyetleme, gerçekleştirilen faaliyetlerdeki büyük çeşitlilik ve farklılığı ön planda tutmaktadır.⁶

1 PARLAKKAYA Raif, ALTAN Mikail, “Kobilerde Maliyet Yönetimi”, Kobinet.org.tr/hizmetler/bilgibankası/ekonomi/OAKDocs/OAK-T7.pdf., s.7

2 HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul:Dizgi-Baskı-Cilt Ders Kitapları A.Ş.Tesisleri,1995, s.328.

3 JOHNSON, H.Thomas- KAPLAN, Robert S., **Relevance Lost- The Rise and Fall of Management Accounting**, Harvard Business School Press, Boston, 1987, s.23-30’dan aktaran ŞAKRAK, Münir, **Maliyet Yönetimi-Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, İstanbul,1997, 176.

4 ŞAKRAK, M., a.g.e., s.177.

5 TURNEY, Peter B.B., “What Is The Scope of Activity-Based Costing?”, **Journal of Cost Management for Manufacturing Industry**, Winter 1990, s.40.

6 RAYBURN, Letricia Gayle, **Cost Accounting:Using a Cost Management Approach**, Sixth Edition, Times Mirror Higher Education Group, Inc., 1996, s.120.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemini kullanacak olan işletmelerin, bu sistemi amaçlarına uygun olarak tasarlamaları gerekir. Örneğin genel imalat maliyetleri ile ilgili değer analizi yapmak isteyen işletmelerin her bir faaliyeti ayrı ayrı tanımlayacak şekilde sistemi tasarlamaları gerekir. Mamul maliyetlemesine yönelik olarak ise faaliyetleri grup olarak tanımlayan bir sistemin tasarlanması gerekir.⁷ Faaliyet tabanlı maliyetlemenin tasarımı birkaç aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar şöyle sıralanabilir,⁸

- Kaynak maliyetlerinin tanımlanması,
- Faaliyetlerin tanımlanması ve faaliyet seviyelerinin belirlenmesi,
- Kaynak maliyetlerin faaliyetlere dağıtımını,
- Faaliyet maliyetlerinin maliyet unsurlarına dağıtımını.

Her bir faaliyetle ilgili maliyet havuzlarının oluşturularak, endirekt maliyetlerin bu havuzlarda toplanması ve her bir maliyet havuzu ile ilgili maliyet dağıtım anahtarının seçilmesi, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin temel özelliğini oluşturur.⁹ Dolayısıyla bu yöntem, iki veya çok aşamalı maliyetleme yöntemlerinin biraz daha geliştirilmiş şeklini oluşturmaktadır.¹⁰

Geleneksel maliyetleme yaklaşımının sınıklarını önemli ölçüde gideren faaliyet taban-

lı maliyetleme yaklaşımı; müşteri ve ürün kârlılık analizleri, mamul ve hizmet fiyatlandırma gibi stratejik karar süreçlerine yönelik uygun ve doğru bilgi sağlar.¹¹ Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin dayandığı temel varsayımlar aşağıdaki şekilde ifade edilebilir¹²;

- Faaliyetler kaynakları tüketir,
- Ürünler ve siparişler faaliyetleri tüketir,
- Harcamayı değil tüketimi ölçen bir sistemdir,
- Maliyet havuzları homojen bir yapıya sahiptir,
- Her bir maliyet havuzunda genel üretim gideri değişkendir.

Esas maliyet hedefi olarak faaliyetler üzerinde yoğunlaşan ve bu faaliyetlerin maliyetini ürünler, hizmetler, dağıtım kanalları gibi diğer maliyet hedefleri için temel alan faaliyet tabanlı maliyetlemenin en önemli varsayımına göre; makine, işgücü, bina, arazi, sermaye gibi işletme kaynakları faaliyetler tarafından, faaliyetler ise üretilen ürün veya hizmetler tarafından tüketilmektedir.¹³ Dolayısıyla bir ürünün veya hizmetin maliyeti, o ürünü üretmek için tüketilen kaynakların yani yerine getirilen tüm faaliyetlerin maliyetlerinin toplamıdır. Bir faaliyetin maliyeti, o faaliyeti yerine getirebilmek için tahsis edilen tüm üretim faktörlerinin toplam maliyetidir.¹⁴

7 PEKDEMİR, Recep, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri**, İstanbul, 1998, s.41.

8 BLOCHER Edward J., CHEN Kung H., LİN Thomas W., **“Cost Management: A Strategic Emphasis”**, Nev York, Second Edition, Mc Graw Hill/Irwin Companies, Inc., 2002, s.109.

9 COOPER, Robin, “The Rise of Activity-Based Costing-Part One: What Is An Activity-Based Cost System?”, s.45.

10 ROTCH, William, “Activity-Based Costing in Service Industries”, **Journal of Cost Management for Manufacturing Industry**, Summer 1990, s.5.

11 AKGÜN, Melek, “Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:5, Sayı:15, Mayıs 2005, s.39.

12 HOLMEN Jay, “ABC vs. TOC: It’s a Matter of Time”, **Management Accounting**, Nev York, January 1995, Volume: 76, No:7, s.38.’den alıntılan KÖSE a.g.m., s.129, KREUZE, Jerry G. - NEWELL, Gale E., “ABC and Life-Cycle Costing For Environmental Expenditures”, **Management Accounting**, Vol:75, No:8, February 1994, s.39.

13 COOPER, R., KAPLAN, R.S., “Activity Based Systems:Measuring the Costs of Resource Usage”, **Accounting Horizons**, September, 1992.

14 BRIMSON, J.A., **Activity Accounting**, John Wiley Sons, New York, 1991, s.398.

3. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE UYGULANMASI

Günümüzde, fiyatlandırma stratejisinin oluşturulmasında maliyetlerin büyük rolü vardır. Maliyetlerle direkt olarak ilişkili olan fiyatlama kararlarında en doğru fiyatın belirlenebilmesi için, ürün maliyetlerini doğru şekilde verecek maliyet sistemlerine gereksinim duyulmaktadır. Doğru maliyet yapısının ortaya konulması, ürün çeşitliliği olduğunda, diğer bir ifadeyle, ürünler arasında etkileşim sözkonusu olduğunda daha da önemli olmaktadır.

