

**İŞLETMELERİN SÜRDÜRÜLEBİLİR REKABET
GÜCÜ VE REKABET ÜSTÜNLÜĞÜ SAĞLAMADA
VERECEKLERİ STRATEJİK KARARLARIN
KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİYLE
DOĞRULANMASINA YÖNELİK AMPİRİK BİR
ÇALIŞMA**

(Doktora Tezi)

Kadir TUTKAVUL

Kütahya – 2016

T.C.
DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı

Doktora Tezi

**İŞLETMELERİN SÜRDÜRÜLEBİLİR REKABET GÜCÜ VE
REKABET ÜSTÜNLÜĞÜ SAĞLAMADA VERECEKLERİ
STRATEJİK KARARLARIN KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ
MODELİYLE DOĞRULANMASINA YÖNELİK AMPİRİK BİR
ÇALIŞMA**

Danışman
Doç. Dr. Orhan ELMACI

Hazırlayan
Kadir TUTKAVUL

Kütahya – 2016

Kabul ve Onay

Kadir TUTKAVUL' un hazırladığı “İşletmelerin Sürdürülebilir Rekabet Gücü ve Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Verecekleri Stratejik Kararların Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeliyle Doğrulanmasına Yönelik Ampirik Bir Çalışma” başlıklı doktora tez çalışması, jüri tarafından lisansüstü yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

...../...../201..

Tez Jürisi	İmza	
	Kabul	Red
Doç. Dr. Orhan ELMACI (Danışman)		
Prof. Dr. Şerafettin SEVİM		
Prof. Dr. Mahmut ZORTUK		
Prof. Dr. Beyhan MARŞAP		
Prof. Dr. Nurten ERDOĞAN		

Doç. Dr. Niyazi KURNAZ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Yemin Metni

Doktora tezi olarak sunduğum “İşletmelerin Sürdürülebilir Rekabet Gücü ve Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Verecekleri Stratejik Kararların Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeliyle Doğrulanmasına Yönelik Ampirik Bir Çalışma” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../...../201..

Kadir TUTKAVUL

Özgeçmiş

1987 yılında Bursa'nın Osmangazi ilçesinde doğdu. 2004 yılında Bursa Nilüfer Anadolu Ticaret ve Ticaret Meslek Lisesi Muhasebe Bölümü'nden mezun oldu. 2010 yılında Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği Bölümü'nden onur derecesi ile mezun oldu. 10/08/2012 tarihinde savunduğu “Aracı Kurumlarda Kapsamlı Gelirin Raporlanması ve Faaliyet Sonuçlarına Etkisinin İncelenmesi” başlıklı tezi oy birliği ile kabul edilerek, 10/09/2012 tarihinde Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe - Finansman Anabilim Dalı'nda yüksek lisans eğitimini tamamladı. Halen Dumlupınar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe - Finansman Anabilim Dalı'nda Araştırma Görevlisi olarak çalışmaktadır. Öğretim üyesi evlidir.

ÖZET

İŞLETMELERİN SÜRDÜRÜLEBİLİR REKABET GÜCÜ VE REKABET ÜSTÜNLÜĞÜ SAĞLAMADA VERECEKLERİ STRATEJİK KARARLARIN KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİYLE DOĞRULANMASINA YÖNELİK AMPİRİK BİR ÇALIŞMA

TUTKAVUL, Kadir
Doktora Tezi, İşletme Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Doç. Dr. Orhan ELMACI
Mart, 2016, 420 sayfa

Dünya çapında artan küreselleşme olgusu ile birlikte günümüzde faaliyet gösteren işletmeler, kendilerini şiddetli bir rekabet ortamının içinde bulmaktadır. İşletmelerin böyle bir ortamda hayatta kalabilmelerinin yolu rakip işletmeler ile rekabet edebilme yeterliliğine sahip olmalarından ve hatta rakipleri karşısında sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde edebilmelerinden geçmektedir. İşletmelerin rakiplerine karşı sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde edebilmelerini sağlayan temel argümlerinden birisi de maliyet bilgileridir. Bu nedenle üretim işletmelerinde üretim süreci sonucunda ortaya çıkan maliyetlerin doğru, güvenilir, yeterli, gerçeğe uygun ve detaylı olarak saptanması ve üretilen mamul maliyetlerinin de benzer niteliklere sahip maliyet bilgilerine dönüştürülmesi gerekmektedir.

Bu bağlamda, geliştirilen maliyetleme modellerinin en temel amacı, üretilen mamullerin maliyetlerinin; doğru, güvenilir, yeterli, gerçeğe uygun ve detaylı olarak hesaplanmasını sağlamaktır. Ancak gerek geleneksel maliyetleme modelleri gerekse çağdaş maliyetleme modelleri istenilen nitelikte maliyet bilgilerini tam olarak üretmekte yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle çağdaş maliyetleme modellerinin eksikliklerini gidermek amacı ile kaynak tüketim muhasebesi modeli adı altında yeni bir maliyetleme modeli geliştirilmiştir. Bu çalışmanın temel amacı; geliştirilen kaynak tüketim muhasebesi modelini bir üretim işletmesinde kurmak, modelde üretilen maliyet ve yönetim muhasebesi bilgileri aracılığıyla, işletme yöneticilerinin sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlamada verecekleri fiyatlandırma kararlarını desteklemektir.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kavramsal çerçeve başlığı altında rekabet kavramı ve kaynak tabanlı yaklaşım kavramı ayrıntılı olarak ele alınmıştır. İkinci bölümde kaynak tüketim muhasebesi modeli ve analize tabi diğer maliyetleme modelleri (geleneksel maliyetleme modeli, faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli) açıklanmış ve karşılaştırmalı olarak ele alınıp değerlendirilmiştir. Üçüncü bölümde analize tabi maliyetleme modelleri (kaynak tüketim muhasebesi modeli, geleneksel maliyetleme modeli, faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli) bir üretim işletmesinde uygulanarak sonuçlar alınmıştır. Alınan sonuçlar karşılaştırmalı olarak analiz edilerek değerlendirilmiştir. Son bölümde ise işletme yöneticileri tarafından verilecek fiyatlandırma kararları analize tabi maliyetleme modelleri kapsamında analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Fiyatlandırma Kararları, Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli, Rekabet, Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü

ABSTRACT

AN EMPIRICAL STUDY ON CONFIRMING THE STRATEGIC DECISIONS OF THE COMPANIES THAT WILL BE MADE TO ENSURE SUSTAINABLE COMPETITIVE POWER AND COMPETITIVE EDGE WITH THE RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING MODEL

TUTKAVUL, Kadir

PhD Thesis, Business Administration Department

Advisor: Assoc. Prof. Orhan ELMACI

March, 2016, 420 Pages

With the ever-increasing globalization concept all over the world, the companies that are active today have found themselves in a violent competition environment. The way to survive in such an environment for the companies is ensured by having the competitive competence, even having sustainable superior competition (advantage). One of the basic arguments of having sustainable superior competition (advantage) in the world of rivals is the cost data. For this reason, in manufacturing companies, the costs that appear after the manufacturing process must be determined in reliable ways, accurately, in detail and in sufficient manner; and the costs of the products must be converted into cost data that have the similar characteristics.

In this context, the basic aim of the costing models developed so far is ensuring that the costs of the products are calculated in reliable ways, accurately, in detail and in sufficient manner. However, both the traditional costing models and the modern ones are insufficient in producing the cost data in the desired quality. For this reason, in order to respond to this lack, a new costing model under the name of “Resource Consumption Accounting Model” has been developed. The basic aim of this study is installing the Resource Consumption Accounting Model in a production facility and supporting the strategic decisions of the managers of the facility for the purpose of having sustainable superior competition (advantage) with the help of the costing and management accounting data produced in this model.

The study consists of three parts. In the first part, under the title of conceptual framework, the competition concept, and the resource-based approach concepts are

explained in detail. In the second part, the Resource Consumption Accounting Model and the other models that are subject to analysis (traditional costing model, activity-based costing model and activity-based costing model depending on time) are explained, handled and evaluated in a comparative manner. In the third part, the costing models that are subject to analysis (Resource Consumption Accounting Model, traditional costing model, activity-based costing model and activity-based costing model depending on time) have been analyzed over their application in a production facility, and the results are discussed. The results are analyzed and evaluated comparatively. In the last chapter, pricing decision which taken by business managers are analyzed within subject to analysis costing models.

Key Words: Pricing Decisions, Resource Consumption Accounting Model, Competition, Sustainable Competition Advantage

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	v
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xviii
TABLolar LİSTESİ.....	xx
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xxviii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1 REKABET KAVRAMI	9
1.1.1 Rekabetin Tanımı.....	9
1.1.1.1 Rekabet Kavramının Sözlük Anlamı	10
1.1.1.2 Rekabet Kavramının İktisadi Anlamı	10
1.1.1.3 Rekabet Kavramının İşletmecilik Açısından Anlamı	13
1.1.1.4 Rekabet Kavramının Hukuki Açısından Anlamı.....	15
1.1.2 Rekabetin Fonksiyonları	15
1.1.3 Rekabet Baskısı	17
1.1.4 Rekabet Ortamı	18
1.1.5 Rekabet Gücü	19
1.1.6 Rekabet Üstünlüğü.....	25
1.1.6.1 Rekabet Üstünlüğü Teorileri	26
1.1.6.1.1 Endüstriyel Örgüt Teorisi	27
1.1.6.1.2 Kaynak Tabanlı Teori.....	29
1.1.7 Rekabet Stratejileri	30
1.1.7.1 Rekabet Stratejisi Modelleri.....	32
1.1.7.1.1 Genel Rekabet Stratejileri.....	32
1.1.7.1.2 Kaynak Tabanlı Rekabet Stratejileri	35
1.1.8 Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü	37
1.1.9 Küreselleşmenin Rekabete Etkisi	40
1.1.10 Bilim ve Teknolojideki Gelişmelerin Rekabete Etkisi	43
1.2 İŞLETMELERDE KARAR ALMA	46
1.2.1 Karar Alma Kavramı	46
1.2.2 Karar Alma Süreci	48

1.2.3 Karar Türleri	49
1.2.3.1 Programlanabilen (Rutin) Kararlar ve Programlanamayan (Rutin Dışı) Kararlar	50
1.2.3.2 Stratejik Kararlar ve Operasyonel Kararlar	50
1.2.3.3 Kişi Kararları ve Grup Kararlar	51
1.2.3.4 Alt Kademe Kararları ve Üst Kademe Kararları	52
1.2.3.5 Belirlilik Şartları Altında Verilen Kararlar ve Belirsizlik Şartları Altında Verilen Kararlar	52
1.2.4 Maliyet Bilgilerinin İşletme Kararlarında Kullanılması	52
1.3 FİYATLANDIRMA KARARLARI	56
1.3.1 Fiyat ve Fiyatlandırma Kavramı	56
1.3.2 Fiyatlandırmanın Amaçları	57
1.3.2.1 Kar Odaklı Amaçlar	58
1.3.2.2 Satış Odaklı Amaçlar	59
1.3.2.3 Mevcut Durum Odaklı Amaçlar	60
1.3.3 Fiyatlandırma Kararlarını Etkileyen Faktörler	60
1.3.4 Fiyatlandırma Süreci	63
1.3.5 Fiyatlandırma Yöntemleri	65
1.3.5.1 Maliyet Odaklı Fiyatlandırma Yaklaşımı	65
1.3.5.2 Rekabet Odaklı Fiyatlandırma Yaklaşımı	66
1.3.5.3 Talep Odaklı Fiyatlandırma Yaklaşımı	67
1.3.6 Maliyet Bilgilerinin Fiyatlandırma Kararlarında Kullanılması	68

İKİNCİ BÖLÜM

KAYNAK TABANLI YAKLAŞIM KAVRAMI, KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİ VE KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİNİN DİĞER MALİYETLEME MODELLERİ İLE KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

2.1 KAYNAK TABANLI YAKLAŞIM KAVRAMI	71
2.1.1 Kaynak Tabanlı Yaklaşımın Tanımı	71
2.1.2 Kaynak Tabanlı Yaklaşımın Tarihsel Gelişimi	75
2.1.2.1 İktisadi Açıdan Kaynak Tabanlı Yaklaşımının Tarihsel Gelişimi	75
2.1.2.1.1 Ayırt Edici Yetenekler Teorisi	75
2.1.2.1.2 Ricardo'cu Ekonomiler Teorisi	76
2.1.2.1.3 Penrose'un Firma Büyüme Teorisi	78

2.1.2.1.4Avusturya İktisat Okulu.....	79
2.1.2.2 Stratejik Yönetim Bilimi Açısından Kaynak Tabanlı Yaklaşımının Tarihsel Gelişimi	81
2.1.3 Kaynak Tabanlı Yaklaşımın Temel Kavramları.....	83
2.1.3.1 Kaynaklar.....	84
2.1.3.1.1Maddi Kaynaklar	85
2.1.3.1.2Maddi Olmayan Kaynaklar	87
2.1.3.2 Yetenekler.....	90
2.1.3.2.1Temel Yetenekler.....	92
2.1.3.2.2Dinamik Yetenekler.....	96
2.1.3.3 Temel Yeteneklerin Oluşturulmasında Kullanılan Araçlar.....	97
2.1.3.3.1Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Sahip Olunan Kaynak ve Yeteneklerde Bulunması Gereken Nitelikler	98
2.1.3.3.2Değer Zinciri Analizi	102
2.1.4 Kaynak Tabanlı Yaklaşımın Varsayımları	104
2.2 KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİ	106
2.2.1 Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Ortaya Çıkışı	107
2.2.2 Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeline Genel Bakış.....	109
2.2.3 Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Teorik Alt Yapısı.....	114
2.2.3.1 Alman Maliyet Muhasebesi Modeli.....	115
2.2.3.2 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli.....	118
2.2.4 Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin İlkeleri	120
2.2.4.1 Nedensellik İlkesi	120
2.2.4.2 Cevap Verilebilirlik İlkesi	121
2.2.4.3 İş/Faaliyet İlkesi.....	122
2.2.5 Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Temel Unsurları.....	122
2.2.5.1 Kaynaklar.....	122
2.2.5.2 Maliyet Yapıları	125
2.2.5.3 Miktar Temelli Yaklaşım.....	128
2.2.5.4 Yerine Koyma Maliyetine Dayalı Amortisman Yöntemi	129
2.2.6 Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Özellikleri	130
2.2.7 Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Yararları.....	131
2.3 ANALİZE TABİ DİĞER MALİYETLEME MODELLERİ	132
2.3.1 Geleneksel Maliyetleme Modeli	132
2.3.2 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	134
2.3.3 Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	134

2.4 ANALİZE TABİ MALİYETLEME MODELLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	139
2.4.1 Geleneksel Maliyetleme Modeli ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinin Karşılaştırılması	139
2.4.2 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli ile Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinin Karşılaştırılması	142
2.4.3 Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli ile Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Karşılaştırılması	145
2.4.4 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli ile Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Karşılaştırılması	148
2.4.5 Geleneksel Maliyetleme Modeli ile Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Karşılaştırılması	151

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANALİZE TABİ MALİYETLEME MODELLERİNİN BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULANMASI

3.1 ARAŞTIRMANIN METEDOLOJİSİ	154
3.1.1 Araştırmanın Problemi	154
3.1.2 Araştırmanın Amacı	155
3.1.3 Araştırmanın Önemi	156
3.1.4 Araştırmanın Kapsam ve Sınırlılıkları	157
3.1.5 Araştırmanın Yöntemi.....	158
3.1.6 Araştırma Verilerinin Elde Edilmesi ve Sınıflandırılması	160
3.2 KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİNİN ANALİZE TABİ ÜRETİM İŞLETMESİNDE KURULMASI	160
3.2.1 Analize Tabi İşletmenin Tanıtılması	160
3.2.1.1 Analize Tabi İşletme Hakkında Genel Bilgiler	160
3.2.1.2 Üretim Sürecinin Tanıtılması.....	162
3.2.1.3 Üretim Bölümü Faaliyetlerin Belirlenmesi	163
3.2.1.4 Analize Tabi Mamullerin Belirlenmesi	164
3.2.1.5 İşletmenin Mevcut Maliyet Sistemi	168
3.2.2 Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Analize Tabi Üretim İşletmesinde Kurulması.....	168
3.2.2.1 Üretim İle İlgili Kaynakların Belirlenmesi	168
3.2.2.1.1Kauçuk Bölümü Esas Üretim Gider Yeri Kaynaklarının Belirlenmesi.....	170
3.2.2.1.2Plastik Bölümü Esas Üretim Gider Yeri Kaynaklarının Belirlenmesi.....	171

3.2.2.1.3	Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yerinin Kaynaklarının Belirlenmesi.....	172
3.2.2.1.3.1	Kauçuk Bölümü Esas Üretim Gider Yerinin Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yerinden Aldığı Payın Belirlenmesi.....	174
3.2.2.1.3.2	Plastik Bölümü Esas Üretim Gider Yerinin Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yerinden Aldığı Payın Belirlenmesi.....	175
3.2.2.1.4	Kalite Kontrol Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yeri Kaynaklarının Belirlenmesi.....	177
3.2.2.1.4.1	Kauçuk Bölümü Esas Üretim Gider Yerinin Kalite Kontrol Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yerinden Aldığı Payın Belirlenmesi.....	179
3.2.2.1.4.2	Plastik Bölümü Esas Üretim Gider Yerinin Kalite Kontrol Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yerinden Aldığı Payın Belirlenmesi	179
3.2.2.1.5	Ambarlar Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yeri Kaynaklarının Belirlenmesi.....	180
3.2.2.1.5.1	Kauçuk Bölümü Esas Üretim Gider Yerinin Ambarlar Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yerinden Aldığı Payın Belirlenmesi.....	182
3.2.2.1.5.2	Plastik Bölümü Esas Üretim Gider Yerinin Ambarlar Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yerinden Aldığı Payın Belirlenmesi.....	182
3.2.2.1.6	Analize Tabi Fabrikaya Ait Kaynakların Toplam Tutarlarının Belirlenmesi.....	183
3.2.2.2	Kaynak Havuzlarının Oluşturulması.....	189
3.2.2.2.1	İlk Madde ve Malzeme Kaynak Havuzu	189
3.2.2.2.2	İşçilik Kaynak Havuzu.....	189
3.2.2.2.3	Makine Kaynak Havuzu	190
3.2.2.2.4	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzu.....	191
3.2.2.2.5	Enerji Kaynak Havuzu	191
3.2.2.3	Kaynak Havuzlarında Biriken Kaynakların Karakterlerinin Tespit Edilmesi	191
3.2.2.3.1	İlk Madde ve Malzeme Kaynak Havuzu	192
3.2.2.3.2	İşçilik Kaynak Havuzu.....	192
3.2.2.3.3	Makine Kaynak Havuzu	193
3.2.2.3.4	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzu.....	194
3.2.2.3.5	Enerji Kaynak Havuzu	194
3.2.2.3.6	Kaynak Havuzlarında Biriken Orantısal ve Sabit Giderlerin Toplu Gösterimi.....	195
3.2.2.4	Kaynak Havuzlarının Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi	195
3.2.2.4.1	Malzeme Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları	195
3.2.2.4.2	İşçilik Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları	197
3.2.2.4.3	Makine Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları.....	203
3.2.2.4.4	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Havuzunun Dağıtım Anahtarları	209
3.2.2.4.5	Enerji Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları	210

3.2.2.5 Kaynak Havuzlarında Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması	210
3.2.2.5.1 Malzeme Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması	211
3.2.2.5.2 İşçilik Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması	214
3.2.2.5.3 Makine Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması	217
3.2.2.5.4 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması	220
3.2.2.5.5 Enerji Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması	223
3.2.2.5.6 Kaynak Havuzlarında Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtımının Toplu Gösterimi	226
3.2.2.6 Kaynak Havuzlarında Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması	228
3.2.2.6.1 İşçilik Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması	228
3.2.2.6.2 Makine Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması	236
3.2.2.6.3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması	243
3.2.2.6.4 Kaynak Havuzlarında Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Dağıtımının Toplu Gösterimi	250
3.2.2.7 Faaliyetlerde Biriken Giderlerin Toplu Gösterimi	252
3.2.2.8 Faaliyetlerde Biriken Giderlerin Mamullere Dağıtılması	255
3.2.2.8.1 Faaliyetlerin Dağıtım Anahtarlarının Belirlenmesi	255
3.2.2.8.1.1 Hammadde Depolama Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi	255
3.2.2.8.1.2 Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi	256
3.2.2.8.1.3 Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi	257
3.2.2.8.1.4 Plastik Enjeksiyon Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi	258
3.2.2.8.1.5 Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi	258
3.2.2.8.1.6 Paketleme Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi	259
3.2.2.8.1.7 Mamul Depolama Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi	260
3.2.2.8.1.8 Sevkiyat Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi	260
3.2.2.8.2 Faaliyetlerde Biriken Giderlerin Mamullere Dağıtılması	261
3.2.2.9 Analize Tabi Mamullerin Maliyetlerinin Analiz Edilmesi	265

3.3	FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİNİN ANALİZE TABİ ÜRETİM İŞLETMESİNDE KURULMASI.....	267
3.3.1	Analize Tabi Üretim İşletmesinde Analize Tabi Dönemde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderleri.....	267
3.3.2	Analize Tabi Üretim İşletmesinde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderlerinin Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi.....	269
3.3.3	Analize Tabi Üretim İşletmesinde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderlerinin Dağıtım Anahtarı Miktarlarının Tespit Edilmesi.....	270
3.3.4	Analize Tabi Üretim İşletmesinde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderlerinin Birim Yükleme Oranlarının Tespit Edilmesi	272
3.3.5	Analize Tabi Üretim İşletmesinde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması	273
3.3.6	Faaliyetlerde Biriken Genel Üretim Giderlerinin Analize Tabi Mamullere Dağıtılması.....	276
3.3.6.1	İşletme Faaliyetlerine Atanan Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi.....	276
3.3.6.1.1	Hammadde Depolama Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi	276
3.3.6.1.2	Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi	277
3.3.6.1.3	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi	278
3.3.6.1.4	Plastik Enjeksiyon Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi	279
3.3.6.1.5	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi	279
3.3.6.1.6	Paketleme Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi ...	280
3.3.6.1.7	Mamul Depolama Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi	281
3.3.6.1.8	Sevkiyat Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi	282
3.3.6.2	Faaliyetlerde Biriken Genel Üretim Giderlerinin Analize Tabi Mamullere Dağıtılması.....	282
3.3.7	Analize Tabi Mamullerin Birim Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması.....	284
3.4	ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİNİN ANALİZE TABİ ÜRETİM İŞLETMESİNDE KURULMASI.....	285
3.4.1	İşletmenin Kaynak Gruplarının Belirlenmesi	285
3.4.2	İşletmenin Kaynak Gruplarına Ait Maliyetlerin Belirlenmesi.....	286
3.4.2.1	Analize Tabi Üretim İşletmesinde Analize Tabi Dönemde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderleri	287
3.4.2.2	Analize Tabi Üretim İşletmesinde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderlerinin Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi	288

3.4.2.3 Analize Tabi Üretim İşletmesinde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderlerinin Dağıtım Anahtarı Miktarlarının Tespit Edilmesi	289
3.4.2.4 Analize Tabi Üretim İşletmesinde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderlerinin Birim Yükleme Oranlarının Tespit Edilmesi.....	291
3.4.2.5 Analize Tabi Üretim İşletmesinde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması	292
3.4.3 İşletmenin Her Bir Kaynak Grubu İçin Pratik Kapasitenin Belirlenmesi	295
3.4.4 İşletmenin Her Kaynak Grubu İçin Kapasite Maliyet Oranının Belirlenmesi	300
3.4.5 İşletmenin Her Bir Kaynak Grubuna Atanan Maliyetlerin Belirlenmesi	300
3.4.5.1 Hammadde Depolama Faaliyetine Atanan Maliyetlerin Tespit Edilmesi	301
3.4.5.2 Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyetine Atanan Maliyetlerin Tespit Edilmesi	302
3.4.5.3 Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetine Atanan Maliyetlerin Tespit Edilmesi	303
3.4.5.4 Plastik Enjeksiyon Faaliyetine Atanan Maliyetlerin Tespit Edilmesi ...	304
3.4.5.5 Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetine Atanan Maliyetlerin Tespit Edilmesi	306
3.4.5.6 Paketleme Faaliyetine Atanan Maliyetlerin Tespit Edilmesi	307
3.4.5.7 Mamul Depolama Faaliyetine Atanan Maliyetlerin Tespit Edilmesi	308
3.4.5.8 Sevkiyat Faaliyetine Atanan Maliyetlerin Tespit Edilmesi	309
3.4.6 Analize Tabi Mamullerin Aldıkları Genel Üretim Gideri Payları.....	313
3.4.6.1 Analize Tabi Mamullerin Hammadde Depolama Faaliyetinden Aldıkları Payların Tespit Edilmesi.....	313
3.4.6.2 Analize Tabi Mamullerin Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyetinden Aldıkları Payların Tespit Edilmesi.....	315
3.4.6.3 Analize Tabi Mamullerin Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Aldıkları Payların Tespit Edilmesi	317
3.4.6.4 Analize Tabi Mamullerin Plastik Enjeksiyon Faaliyetinden Aldıkları Payların Tespit Edilmesi.....	319
3.4.6.5 Analize Tabi Mamullerin Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Aldıkları Payların Tespit Edilmesi	321
3.4.6.6 Analize Tabi Mamullerin Paketleme Faaliyetinden Aldıkları Payların Tespit Edilmesi	323
3.4.6.7 Analize Tabi Mamullerin Mamul Depolama Faaliyetinden Aldıkları Payların Tespit Edilmesi.....	324
3.4.6.8 Analize Tabi Mamullerin Sevkiyat Faaliyetinden Aldıkları Payların Tespit Edilmesi	326
3.4.7 Analize Tabi Mamullerin Birim Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması.....	327

3.5 ANALİZE TABİ MALİYETLEME MODELLERİNDE HESAPLANAN MAMUL MALİYETLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI 328

3.5.1 Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Mamul Maliyetlerinin Toplu Gösterimi 328

3.5.2 Analize Tabi Mamul Maliyetlerinin Karşılatırmalı Analizi..... 330

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ANALİZE TABİ MAMULLERİN FİYATLANDIRILMASI

4.1 ANALİZE TABİ MAMULLERİN FİYATLANDIRILMASI..... 334

4.1.1 Analize Tabi Mamullerin Fiyatlandırma Politikası..... 334

4.1.2 Fiyatlandırma İle İlgili Varsayımlar 334

4.1.3 Analize Tabi Mamullerin Birim Satış Fiyatlarının Hesaplanması 336

4.1.4 Analize Tabi Mamuller İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Satış Fiyatlarının Karşılaştırılması..... 338

4.1.4.1 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Satış Fiyatlarının Karşılaştırılması 338

4.1.4.2 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Satış Fiyatlarının Karşılaştırılması 339

4.2 ANALİZE TABİ MAMULLERİN FİYATLANDIRMA KARARLARININ ANALİZ EDİLMESİ 340

4.2.1 Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Ortaya Çıkan Maliyetler Üzerinden Birim Mamul Satış Fiyatlarının Hesaplanması ve Diğer Maliyetleme Modelleri İle Karşılaştırmalı Olarak Analiz Edilmesi 341

4.2.2 Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Maliyetler Üzerinden Birim Mamul Satış Fiyatlarının Hesaplanması ve Diğer Maliyetleme Modelleri İle Karşılaştırmalı Olarak Analiz Edilmesi 359

4.3 ANALİZE TABİ MALİYETLEME MODELLERİNDE HESAPLANAN KARLARIN KARŞILAŞTIRILMASI 377

4.3.1 Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Karların Özet Sunumu 377

4.3.2 Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Karların Karşılaştırmalı Analizi..... 388

SONUÇ 391

KAYNAKÇA..... 397

DİZİN..... 417

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1.1: Sektör Rekabetini Şekillendiren Beş Kuvvet	22
Şekil 1.2: Geleneksel İçsel ve Dışsal Analiz Arasındaki İlişki	27
Şekil 1.3: Yapı – Davranış – Performans Paradigması: Yapısalcı Görüş ve Etkinlik Hipotezi Karşılaştırması.....	28
Şekil 1.4: Kaynak Demeti Olarak İşletme	30
Şekil 1.5: Rekabet Stratejilerine Etki Eden Faktörler	31
Şekil 1.6: Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü Elde Etme	39
Şekil 1.7: Uluslararası Bağlamda Rekabet Üstünlüğü.....	42
Şekil 1.8: Karar Alma Süreci.....	48
Şekil 1.9: Muhasebe Bilgi Sisteminin Rolü.....	54
Şekil 1.10: Fiyatlandırmanın Amaçları.....	58
Şekil 1.11: Fiyat Koyma Kararına Etki Eden Faktörler	60
Şekil 1.12: Fiyatlandırma Kararlarına Etki Eden Faktörler.....	61
Şekil 1.13: Fiyat Belirleme Süreci.....	63
Şekil 1.14: Maliyet Odaklı Fiyatlandırma Yaklaşımı.....	66
Şekil 2.1: Strateji ve İşletme Arasındaki Arayüz.....	72
Şekil 2.2: Strateji Analizi İçin Kaynak Tabanlı Yaklaşım: Pratik Bir Çerçeve.....	73
Şekil 2.3: Ricardo’cu Rantlar ve Toprak Ekonomisinin Farklı Verimlilik Düzeyleri....	77
Şekil 2.4: Kaynaklar, Yetenekler ve Yönetmel Kararlar	83
Şekil 2.5: Maddi ve Maddi Olmayan Kaynaklar	85
Şekil 2.6: Kaynak ve Yetenek Kavramının Rekabet Üstünlüğü ile İlişkisi.....	91
Şekil 2.7: İşletmenin Kaynakları, Yetenekleri, Temel Yetenekleri.....	93
Şekil 2.8: İşletmeler Tarafından Sahip Olunan Kaynak ve Yeteneklerin Rekabetçi Değerini Belirleyen Altı Soru	95
Şekil 2.9: Temel Yeteneklerin Oluşturulmasında Kullanılan Araçlar.....	98
Şekil 2.10: VRIO Çatısı.....	102
Şekil 2.11: Değer Zinciri Analizi.....	103
Şekil 2.12: Kaynak Tüketim Muhasebesi	110
Şekil 2.13: Maliyetleme Araçlarının Denge Matrisi	112
Şekil 2.14: Maliyetleme Modellerinin Olgunluk Aşamaları	113
Şekil 2.15: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Teorik Alt Yapısı	115
Şekil 2.16: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	119
Şekil 2.17: Kaynak Tüketiminin Girdi – Çıktı Modeli.....	125
Şekil 2.18: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli Akış Diyagramı.....	128
Şekil 2.19: Geleneksel Maliyetleme Modeli	132
Şekil 2.20: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli ile Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Karşılaştırılması.....	149
Şekil 3.1: Üretim Sürecinin Şematik Gösterimi	162
Şekil 3.2: Kauçuk Bölümünden Seçilen Mamulün Üretim Akış Diyagramı.....	165
Şekil 3.3: Plastik Bölümünden Seçilen Mamulün Üretim Akış Diyagramı	166
Şekil 4.1: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 250 Kodlu (M1) Karlılık Analizi	382
Şekil 4.2: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 250 Kodlu (M1) Karlılık Analizi.....	383
Şekil 4.3: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinde 250 Kodlu (M1) Karlılık Analizi.....	384

Şekil 4.4: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 350 Kodlu (M2) Karlılık Analizi	385
Şekil 4.5: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 350 Kodlu (M2) Karlılık Analizi.....	386
Şekil 4.6: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinde 350 Kodlu (M2) Karlılık Analizi	387

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1.1: Rekabet Gücü Kavramı İle İlgili Yapılan Tanımlamalar.....	20
Tablo 1.2: Kaynak Tabanlı Yaklaşımın Rekabet Üstünlüğü Kavramına ve Anlayışına Yönelik Getirdiği Yeni Bakış Açısı	36
Tablo 2.1: Kaynak Tabanlı Yaklaşım Teorisinin Stratejik Yönetim Bilimi Açısından Gelişimi	82
Tablo 2.2: Maddi Kaynakların Sınıflandırılması	86
Tablo 2.3: Maddi Olmayan Kaynakların Sınıflandırılması.....	89
Tablo 2.4: Geleneksel Maliyetleme Modeli İle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinin Karşılaştırılması	141
Tablo 2.5: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli İle Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Karşılaştırılması	145
Tablo 2.6: Analize Tabi Maliyetleme Modellerinin Karşılaştırılması	147
Tablo 2.7: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli ile Geleneksel Maliyetleme Modellerinin Karşılaştırılması	152
Tablo 3.1: Analize Tabi İşletme Bünyesine Bağlı Fabrikalar	161
Tablo 3.2: Analize Tabi Fabrikanın Temel Üretim Bilgileri	161
Tablo 3.3: Kauçuk Bölümü Üretim Faaliyetleri.....	163
Tablo 3.4: Plastik Bölümü Üretim Faaliyetleri	164
Tablo 3.5: Kauçuk Bölümünden Seçilen Mamulün Üretim Faaliyet Haritası	167
Tablo 3.6: Plastik Bölümünden Seçilen Mamulün Üretim Faaliyet Haritası.....	167
Tablo 3.7: Analize Tabi Fabrikanın Gider Yerlerinin Sınıflandırılması.....	169
Tablo 3.8: Kauçuk Bölümü Esas Üretim Gider Yeri Direkt İşçilik Giderleri.....	170
Tablo 3.9: Kauçuk Bölümü Esas Üretim Gider Yeri Genel Üretim Giderleri.....	171
Tablo 3.10: Plastik Bölümü Esas Üretim Gider Yeri Direkt İşçilik Giderleri	171
Tablo 3.11: Plastik Bölümü Esas Üretim Gider Yeri Genel Üretim Giderleri	172
Tablo 3.12: Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yeri Direkt İşçilik Giderleri	172
Tablo 3.13: Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yeri Genel Üretim Giderleri.....	173
Tablo 3.14: Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yerinin Diğer Esas Üretim Gider Yerlerine Dağılım Oranları	173
Tablo 3.15: Kauçuk Bölümü Gider Yerinin Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yerinde Oluşan Direkt İşçilik Giderlerinden Aldığı Paylar.....	174
Tablo 3.16: Kauçuk Bölümü Gider Yerinin Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yerinde Oluşan Genel Üretim Giderlerinden Aldığı Paylar	175
Tablo 3.17: Plastik Bölümü Gider Yerinin Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yerinde Oluşan Direkt İşçilik Giderlerinden Aldığı Paylar.....	176
Tablo 3.18: Plastik Bölümü Gider Yerinin Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yerinde Oluşan Genel Üretim Giderlerinden Aldığı Paylar	177
Tablo 3.19: Kalite Kontrol Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yeri Genel Üretim Giderleri	178
Tablo 3.20: Kalite Kontrol Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yerinin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağılım Oranları	178
Tablo 3.21: Kauçuk Bölümü Gider Yerinin Kalite Kontrol Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yerinde Oluşan Genel Üretim Giderlerinden Aldığı Paylar.....	179
Tablo 3.22: Plastik Bölümü Gider Yerinin Kalite Kontrol Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yerinde Oluşan Genel Üretim Giderlerinden Aldığı Paylar	180

Tablo 3.23: Ambarlar Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yeri Genel Üretim Giderleri	181
Tablo 3.24: Ambarlar Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yerinin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağılım Oranları	181
Tablo 3.25: Kauçuk Bölümü Gider Yerinin Ambarlar Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yerinde Oluşan Genel Üretim Giderlerinden Aldığı Paylar	182
Tablo 3.26: Plastik Bölümü Gider Yerinin Ambarlar Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yerinde Oluşan Genel Üretim Giderlerinden Aldığı Paylar	183
Tablo 3.27: Analize Tabi Fabrikaya Ait Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	184
Tablo 3.28: Analize Tabi Fabrikaya Ait Direkt İşçilik Giderleri	184
Tablo 3.29: Analize Tabi Fabrikaya Ait Genel Üretim Giderleri	185
Tablo 3.30: Analize Tabi Fabrika Bazında Oluşan Kaynakların Toplu Gösterimi	188
Tablo 3.31: İlk Madde ve Malzeme Kaynak Havuzu	189
Tablo 3.32: İşçilik Kaynak Havuzu	190
Tablo 3.33: Makine Kaynak Havuzu	190
Tablo 3.34: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzu	191
Tablo 3.35: Enerji Kaynak Havuzu	191
Tablo 3.36: İlk Madde ve Malzeme Kaynak Havuzunda Biriken Kaynakların Maliyet Yapıları	192
Tablo 3.37: İşçilik Kaynak Havuzunda Biriken Kaynakların Maliyet Yapıları	193
Tablo 3.38: Makine Kaynak Havuzunda Biriken Kaynakların Maliyet Yapıları	193
Tablo 3.39: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzunda Biriken Kaynakların Maliyet Yapıları	194
Tablo 3.40: Enerji Kaynak Havuzunda Biriken Kaynakların Maliyet Yapıları	194
Tablo 3.41: Kaynak Havuzlarında Biriken Kaynakların Maliyet Yapıları	195
Tablo 3.42: Kaynak Havuzları İçin Atanan Dağıtım Anahtarları	195
Tablo 3.43: Malzeme Kaynak Havuzunda Biriken Kaynakların Yüzdelik Dağılımları	196
Tablo 3.44: Malzeme Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları	196
Tablo 3.45: İşçilik Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 1: Teorik İşçilik Saatleri	199
Tablo 3.46: İşçilik Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 2: Günlük Duraklamalar Sonucu Ortaya Çıkan İşçilik Saatleri	200
Tablo 3.47: İşçilik Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 3: Periyodik Bakım Onarım Saatleri	201
Tablo 3.48: İşçilik Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 4: Pratik İşçilik Saatleri	202
Tablo 3.49: Makine Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 1: Teorik Makine Saatleri	205
Tablo 3.50: Makine Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 2: Günlük Duraklamalar Sonucu Ortaya Çıkan Makine Saatleri	206
Tablo 3.51: Makine Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 3: Periyodik Bakım Onarım Saatleri	207
Tablo 3.52: Makine Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 4: Pratik Makine Saatleri	208
Tablo 3.53: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Kaynak Havuzunda Biriken Kaynakların Dağılımı	209
Tablo 3.54: Enerji Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları	210

Tablo 3.55: Malzeme Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Yükleme Oranları	211
Tablo 3.56: İşletme Faaliyetlerinin Malzeme Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar	212
Tablo 3.57: Malzeme Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması.....	213
Tablo 3.58: İşçilik Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Yükleme Oranları	214
Tablo 3.59: İşletme Faaliyetlerinin İşçilik Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar	215
Tablo 3.60: İşçilik Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması.....	216
Tablo 3.61: Makine Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Yükleme Oranları	217
Tablo 3.62: İşletme Faaliyetlerinin Makine Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar	218
Tablo 3.63: Makine Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması.....	219
Tablo 3.64: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Yükleme Oranları.....	220
Tablo 3.65: İşletme Faaliyetlerinin Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar.....	221
Tablo 3.66: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması	222
Tablo 3.67: Enerji Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Yükleme Oranları	223
Tablo 3.68: İşletme Faaliyetlerinin Enerji Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar	224
Tablo 3.69: Enerji Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması.....	225
Tablo 3.70: Kaynak Havuzlarında Biriken Orantısal Giderlerden Faaliyetlerin Aldıkları Paylar.....	227
Tablo 3.71: İşçilik Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Yükleme Oranları ..	229
Tablo 3.72: İşletme Faaliyetlerinin İşçilik Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar – 1	230
Tablo 3.73: İşçilik Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Düşen Paylarının Hesaplanması	231
Tablo 3.74: İşletme Faaliyetlerinin İşçilik Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar - 2.....	232
Tablo 3.75: İşçilik Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Düşen Paylarının Faaliyetlere Dağıtılması.....	233
Tablo 3.76: İşçilik Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Atıl Kapasiteye Düşen Kısımlarının Hesaplanması	235
Tablo 3.77: Makine Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Yükleme Oranları	236
Tablo 3.78: İşletme Faaliyetlerinin Makine Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar - 1.....	237
Tablo 3.79: Makine Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Düşen Paylarının Hesaplanması.....	238

Tablo 3.80: İşletme Faaliyetlerinin Makine Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar - 2.....	239
Tablo 3.81: Makine Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Düşen Paylarının Faaliyetlere Dağıtılması.....	240
Tablo 3.82: Makine Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Atıl Kapasiteye Düşen Kısımlarının Hesaplanması.....	242
Tablo 3.83: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Yükleme Oranları	243
Tablo 3.84: İşletme Faaliyetlerinin Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar - 1	244
Tablo 3.85: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Düşen Paylarının Hesaplanması	245
Tablo 3.86: İşletme Faaliyetlerinin Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar - 2	246
Tablo 3.87: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Düşen Paylarının Faaliyetlere Dağıtılması	247
Tablo 3.88: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Atıl Kapasiteye Düşen Kısımlarının Hesaplanması	249
Tablo 3.89: Kaynak Havuzlarında Biriken Sabit Giderlerden Faaliyetlerin Aldıkları Paylar – 1	251
Tablo 3.90: Kaynak Havuzlarında Biriken Sabit Giderlerden Faaliyetlerin Aldıkları Paylar – 2	251
Tablo 3.91: Kaynak Havuzlarında Biriken Orantısal ve Sabit Giderlerden Faaliyetlerin Aldıkları Paylar	254
Tablo 3.92: İşletme Faaliyetlerine Atanan Dağıtım Anahtarları.....	255
Tablo 3.93: Üretime Sevk Edilen Hammadde ve Malzemelerin Analize Tabi Mamuller Bazında Dağılımı	256
Tablo 3.94: Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları.....	257
Tablo 3.95: Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları.....	257
Tablo 3.96: Plastik Enjeksiyon Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları	258
Tablo 3.97: Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları	259
Tablo 3.98: Paketleme Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları	259
Tablo 3.99: Mamul Depolama Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları	260
Tablo 3.100: Sevkiyat Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları.....	261
Tablo 3.101: Faaliyetlerde Biriken Kaynakların Yükleme Oranları – 1.....	262
Tablo 3.102: Faaliyetlerde Biriken Kaynakların Yükleme Oranları – 2.....	263
Tablo 3.103: Analize Tabi Mamullerin Dağıtım Anahtarlarından Yararlanma Dereceleri	263
Tablo 3.104: Faaliyetlerde Biriken Kaynakların Mamullere Dağıtılması – 1.....	264
Tablo 3.105: Faaliyetlerde Biriken Kaynakların Mamullere Dağıtılması – 2.....	265
Tablo 3.106: Analize Tabi Mamullerin Maliyeti (Toplam Mamul Maliyeti Bazında)	266
Tablo 3.107: Analize Tabi Mamullerin Maliyeti (Birim Mamul Maliyeti Bazında) ...	266
Tablo 3.108: Analize Tabi Dönemde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderleri	268
Tablo 3.109: Genel Üretim Giderleri İçin Atanan Dağıtım Anahtarları	269

Tablo 3.110: Genel Üretim Giderleri İçin Atanan Dağıtım Anahtarlarının Miktarlarının Tespit Edilmesi	271
Tablo 3.111: Genel Üretim Giderleri Yükleme Oranları	272
Tablo 3.112: Genel Üretim Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması	274
Tablo 3.113: İşletme Faaliyetlerine Atanan Dağıtım Anahtarları.....	276
Tablo 3.114: Üretime Sevk Edilen Hammadde ve Malzemelerin Analize Tabi Mamuller Bazında Dağılımı.....	277
Tablo 3.115: Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları.....	277
Tablo 3.116: Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları	278
Tablo 3.117: Plastik Enjeksiyon Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları	279
Tablo 3.118: Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları	280
Tablo 3.119: Paketleme Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları	280
Tablo 3.120: Mamul Depolama Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları	281
Tablo 3.121: Sevkiyat Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları.....	282
Tablo 3.122: Faaliyetlerde Biriken Genel Üretim Giderlerinin Yükleme Oranları	283
Tablo 3.123: Analize Tabi Mamullerin Dağıtım Anahtarlarından Yararlanma Dereceleri	283
Tablo 3.124: Analize Tabi Mamullerin Faaliyetlerden Aldıkları Genel Üretim Gideri Payları	284
Tablo 3.125: Analize Tabi Mamullerin Birim Maliyetleri.....	284
Tablo 3.126: 250 Kodlu (M1) Mamulün Proses Akış Diyagramı.....	286
Tablo 3.127: 350 Kodlu (M2) Mamulün Proses Akış Diyagramı.....	286
Tablo 3.128: Analize Tabi Dönemde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderleri	287
Tablo 3.129: Genel Üretim Giderleri İçin Atanan Dağıtım Anahtarları	288
Tablo 3.130: Genel Üretim Giderleri İçin Atanan Dağıtım Anahtarlarının Miktarlarının Tespit Edilmesi	290
Tablo 3.131: İşçilik Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 2: Günlük Duraklamalar Sonucu Ortaya Çıkan İşçilik Saatleri	291
Tablo 3.132: Genel Üretim Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması	293
Tablo 3.133: İşçilik Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 1: Teorik İşçilik Saatleri	296
Tablo 3.134: İşçilik Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 2: Günlük Duraklamalar Sonucu Ortaya Çıkan İşçilik Saatleri	297
Tablo 3.135: İşçilik Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 3: Periyodik Bakım Onarım Saatleri	298
Tablo 3.136: İşçilik Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 4: Pratik İşçilik Saatleri	299
Tablo 3.137: Kapasite Maliyet Oranlarının Hesaplanması	300
Tablo 3.138: Hammadde Depolama Faaliyeti Birim İşlem Zamanı	301
Tablo 3.139: Hammadde Depolama Faaliyetine Atanan Maliyet.....	302
Tablo 3.140: Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti Birim İşlem Zamanı.....	302
Tablo 3.141: Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyetine Atanan Maliyet	303
Tablo 3.142: Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti Birim İşlem Zamanı.....	304

Tablo 3.143: Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetine Atanan Maliyet	304
Tablo 3.144: Plastik Enjeksiyon Faaliyeti Birim İşlem Zamanı	305
Tablo 3.145: Plastik Enjeksiyon Faaliyetine Atanan Maliyet.....	305
Tablo 3.146: Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti Birim İşlem Zamanı	306
Tablo 3.147: Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetine Atanan Maliyet.....	306
Tablo 3.148: Paketleme Faaliyeti Birim İşlem Zamanı	307
Tablo 3.149: Paketleme Faaliyetine Atanan Maliyet.....	308
Tablo 3.150: Mamul Depolama Faaliyeti Birim İşlem Zamanı	308
Tablo 3.151: Mamul Depolama Faaliyetine Atanan Maliyet.....	309
Tablo 3.152: Sevkiyat Faaliyeti Birim İşlem Zamanı	309
Tablo 3.153: Sevkiyat Faaliyetine Atanan Maliyet.....	310
Tablo 3.154: İşletme Faaliyetlerinin Birim İşlem Zamanı (Toplu Gösterim).....	311
Tablo 3.155: İşletme Faaliyetlerine Atanan Maliyetler (Toplu Gösterim)	312
Tablo 3.156: Analize Tabi Mamullerin Zaman Sürücülerinden Aldıkları Paylar.....	313
Tablo 3.157: 250 Kodlu (M1) Mamulünün Hammadde Depolama Faaliyeti Birim İşlem Zamanı.....	314
Tablo 3.158: 250 Kodlu (M1) Mamule Hammadde Depolama Faaliyetinden Atanan Maliyetler	315
Tablo 3.159: 350 Kodlu (M2) Mamulünün Hammadde Depolama Faaliyeti Birim İşlem Zamanı.....	315
Tablo 3.160: 350 Kodlu (M2) Mamule Hammadde Depolama Faaliyetinden Atanan Maliyetler.....	315
Tablo 3.161: 250 Kodlu (M1) Mamulünün Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti Birim İşlem Zamanı.....	316
Tablo 3.162: 250 Kodlu (M1) Mamule Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyetinden Atanan Maliyetler	316
Tablo 3.163: 350 Kodlu (M2) Mamulünün Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti Birim İşlem Zamanı.....	317
Tablo 3.164: 350 Kodlu (M2) Mamule Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyetinden Atanan Maliyetler	317
Tablo 3.165: 250 Kodlu (M1) Mamulünün Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti Birim İşlem Zamanı	318
Tablo 3.166: 250 Kodlu (M1) Mamule Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Atanan Maliyetler.....	318
Tablo 3.167: 350 Kodlu (M2) Mamulünün Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti Birim İşlem Zamanı	318
Tablo 3.168: 350 Kodlu (M2) Mamule Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Atanan Maliyetler.....	319
Tablo 3.169: 250 Kodlu (M1) Mamulünün Plastik Enjeksiyon Faaliyeti Birim İşlem Zamanı.....	319
Tablo 3.170: 250 Kodlu (M1) Mamule Plastik Enjeksiyon Faaliyetinden Atanan Maliyetler	320
Tablo 3.171: 350 Kodlu (M2) Mamulünün Plastik Enjeksiyon Faaliyeti Birim İşlem Zamanı.....	320
Tablo 3.172: 350 Kodlu (M2) Mamule Plastik Enjeksiyon Faaliyetinden Atanan Maliyetler.....	321
Tablo 3.173: 250 Kodlu (M1) Mamulünün Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti Birim İşlem Zamanı	321

Tablo 3.174: 250 Kodlu (M1) Mamule Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Atanan Maliyetler.....	322
Tablo 3.175: 350 Kodlu (M2) Mamulünün Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti Birim İşlem Zamanı	322
Tablo 3.176: 350 Kodlu (M2) Mamule Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Atanan Maliyetler.....	322
Tablo 3.177: 250 Kodlu (M1) Mamulünün Paketleme Faaliyeti Birim İşlem Zamanı	323
Tablo 3.178: 250 Kodlu (M1) Mamule Paketleme Faaliyetinden Atanan Maliyetler .	323
Tablo 3.179: 350 Kodlu (M2) Mamulünün Paketleme Faaliyeti Birim İşlem Zamanı	324
Tablo 3.180: 350 Kodlu (M2) Mamule Paketleme Faaliyetinden Atanan Maliyetler .	324
Tablo 3.181: 250 Kodlu (M1) Mamulünün Mamul Depolama Faaliyeti Birim İşlem Zamanı.....	325
Tablo 3.182: 250 Kodlu (M1) Mamule Mamul Depolama Faaliyetinden Atanan Maliyetler	325
Tablo 3.183: 350 Kodlu (M2) Mamulünün Mamul Depolama Faaliyeti Birim İşlem Zamanı.....	325
Tablo 3.184: 350 Kodlu (M2) Mamule Mamul Depolama Faaliyetinden Atanan Maliyetler	325
Tablo 3.185: 250 Kodlu (M1) Mamulünün Sevkiyat Faaliyeti Birim İşlem Zamanı ..	326
Tablo 3.186: 250 Kodlu (M1) Mamule Sevkiyat Faaliyetinden Atanan Maliyetler	326
Tablo 3.187: 350 Kodlu (M2) Mamulünün Sevkiyat Faaliyeti Birim İşlem Zamanı ..	326
Tablo 3.188: 350 Kodlu (M2) Mamule Sevkiyat Faaliyetinden Atanan Maliyetler	327
Tablo 3.189: Analize Tabi Mamullerin Faaliyetlerden Aldıkları Genel Üretim Gideri Payları	327
Tablo 3.190: Analize Tabi Mamullerin Birim Maliyetleri.....	328
Tablo 3.191: Analize Tabi Mamullerin Geleneksel Maliyetleme Modelinde Hesaplanan Birim Maliyetleri.....	328
Tablo 3.192: Analize Tabi Mamullerin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde Hesaplanan Birim Maliyetleri	329
Tablo 3.193: Analize Tabi Mamullerin Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde Hesaplanan Birim Maliyetleri.....	329
Tablo 3.194: Analize Tabi Mamullerin Maliyetinin Karşılaştırılması.....	330
Tablo 4.1: 250 Kodlu (M1) Mamule Atanan Kar Marjları	335
Tablo 4.2: 350 Kodlu (M2) Mamule Atanan Kar Marjları	336
Tablo 4.3: Analize Tabi Mamullerin Maliyetinin Karşılaştırılması.....	337
Tablo 4.4: 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Satış Fiyatları	337
Tablo 4.5 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Satış Hasılatları	338
Tablo 4.6: 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatlarının Karşılaştırılması	339
Tablo 4.7: 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatlarının Karşılaştırılması	340
Tablo 4.8: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı	342
Tablo 4.9: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı	344

Tablo 4.10: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı	346
Tablo 4.11: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı	348
Tablo 4.12: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı	350
Tablo 4.13: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı	352
Tablo 4.14: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı	354
Tablo 4.15: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı	356
Tablo 4.16: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 250 Kodlu (M1) Mamulün Analizinde Kullanılması – 1.....	360
Tablo 4.17: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 250 Kodlu (M1) Mamulün Analizinde Kullanılması – 2.....	362
Tablo 4.18: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 250 Kodlu (M1) Mamulün Analizinde Kullanılması – 3.....	364
Tablo 4.19: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 250 Kodlu (M1) Mamulün Analizinde Kullanılması – 4.....	366
Tablo 4.20: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 350 Kodlu (M2) Mamulün Analizinde Kullanılması – 1.....	368
Tablo 4.21: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 350 Kodlu (M2) Mamulün Analizinde Kullanılması – 2.....	370
Tablo 4.22: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 350 Kodlu (M2) Mamulün Analizinde Kullanılması – 3.....	372
Tablo 4.23: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 350 Kodlu (M2) Mamulün Analizinde Kullanılması – 4.....	374
Tablo 4.24: 250 Kodlu (M1) Mamulün Karlılık Analizi	378
Tablo 4.25: 350 Kodlu (M2) Mamulün Karlılık Analizi	379
Tablo 4.26: 250 Kodlu (M1) Mamulün Karlılık Analizi – 2	380
Tablo 4.27: 350 Kodlu (M2) Mamulün Karlılık Analizi – 2	381

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	adı geçen eser
a.e.m.	adı geçen makale
md.	madde
s.	sayfa
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TDK	Türk Dil Kurumu
vb.	ve benzeri
vd.	ve diğerleri
DİMMG	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
DİG	Direkt İşçilik Giderleri
GÜG	Genel Üretim Giderleri
IFAC	International Federation of Accountants

TEZ METNİ

GİRİŞ

ARAŞTIRMANIN PROBLEMİ

Günümüzde artan küreselleşme olgusu şiddetli bir rekabeti de beraberinde getirmektedir. İşletmelerin hayatta kalabilmelerinin yolu ise bu rekabete karşı koyabilmelerinden geçmektedir. Rekabetin şiddetli olduğu ortamlarda işletme yöneticileri stratejik ve yönetsel kararlarla sık sık karşı karşıya gelmektedir. İşletme yöneticilerinin verecekleri stratejik ve yönetsel kararlara temel teşkil eden bilgiler ise maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sistemlerinde üretilmektedir. Bu bilgilerin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun bilgiler olması işletme yöneticilerinin verecekleri kararların isabetli olmasını doğrudan etkilemektedir. Maliyet ve yönetim muhasebesinde üretilen bilgiler işletme içi bilgi kullanıcılarını ilgilendiren içe dönük muhasebe bilgilerini içermektedir. Üretilen bu bilgilerden en üst düzeyde yararlanan işletme içi bilgi kullanıcılarının ise işletme yöneticileri olduğu bilinmektedir.

Üretim işletmelerinde çalışan işletme yöneticilerinin önemli stratejik ve yönetsel kararlarla karşı karşıya kaldıklarında temel olarak yararlandıkları en önemli faktörlerden birisi de maliyet bilgileridir. Oluşturulan maliyetleme sistemlerinin en temel amacı üretilen mamullerin maliyetlerinin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun olarak hesaplanmasını sağlamaktır. Geleneksel maliyetleme sistemleri üretim teknolojilerinin geliştiği işletmelerde işletme yöneticilerine alacakları kararlarda yetersiz, güvenilirlikten uzak ve gerçeğe uygun olmayan maliyet bilgileri üretmektedir. Bu da verilen yönetsel ve stratejik kararların isabetsiz olmasına neden olmaktadır. Çünkü üretim teknolojilerinin geliştiği üretim işletmelerinde üretilen mamullerle bağlantısı olmayan giderlerin toplam üretim maliyetleri içindeki payları artmıştır. Geleneksel maliyetleme sistemleri bu tür giderleri gerçeği yansıtmayan dağıtım anahtarları ile mamullere yükleyerek güvenilir olmaktan uzak mamul maliyetlerinin ortaya çıkarmasına neden olmaktadır.

Geleneksel maliyetleme sistemlerinin bu eksikliği, çağdaş maliyetleme sistemlerinin geliştirilmesiyle giderilmeye çalışılmıştır. Ancak bu sistemlerden de

beklenen verimin alınamaması sonucunda, yeni bir maliyetleme sistemi geliştirilmiştir. Bu sistem Kaynak Tüketim Muhasebesi olarak adlandırılmaktadır. Kaynak Tüketim Muhasebesi sisteminin;

- i. Üretilen mamul maliyetlerine etki eden giderlerin mamullere yüklenmesinde kapasitedeki değişimlere duyarlılık göstermesi,
- ii. Üretim giderleri ile kapasite arasında nedensellik bağının en iyi bir biçimde kurulmasına özen göstermesi, diğer bir ifade ile bu iki değişken arasındaki korelasyon ilişkisinin bir ya da bire yakın olmasına dikkat edilmesi, üretilen mamul maliyetlerinin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun olarak hesaplanmasını sağlamaktadır.

Aynı zamanda bu sistem ayrıntılı maliyet bilgileri üreterek yöneticilerin stratejik ve yönetsel kararlar almasında önemli rol oynamaktadır. Geleneksel maliyetleme sistemlerinde, üretilen mamullerin maliyetlerinin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun bir şekilde hesaplanamaması ve bu bilgilerin işletme yöneticilerin alacakları yönetsel ve stratejik kararlarda yanıltıcı olması bununla birlikte geliştirilen çağdaş maliyetleme sistemlerinin de beklenen yararı sağlayamaması bu çalışmanın temel problemi olarak değerlendirilmektedir. Bu problem IFAC (International Federation of Accountants) tarafından da son derece gelişmiş bir maliyetleme sistemi olarak kabul edilen Kaynak Tüketim Muhasebesi sistemi ile çözümlenmeye çalışılmıştır.

ARAŞTIRMANIN AMACI

İşletme yöneticileri alacakları stratejik ve yönetsel kararlarda maliyet ve yönetim muhasebesi verilerinden etkin bir şekilde yararlanmaktadır. Bu kararların alınmasında kritik rol oynayan bilgiler ise üretilen mamul maliyetlerinin bilgileridir. Geleneksel ve çağdaş maliyetleme sistemlerinin teknolojik üretim ortamlarında üretilen mamullerin maliyetini doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun olarak hesaplayamaması işletme yöneticilerinin alacakları kararları yanıltmaktadır.

Gerçeğe uygun ve güvenilir maliyet ve yönetim muhasebesi verilerinden yoksun olarak verilen stratejik yönetim kararları işletmeye maliyet avantajları sağlamaktan ziyade maliyet dezavantajları getirebilmektedir. Bu nedenle işletme yöneticilerinin alacakları stratejik ve yönetsel kararları destekleyecek gerçeğe uygun ve güvenilir maliyet ve yönetim muhasebesi verileri üretecek bir maliyetleme modelinin işletmelerde kurulması gerekmektedir. Bu eksikliği gidermek amacıyla geliştirilen Kaynak Tüketim Muhasebesi detaylı, gerçeğe uygun ve güvenilir maliyet bilgileri üreterek işletme yöneticilerine güvenli bir şekilde hizmet etmektedir.

Çalışmanın temel amacı; Kaynak Tüketim Muhasebesi modelini bir üretim işletmesinde kurarak modelde üretilen maliyet ve yönetim muhasebesi bilgileri aracılığıyla, işletme yöneticilerinin sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlamada verecekleri stratejik kararları desteklemektir.

ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Üretim işletmeleri artan rekabet ortamında hayatta kalmak için çeşitli stratejiler geliştirmektedir. Serbest piyasa ekonomisinde fiyat bir veri niteliğindedir. Diğer bir ifade ile arz ve talebe göre belirlenmektedir. Bu nedenle serbest piyasa ekonomisi içerisinde faaliyet gösteren işletmelerin ortalamanın üzerinde bir getiri elde edebilmesi için;

- i. İşletme ya rakip işletmelere nazaran kaliteden ödün vermeksizin daha düşük maliyetlerle üretmesi ve bunu piyasada oluşan fiyatlarla müşterilere sunması,
- ii. Ya da işletme ürettiği mamulleri piyasadaki diğer mamullerden farklılaştıracak ve müşterilerin bu farklılık için ödemeyi kabul edeceği daha yüksek bir fiyattan sunması gerekmektedir.

Satış fiyatları üzerinde kontrol sahibi olunamadığı günümüz ticari yaşamında işletmelerin en önemli kozu maliyetler üzerindeki kontrolleri olmaktadır. İşletmelerin maliyetlerini kontrol edebilmeleri için öncelikli olarak maliyetlerini doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun bir şekilde ölçümlemesi gerekmektedir. Doğru bir şekilde ölçümlenen

(hesaplanan) maliyet verileri işletmelerin alacakları stratejik ve yönetsel kararlara temel teşkil etmektedir. Bu amacı gerçekleştirmek için geliştirilen maliyetleme modelleri üretilen mamullerin maliyetinin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun bir şekilde hesaplanmasında yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu modellerin eksikliğini gidermek amacıyla geliştirilen ve IFAC (International Federation of Accountants) tarafından da gelişmiş bir maliyetleme sistemi olarak kabul edilen Kaynak Tüketim Muhasebesi, Alman maliyet muhasebesi ve faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerinin üstünlüklerinden yararlanılarak geliştirilmiştir.

Maliyetleme sistemi olarak kaynakları temel alan ve kapasiteyi göz önüne alarak maliyet hesaplaması yapan bu sistem hem yöneticilerin atıl kapasiteyi yönetmelerine olanak vermekte hem de üretilen mamullerin maliyetlerine atıl kapasiteden doğan, üretime katkısı olmayan maliyetleri -ki doğru ve haklı bir yaklaşım olarak- dikkate almamaktadır. Bu temel özelliği dolayısıyla işletme yöneticilerinin alacakları stratejik kararlarda doğru ve güvenilir bilgilerin üretilmesini sağlamaktadır. Bu bile çalışmanın ne kadar önem arz ettiğini göstermektedir. Kaynak Tüketim Muhasebesi sistemi ülkemizde yeni bir sistem olarak görülmesine karşın gelişmiş dünya ülkelerinde son dönemde gittikçe yaygınlaşmaktadır. Bu sistemin ülkemizde tanıtılması ve uygulanması konusunda görülen boşluk bu çalışma ile giderilmeye çalışılmıştır. Ülkemizde yapılan akademik çalışmaların azlığı ve çalışmalarda yer alan uygulamaların büyük bir kısmının hipotetik (varsayımsal) nitelikte olması bu çalışmanın önemini daha da arttırmaktadır.

ARAŞTIRMANIN KAPSAM VE SINIRLILIKLARI

Araştırma, bir üretim işletmesinde sadece bir faaliyet döneminin maliyet verilerini kapsamaktadır. Bununla birlikte maliyetleme modeli işletmede üretilen mamullerden numune olarak seçilen mamuller üzerinde uygulanmıştır. Analize tabi üretim işletmesinde bir dönemin maliyet çalışmasının yapılması ve araştırmanın üretilen mamullerin tamamını kapsamaması çalışmanın kapsam ve sınırlılıklarını belirleyen ilk etkidir. Bununla birlikte; çalışma zorunlu olarak, bazı varsayımlar üzerine kurulmuştur. Bu varsayımlar çalışmanın kapsam ve sınırlılıklarını belirleyen diğer etkenlerdir. Çalışmada belirlenen bu varsayımlar:

- Analize tabi üretim işletmesi normal kapasite aralığında faaliyet göstermektedir.
- İşletmede oluşan pratik kapasite, fiili (gerçekleşen) kapasite ile eşdeğer nitelik göstermektedir.
- Oluşturulan kaynak havuzlarının birbirleri ile ilişkisi bulunmamaktadır.

VERİLERİN ELDE EDİLMESİ VE SINIFLANDIRILMASI

Veriler analize tabi üretim işletmesinde, belirli bir dönemde gerçekleştirilen üretim faaliyetleri ile ilgili yönetsel ve maliyet bilgilerini içerecek şekilde işletme yetkilileriyle yapılan yüz yüze görüşmeler sonucunda elde edilmiştir. Bu kapsamda analize tabi işletmede çalışan; muhasebe sorumluları, üretim planlama sorumluları, üretim bölümleri sorumluları ile yüz yüze görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Elde edilen verilerin daha kolay ve anlaşılabilir bir şekilde bilgiye dönüştürülmesi için derleme işlemleri gerçekleştirilmiş ve analize hazır hale getirilmiştir.

ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu çalışmada bir üretim işletmesinin belirli bir dönemde ortaya çıkan maliyet bilgilerinden yararlanılarak Kaynak Tüketim Muhasebesi modeli kurulmuştur. Model aşağıda maddeler halinde açıklanan aşamalardan geçilerek analize tabi üretim işletmesinde kurulup uygulanmıştır:

- **Aşama 1: Üretim Sürecinin Belirlenmesi:** İlk olarak analize tabi üretim işletmesinin üretim süreçleri tespit edilmiştir. Bu aşamada hammadde depolama faaliyetinden sevkiyat faaliyetlerine kadar oluşan tüm süreçler tespit edilerek raporlanmıştır.
- **Aşama 2: Maliyetlere Neden Olan Kaynakların Tespit Edilmesi:** Bu aşamada, işletmede ortaya çıkan ve üretim maliyetlerinin oluşumunda temel teşkil eden kaynak çeşitleri ve kaynak maliyetleri tespit edilmiştir.

- **Aşama 3: Kaynak Havuzlarının Oluşturulması:** Bu aşamada, işletmede ortaya çıkan üretim maliyetleri analiz edilmek suretiyle üretim maliyetlerinin oluşumunda temel teşkil eden kaynak çeşitleri kaynak havuzlarında toplanmıştır. Kaynak havuzları sayesinde birbirlerine benzeyen kaynakların bir arada toplanması sağlanmıştır.
- **Aşama 4: Kaynak Havuzlarında Biriken Maliyetlerin Tespit Edilmesi:** Bu aşamada kaynak havuzlarında biriken maliyetler ve bu maliyetlerin davranış biçimlerinin tespit edilmesi (sabit, orantısal¹) sağlanmıştır.
- **Aşama 5: Kaynak Havuzlarının Kapasite Kullanım Oranlarının Tespit Edilmesi:** Bu aşamada, kaynak havuzlarının kapasite bilgileri tespit edilerek, (teorik ve pratik) kapasite kullanım oranları ortaya çıkarılmıştır.
- **Aşama 6: Kaynak Havuzlarının Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi:** Bu aşamada, kaynak havuzlarında biriken maliyetlerin faaliyetlere dağıtımında kullanılacak olan dağıtım anahtarları ve bu anahtarların miktarları tespit edilmiştir.
- **Aşama 7: Üretim Faaliyetlerinin Tespit Edilmesi:** Bu aşamada hammadde depolama faaliyetinden sevkiyat faaliyetine kadar üretim sürecinde yer alan tüm faaliyetler tespit edilmiştir.
- **Aşama 8: Üretim Faaliyetlerinin Tükettiği Kaynakların Tespit Edilmesi:** Bu aşamada, üretim sürecinde yer alan faaliyetlerin, hangi kaynak havuzlarından ne oranda yararlandıkları tespit edilmiştir. Bu sayede kaynak havuzlarında biriken maliyetlerin üretim faaliyetlerine dağıtılması sağlanmıştır.

¹ Kaynak Tüketim Muhasebesi modelinde değişken maliyet yerine orantısal maliyet kavramı özellikle kullanılmaktadır. Değişken maliyet kavramı genellikle nihai maliyet objesi (genellikle üretilen mamul) ile ilgili bir kavramdır. Ancak değişken maliyetler illaki nihai maliyet objesine bağlı olarak değişkenlik göstermemektedir. Bu maliyetler özellikle kaynak havuzlarının çıktılarına bağlı olarak değişkenlik gösterdiğinden Kaynak Tüketim Muhasebesi modelinde bu maliyetler değişken maliyet olarak değil, orantısal maliyet olarak ifade edilmektedir (Webber ve Clinton, 2004: 14).

- **Aşama 9: Faaliyet Havuzlarının Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi:** Bu aşamada, üretim sürecinde yer alan faaliyetlerde biriken maliyetlerin mamullere dağıtımında kullanılacak olan dağıtım anahtarları ve bu anahtarların miktarları tespit edilmiştir.
- **Aşama 10: Analize Tabi Mamullerin Tespit Edilmesi:** Bu aşamada işletmede üretilen ve analize tabi tutulan mamuller tespit edilmiştir.
- **Aşama 11: Analize Tabi Tutulan Mamullerin Üretim Faaliyetlerinden Yararlanma Derecelerinin Tespit Edilmesi:** Bu aşamada analize tabi mamullerin hangi üretim faaliyetinden ne oranda yararlandıkları tespit edilmiştir. Bu sayede üretim faaliyetlerinde biriken maliyetlerin analize tabi mamullere dağıtılması sağlanmaktadır.
- **Aşama 12: Faaliyetlerde Biriken Maliyetlerin Analize Tabi Mamullere Dağıtılması:** Son aşamada, faaliyetlerde biriken maliyetlerin analize tabi mamullere dağıtımı yapılarak mamul maliyetleri hesaplanmıştır.

Kaynak tüketim muhasebesi modelinin kurulmasının ardından analize tabi diğer maliyetleme modelleri (geleneksel maliyetleme modeli, faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli) de kurularak karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise analize tabi maliyetleme modellerinden elde edilen maliyet bilgileri yardımı ile işletme yöneticilerinin alacakları fiyatlandırma kararları analize tabi maliyetleme modelleri kapsamında analiz edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM
KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1 REKABET KAVRAMI

1.1.1 Rekabetin Tanımı

Rekabet kavramı, günlük hayatta sıklıkla kullanılmaktadır. Ancak tanımı konusunda fikir birliğinin sağlanamaması kavramla ilgili farklı tanımlamaları beraberinde getirmiştir. Rekabet kavramı ile ilgili yapılan farklı tanımlar incelendiğinde, kavramın tanımlanmasında dört farklı yaklaşımın benimsendiği görülmektedir. Bu yaklaşımlar aşağıda belirtildiği gibidir (Parasız, 2004: 251):

- Rekabetin yapısal ve davranışsal koşullarına önem veren tanımlama yaklaşımı
- Rekabetin işlevlerine önem veren tanımlama yaklaşımı
- Rekabetin niteliğini ve farklı şekillerini temel alan yaklaşım
- Rekabet gücü kavramını içeren yaklaşım

Belirtilen yaklaşımları dikkate alarak yapılan tanımlamalar ayrı bir bakış açısı ile incelendiğinde ise; tanımlamaların bir takım temel unsurları kapsadıkları görülmektedir. Rekabet kavramını tanımlamadan önce bu kavramı oluşturan temel unsurların toplu halde belirtilmesi kavramın anlaşılması açısından önem arz etmektedir. Rekabet kavramının tanımlarında yer alan bu temel unsurlar aşağıda belirtildiği gibi sıralanmaktadır (Türkkan, 2001: 69-70):

- Birden çok fiili veya potansiyel katılımcının varlığı
- Katılım ve terk etme serbestliği
- Kıtılık ortamında pay alma performansı gösterme
- Kazanma amacı
- Adil yarışma koşulları ve kuralların varlığı

Rekabet kavramı disiplinler arasında farklı farklı tanımlamalarla açıklanmaktadır. Bu farklılıkları ortaya çıkarabilmek amacıyla çalışma kapsamında rekabet kavramının sözlük anlamı, iktisadi anlamı, işletmecilik açısından anlamı ve hukuki açıdan anlamı ayrı ayrı açıklanmaktadır.

1.1.1.1 Rekabet Kavramının Sözlük Anlamı

Genel olarak tanımlamak gerekirse rekabet; aynı amacı güden kimseler arasındaki çekişme, yarışma, yarış ve herhangi bir etkinlik alanında ayrı ayrı kişi ya da gruplar arasında sürdürülen üstün olma mücadelesi şeklinde tanımlanmaktadır (TDK, 2014). Diğer bir tanımlamaya göre rekabet, aynı işi yapan kimseler ya da kuruluşlar arasında daha iyiye ulaşma, daha iyi sonuç alma yarışı olarak ifade edilmektedir (Püsküllüoğlu, 2007: 1451). Bir diğer tanımlamaya göre rekabet, bir sahada başkasından geri kalmama, hatta ileri geçme arzusu, hissi ve gayreti olarak belirtilmektedir (Doğan, 2001: 1105). Başka bir tanımlamaya göre ise rekabet; iş, sanat, ilim ve hünlerde benzerlerini aşmak ve onlara rağmen kazanma gayreti olarak tanımlanmaktadır (Yelten ve Özkan, 2002: 433).

Rekabet kavramının sözlük anlamı genel olarak incelendiğinde, birden fazla katılımcının ya da yarışmacının arasından pay alma, kazanma unsurlarına vurgu yapıldığı görülmektedir. Ancak rekabet kavramı, sözlük anlamındaki yüzeyselliğin ötesinde bir kavram olarak farklı disiplinler tarafından değerlendirilmekte ve irdelenmektedir.

1.1.1.2 Rekabet Kavramının İktisadi Anlamı

İktisadi açıdan da rekabet kavramının tanımı ile ilgili fikir birliğine varılamamıştır. Bu durum kavramın tanımlanmasında farklı iktisadi görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Rekabet kavramını açıklayan iktisadi görüşler; klasik görüş, neo – klasik görüş, Schumpeteryan rekabet görüşü, Avusturya okulu görüşü (Hayekçi görüş), endüstriyel organizasyon teorisi, yarışmacı piyasa teorisi olarak sınıflandırılmaktadır (Aktaş, 2003; Tokatlıoğlu, 1999).

Klasik görüş rekabet kavramını dinamik bir süreç olarak ele almaktadır. Klasik görüşün en önemli isimlerinden birisi olan ve rekabet kavramını ilk kez bilimsel düzeyde ele alan Adam Smith, rekabet ve özgürlük arasındaki ilişkiyi ön plana çıkararak özgür birey ve girişimci arasındaki yarış serbest rekabet yaklaşımı içinde

açıklamaktadır (Erkan, 1992: 10). Adam Smith rekabeti insanlar arasındaki ekonomik bir aktivite olarak tanımlamaktadır. Bu tanımlamaya üreticiler ve alıcılar perspektifinden bakıldığında; üreticiler rakiplerinden daha çok ve daha ucuza satarak daha fazla kar elde etme mücadelesini verirken; alıcılar da daha çok ve daha ucuza taleplerini karşılama mücadelesini vermektedir (Tokatlıoğlu, 1999: 9-10). Bu iki kutbun beraberliği rekabet kavramını ortaya çıkarmakta, rekabet kavramı ise piyasaları dengeye getirecek dinamik bir süreci başlatmaktadır.

Klasik görüşün aksine neo – klasik görüşe göre rekabet statik bir kavram olarak ele alınmaktadır. Rekabet kavramı neo – klasik analizde denge sağlandığında dengenin nerede olması gerektiğini gösteren ve dengeden uzaklaşmayı engelleyen statik durumlar olarak ifade edilmektedir (Tokatlıoğlu, 1999: 15). Bu yaklaşımda rekabet, piyasa yapısı olarak ele alınmaktadır. Bu durum ürün ve üretim süreçlerindeki teknolojik değişiklikler ve yenilikleri rekabet sürecinden dışlanarak yalnızca fiyat rekabetinin ele alınmasına yol açmaktadır (Aktan ve Vural, 2004a: 21).

Schumpeteryan rekabet görüşüne göre rekabet kavramı evrimci bir süreç olarak görülmektedir. Bu görüşe göre rekabet kavramı fiyat ve miktar uyumlarını içeren dar bir çerçeveden ziyade kapitalizmin evrimleşmesi ile ilgili fenomenleri de içerecek şekilde geniş bir bakış açısı ile değerlendirilmektedir. Yine bu görüşte rekabet kavramı yaratıcı yıkım olarak adlandırılmaktadır. Yaratıcı yıkım dinamik bir süreçtir. Bu süreçte rekabetin itici gücünü büyük firmalar oluşturmaktadır. Gelişmenin itici gücünü ise; yeni üretim teknikleri, ulaştırmada sağlanan yenilikler, yeni pazarların keşfi, yeni tüketicilerin tercihlerini oluşturma, yeni organizasyonlar, yeni ürünlerin gelişmesini sağlayan teknik değişimler oluşturmaktadır (Tokatlıoğlu, 1999: 20-21; Aktaş, 2003: 7). Bu anlayışa göre rekabet; sürekli yenilik ve icatlar yapmak ve bu yenilik ve icatlar sayesinde meydana gelen geçici tekelleri tahrip etmekten ibaret olan bir süreç olarak ifade edilmektedir. Bununla birlikte yapılan bu tahribat; daha üstün, kaliteli ve yeni ürün ile üretim süreçlerini ortaya çıkardığı için yaratıcı bir tahribat olarak değerlendirilmektedir (Aktan ve Vural, 2004: 27).

Avusturya Okulu, rekabeti bir piyasa yapısı olarak gören ve statik olarak analiz eden modern neo – klasik teoriyi en çok eleştiren yaklaşımlardan birisi olarak bilinmektedir (Aktaş, 2003: 7). Bu yaklaşımının en önemli temsilcilerinden birisi olan Friederick Hayek tam rekabet kavramını reddetmektedir. Rekabet bilimdeki deney gibi her şeyden önce bir keşif yöntemidir. Buradan hareketle, keşfedilecek olguların zaten bilindiği varsayımından hareket eden hiçbir teori onu layık olduğu şekilde ifade edemeyeceği görüşünü savunmaktadır (Tokatlıoğlu, 1999: 22). Bu yaklaşıma göre rekabet, kişileri ekonomik özgürlüğe ulaştıran ve iktisadi tercihlerini gerçekleştirmeye olanak tanıyan dinamik bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Aktan ve Vural, 2004: 25).

Endüstriyel organizasyon teorisi, tam rekabet kavramı yerine işleyebilir (fonksiyonel) rekabet kavramını savunmaktadır. İşleyebilir rekabet kavramı pratikte uygulanabilir bir rekabet anlayışından yola çıkılarak geliştirilmiştir. Bu anlayış da rekabeti dinamik bir süreç olarak tanımlamaktadır. Bu rekabet sürecinde yenilik, icatlar ve farklılaşma yoluyla rakiplerine üstünlük sağlayan dinamik girişimcilerle onları takip etmeye çalışan rakipleri arasında sürekli bir rekabetin var olduğunu; rekabetçi davranışı olumlu yönde etkileyen piyasa yapılarına ve rekabetçi sayılan davranış biçimlerine müdahale edilmemesi gerektiğini savunmaktadır (Aktan ve Vural, 2004: 22-23; Aktaş, 2003: 9).

Yarışmacı piyasa teorisi tam rekabet modelinin aksine yeni bir ideal ve standart olarak mükemmel yarışılabilir piyasalar önermektedir. Gerek tam rekabet modeli gerekse mükemmel yarışılabilir piyasalar modeli birer ideal olarak görülmektedir. Bununla birlikte mükemmel yarışılabilir piyasalar modeli daha iyi bir ideal olarak değerlendirilmektedir. Bu teoriye göre mükemmel yarışılabilir piyasa; piyasaya girişlerin ve piyasadan çıkışların maliyetsiz olduğu bir piyasa olarak tanımlanmaktadır. Tam rekabet modelinde ön görülen piyasaya ile kıyaslandığında; tam rekabet modelindeki piyasada az sayıda büyük ölçekli firmalar üretim kararları ve fiyatı etkileyebilmeleri nedeniyle bulunmamaktadır. Buna karşılık mükemmel yarışılabilir piyasa modelinde ön görülen piyasada ise az sayıda firma olması rekabetin olmadığı anlamına gelmemektedir. Piyasayı disiplin altına alan, fiyat maliyet dengesini kuran

potansiyel rekabet diğ er bir ifade ile sürekli var olan piyasa giriş tehditleri olarak görülmektedir (Günalp, 2002: 49-54).

Genel olarak değerlendirmek gerekirse iktisat literatüründe rekabet kavramı ilk olarak piyasaları dengeye getiren dinamik bir süreç olarak, sonraları ise statik dengeyi ifade eden bir kavram olarak tanımlanmıştır. Daha sonra kavram evrimci bir süreç olarak değerlendirilerek yaratıcı yıkım kavramı ile ilişkilendirilmiştir. Süreç, rekabet kavramının bilimsel bir deney gibi keşfedilmesi gerektiği görüşü ile devam etmiştir. Son olarak kavram işleyebilir rekabet ve m kemm l yarışılabilir piyasalar modeli ile açıklanmaya çalışılmıştır.

1.1.1.3 Rekabet Kavramının İşletmecilik Açısından Anlamı

Rekabet kavramı işletmecilik literatüründe de sıklıkla ele alınan kavramlardan birisidir. Kavram farklı yazarlar tarafından farklı boyutlarda ele alınarak yukarıda belirtilen temel unsurları da içerecek şekilde tanımlanmaktadır. Yöneticiler açısından son derece önemli bir olgu olmasına rağmen rekabet kavramının ne olduğunu kesin olarak belirlemek genellikle mümkün olamamaktadır (Thurbin, 1998, 5). Ancak kavram ile ilgili yapılan bu farklı tanımlamaların toplu olarak gösterilmesi rekabet kavramının işletmecilik literatüründe algılanma biçimini ortaya koyacağı d ş n lmektedir. Bu bağlamda işletmecilik literatüründe geçen rekabet kavramı ile ilgili tanımlamalar aşağıda belirtildiği gibidir:

Rekabet, aynı alanda faaliyet gösteren işletmeler/rakipler arasında kazancı maksimize etmek amacıyla yapılan yarışma olarak tanımlanmaktadır (Tutar, 2013: 354). Diğer bir tanımlamaya göre rekabet, nispeten adil bir yarışma ortamında birden çok katılımcının bir amacı gerçekleştirmek ya da bir konumu elde etmek amacıyla ardışık ya da eş zamanlı olarak belirli kurallar çerçevesinde yapmış oldukları mücadeleler olarak tanımlanmaktadır (Akgemci, 2008: 198). Rekabet bir bakıma, müşterilerin gereksinimlerini karşılarken onların beklentilerini gerçekleştiren ve onlar için değer yaratan stratejilerle pazarda mücadele etmek olarak da ifade edilmektedir ( lgen ve Mirze, 2004: 257).

Başka bir tanımlamaya göre rekabet, tüccar ve sanayicilerin müşteri çekmek ve malların sürümünü sağlamak amacı ile kanuna ve iyi niyet kurallarına uygun olarak birbirleriyle yarış etmeleri olarak tanımlanmaktadır (Aypek ve Ban, 2002: 416). Bunun yanında bir diğer tanımlamada rekabet doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak işletmenin pazarına mal ve/veya hizmet sunmaya çalışan işletmelerin faaliyetlerinin bir bütünü olarak ifade edilmektedir (Dinçer, 2007: 95; Papatya, 2003: 16).

Uluslararası Ekonomik İşbirliği Teşkilatı'na (OECD) göre ise rekabeti, bir ülkenin ürettiği ürün ve hizmetlerin serbest ve adil şartlar altında uluslararası pazarlara sunulması, yaptığı bu alışveriş ve ticaret yoluyla kendi ülke insanlarının uzun dönemde refahını koruması ve/veya arttırması yolunda fayda sağlama gücü olarak tanımlamaktadır (Akgemci, 2008: 165).

Yöneticiler tarafından rekabet kavramı, işletmenin daha büyük bir pazar payı elde edebilmesi amacıyla rakip firmalarla yapılan çekişme olarak algılanmaktadır (Thurbin, 1998, 5). Bu açıdan bakıldığında rekabet kavramı, belirli bir sektörde egemenlik kurmak amacıyla artan pazar payı kavramına dayanmaktadır (Thurbin, 1998, 16). Diğer bir ifade ile rekabetçi davranışlar, iki ya da daha fazla işletmenin avantajlı bir piyasa pozisyonu elde etmek amacıyla birbirleri ile yarışma halinde oldukları durumlarda ortaya çıkmaktadır (Hitt, vd., 1999: 166). Ancak rekabet işletmenin rakiplerinin ötesinde bir çerçeveyi kapsamaktadır. Bu çerçevenin içerisinde; müşteriler, tedarikçiler, potansiyel girişimciler ve ikame ürünlerin etkileri yer almaktadır. Bahsi geçen beş kuvveti kapsayan geniş kapsamlı rekabet olgusu sektörün yapısını tanımlamakta ve sektördeki rekabet etkileşiminin doğasını şekillendirmektedir (Porter, 2010: 33).

Bununla birlikte rekabet kavramı, rekabet üstü kavramı ile karşılaştırılarak açıklanabilmektedir. Rekabet varlığını korumak ve ayakta kalmak için gerekli bir olgu iken, rekabet üstü kavramı başarı için gerekli bir olguyu ifade etmektedir. Biraz daha açacak olursak, rekabet kavramı literatürde kendini başkalarıyla karşılaştırmaya dayalı bir olgu olarak açıklanmaktadır. Ancak bu kavrama karşılık rekabet üstü kavramı ise daha iyi değerler üretmek amacını taşımaktadır. Rekabet üstü olmanın itici gücünün

değer olduğu ifade edilmektedir. İşletme rekabet üstü kavramı ile kendi ürettiği değerleri aşmaya çalışmakta bir bakıma kendi ile yarış hali içinde kalmaktadır (Bono, 2000: 102)

1.1.1.4 Rekabet Kavramının Hukuki Açıdan Anlamı

Rekabet kavramı Rekabetin Korunması Hakkında Kanunu ile de tanımlanmıştır. Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un üçüncü maddesine göre rekabet; mal ve hizmet piyasalarındaki teşebbüsler arasında özgürce ekonomik kararlar verilebilmesini sağlayan yarış olarak tanımlanmaktadır.

Kanunda geçen tanım bazı yazarlar tarafından eleştirilmektedir. Tanıma belirleyici unsur olarak konulan özgürce ekonomik kararlar verebilme ehliyeti ibaresinin rekabetin değil teşebbüs olmanın bir unsuru olarak görülmektedir. Ancak rekabet tanımında yer alan bu ibare işletmelerin rekabet ortamı içinde ekonomik kararlarını rakipleri ile yapacakları anlaşmalara göre değil özgür bir şekilde almalarını ifade etmektedir. Tanımda geçen özgürlük ibaresi piyasa davranışlarının pazar dışında belirlenmemesini ifade etmekte ve aslında rekabetten beklenen sonucu vurgulamaktadır (Aslan, 2001: 9).

1.1.2 Rekabetin Fonksiyonları

Rekabetin fonksiyonları literatürde bazı yazarlar tarafından ekonomik ve sosyal fonksiyonlar olarak sınıflandırılmaktadır. Ancak bu sınıflandırmanın bazı yazarlar tarafından kabul görmediği rekabetin fonksiyonlarının her iki alanı da kapsadığı ifade edilmektedir. Bu çalışmada da rekabetin fonksiyonlarının ekonomik ve sosyal fonksiyonlar olarak ayırımına gidilmemiş, rekabetin fonksiyonlarının iki alanı birden kapsadığı anlayışı benimsenmiştir. Bu bağlamda rekabetin fonksiyonları aşağıda belirtildiği gibi sıralanmaktadır (Türkkan, 2001: 83-90):

- **Rekabetin Tüketici Egemenliğini Sağlama Fonksiyonu:** Bu fonksiyon üretilen mal ve hizmetler ile ilgili nihai kararların tüketiciler tarafından

belirlenmesini üreticilerin de tüketicilerin istek ve beklentileri doğrultusunda hareket etmelerini ifade etmektedir.

- **Rekabetin Seçme Özgürlüğünü Arttırma Fonksiyonu:** Bu fonksiyon rekabet ortamında; tüketiciler, çalışanlar, girişimciler ve diğer üretim faktörü sahiplerinin daha geniş bir seçme ve tercih yapma özgürlüğünü ifade etmektedir.
- **Rekabetin Etkin Kaynak Kullanımına Zorlama Fonksiyonu:** Bu fonksiyon firmalarının elinde bulunan kıt kaynakların gerek firma içindeki üretim içindeki etkinliğinin gerekse tahsis etkinliğinin sağlanmasını ifade etmektedir.
- **Rekabetin Etkin Olmayan Girişimleri Elemine Etme ve Başarılı Firmaları Ödüllendirme Fonksiyonu:** Bu fonksiyon rekabet ortamında kaynaklarını etkin kullanmayan firmaların piyasadan çekileceğini ve kaynaklarını etkin kullanan firmaların daha hızlı büyüme ve kıt olan kaynaklardan daha fazla pay alacaklarını ifade etmektedir.
- **Rekabetin Yenilikleri Teşvik Etme Fonksiyonu:** Bu fonksiyon rekabet ortamından firmaların hayatta kalabilmeleri için yenilik yapmalarını ve bu yeniliklerin diğer firmalar tarafından da benimsenip uygulanmasını ifade etmektedir.
- **Rekabetin Bireysel ve Toplumsal Çıkarları Bağdaştırma Fonksiyonu:** Bu fonksiyon rekabet ortamında firmaların çıkarları ile toplumunun çıkarlarının bağdaştırılması gerekliliğinin olmazsa olmaz zorunluk olduğunu ifade etmektedir.
- **Rekabetin Mikro ve Makro Düzeyde Performansı Arttırma Fonksiyonu:** Bu fonksiyon rekabetin mikro ve makro düzeyde iyunin kötüye tercihinin sağlamaya ve ulaşılan performansı daha da ileri seviyelere ulaştırmaya etkisinin olduğunu ifade etmektedir.
- **Rekabetin Zoru ve Baskıyı Önleme ve Demokratikleştirme Fonksiyonu:** Bu fonksiyon rekabet ortamında mikro ve makro seviyede yapılan faaliyetlerin hiçbir baskı ve zorlama olmadan yapıldığını, adil bir yarışma anlayışının var olduğunu ve kurallara bağlılığın gerekliliğini ifade etmektedir.

- **Rekabetin Gelir Dağılımını İyileştirme Fonksiyonu:** Bu fonksiyon rekabet ortamında gelir dağılımının yarışmacı bir ortamda tüm kesimlerin hak ettiği kazancı yansıtacak şekilde dağılım göstereceğini ifade etmektedir.
- **Rekabetin Regülasyon ve Yönetim Maliyetini Azaltma Fonksiyonu:** Bu fonksiyon rekabet ortamında işletmelerin kaynak tahsisi işlemlerini çok daha düşük bir maliyetle izlemesi, kontrol altında tutması ve çok daha yüksek bir performansla gerçekleştirmesini ifade etmektedir.

1.1.3 Rekabet Baskısı

Rekabet baskısı, bir firmanın rekabet olgusu nedeniyle yapamadıkları ve yapmak zorunda kaldıkları faaliyetler olarak tanımlanmaktadır (Türkkan, 2001: 74). Günümüzde küreselleşmenin artması, işletmelerin maruz kaldığı rekabet baskısını da beraberinde getirmektedir. İşletmelerin yaşamlarını sürdürebilmeleri ise ortaya çıkan bu rekabet baskısı ile baş edebilecek önlemleri almaktan geçmektedir. Rekabet baskısı ile başa çıkabilmek için işletmelerin faaliyetlerinde sürekli yenilik yapmaları, gelişmeleri takip etmeleri ve gelişmelere ayak uydurmaları gerekmektedir. Gelişimlere ve değişimlere ayak uydurabilen işletmeler kalite seviyesini arttırarak, standartlara uygun ve daha düşük fiyatla mal ve hizmet sunabilmekte ve rakipleri karşısında daha güçlü hale gelebilmektedir (Bayındır, 2007: 244).

Rekabet baskısı firmalara çeşitli sınırlamalar, yükümlülükler ve zorunluluklar getirmektedir. Rekabet baskısı ile birlikte firmaların fiyatları yukarı çekmesini engellemektedir. Benzer şekilde rekabet baskısı firmaların verecekleri farklı düzeydeki kararlara (yerleşim yeri seçimi, teknoloji seçimi, işgücü ödemeleri vb.) sınırlama ve kısıtlamalar getirmektedir. Aynı zamanda rekabet baskısı hisseden firmalar, rekabet baskısı hissetmeyen firmalar ile karşılaştırıldığında rekabet baskısı hisseden firmaların çok daha fazla araştırma ve girişim, çok daha karmaşık tercihler yapma, çok daha yüksek risklere katlanmak durumunda kalabilmektedir (Türkkan, 2001: 74-75).

Rekabet baskısı firmalar tarafından kaynaklanabileceği gibi kamu tarafından da kaynaklanabilmektedir. Kamunun haksız rekabeti engelleyen, piyasalarda şeffaflığı arttıran, piyasalara girişi kolaylaştıran çeşitli düzenlemeler ve uygulamalar ile firmalar üzerinde rekabet baskısı oluşturabilmekte ve mevcut baskıların daha da hissedilebilir hale gelmesine neden olabilmektedir (Türkkan, 2001: 76).

Rekabet baskısı genellikle çift taraflı bir olgu olarak ifade edilmektedir. Firmalar hem başka firmaların yarattıkları rekabet baskısını hissetmekte hem de kendisi rekabet baskısı oluşturabilmektedir. Bununla birlikte firmaların hissettikleri rekabet baskısı, iç ve dış baskıların tamamını içerdiğinden dolayı oluşturduğu rekabet baskısından daha fazla olmaktadır (Türkkan, 2001: 76, 78).

1.1.4 Rekabet Ortamı

Rekabet ortamı, rekabet baskısının hissedildiği ve rekabet baskısının yaratıldığı bir ortam olarak tanımlanmaktadır (Türkkan, 2001: 78). Rekabet ortamlarının çeşitli ayrımları yapılabilmektedir. Ancak temel düzeyde incelediğinde rekabet ortamları, tam rekabet ortamı (piyasası) ve eksik rekabet diğer bir ifade ile aksak rekabet ortamı (piyasası) olarak sınıflandırılmaktadır (Dinler, 2005: 72).

Tam rekabet ortamı (piyasası), sınırsız sayıda alıcı ve satıcıların bulunduğu, üretilen malların homojen, piyasaya giriş çıkışların serbest ve piyasa hakkında tarafların tam bilgi sahibi oldukları piyasa olarak tanımlanmaktadır (Çoban, 2009, 175). Tanım incelendiğinde tam rekabet ortamlarının özelliklerinin de tanım içerisinde yer aldığı görülmektedir. Buna göre tam rekabet ortamının (piyasasının) olabilmesi için gerekli koşullar; atomisite (piyasada çok sayıda alıcı ve satıcının var olması), homojenlik (piyasada birbirlerinin aynı mal ve hizmetler üretilmesi), mobilite (piyasaya giriş ve çıkışlarda engel bulunmaması), şeffaflık (piyasa hakkında alıcı ve satıcıların tam bilgiye sahip olması) olarak sıralanmaktadır (Çoban, 2009: 174). Tam rekabet ortamının (piyasasının) gerçekleşmesi için sayılan özelliklerin eksiksiz olarak gerçekleşmesi gerekmektedir. Tam rekabet ortamı koşullarının birinin, bir kaçının ya da tamamının

aksaması sonucu oluşan piyasaya eksik rekabet piyasası (ortamı) denilmektedir (Dinler, 2005: 189).

Tam rekabet piyasasının (ortamının) koşullarının bir sonucu olarak hiçbir işletme diğer işletmelerden daha fazla fiyat ile ürünlerini satamamaktadır. Bununla birlikte müşteriler diğer işletmelere nazaran ürünleri düşük fiyat ile satan işletmelerden satın almayı tercih etmektedir. Dolayısıyla bu rekabet ortamı tüm işletmelerin ürünleri aynı fiyat ile satmalarına neden olmaktadır (Ruffin ve Gregory, 2001: 185). Bu durum eksik rekabet piyasalarına nazaran tam rekabet piyasalarında (ortamlarında) faaliyet gösteren her alıcı ve satıcının piyasada oluşan fiyatları kabullenici konumda bulunduğunu göstermektedir (Hall ve Lieberman, 2003: 49). Diğer bir ifade ile tam rekabet ortamlarının kritik faktörünün, piyasada faaliyet gösteren işletmelerin piyasayı etkileme güçlerinin olmaması olarak ifade edilmektedir (Schiller, 2002: 130).

Rekabet ortamları işletmelere hem fırsatlar yaratmakta hem de tehditler oluşturmaktadır. Fırsat ve tehditlerin etrafında işletmeler konumlarına göre farklı farklı stratejiler izlemektedir. Bu bağlamda; rekabet ortamında mevcut konumundan memnun olan işletmeler bu konumlarını korumaya yönelik stratejiler geliştirmektedir. Mevcut konumunu tehdit altında hisseden işletmeler bu tehditlere karşı korunmaya yönelik stratejiler geliştirmektedir. Son olarak mevcut konumundan memnun olmayan işletmeler ise daha iyi bir konuma gelmeye yönelik stratejiler geliştirmektedir (Türkkan, 2001, 483-484).

1.1.5 Rekabet Gücü

Rekabet kavramında olduğu gibi rekabet gücü kavramında da tanım birliğinin olmadığı, literatürde yazarlar tarafından farklı farklı tanımlamaların yapıldığı görülmektedir. Ancak genel olarak sözlük anlamıyla tanımlamak gerekirse rekabet gücü, dünya ölçeğinde ve bu ölçek kalitesinde mal ve hizmet üreten dünya için geçerli fiyatlar üzerinden dünya pazarlarına satabilme yeteneği olarak ifade edilmektedir. Diğer bir tanımlamada ise rekabet gücü, bir ülkenin ekonomik refah ve yaşam standardını yükseltebilmesi için gerekli ekonomik güç olarak ifade edilmektedir (Tutar, 2013: 354).

Rekabet gücü kavramı rekabet edebilirlik diğer bir ifade ile rekabet edebilme yeteneği kavramı ile de ilişkilendirilmektedir (Eroğlu ve Özdamar, 2006: 86). Rekabet gücü kavramı ile ilgili yıllar içerisinde farklı yazarlar ve kurumlar tarafından yapılan tanımlamaların gelişimi ise aşağıdaki tablo yardımı ile sunulmaktadır (Çivi, 2001: 24-25):

Tablo 1.1: Rekabet Gücü Kavramı İle İlgili Yapılan Tanımlamalar

Yazarlar	Yıl	Tanım
Başkanın Endüstriyel Rekabet Komisyonu	1985	Rekabet gücü, ülkelerin serbest ve yerleşmiş pazar koşulları altında vatandaşların reel gelirlerini arttırmaya çalışırken, aynı anda ürettiği ürün ve hizmetleri uluslararası pazarlara sunabilmesi ve başarılı olabilmesidir.
Scoot ve Lodge	1985	Rekabet gücü, ülkelerin kaynaklarından sağladıkları kazançlar artarken, uluslararası ticarete yönlendirebileceği ürün ve hizmetlerin üretilip dağıtılmasıdır.
Hastasapoulos, Krugman ve Summers	1988	Rekabet gücü, yaşam standartlarında kabul edilebilir artışlar sağlanırken, ülkenin dış ticaret bilançosunu dengeye getirebilme özelliğidir.
Majestelerinin Hazinesi, İngiltere	1988	Rekabet gücü, ülkedeki işletmelerin dış pazarlarda başarılı bir şekilde rekabet edebilmesidir. Ayrıca diğer ülkelerdeki pazarlarda elde etmiş olduğu Pazar payı da rekabet gücü için önemli bir göstergedir.
Fagergerg	1988	Rekabet gücü, ülkenin temel ekonomik hedeflerini gerçekleştirmesi, özellikle dış ticaret bilançosunda problemler yaşamadan gelir ve istihdam oranında büyümenin sağlanmasıdır.
Velloso	1991	Rekabet gücü, diğer dünyada ülkelerin sağlamış olduğu etkinlik standartlarının karşılanması, ülkenin uluslararası pazarlara olan katılım kapasitesinin artırılmasıdır.
Haque	1991	Rekabet gücü, ülkenin ihracat yeteneği, üretim kaynakları ve doğal kaynakların etkin kullanılması ve ülkedeki yaşam standartlarının artırılmasını sağlayan verimlilik artışlarını kapsayan çok boyutlu bir kavramdır.
OECD	1992	Rekabet gücü, ülke içindeki reel gelir artışı sağlanırken, yabancı ülkelerdeki müşterilerin zevk ve beklentilerine uygun ürün üretebilme özelliğidir.
UNICE	1993	Rekabet gücü, dışsal pozisyonunda bir kötüleşme yaşamadan gelişmiş ülkelerin sağladığı göreceli yaşam standartlarında artışların sağlanması hatta artırılması rekabet gücünün yüksekliğini ifade etmektedir.
Avrupa Birliği Komisyonu	1994	Rekabet gücü; ülkelerin, işletmelerin, endüstrilerin, bölgelerin sıkı rekabet ortamında üretim faktörlerinin getirilerini arttırmaları, yüksek iş gücünü yaratabilmeleridir.

Kaynak: ÇİVİ, Emin, (2001), **Rekabet Gücü: Literatür Taraması**, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 2, Manisa: s. 24-25.

Rekabet ortamlarında faaliyet gösteren her bir işletmenin belli bir rekabet gücü bulunmaktadır. Bu açıdan bakıldığında rekabet gücü kavramı, bir firmanın rekabet ortamında karşılaştığı rekabet baskısına dayanabilmesi şeklinde tanımlanabileceği gibi, bir firmanın rekabet baskısı yaratabilmesini sağlayan güç olarak da tanımlanabilmektedir. Bu durum rekabet gücü kavramının rakiplere göre tanımlanmasını ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile fiili ve potansiyel rakiplerin olmadığı bir ortamda rekabet gücü kavramı da anlamını yitirmektedir (Türkkan, 2001: 106).

Rekabet gücü kavramı literatürde; firma düzeyinde rekabet gücü, endüstri düzeyinde rekabet gücü ve ülke düzeyinde rekabet gücü olarak ele alınmaktadır (Aktan ve Vural, 2004b: 11). Rekabet gücü kavramı bu bakış açısı ile değerlendirildiğinde, kavramın mikro düzeyde (işletme ve endüstri) ve makro düzeyde (ülke) ele alındığı görülmektedir. Mikro düzeyde ele alınan rekabet gücü kavramı ile ülke içindeki işletmeler arasındaki rekabet ve ortaya çıkan bu rekabetin ulusal ve/veya uluslararası piyasalardaki etkileri incelenmektedir. Makro düzeyde ele alınan rekabet gücü kavramı ile de ülkelerin uluslararası rekabetteki konumları incelenmektedir (Çivi, 2001: 22). Genel açıklamaların ardından rekabet gücü kavramının mikro ve makro düzeyde ne ifade ettiğini açıklamak gerekmektedir.

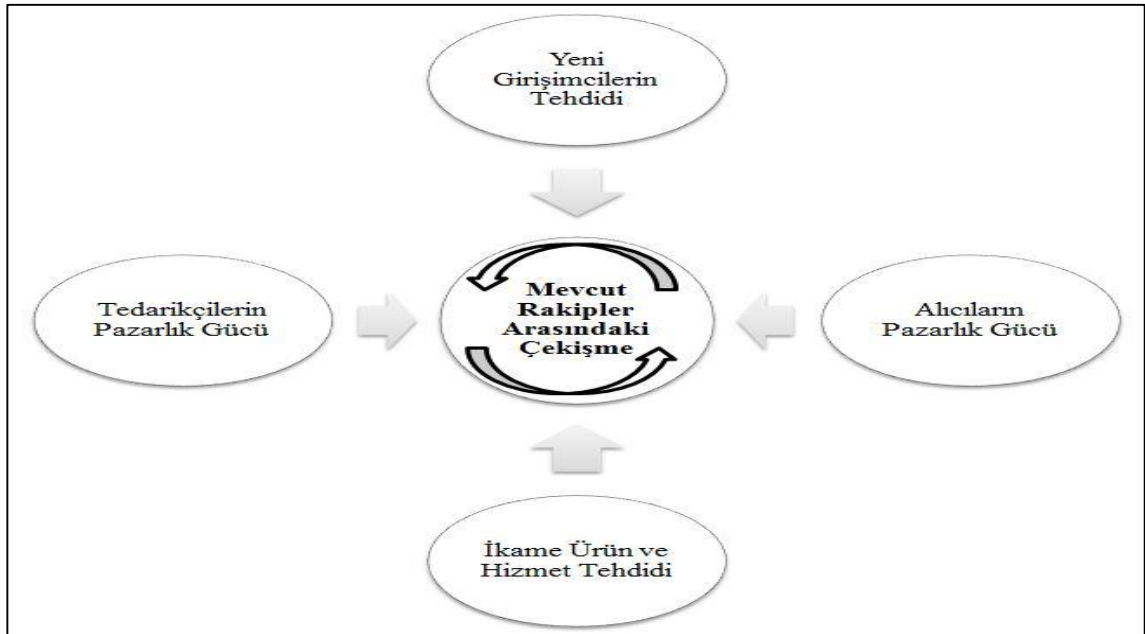
Firma düzeyinde rekabet gücü, herhangi bir firmanın ulusal ya da uluslararası piyasalarda rakiplerine kıyasla düşük maliyette üretimde bulunabilme (fiyat ve maliyet rekabet gücü), ürünün kalitesi, sunulan hizmet ve ürünün çekiciliği gibi unsurlar açısından rakiplerine denk ya da daha üstün bir durumda olma (fiyat dışı rekabet gücü) ve düşük maliyette yenilik ve icat yapabilme yeteneği olarak tanımlanmaktadır. Endüstriyel rekabet gücü, bir endüstrinin rakiplerine eşit ya da daha üst düzeyde bir verimlilik seviyesinde uluslararası piyasanın gereklerine uygun mal ve hizmet üretebilme ve daha düşük maliyetlerle uluslararası piyasaların standart ve taleplerine uygun mal ve hizmetleri üretebilmesini sağlayan icat ve yenilikleri gerçekleştirme yeteneği olarak tanımlanmaktadır. Son olarak ülke düzeyindeki rekabet gücü ise, bir ülkenin serbest ve adil piyasa koşulları altında bir taraftan uzun vadede halkının reel gelirini arttırırken, diğer taraftan uluslararası piyasaların koşullarına ve standartlarına

uygun mal ve hizmetleri üretebilme yeteneği olarak tanımlanmaktadır (Aktan ve Vural, 2004b: 13-18).

Rekabet gücünün mikro ve makro düzeyde yapılan tanımlamaları incelendiğinde; mikro düzeyde (işletme ve endüstri) yapılan tanımlamalar; fiyat ve fiyat dışı rekabet üstünlüğü, maliyet avantajı, verimlilik ve dış ticaret performansına dayandırılmaktadır. Makro düzeyde (ülke) yapılan tanımlamalar ise, kişi başına reel milli gelir performansı ve halkın yaşam kalitesi performansına dayandırıldığı görülmektedir (Aktan ve Vural, 2004b: 12).

Michael Porter rekabet gücü kavramını başka bir bakış açısı ile ele alıp değerlendirmektedir. Porter'a göre rekabeti sadece rakipler değil, rakiplere ek olarak müşteriler, tedarikçiler, potansiyel girişimciler ve ikame ürünler şekillendirmektedir (Porter, 2010: 33). Porter'ın bu görüşleri yine kendisi tarafından oluşturulan rekabet gücünü belirleyen beş kuvvet modeli ile açıklanmaktadır. Porter'a göre rekabet gücü bileşenleri aşağıdaki şekil yardımı ile gösterilmektedir:

Şekil 1.1: Sektör Rekabetini Şekillendiren Beş Kuvvet



Kaynak: PORTER, Michael, E., (2010), **Rekabet Üzerine**, (Çeviren: Kıvanç Tanrıyar), Optimist Yayınları, Yayın No: 211, s. 34.

Porter'ın beş kuvvet modeli, mevcut rakipler arasındaki rekabetin yanı sıra; tedarikçilerin gücü, alıcıların gücü, ikame mal ve hizmetlerin tehdidi ve sektöre yeni giren rakiplerin oluşturduğu tehdidi de rekabet ortamına alarak kavramın tanımını genişletmiştir. Bahse konu beş kuvvet sektördeki rekabetin kapsam ve niteliğini belirlemekte, işletmelerin seçeneklerini sınırlandırarak performanslarını etkilemektedir (Porter, 2003: 111).

Rekabet gücüne etki eden beş kuvvetin yapılandırılması sektörden sektöre farklılık göstermektedir. En etkili rekabet kuvveti ya da kuvvetleri sektör karlılığını belirlemekte ve strateji formülü açısından en önemli unsur olarak değerlendirilmektedir. Bununla birlikte en etkili rekabet kuvveti her zaman belirginlik göstermemektedir (Porter, 2010: 34-38).

Porter tarafından ifade edilen rekabet gücüne etki eden bu beş kuvveti ayrı ayrı açıklamak konunun anlaşılması açısından önem arz etmektedir. Bu bağlamda rekabet gücü bileşenleri aşağıda belirtildiği gibi sıralanmaktadır:

- **Mevcut Rakipler Arasındaki Çekişme:** Mevcut rakipler arasındaki rekabet; fiyat rekabeti, reklam savaşları, yeni ürünlerin sunumları, genişletilmiş müşteri hizmetleri veya garantileri ve benzeri yöntemlerle kendini göstermekte ve bu ve/veya buna benzer yöntemlerle piyasada elverişli bir konum elde etmek amaçlanmaktadır (Porter, 2003: 21). Mevcut rakipler arasındaki yüksek rekabet sınırları sektörün karlılığını sınırlamaktadır. Rekabet tamamen fiyata yönelik bir hal aldığı anda ise kar üzerinde özellikle yıkıcı bir etki yaratmakta, karın müşterilere aktarılmasına neden olmaktadır. Bununla birlikte fiyat dışı rekabet bazı durumlarda karlılığı etkileyecek seviyelere ulaşsa da, bu ihtimal fiyat rekabetindeki kadar yüksek seviyelere çıkmamaktadır (Porter, 2010: 48-51).
- **Yeni Girişimcilerin Tehdidi:** Yeni girişimciler kapasite, fiyat, maliyet ve rekabet için gerekli yatırım oranına baskı uygulayarak pazar payı elde etme arzusu taşımaktadır. Bununla birlikte yeni girişimler sektörün kar potansiyeline tavan sınırı koymaktadır (Porter, 2010: 38). Sektöre yeni girecek olan

işletmelerin oluşturduğu tehdit, giriş engelleri ile orantılı bir seyir izlemektedir. Sektöre giriş engelleri yüksekse ve/veya sektöre yeni girecek işletmeler sektör içindeki mevcut rakiplerinden misillemeler bekliyorsa sektöre yapılacak olan girişim tehditlerinin düşük olduğu ifade edilmektedir (Porter, 2003: 8).

- **Alıcıların Pazarlık Gücü:** Genel olarak alıcılar; sektörel alıcılar, ticari alıcılar, tüketiciler, toptancılar ve perakendeciler olarak sınıflandırılmaktadır. Alıcılar firmalara fiyatların düşürülmesi için baskı yaparak, daha yüksek kalite veya daha çok hizmet talep etmekte, genellikle sektör içinde faaliyet gösteren işletmeleri birbirine düşürerek daha çok kazanç elde edebilmektedir. Bu nedenle işletmelerin satış yapacağı alıcı gruplarının seçimi hayati öneme sahip stratejik kararlardan birisi olarak görülmektedir. Buradan hareketle işletmeler kendisini ters etkileyebilme açısından en az güce sahip alıcıları tespit ederek stratejik durumlarını iyileştirebilmektedir (Porter, 2003: 30-33; Porter, 2010: 44-45).
- **İkame Ürün ve Hizmet Tehdidi:** İkame ürün, bir sektör ürünüyle aynı veya benzer işlevi farklı bir yoldan gören ürün olarak ifade edilmektedir. İkame ürün tehdidi sektörde her zaman bulunmaktadır, ancak sektörde üretilen ürünlerden farklı olabildiklerinden gözden kaçırılabilir. Sektördeki tüm işletmeler ikame ürünler üreten sektörlerle rekabet halinde bulunmaktadır. İkame ürünler, sektörde faaliyet gösteren işletmelerin fiyatlarına üst sınır koymakta ve sektörün potansiyel getirilerini sınırlamaktadır. Bu sınırlılık normal dönemlerle sınırlı kalmamakta, sektörün canlılık gösterdiği dönemlerde kendini göstermektedir (Porter, 2003: 28-29; Porter, 2010: 47).
- **Tedarikçilerin Pazarlık Gücü:** Genel olarak tedarikçiler diğer firmalar olarak düşünölmektedir. Ancak firmada çalışan işçiler de tedarikçiler olarak değeriendirilmektedir. Sektördeki tedarikçiler fiyatları arttırma veya satın alınan ürün ve/veya hizmetlerin kalitesini düşürme tehdidi ile pazarlık güçlerini gösterebilmektedir. Bununla birlikte tedarikçi olarak ifade edilen işçiler de sektörde ortaya çıkan karlar için pazarlık yapabilmektedir (Porter, 2003: 33-35).

Porter tarafından gündeme getirilen rekabet gücü bileşenlerinin işletmeler ve/veya stratejistler tarafından iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Analizler, tehdit olarak görülen bileşenlerin işletme açısından yeni fırsatlara dönüştürülmesini sağlamakta ve bu durum işletmelerin pazardaki rekabet gücü konumlarını iyileştirmesine veya konumunu koruyabilmesine imkan sağlamaktadır.

1.1.6 Rekabet Üstünlüğü

Rekabet üstünlüğü, bir işletmenin rakipleri karşısında ve rekabet ortamında kaynakların kullanımı veya faaliyet alanı sebebiyle elde ettiği üstünlük durumu olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir tanımlama da ise bu kavram rakiplere göre özgün bir güç sağlayan ve kalite, tasarım, maliyet, zaman gibi bir boyutta üstünlük sağlayan farklılıklar ve benzersiz olma durumu olarak tanımlanmaktadır (Tutar, 2013: 357). Günümüz rekabet ortamında işletmelerin uzun dönemde faaliyetlerini sürdürebilmeleri için rekabet üstünlüğünü elde etmeleri gerekmektedir. Bu gereklilik modernist stratejik yönetim görüşü ile desteklenmektedir. Bu görüşe göre rekabet üstünlüğü bulunmayan ve rakiplerinin kendi üstünlüklerini ve verimliliklerini sürekli arttırmaları sonucu verimliliğini her geçen gün kaybeden işletmelerin piyasadan çekileceği ileri sürülmektedir (Ülgen ve Mirze, 2004: 30).

Rekabet üstünlüğü temelde yenilik yapma, geliştirme ve değişimlerden ortaya çıkmaktadır (Papatya, 2003: 20). Diğer bir ifade ile rekabet üstünlüğü değer yaratan stratejiler sayesinde elde edilmektedir (Ülgen ve Mirze, 2004: 30). Bir işletme değer yaratan stratejiler uyguladığında ve uyguladığı bu stratejilerin mevcut ve potansiyel rakipleri tarafından eş zamanlı olarak kullanılmadığı durumlarda işletmenin rekabet üstünlüğü sağladığı ifade edilmektedir (Barney, 1991: 102).

Bir işletmenin rekabet üstünlüğü elde edebilmesi için bazı bileşenleri bünyesinde bulundurmak zorundadır. Bu bileşenler, temel ve destekleyici/tamamlayıcı bileşenler olarak tasnif edilmektedir. Rekabet üstünlüğünün temel bileşenleri; değer üretme, ciddi yaratıcılık ve kavram araştırma – geliştirme olarak sıralanırken (Papatya, 2003: 23; Bono, 2000: 97-98) tamamlayıcı bileşenleri ise; verimlilik, stratejik işbirliği, bilgilenme

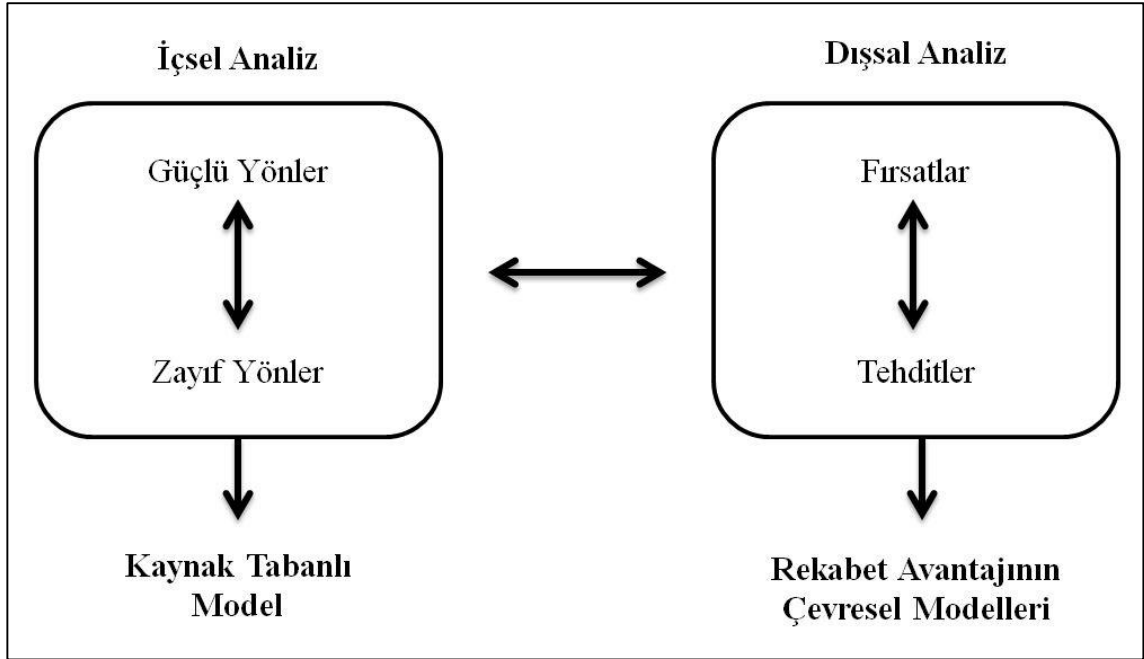
ve bilişim teknolojileri, bütünleşme, yaygınlaşan iletişim ve iletişim ağları, ölçek ekonomisinden yararlanma, kalite temelli üretim ve pazarlama, yenilik ve ar – ge çalışmaları, etkinlik ve etkililik, çalışma yaşamının kalitesini arttırma, kaynakların akılcı kullanılması, bütünleştirilmiş değerler ve değerlendirme, farklılık yaratma, tam zamanlılık, teknolojik belirleyicilik, çevresel bakış boyutu, değişimin artan baskısını kullanma ve yeni eğilimleri izleme, girişim ve iç girişimcilik, yeni yönetim yaklaşımları ve dış kaynak ya da ortak kaynak kullanımı olarak özetlenmektedir (Papatya, 2003: 25-27).

1.1.6.1 Rekabet Üstünlüğü Teorileri

Literatürde rekabet üstünlüğüne etki eden faktörlerin içsel faktörler ya da dışsal/çevresel faktörler olup olmadığı 1990’lı yıllara kadar tartışılmıştır. Bu tartışmaların ardından iki temel rekabet üstünlüğü modeli geliştirilmiştir. Bu teoriler Endüstriyel Örgüt/Organizasyon Teorisi ve Kaynak Tabanlı Teori olarak anılmaktadır (Soyer ve Erkut, 2008: 38).

Rekabet üstünlüğünü açıklayan modeller temelde içsel ve dışsal faktörlere odaklanmaktadır. İşletmelerin sahip oldukları içsel ve dışsal faktörler içsel ve dışsal analizler yapılarak ortaya çıkmaktadır. Şekilden de görüldüğü gibi içsel analizlerle işletmelerin güçlü ve zayıf yönleri belirlenmeye çalışılırken, dışsal analizlerle işletmelerin önündeki fırsat ve tehditler tespit edilmeye çalışılmaktadır.

Şekil 1.2: Geleneksel İçsel ve Dışsal Analiz Arasındaki İlişki



Kaynak: BARNEY, J. B., (1991), **Firm Resources and Sustained Competitive Advantage**, Journal of Management, Cilt: 17, Sayı: 1, s: 100.

Rekabet üstünlüğünü açıklayan modellerden endüstriyel örgüt teorisi dışsal faktörlere diğer bir ifade ile işletme dışı çevresel faktörlere odaklanırken, kaynak tabanlı teori ise içsel faktörlere diğer bir ifade ile işletme içi faktörlere odaklanmaktadır. Bu modeller alt ayırmda incelenmektedir.

1.1.6.1.1 Endüstriyel Örgüt Teorisi

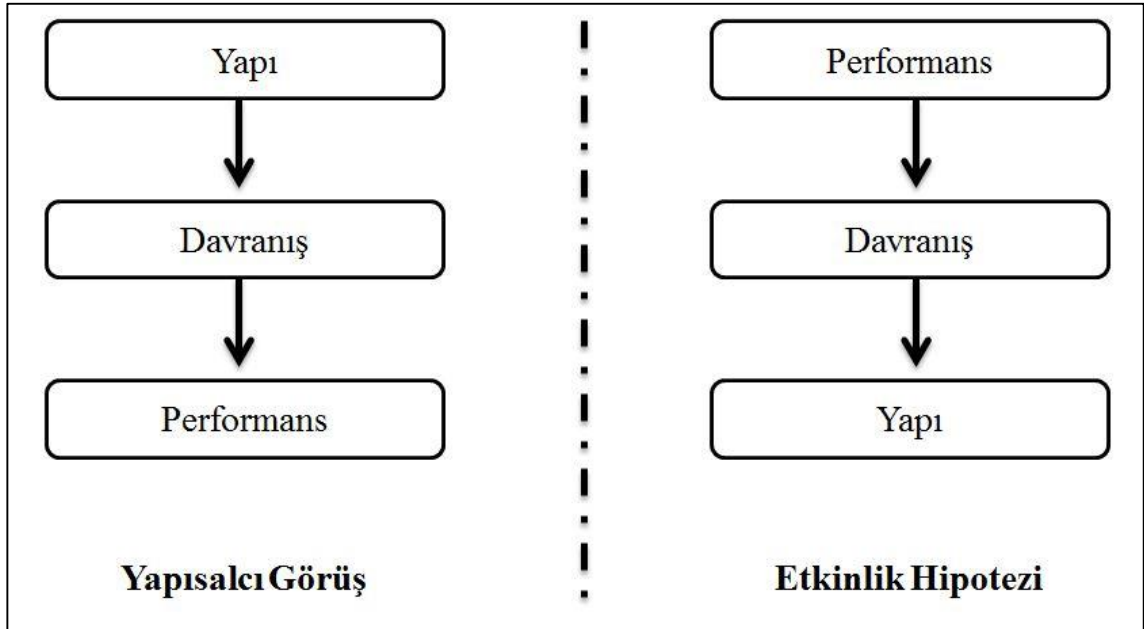
Endüstriyel örgüt teorisi, işletmelerin stratejik faaliyetleri üzerinde işletme dışı faktörlerin işletme içi faktörlere nazaran etkisinin daha baskın olduğunu ifade etmektedir. Bu teori ilk olarak yapı – davranış – performans paradigması ile ortaya çıkmıştır. (Karacaoğlu, 2006: 3). Bu paradigma çeşitli yapısal piyasa özellikleri ile endüstri performansı arasındaki ilişkiyi açıklamak için kullanılmaktadır (Yolaç, 2004: 215).

Yapı – davranış – performans paradigması ilk olarak Mason tarafından ortaya atılmış, Bain tarafından yapılan araştırmalar ile olgunluk kazanmıştır (Karacaoğlu, 2006: 3; Soyer ve Erkut, 2008: 38). Mason ve Bain tarafından ortaya atılan bu paradigma,

klasik yapı – davranış –performans yaklaşımı olarak değerlendirilmektedir. Bu görüşe göre endüstri performansını belirleyen en önemli değişkenin endüstri yapısı olduğu ifade edilmektedir. Genel olarak klasik yapı – davranış – performans yaklaşımını benimseyenlerin görüşüne göre yapı davranışı oluşturmakta, davranış da performansı belirlemektedir (Yolaç, 2004: 215).

Klasik (yapısalcı) görüşü kabul etmeyen görüşler etkinlik hipotezi ya da Chicago Okulu adı ile ifade edilmektedir. Bu görüşe göre ise pazar yoğunlaşması ve karlılık arasındaki pozitif ilişkinin nedeni büyük işletmelerin daha etkin olarak üretim faaliyetinde bulunmaları olarak ifade edilmektedir. Yüksek pazar payları işletmelerin etkinlikleri sonucu ortaya çıkmakta ve faaliyette bulunan sektörlerde yoğunlaşma oranları ile birlikte karlılık da artmakta olduğu ifade edilmektedir. Özetle etkinlik hipotezi, işletmelerin karlılıklarının nedeninin işletmelerin kendi etkinliğinden kaynaklandığını ifade etmektedir (Yolaç, 2004: 217-218).

Şekil 1.3: Yapı – Davranış – Performans Paradigması: Yapısalcı Görüş ve Etkinlik Hipotezi Karşılaştırması



Kaynak: YOLAÇ, Sema, 2004, **Yapı – Davranış – Performans Paradigması**, Öneri Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 22, s: 216, 218 (Derlenerek oluşturulmuştur.)

Yapı – davranış – performans paradigması sonraki yıllarda Porter tarafından üzerinde yapılan eklemeler ve değişikliklerle geliştirilmiştir. Porter tarafından geliştirilen beş rekabet gücü modeli bu paradigmanın mantıksal uzantısı olarak ifade edilmektedir (Soyer ve Erkut, 2008: 38-39).

Rekabet üstünlüğünü açıklamaya yönelik geliştirilen modellerden yaygın olarak bilinen ve kullanılan model, Porter tarafından geliştirilen beş güç modelidir. Geleneksel rekabet analizleri işletmelerin rakipleri üzerinde yoğunlaşmakta ve işletme rakiplerinin karar ve davranışlarını inceleyerek stratejik kararlar geliştirmeye çalışmaktadır. Porter’a göre ise işletmelerin gelecekteki rekabet durumunu, stratejik karar ve davranışlarını etkileyebilecek beş ana faktör (mevcut rakipler, potansiyel/yeni rakipler, alıcılar, tedarikçiler ve ikame ürün/hizmetler) iş çevresinde bulunmaktadır. Bu faktörlerin de ayrı ayrı incelenip rekabet stratejilerinin bu incelemeler sonucunda geliştirilmesi gerekmektedir (Ülgen ve Mirze, 2004: 94-95). İş çevresinde bulunan bu faktörlerin kollektif gücü, içinde faaliyet gösterilen sektörün temel kar potansiyelini belirlemektedir (Pearce II ve Robinson, 1991: 86). Porter tarafından geliştirilen beş güç modeli üst ayrımlarda detaylı anlatılmıştır. Tekrardan kaçınmak için model bu bölümde detaylandırılmamaktadır.

1.1.6.1.2 Kaynak Tabanlı Teori

Kaynak tabanlı teori, endüstriyel örgüt teorisinin aksine işletmelerin rekabet üstünlüğü sağlayabilmeleri için sahip oldukları kaynaklara (varlık ve yeteneklere) yönelmelerini, işletmelerce sahip olunan kaynakların geliştirilmesini ve kullanılmasını önermektedir (Ülgen ve Mirze, 2004: 76). Amacı işletme bünyesinde bulunan etmenlerden/kaynaklardan hangilerinin rekabet üstünlüğü sağladığının araştırılıp ortaya çıkarılmasını sağlamaktır (Eren, 2013: 177). Kaynak tabanlı teori yaklaşımına göre işletmeler işletme içi faktörlere/kaynaklara yönelerek içsel analiz gerçekleştirmekte ve bu analiz sayesinde güçlü ve zayıf yanlarını tespit edebilmektedir.

Yönetimin en önemli fonksiyonunun işletmenin sahip olduğu kaynaklarının üstün performans sağlaması ve bu kaynakların sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde

edebilmek amacıyla yönetilmesi olduğu ifade edilmektedir (Harrison ve John, 2004: 9). Kaynak tabanlı görüşe göre işletmeler bir kaynak demeti olarak ifade edilmektedir. İşletmenin sahip olduğu bu kaynaklar ise; finansal kaynaklar, fiziksel kaynaklar, beşeri kaynaklar ve genel işletme kaynakları olmak üzere dört genel kategoriye ayrılmaktadır (Harrison ve John, 2004: 11-12).

Şekil 1.4: Kaynak Demeti Olarak İşletme



Kaynak: HARRISON, Jeffrey S., (2003), **Strategic Management of Resources and Relationship Concepts**, John Wiley & Sons Inc., New York, USA: s. 10.

Rekabet üstünlüğü sağlamak amacıyla işletmelerin yukarıda sayılan kaynaklarının incelenmesi kaynak temelli teorinin uğraş alanı oluşturmaktadır. Bu teori sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde etmede işletmelerin sahip oldukları ve yukarıda belirtildiği gibi sınıflandırılan içsel kaynakların kritik önemlerini vurgulamaktadır. Bununla birlikte bu teoride sahip olunan içsel kaynakların rekabet üstünlüğünün sağlanmasında, geliştirilmesinde, sürdürülebilir kılınmasında ve yüksek performans sağlanmasında yönlendirici rol oynadığı ifade edilmektedir (Akgemci, 2007: 188).

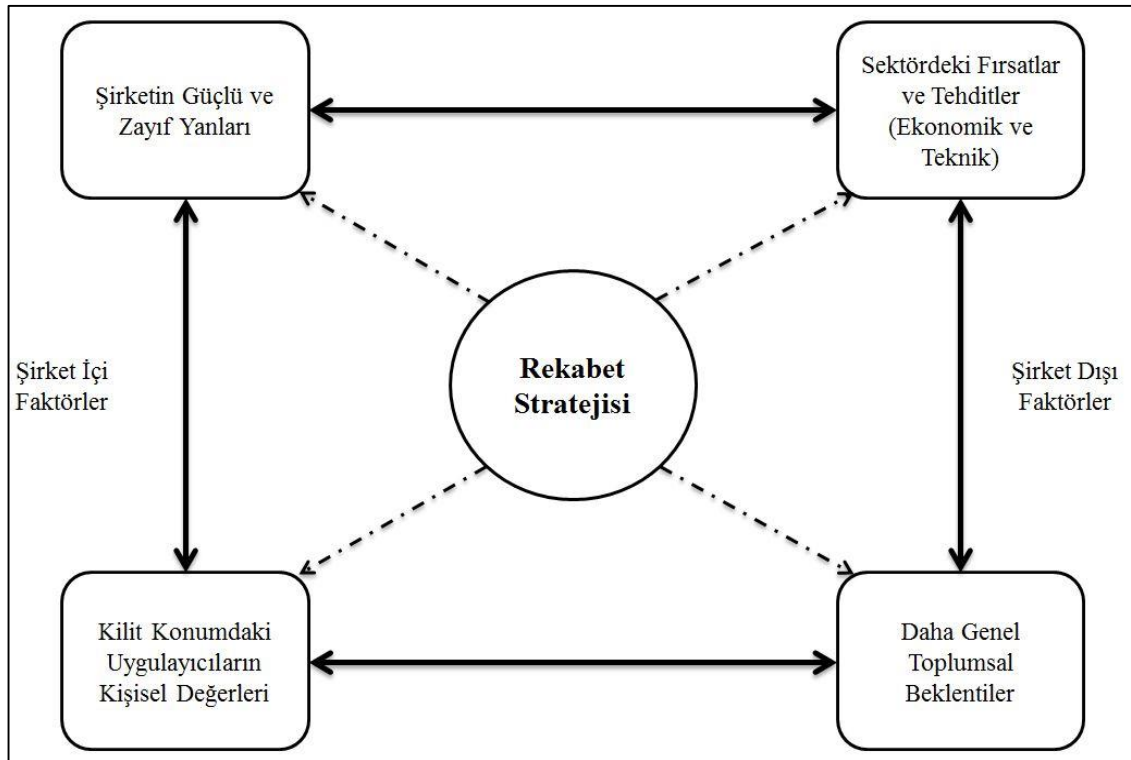
1.1.7 Rekabet Stratejileri

Rekabet stratejileri belirli bir pazarda müşteriler için değer yaratan ve sahip olunan temel yetenekler aracılığıyla rekabet üstünlüğü sağlamaya yönelik karar ve davranışların bütünü olarak tanımlanmaktadır (Ülgen ve Mirze, 2004: 253; Tutar, 2013: 355). Tanımdan da anlaşılacağı üzere rekabet stratejileri işletmelerin faaliyet

gösterdikleri sektörlerde hakim konum/rekabet üstünlüğü elde etmek amacıyla geliştirilen stratejilerdir.

Rekabet stratejisi geliştirmek temel olarak şirketin rekabet etme şeklini, hedeflerini ve bu hedeflere ulaşmak için gerekli politikaların belirlenmesi konularında genel bir formül geliştirmek anlamına gelmektedir. Burada hareketle rekabet stratejileri firmanın ulaşmaya çalıştığı hedefler ile bu hedeflere ulaşmak üzere kullandığı politikaların bir kombinasyonu olarak ifade edilmektedir (Porter, 2003: xxvi-xxvii). Rekabet stratejilerinin bir işletmede kurulabilmesi ve geliştirilebilmesi için rekabet stratejilerine etki eden faktörlerin tespit edilmesi ve analiz edilmesi gerekmektedir. Porter rekabet stratejilerine etki eden bu faktörleri aşağıda belirtildiği gibi sunmaktadır:

Şekil 1.5: Rekabet Stratejilerine Etki Eden Faktörler



Kaynak: PORTER, Michael E., (2003), **Rekabet Stratejisi Sektör ve Rakip Analiz Teknikleri**, (Çeviren: Gülen Ulubilgen), Sistem Yayıncılık, 2. Baskı, İstanbul: s. xxix

Porter’a göre rekabet stratejilerine etki eden faktörler şirket içi faktörler ve şirket dışı faktörler olarak sınıflandırılmaktadır. Şirket içi faktörler; şirketin güçlü ve zayıf yanları (finansal kaynaklar, teknoloji, marka tanınırlığı vb. beceri ve varlık profili) ile işletmenin kişisel değerleri (seçilen stratejiyi uygulaması gereken kilit yöneticilerin ve diğer personelin motivasyon ve ihtiyaçları) olarak sıralanmaktadır. Şirket dışı faktörler ise; sektördeki fırsat ve tehditler ile sosyal beklentiler (devlet politikaları, sosyal olaylar, evrilmekte olan örf ve adetler vb.) olarak sıralanmaktadır (Porter, 2003: xxviii).

Stratejik yönetim literatürü incelendiğinde birden fazla rekabet stratejisi yaklaşımının olduğu gözlemlenmektedir. Ancak geliştirilen rekabet stratejisi yaklaşımlarının tamamı çalışma kapsamında değerlendirmeye alınmamaktadır. Çalışma kapsamında değerlendirilmeye tabi olan rekabet stratejileri yaklaşımları; Porter tarafından geliştirilen jenerik rekabet stratejileri/genel rekabet stratejileri yaklaşımı ve kaynak tabanlı rekabet stratejileri yaklaşımıdır.

Porter tarafından geliştirilen jenerik/genel rekabet stratejileri ile; pazar, rakipler, mevcut rekabetin düzeyi, eğilim ve olasılıklarının tanımlanması yolu ile rekabet üstünlüğü elde etmek amaçlanmaktadır. Bu yaklaşım dıştan içe doğru yaklaşım olarak da ifade edilmektedir. Buna karşılık kaynak tabanlı rekabet stratejileri işletmelerin sahip oldukları fiziksel, finansal, soyut varlıkları, örgütsel özellikleri ve insan kaynaklarını da göz önüne almakta, bu kaynaklar ile rekabet üstünlüğü elde etmek amaçlanmaktadır. Bu yaklaşım ise içten dışa doğru bir yaklaşım olarak ifade edilmektedir (Kayabaşı, 2010: 51).

1.1.7.1 Rekabet Stratejisi Modelleri

1.1.7.1.1 Genel Rekabet Stratejileri

Porter tarafından beş rekabet gücüyle başa çıkmak ve sektördeki diğer rakipleri devre dışı bırakmak amacıyla geliştirilen rekabet stratejileri; maliyet liderliği stratejisi, farklılaşma stratejisi ve odaklanma stratejisi olarak sınıflandırılmaktadır (Porter, 2003: 44). Geliştirilen rekabet stratejileri stratejik alternatifler içermektedir. Bu stratejik

alternatifler genel rekabet stratejileri olarak adlandırılmaktadır. Çünkü geliştirilen bu stratejiler tüm sektörler tarafından kabul edilebilmektedir (Wright vd., 1998: 135).

