

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME: ZEYTİN SEKTÖRÜ UYGULAMASI*

Selim BEKÇİOĞLU**
Eymen GÜREL***
D. Ali KIZILYALÇIN****

ÖZET

“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması” isimli bu çalışmanın amacı, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini zeytin sektöründe uygulamak ve yöntemin geleneksel maliyetleme ile olan farklarını ortaya koymaktır. Çalışmada temel hipotez, “faaliyet tabanlı maliyetlemenin, geleneksel maliyetleme yöntemine göre daha doğru maliyet bilgisi sağladığı” şeklinde belirlenmiştir.

Çalışmada önce, faaliyet tabanlı maliyetleme hakkında kapsamlı bilgiler verilmiş ve daha sonra da faaliyet tabanlı maliyetlemenin işletmelerde kurulma aşamaları açıklanmıştır. Daha sonra işletmeden elde edilen veriler kullanılarak, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi zeytin üretimi yapan bir işletmede uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar işletmenin geleneksel maliyetleme yöntemi ile hesaplanan sonuçları ile karşılaştırılmıştır. Bu sonuçlara göre, faaliyet tabanlı maliyetlemenin geleneksel maliyetlemeye göre daha doğru maliyet bilgisi sağladığı ortaya konulmuştur.

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

JEL Sınıflandırması: M41, M49.

Activity- Based Costing: An Application In The Olive Sector

ABSTRACT

The purpose of the study named as “The Activity Based Costing: An Application in the Olive Sector” is the implementation of activity based costing in olive sector and the statement of the differences as regards to the traditional costing. The accepted basic hypothesis in the thesis is that the activity-based costing provides more accurate cost information than the traditional costing process.

In this study initially comprehensive information about activity based costing is given and after that, the formation stages of activity based costing are explained. Then the activity based costing process is applied in a business dealing with production of olives. Later the results obtained are compared to the results accounted with the traditional costing process of the firm. According to the results, it is stated that the activity-based costing provides more accurate cost information than traditional costing process.

Keywords: Traditional Costing, Activity-Based Costing, Cost Allocation.

Jel Classification: M41, M49.

* Bu çalışma Durmuş Ali KIZILYALÇIN tarafından Prof. Dr. Ahmet ULU ve Yrd. Doç. Dr. Eymen GÜREL’in danışmanlığında hazırlanan “FAALİYET TABANLI MALİYETLEME: ZEYTİN SEKTÖRÜ UYGULAMASI” adlı doktora tezinden türetilmiştir.

** Prof. Dr. Selim Bekçioğlu, Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

*** Yrd. Doç. Dr. Eymen Gürel, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, gureleyen@yahoo.com

**** Öğr. Gör. Dr. Durmuş Ali Kızıyalçın, Adnan Menderes Üniversitesi, Kuyucak Meslek Yüksekokulu, dakizilyalcin@adu.edu.tr

1. GİRİŞ

Maliyet muhasebesinin en önemli amaçlarından birisi işletmede üretilmekte olan mamul ya da hizmetlerin birim maliyetlerinin belirlenmesidir. Maliyetlerin doğru bir şekilde belirlenmesi işletmelerin kârlılığı ve faaliyetlerinin devamı açısından çok önemli olduğundan, işletmelerin kendilerine en uygun maliyetleme yöntemini tercih etmeleri ve uygulamaları gerekmektedir.

Teknolojide meydana gelen gelişme ve değişimler, üretim sistemleri üzerinde de etkili olmuştur. İşletmeler emek yoğun üretimden, daha çok sermaye yoğun üretime yönelmişlerdir. Üretim yapısındaki bu değişim mamullerin maliyet yapısını da değiştirmiş ve mamullerin maliyetinde direkt giderlerin payı azalırken, amortisman, indirekt işçilik ve benzeri gibi indirekt giderlerin payı artmıştır. Bu nedenle, genel üretim giderlerinin dağıtımını mamul maliyetleri için daha önemli bir hale gelmiştir.

İşletmelerin üretim teknolojileri değişirken, muhasebe sistemlerinin de bu değişikliklere göre gelişme göstermesi gerekir. Yapılan çeşitli araştırmalar geleneksel maliyetleme yöntemleri ile yapılan maliyetlemenin hatalı maliyet sonuçlarına neden olduğu, yetersiz maliyet bilgileri ürettiği, işletmeler için stratejik kararların verilmesinde veri kaynağı oluşturabilecek bilgi niteliğinden uzak olduklarını ortaya koymuştur. Bu kapsamda genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde daha doğru birim maliyetlerinin hesaplanmasına olanak veren bir yaklaşım olarak faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemi geliştirilmiştir.

FTM yönteminde temel olarak, kaynakları faaliyetlerin tükettiği ve faaliyetleri de mamullerin tükettiği varsayımı vardır. Bu nedenle yöntemde, kaynaklar önce birinci aşama maliyet etkenleri kullanılarak faaliyetlere dağıtılırken, sonra da ikinci aşama maliyet etkenleri ile faaliyetlerden yararlanma derecelerine göre mamullere yüklenmektedir. Doğru ve gerçekçi mamul maliyetlerinin hesaplanması amacıyla, geleneksel maliyetlemenin aksine çok sayıda maliyet etkeni kullanılmaktadır.

2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Üretim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler neticesinde, üretim maliyetlerinin büyük kısmının indirekt maliyetlerden oluşması, bu maliyetlerin dağıtımında sorunlar ortaya çıkarmıştır. Geleneksel maliyetleme yöntemleri üretim hacmine dayalı dağıtım anahtarları kullandığı için, üretim hacminde meydana gelen değişimler mamul maliyetlerini de etkilemektedir. Bu nedenle, maliyetlerin mamullere daha doğru yüklenmesini sağlayan maliyetleme yöntemleri geliştirilmiştir. FTM, bu yöntemlerden birisidir.

Cokins'e (1997: 41) göre FTM, geleneksel maliyetlemenin sorunlarının pratik çözümü için geliştirilmiştir.

Johnson ve Kaplan geleneksel yönetim muhasebesi bilgisinin, yöneticilerin plânlama ve kontrol kararları almasında çok geç, çok bütüncü ve çok çarpık veriler sunduğunu ileri sürmüşlerdir. Aynı yıllarda, Cooper literatüre faaliyet tabanlı maliyetleme adıyla geçecek olan

iki aşamalı bir maliyet dağıtımını üzerinde çalışmaya başlamıştır. Böylece FTM, ürün maliyetlerini geleneksel maliyet sistemlerinden daha doğru hesaplayan bir yaklaşım olarak ortaya çıkmıştır (Köse, 2005: 128).

