

FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ VE BİR UYGULAMA

ACTIVITY - BASED COSTİNG AND AN APPLICATION

Yrd. Doç. Dr. Özcan UNUTKAN*

Dünyada yaşanan küreselleşme sürecinde işletmelerin ulusal ve uluslararası pazarlardaki rekabet koşulları bir hayli zorlaştırmıştır. Bu süreçte işletmelerinin yaşadığı sorunlardan başlıcaları hammadde tedariki, teknolojiye uyum, ulaştırma, kalifiye işgücü, yasal düzenlemeler sert rekabet koşulları ve yaşanan finansal krizler olarak sıralanabilir. Bütün bu sorunlar aşılp alıcıya ulaşıldığında ise işletmelerin belirli bir karlılıkla faaliyetlerini sürdürmeleri gerekmektedir. İşletmelerin karlılığı belirleyen unsurlar olan maliyetler ve satış gelirleri üzerinde hareket yetenekleri oldukça sınırlıdır. Bu sorunların başarılı bir şekilde yönetilerek işletmelerin hedeflenen karlılığa ulaşmasında bilginin önemi ortaya çıkmaktadır. Ancak bilginin de zamanında ve doğru olarak üretilmesi gerekmektedir. Bu ihtiyacın giderilmesinde alışlagelmiş muhasebe bilgi sistemlerine daha sağlıklı sonuçlar verebilecek yeni sistemlerin ilave edilmesi kaçınılmaz olmuştur. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi de bu sistemlerden biri olarak muhasebe bilgi sistemleri içerisinde yerini almıştır. Bu çalışmada, bir üretim işletmesinde bilgilerin istenilen doğruluk düzeyinde üretilebilmesi, maliyetlerin gerektiği gibi izlenebilmesi ve kontrol edilebilmesi için son yıllarda geliştirilen yöntemlerden biri olan faaliyet tabanlı maliyet sisteminin tanıtılması amaçlanmış ve deri konfeksiyon sektöründe faaliyet gösteren orta ölçekli bir işletmenin üretim bilgileri faaliyet tabanlı maliyet sis-

* Marmara Üniversitesi, Sos. Bil. M. Y. O

temine göre hesaplanarak mevcut uygulanmakta olan geleneksel maliyet sisteminin sonuçları ile karşılaştırılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Bilgi Sistemi, Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi, Geleneksel Maliyet Sistemi, Deri Konfeksiyon İşletmesi.

The process of globalization in the world of business in national and international markets competition has made difficult. In this process the major businesses of her own troubles and supply of raw materials, technology integration, transportation, skilled labor, regulatory and competitive conditions experienced severe financial crises can be listed as. All of these issues has been reached over to the buyer whether the businesses are required to maintain a certain profitability activities. Profitability of enterprises, which are the factors that determine costs and revenues on sales of mobility is very limited. These problems can be successfully managed businesses in reaching targeted profitability is emerging importance of knowledge. However, the timely and accurate information as is required to produce. Eliminating this requirement, conventional accounting information system provides better results could be added to the new system was inevitable. Activity-based costing accounting system as one of these systems in information systems has taken place. In this study, the desired level of accuracy of the information in a manufacturing business in the produce, watch and control of costs as required to be one of the methods developed in recent years, activity-based cost systems aimed to introduce and leather sector of medium-sized business activity-based cost of production information system according to the current practice is being calculated and the traditional cost systems are compared with the results.

Key Words: Accounting Information System, Activity Based Costing System, Traditional Costing System, Leather Apparel Operations.

1. GİRİŞ

Gerek ulusal gerekse uluslararası pazarlardaki rekabet koşulları işletmelerin varlıklarını sürdürebilme ve karlılık amaçlarına ulaşmalarını bir hayli zorlaştırmıştır.

Karlılığı belirleyen unsurlar olan maliyetler ve satış gelirleri üzerinde hareket yetenekleri oldukça sınırlıdır. Rekabet ortamında satış gelirlerinin temel belirleyicilerinden biri olan satış fiyatına pek müdahale imkanı bulunmamaktadır. Bu da daha çok satış miktarları üzerine yoğunlaşmayı getirmektedir. Diğer yandan karlılığı arttıracak diğer önemli bir unsur olan maliyetlerin doğru ve hassas bir şekilde belirlenip iyi yönetilmeleri önem kazanmıştır.

