

GENEL ÜRETİM GİDERLERİNİN FAALİYETE DAYALI MALİYET YÖNTEMİNE GÖRE DAĞITIMI ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE 8 NOLU ANA HESAP GRUBUNUN KULLANIMI

*Melek ÇAKIR EKER**

Özet

Özellikle son yirmi yılda gelişen teknolojinin belirlediği dünyada, hemen her alanda karşılaşılan yeni durumlara bağlı olarak, yeni yaklaşımlar ortaya atılmaktadır. Gelişen teknolojinin yarattığı yeni üretim ortamları, muhasebe hesaplama sistemlerini de etkileyerek, yeni yaklaşımların üretilmesine neden olmuştur.

Yeni üretim ortamlarında, işletmelerin üretim ve maliyet yapıları farklılaşmıştır. Bu farklılaşma, endirekt maliyetlerin artmasına ve bu gider kalemi üzerinde yoğunlaşılmasına yol açmıştır. Bunun sonucunda ise, Geleneksel Maliyet Yöntemlerinin, GÜG'lerinin dağıtım sürecindeki yetersizlikleri ortaya çıkmıştır. Böylece mevcut maliyet hesaplama sisteminin reorganizasyonu gündeme gelmiş ve Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi olarak adlandırılan yeni hesaplama yöntemi geliştirilmiştir.

Bu çalışmada Geleneksel sistemlere göre, nispeten daha sağlıklı maliyet bilgisi ve doğru stratejik kararların alınmasını sağlayan yeni yöntemin, ne olduğu ve Tekdüzen hesap planında 8 nol'lu ana hesap grubuna göre ne şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiği hususları üzerinde durulmaktadır.

***Anahtar Kelimeler:** Genel Üretim Giderleri, Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi, 8 No'lu Ana Hesap Grubu.*

* Araş. Gör.; Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F.

Abstract

In a world determined by developing technology especially during the last two decades, related with the new situations meet nearly in all fields, new approaches are suggested. New manufacture environments created by the developing technologies, have brought about the production of new approaches affecting accounting calculating systems.

In the new manufacture environments, production and cost structures of the firms are differentiated. This differentiation has brought about the rise in the indirect cost and concentration upon the expense. As a result, it has been observed the inadequacies of the traditional cost methods during the distribution of overheads. Thus, the existing cost calculation systems have to be reorganized and a new calculating system named Activities Based Costing System has been developed.

In this paper it is dwelled on the content and the accounting of the new method that provides, a cost information relatively more healties and strategic decisions more accurate than traditional system. In addition to implicate this, it will be shown that how it is to be accounted by eighth main calculating group.

Keywords: *Overheads, Activity-Based Costing, Eighth Main Calculating Group.*

1. GİRİŞ

Bölgesel rekabetten global rekabete geçişin resmettiği günümüzde, işletmeler varlıklarını devam ettirebilmek için doğru mamul maliyeti verisine ihtiyaç duymaktadırlar. Dolayısıyla doğru stratejik kararlar içinde yeni üretim ortamıyla uyumlu yeni bir maliyet yönetim sistemini benimsemek zorundadırlar.

Üretim çevrelerinde yaşanan bu gelişmeler, işletmelerin en çok maliyet yapılarını etkilemiştir. Gerek manuel gerekse, esnek/otomasyon üretim ortamında mamul maliyeti içerisinde üç üretim faktörünün de bulunacağı açıktır. Ancak günümüz üretim ortamlarında mamul maliyeti içerisinde yer alan direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin bileşimlerinin farklılaştığı ve yer değiştirdiği gözlenmektedir.

Bilindiği üzere; Geleneksel maliyet muhasebesi sistemi, maliyetlerin gerçek nedenlerinin mamuller olduğunu kabul eder ve maliyetler ile mamuller arasında direkt bir ilişki kurmaya çalışır. Direkt işçilik, mamul maliyeti içerisinde önemli bir paya sahip olması, genel üretim giderleri içerisinde işçilik ile ilgili endirekt giderlerin ağırlıkta olması ve üretim maliyeti içinde genel üretim giderlerinin önemsiz bir paya sahip olmasından dolayı, direkt işçilik saatini veya giderini yükleme anahtarı olarak kullanmak o günün şartlarında akılcıydı. Ancak gerek yeni üretim ortamında genel üretim giderlerindeki muazzam artış gerekse bu giderin içindeki bütün

kalemlerin üretim hacmiyle ilişkili (birim seviyesinde) olmaması nedeniyle “Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi” olarak ifade edilen yeni bir dağıtım yönteminin ileri sürülmesine neden olmuştur. Yeni yöntem, faaliyetler üzerinde yoğunlaşarak “faaliyetlerin maliyetleri, mamullerin ise faaliyetleri tükettiği” felsefesinden hareketle birçok endirekt gideri, faaliyetler ve faaliyet içerisindeki maliyet havuzlarına dağıtır. Daha sonra her faaliyet veya maliyet havuzu için uygun taşıyıcılar seçerek maliyet objelerine yükler.

2. FAALİYETE DAYALI MALİYET YÖNTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1980’lerde rekabet ortamında meydana gelen değişimler varolan geleneksel maliyet muhasebesi ve yönetim-kontrol sistemlerinin yeniden gözden geçirilmesine neden olmuştur (Kaplan, 1990: 390). Bunun sonucunda faaliyete dayalı maliyet yöntemi kavramı ilk defa 1986 yılında Harvard İşletmecilik Okulu’ndan Robert Kaplan ve Robin Cooper tarafından mamul maliyetinin hesaplanması için farklı bir yaklaşım olarak geliştirilmiştir. Kaplan ve Cooper, geleneksel hacim temelli muhasebe sisteminin doğru ve zamanında bilgi sağlamadığını, yönetime uygun ve gerekli bilgiyi sunmadığını ve en önemlisi yeni rekabet ortamına yansıtmadığını ileri sürmüşlerdir (McGowan, 1998: 31-51). Kaplan ve Cooper’un ileri sürdükleri yeni yöntem, maliyet davranışlarını daha iyi anlama ihtiyacını vurgulamakta ve genel üretim giderlerine neden olan hususları ortaya çıkartmaktadır (Drury, 1990: 122).

2.1. Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Tanımı

Faaliyete Dayalı Maliyetleme, maliyet etkenleri, faaliyetler, kaynaklar ve performans ölçümleri hakkında ayrıntılı bilgi sunan bir veri tabanıdır. Sistem gelişim süreci içerisinde literatürde kullanım amaçlarına göre çeşitli şekillerde tanımlanmıştır.

