

# KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ YÖNTEMİNİN ÖZEL BİR EĞİTİM KURUMUNDA UYGULANMASI\*

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Murat GUTNU\*\*

Prof. Dr. Zeynep TÜRK\*\*\*

Olgu Sunumu/Case Report

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi  
Mart 2023, 25(1), 98-130

## ÖZ

Bu çalışmanın amacı, modern bir maliyet ve karar verme yöntemi olan Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM) yönteminin hizmet işletmesinde uygulanabilirliğini tespit etmek ve KTM ile işletmenin geleneksel yöntemle bulduğu sonuçları karşılaştırarak analiz etmektir. Bu kapsamda, özel bir eğitim kurumunda örnek olay yöntemi kullanılarak KTM yöntemi uygulanmıştır. Araştırma sonucunda KTM yönteminin bir hizmet işletmesi olan özel bir eğitim kurumunda uygulanabilir olduğu, kullanılmayan/atıl kapasite maliyetlerini hesaplayarak birim öğrenci maliyetlerini doğru tespit ettiği ve geleneksel yöntemle göre birçok üstünlüğe sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Kaynak Tüketim Muhasebesi, Kullanılmayan/Atıl Kapasite, Alman Maliyet Muhasebesi

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41

\* Makale Geliş Tarihi (Date of Submission): 27.01.2022; Makale Kabul Tarihi (Date of Acceptance): 31.10.2022  
Bu çalışma, Prof. Dr. Zeynep TÜRK'ün danışmanlığında Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde savunulmuş olan "Kaynak Tüketim Muhasebesinin Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemleriyle Karşılaştırılması ve Bir Hizmet İşletmesinde Uygulanması" adlı doktora tezinden üretilmiştir.

\*\* Mardin Artuklu Üniversitesi, Mardin Meslek Yüksekokulu, Turizm ve Otel İşletmeciliği Programı, [muratgutnu@artuklu.edu.tr](mailto:muratgutnu@artuklu.edu.tr), [orcid.org/0000-0002-3547-0729](https://orcid.org/0000-0002-3547-0729)

\*\*\* Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, [zeynepturk@osmaniye.edu.tr](mailto:zeynepturk@osmaniye.edu.tr), [orcid.org/0000-0001-6744-1255](https://orcid.org/0000-0001-6744-1255)

**Atıf (Citation):** Gutnu, M.M. ve Türk, Z. (2023). Kaynak Tüketim Muhasebesi Yönteminin Özel Bir Eğitim Kurumunda Uygulanması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 25(1), 98-130. <https://doi.org/10.31460/mbdd.1063889>

## **APPLICATION OF RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING METHOD IN A PRIVATE EDUCATIONAL INSTITUTION**

### **ABSTRACT**

The aim of this study is to determine the applicability of Resource Consumption Accounting (RCA) method, a modern cost and decision-making method, in the service business and to compare the results obtained by RCA and the traditional method. In this context, the RCA method is applied by using the case study method in a private educational institution, which is a service business. The results show that RCA method is applicable in a private educational institution, correctly determines the unit student costs by calculating the unused capacity costs and has many advantages over the traditional method.

**Keywords:** Resource Consumption Accounting, Unused/Idle Capacity, German Cost Accounting

**JEL Classification:** M40, M41

### **EXTENDED SUMMARY**

#### **PURPOSE AND MOTIVATION**

The aim of this study is to determine the applicability of the Resource Consumption Accounting (RCA) method, which is a modern costing and decision-making method, in a service company and to determine the advantages and weaknesses of this method by comparing it with the Traditional Costing Method (TCM). For this purpose, TCM and RCA methods are applied in a private educational institution, which is a service company, and the results are compared.

#### **METHODOLOGY**

The case study method is accepted as one of the most suitable research methods for those who do research in the fields of cost and management accounting. In these fields, it is necessary to define the existing cost methods used in the companies, to examine the production processes in detail and to collect financial and non-financial data. For these reasons, the case study method is considered an appropriate method that can help researchers.

In this study, the case study method is used as the research technique. The case study method, which is one of the methods used in the field of social sciences, is an in-depth description and examination of a limited system. The main reason for choosing the case study method as the research method in the study is that the results obtained contain more comprehensive and more detailed data compared to other methods. In this regard, two types of case studies are conducted in a private educational institution, consisting of descriptive and experimental case studies. With the descriptive case study, the current cost

system of the company is examined, and then the results of using the TCM and RCA methods in cost calculations are evaluated with the experimental case study.

