

**FAALİYET TABANLI MALİYET YÖNTEMİ VE BİR UYGULAMA¹****Saime DOĞAN²****Cemal ÇAKICI³****ÖZET**

1980' li yıllarda geleneksel maliyetleme yöntemlerine alternatif olarak geliştirilen faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM), genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesiyle ilgili bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır. Genel üretim giderlerinin faaliyetler bazında ürünlere dağıtılması esasına dayan bu yöntem sayesinde işletmenin stratejik kararlarının alınmasında kullanılan daha doğru maliyet verileri elde edilmiştir. Bu çalışmada öncelikle faaliyet tabanlı maliyet yöntemi teorik olarak incelenmiş sonrasında bir örnek yardımıyla uygulamasına yer verilmiştir. Araştırma sonucunda işletmenin geleneksel maliyet sisteminden elde edilen veriler ile faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasından elde edilen bulgular arasında farklılıklar ortaya çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Geleneksel Maliyetleme, Faaliyet.

Jel Kodu: M41, M49.

ACTIVITY BASED COSTING METHOD AND AN APPLICATION**ABSTRACT**

Activity based costing, which was developed as an alternative to the traditional costing in 1980s, has emerged as a method for assigning overhead costs to products. By means of activity based costing, based on the principle of assigning overhead costs to products on the basis of activities, more accurate cost data used in taking strategic decisions has resulted. In this study firstly, activity based costing method is examined theoretically and then and application is given by help of a sample. As a result of this study, the differences have emerged between the data obtained from the traditional costing system and findings obtained from the activity based costing application.

Keywords: Activity Based Costing, Traditional Costing, Activity.

Jel Kodu: M41, M49.

1. GİRİŞ

Üretim ortamlarında yaşanan teknolojik gelişmeler sonucunda otomasyona geçilmesi, direkt maliyetlerin büyük çoğunluğunu endirekt maliyet haline dönüştürmüştür. Çünkü, otomasyona geçilmesi makinelerin yoğun kullanımı sonucunda amortisman giderleri ve endirekt işçilikler gibi genel üretim giderlerinin üretimdeki payını arttırmıştır. Böylece artan yönde değişim gösteren genel üretim giderlerinin büyük oranda azalan direkt işçiliği esas alan ölçülere göre dağıtılması yanlış maliyet hesaplamalarına neden olmuştur.

Yönetim açısından önemli kararların alınmasında kullanılan maliyet bilgilerinin eksik ve hatalı olması, geleneksel maliyet yöntemlerinin yerine yeni maliyet yöntemlerinin geliştirilmesine yol açmıştır. Bu doğrultuda genel üretim giderlerinin mamullere daha doğru bir şekilde yüklenerek, birim maliyetlerinin hesaplanabilmesine olanak veren ve yönetsel kararların alınması aşamasında daha sağlıklı bilgileri yönetime sunacak bir yaklaşım olarak faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir.

Geleneksel maliyetleme yöntemlerine bir alternatif olarak geliştirilen faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi faaliyetlerin maliyetlerini hesaplayan ve bu maliyetleri ürünlere ve müşterilere yansıtan bir maliyet muhasebesi yöntemidir. Yapılan çalışmalar, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin işletme yönetimine geleceğe yönelik alacağı kararlarda daha gerçekçi ve doğru maliyet bilgileri sunduğunu ortaya çıkarmıştır.

¹ Bu makale, Prof. Dr. Cemal ÇAKICI'nın danışmanlığında yürütülen Saime Doğan'ın "Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Bir Tekstil Firmasında Uygulaması" adlı doktora tezinin (2016) bir kısmından türetilmiştir.

² Arş. Gör. Dr., Kırklareli Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, saimedogan@klu.edu.tr

³ Prof. Dr., Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, cemal@marmara.edu.tr



Faaliyet tabanlı maliyetleme, ürün maliyetlemesi dışında faaliyetlerle ilgili yönetime sunmuş olduğu bilgilerle de önemli stratejik kararların alınmasında yardımcı olan bir yöntemdir. Bu doğrultuda, faaliyet tabanlı maliyetleme, ürün tasarlama ve geliştirme, fiyatlama, pazarlama ve ürün karması gibi stratejik konularda yönetime daha sağlıklı kararlar alması konusunda yardımcı olmakta; bunun yanı sıra sürekli gelişimi de desteklemektedir (Cooper ve Kaplan, 1988: 103).

Bu bağlamda çalışmanın amacı; faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin daha iyi anlaşılması ve geleneksel maliyetleme yöntemi ile arasındaki farklılıkların daha iyi kavranabilmesini sağlamaktır. Bu amaçla, öncelikle faaliyet tabanlı maliyetleme ve süreci hakkında ayrıntılı bilgi verildikten sonra, örnek bir uygulama öncelikle geleneksel maliyetleme yöntemine göre, sonrasında faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre çözümlenip, sonuçları karşılaştırılmıştır. Karşılaştırma sonucunda faaliyet tabanlı maliyetleme ile daha doğru maliyet rakamları elde edildiği ortaya konmaya çalışılmıştır.

2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEMENİN TANIMI VE TEMEL KAVRAMLARI

Yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmelerin sonucu olarak, gelişmiş endüstriyel ortamlarda, mevcut maliyet yöntemlerinin geçerliliği yoğun olarak tartışılmaya başlanmıştır. Bu yöndeki arayışlara faaliyet tabanlı maliyetleme öncülük etmiştir (Şakrak, 1997: 175). İlk defa üretim ortamları için 1980' li yılların sonunda Robin Cooper ve Robert Kaplan tarafından geliştirilmiş olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, kaynak maliyetlerini faaliyetlerle ilişkilendiren ve daha sonra, faaliyetlerde toplanmış olan maliyetleri ürün, hizmet, müşteri ve diğer maliyet nesnelere faaliyetleri tüketim oranında yükleyen bir yönetsel maliyetleme aracıdır (Kennett, Durler ve Downs, 2007: 1). Faaliyet tabanlı maliyetleme, mamul maliyetini oluşturan indirekt giderlerin, diğer bir ifadeyle de genel üretim giderlerinin (GÜG) mamullere yüklenmesiyle ilgili bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır.

Literatürde bu yöntemle ilgili çok fazla tanımlama yapılmış olup, bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

FTM, temel olarak faaliyetleri esas alan bir maliyetleme yöntemidir. Yöntem, mamul maliyetlerinin belirlenmesinde faaliyetleri esas alması nedeniyle faaliyet tabanlı maliyetleme olarak adlandırılmıştır (Bekçioğlu, Gürel ve Kızılyalçın, 2014: 21). Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, işletmelere ve yöneticilere ürünün birim maliyetini hesaplamanın ötesinde birim maliyeti ortaya çıkaran süreçlerle ilgili bilgileri sağlar. Bu yöntemde temel prensip, ürünün girdilerinin maliyetinden ziyade yapılan faaliyetler üzerine odaklanmasıdır (Durer, Çalışkan ve Akbaş, 2009: 109).

Faaliyet tabanlı maliyetleme, işletmenin faaliyet ve ürünlerine ilişkin bilgilerini sağlayan ve izleyen bir bilgi yöntemidir. FTM, yürütülen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izler ve çeşitli maliyet etkenlerini kullanarak faaliyetlerde biriken maliyetleri ürünlere yükler. Bu maliyet etkenleri ürünlerin faaliyet tüketim oranlarını yansıtmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi yönetim tarafından ürün ve faaliyete ilişkin çok çeşitli amaçlarla kullanılabilir (Raffish ve Turney, 1991: 40).

