

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ VE SEYAHAT
ACENTELERİ UYGULAMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MEHMET AKİF ÇETİN

ANABİLİM DALI : İŞLETME
PROGRAMI : MUHASEBE - FİNANSMAN

KOCAELİ 2006

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ VE SEYAHAT
ACENTELERİ UYGULAMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MEHMET AKİF ÇETİN

ANABİLİM DALI : İŞLETME
PROGRAMI : MUHASEBE - FİNANSMAN

DANIŞMAN: PROF. DR. SELMAN AZİZ ERDEN

KOCAELİ 2006

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ VE SEYAHAT
ACENTELERİ UYGULAMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezi Hazırlayan: MEHMET AKİF ÇETİN
Tezin Kabul Edildiği Enstitü Kurulu Tarihi ve No: 27/09/2006-2006/17



Prof. Dr. Selman Aziz ERDEN



Yrd.Doç.Dr.Sami KARACAN



Yrd.Doç.Dr.Kenan AYDIN

KOCAELİ 2006

ÖNSÖZ

Bugünün ekonomik koşullarında doğru karar verebilmek oldukça büyük önem taşımaktadır. Özellikle maliyetlerle direkt ilişkili olan, hizmet veya ürün fiyatlama ile ilgili doğru karar verebilmek, birçok işletmenin sorunlarından biridir. Üretilen malın veya hizmetin maliyetini doğru olarak belirleyebilmek, bunun sonucu olarak da satış fiyatının ve yönetim kararlarının gerçekçi ve rekabete hazır şekilde saptanması için üretimde kullanılan maliyet unsurlarının tam ve gerçekçi olarak belirlenmesi gerekir. Bu bağlamda endirekt giderlerin ürünlere veya hizmetlere dağıtımını konusu büyük önem arz etmektedir. Geleneksel maliyet yöntemleri daha çok üretilen ürünlerin miktarı üzerinde yoğunlaşması ve ürünler arasındaki farklılıkları dikkate almaması, geleneksel yöntemlerde ürün maliyetlerinin olması gerekenden daha az veya daha çok hesaplanması, işletmelerin yeni bir yöntem arayışına neden olmuştur. Bunun sonucunda bu eksiklikleri tamamlayan bir yöntem olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Seyahat Acenteleri Uygulaması adı verilen bu çalışmanın amacı, geleneksel yöntemlerin yetersiz yönlerini ortadan kaldıran FTM yönteminin, benimsenmesi, üretim ve hizmet işletmelerinde geliştirilmesi ve maliyetlerin daha sağlıklı hesaplanarak yöneticilerin stratejik kararlar alması hususları göz önünde tutularak önemi ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmada Faaliyet tabanlı Maliyetleme yöntemi daha iyi bir şekilde anlaşılabilmesi için teknolojik gelişmelerden etkilenen geleneksel maliyet yöntemleri ile birlikte açıklanmış ve uygulama ile somutlaştırılmasına çalışılmıştır.

Bu çalışmanın gerçekleşmesinde değerli eleştiri, katkı ve gözetimiyle büyük desteklerde bulunan, çalıştığım süre boyunca kendisinden çok şey öğrendiğim ve zamanını esirgemedi bana yol gösterici olan değerli hocam Sayın Prof.Dr.Selman Aziz Erden'e şükranlarımı ve sonsuz saygılarımı sunmayı bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

Önsöz.....	I
İçindekiler.....	II
Özet	V
Abstract.....	VI
Kısaltmalar.....	VII
0. GİRİŞ.....	1
1.BÖLÜM.....	3
MODERN MALİYET YÖNTEMLERİ VE HİZMET MALİYETLEMESİ.....	3
1.1 MODERN MALİYETLEME YÖNTEMLERİNİN GELİŞİMİ.....	3
1.1.1 Geleneksel Maliyetleme Yöntemleri	4
1.1.2 Geleneksel Maliyetleme Yöntemlerinin Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar	6
1.1.3 Teknolojik Gelişmelerin Maliyetleme Yöntemlerine Etkisi.....	9
1.2. MALİYETLEMEDE YENİ YAKLAŞIMLAR	11
1.2.1 Maliyet Yönetimi	11
1.2.2 Modern Maliyetleme Yöntemleri.....	13
1.3 YENİ YAKLAŞIMLAR IŞIĞINDA HİZMET MALİYETLEMESİ.....	16
1.3.1 Hizmet Kavramı ve Özellikleri	17
1.3.2 Hizmet İşletmelerinde Maliyet Unsurları	19
2. BÖLÜM.....	22
FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ	22
2.1 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ.....	22
2.1.1 Genel Üretim Giderlerinin Özellikleri Ve Kapsamı	23
2.1.2 Geleneksel Maliyet Sistemlerinde Genel Üretim Giderlerinin Akışı	24
2.1.2.1 Birinci Dağıtım	26
2.1.2.2 İkinci Dağıtım.....	26
2.1.2.3 Üçüncü Dağıtım	27
2.1.3 Genel Üretim Giderlerinin Artan Önemi	27

2.2 FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	28
2.2.1 FTM Yönteminin Tanımı ve Temel Kavramlar.....	29
2.2.2 FTM Yönteminin Tarihsel Gelişimi	31
2.2.3 FTM Yönteminin Amacı.....	33
2.3 FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ESASLARI	34
2.3.1 Faaliyet Hiyerarşisi	36
2.3.2 FTM Yönteminin Uygulama Aşamaları	39
2.3.2.1 Faaliyetlerin Belirlenmesi.....	42
2.3.2.2 Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi.....	43
2.3.2.3 Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması	43
2.3.2.4 Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi.....	44
2.3.2.5 Maliyetlerin Mamullere Yüklenmesi	46
2.3.3 FTM Yönteminin Sınırı	46
2.4 FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE HİZMET İŞLETMELERİ.....	47
2.4.1 FTM Yönteminin Yararları Ve Yönteme Yöneltilen Eleştiriler.....	51
2.4.2 Hizmet İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi.....	54
3. BÖLÜM.....	55
SEYAHAT ACENTELERİNDE FTM YÖNTEMİ UYGULAMASI	55
3.1 ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	55
3.1.1 Araştırmanın Amacı.....	55
3.1.2 Araştırmanın Sınırları.....	55
3.1.3 Araştırmada Ortaya Konulan Problem.....	56
3.2 SEYAHAT ACENTELERİ VE TUR OPERATÖRLERİ	56
3.2.1 Seyahat Acentesi-Tur Operatörü Kavramları	56
3.2.1.1 Seyahat Acentesi.....	56
3.2.1.2 Tur Operatörü	57
3.2.1.3 Seyahat Acentesi - Tur Operatörü Farkları	58
3.2.2 Seyahat Acentesi Ve Tur Operatörü Faaliyetleri	58
3.2.2.1 Seyahat Acentesi Faaliyetleri.....	59
3.2.2.2 Tur Operatörü Faaliyetleri	60

3.2.3 Seyahat Acentelerinde ve Tur Operatörlerinde Maliyetlerin Oluşumu	60
3.3 TÜRKİYEDE UYGULANAN MEVZUAT	61
3.3.1 Seyahat Acenteleri	61
3.3.2 Seyahat Acentelerinin Gruplandırması	62
3.3.3 Seyahat Acentelerinin Faaliyet Kazançları	63
3.4 ÖRNEK UYGULAMA	67
3.4.1 İşletme Hakkında Genel Bilgi.....	67
3.4.2 Geleneksel Maliyet Yöntemi	75
3.4.3 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Uygulaması	83
3.4.4 Geleneksel Maliyetleme ve FTM Yönteminden Elde Edilen Sonuçların Karşılaştırılması	95
4.BÖLÜM.....	97
4. SONUÇ	97
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	99

KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ VE SEYAHAT
ACENTELERİ UYGULAMASI

FTM yönteminin en önemli varsayımına göre işletmenin kaynakları faaliyetler tarafından, faaliyetler ise üretilen ürün veya hizmetler tarafından tüketilmektedir. Böylelikle bir ürünün veya hizmetin maliyeti o ürünü üretmek için yerine getirilen tüm faaliyetlerin maliyeti toplamıdır. Yöntem daha doğru maliyet rakamları sağlamakta, geleneksel yöntemlere göre daha ayrıntılı ve karmaşık bir durum göstermektedir.

Üretim konusu hizmet olan, konaklama işletmeleriyle turistler arasında köprü görevi yapan, aynı zamanda düzenledikleri turlarla kaliteli hizmet üreten, döviz girdisine katkısı olan seyahat acentelerinin ekonomi içinde oldukça önemli rol ve fonksiyonları vardır.

Bu çalışmada Faaliyet tabanlı Maliyetleme yöntemi tanıtılarak geleneksel yöntemlerle karşılaştırmalı olarak incelendikten sonra yöntemin, seyahat acentelerinde sonuçları uygulamaya yolu ile tespit edilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, Seyahat Acenteleri, Genel Üretim Giderleri

Tezi Hazırlayan : Mehmet Akif ÇETİN
Tezin Danışmanı : Prof. Dr. Selman Aziz ERDEN
Tez Kabul Tarih ve No : 27.09.2006–2006/17
Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Selman Aziz ERDEN
Yrd. Doç. Dr. Sami KARACAN
Yrd. Doç. Dr. Kenan AYDIN

**KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**ACTIVITY BASED COSTING METHOD AND TRAVEL AGENCY
APPLICATION**

According to the foremost hypothesis of Activity based costing method, products consume activities , activities consume resources. Thus the cost of product or service is total cost of activities that are essential to make a product. This costing method can provide more accurate cost numbers, nevertheless it shows more details and complicate situation than the traditional costing methods.

Travel agency which production subject is service and which mission is make a bridge between accomodations for travellers and tourists, at the same time they make high-class service with their organizing tours and contribute to input foreing currency which play a fairly important part in economy.

In this work explaining activity based costing method and after compared it with traditional costing method, its effects at travel agency will be explained by case study.

Key Words: *Activity Based Costing Method, Travel Agency, Overhead Costs*

Tezi Hazırlayan : Mehmet Akif ÇETİN
Tezin Danışmanı : Prof. Dr. Selman Aziz ERDEN
Tez Kabul Tarih ve No : 27.09.2006–2006/17
Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Selman Aziz ERDEN
Yrd. Doç. Dr. Sami KARACAN
Yrd. Doç. Dr. Kenan AYDIN

KISALTMALAR

a.g.e.	: adı geçen eser
A.Ş.	: Anonim Şirket
Ar-Ge	: Araştırma - Geliştirme
FTM	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
G.Ü.G.	: Genel Üretim Giderleri
IATA	: Uluslararası Hava Taşımacıları Birliği
s.	: sayfa
S.	: Sayı
THY	: Türk Hava Yolları
TÜRSAB	: Türkiye Seyahat Acenteleri Birliği
vb.	: ve benzerleri
YTL	: Yeni Türk Lirası

0. GİRİŞ

Hızla artan küresel rekabet ve teknolojik değişim, öncelikle işletme yönetim yaklaşım ve uygulamalarında değişim gereğini ortaya çıkarmıştır. Yönetim karar süreçlerinde temel dayanak olan maliyet yöntemlerinde yeni arayışlar da gelişmelerin doğal sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Bu arayışlar daha ziyade genel üretim giderlerinin yani ortak maliyetlerin mamullere dağıtılmasına odaklanmıştır. İşletmelerin ileri üretim teknolojilerini kullanmaları endirekt maliyetlerin üretim maliyeti içindeki payının artmasına neden olmuştur. Genel üretim giderlerinin artması bu giderlerin mamul ve hizmet maliyetine yüklenmesinde daha belirgin ve gerçekçi değerlerin hesaplanmasını gerekli hale getirmiştir.

Bu gereklilik faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini ortaya çıkarmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi öncelikle mal üreten işletmeler için tasarlanmış olmasına rağmen, günümüzde önemli bir sektör haline gelen hizmet sektöründe faaliyet gösteren hizmet üretim işletmelerince de kullanılmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi endirekt giderleri birinci aşamada faaliyetlere ve ikinci aşamada ürünlere dağıtan daha karmaşık ama daha doğru sonuçlar üreten bir maliyetleme yöntemi olarak literatürde yerini almıştır.

Bu çalışmanın amacı genel üretim giderlerini mamul ve hizmetlere dağıtımıyla ilgili olarak geleneksel maliyetleme yöntemi ile faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini karşılaştırıp, genel üretim giderlerinin yönetimiyle ilgili faaliyet tabanlı maliyetleme kavram ve uygulamalarını tartışmaktır.

Giriş ve sonuç bölümü dışında üç bölümde hazırlanan bu çalışmanın ilk bölümünde geleneksel maliyet yöntemleri, bu yöntemlere teknolojik gelişmelerin etkisi ile modern maliyet yöntemlerinin gelişimi ve bu yöntemler ışığında hizmet maliyetlemesi hakkında bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde ise çalışmanın asıl konusu olan faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ele alınmıştır. Genel üretim giderleri, FTM kavramı, esası ve bu bağlamda hizmet işletmelerinde uygulanması ile ilgili bilgiler verilmiştir.

Üçüncü ve son bölümde ise turizm sektörü hakkında uygulama ve mevzuat ile ilgili bilgiler verildikten sonra seyahat acentelerine ilişkin uygulamaya yer verilmiştir.

Sonuç bölümünde ise bu çalışma sürecinde elde edilen bilgiler doğrultusunda ulaşılan sonuçların değerlendirilmesine yer verilmiştir.

1.BÖLÜM

MODERN MALİYET YÖNTEMLERİ VE HİZMET MALİYETLEMESİ

Bu bölümde öncelikle modern maliyet yöntemlerinin gelişimi, geleneksel maliyet yöntemlerinden başlayarak geleneksel maliyet yöntemlerinin uygulanmasında ortaya çıkan sorunlar ve teknolojik gelişmelerin etkisi ele alınarak açıklanacak, daha sonra modern maliyet yöntemleri ve bu yöntemler ışığında hizmet maliyetlemesinin özellikleri ve unsurları anlatılmaya çalışılacaktır.

1.1 MODERN MALİYETLEME YÖNTEMLERİNİN GELİŞİMİ

Son yıllarda endüstriyel alanda ve bilgi işleme teknolojilerinde maliyet muhasebesi sistemlerini önemli şekilde etkileyen önemli gelişmeler gelmektedir¹. Bu gelişmeler yeni üretim ortamlarını oluşturmaktadır. Bu oluşuma neden olan başlıca faktörler²:

- Bilgisayar teknolojilerindeki gelişmeler,
- Üretim teknolojileri ve kalite kontrolündeki yenilikler,
- Haberleşme ve taşımacılıktaki gelişmeler ve
- Uluslararası rekabetin artmasıdır.

Hızla artan küresel rekabet ve teknolojik değişim, öncelikle işletme yönetimi yaklaşım ve uygulamalarında değişim gereğini ortaya çıkarmıştır. Yönetim karar süreçlerinde temel dayanak olan muhasebe sisteminde yeni arayışlar da bu gelişmelerin doğal sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Yaşanan bu değişim ve paralelinde gelişen yaklaşımlar, işletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri için, değişimlerin ortaya çıkardığı gereksinimleri karşılayacak bir uyumlaştırma sürecini zorunlu kılmaktadır³.

Mamul yaşam döneminin kısaldığı, mamul çeşitliliğinin arttığı, bugünün rekabetçi ortamında başarılı olunabilmesi, üretilen mamullerin sürekli geliştirilmesi

¹ Recep Pekdemir, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri**, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayın No:17, İstanbul, 1998 s.5.

²Figen Öker, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar**, Literatür Yayınları, İstanbul, 2003, s.17.

³ Rüstem Hacırüstemoğlu ve Münir Şakrak, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, s.7.

ve en kısa sürede pazara sunulması ile mümkündür. Bu da ancak ileri üretim ortamları ile sağlanabilir.⁴İleri üretim ortamlarının en çarpıcı belirleyeni, birçok işletmede otomasyon düzeyindeki artıştır. Otomasyona gidilmesindeki amaç; işçilik maliyetlerini azaltmak, yüksek kalite, hızlı ve esnek üretim ve düşük stok seviyesiyle çalışmayı sağlamaktır⁵.

İleri üretim ortamları, 1980 yılların başında başlayan ve günümüzde de devam eden modern maliyet muhasebesi dönemini başlatmıştır. Maliyet muhasebesinin tarihsel gelişimini genel olarak dört aşamada incelemek mümkündür. Bunlardan ilki sanayi devrimi ile bilimsel yönetim hareketlerinin başladığı yıllar arasında kalan dönem ikincisi bilimsel yönetim hareketlerinden etkilenen maliyet yönetimi yılları üçüncüsü ise 1920'li yıllardan 1980'li yıllara kadar geçen sürede kullanılan geleneksel maliyet muhasebesinin hâkim olduğu dönemdir. Son dönem ise yukarıda bahsedilen modern maliyet muhasebesi dönemidir⁶.

Modern maliyet yöntemlerinin neler olduğuna girmeden önce geleneksel maliyet yöntemlerinin kısaca belirtilmesinde yarar bulunmaktadır.

1.1.1 Geleneksel Maliyetleme Yöntemleri

Geleneksel üretim ortamlarında üretim yapan sanayi işletmelerinin kullandığı maliyet yöntemleri genelde, geleneksel maliyet muhasebesi olarak adlandırılır. Geleneksel üretim ortamları genellikle, standart mamullerin üretildiği, otomasyonun fazla olmadığı, üretimin daha çok emeğe dayalı olarak yapıldığı ortamlardır. Bu ortamlarda maliyet muhasebesinin temel görevi, stok değerlendirme ve finansal tabloların hazırlanması amacıyla üretilen mamullerin maliyetlerinin hesaplanmasıdır⁷.

Maliyet yöntemlerinin en temel fonksiyonu bir parçanın, ürünün, servisin, faaliyetin veya başka bir maliyet nesnesinin elde edilmesi sırasında tüketilen

⁴ Selman Aziz Erden, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, Tuğra Ofset, Isparta, 1999, s.5.

⁵ Nurten Erdoğan, **Faaliyete Dayalı Maliyetleme Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:867, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:106, Eskişehir, 1995, s.21.

⁶ Thomas Johnson, Robert S. Kaplan, "The Rise and Fall of Management Accounting", **Management Accounting**, January, 1987, s.22-30'dan aktaran R. Pekdemir, a.g.e., s.6.

⁷ Yıldız Çabuk, "*Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*", **Bartın Orman Fakültesi Dergisi**, 2002-2003-2004, Vol. I-II, s.110.

kaynakların değerini doğru bir şekilde hesaplamaktır. Bir ürün üretim sırasında çeşitli aşamalardan geçer ve her bir aşamada işletmenin değişik kaynaklarını kullanır. Çeşitli aşamalarda kullanılan kaynakların değerleri toplandığında üretilen ürünün maliyeti hesaplanmış olur. İşletmelerin tek çeşit ürün üretmemesi ve üretim süreçlerinin bazen çok karmaşık olması maliyet hesaplamalarını zorlaştırır. Bu nedenle işletmeler finansal muhasebenin kuralları içinde kalmak şartıyla kendi üretim ortamlarına uygun maliyet sistemleri geliştirmişlerdir. Maliyet sistemlerini çeşitli amaçlar için farklı kategorilere ayırmak mümkündür⁸.

Geleneksel maliyet sistemlerini oluşturan maliyet yöntemleri üç grupta toplanabilir⁹:

A- Üretim Sistemine Bağlı Olarak Belirlenen Yöntemler

- a-) Sipariş Maliyetleme
- b-) Safha Maliyetleme

B- Maliyetlemede Esas Alınan Kapsama Göre Belirlenen Yöntemler

- a-) Tam Maliyetleme
- b-) Değişken Maliyetleme
- c-) Direkt Maliyetleme
- d-) Normal Maliyetleme

C- Maliyetlemede Hesaplanan Zamanına Göre Belirlenen Yöntemler

- a-) Fiili Maliyetleme
- b-) Tahmini Maliyetleme
- c-) Standart Maliyetleme

Geleneksel olarak üretim yapan işletmelerde üretim yapısına bağlı olarak safha maliyetleme yöntemi, sipariş maliyetleme yöntemi olmak üzere iki maliyet yöntemi

⁸ F. Öker, a.g.e., s.7.

⁹ Nalan Akdoğan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Cem Web Ofset, Ltd. Şti, Ankara, 1995, s.38-39; M. Selçuk Uslu, **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, Gazi Üniversitesi Yayın No:170, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:55, Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksek Okulu Basımevi, Ankara, 1991, s.189'dan aktaran S. A. Erden, a.g.e., s.30-31.

söz konusudur. Bunlar temel maliyet yöntemi olarak bilinirler. Bu temel ayırım içinde değişik maliyet hesaplama yöntemleri de mevcuttur. Maliyetleri izleme şekli safha ve sipariş maliyetleme yöntemlerine göre yapılırken hangi rakamların kullanılacağı ve hangi maliyetlerin dikkate alınacağı diğer yöntemlerden birinin seçimi ile olur¹⁰.

Geleneksel yaklaşıma göre yukarıdaki şekilde yapılan maliyetleme sınıflandırması 1980'li yıllara kadar kabul görmüştür.¹¹ Bu grupta yer alan yöntemler küresel rekabet ve teknolojiye paralelinde önemli değişimler gösteren üretim ortamlarıyla birlikte sorgulanmaya başlanmıştır. Çeşitli araştırma ve incelemelerde bu yöntemlere dayanan maliyet sistemlerinin ileri üretim ortamlarındaki eksiklikleri tartışılırken yeni yöntemlerin geliştirilmesi yoluna gidilmiştir¹².

1.1.2 Geleneksel Maliyetleme Yöntemlerinin Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar

Geleneksel maliyetleme yöntemleri, otomasyonun olduğu üretim sistemlerinde maliyet sınıflarındaki, belirli faaliyet yöntemlerinin neden olduğu değişiklikleri yansıtmaz. İmalat maliyetleri tipik olarak üç sınıfta izlenir. Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri. Geleneksel maliyetleme yöntemleri, direkt işçilik maliyetinin toplam maliyetler içinde önemli yer kapladığı durumlarda gelişir. Bundan dolayı bu yöntemlerin odak noktası direkt işçiliğin kontrolü ve ölçümüdür¹³.

Geleneksel maliyetleme sistemlerine yapılan başlıca eleştiri onların üretim ortamlarında meydana gelen değişikliklerle uyum içinde olmamalarıdır. Geleneksel maliyetleme sistemleriyle ilgili başlıca sorunlar aşağıdaki gibidir¹⁴:

¹⁰ Y. Çabuk, a.g.e., s.112.

¹¹ Hasan Alkan, "İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar", **Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi**, S.2, 2001, s.180.

¹² Selman Aziz Erden, **Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004, s.67.

¹³ Edward J. Blocher ve Diğerleri, **Cost Management A Strategic Emphasis**, McGraw-Hill, Boston, 2002, s.103.

¹⁴ Yaşar Köse, "Teknolojik Gelişmeler ve Maliyet Sistemleri İlişkisi", **Kara Harp Okulu Bilim Dergisi**, S.1, 2004, s.73.

- **Genel Üretim Giderlerinin Tespitinde Direkt İşçiliğin Dağıtım Anahtarı Olarak Kullanılması**

Sanayi devriminden bu yana üretim maliyetleri içerisinde direkt işçiliğin payı sürekli düşmektedir. Oysa geleneksel muhasebe sistemleri genel üretim giderlerinin dağıtımında daha çok direkt işçiliği esas almışlardır. Genel üretim giderleri, üretim için kullanılan direkt işçilik üzerinden hesaplanan oranlar yardımıyla mamullere yüklenmiştir.

Ancak günümüzün gelişmiş üretim tekniklerinin kullanıldığı işletmelerde direkt işçilik esas alınarak genel üretim giderlerinin dağıtımını yanlış sonuçlar vermektedir. Üretimde makine kullanımını ağırlık kazanmıştır. Genel üretim giderleri ve direkt işçilik arasında neden-sonuç ilişkisi olmasına rağmen dağıtım anahtarı olarak direkt işçiliğin esas alınması maliyetlerin hatalı saptanmasına neden olmaktadır.

- **Stok Maliyetlerinin Azaltılması Gereği**

Stokların düşürülmesi amacıyla uygulanan üretim teknikleri de maliyet muhasebesini değişime zorlamaktadır. Stok maliyetlerinin nedenlerini saptayıp bunları ortadan kaldırmayı amaçlayan faaliyetlere girişilmesi maliyet muhasebesinin görevlerinden birisi haline gelmiştir.

- **Üretim Merkezlerinin Yerini Mamul Merkezlerinin Alması**

Pek çok işletme artık makine ve tezgâhların fonksiyonel olarak gruplandırılması eğiliminden uzaklaşmaktadır. Bunu yerine mamullere yönelik mamul hatları oluşturulmaktadır. Bu durumda klasik anlamdaki maliyet merkezlerinin yerini daha çok dağıtım anahtarı gerektiren çok sayıda merkez almaktadır.

- **Sabit Maliyetlerin Artması**

Otomasyonun ortaya çıkardığı bir başka sorunda sabit ve değişken maliyet kavramlarında görülmektedir. Sabit maliyetlerin artmasıyla başabaş noktası analizi ve katkı payı kavramı da önemini kaybetmektedir. Katkı payı fiyat ile ortalama değişken maliyet arasındaki farkı ifade etmektedir. Başabaş noktasının analizi ise satış hasılatı ile üretim maliyetini kullanarak kara geçiş noktasının bulunmasını

amaçlamaktadır. Üretim Maliyetleri içerisinde sabit ve değişken maliyetlerin ağırlıklarının değişmesiyle birlikte kara geçiş de değişmektedir. Şöyle ki sabit maliyetlerin artması üretim maliyetlerini yükseltmektedir. Dolayısıyla katkı payının sabit maliyetleri karşılaması gecikmektedir.

Değişken maliyetlerin azalması katkı payının büyümesine neden olmaktadır, ancak bu büyüme sabit maliyetleri karşılamakta yetersiz kalmaktadır. Tüm bunlar kara daha geç ulaşılması anlamına gelmektedir. Ancak katkı payının büyümesi, başa baş noktasına ulaşıldıktan sonra bir avantaj doğurmaktadır. Zira başabaş noktasından sonra satılan her birim mamul daha fazla katkı payı sağlamaktadır.

- Maliyet Yöntemlerinin Fonksiyonunu Yerine Getirmekte Yetersiz Kılması

Maliyetleme yöntemleri bilindiği gibi üç ana amaca ulaşmak için kullanılır. İşlem kontrolü, stok değerlendirme, mamul maliyetlerinin hesaplanması. Daha önceleri geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri ile bu amaca ulaşmak mümkündü. Ancak bugün tek bir sistemle her üç amaca birden ulaşmak imkânsızdır. Raporlama sıklığı, dağıtım derecesi, maliyet çeşitliliği ve sistemlerin faaliyet alanları gibi açılardan her üç amacın talepleri farklı olmaktadır. Dolayısıyla her üç amaç için farklı sistemlerin kullanılması işletme yönetimine yönelik raporlama için oldukça önem taşımaktadır. Günümüz şartlarında direkt işçilik esas alınarak dağıtılan genel üretim giderleri, finansal raporların sunulmasında hata vermese de yöneticileri performans ölçümünde ve mamul maliyet bilgilerinde tatmin etmede başarılı olmamaktadır.

- Emek-Yoğun İşletmelerden Sermaye Yoğun ve Teknoloji Ağırlıklı İşletmelere Geçiş

İşletmeler daha kaliteli daha çok çeşitte üretim için faaliyetlerini gerçekleştirirken otomasyona yönelmektedirler. İnsan emeği her geçen gün yerini makinelere bırakmaktadır. Bunun yanında otomasyonla birlikte stoklarda ve üretim maliyetlerinde de düşüşler görülmektedir. Bilgisayar kullanımının yaygınlaşması ve bilgisayar teknolojisinin hızlı bir gelişme içerisinde olması sonucu işletmeler, ihtiyaç duydukları doğru bilgileri, doğru zamanda elde edebilmekte ve doğru kişiye ulaştırabilmektedir. Böylece maliyetler, satışlar, işletmenin genel gidişi ve alınacak

her türlü yönetim kararları için gerekli veriler elde edilebilmektedir. Rakip işletmelerle her türlü rekabet içinde bulunabilmek için bilgilerin etkin kullanımı gerekli olmaktadır. Doğru bilgilerin zamanında elde edilebilmesi için artık elle tutulan kayıtlar yeterli olmamaktadır. İleri teknoloji kullanarak çok sayıda ve kompleks mamuller üretilirken buna ilişkin verilerin de yine teknolojiden yararlanılarak toplanması bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır. İşletme içerisinde kurulan merkezi bilgi ağları bu soruna çözüm getirmektedir.

1.1.3 Teknolojik Gelişmelerin Maliyetleme Yöntemlerine Etkisi

Son yıllarda gerek ülkeler arası, gerekse işletmeler arası yoğun rekabet yaşanmaya başlanmış, rekabet üstünlüğü elde edebilmek için dikkatler yeniden imalat faaliyetleri üzerinde yoğunlaşmıştır. Bunun sonucunda yeni süreç ve akış teknolojileri, yeni stok sistemleri ve malzeme kullanma teknikleri, üretim mühendislik ve tasarımında yeni bilgisayar kullanım yöntemleri, çalışma gruplarının yönetiminde yeni yaklaşımlar keşfedilmeye başlanmıştır¹⁵.

Günümüzün karmaşık üretim ortamında mevcut maliyet sistemlerinin uygun olmaması sonucunda elde edilen maliyet bilgileri de yanlış olacaktır ve bu bilgilere dayanılarak alınan kararlar da yanlış uygulamalara neden olacaktır. Günümüzde birçok işletme tarafından kullanılan geleneksel maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi yirminci yüzyılın başındaki üretim ve rekabet ortamı için tasarlanmış olup bu ortamlarda iyi bir şekilde çalışmaktadır. Daha önce belirtildiği gibi, maliyet muhasebesi sistemi, maliyet yönetimi ve kontrolü, mamul maliyetlerinin belirlenmesi ve stok değerlendirme olmak üzere üç amaca hizmet eder. Geleneksel maliyet muhasebesinde bu üç amaç içinde stok değerlendirme (finansal raporlama için) önceliklidir ve maliyet kontrolü ile mamul maliyetleme konularında ciddi eksiklikler bulunmaktadır¹⁶.

Geleneksel maliyet muhasebesi anlayışı yaklaşık yüz yıl önce etkili olan bilimsel

¹⁵ Y. Köse, a.g.e., s.2.

¹⁶ N. Erdoğan, a.g.e., s.18-19.

yönetim hareketlerince geliştirilmiştir. Böyle bir sistem günümüz imalat faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği konusunda yetersizdir. Çünkü bu sistemlerde aşağıda belirtilen konularda bilgi sağlamak adeta olanaksızdır¹⁷:

- **Kalite:** Geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinde kaliteli olmanın veya kalitesiz olmanın maliyetlerini izlemek oldukça güçtür.
- **Stoklar:** İmalat sürecinin her kademesinde bekleyen stokların firmaya olan maliyetini kesin olarak hesaplamak geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinde adeta olanaksızdır.
- **Üretkenlik:** Geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri daha ziyade “lira” temeline dayanan işlemleri kapsar. Bu nedenle üretkenlik ile ilgili kesin bilgileri elde etmek çoğu zaman olanaksızdır. Bunun sonucunda alınacak kararlar yöneticilerin yapacağı tahminlere bağlı kalacaktır.
- **Yenilik:** Geleneksel maliyet muhasebesi daha ziyade maliyet tabanlı rekabet durumunda etkili olmaktadır. Aksine mamullerin pazardaki genel özelliklerini dikkate alınması ve bunların rakamlaştırılması oldukça güçtür.
- **Çalışma grupları:** Geleneksel maliyet muhasebesi tarafından üretilen bilgiler işletmenin imalat faaliyetleri ile ilgili olarak yetersiz kalmaktadır.