Genel rekabet stratejileri rekabet üstünlüğü elde etmek amacıyla geliştirilmiştir. Rekabet üstünlüğünün kapsamı ve çeşidinin belirlenmesi genel rekabet stratejilerinin belirlenmesine yol göstermektedir (Porth, 2003: 65-66). Porter, rekabet üstünlüğünün çeşidi ve kapsamını genel strateji bakış açısı içinde birleştirmekte ve bir işletmenin sektörde savunabilir bir konumda olması, bu işletmenin rekabet üstünlüğü elde edebilmesi için genel rekabet stratejilerini önermektedir. Genel rekabet stratejilerinin başarılı bir şekilde işletmelerde uygulanabilmesi sonucunda işletmelerin rakiplerine karşı sektörde önemli ve sürekli bir rekabet üstünlüğü elde edebileceği ileri sürülmektedir (Akgemci, 2007: 182).

- **Maliyet Liderliği Stratejisi:** Sektörde faaliyet gösteren işletmelerin maliyetlerini düşürerek düşük maliyetli bir konuma sahip olmasıyla söz konusu işletmelerin rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü elde edeceğini öngören bir rekabet stratejisi yaklaşımıdır (Akgemci, 2007: 184). Ancak burada dikkat edilmesi gereken bir nokta bulunmaktadır. Bu stratejik yaklaşımda mal ve hizmet fiyatlarının düşürülmesi söz konusu olmayıp işletmelerde ortaya çıkan tüm faaliyetlerdeki maliyetlerin düşürülmesi amaçlanmaktadır. Buradan hareketle bu rekabet stratejisinde sektörde oluşan fiyatlar ile maliyetler arasındaki farkın açılması ve işletmelerin ortalamanın üzerinde kar elde ederek rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü sağlaması amaçlanmaktadır (Ülgen ve Mirze, 2004: 260). İşletmelerin maliyet liderliği ise iki yolla sağlanabilmektedir. Bu yollar: değer yaratan faaliyetlerde iç verimlilik çalışmaları ile maliyetlerin düşürülmesi ya da değer yaratmayan bazı maliyet unsuru faaliyetlerin elemine edilmesi ile düşük maliyetlerin elde edilmesi şeklinde ifade edilmektedir (Ülgen ve Mirze, 2004: 260).
- **Farklılaşma Stratejisi:** Sektörde faaliyet gösteren işletmelerin ürünün kalitesi, özellikleri veya satış sonrası hizmetleri bakımından müşterilerine benzersiz değerler sunmasıyla söz konusu işletmelerin rakipleri karşısında rekabet

üstünlüğü elde edeceğini öngören bir rekabet stratejisi yaklaşımıdır (Akgemci, 2007: 184-185). Farklılaşma stratejilerinde düşük maliyetle değer yaratma stratejisine karşılık benzersiz olma yoluyla değer yaratmaya vurgu yapılmaktadır (Harrison, 2003: 155). Yaratılan bu benzersizlik/farklılaşma işletmenin değer yaratan tüm faaliyetlerinde uygulanarak işletmenin rakiplerine nazaran ortalamanın üzerinde bir kar elde etmesini ve söz konusu işletmenin rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü sağlamasını amaçlamaktadır (Ülgen ve Mirze, 2004: 264). İşletmelerin farklılaşma stratejisi dört yolla sağlanabilmektedir. Bu yollar: rakiplere nazaran daha üstün bir tekniğe ve teknolojiye dayanarak yapılan farklılaşma, kalite iyileştirme çabalarını güçlendirerek yapılan farklılaşma, müşterilere sağlanan destek hizmetlerini ve satış sonrası hizmetlerini rakiplere nazaran daha süratli, etkili, kaliteli vb. gerçekleştirerek yapılan farklılaşma ve rakiplere nazaran en az kalite ve nitelikteki ürün ve hizmetleri daha düşük fiyatla vermeye dayanan farklılaşma olarak sınıflandırılmaktadır (Eren, 2013: 264).

- **Odaklanma Stratejisi:** Sektörde faaliyet gösteren işletmelerin belli bir pazar bölümünde ya da belli bir bölgede uzmanlaşarak ve tüm stratejik ataklarını bu odak pazarlara yoğunlaştırarak söz konusu işletmelerin rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü elde edeceğini öngören bir rekabet stratejisi yaklaşımıdır (Eren, 2013: 271). Odaklanma stratejisini benimseyen işletmeler faaliyette bulundukları piyasada/sektörde belli bir kesime hitap eden ürün ya da hizmetler üzerinde odaklanmaktadır (Harrison, 2003: 160). Bu stratejiyi benimseyen işletmeler söz konusu stratejiyi iki farklı şekilde uygulamaktadır. Bunlar: maliyetlere odaklanma ve farklılaşmaya odaklanmadır. Maliyetlere odaklanan işletmeler hedef pazar bölümlerinde maliyet üstünlüğü elde ederek rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü elde etmeye çalışmaktadır. Farklılaşmaya odaklanan işletmeler ise hedef pazar bölümlerinde farklılaşarak rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü elde etmeye çalışmaktadır (Akgemci, 2007: 186).

Genel rekabet stratejileri rekabet güçleri ile başa çıkabilmek amacıyla kullanılabilecek alternatif ve uygulanabilir stratejiler olarak değerlendirilmektedir. İşletmeler söz konusu bu stratejilerden en azından birini seçmek durumundadır.

Belirtilen stratejiler arasında herhangi bir seçim yapamayan işletmelerin stratejik açıdan son derece zayıf bir durumda olduğu ifade edilmektedir. Genel rekabet stratejilerinin seçiminde ise işletmenin güçlü ve zayıf yönlerine en uygun ve rakipler tarafından en az taklit edilebilecek bir stratejinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Porter, 2003: 51-55).

1.1.7.1.2 Kaynak Tabanlı Rekabet Stratejileri

Rekabet stratejilerinin oluşturulmasında ve/veya geliştirilmesinde dış çevre etkenlerinden iç çevre etkenlerine geçiş yaşanmaktadır. Bu geçiş kar ve rekabetin dış etkenlerden ziyade işletmelerin içinde bulunan kaynaklardan meydana geldiğini gündeme getirmektedir. Bu önemli bir vurgu değişikliğidir. Bu vurgu değişikliğini iki temel sebebi bulunmaktadır. Birinci, işletmelerin endüstri/dış çevrelerinin istikrarsız hale gelmesi iç kaynak ve yeteneklerin stratejilerin oluşturulmasında ve geliştirilmesinde daha güvenli bir temel olarak görülmektedir. İkinci ise endüstri çekiciliğinden rekabet üstünlüğü kavramına geçiş üstün karlılığın öncelikli kaynağı haline gelmiştir (Grant ve Jordan, 2014: 111).

Geleneksel strateji anlayışlarından birisi olan endüstriyel örgüt teorisi endüstri çekiciliğinin (cazip endüstriler) yüksek karlar sağlamanın temeli olduğunu savunmaktadır. Ancak bu eğilim kaynak tabanlı yaklaşım ile değişim göstermiştir. Bu yaklaşımla birlikte işletmelerin sahip oldukları kaynak ve yeteneklerin strateji oluşturma ve geliştirme faaliyetlerinde en az dış çevre kadar önemli olduğu savunulmaktadır (Öcal, 2001: 49). Geleneksel rekabet anlayışı, kaynak tabanlı yaklaşım ile birlikte yeni bir bakış açısı kazanmıştır. Kaynak tabanlı yaklaşımının rekabet kavramına getirdiği yeni bakış açısı aşağıdaki tablo ile özetlenmektedir (Bakoğlu, 2010: 257):

Tablo 1.2: Kaynak Tabanlı Yaklaşımın Rekabet Üstünlüğü Kavramına ve Anlayışına Yönelik Getirdiği Yeni Bakış Açısı

Açıklamalar	Geleneksel Rekabet Anlayışı	Kaynak Tabanlı Yaklaşım
Rekabette Temel Yönelim Noktaları	Ürünler, pazar, endüstri	Kaynaklar, yetenekler, kapasiteler, iş süreçleri, bilgi
Rekabet Yaklaşımında Odak Noktaları	Pozisyon baskınlık	Yenilik
Rekabet Anlayışındaki Öncelikleri	Rekabet üstünlüğünün yakalanması	Rekabet üstünlüğünün sürdürülmesi
Rekabette Yenilik ve Yaratıcılık Anlayışları	Karlı bir sektörde doğru bir pozisyonun belirlenmesi ve endüstrinin yapısını değiştirme	Endüstride rekabetin kurallarını değiştiren, değiştirme potansiyeli olan yeni rutinler, beceriler ve örgütsel yetenekler geliştirme (kaynak ile uygun yeteneklerin doğru kombinasyonunu yapma)
Etkinin Yönü	Dışarıdan içeriye	İçeriden dışarıya
Strateji Geliştirme Anlayışı	Stratejik uyum	Stratejik yayılma
İşletme Stratejisinde Başlangıç Noktası	Pazar/endüstri yapısı	Firma kaynakları ve içsel yapısı
İşletme Stratejisinde Rekabet Silahı	Pazarlık gücü ve hareketlilik engeli	Daha üstün kaynaklar ve taklit engelleri
Şirket Stratejisinde Vurgusu	Farklı iş alanlarında karlı ve nakit getiren portföylerin toplamı	Birbirleri ile ilişkili iş alanlarında değer/sinerji yaratma
İş Birimleri ve Koordinasyonları	Yüksek derecede bağımsız (otonomi), düşük düzeyde koordinasyon	Oldukça bütünleşmiş (etkileşimli), yüksek düzeyde koordinasyon
Çevreye Yönelik Varsayımlar	Öngörülebilir, yavaş değişen	Bilinmeyen, dinamik
İşletmeye Yönelik Varsayımlar	İşletmeler çevrelerinde oluşan fırsatları yakalayan ya da yakalamak için gerekli kaynakları oluşturmaya çalışan aktörlerdir	İşletmeler birbirlerinden farklıdır (işletmelerde kaynak ve yetenekler heterojen olarak dağıtılmıştır) ve bu farklılıklar temelinde rekabet ederler

Kaynak: BAKOĞLU, Refika, (2010), **Çağdaş Stratejik Yönetim**, Beta Kitabevi, Yayın No: 2305, İşletme Ekonomi Dizisi: 415, 1. Baskı, İstanbul: s. 257

Kaynak tabanlı rekabet stratejisi işletmelerin rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü sağlamasının temel kaynağının işletme dışı faktörlerden ziyade işletme içi faktörlerin olduğunu ileri sürmektedir. Dolayısıyla kaynak tabanlı rekabet stratejisi, işletmeler için rekabet stratejisi geliştirilirken içeriden dışarıya doğru eğilimli bir stratejik yaklaşım sunmaktadır (Seviçin, 2006: 113). Kaynak tabanlı yaklaşımın en belirgin özelliği işletmelerin iç güçlerini odak noktasına almasıdır (Shepherd ve Wiklund, 2005: 7). Bu modeli benimseyen işletmeler rekabet stratejilerini geliştirirken rekabet edici stratejik

parametrelerini/değişkenlerini dış çevreye göre değil, sahip oldukları kaynak ve yeteneklere göre belirlemektedir (Öcal, 2001: 50).

Kaynak tabanlı rekabet stratejisi geliştirilirken işletmelerin sahip oldukları kaynak ve yeteneklerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu bakış açısı ile stratejiler oluşturulurken öncelikle sahip olunan kaynak ve yetenekler tespit edilmekte ve bu kaynak ve yeteneklerin geliştirilmesine çalışılmaktadır. Bu sayede işletmelerin rakiplerine kıyasla rekabet üstünlüğü sağlaması amaçlanmaktadır (Ülgen ve Mirze, 2003: 76).

İşletmelerin sahip oldukları kaynaklar tek başına rekabet stratejisi geliştirmek ve rekabet üstünlüğü elde etmek için yeterli değildir. İşletmeler sahip oldukları kaynakları etkin kullanma yeteneğine sahip olmadıkça rakipleri karşısında rekabet üstünlüğü elde etmeleri mümkün olamamaktadır. İşletmeler hem kendilerine özgü değerli kaynakları olduğunda hem de sahip olunan bu kaynakları yönetebilme yetenekleri olduğunda rakiplerine karşı güçlü bir ayrıcalıklı üstünlüğe sahip olmaktadır (Hill ve Jones, 2010: 76).

1.1.8 Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü

İşletmelerin rekabet ortamında faaliyetlerine devam edebilmeleri için rakiplerine karşı elde ettikleri rekabet üstünlüklerini sürdürebilmeleri gerekmektedir. Bu noktada kuşkusuz rekabet üstünlüğünün sürdürülebilir olmasının neyi ifade ettiğini açıklamak gerekmektedir. Sürdürülebilirlik kavramı rekabet üstünlüğünün rakip işletmelerin hareketleri ile yok olmaya karşı direnç gösterebilmesidir. Diğer bir ifade ile bir işletmenin üstünlük sağlayan kaynak ve özelliklerinin uzun süre muhafaza edilebilmesi şeklinde ifade edilmektedir (Akgemci, 2007: 172). Sürdürülebilirlik kavramı stratejik yönetim literatüründe iki temel kriteri referans alarak açıklanmaktadır. Bu kavram çeşitli yazarlar tarafından zaman etkeni ve taklit edilebilme etkenine göre farklı şekillerde tanımlanmaktadır (Seviçin, 2009: 172).

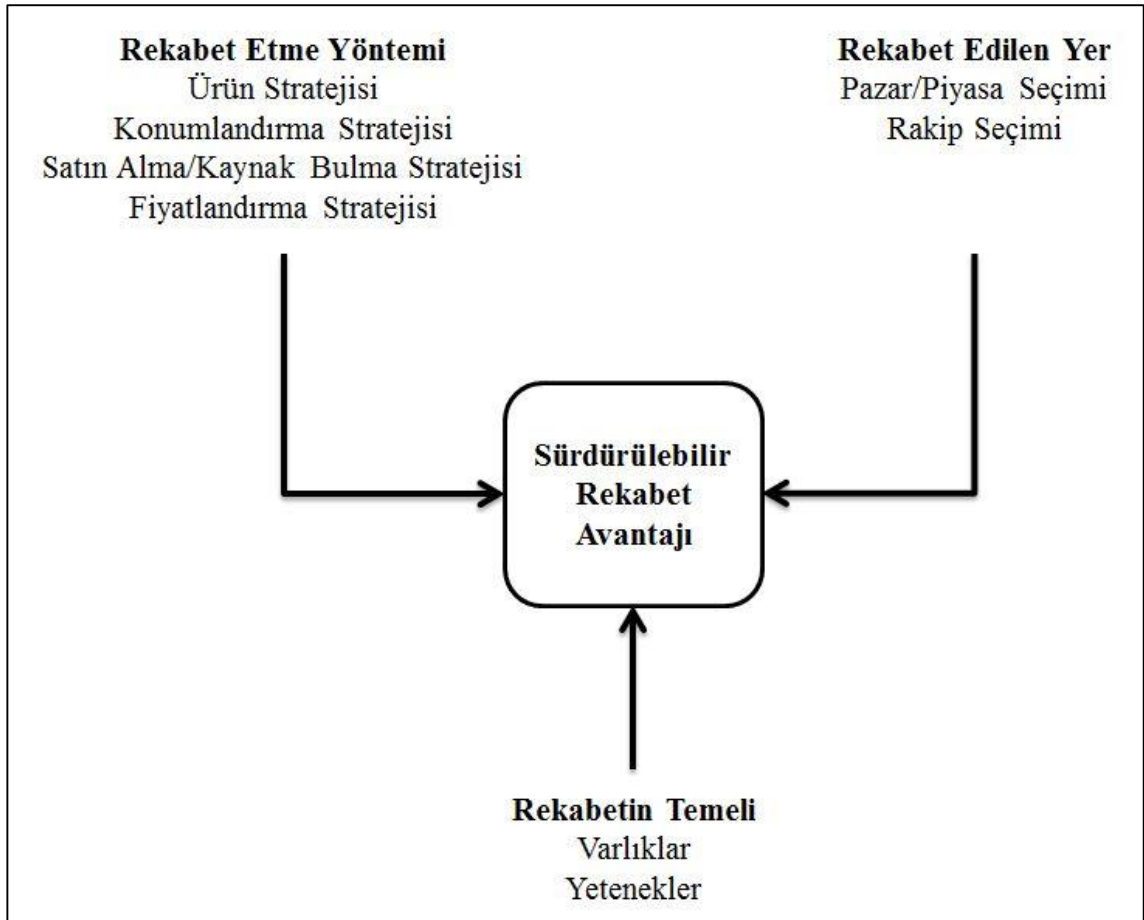
Sürdürülebilirlik kavramını zaman etkenini referans olarak tanımlayan yazarlara göre sürdürülebilir rekabet üstünlüğü kavramı basit bir ifade ile rekabet üstünlüğünün uzunca bir takvim zamanını alması olarak tanımlanmaktadır. Sürdürülebilirlik kavramını taklit edilebilme etkenini referans olarak tanımlayan yazarlara göre ise sürdürülebilir rekabet üstünlüğü kavramı basit bir ifade ile elde edilen rekabet üstünlüğünün taklit edilme girişimlerine rağmen hala var olmaya devam etmesi olarak tanımlanmaktadır (Seviçin, 2009: 173).

İşletmeler tarafından değer yaratan stratejiler uygulandığında ve uygulanan bu stratejilerin mevcut ve potansiyel rakipleri tarafından eş zamanlı olarak kullanılmadığı durumlarda rekabet üstünlüğü elde edilmektedir. (Barney, 1991: 102; Barney ve Hesterly, 2012: 10-11). İşletmeler tarafından uygulanan ve değer yaratan bu stratejilerin yararlarının mevcut ve potansiyel rakipler tarafından taklit edilememesi durumunda ise sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde edilmektedir (Barney, 1991: 102). Rekabet üstünlüğünün yavaşlama hızı rekabet eden işletmelerin taklit etme veya yenilikle mücadele etme yeteneklerine bağlı olarak değişmektedir. Taklit rekabetin en direkt şekli olarak ifade edilmektedir. Bu nedenle işletmeler tarafından rekabet üstünlüğünün sürdürülebilmesi için taklide karşı önlemlerin mutlaka ve ciddi bir şekilde alınması gerekmektedir (Grant ve Jordan, 2014: 179).

Rekabet üstünlükleri, üstünlük sürelerine bağlı olarak sürekli ya da gecici olabilmektedir. Gecici rekabet üstünlüğü kısa süreli devam eden rekabet üstünlüğüdür. Sürdürülebilir rekabet üstünlüğü ise kısa süreli rekabet üstünlüğünün aksine çok daha uzun süre devam edebilen rekabet üstünlüğüdür (Barney ve Hesterly, 2012: 10-11). İşletmelerin sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde etmeleri bu üstünlüğün sonsuza denk süreceği anlamına gelmemektedir.

İşletmeler elde ettikleri sürdürülebilir rekabet üstünlüğünün sürekli devam etmesi için çalışmalar yapmakta stratejiler geliştirmektedir (Barney ve Clark, 2007: 53; Barney, 1991: 103). İşletmelerin rekabet üstünlüğünü elde etmesini ve elde edilen rekabet üstünlüğünün sürdürülebilirliğini sağlayan faktörler ve stratejiler aşağıda belirtilen şekildeki gibi ifade edilmektedir (Aaker, 1989: 92):

Şekil 1.6: Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü Elde Etme



Kaynak: AAKER, David, A., 1989, Managing Assets and Skills: The Key to a Sustainable Advantage, California Management Review, Cilt: 31: s. 92.

Rekabet etme yönteminin seçimi (ürün stratejisi, konumlandırma stratejisi, satın alma stratejisi, fiyatlandırma stratejisi vb.), rekabet edilen yerin seçimi (piyasa seçimi, rakip seçimi vb.) ve rekabetin temelini oluşturan varlıklar ve yetenekler sürdürülebilir rekabet üstünlüğünün elde edilmesinde ve elde edilen bu üstünlüğün sürdürülebilmesinde hayati önem arz eden faktörler olarak görülmektedir.

1.1.9 Küreselleşmenin Rekabete Etkisi

Küreselleşme kavramının rekabete etkilerini incelemekten önce kavramın ne anlama geldiğini açıklamak gerekmektedir. Küreselleşme kavramı ile ilgili literatür incelendiğinde, kavramın farklı disiplinler tarafından ele alınıp tanımlandığı görülmektedir. Farklı disiplinler tarafından yapılan tanımlamalar küreselleşme kavramının ekonomik, politik, sosyal ve kültürel boyutlarını içermektedir. Bununla birlikte kavram ile ilgili yapılan tanımlamalarda genellikle ekonomik boyut ön plana çıkmaktadır (Aykaç, vd., 2009: 28-29). Bu çalışmada da küreselleşme kavramı sadece ekonomik boyutu ele alınmaktadır. Ekonomik anlamda ele alındığında küreselleşme kavramı mal ve hizmetlerin, üretim faktörlerinin, teknolojinin ve finans kaynaklarının dolaşımı önündeki engellerin kaldırılması, serbest piyasa koşulları altında ülke ekonomilerinin giderek bütünleştiği bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Özel, 2011: 92). Tanımdan da anlaşılacağı gibi ülkeler arasında ekonomik etkenlerin akışkanlığının artması ülkelerin ekonomik etkileşimlerini artırarak ekonomik ilişkileri bütünleştirmektedir.

Küreselleşme her düzeydeki (işletmeler, tüketiciler, faktör sahipleri, hükümetler, diğer örgütler) davranışlarda, geliştirilen politika ve stratejilerde önemli bir değişim yaşanmasına neden olmuştur. Yaşanan bu değişim küresel düzeyde düşünme, küresel eğilimleri gözetme ve küresel düzeyde faaliyetlerde bulunma temeline dayanmaktadır. Diğer bir ifade ile bu değişim ekonomideki tüm olguların ulusal düzeyden küresel düzeye taşınmasını ifade etmektedir (Türkkan, 2001: 153). Küreselleşme süreci ile birlikte her alanda olduğu gibi rekabet alanının da ulusal düzeyden uluslararası düzeye kaydığı görülmektedir. Bu durum sanayi sistemlerinin iç bütünlüklerinin ve iç dinamiklerinin uluslararası düzeyde şekillenmesi ile sonuçlanmaktadır. Kuşkusuz bu durum ise işletmeler açısından yeni fırsat ve tehditlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Türkkan, 2001: 151).

Küreselleşme ile birlikte sanayi sistemlerinin iç bütünlüklerinin ve iç dinamiklerinin yeniden şekillenmesi rekabetin yapısı da etkilemektedir. Küreselleşme süreci içinde rekabetin yeni belirleyicileri diğer bir ifade ile rekabet öncelikleri hız,

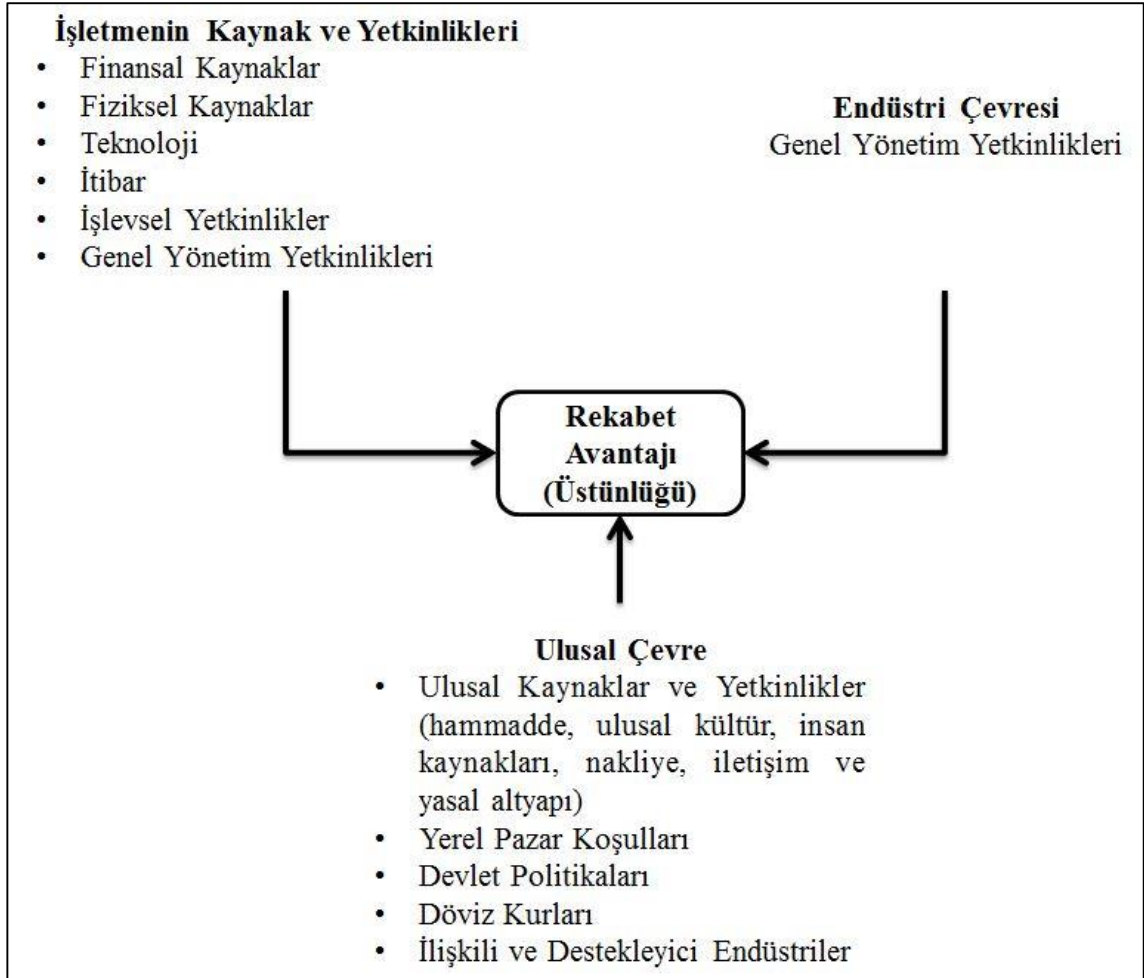
esneklik, kalite ve hizmet üstünlüğü olarak değişim göstermiştir. Yaşanan bu değişikliği ve piyasa dinamizmini yakalamanın yolu ise işletmelerin dışında meydana gelen bu gelişmeleri işletme içine taşıyabilme, farklılığı yaratabilme ve imkansız başarılabilmek konumuna ulaşmaktan geçmektedir (Akgemci, 2007: 165).

Rekabetin ulusal sınırlar içinde kaldığı dönemlerde işletmelerin rakipleri ulusal iken, küreselleşme ile birlikte sınırların belirsiz hale gelmesi işletmelerin rakiplerinin sayısını büyük ölçüde arttırmıştır (Erol, 2010: 86). Kuşkusuz böyle bir ortamda ekonomik faaliyetler değişim göstermektedir. Küreselleşme süreciyle değişim gösteren ekonomik faaliyetler sonucunda yeni fırsatlar ve yeni riskler ortaya çıkmaktadır. Bu değişim ortamında başarılı olabilmenin yolu ise ortaya çıkan değişimi anlamaktan geçmektedir (Eren, 2013: 338). Bu bağlamda birçok işletme ve yönetim için küresel rekabeti anlamak başarı ve başarısızlık arasındaki fark olarak ortaya çıkmaktadır (Erol, 2010: 87).

Küreselleşme dünyanın tek bir piyasa haline gelmesine neden olmaktadır. Bu durum doğal olarak rekabeti de arttırmaktadır. Küreselleşme olgusu ile birlikte uluslararası rekabetten korunan yurt içi piyasalar önemli ölçüde ortadan kalkmakta bu piyasaların yerine küresel ölçekte faaliyet gösteren piyasalar ortaya çıkmaktadır. Yine küreselleşmenin etkisi ile piyasalar fiziki ve bir yere bağlı olmaktan uzaklaşmakta ve herhangi bir yere bağlılığı olmayan sanal piyasalar oluşmaktadır. Böyle bir ortamda işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmesi için sadece yurt içi piyasalarda değil oluşan tüm piyasalarda rakipleri ile rekabet edebilmesi gerekmektedir (Aktan ve Vural: 2004a: 169-170).

Küresel rekabet ortamlarında elde edilen rekabet üstünlüğü sadece işletmelerin sahip oldukları kaynak ve yetkinliklerine bağlı değildir. Sahip olunan kaynak ve yetkinliklerinin yanında faaliyet gösterdiği sektör çevresine ve özellikle de işletmenin girişimde bulunduğu ülkedeki kaynakların ulaşılabilirliğine bağlıdır (Grant ve Jordan, 2014: 372).

Şekil 1.7: Uluslararası Bağlamda Rekabet Üstünlüğü



Kaynak: GRANT, Robert, M. ve Judith, JORDAN, 2014, **Stratejinin Temelleri**, (Çeviren: Gamze Sart), Nobel Yayınevi, Yayın No: 904, s: 372.

İşletmelerin küresel rekabet ortamında rekabet üstünlüğü sağlaması ve elde ettiği bu üstünlüğü sürdürebilmesi için ise bazı noktalara dikkat etmesi gerekmektedir. Bu noktalar aşağıda belirtildiği gibi sıralanmaktadır (Tekin vd., 2007: 271-273; Akgemci, 2007: 171-172):

- İşletmeler rekabet üstünlüğünün temel olarak gelişme, yenilik yapma ve değişimden kaynaklandığını görmeli ve bu alandaki yeteneklerini geliştirmelidir.
- Rekabet üstünlüğü kavramı işletmelerde tüm değer sistemini kapsamaktadır. İşletmelerin sürekli olarak değer sistemlerinde iyileştirmeler yapması gerekmektedir. Çünkü rekabet üstünlüğü

çoğunlukla işletmelerin değer sistemlerini yeniden tasarlamaya ve yönetmeye ilişkin yeni yollar aramasından kaynaklanmaktadır. İşletmelerin değer sistemlerinde yapmış oldukları iyileştirmeler rekabet üstünlüğü sağlayan faktörlerin taklit edilebilirliklerini azaltmaktadır.

- İşletmeler tarafından sahip olunan kaynakların sürekli olarak geliştirilmesi gerekmektedir. İşletmeler kendilerine rekabet üstünlüğü sağlayan kaynakları sürekli olarak geliştirerek kolay taklit edilebilen kaynakları taklit edilebilmesi zor kaynak haline getirmeye çalışmaktadır.
- İşletmelerde küresel stratejilerin uygulanması gerekmektedir. Stratejilerini küresel ölçekli belirleyen işletmeler ulusal pazarlardaki üstünlüklerini güçlendirmekte, dezavantajlarını elemine edebilme imkanına kavuşmaktadır. Bununla birlikte küresel stratejiler küresel çevrede oluşan avantajların tespit edilmesine imkan sağlamaktadır.

1.1.10 Bilim ve Teknolojideki Gelişmelerin Rekabete Etkisi

İnsanlık günümüze üç ana uygarlıktan geçerek ulaşmıştır. Bu uygarlıklar tarım uygarlığı, sanayi uygarlığı ve bilgi toplumu uygarlığı olarak sınıflandırılmaktadır. Tarım toplumlarında kas gücü, sanayi toplumlarında makine gücü ön plana çıkarken, bilgi toplumlarında bilgi ön plana çıkmaktadır (Budak vd., 2011: 244). Bilgi toplumlarının itici gücü bilgi ve bu bilgiyi işleyen bilgisayarlardır. Bilgisayarların gelişmesi ile birlikte bilginin işlenerek depolanan ve yeni bilgilerin üretilmesini sağlayan bilişim teknolojileri geliştirilmiştir. Bilişim teknolojilerinin desteği ile birlikte insanoğlu toplumu yeniden şekillendirmeye başlamıştır ve bu şekillendirme halen devam etmektedir (Durna, 2002: 33).

Bilgi toplumlarının lokomotifi niteliğindeki bilgi kavramı, gelişmiş ülkelerin ve şirketlerin odak noktası haline gelmiştir. Çünkü bilgi liderliğinin pazar liderliğini de beraberinde getirdiği görülmektedir. Bu durumun farkında olan işletmeler bilgiyi kullanarak yenilik haline getirmekte, meydana gelen yenilikler ise işletmelere faaliyette bulunduğu sektörlerde rekabet üstünlüğü sağlamaktadır. Kuşkusuz bilgi

teknolojilerinden etkin bir şekilde yararlanamayan işletmelerin günümüz koşullarında rekabet edebilme şansları bulunmamaktadır (Durna, 2002: 34).

Bilgi toplumları bilginin ve bilgiye dayalı teknolojilerin toplumsal yapıdaki merkezi öneminin vurgulandığı, hızlı ve kitlesel bilgi üretiminin gerçekleştirildiği, aynı zamanda sürekli değişimin yaşandığı bir toplumsal yapılanma olarak tasvir edilmektedir (Budak vd., 2011: 244). Bu değişim kuşkusuz rekabeti ve rekabet ortamlarını da etkilemektedir. Bu açıdan bakıldığında bilişim devrimi rekabeti üç temel açıdan etkilemektedir. Bunlardan birincisi yaşanan bu devrim sayesinde sektör yapıları ve rekabet kuralları değişmiş ve halen değişmeye devam etmektedir. İkincisi bu devrim, işletmelere sektörde faaliyet gösteren rakiplerine nazaran rekabet üstünlüğü sağlayabilmeleri için yeni yollar açmaktadır. Üçüncü olarak da bilişim devrimi tamamen yeni iş alanları ortaya çıkarmaktadır (Porter, 2010: 104).

Diğer yandan bilişim teknolojilerinin yaygın olarak kullanılması işletmelerin rekabet çevrelerini de etkilemektedir. Bilişim teknolojilerinin işletmelerde kullanılması işletmelerin rekabet çevrelerini aşamalı olarak yerel, bölgesel, ulusal ölçekten küresel ölçeğe doğru genişletmektedir. Dolayısıyla bilişim teknolojilerinin yaygınlaşması küreselleşme sürecini hızlandırmış, hızlanan küreselleşme olgusu da ileri bilişim teknolojilerinin kullanımını zorunlu hale getirmiştir (Tekin vd., 2007: 274). Bu açıdan bakıldığında küreselleşme olgusu ile bilimsel ve teknolojik gelişmelerin birbirlerini karşılıklı olarak etkileyen ve destekleyen kavramlar olduğu görülmektedir.

Bilimsel gelişme ve teknolojilerin günümüzde küresel rekabet alanındaki rolü son derece belirgin hale geldiği görülmektedir. Artık günümüz rekabet ortamında ekonomik gelişmişlik düzeyleri giderek teknoloji üreten ve üretmeyen ülkeler olarak sınıflandırılmaktadır (Kargı, 2006: 117). Hal böyle iken küresel rekabet ortamlarında faaliyetlerini sürdürebilmeyi başaran işletmeler incelendiğinde bilişim teknolojilerini etkin ve verimli olarak kullandıkları ve kullandıkları teknolojileri en iyi şekilde de yönettikleri görülmektedir (Kargı, 2006: 126).

Küreselleşme ile birlikte artan rekabet olgusu üretilen mal ve hizmetlerde kalite, hız ve çeşit kavramlarının ön planda tutulmasını gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Üretilen mal ve hizmetlerde sayılan niteliklerde farklılaşma sağlayabilmek için teknolojilerin işletmeler tarafından kullanılması gerekmektedir. Bu bağlamda değerlendirildiğinde teknoloji, rekabet üstünlüğünü belirleyen en önemli faktörlerden biri olarak görülmektedir (Tekin vd., 2007: 88).

Günümüz ticari yaşamında yaşanan teknolojik gelişmelerin ürünlerde ve süreçlerde farklılıklar yaşattığı görülmektedir. Bununla birlikte bu gelişmeler rekabet üstünlüğünün işletmeler arasında gidip gelmesine de neden olabilmektedir. İşletmelerin rekabet üstünlüğünü sağlayabilmesinin bir yolu da yaşanan teknolojik gelişmelere ayak uydurabilmesinden geçmektedir. Sektörde rekabet üstünlüğü sağlamak isteyen işletmelerin yanında hali hazırda rekabet üstünlüğünü elinde bulunduran işletmelerin de elde ettikleri rekabet üstünlüğünü sürdürebilmeleri için yaşanan teknolojik gelişmeleri yakından takip etmesi hayati önem arz etmektedir (Ülgen ve Mirze, 2004: 89).

Sonuç olarak değerlendirmek gerekirse işletmeler bilişim devrimi ile ticari yaşamda yaşanan bu değişimleri ve yaşanan bu değişimlerin rekabet konumlarına etkilerini iyi analiz etmeli ve değerlendirmelidir. Gelecekte bilişim teknolojilerinin gücünü öngören işletmeler olayları kontrol edebilecektir. Buna karşın bu değişimlere tepki göstermeyen işletmelerin ise rakip işletmelerin başlattıkları değişiklikleri kabul etmek zorunda kalacağı ve rekabette geriye düşeceği ön görülmektedir. (Porter, 2010: 125).

1.2 İŞLETMELERDE KARAR ALMA

1.2.1 Karar Alma Kavramı

Dinamik ve hızla değişen dünyada karar alma işletmeler açısından önemli bir sorun olarak görülmektedir. Çünkü belirli bir hedefe ya da amaca ulaşmak için bir yönetici ya da karar alıcının önünde genellikle birden fazla seçenek bulunmaktadır (Bhushan ve Rai, 2004: vii, 5). Yönetimini temel işlevinin belirlenen amaçlara ulaşabilmek için etkin kararlar verebilmek ve verilen kararların yerine getirilmesini sağlamak olduğu ifade edilmektedir. Dolayısıyla karar alma mekanizmasının olmadığı bir yönetim düşünülmemektedir (Yozgat, 1994: 7; Mert, 1997: 3). Karar alma bir yöneticinin en önemli fonksiyonudur (Gopal, 2009: 429; Kimmel, vd., 2013: 1042). Ancak karar alma ayrı bir yönetim fonksiyonu olarak düşünülmemektedir. Aksine planlama, koordinasyon ve kontrol işlevleri doğru ve uygun verilmiş kararların sonucu olarak değerlendirilmektedir (Kimmel, vd., 2013: 756).

Yöneticilerin temel görevi karar almaktır (Ertürk, 2012: 237). Yöneticiler yönetim işlevlerini yerine getirirken sürekli bir biçimde karar alma durumunda bulunmaktadır (Akat, vd., 2002: 331). Karar alma ayrı bir yönetim faaliyeti olmaktan çok bütün yönetim faaliyetlerine temel teşkil eden bir unsur olarak ifade edilmektedir (Akat, vd., 2002: 331). Diğer bir ifade ile karar alma hemen hemen yönetimin bütününe kapsayan bir nitelik taşımaktadır (Yozgat, 1994: 6).

Karar alma bir seçim yapma işi olarak değerlendirilmektedir (Koçel, 2014: 134; Bhushan ve Rai, 2004: 5). Diğer bir ifade ile karar alma kavramı alternatif seçenekler arasından seçim yapma süreci olarak ifade edilmektedir (Gopal, 2009: 342; Hansen ve Mowen, 2006: 15; Adair, 2007: 1; Mirze, 2010: 126; Ertürk, 2012: 237). Başka bir tanımlamada karar alma kavramı; sorunların, fırsatların ve alternatiflerin tanımlanmasını, mevcut alternatifler arasından seçim yapılmasını ve sorunların çözümlenmesini içeren bir süreç olarak ifade edilmektedir (Mirze, 2010: 126). Bir diğer tanımlamada ise karar alma kavramı bir problemi ya da bir fırsatı fark etme, alternatif çözümleri değerlendirme, bir alternatifi seçme ve uygulama ve sonuçları değerlendirme

süreci olarak tanımlanmaktadır (Boone ve Kurtz, 2013: 231). Yapılan tanımlamalar dikkate alındığında karar alma kavramının bir takım unsurları içerdiği görülmektedir. Her bir karar alma faaliyetinde aşağıda belirtilen unsurlar bulunmaktadır (Halaç, 2001: 25-26):

- **Karar alıcı:** Mevcut seçenekler arasından seçim yapan kişi ya da grupları ifade etmektedir.
- **Amaç ya da ulaşılabacak sonuç:** Karar alıcının faaliyetleri ile elde edilmesi beklenen amaçları ifade etmektedir.
- **Seçenekler:** Karar alıcının seçebileceği farklı alternatif seçenekleri ifade etmektedir.
- **Olaylar:** Karar alıcının kontrolü altında olmayan faktörleri ifade etmektedir. Karar alıcının seçenek tercihini etkileyen faktörleri yansıtmaktadır.
- **Sonuç:** Her bir seçenek ve olaydan ortaya çıkan değeri ifade etmektedir.

Karar alma faaliyetinin unsurlarından da anlaşılacağı gibi karar alma alternatif seçenekler arasından en büyük değeri sağlayacak olanı tercih etmek olarak tanımlanmaktadır (Akat, vd., 2002: 331). Alternatif seçenekler; karar alıcının seçimine hazır, karar alıcı tarafından o karar problemine ilişkin uygulanabilecek hareket tarzları ya da karar alternatifleri olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifade ile karar alma sonunda seçime konu olan karar öğeleridir (Yozgat: 1994: 11-12). Alternatifler artıka karar almak için gerekli olan zaman ve çaba da artmaktadır (Ertürk, 2012: 241).

Alternatif seçenekler arasından yapılan seçim olarak tanımlanan karar alma kavramı, belirli bir süreç sonucunda bir problemin ya da bir belirsizliğin olduğu durumda söz konusu olmaktadır (Mert, 1997: 2-3). Bu belirsizlik durumlarında yöneticiler ya da karar alıcılar genellikle tecrübe, sezgi ve muhakemeye dayalı olarak en iyi alternatif seçmeye çalışmaktadır (Bhushan ve Rai, 2004: 5). Başarılı yöneticiler ise karar alırken alışlagelmiş gelenek ve göreneklere dayanan yöntemlerin yerine daha rasyonel olan yöntemleri kullanmakta ve tercihlerini bu yöntemlere göre yapmaktadır (Akat, vd., 2002: 334).

1.2.2 Karar Alma Süreci

Karar alma işi tanımlamalarda da anlaşıldığı gibi bir süreç olarak değerlendirilmektedir. Bu süreç belirli aşamalardan oluşmaktadır. Karar alma sürecinin aşamaları aşağıdaki şekilde gösterildiği gibi sıralanmaktadır (Mirze, 2010: 127):

Şekil 1.8: Karar Alma Süreci



Kaynak: MİRZE, S., Kadri, (2010), **İşletme**, Literatür Yayınları, İstanbul: s. 127.

Karar alma sürecinin ilk aşamasını amaç ya da sorunun tanımlanması aşaması oluşturmaktadır. Bu aşamada amaç ve sorunlar tanımlanmaktadır. Amaç gelecekte ulaşılacak ya da gerçekleştirilmek istenilen bir durumu bir büyüklüğü, bir yeri ifade ederken, sorunlar karar alıcının ortadan kaldırılmasını, çözümlenmesini gerekli gördüğü durumları ifade etmektedir. Bu aşama karar sürecinin en önemli aşamalarından birisi olarak ifade edilmektedir. Çünkü karar sürecinin diğer aşamaları belirlenen amaç ya da

tanımlanan sorun doğrultusunda ele alınmaktadır (Koçel, 2014: 141-143). Sonraki aşamada belirlenen amaç ve sorunlar ile ilgili veriler toplanmaktadır.

Belirlenen amaçları gerçekleştirecek ve/veya tanımlanan sorunları ortadan kaldıracabilecek alternatif çözümlerin geliştirilmesi karar sürecinin bir diğer aşamadır. Bu aşama yeniliğin, yaratıcılığın ve olaylara farklı bakabilmenin ortaya çıktığı aşamadır. Bir sonraki aşamada geliştirilen alternatif çözümler irdelenmektedir. Bu aşamanın amacı geliştirilen alternatifler arasında uygulama ve başarı şansı yüksek olanların ön plana çıkarılmasını sağlamaktır (Koçel, 2014: 153, 156). Karar sürecinin sonraki aşaması uygun alternatifin seçim ve seçilen alternatifin uygulamaya koyulma aşamasıdır. Bu aşamada karar verilmektedir. Alternatif seçenekler arasından en uygun olanı seçilmekte ve seçilen alternatif uygulamaya koyulmaktadır (Ertürk, 2012: 241-242). Alternatifler arasından seçilerek uygulamaya koyulan kararın sonuçlarının değerlendirilmesi ise karar sürecinin son aşamasını oluşturmaktadır.

1.2.3 Karar Türleri

Literatür incelendiğinde karar türlerinin farklı yazarlara göre farklı şekillerde sınıflandırıldığı görülmektedir. Ancak karar türleri ile ilgili yaygın olarak kullanılan sınıflandırma aşağıda belirtildiği gibidir (Koçel, 2014: 135):

- Programlanabilen (rutin) kararlar ve programlanamayan (rutin dışı) kararlar
- Stratejik kararlar ve operasyonel kararlar
- Kişi kararları ve grup kararları
- Alt kademe kararları ve üst kademe kararları
- Belirlilik şartları altında verilen kararlar ve belirsizlik şartları altında verilen kararlar

1.2.3.1 Programlanabilen (Rutin) Kararlar ve Programlanamayan (Rutin Dışı) Kararlar

Programlanabilir (rutin) kararlar, tekrarlanan, karar süreci içinde prosedürleri belirlenebilen, kişiden ziyade sistemi vurgulayan, algoritması belirlenmiş özellikteki kararlar olarak tanımlanmaktadır (Koçel, 2014: 136). Bu tür kararlar; çözümlerin halihazırda belirlenmiş olduğu, basit, yaygın ve sıklıkla ortaya çıkan kararları kapsamaktadır (Boone ve Kurtz, 2013: 231). İşletmeler her zaman karşılaştıkları durumlarda önceden belirlenen bu tür kararlara başvurarak faaliyetlerini yürütmektedir (Mirze, 2010: 127).

Programlanamayan (rutin olmayan) kararlar, karşılaşılmamış durumlarda o an koşullara uygun olarak verilen kararlar olarak tanımlanmaktadır (Mirze, 2010: 127). Bu tür kararlar işletme için önemli sonuçları olan, karmaşık ve benzersiz problem ya da fırsatları kapsamaktadır (Boone ve Kurtz, 2013: 232). Programlanamayan (rutin dışı) kararlar programlanabilen (rutin) kararlara nazaran yapısal özellikleri açısından daha az belirgin olan kararlardır (Akat, vd., 2002: 337). Bu kararlar genellikle belirsizliğin yüksek olduğu ortamlarda işletmenin daha önce tanımlayamadığı olaylarda kullanılmaktadır (Mirze, 2010: 127).

1.2.3.2 Stratejik Kararlar ve Operasyonel Kararlar

Stratejik kararlar genellikle işletmenin üst düzey yöneticilerinin sorumluluğunda olan, işletmenin hayatta kalmasını ve uzun dönemli yönünü ilgilendiren kararlar olarak tanımlanmaktadır. Bu kararlar önemli kaynaklar gerektiren, kolayca tersine çevrilemeyen, tüm işletmeyi ilgilendiren ve işletme performansı üzerinde önemli bir etkiye sahip kararlardır (Becerra, 2009: 7). Stratejik kararlar işletmenin gelecekteki yönünü ve uzun bir süre işletmenin rekabetçi pozisyonunu belirlemektedir (David, 2011: xx). Diğer kararların aksine stratejik kararlar tüm işletmenin uzun dönemli geleceği ile ilgilenebilmektedir (Wheelen ve Hunger, 2012: 25). Bu kararlar işletmeler için uzun dönemde bir avantaj elde etmesi ile ilgili kararlardır (Hannagan, 2002: 34).

Stratejik karar alma olası alternatifler arasından en iyi alternatifi seçerek sahip olunan iç yetenekleri dış çevreye uydurma sürecini içermektedir (Bhushan ve Rai, 2004: 5). Diğer bir ifade ile stratejik kararlar işletme ile çevresi arasındaki ilişkilerin düzenlenmesi ile ilgili kararlar olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla stratejik kararlar genellikle dışa dönük karar niteliğindedir (Eren, 2013: 37). Ayrıca stratejik karar alma süreci uzun dönemlidir ve geleceğe ilişkin ciddi analizlere dayalı olarak hazırlanmaktadır (Gümüştekin ve İpçioğlu, 2014: 43). Bu yüzden etkili bir stratejik karar almanın kilit unsuru doğru, güvenilir ve zamanında bilgiye erişim olduğu vurgulanmaktadır (Jagdev vd., 2004: 84).

Operasyonel kararlar, işletmenin organizasyon yapısının şekillenmesini sağlayan ve yapıyı meydana getiren bölümlerle ilgili kararlar olarak tanımlanmaktadır. Bu kararlar işletme yöneticilerinin dikkat ve enerjisinin büyük bir kısmını alan ve yöneticileri en çok meşgul eden kararlardır. Operasyonel kararların amacı kaynakların en etkili ve verimli bir şekilde değişim sürecini sağlamaktır. Ayrıca bu kararlar bazı standart uygulama ve yöntemleri gerekli kılmaktadır. Bu standartlar sayesinde verilen kararlar standart olarak birden fazla benzer olaya uygulanabilmektedir (Eren, 2013: 37, 39).

1.2.3.3 Kişi Kararları ve Grup Kararları

Kişi kararları, tek bir karar alıcının karar almasını ifade etmekte iken grup kararları çok değişik bilgi ve özelliğe sahip birden fazla kişinin bir araya gelerek ortak karar alınmasını ifade etmektedir. Bireysel kararlar; karara ilişkin otorite, bilgi ve/veya yeteneğe sahip kişilerin aldıkları kararlardan oluşmaktadır. Dolayısıyla bu tür kararlar genellikle karar alıcıyı ilgilendiren sonucuna da doğrudan karar alıcının katlanmasını gerektiren kararlardır. Grup kararlarında ise farklı alanlarda uzmanlık bilgisine gerek duyulmaktadır. Dolayısıyla yetenekleri değişik kişilerin bir araya gelerek bireysel kararlara nazaran daha tutarlı karar almaları istenmektedir (Akat, vd., 2002: 338).

1.2.3.4 Alt Kademe Kararları ve Üst Kademe Kararları

Alt kademe kararları yapılandırılmış, tekrarlanan ve rutin kararları kapsamaktadır. Bu kararlar tanımlanmış bir prosedüre bağlı kararlardır. Dolayısıyla alınan kararları yeni karar gibi her zaman işlemde geçirmek gerekmemektedir. Üst kademe kararları ise yapılandırılmamış, karar alıcını problemi çözmek için muhakeme, sezgi ve değerlendirme yeteneğini kullanması gereken kararları kapsamaktadır. Bu tür kararların her biri alışılmamış, önemli ve rutin olmayan kararlar olarak nitelendirilmektedir. Dolayısıyla üst kademe kararlarının tabi olduğu her hangi bir prosedür bulunmamaktadır (Laudon ve Laudon, 2011, 456).

1.2.3.5 Belirlilik Şartları Altında Verilen Kararlar ve Belirsizlik Şartları Altında Verilen Kararlar

Belirlilik şartları altında verilen kararlar, karar alıcının tamamen belli, tam tanımlanmış koşullar altında aldıkları kararları kapsamaktadır. Bu tür kararlarda alternatifler belli ve sabittir. Bununla birlikte alternatiflerin sonuçları da bilinmektedir. Belirsizlik şartları altında verilen kararlar ise karar alıcıların belirsiz koşullar altında verdikleri kararları kapsamaktadır. Bu tür kararlarda alternatif seçenekler tam olarak bilinmemektedir (Akat, vd., 2002: 339-340).

1.2.4 Maliyet Bilgilerinin İşletme Kararlarında Kullanılması

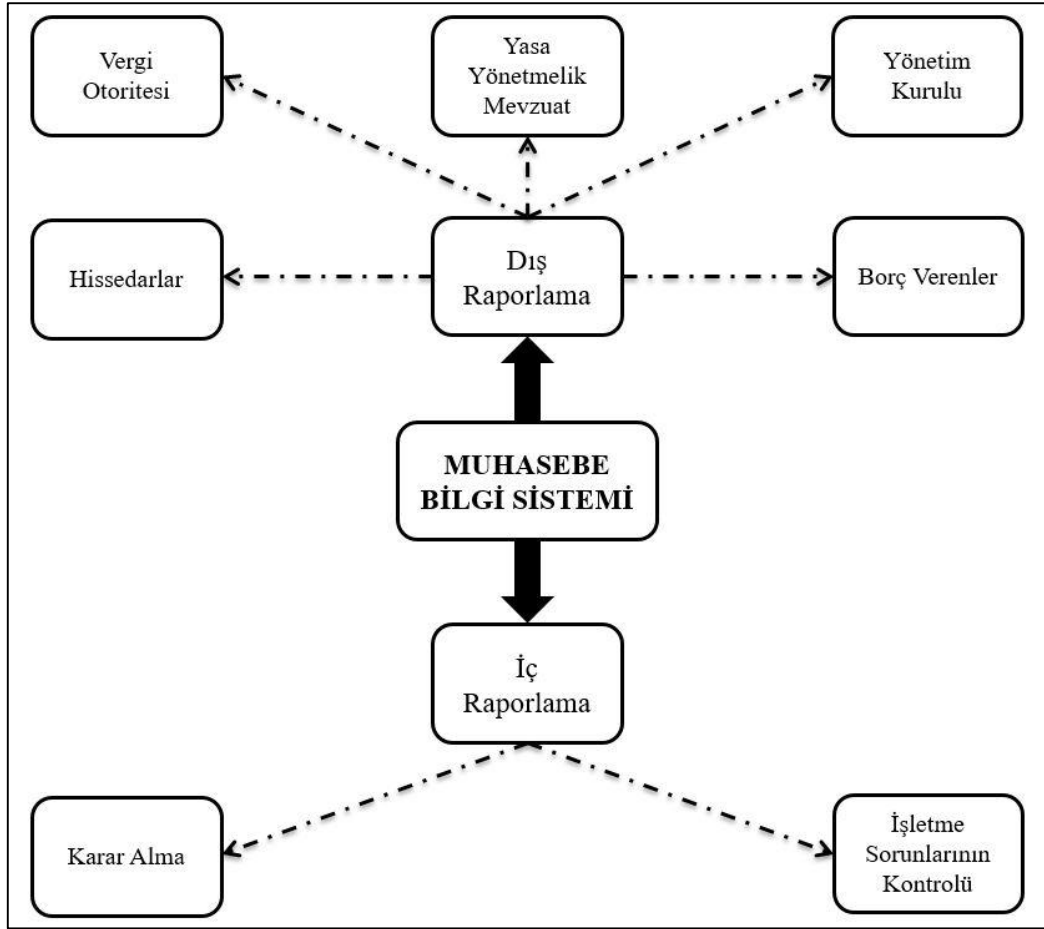
Muhasebe bilgi sisteminin en önemli rollerinden birisi karar almayı kolaylaştıran bilgileri temin etmektir (Hansen ve Mowen, 2006: 15). Diğer bir ifade ile muhasebe bilgi sisteminde üretilen finansal bilgilerin amacı karar almayı sağlamak için girdi sağlamaktır (Kimmel, vd., 2013: 6). Muhasebe bilgi sistemi içsel muhasebe bilgi sistemi ve dışsal muhasebe bilgi sistemi olarak sınıflandırılmaktadır. Maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sistemleri içsel muhasebe bilgi sistemleri olarak ifade edilmektedir. İçsel muhasebe bilgi sistemi işletme bünyesinde ortaya çıkan bütçelenmiş ve/veya fiili/gerçek finansal ve maliyet bilgileri yöneticiler ve diğer karar vericiler tarafından hem karar alma hem de kontrol faaliyetlerinde kullanılmak üzere toplayan, birleştiren,

üreten ve dağıtımını yapan muhasebe sistemidir (Zimmerman, 2011: 688). Yöneticiler karar almada çeşitli veri kaynaklarından yararlanmaktadır. İç muhasebe bilgi sistemi de yöneticiler için önemli bir kaynak niteliğindedir (Zimmerman, 2011: 6).

Karar alma yöneticilerin en temel fonksiyonlarından birisi olarak ifade edilmektedir. Yöneticiler tarafından alınacak kararlar kısa vadeli (rutin) işletme kararları olabileceği gibi uzun vadeli (rutin olmayan) stratejik ya da yatırım kararları da olabilmektedir (Erdoğan ve Saban, 2010: 445; Küçüksavaş, 2002: 519). İşletme yöneticileri alacakları kararlarda geleceğe ilişkin bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Aynı zamanda işletme yöneticilerinin karşı karşıya kaldıkları karar alma durumları spesifik ve ayrıntılı bilgileri de gerektirmektedir. Dolayısıyla işletme yöneticilerinin karar alma, planlama ve kontrol gibi fonksiyonları için bilgi toplanmasında, üretilmesinde ve analiz edilmesinde tarihi maliyetlerin ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin sınırları içinde kalınması amaca ulaşılmasını güçleştirmektedir. Ancak son yıllarda maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sistemleri işletme yöneticilerinin ihtiyaç duydukları bilgileri üretmek amacını üstlenmektedir (Bursal ve Ercan, 2002: 435).

Maliyet muhasebesi bilgi sistemi ürün maliyetlendirme, operasyonel kontrol, envanter değerlendirme ve karar almada bilgi sağlamak için maliyet verilerinin sınıflandırılması, kaydedilmesi, dağıtımı ve analizi ile ilgilenmekte iken yönetim muhasebesi bilgi sistemi, karar alma ve finansal planlamaya bir rehber olmak amacıyla mevcut ve tahmin edilen maliyetler üzerinde ve ayrıca mamullerin, faaliyetlerin ve bölümlerin karlılığı üzerinde yönetime bilgi sağlamaktadır (Armstrong, 2006: 345, 349). Çünkü yöneticiler geleceği planlayarak stratejiler geliştirebilmek, maliyet bilgilerini kullanarak ürün, hizmet, fiyatlandırma hakkında karar alabilmek, planları eyleme koyabilmek ve kontrol edilebilir kılmak için finansal ve finansal olmayan bilgilere gereksinim duymaktadır (Collier, 2003: 5). Maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sistemleri yöneticilerin karar alırken kullanmak istedikleri geçerli, zamanlı ve uygun bilgiyi sağlamakta, karar alma sürecinde yöneticilere yardımcı olmaktadır (Erdoğan ve Saban, 2010: 445).

Şekil 1.9: Muhasebe Bilgi Sisteminin Rolü



Kaynak: ZIMMERMAN, Jerold, J., (2011), **Accounting for Decision Making and Control**, McGraw – Hill Inc., Seventh Edition, New York, USA: s. 5

İçsel muhasebe bilgi sistemi temelde iki amaca hizmet etmektedir. Bunlardan birincisi planlama ve karar alma için gerekli bazı bilgileri sağlamak (karar alma), ikincisi ise işletmelerde çalışanları motive etmeye ve izlemeye yardım etmek (kontrol) olarak ifade edilmektedir (Zimmerman, 2011: 3). Maliyet bilgilerinin karar alma sürecinin temel faktörlerinden olduğu ifade edilmektedir (Erdoğan ve Saban, 2010: 445). Çünkü maliyet bilgileri; vergi, finansal raporlama, karar alma, kontrol, karlılık analizi, ürün tasarımı, fiyatlandırma ve ürün karması gibi çeşitli stratejik kararlarda kullanılabilmektedir (Zimmerman, 2011: 303; Hansen ve Mowen, 2006: 38).

Dolayısıyla işletmelerde karar problemlerinin çözüm sürecinde maliyet ve yönetim muhasebecisinin önemli rol üstlendiği görülmektedir (Gopal, 2009: 343). Maliyet ve yönetim muhasebecisi gerekli olan bütün bilgileri toplamakta, özet halinde

raporlamakta ve raporlanan bilgileri yönetimin anlayacağı bir şekilde sunmaktadır. Yöneticiler de yönetim muhasebecisinden elde edilen bilgiler doğrultusunda en uygun kararı almaya çalışmaktadır. Dolayısıyla karar alma durumunda olan yöneticilere maliyet bilgileri maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sistemi tarafından sağlanmaktadır (Küçüksavaş, 2002: 521-522). Daha önce de ifade edildiği gibi günümüzde maliyet ve yönetim muhasebesinin en önemli fonksiyonlarından birisi işletme yöneticilerine alacakları kararlarda yardımcı olacak bilgiler üretmek ve bu bilgileri raporlayarak yöneticilere sunmaktır (Bursal ve Ercan, 2002: 435).

Karar almada maliyet bilgilerinin kullanımı yaygındır (Atkinson, vd., 2012: 63). Çünkü işletmeler açısından her alternatif seçim kararında kar temel etkeni oluşturmaktadır. Bu nedenle bir alternatif üzerinde karar verilirken doğru sonuç alabilmek için o alternatifi etkileyeceği maliyetler ve gelirler üzerinde durulması gerekmektedir. Çünkü karar işlemleri açısından önemli olan unsurun farklılaşan maliyetler, farklılaşan gelirler ve karlar olduğu ifade edilmektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 156). Belli bir kararla ilgili olarak alternatifler arasından yapılacak seçimden etkilenecek olan maliyetler ilgili maliyetler olarak ifade edilmektedir. Alternatifler arasından yapılacak seçimden etkilenmeyecek olan maliyetler ise ilgisiz maliyetler olarak ifade edilmektedir. İlgili ve ilgisiz maliyetlerin belirlenmesinde genel kural koyulamamaktadır. Belli bir maliyet bir karar açısından ilgili maliyet olabilmekte iken başka bir kararda ilgisiz bir maliyet olabilmektedir (Bursal ve Ercan, 2002: 439). Kararlardan etkilenmeyen maliyet ve/veya gelir bilgileri karar aşamasında dikkate alınmamaktadır. Çünkü o anda alınacak kararlar ile ilgili bağlantıları bulunmamaktadır. Dolayısıyla alınacak karar sonucunda değişimleri de söz konusu olmamaktadır (Küçüksavaş, 2002: 522).

1.3 FİYATLANDIRMA KARARLARI

1.3.1 Fiyat ve Fiyatlandırma Kavramı

Fiyat kavramı, bir ürün ya da hizmet için belirlenen para miktarı olarak tanımlanmaktadır (Kotler ve Armstrong, 2012: 290; Perreault ve McCarthy, 2002: 485). Başka bir tanımlamada fiyat kavramı, bir mal ya da hizmeti satın almak karşılığında vazgeçilen değer olarak ifade edilmektedir (Lamb, vd., 2009: 568). Bir diğer tanımlamada fiyat kavramı belli bir ürün veya hizmetin faydasını belirli bir para tutarına eşitleyen bir sayı olarak ifade edilmektedir (Tek ve Özgül, 2007: 393). Geniş anlamda ise fiyat, müşterilerin bir hizmet ya da ürünü kullanmanın ya da sahip olmanın yararlarını elde etmek için vazgeçtiği tüm değerlerin toplamı olarak ifade edilmektedir (Kotler ve Armstrong, 2012: 290). Fiyatlandırma kavramı ise, herhangi bir işletmenin malına koyacağı fiyatı belirlemesi olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifade ile fiyatlandırma kavramı belirli bir malın fiyatının belirli bir durumda saptanması olarak ifade edilmektedir (Karalar, 1995: 26).

Fiyat işletmeler için son derece önem arz etmektedir. Çünkü fiyat işletmenin pazardaki konumunu, pazar payını, rekabet durumunu, gelir ve net kar durumunu doğrudan etkilemektedir. (Yükselen, 2013: 269; Oluç, 2006: 205; Karalar, 1995: 25). Aynı zamanda fiyat tüketiciler ve satıcılar için de farklı anlamlar ifade etmektedir. Tüketiciler için bir şeyin maliyetini ifade ederken satıcılar için geliri, karın birincil kaynağını ifade etmektedir (Lamb, vd., 2009: 568; Karalar, 1995: 25).

Fiyat işletmeler için gelirin dolayısıyla karın anahtarı konumundadır (Lamb, vd., 2009: 568). Çünkü pazarlama karmasının ürün, fiyat, dağıtım ve tutundurma bileşenlerinden sadece fiyat gelir getirmekte, diğer bileşenler maliyet giderlerini temsil etmektedir (Oluç, 2006: 203; Altunışık vd., 2006: 165; Tek ve Özgül, 2007: 393). Bununla birlikte fiyat pazarlama karması bileşenlerinin en esnek olanı ve pazarlama yöneticilerinin yaygın olarak ilk başvurdukları rekabet silahlarından birisi olarak değerlendirilmektedir (Kotler ve Armstrong, 2012: 290; Altunışık vd., 2006: 165).

Ekonomi bilimine fiyat talep ve arzla bağılı olarak değişim göstermektedir (Tek ve Özgül, 2007: 392). Fiyatla talep arasında ters orantı bulunmaktadır. Fiyat düşerse talep artmakta, fiyat artarsa talep düşmektedir. Benzer şekilde fiyatla arz arasında da doğru orantı bulunmaktadır. Fiyat düşerse arz düşmekte, fiyat artarsa arz artmaktadır (Oluç, 2006: 203). Bununla birlikte fiyatlandırma kararlarında yüksek fiyatlar her zaman kar maksimizasyonuna neden olmamaktadır. Buna karşılık düşük fiyatlar pazarın büyüklüğünü genişletebilmekte, daha fazla satış hacmine ve kara neden olabilmektedir (Perreault ve McCarthy, 2002: 488). Ancak bir mamulün fiyatının çok düşük olması durumunda işletme kar elde edemeyecek duruma gelmektedir. Fiyatın çok yüksek olması durumunda ise mamulü satmak mümkün olamamaktadır. (Altunışık vd., 2006: 166). Yöneticiler kar elde edebilmek için hedef tüketiciler tarafından algılanan değer de göz önünde bulundurularak ne çok yüksek ne de çok düşük bir fiyat belirlemek zorundadır (Lamb, vd., 2009: 569). Çok düşük fiyatlandırma kararı işletmenin para kaybetmesine neden olabilirken, çok yüksek fiyatlandırma kararı ise işletmenin satışlarının azalmasına neden olabilmektedir (Garcia, 2014: 307).

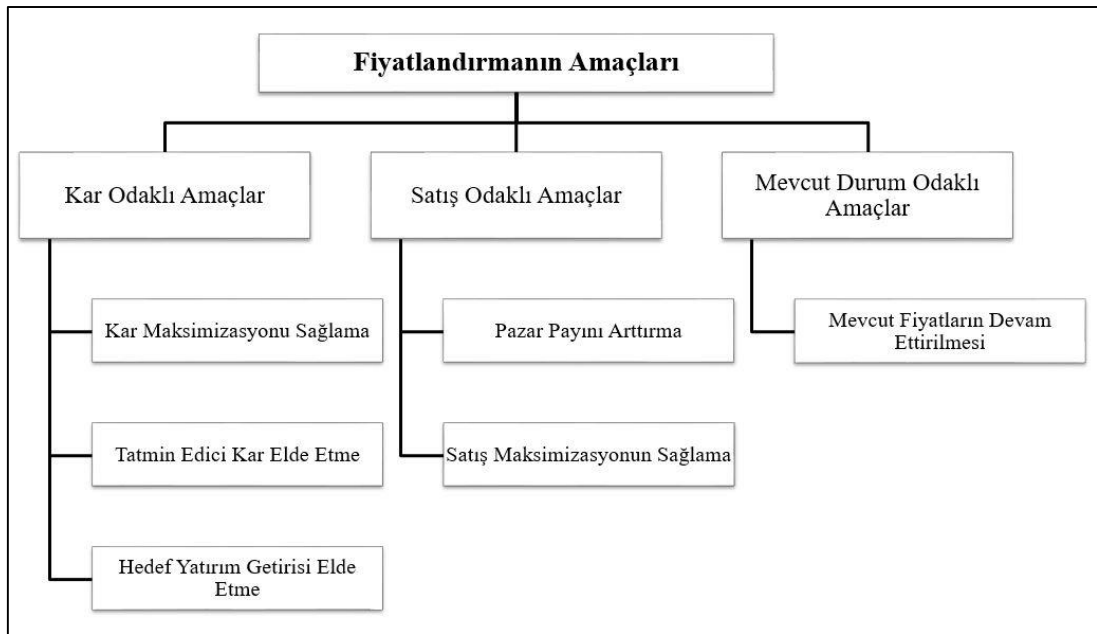
Fiyat müşteri değeri ortaya çıkarmada ve müşteri ilişkilerini oluşturmada da önemli bir rol oynamaktadır. Bazı akıllı yöneticiler müşteri değerini yaratmak ve müşteri değerini yakalamak amacıyla fiyatlandırma kavramını stratejik bir amaç olarak kullanmaktadır (Kotler ve Armstrong, 2012: 290). Bu işletme yöneticileri başarının bir ölçüsü olarak görünen karı uzun bir dönemde en yükseğe çıkarmaya yardımcı olabilecek fiyatlandırma politikalarını seçmeye çalışmaktadır (Karalar, 1995: 27).

1.3.2 Fiyatlandırmanın Amaçları

İşletmelerin fiyatlama amaçları fiyat belirlemede önemli rol oynamaktadır (Yükselen, 2013: 276). Literatür incelendiğinde bu amaçlar farklı yazarlar tarafından farklı şekillerde sınıflandırıldığı görülmektedir. Bir yaklaşıma göre fiyatlandırmanın amaçları; işletmenin yaşam savaşını sürdürme, cari finansal başarıyı sağlama, pazar payı hedefine ulaşma, kaliteli ürün önderliğini sağlama, fiyatların ve kar oranlarının istikrarını sağlama, rekabete göre fiyatlandırma, acil nakit akış gereksinimini karşılayacak fiyatlandırma, yatırım için hedeflenen getiriyi sağlama ve karı

azamileştirme olarak sınıflandırılmaktadır (Yükselen, 2013: 277; Oluç, 2006: 211-213). Başka bir yaklaşıma göre fiyatlandırmanın amaçları; satışlar ve yatırımlar üzerinden hedeflenen geri ödeme oranına ulaşmak, fiyatlarda istikrar sağlama, hedeflenen pazar payına ulaşma, rekabete karşı koyma, karı azamileştirme ve diğer amaçlar olarak sınıflandırılmaktadır. (Yükselen, 2013: 277). Bir diğer yaklaşıma göre ise fiyatlandırmanın amaçları; kar odaklı amaçlar, satış odaklı amaçlar ve mevcut durum odaklı amaçlar olmak üzere üç temel başlıkta sınıflandırılmaktadır (Lamb, 2009: 572).

Şekil 1.10: Fiyatlandırmanın Amaçları



Kaynak: LAMB, Charles, W., vd., (2009), **Marketing**, South-Western Cengage Learning, 10th Edition, USA: s. 572.

1.3.2.1 Kar Odaklı Amaçlar

Kar odaklı amaçlar şekilden de görüldüğü gibi kar maksimizasyonunu sağlama, tatmin edici kar elde etme ve hedef yatırım getirisi elde etmek olarak sınıflandırılmaktadır. Kar maksimizasyonu fiyatlandırmada en çok kullanılan amaçlardandır (Yükselen, 2013: 278). Karın maksimizasyonu işletmeler için ana amaç olarak kabul edilmektedir (Yükçü, 2007: 231). Karın maksimizasyonu maliyetlerin durumuna ve mamullerin talebine bağlı olarak değişim göstermektedir. Pazarın kabul edebileceği fiyattan daha yüksek bir fiyat taleplerin düşmesine neden olmakta ve kar

maksimizasyonu amacını ortadan kaldırmaktadır (Oluç, 2006: 213). Dolayısıyla işletme yöneticilerinin toplam gelir ile toplam maliyet arasındaki farkın en yüksek olduğu noktadaki karı sağlayan fiyatı belirleyeceği ileri sürülmektedir (Yükçü, 2007: 231).

Bununla birlikte bazı işletmeler fiyatlandırmada hedef olarak maksimum kara ulaşmayı değil tatminkar bir yatırım karlılık oranına ulaşmayı hedeflemektedir (Yükçü, 2007: 231). Diğer bir ifade ile işletmeler tahmin ettiği satışlar ve/veya söz konusu malların üretim ve pazarlanması için yaptığı yatırımlar üzerinden belirli bir oranda nakit akışı sağlamayı hedefleyebilmektedir. Böyle bir durumda işletmeler tahmin ettiği satışlar ışığında belli bir oranda gelirin işletmeye akışını sağlayacak fiyatı belirleme yoluna gidebilmektedir (Yükselen, 2013: 277-278). Ancak pazarın bu fiyatlandırmaya elverişli olması gerekmektedir (Oluç, 2006: 213).

1.3.2.2 Satış Odaklı Amaçlar

İşletmeler kısa dönemde yüksek bir kar elde etmek yerine pazar payını arttıracak bir fiyat da belirlemek isteyebilmektedir. Ekonomik koşulların iyimserlik gösterdiği ve pazarın genişlediği dönemlerde bu amaç işletmeler tarafından benimsenebilmektedir (Yükselen, 2013: 278). Bu amaçla işletmeler en geniş pazar payını amaçlayarak uzun dönemde düşük maliyetlerle en yüksek karı elde edebileceklerini düşünmektedir. Bu amacı gerçekleştirmek için ise mümkün olan en düşük fiyatlandırmaya gitmektedir. Pazar payı genişledikçe satışlar ve üretim hacmi artmakta dolayısıyla birim maliyetler düşmektedir. Maliyetlerin düşmesi fiyatların daha da düşmesi ile sonuçlanmaktadır. Fiyatların düşmesi ise pazar payının artması ile sonuçlanmaktadır (Oluç, 2006: 212). Bu hedefi belirlemenin temel nedeni uzun vadede karlılığın pazar payı ile birlikte yükseleceğinin beklentisidir (Yükçü, 2007: 231-232). Özetle satış odaklı amaçların hepsinde uzun dönem işletme performansının iyileştirilmesi ve işletmenin pazardaki konumunun korunması ve/veya geliştirilmesi ön planda tutulmaktadır. (Altunışık vd., 2006: 170).

1.3.2.3 Mevcut Durum Odaklı Amaçlar

İşletmeler rekabetin etkilerini ortadan kaldırmak ve fiyat savaşı olasılığını azaltmak amacıyla fiyatlarını ve kar hadlerini koruma amacını gütmektedir. Bu amacın gerçekleşebilmesi için rakip işletmelerin de bu amacı benimsemesi gerekmektedir (Oluç, 2006: 212). Fiyatlarda istikrar sağlama amacının felsefesi yaşa ve yaşat olarak ifade edilmektedir. Talebin azaldığı dönemlerde işletmeler aralarında anlaşarak fiyat rekabetine girmek yerine fiyatlardaki dalgalanmayı önlemek isteyebilmektedir (Yükselen, 2013: 278).

1.3.3 Fiyatlandırma Kararlarını Etkileyen Faktörler

İşletmeler fiyat belirlerken birçok faktörü göz önünde bulundurmaktadır. Bu faktörler uygulanacak fiyatlandırma politikalarını ve ulaşılmak istenilen amaçları da etkilemektedir. Fiyatların hiçbir etki olmaksızın bağımsızca belirlenmesi olanaksız görülmektedir (Karalar, 1995: 28). Şekilden de görüldüğü gibi işletmeler fiyatlandırma kararlarını verirken alt sınırı (taban fiyat) maliyetler üst sınırı (tavan fiyat) ise müşteri algıları şekillendirmektedir.

Şekil 1.11: Fiyat Koyma Kararına Etki Eden Faktörler

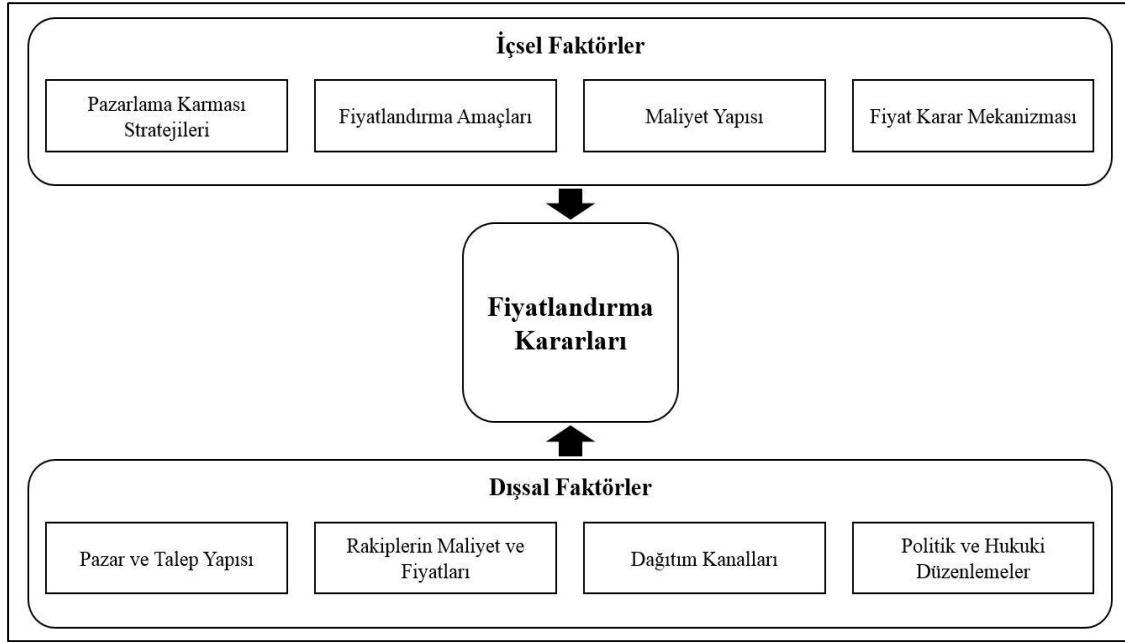


Kaynak: KOTLER, Philip ve Gary, ARMSTRONG, (2012), **Principles of Marketing**, Pearson Prentice Hall, 14th Editinon, New Jersey, USA: s. 291.

Katlanılan maliyetler ve müşteri algıları arasında belirlenen fiyat birçok faktörden etkilenmektedir. Bir işletmenin fiyatlandırma kararlarını etkileyen faktörler içsel faktörler ve dışsal faktörler olarak ikiye ayrılmaktadır. İçsel faktörler işletme yönetiminin kontrolünde olan etmenleri kapsamaktadır. Bu faktörler; pazarlama karması stratejileri, fiyatlandırma amaçları, maliyet yapısı ve fiyat karar mekanizması olarak

sınıflandırılmaktadır. Dışsal faktörler ise işletmenin kontrolünde olmayan fakat fiyatların belirlenmesinde etkili olan çevresel faktörlerdir. Bu faktörler ise; pazar ve talep yapısı, rakiplerin maliyet ve fiyatları, dağıtım kanalları, politik ve hukuki düzenlenmeler olarak sınıflandırılmaktadır (Altunışık vd., 2006: 167).

Şekil 1.12: Fiyatlandırma Kararlarına Etki Eden Faktörler



Kaynak: ALTUNIŞIK, Remzi, vd., (2006), **Modern Pazarlama**, Değişim Yayınları, Geliştirilmiş 4. Baskı, İstanbul: s. 168.

Fiyatlandırma kararlarına etken eden içsel faktörlerden birisi pazarlama karması stratejileridir. Fiyatlandırma pazarlama karması elemanlarından sadece birini temsil etmektedir. Pazarlama karmasının diğer öğeleri ile ilgili kararlar fiyatlandırma kararlarını etkilemektedir. Dolayısıyla etkin bir pazarlama programı oluşturabilmek için fiyatlandırma kararları ürün, dağıtım ve tutundurma kararları birbirleri ile uyum içinde bulunması gerekmektedir (Altunışık vd., 2006: 170). Bununla birlikte fiyatlandırma amaçları da (kar odaklı amaçlar, satış odaklı amaçlar ve mevcut durum odaklı amaçlar) fiyatlandırma kararlarının alınmasına etki eden en önemli faktörlerin başında gelmektedir.

Fiyatlandırma kararlarına etki eden içsel faktörlerden bir diğeri işletmelerin maliyet yapılarıdır. Maliyetler fiyatı etkileyen en önemli unsur olarak ifade edilmektedir. Öyle ki işletmelerin pazardaki başarısını doğrudan etkileyebilecek güce sahip bulunmaktadır (Yükselen, 2013: 270). Çünkü fiyat maliyetlere bağlı olarak belirlenmektedir. Maliyetler ürün için taban fiyat seviyesini temsil etmektedir. Dolayısıyla maliyetlerin altında belirlenen bir fiyat seviyesinde işletme zarar etmektedir (Altunışık vd., 2006: 171).

Bir işletmenin faaliyette bulunduğu pazarın yapısı, pazardaki hedef kitlenin özellikleri ve talep yapısı fiyatlandırma kararlarının alınmasında etkili olan en önemli dışsal faktörlerden birisi olarak değerlendirilmektedir. Fiyatlandırma kararlarında alt limiti maliyetler belirlerken üst limiti pazarın ve talebin yapısı belirlemektedir (Altunışık vd., 2006: 173). Bu yüzden işletmeler müşteri anketleri yoluyla, çalıştıkları şirketleri teste tabi tutarak ya da satış elemanlarından aldıkları bilgileri değerlendirmekte bu sayede pazardan devamlı bir şekilde bilgi toplamaktadır (Yükçü, 2007: 235).

Pazarda rekabet eden işletmelerden birinin uyguladığı fiyatlandırma stratejisi diğer işletmelerin fiyatlandırma stratejileri üzerinde etkili olabilmektedir (Altunışık vd., 2006: 176). Bu yüzden fiyat belirlenirken rakiplerin ürettikleri aynı ve/veya ikame malların fiyatlarının da dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü yoğun rekabetin yaşandığı pazarlarda fiyatın rakiplerle rekabet edebilecek seviyede olması gerekmektedir (Yükselen, 2013: 271).

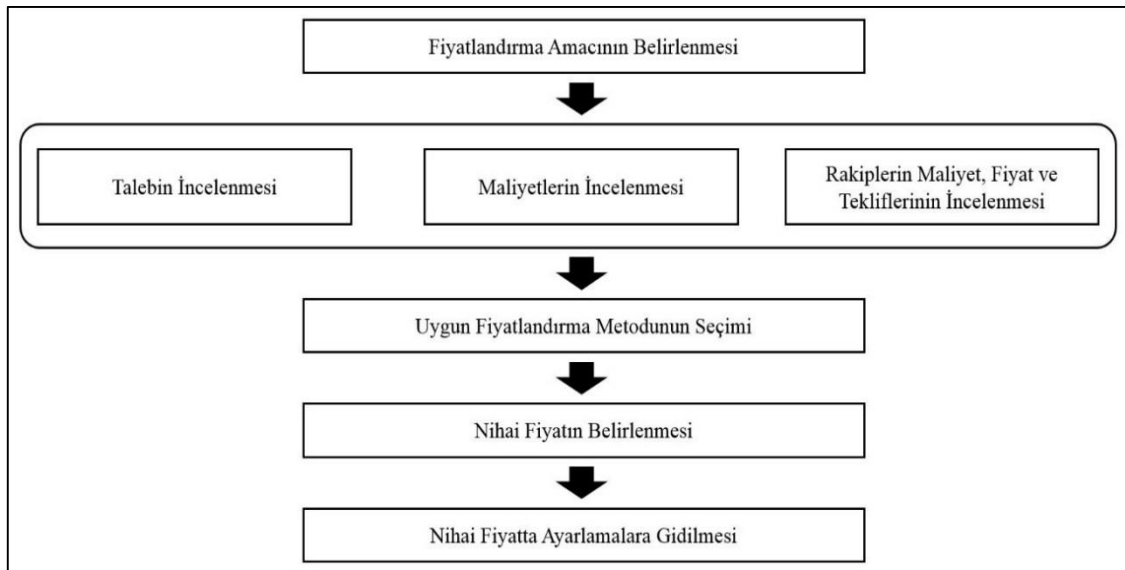
İşletmelerin kullandığı dağıtım kanallarının uzunluğu fiyatı belirlemeye etki etmektedir (Yükselen, 2013: 271). Dolayısıyla işletme yöneticilerinin fiyatlandırma kararlarında dağıtım kanallarında bulunan diğer araçların beklentilerini de göz önüne alması gerekmektedir. Bir mamulün fiyatı belirlenirken nakliye, taşıma, sigorta, depolama, promosyon vb. gider kalemlerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Altunışık vd., 2006: 176).

Fiyatlandırma kararlarına etki eden faktörlerden birisi de politik ve hukuki düzenlenmelerdir. Hükümetler bazen doğrudan doğruya bazen de yerel yönetimler aracılığı ile fiyatlara müdahale edebilmektedir. Bu müdahalelere alt ve üst fiyat sınırlamaları, gümrük duvarları, fon kesintileri vb. uygulamalar örnek verilebilmektedir (Yükselen, 2013: 272).

1.3.4 Fiyatlandırma Süreci

Fiyatlandırma sürecinin akış diyagramı aşağıdaki şekil yardımı ile gösterilmektedir. Etkin bir fiyatlandırma kararının alınabilmesi için fiyatlandırma sürecinin her aşamasının dikkate alınması gerekmektedir (Altunışık vd., 2006: 181-182).

Şekil 1.13: Fiyat Belirleme Süreci



Kaynak: ALTUNIŞIK, Remzi, vd., (2006), **Modern Pazarlama**, Değişim Yayınları, Geliştirilmiş 4. Baskı, İstanbul: s. 182.

Fiyat belirleme süreci fiyatlandırma amacının belirlenmesi ile başlamaktadır. İşletmelerin belirlediği fiyatlandırma amacına göre ortaya çıkan fiyat kalemleri farklılık göstermektedir (Altunışık vd., 2006: 181; Yüksekü, 2007: 231). Bu aşamada seçilen fiyatlandırma amaçlarının işletme tarafından belirlenen pazarlama ve genel amaçlara uygun olmasına dikkat edilmesi gerekmektedir (Yükselen, 2013: 279). Fiyatlandırma

amacının belirlenmesinin ardından bir sonraki aşamada talep analizi yapılmaktadır. Bu aşamada talebin büyüklüğü, özellikleri, fiyat esnekliği, talep – fiyat ilişkisi ve tüketici taleplerinin fiyata olan hassasiyetlerinin incelenmesi gerekmektedir (Altunışık vd., 2006: 182). Talep tahminleri pazarlama araştırmalarına dayanılarak yapılmaktadır. Mamulün pazar potansiyelini ve satış düzeylerini tahmin etmek pazarlama araştırmalarının temel amacı olduğu ifade edilmektedir (Oluç, 2006: 221).

Fiyat belirleme sürecinde talep analizlerinin ardından sonraki aşamada maliyetlerin analizi yapılmaktadır. Bu aşamada toplam maliyeti oluşturan kalemlerin göreceli oranları, üretim seviyesine bağlı olarak maliyet yapısındaki değişim ve öğrenme etkisinin maliyetler üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi gerekmektedir (Altunışık vd., 2006: 182). Maliyet fiyatı etkileyen, fiyatı belirleyen en önemli faktör olarak değerlendirilmektedir (Yükselen, 2013: 280). İşletme yöneticileri fiyat belirleme sürecinde maliyeti oluşturan giderlerin ayrıntılı analizini yapmalı, üretim hacimlerinde ortaya çıkan maliyetlerin tutarlarını hesaplamalıdır (Yükselen, 2013: 280).

Maliyet analizlerinin ardında işletme yönetimi pazardaki mevcut eşdeğer ürünlerin fiyatları hakkında incelemeler yapması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile rakip işletmelerin fiyatlarının da dikkate alınması gerekmektedir. Rekabet şartları altında faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için işletmeler rakiplerinin fiyatları, maliyetleri ve sundukları değer paketlerinin içeriği hakkında bilgi sahibi olmaya çalışmaktadır (Altunışık vd., 2006: 183). Çünkü işletmeler sadece kendi analizlerine göre fiyatı belirleyememekte kendi analizlerinin yanında pazardaki rakiplerinin de fiyatlarını bilmesi gerekmektedir (Yükselen, 2013: 281).

Yapılan analizlerin ardından fiyatlandırma amacına, talep yapısına, maliyet yapısına ve rakip işletmelerin fiyatlarına bağlı olarak işletmeler üç genel fiyatlama yönteminden birini veya birkaçı kullanarak fiyatlarını hesaplamaktadır. Hesaplanan fiyat liste fiyatı olarak ifade edilmektedir. İşletmeler pazar şartları, talep yapısındaki farklılıklar ve rekabete daha etkin bir şekilde cevap verebilmek amacıyla hesaplanan fiyatlar üzerinde değişiklik yapılabilir (Altunışık vd., 2006: 183).

1.3.5 Fiyatlandırma Yöntemleri

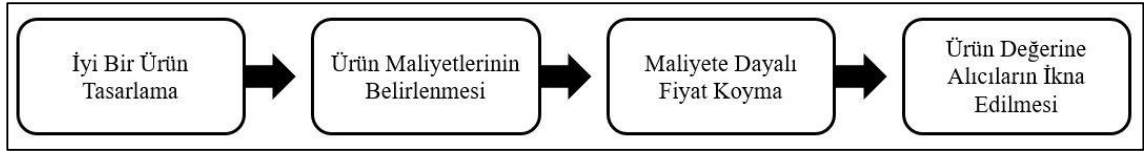
İşletmelerin benimseyeceği üç temel fiyatlandırma yaklaşımı bulunmaktadır. Bu yaklaşımlar: maliyet odaklı fiyatlandırma yaklaşımı, rekabet odaklı fiyatlandırma yaklaşımı ve talep odaklı fiyatlandırma yaklaşımı olarak sınıflandırılmaktadır (Altunışık vd., 2006: 177; Tek ve Özgül, 2007: 422). Ancak bu yaklaşımların fiyatlandırma kararlarındaki etkileri kesin sınırlarla ayırlanamamaktadır. Fiyatlandırma kararlarında maliyetler, rekabet ve talep ayrı ayrı önem arz etmektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 163).

1.3.5.1 Maliyet Odaklı Fiyatlandırma Yaklaşımı

Maliyet odaklı fiyatlandırma yaklaşımı en yaygın kullanılan fiyatlandırma metodu olarak ifade edilmektedir (Altunışık vd., 2006: 177; Hatiboğlu, 1995: 199; Erdoğan ve Saban, 2010: 463; Karalar, 1995: 33). Bu yaklaşımda fiyatların oluşmasında maliyetler temel teşkil etmektedir. (Altunışık vd., 2006: 178). Maliyet odaklı fiyatlandırma yaklaşımında üretilen mamulün toplam maliyeti hesaplanarak üzerine belirli bir oranda kar marjı eklenmektedir (Blythe, 2006: 75; Küçüksavaş, 2002: 553; Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 164; Yükçü, 2007: 236; Hatiboğlu, 1995: 199; Erdoğan ve Saban, 2010: 463). Diğer bir anlatımla maliyet odaklı fiyatlandırma yaklaşımında birim sabit maliyet ile birim değişken maliyet toplanarak birim maliyetler hesaplanmaktadır. Hesaplanan toplam maliyetler üzerine işletme yönetimi tarafından belirlenen bir yüzde oran kar marjı olarak ilave edilmekte ve mamulün satış fiyatı hesaplanmaktadır (Yükselen, 2013: 286).

Maliyet odaklı fiyatlandırma yaklaşımı basit olması nedeniyle yöneticiler tarafından anlaşılması ve uygulanması kolay bir yöntem olarak ifade edilmektedir (Küçüksavaş, 2002: 554; Yükçü, 2007: 248). Bu yaklaşım işletme yöneticilerinin zamanını almadan otomatik bir şekilde uygulanabilmektedir. Maliyet odaklı fiyatlandırma yaklaşımı kullanılarak işletmelerin hali hazırda üretilen ürün ya da hizmetin fiyatları güncellenmekte ve yeni ürünler için başlangıç fiyatlarının hesaplanması sağlanmaktadır (Yükçü, 2007: 248).

Şekil 1.14: Maliyet Odaklı Fiyatlandırma Yaklaşımı



Kaynak: KOTLER, Philip ve Gary, ARMSTRONG, (2012), **Principles of Marketing**, Pearson Prentice Hall, 14th Editinon, New Jersey, USA: s. 292.

Maliyet odaklı fiyatlandırma yaklaşımı talep elastikiyetini dikkate almamaktadır. Dolayısıyla bu yaklaşım kullanılarak hesaplanan fiyatlarda piyasa koşulları doğrultusunda düzeltmeler yapılması gereği ortaya çıkabilmektedir. Benzer şekilde bu yaklaşım rekabet koşullarını da dikkate almamaktadır. Rekabet koşulları daha düşük bir kar oranıyla çalışmayı ya da maliyetleri düşürme çabalarını zorunlu kılabilir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 165). Maliyete dayalı fiyatlandırma yaklaşımı fiyat belirlemede bir başlangıç noktası sunmaktadır. İşletme yöneticileri belirlenen başlangıç noktası sonrasında genel işletme koşulları ve rakip işletmelerin faaliyetleri olmak üzere başlıca piyasa değişkenlerini göz önüne almaktadır. Etkin bir fiyat belirleme piyasanın koşullarının ve maliyetlerin sürekli etkileşimini gerektirmektedir (Yükçü, 2007: 248).

Ayrıca maliyet odaklı fiyatlandırma yaklaşımı esas alınan maliyetlere göre; tam üretim maliyeti (sınai maliyet) esasına dayalı, tam maliyet (ticari maliyet) esasına dayalı, toplam değişken maliyet esasına dayalı, yatırım karlılığı esasına dayalı, işleme (dönüşüm) maliyeti esasına dayalı ve zaman ve maliyet esasına dayalı fiyatlandırma Maliyet odaklı fiyatlandırma yaklaşımı olarak sınıflandırılmaktadır (Erdoğan ve Saban, 2010: 464).

1.3.5.2 Rekabet Odaklı Fiyatlandırma Yaklaşımı

Rekabet odaklı fiyatlandırma yaklaşımında işletmeler maliyet ve talep faktörlerinden çok pazardaki rakiplerin fiyatları göz önünde bulundurmaktadır. Bu yaklaşımda işletmeler rakiplerinin fiyat düzeylerini benimsemektedir. (Yükselen, 2013: 289; Altunışık vd., 2006: 180). Rekabet odaklı fiyatlandırma yaklaşımında işletmeler kendi fiyatları ile maliyetleri ve talep arasında kesin bir ilişki kurmaya çalışmamaktadır. Maliyetleri ve talebi değiştiği halde aynı fiyatı rakipleri de koruduğu için devam

ettirebilmektedir. İşletme fiyatlarını endüstri tarafından uygulanan ortalama fiyat düzeyinde tutmaktadır. Bu yaklaşım maliyetlerin, rakip ve müşterilerin tepkilerinin saptanmasının güç olduğu durumlarda kullanılmaktadır (Tek ve Özgül, 2007: 432).

İşletmeler mevcut ya da ortaya çıkması beklenen/potansiyel rekabet ortamında faaliyet gösterebilmekte ve/veya rekabet üstünlüğü elde edebilmek amacıyla rekabet odaklı fiyatlandırma yaklaşımını benimsemektedir. Bu yaklaşımda fiyat pazar koşullarına göre şekillenmektedir. Pazar koşullarına göre belirlenen fiyatı aşamayan işletmeler üretim hacimlerini ve maliyet yapılarını belirlenen fiyata göre ayarlamak zorundadır. Dolayısıyla belirli bir fiyatın veri olarak alınması durumunda işletmelerin çabası bütün giderler karşılandıktan sonra elverişli bir kar payını elde etmeyi sağlamaktır (Karalar, 1995: 35-37).

1.3.5.3 Talep Odaklı Fiyatlandırma Yaklaşımı

Talep odaklı fiyatlandırma yaklaşımı işletmelerin piyasaya arz ettikleri mamullerin değerlerinin müşteriler tarafından nasıl algılandıklarının tespit edilmesi ve müşterilerin satın alma kararlarını etkileyen diğer faktörlerin de dikkate alınması ile birlikte işletmeyi en yüksek kar noktasına taşıyacak fiyatları belirlemeyi amaçlayan bir yaklaşım olarak tanımlanmaktadır (Met ve Oktay, 2011: 60-61). Bu yaklaşımı fiyat – talep ilişkisini belirleyerek işletme için en uygun fiyat düzeyinin matematiksel yollarla belirlenmesini ifade etmektedir (Badem ve Fırat, 2011: 88).

Talep odaklı fiyatlandırma yaklaşımında talebin yoğunluğuna göre fiyat belirlenmektedir. Talep fazla ise fiyat yükseltilmekte, talep az ise fiyat düşürülmektedir. Talep odaklı fiyatlandırma yaklaşımının başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için çeşitli fiyat düzeylerindeki taleplerin bilinmesi gerekmektedir (Yükselen, 2013: 288). Bu yüzden tahmin etmenin rolünün büyük olduğu bir fiyatlandırma yaklaşımı olarak ifade edilmektedir. Bu yaklaşımda pazar araştırma süreci gerekmektedir. Fiyatı belirlenecek mamulün pazara sürülmeden önce talebin tespit edilmesi ve tüketicilerinin algıladıkları değer ölçüsünde mamule ödemeye razı oldukları fiyatın öngörülmesine dayanan bir fiyatlandırma yaklaşımıdır (Yükçü vd., 2012: 6).

Talep odaklı fiyatlandırma yaklaşımının temel felsefesinde fiyat, müşteriler tarafından belirli bir değeri elde etmek için ödenen bir bedel olarak algılanmaktadır. İşletmeler tarafından alınan fiyatlandırma kararları da bu bedeli ödeyen müşterilere odaklı olarak gerçekleştirilmektedir (Met ve Oktay, 2011: 61). Diğer bir ifade ile müşterilerin mamul ve hizmetlere yönelik değer algılamaları ve bu mamul ve hizmetleri satın almak için ödemeye hazır oldukları fiyatları tespit etmek ve bu doğrultuda fiyatlandırma kararlarına yön vermek talep odaklı fiyatlandırma yaklaşımının temel felsefesi olarak ifade edilmektedir (Met ve Oktay, 2011: 70).

1.3.6 Maliyet Bilgilerinin Fiyatlandırma Kararlarında Kullanılması

Pazarlama ve muhasebenin en önemli kesişme noktalarından birisi fiyatlandırma kararları olarak ifade edilmektedir. İşletmelerde fiyat, maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sistemlerinde üretilen bilgiler referans alınarak kararlaştırılmaktadır (Ceran ve İnal, 2004: 80; Ceran ve Bezirci, 2011: 105). İşletmeler fiyatlandırma yaklaşımı olarak ister rekabet odaklı fiyatlandırma yaklaşımını benimsesin, isterse de talep odaklı fiyatlandırma yaklaşımını benimsesin her durumda maliyetlerini bilmesi gerekmektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 163). Dolayısıyla fiyatlandırma kararlarının alınması sürecinde maliyet bilgileri işletme yöneticileri tarafından talep edilen en temel bilgiler arasında yer almaktadır. İşletme yöneticilerinin bu ihtiyacını maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sistemleri karşılamaktadır. Maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sistemleri geçerli, zamanlı ve güvenilir bilgileri işletme yöneticilerine sağlayarak fiyatlandırma kararlarının alınmasına yardımcı olmaktadır (Erdoğan ve Saban, 2010: 463).

İşletme yöneticileri sıklıkla fiyatlandırma kararlarında maliyet odaklı fiyatlandırma yaklaşımını benimsemektedir. Mamullerin fiyatını pazar koşulları belirlemektedir. Ancak maliyet odaklı fiyatlandırma yaklaşımı işletme yöneticilerine iyi bir başlangıç noktası sağlamaktadır. Diğer bir ifade ile üretilen mamul maliyetleri fiyatlandırma kararlarında taban fiyatı temsil etmekte ve işletmelerin hayatta kalabilmeleri için mamullerin satış fiyatlarının taban fiyatları karşılaması gerekmektedir (Yükçü, 2007: 245).

Hayatta kalabilmeyi başaran işletmelerin bir sonraki amacı kar elde edebilmektir. Kar işletmelerin en temel amaçlarından birisi olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla işletmeler bu amaca ulaşmak için faaliyetlerini sürdürmektedir. İşletmelerin uyguladıkları fiyatlandırma politikaları ile işletmelerin yaşamını sürdürme ve kar elde etme amaçları arasında yakın ilişkiler bulunmaktadır. İşletmeler fiyatlandırma kararlarında uzun vadede tüm maliyetleri karşılandıktan sonra tatmin edici bir kar elde etmeyi arzu etmektedir. İşletmeler bu arzularını gerçekleştirebilmek için optimum fiyatı belirlemeye çalışmaktadır. Optimum fiyatlar taban fiyat ve tavan fiyat arasında belirlenmektedir. Fiyatlandırma kararlarında tavan fiyatı piyasa fiyatları belirlerken, taban fiyatı maliyetler belirlemektedir. İşletme yöneticileri belirlenen bu sınırlar arasında optimum fiyat kararını almak durumundadır (Erdoğan ve Saban, 2010: 461).

Fiyatlandırma kararlarının alınmasında piyasa fiyatları (tavan fiyat) ile maliyetlerin (taban fiyat) birlikte göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Piyasa fiyatları göz önünde bulundurulmaksızın sadece maliyet odaklı fiyatlandırma kararlarının alınması ne kadar hatalı bir yaklaşım ise, maliyetler göz önünde bulundurulmaksızın sadece piyasa fiyatlarına odaklanılarak fiyatlandırma kararlarının alınması bir o kadar hatalı bir yaklaşım olmaktadır. Fiyatlandırma kararlarında en uygun yaklaşım piyasa fiyatları ile maliyetlerin birlikte ele alınıp değerlendirildiği yaklaşımdır (Erdoğan ve Saban, 2010: 461). Başka bir anlatımla ifade etmek gerekirse işletmelerin arz ve talep tarafından belirlenen fiyatın işletme maliyetlerini karşılayıp karşılamadığını, kar bırakıp bırakmadığını analiz etmesi gerekmektedir (Küçüksavaş, 2002: 553).

İKİNCİ BÖLÜM
KAYNAK TABANLI YAKLAŞIM KAVRAMI, KAYNAK TÜKETİM
MUHASEBESİ MODELİ VE KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ
MODELİNİN DİĞER MALİYETLEME MODELLERİ İLE
KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

2.1 KAYNAK TABANLI YAKLAŞIM KAVRAMI

Rekabet üstünlüğü sağlamada iki temel yaklaşım bulunmaktadır. Bu yaklaşımlardan endüstriyel örgüt teorisi yaklaşımı işletme dışı etkenlere diğer bir ifade ile fırsat ve tehditlere odaklanırken, kaynak tabanlı yaklaşım işletme içi etkenlere diğer bir ifade ile üstünlük ve zayıflıklara odaklanmaktadır. Bu bölümde rekabet üstünlüğü sağlamada işletme içi etkenlere odaklanan kaynak tabanlı yaklaşım kavramı detaylı bir şekilde açıklanmaktadır.

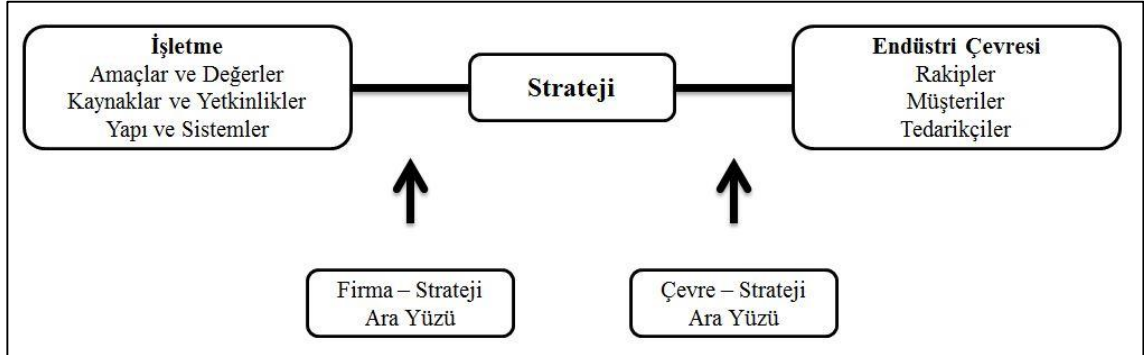
2.1.1 Kaynak Tabanlı Yaklaşım Kavramının Tanımı

Kaynak Tabanlı yaklaşım son dönemlerde dış çevre faktörlerine odaklanan endüstriyel örgüt teorisine alternatif olarak endüstriyel örgütleri ve rekabet stratejilerini anlamak için alternatif bir yaklaşım olarak ortaya çıkmıştır (Güleş ve Bülbül, 2004: 42). Kaynak tabanlı yaklaşım sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde etmede işletmelerin sahip oldukları içsel kaynakların kritik önemini vurgulamaktadır (Akgemci, 2007:188). Diğer bir ifade ile kaynak tabanlı yaklaşım, rekabet üstünlüğünün kaynağı olarak işletmeler tarafından kontrol altında tutulan kaynak ve yeteneklerin üzerine odaklanan bir işletme performans modeli olarak da ifade edilmektedir. (Barney ve Hesterly, 2006: 76). Görüldüğü gibi ortaya çıkan ve geliştirilen bu yaklaşım, stratejilerin geliştirilmesinde, rekabet üstünlüğünün sağlanmasında ve sürdürülmesinde işletmelerin dikkatlerini dış faktörlerden iç faktörlere yöneltmesi gerektiğini savunmaktadır.

Kaynak tabanlı yaklaşımının en belirgin özelliği işletmelerin iç güçlerini odak noktasına almasıdır (Shepherd ve Wiklund, 2005: 7). Yani bu yaklaşım, işletmelerin rakiplerine karşı rekabet üstünlüğünü sağlayabilmesinde ve sağladığı rekabet üstünlüğünü sürdürebilmesinde sahip olunan iç kaynakların dış etkenlere nazaran daha önemli olduğunu iddia etmektedir. Sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde edilebilecek stratejilerin planlanmasında öncelikli olarak işletmeler tarafından sahip olunan iç kaynakların türünün, miktarının ve karmasının dikkate alınması gerektiği görüşü kaynak tabanlı yaklaşımının temel dayanak noktasıdır. İç ve dış faktörleri anlamak ve daha da önemlisi iç ve dış faktörlerin arasındaki ilişkileri anlamak etkili bir strateji geliştirmenin

anahtarı durumunda olduğu ifade edilmektedir (David, 2011: 96-97). Bu durumu aşağıdaki şekil net olarak ortaya koymaktadır.

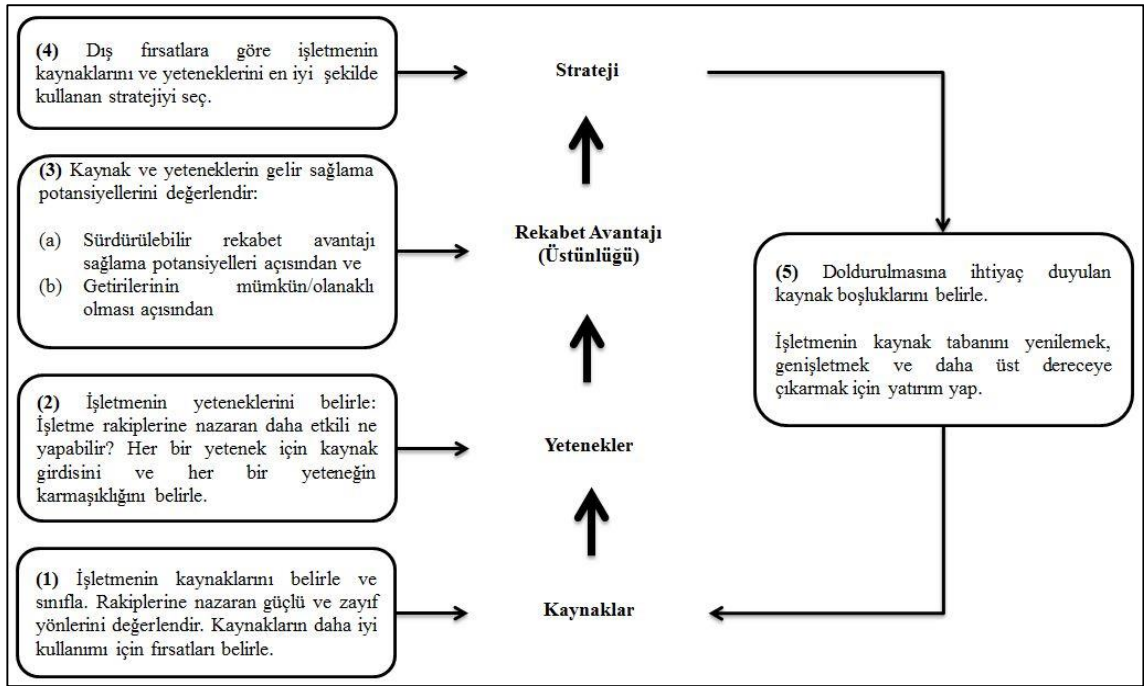
Şekil 2.1: Strateji ve İşletme Arasındaki Arayüz



Kaynak: GRANT, Robert, M. ve Judith, JORDAN, 2014, **Stratejinin Temelleri**, (Çeviren: Gamze Sart), Nobel Yayınevi, Yayın No: 904, s: 111

Şekilden de görüldüğü gibi işletmelerin dış çevre faktörleri ile mevcut iç faktörleri arasındaki uyumu daha da fazla düşünmeleri gerekmektedir (Duncan, vd., 1998: 7). Bu uyum sayesinde geliştirilen stratejiler hedefe ulaşabilmektedir. Gerek büyük işletme olsun gerekse küçük işletme olsun başarılı bir strateji geliştirmek için kapsamlı bir işletme içi analiz gerekmektedir. Dış çevrede oluşabilecek fırsatları maksimize etmek, tehditleri minimize etmek için işletmelerin güçlü ve zayıf yönlerinin göz önüne alınarak stratejilerinin temellendirilmesi gerekmektedir (Pearce II ve Robinson, 1991: 179). Başarılı bir strateji geliştirmenin yolu işletmeler tarafından sahip olunan kaynakların ve yeteneklerin kontrol ve yönetiminden geçmektedir. Bu açıdan bakıldığında yönetimin en önemli fonksiyonunun işletmenin sahip olduğu kaynaklarının ve yeteneklerin üstün performans sağlayan sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde edebilmek amacıyla yönetilmesi olduğu ifade edilmektedir (Harrison ve John, 2004: 9). Bu bağlamda Grant, 1991 yılında yapmış olduğu çalışmada kaynak tabanlı yaklaşımı referans alarak bir strateji formülasyonu geliştirmiştir. Geliştirilen bu formülasyon aşağıdaki şekil yardımı ile sunulmaktadır (Grant, 1991: 115):

Şekil 2.2: Strateji Analizi İçin Kaynak Tabanlı Yaklaşım: Pratik Bir Çerçeve



Kaynak: GRANT, Robert, M., (1991), **The Resource-Based Theory of Competitive Advantage: Implications for Strategy Formulation**, California Management Review, Cilt: 33, Sayı: 3, USA: s. 115

Şekilden de görüldüğü gibi Grant tarafından 1991 yılında oluşturulan strateji formülasyonunun birinci aşamasında işletmenin mevcut kaynak analizinin yapılması, ikinci aşamasında işletmenin mevcut yeteneklerinin analizinin yapılması, üçüncü aşamasında işletmenin mevcut kaynak ve yeteneklerinin gelir/getiri/kar sağlama potansiyellerinin analizi, dördüncü aşamasında mevcut kaynak ve yeteneklerden optimum düzeyde yararlanılacak bir stratejinin seçilmesi ve son aşamasında da işletmenin kaynak ve yeteneklerinin yenilenmesi, genişletilmesi ve daha üst düzeylere çıkarılması ön görülmektedir.

Kaynak tabanlı yaklaşım işletmelerin sahip oldukları farklı kaynakların analizine odaklanmaktadır. Bunun nedeni ise işletmeler tarafından kontrol altında bulundurulmuş kaynakların çoğunun işletmeye özel olmasından kaynaklanmaktadır (Güleş ve Bülbül, 2004: 43). Bu yaklaşım işletmelerin bir kaynak demeti olduğunu, işletmeler tarafından sahip olunan bu kaynakların işletme içinde heterojen bir dağılım oluşturduklarını ve söz konusu kaynakların zamanla değişim gösterdiklerini varsaymaktadır (Eisenhardt ve Martin, 2000: 1105). Diğer bir ifade ile bu yaklaşım birbirine benzer iki işletmenin

olmadığını savunmaktadır. Çünkü her işletmenin aynı deneyimden geçmesi, aynı kaynakları ve aynı becerileri edinmesi ya da aynı örgüt kültürü edinmesi olanaksız olarak görülmektedir (Papatya, 2003: 63). Kaynakların heterojen olması/işletmeye özgü olması rekabet üstünlüğünün kaynağını oluşturmaktadır. Dolayısıyla işletmeler tarafından sahip olunan ve kontrol altında bulundurulmuş kaynaklar işletmelerin başarısını belirlemektedir. Bu nedenle kaynak tabanlı yaklaşım işletmelerin rekabet çevresinden daha çok sahip oldukları kaynaklara yönelmesinin/dikkat etmesinin gerekliliğini vurgulamaktadır (Güleş ve Bülbül, 2004: 43).

Kaynak tabanlı yaklaşım işletmelerin rekabet üstünlüğü sağlamada etkili olan stratejik kaynaklar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Çünkü piyasada serbestçe alınıp satılan kaynakların işletmelerde kullanılması rekabet üstünlüğü sağlamamaktadır (Özer ve Özer, 2014: 124). Bu yaklaşıma göre rekabet üstünlüğü, diğer kaynaklara nazaran işletmelerin kullandıkları kaynakların kıt/nadir ve üstün nitelikli/değerli olmasından kaynaklanmaktadır (Peteraf ve Barney, 2003: 311). Bu açıdan bakıldığında kaynak tabanlılık yaklaşımı rekabet üstünlüğü sağlamak amacıyla işletmelerin benzersiz kaynaklarını kullanmasını ve geliştirmesini öngören stratejik bir rekabet modeli olarak değerlendirilebilmektedir (Güleş ve Özlhan, 2010: 482).

Kaynak tabanlı yaklaşımda işletmelerin sahip oldukları kaynaklar, yetenekler ve yetkinlikler bir paket olarak kabul edilmektedir (Rothaermel, 2015: 104). İşletmenin sahip olduğu bu kaynaklar; finansal kaynaklar, fiziksel kaynaklar, beşeri kaynaklar ve genel işletme kaynakları/örgütsel kaynaklar olmak üzere dört genel kategoriye ayrılmaktadır (Harrison ve John, 2004: 11-12). Finansal kaynaklar; alacaklar, öz kaynaklar, dağıtılmamış karlar vb. kaynakları, fiziksel kaynaklar ise; makineler, üretim araçları, üretim faaliyetlerinde kullanılan işletme binalarını içermektedir. İnsan kaynakları; sahip olunan tüm deneyim, bilgi birikimi, düşünce/görüş, risk alma eğilimi ve işletme ile ilgili bireysel bilgiyi içerirken son olarak örgütsel kaynaklar; tarih, ilişki, güven ve işletme kültürünü içermektedir (Barney, 1995, 50). İşletmeler sahip oldukları bu kaynakların yenilenmesini ve geliştirilmesi sağlayarak sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlamanın yollarını aramaktadır.

2.1.2 Kaynak Tabanlı Yaklaşımının Tarihsel Gelişimi

Kaynak tabanlı yaklaşım kavramının tarihsel süreç içerisinde hem iktisadi açıdan hem de stratejik yönetim bilimi açısından ele alınarak şekillendiği ve günümüze kadar ulaştığı görülmektedir (Tümer, 2011: 136). Çalışmada kaynak tabanlı yaklaşım kavramının hem iktisadi açıdan hem de stratejik yönetim bilimi açısından tarihsel gelişimi açıklanmaktadır.

2.1.2.1 İktisadi Açıdan Kaynak Tabanlı Yaklaşımının Tarihsel Gelişimi

Literatür incelendiğinde iktisadi açıdan kaynak tabanlı yaklaşım kavramı ile ilgili dört temel kuramsal çalışmanın bulunduğu görülmektedir. Bu çalışmalar; Ayırt Edici Yetenekler Teorisi, Ricardo'cu Ekonomiler Teorisi, Penrose'un Firma Büyüme Teorisi ve Avusturya İktisat Okulu'dur. Bu bölümde kavrama katkıda bulunan bu çalışmalar ayrı ayrı ele alınarak incelenecektir.

2.1.2.1.1 Ayırt Edici Yetenekler Teorisi

Ayırt edici yetenekler teorisi üzerinde yapılan çalışmalar incelendiğinde bu yaklaşımla ilgili çalışmaların iki başlık altında toplandığı görülmektedir. Yapılan bu çalışmalardan ilki, ayırt edici yetenek olarak örgüt üst düzey yöneticilerini göz önünde bulunduran çalışmalardan oluşurken; ikincisi ayırt edici yetenek olarak örgütsel özellikleri göz önünde bulunduran çalışmalardan oluşmaktadır (Özilhan, 2010: 98; Karacaoğlu, 2006: 69).

Ayırt edici yetenek olarak örgüt üst düzey yöneticilerini göz önünde bulunduran çalışmaların çoğu 1911'de A. W. Shaw, M. T. Copeland ve G. A. Smith ve 1969'da E. P. Learned tarafından yapılan çalışmalardan oluşmaktadır. Yapılan bu çalışmalar sonucunda genel yönetim tarafından verilen kararların işletme performansı üzerindeki etkisinin çok büyük olacağı varsayılmaktadır. Diğer bir ifade ile işletmenin zayıflığına ya da güçlüğüne etki eden faktörlerden birisi de yöneticilerin kalitesi olduğu ifade

edilmektedir. Genel yönetimin kalitesinin yüksek olması örgütün güçlülüğü, düşük olması ise örgütün zayıflığı olarak görülmektedir (Papatya, 2003: 52).

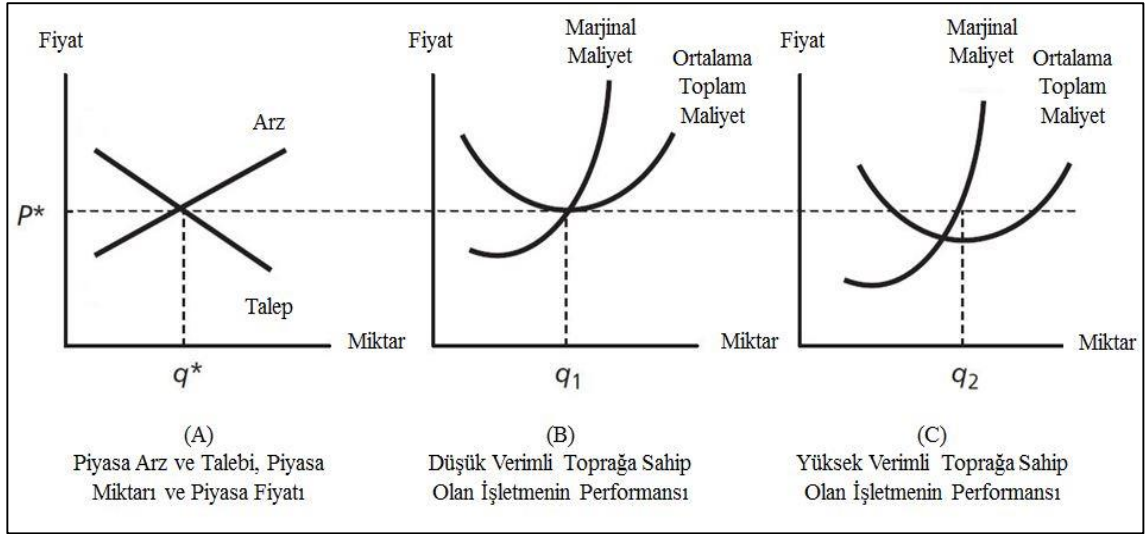
Ayırt edici yetenek olarak örgütsel özelliklere vurgu yapan çalışmaların öncülüğünü ise Selznick yapmaktadır. Selznick 1957 yılında yayımladığı “Yönetimde Liderlik” isimli kitabında örgütsel özelliklere vurgu yapmaktadır. Yazara göre personel, kaynaklar, geçmiş deneyimler gibi organizasyonun sahip olduğu içsel faktörlerin belirlenmiş stratejileri başarıyla uygulamada önemli olduğunu ifade etmektedir. Selznick’in yaptığı bu çalışma işletmelerin sahip oldukları içsel faktörlerin işletmelerin başarıları üzerindeki etkisinin vurgulandığı ilk çalışma olmuştur (Yaltırık ve Yüregir, 2013: 3). Diğer bir ifade ile bu çalışma ile ayırt edici yetenek olarak nitelendirilen örgüt içi sosyal güçlerin örgütün başarı şansını dış çevre koşullarından daha fazla etkilediği ileri sürülmektedir (Doğan, 2004: 140).

2.1.2.1.2 Ricardo’cu Ekonomiler Teorisi

Kaynak tabanlı yaklaşımın tarihsel gelişim aşamalarında genel yöneticilik ve kurumsal liderlik üzerine yapılan araştırmalar işletmelerin performanslarının belirlenmesinde sadece üst düzey yöneticilere odaklanmaktadır. Bu araştırmaların yanı sıra Ricardo’nun toprak rantları analizi de kaynak tabanlı yaklaşımının evrimsel gelişimini oldukça etkilemiştir. Ricardo’nun ortaya attığı toprak rantları analizi geleneksel olarak üstün performansın ortaya çıkmasında yöneticilerin rolünün çok az ya da hiç olmadığını varsaymaktadır (Barney ve Clark, 2007: 8).

Ricardo’ya göre rant, toprağın özgün ve yok edilemez güçlerini kullanarak elde edilen üründen toprak sahibine ödenen parça olarak ifade edilmektedir. Diğer bir ifade ile rant, verimli toprağın insanların artan ihtiyaçlarına göre kıt olmasının sonucunda ortaya çıkmaktadır. Yani rant, toprağın verimli olmasından değil aksine verimli toprakların kıt olmasından kaynaklanmaktadır. Diğer bir ifade ile verimli toprakların bol olduğu dönemlerde rant ortaya çıkmamaktadır (Öztürk, 2010: 64). Ricardo’nun üretim faktörlerinden birisi olan toprağa ilişkin teorisi aşağıdaki şekil yardımı ile özetlenmektedir:

Şekil 2.3: Ricardo’cu Rantlar ve Toprak Ekonomisinin Farklı Verimlilik Düzeyleri



Kaynak: BARNEY, Jay. B. ve Delwyn, N., CLARK, 2007, **Resource – Based Theory: Creating and Sustaining Competitive Advantage**, Oxford University Press, New York: s. 9.

Ricardo’nun toprak ile ilgili teorisini kısaca açıklamak gerekirse bu teoriye göre buğday yetiştirmeye uygun/elverişli arazide birçok parsel bulunmaktadır. Aynı zamanda arazi içinde bulunan her parselin verimliliğinin de farklı olduğu (yani; yüksek verimli parselin üretim maliyetinin düşük, düşük verimli parselin üretim maliyetinin yüksek olduğu) varsayılmaktadır. Böyle bir piyasada buğday için uzun vadeli arz eğrisi şu şekilde türetilmektedir: Düşük fiyat düzeylerinde sadece en verimli araziler ekili olacak, fiyatlar yükseldiğinde üretim verimli bir şekilde sürerken az verimli araziye mısır ekilecek ve fiyatlar hala yükseliyorsa arazi az verimli olsa dahi ekilecektir. Bu analiz yukarıdaki şekilde panel (A)’da sunulan basit bir piyasa arz eğrisini ortaya çıkarmaktadır (Barney ve Clark, 2007: 8-9).

Böyle bir durumla karşı karşıya kalan iki farklı işletme dikkate alındığında, bu işletmelerden her ikisi de marjinal gelirlerinin marjinal maliyetlerine eşit olduğu üretim miktarına (q) göre ve geleneksel kar maksimizasyonu mantığına göre hareket etmektedir. Ancak düşük verimli topraklara sahip işletmenin bu karı maksimize etme kararı panel (B)’de görüldüğü gibi sıfır ekonomik karı ortaya çıkarmaktadır. Diğer yandan, daha fazla verimli topraklara sahip işletme piyasada belirlenen fiyattan daha az

ortalama toplam maliyete katlanmakta ve böylece ekonomik rant elde edebilmektedir (Barney ve Clark, 2007: 9).

Şekil ve açıklamalardan da anlaşıldığı gibi Ricardo rantı nadir olan değerli kaynaklara sahip olmaktan doğan uzun süreli bir ranttır. Diğer bir ifade ile işletmelere kayda değer ek getiriler sağlayan gerçek rekabet üstünlüğüne sahip kaynaklardan doğan rant olduğu görülmektedir. Bu durum, rekabet üstünlüğüne sahip olan kaynakların işletmeler arasında heterojen olarak dağılmasından kaynaklanmaktadır (Erol ve İnce, 2012: 107).

2.1.2.1.3 Penrose'un Firma Büyüme Teorisi

Edith Penrose işletmelerin büyüme teorisini 1959 yılında yayımladığı “The Teory of The Growth of The Firm” başlıklı kitabında açıklamaktadır.² Bu çalışma kaynak tabanlı yaklaşımının tarihsel gelişimine çok önemli katkılar sağlamıştır. Pensore çalışmasında işletmelerin geniş bir kaynak kümesi olduğunu vurgulamaktadır. Bununla birlikte sahip olunan kaynaklar işletmeden işletmeye değişmektedir. Pensore işletmelerin büyümesinin, işletme tarafından kontrol edilen kaynakların kullanılması sonucu ortaya çıkan üretim fırsatları ve sahip olunan kaynakları kullanan yönetim ekibi ile sınırlı olduğunu vurgulamaktadır (Erol ve İnce, 2012: 105). Diğer bir ifade ile Penrose, sadece sahip olunan kaynakların ekonomik değer ortaya çıkarabilmek için yeterli olmadığını, aynı zamanda sahip olunan kaynakların etkili ve yenilikçi bir şekilde yönetilmesinin de gerekli olduğunu vurgulamaktadır (Kor ve Mahoney, 2004: 184).

Penrose, işletmeleri fiziksel ve insan kaynaklarının toplamı olarak görmektedir. İşletmelerin fiziksel kaynaklarını; fabrika, makineler, toprak, doğal kaynaklar, hammadde, yarı mamul ve mamuller oluştururken insan kaynaklarını; nitelikli ve niteliksiz işgücü, yönetsel, teknik, memur ve işçi çalışanları oluşturmaktadır. İşletme yönetsel bir yapı ile birbirine bağlı fiziksel ve insani kaynaklardan oluşmakta ve yönetsel koordinasyon ve iletişim işletmenin sınırlarını belirlemektedir. İşletmelerin büyümesi ise sahip olunan fiziksel ve insani kaynakların büyümesi ile ilgilidir. Diğer bir

² Kitabın güncellenen baskısı için bkz.: Penrose, Edith, 2009, The Teory of The Growth of The Firm, Oxford University Press, Fourth Edition, New York, USA.

ifade ile işletmelerin büyümesi işletme yeteneklerinin büyümesini sağlayan somut ve soyut kaynakların büyümesi olarak ifade edilmektedir (Acar ve Zehir, 2007: 106; Akdede ve Turan, 2008: 6).

Penrose'un yayımladığı kitap kaynak temelli yaklaşımının temellerini atması yönünden yönetim bilimine önemli bir katkı sağladığı kabul edilmektedir. İşletmelerin büyüklüğünü kaynaklar yaklaşımı boyutu ele alan yazar tarafından ortaya atılan görüşler hem kaynağa dayalı rekabet modeline hem de büyüme stratejilerine temel oluşturmuştur (Öcal, 2001: 47). Penrose tarafından ortaya atılan görüşler kaynak tabanlı yaklaşıma temelde iki önemli katkı sağlamıştır. Ortaya atılan görüşler kaynak tabanlı yaklaşımının en önemli varsayımlarından birisi olan kaynak heterojenliğine vurgu yapmaktadır. Aynı zamanda geleneksel ekonomilerin birkaç kaynak üzerine yoğunlaşmasına karşın Penrose kaynak kavramını genişleterek çalışmalarında birkaç kaynak ile sınırlı kalmamıştır (Papatya, 2003: 59).

2.1.2.1.4 Avusturya İktisat Okulu

Avusturya iktisat okulu da kaynak tabanlı yaklaşıma katkı sağlayan iktisadi bir ekoldür. Özellikle temelini Avusturya iktisat okulu temsilcilerinin çalışmalarından alan ve “Girişimcilik Okulu” olarak literatürde yerini alan akım kaynak tabanlı yaklaşımın temel ilkelerine vurgu yapmaktadır. Girişimcilik okulu girişimciliğin vizyon ile bağlantılı olduğunu savunmakta ve kişilik fonksiyonunun önemini vurgulamaktadır (Sarvan, vd., 2003: 83). Liderin strateji oluşturma sürecine odaklanmasının yanı sıra liderin kişisel özellikleri ile ilgilenmekte ve liderin kişisel özelliklerini stratejik başarı için kilit kavram olarak görmektedir. Bu okulun ana kavramı vizyondur ve strateji de liderin vizyonu olarak görülmektedir. Diğer bir ifade ile vizyon liderin zihninde ortaya çıkmaktadır. Vizyon liderin deneyimleri ile birleşerek girişimci stratejileri ortaya çıkaran temel unsur olarak ifade edilmektedir. Girişimcilik okulunda strateji oluşturma süreci liderin bireysel olarak sezgilerine, yargılarına, aklına, deneyimlerine ve anlayışına odaklanmaktadır (Bakoğlu ve Dinç Özcan, 2010: 62-63). Okulun bu özellikleri taşıması nedeniyle kaynak tabanlılık yaklaşımının karakteristik niteliklerine vurgu yaptığı görülmektedir.

Bununla birlikte girişimcilik okuluna ek olarak Avusturya iktisat okulu temsilcilerinden Schumpeter rekabet üstünlüğünün kazanılması konusundaki görüşlerini yenilik tabanında açıklamaktadır. Schumpeter'e göre rekabet kalite rekabetidir. İşletmeler daha iyi, daha yeni ve daha kaliteli mal ve hizmetler üreterek rakipleri karşısında üstünlük sağlamaktadır. Geliştirilen daha yeni ve daha kaliteli ürünlerin, yeni teknoloji ve yeni üretim süreçlerinin eskilerini daima ortadan kaldıracağını varsaymaktadır. Uzun vadede rakiplerine karşı rekabet üstünlüğüne ve bu üstünlüğü sürdürebilme potansiyeline sahip işletmeler rakiplerine nazaran yaratıcılık, yenilik ve icatta bulunma yeteneği daha fazla olan işletmelerdir. (Aktan ve Vural, 2004a: 27). Ayrıca Schumpeter rekabetin itici gücünün yeni üretim teknikleri, ulaşırmada sağlanan yenilikler, yeni pazarların keşfi, yeni tüketici tercihlerini oluşturma, yeni organizasyonlar, yeni ürünlerin gelişmesini sağlayan teknik değişimlerin oluşturduğunu ifade etmektedir (Tokathlıoğlu, 1999: 20-21).

Schumpeter ekonomik değişmeyi ortaya çıkaran temel unsurun yenilik olduğunu ifade etmektedir. Yeniliği ise malların arz yöntemlerindeki değişiklikler (yeni ürünlerin piyasaya sürülmesi, yeni pazarların açılması, yeni hammadde kaynakları, yeni üretim sistemleri vb.) olarak tanımlamaktadır. Girişimci bu bileşenleri oluşturan ve yenilikleri üretime getiren kişi olarak betimlenmektedir. Girişimcilerin asıl görevinin yeni ürünlere ve/veya üretim yöntemlerinin kullanılmasına, yeni sanayi organizasyonlarının kurulmasına ve yeni pazarların açılmasına öncülük etmek olduğu vurgulanmaktadır (Sarvan, vd., 2003: 83).

Görüldüğü gibi Avusturya iktisat okulu performansın belirleyicisi olarak maddi olmayan faktörleri odak noktasına almaktadır. Bu okul geçmişte işletmede bulunan bilgilerin önemsiz görülmesi nedeniyle, işletme performansı üzerinde önemli etkileri bulunan hatta işletmeler tarafından benimsenen stratejileri de etkileyen, gözlemlenemeyen ve/veya maddi olmayan faktörler üzerinde yeterince durulmadığını savunmaktadır. Bu nedenle Avusturya iktisat okulu somut faktörlere odaklanmak yerine gözlemlenemeyen ve/veya maddi olmayan faktörlere odaklanmaktadır (Karacaoğlu, 2006: 77-78). Bu bakış açısının da okulun kaynak tabanlı yaklaşıma katkı sağladığını açıkça göstermektedir.

2.1.2.2 Stratejik Yönetim Bilimi Açısından Kaynak Tabanlı Yaklaşımının Tarihsel Gelişimi

Stratejik yönetim biliminde kaynak tabanlı yaklaşım kavramı ilk kez 1984 yılında Wernerfelt tarafından kaleme alınan “A Resource – Based View of the Firm” başlıklı yazı ile gündeme gelmiştir.³ Wernerfelt bu çalışması ile bir işletmenin başarısının sahip olduğu kaynaklar ve bu kaynakları kontrol etme yeteneğine bağlı olarak belirlendiğini ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile Wernerfelt kaynakların işletmelerin güçlü ve zayıf yönlerinin belirleyicisi olduğunu savunmaktadır. (Akgemci, 2007: 188; Öcal, 2001: 47-48).

Wernerfelt’in ardından kaynak tabanlı yaklaşıma Prahalad ve Hamel önemli katkılar sağlamıştır. 1990 yılında Prahalad ve Hamel “The Core Competence of the Corporation” adlı çalışmalarını yayımlamıştır.⁴ Yayımlanan bu çalışmaları kaynak tabanlı yaklaşımda dönüm noktası olarak kabul edilmektedir. Bu çalışmalarında yeni ürünlerin ve geliştirilen stratejilerinin kaynağının/temelinin yetkinlikler olduğuna dikkat çekmektedir. Bu çalışma ile birlikte artık işletme bünyesindeki yetkinliklerin potansiyelleri gündeme gelmiştir (Grant ve Jordan, 2014: 112).

Kaynak tabanlı yaklaşım stratejik yönetim alanında birçok yazar tarafından ele alınıp çalışılmış ve gelişimine katkılar sağlanmıştır. Farklı yıllarda ve farklı yazarlar tarafından kaynak tabanlı yaklaşıma sağlanan katkılar aşağıdaki tabloda özetlenerek sunulmaktadır (Melville, vd., 2004: 290):

³ Bkz.: WERNERFELT, Birger, (1984), A Resource-based View of the Firm, Strategic Management Journal, Cilt: 5, Sayı: 2: s. 171-180.

⁴ Bkz.: PRAHALAD, C., K., ve Gary, HAMEL, (1990), The Core Competence of the Corporation, Harvard Business Review, Cilt: 68, Sayı: 3: s. 79-91.

Tablo 2.1: Kaynak Tabanlı Yaklaşım Teorisinin Stratejik Yönetim Bilimi Açısından Gelişimi

Yazarlar	Yıl	Katkı
Wernerfelt	1984	Kaynak Tabanlı Yaklaşım: Kaynaklar bir işletmenin güçlü ve zayıf yönleri olarak görülebilen/izlenebilen tüm unsurlarıdır. İşletmelerin sahip oldukları kaynakların konum/durum engelleri, taklit engelleri vb. engeller işletmelerde normalin üstünde karların oluşmasını sağlayabilmektedir. Aynı zamanda oluşturulan işletme stratejileri mevcut kaynakların daha iyi kullanılması ve yeni kaynakların geliştirilmesine imkan vermektedir.
Rumelt Barney Dierickx ve Cool	1984 1986 1989	Kaynak Heterojenliği/Farklılığı ve Normal Üzeri İşletme Performansı: Kaynak faktörleri işletmeden işletmeye farklılık gösterebilmektedir. Sahip olunan kaynak faktörlerinin parasal değerleri stratejik faktör piyasaları aracılığı ile değerlendirilmelidir (Barney). Aynı zamanda heterojen kaynaklara sahip işletmeler izalasyon mekanizmaları aracılığı ile birbirlerinden farklılaşmakta ve sahip oldukları kaynakların taklit edilebilmesi zorlaşmaktadır (Rumelt). Ekonomik kazanç, sınırlı ikame edilebilirliğinin yanı sıra diğer işletmelerin kaynaklarını taklit etme çabasındaki zaman baskısı zararlarından kaynaklanmaktadır (Dierickx ve Cool).
Nelson ve Winter Barney Itami Rumelt Barney Peteraf Amit ve Schoemaker Mata ve diğerleri Bharadwaj	1982 1986 1987 1987 1991 1993 1993 1995 2000	Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü Sağlayan Kaynakların Belirlenmesi: İşletmelerin sahip olduğu kaynakların sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlayabilmesi için söz konusu kaynakların değerli, nadir, taklit edilememesi ve ikame edilememesi gerekmektedir (Barney, 1991). Aynı zamanda sektör verimliliğinin heterojenliği, rekabeti sınırlayan limitlerin varlığı (gerçekleşen rekabet kısıtlayıcıları, tahmin edilen rekabet kısıtlayıcıları) ve kaynak hareketsizliğinin olması gerekmektedir (Peteraf). Bununla birlikte girişimciliğin (Rumelt), işletme kültürünün (Barney, 1986), rutinlerin (Nelson ve Winter), gözle görülmeyen varlıkların (Itami), insan kaynaklarının (Amit ve Schoemaker) ve bilgi teknolojilerinin (Mata vd., ve Bharadwaj) sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlamada etkili oldukları ifade edilmektedir.

