

8	9
---	---

Yrd. Doç. Dr.
Recep Yılmaz

Yrd. Doç. Dr.
Nevran Karaca

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamasında Faaliyet ve Kaynakların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bir Öneri

Yrd. Doç. Dr. Recep YILMAZ

Yrd. Doç. Dr. Nevran KARACA

Sakarya Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü

Özet

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, gerek faaliyetlerin tükettiği kaynaklara ilişkin maliyetlerin her bir faaliyet seviyesi itibarıyla belirlenmesi gerekse üretilen her bir ürünün tükettiği faaliyetlerin maliyetlerinin ürün temelinde belirlenmesi konularında veri üreten etkin bir muhasebe sistem ve organizasyonunun varlığını gerekli kılmaktadır. Bu gereklilikten hareketle çalışmada, faaliyet tabanlı maliyet sistemlerini uygulayan veya uygulamayı düşünen işletmelerin faaliyet maliyetlerini muhasebe kayıtlarına ne şekilde yansıtacağına ilişkin bir kayıt sistemi önerilmiştir. Yapılan çalışma ışığında Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yapılacak değişikliklerle faaliyet tabanlı maliyet sistemlerinin uygulanmasına dönük kolaylık olacağı düşünülmektedir.

Anahtar Sözcükler: Faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyet muhasebesi.

Jel Sınıflaması: D83, M41.

Abstract (A Suggestion on Accounting of Activity and Resources in Activity-Based Costing Application)

Activity-based costing method needs the existence of an effective accounting system and the organization's to produce data on the subjects of determination the activities both consuming resources related to the cost of each activity level and the production of each product consumed by the operating costs of products on the basis. From this point, this study suggests a record system to the firms, which implement or plan to implement activity-based cost systems, to reflect activity costs to account records. In the light of the study, it is thought that the changes in Uniform Accounting System will facilitate application of activity-based accounting.

Key Words: Activity based costing, activity accounting.

Jel Classification: D83, M41.

1. Giriş

Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM), genel üretim giderlerinin ürünlere gele-

neksel yöntemlere göre daha doğru ve daha adil bir şekilde dağıtılmasına imkan tanıyan modern bir maliyetleme yöntemi-

dir. Yöntemin başarılı bir şekilde uygulanması etkin şekilde işleyen bir muhasebe bilgi sistemi gerektirmektedir. Finansal muhasebe sistemleri tarafından üretilen bilgiler FTM'nin uygulanabilmesi için gerekli verileri sağlamada yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle FTM yöntemini kullanmak isteyen işletmeler gerekli maliyetlendirme verileri için finansal muhasebenin ürettiği bilgileri tekrar işleme tabii tutmak durumunda kalmaktadır. Gelişen bilişim sistemleri işlem tekrarını önleyebilecek konumda olduğundan bilişim sistemlerini kullanarak FTM'ye uygun şekilde tasarlanmış muhasebe sistem ve organizasyonu ile işlem tekrarının önlenmesi mümkün olabilecektir. Bu kapsamda çalışmanın amacı, faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması için gerekli bilgi ihtiyacını karşılayacağı düşünülen bir muhasebe kayıt sistem ve organizasyonu önermektir.

Bu amaçla çalışmanın birinci bölümünde etkin bir FTM uygulamasına hizmet edeceği düşünülen muhasebe organizasyonunun genel özellikleri ortaya konulmuştur. İkinci bölümde ise FTM uygulamasına yönelik bir kayıt süreci önerilmiş ve önerilen muhasebe sistem ve organizasyonu ile mevcut durum karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

2. Etkin Bir FTM Uygulaması İçin Muhasebe Sistem ve Organizasyonunun Genel Özellikleri

Genel olarak bir muhasebe bilgi sistemi; planlama, kontrol ve karar alma aşamaları için veri toplamak, bu verileri işlemek, kaydetmek ve verilerin dağıtımını yapma fonksiyonlarını içermektedir. Muhasebe bilgi sistemi bir organizasyonda, aşağıda sıralanan üç fonksiyonu yerine getirmektedir (Romney and Steinbart, 2000):

a) Faaliyetler ve operasyonlar için veri toplama ve kaydetme,

b) Planlama, uygulama, kontrol ve karar verme aşamaları için toplanan bu verileri ve bilgileri işleme,

c) İşlerin aksamadan sürdürülebilmesi için gerekli kontrolleri sağlama.

Ülkemizdeki mevcut sistem bu fonksiyonlar açısından değerlendirildiğinde; mevcut sistemde üretim maliyetlerinin gider yerlerinde toplanması amacıyla esas üretim gider yerleri ve yardımcı gider yerlerinin tanımlandığı görülmektedir. Dolayısıyla mevcut sistemde direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ve direkt işçilik maliyetleri dışındaki kaynak maliyetleri faaliyetler yerine gider yerleri itibarıyla belirlenebilmektedir. Buna bağlı olarak da planlama, uygulama, kontrol ve karar aşamaları için gerekli olan veriler gider yerleri itibarıyla belirlenebilmektedir. FTM uygulamasında yukarıdaki fonksiyonların yerine getirilmesi için öncelikle muhasebe bilgi sisteminde gider yerleri yerine faaliyetlerin bunlara bağlı olarak da faaliyet merkezlerinin tanımlanması gerekmektedir. Geleneksel maliyet yöntemlerinde dahi esas üretim gider yerlerinde biriken maliyetler mamullere dağıtılırken dağıtım anahtarlarının verileri üretim bilgilerini ölçen sistemler var olmadığı için standart ya da öngörülere bağlı olarak yapılmaktadır. FTM uygulamasında ise kaynak tüketimlerinin faaliyetler bazında izlenmesi gerek ve ön koşuldur. Bu nedenle faaliyet havuzlarında biriken maliyetler mamullere dağıtılırken kullanılacak maliyet etkenlerinin yukarıda bahsedilen üretim ve destek faaliyetlerinin verilerinden yola çıkılarak belirlenmesi ihtiyacı doğmaktadır.