In this study, interview and observation methods, which are among the primary data collection methods, are used. In the interview part, semi-formal questionnaires are prepared and in-depth interviews are made with the relevant people in the company. In the observation phase, the activities and training processes taking place are observed by personally going to the company at certain time intervals. For the secondary data collection method, the library, books, articles, the university database, and the institution documents are used. In the study, the RCA method is applied in a private educational institution operating in the Van region within the framework of the case study method, and the results are interpreted by comparing them with the TCM method.

## RESULTS AND DISCUSSION

When the RCA method is compared with the TCM method, it is seen that the unit student costs under the RCA method are less than those under the TCM method. For kindergarten, 1st, 2nd, 3rd, 4th, 5th, 6th, 8th, 9th, 10th and 12th grades, the cost differences of 531₺ - 1000₺ (7.5% - 15.2%) are in favor of the RCA method. However, the cost is higher by 2,418₺ (31.8%) in the 7th grade, while it is higher by 2,486₺ (32.7%) in the 11th grade under the RCA method. The reason for this opposite result in the 7th and 11th grades is related to the fact that these classes have summer camp activities and the number of students is low in these classes. If this private education institution carries out activities that would increase the number of students, the costs will be reduced in these two classes, in particular, and also in all other classes. According to the TCM method, the average unit student cost is calculated as 7,597₺ for each class. According to the RCA method, firstly, 1.713.38₺ of proportional expenses are allocated to the classes for short-term managerial decisions. Then 3.130.73₺ of all expenses are allocated and 189.115₺ are not allocated to the classes, resulting in unused capacity costs.

The answer to the first research question, "whether the RCA method can be applied and give useful results in a service company " is positive, with the application made in a private education institution. The RCA method can be applied in a private education institution and useful results can be obtained. The resources and amount of the resources used are examined and resource analysis is carried out by using the RCA method in the private education institution. This allows short and long-term decisions to be made by separating resources as fixed and proportional.

The answer to the second research question, "whether there are differences between the results of RCA and TCM", is that there are differences. When the RCA method is compared with the TCM method, it is clearly seen that the costs calculated under the RCA method are lower than those under the TCM method.

The answer to the third research question, "whether the unit student costs obtained as a result of RCA can be used in management decisions", is also positive. The institution reconsidered its pricing decisions for each class as a result of the calculation of the unit student costs produced by the RCA method.

## CONCLUSION AND IMPLICATION

In this study, the RCA method is implemented in a private educational institution by using the case study method. As a result of the research, unit student costs are calculated for each class. At the beginning of the research phase, the service production process of the company, the workflow process, the activities carried out in the company, and the current accounting and costing methods are examined.

In this study, RCA is implemented in a private educational institution, which is a service company. The obtained results are interpreted by comparing the unit costs under RCA method and TCM. Under RCA, the idle capacity costs in the company are determined, and these idle capacity costs are not allocated to the cost objects. Therefore, more accurate, reliable and realistic costs can be calculated.

Future researchers are recommended to apply the RCA method in different service and production sectors that have not been applied before. In addition, studies on the integration of different management accounting methods (theory of constraints, quality costs, target costing, etc.) can be researched and the results obtained can contribute to the literature.

## 1. GİRİŞ

Etkin maliyet yönetimi sistemlerinin tasarlanması ve sürdürülmesi, her işletme için özelde yönetim muhasebecileri için temel bir görevdir. Son yıllardaki bilgi teknolojisindeki gelişmeler, işletmelerdeki maliyet verilerinin toplanması ve ulaştırılması konusunda önemli gelişmeler sağlamıştır. Ne yazık ki, Geleneksel Maliyetleme Yöntemleri (GMY) mevcut verilerin iyi bir şekilde kullanılmasını sağlamamaktadır. Bu maliyetleme yöntemleri; maliyet davranışının basitleştirilmiş varsayımlarına dayanmaktadır. Sınırlı veri kullanılabilirliği ile başa çıkmak için tasarlanmıştır ve çıktılarda düşük değişkenliğe sahip istikrarlı bir ortamda çalışırken iyi çalışmaktadırlar. Bir işletmenin faaliyetlerinin karmaşıklığı arttıkça, bu maliyet sistemlerinin zayıflıkları daha belirgin hale gelmektedir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) yöntemi, GMY'den teorik olarak üstün olmasına rağmen çoğu işletmede bu sistemlerin yerini alamamıştır. FTM yönteminin eksikliklerine cevap olarak, yeni nesil maliyet yönetim sistemleri için Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZDFTM) ve Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM) yöntemleri maliyet sistemleri olarak geliştirilmiştir. ZDFTM ve KTM yöntemlerini GMY ve FTM yöntemlerinden ayıran önemli bir özellik, atıl/kullanılmayan kaynakların kaynak havuzlarında tanınmasıdır (The & Gong, 2009). Hem ZDFTM hem de KTM yöntemleri FTM yönteminden ilham almışlardır. ZDFTM, FTM'deki faaliyet havuzlarını ortadan kaldırıp yerine miktar

