

Süt ve Süt Ürünleri Üretimi Yapan İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması ve Muhasebeleştirilmesi

Zülkif YALÇIN^{1*}, Bahattin TAŞ²⁺

¹Sağlık Yönetimi Bölümü/İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Munzur Üniversitesi, Tunceli, Türkiye

²Genel İşletme Tezli Yüksek Lisans Bölümü/Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Munzur Üniversitesi, Tunceli, Türkiye

*Sorumlu Yazar: zulkiyalcin@gmail.com

+Sunucu: bahattintas@windowslive.com

Sunum/Bildiri Türü: Sözlü/Tam Metin

Özet – Ekonomik ve teknolojik alanlardaki gelişmeler imalat teknolojisinde yeni üretim sistemlerinin gelişmesine yol açmıştır. Günümüzde birçok işletme tarafından uygulanmakta olan geleneksel maliyetleme yöntemlerinin modern üretim sistemlerine üretim sistemlerine uyum sağlayamadığı ve yetersiz kaldığı tartışılmakta dolayısıyla işletme yöneticilerinin ihtiyaçlarına cevap verememektedir. Geleneksel maliyetlemenin yetersiz kaldığı günümüz konjonktüründe Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM)'nin kullanılması kaçınılmaz bir hal almıştır. Özellikle süt ve süt ürünlerinin üretildiği sektörlerde süttten çok fazla alt ve yan ürün elde edildiğinden her bir ürünün maliyetlerinin de doğru hesaplanması önem kazanmaktadır. Buna paralel olarak çalışmamızın amacı süt ve süt ürünlerinin işlenmesini ve üretimini yapan işletmelerin birim maliyeti daha sağlıklı hesaplayabilmeleri ve yöneticilere istenilen bilgileri zamanında-doğru-güvenilir bir şekilde verebilmeleri için Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin kullanılmasını sağlamaktır. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için de öncelikle bu alanda yapılacak muhasebe işlemlerinin ve maliyet hesaplamalarına yönelik çalışmaların artırılmasıdır. Bu amaç etrafında öncelikle konuya ilişkin literatür çalışması yapılacak olup daha sonra süt ve süt ürünleri üretiminde faaliyet gösteren bir firmanın üretim verileri alınarak Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi 'nin uygulanması ve muhasebeleştirilmesi yapılacaktır. Bu çalışma ile Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin süt ve süt ürünleri işlenmesi ve üretiminde faaliyet gösteren firmalarda uygulanması sağlanarak bu alanda yapılan çalışmalara katkı sağlanacaktır.

Anahtar Kelimeler – Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Muhasebe

I. GİRİŞ

Teknolojideki değişim ve gelişimin hemen hemen bütün alanları etkilediği günümüzde üretim sistemleri bulanmayan işletmeler kendi sistemlerini kurmuşlar, üretim sistemleri bulunan işletmeler de bu değişim ve gelişimi kendi sistemlerine uyarlamışlardır. Bu gibi işletmelerin ister ulusal ister uluslararası amaç ve hedefleri daha rahat ortaya koymada bir hayli yol katettiği görülmektedir.

Teknoloji dolayısıyla üretim teknolojileri, işletme faaliyetlerini, yöneticilerin vereceği ve/veya alacağı kararları, işletmelerin karlılık durumlarını doğrudan doğruya etkilediği için üretimin de geleneksel maliyetleme sistemlerinden kurtulması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Söz konusu yapılacak çalışmada önce Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ile ilgili literatür çalışması yapılarak FTM sisteminin tanımı, özellikleri, amaçları ele alınacak sonrasında ise uygulama aşaması için üretim işletmelerinden süt ve süt ürünleri üretimi yapan bir işletmeye entegrasyonu ve muhasebeleştirilmesi planlanmaktadır.

II. MATERYAL VE METOT

Yapılacak olan çalışmada işletme muhasebe sistemi(bunun özelinde varsa maliyet muhasebesi sistemi) incelenerek ve belli bir zaman dilimine ait üretim verileri ele alınarak araştırma evresine başlanacak, işletme yöneticileri ve/veya

işletmede işi bilfiil yapanlar ile gerekli görüşmeler yapılacak ve bu metotları tamamıyla bütünleştirmek, uygulamasını kavrayabilmek başka bir deyişle somutlaştırabilmek için gerekli gözlemler yapılacaktır.

