

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME MUHASEBE ve FİNANSMAN ANABİLİM DALI
2019-YL-040

**STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ KAPSAMINDA
FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN
ANALİZİ VE BİR SAĞLIK İŞLETMESİNDE UYGULAMA**

HAZIRLAYAN

Uğur ERLİ

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU

AYDIN, 2019

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

İşletme Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı öğrencisi Uğur ERLİ tarafından hazırlanan “Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Sağlık İşletmesinde Uygulama” başlıklı tez, **14.06.2019** tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

	Ünvanı, Adı Soyadı	Kurumu	İmzası
Başkan:			
Üye :			
Üye :			

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu Yüksek Lisans tezi, Enstitü Yönetim Kurulunun tarihsayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Ahmet Can BAKKALCI

Enstitü Müdür V.

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kurallarının gereği olarak eksiksiz şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

.../.../2019

Uğur ERLİ

ÖZET

STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ KAPSAMINDA FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ANALİZİ VE BİR SAĞLIK İŞLETMESİNDE UYGULAMA

Uğur ERLİ

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU

2019, XV+67 sayfa

“Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Sağlık İşletmesinde Uygulama ” isimli bu çalışma, Nazilli’de yıllık faaliyet gösteren özel bir hastane işletmesinde uygulanmıştır. Bu çalışmanın amacı, adı gizli tutulan bu hastane işletmesinin faaliyette bulunduğu yıl içerisindeki bir ay göz önünde bulundurularak katlandığı maliyetlerin faaliyet tabanlı maliyet yöntemiyle hesaplanmasının, geleneksel maliyet muhasebesine, üstün ve zayıf yönlerini ortaya koymaktır. Bu amaçla ilk önce, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, güncel literatür kapsamında incelenmiştir. Çalışmanın temel hipotezi, “faaliyet tabanlı maliyet yönteminin, geleneksel maliyet muhasebesine göre, daha doğru maliyet bilgisi sağladığı”, oluşturmaktadır. Bu hipotezin analizi, seçilen hastane işletmesinde test edilmiştir.

Yapılan çalışmada yöntem olarak, örnek olay yöntemi seçilmiştir. Bu yöntemin seçilmesindeki en temel amaç, araştırma uygulamasının yapıldığı hastane işletmesinde konuyu analiz edebilme, gözlemlene ve sonuçların uygun bir biçimde değerlendirmeye uygun olmasıdır.

Çalışmada birincil ve ikincil verilerden yararlanılmıştır. Birincil veriler; hastane işletmesi yöneticilerinden alınan bilgiler olup, ikincil veriler ise, konu ile ilgili literatürde yer alan yerli ve yabancı kaynaklardan oluşmaktadır.

ANAHTAR SÖZCÜKLER: Maliyet, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, Stratejik Maliyet Yöntemi, Hastane İşletmesi, Maliyet Dağıtımı.

ABSTRACT

IN SCOPE OF STRATEGICAL COST MANAGEMENT ANALYSIS OF ACTIVITY BASED COSTING METHOD AND A PRACTICE IN HEALTHCARE BUSINESS

Uğur ERLİ

Yüksek Lisans Tezi, Xxxxxxx Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU

2019, XV+67 pages

This study named “In Scope of Strategical Cost Management Analysis of Activity Based Costing Method and A Practice In Healthcare Business” was carried out in Nazilli, in a private hospital enterprise that operates annually. The name of the private hospital enterprise was kept confidential. This study’s aim is to determine the advantages and weaknesses of the calculation of the costs incurred by the hospital during the one-month period in the activity period by the activity-based cost method compared to the traditional cost accounting. For this purpose, activity based costing method is firstly investigated in the current literature. The main hypothesis of this study is that the activity-based cost method provides more accurate cost information than traditional cost accounting. The analysis of this hypothesis was tested in a selected private hospital enterprise.

In this study, the case study method was preferred as a research method. The main purpose of choosing this method, to analyze issues at the hospital enterprise where the research applications, is suitable for monitoring and evaluation of the results in an appropriate manner.

Primary and secondary data were used in this study. The primary data used in the study were obtained from hospital management managers. Secondary data were obtained from domestic and foreign sources in the literature.

KEYWORDS: Cost, Activity Based Costing Method, Strategic Costing Method, Hospital Enterprise, Cost Distribution.

ÖNSÖZ

Günümüzde teknolojik anlamda meydana gelen gelişmeler, tüm sektörlerde olduğu gibi sağlık sektöründe de önemli gelişmelere ve değişimlere neden olmuştur. Özellikle, sağlık sektörü içerisinde önemli bir paya sahip olan hastane işletmelerin de bu değişim açık bir biçimde gözlenmektedir. Bu değişim, beraberinde yoğun bir rekabet ortamı getirmiş, bunun sonucunda da işletmeler geleceğe yönelik stratejik kararlar almak zorunda kalmışlardır. Bu artan ve yoğun rekabet ortamında işletmelerin ayakta kalabilmeleri için verilen hizmetin boyutunu arttırmaları gerekmektedir. Ancak, bu durum maliyetleri yükseltmiştir. Bu nedenle işletmeler, maliyetlerini doğru, güvenilir ve gerçekçi hesaplamaları gerekmektedir. Verilen hizmetin daha kaliteli ve maliyetlerin daha düşük olabilmesi için günümüzde birçok işletmenin uyguladığı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi benimsenmiştir.

Bu çalışmanın amacı, adı gizli tutulan bu hastane işletmesinin faaliyette bulunduğu yıl içerisindeki bir ay göz önünde bulundurularak katlandığı maliyetlerin faaliyet tabanlı maliyet yöntemiyle hesaplanmasının, geleneksel maliyet muhasebesine, üstün ve zayıf yönlerini ortaya koymaktır.

Yüksek lisans çalışmalarım boyunca bana her zaman destek olan, yol gösteren ve teşvik eden danışman hocam Sayın Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU'na teşekkür ederim. Ayrıca, finans konusundaki derin bilgilerini benden esirgemeyen Sayın Prof. Dr. Yusuf KADERLİ'ye desteklerinden ötürü teşekkür ederim.

Ayrıca, eğitim yaşamım boyunca maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen aileme desteklerinden dolayı sonsuz teşekkür ederim.

Uğur ERLİ

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI.....	iii
BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM SAYFASI.....	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
ÖNSÖZ.....	vii
ŞEKİLLER DİZİNİ	xii
TABLolar DİZİNİ.....	xiii
KISALTMALAR DİZİNİ	xv
GİRİŞ.....	1
1. BÖLÜM	3
1. MALİYET MUHASEBESİ ve MALİYET MUHASEBESİNDEN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNE DÖNÜŞÜM SÜRECİ	3
1.1. Maliyet Muhasebesi ile İlgili Genel Kavramlar	3
1.1.1. Maliyet Muhasebesi ile İlgili Temel Tanımlar	3
1.1.1.1. Maliyet kavramı	3
1.1.1.2. Gider kavramı.....	3
1.1.1.3. Harcama kavramı	4
1.1.2. Maliyet Muhasebesinde Dağıtımlar.....	4
1.1.2.1. Genel üretim giderlerinin birinci dağıtımı	6
1.1.2.2. Genel üretim giderlerinin ikinci dağıtımı.....	6
1.1.2.3. Genel üretim giderlerinin üçüncü dağıtımı	7
1.1.3. Maliyet Muhasebesine Dayanan Hesaplama Sistemleri.....	7
1.1.3.1. Maliyetlerin hesaplama şeklini belirleyen sistemler	7
1.1.3.2. Maliyetlerin hesaplama zamanını belirleyen sistemler	8
1.1.3.3. Maliyetlerin kapsamını belirleyen sistemler.....	9
1.1.4. Maliyet Muhasebesine Dayanan Sistemlerin Uygulanmasına Yönelik Eleştiriler	10

1.2. Maliyet Yönetimi	11
1.2.1. Maliyet Yönetiminin Tanımı	11
1.2.2. Maliyet Yönetiminin Amacı ve Önemi	12
1.2.3. Maliyet Yönetim Sistemi	12
1.2.3.1. Maliyet yönetim sisteminin amaçları	13
1.2.3.2. Maliyet yönetim sisteminin yararları	13
1.2.4. Maliyet Yönetiminden Stratejik Maliyet Yönetimine Dönüşüm Süreci	14
1.3. Stratejik Maliyet Yönetimi	15
1.3.1. Stratejik Maliyet Yönetiminde Kullanılan Teknikler	15
1.3.1.1. Değer zinciri analizi	15
1.3.1.2. Stratejik konumlandırma analizi	16
1.3.1.3. Maliyet etkenleri analizi	18
1.3.2. Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımları	19
1.3.2.1. Hedef maliyetleme	19
1.3.2.2. Kaizen maliyetleme	20
1.3.2.3. Mamul yaşam seyri maliyetleme	20
1.3.2.4. Geriye dönük maliyetleme	21
1.3.2.5. Faaliyet tabanlı maliyetleme	21
2. BÖLÜM	23
2. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNDEN FAALİYET TABANLI MALİYETLEMeye YÖNTEMİNE GEÇİŞ SÜRECİ	23
2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Gelişimi	23
2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı ve Amaçları	24
2.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı	24
2.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Amaçları	25
2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile İlgili Temel Kavramlar	25
2.3.1. Kaynak	25
2.3.2. Faaliyet	26

2.3.3. Maliyet Havuzu	27
2.3.4. Maliyet Sürücüsü	27
2.3.5. Maliyet Öznesi.....	28
2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetiminin İşleyişi	28
2.4.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi.....	28
2.4.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması.....	31
2.4.3. Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi.....	32
2.4.4. Maliyet Sürücülerinin Seçimi	33
2.4.5. Maliyetlerin Mamullere Yüklenmesi.....	35
2.5. FTM ile Geleneksel Maliyet Muhasebesine Dayanan Sistemlerin Karşılaştırılması	35
2.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Üstün Yönleri	37
2.7. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Zayıf Yönleri	37
3. BÖLÜM.....	39
3. STRATEJİK MALİYET YÖNTEMİ KAPSAMINDA FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ANALİZİ ve BİR HASTANE İŞLETMESİNDE UYGULAMA.....	39
3.1. Araştırmanın Amacı.....	39
3.2. Araştırmanın Yöntemi	39
3.3. X Özel Hastane İşletmesine Ait Bilgiler.....	40
3.3.1. Müşteri Gruplarının Belirlenmesi.....	40
3.3.2. İşletmenin Nisan Ayına Ait Gider Kalemleri	41
3.4. X Özel Hastahane İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması.....	41
3.4.1. İşletmedeki Faaliyetlerin ve Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi.....	42
3.4.2. İşletmede katlanılan Giderlerin Dağıtım Anahtarları Vasıtasıyla Faaliyet Merkezlerine Yüklenmesi	42
3.4.2.1. Katlanılan personel ücretlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi	43
3.4.2.2. Katlanılan yiyecek-içecek giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi	44

3.4.2.3. Katlanılan amaşırhane giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi	45
3.4.2.4. Katlanılan pazarlama giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi	46
3.4.2.5. Katlanılan temizlik giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi	46
3.4.2.6. Katlanılan bakım-onarım giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi	47
3.4.2.7. Katlanılan bakım-onarım giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi	47
3.4.2.8. Katlanılan telefon giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi	49
3.4.2.9. Katlanılan kırtasiye giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi ...	49
3.4.2.10. Katlanılan diğer giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi	50
3.4.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Faaliyet Maliyetlerinin, Maliyet Sürücüleri (Dağıtım Anahtarları) ve Maliyet Yükleme Oranlarının Tespit Edilmesi.....	52
3.4.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet znelerine Yüklenmesi	53
3.4.4.1. Dahiliye faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine (hasta grup sayısı) yüklenmesi	54
3.4.4.2. Cerrahiye faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine (hasta grup sayısı) yüklenmesi	54
3.4.4.3. Yoğun bakım faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine (hasta grup sayısı) yüklenmesi	55
3.4.4.4. Kadın doğum faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine (hasta grup sayısı) yüklenmesi	56
3.4.5. Faaliyet tabanlı Maliyetleme Yönteminde Maliyet znelerinin Birim Maliyetlerinin Hesaplanması.....	57
4. TARTIşMA VE SONUÇ	58
5. KAYNAKLAR	60
ZGEMİş	67

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 2.1. Faaliyetlerin Çeşitli Düzeylerde Gruplandırılması	32
Şekil 2.2. FTM Yönteminde Maliyetlerin, Kaynaklardan Faaliyetlere ve Maliyet Öznelerine Akışı	33



TABLolar DİZİNİ

Tablo 1.1. Gider Çeşitleri ve Gider Dağıtım Anahtar Ölçüleri Tablosu	5
Tablo 2.1. FTM Yönteminde Faaliyet Düzeylerinde Oluşan Maliyetlerin Sınıflandırılması	30
Tablo 2.2. FTM Yönteminin Uygulanmasından Önce Belirlenecek Adımlar	35
Tablo 3.1. Hastane İşletmesine Ait Nisan Ayı Gider Kalemleri ve Gider Tutarları	41
Tablo 3.2. Hastane İşletmesindeki Faaliyetler ve faaliyet Merkezleri	42
Tablo 3.3. Katlanılan Giderler ile Dağıtım Anahtarları.....	42
Tablo 3.4. Faaliyet Merkezlerine Ait Direkt ve Endirekt Personel Giderleri (TL).....	43
Tablo 3.5. Faaliyet Merkezlerine Ait Yiyecek ve İçecek Giderleri (TL).....	44
Tablo 3.6. Faaliyet Merkezlerine Ait Çamaşır Giderleri (TL)	44
Tablo 3.7. Faaliyet Merkezlerine Ait Pazarlama Giderleri (TL).....	45
Tablo 3.8. Faaliyet Merkezlerine Ait Temizlik Giderleri (TL)	46
Tablo 3.9. Faaliyet Merkezlerine Ait Bakım-Onarım Giderleri (TL)	46
Tablo 3.10. Faaliyet Merkezlerine Ait Elektrik Giderleri (TL).....	47
Tablo 3.11. Faaliyet Merkezlerine Ait Su Giderleri (TL)	47
Tablo 3.12. Faaliyet Merkezlerine Ait Telefon Giderleri (TL)	48
Tablo 3.13. Faaliyet Merkezlerine Ait Kırtasiye Giderleri (TL).....	48
Tablo 3.14. Faaliyet Merkezlerine Yüklenen Gider Kalemleri	49
Tablo 3.15. Hastane İşletmesinin Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezinde Biriken Giderlerin Diğer Faaliyet Merkezlerine Yüklenmesi	50
Tablo 3.16. Faaliyet merkezlerinin Toplam Gider Tutarları (TL).....	50
Tablo 3.17. Faaliyet Maliyetlerinin, Maliyet Sürücülerinin ve Maliyet Yükleme Oranlarının Tespit Edilmesi.....	51
Tablo 3.18. Dahiliye Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine (Hasta Grup Sayısı) Yüklenmesi	52
Tablo 3.19. Cerrahiye Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine (Hasta Grup Sayısı) Yüklenmesi	53
Tablo 3.20. Yoğun bakım Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine (Hasta Grup Sayısı) Yüklenmesi.....	54

Tablo 3.21. Kadın Doğum Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine (Hasta Grup Sayısı) Yüklenmesi.....	54
Tablo 3.22. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Geleneksel Maliyet Muhasebesi Yöntemlerine İlişkin Birim Maliyetler	55



KISALTMALAR DİZİNİ

FTM : Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

GMM : Geleneksel Maliyet Muhasebesi

GÜG : Genel Üretim Giderleri



GİRİŞ

Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler sonucunda tüm dünyada rekabet çok üstün boyutlara ulaşmıştır. Artan rekabet ortamında işletmelerin mevcut durumlarını koruması ve ayakta kalabilmeleri oldukça zordur. Sadece satışlarını arttırmaları bu şartlarda yeterli olmayıp, maliyetlerini de etkin bir biçimde kontrol etmeleri gerekmektedir. Bu nedenle, işletmeler için daha doğru, güvenilir maliyet bilgileri sağlamaları gerekmektedir. Günümüz koşullarında üretim maliyetini oluşturan temel değerlerden birisini, genel üretim giderleri oluşturmaktadır. Geleneksel maliyet muhasebesi, maliyetlerin mal veya hizmetlere yüklenmesinde iş hacmi ölçülerine göre yüklemesi, yani iş hacmine bağlı olmayan dağıtım anahtarlarını dikkate almaması birim maliyetlerin yanlış hesaplanmasına neden olmaktadır. Bu durumda işletmenin gerçek durumunu gösterememesine ve sonuç olarak yanlış stratejik kararların alınmasına neden olmaktadır.

Maliyet hesaplamada bu hataların giderilebilmesi için stratejik maliyet yöntemleri geliştirilmiştir. Bu yöntemler; hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme, geriye dönük maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme ve ürün yaşam seyri maliyetleme yöntemleridir. Bu yöntemler, işletmeden işletmeye farklılık göstermekte olup, işletmeler kendi yapılarına uygun maliyetleme yöntemini seçmektedirler. Çalışmanın da temel konusunu oluşturan faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, günümüz dünyasında yaygın bir biçimde kullanılan bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, geleneksel maliyet muhasebesinden çeşitli farklılıklara sahiptir. Bu farklılıkların en önemlisini maliyetlerin mamul ya da hizmetlere dağıtım aşamasında göstermektedir. Şöyle ki; geleneksel maliyet muhasebesi, maliyetlerin mamul ya da hizmetlere dağıtılmasında iki aşamalı bir süreci takip etmektedir. Ayrıca, bu dağıtım yaparken sadece iş hacmi ölçülerine dayanan dağıtım anahtarlarını kullanmaktadır. Örneğin, bu yöntem direkt ilk madde ve malzeme miktarı, direkt işçilik saati, makine saati ve benzeri dağıtım anahtarlarını kullanmaktadır. Ancak, özellikle hizmet üreten işletmelerde genel üretim giderlerinin işçilik giderlerinden daha fazla bir paya sahip olması ve bu giderlerin doğrudan iş hacmine bağlı olamaması nedeniyle, hesaplanan maliyetler gerçeği yansıtmamaktadır. Bu durum da işletmeleri, gerçek piyasa koşullarında güçsüz bırakmaktadır.

Geleneksel maliyet muhasebesinin yukarıda bahsi geçen bu eksiklikleri, işletmeleri yeni maliyet yöntemlerine yöneltmiştir. Bu yöntemlerden en önemlilerinden birisini, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi oluşturmaktadır. Bu yöntem, maliyetleri doğrudan mamul ya da hizmetlere yüklemeyi sağlar. İlk önce, maliyetleri faaliyet merkezlerine daha sonra faaliyet merkezlerinde biriken maliyetleri de mamul ya da hizmetlere yükleme mantığına dayanır. Ayrıca, işletme içerisinde büyük bir paya sahip olan genel üretim giderlerini ise, iş hacmine bağlı olmayan dağıtım anahtarları ile yükler. Böylece elde edilecek maliyetler daha güvenilir ve gerçekçi çıkar. Uygulaması basit bir yöntem olan faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, günümüz iş dünyasında epeyce tercih edilen bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle, hizmet üretip satan işletmelerin yoğunlukla kullandığı bir yöntemdir.

Bu çalışmanın amacı, adı gizli tutulan bu hastane işletmesinin faaliyette bulunduğu yıl içerisindeki bir ay göz önünde bulundurularak katlandığı maliyetlerin faaliyet tabanlı maliyet yöntemiyle hesaplanmasının, geleneksel maliyet muhasebesine, üstün ve zayıf yönlerini ortaya koymaktır.

Bu amaç doğrultusunda, çalışma teorik ve uygulama olarak iki kısma ayrılmaktadır. Çalışmanın teorik kısmı, yerli ve yabancı kaynaklardan yararlanarak hazırlanmıştır. Uygulama kısmında ise, örnek olay yöntemi seçilmiştir. Çünkü örnek olay yöntemi, gerek maliyet muhasebesi gerekse de yönetim muhasebesi uygulamalarında sıkça karşılaşılan ve gerçek sonuçlara ulaşmada yol gösterici olan bir yöntemdir.

Çalışma, giriş ve sonuç bölümleri hariç, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, maliyet muhasebesine yönelik temel kavramlar, maliyet yönetimi ve maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimine dönüşüm süreci açıklanmıştır.

İkinci bölümde, stratejik maliyet yöntemlerinden faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ayrıntılarıyla açıklanmış olup, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin geleneksel maliyet muhasebesinden farklılıkları ortaya konulmuştur. Ayrıca, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin üstün ve zayıf yönleri de açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise, uygulamanın yapıldığı özel hastane işletmesinde maliyet verileri esas alınarak faaliyet maliyetleme yöntemine göre maliyetler hesaplanmıştır. Ayrıca, işletmenin uygulamış olduğu geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerine göre hazır verilen maliyet tutarları ile karşılaştırmalar yapılmıştır.

1. BÖLÜM

1. MALİYET MUHASEBESİ ve MALİYET MUHASEBESİNDEN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNE DÖNÜŞÜM SÜRECİ

1.1. Maliyet Muhasebesi ile İlgili Genel Kavramlar

Maliyet muhasebesi, içerik olarak çok geniş kapsamlı olmakla birlikte, gelişen piyasa koşullarında bir hayli karışık hâl almaktadır. Gelişen piyasa koşullarında maliyet muhasebesini daha iyi anlamak için belli başlı kavramları bilmekte fayda vardır. Bu kavramlar aşağıdaki bölümlerde detaylı şekilde irdelenmiştir.