Zira FTM'de faaliyet maliyetlerinin hesaplanması aşamasında, faaliyetlerin tükettiği kaynak maliyetlerinin faaliyet

merkezlerine yüklenmesi gerekmektedir. Bunun için işletmenin başlıca faaliyetleri belirlendikten sonra, her bir faaliyet tarafından tüketilen kaynakların izlenmesi gerekir (Akgün, 2004:33). Buna göre faaliyet maliyetinin hesaplanması aşamasında ilk olarak kaynaklarla ilgili verilerin toplanması gereklidir. Kaynaklarla ilgili verilerin toplanması aşamasında, faaliyet maliyetinin hesaplanabilmesi için, öncelikle bu faaliyetlerin hangi kaynakları tükettiği ve bu kaynakların maliyeti muhasebe kayıt düzeni içerisinde tespit edilebilmesi sistemin uygulanabilirliğini artıracaktır. Faaliyet tabanlı maliyetlemede esas olan öncelikle faaliyet maliyetlerinin tespiti, daha sonra bu faaliyetleri tüketen ürünlere maliyetlerin aktarılmasıdır. Başarılı bir FTM uygulaması için faaliyetlerin tükettiği kaynakların etkin bir şekilde takip edilebilmesi gerekmektedir. Faaliyetlerin etkin şekilde takip edilebilmesi için de faaliyetlerin tükettiği kaynaklara ilişkin bilgilerin ihtiyaca uygun bir şekilde kaydı gerekmektedir.

Bu kaynak maliyetlerine ilişkin bilgilerin, muhasebe kayıtlarından, endüstri mühendisliği analizlerinden veya benzer faaliyetler arasındaki ilişkinin tahmininden öğrenilmesi mümkündür (Brimson, 1991:129). Özellikle, kaynaklarla ilgili büyük defter alt hesapları, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi tasarımcısı için iyi bir veri kaynağı niteliğindedir. Dolayısıyla kaynak maliyetleri büyük defter hesapları kapsamında alt hesaplar oluşturularak izlenebilecektir. Ancak, genellikle finansal tabloların hazırlanması amacıyla kullanılan hesaplar, faaliyetler yerine gider türüne göre düzenlenmiştir ve fazla ayrıntı içermemektedirler. Bu nedenle, faaliyet maliyeti tespit edilirken, defter-i kebir (detay hesaplar bazında) hesaplarının

faaliyetlere göre yeniden oluşturulması gerekmektedir (Gündüz, 1997:131-133).

Şimdiye kadar yapılan çalışmalarda FTM uygulaması için gerekli bilgilerin kaydı için birtakım önerilerde bulunulmuştur. Çakıcı (2001:112), faaliyet tabanlı maliyetlemeye uygun bir kayıt düzeninin oluşturulması bakımından, Tekdüzen Hesap Planında "730- Genel Üretim Giderleri" hesabı altında gider türleri ve faaliyetlere ilişkin yardımcı hesaplar açılmak suretiyle kayıtların tutulmasının mümkün olduğunu belirtmiştir. Yine Ertaş (1998), faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması için "730- Genel Üretim Giderleri" hesabı altında faaliyetler için yardımcı hesapların açılmasını ve faaliyet maliyetlerinin bu yardımcı hesaplar altında izlenebileceğini belirtmiştir. Eker ise (2002: 255) ise, işletme yöneticileri ve diğer ilgililerin her bir faaliyet seviyesinde oluşan maliyetleri açık ve net görmeleri için tebliğde serbest bırakılan 8 nolu hesap sınıfının kullanılmasını önermektedir.

Kanımızca FTM uygulamasını yalnızca "730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI" ile yürütmek mümkün değildir. Çünkü bu hesap yalnızca endirekt üretim maliyetlerinin kaydedilebileceği bir hesaptır. FTM uygulamasında mamul maliyetlerinin belirlenmesinde yalnızca üretim maliyetleri değil dönem giderleri de dikkate alınmaktadır. Yemek giderleri, güvenlik giderleri gibi işletme genelinde tüketilen kaynaklar, bu kaynakları tüketen faaliyetlere direkt olarak dağıtılamamaktadır. Mevcut uygulamalarda bu kaynaklar 730 GÜG Hesabında izlenmekte ve buradan da ilgili fonksiyonel maliyet hesaplarına dağıtılmaktadır. Kanımızca bu giderleri 730 GÜG Hesabında izlemek yerine 8 no'lu hesaplarda izlenmesi ve buradan da ilgili fonksiyonel maliyet he-

saplarına aktarılması daha doğru bir yaklaşım olabilecektir.

Dikkate alınması gereken bir başka nokta ise FTM uygulamasında mamul maliyetlerine aktarılacak faaliyet ve finansman giderlerinin 8 no'lu hesap sınıfı kapsamında tanımlanacak hesaplarda izlenmesinin mümkün olmamasıdır. Faaliyet ve finansman giderlerinin 750, 760, 770 ve 780 no'lu hesaplarda izlenip, bu giderlerden mamullere aktarılacak olanlarının yine bu hesaplardan yapılması gerekmektedir.

3. Faaliyet ve Kaynak Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bir Öneri

Kaynak maliyetlerinin etkin şekilde takibi için ilk olarak FTM bilgi sisteminin oluşturulmasına yönelik belge akışının oluşturulması gerekir. Bu gerekliliğin yerine getirilmesine yönelik olarak faaliyetlerin tüketecekleri kaynakların faaliyet sorumlusu tarafından talep edilirken satınalma/üretim çıkış talep formunda kaynağın hangi faaliyet için talep edildiğinin belirtilmesi yeterli olacaktır. Zira muhasebe sorumlusu, tüketilen kaynağın hangi faaliyet veya faaliyetlere ait olduğunu bu belgeler vasıtasıyla tespit edebilecek ve gider tutarlarını ilgili faaliyet/faaliyetlere kaydedilebilecektir.

İkinci olarak da faaliyet ve finansman giderlerinin ürünlerle ilişkilendirilmesi gereken tutarlarının FTM'nin gereği olarak ürün maliyetlerine aktarılmasına yönelik düzenleme yapılması gerekmektedir. Bilindiği gibi mevcut sistemimizde faaliyet ve finansman giderleri ürün maliyetlerine yüklenmemektedir. Halbuki FTM uygulamalarında bu giderlerin tamamı veya bir kısmı ürün maliyetlerine yüklenmektedir. Bu nedenle çalışmada bu

giderlerin ürün maliyetlerine yüklenmesine ilişkin olarak muhasebe kayıt sistemi ve organizasyonunun nasıl tasarlanacağına yönelik önerilerde bulunulmuştur.

Faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasında, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde tanımlanan üretim gider yerleri ve dönem gider yerlerinin yerini faaliyet merkezleri ve faaliyetler almaktadır. Direkt İlk Madde ve Malzeme ile Direkt İşçilik dışında kalan giderlerin faaliyetler bazında takip edilmesi gerekmektedir.