A. FTM 'nin Tarihçesi

1980'li yıllarda ABD'de ortaya çıkan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme(FTM) sistemi, özellikle orta-büyük ölçekteki ve üretim sistemleri günümüz teknolojisi ile desteklenen işletmelerde faaliyetlerin belirlenmesi ve sınıflandırılması amacıyla bulunmuştur.

Teknolojik üretim sistemleri bulunan işletmelerin günümüzde genel üretim giderlerinin tespiti ve ürünlere yüklenmesinde ciddi problemler yaşarken tam da bu noktada faaliyet tabanlı maliyetleme devreye girmiş ve bu faaliyetlerin maliyetlerinin ne kadar olacağı hesaplanmasını yapabilen bir sistem olarak geliştirilmiştir.

B. FTM 'nin Tanımı

En kısa tanımıyla FTM, genel üretim giderlerinin hangi yol/yollar ile dağıtılacağıdır. Başka bir ifadeyle genel üretim giderlerinin sağlıklı dağıtılma yoludur diyebiliriz.

Geniş anlamda ise bir üretim veya imalat işletmesinde imal edilen ürünlere ait faaliyetleri sistematik bir düzene sokan ve bu faaliyetlerde toplanan maliyetleri maliyet sürücülerini

aracılığıyla ürünlere yüklemeye yarayan modern bir maliyetleme yöntemidir.

C. FTM 'nin Amacı

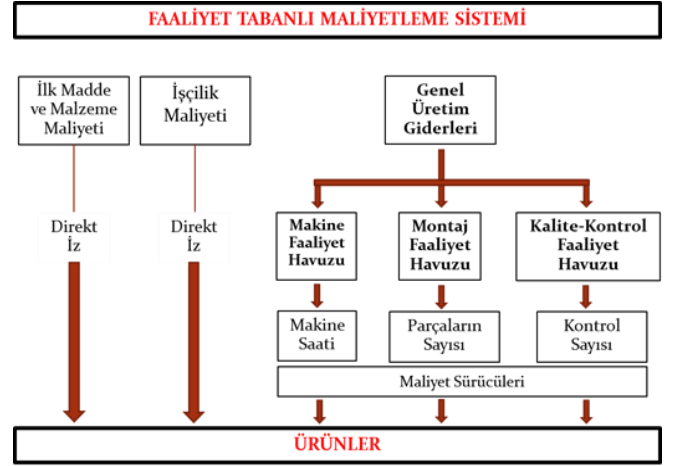
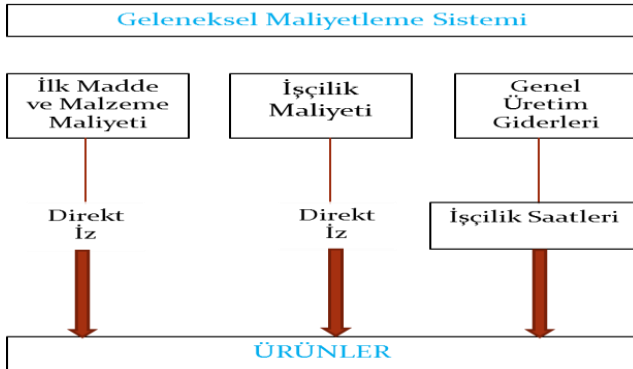
Sistemin asıl amacı; üretim süreci sonunda oluşan genel üretim giderleri 'nin(GÜG) ortaya çıkmasına neden olan faaliyetlerin maliyeti ile ilgili faaliyetin oluşumunu mümkün kılan ürünü ilişkilendirmektir. Bununla birlikte Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi temelde iki amaca hizmet eder. Bunlar;

1. İşletme faaliyetlerinin tüketimi, maliyeti ve alanını tanımlayarak detaylı bilgi sağlar.
2. Yöneticilere alacakları kararlar için doğru maliyet bilgileri sunar. [1]

