

**T.C.**  
**FIRAT ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**



**FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME VE**  
**HASTANELERDE UYGULANABİLİRLİĞİ:**  
**TEORİK İNCELEME**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN**  
**Prof. Dr. Recep GÜNEŞ**

**HAZIRLAYAN**  
**Esra Merve YILDIRIM**

**ELAZIĞ-2017**

**T.C.**  
**FIRAT ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME VE HASTANELERDE**  
**UYGULANABİLİRLİĞİ: TEORİK İNCELEME**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN**  
**Prof. Dr. Recep GÜNEŞ**

**HAZIRLAYAN**  
**Esra Merve YILDIRIM**

Jürimiz, ..... tarihinde yapılan tez savunma sınavı sonunda bu yüksek lisans / doktora tezini oy birliği / oy çokluğu ile başarılı saymıştır.

Jüri Üyeleri:

- 1.
- 2.
- 3.

F. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun ..... tarih ve ..... sayılı kararıyla bu tezin kabulü onaylanmıştır.

**Prof. Dr. Ömer Osman UMAR**  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

**ÖZET****Yüksek Lisans Tezi****Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Hastanelerde  
Uygulanabilirliği: Teorik İnceleme****Esra Merve YILDIRIM****Fırat Üniversitesi****Sosyal Bilimler Enstitüsü****İşletme Anabilim Dalı****Elazığ – 2017; Sayfa: IX+79**

Literatür taramasında maliyet, gider, harcama kavramları ile faaliyet ve faaliyete dayalı maliyetleme kavramı anlatılmaya çalışılmıştır. Bu araştırmanın amacı, çalışma konusu olan Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi'nin diğer literatür kaynaklarla beraber incelenmesidir. Bu amaçla hastanelerde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'ni ele alan tez ve makalelerin sonuçları incelenmiş ve bu sonuçlar doğrultusunda; Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'nin Geleneksel Maliyetleme Sistemi'nden farklı olduğu, mamul veya hizmetler üretim sırasında, gerçekleştirdiği her bir faaliyete ilişkin ayrı dağıtım anahtarları aracılığı ile yüklendiği için, Geleneksel Maliyet Sistemi'ne göre daha gerçekçi maliyet bilgilerini ortaya çıkmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Maliyet, Faaliyet, Faaliyet Dayalı Maliyetleme

**ABSTRACT**

**Master's Thesis**

**Activity Based Costing and Applicability in Hospitals: A Theoretical Review**

**Esra Merve YILDIRIM**

**Firat University**

**Institute of Social Sciences**

**The Department of Business Management**

**Elazığ – 2017; Page: IX+79**

The concepts costing, expenses, costs and activities, and costing based on activities were attempted to be defined by scanning books and articles. The purpose of this study is to examine the subject of this study Costing Based on Activities together with other resources like books and articles. The results of academic dissertations and articles which approach Costing Based on Activities with this purpose at hospitals were examined, and in line with these results; it was discovered that the Costing Based on Activities system different from the Traditional costing system, and that because it was loaded through different allocation keys related with every activity during the items and service production, more down to earth cost data debouched in comparison with the Traditional Costing System.

**Key Words:** Cost, Activity, Activity Based Costing

**İÇİNDEKİLER**

<b>ÖZET</b> .....	<b>II</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>III</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>IV</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>VII</b>
<b>ÖNSÖZ</b> .....	<b>VIII</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ</b> .....	<b>IX</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>

**BİRİNCİ BÖLÜM**

<b>1. MALİYET KAVRAMI</b> .....	<b>3</b>
1.1. Maliyetin Tanımı .....	3
1.2. Maliyet, Harcama, Gider Arasındaki İlişkiler .....	5
1.2.1. Maliyet –Harcama Arasındaki İlişki.....	5
1.2.2. Maliyet-Gider Arasındaki İlişki.....	6
1.3. Kanunlar Açısından Maliyet Kavramı.....	8
1.3.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Maliyet Kavramı .....	8
1.3.2. Kurumlar Vergisi Açısından Maliyet Kavramı .....	9
1.3.3. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Maliyet Kavramı .....	9
1.4. Maliyetin Önemi.....	9
1.5. Maliyeti Oluşturan Giderlerin Sınıflandırılması .....	11
1.5.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme .....	12
1.5.2. Direk İşçilik .....	13
1.5.3. Genel Üretim Giderleri .....	13
1.6. Genel Üretim Giderlerinde Dağıtım Sorunu .....	18
1.7. Giderlerin Faaliyet Hacmiyle Olan İlişkisine Göre Sınıflandırma.....	19
1.7.1. Sabit Giderler .....	19
1.7.2. Değişken Giderler .....	19
1.7.3. Yarı Sabit ve Yarı Değişken Giderler.....	20
1.8. Giderlerin Fiili Olup Olmamasına Göre Sınıflandırma.....	20
1.8.1. Fiili Giderler .....	21
1.8.2. Standart Giderler.....	21
1.9. Maliyet Yönetim Sistemi ve Maliyet Yöntemleri'nin Sınıflandırılması.....	21

1.9.1. Maliyet Yönetim Sistemi .....	21
1.9.2. Maliyet Yöntemlerinin Sınıflandırılması.....	22
1.9.2.1. Tam Maliyet Yöntemi .....	23
1.9.2.2. Değişken Maliyet Yöntemi .....	23
1.9.2.3. Normal Maliyet Yöntemi .....	24
1.9.2.4. Asal Maliyet Yöntemi .....	25
<b>İKİNCİ BÖLÜM</b>	
<b>2. FAALİYETE DAYALI MALİYET SİSTEMİ .....</b>	<b>26</b>
2.1. Faaliyet Kavramı ve Faaliyetin Sınıflandırılması.....	26
2.1.1. Faaliyet Kavramı .....	26
2.1.2. Faaliyetin Sınıflandırılması .....	27
2.1.2.1. Değer Yaratan ve Yaratmayan Faaliyetler.....	27
2.1.2.2. Mikro ve Makro Faaliyetler .....	28
2.2. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Kavramı.....	28
2.3. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sisteminin Gelişimi.....	32
2.4. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'nin Amaçları .....	34
2.5. Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Özellikleri .....	36
2.6. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sisteminin Geleneksel Maliyet Sisteminden Farklılıkları .....	39
2.7. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'nin Aşamaları .....	42
2.7.1. Faaliyete Dayalı Maliyetlemede İki Aşamalı Süreç .....	42
2.7.2. Faaliyete Dayalı Maliyetlemede Beş Aşamalı Süreç.....	43
2.7.2.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi ve Gruplanması.....	43
2.7.2.2. Maliyetlerin Belirlenmesi .....	44
2.7.2.3. Maliyetlerin Faaliyetlere Yüklenmesi ve Maliyet Havuzlarının Oluşturulması .....	45
2.7.2.4. Maliyetlerin Ürünlere Aktarımı İçin Uygun Maliyet Etkenlerinin Seçimi.....	45
2.7.2.5. Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Yüklenmesi .....	45
2.8. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'nin Faaliyete Dayalı Yönetim İle İlişkisi. 46	
2.9. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'nin Üstün Yönleri, Uygulama Alanları ve Zayıf Yönleri .....	48
2.9.1. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'nin Üstün Yönleri.....	48

2.9.2. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'nin Zayıf Yönleri .....	50
2.9.3. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'nin Uygulama Alanları.....	52
2.10. Zamana Dayalı Maliyetleme Sistemi .....	53

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

<b>3. FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME SİSTEMİ' NİN HASTANELERDE UYGULAMASI: TEORİK İNCELEME .....</b>	<b>56</b>
3.1. Genel Olarak Hastane Kavramı.....	56
3.2. Hastanelerde Hizmet Üretimi ve Hizmet Üretim Maliyeti.....	57
3.3. Hastane Giderlerin Sınıflandırılması.....	59
3.3.1. Giderler .....	59
3.3.2. Gider Yerleri.....	61
<b>SONUÇ .....</b>	<b>66</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>68</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>78</b>
Ek 1. Orijinallik Raporu .....	78
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>79</b>

**TABLolar LİSTESİ**

<b>Tablo 1:</b> Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'nin Çeşitli Adımlarla Tanımı .....	31
<b>Tablo 2:</b> Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sisteminin Geleneksel Maliyet Sisteminden Farklılıkları .....	41





## ÖNSÖZ

Geleneksel maliyet sisteminin, gelişen teknoloji ve artan rekabet sonucu işletmelerin doğru maliyet bilgisine ulaşması konusunda yetersiz kalması sonucu ortaya çıkan Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi ve bu sistemi ele alan diğer araştırmalar incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

Araştırmanın her aşamasında değerli görüş ve eleştirileriyle beni yönlendiren danışman hocam, Prof. Recep Güneş'e, her zaman yanımda oluşumu bildiğim ve bana sürekli destek olan anneme, süreç içerisinde yanımda olan şuan ise yanımda olduğumu hissettiğim Rahmetli babama(Kamil Yıldırım) ve desteğini esirgemeyen dostum Gülden Akpolat'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

**ELAZIĞ-2017**

**Esra Merve YILDIRIM**

**KISALTMALAR LİSTESİ**

**FDM** : Faaliyede Dayalı Maliyetleme

**ZDM** : Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemini



## GİRİŞ

Esas konusu ‘insan’ olan hastanelerin önceleri bir işletme olduğu göz ardı edilmiş ancak son zamanlarda diğer kâr amaçlı işletmeler gibi değerlendirilmeye başlanmıştır. Bu değerlendirmeden hareketle tüm işletmeler gibi hastanelerin de maliyetlerin hesaplanarak kâr veya zarar elde edip etmedikleri önem kazanmıştır. Hastanelerde sunulan hizmetin çok ve çeşitli olması, her bir hasta için farklı tanı ve tetkiklerin yapılıp farklı teşhis edilmesi ve tedavi yöntemlerinin uygulanması hastane maliyetlerinin hesaplanmasını karmaşık hale getirmiştir. Bununla birlikte değişik türde ve uzmanlaşmış ekibin(doktor, hemşire, ebe, idari personel gibi) ve gelişmiş teknolojilerden hem düşük maliyetle hem de kalitede yararlanılması gerekliliği ‘maliyet’ kavramını ön plana çıkarmıştır(Esmeray,2006:1).

Tüm işletmeler için geçerli olan maliyet kavramı; mal veya hizmet üretimi yapan işletmelerde, işletme tarafından yapılan giderlerin, uğranılan kayıpların ve para ile ölçülebilen fedakarlıkların parasal karşılığıdır( Çetiner,1995:10).

Teknolojinin gelişmesine paralel olarak, tüm üretim ve hizmet işletmeleri farkındalılık yaratmak zorunda kalmışlardır. Finansal ve finansal olmayan bilgilere sahip olmak ve bunları sistemli bir şekilde kullanmak işletmeleri önemli rekabet aracı haline getirmiştir. Bu bilgilerin gerçek, güvenilir ve zamanında ihtiyaçları karşılayacak nitelikte olması ancak doğru muhasebe bilgi sistemleriyle geçerli olacaktır. Maliyetlerin iyi ölçülmesi ve doğru muhasebe sistemlerinin önemli hale gelmesi, yukarıda açıkladığımız maliyet kavramını ve maliyet sistemlerini yetersiz bırakmış ve işletmelerin daha çağdaş maliyetleme tekniklerini araştırma gereğini doğurmuştur.

Çağdaş maliyetleme yöntemlerinden biri de Faaliyete Dayalı maliyetleme (FDM) sistemi’ dir. FDM yöntemi; bir işletmenin devamlılığı için sağlanan maliyetler, ürün ve hizmetlerin veri tabanını oluşturan, işleyen ve işletmenin sürekliliği sürecinde de bu durumu koruyan bilgi sistemidir. Yine başka tanımla FDM sistemi, bir işletmenin amaçlarını gerçekleştirilmesi sürecindeki faaliyetleri ve bu faaliyetlere dayalı maliyetleri belirleyen, takip eden, çeşitli dağıtım araçlarıyla maliyetleri mamullere yükleyen bir sistemdir. FDM yöntemi, işletmelerin gerçek maliyet kullanımını tespit eder ve mamullerin gerçek maliyetlerini ortaya koyar (Yağmurlu,2009:2).

Geleneksel maliyetleme tekniklerin yeni teknoloji üretim işletmelerine ayak uyduramadığı tartışılmaktadır. Hizmet işletmelerinden biri olan hastaneler için de

yetersiz kalmaktadır. Bu sebeple hastane işletmeleri, gelecekle ilgili stratejik kararların alınmasında finansal bilgilere ihtiyaç duyduğundan maliyet muhasebesi teknikleri konusunda arayışa girmiş ve FDM yöntemini uygulamaya başlamışlardır. Hastaneler, pazar payını arttırmak, maliyeti kontrol etmek gibi ihtiyaçlara cevap verme için bu sistem geliştirmiştir.

Tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; maliyet gider ve harcama kavramları ve bunların birbirleriyle ilişkileri, kanunlar açısından maliyet kavramı, maliyetin önemi, maliyetin sınıflandırılması açıklanacaktır. İkinci bölümde; Faaliyet kavramı, Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'nin tanımı, gelişimi, amacı, özellikleri, Geleneksel Maliyet Sisteminden farklılığı, aşamaları, Faaliyete Dayalı Yönetim ile ilişkisi, üstün, zayıf yönleri, uygulama alanları ve Zamana Dayalı Maliyet Sistemi ile ilişkisi ele alınacaktır. Üçüncü bölümde ise; Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sisteminin hastanelerde uygulanabilirliğinin teorik incelemesine yer verilecektir.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## 1. MALİYET KAVRAMI

### 1.1. Maliyetin Tanımı

İşletme, genel olarak, “insan ihtiyaçlarını karşılayan ekonomik birim” olarak tanımlanmaktadır. İnsan ihtiyaçları karşılamada bazı mallar doğrudan tüketici talebine sunulurken, bazıları belirli hammadde ve malzemelerin insan gücü ve teknolojik faktörlerin birleştirilmesi ile hammaddelerin fiziksel veya kimyasal özelliklerini ya da her ikisini de değiştirerek yeni mamul oluşturarak tüketici talebine sunulur. Birinci durumda maliyet, sadece satılan ticari malın maliyeti olarak algılanırken, ikinci durumda maliyet bazı hesaplamaların yapıldığı üretim biçimine ve türüne göre karmaşık bir yapı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedendir ki, maliyet kavramının ve maliyet kavramını oluşturan unsurların öncelikle açıklanması gerekmektedir.

Muhasebeciler, iktisatçılar, mühendisler ve maliyet sorunlarıyla karşılaşan diğer kişiler kendi gereksinimlerine göre farklı maliyet kavramını ve teknolojisini geliştirmişlerdir. Maliyet sözcüğünün anlamının, tanımlanması çok da kolay değildir. Amerikan Muhasebe Derneği, Maliyet Kavramları ve Komitesi maliyet kavramını şöyle tanımlamıştır:”Maliyet, işletmenin belirlemiş olduğu amaçlara ulaşmak için kullanılan ve bu kullanım sürecinde katlanılan fedakarlıkların parasal ifade ile ölçülmesi” dir(Üstün,1996:23).

Yine benzer bir tanımla maliyet, belirlenmiş hedeflere ulaşmak için katlanılması gereken esirgemezliklerin parasal toplamına denilmektedir(Büyükmizra,2011:44).Amaç bir ürün meydana getirmek ise burada katlanılan tüm fedakarlıklar maliyeti oluşturmaktadır(Oral,2013:3).Bu tanımda şu üç nokta önem arz etmektedir:

- Bir ‘harcamanın ürün maliyeti kavramına bürünebilmesi için, işletmenin faaliyet konusuna giren mamul veya hizmeti elde etmek amacıyla gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Örneğin, işletmenin normal ihtiyaçları dışında elinde bulunan binaların bakımı için harcanan işçilik veya üretimden ayrılıp ambarda tutulan makineler üzerinden oluşan amortismanlar üretim maliyetlerine girmez.

- Bir üretim faktörü harcamasının maliyet sayılabilmesi için, bunun para ile ölçülebilecek bir değerinin olması gerekmektedir. Örneğin, azot üretimi aşamasında

hava çok önemli bir unsur olmasına rağmen, belirli bir ekonomik mal niteliği taşımadığından, o üretimin maliyeti içinde yer almaz.

-Üretim maliyeti, harcamaların bir işlevi sayıldığı için, bu üretim faktörü sürecinin yeterli bir şekilde oluşturulması gerekir (Kuybulu,2010:7).

Bir fedakârlığın ölçülebilir olması maliyet kavramı açısından önem arz etmektedir. Bu fedakârlık kavramı iki şekilde anlam ifade eder: İlki, bir mal veya hizmeti satın almak amacıyla elden çıkarılmış kısmı veya bu mal veya hizmetin iktisadi varlığın kıymeti, ya da mal satın alınmamış veya alınmamış da üretilmiş ise, bu üretimde oluşan varlık ve hizmetlerin parasal kıymetidir. İkinci şekli ise, bir mal veya hizmet elde edebilmek için elden çıkarılan ya da kullanılıp tüketilen iktisadi varlıklarla edinilmiş ya da üretilebilme ihtimali oluşmuş diğer mal veya hizmetlerden en önemlisinin işletmeye sağlayabileceği faydadır(Toraman,2010:37).

Maliyet kavramı, işletme sektöründe parasal ifade etmesi sebebiyle muhasebeye de konu olmaktadır. Genelde bir değer kavramını ortaya koyan maliyet, bir mal veya hizmet alımı süreci sonunda, bu mal veya hizmet karşılığında verilecek olan para veya parasal ifadelerdir (Akesen,1991:7).

Muhasebe bakımından maliyet, genellikle kanuni veya akdi tasarruflar sonucu ortaya çıkar. “Maliyet” bir kıymet fedakârlığını temsil eder. İktisap edilen bir mal veya hizmetin ilk maliyetini, karşılığında verilen para veya malın değeri yüklenilen borcun tutarı teşkil etmektedir(Jacabsen,1983:3).

Maliyet kavramı işletmeler açısından önemli bir kavramdır. Hem amaçların belirlenmesi hem de bu amaçların karara bağlanması sürecinde maliyet önemli bir unsur oluşturmaktadır (Yağmurlu,2009:3).Gerek üretim gerekse de ticari işletmelerde maliyetler, belirlenen konuma göre farklı şekillerde adlandırılmaktadır. Örneğin; maliyet belirleme işi eğer üretim faaliyetlerinin tamamlandığı noktada yani bittiği yerde yapılmışsa, bu maliyet üretim maliyeti; satış sonunda yapılmışsa ticari veya satış sonundaki maliyet olarak adlandırılmaktadır(Alkan,2010:5).Ticari işletmeler için, bir mal veya hizmetin satın alma bedeli ile bu mal veya hizmetin elde edilmesi için yapılan tüm giderler toplamı o malın maliyetini oluştururken; üretim işletmeler için ise, üretilen malın tamamen mamul hale gelmesi sürecinde katlanılan üretimle ilgili tüm fedakarlıklar üretilen mamulün maliyetini oluşturur(Yükçü,2015:40).

Yukarıda açıklanan tanımlar göz önüne alındığında maliyet; mal veya hizmet üretimi için doğrudan veya dolaylı şekilde yapılan tüm değer kullanımlarına denilmektedir. Bu tanımda dikkat edilmesi gereken noktalar şunlardır (Savcı,2008:9);

- Bu değer kullanımının mal veya hizmet üretimi ile ilgili olması;
- Bu değer kullanımının para ile ifade edilmesi;
- Üretimde kullanılacak üretim faktörlerinin tespit edilmesidir.

Görüldüğü gibi, tanım ve açıklamaların ortak noktası, yapılan giderlerin üretim ile doğrudan veya dolaylı ilişkili olan giderler üretim veya hizmet maliyetlerine yüklenmektedir.

## **1.2. Maliyet, Harcama, Gider Arasındaki İlişkiler**

Genel olarak harcama maliyet gider ve zarar kavramları farklı anlam ifade etse de, bazı durumlarda bu terimlerin anlamlarının aynı şekilde kullanıldığı görülmektedir. Bu nedenle, aşağıda harcama, maliyet, gider ve zarara kavramları açıklanarak kavramlar arasındaki ilişkiler tartışılacaktır.

### **1.2.1. Maliyet –Harcama Arasındaki İlişki**

Maliyet; bir mal ya da hizmetin elde edilebilmesi için o dönem ve daha önceki dönemlerde yapılan harcamaların ve o mal veya hizmetin elde edilmesinde katlanılan fedakarlıkların parasal değeri olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan,2004:11). Tanımdan da anlaşıldığı gibi, maliyet ile harcama tanımları arasında bir ilişki vardır. Buna göre, harcama kavramı şu şekilde ifade edilebilir:

Harcama, bir mal, hizmet veya fayda elde etmek için yapılan borçlanmalar ve bu varlıklarda meydana gelen azalışlar olarak ifade edilmektedir. Harcamada bir varlığın elde edilmesinde diğer bir varlık takas edilmektedir. Bu yüzden harcamada karşılık söz konusudur(Savcı,2011:16).

Diğer bir tanıma göre harcama, bir varlık kazanmak, bir hizmet elde etmek amacıyla borçlanma, nakit ödeme veya bir kıymet takası yoluyla gerçekleştirilen ve içinde bulunulan hesap dönemini aşacak bir gideri ifade eder(Terzi,2006:17). Yani harcama, sağlanmış bir hizmet veya satın alınmış bir varlık için ödenen para tutarı veya varlık değeridir. Her harcama bir giderdir ancak; her gider bir harcama değildir. Örnek vermek gerekirse, amortismanlar bir giderdir. Ancak bu gider oluşları bir harcamayı gerektirmez (Samur,2012:3).

Harcamaların gider olabilmesi için şu unsurların dikkate alınması gerekmektedir:

- Bir harcamanın gider olabilmesi için, işletme faaliyetlerinin süreci boyunca yapılması gerekir. Bu şekilde gidere dönüşecektir. Örneğin; hastanenin sağlık hizmeti sunabilmesi için gerekli olan tıbbi sarf malzemelerinin alımı için yapılması gerekmektedir.
- Harcamanın gider dönüşebilmesi için, yapılan harcama işletmenin öz sermayesini veya işletmenin net varlığını azaltması gerekmektedir. Örneğin, hekimler için ödenen maaşlar varlık çıkışına ve öz sermaye azalışına sebep olduğu için maaş için ödenen nakit varlık çıkışı olarak kabul edilerek harcama gidere dönüşecektir.
- Yine harcamanın gider olabilmesi için, işletmenin öz sermayesini korumak veya dengede tutmak için yapılması gerekir. Yani harcama, işletmenin net varlığının veya öz sermayesinin azalmasını önlemek için yapılması gerekir (Özgülbaş ve Tarcan, 2013:22).

Harcama kalemlerin faydası tüketildiği dönemde maliyet kavramını oluşturur. Örneğin; işletmenin makineler, binalar, hammaddeler vb satın alması ile ortaya çıkan varlık azalışları veya kaynaklarda meydana gelen artışlar harcamayı ortaya çıkarmaktadır. Bu kıymetler işletme bilançosunun aktifinde yer almaktadır. İşletmenin mamul veya hizmet üretim faaliyetleri sırasında tüketilmesi halinde maliyet kavramı ortaya çıkacaktır.( <http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/kkeg.pdf>, 02.12.2015. 18.50). Yine diğer bir örnekle; bir işletmenin 100000 TL'ye bir maddi duran varlık aldığını, bunun bedelini nakden ve peşin ödediği düşünüldüğünde, yapılan ödeme 'harcama' kavramını ortaya koymaktadır (Yükçü,2015:50).

Örneklerden de anlaşıldığı gibi harcama, bir varlık veya hizmet elde etmek veya işletme için tehdit oluşturacak olası bir zararı önlemek amacıyla yapılan ödemeler, borç altına girmeler olarak ifade edilir(Bardak,2013:16).

### **1.2.2. Maliyet-Gider Arasındaki İlişki**

İşletmeler, amaçlarını gerçekleştirmek ve gelir elde etmek amacıyla; üretim, satış, pazarlama, yönetim gibi faktörleri yerine getirmek zorundadır. Bu faktörlerin yerine getirilebilmesi için kullanılan varlık ve hizmetlerin parasal ifadesi ile ölçülmesi



gerekmektedir. Bu açıklama ışığında gider kavramı şu şekilde açıklanabilir: (<http://dspace.trakya.edu.tr/jspui/bitstream/1/888/1/0042572.pdf> ,20.04.2015,16:50)

Gider, işletmenin belirlemiş olduğu amaçlarını gerçekleştirebilmesi ve varlığını sürdürebilmesi ve bir gelir elde edebilmesi için belirli bir dönem için kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin parasal değerine denilmektedir (Uslu,1991:20). Ürünlerin üretimi, hizmetlerin sağlanması ve bu ürün ve hizmetlerin dağıtımı sırasında borçlarda artış veya varlıklarda azalış gelmesi durumunda gider tanımı yapılmış olacaktır. (Uzun,2012:4).

Gelir tablosuna göre gider, işletmenin belli bir dönem içinde kullanmış olduğu girdilerin ve faydası sağlanmış olan maliyetlerin hasılatтан düşülen kısmı şeklinde tanımlanmıştır. Örneğin; işletmenin faaliyetleri sırasında kullanmış olduğu stoklar, faydası tükenmiş maliyet olarak gidere dönüşmektedir ([http://www.ahmetozansoy.com/dokumanlar/20140722\\_\\_1738244891.pdf](http://www.ahmetozansoy.com/dokumanlar/20140722__1738244891.pdf),31.03.2015:2 0.00).

Varlıklardaki azalışlar veya borçlarda meydana gelen artışlar, harcamayı tanımlamaktadır. Harcamanın faydası tükenen kısım gideri oluşturur. Gider, muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik kavramı ile ilgili olduğunda hangi dönemde ortaya çıkmış ise o dönemi gider olarak kayıtlanmaktadır. Bu tanıma göre, işletmenin ön görülen ömrü faaliyetlere göre belli dönemlere bölünmekte ve her dönem için gerçekleşen faaliyet sonuçları, diğer dönemlerden bağımsız olarak tespit edilmektedir(İlter,2003:46).