Özetle geleneksel maliyet muhasebesi tarafından üretilen bilgiler, günümüz üretim ve rekabet ortamında işletmenin imalat faaliyetleri ile ilgili yetersiz bir özeti oluşturmaktadır¹⁸.

İmalat çevrelerinde meydana gelen gelişmeler, maliyet muhasebesi sistemleri üzerinde önemli değişikliklere neden olmuş ve olmaktadır. Çünkü günümüzde maliyet bilgileri kontrol amacından ziyade daha çok planlama amacına yönelik olarak kullanılmaktadır. Bununla birlikte imalatla ilgili olarak oluşması muhtemel direkt ve endirekt maliyetlerin tahmin edilmesi de önem kazanacaktır¹⁹.

¹⁷ Robert S. Kaplan, “Yesterday’s Accounting Undermines Production”, **Harvard Business Review**, July-Agust, 1984, s.96-98’den aktaran R. Pekdemir, a.g.e., s.14.

¹⁸ R. Pekdemir, a.g.e., s.14.

¹⁹ Robert W. Hall, “Measuring Progres: Management Essential”, Target, Summer, 1987, s.4.’den aktaran R. Pekdemir, a.g.e., s.15.

1.2. MALİYETLEMEDE YENİ YAKLAŞIMLAR

Bu başlık altında maliyet yönetimi kavramı ve gelişimi, daha sonra ise bu kavramla birlikte gelişen modern maliyetleme yöntemleri anlatılmaya çalışılmıştır.

1.2.1 Maliyet Yönetimi

Maliyet yüksekliğiyle ilgili tüm önemli kararlarda geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleriyle sağlanan bilgilerin yeterli ve güvenilir olmaması, daha doğrusu geleneksel maliyet muhasebesinin birçok konuda yetersiz kalması, maliyetleme ve maliyet dağıtım sorunlarının ortaya çıkmasının temel sebebi sayılır. Geleneksel maliyet muhasebesinin ürün maliyetlemede sorunlarının olması, birçok konuda yetersiz kalması ve geleneksel yöntemlere yapılan eleştiriler sonucunda giderek önemini kaybetmesinin yanında, yoğun rekabet sonucu ortaya çıkan maliyet baskısı işletmeleri, maliyet oluşumunun geri planındaki nedenlerin analiz edilmesine ve maliyetleri oluşumundan önce kaynağında etkilemeye zorlaması; Maliyet Yönetimi yaklaşımını ortaya çıkarmıştır²⁰.

Maliyet Yönetimi müşteri ihtiyaçlarının sağlanmasında herhangi bir azalma olmadan, maliyetleri azaltabilme amacı güder²¹. Maliyet yönetimi işletmelerde planlama, maliyetlerin kontrolü, azaltımı gibi işletmelerde karın planlanmasına yönelik olarak ortaya çıkan sorunların çözülme prosedürlerini kapsamaktadır. Aynı zamanda genel yönetim stratejilerinin çözümlenmesinde de önemli rol üstlenmesi nedeniyle işletmelere çeşitli yararlar sağlamaktadır²².

Maliyet yönetimi kavramıyla birlikte, önerilen yeni sistem modelleri ve yeni yöntemler, maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımlarına yeni bir boyut kazandırmıştır.²³ Geniş ölçüde bilgisayar kontrollü esnek üretim teknolojisinin maliyetler üzerindeki etkileri 80'li yıllarda çeşitli araştırmalara konu olmuştur. Bu tür araştırmaların önemli sonuçları 1988 yılında ABD'de yayınlanan "Cost management

²⁰ Nedim Yüzbaşıoğlu, "İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S.12, 2004, s.390.

²¹ Memet Özkan, "Maliyet İticileri", www.bilgiyönetimi.org/cm/ (26.04.2006)

²² Ümit Gökdeniz, "Etkin Bir Maliyet Yönetiminde Prensipler ve Performans Ölçümlemesinin Rolü", **Mali Çözüm**, S.68, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2004, s.61.

²³ Münir Şakrak, "Değer Katmayan Faaliyetler ve Maliyet Yönetimindeki Önemi", **Mali Çözüm**, S.61, Ekim-Kasım-Aralık, 2002, s.1.

for Today's Advanced Manufacturing – The CMA – I Conceptual Desing” başlıklı bir raporla kamuoyuna açıklanmıştır. Son yıllarda “Maliyet Yönetimi“ olarak ortaya çıkan bu yaklaşımda şu üç temel amacın ön planda geldiği söylenebilir²⁴:

- Global rekabet ortamında daha sağlıklı kararlar almayı kolaylaştıracak yaklaşımlar,
- Kaynak kullanımında kayıpları azaltıp etkinliği arttırmaya yönelik yaklaşımlar,
- Mamul ve hizmet maliyetlerinin daha sağlıklı hesaplanmasına yönelik yaklaşımlar.

Maliyet yönetiminin odaklandığı temel konular, maliyet sisteminin sürdürülebilirliği, maliyetlerin önlenmesi, düşürülmesi ve dinamik bir süreçte sürekli iyileştirmenin sağlanmasıdır²⁵.

Bu çerçevede gelişen ve değişime uğrayan uygulama ve yaklaşımlar şunlardır²⁶:

- Toplam Kalite Yöntemi
- Tam Zamanında Maliyetleme Yöntemi
- Mamul Yaşam Boyu Maliyetleme Yöntemi
- Stratejik Maliyet Yöntemi
- Stratejik Maliyet Analizi
- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi
- Hedef Maliyetleme
- Değer Yaratmayan Faaliyetlerin Kaldırılması Yöntemi

Bu yaklaşımlara göre Maliyet Yönetimi kavramı, maliyet muhasebesi kavramına göre daha geniş bir kavramdır. Maliyet muhasebesi belli bir döneme ait raporlanan maliyetlere dayanırken, maliyet yönetimi maliyetlerin planlanması, yönetimi ve

²⁴ Nasuhi Bursal - Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:888, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:476, Cilt 2, Eskişehir, 1997, s.400.

²⁵ M. Şakrak, a.g.e. , s.5.

²⁶ İsmail Aydemir, “*Maliyet Yönetimi Konusundaki Yeni Yaklaşımlar ve Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Yansıması*”, www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/3-2.pdf, s.168. (08.04.2006)

düşürülmesinde öncelikli aktif bir rol üstlenmiştir. Bu fiili sonuçların raporlanmasına gereksinim olmadığı anlamına gelmemelidir²⁷.

Maliyet yönetiminin hangi olguların (faaliyetlerin) ya da etkenlerin maliyetleri ortaya çıkardığının farkına varılmasıyla başladığı vurgulanır. Bu çerçevede; maliyet yönetimi çabalarının başarıya ulaşması, ancak maliyete neden olan faaliyetlerin tanımlanmasından sonra olanaklı görülmektedir²⁸.

Buna göre maliyet yönetimi²⁹;

- Maliyet politikasının sürdürülebilirliği,
- Maliyetten kaçınma
- Maliyetlerin düşürülmesi

olarak vurgulanan yaklaşımlara odaklanabilir.

Maliyet politikasının sürdürülebilirliği yaklaşımı, sabit ya da birim değişken maliyetlerde gelecekte olası artışların önlenmesi çabalarına odaklanır. Maliyetten kaçınma çabaları; fayda-maliyet temelinde bulunmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasıdır³⁰.

Maliyetlerin düşürülmesi yaklaşımı ise, temel faaliyetlere ilişkin sabit ya da birim değişken maliyetlerin nasıl düşürülebileceğine odaklanır³¹.

Yukarıda özetlenen açıklama çerçevesinde, maliyet yönetim sistemlerinin tasarımı ve başarılı uygulamasında odaklanılan konuların başında faaliyetler gelmektedir. Böylelikle; işletmenin belli başlı faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için tüketilen kaynakların maliyetini ölçmek, maliyet yönetim sistemlerinin en önemli amaçlarından biri olarak ortaya çıkmaktadır³².

1.2.2 Modern Maliyetleme Yöntemleri

²⁷ İ. Aydemir, a.g.e., s.162.

²⁸ John C. Groth - Michael R. Kinney, "*Cost Management and Value Creation*", **Management Decision**, Vol.32, No:4, MCB University Pres Limited, 1994, s.53'den aktaran M. Şakrak, a.g.e., s.3.

²⁹ J. C. Groth - M. R. Kinney, a.g.e., s.53.'den aktaran M. Şakrak, a.g.e., s.3-4.

³⁰ Münir Şakrak, a.g.e., s.3-4.

³¹ Münir Şakrak, a.g.e., s.3-4.

³² Münir Şakrak, a.g.e., s.4.

Global rekabet ortamı ve bilişim ortamında yaşanan gelişmelere paralel olarak üretim teknoloji ve sistemlerinde meydana gelen değişimlerle birlikte aşağıda belirtilen maliyetleme yöntemleri uygulanmaya başlanmıştır³³:

- Tam zamanında maliyetleme (Geriye Dönük Maliyetleme)
- Faaliyet tabanlı maliyetleme
- Hedef maliyetleme
- Mamul yaşam dönemince maliyetleme

Yirminci yüzyılın sonlarında artan sayıda birçok şirket üretim sistemlerini değiştirmiştir. Maliyetleri düşürme, verimliliği artırma, ürün kalitesini iyileştirme ve müşteri isteklerini karşılayabilme esnekliğini artırma çabalarında, bu şirketler çağdaş maliyet sistemlerini uygulamışlardır³⁴.

Bir maliyet sisteminin oluşturulmasında en önemli etkenlerden biri olan üretim sistemlerinde tam zamanında felsefesinin uygulanmaya başlanması, özellikle üretim sistemine yönelik uygulanacak alternatif bir maliyetleme yönteminin gelişimine öncülük etmiştir. Bu yöntem geriye dönük maliyetleme yöntemidir. Buna paralel olarak faaliyet tabanlı maliyetleme, mamul yaşam dönemince maliyetleme, hedef maliyetleme gibi maliyet sistemleri üzerinde etkili olan yöntemlerin geliştirilmesiyle ileri üretim ortamlarında da uygulanacak maliyet sistemlerinin oluşturulabilmesi için klasik maliyet yöntemleri ile yeni maliyet yöntemlerinin bir arada yeniden gruplandırılması gündeme gelmiştir³⁵.

Bu bağlamda Tablo 1'deki gibi bir gruplandırma yapmak mümkündür.

³³ Y. Köse, a.g.e., s.4.

³⁴ E. J. Blocher ve Diğerleri, a.g.e, s.100.

³⁵ Münir Şakrak, **Maliyet Yönetimi- Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997, s.17.

Tablo 1: Maliyetleme Yöntemlerinin Sınıflandırılması

M A L İ Y E T Y Ö N T E M L E R İ	G E L E N E K S E L Y Ö N T E M L E R	Üretim Sistemine Göre Yöntemler	Safha Maliyetleme
			Sipariş Maliyetleme
		Maliyetlerin Kapsamına Göre Yöntemler	Direkt Maliyetleme
			Normal Maliyetleme
			Değişken Maliyetleme
			Tam Maliyetleme
		Maliyetlerin Hesaplanan Zamanına Göre Yöntemler	Standart Maliyetleme
			Tahmini Maliyetleme
			Fiili Maliyetleme
	İ L E R İ Y Ö N T E M L E R	Küresel Rekabete Yönelik Yöntemler	Mamül Yaşam Dönemince Maliyetleme
			Stratejik Maliyet Yönetimi
			Stratejik Maliyet Analizi
		Kaynak Kullanımında Etkinlik Artıcı Yöntemler	Toplam Kalite Yöntemi
			Tam Zamanında Maliyetleme Yöntemi
			Değer Yaratmayan Maliyetlerin Ortadan Kaldırılması
		Sağlıklı Maliyet Hesaplanmasına Dair Yöntemler	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
			Hedef Maliyetleme

Kaynak: Hasan Alkan, “İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi**, Seri A, S.2, 2001, s.182.

Yeni üretim ortamlarının en çarpıcı belirleyeni, birçok işletmede otomasyon düzeyindeki artıştır. Otomasyona gidilmesindeki amaç, işçilik maliyetlerini azaltmak, yüksek kalite, hızlı, esnek üretim ve düşük stok seviyesiyle çalışmayı sağlamaktır. Otomasyon üretim maliyetlerinin hem karakteristiğini hem de toplam

maliyet içindeki oranlarını değiştirir. Otomasyon amacıyla sabit varlıklara yapılan yatırım, sermaye yükünün belirli üretim hatlarına ve mamullere dağıtılması konusunu gündeme getirir. Amaç en kaliteli ürünleri en kısa zamanda ve en düşük maliyetle üretmek olduğuna göre, maliyet muhasebesi sisteminin bozuk ürünlerin düzeltilmesi, mamul garantisi, müşteri hizmeti ve diğer maliyetler gibi kalitesizliğin yarattığı bütün maliyetlerin ayırt edilmesi ve biriktirilmesi için geliştirilmiş olması gerekir³⁶.

1.3 YENİ YAKLAŞIMLAR IŞIĞINDA HİZMET MALİYETLEMESİ

İleri üretim ortamında emek yoğun üretim yerini teknoloji yoğun üretime bırakınca maliyeti oluşturan gider türlerinin toplam maliyet içerisindeki oranları da değişime uğramıştır³⁷.

Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri olarak belirlenen gider türlerinin toplam maliyet içindeki ağırlıkları değişince maliyet hesaplama sorunları da ortaya çıkmıştır³⁸.

İleri üretim ortamlarında kullanılacak direkt ilk madde ve malzemenin, miktar olarak kullanımında değişim beklenmemesine rağmen maliyetlerini azaltıcı yöntemler geliştirilmiştir. Tedarikçilerin seçimi ve yönetimi, kullanılan direkt ilk madde ve malzemenin kalitesini artırırken fiyatlarını da azaltacaktır. Çok sayıda ve tanınmayan tedarikçiler ile çalışmak yerine az sayıda ve devamlı ilişki kurulacak tedarikçiler ile direkt ilk madde ve malzeme gider türü etkin bir şekilde kontrol altına alınacaktır³⁹.

Değişen üretim ortamından en çok etkilenen gider türü direkt işçilik giderleridir. Sermaye yoğun yatırımlarındaki artış işçiliğin üstlendiği rolü azaltmıştır. Bunun sonucunda da direkt işçiliğin toplam maliyetler içerisindeki payı azalmıştır. İleri üretim teknolojileri üretim süresinde azalma sağlarken, aynı işlerin daha az sayıda iş

³⁶ N. Erdoğan, a.g.e., s.21.

³⁷Sait Y. Kaygusuz, “İleri Üretim Ortamında Maliyet Muhasebesi Sistemleri”, **Akademik Muhasebe Araştırmaları Dergisi**, www.emuhasebe.org, (16.05.2006)

³⁸ S. Y. Kaygusuz, a.g.e.

³⁹ S. Y. Kaygusuz, a.g.e.

gören tarafından yerine getirilmesine neden olmuştur. Direkt işçilikteki azalma kendini genel üretim giderlerinde de hissettirmiştir.⁴⁰

Genel üretim giderleri toplam üretim maliyetlerinin içerisinde en fazla ağırlığa sahiptir. Genel üretim giderleri içerisinde farklı tür ve yapıda giderler yer almaktadır. Teknolojik yatırımların artış göstermesi ile genel üretim giderlerinin içerisinde daha çok teknolojik yatırımla ilgili gider türleri yer almaktadır. Amortismanlar, teçhizat yenilemeleri için yapılan harcamalar ve bakım onarım giderleri gibi unsurlar genel üretim giderleri içerisinde en ağırlıklı grubu oluşturmaktadır. Genel üretim giderlerinin azalan direkt işçilik giderleri ile üretime yüklenmesi hatalı maliyet hesaplanmasına neden olacaktır. Direkt işçiliğin genel üretim giderlerini yüklemeye esas alınması özelliğini yitirmesi ile genel üretim giderlerinin yüklenmesinde yeni yöntemler geliştirilmektedir.⁴¹

Hizmet işletmelerinde genel üretim giderlerinin payı daha da artmıştır. İşletmeler günümüzde sadece gelir getiren hizmeti sunmayı yetersiz görmektedir. Aynı şekilde hizmet alan müşterilerde asıl hizmetin dışında birçok ek hizmet istemektedir. Rekabet dolayısıyla bu hizmetler giderek daha artmaktadır. Bu hizmetlerin artması gelir sağlamayan genel üretim giderlerinin artması demektir. Bu giderlerin hizmet maliyetine yüklenmesinde daha belirgin ve gerçekçi değerlerin hesaplanmasını gerekli hale getirmiştir.⁴²

1.3.1 Hizmet Kavramı ve Özellikleri

Literatürde hizmetin ne olduğuna ilişkin yapılmış olan tanımlar incelendiğinde, farklı farklı tanımlar görmek mümkündür. Aşağıda bu tanımlardan bazılarına yer verilmektedir⁴³:

- Gayri maddi olan ve gereksinimleri gideren tüm faaliyetler.
- Bir faaliyetin temel amacı veya unsuru olarak tüketici isteklerini giderici nitelikte, belirlenebilen soyut çabalar.

⁴⁰ S. Y. Kaygusuz, a.g.e.

⁴¹ S. Y. Kaygusuz, a.g.e.

⁴² Doğan Kutukız, "Faaliyet Esaslı Maliyetlemenin Konaklama İşletmelerinde Uygulanması", *Yaklaşım Dergisi*, S.139, Temmuz, 2004, s.4.

⁴³ <http://yunus.hacettepe.edu.tr/>

- Üretildiği anda alıcıya değer aktaran soyut bir ürün.

Yukarıda yer alan tanımlar arasında hizmete özgü nitelikleri yansıtmaya açısından, sınırlı ölçülerde dahi olsa, bir beraberlikten söz edilebilirse de gerçekte herkes tarafından benimsenen genel bir hizmet tanımına rastlanılmamıştır. Hizmeti açıklayabilmek için hizmete özgü niteliklerin neler olduklarını belirtmek konuyu incelerken doğru bir yöntem olacaktır. Hizmete özgü nitelikler şöylece sıralanabilir⁴⁴:

- Soyut olmaları (dokunulmazlık, fiziksel bir varlığa sahip olmama),
- Heterojen olmaları (Türdeş olmama),
- Üretim ve tüketimlerinin eş zamanlılığı (ayrılmazlık),
- Dayanıksız olmaları (stoklanamama).

Hizmet işletmeleri konaklama, finansal piyasa, eğlence, vb. alanlarda hizmet üretmek ve satmak amacıyla faaliyet gösteren işletmelerdir. Bu tür işletmeler ticaret işletmelerinin aksine belli bir mal ya da mal grubunun alım satımı yerine, gereksinme sahiplerine hizmet sunarlar. Hizmet fayda sağlayan faaliyettir ve sonuçta bir üretim sürecinin çıktısıdır⁴⁵.

Bu çalışmanın konusu olan işletmelerin ürünlerinin, geniş ifadeyle turizm ürününün özellikleri aşağıdaki gibidir⁴⁶:

- Turizm ürününün dikkati çeken ilk özelliği, onun fiziksel varlığı olan bir maldan çok bir hizmet olmasıdır. Bir paket turun satın alınması önemli ölçüde alıcının güvenine dayanan spekülasyon bir yatırımdır.
- Turizm sektöründe ürün tüketiciye götürülmeyip tüketici ürünün olduğu yere gelmekte ve onu yerinde tüketmek zorunda kalmaktadır.
- Turizm ürünü, bileşik bir üründür. Ürünün hangi mallar ve hizmetlerden

⁴⁴ <http://yunus.hacettepe.edu.tr/>

⁴⁵ Münir Şakrak, "Hizmet üretimi de Bulunan Ticaret İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu, Maliyetler ve Uygulama Önerileri", **Muhasebe-Finansman Dergisi**, S.8, Nisan, 1998, s.20.

⁴⁶ **Turizm Endüstrinin Yapısı**, Üçüncü Bölüm, www.ekitapyayin.com/id/025/03

oluştugu, bunları kimlerin ürettiği ve hangi fiyatlardan satılacağı gibi hususlar; yere, zamana ve ziyaretçiye göre değişebilir. Ürünün bileşik ya da karma özelliği, onu oluşturan bütün kısımlar arasında, üretimden pazarlanmasına kadar işbirliği ve koordinasyonu gerektirir

- Turizm ürününün bir diğer özelliği, bunların birbirlerine benzemelerine rağmen aynı olmayışlarıdır. Malların homojen (türdeş) olması tam rekabet piyasasının ana özelliklerinden biridir. Oysa turizm ürünü homojen değil heterojen bir özelliğe sahiptir. Turizm ürününün standart ve kalitesinin zaman içinde değişebilirliği, onu diğer ürünlerden ayırır. Aynı firmaya ait olsa bile, bir paket tur ya da bir uçak yolculuğu her zaman aynı standartta olmayabilir. Sıkıntılı başlayan gecikmeli bir uçuş, mürettebatın sevecen tutumuyla neşeli bir yolculuğa dönüşebilir. Bunun aksine, deniz kenarındaki güzel bir tatil uzayıp giden yağmurlar yüzünden bozulabilir. Paket tur gibi, bir turizm ürününü aslında farklı ürünlerin bileşiminden oluşması, ayrı ayrı unsurlara ait standartların korunmasını ve hep aynı özellikleri olan homojen ürünlerin üretilmesini zorlaştırır. Konu turizm olunca, satın alınan herhangi bir hizmette daima risk unsuru vardır ve eğer ürünün satın alınmasıyla tüketimi aynı zamanda gerçekleşir ya da hemen birbirini izlerse, tüketicinin riski hafifletilmiş olur; aksi durumda, müşteri için risk unsuru artmış olacaktır.

1.3.2 Hizmet İşletmelerinde Maliyet Unsurları

Üretilen mamulün maliyetini oluşturabilecek maliyet unsurları üçe ayrılarak incelenebilir⁴⁷:

1. Direkt İlk Madde Malzeme Gideri
2. Direkt İşçilik Gideri
3. Genel Üretim Giderleri
 - a) Değişken genel üretim gideri
 - b) Sabit genel üretim gideri

Direkt ilk madde ve malzemeler üretilen mamulün özünü oluşturan ve mamul

⁴⁷ Süleyman Yükü, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1999, s.50.

bünyesine giren, hangi mamul veya mamul grubu için ne miktar tüketildiği izlenebilen ilk madde ve malzemelerdir. Bir başka deyişle, üretilen mamulün bünyesine esas madde olarak katılan ve herhangi bir dağıtım anahtarına gereksinim duyulmayan ilk madde ve malzemelerdir.⁴⁸

Direkt işçilik giderleri üretim gider yerlerinde çalışan, fiilen üretim işlemini gerçekleştiren ve doğrudan doğruya mamul veya mamullerle ilişkilendirilebilen işçilere ödenen ücretlerin parasal tutarını ifade etmektedir. Bu bağlamda işçilik giderlerinin direkt işçilik gideri olarak anılabilmesi için, işçilik giderlerinin esas üretim gider yerlerinde oluşması, işçilik giderlerinin üretilen mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilmesi gerekmektedir.⁴⁹

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışında olan, ancak ürün ve hizmet üretimi ile dolaylı ilişkisi olan üretim giderlerine Genel Üretim Giderleri adı verilmektedir. Genel üretim giderleri mamul ve hizmetlere doğrudan doğruya yüklenemeyen ancak dağıtım anahtarı veya faaliyet ölçütü aracılığı ile yüklenebilen üretim giderlerini içermektedir⁵⁰. Dikkat edilirse ilk iki hesapta Direkt ifadesi bulunurken üçüncü hesapta direkt ifadesi bulunmamaktadır. Genel üretim giderleri endirekt özellikte maliyetlerin izlendiği bir hesaptır⁵¹.

Hizmet işletmeleri ile üretim işletmeleri arasında maliyet sistemi geliştirilmesi ile ilgili bazı farkların söz konusu olması mümkündür. Bu farklar şu şekilde sıralanabilir⁵²:

- Hizmet işletmelerinde çıktılarının kesin bir şekilde tanımlanması üretim işletmelerine göre daha zordur.
- Gereksinimlerin karşılanmasındaki faaliyetlerin gerek nitelik gerekse nicelik olarak tahmin edilmesi endüstri işletmelerine göre daha zordur.

⁴⁸ S. Yükçü, a.g.e., s.50.

⁴⁹ S. Yükçü, a.g.e., s.50.

⁵⁰ Seha Selek, - Seçkin Gönen, "Maliyet, Gider, Harcama Ve Maliyetleme Sistemlerine Son Gelişmeler Işığında Genel Bir Bakış", **Yaklaşım Dergisi**, S.156, Aralık, 2005, s.55.

⁵¹ Süleyman Yükçü, "Muhasebe sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre Direkt-Endirekt Maliyet Gideri Ayrımı", **Yaklaşım Dergisi**, S.64, Nisan, 1998, s.15.

⁵² William Rotch, "Activity-Based Costing in Service Industries", **Journal of Cost Management for Manufacturing Industry**, Summer, 1990, s.5.

- Birleşik veya ortak maliyetlerin toplam maliyet içerisindeki payı üretim işletmelerine göre daha fazladır. Dolayısıyla bu maliyetler ile ürünler arasında ilişki kurmak daha zordur.

Üretim işletmeleri ile hizmet işletmelerinin özellikleri farklı olduğu için 1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde ayrı maliyet hesap grupları belirlenmiş ve ayrı hesaplar açılmıştır. Mamul üreten işletmeler için açılmış hesaplar 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarıdır. Hizmet üreten işletmeler için açılan maliyet hesabı ise tek 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabıdır. Bütün hizmet işletmeleri hizmet türü ne olursa olsun hepsini tek bu hesaba toplamak zorunda kalmaktadır⁵³.

74 no.lu hesap grubu açıklamasında hizmet işletmelerinin 710, 720, 730 no.lu hesapları kullanamayacakları belirtilmektedir. Bu maliyet unsurları 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabının altında alt hesap olarak açılarak takip edilmektedir⁵⁴.

⁵³ Muzaffer Civelek - Azzem Özkan, “Maliyet Hesaplarının Revize Gerekliliği ve Çözüm Önerileri I”, **Yaklaşım Dergisi**, S.115, Temmuz, 2002, www.yaklasim.com.tr

⁵⁴ M. Civelek - A. Özkan, a.g.e., www.yaklasim.com.tr

2. BÖLÜM

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ

Bu bölümde genel üretim giderleri anlatıldıktan sonra, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi hakkında genel bilgiler, yöntemin esasları ve yöntemin değerlendirilmesi başlıklarıyla faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi açıklanacaktır.

2.1 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

Genel üretim giderleri basit bir şekilde ifade edilirse direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik olarak ayrı ayrı tanımlanan maliyetler dışındaki tüm üretim maliyetlerini kapsar. Bu durumda endirekt ilk madde ve malzeme ile endirekt işçilik giderleri genel üretim giderleri içerisinde yer almaktadır.⁵⁵ Bunlar o iş kolundaki ve işletmenin özelliğine göre yararlandığı üretim faktörleri çeşitlerine göre değişmektedir. Genel üretim giderleri, mamul ile endirekt ilişki kurulabilen bir üretim faktörüdür. Endirekt malzeme, endirekt işçilikler, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, vergi resim ve harçlar, amortisman ve tükenme payları, üretimle doğrudan ilgili finansman giderleri ve üretimle ilgili diğer çeşitli giderler şeklinde sınıflandırılmaktadır⁵⁶.

Direkt ilk madde malzeme gideri ve direkt işçilik gideri ile üretilen mamuller arasında direkt bir ilişki kurularak, mamul maliyeti içerisinde yer alan direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik gideri tutarı herhangi bir tereddüde yer bırakmayacak şekilde net olarak belirlenebilirken, genel üretim giderleri ile üretilen mamuller arasında direkt bir ilişki kurularak mamul maliyeti içerisindeki genel üretim giderleri tutarını net olarak belirleyebilmek güç olmaktadır. Bu nedenle genel üretim giderlerinin mamul maliyetine bazı dağıtım anahtarları aracılığı ile yüklenmesi gerekmektedir⁵⁷.

Bir Maliyetin genel üretim maliyeti olabilmesi için;⁵⁸

⁵⁵ Türker Susmuş, “Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Yeni bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme”, **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim Ve Ekonomi Dergisi**, S.2, 1996, s.211.

⁵⁶ 1 No.lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği, Gider Çeşitleri Sınıflandırması

⁵⁷ Süleyman Yükçü, **Yönetim...**, s.133.

⁵⁸ Adem Dursun, “Genel İmalat Maliyetlerinin Dağıtımında Yeni bir maliyetleme Tekniği: Maliyet yerleri Faaliyetine dayalı Maliyetleme”, **Verimlilik Dergisi**, S.4, 1998, s.174.

- Üretimle ilgili bir maliyet olması,
- Miktar ve değer olarak belli bir ürüne, ürün hattına veya maliyet yerlerine dolaylı olarak yüklenme özelliğine sahip olması gerekir.

Genel üretim giderleri üretim işleviyle doğrudan doğruya ilgili olmayan ancak üretimin kesintisiz sürdürülebilmesi için zorunlu olan giderlerden oluşur.⁵⁹

2.1.1 Genel Üretim Giderlerinin Özellikleri Ve Kapsamı

Bu maliyet grubuna giren maliyetlerin genel özellikleri aşağıdaki gibidir.⁶⁰

- Bu maliyetler ile mamuller arasında direkt bir ilişki yoktur.
- Bu maliyet grubu birbirinden çok farklı maliyetlerin bir araya gelmesiyle oluşur.
- Kısa vadede ele alındığında, bu maliyetlerin bir kısmı sabit, bir kısmı ise değişken özelliğe sahiptir.
- Bu maliyetlerden bazıları belirli bir dönemde düzensiz bir şekilde ortaya çıkabilir.
- Bu maliyetlerin çoğunun kesin tutarları ancak muhasebe dönemi tamamlandıktan sonra hesaplanabilir.

Bu özelliklerden dolayı genel üretim giderleri işletmelerin imal ettiği mamullerin kısa dönemlerdeki maliyetlerinin hesaplanmasında ve buna bağlı olarak stok değerlemesinin yapılmasında önemli güçlükler neden olmaktadır. Doğal olarak bunların sonucunda da işletmenin kar veya zarar olarak faaliyet sonucunu hesaplamak zor olmaktadır. Bu nedenle genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde çeşitli yöntemler kullanılmaktadır.⁶¹

Genel üretim giderlerinin dağıtılmasında üzerinde durulması gereken iki önemli konu vardır⁶²:

- Seçilen dağıtım ölçülerinin genel üretim giderlerinin ortaya çıkmasına

⁵⁹ Seha Selek - Seçkin Gönen, a.g.e., s.57.

⁶⁰ R. Pekdemir, a.g.e., s.23.