esaslı kaynak/faaliyet maliyetlerini ikame ederek yönetime katkı sunmaktadır. KTM ise, FTM'nin süreç yönüyle kaynak odaklı Alman maliyetleme yönteminin birleştirilmesiyle ortaya çıkmıştır (Basık, 2012). Kısacası, her iki yöntemde FTM'ye farklı perspektiflerden yaklaşım geliştirmesine katkı sağlamaktadır.

Bu bölümde; KTM'nin tarihi gelişim süreci anlatıldıktan sonra, Alman maliyet muhasebesine değinilecek, KTM'nin dayandığı temel prensiplerin ne olduğu, bir işletmede nasıl kurulacağına işaret edilecek, ardından avantajları sıralandıktan sonra, en son olarak KTM diğer yöntemlerle (GMY, FTM, ZDFTM) mukayese edilerek aralarındaki farklar ortaya konulacaktır.

## **2. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ**

### **2.1. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Tarihi Gelişimi**

Kaynak tüketim muhasebesi ilk defa 2000 yılında CAMI (The Consortium of Advanced Management, International – Uluslararası Gelişmiş Yönetim Konsorsiyumu) tarafından tanıtılmıştır. 2001 yılında bu kurumda “kaynak kullanımı için muhasebe” başlıklı bir bölüm kurulmuştur. 2008 yılına kadar yapılan vaka çalışmaları, araştırma yazıları ve makalelerle beslenmiş/desteklenmiş ve genişletilmiştir. 2008 yılında bir grup ilgili akademisyen ve uygulayıcı bu yöntem için standartlar ve ilkeler oluşturmak amacıyla “Kaynak Tüketim Muhasebesi Derneği” adında bir enstitü kurmuş, böylece yöntemin iş dünyasına tanıtılma çabaları başlamıştır (Rahimi ve diğerleri, 2014, 533). 2009 yılında IFAC (International Federation of Accountants – Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)'ın bir komitesi olan PAIN (Professional Accountants In Business – İşletmelerdeki Profesyonel Muhasebeciler) KTM'yi en iyi uygulamalardan biri olarak IGPG (International Good Practice Guidance – Uluslararası İyi Uygulama Kılavuzu) tanıtmıştır. Ayrıca, organizasyonların “maliyet sistemleri ve modelleri aracılığıyla çevresel ve sosyal maliyetlerini daha iyi anlamalarına yardımcı olma” yeteneğine sahip olması için IFAC tarafından yayınlanan Sürdürülebilirlik Çevre Raporu'nda da kabul edilmiştir. Bu raporda, KTM'ye Karar Desteklemede Bilgi Akışlarını İyileştirme alt başlığında vurgu yapılmaktadır (Inanlou ve diğerleri, 2014).

### **2.2. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Tanımı, Amacı ve Özellikleri**

KTM yöntemiyle ilgili literatürdeki çeşitli çalışmalarda birbirine yakın farklı tanımlamalar bulunmaktadır. KTM; yöneticilere kurumsal optimizasyon için karar destek bilgileri sağlayan dinamik, tam entegre, ilke tabanlı ve kapsamlı bir yönetim muhasebesi yaklaşımıdır (Inanlou ve diğerleri, 2014). KTM, maliyetleri sabit ve orantısal olarak sınıflandırıp atıl kapasiteyi hesaplayarak yönetsel karar almayı gerçek maliyet verileriyle destekleyen bir yöntemdir (Elshahat, 2016). Ayrıca; KTM, faaliyete dayalı kaynak planlamasının güçlü yönlerini kullanan ve esas üretim gider yerleri ile yardımcı hizmet

gider yerlerinde orantısal (proportional) maliyetlemeye olanak tanıyan gelişmiş bir maliyetleme yöntemidir (Aksu, 2013).