1.1.1. Maliyet Muhasebesi ile İlgili Temel Tanımlar

Literatüre bakıldığında birçok farklı tanımla karşılaşılacakla birlikte, maliyet muhasebesi ile ilgili temel tanımlar aşağıdaki gibidir.

1.1.1.1. Maliyet kavramı

İşletmeler, farklı alanlarda faaliyetlerde bulunarak oluşturdukları değerlerle toplumsal gereksinimleri gidermeye çalışırlar. İşletmeler çeşitli üretim faktörlerini bir araya getirerek, bunlardan toplumsal ihtiyaçlara cevap verecek şekilde, nitelikte ve gerekli sayıda mal veya hizmeti üretirler.

Tespit edilmiş gerekçeler doğrultusunda belirlenen sonuçlardan bazıları da daha fazla kar ve kara ulaşma doğrultusunda yapılan özveri şirketlerin katlanması gereken unsurlardır. Şirketlerin kazanma paylarını arttırıcı ve giderlerinin minimize etmesi için gereken özveriler ise fayda/maliyet ikilisi için belirlenecektir. Gider unsurları belli bir noktaya gelmek için çekilen özverinin maddi ölçütü olarak belirlenmesi muhtemeldir. (Kaygusuz ve Dokur, 2018: 23).

1.1.1.2. Gider kavramı

Maliyet muhasebesi ile ilgili tüm kavramlarda olduğu gibi, masrafların tanımında olan tadil şekillerde gösterilebilir. Masraf yani gider kavramı bilançoya bakıldığında, mevcudiyet ve zorunluluklardaki tadillere göre ve ortaya çıkan netice hesaplarına

bakıldığında kazancı eksi yönde tetikleyen süreçleri belirlemek üzere iki farklı yaklaşımla tanımlanabilir.

Masrafların içinde bulundurduğu tanımlar dar tutulup, geri döndürülmesi mümkün olmayan kayıplar, masraf kavramından hariç göz önünde bulundurulduğunda bilanço yaklaşımında gideri şöyle tanımlayabiliriz. “Gider, bir işletmenin belirli bir dönemdeki mal teslimi veya üretimi, hizmet kullanımı veya sürekli ana iş konusuyla ilgili diğer işlemleri sonucunda işletmenin varlıklarında meydana gelen azalışlar veya yükümlülüklerinde meydana gelen artışlardır.” (Akdoğan, 1998: 47).

Kazançlarda ise, “Gider, işletmenin faaliyetlerini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir ekonomik yarar(gelir elde etmesi) sağlaması için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği giderlerin faydası tükenmiş maliyetlerin hasılatтан düşülen kısmıdır.” diyerek gösterilebilir (Akdoğan, 1998: 47).

1.1.1.3. Harcama kavramı

Harcama kavramı, farklı biçimlerde de gösterilebilmektedir. Kimi uzmanlara göre bu kavram sadece likit ödemeleri barındırırken kimisine göre de nakit ödeme içerisinde farklı ödeme araçlarının (çek, senet) da göz önünde bulundurulmasını savunurlar.

Bu düşünce kapsamında harcama kavramı, nakit veya nakit benzeri araçlar ile ödemede bulunma veya ya da ifa vaadinde bulunma, tutumunda tanımlanabilir.

İfa vaadi yükümlülük unsurunu da kapsamaktadır. Yükümlülük başka türlü bakıldığında bir çeşit nakit ödemenin ertelenmesi tanımına ulaşmaktadır (Yükçü, 1999: 48).

1.1.2. Maliyet Muhasebesinde Dağıtımlar

Genel üretim giderleri (GÜG), direkt ilk madde ve malzemeyle, direkt işçilik giderleri haricinde, üretimle entegreli ancak ortaya çıkan ürünlerle direkt ilgisi bulunamayan ve birbirinden farklı harcama giderlerinden oluşan, bir üretim kategorisidir. (Şener, 2004). Bir diğer deyişle GÜG, hangi mamul veya gider yerine ait olduğu net olarak belirlenemeyen ya da hangi mamul veya gider yerinde ne kadar tüketildiği saptanamayan giderlerdir. Bu özelliğinde dolaylı GÜG, ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerine nazaran mamullere yüklenmesi daha karmaşık olan gider türüdür (Altuğ, 1996: 122).

GÜG, işletmelerin faaliyet alanına göre farklılık gösterse de tipik GÜG şunlardır (Civelek ve Azzam, 2006: 157).

- Dolaylı malzeme giderleri
- Dolaylı işçilik giderleri
- Üretim tesisiyle ilgili amortisman giderleri
- Üretim gereksinimi için haricen tedarik edilen işler(enerji, hizmet, eğitim vb.)
- Çeşitli tehlike ve afetlere karşı sigorta giderleri

GÜG bünyesine giren ve belirsiz nitelikteki gider çeşitlerinin gider yerlerine ait tutarlarının doğru bir şekilde hesaplanıp en doğru şekilde elde edilmesi için bir takım gider dağıtım anahtar ölçüleri kullanılmaktadır. En doğru sonuca ulaşabilmek için söz konusu gider dağıtım anahtar ölçüsü ile dağıtılacak gider çeşidi arasında sıkı bir ilişki olmalıdır. Gider çeşitlerinin gider yerlerine ait tutarlarının hesaplanmasında kullanılacak gider dağıtım anahtar ölçüleri, örnek olarak aşağıda tablo halinde gösterilmiştir (Çalışkan, 2005: 118).

Tablo 1.1. Gider Çeşitleri ve Gider Dağıtım Anahtar Ölçüleri Tablosu

Gider Çeşitleri	Gider Dağıtım Anahtar Ölçüleri
Yönetim Giderleri	Gider yerlerinde çalışan personel sayısı
	Gider yerlerinde gerçekleşen ücretler
Yardımcı Madde ve Malzeme Giderleri	Gider yerlerinde kullanılan direkt nitelikli ilk madde ve malzeme miktarları
	Gider yerlerinde kullanılan direkt nitelikli ilk madde ve malzeme tutarları
Yardımcı İşçilik Giderleri	Gider yerlerinde gerçekleşen direkt işçilik giderleri
Amortisman Giderleri	Gider yerlerinde gerçekleşen makine çalışma saatleri
Sosyal Hizmet Giderleri	Gider yerlerinde çalışan personel sayısı
	Gider yerlerinde gerçekleşen işçilik giderleri
Aydınlatma Giderleri	Gider yerlerinin yerleşme alanı/m ²
	Gider yerlerinde kullanılan aydınlatma araçlarının watt toplamları
Isıtma Giderleri	Gider yerlerinde radyatör dilim sayıları
	Gider yerlerinin yerleşme alanları/m ²
Enerji Giderleri	KW/saat
Su ve Temizlik Giderleri	Gider yerlerinin yerleşme alanı/m ²
Yardımcı Gider Yerleri Giderleri	Direkt işçilik tutarları
	Direkt ilk madde ve malzeme miktarları
	Direkt ilk madde ve malzeme tutarları

1.1.2.1. Genel üretim giderlerinin birinci dağıtımı

Üretim, işletmenin birçok farklı yerinde gerçekleşebilir. Bu nedenle ilk yapılması gereken her departmanda ortaya çıkan genel üretim maliyetlerini tespit etmektir. Bunun için her departmanın direkt maliyetleri doğrudan doğruya, endirekt maliyetler ise daha önce bahsedilen dağıtım anahtarları aracılığıyla departmanlara dağıtılır. Örneğin, bir departmanda kullanılan makine amortismanları ile o departmanda kullanılan endirekt ilk madde ve malzeme maliyetleri o departman için direkt maliyet olup, bir dağıtım anahtarı kullanılmadan hesaplanabilir. Fakat bina amortismanları ve ısıtma maliyetleri gibi bazı maliyet türleri için ise maliyet dağıtım anahtarlarının kullanılması gerekir (Küçüksavaş, 2002).

Kısacası birinci dağıtımın en temel mantığı, her departman için direkt hesaplanabilen maliyetler o departmana doğrudan aktarılırken, direkt hesaplanması mümkün olmayan maliyetler, en doğru maliyet anahtarı seçilerek, bu anahtar vasıtasıyla ilgili departmana aktarılır.

1.1.2.2. Genel üretim giderlerinin ikinci dağıtımı

Dönem içerisinde GÜG farklı üretim yerlerinde birikirler. Bu biriktirme işlemi, mamul maliyeti bulma açısından yeterli değildir. Mamul maliyeti bulma çabasıyla giderleri, gider merkezlerinde biriktirmemizdeki amacımız şudur: Mamul gider merkezlerinde işlem görecektir. Değişik mamuller, değişik gider merkezlerinde değişik miktarlarda işleme tabi tutulacaktır. Mamuller gider merkezlerinde işleme tabi tutuldukça bu gider merkezlerinde biriken giderler mamul maliyetine yüklenecektir. Fakat giderler hem esas üretim gider yerlerinde hem de yardımcı hizmet üretim gider yerlerinde birikmektedir. Oysa mamul, sadece esas üretim gider yerlerinde üretilmektedir. Yardımcı hizmet üretim gider yerlerinde biriken giderlerin de mamule yüklenmesi gerekmektedir. Bunun için yardımcı hizmet üretim gider yerlerinde biriken giderleri, esas üretim gider yerine, faydalandıkları oranlar ölçüsünde aktarmak gerekir (Ertuna, 1982).

GÜG'lerin maliyetleri ister gerçek üretim gider yerinde isterse yardımcı hizmet üretim gider yerinde ortaya çıksın, ürün maliyeti ile ilgilidirler. Bu nedenle yardımcı hizmet üretim gider yerlerinde ortaya çıkan maliyetlerin de ürün maliyetine yansıtılması gerekir. Bunun için yardımcı hizmet üretim yerlerinde ortaya çıkan maliyetlerin önce esas üretim

gider yerlerine aktarılması gerekir. İşte bu aktarım işlemi maliyet muhasebesinde, GÜG'nin ikinci dağıtımını olarak adlandırılır.

1.1.2.3. Genel üretim giderlerinin üçüncü dağıtımı

GÜG'nin üçüncü dağıtımında amaç, esas üretim gider yerlerinde toplanan maliyetleri ürünlere yüklemektir. Esas üretim gider yeri, işletmelerin ana faaliyet konusu olan mamul ve hizmetlerin ortaya konulduğu birimdir. Bu giderlerin bir kısmı ürünlere direkt olarak yüklenebilirken bir kısmı da endirekt olarak yüklenir. Direkt giderler hangi ürün için ne kadar kullanıldığı bilindiği için doğrudan yüklenirken, endirekt giderler için dağıtım ölçü ya da kriterleri bilinmesi gerekmektedir.

1.1.3. Maliyet Muhasebesine Dayanan Hesaplama Sistemleri

Maliyet sistemlerinin ana işlevi bir parçanın, mamulün, hizmetin veya faaliyetin elde edilebilmesi için geçen süre boyunca, kullanılan ve/veya tüketilen kaynakların parasal değerini gerçeğe en yakın şekilde hesaplayabilmektir (Öker, 2003).

Geleneksel maliyet muhasebesi (GMM)'nde faaliyetlerin kaydedilmesi ve ilgili hesap gruplarında derlenmesi, çoğaltılması ve gözlemlenmesi genel şartlar çerçevesinde rahatça yapılabilmektedir. Fakat hesapların ilgili oldukları diğer hesaplarla karıştırılmaması, faaliyetlerin üretim üniteleriyle ölçeklenmesi, şirket CEO'larının giderleri görmesi ve yönetmesi gibi konular birbirinden farklı belli başlı gider düzenlerinin ihya edilmesini mecbur hale getirmiştir (Uragun, 1993: 379).

Maliyet hesaplama sistemlerini aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür (Şener, 2008: 3):

- Maliyetlerin hesaplama şeklini belirleyen sistemler
- Maliyetlerin hesaplama zamanını belirleyen sistemler
- Maliyetlerin kapsamını belirleyen sistemler

1.1.3.1. Maliyetlerin hesaplama şeklini belirleyen sistemler

Maliyet muhasebesi uygulamasında literatüre bakıldığında maliyetlerin hesaplama şeklini belirleyen sistemler sipariş maliyet sistemi ve evre maliyet sistemi olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir.

Sipariş Maliyet Sistemi

Birçok işletme seri üretim ve yığın stok için üretim yapmasına rağmen, kimi üreticiler üretim emirlerini alıcılarının istekleri doğrultusunda hazırlatırlar. (Yükçü, 1992: 160).

Sipariş maliyet sistemi, belli seriler doğrultusunda üretim yapan ve her seride birbirinden değişik cins ve kalitede maddeler ortaya çıkaran kuruluşlarda, her bir madde ya da madde grubunun maliyetini ayrı ayrı belirleyebilmek için kullanılan bir düzendir.

Sipariş maliyet sistemini uygulayan işletmeler, sadece müşteri siparişine göre üretim yapma zorunluluğu taşımazlar. Bu sistemin kritik noktası, belirli bir zamanda ortaya çıkan bir mamul veya mamul grubunun giderlerinin ayrıştırılarak izlenmesidir (Koroğlu, 2012: 19).

Yukarıda verilen bilgiler doğrultusunda, sipariş maliyet sisteminin en belirgin hususu, farklı cinsten mamul ortaya çıkarılması halinde her mamul veya mamul grubuna ilişkin birim maliyetlerin ayrı ayrı hesaplanması ve takip edilmesi gerçekleştirilmektedir. (Bursal & Ercan, 1999: 260).

Evre Maliyet Sistemi

Evre maliyet sistemi, literatürdeki bazı kaynaklarda “safha maliyet sistemi” veya “etap maliyet sistemi” olarak da adlandırılmaktadır.

Evre maliyet sistemi, genellikle tek tip veya birbirine aşırı benzer veya görünüş açısından aradaki farkın saptanamadığı mamullerin sürekli olarak ve seri halde üretim yapan işletmeler tarafından kullanılan bir sistemdir (Can, 2009: 169).

Sistemin temel amacı, üretilen ürünlerin birim maliyetini, üretim evreleri sırasında belirlemektir. Bu şekilde maliyet, mamul ya da mamul grupları üretildikten sonra değil, belli aşamalar ile ortaya çıkar evreler. Bundan dolayı, başlıca mamul üretim aşamaları belirlenir (Boyar ve Güngörmüş, 2006: 171).

1.1.3.2. Maliyetlerin hesaplama zamanını belirleyen sistemler

Maliyet sisteminin oluşturulmasında, maliyetlerin hesaplanma(saptanma) zamanı önem arz etmektedir. Bu saptamalar, giderlerin oluşmasından önce tahmini ve standart

verilere göre hesaplanabileceği gibi, giderler oluştuktan sonra gerçek verilere göre de hesaplanabilir.

- **Fiili Maliyet Yöntemi:** Bu yönteminin temeli, maliyetlerin üretim gerçekleşikten sonra, gerçek yani oluşmuş veriler kullanılarak hesaplanmasına dayanır. Bu yöntem tek başına kullanıldığı zaman, maliyet kontrolü için yeterli olmamaktadır. Çünkü üretim tamamlandıktan sonra düzeltici önlemler almak mümkün değildir. Fakat bu yöntem maliyet dönemleri arasında karşılaştırma yapmak açısından önemlidir (Savcı, 2013: 64).
- **Standart Maliyet Yöntemi:** Üretilen mamullerin, olması gereken maliyetlerinin, henüz üretim gerçekleşmeden önce bilimsel tekniklerle belirlenen standartlar yardımıyla hesaplanmasını sağlayan bir yöntemdir. Yani, bir hedefe ulaşmak ya da bir faaliyeti gerçekleştirmek için önceden belirlenmiş ölçüt ve esasları ifade eder. Bu yöntem etkin bir maliyet yöntemi sağlar. Bu yöntem ile fiili maliyetler ve standart maliyetler karşılaştırılır. Fiili maliyetlerin standart maliyetlerden farkları analiz edilerek sapmaların nedenleri bulunur ve düzeltici önlemler alınır. Özellikle gelişmiş ülkelerde kullanılan bu yöntem, işletme yönetimi için etkin bir planlama ve kontrol aracıdır (Savcı, 2013: 64).
- **Tahmini Maliyet Yöntemi:** Geleceğe yönelik planlama çalışmaları yapılırken olması beklenen maliyetlerin hesaplanmasını ifade eder. Bu hesaplamalar, işletmenin geçmiş verileri göz önünde bulundurularak hesaplanır (Karakaya, 2004).

1.1.3.3. Maliyetlerin kapsamını belirleyen sistemler

Maliyetlerin kapsamını belirleyen sistemler, işletmelerde üretilen ürünler için, hangi üretim giderlerinin, mamul maliyetine yükleneceğine karar verme hususunda belirleyici olan sistemlerdir. Bu sistemler dört alt sisteme ayrılmaktadır. Bunlar; asal maliyet sistemi, değişken maliyet, normal maliyet sistemi ve tam maliyet sistemidir.

- Tam Maliyet Sistemi

Tam maliyet sistemi, üretim esnasında ortaya çıkan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve GÜG'nin tamamını, mamul maliyetine dahil eden maliyet sistemidir (Uyar, 2008: 38).

- Normal Maliyet Sistemi

Normal maliyet sistemi, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken GÜG'nin tamamını mamul maliyetine dahil ederken, sabit genel üretim maliyetlerini normal kapasiteye ilişkin hesaplanan aktarma oranına göre mamul maliyetine aktaran metottur. (Karakaya, 2004).

Yani, değişken GÜG'nin hepsine maliyetlere dahil edilirken, sabit GÜG kapasite oranına ilişkin indirgendikten sonra maliyetlere dahil edilirler.

- Değişken Maliyet Sistemi

Değişken maliyet sistemi, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken GÜG'ni üretim maliyetlerine yükleyen, sabit GÜG'nin tümünü ise üretim maliyetleri kapsamı dışında tutarak, direkt olarak gelir-gider tablosuna yansıtan sistemdir.

Bu sistem, üretilen mamullerin gerçek maliyetinin, o mamuller üretildiği için ortaya çıkan üretim giderlerinin oluşturduğunu; bu yüzden, o dönemde üretim yapılırsa da yapılmıyorsa da meydana gelen belli üretim maliyetleri üretim giderleri kapsamına konulmaması esasını savunur (Büyükmirza, 2014: 507).

- Asal Maliyet Sistemi

Tam maliyet sisteminin tam karşılığı olarak asal maliyet sisteminde mamullerin maliyetine sadece direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dahil edilmekte, GÜG'nin tamamı ise mamul maliyet kapsamı haricinde bulundurulmalıdır.

İşletmelerde GÜG mamul maliyetinde önemli bir yer oluşturduğundan, söz konusu sistem, günümüz şartlarında çok fazla uygulama alanı bulamamaktadır (Akdoğan, 1994: 43).

1.1.4. Maliyet Muhasebesine Dayanan Sistemlerin Uygulanmasına Yönelik Eleştiriler

Ekonomik gelişmeler işletmelerin faaliyet alanlarını genişletmiş, bu nedenle işletme yöneticilerinin alacağı kararların sonuçları daha önemli hale gelmiştir.

Ekonomide yaşanan büyüme ve gelişmeler, üretimde otomasyon sistemlerinin artmasıyla, muhasebenin de bu gelişmelere uyum sağlama zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır (Titiz ve Çetin, 2000).

Geleneksel sistemler, küresel gelişmeler ışığında yetersiz kaldığı ve yanıltıcı maliyet bilgileri üretmeleri sebebiyle eleştirilmektedir. Geleneksel sistemlerin yanıltıcı maliyet bilgileri üretmelerinin temel nedeni, GÜG'nin maliyete yol açan faaliyetlere kadar izlenmemeleridir. Tam tersine, maliyetler tek bir maliyet havuzunda biriktirilmekte ve bu biriken maliyetler mamullere neden-sonuç ilişkisini yansıtmayan bir dağıtım anahtarıyla yüklenmektedir (Yaşar, 2018).

Üretimde gerçekleşen gelişmeler kapsamında kendini yenileyemeyen

GMM'ne ilişkin yargılamalar şöyle sıralanabilir (Çabuk, 2003: 110-112):

- Stok hacimlerinin çok yüksek olması,
- GÜG'nin mamule yüklenmesinde direkt işçiliği dağıtım aracı olarak kullanması,
- İleriye yönelik planlama için gerekli bilgi ihtiyacını karşılayamaması,
- Kaynak tüketimini gerçekçi şekilde saptayamaması,
- İşletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu alanlarda yetersiz kalması,
- Üretim sürecini tam ve doğru şekilde yansıtamamasıdır.

1.2. Maliyet Yönetimi

20. yüzyılın ikinci yarısı başlarında başlayan ve gün geçtikçe sürekli gelişen teknolojiler, bilgisayarın da üretim sahasına katılmasıyla birlikte rekabet koşullarını zorlaştırmıştır. Özellikle 1980'li yıllarda holdingleşme ile artan rekabet koşulları, işletmelerin kâr marjlarını düşürmüş ve maliyet kontrolüne verilen önemi arttırmıştır. Fakat, 2000'li yıllara yaklaşıldığında yaşanan tüm gelişmeler ve rekabetin dünya geneline yayılması, maliyet kontrolü yaklaşımını yetersiz bırakmış, işletmeleri yeni bir arayışa sürüklemiştir. Bu arayış sonucunda maliyet yönetimi yaklaşımı ortaya çıkmıştır (Otlı ve Karaca, 2005: 246).

1.2.1. Maliyet Yönetiminin Tanımı

Maliyet yönetimi, temelinde işletme kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanılmasını amaçlamaktadır. Bu bağlamda maliyet yönetimi; maliyetleri daha doğru bir şekilde hesaplamaya, verimsizlikleri tespit etmeye, değer yaratmayan maliyetleri ortaya

koymaya ve böylece maliyetlerin nasıl azaltılabileceğine dair bir yaklaşım olarak tanımlanabilir (Dalğar vd., 2010: 236).