Gider, belli bir dönemde gelir elde edebilmek için kullanılan yani, tükenen maliyetler olarak da tanımlanabilir. Tükenmiş maliyetler, işletmenin varlığı olma özelliğini kaybetmiş, gelecekte de gelir oluşturamayacak ve bu yüzden o dönem gelirinden çıkartılmış ya da dağıtılmamış karlara yüklenen tutarlardır. ([www.thkh.gov.tr](http://www.thkh.gov.tr);01.12.2014;17.05). Örneğin; oturulan bir daire için aylık kiranın peşin ödenmesinde, kira ayın başında ödenmiştir. Bu ayın başında ödenen tutar, bir aylık kiranın maliyetini oluşturmaktadır. Aybaşında ödenen bu kira tutarı, ay sonuna kadar gider sayılmaz. Daha sonra bu kira tutarı, dairenin bir aylık kullanımının kira giderini oluşturur. Çünkü bu kira tutarı dairenin bir aylık kullanımı karşılığında tüketilmiştir(Üstün,1996:25). Tükenmemiş maliyetler ise, işletmenin gelecekte gelir yaratma ihtimali olan ve yararlı olacağı beklenen varlıkları temsil eder. Bu maliyetlerin

çoğu, gelecekte gelir elde etmek amacıyla tüketilecektir. Peşin ödenmiş giderler ve sabit varlıklar tükenmemiş maliyetlere örnektir

([http://www.giv.org.tr/userfiles/files/Maliyet%20Muhasebesi%20\(Do%C3%A7.%20Dr.%20R.%20C4%B0lker%20G%C3%96KBULUT\).pdf](http://www.giv.org.tr/userfiles/files/Maliyet%20Muhasebesi%20(Do%C3%A7.%20Dr.%20R.%20C4%B0lker%20G%C3%96KBULUT).pdf), E:20.04.2015,S:17:45).

Bir giderden söz edebilmek için aşağıda yer alan koşulların gerçekleşmiş olması gerekmektedir:

- Tüketilen varlık ya da hizmet maliyetine ait yararlar, işletmenin temel amacının ve faaliyetinin sürdürülmesi ile ilgili olmalıdır.
- Varlık ya da hizmet maliyetine ait yararlar, ölçülebilir ve kesin olarak tükenmiş olmalıdır.
- Varlık ya da hizmet maliyetine ait yararlar belirli bir dönemde tükenmiş olmalıdır.(<http://personel.klu.edu.tr/.../Maliyet%20Muhasebesi/MALİYET%20MUHASE 02.01.2015.saat:13:42>)

Maliyet ve gider kavramları aynı kavramlar olarak görünse de, aynı olmayan iki kavramlardır. Bir işletmenin yapacağı veya yapmış olduğu harcamalara maliyet unsurunun eklenmesi için, tüketimlerinin, işletmenin faaliyet konusuna giren mal veya hizmetlerin üretimi süreci ile ilgili olması gerekmektedir (Civan.2011:9).

Gider ve maliyet arasındaki en belirgin fark; giderde, yapılan ödemeler veya harcamalar ya tüketilmiş ya da yok olmuştur. Maliyet de ise, yapılan ödeme veya harcamalar aktif bir değere dönüşmüş veya bu değer artmasına yol açmıştır (Doğan,2011:12).

### **1.3. Kanunlar Açısından Maliyet Kavramı**

#### **1.3.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Maliyet Kavramı**

Maliyet kavramı, Vergi Usul Kanununun 262. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır: “Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.” Yine aynı şekilde Vergi Usul Kanununun 275. Maddesinde; imal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli şu yazılı unsurları ihtiva eder:

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik,

- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse(Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyardır),
- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtiyanın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.

Yukarıda sayılan maddelerde görüldüğü gibi mamulün maliyetine giren unsurlar sayılmış ancak; maliyetin hesaplanması ve muhasebe usullerini kullanma sürecinde mükellefler serbest bırakılmaktadır (Altuğ,1996:20).

### **1.3.2. Kurumlar Vergisi Açısından Maliyet Kavramı**

Kurumlar vergisi kanununda maliyet kavramı yerine, gider ifadesi kullanılmıştır. Kurumlar vergisi Kanunu'nun 11. Maddesinde indirilmeyecek giderler ifade edilmiştir. Kurum kazancının tespiti bu giderlerin indirilmesi ve indirilemeyecek giderlerin de kurum kazancından indirilmiş ise tekrar kurum kazancına eklenmesi ile gerçekleşecektir.

### **1.3.3. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Maliyet Kavramı**

Gelir vergisi kanununda da vergi mantığı açısından maliyetleri açıklamaya çalışmış, maliyet kavramı yerine, gelirden indirilecek maliyetler ile birlikte tüm indirilecek giderlere, gider ifadesi kullanılmıştır. Kanunun 40. Maddesinde indirilebilecek giderler kısmı belirtilmiştir. Ayrıca Gelir vergisi Kanunu'nun 41. Maddesinde indirilemeyecek giderlerden bahsedilmiştir.

## **1.4. Maliyetin Önemi**

Günümüz rekabet ortamında her işletmenin yönetiminde başarıyı etkileyen en önemli unsur, yönetim kararlarının maliyet-fayda ilişkisine dayandırılması olarak ortaya çıkmaktadır. İşletme yönetiminin yerinde, sağlıklı ve uygun kararlar verebilmesi için, verilen kararların kendilerine veya topluma kazandırdığı faydanın ne olduğunu bilmeleri gerekmektedir. Ayrıca bu faydanın belirlenmesi sürecinde de maliyetin hesaplanması gerektiği unutulmamalıdır. Her işletme, amaçlarını gerçekleştirirken, her aşama ve kararlarda maliyet-fayda karşılaştırmalarında bulunması gerekmektedir. Ayrıca yöneticilerin, işletme yönetiminde maliyet verilerinin önem arz ettiğini de unutmamaları

gerekir (Uzun,2012:2). Başka bir deyişle; işletmelerde, karar süreçlerinden işletme amaçların uygulanmasındaki sürece kadar gerçekleştirilen maliyet bilgilerinin ortaya çıkarılmasında çok önemli bir rolü vardır. Maliyet bilgileri, yıllar boyunca işletmenin finansal ihtiyaçlarını karşılamak, yönetim ve karar aşamalarında sağlıklı süreçler sunmak amacıyla da kullanılmıştır (Aktaş,2013:56).

Maliyet muhasebesinin temel amaçlarından birisi, işletmenin gerçekleştirdiği ya da gerçekleştirmekte olduğu mamul ya da hizmetlerin birim maliyetlerinin doğru belirlenmesidir. Maliyetlerin gerçekçi bir şekilde belirlenmesi, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesini, faaliyetlerin sürekliliğini, kârlılığını ve rakip işletmelere karşı üstünlüğünü etkilediği için, işletmeler amaçlarına uyabilecek en iyi maliyetleme yöntemini belirlemeli ve buna göre de uygulamalıdır (Bekçioğlu ve diğerleri,2014:20).

Yani kişi veya işletmelerin yaptıkları her faaliyetin bir maliyeti vardır (Gürsoy,1999:23). Bu sebepten işletme veya kişiler açısından maliyet kavramının önem arz etmektedir.

İşletme ya da ekonomi bilim dallarında çeşitli sorunların çözümlenebilmesi için maliyetlerin bilinmesi, sorunlara sağlıklı çözüm getirebilmek için zorunlu olmaktadır. Bu zorunluluk uygulamada işletme yönetiminin çeşitli kademelerinde alınacak çeşitli kararlar yönünden, maliyetlerin doğru bir şekilde saptanmasını gerektirmektedir. Bunun nedenleri şöyle sıralanabilir:

- Bir işletmenin en önemli amaçlarından biri 'kar sağlamak' tır. Karın belirlenebilmesi için de maliyet giderlerinin hesaplanması gerekir. Çünkü kar, satış gelirleri ile maliyet giderleri arasındaki olumlu farktır.
- Ürünlerin mamul ya da hizmetin satış fiyatını saptarken, yöneticilerin üretilen mamul veya hizmetin maliyeti bilmeleri gerekmektedir.
- Üretilen mamul veya hizmetlerin gerçek ya da öngörülen maliyetlerin bilinmesiyle işletme yöneticileri; finansman, üretim ve pazarlama politikalarını planlı ve doğru bir şekilde tespit edecektir.
- Kapasite ile maliyet arasında bir ilişkinin olduğu düşünüldüğünde yatırımcının fabrika kurarken veya genişletirken maliyetleri bilmesi gerekmektedir(Altuğ,1996:21).

Herhangi bir işletmenin maliyetini belirleme biçimi, o işletmenin yönetim yapısını, vizyonunu ve misyonunu yansıtacaktır. Bu nedenledir ki maliyet, işletme faaliyetlerinin bir sonucu olarak ortaya çıkar. Ancak maliyet, bir girdi faktör olarak da

ele alınabilir. Firmanın amaçlarını gerçekleştirmesi için, yaşamını devam ettirebilmesi için sadece kar yeterli değildir. Kar'ın nasıl ve hangi varlıklarla gerçekleştiği süreci de önemlidir. Maliyet, bu açıdan rekabet avantajı yaratmanın ana faktörüdür. İşletmeler maliyeti olağan bir sonuç olarak görmemeli, işletmenin her sürecinde maliyet ve buna karşılık sağlanan getiriyi birlikte incelemeli ve karar vermelidirler (İlter,2002:31).

Kısaca, amaç ve hedeflerin belirlenmesinde ve bunlara uygun politikaların oluşturulması, geliştirilmesinde maliyet belirleme süreci önem arz etmektedir. Maliyetlendirme, işletmelerin amaçları ve bütçeleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymakta ve harcamaların belirlenmesi sürecine öncelik tanınmasına yardımcı olmaktadır. Maliyetleme aşamasında, firmanın amaçlarının belirlenmesine yönelik gerçekleştirilecek faaliyetler ve bu faaliyetlere uygun kaynak ihtiyacı belirlenmektedir (www.giv.org.tr/userfiles/files/MALİYET/%20sunu;21,12,2014.13,30).

Daha sonraki bölümlerde açıklanacak Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi de maliyet açısından önem taşımaktadır. FDM; maliyet ve maliyet unsurlarının, faaliyetlerin, kaynakların performansını irdeleyen bir yaklaşımdır. Maliyet unsurları, faaliyetleri tüketirken; faaliyetlerde kaynakları tüketerek bir döngü oluşturmaktadır. Kaynak maliyetleri; faaliyetlere kaynakların tüketilmesi oranında dağıtılmakta ve faaliyet maliyetleri de maliyet unsurlarına faaliyetleri kullanımı oranında tekrar dağıtılmaktadır. Bu sebeple FDM sistemi, maliyet unsurları ile faaliyetler ve kaynaklar arasında neden-sonuç ilişkisini ele almış olacaktır (Köse,2005:128).

### **1.5. Maliyeti Oluşturan Giderlerin Sınıflandırılması**

Maliyetler işletmelerin yapısal ve hukuki özelliklerine göre farklı giderlerden oluşmaktadır. Ticari işletmelerde maliyet, satılan ticari malın maliyeti olarak belirlenirken, hammaddenin fiziksel veya kimyasal özelliklerini değiştirip, üretilen mamul maliyetleri veya hizmet üretim maliyetleri farklı gider unsurlarından oluşmaktadır. Aşağıda mamul üretim maliyetlerini oluşturan giderle açıklanacaktır. Bu giderler; direkt ilk madde malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır.

### 1.5.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme

Üretilen mamulle direkt ilişki kurulabilen, mamulün temel ögesini oluşturan, miktar ve tutar açısından da önem arz eden hammadde ve malzemeler direkt ilk madde ve malzemeler olarak tanımlanmaktadır. Direkt ilk madde ve malzemeler, söz konusu mamulün üretiminde ana girdi kabul edilir. Ayrıca direkt ilk madde ve malzemeler, tutarlar hesaplandıktan sonra üretilen mamullere dağıtılması kolaylığı yönünden de dikkat çeker. O dönemde katlanılan bu giderler daha sonra, Direkt ilk madde ve Malzeme Giderleri hesabı olarak muhasebeleştirilmektedir (Gürdal,2013:7).

Direkt ilk madde ve malzemeler, üretilen mamulün ana temasını oluşturan ve esas madde olarak katılan, o mamulün ne kadarının kullanıldığını tespit etmek için herhangi bir dağıtım anahtarına gerek kalmadan hesaplanabilen ilk madde ve malzemelerdir. Direkt ilk madde ve malzemeye örnek olarak, masa üretiminde kullanılan sunta; konfeksiyon üretiminde kullanılan kumaş verebiliriz (Küçüksavaş,2002:19).

İşletmelerde direkt ilk madde ve malzemeler, üretim, satış, satış sonrası faaliyetler gibi süreçleri etkilediği için, satın alınması ve maliyetlerin hesaplanması açısından önem arz etmektedir. Bu yüzden bu süreçlerin de denetlenmesi gerekmektedir. Bu denetleme kısmı da, üretim sürecinin belirlenmesinde veya diğer taleplere göre değişmektedir(Çalış,2013:163).

Direkt ilk madde malzeme, işletmenin sağladığı ve üretim aşamasında direkt kullandığı malzemelerden oluşmaktadır. İşletmeler, üretimde kullandığı ilk madde ve malzemeleri, maliyetleri azaltıcı yöntemler bularak geliştirmektedirler. Tedarikçilerin seçimi ve doğru yönetimi, kullanılan direkt ilk madde ve malzemenin kalitesini arttırırken diğer taraftan fiyatlarını da azaltmaktadır. Çok sayıda ve tanınamayan tedarikçiler ile çalışmak yerine, az sayıda ve devamlı ilişki içinde olunan tedarikçiler ile çalışmak, direkt ilk madde ve malzemenin kontrollü ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamıştır (Otlu ve Demir,2005:165).

71 grubunda yer alan Direkt il madde ve malzeme giderleri, maliyet muhasebesi bağlamında üretilen mal ve hizmet maliyetinin hesaplanmasında kullanılmaktadır.(Güneş ve diğerleri,2008:303)

### 1.5.2. Direk İşçilik

İşçilik kavramı, ürün elde etmek için harcanan insan emeğinin parasal ifadesidir. Mamulün maliyetinin belirlenmesinde dikkate alınması gereken diğer bir gider de işçilik gideridir(Yükçü,2014:137).

Üretimi bizzat yapan, mamulle bağlantısı çok yakından olan ve mamuller için kolayca izlenebilen işçilerin üretim sırasında sarf ettikleri sürenin maliyeti direk işçilik maliyetini oluşturmaktadır(Civelek ve Özkan,2012:137).

Direk işçilik, esas üretim gider yerlerinde çalışan, üretim konusu mamul üzerinde bizzat işlem yapan çalışanların ücret gider yerlerini kapsamaktadır(Lazol, 2004: 96).

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre ise, esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamulün üretim maliyetine doğrudan yüklenebilen, hangi mamul için kullanıldığı belirlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duyulmadan işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderleri "**direkt işçilik giderleri**" hesabında izlenmektedir.

İşçilik gideri, işletme içinde oluşan tüm maliyetleri etkileyen aktif bir giderdir. Son yıllarda işçilik giderlerinin toplam maliyetleri içindeki oranı düşmesine rağmen; yine de maliyet giderlerinin verimli, etkili kullanımına olumlu veya olumsuz etki edecek bir maliyet gideri özelliğini korumaktadır (Yükçü,2014:137)

Direkt işçilik maliyetleri mamulün maliyetine doğrudan yüklenir. Bilindiği gibi her bir ürün için ne kadar direkt işçilik harcandığını belirlemek mümkündür. Örneğin; makinelerin başında çalışan işçilerin ücretleri direkt işçilik maliyeti içinde yer almaktadır (Çubuk,2003:111).

### 1.5.3. Genel Üretim Giderleri

Günümüz üretim sistemlerinde, farklı üretim teknolojileri kullanılarak farklı mamuller üretmektedirler. Bu üretim sisteminde, müşteri tatmini ön plana alınması daha fazla teknolojik yatırımların yapılmasını zorunlu hale getirmektedir. Emek yoğun üretimden teknoloji yoğun üretime geçiş sürecinde, farklı mamullerin üretiminin kullanılması için ortak üretim teknolojileri geliştirilmesi zorunludur. Üretimde, iki veya daha fazla mamul üretmek için tüketilen faydanın parasal tutarı genel maliyetlerini oluşturmaktadır. Genel üretim maliyetlerinin üretim ile olan kısmına genel üretin giderleri olarak tanımlanmaktadır Genel üretim giderleri, yarı mamuller ve

tamamlanmış mamuller ile ilişkili olan ancak, ekonomik olarak bu maliyet objeleri ile anlamlı bir ilişki kurulamayan giderlerdir.

Genel üretim gideri, doğrudan o üretimle ilgili mal ve hizmetlerin maliyetini oluşturan ilk madde ve malzeme ile işçilik giderleri dışında, o mal ve hizmetlerin üretimi için yapılan fakat dağıtım yoluyla maliyetlere yansıtılabilecek gider ve harcamaların tamamıdır. Bu nedenle genel üretim giderleri, endirekt ilk madde ve malzemeler, endirekt işçilik giderleri ve diğer endirekt giderlerinden oluşmaktadır(Çalış,2013:170). Genel üretim giderleri bazı yerli ve yabancı kaynaklarda, “işletme giderleri”, “üretim giderleri”, “endirekt giderler” olarak da adlandırılmaktadır. Genel üretim giderleri, üretim sürecinde üretimle doğrudan doğruya ilişkisi olmamasına rağmen üretimin sürdürülmesi için zorunlu olan giderlerdir. Bir fabrika binası, gerekli makineler, bakım ve onarım malzemeleri, ısıtma, aydınlatma vb olmadan sadece ham madde ve direkt işçilikle, üretim faaliyetinin sürdürülmesi olanaksızdır. Bu nedenle genel üretim giderleri, üretilen mamullerin maliyetinin önemli bir unsurunu oluşturmaktadır (Üstün,1996:180).

Genel üretim giderlerini doğrudan kontrol etmek güçtür. Çünkü birçok kalemden oluşmuş maliyet grubunu temsil eder. Ayrıca genel üretim giderlerinin, üretilen ürünlerle ilişkisinin dolaylı olması, bu ürünlerin maliyetlere yüklenmesi sürecinde keyfi ölçümlerin kullanılmasına sebep olmaktadır. Bu sebepler şöyle açıklanabilir:

- Genel üretim giderleri, mamul ve hizmetlere dolaylı olarak yüklendiği için, maliyetlerin, belirli mamul veya hizmet ile ilişkilendirilmesi zorlaşacaktır.
- Genel üretim giderlerini oluşturan maliyet unsurları çok fazla ayrıca bu unsurlar faaliyet hacmiyle ilişkisi bakımından değişken ve sabit maliyet olarak birbirinden farklı özellikler taşımaktadır.(Küçük,2005:3)
- Genel üretim giderleri diğer maliyet öğelerinden biraz daha farklıdır. Diğer maliyet öğelerinden ayıran belirgin farklılıkları şu şekilde açıklanabilir:
- Genel üretim giderleri, mal ve hizmet maliyetlerine, bazı yöntemlerle dağıtılır. Bu nedenle endirekt maliyetler grubunda yer almaktadır.
- Genel üretim giderleri mal ve hizmet üretimiyle ilişki içindedir. Bu ilişki, üretim, stok ve satışların maliyetini oluşturan maliyetler arasında bulunmasını zorunlu kılmaktadır. (Yükçü, 1999:50).
- Genel üretim giderleri, üretim maliyetlerinin oluşturan birbirinden farklı maliyet unsurlarından oluşmaktadır. Bu maliyet unsurları farklı özelliklere ve



farklı davranışlara sahip giderlerdir. Genel üretim giderleri; endirekt malzeme giderleri, endirekt işçilik, kira giderleri, amortismanlar gibi çok sayı ve türdeki giderlerin ortak adı olarak kullanılmaktadır. Üretim birilerine dağıtım yoluyla yüklenen bu gider, geleneksel maliyet dağıtım anahtarı olarak sıkça kullanılan üretim birimleri açısından, bazıları değişken gider bazıları ise sabit gider özelliği taşımaktadır. Seçilen dağıtım anahtarlarına göre farklılık gösteren bu giderler, mamullerin maliyetlerin hesaplanmasında dönemden döneme farklılıklar ortaya çıkarabilmektedir.

- Genel üretim giderlerinin bir kısmı, üretim denemi içerisinde düzensiz aralıklarla ve farklı tutarlarda ortaya çıkmaktadır. Üretim maliyetlerinin aylık olarak hesaplandığı dönemlerde, bazı aylarda yüksek tutarlarda bazı aylarda düşük tutarlarda ortaya çıkmaktadır. Geleneksel maliyet yöntemleri ile hesaplanan maliyet yöntemlerinden tam maliyet yöntemi kullanan işletmelerde, seçilen faaliyet hacminde meydana gelen dalgalanmalara bağlı olarak ortalama birim maliyetlerde farklılıklar ortaya çıkabilmektedir.
- Genel üretim giderlerinin fiili tutarları üretim dönemleri ile aynı dönemde olmayabilir. Bu tür maliyetler üretim birimlerine yüklenirken tahmini yükleme oranları kullanılır. Tahmini yükleme oranlarının yanlış seçilmesi yanlış maliyet hesaplamasına neden olabilir.
- Genel üretim maliyetleri, birim maliyet hesaplama tekniklerinin en temeli sayılmaktadır. Yani, genel üretim maliyetlerinin mamul maliyetleri kısmen veya tamamen maliyetlere yüklendiği için farklı maliyet teknikleri oluşmuştur.
- Son yıllarda üretim teknolojilerinde meydana gelen değişimler, otomasyon üretimi artırdığından, üretim maliyetleri içerisindeki genel üretim giderleri payı giderek artmaktadır. (<https://www.somut.net/782/aof3ders/maliyet-muhasebesi-arasinav-ayrintili-ozet.1.html>, E.T.05.12.2016, S:18.20)

Bazı genel üretim gideri unsurları (enerji giderleri vb.), dönem içinde artış veya azalış gösterirken; bazı genel üretim gideri unsurlarının (üretim tesisinin yıllık genel bakım-onarım giderleri, amortisman giderleri vb.) tutarları da daha sonraki bir tarihe tahakkuk etmektedir. Mamul maliyetinin hesaplanabilmesi dönem sonunda mümkün olmadığı için, bu giderlerin üretim maliyetine yüklenmesi tahmini yapılabilmektedir. Bu

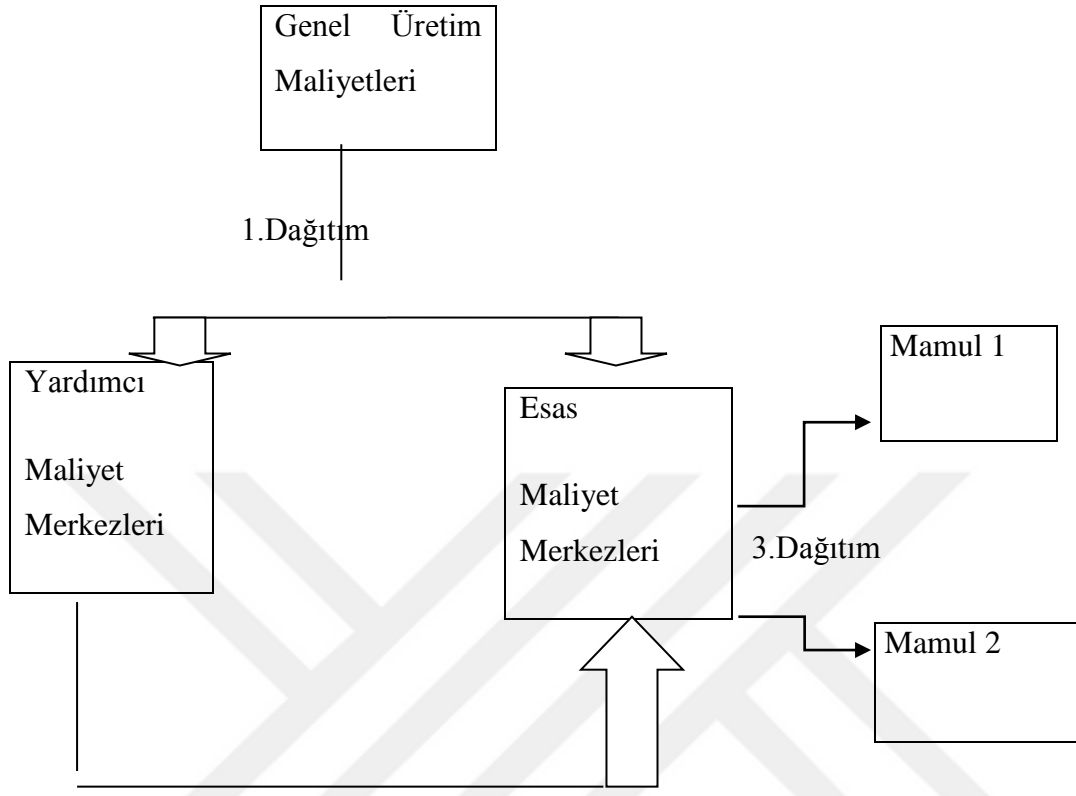
sebeple, genel üretim giderlerinin mamullerle ilişkilendirilmesinde yükleme anahtarları kullanılmaktadır. Bununla birlikte bir genel üretim gideri unsurunun belirlenen anahtar ve hesaplanan yükleme oranı yardımıyla bir mamule yüklenmesi de genellikle mümkün olamamaktadır. Bunun sebebi de, genel üretim giderleri, çoğunlukla birden fazla gider yerinde ortaya çıkmaktadır. Farklı gider yerlerinde ortaya çıkan bu genel üretim giderleri 'gider dağıtım' adı verilen süreç aracılığıyla mamullerle ilişkilendirilmektedir (Gürdal,2013:11). Bir başka ifadeyle, üretim maliyetlerini oluşturan giderlerden direk ilk madde malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri üretim birimleri ile direkt ilişki kurulabilirken; genel üretim giderlerinin üretim maliyeti ile direkt ilişki kurulamamaktadır. Bundan dolayı da, dağıtım yöntemleri ile mamul birimlerine yüklenmektedir.

Bu dağıtım sürecinde, ilk olarak işletmede ortaya çıkan maliyetler işletmedeki değişik departmanlara dağıtılmaktadır. Bu dağıtım maliyet muhasebesinde '1.Dağıtım'olarak adlandırılmaktadır. Bilindiği gibi direk giderler mamule doğrudan yüklenirler. Endirekt giderlerin ise gider yerlerine dağıtımında, dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. İşte bu sürece 1.Dağıtım denilmektedir.

Genel üretim giderleri ister hizmet departmanlarında isterse üretim departmanlarında ortaya çıksınlar, ürün maliyetleri ile ilgilidir. Bu nedenle hizmet departmanlarında ortaya çıkan maliyetlerinde ürün maliyetlerine yansıtılması gerekmektedir. Bunun için hizmet departmanı maliyetlerinin önce üretim departmanlarına aktarılması gerekir. İşte hizmet departmanı maliyetlerinin üretim departmanlarına dağıtılması maliyet muhasebesinde '2.Dağıtım' olarak adlandırılmaktadır (Küçüksavaş,2002:183).

İkinci Dağıtımdan sonra tüm genel üretim maliyetleri üretim departmanlarında toplanmış oldu. Bundan sonra üretim departmanlarında genel üretim maliyetleri bu departmanlarda üretilen ürünlere yüklenecektir. İşte maliyet muhasebesinde bu yükleme'3. Dağıtım'olarak adlandırılmaktadır(Küçüksavaş,2002:183).