Faaliyet tabanlı maliyetleme işletmelerin, rekabet edebilirliğini sürdürmek, ürün ve müşteri karlılığını sağlamak, işlem maliyetlerini düşürmek gibi amaçlarla benimsemiş oldukları bir maliyetleme yöntemidir. FTM' den sağlanmış olan bilgi ile işletmeler, işletme kaynaklarını daha iyi kullanacak ve işletme süreçlerini daha etkin bir şekilde yönetebileceklerdir (Nair, 2000: 2).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin daha iyi anlaşılabilmesi için yöntemin temelini oluşturan bazı kavramların açıklanmasında yarar vardır. Bu kavramlar aşağıdaki gibidir:

- ✓ Kaynak
- ✓ Faaliyet
- ✓ Faaliyet Merkezi
- ✓ Maliyet Etkeni
- ✓ Maliyet Havuzu
- ✓ Maliyet Nesnesi

2.1. Kaynak

Kaynaklar, faaliyetin gerçekleşmesi için başvuru veya yönetilen ekonomik unsurlardır. Diğer bir ifadeyle, maliyetlerin esas kaynağını oluşturan unsurlardır. Bir üretim işletmesinde kaynaklar, direkt işçilik ve malzemeyi, üretim desteğini, üretimin dolaylı maliyetlerini ve üretim dışındaki maliyetleri kapsamaktadır.



Kaynaklar, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin ilk finansal girdilerini sağlayan unsurlardır. Yöntemi uygulayanların, kaynakların neler olduğuna karar verirken ve bunların maliyetini tespit ederken başvuracakları ilk yer, işletmenin büyük defter kayıtları olacaktır (Alkan, 2005: 44).

Kaynaklarla ilgili büyük defter alt hesapları, faaliyet tabanlı maliyet yöntemi tasarımcısı için iyi bir veri kaynağı niteliğindedir. Dolayısıyla kaynak maliyetleri büyük defter hesapları kapsamında alt hesaplar oluşturularak izlenebilir. Ancak, genellikle finansal tabloların hazırlanması amacıyla kullanılan hesaplar, faaliyetler yerine gider türüne göre düzenlenmiştir ve fazla ayrıntı içermemektedir. Bu nedenle faaliyet maliyeti tespit edilirken defter-i kebir hesaplarının faaliyetlere göre yeniden oluşturulması gerekmektedir (Yılmaz ve Karaca, 2010: 156).

İşlem maliyetini, kısa dönemde sabit olarak ölçmek ve yönetmek; kaynakların niçin elde edildiği, hangi amaçla kullanıldığı, gelecekte sağlanması gereken seviyesi hakkında yeteri kadar görüş sağlamaz. Kullanılan kaynak maliyeti kısa dönemde sabit olsa da, her dönemde kullanılan kaynak miktarı, üretim için gerçekleştirilen faaliyete bağlı olarak değişiklik gösterir. FTM, kısa dönemde kullanım ile birlikte maliyeti değişmese de, bu kaynakların maliyetini ölçer (Cooper ve Kaplan, 1992: 2).

2.2. Faaliyet

Faaliyet, bir çalışmayı ortaya çıkaran süreç ya da işlemler bütünü olarak tanımlanırken; işlemler, bir amaç birliği olmaksızın bağımsız olarak yapılan detay çalışmaları kapsamaktadır (Öker, 2003: 32). Fonksiyon ise, bir organizasyon yapısı içinde işlerin yönetimini sağlayan farklı görev alanlarını temsil eden, departman, maliyet merkezi, maliyet havuzu ya da sorumluluk merkezleri gibi faaliyetten daha geniş kapsamlı bir kavramdır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 28). Örneğin; makinelerin üretim için hazırlanması bir faaliyet türü, bu faaliyet kapsamında makinelerin ön temizliğinin yapılması, kalıpların yerleştirilmesi, makinelerin elektronik programlanması gibi çalışmalar ise bu faaliyet ile ilgili işlemlerdir. Bazı faaliyetlerin tek bir işlemden oluşması halinde, bu iki kavram birleşmekte ve bu durumda birbirleri yerine, aynı anlamı ifade etmek üzere kullanıldıkları görülmektedir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 29). Bir üretim işletmesindeki bazı faaliyetler Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1. Bir üretim işletmesindeki Bazı Faaliyetler

SATIN ALMA	
Satın Alma Siparişlerinin Verilmesi	Sipariş miktarının ve zamanın belirlenmesi, satın alma siparişlerinin verilmesi
Pazarlık ve Sözleşme Görüşmeleri	Görüşmenin yapılması ve sözleşmenin imzalanması
Malzeme Teslim Alma-Stoklama	Hammaddenin kaydı, ambara gelen hammadde miktarının doğrulanması
ÜRETİM	
Ekipman Bakım ve Onarımı	Mevcut üretim ekipmanlarının bakımı ve onarımı
Atölyelerin Denetimi	Üretimin ve üretim departmanında çalışanların denetimi
Tesislerin Bakımı	Fabrika binasının ve tesislerin bakımı
ÜRETİM YÖNETİMİ	
Satış Tahminleri	Sürekli bir şekilde satış tahminlerinin yapılması
Üretimin İzlenmesi	Üretim hattında üretim ile ilgili bilgilerin toplanması
Yarı Mamul Yönetimi	Yarı mamul stoklarının izlenmesi

Kaynak: Ertaş, 1998: 56.

İyi tasarlanmış bir faaliyet tabanlı maliyetlendirme yöntemi süreçlerin analiz edilmesiyle başlar. Süreç analizi, bir mamul veya hizmet üretmek için gerekli olan faaliyetlerin sistematik olarak analiz edilmesidir. Bu sistemde maliyetlendirme, ürün yada departman bazında değil, süreç bazında gerçekleştirilmektedir. Süreç analizi, bir mamul veya hizmet üretimiyle ilgili kaynak tüketen tüm faaliyetleri belirler ve bu faaliyetleri değer katan veya değer katmayan faaliyet oluşlarına göre sınıflandırır. Bir mamul üretim süreci içinde işlem süreci, değer katan



bir faaliyet iken, diğer süreçler (taşınma, depolama vs.) mamule değer katmadan kaynakları tüketen faaliyetlerdir (Dumanoglu, 2005: 108).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, öncelikle bir işletmede yerine getirilen temel faaliyetler belirlenir. Bu faaliyetler, maliyet nesnesine göre farklı düzeylerde oluşmaktadır. Maliyet sistemlerinde genellikle ürünler ve müşteriler maliyet nesnesi olarak kabul görünürken, bu çalışmada ürünler maliyet nesnesi olarak kabul edilmiştir.

Faaliyetler, dört ayrı düzeydeki maliyet hiyerarşisi sınıflandırılmasına tabi tutulurlar (Drury, 2012: 259):

- ✓ Birim düzeyindeki faaliyetler,
- ✓ Parti düzeyindeki faaliyetler,
- ✓ Mamul düzeyindeki faaliyetler,
- ✓ Tesis düzeyindeki faaliyetler.

2.2.1. Birim düzeyindeki faaliyetler: Üretilen her birim için gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Makine üretim faaliyetleri, üretilen birimlerin sayısına bağlı olarak arttığından birim düzeyindeki faaliyetlere örnek olarak gösterilebilirler (Horngren, Datar ve Rajan, 2014: 161). Aynı şekilde, yapılan bakım işleri, üretimi desteklemek için gerekli indirekt işçilikler, yardımcı madde ve işletme malzemesi tüketimleri de çıktı hacmine bağlı oldukları için birim düzeyindeki faaliyetler olarak kabul edilirler (Erden, 2004: 184).