Direkt ilkmadde ve direkt işçilik mamüllere doğrudan kolaylıkla yüklenilmektedir. Ancak üçüncü unsur olan genel üretim giderleri ile mamuller arasında doğrudan bir ilişki olmadığından birbirinden farklı birçok gider aynı kolaylıkla yüklenememektedir. Bu dolaylı ilişki yüklemeye elde edilen maliyet bilgisinin doğruluk derecesiyle ilgili hassasiyeti arttırmaktadır. Bu da yüklemelerde kullanılacak dağıtım yöntem ve verilerinin seçim ve kullanılmasının önemini arttırmıştır.

İşletme yönetimlerinin kararlarında kullanacakları bilgilerin istenilen doğruluk düzeyinde üretilebilmesi, maliyetlerin gerektiği gibi izlenebilmesi ve kontrol edilebilmesi için son yıllarda geliştirilen yöntemlerden biri de faaliyet tabanlı maliyet sistemidir. Bu çalışmanın ana amacı Türkiye'de önemli sektörlerden biri olan deri konfeksiyon sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede uygulanabilirliğini araştırmaktır.

2. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ

FTM sistemi, maliyet unsurlarından genel üretim giderlerinin, üretim ve işletme süreçlerinin yerine getirilmesi için yapılması zorunlu faaliyetlerden kaynaklanan giderler olduğu fikrine dayanır(Narcyz ve Needy, 1999, 17)

FTM sistemine göre, mamüllerin üretimi için faaliyetler yapılır ve faaliyetler işletme kaynaklarını tüketir. Faaliyetler ile maliyetler arasında sebep sonuç ilişkisi vardır. Buna göre faaliyetler sebep, maliyetler sonuçtur. FTM sistemi maliyetleri mamüllere yüklemeye bu sebep-sonuç ilişkisini kullanır(Kim, 1998, 14).

Maliyetlerin mamüllere faaliyetlere dayalı olarak yüklenmesi, her mamüle tükettiği kaynak oranında pay verilmesini sağlamaktadır. FTM bir muhasebe sistemi olduğu kadar işletme stratejisinin de bir aracıdır. Dolayısıyla FTM sistemi bir mamül maliyetleme sistemi yanında faaliyetlerle ilgili bir veri kaynağı oluşturur ve işletmenin diğer fonksiyonlarına ilişkinde önemli bilgiler sağlar(Cooper ve Kaplan, 1990, 46-47).

2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Tanımı ve Temel Kavramlar

FTM sistemi; stratejik, tasarım, faaliyet kontrolü ve mamül grupları ile ilgili tüm kararların alınmasında maliyet bilgisini sağlayan ve bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri mamüllere ve/veya mamül gruplarına kullandıkları faaliyet oranında pay veren bir maliyet sistemidir(Barnes, 1992, 21). FTM sistemi işletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet unsurları ve sonuçları ile ilgili verileri yönetimin kullanılabileceği bilgiler haline getiren muhasebe bilgi sistemi olduğu da söylenebilir. Daha geniş anlamda şöyle tanımlanabilir "Faaliyet tabanlı maliyet sistemi gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili maliyeti izler ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamüllere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanılır. Bu dağıtım anahtarları, mamüllerle ilgili faaliyet tüketimlerini yansıtır."

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde kullanılan temel kavramlar ise kaynaklar, faaliyetler, faaliyet merkezleri (faaliyet havuzları), maliyet havuzu ve maliyet sürücüsüdür.

Kaynaklar; faaliyetlerin yapılabilmesi için başvurulmuş veya yönetilen ekonomik unsurlardır (Erdoğan, 1995, 40).

Faaliyet; bir işletmenin mamül ve hizmet üretimi sırasında yapılan eylemlerdir.

Faaliyet havuzu; homojen faaliyetlerin fonksiyonel ve ekonomik olarak gruplamasıdır(Eker, 2002, 241).

Maliyet havuzu; faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyet itibarı ile belirlenmesi işlemidir.