Cooper ve Kaplan Faaliyete Dayalı Maliyetleme’yi (Activity-Based Costing), formal bir muhasebe sisteminden çok stratejik amaçlı bir araç olarak (Cooper And Kaplan, 1988: 97) tanımlamaktadırlar. Dolayısıyla Faaliyete Dayalı Maliyetleme doğru maliyet bilgisi sunmanın yanı sıra, işletme yönetimine işletme aktiviteleri ile ilgili geniş ve ayrıntılı bilgi sunan bir sistemdir.

Bir başka tanıma göre faaliyete dayalı maliyet yöntemi, bir organizasyon içerisinde meydana gelen değişik faaliyetleri tanımlayan ve bu faaliyetlerin temelini oluşturan maliyetleri bir araya getiren muhasebe bilgi sistemidir (Rainborn, Barfield, and Kinney, 1993: 154).

Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ile ilgili kavramların tanımlandığı bir sözlük çalışmasında Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi, faaliyetlerin kaynaklarını ve maliyet objelerinin performansını ve maliyetini ölçen bir metodoloji (Raffish and Turney, 1991: 53-63) şeklinde tanımlanmıştır. Yöntem faaliyetlerin kaynak kullanımını esas alarak, kaynakları faaliyetlere yükler ve bir sonra ki aşamada da faaliyetlerin kullanım esaslarına göre maliyet objelerine yükler. Burada önemli olan husus kaynak, faaliyet ve maliyet objeleri arasında maliyet etkenlerinin nedensellik bağlarının kuvvetli olmasıdır.

Bu yöntem bazı muhasebe çevrelerince endirekt giderlerin ussal olarak dağıtılmasında kullanılan yeni bir yöntem, bazılarında ise geleneksel muhasebe sistemi yaklaşımlarının yeni bir oluşumu olmayıp, işletmenin gelişmesine yardımcı olacak verileri sağlayan tamamen farklı bir maliyetleme yöntemi olarak kabul edilmektedir. Buna göre Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi; işletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet taşıyıcıları, maliyet objeleri ve performans ölçümleri hakkında bilgi sağlayan bir veri tabanı olarak görülmekte ve tanımlanmaktadır. Günümüzde Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi yalnızca doğru maliyet bilgisi sunan bir dağıtım yöntemi olarak görülmemekte aynı zamanda etkin bir yönetim aracı olarak da kabul edilmektedir.

2.2. Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Amaçları

Faaliyete dayalı maliyet yönteminin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Cokins, 1996: 184):

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

b- Karlılığı artırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak;

c- Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak;

d- Zayıf varsayımlar (kabullenmeler) ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak v.b.

2.3. Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi İle İlgili Kavramlar

Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin dağıtım sürecini açıklamadan önce bazı temel kavramların irdelenmesinde yarar vardır. Faaliyete dayalı maliyet yönteminde kullanılan belli başlı kavramlar aşağıdaki gibidir.

2.3.1. Faaliyet Kavramı

Kelime anlamı “faal” olma durumu, çalışma, iş görme, etkinlikte bulunma olan “Faaliyet” kavramı dilimize Arapça’dan geçmiştir (Seyidoğlu, 1992: 246). Faaliyetler hem üretim sürecini hem de üretim sürecini destekleyen binlerce eylemi kapsayacak şekilde çok geniş anlamda tanımlanmaktadır (Erdoğan, 1994: 33). Üretim sürecini destekleyen faaliyetlerden kastımız ise lojistik, dengeleme, kalite ve değişim faaliyetleridir.

Faaliyet, bir işletmenin mamul ve hizmet üretimi sırasında yapılan eylemler olarak tanımlanabilir. Faaliyetler, değer yaratan ve değer yaratmayan faaliyetler olarak ikiye ayrılabilir (Needless, Caldwell, Anderson ve Mills, 1996: 1205). Değer yaratan faaliyetler mal veya hizmet hususunda tüketici ihtiyaçlarının tatmini için gerekli ve önemli olan faaliyetlerdir. Değer yaratmayan faaliyetler ise, mamul veya hizmetin pazar değerini arttırmayan faaliyetlerdir. Mesela, makinaların tamiri, malzeme tedariki, stok kontrol, malzeme aktarma, temizlik vb.

2.3.2. Faaliyet Merkezi

Bilindiği üzere Faaliyet merkezleri, maliyet merkezleri, sorumluluk merkezleri ve gider yerleri gibi aynı işlevi yerine getirmektedirler. Yani faaliyet merkezi, bir veya birbirine benzer faaliyet gruplarının veya faaliyet havuzlarının maliyetlerinin toplandığı örgüt birimi olmaktadır.

Faaliyet merkezleri maliyet havuzlarının bir araya gelmesinden oluşur. Maliyet havuzu, aynı maliyet taşıyıcısını temsil eden maliyetlerin toplandığı yerdir (Hart ve Wilson, 1996: 629). Geleneksel maliyet sisteminde üretim hacmiyle ilişkili bir dağıtım anahtarı kullanılarak dağıtılan tek bir maliyet havuzu söz konusu iken, Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminde ise her bir faaliyet için bir veya daha fazla maliyet havuzu ve bunların her biri için ayrı taşıyıcılar söz konusudur.

2.3.3. Maliyet Temelinde Faaliyet Seviyeleri

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

a- Birim seviyesinde faaliyetler: Üretilen her birimin üretilmesi esnasında yerine getirilen faaliyetlerdir. Örneğin; yüzeyin makine ile işlenmesi, metal parçasına delik açılması v.b. gibi eylemler her üretilen birim için yapılması gerekir.

b- Parti (Grup) seviyesinde faaliyetler: Her mamul partisinin üretilmesi sırasında yapılan faaliyetlerdir. Yani farklı türde mamuller grup halinde üretilirken veya farklı zamanda aynı mamul grupları üretime sevk yapılması durumunda katlanması zorunlu olan faaliyetlerdir. Örneğin, satın alma siparişi, satın alma kontrolü ve depolaması veya üretim süreci içerisinde bir sonraki aşama için partinin harekete geçirilmesi, makinanın hazırlanması, temizlenmesi, malzeme taşınması, kalite kontrolü v.b. faaliyetler parti seviyesinde ortaya çıkan maliyetlerdir.

c- Mamul seviyesinde faaliyetler: Farklı mamul tiplerinin üretimini destekleyen faaliyetlerden oluşmaktadır. Bir başka ifadeyle, mamul seviyesinde faaliyetler mamul farklılaştırmasına gidilen bir işletmede farklı türde mamuller üretebilmek için yerine getirilen ve tüm mamuller yerine belirli bazı mamul birimlerine yararlı olan işlerdir (Ertaş, 1998: 61). Bu faaliyetler belli mamuller için kurgulanan yeni tasarım, süreç gelişimleri için yapılan mühendislik faaliyetleri, özel test etme programlarının geliştirilmesi, mamullerin müşteriye gönderilmesi, siparişlerin hızlandırılması gereksinimleri v.b. örnek olarak gösterilebilir.

d- Tesis seviyesinde faaliyetler: Bunlar, tesisin genel üretim sürecini destekleyen ve üretimin devamlılığını sağlayan faaliyetlerdir. Bu faaliyetler daha çok ortak giderler ve yönetsel faaliyetlerle ilgili giderleri kapsamaktadır. Yani yukarıda saydığımız ilk üç gruba girmeyen, fabrika kira gideri, tesisin amortisman gideri, bakım gideri, vergi ve sigorta gideri, temizlik gideri, bahçe düzenleme giderleri, güvenlik giderleri, elektrik ve su giderleri, yönetici ücretleri vb. bu gruba dahil edilebilir.