2.2.2. Parti düzeyindeki faaliyetler: Her bir çıktı biriminin üretiminden ziyade, bir parça grubunun üretimine ilişkin faaliyetlerdir. Malzemelerin taşınması, üretilen partiye ilişkin kalite kontroller, malzeme teslim alımları, teslim alınan siparişlerin yerleştirilmesi, siparişlerin fatura ödemeleri parti düzeyindeki faaliyetlere örnek olarak verilebilir (Horngren, Datar ve Rajan, 2014: 161).

2.2.3. Mamul düzeyindeki faaliyetler: Bir işletmenin ürettiği farklı türden mamullerle ilgili faaliyetlerdir. Bu nedenle, mamul düzeyindeki faaliyetler, belirli bir mamulle ilgili olup, diğer mamullerle ilgisi olmayan faaliyetlerdir (Erden, 2004: 185). Bu faaliyetlere, bir ürün için sayısal kontrol programının hazırlanması, bir ürünün üretim süresince izleyeceği aşamaların belirlenmesine ilişkin bilgilerin elde edilmesi, özel test etme programlarının geliştirilmesi ve ürünlerin müşteriye gönderilmesi örnek olarak verilebilir (Gündüz, 1997: 103).

2.2.4. Tesis düzeyindeki faaliyetler: İşletmede üretim ve satış sürecini destekleyen faaliyetler, genel olarak tesis düzeyinde faaliyetler olarak ifade edilmektedir. Yöneticinin maaşı ve tesis kira gideri, tesis düzeyindeki faaliyetlere örnek olarak verilebilir. Üretilen mamul birimi, parti miktarı ve mamul çeşidindeki değişimler bu düzeydeki maliyetlerin değişmesine neden olmamaktadır. Ancak, uzun dönemli stratejik değişikliklere göre değişme gösterebilirler (Kaygusuz, 2007: 142).

2.3. Faaliyet Merkezi

Faaliyet merkezi genel olarak, bir işletme için önem taşıyan faaliyetlerin bir arada toplandığı yerler olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, faaliyet merkezleri, homojen faaliyetlerin fonksiyonel veya ekonomik olarak gruplanmasıdır (Doğan, 1996: 92-93). Öncelikli olarak bir işletmede yapılacak olan faaliyetlerin bir listesi yapılır, daha sonra bu faaliyetlerin hangilerinin ayrı bir faaliyet merkezi olacağına karar verilir. Çok fazla detay, faaliyet tabanlı maliyet yöntemini daha karmaşık hale getirecek ve faydasından daha fazla maliyet yaratacaktır (Naughton, 2001: 50). İşletmede çok sayıda faaliyet yapıldığından her faaliyetin ayrı olarak izlenmesi, detayı ve kayıtlama, maliyetlerini arttırdığından, birbiriyle yakın ilişkisi olan bir kaç faaliyet bir faaliyet merkezinde toplanır (Ülker ve İskender, 2005: 199).

2.4. Maliyet Etkeni

Geleneksel maliyet yöntemlerinde maliyet dağıtımında kullanılan “dağıtım anahtarı” kavramı yerine faaliyet tabanlı maliyet yönteminde “maliyet etkeni” kavramı kullanılmaktadır. Literatürde bu kavram yerine ayrıca, maliyet taşıyıcısı, maliyet faktörü, faaliyet ölçüsü, yüklenme anahtarı gibi kavramlar da kullanılmaktadır.



Maliyet etkeni, maliyet nesnesi tarafından faaliyete yüklenmiş olan tüketim oranıdır (Bahnub, 2010: 4). Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde maliyet etkenleri iki aşamada tespit edilmektedir. Birinci aşama maliyet etkenleri, faaliyetler tarafından tüketilen kaynaklara ilişkin maliyetleri faaliyetlere yüklemeye, ikinci aşama maliyet etkenleri ise faaliyetlerde toplanan bu maliyetleri mamullere yüklemeye kullanılmaktadır. Birinci aşama maliyet etkenleri “kaynak etkeni”, ikinci aşama maliyet etkenleri ise “maliyet etkeni” olarak isimlendirilmektedir.

Maliyet etkeni, FTM’ nin merkezinde yer almaktadır. Maliyet etkeni, faaliyetin kaynak tüketimi ile sonuçlanan bir olaydır. Geleneksel maliyet yönteminde, yanlış maliyet hesaplarına neden olabilecek tek bir maliyet etkeni (MS, DİS... vb.) kullanılırken; FTM’ de, daha doğru mamul maliyetlemesi için, faaliyet maliyetleri ürünlere yüklenirken daha fazla sayıda maliyet etkeni seçilmektedir. Maliyet etkenleri belirlenirken, işletmedeki üretim süreci dikkatli bir şekilde incelenerek, işletmede yapılması gereken faaliyetler belirlenmelidir. İdeal olarak her ürüne ilişkin bir maliyet etkeni seçilmesi gerekirken, uygulamada maliyet üzerindeki önemli etkisinden dolayı sınırlı sayıda kullanılmaktadır (Gupta ve Galloway, 2003: 132).

2.5. Maliyet Havuzu

Maliyet havuzu, maliyet nesnesine yüklenecek olan maliyetlerin toplandığı yerdir (Lanen, Anderson ve Maher, 2011: 45). Faaliyet tabanlı maliyetlemede ise, tek bir faaliyete bağlı olan maliyetlerin toplandığı yerdir (Dumanoğlu, 2005: 109). Faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetler düzeyinde belirlenmesine maliyet havuzu oluşturma denir. Faaliyetlerin belirlenmesi işlemi tamamlandıktan sonra, belirlenen bu faaliyetlerin maliyetlendirilmesi gerekir. Bu maliyetlendirme işlemi bazen kolaylıkla ve doğrudan sağlanırken, bazen de son derece güç olmaktadır. Böyle bir durumda önce, faaliyetlere ilişkin yapılan temel analizde faaliyetlerin ana maliyetleri belirlenir. Daha sonra bu faaliyetler alt faaliyetlere ayrılarak, alt faaliyetlerin her birinin tükettiği kaynakların maliyeti oluşturulur. Sağlıklı bir şekilde maliyet havuzu oluşturmak için temel şart, işletmenin faaliyetlerinin, alt faaliyetlerinin ve bunların tükettiği kaynakların en iyi şekilde belirlenmesidir (Arzova, 2002: 25-26).

2.6. Maliyet Nesnesi

Maliyet nesnesi, üretime konu olan çıktılardır. Bu çıktılar, katlanılan maliyetlerin nihai taşıyıcısı konumundadırlar. Böylece, maliyet nesnesi bir mamul düzeyi, tek bir mamul, bir mamul ailesi ya da mamul hattı olarak düşünülebilir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 28).

3. FAALİYET TABANLI MALİYETLEMENİN AMAÇLARI VE ÖZELLİKLERİ

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin ortaya çıkışı, geleneksel maliyet yöntemlerinde maliyetlerin mamullere yüklenmesi sırasında kullanılan hacim tabanlı anahtarlar nedeniyle ortaya çıkan hata ve yanlışlıkların önlenmesi temel amacına dayanmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin üç temel stratejik amacı vardır. Bunlardan birincisi, firma karlılığının gerçek kaynağı olan doğru maliyetleri raporlamak, ikincisi faaliyetleri daha etkin bir şekilde yürütmek için faaliyet maliyetlerini tanımlayabilmektir. FTM’ nin son stratejik amacı ise gelecekteki mamul ve hizmetlere olan talebi gerçekleştirmek için gerekli kaynak ihtiyaçlarının belirlenmesidir (Cooper ve Slagmulder, 2000: 85).