1.2.2. Maliyet Yönetiminin Amacı ve Önemi

İşletmelerin en temel amacı, yoğun rekabet koşulları altında ömrünü sürdürebilmek ve erişilebilen en yüksek kâra ulaşmaktır. Bunu yapabilmek için tüketici istek ve ihtiyaçlarını karşılama gerekmektedir. Alıcıların firmalardan daha nitelikli ürün beklentilerinin öne çıkması, işletmeleri bir takım değişikliklere uğratmış, yeni bilgiler edinme gereksinimi doğurmuştur. Maliyet yönetiminin amacı, global pazarlarda vakitten tasarruf, maliyet, nitelik ve işlevsellik açısından üstünlük sağlanabilir, mamul ve hizmet üretiminde kaynakların daha etkin bir şekilde kullanılması için işletme yöneticilerine faydalı olacaktır (Bekçi ve Özal, 2010: 80).

Değişen piyasa koşulları kapsamında işletmelerin rekabet ortamından en az zararla çıkabilmesi veya en fazla kârı ele alabilmesi için, yalnız maliyet yönetimine değer göstermesi ve gerekliliklerini yerine getirmesi ile sağlanabilir. Çünkü gelirlerin oluşumunda esas unsur olan fiyat, pazarda kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Gerçeklik bakımından önemli unsur olarak arz eden faydalığın, parasal değere dönüşebilmesi de pazarda gerçekleşen fiyat ile bağlantılıdır. Böylece şirketler, 'Neyi hangi maliyetle üretirsem üreteyim, istediğim fiyata satarım.' klasik mantığından uzaklaşıp, bunun yerine, 'Piyasada oluşan fiyata göre ürünümü ancak X TL'ye satabileceğime göre maliyetim ne kadar olsun ki kâr elde edebileyim.' düşüncesini benimsemelidirler (Yükçü,2000: 23). Bunu başarabilmenin en temel ilkesi maliyetleri kontrol edebilmekten geçmektedir. Bu bağlamda maliyet yönetimi, işletmeler için önem arz etmektedir.

1.2.3. Maliyet Yönetim Sistemi

İşletmeler artan rekabet unsurlarından olan fiyat düşürme politikası, kalitenin artırılması ve ürünlerin çeşitlendirilmesini mecbur görerek alıcıları üst seviyede memnun etmek gibi unsurları ön plana çıkarmıştır. Bu unsurlar muhasebeyi, iştirakler açısından şirket yönetiminde kayıt periyodu olmaktan çıkararak, gelecek döneme ait sistem ve izlemlerde önünü görmesine yarayan, daha doğrusu gelecekte karşılıklarına çıkabilme ihtimali olan yöntem ve zorunluluklara duyarlı bir araç olarak öne çıkmıştır. Bu sayede yöneticiler, maliyet muhasebesinden yönetim aracı olarak faydalanma anlayışı üzerine önem vererek maliyet yönetimi kavramını kabullenmiştir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 388).

1.2.3.1. Maliyet yönetim sisteminin amaçları

Maliyet yönetim sisteminin esas nedeni dünya pazarlarında vakit, maliyet, nitelik ve işlevsellik yönünden rekabet edebilir mamul ya da hizmet üretiminde, kaynakların doğru değerlendirilebilmesi için işletmeyi yöneten kişilere faydalı olacak bilgileri sağlamak şeklinde tanımlanabilir. Böylece maliyet yönetim sisteminin amaçları şu şekilde sıralanabilir (Koçakoğlu, 2012: 45);

- İşletmelerde başlıca unsurların gerçekleştirilmesi için kullanılan kaynakların maliyetlerinin belirlenmesi
- Gerçekleşen faaliyetlerin etkinliğinin ve faydalarının belirlenmesi
- İşletmelerin gelecekteki çalışma gücünü geliştirebilecek nitelikte ve yeni faaliyetlerinin saptanması,
- Bu üç maddenin, her geçen gün değişen ve gelişen teknolojinin şekillendirildiği çevre ile entegrasyonunun belirlenmesi.

1.2.3.2. Maliyet yönetim sisteminin yararları

Farklılık gösteren Pazar koşulları içerisinde işletmelerin pazardaki öne çıkma çabasından minimum zararla çıkması ve en fazla kâr elde geçirebilmesi sadece maliyet yönetim sisteminin işletmelerde kurulması yoluyla oluşabilir. Bu bakımdan maliyet yönetim sisteminin firmalar için birçok yararı vardır. Bu yararlar şöyle sıralanabilir (Köroğlu, 2012: 30-31):

- Maliyet yönetim sistemi, maliyetlerin doğrudan takibinin sağlanması durumu, yönetim için fayda sağlar.
- Maliyet yönetim sistemi, mal ya da hizmetlerin hayat süreci performansının uyumunda işletmelere yol gösterir.
- Maliyet yönetim sistemi, karar alma mekanizmalarını artırır.
- Maliyet yönetim sistemi, finansal karar alma süreçlerini geliştirir.
- Maliyet yönetim sistemi, başarı değerlendirme şartlarını finansal performans ile birleştirir.

- Maliyet yönetim sistemi, değişik düşünceleri ve farklı özdevim seviyelerini güçlendirir.

1.2.4. Maliyet Yönetiminden Stratejik Maliyet Yönetimine Dönüşüm Süreci

Finansal tablolara dair gerekli maliyet bilgi ihtiyacını karşılamak, GMM'nin temel amacıdır. GMM açısından maliyet, işletme tarafından katlanılması zorunlu bir çıktı niteliği taşımaktadır.

Küresel anlamda yaşanan teknolojik gelişmeler, bilgisayar destekli üretim, otomasyonun yoğunlaşması ile işletmeler üretim anlamında farklı bir noktaya ulaşmıştır. Artık ürün ve hizmet kalitesi artmış, çalışan verimliliği yükselmiş, yaşam standartları değişmiş, rekabetçi ortam uluslararası boyuta ulaşmıştır. Bu gelişmeler geleneksel maliyet hesaplama yöntemlerinin maliyet hususundaki hükmünü azaltmıştır (Civelek, 2000: 554).

Zaman itibariyle önemini kaybeden geleneksel maliyet muhasebesi, yerini maliyet yönetimi kavramına bırakmıştır. Maliyet yönetimi, geleneksel yöntemin aksine maliyeti bir veri gibi düşünmeksizin üretim aşamasında idare edilmesi gereken bir veri olarak göstermektedir.

Maliyet sorunlarının temelinde stratejik etmenler önemli rol oynamaktadır. İşletme kaynaklarının plansız bir şekilde kullanımı, nakit akışlarındaki belirsizlikler, işletmenin pazardaki mevcut payını kaybetme olasılığı, maliyetlerin belli seviyelerde tutulamaması gibi problemler, maliyet bilgilerinin saptanması ve analizini yaparak gelecek zaman değeri için kararlar oluşturarak rakip avantajı sağlamaya gayret gösteren stratejik maliyet yönetimi kavramını ortaya çıkarmıştır.

Maliyet yönetimi, maliyet planlama ve kontrolünde etkin bir yöntemi öne çıkartmakta, stratejik maliyet yönetimi yaklaşımına liderlik eden "işletme stratejisinin ön planda tutulması" düşüncesi ile birleşmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 18).

Globalleşme ile 20. asırda rekabetçi işletmeler meydana gelmiş ve etkin bir rekabet ortamı oluşmuştur. Rekabetçi ortamın oluşmasıyla birlikte işletmeleri stratejik maliyet yönetimi yaklaşımına sevk eden gelişmeler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Öker, 2003: 17 ; Atmaca ve Terzi, 2007: 294).

- Bilgisayar destekli sistemlerin üretime katılması,

- Otomasyonun artmasıyla birlikte emeğe olan bağımlılığın azalması,
- Uluslararası boyuta ulaşan rekabet,
- Müşteri taleplerindeki değişimleri karşılayabilmek için gerekli olan bilgi ihtiyacı,
- Mamul yaşamındaki kısaltmaların araştırma geliştirme maliyetlerini arttırmasıdır.

1.3. Stratejik Maliyet Yönetimi

Globalleşme ile piyasa koşulları kıyas, ihtisaslaşma, otomasyon konularındaki artışlar ve süratle gelişen dünya şartları yöneticilerin karar alma mekanizmalarında esas verileri görmelerini mecbur koşturmuşur.. Buradaki şartlar içinde esas bilgiye en çabuk ulaşanlar hayatta kalma fırsatını arttıracaktır. firmaların global fırsatlar içerisinde varlığını devam ve sürekli hale getirerek katlandığı giderlerini azaltmak için yaptıkları stratejilerin uygun biçimde ve tatmin edici seviyede uygulanmasını mecburi kılmaktadır. Bu mecburiyet, tecrübeyle rekabetin giderek arttığı günümüzde, geleneksel maliyet yönetiminin yetersiz kalmasından dolayı firmaların farklı strateji ve yöntemler izlemesine yol açmaktadır (Ceran ve Bezirci, 2011).

Temel olarak işletmelerde maliyetlerin azaltılması, kaliteli mal/hizmet sağlama üretimle dolaysız bağlantılıdır ve üretim maliyetleri üretim fonksiyonu ile ilgili giderlerden oluşmaktadır. Dolayısıyla işletmeler üretim ve muhasebeyle ilgili bilgileri artık daha etkin, daha ayrıntılı, daha hızlı, sürekli ve anında izlemek zorundadırlar. Çünkü işletme yönetimleri, üretim ve dağıtım maliyetlerini düşürme, kârlılığı arttırma, daha kaliteli mal ve/veya hizmet sağlama amaç ve sorunlarıyla karşı karşıyadır. Bu durum neticesinde stratejik maliyet yönetimi kavramı geliştirilmiştir (Papatya, 1997).

1.3.1. Stratejik Maliyet Yönetiminde Kullanılan Teknikler

Stratejik maliyet yönetiminin hedeflerinin gerçekleştirilmesinde yaygın bir biçimde kullanılan tekniklerin önemi bilinmekle beraber, kullanılan teknikleri 3 başlıkta göstermektedir. Bunlar; şu şekilde ifade edilebilir.

1.3.1.1. Değer zinciri analizi

Değer, tüketicilerin işletmenin kendilerine sunduğu faydaya karşılık olarak ödemeye razı oldukları bedel olarak tanımlanmaktadır. Bu kapsamda değer, müşteri tatmini yaratacak

ve müşterilerle kurulacak uzun vadeli ilişkiler aracılığıyla rekabet avantajını getirecek nitelikte ürünün sunulması ile elde edilmektedir (Kuyucak ve Şengür, 2009: 133).

Değer zinciri, işletmelere rekabet avantajı elde edebilmeleri için faydalı bir bakış açısı sağlamaktadır. Değer zinciri “değer yaratmaya” odaklanmaktadır. İşletmede “değerin yaratılıp, yaratılmadığı” müşterinin satın aldığı mal ve hizmeti algılaması sonucu ortaya çıkar. İşletme, “müşteriye değer yaratmak” yaklaşımından hareketle, faaliyetlerinde bu değer yaratılmasına yardım edecek olayları analiz etmek zorundadır (Erkanlı ve Karsu, 2012: 218).

Stratejik maliyet yönetimi kapsamında, katlanılan giderlerin doğru bir biçimde yönetimi işletmeye farklı bir açı getirmiştir. Bu açı işletmenin sahip olduğu değer zinciri adıyla belirtilmektedir. Asıl mana da değer zinciri, bir araya gelen mal yada hizmet sağlayıcılar için ana malzeme kaynaklarından müşterilere gelerek ürüne kadar firmaya getiri sağlayan unsurların bütünü oluşturur (Yalçın, 2006).

Yukarıdaki bilgiler kapsamında değer zinciri raporu, firmanın piyasada lider konuma gelmesi için, bütün unsurları ve bunlar içindeki değerleri öne çıkararak minimum giderlere indirilmesi ve farkındalık göstermesinde katkı eden önemli bir araç olarak görülmektedir (Kuyucak ve Şengür, 2009: 134).

Değer zincirinin hedefi, giderleri minimize ederek işletme konumunu en üst seviyeye taşıyabilmektir. Böylece temel hedef, alıcıya alıcı açısından değer kattıkça daha fazla kıyas yeteneği kazanmasıdır (Eraslan vd., 2008: 309-310).

1.3.1.2. Stratejik konumlandırma analizi

Konumlandırma, tüketicilerde ürünün/markanın neyi temsil ettiğinin tanımlanması ve görünürlüğe kavuşmasıdır. Konumlandırma, pazarlama karmaşasının tüm öğelerini etkileyecek stratejik bir araç olarak rekabetçi üstünlüğü biçimlendirmektedir.

Stratejik maliyet yönetiminin temelini oluşturan ikinci teknik ise stratejik konumlandırma analizidir. Stratejik konumlandırma analizinin temeli, piyasada bulunan diğer rakiplerinden ayrıcalıklı olarak alıcı ön görülerini gerçekleştirmek şartıyla alıcının vermeyi ön gördüğü değer için daha fazla bir değer ön görmesi ve rakiplerinden daha fazla kar elde etmesidir. (Erol, 2008: 106). Böylece bu temelin hayata girmesi için stratejik

konumlandırma analizinde firmaların kullanıp rekabet avantajı elde edebileceği üç farklı strateji vardır (Koroğlu, 2012: 46).

- **Maliyet Liderliği Stratejileri:** Firmaların kendi endüstrisinde yüksek performans göstermesi, yani endüstri ortalamasının üzerinde kârlılık göstermesi, rekabet üstünlüğü olarak tanımlanabilir. Bir işletme rakipleri karşısında daha yüksek kâr elde etmek istiyorsa maliyet üstünlüğü kullanabilir (Sarvan vd., 2003: 81).

Maliyet Liderliği, etkin derecede aktif firmaların hayata geçirilmesini, tecrübelerinden güçlü gider azalışlarının sağlanmasını ve işletmenin bütünü ilgilendiren maliyet denetimini, küçük alıcı durumlarından uzaklaşmasını ve işletmenin tümünü ilgilendiren kısımlarında giderlerin minimum düzeye gelmesini mecburi kılar. Müşteriye sunulan ürünlerin daha nitelikli firmalara kıyasla minimum gider bütün planı öne çıkararak temel koşuldur (Bayri, 2006: 186).

Maliyet liderliği stratejisi, diğer firmalar açısından minimum giderle, alıcıların istedikleri nitelikteki mamulleri ortaya çıkaracak faaliyetlerin bütünleşmesi olarak gösterilebilir. Maliyet liderliği stratejisini uygulayan işletmeler, özellikle genelleşmiş mamulleri rekabet koşullarıyla genel alıcılara ulaştırmaktadır (Yurdakul ve Yıldırım, 2013: 220).

- **Mamul Farklılaştırma Stratejileri:** Farklılaştırmanın anlamı, sektörden sektöre farklılık göstermektedir. Farklılık, ürünün kendisiyle alakalı olabileceği gibi, ürünün dağıtım ağına, pazarlama yaklaşımına veya diğer bir takım faktörlere de bağlı olabilir. Farklılaştırma stratejisi, pazarda mevcut mamullerden daha farklı, daha üstün ürün ve hizmetler oluşturabilmek, daha üstün teknoloji, servis ve süreçler geliştirebilmek ve bunları organizasyonel sonuçlar üzerine açıkça yansıtabilme kabiliyeti olarak tanımlanmaktadır (Muslu, 2015: 37).

Farklılaştırma, bir firmanın herhangi bir şeyi, mamulün pazarda ulaşılmaz bir biçimde oluşmasını sağlar. Bu yöntemin temel mantığı, üretim sürecinin belirttiği ürünün alıcılar için nitelikli bir şekilde görülmesidir.. Bu stratejiye; reklam, güçlü alt yapı ve bilişim teknolojileriyle satış, farklı mamul dizaynı ile tanımlanabilir (Yalçın, 2006: 28).

- **Odaklanma Stratejileri:** Odaklanma stratejisi, geniş tabanlı bir strateji uygulamak yerine, daha dar pazar bölümlerine yoğunlaşmaktadır. Bir diğer ifadeyle, odaklanma

pazarın bir bölümüne veya belirli bir tüketici grubuna veya üretim hattının bir bölümüne hitap eder. Bunu yaparken işletme her bölüm hakkında daha geniş ve derin bilgi edinebilir (Çetinkaya, 2006: 60).

Bunu kendi bünyesinde özleştiren firmalar, minimum gider ve farklılaşma düşüncesine yönelik, piyasanın belli bir kısmını seçerek yoğunlaştığı için ötekileri kapsam dışına atar. Bu sebeple firmalar, global piyasaya yönelik diğer firmalara nazaran amaçladığı piyasa payını etkilemeye ve daha nitelikli hizmetler ortaya koymaya gayret gösterir (Alayoğlu, 2010: 41).

1.3.1.3. Maliyet etkenleri analizi

Stratejik maliyet yönetiminin karışık biçimlerde bir çok değişkenin etkilendiği, 1-bir süreç olduğu ön görülmüştür. Gider tutumlarını algılamak, ortaya çıkan şartın veya işte gider unsurlarının birbirine etki bırakması anlamındadır (Yalçın, 2006).

Maliyet etkeni, bir sürecin meydana gelmesine sebep teşkil eden bir süreç aracıdır . Giderler tamamlanan süreçler doğrultusunda meydana gelmektedir. Bunların gerçekleşmesi, firma imkanlarının tükenmesine sebep teşkil etmektedir. Böylece bu süreçlerin kayda değer bir araç ile tanımlanması zorunluluktur. Bu durumda maliyet etkeni bir tür etkinlik ölçөгüdür (Özpeynirci & Kalaycı, 2016).

Stratejik maliyet yönetiminde maliyet etkenleri, yapısal ve işlemsel olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır.

Temel gider faaliyetleri işletmenin varlığında içinde olduğu piyasa görüşlerindeki kararlarını sağlamaktadır. Bu kararlar mamullerin kategorileri için gider tutarını göstermektedir. Firmanın piyasadaki durumu için alması gereken kararlar şöyledir;(Türk, 2004);

- **Ölçek:** Üretime giren değerler
- **Genişlik:** Bütünleşme aşaması
- **Deneyim:** Geçmiş bilgiler
- **Teknoloji:** Sahip olunan otomasyon
- **Karmaşıklık:** Ürün portföyü

İkinci maliyet etkenleri grubu ise işlemsel faktörlerdir. Yapısal faktörler çaba ile ölçülemezken, işlemsel faktörler ölçülebilmektedir. Böylece yapısal işlemler hep olumlu anlamı taşımamaktadır. Bu karma durumlar üretim bandı iyi manasına da gelebilir ya da daha kötü bir anlam da ifade edebilir. İşleyen bir ortamda, çok tecrübe, az tecrübe kadar kötü olabilir. Buna rağmen, işlemsel etkenlerin her biri için “çok” ifadesi daima iyi anlamdadır. Başlıca işlemsel etkenleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Şakrak, 1997):

- İş gücünün iyileştirilmek istenmesi
- Toplam kalite yönetimi
- İmkan olanağı
- İş yeri konumu
- Mamul nitelikleri
- İşletme değer zinciri içinde alıcı ve satıcı kavramlarının yönetilmesidir.

Yüksek bir düzeyde olmaları her zaman uygun olmamakla birlikte, işlemsel etkenler, firmanın maliyetlerini olumlu yönde etkilemesinde önemli unsurdur (Yalçın, 2006).

1.3.2. Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımları

Firmaların artan rekabet koşullarında ayakta kalabilmeleri ve mevcut durumlarını koruyabilmeleri için GMM yaklaşımlarından vazgeçmişlerdir. Özellikle stratejik karar almada ve daha doğru, güvenilir maliyet bilgileri elde etmelerinde geleneksel yönetim yaklaşımlarının eksikliği bariz bir biçimde gözlemlenmektedir. Özellikle üretim maliyeti içerisinde GÜG payının artması işletmelere stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarına yönelmiştir. Bu yaklaşımlar şöyle açıklanabilir (Öndeş, Ardıç, Öztürk, & Kayacan, 2010).

1.3.2.1. Hedef maliyetleme

Hedef maliyetleme müşteri beklentileri ve pazarda ortaya çıkan fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir ürün geliştirme stratejisidir. Uzakdoğu'da faaliyet gösteren firmalarca kullanılmaya başlayan bu model, daha sonraları Dünya ülkelerine yayılmıştır (Kutay ve Akkaya, 2000: 1).

İşletmeler daha önce bilinmeyen bir mamulü pazara, sürülen bu mamulle alakalı olarak işletme hedefleri doğrultusunda bir gider modeli olarak mamulün değerinde önemli

bir etkendir.. Bu düşünce kapsamında firma yöneticileri maliyetleri bulgu değil; ulaşılması beklenen yer düzeyinde ön görülebilir (Yalçın, 2009).

Hedef maliyetleme, ortaya çıkan ürünün planlanması, AR-ge safhasında giderleri minimize ederek öne sürülen görüşlerin incelenmesi vasıtasıyla tüketici ihtiyaç ve isteklerini karşılamayı sağlarken, ürünün hayat seyri boyunca giderlerini de minimize etmeyi amaç olarak gören bir yöntem olarak gösterilebilir. Amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlanabilir (Aksoylu ve Dursun, 2001: 362).

1.3.2.2. Kaizen maliyetleme

Kaizen, girdilerin çıktılara dönüştüğü süreçle ilişkili tüm faktörleri geliştirmeyi amaçlayan bir felsefedir. Kaizen maliyetleme ise, Kaizen teknikleri kullanılarak sürekli iyileştirme yoluyla israfın önlenmesi ve maliyetlerin minimize edilmesidir (Alkan, 2001: 177-192).