D. FTM 'nin Özellikleri

- İşletmelerde ürünleri üretebilmek için gerçekleştirilen faaliyetleri belirleyerek bu faaliyetlere ait maliyetleri takip eden, faaliyetlerin tükettiği maliyetleri maliyet sürücülere aracılığıyla mamullere yükleyen bir yöntemdir.
- İşletmede tespit edilen faaliyetler ve maliyet objeleri(mamulleri) hakkında bilgi sağlayan ve bu bilgileri işleyen bir bilgi sistemidir. FTM, işletmelerde gerçekleştirilen faaliyetleri tespit eder ve bu faaliyetlerin maliyetinin ne kadar olduğunu hesaplar. Daha sonra bu faaliyetlerde toplanan maliyetleri maliyet objelerine(mamullere) yüklemek için birden fazla maliyet sürücülere kullanır.
- Bahsedilen iki özellikten yola çıkacak olursak FTM, oluşan genel üretim giderlerinin hakkaniyetli bir şekilde mamullere dağıtılmasında kullanılan ve geleneksel maliyetleme yöntemlerinin eksikliğini gideren yeni bir maliyetleme yöntemidir diyebiliriz.
- Maliyetlerin mamullere FTM 'ye göre yüklenmesi, her mamule tükettiği kaynak oranında pay verilmesini sağlamaktadır. FTM bir muhasebe sistemi olduğu kadar işletme stratejisinin de bir aracıdır. Dolayısıyla FTM sistemi bir mamul maliyetleme sistemi yanında faaliyetlerle ilgili bir veri kaynağı oluşturur ve işletmenin diğer fonksiyonlarına ilişkinde önemli bilgiler sağlar.[2]

E. FTM ile Geleneksel Maliyetlemenin Karşılaştırılması



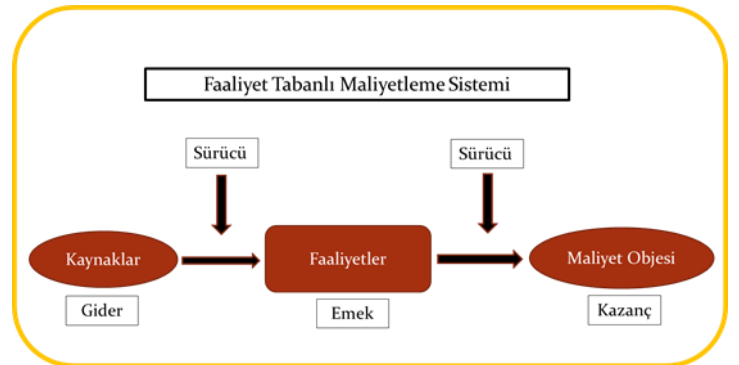
Şekil 1 Geleneksel Maliyetleme ile FTM Modellerinin Karşılaştırılması [3]

Maliyet Yükleme Ölçüsü	Geleneksel Maliyet Sistemi	Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi
1. Kullanılan Kaynakları Etkileyen Faktörler	Yalnızca üretim hacmi	Harekete geçirme sayısı veya Üretim siparişleri sayısı
2. Maliyet Havuzları Sayısı	Bir	Kaynakların kullanımını etkileyen her bir faktör için bir adet olmak üzere çok sayıda
3. Maliyet Dağıtım Anahtarları Sayısı	Bir	Her bir maliyet havuzu için bir adet olmak üzere çok sayıda
4. Ürünlerin Nasıl Maliyetlendirildiği	Maliyet dağıtım anahtarı olarak üretim hacminin kullanılması	Maliyet dağıtım anahtarlarının her birinin ilgili maliyet havuzu için kullanılması

Şekil 2 Geleneksel Maliyetleme ile FTM 'nin Maliyet Yükleme Ölçüsü Açısından Karşılaştırılması [4]

Şekil 1 ve Şekil 2'deki gibi Geleneksel Maliyetleme ile FTM karşılaştırılarak yeni bir FTM Modellemesi oluşturulacaktır.

F. FTM 'nin Sistemleştirilmesi



Şekil 3 FTM 'nin Sistemleştirilmesi [5]

Modeli oluşturulacak olan FTM 'nin Şekil 3'teki gibi sistemleştirilmesi planlanmaktadır.