Mamul maliyetlemesinin yanı sıra faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin diğer amaçları aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Yıldız ve Karaca, 2011: 3; Kaplan, 1992: 59-62):

- ✓ Düşük katma değere sahip, yani üretimde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en az düzeye indirmek,
- ✓ Katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak,
- ✓ Sorunların temel nedenlerinin saptanması ve düzeltilmesi için çözüm ve fırsatlarla ilgili güvenli bir yol çizmek,
- ✓ Zayıf varsayımlar ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,
- ✓ Tüm üretim işletmesinin faaliyet tüketimi, maliyet ve ilgili alanlarını tanımlayarak detaylı bilgi vermek,
- ✓ Maliyetlerin oluşumuna neden olan faktörleri ve faaliyetleri tespit ederek, daha iyi bir yönetsel muhasebe anlayışı ve kontrolü sağlamak,

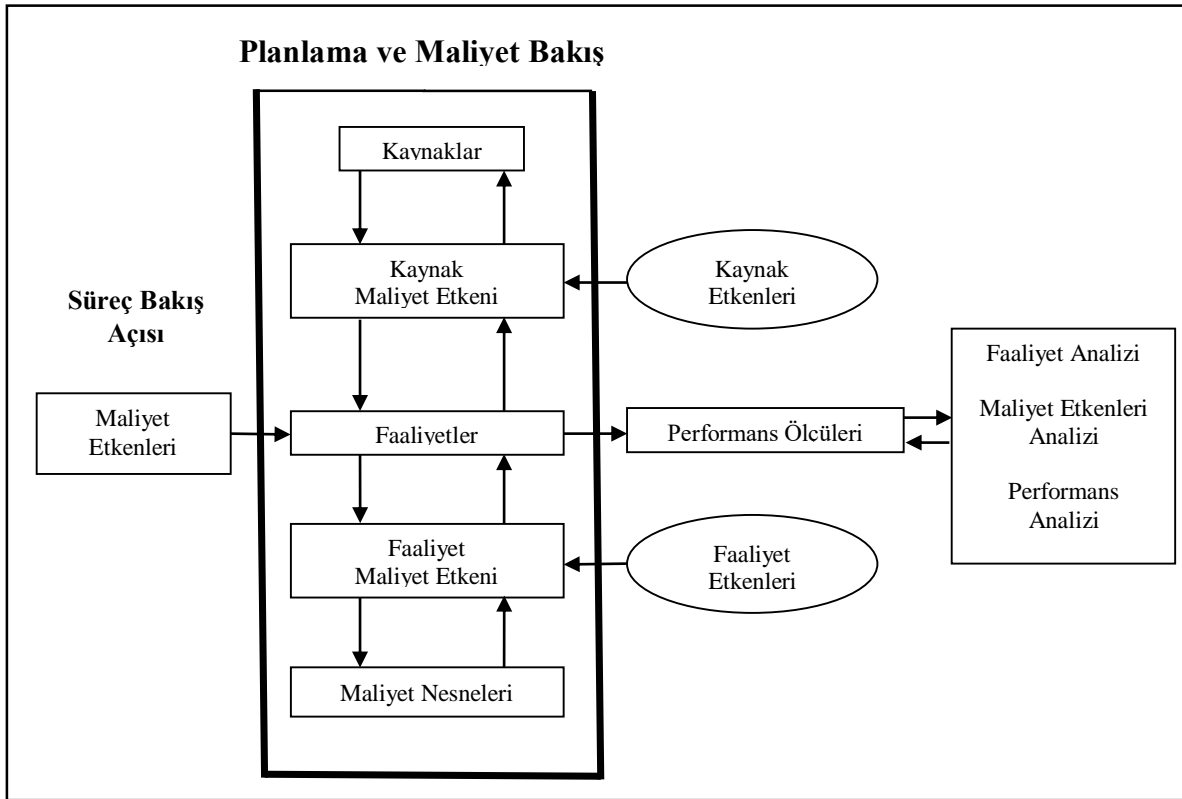
- ✓ Anlamli kar merkezleri ve ürün karlılığı rakamları elde etmek,
- ✓ Daha basit ve kolay anlaşılabilir hesaplar oluşturarak yöneticilerin maliyet bilgilerini daha etkin olarak kullanmasını sağlamak,
- ✓ JIT ve MRP gibi esnek üretim sistemlerinde ortaya çıkan gelişmeleri izleyebilmek için doğru işletme ortamını sağlamak,
- ✓ Finansal olmayan başarı ölçüleriyle ilgili bilgi sağlayarak faaliyet ve süreçlerin başarısını, “verimlilik, etkinlik ve kalite” açısından ölçmek.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi başlangıçta ürün maliyetlerinin belirlenmesi gibi stratejik amaçlarla kullanılmıştır. Bununla beraber, bu yöntemden yararlanan işletmeler yöntemi, imal edilebilirliğin tasarlanması, imalat sürecinin tasarlanması, genel üretim maliyetleri değer analizleri ve performans değerlendirme gibi değişik amaçlara yönelik olarak da kullanılmışlardır (Turney, 1990b: 40).

FTM yöntemine göre, mamullerin üretimi için faaliyetler yapılır ve faaliyetler işletme kaynaklarını tüketirler. Faaliyetler ile maliyetler arasında sebep sonuç ilişkisi vardır. Buna göre faaliyetler sebep, maliyetler ise sonuçtur (Unutkan, 2010: 90).

Modern üretimde bir çok genel üretim gideri türü pazarlama, araştırma-geliştirme, satış ve dağıtım, muhasebe gibi özel faaliyetlerle ilgilidir. Ancak, mamullerin hacmi ise bu faaliyetlerden bağımsızdır. Bu sebeple faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre faaliyetler tarafından tüketilen kaynaklar mamullere faaliyet esasına göre yüklenirler (Çakıcı, 2001: 106).

Bir FTM yönteminin iki yönü vardır; maliyet dağıtım yönü ve süreç yönü. Maliyet dağıtım yönü kaynaklar, faaliyetler ve maliyet nesneleri hakkında bilgi sağlar. Süreç yönü ise çoğunlukla finansal olmayan operasyonel bilgi sağlar (Ülker ve İskender, 2005: 196).