2.3.4. Maliyet Taşıyıcıları

Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemini geleneksel sistemden ayıran temel özellik maliyet taşıyıcılarından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla bu kavramın içeriğinin iyi anlaşılması ve ussal olarak seçim yapılması gerekmektedir. Maliyet taşıyıcıları faaliyet merkezlerinde veya bu merkezlerin içindeki maliyet havuzlarında biriken giderlerin oluşmasına neden olan gerçek nedenlerin tespiti ile ilgilidir.

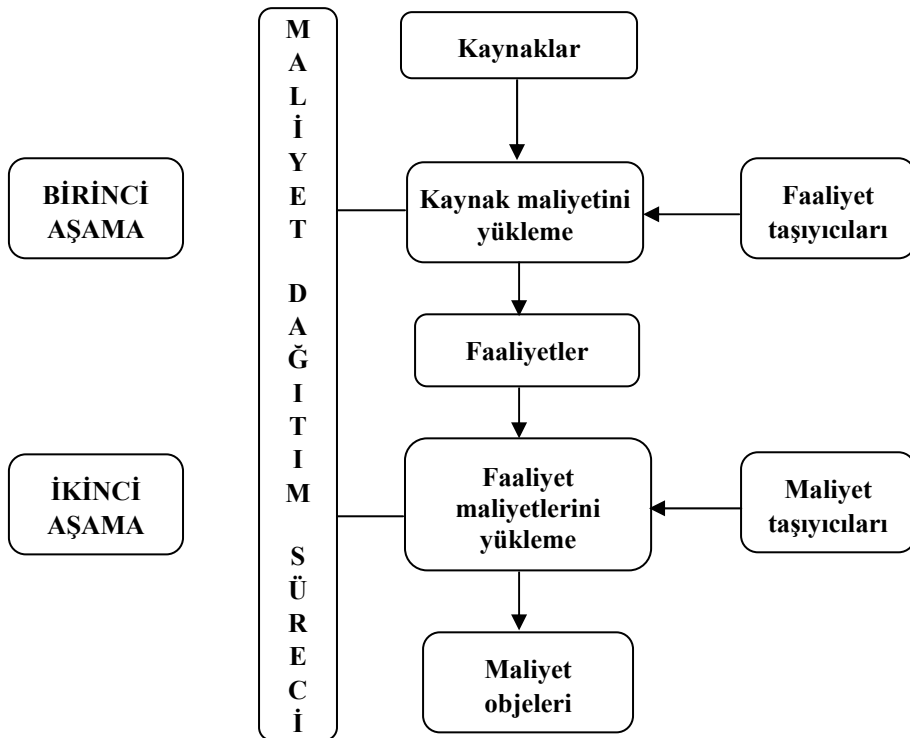
Maliyet taşıyıcıları faaliyetlerin maliyet davranışlarını ortaya çıkaran ölçülerdir. Yani faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin özelliklerine göre ayrıştırma ve birleştirme kuralından hareketle ayrı ayrı faaliyet ölçüleri belirlenir. Geleneksel sistemde maliyet taşıyıcıları kavramı yerine dağıtım anahtarı veya dağıtım ölçüsü kavramı kullanılır. Her iki kavramın işlevi aynıdır. Ancak maliyet taşıyıcıları dağıtım anahtarlarından çok daha geniş inceleme ve analiz gerektirir.

3. İKİ AŞAMALI MALİYET DAĞITIM SÜRECİ

Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi, yeni üretim ortamlarının hem genel üretim giderleri oranında hem de yapısında meydana gelen değişikliklerden dolayı geleneksel muhasebe sisteminin yetersizliklerini ortadan kaldırmak için önerilen yeni bir yöntemdir.

Bu yöntem genel üretim giderleri kalemleri ile mamuller arasındaki ilişkiyi faaliyetlerin esas alınarak sağlanacağını kabul eder ve faaliyetler üzerinde yoğunlaşır. Dayandığı temel felsefe “faaliyetler kaynakları tüketir, mamuller faaliyetleri tüketir”. Bu yöntem üretim süreci içerisinde bu felsefeden hareketle faaliyetlerin maliyetlerini takip etmek için çok sayıda maliyet taşıyıcısı kullanılır.

Yöntem temel felsefeye paralel olarak iki aşamalı bir süreç izler (Cooper, 1991: 152). İlk aşamada faaliyetlerin kaynakları tükettiği kabulünden hareketle çeşitli genel üretim giderleri kalemleri faaliyetlere yüklenir. İkinci aşamada ise, mamullerin faaliyetleri tükettiği kabulünden hareketle faaliyetlerin maliyetleri maliyet objelerine yüklenir. Buna iki aşamalı dağıtım süreci (Two-Stage Procedure) denir.



Şekil 1. Faaliyete Dayalı II Aşamalı Süreç

Bu sürecin uygulanması Cooper'a göre beş aşamadan oluşur. Bunlar (Cooper; 1990: 78):

- 1- Eylemleri faaliyetlerde toplamak,
- 2- Faaliyetlerin maliyetini raporlamak,
- 3- Faaliyetlere ilişkin maliyet gruplarını tespit etmek
- 4- Birinci aşama maliyet taşıyıcılarını tespit etmek
- 5- İkinci aşama maliyet taşıyıcılarını tespit etmek

Bu aşamaları artırmak veya azaltmak mümkündür. Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin yapısındaki komplekslik işletmenin mamul yelpazesine, mamul boyutlarına, mamullerin komplekslik ölçüsüne ve yöneticilerin maliyet sisteminden beklentileri gibi birçok faktöre bağlıdır. Bundan dolayı her işletme kendi yapısına uygun ne çok basit ne de çok karmaşık olan ancak yeteri kadar ayrıntıya inen sistemi oluşturması önemlidir. Maliyet dağıtım sürecinin iki aşamadan meydana geldiğini ifade etmiştik. Şimdi ise bu aşamaları ele alalım.