⁶¹ R. Pekdemir, a.g.e., s.23-24.

⁶² A. Dursun, a.g.e., s.175-176.

sebepler olan temel faaliyetleri (maliyet taşıyıcıları) yansıtmaktadır. Diğer bir ifadeyle ortaya çıkan genel üretim giderleri ile bu maliyetleri belirli mamullere dağıtmak için kullanılan dağıtım ölçüleri arasında kuvvetli bir sebep-sonuç ilişkisinin olmasıdır. Bu bağlamda genel üretim giderlerinin dağıtımında en uygun dağıtım ölçüsünün belirlenmesi, ortaya çıkan genel üretim giderleri ile çeşitli maliyet taşıyıcıları arasındaki ilişkilerin bilinmesini gerektirmektedir. Bu ilişkilerin belirlenmesinde muhasebe, üretim yöneticileri ve mühendislerin gözlem ve tecrübelerinden yararlanılabilir. Ancak regresyon analizleri gibi objektif tekniklerin kullanılması genel üretim giderleri ile çeşitli maliyet taşıyıcıları arasında ilişkilerin belirlenmesinde daha sağlıklı sonuçlar vermektedir.

- Seçilen dağıtım ölçüleriyle ilgili bilgilerin toplanması hem uygun hem de ekonomik olmalıdır. Diğer bir ifadeyle seçilen dağıtım ölçüsünün farklı ürünlere göre izlenebilmesi ya mevcut veri toplama sistemiyle mümkün olmalı ya da bu faaliyet ölçüsünün kullanılmasından sağlanacak fayda kurulacak yeni bir veri toplama sisteminin maliyetinden yüksek olmalıdır.

2.1.2 Geleneksel Maliyet Sistemlerinde Genel Üretim Giderlerinin Akışı

Genel üretim giderlerinin, üretilen ürünlere dağıtılması, farklı ürün maliyetlerini tahmin etme isteği nedeni ile yapılır. Eğer bu maliyetler, yönetimin ürün fiyatlaması, gelir belirlenmesi ve envanter değerlemesi için yardımcı olacaksa, doğru olması kadar, zamanında olması da önemli olacaktır. Eğer amaç yıl içinde üretilen gerçek miktardaki ürüne, genel üretim maliyetlerinin gerçek tutarını yüklemek ise, genel üretim maliyetlerinin en doğru uygulaması, gerçek sonuçların belirlenmesi ile yılsonunda yapılır. Fakat bu geç olacaktır. Yöneticiler ürün maliyet bilgilerini yıl boyunca elde etmek isterler. Bu nedenle, genel üretim giderleri oranı üretimden önce hesaplanır⁶³.

Muhasebeciler, ürün ile ilgili genel üretim giderlerini tanımlamak için, bir ortalama süre seçerler. Toplam tahmini genel üretim giderlerinin daha öncede belirtilen bir takım temel ölçülerle bağlantısı saptanır. Genel üretim giderleri oranı,

⁶³ Veysel Naci Tanış - A.Kadir Tuan, “*Yönetim Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme*”, **Ç.Ü. İ.İ.B.F: Dergisi**, S.1, 1993, s.49-50’den aktaran Zeki Doğan, “*Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sisteminin İşletmeler Açısından Önemi*”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 59, Kasım, 1997, s.3., www.yaklasim.com.tr, (18.03.2006)

beklenen gerçekleştikçe, üretilen malın maliyetine temel alınan ölçü ile çarpılmak sureti ile eklenir. Örneğin faaliyet ölçüsü olarak direkt işçilik saati alındığında

Yıl için Tahmini Toplam G.Ü.G.

G.Ü.G. Yük. Oranı =-----

Yıl için Tahmini Toplam Direkt İşçilik Saati

olarak tespit edilir.⁶⁴

Gider yerleri 1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer alan şekliyle aşağıdaki gruplara ayrılabilir.

- Esas Üretim Gider Yerleri
- Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
- Yatırım Gider Yeri
- Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
- Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
- Genel Yönetim Gider Yerleri

Gider yerleri, maliyet gider yerlerinin ve bu giderlerle ilgili üretim veya hizmet çalışmalarının ayrıldığı ve toplandığı belirli yerlerdir⁶⁵.

Giderlerin gider merkezleri bazında izlenmesinin başlıca nedenleri şöyle sıralanabilir⁶⁶:

- Gider merkezlerinde gerçekleşen faaliyetlerin maliyetlerini izleyebilmek,
- Bütçe çalışmaları sırasında gider yerleri bazında bölüm bütçelerini oluşturmak ve ortaya çıkan sapmaların yine gider merkezleri bazında analizini yapmak,

⁶⁴ Z. Doğan, a.g.e., www.yaklasim.com.tr

⁶⁵ Süleyman Yükçü, **Yönetim...**, s.139.

⁶⁶ F. Öker, a.g.e., s.11.

- Belli bir gider merkezindeki atıl kapasitenin değerlendirilmesi, bazı işlerin işletme dışına kaydırılması kararları gibi kısa vadeli yönetsel kararlar için gider merkezine ait giderlerin analizini yapmak.

Geleneksel maliyet sistemlerinde G.Ü.G'nin ürünlere aktarılmasında genellikle üç aşamalı dağıtım yaklaşımı kullanılır⁶⁷:

- Birinci dağıtım maliyet türlerinin maliyet yerlerine dağıtılması,
- İkinci dağıtım yardımcı maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin esas maliyet yerlerine dağıtılması,
- Üçüncü dağıtım esas maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin o esas maliyet yerlerinde üretilen mamullere dağıtılması.

2.1.2.1 Birinci Dağıtım

Ürün maliyetinin hesabında ilk aşama, genel üretim gideri olarak sınıflandırılan giderlerin gider merkezlerinde biriktirilmesidir. Genel üretim giderleri olarak adlandırılan giderlerin bazıları gider merkezleri için direkt gider olarak sınıflandırılırken bazıları ise gider merkezlerinin ortak kullanımı nedeniyle gider merkezlerine uygun anahtarlar yardımıyla dağıtırlar ve o gider merkezi için endirekt gider olarak kabul edilebilirler⁶⁸.

2.1.2.2 İkinci Dağıtım

Üretim faaliyetinin gerçekleştiği merkezler esas üretim yerleridir ve ürünün maliyetine yansıtılması gereken giderler bu gider merkezlerinde biriktirilmiş olmalıdır. Ürün maliyetlerine yansıtılması gereken giderlerin bir kısmı esas üretim gider yerlerinde bir kısmı da yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerindedir. Bu durumda yapılması gereken yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde birikmiş giderleri esas üretim gider merkezlerine aktarmaktır. Böylece tüm üretimle ilgili genel giderler esas üretim gider yerlerinde toplanmış olur.⁶⁹

Yardımcı hizmet gider yerlerindeki giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtımında dört yöntem kullanılır. Bunlar⁷⁰:

⁶⁷ N. Bursal - Y. Ercan, a.g.e., s.152.

⁶⁸ F. Öker, a.g.e., s.12.

⁶⁹ F. Öker, a.g.e., s.13.

⁷⁰ Süleyman Yükçü, **Yönetim...**, s.182.

- Kademeli Dağıtım Yöntemi,
- Doğrudan Doğruya Dağıtım Yöntemi,
- Matriks yöntemi,
- Planlı dağıtım Yöntemidir.

2.1.2.3 Üçüncü Dağıtım

Döneme ait üretim giderleri esas üretim yerlerinde toplandıktan sonra bu giderlerin ürünlere yansıtılabilmesi için birim başına düşen genel üretim giderlerinin hesaplanması gerekir. Bu noktada işletme çeşitli maliyetleme sistemleri arasında bir seçim yapmak durumundadır. Bir işletme maliyetleme zamanı açısından fiili maliyet yöntemini seçerken aynı zamanda faaliyetlerine uygun olması nedeniyle sipariş maliyet yöntemini kullanıyor olabilir⁷¹.

2.1.3 Genel Üretim Giderlerinin Artan Önemi

Genel üretim giderleri yeni ürünlerin geliştirilmesi ve kalitenin iyileştirilmesinde önemi giderek artan ve rekabet avantajını etkileyen bir etken olarak değerlendirilmektedir. Bunun temelinde yatan faktör ise genel üretim giderlerinin doğru dağıtılmasının işletmenin verimliliğini, karlılığını ve rekabet gücünü önemli bir şekilde etkilemekte olmasıdır. Nitekim genel üretim giderlerinin ürünlere doğru dağıtılması fiyatlama yaparken daha yüksek bir esneklik sağlar ve bu sayede fiyata dayalı bir rekabet avantajı sağlanmış olur.⁷²

1983–1984 yıllarında yapılan bir çalışmada genel üretim giderleri ile ilgili olarak tespit edilen özellikler şunlardır⁷³:

- Genel üretim giderlerinin endüstride yaratılan katma değer içindeki payı gün geçtikçe yükselmektedir. Bunun tersi olarak direkt işçilik maliyetinin payı ise geçtikçe azalmakta veya direkt işçilik maliyetleri genel imalat maliyeti biçimine dönüşmektedir.
- Genel üretim giderlerinin toplam üretim maliyetleri içindeki payı hemen hemen tüm sektörlerde gün geçtikçe yükselmektedir.

⁷¹ F. Öker, a.g.e., s.13.

⁷² Alper Özer, “Pazarlama ile ilgili Kararlarda Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Etkisi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, S.13, Eylül, 2004, s.129.

⁷³ R. Pekdemir, a.g.e., s.25.

- Günümüz üretim çevresinde genel üretim giderlerinin bir kısmı sakınılabılır maliyet şeklinde ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bu maliyetlerin elimine edilerek verimlilik artışının sağlanması mümkün olmaktadır.

Yukarıda belirtilen durumların ortaya çıkmasındaki temel neden, üretim teknolojilerindeki gelişmeler ve üretim faaliyetlerinde otomasyondan daha fazla yararlanmaya doğru var olan eğilimdir. Otomasyonun yoğunlaşması amortisman, bakım ve onarım gibi genel üretim giderleri türlerinde önemli artışlara neden olmaktadır.⁷⁴

Esnek İmalat Sistemi ve Tam Zamanında Üretim Sistemi gibi yeni ve ileri imalat sistemlerindeki değişmeler, maliyet muhasebesi sistemlerini birkaç yönden etkilemiştir. Bunlardan en önemlisi, söz konusu sistemlerde direkt işçiliğin öneminin azalmasıdır. Bu nedenle, işletmeler genel üretim maliyetleri maliyet dağıtım anahtarı olarak, makine saatlerinin kullanılması gerektiğini ve aynı zamanda mamul maliyetini belirleyen birden çok faktörün de olabileceğini anlamaktadırlar. Çok sayıda faktörün, mamul maliyetini belirlediğinin yöneticiler tarafından kabul edilmesi, muhasebe sisteminin birden fazla maliyet belirleyicisini kullanması gerektiğini ifade etmektedir. Nitekim son zamanlarda, işletmeler maliyetlerin mamullere dağıtımında çok sayıda anahtar kullanmaya başlamışlardır. Bu ise daha gerçekçi mamul maliyetlerine yöneltmekte olup, yöneticilerin dikkatini mamul maliyetini etkileyen temel faktörlerin tümü üzerinde toplamalarına yardım etmektedir. Şöyle ki, ileri üretim gelişimine bağlı olarak stoklarda özellikle yarı mamul stoklarında azalma olmakta ve imal edilen mamul maliyetinin, satılan malın maliyeti ve stok maliyetine dağıtılmasına daha az önem verilmektedir.⁷⁵

2.2 FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Sermaye ve teknoloji yoğun üretim anlayışı neticesinde ileri üretim teknolojilerinin kullanılması ile işletmelerde mamul tasarımından başlayıp satış sonrası hizmetleri de kapsayan geniş bir yelpaze içerisinde ve farklı aşamalarda

⁷⁴ R. Pekdemir, a.g.e., s.25.

⁷⁵ Z. Doğan, a.g.e., s.2.

birçok yeni faaliyet veya işlem ortaya çıkmıştır. Bu durum daha önce açıklandığı gibi, mamullerin maliyet yapısını değiştirmiş olup direkt maliyet unsurlarının üretim maliyetindeki payı azalarak toplam üretim maliyeti ağırlıklı olarak endirekt maliyetlerden oluşmaya başlamıştır.⁷⁶ Meydana gelen değişimler varolan geleneksel maliyet muhasebesi ve yönetim-kontrol sistemlerinin yeniden gözden geçirilmesine neden olmuştur. Bunun sonucunda faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kavramı ilk defa 1986 yılında Harvard İşletmecilik Okulundan Robert Kaplan ve Robin Cooper tarafından mamul maliyetinin hesaplanması için farklı bir yaklaşım olarak geliştirilmiştir. Kaplan ve Cooper, geleneksel hacim tabanlı maliyetleme yönteminin doğru ve zamanında bilgi sağlamadığını, yönetime uygun ve gerekli bilgiyi sunmadığını ve en önemlisi bilgiyi yeni rekabet ortamına yansıtamadığını ileri sürmüşlerdir.⁷⁷ FTM yöntemi toplam mamul maliyetini oluşturan endirekt unsurların diğer bir ifadeyle de genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesiyle ilgili bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır.⁷⁸ Geleneksel yöntemlere göre ürünlere ve hizmetlere daha doğru maliyet dağıtımına olanak sağlar.⁷⁹

2.2.1 FTM Yönteminin Tanımı ve Temel Kavramlar

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi, faaliyetler üzerinde yoğunlaşan bir yöntemdir.⁸⁰ Onları iyileştirmeyi ve geliştirmeyi amaçlayan ve stratejik kararların etkin olarak alınmasını sağlayan bir yöntemdir.⁸¹ FTM yöntemi ürünlerin işletmenin kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği, dolayısıyla endirekt giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılması gerektiği anlayışı ile hareket eden ürün ile endirekt giderler arasında sadece üretim hacmine bağlı

⁷⁶ Sami Karacan - Suphi Aslanoğlu, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, S.16, Eylül 2005, s.18.

⁷⁷ Melek Çakır Eker, “Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtım ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt XXI, Sayı 1, 2002, s.239.

⁷⁸ R. Hacırustemoğlu - M. Şakrak, a.g.e. , s.25.

⁷⁹ Mehmet Kocakulah - Janette Maier Lytle - Chad Cissna, “How to Implement Activity-Based Costing In A Manufacturing Environment”, **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, S.1, Mart 2001, s.2.

⁸⁰ Aykut İşleyen, “Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi”, **Muhasebe ve Finans Dergisi**, S.9, Ocak, 2001, s.75.

⁸¹ Orhan Elmacı - Niyazi Kurnaz, “Sürdürülebilir Rekabet Gücüne Yönelik Vizyon Arayışlarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı”, www.niyazikurnaz.net/ABC.doc

olmaksızın çeşitli seviyelerde doğrusal ilişki kuran bir maliyet ve yönetim anlayışı olarak tanımlanabilir.⁸²

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre, maliyetler işletmede yürütülen faaliyetler nedeniyle oluşmaktadır. Mamullerde söz konusu faaliyetleri tüketirler. O halde işletmelerdeki her temel faaliyeti etkileyen faktörlerle, faaliyetlerin maliyeti ve faaliyetlerle mamuller arasındaki ilişkinin iyi anlaşılması gerekir.⁸³

Bu yöntem bazı muhasebe çevrelerince endirekt giderlerin ussal olarak dağıtılmasında kullanılan yeni bir yöntem, bazılarında ise geleneksel muhasebe sistemi yaklaşımlarının yeni bir oluşumu olmayıp, işletmenin gelişmesine yardımcı olacak verileri sağlayan tamamen farklı bir maliyetleme yöntemi olarak kabul edilmektedir. Buna göre Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, işletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet taşıyıcıları, maliyet objeleri ve performans ölçümleri hakkında bilgi sağlayan bir veri tabanı olarak görülmekte ve tanımlanmaktadır. Günümüzde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi yalnızca doğru maliyet bilgisi sunan bir dağıtım yöntemi olarak görülmemekte aynı zamanda etkin bir yönetim aracı olarak da kabul edilmektedir.⁸⁴ Aslında FTM yöntemini yeni üretim ortamlarının ve günümüz çağdaş üretim düşüncesinin bir sonucu olarak değerlendirmek gerekir.⁸⁵

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde geçen bazı kavramlar ve açıklamaları şu şekilde yapılabilir⁸⁶:

Mamul ya da hizmetler, endüstri işletmelerinde üretime konu olan çıktılardır. Bu çıktılar katlanılan maliyetlerin nihai taşıyıcısı konumundadırlar. Bu tanım kapsamında mamul düzeyi, tek bir mamul, bir mamul ailesi ya da mamul hattı olarak düşünülebilir.

Fonksiyonlar, bir organizasyon yapısı içinde işlerin yönetimini sağlayan farklı görev alanlarını temsil eder. Bu görev alanları çeşitli işletmeler itibarıyla

⁸² F. Öker, a.g.e., s.32.

⁸³ S. A. Erden, **Üretim...**, s.182.

⁸⁴ M. Ç. Eker, a.g.e., s.240.

⁸⁵ A. İşleyen, a.g.e., s.75.

⁸⁶ R. Hacırüstemoğlu - M. Şakrak, a.g.e., s.28-29.

farklı yapılarda oluşturulup tanımlanabilirler. Örneğin departman, maliyet merkezi, maliyet havuzu ya da sorumluluk merkezleri gibi.

Faaliyet, “bir çalışmayı ortaya çıkaran süreç ya da işlemler bütünü” şeklinde tanımlanmaktadır. Örneğin parçaları taşınması, sipariş değişikliklerinin yapılması, üretim öncesinde makinelerin hazırlanması, satıcılar ile anlaşma yapılması ve satın alınacak malzeme gereksinmesinin belirlenmesi gibi süreç ve işlemler faaliyetleri oluşturmaktadır.

Bu tanım içinde **işlemler** ise bir faaliyet kapsamında yer alan detay çalışmaları ifade etmektedir. Faaliyet işlem kavramına göre daha geniş bir anlama sahiptir ve işlemler bir faaliyetin içinde yer alırlar. İşte bu faaliyet ve işlemlerin tanımlanması ve bunlar tarafından tüketilen kaynaklara ait maliyetlerin izlenmesi, FTM yönteminin temel işleyiş esasını oluşturmaktadır.

Unsurlar ise işlem ve faaliyetlerin oluşumu ile ilgili katlanılan maliyet türlerini temsil etmektedir. Madde ve malzeme, işçilik, makine bakım ve idamesi, amortismanlar, bu maliyet türlerine bazı örneklerdir.

2.2.2 FTM Yönteminin Tarihsel Gelişimi

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi zamanla değişmiş ve olgunlaşmıştır. Yöntemin geçirdiği aşamaları üç kuşak halinde ele almak mümkündür⁸⁷.

Birinci kuşak dönemi son on yıl öncesine kadar geçirdiği aşamaları kapsar. O yıllara kadar hemen hemen tüm dünya da geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri söz konusudur. Bu sistemlerin işleyişinde genel üretim giderlerinin dağıtılmasında çok az sayıda maliyet dağıtım anahtarı kullanılmıştır. Bu yıllara kadar faaliyet tabanlı maliyet kavramı henüz kullanılmaya başlanmamıştır ve geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerine göre daha karmaşık ve daha ayrıntılı sistemler olarak algılanmıştır. Bu döneme kadar geleneksel maliyet muhasebesi

⁸⁷ Richard B.Troxel - Milan G.Weber, “*The Evolution of Activity-Based Costing*”, **Journal of Cost Management for Manufacturing Industry**, Spring, 1990, s.15.’den aktaran R. Pekdemir, a.g.e., s.47.

sistemleri ise daha ziyade finansal muhasebe amacına yönelik olarak kullanılmış ve stratejik amaçlara yönelik olarak yararlanılmamıştır⁸⁸.

İkinci kuşak dönemi, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi kavram olarak 1980’li yılların başına doğru kendini hissettirmeye başlamıştır. Bu dönemin başında faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin genel karakteristikleri ve geleneksel sistemlerden olan farklılıkları tanımlanmaya çalışılmıştır. Yine bu dönemde faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile ilgili olarak genel bir yapının genelleştirilemediği ortaya çıkan uygulamaların birbirinden farklı görünümde olduğu görülmektedir. Bu konuda yapılan çalışmalar birinci kuşak döneminde de olduğu gibi kendini finansal muhasebe amacından kurtaramamıştır⁸⁹.

Üçüncü kuşak dönemi, Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi veya kavramının günümüzdeki durumu ise üçüncü kuşak çalışmaları kapsamaktadır. Buna göre faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin genel amaçları ve bu konuda geliştirilen yöntemlerin genel yaklaşımları bugün tanımlanmış durumdadır. Dolayısıyla geleneksel maliyetleme yöntemleri ile faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin arasındaki farklar günümüzde daha iyi bir şekilde ortaya konabilmektedir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemlerinin geliştirilerek uygulanmasında ve bu sistemlerin popülaritesinin artmasında Harvard Business School Profesörlerinden Robert S.Kaplan, Robin Cooper, Portland State University Profesörü Peter B.B.Turney ve Stanford University Profesörü George Foster’in önemli katkıları olmuştur.⁹⁰

Cooper’ın Shrader Bellows Group isimli işletmede yaptığı çalışmalar faaliyet tabanlı maliyetlemenin geliştirilmesinde anahtar çalışma olarak yer almıştır. Bu çalışma sırasında Cooper’ın amacı endirekt giderleri üretim dışı giderlerde dahil olmak üzere ürünlere daha doğru bir şekilde yükleyebilecek bir sistem geliştirmektir⁹¹.

⁸⁸ Alfred J. Nanni - Jeffrey G.Miller - Thomas E.Vollmann, “*What Shall We Account For?*”, **Management Accounting**, January, 1998, s.43’den aktaran R. Pekdemir, a.g.e., s.47.

⁸⁹ R. Pekdemir, a.g.e., s.47.

⁹⁰ Richard B.Troxel - Milan G.Weber, a.g.e., s.16’den aktaran R. Pekdemir, a.g.e., s.48.

⁹¹ F. Öker, a.g.e., s.28.

Kaplanın üzerinde çalıştığı proje için uygun işletme Jonh Dere Components Works idi. Yapılan maliyet çalışmalarının sonunda genel üretim giderleri olarak adlandırılan işletme kaynaklarının temelde yedi farklı faaliyet için kullanıldığı sonucuna varıldı. Bunlar direkt işçilik faaliyeti, makine işlem faaliyeti, makine ayarları, iş emirleri faaliyeti, malzeme hareketleri, parça tedarik faaliyetleri ve diğer destek faaliyetleri idi. Yapılan bir başka analiz ise muhasebe kayıtlarında yer alan genel üretim giderlerinin bu faaliyetler tarafından hangi oranlarda tüketildiğinin tespit edilmesi çalışmasıydı. Araştırmacılar bulgularını bir bilgisayar çalışma tablosuna dökerek üretilen parçalara ait daha doğru maliyet bilgilerine ulaşmış oldular. Standart maliyet yöntemine göre düşük maliyetlendirilen bazı parçaların yapılan analiz ile aslında daha fazla kaynak tükettiği, dolayısıyla maliyetinin daha fazla olduğu görülmüştür. Ayrıca çok kaynak tüketen bazı faaliyetlerin azaltılması için yerleşim planlarında değişikliklerde yapılmıştır. Böylece FTM'nin bilinen ilk uygulaması, bu işletmede, dış pazarlar ve bölümler arası fiyatlama, üretim metotlarının değiştirilmesi kararlarında olmuştur⁹².

2.2.3 FTM Yönteminin Amacı

FTM yönteminin gerekliliği, geleneksel maliyet yöntemlerinde maliyetlerin mamullere yüklenmesi için kullanılan hacim tabanlı anahtar nedeniyle ortaya çıkan yanlışların giderilebilmesi temel amacına dayanmaktadır.⁹³

FTM yönteminin kullanıldığı işletmelerde istediği hedefleri gerçekleştirmek için başlıca amaçları vardır. Bu amaçlar şöyle sıralanabilir⁹⁴:

- Genel üretim giderlerini mamullere daha doğru şekilde yükleyerek daha doğru maliyetler elde etmek,
- Anlamlı kar merkezleri ve mamul karlılığı rakamları sağlamak
- Daha basit ve daha kolay anlaşılabilir hesaplar oluşturmak
- Daha iyi bir yönetsel muhasebe anlayışı ve kontrolü sağlamak için doğru işletme ortamı sağlamak.

⁹² F. Öker, a.g.e., s.30.

⁹³ R. Hacırüstemoğlu - M. Şakrak, a.g.e., s.30.

⁹⁴ S. Yükçü, **Yönetim...**, s.898-899.

Fiyatlandırma, pazarlama, mamul tasarımı ve mamul çeşitleri ile ilgili alınan kararlar yöneticilerin aldığı en önemli kararlar arasındadır ve bu kararların hiçbiri doğru maliyet bilgisi olmadan etkin olarak alınamaz. Bu çerçevede faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin amacı doğru maliyet bilgisi sağlamaktır. Yani FTM yöntemi üretim ve destek faaliyetleri ile mamul maliyetleri hakkında daha doğru bilgi sağlamak amacıyla tasarlanmıştır. Bu amaca, her bir mamulün tükettiği faaliyet türlerinin ve miktarlarının belirlenmesi ile ulaşılır. Bu nedenle mamul maliyetleri tüketilen tüm faaliyetlerin maliyetlerine dayanmaktadır. Diğer bir ifadeyle gerçek mamul maliyeti indirekt maliyetleri mamullere yüklemeye her faaliyetin tüketim oranları esas alınarak bulunmaktadır. Dolayısıyla FTM yöntemi dar anlamda indirekt bir faaliyetin maliyetini direkt o faaliyeti talep eden mamulle ilişkilendirmeyi amaçlar. Bu da daha doğru faaliyet ve mamul maliyetinin elde edilmesi demektir.⁹⁵

FTM yöntemi toplam üretim maliyetleri içinde önemli bir duruma gelen genel üretim giderlerinin yapısının daha iyi anlaşılmasını sağlar. Maliyetlerin oluşumuna neden olan olayları ve faaliyetleri belirleyerek, maliyetlerin kontrolüne ve yönetimine yardımcı olur. FTM yönteminin diğer bir amacı maliyetleri maliyet nesnelere olanaklar elverdiğince doğru olarak aktararak karar alma sürecinde yöneticileri maliyet bilgilerinden etkin olarak yararlandırmaktır⁹⁶.

2.3 FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ESASLARI

Faaliyetler kaynaklar ile çıktıları birbirine bağlar. Bu bağlamda FTM yönteminin esasları şu iki ilkeye dayanmaktadır:⁹⁷

- Faaliyetler kaynakları tüketir.
- Ürünlerde faaliyetleri tüketir.

FTM yöntemi işletmede gerçekleştirilen faaliyetlere odaklanmaktadır. Kaynak-faaliyet-mamul arasındaki ilişki, maliyetlerin tespiti ve performansın

⁹⁵ A. İşleyen, a.g.e., s.76-77.

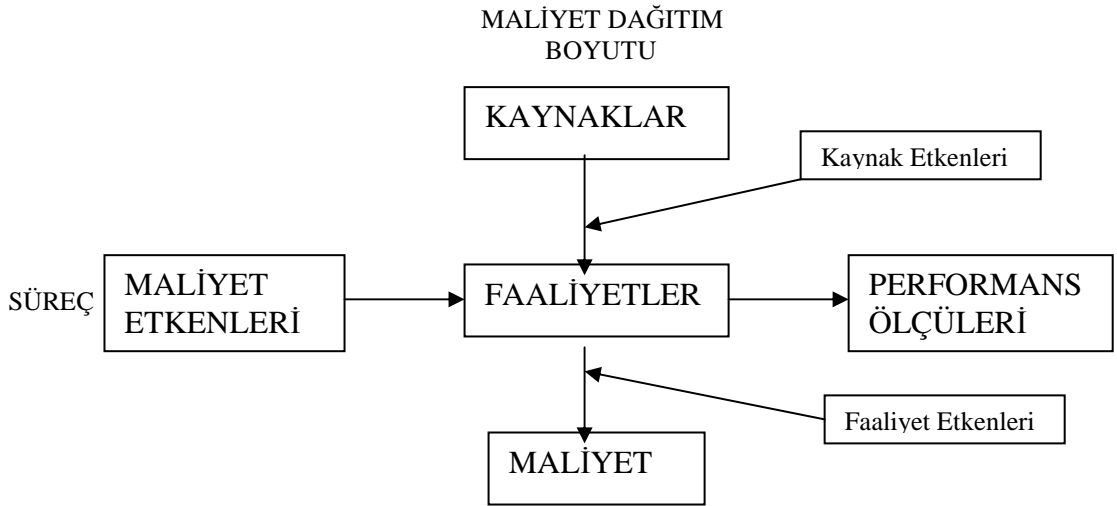
⁹⁶ A. İşleyen, a.g.e., s.77.

⁹⁷ Sait Y. Kaygusuz - Şükrü Dokur, “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri”, **E-Yaklaşım**, S.145, Ocak, 2005, www.yaklasim.com.tr

değerlendirilmesi boyutlarında oluşturulacak bir model üzerinde incelenmektedir. FTM yönteminde iki eksen söz konusudur. Dikey eksen maliyet dağıtım boyutu yer alırken yatay eksen süreç boyutu yer almaktadır. Maliyet dağıtım boyutunun yer aldığı dikey eksen, ilk olarak kaynak maliyetlerinin faaliyetlere yüklenmesinde kullanılacak kaynak etkenleri belirlenir. Faaliyet merkezleri işlerin gerçekleştirildiği yerlerdir. Bu yönden de ele alındığında faaliyetler maliyetin bir bileşenidir. İkinci aşamada faaliyet maliyetlerini çıktılara yükleyecek faaliyet etkenleri belirlenir.⁹⁸

Yatay eksen ise, bir faaliyetin tamamlanması için yapılan işler ve bu işlerin diğer faaliyetlerle ilişkisi hakkında bilgi toplanarak performans değerlemesi yapılmaktadır. Her bir süreç, belirli bir amacı gerçekleştirmek için birbiri ile bağlantılı faaliyetlerden oluşan bir bütündür. Her bir faaliyet diğerinin çıktısıdır. Bu şekilde süreç zincirini oluşturan faaliyetler, nihai müşteriye ürün ve hizmet sunmak için bir arada çalışmaktadırlar.⁹⁹

Şekil 1: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Yatay ve Dikey Boyutlar



Kaynak: Sait Y. Kaygusuz - Şükrü Dokur, "Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri", *E-Yaklaşım*, S.145, Ocak, 2005, www.yaklasim.com

⁹⁸ S. Y. Kaygusuz - Ş. Dokur, a.g.e.,s.3.

⁹⁹ S. Y. Kaygusuz - Ş. Dokur, a.g.e.,s.3.