FTM uygulamasına uygun bir sistemin tasarlanmasında öncelikle "730 Genel Üretim Giderleri Hesabı", "750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı", "760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı", "770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı" ve "780 Finansman Giderleri Hesabı" altında faaliyet merkezleri ve faaliyetlerin tanımlanması gerekmektedir. Dolayısıyla ana hesapların birinci seviye yardımcı hesapları faaliyet merkezleri ve faaliyetlere ilişkin olacaktır. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerinde genel olarak temel faaliyet düzeyleri; tesis düzeyi faaliyetler, ürün düzeyi faaliyetler, parti düzeyi faaliyetler ve birim düzeyi faaliyetler şeklinde sınıflandırılmaktadır. Çalışmada da faaliyet düzeyleri ana olarak bu şekilde sınıflandırılmış olup, gereken düzeylerde ayrıntılara inilmiştir.

Çalışmada faaliyet merkezleri aşağıda görüleceği üzere birim seviyesi faaliyetler, ana üretim faaliyetleri ve destek üretim faaliyetleri olarak iki ana gruba ayrılmıştır. Tesis seviyesi faaliyetler ise faaliyetlere yönelik destek faaliyetler ve ürünlere yönelik destek faaliyetler olmak üzere iki ana gruba ayrılmıştır. Bu sınıflandırma biçimi özellikle faaliyetlerin maliyetlerinin nereye aktarılacağını açıkça gösterilmesini sağlamaktadır.

1. BİRİM SEVİYESİ FAALİYETLER

- Ana Üretim Faaliyetleri
- Destek Üretim Faaliyetleri

2. PARTİ SEVİYESİ FAALİYETLER

3. ÜRÜN SEVİYESİ FAALİYETLER

4. TESİS SEVİYESİ FAALİYETLER

- Faaliyetlere Yönelik Destek Faaliyetler

- Ürünlere Yönelik Destek Faaliyetler

Ana hesapların altında açılacak ikinci seviye yardımcı hesaplarda, faaliyet merkezleri ve faaliyetlerin tükettiği kaynaklar tanımlanmıştır. Bu hesaplardan bazıları aşağıda verilmiştir.

01. ENDİREKT MALZEME

02. ENDİREKT İŞÇİLİK

03. AMORTİSMAN

04. SİGORTA

Üçüncü seviye yardımcı hesaplarda, faaliyet merkezleri ve faaliyetler için tüketilen kaynakların çeşitleri yer alacaktır. Örnek olarak üretim faaliyet merkezlerinde tüketilen "ENDİREKT MALZEME" giderini ele alacak olursak endirekt malzeme çeşitleri aşağıdaki gibi yer alacaktır.

01. ENDİREKT MALZEME

01. SARF MALZEMELER

02. İŞLETME MALZEMESİ

03. İŞ EMNİYETİ

04. BAKIM ONARIM

Dördüncü seviye yardımcı hesaplarda, üçüncü seviye hesaplarda tanımlanan kaynakların çeşitleri yer alacaktır. Örnek olarak "SARF MALZEME" giderini ele alacak olursak sarf malzeme çeşitleri aşağıdaki gibi yer alacaktır.

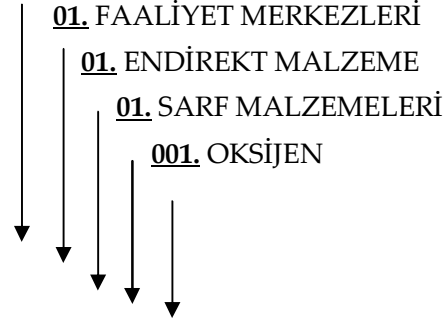
01.SARF MALZEMELER

001. OKSİJEN

002. KAYNAK TELİ

Fonksiyonel maliyet hesapları altında açılacak yardımcı hesaplar, "730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI" örnek alınarak aşağıda toplu şekilde gösterilmiştir.

730.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI



730.01.01.01.001.

Faaliyet maliyetlerinin belirlenebilmesi için işletme genelinde ortak tüketilen kaynakların faaliyet merkezlerine dağıtılması gerektiği için yukarıdaki plana ilave olarak işletme genelinde tüketilen içme suyu, yemek, taşıma, güvenlik gibi kaynakların ayrıca izlenmesi gerekmektedir. Bu tip kaynakların izlenmesine yönelik olarak çalışmada 8 no'lu hesap sınıfından faydalanılması önerilmiştir. Buna yönelik olarak "800 İŞLETME GENELİNDE TÜKETİLEN KAYNAKLAR HESABI" oluşturulmuştur. Söz konusu hesap, işletme genelinde tüketilen kaynaklara örnek teşkil eden yemek ve taşıma hizmetleri esas alınarak aşağıdaki şekilde gösterilebilir.

800.İŞLETME GENELİNDE TÜKETİLEN KAYNAKLAR HESABI

01.Personel Yemek

02.Personel Taşıma

Bu tip giderleri takip etmek için diğer bir seçenek olarak "770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI"nın kullanılmasını önerilebilir.

Faaliyet merkezleri ise fonksiyonel maliyet hesaplarıyla ilişkisine göre aşağıdaki şekilde oluşturulacaktır.

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI

01. BİRİM SEVİYESİ FAALİYETLER

- 01. ANA ÜRETİM FAALİYETLERİ
- 02. DESTEK ÜRETİM FAALİYETLERİ

02. PARTİ SEVİYESİ FAALİYETLER

750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI

01. ÜRÜN SEVİYESİ FAALİYETLER

760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI

01. ÜRÜNLERE YÖNELİK DESTEK FAALİYETLER

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI

01. İŞLETME SEVİYESİ FAALİYETLER

- 01. FAALİYETLERE YÖNELİK DESTEK FAALİYETLERİ

02. ÜRÜNLERE YÖNELİK DESTEK FAALİYETLER

Yukarıda verilen hesap planı organizasyonu ile yapılacak muhasebe kayıtları bir örnek vasıtasıyla gösterilecektir. "A" işletmesi için belirlenmiş faaliyetler şöyledir.

Tablo: Örnek İşletmenin Faaliyetleri

Birim seviyesi faaliyetler	
Ana Üretim Faaliyetleri	Lazer CNC
	Torna
Destek Üretim Faaliyetleri	Vinç
	Forklift
Parti seviyesi faaliyetler	
	Üretim Planlama
	Kalite Kontrol
Ürün seviyesi faaliyetler	
	AR-GE
İşletme seviyesi faaliyetler	
Faaliyetlere Yönelik Destek Faaliyetler	Genel Yönetim
	Bilgi İşlem
Ürünlere Yönelik Destek Faaliyetler	Tedarik
	Satış

800.İŞLETME GENELİNDE TÜKETİLEN KAYNAKLAR HESABI

- 01.Personel Yemek
- 02.Personel Taşıma
- 03.Güvenlik Hizmetleri

Faaliyet merkezleri ise fonksiyonel maliyet hesaplarıyla ilişkisine göre aşağıdaki şekilde oluşturulacaktır.