G. FTM ile İlgili Temel Kavramlar

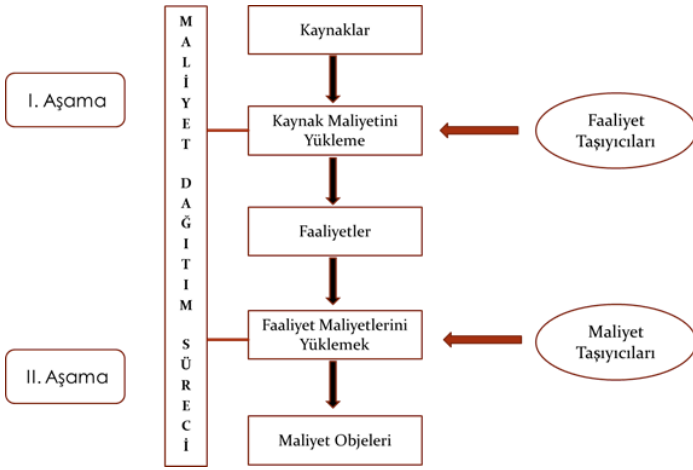
Daha iyi anlaşılması açısından Modellemesi oluşturulacak ve sistemleştirilmesi planlanacak olan FTM ile ilgili temel kavramlar açıklanacaktır.

1. **Kaynaklar:** Belirli faaliyetler sonucunda üretilen mamuller için katlanılan fedakârlıkların ekonomik

unsurlarıdır. Diğer bir ifadeyle maliyetlerin asıl kaynağını oluşturan unsurlardır.

2. *Faaliyet*: Bir işletmenin mamul ve hizmet üretimi sırasında yapılan eylemler olarak tanımlanabilir.[6]
3. *Faaliyet Merkezi (Faaliyet Havuzu)*: Homojen faaliyetlerin fonksiyonel veya ekonomik olarak gruplanmasıdır.[7]
4. *Faaliyet Maliyet Havuzu*: faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyet itibarı ile belirlenmesi işlemidir.
5. *Maliyet/Faaliyet Sürücüsü(Etkeni)*: Bir faaliyeti yapabilmek için ihtiyaç duyulan çaba ya da iş yükünü belirleyen faktörlerdir.[8]
6. *Maliyet Nesnesi-Hedefi*: Maliyetlerin yüklendiği son nokta ve faaliyetlerin yapılma sebebi ve nihai hedefidir. Yani faaliyet vasıtasıyla kaynakların değişiminin sonucu faaliyetin ürettiği şeydir. Maliyet nesnesi bir ürün veya müşteri olabilir.

H. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Yapısı



Şekil 4 FTM Sisteminin Yapısı [9]

FTM 'nin Modellemesi ve Sistemleştirilmesinden sonra Sistemin Yapısı da Şekil 4'teki gibi olması gerekmektedir.

İ. FTM Sistemi İle İlgili Bir Uygulama

Yukarıda zikredildiği gibi çalışmanın kavramsal ve teori kısmı tamamlandıktan sonra sıra uygulama aşamasına gelmektedir.

Uygulama yapılması düşünülen işletmenin tablo 1'deki gibi önce hangi ürünleri ne kadar ürettiğinin tespitinin yapılması gerekmektedir.

Tablo 1 A İşletmesinde Üretilen Ürünler ve Miktarları

TEMMUZ 2018	Kg	Adet
Süt	15.000	15.000
Tereyağı	5.000	5.000
Ayran	50.000	250.000
Yoğurt	60.000	12.000
Beyaz Peynir	12.000	600
Tulum Peyniri	24.000	24.000
Kaşar Peyniri	80.000	40.000

GENEL TOPLAM	246.000	346.600
--------------	---------	---------

Daha sonra tablo 2'deki gibi işletmenin Endirekt Maliyetlerinin tespit edilmesi gerekmektedir.

Tablo 2 Maliyet Döneminde A İşletmesinin Endirekt Maliyetleri

H. Kodu	H. Adı	B. Bakiyesi
730	GEN. ÜRET. GİD.	218.900,00
730.01	Endrkt. İşlt. Malz. Kul.	61.384,00
730.02	Endrkt. İşç. Gid.	37.931,00
730.03	Elektrk. Gideri	24.925,00
730.04	Diğ. Çeş. Gid.	42.492,00
730.05	Amort.	52.168,00

Maliyetlerin belirlenmesi aşamasından sonra da sırasıyla ürünlerin üretilmesi için hangi faaliyetlerin yapıldığının tespit edilmesi, faaliyetlerden hareketle maliyet (faaliyet) havuzlarının belirlenmesi, genel üretim giderlerinde biriken maliyetlerin I. Aşama için belirlenen maliyet sürücüleri aracılığıyla faaliyet havuzlarına yüklenmesi, II. Aşama için belirlenen maliyet sürücülerinin de hangi faaliyet havuzuna dağıtım anahtarı olarak tayin edilmesi ve maliyet sürücülerinin ürün bazında gerçekleşme miktarlarının hesaplanması gerekmektedir.