Bu dağıtım sürecini şekil yardımıyla şu şekilde açıklanabilir:



Şekil 1: Esmeray,2006:98

Geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinde genel üretim giderlerinin paylaşılması, şekilde de görüldüğü gibi, üç aşamada gerçekleşir. Önce genel üretim maliyetleri tüm maliyet merkezlerine dağıtılır (birinci dağıtım), sonra seçilen dağıtım yöntemlerinden birisi ile yardımcı maliyet merkezlerinde toplanan maliyetler esas maliyet merkezlerine dağıtılır (ikinci dağıtım) ve son olarak esas maliyet merkezlerinde toplanan maliyetler uygun kapasite ölçütleri ile ürünlere paylaşılır (üçüncü dağıtım). (Esmeray,2006:97)

1980 sonrası iletişim araçlarındaki hızlı teknolojik gelişmeler nedeniyle işletmeler üzerindeki artan global rekabet baskısı, tüketicilerin mamulün kalitesine önem vermeleri ve hızla değişen üretim teknolojisine bağımlı olarak otomasyon üretim metotları, üretim maliyetleri içerisindeki gider paylarının değişmesine de neden olmaktadır. Teknolojik gelişme ile birlikte emeğin yerini makine ile ikame edilmesi sonucu işçilik giderlerinde düşüşe, genel üretim giderlerinde artışa sebep olmuştur. (Güneş,1997:44)

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi genel üretim giderleri içerisine giren maliyet kalemleri sistemi çalışır halde tutmak için katlanılan maliyetlerdir. Bunların işletmenin satış ve yönetim fonksiyonları için sarf edilmesi durumunda, bu harcamaların Genel Üretim Giderleri içine girmeyeceği açıktır.(Küçük,2005:3)

### **1.6. Genel Üretim Giderlerinde Dağıtım Sorunu**

Genel üretim giderleri bir işletmede farklı organizasyon birimlerinde ve farklı karakteristik özellikler taşıyarak oluşmaktadır. İşletmede üretilen mamul veya hizmetin maliyetlerin ölçülmesi için giderlerin ayrıntılı olarak incelenmesi ve bu giderlerin mamul maliyetlerine dağıtılması gerekmektedir.(Akdoğan,2004:352)

Genel üretim giderlerinin ortaya çıktığı anda, hangi gider yerine ve maliyetlere ne şekilde yansıtılacağı konusu gider dağıtım sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bu sorunda çözüm, gider dağıtım esaslarının belirlenmesidir. Tek düzen muhasebe sisteminde Gelir Tablosu ilkeleri açıklanırken, uygun maliyet tanımı ilkesinde 'Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya dağıtılır' denilmiştir. Burada giderlerin nasıl dağıtılacağından bahsedilmiş ancak dağıtım esasları hakkında bilgi verilmemiştir (Güneş,1997:45).

Bilindiği gibi Genel üretim giderlerinin dağıtılması üç aşamadan oluşmaktadır:

- Gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtımı,
- Hizmet departmanında ortaya çıkan giderlerin esas üretim merkezine dağıtımı,
- Esas üretim merkezlerinde toplanan giderlerin, üretilen mamullere yüklenmesidir.

Bu üç dağıtımda giderler mamulün üretildiği dönemde ortaya çıkmaktadır. Ancak teknolojinin yoğun geliştiği üretim işletmelerinde giderler(özellikle amortisman payı vergi yasalarının tanımış olduğu esneklikten dolayı) farklı miktarlarda hesaplanabilecektir.

Genel üretim giderlerinin dağıtım sorunlarında diğer bir durum ise, dağıtım kriterlerinin tespiti ve dağıtım yöntemlerinin belirlenmesinde 'adil dağıtım' prensibidir. Gider merkezlerin ve mamullere yüklenecek giderlerin adil bir şekilde yapılması gerekmektedir. (Güneş,1997:48)

## **1.7. Giderlerin Faaliyet Hacmiyle Olan İlişkisine Göre Sınıflandırma**

Giderler, faaliyet hacmiyle ilişkileri açısından sabit giderler, değişken giderler ve yarı değişken giderler olmak üzere üç grupta toplanmaktadır. Geleneksel maliyetler sınıflandırılması, giderlerin seçilen faaliyet hacmi ile olan ilişkilerine göre sınıflandırılır. Bu sınıflandırma aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

### **1.7.1. Sabit Giderler**

Belirli bir faaliyet süreci boyunca, bu faaliyet hacmindeki artış veya azalışlardan etkilenmeyerek aynı kalan giderlerdir. Söz konusu bu giderler, kısa dönemde oluşan faaliyet hacmindeki dalgalanmalardan etkilenmemektedir. Bu nedenle kısa dönemde sabit giderlerdir. Uzun dönemde ise işletmenin tüm faaliyetleri değişeceği kabul edildiğinden giderler de değişken olarak kabul edilir. Yani, ele alınan hesap dönemi kısaldıkça, maliyetlerin daha büyük bir bölümü sabit maliyet niteliği kazanabilmektedir. Kira giderleri bu duruma örnek olarak verilebilir. Alınan hesap dönemi uzadıkça da, daha önce sabit sayılan bazı maliyetler kısmen de değişken duruma gelebilmektedir. Buna basamaklı değişken, kademeli değişken de denilebilir(Önder,2009:23).

Kısaca sabit giderler, belirli dönem ve faaliyetler karşısında sabit kalıyorken, yönetim kararına göre artıp azalabilmektedir(Akdoğan, 2004:26).

### **1.7.2. Değişken Giderler**

Değişken giderler, üretim hacmi ile aynı yönde ve aynı oranda değişim gösteren, yani üretim hacmi arttıkça artan; azaldıkça azalan; üretim hacmi sıfırlanınca da ortadan kalkan giderler olarak tanımlanabilmektedir. Örneğin; direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin tamamı, direkt işçilik giderlerinin bir kısmı veya tamamı ile genel üretim giderlerinin bir kısmı değişken maliyet özelliği göstermektedir (Şener,1994:40).

Değişken giderlerin özellikleri şu şekildedir:

- Üretim ile ilgili doğrudan ilişki kurulmaktadır.
- Değişken gider, üretim miktarının değişmesine rağmen, birim başına veya her bir mamul için söz konusudur.
- Gider yerlerine göre hesaplanması kolay yapılabilmektedir.
- Değişken giderlerin hesaplanması ve kontrolü tümüyle bölüm yöneticisinin sorumluluğundadır.

- Birim değişken gider, üretimin artması veya azalmasına bağlı olarak değişmeyip sabit kalmaktadır. Yani birimde değişken gider sabittir. Toplam değişken gider ise, üretimin artmasından veya azalmasından etkilendiği için; üretim arttıkça artar, üretim azaldıkça azalır.
- Değişken giderlerde ortaya çıkan değişmeler, üretim miktarında ortaya çıkan değişmelerle ilişkili ve doğru orantılıdır.(  
<http://www.smmmstajabaslama.org/konu-Maliyet-Muhasebesinde-Giderlerin-Siniflandirilmesi.html>,,16.02.2015.saatz.15.10)

### **1.7.3. Yarı Sabit ve Yarı Değişken Giderler**

Yarı sabit giderler, belirli bir faaliyet aralığında sabit olan, fakat bu hacim aralığı aşıldığında sıçrama gösteren giderlerdir. Telefon harcamaları gibi bazı genel üretim giderleri örnek gösterilebilir. Yarı sabit giderler, belli bir faaliyet aralığında kaldığında sabit gider olarak değerlendirilir. Faaliyet aralığı kısa ve birden fazla faaliyet aralığında bulunan sabit giderler değişken özelliği de taşıyabilir. Bu nedenle yarı sabit giderler bazen sabit gider bazen değişken gider olarak sınıflandırılabilir.

Yarı değişken giderler ise, faaliyet hacmi durduğunda tamamen ortadan kalkmayan ancak, faaliyet hacmine bağlı olarak artan veya azalan giderler olarak tanımlanmaktadır. Kısaca bu giderler, iki kısımdan oluşmakta, faaliyet durdurulduğu zaman ortaya çıkan sabit kısım ve faaliyet devam ederken ortaya çıkan giderlere değişken gider olarak sınıflandırılmaktadır(Sevinç, 2007:45 ).

### **1.8. Giderlerin Fiili Olup Olmamasına Göre Sınıflandırma**

İşletmede uygulanan maliyet sistemlerine göre, giderler, fiili veya önceden saptanmış(standart) gider olarak ayrılmaktadır. Maliyetlerin, üretilen mamuller için yapılan faaliyetlerin yapılmasından sonra ortaya çıkan giderleri esas alarak yapılan sınıflandırmaya fiili maliyet sistemi; üretim yapılmasından önce üretim faaliyetlerin bilimsel yöntemlerle tahmin edilmesi veya belirlenmesine tahmini veya standart maliyetler olarak sınıflandırılabilir.

### **1.8.1. Fiili Giderler**

Tahakkuk etmiş, gerçekleşmiş giderler olarak tanımlanabilmektedir. Fiili maliyet yöntemine göre oluşturulmuş maliyet sistemlerinde, maliyetler fiilen gerçekleşen tutarlara göre hesaplanmaktadır (Akdoğan,2004:27).

Kısaca; üretim için yapılan gerçek giderler toplamı fiili gider olarak ifade edilmektedir. (Çetiner, 1995:13)

### **1.8.2. Standart Giderler**

Belli bir ürünün üretiminde ve normal koşullarda ortaya çıkması beklenen giderler olarak tanımlanır. Standart giderler, yönetimin gerçekleştirmiş olduğu performansları, sapma analizleri yardımı ile ne kadarlık kısmının oluştuğunu kontrol altında tutmaktadır (Küçükşavaş,2002:49).

Standart giderler, hem geçmişteki deneyleri hem de denetlenmiş deneyleri kullanan, bilimsel incelemelere dayanan önceden saptanmış giderlerdir. Standart giderlerin hazırlanmasında; direkt madde ve malzeme seçimi, faaliyetlerin zaman etütleri çalışmalarının yapılması gerekmektedir(Altuğ,1996:228).

Tek Düzen Hesap Planı 7/A seçeneğinde ana hesaplarda yer alan fonksiyonel hesaplar fiili giderlerin kayıtlanmasına uygun olmaktadır. Ayrıca yansıtma hesapları sayesinde standart maliyetlerin kullanılmasına da olanak tanımaktadır. 7/B seçeneğinde ise 798 kodlu gider çeşitleri yansıtma hesabı bulunmaktadır. Ancak bununla birlikte kesin bir yargı mevcut görülmemektedir.(Akdoğan,2000:27)

## **1.9. Maliyet Yönetim Sistemi ve Maliyet Yöntemlerinin Sınıflandırılması**

### **1.9.1. Maliyet Yönetim Sistemi**

Günümüzde bir çok işletme içinde bulunduğu piyasada rekabet ve maliyet üstünlüğü sağlayabilmesi için modern üretim teknolojilerine yatırım yapmaktadırlar. Bu yatırımların temel nedeni maliyet yönetimini sağlayarak piyasada kalmak ve rakipler ile rekabet edebilmektir.

Maliyet yönetimi kavramı, geleneksel maliyet muhasebesine göre daha geniş bir anlam ifade etmektedir. Maliyet yönetimi, maliyetlerin planlanması, yönetilmesi, üzerine odaklanmaktadır. Bu nedenle maliyet yönetimi, işletmelere planlama ve rekabet avantajı sağlayacak bir sistem olarak düşünülebilir. Maliyetlerin, ekonomik, toplumsal ve teknolojik gelişmelere uygun olarak geliştirilen yönetim sistemlerine göre

belirlenmesi işletmeler açısından önem arz etmektedir. Bu yönetimin doğru bir şekilde geliştirilmesiyle işletmeler, mamul kalitesinde artış, maliyetlerde de ise azalış sağlayacaktır. Ayrıca iyi bir maliyet yönetimi işletmelere, maliyetlerin direkt olarak izlenmesine, karar verme araçlarında çeşitliliğin artmasına, performans ölçümü ile finansal performansın bütünleşmesine, değişik üretim sistemlerinin ortaya çıkmasına ve mamullerin yaşam dönemi performansının optimal seviyede olmasına yardımcı olmaktadır.(Oral,2013:17)

Maliyet yönetimi, gerek işletmenin kendi pazarında gerekse de dünya pazarında zaman, kalite, kontrol gibi kaynakların verimli kullanılmasında yöneticilere yardımcı olmaktadır. Ürün ve hizmetlerin maliyetinin doğru belirlenmesi, faaliyet ve amaçların geliştirilmesi ve bunların maliyet taşıyıcılarına doğru bir şekilde yüklenmesi açısından maliyet yönetimi önem taşımaktadır. Denilebilir ki, maliyet yönetimi, yöneticilerin yerine getirmesi gereken önemli bir strateji halidir. Bu sebeple maliyet yönetimi muhasebenin bir alt disiplini olmaktan çıkmıştır. Ayrıca maliyet yönetimi, işletme yönetimi tarafından planlama ve kontrol amacıyla düzenlenmekte ve işletmenin gelecekteki performansını etkilemektedir (Alkan,2003:7).

### **1.9.2. Maliyet Yöntemlerinin Sınıflandırılması**

Üretilen mamul veya hizmetin maliyeti, işletmenin maliyet bilgisinden beklentileri doğrultusunda, işletmenin belirlediği maliyet sistemleri doğrultusunda hesaplanır. Maliyet sistemlerinin temel amacı maliyeti oluşturacak giderlerin belirlenmesi ve bu giderlerin maliyete hangi kriterlere göre yüklenmesidir. Diğer bir anlatımla, bir maliyet hesaplama sistemini oluştururken, maliyetlerin kapsamı, özellikleri ve hesaplama biçimlerini belirleyen bir takım maliyet yöntemlerinin birleştirilmesi ile maliyet sistemleri bir araya getirilir. Bu nedenle öncelikle kısaca maliyet yöntemlerinin açıklanması gerekmektedir. Maliyet yöntemleri üç ana grupta toplanabilir:

- Maliyet kapsamına göre maliyet yöntemleri: Tam maliyet, normal maliyet değişken maliyet ve asal maliyet yöntemleridir.
- Maliyetlerin belirlenmesi zamanına göre maliyet yöntemleri: Fiili maliyet yöntemi, tahmini maliyet yöntemi ve standart maliyet yöntemleridir.
- Maliyetlerin saptanma şekline ( üretim biçimine göre) Maliyet yöntemi: Sipariş maliyet yöntemi ve evre (safha) maliyet yöntemidir.



Çalışma konumuza göre, genel üretim giderlerinin maliyetlere dağıtımında kullanılan Faaliyete Dayalı Maliyet sistemin özelliği itibari ile yukarıda belirlenen maliyet yöntemlerinden, maliyetlerin kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemlerinden tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemi üzerinde durulacaktır.

### **1.9.2.1. Tam Maliyet Yöntemi**

Tam maliyet yöntemi, işletme döngüsü içerisinde, üretimden satışa kadar ortaya çıkan tüm maliyet unsurlarının üretim maliyetine dahil edildiği maliyet yöntemidir. Bu yöntemde, dönemim üretim giderlerinin tamamının direk, endirekt, değişken veya sabit gider ayırımı yapılmaksızın maliyetlere yüklenerek satılan mamullerin maliyeti veya stoklar içerisinde izlenmesini sağlar.

Tam maliyet yönteminde, direk giderler maliyetlere direk olarak yüklenirken endirekt giderler bazı dağıtım ölçüleri ile maliyetler yüklenmektedir. Geleneksel maliyet yöntemlerinde giderlerin dağıtımında bazı dağıtım anahtarlarının kullanılması, söz konusu dağıtım anahtarlarının genellikle sübjektif olması nedeniyle maliyet bilgilerinin güvenilir olmamasına neden olmaktadır. Bu sonuç, dönemler arasında veya giderlerin dağıtımında kullanılan dağıtım anahtarlarına göre üretilen birim maliyetlerde farklılıklar ortaya çıkarmaktadır. Daha sonraki bölümlerde anlatılacak olan faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi bu farklılıkları ortadan kaldırmaya yarayan önemli maliyet yöntemi olmaktadır.

Kısaca tam maliyet yöntemi, direkt madde, direkt işçilik ve değişkenlik derecesi dikkate alınmaksızın genel üretim giderlerinin tamamı üretim maliyetleri ile ilişkilendirilen yöntemdir (Çıkrıkçı ve Dabbağoğlu,2007:81).

### **1.9.2.2. Değişken Maliyet Yöntemi**

Değişken maliyet yöntemi, giderlerin seçilen faaliyet hacimlerine göre, değişken olarak sınıflandırılan giderlerin üretim maliyetlerine yüklenmesi ile oluşmaktadır. Değişken giderlerin mamul maliyetine yüklenmesi, direk ilk madde malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ile genel üretim giderlerinin değişken mamul maliyetlerine yüklenmesi ile oluşturmaktadır. Bu giderlerin mamullere direkt olarak yüklenmesi nedeniyle, seçilen faaliyet hacmi ile doğrudan ilişkili olduğu düşünülebilir. Dar anlamda, değişken maliyet sisteminde maliyetlere yüklenen giderlerin seçilen faaliyete

göre değişken veya sabit olarak ayrıldığında, faaliyete dayalı maliyet sisteminin yapısına uygun olduğu düşünülebilir.

Bu maliyetleme yönteminde maliyetlerin ayrımı, maliyetlerin üretim miktarı ile olan ilişkilerine göre değerlendirilmektedir. Şu şekildeki, maliyetler üretim miktarıyla beraber değişip değişmemelerine göre sabit ve değişken olarak iki kısma ayrılır. Maliyetlerin bir kısmının sabit ve değişken olarak belirlenmesinin kolayca mümkün olmasına karşılık, bazı maliyet çeşitleri ise iki karaktere sahiptirler veya çeşitli şartlara bağlı olarak değişmektedirler. Bu sebeple, bu maliyet çeşitlerinin değişken kısımları hesaplanıp, ürünlere yüklenmesi gerekmektedir. İşte bu maliyet yönteminde, sabit maliyetler direkt kar-zarar hesabına atılmaktadır. Buradaki amaç, sabit maliyetlerin sadece belirli bir ürün sebebiyle ortaya çıkmadıkları, tam tersi tüm üretim ile ilgili olduğunu göstermektir (Küçüksavaş,2002:91).

### **1.9.2.3. Normal Maliyet Yöntemi**

Normal maliyet yöntemi, değişken giderlerin tamamının üretim ve hizmet maliyetlerine yüklendiği, genel üretim giderlerinin içerisinde izlenen sabit genel üretim giderlerinin kullanıldığı kısımların maliyetlere yüklendiği bir yöntemdir. Boş kapasiteye düşen sabit giderler dönem giderleri olarak gelir tablosunda izlenmektedir. TMS 2 Stoklar standardında da uygulanması önerilen bu yöntemde, boş kapasite giderlerinin maliyetlere yüklenmemesi dolayısıyla, dönemler arasında birim maliyetlerde ortaya çıkabilecek farklılıklar ortadan kaldırılmış olmaktadır. Bu durum, dönemler itibari ile karşılaştırılabilir maliyetlerin hesaplanması sonucunu doğurmaktadır. Ancak, tam maliyet yönteminde belirlendiği gider, genel üretim giderlerinin dağıtımında kullanılan dağıtım anahtarları bu yöntemde sübjektif maliyet hesaplamasına neden olmaktadır. Öte yandan, giderlerin sınıflandırılmasında kullanılan geleneksel faaliyet- hacim ilişkileri giderlerin değişken gider veya sabit gider ayrımında farklılıklar ortaya çıkmasına neden olabilecektir. Faaliyete dayalı maliyetleme yönteminde, özellikle, faaliyetler ile giderler arasındaki ilişkiyi daha anlamlı analiz edilebileceğinden, genel üretim giderlerinin değişken ve sabit gider ayrımı daha doğru olacaktır.

Normal maliyet sistemi değişken maliyet sisteminden farklıdır. Normal maliyet sisteminde, sabit genel üretim giderleri, o dönemin kapasite kullanım oranlarına göre ürün maliyetine yüklenmektedir. Örnek verilecek olunursa, ocak ayında üretim

kapasitesi % 85 oranında kullanılmış olsun. Bu durumda ocak ayı sabit giderlerinin % 85'i ürün maliyetlerine yüklenmektedir.

Normal maliyet sistemiyle üretim hacminden dolayı maliyet dalgalanmaları bir nebze önlenmeye çalışılmaktadır. Çünkü üretim hacmine göre ürünler sabit genel üretim giderlerinden pay alır.( <http://muhasbeciyorumluyor.com/muhasebede-maliyet-hesaplama-yontemleri-1/>,20.04.2015,17:19)

#### **1.9.2.4. Asal Maliyet Yöntemi**

Asal maliyet yönteminde, üretilen mamullerin maliyetine yalnızca direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri yüklenirken; genel üretim giderlerinin tamamı da maliyet kapsamı dışında bırakılmaktadır. Bu yöntem, genel üretim giderlerinin maliyetlerin önemsiz bir parçası olması durumunda uygulanmaktadır (Akdoğan,1998:43). Yani bu yöntem, üretim maliyetlerine sadece mamullerle doğrudan doğruya ilgisi olan direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderlerinin yüklenmesi, genel üretim giderleri toplamının ise maliyet dışında bırakılmasını öngören bir yöntemdir (Savcı,2008:66).

Ancak günümüzde Genel hizmet üretim maliyetlerinin, toplam mamul maliyeti içindeki payının giderek önemli hal alması, bu yöntemin uygulama alanının azalmasına sebep olmuştur(Giritli,2013:40).

Kısaca bu yöntem sadece direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik giderlerinin maliyetlere yüklendiği maliyet yöntemidir. Yöntemin esasında genel üretim giderlerinden üretilen maliyetlere pay verilmemesi dolayısıyla, tez konumuz olan faaliyete dayalı maliyet sistemine uygun olduğu söylenebilir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. FAALİYETE DAYALI MALİYET SİSTEMİ

Yukarıdaki bölümlerde açıklandığı gibi geleneksel maliyet sistemlerinde genel üretim giderleri subjektif kriterler ile üretim maliyetlerine dağıtıldığından, maliyetlerin hesaplanması da subjektif kriterlere göre belirlenmektedir. Günümüz rekabet ortamında maliyete dayalı olarak verilecek birçok yönetim kararlarında doğru maliyet bilgisine ihtiyaç duyulmaktadır. Endüstri 4.0 döneminde, insan gücünün üretim faktörleri arasında giderek azalması ve geleneksel maliyet muhasebesinde, genel olarak ortak giderlerinin insan gücüne göre dağım yapılması birim maliyetlerin hesaplanmasında gerçeklikten uzaklaşılmasına neden olmaktadır. Faaliyete dayalı maliyet sisteminde, ortak giderler olan genel üretim giderlerinin üretim maliyetlere dağıtılmasında hacim esaslı tek bir dağıtım kriteri kullanılmamakta, mamullerin üretimine neden olan faaliyetler baz alınarak birden çok dağıtım anahtarı kullanılarak dağıtım yapılmaktadır. Bu nedenle faaliyete dayalı maliyet sistemine göre hesaplanan mamul birim maliyetleri geleneksel maliyete yöntemine göre hesaplanan birim maliyetlere göre daha gerçekçi olduğu ileri sürülmektedir. Bu nedenle, çalışmanın bu bölümünde faaliyete dayalı maliyet sistemi açıklanacaktır.

#### 2.1. Faaliyet Kavramı ve Faaliyetin Sınıflandırılması

##### 2.1.1. Faaliyet Kavramı

'Faaliyet' kavramı dilimize Arapçadan geçmiştir. Kelime anlamı; "faal" olma durumu, çalışma, etkinlikte bulunma şeklindedir. Faaliyete dayalı maliyetleme Sistemi'nin de temelini oluşturan faaliyetler, gerek üretim sürecinde gerekse de üretim sürecini destekleyen eylemlerde bulunmaktadır. Faaliyet, işletmenin amaçlarını gerçekleştirebilmesi için, yönetim veya belli gruplar tarafından tekrarlanan işler ve görevlerdir (Taşçı, 2004:23). Daha geniş bir ifadeyle faaliyet; işletmenin kurulması, amaçların gerçekleştirilmesi, yatırım kararlarının alınması, işletme için gerekli olan kaynakların temin edilmesi, hammaddenin alınması ve bedelinin ödenmesi, mamul ya da hizmet üretimi, pazarlama ve satışı, satış sonrası hizmetlerin verilmesi gibi işletmenin sürekliliğini sağlayan eylemler olarak tanımlanabilmektedir (Şengür ve Çiftçi, 2011:38).

Faaliyet, bir çalışmayı ortaya çıkaran süreç veya işlemler bütünü olarak da tanımlanabilir. Bu tanımı bir örnekle açıklayacak olursak; parçaların taşınması, üretim öncesinde makinelerin hazırlanması, satıcılar ile anlaşma yapılması faaliyet olarak ifade edilir.(Şakrak,1997:182)

Faaliyetler, bir örgüt veya işletme içindeki grupların kendi amaç ve görevlerini yerine getirebilmeleri için, gerçekleştirdikleri tekrarlayıcı görevler olarak tanımlanabilir. Faaliyetler, bir işletmenin ne yaptığını açıklar. Bir faaliyetin en önemli işlevi, girdileri, çıktıya dönüştürmektir. Bir işletme faaliyetinin amaca ulaşabilmesi için girdilere gereksinim vardır. Bunları para, kredi, sermaye, araçlar, teknoloji, insan v.s kapsamaktadır. İşletmeler bu girdileri ya dışarıdan temin etmekte ya da diğer departmanlardan sağlamaktadır. (Erdoğan,1995:33)

İşletme yaşamı boyunca çok sayıda faaliyet gerçekleştiği için, her faaliyetin ayrı izlenmesi, detayı ve kontrolün sağlanması ve faaliyet merkezlerin oluşturulması gerekmektedir (Bekçi ve Negiz,2011:121).

### **2.1.2. Faaliyetin Sınıflandırılması**

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin sürekli gelişmeyi amaçlamasından dolayı, işletmede yapılan faaliyetlerin işletmeye sağladıkları katkılar incelenerek değerlendirilmesi yapılmaktadır. Bu nedenle, bu sistemde faaliyetler analiz edilerek işletmeye katkı sağlayan işletmeler ile katkı sağlamayan faaliyetlerin analiz edilmesi gerekmektedir. FDMS’de faaliyetler çeşitli kaynaklarda çeşitli şekillerde sınıflandırılmıştır.

#### **2.1.2.1. Değer Yaratan ve Yaratmayan Faaliyetler**

Eker’e (2002:241) göre Faaliyetler, değer yaratan ve değer yaratmayan faaliyetler olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Değer yaratan faaliyetler, mal ve hizmet esasında, tüketici istek ve ihtiyaçların karşılanması ve tatmini için gerekli olan faaliyetlerdir. Değer yaratmayan faaliyetler ise, mamul veya hizmetin pazar değerini arttırmayan faaliyetlerdir.

### 2.1.2.2. Mikro ve Makro Faaliyetler

Mikro faaliyetler, maliyet bilgilerinin detaylı elde edileceği ve ayrıntılı ele alınan faaliyetleri oluşturmaktadır.