Geleneksel maliyetleme sistemlerinin en önemli eksikliği, genel üretim maliyetlerinin/unsurlarının direkt işçilik saati, direkt işçilik maliyeti, direkt malzeme maliyeti veya makine saati gibi hacim tabanlı dağıtım anahtarları yardımıyla ürünlere dağıtılmasıdır. Hacim tabanlı dağıtım anahtarlarının kullanılması, emek yoğun üretim ortamında genel üretim maliyetlerinin toplam mamul maliyeti içinde payının düşük olması nedeniyle, ürün maliyetlerinde bir bozulmaya sebep olmaz. Ancak, günümüzde genel üretim maliyetlerinin toplam maliyetler içerisindeki payı arttığından bu maliyetlerin mamullere dağıtılmasında hacim tabanlı dağıtım anahtarlarının kullanılması, maliyet bilgisinin çeşitli karar süreçlerinde kullanımını güçleştirmektedir.¹⁵

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, faaliyetleri kullanım temeline göre izleyerek geleneksel sistemdeki yanlışlıkları ortadan kaldırmaya çalışır. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin mamul maliyetlemesine yönelik olarak temel hedefi, genel imalat maliyetinin ortaya çıkmasına neden olan faaliyetin maliyeti ile o faali-

yetin oluşmasını gerekli kılan mamulü ilişkilendirmek ya da bir köprü kurmaktır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, işletmelerde temel faaliyet bilgileri ve bu faaliyetlerin ortaya koyduğu maliyet bilgileri ile uğraşır. Bu bilgiler, firmada meydana gelebilecek değişikliklerin maliyetleri nasıl etkileyebileceği konusunda yöneticilere bir temel sağlar. Bunun yanında faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi işletmelerin yönetim kontrol sistemlerini de etkileyen bir unsurdur. Çünkü bu sistemden elde edilecek maliyet raporları çalışanları ve örgütsel davranışı etkiler.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, işletmelerde birden fazla amaç için kullanılmaktadır. Yapılan araştırma sonuçlarına göre, işletmelerin faaliyet tabanlı maliyetleme sistemini kullanma amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir¹⁶;

- Maliyet düşürme ve maliyet yönetimi,
- Faaliyet, performans ölçümü ve iyileştirme,
- Mamul ve hizmet çıktıları ile ilgili kararlar,
- Mamul ve hizmet maliyetleme,
- Bütçeleme,
- Müşteri karlılık analizi,
- Stok değerlendirme,
- Yeni mamul ve hizmet tasarımı.

Geleneksel maliyet sistemleri maliyetleme sürecinde mamul üzerinde yoğunlaşır. Bunun temel nedeni, her bir mamulün ilgili kaynakları tükettiğinin varsayılmasıdır. Geleneksel

15 BRIMSON, J.A, a.g.e.,s.398, AKGÜN, M., a.g.m., s.38-39.

16 INNES John, FALCOLNER Mitchell, "ABC: A Follow up Survey of CIMA Members", Management Accounting (UK), July-August 1995, S.50-51'den alıntılan BENGÜ Haluk, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması", MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:25, Ocak 2005, s.188-189.

dağıtım anahtarları sadece bir birim mamule ilişkin özelliklerin izlenmesi ile uğraşır. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde ise maliyetleme sürecindeki yoğunlaşma faaliyetler üzerinde kendini gösterir. Buna göre maliyetler, mamullere, söz konusu mamullerin imalat sürecinde gerektirdiği faaliyetlere yüklenir. Dolayısıyla, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde çıktı aşamasındaki dağıtım anahtarları, gerçekleştirilen faaliyetlerden oluşur¹⁷.

Faaliyet tabanlı maliyetlemeye göre, üretim sürecindeki faaliyetler genel düzeyleri itibarıyla dört grupta toplanabilir¹⁸; mamul birimleri düzeyindeki faaliyetler, mamul partileri düzeyindeki faaliyetler, mamul düzeyindeki faaliyetler ve işletme düzeyindeki faaliyetler. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, mamul çeşitliliği ile ilgilenmekte ve mamul çeşitlerini üretmek için yapılan bu faaliyetlerin belirlenmesine önem vermektedir. Böylece, mamullerin, markaların, müşteri ya da siparişlerin, faaliyetlerin, satış bölgelerinin ve dağıtım kanallarının ne ölçüde gelir getirdiği ve ne ölçüde kaynak tükettiği tespit edilebilmektedir¹⁹. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminden beklenen, her bir faaliyetle ilgili maliyetlerin görünebilirliğinin yükseltilmesini sağlamaktır.

Geleneksel yaklaşım, genellikle bazı bölümlere ait genel üretim maliyetlerinin tümünü bir araya toplar ve onları hacim yükleme oranına göre mamullere dağıtır. Diğer yandan, faaliyet tabanlı maliyetleme tüm genel üretim maliyetlerini faaliyet esasına dayalı olarak “maliyet havuzu (cost pool)”nda toplar ve “faaliyet öl-

çütleri (cost driver)” ne göre belirlenen dağıtım anahtarları aracılığıyla bu maliyetleri mamullere yükler²⁰. Yani, geleneksel maliyetleme sistemi ile faaliyet tabanlı maliyetleme arasındaki temel fark, genel üretim maliyetlerinin dağıtılmasında ortaya çıkar. Geleneksel sistem, hacim tabanlı dağıtım anahtarı kullanırken, faaliyet tabanlı maliyetleme birden çok faaliyetlere ilişkin dağıtım anahtarı kullanmaktadır²¹.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin maliyet dağıtımı ve süreç yönü olmak üzere iki boyutu bulunmaktadır. Birinci boyut olarak ele alınan maliyet dağıtımı ise iki aşamalı bir süreç kapsar. Birinci aşamada, faaliyet maliyetleri faaliyet merkezlerine aktarılır. Bu aktarım yapılırken faaliyet etkenleri de kullanılabilir ya da doğrudan bir aktarım da yapılabilir. Faaliyet etkenleri, belirli bir faaliyet ile maliyet grubu arasındaki neden-sonuç ilişkisini yansıtır. Sonuç olarak, faaliyet etkenleri kaynakları faaliyet merkezlerine aktarmak için bir araçtır²². Maliyet dağıtımının ikinci aşaması, maliyetlerin faaliyet merkezlerinden maliyet hedeflerine dağıtımını içerir. Bu işlem, ikinci aşama faaliyet etkenlerinin belirlenmesi ile yapılır. Her bir faaliyet merkezinde yapılan faaliyetler tarafından tüketilen kaynakların maliyeti, maliyet merkezleri için izlendikten sonra, ikinci aşama maliyet etkenleri olan faaliyet etkenleri seçilebilir. İkinci aşamada kullanılacak faaliyet etkenleri seçilirken bunlarla ilgili verilerin elde edilmesindeki kolaylık ve faaliyet etkenlerinin faaliyeti içeren ürünlerin veya hizmetlerin gerçek kaynak tüketimlerini ölçme derecesi dikkate alınmalıdır.

17 BEAUJON, George J.- SINGHAL, Vinod R., “Understanding The Activity Costs in An Activity-Based Cost System”, **Journal of Cost Management for Manufacturing Industry**, Spring 1990, s.60-62.