3.1. Birinci Aşama İle İlgili İşlemler

Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin kurulmasında ilk adım maliyete neden olan faaliyetlerin belirlenmesini ve bu faaliyetlerin ortaya çıkmasına neden olan maliyetleri hesaplamayı ve söz konusu maliyetleri maliyet havuzlarında izleyecek faaliyet taşıyıcılarının seçilmesini kapsar.

3.1.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

Bir işletmede siparişin alınmasından müşteriye teslim aşamasına kadar yapılan faaliyetlerin doğru olarak tespit edilmesi ve tanımlanması yöntem açısından büyük önem arz eder. Faaliyetlerin belirlenmesinde işletmenin organizasyon şeması, iş akış şeması veya yerleşim planından yararlanılabilir.

Organizasyon şemasından yararlanırken şemada yer alan her bölüm kendi içerisinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminden istenilen detaya ulaşıncaya kadar alt faaliyetlere ayrılır. Örneğin, üretim bölümü kendi içinde satın alma, üretim ve kalite kontrol olmak üzere üç alt faaliyet merkezine ayrılır. Bu faaliyet merkezlerinden kalite kontrol faaliyet merkezini ele alırsak paketleme (bant kontrol, gözle kontrol, son kontrol vb.), üretim kontrol (satış iade, hammadde iade vb.) ve kalite güvence (gelen kontrol, giden kontrol, güvenlik sınıfı vb) gibi çeşitli faaliyet gruplarına ayrılabilir.

Bunun yanı sıra faaliyetlerin belirlenmesinde iş akımı ve yerleşim planındaki süreçler tanımlanır ve alt faaliyetlere ayrılır. Röportaj, anket,

gözlem ve kayıtların gözden geçirilmesi vasıtasıyla faaliyet analizleri yapılır (Raffish ve Turney, 1991: 53).

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

3.1.2. Faaliyet Taşıyıcılarının Tespiti

Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminde faaliyetler belirlendikten sonra ikinci adımı kaynak maliyetlerinin faaliyetlere yüklenmesinde kullanılan taşıyıcıların belirlenmesi oluşturur. Bu taşıyıcılar faaliyetlerin kaynak tüketimini yansıtan ölçütlerdir. Faaliyet taşıyıcısı, hangi kaynağın hangi mamullere nasıl yükleneceğini açıklayan dağıtım anahtarıdır. Ancak sağlıklı mamul maliyeti hesaplanması için kaynaklar ve faaliyetler arasında tam bir ilişkinin kurulması gerekir (Ertaş, 1998: 71). Zira Faaliyete Dayalı Maliyet Sisteminin ortaya çıkış nedeni de budur. Faaliyet etkenlerinin seçiminde en az iki faktörün göz önünde bulundurulması gerekir. Bunlar (Hansen ve Mowen, 1992);

- 1- Ölçüm maliyetleri,
- 2- Fiili genel üretim giderlerinin tüketimi ve maliyet etkenleri arasındaki korelasyon derecesidir.

3.1.3. Kaynak Maliyetlerinin Faaliyet Merkezlerine ve Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi

Her bir mamulün üretilmesi için gereken faaliyet belirlendikten ve taşıyıcılar tespit edildikten sonra sıra kaynak maliyetlerinin faaliyet merkezlerine ve faaliyet havuzlarına yüklenmesine gelir.

Bilindiği üzere kaynakların faaliyet merkezlerine dağıtımında iki yöntem söz konusudur. İlki doğrudan dağıtım, diğeri ise uygun faaliyet taşıyıcısı vasıtasıyla faaliyet merkezleri içerisinde tanımlanan maliyet havuzlarının dolaylı dağıtım yoluyla yüklenmesidir. Doğrudan yüklemeye bir makinanın kullandığı enerjinin ölçümü mümkün ise veya bazı destek faaliyetlerini (hazırlık, muayene, kontrol vb.) yerine getiren kimselerin harcadığı süre kaydedilebiliyorsa, bu doğrudan yükleme olmaktadır. Eğer doğrudan dağıtım mümkün değilse dolaylı dağıtım yoluyla yüklemeye başvurulur. Örneğin, fabrika kira, amortisman, aydınlatma, yönetim gideri gibi tesis seviyesindeki faaliyetler uygun faaliyet taşıyıcıları kullanılarak faaliyet merkezlerine dağıtılır.

3.2. İkinci Aşama İle İlgili İşlemler

Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yönteminde iki aşamalı maliyet prosedürü söz konusudur. Bunlardan birincisi, yukarıda değindiğimiz kaynak maliyetlerinin faaliyet merkezleri içerisindeki maliyet havuzlarına yüklenmesi, ikinci ise; bu maliyet havuzlarında biriken kaynak maliyetlerinin uygun maliyet taşıyıcıları kullanılarak mamullere dağıtımından oluşur. İkinci aşama işlemlerine ilişkin ilk olarak, maliyet taşıyıcılarının tespiti daha sonra da maliyet havuzlarındaki kaynak maliyetlerinin mamullere yüklenmesini inceleyelim.

3.2.1. Maliyet Taşıyıcılarının Tespiti

Taşıyıcılar daha önce ifade ettiğimiz gibi yöntemin ortaya atılmasıdaki asıl etkidir. Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi, uygun maliyet etkenleri kullanılırsa, üretilen mamullere daha doğru maliyet dağıtımını gerçekleştirildiğini ileri sürülür (Mac Arthur, 1992: 37-42). Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi, bir faaliyet ile mamul maliyeti arasındaki nedeni anlama hususu üzerine üretilen en iyi sonucu alma çabası üzerine odaklanmış bir yöntemdir (Miller, 1992: 13). Bu bağlamda yöntemin başarıya ulaşması için maliyet etkenlerinin özenle seçilmesi gerekir.

İkinci aşamada kullanılacak maliyet taşıyıcılarının tespitinde aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulmalıdır (Ertaş, 1998: 75).

- Fiili faaliyet tüketimine en uygun olan maliyet taşıyıcılarının seçilmesi,
- Maliyet taşıyıcıları ile bağlantı kurulan verinin elde edilme kolaylığı,
- Maliyet taşıyıcısının, mamullerin fiili faaliyet tüketimini ölçme derecesi,
- Performansın geliştirilmesini teşvik eden maliyet taşıyıcılarının seçilmesi,
- Çok az rastlanan maliyet taşıyıcılarının sayısını en aza indirilmesi,
- Aşgari ölçüm maliyetine sahip olan maliyet taşıyıcılarının seçilmesi,
- Yeni ölçümler gerektiren maliyet taşıyıcılarının seçilmemesine özen gösterilmesidir.