Makro faaliyetler, mikro faaliyetlerin birleştirilmesiyle oluşmaktadır. Çıktıları maliyetlendirirken, makro faaliyetler kullanılmaktadır. Makro faaliyetler oluşturulurken, tek bir faaliyet yönlendiricisinin kullanılabilir olmasına dikkat edilmelidir.(Giritli,2013:76)

## 2.2. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Kavramı

Gelişen teknoloji ve artan rekabet ile işletmelerde toplam üretim maliyetleri içerisinde direkt işçiliğin payı azalmış, genel üretim giderlerinin payı artmıştır. İşletmelerin, yoğun rekabet ortamında farkındalık yaratma isteği, ürün maliyetlerinin daha doğru ve gerçekçi bir şekilde tespit edilebilmesine yani yeni yöntemlere ihtiyaç duyulmasına sebep olmuştur. İhtiyaç sonucu gerçekleştirilen yöntemlerden birisi Faaliyete Dayalı Maliyet sistemidir.

FDM sisteminin temeli, “faaliyet tabanlı bilgi” ve “faaliyet tabanlı yönetim” kavramlarına dayanır. Faaliyete dayalı sistem, kavram olarak, Oliver Williamson’ın “piyasalar ve hiyerarşi” kuramı ile Micheal Porter’in “değerler zinciri” yaklaşımından ortaya çıkmıştır. Yönetim muhasebesinde uygulanacak bu yeni yaklaşım, faaliyet esaslı bilgi tabanı üzerinde kurulmuştur. Bu bilgi tabanı, “ olması gereken kaynakları ele alan ve işletme için anlam ifade eden iş ve faaliyetler” ile ilgilidir. Bilindiği gibi herhangi bir işte kaynakların kullanımı sonucu maliyetler ortaya çıkar ve müşteriler de satın alacakları süreçlere girer. Bu sisteme göre, işletme amaçlarını gerçekleştirmede ve karlılığa ulaşmada, müşteri memnuniyetini sağlamada ideal yol, faaliyetlerin etkin yönetimi ve kullanımınıdır. Faaliyetlerin etkin yönetilmesi ise, faaliyete dayalı olan bilgileri elde etmeyi gerekli kılmıştır (Karacan ve Aslanoğlu,2005:3).

Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi şu çeşitli tanımlarla açıklanabilir:

Faaliyet Dayalı Maliyet Sistemi, 'Bir işletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet nesnelere, faaliyetleri ve faaliyet başarı ölçüleri hakkında finansal ve finansal olmayan ilkeler elde eden ve bunları bilgi haline dönüştüren bir bilgi sistemi' şeklindedir (Büyükşalvarcı, 2006:3).

Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi; stratejik, tasarım, faaliyet oluşumu ve kontrolü ve mamul grupları ile ilgili tüm kararların alınmasında maliyet bilgisini ortaya koyan ve

oluşan bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri ürünlere ve/veya ürün gruplarına kullandıkları faaliyetler oranında tahsis eden bir maliyet yaklaşımı olarak da tanımlanabilmektedir.(Ülker ve İskender,2005:194)

Başka bir tanıma göre Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi,daha doğru mamul maliyet bilgisi vermek üzere tasarlanmış, bunun yanı sıra işletme yönetimi için stratejik bilgiler de veren ve yönetimin daha gerçekçi kararlar alması yönünde destek olan stratejik bir maliyet muhasebesi sistemidir (www.niyazikurnaz.bz.tc,22.01.2015.saat12.20).

Yönetim muhasebesi yaklaşımı açısından FDM, işletmelerde oluşan giderlerin, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi esnasında oluşan kaynak tüketimleri neticesinde meydana geldiği görüşünü baz alarak, üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetlerini hesaplamaya yönelik bir sistemdir.(Genelioğlu,2003:58)

FDM bir muhasebe sistemi olduğu kadar işletme stratejisinin bir aracı olarak da düşünülebilir. Dolayısıyla FDM sistemi bir ürün maliyetleme sistemi yanında faaliyetlerle ilgili bir veri kaynağı oluşturmakta ve işletmenin diğer fonksiyonlarına ilişkin de önemli bilgiler sunmaktadır." FDM bu özellikleri ile tanımlanırsa:

Faaliyetlerin belirlenmesi, kontrolü, tasarım, sunum ve mamul gruplarının oluşturulması ve kontrol gibi tüm kararların alınmasında yardımcı olan ve maliyet bilgisi sunan, maliyetleri mamullere tahsis eden bir maliyet sistemidir. FDM; işletmedeki amaçların belirlenmesi için gerekli olan faaliyetler ve maliyetlerle ilgili verileri toplayıp karar alma sürecinde de destek olan bilgi sistemi olarak da düşünülebilir (Ülker ve İskender,2005:194).

Yine başka bir yaklaşımla FDM, mal ve hizmetlerin kaynaklarını faaliyet bazında değerlendiren ve faaliyet bazında da sınıflandıran, ürün ile endirekt giderler arasında çeşitli aşamalarda doğrusal yönde ilişki kurabilen dolayısıyla endirekt giderlerin faaliyet bazında sınıflandırılması gerektiği anlayışı ile hareket eden yönetim anlayışıdır. FDM' de işletme amaçları, her biri kendi içinde uzmanlaşmış gruplar tarafından ortaya konulmuş faaliyetler doğrultusunda uygulanmaktadır (Dumanoğlu,2005:106).

Yukarıdaki tanımlarda da açıklandığı gibi özetle FDM, işletmede yer alan endirekt giderlerin doğru ve kontrollü olarak dağıtılmasını sağlayan ve geleneksel maliyetleme sisteminin eksiklerini kapatmaya çalışan bir maliyetleme sistemidir. Bu yöntem, endirekt maliyetler ile mamuller arasındaki ilişkiyi daha doğru bir şekilde

ortaya koymaya çalışır ve bu sebeple faaliyetleri ön plana çıkaran ve kullanan bir sistemdir (Bekçioğlu ve Kızılyalçın,2014:3).

Bu sistemde, genel üretim giderleri ve mamuller arasındaki ilişki, faaliyetler temel alınarak sağlanır ve faaliyetler üzerinde yoğunlaşır. Ele aldığı ana tema; “faaliyetler kaynakları tüketir, mamuller faaliyetleri tüketir” şeklindedir. Bu sebeple, bu yöntemde, üretim süreci içerisinde maliyetlerin kontrol edilmesi için birçok maliyet taşıyıcısı kullanılmaktadır (Bekçi ve Negiz,2011:122).

Ayrıca FDM, aşağıdaki şu temel sorulara cevap bulmaktadır: (Kurtlar, 2012:29)

- Faaliyet ve süreç maliyetlerinin yanında bir ürün veya hizmetin maliyeti nedir?
- Maliyeti etkileyen faaliyetler ve bu faaliyetlerin maliyeti nedir?
- İşletmeyi karlı hale getirmek için maliyetler nasıl düşürülebilir?
- Firma karsız ürünleri minimum seviyeye çekerse ne kadar maliyet tasarrufu sağlar?
- Ürünün tasarımı ve mühendisliği sırasında gereksiz maliyetlerden nasıl kaçınılır?

FDM sistemi, işletmelere ve yöneticilere ürünün birim maliyetinin ortaya çıkarılması ile ilgili bilgileri sunmaktadır. Bu yöntem, maliyetler ve getirileri ilişkilendirerek, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi sürecine katkı sağlamaktadır. Bu yöntemde temel prensip, maliyet yöneticisinin daha çok yapılan faaliyetlere odaklanmasıdır. Bu maliyetleme sisteminde, faaliyetler ve maliyetler arasında sebep sonuç ilişkisi irdelenerek genel giderlerin kaynak kullanımları esas alınır ve genel giderler; mal ve hizmet, süreç ve müşteri gibi maliyet objelerine yani faaliyetlere yüklenir (Durer ve Diğerleri 2009:5).

İşletmenin amaçlarını gerçekleştirdiği faaliyetlerle ilgili direkt ilişkisi bulunamayan genel üretim maliyetlerinin, maliyetlere yansıtılmasında kullanılan FDM yönteminde, özellikle de teknolojinin gelişmesiyle birlikte, işletmelerin genel üretim maliyetlerinin toplam üretim maliyetleri içindeki payları artmış; işçilik saatleri ve maliyetleri de azalmıştır. Bundandır ki, geleneksel dağıtım yöntemleri, bazı durumlarda yöneticileri yanıltabilecektir. Bu nedenle, kaynak ve maliyetlerin kullanımı ve dağıtımında, her bir değer faaliyeti düzenleyen maliyet etkenlerinin devamını sağlamada işletmeler, bu sistemi kullanabilirler (Yalçın,2006:11).

Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi farklı adımlarla bir tablo şeklinde açıklanacaktır.



**Tablo 1:** Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'nin Çeşitli Adımlarla Tanımı(Esmeray ,87:2006)

<b>4 ADIMLA FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME</b>	<b>5 ADIMLA FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME</b>	<b>6 ADIMLA FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME</b>	<b>7 ADIMLA FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME</b>
1. Faaliyetleri ve faaliyet merkezlerini (maliyet havuzlarını) tanımlamak	1.Organizasyon tarafından yapılan faaliyetleri tanımlamak	1. Faaliyetleri ve faaliyet havuzlarını tanımlamak	1. Tekrarlanan faaliyetleri tanımlamak
2. Maliyetleri faaliyet merkezlerine (maliyet havuzlarına) dağıtmak	2. Yapılan her faaliyetin maliyetini belirlemek	2. Maliyetleri mümkün olduğu kadar faaliyetlere doğrudan yüklemek	2. Faaliyetleri faaliyet merkezlerinde gruplandırmak
3. Maliyet hedeflerini tanımlamak	3. Her faaliyet için bir maliyet yönlendiricisi tanımlamak	3. Diğer maliyetleri faaliyet maliyet havuzlarına dağıtmak	3. Genel üretim maliyetlerini oluşturan kaynakları tanımlamak
4. Faaliyet maliyetlerini maliyet hedeflerine dağıtmak	4. Her faaliyet için tüketilen kaynaklara bakarak uygun maliyet yönlendiricisinin birim sayısını belirlemek	4. Faaliyet oranlarını hesaplamak	4. Kaynak maliyet yönlendiricilerini tanımlamak
	5. Maliyet yükleme oranını elde etmek için faaliyet maliyetini birim maliyet yönlendiricisine bölmek	5. Faaliyet oranlarını kullanarak maliyetleri maliyet hedeflerine dağıtmak	5. Her faaliyetin birim maliyetlerini hesaplama temelini belirlemek
		6. Yönetim raporlarını hazırlamak ve dağıtmak	6. Maliyet hedeflerini tanımlamak
			7. Maliyet hedeflerinin faaliyet tüketim miktarını tespit etmek için maliyet yönlendiricileri tanımlamak.

Bu tanımlara göre, FDM sistemlerini kullanacak olan işletmelerin, sistemin amaçlarına uygun ve gerçekçi olarak tasarlaması gerekir. Örneğin; sağlık işletmesinde hizmet üretim maliyetleriyle ilgili analiz yapıldığında, her bir faaliyetin ayrı bir şekilde ele alınması ve böyle bir sistemin kurulması gerekir. Hizmet maliyetlemesine yönelik

olarak da, faaliyetleri grup olarak tanımlayan bir sistemin tasarlanması gerekir (Karacan,2000:40).

### **2.3. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sisteminin Gelişimi**

Teknolojinin gelişmesi ve yeni üretim tekniklerinin ortaya çıkmasıyla birlikte günümüz üretim ortamları, geçmişteki üretim ortamlarından farklı şekil almıştır. İşletmelerde otomasyona geçiş, sermaye yoğun üretim, endirekt ve sabit maliyetlerdeki artışa paralel olarak, üretim maliyet yapıcıda değişmeye başlamıştır. İşletmelerin üretim kısmı ile mamul maliyet hesaplamaları arasında direkt bir ilişki olduğundan, değişen üretim yapısı, maliyet sistemlerini etkilemiş ve geleneksel maliyet sistemlerinin yetersiz kalması sonucu alternatif yeni maliyetleme sistemleri ortaya çıkmıştır. Üretim süreci aşamasında, emek miktarının yerini yoğun ve gelişmiş teknoloji almış ve bundan dolayı da üretim maliyet şekli değişmiştir. Bu sayede işletmeler, yeni bir üretim ve hizmet ortamı ile tanışmışlardır (Çabuk,2003:110).

Yoğun rekabet ortamında işletmeler, amaçlarını gerçekleştirmek ve korumak, üretim esnasında değişiklik yapmak, müşteri memnuniyetini sağlamak ve düşük maliyetle yüksek kalite sağlamak gibi unsurlar göz önüne alarak üretim ortamlarını şekillendirmektedirler. Teknolojinin değişmesiyle birlikte, işletmelerde de faaliyet ve maliyet unsurlarında da değişiklik yaşanmıştır (Acar ve diğerleri,2007:2). Bu duruma sebep olacak birçok etken sayılabilir. Özellikle bilgisayar teknolojisinde yaşanan gelişmeler ve bunların üretim aşamasında kullanılmaya başlanması, uzman işçilik gibi maliyetlerin ve oranının artması, genel üretim giderleri oranının artmasına sebep olmuştur (Küçük, 2005: 5).

Genel üretim giderlerindeki bu artış, dağıtılacak olan maliyetlerin toplamını da etkilemiş yani arttırmış, bu da maliyetlerin net bir şekilde belirlenmesine engel olmuştur (Yükçü ve Şafak,1996:3).

İşletmelerin, küreselleşen dünyada rekabet edebilmek, düşük maliyetle yüksek kalite elde edebilmek ve aynı zamanda değişen müşteri ilişkilerine cevap verebilme arayışları sonucu Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'ni ortaya çıkarmıştır.

Değişen müşteri talepleri doğrultusunda, ürün ve hizmetlerin rakiplerden daha önce güncellenmeleri ve yenilerinin geliştirilmesi gerekliliği ile maksimum müşteri memnuniyeti sağlama amacı, işletmeleri, ellerinde bulunan yöntemlerini geliştirme veya değiştirme yoluna sevk etmiştir. Başta AR-GE olmak üzere pazarlama, satış, dağıtım,

satış sonrası destek ve diğer faaliyetler de eskiye nazaran daha önemli hale gelmiştir. Bir bütün olarak değerlendirilen süreci oluşturan tüm unsurların ürün ve hizmetlerin maliyetlerine etkileri açısından, işletmeler, daha etraflıca ele almıştır. Çünkü ürün ve hizmetle ilgili oluşan genel üretim giderleri, genel yönetim giderleri ve diğer çeşitli faaliyetlere ilişkin giderlerin; ürün ve hizmetin birim maliyeti içerisindeki ağırlığı artmıştır. Yani, günümüz üretim ve yönetim sistemleri için hammadde – malzeme ve direkt işçilik giderlerinin eskisi gibi belirleyici etkisi kalmamış, ürün ve hizmetlerin üretilebilmesi için gerekli olan tüm maliyet unsurlarının yapılarının da büyük bir değişime yaşanmıştır. Bu sebeple işletmeler faaliyetler üzerine odaklanan, maliyetlerin yönetilmesi açısından FDM sistemini uygulamaya koymuşlardır.(Seldüz,2011:17)

FDM sistemi; Amerikalı profesörler Cooper ve Kaplan tarafından geliştirildiğinden beri yönetim muhasebesi teorisyenleri ve uygulayıcıları tarafından ilgi odağı olmuştur. FDM, bir ürün veya hizmet üretimi sürecinde gerekli olan çeşitli faaliyetlerin maliyetlerini ele alan bir sistem olarak düşünüldüğünde, geleneksel maliyet sistemlerinin keyfi dağıtımının önüne geçmiş ve daha doğru bir maliyet sistemi sağlayacak duruma gelmiştir (Cengiz,2011:34).

FDM sisteminin diğer bir öncüsü olan Tom Johnson, Weyerhaeuser adlı bir şirkette araştırma yapmıştır. Araştırma sonuçlarını 1986 yılında yaptığı bir sempozyumda değerlendiren Johnson; maliyetlerden ziyade faaliyetler üzerinde durulması gerektiğini savunmuştur. Geleneksel maliyetleme sisteminin önüne geçen bu sistem, artık daha doğru sonuçlar vermiş ve işletmelerin maliyetleme yöntemlerinde yerini almıştır. 1990'lı yıllarda ise, yöntemden ziyade daha çok yönetim süreciyle bağlantılı performans ölçümlerinde yararlanılabileceği de anlaşılmıştır. (Bozkurt, 2010:30)

Peter Drucker 'da 1960'larda geleneksel maliyet muhasebesinin faaliyetlerin maliyetine odaklanmadığından, ürünlerin maliyetini doğru bir şekilde yansıtmadığını savunmuştur. Bundan dolayı yöneticiler de, yanlış ürün maliyet politikası izlemiştir. Geleneksel yöntemin ürün ve hizmetlerin tasarlanmasından satış sürecine kadar kullanılan kaynakların maliyetinin doğru bir şekilde ölçülememesi, FDM sisteminin gelişmesini sağlamıştır (Karğın,2013:24).

Faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi dört kuşak halinde açıklanabilir:

**Birinci Kuşak:** Bu kuşak 1980 yılı öncesini kapsamaktadır. Bu dönemde geleneksel maliyet sistemleri daha çok finansal muhasebe aracı olarak kullanılmış, daha doğru ürün maliyetleme amacı üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu döneme kadar geleneksel sistemler, çoğunlukla, stratejik amaçlara yönelik olarak yararlanılmamıştır.(Şahin,2007:7) Ayrıca bu kuşakta endirekt üretim maliyetlerinin dağıtımında birkaç maliyet sürücüsü kullanılmaktadır. Bu sistemlerde faaliyete dayalı dağıtım ölçüleri kullanılmamaktadır. Bu ölçüleri kullanan sistemler, geleneksel sistemlerin daha karmaşık ve daha detaylı şekli olarak görülmüştür. (Taşçı, 2004:21)

**İkinci Kuşak:** Bu kuşakta FDM'nin, birçok amacı destekleyen bir sistem olduğu kabul edilmiştir. Bu dönemde faaliyete dayalı maliyet yöntemi ile ilgili olarak genel bir yapının oluşturulamadığı, birinci kuşak sürecinde olduğu gibi kendini finansal muhasebe amacından kendini kurtaramamıştır.(Şahin,2007:9)

**Üçüncü Kuşak:** Bu kuşakta ise Geleneksel maliyet yöntem ile FDM yöntemi arasındaki farklar daha iyi ve daha detaylı ortaya konulmuştur. Diğer dönemlerde, yani birinci ve ikinci kuşaklarda sadece çıktı maliyeti hesaplanırken, bu dönemde maliyet bilgileri, yönetim kararlarındaki stratejik amaçlara yol gösteren bir araç olarak kullanılmıştır. (Karaman,2010:31)

**Dördüncü Kuşak:** 1990'lı yıllardan günümüze kadar geçen süreyi kapsamaktadır. FDM sistemi bu kuşakta ortaya çıkmıştır. Özellikle ürün ve hizmet maliyetlerin doğru bir şekilde belirlenmesi, doğruluğunun artması ve maliyet muhasebesinde de bu sistemin yer alması bu kuşakta ortaya çıkmıştır (Kaynar,2005:57).

#### **2.4. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'nin Amaçları**

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin temel amacı, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi sürecinde gerekli olan tüm bilgi departmanlarında ortaya çıkan faaliyetlerin analiz edilmesidir. FDM sistemi iki amaç etrafında toplanabilir. Bunlardan ilki, tüm üretim ve hizmet aşamasında maliyet alanları belirlenerek detaylı bilginin sağlanması; ikinci olarak, sağlanan bu bilgiyle yöneticilerin doğru kararlar verebilmelerini oluşturmaktır. Yani sistem, mamul ve hizmet maliyetleri hakkında doğru veri sağlamak amacıyla tasarlanmıştır. Ayrıca bu yöntem, mamul veya hizmete daha detaylı, sağlıklı ve gerçekçi bir süreç oluşturmayı amaçlamıştır (Kaynar,2005:59).

Bu maliyetleme sistemi, üretilen mamuller arasında çarpık maliyetlemeyi ortadan kaldırmak amacı ile kurularak, geleneksel maliyet sisteminin eksik kalan

yanlarını gidermiştir. Bundan dolayı denilebilir ki, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, genel üretim giderleri hakkında daha iyi bir bilgi sunabilmek için, genel üretim giderlerin neyden ve nasıl oluştuğunu, bu giderler ve mamuller arasında nasıl bir ilişki olduğunu ortaya koymaktadır. (Erden,2004:88)

Faaliyete dayalı Maliyetleme Sistemi'nin genel amaçları şu şekilde sıralanabilir:

- Mamul ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak veya en düşük düzeye indirmek,
- Problemlerin temel nedenlerinin belirlenmesini ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,
- Kaynak tüketimini planlamak,
- Planlanan ile gerçekleşen finansal değişimleri doğru bir şekilde analiz etmek,
- Yetersiz / hatalı maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,
- Ürün planlama ve tasarım, kalite yönetimi ve kontrolü, envanter yönetimi, kapasite ile ilgili yönetim ve iş gücü yönetimi gibi yönetsel kararların doğru verilebilmesi için doğru maliyet bilgileri sağlayabilmek,
- Ürün - fiyat stratejilerinin belirlenmesinde bilgi sağlamak,
- Daha iyi bir yönetsel muhasebe anlayışı ve kontrolü sağlamak ve doğru işletme ortamı sağlamak,
- Yönetim odaklı yöneticiler ve sağlık odaklı personel arasındaki iletişimi geliştirmek,
- Sağlık hizmetlerinin kapsamı ve verilen hizmetlerin çeşitlendirilmesini sağlamak,
- Faaliyet analizi yapıldığı için, çalışanların işleri verimliliklerini düşünmeye başlamaları sonucu, maliyetler konusunda bilinçlenmelerini sağlamak,
- Daha etkili bir performans ölçümü için, değer yaratan ve değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesine yardımcı olmak,
- Maliyet tasarrufu için alanların belirlenmesi konusunda yardımcı olmak,
- Doğru bütçeleme tahmini yapmak,(Giritli,2013:53)
- Önyargılar ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,
- Sorunların ana nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,

-İşletme yöneticileri kararları doğrultusunda doğru maliyet bilgilerin verilmesi.(Erkuş ve Diğerleri,2014:17)

FDM yönetiminin bu genel amaçlarının dışında işletmelerin:

- Müşteri karlılık analizi,
- Stok değerlendirme,
- Faaliyetlerin performans ölçümü ve bunların değerlendirilmesi,
- Maliyet yönetimi,
- Mamul ve hizmet çıktıları ile ilgili alınan kararlar,
- Yeni mamul ve hizmet tasarımı gibi özel amaçları da bulunmaktadır.(Acar ve diğerleri,2012:4)

FDM, yeni üretim sistemlerin bir gereği olarak işletmelerde tüm çalışanların faaliyetlerini katma değer üretmeye yönelik sürekli iyileştirilmesi felsefesini amaçlamaktadır. Sürekli iyileştirme de, üretim girdilerinin tasarruf, kalite yükseltme, maliyetleri azaltma, verimliliği artırma çalışmaları olarak tanımlanabilmektedir. Yani işletmenin yeni rekabet koşullarına ilişkin faaliyetlerindeki kararsal yapıyı geliştirme ancak maliyetlemede FDM yaklaşımıyla mümkün olmaktadır.(Acar ve Papatya:1997:162)

Kısaca FDM sistemi, üretilen mamullerle alakalı doğru ve ayrıntılı maliyet bilgisi ortaya koyan ve bu maliyet bilgisiyle; maliyeti düşürme, performans değerlendirme, değer sağlamayan faaliyetleri elimine etme, sürekli iyileştirme yaparak işletme yönetiminin planlama ve kontrol faaliyetlerinde destek olma ve hizmet ettiği topluma yardımcı olma süreçleriyle birlikte (Büyükşalvarcı, 2006:164), fiyatlama ve üretim kararlarını destekleme, değersiz, verimsiz alanları ve ürünleri belirleyerek rekabet ortamında rakiplerinden ayrılmasına destek olmaktadır. (Ülker ve Başaran, 2008:156)

## **2.5. Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Özellikleri**

Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi, stratejik amaçları kullanabilecek ve bu amaçlar doğrultusunda, stratejik kararları güçlendiren ve geleneksel maliyet muhasebesinde rastlanan eksiklikleri gideren bir sistem olarak geliştirilmiştir.(Yıldız ve Karaca, 2011:3)

Bir işletmenin karlılığını artırabilmesinin üç temel yolu olduğu söylenilebilir. Bunlar; kaynakların daha düşük fiyatlarla edinilmesi, faaliyetlerin daha etkin ve verimli

gerçekleştirilmesi ve daha karlı ürün – hizmet karmalarının daha karlı dağıtım kanalları üzerinden daha karlı müşteri gruplarına sunulmasıdır. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, maliyetleri ürünlere, hizmetlere, süreçlere ve müşterilere kadar izleme yeteneğine sahiptir. Bu sistem, yönetime rekabetçi pozisyonlarıyla ilgili stratejik kararları verebilmek için gerekli olan maliyet ve operasyonlarla ilgili bilgilerin sağlanmasına odaklanmıştır. Faaliyete Dayalı Maliyetleme modeli, yöneticilerin ürün ve kaynaklarla ilgili kararları daha etkin alabilmelerine olanak sağlayan bir araç olarak değerlendirilebilir. Bu bakış açısı temelde, işletmelerde üretilmekte olan birbirinden farklı ve çok çeşitli ürünlerin birim maliyetleri hesaplanırken, işletmede sürdürülen farklı üretim faaliyetlerinin incelenmesi ve planlanmasına dayanmaktadır. İşletmenin üretim imkânlarının ardışık faaliyetler kümesi ile tanımlanabileceği varsayılmaktadır. Faaliyetlere dayalı yaklaşımın en önemli ve en temel özelliği “işletmenin kaynakları faaliyetler tarafından, faaliyetler de üretilen ürün ve hizmetler tarafından tüketilmektedir” dir. Bu temel özelliğinden hareketle geleneksel yaklaşımlardaki “birim ürün” kavramı yerine; faaliyetlere dayalı anlayışın odak noktasının “faaliyet” kavramı olduğu söylenebilir. Bir “faaliyet”; bir girdi kümesini alarak bir ya da birden çok çıktı haline getiren, yeni bir şey ortaya çıkaran ya da var olanı değiştiren bir işlem olarak tanımlanmaktadır. Faaliyet analizlerinde maliyet ölçümünün bu faaliyetler sonucunda ortaya çıkan ürün ya da hizmetler değil; faaliyetler temel alınarak gerçekleştirilmesi öngörülmektedir. Kaynaklarla faaliyetler ve faaliyetlerle maliyet nesnelere arasında doğrusal ilişkilerin kurulabilmesi amaçlanmaktadır. Kısaca, dikkatlerin yoğunlaştırıldığı odak noktasının sistemin sonucu yani çıktısı olan ürün değil; o sonucu meydana getiren süreçler yani “faaliyetler” olduğu yargısına varılabilir. (Seldüz,2011:43)

Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, işletmenin “gerçek” maliyet yapısının basitleştirilmiş bir modeli olmalıdır. İşletmelerin; faaliyetler, ürünler, müşteriler /pazarlar kaynaklar, sabit ve değişken giderler gibi temel parçalarını tanımlamaktadır.(Genelioğlu ,2011:50)

Faaliyete dayalı Maliyetleme Sistemi'nin temel özellikleri şu şekildedir:

- Üretilen ürün veya hizmetlerin maliyetleri daha doğru hesaplanmaktadır.
- Genel üretim Giderleri'nin asıl oluşum nedenlerini açık bir şekilde tarif etmektedir.
- Maliyetler gelişi güzel değil, meydana getirildikleri uygun ürünlere dağıtılmaktadırlar.