Kaynak: MELVILLE vd., (2004), **Review: Information Technology and Organizational Performance: An Integrative Model of IT Business Value**, MIS Quartely, Haziran 2004, Cilt: 28, Sayı: 2: s.290'dan derlenerek oluşturulmuştur.

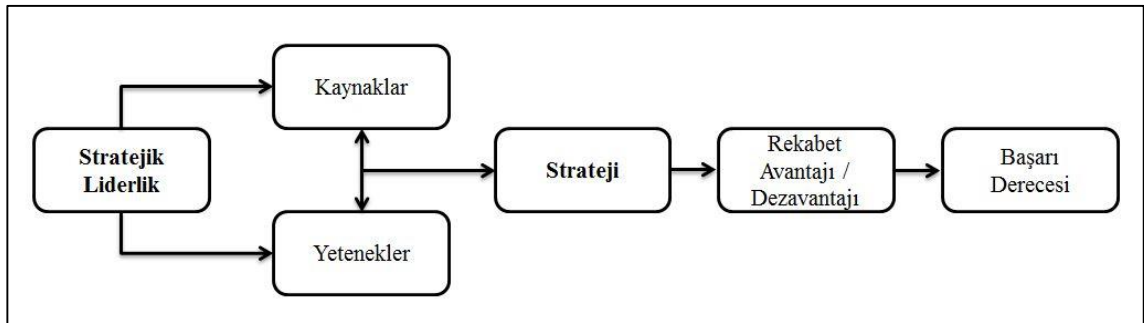
Tablodan da görüldüğü gibi Rumelt (1984), Barney (1986) ve Dierickx ve Cool (1989) kaynak heterojenliği (kaynakların işletmeden işletmeye farklılık göstermesi) ve normalin üzerinde işletme performansı elde edebilmenin yollarını tartışarak kaynak tabanlı yaklaşıma katkılar sağlamıştır. Aynı zamanda Nelson ve Winter (1982), Barney (1986), Itami (1987), Rumelt (1987), Barney (1991), Peteraf (1993), Amit ve Schoemaker (1993), Mata ve diğerleri (1995) ve Bharadwaj (2000) gibi yazarlar yaptıkları çalışmalar ile sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlayan kaynakların ve bu

kaynakların özelliklerinin belirlenmesi yönünde görüşlerini ortaya koyarak kaynak tabanlı yaklaşımın gelişimine önemli katkılar sağlamıştır.

2.1.3 Kaynak Tabanlı Yaklaşımın Temel Kavramları

Kaynak tabanlı yaklaşımın temel kavramları kaynaklar ve yeteneklerdir. Sahip olunan kaynak ve yetenekler bir işletmenin belirleyeceği stratejinin temel yapı taşı olarak görülmektedir (Carpenter ve Sanders, 2007: 66). İşletme yöneticileri kaynak ve yeteneklerini referans alarak stratejilerini belirlemekte ve/veya geliştirmektedir. Belirlenen ve/veya geliştirilen stratejiler sonucunda da rekabet üstünlüğü ya da rekabet dezavantajı elde edilmektedir.

Şekil 2.4: Kaynaklar, Yetenekler ve Yönetimsel Kararlar



Kaynak: CARPENTER, Mason, A. ve Wm., Gerard, SANDERS, (2007), **Strategic Management A Dynamic Perspective**, Pearson Prentice Hall, New Jersey, USA: s. 66.

İşletmelerin sahip oldukları kaynak ve yeteneklerin uzun dönem stratejilerinin temeli olabilmesi için iki temel ön koşulun sağlanmış olması gerekmektedir. Bunlardan birincisi, sahip olunan kaynak ve yetenekler işletmenin stratejisi için başlangıç noktası ve strateji oluşturma temeli olmalıdır. İkinci ise bu kaynak ve yetenekler işletmenin birincil/temel kar kaynağı olmalıdır (Bakoğlu, 2010: 250). Bu koşullar sağlandığında sahip olunan kaynak ve yetenekler işletmelerin uzun dönemli stratejilerinin temelini oluşturmaktadır.

İşletmeler tarafından sahip olunan ve rekabet avantajını/dezavantajı sağlayan işletme kaynak ve yetenekleri her sektörde farklılık göstermekte ve sahip olunan bu kaynak ve yetenekler zaman içerisinde değişebilmektedir (Harrison ve John, 2004: 12).

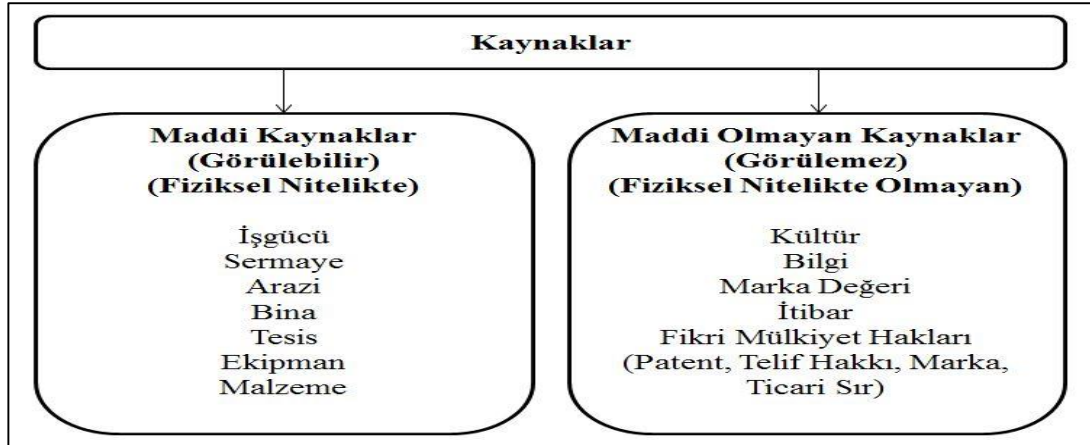
Diğer bir ifade ile herhangi bir endüstride stratejik önemi olan değerli bir kaynak ve/veya yetenek başka bir endüstride aynı ölçüde stratejik ve değerli olmamaktadır. Benzer şekilde geçmişte stratejik açıdan stratejik önemi olan değerli bir kaynak ve/veya yetenek günümüzde aynı ölçüde stratejik ve değerli olmamaktadır (Öcal, 2001: 51). Endüstriyel farklılıklar ve zaman sahip olunan kaynak ve yeteneklerin stratejik değerini ve önemini de etkileyebilmektedir.

2.1.3.1 Kaynaklar

Kaynak kavramı stratejik yönetim disiplinde çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. Bir tanımlamaya göre kaynak kavram işletmelerin mal ve hizmet ortaya çıkarmak için kullandıkları girdiler olarak ifade edilmektedir (Carpenter ve Sanders, 2007: 66). Diğer bir tanımlamada kaynak kavramı ile bir işletmenin gücü veya zayıflığı olarak düşünülebilecek her şey kastedilmektedir (Wernerfelt, 1984: 172). Başka bir tanımlamada kaynaklar işletmenin stratejilerini ortaya çıkarmak ve uygulamak amacıyla işletme kontrolünde bulunan maddi ve maddi olmayan varlıklar olarak tanımlanmaktadır (Barney ve Hesterly, 2012: 66). Geniş kapsamda yapılan tanımlamada ise kaynaklar, bireysel, sosyal ve örgütsel olayların bir yelpazesini kapsamaktadır (Ireland vd., 2011: 70). Kaynaklar işletme tarafından gerçekleştirilmiş, üretim süreçlerine farklı yollarla katkıda bulunan tüm girdi ve çıktılardan oluşmaktadır. Söz konusu bu kaynaklar işletmelerde bağımsız ya da birleşik olarak bulundurulmaktadır (Papatya, 2003: 87).

Kaynak tabanlılık yaklaşımında kaynaklar, maddi ve maddi olmayan kaynaklar olarak sınıflandırmaktadır (Hunt, 1997: 64; Hunt ve Davis, 2012: 15; Hill ve Jones, 2010: 75; Rothaermel, 2015: 101; Wheelen ve Hunger, 2012: 138; Miller, 1998: 120; Ireland vd., 2011: 70; Carpenter ve Sanders, 2007: 66). Maddi kaynaklar fiziksel özellikte ve görülebilir nitelikte iken, maddi olmayan kaynaklar fiziksel özelliğe sahip olmayan ve görülebilir nitelikte olmayan kaynakları içermektedir (Rothaermel, 2015: 102).

Şekil 2.5: Maddi ve Maddi Olmayan Kaynaklar



Kaynak: ROTHAERMEL, Frank, T., (2015), **Strategic Management**, McGraw – Hill Education, Second Edition, New York: s. 103.

Yukarıda verilen şekil maddi kaynaklar ve maddi olmayan kaynakların temel düzeyde ayrımını göstermektedir. Literatürde maddi kaynaklar ve maddi olmayan kaynaklar da kendi aralarında farklı yazarlar tarafından çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. Farklı yazarlar tarafından yapılan maddi ve maddi olmayan kaynak sınıflandırmaları izleyen bölümlerde sunulmaktadır.

2.1.3.1.1 Maddi Kaynaklar

Maddi kaynaklar, işletmelerin müşterilerine değer sağlamak için kullandıkları fiziksel araçlardan oluşmaktadır (Miller, 1998: 120). Bu kaynaklar tesis ve ekipmanlar gibi fiziksel olabileceği gibi nakit para gibi finansal varlıklar da olabilmektedir (Afuah, 2004: 111). Diğer bir ifade ile maddi kaynaklar, gözlenebilen ve miktarı belirlenebilen kaynaklardır (Ireland vd., 2011: 70). Maddi kaynaklar nispeten tespit edilmesi kolay olan kaynaklardır (Dess, vd., 2009: 89). Bu kaynaklar görülebilen, fark edilebilen, nicelik olarak tanımlanabilen unsurlar olduğundan aynılarına ya da benzerlerine her işletme sahip olabilmektedir (Ülgen ve Mirze, 2004: 118).

Bu nedenle bazı yazar ve araştırmacılar maddi kaynakları stratejik değerler olarak görmemektedir. Çünkü maddi kaynaklar kolay bir şekilde ele geçirilebilmekte, taklit edilebilmekte ve ikame edilebilmektedir. Ayrıca pazar ve rekabet koşullarındaki değişim, yeni teknolojiler maddi kaynakların etkisini azaltabilmektedir. Ancak lisans

anlaşmaları ve patentler aracılığı ile maddi kaynakların kullanım hakları korunabilmektedir (Öcal, 2001: 54).

Maddi kaynaklar temelde; fiziksel kaynaklar, finansal kaynaklar, teknolojik kaynaklar ve örgütsel kaynaklar olmak üzere dört bölümde sınıflandırılmaktadır. Sınıflandırılan her bir kaynak kalemi farklı yazarlar tarafından, farklı şekillerde açıklanmaktadır. Farklı eserlerden yararlanılarak oluşturulan ve maddi kaynakların sınıflandırılmasını gösteren tablo aşağıda belirtildiği gibidir:

Tablo 2.2: Maddi Kaynakların Sınıflandırılması

Fiziksel Kaynaklar	• Üretim tesisleri ve ekipmanlarının teknolojik gelişmişlik durumu ve konumu • Etkili/verimli dağıtım olanakları • Cazip/çekici/avantajlı yerleşim yeri • Değerli doğal kaynak yataklarının mülkiyeti • Modern tesis ve hizmet araçları • Gelişmiş makine ve ekipmanlar • Hammaddelere erişim
Finansal Kaynaklar	• Nakit ve nakit benzerleri • Hisse senetleri • İşletmenin kredi notu • İşletmenin öz kaynak arttırma kapasitesi • İşletmenin borçlanma kapasitesi • İşletmenin iç fon oluşturma yeteneği
Teknolojik Kaynaklar	• Patentler • Telif hakları • Ticari markalar • Üstün üretim teknolojileri • Faaliyetleri etkinleştiren teknolojiler • Ticaret sırları • Yenilikçi üretim süreçleri
Örgütsel Kaynaklar	• Bilgi ve iletişim sistemleri (server, iş istasyonları vb.) • Etkili stratejik planlama süreçleri • Üstün değerlendirme ve kontrol sistemleri • İşletmenin resmi raporlama yapısı ve resmi planlama, kontrol ve koordine sistemleri

Kaynak: GAMBLE, John, E., vd., (2013), **Essentials of Strategic Management: The Quest for Competitive Advantage**, McGraw – Hill Inc., Third Edition, New York, USA: s. 72; DESS, Gregory, G., vd., (2009), a.g.e., s. 89; IRELAND, vd., (2011), a.g.e., s. 70, kaynaklarından derlenerek oluşturulmuştur.

Maddi kaynaklar, işletmenin kapasitesi, kuruluş ve donanım statüsü olup bu kaynakların hepsinin değeri bilançoda raporlanmaktadır (Papatya, 2003: 88). Ancak kaynak analizinin öncelikli amacı işletmelerin sahip oldukları varlıklara değer biçmek

değil rekabet üstünlüğü sağlamak için taşıdıkları potansiyelleri anlamak olduğu ifade edilmektedir. Dolayısıyla maddi kaynaklar için ek değer ortaya çıkarmanın yolları aranmalıdır. Bu amaçla sahip olunan maddi kaynakların daha ekonomik kullanılma olanaklarının olup olmadığı ve var olan maddi kaynakları daha karlı işlemenin olasılıklarının olup olmadığı tartışılmalıdır (Grant ve Jordan, 2014:116).

2.1.3.1.2 Maddi Olmayan Kaynaklar

Maddi olmayan kaynaklar; patentler, markalar, telif hakları, ticari sırlar, pazar araştırması bulguları, müşteri ilişkileri, veri tabanı bilgileri ve satıcılar ile olan ilişkiler gibi fiziksel ve finansal olmayan varlıkları kapsamaktadır (Afuah, 2004: 111). Bu kaynaklar işletmenin fark edilebilen ancak kolaylıkla temin ve taklit edilemeyen, genellikle fiziki olmayan ve işletmeye ya da ürünlerine farklılık, ayrıcalık verebilen unsurlardan oluşmaktadır (Ülgen ve Mirze, 2004: 118). İşletmelerin sahip oldukları maddi olmayan kaynaklar; işletme kültürünü, işletme yapısını, işletmenin faaliyet süreçlerini ve prosedürlerini, ayrıca bunlara ek olarak bireysel becerileri, yönetici ve kilit çalışanların yetkinliklerini içermektedir (Grimm, vd., 2006: 91).

Maddi olmayan kaynaklar, maddi kaynaklar kadar gerçektir ancak maddi kaynaklar gibi dokunulabilir ya da direkt olarak görülebilir türde kaynaklar değildir (Miller, 1998: 120). Bu kaynaklar, işletme tarihinin köklü ve zamanla biriken kaynaklarıdır. Zamanla biriken ve gelişen, işletmeye özgü rutin ve uygulamaların oluşturduğu maddi olmayan kaynakların rakipler tarafından hesaplanabilmesi, analiz ve taklit edilebilmesi çok daha zordur (Dess, vd., 2009: 89; Ireland vd., 2011: 70).

İşletmelerin düzenledikleri finansal tablolar genel olarak finansal ve fiziksel kaynakları kapsadıklarından işletme kaynaklarının kısıtlı görünümünü sağlamaktadır (Grant ve Jordan, 2014: 114). Diğer bir ifade ile birçok maddi kaynağın değeri finansal tablolarda görülmektedir. Ancak bazı maddi olmayan kaynaklar göz ardı edildiğinden, bu tablolar işletmelerin sahip oldukları tüm kaynakların değerini gösterememektedir (Ireland vd., 2011: 71). İşletmeler açısından maddi olmayan kaynaklar maddi kaynaklardan daha değerlidir. Maddi olmayan kaynakların finansal tablolarda

raporlanmaması ya da değerinin düşük gösterilmesi işletmelerin defter değeri ile borsa değeri arasındaki farkın açılması ile sonuçlanmaktadır (Grant ve Jordan, 2014: 116).

Küresel ekonomilerde işletmelerin başarı sı fiziksel kaynaklarından daha fazla entelektüel ve sistemsel kapasitelerinden kaynaklanmaktadır (Ireland vd., 2011: 71). Bu nedenle çalışanların yetenek, beceri ve tecubeleri, işletmelerin kullandıkları teknoloji, müşteri güveni, marka bilinirliği, şirket itibarı, şirket kültürü ve yönetim organizasyon tecrbe ve becerilerinden oluşan maddi olmayan kaynaklar işletmeler nazarında uzun dönemli karlılık ve başarı için en önemli kaynak durumunda bulunmaktadır (Eren, 2013: 179).

Literatür incelendiğinde maddi olmayan kaynaklar farklı yazarlar tarafından, farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. Farklı eserlerden yararlanılarak oluşturulan ve maddi olmayan kaynakların sınıflandırılmasını gösteren tablo aşağıda belirtilmiştir. Tablodan da görüldüğü gibi maddi olmayan kaynaklar temelde; insan kaynakları, inovasyon kaynakları, itibar kaynakları, ilişkiler ve işletme kültürü olmak üzere beş gruba ayrılmaktadır.

Tablo 2.3: Maddi Olmayan Kaynakların Sınıflandırılması

İnsan Kaynakları	• Bilgi • Güven • Yönetimsel yetenekler • Örgütsel rutinler • Deneyimli ve yetenekli işgücü • Önemli/stratejik alanlarda yetenekli çalışanlar • Örgüt içinde kolektif öğrenme • Kanıtlanmış yönetimsel teknik bilgi • Çalışanların deneyim ve kapasiteleri
İnovasyon Kaynakları	• Fikirler • Bilimsel yetenekler • İnovasyon kapasitesi • İşletmenin özel uygulama ve prosedürleri • Teknik ve bilimsel yetenekler
İtibar Kaynakları	• Müşteriler gözündeki itibar • Marka • Ürünün kalite, dayanıklılık ve güvenilirlik algısı • Satıcılar gözündeki itibar • Verimli, etkileyici, destekleyici ve karşılıklı faydalar için etkileşimler ve ilişkiler • Ticari markalar • Ürün ya da işletme imajı • Müşteri sadakati • Kaliteye yönelik itibar • Üstün hizmet • Güvenilirlik ve kalitenin müşteriler gözündeki itibarı • Doğruluk/dürüstlük ve sıfır toplamı olmayan ilişkiler gibi değerlerin tedarikçiler gözünde itibarı
İlişkiler	• Teknolojilere erişim sağlamak amacıyla yapılan işbirlikleri ve ortak girişimler • Uzmanlaşmış teknik bilgi • Coğrafi pazarlar • Çeşitli ortaklarla kurulan güven
İşletme Kültürü	• Davranış normları • İşletme prensipleri • İşletme içinde yerleşmiş inançlar

Kaynak: IRELAND, vd., (2011), *The Management of Strategy Concepts and Cases*, South-Western Cengage Learning, 9th Edition, CANADA: s. 71; GAMBLE, John, E., vd., (2013), a.g.e., s. 72; DESS, Gregory, G., vd., (2009), a.g.e., s. 89 kaynaklarından derlenerek oluşturulmuştur.

Tablodan da görüldüğü gibi maddi olmayan kaynaklar, maddi kaynaklara göre daha fazla farklılık ortaya çıkarabilecek bununla birlikte her işletme tarafından da kolaylıkla temin ve taklit edilemeyecek nitelikte unsurlardan oluşmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde maddi olmayan kaynaklar; işletmelerin yetenekleri sonucu ortaya çıkan, işletme tarafından sahiplenilen ve işletmelere farklılık sağlayarak rekabet

üstünlüğü sağlamaya yönelik olan kaynak unsurlarını kapsamaktadır (Ülgen ve Mirze, 2004: 118).

2.1.3.2 Yetenekler

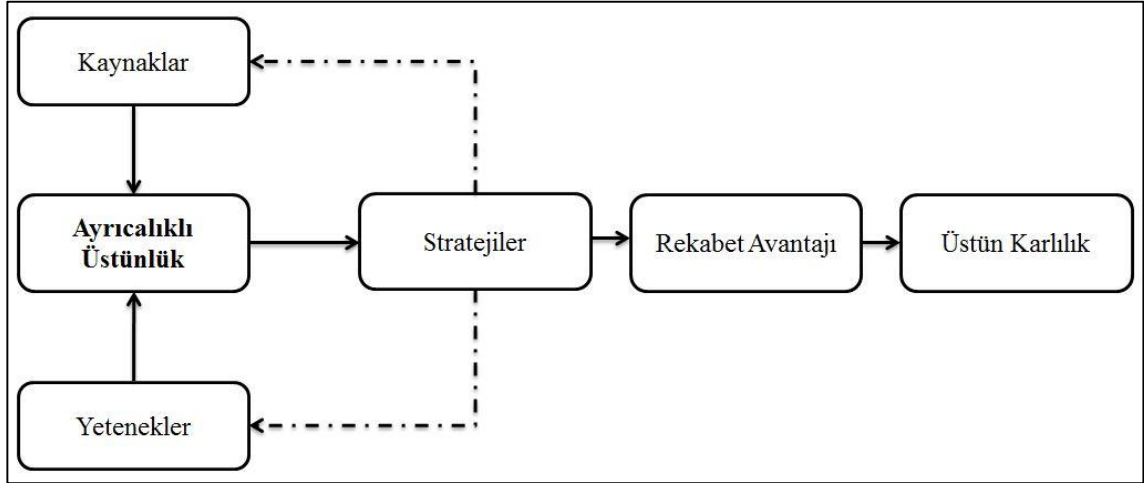
Yetenek kavramı, işletmelerin sahip oldukları kaynakların yönetilmeleri ve stratejik olarak dağıtılmaları için gerekli olan organizasyonel ve yönetsel beceriler olarak ifade edilmektedir (Rothaermel, 2015: 101). Diğer bir tanımlamada yetenek kavramı, kaynakların bilinçli bir şekilde belirli bir görevi ya da görevler setini başarmak amacıyla entegre edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Ireland vd., 2011: 72). Bir diğer tanımlamada ise yetenek kavramı işletmenin sahip oldukları kaynaklardan tam olarak yararlanmak için gereken beceri olarak tanımlanmaktadır (Miller, 1998: 120). Genel olarak değerlendirmek gerekirse yetenekler genellikle birden fazla varlığın kullanımı ya da entegrasyonunu içermektedir (Afuah, 2004: 111).

Maddi ve maddi olmayan kaynaklara sahiplik bakımından birbirlerine benzer işletmelerde fark yaratan unsurun, işletmelerin sahip oldukları yetenekler olduğu ifade edilmektedir. İşletmelerin sahip oldukları yetenekler sayesinde rakiplerine nazaran benzer nitelikte olan maddi ve maddi olmayan kaynaklar, beklentilere uygun ya da beklentilerin üzerinde çıktılar üretebilecek şekilde bir araya getirilebilmektedir (Ülgen ve Mirze, 2004: 119). Diğer açıdan değerlendirildiğinde, işletmelerin bünyelerinde bu tür yeteneklerin olmadığı durumlarda varlıkların küçük bir değerinin bulunduğu görülmektedir (Miller, 1998: 120). Çünkü işletmelerin müşterilerine farklı şeyler sunabilmesi ve rakipleri ile kıyaslandığında daha üstün değerler ortaya çıkarabilmesi sahip oldukları kaynaklarından ziyade yeteneklerine bağlı bulunmaktadır (Öcal, 2001: 56).

İşletmeler kendilerine özgü değerli kaynaklara sahip olabilirler. Ancak sahip olunan bu kaynakları etkin kullanma yeteneğine sahip olmadıkça rakipleri karşısında ayrıcalıklı üstünlük meydana getirmek mümkün olamamaktadır (Hill ve Jones, 2010: 76). İşletmeler hem kendilerine özgü değerli kaynakları olduğunda hem de sahip olunan bu kaynakları yönetebilme yetenekleri olduğunda rakiplerine karşı güçlü bir ayrıcalıklı

üstünlüğe sahip olmaktadır (Hill ve Jones, 2010: 76). Bu durum aşağıda sunulan şekil yardımı ile daha iyi anlaşılmaktadır.

Şekil 2.6: Kaynak ve Yetenek Kavramının Rekabet Üstünlüğü ile İlişkisi



Kaynak: HILL, Charles, W., L., ve Gareth, R., JONES, (2010), **Strategic Management Theory An Integrated Approach**, South – Western Cengage Learning, 9th Edition, USA: s. 76.

Genel olarak işletmelerin sahip oldukları yetenekler; işletmenin organizasyon yapısı, süreçler, kontrol sistemleri ve işe alım sistemleri olarak ifade edilmektedir. (Hill ve Jones, 2010: 75). İşletmeler gelecekte yaşamlarını sürdürebilmek ve rekabet üstünlüğü elde edebilmek için sahip oldukları bu yeteneklerini geliştirmek zorundadır. Aksi düşünüldüğü takdirde uzun dönemde çeşitli çevresel fırsat ve tehditlere karşı refleks gösteremeyecekleri ifade edilmektedir (Ülgen ve Mirze: 2004: 119).

Çevresel fırsat ve tehditlere refleks gösterebilmek için yöneticiler mevcut yetenekleri işletmede en iyi şekilde konuşlandırmakta ve mevcut yeteneklerinin yanına yenilerini ekleyerek geliştirmektedir. Bu durum işletmelere yüksek oranlı bir büyüme ve performans artışı getirmektedir. Diğer bir ifade ile belirtmek gerekirse kaynak ve yeteneklerini en iyi geliştiren ve yöneten işletmeler rakiplerinden daha üstün başarı/karlılık göstereceklerdir (Acar ve Zehir, 2007: 105).

Her işletmenin sahip olduğu ve/veya sahip olabileceği kaynak ve yetenekler bulunmaktadır. İşletmelerin sahip oldukları ve/veya sahip olabilecekleri bu kaynak ve

yetenekler sıradan kaynak ve yetenekler niteliğindedir. Bu kaynak ve yetenekler rekabet üstünlüğü sağlayamamaktadır. Rekabet üstünlüğü sağlasalar bile bu üstünlük geçici bir süre devam etmektedir. Çünkü rakip işletmeler sahip olunan sıradan kaynak ve yetenekleri çok çabuk bir şekilde taklit ya da ikame edip sağlanan rekabet üstünlüğünü bitirebilmektedir. Bu tehlikenin kaybolması için işletmeler yeteneklerini temel yetenek haline getirmesi ve bu temel yeteneklerini sürekli olarak geliştirmesi gerekmektedir (Ülgen ve Mirze, 2004: 120).

2.1.3.2.1 Temel Yetenekler

Temel yetenek kavramı genel olarak, bir işletmeye değer katan ve sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlayan eşsiz mamul ve hizmetleri sunmada farklı teknolojileri, kaynakları ve teknik bilgiyi entegre eden teknik ya da yönetim alt sistemi olarak tanımlanmaktadır (Güleş ve Bülbül, 2004: 81). Diğer bir tanımlamada işletmelere rekabet üstünlüğü sağlayan, en azından belirli bir süre taklit edilemeyen kaynak ve yetenekler olarak ifade edilmektedir (Ülgen ve Mirze, 2004: 120). Başka bir tanımda ise sahip olunan kaynak ve yeteneklerin özelliklerine vurgu yapılmaktadır. Bu tanımlamaya göre eğer sahip olunan kaynak ve yetenekler; değerli, benzersiz, ikame edilemez, taklit edilmesi zor ve bunlarla birlikte birden fazla iş alanına uygulanabilir nitelikte ise sahip olunan bu kaynak ve yeteneklere temel yetenekler denilmektedir (Harrison, 2004: 76). Başka bir ifade ile açıklamak gerekirse işletmeler tarafından sahip olunan kaynak ve yetenekler değerli, nadir, taklit edilmez/taklit edilebilmesi maliyetli ise söz konusu bu kaynak ve yetenekler işletmelerin iç gücü ve temel yeteneği niteliğini kazanmaktadır (Rothaermel, 2015: 106).

İşletmenin sahip olduğu temel yetenekler birbirlerini tamamlayan iki unsurdan meydana gelmektedir. Bunlardan birincisi işletmenin sahip olduğu kaynaklar, diğeri ise işletmenin sahip olduğu yeteneklerdir. (Hill ve Jones, 1992: 103). Açıklamalarda da anlaşıldığı gibi temel yeteneklerin ortaya çıkabilmesi için, işletmeler tarafından sahip olunan kaynak ve yeteneklerin; değerli, nadir, taklit edilemeyen ve ikame edilemeyen kaynak ve yeteneklerden oluşmasının gerekli olduğu görülmektedir. Bununla birlikte sahip olunan temel yeteneklerin değişen çevre ile uyumlu olması durumunda, söz

konusu bu temel yetenekler sürdürülebilirlik özelliğini de kazanmakta ve sürdürülebilir temel yetenekler olarak ifade edilmektedir. Bu açıklamalar ışığında kaynak ve yeteneklerin gelişim süreci aşağıdaki şema ile gösterilmektedir (Ülgen ve Mirze, 2004: 118):

Şekil 2.7: İşletmenin Kaynakları, Yetenekleri, Temel Yetenekleri

Kaynaklar		Yetenekler	Temel Yetenekler	Sürdürülebilir Temel Yetenekler
Maddi Kaynaklar	Maddi Olmayan Kaynaklar	Kaynakları Kullanabilme Becerisi	Temel Yetenekler	Sürdürülebilir Temel Yetenekler
- Arsalar - Binalar - Makineler - Malzemeler - Finansal Varlıklar - İşgücü (Niceliksel) - Yönetim Yapısı - vs.	- Marka - Patent - Teknolojik Sırlar - Bilgi ve Deneyim - Toplum İmajı - Kurum Kimliği - Ürün Saygınlığı - Güvenilirlik - vs.	- İşgücü (Niteliksel) - Kabiliyet - Ustalık - vs.	- Değerli - Nadir - Taklit Edilemeyen - İkame Edilemeyen - yeteneklerden oluşur.	Değişen çevre ile uyumlu olabilen temel yeteneklerden oluşur.

Kaynak: ÜLGEN, Hayri ve S. Kadri, MİRZE, (2004), **İşletmelerde Stratejik Yönetim, Literatür** Yayınları, Yayın No: 113, 2. Baskı, İstanbul: s. 118.

Temel yetenekler, işletmelerin sahip oldukları kaynak ve yeteneklerin etkileşimi/birleşimi yolu ile elde edilmektedir (Rothaermel, 2015: 101). Yani, örgütün temel yeteneği örgütün genel karakterini ifade etmekte, insani becerilerin ve iş uzmanlığının eşsiz birleşimini içermektedir. Temel yetenekler; motivasyon, çalışanların gayreti, teknolojik ve profesyonel uzmanlık gibi kaynakların sinerjisinden oluşmakta ve işletmenin uzmanlık alanını ortaya çıkarmaktadır (Güleş ve Bülbül, 2004: 81). Dolayısıyla temel yetenekler işletme içinde değer yaratan en önemli beceriler olarak görülmektedir (Miller ve Dess, 1996: 265).

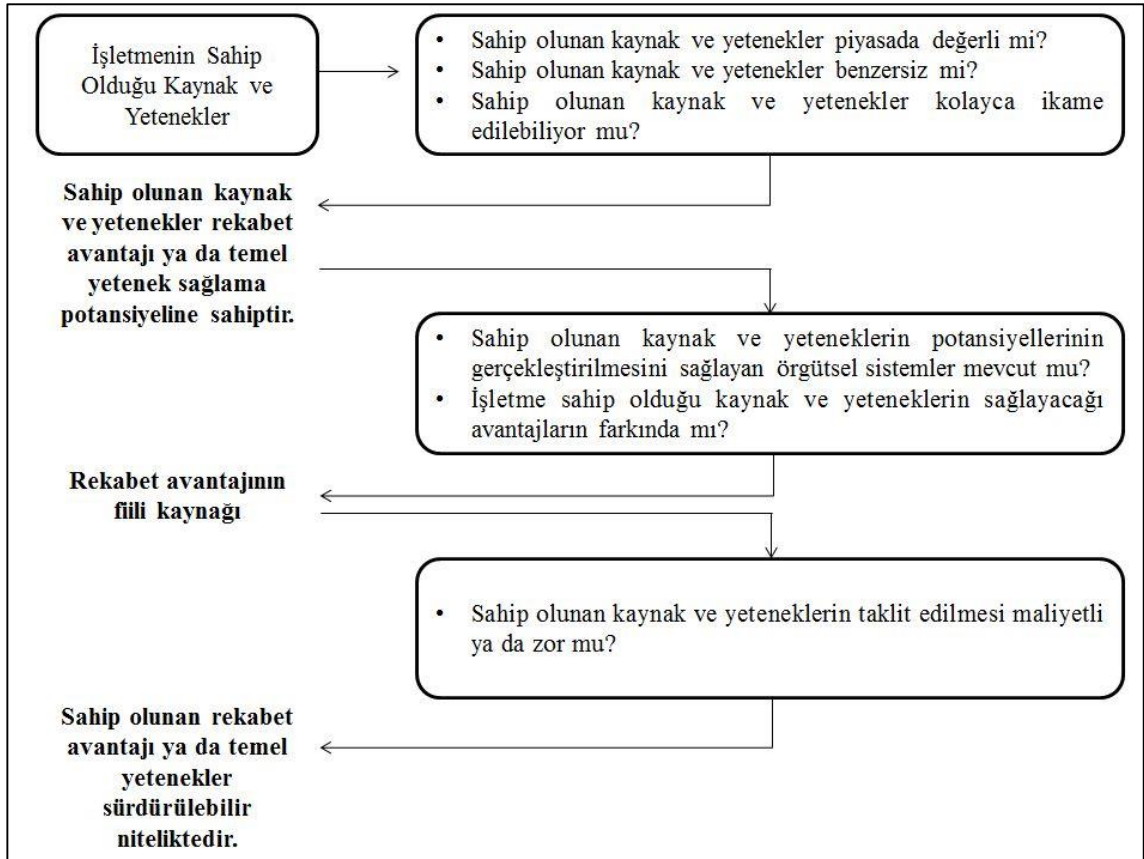
Temel yetenekler, bir işletmeyi diğerlerinden farklı kılan, işletme vizyonunun gerçekleşmesinde temel rol oynayan, rakipleri tarafından taklit edilemeyen, müşteri memnuniyetinde belirgin bir iyileştirme gerçekleştiren, işletmeye rekabet üstünlüğü kazandıran ve ürün ve hizmetlerin nihai değerine katkı sağlayan bilgi, beceri ve yöntemleri ifade etmektedir (Akgemci, 2007: 191). Temel yetenekler büyük buluşçuluk

hamlelerinden çok sürekli öğrenmeye dayanmaktadır. Bununla birlikte temel yetenekler tek bir beceri ve teknolojiye çok, bir dizi becerilerin ve teknolojinin harmanlanmasından ve tek tek beceri kümeleri ile örgütsel birim bilgilerinden oluşmaktadır. Bu nedenle temel yeteneklerin tek bir kişide ya da ekipte temsil edilmesi söz konusu olmamaktadır (Papatya, 2003: 124).

Ayrıca rekabet üstünlüğü, işletmelerin sahip oldukları temel yetenekler tarafından yönlendirilmektedir (Rothaermel, 2015: 100). İşletmeler tarafından sahip olunan kaynak ve yetenekler tek başlarına ne rekabet üstünlüğü için bir temel teşkil etme ne de zamanla sürdürülebilir üstünlük elde edebilme olanağına sahip bulunmaktadır. Bazı durumlarda sahip olunan kaynak ve yetenekler işletmelere gelirlerini arttırmada ya da maliyetlerini düşürmede yardımcı olabilmektedir. Ancak bu durum işletmelere geçici bir üstünlük sağlamaktadır. Çünkü rakip işletmeler sahip olunan kaynak ve yetenekleri çok çabuk bir şekilde taklit edebilmekte ya da ikamelerini ortaya çıkarabilmektedir (Dess, vd., 2009: 91).

Temel yetenekler rekabet üstünlüğünün elde edilmesi ve bu üstünlüğün sürdürülebilmesi açısından kritik önem taşıdığından işletmeler tarafından elde edilen temel yeteneklerin anlaşılması hayati önem arz etmektedir (Rothaermel, 2015: 101). Bu önem dikkate alındığında üst yönetimin uzun vadeli rekabetçi üstünlüğü sağlayabilmek için rekabet başarısından çok temel yetenekler üzerinde yoğunlaşması ve temel yetenekleri yeniden yapılandırması gerektiği ifade edilmektedir (Papatya, 2003: 125). Bu amaçla işletme bünyesinde temel yetenek niteliğini kazanan ve sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlayan kaynak ve yeteneklerin yeterliliği/değeri belirlenmeye çalışılmaktadır. İşletmelerin sahip oldukları kaynak ve yeteneklerin yeterliliğinin/değerinin ise, aşağıda verilen şekilde sahip olunan kaynak ve yeteneklere yönelik olarak sorulan altı soruya verilecek cevaplara bağlı olarak değiştiği ifade edilmektedir (Harrison, 2004: 77):

Şekil 2.8: İşletmeler Tarafından Sahip Olunan Kaynak ve Yeteneklerin Rekabetçi Değerini Belirleyen Altı Soru



Kaynak: HARRISON, Jeffrey S., (2004), **Strategic Management of Resources and Relationship Concepts**, John Wiley & Sons Inc., New York, USA: s. 77.

Şekilden de görüldüğü gibi, işletmelerin sahip oldukları kaynak ve yetenekler piyasada değerli, benzersiz ve kolayca ikame edilemiyorsa söz konusu bu kaynak ve yetenekler temel yetenek olma potansiyeline sahip niteliktedir. Bununla birlikte bu kaynak ve yeteneklerin potansiyellerinin gerçekleştirilmesini sağlayan örgütsel sistemlerin varlığı ve sahip olunan kaynak ve yeteneklerin sağlayacağı avantajların işletme tarafından fark edilmesi söz konusu bu kaynak ve yeteneklerin rekabet üstünlüğünün fiili kaynağı olmasını sağlamaktadır. Ayrıca sahip olunan kaynak ve yeteneklerin taklit edilmesinin zor ve/veya maliyetli olması elde edilen avantajlara ya da temel yeteneklere sürdürülebilirlik kazandırmaktadır.

İşletmelerin sahip oldukları temel yeteneklerin, temel yetenek olarak kalabilmelerini sağlamaları için sürekli çaba sarf etmeleri gerekmektedir. Aslında sahip

olunan bu yeteneklerin rekabet üstünlüğü sağlayabilmeleri çevresel faktörler ile olan uyumluluğuna bağlı olarak değişim göstermektedir (Ülgen ve Mirze, 2004: 121). Sahip olunan temel yeteneklerin değişen dış çevreye uyum sağlamada başarısız olması, işletmelerin sadece rekabet üstünlüğünü kaybetmeleri ile sınırlı kalmamakta, işletmelerin tamamen sektör dışına da itilmesine neden olabilmektedir (Rothaermel, 2015: 113). Bu durum sahip olunan temel yeteneklerin statik/durağan bir özellik göstermemeleri gerektiğinin işaretini vermektedir.

2.1.3.2.2 Dinamik Yetenekler

İşletmeler rekabet güçlerini sürdürebilmek ve gelecekte piyasada oluşabilecek fırsatları yakalamada kendini konumlandırabilmeleri için, işletmelerin sahip oldukları kaynak ve yeteneklerinin dinamik ve gelişen bir portföy olması gerekmektedir. Çünkü yıkıcı çevresel değişimler işletmelerin sahip oldukları stratejik kaynak ve yetenekleri yok edebilmekte diğer bir ifade ile elmas niteliğindeki kaynak ve yeteneklerin paslanmasına, değerini yitirmesine neden olabilmektedir (Gamble, vd., 2013: 74-75). Bu bağlamda dinamik yetenekler, işletmelerin çevresel değişimi sağlayabilmek ya da stratejik yanıt verebilmek amacıyla sahip olduğu kaynak ve yeteneklerini değiştirme, daha üst seviyelere çıkarma ve yeniden şekillendirme yeteneği olarak ifade edilmektedir (Carpenter ve Sanders, 2007: 76).

Teece vd., dinamik yetenekleri işletmenin entegre olma, hızlı değişen koşulları adres göstererek iç ve dış becerileri geliştirme ve yeniden şekillendirme yeteneği olarak ifade etmektedir (Grant ve Jordan, 2014: 149). Diğer bir tanımlamada dinamik yetenekler, işletmelerde amaçlı/kasıtlı bir şekilde (diğer bir ifade ile kazara ya da tesadüfi olmayacak bir şekilde) kaynak tabanını oluşturmak, genişletmek ya da değiştirmek amacına yönelik ortaya çıkan işletme kapasitesi olarak tanımlanmaktadır (Helfat, vd., 2007: 4-5). Başka bir tanımlamada ise işletmelerin sahip oldukları kaynak ve yeteneklerinin üzerinde yeni yapılandırmalar yapmak amacıyla entegrasyonunun sağlanması, yeniden yapılandırılması ya da elden çıkarılması süreci olarak tanımlanmaktadır (Carpenter ve Sanders, 2007: 76).

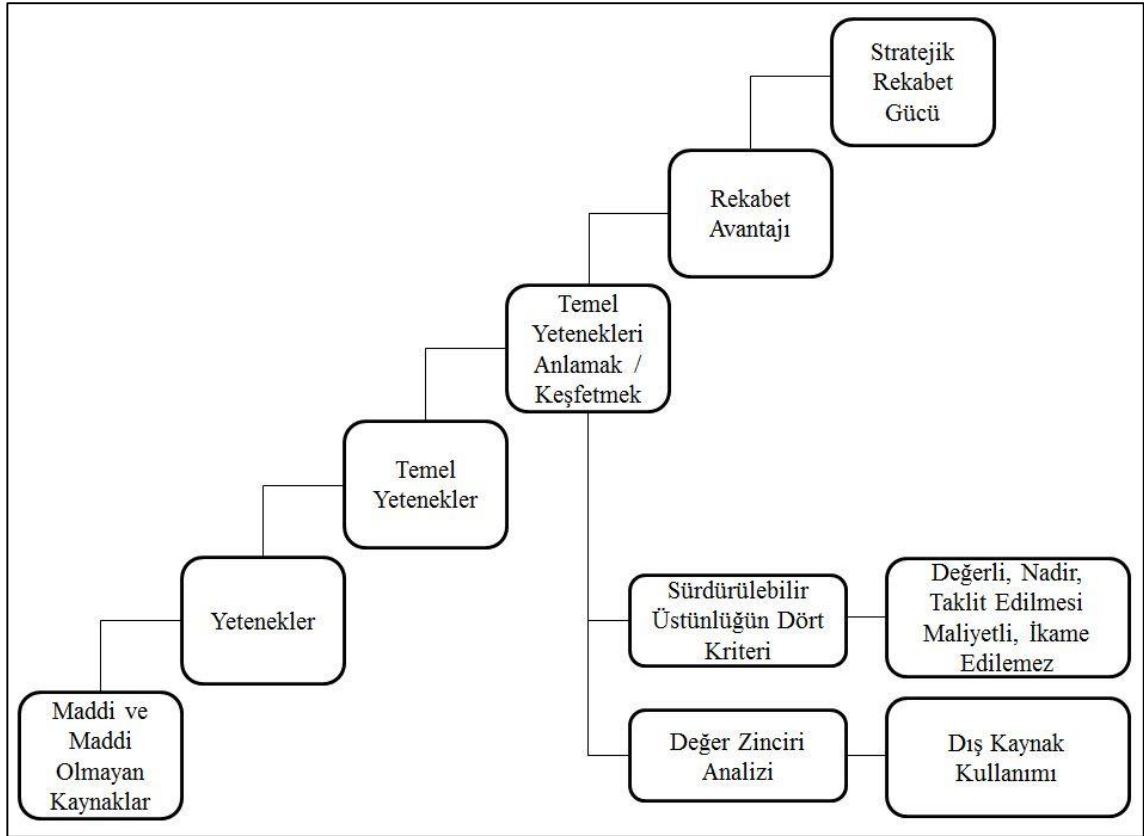
Ayrıca, Teece dinamik yetenekleri; sezme yeteneği, yakalama yeteneği ve yeniden düzenleme yeteneği olmak üzere üç bölümde sınıflandırmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde sezme yeteneği işletmelerin faaliyette bulundukları sektörde ve kullandıkları teknolojilerde meydana gelen değişiklikleri yakından takip etme, araştırma ve değerlendirme yeteneğini ifade etmektedir. Yakalama yeteneği içsel ve dışsal kaynaklardan elde edilen yeni teknoloji ve uygulamaların mevcut süreçlerde kullanılma yeteneğini ifade ederken, yeniden düzenleme yeteneği ise işletmelerin mevcut yetenek ve süreçlerini yeniden yapılandırma ve dönüştürme yeteneğini ifade etmektedir (Turan, 2014: 162-163).

Tanımlardan da görüldüğü üzere, işletmelerin sahip oldukları yetenekler sürekli değişmekte ise ve bununla birlikte bu yetenekler belirsiz ortamlara adapte edilebilmesi için yeniden yapılandırılmakta ise sahip olunan bu yetenekler dinamik yetenekler olarak ifade edilmektedir (Wheelen ve Hunger, 2012: 138). Dinamik yetenekler rakiplere karşı sağlanan rekabet üstünlüğünü kısa süreli olmanın ötesine taşımak ve sürekli rakabet üstünlüğü elde etmek için gereklidir. Elde edilen rekabet üstünlüğünün sürdürülebilmesi için iç kaynaklar ile dış çevrenin uyumunun dinamik olması gerekmektedir. Bu durum işletmelerin dış çevrelerinin değiştikçe kaynak tabanının/kompozisyonunun da değişmesi gerektiğini ifade etmektedir. Böylelikle işletmeler çevreleri ile stratejik uyum sağlayarak kaynaklarını, yeteneklerini ve yetkinliklerini geliştirebilmektedir (Rothaermel, 2015: 113-114).

2.1.3.3 Temel Yeteneklerin Oluşturulmasında Kullanılan Araçlar

İşletmeler temel yeteneklerini oluşturmak için iki araçtan yararlanmaktadır. Bu araçlardan birincisi işletmelerin sahip oldukları kaynak ve yeteneklerin sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlamada sahip olması gereken dört özel kriteri içermektedir. Bu kriterler; sahip olunan kaynak ve yeteneklerin değerli, nadir, taklit edilememesi ve ikame edilememesi kriterleridir. Temel yeteneklerin oluşturulmasında yararlanılan araçlardan diğeri ise değer zinciri analizidir (Ireland vd., 2011: 74). Temel yeteneklerin oluşturulmasında kullanılan bu iki araç aşağıdaki şekil yardımı ile sunulmaktadır:

Şekil 2.9: Temel Yeteneklerin Oluşturulmasında Kullanılan Araçlar



Kaynak: HITT, Michael A., vd., (1999), **Strategic Management Competitiveness and Globalization**, South – Western College Publishing, Third Edition, Ohio, USA: s. 89; IRELAND, vd., (2011), **The Management of Strategy Concepts and Cases**, South-Western Cengage Learning, 9th Edition, CANADA: s. 66.

2.1.3.3.1 Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Sahip Olunan Kaynak ve Yeteneklerde Bulunması Gereken Nitelikler

İşletmeler tarafından sahip olunan kaynak ve yeteneklerin tamamı sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde edebilme potansiyeline sahip nitelik gösterememektedir. Sahip olunan kaynak ve yeteneklerin sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlayabilme potansiyellerinin olabilmesi için bazı özellikleri taşımaları gerekmektedir. Bu özelliklerden ilki, sahip olunan kaynak ve yeteneklerin değerli olması gerekmektedir. Yani işletme çevresinde ortaya çıkabilecek tehditleri önleyebilecek ve/veya ortaya çıkabilecek fırsatlardan yararlanabilecek nitelikte olması gerekmektedir. İkinci, sahip olunan kaynak ve yeteneklerin işletmenin mevcut ve potansiyel rakipleri arasında nadir olması gerekmektedir. Üçüncüsü, sahip olunan kaynak ve yeteneklerin rakipler

tarafından taklit edilmesinin zor olması gerekmektedir. Son olarak sahip olunan kaynak ve yeteneklerin ikame edilememesi gerekmektedir (Dess, vd., 2009: 91-92; Barney, 1991: 105-106; Ireland, vd., 2011: 74; Güleş ve Bülbül, 2004: 73; Ülgen ve Mirze, 2004: 120).

Kaynak tabanlı teori değerli, nadir ve taklit edilebilmesi maliyetli olan kaynak ve yeteneklerin rekabet üstünlüğünün kaynağı olabileceğini savunmaktadır (Barney ve Clark, 2007: 232). Dolayısıyla bu teoriye göre işletmelerin rekabet üstünlüğü potansiyelleri sahip oldukları kaynak ve yeteneklerinin değerli, nadir ve taklit edilebilirlik derecesine bağlı olarak değişmektedir (Barney ve Hesterly, 2012: 81). Buradan hareketle işletmelerin sahip oldukları kaynak ve yetenekler değerli, nadir ve taklidi maliyetli ise işletmelerin uygulayacakları ve/veya geliştirecekleri stratejiler nispeten kolay olabilmektedir (Barney ve Hesterly, 2012: 94).

- **Kaynak ve Yeteneklerin Değerli Olması:** İşletmelerin sahip oldukları kaynak ve yetenekler çevrede oluşabilecek fırsatlardan yararlanmaya ya da tehditleri savuşturmaya olanak sağlıyorsa sahip olunan bu kaynak ve yetenekler değerli olarak kabul edilmektedir (Carpenter ve Sanders, 2007: 69). Diğer bir tanımlamada işletmeler tarafından üretilen ürünlere ya çekici özellikler ekleyerek ya da maliyetleri düşürerek algılanan değerini arttırmaya yardımcı olan kaynaklar değerli olarak ifade edilmektedir (Rothaermel, 2015: 105). Başka bir tanımlamada ise sahip olunan kaynak ve yetenekler müşterilerin, rakiplerin ve tüm sektörün değer verdiği ve değerli bulduğu kaynak ve yetenekler olarak açıklanmaktadır. İşletmeler tarafından sahip olunan kaynaklar değerli oldukları zaman rekabet üstünlüğünün ya da sürdürülebilir rekabet üstünlüğünün kaynağı olabilmektedir (Barney ve Clark, 2007: 57).
- **Kaynak ve Yeteneklerin Nadir Olması:** Sadece bir ya da birkaç firma tarafından sahip olunan kaynaklar nadir kaynaklardır (Rothaermel, 2015: 106; David, 2011: 96). Sektörde faaliyet gösteren işletmelerin pek çoğunda aynı kaynaklar varsa, bu işletmeler büyük olasılıklar benzer stratejiler uygulayacaktır. Bu durum sektörde faaliyet gösteren hiçbir işletmenin sürdürülebilir rekabet

üstünlüğü elde edemeyeceğini göstermektedir (David, 2011: 96). Diğer bir ifade ile belirli bir kaynak ve/veya yetenek pek çok rakip işletme tarafından kontrol edilebiliyor ise kontrol edilebilen söz konusu bu kaynak ve yeteneklerin herhangi bir rakip için rekabet üstünlüğü kaynağı olması mümkün olamamaktadır. Değerli ama yaygın, diğer bir ifade ile nadir olmayan kaynak ve yetenekler rekabetçi eşitlik kaynaklarıdır. Kaynak ve/veya yetenekler pek çok rakip işletme tarafından kontrol edilemiyor ise bu kaynak ve yeteneklerin rekabet üstünlüğü kaynağı olması mümkün olabilmektedir (Barney ve Hesterly, 2012: 75).

- **Kaynak ve Yeteneklerin Taklit Edilememesi:** İşletmeler tarafından sahip olunan kaynak ve yetenekler rakip işletmeler tarafından geliştirilemiyor ya da makul bir fiyata satın alınamıyorsa sahip olunan kaynak ve yetenekler taklidi maliyetli kaynaklar olarak nitelendirilmektedir (Rothaermel, 2015: 106). Diğer bir ifade ile taklit edilebilirlik kavramı işletmelerin sahip oldukları kaynakların, yeteneklerin ya da temel yeteneklerinin rakip işletmeler tarafından çoğaltılabilme oranı ile ifade edilmektedir (Wheelen ve Hunger, 2012: 140). İşletmelerin sahip oldukları kaynak ve yeteneklerinin doğrudan çoğaltılmasının maliyetinin çok yüksek olması durumunda sahip olunan bu kaynak ve yetenekler ile işletmeler sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde edebilmektedir (Barney ve Hesterly, 2012: 77). Aynı zamanda rekabet üstünlüğüne sahip işletmelerin kaynak ve yeteneklerinin taklitçi işletmeler tarafından taklit edilmesi pahalı olabilmektedir. Çünkü taklit eden işletmeler rekabet üstünlüğünü elinde bulunduran işletmelerin kontrolü altında bulunan kaynak ve yetenekler ile rekabet üstünlüğü arasındaki ilişkiyi anlamayabilmektedir (Barney ve Hesterly, 2012: 79). Ancak unutulmamalıdır ki taklit edilemezlik sonsuza kadar sürmemektedir. Er ya da geç rekabet ortamında birbirine eş ya da daha iyisi piyasaya sunulacaktır (Miller, 1998: 121).
- **Kaynak ve Yeteneklerin İkame Edilememesi:** İşletmeler tarafından sahip olunan kaynak ve yeteneklerden elde edilen üstünlükleri sağlayabilecek başka varlıkların olmamasını ifade etmektedir (Güleş ve Bülbül, 2004: 73). Sahip

olunan kaynak ve yeteneklerin ikame edilememesi rekabet üstünlüğünün önemli kriterlerinden biri olarak değerlendirilmektedir. Çünkü ikame edilen kaynaklar mevcut rakip işletmeler ve taklitçi işletmelerin elde etmesinde maliyet dezavantajı ortaya çıkarmıyorsa rekabet üstünlüğüne sahip işletmenin rekabet üstünlüğü kalıcı değil geçici niteliktedir. Ancak sahip olunan kaynak ve yetenekler ikame edilemiyorsa veya ikame edildiklerinde maliyetleri temel kaynakların elde edilme maliyetlerinden çok daha büyük olduğu durumlarda rekabet üstünlüğüne sahip işletmenin rekabet üstünlüğü sürdürülebilir bir nitelik göstermektedir (Papatya, 2003: 114).

İşletmeler tarafından sahip olunan kaynak ve yeteneklerin rekabet avantajı/dezavantajı ortaya çıkarma potansiyelleri VRIO çatısı ile özetlenmektedir. VRIO çatısı rekabet potansiyellerini belirlemek amacıyla sahip olunan kaynak ve yeteneklerin değerini, az bulunurluğunu, taklit edilebilirliğini ve örgütsel sorgulamaları içermektedir (Papatya, 2003: 104-105). Şekil 1.17’de gösterilen VRIO çatısı incelendiğinde işletmeler tarafından sahip olunan kaynak ve yeteneklerin; değerli, az bulunur/nadir, taklidinin (doğrudan taklit ve ikame edilebilirlik) zor olması ve işletme içi örgütsel desteğin olması söz konusu bu kaynak ve yeteneklerin konumunun, rekabet dezavantajı konumundan sırasıyla rekabetçi eşitlik, geçici rekabet üstünlüğü ve sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde edebilme konumuna kadar yükseldiği görülmektedir.

Şekil 2.10: VRIO Çatısı

Değer	Az Bulunma	Taklidi Zor	Kurum Desteği	Rekabetçi Çıkarımlar	Performans
Hayır	---	---		Rekabetçi Dezavantaj	Normalin Altı
Evet	Hayır	---		Rekabetçi Parite	Normal
Evet	Evet	Hayır		Geçici Rekabet Avantajı	Normalin Üstü
Evet	Evet	Evet		Sürdürülebilir Rekabet Avantajı	Normalin Üstü

Kaynak: BARNEY ve WRIGHT, (1998), **On Coming a Strategic Partner: The Rule of Human Resources in Gaining Competitive Advantage**, Human Resource Management, Cilt: 37, Sayı: 1, s: 37.

2.1.3.3.2 Değer Zinciri Analizi

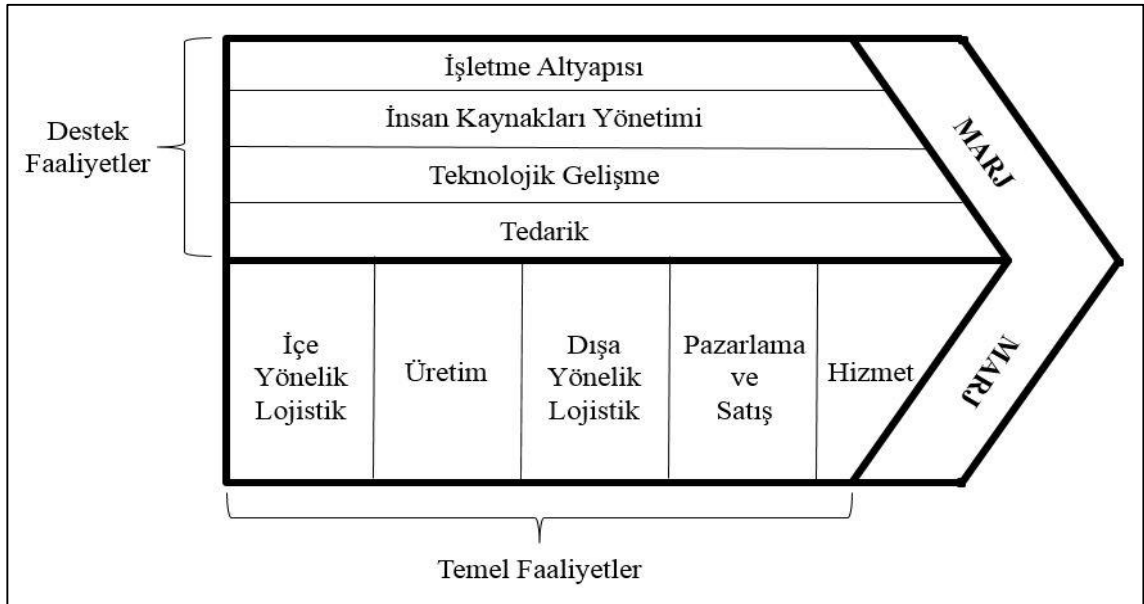
Temel yeteneklerin oluşturulmasında yararlanılan araçlardan diğeri değer zinciri analizidir. Değer zinciri analizini tanımlamak gerekirse; değer zinciri analizi işletmelerin stratejik faaliyetlerinin rakiplerle kıyaslandığında daha ucuz ve daha nitelikli bir şekilde gerçekleştirilmesini ve rekabet üstünlüğü sağlayacak değer kaynaklarının belirlenmesini sağlayan bir model olarak ifade edilmektedir (Akgemci, 2007: 66). Diğer bir tanımlamada değer zinciri analizi, işletme faaliyetlerinin sistematik olarak sınıflandırılmasını ve gösterilmesini sağlayan bir araç olarak tanımlanmaktadır (Vernon Wortzel ve Wortzel, 1997: 130). Diğer bir tanımlamada ise değer zinciri analizi, işletme tarafından katılan değerın nasıl fazlalaştırılabileceğini, bunun için hangi kritik faaliyetlerin ve faktörlerin göz önüne alınması gerektiğini ve düşük maliyet ve farklılaşmanın nasıl gerçekleştirilebileceğini, rakiplerin yetenek ve faaliyetleri ile karşılaştırılarak sistematik bir şekilde açıklayan bir çalışma olarak tanımlanmaktadır (Mirze, 2014: 119).

Değer zinciri analizi işletmelere mevcut faaliyetlerini birbirleri ile bağlantılı olarak incelemelerine ve değer yaratan yeni teknikler aracılığı ile faaliyetlerini olumlu bir şekilde geliştirmelerine olanak sağlamaktadır (Mirze, 2014: 123). Bu sayede

işletmeler rakiplerine nazaran daha düşük maliyetli ya da daha yüksek getiri sağlayabilecek farklılık yaratan faaliyetler sonucu rekabet üstünlüğü elde edebilecek stratejiler geliştirebilmektedir (Akgemci, 2007: 68). Buradan hareketle rekabet üstünlüğünün işletmelerin değer oluşturan faaliyetlerinin rakiplerinden daha ucuz maliyetle yapılabilmesine ya da ürünlerinin kalite ve işlevlerini farklılaştırarak yüksek bir fiyat isteyebilmesine bağlı olduğu ifade edilmektedir (Eren, 2013: 183; Mirze, 2014: 118; Akgemci, 2007: 66).

Değer zinciri analizi işletmenin içsel fonksiyonlarının üstünlüğü ve onlar arasındaki uyumluluğu ve sinerjiyi ilgilendirmektedir (Eren, 2013: 183). İşletmeler değer zinciri analizini kullanarak ya aynı faaliyetleri gerçekleştirmek amacıyla daha iyi ve/veya daha farklı yollar bulabilmektedir (Carpenter ve Sanders, 2007: 77). Bu sayede rakiplerine oranla değer zincirini oluşturan faaliyetlerdeki üstünlükler işletmelere rekabet üstünlüğü sağlamaktadır (Eren, 2013: 186). Birbirlerine rakip olan işletmelerin değer zincirinde meydana gelen farklılıklar rekabet üstünlüğünün sağlanmasında önemli rol oynamaktadır (Papatya, 2013: 35).

Şekil 2.11: Değer Zinciri Analizi



Kaynak: PORTER, Michael, (1985), **Competitive Advantage Creating and Sustaining Superior Performance**, The Free Press, New York, USA: s. 37.

Değer zinciri analizinde temel faaliyetler ürünün fiziksel olarak üretilmesi, pazarlanması, müşterilere gönderilmesi ve satış sonrası hizmetin sunulması olarak ifade edilirken, destek faaliyetler temel faaliyetlerin yerine getirilmesinde gerekli olan faaliyetler olarak açıklanmaktadır. Analizde yer alan marj ise toplam elde edilen değer ile faaliyetlerin yerine getirilmesinde katlanılan maliyetler arasındaki farkı yansıtmaktadır (Papatya, 2003: 35-36). Temel ve destek faaliyetler işletmelerdeki ana faaliyet gruplarıdır. Bu faaliyetler de kendi içlerinde alt gruplara ayrılmaktadır. Dolayısıyla değer zinciri analizinde ana ve alt gruplardaki tüm faaliyetlerin net olarak belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü rekabet (avantajı) üstünlüğü ortaya çıkarabilecek bir değer katkısı ana ve alt gruplara ait herhangi bir faaliyetten kaynaklanabilmektedir (Ülgen ve Mirze, 2004: 124-125).

2.1.4 Kaynak Tabanlı Yaklaşımın Varsayımları

Kaynak tabanlı yaklaşım iki temel varsayım üzerine kurulmaktadır. Bu varsayımlar kaynakların heterojenliği varsayımı ve kaynakların hareketsizliği varsayımıdır (Rothaermel, 2015: 104). Bu varsayımlar aşağıda açıklanmaktadır:

a. Kaynak Heterojenliği Varsayımı

Kaynak heterojenliği varsayımı, işletmelerin sahip oldukları kaynak, yetenek ve yetkinliklerin işletmeler arasında farklı olduğunu varsaymaktadır. Kaynak tabanlı yaklaşıma göre işletmeler aynı sektörde ya da aynı stratejik grupta faaliyet gösterebilirler bile rakiplerine nazaran sahip oldukları kaynak ve yetenekler bir ölçüde kendine özgü/benzersiz olduğu ve böylece birbirinden farklılık gösterdiği ifade edilmektedir (Rothaermel, 2015: 104).

Kaynak heterojenliği, belirli bir faaliyet alanında bazı işletmelerin rakiplerine nazaran söz konusu faaliyeti yerine getirme hususunda daha yetenekli olabileceği anlamına gelmektedir (Barney ve Hesterly, 2012: 67). Diğer bir ifade ile kaynak heterojenliği bazı işletmelerin rakiplerine nazaran daha fazla değer üreten kaynaklara sahip olduğunu ifade etmektedir. Rekabet üstünlüğü de kaynak heterojenliği ile ortaya

çıkmaktadır. Kaynakların heterojen bir dağılım gösterdiği sektörde işletmelerin rekabet üstünlüğü, işletmelerin rakiplerine nazaran daha değerli kaynaklara sahip olması ile ortaya çıkmaktadır (Peteral ve Barney, 2003: 317).

b. Kaynak Hareketsizliği Varsayımı

İşletmeler arasındaki söz konusu kaynak ve yetenek farklılıklarının bazıları uzun ömürlü olabilmektedir. Çünkü, işletmelerin sahip oldukları kaynak ve yeteneklerinin bazılarının diğer işletmeler tarafından geliştirilmesi ya da elde edilmesi işletmelere çok pahalıya mal olabilmektedir (Barney ve Hesterly, 2012: 67). Kaynak hareketsizliği varsayımı, işletmelerin sahip oldukları kaynak, yetenek ve yetkinliklerinin yapışkan olma eğilimli olduğunu, işletmeler arasında kolayca hareket etmediğini varsaymaktadır. İşletmelerin sahip oldukları kaynakların rakiplerine nazaran farklı olması ve bu farklılıkların rakip işletmelerce çoğaltılmasının zor olması ve uzun süreler alması kaynak hareketsizliği varsayımı ile açıklanmaktadır (Rothaermel, 2015: 104).

2.2 KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİ

Günümüz üretim ortamlarında mamuller ile doğrudan bağlantısı kurulamayan maliyetlerin üretim maliyetleri içerisindeki payının arttığı yapılan çalışmalarda görülmektedir. Bu tarz üretim ortamlarında geleneksel maliyetleme modellerinin üretilen mamullerin maliyetlerini gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olarak hesaplamakta yetersiz kaldığı bilinmektedir. Geleneksel maliyetleme modellerinde mamuller ile doğrudan bağlantısı kurulamayan maliyetlerin mamullere dağıtımında kullanılan dağıtım anahtarlarının bu tür maliyetleri temsil gücünün zayıflığı mamul maliyetlerine olumsuz yansımaktadır. Bu olumsuzluk Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modeli ile giderilmeye çalışılmıştır.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modeli mamuller ile ilgili doğrudan bağlantısı kurulamayan maliyetleri öncelikle faaliyet havuzlarına dağıtmakta sonrasında faaliyet havuzlarında biriken maliyetleri mamul maliyetlerine aktarmaktadır. Ancak geliştirilen Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modeli kapasite kullanım oranlarına duyarlılık göstermemektedir. Diğer bir ifade ile işletmelerin tam kapasitede üretim yaptıklarını varsayarak mamul maliyetlerini hesaplamaktadır. Bu varsayım gerçeği yansıtmamaktadır. İşletmelerin kapasite boşluklarından (atıl kapasite) kaynaklanan maliyetlerin de mamul maliyetleri içerisinde yer alması, hesaplanan mamul maliyetlerinin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir bir maliyet olmaktan uzaklaştırmaktadır. Bu eksiklik Kaynak Tüketim Muhasebesi modeli ile giderilmeye çalışılmıştır.

IFAC (International Federation of Accountants) tarafından da son derece gelişmiş bir maliyetleme modeli olarak kabul edilen Kaynak Tüketim Muhasebesi modeli kapasite kullanım oranlarına duyarlılık göstermektedir. Mamul maliyetlerine yansıtılan maliyetlerin atıl kapasiteden kaynaklanan maliyetleri yansıtmaması gerektiğini ifade etmektedir. Çalışmanın bu bölümünde mamul maliyetlerinin hesaplanmasına yeni bir bakış açısı getiren Kaynak Tüketim Muhasebesi modelinin kavramsal ve kuramsal yapısı incelenmektedir.

2.2.1 Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Ortaya Çıkışı

Günümüzde artan küreselleşme olgusu şiddetli bir rekabeti de beraberinde getirmektedir. İşletmelerin hayatta kalabilmelerinin yolu bu rekabete karşı koyabilmelerinden geçmektedir. Rekabetin şiddetli olduğu ortamlarda işletme yöneticileri stratejik ve yönetsel kararlarla sık sık karşı karşıya gelmektedir. İşletme yöneticilerinin verecekleri stratejik ve yönetsel kararlara temel teşkil eden bilgiler ise maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sistemlerinde üretilmektedir. Bu bilgilerin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun bilgiler olması işletme yöneticilerinin verecekleri kararların isabetli olmasını doğrudan etkilemektedir. İşletme yöneticilerinin önemli stratejik ve yönetsel kararlarla karşı karşıya kaldıklarında, temel olarak yararlandıkları en önemli faktörlerden birisi maliyet bilgileridir. Bu bağlamda oluşturulan maliyetleme sistemlerinin en temel amacı üretilen mamullerin maliyetlerinin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun olarak hesaplanmasını sağlamaktır.

Günümüz üretim ortamlarında işletme faaliyetlerinin karmaşıklığı arttıkça geleneksel maliyetleme modellerinin yetersizlikleri/zayıflıkları daha da belirgin hale gelmektedir (Tse ve Gong, 2009: 41). Günümüz üretim ortamlarında geleneksel maliyetleme modelleri hatalı bilgiler üretmenin yanı sıra ayrıntılı maliyet bilgilerini de üretememektedir (Clinton ve Webber, 2004: 22). Bununla birlikte yaşanan teknolojik gelişim, mamul maliyetlerinde yapısal bir değişim ortaya çıkarmakta, mamul maliyetleri içindeki sabit ve endirekt maliyetlerin paylarını arttırmaktadır (Aktaş, 2013: 56). Böyle bir ortamda ise geleneksel maliyetleme modellerinde nihai mamullere tahsis edilen endirekt üretim maliyetleri gerçeği yansıtmamaktadır (Perkins ve Stovall, 2011: 43). Dolayısıyla geleneksel hacim tabanlı maliyetleme modelleri ile elde edilen maliyet bilgilerinin geçerliliği sorgulanmaktadır (Aktaş, 2013: 56).

Aynı zamanda maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sistemlerinde üretilen bilgilerin yöneticilerin kararlarını desteklemesi gerekmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, geleneksel hacim tabanlı maliyetleme sistemleri karar vermek için gerekli olan bilgileri sağlamada başarısızlık göstermektedir (Grasso, 2005: 16;

Balakrishnan, vd., 2012b: 31). Ayrıca bu modeller, maliyet yönetimi açısından yararlı bilgiler vermemektedir (Balakrishnan, vd., 2012b: 33).

Geleneksel maliyetleme modellerinin zayıflıklarını/yetersizliklerini gidermek amacıyla faaliyet tabanlı maliyetleme modeli geliştirilmiştir. Ancak geleneksel hacim tabanlı maliyetleme modellerine nazaran teorik üstünlüğe sahip olmasına rağmen, faaliyet tabanlı maliyetleme modeli pek çok işletmede hacim tabanlı maliyetleme modellerini değiştirmede başarısız olmuştur. İşletmelerde faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin benimsenme oranı hayal kırıklığı oluşturmuştur. Dolayısıyla faaliyet tabanlı maliyetleme modeli uygulamalarının büyük çoğunluğu uzun vadede sürdürülebilir nitelik göstermemiştir (Tse ve Gong, 2009: 41).

Pek çok kuruluşta etkili bir maliyet kontrolü ve sürdürülebilir bir maliyet yönetimi sağlamada başarısız olan faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin yerine 1990 yıllarının ortalarında maliyet yönetimleri için yeni arayışlara başlanılmıştır. Bu arayışlar sonucunda yeni nesil maliyetleme modeli olarak iki yeni maliyetleme modeli ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan bu modeller zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ve kaynak tüketim muhasebesi maliyetleme modelidir (Tse ve Gong, 2009: 42). Bu yaklaşımlar işletmelerin üretim ortamlarındaki değişikliklere ve belirli karar ortamlarının ihtiyaç duydukları bilgilere cevap verebilmek, mevcut sistemlerdeki algılanan eksiklikleri giderebilmek amacıyla ortaya çıkmıştır (Balakrishnan, vd., 2012a: 1).

Kaynak tüketim muhasebesi modeli ilk kez 2000 yılında CAMI (The Consortium of Advanced Management, International) tarafından tanıtılmıştır. Model, 2001 yılında ilk kez bu kurumda kurulmuştur. Kaynak tüketim muhasebesi modeli yedi yıl boyunca vaka çalışmaları ve bu konuda yazılmış araştırma makaleleri ile yürütülmüş ve genişletilmiştir (Rahimi, vd., 2014: 533). 2008 yılında kaynak tüketim muhasebesi modeli ile ilgilenen bir grup akademisyen ve uygulayıcı piyasaya kaynak tüketim muhasebesi modelini tanıtmak ve disiplinli uygulamaları teşvik ederek yönetim muhasebesi bilgilerinin standartlarını yükseltmek amacıyla kaynak tüketim muhasebesi enstitüsünü kurmuştur. Temmuz 2009 tarihinde IFAC (International Federation of

Accounting) menşeli bir komite olan PAIB (Professional Accountants in Business) kaynak tüketim muhasebesi modelini en iyi uygulamalardan birisi olarak (International Good Practice Guidance - IGPG) tanıtmıştır. Kaynak Tüketim Muhasebesi modeli aynı zamanda IFAC (International Federation of Accounting) tarafından yayımlanan bir Sürdürülebilirlik Çerçeve Raporu'nda da tanınmıştır. Yayımlanan bu raporun Karar Desteğe Yönelik Bilgi Akımlarının Geliştirilmesi alt başlığında kaynak tüketim muhasebesi modeline vurgu yapılmaktadır (Inanlou, vd., 2014: 201).

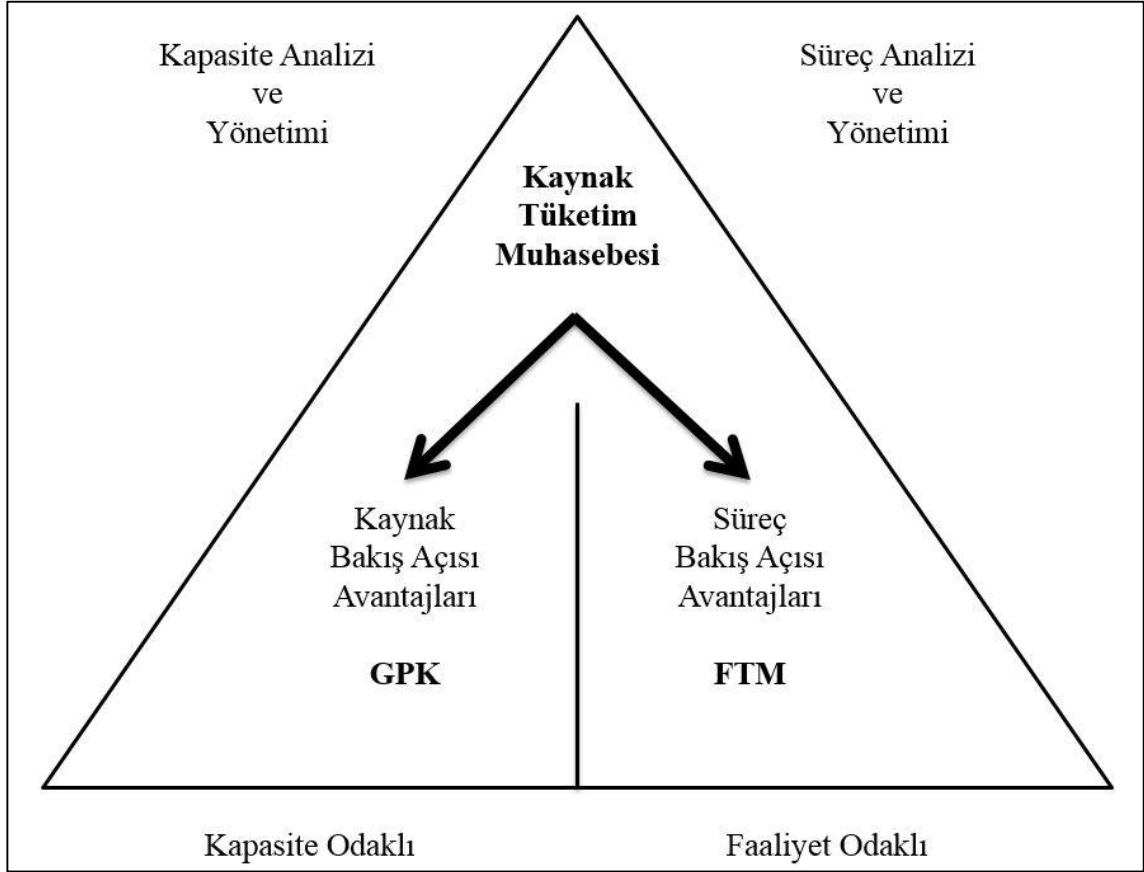
2.2.2 Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeline Genel Bir Bakış

Kaynak tüketim muhasebesi modeli örgütsel optimizasyon için karar destek bilgileri ile yöneticileri besleyen dinamik, entegre, ilke odaklı ve kapsamlı bir yönetim muhasebesi yaklaşımı olarak tanımlanmaktadır (Inanlou, vd., 2014: 200; Rahimi, vd., 2014: 534; SAP University Alliance, 2011: 1). Tanımdan da anlaşıldığı gibi kaynak tüketim muhasebesi bir işletmenin optimizasyon kararları için bilgi oluşturmaya/üretmeye odaklanan kapsamlı bir maliyet yönetim sistemi olarak değerlendirilmektedir (Ahmed ve Moosa, 2011: 755). Diğer bir tanımlamada kaynak tüketim muhasebesi modeli; maliyetleri en aza indirmek, gelirleri maksimize etmek, işletmenin üretken iş kapasitesini geliştirmek amacıyla güvenilir bilgi oluşturmaya odaklanan ve son derece rekabetçi sektörlerde büyük başarılar hedefleyen bir yönetim muhasebesi yaklaşımı olarak tanımlanmaktadır (Abbas, 2015: 14; Ahmed ve Moosa, 2011: 755).

Kaynak tüketim muhasebesi faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ile alman maliyet yönetim modelini etkili bir şekilde bir araya getirilmesinden oluşmaktadır (Van Der Merwe ve Keys, 2002: 31; Tse ve Gong, 2009: 42; Krumwiede ve Suessmair, 2008: 37; Köse ve Ağdeniz, 2015: 52; Thomson ve Gurowka, 2005: 29; Zhang, vd., 2011: 2481). Daha açık bir ifade ile kaynak tüketim muhasebesi modeli esnek maliyet planlaması ve kontrolü sağlayan alman maliyet ve yönetim muhasebesi modeli ile ayrıntılı süreç analizini sağlayan faaliyet tabanlı maliyetleme modelini birleştirerek her iki modelin de avantajlarından yararlanmaktadır. (Ahmed ve Moosa, 2011: 755-756; Abbas, 2015: 14). Dolayısıyla dünyanın iki en iyi modelinin birleşimi yönetim

muhasabesine entegre ve kapsamlı bir yaklaşım sağlamaktadır (Van Der Merwe ve Keys, 2002: 31).

Şekil 2.12: Kaynak Tüketim Muhasebesi



Kaynak: WHITE, Larry, (2009), **Resource Consumption Accounting: Manager – Focused Management Accounting**, The Journal of Corporate Accounting & Finance, Volume: 20, Issue: 4: s. 71.

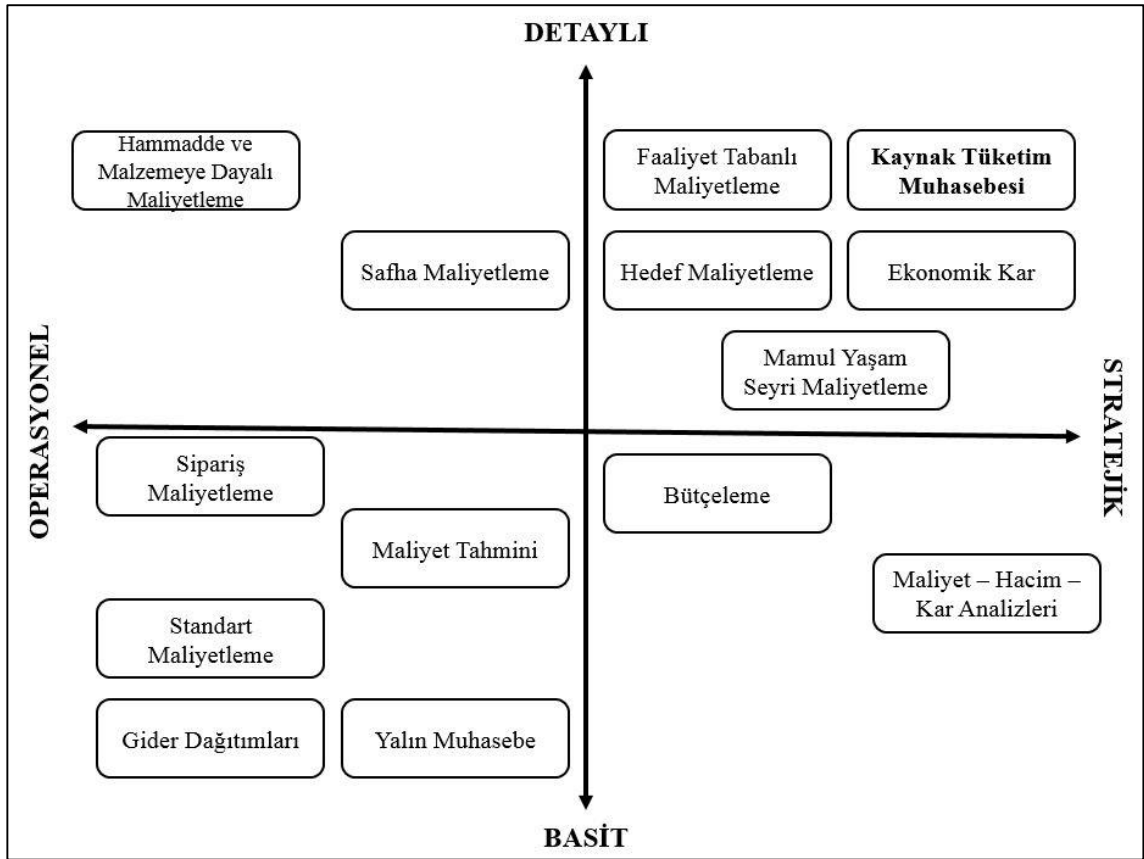
Kaynak tüketim muhasebesi modeli Alman ve Amerikan maliyet yönetimi ilkelerine dayanan bir yönetim muhasebesi modelidir (Gurowka ve Lawson, 2007: 22). Şekilden de görüldüğü gibi kaynak tüketim muhasebesi modeli hem alman maliyet muhasebesi modelinin kaynak perspektifini ele almakta hem de faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin faydalarından en iyi şekilde yararlanmaktadır (Rahimi, vd., 2014: 533). Dolayısıyla kaynak tüketim muhasebesi modeli sadece faaliyet tabanlı maliyetleme modeli felsefesini değil aynı zamanda alman maliyet muhasebesi modelinin teorik ve pratik uygulama deneyimlerini de benimsemektedir. Bu özelliğinden dolayı kaynak tüketim muhasebesinin teorik ve pratik uygulamalar için son

derece anlamlı bir model olduğu ifade edilmektedir (Wang, vd., 2009: 84). Bununla birlikte kaynak tüketim muhasebesi modeli hem kaynak hem de faaliyet analizlerinin entegrasyonu sağlanmakta ve bu sayede kapsamlı bir yönetim muhasebesi bilgi sistemi ortaya çıkmaktadır (Clinton ve Webber, 2004: 22).

Kaynak tüketim muhasebesi modeli kapsamlı, tam entegre bir maliyet yönetim sistemidir (Van Der Merwe ve Keys, 2002: 31; Gurowka ve Lawson, 2007: 22; Elmacı, 2013; Inanlou, vd., 2014: 200). Bu model maliyet muhasebesinin ötesine geçerek (daha fazla elde edilebilen ve daha yüksek doğruluk payıyla) farklı raporlama ve planlama sistemleri arasında tam anlamıyla bütünleşmiş üstün bilgi sağlamayı amaçlamaktadır (Cengiz, 2012: 218). Aynı zamanda kaynak tüketim muhasebesi modeli geleneksel yönetim uygulamalarını ve işletme yöneticilerinin alacakları kararları desteklemek amacıyla ayrıntılı muhasebe bilgilerini de sağlamaktadır (Grasso, 2005: 25; Inanlou, vd., 2014: 200; Zhang, vd., 2011: 2481). Bu nedenle model işletme yöneticileri üzerinde yoğunlaşmaktadır (Aksu, 2013: 166-167).

Kaynak tüketim muhasebesi modeli yöneticilere gerekli bilgileri sağlayarak işletmelerini optimize etmelerine imkan vermektedir (Erkuş, vd., 2014: 16). Yeni ortaya çıkan bir maliyet yönetim sistemi olarak kaynak tüketim muhasebesi modeli geleneksel maliyetleme yöntemlerine nazaran işletme yöneticileri için daha doğru sonuçlar üretmekte ve daha detaylı bilgiler sağlamaktadır (Clinton ve Webber, 2004: 21). Çünkü kaynak tüketim muhasebesi maliyetleme modeli, maliyet yönetimi sistemi karmaşıklığının üstesinden gelebilmek için kurumsal kaynak planlama sistemleri (ERP) ile yapılan entegrasyona dayanmaktadır (Tse ve Gong, 2009: 42). Bu model sayesinde kurumsal kaynak planlama sistemleri iyi çalışmakta ve doğru maliyet bilgileri üretilmektedir (Clinton ve Webber, 2004: 22). Kaynak tüketim muhasebesi modelinde kurumsal kaynak planlama sistemlerinin iyi çalışması; üretim faaliyetlerini, üretim süreçlerini, kaynakları ve maliyet türlerini gözler önüne sermekte ve diğer modellere nazaran daha detaylı bilgiler sunmaktadır (Özyapıcı, 2012: 45).

Şekil 2.13: Maliyetleme Araçlarının Denge Matrisi



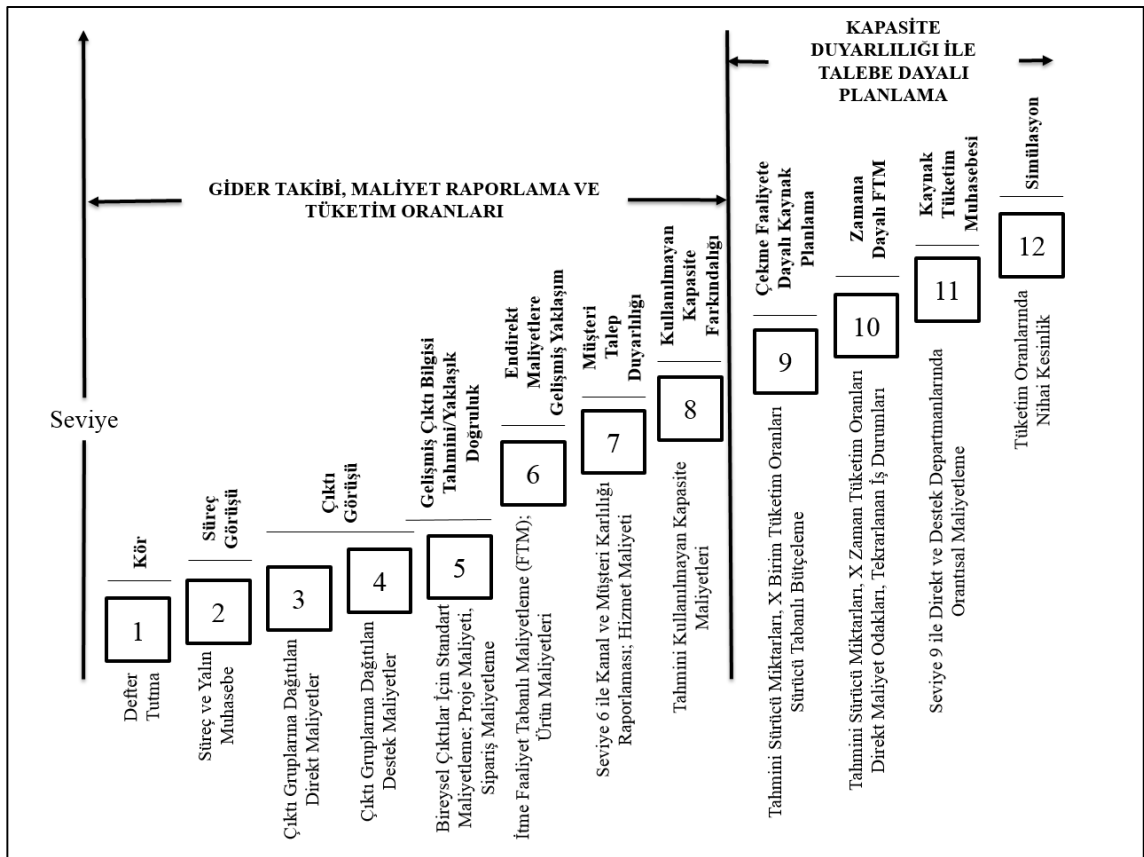
Kaynak: GUROWKA, Jim ve Raef, A., LAWSON, (2007), **Selecting The Right Costing Tool for Your Business Needs**, Journal of Corporate Accounting & Finance, Volume: 18, Issue: 3: s. 25.

Şekilden de görüldüğü gibi kaynak tüketim muhasebesi modeli hem detaylı bilgiler üretmekte hem de stratejik nitelikler taşımaktadır. Bu bağlamda değerlendirildiğinde kaynak tüketim muhasebesi modeli hem kısa vadeli kararları hem de uzun vadeli kararları desteklemektedir. Kaynak tüketim muhasebesi modeli kısa vadeli kararları desteklemek amacıyla marjinal maliyet verilerini, uzun vadeli kararları desteklemek amacıyla ise faaliyetler bazında izlenilebilen sabit maliyet verilerini işletme yöneticileri için temin etmektedir (Grasso, 2005: 17).

Kaynak tüketim muhasebesi modelinin üstünlüğü IFAC (International Federation of Accountants) tarafından da kabul edilmektedir. Bu kuruluş tarafından yayımlanan ve maliyetleme modellerinin geçmişten günümüze kadar gelişim ve olgunlaşma aşamalarının gösterildiği çalışmada kaynak tüketim muhasebesi modeli,

faaliyet tabanlı maliyetleme ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modellerinden daha gelişmiş bir maliyetleme modeli olarak sunulmaktadır (Cengiz, 2012: 218). IFAC (International Federation of Accountants) tarafından yayımlanan raporda sunulan şekil incelendiğinde kaynak tüketim muhasebesi modelinin simülasyondan bir önceki aşama olarak sunulmaktadır. Bu durum kaynak tüketim muhasebesi modelinin bu kuruluş tarafından en gelişmiş maliyetleme modeli olarak kabul edildiğini göstermektedir (Aksu, 2013: 170; Erkuş, vd., 2014: 20).

Şekil 2.14: Maliyetleme Modellerinin Olgunluk Aşamaları



Kaynak: IFAC, (2009), **Evaluating The Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model**, <http://ifac.org>, (Erişim Tarihi: 10.08.2015): s. 19.

Kaynak tüketim muhasebesi modeli işletmeye kaynak tabanlı bir bakış açısı ile bakmakta, tüketilen kaynakların miktarları ve bu kaynakların maliyetlerinin davranışlarını yakından izlemektedir (Aktaş, 2013: 62; Elmacı, 2013). Bu amaçla model kaynak düzeyinde maliyet davranışlarının izlenmesine olanak sağlamakta, kaynak kapasite bilgileri ve kaynakların neden sonuç ilişkilerinin detaylı bilgileri ile faaliyet

analizlerini birleştirmektedir (Perkins ve Stovall, 2011: 47). Kaynak tüketim muhasebesi modeli işletmelerde kaynakların belirlenmesi ve mamul maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için kaynaklar arasındaki gerçek akışlar üzerine odaklanmaktadır (Rahimi, vd., 2014: 533). Aynı zamanda modelde finansal ve finansal olmayan bilgilerin birleştirilmesi işletmelerin maliyet yönetimlerini güçlendirmesine ve kaynakların etkin kullanımlarının anlaşılmasına yardımcı olmaktadır (Zhang, vd., 2011: 2482).

Kaynak tüketim muhasebesi modeli miktar bazlı yönetim muhasebesi sistemi olarak maliyetlerin nedeninin kaynaklar olduğunu savunmakta, maliyet dağılımlarını kaynak tüketimlerine göre yapmakta ve yöneticilerin karar verme süreçlerini desteklemektedir (Okutmus, 2015: 46; Köse ve Ağdeniz, 2015: 52; Erkuş, vd., 2014: 16). Bu açıdan bakıldığında kaynak tüketim muhasebesi modelinin analiz edilmesi ile yöneticiler kaynak maliyetleri ile kaynaklar arasındaki ilişkileri daha iyi anlayabilmekte ve işletme için daha doğru kararlar alabilmektedir (Zhang, vd., 2011: 2483).

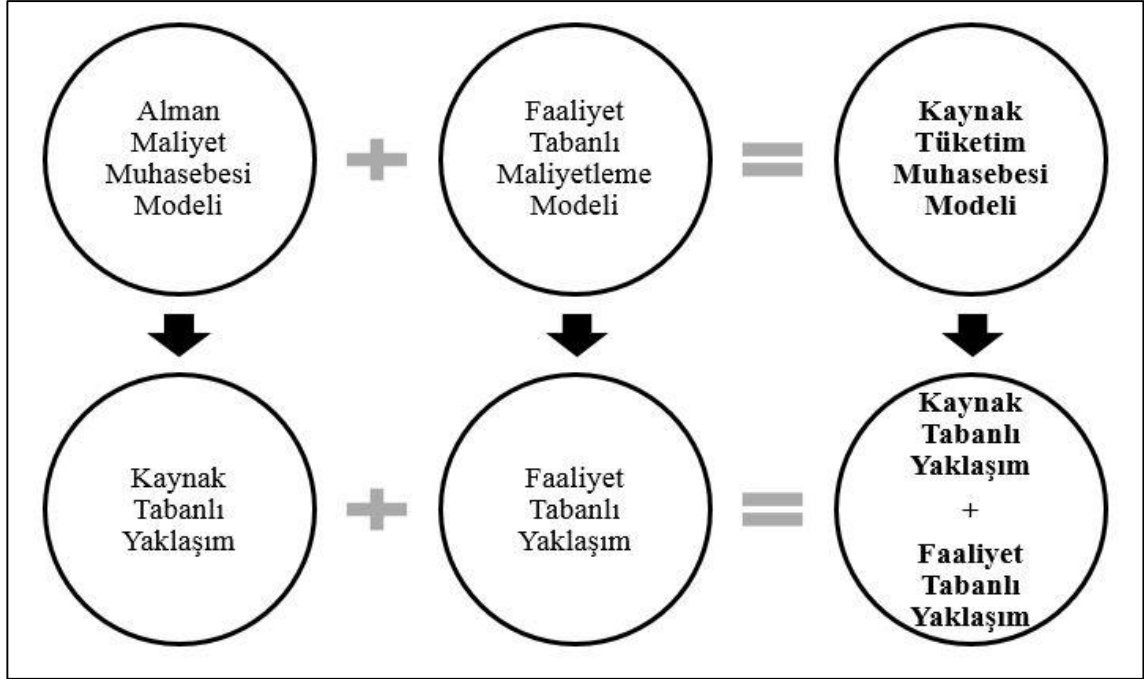
Kaynak tüketim muhasebesi sahip olunan kaynakların kapasitesini; verimli kapasite, verimli olmayan kapasite ve atıl kapasite olarak tasnif ederek işletme faaliyetlerinin bütünleşik bir ekonomik modelini oluşturmaktadır (Ahmed ve Moosa, 2011: 756). Model içinde atıl maliyetlerin belirlenmesi ile gerçek maliyet verileri ortaya çıkmakta ve bu maliyet verileri ile yönetsel kararlar desteklenmektedir (Okutmus, 2015: 46). Kaynak tüketim muhasebesi modeli aynı zamanda aşırı/atıl üretim kapasitesinin yönetimine odaklanmaktadır (Zhang, vd., 2011: 2481). Yine bu model sayesinde planlama amaçlı faaliyet tabanlı bütçeler de oluşturulabilmektedir (Grasso, 2005: 17).

2.2.3 Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Teorik Alt Yapısı

Kaynak tüketim muhasebesi modeli alman maliyet muhasebesi modeli ile faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin birleşimi sonucunda ortaya çıkan bir maliyetleme modelidir. Alman maliyet muhasebesi modeli kaynak tabanlılık yaklaşımını benimsemekte ve maliyetlere neden olan etkenin kaynaklar olduğunu savunmaktadır. Buna karşılık faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ise faaliyet tabanlılık

yaklaşımını benimsemekte ve maliyetlere neden olan etkenin faaliyetler olduğunu savunmaktadır. Bu iki farklı yaklaşım/felsefe kaynak tüketim muhasebesi modelinin teorik alt yapısını oluşturmaktadır.

Şekil 2.15: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Teorik Alt Yapısı



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Çalışmanın bu bölümünde kaynak tüketim muhasebesi modelinin teorik alt yapısını oluşturan bu iki temel maliyetleme yaklaşımı hakkında bilgi verilmesi amaçlanmaktadır.

2.2.3.1 Alman Maliyet Muhasebesi Modeli

1950’li yıllarda Hans Georg Plaut, her iş alanından yöneticilere yönelik “Grenzplankostenrechnung” GPK olarak bilinen yeni bir maliyet muhasebesi modeli geliştirmiştir. Maliyet muhasebesi bilgilerindeki çarpıklıkları düzeltmek üzere (özellikle maliyet dağılımları) tasarlanmış ve Alman işletmelerinin modern ve güçlü kontrol kültürünün temelini oluşturan uzun vadeli bu modelin tanınması ve uygulamalarının yaygınlaşmasında büyük rol oynamıştır. Plaut geliştirdiği bu maliyet muhasebesi modelini Almanya çevresinde ve Almanca konuşulan ülkelerde (Avusturya ve İsviçre)

yaymak için çalışmıştır. Bununla birlikte Wolfgang Kilger adlı akademisyen de Almanca konuşulan ülkelerin üniversitelerinde okutulan “Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung” (Esnek Bütçeleme ve Başabaş Analizi) adlı kitabı yazarak modelin gelişmesine katkı sağlamıştır. Daha sonraları bir hesaplama modeli olan katkı payı muhasebesi Prof. Dr. Paul Riebel tarafından geliştirilmiştir. Geliştirilen her iki model birleştirilerek birbirlerine entegre edilmiş ve modern alman maliyet muhasebesi modeli oluşturulmuştur (Özyapıcı, 2012: 39; Aksu, 2013: 167).

Geliştirilen “Grenzplankostenrechnung” (GPK), ikinci dünya savaşından sonra Almanya’da en yaygın yönetim muhasebesi modeli olarak kabul görmüştür (Sharman ve Vikas, 2004: 29). Bu model esnek maliyet planlaması ve kontrol sistemi olup kaynak tüketimlerinin ölçülmesi üzerinde durmaktadır (Gurowka ve Lawson, 2007: 22). Model örgütsel planlama ve kontrol süreçlerinin stratejik, taktik ve operasyonel boyutlarını içermektedir. Modelinin amacı stratejik, taktiksel, operasyonel kararlar ve aynı zamanda planlama ve kontrol için yöneticiler tarafından ihtiyaç duyulan kısa ve uzun vadeli bilgileri sağlamaktır (Keys ve Van Der Merwe, 1999: 2).

Alman maliyet muhasebesi modeli ilkeleri ve yapısı gereği optimal üretim planları, bir mamulü üretme ya da satın alma kararları, fiyatlama kararları, işletme içi transfer fiyatlaması gibi bir çok yönetim kararlarını desteklemektedir. Bununla birlikte alman maliyet muhasebesi modelinde maliyetler çalışanların davranışlarını etkileyebilecek ve potansiyel zayıflıkları belirleyebilecek kadar saydam nitelik taşımaktadır (Friedl, vd., 2005: 59).

Alman maliyet muhasebesi modeli yöneticilerin alacakları kararlara destek olacak bilgilerin üretilmesi amacıyla geliştirilmiştir. Bu bağlamda Alman maliyet muhasebesi modeli maliyet merkezlerine önem vererek kısa dönemli kararları destekleyen marjinal bir maliyetleme modeli olarak tanımlanabilmektedir (Özyapıcı, 2012: 39). Tanımdan da anlaşıldığı gibi alman maliyetleme modelinde genel maliyet kontrolünün odak noktasında maliyet merkezleri bulunmakta ve bu maliyet merkezleri hassas bir şekilde tanımlanmaktadır. (Keys ve Van Der Merwe, 1999: 4). Tanımlanan

maliyet merkezleri mamul ve hizmet üretimleri ile ilgili olarak birincil maliyet merkezi ya da destek maliyet merkezi olabilmektedir (Grasso, 2005: 16).

Alman maliyet muhasebesi modeli, maliyet merkezlerine maliyet unsurlarını tahsis etmektedir. Maliyet unsurları/kaynaklar, kaynak havuzuna doğrudan izleme yoluyla, ikincil maliyetler olarak ya da maliyet sürücülerini aracılığıyla tahsis edilmektedir (Grasso, 2005: 16). Modelde her bir maliyet türü, maliyet merkezlerine atandıkları esnada sabit ve değişken maliyet olarak sınıflandırılmaktadır (Friedl, vd., 2005: 57; Özyapıcı, 2012: 40; Grasso, 2005: 16). Maliyet davranışlarının sınıflandırılması, modelin en önemli unsurlarından birisi olan maliyet merkezi muhasebesi kavramını gündeme getirmektedir (Friedl, vd., 2005: 57).

Alman maliyet muhasebesi modelinde genel maliyet kontrolü sorumluluk muhasebesi ilkesine dayanmaktadır. Bu amaç için maliyetler birincil maliyet ve ikincil maliyet olarak sınıflandırılmaktadır. Birincil maliyetler başlangıçta maliyet merkezlerinde ortaya çıkan maliyetlerdir. Bu maliyetlerin temel kontrolü maliyet merkezlerine ait olmaktadır. İkincil maliyetler ise maliyet merkezlerine tahsis edilen maliyetlerdir. Kaynağı tüketen maliyet merkezi bu maliyetler üzerinde ikincil kontrole sahip olmaktadır (Keys ve Van Der Merwe, 1999: 4-5).

Alman maliyet yönetim sistemleri Amerikan sistemlerine nazaran daha detaylı ve daha kapsamlıdır (Keys ve Van Der Merwe, 1999: 2). Dolayısıyla alman maliyetleme modelinin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için güçlü bir bilgi sisteminin var olması gerektiğinden kurumsal kaynak planlaması sistemine sahip olan işletmelerin alman maliyet muhasebesi modelini benimsemeleri daha olası görülmektedir. Bu modeli uygulayan ülkeler yönetim muhasebesi ve kontrol uygulamalarına Amerika devletlerine nazaran daha çok önem vermektedir. Amerika devletleri için ise finansal muhasebe ve düzenleyici raporlama, yönetim muhasebesi uygulamalarından daha önemli olduğu ifade edilmektedir (Özyapıcı, 2012: 37-41).

2.2.3.2 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli

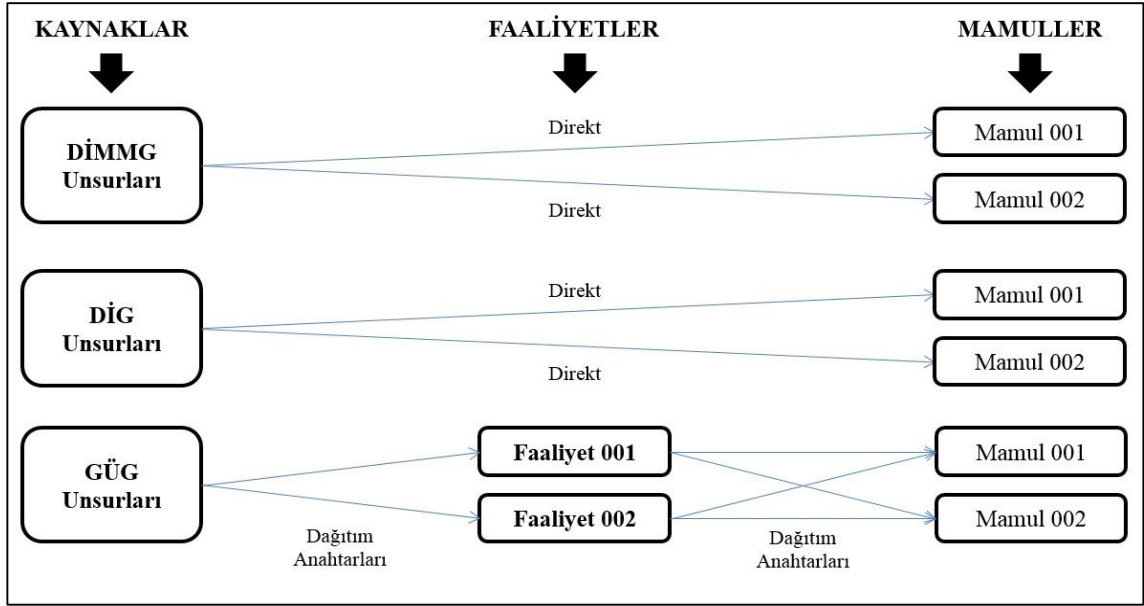
Günümüz üretim ortamlarında genel üretim giderlerinin (endirekt maliyetler) toplam üretim maliyetleri içindeki payı artmıştır. Geleneksel maliyetleme modelleri üretim maliyetleri içindeki söz konusu bu giderleri mamullere yüklemeye yetersiz kalmaktadır. Geleneksel maliyetleme modellerinin yetersizlikleri, hem planlama ve kontrol açısından hem de finansal raporlama açısından maliyet muhasebesi yöntemlerinin sorgulanmasına neden olmuştur (Elmacı, 2015: 224). Bu bağlamda yapılan çeşitli araştırmalar geleneksel maliyetleme modelleri kullanılarak yapılan maliyetlemenin; hatalı maliyet sonuçlarına neden olduğu, yetersiz maliyet bilgileri ürettiği ve işletmeler açısından stratejik kararların verilmesinde veri kaynağı oluşturabilecek bilgi niteliğinde olmadığı ortaya çıkmıştır (Bekçioğlu, vd., 2014: 20). Geleneksel maliyetleme modellerinin ortaya çıkan bu eksiklikleri faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin geliştirilmesi ile giderilmeye çalışılmıştır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme modeli bir işletmenin faaliyetlerine odaklanarak bu faaliyetlerin maliyetlerini hesaplayan bir maliyet muhasebesi modeli olarak tanımlanmaktadır (Kinney ve Raiborn, 2011: 124; Barfield, vd., 2003: 141; Bhimani, vd., 2008: 347). Diğer bir tanımlamada faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, işletme bünyesinde gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlayan bu faaliyetler ile ilgili maliyetleri izleyen ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamullere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarlarını kullanan muhasebe bilgi teknolojisi olarak ifade edilmektedir (Abdioğlu, 2013: 307). Bir diğer tanımlamada ise faaliyet tabanlı maliyetleme modeli endirekt üretim maliyetleri üzerinde yoğunlaşan ve endirekt maliyetler ile mamuller arasında anlamlı bir ilişki kurmak üzere faaliyetleri kullanan maliyetleme modeli olarak tanımlanmaktadır (Elmacı, 2015: 224). Tanımlardan da anlaşıldığı gibi faaliyet tabanlı maliyetleme modeli maliyetlerin ilk olarak faaliyetlere daha sonra da her bir mamulün faaliyetleri kullanma oranına bağlı olarak atandığı iki aşamalı bir ürün maliyetlendirme modelidir (Lanen, vd., 2011: 319).

Geleneksel maliyetleme modellerinde üretim giderlerinin mamuller için yapıldığı varsayılarak bu giderler ile mamuller arasında bağlantı kurulmaktadır. Faaliyet

tabanlı maliyetleme modelinde ise giderlerin mamuller için değil faaliyetler için yapıldığı varsayılmaktadır. Dolayısıyla giderler öncelikle faaliyetlere yüklenmekte daha sonra mamullere faaliyetlerden yararlanma dereceleri dikkate alınarak dağıtılmaktadır (Büyükmirza, 2003: 291).

Şekil 2.16: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ve direkt işçilik maliyetleri ürünler bazında kolaylıkla izlenebilmektedir. Bu yüzden faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, ortaya çıkan endirekt maliyetlerin; departmanlar, süreçler, ürünler ve diğer maliyet objelerine doğru bir şekilde atanmasına odaklanmaktadır (Horngren, 2015: 158). Şekilden de görüldüğü gibi faaliyet tabanlı maliyetleme modeli genel üretim maliyetlerini ilk olarak faaliyetlere, daha sonra mamul ve diğer maliyet objelerine aktarmaktadır (Hansen, vd., 2009: 96). Bu model; faaliyetlerin kaynakları tükettiği, mamullerin ve diğer maliyet objelerinin ise faaliyetleri tükettiği temel varsayımı üzerine bina edilmektedir (Hansen, vd., 2009: 96; Lenan, vd., 2011: 319; Erden, 2004: 178). Faaliyet tabanlı maliyetleme modeli endirekt maliyetlerin yönetiminde geleneksel maliyetleme modellerine nazaran işletme yöneticilerine daha fazla bilgi sağlamaktadır (Horngren, 2015: 172)

Faaliyet tabanlı maliyetleme maliyetlerin daha anlamlı dağıtımını sağlamak amacıyla oluşturulmuştur (Yu-Lee, 2001: 19). Daha geniş bir ifade ile faaliyet tabanlı maliyetlemenin amacı doğru maliyet bilgileri ile yanlış kararların sayısının azaltılmasını sağlamak ve mamullerin faaliyetleri tükettiği, faaliyetlerin de kaynakları tükettiği varsayımından hareketle planlı, kontrollü ve ekonomik genel üretim maliyetleri yükleme verileri sağlamak şeklinde özetlenmektedir (Elmacı, 2015: 225).

Faaliyet tabanlı maliyetleme modeli bir maliyet dağıtımı ve hesaplama yöntemi olarak görülebilmektedir. Ancak bu model bir maliyet hesaplama yönteminden daha çok işletmenin geliştirilmesi amacıyla bir performans ölçüm aracı haline dönüşmüştür (Erdoğan ve Saban, 2010: 534). Çünkü faaliyetler üzerinde odaklanma yönetimin kaynak ve faaliyet etkinliği üzerine odaklanmasını sağlamaktadır. Söz konusu bu odaklanma katma değer yaratmayan faaliyetlerin ortaya çıkmasını sağlamakta ve ortaya çıkan bu faaliyetlerin elemine edilmesini beraberinde getirmektedir. Değer yaratmayan faaliyetlerin elemine edilmesi/ortadan kaldırılması ise işletme etkinliğini arttırmaktadır (Karakaya, 2007: 709-710). Aynı zamanda faaliyet tabanlı maliyetleme modeli bir stratejik karar verme tekniği ve operasyonel yetersizliklere odaklanan bir yönetim anlayışının ilk aşaması olarak da ifade edilmektedir (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 555).

2.2.4 Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin İlkeleri

Kaynak tüketim muhasebesinin yöneticilerin doğru kararlar alabilmesine olanak sağlayan üç temel ilkesi bulunmaktadır. Bu ilkeler: nedensellik ilkesi, cevap verebilirlik ilkesi ve iş/faaliyet ilkesi olarak sıralanmaktadır (White, 2009: 67; Ahmed ve Moosa, 2011: 756).

2.2.4.1 Nedensellik İlkesi

Nedensellik ilkesi kaynaklar ve kaynakların tükettikleri maliyet objeleri arasındaki ilişkileri belirlemede kilit rol oynamaktadır (Webber ve Clinton, 2004: 3-4). Kaynak tüketim muhasebesi modeline rasyonellik, mantık ve güvenilirlik sağladığından bu ilke en önemli ilke olarak nitelendirilmektedir. Bu ilke kaynak akışlarının ve bu

kaynak akışlarının ilişkili olduğu maliyetlerin neden sonuç ilişkisi ile birbirine bağlı olması gerektiğini ifade etmektedir. Bu durum kaynak havuzları arasında keyfi kaynak dağılımlarının ortadan kaldırılmasını sağlamaktadır. Diğer bir anlatımla eğer bir kaynak havuzu diğer bir kaynak havuzunun çıktısından yararlanmıyorsa, çıktısından yararlanılmayan kaynak havuzlarından söz konusu kaynak havuzuna herhangi bir maliyet yüklenmemektedir. Dolayısıyla nihai ürün ve hizmetlere atanan maliyetler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde tanımlanan tam maliyet kavramını yansıtmamaktadır (White, 2009: 67; Ahmed ve Moosa, 2011: 761; Inanlou, vd., 2014: 200). Oysa tam maliyet kavramı üretilen nihai ürün ve hizmetin birim miktarlarına herhangi bir neden sonuç ilişkisi olmayan maliyetlerin tahsis edilmesini gerektirmektedir (Ahmed ve Moosa, 2011: 756; Inanlou, vd., 2014: 200).

2.2.4.2 Cevap Verilebilirlik ilkesi

Cevap verilebilirlik ilkesi kaynak tüketimlerinin maliyet davranışları ile modellenmesinde nedensellik ilkesine uyum sağlamak amacıyla uygulanmaktadır. Bu ilke kaynak havuzları arasında sabit ve orantısal ilişkileri düzenlemektedir. Ayrıca bu ilke kaynak havuzlarının kendine özgü özelliklerini daha detaylı tanımlayarak etkili bir karar destek gelişimi sağlamaktadır (White, 2009: 67; Ahmed ve Moosa, 2011: 756; Inanlou, vd., 2014: 200).

Kaynak tüketim muhasebesi modelinde kaynak akışları tam olarak miktar bazlı ve neden sonuç ilişkilerini yansıtacak biçimde modellenmelidir. Bu modelleme doğru bir şekilde yapıldığı zaman kaynak akışları birim düzeyinde, parti düzeyinde, ürün ya da hizmet hattı düzeyinde ve işletme düzeyinde ilişkilendirilen maliyetler hakkında oldukça yüksek düzeylerde bölümlenebilir/tasnif edilmiş maliyet bilgileri sağlamaktadır (Ahmed ve Moosa, 2011: 762). Cevap verilebilirlik ilkesi tüm kaynak havuzları arasında sabit ve orantısal kaynak akımlarının modellenmesine imkan sağlamaktadır (White, 2009: 68). Dolayısıyla nedensellik ve cevap verilebilirlik ilkelerini uygulayarak elde edilen maliyet bölümlemesi (sabit ve orantısal) karar ve planlama senaryolarını çok geniş bir yelpazede desteklemektedir (Ahmed ve Moosa, 2011: 756; Inanlou, vd., 2014:

200; White, 2009: 69). Ayrıca bu ilke işletmelerde detaylı planlama, simülasyon ve tahmin yeteneklerinin gelişimine de katkı sağlamaktadır (White, 2009: 68).

Cevap verilebilirlik ilkesinin birçok avantajı bulunmaktadır. Bunlar: (i) Karmaşık mamullerin imalatı sırasında ortaya çıkan toplam maliyet ve toplam kapasite arasındaki ters ilişkinin izlenebilmesine imkan vermektedir. (ii) Kaynaklar ile mamul çıktıları arasında yaşanan değişimlerin ilişkilendirilmesinde yöneticilere sahip olunan kaynaklara özgü bakış açılarının gelişimi sağlamaktadır. (iii) Her ne kadar karmaşık olursa olsun mamul ve hizmetlerin ekonomik akışlarının doğru olarak modellenmesine imkan sağlamaktadır (Ahmed ve Moosa, 2011: 756; Inanlou, vd., 2014: 200).

2.2.4.3 İş/Faaliyet İlkesi

İş/faaliyet ilkesi nedensellik ve cevap verilebilirlik ilkesi gibi evrensel bir ilke değildir. Ancak gerekli bir ilkedir. Maliyet objeleri arasındaki kaynak akışlarının izlenmesi yönetsel kararlar için her zaman yeterli bilgi sağlamamaktadır. Bazı durumlarda periyodik, bazı durumlarda sürekli olarak kaynak havuzları arasında yaşanan kaynak tüketimlerinde yürütülen faaliyetlerin bilinmesi gerekebilmektedir. İş/faaliyet ilkesinin oluşturulmasında faaliyet tabanlı maliyetleme modeli referans alınmıştır. Kaynak tüketim muhasebesi modelinde iş/faaliyet ilkesi çok daha sınırlı ve son derece disiplinli bir şekilde uygulanmaktadır (White, 2009: 70).

2.2.5 Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Temel Unsurları

2.2.5.1 Kaynaklar

Kaynak tüketim muhasebesi modelinin ilkeleri analiz edildiğinde bu modelin kaynaklar ve kaynaklar arasındaki ilişkiler üzerine güçlü bir vurgu yaptığı görülmektedir (Özyapıcı, 2012: 46). Bu modelde işletme yönetimi, kaynak tabanlı bakış açısı ile tüketilen kaynakların miktarını, yapısını ve maliyetini yakından izlemektedir. Kaynak tüketim muhasebesi modeli maliyet hesaplamalarında kaynak tüketim miktarlarını dikkate almaktadır (Okutmus, 2015: 48). Çünkü model maliyetlerin kaynak

tüketimleri sonucunda ortaya çıktığı görüşüne göre hareket etmekte ve tüketilen kaynak miktarına göre maliyet hesapları yapmaktadır (Köse ve Ağdeniz, 2015: 54).

Kaynak tüketim muhasebesi modelinde odak nokta faaliyetlerden kaynaklara kaymaktadır (Balakrishnan, vd., 2012a: 13). Kaynaklar ve söz konusu bu kaynakların maliyetleri, kaynak tüketim muhasebesi modelinin temeli olarak kabul edilmektedir. Diğer bir ifade ile bu modelde maliyetler, temelde kaynak akımlarına bağlı olarak şekillenmektedir. Dolayısıyla kaynak akımlarının doğru bir şekilde modellenmesi hesaplanan maliyetlerin de doğru sonuçlar vermesini sağlamaktadır (Rahimi, vd., 2014: 535-536).

Kaynak tüketim muhasebesi modeli kaynaklar ve tüketilen kaynakların miktar akışları üzerine odaklanmaktadır. Kaynaklar arasında yaşanan bu miktar akışları, kaynaklar arasındaki nedensel ilişkinin bir fonksiyonu olarak kullanılmaktadır (Rahimi, vd., 2014: 535). Buradan hareketle modelden doğru maliyet bilgilerinin elde edilebilmesi için kaynaklar arasındaki ilişkilerin ve maliyet nesnelerinin hangi kaynakları tükettiklerinin belirlenmesi son derece önem arz etmektedir (Okutmus, 2015: 49). Çünkü kaynak tüketim muhasebesi modelinde kaynak maliyetleri, maliyet objelerine nedensellik ilkesine dayalı olarak tahsis edilmektedir (Thomson ve Gurowka, 2005: 32).

Kaynaklar işletmelerin optimize edilmesinde yöneticiler tarafından alınacak kararlar için büyük önem arz etmektedir. Dolayısıyla kaynakların doğasını/niteliklerini anlamak bu kaynakların etkili ve verimli yönetimi için gerekmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde kaynaklar üç temel özelliği bünyelerinde bulundurmaktadır. Bu özellikler aşağıda belirtildiği gibi sıralanmaktadır (White, 2009: 65-66):

- **Yeterlilik:** Kaynakların nitel özellikleridir. Çalışanların eğitim düzeyleri, makinelerin kalitesi ve çok yönlülüğü kaynakların niteliksel özelliklerine örnek olarak verilebilmektedir.

- **Kapasite:** Yönetim muhasebecileri enstitüsü tarafından on iki farklı kapasite modeli tanımlanmıştır. Kaynak tüketim muhasebesi Uluslararası İleri Düzeyde Yönetim Konsorsiyumu (The Consortium of Advanced Management - International) (CAM-I) tarafından kabul edilen ve kaynakların teorik kapasitelerine odaklanan kapasite modelini kullanmaktadır.
- **Kaynak Yapısı ya da Davranışı:** Kaynak maliyetleri kaynağın özelliklerini yansıtmaktadır. Her bir kaynak havuzu kaynakların özelliklerini birleştirmektedir. Örneğin makine kaynak havuzu; makinelerin bakım onarım maliyeti, enerji maliyeti, amortisman maliyeti vb. maliyetleri içermektedir sıralanmaktadır.

Aynı zamanda kaynak tüketim muhasebesi modeli karar vericilere, verecekleri kararlara destek olmak amacıyla atıl kaynaklar hakkında da bilgi vermektedir. Geleneksel maliyetleme modellerinde ve faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde tüm kaynakların tam olarak işletme faaliyetlerinde tüketildiği varsayımına dayanarak maliyet tahsisleri yapılmaktadır. Diğer bir ifade ile bu modellere göre atıl kapasite ortaya çıkmamakta, işletmelerin tam kapasitede çalıştıkları varsayılmaktadır. Buna karşılık kaynak tüketim muhasebesi modelinde sahip olunan kaynaklar ile tüketilen kaynakların eşitliği varsayımı geçerli bir varsayım değildir. Dolayısıyla mevcut kaynaklar ile kullanılan kaynaklar arasındaki fark (atıl kaynaklar) kabul edilmektedir. Kaynak tüketim muhasebesi modeli üretim faaliyetlerinde kullanılan kaynakların tam olarak kullanılamayabileceği ve dolayısıyla boşta kaynaklar kalabileceği gerçeğini kabul etmektedir. Bu modelde kaynak maliyetleri kaynak havuzlarına sadece kaynaklar tüketildiğinde tahsis edilmektedir (Tse ve Gong, 2009: 43-44; Rahimi, vd., 2014: 536; Basık, 2012: 344).

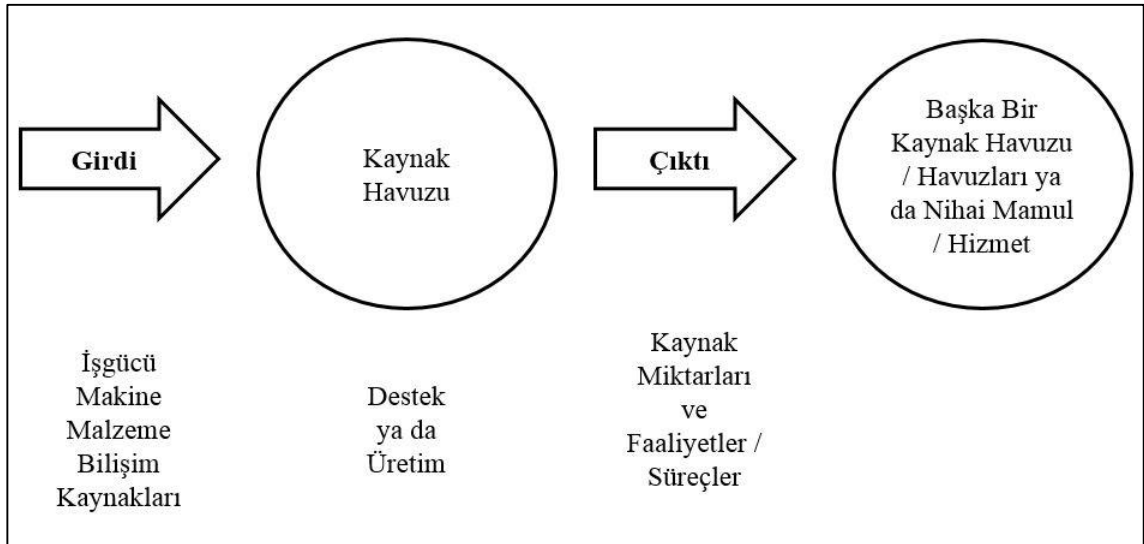
Atıl kaynaklar işletme faaliyetlerine doğrudan katkı sağlamayan kaynaklar olarak ifade edilmektedir. Atıl kaynakların varlığı işletme faaliyetlerinin verimsizliğini temsil etmektedir. Yönetim atıl kaynakların miktarlarını azaltarak faaliyetlerin verimliliğini arttırabilmektedir. Atıl kaynaklar ya kullanılan kaynak miktarlarının azaltılması ya da örgütsel çıktıların arttırılması yoluyla azaltılabilmektedir. Kaynak

tüketim muhasebesi modelinde kaynak havuzları atıl kaynaklar ile ilgili bilgi vererek yönetime işletme faaliyetlerinin verimliliğini arttırma kararlarında destek olmaktadır (Tse ve Gong, 2009: 45).

2.2.5.2 Maliyet Yapıları

Kaynak tüketim muhasebesi modelinde kaynaklar üzerine odaklanması son derece akılcı bir yaklaşımdır. Günümüz üretim ortamlarında çok sayıda kaynak ortaya çıkmaktadır. Bu model ortaya çıkan bu çok çeşitli kaynak demetini tek bir kaynak demeti olmaktan çıkarmakta ve birbirine benzer nitelikteki kaynakları kaynak havuzlarında toplayarak sınıflandırmakta ve raporlamaktadır. Kaynak havuzları kaynakların özellikleri referans alınarak oluşturulmaktadır (Mackie, 2006: 35). Oluşturulan kaynak havuzları belirli sorumluluk alanlarında ortaya çıkan kaynak maliyetlerinin gruplandırılmasına odaklanmaktadır. Kaynak havuzları oluşturulduktan sonra her havuzun maliyet objelerini tüketen kaynak çıkışları tespit edilmekte ve ilişkiler diyagram haline getirilmektedir (Webber ve Clinton, 2004: 3).

Şekil 2.17: Kaynak Tüketiminin Girdi – Çıktı Modeli



Kaynak: WHITE, Larry, (2009), **Resource Consumption Accounting: Manager – Focused Management Accounting**, The Journal of Corporate Accounting & Finance, Volume: 20, Issue: 4: s. 65.

Kaynak tüketim muhasebesinde kaynak havuzları maliyet nesneleri ve alıcıları tarafından kaynak miktarlarının tüketimine dayalı maliyetleri atamak için kullanılmaktadır. Kaynak havuzlarının çıktı miktarları başka bir kaynak havuzu tarafından, işletme faaliyet sürecindeki bir maliyet objesi tarafından ya da direkt olarak nihai mamul ve hizmetler tarafından tüketilebilmektedir (SAP University Alliance, 2011: 4-5). Kaynak havuzlarının maliyetleri birincil maliyet ve ikincil maliyet olarak sınıflandırılmaktadır. Herhangi bir kaynak havuzunda ortaya çıkan bir kaynak birincil maliyet olarak kabul edilirken başka bir kaynak havuzundan atanan bir kaynak ise ikincil maliyet olarak kabul edilmektedir (Perkins ve Stovall, 2011: 47; Webber ve Clinton, 2004: 4; Özyapıcı, 2012: 46; Balakrishnan, vd., 2012b: 26).

Kaynak havuzlarında toplanan kaynaklar içinde bulundukları kaynak havuzlarının çıktıları ile ilişkisine göre sabit kaynaklar ve orantısal⁵ kaynaklar olarak sınıflandırılmaktadır (White, 2009: 66-67; Perkins ve Stovall, 2011: 47; Rahimi, vd., 2014: 538; Basık, 2012: 345). Diğer bir ifade ile herhangi bir kaynak havuzunda aynı anda hem sabit hem de orantısal maliyet bileşenleri yer alabilmektedir (Tse ve Gong, 2009: 51). Kaynak havuzlarında toplanan kaynakların maliyetlerinin yapısı doğal olarak belirlenebildiği gibi bazı durumlarda gözlem ve muhakeme de gerekebilmektedir (Webber ve Clinton, 2004: 4). Kaynaklar düzeyinde sabit ve orantısal olarak tespit edilen ve atanan maliyetler, maliyet tüketim davranışlarını daha gerçekçi bir şekilde vurgulamaktadır (Thomson ve Gurowka, 2005: 32).

Kaynak havuzlarında, kaynak havuz oranları hesaplanmakta ve bu oranlar maliyet dağılımlarında kullanılmaktadır. Hesaplanan oranlar sabit ve orantısal oranlar olarak sınıflandırılmaktadır (SAP University Alliance, 2011: 5). Kaynak tüketim muhasebesi modeli, kaynak maliyetlerinin sabit kısmı için dağıtım oranlarını hesaplamada pratik kapasite yerine teorik kapasiteyi kullanmaktadır. Orantısal maliyetlerin dağıtım oranlarının hesaplanmasında ise planlanan/bütçelenen kapasiteler

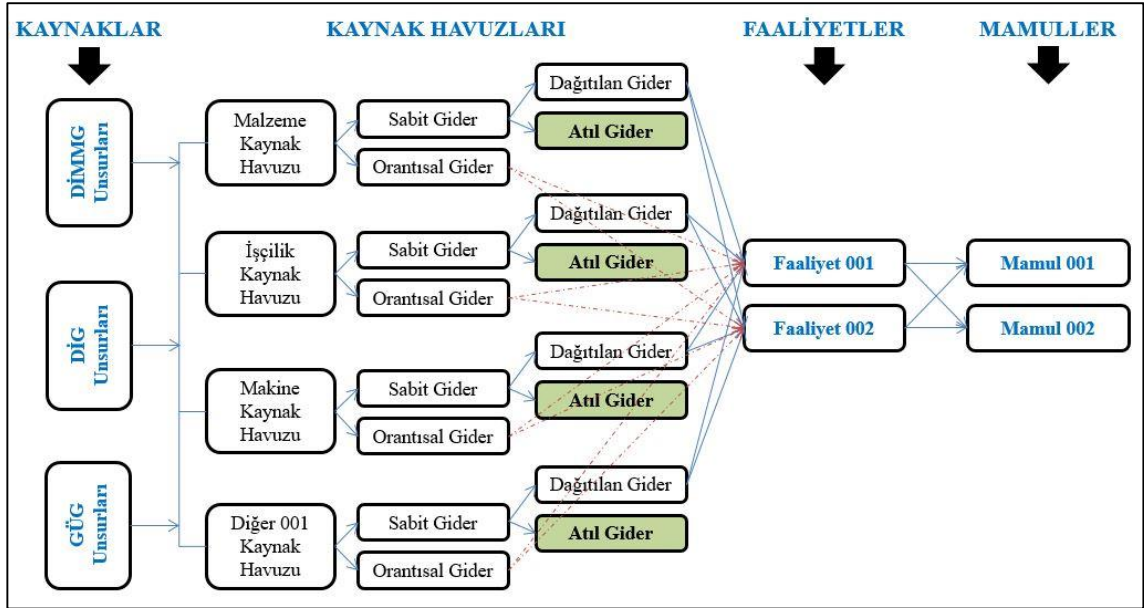
⁵ Kaynak tüketim muhasebesi modelinde değişken maliyet yerine orantısal maliyet kavramı özellikle kullanılmaktadır. Değişken maliyet kavramı genellikle nihai maliyet objesi (genellikle üretilen mamul) ile ilgili bir kavramdır. Ancak değişken maliyetler illaki nihai maliyet objesine bağlı olarak değişkenlik göstermemektedir. Bu maliyetler özellikle kaynak havuzlarının çıktılarına bağlı olarak değişkenlik gösterdiğinden Kaynak Tüketim Muhasebesi modelinde bu maliyetler değişken maliyet olarak değil, orantısal maliyet olarak ifade edilmektedir (Webber ve Clinton, 2004: 14).

dikkate alınmaktadır (Balakrishnan, vd., 2012a: 13; Webber ve Clinton, 2004: 4; Balakrishnan, vd., 2012b: 27; SAP University Alliance, 2011: 5; Thomson ve Gurowka, 2005: 32; Aktaş, 2013: 62; Cengiz, 2012: 227; Aksu, 2013: 174).

Kaynak tüketim muhasebesi modelinde teorik kapasite ve planlanan/bütçelenen kapasite arasındaki fark atıl kapasite olarak adlandırılmakta ve atıl kapasite maliyetleri mamullere yansıtılmamaktadır (Perkins ve Stovall, 2011: 49; Thomson ve Gurowka, 2005: 32). Model, üretim sürecinde kullanılan kaynakların bazılarının normal üretim seyrinde kullanılabilir olmadığı ve atıl kaldığı gerçeğini kabul etmektedir. Bu nedenle de modelde kaynak maliyetleri kaynaklar tüketildiğinde tahsis edilmektedir. Dolayısıyla atıl kaynaklar ile ilgili tüm atıl maliyetler maliyet objelerine tahsis edilmesi yerine kaynak havuzlarında kalmaktadır (Tse ve Gong, 2009: 42-43).

Geleneksel maliyetleme modellerinde ve faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde atıl kapasite maliyetleri, doğrudan mamul maliyetlerine tahsis edilmektedir. Kapasite kullanım oranlarını dikkate almadan, maliyetlerin doğrudan ve tamamen mamullere yüklenmesi yanıltıcı maliyet hesaplamalarına yol açmaktadır (Elmacı ve Tutkavul, 2015: 261). Buna karşılık kaynak tüketim muhasebesi modelinde atıl kapasite maliyetleri hesaplandığından kapasite analizleri diğer yöntemlere nazaran daha kolay yapılmaktadır. Ayrıca bu model kullanılmayan kapasite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine de imkan sağlamaktadır (Rahimi, vd., 2014: 538). Bu durum maliyet hesaplama modelleri arasında kaynak tüketim muhasebesi modelinin yeterliliğini arttıran bir unsur olarak değerlendirilmektedir (Elmacı ve Tutkavul, 2015: 270).

Şekil 2.18: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli Akış Diyagramı



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekilden de görüldüğü gibi kaynak tüketim muhasebesi modeli referans alınarak kurulan maliyet yönetim sistemi yöneticilere alacakları kararları desteklemede; maliyet objelerine tahsis edilen maliyet bilgilerini, kaynak havuzları ile faaliyet havuzları arasındaki bağlantıları ve atıl kaynak miktarı ve bu atıl kaynakların maliyet bilgilerini sunmaktadır. Kaynak tüketim muhasebesi modeli ürün maliyetleri içinde yer alan atıl maliyetlerin etkilerini ortadan kaldırmaktadır. Bu sayede bu model referans alınarak kurulan maliyet yönetim sistemi üretilen ürünlerle ilgili daha doğru maliyet bilgileri sağlamaktadır. Kaynak havuzları ile maliyet havuzları arasında kurulan bağlantılar ile ilgili bilgilerin sağlanması yönetimin katma değer ortaya çıkarmayan faaliyetleri ortadan kaldırarak ya da azaltarak üretilen mamullerin maliyetini azaltmalarını sağlamaktadır (Tse ve Gong, 2009: 44-45).

2.2.5.3 Miktar Temelli Yaklaşım

Kaynak tüketim muhasebesi modeli, kaynak odaklı maliyet yönetimi ve miktar bazlı maliyetleme gibi alman maliyet muhasebesi modelinin özelliklerini, faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ile birleştirmektedir (Tse ve Gong, 2009: 42). Alman maliyet muhasebesi modeli herhangi bir mantıksız kaynak tahsisini önlemek amacıyla

işletme içinde kaynakların gerçek akışlarına odaklanmaktadır. Alman felsefesini referans alan kaynak tüketim muhasebesi modeli de doğal olarak kaynaklar ve tüketilen kaynakların miktarları üzerine odaklanmaktadır (Rahimi, vd., 2014: 534-535). Yani, kaynak tüketim muhasebesi ölçü olarak miktarı temel almaktadır. Dolayısıyla modelde tüm tüketim ilişkileri miktar temelinde ifade edilmektedir (Erkuş, vd., 2014: 22; Cengiz, 2012: 229; Aktaş, 2013: 64; Webber ve Clinton, 2004: 4).

Kaynak tüketim muhasebesi modeli maliyetler ile çıktı ölçüleri (maliyet sürücüleri) arasındaki nedensel ilişkiyi modellemek istemektedir (Balakrishnan, vd., 2012a: 13). Bu nedenle miktar temelli bakış açısı ile kaynak maliyeti dağıtımında kaynak havuzları ile maliyet havuzları arasındaki birebir ilişkiler temel alınmaktadır (Tse ve Gong, 2009: 44). Çünkü modelde, maliyetler temelde kaynak havuzlarının çıktı akışlarına bağlanmaktadır (Ahmed ve Moosa, 2011: 761). Diğer bir ifade ile maliyet hesaplamalarında kaynak tüketim miktarları dikkate alınmaktadır (Okutmus, 2015: 48). Bununla birlikte miktar temelli bakış açısı sadece kaynak kapasitelerinin yönetimini kolaylaştırmakla kalmamakta aynı zamanda maliyet objeleri ile kaynaklar arasındaki nedensel ilişkileri de ortaya çıkarmaktadır (Özyapıcı, 2012: 45). Dolayısıyla doğru ve güvenilir bir kaynak tüketim muhasebesi modelinin oluşturulabilmesi için yöneticilerin tüm kaynak ilişkilerini anlaması gerekmektedir (Webber ve Clinton, 2004: 3).