Şekil 1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli

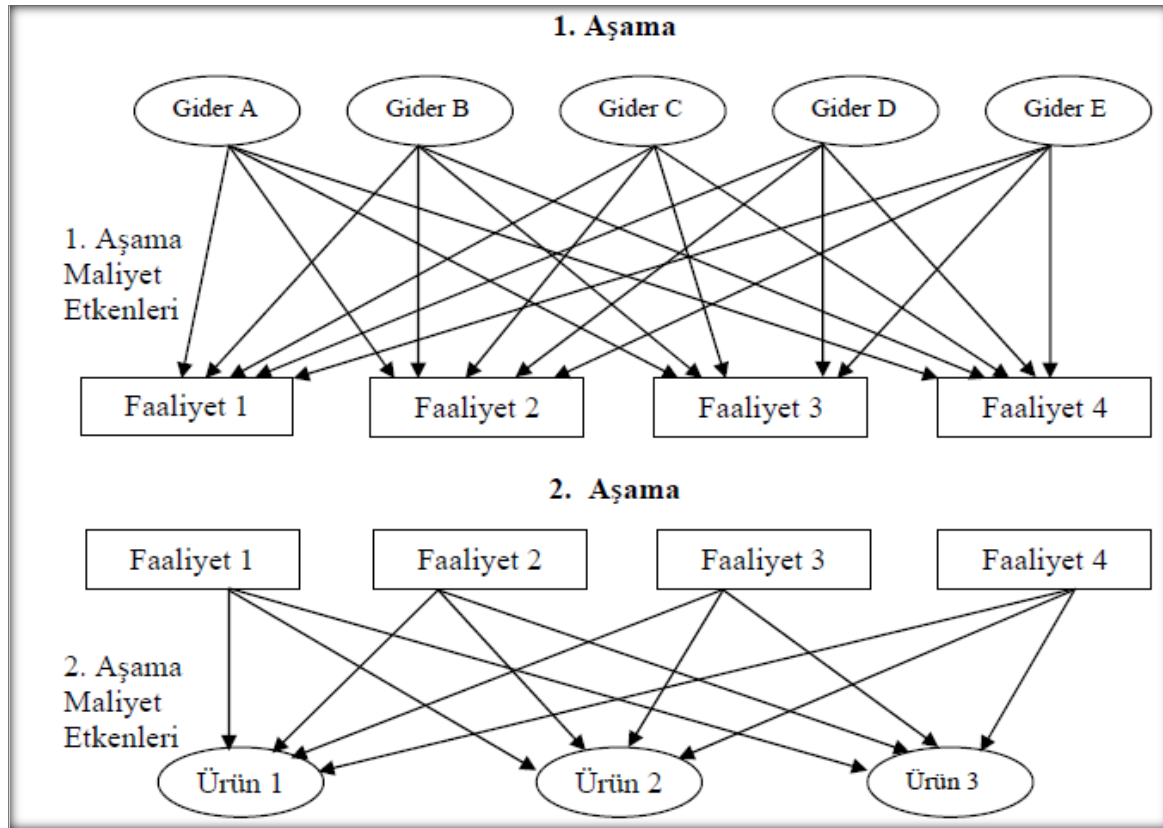
Kaynak: Cokins, 2001: 16.

Faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde dikey ekseninde yer alan maliyet yönü; ürün, müşteri, hizmet gibi maliyet nesneleri tarafından ortaya çıkan maliyet akışını göstermektedir. Modelin maliyet yönü faaliyet tabanlı maliyetlemenin özünü yansıtır ki buna göre, kaynaklar faaliyetler tarafından, faaliyetler de mamul, müşteri veya hizmetler tarafından tüketilmektedir (Cokins, 2001: 16). Yatay ekseninde yer alan süreç yönü; işletmenin

faaliyetleri yapmasını ve faaliyetlerin performansını etkileyen olaylar hakkında (işe neden olan şey ve işin ne kadar iyi yapıldığı) bilgi ihtiyacını yansıtır. Diğer bir ifadeyle FTM' nin süreç yönü, her bir faaliyetin maliyet faktörleri ve performans ölçüleri hakkında bilgi sağlar (Erdoğan, 2007: 69-70). Faaliyet tabanlı maliyetleme modeli Şekil 1'de gösterildiği gibidir.

4. FAALİYET TABANLI MALİYETLEMENİN UYGULAMA SÜRECİ

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde temel olarak iki aşamadan söz edilebilir. İlk aşama, işletmedeki tüm üretim faaliyetlerini amaca uygun olacak bir şekilde (ürün bazında, müşteri bazında vb.) belirlemek ve bu faaliyetleri ortak faaliyet havuzlarında topladıktan sonra bu faaliyetlerin maliyetlerini belirlemektir. Faaliyetlerin maliyetleri belirlendikten sonra ikinci aşama, bu maliyetlerin ürünlere aktarılması aşamasıdır (Öker, 2003: 36). FTM'nin iki aşamalı uygulama süreci Şekil 2'de verilmiştir.



Şekil 2. İki Aşamalı FTM Yöntemi

Kaynak: Öker, 2003: 36.

Literatürde, FTM yönteminin tasarım ve uygulanmasında izlenecek adımlara ilişkin farklı sınıflamalar mevcut olmakla beraber, genel olarak iki aşamalı maliyet yükleme süreci içerisinde oluşturulan beş temel adım mevcuttur:

1. Faaliyetlerin belirlenmesi,
2. Faaliyetlerin gruplandırılması ve faaliyet taşıyıcılarının tespiti
3. Kaynak maliyetlerinin faaliyetlere yüklenmesi ve maliyet havuzlarının oluşturulması,
4. Maliyet etkenlerinin belirlenmesi,
5. Faaliyet maliyetlerinin mamullere yüklenmesi.



4.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

Faaliyetler geniş anlamda, bir sanayi işletmesinde üretim emrinin verilmesi veya bir siparişin alınmasıyla başlayan ve müşteriye teslim anına kadar devam eden bir süreci temsil etmektedir. Bunların belirlenerek, sınıflandırılması ve gerekirse her faaliyetin tanımlanması gerekir. Yöntemin sağlıklı kurulması açısından faaliyetlerin belirlenmesi adımı oldukça önemlidir. Bu nedenle, faaliyetlerin belirlenmesinde bazı kurallar belirlenmiştir. Bu kurallar şunlardır (Alkan, 2005: 46):

- ✓ Faaliyetler, sistemin amacına uygun olarak detaylandırılmalı,
- ✓ Makro faaliyetler kullanılmalı,
- ✓ Önemsiz faaliyetler bir araya getirilmeli,
- ✓ Faaliyetler açık ve tutarlı bir şekilde tanımlanmalıdır.

Faaliyetlerin belirlenmesinde örgüt şeması, tesis yerleşim plânları ve iş akış diyagramlarından yararlanılabilmektedir.

4.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması

Faaliyetler belirlendikten sonra, ortak özellik gösterenler gruplandırılarak faaliyet merkezleri (faaliyet havuzu) oluşturulmaktadır. Faaliyetler; birim düzeyinde, parti düzeyinde, mamul düzeyinde ve tesis düzeyinde olmak üzere dört ayrı düzeyde gruplandırılarak faaliyet merkezleri oluşturulur.

4.3. Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi ve Maliyet Havuzlarının Oluşturulması

Faaliyetler belirlendikten ve gruplandırılarak faaliyet merkezleri oluşturulduktan sonra; faaliyetler tarafından tüketilen kaynaklara ilişkin maliyetler faaliyetlere yüklenmektedir.

Kaynaklar, faaliyet merkezlerine iki şekilde dağıtılabılır; ya doğrudan ya da birinci aşama maliyet etkenleri (faaliyet taşıyıcıları) kullanılmak suretiyle dolaylı olarak dağıtırlar (Erden, 2004: 187) Örneğin, faaliyet merkezlerinin her birinde ortaya çıkan direkt işçilikler faaliyet havuzuna direkt yüklenirken; faaliyet merkezleri tarafından ortak kullanılan veya faydalanılan kira, su, elektrik, ısıtma ve aydınlatma gibi giderler faaliyet merkezini en iyi şekilde temsil eden faaliyet taşıyıcısı ile dolaylı olarak faaliyet merkezine yüklenir.