2.3.1 Faaliyet Hiyerarşisi

Faaliyet Hiyerarşisi, maliyetlerin ortaya çıktığı düzeye göre faaliyetlerin sınıflandırılması için oluşturulan bir çerçevedir. Pek çok işletme mamul ya da hizmetlerinin maliyet yükünü faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre hesaplamak için faaliyet hiyerarşisinden yararlanmaktadır. Bu aşamaya faaliyetlere kimlik kazandırılması da denilebilir.¹⁰⁰

Faaliyet tabanlı maliyetlemeye göre giderler, işletmede yürütülen faaliyetler nedeniyle oluşmaktadır. Mamullerde söz konusu faaliyetleri tüketmektedir. O halde, işletmelerdeki her temel faaliyeti etkileyen faktörlerle, faaliyetlerin maliyeti ve faaliyetlerle mamullerle arasındaki ilişkinin iyi anlaşılması gerekir.¹⁰¹

Maliyet analizleri, organizasyon faaliyetleri içindeki maliyet etkenlerinin (geleneksel muhasebe sisteminde dağıtım anahtarlarının) neler olduğunu tespit etmek için faaliyetleri ve bu faaliyet içindeki eylemleri teker teker irdeler. Maliyet etkenlerinin neler olduğu belirlendiği andan itibaren aşağıdaki bu dört faaliyet seviyesinden birinin kapsamı içerisine alınır.¹⁰²

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, üretim sürecindeki faaliyetler genel düzeyleri itibariyle dört grupta toplanabilirler. Hiyerarşik yapı içinde olan bu faaliyet düzeyleri aşağıdaki gibidir¹⁰³:

- Mamul birimleri düzeyindeki faaliyetler: Bir birim mamul üretiminin her defasında gerçekleştirilen faaliyetlerdir.
- Mamul partileri düzeyindeki faaliyetler: Bir mamul partisinin her üretiminde gerçekleştirilen faaliyetlerdir.
- Mamul düzeyindeki faaliyetler: Her bir farklı türden mamulün üretimini desteklemek için gerektiğinde gerçekleştirilen faaliyetlerdir.
- Üretim yeri düzeyindeki faaliyetler: Bir üretim yerindeki genel üretim sürecini destekleyen faaliyetlerdir.

¹⁰⁰ Burak Arzova, **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, s.24.

¹⁰¹ Selman Aziz Erden, “*İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri*”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, S.11, Ocak 2004, s.21.

¹⁰² Melek Çakır Eker, a.g.e., s.241.

¹⁰³ R. H. Garisson - E. W. Noreen, **Managerial Accounting**, Irwin, U.S.A., 1997, s.185’den aktaran Selman Aziz Erden, **İleri...**, s.67-68.

Mamul birimleri düzeyindeki faaliyetler, üretim yerindeki toplam üretim hacminin bir sonucu olarak ortaya çıkan faaliyetlerdir. Örneğin enerji tüketimi, tüm mamul birimlerinin tamamlanması için gerekli olan makine saati sürelerinin bir fonksiyonudur. Bu nedenle mamul birimleri düzeyindeki bir faaliyet olarak ele alınır. Aynı şekilde yapılan bakım işleri, üretimi desteklemek için gerekli indirekt işçilikler, yardımcı madde ve işletme malzemesi tüketimleri de çıktı hacmine bağlı oldukları için mamul birimleri düzeyindeki faaliyetler olarak kabul edilirler. Bazı işletmeler mamul birimleri düzeyindeki faaliyetleri tek bir faaliyet merkezinde birleştirirken, diğerleri mamul birimleri düzeyinde en az iki faaliyet merkezi oluştururlar. Bunlardan biri makine ile ilgili faaliyetlerle bağlantılı iken, diğeri işçilik ile ilgili faaliyetlerle bağlantılıdır¹⁰⁴.

Mamul partileri düzeyindeki faaliyetler, üretilen birimden ziyade, üretilen parti sayısı ile ilgili faaliyetlerdir. Bunlara örnek olarak satın alma siparişleri, makinelerin ayarlanması (işe hazırlanması), malzemelerin taşınması, ilk birimin kalite muayenesi, müşterilere yapılan sevkiyatlar, malzeme teslim alımları verilebilir. Mamul partileri düzeyindeki maliyetler, üretilen birim sayısı veya diğeri herhangi bir hacim ölçüsünden ziyade üretilen partilerin sayısına göre ortaya çıkarlar. Ayrıca söz konusu maliyetler genellikle partide yer alan birimlerden bağımsızdırlar. Örnek olarak makinelerin ayarlanması ele alınırsa yeni bir parti mamul üretimine başlanmadan önce makinelerin ayarlanması gerekir. Makineler bir defa ayarlandıktan sonra o parti içinde 100 birim de üretilse, 1000 birim de üretilse, artık yeni bir ayarlama çabasına gerek kalmadan üretim tamamlanır. Örnekten de anlaşılacağı üzere, mamul partileri düzeyinde ortaya çıkan toplam maliyetler, partide yer alan birimlerin değil, faaliyet sayısının bir fonksiyonudur. Bu düzeydeki faaliyetlerin tanımlanabilen her biri için ayrı bir faaliyet merkezi oluşturulur¹⁰⁵.

Mamul düzeyindeki faaliyetler, bir işletmenin ürettiği farklı türden mamullerle ilgili faaliyetlerdir. Bu nedenle, mamul düzeyindeki faaliyetler belli bir mamulle ilgili olup, diğeri mamullerle ilgisi olmayan faaliyetlerdir. Bunlara

¹⁰⁴ R. H. Garisson - E. W. Noreen, s.185'den aktaran Selman Aziz Erden, **İleri ...**, s.68.

¹⁰⁵ R. H. Garisson - E. W. Noreen, s.185'den aktaran Selman Aziz Erden, **İleri ...**, s.68.

örnek olarak, parça stoklarının korunması, tasarım değişikliği istekleri, özel test işlemleri gibi faaliyetler verilebilir. Bu faaliyetlerin maliyetleri, her bir mamul türü ile ayrı ayrı ilişkilendirilebilir. Ancak bu maliyetler, mamullerin üretilen parti sayısı veya birim sayısından bağımsız olarak oluşan maliyetlerdir¹⁰⁶.

Üretim yeri düzeyindeki faaliyetler, belirli bir mamul birimi, partisi veya türü ile ilişkileri doğrudan kurulamayan, tüm üretim ile ilgili olan faaliyetlerdir. Bunlara örnek olarak, üretim yeri kiralari, amortismanlari, bakımı, yönetimi, sigortalari, vergileri, güvenliği, sosyal tesis maliyetleri gibi maliyetler verilebilir¹⁰⁷.

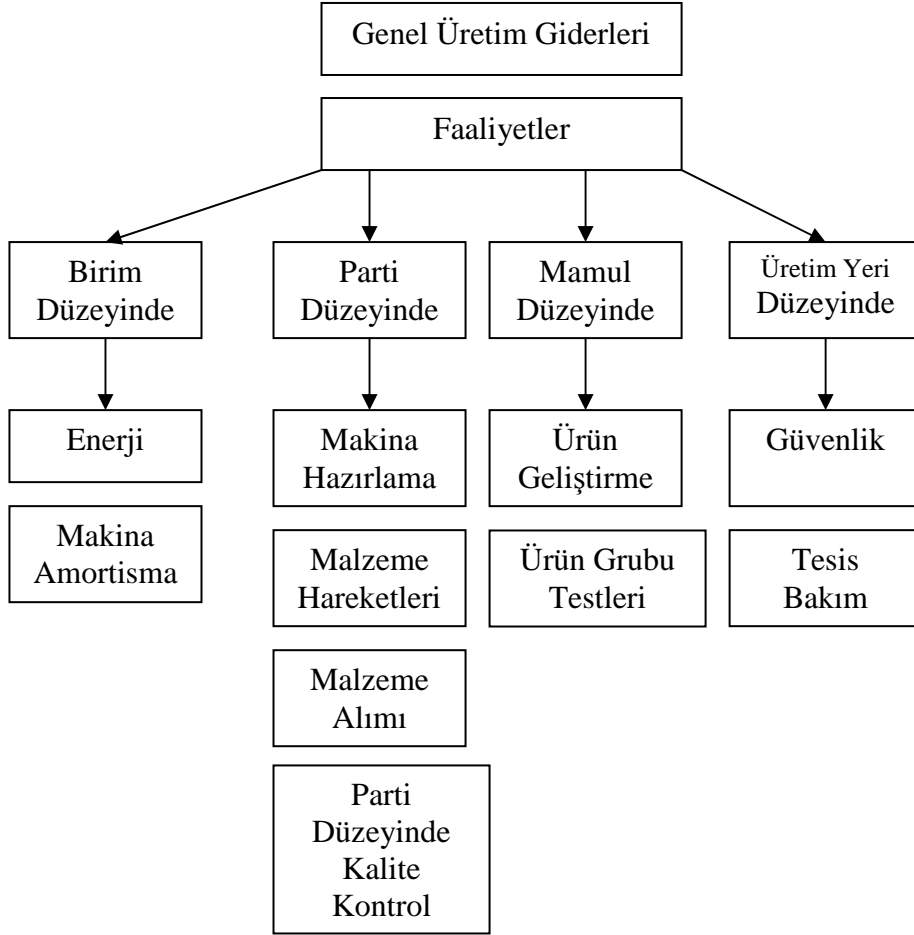
Aslında bu gibi maliyetlerin mamul maliyetine girmemesi daha uygun olur. Zira bunlarda maliyet sürücüsünün ne olduğu bilinmediği için mamullere yüklenmelerinde ister istemez kapasite kullanımıyla ilgili keyfi ölçütler (makine saati, işçilik saati gibi) kullanılacaktır.¹⁰⁸

¹⁰⁶ R. H. Garisson - E. W. Noreen, s.185'den aktaran Selman Aziz Erden, **İleri ...**, s.69.

¹⁰⁷ R. H. Garisson - E. W. Noreen, s.185'den aktaran Selman Aziz Erden, **İleri ...**, s.69.

¹⁰⁸ Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş., İstanbul, 1997, s.246

Şekil 2: Faaliyetlerin Gruplandırılması



Kaynak: Figen Öker, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar**, Literatür Yayınları, İstanbul, 2003, s.40.

2.3.2 FTM Yönteminin Uygulama Aşamaları

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde iki aşamalı süreç söz konusudur. Bu sürecin birinci aşamasında dolaylı kaynak giderleri maliyet havuzlarına dağıtılır. İkinci aşamada maliyet havuzlarında toplanan giderler ürünlere dağıtılır. Birinci aşamada kaynakların maliyeti faaliyet merkezlerine ya doğrudan ya da maliyet taşıyıcıları kullanılarak dağıtılabilir. Maliyet taşıyıcısı belirli bir faaliyet ile maliyet grubu arasındaki neden-sonuç ilişkisini yansıtır. Sonuç olarak birinci aşama maliyet taşıyıcıları, kaynakları faaliyet merkezine atamak için bir mekanizmadır.¹⁰⁹

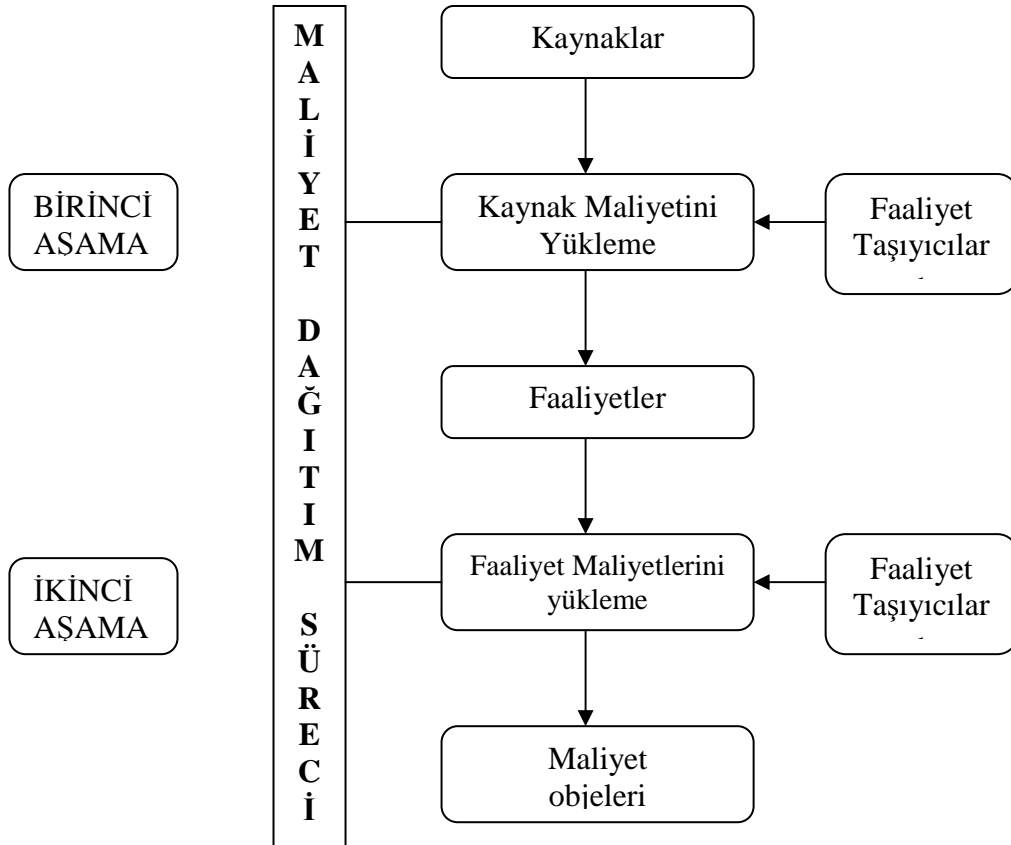
İkinci aşama maliyetlerin faaliyet merkezlerinden ürünlere, hizmetlere veya diğer maliyet nesnelere dağıtımını kapsamaktadır. Bu işlem ikinci aşama maliyet

¹⁰⁹ Melek Akgün, "Standart Maliyetlemede Faaliyet Tabanlı Sapma Analizleri", **Mali Çözüm**, S.66, Ocak-Şubat-Mart, 2004, s.102-103.

taşıyıcılarının (faaliyet ölçüsü) seçimi ile yapılır. Her bir faaliyet merkezinde yapılan faaliyetler tarafından tüketilen kaynakların maliyeti, maliyet havuzları için izlendikten sonra, ikinci aşama maliyet taşıyıcıları seçilebilir. İkinci aşmada kullanılacak maliyet taşıyıcıları seçilirken; maliyet taşıyıcılarıyla ilgili verilerin elde edilmesindeki kolaylık ve maliyet taşıyıcılarının, faaliyeti içeren ürünlerin veya hizmetlerin gerçek kaynak tüketimlerini ölçme derecesi dikkate alınmalıdır.¹¹⁰

Dayandığı temel felsefe, faaliyetler kaynakları tüketir, mamuller faaliyetleri tüketir olan FTM yöntemi, üretim süreci içerisinde bu felsefeden hareketle faaliyetlerin maliyetlerini takip etmek için çok sayıda maliyet taşıyıcısı kullanılır.¹¹¹

Şekil 3: Faaliyete Dayalı İki Aşamalı Süreç



Kaynak: Melek Çakır Eker, "Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı", **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt XXI, Sayı 1, 2002, s.243.

¹¹⁰ M. Akgün, a.g.e., s.103.

¹¹¹ M. Ç. Eker, a.g.e., s.243.

Yöntem temel felsefeye paralel olarak yukarıda da belirtildiği gibi iki aşamalı bir süreç izler. İlk aşamasında faaliyetlerin kaynakları tükettiği kabulünden hareketle çeşitli genel üretim giderleri kalemleri faaliyetlere yüklenir. İkinci aşmada ise, mamullerin faaliyetleri tükettiği kabulünden hareketle faaliyetlerin maliyetleri maliyet objelerine yüklenir. Buna iki aşamalı dağıtım süreci (Two-Stage Procedure) denir.¹¹²

FTM yönteminin tasarımı ve uygulanması için izlenmesi önerilen aşamalar aşağıda özetlenmiştir¹¹³:

1. Birim maliyetlerin hesaplanmasında farklar yaratabilecek önemli faaliyetlerin saptanması
2. Bu faaliyetler için kullanılan veya tüketilen kaynakların maliyetinin belirlenmesi
3. Bu maliyetleri etkileyen ve bunların değişimine yol açan faaliyet veya maliyet etkenlerinin (activity drivers- cost drivers) seçilmesi
4. Faaliyetlerin mamuller tarafından tüketilen oranları (consumption ratios) esas alınarak aynı orana sahip faaliyet maliyetleri birleştirilip homojen maliyet havuzları (cost pools) meydana getirilmesi ve her havuz için ortak maliyet etkeni belirlenmesi (hareket sayısı, parti sayısı gibi)
5. Belirlenen ortak maliyet etkeni ölçek alınarak her havuz için önce bir pratik kapasite saptanması (beklenen malzeme hareketi sayısı gibi) ve daha sonra havuzun toplam maliyeti o kapasiteye bölünerek her havuz için bir maliyet yükleme haddi hesaplanması
6. Faaliyet veya maliyet etkenleri sayısı esas alınarak, her mamulün homojen gruplarda toplanmış olan faaliyetlerden ne kadarını kullandığının saptanması ve bulunacak oranlara göre her havuzun toplam maliyetinin üretilen mamuller arasında bölüştürülmesi
7. Yukarıdaki dağıtım sonunda belirli bir mamule düşen maliyet payının o mamulün gerçekleşen üretim miktarına bölünmesiyle birim başına düşen endirekt maliyet tutarının elde edilmesi.

¹¹² Melek Çakır Eker, a.g.e., s.243.

¹¹³ N. Bursal - Y. Ercan, a.g.e, s.406-407.

FTM yönteminin temeli;

- Faaliyetlerin belirlenmesi
- Faaliyet merkezlerinin belirlenmesi
- Maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılması
- Maliyet etkenlerinin belirlenmesi
- Maliyetlerin mamullere yüklenmesi adımlarından oluşur.

2.3.2.1 Faaliyetlerin Belirlenmesi

Bir işletmede yapılan faaliyetlerin doğru olarak tespit edilmesi ve tanımlanması yöntem açısından büyük önem arz eder. Bu adım bir mal veya hizmet üretimiyle ilgili kaynak tüketen tüm faaliyetleri belirler ve bu faaliyetleri değer katan veya değer katmayan faaliyet oluşlarına göre sınıflandırır.¹¹⁴

Faaliyetlerin belirlenebilmesi için öncelikle iş akışlarını inceleyen iş akış şemaları oluşturulmalıdır. Faaliyet tabanlı maliyetleme süreci her bir faaliyetin maliyetinin elde edilmesinin bir sonucu olarak da katma değer yaratmayan faaliyetlerin katma değer yaratan faaliyetlerden ayırt edilerek elimine edilmesine olanak sağlamaktadır.¹¹⁵

Faaliyetlerin belirlenmesinde dikkat edilmesi gereken birkaç önemli husus vardır. Çok küçük ve birbirleriyle ilişkili faaliyetler bir araya getirilmeli, amaca uygun olarak detaylandırılmalı ve herkes tarafından anlaşılır, açık ve tutarlı hale getirilmelidir.¹¹⁶

Faaliyetlerin belirlenebilmesi için faaliyet bilgileri toplanmalıdır. Bu bilgiler yapılan işlerin ve bu işleri yapmak için katlanılan maliyetlerin daha kolay anlaşılmasını sağlar. Faaliyet bilgileri faaliyetlerin kaynak tüketimlerini, ilgili maliyetlerini, dağıtım anahtarlarını ve aynı zamanda hangi faaliyetlerin yapıldığı, hangi kaynakları nasıl tükettikleri, niçin ihtiyaç duyulduğu gibi bilgileri içerir. Yöneticilere ve çalışanlara aşağıdaki benzer sorular sorulabilir¹¹⁷:

¹¹⁴ R. H. Garisson - E. W. Noreen, **Managerial Accounting**, Irwin, U.S.A., 1997, s.184'den aktaran S. A. Erden, **İleri...**, s.66.

¹¹⁵ S. Yükçü, **Yönetim...**, s.904.

¹¹⁶ M. Ç. Eker, a.g.e., s.245.

¹¹⁷ E. J. Blocher ve Diğerleri, a.g.e, s.110.

- Hangi çalışmaları veya faaliyetleri yapıyorsunuz?
- Bu faaliyetleri ne kadar zamanda gerçekleştiriyorsunuz?
- Bu faaliyetler için gerekli olan kaynaklar nelerdir?
- Hangi veriler faaliyetlerin performansını en iyi şekilde yansıtır?
- Organizasyon için faaliyetin değeri nedir?

2.3.2.2 Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Belirlenmiş düzinelerce faaliyet olabileceği için, bu noktada, söz konusu faaliyetlerden ne kadarının ayrı bir faaliyet merkezi olarak ele alınacağına karar verilmesi gerekir. Faaliyet merkezi, yönetimin, bir faaliyetin içerdiği maliyetin ayrıca raporlanmasını istediği üretim sürecinin bir kısmı olarak tanımlanabilir.¹¹⁸

Uzun gözlem ve istatistik çalışmaları ile belirlenen faaliyetler eğer ortak özellikler gösteriyorlarsa bu faaliyetlerin gruplandırılması veya faaliyet merkezlerinin oluşturulması yoluna gidilir. Çünkü çok sayıda faaliyet olması bu sisteminin kullanımını zorlaştıracaktır. Faaliyetler gruplandırılırken iki noktaya dikkat edilmelidir. Birincisi ortak merkeze atılacak faaliyetler belli bir maliyet nesnesi için tüketiliyor olmalıdır.¹¹⁹ Örneğin ilk madde ve malzemenin taşınması ve işe yerleştirilmesi birkaç faaliyeti içeriyor olabilir. Ancak bunlar genellikle malzeme taşıma adı altında tek bir faaliyet merkezinde birleştirilirler.¹²⁰

2.3.2.3 Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi iki aşamalı dağıtım sürecini kullanmaktadır. Birinci aşamada maliyetler mamullere yüklenmeyi beklemek üzere biriktirildikleri faaliyet merkezlerine dağıtılırlar. Bu aşamada maliyetler faaliyet merkezlerine ya doğrudan yüklenirler veya birinci aşama maliyet etkenleri kullanılmak suretiyle dağıtılırlar.¹²¹

¹¹⁸ R. H. Garisson - E. W. Noreen, Managerial Accounting, Irwin, U.S.A., 1997, s.185'den aktaran S. A. Erden, **İleri...**, s.67.

¹¹⁹ F. Öker, a.g.e.,s.39.

¹²⁰ R. H. Garisson - E. W. Noreen, Managerial Accounting, Irwin, U.S.A., 1997, s.185'den aktaran S. A. Erden, **İleri...**, s.67.

¹²¹ R. H. Garisson - E. W. Noreen, Managerial Accounting, Irwin, U.S.A., 1997, s.186'den aktaran S. A. Erden, **Üretim...**, s.187.

Faaliyetler belirlendikten ve gruplandıktan sonra bu faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesi gerekir. Bazı giderler faaliyetlere doğrudan aktarılabilecek yapıda iken bazıları faaliyetler tarafından ortak kullanılan yapıda olabilir. Örneğin satınalma faaliyeti ile ilgili endirekt işçilik maliyeti o faaliyet için kullanılan personel bilgilerinden yararlanarak doğrudan elde edilebilir. Yine aynı faaliyetin aydınlatma giderlerinden alacağı pay satın alma personelinin kullandığı alanla ilişkilendirilerek bulunabilir. Bu durumda aydınlatma giderleri faaliyetlere kullanılan alan bazında ve bu faaliyetin maliyet etkeni “m²”dir¹²².

İşletmeler mümkün olduğu takdirde maliyetlemedeki çarpıklığı önlemek için, maliyetleri, faaliyet merkezlerine doğrudan yüklemeyi tercih ederler¹²³.

2.3.2.4 Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi

İki aşamalı dağıtım sürecinin ikinci aşaması, maliyetlerin, faaliyet merkezlerinden mamullere aktarılmasını içerir. Bu da, ikinci aşama maliyet etkenlerinin seçilmesi ve kullanılması ile gerçekleştirilir.¹²⁴

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin, uygun maliyet etkenleri kullanılırsa, üretilen mamullere daha doğru maliyet dağıtımını gerçekleştirdiği ileri sürülür. Faaliyet tabanlı maliyetleme bir faaliyet ile mamul maliyeti arasındaki nedeni anlamak üzere geliştirilmiş ve en iyi sonucu alma çabası üzerine odaklanmış bir yöntemdir. Bu bağlamda yöntemin başarıya ulaşması için maliyet etkenlerinin özenle seçilmesi gerekir.¹²⁵

Dağıtım anahtarlarının başka bir ifade ile maliyetlerin dağıtımında maliyet kalemine en uygun faaliyet ölçütünün seçiminde ölçme maliyeti ve korelasyon derecesi faktörleri dikkate alınmalıdır.¹²⁶

Ölçme Maliyeti: Yöntem, geleneksel maliyet yöntemlerinden daha farklı ve daha fazla maliyet etkenleri ve faaliyet maliyet gruplarını kullanarak yüksek

¹²² F. Öker, a.g.e.,s.45.

¹²³ R. H. Garisson - E. W. Noreen, Managerial Accounting, Irwin, U.S.A., 1997, s.186-187'den aktaran S. A. Erden, **İleri...**, s.71.

¹²⁴ R. H. Garisson - E. W. Noreen, Managerial Accounting, Irwin, U.S.A., 1997, s.188'den aktaran S. A. Erden, **İleri...**, s.71.

¹²⁵ S. Yükçü, **Yönetim...**, s.907-908.

¹²⁶ S. Yükçü, **Yönetim...**, s.907-908.

doğruluğa ulaşır. Kullanılan maliyet etkeni sayısının artması işletmeye bir takım ek maliyetler getirebilmektedir. Bu bakımdan maliyet etkenleri ile ilgili ölçüm maliyetlerini azaltmak için elde edilmesi nispeten kolay olan bilgi ve verileri kullanan maliyet etkenlerini seçmeye özen göstermek gerekir. Bu amaca mamuller tarafından faaliyetlerin tüketimini dolaylı olarak açıklayan maliyet etkenlerini ikame etmek suretiyle ulaşılabilir. Örneğin muayene saatleri yerine muayenelerin sayısı kullanılabilir. Yalnız bu ikame her muayenenin süresinin yaklaşık olarak aynı olmasında kabul edilebilir.¹²⁷

Bir maliyet etkeniyle ilgili ölçme maliyeti, aynı zamanda bilginin işletmede hali hazırda mevcut olup olmadığına da bağlıdır. Çünkü özel olarak elde edilmesi gereken bilgilerin maliyeti daha çok olacaktır. Son yıllarda bilgisayar teknolojisi çoğu maliyet etkeniyle ilgili ölçme maliyetlerinin dikkat çekici bir şekilde düşmesine neden olmuştur.¹²⁸

Korelasyon Derecesi: FTM yöntemindeki temel yaklaşım, ürünlerle indirekt giderler arasındaki ilişkiyi kurabilecek faaliyetlerin belirlenmesi ve ürünlerin bu faaliyetleri tükettiği oranda maliyetlendirilmesidir. Söz konusu faaliyetlerin ürünlere aktarımında kullanılan maliyet etkenleri gerçekleşen faaliyet tüketimini her zaman doğru olarak yansıtmayabilir. Maliyet etkenleri ile faaliyetlerin ürünler tarafından kullanımı arasındaki ilişkinin derecesi korelasyon olarak tanımlanır. Korelasyon derecesi uygun maliyet etkenlerinin seçilmesinde önemli bir araçtır. Maliyet etkeni olarak işlem sayısının kullanıldığı durumlarda maliyet etkeni ile faaliyetin kullanımı arasında mükemmel bir korelasyon olması çok enderdir.¹²⁹

Belirlenen maliyet etkeninin, bir faaliyetin mamuller tarafından gerçek tüketimini ne kadar iyi temsil ettiği, her bir faaliyetin maliyet etkeni kanalıyla mamullere yüklenen miktarları ile, mamul tarafından tüketilen gerçek miktarların korelasyonu ile ölçülür.¹³⁰

¹²⁷ S. Yükçü, **Yönetim...**, s.907-908.

¹²⁸ Robin Cooper, "*The Rise of Activity-Based Costing –Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need, and How Do You Select Them?*", Robin Cooper-Robert S. Kaplan, **The Design of Cost Management System – Text, Cases, and Readings-**, Prentice-Hall International, Inc. Englewood Cliffs, New Jersey, 1991, s.383.'den aktaran S. A. Erden, **İleri...**, s.73.

¹²⁹ F. Öker, a.g.e.,s.50.

¹³⁰ Robin Cooper, a.g.e., s.383-384'den aktaran S. A. Erden, **İleri...**, s.74.

2.3.2.5 Maliyetlerin Mamullere Yüklmesi

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin dağıtım sürecinin son aşaması maliyetlerin maliyet nesnelere yüklenmesidir. Yani faaliyetlerin yapılması sonucunda ortaya çıkan çıktılardır. Bunlar; mamul, hizmet, müşteri, proje, ve işletme birimleri olabilir. Bu aşamada aşağıdaki bilgilerin olması gerekir¹³¹:

- Seçilen maliyet etkenlerinin maliyetleme dönemine ait toplam miktarı,
- Toplam miktarın mamullere dağılımı,

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin birinci aşamasında maliyet havuzları oluşturulmakta ve birim başına maliyet taşıyıcısı maliyeti havuz oranı belirlenmektedir. İkinci aşamada ise söz konusu havuz oranı kullanılarak, genel üretim giderleri ürünlere dağıtılmaktadır.¹³²

2.3.3 FTM Yönteminin Sınırı

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde üzerinde durulması gereken bazı hususlar bulunmaktadır. Söz konusu yöntemin özellikle aşağıdaki iki durumda yanlış sonuç vermemesi için dikkat edilmesi gerekmektedir.

Birinci olarak aşırı kapasite maliyetleri mamul maliyetlerine yüklenmemelidir. Buna basit bir örnek olarak, normal üretim kapasitesi yılda 1.000.000 birim olan tek mamullü bir tesisin toplam yıllık maliyeti 300.000 YTL ise, tesis tam kapasitede çalıştığında birim kapasite maliyeti 0,30 YTL olur. Tesisin bütçelenmiş hacmi ne olursa olsun bu maliyet işletmenin kullanması gerektiği birim mamul maliyetidir. Atıl ya da aşırı kapasite maliyeti ayrı bir maliyet unsuru olarak değerlendirilmemelidir. Ayrı ayrı mamul maliyeti değil de ilgili dönemin maliyeti olarak değerlendirilmelidir.¹³³

Örnekte o yıl için sadece 500.000 birimlik bir talep söz konusu olduğunda, işçilerin ve makinelerin üretebildikleri miktarlar açısından daha az verimli çalışmamaları durumunda bile her birimin maliyeti klasik maliyetleme sisteminde

¹³¹ M. Ç. Eker, a.g.e., s.247.

¹³² Z. Doğan, a.g.e., s.15.

¹³³ Robin Cooper - Robert S. Kaplan, “ *Measure Cost Right: Make The Right Decision* “, Harvard Business Review , No:5, September-October, 1988, s.101-102 ‘den aktaran T. Susmuş, a.g.e, s.222.