FTM, temel olarak faaliyetleri esas alan bir maliyetleme yöntemidir. Yöntem, mamul maliyetlerinin belirlenmesinde faaliyetleri esas alması nedeniyle faaliyet tabanlı maliyetleme olarak adlandırılmıştır.

FTM bir işletmede gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlayarak bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izleyen, faaliyetlerin neden olduğu maliyetleri maliyet etkenleri aracılığıyla maliyet yüklemelerine yükleyen bir yöntemdir (Haftacı, 2007: 187).

FTM, bir işletmenin faaliyetleri ve maliyet nesnelere üzerine verileri sağlayan ve işleyen bir bilgi sistemidir. Gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerin ve kadara mal olduğunu hesaplar ve daha sonra bu faaliyetlerin maliyetini maliyet nesnelere yüklemek için değişik maliyet etkenlerini kullanır (Hall, vd. 1991: 88).

Yukarıdaki tanımların da ortaya koyduğu gibi FTM, işletmedeki indirekt giderlerin doğru olarak dağıtılmasında kullanılan ve geleneksel maliyetlemenin eksikliğini dolduran bir maliyetleme yöntemidir. Bu yöntem, indirekt maliyetler ile mamuller arasındaki ilişkiyi daha doğru kurmak için öncelikle faaliyetleri kullanmaktadır.

FTM yönteminin amacını, mamul maliyetleri içindeki payı artan genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde daha sağlıklı bir uygulamanın maliyet sistemleriyle bütünleştirilebilmesi oluşturmaktadır (Şakrak, 1997: 89). Yöntemin indirekt bir faaliyetin maliyetini direkt olarak o faaliyeti talep eden mamulle ilişkilendirmeyi amaçlaması, daha doğru faaliyet ve mamul maliyetinin elde edilmesi anlamına gelmektedir.

2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede Temel Kavramlar

Temel kavramlar FTM yönteminin özünü oluşturmaktadır. Bu nedenle aşağıda kısaca FTM yönteminin temel kavramları açıklanmıştır.

2.1.1. Kaynaklar

Kaynaklar, faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için başvurulmuş ya da yönetilen ekonomik unsurlardır. Diğer bir ifadeyle maliyetlerin asıl kaynağını oluşturan unsurlardır (Yazıcı, 2008: 111). İşgörenler, makineler, ekipman ve benzerleri bir işletmede faaliyetler için ihtiyaç duyulan önemli kaynaklara örnek olarak verilebilir (Grieco ve Pilachowski, 1995: 98).

2.1.2. Faaliyet Kavramı ve Faaliyet Düzeyleri

Faaliyetlerin tanımlanması FTM yönteminin temel adımıdır. Faaliyet tabanlı maliyetleme, mamul maliyetlerinin saptanmasında faaliyetleri temel olarak almaktadır.

Faaliyetler, işletmede kaynakları tüketen, iş yapılmasını sağlayan ve sonuçta maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olan işlemlerdir şeklinde tanımlanabilir. Hilton (2005:

106) faaliyetleri, “kaynak tüketen işlem ve süreçlerdir” şeklinde tanımlamış ve faaliyetlere örnek olarak, satıcılar ile anlaşmalar yapılması, makinelerin hazırlanması, malzemenin işlenmesi, üretim için gerekli parçaların taşınması ve benzerlerini sıralamıştır. FTM, maliyetleri faaliyetlerin doğurduğu varsayımına göre faaliyetleri;

- i. Ürün birimleri düzeyindeki faaliyetler,
 - ii. Ürün partileri düzeyindeki faaliyetler,
 - iii. Mamul düzeyindeki faaliyetler ve
 - iv. Tesis düzeyindeki faaliyetler
- olmak üzere dört düzeyde sınıflandırmıştır.

2.1.3. Maliyet Etkeni

Maliyet etkeni, maliyet sürücüsü, maliyet taşıyıcısı, faaliyet ölçütü gibi adlarla da kullanılmaktadır. Maliyet etkeni, “işletme kaynaklarının tüketimi ile sonuçlanan bir faaliyet ile ilgili bir olaydır”. Maliyet etkeni, FTM yöntemi ile literatüre girmiştir ve geleneksel maliyetlemedeki dağıtım anahtarı yerine kullanılmaktadır. (Gupta ve Galloway, 2003: 132). Maliyetler yapılan bir faaliyet sonucu ortaya çıkmaktadır. Bir faaliyetin yapılması, işletme kaynaklarının tüketilmesine neden olmaktadır. O halde bu faaliyetlerin belli bir ölçü ile ifade edilmesi gerekmektedir. İşte, maliyet etkeni bir çeşit faaliyet ölçüsü olmaktadır.

Maliyet etkenleri, maliyetlerle mamuller arasında sebep-sonuç ilişkisine dayanan gerçek, objektif bir köprü kurmaktadır. Dağıtım anahtarları ise, genellikle subjektif bir maliyet dağıtımı için kullanılırlar (Doğan, 1996: 90).

2.1.4. Faaliyet Merkezi

Faaliyet merkezleri maliyet havuzlarının bir araya gelmesinden oluşur. Maliyet havuzu, aynı maliyet etkenini temsil eden maliyetlerin toplandığı yerdir. Geleneksel maliyet sisteminde üretim hacmiyle ilişkili bir dağıtım anahtarı kullanılarak dağıtılan tek bir maliyet havuzu söz konusu iken, FTM yönteminde ise her bir faaliyet için bir veya daha fazla maliyet havuzu ve bunların her biri için ayrı taşıyıcılar söz konusudur (Eker, 2002: 241).

2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Kavramsal Yapısı

FTM yönteminde, süreç yönü ve maliyet belirleme yönü olmak üzere iki yaklaşım yönü ortaya çıkmıştır. Genel olarak maliyet yönünde maliyetlerin genel akışı ortaya konulurken, süreç yönünde bilgi ve işlem akışı ortaya konulmaktadır.

2.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Süreç Yönü

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin yatay bölümü süreç yönünü içermektedir. Süreç yönü, bir işin neden yapıldığını ve nasıl daha iyi yapılabileceği hakkındaki bilgileri içerir (Turney ve Stratton, 1992: 47).