Son olarak ürün maliyetlerinin hesaplanabilmesi için bulunan mamul yükleme oranları mamullere ait maliyet sürücüleri ile çarpılarak Birim Genel Üretim Giderleri(BGÜG) bulunacak ve diğer giderlerin de birim düzeyi mamul başına hesaplandıktan sonra FTM sisteminin muhasebeleştirilmesi sağlanmış olacaktır.

III. SONUÇLAR

FTM sisteminin işletmeye entegrasyonunun sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için bu işi profesyonelce yapan uzmanlar veya kurumlar tarafından yapılması gerektiğinin yadsınamaz bir gerçek olduğu anlaşılmalıdır.

Uygulama sonrasında elde edilecek birim maliyetler gerçeği yansıtmalı ve piyasa fiyatları ile tutarlı olmalıdır.

IV. TARTIŞMA

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Günümüz koşullarında işletmeler tarafından tercih edilmesi gereken bir maliyet hesaplama yöntemidir. Ancak gerek bu yöntemi uygulamanın maliyetli olması ve gerekse de yeterli düzeyde deneyimli, bilgili elemanın olmaması işletmelerin bu yöntemi kullanmada geri bırakmıştır. Bundan dolayı bu yöntemin uygulanışında maliyetlerin aşağı çekilmesi ve eğitim kurumlarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin öğretilmesi ve uygulanması önem kazanmaktadır.

V. SONUÇ

Süt ve süt ürünlerinin üretilmesinin çok fazla üretim aşamasından meydana gelmesi, çok fazla yan ürün ve ek maliyetlerle oluşturulacak ürünlerin olması maliyet karmaşasını da beraberinde getirmiştir. Bu karmaşanın FTM sistemi ile düzenli hale getirilmesi gerekmekte ve

maliyetlerin tek elden ve tek seferde basitleştirilerek eklenmesinin engellenmesi de hedeflenmektedir.

Bu aşamada yapacağımız çalışma, bu karmaşanın ve daha doğru Maliyetlemenin yapılmasını sağlamak üzere hazırlanacaktır. Ayrıca bunlara ek olarak gelecekte de bu çalışmanın bilimsel olarak katkı sağlaması amaçlanmaktadır.

KAYNAKÇA

- [1] "Tim R Davis ve Bruce L. Darling, (1996), "ABC in a Virtual Corporation", Management Accounting. .October, p. 18.
- [2] Hall R. W.- Johnson H. T. - Turney P. B. B. Measuring Up: Charting Pathways To Manufacturing Excellence, Homewood, Richard D. Irwin, Inc. Illinois. (1991) p.88
- [3] Charles T. Horngren, Gary L. Sundem, William O. Strattan, Introduction to Management Accounting, Tenth Edition, Prentice Hall Inc., USA, 1996, p. 136
- [4] J. Edward Ketz, Terry L. Campbell, Sidney J. Baxendale, Management Accounting, Harcourt Brace Jovanovich Inc., San Diego, 1991, s. 292'den aktaran Reşat Karcıoğlu, Stratejik Maliyet Yönetimi – Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000, p. 155
- [5] Kaynak: Linda J. Taylor, "Activity Based Costing", Financial Accounting & Reporting, May/June 2002, p. 51
- [6] Eker, Melek Çakır, Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtım ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXI, Sayı 1, 2002 s.241
- [7] Doğan, Ahmet, Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1996 s. 92-93
- [8] Arzova, S. Burak Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi, İstanbul: Türkmen Kitapevi. (2002) s.25-26
- [9] Melek Çakır Eker, "Genel üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimine Göre Dağıtım ve Muhasebeleştirilmesinde 8 No'lu Ana Hesap Grubunun Kullanımı", Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXI, Sayı 1, 2002, s. 243"