0,60 YTL olarak raporlanacaktır. Bu tür bir durum, mamul maliyetini kabul edilen üretim hacmindeki değişmelerle yanlış bir şekilde dalgalanmasına neden olur ve işletmeyi “ölüm spirali”ne sürükleyebilir. Böyle olunca beklenen talepteki bir azalma atıl kapasite oluşturur ve maliyet sistemi çok yüksek maliyetleri rapor eder. Bu durum ise gelecekte daha az talebe neden olur ve atıl kapasite maliyetlerinin daha da yükselmesine yol açar.¹³⁴

İkincisi olarak tümüyle yeni mamul ve mamul hatları ile ilgili araştırma-geliştirme maliyetleridir. Cooper ve Kaplan Ar-Ge maliyetlerini iki sınıfa ayrılmasını tavsiye etmiştir. Mevcut mamul ile mamul hatlarının geliştirilmesi ve değişiklik yapılması ile ilgili olanlar ve tümüyle yeni mamuller ile ilgili olanlar. İlk sınıf gelişme çabısından faydalanacak olan mamullere yüklenmelidir. Aksi takdirde maliyetler, uygulanan Ar-Ge programı ile hiçbir ilişkisi bulunmayan mamul ve mamul hatlarına yayılacaktır.¹³⁵

İkinci sınıf farklı bir oluşumdur. Finansal muhasebe, Ar-Ge’yi gerçekleştirdiği dönemin bir maliyeti olarak ele almasına karşın, yönetim muhasebesi sisteminin, tam tersine bunları gelecek için yapılması gereken yatırımlar olarak ele alması gerekmektedir. Yaşam dönemi kısa olan mamuller için geniş bir Ar-Ge programı hazırlayan işletmeler, maliyet ve gelirlerini kendi mamullerinin yaşam dönemi sürelerine göre ölçmelidir. Mamul karlılığı ile ilgili herhangi bir dönemsel değerlendirme işletmeyi yanılgıya sürükleyebilir. Çünkü Ar-Ge maliyetlerini de içeren yatırım harcamaları düzensiz bir şekilde amortismanına tabi tutulacaktır.¹³⁶

2.4 FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE HİZMET İŞLETMELERİ

İşletmelerin geleneksel maliyet hesabına göre işletme giderleri fonksiyonlara ayrılmıştır ve direkt malzeme-işçilik mamule doğrudan yüklenmektedir. Genel üretim giderleri ise hassas olamayan yöntemlerle dağıtılmaktadır. Dönem giderleri adı verilen giderler ise (AR-GE, Pazarlama, Satış-Dağıtım, Genel Yönetim,

¹³⁴ R. Cooper - R. S. Kaplan, a.g.e., s.101-102’den aktaran T. Susmuş, a.g.e., s.222.

¹³⁵ R. Cooper - R. S. Kaplan, a.g.e., s.101-102’den aktaran T. Susmuş, a.g.e., s.222.

¹³⁶ R. Cooper - R. S. Kaplan, a.g.e., s.101-102’den aktaran T. Susmuş, a.g.e., s.223.

Finansman) mamullere paylaştırılmayıp doğrudan dönem gelirinden düşmek amacıyla dönemin kar/zarar hesabına katılmaktadır.¹³⁷

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ise işletmeyi fonksiyonlara ayırmadan ana faaliyet ve bu faaliyetlere bağlı alt faaliyetler temelinde maliyet hesabı yapmaktadır¹³⁸. Bu yöntem temel maliyet unsuru olarak faaliyetler üzerine odaklaşmıştır¹³⁹. Buna göre faaliyet maliyet havuzları işletme kaynaklarından paylarını almaktadır. Mamuller de tükettikleri faaliyet maliyeti havuzlarından pay almaktadır. Bu yapı resmi muhasebe sisteminden bağımsız kurulur. Bu bağlamda yöntemin kalbi yazılım ve veri tabanı teknolojisine dayanmaktadır. Sistem şirket yönetiminin, çalışanların ortak gayreti ve şirket içerisinde farklı disiplinlerin temsilcisi uzman kişilerce oluşturulmuş bir komite aracılığı ile kurulur.¹⁴⁰

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanması için iki önemli şartın oluşması gerekir. Birincisi genel üretim giderleri toplam giderler içinde önemli bir yüzdeye sahip olmalıdır. Eğer genel üretim giderleri düşük bir oranda ise ürünlere nasıl dağıtıldıkları maliyet açısından pek önemli değildir. İkincisi direkt ve endirekt faaliyetlerin tüketim oranları farklı olmalıdır. Eğer mamuller giderleri yaklaşık olarak aynı oranda tüketiyorlarsa maliyetleri dağıtırken maliyet sürücülerini kullanmaya gerek yoktur. Geleneksel ve FTM yöntemine göre maliyetler aynı olur.¹⁴¹

Geleneksel maliyetleme yöntemi kullanılan kaynakları etkileyen tek faktörün üretim hacmi olduğunu (yani ne kadar birim üretilirse o kadar fazla üretim maliyetine katlanılacağına) kabul eder. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kaynak kullanımının çok sayıda nedeninin bulunduğunu ve bunlardan birisinin üretim hacmi olduğunu ifade etmektedir. Nitekim geleneksel dağıtımda genel üretim giderleri için yalnızca bir tek maliyet havuzu bulunurken FTM yönteminde çok sayıda maliyet havuzu yer almaktadır. Ve her maliyet havuzu için farklı maliyet taşıyıcıları

¹³⁷ Baki Rıza Balcı, “*Birim Maliyet Hesabımız Doğru mu? İşte Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*”, <http://joy.yasar.edu.tr/makale>

¹³⁸ B. R. Balcı, a.g.e.

¹³⁹ Reşat Karcıoğlu, “*Toplam Kalite Yönetiminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması*”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, S.3, Ocak 2001, s.13.

¹⁴⁰ B. R. Balcı, a.g.e

¹⁴¹ Don R. Hansen - Margenne M.Moven, **Management Accounting**, South Western Collage Publishing, Secon Edition, Cincinnati Ohio, 1992, s.254.

kullanarak ürün maliyeti hesaplanır. Geleneksel maliyetlemeye göre ortak maliyet taşıyıcıları, üretilen birim sayıları, direkt işçilik saatleri ve makine saatleridir.¹⁴²

Tablo 2: Geleneksel iki aşamalı Dağıtım süreci ile Faaliyet Tabanlı iki aşamalı Dağıtım sürecinin yapısal olarak Karşılaştırılması

GELENEKSEL İKİ-AŞAMALI DAĞITIM SÜRECİNİN YAPISI	FAALİYET TABANLI İKİ-AŞAMALI DAĞITIM SÜRECİNİN YAPISI
1.AŞAMA DAĞITIM	1.AŞAMA DAĞITIM
<ul style="list-style-type: none"> • Adım 1 Tüm genel üretim giderleri, üretim ve hizmet maliyet yerlerine dağıtılır. • Adım 2 Hizmet maliyet yeri maliyetleri, üretim maliyet yerlerine dağıtılır. 	Tüm genel üretim giderleri, farklı maliyet etkenleri aracılığıyla faaliyet maliyet havuzlarına dağıtılır.
2.AŞAMA DAĞITIM	2.AŞAMA DAĞITIM
Maliyetler, üretim maliyet yerleri (bölümsel) yükleme oranlarına göre, mamul veya hizmetlere dağıtılır. Yükleme oranı, her bir üretim yerinde biriken genel üretim giderlerinin; o üretim yerindeki, üretim hacmi ile ilişkili hacim tabanlı bir dağıtım anahtarı (ölçüsü) düzeyine bölünmesiyle bulunur.	Maliyetler, faaliyet yükleme oranlarına göre mamul veya hizmetlere dağıtılır. Faaliyet yükleme oranı, her bir faaliyet havuzunda biriken genel üretim giderlerinin, faaliyet maliyet etkeni düzeyine bölünmesiyle bulunur.

Kaynak: A. A. Atkinson - R. D. Banker – R. S. Kaplan - S. M. Young, **Management Accounting**, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1995, s.291.'den aktaran Selman Aziz Erden, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, Tuğra Ofset, Isparta, 1999, s.78.

Her iki yöntemde de iki adımlı dağıtım sistemi kullanılmaktadır. Fakat adımlar farklıdır. Geleneksel yöntemde genel üretim giderleri önce departmanlara sonra mamullere yükler. Çok sayıda ve sıklıkta farklı faaliyetler birleştirilmiştir ve tek bir maliyet sürücü kullanarak yüklenirler. Destek departmanı maliyetleri ise diğer bir yoldur. Bunlar önce mamul departmanlarına, sonra mamullere yüklenirler.¹⁴³

Buna karşın FTM yöntemi maliyetleri önce faaliyetlere daha sonra ise mamullere yükler. Departman ya da bu faaliyetleri icra eden departmanlar mamul maliyetleme amaçları için maliyet dağıtımında bir fark oluşturmazlar. Mamuller ve faaliyetler

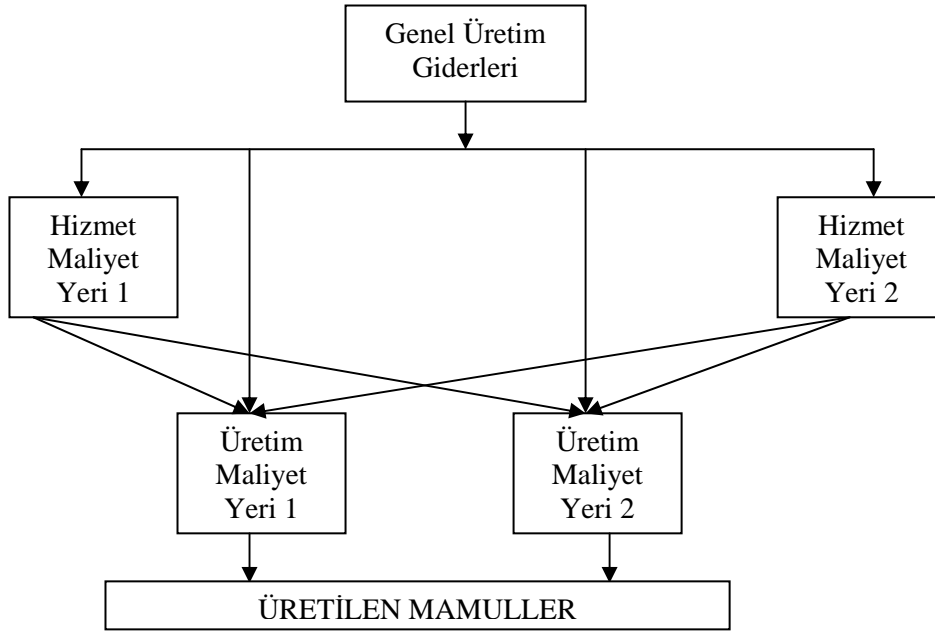
¹⁴² Reşat Karcıoğlu, "Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemi Olarak Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme", **Verimlilik Dergisi**, Şubat, 1994, s.88-89.

¹⁴³ S. B. Arzova, a.g.e., s.58-59.

arasındaki doğrudan ilişki dağıtımın temelidir.¹⁴⁴ Doğrudan ilişki maliyet etkenleri aracılığı ile olur. Maliyet etkenleri çeşitli mamullerin her bir faaliyetten ne kadar tükettiğini miktar olarak ölçerler. Daha sonra faaliyet maliyetleri mamullerin bu faaliyetlerden tükettiği oranda mamullere dağıtılır. Bu şekildeki dağıtım geleneksel iki aşamalı dağıtımda hizmet maliyet yerlerinden üretim maliyet yerlerine yapılan dağıtımı ortadan kaldırır.¹⁴⁵ Kısaca geleneksel maliyet sisteminde mamuller kaynakları tüketirken, faaliyet tabanlı tabanlı maliyet yönteminde faaliyetler kaynakları tüketir, mamuller faaliyetleri tüketir.¹⁴⁶

Aşağıdaki Şekil 4 ve Şekil 5 yardımıyla geleneksel iki aşamalı dağıtım ile faaliyet tabanlı dağıtımın karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Şekil 4: Geleneksel İki Aşamalı Dağıtım Süreci



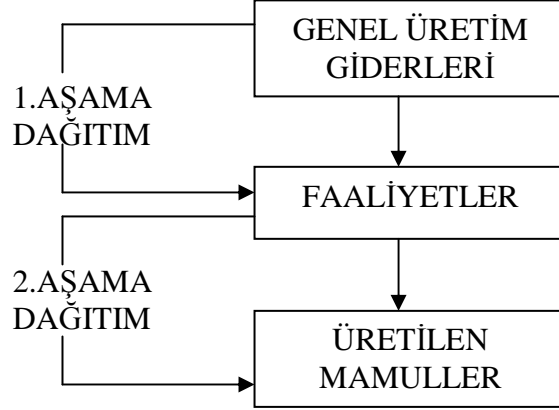
Kaynak: A. A. Atkinson - R. D. Banker - R. S. Kaplan - S. M. Young, **Management Accounting**, PrenticeHall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1995, s.279'dan aktaran Selman Aziz Erden, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, Tuğra Ofset, Isparta, 1999, s.77.

¹⁴⁴ S. B. Arzova, a.g.e., s.58-59.

¹⁴⁵ Selman Aziz Erden, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği", **Mali Çözüm**, S.64, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2003, s.106.

¹⁴⁶ Azzem Özkan - Semra Aksoylu, "Kaizen ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 4, S.3, Eylül 2002, s.55.

Şekil 5: Faaliyet Tabanlı İki Aşamalı Dağıtım Süreci



Kaynak: R. Cooper - R. S. Kaplan - L. S. Maisel – E. Morrissey - R. M. Oehm, **Implementing Activity-Based Cost Management: Moving from Analysis to Action – Implementation Experiences at Eight Companies**, Institute of Management Accountants, Montvale, New Jersey, 1992, s.10.’dan aktaran Selman Aziz Erden, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, Tuğra Ofset, Isparta, 1999, s.77.

2.4.1 FTM Yönteminin Yararları Ve Yönteme Yöneltilen Eleştiriler

Faaliyete Dayalı Maliyetleme, stratejik amaçlar için geliştirilmiş bir maliyet sistemi olup, müşteri karlılık analizleri, ürün karlılık analizleri ve mamul/hizmet fiyatlandırması, iç performans ölçümü ve maliyet yönetimi konularında yöneticilere stratejik kararlar için doğru veri sağlamaktadır. Böylece bu sistemin uygulanması sonucunda elde edilen veriler, işletmenin her hangi bir karlılığı olmayan müşterilerden veya ürünlerden vazgeçerek karlılığı yüksek müşteri ve ürün gruplarına yönlendirilmesini sağlamaktadır.¹⁴⁷

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin

- Maliyetleri içinde yüksek oranda G.Ü.G.’e sahip ,
- Mevcut maliyet verilerinin doğruluğundan yeterince emin olamayan,
- Birbirinden oldukça farklı birçok türde faaliyetler gerçekleştirilen,
- Çok çeşitli mamuller üretilen,
- Üretim süreci karmaşık ve farklı türde birçok maliyet kalemi olan,
- Üretim sürecinde zamanla ortaya çıkan değişikliklere mevcut muhasebe sistemi cevap veremeyen,

¹⁴⁷ Murat Özcan - Rahmi Yücel - Ayşe Tansel Çetin, “Mamul ve Hizmet maliyetlerinin Saptanmasında Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yönteminin Kullanımı”, Başar Mevzuat İnternet Dergisi, www.basarmevzuat.com/dergi

- Gelişmiş bilgisayar teknolojisine sahip işletmelerde, uygulanması gerçeğe daha yakın maliyet hesaplamaları yapılmasına fazlasıyla katkıda bulunacaktır.¹⁴⁸

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin her sistemde olduğu bazı yetersizlikleri mevcuttur.

Murdach Üniversitesi Profesörlerinden Malcolm Smith, “Eğer okuduğumuz her şeye inanırsak o zaman FTM yöntemi, geleneklerimizi ve yanlış şekilde yaptığımız şeyleri tamamıyla bırakmamız durumunda, tüm problemlerimizi çözecek olan ya devrimci bir araçtır ya da tam maliyetlemenin yeniden yapılanmış bir uyarlamasıdır. Ama ben ikisine de inanmıyorum. Daha çok, FTM yönteminin yüksek kaliteli mal ve hizmetlere ulaşılabilmesi için tüm faaliyete dayalı yönetim muhasebesi sisteminin bir parçası olarak dikkate alınması gerekir” diyerek FTM yöntemine körü körüne inanılarak hareket edilmesinin yanlış olduğunu, bunun için araştırmalar yapılması ve tüm eksik yönlerinin ortaya çıkarılması gerektiğini vurgulamıştır¹⁴⁹.

Oxford Avrupa yönetim okulu öğretim elemanlarından Malcolm J. Morganda çok faydalı bir araç olan FTM yönteminin bir takım kusurları olduğunu dikkat çekmiş ve bu kusurları şu şekilde sıralamıştır¹⁵⁰:

- FTM yöntemi GÜG'nin tümünü ele alamamakta, sadece belirli bir kısmını kapsamına almaktadır.
- Denetim ücretleri, yöneticilerin aylıkları ve yönetim kurulu giderleri gibi bazı maliyetleri mamullere yüklemeye klasik maliyetleme yönteminden daha iyi bir sonuç vermemektedir.
- FTM yönteminin uygulanması, bölümsel yapıyı etkileyeceği için önemli bir personel sorununun ortaya çıkmasına neden olur.
- Uygulanması güç olabilir ve özellikle faydalarının başlangıçta saptanmaması durumunda personelin motivasyonu sağlanamaz
- Yeni bir anlayıştır ve değişikliğe bir takım direnmeler olacaktır.

¹⁴⁸ S. Yükçü, **Yönetim...**, s.918.

¹⁴⁹ T. Susmuş, a.g.e., s.223.

¹⁵⁰ T. Susmuş, a.g.e., s.223.

- Faaliyet ölçütlerinin belirlenmesi masraflı olduğu için, yöneticiler, ölçütleri kontrol edebilsin ve gelişmelerle ilgilensinler diye bütçelerde faaliyet ölçütlerine özel önem verilmesi gerekmektedir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine yöneltilen eleştirilerden biri de, müşteri özellikli mamuller için FTM yönteminin yüksek maliyet ortaya çıkardığı, müşterilerini özellikli mamullerden standart mamullere çevirdiği, müşterileri kabul edebileceklerinden daha fazla miktarda satın almaya zorladığı ve böylece müşteri tatmini felsefesi ile bir çelişki yarattığı yönündedir.¹⁵¹

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, işletmelerde uygulanmaya ve sürekliliği sağlanmaya çalışıldığı zaman bazı problemler ortaya çıkar. Zaman alması ve maliyetli olması benimsenmesine asıl engeldir. Yöntemin güncelleştirme maliyetlerinin yüksek olması, zamanı geçmiş maliyet etkenleri ile dağıtım yapmak yanlış maliyet hesaplamalarına neden olur.¹⁵²

Başka bir problem ise uygulamasının zorluğudur. Yönteme yeni bir faaliyet eklemek, mesela bir faaliyetten farklı bir faaliyet ortaya çıkarmak, yeni faaliyete maliyetleri aktarmak için tekrar bir hesaplama yapmak gerektirir.¹⁵³

FTM yönteminde iş süreçlerindeki değişimlerden ve iş dinamizminden kaynaklanan güncelleme çalışmaları için şirket çalışanlarının zamanlarını hangi faaliyetlere ve nasıl kullandıklarına dair anketleri tekrar doldurulmakta ve faaliyetlerin kaynak kullanımı hesaplaması tekrar yapılmak zorundadır. Karmaşık işletme ortamlarında uygulanan FTM yöntemlerinde, çoğu yönetici şirket çalışanlarının faaliyetlere harcadığı süre oranlarını belirtme yöntemlerindeki subjektiviteden rahatsız olmaktadır. Ayrıca, her faaliyetin kapasitelerinin doğru olarak belirlenmesi ve maliyetlere yansıtılması da zordur. Buna ek olarak birinci jenerasyon FTM yöntemleri faaliyet anahtar maliyet oranlarını ortalama rakamlarla (ortalama sipariş maliyeti, ortalama fatura maliyeti gibi) hesaplıyordu. Sonuç olarak, karmaşık sistemlerde faaliyet anahtar maliyet oranları duruma göre değişebilir.

¹⁵¹ S. B. Arzova, a.g.e., s.82.

¹⁵² Robert S. Kaplan - Steven R. Anderson, "Time-Driven Activity-Based Costing", www.hbs.edu/research/facpubs/workingpapers/papers2/0304/04-045.pdf

¹⁵³ Robert S. Kaplan - Steven R. Anderson, a.g.e., s.3-4.

Örneğin sipariş veya fatura başına düşen endirekt faaliyet maliyetleri müşteriye göre farklılık gösterebilir.¹⁵⁴

2.4.2 Hizmet İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi, maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olan faaliyetlerin belirlenebilmesi ve sunulan hizmet için bu faaliyetlerden ne kadar tüketildiğinin tespit edilebilmesine bağlıdır. Bu açıdan faaliyet tabanlı maliyetlemenin hizmet işletmelerinde kullanılmasının temeldeki amacı, mal üreten firmalardakinden farklı değildir. Amaç maliyet doğuran temel faaliyetleri belirlemek ve bir iş, hizmet, sözleşme veya müşteri için verilen her bir hizmette bu faaliyetlerden ne kadarının gerçekleştirildiğini dikkatlice takip etmektir. Hizmet işletmelerinde de faaliyetleri, faaliyet maliyet havuzlarını ve maliyet etkenlerini belirlemek için mal üreten işletmelerdeki genel yaklaşım kullanılır. Faaliyetleri değer katan faaliyetler ve değer katmayan faaliyetler olarak sınıflandırarak, değer katmayan faaliyetleri ortadan kaldırmak veya azaltmak çabaları mal üreten firmalar için olduğu kadar hizmet üreten firmalar için de geçerlidir. Ayrıca faaliyetlerin birim düzeyindeki faaliyetler, parti düzeyindeki faaliyetler, mamul (hizmet) düzeyindeki faaliyetler ve üretim düzeyindeki olarak sınıflandırılmaları da geçerlidir.¹⁵⁵

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin hizmet üreten uygulanmasını zaman zaman zorlaştıran iki temel problem söz konusudur. Bunlardan birincisi, hizmet üreten işletmelerdeki maliyetlerin büyük bir kısmının, üretim düzeyindeki faaliyetlere ait maliyetlerden oluşma eğilimi içinde olmasıdır. Üretim düzeyindeki faaliyetlere ait maliyetlerle de, müşteriye sunulan faturalandırılacak belirli bir hizmet arasında doğrudan ilişki kurmak çoğu zaman mümkün olmayabilir. Diğer problem ise hizmet üretimi yapan işletmelerde çalışanlar tarafından yapılan faaliyetlerin çoğunun tekrarlanmayan işlere ait faaliyetleri de içermesidir. Bu tür işleri kayıtlara geçirmek kolay olmadığı için faaliyet verilerini elde etmek de oldukça zorlaşmaktadır.¹⁵⁶

¹⁵⁴ “Sürece Dayalı –Aktivite Tabanlı Maliyetlendirme”, www.batuman.com/html/center_files/sda.html

¹⁵⁵ J. J. Weygandt, D. E. Kieso, P. D. Kimmel, Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making, John Wiley&Sons Inc. Newyork,1999, s.146-147’den aktaran S. A. Erden, **Faaliyet...**, s.108.

¹⁵⁶ R. H. Garisson - E. W. Noreen, Managerial Accounting, Irwin, U.S.A., 1997, s.199’den aktaran S. A. Erden, **Faaliyet...**, s.108.

3. BÖLÜM

SEYAHAT ACENTELERİNDE FTM YÖNTEMİ UYGULAMASI

Turizm sektöründe hizmet veren, ürün arz ve teslim eden birçok işletme mevcuttur. Bu bölümde uygulamaya geçmeden önce,

- Araştırmanın Yöntemi
- Seyahat Acenteleri Ve Tur Operatörleri
- Türkiye’de Uygulanan Mevzuat hakkında genel bilgiler verilip daha sonra

seyahat acentelerinde FTM yöntemi uygulamasına geçilecektir.

3.1 ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmada yöntem olarak örnek olay yönteminden yararlanırken, veri toplama tekniği olarak da verilerin direkt olarak muhasebe kayıtları ve belgelerinden elde edilmesi ve iş akış süreçleri, departman faaliyetleri hakkında departmanların operasyon çalışanları ile görüşme tekniği kullanılmıştır.

Uygulama bölümünde yapılan hesaplamalarda Microsoft Office Excel programı kullanılmıştır. Özellikle Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye göre, endirekt giderlerin faaliyet havuzlarına dağıtımında, yurtdışı faaliyet havuzunda biriken maliyetlerin turlara dağıtımında, daha sonra turların birim maliyetlerin hesaplanmasında Excel programında virgülden sonra iki hane dikkate alınacak şekilde rakamlarda yuvarlamaya gidilmiştir. Bundan dolayı yapılacak birebir hesaplamalarla tablolardaki rakamlar arasında farklılıklar olabilmektedir.

İşletme bilgilerinin gizliliği ilkesi gereği işletmenin adı verilmeyerek söz konusu işletme uygulama kısmında örnek işletme olarak adlandırılacaktır.

3.1.1 Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, tezin önceki bölümlerinde teorik olarak anlatılan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin seyahat acentelerinde uygulamasını ve sonuçları geleneksel yöntemle hesaplanan sonuçlar ile karşılaştırarak, ortaya koymaktır.

3.1.2 Araştırmanın Sınırları

Model işletmenin sunduğu tüm hizmetlerin her biri için ayrı ayrı hesaplama yapılması tez içinde çok geniş yer tutacağından örnek işletmenin Haziran 2003 dönemi endirekt giderleri ve yurtdışı departmanın Paris, Moskova ve Floransa-Venedik-Roma şehirlerine gerçekleştirmiş olduğu 6 adet paket tur detayları ile incelenmiştir. Departmanların direkt gider tablosu ve tur gelir gider kalemleri, tur dosyalarından ve muhasebe kayıtlarından elde edilmiştir.

Uygulamanın başında verilen satış ofisi giderleri, genel yönetim giderleri ve finansman giderleri FTM yönteminde sıra ile maliyet havuzlarına dağıtıldıktan sonra yurtdışı departmanından seçilen turlar birim karlılık bazında incelenecektir.

3.1.3 Araştırmada Ortaya Konulan Problem

Geleneksel yöntem ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi arasında, endirekt giderlerin yurtiçi, yurtdışı, incoming, incentive, bilet ve vize departmanlarına dağıtımında ve yurtdışı departmanının gerçekleştirmiş olduğu 6 adet turun birim maliyet rakamları konusunda fark var mıdır?

3.2 SEYAHAT ACENTELERİ VE TUR OPERATÖRLERİ

Seyahat acenteleri turizm sektöründe hizmet pazarlamasını yerine getiren işletmelerdir. Bu anlamda uygulama ve literatürde ikiye ayrılmaktadır. Bunlar tur operatörleri ve seyahat acenteleridir. Tur operatörü üretici seyahat acenteleri için kullanılan bir kavramdır¹⁵⁷.

3.2.1 Seyahat Acentesi-Tur Operatörü Kavramları

Turizm sektöründe hizmet pazarlaması işlevini yerine getiren işletmeler uygulamada, turistler için belgeli hizmetler toplamından oluşan ve “paket program “ veya “paket tur” olarak adlandırılan hizmetleri üreten “tur operatörleri” ve üretilmiş

¹⁵⁷ Mevlüt Güven, **Turizm İşletmeleri ve Muhasebe Uygulamaları**, Türmob Yayınları No:89, Ankara, 1999, s.34.

olan programları perakende olarak pazarlayan “seyahat acenteleri” olarak ikiye ayrılmaktadır¹⁵⁸.

3.2.1.1 Seyahat Acentesi

Seyahat acenteleri halka oteller adına ve hesabına, ulaşım sistemleri adına ve hesabına seyahat hizmetleri satan, bu hizmetler için yer ayırtan, bilet veren ve karşılığında ödemeleri kabul eden işletmelerdir. Seyahat acenteleri hizmet üreten işletmelerle bir acente anlaşmasına bağlı olarak çalışırlar. Bu işletmeler tarafından (otel, havayolu vb.) belirlenen fiyatları ve diğer satış kurallarını uygulamakla yükümlüdürler¹⁵⁹.

Seyahat acenteleri turizm pazarlamasında perakendeci aracı kuruluş fonksiyonunu yerine getirirler. Bunlar toplam turizm ürünün tümünü veya belirli bölümlerini bir komisyon karşılığında tüketiciye pazarlayan aracı kuruluşlardır. Seyahat acentesinin “ürünü” verdikleri aracılık hizmetidir. Tur operatörü ve hizmeti alan tüketici adına hareket ederler.¹⁶⁰

3.2.1.2 Tur Operatörü

Tur operatörü üretici seyahat acenteleri için kullanılan bir kavramdır¹⁶¹. Tur operatörü, talep olduğu anda seyahat hizmeti satan seyahat acentesinin tersine, olası talebe göre tüm bir turistik ürünü oluşturup satan işletmelerdir¹⁶².

Tur operatörleri birbirinden bağımsız işletmelerin ürettikleri hizmetleri bir araya getirerek toplam bir turizm ürünü oluşturan ve toptan pazara sunan işletmelerdir. Yani üçüncü şahıslardan aldığı bu imkan ve hizmetlere kendisi de bir takım katkılar yaparak seyahat etme ihtiyacında olan kimselere sunan ve bütün bunları kendi nam ve hesabına yapan kişi veya kuruluşlardır¹⁶³.

¹⁵⁸ Nedim Türkmen, **Turizm Sektörünün Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000, s.41.

¹⁵⁹ Doğan Argun, **Seyahat Acenteleri ve Tur Operatörlerinde Muhasebe Organizasyonu**, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul, 1998, s.1.

¹⁶⁰ D. Argun, a.g.e., s.1.

¹⁶¹ M. Güven, a.g.e., s.34.

¹⁶² A. Gökdeniz, **Seyahat İşletmelerinde Turistik Ürün Üretimi ve Dağılımı, Türkiye Kalkınma Bankası Turizm Yıllığı**, 1991, s.10.’dan aktaran D. Argun, a.g.e., s.2.

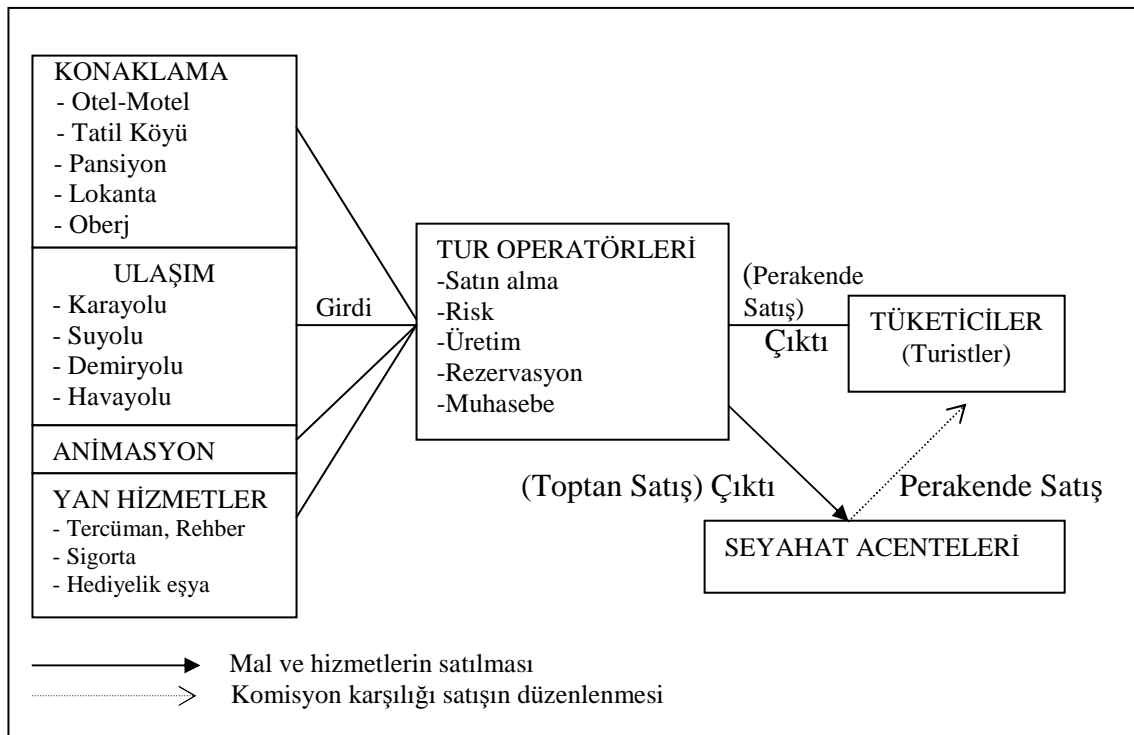
¹⁶³ D. Argun, a.g.e., s.2.