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI

01. BİRİM SEVİYESİ FAALİYETLER

01. ANA ÜRETİM FAALİYETLERİ

- 01. LAZER CNC
- 01. ENDİREKT MALZEME
 - 01. SARF MALZEMELERİ
 - 02. İŞLETME MALZEMESİ
- 02. ENDİREKT İŞÇİLİK
- 02. TORNA
- 02. DESTEK ÜRETİM FAALİYETLERİ
 - 01. FORKLİFT
 - 02. VİNÇ
- 02. PARTİ SEVİYESİ FAALİYETLER
 - 01. ÜRETİM PLANLAMA
 - 02. KALİTE KONTROL
- 750. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI**
 - 01. ÜRÜN SEVİYESİ FAALİYETLER
 - 01. AR-GE
- 760. PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI**
 - 01. ÜRÜNLERE YÖNELİK DESTEK FAALİYETLER
 - 01. SATIŞ
- 770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI**
 - 01. FAALİYETLERE YÖNELİK DESTEK FAALİYETLERİ
 - 01. İŞLETME SEVİYESİ FAALİYETLER
 - 01. GENEL YÖNETİM
 - 02. BİLGİ İŞLEM
 - 02. ÜRÜNLERE YÖNELİK DESTEK FAALİYETLER
 - 01. TEDARİK
- 780. FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI**
 - 01. LAZER CNC FİNANSMAN MALİYETİ

Örnek işletmenin verileri baz alınarak muhasebe kayıtları işletmede "X" mamulü ve "Y" mamulü olmak üzere iki ürün üretildiği varsayılarak yapılmıştır. İşletmenin maliyetleme döneminde 1.000 Adet "X", 800 Adet "Y" mamulü ürettiği, yine aynı dönemde "X" mamulünden 500 Adet, "Y" mamulünden 400 Adet satış yapıldığı varsayılmıştır. "X" mamulü için satış fiyatı 150 TL/Adet, "Y" mamulü için 87,50 TL/Adet olduğu varsayılmıştır. Çalışmada muhasebe kayıt sürecinin gösterilmesi hedeflendiğinden maliyet hesaplamaları ayrıca gösterilmemiş yalnızca muhasebe kayıt sürecinin gösterilmesi ile yetinilmiştir.

1. İşletme Genelinde Tüketilen Kaynaklara İlişkin Muhasebe Kayıtları

Örnek işletmenin ilgili aya ilişkin olarak dışarıdan satın aldığı yemek hizmetine ilişkin maliyet tutarınının 3.000 TL, personel taşıma hizmeti maliyetininin 1.000 TL, güvenlik hizmeti maliyetininin ise 2.000 TL olarak gerçekleştiği varsayılmıştır. Buna göre ilk olarak sözkonusu giderler öncelikle 800 no'lu hesaba kaydedilmiş, sonrasında hesapta biriken maliyet tutarları, bu kaynaklardan faydalanan faaliyetlere dağıtılmıştır.

a) İşletme Genelinde Tüketilen Kaynaklara İlişkin Maliyet Tutarlarının 800 no'lu Hesaba Kaydı

800 İŞLETME GENELİNDE TÜKETİLEN KAYNAKLAR HESABI	6.000	
01. Personel Yemek: 3.000		
02. Personel Taşıma: 1.000		
03. Güvenlik : 2.000		
İLGİLİ HESAPLAR		6.000

b) 800 no'lu Hesaba Kayıtlı Tutarların İlgili Maliyet Hesaplarına Devrine İlişkin Muhasebe Kaydı

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	3.000	
09. İşletme Genel Giderlerinden Alınan Pay: 3.000		
750 AR-GE GİDERLERİ HESABI	500	
09. İşletme Genel Giderlerinden Alınan Pay: 500		
760 PAZ. SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI	1.500	
09. İşletme Genel Giderlerinden Alınan Pay: 1.500		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	500	
09. İşletme Genel Giderlerinden Alınan Pay: 500		
800 İŞLETME GEN. TÜKETİLEN KAYNAKLAR H.		6.000
01. Personel Yemek: 3.000		
02. Personel Taşıma: 1.000		
03. Güvenlik : 2.000		

2. Birim Seviyesi ve Parti Seviyesi Faaliyetlerine İlişkin Muhasebe Kayıtları

Birim ve parti seviyesi faaliyetlere ilişkin maliyet tutarları direkt ürün maliyetlerine aktarılacağından bu faaliyetlerin maliyetleri "730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI"nda izlenecektir. Ancak ürünlere ilişkin olarak katlanılan finansman giderleri sözkonusu ise bu giderler Tekdüzen muhasebe sistemine uygun olarak "780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI"na kaydedilecektir. Aşağıda birim ve parti seviyesi faaliyetlere ilişkin maliyet kayıtları ayrı ayrı gösterilmiştir.

a) Birim Seviyesi- Ana Üretim Faaliyetlerine İlişkin Kaynak Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek işletmede Lazer CNC ana üretim faaliyeti için amortisman ve oksijen, torna ana üretim faaliyeti için amortisman ve makine yağı kaynaklarının tüketildiği varsayılmıştır. Amortisman tutarları faaliyet dönemi için bütçelenmiş tutarlar baz alınmak suretiyle, oksijen ve makine yağı ise gerçekleşen maliyet tutarları baz alınarak belirlenmiştir. Sözkonusu kaynak tüketimleri aşağıdaki muhasebe kaydında toplu şekilde gösterilmiştir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	2.350	
01. Birim Seviyesi Faaliyetler		
01. Ana Üretim Faaliyetleri		
01. Lazer CNC		
001. Amortisman : 900		
002. Oksijen : 1.000		
02. Torna		
001. Amortisman: 400		
002. Makine Yağı: 50		
İLGİLİ HESAPLAR		2.350