2.2.5.4 Yerine Koyma Maliyetine Dayalı Amortisman Yöntemi

Alman maliyet muhasebesi modeli varlıkların değerini belirlemede tarihi maliyet yerine, yerine koyma maliyeti kullanmaktadır (Keys ve Van Der Merwe, 1999: 7; Krumwiede ve Suessmair, 2007: 7). Geleneksel maliyetleme modellerinde ise büyük defter kayıtlarından alınan maliyet bilgilerine bağlı kalınarak amortisman tutarları hesaplanmaktadır. Ancak hesaplanan bu amortisman tutarları ekonomik gerçekliği yansıtmamaktadır. Tarihi maliyetler üzerine nazaran yerine koyma maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman tutarları hem daha güncel üretim maliyeti bilgilerinin sağlanmasına hem de günün şartlarına uymayan makinelerin bir an önce elden çıkarılmasına imkan sağlamaktadır (Erkuş, vd., 2014: 23; Cengiz, 2012: 229-230).

Yerine koyma maliyetleri bugünkü fiyatlarla kapasiteyi yenilemek için gerekli tutarı ifade etmektedir. Fiyat değişimleri nedeni ile tarihsel maliyetler kaynakların fırsat maliyetlerini doğru bir şekilde yansıtamayacağından kaynak tüketim muhasebesi modelinde dağıtımlar tarihsel maliyetler yerine koyma maliyetleri üzerinden yapılmaktadır. Yerine koyma maliyetleri ekonomik gerçekliği daha fazla yansıtmakta, mamul maliyetlerinin güncel fiyatlarla hesaplanmasını sağlamakta ve eskiyen makinelerin elde tutulmaması yönünde yöneticilere rehber olmaktadır (Aktaş, 2013: 62-63). Buradan hareketle kaynak tüketim muhasebesi modelinde amortisman hesaplamaları için tarihi maliyetler yerine, yerine koyma maliyetlerinin kullanılması bu modelin miktar ve fiyat tahminlerine açıkça önem verdiğini göstermektedir (Balakrishnan, vd., 2012a: 14).

2.2.6 Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Özellikleri

Kaynak tüketim muhasebesinin ana özellikleri aşağıda belirtildiği gibi özetlenmektedir (Özyapıcı, 2012: 47-48; Webber ve Clinton, 2004: 12; Aksu, 2013: 169-170):

- Kaynak tüketim muhasebesi modelinde kaynak dağılımları hem kaynak tüketimleri hem de kaynak havuzları arasındaki ilişkiler göz önüne alınarak doğrudan dağıtım ve faaliyet tabanlı dağıtım anlayışlarının bir karışımına dayanmaktadır.
- Kaynak tüketim muhasebesi modeli içsel maliyet karar destek bilgileri üretmek için (yerine koyma maliyetine dayalı amortisman yöntemi dahil) bir takım değişiklikler içermektedir.
- Kaynak tüketim muhasebesi modelinde sabit maliyetler hariç maliyetlerin maliyet objelerine ya da diğer maliyet merkezlerine dağılımı gelişigüzel yapılmamaktadır.
- Kaynak tüketim muhasebesi modelinde maliyetlerin dağılımı temel olarak teorik kapasiteye dayandırılmaktadır.
- Kaynak tüketim muhasebesi modelinde her bir kaynak havuzuna aktarılan maliyet, sabit ve orantısız maliyet olarak sınıflandırılmaktadır. Buna ek olarak

destek kaynak havuzlarından birincil maliyet merkezlerine kaynak aktarımları da yapılmaktadır.

- Kaynak tüketim muhasebesi modelinde atıl kapasite maliyetleri mamul ya da hizmetlere aktarılmadığından atıl kapasite maliyetleri açıkça belirlenmektedir.
- Kaynak tüketim muhasebesi modelinde hem faaliyet tabanlı hem de süreç tabanlı maliyet sürücüleri kullanılabilir.

2.2.7 Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Yaraları

Kaynak tüketim muhasebesi modelinin faydaları aşağıda belirtildiği gibi sıralanmaktadır (Özyapıcı, 2012: 50; Webber ve Clinton, 2004: 12; Aksu, 2013: 174-175; Aktaş, 2013: 64-65):

- Kaynak tüketim muhasebesi modelinde belirli üretim süreçlerine ve onların çıktılarına doğru bir şekilde yapılan ilişkilendirmeler, daha doğru maliyet atamalarının yapılması ve kaynak tüketim kalıplarının daha iyi anlaşılması ile sonuçlanmaktadır.
- Kaynak tüketim muhasebesi modelinde daha doğru bir şekilde yapılan maliyet atamaları sadece ilgili maliyetler kullanılarak kaynak planlaması yapma yeteneğini kazandırmaktadır.
- Kaynak tüketim muhasebesi modelinde yerine koyma maliyetine dayalı amortisman yönteminin kullanılması benzer kaynak ve destek faaliyetlerini tüketen benzer mamuller için eşit olmayan maliyet dağıtımını sorununu elemine etmektedir.
- Kaynak tüketim muhasebesi modelinde mamul maliyetleri sadece kullanılan kaynakların maliyetini içermektedir.
- Kaynak tüketim muhasebesi modelinde atıl kapasite miktarı tüketilmemiş teorik kapasiteye dayanılarak hesaplanmakta ve yöneticilerin bu atıl kapasiteleri görebilmeleri sağlanmaktadır.
- Kaynak tüketim muhasebesi modelinde nedensellik ilkesine dayanılarak yapılan maliyet atamaları ilgisiz maliyetlerin mamul maliyetlerinde yer almasını engellemektedir.

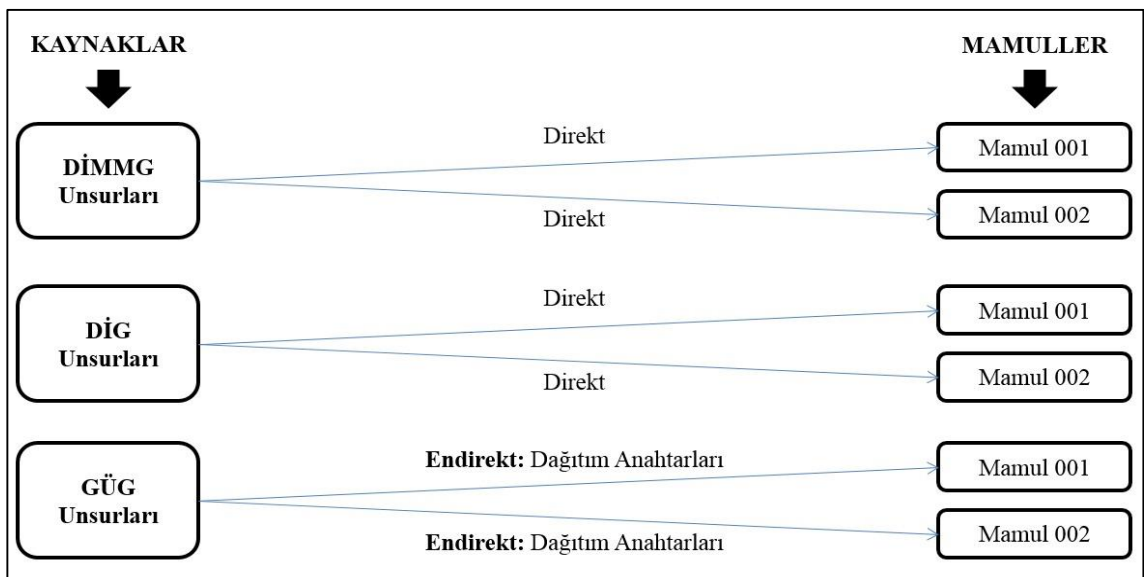
- Kaynak tüketim muhasebesi modelinde maliyetlerin yapıları temel alınarak kaynak tüketimlerinin belirlenmesi, yöneticilerin kaynak ilişkilerini anlama ve alacakları kararlarda gerekli olan destek bilgilerin kullanılması konularında yeteneklerinin gelişmesini sağlamaktadır.

2.3 ANALİZE TABİ DİĞER MALİYETLEME MODELLERİ

2.3.1 Geleneksel Maliyetleme Modeli

Üretim süreci sonucunda ortaya çıkan üretim maliyetleri; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri olarak sınıflandırılmaktadır. Geleneksel maliyetleme modelinde ortaya çıkan bu üretim maliyetlerinin üretilen mamuller için yapıldığı kabul edilmektedir. Bu kabulden hareketle dönemde ortaya çıkan üretim maliyetleri mamuller ile ilişkilendirilmektedir. Bu modelde üretilen mamuller ile doğrudan/direkt bağlantısı kurulabilen direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri üretilen mamullere direkt yüklenmektedir. Üretilen mamuller ile doğrudan bağlantısı kurulamayan giderler ise üretilen mamullere bir iş ölçüsü (mamullerin genel üretim giderlerinden yararlanma dereceleri) aracılığı ile yüklenmektedir (Büyükmirza, 2003: 290).

Şekil 2.19: Geleneksel Maliyetleme Modeli



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Geleneksel maliyetleme modellerinde mamuller ile doğrudan bağlantısı kurulamayan giderler iş ölçüleri (mamullerin genel üretim giderlerinden yararlanma dereceleri) yardımı ile mamullere dağıtılmaktadır. Genel üretim giderlerinin mamullere dağıtımının doğruluk derecesi, seçilen iş ölçüsünün doğruluk derecesine bağlı olarak değişim göstermektedir. Günümüz üretim ortamlarında otomasyonun artması üretim maliyetleri içindeki genel üretim giderlerinin de payını arttırmaktadır. Dolayısıyla bu üretim ortamlarında seçilecek yanlış bir iş ölçüsü mamul maliyetlerinin hesaplanması aşamasında önemli derecede olumsuz etkiler ortaya çıkarmaktadır (Büyükmirza, 2003: 288-289).

Geleneksel maliyetleme modellerine göre, üretilen mamuller ile doğrudan bağlantısı kurulamayan giderlerin mamullere yüklenmesinde bir takım ara yollar izlenmektedir. Bu amaçla büyük defter kayıtlarından alınan genel üretim gider kalemleri öncelikli olarak fabrikada ortaya çıkan gider yerlerine dağıtılmaktadır. Daha sonra destek/yardımcı gider yerlerinde toplanılan maliyetler tekrar dağıtım işlemine tabi tutularak destek verdikleri üretim gider yerlerine dağıtılmaktadır. Dağıtım sonrasında üretim gider yerlerinin kendilerinin neden oldukları maliyetler ile dağıtımdan gelen maliyetler toplanmaktadır. Üretim gider yerlerinde toplanan bu maliyetler faaliyet hacmine göre üretilen mamullere yüklenmektedir (Basık, 2012: 115). Mamuller ile doğrudan bağlantısı kurulamayan giderlerin mamullere fabrika bazında yüklenmesine nazaran gider yerleri bazında yüklenmesi hesaplanan mamul maliyetlerinin güvenilirliğini arttırmaktadır. Ancak bu güvenilirlik yeterli düzeyde kabul görmemektedir (Büyükmirza, 2003: 289-290). Hatta geleneksel maliyetleme modelleri kullanılarak nihai mamullere yüklenen endirekt üretim maliyetlerinin gerçeği yansıtmadığı ifade edilmektedir (Perkins ve Stovall, 2011: 43).

Çünkü, geleneksel maliyetleme modellerinde ürün maliyetleri hacim tabanlı dağıtım anahtarları temelinde ve tam maliyetleme yöntemi kullanılarak hesaplanmaktadır. Günümüz üretim sistemlerinden ürün maliyetlerinin hesaplanmasında hacim tabanlı dağıtım anahtarlarının kullanılması bu üretim ortamlarının yapısına uygun düşmemektedir. Modern üretim ortamlarında üretim hacmi ile ilgili olmayan faaliyetlerin ortaya çıkardıkları maliyetlerin, toplam maliyetler

içindeki payları oldukça fazladır. Dolayısıyla bu üretim ortamlarında hacim tabanlı dağıtım anahtarları doğru ve güvenilir mamul maliyetlerinin hesaplanmasında geçerliliğini yitirmektedir (Gersil, 2007: 114). Diğer bir ifade ile geleneksel maliyetleme modellerinde maliyetler ile maliyet sürücüleri (dağıtım anahtarları) arasında gerçek bir ilişki olmadığından bu model kullanılarak atanan maliyetler hatalı sonuçlar verebilmektedir (Kumar ve Mahto, 2013: 29). Dolayısıyla geleneksel maliyetleme modelleri yöneticilerin alacakları kararlar ile ilgili bilgi sağlama açısından yetersiz kalmakta ve maliyet yönetimi açısından yararlı bilgiler verememektedir (Balakrishnan, vd., 2012b: 31-33).

2.3.2 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli

Geleneksel maliyetleme modelinin eksikliklerini gidermek amacıyla geliştirilen faaliyet tabanlı maliyetleme modeli önceki (kaynak tüketim muhasebesi modelinin teorik alt yapısı) bölümde anlatılmıştır. Tekrardan kaçınmak amacıyla bu bölümde faaliyet tabanlı maliyetleme modeline yer verilmemiştir.

2.3.3 Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli

Faaliyet tabanlı maliyetleme modeli geleneksel maliyetleme modellerinin eksikliklerini gidermek amacıyla geliştirilmiş bir maliyetleme modelidir. Ancak zaman içerisinde bu modeli geliştiren ve uygulayan pek çok araştırmacı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin yetersiz olduğu noktaları tespit ederek eleştiriler getirmeye başlamıştır (Kırlioğlu ve Atalay, 2014: 142). Modelde araştırmacılar tarafından tespit edilen sorunlar aşağıda belirtildiği gibi özetlenmektedir (Atmaca ve Terzi, 2007: 378; Cengiz, 2011: 39; Kırlioğlu ve Atalay, 2014: 142):

- Mülakat görüşmeleri ve araştırmalar zaman almakta ve maliyetleri yüksek olmaktadır.
- Faaliyet tabanlı maliyetleme modeli için toplanan veriler sübjektif nitelikte ve geçerliliğinin denetlenmesi zor olmaktadır.
- Verilerin saklanması, işlenmesi ve raporlanması pahalı olmaktadır.

- Çok sayıdaki faaliyet tabanlı maliyet modeli yerel nitelikte olup işletme düzeyinde karlılık için bütünsel bir görüş sağlayamamaktadır.
- Faaliyet tabanlı maliyetleme modeli değişen koşullara göre kolay bir biçimde güncelleştirilememektedir.
- Model kullanılmayan kapasiteyi dikkate almamasından dolayı teorik olarak yanlış olduğu ifade edilmektedir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin karmaşık ve kurulumunun uzun olması, güncellenmesinde bazı zorluklarla karşılaşılması, ölçümlerden kaynaklanan hatalar ve uygulamada daha pratik bir araca ihtiyaç duyulması zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin geliştirilmesine neden olmuştur (Yükçü ve Gönen, 2009: 20). Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin uygulanmasında ortaya çıkan zorlukları/problemleri elemine etmek, maliyet yönetim sistemlerinin uygulanmasını ve sürdürülebilirliğini kolaylaştırmak amacıyla faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin bir çeşidi olarak tasarlanmıştır (Tse ve Gong, 2009: 42; Basuki ve Riediansyaf, 2014: 27). Geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin uygulanması ve sürdürülmesinde ortaya çıkan zorluklar zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelin kabul görmesini önemli ölçüde etkilemiştir. (Kaplan ve Anderson, 2004: 138). Dolayısıyla geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ile zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin birbirini dışlayan yaklaşımlar olmaktan ziyade birbirlerini tamamlayan yaklaşımlar olduğu görülmektedir (Barrett, 2005: 39).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli karmaşık işlemleri zaman denklemleri kurarak basit hale getiren, güncellenmesi kolay, işletmede yapılan faaliyetler ve bu faaliyetleri gerçekleştiren personelin verimliliği hakkında doğru bilgi sağlayarak yöneticilerin başarılı stratejik kaynak planlaması yapmalarına imkan tanıyan bir maliyetleme modeli olarak tanımlanmaktadır (Kırlioğlu ve Atalay, 2014: 143). Diğer bir tanımlamada ise zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, kaynak kapasitelerinin birim maliyetleri ve işletme faaliyetlerinin sürelerinin tahmin edilmesini kapsayan hızlı ve basit bir çerçeve kullanarak kaynak maliyetlerini doğrudan maliyet objelerine yükleyen bir maliyetleme modeli olarak ifade edilmektedir (Siguenza-

Guzman, 2014: 164). Tanımlardan da anlaşıldığı gibi faaliyet tabanlı maliyetleme modeli artık karmaşık ve pahalı finansal sistem uygulamaları olarak ifade edilirken zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli hızlı, ucuz ve anlamlı maliyet ve karlılık bilgilerinin yöneticilere sunulduğu bir maliyetleme modeli olduğu vurgulanmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004: 138).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin temel amacı zaman harcamasına neden olan maliyetli araştırmaların sonlandırılması ve geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme modelinden daha doğru bilgi sağlanmasıdır. (Atmaca ve Terzi, 2007: 372). Dolayısıyla yeni geliştirilen bu model bahsi geçen amaca ulaşacak nitelikte tasarlanmıştır. Yani; zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme modeline nazaran daha basit, daha hızlı, daha az maliyetli, daha esnek, daha kolay sürdürülebilir, daha kolay güncellenebilir, daha güçlü, daha şeffaf, ölçeklenebilir bir maliyetleme modeli olarak ifade edilmektedir (Cengiz, 2011: 40; Polat, 2011: 127; Saban ve Güğərçin İrak, 2009: 100; Kee, 2012: 39).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli de faaliyet tabanlı maliyetleme modeli gibi işletme kaynaklarını faaliyetler, faaliyetleri ise maliyet objelerinin tükettiğini varsaymaktadır (Yükçü ve Gönen, 2009: 20; Bekçioğlu ve Köroğlu, 2012: 4). Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelini faaliyet tabanlı maliyetleme modelinden ayıran temel fark maliyet taşıyıcısı olarak tek etmen olan zamanın kullanılmasıdır. Faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde bütün kaynak gruplarının maliyeti bütün kullanıcıların kaynaklarına dağıtmakta iken zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde sadece harcanan zamanın maliyeti çıktılarına dağıtılmaktadır (Saban ve Güğərçin İrak, 2009: 107). Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde faaliyet maliyetlerin hesaplanması üzerine faaliyetlerin çevrim sürelerinin de ilave edilmesi ile birlikte daha hassas maliyet bilgilerinin üretilmesini sağlamaktadır (Barrett, 2005: 36).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin kurulabilmesi için aşağıdaki adımların izlenmesi gerekmektedir (Everaert, vd., 2008: 175; Yükçü ve

Gönen, 2009: 21; Atmaca ve Terzi, 2007: 372-373; Özyürek ve Dinç, 2014: 351; Bekçioğlu ve Köroğlu, 2012: 5):

- İşletmenin kaynak gruplarının belirlenmesi
- İşletmenin kaynak gruplarına ait maliyetlerin belirlenmesi
- İşletmenin her bir kaynak grubunun pratik zaman kapasitesinin belirlenmesi
- İşletmenin her bir kaynak grubu için kapasite maliyet oranının (birim maliyetin) hesaplanması
- İşletmenin her bir kaynak grubuna atanan maliyetlerin belirlenmesi
- İşletme bölümlerine ait kapasite maliyet oranları ile her bir kaynak grubu için gerekli olan toplam süre çarpılarak kaynak gruplarına atanan toplam maliyetlerin tespit edilmesi

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli faaliyet tabanlı maliyetleme modelindeki gibi tedarik edilen kaynağın maliyetini hesaplamakla başlamaktadır (Polat, 2011: 128). Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin ilk aşamasında tüm kaynakların pratik kapasiteleri belirlenmektedir. Tahminen pratik kapasitenin, teorik kapasitenin %80 ile %85'i aralığında olduğu ifade edilmektedir (Kaplan ve Anderson, 2004: 133). Kaynakların toplam maliyeti belirlenen pratik kapasiteye bölünerek birim süre maliyeti hesaplanmaktadır. İkinci aşamasında ise faaliyetlerin süreleri tespit edilmektedir. Sonrasında birim süre maliyeti ile faaliyetlerin süreleri çarpılarak maliyetler hesaplanmaktadır (Kırlioğlu ve Atalay, 2014: 143).

Geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme modelleri maliyet sürücüsü oranlarını kaynakların tam kapasite ile çalıştığını varsayarak hesaplamaktadır. Ancak faaliyetlerde kapasite boşluklarının oldukları da bilinmektedir. Bunun anlamı geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ile hesaplanan maliyet sürücüsü oranları genellikle yüksek değerler vermektedir (Kaplan ve Anderson, 2004: 132). Geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde kabul edilen bu varsayım yönetimin kullanılmayan kapasitenin maliyetini doğru olarak yansıtamayacağı fikrini doğurmaktadır (Cengiz, 2011: 42). Geleneksel modele karşılık zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde ise hesaplamalarda pratik kapasite kullanılmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004: 133).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde sadece iki parametre tahmini gerekmektedir. Bunlardan birincisi kaynak kapasitelerinin birim zaman maliyetleri, ikincisi ise ürün, hizmet ve/veya müşteriler tarafından kaynak kapasitelerinin birim tüketim zamanlarıdır (Kaplan ve Anderson, 2004: 133; Basuki ve Riediansyaf, 2014: 28; Polat, 2011: 128; Cengiz, 2011: 40). Parametrelerden birisi olan birim süre maliyeti, kaynak havuzunun toplam maliyetinin toplam pratik kapasiteye bölünmesi ile hesaplanmaktadır. Diğer parametre olan maliyet objelerinin kullandığı faaliyetlerin süresi tespit edilirken personelin zamanını nerede ve nasıl geçirdiği ile ilgili tahminler yapılmakta ve faaliyetler doğrudan izlenerek faaliyetlerin süreleri tespit edilmektedir (Kırlioğlu ve Atalay, 2014: 143).

Maliyet objelerinin kapasite kullanımlarının tespiti için zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde zaman denklemleri kullanılmaktadır (Özyürek ve Dinç, 2014: 353). Zaman denklemleri, zaman etkenleri⁶ arasındaki ilişkiyi göstermek için kullanılan faaliyetin özelliğine dayalı olarak her bir faaliyet için harcanan zamanı modelleyen bir formüldür (Cengiz, 2011: 41). Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde zaman öngörülleri ya doğrudan gözlemle ya da mülakat yolu ile elde edilebilmektedir. Geleneksel modelde olduğu gibi anket yapmaya gerek duyulmamaktadır. Zaman öngörülerinin tam doğru olmasının çok önemli olmadığı yaklaşık tutarlı bir sonucun yeterli olduğu vurgulanmaktadır (Bekçioğlu ve Koroğlu, 2012: 5; Polat, 2011: 128).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli işletme yöneticilerine hem işletme faaliyetlerinin maliyetini hem de faaliyetlere harcanan zamanı raporlamaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004: 134). Bu sayede zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ile gereksiz zaman harcamasına neden olan faaliyetler belirlenerek kaldırılmaktadır. Bu model kapasiteyi dinamik bir şekilde hesaplamakta ve atıl kapasite maliyetlerini ayrıştırabilmektedir. Ayrıştırılan atıl kapasite maliyetleri maliyet objelerine yüklenmemektedir (Kırlioğlu ve Atalay, 2014: 143). Bu durum zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelini faaliyet tabanlı maliyetleme modeline

⁶ Zaman etkenleri bir faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli olan zamanı belirleyen değişkenlerdir.

nazaran daha iyi kapasite yönetimi için çok daha titiz bir maliyetleme modeli haline getirmektedir (Cengiz, 2011: 43).

Geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde tüm kaynak gruplarının maliyeti bu kaynakların tüm kullanıcılarına atanır. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde ise faaliyetlerde harcanan zamanın maliyeti sadece çıktılara yüklenmektedir. Yani bu modelde doğrudan maliyet nesnelerinin kaynak maliyetleri izlenmektedir (Kee, 2012: 39). Kullanılmayan kapasite maliyetleri çıktı maliyetlerine yüklenmemektedir. Bu maliyetler yönetim amaçlı kullanılmak üzere uygun hale getirilip açık bir şekilde raporlanmaktadır (Max, 2007: 21-22).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, faaliyet tabanlı maliyetleme modelini yalınlaştırarak karmaşık yapıda olan faaliyetleri anlamada daha başarılı olmakta ve tek bir maliyet etkeni olan zamanı kullanarak hem karmaşıklığı gidermekte hem de uygulama ve güncellemeleri kolaylaştırmaktadır (Kırlıoğlu ve Atalay, 2014: 143). Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelini korumak ve güncellemek daha kolaydır. Çünkü oluşturulan zaman denklemleri ve bugünün ERP sistemleri yardımı ile kapasite maliyet oranları ve/veya çalışma koşulları değiştikçe değişen birim zaman tahminleri yöneticiler tarafından kolaylıkla güncellenebilmektedir (Stout ve Propri, 2011: 3). Bu özellik zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeline değişen çevre koşullarına hızlı bir şekilde uyum sağlama yeteneği kazandırmaktadır (Atmaca ve Terzi, 2007: 379).

2.4 ANALİZE TABİ MALİYETLEME MODELLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

2.4.1 Geleneksel Maliyetleme Modeli – Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli

Üretim teknolojileri ve otomasyonda meydana gelen değişim ve gelişimlerin sonucu olarak üretim ortamlarında genel üretim giderlerinin payı toplam üretim maliyetleri içerisinde artış göstermiştir. Buna karşılık ise direkt işçilik giderlerinin payı ise azalmıştır. Genel üretim giderlerinin toplam üretim maliyeti içerisindeki payının

önemli seviyelere ulaşması geleneksel üç aşamalı maliyet dağıtımının (birinci dağıtım, ikinci dağıtım ve üçüncü dağıtım) eleştirilmesi ile sonuçlanmıştır (Özkan, 2011: 80). Geleneksel maliyetleme modellerine gerçeğe uygun maliyet bilgileri üretmediği yöneticileri yanıltıcı bilgiler ürettiği ve önceki bölümlerde belirtilen eksiklikleri üzerine getirilen eleştiriler yeni maliyetleme modellerinin gelişimine ön ayak olmuştur. Bu bağlamda geleneksel maliyetleme modellerinin eksikliklerini gidermek amacıyla faaliyet tabanlı maliyetleme modeli geliştirilmiştir.

Geliştirilen faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, tek tek faaliyet maliyetini hesaplamakta ve hesaplanan bu maliyetleri bir mamul ya da hizmet gibi maliyet objesine yüklemektedir. Bu yükleme maliyet objesinin faaliyetlere duyduğu ihtiyaç oranına göre yapılmaktadır (Yükçü, 2007: 453). Bu model ile geleneksel maliyetleme modeli karşılaştırıldığında bir takım farklılıklar göze çarpmaktadır. Bu farklılıklar aşağıdaki tablo yardımı ile özetlenmektedir (Özkan, 2011: 85):

Tablo 2.4: Geleneksel Maliyetleme Modeli İle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinin Karşılaştırılması

Açıklamalar	Geleneksel Maliyetleme Modeli	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli
Maliyet Havuzları	Geleneksel maliyetleme modeli, maliyetleri bölümlerde toplamaktadır. Bölümlerdeki maliyetler homojen nitelik göstermemektedir. Bu maliyetler birçok sürecin maliyetidir ve genellikle tek bir faktöre bağlı olarak ortaya çıkmamaktadır.	Faaliyete dayalı maliyetleme modeli, maliyetleri maliyet havuzlarında toplamaktadır. Bunlar işletme süreçlerine ve faaliyetlerine uygun olarak tasarlanmaktadır.
Dağıtım Anahtarları	Geleneksel maliyetleme modeli, maliyetleri mamul ve hizmetlere dağıtırken direkt işçilik saati, makine saati gibi hacme dayalı dağıtım anahtarları kullanarak dağıtmaktadır.	Faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, maliyet havuzlarından mamullere, hizmetlere ve diğer maliyet taşıyıcılarına faaliyet maliyetleri ile uyumlu maliyet etkenleri kullanarak dağıtmaktadır.
Maliyet Hiyerarşisi	Genellikle işletmenin üretilen mamul veya sunulan hizmet miktarı ile ilgili tüm maliyetleri dikkate almaktadır.	Üretilen mamul miktarı ile ilişkisi olmayan maliyetleri de dikkate almaktadır.
Maliyet Taşıyıcısı	Üretilen mamul birimi veya hizmet gibi tek bir maliyet taşıyıcısının maliyetleri üzerine odaklanmaktadır.	Mamul, parti, üretim hattı, işletme süreci, müşteri ve tedarikçi gibi çok çeşitli maliyet taşıyıcısının maliyetleri üzerine odaklanmaktadır.
Karar Desteği	Dağıtımda kullanılan dağıtım anahtarlarının mamul maliyetlerini belirleme yönü zayıf olduğu için aşırı veya yetersiz maliyetleme ile karşılaşabilmektedir.	Dağıtımda maliyet etkenlerini kullandığı için yönetsel kararlara destek olmada doğru maliyet bilgisi sunmaktadır.
Maliyet Kontrolü	Maliyet kontrolü karşılıklı fonksiyonel çabadan ziyade bir bölüm çalışması olarak görülmektedir.	İşletme faaliyetlerinin maliyetlerine yönelik bilgi sağladığı için maliyet yönetimine imkan vermektedir.
Maliyet	Yönetimi etkin bir şekilde oluşturmak ve yürütmek aşırı maliyetli değildir.	Yönetimi etkin bir şekilde oluşturmak ve yürütmek oldukça maliyetlidir.

Kaynak: ÖZKAN, Azzem, (2011), **Geleneksel Maliyetleme İle Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Kullanımı: Melez Faaliyete Dayalı Maliyetleme Önerisi**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 35, Ankara: s. 85.

Bu farklılıklara ek olarak geleneksel maliyetleme modelleri ve faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde üretim faaliyetlerinde kullanılan tüm kaynakların kullanım oranlarına bakılmaksızın tam olarak kullanıldığı varsayıma dayanılarak kaynak dağıtımları yapılmaktadır. Üretim faaliyetlerinde kullanılan kaynakların tam olarak kullanıldığı varsayımı hammadde ve malzemeler gibi fiziki varlıklar için doğru olabilmektedir. Ancak maddi olmayan kaynaklar için bu varsayımın doğruluğu son derece düşük seviyelerdedir. Geleneksel maliyetleme modellerinde ve faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde üretim faaliyetlerinde kullanılan kaynakların tam olarak kullanıldığını varsaymak üretimde kullanılan kaynakların tüm maliyetlerinin tahakkuk

etmesine neden olmaktadır. Bunun anlamı bu maliyetleme modellerinde atıl kaynaklar ile ilgili maliyetler de maliyet objelerine tahsis edilmektedir (Tse ve Gong, 2009: 43-45).

Geleneksel maliyetleme modellerinde ilgi mamul ve hizmetlere yoğunlaşırken, faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde ilgi faaliyetlere kaymaktadır. Dolayısıyla geleneksel maliyetleme modeli maliyet hesaplama amacının dışında kullanılmazken faaliyet tabanlı maliyetleme modeli maliyet hesaplamanın yanında stratejik kararlar alma aracı olarak da kullanılabilmektedir (Abdioğlu, 2013: 310).

2.4.2 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli – Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli

Geleneksel maliyetleme modellerinin eksikliklerini gidermek amacıyla geliştirilen faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin de eksiklikleri zamanla ortaya çıkmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, kurulması çok emek gerektiren masraflı bir maliyetleme modelidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin karmaşık üretim işletmelerinin olduğu sanayi sektöründe uygulanmasının çok pahalı ve çok karmaşık olması akademisyen ve uygulamacıları faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin avantajlarından yararlanabilecekleri daha basit maliyetleme modellerine itmiştir (Basık, 2012: 323-324). Bu modellerden birisi de zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelidir.

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme modelini bütün bütün dışlayan bir model olmaktan ziyade, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin eksikliklerini gidermeye çalışan, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme modelini tamamlayan bir model olarak geliştirilmiştir. Geliştirilen zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ile geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme modeli karşılaştırıldığında bir takım farklılıklar göze çarpmaktadır.

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde farklı faaliyetlerin tespit edilerek ortaya çıkan maliyetlerin tespit edilen bu faaliyetlere dağıtılması sorunu

bulunmamaktadır. Bu modelde birimlere maliyet yüklemede kullanılan tek anahtar zamandır. Kaynak maliyetlerinin maliyet birimlerine yüklenmesinde sadece zaman faktörünün kullanılması kaynaklar ile faaliyetler arasındaki ilişkinin kurulmasında çalışanlara yapılan uzun mülakatları ve iş analizlerini ortadan kaldırmıştır. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde faaliyetler tanımlanmakta ve tanımlanan faaliyetlerin tümüne kullandıkları zaman bağlamında odaklanılmaktadır. Bu modelde ayrıntılı bilgiye gerek duyulmamakta iki temel parametre üzerine odaklanılmaktadır: Zamanın birim maliyeti ve faaliyetlerin süresi. Bu durum zamana dayalı maliyetleme modelini basitleştirmekte, en karmaşık üretim işletmelerinde dahi kullanılabilirliğini arttırmaktadır (Basık, 2012: 339).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin dağıtım ölçüsü olarak sadece zamanı kullanması, bu modelin faaliyet tabanlı maliyetleme modeline nazaran daha basit ve daha doğru maliyet hesaplamaları yapmasını sağlamaktadır. Bu model işletmede ortaya çıkan genel üretim giderlerini her bir faaliyet için kullanılan aktif işgücü süresine bağlı olarak dağıtmaktadır. Bu modelde, sunulan hizmet ya da ürünler farklı süreçlerden geçtikleri ve farklı zamanlar harcadıkları için kaynakları da değişik boyutlarda tükettikleri varsayılmaktadır. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin aksine faaliyetler için gerekli sürenin standart olmadığını ve birbirinden farklı olduğunu varsaymaktadır. Benzer şekilde faaliyetleri kullanan maliyet objelerinin de faaliyetlerde geçirdikleri sürelerin birbirlerinden farklı olabileceğini dikkate almaktadır (Yükçü ve Gönen, 2009: 20-22).

Geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde maliyet etkeni olarak gerçekleşen faaliyetlerin sayısı (müşteri siparişi sayısı, yükleme sayısı, vb.) dikkate alınmaktadır. Buna karşılık zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde ise, gerçekleşen faaliyetler ile için gerekli zamanın hesaplanabileceği maliyet etmeni diğer bir ifade ile zaman etmeni (kurulum saati, taşıma süresi, vb.) dikkate alınmaktadır (Saban ve Güğərçin İrak, 2009: 100). Aynı zamanda, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde kullanılan faaliyet havuzlarını kaldırmakta, yerine miktara dayalı kaynak – faaliyet maliyet etkenlerini

adapte etmektedir. Bu durum faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin uygulanmasındaki zorlukları ortadan kaldırmaktadır (Cengiz, 2011: 40).

Uygulamada faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamaları kullanılmayan kapasitelerin hesaplanmasında başarısız oldukları görülmektedir. Bu başarısızlık üretim sürecinde kullanılan kaynakların yapılarına önem verilmemesinden kaynaklanmaktadır (Grasso, 2005: 17). Faaliyet tabanlı maliyetleme modeli maliyet hesaplamalarını kullanılsın ya da kullanılsın tam kapasite maliyetleri ile yapmakta iken, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli sadece kullanılmış kapasitenin maliyetleri ile yapmakta kullanılmamış kapasiteye düşen atıl maliyetleri mamul maliyetlerine dahil etmemektedir (Basık, 2012: 342; Cengiz, 2011: 44; Yükçü ve Gönen, 2009: 22; Saban ve Güğçerçin İrak, 2009: 100). Faaliyet tabanlı maliyetleme modeli kullanılmamış kapasite potansiyelini göz ardı ettiğinden bu modelin teorik olarak yanlış olduğu ifade edilmektedir. (Basık, 2012: 323).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde kullanılmamış kapasite miktarları ortaya çıkarılmakta ve raporlanmaktadır. Atıl kapasite maliyetlerinin raporlanması işletme yöneticilerinin alacakları kararlara yardımcı olmaktadır (Yükçü ve Gönen, 2009: 23). Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin önemli bir bilgi olan kullanılan ve/veya kullanılmayan kapasiteyi ortaya çıkarmasına ek olarak, daha sağlıklı ve yararlı bilgiler sunması ve işletmedeki tüm bölüm ve süreçleri birbirleri ile entegre ederek bütüncül bir bakış getirmesi ile geleneksel maliyetleme modelleri ve faaliyete dayalı maliyetleme modelinden ayrılmaktadır (Kırlıoğlu ve Atalay, 2014: 143).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli işletme bünyesindeki veri tabanlarından her bir sipariş, süreç, tedarikçi, ürün ve müşteri ile ilgili spesifik özelliklerden yararlanılarak kapasitenin dinamik şekilde hesaplanıp faaliyet maliyetlerine yansıtılabilmesine imkan sağlamaktadır (Saban ve Güğçerçin İrak, 2009: 100). Bu modelinin kapasite miktarlarını hesaplaması ve dağıtım ölçüsü olarak sadece zaman etkenini kullanması bu modelin faaliyet tabanlı maliyetleme modelinden farklılaşmasını sağlamaktadır (Yükçü ve Gönen, 2009: 20).

2.4.3 Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli – Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli

Faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin karmaşık, zaman alıcı, pahalı ve üst bölümlerde sayılan diğer olumsuzlukları bulunan bir maliyetleme modeli olması pek çok uygulayıcının bu maliyetleme modelinden vazgeçmesine neden olmuştur. Faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin artık kullanılmaması yeni maliyetleme modellerinin arayışı ile sonuçlanmıştır. Bu arayışlar sonucunda iki yeni maliyetleme modeli gündeme gelmiştir: Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ve kaynak tüketim muhasebesi modeli. Her iki maliyetleme modeli de faaliyet tabanlı maliyetleme modelinden yararlanılarak geliştirilmiştir. Ancak her iki maliyetleme modelinin de amaçlarına ulaşmada yararlandıkları stratejiler birbirinden farklılık göstermektedir (Basık, 2012: 335). Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ile kaynak tüketim muhasebesi modelinin farklılık gösterdikleri noktalar aşağıdaki tablo yardımı ile özetlenmektedir:

Tablo 2.5: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli İle Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Karşılaştırılması

Açıklamalar	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli
Diğer Bilgi Sistemleri İle İlişkisi	Bağımsız sistem	ERP desteği gerekli
Kaynak Havuzlarının Örgütlenmesi	Maliyet esaslı kaynak havuzları	Teknoloji esaslı kaynak havuzları
Kaynak Havuzlarının İçeriği	Bütün kaynak maliyetleri değişken kabul edilmektedir.	Kaynak maliyetleri hem değişken hem de sabit unsurları içermektedir.
Kaynak Maliyetlerinin Kaynak Havuzlarına Çapraz Dağıtımı	Çapraz dağıtım yoktur.	Kaynak havuzları arasında çapraz dağıtımına izin vardır.
Kaynak Maliyetlerinin Maliyet Birimlerine Dağıtımı	Faaliyet tabanlı maliyetleme esasına göre maliyet dağıtımı yapılmaktadır.	Hem hacim esasına göre hem de faaliyet tabanlı maliyetleme esasına göre maliyet dağıtımı yapılmaktadır.

Kaynak: BASIK, Feryal, Orhon, (2012), **Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul: s.345

Tabloya ek olarak hem zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli hem de kaynak tüketim muhasebesi modeli kaynak havuzlarındaki atıl maliyetleri tanımaktadır. Diğer bir ifade ile her iki model de işletmenin normal faaliyetleri esnasında faaliyetler için tahsis edilmiş bazı kaynakların kullanılamayabileceğini ve kaynakların atıl kalabileceğini kabul etmektedir. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ile kaynak tüketim muhasebesi modelinde maliyet hesaplamalarında faaliyetlere tahsis edilen kaynakların tamamı değil, faaliyetler tarafından kullanılan miktarları esas alınmaktadır. Söz konusu iki modelde de maliyet havuzlarına kaynakların kullanılan miktarları kadar maliyet dağıtılmaktadır (Basık, 2012: 344; Tse ve Gong, 2009: 42). Ancak zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ile kaynak tüketim muhasebesi modelinin kaynak dağıtım anahtarları farklılık göstermektedir. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde kaynak maliyetleri output düzeyine göre dağıtılmakta iken, kaynak tüketim muhasebesi modelinde ise kullanılan input miktarına göre dağıtım yapılmaktadır (Basık, 2012: 344).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme ve kaynak tüketim muhasebesi maliyetleme modellerinde hesaplanan atıl kaynakların maliyeti önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Bu farklılık kaynakların tüketim biçimlerine getirilen bakış açılarının farklılığından kaynaklanmaktadır. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde kaynakların tüketimi sadece işletme faaliyetlerine harcanan süre ile belirlenmektedir. Kaynak tüketim muhasebesi maliyetleme modelinde ise kaynakların tüketimi birden fazla sürücü tarafından belirlenmektedir. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli kaynak kapasitelerinin ölçümünde tek ölçü kullanarak (faaliyetlere harcanan süre) maliyet yönetim sistemlerinin uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla tasarlanmıştır (Tse ve Gong, 2009: 52).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli kaynak tüketimini tek bir etmene bağlayarak maliyetleme işlemini çok basitleştirmektedir. Buna karşılık kaynak tüketim muhasebesi modeli kaynak tüketimlerini daha doğru etmenlere bağladığından daha güvenilir sonuçlar vermektedir. Kaynak tüketim muhasebesi modelinin kurulabilmesi için zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeline nazaran çok daha fazla bilgiye ihtiyaç duyulduğu görülmektedir (Basık, 2012: 349). İhtiyaç duyulan

bilgilerin artması karmaşıklığı ve karışıklığı da beraberinde getirmektedir. Bu sebeple kaynak tüketim muhasebesi modeli kaynak havuzları arasındaki karmaşık ilişkileri tanımlayarak çağdaş üretim faaliyetlerinin karmaşıklığını çözümlemektir. Aynı zamanda bu model maliyet objelerini ve model karışıklığını yönetebilmek için kurumsal kaynak planlaması (ERP) sistemleri ile entegrasyon halinde bulunmaktadır (Tse ve Gong, 2009: 52).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin iki temel eksiği bulunmaktadır. Bu eksikliklerden ilki modelin sadece hacim bazlı olmayan maliyet sürücülerini dikkate almasıdır. İkincisi ise modelde maliyetler sabit ve orantısal maliyet olarak ayrılmadığından söz konusu modelden elde edilen veriler kısa vadeli kararlarda kullanılamamaktadır (Özyapıcı, 2012: 34). Buna karşılık kaynak tüketim muhasebesi maliyetleme modeli tabanlı bir kaynak havuzunda aynı anda hem sabit hem de değişken maliyet bileşenleri yer alabilmektedir (Tse ve Gong, 2009: 51). Dahası kaynak maliyeti analizinde tüketilen kaynakların miktarları tek tek belirlenmektedir. Miktar bazlı kaynak maliyeti tahsisi yapılabilmesi için kaynak havuzları ile maliyet havuzları arasındaki birebir ilişkiler temel alınmaktadır (Tse ve Gong, 2009: 44).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ile kaynak tüketim muhasebesi arasındaki anlatılan farklılıklar ek olarak aşağıdaki tablo yardımı ile de özetlenebilmektedir.

Tablo 2.6: Analize Tabi Maliyetleme Modellerinin Karşılaştırılması

Açıklamalar	Geleneksel	FTM	ZDFTM	KTM
Genel Üretim Giderlerinin Niteliği	Değişken	Değişken	Değişken	Değişken ve Sabit
Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması	Yok	Var	Var	Var
Kapasite Duyarlılığı	Yok	Yok	Var	Var
Atıl Kapasite Belirleme Kriteri	Yok	Yok	Tek Etmen (Faaliyetlerin Zamanı)	Birden Fazla Etmen

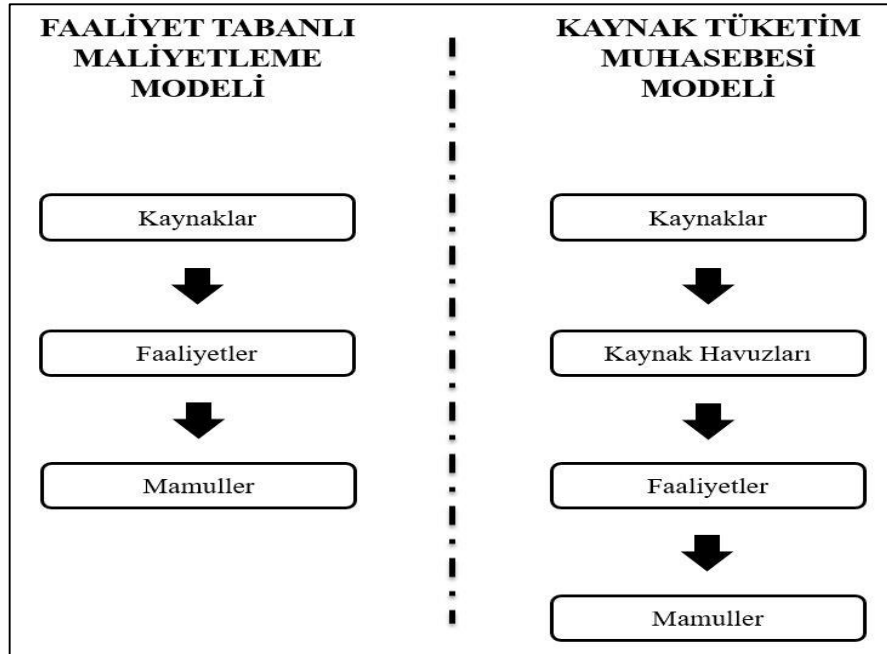
Kaynak: ELMACI VE TUTKAVUL, (2015), **Mamul Maliyetlerinin Hesaplanmasında Geleneksel ve Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinin Yeterliliklerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Betimsel Bir Çalışma**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 17, Sayı: 2, Ankara: s. 266.

Tablodan da görüldüğü gibi, kaynak tüketim muhasebe modeli dışındaki tüm maliyetleme modelleri genel üretim giderlerini değişken olarak kabul ederken, kaynak tüketim muhasebesi modeli genel üretim giderlerini sabit genel üretim giderleri ve değişken genel üretim giderleri olarak sınıflandırmaktadır. Bu durum atıl kapasitelerin doğru ve güvenilir bir şekilde hesaplanmasında kaynak tüketim muhasebe sistemini bir adım öne geçirmektedir. Aynı zamanda, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli atıl kapasite hesaplama kriteri olarak tek bir etkenden (faaliyetlerin zamanı) yararlanmaktadır. Buna karşılık kaynak tüketim muhasebesi atıl kapasite hesaplamasında birden fazla etkenden (personel kapasitesi, makine saati, makine çıktısı vb.) yararlanmaktadır. Söz konusu bu durum da kaynak tüketim muhasebesi modelini diğer maliyetleme modellerinin önüne geçirerek daha doğru ve daha güvenilir bir maliyet hesaplanması yaptığını göz önüne sermektedir (Elmacı ve Tutkavul, 2015: 266-267).

2.4.4 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli – Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli

Faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin eksiklikleri gidermek amacıyla geliştirilen maliyetleme modellerinden birisi de kaynak tüketim muhasebesi modelidir. Kaynak tüketim muhasebesi modeli faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin temel değerlerini dikkate alarak geliştirilmiştir. Bir anlamda kaynak tüketim muhasebesi modeli, faaliyet tabanlı maliyetleme modelini tamamlayan bir maliyetleme modelidir (Aktaş, 2013: 58-59). Ancak faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ile kaynak tüketim muhasebesi modeli karşılaştırıldığında bir takım farklılıklar göze çarpmaktadır. Bu farklılıklardan ilki aşağıdaki şekil yardımı ile özetlenmektedir.

Şekil 2.20: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli ile Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Karşılaştırılması



Kaynak: WEGMANN, Gregory, (2009), **The Activity-Based Costing Method: Development and Applications**, The Icfai University Journal of Accounting Research, Cilt: 8, Sayı: 1: s. 14.

Şekilden de görüldüğü gibi faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ilk olarak kaynak maliyetlerini faaliyetlere, sonrasında ise faaliyetlerden mamullere dağıtmaktadır. Kaynak tüketim muhasebesi modeli ise kaynak maliyetlerini doğrudan faaliyetlere dağıtmayıp önce kaynak havuzlarında toplamakta sonrasında faaliyetlere dağıtmaktadır. Faaliyetlere dağıtılan maliyetler sonrasında mamullere dağıtılmaktadır (Aktaş, 2013: 60; Erkuş, vd., 2014: 25).

Faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde kaynakların faaliyet havuzlarından mamullere dağıtılması göreceli olarak kolay gerçekleştirilmektedir. Ancak kaynakların faaliyetlere dağıtılması aşaması son derece zor bir aşama olarak değerlendirilmektedir. Çünkü günümüz üretim işletmelerin kaynak çeşitliliği büyük boyutlara ulaşmaktadır. Kaynak çeşitliliğinin fazlalığı bu kaynakların dağıtımında ihtiyaç duyulacak kaynak etkeninin ve dağıtım sayısının artmasına neden olmaktadır. Buna karşılık kaynak tüketim muhasebesi modeli kaynaklar üzerine yoğunlaşmaktadır. Kaynak tüketim muhasebesi modelinin kaynaklar üzerine yoğunlaşması günümüz üretim ortamlarında

son derece faydalı bir yaklaşımdır. Çünkü işletmelerin artık hem dış çevre ile hem de iç çevre ile etkileşimi son derece yoğun bir şekilde gerçekleşmektedir. Gerek dış çevre etkileşiminin gerekse üretim süreçlerinin karmaşık hale gelmesi çok sayıda kaynağın ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Kaynak Tüketim Muhasebesi modeli ortaya çıkan bu çok çeşitli kaynak demetini tek bir kaynak demeti olmaktan çıkarmakta birbirine benzer nitelikteki kaynakları kaynak havuzlarında toplayarak sınıflandırmakta ve raporlamaktadır. Bu sayede kaynak havuzlarında biriken kaynakların faaliyetlere dağıtılması, çok sayıda kaynağın faaliyetlere dağıtılmasına nazaran daha pratik hale gelmektedir. Kaynak Tüketim Muhasebesi modeli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modelinden bu noktada ayrılmaktadır (Aktaş, 2013: 60; Erkuş, vd., 2014: 25).

Kaynak tüketim muhasebesi modeli faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin temel işlevini sürdürmektedir. Ancak faaliyet tabanlı maliyetlemeden farklı olarak kaynak tüketim muhasebesi modeli atıl kapasite maliyetleri üzerinde durmaktadır (Okutmus, 2015: 56). Kaynak tüketim muhasebesi modeli, faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin aksine kaynakların faaliyetlere dağıtımında kapasite kullanım oranlarını dikkate almaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde kapasite kullanım oranları dikkate alınmadan oluşan tüm maliyetler faaliyetlere dağıtılmaktadır. Buna karşılık kaynak tüketim muhasebesi modelinde kaynak havuzlarında biriken maliyetler orantısız maliyet ve sabit maliyet olarak sınıflandırılmakta, sabit maliyetlerin dağıtımında kapasite kullanım oranları dikkate alınmaktadır. Atıl kapasiteye düşen maliyetler ise mamul maliyetlerine yansıtılmamaktadır. Bu uygulama sayesinde mamul maliyetlerinin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir bir şekilde hesaplanması sağlanmaktadır.

Kaynak tüketim muhasebesi modelinde hesaplanan atıl maliyetler yöneticiler için son derece önem arz etmektedir. Kaynak tüketim muhasebesi modeli sayesinde yöneticiler ortaya çıkan atıl maliyetleri kontrol etme imkanı bulmakta ve verecekleri yönetsel ve stratejik kararlarda bu maliyetleri dikkate almaktadır. Yöneticilerin atıl maliyetleri dikkate alarak verecekleri kararların daha isabetli ve daha gerçekçi olacağı açıkça görülmekte ve pek çok araştırmacı tarafından ifade edilmektedir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde maliyetlerin nedeni faaliyetler olarak kabul edilirken, kaynak tüketim muhasebesi modelinde maliyetlerin nedeni kaynaklar olarak kabul edilmektedir (Okutmus, 2015: 47). Faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin odaklandığı faaliyetler aşırı ayrıntılı detaylar içermektedir. Bu nedenle faydasız ve ilişkili olmayan analizlere yol açabilmektedir. Buna karşılık kaynak tüketim muhasebesi modelinde ise tam tersine karar vericilere işlemler ile ilgili tane tane ve anlaşılır bilgi sunulmaktadır (Aktaş, 2013: 59). Aynı zamanda kaynak tüketim muhasebesi modeli marjinal analizler, giderler ve sorumluluklar için kısa vadeye vurgu yapmakta iken, faaliyet tabanlı maliyetleme modeli uzun vadeli kaynak tüketimlerine vurgu yapmaktadır (Aktaş, 2013: 60; Erkuş, vd., 2014: 25).

2.4.5 Geleneksel Maliyetleme Modeli – Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli

Kaynak tüketim muhasebesi modeli alman maliyet muhasebesi modeli ile faaliyet tabanlı maliyetleme modeli birleştiren gelişmiş bir maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımıdır. Kaynak tüketim muhasebesi modeli, geleneksel maliyetleme modellerine nazaran daha gelişmiş bir maliyetleme modeli olarak kabul edilmektedir. Bu gelişmişlik dolayısıyla kaynak tüketim muhasebesi modeli ile geleneksel maliyetleme modelleri arasında önemli farklılıklar ortaya çıkarmaktadır. Geleneksel maliyetleme modelleri ile kaynak tüketim muhasebesi modeli arasında ortaya çıkan temel farklılıklar aşağıdaki tablo yardımı ile özetlenmektedir.

Tablo 2.7: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli ile Geleneksel Maliyetleme Modellerinin Karşılaştırılması

Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli	Geleneksel Maliyetleme Modeli
Aşırı/atıl kapasite maliyetlerini kaynağı etkileyen sorumlu kişi ya da kademeye tahsis etmekte ancak nihai mamullere tahsis etmemektedir.	Aşırı/atıl kapasite hesaplanmamakta ve dolayısıyla sorumlu kişi ya da kademeye yüklenmemektedir. Atıl/aşırı kapasite maliyetleri düzenli olarak nihai mamullere tahsis edilmektedir.
Maliyet oranlarının hesaplanmasında teorik kapasite kullanılarak kapasite analizleri kolaylaştırılmakta ve aşırı/atıl kapasite yöneticilere görünür hale getirilmektedir.	Maliyet oranlarının hesaplanmasında genel/ana bütçe hacmini kullanarak kapasite analizlerini gizlemekte ve aşırı/atıl kapasitenin hesaplanmasına imkan vermemektedir.
İşletme içinde kullanışlı maliyet karar destek bilgisi elde edebilmek için yerine koyma maliyetine dayalı amortisman yöntemi kullanılmaktadır.	Genellikle dış raporlama sisteminde yer alan ve ekonomik gerçeği yansıtmayan tarihi maliyete dayalı amortisman yöntemi kullanılmaktadır.
Tüketilen kaynakların maliyetini maliyet objelerine nedensellik ilkesine dayalı bir şekilde, miktar olarak çıktı-tüketim ilişkilerini kullanarak tahsis etmektedir.	Tüketilen kaynakların maliyeti maliyet objelerine, üretilen nihai mamuller için katılan tüm maliyetler nihai mamullere yansıtılacak şekilde tahsis edilmektedir.
Maliyetler kaynak düzeyinde temel yapıları doğru bir şekilde belirlenerek sabit ve değişken (orantısız) olarak sınıflandırılmakta ve maliyet tahsisleri bu ayrıma göre yapılmaktadır.	Maliyetler nihai mamul düzeyinde sabit ve değişken olarak sınıflandırılmakta ve maliyet tahsisi yapılmaktadır. Bu durum gerçek maliyet tüketim yapılarını kamufle etmektedir.
Yapısı gereği orantısız maliyet niteliğinde olan maliyetlerin sabit bir şekilde tüketilebileceğinin farkına varmakta ve gerekli uygulamaları sağlamaktadır.	Kaynak düzeyinde maliyet tüketim davranışlarını tanımlamamaktadır.
Karar vericiler için kaynak düzeyinden kurum düzeyine kadar hemen hemen her düzeyde maliyet bilgilerinin sınıflandırılması ve izlenmesi imkanı sağlanmaktadır.	Maliyetler küçük bir departman ya da nihai mamul düzeyinde sınıflandırılmaktadır. Daha alt düzeylerde maliyetlerin izlenmesine imkan sağlamamaktadır.
Yönetim tarafından niceliksel, gerçek ve finansal olmayan bilgilerin planlanan ya da standart miktarlarla karşılaştırılmasını kolaylaştırmaktadır.	Maliyetler kaynak tüketim miktarları izlenmeksizin yüzdelik ilişkilere dayalı olarak tahsis edildiklerinden finansal olmayan bilgiler genellikle seyrek ya da mevcut değildir.

Kaynak: CLINTON, Douglas ve Sally, A., WEBBER, (2004), **RCA At Clopay**, Strategic Finance, Volume: 86, Issue: 4: s. 23.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ANALİZE TABİ MALİYETLEME MODELLERİNİN BİR ÜRETİM
İŞLETMESİNDE UYGULANMASI

3.1 ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

3.1.1 Araştırmanın Problemi

Günümüzde artan küreselleşme olgusu şiddetli bir rekabeti de beraberinde getirmektedir. İşletmelerin hayatta kalabilmelerinin yolu ise bu rekabete karşı koyabilmelerinden geçmektedir. Rekabetin şiddetli olduğu ortamlarda işletme yöneticileri stratejik ve yönetsel kararlarla sık sık karşı karşıya gelmektedir. İşletme yöneticilerinin verecekleri stratejik ve yönetsel kararlara temel teşkil eden bilgiler ise maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sistemlerinde üretilmektedir. Bu bilgilerin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun bilgiler olması işletme yöneticilerinin verecekleri kararların isabetli olmasını doğrudan etkilemektedir. Maliyet ve yönetim muhasebesinde üretilen bilgiler işletme içi bilgi kullanıcılarını ilgilendiren içe dönük muhasebe bilgilerini içermektedir. Üretilen bu bilgilerden en üst düzeyde yararlanan işletme içi bilgi kullanıcılarının ise işletme yöneticileri olduğu bilinmektedir.

Üretim işletmelerinde çalışan işletme yöneticilerinin önemli stratejik ve yönetsel kararlarla karşı karşıya kaldıklarında temel olarak yararlandıkları en önemli faktörlerden birisi de maliyet bilgileridir. Oluşturulan maliyetleme sistemlerinin en temel amacı üretilen mamullerin maliyetlerinin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun olarak hesaplanmasını sağlamaktır. Geleneksel maliyetleme sistemleri üretim teknolojilerinin geliştiği işletmelerde işletme yöneticilerine alacakları kararlarda yetersiz, güvenilirlikten uzak ve gerçeğe uygun olmayan maliyet bilgileri üretmektedir. Bu da verilen yönetsel ve stratejik kararların isabetsiz olmasına neden olmaktadır. Çünkü üretim teknolojilerinin geliştiği üretim işletmelerinde üretilen mamullerle bağlantısı olmayan giderlerin toplam üretim maliyetleri içindeki payları artmıştır. Geleneksel maliyetleme sistemleri bu tür giderleri gerçeği yansıtmayan dağıtım anahtarları ile mamullere yükleyerek güvenilir olmaktan uzak mamul maliyetlerinin ortaya çıkarmasına neden olmaktadır.

Geleneksel maliyetleme sistemlerinin bu eksikliği, çağdaş maliyetleme sistemlerinin geliştirilmesiyle giderilmeye çalışılmıştır. Ancak bu sistemlerden de

beklenen verimin alınamaması sonucunda, yeni bir maliyetleme sistemi geliştirilmiştir. Bu sistem Kaynak Tüketim Muhasebesi olarak adlandırılmaktadır. Kaynak Tüketim Muhasebesi sisteminin;

- iii. Üretilen mamul maliyetlerine etki eden giderlerin mamullere yüklenmesinde kapasitedeki değişimlere duyarlılık göstermesi,
- iv. Üretim giderleri ile kapasite arasında nedensellik bağının en iyi bir biçimde kurulmasına özen göstermesi, diğer bir ifade ile bu iki değişken arasındaki korelasyon ilişkisinin bir ya da bire yakın olmasına dikkat edilmesi, üretilen mamul maliyetlerinin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun olarak hesaplanmasını sağlamaktadır.

Aynı zamanda bu sistem ayrıntılı maliyet bilgileri üreterek yöneticilerin stratejik ve yönetsel kararlar almasında önemli rol oynamaktadır. Geleneksel maliyetleme sistemlerinde, üretilen mamullerin maliyetlerinin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun bir şekilde hesaplanamaması ve bu bilgilerin işletme yöneticilerin alacakları yönetsel ve stratejik kararlarda yanıltıcı olması bununla birlikte geliştirilen çağdaş maliyetleme sistemlerinin de beklenen yararı sağlayamaması bu çalışmanın temel problemi olarak değerlendirilmektedir. Bu problem IFAC (International Federation of Accountants) tarafından da son derece gelişmiş bir maliyetleme sistemi olarak kabul edilen Kaynak Tüketim Muhasebesi sistemi ile çözümlenmeye çalışılmıştır.

3.1.2 Araştırmanın Amacı

İşletme yöneticileri alacakları stratejik ve yönetsel kararlarda maliyet ve yönetim muhasebesi verilerinden etkin bir şekilde yararlanmaktadır. Bu kararların alınmasında kritik rol oynayan bilgiler ise üretilen mamul maliyetlerinin bilgileridir. Geleneksel ve çağdaş maliyetleme sistemlerinin teknolojik üretim ortamlarında üretilen mamullerin maliyetini doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun olarak hesaplayamaması işletme yöneticilerinin alacakları kararları yanıltmaktadır.

Gerçeğe uygun ve güvenilir maliyet ve yönetim muhasebesi verilerinden yoksun olarak verilen stratejik yönetim kararları işletmeye maliyet avantajları sağlamaktan ziyade maliyet dezavantajları getirebilmektedir. Bu nedenle işletme yöneticilerinin alacakları stratejik ve yönetsel kararları destekleyecek gerçeğe uygun ve güvenilir maliyet ve yönetim muhasebesi verileri üretecek bir maliyetleme modelinin işletmelerde kurulması gerekmektedir. Bu eksikliği gidermek amacıyla geliştirilen Kaynak Tüketim Muhasebesi detaylı, gerçeğe uygun ve güvenilir maliyet bilgileri üreterek işletme yöneticilerine güvenli bir şekilde hizmet etmektedir.

Çalışmanın temel amacı; Kaynak Tüketim Muhasebesi modelini bir üretim işletmesinde kurarak modelde üretilen maliyet ve yönetim muhasebesi bilgileri aracılığıyla, işletme yöneticilerinin sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlamada verecekleri stratejik kararları desteklemektir.

3.1.3 Araştırmanın Önemi

Üretim işletmeleri artan rekabet ortamında hayatta kalmak için çeşitli stratejiler geliştirmektedir. Serbest piyasa ekonomisinde fiyat bir veri niteliğindedir. Diğer bir ifade ile arz ve talebe göre belirlenmektedir. Bu nedenle serbest piyasa ekonomisi içerisinde faaliyet gösteren işletmelerin ortalamanın üzerinde bir getiri elde edebilmesi için;

- i. İşletme ya rakip işletmelere nazaran kaliteden ödün vermeksizin daha düşük maliyetlerle üretmesi ve bunu piyasada oluşan fiyatlarla müşterilere sunması,
- ii. Ya da işletme ürettiği mamulleri piyasadaki diğer mamullerden farklılaştıracak ve müşterilerin bu farklılık için ödemeyi kabul edeceği daha yüksek bir fiyattan sunması gerekmektedir.

Satış fiyatları üzerinde kontrol sahibi olunamadığı günümüz ticari yaşamında işletmelerin en önemli kozu maliyetler üzerindeki kontrolleri olmaktadır. İşletmelerin maliyetlerini kontrol edebilmeleri için öncelikli olarak maliyetlerini doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun bir şekilde ölçümlemesi gerekmektedir. Doğru bir şekilde ölçümlenen

(hesaplanan) maliyet verileri işletmelerin alacakları stratejik ve yönetsel kararlara temel teşkil etmektedir. Bu amacı gerçekleştirmek için geliştirilen maliyetleme modelleri üretilen mamullerin maliyetinin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun bir şekilde hesaplanmasında yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu modellerin eksikliğini gidermek amacıyla geliştirilen ve IFAC (International Federation of Accountants) tarafından da gelişmiş bir maliyetleme sistemi olarak kabul edilen Kaynak Tüketim Muhasebesi, Alman maliyet muhasebesi ve faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerinin üstünlüklerinden yararlanılarak geliştirilmiştir.

Maliyetleme sistemi olarak kaynakları temel alan ve kapasiteyi göz önüne alarak maliyet hesaplaması yapan bu sistem hem yöneticilerin atıl kapasiteyi yönetmelerine olanak vermekte hem de üretilen mamullerin maliyetlerine atıl kapasiteden doğan, üretime katkısı olmayan maliyetleri -ki doğru ve haklı bir yaklaşım olarak- dikkate almamaktadır. Bu temel özelliği dolayısıyla işletme yöneticilerinin alacakları stratejik kararlarda doğru ve güvenilir bilgilerin üretilmesini sağlamaktadır. Bu bile çalışmanın ne kadar önem arz ettiğini göstermektedir. Kaynak Tüketim Muhasebesi sistemi ülkemizde yeni bir sistem olarak görülmesine karşın gelişmiş dünya ülkelerinde son dönemde gittikçe yaygınlaşmaktadır. Bu sistemin ülkemizde tanıtılması ve uygulanması konusunda görülen boşluk bu çalışma ile giderilmeye çalışılmıştır. Ülkemizde yapılan akademik çalışmaların azlığı ve çalışmalarda yer alan uygulamaların büyük bir kısmının hipotetik (varsayımsal) nitelikte olması bu çalışmanın önemini daha da arttırmaktadır.

3.1.4 Araştırmanın Kapsam ve Sınırlılıkları

Araştırma, bir üretim işletmesinde sadece bir faaliyet döneminin maliyet verilerini kapsamaktadır. Bununla birlikte maliyetleme modeli işletmede üretilen mamullerden numune olarak seçilen mamuller üzerinde uygulanmıştır. Analize tabi üretim işletmesinde bir dönemin maliyet çalışmasının yapılması ve araştırmanın üretilen mamullerin tamamını kapsamaması çalışmanın kapsam ve sınırlılıklarını belirleyen ilk etkidir. Bununla birlikte; çalışma zorunlu olarak, bazı varsayımlar üzerine kurulmuştur. Bu varsayımlar çalışmanın kapsam ve sınırlılıklarını belirleyen diğer etkenlerdir. Çalışmada belirlenen bu varsayımlar:

- Analize tabi üretim işletmesi normal kapasite aralığında faaliyet göstermektedir.
- İşletmede oluşan pratik kapasite, fiili (gerçekleşen) kapasite ile eşdeğer nitelik göstermektedir.
- Oluşturulan kaynak havuzlarının birbirleri ile ilişkisi bulunmamaktadır.

3.1.5 Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada ilk olarak bir üretim işletmesinin belirli bir dönemde ortaya çıkan maliyet bilgilerinden yararlanılarak Kaynak Tüketim Muhasebesi modeli kurulmuştur. Model aşağıda maddeler halinde açıklanan aşamalardan geçilerek analize tabi üretim işletmesinde kurulup uygulanmıştır:

- **Aşama 1: Üretim Sürecinin Belirlenmesi:** İlk olarak analize tabi üretim işletmesinin üretim süreçleri tespit edilmiştir. Bu aşamada hammadde depolama faaliyetinden sevkiyat faaliyetlerine kadar oluşan tüm süreçler tespit edilerek raporlanmıştır.
- **Aşama 2: Maliyetlere Neden Olan Kaynakların Tespit Edilmesi:** Bu aşamada, işletmede ortaya çıkan ve üretim maliyetlerinin oluşumunda temel teşkil eden kaynak çeşitleri ve kaynak maliyetleri tespit edilmiştir.
- **Aşama 3: Kaynak Havuzlarının Oluşturulması:** Bu aşamada, işletmede ortaya çıkan üretim maliyetleri analiz edilmek suretiyle üretim maliyetlerinin oluşumunda temel teşkil eden kaynak çeşitleri kaynak havuzlarında toplanmıştır. Kaynak havuzları sayesinde birbirlerine benzeyen kaynakların bir arada toplanması sağlanmıştır.
- **Aşama 4: Kaynak Havuzlarında Biriken Maliyetlerin Tespit Edilmesi:** Bu aşamada kaynak havuzlarında biriken maliyetler ve bu maliyetlerin davranış biçimlerinin tespit edilmesi (sabit, orantısal⁷) sağlanmıştır.

⁷ Kaynak Tüketim Muhasebesi modelinde değişken maliyet yerine orantısal maliyet kavramı özellikle kullanılmaktadır. Değişken maliyet kavramı genellikle nihai maliyet objesi (genellikle üretilen mamul) ile ilgili bir kavramdır. Ancak değişken maliyetler illaki nihai maliyet objesine bağlı olarak değişkenlik göstermemektedir. Bu maliyetler özellikle kaynak havuzlarının çıktılarına bağlı olarak değişkenlik gösterdiğinden Kaynak Tüketim Muhasebesi modelinde bu maliyetler değişken maliyet olarak değil, orantısal maliyet olarak ifade edilmektedir (Webber ve Clinton, 2004: 14).

- **Aşama 5: Kaynak Havuzlarının Kapasite Kullanım Oranlarının Tespit Edilmesi:** Bu aşamada, kaynak havuzlarının kapasite bilgileri tespit edilerek, (teorik ve pratik) kapasite kullanım oranları ortaya çıkarılmıştır.
- **Aşama 6: Kaynak Havuzlarının Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi:** Bu aşamada, kaynak havuzlarında biriken maliyetlerin faaliyetlere dağıtımında kullanılacak olan dağıtım anahtarları ve bu anahtarların miktarları tespit edilmiştir.
- **Aşama 7: Üretim Faaliyetlerinin Tespit Edilmesi:** Bu aşamada hammadde depolama faaliyetinden sevkiyat faaliyetine kadar üretim sürecinde yer alan tüm faaliyetler tespit edilmiştir.
- **Aşama 8: Üretim Faaliyetlerinin Tükettiği Kaynakların Tespit Edilmesi:** Bu aşamada, üretim sürecinde yer alan faaliyetlerin, hangi kaynak havuzlarından ne oranda yararlandıkları tespit edilmiştir. Bu sayede kaynak havuzlarında biriken maliyetlerin üretim faaliyetlerine dağıtılması sağlanmıştır.
- **Aşama 9: Faaliyet Havuzlarının Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi:** Bu aşamada, üretim sürecinde yer alan faaliyetlerde biriken maliyetlerin mamullere dağıtımında kullanılacak olan dağıtım anahtarları ve bu anahtarların miktarları tespit edilmiştir.
- **Aşama 10: Analize Tabi Mamullerin Tespit Edilmesi:** Bu aşamada işletmede üretilen ve analize tabi tutulan mamuller tespit edilmiştir.
- **Aşama 11: Analize Tabi Tutulan Mamullerin Üretim Faaliyetlerinden Yararlanma Derecelerinin Tespit Edilmesi:** Bu aşamada analize tabi mamullerin hangi üretim faaliyetinden ne oranda yararlandıkları tespit edilmiştir. Bu sayede üretim faaliyetlerinde biriken maliyetlerin analize tabi mamullere dağıtılması sağlanmaktadır.
- **Aşama 12: Faaliyetlerde Biriken Maliyetlerin Analize Tabi Mamullere Dağıtılması:** Son aşamada, faaliyetlerde biriken maliyetlerin analize tabi mamullere dağıtımını yapılarak mamul maliyetleri hesaplanmıştır.

Kaynak tüketim muhasebesi modelinin kurulmasının ardından analize tabi diğer maliyetleme modelleri (geleneksel maliyetleme modeli, faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli) de kurularak karşılaştırmalı

olarak değerlendirilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise analize tabi maliyetleme modellerinden elde edilen maliyet bilgileri yardımı ile işletme yöneticilerinin alacakları fiyatlandırma kararları analize tabi maliyetleme modelleri kapsamında analiz edilmiştir.

3.1.6 Verilerin Elde Edilmesi ve Sınıflandırılması

Veriler analize tabi üretim işletmesinde, belirli bir dönemde gerçekleştirilen üretim faaliyetleri ile ilgili yönetsel ve maliyet bilgilerini içerecek şekilde işletme yetkilileriyle yapılan yüz yüze görüşmeler sonucunda elde edilmiştir. Bu kapsamda analize tabi işletmede çalışan; muhasebe sorumluları, üretim planlama sorumluları, üretim bölümleri sorumluları ile yüz yüze görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Elde edilen verilerin daha kolay ve anlaşılabilir bir şekilde bilgiye dönüştürülmesi için derleme işlemleri gerçekleştirilmiş ve analize hazır hale getirilmiştir.

3.2 KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİNİN ANALİZE TABİ ÜRETİM İŞLETMESİNDE KURULMASI

3.2.1 Analize Tabi İşletmenin Tanıtılması

3.2.1.1 Analize Tabi İşletme Hakkında Genel Bilgiler

Uygulama 25 yılı aşkın süredir otomotiv sektörü ve diğer endüstriyel sektörler için metal, kauçuk, plastik, tekstil ürün gruplarında parçaların üretimini belirli kalite standartları altında gerçekleştiren bir üretim işletmesinde gerçekleştirilmiştir. İşletme yetkilileri ile yapılan görüşmeler sonucunda uygulamada işletme ile ilgili bilgilerin gizlenmesi kararı alınmıştır. Bu nedenle uygulamada yer alan işletme bilgilerinin tamamı kodlamalar yapılarak gizlenmiştir.

İşletme bünyesinde üç ayrı fabrika bulunmaktadır. İşletme bünyesinde faaliyet gösteren bu fabrikalar farklı ürün gruplarında parçalar üretmektedir. İşletme bünyesine bağlı fabrikalar ve ürettikleri mamul grupları aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.1: Analize Tabi İşletme Bünyesine Bağlı Fabrikalar

Şirket Bünyesine Bağlı Fabrikalar (*)		
Sıra No	Fabrika Kodu	Üretim Alanı
1	1 Nolu Fabrika	Metal – Plastik – Tekstil Grubu
2	2 Nolu Fabrika	Metal Grubu
3	3 Nolu Fabrika	Kauçuk – Plastik Grubu
(*) Çalışma kapsamında incelenen üretim işletmesi ile ilgili tüm bilgiler kodlanarak verilecektir.		

İşletme bünyesine bağlı fabrikalardan birincisinde metal, plastik ve tekstil grubu ürünler, ikincisinde sadece metal grubu ürünler ve son olarak üçüncüsünde ise kauçuk ve plastik grubu ürünler üretilmektedir. Fabrikalarda üretilen her bir ürün üretim ortamlarında bulunan makineler tarafından üretilmektedir. Uygulama işletme bünyesine bağlı bu üç fabrikadan kauçuk ve plastik grubu ürünlerin üretildiği fabrikada gerçekleştirilmiştir. Kauçuk ve plastik grubu ürünlerin üretildiği fabrikada analize tabi faaliyet dönemine ait temel üretim bilgileri ise aşağıdaki tablo ile özetlenmektedir:

Tablo 3.2: Analize Tabi Fabrikanın Temel Üretim Bilgileri

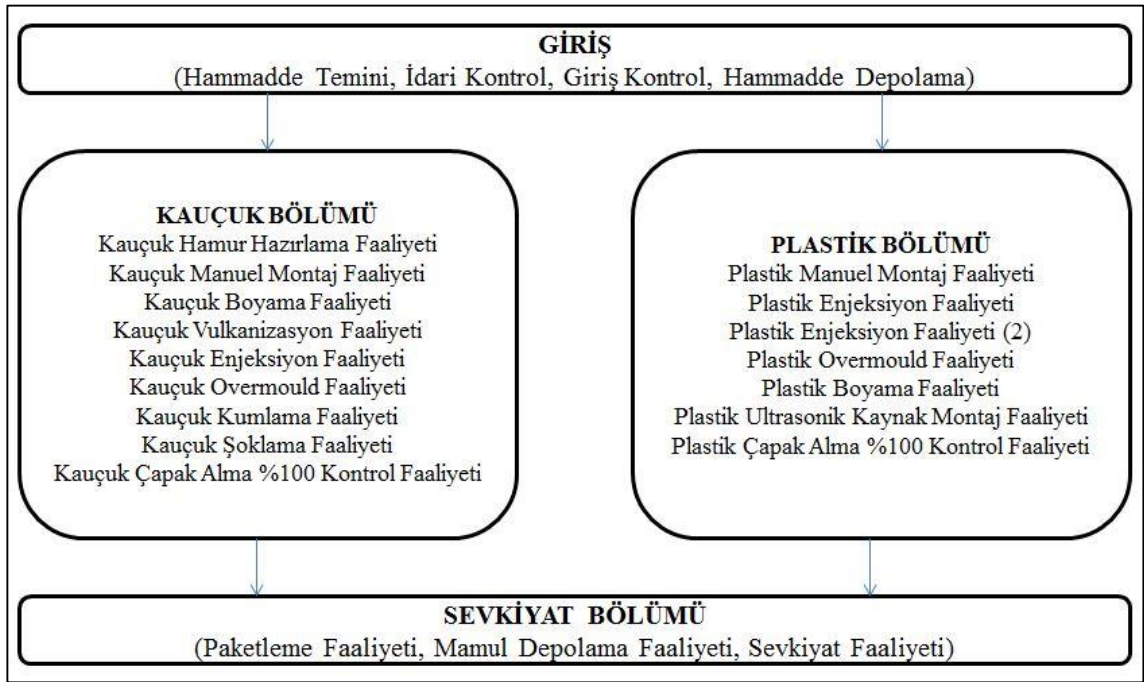
Açıklamalar	Kauçuk Bölümü	Plastik Bölümü	Toplam
Kullanılan Malzeme Çeşidi	83	122	205
Üretilen Mamul Çeşidi	483	368	851
Üretilen Mamul Miktarı	6.662.919	26.312.062	32.974.981
İşçi Sayısı	31	33	64
Makine Sayısı	32	32	64

Tablodan da görüleceği gibi analize tabi dönemde fabrikanın kauçuk bölümünde 483 çeşit mamul 83 çeşit hammadde kullanılarak üretilmiştir. Kauçuk bölümde üretilen toplam mamul 6.662.919 adet olarak tespit edilmiştir. Plastik bölümünde ise 368 çeşit mamul 122 çeşit hammadde kullanılarak üretilmiştir. Plastik bölümünde üretilen toplam mamul ise 26.312.062 adet olarak tespit edilmiştir. Üretim faaliyetlerinde kullanılmak üzere kauçuk bölümünde 31 işçi ve 32 makine kullanılırken, plastik bölümünde 33 işçi ve 32 makine kullanılmıştır.

3.2.1.2 Üretim Sürecinin Tanıtılması

Kauçuk ve plastik grubu ürünlerin üretildiği fabrikada temel olarak dört bölüm bulunmaktadır. Üretilen mamuller bu bölümlerden geçerek satışa hazır hale gelmektedir. Aşağıda yer verilen fabrika üretim sürecinin şematik gösterimi süreci anlamayı kolaylaştırmaktadır:

Şekil 3.1: Üretim Sürecinin Şematik Gösterimi



Üretim için gerekli hammadde ve malzemeler giriş bölümünde yapılan kontrollerden geçerek hammadde ve malzeme olarak depolanmaktadır. Depolanan hammadde ve malzemeler fabrikanın üretim bölümleri olan kauçuk ve plastik bölümlerine sevk edilerek üretim sürecine alınmaktadır. Üretim sürecine alınan hammadde ve malzemeler üretilen mamullere bağlı olarak gerekli üretim faaliyetlerinden geçerek mamul haline gelmektedir. Üretim bölümlerinden geçen mamuller sevkiyat bölümlerine aktarılmaktadır. Sevkiyat bölümünde üretilen mamuller paketlenerek depolanmakta ve satışa hazır hale getirilmektedir.

3.2.1.3 Üretim Bölümü Faaliyetlerin Belirlenmesi

Fabrikada temel olarak kauçuk ve plastik olmak üzere iki üretim bölümü bulunmaktadır. Kauçuk ve plastik üretim bölümlerinde üretilen mamullerin özelliklerine bağlı olarak bir dizi üretim faaliyetleri gerçekleştirilmektedir. Bu bölümlerden geçen mamuller için gerçekleştirilen faaliyetler aşağıdaki tablolar yardımı ile toplu olarak gösterilmektedir:

Tablo 3.3: Kauçuk Bölümü Üretim Faaliyetleri

KAUÇUK BÖLÜMÜ FAALİYET LİSTESİ			
Üretim Sınırları	Sıra No	Faaliyet No	Faaliyet Tanımı
GİRİŞ BÖLÜMÜ	1	010	Hammadde Temini Faaliyeti
	2	010	İdari Kabul Faaliyeti
	3	010	Giriş Kontrol Faaliyeti
	4	010	Hammadde Depolama Faaliyeti
KAUÇUK BÖLÜMÜ	5	210	Kauçuk Hamur Hazırlama Faaliyeti
	6	215	Kauçuk Manuel Montaj Faaliyeti
	7	216	Kauçuk Boyama Faaliyeti
	8	220	Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti
	9	221	Kauçuk Enjeksiyon Faaliyeti
	10	224	Kauçuk Overmould Faaliyeti
	11	230	Kauçuk Kumlama Faaliyeti
	12	234	Kauçuk Şoklama Faaliyeti
	13	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti
	14	990	Paketleme Faaliyeti
SEVKİYAT BÖLÜMÜ	15	991	Mamul Depolama Faaliyeti
	16	992	Sevkiyat Faaliyeti

Kauçuk bölümünde üretilen mamuller ilk olarak hammadde ve malzemelerin depolandığı giriş bölümünden temin edilmektedir. Temin edilen hammadde ve malzemeler kauçuk bölümü üretim alanına getirilerek ilgili üretim faaliyetlerinden geçirilmektedir. Kauçuk bölümünde üretilen mamuller kauçuk bölümü faaliyetlerinin tamamında geçmemekte sadece ilgili faaliyetlere sevk edilmektedir. Kauçuk bölümünde üretim faaliyetlerini tamamlayan mamuller sevkiyat bölümüne sevk edilerek paketlenmekte ve depolanarak satışa hazır hale getirilmektedir.

Tablo 3.4: Plastik Bölümü Üretim Faaliyetleri

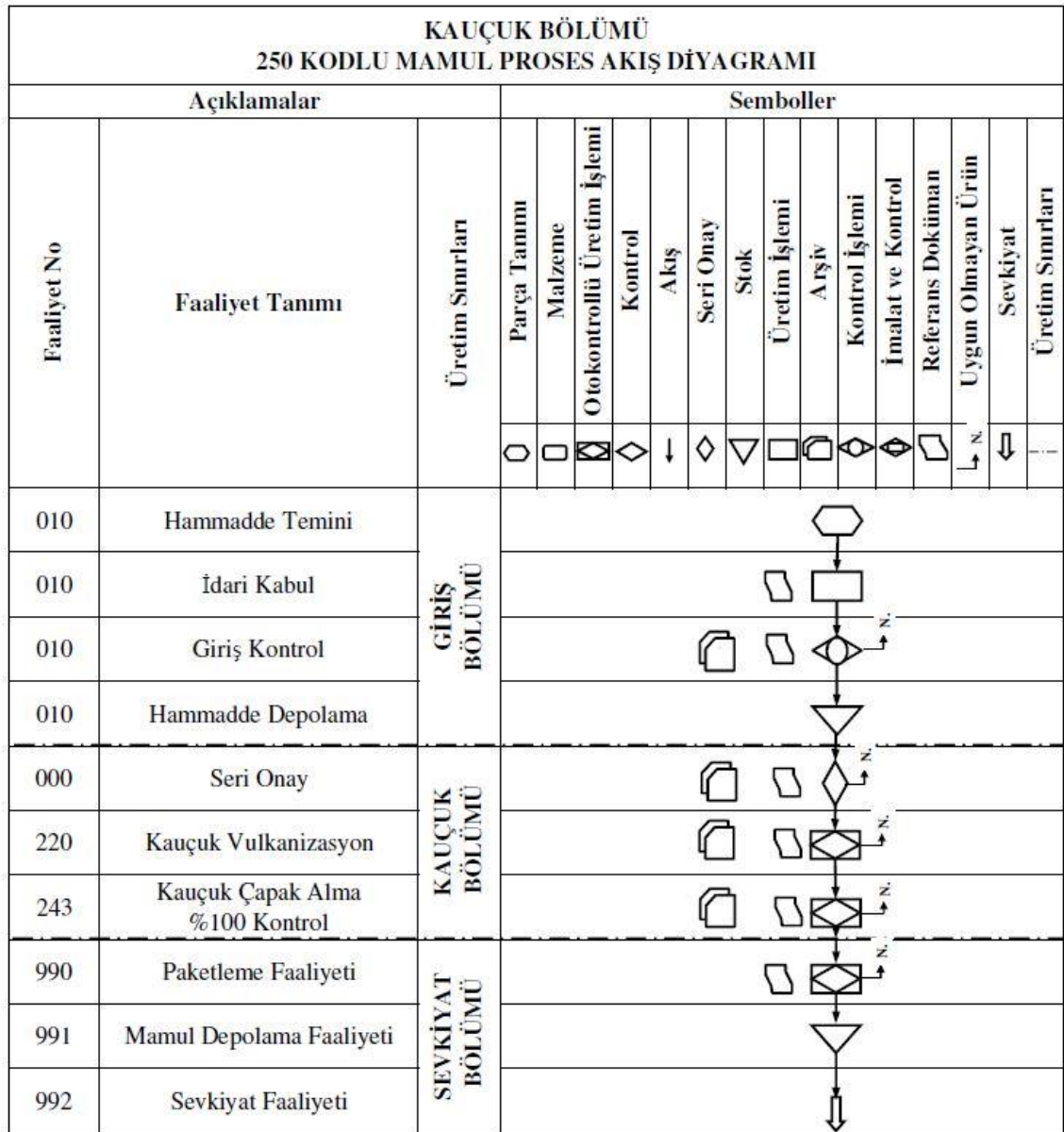
PLASTİK BÖLÜMÜ FAALİYET LİSTESİ			
Üretim Sınırları	Sıra No	Faaliyet No	Faaliyet Tanımı
GİRİŞ BÖLÜMÜ	1	010	Hammadde Temini Faaliyeti
	2	010	İdari Kabul Faaliyeti
	3	010	Giriş Kontrol Faaliyeti
	4	010	Hammadde Depolama Faaliyeti
PLASTİK BÖLÜMÜ	5	315	Plastik Manuel Montaj Faaliyeti
	6	320-10	Plastik Enjeksiyon Faaliyeti
	7	320	Plastik Enjeksiyon Faaliyeti
	8	323	Plastik Overmould Faaliyeti
	9	324	Plastik Boyama Faaliyeti
	10	325	Plastik Ultrasonik Kaynak Montaj Faaliyeti
	11	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti
SEVKİYAT BÖLÜMÜ	12	990	Paketleme Faaliyeti
	13	991	Mamul Depolama Faaliyeti
	14	992	Sevkiyat Faaliyeti

Plastik bölümünde üretilen mamuller ilk olarak hammadde ve malzemelerin depolandığı giriş bölümünden temin edilmektedir. Temin edilen hammadde ve malzemeler plastik bölümü üretim alanına getirilerek ilgili üretim faaliyetlerinden geçirilmektedir. Plastik bölümünde üretilen mamuller plastik bölümü faaliyetlerinin tamamında geçmemekte sadece ilgili faaliyetlere sevk edilmektedir. Plastik bölümünde üretim faaliyetlerini tamamlayan mamuller sevkiyat bölümüne sevk edilerek paketlenmekte ve depolanarak satışa hazır hale getirilmektedir.

3.2.1.4 Analize Tabi Mamullerin Belirlenmesi

Uygulama kapsamında kauçuk üretim bölümünden bir adet, plastik üretim bölümünden bir adet mamul seçilmiştir. Mamuller seçilirken sipariş üzerine üretilen mamullerden ziyade standart olarak her dönemde belirli miktarlarda üretilen mamullerin olmasına dikkat edilmiştir. Kauçuk bölümünden ve plastik bölümünden seçilen mamullerin üretim akış diyagramları aşağıdaki şekillerde gösterildiği gibidir:

Şekil 3.2: Kauçuk Bölümünden Seçilen Mamulün Üretim Akış Diyagramı



Tablo 3.5: Kauçuk Bölümünden Seçilen Mamulün Üretim Faaliyet Haritası

KAUÇUK BÖLÜMÜ				
250 KODLU MAMUL PROSES AKIŞ DİYAGRAMI				
Üretim Sınırları	Sıra No	Faaliyet No	Faaliyet Tanımı	Yararlandığı Faaliyetler
Giriş Bölümü	1	010	Hammadde Temini	X
	2	010	İdari Kabul	X
	3	010	Giriş Kontrol	X
	4	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	X
Kauçuk Bölümü	5	210	Kauçuk Hamur Hazırlama Faaliyeti	
	6	215	Kauçuk Manuel Montaj Faaliyeti	
	7	216	Kauçuk Boyama Faaliyeti	
	8	220	Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti	X
	9	221	Kauçuk Enjeksiyon Faaliyeti	
	10	224	Kauçuk Overmould Faaliyeti	
	11	230	Kauçuk Kumlama Faaliyeti	
	12	234	Kauçuk Şoklama Faaliyeti	
	13	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti	X
Sevkiyat Bölümü	14	990	Paketleme Faaliyeti	X
	15	991	Mamul Depolama Faaliyeti	X
	16	992	Sevkiyat Faaliyeti	X

Tablo 3.6: Plastik Bölümünden Seçilen Mamulün Üretim Faaliyet Haritası

PLASTİK BÖLÜMÜ				
350 KODLU MAMUL PROSES AKIŞ DİYAGRAMI				
Üretim Sınırları	Sıra No	Faaliyet No	Faaliyet Tanımı	Yararlandığı Faaliyetler
Giriş Bölümü	1	010	Hammadde Temini	X
	2	010	İdari Kabul	X
	3	010	Giriş Kontrol	X
	4	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	X
Plastik Bölümü	5	315	Plastik Manuel Montaj Faaliyeti	
	6	320-10	Plastik Enjeksiyon Faaliyeti	X
	7	320	Plastik Enjeksiyon Faaliyeti	
	8	323	Plastik Overmould Faaliyeti	
	9	324	Plastik Boyama Faaliyeti	
	10	325	Plastik Ultrasonik Kaynak Montaj Faaliyeti	
	11	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti	X
Sevkiyat Bölümü	12	990	Paketleme Faaliyeti	X
	13	991	Mamul Depolama Faaliyeti	X
	14	992	Sevkiyat Faaliyeti	X

3.2.1.5 İşletmenin Mevcut Maliyet Sistemi

İşletme bünyesinde faaliyet gösteren üç fabrikanın maliyet bilgileri tek elde toplanmaktadır. Fabrikalarda oluşan giderler gider yerleri bazında izlenmektedir. Her bir fabrikanın gider yerleri, esas üretim gider yerleri ve yardımcı üretim gider yerleri olarak sınıflandırılmaktadır. Fabrikalarda oluşturulan esas üretim gider yerleri sadece bulunduğu fabrikada oluşan giderleri yansıtırken, yardımcı üretim gider yerleri diğer fabrikalardaki esas üretim gider yerleri için de hizmet verebilmektedir. Bu nedenle yardımcı üretim gider yerlerinde biriken maliyetler üç fabrikada oluşturulan esas üretim gider yerlerine dağıtılmaktadır.

Üretilen mamuller için katılan maliyetler kalem bazında incelendiğinde ise direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin hem bölüm bazında, hem esas üretim gider yerleri bazında ve hem de mamuller bazında raporlandığı görülmektedir. Ancak direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri gider yerleri bazında raporlanmaktadır. Dönem sonlarında ise direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri üretim miktarlarına bölünerek direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin aksine ortalama bir maliyet hesaplanmaktadır.

Sonuç olarak ilk madde ve malzeme giderlerinin detaylı bir şekilde izlendiği ve oluşan bu giderlerin mamullere tam olarak yansıtıldığı, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin ise sadece gider yerleri bazında izlendiği ve oluşan bu giderlerin mamullere ortalama olarak yansıtıldığı görülmektedir.

3.2.2 Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Analize Tabi Üretim İşletmesinde Kurulması

3.2.2.1 Üretim İle İlgili Kaynakların Belirlenmesi

İşletme maliyetlerini gider yerleri bazında ve tek elden izlemektedir. İşletme bünyesinde bağlı üç ayrı fabrikanın gider yerleri esas üretim gider yerleri ve yardımcı üretim gider yerleri olarak sınıflandırılmıştır. Bu uygulama sadece kauçuk ve plastik

grubu mamullerin üretildiği fabrikayı kapsadığından bu fabrika ile ilgili esas üretim gider yerleri ve yardımcı üretim gider yerleri dikkate alınmıştır. Kauçuk ve plastik grubu mamullerin üretildiği fabrikanın gider yerleri aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.7: Analize Tabi Fabrikanın Gider Yerlerinin Sınıflandırılması

ANALİZE TABİ FABRİKANIN GİDER YERLERİNİN SINIFLANDIRILMASI	
Gider Yeri	Niteliği
Kauçuk Bölümü Gider Yeri	Esas Üretim Gider Yeri
Plastik Bölümü Gider Yeri	Esas Üretim Gider Yeri
Kalıphane Bölümü Gider Yeri	Esas Üretim Gider Yeri
Kalite Kontrol Gider Yeri	Yardımcı Üretim Gider Yeri
Ambarlar Gider Yeri	Yardımcı Üretim Gider Yeri

Tablodan da görüldüğü gibi analize tabi fabrikaya ait kauçuk bölümü gider yeri, plastik bölümü gider yeri ve kalıphane bölümü gider yeri olmak üzere üç adet esas üretim gider yeri bulunmaktadır. Bu esas üretim gider yerlerinden kalıphane bölümü esas üretim gider yeri diğer fabrikalardaki esas üretim gider yerlerine de hizmet vermektedir. Yani diğer bir ifade ile analize tabi fabrika bünyesinde bulunan kalıphane esas üretim gider yerinde işletme bünyesine bağlı üç fabrika için de kalıplar üretilmektedir. İşletmenin muhasebe sorumlusu bahsi geçen bu esas üretim gider yerinde biriken giderleri matematiksel yöntemle işletme bünyesinde faaliyet gösteren üç fabrikaya dağıtmaktadır.

Fabrika bünyesinde yardımcı üretim gider yerleri incelendiğinde ise; kalite kontrol gider yeri ve ambarlar gider yeri olmak üzere iki adet yardımcı üretim gider yerinin olduğu görülmektedir. Bu yardımcı üretim gider yerleri de diğer iki fabrikaya hizmet vermektedir. Aynı şekilde işletmenin muhasebe sorumlusu bu yardımcı üretim gider yerlerinde biriken giderleri matematiksel denklemler kurarak işletme bünyesinde faaliyet gösteren üç fabrikanın esas üretim gider yerlerine yansıtmaktadır.

İşletmenin muhasebe bölümü sorumlusundan elde edilen verilere göre dönem içinde oluşan üretim giderleri gider yerleri bazında aşağıda belirtildiği gibi listelenmektedir:⁸

3.2.2.1.1 Kauçuk Bölümü Esas Üretim Gider Yeri Kaynaklarının Belirlenmesi

- a. **İlk Madde ve Malzeme Giderleri:** Kauçuk bölümü esas üretim gider yerinde toplam 1.047.820,45₺ ilk madde ve malzeme giderine katlanılmıştır.
- b. **Direkt İşçilik Giderleri:** Kauçuk bölümü esas üretim gider yeri ile ilgili direkt işçilik giderleri aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.8: Kauçuk Bölümü Esas Üretim Gider Yeri Direkt İşçilik Giderleri

Direkt İşçilik Gider Kalemleri	Tutar
Normal Ücret	352.465,54 ₺
SSK Primi İşveren Payı	76.921,85 ₺
İşsizlik Sigortası İşveren	8.554,56 ₺
Toplam	437.941,95 ₺

- c. **Genel Üretim Giderleri:** Kauçuk bölümü esas üretim gider yeri ile ilgili genel üretim giderleri aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

⁸ Direkt ilk madde ve malzeme giderleri esas üretim gider yerleri bazında ve mamul bazında ayrıntılı olarak izlenmektedir. Bölümler bazında ayrıntılı ilk madde ve malzeme giderleri raporlarının verilmesi yerine toplam olarak ilk madde ve malzeme giderlerinin verilmesi tercih edilmiştir.

Tablo 3.9: Kauçuk Bölümü Esas Üretim Gider Yeri Genel Üretim Giderleri

Genel Üretim Gider Kalemleri	Tutar
İşletme Malzemesi Kullanımı	17.487,19 ₺
Makina Yedek Parça Kullanımı	19.945,59 ₺
Numune Giderleri	2.472,63 ₺
Yemek Gideri	37.573,52 ₺
Taşıma Gideri	53.982,98 ₺
Aynı Yardımlar	3.012,78 ₺
İş Elbiseleri	5.679,50 ₺
Elektrik Gideri	100.051,57 ₺
Su Gideri	3.053,77 ₺
Akaryakıt Gideri	11.169,03 ₺
Dışarıya Yaptırılan Tesis, Makine, Cihaz Bakım Onarım Giderleri	6.428,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Parça Temizleme Bedeli	800,00 ₺
Alış Nakliye Giderleri	13.340,58 ₺
Dışarıdan Sağlanan Tüp Kira Bedelleri	1.253,05 ₺
Tesis Makina ve Cihaz Amortisman Giderleri	91.857,90 ₺
Hafta Tatili Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	63.375,82 ₺
Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	15.452,33 ₺
İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	12.827,21 ₺
Fazla Mesai (Direkt İşçilik İle İlgili)	26.252,00 ₺
Fason İşçilik (Direkt İşçilik İle İlgili)	98.285,26 ₺
Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	26.072,06 ₺
İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	2.626,47 ₺
Toplam	612.999,24 ₺

3.2.2.1.2 Plastik Bölümü Esas Üretim Gider Yeri Kaynaklarının Belirlenmesi

- a. **İlk Madde ve Malzeme Giderleri:** Plastik bölümü esas üretim gider yerinde toplam 2.025.194,91₺ ilk madde ve malzeme giderine katlanılmıştır.
- b. **Direkt İşçilik Giderleri:** Kauçuk bölümü esas üretim gider yeri ile ilgili direkt işçilik giderleri aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.10: Plastik Bölümü Esas Üretim Gider Yeri Direkt İşçilik Giderleri

Direkt İşçilik Gider Kalemleri	Tutar
Normal Ücret	290.343,22 ₺
SSK Primi İşveren Payı	65.890,84 ₺
İşsizlik Sig.İşveren Payı	8.292,45 ₺
Toplam	364.526,51 ₺

- c. **Genel Üretim Giderleri:** Plastik bölümü esas üretim gider yeri ile ilgili genel üretim giderleri aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.11: Plastik Bölümü Esas Üretim Gider Yeri Genel Üretim Giderleri

Genel Üretim Gider Kalemleri	Tutar
İşletme Malzemesi Kullanımı	24.604,13 ₺
Makina Yedek Parça Kullanımı	36.914,29 ₺
Numune Giderleri	1.156,05 ₺
Yemek Gideri	26.493,04 ₺
Taşıma Gideri	55.629,71 ₺
Aynı Yardımlar	3.682,29 ₺
İş Elbiseleri	6.323,50 ₺
Elektrik Gideri	152.967,40 ₺
Su Giderleri	6.091,98 ₺
Akaryakıt Gideri	11.086,45 ₺
Dışarıya Yaptırılan Tesis, Makine, Cihaz Bakım Onarım Giderleri	5.734,59 ₺
Alış Nakliye Giderleri	26.432,27 ₺
Tesis Makina ve Cihaz Amortisman Giderleri	406.361,67 ₺
Hafta Tatili Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	52.707,35 ₺
Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	14.652,27 ₺
İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	8.481,95 ₺
Fazla Mesai (Direkt İşçilik İle İlgili)	51.064,67 ₺
Fason İşçilik (Direkt İşçilik İle İlgili)	91.635,92 ₺
Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	7.519,39 ₺
İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	5.229,24 ₺
Toplam	994.768,16 ₺

3.2.2.1.3 Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yerinin Kaynaklarının Belirlenmesi

- a. Direkt İşçilik Giderleri:** Kalıphane bölümü esas üretim gider yeri ile ilgili direkt işçilik giderleri aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.12: Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yeri Direkt İşçilik Giderleri

Direkt İşçilik Gider Kalemleri	Tutar
Normal Ücret	479.149,36 ₺
SSK Primi İşveren Payı	113.927,56 ₺
İşsizlik Sigortası İşveren Payı	13.298,21 ₺
Toplam	606.375,13 ₺

- b. Genel Üretim Giderleri:** Kalıphane bölümü esas üretim gider yeri ile ilgili genel üretim giderleri aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.13: Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yeri Genel Üretim Giderleri

Genel Üretim Gider Kalemleri	Tutar
İşletme Malzemesi Kullanımı	347.412,54 ₺
Makina Yedek Parça Kullanımı	25.635,47 ₺
Makina Kesim Takım Kullanımı	176.958,11 ₺
Tel Erozyon Makina Kullanımı	20.436,22 ₺
İzin Ücreti	484,85 ₺
Yemek Gideri	35.352,85 ₺
Taşıma Payı	63.251,71 ₺
Aynı Yardımlar	2.789,62 ₺
İhbar Tazminatı	1.257,90 ₺
İş Elbiseleri	4.503,00 ₺
Elektrik Giderleri	66.334,16 ₺
Su Giderleri	626,07 ₺
Akaryakıt Giderleri	7.754,59 ₺
Dışarıya Yaptırılan Tesis, Makine, Cihaz Bakım Onarım Giderleri	33.922,42 ₺
Dışarıya Yaptırılan Malzeme Bakım-Onarım-Kaplama Giderleri	750,00 ₺
Alış Nakliyat Giderleri	12.922,27 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	3.192,37 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Bedeli	24.902,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kaynak Bedeli	11.587,31 ₺
Dışarıya Yaptırılan Taşlama Bedeli	4.282,51 ₺
Dışarıya Yaptırılan Diğer İşler	320,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Desen Giderleri	47.182,45 ₺
Tesis Makina ve Cihaz Amortisman Giderleri	281.422,88 ₺
Hafta Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	98.406,95 ₺
Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	25.433,81 ₺
İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	19.034,17 ₺
Fazla Mesai (Direkt İşçilik İle İlgili)	94.900,31 ₺
İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	670,34 ₺
Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	35.759,46 ₺
Toplam	1.447.486,34 ₺

Kalıphane bölümünde üç fabrikada işlem gören diğer esas üretim gider yerleri için (metal, plastik, kauçuk) kalıplar üretilmektedir. Diğer bir ifade ile bu esas üretim gider yeri üç fabrika için de hizmet vermektedir. İşletmenin muhasebe sorumlusu bu esas üretim gider yerinde birken giderleri diğer esas üretim gider yerlerine matematiksel yöntemle yansıtmaktadır. Kurulan denklemler sonucu kalıphane bölümünün diğer esas üretim gider yerlerine dağıtım oranları aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.14: Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yerinin Diğer Esas Üretim Gider Yerlerine Dağılım Oranları

Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yeri	Esas Üretim Gider Yerleri				Toplam
	Metal	Kauçuk	Plastik	Tekstil	
720 Direkt İşçilik Giderleri	30,61%	34,39%	35,00%	0,00%	100,00%
730 Genel Üretim Giderleri	30,00%	35,00%	35,00%	0,00%	100,00%

Tablodan da görüldüğü gibi kalıphane bölümü gider yerinde biriken giderlerin matematiksel denklemler sonucunda dağıtım yüzdeleri şu şekildedir: Gider yerinde biriken direkt işçilik giderlerinin %30,61'i metal bölümü esas üretim gider yerine, %34,39'u kauçuk bölümü esas üretim gider yerine, %35,00'i plastik bölümü esas üretim gider yerine dağıtılmaktadır. Gider yerinde biriken genel üretim giderlerinin %30'u metal bölümü esas üretim gider yerine, %35,00'i kauçuk bölümü esas üretim gider yerine, %35,00'i plastik bölümü esas üretim gider yerine dağıtılmaktadır.

3.2.2.1.3.1 Kauçuk Bölümü Esas Üretim Gider Yerinin Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yerinden Aldığı Payın Belirlenmesi

- a. **Direkt İşçilik Giderleri:** Kauçuk bölümü esas üretim gider yerinin kalıphane bölümü esas üretim gider yerinde oluşan direkt işçilik giderlerinden aldığı pay aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.15: Kauçuk Bölümü Gider Yerinin Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yerinde Oluşan Direkt İşçilik Giderlerinden Aldığı Paylar

Direkt İşçilik Gider Kalemleri	Tutar	Kauçuk Bölümü (%)	Kauçuk Bölümü Payı
Normal Ücret	479.149,36 ₺	34,39%	164.772,29 ₺
SSK Primi İşveren Payı	113.927,56 ₺	34,39%	39.177,98 ₺
İşsizlik Sigortası İşveren Payı	13.298,21 ₺	34,39%	4.573,06 ₺
Toplam	606.375,13 ₺	34,39%	208.523,33 ₺

- b. **Genel Üretim Giderleri:** Kauçuk bölümü esas üretim gider yerinin kalıphane bölümü esas üretim gider yerinde oluşan genel üretim giderlerinden aldığı pay aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.16: Kauçuk Bölümü Gider Yerinin Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yerinde Oluşan Genel Üretim Giderlerinden Aldığı Paylar

Genel Üretim Gider Kalemleri	Tutar	Kauçuk Bölümü (%)	Kauçuk Bölümü Payı
İşletme Malzemesi Kullanımı	347.412,54 ₺	35,00%	121.594,39 ₺
Makina Yedek Parça Kullanımı	25.635,47 ₺	35,00%	8.972,41 ₺
Makina Kesim Takım Kullanımı	176.958,11 ₺	35,00%	61.935,34 ₺
Tel Erozyon Makina Kullanımı	20.436,22 ₺	35,00%	7.152,68 ₺
İzin Ücreti	484,85 ₺	35,00%	169,70 ₺
Yemek Gideri	35.352,85 ₺	35,00%	12.373,50 ₺
Taşıma Payı	63.251,71 ₺	35,00%	22.138,10 ₺
Aynı Yardımlar	2.789,62 ₺	35,00%	976,37 ₺
İhbar Tazminatı	1.257,90 ₺	35,00%	440,27 ₺
İş Elbiseleri	4.503,00 ₺	35,00%	1.576,05 ₺
Elektrik Giderleri	66.334,16 ₺	35,00%	23.216,96 ₺
Su Giderleri	626,07 ₺	35,00%	219,12 ₺
Akaryakıt Giderleri	7.754,59 ₺	35,00%	2.714,11 ₺
Dışarıya Yaptırılan Tesis, Makine, Cihaz Bakım Onarım Giderleri	33.922,42 ₺	35,00%	11.872,85 ₺
Dışarıya Yaptırılan Malzeme Bakım Onarım Kaplama Giderleri	750,00 ₺	35,00%	262,50 ₺
Alış Nakliyat Giderleri	12.922,27 ₺	35,00%	4.522,79 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	3.192,37 ₺	35,00%	1.117,33 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Bedeli	24.902,00 ₺	35,00%	8.715,70 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kaynak Bedeli	11.587,31 ₺	35,00%	4.055,56 ₺
Dışarıya Yaptırılan Taşlama Bedeli	4.282,51 ₺	35,00%	1.498,88 ₺
Dışarıya Yaptırılan Diğer İşler	320,00 ₺	35,00%	112,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Desen Giderleri	47.182,45 ₺	35,00%	16.513,86 ₺
Tesis Makina ve Cihaz Amortisman Giderleri	281.422,88 ₺	35,00%	98.498,01 ₺
Hafta Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	98.406,95 ₺	35,00%	34.442,43 ₺
Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	25.433,81 ₺	35,00%	8.901,83 ₺
İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	19.034,17 ₺	35,00%	6.661,96 ₺
Fazla Mesai (Direkt İşçilik İle İlgili)	94.900,31 ₺	35,00%	33.215,11 ₺
İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	670,34 ₺	35,00%	234,62 ₺
Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	35.759,46 ₺	35,00%	12.515,81 ₺
Toplam	1.447.486,34 ₺	35,00%	506.620,22 ₺

3.2.2.1.3.2 Plastik Bölümü Esas Üretim Gider Yerinin Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yerinden Aldığı Payın Belirlenmesi

- a. Direkt İşçilik Giderleri:** Plastik bölümü esas üretim gider yerinin kalıphane bölümü esas üretim gider yerinde oluşan direkt işçilik giderlerinden aldığı pay aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.17: Plastik Bölümü Gider Yerinin Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yerinde Oluşan Direkt İşçilik Giderlerinden Aldığı Paylar

Direkt İşçilik Gider Kalemleri	Tutar	Plastik Bölümü (%)	Plastik Bölümü Payı
Normal Ücret	479.149,36 ₺	35,00%	167.702,28 ₺
SSK Primi İşveren Payı	113.927,56 ₺	35,00%	39.874,65 ₺
İşsizlik Sigortası İşveren Payı	13.298,21 ₺	35,00%	4.654,37 ₺
Toplam	606.375,13 ₺	35,00%	212.231,30 ₺

- a. Genel Üretim Giderleri:** Plastik bölümü esas üretim gider yerinin kalıphane bölümü esas üretim gider yerinde oluşan genel üretim giderlerinden aldığı pay aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.18: Plastik Bölümü Gider Yerinin Kalıphane Bölümü Esas Üretim Gider Yerinde Oluşan Genel Üretim Giderlerinden Aldığı Paylar

Genel Üretim Gider Kalemleri	Tutar	Plastik Bölümü (%)	Plastik Bölümü Payı
İşletme Malzemesi Kullanımı	347.412,54 ₺	35,00%	121.594,39 ₺
Makina Yedek Parça Kullanımı	25.635,47 ₺	35,00%	8.972,41 ₺
Makina Kesim Takım Kullanımı	176.958,11 ₺	35,00%	61.935,34 ₺
Tel Erozyon Makina Kullanımı	20.436,22 ₺	35,00%	7.152,68 ₺
İzin Ücreti	484,85 ₺	35,00%	169,70 ₺
Yemek Gideri	35.352,85 ₺	35,00%	12.373,50 ₺
Taşıma Payı	63.251,71 ₺	35,00%	22.138,10 ₺
Aynı Yardımlar	2.789,62 ₺	35,00%	976,37 ₺
İhbar Tazminatı	1.257,90 ₺	35,00%	440,27 ₺
İş Elbiseleri	4.503,00 ₺	35,00%	1.576,05 ₺
Elektrik Giderleri	66.334,16 ₺	35,00%	23.216,96 ₺
Su Giderleri	626,07 ₺	35,00%	219,12 ₺
Akaryakıt Giderleri	7.754,59 ₺	35,00%	2.714,11 ₺
Dışarıya Yaptırılan Tesis, Makine, Cihaz Bakım Onarım Giderleri	33.922,42 ₺	35,00%	11.872,85 ₺
Dışarıya Yaptırılan Malzeme Bakım Onarım Kaplama Giderleri	750,00 ₺	35,00%	262,50 ₺
Alış Nakliyat Giderleri	12.922,27 ₺	35,00%	4.522,79 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	3.192,37 ₺	35,00%	1.117,33 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Bedeli	24.902,00 ₺	35,00%	8.715,70 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kaynak Bedeli	11.587,31 ₺	35,00%	4.055,56 ₺
Dışarıya Yaptırılan Taşlama Bedeli	4.282,51 ₺	35,00%	1.498,88 ₺
Dışarıya Yaptırılan Diğer İşler	320,00 ₺	35,00%	112,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Desen Giderleri	47.182,45 ₺	35,00%	16.513,86 ₺
Tesis Makina ve Cihaz Amortisman Giderleri	281.422,88 ₺	35,00%	98.498,01 ₺
Hafta Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	98.406,95 ₺	35,00%	34.442,43 ₺
Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	25.433,81 ₺	35,00%	8.901,83 ₺
İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	19.034,17 ₺	35,00%	6.661,96 ₺
Fazla Mesai (Direkt İşçilik İle İlgili)	94.900,31 ₺	35,00%	33.215,11 ₺
İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	670,34 ₺	35,00%	234,62 ₺
Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	35.759,46 ₺	35,00%	12.515,81 ₺
Toplam	1.447.486,34 ₺	35,00%	506.620,22 ₺

3.2.2.1.4 Kalite Kontrol Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yeri Kaynaklarının Belirlenmesi

Kalite kontrol bölümü yardımcı üretim gider yeri ile ilgili genel üretim giderleri aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.19: Kalite Kontrol Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yeri Genel Üretim Giderleri

Genel Üretim Gider Kalemleri	Tutar
İşletme Malzemesi Kullanımı	3.365,10₺
Makina Yedek Parça Kullanımı	10.999,50₺
Normal Ücret	385.115,63₺
Hafta Tatil Ücreti	73.925,25₺
Genel Tatil Ücreti	20.446,52₺
İzin Ücreti	14.082,80₺
Fazla Mesai	27.729,37₺
Yemek Gideri	27.958,86₺
Taşıma Gideri	60.681,29₺
Aynı Yardımlar	2.726,00₺
Fason İşçilik	121.928,50₺
Kıdem Tazminatı	7.913,47₺
İhbar Tazminatı	2.491,72₺
SSK Primi İşveren Payı	82.232,97₺
İşsizlik Sigorta İşveren Payı	8.930,44₺
İş Elbiseleri	2.020,50₺
Dışarıya Yaptırılan Bina Bakım ve Onarım Gideri	25,42₺
Dışarıya Yaptırılan Tesis, Makine, Cihaz Bakım Onarım Giderleri	7.537,80₺
Alış Nakliye Giderleri	5,25₺
Tesis, Makina ve Cihaz Amortisman Gideri	27.045,92₺
Toplam	887.162,31₺

Kalite kontrol bölümü yardımcı üretim gider yeri üç fabrikada işlem gören esas üretim gider yerleri için hizmet vermektedir. İşletmenin muhasebe sorumlusu bu yardımcı üretim gider yerinde biriken giderleri esas üretim gider yerlerine matematiksel denklemler kurarak yansıtmaktadır. Kurulan denklemler sonucu kalite kontrol bölümü yardımcı üretim gider yerinin esas üretim gider yerlerine dağıtım oranları aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.20: Kalite Kontrol Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yerinin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağılım Oranları

Kalite Kontrol Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yeri	Esas Üretim Gider Yerleri				Toplam
	Metal	Kauçuk	Plastik	Tekstil	
730 Genel Üretim Giderleri	33,33%	33,33%	33,34%	0,00%	100,00%

Tablodan da görüldüğü gibi kalite kontrol bölümü yardımcı üretim gider yerinde biriken giderlerin matematiksel denklemler sonucunda dağıtım yüzdelikleri şu şekildedir: Gider yerinde biriken genel üretim giderlerinin %33,33'ü metal bölümü esas üretim gider yerine, %33,33'ü kauçuk bölümü esas üretim gider yerine, %33,34'ü plastik bölümü esas üretim gider yerine dağıtılmaktadır.

3.2.2.1.4.1 Kauçuk Bölümü Esas Üretim Gider Yerinin Kalite Kontrol Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yerinden Aldığı Payın Belirlenmesi

Kauçuk bölümü esas üretim gider yerinin kalite kontrol bölümü yardımcı üretim gider yerinde oluşan genel üretim giderlerinden aldığı pay aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.21: Kauçuk Bölümü Gider Yerinin Kalite Kontrol Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yerinde Oluşan Genel Üretim Giderlerinden Aldığı Paylar

Genel Üretim Gider Kalemleri	Tutar	Kauçuk Bölümü (%)	Kauçuk Bölümü Payı
İşletme Malzemesi Kullanımı	3.365,10₺	%33,33	1.121,59₺
Makina Yedek Parça Kullanımı	10.999,50₺	%33,33	3.666,13₺
Normal Ücret	385.115,63₺	%33,33	128.359,04₺
Hafta Tatil Ücreti	73.925,25₺	%33,33	24.639,29₺
Genel Tatil Ücreti	20.446,52₺	%33,33	6.814,83₺
İzin Ücreti	14.082,80₺	%33,33	4.693,80₺
Fazla Mesai	27.729,37₺	%33,33	9.242,20₺
Yemek Gideri	27.958,86₺	%33,33	9.318,69₺
Taşıma Gideri	60.681,29₺	%33,33	20.225,07₺
Aynı Yardımlar	2.726,00₺	%33,33	908,58₺
Fason İşçilik	121.928,50₺	%33,33	40.638,77₺
Kıdem Tazminatı	7.913,47₺	%33,33	2.637,56₺
İhbar Tazminatı	2.491,72₺	%33,33	830,49₺
SSK Primi İşveren Payı	82.232,97₺	%33,33	27.408,25₺
İşsizlik Sigorta İşveren Payı	8.930,44₺	%33,33	2.976,52₺
İş Elbiseleri	2.020,50₺	%33,33	673,43₺
Dışarıya Yaptırılan Bina Bakım ve Onarım Gideri	25,42₺	%33,33	8,47₺
Dışarıya Yaptırılan Tesis, Makine, Cihaz Bakım Onarım Giderleri	7.537,80₺	%33,33	2.512,35₺
Alış Nakliye Giderleri	5,25₺	%33,33	1,75₺
Tesis, Makina ve Cihaz Amortisman Gideri	27.045,92₺	%33,33	9.014,41₺
Toplam	887.162,31₺	%33,33	295.691,20₺

3.2.2.1.4.2 Plastik Bölümü Esas Üretim Gider Yerinin Kalite Kontrol Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yerinden Aldığı Payın Belirlenmesi

Plastik bölümü esas üretim gider yerinin kalite kontrol bölümü yardımcı üretim gider yerinde oluşan genel üretim giderlerinden aldığı pay aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.22: Plastik Bölümü Gider Yerinin Kalite Kontrol Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yeri Oluşan Genel Üretim Giderlerinden Aldığı Paylar

Genel Üretim Gider Kalemleri	Tutar	Plastik Bölümü (%)	Plastik Bölümü Payı
İşletme Malzemesi Kullanımı	3.365,10₺	%33,34	1.121,92₺
Makina Yedek Parça Kullanımı	10.999,50₺	%33,34	3.667,23₺
Normal Ücret	385.115,63₺	%33,34	128.397,55₺
Hafta Tatil Ücreti	73.925,25₺	%33,34	24.646,68₺
Genel Tatil Ücreti	20.446,52₺	%33,34	6.816,87₺
İzin Ücreti	14.082,80₺	%33,34	4.695,21₺
Fazla Mesai	27.729,37₺	%33,34	9.244,97₺
Yemek Gideri	27.958,86₺	%33,34	9.321,48₺
Taşıma Gideri	60.681,29₺	%33,34	20.231,14₺
Aynı Yardımlar	2.726,00₺	%33,34	908,85₺
Fason İşçilik	121.928,50₺	%33,34	40.650,96₺
Kıdem Tazminatı	7.913,47₺	%33,34	2.638,35₺
İhbar Tazminatı	2.491,72₺	%33,34	830,74₺
SSK Primi İşveren Payı	82.232,97₺	%33,34	27.416,47₺
İşsizlik Sigorta İşveren Payı	8.930,44₺	%33,34	2.977,41₺
İş Elbiseleri	2.020,50₺	%33,34	673,63₺
Dışarıya Yaptırılan Bina Bakım ve Onarım Gideri	25,42₺	%33,34	8,48₺
Dışarıya Yaptırılan Tesis, Makine, Cihaz Bakım Onarım Giderleri	7.537,80₺	%33,34	2.513,10₺
Alış Nakliye Giderleri	5,25₺	%33,34	1,75₺
Tesis, Makina ve Cihaz Amortisman Gideri	27.045,92₺	%33,34	9.017,11₺
Toplam	887.162,31₺	%33,34	295.779,91₺

3.2.2.1.5 Ambarlar Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yeri Kaynaklarının Belirlenmesi

Ambarlar bölümü yardımcı üretim gider yeri ile ilgili genel üretim giderleri aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.23: Ambarlar Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yeri Genel Üretim Giderleri

Genel Üretim Gider Kalemleri	Tutar
İşletme Malzemesi Kullanımı	98.521,55₺
Makina Yedek Parça Kullanımı	43,20₺
Forklift Cihazı Yedek Parça Kullanımı	1.552,25₺
Normal Ücret	49.607,27₺
Hafta Tatil Ücreti	8.751,45₺
Genel Tatil Ücreti	2.237,10₺
İzin Ücretleri	1.201,52₺
Fazla Mesai Ücretleri	9.568,87₺
Yemek Giderleri	5.153,27₺
Taşıma Gideri	15.538,19₺
Aynı Yardımlar	446,34₺
Fason İşçilik	332,91₺
Kıdem Tazminatı	14.246,92₺
SSK Primi İşveren Payı	13.309,64₺
İşsizlik Sigortası İşveren Payı	1.217,51₺
İş Elbiseleri	834,42₺
Dışarıya Yaptırılan Tesis, Makine, Cihaz Bakım Onarım Gideri	180,00₺
Dışarıya Yaptırılan Forklift Cihaz Bakım Onarım Gideri	541,04₺
Tesis, Makina ve Cihaz Amortisman Gideri	2.310,31₺
Toplam	225.593,76₺

Ambarlar bölümü yardımcı üretim gider yeri üç fabrikada işlem gören esas üretim gider yerleri için hizmet vermektedir. İşletmenin muhasebe sorumlusu bu yardımcı üretim gider yerinde biriken giderleri esas üretim gider yerlerine matematiksel denklemler kurarak yansıtmaktadır. Kurulan denklemler sonucu ambarlar bölümü yardımcı üretim gider yerinin esas üretim gider yerlerine dağıtım oranları aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.24: Ambarlar Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yerinin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağılım Oranları

Ambarlar Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yeri	Esas Üretim Gider Yerleri				Toplam
	Metal	Kauçuk	Plastik	Tekstil	
730 Genel Üretim Giderleri	33,33%	33,33%	33,34%	0,00%	100,00%

Tablodan da görüldüğü gibi ambarlar bölümü yardımcı üretim gider yerinde biriken giderlerin matematiksel denklemler sonucunda dağıtım yüzdelikleri şu şekildedir: Gider yerinde biriken genel üretim giderlerinin %33,33'ü metal bölümü esas üretim gider yerine, %33,33'ü kauçuk bölümü esas üretim gider yerine, %33,34'ü plastik bölümü esas üretim gider yerine dağıtılmaktadır.

3.2.2.1.5.1 Kauçuk Bölümü Esas Üretim Gider Yerinin Ambarlar Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yerinden Aldığı Payın Belirlenmesi

Kauçuk bölümü esas üretim gider yerinin ambarlar bölümü yardımcı üretim gider yerinde oluşan genel üretim giderlerinden aldığı pay aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.25: Kauçuk Bölümü Gider Yerinin Ambarlar Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yerinde Oluşan Genel Üretim Giderlerinden Aldığı Paylar

Genel Üretim Gider Kalemleri	Tutar	Kauçuk Bölümü (%)	Kauçuk Bölümü Payı
İşletme Malzemesi Kullanımı	98.521,55₺	%33,33	32.837,23₺
Makina Yedek Parça Kullanımı	43,20₺	%33,33	14,40₺
Forklift Cihazı Yedek Parça Kullanımı	1.552,25₺	%33,33	517,36₺
Normal Ücret	49.607,27₺	%33,33	16.534,10₺
Hafta Tatil Ücreti	8.751,45₺	%33,33	2.916,86₺
Genel Tatil Ücreti	2.237,10₺	%33,33	745,63₺
İzin Ücretleri	1.201,52₺	%33,33	400,47₺
Fazla Mesai Ücretleri	9.568,87₺	%33,33	3.189,30₺
Yemek Giderleri	5.153,27₺	%33,33	1.717,58₺
Taşıma Gideri	15.538,19₺	%33,33	5.178,88₺
Ayni Yardımlar	446,34₺	%33,33	148,77₺
Fason İşçilik	332,91₺	%33,33	110,96₺
Kıdem Tazminatı	14.246,92₺	%33,33	4.748,50₺
SSK Primi İşveren Payı	13.309,64₺	%33,33	4.436,10₺
İşsizlik Sigortası İşveren Payı	1.217,51₺	%33,33	405,80₺
İş Elbiseleri	834,42₺	%33,33	278,11₺
Dışarıya Yaptırılan Tesis, Makine, Cihaz Bakım Onarım Gideri	180,00₺	%33,33	59,99₺
Dışarıya Yaptırılan Forklift Cihaz Bakım Onarım Gideri	541,04₺	%33,33	180,33₺
Tesis, Makina ve Cihaz Amortisman Gideri	2.310,31₺	%33,33	770,03₺
Toplam	225.593,76₺	%33,33	75.190,40₺

3.2.2.1.5.2 Plastik Bölümü Esas Üretim Gider Yerinin Ambarlar Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yerinden Aldığı Payın Belirlenmesi

Plastik bölümü esas üretim gider yerinin ambarlar bölümü yardımcı üretim gider yerinde oluşan genel üretim giderlerinden aldığı pay aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.26: Plastik Bölümü Gider Yerinin Ambarlar Bölümü Yardımcı Üretim Gider Yerinde Oluşan Genel Üretim Giderlerinden Aldığı Paylar

Genel Üretim Gider Kalemleri	Tutar	Plastik Bölümü (%)	Plastik Bölümü Payı
İşletme Malzemesi Kullanımı	98.521,55₺	%33,34	32.847,08₺
Makina Yedek Parça Kullanımı	43,20₺	%33,34	14,40₺
Forklift Cihazı Yedek Parça Kullanımı	1.552,25₺	%33,34	517,52₺
Normal Ücret	49.607,27₺	%33,34	16.539,06₺
Hafta Tatil Ücreti	8.751,45₺	%33,34	2.917,73₺
Genel Tatil Ücreti	2.237,10₺	%33,34	745,85₺
İzin Ücretleri	1.201,52₺	%33,34	400,59₺
Fazla Mesai Ücretleri	9.568,87₺	%33,34	3.190,26₺
Yemek Giderleri	5.153,27₺	%33,34	1.718,10₺
Taşıma Gideri	15.538,19₺	%33,34	5.180,43₺
Ayni Yardımlar	446,34₺	%33,34	148,81₺
Fason İşçilik	332,91₺	%33,34	110,99₺
Kıdem Tazminatı	14.246,92₺	%33,34	4.749,92₺
SSK Primi İşveren Payı	13.309,64₺	%33,34	4.437,43₺
İşsizlik Sigortası İşveren Payı	1.217,51₺	%33,34	405,92₺
İş Elbiseleri	834,42₺	%33,34	278,20₺
Dışarıya Yaptırılan Tesis, Makine, Cihaz Bakım Onarım Gideri	180,00₺	%33,34	60,01₺
Dışarıya Yaptırılan Forklift Cihaz Bakım Onarım Gideri	541,04₺	%33,34	180,38₺
Tesis, Makina ve Cihaz Amortisman Gideri	2.310,31₺	%33,34	770,26₺
Toplam	225.593,76₺	%33,34	75.212,96₺

3.2.2.1.6 Analize Tabi Fabrikaya Ait Kaynakların Toplam Tutarlarının Belirlenmesi

Uygulama kapsamındaki işletmenin üç ayrı fabrikasından kauçuk ve plastik grubu ürünlerin üretildiği fabrika analize tabi fabrika olarak seçilmiştir. Üç fabrikaya ait giderler gider yerleri bazında izlenmektedir. Gider yerleri bazında izlenen kaynakların analize tabi fabrikaya ait olan kısımları üst bölümlerde yapılan işlemler sonucu hesaplanmıştır. Yapılan hesaplamalar sonucunda analize tabi fabrika bazında ortaya çıkan kaynakların ayrıntılı gösterimi, fabrika bünyesinde ortaya çıkan toplam kaynakların daha iyi anlaşılmasına olanak sağlayacaktır. Bu bağlamda analize tabi fabrikada ortaya çıkan kaynakların ayrıntılı gösterimi aşağıdaki tablolarda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.27: Analize Tabi Fabrikaya Ait Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Gider Türü	Sıra No	Kaynak Türleri	Kauçuk Bölümü	Plastik Bölümü	Kalıphane Bölümünden Alınan Toplam Pay (Kauçuk Bölümü + Plastik Bölümü)	Kalite Kontrol Bölümünden Alınan Toplam Pay (Kauçuk Bölümü + Plastik Bölümü)	Ambarlar Bölümünden Alınan Toplam Pay (Kauçuk Bölümü + Plastik Bölümü)	Genel Toplam
710	1	Kauçuk Bölümü DİMMG	1.017.820,45 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	1.017.820,45 ₺
	2	Plastik Bölümü DİMMG	0,00 ₺	2.025.194,91 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	2.025.194,91 ₺
	Toplam		1.017.820,45 ₺	2.025.194,91 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	3.043.015,36 ₺

Tablo 3.28: Analize Tabi Fabrikaya Ait Direkt İşçilik Giderleri

Gider Türü	Sıra No	Kaynak Türleri	Kauçuk Bölümü	Plastik Bölümü	Kalıphane Bölümünden Alınan Toplam Pay (Kauçuk Bölümü + Plastik Bölümü)	Kalite Kontrol Bölümünden Alınan Toplam Pay (Kauçuk Bölümü + Plastik Bölümü)	Ambarlar Bölümünden Alınan Toplam Pay (Kauçuk Bölümü + Plastik Bölümü)	Genel Toplam
720	1	Normal Ücret	352.465,54 ₺	290.343,22 ₺	332.474,56 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	975.283,32 ₺
	2	SSK Primi İşveren Payı	76.921,85 ₺	65.890,84 ₺	79.052,63 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	221.865,32 ₺
	3	İşsizlik Sigortası İşveren	8.554,56 ₺	8.292,45 ₺	9.227,43 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	26.074,44 ₺
	Toplam		437.941,95 ₺	364.526,51 ₺	420.754,62 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	1.223.223,08 ₺

Tablo 3.29: Analize Tabi Fabrikaya Ait Genel Üretim Giderleri

Gider Türü	Sıra No	Kaynak Türleri	Kauçuk Bölümü	Plastik Bölümü	Kalıphane Bölümünden Alınan Toplam Pay (Kauçuk Bölümü + Plastik Bölümü)	Kalite Kontrol Bölümünden Alınan Toplam Pay (Kauçuk Bölümü + Plastik Bölümü)	Ambarlar Bölümünden Alınan Toplam Pay (Kauçuk Bölümü + Plastik Bölümü)	Genel Toplam
730	1	İşletme Malzemesi Kullanımı	17.487,19 ₺	24.604,13 ₺	243.188,78 ₺	2.243,51 ₺	65.684,32 ₺	353.207,93 ₺
	2	Makina Yedek Parça Kullanımı	19.945,59 ₺	36.914,29 ₺	17.944,83 ₺	7.333,37 ₺	28,80 ₺	82.166,88 ₺
	3	Numune Giderleri	2.472,63 ₺	1.156,05 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	3.628,68 ₺
	4	Yemek Gideri	37.573,52 ₺	26.493,04 ₺	24.747,00 ₺	18.640,17 ₺	3.435,69 ₺	110.889,41 ₺
	5	Taşıma Gideri	53.982,98 ₺	55.629,71 ₺	44.276,20 ₺	40.456,22 ₺	10.359,31 ₺	204.704,41 ₺
	6	Aynı Yardımlar	3.012,78 ₺	3.682,29 ₺	1.952,73 ₺	1.817,42 ₺	297,57 ₺	10.762,80 ₺
	7	İş Elbiseleri	5.679,50 ₺	6.323,50 ₺	3.152,10 ₺	1.347,07 ₺	556,31 ₺	17.058,48 ₺
	8	Elektrik Gideri	100.051,57 ₺	152.967,40 ₺	46.433,91 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	299.452,88 ₺
	9	Su Gideri	3.053,77 ₺	6.091,98 ₺	438,25 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	9.584,00 ₺
	10	Akaryakıt Gideri	11.169,03 ₺	11.086,45 ₺	5.428,21 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	27.683,69 ₺
	11	Dış.Yap.Tes.Mak.Cih.Bak.Onarım Giderleri	6.428,00 ₺	5.734,59 ₺	23.745,69 ₺	5.025,45 ₺	120,01 ₺	41.053,74 ₺
	12	Dış.Yaptırılan Parça Temizleme Bedeli	800,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	800,00 ₺
	13	Alış Nakliye Giderleri	13.340,58 ₺	26.432,27 ₺	9.045,59 ₺	3,50 ₺	0,00 ₺	48.821,94 ₺
	14	Dış.Sağlanan Tüp Kira Bedelleri	1.253,05 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	1.253,05 ₺
	15	Tesis Makina ve Cih.Amortisman Giderleri	91.857,90 ₺	406.361,67 ₺	196.996,02 ₺	18.031,51 ₺	1.540,28 ₺	714.787,38 ₺
	16	Makina Kesim Takım Kullanımı	0,00 ₺	0,00 ₺	123.870,68 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	123.870,68 ₺
	17	Tel Erozyon Makina Kullanımı	0,00 ₺	0,00 ₺	14.305,35 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	14.305,35 ₺
	18	Dış.Yapt.Bina Bakım ve Onarım Gideri	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	16,95 ₺	0,00 ₺	16,95 ₺
	19	SSK Primi İşveren Payı	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	54.824,72 ₺	8.873,54 ₺	63.698,26 ₺
	20	İşsizlik Sigorta İşv.Payı	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	5.953,92 ₺	811,71 ₺	6.765,64 ₺

Tablo 3.29: Analize Tabi Fabrikaya Ait Genel Üretim Giderleri (Devamı)

Gider Türü	Sıra No	Kaynak Türleri	Kauçuk Bölümü	Plastik Bölümü	Kalıphane Bölümünden Alınan Toplam Pay (Kauçuk Bölümü + Plastik Bölümü)	Kalite Kontrol Bölümünden Alınan Toplam Pay (Kauçuk Bölümü + Plastik Bölümü)	Ambarlar Bölümünden Alınan Toplam Pay (Kauçuk Bölümü + Plastik Bölümü)	Genel Toplam
730	21	Kıdem Tazminatı	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	5.275,91 ₺	9.498,42 ₺	14.774,33 ₺
	22	Fason İşçilik	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	81.289,73 ₺	221,95 ₺	81.511,68 ₺
	23	Fazla Mesai	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	18.487,17 ₺	6.379,57 ₺	24.866,74 ₺
	24	Normal Ücret	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	256.756,59 ₺	33.073,17 ₺	289.829,76 ₺
	25	Hafta Tatil Ücreti	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	49.285,96 ₺	5.834,59 ₺	55.120,56 ₺
	26	Genel Tatil Ücreti	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	13.631,69 ₺	1.491,47 ₺	15.123,17 ₺
	27	İzin Ücreti	0,00 ₺	0,00 ₺	339,40 ₺	9.389,00 ₺	801,05 ₺	10.529,45 ₺
	28	İhbar Tazminatı	0,00 ₺	0,00 ₺	880,53 ₺	1.661,23 ₺	0,00 ₺	2.541,76 ₺
	29	Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	0,00 ₺	0,00 ₺	2.234,66 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	2.234,66 ₺
	30	Dış.Yapt.Kalıp Bedeli	0,00 ₺	0,00 ₺	17.431,40 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	17.431,40 ₺
	31	Dış.Yapt.Kaynak Bedeli	0,00 ₺	0,00 ₺	8.111,12 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	8.111,12 ₺
	32	Dış.Yapt.Taşlama Bedeli	0,00 ₺	0,00 ₺	2.997,76 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	2.997,76 ₺
	33	Dış.Yapt.Diğer İşler	0,00 ₺	0,00 ₺	224,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	224,00 ₺
	34	Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Desen Giderleri	0,00 ₺	0,00 ₺	33.027,72 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	33.027,72 ₺
	35	Dış.Yapt.Forklift Cih.Bak.Onarım Gid.	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	360,71 ₺	360,71 ₺
	36	Forklift Cihazı Yedek Parça Kullanımı	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	1.034,89 ₺	1.034,89 ₺
	37	Dış.Yap.Malzeme Bakım-Onarım-Kaplama Giderleri	0,00 ₺	0,00 ₺	525,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	525,00 ₺
	38	Hafta Tatili Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	63.375,82 ₺	52.707,35 ₺	68.884,87 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	184.968,04 ₺
	39	Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	15.452,33 ₺	14.652,27 ₺	17.803,67 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	47.908,27 ₺

Tablo 3.29: Analize Tabi Fabrikaya Ait Genel Üretim Giderleri (Devamı)

Gider Türü	Sıra No	Kaynak Türleri	Kauçuk Bölümü	Plastik Bölümü	Kalıphane Bölümünden Alınan Toplam Pay (Kauçuk Bölümü + Plastik Bölümü)	Kalite Kontrol Bölümünden Alınan Toplam Pay (Kauçuk Bölümü + Plastik Bölümü)	Ambarlar Bölümünden Alınan Toplam Pay (Kauçuk Bölümü + Plastik Bölümü)	Genel Toplam
730	40	İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	12.827,21 ₺	8.481,95 ₺	13.323,92 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	34.633,08 ₺
	41	Fazla Mesai (Direkt İşçilik İle İlgili)	26.252,00 ₺	51.064,67 ₺	66.430,22 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	143.746,89 ₺
	42	Fason İşçilik (Direkt İşçilik İle İlgili)	98.285,26 ₺	91.635,92 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	189.921,18 ₺
	43	Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	26.072,06 ₺	7.519,39 ₺	25.031,62 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	58.623,07 ₺
	44	İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	2.626,47 ₺	5.229,24 ₺	469,24 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	8.324,95 ₺
	Toplam		612.999,24 ₺	994.768,16 ₺	1.013.240,44 ₺	591.471,11 ₺	150.403,36 ₺	3.362.882,31 ₺
Genel Toplam			2.068.761,64 ₺	3.384.489,58 ₺	1.433.995,06 ₺	591.471,11 ₺	150.403,36 ₺	7.629.120,75 ₺

Yukarıda detayları belirtilen kaynakların sonraki aşamalarda takibinin kolay sağlanabilmesi için tek bir tabloda ve sadece fabrika bazında gösterilmesi gerekmektedir. Yapılan detaylı açıklamalar sonucunda fabrika bazında oluşan kaynak listesinin toplu gösterimi aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.30: Analize Tabi Fabrika Bazında Oluşan Kaynakların Toplu Gösterimi

Sıra No	Kaynak Türleri	Toplam
1	Kauçuk Bölümü Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	1.017.820,45 ₺
2	Plastik Bölümü Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	2.025.194,91 ₺
3	Normal Ücret	975.283,32 ₺
4	SSK Primi İşveren Payı	221.865,32 ₺
5	İşsizlik Sigortası İşveren	26.074,44 ₺
6	İşletme Malzemesi Kullanımı	353.207,93 ₺
7	Makina Yedek Parça Kullanımı	82.166,88 ₺
8	Numune Giderleri	3.628,68 ₺
9	Yemek Gideri	110.889,41 ₺
10	Taşıma Gideri	204.704,41 ₺
11	Aynı Yardımlar	10.762,80 ₺
12	İş Elbiseleri	17.058,48 ₺
13	Elektrik Gideri	299.452,88 ₺
14	Su Gideri	9.584,00 ₺
15	Akaryakıt Gideri	27.683,69 ₺
16	Dış.Yap.Tes.Mak.Cih.Bak.Onarım Giderleri	41.053,74 ₺
17	Dış.Yaptırılan Parça Temizleme Bedeli	800,00 ₺
18	Alış Nakliye Giderleri	48.821,94 ₺
19	Dış.Sağlanan Tüp Kira Bedelleri	1.253,05 ₺
20	Tesis Makina ve Cih.Amortisman Giderleri	714.787,38 ₺
21	Makina Kesim Takım Kullanımı	123.870,68 ₺
22	Tel Erozyon Makina Kullanımı	14.305,35 ₺
23	Dış.Yapt.Bina Bakım ve Onarım Gideri	16,95 ₺
24	SSK Primi İşveren Payı	63.698,26 ₺
25	İşsizlik Sigorta İşv.Payı	6.765,64 ₺
26	Kıdem Tazminatı	14.774,33 ₺
27	Fason İşçilik	81.511,68 ₺
28	Fazla Mesai	24.866,74 ₺
29	Normal Ücret	289.829,76 ₺
30	Hafta Tatil Ücreti	55.120,56 ₺
31	Genel Tatil Ücreti	15.123,17 ₺
32	İzin Ücreti	10.529,45 ₺
33	İhbar Tazminatı	2.541,76 ₺
34	Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	2.234,66 ₺
35	Dış.Yapt.Kalıp Bedeli	17.431,40 ₺
36	Dış.Yapt.Kaynak Bedeli	8.111,12 ₺
37	Dış.Yapt.Taşıma Bedeli	2.997,76 ₺
38	Dış.Yapt.Diğer İşler	224,00 ₺
39	Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Desen Giderleri	33.027,72 ₺
40	Dış.Yapt.Forklift Cih.Bak.Onarım Gid.	360,71 ₺
41	Forklift Cihazı Yedek Parça Kullanımı	1.034,89 ₺
42	Dış.Yap.Malzeme Bakım-Onarım-Kaplama Giderleri	525,00 ₺
43	Hafta Tatili Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	184.968,04 ₺

44	Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	47.908,27 ₺
45	İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	34.633,08 ₺
46	Fazla Mesai (Direkt İşçilik İle İlgili)	143.746,89 ₺
47	Fason İşçilik (Direkt İşçilik İle İlgili)	189.921,18 ₺
48	Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	58.623,07 ₺
49	İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	8.324,95 ₺
Toplam		7.629.120,75 ₺

3.2.2.2 Kaynak Havuzlarının Oluşturulması

Dönem içinde analize tabi fabrika bazında oluşan üretim giderleri kaynak havuzlarında toplanmak üzere sınıflandırılmaktadır. Kaynak havuzları oluşturulurken benzer nitelikteki kaynakların aynı havuzda toplanması gerekmektedir. Oluşturulan kaynak havuzları ve kaynak havuzlarında raporlanan kaynak türleri aşağıda belirtildiği gibidir:

3.2.2.2.1 İlk Madde ve Malzeme Kaynak Havuzu

Oluşturulan bu havuzda üretimde kullanılan hammadde kaynakları, işletme malzemesi kaynakları, numune mamul ile ilgili oluşan giderler, hammadde alımı ile ilgili yapılan nakliye giderleri raporlanmaktadır.