18 ŞAKRAK, M., a.g.e., s.18

19 ÖZBİRECİKLİ, Mehmet, “Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi”, **Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1, Yıl:1995, s.197.

20 MORGAN, M.J., “Testing Activity-Based Costing Relevance”, **Management Accounting**, Vol:31, No:3, 1993, s.11.

21 GİLLIAN, Brian P., “Traditional Cost Accounting Needs Some Adjustments...As Easy As ABC”, **Industrial Engineering**, Vol:24, No:4, April 1990, s.34.

22 ROMANO, P.L., “Where is the Cost Management Going”, **Management Accounting**, August, 1990.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin ikinci boyutu olan süreç boyutu ise maliyet etkenleri, faaliyetler ve performans ölçütleri olmak üzere üç bloktan oluşmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin bu perspektifi, faaliyetlerin oluşmasına neden olan unsurlar ve faaliyetlerin performansı hakkında veri sağlar. Maliyet etkenleri, bir faaliyetin yerine getirilmesi için gerekli iş yükünü diğer bir ifadeyle, faaliyetin maliyetini belirleyen faktörlerdir.²³ Performans ölçütleri işletmede yapılan faaliyetlerin iç ve dış müşterilerin beklenti ve ihtiyaçlarını karşılama derecesini göstermektedir. Faaliyetin verimliliği, döngü süresi ve maliyeti birer performans ölçütü olabilir²⁴.

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin süreç yönü, faaliyetlerin tanımlanması açısından önem taşımaktadır. Çünkü bir süreç belirli bir amaca ulaşmak için yerine getirilen bir dizi faaliyetten oluşmaktadır. Bu nedenle, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde faaliyetler süreç değer analizleri yardımıyla belirlenir. Süreç değer analizi, bir ürün veya hizmeti üretmek için gereken kaynakların sistematik analizidir²⁵. Bu analiz sonu-

cunda işletmenin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olan faaliyetler, “değer yaratan faaliyetler” ve “değer yaratmayan faaliyetler” olarak tanımlanır. Böylece süreç/faaliyet iyileştirme çalışmalarının ve maliyet yönetimi çalışmalarının adresi belirlenmiş olur²⁶.

4. GELENEKSEL MALİYETLEME SİSTEMİ İLE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Geleneksel maliyetleme sistemleri ile ileri maliyetleme sistemleri arasındaki en önemli fark, standart mamul maliyeti içinde kapsanan kaynak ve faaliyet maliyetlerinde ortaya çıkmaktadır. İleri maliyetleme sistemlerinde, standart maliyetler geleneksel sistemlerde olduğu gibi yalnızca üretim faaliyetlerini değil aynı zamanda tüm işletme faaliyetlerinin maliyetlerini de kapsamaktadır.

Geleneksel maliyetleme sistemi ile faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi arasındaki belirgin farklılıklar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.²⁷

23 RAFFISH, N., TURNEY, P.B.B., “Glossary of Activity Based Management”, *Journal of Cost Management*, Vol:5, No:3, 1991.

24 AKGÜN, M., a.g.m., s. 40.

25 GARRISON, R., ERIC, N.W., *Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control Decision Making*, Irwin, Illinois, 1992, s.192.

26 AKGÜN, M., a.g.m., s.40.

27 KETZ J. Edward, CAMPBELL Terry L., BAXENDALE, Sidney J., *Management Accounting*, San Diego, Harcourt Brace Jovanovich, Inc., 1991, s.292.

Tablo 1: Geleneksel Maliyetleme İle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması

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

Geleneksel maliyetleme sistemi, kullanılan kaynakları etkileyen tek faktörün üretim hacmi olduğunu, diğer bir ifadeyle, ne kadar fazla birim üretilirse o kadar fazla üretim maliyetine katlanılacağını kabul eder Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, kaynak kullanımının çok sayıda nedeninin bulunduğunu ve bunlardan birisinin üretim hacmi olduğunu ifade etmektedir. Nitekim, geleneksel maliyetlemede genel üretim maliyetleri için yalnızca bir tek maliyet havuzu bulunurken, faaliyet tabanlı maliyetlemede çok sayıda maliyet havuzu yer almaktadır. Geleneksel maliyetleme sadece bir tek maliyet dağıtım anahtarı kullanmakta olup o da üretim hacmine bağlı olmaktadır. Geleneksel maliyetlemeye göre ortak maliyet dağıtım anahtarı, üretilen birim sayıları, direkt işçilik saatleri, makine saatleri gibi hacim tabanlıdır. Faaliyet tabanlı maliyetlemede ise her bir maliyet havuzu için en az bir tane olmak üzere toplamda birkaç maliyet dağıtım anahtarı kullanılır. Sonuç olarak, geleneksel maliyetleme yalnızca bir tek maliyet dağıtım anahtarı kullanarak ürün maliyetlerini he-

saplar. Faaliyet tabanlı maliyetleme ise çeşitli maliyet havuzları için farklı maliyet dağıtım anahtarı kullanarak ürün maliyetlerini tespit eder.²⁸

Geleneksel sistem, üretim yapılırken kaynakların mamulleri tükettiğini kabul etmektedir. Bu nedenle, maliyetler üretilen mamullerin hacmi veya sayısı ile bağlantılıdır. Faaliyet tabanlı maliyetleme ise kaynakları mamullerin değil faaliyetlerin tükettiğini, mamullerin ise bu faaliyetleri tükettiğini kabul etmektedir. Geleneksel sistem bütün GÜG'ni genellikle bölüm bazında biraraya toplamakta ve bu maliyetleri mamullere hacim oranını esas alarak dağıtmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ise, GÜG'ni, faaliyetleri esas alarak maliyet unsurlarına göre toplamakta ve maliyet dağıtım anahtarlarını kullanmak suretiyle mamullere yüklemektedir.²⁹

Aşağıda bir örnekle GÜG'nin dağıtımında geleneksel yöntem ve faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin karşılaştırılması yapılmaktadır

28 KARCIOĞLU Reşat, **Stratejik Maliyet Yönetimi-Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000, s.156.; KETZ J. Edward, CAMPBELL Terry L., BAXENDALE, Sidney J, a.g.e., s.292.

29 YÜKÇÜ, Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4.Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1999, s. 899-900.