İşletmenin Lazer CNC faaliyetine ilişkin olarak bir finans kurumundan kredi aldığını ve bu krediye ilişkin faiz tutarının maliyetleme dönemine düşen kısmının 1.000 TL olduğunu varsayılırsa sözkonusu finansman giderine ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	1.000	
02. Birim Seviyesi Faaliyetler		
02. Ana Üretim Faaliyetleri		
03. Lazer CNC		
09. Finansman Gideri: 1.000		
İLGİLİ HESAPLAR		1.000

b) Birim Seviyesi- Destek Üretim Faaliyetlerine İlişkin Kaynak Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek işletmede Destek üretim faaliyeti içerisinde tanımlanmış olan forklift faaliyeti için amortisman ve mazot, vinç faaliyeti için amortisman ve enerji kaynaklarının tüketildiği varsayılmıştır. Amortisman tutarları faaliyet dönemi için bütçelenmiş tutarlar baz alınmak suretiyle, oksijen ve makine yağı ise gerçekleşen maliyet tutarları baz alınarak belirlenmiştir. Sözkonusu kaynak tüketimleri aşağıdaki muhasebe kaydında toplu şekilde gösterilmiştir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	2.570	
01. Birim Seviyesi Faaliyetler		
02. Destek Üretim Faaliyetleri		
01. Forklift: 1.200		
001. Amortisman: 200		
002. Mazot : 1.000		
02. Vinç: 1.370		
001. Amortisman: 220		
002. Enerji : 1.150		
İLGİLİ HESAPLAR		2.570

b) Destek Üretim Faaliyetlerine İlişkin Maliyet Tutarlarının Ana Üretim Faaliyetlerine Dağıtımına İlişkin Muhasebe Kaydı

Destek üretim faaliyetleri, ana üretim faaliyetlerine hizmet sunduğundan bu faaliyetlerin maliyetleri ana üretim faaliyetlerine dağıtılacaktır. Bu nedenle örneğimizdeki forklift ve vinç faaliyetinin maliyetleri Lazer CNC ve Torna faaliyetlerine dağıtılmıştır.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	2.570	
01. Birim Seviyesi Faaliyetler		
01. Ana Üretim Faaliyetleri		
01. Lazer CNC		
09 Destek Üretim Faal. Gelen Pay: 1.800		
02. Torna		
09 Destek Üretim Faal. Gelen Pay: 770		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI		2.570
01. Birim Seviyesi Faaliyetler		
02. Destek Üretim Faaliyetleri		
01. Forklift: 1.200		
02. Vinç : 1.370		

c) Parti Seviyesi Faaliyetlere İlişkin Kaynak Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek işletmede parti seviyesi faaliyetlerden üretim planlama ve kalite kontrol faaliyeti için personel gideri ve amortisman kaynaklarının tüketildiği varsayılmıştır. Amortisman tutarları faaliyet dönemi için bütçelenmiş tutarlar baz alınmak suretiyle, personel giderleri ise gerçekleşen maliyet tutarları baz alınarak belirlenmiştir. Söz konusu kaynak tüketimleri aşağıdaki muhasebe kaydında toplu şekilde gösterilmiştir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	9.050	
02. Parti Seviyesi Faaliyetler		
01. Üretim Planlama		
001. Personel Gideri : 5.500		
002. Amortisman : 100		
02. Kalite Kontrol		
001. Personel Gideri : 3.200		
002. Amortisman : 250		
İLGİLİ HESAPLAR		9.050

3. Ürün Seviyesi Faaliyetlere İlişkin Muhasebe Kayıtları

“X” mamulü için toplam 36.000 TL’lik AR-GE gideri yapılmış ve tamamı “263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI”na kaydedilmek suretiyle aktifleştirilmiştir. Mamul yaşam seyrinin 3 yıl olduğu varsayılarak aylık olarak X ürününe yüklenecek amortisman gideri 1.000 TL¹ olarak bütçelenmiştir. Buna bağlı olarak ta 1.000 TL amortisman karşılığı ayrılmıştır.

¹ 36.000 TL/3 Yıl= 12.000 TL/Yıl/12= 1.000 TL/Ay

750 AR-GE GİDERLERİ HESABI	1.000		
01. Ürün Seviyesi Faaliyetler			
01. Ürün Tasarımı			
01. "X" Mamulü			
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI HS.			1.000

İşletmenin AR-GE departmanında ayrıca 4.000 TL personel gideri ve 200 TL amortisman giderinin sözkonusu olduğu varsayılırsa bu giderlere ilişkin olarak yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

750 AR-GE GİDERLERİ HESABI	5.200		
01. Ürün Seviyesi Faaliyetler			
01. Ürün Tasarımı			
01. Personel Gideri : 5.000			
02. Amortisman Gideri: 200			
İLGİLİ HESAPLAR			5.200

4. İşletme Seviyesi- Ürünlere Yönelik Destek Faaliyetlere İlişkin Muhasebe Kayıtları

Örneğimizde işletme seviyesi- ürünlere yönelik destek faaliyet olarak tanımlanan satış faaliyetinde maliyet döneminde 6.000 TL personel gideri, 300 TL amortisman giderinin sözkonusu olduğu varsayılmıştır. Bu giderlere ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

760 PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİDERLERİ HESABI	6.300		
01. İşletme Seviyesi Faaliyetler			
02. Ürünlere Yönelik Destek Faaliyetler			
01. Satış: 6.300			
01. Personel Gideri: 6.000			
02. Amortisman Gideri: 300			
İLGİLİ HESAPLAR			6.300

Yine örneğimizde ürünlere yönelik destek faaliyet olarak tanımlanmış olan tedarik faaliyeti için maliyet döneminde 4.500 TL personel giderinin gerçekleştiği, 1.150 TL amortisman gideri bütçelendiği varsayılmıştır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	4.650	
01. İşletme Seviyesi Faaliyetler		
02. Ürünler Yönelik Destek Faaliyetler		
01. Tedarik: 4.650		
001. Personel Gideri: 4.500		
002. Amortisman : 150		
İLGİLİ HESAPLAR		4.650

5. İşletme Seviyesi- Faaliyetlere Yönelik Destek Faaliyetlere İlişkin Muhasebe Kayıtları

Örnek işletmemizde faaliyetlere yönelik destek faaliyetlerden genel yönetim faaliyeti için genel müdür maaşı ve sekreter maaşı, bilgi işlem faaliyeti için ise malzeme giderine katlanıldığı varsayılmış ve bu giderlere istinaden aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	9.000	
01. İşletme Seviyesi Faaliyetler		
01. Faaliyetlere Yönelik Destek Faaliyetler		
01. Genel Yönetim: 6.150		
001. Genel Müdür Maaşı: 5.000		
002. Sekreter Maaşı : 1.150		
02. Bilgi İşlem : 2.850		
001. Personel Gideri : 2.500		
002. Malzeme Gideri: 350		
İLGİLİ HESAPLAR		9.000

6. İşletme Seviyesi- Faaliyetlere Yönelik Destek Faaliyetlerin İlgili Faaliyetlere Aktarılmasına İlişkin Muhasebe Kaydı