Kaynak maliyetlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi sonucunda, her bir faaliyet merkezine ilişkin ayrı bir maliyet havuzu oluşmuş olur. Bunların her biri "faaliyet maliyet havuzu" olarak da isimlendirilebilmektedir. Yukarıda da belirttiğimiz gibi faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi ve faaliyet maliyet havuzlarının oluşması ile birlikte FTM yönteminin birinci aşaması tamamlanmış olur.

4.4. Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi

Maliyet dağıtım sürecinin ikinci aşaması faaliyet maliyet havuzlarında birikmiş olan maliyetin mamullere aktarılmasıdır. Bu da ikinci aşama maliyet etkenleri aracılığıyla gerçekleşmektedir.

Mamul maliyetlerinin doğru olarak belirlenebilmesi için maliyet taşıyıcılarının özenle seçilmesi gerekir. Bir diğer ifadeyle bir faaliyet merkezi için herhangi bir maliyet taşıyıcısının seçiminde, seçilecek maliyet taşıyıcısının mamuller tarafından fiili olarak tüketilen faaliyetleri en doğru şekilde ölçtüğünden emin olunmalıdır. Şayet maliyet taşıyıcısı ile fiili faaliyet tüketimi arasında tam bir ilişki yoksa o zaman hatalı mamul maliyetleme meydana gelir. Bu sebepten, ikinci aşamada gerçekleştirilen maliyet taşıyıcı tespitinde aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulmalıdır (Ertaş, 1998: 75).

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



✓ Yeni ölçümler gerektiren maliyet taşıyıcıları seçilmemesine özen gösterilmesi.

Maliyet etkenleri, genel maliyetlerin dağıtımı için esas anahtar büyüklüklerini oluştururlar. Örneğin, genel malzeme maliyetlerinin yüksekliği, alınan malzemelerin değerine değil, yapılan siparişlere, stok hareketlerine vb. bağlıdır. Faaliyetler ve maliyet sürücülerine aşağıdaki örnekler verilebilir (Gökçen, 2004: 64-65):

<u>Faaliyet</u>	<u>Maliyet Taşıyıcısı</u>
Satın alınan ilk madde	Alım emri sayısı
İlk madde ve malzeme sevki	Parça sayısı
Üretim planlaması	Üretim bandı sayısı
Kalite denetimleri	Denetim sayısı
Fotokopi	Sayfa sayısı
Garanti servisi	Gelen telefon sayısı

Minimum sayıdaki maliyet etkenleri belirlendikten sonra uygun maliyet etkenleri seçilebilir. Maliyet etkenleri seçilirken de aşağıdaki üç faktörün dikkate alınması gerekir (Cooper, 1989: 42; Emblemsvag, 2001: 71):

- ✓ Ölçme Maliyeti: maliyet etkeni ile ilgili bilgilerin öğrenilmesindeki kolaylık,
- ✓ Korelasyon Derecesi: maliyet etkeni ile faaliyetin gerçek kullanımı arasındaki ilişki derecesidir,
- ✓ Davranışsal Etkiler: seçilen maliyet etkenlerinin uygulamacılar açısından kabul edilebilir olması ve çalışanlar üzerinde olumlu bir etki bırakmasıdır.

4.5. Faaliyet Maliyetlerinin Mamullere Yüklenmesi

Maliyetleme sürecinin son aşamasında, faaliyet merkezleri için uygun maliyet etkenleri belirlendikten sonra, her bir maliyet objesinin bu faaliyetleri tüketim oranına göre faaliyetlerde birikmiş maliyetler dağıtılır. Bunun için öncelikle, faaliyet merkezlerinde toplanan maliyet, maliyet etkeni miktarına bölünerek yükleme oranı hesaplanır. Sonrasında, her mamule ilişkin maliyet etkeni sayısı ile yükleme oranı çarpılarak, her mamule yüklenecek olan faaliyet maliyeti hesaplanır.

5. FAALİYET TABANLI MALİYETLEMENİN AVANTAJLARI VE DEZAVANTAJLARI

Faaliyet tabanlı maliyetleme, kimi zaman işlem maliyetlemesi olarak da ifade edilmektedir. Diğer maliyetleme yöntemlerine göre temel üstünlüğü genel üretim giderlerinin izlenebilirliğinin geliştirilmesi ve bunun sonucunda yönetim için daha doğru maliyet verisi sağlamasıdır (Erdoğan ve Saban, 2010: 538).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin işletmeye sağlayacağı avantajlar şunlardır (Erdoğan, 1995: 35; Gunasekaran, 1999: 125):

- ✓ Sağlamış olduğu detaylı ve doğru maliyet bilgileriyle mamul satış fiyatı ve karlılığının belirlenmesi, mamul karması ve kaynak oluşturma (sourcing) gibi konular hakkında kararları vermede yararlanılacak bilgileri sağlar,
- ✓ Ürün tasarımcılarının yapmış oldukları farklı tasarımların maliyet ve esneklik üzerindeki etkilerini anlamalarına ve tasarımlarını uygun şekilde değiştirmelerine olanak sağlar,
- ✓ Yöneticilerin dikkatini faaliyetler ve faaliyetler tarafından talep edilen kaynaklar üzerinde toplayarak, faaliyetlerin performansının iç yüzünü yakalamalarını sağlar ve böylece sürekli gelişme sürecini destekler,
- ✓ Yöneticilere, karmaşıklığı anlamak ve elimine etmede yararlı olan faaliyete dayalı bilgiler sağlayarak üretimdeki karmaşıklığın yönetilmesini sağlar.
- ✓ Maliyet azaltımına yardımcı olur.
- ✓ Doğru maliyet hesaplamalarıyla, faaliyet tabanlı bütçeleme ve sapma analizleri için detaylı bilgi sağlar.

FTM'nin zayıf yönlerini ve yönleme yöneltile eleştirileri şöyle sıralayabiliriz (Aktaş, 2013: 59; Turney, 1990a: 24-32; Gunasekaran, 1999: 125):

- ✓ FTM' nin kurulması zaman alıcı ve maliyetli bir süreçtir.



- ✓ FTM, karmaşık ve anlaşılması zor bir yöntemdir.
- ✓ FTM yönteminin kurulması için gerekli veriler subjektiftir ve verilerin geçerliliğini doğrulamak zordur.
- ✓ Verileri depolamak, işlemek ve raporlamak oldukça pahalıdır.
- ✓ FTM modellerinin çoğu lokaldır ve işletmenin bütününe yönelik karlılık fırsatlarını bütünleştiren bir bakış açısı sağlamaz.
- ✓ FTM modellerinin, değişen koşullara uyum sağlamak için güncelleştirilmesi kolay değildir.
- ✓ FTM modelleri, kullanılmayan kapasite potansiyelini göz ardı ettiği için teorik olarak doğru değildir.

6. FTM İLE GELENEKSEL MALİYETLEMENİN KARŞILAŞTIRILMASI

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, genel üretim giderlerini ürün, sipariş, müşteri, gibi maliyet nesnelere daha doğru bir şekilde yüklediğinden geleneksel maliyetleme yöntemlerine nazaran daha doğru maliyet bilgisi sağlar. FTM, genel üretim giderlerini maliyet nesnelere yüklerken, maliyet nesnesi tarafından tüketilen kaynakların faydalarını da ölçecek maliyet etkenlerini tespit etmeye çalışır. Geleneksel maliyetleme yönteminin aksine FTM aynı zamanda, heterojen ürün portföyü gibi hacim bazlı olmayan maliyet etkenleri de kullanır (Homburg, 2001: 197).