- Maliyet taşıyıcıları açık bir biçimde belirtilmektedirler.
- FDM sisteminin kullanımı sonucunda ortaya çıkan maliyet bilgileri, işletme yönetiminin geliştirilmesinde yardımcı olmaktadır. Çünkü maliyetler, direkt olarak ürünlerin faaliyetleriyle ilişkilendirilmektedir(Uğurlu,2010:25).
- Genel üretim giderlerinin yüklenmesi sürecinde, direkt işçilik saati yerine makine saatleri kullanılmaktadır.
- Üretim giderleri, sabit-değişken gider ayırımına tabi tutulmamakta ve hepsi değişken kabul edilmekte veya değişken giderler üretim giderleri olarak ele alınmaktadır..
- Üretici iş yerlerinin belirlenmesi sırasında daha düşük birimler esas alınmaktadır.
- Mamul ve faaliyet maliyetleri birlikte hesaplanmaktadır. Bundan dolayı stoklarda oluşabilecek kayıplar dikkate alınmış olacaktır (Bıçakçı,2006: 43)
- İşletmeler karar verme aşamasında birçok faktörü dikkate almalıdır. Bu karar verme aşaması içerisinde, planlanmış amaçlar söz konusu ise mevcut durumun ve iş yükünün yeniden gözden geçirilmesi, pazarlık amaçları için gerekli olan maliyet tahminleri yer almaktadır. Bazı firmaların maliyet sistemi ya çok eskidir ya da kesin üretim maliyetlerini hesaplayamayacak durumdadır. Bu durumlarda bazen problem çıkabilmektedir. İşte FDM sistemi, maliyetlerin net bir şekilde ortaya çıkarılmasına ve anlaşılmasına yardım ederek söz konusu maliyet raporlama probleminin üstesinden gelmeye yardım etmektedir.(Çankaya ve Aygün,2006:94)

Faaliyete dayalı maliyetleme sonucu ortaya çıkan veriler, mal ve hizmet maliyetlerinin daha gerçekçi belirlenmesinde, genel üretim giderlerinin ve maliyet nedenlerinin teşhisinde kullanılmaktadır (Topçu, 2013:4).

Faaliyete dayalı bir model; işletmedeki geçmiş, mevcut ve gelecek işlemlerin ekonomisi hakkında yönetimi bilgilendirmek amacıyla tasarlanmış bir sistemdir .(Seldüz,2011:30)



## 2.6. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sisteminin Geleneksel Maliyet Sisteminden Farklılıkları

Yönetim karar sistemleri açısından muhasebe bilgi sistemleri önemli bir yere sahiptir. İşletme yönetimi, işletme için gerekli olan stratejik planlarını, bütçelerini ve raporlarını hazırlarken elde edilen verilerin büyük bir kısmını muhasebe bilgi sistemlerinden sağlamaktadırlar. Bir işletmenin ileriye yönelik planlarının hazırlanması sürecinde, ilk aşamanın ürün ve hizmet bütçelerinin hazırlanması olduğu düşünülürse, maliyetleme sistemlerinin temelini oluşturan muhasebe verilerinin önemi ortaya çıkmaktadır. Bu derece önemli olan gelen muhasebe verilerinin doğru şekilde tespit edilmesinde, geleneksel maliyetleme yöntemleri yetersiz kalmıştır. Günümüzün yoğun rekabet ortamında üretimden satışa kadar her bir mamulün maliyetinin doğru tespit edilmesi, mamulün fiyatlandırılması ve değerlendirilmesi esnasında önemli olduğu kadar; maliyet yönetimi ve kontrolü, üretim, satış, bütçelerin hazırlanması alanlarında da son derece önemli hale gelmiştir. Özellikle, teknoloji-yoğun işletmelerde geleneksel maliyetleme yönteminden ziyade FDM yönteminin kullanılması daha uygun olacaktır(Saygılı,2007:4).

Yirmi birinci yüzyılda, teknolojideki hızlı değişimlerin, işletmeler arası ve hatta uluslar arası rekabetteki gelişmelerin etkisiyle işletmeler hızlı bir değişime ihtiyaç duymaktadır. Yani rekabetçi koşulların var olduğu bir ortamda, işletmelerin bu rekabet gerekleri doğrultusunda hareket etmeleri gerekmektedir. Hatta sadece bu rekabet koşullarında günü kurtarmak değil; rakiplerinden farklı ve bir adım önde olmayı gerektirmektedir. İşte son yıllarda işletmeler, farkındalık yaratmak adına üretim sistemini modernleştirmek, kalitenin ön plana çıktığı üretim yerlerini oluşturmak istemektedirler. Bu istekler karşısında geleneksel maliyet sisteminin yeterli olmadığı gözlenmiş ve işletmeler tarafından dile getirilmiştir.(Yılmaz,2004:14)

Geleneksel maliyet muhasebeleri ağırlıklı olarak; işletmelerde üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyetlerinin belirlenmesi, işletme giderlerinin tespiti ve satış fiyatının saptanması gibi temel konularla ilgilenmektedir(Titiz ve Çetin,2000:122)

Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, işletmelerde, genel muhasebe ile beraber çalışan bir yapı göstermesine karşılık, genellikle işleyiş bakımından genel muhasebeden ayrı bir maliyet modeli oluşturulmaktadır.(Derici,1999: 63).

Geleneksel maliyetleme sisteminin oluşmasını ve kaynak kullanımını etkileyen tek faktör üretim hacmiyken; FDM sisteminde bu durumu etkileyen çok sayıda neden

vardır ve bunlardan biri de yine üretim hacmidir. Ayrıca geleneksel maliyetleme sisteminde genel üretim giderleri için yalnızca tek bir maliyet havuzu varken: faaliyete dayalı maliyetlemede çok sayıda maliyet havuzu yer almaktadır. Geleneksel maliyetlemede sadece bir tek maliyet dağıtım anahtarı kullanılır ve o da üretim hacmine bağlı olarak gerçekleşir. Geleneksel maliyetlemeye göre ortak maliyet dağıtım anahtarı üretilen birim sayıları, direkt işçilik saatleri ve makine saatleridir. FDM sisteminde ise her bir maliyet havuzu için bir tane olmak üzere birkaç maliyet dağıtım anahtarı kullanılır (Unutkan,2010:93). Yani geleneksel maliyet sistemlerinde, genel üretim giderleri çıktılara yüklenirken üç aşamalı bir süreç kullanır. Birinci aşamada, giderler gider yerlerine dağıtılır. İkinci aşamada, yardımcı üretim gider yerlerinde ortaya çıkan giderler esas üretim gider yerlerine dağıtılır. Üçüncü aşamada ise, toplanan giderler o gider yerlerinde üretilen mamul ve hizmetlere aktarılır. Faaliyete Dayalı Maliyet yönteminde ise geleneksel sistemin aksine, gider yerleri dikkate alınmaz. Genel üretim giderleri faaliyetler baz alınarak çıktılarla ilişkilendirilmektedir. Yani Genel üretim giderleri, gider yerleri yerine, faaliyetlere dağıtılmakta ve faaliyetlerin maliyetleri oluşturulmaktadır. Daha sonra ise bulunan faaliyetlerin maliyetleri, çıktılarının bu faaliyetlerden yararlanma derecelerine göre çıktılara yüklenir. Dolayısıyla geleneksel maliyet sistemleri, çıktılarının kaynakları tükettiğini kabul ederken, Faaliyete Dayalı Maliyet yöntemi geleneksel sistemden farklı olarak faaliyetlerin kaynakları tükettiğini, çıktılarının ise faaliyetleri tükettiğini kabul etmektedir. Yani geleneksel sistem doğrudan çıktılarını maliyetlendirirken, faaliyete dayalı maliyet yöntemi çıktılarını oluşturan faaliyetleri maliyetlendirmektedir.(Konar,1997: 61).

Erkol ve Ağırbaş ise aradaki farkı şu şekilde açıklamışlardır: Geleneksel maliyetlendirme sistemi, üretim giderlerini üretilen ürünler için yapıldığını kabul etmiş, bu giderler ile ürünler arasında ilişki kurmuş ve konu olan giderler ait olan çıktının maliyetlerine doğrudan yüklenmiştir. Genel üretim giderlerinde ise çıktı bağlantısı dolaylı olmuştur. FDM yönteminde ise giderler çıktı için değil, faaliyetlerin yürütülmesi için yapılmış ve dolayısıyla çıktılar da bu faaliyetlerden yararlanmıştır. Bundan dolayıdır ki, giderler öncelikle faaliyetlere yüklenerek her bir faaliyetin maliyeti hesaplanır. Daha sonra da her faaliyetin maliyetinden oluşan çıktılara, o faaliyetten yararlanma ölçülerine göre pay verilmektedir (Erkol ve Ağırbaş,2011:2)

Geleneksel maliyetleme ile faaliyete dayalı maliyetleme sistemi arasındaki farkı şu şekilde tablolastırılabilir:

**Tablo 2:** (Özkan,2011:85)

	Faaliyete Dayalı Maliyetleme	Geleneksel Maliyetleme
Maliyet Havuzları	FDM, maliyetleri maliyet havuzlarında toplayarak işletme süreçlerinin faaliyetlere uygun olmasını sağlar.	Geleneksel maliyetleme, maliyetleri bölümlerde toplar. Bu bölümlerdeki maliyetler homojen değildir. Kısaca bu maliyetler birçok sürecin maliyetidir ve genellikle tek bir nedene bağlı olarak oluşmazlar.
Dağıtım Anahtarı	FDM, maliyet havuzlarından mamullere, hizmetlere ve diğer maliyet taşıyıcılarına faaliyet maliyetleri ile uyumlu maliyet etkenleri kullanarak maliyet dağıtır.	Geleneksel maliyetleme, maliyetleri mamul ve hizmetlere dağıtırken hacim esaslı dağıtım anahtarları kullanarak maliyet dağıtır.
Maliyet hiyerarşisi	Üretilen mamul miktarıyla (birim) ilişkisi olmayan maliyetleri de dikkate alır.	Genellikle işletmenin mamul veya hizmet süreçleriyle ilgili tüm maliyetlerini dikkate alır.
Maliyet Taşıyıcısı	Mamul, parti, işletme süreci, müşteri ve tedarikçi gibi çok çeşitli maliyet taşıyıcısının maliyetleri üzerine odaklanır.	Üretilen mamul birimi veya hizmet gibi tek bir maliyet taşıyıcısının maliyetleri üzerine odaklanır.
Karar Desteği	Dağıtımda maliyet etkenlerini kullandığı için yönetsel kararlara destek olmada doğru maliyet bilgisi sunar.	Dağıtımda kullanılan dağıtım anahtarlarının mamul maliyetlerini belirleme yönü zayıf olduğu için aşırı veya yetersiz maliyetleme ile karşılaşılabilir.
Maliyet Kontrolü	İşletme faaliyetlerinin maliyetine yönelik bilgi sağladığı için maliyet yönetimine imkan verir.	Maliyet kontrolü karşılıklı fonksiyonel çabadan ziyade bir bölüm çalışması olarak görülür.
Maliyet	Yöntemi etkin bir şekilde oluşturmak ve sağlıklı yürütmek oldukça maliyetlidir.	Yöntemi verimli ve doğru bir şekilde oluşturmak ve yürütmek aşırı maliyetli değildir.

## **2.7. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'nin Aşamaları**

FDM, bir işletmenin ilgi alanını oluşturan faaliyetler ve mamuller ile ilgili veri tabanını oluşturan, bu veri tabanını işleyen ve koruyan sistemdir. FDM sistemi gerçekleştirilen faaliyetleri belirler, bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izler ve maliyetlerin mamullere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanılır. Bu maliyet sistemini işletmeler, hem mamuller hem de faaliyetlerin amaçları için kullanır (Alkan,2005:5)

### **2.7.1. Faaliyete Dayalı Maliyetlemede İki Aşamalı Süreç**

FDM sisteminde öncelikle maliyetler faaliyetlere daha sonra da mamullere yüklenmektedir. Bu nedenle, bu sistemin yapısı iki aşamalı bir süreçten oluşmaktadır. İlk defa Cooper tarafından oluşturulan iki aşamalı süreç kavramı, bu sistemin temelini oluşturmaktadır. Cooper'a göre birçok modern maliyet muhasebesi sisteminin temelini inildiğinde bu süreç yatmaktadır. Buna göre, endirekt üretim maliyetleri, temel olarak iki aşamadan geçerek mamullere yüklenir. Endirekt üretim maliyetleri doğrudan mamüllere yüklenemediği için, maliyet yüklemek de dolaylı bir yolla yapılmaktadır. Bu sebeple de iki aşamalı süreç önem kazanmıştır.(İşleyen,2006:18)

Birinci aşamada, kaynak maliyetleri, maliyet sürücüleri vasıtasıyla faaliyet merkezleri arasında paylaşılır ve bu sayede maliyet havuzları oluşturulur. Faaliyetler tanımlanarak endirekt faaliyetlerin maliyetleri de homojen maliyet havuzlarına paylaşılır. Bu maliyet havuzu, endirekt maliyetlerin birleşmesiyle oluşmalıdır. Ayrıca bu havuz için maliyet değişimi tek bir maliyet sürücüsüne konu olmalıdır. Maliyet havuzu tanımlandıktan sonra da birim maliyet hesaplanır(Bengü,2005:190).

Başka bir ifadeyle birinci aşamada, öncelikle işletme içerisinde yapılan faaliyetler tanımlanır, benzer faaliyetler bir araya getirilir, değer katmayan faaliyetler ise elimine edilir. Bu aşama uygulanırken, işletmenin organizasyon şeması, iş akış şeması veya yerleşim planından yararlanılabilir. İşletme faaliyetleri tanımlanır ve bu faaliyetlere ait olan genel üretim maliyetleri belirlenir. Bunun dışında faaliyetlere doğrudan yüklenemeyen genel üretim giderleriyle de karşılaşılabılır. Bunlar faaliyetlerin ortak maliyetidir. Genel üretim giderlerini bulmak için, bu ortak maliyetlerin (fabrika kira, amortisman, aydınlatma, yönetim giderleri gibi tesis seviyesindeki faaliyetlere ait maliyetler) faaliyetlere paylaşılması gerekir. Faaliyetlerin kendi direkt maliyetlerine ortak maliyetlerden gelen payın ilave

edilmesiyle faaliyetlerin toplam genel üretim maliyetleri bulunur. Faaliyet maliyetleri hesaplanarak maliyet havuzları oluşturulur. Bu havuzlar tek bir faaliyetten oluşabileceği gibi birçok benzer faaliyetlerin toplanmasıyla da oluşabilir. Burada önemli olan maliyet havuzlarının homojen olmasıdır. Homojen maliyet havuzu, mamullerle doğrudan ilişki kurulabilen faaliyet maliyetlerinin bir araya getirilmesiyle oluşur. Daha sonra her havuzdan mamullere maliyet dağıtımında kullanılacak maliyet etkenleri belirlenir. Bu maliyet etkenleri baz alınarak yükleme oranı hesaplanır. Bu işlemle birinci aşama tamamlanmış olur.(Özkan,2011:84)

İkinci aşama ise, maliyet havuzlarında toplanan kaynak maliyetleri çıktılara dağıtılır. (Koçyiğit,2006:33). Bu aşamada maliyet havuzlarından mamullere maliyet yüklemesi yapılır. Bu yüklemenin doğru yapılabilmesi için, tükettikleri maliyet etkeni gerçek bir şekilde belirlenmelidir. FDM yönteminden beklenenin elde edilmesi bu önemli bir şart olmaktadır. Burada mamuller tükettikleri maliyet etkeni miktarı oranında her havuzdan maliyet paylarını almaktadırlar.

Her bir maliyet havuzundan mamule yüklenen maliyet toplamı; mamulün genel üretim maliyetlerinden aldığı payı oluşturmaktadır. Buna direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik maliyetleri eklenerek mamulün toplam üretim maliyeti bulunmaktadır (Özkan,2011:84).

### **2.7.2. Faaliyete Dayalı Maliyetlemede Beş Aşamalı Süreç**

Bazı literatür kaynaklarda, faaliyete dayalı maliyetleme süreci, daha ayrıntılı bir şekilde beş aşamada açıklanmıştır.

#### **2.7.2.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi ve Gruplanması**

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin en önemli noktası, endirekt giderlerin mamullere yüklenmesini sağlayacak olan faaliyetlerin belirlenmesidir. Uygulama aşamasında faaliyetlerin belirlenmesi, faaliyet analizi olarak da adlandırılmaktadır. Bu analizde ilk olarak üretim sürecinin her aşamasını detaylı bir şekilde gösteren akış şeması hazırlanır. Burada yapılan bütün işler gözlemlenir ve her bir faaliyet kaydedilir. İşletmeler analiz sürecini gerçekleştirirken doğal olarak birçok faaliyet tespit edeceklerdir. Burada dikkat edilmesi gereken şey, çok sayıda oluşan faaliyet miktarını azaltmaktır. Çünkü çok fazla sayıda faaliyet, o kadar da faaliyet etkeni kullanılacağı anlamına gelir ki bu da hiç ekonomik değildir.(Kurtlar,2012:38)

Faaliyetlerin özellikleri açısından tespit edilmesi gereken önemli bir nokta gerçekleşen faaliyetlerin hiyerarşik seviyeleridir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde maliyet hiyerarşisi açısından gerçekleştirilen, tespit edilen faaliyetler genellikle dört ana grupta toplanabilmektedir:

- Birim Düzeyinde Faaliyetler: Her bir ürün ya da hizmet için gerçekleşen faaliyetleri ifade eden birim düzeyinde faaliyetlerdir. Örnek olarak; metal parçaların delinmesi, taşlanması ve muayene verilebilir.(Durer ve diğerleri,2009:13) Yani bu faaliyetler, her birim için yapılır ve üreten miktara bağlı olarak değişmektedirler. Bundan dolayıdır ki, bu faaliyetlerin maliyetleri üretim miktarı ile doğru orantılıdır.(Özkan ve Aksoylu,2002:55)
- Ürün düzeyinde faaliyetler: Belli bir ürün veya hizmetin gerçekleştirilmesi için yapılan faaliyetlerdir. Bu faaliyetlere ürün veya hizmet bazında gerçekleşen araştırma geliştirme faaliyeti ve bir konaklama işletmesinde müşterilere yönelik ortaya çıkan faaliyetler örnek verilebilir.(Öker,2003:38)
- Parti düzeyindeki faaliyetler: Genellikle madde siparişlerinin verilmesi, maddelerin teslim edilmesi, müşteriye mal gönderilmesi gibi herhangi bir büyüklükteki partiler için yapılması gereken faaliyetleri kapsamaktadır. Parti düzeyindeki faaliyetlerde önemli olan maliyet sürücüsü parti içindeki birim sayısı değil; parti sayısıdır.(Gürsoy,1999:239)

Tesis Düzeyindeki Faaliyetler: Bir tesisin üretim işlemlerini destekleyen, üretimin sürekliliğini sağlayan faaliyetlerdir. Tesis düzeyindeki faaliyetler, direkt olarak üretimin tamamıyla ilgilidir. Üretilen mamul tipinden, sayısından bağımsızdırlar. Üretim yeri kiralari, amortismanlari, bakimi, vergileri, sigortalari çevre düzenlemesi vb tüm faaliyetler tesis düzeyindeki faaliyetleri kapsamaktadır.(Yılmaz,2004:57)

### **2.7.2.2. Maliyetlerin Belirlenmesi**

Faaliyetler belirlendikten sonra bu faaliyetler için gerçekleşen maliyetler belirlenmektedir. Örneğin, siparişlerin alınması faaliyeti için çalışan yönetici sayısının belirlenerek, yönetici giderlerinin hesaplanması ya da modellerin hazırlanması esnasında çalışan işçi sayısının tespit edilerek işçi giderlerinin ortaya çıkarılması şeklinde faaliyet maliyetleri belirlenir.(Tanış ve Güner, 2003:20)

### **2.7.2.3. Maliyetlerin Faaliyetlere Yüklmesi ve Maliyet Havuzlarının Oluşturulması**

Maliyet havuzu, FDM yönetimindeki tek bir faaliyete bağı olan maliyetlerin toplandığı yerdir Faaliyetlerin tükettiğı kaynakların toplam tutarının faaliyetler itibariyle belirlenmesi işlemine “maliyet havuzu” oluşturma adı verilir. Faaliyetler belirlendikten sonra sıra bu faaliyetlerin maliyetlendirilmesine gelir. Bazı maliyetlerin faaliyetlerle ilişkisi doğrudan sağlanırken; birden fazla faaliyete katılan çalışanların her bir faaliyetle ilişkisinin kurulması zor olabilmektedir. Maliyet havuzlarının sayısı ve seçimi, büyük ölçüde farklılık göstermektedir. Maliyet havuzunun sağlıklı oluşturulabilmesi için, işletmenin faaliyetlerinin ve bu faaliyetleri tüketen kaynakların neler olduğunun iyi belirlenmek gerekir (Dumanoğlu,2005:109).

### **2.7.2.4. Maliyetlerin Ürünlere Aktarımı İçin Uygun Maliyet Etkenlerinin Seçimi**

Faaliyet tabanlı maliyet yönetiminde her bir faaliyet için bir maliyet etkeni belirlenir. Maliyet etkeni, belirli bir faaliyetin iş hacmini belirleyen bir değişkendir. Maliyet etkeni, bir faaliyetin ya da faaliyetlerin neden yapıldığını anlatır. Maliyet etkenleri, gerçekleştirilen faaliyetlere ait maliyetler ile bunları tüketen mamuller arasındaki ilişkiyi en iyi şekilde temsil etmelidir.(Şakrak,1997:192)

### **2.7.2.5. Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Yüklmesi**

Faaliyet maliyetlerinin mamullere yüklmesi sürecinde ilk olarak yapılması gereken çıktıların belirlenmesidir. Çıktılar belirlendikten sonra yükleme oranları kullanılarak maliyet nesnelere maliyet yüklenebilir. Daha sonra her mamulle ilgili maliyet etkeni miktarları ile yükleme oranı çarpılarak, mamullere yüklenecek faaliyet maliyetleri bulunur. Bu sayede, bir mamulün tüm faaliyetlerden aldığı maliyetlerin toplamı, o mamulün genel üretim giderinin ortaya konulmasını sağlayacaktır(Bekçioğlu ve diğerleri,2014:24).

Kısaca, faaliyete dayalı maliyetleme süreci, genel üretim maliyetlerinin dağıtımı için geliştirilmiş bir yöntemdir. Dolayısıyla bu yöntem, endirekt maliyetleri ilk önce faaliyetlere, daha sonra da mamullere yükleme bir süreci gerektirmektedir .(Velioğlu,2006:37)

Yukarıda açıklanan süreçlerde de anlaşılabilirdiği gibi FDM sistemi, genel üretim giderlerini değişik faaliyet maliyetleri bazında inceleyen ve mamul maliyetlerini de uygun bir dağıtım anahtarı aracılığıyla bu faaliyetlerin maliyetlerinden aldıkları payları hesaplayan bir yöntemdir. Bu şekildeki bir yaklaşım, süreç açıdan bakıldığında yönetsel kararlar olarak birçok avantaj sağlamaktadır. Öncelikle, FDM, yukarıda açıkladığımız süreç çerçevesinde uyguladığında, işletmedeki tüm birimler arasında iletişim sağlamakta ve işletmenin faaliyetleri arasında bütünsel bir yapı ortaya koymaktadır. Ayrıca, genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesi sırasında, daha sağlıklı ve gerçekçi bir şekilde maliyetlerin belirlenmesini sağlayacaktır. Son olarak denilebilir ki; FDM, üretim süreci ilgili tüm faaliyetlerine ek olarak pazarlama, satış ve dağıtım gibi direkt olarak üretimle ilgili olmayan mamullerin müşteriye ulaşmaya kadarki toplam maliyetini etkileyen tüm faaliyetlerin ve bunların maliyetlerinin dikkate alınmasını sağlamaktadır. (Saygılı,2007:4)

## **2.8. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'nin Faaliyete Dayalı Yönetim İle İlişkisi**

Faaliyet muhasebesinin temel işlevi, işlemlerin kendilerini sürekli geliştirmesini sağlamasıdır. Süreçler, bir organizasyonda veya işletmede oluşan fırsatların geliştirilmesi için bir kaynak olarak görülebilir. Bu süreçler de faaliyetlerden oluşur. Bu yüzden, sürekli değişkenlik gösteren çevrede yer alan işletmeler için kontrollü başarının anahtarı, maliyetlerden ziyade, faaliyetleri doğru bir şekilde yönetmesidir. Faaliyetlerle ilgili bu gerçeğin ortaya çıkması, hem ürün maliyetlemenin geliştirilmesinde hem de etkili kontrolünün yapılmasında, faaliyet sürecini önemli hale getirmiştir. Bundan dolayıdır ki bu faaliyet süreçlerinde ortaya çıkan ve yeni bir bakış açısı olarak ele alınan "Faaliyete dayalı yönetim" sisteminin ortaya çıkmasını sağlamıştır. (Karcioğlu ve Binboğa,2010:4)

Günümüzde yoğun rekabet ve teknoloji ortamında stratejik maliyet yönetimi ile ilişkilendirilen ve uzun dönemli faaliyet sisteminin ana temasını oluşturan en önemli teknikler "faaliyete dayalı bilgi sistemleri"dir. Bu sistemler de; FDM yönetimidir. Bu yöntem, işletmeler için son dönemlerde daha çok ön plana çıkmaya başlamıştır. FDM yönetimi; işletmenin geçmiş ve gelecekteki faaliyetleri hakkında işletme için gerekli bilgileri sunan ve bu faaliyetlerin doğru ve gerçekçi bir şekilde yönetilmesini sağlayan bir sistem olarak düşünülebilir. Bu sistem, faaliyetler üzerinde yoğunlaştığı için, müşteri



tatmininden sağlanan değerden dolayı kazanılan kar, sürekli olacaktır. Böylece hem karar verme süreci kolaylaşacak hem de maliyet bilgileri daha anlamlı hale gelecektir. FDM sisteminin, temel bilgi kaynağı bilindiği gibi, faaliyete dayalı maliyetlemedir (Köse,2005:94). FDM uygulaması ile ortaya çıkan faaliyet tabanlı yönetim, işletmenin elinde bulunan kaynakları daha verimli kullanarak daha fazla çıktı sağlamakta ve böylece işletmeyi daha iyi bir geleceğe taşıyarak kara alma sürecinde daha aktif bir rol oynamaktadır (Haşasoğlu,2011:28).