Maliyet sürücüsü; bir faaliyeti yapabilmek için ihtiyaç duyulan çaba ya da iş yükünü belirleyen faktörlerdir(Arzova, 2002, 25-26)

2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Amaçları

Geleneksel yaklaşımda genel üretim maliyetlerinin mamüllere yüklenmesinde genelde üç aşamalı bir sürece dayandırılır ve son aşamada bu maliyetlerin esas üretim yerlerinde mamüllere yüklenmesi için direkt işçilik, makine saatleri ve kullanılan direkt madde tutarları gibi üretim hacmine dayalı anahtarları kullanılır. Bu anahtarlar maliyetlerin mamüllere yüklenmesinde temel ölçütleri oluştururlar. Üretim hacmi tüm genel üretim giderleri tutarının oluşumunda belirleyici durumda değildir. Üretim hacminden çok, üretim süreçlerinin yapısı ve farklılıkları, endirekt giderlerin düzeyini belirleyen temel etkenler olabilir. Bu nedenle sağlıklı bir maliyet hesabı için, maliyet yerlerinden mamüllere yükleme aşamasında maliyetlerin oluşumunu belirleyen etkenlerin en iyi şekilde temsil edecek ölçütlerin kullanılması zorunludur.

Bu kapsamda FTM sisteminin başlıca amaçları şunlardır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002,30).

1-Düşük katma değere sahip, diğer bir ifadeyle mamül ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek,

2- Karlılığı arttırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak,

3- Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,

4-Zayıf varsayımları (kabullenmeler) ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,

5- Yöneticilerin kararlarını doğru verebilmeleri için doğru maliyet bilgileri sağlayabilmek.

3. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN GELENEKSEL MALİYET SİSTEMİNDEN FARKLILIKLARI

Geleneksel maliyet sistemi ile faaliyet tabanlı maliyet sistemi arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir(Alkan, 2005, 42).

Tablo 1. Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemlerinin Karşılaştırılması

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

Geleneksel maliyetleme sistemi, kullanılan kaynakları etkileyen tek faktörün üretim hacmi olduğunu (yani ne kadar birim üretilirse o kadar fazla üretim maliyetine katlanılacağını) kabul eder. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, kaynak kullanımının çok sayıda nedenlerinin bulunduğunu ve bunlardan birisinin üretim hacmi olduğunu ifade etmektedir. Nitekim, geleneksel maliyetlemede genel üretim giderleri için yalnızca tek bir maliyet havuzu bulunurken, faaliyete dayalı maliyetlemede çok sayıda maliyet havuzu yer almaktadır. Geleneksel maliyetleme sadece bir tek maliyet dağıtım anahtarı kullanmakta ve o da üretim hacmine bağlı olmaktadır. Geleneksel maliyetlemeye göre ortak maliyet dağıtım anahtarı üretilen birim sayıları, direkt işçilik saatleri ve makine saatleridir. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde ise her bir maliyet havuzu için bir tane olmak üzere birkaç maliyet dağıtım anahtarı kullanılır. Sonuç olarak, geleneksel maliyetleme yalnızca bir tek maliyet dağıtım anahtarı kullanarak ürün maliyetlerini hesaplar, faaliyet tabanlı maliyet sistemi ise çeşitli maliyet havuzları için farklı maliyet dağıtım anahtarı kullanarak ürün maliyetlerini tespit eder(Karcıoğlu, 2000, 156). Özetle geleneksel maliyet sistemi mamül-kaynak ilişkisine dayanırken, faaliyet tabanlı maliyet sistemi mamül-faaliyetler-kaynak ilişkisine dayanır. Geleneksel maliyetleme sistemi ile faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin bu farklı yaklaşımı şekil olarak aşağıdaki gibi gösterilebilir(Horngren, Sundem ve Strattan, 1996, 136).

Tablo 2. GELENEKSEL MALİYET SİSTEMİ

İlk madde ve malzeme maliyeti	İşçilik maliyeti	Genel üretim giderleri
_____	_____	_____
Direkt	Direkt	İşçilik saatleri (Maliyet sürücüsü)

ÜRÜNLER

FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ

İlk madde malzeme maliyeti	İşçilik maliyeti	Genel üretim giderleri
_____	_____	_____
Direkt	Direkt	Makine faaliyet havuzu
		Montaj faaliyet havuzu
		Kalite kontrol faaliyet havuzu

		Makine Saati
		Parçaların sayısı
		Kontrol sayısı
		(Maliyet sürücüsü)
		(Maliyet sürücüsü)
		(Maliyet sürücüsü)

ÜRÜNLER

4. FTM SİSTEMİNİN YAPISI VE KURULMASI

4.1. FTM Sisteminin Yapısı

Faaliyete dayalı maliyet sistemi, maliyetleri ilk olarak faaliyetlere, daha sonra mamüllere yükleyen bir sistemdir. Bu nedenle sistemin yapısı iki aşamalı bir süreçten oluşur.