ÖRNEK:

ES ve BS kodlu iki farklı mamul üreten ESB A.Ş.'nin aylık faaliyet raporundan elden edilen bazı bilgiler şöyledir;

Tablo 2: Mamul Üretim Bilgileri

	ES Mamulü	BS Mamulü
Aylık Üretim Miktarı	1.000 Birim	500 Birim
Makine Saati	3 mak.s./Br	4 mak.s./Br
Aylık Üretim Partileri	20 parti	5 parti

Bu üretim dönemi için genel üretim giderleri toplam 500,00 YTL olup, bu tutarın 300,00 YTL'lik kısmı üretime hazırlık faaliyetleri ile ilgili, 200,00YTL'lik kısmı da üretim faaliyetleri ile ilgili giderlerden oluşmaktadır. Bu üretim döneminde makineler 5.000 saat çalışmış ve 1.000 birim ES, 500 birim de BS mamulü üretilmiştir. Mamullere göre makinelerin çalışma saatleri aşağıda gösterilmiştir;

Tablo 3: Makinelerin Çalışma Saatleri

Mamuller	Üretilen Birim Sayısı	Birim Başına Mak.Saati	Toplam Mak.Saati
ES	1.000	3	3.000
BS	500	4	2.000
TOPLAM			5.000

Yukarıdaki bilgilerden hareketle geleneksel yöntemle göre makine saatleri dikkate alınarak genel üretim giderleri yükleme oranı şöyle bulunur;

$$\text{Genel Üretim Gideri Yükleme Oranı} = \frac{\text{Toplam Genel Üretim Gideri}}{\text{Toplam Makine Saati}} = \frac{500}{500} = 0,10 \text{ YTL/mak.s.}$$

Tablo 4: Mamul Başına Düşen Toplam GÜG Payı

	ES Mamulü	BS Mamulü
Birim GÜG (YTL)	$0,10 \times 3 = 0,30$ YTL/Br	$0,10 \times 4 = 0,40$ YTL/Br
TOPLAM GÜG	$0,30 \times 1.000 = 300,00$ YTL	$0,40 \times 500 = 200,00$ YTL

500,00 YTL'lik genel üretim giderinin 300,00 YTL'lik kısmı ES mamulüne, 200,00 YTL'lik kısmı da BS mamulüne yüklenmiştir. Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere, farklı mamuller üretilmesine rağmen her mamul için sabit bir GÜG yükleme oranı kullanılmıştır Aynı bilgilerden hareketle genel üretim giderleri yükleme oranını faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre bulmak için biraz daha farklı bir süreç izlemek gerekecektir. Öncelikle faaliyetlerin belirlenmesi ve belirlenen faaliyetlere ilişkin faaliyet etkenlerinin belirlenmesi gerekir.

Tablo 5: Faaliyetler ve Faaliyet Etkenleri

Faaliyetler	Faaliyet Etkenleri
Üretime Hazırlık Faaliyetleri	Parti Sayısı
Üretim Faaliyetleri	Makine Saati

Faaliyet etkenlerinin belirlenmesinden sonra her faaliyete ilişkin GÜG yükleme oranı hesaplanır.

Tablo 6: Faaliyetlere İlişkin GÜG Yükleme Oranları

Faaliyetler	Faaliyet Maliyetleri	Faaliyet Etkenleri	GÜG Yükleme Oranı
Üretime Hazırlık Faaliyetleri	300,00 YTL	25 Parti	$300/25 = 12,00$ YTL/Parti
Üretim Faaliyetleri	200,00 YTL	5.000 Makine Saati	$200/5.000 = 0,04$ YTL/Mak.s.

Bulunan GÜG yükleme oranlarına göre her bir mamule düşen GÜG payları ise aşağıdaki gibi hesaplanabilir;

Tablo 7: Mamullere İlişkin GÜG Payları

	ES Mamulü	BS Mamulü	Toplam
Üretime Hazırlık Maliyeti	$12,00 \times 20 = 240,00$ YTL	$12,00 \times 5 = 60,00$ YTL	300 YTL
Üretim Maliyetleri	$0,04 \times 3.000 = 120,00$ YTL	$0,04 \times 2.000 = 80,00$ YTL	200 YTL
TOPLAM	= 360,00 YTL	=140,00 YTL	500 YTL

Yukarıdaki hesaplamalar çerçevesinde geleneksel yöntem ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi göre bulunan sonuçlar karşılaştırmalı olarak aşağıdaki şekilde gösterilebilir;

Tablo 8: Geleneksel Yöntem ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre GÜĞ Toplamının Karşılaştırılması

Mamuller	Geleneksel Yönteme Göre GÜĞ Toplamı	FTM Yöntemine Göre GÜĞ Toplamı
ES Mamulü	300,00 YTL	360,00 YTL
BS Mamulü	200,00 YTL	140,00 YTL
TOPLAM	500,00 YTL	500,00 YTL

Tablodan da görüleceği üzere ES mamulünün GÜĞ tutarı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde geleneksel yöntemden daha fazla olurken, BS mamulünün GÜĞ tutarı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde geleneksel yöntemden daha düşük olmaktadır.

Faaliyet yapısındaki bir değişimin maliyetlerde de değişiklik oluşturacağı kaçınılmazdır. Ancak, böyle bir değişiklik geleneksel yöntemde değil, faaliyetlerin esas alındığı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde daha belirgin olarak ortaya çıkacaktır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin bu özelliğini göstermek amacıyla yukarıda verilen örnek aşağıdaki şekilde geliştirilebilir.

Üretim faaliyetlerinde herhangi bir değişiklik olmamasına rağmen, BS kodlu mamule ilişkin yeni 10 parti daha sipariş alınmış, bu nedenle de üretime hazırlık maliyetlerinde 120,00YTL'lik bir artış olmuştur. Böylece toplam GÜĞ 620,00 YTL'ye çıkmıştır.

Geleneksel yönteme göre makine saatleri dikkate alınarak genel üretim giderleri yükleme oranı şöyle bulunur;

$$\text{Genel Üretim Gideri Yükleme Oranı} = \frac{\text{Toplam Genel Üretim Gideri}}{\text{Toplam Makine Saati}} = \frac{620}{5000} = 0,124 \text{ YTL/mak.s.}$$

GÜĞ yükleme oranı hesaplandıktan sonra, her mamule düşen toplam GÜĞ payı aşağıdaki gibi hesaplanır;

Tablo 9: Mamullere İlişkin Toplam GÜĞ Payı

	ES Mamulü	BS Mamulü
Birim GÜĞ (YTL)	0,124 x 3 = 0,372 YTL/Br	0,124 x 4 = 0,496 YTL/Br
TOPLAM GÜĞ	0,372 x 1.000 = 372,00 YTL	0,496 x 500 = 248,00 YTL

500,00 YTL'lik genel üretim giderinin 372,00 YTL'lik kısmı ES mamulüne, 248,00 YTL'lik kısmı da BS mamulüne yüklenmiştir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre genel üretim giderlerinin yüklenmesi aşağıdaki gibi hesaplanabilir;

Tablo 10: Faaliyetlere İlişkin GÜG Yükleme Oranları

Faaliyetler	Faaliyet Maliyetleri	Faaliyet Etkenleri	GÜG Yükleme Oranı
Üretime Hazırlık Faaliyetleri	420,00 YTL	35 Parti	$420/35 = 12,00 \text{ YTL/Parti}$
Üretim Faaliyetleri	200,00 YTL	5.000 Makine Saati	$200/5.000 = 0,04 \text{ YTL/Mak.s.}$