Yukarıda saydığımız hususlar göz önünde bulundurularak faaliyet merkezleri içinde bulunan maliyet havuzlarına en uygun maliyet taşıyıcısının seçilmesi, mamul maliyetine yüklenmesi gerekmektedir.

Bir maliyet havuzuyla ilgili birden fazla maliyet etkeni söz konusu olduğu zaman korelasyon, regresyon ve diğer istatistik teknikleri kullanılarak ilişki derecesi en yüksek maliyet taşıyıcısını dağıtım anahtarı olarak kullanmak usuldür. Yukarıdaki açıklamaları göz önüne alarak faaliyet merkezinde biriken kaynakların maliyet objelerine yüklenmesini ele alalım.

3.2.2. Maliyetlerin Mamullere Yüklenmesi

Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin dağıtım sürecinin son aşaması maliyetlerin maliyet objelerine yüklenmesidir. Bilindiği üzere maliyet objesindeki kasıt faaliyetlerin yapılması sonucunda ortaya çıkan çıktılardır. Bunlar; mamul, hizmet, müşteri, proje ve işletme birimleri olabilir. Bu çalışmada maliyet objesinde ifade edilmek istenen bir üretim işletmesinde üretilen mamullerdir.

Bu aşamanın amacı, faaliyet maliyetlerinin seçilen maliyet taşıyıcılarına göre maliyet objelerine yüklenmesidir. Bu aşamada aşağıdaki bilgilerin olması gerekir.

1- Seçilen maliyet etkenlerinin maliyetleme dönemine ait toplam miktarı

2- Toplam miktarın mamullere dağılımı

Yukarıda açıklamış olduğumuz süreci bir örnek yardımıyla inceleyelim.

4. ÖRNEK UYGULAMA ve YÖNTEMİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

XYZ firm işletmesi yaklaşık 8 yıl önce esnek üretim teknolojisine sahip olup JIT üretim sistemini kullanmaktadır. Bu işletme bünyesinde MD-552 Mikrodalga Fırın, 2211-Plus Elektrikli fırın ve 9431-CT Ceran ocaklı multi fonksiyonlu fırın olmak üzere üç farklı tip ve fonksiyonda fırın üretimini gerçekleştirmektedir. Mikrodalga fırın basit ve küçük yapıya sahip olup yılda 16000 adet satılmaktadır. Büyük hacimli ve basit fonksiyonlu olan elektrikli fırın ise yılda 20000 adet satılmaktadır. Çok daha kompleks ve büyük hacimli olan ceran ocaklı multi fonksiyonlu fırın yılda 4000 adet satılmaktadır.

Her üç fırında makine ve montaj olmak üzere iki üretim sürecinden geçmektedir. Bunların yanı sıra işletmede malzeme tedariki, hazırlık, malzeme aktarma, kalite kontrol, ambalajlama ve sevkiyat olmak üzere beş hizmet faaliyeti söz konusudur. Ayrıca işletme mevcut olan fırınların geliştirilmesi mühendislik ve tasarım faaliyetlerinde de bulunmaktadır. Fırın üretimine ait maliyet verileri aşağıdaki gibidir.

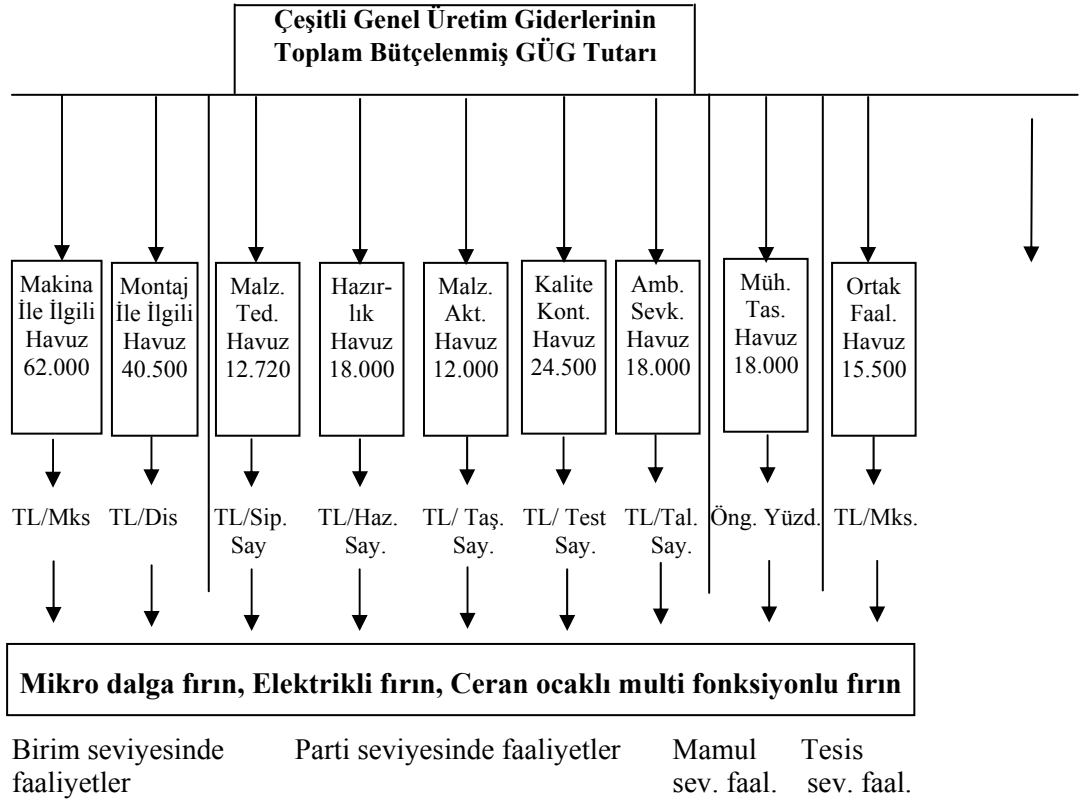
Tablo 1. XYZ Fırın İşletmesine Ait Üretim ve Maliyet Verileri

ABC Fırın İşletmesi	Mikro Dalga Fırın	Elektrikli Fırın	Ceran Ocaklı Multifonksiyonlu fırın
Üretim Miktarı	16000	20000	4000
Direkt işçilik saati	1 st/Br.	1.5 st/br	2 st/br
Makine Saati	0.5 Mks./br.	1 Mks/br	1.5 Mks/br
D. İlk Mad. Mlz. G.	32.000.000.-	50.000.000.-	12.000.000.-
D. İşçilik Gid.	24.000.000.-	45.000.000.-	12.000.000.-
Sipariş Sayısı	35	112	277
Hazırlık Sayısı	12	48	140
Taşıma Sayısı	92	437	971
Test Etme Sayısı	525	1175	1800
Talep Sayısı	26	62	272
Müh. ve Tas.Faal.	%10	%25	%65