Tablo 3.31: İlk Madde ve Malzeme Kaynak Havuzu

Havuz Adı	Sıra No	Kaynak Türleri	Toplam
Malzeme Kaynak Havuzu	1	Kauçuk Bölümü Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	1.017.820,45 ₺
	2	Plastik Bölümü Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	2.025.194,91 ₺
	3	İşletme Malzemesi Kullanımı	353.207,93 ₺
	4	Numune Giderleri	3.628,68 ₺
	5	Alış Nakliye Giderleri	48.821,94 ₺
	Toplam		3.448.673,91 ₺

3.2.2.2.2 İşçilik Kaynak Havuzu

Oluşturulan bu havuzda üretim ile ilgili direkt ve endirekt işçiliklere ait giderler, işçilere sağlanan iş elbiselerinin giderleri, yapılan aynı yardım giderleri, yemek giderleri ve taşıma giderleri raporlanmaktadır.

Tablo 3.32: İşçilik Kaynak Havuzu

Havuz Adı	Sıra No	Kaynak Türleri	Toplam
İşçilik Kaynak Havuzu	1	Normal Ücret	975.283,32 ₺
	2	Hafta Tatili Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	184.968,04 ₺
	3	Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	47.908,27 ₺
	4	İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	34.633,08 ₺
	5	Fazla Mesai (Direkt İşçilik İle İlgili)	143.746,89 ₺
	6	Fason İşçilik (Direkt İşçilik İle İlgili)	189.921,18 ₺
	7	Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	58.623,07 ₺
	8	İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	8.324,95 ₺
	9	SSK Primi İşveren Payı (Direkt İşçilik İle İlgili)	221.865,32 ₺
	10	İşsizlik Sig.İşveren (Direkt İşçilik İle İlgili)	26.074,44 ₺
	11	SSK Primi İşveren Payı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	63.698,26 ₺
	12	İşsizlik Sigorta İşv.Payı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	6.765,64 ₺
	13	Kıdem Tazminatı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	14.774,33 ₺
	14	Fason İşçilik (Endirekt İşçilik İle İlgili)	81.511,68 ₺
	15	Fazla Mesai (Endirekt İşçilik İle İlgili)	24.866,74 ₺
	16	Normal Ücret (Endirekt İşçilik İle İlgili)	289.829,76 ₺
	17	Hafta Tatil Ücreti (Endirekt İşçilik İle İlgili)	55.120,56 ₺
	18	Genel Tatil Ücreti (Endirekt İşçilik İle İlgili)	15.123,17 ₺
	19	İzin Ücreti (Endirekt İşçilik İle İlgili)	10.529,45 ₺
	20	İhbar Tazminatı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	2.541,76 ₺
	21	Yemek Gideri	110.889,41 ₺
	22	Taşıma Gideri	204.704,41 ₺
	23	Ayni Yardımlar	10.762,80 ₺
	24	İş Elbiseleri	17.058,48 ₺
	Toplam		2.799.524,99 ₺

3.2.2.2.3 Makine Kaynak Havuzu

Oluşturulan bu havuzda üretimde kullanılan makinelere ait yedek parça kullanım giderleri, makine kullanım giderleri ve kullanılan makinelere ait amortisman giderleri raporlanmaktadır.

Tablo 3.33: Makine Kaynak Havuzu

Havuz Adı	Sıra No	Kaynak Türleri	Toplam
Makine Kaynak Havuzu	1	Makina Yedek Parça Kullanımı	82.166,88 ₺
	2	Tesis Makina ve Cih.Amortisman Giderleri	714.787,38 ₺
	3	Makina Kesim Takım Kullanımı	123.870,68 ₺
	4	Tel Erozyon Makina Kullanımı	14.305,35 ₺
	5	Forklift Cihazı Yedek Parça Kullanımı	1.034,89 ₺
Toplam			936.165,18 ₺

3.2.2.2.4 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzu

Oluşturulan bu havuzda dışarıdan sağlanan her türlü fayda ve hizmet giderleri raporlanmaktadır.

Tablo 3.34: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzu

Havuz Adı	Sıra No	Kaynak Türleri	Toplam
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Kaynak Havuzu	1	Dışarıya Yaptırılan Tesis Makine Cihaz Bakım Onarım Giderleri	41.053,74 ₺
	2	Dışarıya Yaptırılan Parça Temizleme Bedeli	800,00 ₺
	3	Dışarıdan Sağlanan Tüp Kira Bedelleri	1.253,05 ₺
	4	Dışarıya Yaptırılan Bina Bakım ve Onarım Gideri	16,95 ₺
	5	Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	2.234,66 ₺
	6	Dışarıya Yaptırılan Kalıp Bedeli	17.431,40 ₺
	7	Dışarıya Yaptırılan Kaynak Bedeli	8.111,12 ₺
	8	Dışarıya Yaptırılan Taşlama Bedeli	2.997,76 ₺
	9	Dışarıya Yaptırılan Diğer İşler	224,00 ₺
	10	Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Desen Giderleri	33.027,72 ₺
	11	Dışarıya Yaptırılan Forklift Cihaz Bakım Onarım Gideri	360,71 ₺
	12	Dışarıya Yaptırılan Malzeme Bakım, Onarım, Kaplama Giderleri	525,00 ₺
	Toplam		108.036,10 ₺

3.2.2.2.5 Enerji Kaynak Havuzu

Oluşturulan bu havuzda üretim ile ilgili olarak yapılan elektrik, su ve akaryakıt giderleri raporlanmaktadır.

Tablo 3.35: Enerji Kaynak Havuzu

Havuz Adı	Sıra No	Kaynak Türleri	Toplam
Enerji Kaynak Havuzu	1	Elektrik Gideri	299.452,88 ₺
	2	Su Gideri	9.584,00 ₺
	3	Akaryakıt Gideri	27.683,69 ₺
	Toplam		336.720,57 ₺

3.2.2.3 Kaynak Havuzlarında Biriken Kaynakların Karakterlerinin Tespit Edilmesi

Kaynak havuzlarında biriken kaynaklar bu modelde niteliğine göre orantısal ve sabit kaynaklar olarak sınıflandırılmaktadır. Kaynak havuzlarında biriken kaynakların

orantısal kaynak ve sabit kaynak şeklinde sınıflandırılması aşağıdaki tablolar yardımı ile sunulmaktadır:

3.2.2.3.1 İlk Madde ve Malzeme Kaynak Havuzu

İlk madde ve malzeme kaynak havuzunda biriken kaynakların tamamı orantısal nitelikte olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.36: İlk Madde ve Malzeme Kaynak Havuzunda Biriken Kaynakların Maliyet Yapıları

Sıra No	Kaynak Türleri	Toplam	Orantısal	Sabit
1	Kauçuk Bölümü DİMMG	1.017.820,45 ₺	1.017.820,45 ₺	0,00 ₺
2	Plastik Bölümü DİMMG	2.025.194,91 ₺	2.025.194,91 ₺	0,00 ₺
3	İşletme Malzemesi Kullanımı	353.207,93 ₺	353.207,93 ₺	0,00 ₺
4	Numune Giderleri	3.628,68 ₺	3.628,68 ₺	0,00 ₺
5	Alış Nakliye Giderleri	48.821,94 ₺	48.821,94 ₺	0,00 ₺
Toplam		3.448.673,91 ₺	3.448.673,91 ₺	0,00 ₺

3.2.2.3.2 İşçilik Kaynak Havuzu

İşçilik kaynak havuzunda biriken kaynaklardan direkt işçilik kaynakları orantısal niteliktedir. Bununla birlikte endirekt işçilik kaynakları, iş elbisesi giderleri, işçilere yapılan aynı yardımlar, yemek giderleri ve taşıma giderleri sabit nitelikte giderlerdir.

Tablo 3.37: İşçilik Kaynak Havuzunda Biriken Kaynakların Maliyet Yapıları

Sıra No	Kaynak Türleri	Toplam	Orantısal	Sabit
1	Normal Ücret	975.283,32 ₺	975.283,32 ₺	0,00 ₺
2	Hafta Tatili Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	184.968,04 ₺	0,00 ₺	184.968,04 ₺
3	Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	47.908,27 ₺	0,00 ₺	47.908,27 ₺
4	İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	34.633,08 ₺	0,00 ₺	34.633,08 ₺
5	Fazla Mesai (Direkt İşçilik İle İlgili)	143.746,89 ₺	143.746,89 ₺	0,00 ₺
6	Fason İşçilik (Direkt İşçilik İle İlgili)	189.921,18 ₺	189.921,18 ₺	0,00 ₺
7	Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	58.623,07 ₺	0,00 ₺	58.623,07 ₺
8	İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	8.324,95 ₺	0,00 ₺	8.324,95 ₺
9	SSK Primi İşveren Payı (Direkt İşçilik İle İlgili)	221.865,32 ₺	221.865,32 ₺	0,00 ₺
10	İşsizlik Sig.İşveren (Direkt İşçilik İle İlgili)	26.074,44 ₺	26.074,44 ₺	0,00 ₺
11	SSK Primi İşveren Payı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	63.698,26 ₺	0,00 ₺	63.698,26 ₺
12	İşsizlik Sigorta İşv.Payı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	6.765,64 ₺	0,00 ₺	6.765,64 ₺
13	Kıdem Tazminatı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	14.774,33 ₺	0,00 ₺	14.774,33 ₺
14	Fason İşçilik (Endirekt İşçilik İle İlgili)	81.511,68 ₺	0,00 ₺	81.511,68 ₺
15	Fazla Mesai (Endirekt İşçilik İle İlgili)	24.866,74 ₺	0,00 ₺	24.866,74 ₺
16	Normal Ücret (Endirekt İşçilik İle İlgili)	289.829,76 ₺	0,00 ₺	289.829,76 ₺
17	Hafta Tatil Ücreti (Endirekt İşçilik İle İlgili)	55.120,56 ₺	0,00 ₺	55.120,56 ₺
18	Genel Tatil Ücreti (Endirekt İşçilik İle İlgili)	15.123,17 ₺	0,00 ₺	15.123,17 ₺
19	İzin Ücreti (Endirekt İşçilik İle İlgili)	10.529,45 ₺	0,00 ₺	10.529,45 ₺
20	İhbar Tazminatı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	2.541,76 ₺	0,00 ₺	2.541,76 ₺
21	Yemek Gideri	110.889,41 ₺	0,00 ₺	110.889,41 ₺
22	Taşıma Gideri	204.704,41 ₺	0,00 ₺	204.704,41 ₺
23	Aynı Yardımlar	10.762,80 ₺	0,00 ₺	10.762,80 ₺
24	İş Elbiseleri	17.058,48 ₺	0,00 ₺	17.058,48 ₺
Toplam		2.799.524,99 ₺	1.556.891,15 ₺	1.242.633,85 ₺

3.2.2.3.3 Makine Kaynak Havuzu

Makine kaynak havuzunda biriken kaynaklardan makine ve cihazlar için katlanılan amortisman giderleri hariç diğer kaynakların orantısal nitelikte olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.38: Makine Kaynak Havuzunda Biriken Kaynakların Maliyet Yapıları

Sıra No	Kaynak Türleri	Toplam	Orantısal	Sabit
1	Makina Yedek Parça Kullanımı	82.166,88 ₺	82.166,88 ₺	0,00 ₺
2	Tesis Makina ve Cihaz Amortisman Giderleri	714.787,38 ₺	0,00 ₺	714.787,38 ₺
3	Makina Kesim Takım Kullanımı	123.870,68 ₺	123.870,68 ₺	0,00 ₺
4	Tel Erozyon Makina Kullanımı	14.305,35 ₺	14.305,35 ₺	0,00 ₺
5	Forklift Cihazı Yedek Parça Kullanımı	1.034,89 ₺	1.034,89 ₺	0,00 ₺
Toplam		936.165,18 ₺	221.377,79 ₺	714.787,38 ₺

3.2.2.3.4 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzu

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet kaynak havuzunda biriken kaynakların orantısal ve sabit gider niteliğinde olanların sınıflandırılması aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir.

Tablo 3.39: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzunda Biriken Kaynakların Maliyet Yapıları

Sıra No	Kaynak Türleri	Toplam	Orantısal	Sabit
1	Dışarıya Yaptırılan Tesis, Makine, Cihaz Bakım Onarım Giderleri	41.053,74 ₺	0,00 ₺	41.053,74 ₺
2	Dışarıya Yaptırılan Parça Temizleme Bedeli	800,00 ₺	800,00 ₺	0,00 ₺
3	Dışarıdan Sağlanan Tüp Kira Bedelleri	1.253,05 ₺	1.253,05 ₺	0,00 ₺
4	Dışarıya Yaptırılan Bina Bakım ve Onarım Gideri	16,95 ₺	0,00 ₺	16,95 ₺
5	Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	2.234,66 ₺	0,00 ₺	2.234,66 ₺
6	Dışarıya Yaptırılan Kalıp Bedeli	17.431,40 ₺	0,00 ₺	17.431,40 ₺
7	Dışarıya Yaptırılan Kaynak Bedeli	8.111,12 ₺	8.111,12 ₺	0,00 ₺
8	Dışarıya Yaptırılan Taşlama Bedeli	2.997,76 ₺	2.997,76 ₺	0,00 ₺
9	Dışarıya Yaptırılan Diğer İşler	224,00 ₺	224,00 ₺	0,00 ₺
10	Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Desen Giderleri	33.027,72 ₺	33.027,72 ₺	0,00 ₺
11	Dışarıya Yaptırılan Forklift Cihaz Bakım Onarım Gideri	360,71 ₺	0,00 ₺	360,71 ₺
12	Dışarıya Yaptırılan Malzeme Bakım, Onarım, Kaplama Giderleri	525,00 ₺	0,00 ₺	525,00 ₺
Toplam		108.036,10 ₺	46.413,64 ₺	61.622,46 ₺

3.2.2.3.5 Enerji Kaynak Havuzu

Enerji kaynak havuzunda biriken kaynakların tamamının orantısal nitelikte olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.40: Enerji Kaynak Havuzunda Biriken Kaynakların Maliyet Yapıları

Sıra No	Kaynak Türleri	Toplam	Orantısal	Sabit
1	Elektrik Gideri	299.452,88 ₺	299.452,88 ₺	0,00 ₺
2	Su Gideri	9.584,00 ₺	9.584,00 ₺	0,00 ₺
3	Akaryakıt Gideri	27.683,69 ₺	27.683,69 ₺	0,00 ₺
Toplam		336.720,57 ₺	336.720,57 ₺	0,00 ₺

3.2.2.3.6 Kaynak Havuzlarında Biriken Orantısal ve Sabit Giderlerin Toplu Gösterimi

Kaynak havuzlarında biriken kaynaklar ve söz konusu havuzlarda biriken kaynakların orantısal ve sabit kısımları aşağıdaki tablo yardımı özetlenmektedir:

Tablo 3.41: Kaynak Havuzlarında Biriken Kaynakların Maliyet Yapıları

Sıra No	Kaynak Türleri	Toplam	Orantısal	Sabit
1	Malzeme Kaynak Havuzu	3.448.673,91 ₺	3.448.673,91 ₺	0,00 ₺
2	İşçilik Kaynak Havuzu	2.799.524,99 ₺	1.556.891,15 ₺	1.242.633,85 ₺
3	Makine Kaynak Havuzu	936.165,18 ₺	221.377,79 ₺	714.787,38 ₺
4	DSFH Kaynak Havuzu	108.036,10 ₺	46.413,64 ₺	61.622,46 ₺
5	Enerji Kaynak Havuzu	336.720,57 ₺	336.720,57 ₺	0,00 ₺
Toplam		7.629.120,75 ₺	5.610.077,06 ₺	2.019.043,69 ₺

3.2.2.4 Kaynak Havuzlarının Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi

Kaynak havuzlarında biriken kaynakların faaliyetlere dağıtılmasında dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. Oluşturulan kaynak havuzları için atanan dağıtım anahtarları aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.42: Kaynak Havuzları İçin Atanan Dağıtım Anahtarları

Sıra No	Kaynak Havuzları	Dağıtım Anahtarı
1	Malzeme Kaynak Havuzu	Üretime Sevk Edilen Hammadde ve Malzemelerin Maliyeti
2	İşçilik Kaynak Havuzu	İşçilik Saatleri
3	Makine Kaynak Havuzu	Makine Saatleri
4	DSFH Kaynak Havuzu	Makine Saatleri
5	Enerji Kaynak Havuzu	Metrekare

3.2.2.4.1 Malzeme Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları

Malzeme kaynak havuzuna üretime sevk edilen hammadde ve malzemelerin maliyeti dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Çünkü bu havuzda biriken kaynakların havuz içerisindeki dağılımları incelendiğinde %88,23'ünün direkt ilk madde ve malzemelerden oluştuğu görülmektedir. Bu orana işletme malzemelerini de ilave edersek %98,47 oranı ortaya çıkmaktadır.

Tablo 3.43: Malzeme Kaynak Havuzunda Biriken Kaynakların Yüzdelik Dağılımları

Havuz Adı	Sıra No	Kaynak Türleri	%
Malzeme Kaynak Havuzu	1	Kauçuk Bölümü DİMMG	29,51%
	2	Plastik Bölümü DİMMG	58,72%
	3	İşletme Malzemesi Kullanımı	10,24%
	4	Numune Giderleri	0,11%
	5	Alış Nakliye Giderleri	1,42%
	Toplam		100,00%

Üretimde kullanılan ilk madde ve malzemelerin havuzu temsil gücü oldukça fazladır. Dağıtım anahtarının atanmasında bu faktör etkili olmuştur. Malzeme kaynak havuzuna üretimde kullanılan ilk madde ve malzeme ile ilgili dağıtım anahtarının atanmasında iki seçenek mevcut bulunmaktadır. Bunlardan birincisi üretimde kullanılan hammadde ve malzeme adedi diğeri ise üretimde kullanılan hammadde ve malzeme maliyetidir. Çalışmada üretimde kullanılan hammadde ve malzeme maliyeti dağıtım anahtarı olarak tercih edilmiştir.

Üretime sevk edilen hammadde ve malzemeler sadece esas üretim gider yerlerinde işleme alınmakta ve mamul haline gelmektedir. Dolayısıyla bu dağıtım anahtarı sadece esas üretim gider yerlerinde yapılan faaliyetleri kapsamakta diğer faaliyetler bu dağıtım anahtarından pay alamamaktadır. Üretime sevk edilen hammadde ve malzemelerin maliyetlerinin faaliyetlere dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.44: Malzeme Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları

ÜRETİME SEVK EDİLEN HAMMADDE VE MALZEMELERİN MALİYETİ			
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Tutar
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	0,00₺
Giriş Bölümü Toplamı			0,00₺
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti	231.489,84₺
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti	0,00₺
Kauçuk Bölümü Toplamı			1.017.820,45₺
F4	320	Plastik Enjeksiyon Faaliyeti	1.624.183,97₺
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti	0,00₺
Plastik Bölümü Toplamı			2.025.194,91₺
F6	990	Paketleme Faaliyeti	0,00₺
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	0,00₺
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	0,00₺
Sevkiyat Bölümü Toplamı			0,00₺
Genel Toplam			3.043.015,36₺

3.2.2.4.2 İşçilik Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları

İşçilik kaynak havuzuna işçilik saatleri dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Çünkü bu havuzda biriken kaynakların havuz içerisindeki dağılımları incelendiğinde tamamına yakının doğrudan işçilik faaliyetleri ile ilgili olduğu görülmektedir. İşçilik faaliyetleri ile ilgili kaynakların havuzu temsil gücü oldukça fazladır. Dağıtım anahtarının atanmasında bu faktör etkili olmuştur. İşçilik kaynak havuzuna üretimde kullanılan işçilik faaliyetleri ile ilgili dağıtım anahtarının atanmasında iki seçenek mevcut bulunmaktadır. Bunlardan birincisi işçilik giderleri diğeri ise işçilik saatleridir. Çalışmada işçilik saatleri dağıtım anahtarı olarak tercih edilmiştir.

Kaynak tüketim muhasebesi modelinde kaynak havuzlarında biriken sabit giderlerinin dağıtımında teorik işçilik saatleri, orantısal giderlerinin dağıtımında pratik işçilik saatleri dağıtım anahtarı olarak kullanılmaktadır. Çalışma kapsamında üretim bölümleri sorumluları ile yapılan yüz yüze görüşmeler sonucunda teorik ve pratik işçilik saatleri hesaplanmıştır. İşçilik saatleri hesaplanırken dikkate alınan faktörler aşağıda belirtildiği gibidir:

- **İşçi Sayıları:** Bölümler bazında işçi sayıları belirlenmiştir. Fabrikada işçiler iki vardiya çalışmaktadır. Sabah vardiyasında çalışan işçi sayıları ile akşam vardiyasında çalışan işçi sayılarının toplamı toplam işçi sayılarını vermektedir. Aşağıdaki hesaplamalar toplam işçi sayıları referans alınarak yapılmıştır.
- **Günlük Çalışma Süresi:** Fabrikada yer alan tüm üretim bölümlerinde bir işçi günlük 9 saat çalışmaktadır.
- **Aylık Çalışılan Gün Sayısı:** Fabrikada toplam 22 gün çalışılmaktadır.
- **Günlük Duraklamalar:** Fabrikada bir vardiyada 15'er dakikadan iki kere çay molası, 30 dakika ise yemek molası verilmektedir. Bir vardiyada toplam duraklamalar 1 saat olarak hesaplanmaktadır.

- **Bakım Onarım Süreleri:** Fabrikada üretim bölümlerinde yer alan makineler periyodik bakımdan geçmektedir. Bölümler itibari ile yıllık bakım onarım süreleri izleyen bölümlerde verilecektir.

Üretim ile ilgili işçilik faaliyetleri giriş bölümü, üretim bölümleri ve sevkiyat bölümlerinin tamamında yapılmaktadır. Yapılan işçilik faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan işçilik saatlerinin faaliyetlere dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.45: İşçilik Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 1: Teorik İşçilik Saatleri

TEORİK İŞÇİLİK SAATLERİ								
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	İşçi Sayısı	Günlük İşçilik Saati	Toplam Günlük İşçilik Saati	Aylık Çalışılan Gün	Toplam Aylık İşçilik Saati	Toplam Yıllık İşçilik Saati
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	1,00	9,00	9,00	22,00	198,00	2.376,00
Giriş Bölümü Toplamı			1,00	9,00	9,00	22,00	198,00	2.376,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	2,00	9,00	18,00	22,00	396,00	4.752,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	1,00	9,00	9,00	22,00	198,00	2.376,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			31,00	9,00	279,00	22,00	6.138,00	73.656,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	2,00	9,00	18,00	22,00	396,00	4.752,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	1,00	9,00	9,00	22,00	198,00	2.376,00
Plastik Bölümü Toplamı			33,00	9,00	297,00	22,00	6.534,00	78.408,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	1,00	9,00	9,00	22,00	198,00	2.376,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	1,00	9,00	9,00	22,00	198,00	2.376,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	1,00	9,00	9,00	22,00	198,00	2.376,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			3,00	9,00	27,00	22,00	594,00	7.128,00
Genel Toplam			68,00		612,00		13.464,00	161.568,00

Tablo 3.46: İşçilik Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 2: Günlük Duraklamalar Sonucu Ortaya Çıkan İşçilik Saatleri

GÜNLÜK DURAKLAMALAR SONUCU ORTAYA ÇIKAN İŞÇİLİK SAATLERİ								
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	İşçi Sayısı	Günlük İşçilik Saati	Toplam Günlük İşçilik Saati	Aylık Çalışılan Gün	Toplam Aylık İşçilik Saati	Toplam Yıllık İşçilik Saati
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	1,00	8,00	8,00	22,00	176,00	2.112,00
Giriş Bölümü Toplamı			1,00	8,00	8,00	22,00	176,00	2.112,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	2,00	8,00	16,00	22,00	352,00	4.224,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	1,00	8,00	8,00	22,00	176,00	2.112,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			31,00	8,00	248,00	22,00	5.456,00	65.472,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	2,00	8,00	16,00	22,00	352,00	4.224,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	1,00	8,00	8,00	22,00	176,00	2.112,00
Plastik Bölümü Toplamı			33,00	8,00	264,00	22,00	5.808,00	69.696,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	1,00	8,00	8,00	22,00	176,00	2.112,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	1,00	8,00	8,00	22,00	176,00	2.112,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	1,00	8,00	8,00	22,00	176,00	2.112,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			3,00	8,00	24,00	22,00	528,00	6.336,00
Genel Toplam			68,00		544,00		11.968,00	143.616,00
DURAKLAMALAR								
(Elde edilen bilgiler kauçuk bölümü ve plastik bölümü üretim sorumlusu personelleri ile yapılan yüz yüze görüşmelerden elde edilmiştir.)								
Çay Molası (1)							15 dakika	
Yemek Molası							30 dakika	
Çay Molası (2)							15 dakika	
Toplam Duraklamalar							60 dakika	

Tablo 3.47: İşçilik Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 3: Periyodik Bakım Onarım Saatleri

YILLIK BAKIM ONARIM SAATLERİ				
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Yıllık Bakım Onarım Saatleri	Yıllık Bakım Onarım Adetleri
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	0,00	0,00
Giriş Bölümü Toplamı			0,00	0,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	280,00	3,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	0,00	0,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			4.800,00	64,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	420,00	3,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	0,00	0,00
Plastik Bölümü Toplamı			7.040,00	57,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	0,00	0,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	0,00	0,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	0,00	0,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			0,00	0,00
Genel Toplam			11.840,00	121,00

Tablo 3.48: İşçilik Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 4: Pratik İşçilik Saatleri

PRATİK İŞÇİLİK SAATLERİ						
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Toplam Yıllık İşçilik Saati	Yıllık Gün İçi Mola Saatleri	Yıllık Bakım Onarım Saatleri	Yıllık Pratik İşçilik Saati
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	2.376,00	264,00	0,00	2.112,00
Giriş Bölümü Toplamı			2.376,00	264,00	0,00	2.112,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	4.752,00	528,00	280,00	3.944,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	2.376,00	264,00	0,00	2.112,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			73.656,00	8.184,00	4.800,00	60.672,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	4.752,00	528,00	420,00	3.804,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	2.376,00	264,00	0,00	2.112,00
Plastik Bölümü Toplamı			78.408,00	8.712,00	7.040,00	62.656,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	2.376,00	264,00	0,00	2.112,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	2.376,00	264,00	0,00	2.112,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	2.376,00	264,00	0,00	2.112,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			7.128,00	792,00	0,00	6.336,00
Genel Toplam			161.568,00	17.952,00	11.840,00	131.776,00

3.2.2.4.3 Makine Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları

Makine kaynak havuzuna makine saatleri dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Çünkü bu havuzda biriken kaynakların havuz içerisindeki dağılımları incelendiğinde kaynakların tamamının doğrudan üretim faaliyetlerinde kullanılan makineler ile ilgili olduğu görülmektedir. Dağıtım anahtarının atanmasında bu faktör etkili olmuştur. Makine kaynak havuzuna üretimde kullanılan makineler ile ilgili dağıtım anahtarının atanmasında üç seçenek mevcut bulunmaktadır. Bunlardan birincisi makine adedi, ikincisi makine maliyetleri üçüncüsü ise makine saatleridir. Çalışmada makine saatleri dağıtım anahtarı olarak tercih edilmiştir.

Kaynak tüketim muhasebesi modelinde kaynak havuzlarında biriken sabit giderlerinin dağıtımında teorik makine saatleri, orantısal giderlerinin dağıtımında pratik makine saatleri dağıtım anahtarı olarak kullanılmaktadır. Çalışma kapsamında üretim bölümleri sorumluları ile yapılan yüz yüze görüşmeler sonucunda teorik ve pratik makine saatleri hesaplanmıştır. Makine saatleri hesaplanırken dikkate alınan faktörler aşağıda belirtildiği gibidir:

- **Makine Sayıları:** Bölümler bazında makine sayıları belirlenmiştir. Makine sayıları belirlenirken fabrikada özel bir durumla karşılaşılmıştır. Fabrikanın giriş ve sevkiyat bölümlerinde (hammadde depolama faaliyeti, paketleme faaliyeti, mamul depolama faaliyeti ve sevkiyat faaliyeti) ortak kullanılan bir adet forklift bulunmaktadır. Çalışmada forklift iki bölüme de eşit ($1/2$) dağıtılmıştır. Ayrıca sevkiyat bölümünde yer alan faaliyetlerin tamamında da bu forkliftten yararlanıldığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla sevkiyat bölümüne düşen forklift payı da sevkiyat bölümü faaliyetlerine (paketleme faaliyeti, mamul depolama faaliyeti ve sevkiyat faaliyeti) eşit ($0,50/3$) dağıtılmıştır.
- **Günlük Çalışma Süresi:** Fabrikada giriş ve sevkiyat bölümlerinde tek vardiya, üretim bölümlerinde ise çift vardiya çalışılmaktadır. Dolayısıyla giriş ve sevkiyat bölümlerindeki makineler günlük 9 saat çalışırken, üretim bölümlerindeki makineler günlük 18 saat çalışmaktadır.

- **Aylık Çalışılan Gün Sayısı:** Fabrikada toplam 22 gün çalışılmaktadır.
- **Günlük Duraklamalar:** Fabrikada bir vardiyada 15'er dakikadan iki kere çay molası, 30 dakika ise yemek molası verilmektedir. İşçiler mola verdiklerinde makineler de mola vermektedir. Bir vardiyada toplam makine duraklamaları 1 saat olarak hesaplanmıştır.
- **Bakım Onarım Süreleri:** Fabrikada üretim bölümlerinde yer alan makineler periyodik bakımdan geçmektedir. Bölümler itibari ile yıllık bakım onarım süreleri izleyen bölümlerde verilecektir.

Üretim ile ilgili kullanılan makineler giriş bölümü, üretim bölümleri ve sevkiyat bölümlerinin tamamında hizmet vermektedir. Kullanılan makineler sonucunda ortaya çıkan makine saatlerinin faaliyetlere dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.50: Makine Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 2: Günlük Duraklamalar Sonucu Ortaya Çıkan Makine Saatleri

GÜNLÜK DURAKLAMALAR SONUCU ORTAYA ÇIKAN MAKİNE SAATLERİ								
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Makine Sayısı	Günlük Makine Saati	Toplam Günlük Makine Saati	Aylık Çalışılan Gün	Toplam Aylık Makine Saati	Toplam Yıllık Makine Saati
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	0,50	8,00	4,00	22,00	88,00	1.056,00
Giriş Bölümü Toplamı			0,50	8,00	4,00	22,00	88,00	1.056,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	6,00	16,00	96,00	22,00	2.112,00	25.344,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	0,00	0,00	0,00	22,00	0,00	0,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			32,00	16,00	512,00	22,00	11.264,00	135.168,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	2,00	16,00	32,00	22,00	704,00	8.448,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	0,00	0,00	0,00	22,00	0,00	0,00
Plastik Bölümü Toplamı			32,00	16,00	512,00	22,00	11.264,00	135.168,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	0,17	8,00	1,33	22,00	29,33	352,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	0,17	8,00	1,33	22,00	29,33	352,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	0,17	8,00	1,33	22,00	29,33	352,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			0,50	8,00	4,00	22,00	88,00	1.056,00
Genel Toplam			65,00		1.032,00		22.704,00	272.448,00
AÇIKLAMALAR								
Giriş ve sevkiyat bölümlerinde ortak kullanılan bir adet forklift bulunmaktadır. Çalışmada forklift iki bölüme de eşit dağıtılmıştır.								
Ayrıca sevkiyat bölümünde yer alan faaliyetlerin tamamında da bu forkliftten yararlanıldığı için sevkiyat bölümüne düşen pay faaliyetlere eşit dağıtılmıştır.								
DURAKLAMALAR								
(Elde edilen bilgiler kauçuk bölümü ve plastik bölümü üretim sorumlusu personelleri ile yapılan yüz yüze görüşmelerden elde edilmiştir.)								
Çay Molası (1)							15 dakika	
Yemek Molası							30 dakika	
Çay Molası (2)							15 dakika	
Toplam Duraklamalar							60 dakika	

Tablo 3.51: Makine Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 3: Periyodik Bakım Onarım Saatleri

YILLIK BAKIM ONARIM SAATLERİ				
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Yıllık Bakım Onarım Saatleri	Yıllık Bakım Onarım Adetleri
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	0,00	0,00
Giriş Bölümü Toplamı			0,00	0,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	280,00	3,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	0,00	0,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			4.800,00	64,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	420,00	3,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	0,00	0,00
Plastik Bölümü Toplamı			7.040,00	57,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	0,00	0,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	0,00	0,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	0,00	0,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			0,00	0,00
Genel Toplam			11.840,00	121,00

Tablo 3.52: Makine Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 4: Pratik Makine Saatleri

PRATİK MAKİNE SAATLERİ						
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Toplam Yıllık İşçilik Saati	Yıllık Gün İçi Mola Saatleri	Yıllık Bakım Onarım Saatleri	Yıllık Pratik Makine Saati
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	1.188,00	132,00	0,00	1.056,00
Giriş Bölümü Toplamı			1.188,00	132,00	0,00	1.056,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	28.512,00	3.168,00	280,00	25.064,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	0,00	0,00	0,00	0,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			152.064,00	16.896,00	4.800,00	130.368,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	9.504,00	1.056,00	420,00	8.028,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	0,00	0,00	0,00	0,00
Plastik Bölümü Toplamı			152.064,00	16.896,00	7.040,00	128.128,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	396,00	44,00	0,00	352,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	396,00	44,00	0,00	352,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	396,00	44,00	0,00	352,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			1.188,00	132,00	0,00	1.056,00
Genel Toplam			306.504,00	34.056,00	11.840,00	260.608,00

3.2.2.4.4 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Havuzunun Dağıtım Anahtarları

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler kaynak havuzuna makine saatleri dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Çünkü bu havuzda biriken kaynakların havuz içerisindeki dağılımları incelendiğinde kaynakların büyük çoğunluğunun makineler ve makinelerde üretilen mamuller ile ilgili olduğu görülmektedir.

Tablo 3.53: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Kaynak Havuzunda Biriken Kaynakların Dağılımı

Havuz Adı	Sıra No	Kaynak Türleri	%
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Kaynak Havuzu	1	Dışarıya Yaptırılan Tesis, Makine, Cihaz Bakım Onarım Giderleri	38,00%
	2	Dışarıya Yaptırılan Parça Temizleme Bedeli	0,74%
	3	Dışarıdan Sağlanan Tüp Kira Bedelleri	1,16%
	4	Dışarıya Yaptırılan Bina Bakım ve Onarım Gideri	0,02%
	5	Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	2,07%
	6	Dışarıya Yaptırılan Kalıp Bedeli	16,13%
	7	Dışarıya Yaptırılan Kaynak Bedeli	7,51%
	8	Dışarıya Yaptırılan Taşlama Bedeli	2,77%
	9	Dışarıya Yaptırılan Diğer İşler	0,21%
	10	Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Desen Giderleri	30,57%
	11	Dışarıya Yaptırılan Forklift Cihaz Bakım Onarım Gideri	0,33%
	12	Dışarıya Yaptırılan Malzeme Bakım, Onarım, Kaplama Giderleri	0,49%
	Toplam		100,00%

Dışarıya sağlanan fayda ve hizmet havuzunda biriken kaynakların makine saatleri ile temsil gücü oldukça fazladır. Dağıtım anahtarının atanmasında bu faktör etkili olmuştur. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler kaynak havuzuna dağıtım anahtarının atanmasında üç seçenek mevcut bulunmaktadır. Bunlardan birincisi üretimde kullanılan makine adedi ikincisi üretimde kullanılan makinelerin maliyeti, üçüncüsü ise makine saatleridir. Çalışmada makine saatleri dağıtım anahtarı olarak tercih edilmiştir. Makine saatlerinin faaliyetlere dağılımları üst bölümde verildiği için tekrar verilmemiştir.

3.2.2.4.5 Enerji Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları

Enerji kaynak havuzuna metrekaare dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Üretim faaliyetlerinin kapladıkları alanlar aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.54: Enerji Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları

METREKARE DAĞILIMLARI			
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Metrekare
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	620,00
Giriş Bölümü Toplamı			620,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	18,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	210,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			800,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	22,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	210,00
Plastik Bölümü Toplamı			1.200,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	236,67
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	236,67
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	236,67
Sevkiyat Bölümü Toplamı			710,00
Genel Toplam			3.330,00

Sevkiyat bölümü faaliyetleri (paketleme faaliyeti, mamul depolama faaliyeti ve sevkiyat faaliyeti) toplam 710 metrekaarelik bir alanda birlikte yapılmaktadır. Bu nedenle sevkiyat bölümü alanı sevkiyat bölümü faaliyetlerine eşit bir şekilde dağıtılmıştır.

3.2.2.5 Kaynak Havuzlarında Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması

Kaynak havuzlarında toplanan kaynaklar orantısal gider ve sabit gider olarak sınıflandırılmaktadır. Sınıflandırılan bu kaynaklar faaliyetlere dağıtılmaktadır. Kaynak havuzlarında biriken kaynaklar faaliyetlere dağıtılırken dağıtım anahtarları yardımı ile hesaplanan dağıtım oranlarından (yükleme oranları) yararlanılmaktadır. Orantısal giderlerin faaliyetlere dağıtılmasında kullanılan dağıtım anahtarları pratik kapasite dikkate alınarak hesaplanırken, sabit giderlerin faaliyetlere dağıtılmasında kullanılan dağıtım anahtarları teorik kapasite dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Diğer bir ifade ile orantısal giderler faaliyetlere dağıtılırken dağıtıma tabi maliyetler pratik kapasiteye göre

hesaplanmakta ve söz konusu bu maliyetler pratik kapasiteye göre dağıtılmaktadır. Sabit giderler faaliyetlere dağıtılırken ise dağıtım tabi maliyetler teorik kapasiteye göre hesaplanmakta ve söz konusu bu maliyetler pratik kapasiteye göre dağıtılmaktadır.

3.2.2.5.1 Malzeme Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması

Malzeme kaynak havuzunda biriken orantısal giderler faaliyetlere dağıtılırken öncelikle dağıtım oranı (yükleme oranı) belirlenmektedir. Orantısal giderlerin yükleme oranlarının belirlenmesinde pratik kapasite kullanılmaktadır. Bunun anlamı orantısal giderlerin dağıtımında maliyetler pratik kapasiteye göre hesaplanmakta ve pratik kapasiteye göre dağıtılmaktadır. Aşağıdaki tablo malzeme kaynak havuzunda biriken orantısal giderlerin yükleme oranlarını göstermektedir:

Tablo 3.55: Malzeme Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Yüklem Oranları

MALZEME KAYNAK HAVUZU BİRİM ORANTISAL GİDERLERİN HESAPLANMASI				
Malzeme Kaynak Havuzu	Tutar	Orantısal Gider (A)	Toplam Dağıtım Anahtarı (B)	Birim Orantısal Gider (A/B)
Kauçuk Bölümü DİMMG	1.017.820,45 ₺	1.017.820,45 ₺	3.043.015,36	0,3345₺
Plastik Bölümü DİMMG	2.025.194,91 ₺	2.025.194,91 ₺	3.043.015,36	0,6655₺
İşletme Malzemesi Kullanımı	353.207,93 ₺	353.207,93 ₺	3.043.015,36	0,1161₺
Numune Giderleri	3.628,68 ₺	3.628,68 ₺	3.043.015,36	0,0012₺
Alış Nakliye Giderleri	48.821,94 ₺	48.821,94 ₺	3.043.015,36	0,0160₺
Toplam	3.448.673,91 ₺	3.448.673,91 ₺		

Birim orantısal giderler (yükleme oranı) faaliyetlere, faaliyetlerin dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerine göre dağıtılmaktadır. Faaliyetlerin dağıtım anahtarlarından aldıkları paylar ise aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.56: İşletme Faaliyetlerinin Malzeme Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar

FAALİYETLERİN DAĞITIM ANAHTARLARINDAN YARARLANMA DERECELERİ			
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	DİMMG
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	0,00₺
Giriş Bölümü Toplamı			0,00₺
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	231.489,84₺
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	0,00₺
Kauçuk Bölümü Toplamı			231.849,84₺
F4	320	Plastik Enjeksiyon	1.624.183,97₺
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	0,00₺
Plastik Bölümü Toplamı			1.624.183,97₺
F6	990	Paketleme Faaliyeti	0,00₺
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	0,00₺
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	0,00₺
Sevkiyat Bölümü Toplamı			0,00₺
Fabrika Geneli Toplamı (Toplam Dağıtım Anahtarı)			3.043.015,36₺

Bu aşamadan sonra malzeme kaynak havuzunda biriken tüm orantısal kaynak kalemleri için hesaplanan birim yükleme oranları ile faaliyetlerin dağıtım anahtarlarından yararlanma dereceleri çarpılarak faaliyetlere orantısal giderler yüklenmektedir. Çarpım işlemleri sonucunda oluşan dağıtım aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.57: Malzeme Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması

MALZEME KAYNAK HAVUZU ORANTISAL GİDERLERİN FAALİYETLERE DAĞITILMASI									
Kaynaklar	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
Kauçuk Bölümü DİMMG	0,00 ₺	77.428,17 ₺	0,00 ₺	543.253,14 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	620.681,31 ₺
Plastik Bölümü DİMMG	0,00 ₺	154.061,68 ₺	0,00 ₺	1.080.930,83 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	1.234.992,51 ₺
İşletme Malzemesi Kullanımı	0,00 ₺	26.869,42 ₺	0,00 ₺	188.521,77 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	215.391,19 ₺
Numune Giderleri	0,00 ₺	276,04 ₺	0,00 ₺	1.936,78 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	2.212,82 ₺
Alış Nakliye Giderleri	0,00 ₺	3.714,01 ₺	0,00 ₺	26.058,30 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	29.772,31 ₺
Toplam	0,00 ₺	262.349,31 ₺	0,00 ₺	1.840.700,82 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	2.103.050,13 ₺

3.2.2.5.2 İşçilik Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması

İşçilik kaynak havuzunda biriken orantısal giderler faaliyetlere dağıtılırken öncelikle dağıtım oranı (yükleme oranı) belirlenmektedir. Orantısal giderlerin yükleme oranlarının belirlenmesinde pratik kapasite kullanılmaktadır. Bunun anlamı orantısal giderlerin dağıtımında maliyetler pratik kapasiteye göre hesaplanmakta ve dağıtılmaktadır. Aşağıdaki tablo işçilik kaynak havuzunda biriken orantısal giderlerin yükleme oranlarını göstermektedir:

Tablo 3.58: İşçilik Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Yükleme Oranları

İŞÇİLİK KAYNAK HAVUZU BİRİM ORANTISAL GİDERLERİN HESAPLANMASI				
İşçilik Kaynak Havuzu	Tutar	Orantısal Gider (A)	Toplam Dağıtım Anahtarı (B)	Birim Orantısal Gider (A/B)
Normal Ücret	975.283,32 ₺	975.283,32 ₺	131.776,00	7,4011 ₺
Fazla Mesai (Direkt İşçilik İle İlgili)	143.746,89 ₺	143.746,89 ₺	131.776,00	1,0908 ₺
Fason İşçilik (Direkt İşçilik İle İlgili)	189.921,18 ₺	189.921,18 ₺	131.776,00	1,4412 ₺
SSK Primi İşveren Payı (Direkt İşçilik İle İlgili)	221.865,32 ₺	221.865,32 ₺	131.776,00	1,6837 ₺
İşsizlik Sig.İşveren (Direkt İşçilik İle İlgili)	26.074,44 ₺	26.074,44 ₺	131.776,00	0,1979 ₺
Toplam	1.556.891,15 ₺	1.556.891,15 ₺		

Birim orantısal giderler (yükleme oranı) faaliyetlere, faaliyetlerin dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerine göre dağıtılmaktadır. Faaliyetlerin dağıtım anahtarlarından aldıkları paylar ise aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.59: İşletme Faaliyetlerinin İşçilik Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar

FAALİYETLERİN DAĞITIM ANAHTARLARINDAN YARARLANMA DERECELERİ			
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Pratik İşçilik Saatleri
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	2.112,00
Giriş Bölümü Toplamı			2.112,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	3.944,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	2.112,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			60.672,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	3.804,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	2.112,00
Plastik Bölümü Toplamı			62.656,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	2.112,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	2.112,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	2.112,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			6.336,00
Fabrika Geneli Toplamı (Toplam Dağıtım Anahtarı)			131.776,00

Bu aşamadan sonra işçilik kaynak havuzunda biriken tüm orantısal kaynak kalemleri için hesaplanan birim yükleme oranları ile faaliyetlerin dağıtım anahtarlarından yararlanma dereceleri çarpılarak faaliyetlere orantısal giderler yüklenmektedir. Çarpım işlemleri sonucunda oluşan dağıtım aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.60: İşçilik Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması

İŞÇİLİK KAYNAK HAVUZU ORANTISAL GİDERLERİN FAALİYETLERE DAĞITILMASI									
Kaynaklar	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
Normal Ücret	15.631,06 ₺	29.189,82 ₺	15.631,06 ₺	28.153,67 ₺	15.631,06 ₺	15.631,06 ₺	15.631,06 ₺	15.631,06 ₺	151.129,84 ₺
Fazla Mesai (Direkt İşçilik İle İlgili)	2.303,86 ₺	4.302,28 ₺	2.303,86 ₺	4.149,57 ₺	2.303,86 ₺	2.303,86 ₺	2.303,86 ₺	2.303,86 ₺	22.275,01 ₺
Fason İşçilik (Direkt İşçilik İle İlgili)	3.043,90 ₺	5.684,26 ₺	3.043,90 ₺	5.482,49 ₺	3.043,90 ₺	3.043,90 ₺	3.043,90 ₺	3.043,90 ₺	29.430,17 ₺
SSK Primi İşveren Payı (Direkt İşçilik İle İlgili)	3.555,88 ₺	6.640,34 ₺	3.555,88 ₺	6.404,62 ₺	3.555,88 ₺	3.555,88 ₺	3.555,88 ₺	3.555,88 ₺	34.380,23 ₺
İşsizlik Sig.İşveren (Direkt İşçilik İle İlgili)	417,90 ₺	780,40 ₺	417,90 ₺	752,70 ₺	417,90 ₺	417,90 ₺	417,90 ₺	417,90 ₺	4.040,49 ₺
Toplam	24.952,60 ₺	46.597,09 ₺	24.952,60 ₺	44.943,04 ₺	24.952,60 ₺	24.952,60 ₺	24.952,60 ₺	24.952,60 ₺	241.255,75 ₺

3.2.2.5.3 Makine Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması

Makine kaynak havuzunda biriken orantısal giderler faaliyetlere dağıtılırken öncelikle dağıtım oranı (yükleme oranı) belirlenmektedir. Orantısal giderlerin yükleme oranlarının belirlenmesinde pratik kapasite kullanılmaktadır. Bunun anlamı orantısal giderlerin dağıtımında maliyetler pratik kapasiteye göre hesaplanmakta ve dağıtılmaktadır. Aşağıdaki tablo makine kaynak havuzunda biriken orantısal giderlerin yükleme oranlarını göstermektedir:

Tablo 3.61: Makine Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Yüklem Oranları

MAKİNE KAYNAK HAVUZU BİRİM ORANTISAL GİDERLERİN HESAPLANMASI				
Makine Kaynak Havuzu	Tutar	Orantısal Gider (A)	Toplam Dağıtım Anahtarı (B)	Birim Orantısal Gider (A/B)
Makina Yedek Parça Kullanımı	82.166,88 ₺	82.166,88 ₺	260.608,00	0,3153₺
Makina Kesim Takım Kullanımı	123.870,68 ₺	123.870,68 ₺	260.608,00	0,4753₺
Tel Erozyon Makina Kullanımı	14.305,35 ₺	14.305,35 ₺	260.608,00	0,0549₺
Forklift Cihazı Yedek Parça Kullanımı	1.034,89 ₺	1.034,89 ₺	260.608,00	0,0040₺
Toplam	221.377,79 ₺	221.377,79 ₺		

Birim orantısal giderler (yükleme oranı) faaliyetlere, faaliyetlerin dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerine göre dağıtılmaktadır. Faaliyetlerin dağıtım anahtarlarından aldıkları paylar ise aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.62: İşletme Faaliyetlerinin Makine Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar

FAALİYETLERİN DAĞITIM ANAHTARLARINDAN YARARLANMA DERECELERİ			
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Pratik Makine Saatleri
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	1.056,00
Giriş Bölümü Toplamı			1.056,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	25.064,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	0,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			130.368,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	8.028,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	0,00
Plastik Bölümü Toplamı			128.128,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	352,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	352,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	352,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			1.056,00
Fabrika Geneli Toplamı (Toplam Dağıtım Anahtarı)			260.608,00

Bu aşamadan sonra makine kaynak havuzunda biriken tüm orantısal kaynak kalemleri için hesaplanan birim yükleme oranları ile faaliyetlerin dağıtım anahtarlarından yararlanma dereceleri çarpılarak faaliyetlere orantısal giderler yüklenmektedir. Çarpım işlemleri sonucunda oluşan dağıtım aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.63: Makine Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması

MAKİNE KAYNAK HAVUZU ORANTISAL GİDERLERİN FAALİYETLERE DAĞITILMASI									
Kaynaklar	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
Makina Yedek Parça Kullanımı	332,95 ₺	7.902,41 ₺	0,00 ₺	2.531,14 ₺	0,00 ₺	110,98 ₺	110,98 ₺	110,98 ₺	11.099,44 ₺
Tesis Makina ve Cihaz Amortisman Giderleri	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Makina Kesim Takım Kullanımı	501,93 ₺	11.913,27 ₺	0,00 ₺	3.815,82 ₺	0,00 ₺	167,31 ₺	167,31 ₺	167,31 ₺	16.732,96 ₺
Tel Erozyon Makina Kullanımı	57,97 ₺	1.375,82 ₺	0,00 ₺	440,67 ₺	0,00 ₺	19,32 ₺	19,32 ₺	19,32 ₺	1.932,43 ₺
Forklift Cihazı Yedek Parça Kullanımı	4,19 ₺	99,53 ₺	0,00 ₺	31,88 ₺	0,00 ₺	1,40 ₺	1,40 ₺	1,40 ₺	139,80 ₺
Toplam	897,04 ₺	21.291,03 ₺	0,00 ₺	6.819,52 ₺	0,00 ₺	299,01 ₺	299,01 ₺	299,01 ₺	29.904,62 ₺

3.2.2.5.4 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler kaynak havuzunda biriken orantısal giderler faaliyetlere dağıtılırken öncelikle dağıtım oranı (yükleme oranı) belirlenmektedir. Orantısal giderlerin yükleme oranlarının belirlenmesinde pratik kapasite kullanılmaktadır. Bunun anlamı orantısal giderlerin dağıtımında maliyetler pratik kapasiteye göre hesaplanmakta ve dağıtılmaktadır. Aşağıdaki tablo dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler kaynak havuzunda biriken orantısal giderlerin yükleme oranlarını göstermektedir:

Tablo 3.64: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Yüklem Oranları

DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER KAYNAK HAVUZU BİRİM ORANTISAL GİDERLERİN HESAPLANMASI				
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzu	Tutar	Orantısal Gider (A)	Toplam Dağıtım Anahtarı (B)	Birim Orantısal Gider (A/B)
Dışarıya Yaptırılan Parça Temizleme Bedeli	800,00 ₺	800,00 ₺	260.608,00	0,0031₺
Dışarıdan Sağlanan Tüp Kira Bedelleri	1.253,05 ₺	1.253,05 ₺	260.608,00	0,0048₺
Dışarıya Yaptırılan Kaynak Bedeli	8.111,12 ₺	8.111,12 ₺	260.608,00	0,0311₺
Dışarıya Yaptırılan Taşlama Bedeli	2.997,76 ₺	2.997,76 ₺	260.608,00	0,0115₺
Dışarıya Yaptırılan Diğer İşler	224,00 ₺	224,00 ₺	260.608,00	0,0009₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Desen Giderleri	33.027,72 ₺	33.027,72 ₺	260.608,00	0,1267₺
Toplam	46.413,64 ₺	46.413,64 ₺		

Birim orantısal giderler (yüklem oranı) faaliyetlere, faaliyetlerin dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerine göre dağıtılmaktadır. Faaliyetlerin dağıtım anahtarlarından aldıkları paylar ise aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.65: İşletme Faaliyetlerinin Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar

FAALİYETLERİN DAĞITIM ANAHTARLARINDAN YARARLANMA DERECELERİ			
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Pratik Makine Saatleri
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	1.056,00
Giriş Bölümü Toplamı			1.056,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	25.064,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	0,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			130.368,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	8.028,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	0,00
Plastik Bölümü Toplamı			128.128,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	352,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	352,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	352,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			1.056,00
Fabrika Geneli Toplamı (Toplam Dağıtım Anahtarı)			260.608,00

Bu aşamadan sonra makine kaynak havuzunda biriken tüm orantısal kaynak kalemleri için hesaplanan birim yükleme oranları ile faaliyetlerin dağıtım anahtarlarından yararlanma dereceleri çarpılarak faaliyetlere orantısal giderler yüklenmektedir. Çarpım işlemleri sonucunda oluşan dağıtım aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.66: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması

DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMET KAYNAK HAVUZU ORANTISAL GİDERLERİN FAALİYETLERE DAĞITILMASI									
Kaynaklar	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
Dışarıya Yaptırılan Tesis, Makine, Cihaz Bakım Onarım Giderleri	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Parça Temizleme Bedeli	3,24 ₺	76,94 ₺	0,00 ₺	24,64 ₺	0,00 ₺	1,08 ₺	1,08 ₺	1,08 ₺	108,07 ₺
Dışarıdan Sağlanan Tüp Kira Bedelleri	5,08 ₺	120,51 ₺	0,00 ₺	38,60 ₺	0,00 ₺	1,69 ₺	1,69 ₺	1,69 ₺	169,27 ₺
Dışarıya Yaptırılan Bina Bakım ve Onarım Gideri	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Bedeli	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kaynak Bedeli	32,87 ₺	780,09 ₺	0,00 ₺	249,86 ₺	0,00 ₺	10,96 ₺	10,96 ₺	10,96 ₺	1.095,68 ₺
Dışarıya Yaptırılan Taşlama Bedeli	12,15 ₺	288,31 ₺	0,00 ₺	92,35 ₺	0,00 ₺	4,05 ₺	4,05 ₺	4,05 ₺	404,95 ₺
Dışarıya Yaptırılan Diğer İşler	0,91 ₺	21,54 ₺	0,00 ₺	6,90 ₺	0,00 ₺	0,30 ₺	0,30 ₺	0,30 ₺	30,26 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Desen Giderleri	133,83 ₺	3.176,44 ₺	0,00 ₺	1.017,42 ₺	0,00 ₺	44,61 ₺	44,61 ₺	44,61 ₺	4.461,52 ₺
Dışarıya Yaptırılan Forklift Cihaz Bakım Onarım Gideri	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Malzeme Bakım, Onarım, Kaplama Giderleri	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Toplam	188,07 ₺	4.463,84 ₺	0,00 ₺	1.429,77 ₺	0,00 ₺	62,69 ₺	62,69 ₺	62,69 ₺	6.269,75 ₺

3.2.2.5.5 Enerji Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması

Enerji kaynak havuzunda biriken orantısal giderler faaliyetlere dağıtılırken öncelikle dağıtım oranı (yükleme oranı) belirlenmektedir. Orantısal giderlerin yükleme oranlarının belirlenmesinde pratik kapasite kullanılmaktadır. Bunun anlamı orantısal giderlerin dağıtımında maliyetler pratik kapasiteye göre hesaplanmakta ve dağıtılmaktadır. Aşağıdaki tablo enerji kaynak havuzunda biriken orantısal giderlerin yükleme oranlarını göstermektedir:

Tablo 3.67: Enerji Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Yükleme Oranları

ENERJİ KAYNAK HAVUZU BİRİM ORANTISAL GİDERLERİN HESAPLANMASI				
Enerji Kaynak Havuzu	Tutar	Orantısal Gider (A)	Toplam Dağıtım Anahtarı (B)	Birim Orantısal Gider (A/B)
Elektrik Gideri	299.452,88 ₺	299.452,88 ₺	3.300	90,7433₺
Su Gideri	9.584,00 ₺	9.584,00 ₺	3.300	2,9042₺
Akaryakıt Gideri	27.683,69 ₺	27.683,69 ₺	3.300	8,3890₺
Toplam	336.720,57 ₺	336.720,57 ₺		

Birim orantısal giderler (yükleme oranı) faaliyetlere, faaliyetlerin dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerine göre dağıtılmaktadır. Faaliyetlerin dağıtım anahtarlarından aldıkları paylar ise aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.68: İşletme Faaliyetlerinin Enerji Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar

METREKARE DAĞILIMLARI			
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Metrekare
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	620,00
Giriş Bölümü Toplamı			620,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	18,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	210,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			800,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	22,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	210,00
Plastik Bölümü Toplamı			1.200,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	236,67
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	236,67
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	236,67
Sevkiyat Bölümü Toplamı			710,00
Fabrika Geneli Toplamı (Toplam Dağıtım Anahtarı)			3.330,00

Bu aşamadan sonra enerji kaynak havuzunda biriken tüm orantısal kaynak kalemleri için hesaplanan birim yükleme oranları ile faaliyetlerin dağıtım anahtarlarından yararlanma dereceleri çarpılarak faaliyetlere orantısal giderler yüklenmektedir. Çarpım işlemleri sonucunda oluşan dağıtım aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.69: Enerji Kaynak Havuzunda Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması

ENERJİ KAYNAK HAVUZU ORANTISAL GİDERLERİN FAALİYETLERE DAĞITILMASI									
Kaynaklar	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
Elektrik Gideri	56.260,84 ₺	1.633,38 ₺	19.056,09 ₺	1.996,35 ₺	19.056,09 ₺	21.475,91 ₺	21.475,91 ₺	21.475,91 ₺	162.430,50 ₺
Su Gideri	1.800,63 ₺	52,28 ₺	609,89 ₺	63,89 ₺	609,89 ₺	687,34 ₺	687,34 ₺	687,34 ₺	5.198,59 ₺
Akaryakıt Gideri	5.201,18 ₺	151,00 ₺	1.761,69 ₺	184,56 ₺	1.761,69 ₺	1.985,40 ₺	1.985,40 ₺	1.985,40 ₺	15.016,31 ₺
Toplam	63.262,65 ₺	1.836,66 ₺	21.427,67 ₺	2.244,80 ₺	21.427,67 ₺	24.148,65 ₺	24.148,65 ₺	24.148,65 ₺	182.645,40 ₺

3.2.2.5.6 Kaynak Havuzlarında Biriken Orantısal Giderlerin Faaliyetlere Dağıtımının Toplu Gösterimi

Kaynak havuzlarında biriken orantısal giderlerin faaliyetlere dağıtımı yukarıda yapılan hesaplamalar sonucunda gerçekleştirilmiştir. Yapılan hesaplamalar incelendiğinde giriş bölümünde yer alan hammadde ve depolama faaliyetinde 89.300,36₺ orantısal giderin biriktiği görülmektedir. Kauçuk bölümü faaliyetlerinden kauçuk vulkanizasyon faaliyetinde 336.537,93₺, kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyetinde ise 46.380,28₺ orantısal gider birikmiştir. Plastik bölümü faaliyetlerinden plastik enjeksiyon faaliyetinde 1.896.137,95₺, plastik çapak alma %100 kontrol faaliyetinde ise 46.380,28₺ orantısal gider birikmiştir. Sevkiyat bölümü faaliyetlerinin tamamında ise 148.388,86₺ orantısal giderin biriktiği görülmüştür. Genel olarak değerlendirmek gerekirse analize tabi tüm faaliyetlerde toplamda 2.563.125,65₺ orantısal gider biriktiği görülmektedir.

Söz konusu bu dağılımlar neticesinde faaliyetlerde biriken orantısal giderlerin toplu bir şekilde gösterimi aşağıdaki tablo yardımı ile sunulmaktadır:

Tablo 3.70: Kaynak Havuzlarında Biriken Orantısal Giderlerden Faaliyetlerin Aldıkları Paylar

FAALİYETLERİN KAYNAK HAVUZLARINDA BİRİKEN ORANTISAL GİDERLERDEN ALDIKLARI PAYLAR									
Kaynak Havuzları	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
Malzeme Kaynak Havuzu	0,00 ₺	262.349,31 ₺	0,00 ₺	1.840.700,82 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	2.103.050,13 ₺
İşçilik Kaynak Havuzu	24.952,60 ₺	46.597,09 ₺	24.952,60 ₺	44.943,04 ₺	24.952,60 ₺	24.952,60 ₺	24.952,60 ₺	24.952,60 ₺	241.255,75 ₺
Makine Kaynak Havuzu	897,04 ₺	21.291,03 ₺	0,00 ₺	6.819,52 ₺	0,00 ₺	299,01 ₺	299,01 ₺	299,01 ₺	29.904,62 ₺
DSFH Kaynak Havuzu	188,07 ₺	4.463,84 ₺	0,00 ₺	1.429,77 ₺	0,00 ₺	62,69 ₺	62,69 ₺	62,69 ₺	6.269,75 ₺
Enerji Kaynak Havuzu	63.262,65 ₺	1.836,66 ₺	21.427,67 ₺	2.244,80 ₺	21.427,67 ₺	24.148,65 ₺	24.148,65 ₺	24.148,65 ₺	182.645,40 ₺
Genel Toplam	89.300,36 ₺	336.537,93 ₺	46.380,28 ₺	1.896.137,95 ₺	46.380,28 ₺	49.462,95 ₺	49.462,95 ₺	49.462,95 ₺	2.563.125,65 ₺

3.2.2.6 Kaynak Havuzlarında Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması

Kaynak havuzlarında toplanan kaynaklar daha önce de belirtildiği gibi orantısal gider ve sabit gider olarak sınıflandırılmaktadır. Sınıflandırılan bu kaynaklar faaliyetlere dağıtılmaktadır. Kaynak havuzlarında biriken kaynaklar faaliyetlere dağıtılırken dağıtım anahtarları yardımı ile hesaplanan dağıtım oranlarından (yükleme oranları) yararlanılmaktadır. Orantısal giderlerin faaliyetlere dağıtılmasında kullanılan dağıtım anahtarları pratik kapasite dikkate alınarak hesaplanırken, sabit giderlerin faaliyetlere dağıtılmasında kullanılan dağıtım anahtarları teorik kapasite dikkate alınarak hesaplanmaktadır.

Kaynak tüketim muhasebesi modelinde orantısal giderlerin faaliyetlere dağıtılmasında yararlanılan yükleme oranları pratik kapasiteye göre hesaplanıp yine pratik kapasiteye göre faaliyetlere aktarılmaktadır. Sabit giderlerin faaliyetlere dağıtılmasında yararlanılan yükleme oranları ise teorik kapasiteye göre hesaplanmakta ancak faaliyetlere pratik kapasite üzerinden yansıtılmaktadır. Teorik kapasite ve pratik kapasite arasındaki farklılıktan kaynaklanan maliyet farkı ise atıl kapasite maliyeti olarak değerlendirilmektedir. Açıklamalardan da anlaşıldığı gibi sabit maliyetlerin dağıtımı üç aşamalı olarak gerçekleştirilmektedir:

- Faaliyetler için hesaplanan maliyetlerin tespit edilmesi
- Faaliyetlere dağıtılan maliyetlerin tespit edilmesi
- Atıl maliyetlerin tespit edilmesi

3.2.2.6.1 İşçilik Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması

İşçilik kaynak havuzunda biriken sabit giderler faaliyetlere dağıtılırken öncelikle dağıtım oranı (yükleme oranı) belirlenmektedir. Sabit giderlerin yükleme oranlarının belirlenmesinde teorik kapasite kullanılmaktadır. Teorik kapasite referans alınarak belirlenen dağıtım yükleme oranları ile teorik dağıtım anahtarları ile çarpılarak faaliyetler için hesaplanan maliyetler ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte teorik

kapasite referans alınarak hesaplanan dağıtım yükleme oranları ile pratik kapasiteye göre belirlenen dağıtım anahtarları çarpılarak faaliyetlere dağıtılan maliyetler ortaya çıkmaktadır. Sabit maliyetlerin dağıtımında öncelikle faaliyetler için hesaplanan maliyetler belirlenmekte, sonrasında faaliyetlere dağıtılan maliyetler belirlenerek atıl maliyetler tespit edilmektedir. Aşağıdaki tablo işçilik kaynak havuzunda biriken sabit giderlerin yükleme oranlarını göstermektedir:

Tablo 3.71: İşçilik Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Yükleme Oranları

BİRİM SABİT GİDERLERİN HESAPLANMASI				
İşçilik Kaynak Havuzu	Tutar	Sabit Gider (A)	Teorik İşçilik Saati (B)	Birim Sabit Gider (A/B)
Hafta Tatili Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	184.366,28 ₺	184.968,04 ₺	161.568,00	1,1448 ₺
Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	47.752,74 ₺	47.908,27 ₺	161.568,00	0,2965 ₺
İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	34.516,69 ₺	34.633,08 ₺	161.568,00	0,2144 ₺
Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	58.404,40 ₺	58.623,07 ₺	161.568,00	0,3628 ₺
İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	8.320,85 ₺	8.324,95 ₺	161.568,00	0,0515 ₺
SSK Primi İşveren Payı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	63.698,26 ₺	63.698,26 ₺	161.568,00	0,3943 ₺
İşsizlik Sigorta İşv.Payı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	6.765,64 ₺	6.765,64 ₺	161.568,00	0,0419 ₺
Kıdem Tazminatı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	14.774,33 ₺	14.774,33 ₺	161.568,00	0,0914 ₺
Fason İşçilik (Endirekt İşçilik İle İlgili)	81.511,68 ₺	81.511,68 ₺	161.568,00	0,5045 ₺
Fazla Mesai (Endirekt İşçilik İle İlgili)	24.866,74 ₺	24.866,74 ₺	161.568,00	0,1539 ₺
Normal Ücret (Endirekt İşçilik İle İlgili)	289.829,76 ₺	289.829,76 ₺	161.568,00	1,7939 ₺
Hafta Tatil Ücreti (Endirekt İşçilik İle İlgili)	55.120,56 ₺	55.120,56 ₺	161.568,00	0,3412 ₺
Genel Tatil Ücreti (Endirekt İşçilik İle İlgili)	15.123,17 ₺	15.123,17 ₺	161.568,00	0,0936 ₺
İzin Ücreti (Endirekt İşçilik İle İlgili)	10.529,45 ₺	10.529,45 ₺	161.568,00	0,0652 ₺
İhbar Tazminatı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	2.541,76 ₺	2.541,76 ₺	161.568,00	0,0157 ₺
Yemek Gideri	110.889,41 ₺	110.889,41 ₺	161.568,00	0,6863 ₺
Taşıma Gideri	204.704,41 ₺	204.704,41 ₺	161.568,00	1,2670 ₺
Aynı Yardımlar	10.762,80 ₺	10.762,80 ₺	161.568,00	0,0666 ₺
İş Elbiseleri	17.058,48 ₺	17.058,48 ₺	161.568,00	0,1056 ₺
Toplam	1.242.633,85 ₺	1.242.633,85 ₺		

a. Faaliyetler İçin Hesaplanan Maliyetlerin Tespit Edilmesi

İşçilik kaynak havuzunda biriken sabit giderlerin teorik işçilik saatleri kullanılarak hesaplanan dağıtım yükleme oranları ile faaliyetlerin teorik dağıtım

anahtarlarından yararlanma derecelerinin çarpımları faaliyetler için hesaplanan maliyetleri ortaya çıkarmaktadır. Faaliyetler için hesaplanan maliyetlerin ortaya çıkabilmesi için faaliyetlerin teorik dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerinin tespit edilmesi gerekir. Faaliyetlerin teorik dağıtım anahtarlarından aldıkları paylar ise aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.72: İşletme Faaliyetlerinin İşçilik Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar – 1

FAALİYETLERİN DAĞITIM ANAHTARLARINDAN YARARLANMA DERECELERİ			
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Teorik İşçilik Saatleri
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	2.376,00
Giriş Bölümü Toplamı			2.376,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	4.752,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	2.376,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			73.656,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	4.752,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	2.376,00
Plastik Bölümü Toplamı			78.408,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	2.376,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	2.376,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	2.376,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			7.128,00
Fabrika Geneli Toplamı (Toplam Dağıtım Anahtarı)			161.568,00

Bu aşamadan sonra işçilik kaynak havuzunda biriken tüm sabit kaynak kalemleri için hesaplanan birim yükleme oranları ile faaliyetlerin teorik dağıtım anahtarlarından yararlanma dereceleri çarpılarak faaliyetler için sabit giderler hesaplanmaktadır. Çarpım işlemleri sonucunda hesaplanan maliyetler aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.73: İşçilik Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Düşen Paylarının Hesaplanması

İŞÇİLİK KAYNAK HAVUZU SABİT GİDERLERİNİN FAALİYETLERE DÜŞEN PAYLARININ HESAPLANMASI									
Kaynaklar	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
Hafta Tatili Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	2.720,12 ₺	5.440,24 ₺	2.720,12 ₺	5.440,24 ₺	2.720,12 ₺	2.720,12 ₺	2.720,12 ₺	2.720,12 ₺	27.201,18 ₺
Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	704,53 ₺	1.409,07 ₺	704,53 ₺	1.409,07 ₺	704,53 ₺	704,53 ₺	704,53 ₺	704,53 ₺	7.045,33 ₺
İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	509,31 ₺	1.018,62 ₺	509,31 ₺	1.018,62 ₺	509,31 ₺	509,31 ₺	509,31 ₺	509,31 ₺	5.093,10 ₺
Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	862,10 ₺	1.724,21 ₺	862,10 ₺	1.724,21 ₺	862,10 ₺	862,10 ₺	862,10 ₺	862,10 ₺	8.621,04 ₺
İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	122,43 ₺	244,85 ₺	122,43 ₺	244,85 ₺	122,43 ₺	122,43 ₺	122,43 ₺	122,43 ₺	1.224,26 ₺
SSK Primi İşveren Payı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	936,74 ₺	1.873,48 ₺	936,74 ₺	1.873,48 ₺	936,74 ₺	936,74 ₺	936,74 ₺	936,74 ₺	9.367,39 ₺
İşsizlik Sigorta İşv.Payı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	99,49 ₺	198,99 ₺	99,49 ₺	198,99 ₺	99,49 ₺	99,49 ₺	99,49 ₺	99,49 ₺	994,95 ₺
Kıdem Tazminatı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	217,27 ₺	434,54 ₺	217,27 ₺	434,54 ₺	217,27 ₺	217,27 ₺	217,27 ₺	217,27 ₺	2.172,70 ₺
Fason İşçilik (Endirekt İşçilik İle İlgili)	1.198,70 ₺	2.397,40 ₺	1.198,70 ₺	2.397,40 ₺	1.198,70 ₺	1.198,70 ₺	1.198,70 ₺	1.198,70 ₺	11.987,01 ₺
Fazla Mesai (Endirekt İşçilik İle İlgili)	365,69 ₺	731,37 ₺	365,69 ₺	731,37 ₺	365,69 ₺	365,69 ₺	365,69 ₺	365,69 ₺	3.656,87 ₺
Normal Ücret (Endirekt İşçilik İle İlgili)	4.262,20 ₺	8.524,40 ₺	4.262,20 ₺	8.524,40 ₺	4.262,20 ₺	4.262,20 ₺	4.262,20 ₺	4.262,20 ₺	42.622,02 ₺
Hafta Tatil Ücreti (Endirekt İşçilik İle İlgili)	810,60 ₺	1.621,19 ₺	810,60 ₺	1.621,19 ₺	810,60 ₺	810,60 ₺	810,60 ₺	810,60 ₺	8.105,96 ₺
Genel Tatil Ücreti (Endirekt İşçilik İle İlgili)	222,40 ₺	444,80 ₺	222,40 ₺	444,80 ₺	222,40 ₺	222,40 ₺	222,40 ₺	222,40 ₺	2.224,00 ₺
İzin Ücreti (Endirekt İşçilik İle İlgili)	154,84 ₺	309,69 ₺	154,84 ₺	309,69 ₺	154,84 ₺	154,84 ₺	154,84 ₺	154,84 ₺	1.548,45 ₺
İhbar Tazminatı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	37,38 ₺	74,76 ₺	37,38 ₺	74,76 ₺	37,38 ₺	37,38 ₺	37,38 ₺	37,38 ₺	373,79 ₺
Yemek Gideri	1.630,73 ₺	3.261,45 ₺	1.630,73 ₺	3.261,45 ₺	1.630,73 ₺	1.630,73 ₺	1.630,73 ₺	1.630,73 ₺	16.307,27 ₺
Taşıma Gideri	3.010,36 ₺	6.020,72 ₺	3.010,36 ₺	6.020,72 ₺	3.010,36 ₺	3.010,36 ₺	3.010,36 ₺	3.010,36 ₺	30.103,59 ₺
Ayni Yardımlar	158,28 ₺	316,55 ₺	158,28 ₺	316,55 ₺	158,28 ₺	158,28 ₺	158,28 ₺	158,28 ₺	1.582,77 ₺
İş Elbiseleri	250,86 ₺	501,72 ₺	250,86 ₺	501,72 ₺	250,86 ₺	250,86 ₺	250,86 ₺	250,86 ₺	2.508,60 ₺
Toplam	18.274,03 ₺	36.548,05 ₺	18.274,03 ₺	36.548,05 ₺	18.274,03 ₺	18.274,03 ₺	18.274,03 ₺	18.274,03 ₺	182.740,27 ₺

b. Faaliyetlere Dağıtılan Maliyetlerin Tespit Edilmesi

İşçilik kaynak havuzunda biriken sabit giderlerin teorik işçilik saatleri kullanılarak hesaplanan dağıtım yükleme oranları ile faaliyetlerin pratik kapasiteye göre belirlenen dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerinin çarpımları faaliyetlere dağıtılan maliyetleri ortaya çıkarmaktadır. Faaliyetlere dağıtılan maliyetlerin ortaya çıkabilmesi için faaliyetlerin pratik dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerinin tespit edilmesi gerekir. Faaliyetlerin pratik dağıtım anahtarlarından aldıkları paylar ise aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.74: İşletme Faaliyetlerinin İşçilik Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar - 2

FAALİYETLERİN DAĞITIM ANAHTARLARINDAN YARARLANMA DERECELERİ			
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Pratik İşçilik Saatleri
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	2.112,00
Giriş Bölümü Toplamı			2.112,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	3.944,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	2.112,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			60.672,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	3.804,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	2.112,00
Plastik Bölümü Toplamı			62.656,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	2.112,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	2.112,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	2.112,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			6.336,00
Fabrika Geneli Toplamı (Toplam Dağıtım Anahtarı)			131.776,00

Bu aşamadan sonra işçilik kaynak havuzunda biriken tüm sabit kaynak kalemleri için hesaplanan birim yükleme oranları ile faaliyetlerin pratik dağıtım anahtarlarından yararlanma dereceleri çarpılarak faaliyetlere dağıtılacak sabit giderler hesaplanmaktadır. Çarpım işlemleri sonucunda ortaya çıkan faaliyetlere dağıtılacak maliyetler aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.75: İşçilik Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Düşen Paylarının Faaliyetlere Dağıtılması

İŞÇİLİK KAYNAK HAVUZU SABİT GİDERLERİNİN FAALİYETLERE DÜŞEN PAYLARININ FAALİYETLERE DAĞITILMASI									
Kaynaklar	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
Hafta Tatili Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	2.417,88 ₺	4.515,21 ₺	2.417,88 ₺	4.354,94 ₺	2.417,88 ₺	2.417,88 ₺	2.417,88 ₺	2.417,88 ₺	23.377,45 ₺
Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	626,25 ₺	1.169,48 ₺	626,25 ₺	1.127,96 ₺	626,25 ₺	626,25 ₺	626,25 ₺	626,25 ₺	6.054,95 ₺
İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	452,72 ₺	845,42 ₺	452,72 ₺	815,41 ₺	452,72 ₺	452,72 ₺	452,72 ₺	452,72 ₺	4.377,15 ₺
Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	766,31 ₺	1.431,03 ₺	766,31 ₺	1.380,24 ₺	766,31 ₺	766,31 ₺	766,31 ₺	766,31 ₺	7.409,16 ₺
İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	108,82 ₺	203,22 ₺	108,82 ₺	196,00 ₺	108,82 ₺	108,82 ₺	108,82 ₺	108,82 ₺	1.052,16 ₺
SSK Primi İşveren Payı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	832,66 ₺	1.554,92 ₺	832,66 ₺	1.499,73 ₺	832,66 ₺	832,66 ₺	832,66 ₺	832,66 ₺	8.050,59 ₺
İşsizlik Sigorta İşv.Payı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	88,44 ₺	165,15 ₺	88,44 ₺	159,29 ₺	88,44 ₺	88,44 ₺	88,44 ₺	88,44 ₺	855,08 ₺
Kıdem Tazminatı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	193,13 ₺	360,65 ₺	193,13 ₺	347,85 ₺	193,13 ₺	193,13 ₺	193,13 ₺	193,13 ₺	1.867,27 ₺
Fason İşçilik (Endirekt İşçilik İle İlgili)	1.065,51 ₺	1.989,76 ₺	1.065,51 ₺	1.919,13 ₺	1.065,51 ₺	1.065,51 ₺	1.065,51 ₺	1.065,51 ₺	10.301,97 ₺
Fazla Mesai (Endirekt İşçilik İle İlgili)	325,06 ₺	607,02 ₺	325,06 ₺	585,47 ₺	325,06 ₺	325,06 ₺	325,06 ₺	325,06 ₺	3.142,82 ₺
Normal Ücret (Endirekt İşçilik İle İlgili)	3.788,62 ₺	7.074,97 ₺	3.788,62 ₺	6.823,83 ₺	3.788,62 ₺	3.788,62 ₺	3.788,62 ₺	3.788,62 ₺	36.630,54 ₺
Hafta Tatil Ücreti (Endirekt İşçilik İle İlgili)	720,53 ₺	1.345,54 ₺	720,53 ₺	1.297,77 ₺	720,53 ₺	720,53 ₺	720,53 ₺	720,53 ₺	6.966,49 ₺
Genel Tatil Ücreti (Endirekt İşçilik İle İlgili)	197,69 ₺	369,17 ₺	197,69 ₺	356,06 ₺	197,69 ₺	197,69 ₺	197,69 ₺	197,69 ₺	1.911,36 ₺
İzin Ücreti (Endirekt İşçilik İle İlgili)	137,64 ₺	257,03 ₺	137,64 ₺	247,91 ₺	137,64 ₺	137,64 ₺	137,64 ₺	137,64 ₺	1.330,78 ₺
İhbar Tazminatı (Endirekt İşçilik İle İlgili)	33,23 ₺	62,05 ₺	33,23 ₺	59,84 ₺	33,23 ₺	33,23 ₺	33,23 ₺	33,23 ₺	321,24 ₺
Yemek Gideri	1.449,53 ₺	2.706,90 ₺	1.449,53 ₺	2.610,81 ₺	1.449,53 ₺	1.449,53 ₺	1.449,53 ₺	1.449,53 ₺	14.014,92 ₺
Taşıma Gİderi	2.675,87 ₺	4.996,99 ₺	2.675,87 ₺	4.819,62 ₺	2.675,87 ₺	2.675,87 ₺	2.675,87 ₺	2.675,87 ₺	25.871,86 ₺
Aynı Yardımlar	140,69 ₺	262,73 ₺	140,69 ₺	253,40 ₺	140,69 ₺	140,69 ₺	140,69 ₺	140,69 ₺	1.360,27 ₺
İş Elbiseleri	222,99 ₺	416,41 ₺	222,99 ₺	401,63 ₺	222,99 ₺	222,99 ₺	222,99 ₺	222,99 ₺	2.155,96 ₺
Toplam	16.243,58 ₺	30.333,65 ₺	16.243,58 ₺	29.256,90 ₺	16.243,58 ₺	16.243,58 ₺	16.243,58 ₺	16.243,58 ₺	157.052,03 ₺

c. Atıl Maliyetlerin Tespit Edilmesi

İşçilik kaynak havuzunda biriken sabit giderler faaliyetlere kaynak havuzlarından yararlanma oranlarına göre yüklenmektedir. Faaliyetler için hesaplanan maliyetler faaliyetlerin tam kapasitede kaynak havuzlarından yararlandıkları varsayımı ile ortaya çıkan maliyetlerdir. Ancak faaliyetler kaynak havuzlarından yararlanma oranlarına göre hesaplanan maliyetlerden pay alabilmektedir. Faaliyetler için hesaplanan maliyetler ile faaliyetlere atanan maliyetler arasındaki fark atıl kapasite maliyeti olarak değerlendirilmektedir. Aşağıdaki tablo faaliyetler için hesaplanan maliyetleri, faaliyetlere atanan maliyetleri ve atıl maliyetleri toplu olarak göstermek amacıyla sunulmaktadır.

Tablo incelendiğinde işçilik kaynak havuzunda biriken sabit giderlerin faaliyetler bazında hesaplanan, dağıtılan ve atıl kalan kısımları görülmektedir. Giriş bölümü faaliyeti olan hammadde ve depolama faaliyeti için 18.274,03₺ maliyet hesaplanmış ancak 16.243,58₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 2.030,45₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır. Kauçuk bölümü faaliyetlerinden olan kauçuk vulkanizasyon ve kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyetlerine toplamda 54.822,08₺ maliyet hesaplanmış ancak 46.577,23₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 8.244,85₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır. Plastik bölümü faaliyetlerinden plastik enjeksiyon ve plastik çapak alma %100 kontrol faaliyetlerine toplamda 54.822,08₺ maliyet hesaplanmış ancak 45.500,48₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 9.321,60₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır. Sevkiyat bölümü faaliyetlerine toplamda 54.822,08₺ maliyet hesaplanmış ancak 48.730,74₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 6.091,34₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır.

Genel olarak değerlendirmek gerekirse, analize tabi tüm faaliyetler için 182.740,27₺ maliyet hesaplanmış ancak 157,052,03₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 25.688,24₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır.

Tablo 3.76: İşçilik Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Atıl Kapasiteye Düşen Kısımlarının Hesaplanması

İŞÇİLİK KAYNAK HAVUZU SABİT GİDERLERİN ATIL KAPASİTEYE DÜŞEN KISIMLARININ HESAPLANMASI									
Açıklamalar	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
Hesaplanan Maliyetler	18.274,03 ₺	36.548,05 ₺	18.274,03 ₺	36.548,05 ₺	18.274,03 ₺	18.274,03 ₺	18.274,03 ₺	18.274,03 ₺	182.740,27 ₺
Dağıtılan Maliyetler	16.243,58 ₺	30.333,65 ₺	16.243,58 ₺	29.256,90 ₺	16.243,58 ₺	16.243,58 ₺	16.243,58 ₺	16.243,58 ₺	157.052,03 ₺
Atıl Maliyetler	2.030,45 ₺	6.214,40 ₺	2.030,45 ₺	7.291,15 ₺	2.030,45 ₺	2.030,45 ₺	2.030,45 ₺	2.030,45 ₺	25.688,24 ₺

3.2.2.6.2 Makine Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması

Makine kaynak havuzunda biriken sabit giderler faaliyetlere dağıtılırken öncelikle dağıtım oranı (yükleme oranı) belirlenmektedir. Sabit giderlerin yükleme oranlarının belirlenmesinde teorik kapasite kullanılmaktadır. Teorik kapasite referans alınarak belirlenen dağıtım yükleme oranları ile teorik dağıtım anahtarları ile çarpılarak faaliyetler için hesaplanan maliyetler ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte teorik kapasite referans alınarak hesaplanan dağıtım yükleme oranları ile pratik dağıtım anahtarları çarpılarak faaliyetlere dağıtılan maliyetler ortaya çıkmaktadır. Sabit maliyetlerin dağıtımında öncelikle faaliyetler için hesaplanan maliyetler belirlenmekte, sonrasında faaliyetlere dağıtılan maliyetler belirlenerek atıl maliyetler tespit edilmektedir. Aşağıdaki tablo makine kaynak havuzunda biriken sabit giderlerin yükleme oranlarını göstermektedir:

Tablo 3.77: Makine Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Yüklem Oranları

Makine Kaynak Havuzu	Tutar	Sabit Gider (A)	Teorik Makine Saati (B)	Birim Sabit Gider (A/B)
Tesis Makina ve Cihaz Amortisman Giderleri	714.787,38 ₺	714.787,38 ₺	306.504,00	2,3321₺
Toplam	714.787,38 ₺	714.787,38 ₺		

a. Faaliyetler İçin Hesaplanan Maliyetlerin Tespit Edilmesi

Makine kaynak havuzunda biriken sabit giderlerin teorik makine saatleri kullanılarak hesaplanan dağıtım yüklem oranları ile faaliyetlerin teorik dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerinin çarpımları faaliyetler için hesaplanan maliyetleri ortaya çıkarmaktadır. Faaliyetler için hesaplanan maliyetlerin ortaya çıkabilmesi için faaliyetlerin teorik dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerinin tespit edilmesi gerekir. Faaliyetlerin teorik dağıtım anahtarlarından aldıkları paylar ise aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.78: İşletme Faaliyetlerinin Makine Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar - 1

FAALİYETLERİN DAĞITIM ANAHTARLARINDAN YARARLANMA DERECELERİ			
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Teorik Makine Saatleri
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	1.188,00
Giriş Bölümü Toplamı			1.188,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	28.512,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	0,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			152.064,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	9.504,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	0,00
Plastik Bölümü Toplamı			152.064,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	396,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	396,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	396,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			1.188,00
Fabrika Geneli Toplamı (Toplam Dağıtım Anahtarı)			306.504,00

Bu aşamadan sonra makine kaynak havuzunda biriken tüm sabit kaynak kalemleri için hesaplanan birim yükleme oranları ile faaliyetlerin teorik dağıtım anahtarlarından yararlanma dereceleri çarpılarak faaliyetler için sabit giderler hesaplanmaktadır. Çarpım işlemleri sonucunda hesaplanan maliyetler aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.79: Makine Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Düşen Paylarının Hesaplanması

MAKİNE KAYNAK HAVUZU SABİT GİDERLERİNİN FAALİYETLERE DÜŞEN PAYLARININ HESAPLANMASI									
Makine Kaynak Havuzu	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
Makina Yedek Parça Kullanımı	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Tesis Makina ve Cihaz Amortisman Giderleri	2.770,49 ₺	66.491,85 ₺	0,00 ₺	22.163,95 ₺	0,00 ₺	923,50 ₺	923,50 ₺	923,50 ₺	94.196,79 ₺
Makina Kesim Takım Kullanımı	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Tel Erozyon Makina Kullanımı	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Forklift Cihazı Yedek Parça Kullanımı	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Toplam	2.770,49 ₺	66.491,85 ₺	0,00 ₺	22.163,95 ₺	0,00 ₺	923,50 ₺	923,50 ₺	923,50 ₺	94.196,79 ₺

b. Faaliyetlere Dağıtılan Maliyetlerin Tespit Edilmesi

Makine kaynak havuzunda biriken sabit giderlerin teorik makine saatleri kullanılarak hesaplanan dağıtım yükleme oranları ile faaliyetlerin pratik dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerinin çarpımları faaliyetlere dağıtılan maliyetleri ortaya çıkarmaktadır. Faaliyetlere dağıtılan maliyetlerin ortaya çıkabilmesi için faaliyetlerin pratik dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerinin tespit edilmesi gerekir. Faaliyetlerin pratik dağıtım anahtarlarından aldıkları paylar ise aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.80: İşletme Faaliyetlerinin Makine Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar - 2

FAALİYETLERİN DAĞITIM ANAHTARLARINDAN YARARLANMA DERECELERİ			
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Pratik Makine Saatleri
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	1.056,00
Giriş Bölümü Toplamı			1.056,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	25.064,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	0,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			130.368,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	8.028,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	0,00
Plastik Bölümü Toplamı			128.128,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	352,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	352,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	352,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			1.056,00
Fabrika Geneli Toplamı (Toplam Dağıtım Anahtarı)			260.608,00

Bu aşamadan sonra makine kaynak havuzunda biriken tüm sabit kaynak kalemleri için hesaplanan birim yükleme oranları ile faaliyetlerin pratik dağıtım anahtarlarından yararlanma dereceleri çarpılarak faaliyetlere dağıtılacak sabit giderler hesaplanmaktadır. Çarpım işlemleri sonucunda ortaya çıkan faaliyetlere dağıtılacak maliyetler aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.81: Makine Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Düşen Paylarının Faaliyetlere Dağıtılması

MAKİNE KAYNAK HAVUZU SABİT GİDERLERİN FAALİYETLERE DÜŞEN PAYLARININ FAALİYETLERE DAĞITILMASI									
Makine Kaynak Havuzu	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
Makina Yedek Parça Kullanımı	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Tesis Makina ve Cihaz Amortisman Giderleri	2.462,66 ₺	58.450,89 ₺	0,00 ₺	18.721,82 ₺	0,00 ₺	820,89 ₺	820,89 ₺	820,89 ₺	82.098,03 ₺
Makina Kesim Takım Kullanımı	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Tel Erozyon Makina Kullanımı	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Forklift Cihazı Yedek Parça Kullanımı	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Toplam	2.462,66 ₺	58.450,89 ₺	0,00 ₺	18.721,82 ₺	0,00 ₺	820,89 ₺	820,89 ₺	820,89 ₺	82.098,03 ₺

c. Atıl Maliyetlerin Tespit Edilmesi

Makine kaynak havuzunda biriken sabit giderler faaliyetlere kaynak havuzlarından yararlanma oranlarına göre yüklenmektedir. Faaliyetler için hesaplanan maliyetler faaliyetlerin tam kapasitede kaynak havuzlarından yararlandıkları varsayımı ile ortaya çıkan maliyetlerdir. Ancak faaliyetler kaynak havuzlarından yararlanma oranlarına göre hesaplanan maliyetlerden pay alabilmektedir. Faaliyetler için hesaplanan maliyetler ile faaliyetlere atanan maliyetler arasındaki fark atıl kapasite maliyeti olarak değerlendirilmektedir. Aşağıdaki tablo faaliyetler için hesaplanan maliyetleri, faaliyetlere atanan maliyetleri ve atıl maliyetleri toplu olarak göstermek amacıyla sunulmaktadır.

Tablo incelendiğinde makine kaynak havuzunda biriken sabit giderlerin faaliyetler bazında hesaplanan, dağıtılan ve atıl kalan kısımları görülmektedir. Giriş bölümü faaliyeti olan hammadde ve depolama faaliyeti için 2.770,49₺ maliyet hesaplanmış ancak 2.462,66₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 307,83₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır. Kauçuk bölümü faaliyetlerinden olan kauçuk vulkanizasyon ve kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyetlerine toplamda 66.491,85₺ maliyet hesaplanmış ancak 58.450,89₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 8.040,96₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır. Plastik bölümü faaliyetlerinden plastik enjeksiyon ve plastik çapak alma %100 kontrol faaliyetlerine toplamda 22.163,95₺ maliyet hesaplanmış ancak 18.721,82₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 3.442,13₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır. Sevkiyat bölümü faaliyetlerine toplamda 2.770,50₺ maliyet hesaplanmış ancak 2.462,67₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 307,83₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır.

Genel olarak değerlendirmek gerekirse, analize tabi tüm faaliyetler için 94.196,79₺ maliyet hesaplanmış ancak 82.098,03₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 12.098,76₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır.

Tablo 3.82: Makine Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Atıl Kapasiteye Düşen Kısımlarının Hesaplanması

MAKİNE KAYNAK HAVUZU SABİT GİDERLERİN ATIL KAPASİTEYE DÜŞEN KISIMLARININ HESAPLANMASI									
Açıklamalar	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
Hesaplanan Maliyetler	2.770,49 ₺	66.491,85 ₺	0,00 ₺	22.163,95 ₺	0,00 ₺	923,50 ₺	923,50 ₺	923,50 ₺	94.196,79 ₺
Dağıtılan Maliyetler	2.462,66 ₺	58.450,89 ₺	0,00 ₺	18.721,82 ₺	0,00 ₺	820,89 ₺	820,89 ₺	820,89 ₺	82.098,03 ₺
Atıl Maliyetler	307,83 ₺	8.040,96 ₺	0,00 ₺	3.442,13 ₺	0,00 ₺	102,61 ₺	102,61 ₺	102,61 ₺	12.098,76 ₺

3.2.2.6.3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet kaynak havuzunda biriken sabit giderler faaliyetlere dağıtılırken öncelikle dağıtım oranı (yükleme oranı) belirlenmektedir. Sabit giderlerin yükleme oranlarının belirlenmesinde teorik kapasite kullanılmaktadır. Teorik kapasite referans alınarak belirlenen dağıtım yükleme oranları ile teorik dağıtım anahtarları ile çarpılarak faaliyetler için hesaplanan maliyetler ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte teorik kapasite referans alınarak hesaplanan dağıtım yükleme oranları ile pratik dağıtım anahtarları çarpılarak faaliyetlere dağıtılan maliyetler ortaya çıkmaktadır. Sabit maliyetlerin dağıtımında öncelikle faaliyetler için hesaplanan maliyetler belirlenmekte, sonrasında faaliyetlere dağıtılan maliyetler belirlenerek atıl maliyetler tespit edilmektedir. Aşağıdaki tablo dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet kaynak havuzunda biriken sabit giderlerin yükleme oranlarını göstermektedir:

Tablo 3.83: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Yüklem Oranları

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzu	Tutar	Sabit Gider (A)	Teorik Makine Saati (B)	Birim Sabit Gider (A/B)
Dışarıya Yaptırılan Tesis, Makine, Cihaz Bakım Onarım Giderleri	41.053,74 ₺	41.053,74 ₺	306.504,00	0,1339₺
Dışarıya Yaptırılan Bina Bakım ve Onarım Gideri	16,95 ₺	16,95 ₺	306.504,00	0,0001₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	2.234,66 ₺	2.234,66 ₺	306.504,00	0,0073₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Bedeli	17.431,40 ₺	17.431,40 ₺	306.504,00	0,0569₺
Dışarıya Yaptırılan Forklift Cihaz Bakım Onarım Gideri	360,71 ₺	360,71 ₺	306.504,00	0,0012₺
Dışarıya Yaptırılan Malzeme Bakım, Onarım, Kaplama Giderleri	525,00 ₺	525,00 ₺	306.504,00	0,0017₺
Toplam	61.622,46 ₺	61.622,46 ₺		

a. Faaliyetler İçin Hesaplanan Maliyetlerin Tespit Edilmesi

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet kaynak havuzunda biriken sabit giderlerin teorik makine saatleri kullanılarak hesaplanan dağıtım yüklem oranları ile faaliyetlerin teorik dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerinin çarpımları faaliyetler için hesaplanan maliyetleri ortaya çıkarmaktadır. Faaliyetler için hesaplanan maliyetlerin

ortaya çıkabilmesi için faaliyetlerin teorik dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerinin tespit edilmesi gerekir. Faaliyetlerin teorik dağıtım anahtarlarından aldıkları paylar ise aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.84: İşletme Faaliyetlerinin Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar - 1

FAALİYETLERİN DAĞITIM ANAHTARLARINDAN YARARLANMA DERECELERİ			
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Teorik Makine Saatleri
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	1.188,00
Giriş Bölümü Toplamı			1.188,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	28.512,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	0,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			152.064,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	9.504,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	0,00
Plastik Bölümü Toplamı			152.064,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	396,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	396,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	396,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			1.188,00
Fabrika Geneli Toplamı (Toplam Dağıtım Anahtarı)			306.504,00

Bu aşamadan sonra dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet kaynak havuzunda biriken tüm sabit kaynak kalemleri için hesaplanan birim yükleme oranları ile faaliyetlerin teorik dağıtım anahtarlarından yararlanma dereceleri çarpılarak faaliyetler için sabit giderler hesaplanmaktadır. Çarpım işlemleri sonucunda hesaplanan maliyetler aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.85: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Düşen Paylarının Hesaplanması

DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMET KAYNAK HAVUZU SABİT GİDERLERİNİN FAALİYETLERE DÜŞEN PAYLARININ HESAPLANMASI									
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzu	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
Dışarıya Yaptırılan Tesis, Makine, Cihaz Bakım Onarım Giderleri	159,12 ₺	3.818,95 ₺	0,00 ₺	1.272,98 ₺	0,00 ₺	53,04 ₺	53,04 ₺	53,04 ₺	5.410,18 ₺
Dışarıya Yaptırılan Parça Temizleme Bedeli	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Dışarıdan Sağlanan Tüp Kira Bedelleri	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Bina Bakım ve Onarım Gideri	0,07 ₺	1,58 ₺	0,00 ₺	0,53 ₺	0,00 ₺	0,02 ₺	0,02 ₺	0,02 ₺	2,23 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	8,66 ₺	207,88 ₺	0,00 ₺	69,29 ₺	0,00 ₺	2,89 ₺	2,89 ₺	2,89 ₺	294,49 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Bedeli	67,56 ₺	1.621,53 ₺	0,00 ₺	540,51 ₺	0,00 ₺	22,52 ₺	22,52 ₺	22,52 ₺	2.297,16 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kaynak Bedeli	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Taşlama Bedeli	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Diğer İşler	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Desen Giderleri	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Forklift Cihaz Bakım Onarım Gideri	1,40 ₺	33,55 ₺	0,00 ₺	11,18 ₺	0,00 ₺	0,47 ₺	0,47 ₺	0,47 ₺	47,54 ₺
Dışarıya Yaptırılan Malzeme Bakım, Onarım, Kaplama Giderleri	2,03 ₺	48,84 ₺	0,00 ₺	16,28 ₺	0,00 ₺	0,68 ₺	0,68 ₺	0,68 ₺	69,19 ₺
Toplam	238,85 ₺	5.732,32 ₺	0,00 ₺	1.910,77 ₺	0,00 ₺	79,62 ₺	79,62 ₺	79,62 ₺	8.120,79 ₺

b. Faaliyetlere Dağıtılan Maliyetlerin Tespit Edilmesi

Dışardan sağlanan fayda ve hizmet kaynak havuzunda biriken sabit giderlerin teorik makine saatleri kullanılarak hesaplanan dağıtım yükleme oranları ile faaliyetlerin pratik dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerinin çarpımları faaliyetlere dağıtılan maliyetleri ortaya çıkarmaktadır. Faaliyetlere dağıtılan maliyetlerin ortaya çıkabilmesi için faaliyetlerin pratik dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerinin tespit edilmesi gerekir. Faaliyetlerin pratik dağıtım anahtarlarından aldıkları paylar ise aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.86: İşletme Faaliyetlerinin Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Kaynak Havuzu Dağıtım Anahtarlarından Aldıkları Paylar - 2

FAALİYETLERİN DAĞITIM ANAHTARLARINDAN YARARLANMA DERECELERİ			
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Pratik Makine Saatleri
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	1.056,00
Giriş Bölümü Toplamı			1.056,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	25.064,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	0,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			130.368,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	8.028,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	0,00
Plastik Bölümü Toplamı			128.128,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	352,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	352,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	352,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			1.056,00
Fabrika Geneli Toplamı (Toplam Dağıtım Anahtarı)			260.608,00

Bu aşamadan sonra dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet kaynak havuzunda biriken tüm sabit kaynak kalemleri için hesaplanan birim yükleme oranları ile faaliyetlerin pratik dağıtım anahtarlarından yararlanma dereceleri çarpılarak faaliyetlere dağıtılacak sabit giderler hesaplanmaktadır. Çarpım işlemleri sonucunda ortaya çıkan faaliyetlere dağıtılacak maliyetler aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.87: Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Düşen Paylarının Faaliyetlere Dağıtılması

DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMET KAYNAK HAVUZU SABİT GİDERLERİN FAALİYETLERE DÜŞEN PAYLARININ FAALİYETLERE DAĞITILMASI									
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzu	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
Dışarıya Yaptırılan Tesis, Makine, Cihaz Bakım Onarım Giderleri	141,44 ₺	3.357,12 ₺	0,00 ₺	1.075,29 ₺	0,00 ₺	47,15 ₺	47,15 ₺	47,15 ₺	4.715,29 ₺
Dışarıya Yaptırılan Parça Temizleme Bedeli	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Dışarıdan Sağlanan Tüp Kira Bedelleri	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Bina Bakım ve Onarım Gideri	0,06 ₺	1,39 ₺	0,00 ₺	0,44 ₺	0,00 ₺	0,02 ₺	0,02 ₺	0,02 ₺	1,95 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	7,70 ₺	182,74 ₺	0,00 ₺	58,53 ₺	0,00 ₺	2,57 ₺	2,57 ₺	2,57 ₺	256,67 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Bedeli	60,06 ₺	1.425,43 ₺	0,00 ₺	456,57 ₺	0,00 ₺	20,02 ₺	20,02 ₺	20,02 ₺	2.002,11 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kaynak Bedeli	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Taşlama Bedeli	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Diğer İşler	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Kalıp Üzerine Desen Giderleri	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Dışarıya Yaptırılan Forklift Cihaz Bakım Onarım Gideri	1,24 ₺	29,50 ₺	0,00 ₺	9,45 ₺	0,00 ₺	0,41 ₺	0,41 ₺	0,41 ₺	41,43 ₺
Dışarıya Yaptırılan Malzeme Bakım, Onarım, Kaplama Giderleri	1,81 ₺	42,93 ₺	0,00 ₺	13,75 ₺	0,00 ₺	0,60 ₺	0,60 ₺	0,60 ₺	60,30 ₺
Toplam	212,31 ₺	5.039,10 ₺	0,00 ₺	1.614,02 ₺	0,00 ₺	70,77 ₺	70,77 ₺	70,77 ₺	7.077,74 ₺

c. Atıl Maliyetlerin Tespit Edilmesi

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet kaynak havuzunda biriken sabit giderler faaliyetlere kaynak havuzlarından yararlanma oranlarına göre yüklenmektedir. Faaliyetler için hesaplanan maliyetler faaliyetlerin tam kapasitede kaynak havuzlarından yararlandıkları varsayımı ile ortaya çıkan maliyetlerdir. Ancak faaliyetler kaynak havuzlarından yararlanma oranlarına göre hesaplanan maliyetlerden pay alabilmektedir. Faaliyetler için hesaplanan maliyetler ile faaliyetlere atanan maliyetler arasındaki fark atıl kapasite maliyeti olarak değerlendirilmektedir. Aşağıdaki tablo faaliyetler için hesaplanan maliyetleri, faaliyetlere atanan maliyetleri ve atıl maliyetleri toplu olarak göstermek amacıyla sunulmaktadır.

Tablo incelendiğinde dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet kaynak havuzunda biriken sabit giderlerin faaliyetler bazında hesaplanan, dağıtılan ve atıl kalan kısımları görülmektedir. Giriş bölümü faaliyeti olan hammadde ve depolama faaliyeti için 238,85₺ maliyet hesaplanmış ancak 212,31₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 26,54₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır. Kauçuk bölümü faaliyetlerinden olan kauçuk vulkanizasyon ve kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyetlerine toplamda 5.732,32₺ maliyet hesaplanmış ancak 5.039,10₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 693,22₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır. Plastik bölümü faaliyetlerinden plastik enjeksiyon ve plastik çapak alma %100 kontrol faaliyetlerine toplamda 1.910,77₺ maliyet hesaplanmış ancak 1.614,02₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 296,75₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır. Sevkiyat bölümü faaliyetlerine toplamda 238,86₺ maliyet hesaplanmış ancak 212,31₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 26,55₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır.

Genel olarak değerlendirmek gerekirse, analize tabi tüm faaliyetler için 8.120,79₺ maliyet hesaplanmış ancak 7.077,74₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 1.043,04₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır.

Tablo 3.88: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Kaynak Havuzunda Biriken Sabit Giderlerin Atıl Kapasiteye Düşen Kısımlarının Hesaplanması

DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMET KAYNAK HAVUZU SABİT GİDERLERİN ATIL KAPASİTEYE DÜŞEN KISIMLARININ HESAPLANMASI									
Açıklamalar	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
Hesaplanan Maliyetler	238,85 ₺	5.732,32 ₺	0,00 ₺	1.910,77 ₺	0,00 ₺	79,62 ₺	79,62 ₺	79,62 ₺	8.120,79 ₺
Dağıtılan Maliyetler	212,31 ₺	5.039,10 ₺	0,00 ₺	1.614,02 ₺	0,00 ₺	70,77 ₺	70,77 ₺	70,77 ₺	7.077,74 ₺
Atıl Maliyetler	26,54 ₺	693,22 ₺	0,00 ₺	296,75 ₺	0,00 ₺	8,85 ₺	8,85 ₺	8,85 ₺	1.043,04 ₺

3.2.2.6.4 Kaynak Havuzlarında Biriken Sabit Giderlerin Faaliyetlere Dağıtımının Toplu Gösterimi

Kaynak havuzlarında biriken sabit giderlerin faaliyetlere dağıtımı yukarıda yapılan hesaplamalar sonucunda gerçekleştirilmiştir. Yapılan hesaplamalar incelendiğinde giriş bölümünde yer alan hammadde ve depolama faaliyeti için toplamda 21.283,37₺ maliyet hesaplanmış ancak bu maliyetin 18.918,55₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 2.364,82₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır. Kauçuk bölümü faaliyetlerinden kauçuk vulkanizasyon faaliyeti için toplamda 108.772,23₺ maliyet hesaplanmış ancak bu maliyetin 93.823,65₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 14.948,58₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır. Kauçuk bölümü faaliyetlerinden kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyeti için toplamda 18.274,03₺ maliyet hesaplanmış ancak bu maliyetin 16.243,58₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 2.030,45₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır.

Plastik bölümü faaliyetlerinden plastik enjeksiyon faaliyeti için toplamda 60.622,78₺ maliyet hesaplanmış ancak bu maliyetin 49.592,75₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 11.030,03₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır. Plastik bölümü faaliyetlerinden plastik çapak alma %100 kontrol faaliyeti için toplamda 18.274,03₺ maliyet hesaplanmış ancak bu maliyetin 16.243,58₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 2.030,45₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır. Sevkiyat bölümü faaliyetleri (paketleme faaliyeti, mamul depolama faaliyeti ve sevkiyat faaliyeti) için toplamda 57.831,42₺ maliyet hesaplanmış ancak bu maliyetin 51.405,71₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 6.425,71₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır.

Genel olarak değerlendirmek gerekirse analize tabi tüm faaliyetler için 285.057,85₺ maliyet hesaplanmış ancak bu maliyetin 246.227,81₺ değerindeki kısmı dağıtılmıştır. 38.830,04₺ değerindeki kısmı atıl kalmıştır. Söz konusu bu dağılımlar sonucunda faaliyetlerde biriken sabit giderlerin toplu bir şekilde gösterimi aşağıdaki tablo yardımı ile sunulmaktadır:

Tablo 3.89: Kaynak Havuzlarında Biriken Sabit Giderlerden Faaliyetlerin Aldıkları Paylar – 1

KAYNAK HAVUZLARINDA BİRİKEN SABİT GİDERLERDEN FAALİYETLERİN ALDIKLARI PAYLAR									
Açıklamalar	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
Hesaplanan Maliyetler	21.283,37 ₺	108.772,23 ₺	18.274,03 ₺	60.622,78 ₺	18.274,03 ₺	19.277,14 ₺	19.277,14 ₺	19.277,14 ₺	285.057,85 ₺
Dağıtılan Maliyetler	18.918,55 ₺	93.823,65 ₺	16.243,58 ₺	49.592,75 ₺	16.243,58 ₺	17.135,24 ₺	17.135,24 ₺	17.135,24 ₺	246.227,81 ₺
Atıl Maliyetler	2.364,82 ₺	14.948,58 ₺	2.030,45 ₺	11.030,03 ₺	2.030,45 ₺	2.141,90 ₺	2.141,90 ₺	2.141,90 ₺	38.830,04 ₺

Tablo 3.90: Kaynak Havuzlarında Biriken Sabit Giderlerden Faaliyetlerin Aldıkları Paylar – 2

KAYNAK HAVUZLARINDA BİRİKEN SABİT GİDERLERDEN FAALİYETLERİN ALDIKLARI PAYLAR									
Açıklamalar	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
Malzeme Kaynak Havuzu	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
İşçilik Kaynak Havuzu	16.243,58 ₺	30.333,65 ₺	16.243,58 ₺	29.256,90 ₺	16.243,58 ₺	16.243,58 ₺	16.243,58 ₺	16.243,58 ₺	157.052,03 ₺
Makine Kaynak Havuzu	2.462,66 ₺	58.450,89 ₺	0,00 ₺	18.721,82 ₺	0,00 ₺	820,89 ₺	820,89 ₺	820,89 ₺	82.098,03 ₺
DSFH Kaynak Havuzu	212,31 ₺	5.039,10 ₺	0,00 ₺	1.614,02 ₺	0,00 ₺	70,77 ₺	70,77 ₺	70,77 ₺	7.077,74 ₺
Enerji Kaynak Havuzu	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Genel Toplam	18.918,55 ₺	93.823,65 ₺	16.243,58 ₺	49.592,75 ₺	16.243,58 ₺	17.135,24 ₺	17.135,24 ₺	17.135,24 ₺	246.227,81 ₺

3.2.2.7 Faaliyetlerde Biriken Giderlerin Toplu Gösterimi

Kaynak tüketim muhasebesi modelinde öncelikle üretim ile ilgili kaynaklar belirlenmektedir. Belirlenen kaynaklar havuzlarda toplanarak kaynak havuzları oluşturulmaktadır. Kaynak havuzlarında biriken kaynaklar orantısal ve sabit olarak sınıflandırılmaktadır. Sınıflandırılan bu kaynaklar faaliyetlere dağıtılmaktadır. Orantısal giderlerin faaliyetlere dağıtılmasında pratik kapasite referans alınırken sabit giderlerin faaliyetlere dağıtılmasında teorik kapasite referans alınmaktadır. Bu durum sabit giderlerin faaliyetlere dağıtılmasında atıl maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Aşağıda belirtilen tabloda işletme faaliyetlerinde biriken orantısal giderler, sabit giderler ve atıl maliyetler topluca gösterilmektedir.

Tablo incelendiğinde giriş bölümünde yer alan hammadde ve depolama faaliyetine toplamda 89.300,36₺ orantısal, 18.918,55₺ sabit gider olmak üzere toplam 108.218,91₺ üretim gideri yansıtılmıştır. Ayrıca bu faaliyet için toplamda 2.364,82₺ atıl kapasite maliyetine katlanılmıştır. Kauçuk bölümünde yer alan faaliyetlerden kauçuk vulkanizasyon faaliyetine toplamda 336.537,93₺ orantısal, 93.823,65₺ sabit gider olmak üzere toplam 430.361,58₺ üretim gideri yansıtılmıştır. Ayrıca bu faaliyet için toplamda 14.948,58₺ atıl kapasite maliyetine katlanılmıştır. Kauçuk bölümünde yer alan faaliyetlerden kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyetine toplamda 46.380,28₺ orantısal, 16.243,58₺ sabit gider olmak üzere toplam 62.623,85₺ üretim gideri yansıtılmıştır. Ayrıca bu faaliyet için toplamda 2.030,45₺ atıl kapasite maliyetine katlanılmıştır.

Plastik bölümünde yer alan faaliyetlerden plastik enjeksiyon faaliyetine toplamda 1.896.137,95₺ orantısal, 49.592,75₺ sabit gider olmak üzere toplam 1.945.730,70₺ üretim gideri yansıtılmıştır. Ayrıca bu faaliyet için toplamda 11.030,03₺ atıl kapasite maliyetine katlanılmıştır. Plastik bölümünde yer alan faaliyetlerden plastik çapak alma %100 kontrol faaliyetine toplamda 46.380,28₺ orantısal, 16.243,58₺ sabit gider olmak üzere toplam 62.623,85₺ üretim gideri yansıtılmıştır. Ayrıca bu faaliyet için toplamda 2.030,45₺ atıl kapasite maliyetine katlanılmıştır.

Sevkiyat bölümü faaliyetlerine (paketleme faaliyeti, mamul depolama faaliyeti, sevkiyat faaliyeti) toplamda 148.388,86₺ orantısal, 51.405,71₺ sabit gider olmak üzere toplam 199.794,56₺ üretim gideri yansıtılmıştır. Ayrıca bu faaliyetler için toplamda 6.425,71₺ atıl kapasite maliyetine katlanılmıştır.

Fabrika genel düzeyinde incelendiğinde ise analize tabi üretim faaliyetlerine toplamda 2.563.125,65₺ orantısal, 246.227,81₺ sabit olmak üzere toplam 2.809.353,46₺ üretim gideri yansıtılmıştır. Ayrıca analize tabi tüm faaliyetler için toplamda 38.830,04₺ atıl kapasite maliyetine katlanılmıştır. Atıl maliyetlerin hem üretim faaliyetlerinin maliyetlerinden hem de toplam üretim maliyetlerinden çıkarılması daha doğru maliyet bilgilerinin üretilmesini sağlamaktadır.

Tablo 3.91: Kaynak Havuzlarında Biriken Orantısal ve Sabit Giderlerden Faaliyetlerin Aldıkları Paylar

FAALİYETLERİN KAYNAK HAVUZLARINDAN ALDIKLARI TOPLAM PAYLAR									
Kaynak Havuzları	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
Orantısal Giderler									
Malzeme Kaynak Havuzu	0,00 ₺	262.349,31 ₺	0,00 ₺	1.840.700,82 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	2.103.050,13 ₺
İşçilik Kaynak Havuzu	24.952,60 ₺	46.597,09 ₺	24.952,60 ₺	44.943,04 ₺	24.952,60 ₺	24.952,60 ₺	24.952,60 ₺	24.952,60 ₺	241.255,75 ₺
Makine Kaynak Havuzu	897,04 ₺	21.291,03 ₺	0,00 ₺	6.819,52 ₺	0,00 ₺	299,01 ₺	299,01 ₺	299,01 ₺	29.904,62 ₺
DSFH Kaynak Havuzu	188,07 ₺	4.463,84 ₺	0,00 ₺	1.429,77 ₺	0,00 ₺	62,69 ₺	62,69 ₺	62,69 ₺	6.269,75 ₺
Enerji Kaynak Havuzu	63.262,65 ₺	1.836,66 ₺	21.427,67 ₺	2.244,80 ₺	21.427,67 ₺	24.148,65 ₺	24.148,65 ₺	24.148,65 ₺	182.645,40 ₺
Genel Toplam	89.300,36 ₺	336.537,93 ₺	46.380,28 ₺	1.896.137,95 ₺	46.380,28 ₺	49.462,95 ₺	49.462,95 ₺	49.462,95 ₺	2.563.125,65 ₺
Sabit Giderler									
Malzeme Kaynak Havuzu	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
İşçilik Kaynak Havuzu	16.243,58 ₺	30.333,65 ₺	16.243,58 ₺	29.256,90 ₺	16.243,58 ₺	16.243,58 ₺	16.243,58 ₺	16.243,58 ₺	157.052,03 ₺
Makine Kaynak Havuzu	2.462,66 ₺	58.450,89 ₺	0,00 ₺	18.721,82 ₺	0,00 ₺	820,89 ₺	820,89 ₺	820,89 ₺	82.098,03 ₺
DSFH Kaynak Havuzu	212,31 ₺	5.039,10 ₺	0,00 ₺	1.614,02 ₺	0,00 ₺	70,77 ₺	70,77 ₺	70,77 ₺	7.077,74 ₺
Enerji Kaynak Havuzu	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Genel Toplam	18.918,55 ₺	93.823,65 ₺	16.243,58 ₺	49.592,75 ₺	16.243,58 ₺	17.135,24 ₺	17.135,24 ₺	17.135,24 ₺	246.227,81 ₺
Toplam Maliyet	108.218,91 ₺	430.361,58 ₺	62.623,85 ₺	1.945.730,70 ₺	62.623,85 ₺	66.598,19 ₺	66.598,19 ₺	66.598,19 ₺	2.809.353,46 ₺
Atıl Maliyet	2.364,82 ₺	14.948,58 ₺	2.030,45 ₺	11.030,03 ₺	2.030,45 ₺	2.141,90 ₺	2.141,90 ₺	2.141,90 ₺	38.830,04 ₺
Toplam Üretim Maliyeti	110.583,73 ₺	445.310,16 ₺	64.654,30 ₺	1.956.760,73 ₺	64.654,30 ₺	68.740,09 ₺	68.740,09 ₺	68.740,09 ₺	2.848.183,50 ₺

3.2.2.8 Faaliyetlerde Biriken Giderlerin Mamullere Dağıtılması

Kaynak tüketim muhasebesinde son aşama faaliyetlerde biriken kaynakların mamullere yansıtılması aşamasıdır. Faaliyetlerde biriken kaynakların mamullere dağıtılmasında dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. Bu aşamada öncelikle her bir faaliyet için dağıtım anahtarı belirlenmiş, izleyen aşamada analize tabi mamullerin dağıtım anahtarlarından yararlanma dereceleri saptanmış ve son olarak faaliyetlerde biriken kaynakların yükleme oranları yardımı ile analize tabi mamullere yansıtılması gerçekleştirilmiştir.

3.2.2.8.1 Faaliyetlerin Dağıtım Anahtarlarının Belirlenmesi

Faaliyetlerde biriken kaynakların mamullere yansıtılabilmesi için her bir faaliyete dağıtım anahtarlarının atanması gerekmektedir. Faaliyetler için atanan dağıtım anahtarları aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.92: İşletme Faaliyetlerine Atanan Dağıtım Anahtarları

FAALİYETLER İÇİN ATANAN DAĞITIM ANAHTARLARI			
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Dağıtım Anahtarı
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	DİMMG
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	Üretim Sürecine Giren Mamul Miktar
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	Üretim Sürecine Giren Mamul Miktar
F4	320	Plastik Enjeksiyon	Üretim Sürecine Giren Mamul Miktar
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	Üretim Sürecine Giren Mamul Miktar
F6	990	Paketleme Faaliyeti	Üretilen Mamul Miktarı
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	Dönem Başı Mamul Miktarı + Üretilen Mamul Miktarı
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	Satılan Mamul Miktarı

3.2.2.8.1.1 Hammadde Depolama Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi

Hammadde ve depolama faaliyeti için üretimde kullanılan hammadde ve malzemelerin maliyeti dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Faaliyet tamamen hammadde ve malzemeler ile ilgili bir faaliyetdir. Dağıtım anahtarının atanmasında bu faktör etkili olmuştur. Hammadde ve malzeme faaliyetine hammadde ve malzemeler ile ilgili

dağıtım anahtarının atanmasında iki seçenek mevcut bulunmaktadır. Bunlardan birincisi üretimde kullanılan hammadde ve malzemenin adedi diğeri ise üretimde kullanılan hammadde ve malzemenin maliyetidir. Çalışmada üretimde kullanılan hammadde ve malzeme maliyeti dağıtım anahtarı olarak tercih edilmiştir. Üretime sevk edilen hammadde ve malzemelerin maliyetlerinin analize tabi mamullere dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.93: Üretime Sevk Edilen Hammadde ve Malzemelerin Analize Tabi Mamuller Bazında Dağılımı

Açıklamalar	DİMMG
250 Kodlu Mamul (Kauçuk Bölümü)	1.317,38₺
350 Kodlu Mamul (Plastik Bölümü)	245.904,57₺
Toplam Dağıtım Anahtarı (Kauçuk Bölümü DİMMG + Plastik Bölümü DİMMG)	3.043.015,36₺

Hammadde depolama faaliyeti hem kauçuk bölümünü hem de plastik bölümünü ilgilendiren bir faaliyettir. Dağıtım yükleme oranı belirlenirken kauçuk ve plastik bölümlerinde üretime sevk edilen toplam hammadde ve malzeme gideri referans alınmaktadır. Kauçuk bölümünde 1.017.820,45₺, plastik bölümünde ise 2.025.194,91₺ olmak üzere toplamda 3.043.015,36₺ üretime sevk edilen malzeme bulunmaktadır. Mamullere ise bölümlerde ortaya çıkan hammadde ve malzeme giderlerinden aldıkları paylara göre dağıtım yapılmaktadır.

3.2.2.8.1.2 Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi

Kauçuk bölümü faaliyetlerinden kauçuk vulkanizasyon faaliyetine üretim sürecine giren mamul miktarları dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Kauçuk vulkanizasyon faaliyetinden geçen mamullerin dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.94: Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları

Açıklamalar	Miktar
250 Kodlu Mamul (Kauçuk Bölümü)	132.149,00
350 Kodlu Mamul (Plastik Bölümü)	0,00
Toplam Dağıtım Anahtarı (Kauçuk Vulkanizasyon Bölümü)	3.590.076,00

Kauçuk vulkanizasyon faaliyetinde biriken giderlerin mamullere dağıtımı için yükleme oranının belirlenmesinde bu faaliyetten geçen mamul miktarı referans alınmaktadır. Kauçuk vulkanizasyon üretim faaliyetinden toplam 3.590.076,00 adet mamulün geçtiği görülmektedir. Analize tabi mamuller incelendiğinde ise bu faaliyetten 250 kodlu mamulden 132.149,00 adet geçerken plastik bölümünün mamulleri bu faaliyetten geçmemektedir. Dolayısıyla bu faaliyette biriken giderlerden plastik bölümü mamulleri pay almamaktadır.

3.2.2.8.1.3 Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi

Kauçuk bölümü faaliyetlerinden kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyetine üretim sürecine giren mamul miktarları dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyetinden geçen mamullerin dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.95: Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları

Açıklamalar	Miktar
250 Kodlu Mamul (Kauçuk Bölümü)	132.149,00
350 Kodlu Mamul (Plastik Bölümü)	0,00
Toplam Dağıtım Anahtarı (Kauçuk Bölümü Toplamı)	6.662.919,00

Kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyetinde biriken giderlerin mamullere dağıtımı için yükleme oranının belirlenmesinde bu faaliyetten geçen mamul miktarı referans alınmaktadır. Kauçuk çapak alma %100 kontrol üretim faaliyetinden toplam 6.662.919,00 adet mamulün geçtiği görülmektedir. Analize tabi mamuller

incelendiğinde ise bu faaliyetten 250 kodlu mamulden 132.149,00 adet geçerken plastik bölümünün mamulleri bu faaliyetten geçmemektedir. Dolayısıyla bu faaliyette biriken giderlerden plastik bölümü mamulleri pay almamaktadır.

3.2.2.8.1.4 Plastik Enjeksiyon Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi

Plastik bölümü faaliyetlerinden plastik enjeksiyon faaliyetine üretim sürecine giren mamul miktarları dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Plastik enjeksiyon faaliyetinden geçen mamullerin dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.96: Plastik Enjeksiyon Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları

Açıklamalar	Miktar
250 Kodlu Mamul (Kauçuk Bölümü)	0,00
350 Kodlu Mamul (Plastik Bölümü)	744.304,00
Toplam Dağıtım Anahtarı (Plastik Enjeksiyon Bölümü)	9.153.060,00

Plastik enjeksiyon faaliyetinde biriken giderlerin mamullere dağıtımı için yükleme oranının belirlenmesinde bu faaliyetten geçen mamul miktarı referans alınmaktadır. Plastik enjeksiyon üretim faaliyetinden toplam 9.153.060,00 adet mamulün geçtiği görülmektedir. Analize tabi mamuller incelendiğinde ise bu faaliyetten 350 kodlu mamulden 744.304,00 adet geçerken kauçuk bölümünün mamulleri bu faaliyetten geçmemektedir. Dolayısıyla bu faaliyette biriken giderlerden kauçuk bölümü mamulleri pay almamaktadır.

3.2.2.8.1.5 Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi

Plastik bölümü faaliyetlerinden plastik çapak alma %100 kontrol faaliyetine üretim sürecine giren mamul miktarları dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Plastik çapak alma %100 kontrol faaliyetinden geçen mamullerin dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.97: Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları

Açıklamalar	Miktar
250 Kodlu Mamul (Kauçuk Bölümü)	0,00
350 Kodlu Mamul (Plastik Bölümü)	744.304,00
Toplam Dağıtım Anahtarı (Plastik Bölümü Toplamı)	26.312.062,00

Plastik çapak alma %100 kontrol faaliyetinde biriken giderlerin mamullere dağıtımı için yükleme oranının belirlenmesinde bu faaliyetten geçen mamul miktarı referans alınmaktadır. Plastik çapak alma %100 kontrol üretim faaliyetinden toplam 26.312.062,00 adet mamulün geçtiği görülmektedir. Analize tabi mamuller incelendiğinde ise bu faaliyetten 350 kodlu mamulden 744.304,00 adet geçerken kauçuk bölümünün mamulleri bu faaliyetten geçmemektedir. Dolayısıyla bu faaliyette biriken giderlerden kauçuk bölümü mamulleri pay almamaktadır.

3.2.2.8.1.6 Paketleme Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi

Sevkiyat bölümü faaliyetlerinden paketleme faaliyetine üretilen mamul miktarları dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Paketleme faaliyetinden yararlanan (üretilen) mamullerin dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.98: Paketleme Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları

Açıklamalar	Miktar
250 Kodlu Mamul (Kauçuk Bölümü)	132.149,00
350 Kodlu Mamul (Plastik Bölümü)	744.304,00
Toplam Dağıtım Anahtarı (Kauçuk Bölümü Toplamı + Plastik Bölümü Toplamı)	32.974.981,00

Paketleme faaliyetinde biriken giderlerin mamullere dağıtımı için yükleme oranının belirlenmesinde üretilen mamul miktarı referans alınmaktadır. Kauçuk bölümünde 6.662.919,00 adet, plastik bölümünde 26.312.062 adet olmak üzere toplam 32.974.981 adet mamul üretilmiştir. Analize tabi mamuller incelendiğinde ise 250 kodlu mamulden 132.149 adet, 350 kodlu mamulden ise 744.304 adet mamul üretilmiştir.

3.2.2.8.1.7 Mamul Depolama Faaliyeti Dağıtım Anahtarının Tespit Edilmesi

Sevkiyat bölümü faaliyetlerinden mamul depolama faaliyetine dönem başı mamul miktarı ile üretilen mamul miktarlarının toplamı dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Mamul depolama faaliyetinden yararlanan (dönem başı + dönem içinde üretilen) mamullerin dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.99: Mamul Depolama Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları

Açıklamalar	Dönem Başı	Dönem İçi Üretim	Toplam
250 Kodlu Mamul (Kauçuk Bölümü)	0,00	132.149,00	132.149,00
350 Kodlu Mamul (Plastik Bölümü)	1.447,00	744.304,00	745.751,00
Toplam Dağıtım Anahtarı (Kauçuk Bölümü Toplamı + Plastik Bölümü Toplamı)	488.097,00	32.974.981,00	33.463.078,00

Mamul depolama faaliyetinde biriken giderlerin mamullere dağıtımı için yükleme oranının belirlenmesinde dönem başı mamul miktarı ile üretilen mamul miktarlarının toplamı referans alınmaktadır. Kauçuk bölümünde 77.264 adet, plastik bölümünde 410.833 adet olmak üzere toplam 488.097 adet dönem başı mamul bulunmaktadır. Aynı zamanda kauçuk bölümünde 6.662.919 adet, plastik bölümünde 26.312.062 adet olmak üzere toplam 32.974.981 adet mamul üretilmiştir. Bölümler bazında dönem başı mamul miktarı ile dönem içinde üretilen mamul miktarlarının toplamı ise 33.463.078 adet olduğu görülmektedir. Analize tabi mamuller incelendiğinde ise 250 kodlu mamulden dönem başı mamul mevcudu bulunmamakta, dönem içinde ise 132.149,00 adet üretilmiştir. 350 kodlu mamulden ise dönem başında 1.447 adet bulunmakta, dönem içinde ise 744.304 adet mamul üretilmiştir. Dağıtıma tabi mamul miktarı 350 kodlu mamul için 745.751 adet olarak hesaplanmıştır.

3.2.2.8.1.8 Sevkiyat Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi

Sevkiyat bölümü faaliyetlerinden sevkiyat faaliyetine satılan mamul miktarları dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Sevkiyat faaliyetinden yararlanan (satılan) mamullerin dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.100: Sevkiyat Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları

Açıklamalar	Miktar
250 Kodlu Mamul (Kauçuk Bölümü)	124.320,00
350 Kodlu Mamul (Plastik Bölümü)	730.539,00
Toplam Dağıtım Anahtarı (Kauçuk Bölümü Toplamı + Plastik Bölümü Toplamı)	31.808.426,00

Sevkiyat faaliyetinde biriken giderlerin mamullere dağıtımı için yükleme oranının belirlenmesinde satılan mamul miktarı referans alınmaktadır. Kauçuk bölümünde 6.425.331 adet, plastik bölümünde 25.383.095 adet olmak üzere toplam 31.808.426 adet mamul satılmıştır. Analize tabi mamuller incelendiğinde ise 250 kodlu mamulden 124.320 adet, 350 kodlu mamulden ise 730.539 adet mamul satılmıştır.