Birinci aşamada faaliyetler tanımlanır ve endirekt faaliyetlerin maliyetlerin maliyet havuzlarına paylaştırılır. Bu amaçla önce faaliyetler kategorilere ayrılır. Maliyetler bu bölümlerle ilgili maliyetlerdir. Daha sonra homojen maliyet havuzları tanımlanır. Dolayısıyla endirekt faaliyetlerin bir maliyet havuzunda yer alabilmesi için bu faaliyetlerin mantıksal olarak birbirleriyle ilişkisi olması ve bu faaliyetlerin tüm mamüller için aynı tüketim oranına sahip olması gerekmektedir. İkinci aşamada, her bir maliyet havuzunda toplam maliyetler mamüllere paylaştırılır. Bu paylaşımın yapılması için öncelikle yapılması gereken, her mamülün tükettiği kaynak miktarının ölçülmesidir. Daha sonra birinci aşamada hesaplanan yükleme oranı ve bu ölçüler kullanılarak maliyetler mamüllere yüklenmiş olur(Doğan, 1996, 117-121).

4.2. FTM Sisteminin Kurulması

4.2.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

Faaliyet tabanlı maliyet sistemindeki en önemli kavramlardan biri olan "faaliyet" bir fonksiyonu yerine getirebilmek için yapılan işlemler bütünü olarak açıklanabilir. "İşlemler" ise bir amaç birliği olmaksızın bağımsız olarak yapılan detay çalışmaları tanımlamak için kullanılır. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, departmanlar yerine iş faaliyetleri üzerine odaklanır ve maliyetleri mamüllere, bu mamüller için icra edilen faaliyetlere göre yüklenir. Departmanların esas alındığı dağıtım yöntemleri tarafından kullanılan sorum-

luluk merkezleri yerine bir iş sürecine odaklanmayı tercih eder(Dumanoğlu, 2005, 4). Esasen iyi tasarlanmış bir faaliyet tabanlı maliyetlendirme yöntemi süreçlerin analiz edilmesiyle başlar. Süreç analizi, bir mamül veya hizmet üretmek için gerekli olan faaliyetlerin sistematik olarak analiz edilmesidir. Bu sistemde maliyetlendirme, ürün ya da departman bazında değil, süreç bazında gerçekleştirilmektedir(İlter, 2001, 214). Süreç analizi, bir mamül veya hizmet üretimiyle ilgili kaynak tüketen tüm faaliyetleri belirler ve bu faaliyetleri değer katan veya değer katmayan faaliyet oluşlarına göre sınıflandırılır. Bir mamül üretim süreci içinde işlem süreci, değer katan faaliyet iken, diğer süreçler (taşıma, depolama vs.) mamüle değer katmadan kaynakları tüketen faaliyetleridir(Garrison ve Noreen, 1997, 184).

4.2.2. Faaliyet Düzeyleri

Bir işletmede maliyet unsuru olarak mamül seçilmişse, faaliyetlere dayalı maliyet sisteminde, yerine getirilen faaliyetlerin sonucu olarak maliyetler; birim, parti ve mamül düzeyindeki faaliyetlerin maliyeti dönem maliyeti olarak kabul edilir veya bazı subjektif yöntemlere göre ürünlere dağıtılır. Çağdaş üretim süreçlerinin koşullarını kavramak üzere, bu süreçlerde gerçekleştirilen faaliyetler, aşağıdaki hiyerarşik yapıda tamamlanabilmektedir(Dumanoğlu, 2005, 4).

- Mamül birimleri düzeyindeki faaliyetler,
- Mamül partileri düzeyindeki faaliyetler,
- Mamül düzeyindeki faaliyetler,
- Üretim yeri düzeyindeki faaliyetler.