Bulunan GÜG yükleme oranlarına göre her bir mamule düşen GÜG payları ise aşağıdaki gibi hesaplanabilir;

Tablo 11: Mamullere İlişkin GÜG Payları

Faaliyetler	ES Mamulü	BS Mamulü	Toplam
Üretime Hazırlık Maliyeti	$12,00 \times 20 = 240,00 \text{ YTL}$	$12,00 \times 15 = 180,00 \text{ YTL}$	420 YTL
Üretim Maliyetleri	$0,04 \times 3.000 = 120,00 \text{ YTL}$	$0,04 \times 2.000 = 80,00 \text{ YTL}$	200 YTL
TOPLAM	= 360,00 YTL	= 260,00 YTL	620 YTL

Faaliyet yapısında yapılan değişiklikten sonra geleneksel yöntem ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre bulunan sonuçlar karşılaştırmalı olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 12: Geleneksel Yöntem ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre GÜG Toplamının Karşılaştırılması

Mamuller	Geleneksel Yönteme Göre GÜG Toplamı	FTM Yöntemine Göre GÜG Toplamı
ES Mamulü	372,00 YTL	360,00 YTL
BS Mamulü	248,00 YTL	260,00 YTL
TOPLAM	620,00 YTL	620,00 YTL

Tablodan da görüleceği üzere faaliyet yapısında yapılan değişiklikten sonra ES mamulüne yüklenen GÜG payı geleneksel yöntemde faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre daha yüksek olurken, BS mamulüne yüklenen GÜG payı geleneksel yöntemde faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre daha düşük olmaktadır. Bulunan GÜG payları değişiklikten önce ve değişiklikten sonra olmak üzere geleneksel yöntem ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 13: Geleneksel Yöntem ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Değişiklik Öncesi ve Değişiklik Sonrası GÜG Toplamının Karşılaştırılması

Mamuller	Geleneksel Yönteme Göre GÜG Toplamı		FTM Yöntemine Göre GÜG Toplamı	
	Değişiklik Öncesi	Değişiklik Sonrası	Değişiklik Öncesi	Değişiklik Sonrası
ES Mamulü	300,00	372,00 YTL	360,00 YTL	360,00 YTL
BS Mamulü	200,00	248,00 YTL	140,00 YTL	260,00 YTL
TOPLAM	500,00 YTL	620,00 YTL	500,00 YTL	620,00 YTL

Faaliyet yapısında yapılan değişiklik sadece BS mamulüyle ilgili olmasına rağmen, tablodan da görüleceği üzere geleneksel yöntemde gerek ES mamulüne, gerekse de BS mamulüne yüklenen GÜG payı artmıştır

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre yapılan hesaplamada ise ES mamulüne yüklenen GÜG payı değişmezken, BS mamulüne yüklenen GÜG payı artmıştır Yani ES mamulünün maliyetinde değişme olmamış, BS mamulünün maliyeti artmıştır. Faaliyetlerde yapılan değişiklik sadece BS mamulüyle ilgili olduğundan, maliyet artışının sadece BS mamulüyle ilişkilendirilmesi gerekir. İşte faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi bunun gerekliliğini ortaya koymakta ve nedenselliğe dayalı olarak maliyet artışının olması gerektiği gibi sadece BS mamulüne eklemektedir

5. FAALİYET TABANLI MALİYET YÖNTEMİNİN TEMEL MALİ TABLOLAR ÜZERİNE ETKİLERİ

Yukarıda gösterildiği üzere, farklı maliyetleme yöntemlerine göre yapılan hesaplamalar doğal olarak işletmenin, kâr/zararını, bilanço yapısını ve vevi yükünü de etkileyecektir. Özellikle farklı türde mamullerin üretildiği işletmelerde, indirekt giderlerin artık işçilik saati veya makine saati gibi faaliyet hacimlerine dayalı olarak dağıtılması, mamuller arasında farkın gözetilmediği anlamına gelmektedir

Geleneksel yöntem ile faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin kullanılmasına göre faaliyet yapısında meydana gelen değişiklikleri görmek açısından yukarıda verilen örneğin dışında, her iki yöntemin gelir tablosu ve bilanço üzerindeki etkilerini görmek açısından da aşağıdaki örnek geliştirilmiştir.

ÖRNEK:

Bensu üretim işletmesinde EE, SS ve BB kodlu mamullerin üretilmesi planlanmaktadır. Üretilmesi planlanan mamullere ilişkin elde edilen bazı bilgiler şöyledir;

Tablo 14: Üretilmesi Planlanan Mamullere İlişkin Bilgiler

	EE	SS	BB
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	200,00 YTL/Br.	100,00 YTL/Br.	75,00 YTL/Br.
Direkt İşçilik Giderleri	80 YTL/Br.	80 YTL/Br.	50 YTL/Br.
Direkt İşçilik Saatleri	4 Dis/Br.	4 Dis/Br.	2 Dis/Br.
Üretim Miktarları	20.000 Br.	45.000 Br.	20.000 Br.
Toplam Direkt İşçilik Süresi	80.000 DİS	180.000 DİS	40.000 DİS

Tahmini genel üretim giderleri 7.500.000,00 YTL' dir. Mamullerin üretimine ilişkin gerçekleştirilecek faaliyetler ve bunlara ilişkin faaliyet etkenleri ise şu şekilde tespit belirlenmiştir;

Tablo 15: Faaliyetler ve Faaliyet Etkenleri

Faaliyetler	Faaliyet Etkenleri
Endirekt İşçilikle İlgili Faaliyetler	Direkt İşçilik Saati
Mamullerin Makinede İşlem Görmesi	Makine Saati
Üretime Hazırlık Faaliyeti	Hazırlık Sayısı
Mamul Kontrol Faaliyeti	Kontrol Sayısı

Geleneksel yöntemle göre genel üretim giderleri toplam direkt işçilik saati esasına göre hesaplanacak tahmini GÜG yükleme oranına göre, üretilen farklı mamullere yüklenecektir

EE, SS ve BB mamullerinin üretilmesi için gerekli olan işçilik süresi toplam 300.000 direkt işçilik saatidir. Tahmini GÜG yükleme oranı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır;

$$\text{Tahmini GÜG Yükleme Oranı} = \frac{\text{Tahmini Genel Üretim Giderleri}}{\text{Tahmini Direkt İşçilik Süresi}} = \frac{7.500.000,00}{300.000} = 25,00 \text{ YTL/DİS}$$