Faaliyete dayalı yönetim sistemi(FDY), FDM sisteminin ikinci bir adımı olarak görülebilir. Çünkü FDM ile kullanılan bilgiler işletme yönetimlerinde kullanılmaktadır. Maliyet sistemlerinden elde edilen sonuçlar yönetim kararları için önemlidir. FDM ile ulaşılan doğru ve gerçekçi maliyet sonuçları FDY sistemi tarafından kullanılmaktadır. Bu sayede gereksiz faaliyetler belirlenerek aksaklıklar düzeltilebilmektedir. FDY, FDM bilgisi sürecini daha iyi hale getirmek için işletme yönetimi tarafından kullanılmaktadır. Yöneticiler de, üretim sürecinin yerine getirilmesi ve ürünlerin gerçekleştirilmesi sırasında oluşan faaliyetlerin ne olduğunu ve neye mal olduğunu FDY sayesinde öğrenebilmektedir. FDY, faaliyetlerin gelişmesini sağlamaktadır. FDY, faaliyetlerin gelişmesini sağlayarak, işletme yöneticilerine maliyet bilgileri sunmakta ve işletmenin rekabet ortamında ayakta kalmasını sağlayacak doğru stratejiler sunmaktadır. FDM sistemiyle elde edilen bu doğru bilgiler ile hem maliyet muhasebesi sistemine karşı sorumluluğunu yerine getirmekte hem de FDY sistemi aracılığı ile işletme yöneticilerine doğru maliyet bilgileri sunmaktadır. (Uğurlu,2010:23-25).

FDY sistemi, faaliyetler üzerine yoğunlaşarak sürekli gelişmeyi sağlamaktadır. Bundan dolayı kalitenin artmasını, maliyetlerin düşmesini ve karın yükselmesini sağlayarak, karar verme sürecini kolaylaştırmakta ve maliyet bilgilerini çok daha anlamlı hale getirmektedir(Taniş, 1999:152).

Sonuç olarak, Faaliyete dayalı yönetimde esas olan, işletme faaliyetleri üzerinde yoğunlaşarak işletme yöneticilerine daha doğru ve güvenilir bilgiler sağlamaktır. Ayrıca faaliyete dayalı yönetim, üretilen mal ve hizmetlerin kalitesini, performansını, fonksiyonellerini, müşterilere sağlayacağı tatmin ve mutluluğu artırmayı amaç edinir. Aynı zamanda FDY üretilen mal ve hizmetin kalitesine katkısı olmayan ancak onların maliyetini yükselten tüm faktörlerin ortadan kaldırılmasını da sağlar. Kısaca FDY, yönetsel ve örgütsel etkinliklerin sürekli olarak geliştirildiği bir yönetim olarak karşımıza çıkar (Genelioğlu,2006:76).

## **2.9. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'nin Üstün Yönleri, Uygulama Alanları Ve Zayıf Yönleri**

### **2.9.1. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'nin Üstün Yönleri**

Günümüzde tüm sektörlerde yaşanan ulusal düzeydeki rekabetle birlikte uluslar arası rekabet, işletmelerin sistematik yaklaşımlar ile 'etkin maliyet bilgisi' elde etme ihtiyaçlarını arttırmıştır. Organizasyonun olduğu her yerde karar almak, işletme stratejilerini belirlemek, elde olan kıt kaynakları en etkin alanlarda kullanmak ve yürütülen faaliyetleri takip etmek için zamanında sağlanan güvenilir bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, FDM, işletme yöneticilerine daha doğru bilgi maliyet bilgisi sağlaması yönüyle bir maliyet muhasebesi sistemi; işletmenin her bir faaliyet merkezlerinde yürütülen faaliyetlerle ilgili çok sayıda performans ölçüleri sağlaması yönüyle de performans ölçüm sistemi olarak düşünülebilmektedir. (Dursun,2002:56).

FDM sisteminin öncülerinden olan Kaplan ve Cooper FDM' yi en uygun nasıl ve nerde kullanılabileceğini iki madde şeklinde değerlendirmişlerdir. Bu sayede FDM 'nin diğer sistemlerden üstün olduğu alanlar ortaya çıkacaktır:

1. Endirekt giderlerin ve destek hizmeti gibi kaynak tüketiminin yoğun olarak gerçekleştiği veya bu payın arttığı işletmelerde veya alanlarda kullanıldığı takdirde FDM, diğer geleneksel sistemlerden avantajlı bir şekilde ayrılacaktır. Faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme giderleri ağırlıklı olan işletmelerin maliyetleri ele alınırken bu süreçte FDM' ye ihtiyaç olmayabilir. Eğer faaliyetler birim bazında ise her iki sistem aynı sonuçları verir.
2. Ürün, hizmet veya müşteri ile ilgili çeşitliliğin fazla olduğu süreçlerde FDM sistemi kullanıldığında, işletmeye faydalı sonuçlar sunacaktır. Yeni bir ürün üretmek isteyen ya da ürünler üretilmiş, işletmenin olgunluk safhasındaki bir mamulün üretimini yapan işletmeler bu yöntemi uygulayabilirler. Ayrıca pazarlama veya satış faaliyetleri olan, yüksek dağıtım kanallarını kullanan, yüksek hacimli, müşteri istek ve ihtiyacına göre değişiklik yapılabilen işletmeler FDM yöntemini kullanabilirler (Kargın,2013:28).

FDM sistemi, yöneticinin karar alma sürecinde daha sağlıklı ve gerçekçi bilgiler sunar. FDM; mamuller ve maliyet dağıtım ölçüleri arasındaki ilişkiyi daha gerçekçi

kurduğundan, daha doğru mamul maliyet hesaplamasına gidecektir (Karcıoğlu, 2001:12).

FDM' nin işletmelerde veya kullanıldığı alanlarda sağladığı üstünlükler şu şekilde sıralanabilir:

- FDM, ürün tasarımcıları tarafından kullanılmaya hazır bir maliyet sistemini oluşturmaktadır.
- FDM, faaliyet esaslı çalıştığı için, işletme yöneticilerinin, faaliyet süreçlerini daha iyi kavramalarını ve daha iyi kullanmalarını sağlayacaktır.
- FDM, faaliyetin neden ve ne zaman oluştuğunu ve faaliyet etkenlerinin geliştirilmesinde ana temanın neler olduğunun anlaşılmasını sağlamaktadır. FDM, ortaya çıkan maliyetler ve oluşan faaliyetler arasındaki ilişkiyi göstermektedir.
- İyi yönetilen FDM, personel ve yönetici arasında iletişimi kolaylaştırmakta ve çalışanları cesaretlendirmektedir.
- FDM, ortaya çıkabilecek sorunları minimize etmeye yardımcı olmaktadır.
- FDM, mamullerin oluşturulması sürecinde de önemli katkı sağlamaktadır. Bunun sonucunda, mamulle alakası olmayan piyasa taleplerinin gelmesini önlemektedir.
- FDM' nin tasarlanması gereksiz karmaşıklıklardan uzaklaştırmaktadır. (Altunay, 2007:52).
- Daha gerçekçi mamul maliyetlerini ortaya koymaktadır.
- Üretim koşullarının anlaşılmasında gelişme göstermektedir.
- Maliyetlerin belirlenmesinde kolaylık sağlamak ve işletmenin daha doğru kararlar almasına yardımcı olmaktadır.
- Ürün karmasının doğru belirlenmesine yardımcı olmaktadır (Alkan,2005:47)

Sonuç olarak FDM sistemi; günümüz gelişmiş üretim teknolojisi kullanan işletmeler ve yoğun rekabet ortamında farkındalık yaratmak isteyen işletmeler için, değişen üretim ortamlarında uyumlu çalışmasına, maliyet yönetiminin etkinlik kazanmasına ve bütçeleme çalışmalarına destek sağlamaktadır. (Çabuk,2003:8) Yani, bu sistem, işletme için gerekli kaynakları ve faaliyetleri belirlediği için bütçeleme ile ilgili geçmişte yaşanan sorunları gidermektedir. Bu nedenle FDM sistemi, yönetim esaslı bütçeleme ve sapma analizlerinde işletmeye faydalı bilgiler sağlamaktadır(Koşan, 2007:75).

### 2.9.2. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'nin Zayıf Yönleri

Daha önceden de ifade edildiği gibi, FDM, temel olarak genel üretim giderlerinin doğru ve gerçekçi bir şekilde dağıtımının gerçekleştirilmesi için oluşturulmuş bir yöntemdir. Bu yöntem daha sonra çeşitli sebeplerle farklı sistemlerle pekiştirilmiştir. Bunun da nedeni zayıf yönlerinin bulunmasıdır. Bu zayıf yönleri şu şekilde sıralayabiliriz:

- FDM sistemi oluşturabilmek için çalışanlarla yapılan gereken görüşmeler ve inceleme süreci zaman alıcı ve maliyetli olabilmektedir.
- Çalışanlarla yapılan görüşmeler sonucu oluşan verileri toplamak, işlemek ve raporlamak oldukça pahalıdır.
- FDM sisteminin kurulması için gerekli veriler subjektiftir ve verilerin geçerliliğini doğrulamak zordur.
- FDM sistemi, işletmenin geneline yönelik karlılık fırsatlarını bütünleştiren bir süreç sağlayamayabilmektedir..
- FDM sistemi, değişen koşullara karşı bazen uyum sağlamakta zorlanmaktadır.
- FDM modelleri, kullanılmayan kapasite potansiyelini göz ardı ettiği için teorik olarak doğru değildir.(Aktaş,2013:59)
- FDM daha çok faaliyetlere odaklandığı için, müşteri memnuniyetini, süreçlerin etkinliğini ve verimliliğini göz ardı etmiştir.
- FDM sistemi, her ne kadar yönetsel kararlara katılmanın, çalışanların motivasyonunu olumlu yönde etkilediğini düşünse de bazı durumlarda faaliyet tabanlı maliyetlemenin üst yönetim tarafından iyi aktarılamadığında çalışanların motivasyonunu azaltıcı ve dirence yol açıcı etkileri de olabilmektedir(Ağyar,2006:86)
- Geleneksel sistemlerde görülen genel üretim maliyetlerinin ilgisiz anahtarlarla dağıtımı, FDM yöntemi ile daha da artabilme durumu söz konusudur.
- FDM yönteminin uygulanmasında iki temel varsayım bulunmaktadır. Her faaliyet için söz konusu olan maliyetler, aynı maliyet kaynağına sahip olma sebebiyle homojen faaliyetlerin maliyetleri özelliğini gösterir ve her merkezdeki maliyetler faaliyetlerle orantılı olmaktadır. Merkezdeki faaliyetler arttıkça maliyetler yükselmektedir. Bu temel varsayımlardan birinin gerçekleşmemesi halinde, FDM yöntemi yanlış sonuçlar verecektir (Velioglu,2006:52).

- FDM verilerinin bilgisayar ortamında aktarılmasıyla kullanıcılar çok şey öğrense de planlı bir yapı olmadığı için herhangi bir sonuç elde edememişlerdir.
- FDM projesi ekibinin, bu sisteme karşı olanların, yani bu sisteme inancı olmayan tarafların yeterince dikkate alınmaması sonucunda, FDM ve geleneksel maliyet sisteminin maliyet hesaplamalarında bazı ürün, hizmet ve çıktı süreç maliyetlerinde farklılık olduğu savunulmuştur.
- Bazı departmanlar yöneticileri bu sistemden olumsuz etkilendiklerini ortaya koymuşlardır. Örneğin; üretim hattı yöneticilerinin geleneksel sistemde kar ediyor gibi gözükmelerine rağmen yeni sistemde yapılan hesaplamalarda kar etmedikleri gözlenmiştir.(Kabaklı,2007:19-20)

Ayrıca bazen FDM sistemini uygulayan bazı işletmeler bir tür mutsuzluğa girmiştir. Çünkü FDM, öncelikle bir mamulün gerçek maliyetini ortaya koymak amacıyla sunulmuş bir yöntemdir. Pek çok yönetici, FDM' nin dağıtımını zorunlu görmektedir. Bu yanlış algılama da uygulama sürecinde birtakım sorunlara yol açmıştır. Yöneticiler, faaliyetleri sınıflandırmaya tabi tuttuklarında, bu belirlenen faaliyetleri nasıl ve ne zaman maliyetlendireceği konusunda anlaşmazlığa düşmüşlerdir (Karaman,2010:53).

Ayrıca FDM yönteminin işletmelerde uygulanmasında, işletmeler çeşitli zorluklarla karşılaşmaktadır. Her şeyden önce işletmelerce FDM uygulama süreci çok iyi bir şekilde düşünülmelidir. Çünkü uygulama sürecinde, zaman ve sermayenin dışında çalışanların ilgisi veya bağlılıkları da gerekmektedir. Üretim kayıpları, fabrikadaki karışıklık veya tıkanıklık FDM uygulamasında sıkıntıya düşürmektedir. FDM uygulamasına karar verildiğinde, bu karar verme ve uygulama sürecinde ortaya çıkan eğitim maliyetleri, çeşitli bilgilere ulaşmak için gerekli maliyetler, yazılım, yatırım maliyetleri gibi maliyetler nedeniyle, FDM yönetimi tarafından bazen engellenebilmektedir. Bilindiği gibi, doğru maliyet sistemi, kaliteli ve etkili bir maliyet sistemini gerektirmektedir. Maliyet sisteminin mümkün olduğunca basit ve minimum maliyetli olması gerektiği inancına karşın FDM nin uygulamasının zor olduğu düşüncesi, bu sistemin uygulanabilirliğini zorlaştırmaktadır (Çankaya ve Aygün,2006:98-99) .

FDM nin bu zayıf yönlerinin ve uygulama aşamasındaki zorlukların zaman içinde ortaya konulması sonucunda, alternatif olarak geliştirilen yöntemler ortaya

çıkıştır. Bu yöntemlerin birçoğunun temelinde, FDM yaklaşımının bu eksik yanları esas alınmış ve bu yanları giderebilmek amacıyla çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Bunlardan biri, Zamana Dayalı Maliyetleme (ZDM), bu yöntemler arasında öne çıkan örneklerden bir tanesidir. FDM yönteminin önemli bir eksiği olan kapasitenin hesaplanması sürecini ortadan kaldıran, esnek, uygulaması basit olan bir yöntem Zamana Dayalı Maliyetleme Sistemi ortaya çıkmıştır. Bu sebeple Zamana Dayalı Maliyetleme Sistemini açıklamak gerekmektedir.

### **2.9.3. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi'nin Uygulama Alanları**

FDM sisteminin işletme içerisinde birçok uygulama alanına sahip olduğunu söyleyebiliriz. Bu uygulama alanlarını kısaca şu şekilde özetlenebilir:

- Üretim, satın alma ve müşteri tatminini gerçekleştirme kararları,
- Yeni üretim sistemlerinin gerçekleştirilmesi ve değerlendirilmesi,
- Yeni mamul ya da hizmet üretilmesi ve bunların geliştirilmesi,
- Sürekli iyileştirmeye yardımcı olan bilgilerin üretilmesi,
- Başarının değerlendirilmesi,
- Davranışsal değişim,
- Toplam üretim süresi kısaltılması kararları ve
- Müşteri maliyetlerinin ölçülmesi kararlarıdır.(Koroğlu,2012:91)

FDM, işletmelerin mal, hizmet ya da herhangi bir faaliyetiyle ilgili direkt olarak ilişkisi bulunmayan genel üretim maliyetlerinin, maliyetlere yüklenmesinde kullanılan bir sistem olarak düşünülebilir. Özellikle teknolojinin ve rekabetin yoğun bir şekilde gelişmesi, işletmelerin genel üretim maliyetlerinin toplam maliyetleri içindeki payının artmasına ve işçilik saatlerinin de azalmasına sebep olmuştur. Bu durumda, işletme yöneticileri geleneksel dağıtım yöntemlerini kullanırken hata yapmaya başlamıştır. Bu yüzden, faaliyetlerin ve maliyetlerin dağıtımında, her bir faaliyeti düzenleyen maliyet etkenlerini ortaya koymada ve devam edilebilir maliyet avantajları sağlamada işletmeler, FDM' yi kullanabilmektedirler (Yalçın,2006:25)

FDM, ayrıca etkin bir bilgi sisteminin, hataların en aza indirildiği ve ürün çeşitliliğinin gerçekleştiği alanlarda uygulanmaktadır. Bu faktör optimizasyonu sonucunda 'optimal maliyet sistemi' oluşturularak maliyetler en aza indirilecektir. Fakat bunun için iş görenlerinin işletmedeki karşılıklı bağlantılarının ayrıntılı bir şekilde bilinmesi gerekir. Çünkü hem sistemin tasarlanmasında, hem sistemin analizinde hem

de bu analiz sonucu bu sistemin uygulanmasında, iş görenlerin karşılıklı bağlantılarının bilinmesi, yapılacak hareket planlarında önemli derecede bilgi kaynağı teşkil edecektir (Acar ve Papatya,1997:163).

### **2.10. Zamana Dayalı Maliyetleme Sistemi**

Daha önceki bölümlerde açıklandığı gibi FDM, faaliyetler üzerine odaklaşan ve bu nedenle faaliyetleri ön plana çıkaran, endirekt maliyetleri uygun maliyet sürücülerini ile gerekli faaliyetlere dağıtan faydalı maliyet sistemidir(Polat,2011:126). Daha önceki bölümlerde bahsedildiği gibi FDM, geleneksel maliyetlemenin, üretilen mamuller arasında karşılıklı genel üretim maliyeti transferi nedeniyle oluşan çarpık maliyetlemeyi önlemek amacıyla geliştirilmiştir. Bu sebeple FDM, genel üretim maliyetlerinin nasıl oluştuğu ve bu maliyetlerle faaliyetler arasındaki ilişkinin nasıl kurulacağı üzerinde durmuştur(Erden,2004:88).

Yoğun rekabet sebebiyle işletmeler, ortaya koydukları ürün ve hizmetlerde çeşitliliği ve farkındalığı arttırarak müşteri talebi karşılama çabasına girmişlerdir. Özellikle geleneksel maliyetleme sistemlerinin yetersiz kalması ve hatalı sonuçlar ortaya koyması birçok işletmenin maliyetlendirme sistemlerini yeniden ele almasına ve farklı alternatifler aramasına sebep olmuştur. Bu alternatifler arasında ortaya çıkan yeni maliyet sistemlerinden birisi de “Faaliyete Dayalı Maliyetleme” yöntemidir. Ancak bu sistemin de karmaşık ve oluşumunun zaman alması, güncellenmesi sırasında bazı güçlükler yaşanması, ölçüm sırasında oluşan hatalar ve uygulamada daha pratik bir yöntem ihtiyacı duyulması “Zamana Dayalı Maliyetleme” yaklaşımının ortaya çıkmasına neden olmuştur(Yükçü ve Gönen,2009:2).

Kaplan ve Anderson’a göre, özellikle 1990’lı yıllarda, FDM uygulamalarından çok büyük faydalar sağlanmıştır. İşletmeler, bu uygulama sayesinde karlılıklarını arttırarak birçok fırsat yakalamış ve maliyet yönetebilmenin yeni, çeşitli yollarını bulmuşlardır. Ancak bazı işletmeler, FDM sistemlerinin uygulamasında, güncelleme sürecinde birçok zorluklar yaşamıştır. FDM sistemi uygulandığında, bu süreçteki değişimlerde işletme çalışanları, faaliyetleri, nerede ve nasıl kullandıkları konusunda sürekli anket şeklinde doldurup saklamak zorunda kalmışlardır. Ayrıca karmaşık işletme ortamlarında yöneticiler veya çalışanlar, FDM sisteminin uygulama esnasında harcanılan süreyi hesaplayamıyorlardı. Tüm bu eksiklikleri ortadan kaldırabilmek ve ihtiyaçları karşılayabilmek için, Robert S. Kaplan ve Acorn Systems ekibi daha

geliştirilmiş bir FDM sistemi olan Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemini(ZDM) geliştirmişlerdir. Bu sistem, daha kolay bir FDM sisteminin oluşmasını ve gelişmesini sağlamıştır. ZDM yaklaşımı, işletmelerin maliyetlerini ve karlılıklarını üründen müşteriye ulaşımına ve hatta müşteri tatminine kadar doğru bir şekilde yönetmelerini sağlamaktadır (Demir,2009:45).

ZDM yöntemi, amaçların gerçekleştirilebilmesi için ihtiyaç duyulan süre ile mevcut kapasitenin birim süre maliyeti yardımıyla her bir işlem, ürün ya da müşteri talebinin ortaya konulmasında yöneticilere ve çalışanlara yardımcı olan, geleneksel FDM sisteminin geliştirilmiş şeklidir. Bu yöntem, ihtiyaç duyulan bilgi miktarına ulaşabilmenin zamanını kısaltmış ve bundan dolayı işletmelerin kullanabilmesi için iki temel prensibin bilinmesi gereğini ortaya koymuştur. Bu parametreler; mevcut kapasitenin birim maliyeti ve bir faaliyet ya da işlemin gerçekleşmesini için gerekli olan zaman'dır. ZDM yönteminde, atıl olan kapasite maliyetleri ortadan kaldırılarak, müşteri/sipariş/ürün gibi unsurlar esas alınarak karlılık hesaplanmaktadır. Ekonomik değer taşımayan faaliyetler ortadan kaldırılarak karlılığı arttırıcı önlemler alınmaktadır. Müşteri tatmini sağlama amacı olan ve bu sayede iş hacmini büyütüp karlılığı ortaya koymak isteyen işletmeler, zarara sebep olan müşteri ve ürün bileşimleri sürecini de düzelterek stratejilere odaklanmaktadır (Saban ve İrak, 2009:99).

ZDM yöntemi ile yöneticiler, işletme için gerekli olan kaynak talebini önce faaliyetleri esas alarak değerlendirir ve daha sonra ürün, hizmet ve müşteriler sürecini ele alır. Ayrıca işletmede kullanılan tüm kaynakların kapasitesini ölçerek, atıl kapasitenin oluşmasının önüne geçerek yönetimin başarılı kararlar almasına yardımcı olmaktadır. ZDM, maliyet oranlarının zaman baz alınarak hesaplandığı ve faaliyetin gerçekleşmesi için gereken zamana dayandırılan bir sistemdir. ZDM ile birlikte işletmeler, gerekli olan maliyet bilgilerini daha hızlı ve daha verimli kullanarak, maliyetlerin dağıtımını doğru bir şekilde sağlamakta ve kullanılmamış kapasiteyi de belirleyerek maliyet yönetiminin uygulanabilirliğini arttırmaktadır. Böylece istemin sürekli gelişimini sağlayan bir yöntem haline gelmektedir. ZDM, işletmedeki faaliyetler için harcanan toplam süre ile işletme çalışanlarının harcadıkları toplam süre arasındaki farkı göstererek iyi bir kapasite yönetimi sağlayan bir sistemdir (Kırlioğlu ve Atalay,2014:101).



ZDM sistemi, işletmede sağlanan tüm faaliyetler için gerekli olan toplam zaman ile departman çalışanlarının mevcut olan toplam zamanları arasında farklılıkları ele alan bir sistemdir(Cengiz,2011:43).

ZDM yöntemini, geleneksel FDM yöntemine göre farklı kılan yönü, tek bir maliyet sürücüsünün yani “zamanın” kullanılması olarak belirtilmektedir. Bu nedenle, ZDM yöntemi ile geleneksel FDM yönteminin mantığı aynı görünse de işleyişlerinde bazı farklılıklar vardır. Bu farklılıklar; geleneksel FDM yönteminin ilk aşamasında, işletmenin genel amaçlarını gerçekleştirmek için ortaya konulan ve çeşitli faaliyetleri yerine getiren personel ile yapılan görüşmeler sonucunda hangi personelin zamanının ne kadarının hangi faaliyet kısmına harcadıkları belirlenmektedir. Daha sonra yapılan süreç ise, her faaliyet için belirlenen maliyet toplamının faaliyeti kullanım sayısına göre mamul, hizmet, müşteri veya kanallara dağıtılması olarak açıklanmaktadır. Ancak, ZDM yöntemi, işletmede ortaya çıkan endirekt giderleri her faaliyet için kullanılan aktif işgücü süresine bağlı olarak dağıtmaktadır. Dolayısıyla, sunulan hizmet ve üretilen mamuller farklı süreçlerden geçtikleri ve farklı zamanlar harcadıkları için kaynakları da değişik boyutta tükettiği düşünülmektedir. Bu sebeple çalışanların, çalışma zamanlarına göre yapılan hesaplama ile ilgili maliyetler mamul ve hizmetlere dağıtılmaktadır.(Köroğlu,2012:114)

Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi daha çok genel üretim giderlerinin dağıtımına önem verdiğiinden, genel üretim giderleri hakkında sınırlı bilgiler üretmekte ve gider kontrolü sağlamaktadır. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet sistemi ise daha çok atıl kapasiteye odaklandığından atıl maliyetlerin hesaplanmasını göz önüne almaktadır. Tutkavul ve Elmacı ( 2016:659-689) yaptıkları araştırmada, mamul fiyatlandırmasında, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet sisteminin faaliyete dayalı maliyet sistemine göre, üretilen mamullerin birim maliyetlerinde daha gerçekçi bilgiler verdiğini ortaya koymuştur.

Kısaca ZDM, yöntemi karmaşık faaliyetlerin olduğu işletmelerde, daha doğru bir maliyet sistemini oluşturarak ve zamana odaklanarak, işletmelerin daha kolay yönetilmesini sağlamaktadır. Ayrıca bu sistem, genellikle farklı seviye grubundaki müşterilerine farklı şekillerde hizmet vermek ve farklı alanlarda ürünler sunmak, işletmenin farklı alanlarına farklı kaynaklar bulmak ve fazla sayıda tedarikçiyle çalışmak gibi karmaşık işletme yapısına sahip işletmeler tarafından talep edilmektedir. Bundan dolayıdır ki, bu amaçlar doğrultusunda yaşamını sürdürmek, doğru bilgilere ulaşmak ve doğru bilgileri kullanabilmek için işletmeler, ZDM sistemini uygulamaktadırlar (Koşan,2013:207).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME SİSTEMİ' NİN HASTANELERDE UYGULAMASI: TEORİK İNCELEME

#### 3.1. Genel Olarak Hastane Kavramı

Kökeni Farsça olan hastane kavramı Türk Dil Kurumu'na göre, hastaların yatırılarak tedavi edildikleri sağlık kurumu olarak tanımlanmaktadır.

Hastane kelimesinin sözlük karşılığı, hastane, hasta, yaralı ya da düşkünlere bakılan mekan şeklinde ifade edilebilir İngilizce'de ise hastane, hasta ve yaralıların duruma göre bedellerini kendileri ya da kamunun karşıladığı mekanlar olarak ifade edilmektedir(Çetin,2009:4).