4.2.3. Faaliyet Maliyet Etkenlerinin Seçimi

Geleneksel maliyet sistemleri, maliyetleme sürecinde mamül üzerinde yoğunlaşır. Buna karşın, faaliyet tabanlı maliyetlendirme sistemlerinde odak noktası faaliyetlerdir. İki yöntem arasındaki farklılık sadece yükleme bazındaki farklılık değildir. Son aşamada kullanılan yükleme anahtarları miktarı da farklılık gösterir. Geleneksel yaklaşımda en çok kullanılan üç yükleme anahtarı, direkt işçilik saatleri, makine saatleri ve direkt madde tutarları olarak sıralanır. Buna karşın, faaliyet tabanlı maliyetlemede, hazırlık zamanları, sipariş verme sayısı ve sevkiyat sayısı gibi çok çeşitli yükleme anahtarı kullanılır. Faaliyet tabanlı maliyetlemede kullanılan yükleme anahtarları maliyet etkeni (cost driver) olarak adlandırılır(Şakrak,1997, 185). Kısaca maliyet etkeni faaliyet maliyetlerinin elde edilmesinde kullanılan ve belli bir faaliyete özgü ölçü birimidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme iki aşamalı dağıtım sürecini kullanmaktadır. Birinci aşamada, maliyetler mamüllere yüklemeyi beklemek üzere biriktirdikleri faaliyet merkezlerine dağıtırlar. Bu aşamada maliyetler faaliyet merkezlerine ya doğrudan yüklenirler veya birinci aşama maliyet etkenleri kullanılmak suretiyle dağıtırlar(Erdem, 2004, 187). Birinci aşama maliyet etkenleri "faaliyet etkenleri" olarak da adlandırılmakta ve faaliyet etkenlerinin "bir kaynağı tüketen faaliyet arasında doğrusal ilişki sağladığı" ifade edilmektedir. Maliyet etkenleri ise faaliyetlerde biriken maliyetlerin mamüllere aktarılmasında kullanılan etkenler olarak algılanmaktadır.İkinci aşamada kullanılacak bir maliyet etkeninin seçiminde iki faktör önemlidir.

Ölçme maliyeti (maliyet etkeni ile ilgili bilgilerin öğrenilmesindeki kolaylık),

Korelasyon derecesi (maliyet etkenin ölçüsü ile mamüllerin içerdiği faaliyetler arasındaki ilişki derecesidir).

Literatürde üçüncü faktör olarak "davranışsal etkiler" (seçilen maliyet etkenlerinin uygulamacılar açısından kabul edilebilir olması ve kişiler üzerindeki etkilerinin olumlu olmasıdır(Dumanoğlu, 2005, 5).

4.2.4. Maliyet Havuzları

Maliyet havuzu, faaliyet tabanlı maliyet yönetimindeki tek bir faaliyete bağlı olan maliyetlerin

toplandığı yerdir(28). Faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetler itibarıyla belirlenmesi işlemine "maliyet havuzu" oluşturma adı verilir. Faaliyetlerin belirlenmesi işlemi tamamlandıktan sonra sıra bu faaliyetlerin maliyetlendirilmesine gelir. Bazı maliyetlerin icra edilen faaliyetlerle ilişkisi doğrudan ve kolaylıkla sağlanırken, diğerleri için örneğin, birden fazla faaliyete katılan çalışanların her bir faaliyetle ilişkisinin kurulması son derece güç olmaktadır(Arzova, 2002, 26). Maliyet havuzlarının sayısı ve seçimi, uygulamada büyük ölçüde farklılık göstermektedir. Çok detaylı bir sistem, belirlenen her alt faaliyet için bir havuz kullanılabilir. Herhangi bir havuz için çok sayıda maliyet etkeni mevcut ise, bu havuzun kendi içinde yeniden bölünmesi gerekebilir. Maliyet havuzunun sağlıklı oluşturulabilmesi için temel şart işletmenin faaliyetlerinin ve bunların tükettiği kaynakların neler olduğunun iyi belirlenmesidir.