Bulunan GÜG yükleme oranı kullanılarak mamullere göre birim ve toplam GÜG tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 16: Geleneksel Mal. Yöntemine Göre Mamullere İlişkin Birim ve Toplam GÜG Tutarları

	EE	SS	BB
Direkt İşçilik Saatleri	4 Dis/Br.	4 Dis/Br.	2 Dis/Br.
GÜG Yükleme Oranı	25,00 YTL/DİS	25,00 YTL/DİS	25,00 YTL/DİS
Birim GÜG	100,00 YTL/Br.	100,00 YTL/Br.	50,00 YTL/Br.
Toplam Direkt İşçilik Süresi	80.000 DİS	180.000 DİS	40.000 DİS
Üretim Miktarı	20.000 Br.	45.000 Br.	20.000 Br.
Toplam GÜG	2.000.000,00 YTL	4.500.000,00 YTL	1.000.000,00 YTL

Geleneksel maliyetleme yönteminde mamullere göre birim maliyetleri ise aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 17: Geleneksel Maliyetleme Yöntemine Göre Birim Mamul Maliyetleri

	EE	SS	BB
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	200,00 YTL/Br.	100,00 YTL/Br.	75,00 YTL/Br.
Direkt İşçilik Giderleri	80,00 YTL/Br.	80,00 YTL/Br.	50,00 YTL/Br.
Genel Üretim Giderleri	100,00 YTL/Br.	100,00 YTL/Br.	50,00 YTL/Br.
Birim Maliyet	380,00 YTL/Br.	280,00 YTL/Br.	175,00 YTL/Br.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre genel üretim giderinin birim mamul maliyeti içindeki payının hesaplanmasında, mamullerin tüketmiş olduğu faaliyetler dikkate alınacaktır. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri, mamullere doğrudan yüklendiği için her iki yöntem arasında direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri yönünden fark olmayacaktır.

Bundan sonraki kısımlarda faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre, birbirini izleyen aşamalar halinde maliyetin nasıl hesaplandığı ele alınmıştır. Birim faaliyet maliyetleri ya da faaliyet maliyetleri yükleme oranları, neden-sonuç ilişkilerine dayalı olarak üretilecek mamullerin faaliyet kullanma miktarları ile çarpılarak, tahmini GÜG'leri mamullere yüklenecektir. Aşağıdaki tabloda faaliyetlere ilişkin faaliyet etkenleri, tahmini GÜG tutarları ve faaliyet etkeni maliyetleri diğer bir ifadeyle GÜG yükleme oranları gösterilmiştir;

Tablo 18: Faaliyetlere İlişkin GÜĞ Yükleme Oranları

Faaliyetler	Faaliyet Etkenleri	Tahmini GÜĞ	Faaliyet Etkenleri Miktarı	Faaliyet Etkeni Maliyetleri
		X	y	x/y
Endirekt İşçilikle İlgili Faaliyetler	Direkt işçilik saati	500.000,00 YTL	250 DİS	2.000,00 YTL/DİS
Mamullerin Makinede İşlem Görmesi	Makine Saati	3.000.000,00 YTL	300.000 Mak.s.	10,00 YTL/Mak.s.
Üretime Hazırlık Faaliyeti	Hazırlık sayısı	1.500.000,00 YTL	1.500 Hazırlık	1.000,00 YTL/Hazırlık
Mamul Kontrol Faaliyeti	Kontrol sayısı	2.500.000,00 YTL	1.000 Test	2.500,00 YTL/Test

Mamullere göre faaliyet etkenleri ve faaliyet etkenleri miktarları ise şöyledir;

Tablo 19: Mamullere İlişkin Faaliyet Etkenleri ve Faaliyet Etkenleri Miktarları

Faaliyet Etkenleri	Faaliyet Etkenleri Miktarı	EE	SS	BB
Direkt işçilik saati	250 DİS	50 DİS	125 DİS	75 DİS
Makine Saati	300.000 Mak.s.	100.000 Mak.s.	150.000 Mak.s.	50.000 Mak.s.
Hazırlık sayısı	1.500 Hazırlık	1.000 Hazırlık	400 Hazırlık	100 Hazırlık
Kontrol sayısı	1.000 Test	700 Test	180 Test	120 Test

Tabloda, her mamule ilişkin faaliyet etkenleri ayrıntılı olarak gösterilmektedir. Bundan sonraki aşamada, tahmini GÜĞ'leri mamullere, mamullerin faaliyet kullanma esasına göre yüklenecektir;

Tablo 20: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Mamullere İlişkin Birim ve Toplam GÜĞ Tutarları

Toplam GÜĞ	EE	SS	BB
500.000,00 YTL	100.000,00 YTL	250.000,00 YTL	150.000,00 YTL
3.000.000,00 YTL	1.000.000,00 YTL	1.500.000,00 YTL	500.000,00 YTL
1.500.000,00 YTL	1.000.000,00 YTL	400.000,00 YTL	100.000,00 YTL
2.500.000,00 YTL	1.750.000,00 YTL	450.000,00 YTL	300.000,00 YTL
7.500.000,00 YTL	3.850.000,00 YTL	2.600.000,00 YTL	1.050.000,00 YTL
Birim GÜĞ	192,50 YTL/Br.	57,78 YTL/Br.	52,50 YTL/Br.

Yükleme sonucunda, EE, SS ve BB mamullerine düşen GÜG payları hesaplanmıştır. Bu hesaplamamanın geleneksel yöntem ile karşılaştırılması ise aşağıda gösterilmiştir;

Tablo 21: Geleneksel Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Mamullere İlişkin GÜG Tutarları

	EE	SS	BB	TOPLAM GÜG
Geleneksel Yöntem	2.000.000,00 YTL	4.500.000,00 YTL	1.000.000,00 YTL	7.500.000,00 YTL
FTM Yöntemi	3.850.000,00 YTL	2.600.000,00 YTL	1.050.000,00 YTL	7.500.000,00 YTL
FARK	1.850.000,00 YTL	(1.900.000,00) YTL	50.000,00 YTL	-

Görüldüğü gibi, her iki yöntem arasındaki toplam fark sıfırdır. Ancak, mamullere yüklenen GÜG tutarları arasındaki fark, işletmenin uygun mamul karmasını oluşturma ve fiyatlandırma gibi politikalarını gözden geçirmeleri gerektiğinin göstergesidir. Genel üretim giderlerinin her iki yöntem arasında farklılık göstermesi, birim mamul maliyetlerinin de farklı olmasına neden olacaktır. Aşağıdaki tabloda her iki yönteme göre mamuller düzeyinde hesaplanmış birim maliyetler karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir;

Tablo 22: Geleneksel Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Mamullere İlişkin Birim Maliyetler