Tur Operatörü hiç birisi kendisi tarafından üretilmeyen uçak, otel, otobüs, gibi ana ve çeşitli hizmetleri bir araya getirerek en uygun bir paket yaratarak tatil adıyla tüketiciye sunma becerisini gösteren kişidir. Başka bir deyişle tur operatörlüğü temelinde kendisi tarafından üretilmeyen hizmetleri dış kaynaklardan en uygun ve belli ekonomi ve kalite standartlarında satın alarak, paket tur olarak kar amacıyla tüketiciye satan bir iş türüdür¹⁶⁴.

3.2.1.3 Seyahat Acentesi - Tur Operatörü Farkları

Seyahat acentesi aracıdır, tur operatörü ise üreticidir ve ürünü toptan olarak pazara sunmaktadır. Seyahat acentesi müşteri talep etmeden rezervasyon yapmaz, tur operatörü talep beklentisine göre çalışır ve talepten önce rezervasyon yapar¹⁶⁵.

Şekil 6: Turizm Pazarında Tur Operatörleri



Kaynak: www.ekitapyayın.com/id/025/03

Şekilde görüldüğü gibi tur operatörleri ürünlerini tüketiciye ya doğrudan ya da dolaylı (seyahat acenteleri) olarak pazarlarlar. Bunu yaparken esas üretici işletmeler

¹⁶⁴ F. Dinçer, **Seyahat İşletmeleri ve Türkiye'deki Durumu**, İktisadi Coğrafya ve Turizm Araştırma Merkezi, İstanbul, 1989, s.124'den aktaran D. Argun, a.g.e., s.2.

¹⁶⁵ Doğan Argun, a.g.e., s.3.

olan konaklama ulaştırma animasyon ve yan hizmetler sunan birimlerden girdi olarak aldığı ürünleri rezerve ederek piyasada tüketiciye ulaştırırlar.¹⁶⁶

3.2.2 Seyahat Acentesi Ve Tur Operatörü Faaliyetleri

Seyahat acentesi ve tur operatörü faaliyetleri aşağıda ayrı ayrı başlıklar altında ele alınarak incelenecektir.

3.2.2.1 Seyahat Acentesi Faaliyetleri

Seyahat acentesi faaliyetleri aşağıdaki gibi sıralanabilir¹⁶⁷:

- Tur Satışları

Seyahat acenteleri tur operatörlerinin düzenledikleri turları satarlar.

- Incoming

Seyahat acenteleri karşılayıcı acente olarak yurtdışı tur operatörlerinin düzenledikleri turlar ile gelen turistleri karşılama, transfer, otele yerleştirme, yerel tur düzenleme gibi işlemlerini yaparlar.

- Otel Rezervasyonu

Seyahat acenteleri müşterileri adına otellerde rezervasyon yaparlar. Seyahat acentelerinin müşteri adına rezervasyon yaptıkları oteller seyahat acentesine daha önce kontenjan vermiş (anlaşmalı) veya vermemiş (anlaşmasız) olabilir.

Müşteri adına yapılan rezervasyonlarda ödeme genellikle müşteri tarafından seyahat acentesine yapılır. Seyahat acentesinin otele hitaben düzenlediği otele giriş belgesi ile müşteri otelde konaklar. Ödemenin peşin veya kredili olması seyahat acentesi ile müşteri arasındaki sözleşmeye bağlıdır. Otel faturasını seyahat acentesine düzenler.

¹⁶⁶ www.ekitapyayın.com/id/025/03

¹⁶⁷ Doğan Argun, a.g.e., s.3-5.

- Bilet Satışları

Seyahat acenteleri taşıyıcı adına hava, kara, deniz ve demir yolu ulaşım biletlerini satarlar.

- Transfer

Bu faaliyet havaalanına veya başka bir varış yerine gelen turistin otele, otelden tekrar hava alanına getirilmesini kapar.

- Lisan Okulları Temsilciliği

Seyahat acenteleri yurtdışındaki lisan okullarının temsilciliğini yapmakta, yurt dışına lisan öğrenmek için gitmek isteyenlere, kendilerine uygun okulu seçmelerinde yardımcı olmak suretiyle danışmanlık hizmeti vermekte, lisan okullarının hizmet satışını yapmakta veya aracılık etmektedirler.

3.2.2.2 Tur Operatörü Faaliyetleri

Tur operatörü faaliyetleri aşağıdaki gibi sıralanabilir¹⁶⁸:

- Yurtiçine Yönelik Faaliyetler

Tur operatörleri yurtiçinde çeşitli yörelere haftalık, hafta içi, hafta sonu turları veya daha uzun süreleri kapsayan turlar düzenlerler ve doğrudan ya da seyahat acenteleri aracılığı ile satışa sunarlar.

Yurtiçi turlar gezi, sağlık(kaplıca), eğitim, seminer, kongre, sempozyum, kültürel amaçlı olmaktadır.

- Yurtdışına Yönelik Faaliyetler

Tur operatörleri yurtdışı turlar da düzenlerler. Düzenledikleri yurt dışı turlar genellikle karşılayıcı acente tarafından yürütülmektedir.

¹⁶⁸ D. Argun, a.g.e., s.3-5.

3.2.3 Seyahat Acentelerinde ve Tur Operatörlerinde Maliyetlerin Oluşumu

Seyahat acentelerinde gerçekleştirilen tur satışları, otel rezervasyonu, bilet rezervasyonu, araba kiralama, transfer, lisan okulları temsilciliği ve diğer hizmetleri nedeniyle acenteye bu hizmeti sağlayan kurumlar tarafından düzenlenen belgelerde yer alan tutarlar acentenin faaliyet maliyetini oluşturmaktadır¹⁶⁹.

Bu maliyet unsurlarının dışında acentenin ayrıca genel yönetim giderleri içinde değerlendirilen gider çeşitleri de mevcuttur. Bu giderlerden de faaliyet maliyetine pay verip vermemesi acentenin isteğine bağlıdır¹⁷⁰.

Tur operatörleri tur maliyetlerinin hesabı ve fiyatlandırılmasında üç farklı yol izlemektedirler. Birinci yolu izleyen acentelerde tamamen **talebe dayalı fiyatlandırma** yapılmaktadır. Burada arz eden talebin etki fonksiyonunu önceden kestirmeye çalışmaktadır. Bu noktada talebin fiyat esnekliği hedef talep kitlenin mali yapısı imaj varlığı önem kazanmaktadır. İkinci yol olan **rekabete dayalı fiyatlandırma** da ise acentenin pazar payı rakipleri arasındaki prestiji gibi faktörler etkili olmaktadır. Çoğunluk acenteler tarafından tercih edilen üçüncü yol **maliyete dayalı yöntemde** ise tur sırasında oluşan maliyete önceden saptanan karın eklenmesi sonucunda fiyat oluşmaktadır¹⁷¹.

Tur sırasında oluşan giderler kişi başına yapılan giderler, grup başına oluşan gider ve acentenin sabit giderlerinden oluşmaktadır¹⁷².

3.3 TÜRKİYE'DE UYGULANAN MEVZUAT

Türkiye'de seyahat acenteliği ve tur operatörlüğü arasında kesin bir ayrım yoktur. Yani A grubu bir seyahat acentesi tur operatörlüğü, kongre turizmi, incoming, outgoing, yat turizmi vs. kısacası bütün turizm dallarında uzman olup olmadığına bakılmaksızın faaliyet gösterebilir. Uygulamada daha önce yapılan ayrıma karşın turizm ve vergi mevzuatında bu tür ayrıma yer verilmemiş, seyahat acentesi-tur operatörü kavram ayrımına gitmeden hizmet üretimi ve pazarlaması ile uğraşan

¹⁶⁹ D. Argun, a.g.e., s.63.

¹⁷⁰ D. Argun, a.g.e., s.63.

¹⁷¹ G. Haedrich ve Diğerleri, **Tourisma-Management**, Walter de Gruyter, Berlin, 1983, s.247.'den aktaran D. Argun, a.g.e., s.64-65.

¹⁷² D. Argun, a.g.e., s.65.

işletmeler genel bir başlık altında, “seyahat acentesi” olarak tanımlanmıştır¹⁷³. Tezin bu başlık ve sonrasında turizm hizmeti üreten ve pazarlayan kuruluşlar seyahat acentesi olarak kabul edilmiştir.

3.3.1 Seyahat Acenteleri

Seyahat acenteleri, 1618 Sayılı Seyahat Acenteleri ve Seyahat Acenteleri Birliği Kanununun 1. maddesinde, **“Kar amacıyla turistlere ulaştırma, gezi, spor, ve eğlence imkanları sağlayan, onlara turizmle ilgili bilgiler veren, bu konuya ilişkin tüm hizmetleri gören ve turizm ekonomisine ve genellikle ödemeler dengesine katkıda bulunan ticari kuruluşlar”** şeklinde tanımlanmıştır.

Seyahat acenteleri, yasal dayanağını 1618 sayılı Seyahat Acenteleri ve Seyahat Acenteleri Birliği Kanunu, 2634 Sayılı Turizm Teşvik Kanunu ve Seyahat Acenteleri Yönetmeliğinden alan ticari kuruluşlardır. Seyahat acenteleri Türk Ticaret Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla Turizm Bakanlığının vereceği İşletme Belgesi ile kurulurlar. (A) grubu seyahat acentelerine ilk aşamada Geçici İşletme Belgesi, B ve C grubu acentelere ise asgari döviz transferi aranmaksızın doğrudan işletme belgesi verilmektedir. Geçici işletme belgesi verilen A grubu acentelere Turizm bakanlığınca iki yıllık bir süre verilmekte ve bu süre içinde düzenleyecekleri turlarla ilgili olarak 80.000 dolarlık döviz geliri temin eden acentelerin geçici işletme belgeleri işletme belgelerine çevrilmektedir.¹⁷⁴

B ve C grubu seyahat acentelerine asgari döviz transferi mecburiyeti aranmaksızın işletme belgesi verilir¹⁷⁵.

Seyahat acentelerinin faaliyette bulunabilmelerinin bir diğer koşulu Türkiye Seyahat Acenteleri Birliği (TÜRİSAB) nin üyesi olmaktır¹⁷⁶.

3.3.2 Seyahat Acentelerinin Gruplandırması

Seyahat acenteleri verdiklere hizmetlere göre üç gruba ayrılmaktadır:¹⁷⁷

¹⁷³ N. Türkmen, a.g.e., s.42.

¹⁷⁴ N. Türkmen, a.g.e., s.42.

¹⁷⁵ N. Türkmen, a.g.e., s.43.

¹⁷⁶ N. Türkmen, a.g.e., s.43.

¹⁷⁷ N. Türkmen, a.g.e., s.42.

1- (A) Grubu Seyahat Acenteleri

1618 Sayılı Kanunun 1. maddesinde geçen bütün turizm hizmetlerini veren acenteler (A) grubu seyahat acentesi olarak tanımlanmaktadır.

2- (B) Grubu Seyahat Acenteleri

Uluslararası kara deniz ve hava ulaştırma araçları ile (A) grubu seyahat acentelerinin düzenleyecekleri turların biletlerini veren kuruluşlardır.

3- (C) Grubu Seyahat Acenteleri

Sadece Türk vatandaşları için yurtiçi turlar düzenleyen kuruluşlardır. Belgeler kişiseldir ve bir işletmeye mahsus olmak üzere verilir. İşletme belgesi bakanlığın izni olmadan devredilmez. Seyahat Acenteliği geçici işletme veya işletme belgesi alan gerçek ve tüzel kişiler sahip sayılır.

3.3.3 Seyahat Acentelerinin Faaliyet Kazançları

Seyahat acentelerinin gezi, spor, eğlence, sağlık ve benzeri amaçlarla seyahat edenlere verebilecekleri turizm hizmetlerinin çerçevesi 1996 tarihli 22747 nolu “Seyahat Acenteleri Yönetmeliği” ile belirlenmiştir.

Seyahat acenteleri başlıca tur düzenlemek, transfer, rezervasyon, enformasyon, kongre-konferans organizasyonu, turistik gezi amaçlı münferit taşıma aracı kiralama, ulaştırma araçları biletleri satmak, seyahat acentesi ürünü satmak vb. hizmetleri görürler¹⁷⁸:

a) Tur Düzenlemek

Seyahat Acenteleri bir programa bağlı ya da programsız olarak yurt içinden yurt dışına, yurt dışından yurtiçine veya yurtiçinde gerçekleşen gecelemler veya gecelemez olarak gezi, spor, eğlence, kültürel amaçlı seyahat ve bunun içinde yer

¹⁷⁸ N. Türkmen, a.g.e., s.44.

alan hizmetleri organize etmek, pazarlamak ve gerçekleştirme faaliyetlerini yerine getirirler¹⁷⁹.

aa) Incoming

(A) grubu seyahat acenteleri tarafından yurt dışından Türkiye'ye belirli bir organizasyon ve program dahilinde turist getirilmesi veya yabancı acenteler tarafından Türkiye'ye yönelik olarak düzenlenen organizasyonlarda yabancı acenteler adına Türkiye'de turizm hizmetleri verilmesi faaliyetleri Incoming olarak adlandırılmaktadır¹⁸⁰.

Yabancı acenteler ile yerli acenteler arasında yapılan sözleşmeler üç farklı tipte olabilmektedir¹⁸¹.

Hizmet Satış Sözleşmesi: Yerli seyahat acentesi belirli hizmetlerden oluşan programlar hazırlamakta ve yabancı acentelere belirli bir bedelle satmaktadır. Satışı yapılan bu program çerçevesinde Türkiye'ye gelen turistlere program kapsamında yer alan hizmetler yabancı seyahat acentesi namına yerine getirilmekte ve hizmet bedeli yabancı acenteden alınmaktadır¹⁸².

Komisyon Sözleşmeleri: Ülkeye gelen turistler için verilecek hizmetler yabancı seyahat acentesi tarafından belirlenmektedir. Yabancı acente tarafından belirlenen program çerçevesindeki hizmetler yerli acente tarafından turiste verilmekte, karşılığında hizmetlerin verilmesi esnasında yapılan harcamalara ilave olarak sözleşme ile belirlenen bir oranda komisyon alınmaktadır¹⁸³.

Sadece Harcamaların Ödenmesini Öngören Sözleşmeler: Yabancı seyahat acenteleri ile yerli seyahat acentelerinde en sık uygulanan sözleşme tipi bu olup, yabancı acenteler gönderdikleri turistlere yerli acenteler tarafından verilecek

¹⁷⁹ N. Türkmen, a.g.e., s.44.

¹⁸⁰ N. Türkmen, a.g.e., s.44.

¹⁸¹ Başak Ege - Mehmet Koç, **Turizm Sektörü Mevzuatı ve Muhasebeleştirilmesi (Vergisel Boyutu)**, T.C. Maliye Bakanlığı Ankara Gelirler Bölge Müdürlüğü Vergi Denetmenleri Birim Başkanlığı, Ankara, 2004, s.6.

¹⁸² B. Ege - M. Koç, a.g.e., s.6.

¹⁸³ B. Ege - M. Koç, a.g.e., s.6.

hizmetleri belirlemede verilen hizmetler karşılığında yapılan harcamalar yerli acentelere ödemektedir¹⁸⁴.

ab) Outgoing

Seyahat acenteleri yurtdışına iş, gezi, eğlence, spor, kongre ve benzeri amaçlarla organizasyonları genellikle yabancı seyahat acentelerinin aracılığı ile gerçekleştirmektedir¹⁸⁵.

Outgoing tur organizasyonları, incoming tur organizasyonlarında olduğu gibi daha çok ilgili ülke seyahat acenteleri ile işbirliği yapılarak gerçekleştirilmektedir. Belirli bir program dahilinde tertip edilen turlarda, satılan programlarda öngörülen hizmetler ilgili ülkenin seyahat acentesinden satın alınmaktadır¹⁸⁶.

b) Transfer

Seyahat acentesi tüketicisi olan turist, programın başladığı yerleşim yerinden konaklama tesisine veya programın bitiminde tesisten yerleşim yerine bir araçla bir tarife olmaksızın taşınmasını sağlamak, faaliyetini yürütürler¹⁸⁷.

c) Rezervasyon

Seyahat acenteleri kara, deniz, hava araçlarının tarifeli veya tarifersiz seferlerine ve her türlü konaklama, yeme içme ve eğlence işletmelerinde tüketici adına yer ayırma ve kayıt işlemi yapmaktadırlar¹⁸⁸.

Acente ve konaklama işletmeleri arasında yapılacak rezervasyon sözleşmelerinde akit serbestisi esastır. Böyle bir sözleşme olmaması halinde veya özel sözleşmede yer verilmeyen tüm konularda yönetmelik hükümleri uygulanır. Seyahat acenteleri ile diğer turizm kuruluşları ve Turizm Bakanlığı arasındaki ilişkileri düzenlemek amacıyla 23.03.1983 tarih ve 17996 sayılı Turizm İşletmelerinin Bakanlık,

¹⁸⁴ B. Ege - M. Koç, a.g.e., s.6.

¹⁸⁵ N. Türkmen, a.g.e., s.44.

¹⁸⁶ B. Ege - M. Koç, a.g.e., s.7.

¹⁸⁷ N. Türkmen, a.g.e., s.45.

¹⁸⁸ N. Türkmen, a.g.e., s.45.

Birbirleriyle ve Müşterileriyle İlişkileri Haklarında Yönetmeliğe göre rezervasyon sözleşmeleri üç farklı şekil alabilmektedir.¹⁸⁹

- Bireysel olarak seyahat eden (münferit) müşterilerle ilgili sözleşmeler
- Grup olarak seyahat eden müşterilerle ilgili sözleşmeler
- Belirli bir sürenin üzerindeki rezervasyonlar için yapılacak (kontenjan) tahsis sözleşmeleri

Münferit müşteri sözleşmeleri: Bireysel olarak seyahat eden turistlerle ilgili acenteler ile konaklama işletmeleri arasında yer ve isim rezervasyonu konusunda yapılan sözleşmelerdir. Seyahat acenteleri kendilerine başvuran münferit müşteriler için anlaşmalı oldukları konaklama işletmelerinde yer ve isim rezervasyonu yapmakta, karşılığında belli bir oranda komisyon almaktadır. Münferit müşteri sözleşmeleri oda tahsisini öngörmektedir. Müşteri konaklama işletmesine gittiğinde uygun bir oda kendisine tahsis edilmektedir¹⁹⁰.

Grup müşteri sözleşmeleri: Grup halinde seyahat eden turistlerle ilgili olarak acenteler ile konaklama işletmeleri arasında yapılan yer ve isim rezervasyon sözleşmelerdir¹⁹¹.

Kontenjan Sözleşmeleri: Bu sözleşme türü yurdumuzda yaygın olarak uygulanan bir sözleşme türüdür. Kontenjan sözleşmesi, kontenjan belli bir dönemde birbiri ardına ve düzenli olarak gerçekleştirileceği öngörülen tur organizasyonları veya yer ve isim rezervasyonları için konaklama işletmeleri ile seyahat acenteleri arasında odaların belirli bir dönem tahsisi konusunda yapılan sözleşmelerdir¹⁹².

Seyahat acentesi ile konaklama işletmeleri arasında yapılan rezervasyon sözleşmeleri taraflara bazı haklar tanımakta ve sorumluluklar yüklemektedir. Hak ve yükümlülüklerin genel olarak taraflar arasında serbestçe belirlenmesi esastır. Yükümlülükleri yerine getirmeyen taraf tazminat (no-show ücreti) ödemekle yükümlüdür¹⁹³.

¹⁸⁹ B. Ege - M. Koç, a.g.e., s.10.

¹⁹⁰ B. Ege - M. Koç, a.g.e., s.10.

¹⁹¹ B. Ege - M. Koç, a.g.e., s.10.

¹⁹² B. Ege - M. Koç, a.g.e., s.10.

¹⁹³ B. Ege - M. Koç, a.g.e., s.10.

d)Enformasyon

Seyahat acenteleri turizmle ilgili ve turizm hareketinin gerektirdiği konularla, turistin tabi olduğu döviz, vize, gümrük, gibi işlemlere ilişkin bilgileri vermekle yükümlüdürler¹⁹⁴.

e) Kongre- Konferans Organizasyonu

İçinde konaklama, transfer ve tur hizmetlerinden en az birinin yer aldığı kongre, konferans, toplantı, fuar, sergi ve benzeri faaliyetleri organize etmek seyahat acentelerinin faaliyetleri arasındadır¹⁹⁵.

f) Turistik Gezi Amaçlı Münferit Taşıma Aracı Kiralama

Ticari olmayan araçlarla münferiden araç kiralamak isteyen tüketiciye yönelik olarak kendi mülkiyetinde olan ya da mülkiyetinde olmadığı halde kiralama yetkisi bulunan, ikiden fazla kişinin seyahat edebileceği araçlar ile içinde konaklama olanağı bulunan araçları doğrudan kiralamak, bu konuda organizasyon, rezervasyon yapmak seyahat acentelerinin faaliyetleri arasındadır¹⁹⁶.

g) Ulaştırma Araçları Biletleri Satmak

Seyahat acenteleri tarifeli yada tarifersiz olarak tabi oldukları mevzuat ile taşımacılık hizmeti veren araçlarının ve bu araçlara sahip işletmelerin biletlerini satmaktadırlar¹⁹⁷.

h) Seyahat Acentesi Ürünü Satmak

Diğer seyahat acentelerinin ürettiği hizmetlerin tamamını ya da bir kısmını ürün sahibi seyahat acentesi tarafından yetki verilmek kaydıyla satmak da faaliyetleri arasındadır¹⁹⁸.

¹⁹⁴ N. Türkmen, a.g.e., s.46.

¹⁹⁵ N. Türkmen, a.g.e., s.46.

¹⁹⁶ N. Türkmen, a.g.e., s.46.

¹⁹⁷ N. Türkmen, a.g.e., s.46.

¹⁹⁸ N. Türkmen, a.g.e., s.46.

3.4 ÖRNEK UYGULAMA

3.4.1 İşletme Hakkında Genel Bilgi

Örnek işletme, 1962 yılında faaliyetlerine yurtdışı tur operatörlüğü ile başlamıştır. Bu çalışmada örnek işletmenin 2003 yılı Haziran ayına ait turizm faaliyetleri irdelenmiştir. Firma (A) grubu seyahat acente belgesine sahiptir.

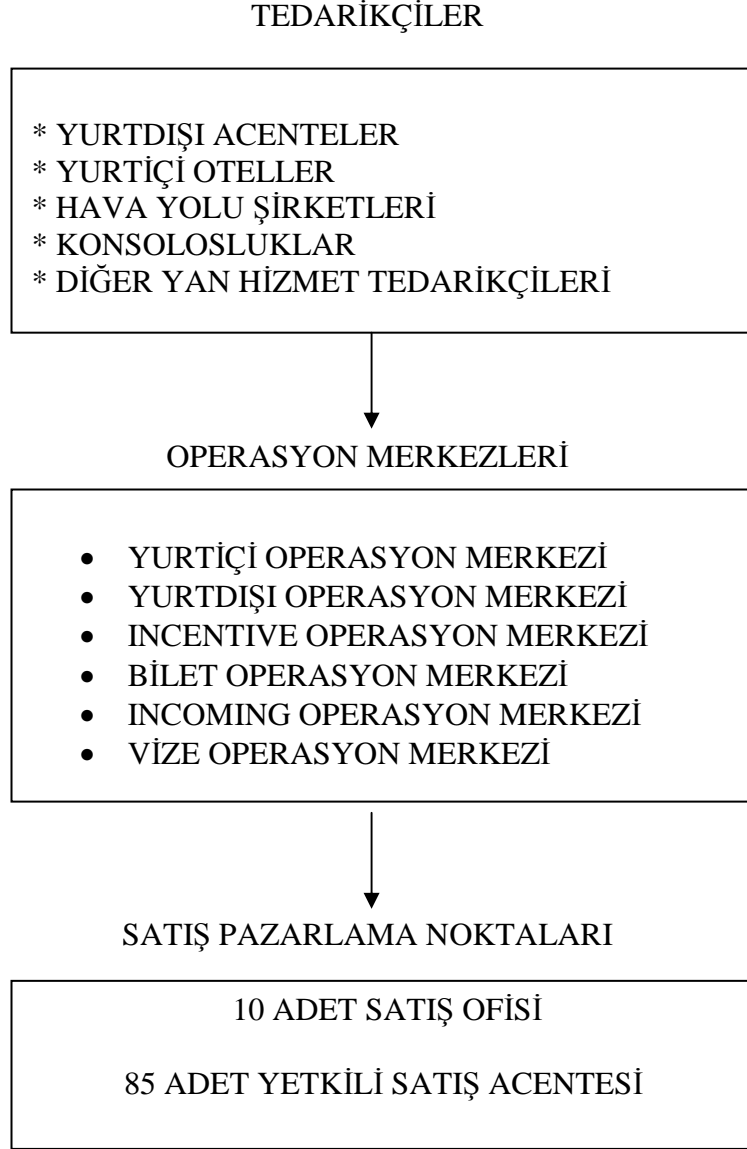
İş bu belge ile firma sektörde yurtiçi (ingoing), yurtdışı (outgoing), kapalı gruplar (incentive), bilet (ticketing), yabancı müşteri grupları (incoming) olmak üzere 5 ana departmanla, 10 satış ofisi ve 87 satış acentesi ile faaliyet göstermiştir.

Firmanın departmanları aşağıdaki gibi listelenebilir.

- YURTIÇİ
 - Yurtiçi Otel Müşterileri
 - Kıbrıs Otel Müşterileri
 - Kültür Turu Grup Müşterileri
 - Şehir Otelleri Müşterileri
- YURTDIŞI
 - Yurtdışı Grup Müşterileri
 - Yurtdışı Lisan Okulları
 - Yurtdışı Münferit Otel Müşterileri
- INCENTIVE
 - Yurtiçi Kapalı Gruplar
 - Yurtdışı Kapalı Gruplar
 - Bayi Toplantıları
 - Kongre Grupları
- INCOMING
- VİZE
- BİLET
 - İç Hat Bilet Müşterileri
 - Dış Hat Bilet Müşterileri

Tüm faaliyetlerin özet görünümü Şekil-7 de gösterilmiştir.

Şekil 7: Örnek İşletme Faaliyet Özeti



Yukarıdaki işletme faaliyet özetinden hareketle aşağıda her bir departmanın faaliyet akışı hakkında detaylı bilgi verilmektedir.

- Yurtiçi Departmanı

Organizasyon yapısındaki yerine göre yurtiçi departmanının faaliyet konusu özetle şöyle tanımlanabilir. Türkiye Cumhuriyeti pasaportunu taşıyan müşteri kitlesinin talepleri doğrultusunda yurtiçindeki yerleşik otel ve grup organizasyonlarına rezervasyon yapmak koşulu ile ürün çeşidi oluşturmak ve satışa sunmaktır. Faaliyet gerçekleştirilirken bir yıl yaz sezonu ve kış sezonu olmak üzere

iki ana periyoda bölünmüş olup; Bayram, yılbaşı, sömestre ve diğer özel günler olmak üzere kısa alt periyotlarda faaliyet gösterilmektedir. Her yıl yapılacak organizasyonun şekli ve kapsamı bir yıl önceden planlanıp satış için hazırlanmaktadır. Daha anlaşılır bir şekilde ifade etmek gerekir ise 2002 yılında 2003 yılı için satış politikaları belirlenirken 2001 ve 2002 yılındaki müşteri kitlesinin talepleri doğrultusunda ürün çeşitlendirmesi yapılarak organize edilecek turlar ve anlaşma yapılacak oteller ve kontenjan yapıları belirlenmektedir.

Burada önemli olan talep doğrultusunda tedarikçiler yani otellerle yapılacak kontenjan anlaşmalarıdır. Türkiye sınırları içindeki ve Kıbrıs'daki otellerin miktarı düşünüldüğünde bir tur operatörü olan acentenin bunların tümünde aynı şartlarda anlaşma yapması mümkün değildir. Çünkü iç piyasadaki otellere talep sadece yerel tüketicilere hizmet veren acentelerden gelmemektedir. Bunlara, yabancı uyruklu müşteri kitlesine hizmet veren, fuar ve kongre organizasyonları yapan acentelerden de talep gelmektedir. Bu yüzden kontenjan anlaşmalarını satılabilir düzeyde tutarak maksimum komisyon alabilmek acenteler için önemli bir husustur.

Buradan yola çıkarak departmanın işleyişine giriş daha anlaşılır olacaktır. Çünkü turizm sektörü oluşacak talebi önceden hissederek elindeki kozları en iyi şekilde kullanması gereken firmalarla doludur. Burada ne kadar iyi tahmin yapıldığı ve bunun ne şekilde sunulduğu önemlidir.

Bu yüzden çalışılacak turistik tesisler bölgelerine göre belirlendikten sonra yapılacak iş, hangi tesisle hangi kontenjan çerçevesinde ve ne kadar komisyon karşılığı anlaşılacağı ve tüm bunlara karşılık olarak ne gibi teminatlar gösterileceğinin belirlenmesidir.

Yurtiçi departmanının iş akışını maddeler halinde irdelerken açıklamalara girmek daha anlaşılır olacaktır. O halde maddeler halinde yurtiçi departmanının çalışması aşağıdaki gibi açıklanabilir:

1- Bölge ayrımı yapılarak çalışılacak turistik tesislerin belirlenmesi : Burada Bölge, tesislerin yoğunluğuna göre belirlenmektedir. Örneğin AKDENİZ Bölgesinde ANTALYA İlinin sınırları içersinde çok yoğun tesis kompleksi olduğundan

ANTALYA İli bölgelere ayrılmıştır. Bunlar Kemer Bölgesi, Belek Bölgesi... vb. gibi sıralanabilir. Bölgelerdeki tesislerle yatak kapasitelerine göre, önceki yıllarda çektiği talep ve verdiği hizmet kalitesi göz önüne alınarak, ne şekilde anlaşmalar yapılacağı belirlenir. Bu anlaşmalar belli bir kontenjan çerçevesinde olabileceği gibi tek yetkili olarak da yapılabilir. Burada talebin ne kadar olduğu ve acentenin tesisi ne kadar pazarlayacağı önemli rol oynar. Bütün bunlara karar verildiğinde, ister tek yetkili ister belli bir kontenjan çerçevesinde olsun anlaşma aşamasına gelindiğinde sözleşmenin ne şekilde tanzim edileceği önem kazanmaktadır.