Okutmuş (2015) göre KTM; maliyetlerin nedenlerinin kaynaklar olduğunu savunan, kaynak tüketimine göre maliyetleri dağıtan ve yöneticilerin karar verme sürecini destekleyen miktar esaslı bir yönetim muhasebesi yöntemidir. Dahası, maliyet akışlarını miktar ve kaynak tüketimine dayalı olarak izleyen bir yöntemdir. Başka bir tanımda KTM; bir işletmenin üretken kapasitesini arttırmak için maliyetleri minimize edip gelirleri maksimize eden, rekabeti yüksek olan pazarlarda daha fazla başarı elde etmeyi amaçlayan ve güvenilir bilgi oluşturmaya odaklanan bir yönetim muhasebesi yöntemidir (Ahmed & Moosa, 2011).

Geleneksel maliyet muhasebesinin amacı; stok değerlendirme, finansal tabloların hazırlanması ve ürünlerin/hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanmasıdır (Erkuş ve diğerleri, 2014). KTM ise, geleneksel maliyet muhasebesinin sunduğu bilgilerin daha da ilerisine geçerek (daha fazla elde edilebilen ve daha yüksek doğruluk payıyla) farklı raporlama ve planlama sistemleri arasında tam manasıyla entegre olmuş değerli bilgiler temin etmeyi amaçlamaktadır (Cengiz, 2012).

Herhangi bir yöntemin özelliklerinin analizi yöneticilere değerli bilgiler sağlamaktadır. Buna göre, KTM yönteminin ana özellikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Webber & Clinton, 2004; White, 2009; Özyapıcı, 2012; Aksu, 2013; Paresh, 2014; Tutkavul, 2016; Dönmez & Başçıl, 2017):

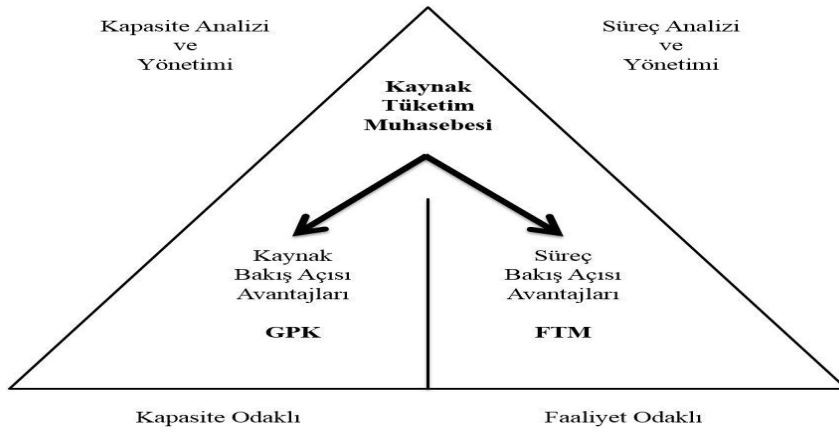
- KTM, maliyet atamasını hem kaynak havuzu ilişkilerini hem de kaynak tüketimini dikkate alarak faaliyete dayalı ve direkt dağıtımların bir karışımı temelinde ele almaktadır.
- KTM, içsel maliyet karar destek bilgisi üretmek için yerine koyma maliyet amortismanı da dahil olmak üzere bazı değişiklikler gerektirir.
- KTM’de sabit maliyetler dışında maliyetlerin maliyet nesnelere veya diğer maliyet merkezlerine atanması rasgele yapılmamaktadır.
- KTM’de teorik kapasite temelinde bir maliyet dağıtımı yapılmaktadır.
- KTM, her bir kaynak maliyet merkezi için maliyetleri sabit ve orantısal olarak ayırmaktadır. Buna ek olarak; sabit ve orantısal maliyetler arasındaki fark, maliyetleri destek kaynak merkezlerinden birincil maliyet merkezlerine aktarırken göz önünde bulundurulur.
- KTM atıl kapasite maliyetlerini açıkça ortaya koyduğundan bu maliyetler ürün veya hizmetlere dağıtılmamaktadır.
- KTM, hem faaliyet hem de süreç tabanlı maliyet taşıyıcılarından yararlanabilmektedir.
- KTM, kısa vadeli kararlar için uygundur. Ayrıca, diğer sistemlere göre uygulanması en kompleks yöntemdir (Aksu, 2013).