	Geleneksel Yöntem			FTM Yöntemi		
	EE	SS	BB	EE	SS	BB
DİMM Gideri	200,00	100,00	75,00	200,00	100,00	75,00
Direkt İşçilik Gid.	80,00	80,00	50,00	80,00	80,00	50,00
GÜG	100,00	100,00	50,00	192,50	57,78	52,50
TOPLAM	380,00	280,00	175,00	472,50	237,78	177,50

Birim maliyetlerde oluşan bu farklılık işletmenin iki farklı faaliyet döneminde yapacağı satışları ve işletme kârını da etkileyecektir. Bu durum bir taraftan işletmenin farklı dönemler arasındaki kârını ve buna bağlı olarak vergi yükünü etkilerken, diğer taraftan da bilançoda yer alan stok maliyetleri üzerinde etkili olacaktır. Aşağıda işletmenin mamullerinin satışına ilişkin bazı veriler yer almaktadır;

Tablo 23: Mamullerin Satışına İlişkin Veriler

	EE	SS	BB
Satış Fiyatları	500,00 YTL/Br.	400,00 YTL/Br.	350,00 YTL/Br.
Üretim Miktarları	20.000 Br	45.000 Br	20.000 Br
Satış Miktarları	15.000 Br	30.000 Br	10.000 Br
D.S.Mamul Stoku	5.000 Br	15.000 Br	10.000 Br
Vergi Oranı	% 30		

Bu bilgilerden hareketle geleneksel yöntemle göre ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre gelir tabloları aşağıdaki şekilde düzenlenebilir;

Tablo 24: Geleneksel Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Düzenlenmiş Gelir Tablosu

GELENEKSEL YÖNTEME GÖRE DÜZENLENMİŞ GELİR TABLOSU			FTM YÖNTEMİNE GÖRE DÜZENLENMİŞ GELİR TABLOSU		
BRÜT SATIŞLAR		23.000.000,00	BRÜT SATIŞLAR		23.000.000,00
EE Mamulü	7.500.000,00		EE Mamulü	7.500.000,00	
SS Mamulü	12.000.000,00		SS Mamulü	12.000.000,00	
BB Mamulü	3.500.000,00		BB Mamulü	3.500.000,00	
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(15.850.000,00)	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(15.995.900,00)
EE Mamulü	5.700.000,00		EE Mamulü	7.087.500,00	
SS Mamulü	8.400.000,00		SS Mamulü	7.133.400,00	
BB Mamulü	1.750.000,00		BB Mamulü	1.775.000,00	
BRÜT SATIŞ KÂRI		7.150.000,00	BRÜT SATIŞ KÂRI		7.004.100,00
EE Mamulü	1.800.000,00		EE Mamulü	412.500,00	
SS Mamulü	3.600.000,00		SS Mamulü	4.866.600,00	
BB Mamulü	1.750.000,00		BB Mamulü	1.725.000,00	
VERGİ (-)		(2.145.000,00)	VERGİ (-)		(2.101.230,00)
DÖNEM NET KÂRI		5.005.000,00	DÖNEM NET KÂRI		4.902.870,00

Her iki yöntemle göre düzenlenen gelir tablolarında, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre yapılan hesaplamalar sonucunda brüt satış kârı, vergi yükü ve dönem net kârında farklılık görülmektedir. Farklılığın temel nedeni, GÜG'nin mamullere faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde nedensel

lik ilişkisine göre yüklenmesidir. Dönem sonu bilançosunda mamul stoklarının maliyeti de yöntemler arasında farklılık gösterecektir Aşağıda, her iki yönteme göre dönem sonu bilançosunda yer alacak stokların tutarları gösterilmiştir;

Tablo 25: Geleneksel Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Düzenlenmiş Bilanço

GELENEKSEL YÖNTEME GÖRE DÜZENLENMİŞ BİLANÇO		FTM YÖNTEMİNE GÖRE DÜZENLENMİŞ BİLANÇO	
STOKLAR	STOKLAR		
EE Mamulü	1.900.000,00	EE Mamulü	2.362.500,00
SS Mamulü	4.200.000,00	SS Mamulü	3.566.700,00
BB Mamulü	1.750.000,00	BB Mamulü	1.775.000,00
TOPLAM	7.850.000,00	TOPLAM	7.704.200,00

Sonraki faaliyet döneminde, önceki dönemden kalan stokların satılması durumunda ilgili döneme ilişkin gelir tabloları her iki yönteme göre aşağıda gösterilmiştir;

Tablo 26: Stokların Satılması Durumunda Geleneksel Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Düzenlenmiş Gelir Tablosu

GELENEKSEL YÖNTEME GÖRE DÜZENLENMİŞ GELİR TABLOSU			FTM YÖNTEMİNE GÖRE DÜZENLENMİŞ GELİR TABLOSU		
BRÜT SATIŞLAR		12.000.000,00	BRÜT SATIŞLAR		12.000.000,00
EE Mamulü	2.500.000,00		EE Mamulü	2.500.000,00	
SS Mamulü	6.000.000,00		SS Mamulü	6.000.000,00	
BB Mamulü	3.500.000,00		BB Mamulü	3.500.000,00	
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(7.850.000,00)	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(7.704.200,00)
EE Mamulü	1.900.000,00		EE Mamulü	2.362.500,00	
SS Mamulü	4.200.000,00		SS Mamulü	3.566.700,00	
BB Mamulü	1.750.000,00		BB Mamulü	1.775.000,00	
BRÜT SATIŞ KÂRI		4.150.000,00	BRÜT SATIŞ KÂRI		4.295.800,00
EE Mamulü	600.000,00		EE Mamulü	137.500,00	
SS Mamulü	1.800.000,00		SS Mamulü	2.433.300,00	
BB Mamulü	1.750.000,00		BB Mamulü	1.725.000,00	
VERGİ (-)		(1.245.000,00)	VERGİ (-)		(1.288.740,00)
DÖNEM NET KÂRI		2.905.000,00	DÖNEM NET KÂRI		3.007.060,00

Her iki yöntem arasında yıllar itibariyle ödenen vergi yüküne baktığımızda da farklılıklar olduğu görülmektedir. Aşağıdaki tabloda bu karşılaştırma yapılmaktadır;

Tablo 27: Geleneksel Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Vergi Yükleri

Vergi Yüğü	Geleneksel Yönteme Göre	%	FTM Yöntemine Göre	%
1.YIL	2.145.000,00	0,63	2.101.230,00	0,41
2.YIL	1.245.000,00	0,37	3.007.060,00	0,59
TOPLAM	3.390.000,00	1	5.108.290,00	1

6. SONUÇ

Muhasebe bilgilerinden elde edilecek olan en önemli verilerden birisi yönetime zamanında ve amaca uygun bilgi sağlamaktır. Bu bilgi, mal ve hizmet üretiminde işletme kaynaklarının daha iyi yönetilmesini sağlayarak işletmenin maliyet, kalite ve kârlılık yönünden rekabet edebilirliğini geliştirir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının, doğru mamul maliyetlerinin saptanmasına olanak tanınmasının yanında, yapılmış olduğu hesaplamalarla yönetime önemli veriler de sağlaması, bu yaklaşımın yönetsel bir özelliğinin de bulunduğunu göstermektedir. Yöneticiler de faaliyete dayalı muhasebeden elde etmiş oldukları verileri işletmeleri için stratejik önem taşıyan müşteri kârlılığı, dağıtım kanalları, kapasite yönetimi, verimlilik ve sürekli iyileştirme konularıyla ilgili yönetsel kararların alınmasında bir araç olarak kullanarak daha etkin kararlar alabilirler.