2- Sözleşme maddelerinin belirlenmesi ve sözleşmenin imzalanması : Burada çalışılacak tesis artık belirlenmiş ve o sezon için hangi çerçevede çalışılacağına karar verilmiştir. Artık turistik tesisin ve acentenin anlaşma şartlarının belirlendiği aşamaya gelinmiştir. Burada tesis ile ne şekilde çalışılacağı, tesisin ve acentenin yükümlülüklerinin belirlendiği sınırlar çizilecektir. Mutabakata varılan kontenjane göre tesisin ne şekilde reklâmının yapılacağı ve ürün katalogundaki yerinin belirlenmesi de önem kazanmaktadır. Çünkü her bir kalem her iki taraf için de bir maliyet unsuru olmaktadır. Satış ve buna mukabil ödeme şartlarının belirlendiği ve diğer özel konuların belirtildiği sözleşme, acente yetkili birimlerince takibe ve işleme alınır.

3- Sözleşme imzalandıktan sonra satış işlemleri: Turistik tesis ile anlaşma yapıldıktan sonra artık turistik tesis acente için bir ürün kalemi olmuş olup, satışa sunumu için gerekli işlemler hazırlanır, reklam ve pazarlama departmanınca ürün katalogundaki yerini alır. Artık ürün satış noktalarında talep edildiğinde satılabilir hale gelmiştir. Bu işlem herbir otel ve tatil köyü için aynı şekilde tekrar edilir.

Burada piyasa rekabet koşullarına göre satış politikaları, belirlenen sezon içerisinde farklılık gösterebilir. Buna göre sözleşmede belirtilen kalemler çerçevesinde departmanın gelirleri ve direkt giderleri aşağıdaki gibidir:

Gelir Kalemleri

- Turistik tesis komisyon geliri
- Turistik tesis katalog katkı geliri
- Turistik tesis gazete ilan katkı geliri
- Ürün katalogu sair reklam gelirleri
- Turistik tesis ulaşım katkı geliri
- Turistik tesis oda konaklama satış geliri

Direkt Gider Kalemleri

- Personel gideri
- Turistik tesis oda konaklama alış gideri
- Ulaşım ve transfer giderleri
- Satış Acenteleri Komisyon Giderleri
- Katalog ve gazete ilan giderleri
- İkram giderleri

- Yurtdışı Departmanı

Yurtdışı departmanının faaliyet konusu Türkiye Cumhuriyeti pasaportunu taşıyan müşteri kitlesine, talepleri doğrultusunda yurtdışındaki acenteler ile otel ve grup organizasyonlarına rezervasyon yapmak koşulu ile ürün çeşidi oluşturmak ve satışa sunmaktır. Turlar önceden planlanıp satış için hazırlanmaktadır ve organize edilecek turlar ile anlaşma yapılacak yurtdışında yerleşik lokal acenteler belirlenmektedir.

Burada önemli olan talep doğrultusunda tedarikçiler yani yurtdışı lokal acenteleri bulup çözüm ortağı yapmaktır. Bu yüzden kontenjan anlaşmaları değil yurtdışında alınacak tüm hizmetler için yerleşik bir acente ile çalışma prensibi edinilmiştir.

Paket programlardaki tüm yurtdışı hizmetleri konaklama, restoran, transfer, müze... vb. tedarik edebilecek acentelerin belirlenmesi önemli bir faktördür.

Yurtdışı departmanının iş akışı maddeler halinde aşağıdaki gibi açıklanabilir:

- 1- Burada öncelikle diğer satış koşullarına nazaran farklı bir anlayış

güdülmektedir. İlk önce daha önce oluşturulmuş paket programlar gazete ilanı yolu ile satışa sunulmakta, alınan rezervasyon miktarı ölçüt olarak turun kaldırılmasına ya da daha önceden belirlenmiş yeterli kişi sayısına ulaşamadığında turun iptali veya ileri bir tarihe ertelenmesi söz konusu olmaktadır.

2- Yeterli sayıda satışı yapılmış olan paket program artık tedarikçilerden rezervasyon aşamasına gelmiştir.

3- Satışı tamamlanıp satışa kapanan turlar havayolu, konaklama, restoran, rehberlik ve diğer hizmetlerin alımının tamamlanmasıyla sona erer.

Burada piyasa rekabet koşullarına göre satış politikaları belirlenen sezon içerisinde farklılık gösterebilir hatta aynı tur için kampanya dönemleri ile satışı arttırma ya da talebi kesme yolu izlenebilir.

Buna göre oluşan paket turların tamamlanmasından sonra departmanın elde edeceği gelirler ve direkt giderler aşağıdaki gibidir:

Gelir Kalemleri

- Paket tur satışı geliri
- Vize geliri
- Ekstra tur geliri

Direkt Gider Kalemleri

- Personel gideri
- Yurtdışı acentelerden hizmet alış gideri
- Ulaşım ve transfer giderleri
- Satış Acenteleri Komisyon Giderleri
- Katalog ve gazete ilan giderleri
- İkram giderleri
- Vize gideri

- Incoming Departmanı

Bu departmanın kuruluş amacı firmanın yurtdışından gelen müşterilere verilecek hizmet kalitesini tecrübe ile arttırmaktır. Incoming her ne kadar iç piyasadaki otel ve benzeri tatil beldelerinin pazarlaması işi olsa da yurtiçi tur işlemlerinden ayrılmaktadır. Incoming departmanı için müşteri portföyü; pazar payları ve pazar fiyatları ile farklılık göstermektedir.

Örneğin Rus müşteriler yurtiçinde bir hizmet alacağında onlar için tesislerce belirlenmiş ayrı bir fiyat vardır. Fiyatın belirlenmesinde yurtdışından gelen müşterilerin ülkelerindeki milli gelir ve harcama alışkanlıkları önemli rol oynamaktadır. Incoming döviz kazandırıcı bir hizmet olduğu için yerli müşteri fiyatlarının çok altında fiyatlarla hizmet verebilmektedir.

Faaliyetin gösterilmesinde ilk aşama yurtdışından gelen müşteri talebi ile olur. Burada maliyetlerin birçoğu bir önceki seneden hazırlanmakta olup otellerden çeşitli pazarlar için farklı fiyatlar temin edilir. Örneğin aynı dönemde, 14 Mayıs 2004 – 24 Mayıs 2004 tarihleri arasında Marmaris yöresinde X otelinin Rus müşteri fiyatı 24.- EURO (İki kişilik odada tek kişi tek gece fiyatı) iken Kanadalı müşteri fiyatı 21.- EURO ‘dur. Burada belirleyici etken daha önce belirtildiği gibi müşteri harcama alışkanlıklarıdır. Yine operasyon hazırlık aşamasına bakıldığında gelen müşteri talebi doğrultusunda oluşturulan program dâhilinde daha önceden alınmış tesis maliyet fiyatları üzerine komisyonlar konularak hesaplama yapılır ve müşteriye program ve fiyat teklifi iletilir. Müşteri tarafından gelen onay doğrultusunda rezervasyonlar yaptırılarak müşteri girişi beklenir.

Burada hazırlanan tur programı sadece otel rezervasyonu olmakla kalmayıp ayrıca ören yerleri ve müze gezileri ile alış veriş gezileri de düzenlenebilmektedir. Burada geziler esnasında HANUT geliri denen ekstra tur gelirleri doğmaktadır. Müşterinin alış veriş yaptığı mağaza ve dükkânlardan komisyon alınmaktadır.

Hac kontenjanı oluşturmada ve yurtdışı turları organize etmede önemli bir rolü bulunan incoming departmanı birçok turizm operatörü tarafından etkin kullanılmamaktadır. Çünkü yurtiçinde yerleşik müşterileri yurtdışı seyahatlerine götürebilmek için firmanın etkin bir incoming geliri elde etmesi gerekir. Hac

organizasyonlarında da durum aynıdır. Seyahat acentaları ve seyahat acenteleri birliği kanununun 3. maddesinde A grubu seyahat acenteleri tertipledikleri turistik gezilerle bir önceki yıl yurt dışından getirdikleri dövizin %25'ini geçmemek üzere yurtdışına turlar düzenleyebilirler.

Uluslararası piyasada büyük tur operatörleri bu tip faaliyetleri tekeline aldığından pazar payının artırılması ancak ve ancak etkin bir operasyon ve düşük maliyetlerin elde edilmesi ile olur. Burada esas olan maliyet fiyatları belirlenirken belli bir garanti oda karşılığı teminat verilmesi ya da ön ödeme yapılması uygun olacaktır.

- Incentive Departmanı

Incentive departmanı kapalı gruplara yurtiçi ve yurtdışında müşteri taleplerine göre tur düzenlemek, kongre, seminer organizasyonu hizmetlerini sunmaktadır. Bu hizmetleri genellikle tüzel kişi kurum ve kuruluşlara sunmaktadır. Direkt giderleri yukarıda anlatılan yurtiçi ve yurtdışı departmanlarının giderleridir.

- Bilet Departmanı

Bilet departmanı, THY ve IATA belgesine sahip olan şirket, içhat bilet satışları üzerinden %7, dış hat bilet satışları üzerinden %9 brüt komisyon elde etmek koşulu gözetilerek faaliyet göstermektedir. Bu komisyonun piyasa koşulları gereğince kurumsal müşterilerde ağırlıklı olmak üzere belli bir kısmı indirim olarak müşterilere verilmektedir.

3.4.2 Geleneksel Maliyet Yöntemi

İşletme ile ilgili veriler aşağıdaki gibidir ve rakamlar YTL olarak verilmiştir.

Bu bölümde verilen maliyet verileri işletmenin bir dönemlik gerçek maliyet verileridir. Bu uygulamada işletmenin Haziran 2003 dönemi verileri irdelenmiştir. Bu döneme ait gelir kalemleri aşağıda gösterildiği gibidir.

DEPARTMAN				GELİR
Yurtiçi Turlar	<i>Reklam</i>	<i>Transport</i>	<i>Tur</i>	5.202.982,95
<i>City travel</i>				<i>(81.916,47)</i>
<i>Yurtiçi</i>	173.303,38	12.108,12	4.403.129,70	<i>(4.588.541,20)</i>
<i>Kıbrıs</i>	6.161,21	37.161,52	301.000,49	<i>(344.323,22)</i>
<i>Kültür Turları</i>				<i>(188.202,06)</i>
Yurtdışı Turlar				1.587.823,30
Incoming				120.479,82
Incentive				297.237,05
Vize				99.394,12
Bilet				2.382.651,00
Münferit				48.019,80
TOPLAM				9.738.588,04

Yurtiçi departmanı City Travel 126 kişi, Kıbrıs 275 kişi, Kültür Turları 12 paket turda toplam 537 kişi, Yurtiçi 3059 kişi olmak üzere toplam 3.997 kişiye,

Yurtdışı departmanı 54 turda 1.289 kişiye,

Incoming departmanı 74 turda 465 kişiye,

Incentive departmanı 12 turda 975 kişiye,

Bilet departmanı yurtiçi yurtdışı toplam 3.476 kişiye

Münferit departmanı 42 kişiye

Vize departmanı 1275 kişiye olmak üzere Haziran 2003 döneminde toplam 11.519 kişiye örnek işletmede hizmet verilmiştir.

Departmanların direkt maliyetleri ise aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

TABLO 3: DİREKT MALİYETLERİN DEPARTMAN BAZINDA DAĞILIM TABLOSU

DEPARTMAN DİREKT MALİYETLER	INCENTIVE	INCOMING	YURTDIŞI	MÜNFERİT	YURTIÇI DEPARTMANI					BİLET	VİZE	TOPLAM
					Yurtiçi	Kıbrıs	Kültür	City Travel	Toplam			
OTEL	174.284,90	69.479,22	682.903,17	42.581,85	3.461.623,63	140.084,00	81.683,30	61.316,63	3.744.707,56			4.713.956,70
BİLET MALİYETİ	48.482,53		417.773,13			130.941,10			130.941,10	2.239.012,00		2.836.208,76
TRANSFER	6.050,00	4.760,00	63.242,00		395.711,60	9.049,24	62.372,00	6.843,40	473.976,24			548.028,24
REHBER	2.965,41	3.261,00	25.307,96			17.004,89	5.695,00		22.699,89			54.234,26
REKLAM			52.940,00		276.258,40		22.661,54	4.777,60	303.697,54	6.148,05		362.785,59
İKRAM			4.976,00		16.758,23		700,00	300,00	17.758,23			22.734,23
AC.KOMİSYON			13.293,07		140.509,21	7.378,01	3.179,49	4.833,07	155.899,78	374,00		169.566,85
RESTAURANT		32.424,00	12.543,00									44.967,00
KONSOLOSLUK											68.795,91	68.795,91
DİĞER	6.789,72		20.879,88		14.741,19	497,75	132,00	250,00	15.620,94	329,48	4.500,00	48.120,02
PRİM					1.136,00				1.136,00			1.136,00
PERSONEL	5.185,00	350,00	22.300,00	1.500,00	28.239,40	2.990,00	3.090,00	1.160,00	35.479,40	11.796,00	4.860,00	81.470,40
					4.334.977,66	307.944,99	179.513,33	79.480,70				
TOPLAM	243.757,56	110.274,22	1.316.158,21	44.081,85					4.901.916,68	2.257.659,53	78.155,91	8.952.003,96

TABLO 4: SATIŞ OFİSLERİ ENDİREKT MALİYET DAĞILIM TABLOSU

GİDER TÜRÜ	BÜRO										
	HARBIYE	KADIKÖY	Ş.BAKKAL	TAKSİM	Ç.HAVUZLAR	İZMİR	İZMİT	ANKARA	ATRIUM	BEŞİKTAŞ	TOPLAM
İşyeri Kiraları	5.500,00	2.299,75	1.985,81			6.850,00		1.226,53	2.844,46		20.706,55
Elektrik Giderleri	367,59	258,81	168,47			371,91					1.166,78
Türktelekom Telefon Giderleri	1.628,43	534,92	589,15	864,75	919,15	1.851,69	180,09	860,08	1.075,76	446,95	8.950,97
Cep Telefonu Giderleri	1.138,33	186,97	124,65			320,71		88,20	139,79		1.998,65
Posta Kargo Giderleri	410,90	15,25		6,36		132,29	7,19	272,72		2,05	846,76
Büro Kırtasiye Giderleri	337,17	99,35	94,40	3,81	14,32	231,46		288,14	40,56		1.109,21
Araç Bakım Onarım Giderleri	102,85										102,85
Bilgi İşlem Malzeme Gideri	560,72	4,45				221,38		29,00			815,55
Gazete Giderleri	76,60	16,20	13,20			38,02		17,40			161,42
Yiyecek İçecek Giderleri	1.076,59	296,13	253,13	203,74	56,36	658,56	18,08	411,85	283,08	74,58	3.332,10
Temizlik Giderleri	143,01	45,11		1,48		40,95		42,12	18,83		291,50
Muhtelif Giderler	745,75					165,66		297,58	30,00		1.238,99
Büro Giderleri	11,86	6,80	29,53	2,97		285,16		97,50			433,82
Benzin Giderleri	885,51										885,51
Apartman Giderleri	1.771,21	500,00	160,00			544,00		80,00	330,00		3.385,21
Temsil Ağırlama Gideri			24,58			152,54					177,12
Bina Bakım Onarım Giderleri	908,51				16,95						925,46
K.K.E.G	433,26	155,25	263,00	10,00	33,25	412,25	358,34	275,09	77,00		2.017,44
Vergi,Resim ve Harçlar		58,13	19,20			21,50		80,50			179,33
SSK Prim	4.047,06	1.132,30	865,89			2.361,24		1.706,23	559,80		10.672,52
Stopaj	988,80	650,80				2.510,00		646,65			4.796,25
TOPLAM	21.134,15	6.260,22	4.591,01	1.093,11	1.040,03	17.169,32	563,70	6.419,59	5.399,28	523,58	64.193,99

İşletmenin değişik yerlerde toplam on adet satış ofisi vardır. Bu satış ofislerinin giderleri yukarıda tablo halinde verilmiştir. Aşağıdaki tabloda ise genel yönetim giderleri ile ilgili veriler verilmiştir.

Tablo 5: Genel Yönetim Giderleri

GİDER TÜRÜ	TUTAR
İşyeri Kiraları	8.719,40
Elektrik Giderleri	2.082,98
Türktelekom Telefon Giderleri	6.513,70
Cep Telefonu Giderleri	4.553,33
Posta Kargo Giderleri	3.698,09
Büro Kırtasiye Giderleri	3.034,48
Araç Bakım Onarım Giderleri	925,63
Yiyecek İçecek Giderleri	3.827,14
Temizlik Giderleri	572,04
Şehir içi Ulaşım Giderleri	924,44
Muhtelif Giderler	428,60
Benzin Giderleri	2.066,20
Basılı Malzeme Broşür Gid.	7.596,00
Gazete Katalog İlan Giderleri	1.220,22
Temsil Ağırlama Gideri	1.316,50
Yurtiçi Seyahat Giderleri	225,42
Otopark Giderleri	136,36
Demirbaş Bakım Onarım	675,63
Yazılım Giderleri	2.382,11
Hukuk Mali Müşavirlik Gid.	1.884,00
Gider Yazılan Küçük Demirbaşlar	269,49
K.K.E.G	1.010,93
Noter İcra Giderleri	63,77
Vergi, Resim ve Harçlar	1.966,38
SSK Prim	16.188,22
Stopaj	4.755,20
Maaş	74.379,00
TOPLAM	151.415,26

Finansman giderleri de aşağıdaki gibidir.

Tablo 6: Finansman Giderleri

FİNANSMAN GİDERLERİ	TUTAR
Banka Provizyon ve Sair Giderler	2.369,46
Teminat Mektubu Giderleri	600,89
Kredi Finansman Giderleri	4.128,19
Factoring Giderleri	147.568,14
Kredi Kartı Komisyon Giderleri	78.067,63
TOPLAM	232.734,31

Yukarıdaki verilere dayanılarak Tekdüzen Hesap Planına uygun gelir tablosu aşağıdaki şekilde düzenlenebilir.

GELİR TABLOSU

SATIŞLAR		9.738.588,04
Yurtiçi Turlar	5.202.982,95	
Yurtdışı Turlar	1.587.823,30	
Incoming	120.479,82	
Incentive	297.237,05	
Vize	99.394,12	
Bilet	2.382.651,00	
Münferit	48.019,80	
SATIŞLARIN MALİYETİ		8.952.003,96
SATILAN HİZMET MALİYETİ		
Yurtiçi Turlar	4.901.916,68	
Yurtdışı Turlar	1.316.158,21	
Incoming	110.274,22	
Incentive	243.757,56	
Vize	78.155,91	
Bilet	2.257.659,53	
Münferit	44.081,85	
BRÜT KAR		786.584,08
FAALİYET GİDERLERİ		448.343,56
Genel Yönetim Giderleri ¹⁹⁹	215.609,25	
Finansman Giderleri	232.734,31	
FAALİYET KARI		338.240,52

Endirekt maliyetler, departmanların ciro bazında direkt maliyetlere ilave edilip maliyetler hesaplanırsa yukarıdaki faaliyet karı değişmeyecektir ama departman

¹⁹⁹ Genel Yönetim Giderleri, Tablo 4’de yer alan toplam tutar olan 64.193,99 YTL ile Tablo 5’de yer alan toplam tutar olan 151.415,26 YTL toplamından ibarettir.

karlılıkları değişecektir. Bu dağıtım varsayımına göre departmanlara yüklenmesi gereken endirekt maliyet ve oranları aşağıdaki gibidir.

DEPARTMAN	ORAN	GELİR RAKAMI	TUTAR
Yurtiçi Turlar	53,43	5.202.982,95	239.534,10
<i>City travel</i>	0,84	81.916,47	3.771,26
<i>Yurtiçi</i>	47,12	4.588.541,20	211.246,53
<i>Kıbrıs</i>	3,54	344.323,22	15.851,90
<i>Kültür Turları</i>	1,93	188.202,06	8.664,42
Yurtdışı Turlar	16,3	1.587.823,30	73.099,96
Incoming	1,24	120.479,82	5.546,63
Incentive	3,05	297.237,05	13.684,15
Vize	1,02	99.394,12	4.575,89
Bilet	24,47	2.382.651,00	109.692,11
Münferit	0,49	48.019,80	2.210,73
TOPLAM	100,00		448.343,57

Geleneksel yöntemde toplam 448.343,56 YTL olan endirekt giderler departmanların ciro içindeki paylarının oranlarına göre departmanlara dağıtıldığında oranlar aşağıdaki gibi formüle edilebilir:

$(\text{Departman Geliri} / \text{Toplam gelir}) * 100 = \text{Departmanın toplam gelir içindeki yüzde oranı.}$

Bulunan bu oran toplam endirekt giderlere uygulanırsa departmanın endirekt giderlerden alacağı pay bulunabilir.

Departmanların direkt maliyetleri, operasyon merkezlerince onaylanan ve arkasına ilgili olduğu tur kodu yazılan faturalara göre belirlenmektedir. Ayrıca her bir turun dosyası oluşturulduğundan gerekli kontroller bu dosyalardan yapılmaktadır. Yurtiçi otel faturaları ise yurtiçi fatura kontrol departmanınca bilgisayar programında rezervasyonlarla karşılaştırılarak onaylanır. Bu faturalar 740 nolu hesabın departman bazında oluşturulan alt hesaplarına kaydedilmektedir. Endirekt maliyetler yukarıda olduğu gibi cirodaki paylarına göre dağıtılmıştır. İşletmenin çok çeşitli dallarda turizm hizmeti veren bir kuruluş olduğu göz önünde bulundurulduğunda, sunduğu tüm turizm hizmetlerinin her biri için ayrı ayrı birim maliyetlerin hesaplanması bu

çalışmanın amacını aşan bir ayrıntı olacağı düşünülerek, çalışmada sadece yurtdışı departmanından belirli turlara odaklanılmıştır.

Buna göre yurtdışı departmanın endirekt maliyetleri şöyle oluşmaktadır.

$$(\text{Yurtdışı departmanı geliri} / \text{toplam gelir}) * 100$$

$$(1.587.823.30 / 9.738.588,04) * 100 = \%16,30$$

215.609,25 YTL Genel Yönetim Giderleri ve 232.734,31 YTL Finansman Gideri toplamı olan 448.343,56 YTL ile bu oranı çarparsak yurtdışı departmanına Endirekt Giderlerinden gelen pay 73.099,96 YTL bulunur. Tablo 3’de yer alan Direkt maliyetler Haziran 2003’de düzenlenen 54 tura aittir. Direkt maliyetler incelendiğinde bunlardan reklam ve personel maliyetlerinin yurtdışı departmanınca düzenlenen 54 tur için direkt maliyet olduğu ancak maliyetleri hesaplanacak 6 paket tur açısından bu maliyetlerin endirekt maliyet niteliği taşıdığı görülür.

Buna göre Tablo 3’de yer alan yurtdışı departmanın tüm turlar için reklam gideri olan 52.940,00 YTL ile personel gideri olan 22.300,00 YTL, yurtdışı departmanı için yukarıda hesaplanan endirekt gider tutarı 73.099,96 YTL ile toplanarak, yurtdışı departmanın endirekt gider toplamı 148.339,96 YTL olarak bulunur.

Bulunan bu tutar yurtdışı departmanınca gerçekleştirilmiş olan 54 tura bölündüğünde bir tura düşen endirekt gider tutarı 2.747.04 YTL olmaktadır.

Haziran döneminde yapılan turlardan, farklı kalkış tarihlerinde ve kişi sayılarında Paris, Moskova ve Floransa-Venedik-Roma tur maliyetleri irdelenmek için seçilmiştir. Böylelikle turlarda kendi aralarında karşılaştırma olanağı elde edilmiştir. Turlarla ilgili veriler tur dosyalarından ve muhasebe kayıtlarını tevsik eden belgelerden temin edilmiştir. Bulunan veriler aşağıdaki gibidir.

Tablo 7: Paket Tur Gelir ve Maliyet Rakamları Tablosu

TUR KODU	PAX	GELİR	BİLET MAL.	OTEL	REHBER	AC. KOM	DİĞER	ENDİREKT GİDER	TOPLAM MALİYET
TKPAR-0506	12	11.841,63	3.189,77	3.757,85	284,04	426,06	0,00	2.747,04	10.404,76
TKPAR-2606	23	25.336,37	11.215,32	7.997,15	284,04	142,02	69,59	2.747,04	22.455,16
TKFVR-2106	25	33.182,97	10.992,35	11.188,34	568,08	695,90	4.523,34	2.747,04	30.715,04
TKFVR-2806	26	32.737,03	10.569,13	11.208,22	568,08	497,07	4.574,46	2.747,04	30.164,00
MOSK-0206	12	12.793,16	4.271,96	6.338,35	497,07	85,21	69,59	2.747,04	14.009,23
MOSK-2106	46	49.782,27	14.919,20	21.547,27	497,07	0,00	69,59	2.747,04	39.780,18

Yukarıdaki rakamlar tura katılan kişi sayısına bölünerek birim gelir ve maliyetleri bulunabilir. Geleneksel yöntemle göre birim maliyetler ve brüt kar aşağıdaki gibi oluşmaktadır.

Tablo 8: Paket Tur Birim Rakamları Tablosu

TUR KODU	PAX	GELİR	BİLET MAL.	OTEL	REHBER	AC. KOM	DİĞER	ENDİREKT GİDER	TOPLAM MALİYET	BİRİM K/Z
TKPAR-0506	1	986,80	265,81	313,15	23,67	35,51	0,00	228,92	867,06	119,74
TKPAR-2606	1	1.101,58	487,62	347,70	12,35	6,17	3,03	119,44	976,31	125,27
TKFVR-2106	1	1.327,32	439,69	447,53	22,72	27,84	180,93	109,88	1.228,60	98,72
TKFVR-2806	1	1.259,12	406,50	431,09	21,85	19,12	175,94	105,66	1.160,15	98,96
MOSK-0206	1	1.066,10	356,00	528,20	41,42	7,10	5,80	228,92	1.167,44	-101,34
MOSK-2106	1	1.082,22	324,33	468,42	10,81	0,00	1,51	59,72	864,79	217,44

3.4.3 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Uygulaması

Uygulamaya konu olan işletmenin faaliyet akışı dikkate alınarak oluşturulan faaliyet merkezleri ve faaliyetler aşağıdaki gibidir:

YURTIÇİ MALİYET HAVUZU

Yurtiçi otel kontenjan anlaşmalarının yapılması

Anlaşma yapılan otellerin satışa çıkarılması

Kayıt formunun düzenlenmesi ve satışın yapılması

Satışla ilgili tahsilatın yapılması

Satışı yapılan otellerin ilgili tarihlerde rezervasyonlarının yapılması

Müşterilerin otellere transferinin yapılması

Hizmet bitiminde satış faturalarının düzenlenmesi ve postalanması

YURTDIŞI MALİYET HAVUZU

Yurtdışı acentelerle anlaşma yapılması

Yurtdışı tur programlarının oluşturulması

Oluşturulan turların ilanlarının yapılması ve satışa çıkarılması

Turlarla ilgili konaklama ve uçuş listelerinin oluşturulması rezervasyonlarının yapılması

Hizmet bedelinin tahsil edilmesi

Hizmet bitiminde satış faturalarının düzenlenmesi ve postalanması

INCENTIVE MALİYET HAVUZU

Tekliflerin hazırlanması ve anlaşmanın sağlanması

Müşteri isteklerine göre turların düzenlenmesi veya otel rezervasyonlarının yapılması

Hizmet bedelinin tahsil edilmesi

Satış faturasının düzenlenmesi

INCOMING MALİYET HAVUZU

Yurtdışı acentelerle anlaşma yapılması

Gelen talebe göre hizmet anlaşmaları

Müşteri isteğine göre tur programının oluşturulması

Acenteye veya müşteriye fatura düzenlenmesi

BİLET MALİYET HAVUZU

Havayollarından bilet stokunun alınması

Bilet satışının yapılması ve faturanın düzenlenmesi

VİZE MALİYET HAVUZU

Yurtdışı turlara katılan müşterilerin, yurtdışı münferit müşterilerinin ve dışhat bilet müşterilerin vize başvuruları ile ilgili belgeleri almak

Konsolosluklara müşteri adına başvurmak
Vizenin alınması

ORTAK MALİYET HAVUZU

Muhasebe, Finansman, Satınalma ve Yönetim faaliyetleri

Burada sayfa 78-79-80 de verilen satış ofisi giderleri, genel yönetim giderleri ve finansman giderleri, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde belirlenen birçok maliyet etkenlerine göre maliyet havuzlarına dağıtılacaktır. Yapılan bu dağıtım sonucunda yurtdışı maliyet havuzunda toplanan bu giderler, geleneksel yöntemde maliyetleri belirlenen seçilmiş olan turlara dağıtılarak faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre birim tur maliyetleri ve karlılıkları tekrar hesaplanacaktır. Daha sonra ise geleneksel yönteme göre bulunan tutarlar ile bu tutarlar karşılaştırılarak faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin önemi vurgulanmaya çalışılacaktır.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde belirlenen maliyet etkenleri ile Tablo 4’de verilen Satış Ofisi giderleri, Tablo 5’de verilen Genel Yönetim giderleri ve son olarak Tablo 6’da verilen Finansman Giderleri maliyet havuzlarına dağıtılacaktır.

Satış Ofisi endirekt maliyetlerin dağıtımı şöyledir. Geleneksel yöntemde satış ofislerinin giderleri Genel Yönetim Giderleri içinde değerlendirilmişti. FTM yönteminde ise satış ofisi giderleri Yurtiçi, Yurtdışı ve Bilet maliyet havuzlarına dağıtılacaktır çünkü satış ofislerinde bu departmanların ürünlerinin satışı yapılmaktadır.

Uçak bilet satışları Harbiye, İzmir ve Ankara ofislerinde yapılmaktadır.

Buna göre satış ofislerinin dağılımı şöyle olmaktadır. Burada faaliyet etkeni hizmet verilen müşteri sayısıdır. İşletmenin satış ofisleri dışında anlaşmış olduğu satış acenteleri vardır. Bu bağlamda toplam yurtiçi satışların yüzde 25’ni ve toplam yurtdışı satışların yüzde 15’ni satış acenteleri gerçekleştirmiştir. Buna göre satış ofislerinin Haziran 2003 döneminde, departmanların operasyon kayıtlarından alınan, hizmet verdiği müşteri sayıları aşağıdaki gibidir.

Tablo 9: Satış Ofisi Müşteri Sayıları Tablosu

SATIŞ OFİSİ	YURTIÇİ	YURTDIŞI	BİLET	TOPLAM
HARBİYE	899	449	2.433	3.782
KADIKÖY	300	132	174	605
Ş.BAKKAL	240	66	0	306
TAKSİM	45	0	0	45
ÇİFTEHAVUZLAR	180	55	0	235
İZMİR	390	110	521	1.021
İZMİT	150	22	0	172
ANKARA	315	99	348	761
ATRİUM	450	164	0	614
BEŞİKTAŞ	30	0	0	30

Tablo 4’de verilen satış ofisi giderlerini toplam müşteri sayısına bölerek bir müşteriye düşen indirekt gider tutarı bulunur. Müşteri başına düşen satış ofisi indirekt maliyetleri aşağıdaki şekilde hesaplanabilir.