Kaizen maliyetleme sistemi, 1970'li yıllarda ortaya çıkmış olup, günümüzde Japon işletmeleri tarafından halen kullanılmaktadır. Kaizen maliyetleme bir mamulün hayatının üretim sürecinde maliyetleri azaltmaya yönelik uygulanan sürekli iyileştirme olarak tanımlanabilir (Altınbay, 2006: 103-121).

Ürünün tasarlanma süreciyle ortaya çıkan başlayan hedef maliyetleme ile, üretim safhasında kaizen modeli ile devam etmekte ve bu şekilde devamlı iyileştirme amaçlanmaktadır (Türk, 1999).

1.3.2.3. Mamul yaşam seyri maliyetleme

İşletmede oluşturulmaya çalışılan mamul bütünü gerekse de ne uygun fiyatlama stratejilerini amaçlayan bu yöntem mamul yada hizmetlerin ortaya çıkması beklenen maliyetlerini en düşük seviyeye düşürmede alternatifler değerlendirmek ve işletmede üretilen mamul veya hizmetin müşterilere çeşitli açılardan değer katmasını sağlamaktadır. Bu sebeple bu yöntemin kullanılması geleceğe yönelik stratejik kararların alınmasında yol gösterici olmaktadır. Bu yöntemle ürünün tasarım aşamasından müşteriye sunulmasına kadar ortaya çıkabilecek tüm maliyetler gözlemlenebilmektedir. Son dönemlerde hemen hemen tüm sektörlerde faaliyet gösteren firmalar tarafından kullanıldığı yaygın bir şekilde gözlemlenmektedir (Gümüş, 2007).

Bu yöntemde ayrıca işletmeler açısından önem arz eden sermaye bütçelemesi uygulamaları, ürünün tüm hayat seyrindeki düşük maliyetleri ve daha kaliteli mamul üretip sunmak gibi araçlar kullanılmaktadır. Böylece ürünün müşteriye sunulmasına kadar olan süreçlerdeki tüm aksaklıklar önceden tespit edilip anında müdahale edilmektedir. Bu sebeple hem müşteri memnuniyeti hem de kaliteli mal ya da hizmet sunumu gerçekleştirilmiş olmaktadır. (Köse, 2002).

1.3.2.4. Geriye dönük maliyetleme

Otomasyona dayalı üretim ve yoğun rekabet koşulları altında geleneksel maliyet yöntemleri, günümüz koşullarında işletmelerin ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamakta yetersiz kalmaktadır. Gelişen teknoloji ve global rekabet ortamının etkileri belli başlı yönetim yaklaşımlarını ortaya çıkarmıştır. Bu yaklaşımlardan biri de tam zamanında üretim sistemidir. Tam zamanında üretim yaklaşımının en temel amacı, hammadde ve malzemeden üretilen ürüne kadar her aşamada stok maliyetlerini azaltmaktır. Japon otomotiv şirketi Toyota tarafından ortaya çıkarılan bu sistem, günümüzde bir çok firma tarafından uygulanmaktadır (Cengiz ve Uyar, 2011).

Bu yöntem, anında üretim çevresinde temel gösterilen stratejik maliyet yönetimidir. Bu yöntem, anında üretim çevresinde kullanılan belli maliyet metotlarını temel alan ve maliyet muhasebesi kayıtlarını indiren yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır (Atmaca ve Terzi, 2007: 296).

Geriye dönük maliyetleme yaklaşımının temel odak noktası belli dönemdeki üretim çıktısıdır ve o dönemki maliyetler satılan mamuller ve stoklara yüklenirken, geriye doğru işlem yapılmaktadır. Bu şekilde üretim safhasında verilerle alakalı ‘tüketim ve maliyet sapma yevmiye kayıtları’ ortadan kaldırılmakta, muhasebeleşmede kullanılan verilerin sürecini de hızlandırmaktadır.. Geriye dönük maliyetleme yaklaşımının ana kısıtlayıcısı, stok sıfır olsa dahi üretim miktarlarındaki maliyetlerin yönetiminin göz ardı edilememesidir. Bir diğer değişle, gerçekleşen maliyetler üretim safhasında gözlemlenmezse bu girdilerin kontrolü zorlu olacaktır (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2013: 64)

1.3.2.5. Faaliyet tabanlı maliyetleme

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) sistemi; önemli tasarım, etkinlik bütünü ve ürün kategorileri ile yargıların oluşturulmasında maliyet verisi gerçekleştiren ve bu

etkinliklerle ilgili maliyetleri ürünlere kullanıldıkları faaliyet oranında aktaran bir maliyet sistemidir (Unutkan, 2010).

Maliyet muhasebesine dayanan hesaplama yöntemlerinde iş hacmine bağlı olmayan GÜG'nin ürünlere dağıtılmasındaki ana süreç işletmenin çeşitli dönemlerde ortaya çıkan tüm giderlerin ürünlerin üretilmesi için yapılması görüşüne dayanmaktadır. Bu görüşten dolayı üretim giderleri ile ürünler arasında ilişki kurulmasına yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Ancak FTM yöntemlerinde üretim giderleri işletmenin ürün aşamasındaki tüm faaliyet merkezleri için yapılmaktadır. Bu faaliyet merkezlerinde biriken tüm giderler üç aşamalı bir süreçle ürünlere yüklenmektedir (Gersil, 2007).

FTM, bu çalışmanın temelini oluşturduğu için, diğer bölümde daha detaylı olarak yer almaktadır.

2. BÖLÜM

2. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNDEN FAALİYET TABANLI MALİYETLEMeye YÖNTEMİNE GEÇİŞ SÜRECİ

2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Gelişimi

Günümüzde teknolojinin hızlı gelişimi ve küreselleşmeyle birlikte artan rekabet ortamı işletmeleri yeniden yapılanmaya zorlamıştır. İşletmeleri yeniden yapılanmaya zorlayan sebeplerden bir tanesi de geleneksel maliyet sistemlerinin yetersiz kalmasıdır. Maliyet bilgilerinin doğru bilinmesi işletmenin ekonomik kararlarının doğru olmasını ve üstünlüğü elde etmesini sağlar. Rekabetin artmasıyla doğru maliyet bilgisine olan ihtiyaç da artmıştır (Karğın, 2013: 2).

FTM'nin gelişmesi 20. Yüzyılın son çeyreğinde Robert Kaplan'ın (1984) geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesine yönelik yargulamalarıyla ortaya çıkmıştır. Kaplan'dan sonra Robin Cooper'de (1985) maliyet uygulamalarının geliştirilmesi ile ilgili çalışmalarda değinmiştir (Atmaca ve Terzi, 2007: 368).

İşletmeler açısından önemi büyük olan bu yöntem işletmede meydana gelen faaliyetleri dikkate alan bir yöntemdir. İşletme tarafından üretilen ürün ya da hizmetlerin maliyetleri tüm faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerden oluşur. Bu yöntem GÜG'nin payının yüksek olduğu işletmeler tarafından kullanılan ve iş hacmine dayanmayan bu giderlerin ürünlere daha sağlıklı ve daha güvenilir dağıtılmasını amaçlayan bir yöntemdir. Bu yönetimin öncülüğünü maliyet ve yönetim muhasebesi konusunda uzmanlaşan Kaplan ve Cooper atmıştır. Bu kişiler muhasebeyi standart bir sistemden çıkarıp geleceğe yönelik stratejik bir kavram olarak belirtmişlerdir (Akın, 2013: 22).

Şirketlerin faaliyetlerinin karmaşıklığının artmasıyla birlikte geleneksel maliyet sistemleri iyice zayıflamış ve yöneticiler maliyetler hakkında daha doğru bilgi edinmenin yollarını aramışlardır. FTM, Kaplan ve Cooper tarafından ortaya atılmış ve ardından Harvard Business School'da bazı eğitimlerle tanıtılmıştır (Guzman-Abbeele-Vandewalle-Verhaaren ve Cattrysse, 2013: 36).

FTM sistemi için gerekli bilgiler görüşmeler, anketler yoluyla toplanır ve çalışanların çeşitli faaliyetlere harcadıkları zamanın yüzde oranını gözlemler. FTM sistemi

işletmenin kaynaklarıyla çeşitli bağlantılar kurduğundan dolayı ürünlerin, markaların, tüketicilerin, tesislerin ve dağıtım kanallarının ne boyutta getiri sağlayacağını ve hangi ölçüde kaynak tüketeceği hakkında işletme yönetimindeki personellere doğru verileri gösterir.(Cooper ve Kaplan, 1991: 130). FTM'nin ortaya atılışından bu yana hizmet sektöründe, kamu sektöründe ve kar amacı gütmeyen kuruluşlarda daha doğru bilgi edinmek ve karı arttırmak için kullanılmaktadır (Guzman-Abbeele-Vandewalle-Verhaaren ve Cattrysse, 2013: 37)

FTM Sistemin'in iki boyutu bulunmaktadır. Bunlar maliyet dağıtımı yönü ve süreç yönüdür (Karacan ve Aslanoğlu, 2005: 22).

2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı ve Amaçları

Bu yöntemin tanım ve amaçları şu şekilde gösterilebilir.

2.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı

FTM yöntemi, teknolojinin gelişmesiyle birlikte değişen üretim sistemlerinin bilgi ihtiyacını karşılayamaz hale gelen GMM sistemlerine alternatif olarak ortaya çıkmıştır.

FTM yöntemi, bir muhasebe sistem olmakla birlikte, işletmeler adına stratejik amaçlı bir araçtır. Bu anlamda FTM yöntemi, bir maliyetleme sistemi olmanın yanında faaliyetlerle ilgili bir veri kaynağı oluşturur ve işletmenin bir çok fonksiyonuyla alakalı önemli veri tabanı işlevi görmektedir (Ülker ve İskender, 2005: 194).

FTM, firmaların ürün ve hizmetlerinin tüm süreçlerindeki olması gereken metotları barındırır. Böylece FTM faaliyet planlanmasından başlayarak bu faaliyetlerin yönetilmesi, bütçe yapılması ve kontrol edilmesinde firmalara avantaj sağlamaktadır (Cooper ve Kaplan, 1990: 38).

Bu yöntem, ortaya çıkmasından bugüne kadar tüm değişim aşamaları boyunca gelmiş ve farklı literatürlerde değinilmiştir. Bunlardan bazılarını şöyle özetlenebilir:

FTM yöntemi; maliyet unsurlarını, faaliyetlerle ilişkili sürecin maliyetini ve başarısını, faaliyet ölçütleri ile faaliyetler arasındaki neden-sonuç ilişkisine dayandırarak ölçen bir sistemdir (Yardımcıoğlu ve Büyükşalvarcı, 2007: 147).

FTM yöntemi, bir işletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet taşıyıcıları, maliyet etkenleri ve faaliyet performans ölçüleri ile ilgili finansal ve fonksiyonel verileri toplayan ve işleyen bir sistem olarak tanımlanabilmektedir (Bursal ve Ercan, 2000: 491).

2.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Amaçları

Bu yönetime göre daha önce değinilen tanımlar ışığı altında FTM'nin temel amacı, geleneksel hacim tabanlı maliyet anahtarlarına dayanan GMM'nin birim maliyetlerini yanlış hesaplama sıkıntısını ortadan kaldırmasıdır (Büyükşalvarcı, 2006: 163). FTM'nin diğer amaçları da şöyle sıralanabilir (Karacan vd., 2012: 116):

- İşletmenin temel amacı olan kârlılığı arttırmak için katma değeri yüksek faaliyetlerin sayısının artırılarak uygun bir bilgi sistemi sağlamak.
- İşletmede değer yaratmayan yada düşük katma değere sahip faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da minimize etmek.
- İşletmede çeşitli nedenler sonucu ortaya çıkan problemleri saptayıp düzeltmek.
- İşletmede üretim maliyetinin oluşmasındaki payı yüksek olan GÜG'ni tüm yönleriyle daha iyi kavranmasını sağlamak.
- Yöneticilere maliyet kontrolü konusunda rehber olacak yapıyı sağlamak
- İşletmenin amaçlarını gerçekleştirebilmesi için gerekli olan kaynakların maliyetini ölçmek.

2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile İlgili Temel Kavramlar

FTM yöntemi ile ilgili başlıca temel kavramlar; kaynak, faaliyet, maliyet havuzu, maliyet sürücüsü ve maliyet öznesi olarak sıralanabilir. Bu kavramlar, aşağıda detaylı olarak açıklanmıştır.

2.3.1. Kaynak

FTM yönteminin temelinde faaliyetler ve bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde kullanılan kaynaklar yer almaktadır. FTM, mamullerin yada hizmetlerin direkt olarak kaynakları tüketmediğini, faaliyetleri tükettiğini kabul eder. Bu faaliyetlerin yerine getirilmesi için gereken kaynaklar, üretim faaliyetleri ile ilgili olan direkt ve indirekt

nitelikteki kaynaklar ve üretim dışı faaliyetlerin yerine getirilmesi için kullanılan kaynaklar olarak sıralanabilir (Gümüş 2007: 67 ; Çankaya ve Aygün, 2006: 98).

Genel anlamda kaynaklar Şu unsurları kapsamaktadır (Arzova, 2002: 16);

- Direkt işçilik kaynakları
- Direkt ilk madde ve malzeme kaynakları
- Üretim faaliyetleri ile ilgili olan endirekt kaynaklar ve
- Üretim dışındaki faaliyetler ile ilgili kaynaklar

Yukarıda bahsedilen kaynaklar, bir iőetmenin üretim faaliyetlerini gerçekleőtirebilmek için ihtiyaç duyduğu temel kaynaklardır. Üretim dışında kalan faaliyetler ise üretimin öncesinde veya üretimden sonra ortaya çıkan araştırma ve geliştirme, satış ve dağıtım, genel yönetim ve finansman giderleri olarak örneklenebilir. Bu tür faaliyetler gerçekleştirilirken, çeőtli kaynaklar, farklı kullanım oranlarında tüketilebilmektedir.

FTM yöntemi, mamul ve hizmet üretmek için kullanılan kaynakları ve bu kaynakların ilişkilendirileceği sürücülerini belirleyen ve bu kaynakların maliyetini öngören bir sistemdir. FTM yönteminde, kullanılan kaynakların maliyeti ile işletmenin finansal tablolarında raporlanan, tedarik edilen yada bir diğer deyişle kullanılabilir kaynaklar arasındaki kritik bağ ortaya konulmaktadır (Gümüş, 2007: 68). İşletmenin faaliyetleri için kullanılan her kaynak için belirlenmiş olan formül, Şu Şekildedir (Cooper ve Kaplan, 1992:1):

Faaliyetlerin Kullanılabilirliği = Faaliyet Kullanımı + Kullanılmayan Kapasite

2.3.2. Faaliyet

Faaliyet kavramı, FTM'nin temelini oluşturan, bir mamul yada hizmetin üretilmesi ve üretilen mamul yada hizmetlerin dağıtımını sağlayan işlemler bütünü olarak tanımlanabilir (Ittner vd., 1997: 144). Bir diğer ifadeyle, bir amaç uğrunda ortaya çıkan çalışmayı ve bu çalışmayı tanımlayan süreç ve işlemler bütünüdür (Narong, 2009: 12). Bir işletmede gerekli olan malzemelerin taşınması, sipariş değişikliklerinin yapılması, üretim öncesinde gerekli olan makine ve teçhizatın hazırlanması, müőtelerle anlaşmaların

yapılması gibi süreç ve işlemler, faaliyet olarak değerlendirilmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 28-29).

FTM yönteminde odak noktası bölümler üzerine değil, faaliyetler üzerinedir. İşletmede oluşan maliyetler mamul yada hizmetlere yüklenirken, yapılan faaliyetlere göre yükleme yapılır.

FTM'nin bir işletmede uygulanabilmesi için faaliyet gruplarının belirlenmesi mecburidir. Faaliyet gruplarının belirlenebilmesi için en çok kullanılan yöntem ise “süreç akış şeması”dır (Arzova, 2002: 18-19).

FTM yönteminde faaliyetler, “katma değer yaratan” ve “katma değer yaratmayan” olarak ikiye ayrılabilirler. Katma değer yaratan faaliyetler, bir mal veya hizmetin tüketici açısından değerini yükselten faaliyetlerdir. Katma değer yaratmayan faaliyetler ise, mamul yada hizmetin Pazar değerini yükseltmeyen faaliyetlerdir. Bir sağlık kuruluşunda her odaya ayrı ayrı klima takılması “katma değer yaratan” bir faaliyet olarak görülürken, bir işletmede stok kontrol, malzeme tedarik, malzeme aktarma gibi faaliyetler “katma değer yaratmayan” faaliyetler olarak kabul edilir (Küçüktüfekci, 2014).

2.3.3. Maliyet Havuzu

FTM yönteminin ikinci aşaması olan “maliyet havuzu” oluşturma, işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan bireysel maliyetleri gruplayarak, ortak bir maliyet havuzunda toplama işlemidir. Bu havuzlarda toplanan maliyetler, benzer faaliyetler tarafından tüketilir (Gümüş, 2007: 71).

Maliyet havuzlarında toplanan maliyetler sadece bir bölüme ilişkin olabileceği gibi, aynı faaliyetten yararlanan diğer bölümlerde oluşan maliyetler de tek bir maliyet havuzunda bulunabilir. Esnek bir yapıya sahip olan maliyet havuzları doğru ve sağlıklı olmalıdır. Bunun için faaliyetlerin ve bu faaliyetlerin tükettiği kaynakların neler olduğu doğru bir şekilde bilinmelidir (Arzova, 2002: 25).

2.3.4. Maliyet Sürücüsü

Geleneksel maliyet sistemlerindeki “dağıtım anahtarı” kavramının, FTM yönteminde karşılığı “maliyet sürücüsü”dür. Faaliyetlerin mamullere aktarılması için bir ölçü ile ifade edilmesi gerekir. Maliyet sürücüsü, bu görevi yerine getiren faaliyetler ile mamuller yada

hizmetler arasındaki neden-sonuç ilişkisini temsil eden bir faaliyet ölçüsüdür (Yardımcıoğlu ve Büyükşalvarcı, 2007: 144).

Maliyet sürücüsü bir faaliyetin yada faaliyetler zincirinin “neden” yapıldığını anlatır. Maliyet sürücüsünün anlattığı bir diğer nokta ise; işin sürdürülebilmesi için ne kadar çaba harcanması gerektiğidir. Ayrıca maliyet sürücüsü, bir faaliyetin gerçekleşme süresi boyunca iş hacmini yansıtan en uygun etkidir. Bu nedenle, maliyet sürücüleri “maliyet etkeni” olarak da adlandırılmaktadırlar (Arzova, 2002: 27).

Maliyet sürücüleri aracılığıyla, işletmelerde gerçekleştirilen faaliyetlerin performansları da daha doğru bir biçimde ölçülebilmektedir. Aynı zamanda maliyet sürücüleri yardımıyla mamul ve hizmetlere yapılan yüklemeler sonucunda birim maliyet hesaplamaları ve ürünlerin satış fiyatlarını belirlemede daha etkin olunması sağlanmaktadır (Gümüş, 2007: 73).

2.3.5. Maliyet Öznesi

FTM yönteminin en son temel kavramını maliyet öznesi oluşturmaktadır. Maliyet öznesi, işletmede üretilen mamul ve hizmetlerden oluşur (Ülker ve İskender, 2005: 200). Maliyet öznesi işletme için çok değerli bir kavramdır. Bu değer ölçülmesinde ilk önce $Kâr = Gelir - FTM$ formülünden yararlanılır. Daha sonra işletme için sağlanan değer ise müşteriye sağlanan getiriden müşterinin özverisi çıkartılarak bulunur.

Özetle işletmenin en temel amacı olan birim maliyetlerin hesaplanmasında maliyet öznesinin önemi çok büyüktür. Geleceğe ilişkin stratejik kararların alınmasında doğru maliyet öznelerinin seçimi, işletmenin amaçlarına ulaşmasında en temel noktadır.

2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İşleyişi

FTM yönteminin işleyişi, beş başlık altında gösterilebilir. Bu başlıklar şu şekilde açıklanabilir.

2.4.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

İşletmelerde üretilecek her mamul yada hizmet için faaliyetlerin ayrı ayrı saptanıp, açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu faaliyetler, benzer özelliklere göre gruplandırılmalı ve hangi faaliyetin hangi grupta yer alacağını saptanması önemli bir

husustur. Çünkü her faaliyeti kendi başına ele almak ekonomik açıdan işletmeyi zorlayabilir. Bu bakımdan işletmeler, birbiriyle ilişkili olan bir kaç faaliyeti bir çatı altında toplayıp, ayrıntı miktarını ve maliyet kayıtlarını azaltabilirler (Erden, 2004: 183).

İşletme, süreçlerden oluşan bir bütünü ifade ederken, süreçler ise faaliyetlerden oluşan bir bütünü ifade etmektedir (Kaygusuz, 2007: 140).

FTM yönteminde faaliyet grupları oluşturulurken belirli bir hiyerarşik sistem gözetilerek ele alınmaktadır. Bu hiyerarşi, faaliyet hiyerarşisi olarak adlandırılmaktadır. Faaliyet hiyerarşisi, maliyetlerin ortaya çıktığı düzeye göre faaliyetlerin sınıflandırılmasına yardımcı olmak için geliştirilmiş olan çerçevedir. Yani faaliyetlerin kullanılmalara göre bazı sınıflara ayrılarak belirlenmesidir (Polat, 2008: 20).