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin asıl önemli yönü, yönetim kararları için kullanılacak maliyet hesaplamalarında uzun dönemli bakış açısı gereğini vurgulamasıdır. Çok çeşitli faaliyetleri yerine getiren hizmet işletmelerinde faaliyet bileşimi, fiyatlama ve alıcıya ulaşma şekli (dağıtım kanalı seçimi) gibi kararlar uzun dönemde bu işletmelerde toplanacak genel üretim giderlerinin tutarlarını belirleyecektir. İşte yapılan bu faaliyetler için gerçekleştirilen işlemlerin maliyeti ne derece sağlıklı biçimde saptanıp ürünlere yüklenilebilirse, alınacak kısa ve uzun

dönemli işletme kararları da o derece isabetli olacaktır.

Geleneksel sistemlerin yetersiz yönlerine bir çözümleme arayışıyla ortaya çıkan faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının benimsenmesi ve buna dayalı sistemin geliştirilmesi, mamul maliyetlerinin daha sağlıklı hesaplanmasında işletmeler açısından oldukça yararlı olacak ve işletme yöneticilerinin stratejik kararlar almasında gereksinim duydukları bilgiler de sistem tarafından üretilebilecektir. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin kullanılması, işletmelerin alacağı stratejik kararlarda ışık tutacak ve böylece işletmeler alacağı kararlarda daha sağlıklı maliyet bilgilerinden hareket etme imkanına sahip olacaklar, sonuçta ise gerek ulusal pazarlarda gerekse de uluslararası pazarlarda işletmelerin hem rekabet güçleri hem de kârlılıkları artacaktır.

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin kullanılmasıyla daha doğru hesaplanacak olan maliyetler, işletme için düzenlenen temel ve ek mali tabloların da daha doğru bilgileri içermesini sağlayacak, gerek yönetime ve gerekse de işletmeyle ilgili diğer gruplara daha tutarlı ve doğru bilgileri raporlayacaktır.

Birçok işletmede kullanılan geleneksel yaklaşımların maliyet ve yönetim muhasebesi sisteminin oluşumundaki yetersizliğini gidermek açısından atılması gereken ilk adımlardan birisi, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin işletmelerin yönetim sistem tasarımı ve değişimi projeleri arasında yer alması gereğidir.

KAYNAKÇA

- AKGÜN Melek, “Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:5, Sayı:15, Mayıs 2005.
- BEAUJON, George J.- SINGHAL, Vinod R., “Understanding The Activity Costs in An Activity-Based Cost System”, **Journal of Cost Management for Manufacturing Industry**, Spring 1990.
- BENGÜ Haluk, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:25, Ocak 2005
- BLOCHER Edward J., CHEN Kung H., LİN Thomas W., “**Cost Management: A Strategic Emphasis**”, New York, Second Edition, Mc Graw Hill/Irwin Companies, Inc., 2002
- BRIMSON J.A., **Activity Accounting**, John Wiley Sons, New York, 1991.
- BÜYÜKMİRZA Kamil, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, 9. Baskı, Ankara 2003.
- COOPER, R., KAPLAN, R.S., “Activity Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage”, **Accounting Horizons**, September, 1992.
- ÇAKICI Cemal, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:12, Ekim 2001
- ERDEN Selman Aziz, “İnşaat İşletmelerinde İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:4, Sayı:11, Ocak 2004.
- ERDOĞAN Necmettin, **Maliyet Muhasebesi**, Barış Yayınları, 1. Baskı, İzmir 1999.
- GARRISON, R., ERIC, N.W., **Managerial Accounting: Concepts for Planning**, Control Decision Making, Irwin, Illinois, 1992.
- GİLLIAN Brian P., “Traditional Cost Accounting Needs Some Adjustments...As Easy As ABC”, **Industrial Engineering**, Vol:24, No:4, April 1990.
- HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Dizgi-Baskı-Cilt Ders Kitapları A.Ş. Tesisleri, 1995.
- KARCIOĞLU Reşat, **Stratejik Maliyet Yönetimi-Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000.
- KETZ J. Edward, CAMPBELL Terry L., BAXENDALE, Sidney J., **Management Accounting**, San Diego, Harcourt Brace Jovanovich, Inc., 1991.
- KÖSE Tunç, “Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Bütünleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:4, Sayı:14, Ocak 2005
- KREUZE, Jerry G. - NEWELL, Gale E., “ABC and Life-Cycle Costing For Environmental Expenditures”, **Management Accounting**, Vol:75, No:8, February 1994.
- MORGAN M.J., “Testing Activity-Based Costing Relevance”, **Management Accounting**, Vol:31, No:3, 1993.
- ÖZBİRECİKLİ Mehmet, “Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi”, **Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1, Yıl:1995.
- ÖZER Alper, “Pazarlama İle İlgili Kararlarda Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Etkisi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:4, Sayı:13, Eylül 2004.
- PARLAKKAYA Raif, ALTAN Mikail, “Kobilerde Maliyet Yönetimi”,
Kobinet.org.tr/hizmetler/bilgibankası/ekonomi/OAKDocs/OAK-T7.pdf.
- PEKDEMİR Recep, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri**, İstanbul, 1998.

RAFFISH, N., TURNEY, P.B.B., "Glossary of Activity Based Management", **Journal of Cost Management**, Vol:5, No:3, 1991.

RAYBURN Letricia Gayle, **Cost Accounting:Using a Cost Management Approach**, Sixth Edition, Times Mirror Higher Education Group, Inc., 1996.

ROMANO P.L., "Where is the Cost Management Going", **Management Accounting**, August, 1990.

ROTCH William, "Activity-Based Costing in Service Industries", **Journal of Cost Management for Manufacturing Industry**, Summer 1990.

ŞAKRAK Münir, **Maliyet Yönetimi-Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, İstanbul,1997.

TURNEY Peter B.B., "What is The Scope of Activity-Based Costing?", **Journal of Cost Management for Manufacturing Industry**, Winter 1990.

YÜKÇÜ Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4.Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1999.