3.2.2.8.2 Faaliyetlerde Biriken Giderlerin Mamullere Dağıtılması

Faaliyetlerde biriken giderler mamullere dağıtılırken öncelikle her bir faaliyet için dağıtım oranı (yükleme oranı) belirlenmektedir. Çalışmada iki farklı yükleme oranı belirlenmiştir. Birinci yükleme oranı atıl maliyetlerin yükleme oranları hesaplanırken hesaplamalara dahil edilmediği yükleme oranlarını gösterirken, ikinci yükleme oranı ise atıl maliyetlerin yükleme oranları hesaplanırken hesaplamalara dahil edildiği yükleme oranlarını göstermektedir. Bu iki yükleme oranı ile de analize tabi mamullere maliyetler yansıtılmıştır. Bu sayede atıl maliyetlerin analize tabi mamullerin maliyetlerine etkisinin görülmesi sağlanmaktadır. Aşağıdaki tablolar her bir faaliyette biriken giderlerin yükleme oranlarını göstermektedir:

a. Atıl Maliyetlerin Hesaplamalara Dahil Edilmediği Durumda Hesaplanan Yükleme Oranları

Tablo 3.101: Faaliyetlerde Biriken Kaynakların Yükleme Oranları – 1

FAALİYETLERDE BİRİKEN KAYNAKLAR İÇİN YÜKLEME ORANLARININ HESAPLANMASI - 1				
Faaliyetler	Tutar (A)	Dağıtım Anahtarı Türü	Toplam Dağıtım Anahtarı (B)	Yükleme Oranı (A/B)
F1	108.218,91 ₺	Hammadde ve Malzeme Maliyeti	3.043.015,36	0,035563 ₺
F2	430.361,58 ₺	Üretim Sürecine Giren Miktar	3.590.076,00	0,119875 ₺
F3	62.623,85 ₺	Üretim Sürecine Giren Miktar	6.662.919,00	0,009399 ₺
F4	1.945.730,70 ₺	Üretim Sürecine Giren Miktar	9.153.060,00	0,212577 ₺
F5	62.623,85 ₺	Üretim Sürecine Giren Miktar	26.312.062,00	0,002380 ₺
F6	66.598,19 ₺	Üretilen Mamul Miktarı	32.974.981,00	0,002020 ₺
F7	66.598,19 ₺	Üretilen Mamul Miktarı	33.463.078,00	0,001990 ₺
F8	66.598,19 ₺	Satılan Mamul Miktarı	31.808.426,00	0,002094 ₺
Aktarılan Toplam			2.809.353,46 ₺	
Atıl Maliyetler			38.830,04 ₺	
Toplam Üretim Giderleri			2.848.183,50 ₺	

Tablodan da görüldüğü gibi faaliyetlerde biriken giderlerden atıl maliyetler ayrılmıştır. Yükleme oranları, içerisinde atıl maliyetlerin olmadığı giderler üzerinden hesaplanmıştır. Bu durum atıl maliyetlerin mamullere yansıtılmamasını sağlamaktadır.

b. Atıl Maliyetlerin Hesaplamalara Dahil Edildiği Durumda Hesaplanan Yükleme Oranları

Tablo 3.102: Faaliyetlerde Biriken Kaynakların Yükleme Oranları – 2

FAALİYETLERDE BİRİKEN KAYNAKLAR İÇİN YÜKLEME ORANLARININ HESAPLANMASI - 2				
Faaliyetler	Tutar (A)	Dağıtım Anahtarı Türü	Toplam Dağıtım Anahtarı (B)	Yükleme Oranı (A/B)
F1	110.583,73 ₺	Hammadde ve Malzeme Maliyeti	3.043.015,36	0,036340 ₺
F2	445.310,16 ₺	Üretim Sürecine Giren Miktar	3.590.076,00	0,124039 ₺
F3	64.654,30 ₺	Üretim Sürecine Giren Miktar	6.662.919,00	0,009704 ₺
F4	1.956.760,73 ₺	Üretim Sürecine Giren Miktar	9.153.060,00	0,213782 ₺
F5	64.654,30 ₺	Üretim Sürecine Giren Miktar	26.312.062,00	0,002457 ₺
F6	68.740,09 ₺	Üretilen Mamul Miktarı	32.974.981,00	0,002085 ₺
F7	68.740,09 ₺	Üretilen Mamul Miktarı	33.463.078,00	0,002054 ₺
F8	68.740,09 ₺	Satılan Mamul Miktarı	31.808.426,00	0,002161 ₺
Toplam Üretim Giderleri			2.848.183,50 ₺	

Faaliyetlerde biriken giderler mamullere hesaplanan yükleme oranları aracılığı ile mamullerin dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerine göre dağıtılmaktadır. Mamullerin dağıtım anahtarlarından aldıkları paylar ise aşağıdaki tabloda özetlenmektedir:

Tablo 3.103: Analize Tabi Mamullerin Dağıtım Anahtarlarından Yararlanma Dereceleri

MAMULLERİN DAĞITIM ANAHTARLARININ TESPİT EDİLMESİ			
Faaliyetler	M1	M2	Toplam Dağıtım Anahtarı
F1	1.317,38	245.904,57	3.043.015,36
F2	132.149,00	0,00	3.590.076,00
F3	132.149,00	0,00	6.662.919,00
F4	0,00	744.304,00	9.153.060,00
F5	0,00	744.304,00	26.312.062,00
F6	132.149,00	744.304,00	32.974.981,00
F7	132.149,00	745.751,00	33.463.078,00
F8	124.320,00	730.539,00	31.808.426,00

Bu aşamadan sonra faaliyetlerde biriken tüm kaynak kalemleri için hesaplanan birim yükleme oranları ile mamullerin dağıtım anahtarlarından yararlanma dereceleri çarpılarak mamullere faaliyetlerde biriken giderler yüklenmektedir. Faaliyetlerde biriken giderlerin mamullere yüklenmesinde yükleme oranlarının hesaplanmasında olduğu gibi atıl maliyetlerin etkisini göstermek amacıyla hem atıl maliyetlerin hesaplamalara dahil edilmediği yükleme oranları hem de atıl maliyetlerin hesaplamalara dahil edildikten sonra ortaya çıkan yükleme oranları kullanılarak faaliyetlerde biriken giderler mamullere yüklenmiştir. Aşağıdaki tablolar faaliyetlerde biriken giderlerin mamullere yansıtılmasını göstermektedir:

a. Atıl Maliyetlerin Hesaplamalara Dahil Edilmediği Durumda Hesaplanan Mamul Maliyetleri

Tablo 3.104: Faaliyetlerde Biriken Kaynakların Mamullere Dağıtılması – 1

FAALİYET MALİYETLERİNİN MAMULLERE DAĞILIMI			
Faaliyetler	M1	M2	Toplam
F1	46,85 ₺	8.745,12 ₺	8.791,97 ₺
F2	15.841,41 ₺	0,00 ₺	15.841,41 ₺
F3	1.242,05 ₺	0,00 ₺	1.242,05 ₺
F4	0,00 ₺	158.221,97 ₺	158.221,97 ₺
F5	0,00 ₺	1.771,48 ₺	1.771,48 ₺
F6	266,90 ₺	1.503,24 ₺	1.770,14 ₺
F7	263,00 ₺	1.484,19 ₺	1.747,20 ₺
F8	260,29 ₺	1.529,55 ₺	1.789,84 ₺
Toplam	17.920,50 ₺	173.255,54 ₺	191.176,04 ₺
Toplam Üretim Miktarları	132.149,00	744.304,00	
Birim Maliyetler	0,135608 ₺	0,232775 ₺	

Tablodan da görüldüğü gibi analize tabi mamullerden 250 kodlu mamule (M1) toplamda 17.920,50₺ maliyet yüklenmiştir. Birim bazında bu mamule yüklenen maliyet 0,135608₺ olarak hesaplanmıştır. Bununla birlikte 350 kodlu mamule ise (M2) toplamda 173.255,54₺ maliyet yüklenmiştir. Birim bazında bu mamule yüklenen maliyet ise 0,232775₺ olarak hesaplanmıştır. Analize tabi bu mamuller için atanan maliyetler atıl maliyetleri içerisinde barındırmamaktadır.

b. Atıl Maliyetlerin Hesaplamalara Dahil Edildiği Durumda Hesaplanan Mamul Maliyetleri

Tablo 3.105: Faaliyetlerde Biriken Kaynakların Mamullere Dağıtılması – 2

FAALİYET MALİYETLERİNİN MAMULLERE DAĞILIMI			
Faaliyetler	M1	M2	Toplam
F1	47,87 ₺	8.936,22 ₺	8.984,09 ₺
F2	16.391,66 ₺	0,00 ₺	16.391,66 ₺
F3	1.282,32 ₺	0,00 ₺	1.282,32 ₺
F4	0,00 ₺	159.118,90 ₺	159.118,90 ₺
F5	0,00 ₺	1.828,91 ₺	1.828,91 ₺
F6	275,48 ₺	1.551,59 ₺	1.827,07 ₺
F7	271,46 ₺	1.531,93 ₺	1.803,39 ₺
F8	268,66 ₺	1.578,74 ₺	1.847,41 ₺
Toplam	18.537,46 ₺	174.546,28 ₺	193.083,74 ₺
Toplam Üretim Miktarları	132.149,00	744.304,00	
Birim Maliyetler	0,140277 ₺	0,234509 ₺	

Tablodan da görüldüğü gibi analize tabi mamullerden 250 kodlu mamule (M1) toplamda 18.537,46₺ maliyet yüklenmiştir. Birim bazında bu mamule yüklenen maliyet 0,140277₺ olarak hesaplanmıştır. Bununla birlikte 350 kodlu mamule ise (M2) toplamda 174.546,28₺ maliyet yüklenmiştir. Birim bazında bu mamule yüklenen maliyet ise 0,234509₺ olarak hesaplanmıştır. Analize tabi bu mamuller için atanan maliyetler ise atıl maliyetleri de içerisinde barındırmaktadır.

3.2.2.9 Analize Tabi Mamullerin Maliyetlerinin Analiz Edilmesi

İşletme bünyesinde kauçuk bölümünde 483 çeşit, plastik bölümünde 368 çeşit olmak üzere toplam 851 çeşit mamul üretilmektedir. Ayrıca kauçuk bölümünde analize tabi dönemde 6.662.919 adet, plastik bölümünde ise 26.312.062 adet olmak üzere toplam 32.974.981 adet mamul üretilmiştir. Bu çalışma kauçuk bölümünden bir, plastik bölümünden bir olmak üzere toplamda seçilen iki çeşit numune mamul üzerinde gerçekleştirilmiştir.

Analize tabi mamullerin maliyetlerinin analiz edilebilmesi için iki farklı maliyet hesaplaması yapılmıştır. Yapılan hesaplamalar atıl maliyetlerin mamuller bazında etkisini göstermektedir. Analize tabi mamullere yansıtılan maliyetlerin özet gösterimi aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

a. Toplam Mamul Maliyeti Bazında

Tablo 3.106: Analize Tabi Mamullerin Maliyeti (Toplam Mamul Maliyeti Bazında)

Açıklamalar	M1	M2
Atıl Maliyetlerin Hesaplamalara Dahil Olduğu Maliyet	18.537,46 ₺	174.546,28 ₺
Atıl Maliyetlerin Hesaplamalara Dahil Olmadığı Maliyet	17.920,50 ₺	173.255,54 ₺
Fark	616,96 ₺	1.290,74 ₺
%	3,33%	0,74%

b. Birim Mamul Maliyeti Bazında

Tablo 3.107: Analize Tabi Mamullerin Maliyeti (Birim Mamul Maliyeti Bazında)

Açıklamalar	M1	M2
Atıl Maliyetlerin Hesaplamalara Dahil Olduğu Maliyet	0,140277 ₺	0,234509 ₺
Atıl Maliyetlerin Hesaplamalara Dahil Olmadığı Maliyet	0,135608 ₺	0,232775 ₺
Fark	0,004669 ₺	0,001734 ₺
%	3,33%	0,74%

Mamullere yüklenen maliyet incelendiğinde toplam üretim maliyeti bazında 250 kodlu mamul için (M1) 616,96₺ atıl maliyet hesaplanırken, 350 kodlu mamul için (M2) 1.290,74₺ atıl maliyet hesaplanmıştır. Bu durumun birim maliyetlere yansımaları ise 250 kodlu mamul için 0,004669₺, 350 kodlu mamul için ise 0,001734₺ atıl maliyetin ortaya çıktığı görülmektedir.

İşletmenin sabit maliyetlerinin değişken maliyetlere oranlara daha az olması atıl maliyetlerin de az çıkmasına neden olmuştur. Analize tabi işletmede sabit maliyetlerin oranı arttıkça atıl maliyetlerin mamuller üzerindeki etkisi de artacaktır. Bununla birlikte işletmede küçük maliyetli ve çok çeşitli mamullerin üretimi gerçekleştirilmektedir. Böyle bir işletmede iki çeşit mamul üzerinde analizlerin yapılması atıl maliyetlerin hem toplam üretim maliyetleri hem de birim maliyetleri üzerindeki etkisini azaltmaktadır. Bu etkinin fabrikanın genelinde (851 çeşit mamul, 32.974.981 adet üretim) önemli düzeylerde olacağı kesindir.

Analize tabi dönemde fabrika genelinde 2.019.043,69₺ sabit gider ortaya çıkmıştır. Bu gider fabrikanın tamamında oluşan faaliyetlere yansıtılan giderdir. Bu sabit giderden analize tabi mamullerin geçtikleri faaliyetlerin aldıkları pay ise

246.227,81₺ olarak hesaplanmıştır. Ayrıca analize tabi mamullerin geçtikleri bu faaliyetler için 38.830,04₺ atıl maliyete katlanılmıştır. Analize tabi mamullerin hesaplanan bu atıl maliyetlerden aldıkları payların ise toplamda 1.907,70₺ olduğu görülmektedir.

Hem faaliyetler bazında hem de mamuller bazında hesaplanan atıl maliyetler işletme yöneticilerinin alacakları stratejik kararlara destek olmaktadır. Bu çalışma fabrika genelinde üretilen mamul çeşitlerinden sadece iki tanesi üzerinde gerçekleştirilmiştir. Fabrika genelindeki tüm faaliyetleri ve tüm mamulleri kapsamamaktadır. Bu nedenle sadece iki çeşit mamul üzerinde atıl maliyetlerin etkisinin fazla hissedilmediği görülse de katlanılan bu atıl maliyetlerin fabrika genelinde oldukça önemli düzeylerde olduğu görülmektedir. İşletme yöneticilerinin katlanılan bu atıl maliyetlerin minimum düzeye indirilmesi için gerekli çalışmaları yapması gerekmektedir.

3.3 FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİNİN ANALİZE TABİ ÜRETİM İŞLETMESİNDE KURULMASI

Faaliyet tabanlı maliyetleme modeli; mamuller ile doğrudan bağlantısı kurulamayan endirekt giderlerin (genel üretim giderleri) ilk olarak faaliyetlere, sonrasında faaliyetlerden mamul maliyetlerine aktarıldığı maliyetleme modelidir. Dolayısıyla bu modelin kurulabilmesi için öncelikli olarak üretim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ve mamuller ile doğrudan bağlantısı kurulamayan giderlerin (genel üretim giderleri) belirlenmesi gerekmektedir.

3.3.1 Analize Tabi Üretim İşletmesinde Analize Tabi Dönemde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderleri

Analize tabi üretim işletmesinde analize tabi dönemde ve fabrika genelinde ortaya çıkan genel üretim giderleri aşağıdaki tablo yardımı ile özetlenmektedir:

Tablo 3.108: Analize Tabi Dönemde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderleri

Sıra No	Kaynak Türü	Tutar
1	İşletme Malzemesi Kullanımı	353.207,93 ₺
2	Makina Yedek Parça Kullanımı	82.166,88 ₺
3	Numune Giderleri	3.628,68 ₺
4	Yemek Gideri	110.889,41 ₺
5	Taşıma Gideri	204.704,41 ₺
6	Aynı Yardımlar	10.762,80 ₺
7	İş Elbiseleri	17.058,48 ₺
8	Elektrik Gideri	299.452,88 ₺
9	Su Gideri	9.584,00 ₺
10	Akaryakıt Gideri	27.683,69 ₺
11	Dış.Yap.Tes.Mak.Cih.Bak.Onarım Giderleri	41.053,74 ₺
12	Dış.Yaptırılan Parça Temizleme Bedeli	800,00 ₺
13	Alış Nakliye Giderleri	48.821,94 ₺
14	Dış.Sağlanan Tüp Kira Bedelleri	1.253,05 ₺
15	Tesis Makina ve Cih.Amortisman Giderleri	714.787,38 ₺
16	Makina Kesim Takım Kullanımı	123.870,68 ₺
17	Tel Erozyon Makina Kullanımı	14.305,35 ₺
18	Dış.Yapt.Bina Bakım ve Onarım Gideri	16,95 ₺
19	SSK Primi İşveren Payı	63.698,26 ₺
20	İşsizlik Sigorta İşv.Payı	6.765,64 ₺
21	Kıdem Tazminatı	14.774,33 ₺
22	Fason İşçilik	81.511,68 ₺
23	Fazla Mesai	24.866,74 ₺
24	Normal Ücret	289.829,76 ₺
25	Hafta Tatil Ücreti	55.120,56 ₺
26	Genel Tatil Ücreti	15.123,17 ₺
27	İzin Ücreti	10.529,45 ₺
28	İhbar Tazminatı	2.541,76 ₺
29	Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	2.234,66 ₺
30	Dış.Yapt.Kalıp Bedeli	17.431,40 ₺
31	Dış.Yapt.Kaynak Bedeli	8.111,12 ₺
32	Dış.Yapt.Taşıma Bedeli	2.997,76 ₺
33	Dış.Yapt.Diğer İşler	224,00 ₺
34	Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Desen Giderleri	33.027,72 ₺
35	Dış.Yapt.Forklift Cih.Bak.Onarım Gid.	360,71 ₺
36	Forklift Cihazı Yedek Parça Kullanımı	1.034,89 ₺
37	Dış.Yap.Malzeme Bakım-Onarım-Kaplama Giderleri	525,00 ₺
38	Hafta Tatili Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	184.968,04 ₺
39	Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	47.908,27 ₺
40	İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	34.633,08 ₺
41	Fazla Mesai (Direkt İşçilik İle İlgili)	143.746,89 ₺
42	Fason İşçilik (Direkt İşçilik İle İlgili)	189.921,18 ₺
43	Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	58.623,07 ₺
44	İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	8.324,95 ₺
Toplam		3.362.882,31 ₺

3.3.2 Analize Tabi Üretim İşletmesinde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderlerinin Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi

Fabrika genelinde ortaya çıkan genel üretim giderlerinin faaliyetlere dağıtılmasında dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. Genel üretim giderleri için atanan dağıtım anahtarları aşağıda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.109: Genel Üretim Giderleri İçin Atanan Dağıtım Anahtarları

Sıra No	Kaynak Türü	Dağıtım Anahtarı Türü
1	İşletme Malzemesi Kullanımı	Üretime sevk edilen DİMMG
2	Makina Yedek Parça Kullanımı	Pratik makine saatleri
3	Numune Giderleri	Üretime sevk edilen DİMMG
4	Yemek Gideri	Pratik işçilik saatleri
5	Taşıma Gideri	Pratik işçilik saatleri
6	Aynı Yardımlar	Pratik işçilik saatleri
7	İş Elbiseleri	Pratik işçilik saatleri
8	Elektrik Gideri	Metrekare
9	Su Gideri	Metrekare
10	Akaryakıt Gideri	Metrekare
11	Dış.Yap.Tes.Mak.Cih.Bak.Onarım Giderleri	Pratik makine saatleri
12	Dış.Yaptırılan Parça Temizleme Bedeli	Pratik makine saatleri
13	Alış Nakliye Giderleri	Üretime sevk edilen DİMMG
14	Dış.Sağlanan Tüp Kira Bedelleri	Pratik makine saatleri
15	Tesis Makina ve Cih.Amortisman Giderleri	Pratik makine saatleri
16	Makina Kesim Takım Kullanımı	Pratik makine saatleri
17	Tel Erozyon Makina Kullanımı	Pratik makine saatleri
18	Dış.Yapt.Bina Bakım ve Onarım Gideri	Pratik makine saatleri
19	SSK Primi İşveren Payı	Pratik işçilik saatleri
20	İşsizlik Sigorta İşv.Payı	Pratik işçilik saatleri
21	Kıdem Tazminatı	Pratik işçilik saatleri
22	Fason İşçilik	Pratik işçilik saatleri
23	Fazla Mesai	Pratik işçilik saatleri
24	Normal Ücret	Pratik işçilik saatleri
25	Hafta Tatil Ücreti	Pratik işçilik saatleri
26	Genel Tatil Ücreti	Pratik işçilik saatleri
27	İzin Ücreti	Pratik işçilik saatleri
28	İhbar Tazminatı	Pratik işçilik saatleri
29	Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	Pratik makine saatleri
30	Dış.Yapt.Kalıp Bedeli	Pratik makine saatleri
31	Dış.Yapt.Kaynak Bedeli	Pratik makine saatleri
32	Dış.Yapt.Taşıma Bedeli	Pratik makine saatleri
33	Dış.Yapt.Diğer İşler	Pratik makine saatleri
34	Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Desen Giderleri	Pratik makine saatleri
35	Dış.Yapt.Forklift Cih.Bak.Onarım Gid.	Pratik makine saatleri
36	Forklift Cihazı Yedek Parça Kullanımı	Pratik makine saatleri
37	Dış.Yap.Malzeme Bakım-Onarım-Kaplama Giderleri	Pratik makine saatleri

38	Hafta Tatili Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	Pratik işçilik saatleri
39	Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	Pratik işçilik saatleri
40	İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	Pratik işçilik saatleri
41	Fazla Mesai (Direkt İşçilik İle İlgili)	Pratik işçilik saatleri
42	Fason İşçilik (Direkt İşçilik İle İlgili)	Pratik işçilik saatleri
43	Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	Pratik işçilik saatleri
44	İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	Pratik işçilik saatleri

3.3.3 Analize Tabi Üretim İşletmesinde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderlerinin Dağıtım Anahtarı Miktarlarının Tespit Edilmesi

Analize tabi mamullerin geçtikleri faaliyetlerde tüketilen dağıtım anahtarları ve fabrika genelinde tüketilen dağıtım anahtarı miktarları aşağıdaki tablo yardımı ile sunulmaktadır:

Tablo 3.110: Genel Üretim Giderleri İçin Atanan Dağıtım Anahtarlarının Miktarlarının Tespit Edilmesi

ANALİZE TABİ MAMULERİN GEÇTİKLERİ FAALİYETLERİN DAĞITIM ANAHTARLARININ TESPİT EDİLMESİ								
Dağıtım Anahtarı	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8
Üretime Sevk Edilen Hammadde Maliyeti	0,00	231.489,84	0,00	1.624.183,97	0,00	0,00	0,00	0,00
Teorik İşçilik Saati	2.376,00	4.752,00	2.376,00	4.752,00	2.376,00	2.376,00	2.376,00	2.376,00
Pratik İşçilik Saati	2.112,00	3.944,00	2.112,00	3.804,00	2.112,00	2.112,00	2.112,00	2.112,00
Teorik Makine Saati	1.188,00	28.512,00	0,00	9.504,00	0,00	396,00	396,00	396,00
Pratik Makine Saati	1.056,00	25.064,00	0,00	8.028,00	0,00	352,00	352,00	352,00
Metrekare	620,00	18,00	210,00	22,00	210,00	236,67	236,67	236,67
FABRİKA GENELİ TOPLAM DAĞITIM ANAHTARLARININ TESPİT EDİLMESİ								
							Dağıtım Anahtarı	Toplam
Üretime Sevk Edilen Hammadde Maliyeti								3.043.015,36
Teorik İşçilik Saati								161.568,00
Pratik İşçilik Saati								131.776,00
Teorik Makine Saati								306.504,00
Pratik Makine Saati								260.608,00
Metrekare								3.300,00
ANALİZE TABİ MAMULLERİN GEÇTİKLERİ FAALİYETLERİN TANIMLANMASI								
Faaliyetler	Faaliyet Kodu		Faaliyetin Tanımlanması					
F1	010		Hammadde Depolama Faaliyeti					
F2	220		Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti					
F3	243		Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti					
F4	320		Plastik Enjeksiyon Faaliyeti					
F5	343		Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti					
F6	990		Paketleme Faaliyeti					
F7	991		Mamul Depolama Faaliyeti					
F8	992		Sevkiyat Faaliyeti					

3.3.4 Analize Tabi Üretim İşletmesinde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderlerinin Birim Yükleme Oranlarının Tespit Edilmesi

Fabrika genelinde ortaya çıkan genel üretim giderlerinin faaliyetlere yüklenmesinde yükleme oranları kullanılmaktadır. Genel üretim giderleri yükleme oranları her bir genel üretim gideri kalemi ile söz konusu o genel üretim kalemi için atanan dağıtım anahtarının birbirine oranlanması ile hesaplanmaktadır. Fabrika genelinde ortaya çıkan genel üretim giderleri için hesaplanan yükleme oranları aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.111: Genel Üretim Giderleri Yükleme Oranları

Kaynak Türü	Tutar (A)	Toplam Dağıtım Anahtarı (B)	GÜG Yükleme Oranı (A/B)
İşletme Malzemesi Kullanımı	353.207,93 ₺	3.043.015,36	0,1161 ₺
Makina Yedek Parça Kullanımı	82.166,88 ₺	260.608,00	0,3153 ₺
Numune Giderleri	3.628,68 ₺	3.043.015,36	0,0012 ₺
Yemek Gideri	110.889,41 ₺	131.776,00	0,8415 ₺
Taşıma Gideri	204.704,41 ₺	131.776,00	1,5534 ₺
Aynı Yardımlar	10.762,80 ₺	131.776,00	0,0817 ₺
İş Elbiseleri	17.058,48 ₺	131.776,00	0,1295 ₺
Elektrik Gideri	299.452,88 ₺	3.300,00	90,7433 ₺
Su Gideri	9.584,00 ₺	3.300,00	2,9042 ₺
Akaryakıt Gideri	27.683,69 ₺	3.300,00	8,3890 ₺
Dış.Yap.Tes.Mak.Cih.Bak.Onarım Giderleri	41.053,74 ₺	260.608,00	0,1575 ₺
Dış.Yaptırılan Parça Temizleme Bedeli	800,00 ₺	260.608,00	0,0031 ₺
Alış Nakliye Giderleri	48.821,94 ₺	3.043.015,36	0,0160 ₺
Dış.Sağlanan Tüp Kira Bedelleri	1.253,05 ₺	260.608,00	0,0048 ₺
Tesis Makina ve Cih.Amortisman Giderleri	714.787,38 ₺	260.608,00	2,7428 ₺
Makina Kesim Takım Kullanımı	123.870,68 ₺	260.608,00	0,4753 ₺
Tel Erozyon Makina Kullanımı	14.305,35 ₺	260.608,00	0,0549 ₺
Dış.Yapt.Bina Bakım ve Onarım Gideri	16,95 ₺	260.608,00	0,0001 ₺
SSK Primi İşveren Payı	63.698,26 ₺	131.776,00	0,4834 ₺
İşsizlik Sigorta İşv.Payı	6.765,64 ₺	131.776,00	0,0513 ₺
Kıdem Tazminatı	14.774,33 ₺	131.776,00	0,1121 ₺
Fason İşçilik	81.511,68 ₺	131.776,00	0,6186 ₺
Fazla Mesai	24.866,74 ₺	131.776,00	0,1887 ₺
Normal Ücret	289.829,76 ₺	131.776,00	2,1994 ₺
Hafta Tatil Ücreti	55.120,56 ₺	131.776,00	0,4183 ₺
Genel Tatil Ücreti	15.123,17 ₺	131.776,00	0,1148 ₺
İzin Ücreti	10.529,45 ₺	131.776,00	0,0799 ₺
İhbar Tazminatı	2.541,76 ₺	131.776,00	0,0193 ₺
Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	2.234,66 ₺	260.608,00	0,0086 ₺

Dış.Yapt.Kalıp Bedeli	17.431,40 ₺	260.608,00	0,0669 ₺
Dış.Yapt.Kaynak Bedeli	8.111,12 ₺	260.608,00	0,0311 ₺
Dış.Yapt.Taşlama Bedeli	2.997,76 ₺	260.608,00	0,0115 ₺
Dış.Yapt.Diğer İşler	224,00 ₺	260.608,00	0,0009 ₺
Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Desen Giderleri	33.027,72 ₺	260.608,00	0,1267 ₺
Dış.Yapt.Forklift Cih.Bak.Onarım Gid.	360,71 ₺	260.608,00	0,0014 ₺
Forklift Cihazı Yedek Parça Kullanımı	1.034,89 ₺	260.608,00	0,0040 ₺
Dış.Yap.Malzeme Bakım-Onarım-Kaplama Giderleri	525,00 ₺	260.608,00	0,0020 ₺
Hafta Tatili Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	184.968,04 ₺	131.776,00	1,4037 ₺
Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	47.908,27 ₺	131.776,00	0,3636 ₺
İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	34.633,08 ₺	131.776,00	0,2628 ₺
Fazla Mesai (Direkt İşçilik İle İlgili)	143.746,89 ₺	131.776,00	1,0908 ₺
Fason İşçilik (Direkt İşçilik İle İlgili)	189.921,18 ₺	131.776,00	1,4412 ₺
Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	58.623,07 ₺	131.776,00	0,4449 ₺
İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	8.324,95 ₺	131.776,00	0,0632 ₺
Toplam	3.362.882,31 ₺		

3.3.5 Analize Tabi Üretim İşletmesinde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

Fabrika genelinde ortaya çıkan genel üretim giderleri faaliyetlere yükleme oranları aracılığı ile yüklenmektedir. Her bir faaliyet dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerine göre genel üretim giderlerinden pay almaktadır. Genel üretim giderlerinin analize tabi mamullerin geçtikleri faaliyetlere dağıtımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.112: Genel Üretim Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

GENEL ÜRETİM GİDELERİNİN FAALİYETLERE DAĞITILMASI									
Kaynak Türü	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
İşletme Malzemesi Kullanımı	0,00 ₺	26.869,42 ₺	0,00 ₺	188.521,77 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	215.391,19 ₺
Makina Yedek Parça Kullanımı	332,95 ₺	7.902,41 ₺	0,00 ₺	2.531,14 ₺	0,00 ₺	110,98 ₺	110,98 ₺	110,98 ₺	11.099,44 ₺
Numune Giderleri	0,00 ₺	276,04 ₺	0,00 ₺	1.936,78 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	2.212,82 ₺
Yemek Gideri	1.777,25 ₺	3.318,87 ₺	1.777,25 ₺	3.201,06 ₺	1.777,25 ₺	1.777,25 ₺	1.777,25 ₺	1.777,25 ₺	17.183,42 ₺
Taşıma Gideri	3.280,84 ₺	6.126,72 ₺	3.280,84 ₺	5.909,24 ₺	3.280,84 ₺	3.280,84 ₺	3.280,84 ₺	3.280,84 ₺	31.720,98 ₺
Aynı Yardımlar	172,50 ₺	322,13 ₺	172,50 ₺	310,69 ₺	172,50 ₺	172,50 ₺	172,50 ₺	172,50 ₺	1.667,80 ₺
İş Elbiseleri	273,40 ₺	510,55 ₺	273,40 ₺	492,43 ₺	273,40 ₺	273,40 ₺	273,40 ₺	273,40 ₺	2.643,38 ₺
Elektrik Gideri	56.260,84 ₺	1.633,38 ₺	19.056,09 ₺	1.996,35 ₺	19.056,09 ₺	21.475,91 ₺	21.475,91 ₺	21.475,91 ₺	162.430,50 ₺
Su Gideri	1.800,63 ₺	52,28 ₺	609,89 ₺	63,89 ₺	609,89 ₺	687,34 ₺	687,34 ₺	687,34 ₺	5.198,59 ₺
Akaryakıt Gideri	5.201,18 ₺	151,00 ₺	1.761,69 ₺	184,56 ₺	1.761,69 ₺	1.985,40 ₺	1.985,40 ₺	1.985,40 ₺	15.016,31 ₺
Dış.Yap.Tes.Mak.Cih.Bak.Onarım Giderleri	166,35 ₺	3.948,35 ₺	0,00 ₺	1.264,66 ₺	0,00 ₺	55,45 ₺	55,45 ₺	55,45 ₺	5.545,71 ₺
Dış.Yaptırılan Parça Temizleme Bedeli	3,24 ₺	76,94 ₺	0,00 ₺	24,64 ₺	0,00 ₺	1,08 ₺	1,08 ₺	1,08 ₺	108,07 ₺
Alış Nakliye Giderleri	0,00 ₺	3.714,01 ₺	0,00 ₺	26.058,30 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	29.772,31 ₺
Dış.Sağlanan Tüp Kira Bedelleri	5,08 ₺	120,51 ₺	0,00 ₺	38,60 ₺	0,00 ₺	1,69 ₺	1,69 ₺	1,69 ₺	169,27 ₺
Tesis Makina ve Cih.Amortisman Giderleri	2.896,36 ₺	68.744,75 ₺	0,00 ₺	22.018,94 ₺	0,00 ₺	965,45 ₺	965,45 ₺	965,45 ₺	96.556,42 ₺
Makina Kesim Takım Kullanımı	501,93 ₺	11.913,27 ₺	0,00 ₺	3.815,82 ₺	0,00 ₺	167,31 ₺	167,31 ₺	167,31 ₺	16.732,96 ₺
Tel Erozyon Makina Kullanımı	57,97 ₺	1.375,82 ₺	0,00 ₺	440,67 ₺	0,00 ₺	19,32 ₺	19,32 ₺	19,32 ₺	1.932,43 ₺
Dış.Yapt.Bina Bakım ve Onarım Gideri	0,07 ₺	1,63 ₺	0,00 ₺	0,52 ₺	0,00 ₺	0,02 ₺	0,02 ₺	0,02 ₺	2,29 ₺
SSK Primi İşveren Payı	1.020,90 ₺	1.906,46 ₺	1.020,90 ₺	1.838,79 ₺	1.020,90 ₺	1.020,90 ₺	1.020,90 ₺	1.020,90 ₺	9.870,68 ₺
İşsizlik Sigorta İşv.Payı	108,43 ₺	202,49 ₺	108,43 ₺	195,30 ₺	108,43 ₺	108,43 ₺	108,43 ₺	108,43 ₺	1.048,40 ₺
Kıdem Tazminatı	236,79 ₺	442,19 ₺	236,79 ₺	426,49 ₺	236,79 ₺	236,79 ₺	236,79 ₺	236,79 ₺	2.289,43 ₺
Fason İşçilik	1.306,40 ₺	2.439,61 ₺	1.306,40 ₺	2.353,01 ₺	1.306,40 ₺	1.306,40 ₺	1.306,40 ₺	1.306,40 ₺	12.631,04 ₺
Fazla Mesai	398,54 ₺	744,25 ₺	398,54 ₺	717,83 ₺	398,54 ₺	398,54 ₺	398,54 ₺	398,54 ₺	3.853,35 ₺
Normal Ücret	4.645,16 ₺	8.674,48 ₺	4.645,16 ₺	8.366,56 ₺	4.645,16 ₺	4.645,16 ₺	4.645,16 ₺	4.645,16 ₺	44.912,00 ₺
Hafta Tatil Ücreti	883,43 ₺	1.649,73 ₺	883,43 ₺	1.591,17 ₺	883,43 ₺	883,43 ₺	883,43 ₺	883,43 ₺	8.541,48 ₺

Genel Tatil Ücreti	242,38 ₺	452,63 ₺	242,38 ₺	436,56 ₺	242,38 ₺	242,38 ₺	242,38 ₺	242,38 ₺	2.343,49 ₺
İzin Ücreti	168,76 ₺	315,14 ₺	168,76 ₺	303,96 ₺	168,76 ₺	168,76 ₺	168,76 ₺	168,76 ₺	1.631,64 ₺
İhbar Tazminatı	40,74 ₺	76,07 ₺	40,74 ₺	73,37 ₺	40,74 ₺	40,74 ₺	40,74 ₺	40,74 ₺	393,87 ₺
Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	9,05 ₺	214,92 ₺	0,00 ₺	68,84 ₺	0,00 ₺	3,02 ₺	3,02 ₺	3,02 ₺	301,87 ₺
Dış.Yapt.Kalıp Bedeli	70,63 ₺	1.676,47 ₺	0,00 ₺	536,97 ₺	0,00 ₺	23,54 ₺	23,54 ₺	23,54 ₺	2.354,71 ₺
Dış.Yapt.Kaynak Bedeli	32,87 ₺	780,09 ₺	0,00 ₺	249,86 ₺	0,00 ₺	10,96 ₺	10,96 ₺	10,96 ₺	1.095,68 ₺
Dış.Yapt.Taşlama Bedeli	12,15 ₺	288,31 ₺	0,00 ₺	92,35 ₺	0,00 ₺	4,05 ₺	4,05 ₺	4,05 ₺	404,95 ₺
Dış.Yapt.Diğer İşler	0,91 ₺	21,54 ₺	0,00 ₺	6,90 ₺	0,00 ₺	0,30 ₺	0,30 ₺	0,30 ₺	30,26 ₺
Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Desen Giderleri	133,83 ₺	3.176,44 ₺	0,00 ₺	1.017,42 ₺	0,00 ₺	44,61 ₺	44,61 ₺	44,61 ₺	4.461,52 ₺
Dış.Yapt.Forklift Cih.Bak.Onarım Gid.	1,46 ₺	34,69 ₺	0,00 ₺	11,11 ₺	0,00 ₺	0,49 ₺	0,49 ₺	0,49 ₺	48,73 ₺
Forklift Cihazı Yedek Parça Kullanımı	4,19 ₺	99,53 ₺	0,00 ₺	31,88 ₺	0,00 ₺	1,40 ₺	1,40 ₺	1,40 ₺	139,80 ₺
Dış.Yap.Malzeme Bakım-Onarım-Kaplama Giderleri	2,13 ₺	50,49 ₺	0,00 ₺	16,17 ₺	0,00 ₺	0,71 ₺	0,71 ₺	0,71 ₺	70,92 ₺
Hafta Tatili Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	2.964,52 ₺	5.536,02 ₺	2.964,52 ₺	5.339,50 ₺	2.964,52 ₺	2.964,52 ₺	2.964,52 ₺	2.964,52 ₺	28.662,63 ₺
Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	767,84 ₺	1.433,87 ₺	767,84 ₺	1.382,98 ₺	767,84 ₺	767,84 ₺	767,84 ₺	767,84 ₺	7.423,86 ₺
İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	555,07 ₺	1.036,55 ₺	555,07 ₺	999,76 ₺	555,07 ₺	555,07 ₺	555,07 ₺	555,07 ₺	5.366,74 ₺
Fazla Mesai (Direkt İşçilik İle İlgili)	2.303,86 ₺	4.302,28 ₺	2.303,86 ₺	4.149,57 ₺	2.303,86 ₺	2.303,86 ₺	2.303,86 ₺	2.303,86 ₺	22.275,01 ₺
Fason İşçilik (Direkt İşçilik İle İlgili)	3.043,90 ₺	5.684,26 ₺	3.043,90 ₺	5.482,49 ₺	3.043,90 ₺	3.043,90 ₺	3.043,90 ₺	3.043,90 ₺	29.430,17 ₺
Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	939,56 ₺	1.754,56 ₺	939,56 ₺	1.692,28 ₺	939,56 ₺	939,56 ₺	939,56 ₺	939,56 ₺	9.084,23 ₺
İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	133,43 ₺	249,16 ₺	133,43 ₺	240,32 ₺	133,43 ₺	133,43 ₺	133,43 ₺	133,43 ₺	1.290,03 ₺
Toplam	92.757,52 ₺	180.300,34 ₺	46.691,38 ₺	296.431,53 ₺	46.691,38 ₺	50.822,74 ₺	50.822,74 ₺	50.822,74 ₺	815.340,36 ₺

3.3.6 Faaliyetlerde Biriken Genel Üretim Giderlerinin Analize Tabi Mamullere Dağıtılması

3.3.6.1 İşletme Faaliyetlerine Atanan Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi

Faaliyetlerde biriken genel üretim giderlerinin analize tabi mamullere atanabilmesi için her bir faaliyete dağıtım anahtarı atanması gerekmektedir. Bu bağlamda faaliyetlere atanan dağıtım anahtarları aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.113: İşletme Faaliyetlerine Atanan Dağıtım Anahtarları

Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Dağıtım Anahtarı
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	Hammadde ve Malzeme Maliyeti
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	Üretim Sürecine Giren Miktar
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	Üretim Sürecine Giren Miktar
F4	320	Plastik Enjeksiyon	Üretim Sürecine Giren Miktar
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	Üretim Sürecine Giren Miktar
F6	990	Paketleme Faaliyeti	Üretilen Mamul Miktarı
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	Üretilen Mamul Miktarı
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	Satılan Mamul Miktarı

3.3.6.1.1 Hammadde Depolama Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi

Hammadde ve depolama faaliyeti için üretimde kullanılan hammadde ve malzemelerin maliyeti dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Faaliyet tamamen hammadde ve malzemeler ile ilgili bir faaliyettir. Dağıtım anahtarının atanmasında bu faktör etkili olmuştur. Hammadde ve malzeme faaliyetine hammadde ve malzemeler ile ilgili dağıtım anahtarının atanmasında iki seçenek mevcut bulunmaktadır. Bunlardan birincisi üretimde kullanılan hammadde ve malzemenin adedi diğeri ise üretimde kullanılan hammadde ve malzemenin maliyetidir. Çalışmada üretimde kullanılan hammadde ve malzeme maliyeti dağıtım anahtarı olarak tercih edilmiştir. Üretime sevk edilen hammadde ve malzemelerin maliyetlerinin analize tabi mamullere dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.114: Üretime Sevk Edilen Hammadde ve Malzemelerin Analize Tabi Mamuller Bazında Dağılımı

Açıklamalar	DİMMG
250 Kodlu Mamul (Kauçuk Bölümü)	1.317,38₺
350 Kodlu Mamul (Plastik Bölümü)	245.904,57₺
Toplam Dağıtım Anahtarı (Kauçuk Bölümü DİMMG + Plastik Bölümü DİMMG)	3.043.015,36₺

Hammadde depolama faaliyeti hem kauçuk bölümünü hem de plastik bölümünü ilgilendiren bir faaliyettir. Dağıtım yükleme oranı belirlenirken kauçuk ve plastik bölümlerinde üretime sevk edilen toplam hammadde ve malzeme gideri referans alınmaktadır. Kauçuk bölümünde 1.017.820,45₺, plastik bölümünde ise 2.025.194,91₺ olmak üzere toplamda 3.043.015,36₺ üretime sevk edilen malzeme bulunmaktadır. Mamullere ise bölümlerde ortaya çıkan hammadde ve malzeme giderlerinden aldıkları paylara göre dağıtım yapılmaktadır.

3.3.6.1.2 Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi

Kauçuk bölümü faaliyetlerinden kauçuk vulkanizasyon faaliyetine üretim sürecine giren mamul miktarları dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Kauçuk vulkanizasyon faaliyetinden geçen mamullerin dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.115: Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları

Açıklamalar	Miktar
250 Kodlu Mamul (Kauçuk Bölümü)	132.149,00
350 Kodlu Mamul (Plastik Bölümü)	0,00
Toplam Dağıtım Anahtarı (Kauçuk Vulkanizasyon Bölümü)	3.590.076,00

Kauçuk vulkanizasyon faaliyetinde biriken giderlerin mamullere dağıtımını için yükleme oranının belirlenmesinde bu faaliyetten geçen mamul miktarı referans alınmaktadır. Kauçuk vulkanizasyon üretim faaliyetinden toplam 3.590.076,00 adet mamulün geçtiği görülmektedir. Analize tabi mamuller incelendiğinde ise bu faaliyetten

250 kodlu mamulden 132.149,00 adet geçerken plastik bölümünün mamulleri bu faaliyetten geçmemektedir. Dolayısıyla bu faaliyette biriken giderlerden plastik bölümü mamulleri pay almamaktadır.

3.3.6.1.3 Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi

Kauçuk bölümü faaliyetlerinden kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyetine üretim sürecine giren mamul miktarları dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyetinden geçen mamullerin dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.116: Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları

Açıklamalar	Miktar
250 Kodlu Mamul (Kauçuk Bölümü)	132.149,00
350 Kodlu Mamul (Plastik Bölümü)	0,00
Toplam Dağıtım Anahtarı (Kauçuk Bölümü Toplamı)	6.662.919,00

Kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyetinde biriken giderlerin mamullere dağıtımı için yükleme oranının belirlenmesinde bu faaliyetten geçen mamul miktarı referans alınmaktadır. Kauçuk çapak alma %100 kontrol üretim faaliyetinden toplam 6.662.919,00 adet mamulün geçtiği görülmektedir. Analize tabi mamuller incelendiğinde ise bu faaliyetten 250 kodlu mamulden 132.149,00 adet geçerken plastik bölümünün mamulleri bu faaliyetten geçmemektedir. Dolayısıyla bu faaliyette biriken giderlerden plastik bölümü mamulleri pay almamaktadır.

3.3.6.1.4 Plastik Enjeksiyon Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi

Plastik bölümü faaliyetlerinden plastik enjeksiyon faaliyetine üretim sürecine giren mamul miktarları dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Plastik enjeksiyon faaliyetinden geçen mamullerin dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.117: Plastik Enjeksiyon Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları

Açıklamalar	Miktar
250 Kodlu Mamul (Kauçuk Bölümü)	0,00
350 Kodlu Mamul (Plastik Bölümü)	744.304,00
Toplam Dağıtım Anahtarı (Plastik Enjeksiyon Bölümü)	9.153.060,00

Plastik enjeksiyon faaliyetinde biriken giderlerin mamullere dağıtımı için yükleme oranının belirlenmesinde bu faaliyetten geçen mamul miktarı referans alınmaktadır. Plastik enjeksiyon üretim faaliyetinden toplam 9.153.060,00 adet mamulün geçtiği görülmektedir. Analize tabi mamuller incelendiğinde ise bu faaliyetten 350 kodlu mamulden 744.304,00 adet geçerken kauçuk bölümünün mamulleri bu faaliyetten geçmemektedir. Dolayısıyla bu faaliyette biriken giderlerden kauçuk bölümü mamulleri pay almamaktadır.

3.3.6.1.5 Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi

Plastik bölümü faaliyetlerinden plastik çapak alma %100 kontrol faaliyetine üretim sürecine giren mamul miktarları dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Plastik çapak alma %100 kontrol faaliyetinden geçen mamullerin dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.118: Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları

Açıklamalar	Miktar
250 Kodlu Mamul (Kauçuk Bölümü)	0,00
350 Kodlu Mamul (Plastik Bölümü)	744.304,00
Toplam Dağıtım Anahtarı (Plastik Bölümü Toplamı)	26.312.062,00

Plastik çapak alma %100 kontrol faaliyetinde biriken giderlerin mamullere dağıtımı için yükleme oranının belirlenmesinde bu faaliyetten geçen mamul miktarı referans alınmaktadır. Plastik çapak alma %100 kontrol üretim faaliyetinden toplam 26.312.062,00 adet mamulün geçtiği görülmektedir. Analize tabi mamuller incelendiğinde ise bu faaliyetten 350 kodlu mamulden 744.304,00 adet geçerken kauçuk bölümünün mamulleri bu faaliyetten geçmemektedir. Dolayısıyla bu faaliyette biriken giderlerden kauçuk bölümü mamulleri pay almamaktadır.

3.3.6.1.6 Paketleme Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi

Sevkiyat bölümü faaliyetlerinden paketleme faaliyetine üretilen mamul miktarları dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Paketleme faaliyetinden yararlanan (üretilen) mamullerin dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.119: Paketleme Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları

Açıklamalar	Miktar
250 Kodlu Mamul (Kauçuk Bölümü)	132.149,00
350 Kodlu Mamul (Plastik Bölümü)	744.304,00
Toplam Dağıtım Anahtarı (Kauçuk Bölümü Toplamı + Plastik Bölümü Toplamı)	32.974.981,00

Paketleme faaliyetinde biriken giderlerin mamullere dağıtımı için yükleme oranının belirlenmesinde üretilen mamul miktarı referans alınmaktadır. Kauçuk bölümünde 6.662.919,00 adet, plastik bölümünde 26.312.062 adet olmak üzere toplam 32.974.981 adet mamul üretilmiştir. Analize tabi mamuller incelendiğinde ise 250 kodlu mamulden 132.149 adet, 350 kodlu mamulden ise 744.304 adet mamul üretilmiştir.

3.3.6.1.7 Mamul Depolama Faaliyeti Dağıtım Anahtarının Tespit Edilmesi

Sevkiyat bölümü faaliyetlerinden mamul depolama faaliyetine dönem başı mamul miktarı ile üretilen mamul miktarlarının toplamı dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Mamul depolama faaliyetinden yararlanan (dönem başı + dönem içinde üretilen) mamullerin dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.120: Mamul Depolama Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları

Açıklamalar	Dönem Başı	Dönem İçi Üretim	Toplam
250 Kodlu Mamul (Kauçuk Bölümü)	0,00	132.149,00	132.149,00
350 Kodlu Mamul (Plastik Bölümü)	1.447,00	744.304,00	745.751,00
Toplam Dağıtım Anahtarı (Kauçuk Bölümü Toplamı + Plastik Bölümü Toplamı)	488.097,00	32.974.981,00	33.463.078,00

Mamul depolama faaliyetinde biriken giderlerin mamullere dağıtımı için yükleme oranının belirlenmesinde dönem başı mamul miktarı ile üretilen mamul miktarlarının toplamı referans alınmaktadır. Kauçuk bölümünde 77.264 adet, plastik bölümünde 410.833 adet olmak üzere toplam 488.097 adet dönem başı mamul bulunmaktadır. Aynı zamanda kauçuk bölümünde 6.662.919 adet, plastik bölümünde 26.312.062 adet olmak üzere toplam 32.974.981 adet mamul üretilmiştir. Bölümüler bazında dönem başı mamul miktarı ile dönem içinde üretilen mamul miktarlarının toplamı ise 33.463.078 adet olduğu görülmektedir. Analize tabi mamuller incelendiğinde ise 250 kodlu mamulden dönem başı mamul mevcudu bulunmamakta, dönem içinde ise 132.149,00 adet üretilmiştir. 350 kodlu mamulden ise dönem başında 1.447 adet bulunmakta, dönem içinde ise 744.304 adet mamul üretilmiştir. Dağıtıma tabi mamul miktarı 350 kodlu mamul için 745.751 adet olarak hesaplanmıştır.

3.3.6.1.8 Sevkiyat Faaliyeti Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi

Sevkiyat bölümü faaliyetlerinden sevkiyat faaliyetine satılan mamul miktarları dağıtım anahtarı olarak atanmıştır. Sevkiyat faaliyetinden yararlanan (satılan) mamullerin dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.121: Sevkiyat Faaliyetinden Geçen Analize Tabi Mamul Miktarları

Açıklamalar	Miktar
250 Kodlu Mamul (Kauçuk Bölümü)	124.320,00
350 Kodlu Mamul (Plastik Bölümü)	730.539,00
Toplam Dağıtım Anahtarı (Kauçuk Bölümü Toplamı + Plastik Bölümü Toplamı)	31.808.426,00

Sevkiyat faaliyetinde biriken giderlerin mamullere dağıtımı için yükleme oranının belirlenmesinde satılan mamul miktarı referans alınmaktadır. Kauçuk bölümünde 6.425.331 adet, plastik bölümünde 25.383.095 adet olmak üzere toplam 31.808.426 adet mamul satılmıştır. Analize tabi mamuller incelendiğinde ise 250 kodlu mamulden 124.320 adet, 350 kodlu mamulden ise 730.539 adet mamul satılmıştır.

3.3.6.2 Faaliyetlerde Biriken Genel Üretim Giderlerinin Analize Tabi Mamullere Dağıtılması

Faaliyetlerde biriken genel üretim giderleri mamullere dağıtılırken öncelikle her bir faaliyet için dağıtım oranı (yükleme oranı) belirlenmektedir. Faaliyetlerde biriken genel üretim giderleri için hesaplanan yükleme oranları aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.122: Faaliyetlerde Biriken Genel Üretim Giderlerinin Yükleme Oranları

Faaliyetler	Tutar (A)	Dağıtım Anahtarı Türü	Toplam Dağıtım Anahtarı (B)	Yükleme Oranı (A/B)
F1	92.757,52 ₺	Hammadde ve Malzeme Maliyeti	3.043.015,36	0,030482 ₺
F2	180.300,34 ₺	Üretim Sürecine Giren Miktar	3.590.076,00	0,050222 ₺
F3	46.691,38 ₺	Üretim Sürecine Giren Miktar	6.662.919,00	0,007008 ₺
F4	296.431,53 ₺	Üretim Sürecine Giren Miktar	9.153.060,00	0,032386 ₺
F5	46.691,38 ₺	Üretim Sürecine Giren Miktar	26.312.062,00	0,001775 ₺
F6	50.822,74 ₺	Üretilen Mamul Miktarı	32.974.981,00	0,001541 ₺
F7	50.822,74 ₺	Üretilen Mamul Miktarı	33.463.078,00	0,001519 ₺
F8	50.822,74 ₺	Satılan Mamul Miktarı	31.808.426,00	0,001598 ₺
Aktarılan Toplam	815.340,36 ₺			

Faaliyetlerde biriken genel üretim giderleri mamullere, hesaplanan yükleme oranları aracılığı ile mamullerin dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerine göre dağıtılmaktadır. Mamullerin dağıtım anahtarlarından aldıkları paylar ise aşağıdaki tabloda özetlenmektedir:

Tablo 3.123: Analize Tabi Mamullerin Dağıtım Anahtarlarından Yararlanma Dereceleri

MAMULLERİN DAĞITIM ANAHTARLARININ TESPİT EDİLMESİ			
Faaliyetler	M1	M2	Toplam Dağıtım Anahtarı
F1	1.317,38	245.904,57	3.043.015,36
F2	132.149,00	0,00	3.590.076,00
F3	132.149,00	0,00	6.662.919,00
F4	0,00	744.304,00	9.153.060,00
F5	0,00	744.304,00	26.312.062,00
F6	132.149,00	744.304,00	32.974.981,00
F7	132.149,00	745.751,00	33.463.078,00
F8	124.320,00	730.539,00	31.808.426,00

Faaliyetler için hesaplanan yükleme oranları ile mamullerin dağıtım anahtarlarından aldıkları paylar çarpılarak, faaliyetlerde biriken genel üretim giderlerinin mamullere dağıtımı yapılmaktadır. Mamullerin faaliyetlerden aldıkları paylar aşağıdaki tablo yardımı ile özetlenmektedir:

Tablo 3.124: Analize Tabi Mamullerin Faaliyetlerden Aldıkları Genel Üretim Gideri Payları

Faaliyetler	M1	M2	Toplam
F1	40,16 ₺	7.495,69 ₺	7.535,85 ₺
F2	6.636,77 ₺	0,00 ₺	6.636,77 ₺
F3	926,05 ₺	0,00 ₺	926,05 ₺
F4	0,00 ₺	24.105,07 ₺	24.105,07 ₺
F5	0,00 ₺	1.320,79 ₺	1.320,79 ₺
F6	203,67 ₺	1.147,16 ₺	1.350,83 ₺
F7	200,70 ₺	1.132,62 ₺	1.333,33 ₺
F8	198,64 ₺	1.167,24 ₺	1.365,87 ₺
Genel Üretim Giderleri Toplamı	8.205,99 ₺	36.368,57 ₺	44.574,56 ₺
Toplam Üretim Miktarları	132.149,00 ₺	744.304,00 ₺	
Birim Maliyetler	0,062097 ₺	0,048863 ₺	

Tablodan da görüldüğü gibi analize tabi mamullerden 250 kodlu (M1) mamule toplamda 8.205,99₺ genel üretim gideri yüklenmiştir. Birim bazında bu mamule yüklenen genel üretim gideri ise 0,062097₺ olarak hesaplanmıştır. Bununla birlikte 350 kodlu (M2) mamule ise toplamda 36.368,57₺ genel üretim gideri yüklenmiştir. Birim bazında bu mamule yüklenen genel üretim gideri ise 0,048863₺ olarak hesaplanmıştır.

3.3.7 Analize Tabi Mamullerin Birim Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması

Analize tabi mamullerden 250 kodlu (M1) mamul için birim bazında 0,062097₺, 350 kodlu (M2) mamul için birim bazında 0,048863₺ genel üretim gideri hesaplanmıştır. Bu mamuller için atanan direkt ilk madde ve malzeme gideri ve direkt işçilik giderleri ise aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.125: Analize Tabi Mamullerin Birim Maliyetleri

Maliyet Kalemleri	M1	M2
Birim DİMMG	0,009969₺	0,048654₺
Birim DİG	0,147892₺	0,042607₺
Birim GÜG	0,062097₺	0,048863₺
Toplam	0,219958₺	0,140124₺

Tablodan da görüldüğü gibi kauçuk bölümünde üretilen 250 kodlu (M1) mamul için 0,009969₺ direkt ilk madde ve malzeme gideri, 0,147892₺ direkt işçilik gideri ve 0,062097₺ genel üretim gideri olmak üzere toplamda 0,219958₺ maliyet yüklenmiştir.

Plastik bölümünde üretilen 350 kodlu (M2) için ise 0,048654₺ direkt ilk madde ve malzeme gideri, 0,042607₺ direkt işçilik gideri ve 0,048863₺ genel üretim gideri olmak üzere toplamda 0,140124₺ maliyet yüklenmiştir.

3.4 ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİNİN ANALİZE TABİ ÜRETİM İŞLETMESİNDE KURULMASI

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin kurulabilme aşamaları aşağıda belirtildiği gibi sıralanmaktadır (Everaert, vd., 2008: 175; Yükçü ve Gönen, 2009: 21; Atmaca ve Terzi, 2007: 372-373; Özyürek ve Dinç, 2014: 351):

- İşletmenin kaynak gruplarının belirlenmesi
- İşletmenin kaynak gruplarına ait maliyetlerin belirlenmesi
- İşletmenin her bir kaynak grubu için pratik kapasitenin belirlenmesi
- İşletmenin her kaynak grubu için kapasite maliyet oranının belirlenmesi
- İşletmenin her bir kaynak grubuna atanan maliyetlerin belirlenmesi
- İşletme bölümlerine ait kapasite maliyet oranları ile her kaynak grubu için gerekli olan toplam süre çarpılarak kaynak gruplarına atanan toplam maliyetlerin belirlenmesi

3.4.1 İşletmenin Kaynak Gruplarının Belirlenmesi

Çalışma kapsamında kauçuk bölümünde üretilen 250 kodlu (M1) mamulü ve plastik bölümünde üretilen 350 kodlu (M2) mamulü analize tabi tutulmaktadır. Bu mamullerin geçtikleri bölümler aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.126: 250 Kodlu (M1) Mamulün Proses Akış Diyagramı

Kauçuk Bölümü		
250 Kodlu Mamul Proses Akış Diyagramı		
Üretim Sınırları	Faaliyet No	Faaliyet Tanımı
Giriş Bölümü	010	Hammadde Depolama Faaliyeti
Kauçuk Bölümü	220	Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti
	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti
Sevkiyat Bölümü	990	Paketleme Faaliyeti
	991	Mamul Depolama Faaliyeti
	992	Sevkiyat Faaliyeti

Tablo 3.127: 350 Kodlu (M2) Mamulün Proses Akış Diyagramı

Plastik Bölümü		
350 Kodlu Mamul Proses Akış Diyagramı		
Üretim Sınırları	Faaliyet No	Faaliyet Tanımı
Giriş Bölümü	010	Hammadde Depolama Faaliyeti
Kauçuk Bölümü	320	Plastik Enjeksiyon Faaliyeti
	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti
Sevkiyat Bölümü	990	Paketleme Faaliyeti
	991	Mamul Depolama Faaliyeti
	992	Sevkiyat Faaliyeti

Tablolardan da görüldüğü gibi analize tabi mamullerden kauçuk bölümünde üretilen 250 kodlu (M1) mamul; hammadde depolama faaliyeti, kauçuk vulkanizasyon faaliyeti, kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyeti, paketleme faaliyeti, mamul depolama faaliyeti ve sevkiyat faaliyetlerinden geçmektedir. Plastik bölümünde üretilen 350 kodlu (M2) mamul ise; hammadde depolama faaliyeti, plastik enjeksiyon faaliyeti, plastik çapak alma %100 kontrol faaliyeti, paketleme faaliyeti, mamul depolama faaliyeti ve sevkiyat faaliyetlerinden geçmektedir.

3.4.2 İşletmenin Kaynak Gruplarına Ait Maliyetlerin Belirlenmesi

Analize tabi mamullerin geçtikleri faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi aşamaları alt başlıklar halinde açıklanmaktadır. Faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi aşamaları aşağıda belirtildiği gibidir:

3.4.2.1 Analize Tabi Üretim İşletmesinde Analize Tabi Dönemde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderleri

Analize tabi üretim işletmesinde analize tabi dönemde ve fabrika genelinde ortaya çıkan genel üretim giderleri aşağıdaki tablo yardımı ile özetlenmektedir:

Tablo 3.128: Analize Tabi Dönemde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderleri

Sıra No	Kaynak Türü	Tutar
1	İşletme Malzemesi Kullanımı	353.207,93 ₺
2	Makina Yedek Parça Kullanımı	82.166,88 ₺
3	Numune Giderleri	3.628,68 ₺
4	Yemek Gideri	110.889,41 ₺
5	Taşıma Gideri	204.704,41 ₺
6	Aynı Yardımlar	10.762,80 ₺
7	İş Elbiseleri	17.058,48 ₺
8	Elektrik Gideri	299.452,88 ₺
9	Su Gideri	9.584,00 ₺
10	Akaryakıt Gideri	27.683,69 ₺
11	Dış.Yap.Tes.Mak.Cih.Bak.Onarım Giderleri	41.053,74 ₺
12	Dış.Yaptırılan Parça Temizleme Bedeli	800,00 ₺
13	Alış Nakliye Giderleri	48.821,94 ₺
14	Dış.Sağlanan Tüp Kira Bedelleri	1.253,05 ₺
15	Tesis Makina ve Cih.Amortisman Giderleri	714.787,38 ₺
16	Makina Kesim Takım Kullanımı	123.870,68 ₺
17	Tel Erozyon Makina Kullanımı	14.305,35 ₺
18	Dış.Yapt.Bina Bakım ve Onarım Gideri	16,95 ₺
19	SSK Primi İşveren Payı	63.698,26 ₺
20	İşsizlik Sigorta İşv.Payı	6.765,64 ₺
21	Kıdem Tazminatı	14.774,33 ₺
22	Fason İşçilik	81.511,68 ₺
23	Fazla Mesai	24.866,74 ₺
24	Normal Ücret	289.829,76 ₺
25	Hafta Tatil Ücreti	55.120,56 ₺
26	Genel Tatil Ücreti	15.123,17 ₺
27	İzin Ücreti	10.529,45 ₺
28	İhbar Tazminatı	2.541,76 ₺
29	Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	2.234,66 ₺
30	Dış.Yapt.Kalıp Bedeli	17.431,40 ₺
31	Dış.Yapt.Kaynak Bedeli	8.111,12 ₺
32	Dış.Yapt.Taşıma Bedeli	2.997,76 ₺
33	Dış.Yapt.Diğer İşler	224,00 ₺
34	Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Desen Giderleri	33.027,72 ₺
35	Dış.Yapt.Forklift Cih.Bak.Onarım Gid.	360,71 ₺
36	Forklift Cihazı Yedek Parça Kullanımı	1.034,89 ₺
37	Dış.Yap.Malzeme Bakım-Onarım-Kaplama Giderleri	525,00 ₺
38	Hafta Tatili Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	184.968,04 ₺
39	Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	47.908,27 ₺
40	İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	34.633,08 ₺
41	Fazla Mesai (Direkt İşçilik İle İlgili)	143.746,89 ₺
42	Fason İşçilik (Direkt İşçilik İle İlgili)	189.921,18 ₺

43	Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	58.623,07 ₺
44	İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	8.324,95 ₺
Toplam		3.362.882,31 ₺

3.4.2.2 Analize Tabi Üretim İşletmesinde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderlerinin Dağıtım Anahtarlarının Tespit Edilmesi

Fabrika genelinde ortaya çıkan genel üretim giderlerinin faaliyetlere dağıtılmasında dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. Genel üretim giderleri için atanan dağıtım anahtarları aşağıda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.129: Genel Üretim Giderleri İçin Atanan Dağıtım Anahtarları

Sıra No	Kaynak Türü	Dağıtım Anahtarı Türü
1	İşletme Malzemesi Kullanımı	Üretime sevk edilen DİMMG
2	Makina Yedek Parça Kullanımı	Pratik makine saatleri
3	Numune Giderleri	Üretime sevk edilen DİMMG
4	Yemek Gideri	Pratik işçilik saatleri
5	Taşıma Gideri	Pratik işçilik saatleri
6	Aynı Yardımlar	Pratik işçilik saatleri
7	İş Elbiseleri	Pratik işçilik saatleri
8	Elektrik Gideri	Metrekare
9	Su Gideri	Metrekare
10	Akaryakıt Gideri	Metrekare
11	Dış.Yap.Tes.Mak.Cih.Bak.Onarım Giderleri	Pratik makine saatleri
12	Dış.Yaptırılan Parça Temizleme Bedeli	Pratik makine saatleri
13	Alış Nakliye Giderleri	Üretime sevk edilen DİMMG
14	Dış.Sağlanan Tüp Kira Bedelleri	Pratik makine saatleri
15	Tesis Makina ve Cih.Amortisman Giderleri	Pratik makine saatleri
16	Makina Kesim Takım Kullanımı	Pratik makine saatleri
17	Tel Erozyon Makina Kullanımı	Pratik makine saatleri
18	Dış.Yapt.Bina Bakım ve Onarım Gideri	Pratik makine saatleri
19	SSK Primi İşveren Payı	Pratik işçilik saatleri
20	İşsizlik Sigorta İşv.Payı	Pratik işçilik saatleri
21	Kıdem Tazminatı	Pratik işçilik saatleri
22	Fason İşçilik	Pratik işçilik saatleri
23	Fazla Mesai	Pratik işçilik saatleri
24	Normal Ücret	Pratik işçilik saatleri
25	Hafta Tatil Ücreti	Pratik işçilik saatleri
26	Genel Tatil Ücreti	Pratik işçilik saatleri
27	İzin Ücreti	Pratik işçilik saatleri
28	İhbar Tazminatı	Pratik işçilik saatleri
29	Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	Pratik makine saatleri
30	Dış.Yapt.Kalıp Bedeli	Pratik makine saatleri
31	Dış.Yapt.Kaynak Bedeli	Pratik makine saatleri
32	Dış.Yapt.Taşıma Bedeli	Pratik makine saatleri
33	Dış.Yapt.Diğer İşler	Pratik makine saatleri
34	Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Desen Giderleri	Pratik makine saatleri

35	Dış.Yapt.Forklift Cih.Bak.Onarım Gid.	Pratik makine saatleri
36	Forklift Cihazı Yedek Parça Kullanımı	Pratik makine saatleri
37	Dış.Yap.Malzeme Bakım-Onarım-Kaplama Giderleri	Pratik makine saatleri
38	Hafta Tatili Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	Pratik işçilik saatleri
39	Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	Pratik işçilik saatleri
40	İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	Pratik işçilik saatleri
41	Fazla Mesai (Direkt İşçilik İle İlgili)	Pratik işçilik saatleri
42	Fason İşçilik (Direkt İşçilik İle İlgili)	Pratik işçilik saatleri
43	Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	Pratik işçilik saatleri
44	İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	Pratik işçilik saatleri

3.4.2.3 Analize Tabi Üretim İşletmesinde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderlerinin Dağıtım Anahtarı Miktarlarının Tespit Edilmesi

Analize tabi mamullerin geçtikleri faaliyetlerde tüketilen dağıtım anahtarları ve fabrika genelinde tüketilen dağıtım anahtarı miktarları aşağıdaki tablo yardımı ile sunulmaktadır:

Tablo 3.130: Genel Üretim Giderleri İçin Atanan Dağıtım Anahtarlarının Miktarlarının Tespit Edilmesi

ANALİZE TABİ MAMULERİN GEÇTİKLERİ FAALİYETLERİN DAĞITIM ANAHTARLARININ TESPİT EDİLMESİ								
Dağıtım Anahtarı	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8
Üretime Sevk Edilen Hammadde Maliyeti	0,00	231.489,84	0,00	1.624.183,97	0,00	0,00	0,00	0,00
Teorik İşçilik Saati	2.376,00	4.752,00	2.376,00	4.752,00	2.376,00	2.376,00	2.376,00	2.376,00
Pratik İşçilik Saati	2.112,00	3.944,00	2.112,00	3.804,00	2.112,00	2.112,00	2.112,00	2.112,00
Teorik Makine Saati	1.188,00	28.512,00	0,00	9.504,00	0,00	396,00	396,00	396,00
Pratik Makine Saati	1.056,00	25.064,00	0,00	8.028,00	0,00	352,00	352,00	352,00
Metrekare	620,00	18,00	210,00	22,00	210,00	236,67	236,67	236,67
FABRİKA GENELİ TOPLAM DAĞITIM ANAHTARLARININ TESPİT EDİLMESİ								
							Dağıtım Anahtarı	Toplam
Üretime Sevk Edilen Hammadde Maliyeti								3.043.015,36
Teorik İşçilik Saati								161.568,00
Pratik İşçilik Saati								131.776,00
Teorik Makine Saati								306.504,00
Pratik Makine Saati								260.608,00
Metrekare								3.300,00
ANALİZE TABİ MAMULLERİN GEÇTİKLERİ FAALİYETLERİN TANIMLANMASI								
Faaliyetler	Faaliyet Kodu		Faaliyetin Tanımlanması					
F1	010		Hammadde Depolama Faaliyeti					
F2	220		Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti					
F3	243		Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti					
F4	320		Plastik Enjeksiyon Faaliyeti					
F5	343		Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti					
F6	990		Paketleme Faaliyeti					
F7	991		Mamul Depolama Faaliyeti					
F8	992		Sevkiyat Faaliyeti					

3.4.2.4 Analize Tabi Üretim İşletmesinde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderlerinin Birim Yükleme Oranlarının Tespit Edilmesi

Fabrika genelinde ortaya çıkan genel üretim giderlerinin faaliyetlere yüklenmesinde yükleme oranları kullanılmaktadır. Genel üretim giderleri yükleme oranları her bir genel üretim gideri kalemi ile söz konusu o genel üretim kalemi için atanan dağıtım anahtarının birbirine oranlanması ile hesaplanmaktadır. Fabrika genelinde ortaya çıkan genel üretim giderleri için hesaplanan yükleme oranları aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 3.131: Genel Üretim Giderleri Yükleme Oranları

Kaynak Türü	Tutar (A)	Toplam Dağıtım Anahtarı (B)	GÜG Yükleme Oranı (A/B)
İşletme Malzemesi Kullanımı	353.207,93 ₺	3.043.015,36	0,1161 ₺
Makina Yedek Parça Kullanımı	82.166,88 ₺	260.608,00	0,3153 ₺
Numune Giderleri	3.628,68 ₺	3.043.015,36	0,0012 ₺
Yemek Gideri	110.889,41 ₺	131.776,00	0,8415 ₺
Taşıma Gideri	204.704,41 ₺	131.776,00	1,5534 ₺
Aynı Yardımlar	10.762,80 ₺	131.776,00	0,0817 ₺
İş Elbiseleri	17.058,48 ₺	131.776,00	0,1295 ₺
Elektrik Gideri	299.452,88 ₺	3.300,00	90,7433 ₺
Su Gideri	9.584,00 ₺	3.300,00	2,9042 ₺
Akaryakıt Gideri	27.683,69 ₺	3.300,00	8,3890 ₺
Dış.Yap.Tes.Mak.Cih.Bak.Onarım Giderleri	41.053,74 ₺	260.608,00	0,1575 ₺
Dış.Yaptırılan Parça Temizleme Bedeli	800,00 ₺	260.608,00	0,0031 ₺
Alış Nakliye Giderleri	48.821,94 ₺	3.043.015,36	0,0160 ₺
Dış.Sağlanan Tüp Kira Bedelleri	1.253,05 ₺	260.608,00	0,0048 ₺
Tesis Makina ve Cih.Amortisman Giderleri	714.787,38 ₺	260.608,00	2,7428 ₺
Makina Kesim Takım Kullanımı	123.870,68 ₺	260.608,00	0,4753 ₺
Tel Erozyon Makina Kullanımı	14.305,35 ₺	260.608,00	0,0549 ₺
Dış.Yapt.Bina Bakım ve Onarım Gideri	16,95 ₺	260.608,00	0,0001 ₺
SSK Primi İşveren Payı	63.698,26 ₺	131.776,00	0,4834 ₺
İşsizlik Sigorta İşv.Payı	6.765,64 ₺	131.776,00	0,0513 ₺
Kıdem Tazminatı	14.774,33 ₺	131.776,00	0,1121 ₺
Fason İşçilik	81.511,68 ₺	131.776,00	0,6186 ₺
Fazla Mesai	24.866,74 ₺	131.776,00	0,1887 ₺
Normal Ücret	289.829,76 ₺	131.776,00	2,1994 ₺
Hafta Tatil Ücreti	55.120,56 ₺	131.776,00	0,4183 ₺
Genel Tatil Ücreti	15.123,17 ₺	131.776,00	0,1148 ₺
İzin Ücreti	10.529,45 ₺	131.776,00	0,0799 ₺
İhbar Tazminatı	2.541,76 ₺	131.776,00	0,0193 ₺
Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	2.234,66 ₺	260.608,00	0,0086 ₺
Dış.Yapt.Kalıp Bedeli	17.431,40 ₺	260.608,00	0,0669 ₺
Dış.Yapt.Kaynak Bedeli	8.111,12 ₺	260.608,00	0,0311 ₺
Dış.Yapt.Taşlama Bedeli	2.997,76 ₺	260.608,00	0,0115 ₺
Dış.Yapt.Diğer İşler	224,00 ₺	260.608,00	0,0009 ₺

Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Desen Giderleri	33.027,72 ₺	260.608,00	0,1267 ₺
Dış.Yapt.Forklift Cih.Bak.Onarım Gid.	360,71 ₺	260.608,00	0,0014 ₺
Forklift Cihazı Yedek Parça Kullanımı	1.034,89 ₺	260.608,00	0,0040 ₺
Dış.Yap.Malzeme Bakım – Onarım – Kaplama Giderleri	525,00 ₺	260.608,00	0,0020 ₺
Hafta Tatili Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	184.968,04 ₺	131.776,00	1,4037 ₺
Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	47.908,27 ₺	131.776,00	0,3636 ₺
İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	34.633,08 ₺	131.776,00	0,2628 ₺
Fazla Mesai (Direkt İşçilik İle İlgili)	143.746,89 ₺	131.776,00	1,0908 ₺
Fason İşçilik (Direkt İşçilik İle İlgili)	189.921,18 ₺	131.776,00	1,4412 ₺
Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	58.623,07 ₺	131.776,00	0,4449 ₺
İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	8.324,95 ₺	131.776,00	0,0632 ₺
Toplam	3.362.882,31 ₺		

3.4.2.5 Analize Tabi Üretim İşletmesinde Ortaya Çıkan Genel Üretim Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

Fabrika genelinde ortaya çıkan genel üretim giderleri faaliyetlere yükleme oranları aracılığı ile yüklenmektedir. Her bir faaliyet dağıtım anahtarlarından yararlanma derecelerine göre genel üretim giderlerinden pay almaktadır. Genel üretim giderlerinin analize tabi mamullerin geçtikleri faaliyetlere dağıtımını aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.132: Genel Üretim Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

GENEL ÜRETİM GİDELERİNİN FAALİYETLERE DAĞITILMASI									
Kaynak Türü	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
İşletme Malzemesi Kullanımı	0,00 ₺	26.869,42 ₺	0,00 ₺	188.521,77 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	215.391,19 ₺
Makina Yedek Parça Kullanımı	332,95 ₺	7.902,41 ₺	0,00 ₺	2.531,14 ₺	0,00 ₺	110,98 ₺	110,98 ₺	110,98 ₺	11.099,44 ₺
Numune Giderleri	0,00 ₺	276,04 ₺	0,00 ₺	1.936,78 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	2.212,82 ₺
Yemek Gideri	1.777,25 ₺	3.318,87 ₺	1.777,25 ₺	3.201,06 ₺	1.777,25 ₺	1.777,25 ₺	1.777,25 ₺	1.777,25 ₺	17.183,42 ₺
Taşıma Gideri	3.280,84 ₺	6.126,72 ₺	3.280,84 ₺	5.909,24 ₺	3.280,84 ₺	3.280,84 ₺	3.280,84 ₺	3.280,84 ₺	31.720,98 ₺
Aynı Yardımlar	172,50 ₺	322,13 ₺	172,50 ₺	310,69 ₺	172,50 ₺	172,50 ₺	172,50 ₺	172,50 ₺	1.667,80 ₺
İş Elbiseleri	273,40 ₺	510,55 ₺	273,40 ₺	492,43 ₺	273,40 ₺	273,40 ₺	273,40 ₺	273,40 ₺	2.643,38 ₺
Elektrik Gideri	56.260,84 ₺	1.633,38 ₺	19.056,09 ₺	1.996,35 ₺	19.056,09 ₺	21.475,91 ₺	21.475,91 ₺	21.475,91 ₺	162.430,50 ₺
Su Gideri	1.800,63 ₺	52,28 ₺	609,89 ₺	63,89 ₺	609,89 ₺	687,34 ₺	687,34 ₺	687,34 ₺	5.198,59 ₺
Akaryakıt Gideri	5.201,18 ₺	151,00 ₺	1.761,69 ₺	184,56 ₺	1.761,69 ₺	1.985,40 ₺	1.985,40 ₺	1.985,40 ₺	15.016,31 ₺
Dış.Yap.Tes.Mak.Cih.Bak.Onarım Giderleri	166,35 ₺	3.948,35 ₺	0,00 ₺	1.264,66 ₺	0,00 ₺	55,45 ₺	55,45 ₺	55,45 ₺	5.545,71 ₺
Dış.Yaptırılan Parça Temizleme Bedeli	3,24 ₺	76,94 ₺	0,00 ₺	24,64 ₺	0,00 ₺	1,08 ₺	1,08 ₺	1,08 ₺	108,07 ₺
Alış Nakliye Giderleri	0,00 ₺	3.714,01 ₺	0,00 ₺	26.058,30 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺	29.772,31 ₺
Dış.Sağlanan Tüp Kira Bedelleri	5,08 ₺	120,51 ₺	0,00 ₺	38,60 ₺	0,00 ₺	1,69 ₺	1,69 ₺	1,69 ₺	169,27 ₺
Tesis Makina ve Cih.Amortisman Giderleri	2.896,36 ₺	68.744,75 ₺	0,00 ₺	22.018,94 ₺	0,00 ₺	965,45 ₺	965,45 ₺	965,45 ₺	96.556,42 ₺
Makina Kesim Takım Kullanımı	501,93 ₺	11.913,27 ₺	0,00 ₺	3.815,82 ₺	0,00 ₺	167,31 ₺	167,31 ₺	167,31 ₺	16.732,96 ₺
Tel Erozyon Makina Kullanımı	57,97 ₺	1.375,82 ₺	0,00 ₺	440,67 ₺	0,00 ₺	19,32 ₺	19,32 ₺	19,32 ₺	1.932,43 ₺
Dış.Yapt.Bina Bakım ve Onarım Gideri	0,07 ₺	1,63 ₺	0,00 ₺	0,52 ₺	0,00 ₺	0,02 ₺	0,02 ₺	0,02 ₺	2,29 ₺
SSK Primi İşveren Payı	1.020,90 ₺	1.906,46 ₺	1.020,90 ₺	1.838,79 ₺	1.020,90 ₺	1.020,90 ₺	1.020,90 ₺	1.020,90 ₺	9.870,68 ₺
İşsizlik Sigorta İşv.Payı	108,43 ₺	202,49 ₺	108,43 ₺	195,30 ₺	108,43 ₺	108,43 ₺	108,43 ₺	108,43 ₺	1.048,40 ₺
Kıdem Tazminatı	236,79 ₺	442,19 ₺	236,79 ₺	426,49 ₺	236,79 ₺	236,79 ₺	236,79 ₺	236,79 ₺	2.289,43 ₺
Fason İşçilik	1.306,40 ₺	2.439,61 ₺	1.306,40 ₺	2.353,01 ₺	1.306,40 ₺	1.306,40 ₺	1.306,40 ₺	1.306,40 ₺	12.631,04 ₺
Fazla Mesai	398,54 ₺	744,25 ₺	398,54 ₺	717,83 ₺	398,54 ₺	398,54 ₺	398,54 ₺	398,54 ₺	3.853,35 ₺
Normal Ücret	4.645,16 ₺	8.674,48 ₺	4.645,16 ₺	8.366,56 ₺	4.645,16 ₺	4.645,16 ₺	4.645,16 ₺	4.645,16 ₺	44.912,00 ₺
Hafta Tatil Ücreti	883,43 ₺	1.649,73 ₺	883,43 ₺	1.591,17 ₺	883,43 ₺	883,43 ₺	883,43 ₺	883,43 ₺	8.541,48 ₺

Genel Tatil Ücreti	242,38 ₺	452,63 ₺	242,38 ₺	436,56 ₺	242,38 ₺	242,38 ₺	242,38 ₺	242,38 ₺	2.343,49 ₺
İzin Ücreti	168,76 ₺	315,14 ₺	168,76 ₺	303,96 ₺	168,76 ₺	168,76 ₺	168,76 ₺	168,76 ₺	1.631,64 ₺
İhbar Tazminatı	40,74 ₺	76,07 ₺	40,74 ₺	73,37 ₺	40,74 ₺	40,74 ₺	40,74 ₺	40,74 ₺	393,87 ₺
Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Yazı Giderleri	9,05 ₺	214,92 ₺	0,00 ₺	68,84 ₺	0,00 ₺	3,02 ₺	3,02 ₺	3,02 ₺	301,87 ₺
Dış.Yapt.Kalıp Bedeli	70,63 ₺	1.676,47 ₺	0,00 ₺	536,97 ₺	0,00 ₺	23,54 ₺	23,54 ₺	23,54 ₺	2.354,71 ₺
Dış.Yapt.Kaynak Bedeli	32,87 ₺	780,09 ₺	0,00 ₺	249,86 ₺	0,00 ₺	10,96 ₺	10,96 ₺	10,96 ₺	1.095,68 ₺
Dış.Yapt.Taşlama Bedeli	12,15 ₺	288,31 ₺	0,00 ₺	92,35 ₺	0,00 ₺	4,05 ₺	4,05 ₺	4,05 ₺	404,95 ₺
Dış.Yapt.Diğer İşler	0,91 ₺	21,54 ₺	0,00 ₺	6,90 ₺	0,00 ₺	0,30 ₺	0,30 ₺	0,30 ₺	30,26 ₺
Dış.Yapt.Kalıp Üzerine Desen Giderleri	133,83 ₺	3.176,44 ₺	0,00 ₺	1.017,42 ₺	0,00 ₺	44,61 ₺	44,61 ₺	44,61 ₺	4.461,52 ₺
Dış.Yapt.Forklift Cih.Bak.Onarım Gid.	1,46 ₺	34,69 ₺	0,00 ₺	11,11 ₺	0,00 ₺	0,49 ₺	0,49 ₺	0,49 ₺	48,73 ₺
Forklift Cihazı Yedek Parça Kullanımı	4,19 ₺	99,53 ₺	0,00 ₺	31,88 ₺	0,00 ₺	1,40 ₺	1,40 ₺	1,40 ₺	139,80 ₺
Dış.Yap.Malzeme Bakım-Onarım-Kaplama Giderleri	2,13 ₺	50,49 ₺	0,00 ₺	16,17 ₺	0,00 ₺	0,71 ₺	0,71 ₺	0,71 ₺	70,92 ₺
Hafta Tatili Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	2.964,52 ₺	5.536,02 ₺	2.964,52 ₺	5.339,50 ₺	2.964,52 ₺	2.964,52 ₺	2.964,52 ₺	2.964,52 ₺	28.662,63 ₺
Genel Tatil Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	767,84 ₺	1.433,87 ₺	767,84 ₺	1.382,98 ₺	767,84 ₺	767,84 ₺	767,84 ₺	767,84 ₺	7.423,86 ₺
İzin Ücreti (Direkt İşçilik İle İlgili)	555,07 ₺	1.036,55 ₺	555,07 ₺	999,76 ₺	555,07 ₺	555,07 ₺	555,07 ₺	555,07 ₺	5.366,74 ₺
Fazla Mesai (Direkt İşçilik İle İlgili)	2.303,86 ₺	4.302,28 ₺	2.303,86 ₺	4.149,57 ₺	2.303,86 ₺	2.303,86 ₺	2.303,86 ₺	2.303,86 ₺	22.275,01 ₺
Fason İşçilik (Direkt İşçilik İle İlgili)	3.043,90 ₺	5.684,26 ₺	3.043,90 ₺	5.482,49 ₺	3.043,90 ₺	3.043,90 ₺	3.043,90 ₺	3.043,90 ₺	29.430,17 ₺
Kıdem Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	939,56 ₺	1.754,56 ₺	939,56 ₺	1.692,28 ₺	939,56 ₺	939,56 ₺	939,56 ₺	939,56 ₺	9.084,23 ₺
İhbar Tazminatı (Direkt İşçilik İle İlgili)	133,43 ₺	249,16 ₺	133,43 ₺	240,32 ₺	133,43 ₺	133,43 ₺	133,43 ₺	133,43 ₺	1.290,03 ₺
Toplam	92.757,52 ₺	180.300,34 ₺	46.691,38 ₺	296.431,53 ₺	46.691,38 ₺	50.822,74 ₺	50.822,74 ₺	50.822,74 ₺	815.340,36 ₺

3.4.3 İşletmenin Her Bir Kaynak Grubu İçin Pratik Kapasitenin Belirlenmesi

Çalışma kapsamında üretim bölümleri sorumluları ile yapılan yüz yüze görüşmeler sonucunda teorik ve pratik işçilik saatleri hesaplanmıştır. İşçilik saatleri hesaplanırken dikkate alınan faktörler aşağıda belirtildiği gibidir:

- **İşçi Sayıları:** Bölümler bazında işçi sayıları belirlenmiştir. Fabrikada işçiler iki vardiya çalışmaktadır. Sabah vardiyasında çalışan işçi sayıları ile akşam vardiyasında çalışan işçi sayılarının toplamı toplam işçi sayılarını vermektedir. Aşağıdaki hesaplamalar toplam işçi sayıları referans alınarak yapılmıştır.
- **Günlük Çalışma Süresi:** Fabrikada yer alan tüm üretim bölümlerinde bir işçi günlük 9 saat çalışmaktadır.
- **Aylık Çalışılan Gün Sayısı:** Fabrikada toplam 22 gün çalışılmaktadır.
- **Günlük Duraklamalar:** Fabrikada bir vardiyada 15'er dakikadan iki kere çay molası, 30 dakika ise yemek molası verilmektedir. Bir vardiyada toplam duraklamalar 1 saat olarak hesaplanmaktadır.
- **Bakım Onarım Süreleri:** Fabrikada üretim bölümlerinde yer alan makineler periyodik bakımdan geçmektedir. Bölümler itibari ile yıllık bakım onarım süreleri izleyen bölümlerde verilecektir.

Üretim ile ilgili işçilik faaliyetleri giriş bölümü, üretim bölümleri ve sevkiyat bölümlerinin tamamında yapılmaktadır. Yapılan işçilik faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan işçilik saatlerinin faaliyetlere dağılımı aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 3.133: İşçilik Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 1: Teorik İşçilik Saatleri

TEORİK İŞÇİLİK SAATLERİ								
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	İşçi Sayısı	Günlük İşçilik Saati	Toplam Günlük İşçilik Saati	Aylık Çalışılan Gün	Toplam Aylık İşçilik Saati	Toplam Yıllık İşçilik Saati
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	1,00	9,00	9,00	22,00	198,00	2.376,00
Giriş Bölümü Toplamı			1,00	9,00	9,00	22,00	198,00	2.376,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	2,00	9,00	18,00	22,00	396,00	4.752,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	1,00	9,00	9,00	22,00	198,00	2.376,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			31,00	9,00	279,00	22,00	6.138,00	73.656,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	2,00	9,00	18,00	22,00	396,00	4.752,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	1,00	9,00	9,00	22,00	198,00	2.376,00
Plastik Bölümü Toplamı			33,00	9,00	297,00	22,00	6.534,00	78.408,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	1,00	9,00	9,00	22,00	198,00	2.376,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	1,00	9,00	9,00	22,00	198,00	2.376,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	1,00	9,00	9,00	22,00	198,00	2.376,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			3,00	9,00	27,00	22,00	594,00	7.128,00
Genel Toplam			68,00		612,00		13.464,00	161.568,00

Tablo 3.134: İşçilik Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 2: Günlük Duraklamalar Sonucu Ortaya Çıkan İşçilik Saatleri

GÜNLÜK DURAKLAMALAR SONUCU ORTAYA ÇIKAN İŞÇİLİK SAATLERİ								
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	İşçi Sayısı	Günlük İşçilik Saati	Toplam Günlük İşçilik Saati	Aylık Çalışılan Gün	Toplam Aylık İşçilik Saati	Toplam Yıllık İşçilik Saati
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	1,00	8,00	8,00	22,00	176,00	2.112,00
Giriş Bölümü Toplamı			1,00	8,00	8,00	22,00	176,00	2.112,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	2,00	8,00	16,00	22,00	352,00	4.224,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	1,00	8,00	8,00	22,00	176,00	2.112,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			31,00	8,00	248,00	22,00	5.456,00	65.472,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	2,00	8,00	16,00	22,00	352,00	4.224,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	1,00	8,00	8,00	22,00	176,00	2.112,00
Plastik Bölümü Toplamı			33,00	8,00	264,00	22,00	5.808,00	69.696,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	1,00	8,00	8,00	22,00	176,00	2.112,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	1,00	8,00	8,00	22,00	176,00	2.112,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	1,00	8,00	8,00	22,00	176,00	2.112,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			3,00	8,00	24,00	22,00	528,00	6.336,00
Genel Toplam			68,00		544,00		11.968,00	143.616,00
DURAKLAMALAR								
(Elde edilen bilgiler kauçuk bölümü ve plastik bölümü üretim sorumlusu personelleri ile yapılan yüz yüze görüşmelerden elde edilmiştir.)								
Çay Molası (1)							15 dakika	
Yemek Molası							30 dakika	
Çay Molası (2)							15 dakika	
Toplam Duraklamalar							60 dakika	

Tablo 3.135: İşçilik Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 3: Periyodik Bakım Onarım Saatleri

YILLIK BAKIM ONARIM SAATLERİ				
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Yıllık Bakım Onarım Saatleri	Yıllık Bakım Onarım Adetleri
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	0,00	0,00
Giriş Bölümü Toplamı			0,00	0,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	280,00	3,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	0,00	0,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			4.800,00	64,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	420,00	3,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	0,00	0,00
Plastik Bölümü Toplamı			7.040,00	57,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	0,00	0,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	0,00	0,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	0,00	0,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			0,00	0,00
Genel Toplam			11.840,00	121,00

Tablo 3.136: İşçilik Kaynak Havuzunun Dağıtım Anahtarları – 4: Pratik İşçilik Saatleri

PRATİK İŞÇİLİK SAATLERİ						
Faaliyetler	Faaliyet Kodu	Faaliyetin Tanımlanması	Toplam Yıllık İşçilik Saati	Yıllık Gün İçi Mola Saatleri	Yıllık Bakım Onarım Saatleri	Yıllık Pratik İşçilik Saati
F1	010	Hammadde Depolama Faaliyeti	2.376,00	264,00	0,00	2.112,00
Giriş Bölümü Toplamı			2.376,00	264,00	0,00	2.112,00
F2	220	Kauçuk Vulkanizasyon	4.752,00	528,00	280,00	3.944,00
F3	243	Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol	2.376,00	264,00	0,00	2.112,00
Kauçuk Bölümü Toplamı			73.656,00	8.184,00	4.800,00	60.672,00
F4	320	Plastik Enjeksiyon	4.752,00	528,00	420,00	3.804,00
F5	343	Plastik Çapak Alma %100 Kontrol	2.376,00	264,00	0,00	2.112,00
Plastik Bölümü Toplamı			78.408,00	8.712,00	7.040,00	62.656,00
F6	990	Paketleme Faaliyeti	2.376,00	264,00	0,00	2.112,00
F7	991	Mamul Depolama Faaliyeti	2.376,00	264,00	0,00	2.112,00
F8	992	Sevkiyat Faaliyeti	2.376,00	264,00	0,00	2.112,00
Sevkiyat Bölümü Toplamı			7.128,00	792,00	0,00	6.336,00
Genel Toplam			161.568,00	17.952,00	11.840,00	131.776,00

3.4.4 İşletmenin Her Kaynak Grubu İçin Kapasite Maliyet Oranının Belirlenmesi

Kapasite maliyet oranları kaynak gruplarına atanan maliyetlerin her bir kaynak grubu için tespit edilen pratik kapasitelere oranlanması ile hesaplanmaktadır. Kaynak gruplarına ait kapasite maliyet oranları aşağıdaki tablo yardımı ile sunulmaktadır:

Tablo 3.137: Kapasite Maliyet Oranlarının Hesaplanması

Faaliyetler	Tutar (A)	Pratik Kapasite (saat)	Pratik Kapasite (dakika) (B)	Kapasite Maliyet Oranı (A/B)
F1	92.757,52 ₺	2.112,00	126.720,00	0,7320 ₺
F2	180.300,34 ₺	3.944,00	236.640,00	0,7619 ₺
F3	46.691,38 ₺	2.112,00	126.720,00	0,3685 ₺
F4	296.431,53 ₺	3.804,00	228.240,00	1,2988 ₺
F5	46.691,38 ₺	2.112,00	126.720,00	0,3685 ₺
F6	50.822,74 ₺	2.112,00	126.720,00	0,4011 ₺
F7	50.822,74 ₺	2.112,00	126.720,00	0,4011 ₺
F8	50.822,74 ₺	2.112,00	126.720,00	0,4011 ₺
Aktarılan Toplam	815.340,36 ₺	20.420,00 ₺	1.225.200,00 ₺	

Tablodan da görüldüğü gibi giriş bölümü faaliyetlerinden hammadde depolama faaliyeti (F1) için 0,7320₺ kapasite maliyet oranı hesaplanmıştır. Kauçuk bölümü faaliyetlerinden kauçuk vulkanizasyon faaliyeti (F2) için 0,7619₺, kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyeti (F3) için 0,3685₺ kapasite maliyet oranı hesaplanmıştır. Plastik bölümü faaliyetlerinden plastik enjeksiyon faaliyeti (F4) için 1,2988₺, plastik çapak alma %100 kontrol faaliyeti (F5) için 0,3685₺ kapasite maliyet oranı hesaplanmıştır. Sevkiyat bölümü faaliyetlerinden paketleme, mamul depolama ve sevkiyat faaliyetleri (F6, F7, F8) için 0,4011₺ kapasite maliyet oranı hesaplanmıştır.

3.4.5 İşletmenin Her Bir Kaynak Grubuna Atanan Maliyetlerin Belirlenmesi

Kaynak gruplarına maliyet atamak için üretim sınırları dahilindeki faaliyetler ve alt faaliyetler belirlenmektedir. Belirlenen faaliyetlere ilişkin zaman denklemleri kurulmaktadır. Zaman denklemlerinin kurulabilmesi için ise zaman sürücülerinin niteliği ve miktarı, faaliyetlerin birim zamanlarının belirlenmesi gerekmektedir. Zaman denklemleri aracılığı ile faaliyetlerin gereksinim duydukları süreler hesaplanmaktadır.

Faaliyetler için hesaplanan süreler, her bir faaliyet için hesaplanan kapasite maliyet oranları ile çarpılarak faaliyetlere atanan maliyetler ortaya çıkarılmaktadır.

3.4.5.1 Hammadde Depolama Faaliyetine Atanan Maliyetlerin Tespit Edilmesi

Hammadde depolama faaliyetine maliyet atamak için öncelikle zaman denkleminin kurulması gerekmektedir. Zaman denkleminin kurulabilmesi için ise zaman sürücülerinin niteliği ve miktarı, hammadde ve depolama faaliyetinin birim zamanlarının belirlenmesi gerekmektedir. Zaman denkleminin kurulabilmesi için gerekli bilgiler aşağıdaki tablo yardımı ile sunulmaktadır:

Tablo 3.138: Hammadde Depolama Faaliyeti Birim İşlem Zamanı

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı	Birim Zaman (sn)	Birim Zaman (dk)
Giriş Bölümü	F1	Hammadde Depolama Faaliyeti	Malzeme tanımlarının yapılması	Hammadde alım miktarı	524.534,71	4,0000	0,0667
			İdari kabul işlemlerinin yapılması	Hammadde alım miktarı	524.534,71	3,0000	0,0500
			Giriş kontrol işlemlerinin yapılması	Hammadde alım miktarı	524.534,71	3,0000	0,0500
			Hammaddenin ambara gönderilmesi	Hammadde alım miktarı	524.534,71	4,0000	0,0667

Tablodan da görüldüğü gibi hammadde depolama faaliyeti; malzeme tanımlarının yapılması, idari kabul işlemlerinin yapılması, giriş kontrol işlemlerinin yapılması ve hammaddelerin ambara gönderilmesi alt faaliyetlerinden oluşmaktadır. Malzeme tanımlarının yapılması faaliyeti birim başına 0,0667 dakika, idari kabul işlemlerinin yapılması birim başına 0,0500 dakika, giriş kontrol işlemlerinin yapılması birim başına 0,0500 dakika ve hammaddelerin ambara gönderilmesi birim başına 0,0667 dakika sürmektedir.

- Hammadde depolama faaliyeti için kurulan zaman denklemi = $0,0667 \cdot X_1 + 0,0500 \cdot X_1 + 0,0500 \cdot X_1 + 0,0667 \cdot X_1$ (X_1 : Hammadde alım miktarı)

Tablo 3.139: Hammadde Depolama Faaliyetine Atanan Maliyet

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Kullanılan Kapasite (dk) (A)	Kapasite Maliyet Oranı (B)	Atanan Maliyet (AxB)
Giriş Bölümü	F1	Hammadde Depolama Faaliyeti	Malzeme tanımlarının yapılması	Hammadde alım miktarı	34.968,98	0,7320₺	25.596,88₺
			İdari kabul işlemlerinin yapılması	Hammadde alım miktarı	26.226,74	0,7320₺	19.197,66₺
			Giriş kontrol işlemlerinin yapılması	Hammadde alım miktarı	26.226,74	0,7320₺	19.197,66₺
			Hammaddenin ambara gönderilmesi	Hammadde alım miktarı	34.968,98	0,7320₺	25.596,88₺
Toplam							89.589,07₺

3.4.5.2 Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyetine Atanan Maliyetlerin Tespit Edilmesi

Kauçuk vulkanizasyon faaliyetine maliyet atamak için öncelikle zaman denkleminin kurulması gerekmektedir. Zaman denkleminin kurulabilmesi için ise zaman sürücülerinin niteliği ve miktarı, kauçuk vulkanizasyon faaliyetinin birim zamanlarının belirlenmesi gerekmektedir. Zaman denkleminin kurulabilmesi için gerekli bilgiler aşağıdaki tablo yardımı ile sunulmaktadır:

Tablo 3.140: Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti Birim İşlem Zamanı

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı	Birim Zaman (sn)	Birim Zaman (dk)
Kauçuk Bölümü	F2	Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti	Seri onay işlemlerinin yapılması	Kauçuk vulkanizasyon üretim sürecine giren miktar	3.590.076,00	0,5000	0,0083
			Kauçuk vulkanizasyon üretim işleminin uygulanması	Kauçuk vulkanizasyon üretim sürecine giren miktar	3.590.076,00	3,3000	0,0550

Tablodan da görüldüğü gibi kauçuk vulkanizasyon faaliyeti; seri onay işlemlerinin yapılması ve kauçuk vulkanizasyon üretim işleminin uygulanması alt

faaliyetlerinden oluşmaktadır. Seri onay işlemlerinin yapılması faaliyeti birim başına 0,0083 dakika, kauçuk vulkanizasyon üretim işleminin uygulanması faaliyeti ise birim başına 0,0550 dakika sürmektedir.

- Kauçuk vulkanizasyon faaliyeti için kurulan zaman denklemi = $0,0083 \cdot X1 + 0,0550 \cdot X1$ ($X1$: Kauçuk vulkanizasyon üretim sürecine giren miktar)

Tablo 3.141: Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyetine Atanan Maliyet

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Kullanılan Kapasite (dk) (A)	Kapasite Maliyet Oranı (B)	Atanan Maliyet (AxB)
Kauçuk Bölümü	F2	Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti	Seri onay işlemlerinin yapılması	Kauçuk vulkanizasyon üretim sürecine giren miktar	29.917,30	0,7619₺	22.794,54₺
			Kauçuk vulkanizasyon üretim işleminin uygulanması	Kauçuk vulkanizasyon üretim sürecine giren miktar	197.454,18	0,7619₺	150.443,94₺
Toplam							173.238,48₺

3.4.5.3 Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetine Atanan Maliyetlerin Tespit Edilmesi

Kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyetine maliyet atamak için öncelikle zaman denkleminin kurulması gerekmektedir. Zaman denkleminin kurulabilmesi için ise zaman sürücülerinin niteliği ve miktarı, kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyetinin birim zamanlarının belirlenmesi gerekmektedir. Zaman denkleminin kurulabilmesi için gerekli bilgiler aşağıdaki tablo yardımı ile sunulmaktadır:

Tablo 3.142: Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti Birim İşlem Zamanı

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı	Birim Zaman (sn)	Birim Zaman (dk)
Kauçuk Bölümü	F3	Kauçuk Çapak Alma ve %100 Kontrol Faaliyeti	Kauçuk çapak alma ve %100 kontrol işleminin uygulanması	Kauçuk çapak alma üretim sürecine giren miktar	6.662.919,00	1,1000	0,0183

Tablodan da görüldüğü gibi kauçuk çapak alma faaliyeti birim başına 0,0183 dakika sürmektedir.

- Kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyeti için kurulan zaman denklemi = $0,0183 \times X1$ (X1: Kauçuk çapak alma üretim sürecine giren miktar)

Tablo 3.143: Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetine Atanan Maliyet

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Kullanılan Kapasite (dk) (A)	Kapasite Maliyet Oranı (B)	Atanan Maliyet (AxB)
Kauçuk Bölümü	F3	Kauçuk Çapak Alma ve %100 Kontrol Faaliyeti	Kauçuk çapak alma ve %100 kontrol işleminin uygulanması	Kauçuk çapak alma üretim sürecine giren miktar	122.153,52	0,3685	45.008,80
Toplam							45.008,80

3.4.5.4 Plastik Enjeksiyon Faaliyetine Atanan Maliyetlerin Tespit Edilmesi

Plastik enjeksiyon faaliyetine maliyet atamak için öncelikle zaman denkleminin kurulması gerekmektedir. Zaman denkleminin kurulabilmesi için ise zaman sürücülerinin niteliği ve miktarı, plastik enjeksiyon faaliyetinin birim zamanlarının belirlenmesi gerekmektedir. Zaman denkleminin kurulabilmesi için gerekli bilgiler aşağıdaki tablo yardımı ile sunulmaktadır:

3.4.5.6 Paketleme Faaliyetine Atanan Maliyetlerin Tespit Edilmesi

Paketleme faaliyetine maliyet atamak için öncelikle zaman denkleminin kurulması gerekmektedir. Zaman denkleminin kurulabilmesi için ise zaman sürücülerinin niteliği ve miktarı, paketleme faaliyetinin birim zamanlarının belirlenmesi gerekmektedir. Zaman denkleminin kurulabilmesi için gerekli bilgiler aşağıdaki tablo yardımı ile sunulmaktadır:

Tablo 3.148: Paketleme Faaliyeti Birim İşlem Zamanı

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı	Birim Zaman (sn)	Birim Zaman (dk)
Sevkiyat Bölümü	F6	Paketleme Faaliyeti	Mamulün paketleme bölümüne getirilmesi	Üretilen Mamul Miktarı	32.974.981,00	0,1000	0,0017
			Paketleme işlemlerinin yapılması	Üretilen Mamul Miktarı	32.974.981,00	0,1200	0,0020

Tablodan da görüldüğü gibi paketleme faaliyeti; mamulün paketleme bölümüne getirilmesi ve paketleme işlemlerinin yapılması alt faaliyetlerinden oluşmaktadır. Mamulün paketleme bölümüne getirilmesi faaliyeti birim başına 0,0017 dakika, paketleme işlemlerinin yapılması faaliyeti ise birim başına 0,0020 dakika sürmektedir.

- Paketleme faaliyeti için kurulan zaman denklemi = $0,0017 \cdot X1 + 0,0020 \cdot X1$
(X1: Üretilen mamul miktarı)

Tablo 3.149: Paketleme Faaliyetine Atanan Maliyet

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Kullanılan Kapasite (dk) (A)	Kapasite Maliyet Oranı (B)	Atanan Maliyet (AxB)
Sevkiyat Bölümü	F6	Paketleme Faaliyeti	Mamulün paketleme bölümüne getirilmesi	Üretilen Mamul Miktarı	54.958,30	0,4011₺	22.041,76₺
			Paketleme işlemlerinin yapılması	Üretilen Mamul Miktarı	65.949,96	0,4011₺	26.450,11₺
Toplam							48.491,87₺

3.4.5.7 Mamul Depolama Faaliyetine Atanan Maliyetlerin Tespit Edilmesi

Mamul depolama faaliyetine maliyet atamak için öncelikle zaman denkleminin kurulması gerekmektedir. Zaman denkleminin kurulabilmesi için ise zaman sürücülerinin niteliği ve miktarı, mamul depolama faaliyetinin birim zamanlarının belirlenmesi gerekmektedir. Zaman denkleminin kurulabilmesi için gerekli bilgiler aşağıdaki tablo yardımı ile sunulmaktadır:

Tablo 3.150: Mamul Depolama Faaliyeti Birim İşlem Zamanı

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı	Birim Zaman (sn)	Birim Zaman (dk)
Sevkiyat Bölümü	F7	Mamul Depolama Faaliyeti	Mamul depolama işlemlerinin yapılması	DBMM + Üretilen Mamul Miktarı	33.463.078,00	0,2200	0,0037

Tablodan da görüldüğü gibi mamul depolama faaliyeti birim başına 0,0037 dakika sürmektedir.

- Mamul depolama faaliyeti için kurulan zaman denklemi = $0,0037 \times X1$ ($X1$: DBMM + Üretilen Mamul Miktarı)

Tablo 3.151: Mamul Depolama Faaliyetine Atanan Maliyet

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Kullanılan Kapasite (dk) (A)	Kapasite Maliyet Oranı (B)	Atanan Maliyet (AxB)
Sevkiyat Bölümü	F7	Mamul Depolama Faaliyeti	Mamul depolama işlemlerinin yapılması	DBMM + Üretilen Mamul Miktarı	122.697,95	0,4011₺	49.209,64₺
Toplam							49.209,64₺

3.4.5.8 Sevkiyat Faaliyetine Atanan Maliyetlerin Tespit Edilmesi

Sevkiyat faaliyetine maliyet atamak için öncelikle zaman denkleminin kurulması gerekmektedir. Zaman denkleminin kurulabilmesi için ise zaman sürücülerinin niteliği ve miktarı, sevkiyat faaliyetinin birim zamanlarının belirlenmesi gerekmektedir. Zaman denkleminin kurulabilmesi için gerekli bilgiler aşağıdaki tablo yardımı ile sunulmaktadır:

Tablo 3.152: Sevkiyat Faaliyeti Birim İşlem Zamanı

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı	Birim Zaman (sn)	Birim Zaman (dk)
Sevkiyat Bölümü	F8	Sevkiyat Faaliyeti	Mamulun sevkiyat işlemlerinin yapılması	Satılan Mamul Miktarı	31.808.426,00	0,2200	0,0037

Tablodan da görüldüğü gibi sevkiyat faaliyeti birim başına 0,0037 dakika sürmektedir.

- Sevkiyat faaliyeti için kurulan zaman denklemi = $0,0037 \times X1$ (X1: Satılan Mamul Miktarı)

Tablo 3.153: Sevkiyat Faaliyetine Atanan Maliyet

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Kullanılan Kapasite (dk) (A)	Kapasite Maliyet Oranı (B)	Atanan Maliyet (AxB)
Sevkiyat Bölümü	F8	Sevkiyat Faaliyeti	Mamulun sevkiyat işlemlerinin yapılması	Satılan Mamul Miktarı	116.630,90	0,4011₺	46.776,37₺
Toplam							46.776,37₺

Analize tabi mamullerin geçtikleri faaliyetler, faaliyet süreleri ve faaliyet sürelerine göre atanan maliyetler aşağıdaki tabloda özetlenmektedir. Tablolar incelendiğinde analize tabi mamullerin geçtikleri faaliyetlere atanan toplam genel üretim giderinin 773.321,96₺ olduğu görülmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme modeli işletmenin tam kapasitede çalıştığını varsayarak faaliyetler için genel üretim gideri atamaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre faaliyetlere atanan genel üretim giderlerinin ise, 815.340,36₺ olduğu görülmektedir. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre faaliyetlere atanmaması gereken genel üretim gideri (atıl maliyet) 42.018,40₺ olarak hesaplandığı görülmektedir.

Tablo 3.154: İşletme Faaliyetlerinin Birim İşlem Zamanı (Toplu Gösterim)

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı	Birim Zaman (sn)	Birim Zaman (dk)
Giriş Bölümü	F1	Hammadde Depolama Faaliyeti	Malzeme tanımlarının yapılması	Hammadde alım miktarı	524.534,71	4,0000	0,0667
			İdari kabul işlemlerinin yapılması	Hammadde alım miktarı	524.534,71	3,0000	0,0500
			Giriş kontrol işlemlerinin yapılması	Hammadde alım miktarı	524.534,71	3,0000	0,0500
			Hammaddenin ambara gönderilmesi	Hammadde alım miktarı	524.534,71	4,0000	0,0667
Kauçuk Bölümü	F2	Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti	Seri onay işlemlerinin yapılması	Kauçuk vulkanizasyon üretim sürecine giren miktar	3.590.076,00	0,5000	0,0083
			Kauçuk vulkanizasyon üretim işleminin uygulanması	Kauçuk vulkanizasyon üretim sürecine giren miktar	3.590.076,00	3,3000	0,0550
	F3	Kauçuk Çapak Alma ve %100 Kontrol Faaliyeti	Kauçuk çapak alma ve %100 kontrol işleminin uygulanması	Kauçuk çapak alma üretim sürecine giren miktar	6.662.919,00	1,1000	0,0183
Plastik Bölümü	F4	Plastik Vulkanizasyon Faaliyeti	Seri onay işlemlerinin yapılması	Plastik enjeksiyon üretim sürecine giren miktar	9.153.060,00	0,5000	0,0083
			Plastik enjeksiyon üretim işleminin uygulanması	Plastik enjeksiyon üretim sürecine giren miktar	9.153.060,00	0,9000	0,0150
	F5	Plastik Çapak Alma ve %100 Kontrol Faaliyeti	Plastik çapak alma ve %100 kontrol işleminin uygulanması	Plastik çapak alma üretim sürecine giren miktar	26.312.062,00	0,2700	0,0045
Sevkiyat Bölümü	F6	Paketleme Faaliyeti	Mamulün paketleme bölümüne getirilmesi	Üretilen Mamul Miktarı	32.974.981,00	0,1000	0,0017
			Paketleme işlemlerinin yapılması	Üretilen Mamul Miktarı	32.974.981,00	0,1200	0,0020
	F7	Mamul Depolama Faaliyeti	Mamul depolama işlemlerinin yapılması	DBMM + Üretilen Mamul Miktarı	33.463.078,00	0,2200	0,0037
	F8	Sevkiyat Faaliyeti	Mamulun sevkiyat işlemlerinin yapılması	Satılan Mamul Miktarı	31.808.426,00	0,2200	0,0037

3.4.6 Analize Tabi Mamullerin Aldıkları Genel Üretim Gideri Payları

Analize tabi mamullere maliyet atamak için bir önceki bölümde kurulan zaman denklemlerinden yararlanılmaktadır. İlk olarak zaman denklemleri aracılığı ile her bir faaliyette analize tabi mamuller için harcanan zamanın tespit edilmesi gerekmektedir. Faaliyetler ve analize tabi mamuller bazında tespit edilen zamanlar her bir faaliyet için hesaplanan kapasite maliyet oranları ile çarpılarak analize tabi mamullere maliyet ataması yapılmaktadır. Analize tabi mamullere faaliyetlerden maliyet atanabilmesi için söz konusu bu mamullerin zaman sürücülerinden aldıkları payların tespit edilmesi gerekmektedir. Analize tabi mamullerin zaman sürücülerinden aldıkları paylar aşağıdaki tablo yardımı ile özetlenmektedir:

Tablo 3.156: Analize Tabi Mamullerin Zaman Sürücülerinden Aldıkları Paylar

Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	M1	M2	Toplam Zaman Sürücüsü Miktarı
F1	Hammadde alım miktarı	416,60	52.773,00	32.974.981,00
F2	Üretim Sürecine Giren Miktar	132.149,00	0,00	3.590.076,00
F3	Üretim Sürecine Giren Miktar	132.149,00	0,00	6.662.919,00
F4	Üretim Sürecine Giren Miktar	0,00	744.304,00	9.153.060,00
F5	Üretim Sürecine Giren Miktar	0,00	744.304,00	26.312.062,00
F6	Üretilen Mamul Miktarı	132.149,00	744.304,00	32.974.981,00
F7	DBMM + Üretilen Mamul Miktarı	132.149,00	745.751,00	33.463.078,00
F8	Satılan Mamul Miktarı	124.320,00	730.539,00	31.808.426,00

3.4.6.1 Analize Tabi Mamullerin Hammadde Depolama Faaliyetinden Aldıkları Payların Tespit Edilmesi

Hammadde depolama faaliyetinden analize tabi mamullere maliyet atamak için öncelikle daha önceden kurulan zaman denklemlerinden yararlanılmaktadır. Zaman denklemleri aracılığı ile analize tabi mamullerin hammadde ve depolama faaliyetinde geçirdikleri süreler hesaplanmaktadır. Analize tabi mamuller için hesaplanan süreler, hammadde ve depolama faaliyeti için hesaplanan kapasite maliyet oranları ile çarpılarak analize tabi mamuller için atanan maliyetler hesaplanmaktadır.

Tablo3.159: 350 Kodlu (M2) Mamulünün Hammadde Depolama Faaliyeti Birim İşlem Zamanı

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı	Birim Zaman (sn)	Birim Zaman (dk)
Giriş Bölümü	F1	Hammadde Depolama Faaliyeti	Malzeme tanımlarının yapılması	Hammadde alım miktarı	52.773,00	4,0000	0,0667
			İdari kabul işlemlerinin yapılması	Hammadde alım miktarı	52.773,00	3,0000	0,0500
			Giriş kontrol işlemlerinin yapılması	Hammadde alım miktarı	52.773,00	3,0000	0,0500
			Hammaddenin ambara gönderilmesi	Hammadde alım miktarı	52.773,00	4,0000	0,0667

Tablo 3.160: 350 Kodlu (M2) Mamule Hammadde Depolama Faaliyetinden Atanan Maliyetler

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Kullanılan Kapasite (dk) (A)	Kapasite Maliyet Oranı (B)	Atanan Maliyet (AxB)
Giriş Bölümü	F1	Hammadde Depolama Faaliyeti	Malzeme tanımlarının yapılması	Hammadde alım miktarı	3.518,20	0,7320 ₺	2.575,28₺
			İdari kabul işlemlerinin yapılması	Hammadde alım miktarı	2.638,65	0,7320 ₺	1.931,46₺
			Giriş kontrol işlemlerinin yapılması	Hammadde alım miktarı	2.638,65	0,7320 ₺	1.931,46₺
			Hammaddenin ambara gönderilmesi	Hammadde alım miktarı	3.518,20	0,7320 ₺	2.575,28₺
Toplam							9.013,48₺

3.4.6.2 Analize Tabi Mamullerin Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyetinden Aldıkları Payların Tespit Edilmesi

Kauçuk vulkanizasyon faaliyetinden analize tabi mamullere maliyet atamak için öncelikle daha önceden kurulan zaman denklemlerinden yararlanılmaktadır. Zaman denklemleri aracılığı ile analize tabi mamullerin kauçuk vulkanizasyon faaliyetinde geçirdikleri süreler hesaplanmaktadır. Analize tabi mamuller için hesaplanan süreler,

Tablo 3.163: 350 Kodlu (M2) Mamulünün Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti Birim İşlem Zamanı

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı	Birim Zaman (sn)	Birim Zaman (dk)
Kauçuk Bölümü	F2	Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti	Seri onay işlemlerinin yapılması	Kauçuk vulkanasyon üretim sürecine giren miktar	0,00	0,5000	0,0083
			Kauçuk vulkanizasyon üretim işleminin uygulanması	Kauçuk vulkanasyon üretim sürecine giren miktar	0,00	3,3000	0,0550

Tablo 3.164: 350 Kodlu (M2) Mamule Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyetinden Atanan Maliyetler

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Kullanılan Kapasite (dk) (A)	Kapasite Maliyet Oranı (B)	Atanan Maliyet (AxB)
Kauçuk Bölümü	F2	Kauçuk Vulkanizasyon Faaliyeti	Seri onay işlemlerinin yapılması	Kauçuk vulkanasyon üretim sürecine giren miktar	0,00	0,7619₺	0,00₺
			Kauçuk vulkanizasyon üretim işleminin uygulanması	Kauçuk vulkanasyon üretim sürecine giren miktar	0,00	0,7619₺	0,00₺
Toplam							0,00₺

3.4.6.3 Analize Tabi Mamullerin Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Aldıkları Payların Tespit Edilmesi

Kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyetinden analize tabi mamullere maliyet atamak için öncelikle daha önceden kurulan zaman denklemlerinden yararlanılmaktadır. Zaman denklemleri aracılığı ile analize tabi mamullerin kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyetinde geçirdikleri süreler hesaplanmaktadır. Analize tabi mamuller için hesaplanan süreler, kauçuk çapak alma %100 kontrol faaliyeti için hesaplanan kapasite maliyet oranları ile çarpılarak analize tabi mamuller için atanan maliyetler hesaplanmaktadır.

Tablo 3.165: 250 Kodlu (M1) Mamulünün Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti Birim İşlem Zamanı

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı	Birim Zaman (sn)	Birim Zaman (dk)
Kauçuk Bölümü	F3	Kauçuk Çapak Alma ve %100 Kontrol Faaliyeti	Kauçuk çapak alma ve %100 kontrol işleminin uygulanması	Kauçuk çapak alma üretim sürecine giren miktar	132.149,00	1,1000	0,0183

Tablo 3.166: 250 Kodlu (M1) Mamule Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Atanan Maliyetler

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Kullanılan Kapasite (dk) (A)	Kapasite Maliyet Oranı (B)	Atanan Maliyet (AxB)
Kauçuk Bölümü	F3	Kauçuk Çapak Alma ve %100 Kontrol Faaliyeti	Kauçuk çapak alma ve %100 kontrol işleminin uygulanması	Kauçuk çapak alma üretim sürecine giren miktar	2.422,73	0,3685₺	892,68₺
Toplam							892,68₺

Tablo 3.167: 350 Kodlu (M2) Mamulünün Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti Birim İşlem Zamanı

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı	Birim Zaman (sn)	Birim Zaman (dk)
Kauçuk Bölümü	F3	Kauçuk Çapak Alma ve %100 Kontrol Faaliyeti	Kauçuk çapak alma ve %100 kontrol işleminin uygulanması	Kauçuk çapak alma üretim sürecine giren miktar	0,00	1,1000	0,0183

Tablo 3.168: 350 Kodlu (M2) Mamule Kauçuk Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Atanan Maliyetler

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Kullanılan Kapasite (dk) (A)	Kapasite Maliyet Oranı (B)	Atanan Maliyet (AxB)
Kauçuk Bölümü	F3	Kauçuk Çapak Alma ve %100 Kontrol Faaliyeti	Kauçuk çapak alma ve %100 kontrol işleminin uygulanması	Kauçuk çapak alma üretim sürecine giren miktar	0,00	0,3685₺	0,00₺
Toplam							0,00₺

3.4.6.4 Analize Tabi Mamullerin Plastik Enjeksiyon Faaliyetinden Aldıkları Payların Tespit Edilmesi

Plastik enjeksiyon faaliyetinden analize tabi mamullere maliyet atamak için öncelikle daha önceden kurulan zaman denklemlerinden yararlanılmaktadır. Zaman denklemleri aracılığı ile analize tabi mamullerin plastik enjeksiyon faaliyetinde geçirdikleri süreler hesaplanmaktadır. Analize tabi mamuller için hesaplanan süreler, plastik enjeksiyon faaliyeti için hesaplanan kapasite maliyet oranları ile çarpılarak analize tabi mamuller için atanan maliyetler hesaplanmaktadır.

Tablo 3.169: 250 Kodlu (M1) Mamulünün Plastik Enjeksiyon Faaliyeti Birim İşlem Zamanı

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı	Birim Zaman (sn)	Birim Zaman (dk)
Plastik Bölümü	F4	Plastik Enjeksiyon Faaliyeti	Seri onay işlemlerinin yapılması	Plastik enjeksiyon üretim sürecine giren miktar	0,00	0,5000	0,0083
			Plastik enjeksiyon üretim işleminin uygulanması	Plastik enjeksiyon üretim sürecine giren miktar	0,00	0,9000	0,0150

Tablo 3.170: 250 Kodlu (M1) Mamule Plastik Enjeksiyon Faaliyetinden Atanan Maliyetler

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Kullanılan Kapasite (dk) (A)	Kapasite Maliyet Oranı (B)	Atanan Maliyet (AxB)
Plastik Bölümü	F4	Plastik Enjeksiyon Faaliyeti	Seri onay işlemlerinin yapılması	Plastik enjeksiyon üretim sürecine giren miktar	0,00	1,2988₺	0,00₺
			Plastik enjeksiyon üretim işleminin uygulanması	Plastik enjeksiyon üretim sürecine giren miktar	0,00	1,2988₺	0,00₺
Toplam							0,00₺

Tablo 3.171: 350 Kodlu (M2) Mamulünün Plastik Enjeksiyon Faaliyeti Birim İşlem Zamanı

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı	Birim Zaman (sn)	Birim Zaman (dk)
Plastik Bölümü	F4	Plastik Enjeksiyon Faaliyeti	Seri onay işlemlerinin yapılması	Plastik enjeksiyon üretim sürecine giren miktar	744.304,00	0,5000	0,0083
			Plastik enjeksiyon üretim işleminin uygulanması	Plastik enjeksiyon üretim sürecine giren miktar	744.304,00	0,9000	0,0150

Tablo 3.172: 350 Kodlu (M2) Mamule Plastik Enjeksiyon Faaliyetinden Atanan Maliyetler

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Kullanılan Kapasite (dk) (A)	Kapasite Maliyet Oranı (B)	Atanan Maliyet (AxB)
Plastik Bölümü	F4	Plastik Enjeksiyon Faaliyeti	Seri onay işlemlerinin yapılması	Plastik enjeksiyon üretim sürecine giren miktar	6.202,53	1,2988₺	8.055,67₺
			Plastik enjeksiyon üretim işleminin uygulanması	Plastik enjeksiyon üretim sürecine giren miktar	11.164,56	1,2988₺	14.500,21₺
Toplam							22.555,88₺

3.4.6.5 Analize Tabi Mamullerin Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Aldıkları Payların Tespit Edilmesi

Plastik çapak alma %100 kontrol faaliyetinden analize tabi mamullere maliyet atamak için öncelikle daha önceden kurulan zaman denklemlerinden yararlanılmaktadır. Zaman denklemleri aracılığı ile analize tabi mamullerin plastik çapak alma %100 kontrol faaliyetinde geçirdikleri süreler hesaplanmaktadır. Analize tabi mamuller için hesaplanan süreler, plastik çapak alma %100 kontrol faaliyeti için hesaplanan kapasite maliyet oranları ile çarpılarak analize tabi mamuller için atanan maliyetler hesaplanmaktadır.

Tablo 3.173: 250 Kodlu (M1) Mamulünün Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti Birim İşlem Zamanı

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı	Birim Zaman (sn)	Birim Zaman (dk)
Plastik Bölümü	F5	Plastik Çapak Alma ve %100 Kontrol Faaliyeti	Plastik çapak alma ve %100 kontrol işleminin uygulanması	Plastik çapak alma üretim sürecine giren miktar	0,00	0,2700	0,0045

Tablo 3.174: 250 Kodlu (M1) Mamule Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Atanan Maliyetler

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Kullanılan Kapasite (dk) (A)	Kapasite Maliyet Oranı (B)	Atanan Maliyet (AxB)
Plastik Bölümü	F5	Plastik Çapak Alma ve %100 Kontrol Faaliyeti	Plastik çapak alma ve %100 kontrol işleminin uygulanması	Plastik çapak alma üretim sürecine giren miktar	0,00	0,3685₺	0,00₺
Toplam							32.621,88₺

Tablo 3.175: 350 Kodlu (M2) Mamulünün Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyeti
Birim İşlem Zamanı

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı	Birim Zaman (sn)	Birim Zaman (dk)
Plastik Bölümü	F5	Plastik Çapak Alma ve %100 Kontrol Faaliyeti	Plastik çapak alma ve %100 kontrol işleminin uygulanması	Plastik çapak alma üretim sürecine giren miktar	744.304,00	0,2700	0,0045

Tablo 3.176: 350 Kodlu (M2) Mamule Plastik Çapak Alma %100 Kontrol Faaliyetinden Atanan Maliyetler

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Kullanılan Kapasite (dk) (A)	Kapasite Maliyet Oranı (B)	Atanan Maliyet (AxB)
Plastik Bölümü	F5	Plastik Çapak Alma ve %100 Kontrol Faaliyeti	Plastik çapak alma ve %100 kontrol işleminin uygulanması	Plastik çapak alma üretim sürecine giren miktar	3.349,37	0,3685₺	1.234,11₺
Toplam							1.234,11₺

Tablo 3.179: 350 Kodlu (M2) Mamulünün Paketleme Faaliyeti Birim İşlem Zamanı

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı	Birim Zaman (sn)	Birim Zaman (dk)
Sevkiyat Bölümü	F6	Paketleme Faaliyeti	Mamulün paketleme bölümüne getirilmesi	Üretilen Mamul Miktarı	744.304,00	0,1000	0,0017
			Paketleme işlemlerinin yapılması	Üretilen Mamul Miktarı	744.304,00	0,1200	0,0020

Tablo 3.180: 350 Kodlu (M2) Mamule Paketleme Faaliyetinden Atanan Maliyetler

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Kullanılan Kapasite (dk) (A)	Kapasite Maliyet Oranı (B)	Atanan Maliyet (AxB)
Sevkiyat Bölümü	F6	Paketleme Faaliyeti	Mamulün paketleme bölümüne getirilmesi	Üretilen Mamul Miktarı	1.240,51	0,4011₺	497,52₺
			Paketleme işlemlerinin yapılması	Üretilen Mamul Miktarı	1.488,61	0,4011₺	597,03₺
Toplam							1.094,55₺

3.4.6.7 Analize Tabi Mamullerin Mamul Depolama Faaliyetinden Aldıkları Payların Tespit Edilmesi

Mamul depolama faaliyetinden analize tabi mamullere maliyet atamak için öncelikle daha önceden kurulan zaman denklemlerinden yararlanılmaktadır. Zaman denklemleri aracılığı ile analize tabi mamullerin mamul depolama faaliyetinde geçirdikleri süreler hesaplanmaktadır. Analize tabi mamuller için hesaplanan süreler, mamul depolama faaliyeti için hesaplanan kapasite maliyet oranları ile çarpılarak analize tabi mamuller için atanan maliyetler hesaplanmaktadır.

3.4.6.8 Analize Tabi Mamullerin Sevkiyat Faaliyetinden Aldıkları Payların Tespit Edilmesi

Sevkiyat faaliyetinden analize tabi mamullere maliyet atamak için öncelikle daha önceden kurulan zaman denklemlerinden yararlanılmaktadır. Zaman denklemleri aracılığı ile analize tabi mamullerin sevkiyat faaliyetinde geçirdikleri süreler hesaplanmaktadır. Analize tabi mamuller için hesaplanan süreler, sevkiyat faaliyeti için hesaplanan kapasite maliyet oranları ile çarpılarak analize tabi mamuller için atanan maliyetler hesaplanmaktadır.

Tablo 3.185: 250 Kodlu (M1) Mamulünün Sevkiyat Faaliyeti Birim İşlem Zamanı

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı	Birim Zaman (sn)	Birim Zaman (dk)
Sevkiyat Bölümü	F8	Sevkiyat Faaliyeti	Mamulun sevkiyat işlemlerinin yapılması	Satılan Mamul Miktarı	124.320,00	0,2200	0,0037

Tablo 3.186: 250 Kodlu (M1) Mamule Sevkiyat Faaliyetinden Atanan Maliyetler

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Kullanılan Kapasite (dk) (A)	Kapasite Maliyet Oranı (B)	Atanan Maliyet (AxB)
Sevkiyat Bölümü	F8	Sevkiyat Faaliyeti	Mamulun sevkiyat işlemlerinin yapılması	Satılan Mamul Miktarı	455,84	0,4011₺	182,82₺
Toplam							182,82₺

Tablo 3.187: 350 Kodlu (M2) Mamulünün Sevkiyat Faaliyeti Birim İşlem Zamanı

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı	Birim Zaman (sn)	Birim Zaman (dk)
Sevkiyat Bölümü	F8	Sevkiyat Faaliyeti	Mamulun sevkiyat işlemlerinin yapılması	Satılan Mamul Miktarı	730.539,00	0,2200	0,0037

Tablo 3.188: 350 Kodlu (M2) Mamule Sevkiyat Faaliyetinden Atanan Maliyetler

Üretim Sınırı	Faaliyet Kodu	Faaliyet Tanımı	Alt Faaliyetler	Zaman Sürücüsü	Kullanılan Kapasite (dk) (A)	Kapasite Maliyet Oranı (B)	Atanan Maliyet (AxB)
Sevkiyat Bölümü	F8	Sevkiyat Faaliyeti	Mamulun sevkiyat işlemlerinin yapılması	Satılan Mamul Miktarı	2.678,64	0,4011₺	1.074,31₺
Toplam							1.074,31₺

3.4.7 Analize Tabi Mamullerin Birim Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması

Analize tabi mamullerin geçtikleri faaliyetlerde biriken genel üretim giderlerinin söz konusu mamullere dağılımı yukarıda yapılan hesaplamalar sonucundan gerçekleştirilmiştir. Yapılan hesaplamaların toplu gösterimi aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi özetlenmektedir:

Tablo 3.189: Analize Tabi Mamullerin Faaliyetlerden Aldıkları Genel Üretim Gideri Payları

Atanan Maliyetler	M1	M2	Toplam
F1	71,15 ₺	9.013,48 ₺	9.084,64 ₺
F2	6.376,83 ₺	0,00 ₺	6.376,83 ₺
F3	892,68 ₺	0,00 ₺	892,68 ₺
F4	0,00 ₺	22.555,88 ₺	22.555,88 ₺
F5	0,00 ₺	1.234,11 ₺	1.234,11 ₺
F6	194,33 ₺	1.094,55 ₺	1.288,88 ₺
F7	194,33 ₺	1.096,68 ₺	1.291,01 ₺
F8	182,82 ₺	1.074,31 ₺	1.257,13 ₺
Toplam	7.912,15 ₺	36.069,00 ₺	43.981,15 ₺
Üretim Miktarı	132.149,00	744.304,00	
Birim Maliyet	0,059873 ₺	0,048460 ₺	

Tablodan da görüldüğü gibi analize tabi mamullerden 250 kodlu (M1) mamul için birim bazında 0,059873₺, 350 kodlu (M2) mamul için birim bazında 0,048460₺ genel üretim gideri hesaplanmıştır. Bu mamuller için atanan direkt ilk madde ve malzeme gideri ve direkt işçilik giderleri ise aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

Tablo 3.190: Analize Tabi Mamullerin Birim Maliyetleri

Maliyet Kalemleri	M1	M2
Birim DİMMG	0,009969₺	0,048654₺
Birim DİG	0,147892₺	0,042607₺
Birim GÜG	0,059873₺	0,048460₺
Toplam	0,217734₺	0,139721₺

Tablodan da görüldüğü gibi kauçuk bölümünde üretilen 250 kodlu (M1) mamul için 0,009969₺ direkt ilk madde ve malzeme gideri, 0,147892₺ direkt işçilik gideri ve 0,059873₺ genel üretim gideri olmak üzere toplamda 0,217734₺ maliyet yüklenmiştir. Plastik bölümünde üretilen 350 kodlu (M2) için ise 0,048654₺ direkt ilk madde ve malzeme gideri, 0,042607₺ direkt işçilik gideri ve 0,048460₺ genel üretim gideri olmak üzere toplamda 0,139721₺ maliyet yüklenmiştir.

3.5 ANALİZE TABİ MALİYETLEME MODELLERİNDE HESAPLANAN MAMUL MALİYETLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

3.5.1 Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Mamul Maliyetlerinin Toplu Gösterimi

Bu bölümde analize tabi mamullerin geleneksel maliyetleme modeli, faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde hesaplanan maliyetler ile kaynak tüketim muhasebesi modelinin uygulanması sonucunda hesaplanan maliyetlerin karşılaştırmalı analizinin yapılması amaçlanmaktadır. Analize tabi mamuller için geleneksel maliyetleme modeli, faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde hesaplanan maliyetler aşağıdaki tablo yardımı ile sunulmaktadır:

Tablo 3.191: Analize Tabi Mamullerin Geleneksel Maliyetleme Modelinde Hesaplanan Birim Maliyetleri

Gider Kalemleri	M1	M2
DİMMG	0,009969₺	0,048654₺
DİG	0,147892₺	0,042607₺
GÜG	0,197284₺	0,073216₺
Toplam	0,355145₺	0,164477₺

Tablodan da görüldüğü gibi geleneksel maliyetleme modelinin uygulanması sonucunda kauçuk bölümünde üretilen 250 kodlu mamul (M1) için 0,009969₺ direkt ilk madde ve malzeme gideri, 0,147892₺ direkt işçilik gideri ve 0,197284₺ genel üretim gideri olmak üzere toplamda 0,355145₺ maliyet yüklenmiştir. Plastik bölümünde üretilen 350 kodlu mamul (M2) için ise 0,048654₺ direkt ilk madde ve malzeme gideri, 0,042607₺ direkt işçilik gideri ve 0,073216₺ genel üretim gideri olmak üzere toplamda 0,164477₺ maliyet yüklenmiştir.

Tablo 3.192: Analize Tabi Mamullerin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde Hesaplanan Birim Maliyetleri

Maliyet Kalemleri	M1	M2
Birim DİMMG	0,009969₺	0,048654₺
Birim DİG	0,147892₺	0,042607₺
Birim GÜG	0,062097₺	0,048863₺
Toplam	0,219958₺	0,140124₺

Tablodan da görüldüğü gibi faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin uygulanması sonucunda kauçuk bölümünde üretilen 250 kodlu mamul (M1) için 0,009969₺ direkt ilk madde ve malzeme gideri, 0,147892₺ direkt işçilik gideri ve 0,062097₺ genel üretim gideri olmak üzere toplamda 0,219958₺ maliyet yüklenmiştir. Plastik bölümünde üretilen 350 kodlu mamul (M2) için ise 0,048654₺ direkt ilk madde ve malzeme gideri, 0,042607₺ direkt işçilik gideri ve 0,048863₺ genel üretim gideri olmak üzere toplamda 0,140124₺ maliyet yüklenmiştir.

Tablo 3.193: Analize Tabi Mamullerin Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde Hesaplanan Birim Maliyetleri

Maliyet Kalemleri	M1	M2
Birim DİMMG	0,009969₺	0,048654₺
Birim DİG	0,147892₺	0,042607₺
Birim GÜG	0,059873₺	0,048460₺
Toplam	0,217734₺	0,139721₺

Tablodan da görüldüğü gibi zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin uygulanması sonucunda kauçuk bölümünde üretilen 250 kodlu mamul (M1) için 0,009969₺ direkt ilk madde ve malzeme gideri, 0,147892₺ direkt işçilik gideri ve 0,059873₺ genel üretim gideri olmak üzere toplamda 0,217734₺ maliyet yüklenmiştir.

Plastik bölümünde üretilen 350 kodlu mamul (M2) için ise 0,048654₺ direkt ilk madde ve malzeme gideri, 0,042607₺ direkt işçilik gideri ve 0,048460₺ genel üretim gideri olmak üzere toplamda 0,139721₺ maliyet yüklenmiştir.

Kaynak Tüketim Muhasebesi modelinin uygulanması sonucu ortaya çıkan mamul maliyetleri ile geleneksel maliyetleme modeli, faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin uygulanması sonucu ortaya çıkan mamul maliyetleri karşılaştırmalı olarak aşağıdaki tabloda sunulmaktadır:

Tablo 3.194: Analize Tabi Mamullerin Maliyetinin Karşılaştırılması

Maliyetleme Sistemleri	M1	M2
Geleneksel Maliyetleme Modeli	0,355145₺	0,164477₺
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	0,219958₺	0,140124₺
Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	0,217734₺	0,139721₺
Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli	0,135608₺	0,232775₺

Geleneksel maliyetleme modeline göre 0,355145₺ olarak hesaplanan 250 kodlu mamul (M1) maliyetinin Kaynak Tüketim Muhasebesi modeline göre 0,135608₺ olarak hesaplandığı görülmektedir. M1 mamul hak etmediği 0,219537₺ maliyeti üzerinde taşımaktadır. Benzer şekilde geleneksel maliyetleme modeline göre 0,164477₺ olarak hesaplanan 350 kodlu mamul (M2) maliyetinin Kaynak Tüketim Muhasebesi modeline göre 0,232775₺ olarak hesaplandığı görülmektedir. M2 mamulü ise hak ettiği halde 0,068298₺ maliyeti yüklenmediği görülmektedir.

3.5.2 Analize Tabi Mamul Maliyetlerinin Karşılaştırmalı Analizi

Analize tabi üretim işletmesinde mamul maliyetlerin hesaplanmasında geleneksel maliyetleme modeli kullanılmaktadır. Kullanılan modelde direkt ilk madde ve malzeme giderleri oldukça dikkatli ve hassas bir şekilde takip edilirken, işçilik giderleri ve sair üretim giderleri mamullere ortalama olarak yüklenmektedir. Diğer bir ifade ile direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri toplam üretim miktarına bölünerek birim yükleme oranı hesaplanmakta ve hesaplanan bu yükleme oranı aracılığı ile mamullere yüklenmektedir. Maliyet hesaplamasının ortalama olarak yapıldığı bir durumda 6.662.919 adet üretim yapılan kauçuk bölümü ile 26.312.062 adet üretim

yapılan plastik bölümünde üretilen mamullerin maliyetlerinin gerçeği yansıtmadıkları apaçık görülmektedir. Birim bazında küçük rakamlar olarak görülen bu maliyet rakamların milyonlarca miktar üretimin yapıldığı bir üretim işletmesinde kayda değer sapmaları ortaya çıkarmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre 0,219958₺ olarak hesaplanan 250 kodlu mamul (M1) maliyetinin kaynak tüketim muhasebesi modeline göre 0,135608₺ olarak hesaplandığı görülmektedir. M1 mamul hak etmediği 0,084350₺ maliyeti üzerinde taşımaktadır. Benzer şekilde faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre 0,140124₺ olarak hesaplanan 350 kodlu mamul (M2) maliyetinin kaynak tüketim muhasebesi modeline göre 0,232775₺ olarak hesaplandığı görülmektedir. M2 mamulü ise hak ettiği halde 0,092651₺ maliyeti yüklenmediği görülmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme modeli sadece genel üretim giderlerinin dağıtımında kullanılmaktadır. Dolayısıyla bu model, geleneksel maliyetleme modeli ile mamullere ortalama yüklenen direkt işçilik giderlerinin birim maliyetler üzerindeki etkilerini azaltmakta yetersiz kalmaktadır. Aynı zamanda bu modelin ortaya çıkan atıl maliyetleri de birim maliyet hesaplamalarına dahil etmesi modelin zayıflığını ortaya çıkarmaktadır.