Bir üretim sürecini oluşturan faaliyetler, hiyerarşik yapı içerisinde dört grupta incelenirler. Bu gruplar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Dalcı ve Tanış, 2010: 85);

- Birim Düzeyinde Faaliyetler
- Parti Düzeyinde Faaliyetler
- Mamul Düzeyinde Faaliyetler
- İşletme Düzeyinde Faaliyetler

Birim Düzeyindeki Faaliyetler: Üretilen bir birim ürün için, her defasında gerçekleştirilen faaliyetlerdir (Çakıcı, 2001: 106). Birim düzeyindeki faaliyetler, üretim hacminden direkt etkilenen faaliyetlerdir ve toplam üretim hacminin bir sonucu olarak ortaya çıkarlar. Örneğin; makinelerin çalışma saati, enerji tüketimleri, hammadde ve yapılan bakım işleri, birim düzeydeki faaliyetler olarak kabul edilmektedir.

Birim düzeyindeki faaliyetler bazı işletmeler tarafından tek bir faaliyet merkezinde toplanırken, bazı işletmeler iki faaliyet grubuna ayırabilmektedir. Örneğin; birimlerin bazıları makine ile ilgili faaliyetlere bağlı iken, bazıları işçilik ile ilgili faaliyetlerle bağlantılıdır (Erden, 2004: 184).

Parti Düzeyindeki Faaliyetler: Üretimin partiler halinde yapıldığı durumda ortaya çıkan faaliyetlerdir. Çeşitli büyüklükte ve belli zamanlarda malzeme siparişi verilmesi, bu faaliyete örnek gösterilebilir.

Parti düzeyindeki faaliyetlerin kullanımı, satın alma ve müşteriden gelen siparişe göre değişme gösterebilir. Örneğin; malzemenin tedarik edilmesi ile ilgili tedarik faaliyetleri, alınan malzemenin miktarına ve değerine göre değil, sipariş sayısına göre değişme göstermektedir (Kaygusuz, 2007: 141).

Mamul Düzeyindeki Faaliyetler: Bir işletmenin mamul hattında yer alan farklı mamul türleri için gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Bir mamul tasarımındaki hatanın düzeltilmesi, mamul malzeme reçetesinin hazırlanması, özel test programlarının geliştirilmesi, mamul düzeyindeki faaliyetlere örnek gösterilebilir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 40). Bir diğer deyişle, örnek gösterilen faaliyetlerden de anlaşılacağı gibi, mamul düzeyindeki faaliyetler belirli bir mamul yada hizmetin üretilmesi adına ortaya çıkan faaliyetlerdir.

İşletme (Tesis) Düzeyindeki Faaliyetler: Bu tür faaliyetler ne işletmenin çalışma durumunda olmasıyla, ne üretim partileriyle ne de mamul gruplarıyla ilişkisi kurulamayan genel faaliyetlerdir (Çakıcı, 2001: 107). Bir diğer deyişle, üretim süreci ve üretilenle ilişkisi olmayan, yukarıda açıklanan üç grubun hiç birine dahil edilemeyen, işletmenin bütünüyle ilgili faaliyetlerdir. Örneğin; yöneticinin maaşı, sosyal tesis kira gideri bu tür faaliyetlerdir (Kaygusuz, 2007: 142).

İşletme düzeyindeki faaliyetlerin ürünün maliyetleri arasına dahil edilmemesi daha uygundur. Çünkü bu faaliyetlerin yükleme verisinin ne olduğu bilinmediğinden, keyfi ölçütler kullanılma durumu söz konusudur (Çakıcı, 2001: 107).

Hiyerarşik yapı içerisinde yukarıda açıklanan faaliyetler sonucunda işletmenin katlanmak zorunda olduğu maliyetler, Tablo 2.1’de gösterilmiştir.

Tablo 2.1. FTM Yönteminde Faaliyet Düzeylerinde Oluşan Maliyetlerin Sınıflandırılması

Faaliyetler	Maliyetler
Birim Düzeyindeki Faaliyetler	Direkt ilk madde ve malzeme Direkt İşçilik Enerji Maliyetleri
Parti Düzeyindeki Faaliyetler	Endirekt İşçilik Satın Alma Makine Hazırlık ve Kontrol Maliyetleri
Mamul Düzeyindeki Faaliyetler	Mühendislik Mamul Patent Belgesi Paketleme Fiyat Değişim Maliyetleri
İşletme (Tesis) Düzeyindeki Faaliyetler	Fabrika Yönetim Isıtma, Aydınlatma Güvenlik Bina ve Altyapı Maliyetleri

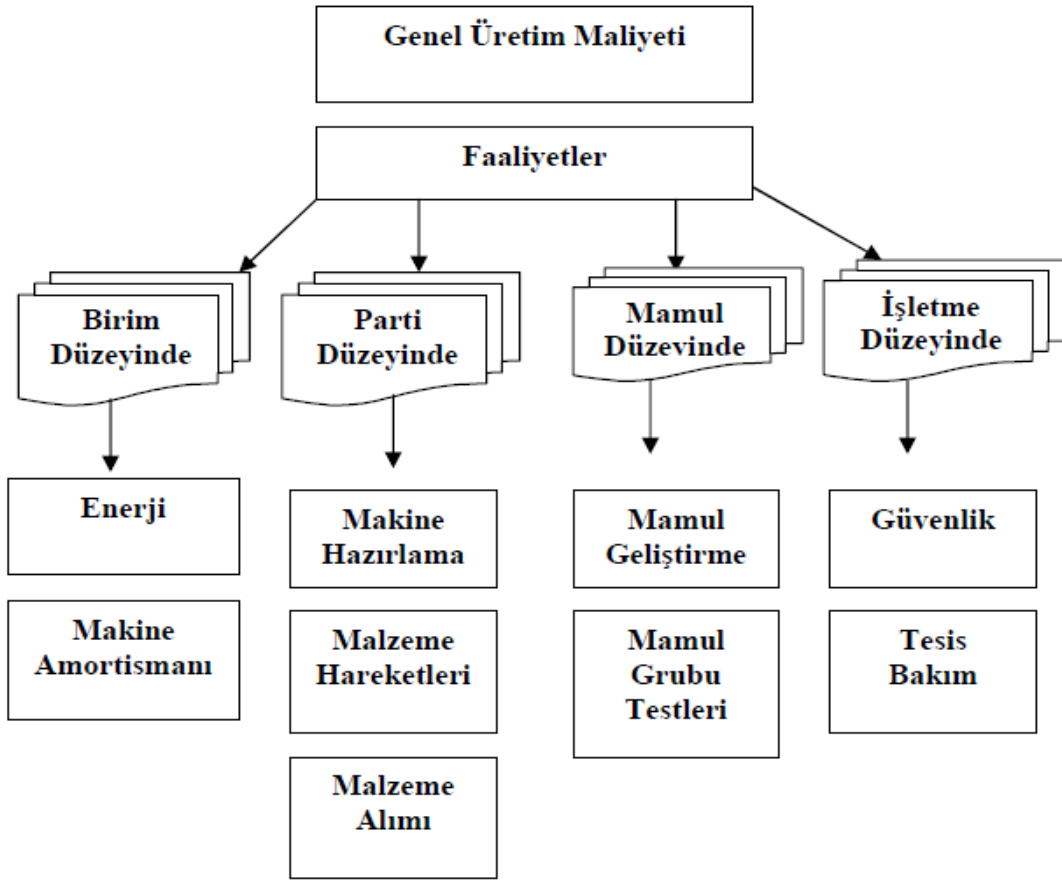
Kaynak: Cooper ve Kaplan, 1991: 132

2.4.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması

İşletmelerde bir mamul yada hizmetin oluşturulabilmesi için gerçekleştirilmesi gereken çok sayıda faaliyet söz konusudur. Bu fazla sayıdaki faaliyetlerin ayrı ayrı izlenmesi, işletmeler için ekonomik olmayacağından, benzer özellik taşıyan faaliyetlerin gruplandırılması gerekmektedir (Bekçioğlu vd., 2014: 23). Yapılan faaliyetlerin en düşük maliyet ile en yüksek fayda sağlayacağı uygun yöntemin kurulması gerekmekte ve faaliyet sayılarını belli gruplara ayırarak daha az sayıda maliyet havuzlarının oluşturulması gerekmektedir. İşletmelerde gerçekleşen faaliyetler gruplandırılırken üzerinde özenle durulması gereken hususlar şunlardır (Gümüş, 2007: 84):

- Ortak havuza atılacak faaliyetler belli bir maliyet taşıyıcısı için tüketiliyor olmalıdır. Diğer bir deyişle gruplandırılan faaliyetlerin her biri, belli bir mamul grubu tarafından kullanılıyor olmalıdır.
- Bir diğer önemli nokta ise, faaliyetlerin aynı maliyet sürücüsünü kullanıp kullanmadığıdır. Yani, mamul tasarımı ile ilgili olarak harcanan tüm mühendislik süreleri ortak bir mühendislik süreleri ile ölçülmelidir. Farklı dağıtım anahtarlarının kullanılması durumunda aynı faaliyetlerin ve bunlara ilişkin maliyetlerin aynı maliyet havuzunda biriktirilmesinin bir anlamı yoktur.

Faaliyetlerin çeşitli düzeylerde gruplandırılmasına ilişkin olarak şekil-2.1'deki gibi sınıflandırma yapılabilir.

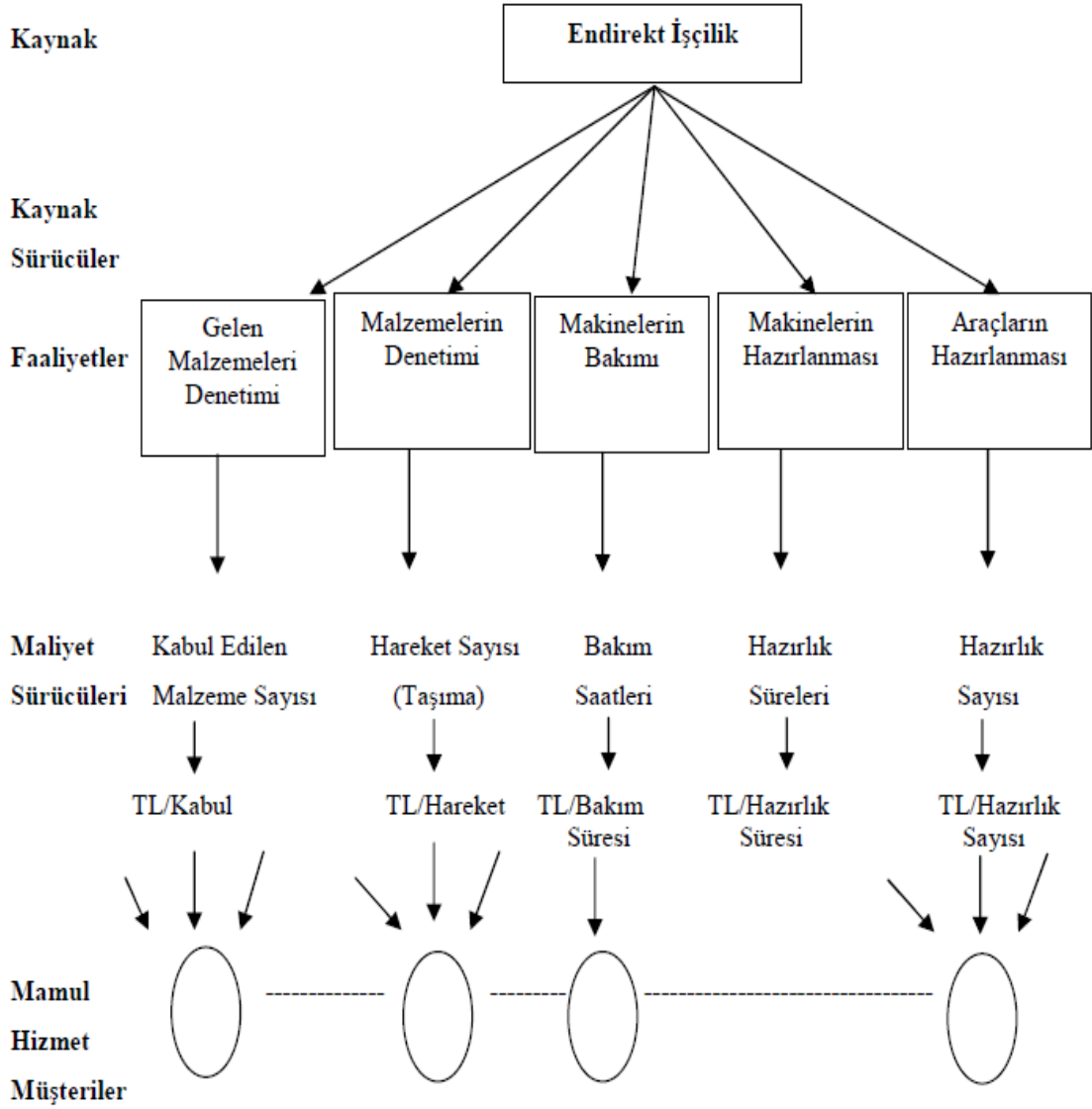


Kaynak: Öker, 2003: 40

Şekil 2.1. Faaliyetlerin Çeşitli Düzeylerde Gruplandırılması

2.4.3. Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi

FTM yöntemi, işletmelerin mamul yada hizmet üretimini gerçekleştirmesi sırasında meydana gelen endirekt maliyetlerin ve destekleyici maliyetlerin faydalandığı kaynaklar sonucu meydana gelen maliyetleri faaliyetlere yükleme esasına dayanan bir sistemdir. FTM yönteminin uygulanmasındaki temel mantık ortak maliyetleri ürünlere aktarmak değil, faaliyetlerin faydalanmış oldukları kaynakları ne ölçüde kullandığını tespit etmektir. Bu faydalanma sonucu ortaya çıkan maliyetleri kaynak sürücüleri vasıtasıyla faaliyetlere yüklemek, bu yükleme sonunda faaliyetlerde biriken maliyetleri daha sonra maliyet sürücüleri aracılığıyla mamullere ya da hizmetlere ve müşterilere yüklemektir (Gümüş, 2007: 85).



Kaynak: Gümüş, 2007: s. 86

Şekil 2.2. FTM Yönteminde Maliyetlerin, Kaynaklardan Faaliyetlere ve Maliyet Öznelerine Akışı

FTM yöntemini uygulayan işletmeler, üretim sürecinde katlanmış oldukları maliyetlerin, faaliyetlere direkt olarak yüklenip yüklenemeyeceğini belirlemesi gerekmektedir. Bunu yaparken, en temel kriter endirekt giderlerin mamul yada hizmet veya müşterilere yüklenirken neden-sonuç ilişkisi kurulabilen maliyet sürücülerini seçmesidir (Öker, 2003: 45 ; Köroğlu, 2012: 78).

2.4.4. Maliyet Sürücülerinin Seçimi

FTM yönteminin ikinci aşaması, faaliyet merkezlerinde biriken maliyetlerin mamul yada hizmetlere aktarılmasıdır. Bu aktarmanın yapılabilmesi için maliyet sürücülerinin belirlenmesi ve seçilmesi gerekir.

Maliyet sürücüsü, bir faaliyetin tükettiği kaynakların neden-sonuç ilişkisi içerisinde miktarını ve maliyetini anlamlı bir ölçüde belirlemesini sağlar (Alkan, 2005: 47). Bir diğer deyişle maliyet sürücüsü, bir faaliyeti gerçekleştirmek için ortaya konan gayret veya iş yükünü neden-sonuç içerisinde gösteren faktörlerdir (Kaplan ve Atkison, 1998: 104).

FTM yönteminin uygulanması için maliyet sürücülerinin seçiminde dikkate alınması gereken iki önemli unsur vardır. Bunlardan birincisi ölçme maliyeti iken, bir diğeri korelasyon derecesidir (Erden, 2004: 188-189).

Ölçme maliyeti, maliyet sürücüleri ile ilgili elde edilmesi gereken bilgilere ulaşmada kolaylık sağlamak olarak tanımlanabilir. FTM yönteminin üstün yönlerinden biri olarak kabul edilen doğruluk derecesinin yüksek olması, maliyet sürücülerinin daha fazla olmasıyla gerçekleştirilmektedir. Maliyet sürücüleri ile ilgili ölçme maliyetini azaltmak adına, nicelik olarak saptanması daha basit olan maliyet sürücüleri kullanılır. Örneğin, bir faaliyetin süresini gösteren maliyet sürücüsü kullanmaktansa, o faaliyet ile gerçekleştirilen işlemlerin sayısını gösteren maliyet sürücüsü kullanmak ölçme maliyetini azaltacaktır.

Korelasyon derecesi ise, maliyet sürücüleri ile faaliyetlerin mamuller tarafından kullanımı arasındaki ilişkiyi açıklamaktadır. Uygun maliyet sürücüsünün saptanması adına korelasyon derecesi, önemli bir araç olarak görülmektedir (Öker, 2003: 50). Yani korelasyon derecesi, mamul veya hizmetlere yüklenen faaliyetlerin miktarı ile söz konusu mamul veya hizmet tarafından faydalanılan gerçek miktarı ölçmeyi sağlar.

Yukarıda bahsedilen unsurlar kapsamında, seçilecek maliyet sürücüsünün özellikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Koroğlu, 2012: 79):

- Maliyet sürücüleri ölçülebilir olmalıdır,
- Genel üretim maliyetleri ile çıktılar arasında bir ilişki kurulabilmelidir,
- Bir faaliyetle ilgili olarak gerçekleşen maliyetlerin büyük bir kısmının ölçümünü doğru bir biçimde temsil etmesi gerekmektedir ve
- Maliyet sürücülerinin tanımlanması, ölçülmesi, kullanılması en düşük maliyet ile en yüksek faydanın elde edilmesini sağlamalıdır.

2.4.5. Maliyetlerin Mamullere Yüklenmesi

FTM yönteminin son aşaması, faaliyet merkezleri için neden-sonuç ilişkisi içerisinde en uygun maliyet sürücülerini saptandıktan sonra, faaliyetlerde birikmiş olan maliyetlerin faydalanma miktarlarına göre mamul yada hizmetlere yüklenmesidir. Bu yüklemenin yapılabilmesi için maliyet sürücüsünde hesaplanan döneme ait toplam yapılır. Bir faaliyetin maliyeti, bu toplama bölünür ve yükleme oranı elde edilir (Dumanoğlu, 2005: 110). Her bir maliyet sürücüsü miktarı ile elde edilen yükleme oranı çarpılır ve yüklenmesi gereken faaliyet maliyetleri elde edilir.

Yukarıda açıklanan FTM yönteminin tasarım aşaması, bu yöntemi uygulayan her işletme için yapılması gereken işlemlerdir. Tasarım aşamaları ortaya konulduktan sonra, uygulamaya geçilmeden hemen önce göz önüne alınması gereken dokuz adımlık süreç mevcuttur. Bu süreç, Tablo-2.2’de belirtilmiştir.

Tablo 2.2. FTM Yönteminin Uygulanmasından Önce Belirlenecek Adımlar

Adım-1	Faaliyet Hiyerarşisinin ve Faaliyet Ağının Oluşturulması
Adım-2	Kaynakların Belirlenmesi
Adım-3	Maliyet ve Kaynak Sürücülerinin Yoğunluk Derecelerinin Belirlenmesi
Adım-4	Maliyet Sürücülerini ile Tasarım Aşamaları Arasındaki İlişkilerin Belirlenmesi
Adım-5	Faaliyetlerle İlgili Maliyetlerin Hesaplanması
Adım-6	Yöntemden Memnuniyet Derecesinin Belirlenmesi
Adım-7	Eğer Adım-6 Olumsuz ise, 1. Adımın Gözden Geçirilmesi
Adım-8	FTM Tasarımdan Memnuniyet Derecesi
Adım-9	Eğer Adım-8 Olumsuz ise, 4. Adımın Gözden Geçirilmesi

Kaynak: Köroğlu, 2012: 80

2.5. FTM ile Geleneksel Maliyet Muhasebesine Dayanan Sistemlerin Karşılaştırılması

Maliyet yönetiminin en temel amacı birim maliyetlerin en doğru şekilde hesaplanmasıdır. Ancak GMM, GÜG’ni hesaplamaya çok fazla dahil etmediğinden dolayı yeni sadece iş hacmi ölçülerini dikkate aldığı için birim maliyetlerin hesaplanmasında yanlışlıklar çıkmaktadır. Özellikle günümüzde GÜG payının, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerine oranla artmasından dolayı iş hacmi ölçüleri önemini yitirmektedir. Bu nedenden dolayı GMM’nin geçerliliği ve güvenilirliği tartışılmaktadır.

Yukarıda verilen bilgiler ışığı altında GMM'nin şu eksiklikleri söz konusudur (Gündüz, 1997:86-87 ; Köroğlu, 2012: 82):

- GMM'ne dayanan hesaplama sistemleri, bir organizasyonun genel üretim maliyetlerini mamul ve hizmetlere yüklerken iki aşamalı bir işlem kullanır. İşletme amaçlarını gerçekleştirmek için oluşan maliyetler, ilk aşamada maliyet havuzlarına, ikinci aşamada ise çıktılara yüklenir. Bu yükleme direkt işçilik saati, makine saati, hammadde tutarı gibi üretim hacmine bağlı maliyet sürücüleri tarafından gerçekleşir. Ancak, genel üretim maliyetlerinin birçoğu, üretim hacmine bağlı olarak tüketilmediğinden her bir mamul veya hizmetin maliyeti yanlış olarak hesaplanmaktadır.
- GMM'ne dayanan hesaplama sistemlerinde tüketilen kaynaklar üretilen her mamul veya hizmetin üretim hacmiyle doğru orantılı olarak değiştiğinde, maliyetleri doğru olarak belirleyebilmektedir. Fakat işletmelerin ellerinde bulundurdukları kaynaklar, aynı zamanda, üretilen mamul, ya da hizmetin birim miktarıyla ilişkisi olmayan faaliyetlerin ve işlemlerin de yerine getirilmesi için kullanılabilir. Bu nedenle, GMM'ne dayanan hesaplama sistemleri, her bir mamul, ya da hizmetin üretimi ve satışı için destek veren bu kaynakların maliyetlerini dağıtırken, doğruluk amacına ulaşmamaktadır.
- Birbirinden farklı mamul ve hizmet üreten birçok işletmede, birime dayalı mamul/hizmet maliyet sistemlerinden doğan çarpıklıklar örneğin, mamuller veya hizmetler arasında karşılıklı genel üretim maliyeti transferi ile oldukça sık karşılaşılmaktadır. Üretim hacmine, karmaşıklığa ve yaşam seyrinde bulunduğu yere göre farklılık gösteren mamuller veya hizmetler, kaynakları farklı miktarlarda tüketir. Mamul veya hizmet farklılığı attıkça, işlemleri yerine getirmek ve faaliyetleri desteklemek için gerekli kaynakların miktarı da doğal olarak artmaktadır. Bu durum, geleneksel bir maliyet (muhasabesi) hesaplama sisteminin hesapladığı mamul, ya da hizmet maliyetlerinin, çarpık olması sonucunu doğurmaktadır.