Faaliyetlere yönelik destek faaliyetlerinde biriken maliyet tutarları, bu faaliyetlerin hizmet verdiği faaliyetlere dağıtılacaktır. Bu dağıtıma ilişkin olarak yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	3.000	
099. Genel Yönetim Faaliyetinden Alınan Pay		
750 AR-GE GİDERLERİ HESABI	3.000	
099. Genel Yönetim Faaliyetinden Alınan Pay		
760 PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİDERLERİ HESABI	3.000	
099. Genel Yönetim Faaliyetinden Alınan Pay		
771 GENEL YÖNETİM GİD. YANSITMA HS.		9.000
01. İşletme Seviyesi Faaliyetler		
01. Faaliyetlere Yönelik Destek Faaliyetler		
01. Genel Yönetim: 6.150		
02. Bilgi İşlem : 2.850		

7. Maliyet Hesaplarına Kayıtlı Tutarların "151- YARIMAMULLER-ÜRETİM HESABI"na Devri

Maliyetleme dönemi sonuna gelindiğinde maliyet hesaplarına kayıtlı tutarlar "151 YARIMAMULLER-ÜRETİM HESABI"na aktarılacaktır. Döneme ilişkin olarak gerçekleşen direkt ilk madde ve malzeme gideri ile direkt işçilik gideri tutarlarının aşağıdaki tablodaki olduğu gibi varsayılmıştır. Ayrıca Tablo 2' de maliyet hesaplarına kayıtlı tutarların X ve Y mamullerine düşen kısımları gösterilmiştir.

Tablo 2: Döneme İlişkin Maliyet Tutarlarının Mamullere Düşen Payları

	X Mamulü	Y Mamulü	TOPLAM
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI	85.000 TL	30.000 TL	115.000 TL
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI	30.000 TL	12.000 TL	42.000 TL
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	12.000 TL	8.150 TL	20.150 TL
750 AR-GE GİDERLERİ HESABI	5.000 ² TL	4.700 TL	9.700 TL
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	6.600 TL	4.200 TL	10.800 TL
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	2.575 TL	2.575 TL	5.150 TL
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	600 TL	400 TL	1.000 TL

151 YARIMAMULLER-ÜRETİM HESABI	203.800	
01. "X" Mamulü: 141.775		
01. Üretim Maliyeti: 127.000		
01. Direkt İlk Madde ve Malz. Giderleri: 85.000		
02. Direkt İşçilik Giderleri: 30.000		
03. Genel Üretim Giderleri:12.000		
02. Faaliyet Maliyeti: 14.775		
01. AR-GE Giderleri: 5.000		
02. Paz. Satış ve Dağ. Giderleri: 6.600		
03. Genel Yönetim Giderleri: 2.575		
04. Finansman Giderleri: 600		
02. "Y" Mamulü: 62.025		
01. Üretim Maliyeti: 50.150		
01. Direkt İlk Madde ve Malz. Giderleri: 30.000		
01. Direkt İşçilik Giderleri: 12.000		
01. Genel Üretim Giderleri: 8.150		
02. Faaliyet Maliyeti: 11.875		
01. AR-GE Giderleri: 4.700		
02. Paz. Satış ve Dağ. Giderleri: 4.200		
03. Genel Yönetim Giderleri: 2.575		
04. Finansman Giderleri: 400		
711 DİREKT İLK MD. VE MLZ. GİD. YNS. HS.		115.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA HS.		42.000
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA HS.		20.150
751 AR-GE GİDERLERİ YANSITMA HS.		9.700
761 PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİD. YANSITMA HS.		10.800
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YNS. HS.		5.150
781 FİNANSMAN GİD. YANSITMA HS.		1.000

² 5.000 TL'lik tutarın 1.000 TL'lik kısmı "X" mamulüne direkt olarak yüklenen kısımdan oluşmaktadır.

8. Maliyet Hesaplarıyla Yansıtma Hesaplarının Karşılaştırılarak Kapatılması

711 DİMM GİDERLERİ YANSITMA HS.	115.000	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.	42.000	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.	20.150	
751 AR-GE GİDERLERİ YANSITMA HS.	9.700	
761 PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİDERLERİ YANSITMA HS.	10.800	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.	5.150	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HS.		1.000
710 DİREKT İLK MD. VE MLZ. GİD. H.		115.000
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI		42.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI		20.150
750 AR-GE GİDERLERİ HESABI		9.700
760 PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİDERLERİ H.		10.800
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		5.150
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI		1.000

9. "151- YARIMAMULLER- ÜRETİM HESABI"na Kayıtlı Tutarların "152 MAMULLER HESABI"na Aktarılması

İşletmenin mamul döneminde yarımamullü olmadığı kabul edildiğinden "151- Yarımamuller-Üretim Hesabı"nda kayıtlı tutarların tamamı "152- Mamuller Hesabı"na devredilmiştir.

152 MAMULLER HESABI	203.800	
01. "X" Mamulü: 141.775		
01. Üretim Maliyeti: 127.000		
01. Direkt İlk Madde ve Malz. Giderleri: 85.000		
02. Direkt İşçilik Giderleri: 30.000		
03. Genel Üretim Giderleri:12.000		
02. Faaliyet Maliyeti: 14.775		
01. AR-GE Giderleri: 5.000		
02. Paz. Satış ve Dağ. Giderleri: 6.600		
03. Genel Yönetim Giderleri: 2.575		
04. Finansman Giderleri: 600		
02. "Y" Mamulü: 62.025		
01. Üretim Maliyeti: 50.150		
01. Direkt İlk Madde ve Malz. Giderleri: 30.000		
02. Direkt İşçilik Giderleri: 12.000		
03. Genel Üretim Giderleri: 8.150		
02. Faaliyet Maliyeti: 11.875		
01. AR-GE Giderleri: 4.700		
02. Paz. Satış ve Dağ. Giderleri: 4.200		
03. Genel Yönetim Giderleri: 2.575		
04. Finansman Giderleri: 400		
151 YARIMAMULLER-ÜRETİM HESABI		203.800
01. "X" Mamulü: 141.775		
01. Üretim Maliyeti: 127.000		
01. Direkt İlk Madde ve Malz. Gid.: 85.000		
02. Direkt İşçilik Giderleri: 30.000		
03. Genel Üretim Giderleri:12.000		
02. Faaliyet Maliyeti: 14.775		

01. AR-GE Giderleri: 5.000		
02. Paz. Satış ve Dağ. Giderleri: 6.600		
03. Genel Yönetim Giderleri: 2.575		
04. Finansman Giderleri: 600		
02. "Y" Mamulü: 62.025		
01. Üretim Maliyeti: 50.150		
01. Direkt İlk Madde ve Malz. Gid.: 30.000		
02. Direkt İşçilik Giderleri: 12.000		
03. Genel Üretim Giderleri: 8.150		
02. Faaliyet Maliyeti: 11.875		
01. AR-GE Giderleri: 4.700		
02. Paz. Satış ve Dağ. Giderleri: 4.200		
03. Genel Yönetim Giderleri: 2.575		
04. Finansman Giderleri: 400		

10. "152 MAMULLER HESABI"na Kayıtlı Tutarların İlgili Gelir Tablosu Hesaplarına Aktarılmasına İlişkin Muhasebe Kaydı

Maliyetleme dönemi sonunda satılan mamullere isabet eden üretim maliyeti ve faaliyet maliyetlerinin ilgili gelir tablosu hesaplarına aktarımı yapılacaktır. Buna göre satılan mamullere ilişkin üretim maliyeti tutarı, "620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HESABI"na; AR-GE tutarı, "630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI"na; Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, "631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI"na; genel yönetim giderleri ise, "632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI"na aktarılmıştır.