Süreç yönünde; maliyet etkenleri, faaliyetler ve performans ölçümleri arasında bir ilişki vardır. Performans ölçütleri, bir işin nasıl daha iyi yapılabileceğini açıklar ve bir işin maliyet, zaman ve kalite çalışmalarını kapsar (Turney, 1993: 30). Performans ölçütleri maliyet etkenlerinin ölçümü ve önemli faaliyet seviyelerine odaklanarak maliyet azaltımı çalışmalarına olanak sağlar. Ölçütler, değer katan faaliyetlerin iyileştirilmesi ve değer katmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması için gerekli göstergiyi sağlar (Ostrenge, 1990: 43).

2.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Maliyet Belirleme Yönü

Geleneksel maliyetleme yönteminde olduğu gibi, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde de maliyet dağıtımında iki aşamalı bir süreç söz konusudur. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin temel varsayımı, faaliyetlerin maliyetlere neden olduğudur. Buna göre mamuller faaliyetleri, faaliyetler de kaynakları tüketmektedir. Yöntem bu varsayımdan hareketle, maliyetleri önce faaliyetlere, daha sonra da mamullere yüklemektedir. Bu nedenle faaliyet tabanlı maliyetlemenin yapısı iki aşamalı bir süreçten oluşur.

Genel olarak faaliyet tabanlı maliyetlemenin kurulması ve bunun sonucunda mamul maliyetinin hesaplanması, iki aşamalı maliyet yükleme sürecine paralel olarak oluşturulan beş temel adımdan meydana gelmektedir:

- i. Faaliyetlerin belirlenmesi,
- ii. Faaliyetlerin gruplandırılması (faaliyet merkezlerinin belirlenmesi)
- iii. Faaliyet maliyetlerinin bulunması,
- iv. Maliyet etkenlerinin belirlenmesi,
- v. Faaliyet maliyetlerinin mamullere yüklenmesi.

2.2.2.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

Faaliyetlerin belirlenmesi ve faaliyetlerin ayrıntılanma düzeyi FTM sisteminin tasarımında önemli bir adımdır. Çünkü mamul maliyetlerinin doğruluğu büyük ölçüde bu adıma bağlıdır (Gunasekaran ve Singh, 1999: 414). Faaliyetlerin belirlenmesinde örgüt şeması, ya da tesis yerleşim plânı kullanılabilir. Bunun yanında iş akımlarının incelenmesiyle de faaliyetler belirlenebilir (Gürdal, 2007: 125).

2.2.2.2. Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Uygulamada bir mamul ya da bir hizmetin oluşturulabilmesi için bir işletmede yerine getirilen oldukça fazla sayıda faaliyet söz konusudur. Bu kadar fazla sayıdaki faaliyetin ayrı ayrı izlenmesi ekonomik olmayacağı için ortak özellikler gösteren faaliyetler için maliyet havuzları oluşturulur ve faaliyetler gruplandırılır.

Buna göre sistemin uygulanmasında ayrıntı ve izleme maliyetini azaltmak için genellikle birbiriyle ilgili birkaç farklı faaliyet tek bir faaliyet havuzunda toplanarak

belirli sayıda faaliyet havuzu yaratılır ve bir faaliyet havuzunda toplanan bu faaliyetlerin maliyetini ürünlere dağıtmak için tek bir taşıyıcı kullanılır (Karacan, 2000: 63).

2.2.2.3. Faaliyet Maliyetlerinin Bulunması

Faaliyetler ve faaliyet merkezleri belirlendikten sonra, kaynak maliyetlerinin faaliyetlere yüklenmesi ve böylece faaliyet maliyetlerinin bulunması gerekir. Bu işlemin yapılmasında birinci aşama maliyet etkenleri kullanılır. Birinci aşama maliyet etkenlerine kaynak etkenleri adı da verilir ve maliyet hesaplarında biriken maliyetlerin faaliyetlere dağıtılmasında kullanılan maliyet etkenleridir.

Kaynak maliyetleri ile faaliyetler arasında anlamlı bir ilişki sağlayan tüm ölçüler, maliyet etkeni olarak kullanılabilir. Bunlar, metrekare, metreküp, kilowatt, işçi sayısı, işçilik saati, makine sayısı, kalorifer petek sayısı, musluk sayısı, ampul sayısı, makine gücü ve benzerleri olabilir (Doğan, 1996: 157).

2.2.2.4. Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi

Maliyet etkenlerinin tanımlanması için, bir mamulün üretilmesinde üretim sürecinde yerine getirilen faaliyetlerin belirlenmesinde üretim süreci incelenmelidir. İdeal olarak bir mamul için çok sayıda maliyet etkeni tanımlanabilir. Fakat, maliyet üzerinde etkisi olan maliyet etkenlerinin sayısı genellikle sınırlandırılır (Gupta ve Galloway, 2003: 132).

Uygun maliyet etkenlerinin sayısının belirlenmesinde bazı faktörler rol oynar. Bunlar; (i) ürün çeşitliliği, (ii) faaliyetlerin maliyet büyüklüğü ve (iii) ürünlerin üretim adedi farklılıkları olarak sıralanabilir (Öker, 2003: 46).

Hangi maliyet etkenlerinin uygun olacağına karar vermek için gerekli olan faktörleri üç grupta toplamak mümkündür (Hilton, 2005: 182, Cooper, 1989: 43):

- i.* Maliyet etkeni için gerekli verilerin sağlanmasında kolaylık (ölçme maliyeti),
- ii.* Seçilen maliyet etkeni ile faaliyetin gerçek tüketimi arasındaki ilişki (korelasyon derecesi),
- iii.* Maliyet etkeninin ortaya koyduğu davranış (davranışsal faktörler).

2.2.2.5. Faaliyet Maliyetlerinin Mamullere Yüklenmesi

Faaliyet maliyetlerinin mamullere yüklenmesi aşamasında ilk olarak yapılması gereken çıktıların tanımlanmasıdır. Çıktılar tanımlandıktan sonra yükleme oranları kullanılarak maliyet nesnelere maliyet yüklenebilir. Daha sonra her mamulle ilgili maliyet etkeni miktarları ile yükleme oranının çarpılması sonucu, mamullere yüklenecek faaliyet maliyetleri bulunacaktır. Böylece, bir mamulün tüm faaliyetlerden aldığı maliyetlerin toplamı, o mamulün genel üretim giderini verecektir.