4.2.5. Faaliyet Maliyetlerinin Çıktılara (Ürünlere/Müşterilere) Yüklenmesi

Faaliyet merkezleri için uygun maliyet etkenleri belirlendikten sonra, her ürün grubunun bu maliyet etkenlerini kullanma miktarına göre faaliyetlerde toplanmış maliyetler ürün gruplarına aktarılır. Kullanılacak maliyet etkeninde hesaplanan döneme ait bir toplam sözkonusudur. Bu toplam, her bir mamül ya da hizmet için söz konusu olan parçaların bütünüdür. Dolayısıyla bir faaliyetin maliyeti önce maliyet etkeni toplamına bölünür ve yükleme oranı bulunur. Diğer bir ifadeyle yükleme oranı, bir maliyet havuzunun toplam maliyetinin, ortalama maliyet etkeni miktarına bölünmesi ile bulunur. İkinci aşamada ise her mamülle ilgili maliyet etkeni miktarı ile yükleme ora-

nının çarpılması sonucu, mamüllere yüklenecek faaliyet maliyetleri bulunacaktır(Dumanoğlu, 2005, 5).

5. FTM SİSTEMİNİN BİR DERİ KONFEKSİYON İŞLETMESİNDE UYGULAMASI

Çalışmamızın bu bölümünde önceki bölümlerde genel olarak açıklanmış olan FTM sistemini deri konfeksiyon alanında faaliyet gösteren bir işletmede uygulaması yapılarak, uygulanabilirliği araştırılmıştır. İşletmede uygulanmakta olan geleneksel maliyetleme sisteminin verdiği sonuçlar ile karşılaştırma yapılmaya çalışılmıştır. Gerek uygulama kolaylığı gerekse sonuçların karşılaştırılması bakımından çalışmamız bir aylık üretim dönemini esas almıştır.

5.1. İşletme Hakkında Genel Bilgiler

İşletme yurt dışına yönelik deri dış giyim üzerine üretim yapan bir sermaye şirkettir. Yaklaşık 3.200 metrekare kapalı alanda faaliyet göstermektedir. Ana faaliyet konusu doğal deri ve kürk deri ile manto, kaban ve mont üretimidir. Üretimde kullanılan ilkmadde ve malzeme yurt içinden tedarik edilmektedir. Üretim faaliyetlerinde kullanılan 25 adet dikiş makinasının yanı sıra ihtiyaç duyulan motorlu kesim ve traş makinaları bulunmaktadır. İşletme 30 yıldır üretim faaliyetlerini geleneksel maliyetleme ile yapmaktadır. Zorlaşan Pazar koşulları işletmeyi özellikle siparişlere fiyat teklifi verirken daha hassas hesaplanmış maliyet bilgilerini kullanmaya itmektedir.

5.2. Uygulanan Maliyet Sisteminde Ürün maliyetleri

Mevcut maliyet sistemi incelendiğinde bir aylık üretim döneminde elde edilen veriler aşağıdaki gibidir.

Tablo. 3

	KÜRK MANTO	KÜRK KABAN	TOPLAM
Üretim Miktarı	407 adet	280 adet	687 adet
Direkt Madde Gideri	134.685 TL	77.078 TL	211.763 TL
Direkt İşçilik Gideri	8.372 TL	5.754 TL	14.126 TL
Genel Üretim Giderleri	38.805 TL	22.146 TL	60.951 TL
TOPLAM MALİYET			286.840 TL

5.3. Faaliyet Bilgileri

Faaliyet merkezlerinin belirlenmesi için işletmedeki iş akışı incelenmiş ve buna göre iş akışı şeması aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

Siparişlerin alınması
 Üretimin planlanması
 Satınalma ve kontrol
 İlkmadde ve malzeme depolama

Manto kesimi	Kesim	Kaban kesim
Manto dikimi	Dikim	Kaban dikimi
	Kalite kontrol	
	Mamül depolama	

Siparişlerin alınması; model, beden, teslimat tarihi, deri kalitesi ve bilgileri içeren bir sipariş formu ile alınıyor.

Üretim planlaması ve kontrol; üretim unsurlarının miktar ve zaman yönünden planlanması.

Satınalma ve kontrol; madde ve malzemenin tedarik edilmesi ve depolanması.

Kesim; planlanan üretime göre motorlu ve el ile kesim yapılması.

Dikim; kesimi yapılmış derilerin dikime hazırlanması için kalifiye işgücünün planlanması ve dikimi.

Kalite kontrol; son aşamaya gelmiş ürünlerin üretim kalitesinin kontrol edilmesi.

Mamül depolama; üretimi tamamlanmış mamülle in alıcıya teslimine kadar plastik koruyucularla ile askılara alınıp saklanması.