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HESABI	88.575	
01. "X" Mamulü: 63.500		
02. "Y" Mamulü: 25.075		
630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI	4.850	
631 PAZ., SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI	5.400	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	2.575	
660 KVBG HESABI VE/VEYA 661 UVBG HESABI	500	
152 MAMULLER HESABI		101.900
01. "X" Mamulü		
01. Üretim Maliyeti: 63.500		
01. Direkt İlk Madde ve Malz. Gid.: 42.500		
02. Direkt İşçilik Giderleri: 15.000		
03. Genel Üretim Giderleri: 6.000		
02. Faaliyet Maliyeti: 7.387,50		
01. AR-GE Giderleri: 2.500		
02. Paz. Satış ve Dağ. Giderleri: 3.300		
03. Genel Yönetim Giderleri: 1.287,50		
04. Finansman Giderleri: 300		
02. "Y" Mamulü		
01. Üretim Maliyeti: 25.075		
01. Direkt İlk Madde ve Malz. Gid.: 15.000		
02. Direkt İşçilik Giderleri: 6.000		
03. Genel Üretim Giderleri: 4.075		
02. Faaliyet Maliyeti: 5.937,50		
01. AR-GE Giderleri: 2.350		
02. Paz. Satış ve Dağ. Giderleri: 2.100		
03. Genel Yönetim Giderleri: 1.287,50		
04. Finansman Giderleri: 200		

Tablo 3'ten de görüleceği üzere mevcut düzenlemeye göre düzenlenen gelir tablosunda dönemin zararlar kapatıldığı ve bu zarar tutarının 2.225 TL olduğu görülmektedir. FTM'ye göre düzenlenmiş gelir tablosunda ise dönemin karla kapatıldığı ve bu kar tutarının 11.100 TL olduğu görülmektedir. Dolayısıyla iki yöntemin ilgili döneme ilişkin olarak farklı faaliyet sonucu ürettiğini ve aradaki fark tutarının 13.325 TL olduğu görülmektedir (2.225 TL zarar + 11.100 TL kar). Yöntemlerin ürettiği sonuçların farklı olmasının nedeni, FTM'nin geleneksel yöntemlerden farklı olarak faaliyet maliyetlerini de ilgili stok hesaplarına aktarmasıdır. Örneğimizde işletmenin elindeki mamullerin yarısının satıldığı kabul edildiğinden, satılan mamullerin içindeki faaliyet maliyeti tutarları gelir tablosuna yansıtılmış, stokta kalan mamullere isabet eden faaliyet maliyeti

tutarı da ilgili stok hesaplarının içerisinde bilançoda yer almıştır. Her iki yöntem için mamullerin bilançoda yer alacağı değerlere bakılacak olursa; mevcut uygulamaya göre "X" mamulünün değeri, 127 TL, "Y" mamulünün değeri ise 62,69 TL; FTM uygulamasına göre ise "X" mamulünün değeri, 141,775 TL, "Y" mamulünün değeri ise 77,53 TL olarak bilançoda yer almıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan da görüleceği üzere gerek bilançodaki stok değerleri gerekse dönemin faaliyet sonucu, kayıtların mevcut sisteme ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre yapılmasına farklılık göstermektedir. Bu farklılık, mevcut sistemde dönem giderlerinin ortaya çıktığı dönemde gelir tablosuna aktarılmasından, çalışmada önerilen kayıt sürecinde bu giderlerin stok maliyetlerine aktarılmasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 3: Mevcut Düzenleme Çerçevesinde Düzenlenmiş Gelir Tablosu ile FTM'ye Yönelik Olarak Üretilen Bilgilere Göre Düzenlenmiş Gelir Tablosu

GELİR TABLOSU		FTM SONUÇLARINA GÖRE DÜZENLENMİŞ GELİR TABLOSU	
A- Brüt Satışlar	110.000	A- Brüt Satışlar	110.000
B- Satış İndirimleri (-)	-	B- Satış İndirimleri (-)	-
C- Net Satışlar	110.000	C- Net Satışlar	110.000
D- Satışların Maliyeti (-)	88.575	D- Satışların Maliyeti (-)	88.575
BRÜT SATIŞ KARI	24.425	BRÜT SATIŞ KARI	24.425
E- Faaliyet Giderleri (-)	(25.650)	E- Faaliyet Giderleri (-)	(12.825)
- AR-GE Giderleri: 9.700		- AR-GE Giderleri: 4.850	
- Paz.Satış ve Dağ. Giderleri: 10.800		- Paz.Satış ve Dağ. Giderleri: 5.400	
- Genel Yönetim Giderleri: 5.150		- Genel Yönetim Giderleri: 2.575	
FAALİYET ZARARI	(1.225)	FAALİYET KARI	11.600
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	-
G- DİĞ. FAAL. OL. GİDER VE ZAR.(-)		G- DİĞ. FAAL. OL. GİDER VE ZAR.(-)	-
H- FİNANSMAN GİDERLERİ(-)	(1.000)	H- FİNANSMAN GİDERLERİ(-)	(500)
OLAĞAN ZARAR	(2.225)	OLAĞAN KAR	11.100
I- D.OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		I- D.OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	
J- D.OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)		J- D.OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)	
DÖNEM ZARARI	(2.225)	DÖNEM KARI	11.100
K- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞILIĞI(-)		K- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞILIĞI(-)	
DÖNEM NET ZARARI	(2.225)	DÖNEM NET KARI	11.100

Sonuç

Faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasında karşılaşılan önemli sorunlardan bir tanesi faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması için gerekli bilgilerin mevcut kayıt düzenine göre yapılan muhasebe kayıtlarından elde edilememesidir. Oysa ki faaliyetlerin tükettiği kaynakların işletme, parti ve sipariş bazında ölçülmesi, kaydedilmesi, ortak kullanıma açılması ve raporlanması ihtiyacı faaliyet tabanlı maliyetlemeye uygun bir muhasebe bilgi sisteminin varlığını gerekli kılmaktadır. Ancak bu şekilde faaliyet tabanlı maliyetleme için gerekli verilerin muhasebe sistemi dahilinde üretilebilmesi mümkün olabilecektir.