GMM ile FTM yönteminin mamullere yüklenmesinde de şu farklılıklar söz konusudur. GMM'nde iki aşamalı yükleme söz konusudur. Maliyetler doğrudan mamul yada hizmetlere yüklenir. FTM yönteminde ise üç aşamalı yükleme söz konusudur. Yani maliyetler önce faaliyetlere yüklenir. Faaliyetlerde biriken maliyetler daha sonra mamul yada hizmetlere aktarılır.

2.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Üstün Yönleri

Günümüzde hizmet sektörünün payının diğer sektörlerle oranla artış göstermesi, stratejik maliyet yöntemlerini, özellikle de birim maliyet hesaplamalarında gerçekçi bir yöntem olan FTM yönteminin önemini arttırmıştır. Bu nedenle işletmeler için büyük bir öneme sahip olan FTM yönteminin uygulama bir çok üstün yanı söz konusudur. FTM yönteminin üstün yönlerini şu şekilde özetleyebiliriz (Demir, 2007: 58-59):

1) FTM yöntemi, miktar bakımından ölçülemeyen GÜG'nin mamul yada hizmetlere yüklenmesini sağlar.

2) FTM yöntemi, stratejik kararların alınmasında önemli bir unsur olan müşteri bazlı maliyet davranışlarını analiz eder. Sonuç olarak FTM yöntemi, yöneticilere müşterilerin üretim maliyetlerinin işletme açısından nasıl önemli olduğunu gösterir ve geleceğe dönük müşteri kârlılık analizlerinin yapılmasını sağlar.

3) FTM yöntemi, karmaşık, değişken ve farklılık gösteren müşteri isteklerini doğru ve tutarlı anlaşılmasını sağlar.

4) FTM yöntemi, katma değeri yüksek olan faaliyetleri belirler. Ayrıca işletme ve müşteri açısından katma değeri olmayan faaliyetlerin iptalini sağlar.

5) FTM yöntemi, işletmelerdeki belirsizliği azaltır. Geleceğe yönelik stratejik kararlar için daha somut bilgiler edinmesini sağlar. Bunun sonucunda FTM yöntemi, sadece maliyet analizlerini değil, işletmenin durum analizlerini de ortaya koyar.

6) FTM yöntemi, işletmenin performansının artırılmasında ve maliyet sürücülerinin iyileştirilmesinde kullanılır. Böylece mamullerin müşteriye ulaştıktan sonra meydana gelebilecek eksik ve hataları zamanında önler.

2.7. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Zayıf Yönleri

GMM'ne dayanan hesaplama sistemlerinin en temel sakıncası maliyetlerin mamullere yüklenmesinde iş hacmi ölçülerinin kullanılmasıdır. Ancak GÜG'nin yoğun olduğu işletmelerde bu türlü yükleme, maliyetlerin yanlış hesaplanmasına sebep olmakta, dolayısıyla işletmenin alacağı stratejik kararlara olumsuz etki etmektedir. Bu eksikliklerden

dolayı FTM yöntemi ortaya çıkmıştır. Ancak her yöntemde olduğu gibi FTM yönteminin de bir çok eksik ve zayıf yönü mevcuttur.

Literatürde FTM yöntemine ilişkin bir çok eleştiri yer almasına rağmen, bu eksikliklerin toplu bir biçimde değerlendirilmesi söz konusu olduğunda aşağıdaki gibi dört başlık altında, toplamak mümkündür (Karğın, 2013: 30):

1) İşletme uygulamalarında oldukça uzun bir zaman alması ve çok fazla kaynak aktarımı gerektirmesi.

2) İşletmenin diğer bilgi sistemleri ile FTM bilgi sistemi arasında entegrasyon veya eşgüdüm eksikliği.

3) Farklı çeşitte ürün üreten büyük işletmelerde bu sistemin uygulanmasının oldukça karışık olması.

4) Yöneticilere verilen eğitimin eksik olması durumunda, yöneticilerin yeterli desteği işletmeye sağlayamaması.

3. BÖLÜM

3. STRATEJİK MALİYET YÖNTEMİ KAPSAMINDA FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ANALİZİ ve BİR HASTANE İŞLETMESİNDE UYGULAMA

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, adı gizli tutulan bu hastane işletmesinin faaliyette bulunduğu yıl içerisindeki bir ay göz önünde bulundurularak katlandığı maliyetlerin faaliyet tabanlı maliyet yöntemiyle hesaplanmasının, GMM'ne karşı, üstün ve zayıf yönlerini ortaya koymaktır.

Bu amaç doğrultusunda araştırmada cevabı aranan sorular şunlardır:

- X özel hastane işletmesi FTM yöntemini uyguluyor mu? Uygulamıyorsa hangi mevcut yöntemi uyguluyor?
- X özel hastanesinde FTM yönteminin uygulanmasının GMM uygulamalarına kıyasla bir fark yaratıp yaratmadığının tespitinin yapılması,
- Farklıklar söz konusu ise, bu farklılıkların nedeninin belirlenmesi,
- Etkili bir stratejik maliyet yönetimi için, hastane işletmesinde hangi yöntemin daha uygun olduğunun karşılaştırılması.

Belirtilen araştırma sonuçlarının cevaplanmasıyla birlikte, işletmede FTM yönteminin uygulanmasının ne derece etkili olduğu anlaşılacaktır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada örnek olay yöntemi seçilmiştir. Bu yöntemin seçilmesinin temel nedeni, yöntemin tez çalışmasının amacıyla uyumlu olmasıdır. Örnek olay yönteminin bu çalışmada uygulanmış olması, uygulamada gerekli olan maliyet verilerinin doğru ve güvenilir bir biçimde hastane işletmesinde yapılan gözlem, görüşme ve incelemeler sonucunda elde edilmiştir.

Çalışmada, hastane işletmesinin faaliyette bulunduğu 2019 yılının Nisan ayındaki fiili maliyet muhasebesi verilerinden yararlanılmıştır. Araştırma uygulamasının yapıldığı

hastane işletmesinin sayısal verileri, hastane yöneticisi ile yapılan görüşmeler sonucunda elde edilmiştir. Uygulamada ilk olarak her faaliyet merkezinin maliyet kalemleri incelenmiş olup, daha sonra elde edilen bu maliyet kalemlerinden hareketle FTM yöntemi kullanılarak, birim maliyetler elde edilmiştir.

3.3. X Özel Hastane İşletmesine Ait Bilgiler

Çalışmanın uygulamasının yapıldığı hastane işletmesi, 2000 yılından beri faaliyet göstermekte olup, içinde bulunduğu İlçe'nin sağlık yönünden ihtiyaçlarını büyük ölçüde karşılamaktadır. Hastane işletmesinin organizasyon yapısını özetleyecek olursak; yönetici bazında (genel müdür ve başhekim) iki kişi bulunmaktadır. Ayrıca, işletmede 40 tane doktor, 80 tane hemşire ve 75 tane destek elemanı çalışmaktadır. İşletmede bölümler genel anlamda cerrahiye, dahiliye, yoğun bakım, kadın doğum ve hastanenin genelini ilgilendiren bölümler olmak üzere 5 temel kısım yer almaktadır.

Çalışmanın uygulama kısmını yapabilmek için, işletme yöneticileri ile bire bir görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Bu görüşmeler sonucunda, işletmenin en yoğun hizmet verdiği Nisan ayına ait maliyet verileri kullanılarak FTM yöntemi uygulanmıştır. İşletme GMM yöntemlerini uyguladığı için, elde edilen sonuçlar, yöneticilerin verdiği sonuçlar ile karşılaştırılmıştır.

3.3.1. Müşteri Gruplarının Belirlenmesi

İşletmeye her kesimden hasta gelmektedir. Bu nedenle, müşteri(hasta) grubu belirlenirken bu hastaların aciliyet durumlarına göre bir sınıflandırma yapılmıştır. Yapılan sınıflandırmada yeşil grup hastaları hastanede 0-6 saat arasında hizmet görmekte, sarı grup hastaları 6-24 saat hizmet görmekte ve kırmızı grup hastaları ise hastanede 24 saatten fazla kalmaktadırlar. Bu sınıflandırmayı ve hasta grup sayılarını şu şekilde belirtebiliriz:

- **Yeşil Grup:** 14.648 kişi
- **Sarı Grup:** 9.766 kişi
- **Kırmızı Grup:** 7.086 kişi olup, hastane işletmesine Nisan ayında toplam 31.500 kişi gelmiştir. Bu gruptaki kişi sayısının hastanenin hangi faaliyet merkezinden faydalandığı hastane kayıtlarından öğrenilmiş olup, uygulamanın ilerleyen bölümlerinde bu rakamlar verilmiştir.

Bu müşteri gruplarından yeşil olanları; ayakta tedavi görenler, Sarı Grupta olanlar müşahede altında tutulanlar, kırmızı grup ise, ameliyata alınıp, gerek yoğun bakımda gerekse de hastane de yatan kişilerden oluşmaktadır.

3.3.2. İşletmenin Nisan Ayına Ait Gider Kalemleri

İşletmenin Nisan ayında katlanmış olduğu giderlerinin toplu görünümü tablo 3.1’de ayrıntılı biçimde verilmiştir.

Tablo 3.1. Hastane İşletmesine Ait Nisan Ayı Gider Kalemleri ve Gider Tutarları

Gider Kalemleri	Tutarlar (TL)	Payı (%)
Personel Ücreti	940.000	47
Yiyecek-İçecek Gideri	60.000	3
Çamaşırhane	40.000	2
Pazarlama Gideri	100.000	5
Temizlik Gideri	200.000	10
Bakım-Onarım Gideri	60.000	3
Elektrik-Su Gideri	240.000	12
Telefon Gideri	20.000	1
Kırtasiye Giderleri	100.000	5
Diğer Giderler	240.000	12
Toplam	2.000.000	100

Tablo 3.1’de işletmenin en yoğun olarak hizmet verdiği Nisan ayına ilişkin gider kalemleri ve gider tutarları yer almaktadır.

3.4. X Özel Hastahane İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması

İşletmede yapılan uygulama öncesinde hastane işletmesinde bir takım süreçler yerine getirilmiştir. Bu süreçler; faaliyet merkezlerinin belirlenmesi; Nisan ayına ait gider kalemlerinin, çeşitli dağıtım anahtarları vasıtasıyla faaliyet merkezlerine aktarımı; işletmenin faaliyet merkezlerinde toplanan giderlerin yöneticiler ile yapılan görüşmeler sonucunda belirlenen oranlar dahilinde faaliyetlere aktarılması; hesaplanan faaliyet maliyetlerinin Nisan ayında hizmet verilen kişi sayısına bölünerek yükleme oranlarının bulunması; Elde edilen maliyet yükleme oranlarıyla, her bir hasta grubuna yapılan hizmetin çarpılması.

3.4.1. İşletmedeki Faaliyetlerin ve Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Yöneticiler ile yapılan görüşmeler sonucunda hastane işletmesindeki faaliyetler ile faaliyet merkezleri Tablo 3.2’de ayrıntılı bir biçimde verilmiştir.

Tablo 3.2. Hastane İşletmesindeki Faaliyetler ve Faaliyet Merkezleri

Faaliyet Merkezleri	Faaliyetler
Dahiliye	- Randevu - Kayıt ve Ücret Alma - Test Analizleri ve Ameliyat - Muayene - Kontrol
Cerrahiye	- Randevu - Kayıt ve Ücret Alma - Muayene - Test Analizleri ve Ameliyat - Yatış - Kontrol
Yoğun Bakım	- Ameliyat - Sevk - Kontrol
Kadın Doğum	- Ameliyat - Sevk - Kontrol
Hastane Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi	- Güvenlik - Temizlik - Muhasebe - Pazarlama - Acil Bakım

3.4.2. İşletmede katılan Giderlerin Dağıtım Anahtarları Vasıtasıyla Faaliyet Merkezlerine Yüklenmesi

FTM yönteminde, işletmenin katlandığı giderlerin faaliyet merkezlerine yüklenmesinde dağıtım anahtarları kullanılmıştır. Bu dağıtım anahtarları Tablo 3.3’de verilmiştir.

Tablo 3.3. Katlanılan Giderler ile Dağıtım Anahtarları

Giderler		Maliyet Sürücüleri
Personel Ücreti	Direkt İşçilik	Direkt
	Endirekt İşçilik	Direkt-İşçi Sayısı
Yiyecek-İçecek Giderleri		Direkt
Çamaşırhane Giderleri		Yıkanan Çamaşır (Ton)
Pazarlama Giderleri		Direkt
Temizlik Giderleri		Metrekare
Bakım-Onarım Giderleri		Belirlenmiş Oran
Elektrik-Su Giderleri	Elektrik	Kws
	Su	Ton
Telefon Giderleri		Konuşma Dakikası
Kırtasiye Giderleri		Fatura-Adisyon Sayısı
Diğer Giderler		Direkt

3.4.2.1. Katlanılan personel ücretlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi

Hastahane işletmesinde personel ücretleri iki gruba ayrılmıştır. Bu gruplardan ilkinin yönetici maaşları oluşturup, bu giderler endirekt işçilik giderleridir. Diğer doktor, hemşire ve destek personeli ise değişken bir gider türü olup, direkt işçilik gideridir.

Endirekt işçilik kabul edilen bir yöneticinin aylık toplam ücreti, 15.000 TL'dir. Hastahane işletmesinde yönetim kademesinde çalışan iki kişi mevcuttur. Buna göre; toplam yönetici ücreti: 15.000 TL x 2 Kişi = 30.000 TL'dir.

$$\text{Yükleme Oranı} = 30.000 \text{ TL} / 195 \text{ kişi} = \mathbf{153,846 \text{ TL/İşçi}}$$

Yapılan bu hesaplama sonucunda işletmenin faaliyet merkezlerine yüklenen Nisan ayına ait personel giderleri, Tablo 3.4'de ki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 3.4. Faaliyet Merkezlerine Ait Direkt ve Endirekt Personel Giderleri (TL)

Faaliyet Merkezleri		İşçi Sayısı	Direkt İşçilik Gideri	Endirekt İşçilik Gideri	Toplam
Dahiliye	Doktor	12	150.750	1.846,15	152.596,15
	Hemşire	26	83.200	4.000,00	87.200,00
	Destek Personeli	13	26.260	2.000,00	28.260,00
Cerrahiye	Doktor	8	100.500	1.230,77	101.730,77
	Hemşire	16	51.200	2.461,54	53.661,54
	Destek Personeli	17	34.340	2.615,38	36.955,38
Yoğun Bakım	Doktor	6	75.375	923,076	76.298,08
	Hemşire	20	64.000	3.076,92	67.076,92
	Destek Personeli	16	32.320	2.461,54	34.781,54
Kadın Doğum	Doktor	7	87.937,5	1.076,92	89.014,42
	Hemşire	10	32.000	1.538,46	33.538,46
	Destek Personeli	14	28.280	2.153,83	30.433,87
Hastane Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi	Doktor	7	87.937,5	1.076,92	89.014,42
	Hemşire	8	25.600	1.230,77	26.830,77
	Destek Personeli	15	30.300	2.307,69	32.607,69

3.4.2.2. Katlanılan yiyecek-içecek giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi

Hastane işletmesinin yiyecek ve içecek giderleri, personelin faydalanma derecesine göre yüzde olarak belirlenmiştir. Buna göre, bu gider türünün faaliyet merkezlerine yüklenmesi Tablo 3.5'deki gibidir.

Tablo 3.5. Faaliyet Merkezlerine Ait Yiyecek ve İçecek Giderleri (TL)

Faaliyet Merkezleri	Dağıtım Anahtarları	Yüzde (Yükleme Oranı %)	Toplam Tutar (TL)
Dahiliye	Yüzde	26	15.600 (60.000x0,26)
Cerrahiye	Yüzde	21	12.600 (60.000x0,21)
Yoğun Bakım	Yüzde	22	13.200 (60.000x0,22)
Kadın Doğum	Yüzde	16	9.600 (60.000x0,16)
Hastane Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi	Yüzde	15	9.000 (60.000x0,15)
Toplam	-	100	60.000

3.4.2.3. Katlanılan çamaşırhane giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi

Hastane işletmesinin katlanmış olduğu çamaşır giderlerinin tamamı, özel bir firmaya yaptırılmaktadır. Bu giderlerin, yüklenmesinde yıkanan toplam çamaşır tonu dikkate alınmıştır. Hastane yöneticileri ile yapılan görüşmeler sonucunda işletmenin Nisan ayında yıkanan çamaşır ortalama olarak 34 tondur. Aynı zamanda işletmenin bahsi geçen aya ait çamaşır gideri 40.000 TL'dir. Buna göre; yükleme oranı şu şekilde hesaplanabilir.

$$\text{Yükleme Oranı} = 40.000 \text{ TL} / 34 \text{ Ton} = 1.176,47 \text{ TL/Ton}$$

İşletme yöneticileri ile yapılan görüşmeler sonucunda yaklaşık olarak çamaşır giderlerinin faaliyet merkezlerindeki payları şu şekildedir: Dahiliye:%10, cerrahiye:%13, Yoğun Bakım: %25, Kadın Doğum:%35, İşletmenin geneli ise: %17 dür.

İşletmenin katlandığı çamaşır giderlerine ilişkin verilen bilgilere göre, bu giderlerin faaliyet merkezlerine yüklenmesi Tablo 3.6'daki gibidir.

Tablo 3.6. Faaliyet Merkezlerine Ait Çamaşır Giderleri (TL)

Faaliyet Merkezleri	Dağıtım Anahtarı	Yıkanan Çamaşır Tonu	Yükleme Oranı	Toplam Tutar (TL)
Dahiliye	Ton	3,4	1.176,47	4.000,00 (3,4x1.176,47)
Cerrahiye	Ton	4,42	1.176,47	5.200,00 (4,42x1.176,47)
Yoğun Bakım	Ton	8,5	1.176,47	10.000,00 (8,5x1.176,47)
Kadın doğum	Ton	11,9	1.176,47	13.999,99 (11,9x1.176,47)
Hastane Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi	Ton	5,78	1.176,47	6.800,02 (5,78x1.176,47)
Toplam	-	34	-	40.000

3.4.2.4. Katlanılan pazarlama giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi

Hastane işletmesinin pazarlama giderleri, 100.000 TL'dir. Pazarlama faaliyetleri işletmenin tümünü ilgilendirdiği yöneticiler ile yapılan görüşmeler sonucunda anlaşılmıştır. Ancak, hastanenin hangi departmanlarına pazarlama faaliyeti sonucunda talep ettiği yöneticilere sorulmuştur. Buna göre; pazarlama faaliyetleri sonucu işletmenin elde ettiği yaklaşık değer oranları şunlardır. Dahiliye: %20, Cerrahiye:%25, Yoğun Bakım: %10, Kadın Doğum:40, Hastanenin Diğer faaliyet merkezi ise %5 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, bu gider türünün faaliyet merkezlerine yüklenmesi Tablo 3.7'deki gibidir.

Tablo 3.7. Faaliyet Merkezlerine Ait Pazarlama Giderleri (TL)

Faaliyet Merkezleri	Dağıtım Anahtarları	Yüzde (Yükleme Oranı %)	Toplam Tutar (TL)
Dahiliye	Yüzde	20	20.000 (100.000x0,20)
Cerrahiye	Yüzde	25	25.000 (100.000x0,25)
Yoğun Bakım	Yüzde	10	10.000 (100.000x0,10)
Kadın Doğum	Yüzde	40	40.000 (100.000x0,40)
Hastane Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi	Yüzde	5	5.000 (100.000x0,05)

3.4.2.5. Katlanılan temizlik giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi

Temizlik giderleri, hastane işletmesinin bütününe kapsamaktadır. Bu nedenle, her bir faaliyet merkezinin sahip olduğu metrekareler dikkate alınarak hesaplama yapılmıştır. Bu gider türü endirekt bir gider olduğu için yükleme oranının hesaplanması gerekmektedir. Buna göre, temizlik giderlerine ait yükleme oranı şu şekilde hesaplanmıştır.

$$\text{Yükleme Oranı} = 200.000\text{TL}/5.200\text{metrekare} = \mathbf{38,461 \text{ TL/metrekare}}$$

Buna göre, bu gider türünün faaliyet merkezlerine yüklenmesi Tablo 3.8'deki gibidir.