5.4. Genel Üretim Giderleri ve Uygulama

İşletmenin genel üretim giderleri türleri ile bu giderleri etkileyen maliyet etkenleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

I. Aşama Maliyet Etkenleri

Yönetici giderleri	Yönetici sayısı
İşçi maliyetleri	İşçi sayısı
Bina amortismanları	Alan
Diğer amortismanlar	Makine değeri
Enerji giderleri	kw-saat
Yemekhane giderleri	Çalışan sayısı
Sigorta giderleri	Makine değeri
Bakım onarım giderleri	Makine değeri

Maliyet etkenlerinin faaliyetlere göre dağılımları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Tablo. 4

Maliyet Etkenlerinin Faaliyetlere Göre Dağılımı						
Faaliyet Merkezleri	Yönetici sayısı	İşçi sayısı	Çalışan sayısı	Makine değeri(TL)	Alan	kw-saat
Siparişlerin alınması		3	3	3.000	30	20
Üretim planlaması	1	1	2	5.000	60	40
ve kontrol		1	1	2.000	40	40
Kesim	1	6	7	8.000	400	190
Dikim	1	28	29	200.000	600	2000
Kalite kontrol		3	3	10.000	200	600
Mamül depolama		1	1	3.000	800	150
TOPLAM	3	43	46	231.000	2130	3040

Maliyet etkenleri kullanılarak genel üretim giderleri, faaliyetlere göre dağıtımının yapıldığı tablo aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

Tablo. 5

Faaliyetler	Yönetici giderleri	Endirekt işçilik gid.	Bina amortis.	Diğer amortis.	Enerji giderleri	Yemekhane giderleri	Sigorta giderleri	Bak-on giderleri	Toplam Faal. Maly.
Siparişlerin alınması		400 TL	25 TL	300 TL	30 TL	450 TL	53 TL	10 TL	1.268 TL
Üretimin planlanması	2.000 TL	1.200 TL	50 TL	500 TL	60 TL	300 TL	88 TL	18 TL	4.216 TL
Satınalma ve kontrol		300 TL	34 TL	200 TL	60 TL	150 TL	35 TL	7 TL	786 TL
Kesim	2.000 TL	4.500 TL	391 TL	800 TL	285 TL	1.050 TL	141 TL	29 TL	9.196 TL
Dikim	2.000 TL	6.000 TL	587 TL	20.000 TL	3.000 TL	4.350 TL	3.515 TL	719 TL	40.171 TL
Kalite kontrol		800 TL	195 TL	1.000 TL	900 TL	450 TL	175 TL	36 TL	3.556 TL
Mamül Depolama		500 TL	519 TL	300 TL	225 TL	150 TL	53 TL	11 TL	1.758 TL
GENEL TOPLAM	6.000 TL	13.700 TL	1.801 TL	23.100 TL	4.560 TL	6.900 TL	4.060 TL	830 TL	60.951 TL

Faaliyetlerin maliyetleri hesaplama aşamasından sonra, faaliyetlerin ürünler tarafından kullanılırken hangi ölçülere göre değerlendirileceği bir sonraki aşamayı oluşturmaktadır. Bu amaçla ikinci aşama maliyet etkenleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

II. AŞAMA MALİYET ETKENLERİ

Siparişlerin alınması	sipariş sayısı
Üretim planlaması ve kontrol	adam/saat
Satınalma ve kontrol	sevk sayısı
Kesim	kesilen deri adedi
Dikim	dikilen deri adedi
Kalite kontrol	yapılan iş sayısı
Mamül depolama	depolanan mamül sayısı

Genel üretim giderlerinin, faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre ürünlere yüklenmesinden sonra, her bir faaliyette toplanmış olan maliyetleri, ikinci aşama maliyet etkenlerinden yararlanarak bu faaliyetleri tüketen ürünlere paylaştırmaktadır. Örnek işletmemizde bu paylaşım aşağıdaki tabloda verildiği hesaplanmıştır.