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre 0,217734₺ olarak hesaplanan 250 kodlu mamul (M1) maliyetinin Kaynak Tüketim Muhasebesi modeline göre 0,135608₺ olarak hesaplandığı görülmektedir. M1 mamul hak etmediği 0,082126₺ maliyeti üzerinde taşımaktadır. Benzer şekilde zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre 0,139721₺ olarak hesaplanan 350 kodlu mamul (M2) maliyetinin Kaynak Tüketim Muhasebesi modeline göre 0,232775₺ olarak hesaplandığı görülmektedir. M2 mamulü ise hak ettiği halde 0,093054₺ maliyeti yüklenmediği görülmektedir.

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli de faaliyet tabanlı maliyetleme modeli gibi genel üretim giderleri üzerinde yoğunlaşmaktadır. Dolayısıyla bu model de, geleneksel maliyetleme modeli ile mamullere ortalama yüklenen direkt işçilik giderlerinin birim maliyetler üzerindeki etkilerini azaltmakta yetersiz kalmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin aksine zamana dayalı faaliyet

tabanlı maliyetleme modeli atıl maliyetleri hesaplamakta ve mamullerin birim maliyetlerine dahil etmemektedir. Ancak bu model atıl maliyetleri hesaplarken sadece bir etkeni (faaliyetlerin zamanı) dikkate almaktadır. Buna karşılık kaynak tüketim muhasebesi modeli atıl maliyetlerin hesaplanmasında birden fazla etkenden yararlanmaktadır. Atıl maliyet hesaplamalarında tek bir etkene bağlı kalmayıp birden fazla etmeni dikkate alan model daha doğru ve daha güvenilir atıl maliyet hesaplamaları yapmaktadır.

Kaynak tüketim muhasebesi modeli, maliyet hesaplamalarında geleneksel maliyetlemenin ortalama maliyet hesaplama dezavantajından kurtulmanın yanı sıra mamul maliyetlerine yansıtılan kullanılmayan kapasite maliyetlerini de mamul maliyetlerinden ayırmaktadır. Bu sayede olması gereken, gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir mamul maliyetleri ortaya çıkmakta ve yöneticilerin verecekleri kararlara ışık tutmaktadır. Aynı zamanda kaynak tüketim muhasebesi modelinin son derece gelişmiş bir maliyetleme modeli olduğu yapılan bu çalışma ile açık bir şekilde ortaya çıkmıştır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
ANALİZE TABİ MAMULLERİN FİYATLANDIRILMASI

4.1 ANALİZE TABİ MAMULLERİN FİYATLANDIRILMASI

4.1.1 Analize Tabi Mamullerin Fiyatlandırılma Politikası

Analize tabi işletme ilgilileri ile fiyatlandırma politikası hususunda yapılan görüşmeler sonucunda işletmenin maliyete dayalı fiyatlandırma politikasını benimsediği anlaşılmıştır. Maliyete dayalı fiyatlandırma politikası en genel anlamı ile maliyet artı kar olarak ifade edilmektedir. Çalışmanın bu bölümünde bir önceki bölümde analize tabi maliyetleme modelleri aracılığı ile hesaplanan birim maliyetler temel alınarak işletmenin benimsediği maliyete dayalı fiyatlandırma politikası değerlendirilecektir. Bu bağlamda kauçuk bölümünde işlem gören 250 kodlu (M1) mamul ve plastik bölümünde işlem gören 350 kodlu (M2) mamul ile ilgili maliyet dayalı fiyatlandırma çalışmaları detaylandırılacaktır. Maliyete dayalı fiyatlandırma yöntemleri; (i) tam üretim maliyeti (sınai maliyet) esasına dayalı fiyatlandırma, (ii) tam maliyet (ticari maliyet) esasına dayalı fiyatlandırma, (iii) toplam değişken maliyet esasına dayalı fiyatlandırma, (iv) yatırım karlılığı esasına dayalı fiyatlandırma, (v) işleme (dönüşüm) maliyeti esasına göre fiyatlandırma ve (vi) zaman ve maliyet esasına dayalı fiyatlandırma olarak sınıflandırılmaktadır (Erdoğan ve Saban, 2010: 464). Bu çalışmada analize tabi maliyetleme modellerinin sonuçlarının açık bir şekilde görülmesi amacıyla tam üretim maliyeti (sınai maliyet) esasına dayalı fiyatlandırma yöntemi ele alınmıştır. Bu fiyatlandırma yöntemine göre fiyat toplam üretim maliyeti (direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve genel üretim maliyeti) üzerine belirli bir kar marjı eklenerek hesaplanmaktadır. Bu yöntem sayesinde analize tabi maliyetleme modelleri aracılığı ile farklı farklı hesaplanan üretim maliyetlerinin ürünlerin birim satış fiyatlarına etkisi değerlendirilecektir.

4.1.2 Fiyatlandırma İle İlgili Varsayımlar

Analize tabi üretim işletmesinde kauçuk ve plastik bölümlerinde üretilen her bir mamul için işletme yöneticileri tarafından kar marjlarının belirlendiği ve bu marjların satış miktarlarına paralel azalan eğimli olarak değiştiği varsayılmaktadır. Bu işletmede kauçuk bölümünde işlem gören 250 kodlu (M1) mamul ile plastik bölümünde işlem

gören 350 kodlu (M2) mamulün her bir satış hacmi için belirlenen kar marjları aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 4.1: 250 Kodlu (M1) Mamule Atanan Kar Marjları

Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı
1	0 birim - 20.000 birim	0,95
2	20.001 birim - 40.000 birim	0,93
3	40.001 birim - 60.000 birim	0,91
4	60.001 birim - 80.000 birim	0,89
5	80.001 birim - 100.000 birim	0,87
6	100.001 birim - 120.000 birim	0,85
7	121.001 birim - 140.000 birim	0,83
8	140.001 birim - 160.000 birim	0,81
9	160.001 birim - 180.000 birim	0,79
10	180.001 birim - 200.000 birim	0,77
11	200.001 birim - 220.000 birim	0,75
12	220.001 birim - 240.000 birim	0,73
13	240.001 birim - 260.000 birim	0,71
14	260.001 birim - 280.000 birim	0,69
15	280.001 birim - 300.000 birim	0,67
16	300.001 birim - 320.000 birim	0,65
17	320.001 birim - 340.000 birim	0,63
18	340.001 birim - 360.000 birim	0,61
19	360.001 birim - 380.000 birim	0,59
20	380.001 birim - 400.000 birim	0,57
21	400.001 birim - 420.000 birim	0,55
22	420.001 birim - 440.000 birim	0,53
23	440.001 birim - 460.000 birim	0,51
24	460.001 birim - 480.000 birim	0,49
25	480.001 birim - 500.000 birim	0,47
26	500.001 birim - 520.000 birim	0,45
27	520.001 birim - 540.000 birim	0,43
28	540.001 birim - 560.000 birim	0,41
29	560.001 birim - 580.000 birim	0,39
30	580.001 birim - 600.000 birim	0,37
31	600.001 birim - 620.000 birim	0,35
32	620.001 birim - 640.000 birim	0,33
33	640.001 birim - 660.000 birim	0,31
34	660.001 birim - 680.000 birim	0,29
35	680.001 birim - 700.000 birim	0,27
36	700.001 birim - 720.000 birim	0,25
37	720.001 birim - 740.000 birim	0,23
38	740.001 birim - 760.000 birim	0,21
39	760.001 birim - 780.000 birim	0,19
40	780.001 birim - 800.000 birim	0,17
41	800.001 birim - 820.000 birim	0,15
42	820.001 birim - 840.000 birim	0,13
43	840.001 birim - 860.000 birim	0,11
44	860.001 birim - 880.000 birim	0,09
45	880.001 birim - 900.000 birim	0,07

Tablo 4.2: 350 Kodlu (M2) Mamule Atanan Kar Marjları

Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı
1	0 birim - 50.000 birim	0,95
2	50.001 birim - 100.000 birim	0,93
3	100.001 birim - 150.000 birim	0,91
4	150.001 birim - 200.000 birim	0,89
5	200.001 birim - 250.000 birim	0,87
6	250.001 birim - 300.000 birim	0,85
7	300.001 birim - 350.000 birim	0,83
8	350.001 birim - 400.000 birim	0,81
9	400.001 birim - 450.000 birim	0,79
10	450.001 birim - 500.000 birim	0,77
11	500.001 birim - 550.000 birim	0,75
12	550.001 birim - 600.000 birim	0,73
13	600.001 birim - 650.000 birim	0,71
14	650.001 birim - 700.000 birim	0,69
15	700.001 birim - 750.000 birim	0,67
16	750.001 birim - 800.000 birim	0,65
17	800.001 birim - 850.000 birim	0,63
18	850.001 birim - 900.000 birim	0,61
19	900.001 birim - 950.000 birim	0,59
20	950.001 birim - 1.000.000 birim	0,57
21	1.000.001 birim - 1.050.000 birim	0,55
22	1.050.001 birim - 1.100.000 birim	0,53
23	1.100.001 birim - 1.150.000 birim	0,51
24	1.150.001 birim - 1.200.000 birim	0,49
25	1.200.001 birim - 1.250.000 birim	0,47
26	1.250.001 birim - 1.300.000 birim	0,45
27	1.300.001 birim - 1.350.000 birim	0,43
28	1.350.001 birim - 1.400.000 birim	0,41
29	1.400.001 birim - 1.450.000 birim	0,39
30	1.450.001 birim - 1.500.000 birim	0,37
31	1.500.001 birim - 1.550.000 birim	0,35
32	1.550.001 birim - 1.600.000 birim	0,33
33	1.600.001 birim - 1.650.000 birim	0,31
34	1.650.001 birim - 1.700.000 birim	0,29
35	1.700.001 birim - 1.750.000 birim	0,27

4.1.3 Analize Tabi Mamullerin Birim Satış Fiyatlarının Hesaplanması

Analize tabi işletmenin fiyatlandırma politikası olarak maliyet artı kar yöntemini benimsediği daha önce ifade edilmişti. Maliyet artı kar yönteminin uygulanabilmesi için analize tabi mamullerin birim üretim maliyetlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bir önceki bölümde analize tabi dört farklı maliyetleme modeli (geleneksel maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme ve kaynak tüketim muhasebesi) kullanılarak hesaplanan mamul birim üretim maliyetleri aşağıdaki tablo ile özetlenmektedir:

Tablo 4.3: Analize Tabi Mamullerin Maliyetinin Karşılaştırılması

Maliyetleme Sistemleri	M1	M2
Geleneksel Maliyetleme Modeli	0,355145₺	0,164477₺
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	0,219958₺	0,140124₺
Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	0,217734₺	0,139721₺
Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli	0,135608₺	0,232775₺

Analize tabi mamuller için hesaplanan üretim maliyetleri tespit edilen kar marjları ile ilişkilendirilerek tam üretim maliyeti (sınai maliyet) esasına dayalı fiyatlandırma yöntemine göre fiyat ataması yapılmaktadır. Diğer bir ifade ile satış fiyatının belirlenmesinde aşağıda yer alan basit formülüzasyon kullanılmaktadır:

$$\text{Birim Satış Fiyatı} = \text{Birim Üretim Maliyeti} + \frac{\text{Birim Üretim Maliyeti}}{\text{Kar Marjı Oranı}}$$

Maliyet artı kar yönteminin gösterilen formülü yardımı ile her bir maliyetleme modeli aracılığı ile hesaplanan birim üretim maliyetlerine belirlenen kar marjları eklenerek dört farklı maliyetleme modeline göre mamul birim satış fiyatları hesaplanmış ve aşağıdaki tablolar yardımı ile özetlenmiştir:

Tablo 4.4: 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Satış Fiyatları

250 KODLU MAMUL (M1) İLE İLGİLİ ÜRETİM BİLGİLERİ	Geleneksel Maliyetleme Modeli	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli
DİMMG	0,009969 ₺	0,009969 ₺	0,009969 ₺	---
DİG	0,147892 ₺	0,147892 ₺	0,147892 ₺	---
GÜG	0,197284 ₺	0,062097 ₺	0,059873 ₺	---
Toplam Üretim Maliyeti	0,355145 ₺	0,219958 ₺	0,217734 ₺	0,135608 ₺
Kar Marjı (Grup Kodu: 7)	0,83	0,83	0,83	0,83
Kar	0,294770 ₺	0,182565 ₺	0,180719 ₺	0,112555 ₺
Birim Satış Fiyatı	0,649915 ₺	0,402523 ₺	0,398453 ₺	0,248163 ₺
Satış Miktarı (Grup Kodu: 7)	124.320	124.320	124.320	124.320
Satış Hasılatı	80.797,48 ₺	50.041,68 ₺	49.535,70 ₺	30.851,58 ₺
Satış Maliyeti	44.151,63 ₺	27.345,18 ₺	27.068,69 ₺	16.858,79 ₺
Brüt Satış Karı	36.645,85 ₺	22.696,50 ₺	22.467,01 ₺	13.992,79 ₺

Tablo 4.5: 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Satış Hasılatları

350 KODLU MAMUL (M2) İLE İLGİLİ ÜRETİM BİLGİLERİ	Geleneksel Maliyetleme Modeli	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli
DİMMG	0,048654 ₺	0,048654 ₺	0,048654 ₺	---
DİG	0,042607 ₺	0,042607 ₺	0,042607 ₺	---
GÜG	0,073216 ₺	0,048863 ₺	0,048460 ₺	---
Toplam Üretim Maliyeti	0,164477 ₺	0,140124 ₺	0,139721 ₺	0,232775 ₺
Kar Marjı (Grup Kodu: 15)	0,67	0,67	0,67	0,67
Kar	0,110200 ₺	0,093883 ₺	0,093613 ₺	0,155959 ₺
Birim Satış Fiyatı	0,274677 ₺	0,234007 ₺	0,233334 ₺	0,388734 ₺
Satış Miktarı (Grup Kodu: 15)	730.539	730.539	730.539	730.539
Satış Hasılatı	200.661,96 ₺	170.951,30 ₺	170.459,64 ₺	283.985,53 ₺
Satış Maliyeti	120.156,86 ₺	102.366,05 ₺	102.071,64 ₺	170.051,22 ₺
Brüt Satış Karı	80.505,10 ₺	68.585,25 ₺	68.388,00 ₺	113.934,31 ₺

4.1.4 Analize Tabi Mamuller İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Satış Fiyatlarının Karşılaştırılması

4.1.4.1 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Satış Fiyatlarının Karşılaştırılması

250 kodlu (M1) mamul dönem içinde 124.320 adet satılmıştır. İşletmenin bu satış hacmi için öngöründüğü kar marjının %83 olduğu varsayılmaktadır. Analize tabi maliyetleme modelleri kullanılarak hesaplanan 250 kodlu (M1) mamulün birim üretim maliyetine belirlenen kar marjı eklenerek mamulün birim satış fiyatı hesaplanmıştır. Ancak maliyet artı kar yönteminde analize tabi maliyetleme modellerinde hesaplanan birim üretim maliyetlerinin farklılığı birim satış fiyatlarının da farklılaşmasına neden olmaktadır. Yukarıda verilen tablo incelendiğinde 250 kodlu (M1) mamule geleneksel maliyetleme modelinde 0,649915₺, faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde 0,402523₺, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde 0,398453₺ ve kaynak tüketim muhasebesi modelinde 0,248163₺ birim mamul satış fiyatı hesaplanmıştır. Kaynak tüketim muhasebesi modelinde hesaplanan birim mamul satış fiyatı referans alınarak değerlendirildiğinde (%100 olarak alındığında) diğer maliyetleme modellerinden hesaplanan birim mamul satış fiyatlarının referans alınan birim satış fiyatı karşısındaki değişimleri aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir.

Tablo 4.6: 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatlarının Karşılaştırılması

Sıra No	Maliyetleme Modelleri	Birim Satış Fiyatı	%	Fark (%)
1	Geleneksel Maliyetleme Modeli	0,649915 ₺	261,89%	161,89%
2	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	0,402523 ₺	162,20%	62,20%
3	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	0,398453 ₺	160,56%	60,56%
4	Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli	0,248163 ₺	100,00%	0,00%

Kaynak tüketim muhasebesi modelinde üretilen maliyet bilgileri göz önüne alınarak 250 kodlu (M1) mamul için hesaplanan birim mamul satış fiyatı %100 olarak ele alındığında, hesaplanan birim mamul satış fiyatına göre geleneksel maliyetleme modelinde hesaplanan birim mamul satış fiyatı (+) %161,89, faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde hesaplanan birim mamul satış fiyatı (+) %62,20 ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde hesaplanan birim mamul satış fiyatı ise (+) %60,56 oranında farkla fiyatlandırıldığı görülmektedir.

4.1.4.2 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Satış Fiyatlarının Karşılaştırılması

350 kodlu (M2) mamul dönem içinde 730.539 adet satılmıştır. İşletmenin bu satış hacmi için öngöründüğü kar marjının %67 olduğu varsayılmaktadır. Analize tabi maliyetleme modelleri kullanılarak hesaplanan 350 kodlu (M2) mamulün birim üretim maliyetine belirlenen kar marjı eklenerek mamulün birim satış fiyatı hesaplanmıştır. Yukarıda verilen tablo incelendiğinde 350 kodlu (M2) mamule geleneksel maliyetleme modelinde 0,274677₺, faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde 0,234007₺, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde 0,233334₺ ve kaynak tüketim muhasebesi modelinde 0,388734₺ birim mamul satış fiyatı hesaplanmıştır. Kaynak tüketim muhasebesi modelinde hesaplanan birim mamul satış fiyatı referans alınarak değerlendirildiğinde (%100 olarak alındığında) diğer maliyetleme modellerinden hesaplanan birim mamul satış fiyatlarının referans alınan birim satış fiyatı karşısındaki değişimleri aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir.

Tablo 4.7: 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatlarının Karşılaştırılması

Sıra No	Maliyetleme Modelleri	Birim Satış Fiyatı	%	Fark (%)
1	Geleneksel Maliyetleme Modeli	0,274677 ₺	70,66%	-29,34%
2	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	0,234007 ₺	60,20%	-39,80%
3	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	0,233334 ₺	60,02%	-39,98%
4	Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli	0,388734 ₺	100,00%	0,00%

Kaynak tüketim muhasebesi modelinde üretilen maliyet bilgileri göz önüne alınarak 350 kodlu (M2) mamul için hesaplanan birim mamul satış fiyatı %100 olarak ele alındığında, hesaplanan birim mamul satış fiyatına göre geleneksel maliyetleme modelinde hesaplanan birim mamul satış fiyatı (-) %29,34, faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde hesaplanan birim mamul satış fiyatı (-) %39,80 ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde hesaplanan birim mamul satış fiyatı ise (-) %39,98 oranında farkla fiyatlandırıldığı görülmektedir.

4.2 ANALİZE TABİ MAMULLERİN FİYATLANDIRMA KARARLARININ ANALİZ EDİLMESİ

İşletmenin maliyet odaklı bir yaklaşımla birim mamul satış fiyatını belirlemesi, mamul birim maliyetlerinin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olarak hesaplanması gerekliliğini açıkça ortaya çıkarmaktadır. Gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olmayan maliyet bilgileri fiyatlandırma kararlarını etkilemekte ve dolayısıyla yanıltıcı fiyatlandırma sonuçlarını ortaya çıkarmaktadır. Maliyet bilgilerinin fiyatlandırma kararlarına etkileri bu bölümde açıklanmaktadır. Bu bölüm iki alt ayrımdan oluşmaktadır. Birinci alt ayrımda analize tabi her bir maliyetleme modelinde ortaya çıkan maliyetlere belirlenen kar marjlarının ilave edilmesi sonucunda elde edilen birim satış fiyatları ve birim satış fiyatları kullanılarak elde edilen bilgiler analiz edilmektedir. İkinci alt ayrımda ise işletmenin hali hazırda uyguladığı geleneksel maliyetleme modelinde ortaya çıkan maliyetlere belirlenen kar marjları ilave edilerek birim mamul satış fiyatı elde edilmektedir. Elde edilen bu satış fiyatı analize tabi diğer maliyetleme modellerinde aynen kullanılmakta ve değişimler değerlendirilmektedir.

4.2.1 Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Ortaya Çıkan Maliyetler Üzerinden Birim Mamul Satış Fiyatlarının Hesaplanması ve Diğer Maliyetleme Modelleri İle Karşılaştırmalı Olarak Analiz Edilmesi

Bu bölümde öncelikle analize tabi maliyetleme modellerinde analize tabi mamuller için hesaplanan birim üretim maliyetlerine belirlenen kar marjları ilave edilerek birim mamul satış fiyatları hesaplanmaktadır. Bu hesaplamalar her bir maliyetleme modeline göre ayrı ayrı yapılarak karşılaştırmalı olarak analiz edilmektedir. Hesaplanan birim mamul satış fiyatları kullanılarak belirlenen satış hacminde elde edilen toplam satış hasılatları, katlanılan toplam maliyetler ve toplam kar kalemleri ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Bununla birlikte 250 kodlu (M1) mamul ve 350 kodlu (M2) mamulün dönem içinde yapılan satışlarından elde edilen toplam hasılat ve toplam kar payları tablolar üzerinde gösterilmektedir. İlave olarak kullanılan verilere göre her bir mamul için maksimum kara ulaşılan satış hacmi noktaları da tablolarda yer almaktadır. Yapılan hesaplamaların sonuçları aşağıdaki tablolar yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 4.8: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı

GELENEKSEL MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
1	0 birim - 20.000 birim	0,95	20.000	0,355145 ₺	0,337388 ₺	0,692533 ₺	13.850,66 ₺	7.102,90 ₺	6.747,76 ₺
2	20.001 birim - 40.000 birim	0,93	40.000	0,355145 ₺	0,330285 ₺	0,685430 ₺	27.417,19 ₺	14.205,80 ₺	13.211,39 ₺
3	40.001 birim - 60.000 birim	0,91	60.000	0,355145 ₺	0,323182 ₺	0,678327 ₺	40.699,62 ₺	21.308,70 ₺	19.390,92 ₺
4	60.001 birim - 80.000 birim	0,89	80.000	0,355145 ₺	0,316079 ₺	0,671224 ₺	53.697,92 ₺	28.411,60 ₺	25.286,32 ₺
5	80.001 birim - 100.000 birim	0,87	100.000	0,355145 ₺	0,308976 ₺	0,664121 ₺	66.412,12 ₺	35.514,50 ₺	30.897,61 ₺
6	100.001 birim - 120.000 birim	0,85	120.000	0,355145 ₺	0,301873 ₺	0,657018 ₺	78.842,19 ₺	42.617,40 ₺	36.224,79 ₺
7	121.001 birim - 140.000 birim	0,83	124.320	0,355145 ₺	0,294770 ₺	0,649915 ₺	80.797,48 ₺	44.151,63 ₺	36.645,85 ₺
8	140.001 birim - 160.000 birim	0,81	160.000	0,355145 ₺	0,287667 ₺	0,642812 ₺	102.849,99 ₺	56.823,20 ₺	46.026,79 ₺
9	160.001 birim - 180.000 birim	0,79	180.000	0,355145 ₺	0,280565 ₺	0,635710 ₺	114.427,72 ₺	63.926,10 ₺	50.501,62 ₺
10	180.001 birim - 200.000 birim	0,77	200.000	0,355145 ₺	0,273462 ₺	0,628607 ₺	125.721,33 ₺	71.029,00 ₺	54.692,33 ₺
11	200.001 birim - 220.000 birim	0,75	220.000	0,355145 ₺	0,266359 ₺	0,621504 ₺	136.730,83 ₺	78.131,90 ₺	58.598,93 ₺
12	220.001 birim - 240.000 birim	0,73	240.000	0,355145 ₺	0,259256 ₺	0,614401 ₺	147.456,20 ₺	85.234,80 ₺	62.221,40 ₺
13	240.001 birim - 260.000 birim	0,71	260.000	0,355145 ₺	0,252153 ₺	0,607298 ₺	157.897,47 ₺	92.337,70 ₺	65.559,77 ₺
14	260.001 birim - 280.000 birim	0,69	280.000	0,355145 ₺	0,245050 ₺	0,600195 ₺	168.054,61 ₺	99.440,60 ₺	68.614,01 ₺
15	280.001 birim - 300.000 birim	0,67	300.000	0,355145 ₺	0,237947 ₺	0,593092 ₺	177.927,65 ₺	106.543,50 ₺	71.384,15 ₺
16	300.001 birim - 320.000 birim	0,65	320.000	0,355145 ₺	0,230844 ₺	0,585989 ₺	187.516,56 ₺	113.646,40 ₺	73.870,16 ₺
17	320.001 birim - 340.000 birim	0,63	340.000	0,355145 ₺	0,223741 ₺	0,578886 ₺	196.821,36 ₺	120.749,30 ₺	76.072,06 ₺
18	340.001 birim - 360.000 birim	0,61	360.000	0,355145 ₺	0,216638 ₺	0,571783 ₺	205.842,04 ₺	127.852,20 ₺	77.989,84 ₺
19	360.001 birim - 380.000 birim	0,59	380.000	0,355145 ₺	0,209536 ₺	0,564681 ₺	214.578,61 ₺	134.955,10 ₺	79.623,51 ₺
20	380.001 birim - 400.000 birim	0,57	400.000	0,355145 ₺	0,202433 ₺	0,557578 ₺	223.031,06 ₺	142.058,00 ₺	80.973,06 ₺
21	400.001 birim - 420.000 birim	0,55	420.000	0,355145 ₺	0,195330 ₺	0,550475 ₺	231.199,40 ₺	149.160,90 ₺	82.038,50 ₺
22	420.001 birim - 440.000 birim	0,53	440.000	0,355145 ₺	0,188227 ₺	0,543372 ₺	239.083,61 ₺	156.263,80 ₺	82.819,81 ₺
23	440.001 birim - 460.000 birim	0,51	460.000	0,355145 ₺	0,181124 ₺	0,536269 ₺	246.683,72 ₺	163.366,70 ₺	83.317,02 ₺
24	460.001 birim - 480.000 birim	0,49	480.000	0,355145 ₺	0,174021 ₺	0,529166 ₺	253.999,70 ₺	170.469,60 ₺	83.530,10 ₺
25	480.001 birim - 500.000 birim	0,47	500.000	0,355145 ₺	0,166918 ₺	0,522063 ₺	261.031,58 ₺	177.572,50 ₺	83.459,08 ₺

Tablo 4.8: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı (Devamı)

GELENEKSEL MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
26	500.001 birim - 520.000 birim	0,45	520.000	0,355145 ₺	0,159815 ₺	0,514960 ₺	267.779,33 ₺	184.675,40 ₺	83.103,93 ₺
27	520.001 birim - 540.000 birim	0,43	540.000	0,355145 ₺	0,152712 ₺	0,507857 ₺	274.242,97 ₺	191.778,30 ₺	82.464,67 ₺
28	540.001 birim - 560.000 birim	0,41	560.000	0,355145 ₺	0,145609 ₺	0,500754 ₺	280.422,49 ₺	198.881,20 ₺	81.541,29 ₺
29	560.001 birim - 580.000 birim	0,39	580.000	0,355145 ₺	0,138507 ₺	0,493652 ₺	286.317,90 ₺	205.984,10 ₺	80.333,80 ₺
30	580.001 birim - 600.000 birim	0,37	600.000	0,355145 ₺	0,131404 ₺	0,486549 ₺	291.929,19 ₺	213.087,00 ₺	78.842,19 ₺
31	600.001 birim - 620.000 birim	0,35	620.000	0,355145 ₺	0,124301 ₺	0,479446 ₺	297.256,37 ₺	220.189,90 ₺	77.066,47 ₺
32	620.001 birim - 640.000 birim	0,33	640.000	0,355145 ₺	0,117198 ₺	0,472343 ₺	302.299,42 ₺	227.292,80 ₺	75.006,62 ₺
33	640.001 birim - 660.000 birim	0,31	660.000	0,355145 ₺	0,110095 ₺	0,465240 ₺	307.058,37 ₺	234.395,70 ₺	72.662,67 ₺
34	660.001 birim - 680.000 birim	0,29	680.000	0,355145 ₺	0,102992 ₺	0,458137 ₺	311.533,19 ₺	241.498,60 ₺	70.034,59 ₺
35	680.001 birim - 700.000 birim	0,27	700.000	0,355145 ₺	0,095889 ₺	0,451034 ₺	315.723,91 ₺	248.601,50 ₺	67.122,41 ₺
36	700.001 birim - 720.000 birim	0,25	720.000	0,355145 ₺	0,088786 ₺	0,443931 ₺	319.630,50 ₺	255.704,40 ₺	63.926,10 ₺
37	720.001 birim - 740.000 birim	0,23	740.000	0,355145 ₺	0,081683 ₺	0,436828 ₺	323.252,98 ₺	262.807,30 ₺	60.445,68 ₺
38	740.001 birim - 760.000 birim	0,21	760.000	0,355145 ₺	0,074580 ₺	0,429725 ₺	326.591,34 ₺	269.910,20 ₺	56.681,14 ₺
39	760.001 birim - 780.000 birim	0,19	780.000	0,355145 ₺	0,067478 ₺	0,422623 ₺	329.645,59 ₺	277.013,10 ₺	52.632,49 ₺
40	780.001 birim - 800.000 birim	0,17	800.000	0,355145 ₺	0,060375 ₺	0,415520 ₺	332.415,72 ₺	284.116,00 ₺	48.299,72 ₺
41	800.001 birim - 820.000 birim	0,15	820.000	0,355145 ₺	0,053272 ₺	0,408417 ₺	334.901,74 ₺	291.218,90 ₺	43.682,84 ₺
42	820.001 birim - 840.000 birim	0,13	840.000	0,355145 ₺	0,046169 ₺	0,401314 ₺	337.103,63 ₺	298.321,80 ₺	38.781,83 ₺
43	840.001 birim - 860.000 birim	0,11	860.000	0,355145 ₺	0,039066 ₺	0,394211 ₺	339.021,42 ₺	305.424,70 ₺	33.596,72 ₺
44	860.001 birim - 880.000 birim	0,09	880.000	0,355145 ₺	0,031963 ₺	0,387108 ₺	340.655,08 ₺	312.527,60 ₺	28.127,48 ₺
45	880.001 birim - 900.000 birim	0,07	900.000	0,355145 ₺	0,024860 ₺	0,380005 ₺	342.004,64 ₺	319.630,50 ₺	22.374,14 ₺

Tablo 4.9: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
1	0 birim - 20.000 birim	0,95	20.000	0,219958 ₺	0,208960 ₺	0,428918 ₺	8.578,36 ₺	4.399,16 ₺	4.179,20 ₺
2	20.001 birim - 40.000 birim	0,93	40.000	0,219958 ₺	0,204561 ₺	0,424519 ₺	16.980,76 ₺	8.798,32 ₺	8.182,44 ₺
3	40.001 birim - 60.000 birim	0,91	60.000	0,219958 ₺	0,200162 ₺	0,420120 ₺	25.207,19 ₺	13.197,48 ₺	12.009,71 ₺
4	60.001 birim - 80.000 birim	0,89	80.000	0,219958 ₺	0,195763 ₺	0,415721 ₺	33.257,65 ₺	17.596,64 ₺	15.661,01 ₺
5	80.001 birim - 100.000 birim	0,87	100.000	0,219958 ₺	0,191363 ₺	0,411321 ₺	41.132,15 ₺	21.995,80 ₺	19.136,35 ₺
6	100.001 birim - 120.000 birim	0,85	120.000	0,219958 ₺	0,186964 ₺	0,406922 ₺	48.830,68 ₺	26.394,96 ₺	22.435,72 ₺
7	121.001 birim - 140.000 birim	0,83	124.320	0,219958 ₺	0,182565 ₺	0,402523 ₺	50.041,68 ₺	27.345,18 ₺	22.696,50 ₺
8	140.001 birim - 160.000 birim	0,81	160.000	0,219958 ₺	0,178166 ₺	0,398124 ₺	63.699,84 ₺	35.193,28 ₺	28.506,56 ₺
9	160.001 birim - 180.000 birim	0,79	180.000	0,219958 ₺	0,173767 ₺	0,393725 ₺	70.870,47 ₺	39.592,44 ₺	31.278,03 ₺
10	180.001 birim - 200.000 birim	0,77	200.000	0,219958 ₺	0,169368 ₺	0,389326 ₺	77.865,13 ₺	43.991,60 ₺	33.873,53 ₺
11	200.001 birim - 220.000 birim	0,75	220.000	0,219958 ₺	0,164969 ₺	0,384927 ₺	84.683,83 ₺	48.390,76 ₺	36.293,07 ₺
12	220.001 birim - 240.000 birim	0,73	240.000	0,219958 ₺	0,160569 ₺	0,380527 ₺	91.326,56 ₺	52.789,92 ₺	38.536,64 ₺
13	240.001 birim - 260.000 birim	0,71	260.000	0,219958 ₺	0,156170 ₺	0,376128 ₺	97.793,33 ₺	57.189,08 ₺	40.604,25 ₺
14	260.001 birim - 280.000 birim	0,69	280.000	0,219958 ₺	0,151771 ₺	0,371729 ₺	104.084,13 ₺	61.588,24 ₺	42.495,89 ₺
15	280.001 birim - 300.000 birim	0,67	300.000	0,219958 ₺	0,147372 ₺	0,367330 ₺	110.198,96 ₺	65.987,40 ₺	44.211,56 ₺
16	300.001 birim - 320.000 birim	0,65	320.000	0,219958 ₺	0,142973 ₺	0,362931 ₺	116.137,82 ₺	70.386,56 ₺	45.751,26 ₺
17	320.001 birim - 340.000 birim	0,63	340.000	0,219958 ₺	0,138574 ₺	0,358532 ₺	121.900,72 ₺	74.785,72 ₺	47.115,00 ₺
18	340.001 birim - 360.000 birim	0,61	360.000	0,219958 ₺	0,134174 ₺	0,354132 ₺	127.487,66 ₺	79.184,88 ₺	48.302,78 ₺
19	360.001 birim - 380.000 birim	0,59	380.000	0,219958 ₺	0,129775 ₺	0,349733 ₺	132.898,62 ₺	83.584,04 ₺	49.314,58 ₺
20	380.001 birim - 400.000 birim	0,57	400.000	0,219958 ₺	0,125376 ₺	0,345334 ₺	138.133,62 ₺	87.983,20 ₺	50.150,42 ₺
21	400.001 birim - 420.000 birim	0,55	420.000	0,219958 ₺	0,120977 ₺	0,340935 ₺	143.192,66 ₺	92.382,36 ₺	50.810,30 ₺
22	420.001 birim - 440.000 birim	0,53	440.000	0,219958 ₺	0,116578 ₺	0,336536 ₺	148.075,73 ₺	96.781,52 ₺	51.294,21 ₺
23	440.001 birim - 460.000 birim	0,51	460.000	0,219958 ₺	0,112179 ₺	0,332137 ₺	152.782,83 ₺	101.180,68 ₺	51.602,15 ₺
24	460.001 birim - 480.000 birim	0,49	480.000	0,219958 ₺	0,107779 ₺	0,327737 ₺	157.313,96 ₺	105.579,84 ₺	51.734,12 ₺
25	480.001 birim - 500.000 birim	0,47	500.000	0,219958 ₺	0,103380 ₺	0,323338 ₺	161.669,13 ₺	109.979,00 ₺	51.690,13 ₺

Tablo 4.9: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı (Devamı)

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
26	500.001 birim - 520.000 birim	0,45	520.000	0,219958 ₺	0,098981 ₺	0,318939 ₺	165.848,33 ₺	114.378,16 ₺	51.470,17 ₺
27	520.001 birim - 540.000 birim	0,43	540.000	0,219958 ₺	0,094582 ₺	0,314540 ₺	169.851,57 ₺	118.777,32 ₺	51.074,25 ₺
28	540.001 birim - 560.000 birim	0,41	560.000	0,219958 ₺	0,090183 ₺	0,310141 ₺	173.678,84 ₺	123.176,48 ₺	50.502,36 ₺
29	560.001 birim - 580.000 birim	0,39	580.000	0,219958 ₺	0,085784 ₺	0,305742 ₺	177.330,14 ₺	127.575,64 ₺	49.754,50 ₺
30	580.001 birim - 600.000 birim	0,37	600.000	0,219958 ₺	0,081384 ₺	0,301342 ₺	180.805,48 ₺	131.974,80 ₺	48.830,68 ₺
31	600.001 birim - 620.000 birim	0,35	620.000	0,219958 ₺	0,076985 ₺	0,296943 ₺	184.104,85 ₺	136.373,96 ₺	47.730,89 ₺
32	620.001 birim - 640.000 birim	0,33	640.000	0,219958 ₺	0,072586 ₺	0,292544 ₺	187.228,25 ₺	140.773,12 ₺	46.455,13 ₺
33	640.001 birim - 660.000 birim	0,31	660.000	0,219958 ₺	0,068187 ₺	0,288145 ₺	190.175,69 ₺	145.172,28 ₺	45.003,41 ₺
34	660.001 birim - 680.000 birim	0,29	680.000	0,219958 ₺	0,063788 ₺	0,283746 ₺	192.947,16 ₺	149.571,44 ₺	43.375,72 ₺
35	680.001 birim - 700.000 birim	0,27	700.000	0,219958 ₺	0,059389 ₺	0,279347 ₺	195.542,66 ₺	153.970,60 ₺	41.572,06 ₺
36	700.001 birim - 720.000 birim	0,25	720.000	0,219958 ₺	0,054990 ₺	0,274948 ₺	197.962,20 ₺	158.369,76 ₺	39.592,44 ₺
37	720.001 birim - 740.000 birim	0,23	740.000	0,219958 ₺	0,050590 ₺	0,270548 ₺	200.205,77 ₺	162.768,92 ₺	37.436,85 ₺
38	740.001 birim - 760.000 birim	0,21	760.000	0,219958 ₺	0,046191 ₺	0,266149 ₺	202.273,38 ₺	167.168,08 ₺	35.105,30 ₺
39	760.001 birim - 780.000 birim	0,19	780.000	0,219958 ₺	0,041792 ₺	0,261750 ₺	204.165,02 ₺	171.567,24 ₺	32.597,78 ₺
40	780.001 birim - 800.000 birim	0,17	800.000	0,219958 ₺	0,037393 ₺	0,257351 ₺	205.880,69 ₺	175.966,40 ₺	29.914,29 ₺
41	800.001 birim - 820.000 birim	0,15	820.000	0,219958 ₺	0,032994 ₺	0,252952 ₺	207.420,39 ₺	180.365,56 ₺	27.054,83 ₺
42	820.001 birim - 840.000 birim	0,13	840.000	0,219958 ₺	0,028595 ₺	0,248553 ₺	208.784,13 ₺	184.764,72 ₺	24.019,41 ₺
43	840.001 birim - 860.000 birim	0,11	860.000	0,219958 ₺	0,024195 ₺	0,244153 ₺	209.971,91 ₺	189.163,88 ₺	20.808,03 ₺
44	860.001 birim - 880.000 birim	0,09	880.000	0,219958 ₺	0,019796 ₺	0,239754 ₺	210.983,71 ₺	193.563,04 ₺	17.420,67 ₺
45	880.001 birim - 900.000 birim	0,07	900.000	0,219958 ₺	0,015397 ₺	0,235355 ₺	211.819,55 ₺	197.962,20 ₺	13.857,35 ₺

Tablo 4.10: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı

ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
1	0 birim - 20.000 birim	0,95	20.000	0,217734 ₺	0,206847 ₺	0,424581 ₺	8.491,63 ₺	4.354,68 ₺	4.136,95 ₺
2	20.001 birim - 40.000 birim	0,93	40.000	0,217734 ₺	0,202493 ₺	0,420227 ₺	16.809,06 ₺	8.709,36 ₺	8.099,70 ₺
3	40.001 birim - 60.000 birim	0,91	60.000	0,217734 ₺	0,198138 ₺	0,415872 ₺	24.952,32 ₺	13.064,04 ₺	11.888,28 ₺
4	60.001 birim - 80.000 birim	0,89	80.000	0,217734 ₺	0,193783 ₺	0,411517 ₺	32.921,38 ₺	17.418,72 ₺	15.502,66 ₺
5	80.001 birim - 100.000 birim	0,87	100.000	0,217734 ₺	0,189429 ₺	0,407163 ₺	40.716,26 ₺	21.773,40 ₺	18.942,86 ₺
6	100.001 birim - 120.000 birim	0,85	120.000	0,217734 ₺	0,185074 ₺	0,402808 ₺	48.336,95 ₺	26.128,08 ₺	22.208,87 ₺
7	121.001 birim - 140.000 birim	0,83	124.320	0,217734 ₺	0,180719 ₺	0,398453 ₺	49.535,70 ₺	27.068,69 ₺	22.467,01 ₺
8	140.001 birim - 160.000 birim	0,81	160.000	0,217734 ₺	0,176365 ₺	0,394099 ₺	63.055,77 ₺	34.837,44 ₺	28.218,33 ₺
9	160.001 birim - 180.000 birim	0,79	180.000	0,217734 ₺	0,172010 ₺	0,389744 ₺	70.153,89 ₺	39.192,12 ₺	30.961,77 ₺
10	180.001 birim - 200.000 birim	0,77	200.000	0,217734 ₺	0,167655 ₺	0,385389 ₺	77.077,84 ₺	43.546,80 ₺	33.531,04 ₺
11	200.001 birim - 220.000 birim	0,75	220.000	0,217734 ₺	0,163301 ₺	0,381035 ₺	83.827,59 ₺	47.901,48 ₺	35.926,11 ₺
12	220.001 birim - 240.000 birim	0,73	240.000	0,217734 ₺	0,158946 ₺	0,376680 ₺	90.403,16 ₺	52.256,16 ₺	38.147,00 ₺
13	240.001 birim - 260.000 birim	0,71	260.000	0,217734 ₺	0,154591 ₺	0,372325 ₺	96.804,54 ₺	56.610,84 ₺	40.193,70 ₺
14	260.001 birim - 280.000 birim	0,69	280.000	0,217734 ₺	0,150236 ₺	0,367970 ₺	103.031,73 ₺	60.965,52 ₺	42.066,21 ₺
15	280.001 birim - 300.000 birim	0,67	300.000	0,217734 ₺	0,145882 ₺	0,363616 ₺	109.084,73 ₺	65.320,20 ₺	43.764,53 ₺
16	300.001 birim - 320.000 birim	0,65	320.000	0,217734 ₺	0,141527 ₺	0,359261 ₺	114.963,55 ₺	69.674,88 ₺	45.288,67 ₺
17	320.001 birim - 340.000 birim	0,63	340.000	0,217734 ₺	0,137172 ₺	0,354906 ₺	120.668,18 ₺	74.029,56 ₺	46.638,62 ₺
18	340.001 birim - 360.000 birim	0,61	360.000	0,217734 ₺	0,132818 ₺	0,350552 ₺	126.198,63 ₺	78.384,24 ₺	47.814,39 ₺
19	360.001 birim - 380.000 birim	0,59	380.000	0,217734 ₺	0,128463 ₺	0,346197 ₺	131.554,88 ₺	82.738,92 ₺	48.815,96 ₺
20	380.001 birim - 400.000 birim	0,57	400.000	0,217734 ₺	0,124108 ₺	0,341842 ₺	136.736,95 ₺	87.093,60 ₺	49.643,35 ₺
21	400.001 birim - 420.000 birim	0,55	420.000	0,217734 ₺	0,119754 ₺	0,337488 ₺	141.744,83 ₺	91.448,28 ₺	50.296,55 ₺
22	420.001 birim - 440.000 birim	0,53	440.000	0,217734 ₺	0,115399 ₺	0,333133 ₺	146.578,53 ₺	95.802,96 ₺	50.775,57 ₺
23	440.001 birim - 460.000 birim	0,51	460.000	0,217734 ₺	0,111044 ₺	0,328778 ₺	151.238,04 ₺	100.157,64 ₺	51.080,40 ₺
24	460.001 birim - 480.000 birim	0,49	480.000	0,217734 ₺	0,106690 ₺	0,324424 ₺	155.723,36 ₺	104.512,32 ₺	51.211,04 ₺
25	480.001 birim - 500.000 birim	0,47	500.000	0,217734 ₺	0,102335 ₺	0,320069 ₺	160.034,49 ₺	108.867,00 ₺	51.167,49 ₺

Tablo 4.10: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı (Devamı)

ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
26	500.001 birim - 520.000 birim	0,45	520.000	0,217734 ₺	0,097980 ₺	0,315714 ₺	164.171,44 ₺	113.221,68 ₺	50.949,76 ₺
27	520.001 birim - 540.000 birim	0,43	540.000	0,217734 ₺	0,093626 ₺	0,311360 ₺	168.134,19 ₺	117.576,36 ₺	50.557,83 ₺
28	540.001 birim - 560.000 birim	0,41	560.000	0,217734 ₺	0,089271 ₺	0,307005 ₺	171.922,77 ₺	121.931,04 ₺	49.991,73 ₺
29	560.001 birim - 580.000 birim	0,39	580.000	0,217734 ₺	0,084916 ₺	0,302650 ₺	175.537,15 ₺	126.285,72 ₺	49.251,43 ₺
30	580.001 birim - 600.000 birim	0,37	600.000	0,217734 ₺	0,080562 ₺	0,298296 ₺	178.977,35 ₺	130.640,40 ₺	48.336,95 ₺
31	600.001 birim - 620.000 birim	0,35	620.000	0,217734 ₺	0,076207 ₺	0,293941 ₺	182.243,36 ₺	134.995,08 ₺	47.248,28 ₺
32	620.001 birim - 640.000 birim	0,33	640.000	0,217734 ₺	0,071852 ₺	0,289586 ₺	185.335,18 ₺	139.349,76 ₺	45.985,42 ₺
33	640.001 birim - 660.000 birim	0,31	660.000	0,217734 ₺	0,067498 ₺	0,285232 ₺	188.252,82 ₺	143.704,44 ₺	44.548,38 ₺
34	660.001 birim - 680.000 birim	0,29	680.000	0,217734 ₺	0,063143 ₺	0,280877 ₺	190.996,26 ₺	148.059,12 ₺	42.937,14 ₺
35	680.001 birim - 700.000 birim	0,27	700.000	0,217734 ₺	0,058788 ₺	0,276522 ₺	193.565,53 ₺	152.413,80 ₺	41.151,73 ₺
36	700.001 birim - 720.000 birim	0,25	720.000	0,217734 ₺	0,054434 ₺	0,272168 ₺	195.960,60 ₺	156.768,48 ₺	39.192,12 ₺
37	720.001 birim - 740.000 birim	0,23	740.000	0,217734 ₺	0,050079 ₺	0,267813 ₺	198.181,49 ₺	161.123,16 ₺	37.058,33 ₺
38	740.001 birim - 760.000 birim	0,21	760.000	0,217734 ₺	0,045724 ₺	0,263458 ₺	200.228,19 ₺	165.477,84 ₺	34.750,35 ₺
39	760.001 birim - 780.000 birim	0,19	780.000	0,217734 ₺	0,041369 ₺	0,259103 ₺	202.100,70 ₺	169.832,52 ₺	32.268,18 ₺
40	780.001 birim - 800.000 birim	0,17	800.000	0,217734 ₺	0,037015 ₺	0,254749 ₺	203.799,02 ₺	174.187,20 ₺	29.611,82 ₺
41	800.001 birim - 820.000 birim	0,15	820.000	0,217734 ₺	0,032660 ₺	0,250394 ₺	205.323,16 ₺	178.541,88 ₺	26.781,28 ₺
42	820.001 birim - 840.000 birim	0,13	840.000	0,217734 ₺	0,028305 ₺	0,246039 ₺	206.673,11 ₺	182.896,56 ₺	23.776,55 ₺
43	840.001 birim - 860.000 birim	0,11	860.000	0,217734 ₺	0,023951 ₺	0,241685 ₺	207.848,88 ₺	187.251,24 ₺	20.597,64 ₺
44	860.001 birim - 880.000 birim	0,09	880.000	0,217734 ₺	0,019596 ₺	0,237330 ₺	208.850,45 ₺	191.605,92 ₺	17.244,53 ₺
45	880.001 birim - 900.000 birim	0,07	900.000	0,217734 ₺	0,015241 ₺	0,232975 ₺	209.677,84 ₺	195.960,60 ₺	13.717,24 ₺

Tablo 4.11: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı

KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
1	0 birim - 20.000 birim	0,95	20.000	0,135608 ₺	0,128828 ₺	0,264436 ₺	5.288,71 ₺	2.712,16 ₺	2.576,55 ₺
2	20.001 birim - 40.000 birim	0,93	40.000	0,135608 ₺	0,126115 ₺	0,261723 ₺	10.468,94 ₺	5.424,32 ₺	5.044,62 ₺
3	40.001 birim - 60.000 birim	0,91	60.000	0,135608 ₺	0,123403 ₺	0,259011 ₺	15.540,68 ₺	8.136,48 ₺	7.404,20 ₺
4	60.001 birim - 80.000 birim	0,89	80.000	0,135608 ₺	0,120691 ₺	0,256299 ₺	20.503,93 ₺	10.848,64 ₺	9.655,29 ₺
5	80.001 birim - 100.000 birim	0,87	100.000	0,135608 ₺	0,117979 ₺	0,253587 ₺	25.358,70 ₺	13.560,80 ₺	11.797,90 ₺
6	100.001 birim - 120.000 birim	0,85	120.000	0,135608 ₺	0,115267 ₺	0,250875 ₺	30.104,98 ₺	16.272,96 ₺	13.832,02 ₺
7	121.001 birim - 140.000 birim	0,83	124.320	0,135608 ₺	0,112555 ₺	0,248163 ₺	30.851,58 ₺	16.858,79 ₺	13.992,79 ₺
8	140.001 birim - 160.000 birim	0,81	160.000	0,135608 ₺	0,109842 ₺	0,245450 ₺	39.272,08 ₺	21.697,28 ₺	17.574,80 ₺
9	160.001 birim - 180.000 birim	0,79	180.000	0,135608 ₺	0,107130 ₺	0,242738 ₺	43.692,90 ₺	24.409,44 ₺	19.283,46 ₺
10	180.001 birim - 200.000 birim	0,77	200.000	0,135608 ₺	0,104418 ₺	0,240026 ₺	48.005,23 ₺	27.121,60 ₺	20.883,63 ₺
11	200.001 birim - 220.000 birim	0,75	220.000	0,135608 ₺	0,101706 ₺	0,237314 ₺	52.209,08 ₺	29.833,76 ₺	22.375,32 ₺
12	220.001 birim - 240.000 birim	0,73	240.000	0,135608 ₺	0,098994 ₺	0,234602 ₺	56.304,44 ₺	32.545,92 ₺	23.758,52 ₺
13	240.001 birim - 260.000 birim	0,71	260.000	0,135608 ₺	0,096282 ₺	0,231890 ₺	60.291,32 ₺	35.258,08 ₺	25.033,24 ₺
14	260.001 birim - 280.000 birim	0,69	280.000	0,135608 ₺	0,093570 ₺	0,229178 ₺	64.169,71 ₺	37.970,24 ₺	26.199,47 ₺
15	280.001 birim - 300.000 birim	0,67	300.000	0,135608 ₺	0,090857 ₺	0,226465 ₺	67.939,61 ₺	40.682,40 ₺	27.257,21 ₺
16	300.001 birim - 320.000 birim	0,65	320.000	0,135608 ₺	0,088145 ₺	0,223753 ₺	71.601,02 ₺	43.394,56 ₺	28.206,46 ₺
17	320.001 birim - 340.000 birim	0,63	340.000	0,135608 ₺	0,085433 ₺	0,221041 ₺	75.153,95 ₺	46.106,72 ₺	29.047,23 ₺
18	340.001 birim - 360.000 birim	0,61	360.000	0,135608 ₺	0,082721 ₺	0,218329 ₺	78.598,40 ₺	48.818,88 ₺	29.779,52 ₺
19	360.001 birim - 380.000 birim	0,59	380.000	0,135608 ₺	0,080009 ₺	0,215617 ₺	81.934,35 ₺	51.531,04 ₺	30.403,31 ₺
20	380.001 birim - 400.000 birim	0,57	400.000	0,135608 ₺	0,077297 ₺	0,212905 ₺	85.161,82 ₺	54.243,20 ₺	30.918,62 ₺
21	400.001 birim - 420.000 birim	0,55	420.000	0,135608 ₺	0,074584 ₺	0,210192 ₺	88.280,81 ₺	56.955,36 ₺	31.325,45 ₺
22	420.001 birim - 440.000 birim	0,53	440.000	0,135608 ₺	0,071872 ₺	0,207480 ₺	91.291,31 ₺	59.667,52 ₺	31.623,79 ₺
23	440.001 birim - 460.000 birim	0,51	460.000	0,135608 ₺	0,069160 ₺	0,204768 ₺	94.193,32 ₺	62.379,68 ₺	31.813,64 ₺
24	460.001 birim - 480.000 birim	0,49	480.000	0,135608 ₺	0,066448 ₺	0,202056 ₺	96.986,84 ₺	65.091,84 ₺	31.895,00 ₺
25	480.001 birim - 500.000 birim	0,47	500.000	0,135608 ₺	0,063736 ₺	0,199344 ₺	99.671,88 ₺	67.804,00 ₺	31.867,88 ₺

Tablo 4.11: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı (Devamı)

KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
26	500.001 birim - 520.000 birim	0,45	520.000	0,135608 ₺	0,061024 ₺	0,196632 ₺	102.248,43 ₺	70.516,16 ₺	31.732,27 ₺
27	520.001 birim - 540.000 birim	0,43	540.000	0,135608 ₺	0,058311 ₺	0,193919 ₺	104.716,50 ₺	73.228,32 ₺	31.488,18 ₺
28	540.001 birim - 560.000 birim	0,41	560.000	0,135608 ₺	0,055599 ₺	0,191207 ₺	107.076,08 ₺	75.940,48 ₺	31.135,60 ₺
29	560.001 birim - 580.000 birim	0,39	580.000	0,135608 ₺	0,052887 ₺	0,188495 ₺	109.327,17 ₺	78.652,64 ₺	30.674,53 ₺
30	580.001 birim - 600.000 birim	0,37	600.000	0,135608 ₺	0,050175 ₺	0,185783 ₺	111.469,78 ₺	81.364,80 ₺	30.104,98 ₺
31	600.001 birim - 620.000 birim	0,35	620.000	0,135608 ₺	0,047463 ₺	0,183071 ₺	113.503,90 ₺	84.076,96 ₺	29.426,94 ₺
32	620.001 birim - 640.000 birim	0,33	640.000	0,135608 ₺	0,044751 ₺	0,180359 ₺	115.429,53 ₺	86.789,12 ₺	28.640,41 ₺
33	640.001 birim - 660.000 birim	0,31	660.000	0,135608 ₺	0,042038 ₺	0,177646 ₺	117.246,68 ₺	89.501,28 ₺	27.745,40 ₺
34	660.001 birim - 680.000 birim	0,29	680.000	0,135608 ₺	0,039326 ₺	0,174934 ₺	118.955,34 ₺	92.213,44 ₺	26.741,90 ₺
35	680.001 birim - 700.000 birim	0,27	700.000	0,135608 ₺	0,036614 ₺	0,172222 ₺	120.555,51 ₺	94.925,60 ₺	25.629,91 ₺
36	700.001 birim - 720.000 birim	0,25	720.000	0,135608 ₺	0,033902 ₺	0,169510 ₺	122.047,20 ₺	97.637,76 ₺	24.409,44 ₺
37	720.001 birim - 740.000 birim	0,23	740.000	0,135608 ₺	0,031190 ₺	0,166798 ₺	123.430,40 ₺	100.349,92 ₺	23.080,48 ₺
38	740.001 birim - 760.000 birim	0,21	760.000	0,135608 ₺	0,028478 ₺	0,164086 ₺	124.705,12 ₺	103.062,08 ₺	21.643,04 ₺
39	760.001 birim - 780.000 birim	0,19	780.000	0,135608 ₺	0,025766 ₺	0,161374 ₺	125.871,35 ₺	105.774,24 ₺	20.097,11 ₺
40	780.001 birim - 800.000 birim	0,17	800.000	0,135608 ₺	0,023053 ₺	0,158661 ₺	126.929,09 ₺	108.486,40 ₺	18.442,69 ₺
41	800.001 birim - 820.000 birim	0,15	820.000	0,135608 ₺	0,020341 ₺	0,155949 ₺	127.878,34 ₺	111.198,56 ₺	16.679,78 ₺
42	820.001 birim - 840.000 birim	0,13	840.000	0,135608 ₺	0,017629 ₺	0,153237 ₺	128.719,11 ₺	113.910,72 ₺	14.808,39 ₺
43	840.001 birim - 860.000 birim	0,11	860.000	0,135608 ₺	0,014917 ₺	0,150525 ₺	129.451,40 ₺	116.622,88 ₺	12.828,52 ₺
44	860.001 birim - 880.000 birim	0,09	880.000	0,135608 ₺	0,012205 ₺	0,147813 ₺	130.075,19 ₺	119.335,04 ₺	10.740,15 ₺
45	880.001 birim - 900.000 birim	0,07	900.000	0,135608 ₺	0,009493 ₺	0,145101 ₺	130.590,50 ₺	122.047,20 ₺	8.543,30 ₺

Tablo 4.12: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı

GELENEKSEL MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
1	0 birim - 50.000 birim	0,95	50.000	0,164477 ₺	0,156253 ₺	0,320730 ₺	16.036,51 ₺	8.223,85 ₺	7.812,66 ₺
2	50.001 birim - 100.000 birim	0,93	100.000	0,164477 ₺	0,152964 ₺	0,317441 ₺	31.744,06 ₺	16.447,70 ₺	15.296,36 ₺
3	100.001 birim - 150.000 birim	0,91	150.000	0,164477 ₺	0,149674 ₺	0,314151 ₺	47.122,66 ₺	24.671,55 ₺	22.451,11 ₺
4	150.001 birim - 200.000 birim	0,89	200.000	0,164477 ₺	0,146385 ₺	0,310862 ₺	62.172,31 ₺	32.895,40 ₺	29.276,91 ₺
5	200.001 birim - 250.000 birim	0,87	250.000	0,164477 ₺	0,143095 ₺	0,307572 ₺	76.893,00 ₺	41.119,25 ₺	35.773,75 ₺
6	250.001 birim - 300.000 birim	0,85	300.000	0,164477 ₺	0,139805 ₺	0,304282 ₺	91.284,74 ₺	49.343,10 ₺	41.941,64 ₺
7	300.001 birim - 350.000 birim	0,83	350.000	0,164477 ₺	0,136516 ₺	0,300993 ₺	105.347,52 ₺	57.566,95 ₺	47.780,57 ₺
8	350.001 birim - 400.000 birim	0,81	400.000	0,164477 ₺	0,133226 ₺	0,297703 ₺	119.081,35 ₺	65.790,80 ₺	53.290,55 ₺
9	400.001 birim - 450.000 birim	0,79	450.000	0,164477 ₺	0,129937 ₺	0,294414 ₺	132.486,22 ₺	74.014,65 ₺	58.471,57 ₺
10	450.001 birim - 500.000 birim	0,77	500.000	0,164477 ₺	0,126647 ₺	0,291124 ₺	145.562,15 ₺	82.238,50 ₺	63.323,65 ₺
11	500.001 birim - 550.000 birim	0,75	550.000	0,164477 ₺	0,123358 ₺	0,287835 ₺	158.309,11 ₺	90.462,35 ₺	67.846,76 ₺
12	550.001 birim - 600.000 birim	0,73	600.000	0,164477 ₺	0,120068 ₺	0,284545 ₺	170.727,13 ₺	98.686,20 ₺	72.040,93 ₺
13	600.001 birim - 650.000 birim	0,71	650.000	0,164477 ₺	0,116779 ₺	0,281256 ₺	182.816,19 ₺	106.910,05 ₺	75.906,14 ₺
14	650.001 birim - 700.000 birim	0,69	700.000	0,164477 ₺	0,113489 ₺	0,277966 ₺	194.576,29 ₺	115.133,90 ₺	79.442,39 ₺
15	700.001 birim - 750.000 birim	0,67	730.539	0,164477 ₺	0,110200 ₺	0,274677 ₺	200.661,96 ₺	120.156,86 ₺	80.505,10 ₺
16	750.001 birim - 800.000 birim	0,65	800.000	0,164477 ₺	0,106910 ₺	0,271387 ₺	217.109,64 ₺	131.581,60 ₺	85.528,04 ₺
17	800.001 birim - 850.000 birim	0,63	850.000	0,164477 ₺	0,103621 ₺	0,268098 ₺	227.882,88 ₺	139.805,45 ₺	88.077,43 ₺
18	850.001 birim - 900.000 birim	0,61	900.000	0,164477 ₺	0,100331 ₺	0,264808 ₺	238.327,17 ₺	148.029,30 ₺	90.297,87 ₺
19	900.001 birim - 950.000 birim	0,59	950.000	0,164477 ₺	0,097041 ₺	0,261518 ₺	248.442,51 ₺	156.253,15 ₺	92.189,36 ₺
20	950.001 birim - 1.000.000 birim	0,57	1.000.000	0,164477 ₺	0,093752 ₺	0,258229 ₺	258.228,89 ₺	164.477,00 ₺	93.751,89 ₺
21	1.000.001 birim - 1.050.000 birim	0,55	1.050.000	0,164477 ₺	0,090462 ₺	0,254939 ₺	267.686,32 ₺	172.700,85 ₺	94.985,47 ₺
22	1.050.001 birim - 1.100.000 birim	0,53	1.100.000	0,164477 ₺	0,087173 ₺	0,251650 ₺	276.814,79 ₺	180.924,70 ₺	95.890,09 ₺
23	1.100.001 birim - 1.150.000 birim	0,51	1.150.000	0,164477 ₺	0,083883 ₺	0,248360 ₺	285.614,31 ₺	189.148,55 ₺	96.465,76 ₺
24	1.150.001 birim - 1.200.000 birim	0,49	1.200.000	0,164477 ₺	0,080594 ₺	0,245071 ₺	294.084,88 ₺	197.372,40 ₺	96.712,48 ₺
25	1.200.001 birim - 1.250.000 birim	0,47	1.250.000	0,164477 ₺	0,077304 ₺	0,241781 ₺	302.226,49 ₺	205.596,25 ₺	96.630,24 ₺

Tablo 4.12: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı (Devamı)

GELENEKSEL MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
26	1.250.001 birim - 1.300.000 birim	0,45	1.300.000	0,164477 ₺	0,074015 ₺	0,238492 ₺	310.039,15 ₺	213.820,10 ₺	96.219,05 ₺
27	1.300.001 birim - 1.350.000 birim	0,43	1.350.000	0,164477 ₺	0,070725 ₺	0,235202 ₺	317.522,85 ₺	222.043,95 ₺	95.478,90 ₺
28	1.350.001 birim - 1.400.000 birim	0,41	1.400.000	0,164477 ₺	0,067436 ₺	0,231913 ₺	324.677,60 ₺	230.267,80 ₺	94.409,80 ₺
29	1.400.001 birim - 1.450.000 birim	0,39	1.450.000	0,164477 ₺	0,064146 ₺	0,228623 ₺	331.503,39 ₺	238.491,65 ₺	93.011,74 ₺
30	1.450.001 birim - 1.500.000 birim	0,37	1.500.000	0,164477 ₺	0,060856 ₺	0,225333 ₺	338.000,24 ₺	246.715,50 ₺	91.284,74 ₺
31	1.500.001 birim - 1.550.000 birim	0,35	1.550.000	0,164477 ₺	0,057567 ₺	0,222044 ₺	344.168,12 ₺	254.939,35 ₺	89.228,77 ₺
32	1.550.001 birim - 1.600.000 birim	0,33	1.600.000	0,164477 ₺	0,054277 ₺	0,218754 ₺	350.007,06 ₺	263.163,20 ₺	86.843,86 ₺
33	1.600.001 birim - 1.650.000 birim	0,31	1.650.000	0,164477 ₺	0,050988 ₺	0,215465 ₺	355.517,04 ₺	271.387,05 ₺	84.129,99 ₺
34	1.650.001 birim - 1.700.000 birim	0,29	1.700.000	0,164477 ₺	0,047698 ₺	0,212175 ₺	360.698,06 ₺	279.610,90 ₺	81.087,16 ₺
35	1.700.001 birim - 1.750.000 birim	0,27	1.750.000	0,164477 ₺	0,044409 ₺	0,208886 ₺	365.550,13 ₺	287.834,75 ₺	77.715,38 ₺

Tablo 4.13: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
1	0 birim - 50.000 birim	0,95	50.000	0,140124 ₺	0,133118 ₺	0,273242 ₺	13.662,09 ₺	7.006,20 ₺	6.655,89 ₺
2	50.001 birim - 100.000 birim	0,93	100.000	0,140124 ₺	0,130315 ₺	0,270439 ₺	27.043,93 ₺	14.012,40 ₺	13.031,53 ₺
3	100.001 birim - 150.000 birim	0,91	150.000	0,140124 ₺	0,127513 ₺	0,267637 ₺	40.145,53 ₺	21.018,60 ₺	19.126,93 ₺
4	150.001 birim - 200.000 birim	0,89	200.000	0,140124 ₺	0,124710 ₺	0,264834 ₺	52.966,87 ₺	28.024,80 ₺	24.942,07 ₺
5	200.001 birim - 250.000 birim	0,87	250.000	0,140124 ₺	0,121908 ₺	0,262032 ₺	65.507,97 ₺	35.031,00 ₺	30.476,97 ₺
6	250.001 birim - 300.000 birim	0,85	300.000	0,140124 ₺	0,119105 ₺	0,259229 ₺	77.768,82 ₺	42.037,20 ₺	35.731,62 ₺
7	300.001 birim - 350.000 birim	0,83	350.000	0,140124 ₺	0,116303 ₺	0,256427 ₺	89.749,42 ₺	49.043,40 ₺	40.706,02 ₺
8	350.001 birim - 400.000 birim	0,81	400.000	0,140124 ₺	0,113500 ₺	0,253624 ₺	101.449,78 ₺	56.049,60 ₺	45.400,18 ₺
9	400.001 birim - 450.000 birim	0,79	450.000	0,140124 ₺	0,110698 ₺	0,250822 ₺	112.869,88 ₺	63.055,80 ₺	49.814,08 ₺
10	450.001 birim - 500.000 birim	0,77	500.000	0,140124 ₺	0,107895 ₺	0,248019 ₺	124.009,74 ₺	70.062,00 ₺	53.947,74 ₺
11	500.001 birim - 550.000 birim	0,75	550.000	0,140124 ₺	0,105093 ₺	0,245217 ₺	134.869,35 ₺	77.068,20 ₺	57.801,15 ₺
12	550.001 birim - 600.000 birim	0,73	600.000	0,140124 ₺	0,102291 ₺	0,242415 ₺	145.448,71 ₺	84.074,40 ₺	61.374,31 ₺
13	600.001 birim - 650.000 birim	0,71	650.000	0,140124 ₺	0,099488 ₺	0,239612 ₺	155.747,83 ₺	91.080,60 ₺	64.667,23 ₺
14	650.001 birim - 700.000 birim	0,69	700.000	0,140124 ₺	0,096686 ₺	0,236810 ₺	165.766,69 ₺	98.086,80 ₺	67.679,89 ₺
15	700.001 birim - 750.000 birim	0,67	730.539	0,140124 ₺	0,093883 ₺	0,234007 ₺	170.951,30 ₺	102.366,05 ₺	68.585,25 ₺
16	750.001 birim - 800.000 birim	0,65	800.000	0,140124 ₺	0,091081 ₺	0,231205 ₺	184.963,68 ₺	112.099,20 ₺	72.864,48 ₺
17	800.001 birim - 850.000 birim	0,63	850.000	0,140124 ₺	0,088278 ₺	0,228402 ₺	194.141,80 ₺	119.105,40 ₺	75.036,40 ₺
18	850.001 birim - 900.000 birim	0,61	900.000	0,140124 ₺	0,085476 ₺	0,225600 ₺	203.039,68 ₺	126.111,60 ₺	76.928,08 ₺
19	900.001 birim - 950.000 birim	0,59	950.000	0,140124 ₺	0,082673 ₺	0,222797 ₺	211.657,30 ₺	133.117,80 ₺	78.539,50 ₺
20	950.001 birim - 1.000.000 birim	0,57	1.000.000	0,140124 ₺	0,079871 ₺	0,219995 ₺	219.994,68 ₺	140.124,00 ₺	79.870,68 ₺
21	1.000.001 birim - 1.050.000 birim	0,55	1.050.000	0,140124 ₺	0,077068 ₺	0,217192 ₺	228.051,81 ₺	147.130,20 ₺	80.921,61 ₺
22	1.050.001 birim - 1.100.000 birim	0,53	1.100.000	0,140124 ₺	0,074266 ₺	0,214390 ₺	235.828,69 ₺	154.136,40 ₺	81.692,29 ₺
23	1.100.001 birim - 1.150.000 birim	0,51	1.150.000	0,140124 ₺	0,071463 ₺	0,211587 ₺	243.325,33 ₺	161.142,60 ₺	82.182,73 ₺
24	1.150.001 birim - 1.200.000 birim	0,49	1.200.000	0,140124 ₺	0,068661 ₺	0,208785 ₺	250.541,71 ₺	168.148,80 ₺	82.392,91 ₺
25	1.200.001 birim - 1.250.000 birim	0,47	1.250.000	0,140124 ₺	0,065858 ₺	0,205982 ₺	257.477,85 ₺	175.155,00 ₺	82.322,85 ₺

Tablo 4.13: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı (Devamı)

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
26	1.250.001 birim - 1.300.000 birim	0,45	1.300.000	0,140124 ₺	0,063056 ₺	0,203180 ₺	264.133,74 ₺	182.161,20 ₺	81.972,54 ₺
27	1.300.001 birim - 1.350.000 birim	0,43	1.350.000	0,140124 ₺	0,060253 ₺	0,200377 ₺	270.509,38 ₺	189.167,40 ₺	81.341,98 ₺
28	1.350.001 birim - 1.400.000 birim	0,41	1.400.000	0,140124 ₺	0,057451 ₺	0,197575 ₺	276.604,78 ₺	196.173,60 ₺	80.431,18 ₺
29	1.400.001 birim - 1.450.000 birim	0,39	1.450.000	0,140124 ₺	0,054648 ₺	0,194772 ₺	282.419,92 ₺	203.179,80 ₺	79.240,12 ₺
30	1.450.001 birim - 1.500.000 birim	0,37	1.500.000	0,140124 ₺	0,051846 ₺	0,191970 ₺	287.954,82 ₺	210.186,00 ₺	77.768,82 ₺
31	1.500.001 birim - 1.550.000 birim	0,35	1.550.000	0,140124 ₺	0,049043 ₺	0,189167 ₺	293.209,47 ₺	217.192,20 ₺	76.017,27 ₺
32	1.550.001 birim - 1.600.000 birim	0,33	1.600.000	0,140124 ₺	0,046241 ₺	0,186365 ₺	298.183,87 ₺	224.198,40 ₺	73.985,47 ₺
33	1.600.001 birim - 1.650.000 birim	0,31	1.650.000	0,140124 ₺	0,043438 ₺	0,183562 ₺	302.878,03 ₺	231.204,60 ₺	71.673,43 ₺
34	1.650.001 birim - 1.700.000 birim	0,29	1.700.000	0,140124 ₺	0,040636 ₺	0,180760 ₺	307.291,93 ₺	238.210,80 ₺	69.081,13 ₺
35	1.700.001 birim - 1.750.000 birim	0,27	1.750.000	0,140124 ₺	0,037833 ₺	0,177957 ₺	311.425,59 ₺	245.217,00 ₺	66.208,59 ₺

Tablo 4.14: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı

ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
1	0 birim - 50.000 birim	0,95	50.000	0,139721 ₺	0,132735 ₺	0,272456 ₺	13.622,80 ₺	6.986,05 ₺	6.636,75 ₺
2	50.001 birim - 100.000 birim	0,93	100.000	0,139721 ₺	0,129941 ₺	0,269662 ₺	26.966,15 ₺	13.972,10 ₺	12.994,05 ₺
3	100.001 birim - 150.000 birim	0,91	150.000	0,139721 ₺	0,127146 ₺	0,266867 ₺	40.030,07 ₺	20.958,15 ₺	19.071,92 ₺
4	150.001 birim - 200.000 birim	0,89	200.000	0,139721 ₺	0,124352 ₺	0,264073 ₺	52.814,54 ₺	27.944,20 ₺	24.870,34 ₺
5	200.001 birim - 250.000 birim	0,87	250.000	0,139721 ₺	0,121557 ₺	0,261278 ₺	65.319,57 ₺	34.930,25 ₺	30.389,32 ₺
6	250.001 birim - 300.000 birim	0,85	300.000	0,139721 ₺	0,118763 ₺	0,258484 ₺	77.545,16 ₺	41.916,30 ₺	35.628,86 ₺
7	300.001 birim - 350.000 birim	0,83	350.000	0,139721 ₺	0,115968 ₺	0,255689 ₺	89.491,30 ₺	48.902,35 ₺	40.588,95 ₺
8	350.001 birim - 400.000 birim	0,81	400.000	0,139721 ₺	0,113174 ₺	0,252895 ₺	101.158,00 ₺	55.888,40 ₺	45.269,60 ₺
9	400.001 birim - 450.000 birim	0,79	450.000	0,139721 ₺	0,110380 ₺	0,250101 ₺	112.545,27 ₺	62.874,45 ₺	49.670,82 ₺
10	450.001 birim - 500.000 birim	0,77	500.000	0,139721 ₺	0,107585 ₺	0,247306 ₺	123.653,09 ₺	69.860,50 ₺	53.792,59 ₺
11	500.001 birim - 550.000 birim	0,75	550.000	0,139721 ₺	0,104791 ₺	0,244512 ₺	134.481,46 ₺	76.846,55 ₺	57.634,91 ₺
12	550.001 birim - 600.000 birim	0,73	600.000	0,139721 ₺	0,101996 ₺	0,241717 ₺	145.030,40 ₺	83.832,60 ₺	61.197,80 ₺
13	600.001 birim - 650.000 birim	0,71	650.000	0,139721 ₺	0,099202 ₺	0,238923 ₺	155.299,89 ₺	90.818,65 ₺	64.481,24 ₺
14	650.001 birim - 700.000 birim	0,69	700.000	0,139721 ₺	0,096407 ₺	0,236128 ₺	165.289,94 ₺	97.804,70 ₺	67.485,24 ₺
15	700.001 birim - 750.000 birim	0,67	730.539	0,139721 ₺	0,093613 ₺	0,233334 ₺	170.459,64 ₺	102.071,64 ₺	68.388,00 ₺
16	750.001 birim - 800.000 birim	0,65	800.000	0,139721 ₺	0,090819 ₺	0,230540 ₺	184.431,72 ₺	111.776,80 ₺	72.654,92 ₺
17	800.001 birim - 850.000 birim	0,63	850.000	0,139721 ₺	0,088024 ₺	0,227745 ₺	193.583,45 ₺	118.762,85 ₺	74.820,60 ₺
18	850.001 birim - 900.000 birim	0,61	900.000	0,139721 ₺	0,085230 ₺	0,224951 ₺	202.455,73 ₺	125.748,90 ₺	76.706,83 ₺
19	900.001 birim - 950.000 birim	0,59	950.000	0,139721 ₺	0,082435 ₺	0,222156 ₺	211.048,57 ₺	132.734,95 ₺	78.313,62 ₺
20	950.001 birim - 1.000.000 birim	0,57	1.000.000	0,139721 ₺	0,079641 ₺	0,219362 ₺	219.361,97 ₺	139.721,00 ₺	79.640,97 ₺
21	1.000.001 birim - 1.050.000 birim	0,55	1.050.000	0,139721 ₺	0,076847 ₺	0,216568 ₺	227.395,93 ₺	146.707,05 ₺	80.688,88 ₺
22	1.050.001 birim - 1.100.000 birim	0,53	1.100.000	0,139721 ₺	0,074052 ₺	0,213773 ₺	235.150,44 ₺	153.693,10 ₺	81.457,34 ₺
23	1.100.001 birim - 1.150.000 birim	0,51	1.150.000	0,139721 ₺	0,071258 ₺	0,210979 ₺	242.625,52 ₺	160.679,15 ₺	81.946,37 ₺
24	1.150.001 birim - 1.200.000 birim	0,49	1.200.000	0,139721 ₺	0,068463 ₺	0,208184 ₺	249.821,15 ₺	167.665,20 ₺	82.155,95 ₺
25	1.200.001 birim - 1.250.000 birim	0,47	1.250.000	0,139721 ₺	0,065669 ₺	0,205390 ₺	256.737,34 ₺	174.651,25 ₺	82.086,09 ₺

Tablo 4.14: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı (Devamı)

ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
26	1.250.001 birim - 1.300.000 birim	0,45	1.300.000	0,139721 ₺	0,062874 ₺	0,202595 ₺	263.374,09 ₺	181.637,30 ₺	81.736,79 ₺
27	1.300.001 birim - 1.350.000 birim	0,43	1.350.000	0,139721 ₺	0,060080 ₺	0,199801 ₺	269.731,39 ₺	188.623,35 ₺	81.108,04 ₺
28	1.350.001 birim - 1.400.000 birim	0,41	1.400.000	0,139721 ₺	0,057286 ₺	0,197007 ₺	275.809,25 ₺	195.609,40 ₺	80.199,85 ₺
29	1.400.001 birim - 1.450.000 birim	0,39	1.450.000	0,139721 ₺	0,054491 ₺	0,194212 ₺	281.607,68 ₺	202.595,45 ₺	79.012,23 ₺
30	1.450.001 birim - 1.500.000 birim	0,37	1.500.000	0,139721 ₺	0,051697 ₺	0,191418 ₺	287.126,66 ₺	209.581,50 ₺	77.545,16 ₺
31	1.500.001 birim - 1.550.000 birim	0,35	1.550.000	0,139721 ₺	0,048902 ₺	0,188623 ₺	292.366,19 ₺	216.567,55 ₺	75.798,64 ₺
32	1.550.001 birim - 1.600.000 birim	0,33	1.600.000	0,139721 ₺	0,046108 ₺	0,185829 ₺	297.326,29 ₺	223.553,60 ₺	73.772,69 ₺
33	1.600.001 birim - 1.650.000 birim	0,31	1.650.000	0,139721 ₺	0,043314 ₺	0,183035 ₺	302.006,94 ₺	230.539,65 ₺	71.467,29 ₺
34	1.650.001 birim - 1.700.000 birim	0,29	1.700.000	0,139721 ₺	0,040519 ₺	0,180240 ₺	306.408,15 ₺	237.525,70 ₺	68.882,45 ₺
35	1.700.001 birim - 1.750.000 birim	0,27	1.750.000	0,139721 ₺	0,037725 ₺	0,177446 ₺	310.529,92 ₺	244.511,75 ₺	66.018,17 ₺

Tablo 4.15: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı

KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
1	0 birim - 50.000 birim	0,95	50.000	0,232775 ₺	0,221136 ₺	0,453911 ₺	22.695,56 ₺	11.638,75 ₺	11.056,81 ₺
2	50.001 birim - 100.000 birim	0,93	100.000	0,232775 ₺	0,216481 ₺	0,449256 ₺	44.925,58 ₺	23.277,50 ₺	21.648,08 ₺
3	100.001 birim - 150.000 birim	0,91	150.000	0,232775 ₺	0,211825 ₺	0,444600 ₺	66.690,04 ₺	34.916,25 ₺	31.773,79 ₺
4	150.001 birim - 200.000 birim	0,89	200.000	0,232775 ₺	0,207170 ₺	0,439945 ₺	87.988,95 ₺	46.555,00 ₺	41.433,95 ₺
5	200.001 birim - 250.000 birim	0,87	250.000	0,232775 ₺	0,202514 ₺	0,435289 ₺	108.822,31 ₺	58.193,75 ₺	50.628,56 ₺
6	250.001 birim - 300.000 birim	0,85	300.000	0,232775 ₺	0,197859 ₺	0,430634 ₺	129.190,13 ₺	69.832,50 ₺	59.357,63 ₺
7	300.001 birim - 350.000 birim	0,83	350.000	0,232775 ₺	0,193203 ₺	0,425978 ₺	149.092,39 ₺	81.471,25 ₺	67.621,14 ₺
8	350.001 birim - 400.000 birim	0,81	400.000	0,232775 ₺	0,188548 ₺	0,421323 ₺	168.529,10 ₺	93.110,00 ₺	75.419,10 ₺
9	400.001 birim - 450.000 birim	0,79	450.000	0,232775 ₺	0,183892 ₺	0,416667 ₺	187.500,26 ₺	104.748,75 ₺	82.751,51 ₺
10	450.001 birim - 500.000 birim	0,77	500.000	0,232775 ₺	0,179237 ₺	0,412012 ₺	206.005,88 ₺	116.387,50 ₺	89.618,38 ₺
11	500.001 birim - 550.000 birim	0,75	550.000	0,232775 ₺	0,174581 ₺	0,407356 ₺	224.045,94 ₺	128.026,25 ₺	96.019,69 ₺
12	550.001 birim - 600.000 birim	0,73	600.000	0,232775 ₺	0,169926 ₺	0,402701 ₺	241.620,45 ₺	139.665,00 ₺	101.955,45 ₺
13	600.001 birim - 650.000 birim	0,71	650.000	0,232775 ₺	0,165270 ₺	0,398045 ₺	258.729,41 ₺	151.303,75 ₺	107.425,66 ₺
14	650.001 birim - 700.000 birim	0,69	700.000	0,232775 ₺	0,160615 ₺	0,393390 ₺	275.372,83 ₺	162.942,50 ₺	112.430,33 ₺
15	700.001 birim - 750.000 birim	0,67	730.539	0,232775 ₺	0,155959 ₺	0,388734 ₺	283.985,53 ₺	170.051,22 ₺	113.934,31 ₺
16	750.001 birim - 800.000 birim	0,65	800.000	0,232775 ₺	0,151304 ₺	0,384079 ₺	307.263,00 ₺	186.220,00 ₺	121.043,00 ₺
17	800.001 birim - 850.000 birim	0,63	850.000	0,232775 ₺	0,146648 ₺	0,379423 ₺	322.509,76 ₺	197.858,75 ₺	124.651,01 ₺
18	850.001 birim - 900.000 birim	0,61	900.000	0,232775 ₺	0,141993 ₺	0,374768 ₺	337.290,98 ₺	209.497,50 ₺	127.793,48 ₺
19	900.001 birim - 950.000 birim	0,59	950.000	0,232775 ₺	0,137337 ₺	0,370112 ₺	351.606,64 ₺	221.136,25 ₺	130.470,39 ₺
20	950.001 birim - 1.000.000 birim	0,57	1.000.000	0,232775 ₺	0,132682 ₺	0,365457 ₺	365.456,75 ₺	232.775,00 ₺	132.681,75 ₺
21	1.000.001 birim - 1.050.000 birim	0,55	1.050.000	0,232775 ₺	0,128026 ₺	0,360801 ₺	378.841,31 ₺	244.413,75 ₺	134.427,56 ₺
22	1.050.001 birim - 1.100.000 birim	0,53	1.100.000	0,232775 ₺	0,123371 ₺	0,356146 ₺	391.760,33 ₺	256.052,50 ₺	135.707,83 ₺
23	1.100.001 birim - 1.150.000 birim	0,51	1.150.000	0,232775 ₺	0,118715 ₺	0,351490 ₺	404.213,79 ₺	267.691,25 ₺	136.522,54 ₺
24	1.150.001 birim - 1.200.000 birim	0,49	1.200.000	0,232775 ₺	0,114060 ₺	0,346835 ₺	416.201,70 ₺	279.330,00 ₺	136.871,70 ₺
25	1.200.001 birim - 1.250.000 birim	0,47	1.250.000	0,232775 ₺	0,109404 ₺	0,342179 ₺	427.724,06 ₺	290.968,75 ₺	136.755,31 ₺

Tablo 4.15: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatı (Devamı)

KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
26	1.250.001 birim - 1.300.000 birim	0,45	1.300.000	0,232775 ₺	0,104749 ₺	0,337524 ₺	438.780,88 ₺	302.607,50 ₺	136.173,38 ₺
27	1.300.001 birim - 1.350.000 birim	0,43	1.350.000	0,232775 ₺	0,100093 ₺	0,332868 ₺	449.372,14 ₺	314.246,25 ₺	135.125,89 ₺
28	1.350.001 birim - 1.400.000 birim	0,41	1.400.000	0,232775 ₺	0,095438 ₺	0,328213 ₺	459.497,85 ₺	325.885,00 ₺	133.612,85 ₺
29	1.400.001 birim - 1.450.000 birim	0,39	1.450.000	0,232775 ₺	0,090782 ₺	0,323557 ₺	469.158,01 ₺	337.523,75 ₺	131.634,26 ₺
30	1.450.001 birim - 1.500.000 birim	0,37	1.500.000	0,232775 ₺	0,086127 ₺	0,318902 ₺	478.352,63 ₺	349.162,50 ₺	129.190,13 ₺
31	1.500.001 birim - 1.550.000 birim	0,35	1.550.000	0,232775 ₺	0,081471 ₺	0,314246 ₺	487.081,69 ₺	360.801,25 ₺	126.280,44 ₺
32	1.550.001 birim - 1.600.000 birim	0,33	1.600.000	0,232775 ₺	0,076816 ₺	0,309591 ₺	495.345,20 ₺	372.440,00 ₺	122.905,20 ₺
33	1.600.001 birim - 1.650.000 birim	0,31	1.650.000	0,232775 ₺	0,072160 ₺	0,304935 ₺	503.143,16 ₺	384.078,75 ₺	119.064,41 ₺
34	1.650.001 birim - 1.700.000 birim	0,29	1.700.000	0,232775 ₺	0,067505 ₺	0,300280 ₺	510.475,58 ₺	395.717,50 ₺	114.758,08 ₺
35	1.700.001 birim - 1.750.000 birim	0,27	1.750.000	0,232775 ₺	0,062849 ₺	0,295624 ₺	517.342,44 ₺	407.356,25 ₺	109.986,19 ₺

Tablolar incelendiğinde analize tabi mamullerden 250 kodlu (M1) mamul ve 350 kodlu (M2) mamul ile ilgili fiyatlandırma sonucunda hesaplanan bilgilerin yer aldığı görülmektedir. 250 kodlu (M1) mamul dönem içinde 124.320 adet satılmıştır. Bu satış miktarı yedinci grup ile temsil edilmektedir. Bu gruba atanan kar marjı ise %83 olarak varsayılmaktadır. Dönem içinde satılan 250 kodlu (M1) mamulün satışından geleneksel maliyetleme modeline göre 36.645,85₺, faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre 22.696,50₺, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre 22.467,01₺ ve kaynak tüketim muhasebesi modeline göre 13.992,79₺ kar elde edilmektedir.

Ayrıca verilere göre 250 kodlu (M1) mamulün maksimum kar noktasında elde edilecek toplam kar miktarları da modelden modele farklılık göstermektedir. Geleneksel maliyetleme modeline göre maksimum kar noktasında elde edilecek toplam kar 83.530,10₺, faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre 51.734,12₺, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre 51.211,04₺ ve kaynak tüketim muhasebesine göre 31.895,00₺ olarak hesaplanmıştır.

Bununla birlikte 350 kodlu (M2) mamul dönem içinde 730.539 adet satılmıştır. Bu satış miktarı onbeşinci grup ile temsil edilmektedir. Bu gruba atanan kar marjı ise %67 olarak varsayılmaktadır. Dönem içinde satılan 350 kodlu (M2) mamulün satışından geleneksel maliyetleme modeline göre 80.505,10₺, faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre 68.585,25₺, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre 68.388,00₺ ve kaynak tüketim muhasebesi modeline göre 113.934,31₺ kar elde edilmektedir.

Verilere göre 350 kodlu (M2) mamulün maksimum kar noktasında elde edilecek toplam kar miktarları da modelden modele farklılık göstermektedir. Geleneksel maliyetleme modeline göre maksimum kar noktasında elde edilecek toplam kar 96.712,48₺, faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre 82.392,91₺, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre 82.155,95₺ ve kaynak tüketim muhasebesine göre 136.871,70₺ olarak hesaplanmıştır.

Hesaplamalar her bir maliyetleme modelinde ortaya çıkan birim mamul maliyetleri üzerine belirlenen kar marjlarının ilave edilmesi ile hesaplandığı için maksimum kara ulaşılan satış hacmi modelden modele değişim göstermediği yalnızca maksimum kar noktasında elde edilen kar miktarlarının değişim gösterdiği görülmektedir. Ancak işletme geleneksel maliyetleme modelini kullanarak üretilen mamullerin birim maliyetlerini hesaplamakta ve bu maliyetler üzerinden birim satış fiyatlarını belirlemektedir. İzleyen alt ayırmda analize tabi işletmenin kullandığı geleneksel maliyetleme modeli üzerinden hesaplanan birim satış fiyatları baz alınarak analize tabi diğer maliyetleme modelleri ile karşılaştırmalı analizlere yer verilmektedir.

4.2.2 Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Maliyetler Üzerinden Birim Mamul Satış Fiyatlarının Hesaplanması ve Diğer Maliyetleme Modelleri İle Karşılaştırmalı Olarak Analiz Edilmesi

Analize tabi üretim işletmesinde geleneksel maliyetleme modeli kullanılmaktadır. İşletmede bu maliyetleme modelinde hesaplanan maliyetler üzerinden birim satış fiyatları belirlenmektedir. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde geleneksel maliyetleme modeli referans olarak alınacak analize tabi diğer maliyetleme modelleri referans alınan bu maliyetleme modeli üzerinden değerlendirilecektir. Bu bölümde geleneksel maliyetleme modelinde analize tabi mamuller için hesaplanan birim üretim maliyetlerine belirlenen kar marjları ilave edilerek birim mamul satış fiyatları hesaplanmaktadır. Hesaplanan birim mamul satış fiyatları kullanılarak belirlenen satış hacminde elde edilen toplam satış hasılatları, katlanılan toplam maliyetler ve toplam kar kalemleri ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Bu hesaplamalar her bir maliyetleme modeline göre de ayrı ayrı yapılarak karşılaştırmalı olarak analiz edilmektedir. Ancak her bir maliyetleme modelinde geleneksel maliyetleme modeline göre hesaplanan birim satış fiyatları kullanılmaktadır. Bununla birlikte 250 kodlu (M1) mamul ve 350 kodlu (M2) mamulün dönem içinde yapılan satışlarından elde edilen toplam hasılat ve toplam kar payları tablolar üzerinde gösterilmektedir. İlave olarak kullanılan verilere göre her bir mamul için maksimum kara ulaşılan satış hacmi noktaları da tablolarda yer almaktadır. Yapılan hesaplamaların sonuçları aşağıdaki tablolar yardımı ile gösterilmektedir:

Tablo 4.16: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 250 Kodlu (M1) Mamulün Analizinde Kullanılması – 1

GELENEKSEL MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
1	0 birim - 20.000 birim	0,95	20.000	0,355145 ₺	0,337388 ₺	0,692533 ₺	13.850,66 ₺	7.102,90 ₺	6.747,76 ₺
2	20.001 birim - 40.000 birim	0,93	40.000	0,355145 ₺	0,330285 ₺	0,685430 ₺	27.417,19 ₺	14.205,80 ₺	13.211,39 ₺
3	40.001 birim - 60.000 birim	0,91	60.000	0,355145 ₺	0,323182 ₺	0,678327 ₺	40.699,62 ₺	21.308,70 ₺	19.390,92 ₺
4	60.001 birim - 80.000 birim	0,89	80.000	0,355145 ₺	0,316079 ₺	0,671224 ₺	53.697,92 ₺	28.411,60 ₺	25.286,32 ₺
5	80.001 birim - 100.000 birim	0,87	100.000	0,355145 ₺	0,308976 ₺	0,664121 ₺	66.412,12 ₺	35.514,50 ₺	30.897,61 ₺
6	100.001 birim - 120.000 birim	0,85	120.000	0,355145 ₺	0,301873 ₺	0,657018 ₺	78.842,19 ₺	42.617,40 ₺	36.224,79 ₺
7	121.001 birim - 140.000 birim	0,83	124.320	0,355145 ₺	0,294770 ₺	0,649915 ₺	80.797,48 ₺	44.151,63 ₺	36.645,85 ₺
8	140.001 birim - 160.000 birim	0,81	160.000	0,355145 ₺	0,287667 ₺	0,642812 ₺	102.849,99 ₺	56.823,20 ₺	46.026,79 ₺
9	160.001 birim - 180.000 birim	0,79	180.000	0,355145 ₺	0,280565 ₺	0,635710 ₺	114.427,72 ₺	63.926,10 ₺	50.501,62 ₺
10	180.001 birim - 200.000 birim	0,77	200.000	0,355145 ₺	0,273462 ₺	0,628607 ₺	125.721,33 ₺	71.029,00 ₺	54.692,33 ₺
11	200.001 birim - 220.000 birim	0,75	220.000	0,355145 ₺	0,266359 ₺	0,621504 ₺	136.730,83 ₺	78.131,90 ₺	58.598,93 ₺
12	220.001 birim - 240.000 birim	0,73	240.000	0,355145 ₺	0,259256 ₺	0,614401 ₺	147.456,20 ₺	85.234,80 ₺	62.221,40 ₺
13	240.001 birim - 260.000 birim	0,71	260.000	0,355145 ₺	0,252153 ₺	0,607298 ₺	157.897,47 ₺	92.337,70 ₺	65.559,77 ₺
14	260.001 birim - 280.000 birim	0,69	280.000	0,355145 ₺	0,245050 ₺	0,600195 ₺	168.054,61 ₺	99.440,60 ₺	68.614,01 ₺
15	280.001 birim - 300.000 birim	0,67	300.000	0,355145 ₺	0,237947 ₺	0,593092 ₺	177.927,65 ₺	106.543,50 ₺	71.384,15 ₺
16	300.001 birim - 320.000 birim	0,65	320.000	0,355145 ₺	0,230844 ₺	0,585989 ₺	187.516,56 ₺	113.646,40 ₺	73.870,16 ₺
17	320.001 birim - 340.000 birim	0,63	340.000	0,355145 ₺	0,223741 ₺	0,578886 ₺	196.821,36 ₺	120.749,30 ₺	76.072,06 ₺
18	340.001 birim - 360.000 birim	0,61	360.000	0,355145 ₺	0,216638 ₺	0,571783 ₺	205.842,04 ₺	127.852,20 ₺	77.989,84 ₺
19	360.001 birim - 380.000 birim	0,59	380.000	0,355145 ₺	0,209536 ₺	0,564681 ₺	214.578,61 ₺	134.955,10 ₺	79.623,51 ₺
20	380.001 birim - 400.000 birim	0,57	400.000	0,355145 ₺	0,202433 ₺	0,557578 ₺	223.031,06 ₺	142.058,00 ₺	80.973,06 ₺
21	400.001 birim - 420.000 birim	0,55	420.000	0,355145 ₺	0,195330 ₺	0,550475 ₺	231.199,40 ₺	149.160,90 ₺	82.038,50 ₺
22	420.001 birim - 440.000 birim	0,53	440.000	0,355145 ₺	0,188227 ₺	0,543372 ₺	239.083,61 ₺	156.263,80 ₺	82.819,81 ₺
23	440.001 birim - 460.000 birim	0,51	460.000	0,355145 ₺	0,181124 ₺	0,536269 ₺	246.683,72 ₺	163.366,70 ₺	83.317,02 ₺
24	460.001 birim - 480.000 birim	0,49	480.000	0,355145 ₺	0,174021 ₺	0,529166 ₺	253.999,70 ₺	170.469,60 ₺	83.530,10 ₺
25	480.001 birim - 500.000 birim	0,47	500.000	0,355145 ₺	0,166918 ₺	0,522063 ₺	261.031,58 ₺	177.572,50 ₺	83.459,08 ₺

Tablo 4.16: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 250 Kodlu (M1) Mamulün Analizinde Kullanılması – 1 (Devamı)

GELENEKSEL MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
26	500.001 birim - 520.000 birim	0,45	520.000	0,355145 ₺	0,159815 ₺	0,514960 ₺	267.779,33 ₺	184.675,40 ₺	83.103,93 ₺
27	520.001 birim - 540.000 birim	0,43	540.000	0,355145 ₺	0,152712 ₺	0,507857 ₺	274.242,97 ₺	191.778,30 ₺	82.464,67 ₺
28	540.001 birim - 560.000 birim	0,41	560.000	0,355145 ₺	0,145609 ₺	0,500754 ₺	280.422,49 ₺	198.881,20 ₺	81.541,29 ₺
29	560.001 birim - 580.000 birim	0,39	580.000	0,355145 ₺	0,138507 ₺	0,493652 ₺	286.317,90 ₺	205.984,10 ₺	80.333,80 ₺
30	580.001 birim - 600.000 birim	0,37	600.000	0,355145 ₺	0,131404 ₺	0,486549 ₺	291.929,19 ₺	213.087,00 ₺	78.842,19 ₺
31	600.001 birim - 620.000 birim	0,35	620.000	0,355145 ₺	0,124301 ₺	0,479446 ₺	297.256,37 ₺	220.189,90 ₺	77.066,47 ₺
32	620.001 birim - 640.000 birim	0,33	640.000	0,355145 ₺	0,117198 ₺	0,472343 ₺	302.299,42 ₺	227.292,80 ₺	75.006,62 ₺
33	640.001 birim - 660.000 birim	0,31	660.000	0,355145 ₺	0,110095 ₺	0,465240 ₺	307.058,37 ₺	234.395,70 ₺	72.662,67 ₺
34	660.001 birim - 680.000 birim	0,29	680.000	0,355145 ₺	0,102992 ₺	0,458137 ₺	311.533,19 ₺	241.498,60 ₺	70.034,59 ₺
35	680.001 birim - 700.000 birim	0,27	700.000	0,355145 ₺	0,095889 ₺	0,451034 ₺	315.723,91 ₺	248.601,50 ₺	67.122,41 ₺
36	700.001 birim - 720.000 birim	0,25	720.000	0,355145 ₺	0,088786 ₺	0,443931 ₺	319.630,50 ₺	255.704,40 ₺	63.926,10 ₺
37	720.001 birim - 740.000 birim	0,23	740.000	0,355145 ₺	0,081683 ₺	0,436828 ₺	323.252,98 ₺	262.807,30 ₺	60.445,68 ₺
38	740.001 birim - 760.000 birim	0,21	760.000	0,355145 ₺	0,074580 ₺	0,429725 ₺	326.591,34 ₺	269.910,20 ₺	56.681,14 ₺
39	760.001 birim - 780.000 birim	0,19	780.000	0,355145 ₺	0,067478 ₺	0,422623 ₺	329.645,59 ₺	277.013,10 ₺	52.632,49 ₺
40	780.001 birim - 800.000 birim	0,17	800.000	0,355145 ₺	0,060375 ₺	0,415520 ₺	332.415,72 ₺	284.116,00 ₺	48.299,72 ₺
41	800.001 birim - 820.000 birim	0,15	820.000	0,355145 ₺	0,053272 ₺	0,408417 ₺	334.901,74 ₺	291.218,90 ₺	43.682,84 ₺
42	820.001 birim - 840.000 birim	0,13	840.000	0,355145 ₺	0,046169 ₺	0,401314 ₺	337.103,63 ₺	298.321,80 ₺	38.781,83 ₺
43	840.001 birim - 860.000 birim	0,11	860.000	0,355145 ₺	0,039066 ₺	0,394211 ₺	339.021,42 ₺	305.424,70 ₺	33.596,72 ₺
44	860.001 birim - 880.000 birim	0,09	880.000	0,355145 ₺	0,031963 ₺	0,387108 ₺	340.655,08 ₺	312.527,60 ₺	28.127,48 ₺
45	880.001 birim - 900.000 birim	0,07	900.000	0,355145 ₺	0,024860 ₺	0,380005 ₺	342.004,64 ₺	319.630,50 ₺	22.374,14 ₺

Tablo 4.17: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 250 Kodlu (M1) Mamulün Analizinde Kullanılması – 2

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Geleneksel Maliyetleme Modeline Göre Belirlenen Birim Satış Fiyatı (D)	Birim Kar (E=D-C)	Toplam Satış Hasılatı (F=DxB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
1	0 birim - 20.000 birim	0,95	20.000	0,219958 ₺	0,692533 ₺	0,472575 ₺	13.850,66 ₺	4.399,16 ₺	9.451,50 ₺
2	20.001 birim - 40.000 birim	0,93	40.000	0,219958 ₺	0,685430 ₺	0,465472 ₺	27.417,19 ₺	8.798,32 ₺	18.618,87 ₺
3	40.001 birim - 60.000 birim	0,91	60.000	0,219958 ₺	0,678327 ₺	0,458369 ₺	40.699,62 ₺	13.197,48 ₺	27.502,14 ₺
4	60.001 birim - 80.000 birim	0,89	80.000	0,219958 ₺	0,671224 ₺	0,451266 ₺	53.697,92 ₺	17.596,64 ₺	36.101,28 ₺
5	80.001 birim - 100.000 birim	0,87	100.000	0,219958 ₺	0,664121 ₺	0,444163 ₺	66.412,12 ₺	21.995,80 ₺	44.416,32 ₺
6	100.001 birim - 120.000 birim	0,85	120.000	0,219958 ₺	0,657018 ₺	0,437060 ₺	78.842,19 ₺	26.394,96 ₺	52.447,23 ₺
7	121.001 birim - 140.000 birim	0,83	124.320	0,219958 ₺	0,649915 ₺	0,429957 ₺	80.797,48 ₺	27.345,18 ₺	53.452,30 ₺
8	140.001 birim - 160.000 birim	0,81	160.000	0,219958 ₺	0,642812 ₺	0,422854 ₺	102.849,99 ₺	35.193,28 ₺	67.656,71 ₺
9	160.001 birim - 180.000 birim	0,79	180.000	0,219958 ₺	0,635710 ₺	0,415752 ₺	114.427,72 ₺	39.592,44 ₺	74.835,28 ₺
10	180.001 birim - 200.000 birim	0,77	200.000	0,219958 ₺	0,628607 ₺	0,408649 ₺	125.721,33 ₺	43.991,60 ₺	81.729,73 ₺
11	200.001 birim - 220.000 birim	0,75	220.000	0,219958 ₺	0,621504 ₺	0,401546 ₺	136.730,83 ₺	48.390,76 ₺	88.340,07 ₺
12	220.001 birim - 240.000 birim	0,73	240.000	0,219958 ₺	0,614401 ₺	0,394443 ₺	147.456,20 ₺	52.789,92 ₺	94.666,28 ₺
13	240.001 birim - 260.000 birim	0,71	260.000	0,219958 ₺	0,607298 ₺	0,387340 ₺	157.897,47 ₺	57.189,08 ₺	100.708,39 ₺
14	260.001 birim - 280.000 birim	0,69	280.000	0,219958 ₺	0,600195 ₺	0,380237 ₺	168.054,61 ₺	61.588,24 ₺	106.466,37 ₺
15	280.001 birim - 300.000 birim	0,67	300.000	0,219958 ₺	0,593092 ₺	0,373134 ₺	177.927,65 ₺	65.987,40 ₺	111.940,25 ₺
16	300.001 birim - 320.000 birim	0,65	320.000	0,219958 ₺	0,585989 ₺	0,366031 ₺	187.516,56 ₺	70.386,56 ₺	117.130,00 ₺
17	320.001 birim - 340.000 birim	0,63	340.000	0,219958 ₺	0,578886 ₺	0,358928 ₺	196.821,36 ₺	74.785,72 ₺	122.035,64 ₺
18	340.001 birim - 360.000 birim	0,61	360.000	0,219958 ₺	0,571783 ₺	0,351825 ₺	205.842,04 ₺	79.184,88 ₺	126.657,16 ₺
19	360.001 birim - 380.000 birim	0,59	380.000	0,219958 ₺	0,564681 ₺	0,344723 ₺	214.578,61 ₺	83.584,04 ₺	130.994,57 ₺
20	380.001 birim - 400.000 birim	0,57	400.000	0,219958 ₺	0,557578 ₺	0,337620 ₺	223.031,06 ₺	87.983,20 ₺	135.047,86 ₺
21	400.001 birim - 420.000 birim	0,55	420.000	0,219958 ₺	0,550475 ₺	0,330517 ₺	231.199,40 ₺	92.382,36 ₺	138.817,04 ₺
22	420.001 birim - 440.000 birim	0,53	440.000	0,219958 ₺	0,543372 ₺	0,323414 ₺	239.083,61 ₺	96.781,52 ₺	142.302,09 ₺
23	440.001 birim - 460.000 birim	0,51	460.000	0,219958 ₺	0,536269 ₺	0,316311 ₺	246.683,72 ₺	101.180,68 ₺	145.503,04 ₺
24	460.001 birim - 480.000 birim	0,49	480.000	0,219958 ₺	0,529166 ₺	0,309208 ₺	253.999,70 ₺	105.579,84 ₺	148.419,86 ₺

Tablo 4.17: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 250 Kodlu (M1) Mamulün Analizinde Kullanılması – 2 (Devamı)

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Geleneksel Maliyetleme Modeline Göre Belirlenen Birim Satış Fiyatı (D)	Birim Kar (E=D-C)	Toplam Satış Hasılatı (F=DxB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
25	480.001 birim - 500.000 birim	0,47	500.000	0,219958 ₺	0,522063 ₺	0,302105 ₺	261.031,58 ₺	109.979,00 ₺	151.052,58 ₺
26	500.001 birim - 520.000 birim	0,45	520.000	0,219958 ₺	0,514960 ₺	0,295002 ₺	267.779,33 ₺	114.378,16 ₺	153.401,17 ₺
27	520.001 birim - 540.000 birim	0,43	540.000	0,219958 ₺	0,507857 ₺	0,287899 ₺	274.242,97 ₺	118.777,32 ₺	155.465,65 ₺
28	540.001 birim - 560.000 birim	0,41	560.000	0,219958 ₺	0,500754 ₺	0,280796 ₺	280.422,49 ₺	123.176,48 ₺	157.246,01 ₺
29	560.001 birim - 580.000 birim	0,39	580.000	0,219958 ₺	0,493652 ₺	0,273694 ₺	286.317,90 ₺	127.575,64 ₺	158.742,26 ₺
30	580.001 birim - 600.000 birim	0,37	600.000	0,219958 ₺	0,486549 ₺	0,266591 ₺	291.929,19 ₺	131.974,80 ₺	159.954,39 ₺
31	600.001 birim - 620.000 birim	0,35	620.000	0,219958 ₺	0,479446 ₺	0,259488 ₺	297.256,37 ₺	136.373,96 ₺	160.882,41 ₺
32	620.001 birim - 640.000 birim	0,33	640.000	0,219958 ₺	0,472343 ₺	0,252385 ₺	302.299,42 ₺	140.773,12 ₺	161.526,30 ₺
33	640.001 birim - 660.000 birim	0,31	660.000	0,219958 ₺	0,465240 ₺	0,245282 ₺	307.058,37 ₺	145.172,28 ₺	161.886,09 ₺
34	660.001 birim - 680.000 birim	0,29	680.000	0,219958 ₺	0,458137 ₺	0,238179 ₺	311.533,19 ₺	149.571,44 ₺	161.961,75 ₺
35	680.001 birim - 700.000 birim	0,27	700.000	0,219958 ₺	0,451034 ₺	0,231076 ₺	315.723,91 ₺	153.970,60 ₺	161.753,31 ₺
36	700.001 birim - 720.000 birim	0,25	720.000	0,219958 ₺	0,443931 ₺	0,223973 ₺	319.630,50 ₺	158.369,76 ₺	161.260,74 ₺
37	720.001 birim - 740.000 birim	0,23	740.000	0,219958 ₺	0,436828 ₺	0,216870 ₺	323.252,98 ₺	162.768,92 ₺	160.484,06 ₺
38	740.001 birim - 760.000 birim	0,21	760.000	0,219958 ₺	0,429725 ₺	0,209767 ₺	326.591,34 ₺	167.168,08 ₺	159.423,26 ₺
39	760.001 birim - 780.000 birim	0,19	780.000	0,219958 ₺	0,422623 ₺	0,202665 ₺	329.645,59 ₺	171.567,24 ₺	158.078,35 ₺
40	780.001 birim - 800.000 birim	0,17	800.000	0,219958 ₺	0,415520 ₺	0,195562 ₺	332.415,72 ₺	175.966,40 ₺	156.449,32 ₺
41	800.001 birim - 820.000 birim	0,15	820.000	0,219958 ₺	0,408417 ₺	0,188459 ₺	334.901,74 ₺	180.365,56 ₺	154.536,18 ₺
42	820.001 birim - 840.000 birim	0,13	840.000	0,219958 ₺	0,401314 ₺	0,181356 ₺	337.103,63 ₺	184.764,72 ₺	152.338,91 ₺
43	840.001 birim - 860.000 birim	0,11	860.000	0,219958 ₺	0,394211 ₺	0,174253 ₺	339.021,42 ₺	189.163,88 ₺	149.857,54 ₺
44	860.001 birim - 880.000 birim	0,09	880.000	0,219958 ₺	0,387108 ₺	0,167150 ₺	340.655,08 ₺	193.563,04 ₺	147.092,04 ₺
45	880.001 birim - 900.000 birim	0,07	900.000	0,219958 ₺	0,380005 ₺	0,160047 ₺	342.004,64 ₺	197.962,20 ₺	144.042,44 ₺

Tablo 4.18: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 250 Kodlu (M1) Mamulün Analizinde Kullanılması – 3

ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Geleneksel Maliyetleme Modeline Göre Belirlenen Birim Satış Fiyatı (D)	Birim Kar (E=D-C)	Toplam Satış Hasılatı (F=DxB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
1	0 birim - 20.000 birim	0,95	20.000	0,217734 ₺	0,692533 ₺	0,474799 ₺	13.850,66 ₺	4.354,68 ₺	9.495,98 ₺
2	20.001 birim - 40.000 birim	0,93	40.000	0,217734 ₺	0,685430 ₺	0,467696 ₺	27.417,19 ₺	8.709,36 ₺	18.707,83 ₺
3	40.001 birim - 60.000 birim	0,91	60.000	0,217734 ₺	0,678327 ₺	0,460593 ₺	40.699,62 ₺	13.064,04 ₺	27.635,58 ₺
4	60.001 birim - 80.000 birim	0,89	80.000	0,217734 ₺	0,671224 ₺	0,453490 ₺	53.697,92 ₺	17.418,72 ₺	36.279,20 ₺
5	80.001 birim - 100.000 birim	0,87	100.000	0,217734 ₺	0,664121 ₺	0,446387 ₺	66.412,12 ₺	21.773,40 ₺	44.638,72 ₺
6	100.001 birim - 120.000 birim	0,85	120.000	0,217734 ₺	0,657018 ₺	0,439284 ₺	78.842,19 ₺	26.128,08 ₺	52.714,11 ₺
7	121.001 birim - 140.000 birim	0,83	124.320	0,217734 ₺	0,649915 ₺	0,432181 ₺	80.797,48 ₺	27.068,69 ₺	53.728,79 ₺
8	140.001 birim - 160.000 birim	0,81	160.000	0,217734 ₺	0,642812 ₺	0,425078 ₺	102.849,99 ₺	34.837,44 ₺	68.012,55 ₺
9	160.001 birim - 180.000 birim	0,79	180.000	0,217734 ₺	0,635710 ₺	0,417976 ₺	114.427,72 ₺	39.192,12 ₺	75.235,60 ₺
10	180.001 birim - 200.000 birim	0,77	200.000	0,217734 ₺	0,628607 ₺	0,410873 ₺	125.721,33 ₺	43.546,80 ₺	82.174,53 ₺
11	200.001 birim - 220.000 birim	0,75	220.000	0,217734 ₺	0,621504 ₺	0,403770 ₺	136.730,83 ₺	47.901,48 ₺	88.829,35 ₺
12	220.001 birim - 240.000 birim	0,73	240.000	0,217734 ₺	0,614401 ₺	0,396667 ₺	147.456,20 ₺	52.256,16 ₺	95.200,04 ₺
13	240.001 birim - 260.000 birim	0,71	260.000	0,217734 ₺	0,607298 ₺	0,389564 ₺	157.897,47 ₺	56.610,84 ₺	101.286,63 ₺
14	260.001 birim - 280.000 birim	0,69	280.000	0,217734 ₺	0,600195 ₺	0,382461 ₺	168.054,61 ₺	60.965,52 ₺	107.089,09 ₺
15	280.001 birim - 300.000 birim	0,67	300.000	0,217734 ₺	0,593092 ₺	0,375358 ₺	177.927,65 ₺	65.320,20 ₺	112.607,45 ₺
16	300.001 birim - 320.000 birim	0,65	320.000	0,217734 ₺	0,585989 ₺	0,368255 ₺	187.516,56 ₺	69.674,88 ₺	117.841,68 ₺
17	320.001 birim - 340.000 birim	0,63	340.000	0,217734 ₺	0,578886 ₺	0,361152 ₺	196.821,36 ₺	74.029,56 ₺	122.791,80 ₺
18	340.001 birim - 360.000 birim	0,61	360.000	0,217734 ₺	0,571783 ₺	0,354049 ₺	205.842,04 ₺	78.384,24 ₺	127.457,80 ₺
19	360.001 birim - 380.000 birim	0,59	380.000	0,217734 ₺	0,564681 ₺	0,346947 ₺	214.578,61 ₺	82.738,92 ₺	131.839,69 ₺
20	380.001 birim - 400.000 birim	0,57	400.000	0,217734 ₺	0,557578 ₺	0,339844 ₺	223.031,06 ₺	87.093,60 ₺	135.937,46 ₺
21	400.001 birim - 420.000 birim	0,55	420.000	0,217734 ₺	0,550475 ₺	0,332741 ₺	231.199,40 ₺	91.448,28 ₺	139.751,12 ₺
22	420.001 birim - 440.000 birim	0,53	440.000	0,217734 ₺	0,543372 ₺	0,325638 ₺	239.083,61 ₺	95.802,96 ₺	143.280,65 ₺
23	440.001 birim - 460.000 birim	0,51	460.000	0,217734 ₺	0,536269 ₺	0,318535 ₺	246.683,72 ₺	100.157,64 ₺	146.526,08 ₺
24	460.001 birim - 480.000 birim	0,49	480.000	0,217734 ₺	0,529166 ₺	0,311432 ₺	253.999,70 ₺	104.512,32 ₺	149.487,38 ₺

Tablo 4.18: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 250 Kodlu (M1) Mamulün Analizinde Kullanılması – 3 (Devamı)

ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Geleneksel Maliyetleme Modeline Göre Belirlenen Birim Satış Fiyatı (D)	Birim Kar (E=D-C)	Toplam Satış Hasılatı (F=DxB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
25	480.001 birim - 500.000 birim	0,47	500.000	0,217734 ₺	0,522063 ₺	0,304329 ₺	261.031,58 ₺	108.867,00 ₺	152.164,58 ₺
26	500.001 birim - 520.000 birim	0,45	520.000	0,217734 ₺	0,514960 ₺	0,297226 ₺	267.779,33 ₺	113.221,68 ₺	154.557,65 ₺
27	520.001 birim - 540.000 birim	0,43	540.000	0,217734 ₺	0,507857 ₺	0,290123 ₺	274.242,97 ₺	117.576,36 ₺	156.666,61 ₺
28	540.001 birim - 560.000 birim	0,41	560.000	0,217734 ₺	0,500754 ₺	0,283020 ₺	280.422,49 ₺	121.931,04 ₺	158.491,45 ₺
29	560.001 birim - 580.000 birim	0,39	580.000	0,217734 ₺	0,493652 ₺	0,275918 ₺	286.317,90 ₺	126.285,72 ₺	160.032,18 ₺
30	580.001 birim - 600.000 birim	0,37	600.000	0,217734 ₺	0,486549 ₺	0,268815 ₺	291.929,19 ₺	130.640,40 ₺	161.288,79 ₺
31	600.001 birim - 620.000 birim	0,35	620.000	0,217734 ₺	0,479446 ₺	0,261712 ₺	297.256,37 ₺	134.995,08 ₺	162.261,29 ₺
32	620.001 birim - 640.000 birim	0,33	640.000	0,217734 ₺	0,472343 ₺	0,254609 ₺	302.299,42 ₺	139.349,76 ₺	162.949,66 ₺
33	640.001 birim - 660.000 birim	0,31	660.000	0,217734 ₺	0,465240 ₺	0,247506 ₺	307.058,37 ₺	143.704,44 ₺	163.353,93 ₺
34	660.001 birim - 680.000 birim	0,29	680.000	0,217734 ₺	0,458137 ₺	0,240403 ₺	311.533,19 ₺	148.059,12 ₺	163.474,07 ₺
35	680.001 birim - 700.000 birim	0,27	700.000	0,217734 ₺	0,451034 ₺	0,233300 ₺	315.723,91 ₺	152.413,80 ₺	163.310,11 ₺
36	700.001 birim - 720.000 birim	0,25	720.000	0,217734 ₺	0,443931 ₺	0,226197 ₺	319.630,50 ₺	156.768,48 ₺	162.862,02 ₺
37	720.001 birim - 740.000 birim	0,23	740.000	0,217734 ₺	0,436828 ₺	0,219094 ₺	323.252,98 ₺	161.123,16 ₺	162.129,82 ₺
38	740.001 birim - 760.000 birim	0,21	760.000	0,217734 ₺	0,429725 ₺	0,211991 ₺	326.591,34 ₺	165.477,84 ₺	161.113,50 ₺
39	760.001 birim - 780.000 birim	0,19	780.000	0,217734 ₺	0,422623 ₺	0,204889 ₺	329.645,59 ₺	169.832,52 ₺	159.813,07 ₺
40	780.001 birim - 800.000 birim	0,17	800.000	0,217734 ₺	0,415520 ₺	0,197786 ₺	332.415,72 ₺	174.187,20 ₺	158.228,52 ₺
41	800.001 birim - 820.000 birim	0,15	820.000	0,217734 ₺	0,408417 ₺	0,190683 ₺	334.901,74 ₺	178.541,88 ₺	156.359,86 ₺
42	820.001 birim - 840.000 birim	0,13	840.000	0,217734 ₺	0,401314 ₺	0,183580 ₺	337.103,63 ₺	182.896,56 ₺	154.207,07 ₺
43	840.001 birim - 860.000 birim	0,11	860.000	0,217734 ₺	0,394211 ₺	0,176477 ₺	339.021,42 ₺	187.251,24 ₺	151.770,18 ₺
44	860.001 birim - 880.000 birim	0,09	880.000	0,217734 ₺	0,387108 ₺	0,169374 ₺	340.655,08 ₺	191.605,92 ₺	149.049,16 ₺
45	880.001 birim - 900.000 birim	0,07	900.000	0,217734 ₺	0,380005 ₺	0,162271 ₺	342.004,64 ₺	195.960,60 ₺	146.044,04 ₺

Tablo 4.19: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 250 Kodlu (M1) Mamulün Analizinde Kullanılması – 4

KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Geleneksel Maliyetleme Modeline Göre Belirlenen Birim Satış Fiyatı (D)	Birim Kar (E=D-C)	Toplam Satış Hasılatı (F=DxB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
1	0 birim - 20.000 birim	0,95	20.000	0,135608 ₺	0,692533 ₺	0,556925 ₺	13.850,66 ₺	2.712,16 ₺	11.138,50 ₺
2	20.001 birim - 40.000 birim	0,93	40.000	0,135608 ₺	0,685430 ₺	0,549822 ₺	27.417,19 ₺	5.424,32 ₺	21.992,87 ₺
3	40.001 birim - 60.000 birim	0,91	60.000	0,135608 ₺	0,678327 ₺	0,542719 ₺	40.699,62 ₺	8.136,48 ₺	32.563,14 ₺
4	60.001 birim - 80.000 birim	0,89	80.000	0,135608 ₺	0,671224 ₺	0,535616 ₺	53.697,92 ₺	10.848,64 ₺	42.849,28 ₺
5	80.001 birim - 100.000 birim	0,87	100.000	0,135608 ₺	0,664121 ₺	0,528513 ₺	66.412,12 ₺	13.560,80 ₺	52.851,32 ₺
6	100.001 birim - 120.000 birim	0,85	120.000	0,135608 ₺	0,657018 ₺	0,521410 ₺	78.842,19 ₺	16.272,96 ₺	62.569,23 ₺
7	121.001 birim - 140.000 birim	0,83	124.320	0,135608 ₺	0,649915 ₺	0,514307 ₺	80.797,48 ₺	16.858,79 ₺	63.938,69 ₺
8	140.001 birim - 160.000 birim	0,81	160.000	0,135608 ₺	0,642812 ₺	0,507204 ₺	102.849,99 ₺	21.697,28 ₺	81.152,71 ₺
9	160.001 birim - 180.000 birim	0,79	180.000	0,135608 ₺	0,635710 ₺	0,500102 ₺	114.427,72 ₺	24.409,44 ₺	90.018,28 ₺
10	180.001 birim - 200.000 birim	0,77	200.000	0,135608 ₺	0,628607 ₺	0,492999 ₺	125.721,33 ₺	27.121,60 ₺	98.599,73 ₺
11	200.001 birim - 220.000 birim	0,75	220.000	0,135608 ₺	0,621504 ₺	0,485896 ₺	136.730,83 ₺	29.833,76 ₺	106.897,07 ₺
12	220.001 birim - 240.000 birim	0,73	240.000	0,135608 ₺	0,614401 ₺	0,478793 ₺	147.456,20 ₺	32.545,92 ₺	114.910,28 ₺
13	240.001 birim - 260.000 birim	0,71	260.000	0,135608 ₺	0,607298 ₺	0,471690 ₺	157.897,47 ₺	35.258,08 ₺	122.639,39 ₺
14	260.001 birim - 280.000 birim	0,69	280.000	0,135608 ₺	0,600195 ₺	0,464587 ₺	168.054,61 ₺	37.970,24 ₺	130.084,37 ₺
15	280.001 birim - 300.000 birim	0,67	300.000	0,135608 ₺	0,593092 ₺	0,457484 ₺	177.927,65 ₺	40.682,40 ₺	137.245,25 ₺
16	300.001 birim - 320.000 birim	0,65	320.000	0,135608 ₺	0,585989 ₺	0,450381 ₺	187.516,56 ₺	43.394,56 ₺	144.122,00 ₺
17	320.001 birim - 340.000 birim	0,63	340.000	0,135608 ₺	0,578886 ₺	0,443278 ₺	196.821,36 ₺	46.106,72 ₺	150.714,64 ₺
18	340.001 birim - 360.000 birim	0,61	360.000	0,135608 ₺	0,571783 ₺	0,436175 ₺	205.842,04 ₺	48.818,88 ₺	157.023,16 ₺
19	360.001 birim - 380.000 birim	0,59	380.000	0,135608 ₺	0,564681 ₺	0,429073 ₺	214.578,61 ₺	51.531,04 ₺	163.047,57 ₺
20	380.001 birim - 400.000 birim	0,57	400.000	0,135608 ₺	0,557578 ₺	0,421970 ₺	223.031,06 ₺	54.243,20 ₺	168.787,86 ₺
21	400.001 birim - 420.000 birim	0,55	420.000	0,135608 ₺	0,550475 ₺	0,414867 ₺	231.199,40 ₺	56.955,36 ₺	174.244,04 ₺
22	420.001 birim - 440.000 birim	0,53	440.000	0,135608 ₺	0,543372 ₺	0,407764 ₺	239.083,61 ₺	59.667,52 ₺	179.416,09 ₺
23	440.001 birim - 460.000 birim	0,51	460.000	0,135608 ₺	0,536269 ₺	0,400661 ₺	246.683,72 ₺	62.379,68 ₺	184.304,04 ₺
24	460.001 birim - 480.000 birim	0,49	480.000	0,135608 ₺	0,529166 ₺	0,393558 ₺	253.999,70 ₺	65.091,84 ₺	188.907,86 ₺

Tablo 4.19: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 250 Kodlu (M1) Mamulün Analizinde Kullanılması – 4 (Devamı)

KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Geleneksel Maliyetleme Modeline Göre Belirlenen Birim Satış Fiyatı (D)	Birim Kar (E=D-C)	Toplam Satış Hasılatı (F=DxB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
25	480.001 birim - 500.000 birim	0,47	500.000	0,135608 ₺	0,522063 ₺	0,386455 ₺	261.031,58 ₺	67.804,00 ₺	193.227,58 ₺
26	500.001 birim - 520.000 birim	0,45	520.000	0,135608 ₺	0,514960 ₺	0,379352 ₺	267.779,33 ₺	70.516,16 ₺	197.263,17 ₺
27	520.001 birim - 540.000 birim	0,43	540.000	0,135608 ₺	0,507857 ₺	0,372249 ₺	274.242,97 ₺	73.228,32 ₺	201.014,65 ₺
28	540.001 birim - 560.000 birim	0,41	560.000	0,135608 ₺	0,500754 ₺	0,365146 ₺	280.422,49 ₺	75.940,48 ₺	204.482,01 ₺
29	560.001 birim - 580.000 birim	0,39	580.000	0,135608 ₺	0,493652 ₺	0,358044 ₺	286.317,90 ₺	78.652,64 ₺	207.665,26 ₺
30	580.001 birim - 600.000 birim	0,37	600.000	0,135608 ₺	0,486549 ₺	0,350941 ₺	291.929,19 ₺	81.364,80 ₺	210.564,39 ₺
31	600.001 birim - 620.000 birim	0,35	620.000	0,135608 ₺	0,479446 ₺	0,343838 ₺	297.256,37 ₺	84.076,96 ₺	213.179,41 ₺
32	620.001 birim - 640.000 birim	0,33	640.000	0,135608 ₺	0,472343 ₺	0,336735 ₺	302.299,42 ₺	86.789,12 ₺	215.510,30 ₺
33	640.001 birim - 660.000 birim	0,31	660.000	0,135608 ₺	0,465240 ₺	0,329632 ₺	307.058,37 ₺	89.501,28 ₺	217.557,09 ₺
34	660.001 birim - 680.000 birim	0,29	680.000	0,135608 ₺	0,458137 ₺	0,322529 ₺	311.533,19 ₺	92.213,44 ₺	219.319,75 ₺
35	680.001 birim - 700.000 birim	0,27	700.000	0,135608 ₺	0,451034 ₺	0,315426 ₺	315.723,91 ₺	94.925,60 ₺	220.798,31 ₺
36	700.001 birim - 720.000 birim	0,25	720.000	0,135608 ₺	0,443931 ₺	0,308323 ₺	319.630,50 ₺	97.637,76 ₺	221.992,74 ₺
37	720.001 birim - 740.000 birim	0,23	740.000	0,135608 ₺	0,436828 ₺	0,301220 ₺	323.252,98 ₺	100.349,92 ₺	222.903,06 ₺
38	740.001 birim - 760.000 birim	0,21	760.000	0,135608 ₺	0,429725 ₺	0,294117 ₺	326.591,34 ₺	103.062,08 ₺	223.529,26 ₺
39	760.001 birim - 780.000 birim	0,19	780.000	0,135608 ₺	0,422623 ₺	0,287015 ₺	329.645,59 ₺	105.774,24 ₺	223.871,35 ₺
40	780.001 birim - 800.000 birim	0,17	800.000	0,135608 ₺	0,415520 ₺	0,279912 ₺	332.415,72 ₺	108.486,40 ₺	223.929,32 ₺
41	800.001 birim - 820.000 birim	0,15	820.000	0,135608 ₺	0,408417 ₺	0,272809 ₺	334.901,74 ₺	111.198,56 ₺	223.703,18 ₺
42	820.001 birim - 840.000 birim	0,13	840.000	0,135608 ₺	0,401314 ₺	0,265706 ₺	337.103,63 ₺	113.910,72 ₺	223.192,91 ₺
43	840.001 birim - 860.000 birim	0,11	860.000	0,135608 ₺	0,394211 ₺	0,258603 ₺	339.021,42 ₺	116.622,88 ₺	222.398,54 ₺
44	860.001 birim - 880.000 birim	0,09	880.000	0,135608 ₺	0,387108 ₺	0,251500 ₺	340.655,08 ₺	119.335,04 ₺	221.320,04 ₺
45	880.001 birim - 900.000 birim	0,07	900.000	0,135608 ₺	0,380005 ₺	0,244397 ₺	342.004,64 ₺	122.047,20 ₺	219.957,44 ₺

Tablo 4.20: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 350 Kodlu (M2) Mamulün Analizinde Kullanılması – 1

GELENEKSEL MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
1	0 birim - 50.000 birim	0,95	50.000	0,164477 ₺	0,156253 ₺	0,320730 ₺	16.036,51 ₺	8.223,85 ₺	7.812,66 ₺
2	50.001 birim - 100.000 birim	0,93	100.000	0,164477 ₺	0,152964 ₺	0,317441 ₺	31.744,06 ₺	16.447,70 ₺	15.296,36 ₺
3	100.001 birim - 150.000 birim	0,91	150.000	0,164477 ₺	0,149674 ₺	0,314151 ₺	47.122,66 ₺	24.671,55 ₺	22.451,11 ₺
4	150.001 birim - 200.000 birim	0,89	200.000	0,164477 ₺	0,146385 ₺	0,310862 ₺	62.172,31 ₺	32.895,40 ₺	29.276,91 ₺
5	200.001 birim - 250.000 birim	0,87	250.000	0,164477 ₺	0,143095 ₺	0,307572 ₺	76.893,00 ₺	41.119,25 ₺	35.773,75 ₺
6	250.001 birim - 300.000 birim	0,85	300.000	0,164477 ₺	0,139805 ₺	0,304282 ₺	91.284,74 ₺	49.343,10 ₺	41.941,64 ₺
7	300.001 birim - 350.000 birim	0,83	350.000	0,164477 ₺	0,136516 ₺	0,300993 ₺	105.347,52 ₺	57.566,95 ₺	47.780,57 ₺
8	350.001 birim - 400.000 birim	0,81	400.000	0,164477 ₺	0,133226 ₺	0,297703 ₺	119.081,35 ₺	65.790,80 ₺	53.290,55 ₺
9	400.001 birim - 450.000 birim	0,79	450.000	0,164477 ₺	0,129937 ₺	0,294414 ₺	132.486,22 ₺	74.014,65 ₺	58.471,57 ₺
10	450.001 birim - 500.000 birim	0,77	500.000	0,164477 ₺	0,126647 ₺	0,291124 ₺	145.562,15 ₺	82.238,50 ₺	63.323,65 ₺
11	500.001 birim - 550.000 birim	0,75	550.000	0,164477 ₺	0,123358 ₺	0,287835 ₺	158.309,11 ₺	90.462,35 ₺	67.846,76 ₺
12	550.001 birim - 600.000 birim	0,73	600.000	0,164477 ₺	0,120068 ₺	0,284545 ₺	170.727,13 ₺	98.686,20 ₺	72.040,93 ₺
13	600.001 birim - 650.000 birim	0,71	650.000	0,164477 ₺	0,116779 ₺	0,281256 ₺	182.816,19 ₺	106.910,05 ₺	75.906,14 ₺
14	650.001 birim - 700.000 birim	0,69	700.000	0,164477 ₺	0,113489 ₺	0,277966 ₺	194.576,29 ₺	115.133,90 ₺	79.442,39 ₺
15	700.001 birim - 750.000 birim	0,67	730.539	0,164477 ₺	0,110200 ₺	0,274677 ₺	200.661,96 ₺	120.156,86 ₺	80.505,10 ₺
16	750.001 birim - 800.000 birim	0,65	800.000	0,164477 ₺	0,106910 ₺	0,271387 ₺	217.109,64 ₺	131.581,60 ₺	85.528,04 ₺
17	800.001 birim - 850.000 birim	0,63	850.000	0,164477 ₺	0,103621 ₺	0,268098 ₺	227.882,88 ₺	139.805,45 ₺	88.077,43 ₺
18	850.001 birim - 900.000 birim	0,61	900.000	0,164477 ₺	0,100331 ₺	0,264808 ₺	238.327,17 ₺	148.029,30 ₺	90.297,87 ₺
19	900.001 birim - 950.000 birim	0,59	950.000	0,164477 ₺	0,097041 ₺	0,261518 ₺	248.442,51 ₺	156.253,15 ₺	92.189,36 ₺
20	950.001 birim - 1.000.000 birim	0,57	1.000.000	0,164477 ₺	0,093752 ₺	0,258229 ₺	258.228,89 ₺	164.477,00 ₺	93.751,89 ₺
21	1.000.001 birim - 1.050.000 birim	0,55	1.050.000	0,164477 ₺	0,090462 ₺	0,254939 ₺	267.686,32 ₺	172.700,85 ₺	94.985,47 ₺
22	1.050.001 birim - 1.100.000 birim	0,53	1.100.000	0,164477 ₺	0,087173 ₺	0,251650 ₺	276.814,79 ₺	180.924,70 ₺	95.890,09 ₺
23	1.100.001 birim - 1.150.000 birim	0,51	1.150.000	0,164477 ₺	0,083883 ₺	0,248360 ₺	285.614,31 ₺	189.148,55 ₺	96.465,76 ₺
24	1.150.001 birim - 1.200.000 birim	0,49	1.200.000	0,164477 ₺	0,080594 ₺	0,245071 ₺	294.084,88 ₺	197.372,40 ₺	96.712,48 ₺
25	1.200.001 birim - 1.250.000 birim	0,47	1.250.000	0,164477 ₺	0,077304 ₺	0,241781 ₺	302.226,49 ₺	205.596,25 ₺	96.630,24 ₺

Tablo 4.20: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 350 Kodlu (M2) Mamulün Analizinde Kullanılması – 1 (Devamı)

GELENEKSEL MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Birim Kar (D=CxA)	Birim Satış Fiyatı (E=C+D)	Toplam Satış Hasılatı (F=ExB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
26	1.250.001 birim - 1.300.000 birim	0,45	1.300.000	0,164477 ₺	0,074015 ₺	0,238492 ₺	310.039,15 ₺	213.820,10 ₺	96.219,05 ₺
27	1.300.001 birim - 1.350.000 birim	0,43	1.350.000	0,164477 ₺	0,070725 ₺	0,235202 ₺	317.522,85 ₺	222.043,95 ₺	95.478,90 ₺
28	1.350.001 birim - 1.400.000 birim	0,41	1.400.000	0,164477 ₺	0,067436 ₺	0,231913 ₺	324.677,60 ₺	230.267,80 ₺	94.409,80 ₺
29	1.400.001 birim - 1.450.000 birim	0,39	1.450.000	0,164477 ₺	0,064146 ₺	0,228623 ₺	331.503,39 ₺	238.491,65 ₺	93.011,74 ₺
30	1.450.001 birim - 1.500.000 birim	0,37	1.500.000	0,164477 ₺	0,060856 ₺	0,225333 ₺	338.000,24 ₺	246.715,50 ₺	91.284,74 ₺
31	1.500.001 birim - 1.550.000 birim	0,35	1.550.000	0,164477 ₺	0,057567 ₺	0,222044 ₺	344.168,12 ₺	254.939,35 ₺	89.228,77 ₺
32	1.550.001 birim - 1.600.000 birim	0,33	1.600.000	0,164477 ₺	0,054277 ₺	0,218754 ₺	350.007,06 ₺	263.163,20 ₺	86.843,86 ₺
33	1.600.001 birim - 1.650.000 birim	0,31	1.650.000	0,164477 ₺	0,050988 ₺	0,215465 ₺	355.517,04 ₺	271.387,05 ₺	84.129,99 ₺
34	1.650.001 birim - 1.700.000 birim	0,29	1.700.000	0,164477 ₺	0,047698 ₺	0,212175 ₺	360.698,06 ₺	279.610,90 ₺	81.087,16 ₺
35	1.700.001 birim - 1.750.000 birim	0,27	1.750.000	0,164477 ₺	0,044409 ₺	0,208886 ₺	365.550,13 ₺	287.834,75 ₺	77.715,38 ₺

Tablo 4.21: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 350 Kodlu (M2) Mamulün Analizinde Kullanılması – 2