	TOPLAM GİDER	MÜŞTERİ SAYISI
HARBİYE	21.134,15	/ 3.782 = 5,59
KADIKÖY	6.260,22	/ 605 = 10,35
Ş.BAKKAL	4.591,01	/ 306 = 15,02
TAKSİM	1.093,11	/ 45 = 24,31
ÇİFTEHAVUZLAR	1.040,03	/ 235 = 4,43
İZMİR	17.169,32	/ 1.021 = 16,82
İZMİT	563,70	/ 172 = 3,28
ANKARA	6.419,59	/ 761 = 8,44
ATRİUM	5.399,28	/ 614 = 8,79
BEŞİKTAŞ	523,58	/ 30 = 17,46

Bulunan bu müşteri başına düşen satış ofisi indirekt gideri, Tablo 9’da verilen satış ofislerinde yurtiçi, yurtdışı, bilet hizmeti verilen müşteri sayıları ile çarpılarak bulunan tutarlar maliyet havuzlarına aşağıdaki gibi dağıtılabilir.

Tablo 10: Satış Ofislerinin Maliyet Havuzlarına Dağıtımı

SATIŞ OFİSİ	YURTIÇİ	YURTDIŞI	BİLET	TOPLAM
HARBİYE	5.025,98	2.511,09	13.597,08	21.134,15
KADIKÖY	3.101,56	1.360,63	1.798,03	6.260,22
Ş.BAKKAL	3.603,10	987,91	0,00	4.591,01
TAKSİM	1.093,11	0,00	0,00	1.093,11
ÇİFTEHAVUZLAR	797,17	242,86	0,00	1.040,03
İZMİR	6.555,61	1.843,52	8.770,19	17.169,32
İZMİT	491,79	71,91	0,00	563,70
ANKARA	2.655,38	832,07	2.932,14	6.419,59
ATRIUM	3.953,85	1.445,43	0,00	5.399,28
BEŞİKTAŞ	523,58	0,00	0,00	523,58
TOPLAM	27.801,12	9.295,42	27.097,45	64.193,99

Genel Yönetim Giderleri, Tablo 5’de verilen giderler maliyet havuzlarına dağıtımını aşağıdaki gibidir.

Kira Gideri, departmanlar bir binada çeşitli katlara dağılmıştır. Departmanların kapladığı alanlar aşağıdaki gibidir.

Yurtiçi 65 m2, Yurtdışı 35 m2, Incentive 25 m2 , Bilet 30 m2, Incoming 40 m2 Yönetim 65m2, Vize departmanı katın 25 m2, Yemekhane 40 m2, Muhasebe ve Finansman 65 m2 olmak üzere toplam 390 m2’dir. Toplam kira gideri olan 8.179,40 YTL departmanların toplam alanı olan 390 m2’ye bölüldüğünde bir m2’nin kira gideri 22,36 YTL olarak bulunur. Buna göre kira giderlerinin maliyet havuzlarına dağıtımını aşağıdaki gibidir:

Maliyet Havuzu	m2	Birim Kira Gideri	Kira Gideri
YURTIÇİ	65	22,36	1.453,23
YURTDIŞI	35	22,36	782,51
INCENTIVE	25	22,36	558,94
BİLET	30	22,36	670,72
INCOMING	40	22,36	894,30
VİZE	25	22,36	558,94
ORTAK MALİYET	170	22,36	3.800,76
TOPLAM	390		8.719,40

Elektrik gideri departmanların toplam m2 içindeki oranlarına göre maliyet havuzlarına dağıtılmıştır. Toplam alan 390 m2'dir.

Departman m2 / Toplam m2 *100 = oran formülü yardımı ile dağıtılacak tutar bulunur. Buna göre elektrik gideri dağıtımını şöyle olmaktadır.

Maliyet Havuzu	Oran	m2	Tutar
YURTIÇİ	16,67	65	347,16
YURTDIŞI	8,97	35	186,93
INCENTIVE	6,41	25	133,52
BİLET	7,69	30	160,23
INCOMING	10,26	40	213,64
VİZE	6,41	25	133,52
ORTAK MALİYET	43,59	170	907,97
TOPLAM		390	2.082,97

Yiyecek içecek giderleri ise personel sayılarına göre dağıtılmıştır.

Maliyet Havuzu	Personel Sayısı	Birim Personel Gideri	Yiyecek İçecek Gideri
YURTIÇİ	8	63,79	510,29
YURTDIŞI	7	63,79	446,50
INCENTIVE	5	63,79	318,93
BİLET	5	63,79	318,93
INCOMING	4	63,79	255,14
VİZE	6	63,79	382,71
ORTAK MALİYET	25	63,79	1.594,64
TOPLAM	60		3.827,14

Şehiriçi ulaşım gideri olan konsolosluklara yapılan ulaşım masrafları 924,44 YTL vize maliyet havuzuna dağıtılmıştır.

Basılı malzeme ve broşür gideri olan 7.596,00 YTL yurtiçi ve yurtdışı departmanlarına matbaada bastırılan kayıt formları ve tahsilat makbuzlarıdır.

Yurtiçi 10.000 adet ve Yurtdışı 3.000 adet olmak üzere toplam 13.000 adet bastırılmıştır. Buna göre 7.596,00 YTL toplam adet olan 13.000 sayısına

bölündüğünde bir adet basılı malzeme ve broşür gideri 0,58 YTL bulunur. Buna göre faaliyet havuzlarına dağıtılan tutarlar aşağıdaki gibidir.

Yurtiçi toplam 10.000 adet ve 5.843,08 YTL

Yurtdışı toplam 3.000 adet ve 1.752,92 YTL'dir.

Yurtiçi seyahat gideri yurtiçi müdürünün yapmış olduğu 225,42 YTL yurtiçi maliyet havuzuna dağıtılmıştır.

Ortak maliyet havuzuna girecek diğer giderler ise şöyledir:

Türktelekom Telefon Giderleri	6.513,70
Cep Telefonu Giderleri	4.553,33
Posta Kargo Giderleri	3.698,09
Büro Kırtasiye Gideri	3.034,48
Araç Bakım Onarım Giderleri	925,63
Temizlik Giderleri	572,04
Muhtelif Giderler	428,60
Benzin Giderleri	2.066,20
Gazete Katalog İlan Giderleri	1.220,22
Temsil Ağırlama Gideri	1.316,50
Otopark Giderleri	136,36
Demirbaş Bakım Onarım	675,63
Yazılım Giderleri	2.382,11
Hukuk Mali Müşavirlik Gid.	1.884,00
Gider Yazılan Küçük Demirbaşlar	269,49
K.K.E.G	1.010,93
Noter İcra Giderleri	63,77
Vergi, Resim ve Harçlar	1.966,38
SSK Prim	16.188,22
Stopaj	4.755,20
Maaş	74.379,00
TOPLAM	128.039,88

Finansman Giderlerinin dağılımı aşağıdaki gibidir.

2.369,46 YTL olan banka masrafları ise banka üzerinden yapılan cari ödemelerin havale masraflarıdır. Faaliyet etkeni havale sayısıdır. Bu gider toplam 365 havalenin masrafıdır.

Yurtiçi departmanı 180,
 Incentive departmanı 25,
 Incoming departmanı 70,
 Yurtdışı departmanı 40,

Diğer satıcılara 50 sayıda olmak üzere toplam 365 havale yapılmıştır. Banka masrafının bu sayıya bölünmesiyle birim havale tutarı bulunmaktadır. Bu tutar ile havale sayıları çarpılarak maliyet havuzlarına dağıtımı aşağıdaki gibi olmaktadır.

Maliyet Havuzu	Havale Sayısı	Birim Havale Tutarı	Havale Gideri
YURTIÇİ	180 *	6,49 =	1.168,51
YURTDIŞI	40 *	6,49 =	259,67
INCENTIVE	25 *	6,49 =	162,29
INCOMING	70 *	6,49 =	454,42
ORTAK MALİYET	50 *	6,49 =	324,59
TOPLAM	365		2.369,47

Teminat mektubu masrafı 600,89 YTL T.H.Y.'na verilen teminat mektubu için kesilmiştir. Bundan dolayı bu gider bilet maliyet havuzuna dağıtılmıştır.

Kredi Finansman gideri 4.128,19 YTL, ilgili kredi şirket genelinde kullanıldığı için ortak maliyet havuzuna atılmıştır.

Factoring gideri olan 147.568,14 YTL gönderilen departman satış faturalarının tutarına göre dağıtılmaktadır. Bilet departmanından 750.000 YTL Yurtiçi departmanından 350.000 YTL ve Yurtdışı departmanından ise 200.000 YTL'lik fatura faktöre gönderilmiştir.

Departman oranları ve giderin dağıtımı ise aşağıdaki gibidir.

Maliyet Havuzu	Satış Fatura Tutarı	Oran	Toplam Factoring Gideri
YURTIÇİ	350.000,00	26,92	39.729,88
YURTDIŞI	200.000,00	15,38	22.702,79
BİLET	750.000,00	57,69	85.135,47
TOPLAM	1.300.000,00	100,00	147.568,14

Kredi Kartı Komisyon gideri olan 78.067,63 YTL, kredi kartı tahsilat tutarlarına göre maliyet havuzlarına dağıtılmıştır. Toplam tahsilat tutarı 5.274.136,65'tir. Yurtiçi 4.162.385,60 YTL, Bilet 714.795,30 YTL ve Yurtdışı 396.955,75 YTL'dir. Buna göre dağılım şöyle olmaktadır.

Maliyet Havuzu	Kredi Kartı Tahsilat Tutarı	Tahsilat Oranı	Komisyon Gideri
YURTIÇI	4.162.385,60	78,92	61.611,52
BİLET	714.795,30	13,55	10.580,38
YURTDIŞI	396.955,75	7,53	5.875,73
TOPLAM	5.274.136,65	100,00	78.067,63

Tahsilat oranı departmanın kredi kartı tahsilat tutarının toplam kredi kartı tahsilatı içindeki payını ifade etmektedir. Tahsilat oranı aşağıdaki şekilde bulunur.

Departman Kredi Kartı Tahsilat Tutarı / Toplam Kredi Kartı Tahsilat Tutarı *100
Bu oranı komisyon gideri ile çarparak maliyet havuzuna düşen pay bulunur.

Bu bağlamda önceki sayfalarda dağıtılan rakamlarla birlikte ortak maliyet havuzunda oluşan toplam gider aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi 138.796,03 YTL'dir.

Tablo 11: Ortak Maliyet Havuzu Giderleri

KREDİ VE FİNANSMAN GİD.	4.128,19
HAVALE KOMİSYON GİD.	324,59
KİRA GİDERİ	3.800,76
YİYECEK İÇECEK	1.594,64
ELEKTRİK GİDERİ	907,97
DİĞER GİDERLER	128.039,88
TOPLAM	138.796,03

Ortak maliyet havuzunun maliyet etkeni hizmet verilen müşteri sayısıdır. Sayfa 76'da verilen toplam müşteri sayısı olan 11.519 rakamına bölüldüğünde, 138.796,03 YTL / 11.519 = 12,05 YTL kişi başı birim tutarı bulunabilir. Departmanların hizmet verdiği kişi sayıları ile bu tutar çarpılarak ortak maliyet havuzundan diğer maliyet havuzlarına dağıtılacak tutarlar aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

Maliyet Havuzu	Kişi Sayısı	Kişi Başı Birim Tutar	Tutar
YURTIÇI	3.997	12.05	48.161,10
YURTDIŞI	1.289	12,05	15.531,56
BİLET	3.476	12,05	41.883,41
INCOMING	465	12,05	5.602,93
INCENTIVE	975	12,05	11.748,08
MÜNFERİT	42	12,05	506,07
VİZE	1.275	12,05	15.362,87
TOPLAM	11.519		138.796,03

Ortak maliyet havuzundaki maliyetlerle birlikte tüm indirekt maliyetlerin dağıtılması sonucunda Yurtiçi, Yurtdışı, Incentive, Bilet, Incoming, Vize, Münferit havuzlarında oluşan toplam indirekt giderler aşağıdaki gibi oluşmaktadır..

Tablo 12: Maliyet Havuzlarına Dağıtılan Endirekt Gider Tablosu

	SATIŞ OFİSİ GİDERİ	TEMİNAT MEKTUBU	HAVALE KOMİSYON	K.KART KOMİSYON	KİRA	ULAŞIM GİDERİ	BASILI MALZ. GİDERİ	YİYECEK İÇECEK	ELEKTRİK	FACTORİNG	ORTAK MALİYET	TOPLAM
YURTIÇİ	27.801,12		1.168,51	61.611,52	1.453,23	225,42	5.842,84	510,29	347,16	39.729,88	48.161,10	186.851,07
YURTDIŞI	9.295,42		259,67	5.875,73	782,51		1.753,16	446,50	186,93	22.702,79	15.531,56	56.834,27
INCENTIVE			162,29		558,94			318,93	133,52		11.748,08	12.921,76
BİLET	27.097,45	600,89		10.580,38	670,72			318,93	160,23	85.135,47	41.883,41	166.447,48
INCOMING			454,42		894,30			255,14	213,64		5.602,93	7.420,43
VİZE					558,94	924,44		382,71	133,52		15.362,87	17.362,48
MÜNFERİT											506,07	506,07
TOPLAM	64.193,99	600,89	2.044,89	78.067,63	4.918,64	1.149,86	7.596,00	2.232,50	1.175,00	147.568,14	138.796,03	448.343,57

Yurtdışı maliyet havuzuna tablo 12’de verildiği Endirekt Giderlerinden gelen pay 56.834,27 YTL, sayfa 82’de anlatıldığı üzere, tablo 3’de verilmiş olan reklâm gideri 52.940,00 YTL, personel gideri 22.300,00 YTL olmak üzere, yurtdışı departmanının endirekt gider toplamı 132.074.27 YTL olmaktadır.

Yurtdışı maliyet havuzunda toplanan giderler, turlara katılmak isteyen müşteriler için doldurulan kayıt formları faaliyet etkeni alınarak yurtdışı turlara dağıtılacaktır. Burada turlara katılan yani hizmet verilen kayıt formları dikkate alınmıştır. Haziran ayında 54 turda 1289 müşteriye kayıt formu düzenlenmiştir. Endirekt giderleri kayıt formu sayısına bölerek bir kayıt formuna ait endirekt gider tutarı bulunur.

$132.074.27 / 1289 = 102,46$ bir kayıt formuna ait endirekt gider tutarıdır. Geleneksel yöntemine göre, tablo 7’de ve tablo 8’de incelenen turların gelir ve direkt gider rakamları FTM yöntemine göre maliyetlerin belirlenmesinde de aynen alınacağından bu tutarlarla FTM yöntemine göre bulunan endirekt gider tutarlarının turlar bazındaki toplamları aşağıdaki gibidir.

Tablo 13: Paket Tur Gelir Ve Maliyet Rakamları Tablosu

TUR KODU	KİŞİ SAYISI	GELİR	BİLET MAL.	OTEL	REHBER	AC.KOM	DİĞER	ENDİREKT GİDER	TOPLAM MALİYET
TKPAR-0506	12	11.841,63	3.189,77	3.757,85	284,04	426,06	0,00	1.229,55	8.887,27
TKPAR-2606	23	25.336,37	11.215,32	7.997,15	284,04	142,02	69,59	2.356,64	22.064,75
TKFVR-2106	25	33.182,97	10.992,35	11.188,34	568,08	695,90	4.523,34	2.561,56	30.529,56
TKFVR-2806	26	32.737,03	10.569,13	11.208,22	568,08	497,07	4.574,46	2.664,03	30.080,99
MOSK-0206	12	12.793,16	4.271,96	6.338,35	497,07	85,21	69,59	1.229,55	12.491,74
MOSK-2106	46	49.782,27	14.919,20	21.547,27	497,07	0,00	69,59	4.713,28	41.746,41

Tablo 14: Paket Tur Birim Rakamları Tablosu

TUR KODU	KİŞİ SAYISI	GELİR	BİLET MAL.	OTEL	REHBER	AC. KOM	DİĞER	ENDİREKT GİDER	TOPLAM MALİYET	BİRİM K/Z
TKPAR-0506	1	986,80	265,81	313,15	23,67	35,51	0,00	102,46	740,61	246,20
TKPAR-2606	1	1.101,58	487,62	347,70	12,35	6,17	3,03	102,46	959,34	142,24
TKFVR-2106	1	1.327,32	439,69	447,53	22,72	27,84	180,93	102,46	1.221,18	106,14
TKFVR-2806	1	1.259,12	406,50	431,09	21,85	19,12	175,94	102,46	1.156,96	102,16
MOSK-0206	1	1.066,10	356,00	528,20	41,42	7,10	5,80	102,46	1.040,98	25,12
MOSK-2106	1	1.082,22	324,33	468,42	10,81	0,00	1,51	102,46	907,53	174,69

3.4.4 Geleneksel Maliyetleme ve FTM Yönteminden Elde Edilen Sonuçların Karşılaştırılması

Yurtdışı faaliyet havuzuna faaliyet tabanlı maliyetlemeye göre yüklenen Endirekt giderler 56.834,27 YTL iken, geleneksel yöntemle göre 73.009,96 YTL'dir. Aşağıda yurtdışı departmanın gerçekleştirmiş olduğu turlardan seçilen turların her iki yaklaşıma göre bulunan sonuçlarının karşılaştırılmasına yer verilmiştir;

Tur Kodu	Gelir	Direkt Giderler	Geleneksel Maliyetleme			Faaliyet Tabanlı Maliyetleme		
			G.Ü.G	Kar	Kar Marjı	G.Ü.G	Kar	Kar Marjı
TKPAR-0506	986,80	638,14	228,92	119,74	12,13	102,46	246,20	24,95
TKPAR-2606	1.101,58	856,87	119,44	125,27	11,37	102,46	142,24	12,91
TKFVR-2106	1.327,32	1.118,72	109,88	98,72	7,44	102,46	106,14	8,00
TKFVR-2806	1.259,12	1.054,50	105,66	98,96	7,86	102,46	102,16	8,11
MOSK-0206	1.066,10	938,52	228,92	-101,34	-9,51	102,46	25,12	2,36
MOSK-2106	1.082,22	805,07	59,72	217,44	20,09	102,46	174,69	16,14

İki yöntem arasındaki en önemli fark yurtdışı departmanın endirekt giderlerden aldığı paydır. FTM yönteminde, aradaki fark olan 16.175,69 YTL Bilet, Incoming, Vize maliyet havuzlarına dağıtılmıştır.

İki yöntem arasındaki en önemli fark ise MOSK0206 turunda geleneksel yöntemde zarar çıkarken, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde kar çıkmaktadır. Geleneksel maliyetleme yöntemi üretim işletmelerinde olduğu gibi yanılığlara yol açabilecek maliyet bilgileri üretmektedir. Tüm sonuçlara bakıldığında FTM yönteminde hemen hemen tüm turlarda daha fazla kar çıkmaktadır bunu sebebi faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde kullanılan maliyet etkenlerinin etkisiyle endirekt giderlerin bir bölümünün diğer departmanlara dağıtılmış olmasıdır.

MOSK-2106 turunda müşteri sayısı 46 kişi olduğundan dolayı geleneksel yöntemde göre faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi daha fazla endirekt giderlerden pay almıştır. Ve kar marjı %3.95 daha düşük çıkmıştır..

FTM yöntemi tur maliyetleri hakkında daha sağlıklı bilgi verdiği için, turların başabaş noktası dahi iyi değerlendirilebilmekte, böylelikle turun hangi müşteri sayılarında kalkacağıın belirlenmesi daha kolay olmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme genel üretim giderlerini gerçeğe daha uygun bir şekilde ürünlere yükleyerek üzerine düşen görevi tamamlamaktadır. Müşteri sayısı fazla olan turun G.Ü.G maliyeti, müşteri sayısı düşük olan turun G.Ü.G. maliyetinden daha yüksek olmaktadır

Geleneksel maliyetleme yöntemi yanılığlara yol açabilecek maliyet bilgileri üretebilmektedir. Bu nedenle farklı türden hizmet üreten işletmeler de fayda maliyet analizleri olumlu sonuç verdiği ölçüde faaliyet tabanlı maliyetlemeye yer vermelidirler.

4.BÖLÜM

4. SONUÇ

Gerçek maliyetlerini bilmeyen işletmeler gerçek fiyat politikası uygulayamaz. Geleneksel maliyetleme yöntemleri işletme ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kaldığında bu ihtiyaca faaliyet tabanlı maliyetleme cevap verebilir. FTM işletmenin indirekt kaynaklarını ürünlere dağıtırken faaliyetleri aracı olarak kullanarak daha gerçekçi bir maliyetleme yapar ve daha doğru maliyet bilgisi üretir. Genel üretim giderlerinin kaynağının üretilen mal ve hizmetler için tüketilen faaliyetlerin maliyetleri olduğunu savunan bu yöntem, işletme yönetimlerinin üretime değer katan ve katmayan faaliyetler üzerine odaklanmasını sağlayarak üretim maliyetlerinin düşürülmesinde önemli bir rol oynamaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin yürürlüğe konması son derece zaman alıcı ve maliyetli bir süreçtir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin yürürlüğe konmasında bilgisayar teknolojisi anahtar bir rol oynar. Dolayısıyla bu yöntemin sağlayacağı daha doğru bilgilerden elde edilecek getiriler ile yürürlüğe konmaları için katlanılacak maliyet arasında bir fayda maliyet analizi yapılması gerekmektedir.

Hizmet üreten işletmelerde maliyetlerin büyük bir kısmının üretim düzeyindeki faaliyetlere ait maliyetlerden oluşması nedeniyle, bu maliyetlerle müşteriye sunulan faturalandırılacak belirli bir hizmet arasında doğrudan ilişki kurmanın çoğu zaman mümkün olmayışı FTM yönteminin uygulanmasını zorlaştıran bir problemdir. Diğer bir problem ise bu işletmelerde çalışanlar tarafından yapılan faaliyetlerin çoğunun tekrarlanmayan işlere ait faaliyetleri içermesidir. Bu tür işleri kayıtlara geçirmek kolay olmadığı için faaliyet verilerini elde etmek de oldukça zorlaşmaktadır.

Seyahat acentelerinde turların fiyatlandırılmasında üç farklı yol izlenebilmektedir. Bu yollar talebe dayalı fiyatlandırma, rekabete dayalı fiyatlandırma ve maliyete dayalı fiyatlandırma yöntemleridir. Çoğunluk acente tarafından tercih edilen maliyete dayalı fiyatlandırma yönteminde tur sırasında oluşan maliyetlere önceden saptanan karın eklenmesi sonucunda fiyat oluşmaktadır. Burada indirekt maliyetlerin turlara yüklenmesi büyük önem kazanmaktadır. Yapılan uygulama çalışmasında geleneksel yöntemle faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi

arasında farkların olabileceği görülmüştür. FTM yöntemi geleneksel yöntemdeki çarpık maliyetlemenin önüne geçmekte ve daha gerçekçi fiyat politikasının uygulanmasına olanak sağlamaktadır. Bundan dolayı farklı mal ve hizmet üreten seyahat acenteleri, fayda maliyet analizi sonucu izin verdiği sürece bünyelerinde faaliyet tabanlı maliyetlemeye yer vermelidirler.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Akgün, Melek, “*Standart Maliyetlemede Faaliyet Tabanlı Sapma Analizleri*”, **Mali Çözüm**, S.66, Ocak-Şubat-Mart, 2004.
- Alkan, Hasan, “*İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar*”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi**, S.2, 2001.
- Argun Doğan, **Seyahat Acentaları ve Tur Operatörlerinde Muhasebe Organizasyonu**, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul, 1998.
- Arzova, Burak, **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002.
- Aydemir, İsmail, “*Maliyet Yönetimi Konusundaki Yeni Yaklaşımlar ve Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Yansıması*”, www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/3-2.pdf
- Balcı, Baki Rıza, “*Birim Maliyet Hesabınız Doğru mu? İşte Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*”, <http://joy.yasar.edu.tr/makale>
- Blocher, Edward J. - Kong H. Chen - Thomas W. Lin, **Cost Management A Strategic Emphasis**, McGraw Hill, Boston, 2002.
- Bursal, Nasuhi - Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:888, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:476, Cilt 2, Eskişehir, 1997.
- Civelek, Muzaffer - Azzem Özkan, “*Maliyet Hesapların Revize Gerekliliği ve Çözüm Önerileri-I*”, **Yaklaşım Dergisi**, S.115, Temmuz, 2002.
- Çabuk, Yıldız, “*Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*”, **Bartın Orman Fakültesi Dergisi**, 2002-2003-2004, Vol. I-II.
- Doğan, Zeki, “*Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sisteminin İşletmeler Açısından Önemi*”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 59, Kasım, 1997.
- Dursun, Adem, “*Genel İmalat Maliyetlerinin Dağıtımında Yeni bir maliyetleme Tekniği: Maliyet yerleri Faaliyetine dayalı Maliyetleme*”, **Verimlilik Dergisi**, S.4, 1998.
- Ege, Başak - Mehmet Koç, **Turizm Sektörü Mevzuatı ve Muhasebeleştirilmesi (Vergisel Boyutu)**, T.C. Maliye Bakanlığı Ankara Gelirler Bölge Müdürlüğü Vergi Denetmenleri Birim Başkanlığı, Ankara, 2004.
- Elmacı, Orhan - Niyazi Kurnaz, “*Sürdürülebilir Rekabet Gücüne Yönelik Vizyon Arayışlarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı*”, www.niyazikurnaz.net/ABC.doc

Eker, Melek Çakır, “*Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı*”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt XXI, S.1, 2002.

Erden, Selman Aziz, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, Tuğra Ofset, Isparta, 1999.

Erden, Selman Aziz, **Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004.

Erden, Selman Aziz, “*İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri*”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, S.11, Ocak, 2004.

Erden, Selman Aziz, “*Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği*”, **Mali Çözüm**, S.64, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2003.

Erdoğan, Nurten, **Faaliyete Dayalı Maliyetleme Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:867, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:106, Eskişehir, 1995.

Gökdeniz, Ümit, “*Etkin Bir Maliyet Yönetiminde Prensipler ve Performans Ölçümlemesinin Rolü*”, **Mali Çözüm**, S.68, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2004.

Gürsoy, Cudi Tuncer, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş., Ekim, 1997.

Güven, Mevlüt, **Turizm İşletmeleri ve Muhasebe Uygulamaları**, Türmob Yayınları No:89, Ankara, 1999.

Hacırüstemoğlu, Rüstem - Münir Şakrak, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002.

Hansen, Don R. - Margenne M. Moven, **Management Accounting**, Secon Edition, South Western Collage Publishing, Cincinnati Ohio, 1992.

İşleyen, Aykut, “*Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi*”, **Muhasebe ve Finans Dergisi**, S.9, Ocak, 2001.

Karacan, Sami - Suphi Aslanoğlu, “*Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri*”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, S.16, Eylül 2005.

Karcıoğlu, Reşat, “*Toplam Kalite Yönetiminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması*”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, S.3, Ocak 2001.

Karcıoğlu, Reşat, “*Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemi Olarak Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme*”, **Verimlilik Dergisi**, Şubat, 1994.

Kaplan, Robert S. - Steven R. Anderson, **Time-Driven Activity-Based Costing**, www.hbs.edu/research/facpubs/workingpapers/papers2/0304/04-045.pdf

Kaygusuz, Sait Y., “İleri Üretim Ortamında Maliyet Muhasebesi Sistemleri”, **Akademik Muhasebe Araştırmaları Dergisi**, www.emuhasebe.org

Kaygusuz, Sait Y. - Şükrü Dokur, “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri”, **E-Yaklaşım**, S.145, Ocak, 2005.

Kocakulah, Mehmet - Janette Maier – Lytle Chad Cissna, “How to Implement Activity-Based Costing In A Manufacturing Environment”, **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, S.1, Mart, 2001.

Köse, Yaşar, “Teknolojik Gelişmeler ve Maliyet Sistemleri ilişkisi”, **Kara Harp Okulu Bilim Dergisi**, S.1, 2004.

Kutukız, Doğan, “Faaliyet Esaslı Maliyetlemenin Konaklama İşletmelerinde Uygulanması”, **Yaklaşım Dergisi**, S.139, Temmuz, 2004.

Öker, Figen, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar**, Literatür Yayınları, İstanbul, 2003.

Özcan, Murat - Rahmi Yücel - Ayşe Tansel Çetin, “Mamul ve Hizmet maliyetlerinin Saptanmasında Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yönteminin Kullanımı”, Başar Mevzuat İnternet Dergisi, www.basarmevzuat.com/dergi

Özer, Alper, “Pazarlama ile ilgili Kararlarda Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Etkisi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, S.13, Eylül, 2004.

Özkan, Azzem - Semra Aksoylu, “Kaizen ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 4, S.3, Eylül, 2002.

Pekdemir, Recep, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri**, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayın No:17, İstanbul, 1998.

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

Selek, Seha, “Seçkin Gönen, Maliyet, Gider, Harcama Ve Maliyetleme Sistemlerine Son Gelişmeler Işığında Genel Bir Bakış”, **Yaklaşım**, S.156, Aralık, 2005.

Susmuş, Türker, “Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Yeni bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme”, **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim Ve Ekonomi Dergisi**, S.2, 1996.

Şakrak, Münir, “Değer Katmayan Faaliyetler ve Maliyet Yönetimindeki Önemi”, **Mali Çözüm**, S.61, Ekim-Kasım-Aralık, 2002.

Şakrak, Münir, **Maliyet Yönetimi- Maliyet ve yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997, s.17.

Şakrak, Münir, “*Hizmet Üretimi de Bulunan Ticaret İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu, Maliyetler ve Uygulama Önerileri*”, **Muhasebe-Finansman Dergisi**, S.8, Nisan, 1998.

Türkmen, Nedim, **Turizm Sektörünün Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000.

Yükçü, Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1999.

Yükçü, Süleyman, “*Muhasebe sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre Direkt-Endirekt Maliyet Gideri Ayrımı*”, **Yaklaşım Dergisi**, S.64, Nisan, 1998.

Yüzbaşıoğlu, Nedim, “*İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları*”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S.12, 2004.

Özkan, Memet, “*Maliyet İticileri*”, www.bilgiyönetimi.org/cm/

“*Sürece Dayalı –Aktivite Tabanlı Maliyetlendirme*”, www.batuman.com/html/center_files/sda.html

<http://yunus.hacettepe.edu.tr/>

www.ekitapyayin.com/id/025/03

1 No.lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği

ÖZGEÇMİŞ

1975 yılında İzmit de doğan Mehmet Akif Çetin, Anadolu Ticaret Lisesi Bilgi İşlem bölümü'nden 1993 yılında mezun oldu. Kocaeli Üniversitesi Meslek Yüksek Okulu, Muhasebe bölümü önlisans derecesini 1997 yılında aldı. Aynı yıl Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi, Muhasebe ve Finansman Bölümüne başlayarak, Lisans derecesini 2000 yılında aldı. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Stajına ve Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finansman bölümünde yüksek lisans eğitimine aynı yıl başladı. 2003 yılında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ruhsatını aldı. "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Seyahat Acenteleri Uygulaması" konulu tezi ile yüksek lisans eğitimini 2006 yılında başarı ile tamamlamıştır. Halen özel sektörde muhasebe müdürü olarak mesleğini ifa etmektedir.