2.3. Türkiye’de Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Türkiye’de FTM 1990’lı yıllarda tartışılmaya başlanmıştır. Yöntemin işletmelerde ne derece kabul gördüğü ve uygulama düzeyine yönelik yapılan çalışmalara göre yöntemin Türkiye’de uygulanma düzeyi çok yüksek değildir.

Öker (2002) yaptığı çalışmada 88 adet büyük sanayi işletmesinde FTM yönteminin tanınıp tanınmadığını ve uygulanma düzeyini ölçmüştür. Çalışmaya göre şirketlerden hiç biri FTM yöntemini uygulamamaktadır ve %71’i de uygulamayı düşünmemektedir. Yöntemin uygulanmamasının en önemli iki nedeni olarak da %58 ile var olan maliyetleme sisteminin yeterliliği, %26 ile de FTM yönteminin maliyetli bir yöntem olduğu belirtilmiştir.

Başka bir çalışmada (Acar, 2005), yeni maliyetleme yöntemlerinin uygulanma düzeyleri ile ilgili olarak tekstil sektöründe yer alan 61 orta ve büyük ölçekli işletmeye anket çalışması yapılmıştır. Çalışmada işletme yöneticilerinden %15’i yöntemin işletmelerine uygun olduğunu belirtirken, uygulanma oranı ise %3 seviyelerinde belirlenmiştir.

Ersoy ve diğerleri (2006) yaptıkları çalışmada yönetim muhasebesi konularının işletmelerde kullanılma düzeylerini ölçmüşlerdir. Çalışmanın ortaya koyduğu sonuçlara göre, işletmeler genel üretim giderlerinin mamullere dağıtımında %30 ile üretim miktarını, %23 ile direkt işçilik saatlerini kullanmaktadırlar. Yine aynı çalışmada 51 işletmeden yalnızca 13 tanesinde FTM yönteminin kullanıldığı ortaya konulmuştur.

Yazıcı 2008 yılında yaptığı çalışmada 386 adet tekstil işletmesinde güncel maliyetleme yöntemlerinin uygulanma düzeyini araştırmış ve işletmelerin %11,5’inde FTM yönteminin uygulandığını, %30,3’ünde ise yöntemin uygulanma düzeyi hakkında fikir sahibi olunmadığını belirlemiştir.

Çankaya 2009 yılında 84 adet büyük ölçekli işletmeden %42’sinin FTM yöntemini uyguladığını belirtmiştir. Yine aynı çalışmada yöntemi uygulayan işletmelerden %21’inin beş yıldan daha kısa bir süreden beri yöntemi uyguladıkları belirlenmiştir.

Yapılan bu çalışmalar göstermiştir ki FTM Türkiye’de yeteri kadar bilinmemekte-uygulanmamaktadır. FTM yönteminin uygulanmasında ortaya çıkan belli başlı zorluklar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

i. İşletme yöneticilerinin genellikle var olan sistemin yeterli olduğunu düşünmeleri,

ii. Yeni bir yöntemin uygulanmasının getireceği risklerden yöneticilerin sakınmaları,

iii. Yöntemi uygulayacak, uygulamacıların eksikliği ve işletmelerde yöntemin uygulanması için kalifiye elemanların yetersizliği,

iv. Yöntemin kurulmasının ve uygulanmasının yeni yatırımlar gerektirmesi, yöntemin pahalı bir yöntem olduğuna inanılması,

v. Yöntemin pahalı bir yöntem olması nedeniyle sadece büyük ölçekli işletmelerin yöntemin gerektireceği ek maliyetleri karşılama gücüne sahip olması,

vi. Türkiye’de işletmelerin büyük çoğunluğunun KOBİ niteliğinde olması, gerekli kalifiye eleman ve finansman yetersizliği,

vii. Geleneksel yapıda aile şirketlerinin çokluğu ve profesyonel yönetici eksikliği.

3. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI

FTM yöntemi, Aydın’da Kurulu bir salamura zeytin işletmesinde (ABC işletmesi) uygulanmış ve sonuçlar geleneksel maliyetlemeden elde edilen sonuçlar ile karşılaştırılmıştır. ABC işletmesi siyah ve yeşil salamura zeytin üretimi yapmaktadır ve üretilen mamuller işletmenin farklı markaları altında pazarlanmaktadır. İşletmede üretilen ürünlerin %60’ı iç pazara satılırken, %40’ı yurtdışına satılmaktadır.

İşletmenin mevcut maliyet sisteminde direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyetleri mamullere doğrudan yüklenirken, genel üretim maliyetleri üretim miktarı kullanılarak yüklenmektedir. Çalışmada işletmenin fiili ve tahmini verileri kullanılmıştır. Veriler işletmenin mevcut muhasebe sisteminden ve işletmede yapılan inceleme ve gözlemler ile oluşturulmuştur. Bu maliyet döneminde mamullerin üretim miktarları şu şekildedir.

Tablo 1: Maliyet Döneminde Üretilen Mamuller ve Miktarları

Mamuller	Miktar (Adet)	Miktar (kg)
2,5 kg. Teneke Ambalajlı Siyah Zeytin	1.080	2.700
5 kg. Teneke Ambalajlı Siyah Zeytin	1.428	7.140
5 kg. Plastik Ambalajlı Siyah Zeytin	18.320	91.600
10 kg. Teneke Ambalajlı Siyah Zeytin	7.400	74.000
10 kg. Teneke Ambalajlı Yeşil Zeytin	8.645	86.450
200 gr. Vakumlu Ambalaj	196.800	39.360
1.000 gr. Vakumlu Ambalaj	7.500	7.500
Toplam		308.750

İşletmede üretilen mamullerin temel hammaddesi siyah ve yeşil zeytindir. İşletme üreticilerle önceden anlaşmalar yaptığı için zeytin fiyatı belirli dönemler için değişiklik göstermemektedir. İşletmede toplam 42 işçi çalışmakta olup, bunlardan 32 işçi direkt nitelikli işçidir. İşçiler, asgari ücret ile çalışmakta olup maliyet döneminde asgari ücret 16 yaşından büyükler için 729,00 TL’dir.

3.1. ABC İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması

ABC işletmesinde FTM yönteminin kurulma aşamalarına uygun olarak önce faaliyetler ve faaliyet merkezleri belirlenmiş sonra faaliyet maliyetlerinin mamullere aktarılması için maliyet etkenleri belirlenerek mamul maliyetleri hesaplanmıştır. Uygulamada, üretimle ilişkili endirekt maliyetler hakkındaki bilgiler işletmenin muhasebe sisteminden ve yöneticilerle yapılan görüşmeler sonucunda sağlanmış olup Tablo 2’de görülmektedir.