Tablo 3.8. Faaliyet Merkezlerine Ait Temizlik Giderleri (TL)

Faaliyet Merkezleri	Dağıtım Anahtarı	Kapladıkları Alan (Metrekare)	Yükleme Oranı	Toplam Tutar (TL)
Dahiliye	Metrekare	940	38,461	36.153,34 (38,461x940)
Cerrahiye	Metrekare	835	38,461	32.114,94 (38,461x835)
Yoğun Bakım	Metrekare	870	38,461	33.461,07 (38,461x870)
Kadın Doğum	Metrekare	1.080	38,461	41.537,88 (38,461x1.080)
Hastane Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi	Metrekare	1.475	38,461	56.732,78 (38,461x1.475)
Toplam	-	5.200	-	200.000

3.4.2.6. Katlanılan bakım-onarım giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi

Hastane işletmesinin bakım-onarım işlemleri, işletme dışındaki firmalara yaptırılmaktadır. Bakım-onarım sayısının tam olarak bilinmemesi nedeniyle, işletmenin katlandığı bu giderlerin faaliyet merkezlerine yüklenmesinde, işletme yöneticilerinin belirlemiş olduğu oranlar dikkate alınmıştır. İşletmenin Nisan ayında katlandığı bakım-onarım gider tutarı, 60.000TL'dir.

Buna göre, bu gider türünün faaliyet merkezlerine yüklenmesi Tablo 3.9'deki gibidir.

Tablo 3.9. Faaliyet Merkezlerine Ait Bakım-Onarım Giderleri (TL)

Faaliyet Merkezleri	Dağıtım Anahtarı	Aldığı Oran (%)	Aldığı Tutar (TL)
Dahiliye	Belirlenmiş Oran	25	15.000 (60.000x0,25)
Cerrahiye	Belirlenmiş Oran	15	9.000 (60.000x0,15)
Yoğun Bakım	Belirlenmiş Oran	25	15.000 (60.000x0,25)
Kadın Doğum	Belirlenmiş Oran	15	9.000 (60.000x0,15)
Hastane Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi	Belirlenmiş Oran	20	12.000 (60.000x0,20)
Toplam		100	60.000

3.4.2.7. Katlanılan bakım-onarım giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi

- Katlanılan Elektrik Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Yüklenmesi

Hastane işletmesinin katlandığı elektrik giderleri, işletmenin tüm faaliyet merkezlerine ait gibidir. Elektrik gideri Nisan ayında 180.000 TL gelmiştir. İşletmedeki

her faaliyet merkezinde ayrı bir sayaç bulunmadığı için, hangi merkezin ne kadar elektrik harcadığı bilinmemektedir. Bu nedenle, harcanan kilovatsaat belirlenirken, her bir faaliyet merkezinin sahip olduğu metrekareler dikkate alınarak hesaplama yapılmıştır. Elektrik giderleri, endirekt bir gider unsuru olduğu için bu hesaplamada yükleme oranının bulunması gerekmektedir. Buna göre;

$$\text{Yükleme Oranı} = 180.000\text{TL}/141.910\text{kws} = \mathbf{1,268 \text{ TL/kws}}$$

Buna göre, bu gider türünün faaliyet merkezlerine yüklenmesi Tablo 3.10'daki gibidir.

Tablo 3.10. Faaliyet Merkezlerine Ait Elektrik Giderleri (TL)

Faaliyet Merkezleri	Dağıtım Anahtarı	Harcanan Elektrik (Kws)	Yükleme Oranı	Toplam Tutar (TL)
Dahiliye	Kws	22.670	1,268	28.757,18
Cerrahiye	Kws	20.320	1,268	25.777,38
Yoğun Bakım	Kws	21.410	1,268	27.159,50
Kadın Doğum	Kws	33.965	1,268	43.079,24
Hastane Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi	Kws	43.545	1,268	55.226,68
Toplam	-	141.910	-	180.000

- Katlanılan Su Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Yüklenmesi

Hastane işletmesinin katlandığı su gideri Nisan ayı itibarıyla 60.000TL'dir. Bu giderin faaliyet merkezlerine dağıtılmasında, aynı elektrik giderlerinin dağıtımında varsayılan mantıktan hareket edilmiştir. Nisan ayı tüketilen su miktarı, 5.437 tondur.

Su giderlerine ait yükleme oranı şu şekilde hesaplanmıştır.

$$\text{Yükleme Oranı} = 60.000 \text{ TL}/5.437 \text{ Ton} = \mathbf{11.03 \text{ TL/Ton}}$$

Buna göre, bu gider türünün faaliyet merkezlerine yüklenmesi Tablo 3.11'deki gibidir.

Tablo 3.11. Faaliyet Merkezlerine Ait Su Giderleri (TL)

Faaliyet Merkezleri	Dağıtım Anahtarı	Tüketilen Su (Ton)	Yükleme Oranı	Toplam Tutar (TL)
Dahiliye	Ton	712	11,03	7.859,34
Cerrahiye	Ton	738	11,03	8.146,12
Yoğun Bakım	Ton	621	11,03	6.855,61
Kadın Doğum	Ton	1.073	11,03	11.841,17
Hastane Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi	Ton	2.293	11,03	25.297,77
Toplam	-	5.437	-	60.000

3.4.2.8. Katlanılan telefon giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi

Hastane işletmesine ait telefon giderleri, işletmenin bütün faaliyet merkezlerini ilgilendiren bir gider türüdür. Bu giderlerin faaliyet merkezlerine yüklenmesinde kullanılan dağıtım anahtarı, konuşulan dakikadır. İşletmede Nisan ayı içerisinde toplam 20.000TL telefon gideri olup, konuşulan dakika ise, 57.142 dakikadır. Bu gider de endirekt bir gider unsuru olduğu için yükleme oranının bulunması gerekmektedir.

$$\text{Yükleme Oranı} = 20.000\text{TL}/57.142 \text{ dakika} = \mathbf{0.35 \text{ TL/dakika}}$$

Faaliyet merkezlerinde konuşulan telefon dakikaları ile bu telefon giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi Tablo 3.12'deki gibidir.

Tablo 3.12. Faaliyet Merkezlerine Ait Telefon Giderleri (TL)

Faaliyet Merkezleri	Dağıtım Anahtarı	Konuşulan Dakika	Yükleme Oranı	Toplam Tutar (TL)
Dahiliye	Dakika	8.346	0,35	2.921,30
Cerrahiye	Dakika	9.512	0,35	3.329,47
Yoğun Bakım	Dakika	8.415	0,35	2.945,35
Kadın Doğum	Dakika	13.811	0,35	4.833,85
Hastane Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi	Dakika	17.058	0,35	5.970,03
Toplam	-	57.142	-	20.000

3.4.2.9. Katlanılan kırtasiye giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi

İşletmenin katlandığı kırtasiye giderleri, hastane işletmesinin bütün faaliyet merkezlerini ilgilendiren bir gider türüdür. Kırtasiye giderleri; fatura, adisyon, kutlama malzemeleri ve benzeri unsurlardan oluşmaktadır. Nisan ayı içerisinde katlanılan kırtasiye giderleri toplam 100.000 TL'dir. Bu giderler, faaliyet merkezlerine direkt olarak yüklenmiştir.

Buna göre, bu gider türünün faaliyet merkezlerine yüklenmesi Tablo 3.13'deki gibidir.

Tablo 3.13. Faaliyet Merkezlerine Ait Kırtasiye Giderleri (TL)

Faaliyet Merkezleri	Dağıtım Anahtarı	Toplam Tutar (TL)
Dahiliye	Direkt	13.640
Cerrahiye	Direkt	12.680
Yoğun Bakım	Direkt	11.610
Kadın Doğum	Direkt	31.220
Hastane Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi	Direkt	30.850
Toplam	-	100.000

3.4.2.10. Katlanılan diğer giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi

Diğer giderler, hastane işletmesinin katlandığı yukarıdaki giderler dışında kalan giderlerden oluşmaktadır. Güvenlik giderleri, kira giderleri, ar-ge giderleri ve benzeri unsurlar bu gider kalemini oluşturmaktadır.

Hastane işletmesinin katlandığı bu gider türü, 240.000 TL olup, bu tutar her bir faaliyet merkezi için ayrı ayrı hesaplanamayacağından tüm faaliyet merkezlerine eşit olarak dağıtılmıştır. Buna göre; Her faaliyet merkezine yüklenecek gider tutarı= 240.000TL/5 faaliyet merkezi= 48.000TL/Faaliyet merkezi sayısı olarak hesaplanmıştır.

Yukarıda yer alan tüm hesaplamaları dikkate alarak işletmenin Nisan ayı itibariyle meydana gelen gider kalemlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesinin genel görünümü Tablo 3.14'te gösterilmiştir.

Tablo 3.14. Faaliyet Merkezlerine Yüklene Gider Kalemleri

Faaliyet Merkezleri Gider Kalemleri	Dahiliye	Cerrahiye	Yoğun Bakım	Kadın Doğum	Hastane Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi	Toplam
Personel Ücreti	268.056,15	192.347,69	178.156,53	152.986,76	148.452,88	940.000
Yiyecek-İçecek Giderleri	15.600	12.600	13.200	9.600	9.000	60.000
Çamaşırhane Giderleri	4.000,00	5.200,00	10.000,00	13.999,99	6.800,02	40.000
Pazarlama Gideri	20.000	25.000	10.000	40.000	5.000	100.000
Temizlik Giderleri	36.153,34	32.114,94	33.461,07	41.537,88	56.732,78	200.000
Bakım-Onarım Giderleri	15.000	9.000	15.000	9.000	12.000	60.000
Elektrik Giderleri	28.757,18	25.777,38	27.159,50	43.079,24	55.226,68	180.000
Su Giderleri	7.859,34	8.146,12	6.855,61	11.841,17	25.297,77	60.000
Telefon Giderleri	2.921,30	3.329,47	2.945,35	4.833,85	5.970,03	20.000
Kırtasiye Giderleri	13.640	12.680	11.610	31.220	30.850	100.000
Diğer Giderler	48.000	48.000	48.000	48.000	48.000	240.000
Toplam	459.987,31	374.195,59	356.388,06	406.098,89	403.330,15	2.000.000

Yukarıdaki tabloda işletmenin tüm gider kalemlerinin faaliyet merkezlerine yüklenen toplu görünümü yer almaktadır. Yukarıdaki faaliyet merkezlerinden hastane genelini ilgilendiren faaliyet merkezi, müşterilerin (hastaların) doğrudan yararlanmadığı bir merkez olduğu için, uygulamanın sağlıklı bir sonuç vermesi için bu merkezin diğer merkezlere aktarılması gerekmektedir. Bunun için, yöneticiler ile yapılan görüşmeler sonucunda bu merkezden diğer faaliyet merkezlerinin yararlanma oranları yaklaşık olarak yöneticilerden öğrenilmiştir.

Yöneticilerden alınan bilgilere göre; Bu faaliyet merkezinden Dahiliye: %40, cerrahiye:%45, Kadın Doğum:%10, Yoğun Bakım: %5 pay almışlardır. Bu bilgilere göre, hastane işletmesinin genelini ilgilendiren faaliyet merkezinde biriken giderlerin, diğer faaliyet merkezlerine yüzde dağıtım anahtarı kullanılarak yapılan yükleme sonuçları, Tablo 3.15'te verilmiştir.

Tablo 3.15. Hastane İşletmesinin Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezinde Biriken Giderlerin Diğer Faaliyet Merkezlerine Yüklenmesi

Faaliyet Merkezleri	Dağıtım Anahtarı	Aldığı Oran (%)	Aldığı Tutar (TL)
Dahiliye	Belirlenmiş Oran	40	161.332,06 (403.330,154x0,40)
Cerrahiye	Belirlenmiş Oran	45	181.498,57 (403.330,154x0,45)
Yoğun bakım	Belirlenmiş Oran	5	20.166,51 (403.330,154x0,05)
Kadın Doğum	Belirlenmiş Oran	10	40.333,02 (403.330,154x0,10)
Toplam	-	100	403.330,15

Tablo 3.15'deki hesaplama göre, hastane işletmesinin faaliyet merkezlerinde toplanan giderler Tablo 3.16'da verilmiştir. Tablo 3.16'da Türk Lirasında kuruş virgülden sonra iki basamak olduğu kabul edildiği için yuvarlama işlemi yapılmıştır.

Tablo 3.16. Faaliyet merkezlerinin Toplam Gider Tutarları (TL)

Faaliyet Merkezleri	Toplam Giderler (TL)
Dahiliye	621.319,37
Cerrahiye	555.694,16
Yoğun bakım	376.554,56
Kadın Doğum	446.431,91
Toplam	2.000.000

3.4.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Faaliyet Maliyetlerinin, Maliyet Sürücüleri (Dağıtım Anahtarları) ve Maliyet Yükleme Oranlarının Tespit Edilmesi

Çalışmanın bu kısmında hastane işletmesinin faaliyet merkezlerinde biriken gider tutarlarının her bir merkezin faaliyetlerine aktarılmasını içermektedir. Burada çalışmanın daha önceki kısmında belirtilen her faaliyet merkezine ait faaliyetler, yöneticiler ile yapılan görüşmeler sonucunda standart süre biçiminde belirtilmiştir. Standart süreler belirlendikten sonra, faaliyet merkezinin toplam maliyeti, belirlenmiş standart süre oranlarıyla çarpılarak ilgili faaliyetin maliyeti hesaplanmıştır. Ayrıca uygulamanın bu kısmında kullanılan maliyet sürücüleri yani dağıtım anahtarları, hastanede hizmet gören kişi sayısı ile belirtilmiştir.

Çalışmanın bu kısmında en önemli unsurlardan birisi olan maliyet yükleme oranı ise, hastane işletmesinde meydana gelen faaliyet maliyetlerinin, o faaliyetten yararlanan kişi sayısına bölünmesiyle hesaplanır. Tablo 3.17'de her bir faaliyetin gerçekleşmesi için

belirlenen standart süreler, faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesinde kullanılan maliyet sürücü sayısı ve her faaliyetin maliyet yükleme oranları gösterilmiştir.

Tablo 3.17. Faaliyet Maliyetlerinin, Maliyet Sürücülerinin ve Maliyet Yükleme Oranlarının Tespit Edilmesi

Faaliyet Merkezleri	Faaliyetler	Yükleme Oranı (Standart Süre)	Faaliyet Maliyetleri(TL)	Maliyet Sürücüsü Miktarı (Hasta Sayısı)	Maliyet Yükleme Oranı
Dahiliye	Randevu	0,07	43.492,35	14.175	3,068243
	Kayıt ve Ücret Alma	0,08	49.705,54	14.175	3,506564
	Muayene	0,35	217.461,80	14.175	15,34122
	Test Analizleri ve Ameliyat	0,41	254.740,94	14.175	17,97114
	Kontrol	0,09	55.918,74	14.175	3,944885
Toplam			621.319,37		
Cerrahiye	Randevu	0,07	38.898,59	4.725	8,232506
	Kayıt ve Ücret Alma	0,08	44.455,53	4.725	9,408578
	Muayene	0,33	183.379,07	4.725	38,81039
	Test Analizleri ve Ameliyat	0,42	233.391,55	4.725	49,39504
	Yatış	0,01	5.556,95	4.725	1,176074
	Kontrol	0,09	50.012,47	4.725	10,58465
Toplam			555.694,16		
Yoğun Bakım	Ameliyat	0,75	282.415,92	3.150	89,65585
	Sevk	0,1	37.655,46	3.150	11,95411
	Kontrol	0,15	56.483,18	3.150	17,93117
Toplam			376.554,56		
Kadın Doğum	Ameliyat	0,85	379.467,12	9.450	40,15525
	Sevk	0,05	22.321,60	9.450	2,362023
	Kontrol	0,1	44.643,19	9.450	4,724147
Toplam			446.431,91		
Genel Toplam			2.000.000		

Tablo 3.17'de hastane işletmesinin her bir faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetleri ve her faaliyet maliyeti için maliyet yükleme oranları hesaplanmıştır. Tablo 3.17'den de anlaşılacağı gibi, her faaliyetin maliyet sürücüsü aynı olduğu halde maliyet sürücü sayısı farklıdır. Bunun en temel nedenin, her faaliyetten yararlanan müşteri (hasta) gruplarının farklı olması oluşturmaktadır.

3.4.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi

Çalışmanın bu kısmı, FTM yönteminin dördüncü aşamasını oluşturmaktadır. Bu çalışmada maliyet özneleri, her bir hasta grubu için verilen hizmet maliyeti oluşturmaktadır. Hastane işletmesinin belirlenen her bir faaliyet merkezinde ortaya çıkan faaliyetlerden

hizmet gören hasta grupları farklı olduğu için, her bir hasta grubunun maliyeti de farklılık gösterecektir.

Her müşteri grubunun maliyetini hesaplamak için her bir faaliyet merkezi ayrı inceleme konusu olmuş ve farklı tablolar halinde gösterilmiştir.

3.4.4.1. Dahiliye faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine (hasta grup sayısı) yüklenmesi

Hastane işletmesinde dahiliye faaliyet merkezinden elde edilen faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesinde her faaliyet maliyetinin yükleme oranıyla, maliyet sürücü miktarı çarpılır. dahiliye faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesi için, Tablo 3.18 oluşturulmuştur.

Tablo 3.18. Dahiliye Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine (Hasta Grup Sayısı) Yüklenmesi

Faaliyetler	Maliyet Sürücüleri	Maliyet Sürücü Miktarı (Hasta Sayısı)	Maliyet Yükleme Oranı (TL/Hasta Sayısı)	Toplam Maliyet (TL)
Randevu	Yeşil Grup	8.505	3,068243386	26.095,41
	Sarı Grup	4.253	3,068243386	13.049,24
	Kırmızı Grup	1.417	3,068243386	4.347,70
Toplam				43.492,35
Kayıt ve Ücret Alma	Yeşil Grup	8.505	3,506563668	29.823,32
	Sarı Grup	4.253	3,506563668	14.913,42
	Kırmızı Grup	1.417	3,506563668	4.968,80
Toplam				49.705,54
Muayene	Yeşil Grup	8.505	15,34122046	130.477,08
	Sarı Grup	4.253	15,34122046	65.246,21
	Kırmızı Grup	1.417	15,34122046	21.738,51
Toplam				217.461,80
Test Analizleri ve Ameliyat	Yeşil Grup	8.505	17,97114215	152.844,56
	Sarı Grup	4.253	17,97114215	76.431,27
	Kırmızı Grup	1.417	17,97114215	25.465,11
Toplam				254.740,94
Kontrol	Yeşil Grup	8.505	3,944884656	33.551,24
	Sarı Grup	4.253	3,944884656	16.777,60
	Kırmızı Grup	1.417	3,944884656	5.589,90
Toplam				55.918,74
Genel Toplam				621.319,37

3.4.4.2. Cerrahiye faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine (hasta grup sayısı) yüklenmesi

Cerrahiye faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesi için, Tablo 3.19 oluşturulmuştur.

Tablo 3.19. Cerrahiye Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine (Hasta Grup Sayısı) Yüklenmesi

Faaliyetler	Maliyet Sürücüleri	Maliyet Sürücü Miktarı (Hasta Sayısı)	Maliyet Yükleme Oranı (TL/Hasta Sayısı)	Toplam Maliyet (TL)
Randevu	Yeşil Grup	473	8,23250582	3.893,97
	Sarı Grup	1.890	8,23250582	15.559,44
	Kırmızı Grup	2.362	8,23250582	19.445,18
Toplam				38.898,59
Kayıt ve Ücret Alma	Yeşil Grup	473	9,408577778	4.450,25
	Sarı Grup	1.890	9,408577778	17.782,17
	Kırmızı Grup	2.362	9,408577778	22.223,11
Toplam				44.455,53
Muayene	Yeşil Grup	473	38,81038519	18.357,31
	Sarı Grup	1.890	38,81038519	73.351,63
	Kırmızı Grup	2.362	38,81038519	91.670,13
Toplam				183.379,07
Test Analizleri ve Ameliyat	Yeşil Grup	473	49,39503704	23.363,85
	Sarı Grup	1.890	49,39503704	93.356,62
	Kırmızı Grup	2.362	49,39503704	116.671,08
Toplam				233.391,55
Yatış	Yeşil Grup	473	1,176074074	556,28
	Sarı Grup	1.890	1,176074074	2.222,78
	Kırmızı Grup	2.362	1,176074074	2.777,89
Toplam				5.556,95
Kontrol	Yeşil Grup	473	10,58464974	5.006,54
	Sarı Grup	1.890	10,58464974	20.004,99
	Kırmızı Grup	2.362	10,58464974	25.000,94
Toplam				50.012,47
Genel Toplam				555.694,16

3.4.4.3. Yoğun bakım faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine (hasta grup sayısı) yüklenmesi

Yoğun bakım faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesi için, Tablo 3.20 oluşturulmuştur.

Tablo 3.20. Yoğun bakım Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine (Hasta Grup Sayısı) Yüklenmesi

Faaliyetler	Maliyet Sürücüleri	Maliyet Sürücü Miktarı (Hasta Sayısı)	Maliyet Yükleme Oranı (TL/Hasta Sayısı)	Toplam Maliyet (TL)
Ameliyat	Yeşil Grup	-	-	-
	Sarı Grup	315	89,65584762	28.241,59
	Kırmızı Grup	2.835	89,65584762	254.174,33
Toplam				282.415,92
Sevk	Yeşil Grup	-	-	-
	Sarı Grup	315	11,95411429	3.765,55
	Kırmızı Grup	2.835	11,95411429	33.889,91
Toplam				37.655,46
Kontrol	Yeşil Grup	-	-	-
	Sarı Grup	315	17,93116825	5.648,32
	Kırmızı Grup	2.835	17,93116825	50.834,86
Toplam				56.483,18
Genel Toplam				376.554,56

3.4.4.4. Kadın doğum faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine (hasta grup sayısı) yüklenmesi

Kadın doğum faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesi için, Tablo 3.21 oluşturulmuştur.