Tablo. 6

	KÜRK KABAN		Değişim %	KÜRK MANTO		Değişim %
	Geleneksel yöntem	FTM		Geleneksel yöntem	FTM	
Direkt madde maliyeti	77078	77078		134685	134685	
Direkt işçilik maliyeti	5754	5754		8372	8372	
Genel üretim giderleri	24842	24960	0,04	36109	35991	0,03
TOPLAM	107674	107792	0,01	179166	179048	0,06

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi FTM sistemi uygulanacak genel üretim giderleri hesaplandığında, geleneksel yöntemle göre kürk kaban üretiminde genel üretim giderleri % 0,4, toplam üretim maliyetinde ise % 0,1 daha yüksektir. Kürk manto üretiminde ise genel üretim giderleri geleneksel yöntemle göre % 03, toplam üretim maliyetinde ise % 06 daha az hesaplanmıştır.

SONUÇ

İşletmelerin, ihtiyaç sahiplerinin artan beklentileri karşısında daha etkin çalışması kaçınılmaz olmuştur. Üretim teknikleri, pazarlama çabaları ve karar süreçleri daha da önem kazanmıştır. Muhasebe çalışmalarında bu süreçte kendini geliştirmiş ve gelişen koşullara uyum sağlamıştır. Zaman içinde ihtiyaçlara daha etkin cevap veren yeni muhasebe kavram ve politikaları ortaya çıkmıştır. Hedef maliyetleme (target costing), Tam zamanında üretim (Just-in-Time) ve Faaliyet tabanlı maliyetleme (Active Based Costing) bunlara iyi birer örnek olarak gösterilebilir.

Özellikle üretim maliyetleri içerisinde genel üretim giderlerinin payının artması daha doğru ve detaylı maliyet belirleme ihtiyacını arttırmıştır. Bu da mamül maliyetlerinin hesabında dağıtım ve yükleme çalışmalarında yeni teknikleri ortaya çıkarmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetlemede bu tekniklerden biri olarak kabul görmektedir.

Yukarıdaki çalışmada bir deri konfeksiyon üretim işletmesinde mamüllerden iki temel örnek alınarak, mamül maliyetleri hesaplanmıştır. İşletmede halen kullanılan geleneksel maliyet sistemine göre hesaplanan sonuçlar ile FTM yöntemi uygulanarak elde edilen sonuçlar karşılaştırılmıştır. Her iki yöntemle göre hesaplanan sonuçlar, çok büyük bir fark olmamakla birlikte birbirinden farklı çıkmıştır. İşletmede üretim miktarı ölçü olarak kullanılmak suretiyle genel üretim giderleri mamüllere yüklenmektedir. Bu durum gerçekçi maliyet bilgisine yeterli olmamaktadır. FTM sistemi her mamülün faaliyetleri farklı oranlarda tükettiği varsayımına dayandığından, yüklemede farklı ölçülerden yararlanılarak daha doğru ve gerçekçi sonuçlar elde edildiği görülmüştür.

KAYNAKÇA

Alkan, Alper Tunga (2005) **Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Konya, Selçuk Üniversitesi.

Arzova, S. Burak (2002) **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi**, İstanbul: Türkmen Kitapevi.

Büyükmirza, Kamil (2003) **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara: Gazi Kitapevi.

Cooper; Robin (1990) "The Rise of Activity Based Costing" **Journal Of Cost Management For The Manufacturing Industry** (1990)

Doğan, Ahmet (1997) "Mamül Maliyetlemeye Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir Karşılaştırma" **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi** 12 (1997).

Dumanoğlu, Sezai (2005) "Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama" **Muhasebe Finansman Dergisi** Temmuz (2005).

Eker, Melek Çakır (2002). "Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve 8 nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı" **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, XXI, 1 (2002).

Erden, Selman Aziz (2004) **Stratejik Maliyet Yönetimi**, İstanbul: Türkmen Kitapevi.

Erdoğan, Nurten (1995) **Faaliyete Dayalı Maliyetleme**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları

Garrison, Ray H. Ve W. Noreen Eric (1997) **Managerial Accounting**, USA.

Hacıüstemoğlu, Rüstem ve Şakrak Münir (2002) **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, İstanbul: Türkmen Kitapevi.

Hornigren, Charles T., Gary L. Sundem ve William O. Strattan (1996), **Introduction to Management Accounting**, 10.bs. USA: Prentice Hall Inc.

İlter, Melih (2001) **Kobiler'de Maliyet Analizleri ve Firma Çapında Maliyet Düşürme Uygulamaları**. 2.bs. İstanbul: İTO

Karcıoğlu, Reşat (2000) **Stratejik Maliyet Yönetimi**. İstanbul: Aktif Yayınevi.