Tablo 2: Maliyet Döneminde ABC İşletmesinin Endirekt Maliyetleri

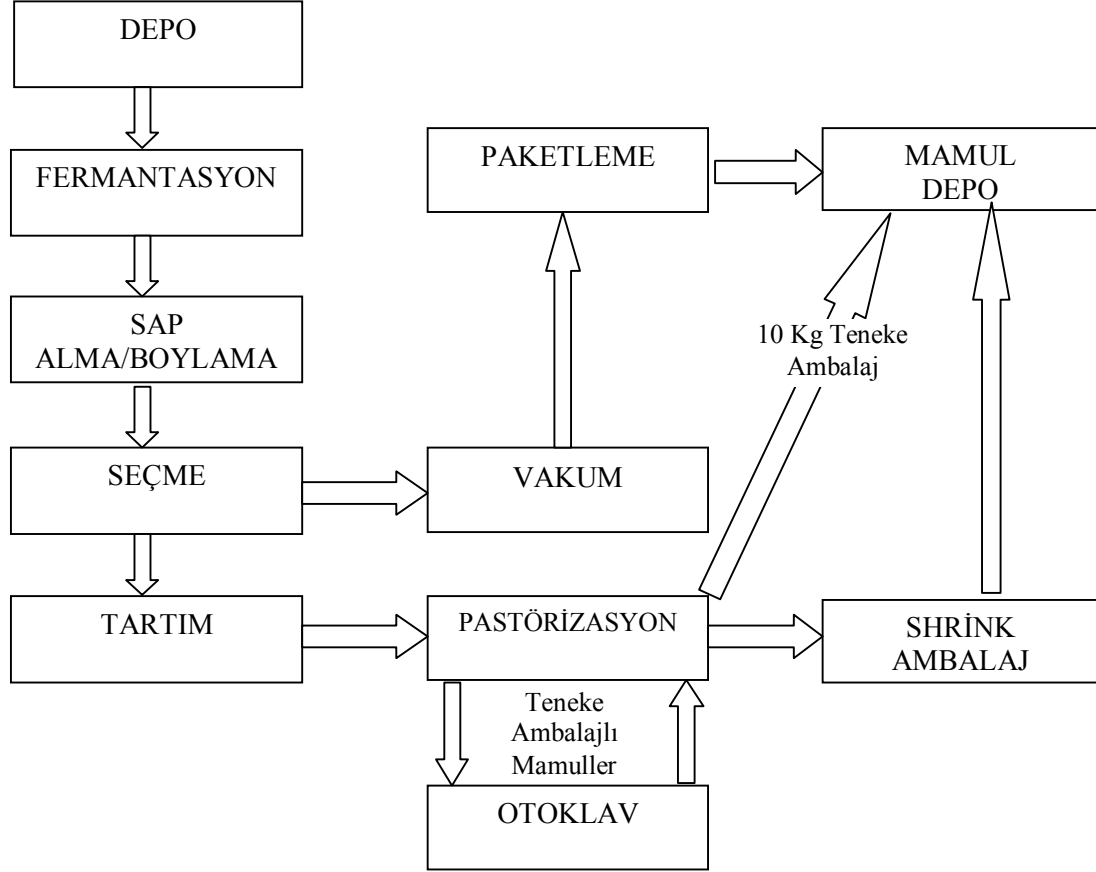
Maliyetler		Tutar (TL)
Endirekt İşçilik		24.582,34
Enerji	Üretim Elektrik	5.589,61
	Aydınlatma	465,68
	Kömür	6.500,00
	Diğer	451,50
Makine	Amortisman	2.450,00
	Bakım	890,00
	Yedek Parça	1.214,00
Bina Giderleri		1.170,00
Ambalaj Malzemesi		4.321,25
Su Giderleri		2.594,00
İşletme Malzemesi		910,00
Laboratuar Malzemesi		250,00
Demirbaş Amortismanı		440,00
Diğer		820,70
Toplam		52.649,08

3.1.1. Faaliyetlerin ve Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin en önemli adımı faaliyetlerin belirlenmesi aşamasıdır. İşletmede gerçekleşen faaliyetlerin sağlıklı bir şekilde belirlenebilmesi için öncelikle iş akış şeması oluşturulmalıdır. İşletmede sorumlu kişiler ile yapılan görüşmeler ve gözlemler sonucunda Şekil 1’de gösterilen iş akış şeması oluşturulmuştur.

İş akış şeması oluşturulduktan sonra bu şema kullanılarak, işletmenin üretim süreci gözlemlenmiş ve bölümlerde çalışanlarla yapılan görüşmeler ile işletmede önemli görülen faaliyetler belirlenmiştir. Faaliyetler belirlenirken, mamullerin farklı faaliyet tüketimleri dikkate alınmıştır. Faaliyetler belirlenip bunlarla ilgili bilgiler analiz edildikten sonra belirlenen faaliyetlerden ortak özellik taşıyanlar ve birbiriyle ilişkili olanlar gruplandırılıp faaliyet merkezleri oluşturulmuştur.

Şekil 1: ABC İşletmesinin İş Akış Şeması



3.1.2. Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi

İşletmede gerçekleşen faaliyetler belirlendikten sonra bu faaliyetler için kullanılan kaynak maliyetlerinin faaliyet merkezlerine aktarılması gerekir. Birinci aşama maliyet etkenleri adı verilen ölçütler kullanılmak suretiyle maliyetler ilgili faaliyetlere aktarılmıştır. Faaliyetlerin maliyetleri belirlenirken, faaliyet merkezleri ile doğrudan ilişki kurulabilen maliyetler, merkezlere doğrudan yüklenmiş, faaliyet merkezine doğrudan yüklenemeyen maliyetler ise belirlenen maliyet etkenleri kullanılarak faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır.