Faaliyete dayalı maliyet yöntemine göre genel üretim giderlerinin dağıtımının iki aşamada gerçekleştiğini belirtmiştik. Bilindiği üzere, birinci aşamada faaliyetler belirlendikten sonra faaliyetler kaynakları, mamuller ise faaliyetleri tüketmesi felsefesinden hareketle kaynak maliyetleri ilk olarak faaliyetlere dağıtılır ve faaliyet merkezleri oluşturulur. İkinci aşamada ise, faaliyet merkezinde toplanan kaynak maliyetleri faaliyetlerin tüketim oranına bağlı olarak maliyet objelerine dağıtılır. Kaynak maliyetleri (endirekt malzeme, endirekt işçilik, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, amortisman, vergi vb.) muhasebe kayıtlarından kolaylıkla öğrenilebilir. Ancak bu aradaki asıl sorun MSUG tebliğine göre önerilen gider yerleri gruplamasının Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine uygun olmamasıdır. Bu durumda her faaliyet merkezi için ayrı grupların oluşturulması yoluna gidilecektir.

Örnek işletmemizde birim, parti,mamul ve tesis seviyesinde faaliyetler olmak üzere dört faaliyet seviyesi vardır. Bu faaliyet seviyelerini içeren dokuz faaliyet merkezinden oluşmaktadır. Örnek işletmeye ait faaliyet merkezleri ve faaliyet taşıyıcıları aşağıdaki şekildeki gibidir.

Örnek işletmemizde birim seviyesinde makine ve montaj bölümü ile ilgili maliyet havuzu yer almaktadır. Bu iki maliyet havuzu içerisinde bu havuzlarla ilgili endirekt malzeme ve işçilik, enerji, amortisman, bakım vb. giderler yer almaktadır.



Şekil 2. XYZ İşletmesine Ait Faaliyet Merkezleri ve Faaliyet Taşıyıcıları

Parti seviyesinde faaliyetler herhangi bir mamulün üretim sürecinin başından sonuna kadar parti seviyesindeki faaliyetleri kapsar. Örnek işletmemizde beş faaliyet merkezi vardır. Bu faaliyet merkezleri bütçelenmiş çeşitli GÜG'lerinden yararlanma derecelerine göre pay alırlar.

Mamul seviyesinde mühendislik ve tasarım faaliyetleri ile ilgili maliyet havuzu yer almaktadır. Bu faaliyet merkezi işletme yönetimi tarafından yapılan araştırmalar sonucunda belirlenen yüzelere göre dağıtılmaktadır.

Tesis seviyesinde faaliyetler ise fabrika amortismanı, emlak vergisi, sigorta, dava icra ve noter giderleri, kırtasiye giderleri, aydınlatma-su giderleri vb. gider kalemlerini kapsamaktadır. Kısaca yukarıda ilk üç faaliyet seviyesine girmeyen gider kalemleri tesis seviyesinde faaliyet grubu içerisine girer. Ancak tam bir faaliyete dayalı maliyet yönteminde bu gider kalemleri üretim maliyeti içerisinde düşünülmez, direkt dönem gideri olarak

kabul edilir. Zira bu gider kalemleri doğrudan doğruya faaliyetlerle ilişki kurulamaz. Bundan dolayı örnek işletmemizde bu gider kalemleri geleneksel sistemde olduğu gibi üretim hacmini temel alan dağıtım anahtarlarından biri olan makine saatine göre dağıtmayı uygun gördük.

Şimdi faaliyet merkezinde toplanan endirekt giderlerin (kaynak maliyetlerin) mamullere yüklenmesi için her faaliyetin ayrı ayrı birim maliyetinin tespit edilmesi gerekmektedir. Birim maliyet ise, faaliyet merkezlerinde toplanan kaynak maliyetlerinin maliyet taşıyıcılarına bölünmesi ile bulunmaktadır.

Tablo 2. XYZ İşletmesinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Hesaplanmış Birim Maliyet Verileri

Faaliyet Merkezleri	Faaliyet Tutarları	Maliyet Taşıyıcısı	Maliyet Taşıyıcı Sayısı	Birim Maliyet
Malzeme Tedariki	12.720.000.-	Sip. Sayısı	424	30000TL/sip.say.
Hazırlık	10.000.000.-	Haz. Sayısı	200	50.000.-TL/Haz.s.
Malzeme Aktarma	12.000.000.-	Taşıma Say.	1500	8.000.-TL/Taş.say
Kalite kontrol	24.500.000.-	Test Et. Say.	3500	7.000.-TL/Test..s.
Ambalajl. ve sevk.	18.000.000.-	Talep Sayısı	360	50.000.-TL/Tal.s
Müh. ve Tasarım	32.000.000.-	Öng. Yüzde	% 10,25,65	
Ortak Faaliyetler	15.504.000.-	Mks.	34000	456TL/Mks
Makine	68.000.000.-	Mks	34000	2.000.-TL/Mks
Montaj	40.500.000.-	D.i.S.	54000	750 TL/DİS

Her faaliyet merkezinin birim maliyeti tespit edildikten sonra sıra her mamule düşen genel üretim gideri payını bulmaya gelir. Aşağıdaki veriler her faaliyete ait birim maliyet ile her mamule ait maliyet taşıyıcılarının miktarının çarpılmasıyla bulunur.

Bilindiği üzere Türkiye'deki bilanço esasına tabi bütün işletmeler, 1994 yılının başından bu yana Maliye Bakanlığı'nın MSUG Tebliği'ne uymak zorundadır. Tek düzen hesap planında maliyet hesapları 7 numaralı hesap sınıfını (700-799 numaralı ana hesapları) oluşturmaktadır. Tebliğ hükümlerine göre mükellefler bu hesapların altındaki yardımcı hesapları diledikleri kadar çeşitlendirmekte serbesttirler. Ancak burada açılacak yardımcı hesapların, hem gider yerlerini hem de bu gider yerlerinin detayında gider çeşitlerini gösterecek şekilde izlenmesi gerekmektedir.