Tablo 3.21. Kadın Doğum Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine (Hasta Grup Sayısı) Yüklenmesi

Faaliyetler	Maliyet Sürücüleri	Maliyet Sürücü Miktarı (Hasta Sayısı)	Maliyet Yükleme Oranı (TL/Hasta Sayısı)	Toplam Maliyet (TL)
Ameliyat	Yeşil Grup	5.670	40,15525079	227.680,27
	Sarı Grup	3.308	40,15525079	132.833,57
	Kırmızı Grup	472	40,15525079	18.953,28
Toplam				379.467,12
Sevk	Yeşil Grup	5.670	2,36202328	13.392,67
	Sarı Grup	3.308	2,36202328	7.813,57
	Kırmızı Grup	472	2,36202328	1.115,36
Toplam				22.321,60
Kontrol	Yeşil Grup	5.670	4,72414709	26.785,91
	Sarı Grup	3.308	4,72414709	15.627,48
	Kırmızı Grup	472	4,72414709	2.229,80
Toplam				44.643,19
Genel Toplam				446.431,91

3.4.5. Faaliyet tabanlı Maliyetleme Yönteminde Maliyet Öznelerinin Birim Maliyetlerinin Hesaplanması

FTM yönteminin bu aşaması, uygulamanın sonuncu aşaması olup, yöneticiler için maliyet etkinliğinin belirlenmesinde çok önemli bir role sahiptir. Burada, her hasta grubunda biriken toplam maliyetin, hastanede hizmet verilen hasta grubu sayısına bölünmesiyle birim maliyetlere ulaşılır. Tablo 3.22'de hem FTM yöntemi uygulaması sonucunda elde edilen birim maliyetler ile yöneticilerin vermiş oldukları birim maliyetler yer almaktadır.

Tablo 3.22. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Geleneksel Maliyet Muhasebesi Yöntemlerine İlişkin Birim Maliyetler

Hasta Grupları	Her Grubun Aldığı Maliyet (TL)	Hizmet Verilen Hasta Sayısı	Birim Maliyet (TL/Yatak)	
			FTM	GMM
Yeşil Grup	696.278,69	14.648	47,53	53,2
Sarı Grup	602.625,45	9.766	61,7	67,08
Kırmızı Grup	701.095,86	7.086	98,94	102,05
Toplam	2.000.000	31.500		

Tablo 3.22'de hasta grupları, her hasta grubunun aldığı maliyetler, hizmet verilen hasta sayıları ile hem FTM hem de GMM'ne göre hesaplanmış birim maliyetler yer almaktadır. Tabloya göre, uygulama sonuçları ile yöneticilerin vermiş olduğu sonuçlar birbirinden farklıdır. Bu da bize, GÜG'nin yani indirekt giderlerin yoğun olduğu bu hastane işletmesinde dağıtımların iş hacmi esasına dayalı olarak yapılan GMM sonuçlarının gerçeği yansıtmadığını göstermektedir. Çünkü FTM yönteminde, giderler özelliklerine uygun olarak dağıtıldığından dolayı, maliyetler düşük yani gerçekçi çıkmıştır. Bu tablo aslında çalışmanın temel amacını da ortaya koymaktadır. Yani, FTM yönteminin bu işletmede uygulanması durumunda maliyetler gerçekçi çıkacak ve işletme geleceğe dönük etkili stratejik kararlar alacaktır.

4. TARTIŞMA VE SONUÇ

Günümüzde gerek teknolojik gelişmeler gerekse de devlet teşvikleri sağlık sektörünün gelişmesinde önemli rol oynamaktadır. Bu sektörün bu derece önemli olması, rekabeti de oldukça yoğun hale getirmiştir. Rekabetin bu derece yoğun olması, sağlık işletmeleri açısından kıyasıya rekabeti beraberinde getirmiştir. Bu nedenden dolayı, işletmeler müşteri sayılarını arttırmaları kadar maliyetlerini de oldukça düşürmek zorundadırlar. Aksi halde bu yoğun rekabet ortamında kaybolurlar.

Geleneksel maliyet muhasebesini uygulayan işletmelerin, yukarıda bahsi geçen rekabet ortamında başarısız ihtimali çok yüksektir. Çünkü günümüz şartlarında, özellikle de hizmet işletmelerinde, üretim maliyeti yapısı oldukça değişmiştir. Bu değişim özellikle de genel üretim giderleri üzerinde olmaktadır. Geleneksel maliyet muhasebesi yaklaşımları, iş hacmine dayalı dağıtım araçlarını kullanmaktadırlar. Bu durum, iş hacmine dayalı olmayan genel üretim giderlerinin mal ya da hizmetlere yanlış yüklenmesine neden olmaktadır. Ayrıca bu yaklaşımlar, maliyetlerin herhangi bir bölüm ya da faaliyet ile ilişkilendirilmeden doğrudan mal ya da hizmete yüklenmektedir. Bu durum da maliyetlerin yanlış hesaplanmasına ve bu maliyetlerin gerçeği yansıtmadığı gerçeğini ortaya koymaktadır.

Geleneksel maliyet muhasebesi yaklaşımlarının bu eksiklikleri, maliyet hesaplanmasında yeni yaklaşımların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu yaklaşımların ortak noktası, yeni bir bütün olarak isimlendirildiğinde stratejik maliyet yönetimi oluşturmalarıdır. Bu stratejik maliyet yönetimi, işletmelerin geleceğe dönük stratejik karar almalarında, doğru maliyet hesaplamalarında ve küresel rekabet edebilirlikleri konusunda oldukça önemli bir yöntemdir. Bu yöntemin oldukça fazla yaklaşımları olup, her yaklaşım işletme özelliklerine uygun bir biçimde kullanılmaktadır.

Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarında birisi de faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemidir. Bu yöntem; genel üretim giderlerinin diğer üretim giderlerinden olan direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerine oranla yüksek bir paya sahip işletmelerde uygulanır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, uygulaması basit ve ortaya çıkan sonuçlar, geleneksel maliyet muhasebesine oranla daha gerçekçi olan bir yaklaşımdır. Bu yöntemde maliyetler ilk önce faaliyetlere, daha sonra ise mamul ve hizmetlere yüklenmesine dayanan bir yaklaşımdır. Bu nedenle, işletmede her bir faaliyetin gerçekleşme yani kullanım durumuna göre birim maliyetlerin hesaplanmasına dayanmaktadır.

Bu çalışmada, hastane işletmesinde uygulama yapılmıştır. Bu amaçla, Aydın'da faaliyet gösteren özel bir hastane işletmesinin verileri incelenerek, hastanenin en yoğun olduğu Nisan ayına ait maliyet analizi yapılmıştır. Hastane, maliyet hesaplamada geleneksel maliyet muhasebesi uygulamaktadır. Bu nedenle, çalışmanın da temel amacı olan, eğer işletme faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini uygularsa, geleneksel maliyet muhasebesine oranla ne derece üstün yönlerinin olacağı analiz edilmiştir.

Yapılan bu çalışmada önemli sonuçlara ulaşılmıştır. Hastanede üç grup hasta profili söz konusudur. Bunlar; yeşil, sarı ve kırmızı müşteri grubudur. Çalışmada, ilk önce hastane işletmesinin faaliyetleri ve faaliyet merkezleri belirlenmiştir. Bu belirleme işlemi bittikten sonra, işletmenin Nisan ayında katlandığı giderler, bu faaliyet merkezlerine belirli dağıtım anahtarları vasıtasıyla dağıtılmıştır. Daha sonra bu maliyetler, hasta gruplarına aktararak birim maliyetler elde edilmiştir. Elde edilen bu birim maliyetler, yöneticilerden alınan birim maliyetler ile karşılaştırılmıştır. Çalışmada en yüksek birim maliyet, kırmızı müşteri grubu olarak çıkmıştır. Bu durumu, sarı ve yeşil müşteri grubu takip etmektedir.

Son olarak elde edilen sonuçlar, geleneksel maliyet muhasebesine göre daha düşük çıkmıştır. Bunun en temel nedeni, genel üretim giderleri faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde iş hacmine bağlı olmayanların standart iş hacimlerine dayanan dağıtım anahtarları ile dağıtılmasıdır. Yeni sonuçlar, günümüz ekonomik şartlarına en uygun sonuçlardır. Yapılan bu çalışmanın, literatüre de önemli katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Çünkü faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine ilişkin yapılan çalışmaların büyük bir bölümü, üretim işletmelerinde yapılmıştır. Ancak bu çalışma, hizmet işletmesinde uygulanmış olup, ortaya konulan sonuçlar oldukça gerçekçi çıkmaktadır. Ayrıca bu çalışmada, işletmedeki atıl kapasite yani boş kapasite de dikkate alınarak sonuçlara ulaşılmıştır.

Uygulamanın yapıldığı özel hastane işletmesine de birkaç öneri sunulabilir. Bu öneriler şu şekilde özetlenebilir:

- Maliyet konusunda yöneticilere uygun bir eğitim verilmesi
- Dağıtımların, iş hacmine göre yapılmaması
- Personelin faaliyet tabanlı maliyetleme konusunda eğitilmesi
- İşletmenin ayrıntılı bir şekilde faaliyet ve faaliyet merkezlerinin belirlenmesi

- Her bir faaliyetin gerekleŒme sayısının ortaya konulması
- Rekabet ortamında rakiplerinin maliyet durumlarının gözden geçirilmesi
- Geleceğe yönelik stratejik kararların, uygun maliyet yöntemleri ile belirlenmesi.



5. KAYNAKLAR

- Akdoğan, N. (1994). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları* (On Üçüncü Baskı). Ankara: İSMMMMO Yayınları.
- Akdoğan, N. (1998). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: İSMMMMO Yayınları.
- Aksoylu, S., ve Dursun, Y. (2001). Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.11, 357-371.
- Alayoğlu, N. (2010). Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İnsan Kaynakları ve Rekabet Stratejileri Uyumunun Önemi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(7), 27-49.
- Alkan, A. T. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.13, 39-56
- Alkan, H. (2001). İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar. *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, A(2), 177-192.
- Altınbay, A. (2006). Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F Dergisi*, 8(1), 103-121.
- Altuğ, O. (1996). *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Evrim Yayınları.
- Arzova, S. B. (2002) *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi: İstanbul.
- Atmaca, M., ve Terzi, S. (2007). Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Tam Zamanında Üretim Felsefesi ve Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Marmara Üniversite, İ.İ.B.F. Dergisi*, 22(1), 293-309.
- Bayri, O. (2006). Maliyet Liderliği Stratejisi Açısından Maliyet-Hacim Analizleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s.28, 184-197.
- Bekçi, İ., ve Özal, H. (2010). Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 2(3), 78-97.
- Bekçioğlu, S. ve Köroğlu, Ç. (2013). 20. Yüzyılın Sonunda Maliyet Muhasebesinin Yerine Geçen Yeni Bir Yaklaşım: Stratejik Maliyet Yöntemi, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, s.4, 50-72.
- Bekçioğlu, S., Gürel, E. ve Kızıyalçın, D. A. (2014). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan, 19-36.
- Boyar, E. ve Güngörmüş, A. H. (2006). TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönetiminin, Safha Maliyetine Uygulanması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s.32, Ekim, 170-176.

- Bursal, N. ve Yücel, E.(2000). *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Bursal, N., ve Ercan, Y. (1999). *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*. İstanbul: Der Yayınları.
- Büyükmirza, K. (2014). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Tekdüzen'e Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Büyükkalvarcı, A. (2006) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama, *Selçuk Üniversitesi, Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*, y. 9, s. 10, Haziran, ss. 160-180.
- Can, A. V. (2009). *Maliyet Muhasebesi* (Üçüncü Baskı). Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Cengiz, E., ve Uyar, S. (2011). Geriye Doğru Maliyetleme ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama. *Journal of Yaşar Universty*.
- Ceran, Y., ve Bezirci, M. (2011). Pazarlama Bilgi Sistemi - Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisine Stratejik Bir Yaklaşım: Stratejik Pazarlama Muhasebesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.26, 103-115.
- Civelek, M. (2000). *Maliyet Muhasebesi Sorunlar, Sorular, Cevaplar*. İstanbul: A Ajans Tesisleri.
- Civelek, M., ve Azzam, Ö. (2006). *Temel ve Tekdüzen Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1990) Measure Cost Right: *Make the Right Decision*, *The CPA Journal*, vol. 60, no. 2, February, pp. 38-45.
- Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1991) Profit Priorities from Activity-Based Costing, *Harvard Business Review*, May-June, pp. 130-135.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1992) Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage, *Accounting Horizons*, vol. 6, no. 3, pp. 1-13.
- Çabuk, Y. (2003) Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, *ZKÜ, Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, 5(5), 109-116.
- Çakıcı, C. (2001) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 12, Ekim, 103-112.
- Çalışkan, A. (2005). *Mesleki ve Teknik Yayınlar Serisi Uygulamalı Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Çankaya, F. ve Aygün, D. (2006) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesi Uygulaması, *Muğla Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Güz 2006, s. 17, 93-119
- Çetinkaya, Ö. (2006). Rekabet Stratejilerinin Belirlenmesinde Portföy Analizi ve Tariş Üzerine Bir Araştırma. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 57-76.

- Dalcı, İ ve Tanış, N. (2010). Activity-Based Variance Analysis: Another Approach to Overhead Costs Variance Analysis, *Review of Social, Economic and Business Studies*, vol. 9, no. 10, pp. 73-100.
- Dalğar, H., Taş, S., Cevher, E., ve Akın, O. (2010). Maliyet Yönetim Aracı Olarak Altı Sigma: Kurumsal Bir Yaklaşım. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1), 235-255.
- Dumanoğlu, S. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s.27, Temmuz, 105-116.
- Eraslan, İ. H., Helvacıoğlu Kuyucu, A. D., ve Bakan, İ. (2008). Değer Zinciri (Value Chain) Yöntemi ile Türk Tekstil ve Hazırgiyim Sektörünün Değerlendirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F Dergisi*, 10(2), 307-332.
- Erden, A. S. (2004). *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi: İstanbul.
- Erkanlı, H., ve Karsu, S. (2012). Değer Zincirinde Entelektüel Sermaye. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 5(2), 216-237.
- Erol, M. (2008). Kısıtlar Teorisi (Yaklaşımı) ve Teorisinin Stratejik Maliyet Yönetiminde Kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s.39, 101-109.
- Ertuna, İ. Ö. (1982). *Maliyet Muhasebesi* (Üçüncü Baskı). İstanbul: Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları.
- Gersil, A. (2007). Üretim Sistemleri ve Teknolojilerindeki Gelişmelerin ve Küreselleşmenin Geleneksel Maliyet Muhasebesine Etkileri. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 62(4), 107-123.
- Guzman, S. L., Abbeele, V. D., Vandewalle, J., Verhaaren, H. & Cattrysse, D., (2013). Recent Evolutions in Costing Systems: A Literature Review of Time-Driven Activity-Based Costing, *Review of Business and Economic Literature*, vol.58, Iss. 01, 34-64.
- Gümüş, Y. (2007). Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama, *Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir.
- Gündüz, H. G. (1997). *Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama*, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları-99
- Hacırüstemoğlu, R., ve Şakrak, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- <http://acikerisim.selcuk.edu.tr:8080/xmlui/handle/123456789/12830> (erişim tarihi: 21.01.2019 Saat:19.22)

- Ittner, C., Lacker, F. D. ve Rondall, T. (1997). The Activity-Based Cost Hierarchy Production Policies and Firm Profitability, *Journal of Management Accounting Research*, no.9, pp.143-162.
- Kaplan, R. S. & Atkinson, A. A. (1998). *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall Inc: New York.
- Karacan, S. ve Aslanoğlu, S. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, s. 16, Eylül, 17-38.
- Karacan, S., Aygün, D. ve Savcı, M. (2012). Çay İşletmelerinde Faaliyet Temelli Maliyetlemenin Kullanılabilirliği ve Bir Uygulama, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(1), 113-132.
- Karakaya, M. (2004). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Karğın, S. (2013). Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Yükselişi ve Düşüşü, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 58, Nisan, 21-40.
- Kaygusuz, S. Y. (2007). Faaliyet Tabanlı Maliyet-Hacim-Kâr Analizi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi* s.33, 139-150.
- Kaygusuz, S. Y., ve Dokur, Ş. (2018). *Maliyet Muhasebesi*. Bursa: Dora Yayın-Dağıtım.
- Koçakoğlu, Ö. (2012). *Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Örnek Uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Şanlıurfa.
- Koroğlu, Ç. (2012). *Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama*. Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi: Aydın.
- Köse, T. (2002). Ürün Maliyetlerine Göre Karar Alma Araçları: Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesi, Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2), 77-104.
- Kutay, N., ve Akkaya, G. C. (2000). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *D.E.Ü. İ.İ.B.F Dergisi*,15(2), 1-15.
- Kuyucak, F., ve Şengür, Y. (2009). Değer Zinciri Analizi: Havayolu İşletmeleri İçin Genel Bir Çerçeve. *KMU İİBF Dergisi*, 11(16), 132-147.
- Küçükşavaş, N. (2002). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Yönetim Açısından Bilgisayarlı Uygulamalı Maliyet Muhasebesi* (Birinci Baskı). İstanbul: Beta Basım.
- Küçüktüfekci, M. (2014). *Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama*, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi: Adana.

- Muslu, A. (2015). Deniz Turizminde Rekabet Stratejisi Olarak Ürün Farklılaştırması. *Turizm ve Araştırma Dergisi*, 4(2), 28-46.
- Narong, D. K. (2009). Activity-Based Costing and Management Solution to Traditional Short Comings of Cost Accounting, *Cost Engineering*, vol. 51, no. 8, August, pp. 11-22.
- Otlu, F., ve Karaca, S. (2005). Maliyet Yönetimi ve Yaşam Seyri Maliyet Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 10(2), 245-270.
- Öker, F. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*. İstanbul: Literatür Yayınları.
- Öndeş, T., Ardiç, M., Öztürk, A., ve Kayacan, B. (2010). Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği. *III. Ulusal Karadeniz Ormancılık Kongresi*, 247-258.
- Özpeynirci, R., ve Kalaycı, E. (2016). Bankalarda Müşteri Kârlılık Analizi: Bir Alan Araştırması. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 21-36.
- Papatya, N. (1997). Küreselleşme Sürecinde Maliyetleme Sistemlerinde Çağdaş Yaklaşımlar ve Yeni Gelişmeler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, s.2, Güz, 197-208.
- Polat, L. (2008) *Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Sanayi İşletmesi Uygulaması*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Savcı, M. (2013). *Maliyet Muhasebesi* (On Üçüncü Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Savran, F., Arıcı, E. D., Özen, J., Özdemir, B. ve İçigen, E. (2003). On Stratejik Yönetim Okulu: Biçimleme Okulunun Bütünleştirici Çerçevesi. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*(6), 173-122.
- Şakrak, M. (1997). *Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. İstanbul: Yasa Yayınları.
- Şener, R. (2004). *Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Muğla: Gazi Kitapevi.
- Şener, R. (2008). *Maliyet Yöntemleri Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Titiz, İ., ve Çetin, C. (2000). Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(2), 121-138.
- Türk, Z. (1999). Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme . *D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, 14(1), 199-124.

- Türk, Z. (2004). Stratejik Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı: Değer Zinciri Maliyet Analizi. *Ankara Üniversitesi, SBF Dergisi*, 59(3), 231-253.
- Unutkan, Ö. (2010). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, s.97, 87-106.
- Uragun, M. (1993). *Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar*, Ankara: Yetkin Basımevi.
- Uyar, S. (2008). Denizli'de Faaliyet Gösteren Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s.38, 132-146.
- Ülker, Y. ve İskender, H. (2005). Doğru Maliyet Hesaplama Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve JOHN DEERE Örneği, *Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, c. 8, s.13, 189-217.
- Yalçın, S. (2006). Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri, *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, s.15, 15-34.
- Yalçın, S. (2009). Ürün Tasarım ve Ürün Hayat Seyrinde Maliyetlerin Stratejik Yönetimi, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, s.23, Ekim, 23-42.
- Yardımcıoğlu, M., ve Büyükşalvarcı, A. (2007). Bankacılık sektörü Pratiğinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi. *Maliye Dergisi*, s.153. Temmuz-Aralık, 142-159.
- Yaşar, R. Ş. (2018). Etkililik ve Uygulanabilirlik Yönünden Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, s.17, 697-716.
- Yurdakul, M., ve Yıldırım, E. (2013). Analitik Ağ Süreci Yöntemi ile En Uygun Pazarlama Stratejisinin Belirlenmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Eylül, 211-225.
- Yükçü, S. (1992). *Maliyet Muhasebesi (Yönetim Açısından)*. İzmir: Bilgi İşlem Birimi Masa Üstü Yayıncılık Grubu.
- Yükçü, S. (2000). Maliyet Düşürmede Sistemik Yaklaşımlar, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, s.2, Ekim, 23-42.
- Yüzbaşıoğlu, N. (2004). İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları. *Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.12, 387-410.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Uğur ERLİ
Doğum Yeri ve Tarihi : İstanbul – 13.09.1993

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Adnan Menderes Üniversitesi, İşletme
Lisansüstü Öğrenimi : İşletme Muhasebe ve Finansman Yüksek Lisans
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

İş Deneyimi

02/2019 – Devam: Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli MYO - Öğretim Elemanı
02/2018-06/2018: Adnan Menderes Üniversitesi, Yenipazar MYO - Öğretim Elemanı
09/2017 - 01/2019: Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli Sağlık Hizmetleri MYO –
Öğretim Elemanı

İletişim

e-posta Adresi : ugur.erli@hotmail.com
Tarih : 08.06.2019