Tablo 3: Faaliyet Merkezlerinin Toplam Genel Üretim Giderleri (TL)

Faaliyetler	Endirekt İşçilikler	Enerji Giderleri	Makine Giderleri	Diğer Endirekt Giderler	Toplam
Malzeme Tedarik	625,00	9,70	-	459,73	1.094,43
Depolama	3.012,96	189,32	-	97,50	3.299,78
Fermantasyon	616,48	920,24	125,00	1.720,00	3.381,72
Üretim Makine	6.780,96	10.073,87	3.084,00	1.439,28	21.378,11
Tartım	616,48	33,26	-	128,57	778,31
Shrink Ambalaj	616,48	328,19	475,00	1.373,57	2.793,24
Vakum	853,66	1.027,84	770,00	81,79	2.733,29
Paketleme	379,22	16,63	-	3.113,04	3.508,89
Muayene	1.473,24	9,70	100	324,38	1.907,32
Taşıma	2.387,96	160,20	-	24,38	2.572,54
Bakım Onarım	2.387,96	9,70	-	84,38	2.482,04
Mamul Depo	2.387,96	218,44	-	191,22	2.797,62
Satış	1.250,00	9,70	-	434,73	1.694,43
Fabrika Genel	1.193,98	-	-	1.033,38	2.227,36

Tablo 3’de maliyet döneminde gerçekleşen genel üretim giderlerinden faaliyetlere yüklenen tutarlar görülmektedir.

3.1.3. İkinci Aşama Maliyet Etkenlerinin ve Faaliyet Merkezi Yükleme Oranlarının Hesaplanması

FTM yönteminde, faaliyetlerde toplanan maliyetler ikinci aşama maliyet etkenleri kullanılarak mamullere yüklenir.

İkinci aşama maliyet etkenleri belirlendikten sonra, bu faaliyetlerin uygulamanın yapıldığı dönem içinde hangi ürün tarafından ne kadar kullanıldığının belirlenmesi ve faaliyet maliyetlerinin mamullere dağıtılması gerekmektedir. Maliyetlerin mamullere yüklenebilmesi için önce maliyet havuzunda toplanan maliyetin maliyet etkeni miktarına bölünmesi yoluyla faaliyet merkezi için yükleme oranı hesaplanır. Faaliyet merkezi için hesaplanan yükleme oranı ile maliyet etkeni kullanım oranının çarpılması sonucu da mamullerin faaliyet merkezlerinden aldıkları pay hesaplanmış olur. Yapılan bu hesaplamalardan sonra her bir mamulün faaliyet merkezlerinden aldığı, yani genel üretim giderlerinden aldığı pay hesaplanmış olur. Yapılan uygulamada bu sıralamaya paralel olarak önce faaliyet merkezleri yükleme oranları hesaplanmış, sonra mamullerin maliyetleri hesaplanmıştır.

Tablo 4: ABC İşletmesinin FTM Yöntemine Göre Hesaplanmış Birim Maliyet Verileri

Faaliyet Merkezleri	Faaliyet Maliyetleri	Maliyet Etkeni	Maliyet Etkeni Sayısı	Maliyet Yükleme Oranı
Malzeme Tedarik	1.094,43	Sipariş Sayısı	24	45,60
Depolama	3.299,78	Sevk Sayısı	75	43,99
Fermantasyon	3.381,72	Üretim Miktarı	325.000	0,01041
Üretim Makine	21.378,11	Makine Süresi	36.750	0,58172
Tartım	778,31	Birim Sayısı	36.873	0,02111
Shrink Ambalaj	2.793,24	Birim Sayısı	20.828	0,13411
Vakum	2.733,29	Üretim Miktarı	204.300	0,01338
Paketleme	3.508,89	Koli Sayısı	4.725	0,74262
Muayene	1.907,32	Muayene Sayısı	225	8,47698
Taşıma	2.572,54	Taşıma Sayısı	3.487	0,73775
Bakım Onarım	2.482,04	Makine Süresi	59.700	0,04158
Mamul Depo	2.797,62	Depolama Süresi	28	99,91
Satış	1.694,43	Sipariş Sayısı	25	67,78
Fabrika Genel	2.227,36	Direkt İşçilik Saati	6.400	0,34803

Tablo 4’de faaliyetler için belirlenen ikinci aşama maliyet etkenleri ve her faaliyet için maliyet yükleme oranları görülmektedir.

3.1.4. Faaliyet Maliyetlerinin Mamullere Yüklenmesi

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde bir mamulün endirekt maliyeti o mamulün üretimi sırasında tüketilen tüm endirekt faaliyetlerin maliyeti toplamından oluşur. Mamul maliyetlerinin hesaplanması için hesaplanan yükleme oranları mamullere ait maliyet etkenleri ile çarpılmıştır.

Tablo 5’de mamullerin birim genel üretim giderleri görülmektedir. Uygulamanın yapıldığı dönemde işletmenin ürettiği mamullerden 5 tanesi seçilmiş ve maliyetler bu mamuller için hesaplanmıştır. Bunun için faaliyet tabanlı maliyetlemenin geleneksel maliyetleme ile karşılaştırılabilmesi için özellikle farklı faaliyetlerden, farklı ölçülerde yararlanan mamuller seçilmeye çalışılmıştır.

Tablo 5: Mamullerin Birim Genel Üretim Giderleri

Faaliyet Merkezleri	5TNK	5PLK	10TNKS	10TNKY	1VAK
Malzeme Tedarik	0,06386	0,01493	0,03081	0,02109	0,01216
Depolama	0,09250	0,05043	0,08918	0,10687	0,01760
Fermantasyon	0,23753	0,23772	0,47555	0,80752	0,04757
Üretim Makine	0,60086	0,34363	0,75938	0,76204	0,03025
Tartım	0,02111	0,02111	0,02111	0,02111	---
Shrink Ambalaj	0,13411	0,13411	---	---	---
Vakum	---	---	---	---	0,01339
Paketleme	---	---	---	---	0,06188
Muayene	0,05343	0,02915	0,05155	0,06178	0,01017
Taşıma	0,07440	0,07378	0,05533	0,05530	0,00492
Bakım Onarım	0,07045	0,05219	0,06639	0,06656	0,00617
Mamul Depo	0,34985	0,01636	0,06751	0,05779	0,05328
Satış	0,14239	0,01850	0,05495	0,03136	0,01807
Fabrika Genel	0,04240	0,03866	0,05827	0,05829	0,01021
Toplam	1,88289	1,03057	1,73003	2,04971	0,28567

3.2. Sonuçların Karşılaştırılması

FTM ve işletmenin mevcut maliyet sistemine göre hesaplanan mamul maliyetlerinin karşılaştırılabilmesi için Tablo 6 oluşturulmuştur.