Geleneksel maliyet yöntemi ile FTM arasındaki farklılıklar Tablo 2’de özetlenmiştir.

Tablo 2. FTM ile Geleneksel Maliyetlemenin Karşılaştırılması

Maliyet Yükleme Ölçüsü	Geleneksel Maliyetleme Yöntemi	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi
1. Kullanılan Kaynakları Etkileyen Faktörler	Yalnızca üretim hacmi	Harekete geçirme sayısı veya üretim siparişleri sayısı gibi birkaç faktör
2. Maliyet Havuzları Sayısı	Bir adet maliyet havuzu	Kaynakların kullanımını etkileyen her bir faktör için bir adet olmak üzere çok sayıda
3. Maliyet Dağıtım Anahtarları Sayısı	Bir adet maliyet dağıtım anahtarı	Her bir maliyet havuzu için bir adet olmak üzere çok sayıda
4. Ürünlerin Nasıl Maliyetlendirildiği	Maliyet dağıtım anahtarı olarak üretim hacminin kullanılması	Maliyet dağıtım anahtarlarının her birinin ilgili maliyet havuzu için kullanılması

Kaynak: Karcıoğlu, 2000: 156.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan da görüldüğü gibi, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile geleneksel maliyetleme yöntemi, gerek uygulamaları gerekse de sonuçları açısından birbirinden önemli ölçüde ayrılmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin daha iyi anlaşılması ve iki yöntem arasındaki farklılıkların daha iyi kavranabilmesi için aşağıdaki örneğe yer verilmiştir. Örnek, önce geleneksel maliyetleme yöntemine göre, sonrasında faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre çözümlenmiş, sonuçları karşılaştırılmıştır.

6.1. Örnek Uygulama (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 60): Klasik ve modern olmak üzere iki tip lamba üreten işletmede, yönetim geleneksel maliyetlemeden faaliyet tabanlı maliyetlemeye geçiş kararı almıştır. Yönetim değişim öncesinde bunun etkilerini ölçmek istemektedir. Tek esas üretim yeri bulunan işletmede, bu amaçla aşağıdaki veriler toplanmıştır:



	Klasik Lamba	Modern Lamba	Toplam
Üretim Miktarı (<i>adet</i>)	400.000	100.000	500.000
İlk Maliyet (<i>Milyon TL</i>)	1.120.000	210.000	1.330.000
Makine Saati	100.000	25.000	125.000
Üretim Yeri GÜG (<i>Milyon TL</i>)	-	-	700.000
Malzeme İşlem Sayısı	200.000	100.000	300.000
Malzeme Yönetim Maliyeti (<i>Milyon TL</i>)	-	-	1.190.000
Hazırlık Sayısı	100	50	150
Hazırlık Faaliyet Maliyeti (<i>Milyon TL</i>)	-	-	910.000

Mevcut uygulama olan geleneksel yöntemde; esas üretim yerine ait olan GÜG, malzeme yönetim maliyetleri ve hazırlık maliyetleri mamullere makine saati bazında yüklenmektedir. Lambalar, partiler halinde üretilmekte ve sevk edilmektedir.

6.1.1. Geleneksel Maliyet (Hacim Tabanlı Yükleme) Yöntemine Göre Yapılacak Hesaplamalar

Yükleme oranı = Toplam GÜG / Yükleme anahtarı verisi (MS)

$$= 700.000 \text{ TL} / 125.000 \text{ MS} = 5,6 \text{ TL/MS}$$

Mamullerin Maliyet Payları:

Mamul	Toplam Maliyet (TL)	Üretim Miktarı (adet)	Birim Maliyet
Klasik Lamba (5.6 TL/MS X 100.000 MS)	560.000	400.000	1.4 TL/adet
Modern Lamba (5.6 TL/MS X 25.000 MS)	140.000	100.000	1.4 TL/adet

6.1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Yapılacak Hesaplamalar

Faaliyetler	Maliyet (TL)	Maliyet Etkeni
Şekillendirme Faaliyeti	2.030.000 (1.330.000 + 700.000)	Makine Saati(MS)
Malzeme Yönetim Faaliyeti	1.190.000	İşlem Sayısı
Hazırlık Faaliyeti	910.000	İşlem Sayısı

Yükleme Oranı (Faaliyetler Düzeyinde GÜG Yükleme Oranı):

Faaliyetler	Maliyet (TL)	Maliyet Etkeni	Yükleme Oranı
Şekillendirme Faaliyeti	2.030.000	125.000 MS	=2.030.000/125.000 = 16,24 TL/MS
Malzeme Yönetim Faaliyeti	1.190.000	300.000 İşlem	=1.190.000/300.000 = 3,97 TL/işlem
Hazırlık Faaliyeti	910.000	150 İşlem	= 910.000/150 = 6.066,67TL/işlem

**Mamullerin GÜĞ Payları:**

Mamul	Faaliyet	Yükleme Oranı	Maliyet Etkeni	GÜĞ Payı (TL)	Birim Maliyet (TL/adet)
Klasik Lamba	Şekillendirme Faaliyeti	16,24 TL/MS	100.000 MS	=16,24*100.000 = 1.624.000	= 3.024.667/400.000 = 7,56 TL/adet
	Malzeme Yönetim Faaliyeti	3,97 TL/işlem	200.000 işlem	= 3,97 *200.000 = 794.000	
	Hazırlık Faaliyeti	6.066,67TL/işlem	100 işlem	= 6.066,67*100 = 606.667	
	TOPLAM GÜĞ PAYI			3.024.667	
Modern Lamba	Şekillendirme Faaliyeti	16,24 TL/MS	25.000 MS	= 16,24*25.000 = 406.000	=1.106.333,50/100.000 = 11,06 TL/adet
	Malzeme Yönetim Faaliyeti	3,97 TL/işlem	100.000 işlem	= 3,97*100.000 = 397.000	
	Hazırlık Faaliyeti	6.066,67 TL/işlem	50 işlem	= 6.066,67*50 = 303.333,50	
	TOPLAM GÜĞ PAYI			1.106.333,50	

6.1.3. İki Yöntemin Karşılaştırılması

Mamul	Birim Maliyet		Fark	Fark %
	Geleneksel Yöntem	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme		
Klasik Lamba	=1,4 TL +2,8 TL = 4,2 TL/adet	7,56 TL/adet	3,36	%80
Modern Lamba	=1,4 TL +2,1 TL = 3,5 TL/adet	11,06 TL/adet	7,56	%216

6.1.4. Sonuçların Yorumlanması

Geleneksel yöntemde birim maliyet açısından klasik lambaya 3,36 TL, modern lambaya ise 7,56 TL eksik yükleme yapılmıştır. Dolayısı ile faaliyet tabanlı maliyetleme ile daha doğru maliyet rakamları elde edildiğinden, daha sağlıklı bir kontrol gerçekleştirebilme olanağı doğmaktadır.

7. SONUÇ

Maliyet muhasebesi tarafından yönetime sunulmuş olan bilgi zamanlı, geçerli ve doğru değilse, bu bilgiye dayanılarak geleceğe yönelik olarak hazırlanmış olan planların ve alınmış olan kararların işletmeye bir katkısı olmayacak aksine olumsuz yönde etkileyecektir. Oysa ki, teknolojik gelişmelerin ve yoğun rekabetin yaşandığı günümüz piyasa koşullarında işletmelerin ayakta kalabilmeleri ve karlılıklarını arttırabilmeleri maliyetlerini kontrol altında tutabilmelerine bağlıdır. Çünkü fiyatın tamamen piyasa tarafından belirlendiği bir ortamda karlılığı sağlamanın tek yolu maliyeti düşürmektir. Bu da etkin bir maliyet yönetimi ile sağlanabilmektedir.