- Geleneksel maliyet muhasebesi sistemindeki değişken maliyet, KTM’de orantısal maliyet olarak kullanılmaktadır (Paresh, 2014).
- KTM, tüketiciler, sivil toplum kuruluşları ve kar amacı gütmeyen kuruluşlarca da uygulanabilir (Paresh, 2014).
- Kaynak kapasite yönetimi ve kapasite maliyetleri hakkında doğrudan fikir sahibi olmayı sağlamaktadır (Dönmez & Başçıl, 2017).

### 2.3. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Genel Yapısı

KTM; dinamik, tam entegre ve kapsamlı bir maliyet yönetim sistemidir (Van Der Merwe & Keys, 2002). KTM’nin dinamik özelliği, ileri işletme çevresinde bile problemlerin kökenine inmeyi, problemleri açıklamayı ve hızla değişen teknolojik gelişmelerdeki işletme çevresine seri bir şekilde cevap verebilmektedir (Özyapıcı, 2012).

KTM, dünyadaki çok önemli iki yöntemi birleştiren yeni bir çözümdür (Abbas & Wagdi, 2014). KTM, Alman yönetim muhasebesinin kaynaklara yaptığı vurgu ile FTM’nin faaliyet/süreç yönüne yaptığı vurgunun harmanlayan bir yönetim muhasebesi yöntemidir (Krumwiede & Suessmair, 2008). Burada, Alman Yönetim Muhasebesi (GPK)’yle - Grenzplankostenrechnung- (Marjinal Planlamaya Dayalı Maliyet Muhasebesi) kastedilmektedir. Şekil 5’te bu durum şekilsel olarak gösterilmektedir.



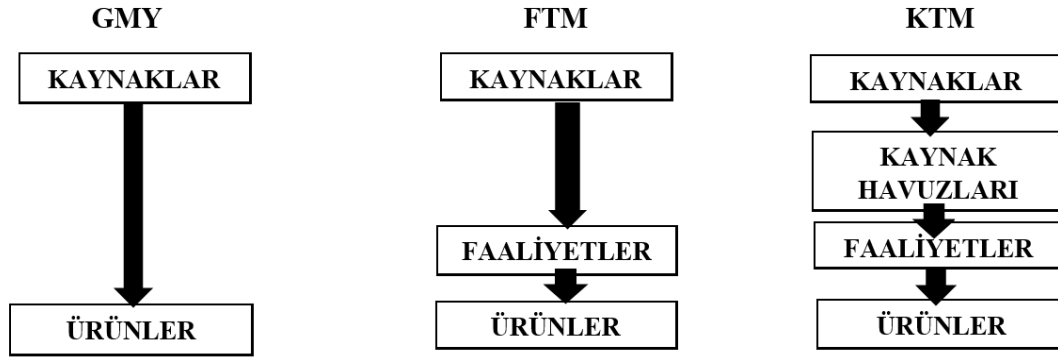
Şekil 1. Kaynak Tüketim Muhasebesi

**Kaynak:** White (2009)

Şekil 1’de görüldüğü üzere; KTM, GPK’nın kapasite odaklı kaynak bakış açısıyla FTM’nin faaliyet odaklı süreç bakış açısını mezceden bir yaklaşımdır. GPK, belirli bir ürün/hizmeti üretmek için bir işletmedeki gerçek kaynak akışını vurgulayarak kaynaklar ve kaynaklarla ürünler arasındaki gerçek akışı saptamaktadır (Rahimi ve diğerleri, 2014). Bununla birlikte; GPK’de bilgi sistemlerinin kalitesi, uzun dönemli olması, marjinal maliyetlere yoğunlaşması, amortisman hesaplamalarında tarihi

maliyetleri değil de yerine koyma maliyetlerini kullanması ve katkı payı gelir tablosu yaklaşımını baz alması gibi özellikleri KTM'nin GPK ile ilgili perspektifini ortaya koymaktadır (Köse & Ağdeniz, 2015). KTM'nin faydalandığı diğer bir perspektif FTM yöntemidir. Bu teknikle, işletmelerdeki faaliyetler tanımlanarak GPK'nın dikkate almadığı durumlar ortaya çıkmaktadır. GPK ile değişken maliyetler izlenirken, FTM de sabit maliyetler takip edilir. Dolayısıyla; işletme akışının daha ayrıntılı bir analizine ve maliyet akışının daha doğru bir şekilde izlenmesine ihtiyaç duyulduğunda, çeşitli kaynaklar arasında var olabilecek muhtemel faaliyetler belirlenecektir (Rahimi ve diğerleri, 2014).