Tablo 6: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Geleneksel Maliyetleme Yönteminde Birim Genel Üretim Giderleri

Mamuller	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Geleneksel Maliyetleme	Fark
			TL
5TNK	1,88	1,08	0,80
5PLK	1,03	1,08	- 0,05
10TNKS	1,73	2,16	- 0,43
10TNKY	2,05	2,16	- 0,11
1VAK	0,28	0,21	0,07

Mamuller için hesaplanan genel üretim giderlerine bakıldığında, FTM yöntemine göre hesaplanan birim genel üretim giderleri, geleneksel yöntemine göre hesaplanan birim genel üretim giderlerinden; birinci mamulde 0,80 TL, beşinci mamulde ise, 0,07 TL yüksek bulunmuştur. İkinci mamulde 0,05 TL, üçüncü mamulde 0,43 TL ve dördüncü mamulde ise 0,11 TL oranında FTM maliyetleme yöntemine göre hesaplanan birim genel üretim gideri, daha düşük olarak gerçekleşmiştir.

İşletmenin uyguladığı maliyetleme yönteminde, üretim miktarı kullanılarak genel üretim giderleri mamullere dağıtıldığı için birim mamullere eşit pay yüklenmiştir. Örneğin 5 TNK mamul ile 5 PLK mamul birim düzeyinde eşit (1,08 TL) genel üretim gideri yüklenmiştir. FTM yönteminde ise mamullerin üretim süreçleri ve faaliyetlerden

yararlanma oranları birbirinden farklıdır. Bu fark özellikle 5 TNK mamul ve yine 5 PLK mamul arasında açıkça görülmektedir. 5 TNK mamulden 1.428 adet, 5 PLK mamulden ise, 18.320 adet üretilmiştir. Bu mamuller her bir birimde aynı miktarda hammadde kullanılmaktadırlar ve aralarında üretim hacmi olarak oldukça yüksek fark vardır. Buna rağmen, düşük hacimli üretilen mamul, yüksek üretim hacmine sahip olan mamulden birim olarak daha fazla genel üretim gideri yüklenmiştir. Bunun önemli nedenlerinden biri, mamullerin üretim süreçlerindeki farklılıktır. Çünkü mamuller farklı üretim süreçlerinden farklı oranlarda yararlanılmaktadırlar.

İki yöntemden elde edilen sonuçlardaki farklılığın bir diğer nedeni olarak da FTM yönteminin bazı faaliyet maliyetlerini parti seviyesine uygun maliyet etkenlerini kullanarak mamullere yüklemesi gösterilebilir. Bilindiği gibi parti seviyesi faaliyetler üretilen partide yer alan mamul sayısından etkilenmemekte, maliyetleri parti sayısını kullanarak dağıtmaktadır. Buna göre yüksek hacimli mamuller, dağıtımın parti seviyesine göre yapıldığı faaliyet merkezlerinden birim başına düşük maliyet payı almıştır. Buna karşılık, düşük hacimli mamulün birim başına aldığı genel üretim gideri payı daha yüksek olmuştur.

FTM ve işletmenin mevcut maliyetleme sistemi ile hesaplanan birim maliyetler Tablo 7’de görülmektedir.

Tablo 7: Mamullerin Birim Maliyetleri

Mamuller	Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	Direkt İşçilik Gideri	Genel Üretim Gideri	Toplam
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme				
5TNK	6,55	0,45	1,88	8,88
5PLK	6,55	0,40	1,03	7,98
10TNKS	12,56	0,61	1,73	14,90
10TNKY	15,71	0,61	2,05	18,37
1VAK	1,26	0,11	0,28	1,65
Geleneksel Maliyetleme				
5TNK	6,55	0,45	1,08	8,08
5PLK	6,55	0,40	1,08	8,03
10TNKS	12,56	0,61	2,16	15,33
10TNKY	15,71	0,61	2,16	18,48
1VAK	1,26	0,11	0,21	1,58

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerinin dağıtımında FTM yöntemi ile geleneksel maliyetleme yöntemleri arasında fark yoktur. Farklılık genel üretim giderlerinin dağıtımındadır. Tablo 7’de görüldüğü gibi direkt giderlerin birim düzeydeki payları her iki yöntemde de aynıdır. Mamullerin birim maliyetleri

arasındaki farklılık genel üretim giderlerinden mamullerin aldıkları farklı paylar nedeniyle ortaya çıkmıştır

Tablo 8’de FTM yöntemi ve geleneksel maliyetleme yöntemlerine göre işletmenin mamullerden sağladığı brüt kârlar hesaplanmıştır. Brüt kâr hesaplanırken, işletmenin maliyet döneminde üretmiş olduğu mamullerin tamamını sattığı varsayılmış ve işletmeden sağlanan birim satış fiyatı ile satış miktarı çarpılmıştır.

Tablo 8: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Geleneksel Maliyetleme Yöntemlerine Göre Brüt Kâr

Mamuller	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme		Geleneksel Maliyetleme		Fark (TL)
	Brüt Satış Kârı (TL)	Brüt Satış Kârı /Toplam Satış Geliri (%)	Brüt Satış Kârı (TL)	Brüt Satış Kârı /Toplam Satış Geliri (%)	
5TNK	4.455,36	26,00	5.597,76	32,67	- 1.142,40
5PLK	73.646,40	33,50	72.730,40	33,08	916,00
10TNKS	37.740,00	25,50	34.558,00	23,35	3.182,00
10TNKY	35.703,85	18,35	34.752,90	17,85	950,95
1VAK	6.375,00	34,00	6.900,00	36,80	- 525,00
Toplam	157.920,61	26,40	154.539,06	25,80	3.381,55

Tablo 8’den de görüleceği gibi, FTM yöntemi daha az genel üretim maliyeti yüklediği ikinci, üçüncü ve dördüncü mamullerde elde edilen brüt kâr, geleneksel maliyetlemeye göre hesaplanan brüt kârdan daha yüksek hesaplanmıştır. Birinci ve beşinci mamullere ise FTM yöntemi daha fazla genel üretim gideri yüklediği için brüt kâr geleneksel maliyetlemede daha düşük bulunmuştur. Bu sonuçlar da işletmenin aslında düşük kâr sağladığı mamullerden daha yüksek, yüksek kâr sağladığı mamullerden ise daha düşük kâr sağladığını ortaya koymaktadır. Toplam olarak ele alındığında işletmenin elde edeceği brüt kâr her iki mamul için de aynı olacaktır. Çünkü işletmenin toplam maliyetleri değişmemekte, sadece genel üretim giderlerinin dağıtım farklılık göstermektedir. Burada iki yöntem arasındaki farkın açık bir şekilde görülebilmesi için beş mamul değerlendirilmiş, farklılık da bundan kaynaklanmıştır.