Maliyet ve yönetim muhasebesinin işletme yönetim sürecinde bu denli önem kazanması işletmeleri yeni yöntemler için arayışa yöneltmiş, bunun sonucunda da modern maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemleri geliştirilmiştir. Bu yöntemlerden biri de faaliyet tabanlı maliyetlemedir. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin çıkış noktası teknolojik değişim ve gelişmeler neticesinde otomasyona geçilmesi ile birlikte üretim maliyetleri içerisindeki direkt maliyetlerin öneminin giderek azalması ve genel üretim giderlerinin önem kazanmasıdır. Genel üretim giderlerinin önem kazanması ise bu giderleri ortaya çıkaran faaliyetlerin takip edilmesini zorunlu kılmıştır.

FTM sayesinde işletmeler mamul maliyetlerini daha doğru ve gerçekçi bir şekilde tespit edebilmekte, yöneticiler dikkatini faaliyetler ve kaynaklar üzerinde toplayarak faaliyetlerin performansının iç yüzünü yakalamakta ve böylece sürekli gelişme sürecini desteklemekte, yöneticiler karmaşıklığı anlamak ve elimine etmede yararlı olan faaliyete dayalı bilgiler sağlayarak üretimdeki karmaşıklığı yönetebilmekte, maliyet azaltımı sağlanmakta ve doğru maliyet hesaplamalarıyla, faaliyet tabanlı bütçeleme ve sapma analizleri için detaylı bilgi elde edilmektedir.

**KAYNAKÇA**

- AKTAŞ, Rabia (2013), “Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (Nisan), 55-76.
- ALKAN, Alper Tunga (2005), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 13, 38-56.
- ARZOVA, Burak (2002), **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- BAHNUB, Brent J. (2010), **Activity - Based Management for Financial Institutions: Driving Bottom – Line Results**, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- BEKÇIOĞLU, Selim; Eymen GÜREL ve Durmuş Ali KIZILYALÇIN (2014), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 62, 19-36.
- COKINS, Gary (2001), **Activity Based Cost Mangement: En Executive’ s Guide**, New York: John Wiley&Sons, Inc.
- COOPER, Robin ve Robert S. KAPLAN (1992), “Activity-Based Systems: Measuring the Cost of Resorce Usage”, **Accounting Horizons**, (September), 1-13.
- COOPER, Robin ve Robert S. KAPLAN (1988), “Measure Costs Right; Make the Right Decision”, **Harvard Business Review**, (September – October), 96-103.
- COOPER, Robin ve Regine SLAGMULDER (2000), “Activity Based Budgeting-Part I”, **Strategic Finance**, 82(3), 85-86.
- COOPER, Robin (1990), “Cost Classification in Unit - Based and Activity - Based Manufacturing Cost Systems”, **Journal of Cost Management for The Manufacturing Industry**, (Fall), 4-14.
- COOPER, Robin (1989), “The Rise of Activity – Based Costing – Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need and How Do You Select Them?”, **Journal of Cost Management for The Manufacturing Industry**, 2(Winter) , 34-46.
- ÇAKICI, Cemal. (2001), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 13, 103-112
- DOĞAN, Ahmet (1996), Faaliyet Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- DRURY, Colin, (2012), **Management and Cost Accounting**, Canada: Cengage Learning EMEA.
- DUMANOĞLU, Sezayi (2005), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 27, 105-116.
- DURER, Salih; Arzu Ö. ÇALIŞKAN ve Halil E. AKBAŞ (2009), “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, **Maliye ve Finans Yazıları Dergisi**, 84, 105-134.
- EMBLEMSVAG, Jan (2001), **Activity – Based Cost and Environmental Management**, New York: Springer Science Business Media.
- ERDEN, Selman Aziz (2004), **Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- ERDOĞAN, Nurten (2007), **Lojistik Maliyetleme ve Lojistikte Faaliyete Dayalı Maliyetleme**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- ERDOĞAN, Nurten (1995), **Faaliyete Dayalı Maliyetleme-Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları.
- GÖKÇEN, Gürbüz (2004), “Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 23, 58-67.
- GUNASEKARAN, A. (1999), “A Framework For The Design and Audit of An Activity – Based Costing System”, **Managerial Auditing Journal**, 14(3), 118-127.
- GUPTA, M. ve K. Galloway (2003), “Activity Based Costing-Management and Its Amplications for Operations Management”, **Technovation**, 23, 131-138.



- GÜNDÜZ, Erdin (1997), **Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu.
- HOMBURG, Carsten (2001), “A Note On Optimal Cost Driver Selection in ABC”, **Management Accounting Research**, 12, 197-205.
- HORNGREN, Charles T.; Sirikant M. DATAR ve Madhav RAJAN (2014), **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, New Jersey: Prentice Hall.
- KAPLAN, Robert S. (1992), “In Defense of Activity – Based Cost Management”, **Management Accounting**, 74(5), 58-63.
- KARCIOĞLU, Reşat (2000), **Stratejik Maliyet Yönetimi – Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, İstanbul: Aktif Yayınevi.
- KAYGUSUZ, Sait Y. (2007), “Faaliyet Tabanlı Maliyet – Hacim”, **Kâr Analizi, Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 33, 139-150.
- KENNETT, Danny L; M. George DURLER ve Alexis DOWNS (2007), “Activity Based Costing in Large U.S. Companies: Cost&Benefit”, **Journal of Government Financial Management**, 56(1), 2-29.
- LANEN, William N.; Shannon W. ANDERSON ve Micheal MAHER (2011), **Fundamentals of Cost Accounting**, New York: McGraw – Hill Companies.
- NAIR, Mohan (2000), “Activity-Based Costing: Who is Using it and Why?” **Management Accounting**, (Spring), 1-5.
- Naughton, Joseph P. (2001), “Activity-Based Costing; The New Management Tool”, **Behavirol Health Management**, (March/April), 48-52.
- ÖKER, Figen (2003), **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme - Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar**, İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- PEKDEMİR, Recep (1993), **Genel İmalat Maliyetleri ve Faaliyet Tabanlı Muhasebe**, İstanbul: Siyasal Kitabevi.
- RAFFISH, Norm ve Peter B.B. TURNEY (1991), “Glossary of Activity – Based Managment”, **Journal of Cost Management**, 5(3) 53-63.
- ŞAKRAK, Münir (1997), **Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, İstanbul: Yasa Yayınları
- TURNEY, Peter B.B. (1990a), “Ten Myths About Implementing an Activity – Based Cost System”, **Journal of Cost Management for Manufacturing Industry**, 4(1), 24-32.
- TURNEY, Peter B.B. (1990b), “What is the Scope of Activity – Based Costing?”, **Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry**, 3 (Winter), 40-42.
- UNUTKAN, Özcan (2010), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, **Mali Çözüm Dergisi**, 97, 87-106.
- ÜLKER, Yakup ve Hüseyin İSKENDER (2005), “Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve John Deere Örneği”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 8(13), 189-217.
- YILDIZ, Şule ve Nevran KARACA (2011), “Stratejik Yönetim Bakış Açısıyla Bütünleşik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Sistemi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (Temmuz), 1-26.
- YILMAZ, Recep ve Nevran KARACA (2010), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamasında Faaliyet ve Kaynakların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bir Öneri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 48, 154-171.