Tablo 3. XYZ İşletmesinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Her Mamule Düşen Toplam Genel Üretim Gideri Tutarı

Faaliyet Merkezleri	Mikro Dalga Fırın	Elektrikli Fırın	Ceran Ocaklı Multifonk. Fırın
Malzeme Tedariki	1.050.-	3.360.-	8.310.-
Hazırlık	600.-	2.400.-	7.000.-
Malzeme Aktarma	736.-	3.496.-	7.768.-
Kalite kontrol	3.675.-	8.225.-	12.600.-
Ambalajl. ve sevk.	1.300.-	3.100.-	13.600.-
Müh. ve Tasarım	3.200.-	8.000.-	20.800.-
Ortak Faaliyetler	3.648.-	9.120.-	2.736.-
Makine	16.000.-	40.000.-	12.000.-
Montaj	12.000.-	22.500.-	6.000.-
Toplam G.Ü.G.i	42.209.-	100.201.-	90.814.-

Tablo 4. XYZ İşletmesinin Faaliyet Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Toplam Mamul Maliyet ve Birim Mamul Maliyet Verileri

Maliyetler	Mikrodalga Fırın	Elektrikli Fırın	Ceran Ocaklı Multifonk. Fırın
D. İlk Mad. Mlz.	32.000.-	50.000.-	12.000.-
D. İşçilik Gid.	24.000.-	45.000.-	12.000.-
Genel Ürt. Gid.	42.209.-	100.201.-	90.814.-
Top. Mamul Mal.	98.209.-	195.201.-	114.814.-
Üretim Miktarı	16.000.-	20.000.-	4.000.-
Birim Mamul Mal.	6.138,0625	9.760,05	28.703,5

MSUG Tebliği'nde 10-99 Gider Yerleri kısmında yer alan açıklama aşağıdaki gibidir.

“Gider yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, örgütün bir birimini yada birim içindeki bir yeri ifade eder.

Gider yerleri aşağıdaki gibi bölümlenir:

- Esas üretim gider yeri
- Yardımcı üretim gider yerleri
- Yardımcı hizmet gider yerleri
- Üretim yerleri yönetim gider yerleri
- Araştırma ve geliştirme gider yerleri

- Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri
- Genel Yönetim gider yerleri

Gider yerlerinin bölümlenmesinde yukarıda verilen gider yerleri gruplandırması esas olmakla beraber, kuruluşların işletme faaliyet alanı ile faaliyetin teknolojik akımına uygun olarak açılacak gider yerleri, bu verilen ana başlıklar altında yer alabilir.”

Yukarıda ifade edilen tebliğ hükümlerine göre 730 numaralı hesap grubunun yukarıdaki şekilde bölümlendirilmesi gerekmektedir. Elbette ki Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin tekdüzen hesap planındaki gider yerleri kısmındaki sınıflandırmaya bağlı kalması mümkündür. Ancak işletme yöneticileri ve diğer ilgililerin her bir faaliyet seviyesinde oluşan maliyetleri açık ve net bir şekilde görmelerini engelleyecektir. Bu durumda faaliyet merkezleri aşağıdaki gibi bölümlenebilir.

- 10.Birim Seviyesinde Faaliyet Merkezleri
- 20.Parti Seviyesinde Faaliyet Merkezleri
- 30.Mamul Seviyesinde Faaliyet Merkezleri
- 40.Tesis Seviyesinde Faaliyet Merkezleri

Yukarıda yapılmış olan sınıflandırma, Tek Düzen hesap planındaki “10-99 Gider Yerleri” hususundaki açıklamalara riayet etmemektedir. Böyle bir durumda mükelleflerin ihtiyaçları giderebilmek için tebliğde serbest bırakılmış olan 8’ nolu hesap grubu rahatlıkla kullanılabilir.

16.12.1993 tarih ve 21790 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2 nolu Tebliğ’e göre 8 ana hesap grubu “muhasabe ilkelerine ve eş zamanlı maliyet tespit etme yöntemine aykırı olmamak şartıyla, yönetim muhasebesi amaçları için kullanılabilmesi açıklanmıştır. Ancak bu maksatla açılacak hesaplar dönem sonlarında ilgili hesaplarla karşılaştırılarak kapatılır. Ancak mali tablolara intikal ettirilmez” (Üstünel, 1996: 919).

Şimdi yukarıdaki düzenlemeler göz önüne alınarak sadece genel üretim giderleri için 8 nolu ana hesap grubu kullanılarak aşağıdaki kayıtlar gerçekleştirilmiştir.

710. DİREKT İLK MADDE VE MLZ. GİDER. 710.10 Mikrodalga F.: 32.000. 710.20 Elektrikli f.: 50.000. 710.30 Ceran Ocaklı Mul.F.: 12.000. 150. İLK MADDE MLZ. GİD.	94.000.000.-		
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 720.10 Mikrodalga F.: 24.000. 720.20 Elektrikli f.: 45.000. 720.30 Ceran Ocaklı Mul.F.: 12.000. 381.GİDER TAHAKKUKLARI	81.000.000.-		
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.10.ilk mad. Ve mlz. 730.20. İşçi Ücr. Ve Gid. 730.30. Mem. Ücr. Gid. 730.40. Dış. Sağ. Fayd. Ve Hiz. 730.50. Çeşitli Giderleri 730.60. Verhi Resim ve Harçlar 730.70.Amortisman ve Tük. Payl. 730.80. Finansman Gid. 100. KASA HS. 102. BANKALAR HS. 150. İLK MADDE VE MLZ. 257. BİRİKMİŞ AMORT. 381. GİDER TAHAKKUKL.	233.224.000.-		
800. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 800.10 Makine Faal. Merk. :68.000. 800.11 Montaj Faal. Merk. : 40.500. 800.20 Mlz. ted. Faal. Merk. : 12.720. 800.21 Hazırlık Faal. Merk. : 10.000. 800.22 .Mlz. Akt. Faal. Merk. : 12.000. 800.23.Kal. Kont. Faal. Merk. : 24.500. 800.24.Amb. Sevk. Faal. Merk: 18.000. 800.30.Müh. ve Tas. Faal. Merk.: 32.000. 800.40.Ortak Faal. Merk. : 15.504. 730.GENEL ÜRETİM GİDERLER 730.10. İlk mad. ve mlz. 730.20. İşçi Ücr. ve Gid. 730.30. Mem. Ücr. Gid. 730.40. Dış. Sağ. Fayd. Hiz. 730.50. Çeşitli Giderleri 730.60. Verhi Res. ve Harçlar 730.70.Amortis. ve Tük. Payl. 730.80. Finansman Gid.	233.224.000.	94.000.000.-	81.000.000.-
		233.224.000.-	
			233.224.000.-