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Geleneksel Maliyetleme Modeline Göre Belirlenen Birim Satış Fiyatı (D)	Birim Kar (E=D-C)	Toplam Satış Hasılatı (F=DxB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
1	0 birim - 50.000 birim	0,95	50.000	0,140124 ₺	0,320730 ₺	0,180606 ₺	16.036,51 ₺	7.006,20 ₺	9.030,31 ₺
2	50.001 birim - 100.000 birim	0,93	100.000	0,140124 ₺	0,317441 ₺	0,177317 ₺	31.744,06 ₺	14.012,40 ₺	17.731,66 ₺
3	100.001 birim - 150.000 birim	0,91	150.000	0,140124 ₺	0,314151 ₺	0,174027 ₺	47.122,66 ₺	21.018,60 ₺	26.104,06 ₺
4	150.001 birim - 200.000 birim	0,89	200.000	0,140124 ₺	0,310862 ₺	0,170738 ₺	62.172,31 ₺	28.024,80 ₺	34.147,51 ₺
5	200.001 birim - 250.000 birim	0,87	250.000	0,140124 ₺	0,307572 ₺	0,167448 ₺	76.893,00 ₺	35.031,00 ₺	41.862,00 ₺
6	250.001 birim - 300.000 birim	0,85	300.000	0,140124 ₺	0,304282 ₺	0,164158 ₺	91.284,74 ₺	42.037,20 ₺	49.247,54 ₺
7	300.001 birim - 350.000 birim	0,83	350.000	0,140124 ₺	0,300993 ₺	0,160869 ₺	105.347,52 ₺	49.043,40 ₺	56.304,12 ₺
8	350.001 birim - 400.000 birim	0,81	400.000	0,140124 ₺	0,297703 ₺	0,157579 ₺	119.081,35 ₺	56.049,60 ₺	63.031,75 ₺
9	400.001 birim - 450.000 birim	0,79	450.000	0,140124 ₺	0,294414 ₺	0,154290 ₺	132.486,22 ₺	63.055,80 ₺	69.430,42 ₺
10	450.001 birim - 500.000 birim	0,77	500.000	0,140124 ₺	0,291124 ₺	0,151000 ₺	145.562,15 ₺	70.062,00 ₺	75.500,15 ₺
11	500.001 birim - 550.000 birim	0,75	550.000	0,140124 ₺	0,287835 ₺	0,147711 ₺	158.309,11 ₺	77.068,20 ₺	81.240,91 ₺
12	550.001 birim - 600.000 birim	0,73	600.000	0,140124 ₺	0,284545 ₺	0,144421 ₺	170.727,13 ₺	84.074,40 ₺	86.652,73 ₺
13	600.001 birim - 650.000 birim	0,71	650.000	0,140124 ₺	0,281256 ₺	0,141132 ₺	182.816,19 ₺	91.080,60 ₺	91.735,59 ₺
14	650.001 birim - 700.000 birim	0,69	700.000	0,140124 ₺	0,277966 ₺	0,137842 ₺	194.576,29 ₺	98.086,80 ₺	96.489,49 ₺
15	700.001 birim - 750.000 birim	0,67	730.539	0,140124 ₺	0,274677 ₺	0,134553 ₺	200.661,96 ₺	102.366,05 ₺	98.295,91 ₺
16	750.001 birim - 800.000 birim	0,65	800.000	0,140124 ₺	0,271387 ₺	0,131263 ₺	217.109,64 ₺	112.099,20 ₺	105.010,44 ₺
17	800.001 birim - 850.000 birim	0,63	850.000	0,140124 ₺	0,268098 ₺	0,127974 ₺	227.882,88 ₺	119.105,40 ₺	108.777,48 ₺
18	850.001 birim - 900.000 birim	0,61	900.000	0,140124 ₺	0,264808 ₺	0,124684 ₺	238.327,17 ₺	126.111,60 ₺	112.215,57 ₺
19	900.001 birim - 950.000 birim	0,59	950.000	0,140124 ₺	0,261518 ₺	0,121394 ₺	248.442,51 ₺	133.117,80 ₺	115.324,71 ₺
20	950.001 birim - 1.000.000 birim	0,57	1.000.000	0,140124 ₺	0,258229 ₺	0,118105 ₺	258.228,89 ₺	140.124,00 ₺	118.104,89 ₺
21	1.000.001 birim - 1.050.000 birim	0,55	1.050.000	0,140124 ₺	0,254939 ₺	0,114815 ₺	267.686,32 ₺	147.130,20 ₺	120.556,12 ₺
22	1.050.001 birim - 1.100.000 birim	0,53	1.100.000	0,140124 ₺	0,251650 ₺	0,111526 ₺	276.814,79 ₺	154.136,40 ₺	122.678,39 ₺
23	1.100.001 birim - 1.150.000 birim	0,51	1.150.000	0,140124 ₺	0,248360 ₺	0,108236 ₺	285.614,31 ₺	161.142,60 ₺	124.471,71 ₺
24	1.150.001 birim - 1.200.000 birim	0,49	1.200.000	0,140124 ₺	0,245071 ₺	0,104947 ₺	294.084,88 ₺	168.148,80 ₺	125.936,08 ₺

Tablo 4.21: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 350 Kodlu (M2) Mamulün Analizinde Kullanılması – 2 (Devamı)

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Geleneksel Maliyetleme Modeline Göre Belirlenen Birim Satış Fiyatı (D)	Birim Kar (E=D-C)	Toplam Satış Hasılatı (F=DxB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
25	1.200.001 birim - 1.250.000 birim	0,47	1.250.000	0,140124 ₺	0,241781 ₺	0,101657 ₺	302.226,49 ₺	175.155,00 ₺	127.071,49 ₺
26	1.250.001 birim - 1.300.000 birim	0,45	1.300.000	0,140124 ₺	0,238492 ₺	0,098368 ₺	310.039,15 ₺	182.161,20 ₺	127.877,95 ₺
27	1.300.001 birim - 1.350.000 birim	0,43	1.350.000	0,140124 ₺	0,235202 ₺	0,095078 ₺	317.522,85 ₺	189.167,40 ₺	128.355,45 ₺
28	1.350.001 birim - 1.400.000 birim	0,41	1.400.000	0,140124 ₺	0,231913 ₺	0,091789 ₺	324.677,60 ₺	196.173,60 ₺	128.504,00 ₺
29	1.400.001 birim - 1.450.000 birim	0,39	1.450.000	0,140124 ₺	0,228623 ₺	0,088499 ₺	331.503,39 ₺	203.179,80 ₺	128.323,59 ₺
30	1.450.001 birim - 1.500.000 birim	0,37	1.500.000	0,140124 ₺	0,225333 ₺	0,085209 ₺	338.000,24 ₺	210.186,00 ₺	127.814,24 ₺
31	1.500.001 birim - 1.550.000 birim	0,35	1.550.000	0,140124 ₺	0,222044 ₺	0,081920 ₺	344.168,12 ₺	217.192,20 ₺	126.975,92 ₺
32	1.550.001 birim - 1.600.000 birim	0,33	1.600.000	0,140124 ₺	0,218754 ₺	0,078630 ₺	350.007,06 ₺	224.198,40 ₺	125.808,66 ₺
33	1.600.001 birim - 1.650.000 birim	0,31	1.650.000	0,140124 ₺	0,215465 ₺	0,075341 ₺	355.517,04 ₺	231.204,60 ₺	124.312,44 ₺
34	1.650.001 birim - 1.700.000 birim	0,29	1.700.000	0,140124 ₺	0,212175 ₺	0,072051 ₺	360.698,06 ₺	238.210,80 ₺	122.487,26 ₺
35	1.700.001 birim - 1.750.000 birim	0,27	1.750.000	0,140124 ₺	0,208886 ₺	0,068762 ₺	365.550,13 ₺	245.217,00 ₺	120.333,13 ₺

Tablo 4.22: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 350 Kodlu (M2) Mamulün Analizinde Kullanılması – 3

ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Geleneksel Maliyetleme Modeline Göre Belirlenen Birim Satış Fiyatı (D)	Birim Kar (E=D-C)	Toplam Satış Hasılatı (F=DxB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
1	0 birim - 50.000 birim	0,95	50.000	0,139721 ₺	0,320730 ₺	0,181009 ₺	16.036,51 ₺	6.986,05 ₺	9.050,46 ₺
2	50.001 birim - 100.000 birim	0,93	100.000	0,139721 ₺	0,317441 ₺	0,177720 ₺	31.744,06 ₺	13.972,10 ₺	17.771,96 ₺
3	100.001 birim - 150.000 birim	0,91	150.000	0,139721 ₺	0,314151 ₺	0,174430 ₺	47.122,66 ₺	20.958,15 ₺	26.164,51 ₺
4	150.001 birim - 200.000 birim	0,89	200.000	0,139721 ₺	0,310862 ₺	0,171141 ₺	62.172,31 ₺	27.944,20 ₺	34.228,11 ₺
5	200.001 birim - 250.000 birim	0,87	250.000	0,139721 ₺	0,307572 ₺	0,167851 ₺	76.893,00 ₺	34.930,25 ₺	41.962,75 ₺
6	250.001 birim - 300.000 birim	0,85	300.000	0,139721 ₺	0,304282 ₺	0,164561 ₺	91.284,74 ₺	41.916,30 ₺	49.368,44 ₺
7	300.001 birim - 350.000 birim	0,83	350.000	0,139721 ₺	0,300993 ₺	0,161272 ₺	105.347,52 ₺	48.902,35 ₺	56.445,17 ₺
8	350.001 birim - 400.000 birim	0,81	400.000	0,139721 ₺	0,297703 ₺	0,157982 ₺	119.081,35 ₺	55.888,40 ₺	63.192,95 ₺
9	400.001 birim - 450.000 birim	0,79	450.000	0,139721 ₺	0,294414 ₺	0,154693 ₺	132.486,22 ₺	62.874,45 ₺	69.611,77 ₺
10	450.001 birim - 500.000 birim	0,77	500.000	0,139721 ₺	0,291124 ₺	0,151403 ₺	145.562,15 ₺	69.860,50 ₺	75.701,65 ₺
11	500.001 birim - 550.000 birim	0,75	550.000	0,139721 ₺	0,287835 ₺	0,148114 ₺	158.309,11 ₺	76.846,55 ₺	81.462,56 ₺
12	550.001 birim - 600.000 birim	0,73	600.000	0,139721 ₺	0,284545 ₺	0,144824 ₺	170.727,13 ₺	83.832,60 ₺	86.894,53 ₺
13	600.001 birim - 650.000 birim	0,71	650.000	0,139721 ₺	0,281256 ₺	0,141535 ₺	182.816,19 ₺	90.818,65 ₺	91.997,54 ₺
14	650.001 birim - 700.000 birim	0,69	700.000	0,139721 ₺	0,277966 ₺	0,138245 ₺	194.576,29 ₺	97.804,70 ₺	96.771,59 ₺
15	700.001 birim - 750.000 birim	0,67	730.539	0,139721 ₺	0,274677 ₺	0,134956 ₺	200.661,96 ₺	102.071,64 ₺	98.590,32 ₺
16	750.001 birim - 800.000 birim	0,65	800.000	0,139721 ₺	0,271387 ₺	0,131666 ₺	217.109,64 ₺	111.776,80 ₺	105.332,84 ₺
17	800.001 birim - 850.000 birim	0,63	850.000	0,139721 ₺	0,268098 ₺	0,128377 ₺	227.882,88 ₺	118.762,85 ₺	109.120,03 ₺
18	850.001 birim - 900.000 birim	0,61	900.000	0,139721 ₺	0,264808 ₺	0,125087 ₺	238.327,17 ₺	125.748,90 ₺	112.578,27 ₺
19	900.001 birim - 950.000 birim	0,59	950.000	0,139721 ₺	0,261518 ₺	0,121797 ₺	248.442,51 ₺	132.734,95 ₺	115.707,56 ₺
20	950.001 birim - 1.000.000 birim	0,57	1.000.000	0,139721 ₺	0,258229 ₺	0,118508 ₺	258.228,89 ₺	139.721,00 ₺	118.507,89 ₺
21	1.000.001 birim - 1.050.000 birim	0,55	1.050.000	0,139721 ₺	0,254939 ₺	0,115218 ₺	267.686,32 ₺	146.707,05 ₺	120.979,27 ₺
22	1.050.001 birim - 1.100.000 birim	0,53	1.100.000	0,139721 ₺	0,251650 ₺	0,111929 ₺	276.814,79 ₺	153.693,10 ₺	123.121,69 ₺
23	1.100.001 birim - 1.150.000 birim	0,51	1.150.000	0,139721 ₺	0,248360 ₺	0,108639 ₺	285.614,31 ₺	160.679,15 ₺	124.935,16 ₺
24	1.150.001 birim - 1.200.000 birim	0,49	1.200.000	0,139721 ₺	0,245071 ₺	0,105350 ₺	294.084,88 ₺	167.665,20 ₺	126.419,68 ₺

Tablo 4.22: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 350 Kodlu (M2) Mamulün Analizinde Kullanılması – 3 (Devamı)

ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Geleneksel Maliyetleme Modeline Göre Belirlenen Birim Satış Fiyatı (D)	Birim Kar (E=D-C)	Toplam Satış Hasılatı (F=DxB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
25	1.200.001 birim - 1.250.000 birim	0,47	1.250.000	0,139721 ₺	0,241781 ₺	0,102060 ₺	302.226,49 ₺	174.651,25 ₺	127.575,24 ₺
26	1.250.001 birim - 1.300.000 birim	0,45	1.300.000	0,139721 ₺	0,238492 ₺	0,098771 ₺	310.039,15 ₺	181.637,30 ₺	128.401,85 ₺
27	1.300.001 birim - 1.350.000 birim	0,43	1.350.000	0,139721 ₺	0,235202 ₺	0,095481 ₺	317.522,85 ₺	188.623,35 ₺	128.899,50 ₺
28	1.350.001 birim - 1.400.000 birim	0,41	1.400.000	0,139721 ₺	0,231913 ₺	0,092192 ₺	324.677,60 ₺	195.609,40 ₺	129.068,20 ₺
29	1.400.001 birim - 1.450.000 birim	0,39	1.450.000	0,139721 ₺	0,228623 ₺	0,088902 ₺	331.503,39 ₺	202.595,45 ₺	128.907,94 ₺
30	1.450.001 birim - 1.500.000 birim	0,37	1.500.000	0,139721 ₺	0,225333 ₺	0,085612 ₺	338.000,24 ₺	209.581,50 ₺	128.418,74 ₺
31	1.500.001 birim - 1.550.000 birim	0,35	1.550.000	0,139721 ₺	0,222044 ₺	0,082323 ₺	344.168,12 ₺	216.567,55 ₺	127.600,57 ₺
32	1.550.001 birim - 1.600.000 birim	0,33	1.600.000	0,139721 ₺	0,218754 ₺	0,079033 ₺	350.007,06 ₺	223.553,60 ₺	126.453,46 ₺
33	1.600.001 birim - 1.650.000 birim	0,31	1.650.000	0,139721 ₺	0,215465 ₺	0,075744 ₺	355.517,04 ₺	230.539,65 ₺	124.977,39 ₺
34	1.650.001 birim - 1.700.000 birim	0,29	1.700.000	0,139721 ₺	0,212175 ₺	0,072454 ₺	360.698,06 ₺	237.525,70 ₺	123.172,36 ₺
35	1.700.001 birim - 1.750.000 birim	0,27	1.750.000	0,139721 ₺	0,208886 ₺	0,069165 ₺	365.550,13 ₺	244.511,75 ₺	121.038,38 ₺

Tablo 4.23: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 350 Kodlu (M2) Mamulün Analizinde Kullanılması – 4

KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Geleneksel Maliyetleme Modeline Göre Belirlenen Birim Satış Fiyatı (D)	Birim Kar (E=D-C)	Toplam Satış Hasılatı (F=DxB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
1	0 birim - 50.000 birim	0,95	50.000	0,232775 ₺	0,320730 ₺	0,087955 ₺	16.036,51 ₺	11.638,75 ₺	4.397,76 ₺
2	50.001 birim - 100.000 birim	0,93	100.000	0,232775 ₺	0,317441 ₺	0,084666 ₺	31.744,06 ₺	23.277,50 ₺	8.466,56 ₺
3	100.001 birim - 150.000 birim	0,91	150.000	0,232775 ₺	0,314151 ₺	0,081376 ₺	47.122,66 ₺	34.916,25 ₺	12.206,41 ₺
4	150.001 birim - 200.000 birim	0,89	200.000	0,232775 ₺	0,310862 ₺	0,078087 ₺	62.172,31 ₺	46.555,00 ₺	15.617,31 ₺
5	200.001 birim - 250.000 birim	0,87	250.000	0,232775 ₺	0,307572 ₺	0,074797 ₺	76.893,00 ₺	58.193,75 ₺	18.699,25 ₺
6	250.001 birim - 300.000 birim	0,85	300.000	0,232775 ₺	0,304282 ₺	0,071507 ₺	91.284,74 ₺	69.832,50 ₺	21.452,24 ₺
7	300.001 birim - 350.000 birim	0,83	350.000	0,232775 ₺	0,300993 ₺	0,068218 ₺	105.347,52 ₺	81.471,25 ₺	23.876,27 ₺
8	350.001 birim - 400.000 birim	0,81	400.000	0,232775 ₺	0,297703 ₺	0,064928 ₺	119.081,35 ₺	93.110,00 ₺	25.971,35 ₺
9	400.001 birim - 450.000 birim	0,79	450.000	0,232775 ₺	0,294414 ₺	0,061639 ₺	132.486,22 ₺	104.748,75 ₺	27.737,47 ₺
10	450.001 birim - 500.000 birim	0,77	500.000	0,232775 ₺	0,291124 ₺	0,058349 ₺	145.562,15 ₺	116.387,50 ₺	29.174,65 ₺
11	500.001 birim - 550.000 birim	0,75	550.000	0,232775 ₺	0,287835 ₺	0,055060 ₺	158.309,11 ₺	128.026,25 ₺	30.282,86 ₺
12	550.001 birim - 600.000 birim	0,73	600.000	0,232775 ₺	0,284545 ₺	0,051770 ₺	170.727,13 ₺	139.665,00 ₺	31.062,13 ₺
13	600.001 birim - 650.000 birim	0,71	650.000	0,232775 ₺	0,281256 ₺	0,048481 ₺	182.816,19 ₺	151.303,75 ₺	31.512,44 ₺
14	650.001 birim - 700.000 birim	0,69	700.000	0,232775 ₺	0,277966 ₺	0,045191 ₺	194.576,29 ₺	162.942,50 ₺	31.633,79 ₺
15	700.001 birim - 750.000 birim	0,67	730.539	0,232775 ₺	0,274677 ₺	0,041902 ₺	200.661,96 ₺	170.051,22 ₺	30.610,75 ₺
16	750.001 birim - 800.000 birim	0,65	800.000	0,232775 ₺	0,271387 ₺	0,038612 ₺	217.109,64 ₺	186.220,00 ₺	30.889,64 ₺
17	800.001 birim - 850.000 birim	0,63	850.000	0,232775 ₺	0,268098 ₺	0,035323 ₺	227.882,88 ₺	197.858,75 ₺	30.024,13 ₺
18	850.001 birim - 900.000 birim	0,61	900.000	0,232775 ₺	0,264808 ₺	0,032033 ₺	238.327,17 ₺	209.497,50 ₺	28.829,67 ₺
19	900.001 birim - 950.000 birim	0,59	950.000	0,232775 ₺	0,261518 ₺	0,028743 ₺	248.442,51 ₺	221.136,25 ₺	27.306,26 ₺
20	950.001 birim - 1.000.000 birim	0,57	1.000.000	0,232775 ₺	0,258229 ₺	0,025454 ₺	258.228,89 ₺	232.775,00 ₺	25.453,89 ₺
21	1.000.001 birim - 1.050.000 birim	0,55	1.050.000	0,232775 ₺	0,254939 ₺	0,022164 ₺	267.686,32 ₺	244.413,75 ₺	23.272,57 ₺
22	1.050.001 birim - 1.100.000 birim	0,53	1.100.000	0,232775 ₺	0,251650 ₺	0,018875 ₺	276.814,79 ₺	256.052,50 ₺	20.762,29 ₺
23	1.100.001 birim - 1.150.000 birim	0,51	1.150.000	0,232775 ₺	0,248360 ₺	0,015585 ₺	285.614,31 ₺	267.691,25 ₺	17.923,06 ₺
24	1.150.001 birim - 1.200.000 birim	0,49	1.200.000	0,232775 ₺	0,245071 ₺	0,012296 ₺	294.084,88 ₺	279.330,00 ₺	14.754,88 ₺

Tablo 4.23: Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Birim Maliyetler Referans Alınarak Belirlenen Birim Mamul Satış Fiyatının 350 Kodlu (M2) Mamulün Analizinde Kullanılması – 4 (Devamı)

KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİ									
Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı (A)	Satış Miktarı (B)	Birim Maliyet (C)	Geleneksel Maliyetleme Modeline Göre Belirlenen Birim Satış Fiyatı (D)	Birim Kar (E=D-C)	Toplam Satış Hasılatı (F=DxB)	Toplam Maliyet (G=CxB)	Toplam Kar (H=F-G)
25	1.200.001 birim - 1.250.000 birim	0,47	1.250.000	0,232775 ₺	0,241781 ₺	0,009006 ₺	302.226,49 ₺	290.968,75 ₺	11.257,74 ₺
26	1.250.001 birim - 1.300.000 birim	0,45	1.300.000	0,232775 ₺	0,238492 ₺	0,005717 ₺	310.039,15 ₺	302.607,50 ₺	7.431,65 ₺
27	1.300.001 birim - 1.350.000 birim	0,43	1.350.000	0,232775 ₺	0,235202 ₺	0,002427 ₺	317.522,85 ₺	314.246,25 ₺	3.276,60 ₺
28	1.350.001 birim - 1.400.000 birim	0,41	1.400.000	0,232775 ₺	0,231913 ₺	-0,000862 ₺	324.677,60 ₺	325.885,00 ₺	-1.207,40 ₺
29	1.400.001 birim - 1.450.000 birim	0,39	1.450.000	0,232775 ₺	0,228623 ₺	-0,004152 ₺	331.503,39 ₺	337.523,75 ₺	-6.020,36 ₺
30	1.450.001 birim - 1.500.000 birim	0,37	1.500.000	0,232775 ₺	0,225333 ₺	-0,007442 ₺	338.000,24 ₺	349.162,50 ₺	-11.162,26 ₺
31	1.500.001 birim - 1.550.000 birim	0,35	1.550.000	0,232775 ₺	0,222044 ₺	-0,010731 ₺	344.168,12 ₺	360.801,25 ₺	-16.633,13 ₺
32	1.550.001 birim - 1.600.000 birim	0,33	1.600.000	0,232775 ₺	0,218754 ₺	-0,014021 ₺	350.007,06 ₺	372.440,00 ₺	-22.432,94 ₺
33	1.600.001 birim - 1.650.000 birim	0,31	1.650.000	0,232775 ₺	0,215465 ₺	-0,017310 ₺	355.517,04 ₺	384.078,75 ₺	-28.561,71 ₺
34	1.650.001 birim - 1.700.000 birim	0,29	1.700.000	0,232775 ₺	0,212175 ₺	-0,020600 ₺	360.698,06 ₺	395.717,50 ₺	-35.019,44 ₺
35	1.700.001 birim - 1.750.000 birim	0,27	1.750.000	0,232775 ₺	0,208886 ₺	-0,023889 ₺	365.550,13 ₺	407.356,25 ₺	-41.806,12 ₺

Tablolar incelendiğinde dönem içinde 250 kodlu (M1) mamulün satışından geleneksel maliyetleme modeline göre 36.645,85₺, faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre 53.452,30₺, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre 53.728,79₺ ve kaynak tüketim muhasebesi modeline göre 63.938,69₺ kar elde edilmektedir. Ayrıca verilere göre 250 kodlu (M1) mamulün hem maksimum kar noktası hem de maksimum kar noktasında elde edilecek toplam kar miktarları da modelden modele farklılık göstermektedir. Geleneksel maliyetleme modeline göre 24 numaralı satış grubunda maksimum kar noktasına ulaşılmaktadır. Bu noktada elde edilecek toplam kar 83.530,10₺ olarak hesaplanmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre 34 numaralı satış grubunda maksimum kar noktasına ulaşılmaktadır. Bu noktada elde edilecek toplam kar 161.961,75₺ olarak hesaplanmıştır. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre de 34 numaralı satış grubunda maksimum kar noktasına ulaşılmaktadır. Bu noktada elde edilecek toplam kar 163.474,07₺ olarak hesaplanmıştır. Son olarak kaynak tüketim muhasebesine göre 40 numaralı satış grubunda maksimum kar noktasına ulaşılmaktadır. Bu noktada elde edilecek toplam kar 223.929,32₺ olarak hesaplanmıştır.

Dönem içinde satılan 350 kodlu (M2) mamulün satışından geleneksel maliyetleme modeline göre 80.505,10₺, faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre 98.295,91₺, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre 98.590,32₺ ve kaynak tüketim muhasebesi modeline göre 30.610,75₺ kar elde edilmektedir. Verilere göre 350 kodlu (M2) mamulün hem maksimum kar noktası hem de maksimum kar noktasında elde edilecek toplam kar miktarları da modelden modele farklılık göstermektedir. Geleneksel maliyetleme modeline göre 24 numaralı satış grubunda maksimum kar noktasına ulaşılmaktadır. Bu noktada elde edilecek toplam kar 96.712,48₺ olarak hesaplanmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre 28 numaralı satış grubunda maksimum kar noktasına ulaşılmaktadır. Bu noktada elde edilecek toplam kar 128.504,00₺ olarak hesaplanmıştır. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeline göre de 28 numaralı satış grubunda maksimum kar noktasına ulaşılmaktadır. Bu noktada elde edilecek toplam kar 129.068,20₺ olarak hesaplanmıştır. Son olarak kaynak tüketim muhasebesine göre 14 numaralı satış grubunda maksimum

kar noktasına ulaşılmaktadır. Bu noktada elde edilecek toplam kar 31.633,79₺ olarak hesaplanmıştır.

4.3 ANALİZE TABİ MALİYETLEME MODELLERİNDE HESAPLANAN KARLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

4.3.1 Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Karların Özet Sunumu

Analize tabi maliyetleme modellerinde hesaplanan karların karşılaştırılmasına geçmeden önce bu aşamaya kadar yapılan işlemleri özetleyecek olursak; öncelikli olarak işletmenin fiyat belirleme politikası işletme yetkilileri ile yapılan görüşmeler neticesinde belirlenmiştir. Analize tabi işletmede uygulanan fiyat politikası maliyet artı kar yöntemidir. Maliyet artı kar yönteminin alt ayrımlarında da birden fazla yöntem bulunmaktadır. Çalışmanın özünü yansıtmak amacıyla tam üretim maliyeti (sınai maliyet) esasına dayalı fiyatlandırma yöntemi ele alınmıştır. Bu yöntem üretim maliyetlerinin üzerinde belirli bir kar marjı ilave edilerek fiyatın belirlenmesini esas almaktadır. Çalışmanın bu aşamasında analize tabi mamullerin her bir satış aşamasına belirli kar marjları varsayılmıştır. Bu kar marjları üzerinden birim mamul satış fiyatları belirlenmiştir.

Birim mamul satış fiyatları iki farklı yolla belirlenmiştir. İlk olarak analize tabi her bir maliyet modeli kurularak elde edilen üretim maliyetleri üzerine varsayılan kar marjları eklenerek birim mamul satış fiyatları elde edilip karşılaştırılmıştır. İkinci olarak ise işletmenin hali hazırda kullanmış olduğu geleneksel maliyetleme modelinde ortaya çıkan üretim maliyetleri referans alınmıştır. Bu maliyetler üzerine varsayılan kar marjları ilave edilerek birim mamul satış fiyatları hesaplanmıştır. Hesaplanan birim mamul satış fiyatları tüm maliyetleme modellerinde aynen kullanılarak değişimler gözlenmiştir.

Analize tabi maliyetleme modellerinde analize tabi mamuller için hesaplanan birim üretim maliyetlerine belirlenen kar marjları ilave edilerek hesaplanan birim mamul satış fiyatları referans alınarak, belirlenen satış hacimlerinde elde edilen toplam karlar ve maksimum kar noktaları aşağıdaki tabloda özetlenmektedir.

Tablo 4.24: 250 Kodlu (M1) Mamulün Karlılık Analizi

Grup Kodu	Geleneksel Maliyetleme Modeli	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli
1	6.747,76 ₺	4.179,20 ₺	4.136,95 ₺	2.576,55 ₺
2	13.211,39 ₺	8.182,44 ₺	8.099,70 ₺	5.044,62 ₺
3	19.390,92 ₺	12.009,71 ₺	11.888,28 ₺	7.404,20 ₺
4	25.286,32 ₺	15.661,01 ₺	15.502,66 ₺	9.655,29 ₺
5	30.897,61 ₺	19.136,35 ₺	18.942,86 ₺	11.797,90 ₺
6	36.224,79 ₺	22.435,72 ₺	22.208,87 ₺	13.832,02 ₺
7	36.645,85 ₺	22.696,50 ₺	22.467,01 ₺	13.992,79 ₺
8	46.026,79 ₺	28.506,56 ₺	28.218,33 ₺	17.574,80 ₺
9	50.501,62 ₺	31.278,03 ₺	30.961,77 ₺	19.283,46 ₺
10	54.692,33 ₺	33.873,53 ₺	33.531,04 ₺	20.883,63 ₺
11	58.598,93 ₺	36.293,07 ₺	35.926,11 ₺	22.375,32 ₺
12	62.221,40 ₺	38.536,64 ₺	38.147,00 ₺	23.758,52 ₺
13	65.559,77 ₺	40.604,25 ₺	40.193,70 ₺	25.033,24 ₺
14	68.614,01 ₺	42.495,89 ₺	42.066,21 ₺	26.199,47 ₺
15	71.384,15 ₺	44.211,56 ₺	43.764,53 ₺	27.257,21 ₺
16	73.870,16 ₺	45.751,26 ₺	45.288,67 ₺	28.206,46 ₺
17	76.072,06 ₺	47.115,00 ₺	46.638,62 ₺	29.047,23 ₺
18	77.989,84 ₺	48.302,78 ₺	47.814,39 ₺	29.779,52 ₺
19	79.623,51 ₺	49.314,58 ₺	48.815,96 ₺	30.403,31 ₺
20	80.973,06 ₺	50.150,42 ₺	49.643,35 ₺	30.918,62 ₺
21	82.038,50 ₺	50.810,30 ₺	50.296,55 ₺	31.325,45 ₺
22	82.819,81 ₺	51.294,21 ₺	50.775,57 ₺	31.623,79 ₺
23	83.317,02 ₺	51.602,15 ₺	51.080,40 ₺	31.813,64 ₺
24	83.530,10 ₺	51.734,12 ₺	51.211,04 ₺	31.895,00 ₺
25	83.459,08 ₺	51.690,13 ₺	51.167,49 ₺	31.867,88 ₺
26	83.103,93 ₺	51.470,17 ₺	50.949,76 ₺	31.732,27 ₺
27	82.464,67 ₺	51.074,25 ₺	50.557,83 ₺	31.488,18 ₺
28	81.541,29 ₺	50.502,36 ₺	49.991,73 ₺	31.135,60 ₺
29	80.333,80 ₺	49.754,50 ₺	49.251,43 ₺	30.674,53 ₺
30	78.842,19 ₺	48.830,68 ₺	48.336,95 ₺	30.104,98 ₺
31	77.066,47 ₺	47.730,89 ₺	47.248,28 ₺	29.426,94 ₺
32	75.006,62 ₺	46.455,13 ₺	45.985,42 ₺	28.640,41 ₺
33	72.662,67 ₺	45.003,41 ₺	44.548,38 ₺	27.745,40 ₺
34	70.034,59 ₺	43.375,72 ₺	42.937,14 ₺	26.741,90 ₺
35	67.122,41 ₺	41.572,06 ₺	41.151,73 ₺	25.629,91 ₺
36	63.926,10 ₺	39.592,44 ₺	39.192,12 ₺	24.409,44 ₺
37	60.445,68 ₺	37.436,85 ₺	37.058,33 ₺	23.080,48 ₺
38	56.681,14 ₺	35.105,30 ₺	34.750,35 ₺	21.643,04 ₺
39	52.632,49 ₺	32.597,78 ₺	32.268,18 ₺	20.097,11 ₺
40	48.299,72 ₺	29.914,29 ₺	29.611,82 ₺	18.442,69 ₺
41	43.682,84 ₺	27.054,83 ₺	26.781,28 ₺	16.679,78 ₺
42	38.781,83 ₺	24.019,41 ₺	23.776,55 ₺	14.808,39 ₺
43	33.596,72 ₺	20.808,03 ₺	20.597,64 ₺	12.828,52 ₺
44	28.127,48 ₺	17.420,67 ₺	17.244,53 ₺	10.740,15 ₺
45	22.374,14 ₺	13.857,35 ₺	13.717,24 ₺	8.543,30 ₺

Tablo 4.25: 350 Kodlu (M2) Mamulün Karlılık Analizi

Grup Kodu	Geleneksel Maliyetleme Modeli	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli
1	7.812,66 ₺	6.655,89 ₺	6.636,75 ₺	11.056,81 ₺
2	15.296,36 ₺	13.031,53 ₺	12.994,05 ₺	21.648,08 ₺
3	22.451,11 ₺	19.126,93 ₺	19.071,92 ₺	31.773,79 ₺
4	29.276,91 ₺	24.942,07 ₺	24.870,34 ₺	41.433,95 ₺
5	35.773,75 ₺	30.476,97 ₺	30.389,32 ₺	50.628,56 ₺
6	41.941,64 ₺	35.731,62 ₺	35.628,86 ₺	59.357,63 ₺
7	47.780,57 ₺	40.706,02 ₺	40.588,95 ₺	67.621,14 ₺
8	53.290,55 ₺	45.400,18 ₺	45.269,60 ₺	75.419,10 ₺
9	58.471,57 ₺	49.814,08 ₺	49.670,82 ₺	82.751,51 ₺
10	63.323,65 ₺	53.947,74 ₺	53.792,59 ₺	89.618,38 ₺
11	67.846,76 ₺	57.801,15 ₺	57.634,91 ₺	96.019,69 ₺
12	72.040,93 ₺	61.374,31 ₺	61.197,80 ₺	101.955,45 ₺
13	75.906,14 ₺	64.667,23 ₺	64.481,24 ₺	107.425,66 ₺
14	79.442,39 ₺	67.679,89 ₺	67.485,24 ₺	112.430,33 ₺
15	80.505,10 ₺	68.585,25 ₺	68.388,00 ₺	113.934,31 ₺
16	85.528,04 ₺	72.864,48 ₺	72.654,92 ₺	121.043,00 ₺
17	88.077,43 ₺	75.036,40 ₺	74.820,60 ₺	124.651,01 ₺
18	90.297,87 ₺	76.928,08 ₺	76.706,83 ₺	127.793,48 ₺
19	92.189,36 ₺	78.539,50 ₺	78.313,62 ₺	130.470,39 ₺
20	93.751,89 ₺	79.870,68 ₺	79.640,97 ₺	132.681,75 ₺
21	94.985,47 ₺	80.921,61 ₺	80.688,88 ₺	134.427,56 ₺
22	95.890,09 ₺	81.692,29 ₺	81.457,34 ₺	135.707,83 ₺
23	96.465,76 ₺	82.182,73 ₺	81.946,37 ₺	136.522,54 ₺
24	96.712,48 ₺	82.392,91 ₺	82.155,95 ₺	136.871,70 ₺
25	96.630,24 ₺	82.322,85 ₺	82.086,09 ₺	136.755,31 ₺
26	96.219,05 ₺	81.972,54 ₺	81.736,79 ₺	136.173,38 ₺
27	95.478,90 ₺	81.341,98 ₺	81.108,04 ₺	135.125,89 ₺
28	94.409,80 ₺	80.431,18 ₺	80.199,85 ₺	133.612,85 ₺
29	93.011,74 ₺	79.240,12 ₺	79.012,23 ₺	131.634,26 ₺
30	91.284,74 ₺	77.768,82 ₺	77.545,16 ₺	129.190,13 ₺
31	89.228,77 ₺	76.017,27 ₺	75.798,64 ₺	126.280,44 ₺
32	86.843,86 ₺	73.985,47 ₺	73.772,69 ₺	122.905,20 ₺
33	84.129,99 ₺	71.673,43 ₺	71.467,29 ₺	119.064,41 ₺
34	81.087,16 ₺	69.081,13 ₺	68.882,45 ₺	114.758,08 ₺
35	77.715,38 ₺	66.208,59 ₺	66.018,17 ₺	109.986,19 ₺

Analize işletmenin hali hazırda uyguladığı geleneksel maliyetleme modelinde analize tabi mamuller için hesaplanan birim üretim maliyetlerine belirlenen kar marjları ilave edilerek hesaplanan birim mamul satış fiyatları diğer maliyetleme modellerinde aynen kullanılmıştır. Geleneksel maliyetleme modeli kullanılarak hesaplanan birim mamul satış fiyatları referans alınarak, her bir maliyetleme modelinde belirlenen satış hacimlerinde elde edilen toplam karlar ve maksimum kar noktaları aşağıdaki tabloda özetlenmektedir.

Tablo 4.26: 250 Kodlu (M1) Mamulün Karlılık Analizi – 2

Grup Kodu	Geleneksel Maliyetleme Modeli	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli
1	6.747,76 ₺	9.451,50 ₺	9.495,98 ₺	11.138,50 ₺
2	13.211,39 ₺	18.618,87 ₺	18.707,83 ₺	21.992,87 ₺
3	19.390,92 ₺	27.502,14 ₺	27.635,58 ₺	32.563,14 ₺
4	25.286,32 ₺	36.101,28 ₺	36.279,20 ₺	42.849,28 ₺
5	30.897,61 ₺	44.416,32 ₺	44.638,72 ₺	52.851,32 ₺
6	36.224,79 ₺	52.447,23 ₺	52.714,11 ₺	62.569,23 ₺
7	36.645,85 ₺	53.452,30 ₺	53.728,79 ₺	63.938,69 ₺
8	46.026,79 ₺	67.656,71 ₺	68.012,55 ₺	81.152,71 ₺
9	50.501,62 ₺	74.835,28 ₺	75.235,60 ₺	90.018,28 ₺
10	54.692,33 ₺	81.729,73 ₺	82.174,53 ₺	98.599,73 ₺
11	58.598,93 ₺	88.340,07 ₺	88.829,35 ₺	106.897,07 ₺
12	62.221,40 ₺	94.666,28 ₺	95.200,04 ₺	114.910,28 ₺
13	65.559,77 ₺	100.708,39 ₺	101.286,63 ₺	122.639,39 ₺
14	68.614,01 ₺	106.466,37 ₺	107.089,09 ₺	130.084,37 ₺
15	71.384,15 ₺	111.940,25 ₺	112.607,45 ₺	137.245,25 ₺
16	73.870,16 ₺	117.130,00 ₺	117.841,68 ₺	144.122,00 ₺
17	76.072,06 ₺	122.035,64 ₺	122.791,80 ₺	150.714,64 ₺
18	77.989,84 ₺	126.657,16 ₺	127.457,80 ₺	157.023,16 ₺
19	79.623,51 ₺	130.994,57 ₺	131.839,69 ₺	163.047,57 ₺
20	80.973,06 ₺	135.047,86 ₺	135.937,46 ₺	168.787,86 ₺
21	82.038,50 ₺	138.817,04 ₺	139.751,12 ₺	174.244,04 ₺
22	82.819,81 ₺	142.302,09 ₺	143.280,65 ₺	179.416,09 ₺
23	83.317,02 ₺	145.503,04 ₺	146.526,08 ₺	184.304,04 ₺
24	83.530,10 ₺	148.419,86 ₺	149.487,38 ₺	188.907,86 ₺
25	83.459,08 ₺	151.052,58 ₺	152.164,58 ₺	193.227,58 ₺
26	83.103,93 ₺	153.401,17 ₺	154.557,65 ₺	197.263,17 ₺
27	82.464,67 ₺	155.465,65 ₺	156.666,61 ₺	201.014,65 ₺
28	81.541,29 ₺	157.246,01 ₺	158.491,45 ₺	204.482,01 ₺
29	80.333,80 ₺	158.742,26 ₺	160.032,18 ₺	207.665,26 ₺
30	78.842,19 ₺	159.954,39 ₺	161.288,79 ₺	210.564,39 ₺
31	77.066,47 ₺	160.882,41 ₺	162.261,29 ₺	213.179,41 ₺
32	75.006,62 ₺	161.526,30 ₺	162.949,66 ₺	215.510,30 ₺
33	72.662,67 ₺	161.886,09 ₺	163.353,93 ₺	217.557,09 ₺
34	70.034,59 ₺	161.961,75 ₺	163.474,07 ₺	219.319,75 ₺
35	67.122,41 ₺	161.753,31 ₺	163.310,11 ₺	220.798,31 ₺
36	63.926,10 ₺	161.260,74 ₺	162.862,02 ₺	221.992,74 ₺
37	60.445,68 ₺	160.484,06 ₺	162.129,82 ₺	222.903,06 ₺
38	56.681,14 ₺	159.423,26 ₺	161.113,50 ₺	223.529,26 ₺
39	52.632,49 ₺	158.078,35 ₺	159.813,07 ₺	223.871,35 ₺
40	48.299,72 ₺	156.449,32 ₺	158.228,52 ₺	223.929,32 ₺
41	43.682,84 ₺	154.536,18 ₺	156.359,86 ₺	223.703,18 ₺
42	38.781,83 ₺	152.338,91 ₺	154.207,07 ₺	223.192,91 ₺
43	33.596,72 ₺	149.857,54 ₺	151.770,18 ₺	222.398,54 ₺
44	28.127,48 ₺	147.092,04 ₺	149.049,16 ₺	221.320,04 ₺
45	22.374,14 ₺	144.042,44 ₺	146.044,04 ₺	219.957,44 ₺

Tablo 4.27: 350 Kodlu (M2) Mamulün Karlılık Analizi – 2

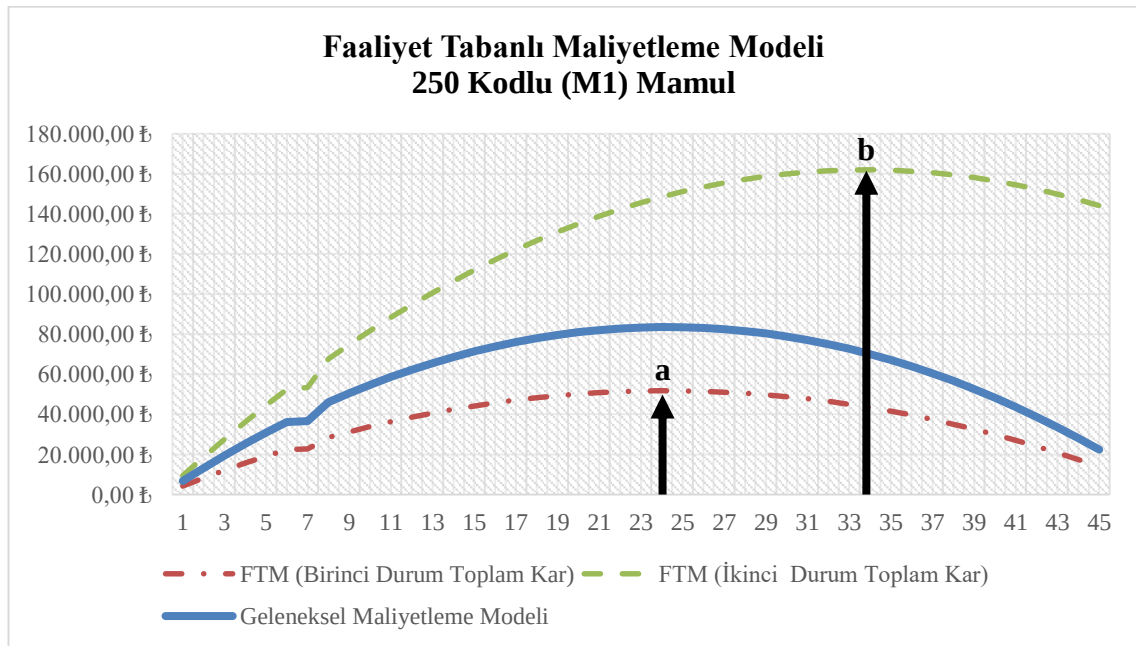
Grup Kodu	Geleneksel Maliyetleme Modeli	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli
1	7.812,66 ₺	9.030,31 ₺	9.050,46 ₺	4.397,76 ₺
2	15.296,36 ₺	17.731,66 ₺	17.771,96 ₺	8.466,56 ₺
3	22.451,11 ₺	26.104,06 ₺	26.164,51 ₺	12.206,41 ₺
4	29.276,91 ₺	34.147,51 ₺	34.228,11 ₺	15.617,31 ₺
5	35.773,75 ₺	41.862,00 ₺	41.962,75 ₺	18.699,25 ₺
6	41.941,64 ₺	49.247,54 ₺	49.368,44 ₺	21.452,24 ₺
7	47.780,57 ₺	56.304,12 ₺	56.445,17 ₺	23.876,27 ₺
8	53.290,55 ₺	63.031,75 ₺	63.192,95 ₺	25.971,35 ₺
9	58.471,57 ₺	69.430,42 ₺	69.611,77 ₺	27.737,47 ₺
10	63.323,65 ₺	75.500,15 ₺	75.701,65 ₺	29.174,65 ₺
11	67.846,76 ₺	81.240,91 ₺	81.462,56 ₺	30.282,86 ₺
12	72.040,93 ₺	86.652,73 ₺	86.894,53 ₺	31.062,13 ₺
13	75.906,14 ₺	91.735,59 ₺	91.997,54 ₺	31.512,44 ₺
14	79.442,39 ₺	96.489,49 ₺	96.771,59 ₺	31.633,79 ₺
15	80.505,10 ₺	98.295,91 ₺	98.590,32 ₺	30.610,75 ₺
16	85.528,04 ₺	105.010,44 ₺	105.332,84 ₺	30.889,64 ₺
17	88.077,43 ₺	108.777,48 ₺	109.120,03 ₺	30.024,13 ₺
18	90.297,87 ₺	112.215,57 ₺	112.578,27 ₺	28.829,67 ₺
19	92.189,36 ₺	115.324,71 ₺	115.707,56 ₺	27.306,26 ₺
20	93.751,89 ₺	118.104,89 ₺	118.507,89 ₺	25.453,89 ₺
21	94.985,47 ₺	120.556,12 ₺	120.979,27 ₺	23.272,57 ₺
22	95.890,09 ₺	122.678,39 ₺	123.121,69 ₺	20.762,29 ₺
23	96.465,76 ₺	124.471,71 ₺	124.935,16 ₺	17.923,06 ₺
24	96.712,48 ₺	125.936,08 ₺	126.419,68 ₺	14.754,88 ₺
25	96.630,24 ₺	127.071,49 ₺	127.575,24 ₺	11.257,74 ₺
26	96.219,05 ₺	127.877,95 ₺	128.401,85 ₺	7.431,65 ₺
27	95.478,90 ₺	128.355,45 ₺	128.899,50 ₺	3.276,60 ₺
28	94.409,80 ₺	128.504,00 ₺	129.068,20 ₺	-1.207,40 ₺
29	93.011,74 ₺	128.323,59 ₺	128.907,94 ₺	-6.020,36 ₺
30	91.284,74 ₺	127.814,24 ₺	128.418,74 ₺	-11.162,26 ₺
31	89.228,77 ₺	126.975,92 ₺	127.600,57 ₺	-16.633,13 ₺
32	86.843,86 ₺	125.808,66 ₺	126.453,46 ₺	-22.432,94 ₺
33	84.129,99 ₺	124.312,44 ₺	124.977,39 ₺	-28.561,71 ₺
34	81.087,16 ₺	122.487,26 ₺	123.172,36 ₺	-35.019,44 ₺
35	77.715,38 ₺	120.333,13 ₺	121.038,38 ₺	-41.806,12 ₺

Tablolardan da görüldüğü gibi her bir maliyetleme modelinde ortaya çıkan birim mamul maliyetleri üzerine kar marjlarının eklenmesi ile hesaplanan birim mamul satış fiyatları (birinci durum) maksimum kar noktasını etkilememekte, maksimum kar noktasında elde edilen toplam karları değiştirmektedir. Analize tabi maliyetleme modellerinde hesaplanan birim maliyetlerin, maliyet artı kar yöntemi esas alınarak hesaplanan birim mamul satış fiyatlarını ve dolayısıyla analize tabi mamullerden elde edilen karları ne kadar çarpıttığını açıkça görülmektedir. Ayrıca analize tabi işletmenin uyguladığı geleneksel maliyetleme modeli kullanılarak hesaplanan ve tüm maliyetleme

modellerine uygulanan birim mamul satış fiyatları (ikinci durum) hem maksimum kar noktalarını hem de maksimum kar noktalarında elde edilen toplam karları etkilediği görülmektedir.

Analize tabi maliyetleme modellerinde ortaya çıkan üretim maliyetlerinin üzerine belirlenen kar marjlarının ilave edilmesi ile hesaplanan birim mamul satış fiyatları (birinci durum) ve geleneksel maliyetleme modelinde ortaya çıkan üretim maliyetlerinin üzerine belirlenen kar marjlarının ilave edilmesi ile hesaplanan birim mamul satış fiyatları (ikinci durum) sonucunda elde edilen toplam karlar yukarıdaki tablolarda özetlenmiştir. Tablolarda sunulan bilgiler kapsamında özet grafiksel gösterimler aşağıda belirtildiği gibi sunulmaktadır:

Şekil 4.1: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 250 Kodlu (M1) Karlılık Analizi

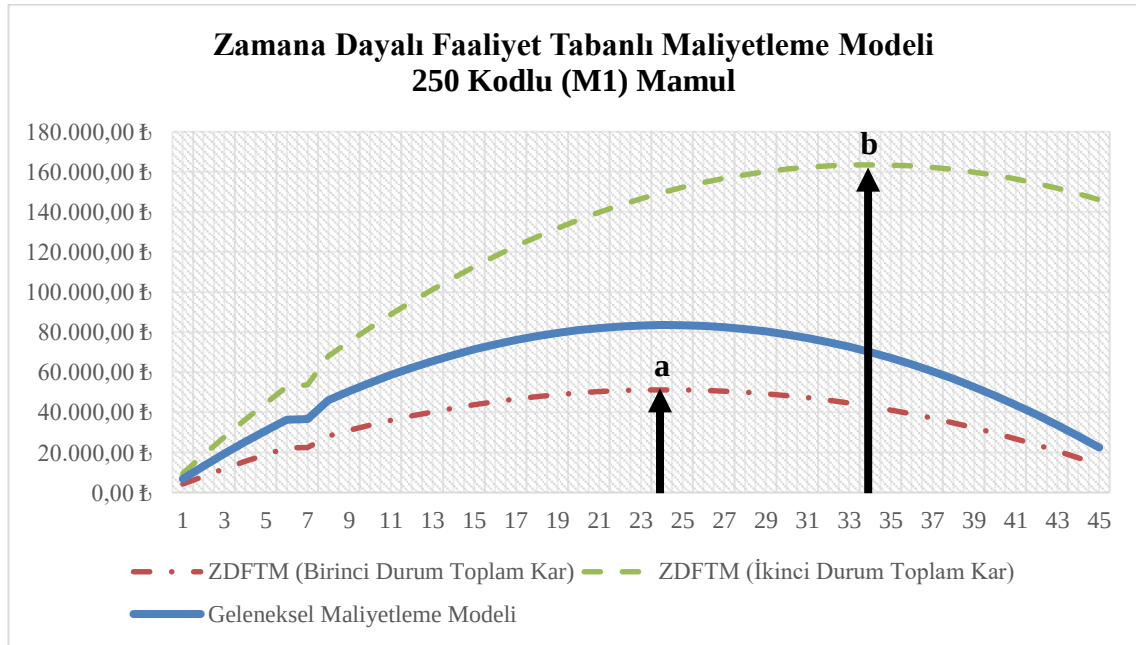


Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 250 Kodlu (M1) Mamul İle İlgili Maksimum Kar Noktaları:

- **Nokta a:** Birinci durum maksimum kar noktası (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,327737₺, Toplam satış hasılatı: 157.313,96₺, Toplam maliyet: 105.579,84₺, Toplam kar: 51.734,12₺)

- **Nokta b:** İkinci durum maksimum kar noktası (Grup no: 34, Birim satış fiyatı: 0,458137₺, Toplam satış hasılatı: 311.533,19₺, Toplam maliyet: 149.571,44₺, Toplam kar: 161.961,75₺)
- **İşletmede uygulanan maliyetleme modeline (geleneksel maliyetleme) göre maksimum kar noktası:** (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,529166₺, Toplam satış hasılatı: 253.999,70₺, Toplam maliyet: 170.469,60₺, Toplam kar: 83.530,10₺)

Şekil 4.2: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 250 Kodlu (M1) Karlılık Analizi

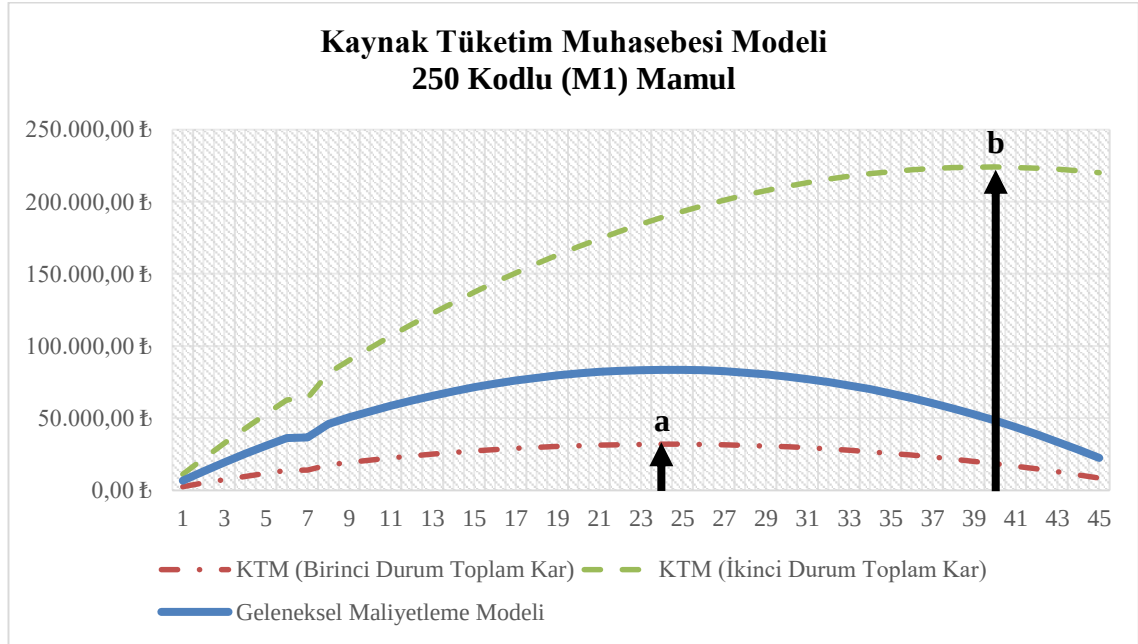


Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 250 Kodlu (M1) Mamul İle İlgili Maksimum Kar Noktaları:

- **Nokta a:** Birinci durum maksimum kar noktası (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,324424₺, Toplam satış hasılatı: 155.723,36₺, Toplam maliyet: 104.512,32₺, Toplam kar: 51.211,04₺)
- **Nokta b:** İkinci durum maksimum kar noktası (Grup no: 34, Birim satış fiyatı: 0,458137₺, Toplam satış hasılatı: 311.533,19₺, Toplam maliyet: 148.059,12₺, Toplam kar: 163.474,07₺)

- **İşletmede uygulanan maliyetleme modeline (geleneksel maliyetleme) göre maksimum kar noktası:** (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,529166₺, Toplam satış hasılatı: 253.999,70₺, Toplam maliyet: 170.469,60₺, Toplam kar: 83.530,10₺)

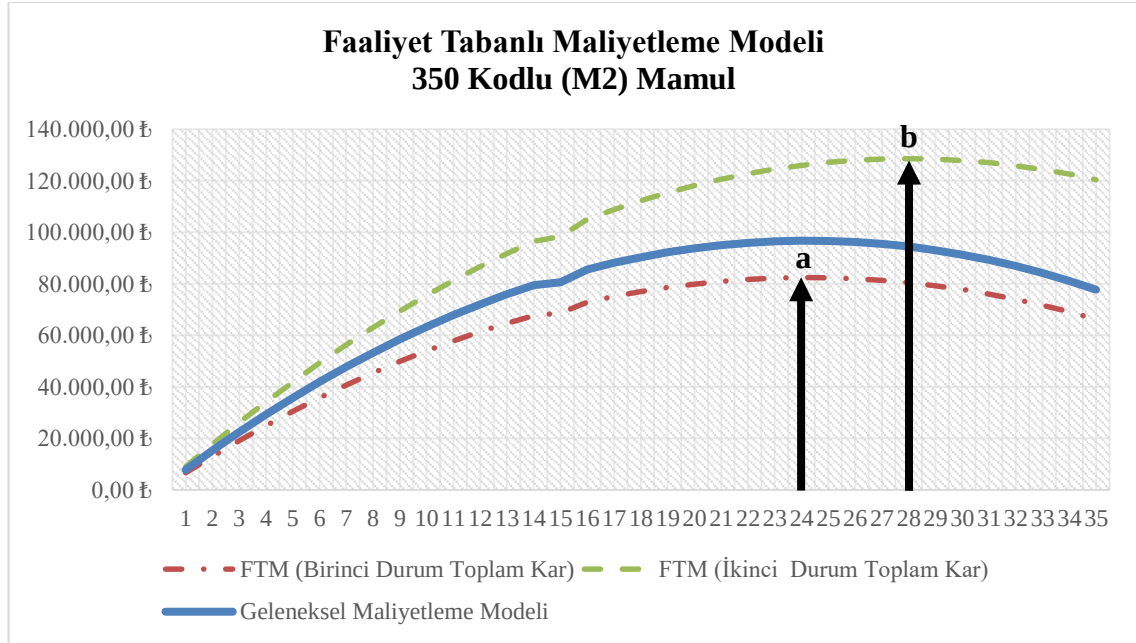
Şekil 4.3: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinde 250 Kodlu (M1) Karlılık Analizi



Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinde 250 Kodlu (M1) Mamul İle İlgili Maksimum Kar Noktaları:

- **Nokta a:** Birinci durum maksimum kar noktası (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,202056₺, Toplam satış hasılatı: 96.986,84₺, Toplam maliyet: 65.091,84₺, Toplam kar: 31.895,00₺)
- **Nokta b:** İkinci durum maksimum kar noktası (Grup no: 40, Birim satış fiyatı: 0,415520₺, Toplam satış hasılatı: 332.415,72₺, Toplam maliyet: 108.486,40₺, Toplam kar: 223.929,32₺)
- **İşletmede uygulanan maliyetleme modeline (geleneksel maliyetleme) göre maksimum kar noktası:** (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,529166₺, Toplam satış hasılatı: 253.999,70₺, Toplam maliyet: 170.469,60₺, Toplam kar: 83.530,10₺)

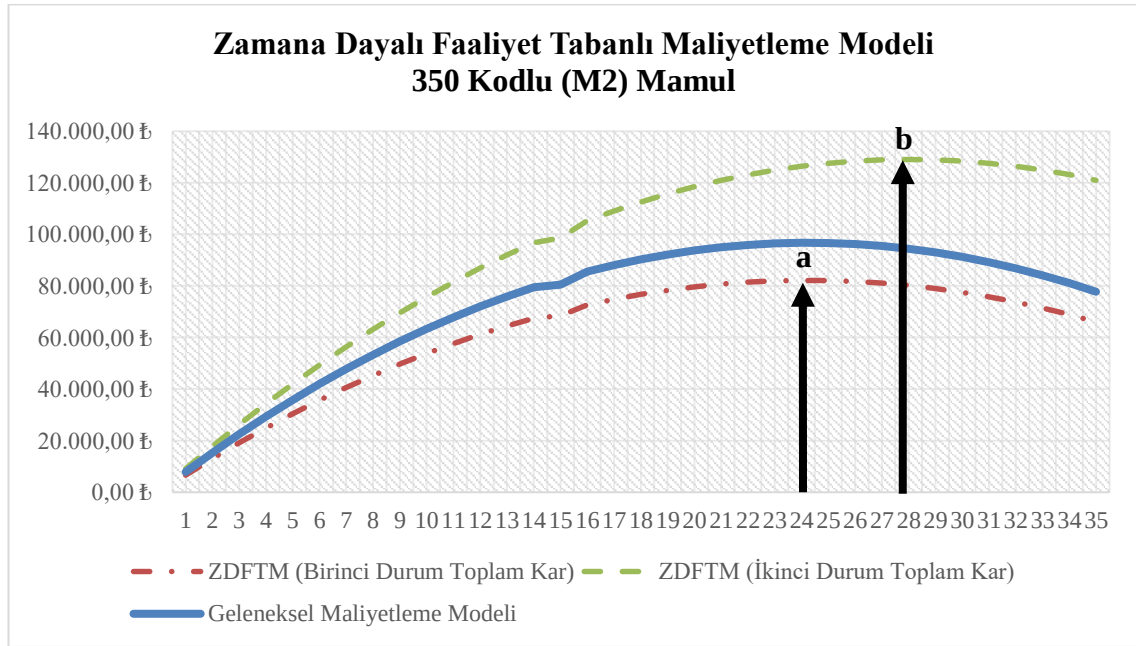
Şekil 4.4: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 350 Kodlu (M2) Karlılık Analizi



Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 350 Kodlu (M2) Mamul İle İlgili Maksimum Kar Noktaları:

- **Nokta a:** Birinci durum maksimum kar noktası (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,208785₺, Toplam satış hasılatı: 250.541,71₺, Toplam maliyet: 168.148,80₺, Toplam kar: 82.392,91₺)
- **Nokta b:** İkinci durum maksimum kar noktası (Grup no: 28, Birim satış fiyatı: 0,231913₺, Toplam satış hasılatı: 324.677,60₺, Toplam maliyet: 196.173,60₺, Toplam kar: 128.504,00₺)
- **İşletmede uygulanan maliyetleme modeline (geleneksel maliyetleme) göre maksimum kar noktası:** (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,245071₺, Toplam satış hasılatı: 294.084,88₺, Toplam maliyet: 197.372,40₺, Toplam kar: 96.712,48₺)

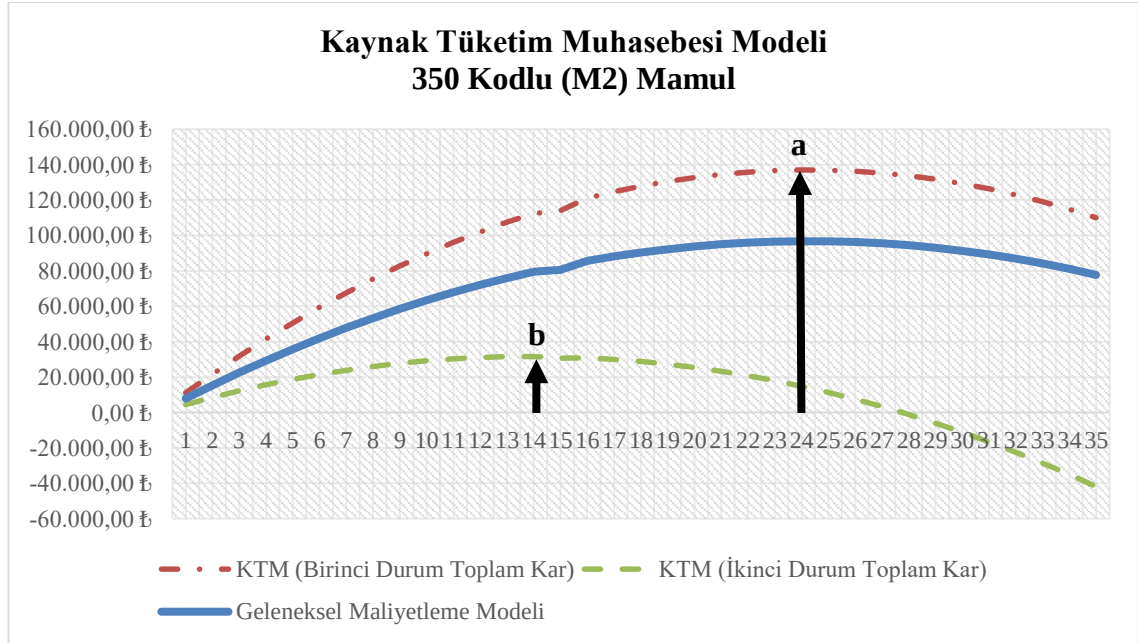
Şekil 4.5: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 350 Kodlu (M2) Karlılık Analizi



Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 350 Kodlu (M2) Mamul İle İlgili Maksimum Kar Noktaları:

- **Nokta a:** Birinci durum maksimum kar noktası (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,208184₺, Toplam satış hasılatı: 249.821,15₺, Toplam maliyet: 167.665,20₺, Toplam kar: 82.155,95₺)
- **Nokta b:** İkinci durum maksimum kar noktası (Grup no: 28, Birim satış fiyatı: 0,231913₺, Toplam satış hasılatı: 324.677,60₺, Toplam maliyet: 195.609,40₺, Toplam kar: 129.068,20₺)
- **İşletmede uygulanan maliyetleme modeline (geleneksel maliyetleme) göre maksimum kar noktası:** (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,245071₺, Toplam satış hasılatı: 294.084,88₺, Toplam maliyet: 197.372,40₺, Toplam kar: 96.712,48₺)

Şekil 4.6: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinde 350 Kodlu (M2) Karlılık Analizi



Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinde 350 Kodlu (M2) Mamul İle İlgili Maksimum Kar Noktaları:

- **Nokta a:** Birinci durum maksimum kar noktası (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,346835₺, Toplam satış hasılatı: 416.201,70₺, Toplam maliyet: 279.330,00₺, Toplam kar: 136.871,70₺)
- **Nokta b:** İkinci durum maksimum kar noktası (Grup no: 14, Birim satış fiyatı: 0,277966₺, Toplam satış hasılatı: 194.576,29₺, Toplam maliyet: 162.942,50₺, Toplam kar: 31.633,79₺)
- **İşletmede uygulanan maliyetleme modeline (geleneksel maliyetleme) göre maksimum kar noktası:** (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,245071₺, Toplam satış hasılatı: 294.084,88₺, Toplam maliyet: 197.372,40₺, Toplam kar: 96.712,48₺)

4.3.2 Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Karların Karşılaştırmalı Analizi

Analize tabi maliyetleme modellerinde ortaya çıkan farklı maliyet bilgilerinin özellikle maliyet artı kar yöntemi ile belirlenen satış fiyatlarına etkileri açıklamalarda da anlaşıldığı gibi son derece önem arz etmektedir. Üretim maliyetlerinin hesaplanmasında geleneksel maliyetleme modelini kullanan işletme üretilen mamullere neredeyse ortalama üretim maliyetleri atamaktadır. Bu da son derece çarpık maliyet bilgilerinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Böyle bir durumda işletmenin kullandığı maliyetleme modeline alternatif olarak çalışmada faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ve kaynak tüketim muhasebesi modeli uygulanarak ortaya çıkan maliyet bilgilerinin karşılaştırılması sağlanmıştır.

İşletmenin uyguladığı maliyetleme modelinde direkt ilk madde ve malzeme giderleri çok hassas bir şekilde üretilen mamuller bazında takip edilmekte iken, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri mamullerin maliyetine ortalama olarak yüklenmektedir. Dolayısıyla faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin sadece genel üretim giderlerine odaklanması analize tabi işletmenin ortalama olarak yüklediği diğer giderlerin etkisini sınırlı seviyede ortadan kaldırmaktadır. Bu modelin aynı zamanda atıl maliyetleri göz ardı etmesi ortaya çıkan maliyet bilgilerinin sorgulanmasına neden olmaktadır. Benzer şekilde zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli de sadece genel üretim giderlerine odaklanmakta ve dolayısıyla işletme tarafından ortalama olarak yüklenen diğer maliyetlerin etkilerini azaltmada yetersiz kalmaktadır. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, faaliyet tabanlı maliyetlemenin aksine atıl maliyetleri dikkate almaktadır. Ancak bu model sadece faaliyetlerin zamanını dikkate alarak atıl maliyetleri hesapladığından modelde hesaplanan maliyetlerin sorgulanmasına neden olmaktadır.

Son olarak uygulanan kaynak tüketim muhasebesi modeli işletmenin kaynaklarına nedensel tüketim ilişkilerini de göz önüne alarak odaklanmaktadır. Bu model kaynak ile maliyet objesi arasında nedensel tüketim ilişkisini dikkate alarak maliyet ataması yapmaktadır. Dolayısıyla bu model hem atıl maliyetleri dikkate almakta

hem de atıl maliyet belirleme kriterlerini (personel kapasitesi, makine saati, makine çıktısı vb.) çeşitlendirmektedir. Bu ve bunun gibi özelliklerinden dolayı gelişmiş bir maliyetleme modeli olarak kabul gören kaynak tüketim muhasebesi modelinde hesaplanan maliyet bilgileri ile analize tabi diğer maliyetleme modelleri ile hesaplanan maliyet bilgileri karşılaştırıldığında çok farklı sonuçların ortaya çıktığı görülmektedir.

Kaynak tüketim muhasebesi modelinin analize tabi mamullerin birim maliyetlerini diğer maliyetleme modellerine göre düşük ya da yüksek hesaplaması birim mamul satış fiyatlarını da etkilemiştir. Birim mamul satış fiyatlarının değişmesi diğer maliyetleme modelleri ile kıyaslandığında maksimum kar noktalarının değişmesine dolayısıyla satış ve kar hedeflerinin değişmesine neden olmuştur. Maksimum kar noktalarına ulaşana kadar elde edilen toplam karın artan eğilimli olduğu, bu noktanın aşımı ile elde edilen toplam karların düşmeye başladığı görülmektedir.

Geleneksel maliyetleme modelini uygulayarak maliyet hesaplamaları ve dolayısıyla fiyatlandırma kararlarını veren analize tabi işletme 250 kodlu (M1) mamulün 24 numaralı grup satış hacminde maksimum kara ulaştığını varsaymaktadır. Ancak kaynak tüketim muhasebesi modelinde bu nokta 40 numaralı grup satış hacmini temsil etmektedir. Öte yandan analize tabi işletmede 350 kodlu (M2) mamulün 24 numaralı grup satış hacminde maksimum kara ulaştığını varsaymaktadır. Ancak kaynak tüketim muhasebesi modelinde bu nokta 14 numaralı grup satış hacmini temsil etmektedir. Dolayısıyla doğru, güvenilir, gerçeğe uygun maliyet bilgilerinin üretilmemesi işletmelerin en temel amaçlarından birisi olan kar elde amacını olumsuz yönde etkilemektedir.

İşletme yöneticilerinin sıklıkla karşı karşıya kaldığı kararlardan birisi de fiyatlandırma kararlarıdır. Fiyatlandırma kararları işletmenin geleceğini yakından ilgilendirmektedir. Doğru yapılan bir fiyatlandırma işletmenin rakipleri karşısından sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde etmesini sağlayacaktır. Fiyatlandırma kararları maliyet bilgilerinden bağımsız olarak düşünülememektedir. İşletme yöneticileri tarafından belirlenecek fiyatlandırmanın maliyetleri karşılaması gerekmektedir. Dolayısıyla maliyet bilgilerinin güvenilirliği son derece önem arz etmektedir. Yapılan

Çalışmadan da görüleceği gibi farklı maliyetleme modellerinde hesaplanan farklı maliyet bilgileri son derece yanıltıcı bilgiler de sunabilmektedir. Yanıltıcı maliyet bilgileri ile verilen fiyat kararları işletmelerin rakiplerine karşı elde ettikleri rekabet üstünlüklerini kaybetmeleri ile son bulacaktır. Bu yüzden işletme yöneticilerinin verecekleri stratejik kararlardan birisi olan fiyatlandırma kararlarında maliyet bilgilerinin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun olmasına dikkat etmeleri gerekmektedir.

SONUÇ

Günümüz rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürmek isteyen işletmeler rakipleri karşısında sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde edebilmenin yollarını aramaktadır. Sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde etmenin yollarından birisi de maliyetler üzerinde kontrolün sağlanması ve bu sayede elde edilen nitelikli maliyet bilgilerinden geçmektedir. Bu bağlamda geliştirilen maliyetleme modellerinin temel amacı en doğru maliyet bilgilerini üretmektir. Geleneksel maliyetleme modellerinin günümüz üretim ortamlarında geçerliliğini kaybettiği tüm kesimler tarafından kabul görmektedir. Dolayısıyla geleneksel maliyetleme modellerinin eksikliklerinin giderilmesi amacıyla çalışmalar yürütülmüştür. Yürütülen çalışmalar sonucunda faaliyet tabanlı maliyetleme modeli geleneksel maliyetleme modellerinin eksikliklerini gidermek amacıyla geliştirilmiştir. Ancak faaliyet tabanlı maliyetleme modeline de getirilen eleştiriler yeni maliyetleme modellerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu amaçla yürütülen çalışmalar sonucunda zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ve kaynak tüketim muhasebesi modeli geliştirilmiştir. 2009 yılında IFAC tarafından yayımlanan raporda kaynak tüketim muhasebesi modeli, faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin eksikliklerini gidermek amacıyla geliştirilen zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinden daha üstün bir maliyetleme modeli olduğu kabul edilmiştir.

Bu bağlamda yapılan çalışma temelde kaynak tüketim muhasebesi modelinin bir üretim işletmesinde uygulanarak sonuçlar elde edilmesini amaçlamaktadır. Kaynak tüketim muhasebesi modelinden elde edilen sonuçların analize tabi diğer maliyetleme modellerinde üretilen maliyet bilgileri ile karşılaştırılmasını sağlamak ve yöneticilerin alacakları stratejik kararları desteklemek çalışmanın bir diğer amacı olarak belirlenmiştir. Bu amaçları gerçekleştirmek üzere uygulama 25 yılı aşkın süredir otomotiv sektörü ve diğer endüstriyel sektörler için metal, kauçuk, plastik, tekstil ürün gruplarında parçaların üretimini belirli kalite standartları altında gerçekleştiren bir üretim işletmesinde gerçekleştirilmiştir.

Çalışma kapsamında öncelikle analize tabi fabrika, fabrikanın üretim süreçleri, üretim süreçlerinde gerçekleşen üretim faaliyetleri, analize tabi mamuller ve işletmenin

mevcut maliyetleme modeli tanıtılmıştır. Kapsamlı bir şekilde yapılan tanıtımın ardından analize tabi maliyetleme modellerinin (sırasıyla; kaynak tüketim muhasebesi modeli, faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli) işletmede kurulumu gerçekleştirilmiştir. İşletmenin mevcut maliyet hesaplamaları geleneksel maliyetleme modellerinin karakteristik özelliklerini taşıdığından bu çalışmada işletmede üretilen maliyet bilgileri, geleneksel maliyetleme modellerinden çıkan maliyet bilgilerini temsil etmektedir.

Analize tabi fabrikada uygulanan ilk maliyetleme modeli kaynak tüketim muhasebesi modelidir. Bu model uygulanmadan önce ilk olarak analize tabi dönemde fabrikada ortaya çıkan kaynaklar ve kaynak miktarları tespit edilmiştir. Ayrıntılı kaynak analizinden sonra kaynak havuzları oluşturulmuştur. Kaynak havuzları oluşturulduktan sonra kaynak havuzlarına ilgili maliyetler aktarılmış ve aktarılan maliyetlerin karakterleri (sabit ve orantısal) tespit edilmiştir. Sonraki aşamada kaynak havuzları için dağıtım anahtarları atanmış ve her bir kaynak havuzunun dağıtım anahtarları miktarları tespit edilmiştir.

Kaynak havuzlarında sabit ve orantısal maliyet olarak sınıflandırılan maliyetler analize tabi mamullerin geçtikleri faaliyetlere dağıtılmıştır. Orantısal maliyetlerin faaliyetlere dağıtımında, dağıtım tabi maliyetler pratik kapasiteye göre hesaplanmış ve söz konusu bu maliyetler pratik kapasiteye göre dağıtılmıştır. Sabit maliyetlerin faaliyetlere dağıtımında ise dağıtım tabi maliyetler teorik kapasiteye göre hesaplanmış ve söz konusu bu maliyetler pratik kapasiteye göre dağıtılmıştır. Bu durum sabit maliyetlerin faaliyetlere ve mamullere dağıtımında atıl maliyetlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ancak ortaya çıkan atıl maliyetler hesaplamalara dahil edilmemiştir. Çünkü atıl maliyetlerin hem üretim faaliyetlerinin maliyetlerinden hem de toplam üretim maliyetlerinden çıkarılması daha doğru maliyet bilgilerinin üretilmesini sağlamaktadır.

Kaynak tüketim muhasebesinde son aşama faaliyetlerde biriken kaynakların mamullere yansıtılması aşamasıdır. Faaliyetlerde biriken kaynakların mamullere dağıtılmasında dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. Bu aşamada öncelikle her bir

faaliyet için dağıtım anahtarı belirlenmiş, izleyen aşamada analize tabi mamullerin dağıtım anahtarlarından yararlanma dereceleri saptanmış ve son olarak faaliyetlerde biriken kaynakların yükleme oranları yardımı ile analize tabi mamullere yansıtılması gerçekleştirilmiştir. Faaliyetlerde biriken giderler mamullere dağıtılırken öncelikle her bir faaliyet için dağıtım oranı (yükleme oranı) belirlenmektedir. Çalışmada iki farklı yükleme oranı belirlenmiştir. Birinci yükleme oranı atıl maliyetlerin yükleme oranları hesaplanırken hesaplamalara dahil edilmediği yükleme oranlarını gösterirken, ikinci yükleme oranı ise atıl maliyetlerin yükleme oranları hesaplanırken hesaplamalara dahil edildiği yükleme oranlarını göstermektedir. Bu iki yükleme oranı ile de analize tabi mamullere maliyetler yansıtılmıştır. Bu sayede atıl maliyetlerin analize tabi mamullerin maliyetlerine etkisinin görülmesi sağlanmıştır.

Analize tabi maliyetleme döneminde sabit maliyetlerinin değişken maliyetlere oranla daha az olması atıl maliyetlerin de az çıkmasına neden olmuştur. Analize tabi işletmede sabit maliyetlerin oranı arttıkça atıl maliyetlerin mamuller üzerindeki etkisi de artacağı görülmektedir. Bununla birlikte işletmede küçük maliyetli ve çok çeşitli mamullerin üretimi gerçekleştirilmektedir. Bu çalışma fabrika genelinde üretilen mamul çeşitlerinden sadece iki tanesi üzerinde gerçekleştirilmiştir. Fabrika genelindeki tüm faaliyetleri ve tüm mamulleri kapsamamaktadır. Bu nedenle iki çeşit mamul üzerinde atıl maliyetlerin etkisinin fazla hissedilmediği görülmüşse de katlanılan bu atıl maliyetlerin fabrika genelinde (851 çeşit mamul, 32.974.981 adet üretim) oldukça önemli düzeylerde olacağı kesindir. İşletme yöneticilerinin katlanılan bu atıl maliyetlerin minimum düzeye indirilmesi için gerekli çalışmaları yapması gerekmektedir.

Analize tabi fabrikada kaynak tüketim muhasebesi modelinin ardından faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli uygulanmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetleme modeli sadece genel üretim giderlerinin dağıtımında kullanılmaktadır. Dolayısıyla bu model, geleneksel maliyetleme modeli ile mamullere ortalama yüklenen direkt işçilik giderlerinin birim maliyetler üzerindeki etkilerini azaltmakta yetersiz kalmaktadır. Aynı zamanda bu modelin atıl maliyetleri

göz ardı etmesi diğer bir ifade ile ortaya çıkan atıl maliyetleri birim maliyet hesaplamalarına dahil etmesi modelin zayıflığını göstermektedir.

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli de faaliyet tabanlı maliyetleme modeli gibi genel üretim giderleri üzerinde yoğunlaşmaktadır. Dolayısıyla bu model de, geleneksel maliyetleme modeli ile mamullere ortalama yüklenen direkt işçilik giderlerinin birim maliyetler üzerindeki etkilerini azaltmakta yetersiz kalmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin aksine zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli atıl maliyetleri hesaplamakta ve mamullerin birim maliyetlerine dahil etmemektedir. Ancak bu model atıl maliyetleri hesaplarken sadece bir etkeni (faaliyetlerin zamanı) dikkate almaktadır. Buna karşılık kaynak tüketim muhasebesi modeli atıl maliyetlerin hesaplanmasında birden fazla etkenden yararlanmaktadır. Atıl maliyet hesaplamalarında tek bir etkene bağlı kalmayıp birden fazla etmeni dikkate alan model daha doğru ve daha güvenilir atıl maliyet hesaplamaları yapmaktadır.

Kaynak tüketim muhasebesi modeli, maliyet hesaplamalarında geleneksel maliyetlemenin ortalama maliyet hesaplama dezavantajından kurtulmanın yanı sıra mamul maliyetlerine yansıtılan kullanılmayan kapasite maliyetlerini de mamul maliyetlerinden ayırmaktadır. Bu sayede olması gereken, gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir mamul maliyetleri ortaya çıkmakta ve yöneticilerin verecekleri kararlara ışık tutmaktadır. Aynı zamanda kaynak tüketim muhasebesi modelinin son derece gelişmiş bir maliyetleme modeli olduğu yapılan bu çalışma ile açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

Özetle geleneksel maliyetleme modelinin karakteristik özelliklerini kullanarak mamul maliyet hesaplamalarının yapıldığı analize tabi işletmede hem maliyetlerin ortalama olarak yüklenmesi hem de atıl maliyetlerin göz ardı edilmesi hesaplanan mamul maliyetlerinin hatalı olmasına neden olmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin de sadece genel üretim giderlerine odaklanması ve atıl maliyetlerin göz ardı etmesi yanıltıcı maliyet hesaplamalarını ortaya çıkarmaktadır. Atıl kapasite maliyetlerine duyarlılık gösteren modeller sadece zamana dayalı faaliyet tabanlı

maliyetleme modeli ve kaynak tüketim muhasebesi modelidir. Ancak bu iki modelin de atıl kapasite maliyet hesaplama yöntemleri farklılık göstermektedir. Atıl maliyetleri sadece faaliyetlerin zamanını referans alarak hesaplayan zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeline nazaran kaynak tüketim muhasebesi modeli birden fazla etmenden yararlanmaktadır. Bu durum kaynak tüketim muhasebesi modelinin zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinden daha gelişmiş bir maliyetleme modeli olmasını sağlamaktadır.

Çalışmanın son bölümünde analize tabi maliyetleme modelleri aracılığı ile hesaplanan maliyet bilgileri temel alınarak analize tabi mamullerin fiyatlandırma kararları analiz edilmiştir. Bu sayede analize tabi maliyetleme modellerinin fiyatlandırma kararlarına olan etkileri de göz önüne serilmiştir. Analize tabi işletme yetkilileri ile yapılan görüşmeler sonucunda işletmenin fiyatlandırma kararlarının alınmasında maliyete dayalı fiyatlandırma yaklaşımını benimsediği öğrenilmiştir. Bu nedenle çalışmada maliyete dayalı fiyatlandırma yaklaşımı esas alınmıştır. Dolayısıyla analize tabi maliyetleme modellerinde hesaplanan birbirinden farklı maliyetler birim satış fiyatlarının da modelden modele farklılaşmasına neden olmuştur. Birim satış fiyatlarının ve maliyet bilgilerinin farklılık göstermesi hesaplanan maksimum kar noktalarının da farklılaştırmıştır. Maksimum kar noktasına ulaşılan kadar elde edilen toplam karlar artış eğilimi göstermekte iken, bu noktanın aşımı ile elde edilen toplam karların düşüş eğilimi gösterdiği bilinmektedir. Dolayısıyla işletmeler doğru, güvenilir, gerçeğe uygun maliyet bilgilerinin üretilmemesi işletmelerin en temel amaçlarından birisi olan kar elde etme amacını olumsuz yönde etkilemektedir.

Doğru olarak alınan bir fiyatlandırma kararı işletmeleri rakipleri ile rekabet etme ve hatta rekabet üstünlüğüne sahip olmalarını sağlayabilmektedir. Yanıltıcı maliyet bilgileri ile verilen fiyatlandırma kararları ise işletmelerin rakipleri karşısında elde ettikleri rekabet avantajlarını kaybetmeleri ile sonlanmaktadır. Bu nedenle işletmelerin verecekleri stratejik kararlardan birisi olan fiyatlandırma kararlarında maliyet bilgilerinin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun bilgiler olması hayati önem arz etmektedir.

Kaynak tüketim muhasebesi modeli ile hesaplanan maliyet bilgilerinin, diğer maliyetleme modelleri ile hesaplanan maliyet bilgilerinden daha detaylı, gerçeğe uygun, güvenilir ve doğru olduğu görülmektedir. Maliyetleme modeli olarak kaynakları temel alan ve kapasiteyi göz önüne alarak maliyet hesaplaması yapan bu model hem yöneticilerin atıl kapasiteyi yönetmelerine olanak vermekte hem de üretilen mamullerin maliyetlerine atıl kapasiteden doğan, üretime katkısı olmayan maliyetleri dikkate almamaktadır. Bu temel özelliği dolayısıyla işletme yöneticilerinin alacakları stratejik kararlarda doğru ve güvenilir bilgilerin üretilmesini sağlamaktadır.

Kaynak Tüketim Muhasebesi sistemi ülkemizde yeni bir sistem olarak görülmesine karşın gelişmiş dünya ülkelerinde son dönemde gittikçe yaygınlaşmaktadır. Bu sistemin ülkemizde tanıtılması ve uygulanması konusunda görülen boşluk bu çalışma ile giderilmeye çalışılmıştır. Ülkemizde yapılan akademik çalışmaların azlığı ve çalışmalarda yer alan uygulamaların büyük bir kısmının hipotetik (varsayımsal) nitelikte olması bu çalışmanın önemini daha da arttırmaktadır. Bu modelin kullanımının yaygınlaşması, incelenen işletmelerin artması ve uygulayıcı ve akademisyenlerin modele olan ilgilerinin artması ile birlikte yapılacak yeni çalışmalardan elde edilecek bilgilerin daha gelişmiş olacağı şimdiden tartışmasız olarak kabul edilmektedir.

KAYNAKÇA

- AAKER, David, A., (1989), “Managing Assets and Skills: The Key to a Sustainable Advantage”, **California Management Review**, Cilt: 31.
- ABBAS, Karim, Mamdouh, (2015), “Viability of Some Applied Cost Systems in Manufacturing Firms: Egypt’s Case”, **Scientific Papers Series “Management, Economic Engineering in Agriculture and Rural Development”**, Volume: 15, Issue: 1, Bucharest, Romania.
- ABDİOĞLU, Hasan, (2013), **Maliyet Muhasebesi**, Dora Yayınları, 2. Baskı, Bursa.
- ACAR, A., Zafer ve Cemal, ZEHİR, (2007), “Kaynak Tabanlı İşletme Yetenekleri Ölçeği Geliştirilmesi ve Doğrulanması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 1, İzmir.
- ADAIR, John, (2007), **Decision Making & Problem Solving Strategies**, Kogan Page Ltd., USA.
- AFUAH, Allan, (2004), **Business Models A Strategic Management Approach**, McGraw – Hill Higher Education, New York, USA.
- AHMED, Syed, Ajaz ve Mehboob, MOOSA, (2011), “Application of Resource Consumption Accounting (RCA) In An Educational Institute”, **Pakistan Business Review**, Volume: 12, Issue: 4.
- AKAT, İlter, vd., (2002), **İşletme Yönetimi**, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, 4. Baskı, İzmir.
- AKDEDE, Sacit, Hadi ve Aykut, Hamit, TURAN, (2008), “Bilişim Sistemlerinin KOBİ’lerin Performansına Etkileri: Kaynak Temelli Yaklaşım İle Denizli İlinde Amprik Bir Uygulama”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 63, Sayı: 4, Ankara.
- AKDOĞAN, Nalan, (1994), **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ankara.
- AKGEMCİ, Tahir, (2008), **Stratejik Yönetim**, Gazi Kitabevi, Yenilenmiş 2. Baskı, Ankara.
- AKGEMCİ, Tahir, (2007), **Stratejik Yönetim**, Gazi Kitabevi, Ankara.

- AKSU, İbrahim, (2013), “Kaynak Tüketimine Dayalı Muhasebe: Bir Örnek Uygulama”,
E – Journal of New World Sciences Academy (NWSA), Cilt: 8, Sayı: 4.
- AKTAN, Coşkun Can ve İstiklal Y., VURAL, (2004a), **Yeni Ekonomi ve Yeni Rekabet**, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu Yayınları, Rekabet Dizisi: 1, Ankara.
- AKTAN, Coşkun Can ve İstiklal Y., VURAL, (2004b), **Rekabet Gücü ve Rekabet Stratejileri**, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu Yayınları, Rekabet Dizisi: 2, Ankara.
- AKTAŞ, Rabia, (2013), “Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 58, Bursa.
- AKTAŞ, Cihan, (2003), “Gelişmekte Olan Ülkelerde Rekabet Politikası: Bir Çerçeve Çalışması”, **Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezi**, Yayın No: 0114, Ankara.
- ALTUNIŞIK, Remzi, vd., (2006), **Modern Pazarlama**, Değişim Yayınları, Geliştirilmiş 4. Baskı, İstanbul.
- ARMSTRONG, Michael, (2006), **A Handbook of Management Techniques**, Kogan Page Ltd., Revised 3th Edition, USA.
- ASLAN, İ. Yılmaz, (2001), **Rekabet Hukuku**, Ekin Kitabevi, Genişletilmiş 2. Baskı, Bursa.
- ATKINSON, Anthony, A., vd., (2012), **Management Accounting Information for Decision – Making and Strategy Execution**, Pearson Education Inc., 6th Edition, New Jersey, USA.
- ATMACA, Metin ve Serkan, TERZİ, (2007), “Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, **Kahramanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Aralık Sayısı, Karaman.
- AYKAÇ, Mustafa, vd., (2009), **Küreselleşme Sürecinde Rekabet Gücünün Arttırılması ve Türkiye’de KOBİ’ler**, İTO Yayınları, Yayın No: 2008-24, İstanbul.
- AYPEK, Nevzat ve Ünsal, BAN, (2002), **Finans, Bankacılık, Borsa ve Dış Ticaret Terimleri Sözlüğü**, Gazi Kitapevi, 1. Baskı, Ankara.

- BADEM, Cemkut ve Duygu, FIRAT, (2011), “Temel Pazarlama Bileşenleri Açısından Muhasebe Verilerinin Kullanılması: Pazarlama Muhasebesi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 1, Kocaeli.
- BAKOĞLU, Refika ve Esra, DİNÇ ÖZKAN, (2010), “İşletme Düzeyinde Strateji Paradokslarının Mintzberg’in On Stratejik Yönetim Okulu Açısından Değerlendirilmesi”, **Öneri Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 34, İstanbul.
- BAKOĞLU, Refika, (2010), **Çağdaş Stratejik Yönetim**, Beta Kitabevi, Yayın No: 2305, İşletme Ekonomi Dizisi: 415, 1. Baskı, İstanbul.
- BALAKRISHNAN, Ramji, vd., (2012a), “Product Costs as Decision Aids: An Analysis of Alternative Approaches (Part 1)”, **Accounting Horizons**, Volume: 26, Issue: 1.
- BALAKRISHNAN, Ramji, vd., (2012b), “Product Costs as Decision Aids: An Analysis of Alternative Approaches (Part 2)”, **Accounting Horizons**, Volume: 26, Issue: 1.
- BARFIELD, Jesse, T., vd., (2003), **Cost Accounting: Traditions and Innovations**, Thomson South-Western, 5th Edition, Ohio, USA.
- BARNEY, Jay. B. ve Delwyn, N., CLARK, (2007), **Resource – Based Theory: Creating and Sustaining Competitive Advantage**, Oxford University Press, New York.
- BARNEY, Jay, B. ve William, HESTERLY, (2006), **Strategic Management and Competitive Advantage Concepts**, Pearson Prentice Hall, New Jersey, USA.
- BARNEY, Jay, B., ve William S. HESTERLY, (2012), **Strategic Management and Competitive Advantage**, Pearson Prentice Hall, 4th Editional, New Jersey, USA.
- BARNEY, Jay, B., (1991), “Firm Resources and Sustained Competitive Advantage”, **Journal of Management**, Cilt: 17, Sayı: 1.
- BARNEY, Jay, B., (1995), “Looking Inside for Competitive Advantage”, **Academy of Management Executive**, Cilt: 9, Sayı: 4, Pennsylvania, USA.

- BARNEY, Jay, B., ve P. M., Wright, (1998), “On Coming a Strategic Partner: The Rule of Human Resources in Gaining Competitive Advantage”, **Human Resource Management**, Cilt: 37, Sayı: 1.
- BARRETT, Richard, (2005), “Time-Driven Costing: The Bottom Line on the New ABC”, **Business Performance Management**, Cilt: 3, Sayı: 1.
- BASIK, Feryal, Orhon, (2012), **Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- BASUKI, Bas ve Mertzha, Dwiputri, RIEDIANSYAF, (2014), “The Application of Time-Driven Activity-Based Costing In the Hospitality Industry: An Exploratory Case Study”, **Journal of Applied Management Accounting Research**, Cilt: 12, Sayı: 1.
- BAYINDIR, Süleyman, (2007), “Yenilik Çalışmalarında Dış Kaynak Kullanımı”, **Selçuk Üniversitesi Karaman İİBF Dergisi**, Yerel Ekonomiler Özel Sayısı, Konya.
- BECERRA, Manuel, (2009), **Theory of the Firm for Strategic Management Economic Value Analysis**, Cambridge University Press, New York, USA.
- BEKÇİOĞLU, Selim, vd., (2014), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 62, Bursa.
- BEKÇİOĞLU, Selim ve Çağrı, KÖROĞLU, (2012), “Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı: 37: Ankara.
- BHIMANI, Alnoor, vd., (2008), **Management and Cost Accounting**, Prentice Hall Inc., Fourth Edition, New Jersey, USA.
- BHUSHAN, Navneet ve Kanwal, RAI, (2004), **Strategic Decision Making (Applying the Analytic Hierarchy Process)**, Springer-Verlang London Ltd., USA.
- BLYTHE, Jim, (2006), **Marketing**, Sage Publications, London, UK.
- BONO, Edward, D., (2000), **Rekabet Üstü**, (Çeviren: Oya ÖZEL), Remzi Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul.

- BOONE, Louis, E. ve David, L., KURTZ, (2013), **Çağdaş İşletme**, Nobel Yayınları, (Çeviren: Azmi YALÇIN), 14. Baskıdan Çeviri, Ankara.
- BUDAK, Gönül, vd., (2011), “Rekabetçi Stratejilerin Başarısında, Bilgi Yönetimi ve Örgütsel Atıklığın Etkisi”, **Balıkesir Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 26, Balıkesir.
- BURSAL, Nasuhi ve Yücel, ERCAN, (2002), **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, Der Yayınları, 9. Baskı, İstanbul.
- BÜYÜKMİRZA, Kamil, (2003), **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, 9. Baskı, Ankara.
- CARPENTER, Mason, A. ve Wm., Gerard, SANDERS, (2007), **Strategic Management A Dynamic Perspective**, Pearson Prentice Hall, New Jersey, USA.
- CENGİZ, Emre, (2012), “Gelişmiş Bir Maliyetleme Yaklaşımı Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1.
- CENGİZ, Emre, (2011), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar – Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vaka Çalışması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 50, Bursa.
- CERAN, Yunus ve M., Emin, İNAL, (2004), “Maliyet Bilgileri Temeline Dayalı Pazarlama Kararları İçin Pazarlama Muhasebesi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 22, Kayseri.
- CERAN, Yunus ve Muhammet, BEZİRCİ, (2011), “Pazarlama Bilgi Sistemi – Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisine Stratejik Bir Yaklaşım: Stratejik Pazarlama Muhasebesi”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 26, Konya.
- CLINTON, Douglas ve Sally, A., WEBBER, (2004), “RCA At Clopay”, **Strategic Finance**, Volume: 86, Issue: 4.
- COLLIER, Paul, M., (2003), **Accounting for Managers: Interpreting Accounting Information for Decision – Making**, John Willey & Sons Inc., UK.
- ÇİVİ, Emin, (2001), “Rekabet Gücü: Literatür Taraması”, **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 2, Manisa.

- ÇOBAN, Orhan, (2009), **İktisada Giriş**, Selçuk Üniversitesi Basımevi, 1. Baskı, Konya.
- DAVID, Fred, R., (2011), **Strategic Management: Concepts and Cases**, Prentice Hall, 13th Edition, New Jersey.
- DESS, Gregory, G., vd., (2009), **Strategic Management: Text and Cases**, McGraw – Hill Inc., Fourth Edition, New York, USA.
- DİNÇER, Ömer, (2007), **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, Alfa Basım Yayım, 8. Baskı, İstanbul.
- DİNLER, Zeynel, (2005), **İktisada Giriş**, Ekin Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 11. Baskı, Bursa.
- DOĞAN, Mehmet, (2001), **Büyük Türkçe Sözlük**, Vadi Yayınları, 15. Baskı, Ankara.
- DOĞAN, Hulusi, (2004), “Yetenek Tabanlı Stratejilerin Yükselişi: Kavramsal Bir Analiz Çalışması”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 3, Ankara.
- DUNCAN, W. Jack., vd., (1998), “Competitive Advantage and Internal Organizational Assessment”, **Academy of Management Executive**, Cilt: 12, Sayı: 3, USA.
- DURNA, Ufuk, (2002), **Yenilik Yönetimi**, Nobel Yayınevi, Yayın No: 381, Ankara.
- EISENHARDT, Kathleen, M. ve Jeffrey, A., MARTIN, (2000), “Dynamic Capabilities: What Are They?”, **Strategic Management Journal**, Cilt: 21, Sayı: 10/11, USA.
- ELMACI, Orhan, (1990), “İmalat Endüstrisi İşletmelerinde Maliyet Azaltımı ve Bir Uygulama”, Doktora Tezi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- ELMACI, Orhan, (2013), “İşletme Performans Yönetiminde Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM) Yöntemi ile Bütünleştirilmiş Balance Scorecard (BSC) Uygulamasına İlişkin Bir Model Önerisi”, **International Conference on New Directions in Business, Management, Finance and Economics**, 12 – 14 Eylül, Famagusta, Kuzey Kıbrıs.
- ELMACI, Orhan ve Kadir, TUTKAVUL, (2015), “Sürdürülebilir Üstünlük Elde Edebilme Bağlamında Çevresel Maliyetlerin Analizi ve Çevresel

- Maliyetlerin Raporlanmasında Kaynak Tabanlı Maliyetleme Model Önerisi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 17, Sayı:1, Ankara.
- ELMACI, Orhan ve Kadir, TUTKAVUL, (2015), “Mamul Maliyetlerinin Hesaplanmasında Geleneksel ve Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinin Yeterliliklerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Betimsel Bir Çalışma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 17, Sayı:2, Ankara.
- ELMACI, Orhan, (2015), **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne Göre Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ERDEN, Selman, Aziz, (2004), **Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- ERDOĞAN, Necmettin ve Metin, SABAN, (2010), **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım, Geliştirilmiş 5. Baskı, İstanbul.
- EREN, Erol, (2013), **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, Beta Yayınevi, 9. Baskı: İstanbul.
- ERKAN, Hüsnü, (Yayına Hazırlayan), (1992), **Sosyal Piyasa Ekonomisinin Rekabet Boyutu**, Sosyal Piyasa Ekonomisi Yayın Serisi: 4, Hazırlık ve Baskı: Tükelmat A.Ş., ISBN-975-95360-3-X, İzmir.
- ERKUŞ, vd., (2014), “Kaynak Tüketim Muhasebesinin Diğer Maliyet Sistemleri ile Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 2.
- EROĞLU, Ömer ve Gökhan ÖZDAMAR, (2006), “Türk İmalat Sanayisinin Rekabet Gücü ve Beyaz Eşya Sektörü Üzerine Bir İnceleme”, **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı: 11, Antalya.
- EROL, Yücel ve A., Rıza, İNCE, (2012), “Rekabette Pozisyon Okulu Düşüncesi ve Kaynak Tabanlı Görüşün Karşılaştırılması”, **Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 1, Sivas.
- EROL, Nilüfer, (2010), “Küreselleşme Sürecinde Örgütleri Yeniden Düşünmek”, **Akademik Bakış Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 7, Ankara.
- ERTÜRK, Mümin, (2012), **İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 6. Baskı, İstanbul.

- EVERAERT, Patricia, vd., (2008), “Cost Modeling in Logistics Using Time-Driven ABC: Experiences from A Wholesaler”, **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**, Cilt: 38, Sayı: 3.
- FRIEDL, Gunther, vd., (2005), “Relevance Added: Combining ABC with German Cost Accounting”, **Strategic Finance**, Volume: 86, Issue:12.
- GAMBLE, John, E., vd., (2013), **Essentials of Strategic Management: The Quest for Competitive Advantage**, McGraw – Hill Inc., Third Edition, New York, USA.
- GARCIA, Rosanna, (2014), **Creating and Marketing New Products and Services**, CRC Press, USA.
- GERSİL, Aydın, (2007), “Üretim Sistemleri ve Teknolojilerindeki Gelişmelerin ve Küreselleşmenin Geleneksel Maliyet Muhasebesine Etkileri”, **Ankara Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt: 62, Sayı: 4, Ankara.
- GOPAL, Rama, (2009), **Accounting for Management (Starting from Basics)**, New Age International (P), Ltd., New Delhi.
- GRANT, Robert, M. ve Judith, JORDAN, (2014), **Stratejinin Temelleri**, (Çeviren: Gamze Sart), Nobel Yayınevi, Yayın No: 904: Ankara.
- GRANT, Robert, M., (1991), “The Resource-Based Theory of Competitive Advantage: Implications for Strategy Formulation”, **California Management Review**, Cilt: 33, Sayı: 3, USA.
- GRASSO, Lawrence, P., (2005), “Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible with Lean Management?”, **Management Accounting Quarterly**, Volume: 7, Issue: 1.
- GRIMM, Curtis, M., vd., (2006), **Strategy as Action Competitive Dynamics and Competitive Advantage**, Oxford University Press Inc., New York.
- GUROWKA, Jim ve Raef, A., LAWSON, (2007), “Selecting The Right Costing Tool for Your Business Needs”, **Journal of Corporate Accounting & Finance**, Volume: 18, Issue: 3.
- GÜLEŞ, Hasan, Kürşat ve Hasan, BÜLBÜL, (2004), **Yenilikçilik İşletmeler İçin Stratejik Rekabet Aracı**, Nobel Yayınevi, 1. Baskı, Ankara.
- GÜLEŞ, Hasan, Kürşat ve Derya, ÖZİLHAN, (2010), “Kaynak Temelli Teori Bağlamında Üretim ve Pazarlama Stratejilerinin İşletme Performansı

- Üzerine Etkisinin İncelenmesi”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 13, Sayı:19, Konya.
- GÜMÜŞTEKİN, Gülten ve İsa, İPÇİOĞLU, (Editörler), (2014), **Stratejik Yönetim**, Lisans Yayıncılık, İstanbul.
- GÜNALP, Burak, (2002), “Yarışabilir Piyasalar Yaklaşımı ve Rekabet Politikaları”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2002/3, Ankara.
- HALAÇ, Osman, (2001), **Kantitatif Karar Verme Teknikleri (Yöneylem Araştırmasına Giriş)**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 5. Baskı, İstanbul.
- HALL, Robert E. ve Marc LIEBERMAN, (2003), **Economics Principles and Applications**, Thomson South – Western, Updated Second Edition, Ohio, USA.
- HANÇERLİOĞLU, Orhan, (1993), **Ekonomi Sözlüğü Ekonomi Terimleri ve Ekonomi İle İlgili Ticaret ve Hukuk Terimleri**, Remzi Kitabevi, 5. Basım, İstanbul.
- HANNAGAN, Tim, (2002), **Mastering Strategic Management**, Palgrave Publishing, (Palgrave Master Series), New York, USA.
- HANSEN, Don, R., vd., (2009), **Cost Management Accounting & Control**, South-Western Cengage Learning, 6th Edition, Ohio, USA.
- HANSEN, Don, R. ve Maryanne, M., MOWEN, (2006), **Cost Management Accounting and Control**, Thomson South-Western, Fifth Edition, USA.
- HARRISON, Jeffery S. ve Caron H. St. JOHN, (2004), **Foundations in Strategic Management**, Thomson South – Western, Third Edition, Ohio, USA.
- HARRISON, Jeffrey S., (2003), **Strategic Management of Resources and Relationship Concepts**, John Wiley & Sons Inc., New York, USA.
- HARRISON, Jeffrey S., (2004), **Strategic Management of Resources and Relationship Concepts**, John Wiley & Sons Inc., New York, USA.
- HATİBOĞLU, Zeyyat, (1995), **Yönetim Muhasebesi**, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul.
- HELFAT, Constance, E., vd., (2007), **Dynamic Capabilities Understanding Strategic Change in Organizations**, Blackwell Publishing, UK.

- HILL, Charles, W., L., ve Gareth, R., JONES, (2010), **Strategic Management Theory An Integrated Approach**, South – Western Cengage Learning, 9th Edition, USA.
- HILL, Charles W. L. ve Gareth R. JONES, (1992), **Strategic Management Theory an Integrated Approach**, Houghton Mifflin Comp., Second Edition, Boston, USA.
- HITT, Michael A., vd., (1999), **Strategic Management Competitiveness and Globalization**, South – Western College Publishing, Third Edition, Ohio, USA.
- HORNGREN, Charles, vd., (2015), **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Pearson Education, Inc., Fifteenth Edition, New Jersey, USA.
- HUNT, Shelby. D., (1997), “Resource – Advantage Theory: An Evolutionary Theory of Competitive Firm Behavior?”, **Journal of Economic Issues**, Cilt: 31, Sayı:1.
- HUNT, Shelby. D. ve Donna. F., DAVIS, (2012), “Grounding Supply Chain Management in Resource Advantage Theory: In Defense of A Resource Based View of the Firm”, **Journal of Supply Chain Management**, Cilt: 48, Sayı: 2.
- INANLOU, Ishaq, vd., (2014), “Evaluating The Cost of Resources Consumed In The Main Activity of Iran Khodro, Singaporean”, **Journal of Business Economics and Management Studies**, Volume: 2, Issue: 12.
- IRELAND, vd., (2011), **The Management of Strategy Concepts and Cases**, South-Western Cengage Learning, 9th Edition, CANADA.
- JAGDEV, Harinder, Singh, vd., (2004), **Strategic Decision Making in Modern Manufacturing**, Springer Science + Business Media, New York, USA.
- KAPLAN, Robert, S. ve Steven, R., ANDERSON, (2004), “Time-Driven Activity-Based Costing”, **Harvard Business Review**, Cilt: 82, Sayı: 11.
- KARACAOĞLU, Korhan, (2006), “İşletmelerin Rekabet Üstünlüğü Anlayışlarını Etkileyen Ögelerin Endüstri Temelli ve Kaynak Temelli Bakış Açısına Göre Belirlenmesi: Kayseri İlinde Bir Araştırma”, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 2, Adana.

- KARACAOĞLU, Korhan, (2006), “Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Endüstri Temelli ve Kaynak Temelli Bakış Açısı: Kayseri’de Faaliyet Gösteren İmalat Sanayi İşletmeleri İçin Bir Model Önerisi”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İşletme Anabilim Dalı, Ankara Üniversitesi, Ankara.
- KARAKAYA, Mevlüt, (2007), **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Geliştirilmiş 3. Baskı, Ankara.
- KARALAR, Rıdvan, (1995), **İşletme Politikası**, ETAM A.Ş., Matbaa Tesisleri, Düzeltilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Eskişehir.
- KARGI, Nihal, (Editör), (2006), **Bilgi Ekonomisi**, Ekin Kitapevi, Bursa.
- KAYABAŞI, Aydın, (2010), **Rekabet Gücü Perspektifinde Lojistik Faaliyetlerde Performans Geliştirme**, İTO Yayınları, Yurtiçi Sektörel Etütler ve Araştırmalar, Yayın No: 2010-40, İstanbul.
- KAYGUSUZ, Sait ve Şükrü, DOKUR, (2009), **Maliyet Muhasebesi**, Dora Yayınları, Bursa.
- KEE, Robert, C., (2012), “Measuring & Managing the Cost of Governmental Services: A Case for Time-Driven Activity-Based Costing”, **Journal of Government Financial Management**, Cilt: 61, Sayı: 3.
- KEYS, David, E. Ve Anton, VAN DER MERWE, (1999), “German vs. United States Cost Managemet”, **Management Accounting Quarterly**, Volume: 1, Issue: 1.
- KIMMEL, Paul, D. vd., (2013), **Accounting Tools for Business Decision Making**, John Willey & Sons Inc., 5th Edition, USA.
- KINNEY, Michael, R., ve Cecily, A., RAIBORN, (2011), **Cost Accounting Foundations and Evolutions**, South - Western Cengage Learning, Eighth Edition, Ohio, USA.
- KIRLIOĞLU, Hilmi ve Bedia, ATALAY, (2014), “Hastane İşletmelerinde Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modellemesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 41, Kütahya.
- KOÇEL, Tamer, (2014), **İşletme Yöneticiliği**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Genişletilmiş 15. Baskı, İstanbul.

- KOR, Yasemin ve Joseph, T., MAHONEY, (2004), “Edith Penrose’s (1959), Contributions to the Resource-Based View of Strategic Management”, **Journal of Management Studies**, Cilt: 41, Sayı: 1, USA.
- KOTLER, Philip ve Gary, ARMSTRONG, (2012), **Principles of Marketing**, Pearson Prentice Hall, 14th Editinon, New Jersey, USA.
- KÖSE ve AĞDENİZ, (2015), “Kaynak Tüketim Muhasebesinde Kapasite Maliyet Yönetimi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 45, Ankara.
- KRUMWIEDE, Kip ve Augustin SUESSMAIR, (2007), “Comparing U.S. and German Cost Accounting”, **Management Accounting Quarterly**, Volume: 8, Issue: 3.
- KRUMWIEDE, Kip ve Augustin SUESSMAIR, (2008), “A Closer Look at German Cost Accounting Methods”, **Management Accounting Quarterly**, Volume: 10, Issue: 1.
- KUMAR, Nitin ve Dalgobind, MAHTO, (2013), “A Comparative Analysis and Implementation of Activity Based Costing (ABC) and Traditional Cost Accounting (TCA) Methods in an Automobile Parts Manufacturing Company: A Case Study”, **Global Journal of Management and Business Research**, Cilt: 13, Sayı: 4.
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat, (2002), **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Yönetim Açısından Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- LAMB, Charles, W., vd., (2009), **Marketing**, South-Western Cengage Learning, 10th Edition, USA.
- LANEN, William, N., (2011), **Fundamentals of Cost Accounting**, McGraw-Hill Irwin, Third Edition, New York, USA.
- LAUDON, Kenneth, C. ve Jane, P., LAUDON, (2011), **Yönetim Bilişim Sistemleri: Dijital İşletmeyi Yönetme**, (Çeviri Editörü: Uğur YOZGAT), Nobel Yayınları, 12. Baskıdan Çeviri, Ankara.
- MACKIE, Brian, (2006), “Merging GPK and ABC on the Road to RCA”, **Strategic Finance**, Volume: 88, Issue: 5.

- MAX, Mitchell, (2007), “Leveraging Process Documentation for Time-Driven Activity Based Costing”, **Journal of Performance Management**, Cilt: 20, Sayı: 3.
- MELVILLE, Nigel, vd., (2004), “Review: Information Technology and Organizational Performance: An Integrative Model of IT Business Value”, **MIS Quartely**, Haziran 2004, Cilt: 28, Sayı: 2, Minneapolis, Minnesota, USA.
- MERT, İbrahim, Sani, (1997), “Karar Vermede Yaratıcı Problem Çözme”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- MET, Önder ve Kutay, OKTAY, (2011), “Fiyatlandırmada Etkili ve Güncel Bir Yaklaşım Olarak Müşteri Odaklı Fiyatlandırma Stratejisi Üzerine Kuramsal Bir İnceleme”, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 2, Adana.
- MİRZE, S., Kadri, (2014), **İşletmelerde Stratejik Planlama El Kitabı**, Nobel Yayınevi, Yayın No: 960, Ankara.
- MILLER, Alex, (1998), **Strategic Management**, McGraw-Hill Inc., Third Edition, USA.
- MILLER, Alex ve Gregory G. DESS, (1996), **Strategic Management**, McGraw – Hill Comp., Second Edition, USA.
- MİRZE, S., Kadri, (2010), **İşletme**, Literatür Yayınları, İstanbul.
- OLUÇ, Mehmet, (2006), **Temel Pazarlama Kavramları**, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- OKUTMUS, Ercument, (2015), “Resource Consumption Accounting with Cost Dimension and an Application in a Glass Factory”, **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences**, Volume: 5, Issue: 1.
- ÖCAL, Hülya, (2001), “Kaynaklara Dayalı Rekabet Modeli ve Stratejik Değerler Olarak Kaynak ve Yeteneklerin Analizi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 3, Sayı:1, Afyon.
- ÖZEL, Hasan, Alp, (2011), “İktisadi Perspektiften Küreselleşme Kavramı ve Gelişimi”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 2, İstanbul.

- ÖZER, Ali ve Nevin, ÖZER, (2014), “Kaynak Temelli Yaklaşım ve Paydaş Yaklaşımı Açısından Entelektüel Sermayenin BIST’deki Çokuluslu İşletmelerin Finansal Performansına Etkisi”, **BDDK Bankacılık ve Finansal Piyasalar Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 2, Ankara.
- ÖZİLHAN, Derya, (2010), “Kaynak Temelli Teori Bağlamında Üretim ve Pazarlama Stratejilerinin İşletme Performansı Üzerine Etkisi: Türkiye’de Faaliyet Gösteren Yabancı Sermayeli Şirketlerde Bir Uygulama”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İşletme Anabilim Dalı, Selçuk Üniversitesi, Konya.
- ÖZKAN, Azzem, (2011), “Geleneksel Maliyetleme İle Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Kullanımı: Melez Faaliyete Dayalı Maliyetleme Önerisi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı: 35, Ankara.
- ÖZTÜRK, Nazım, (2010), “Klasik ve Neoklasik İktisatta Gelir Bölüşümü”, **Çalışma ve Toplum Ekonomi ve Hukuk Dergisi**, Sayı: 24, İstanbul.
- ÖZYAPICI, Hasan, (2012), “Resource Consumption Accounting And Its Application in a Healthcare Institution”, PhD Thesis, **Institute of Social Sciences**, Çukurova University, Adana.
- ÖZYÜREK, Hamide ve Yusuf, DİNÇ, (2014), “Son Yıllarda Maliyet Dağıtımında Kullanılan Yöntemler ve Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Olay Çalışması”, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 15, Sayı:1, Adana.
- PAPATYA, Nurhan, (2003), **Sürdürülebilir Rekabette Stratejik Yönetim ve Pazarlama Odağı Kaynak Tabanlılık Görüşü Kavramsal ve Kuramsal Yaklaşım**, Nobel Basımevi, Ankara.
- PARASIZ, İlker, (2004), **Hukukçular, İşletmeciler ve Yöneticiler İçin Mikro Ekonomi**, Ezgi Kitabevi, 1. Baskı, Bursa.
- PEARCE II, John, A. ve Robinson, JR., Richard, B., (1991), **Formulation, Implementation and Control of Competitive Strategy**, Irwin Inc., 4. Edition, Boston.
- PENROSE, Edith, (2009), **The Teory of The Growth of The Firm**, Oxford University Press, Fourth Edition, New York, USA.

- PERKINS, David ve O., Scott, STOVALL, (2011), “Resource Consumption Accounting – Where Does It Fit?”, **The Journal of Applied Business Research**, Volume: 27, Issue: 5.
- PERREAULT, William, D. ve E., Jerome, MCCARTHY, (2002), **Basic Marketing: A Global Managerial Approach**, McGraw-Hill Irwin Comp., 14th Edition, New York, USA.
- PETERAF, Margaret, A. ve Jay, B., BARNEY, (2003), “Unraveling The Resource – Based Tangle”, **Managerial and Decision Economics**, Cilt: 24, Sayı: 4, USA.
- POLAT, Levent, (2011), “Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Bir Sanayi İşletmesinde Uygulanması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 49: Bursa.
- PORTER, Michael, (1985), **Competitive Advantage Creating and Sustaining Superior Performance**, The Free Press, New York, USA.
- PORTER, Michael E., (2010), **Rekabet Üzerine**, (Çeviren: Kıvanç Tanrıyar), Optimist Yayınları, Yayın No: 211, İstanbul.
- PORTER, Michael E., (2003), **Rekabet Stratejisi Sektör ve Rakip Analiz Teknikleri**, (Çeviren: Gülen Ulubilgen), Sistem Yayıncılık, 2. Baskı, İstanbul.
- PORTH, Stephen J., (2003), **Strategic Management: A Cross – Functional Approach**, Pearson Education Inc., New Jersey, USA.
- PRAHALAD, C., K., ve Gary, HAMEL, (1990), “The Core Competence of the Corporation”, **Harvard Business Review**, Cilt: 68, Sayı: 3: s. 79-91.
- PÜSKÜLLÜOĞLU, Ali, (2007), **Türkçe Sözlük**, Can Yayınları, Genişletilmiş 6. Basım, İstanbul.
- RAHİMİ, Mahmoud, vd., (2014), “Resource Consumption Accounting: A New Approach to Management Accounting”, **Management and Administrative Sciences Review**, Volume: 3, Issue: 4.
- ROTHAERMEL, Frank, T., (2015), **Strategic Management**, McGraw – Hill Education, Second Edition, New York.
- RUFFIN, Roy J. ve Paul R. GREGORY, (2001), **Principles of Economics**, Addison Wesley Longman Inc., Seventh Edition, USA.

- SABAN, Metin ve Gülay, GÜĞERÇİN İRAK, (2009), “Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 10.
- SARVAN, Fulya, vd., (2003), “On Stratejik Yönetim Okulu: Biçimleşme Okulunun Bütünleştirici Çerçevesi”, **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 6, Antalya.
- SCHILLER, Bradley R., (2002), **Essentials of Economics**, McGraw – Hill Irwin, Fourth Edition, New York.
- SEVİÇİN, Ahmet, (2006), “Kaynaklara Dayalı Rekabet Stratejisi Geliştirme”, **Dumlupınar Üniversitesi SBE Dergisi**, Sayı: 15, Kütahya.
- SEVİÇİN, Ahmet, (2009), “Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü Kavramı Üzerine Bir İnceleme”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 10, Zonguldak.
- SEVGİNER, A., Sait ve Rüstem, HACİRÜSTEMOĞLU, (2000), **Yönetim Muhasebesi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, Güncelleştirilmiş 6. Baskı, İstanbul.
- SHARMAN, Paul, A. ve Kurt, VIKAS, (2004), “Lessons from German Cost Accounting”, **Strategic Finance**, Volume: 86, Issue: 6.
- SHEPHERD, Dean, A. ve Johan, WIKLUND, (2005), **Entrepreneurial Small Business A Resource – Based Perspective**, Edward Elgar Publishing Inc., Cheltenham, UK.
- SIGUENZA-GUZMAN, Lorena, vd., (2014), “Time-Driven Activity-Based Costing Systems for Cataloguing Processes: A Case Study”, **Liber Quarterly: The Journal of European Research Libraries**, Cilt: 23, Sayı: 3.
- SOYER, Ayberk ve Haluk ERKUT, (2008), “Organizasyonlar için Rekabet Üstünlüğü Modeli Oluşturulması”, **İTÜ Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 4, İstanbul.
- STOUT, David, E. ve Joseph, M., PROPRI, (2011), “Implementing Time-Driven Activity-Based Costing at a Medium-Sized Electronics Company”, **Management Accounting Quarterly**, Cilt: 12, Sayı: 3.
- TEK, Ömer, Baybars ve Engin, ÖZGÜL, (2007), **Modern Pazarlama İlkeleri Uygulamalı Yönetimsel Yaklaşım**, Birleşik Matbaacılık, 2. Baskı, İzmir.

- TEKİN, Mahmut, vd., (2007), **Değişim Çağında Teknoloji Yönetimi**, Gazi Kitabevi, 4. Baskı, Ankara.
- THOMSON, Jeff ve Jim, GUROWKA, (2005), “Sorting Out The Clutter”, **Strategic Finance**, Volume: 87, Issue: 2.
- THURBIN, Patrick, (1998), **The Influential Strategist Using the Power of Paradox in Strategic Thinking**, Financial Times Pitman Publishing, London, UK.
- TOKATLIOĞLU, İbrahim, (1999), “İktisadi Analizde Rekabet Kavramının Gelişimi”, **Ekonomik Yaklaşım Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 33, Ankara.
- TSE, Michael, S. C. ve Maleen, Z., GONG, (2009), “Recognition of Idle Resources in Time – Driven Activity – Based Costing and Resource Consumption Accounting Models”, **Journal of Applied Management Accounting Research**, Volume: 7, Number: 2.
- TURAN, Aygöl, (2014), “Temel Yetenek ve Dış Kaynaklardan Yararlanma Tekniklerine Felsefik Bir Bakış: Dinamik Beceriler ve İş Modeli Yaklaşımlarıyla İlişkilendirme”, **Kafkas Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 7, Kars.
- TUTAR, Hasan, (2013), **İşletme ve Yönetim Terimleri Ansiklopedik Sözlük**, Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara.
- TÜMER, Alper, Bilgin, (2011), “Örgütsel Çevre – Stratejiler Bağlamında Kaynak Bağımlılığı Kaynak Temelli Teorilere Yönelik Alan Araştırması”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İşletme Anabilim Dalı, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- TÜRKKAN, Erdal, (2001), **Rekabet Teorisi ve Endüstri İktisadı**, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÜLGEN, Hayri ve S. Kadri, MİRZE, (2004), **İşletmelerde Stratejik Yönetim, Literatür** Yayınları, Yayın No: 113, 2. Baskı, İstanbul.
- VAN DER MERWE, Anton ve David, E., KEYS, (2002), “The Case for Resource Consumption Accounting”, **Strategic Finance**, Volume: 83, Issue: 10.
- VERNON WORTZEL, Heidi ve Lawrence, H., WORTZEL, (1997), **Strategic Management In The Global Economy**, John Wiley & Sons Inc., Third Edition, USA.

- WANG, Yanhui, vd., (2009), “Study on the Application of RCA in College Education Cost Accounting”, **International Journal of Business and Management**, Volume: 4, Issue: 5.
- WEBBER, Sally ve Douglas, CLINTON, (2004), “Resource Consumption Accounting Applied: The Clopay Case”, **Management Accounting Quarterly**, Volume: 6, Issue: 1.
- WEGMANN, Gregory, (2009), “The Activity-Based Costing Method: Development and Applications”, **The Icfai University Journal of Accounting Research**, Cilt: 8, Sayı: 1.
- WERNERFELT, Birger, (1984), “A Resource-based View of the Firm”, **Strategic Management Journal**, Cilt: 5, Sayı: 2, USA.
- WHEELEN, Thomas, L. ve J., David, HUNGER, (2012), **Strategic Management and Business Policy Toward Global Sustainability**, Pearson Education Inc., 13th Edition, New Jersey.
- WHITE, Larry, (2009), “Resource Consumption Accounting: Manager – Focused Management Accounting”, **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, Volume: 20, Issue: 4.
- WRIGHT, Peter, vd., (1998), **Strategic Management Concepts**, Prentice Hall, Fourth Edition, New Jersey.
- YALTIRIK, Yurdağül ve Oya, H., YÜREGİR, (2013), “Temel Yeteneklerin Belirlenmesi ve Bir Uygulama”, **Çukurova Üniversitesi Fen ve Mühendislik Bilimleri Dergisi**, Cilt: 29, Sayı:1, Adana.
- YELTEN, Muhammet ve Mustafa, ÖZKAN, (2002), **Türkçenin Sözlüğü**, Babıalı Kültür Yayıncılığı, 1. Baskı, İstanbul.
- YILMAZ, Metin, (2012), “Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulanması”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İşletme Anabilim Dalı, Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- YOLAÇ, Sema, (2004), “Yapı – Davranış – Performans Paradigması”, **Öneri Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 22, İstanbul.
- YOZGAT, Uğur, (1994), **Yönetimde Karar Verme Teknikleri**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Yayın No: 429, İstanbul.

- YU-LEE, Reginald, Tomas, (2001), **Explicit Cost Dynamics An Alternative to Activity-Based Costing**, John Wiley and Sons, Inc., Newyork, USA.
- YÜKÇÜ, Süleyman ve Seçkin, GÖNEN, (2009), “Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yaklaşımının Otomobil Parçaları Üreten Bir İşletmede Uygulanması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 28: Ankara.
- YÜKÇÜ, Süleyman, vd., (2012), “Faaliyete Dayalı Maliyet Sisteminin Kar Maksimizasyonu Açısından Fiyatlandırma Kararlarında Kullanılması”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 3-4, Erzurum.
- YÜKÇÜ, Süleyman, (2007), **Yöneticiler İçin Muhasebe: Yönetim Muhasebesi**, Birleşik Matbaacılık, İzmir.
- YÜKSELEN, Cemal, (2013), **Pazarlama İlkeler – Yönetim – Örnek Olaylar**, Detay Yayıncılık, 10. Baskı, Ankara.
- ZHANG, Qiong, vd., (2011), “The Application of Resources Consumption Accounting in an Enterprise, Artificial Intelligence”, **Management Science and Electronic Commerce (AIMSEC)**, 2nd International Conference, 8-10 August 2011.
- ZIMMERMAN, Jerold, J., (2011), **Accounting for Decision Making and Control**, McGraw – Hill Inc., Seventh Edition, New York, USA.
- 4054 Sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun.

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

- IFAC, (2009), **Evaluating The Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model**,
http://www.ifac.org/system/files/publications/files/evaluating-the-costing-jour_0.pdf, (Erişim Tarihi: 10.08.2015).
- SAP University Alliance, (2011), **A Practical Introduction to Resource Consumption Accounting**,http://www.rcainstitute.org/rcadocuments/SAP_UA_Practical_Intro_to_RCA.pdf. (Erişim Tarihi: 12.07.2015).
- www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi (08.10.2014).

DİZİN

-A-

Adam Smith, 10
 Aksak Rekabet Ortamı (Piyasası), 18
 Alman Maliyet Muhasebesi, 109, 110, 114, 115, 116, 117, 128, 129, 157, 151
 Alt Kademe Kararları, 49, 52
 Atıl Kapasite, 106, 114, 124, 127, 131, 138, 148, 150, 152, 228, 234, 241, 248, 252, 253, 391, 394
 Atıl Kapasite Maliyetleri, 127, 131, 138, 150
 Atıl Kaynaklar, 124
 Atıl Maliyetler, 127, 144, 146, 150, 229, 234, 236, 241, 243, 248, 252, 262, 264, 265, 267, 331, 332, 393
 Avusturya İktisat Okulu, 75, 79
 Avusturya Okulu Görüşü, 10
 Ayırt Edici Yetenek, 75, 76
 Ayırt Edici Yetenekler Teorisi, 75

-B-

Belirlilik Şartları Altında Verilen Kararlar, 52
 Belirsizlik Şartları Altında Verilen Kararlar, 52
 Beşeri Kaynaklar, 30, 74
 Birincil Maliyet, 117, 126, 131

-C-

CAM-I, 124
 CAMI (The Consortium Of Advanced Management, International), 108
 Cevap Verebilirlik İlkesi, 121

-Ç-

Çağdaş Maliyetleme Modelleri, v

-D-

Değer Zinciri Analizi, 102, 103
 Değişken Maliyet, 6, 117, 126, 147, 158
 Destek Faaliyetler, 104

Dinamik Yetenekler, 97

-E-

Endirekt Maliyetler, 118
 Endüstriyel Örgüt / Organizasyon Teorisi, 10, 26, 27
 ERP, 111, 139, 145, 147

-F-

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli, vi, xii, xviii, xx, 108, 109, 110, 115, 118, 119, 120, 122, 128, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 140, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 151, 328, 330, 331, 337, 390, 391, 393, 394
 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli İle Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Karşılaştırılması, 149
 Farklılaşma Stratejisi, 33
 Finansal Kaynaklar, 30, 32, 74, 86
 Fiyat, 56, 57, 60, 63, 64, 130
 Fiyatlandırma, vi, 56, 60, 61, 62, 63, 65, 66, 67, 68, 69, 334, 340, 389, 394, 410, 413
 Fiyatlandırma Süreci, 63
 Fiyatlandırma Yöntemleri, 65
 Fiyatlandırmanın Amaçları, 57, 58
 Fiziksel Kaynaklar, 30, 74, 86

-G-

Geleneksel Maliyetleme Modeli, v, xii, xx, 107, 118, 132, 133, 134, 139, 141, 144, 151, 152, 330, 337
 Geleneksel Maliyetleme Modeli İle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinin Karşılaştırılması, 141
 Genel İşletme Kaynakları, 30, 74
 Genel Rekabet Stratejileri, 32
 Girişimcilik Okulu, 79
 GPK, 115, 116, 410
 Grenzplankostenrechnung, 115, 116

-I-

IFAC, 2, 4, 106, 108, 112, 113, 155, 157, 390, 415

-İ-

İçsel Muhasebe Bilgi Sistemi, 52, 54
İkincil Maliyet, 117, 126
İnsan Kaynakları, 74
İş/Faaliyet İlkesi, 122

-J-

Jenerik Rekabet Stratejileri, 32

-K-

Kapasite, xvi, xxiv, 2, 5, 6, 23, 106, 114, 122, 124, 127, 131, 137, 138, 139, 144, 147, 148, 150, 152, 155, 158, 159, 210, 228, 236, 243, 252, 285, 300, 301, 310, 312, 313, 314, 315, 316, 317, 318, 319, 320, 321, 322, 323, 324, 325, 326, 327, 332, 393, 394, 409
Karar Alma Kavramı, 46
Karar Alma Süreci, 48
Karar Türleri, 49
Kaynak Demeti, 30, 73, 125, 150
Kaynak Hareketsizliği Varsayımı, 105
Kaynak Havuzu, 6, 121, 122, 124, 125, 126, 128, 129, 130, 145, 147, 158, 189, 195, 252, 391
Kaynak Heterojenliği Varsayımı, 104
Kaynak Kapasitelerinin Birim Zaman Maliyetleri, 138
Kaynak Kavramı, 84
Kaynak Maliyetleri, 5, 114, 123, 124, 127, 139, 145, 146, 158
Kaynak Tabanlı Rekabet Stratejileri, 32
Kaynak Tabanlı Teori, 26, 29
Kaynak Tabanlı Yaklaşım, vi, 35, 71, 73, 74, 75, 81, 104
Kaynak Tabanlı Yaklaşımın Varsayımları, 104
Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli, 3, 4, vi, xi, xii, xviii, xx, 2, 3, 4, 5, 6,

106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 120, 122, 123, 124, 126, 128, 129, 130, 131, 145, 146, 148, 149, 150, 151, 152, 155, 156, 157, 158, 168, 330, 331, 332, 337, 390, 391, 393, 394, 395, 405, 406, 407

Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli Akış Diyagramı, 128
Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli İle Geleneksel Maliyetleme Modellerinin Karşılaştırılması, 152
Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Faydaları, 131
Kaynak Tüketim Muhasebesinin Ana Özellikleri, 130
Kaynak ve Yeteneklerin Değerli Olması, 99
Kaynak ve Yeteneklerin İkame Edilememesi, 101
Kaynak ve Yeteneklerin Nadir Olması, 100
Kaynak ve Yeteneklerin Taklit Edilememesi, 100
Kaynak Yapısı ya da Davranışı, 124
Kaynaklar, xviii, 30, 32, 36, 37, 74, 76, 78, 79, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 92, 97, 99, 100, 101, 114, 115, 117, 120, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 129, 141, 143, 149, 151, 191, 195, 210, 213, 216, 219, 222, 225, 228, 231, 252, 391
Kişi Kararları, 49, 51
Klasik Görüş, 10
Küresel Rekabet, 44
Küreselleşme, v, 1, 40, 41, 44, 45, 107, 154, 397, 408, 411

-M-

Maddi Kaynaklar 84, 85, 87
Maddi Kaynakların Sınıflandırılması, 86
Maddi Olmayan Kaynaklar, 84, 85, 87, 88, 89
Maddi Olmayan Kaynakların Sınıflandırılması, 89
Maliyet Liderliği Stratejisi, 33

Maliyet Objeleri, 119, 122, 123, 127, 128, 130, 135, 138, 142, 152
 Maliyet Odaklı Fiyatlandırma Yaklaşımı, 65, 66, 68
 Maliyet Yapıları, 125, 192, 193, 194, 195
 Maliyet Yönetim Sistemi, 109, 111, 128
 Maliyetleme Araçlarının Denge Matrisi, 112
 Maliyetleme Modellerinin Olgunluk Aşamaları, 113
 Michael Porter, 22
 Miktar Temelli Yaklaşım, 128, 129

-N-

Nedensellik İlkesi, 120
 Neo – Klasik Görüş, 10
 Nihai Maliyet Objesi, 6, 126, 158

-O-

Odaklanma Stratejisi, 34
 OECD, 14, 20
 Operasyonel Kararlar, 51
 Orantısal Kaynaklar, 126
 Orantısal Maliyet, 6, 126, 130, 147, 150, 152, 158, 391

-Ö-

Örgüt Teorisi Yaklaşımı, 71

-P-

Penrose'un Firma Büyüme Teorisi, 75, 78
 Porter'ın Beş Kuvvet Modeli, 23
 Pratik Kapasite, 5, 126, 137, 138, 158, 210, 211, 214, 217, 220, 223, 228, 229, 232, 252, 285, 391
 Programlanabilir (Rutin) Kararlar, 50
 Programlanamayan (Rutin Olmayan) Kararlar, 50

-R-

Rant, 76, 78

Rekabet, v, vi, vi, ix, xi, xviii, xx, 3, 4, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 71, 72, 74, 78, 79, 80, 82, 83, 85, 87, 89, 91, 92, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 105, 145, 156, 390, 396, 397, 398, 399, 401, 402, 403, 407, 408, 409, 410, 412, 414

Rekabet Üstünlüğü, 3, 4, 25, 26, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 37, 38, 42, 43, 71, 72, 74, 83, 90, 91, 92, 94, 96, 97, 98, 99, 101, 102, 105, 409, 412, 414

Rekabet Baskısı, 17, 18, 21

Rekabet Gücü, 9, 19, 20, 21, 22, 23, 25, 29

Rekabet Odaklı Fiyatlandırma Yaklaşımı, 65

Rekabet Stratejileri, 30, 31, 32, 33, 34

Rekabet Üstü, 14

Rekabetçi Davranışlar, 14

Rekabetin Fonksiyonları, 15

Ricardo'cu Ekonomiler Teorisi, 75, 76

-S-

Sabit Kaynaklar, 126, 191

Schumpeteryan Rekabet Görüşü, 10

Stratejik Kararlar, 49, 50

Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü, ...vi, ix, xi, 38, 82, 101

Sürdürülebilir Rekabet Gücü, 3, 4

Sürdürülebilirlik, 37, 38, 109

-T-

Talep Odaklı Fiyatlandırma Yaklaşımı, 65

Tam Maliyet Kavramı, 121

Tam Rekabet Modeli, 12

Tam Rekabet Ortamı (Piyasası), 18

Tarihi Maliyet, 129

Teknoloji, 17, 32, 44, 45, 80, 88, 97

Temel Faaliyetler, 104

Temel Yetenek, 92, 93, 94, 95, 96

Teorik Kapasite, 126, 130, 131, 137, 211, 228, 229, 236, 243, 391

-Ü-

Üst Kademe Kararları, 52

-V-

Varlıklar, 39, 84, 85, 141

VRIO Çatısı, 101, 102

-Y-

Yapı – Davranış – Performans
Paradigması, 27

Yaratıcı Yıkım, 11, 13

Yarışılabilir Piyasalar Modeli, 12, 13

Yarışmacı Piyasa Teorisi, 10

Yerine Koyma Maliyeti, 129

Yerine Koyma Maliyetine Dayalı
Amortisman Yöntemi, 129

Yetenek Kavramı, x, xviii, 30, 36, 37,
39, 74, 75, 83, 84, 89, 90, 91, 92, 93,
94, 95, 96, 97, 99, 100, 101, 104

Yeterlilik..... 123

-Z-

Zaman Denklemleri, 138, 300, 313,
315, 317, 319, 321, 323, 324, 326

Zaman Etkenleri, 138

Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı
Maliyetleme Modeli, vi, 108, 113,
135, 136, 137, 138, 139, 142, 143,
144, 145, 146, 147, 148, 285, 310,
328, 329, 330, 331, 332, 390, 391,
393, 394

Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı
Maliyetleme Modeli İle Kaynak
Tüketim Muhasebesi Modelinin
Karşılaştırılması, 145