4. SONUÇ

Teknolojik değişim işletmelerin mamul maliyetlerinin bileşimini de değiştirmiştir. Bu değişimin sonucunda, üretim sürecindeki insan gücünün yerini otomasyon almıştır. Dolayısıyla direkt işçilik maliyetlerinin önemi azalırken, genel üretim maliyetlerinin önemi artmış, üretim maliyetleri içinde direkt maliyetlerden indirekt maliyetlere doğru bir kayma olmuştur. Bu nedenle, yöneticiler işçilik maliyetlerinden ziyade genel üretim maliyetlerinin yönetimini daha fazla dikkate almak zorunda kalmışlardır.

Geleneksel maliyet muhasebesi, genel üretim maliyetlerini mamullere dağıtırken daha çok işçilik ağırlıklı, ya da üretim miktarına dayalı dağıtım ölçülerini kullanmaktadır. Bu dağıtım ölçüleri, üretim ortamlarındaki genel üretim maliyetlerinin yapısını yansıtmaktan uzak olduğu için mamul maliyetlerinde çarpıklıklar ortaya çıkmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme, genel üretim giderlerinin mamul ve hizmetlere yüklenmesinde kullanılan, kaynakların mamuller tarafından değil faaliyetler tarafından tüketildiğini ve mamullerin de faaliyetleri tükettiğini kabul eden bir yöntemdir. FTM yöntemi mamuller üzerinde değil, faaliyetler üzerinde yoğunlaşır ve mamuller ile genel üretim giderleri arasında sebep-sonuç ilişkisi kurmak yoluyla mamullere maliyet yükler.

Çalışmada FTM yönteminin uygulaması bir zeytin işletmesinde gerçekleştirilmiştir. Zeytin, Aydın ilinde önemli bir tarımsal üründür. Zeytinin Aydın ili ve Türkiye için önemli bir gelir kaynağı sağlaması ve sektörde uluslararası rekabet için maliyetlerin çok önemli olması, bu sektörün seçilmesindeki önemli nedenlerdir. Zeytin sektöründe maliyetlerin doğru belirlenmesi, zeytin üretimi konusunda dünyada önemli bir yere sahip olan Türkiye'nin işlenmiş zeytin ve zeytinyağı ticaretinde de önemli rekabet avantajı sağlamasına yardımcı olacaktır.

İşletmede gerçekleştirilen uygulama sonucunda elde edilen bulgular ve öneriler aşağıda sıralanmıştır.

İşletmede maliyet döneminde yedi farklı mamul üretildiği belirlenmiş olup, bunlardan beş tanesinin iki yönteme göre karşılaştırılması yapılmıştır. Bu beş mamulün genel üretim giderlerinden yüklendikleri paylar iki yönteme göre de karşılaştırılmıştır. Buna göre iki ürüne eksik yükleme yapıldığı, üç ürüne ise, fazla yükleme yapıldığı belirlenmiştir.

FTM yönteminin kullanılması işletmelerin alacağı stratejik kararlarda kendilerine ışık tutacak ve böylece işletmeler daha sağlıklı maliyet bilgilerini kullanarak gerek ulusal gerek uluslararası pazarlarda rekabet güçlerini artıracaklardır. Sonuç olarak yaptığımız uygulama faaliyet tabanlı maliyetlemenin, geleneksel maliyetlemeye göre gerçeğe daha yakın maliyet bilgisi sağladığını göstermektedir.

KAYNAKLAR

- Acar D. (2005) Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü İle İlgili Bir Araştırma, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara.
- Cokins G. (1997) "If Activity Based Costing is the Answer: What is the Question? ", Fundamentals of Industrial Engineering, August, pp. 38-42.
- Cooper R. (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, Winter, pp. 34-46.

- Çankaya F. (2009) “Türkiye’de Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Uygulanma Düzeyine Yönelik Bir Araştırma”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı. 3, ss. 49-78.
- Doğan A. (1996) Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Ankara.
- Eker M. Ç. (2002) “Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 No.lu Ana Hesap Grubunun Kullanımı”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, c. XXI, Sayı. 1, ss. 237-256.
- Ersoy A.- Utku B. D.- Dönmez A. - Berberoğlu B. (2006) “Üretim İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Konularının Uygulanmasına İlişkin Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı. 32, ss. 50-60.
- Grieco P. L. - Pilachowski M. (1995) Activity Based Costing: The Key to World Class Performance, PT Publications Inc., Florida.
- Gunasekaran A. - Singh D. (1999) “Design of Activity-Based Costing in a Small Company: A Case Study, Computers & Industrial Engineering, Vol. 37, No. 1-2 October, pp.. 413-416.
- Gupta M. - Galloway K. (2003) “Activity-Based Costing/Management and Its Implications for Operations Management”, Technovation, Vol. 23, pp. 131-138.
- Gürdal K. (2007) Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Haftacı V. (2007) İşletme Bütçeleri, 6. Baskı, Beta Basım-Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Hall R. W.- Johnson H. T. - Turney P. B. B. (1991) Measuring Up: Charting Pathways To Manufacturing Excellence, Homewood, Richard D. Irwin, Inc. Illinois.
- Hilton R. W. (2005) Managerial Accounting, Sixth Edition, McGraw – Hill Irwin, New York.
- Karacan S. (2000) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Hizmet Sektörü İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı: İstanbul.
- Köse T. (2005) “Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Bütünleştirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 14, ss. 127-148.
- Ostrenga M. R. (1990) “The Focal Point of Total Cost Management”, Management Accounting, February, pp. 42-49.
- Öker F. (2002) “Değişen Üretim Koşullarının İşletmelerin Maliyet Yapılarına ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamalarına Etkisi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt. 4, Sayı. 4, ss. 91-108.

- Öker F. (2003) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, Literatür Yayınları, İstanbul.
- Şakrak M. (1997) Maliyet Yönetimi-Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Yasa Yayınları, İstanbul.
- Turney P. B. B. - Stratton A. J. (1992) “Using ABC to Support Continuous Improvement”, Management Accounting, September, pp. 46-50.
- Turney P. B. B. (1993) “Beyond TQM with Workforce Activity-Based Management”, Management Accounting, September, pp. 28-31.
- Yazıcı N. (2008) Maliyet Yönetim Sistemleri-Türk Hazır Giyim Sektörü İncelemesi, Savaş Yayınevi, Ankara.