730.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.10 Mikro Dalga Fırın : 42.209. 730.20 Elektrikli Fırın : 100.201. 730.30 Ceran Ocaklı Fırın : 90.814.	233.224.000.		
800.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 800.10. Makine Faal.Merk: 68.000. 800.11. Montaj Faal.Merk.: 40.500. 800.20. Mlz. Ted. Faal.Merk.: 12.720. 800.21. Hazırlık Faal. Merk.: 10.000. 800.22. Mlz. Akt. Faal. Merk.: 12.000. 800.23. Kal.Kont. Faal.Merk.: 24.500. 800.24. Amb.Sevk.Faal.Merk: 18.000. 800.30. Müh.ve Tas. Faal.Merk.:32.000. 800.40. Ortak Faal. Merk.: 15.504.		233.224.000.	
151.YARI MAMULLER- ÜRETİM HS. 151.01. Mikro dalga F.: 98.209. 151.02. Elektrikli F. : 195.201. 151.03. Ceran Ocaklı F.: 114.814.	408.224.000.-		
711.İLK MD.VE MLZ.G. YANS. 721.DİREKT İŞÇ. G. YANS. HS 731. GENEL ÜRET. GİD. YANS. 731.01. Mikro Dalga Fırın : 42.209. 731.02.Elektrikli Fırın : 100.201. 731.03. Ceran Ocaklı Fırın : 90.814.		94.000.000.- 81.000.000.- 233.224.000.-	
152. MAMULLER HES. 152.01. Mikro dalga F.: 98.209. 152.02. Elektrikli F. : 195.201. 152.03. Ceran Ocaklı F.: 114.814.	408.224.000.-		
151.YARI MAMULLER-ÜRET.HS 151.01. Mikro dalga F.: 98.209. 151.02.Elektrikli F. : 195.201. 151.03.Ceran Ocaklı F.: 114.814.		408.224.000.-	
711.İLK MD.ve MLZ.G. YANS. 721.DİREKT İŞÇ. G. YANS. HS 731. GENEL ÜRET. GİD. YANS. 731.01. Mikro Dalga Fırın : 42.209. 731.02.Elektrikli Fırın : 100.201. 731.03.Ceran Ocaklı Fırın : 90.814.	94.000.000.- 81.000.000.- 233.224.000.-		
710.DİR. İLK MAD.ve MLZ.GİD. 710.01.Mikrodalga F.: 32.000. 710.02. Elektrikli f.: 50.000. 710.03.Ceran Ocaklı Mul.F.: 12.000.		94.000.000.-	
720. DİREKT İŞÇİLİK GİD. 720.01.Mikrodalga F.: 24.000. 720.02. Elektrikli f.: 45.000. 720.03.Ceran Ocaklı Mul.F.: 12.000.		81.000.000.-	
730.GENEL ÜRETİM GİD.LERİ 730.01.Mikro Dalga Fırın : 42.209. 730.02.Elektrikli Fırın : 100.201. 730.03. Ceran Ocaklı Fırın : 90.814.		233.224.000.-	

SONUÇ

Faaliyete dayalı maliyet sistemi, genel üretim giderleri ile mamuller arasında nedensellik ilişkisine dayalı sağlıklı bir yüklemeyi sağlayan yeni bir sistemdir. Bu ilişkiyi sağlamak için üretim sürecinin başından sonuna kadar yapılan faaliyetleri esas alır. Geleneksel muhasebe sisteminde olduğu gibi mamuller kaynakları değil, “faaliyetler kaynakları mamullerde faaliyetleri tükettiğini” varsayar. Böylece maliyetlere neden olan faaliyetleri temel olarak dağıtım sürecinde faaliyetler üzerinde yoğunlaşır ve üretim süreci boyunca maliyetleri faaliyetleri talep eden mamullere direkt izler. Bunun yanı sıra her mamul için direkt olarak izlenemeyen endirekt giderler uygun taşıyıcılar kullanılarak mamullere dağıtılır.

Faaliyete dayalı maliyet sistemi, geleneksel sistemde olduğu gibi, genel üretim giderlerini iki aşamalı bir süreçten geçirerek mamullere yüklemektedir. Birinci aşamada, ilk önce faaliyet ve faaliyet taşıyıcıları belirlenir, daha sonra kaynak maliyetlerine uygun faaliyet taşıyıcıları aracılığı ile faaliyet ve faaliyet içerisindeki maliyet havuzlarına yüklenir. İkinci aşamada ise, her faaliyet ve faaliyet içerisindeki maliyet havuzları için uygun maliyet taşıyıcıları tespit edilerek, bu havuzlarda biriken giderler uygun maliyet taşıyıcıları aracılığı ile mamullere yüklenir.

Bilindiği üzere, Faaliyete dayalı maliyet yönteminde dört faaliyet seviyesi söz konusudur. İşletme yöneticileri ve diğer ilgililerin her bir faaliyet seviyesinde oluşan maliyetleri açık ve net bir şekilde görmeleri için tebliğde serbest bırakılmış olan 8’ nolu hesap grubu rahatlıkla kullanılabilir.

KAYNAKLAR

- Annie S. McGowan, (1998), “Perceived Benefits of ABCM Implementation”, *Accounting Horizons*.
- Belverd E. Needles, James C. Caldwell, Henry R. Anderson and Sherry K. Mills, (1996), *Principles of Accounting*, Sixth Edition, Houghton Mifflin Company, Boston.
- Bülent Üstünel (1996), *Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Kılavuzu*, 4. Baskı, Denet Yayıncılık, İstanbul.
- Cecily A. Rainborn, Jesse T. Barfield and Michael R. Kinney, (1993), *Managerial Accounting*, West Publishing Company, Minneapolis.
- Colin Drury, (1990), “Product Costing in the 1990s”, *Accountancy*.
- Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen, (1992), *Management Accounting*, Second Edition, South-Western Publishing Co., Ohio.
- Münir Şakrak, (1997), *Maliyet Yönetimi ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Yasa Yayıncılık, İstanbul.

- Halil Seyidoğlu, (1992), Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, Gizem Yayınları No: 4, Ankara.
- John A. Miller, (1992), "Designing and Implementing a New Cost Management System", *Journal of Cost Management*, Sayı:4, Winter.
- John B. Mac Arthur, "Activity-Based Costing: How Many Cost Drivers Do You Want?", *Journal of Cost Management*, Sayı: 3, Fall-92.
- Jill Hart and Clive Wilson, (1996), *Management Accounting Principles and Applications*, Second Edition, Prentice Hall, Sydney.
- Norm Raffish and Peter B.B. Turney, (1991), "Glossary of Activity-Based Management", *Journal of Cost Management*, Fall.
- Nurten Erdoğan, (1994), "Genel İmalat Maliyetlerinin Dağıtımında Regrasyon Analizi Kullanımı", *Eskişehir Anadolu Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 1-2.
- Robert S. Kaplan, "The Evolution of Management Accounting", *The Accounting Review*, Cilt: LIX(3).
- Robin Cooper and Robert S. Kaplan, (1988), "Measure Costs Right: Make The Right Decisions", *Harvard Business Review*.
- Robin Cooper, (1990), "Five Steps to ABC System Designe", *Accountancy*.
- Robin Cooper, (1991), "The Two Stage Procedure in Cost Accounting: Part One", *The Design of Cost Management Systems*, Prentice Hall, New Jersey.