Hastane, hastaların yatarak veya ayakta muayene ve tedavi edildiği gerekli sıhhi ve fenni şartları yerine getiren kuruluşlardır( <http://hastane.nedir.com> /.11.03.2012,,14:50).

Dünya Sağlık Örgütü (WHO) ise hastaneleri, "müşahede, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon üzere gruplandırılabilir sağlık hizmetleri veren, hastaların uzun veya kısa süreli tedavi gördükleri, yataklı kuruluşlar" şeklinde tanımlamaktadır.( <http://www.merih.net/m1/hastmod1.htm>, E.T:22.05.2015,20.10)

Herkes tarafından farklı şekilde tanımlanan bu kavramın hukuksal anlamda da tanımı bulunmaktadır. Hastane veya hastane ile ilgili mevzuatta birçok tanım olmasına rağmen hukuksal manada kavramı doğrudan ele alan bir düzenleme bulunmamaktadır. "Sağlık Hizmetleri"nin "Temel Kanunu" olan 3359 sayılı Kanunda sağlık kurumu, sağlık kuruluşu ve hastane gibi kavramlara yer vermektedir. 'Sağlık kurumu' sözünden 'kamu hukuku ya da özel hukuk tüzel kişileri ya da gerçek kişiler tarafından oluşan, sağlık hizmeti sunan bütün örgütlenmeler' olarak anlaşılmaktadır. Ayrıca Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği'nin (Bakanlar Kurulu Kararı: Tarih : 10.09.1982 No : 8/5819) 4. maddesi yataklı tedavi kurumlarını "Hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin, ayakta veya yatarak müşahede, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edilen" olarak tanımlamıştır. Aynı yönetmeliğin 5. Maddesinde ise sağlık kurumları, işlevlerine göre 5 gruba ayrılabilir (Özel ve Leblebici,2007:180):

- İlçe / belde hastanesi: İçerisinde 112 hizmetleri, acil, doğum, ayakta ve yatarak tıbbi müdahale, muayene ve tedavi hizmetlerin gerçekleştiği, hastaların kabul ve tedavilerin edildiği, ileri derecede tedavilerin olduğu durumlarda ise hastaların uygun bir şekilde uygun bir yere sevkini sağlandığı sağlık kurumlarından biridir.
- Gün hastanesi: Birden fazla branşta, günübirlik ayakta muayene, teşhis, tedavilerin yapıldığı, en az 5 gözlem yatağı ile 24 saat sağlık hizmeti veren bir hastane bünyesinde ya da bir hastane ile koordineli olmak şartıyla kurulan sağlık kurumlarıdır.
- Genel hastaneler: Her türlü acil vak'a ile yaş ve cinsiyet farkı olmaksızın, bünyesinde mevcut uzmanlık dallarıyla ilgili hastaların kabul edildiği ve ayakta ve yatarak hasta muayene ve tedavilerin gerçekleştirildiği en az 50 yataklı sağlık kurumlarıdır.
- Özel dal hastaneleri: Belirli bir yaş ve cins grubu hastalar ya da belirli bir hastalığa yakalananların yahut bir organ veya organ grubu hastalarının müşahede, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilitasyonlarının uygulandığı sağlık kurumlarıdır.
- Eğitim ve araştırma hastaneleri: Öğretim, eğitim ve araştırma yapılan uzman ve yan dal uzmanların yetiştirildiği genel ve özel dal sağlık kurumlarını kapsayan sağlık kurumlarıdır.

### **3.2. Hastanelerde Hizmet Üretimi ve Hizmet Üretim Maliyeti**

Hastaneler, tedavi hizmetlerinin sağlanması sebebiyle tıbbi bir kuruluş, yönetimlerinde ekonomi şartlarının olması sebebiyle ekonomik bir işletme, doktorların ve sağlık personellerinin eğitimindeki rolleri sebebiyle de bir araştırma kurumu olmaktadır. Ayrıca hastaneler, sağlık hizmetlerini tümünü topluma sunmak üzere oluşmuş ve topluma sunmak için de çeşitli tıbbi ve teknik işlemlerinin ele alındığı verimli ve ekonomik bir hizmet üretimidir(Mert,2012:7).

İşletmelerin faaliyet konusunu oluşturan mal veya hizmetleri elde etmek amacıyla harcanılan, üretim faktörlerinin para ile ölçülebilen değerine o ürünün maliyeti denilmektedir. Sağlık hizmetlerinde ise hizmet maliyeti, her hastanenin amaçlarını gerçekleştirebilmesi için, yani sağlık hizmetlerin yerine getirilebilmesi için harcanılan üretim faktörlerinin para ile ölçülebilen değeri şeklinde tanımlanabilir. (Yiğit ve

Diğerleri,2003: 233). Bu tanım dikkate alınarak, hastane işletmelerindeki maliyetleri etkileyen faktörler; kapasite ve kapasite kullanımı, kullanılan teknoloji, hasta sevk zincirinde yer alan kademe, sağlık hizmetinin kalitesi ve hastane imajı, başta hekim olmak üzere istihdam edilen sağlık çalışanı ve diğer çalışanlar, hastanenin makine-teçhizat durumu, altyapısı ve para gibi her türlü kaynaklar sıralanabilir (Kısakürek,2010:230).

Ülkemizde son yıllarda ekonomik ve sosyal refahın artması sağlık sektörünü de önemli derecede etkilemiştir. Sağlık sektörünün kalkınma üzerindeki rolünün artmasıyla sağlık hizmetlerine verilen önem de artmıştır. Bu hizmetlerin herkese eşit bir şekilde sağlanması ve sunulması kaynakların verimli ve etkin kullanılmasıyla mümkündür. Bu yüzden maliyet bilgileri, kaynak dağıtımında ve kullanımında ne derece etkili olduğu ve ne derece hizmet verdiği konusunda yardımcı olmaktadır. Sağlık yöneticileri karar alma, planlama ve uygulama fonksiyonlarını yerine getirirken maliyet bilgilerinden, maliyet analizlerden yararlanmaktadır (Büyükipekçi ve Karasioğlu,2008: 577).

Sağlık işletmelerinden olan hastaneler, bilindiği gibi hizmet işletmesi olarak faaliyetlerini yürütürler. Muhasebe sisteminin işleyişi bakımından hastaneler, üretim ve ticaret işletmelerinden farklılık gösterirler. Bu nedenle hastaneler, muhasebe bilgi sistemlerini oluştururken bu farklılıkları göz önüne alınmalıdır. İmalat işletmelerinde söz konusu olan mamul stoklanması ya da stok için hizmet üretilmesi, hastane hizmet üretilmesinde söz konusu olmamaktadır. Bundan dolayı sağlık işletmelerinde, üretim işletmelerin kullanmış olduğu yarı-mamul ve mamul stok hesabına benzer bir hesabın kullanılıp kullanılmayacağı, tartışılabilir. Ülkemizdeki mevcut uygulamaların dayanağı olan vergi kanunları hizmetlerin stoklanamayacağını öngörürken; Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak hazırlanan ve kısmen de uygulanmaya başlanan TMS ise, hizmetlerin belirli şartlar altında stok hesabında izlenebileceğini savunmuştur(Coşkun ve Güngörmüş,2009: 21).

Hastanelerde üretilen hizmetlerle ilgili olarak ortaya çıkan maliyetlerin oluşumunun detaylı ve sağlıklı bir şekilde izlenmesi, etkili bir maliyet muhasebesi sistemi ile mümkün olabilmektedir. Sağlık işletmelerinden olan hastaneler, kendi sistemine uygun olarak maliyet muhasebesi sistemi oluşturmalıdırlar. Bu oluşum gerçekleştiğinde (Durukan ve Diğerleri,2007: 21);

- Toplam ve birim maliyetlerin belirlenmesinde,
  - Gider denetimlerinin sağlıklı bir şekilde yapılmasında,
  - Fiyat kararların alınmasında,
  - Kar analizlerinin yapılmasında,
  - Geleceğe yönelik planların yapılmasında,
- etkili ve güvenilir bilgiler sunulmuş olacaktır.

Kısaca denilebilir ki; hastane işletmeleri, mevcut durumların analiz etmek, yoğun rekabet ortamında diğer işletmelerden farkındalık yaratmak, geleceğe ilişkin planlar yapmak ve bazı kararlar almak için maliyetleri ve maliyet unsurları hakkında gerçekçi bilgi almak isterler. Bu bilgilere de ancak maliyet muhasebesi uygulamaları ile erişilebilir. Ancak hastanelerde, ortaya çıkan hizmet maliyetlerinin belirlenmesi son derece güçtür. Çünkü hastane işletmelerinde ortak giderlere sık sık rastlanmaktadır. Bu nedenle ortaya çıkan maliyet maliyetlerin belirlenip izlenmesi için etkin bir maliyet sisteminin oluşturulması gerekmektedir. Bir hastane işletmesi kendi amaçlarına uygun maliyet muhasebesi sistemi oluşturarak, bu amaç doğrultusunda ortaya konulan tüm hizmetlerin birim maliyetlerinin hesaplanmasında, giderlerin kontrolünde, gelecekle ilgili planların yapılmasında ve uygulanmasında etkili ve güvenilir bilgileri her zaman elde edebilmektedir (Bener ve Diğerleri,2013:4).

### **3.3. Hastane Giderlerin Sınıflandırılması**

#### **3.3.1. Giderler**

Daha önceki bölümlerde de açıklandığı gibi gider, işletmenin faaliyetini ve varlığını oluşturup, devam ettirebilmesi ve gelir elde edebilmesi için belli bir dönemde kullanmış ve tüketmiş olduğu mal ve hizmetlerin parasal tutarıdır (Çetiner,1995: 10).

Sağlık işletmeleri, sosyal devlet olma ilke gereği gelir elde etmeden bazı giderlere katlanmaktadırlar. Bu sebeple bazı sağlık hizmetlerini ücretsiz sunmakta ve karşılığında da herhangi bir ücret almamaktadırlar. Bunun yanı sıra sağlık işletmelerinin satış gelirleri artarken, bu gelirler için katlanılan giderlerin daha fazla yükseldiği de görülebilmektedir. İşte burada dikkat edilmesi gereken, gelirlerdeki artış oranının, giderlerden daha yüksek oranda artmasıdır. Giderler gelirlerden daha çok yükseldiği zaman, negatif bir kayıp söz konusu olmaktadır. Bu sebeple gider çeşitleri, sağlık işletmeleri tarafından detaylı bir şekilde ele alınmalıdır(Dayı,2013:248).

Giderler; çeşitlerine, işletme fonksiyonlarına, ürünlere yüklenmesine göre değişik açılardan gruplara ayrılmaktadır. Hastanelerde ise giderler, çeşitlerini belirleyen doğal adlarına göre sınıflandırılmaktadır. TMS sınıflamasına göre gider çeşitleri 0-7 arası sayısal kodlarla şu şekilde sınıflandırılmıştır (Durukan ve Diğerleri,2007: 22):

0 İlk madde ve Malzeme Giderleri

1 İşçi Ücret ve Giderleri

2 Memur Ücret ve Giderleri

3 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

4 Çeşitli Giderler

5 Vergi, Resim ve Harçlar

6 Amortisman ve Tükenme Payları

7 Finansman Giderleri.

Hastanelerde İlk madde ve malzeme giderleri; ilaç, tıbbi sarf ve tıbbi olmayan sarf malzemelerin kullanılmasından kaynaklanan maliyetlerden oluşmaktadır. Bu tür malzemeleri kullanırken dikkat edilmesi gereken şey, kullanılan kısmının rahatlıkla belirlenebilme ve maliyetinin anlamlı olmasıdır. İşçilik giderleri; tıbbi hizmetin ortaya konulmasında önemli yeri olan doktor, hemşire, sağlık personeli gibi kişilere ödenen ücretleri oluşturmaktadır. Genel hizmet üretim giderleri ise elektrik, su, doğalgaz, güvenlik hizmetleri gibi dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler; kira ve eğitim gibi çeşitli giderler; amortisman ve tükenme payları, vergi-resim harçlar ve yardımcı hizmet üretim yerlerinden aktarılan gider paylarından oluşmaktadır (Yanık,2013: 82).

Hastanelerde oluşan giderler biraz daha detaylı açıklanabilir. Hizmet işletmesi olarak bilinen hastanelerde giderler üç ana unsurdan oluşmaktadır. Bunlar; Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri ve Genel Hizmet Giderleri'dir. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri; bir hizmetin elde edilmesi için kullanılan ve daha önce herhangi bir hizmet için kullanılmamış olan, ekonomik açıdan kolaylıkla eşleştirilebilen maddeler ile malzemelerin parasal ifadesidir. Bir ameliyatta kullanılan medikal araçlar örnek olarak gösterilebilir. Direkt işçilik giderleri; bir hizmet üretimi esnasında, o hizmetin ortaya çıkarılabilmesi için kullanılan emeğin-çalışanın ücreti ile çalışan adına ödenen sigorta primleri ve sosyal hakları oluşturmaktadır. Genel hizmet giderleri ise, herhangi bir hizmetle kolayca ulaşılamayan direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri dışında kalan giderlerdir. Bir hastanede mutfak veya

çamaşır bölümlerinde yerine getirilen hizmetler örnek olarak verilebilir.( Anadolu unv.s14)

### 3.3.2. Gider Yerleri

Gider yeri, üretim ve diğer hizmetlerin yapıldığı, maliyetlerin ortaya konulduğu, işletmenin herhangi bir birimini ifade etmektedir. Hastanelerde gider yerlerinin belirlenmesindeki temel etken, fonksiyonel bölümlerdir. Yani bu bölümlerde aynı işi yapan personel, araç- gereçten oluşan her birim, ayrı bir gider yeri olarak görülmektedir (Durukan ve Diğerleri,2007: 23).

TMS, gider yerleri sınıflandırmasını 1-8 arası sayısal kodlarla tanımlamıştır. TMS'ye göre gider yerleri şu şekilde sınıflandırılmıştır:

- 1 Esas Üretim Gider Yerleri
- 2 Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- 3 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
- 4 Yatırım Gider Yerleri
- 5 Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
- 6 Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
- 7 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
- 8 Genel Yönetim Gider Yerleri

Hastanelerde söz konusu ortaya çıkan giderler, gider yerleri esas alınarak ele alınmaktadır. Yardımcı hizmet üretim gider yerlerinde toplanan maliyetler esas hizmet üretim gider yerlerine dağıtılmaktadır. Bir hastanede, esas hizmet üretim gider yerlerinin maliyetleri, kardiyoloji, göz, KBB servis gibi hizmetin sunulduğu birimler düzeyinde incelenebileceği gibi, bu birimlerin her birinin poliklinik, servis birimleri düzeyinde de ele alınabilmektedir. Yardımcı üretim gider yerleri ise; esas hizmet gider yerlerine yardımcı olan, çamaşırhane gibi birimlerdir. Yardımcı hizmet gider yerleri ise, hizmet üretiminin devamını sağlamak için gerekli olan ve esas üretim yerlerine destek veren yemekhane gibi gider yerleridir (Coşkun ve Güngörmüş, 2009: 198).

### 3.3.3.FDM' nin Hastanelerde Uygulanabilirliği(Teorik İnceleme)

Maliyetlerin ürünlere dağıtılmasında, hacim tabanlı maliyet yönetimini esas alan geleneksel yaklaşım, teknolojinin hızlı gelişmesiyle birlikte, mamul ya da hizmetlerin maliyetlerini belirlerken karmaşıklığa ve gerçeğe yakın sonuçlar vermekten uzaklaşmaya başlamıştır. Mamul veya hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında ortaya

çıkan bu sorun ve aksaklıklar, işletmelerin ürün fiyatlaması, karlılık analizleri gibi yönetimin karar alma süreçlerinde de yetersiz bırakmıştır. Bunun sonucunda da işletmeler, gerçek ve sağlıklı maliyetlemenin nasıl yapılacağı konusunda arayışlara girmiş ve hacim tabanlı maliyet yaklaşımına bağlı kalmadan maliyetlerin, mamullere ya da hizmetlere gerçekleştirilen faaliyetlere göre yüklenmesini sağlayan FDM sistemi ortaya çıkmıştır (Bengü ve Arslan,2009: 57).

Bu karmaşık hal ve yükselen maliyetler, her sektörü etkilediği gibi, hastane sektörünü de etkilemiş ve geliştirilmiş maliyet muhasebesi yöntemlerini kullanılmak zorunda bırakmıştır. Geleneksel maliyetleme sistemini kullanan hastaneler, maliyetleri departman ve hizmetlere dağıtırken tek bir dağıtım anahtarı kullanmaktadırlar. Bu durum da maruz kalınan maliyet ve sağlanan hizmet arasındaki ilişkiyi direkt olarak ya yansıtamaz ya da az yansıtır. Kullanılan bu tek dağıtım anahtarı yüksek hacimli maliyetlenmeye neden olmaktadır. Ayrıca geleneksel maliyet dağıtımını uygulandığında, maliyet tahminleri çok yüksek veya çok düşük ortaya çıktığında yanlış işletme kararlarına da neden olabilmektedir. İşte FDM yönetimi, hastanedeki her bir faaliyetin yönetimini tanımlayıp desteklediği için maliyet yönetiminde daha detaylı ve sağlıklı bir yaklaşım oluşturmaktadır(Esmeray,2006:118-120).

Hastanelerde FDM sistemi, hastalar veya hastaya benzer gruplarının maliyetlerini belirlemektedir. Bir hastane departmanında FDM aşağıdaki gibi uygulanabilmektedir: (Esmeray,2006:120-121)

- 1.Adım: Ele alınan departmanın önemli faaliyetleri tanımlanır.
- 2.Adım: Katma değer taşıyan faaliyetleri tanımlamak için faaliyetlerin akış şeması oluşturulur. Bu sayede katma değer sağlamayan faaliyetler elimine edilir ya da en aza indirilir.
- 3.Adım: 1.Adımda ele alınan faaliyetlerin maliyet kategorileri oluşturulur. Bu maliyet kategorilerinden bazıları doğrudan yüklenirken, bazıları maliyet yönlendiricileri olarak kullanılır.
- 4.Adım: Departmanların maliyetleri hastalara veya hastaya benzer gruplara yüklenir.
- 5.Adım: Faaliyet maliyetlerinin dağıtımını hastalara veya hastaya benzer gruplara direkt olarak yüklenemediğinden en uygun bir dağıtım anahtarı ile dağıtılır.

FDM'nin hastanelerde uygulanabilirliğini ele alan birçok çalışma bulunmaktadır. Bunlardan birisi de Seyhan Çil Koçyiğit'in "Faaliyete Dayalı Maliyet



Yöntemi ve Hastane Uygulaması” çalışmasıdır. Bu çalışmada, ilk önce FDM sistemini teorik olarak açıklamış ve daha sonra uygulamalı hastanenin röntgen servisinde röntgen grafiklerinin birim maliyetlerini FDM’ ye göre hesaplayarak, bilinen geleneksel yöntemdeki maliyet sonuçlarıyla karşılaştırmıştır. Yani, FDM’ nin geleneksel maliyetlemeden farklı olduğu noktaları ortaya koyarak, hastane işletmeleri için daha doğru ve güvenilir maliyet bilgisine ulaşılmasını sağladığını göstermiştir. Çalışmanın uygulama aşamasında ise, Röntgen servisinde FDM yönteminin uygulanması yoluyla elde edilen sonuçlar, hastanenin tamamına genellenebilir nitelikte görülmüştür. Çalışma Mayıs 2004 döneminde çekilen 33 adet direkt grafi ve 1 adet kontrast madde verilerek çekilen IVP grafi türünün, hem geleneksel yöntem, hem de FDM kullanılarak birim maliyetlerinin hesaplanması ve bulunan sonuçların karşılaştırılmasını kapsamıştır. Uygulamanın sonuçlarında, hastane işletmelerinde artan teknoloji kullanımı endirekt maliyetlerin toplam hizmet üretim maliyetleri içindeki payını artırmıştır. Endirekt giderler kapsamında yer alan maliyet unsurlarının üretilen hizmetlerle doğru bir biçimde ilişkilendirilmesinin önemi artmıştır. FDM yöntemi endirekt giderlerin üretilen hizmetlerle ilişkilendirilmesinde, hastane işletmeleri açısından geleneksel maliyetleme yaklaşımlarına göre daha doğru sonuçlar elde edebilme kabiliyetine sahip olmuştur. FDM yöntemi daha doğru hizmet maliyeti belirlemenin yanında hizmetlerin yerine getirilmesinde temel oluşturan faaliyetlerin ele alınmasını da sağlayarak daha detaylı bilgilerin üretilmelerine alt yapı oluştururken, üretilen hizmetlerin faaliyet bazında planlaması, koordinasyonu ve kontrolüne de imkan sağlayarak önemli bir yönetim aracı olarak ortaya çıkmıştır. Söz konusu hastanede birim maliyetler FDM yöntemi kullanılarak hesaplandığında, faaliyet bazında analiz yapıldığı için faaliyetler ve buna dayanarak maliyetler de daha sağlıklı yönetilebilecektir. Böylelikle ürün çeşitliliğine karar vermek, maliyetleri minimize etmek, en düşük maliyetle en kaliteli hizmeti sunarak müşteri memnuniyetini sağlamak daha mümkün olabilecektir.

Haluk Bengü ve Seçkin Arslan’ın birlikte çalışmış olduğu “Hastane İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması”nda; üretim maliyetleri içerisinde öneminin ve ağırlığının giderek arttığı endirekt maliyetlerin, mamullere dağıtılmasında geleneksel maliyet sistemlerinde kullanılan dağıtım anahtarları işletmelerin maliyet sonuçlarını etkilemiş ve hatalı maliyet bilgilerine ulaşılmasına neden olmuştur. FDM sisteminde ise, endirekt maliyetler, mamul veya hizmetlerin, üretim süreci esnasında ortaya çıkan her bir faaliyete karşılık ayrı dağıtım anahtarı kullanılıp bu şekilde mamullere

yüklendiği için daha sağlıklı maliyet bilgileri sunmaktadır. Yapılan bu çalışmada, bir hastanenin radyolojik görüntüleme ve tedavi ünitesinde gerçekleştirilen direkt grafik ve ultrason çekimlerine ilişkin birim maliyetler hem geleneksel maliyetleme yöntemine göre hem de FDM sistemine göre hesaplanmıştır. Uygulama sonuçlarına bakıldığında, geleneksel maliyetleme sistemi ele alınarak yapılan birim maliyetler, direkt grafide 13,54 TL ve ultrasonoğrafik tetkikte ise 13,38 TL olarak hesaplanmış; FDM uygulandığında ise direkt grafinin birim maliyeti 18,21 TL ve ultrasonoğrafik tetkikin birim maliyeti ise 11,57 TL olarak hesaplanmıştır. Tutarlara bakıldığında, direkt grafiğinin birim maliyetine eksik yükleme, ultrasonoğrafik tetkikin birim maliyetine ise fazla yükleme yapıldığı görülmektedir. Sağlık sektörünün ve bu sektördeki rekabetin giderek artması sonucunda, hastane işletmelerini daha gerçekçi maliyet bilgilerine sahip olmasını zorunlu kılmıştır. Yanlış maliyet verileri, hastanelerin, pazara farklı satış fiyatıyla çıkmasına sebep olacak ve sonuçta da hastanenin rekabet gücünü zayıflatacaktır. FDM sisteminin gerçeğe daha yakın maliyet bilgilerine ulaşmasında temel etken işletmenin yapısına en uygun dağıtım anahtarlarının seçilmesi ile mümkün olacaktır.

Azize Esmeray'ın "Hastanelerde Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemeye İlişkin Bir Uygulama" adlı tezinde şu sonuç ortaya çıkmıştır: Esmeray, faaliyete dayalı maliyetleme yöntemini, tüm hastane bölümlerinde değil de departman bazında uygulanabilirliği üzerine bir çalışma yapmıştır. Bunun için geleneksel ikinci dağıtım sonrası elde edilen departman maliyeti önce faaliyetlere sonra çıktı olarak belirlenen ameliyatlara yüklemiştir. Ayrıca geleneksel yöntemle göre de bu ameliyatların maliyetlerini hesaplamıştır. Sonuçta departman bazında uygulanan faaliyete dayalı maliyetleme yöntemine göre elde edilen sonuçların, geleneksel yöntemle göre elde edilen sonuçlardan daha gerçekçi olduğu neticesine ulaşmıştır. Ayrıca, hastanelerde faaliyete dayalı maliyetleme yönteminin uygulanmasının pek yaygın olmadığını da savunmuştur. Bunun nedenleri arasında; hastanelerde muhasebe bilgi sistemlerinin tam olarak oturmaması, maliyet ve yönetim muhasebe bilincinin oluşmaması, hastanelerin hâlâ fiyatlandırma konusunda devlete bağlı kalmaları sebebiyle gerçek maliyetlerini öğrenme konusunda hevesli olmamaları, faaliyete dayalı maliyetleme uygulaması yapmak için bilgili personel ihtiyacı sayılabilir. Ancak tüm bu sıkıntılara rağmen hastanelerde faaliyete dayalı maliyetleme yönteminin, doğru seçilmiş maliyet

yönlendiricileri aracılığıyla uygulanmasının ilgilileri daha doğru maliyet bilgisine ulaştıracağı kanaatine de varılmıştır.

Hakan Seldüz'ün Sağlık Kurumlarında Faaliyet Haritaları Temelinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ve Bir uygulama tezinde ise, çeşitli tip ve ölçeklerdeki sağlık kurumları üzerinde daha önce yapılan çalışmalarda tespit edilen ve önerilen sistemsel tasarım ve uygulama aşamaları ele alındıktan sonra bir sağlık işletmesine ait faaliyet haritalarının çıkarılarak FDM'nin sistemsel tasarımına dönük bir öneri geliştirebilmek amacıyla BADSM'nde (Bilecik Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi) bir uygulama gerçekleştirilmiştir. Çalışma sırasında konuya aşinalık kazanan BADSM yöneticileri; mevcut yönetim ve maliyet muhasebesi uygulamalarıyla elde edilen sonuçlar yerine, faaliyete dayalı yöntemlerle elde edilen sonuçların daha gerçekçi olduğunu belirtmişlerdir. Çalışmada, faaliyet analizleri ve maliyetlerin faaliyete dayalı yöntemlerle belirlenmesinin daha tutarlı maliyet bilgileri sağladığı görülmüştür. İşletme kaynaklarını tüketen faaliyetlere ait maliyetler, kaynakların izledikleri rotalar itibariyle belirlenebilmektedir. Bu da "maliyetlerin kontrolü ve yönetilmesi" kavramını soyut olmaktan çıkarıp somutlaştırmaktadır. Çünkü maliyetlere neden olan ve yönetilmeleri gerçek anlamda mümkün olan faaliyetler tespit edilmektedir. Faaliyetlere dayalı yöntemler bu yönleriyle bakıldığında yönetsel kararlar üzerinde etki sahibi olacak bilgilerin üretilmesini sağlayarak işletme yönetimine büyük katkı sağlamaktadırlar.