FTM yöntemi mamul maliyetlerine üretim maliyetleri gibi dönem giderlerini de yüklemeye imkan vermektedir. Böylece FTM yöntemi uygulandığında hem mamullerin üretim maliyetini hem de faaliyet giderlerine (üretim maliyeti+faaliyet giderleri+finansman giderleri) ilişkin bilgi üretilmiş olmaktadır. Muhasebe organizasyonunun FTM uygulamasına da hizmet edecek şekilde yapılandırılması mamullere ilişkin tüm (üretim+faaliyet giderleri+finansman giderleri) maliyetleri hesaplamayı sağlamakla birlikte işletmenin satış fiyatlarını sağlıklı bir şekilde belirlemelerine ve farklı amaçlara göre ihtiyaç duyulacak karlılık hesaplamalarına da imkan verecektir. Geleneksel yöntemler, mamullere dönem giderlerinden pay verilmesine imkan tanımadığından mamullerin satış fiyatını hesaplamaya esas olan maliyet rakamını hesaplanamamaktadır. Şayet işletme ürettiği mamullerin maliyetinin hesaplanmasında geleneksel yöntemleri kullanıyorsa muhasebe sisteminden yalnızca mamullerin üretim maliyeti hesaplayabilmekte, üretim maliyeti dışında kalan diğer maliyet unsurlarının

rının mamul bazında hesaplanması ise muhasebe sistemi dışında gerçekleştirilmektedir. Sonuçta sözkonusu bilgilere ulaşılabilmesi için iki kere hesap yapılması gerekecektir. İki ayrı veri girişi yapmak yerine çalışmada önerilen muhasebe organizasyonu kullanılarak istenilen bilgilerin muhasebe sisteminden üretilmesi mümkün hale gelebilecektir.

Ancak ülkemizde sözkonusu olan muhasebe uygulamaları daha çok vergi muhasebesine yönelik bilgi üretmektedir. Ayrıca mevcut tekdüzen muhasebe sistemi ve gelir tablosu ilkeleri FTM uygulamasına olanak vermemektedir. Çalışmada işletmede yapılan tüm faaliyetlerin ürünler için yapıldığı kabul edildiğinden çalışmada, dönem giderlerinin tamamı faaliyetler içinde tanımlanıp üretilen mamullerin maliyetine aktarılmıştır. Bu nedenle yalnızca maliyetleme döneminde satılan mamullere isabet eden dönem giderleri gelir tablosuna aktarılmış, satılmayan mamullere isabet eden dönem giderleri ise bilançoda ürün maliyetlerinin içerisinde kalmıştır. Bu sürecin uygulanması halinde FTM uygulaması için gerekli olan tüm bilgiler muhasebe sisteminden elde edilebilecek olmakla birlikte yukarıda bahsi geçen düzenlemeler gözardı edilmiş olacaktır. Ayrıca dönem giderlerinin ortaya çıktıkları dönemde giderleştirilememesi dönemsonu stokunun olması durumunda kısa vadede işletme için vergi açısından dezavantaj olacaktır. Bu durum da Ülkemizdeki vergi odaklı muhasebe uygulamaları göz önüne alındığında FTM uygulamasının tercih edilmesi noktasında olumsuz bir durum olarak değerlendirilmektedir.

Kaynaklar

AKGÜN, Melek (2004), "Bağımsız Denetim Firmalarında Faaliyet Tabanlı Müşteri Karlılık

Analizi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:12, Yıl:4, Nisan, s.29-45.

BRIMSON, James A. (1991), Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach, John Wiley and Sons, Inc.New York.

ÇAKICI, Cemal (2001), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:13, Ekim, s.103-112.

ERTAŞ, Fatih C. (1998), “Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminde Maliyet Akışları ve Muhasebeleştirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi”, Sayı: 119, s.119-129.

EKER, Melek Ç. (2002), “Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı”, Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı:1, s.237-256.

GÜNDÜZ, Erdin, (1997), “Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, Birinci Basım, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No:99, Ekim, Ankara.

ROMNEY, Marshall B., Paul J. STEINBART and Barry E. CUSHING (2000), Accounting Information Systems, 8 th. Edition, Pearson Education.

Serbest Bölgeler İş Hacmi

Serbest Bölge	2008 (1.000 \$)	2009 (1.000 \$)	Değişim (%)
İstanbul Deri	6.001.678	3.867.187	-35,56
Ege	3.733.964	2.658.772	-29,36
İstanbul Atatürk Havalimanı	3.539.000	2.954.765	-16,51
Mersin	2.637.921	1.918.637	-27,27
İstanbul Trakya	1.862.771	1.190.035	-36,11
Bursa	1.604.603	1.279.473	-20,26
Avrupa	1.575.653	1.180.940	-25,05
Antalya	729.233	605.927	-16,91
Kocaeli	705.309	810.654	14,94
Kayseri	702.948	442.397	-37,07
Menemen Deri	412.922	280.040	-32,18
Samsun	406.402	37.290	-90,82
Adana-Yumurtalık	263.148	172.937	-34,28
Gaziantep	143.306	110.740	-22,72
TÜBİTAK-MAM Tek.	111.715	164.828	47,54
Trabzon	67.114	42.675	-36,41
Denizli	43.584	33.079	-24,10
Rize	6.784	6.507	-4,08
Mardin*	-	-	-
TOPLAM	24.578.055	17.756.882	-27,75

* Mardin Serbest Bölgesi'nde kayda değer bir ticaret hacmi bulunmuyor. Kaynak DTM
Kaynak: Referans Gazetesi, 01.02.2010

Türkiye'de Polisin Olay Sayısı

Yıllar	Olay Sayısı
1994	6.446
1995	3.953
1996	4.039
1997	2.858
1998	2.460
1999	2.253
2000	1.031
2001	565
2002	164
2003	394
2004	678
2005	962
2006	1.209
2007	1.499
2008	1.602
2009*	1.295
Toplam	31.408

* Jandarma Gen. Kom. 2009 faaliyet raporu
Kaynak: Genelkurmay Başkanlığı, Jandarma Gen. Kom., Emniyet Gen.Müd.