Ümit Erkol ve İsmail Ağırbaş' ın 'Hastanelerde Maliyet Analizi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetimine Dayalı Bir Uygulama ' adlı çalışmalarında ise; bir tıp fakültesi araştırma ve uygulama hastanesinde maliyet muhasebesi tekniklerinden olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemini kullanarak, gerçeğe daha yakın maliyet rakamlarına ulaşılabileceğini ortaya koymuştur. Bu amaç çerçevesinde; Kalp ve Damar Cerrahisi Anabilim Dalı bünyesinde büyük ve özellikli ameliyat işlemleri ve Bilgi İşlem Merkezinden alınan istatistikler ile anabilim dalı faaliyetlerini temsil edecek düzeydeki 14 adet ameliyat işlemi örneklem olarak ele alınmıştır. FDM yöntemi uygulanarak hasta kabul, poliklinik, klinik, anesteziyoloji, ameliyathane ve yoğun bakım ünitelerindeki faaliyetler değerlendirilmiş, ulaşılan maliyet bilgileri Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği ile karşılaştırılarak, fiyatlandırmada gerçekçilik açısından değerlendirme yapılmıştır. Bu değerlendirme sonucunda, FDM uygulamasının, geleneksel maliyet sistemine göre daha kolay ve verimli olacağı ortaya çıkmıştır.

## SONUÇ

Üretim yönetimi olarak tanımlanan süreç, hammadde tedarikinden üretimin tamamlanması ve müşteriye teslim edilmesi süreçlerinin tamamını kapsayan bir süreçtir. Bu süreç tedarik zinciri, depo yönetimi, mal teslimleri, muhasebe ve maliyet muhasebesi gibi birçok konuyu kapsamaktadır. Günümüz teknolojisinde endüstri 4.0 ile başlayan süreçte, üretimde kullanılan makine ve diğer üretim teknolojilerinde meydana gelen değişimler, üretim hatlarının otomasyonunu ve akıllı üretim sistemlerini meydana getirmiştir. Teknolojik ve üretim sistemlerindeki bu hızlı gelişme muhasebe ve maliyet muhasebesinde de farklı yaklaşımların uygulanmasını zorunlu kılmıştır. Bu gelişme aynı zamanda, robotik üretim sistemlerini ile birlikte insan gücüne dayalı üretim sistemleri makine gücüne hatta robotlar ile üretim süreçlerinin gelişmesine neden olmuştur. Bunun doğal sonucu olarak, üretilen mamul veya hizmetin birim maliyetleri içerisindeki işçilik giderleri ile birlikte değişken giderlerin payı giderek azalırken, genel üretim giderleri ve dolayısıyla sabit giderlerin payı giderek artmaktadır. Genel üretim giderleri tanımı gereği farklı faaliyetlerin tüketilmesi sonucu ortaya çıktığından, bu giderlerin ortak bir dağıtım anahtarı ile dağıtım yapılması mamul veya hizmet maliyetlerinde önemli farklılıklara neden olmaktadır.

İşletmelerin %95 genel üretim giderlerinin tek yükleme oranına göre dağıttıkları görülmüştür. Ancak, üretim faaliyetlerinde kullanılan tüm faaliyetlerin tek bir yükleme oranı ile paralellik göstermesi mümkün değildir. Giderlerin kontrol edilmesi giderlere neden olan faaliyetlerin kontrol edilmesi ile mümkün olacağı düşünüldüğünde, geleneksel maliyet yöntemlerinin gider kontrolüne tam olarak uyum sağladığı söylenemez. Öte yandan, işletmelerin fiyatlandırma kararlarında yaklaşık olarak %80 oranında maliyete dayalı fiyatlandırma yaptıkları bilinmektedir. Üretim maliyet unsurlarından önemli bir payı olan genel üretim giderlerin tek bir yükleme oranı ile üretim maliyetlerine yüklenmesi hem maliyetlerin kontrol edilmesine hem de maliyete dayalı olarak verilecek kararların doğruluğu açısından tartışmalara neden olmaktadır.

Günümüzde mamul yaşam süresinin kısalması, müşteri taleplerinde meydana gelen sürekli değişimler ve işletmeler arası yoğunlaşan rekabet koşulları işletmelerin yüksek kaliteli ürünlerin düşük maliyetle üretilmesini zorunlu hale getirmiştir. Muhasebe kayıt düzeni olmaktan çıkmış yöneticilerin gerçekçi kararlar almasında ve

geleceğe yönelik plan ve stratejilere yol gösterecek temel bilgilerin üretilmesine dayanak olmuştur.

Çalışmamızda, geleneksel maliyet muhasebesinin önemli bir konusu olan genel üretim giderlerinin üretilen mamullere dağıtımında, son dönemde model olarak kabul edilen faaliyete dayalı maliyet sistemi anlatılmıştır. Çalışmada öncelikle üretim giderleri tanımlanarak sınıflandırılmış, daha sonra faaliyete dayalı maliyet sistemi anlatılmıştır. Ayrıca, faaliyet dayalı maliyet sisteminin hastane işletmelerinde uygulanması teorik çerçevede uygulanabilirliği tartışılmıştır. Hizmet üreten hastane işletmeleri ve hizmet üretiminin özelliği, hizmetin stoklanamayıp ifa edildiğinde tüketilmiş olması, hizmet maliyetlerinin daha gerçekçi bir şekilde hesaplanmasını zorunlu hale getirmektedir. Faaliyete dayalı maliyet sisteminin, uygulama zorluklarına rağmen bugünün bilgisayar teknolojileri ile hastane işletmelerinde uygulanabileceği vurgulanmaktadır.

## KAYNAKÇA

- Acar, D. Dağlar, H. Akın, O. (2012), “*Faaliyete Dayalı Maliyetleme Uygulaması ile Hesaplanan Maliyetler ile Mevcut Maliyetlerin Karşılaştırılması: Mermer İşletmesi Örneği*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, s.14, 1-4.
- Acar, D., Tekin, M., ve Alkan. H., (2007), “*Esnek Üretim Sistemlerinin İşletme Faaliyetlerine Olan Etkisi ve Maliyet Unsurlarında Meydana Getirdiği Değişiklikler*”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, c.12, s.2, 1-20.
- Acar, D., ve Papatya, N., (1997), “*Tam Zamanında Üretim Uygulamalarında Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yararlı Hale Getirilmesi*” Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s.2, 161-170.
- Ağyar, E., *Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite Maliyetlemenin Değerlendirilmesi: Bir Uygulanma*, (Akdeniz üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens. Doktora Tezi), Antalya,2006.
- Akdoğan, N. (2000). *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Ankara :Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N. (2004). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, 6.b, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N.(1998). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları.4.b*. Ankara :Cem Web Ofset Ltd. Şti.
- Akesen, A. (1991). *Maliyet Muhasebesi, 1.b*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Aktaş, R. (2013), “*Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, s.58, 59.
- Alkan, A., T., *Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama*,( Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens., Doktora Tezi), Konya, 2005,(Yayınlanmamış).
- Alkan, H., *Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği*, (Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens., Doktora Tezi), Isparta, 2003.
- Altuğ,O. (1996). *Maliyet Muhasebesi.11.b*.İstanbul : Evrim y-YayınEvi.
- Altunay, M. A., *Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması*, ( Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens. Yüksek Lisans Tezi), Isparta,2007.

- Bardak, L., *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi Bakışıyla Hastane Maliyet Analizi*, (Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens., Yüksek Lisans Projesi), İstanbul, 2013.
- Bekçi, İ. ve Negiz, N. (2011), “*Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Uygulanması*”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, c.XXX. s.2, 119-136.
- Bekçioğlu, S. Gürel, E. Kızılyalçın, A. (2014), “*Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 20.
- Bengü, H. ve Arslan, S. (2009), “*Hastane İşletmesinde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Uygulaması*”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, c.XI, s.2, 57.
- Bengü, H., (2005) “*Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması*” Muhasebe ve Finansman Dergisi, s.25, 186-194.
- Bıçakçı, F., *Sanayi İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemine Geçiş Çabaları ve Bir Uygulama*, (Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens., Yüksek Lisans Tezi), Konya,2006.
- Bozkurt, R., *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Beş Yıldızlı Bir Otel İşletmesinde Örnek Uygulaması*, (Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens. Yüksek Lisans Tezi), Isparta,2010.
- Bozok, M. S. (2011), “*Faaliyete Dayalı Maliyetleme Uygulamasını Geliştirici Yaklaşımlar*”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, s.30, 103-106.
- Büyükipেকci, S. ve Karasioğlu, F. (2008), “*Sağlık Hizmetlerinde Maliyet ve Performans Analizi:Lokal Bir Uygulama, Dr. Faruk Sükan Doğum ve Çocuk Hastanesi Örneği*”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek okulu Dergisi, c.10, s1-2, 577.
- Büyükmızra, H.,K., (2011). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Büyükalvarcı, A. (2006), “*Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama*”, Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F Dergisi, s.10, 160-179.
- Cengiz, E. (2011), “*Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar- Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vaka Çalışması*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, s.50, 33-58.
- Civelek, M. Özkan, A. (2012). *Temel ve Tekdüzen Maliyet Muhasebesi.6.b*. Ankara :Detay Yayıncılık.

- Civelek, M. Özkan, A.(2011). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. 6.b.* Ankara : Detay Yayıncılık.
- Coşkun, A. ve Güngörmüş, A. H. (2009), “*Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2 ‘ye Göre Muhasebeleştirilmesi*”, Mali Çözüm Dergisi, s.95, 21.
- Çabuk, Y. (2003), “*Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyete Dayalı Maliyetleme*”, ZKÜ Orman Fakültesi Dergisi, c.5, s.5,109-115.f
- Çalış, Y. E. (2013), “*Üretim Maliyetlerinin İç Denetimine Genel Bakış*”, Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, c.3, s.1, 159-175.
- Çankaya, F. ve Aygün, D. (2006), “*Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesi Uygulaması*”, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s.17, 93-119.
- Çetin, N., G., *Türkiye Hastanelerinin Profesyonel Yönetime Geçişinde Başhekimlik ve Hastane Yönetiminin Reorganizasyonu*, (Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens.Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2009
- Çetiner, E. (1995). *Maliyet Muhasebesi ( Teori ve Uygulama).2.b.* Ankara :Tutibay Yayınları.
- Çıkrıkçı, M. ve Dabbağoğlu, K. (2007), “*Fiili Değişken Maliyet Esasında Faaliyet Sonuçlarının Raporlanması*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, s.35,77-86
- Demir, İ., *Süreçe Dayalı Faaliyet Tabanlı Müşteri Karlılık Analizi: Bir Eğitim Kurumunda Uygulama*, (Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens., Yüksek Lisans Tezi), Adana, 2009.
- Derici, D., *Faaliyete Dayalı Maliyetlendirme*, (Yıldız Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Ens.,Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 1999.
- Doğan, F. (2011), “*Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Gider ve Maliyet Hesaplarına Eleştirel Yaklaşım*”, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, c. 13, s.2, 12.
- Dumanoglu, S. (2005), “*Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama*”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bil. M.Y.O Dergisi, s.27.105-115.
- Durer, S. Çalışkan, A. Ö, Akbaş, H. E. (2009), “*Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*”, Maliye Finans Yazıları Dergisi, s.84, 105-134.



- Dursun, A. (2002), “*Maliyet Düşürmeye Yönelik Stratejik Bir Yaklaşım: Faaliyete Dayalı Yönetim(FDY)*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, s.7, 56-59.
- Durukan, S., Akar, Ç., ve Şahin, İ., (2007), “*Seçilmiş Hastanelerde Karşılaştırmalı Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri*” Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, c.10, s.1, 20-47.
- Eker, M., (2002), “*Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı*”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, c.21, s.1, 241.
- Erden, A, S. (2004), “*Geleneksel Maliyet Hacim Kar Analizinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı ile Bütünleştirilmesi ve Stratejik Önemi*”, Kocaeli Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, c.6, s.22, 87-93.
- Erdoğan, N. (1995). *Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım*. Eskişehir :Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Erkol, Ü. ve Ağırbaş, İ. (2011), “*Hastanelerde Maliyet Analizi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Bir Uygulama*”, Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası, 64(2), 87-95.
- Erkuş, H., Aksu, İ., ve Turan, E., (2014), “*Kaynak Tüketim Muhasebesinin Diğer Maliyet Sistemleri ile Karşılaştırılması*”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi,c. S. 15-36.
- Esmeray, A., *Hastanelerde Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemeye İlişkin Bir Uygulama*, (Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens. Doktora Tezi), Kayseri,2006.
- Genelioğlu, K. Ö., *Stratejik Maliyet Yönetiminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme ile Balanced Scorecard’ın Bütünleştirilmesi*,(Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens., Yüksek Lisans Tezi), Afyonkarahisar,2003.
- Giritli, A., G., *Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ve Bir Kamu Hastanesinde Uygulanması*,(İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens., Yüksek Lisans Tezi), İstanbul,2013.
- Gutnu, M.,M., *Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyet Analizi: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama*, (Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens., Yüksek Lisans Tezi), Adana, 2013.

- Gümüş, M., *Üniversite Hastaneleri ve Döner Sermaye Sistemlerinin İşleyişi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, (Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens, Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2006.
- Güneş, R. Acar, D. Bekçi,İ. Usul,H.(2008). *Dönem Sonu İşlemleri (Genel Muhasebe II).3.b*.Malatya :Medipres Matbaacılık Yayıncılık.
- Gürdal, K.,(2013), “*TTK, TMS/TFRS VUK Düzenlemeleri ve Maliyet Denetimi*”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, c.6, s.1, 1-46.
- Gürsoy, T. C. (1999). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, İstanbul :Beta Basım Yayım.
- Haşaşoğlu, U., *Stratejik Maliyet Yönetim Aracı: Hedef Maliyetleme*, (Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens., Yüksek Lisans Tezi), Karaman,2011.
- <http://personel.klu.edu.tr/.../Maliyet%20Muhasebesi/MALIYET%20MUHASEBE>  
02.01.2015.saat:13:42)
- <http://www.giv.org.tr/userfiles/files/MALIYET/%20sunu> (Erişim 21,12,2014.13,30)
- <http://www.merih.net/m1/hastmod1.htm> (Erişim 22.05.2015,20.10)
- <http://www.niyazikurnaz.bz.tc> (Erişim 22.01.2015.saat12.20)
- <http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/kkeg.pdf> ( Erişim 02.12.2015. 18.50).
- <http://www.smmmstajabaslama.org/konu-Maliyet-Muhasebesinde-Giderlerin-Siniflandirilmesi.html> (Erişim 6.02.2015.saat.15.10)
- <https://www.somut.net/782/aof3ders/maliyet-muhasebesi-arasinav-ayrintili-ozet.1.html>
- İlter, H., M., (2002). *Kobi'lerde Maliyet Analizleri ve Firma Çapında Maliyet Düşürme Uygulamaları*, 2.b. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları(İTO).
- İşleyen, A., (2006), “*Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Bir Örnek Çalışma*”, Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi, s.11, 17-23.
- Jacobsen, B. (). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi. 2.b*. İstanbul :Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Kabaklı, S., *Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Gelişmeler*, (Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens., Yüksek Lisans Projesi), Kahramanmaraş, 2007.
- Karacan, S. ve Aslanoğlu, S. (2005), “*Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, s.16,3.

- Karacan, S. ve Aslanoğlu, S. (2005), “*Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, s.16, 3.
- Karacan, S., *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Hizmet Sektörü İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama*, (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens., Doktora Tezi), İstanbul, 2000,(Yayınlanmamış).
- Karaman, D., *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Mermer İşletmesinde Uygulama Örneği*, (Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens.Yüksek Lisans Tezi), Isparta,2010.
- Karcioğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Erzurum : Aktif Yayınevi.
- Karcioğlu, R. (2001), “*Toplam Kalite Yönetiminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması*”, Muhasebe ve Bakış Dergisi, s.3, 12.
- Karcioğlu, R. ve Binboğa, G. (2010), “*Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Yönetimin İşletme Stratejisinin Belirlenmesindeki Rolü*, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, c. 24, s.1, 1-13.
- Karğın, S. (2013), “*Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi ve Düşüşü*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, s.58, 21-40.
- Kaynar, B., *Termal Turizm İşletmelerinde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi ve Afyon İlinde Bir Uygulama*, (Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens. Yüksek Lisans Tezi), Afyonkarahisar, 2005.
- Kırlioğlu, H. ve Atalay, B. (2014), “*Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemin Kapasite Yönetimi Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Hastane Uygulaması*”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, c.10, s.23, 99-119.
- Kısakürek, M. M. (2010), “*Hastane İşletmelerinde Bölüm Maliyet Analizi: Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesinde Bir Uygulama*”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, c.24, s.3, 230.
- Koçyiğit, Ç., S., *Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ve Hastane Uygulaması*, (Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens., Doktora Tezi), Ankara,2006.
- Konar, M., A., *Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme ve Bir Uygulama*, (İstanbul Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Ens., Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul,1997.

- Koşan, L. (2013), “ *Menü Analizinde Geleneksel ve Çağdaş Yöntemlerin Karşılaştırılması*”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, c.6, s.1, 203-219.
- Koşan, L., *Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması: Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama*,(Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens. Doktora Tezi), Adana, 2007.
- Köroğlu, Ç., *Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama*, (Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens.,Yüksek Lisans Tezi),Aydın, 2012.
- Köse, T. (2005), “*Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Bütünleştirilmesi*”,Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, s.14, 128-129.
- Köse, T. (2005), “*Faaliyete Dayalı Yönetim ve Süreci*”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, c.6, s.2, 94.
- Kurtlar, M., *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Tekstil(Halı) İşletmesinde Bir Uygulama*, (Adıyaman Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens., Yüksek Lisans Tezi), Adıyaman, 2012.
- Kuybulu, M., E., *Standart Maliyet Belirlemede Regresyon Uygulaması*, (Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens. Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2010.
- Küçük, E., (2005), “*Yeni Üretim Ortamında Genel Üretim Maliyetleri ve Kayseri’deki Bazı Uygulamalara İlişkin Bir Araştırma*” , Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s.25, 1-23.
- Küçüksavaş, N. (2002). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Yönetim Açısından Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi.1.b.* İstanbul :Beta Basım Yayım Dağıtım
- Lazol, İ. (2004). *Maliyet Muhasebesi. 2.b.*Ankara :Ekin KitabEvi.
- Mert, H., (2012). *Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları ve Muhasebesi*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Otlu, F. ve Demir, Ö. (2005), “*Stratejik Karar Verme Açısından Maliyet Sistemleri*”,Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, c.15, s.1, 155-170.
- Öker, F. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*, İstanbul :Literatür Yayıncılık.
- Özel, Ç. Ve Leblebici, D.N. (2007), “ *Organizasyon Kusurundan Doğan Zarar Açısından Özel Hastane ve Hekimlerin Sorumluluklarına Kısa Bir Bakış*”, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, c.10, s.2, 178-198.

- Özgülbaş, N., ve Tarcan, M., (2013). *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi,1.b.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset.
- Özkan, A. (2011), “ *Geleneksel Maliyetleme ile Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Birlikte Kullanımı: Melez Faaliyete Dayalı Maliyetleme Önerisi*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 79-95.
- Özkan, A. ve Aksoylu, S. (2002), “*Kaizen ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, c.4, s.3,49-56.
- Polat, L. (2011), “*Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Bir Sanayi İşletmesinde Uygulanması*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, s.49,126.
- Saban, M. ve Güğerçin İrak, G. (2009), “ *Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, c.5, s.10, 97- 108.
- Samur, M. (2012), “ *Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistemlerinin Kullanılmasının Finansal Raporlar Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi ve Bir Uygulama*”, Tekirdağ S.M.M.M . Odası Sosyal Bilimler Dergisi, s.1, 1-11.
- Savcı, M. (2008). *Maliyet Muhasebesine Giriş. 9.b.* Trabzon : Murat Han Yayınevi.
- Saygılı, T. (2007), “*Yönetimsel Kararlar Açısından Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*
- Seldüz, H., *Sağlık Kurumlarında Faaliyet Haritaları Temelinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama*, (Dumlupınar Üniversitesi,Sosyal Bilimler Ens. Doktora Tezi),Kütahya,2011.
- Sevinç, Ö., *Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme ve Otomotiv Sektöründe Bir Uygulaması*, (Yıldız Teknik Üniversitesi, Fen Bilimler Ens.Yüksek Lisans Tezi), İstanbul,2007.
- Şahin, N., *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistem Tasarımı ve Bir İşletme Uygulaması*,( Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens., Yüksek Lisans Tezi), Sakarya, 2007.
- Şakrak, M. (1997). *Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. İstanbul :Yasa Yayınları.
- Şener, R., (2000). *Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine Uygulaması*, Ankara: Gazi Kitabevi
- Şengür, E., D., ve Çiftçi H., N., (2011), “*İşletmelerde Faaliyetlerin Sınıflandırılması ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkileri*”, Mali Çözüm Dergisi, s.108, 35-61.

- Tanış, V.N, ve Güner, F. (2003), “*Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Açısından Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Bir Konfeksiyon İşletmesinde Uygulanması*”, Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, c.5, s. 3, 20.
- Tanış, V.N. (1999), “*Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetiminin Anlamı, Önemi ve Faydaları*”, Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi, c.17, s.2, 152-153.
- Taşçı, H., *Aktiviteye Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Uygulama Örneği*,(Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Uzman Yeterlilik Tezi), Ankara, 2004.
- Titiz, İ., ve Çetin, C. (2000), “*Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi*”, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, c.5, s.2, 122.
- Topçu, M., K., (2013), “*Güncel Maliyetleme Yaklaşımları: Kavramsal Bir İnceleme*”, Akademik Bakış Dergisi, s.34, 1-18.
- Toraman, A., *Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Maliyet Hesaplaması: Sdü Araştırma Uygulama Hastanesi Uygulaması*, (Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens., Yüksek Lisans Tezi), Isparta,2010.
- Uğurlu, E., *Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyet Analizi: Tekstil Sektöründe Bir Uygulama*, (Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens. Yüksek Lisans Tezi), Adana, 2010.
- Unutkan, Ö., (2010), “*Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama*”, Mali Çözüm Dergisi, s.97, 89-105.
- Uslu, S.M. (1991). *Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi*. Ankara :Gazi Üniversitesi Basın- Yayın Yüksek Okulu Basımevi.
- Uzun, Ö., *Üretim İşletmelerinde Safha Maliyet Sisteminin Önemi: Aydın İlinde Süt ve Süt Ürünleri İşletmesinde Örnek Bir Uygulama*,(Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Ens., Yüksek lisans Tezi), Aydın, 2012.
- Ülker, Y. ve Başaran, B. (2008), “*Bir Grup Teknolojisi Modeli Olarak Hücreyel İmalat Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemiyle Bütünleştirilmesi*” , Muhasebe ve Finansman Dergisi, s.37, 153-163.
- Ülker, Y. ve İskender, H. (2005), “*Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem; Faaliyet Tabanlı maliyetleme ve John Deere Örneği*”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Entstitüsü Dergisi, c.8, s. 13, 189-217.

- Üstün,R. (1996). *Maliyet Muhasebesi (Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı).5.b.* İstanbul : Bilim Teknik YayınEvi.
- Velioğlu, D., *Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Küçük ve Orta Ölçekli Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması*, (Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens. Yüksek Lisans Tezi,), Erzurum, 2006.
- Yağmurlu, N., *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama*,(Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens. Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2009.
- Yaklaşımları*”, e-akademi, Hukuk, Ekonomi ve Siyasi Bilimler Aylık İnternet Dergisi,s.60, 4.
- Yalçın, S. (2006), “ *Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkisi*”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, s.15, 15- 32.
- Yanık, R. (2013), “*Hizmet Maliyetlerinin Stoklar Hesap Grubunda Aktifleştirilmesi ve Sağlık İşletmeleri Örneği*”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, c.27, s.3, 81-90.
- Yıldız, Ş.,ve Karaca, N., (2011), “*Stratejik Yönetim Bakış Açısıyla Bütünleşik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Sistemi*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, s.51, 1-26.
- Yılmaz, Z., *Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi ve Bir Çimento Fabrikasında Uygulanması*, (İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens. Yüksek Lisans Tezi), İstanbul,2004.
- Yükçü, S., (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi.4.b.*İzmir: Cem Ofset
- Yükçü, S. (2015). *UFRS Örneklili, ERP Açıklamalı Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi. 8.b.* İzmir : Altın Nokta YayınEvi.
- Yükçü, S. ve Gönen, S. (2009), “*Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yaklaşımının Otomobil Parçaları Üreten Bir İşletmede Uygulanması*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, s.28, 19-24.
- Yükçü, S., ve Şafak, İ., (1996), “*GÜM’lerin Mamullere Yüklenmesinde Yeni Bir Yaklaşım Faaliyet-Hacmi Maliyetlendirmesi*”, DEÜ., İİBF Dergisi, c.11, s.2, 3-5.

## EKLER

## Ek 1. Orijinallik Raporu



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

ÖĞRENCİ BİLGİLERİ	
Adı-Soyadı	Esra Merve YILDIRIM
Öğrenci Numarası	111216115
Enstitü Anabilim Dalı	İşletme
Programı	İşletme
Danışmanın Unvanı, Adı-Soyadı	Prof Dr Recep GÜNEŞ
Tez Başlığı (Türkçe)	FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME ve HASTANELERDE UGULANABİLİRLİĞİ: TEORİK İNCELEME

## SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 43 sayfalık kısmına ilişkin, 29.08.2017 tarihinde şahsim/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 28'tir.

## Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç,
- 2- Kaynakça hariç
- 3- Alıntılar hariç/dâhil
- 4- 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Yukarıda bilgileri verilen öğrencinin doktora tezi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu tarafından belirlenen azami benzerlik oranlarını aşmadığını ve tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim. Gereğini saygılarımla arz ederim.

Prof. Dr. Recep GÜNEŞ  
Danışmanın Adı-Soyadı  
(İmzası)

Prof. Dr. Kenan PEKER  
Firat Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Anabilim Dalı Başkanı  
(İmzası)

## F.Ü. LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ÖĞRETİM YÖNETMELİĞİ

**Madde 41-** Lisansüstü tezleri ile birlikte teslim edilmesi gereken belgeler şunlardır:

- a) Lisansüstü tezler, savunma öncesinde intihal program raporu ve ilgili makale şartını<sup>1</sup> sağladığına dair belgeleri ile birlikte enstitüye teslim edilir.
- b) İntihal raporu ile ilgili olarak etik kurallar dâhilindeki benzerlik oranları ilgili Enstitü Yönetim Kurulu tarafından belirlenir. (Enstitü Yönetim Kurulu tarafından tezin, intihal kapsamı dışında değerlendirilmesi

<sup>1</sup> Makale şartı doktora öğrencilerini kapsamaktadır.



**ÖZGEÇMİŞ****Kişisel Bilgiler:**

Adı ve Soyadı : ESRA MERVE YILDIRIM

Doğum Yeri : Elazığ

Doğum Tarihi : 14.02.1988

Medeni Hali : Bekar

**Eğitim Durumu:**

İlkokul : Malatya Şehit Konuk İlköğretim Okulu

Ortaokul : Malatya Abdulkadir Eriş Ortaokulu

Lise : Malatya Atatürk Kız Lisesi

Üniversite : İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme  
Bölümü