GPK, maliyetlerin ürünlere/hizmetlere dağıtılmasındaki hataları düzeltmek ve yönetsel karar vermeyi desteklemek amacıyla ortaya çıkmıştır (Okutmuş, 2015). GPK; örgütsel planlama ve kontrol seviyeleri, satış ve yönetim maliyetlerinin dağıtım yöntemi ve planlama süreci nedeniyle Amerika Birleşik Devletleri (ABD) yöntemlerinden daha detaylı ve daha kapsamlıdır. GPK, örgütsel planlama ve kontrol sürecinin üç düzeyi olan stratejik, taktiksel ve operasyonel boyutları kapsamaktadır. GPK'nin amacı, yöneticilere kısa ve uzun vadeli ufuklara ulaşmada planlama ve kontrol için ihtiyaç duydukları tüm bilgileri stratejik, taktiksel ve operasyonel kararlar için sağlamaktır (Keys & Van Der Merwe, 1999). GPK'de maliyetler maliyet havuzlarında sabit ve orantısal olarak sınıflandırılmaktadır. Böylece, sadece orantısal maliyetleri maliyet nesnelere dağıtarak kısa vadeli kararlar desteklenebildiği gibi, her ikisinin maliyet nesnelere dağıtılmasıyla uzun vadeli kararlar alınabilir. Oysa FTM, sadece uzun vadeli kararlar için kullanılmaktadır (Grasso, 2005).



Şekil 2. GMY, FTM ve KTM Yöntemleri

FTM yönteminde tüm maliyetler değişken olarak kabul edildiğinden atıl kapasiteyle ilgili bilgi vermemekte ve atıl kapasitenin hesaplanması ve yönetilmesine olanak tanımamaktadır (Keys & Van Der Merwe, 1999). Burada, KTM yönteminin en önemli özelliği atıl kapasite maliyetlerinin hesaplanması ve yönetilmesindeki başarısıdır. KTM, kaynak havuzundaki maliyetleri sabit ve orantısal olarak ayırmaktadır. Sabit maliyetleri teorik kapasiteye göre, orantısal maliyetleri ise pratik kapasiteye göre hesaplayarak maliyet nesnelere kaynaktan tüketilen miktarlar temel alınarak dağıtılmaktadır. Böylece, atıl kapasite maliyetleri görünür hale gelmektedir (Qady & Helbawy, 2016). Burada, değişken



değil de orantısal (proportional) kavramı bilinçli bir şekilde kullanılmaktadır. Çünkü değişken ile orantısal kavramları arasında küçük bir nüans vardır. Değişken maliyetler, genellikle maliyet nesnesi ile ilişkilendirilmekte, orantısal maliyetler ise kaynak havuzunun çıktısına göre değişken olduğu anlamında kullanılmaktadır (Webber & Clinton, 2004).

#### **2.4. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Temel Prensipleri**

KTM'nin dayandığı üç temel prensipten bahsetmek mümkündür. Bunlar; KTM'nin kaynaklara bakışı, KTM'nin maliyetlere bakışı ve KTM'nin miktara dayalı yaklaşımıdır (Van Der Merwe & Keys, 2002; Köse & Ağdeniz, 2015; Elshahat, 2016; Ergül Kurtlu, 2016). Ayrıca, KTM'de yerine koyma maliyet amortisman yaklaşımı da GPK'nin bir yaklaşımıdır (Cengiz, 2012).

##### **2.4.1. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Kaynaklara Bakışı**

KTM'ye göre ise, maliyetlerin sebebi kaynaklardır. KTM'nin dayandığı temel anlayış kaynakların maliyetlerin sebebi olduğu yönündedir. Kaynaklar (binalar, ekipmanlar, işgücü vb.) bir işe tahsis edildikçe maliyetler ortaya çıkmaktadır (White, 2009).

Kaynak maliyetleri, kaynağın özelliklerini yansıtır. Makineler; bakım, operatör, enerji, alan vb. gerektirir. Her bir kaynak havuzu, kaynaklarının özelliklerini birleştirir ve bu maliyetleri bir müşteri için diğer kaynak havuzlarına veya nihai çıktılara aktaran homojen bir çıktı üretir. Maliyetler temel olarak kaynak akışına bağlıdır. Kaynak akışları doğru bir şekilde modellenirse, maliyetlerde doğru bir şekilde modellenebilir (Rahimi ve diğerleri, 2014). Ayrıca KTM, kaynakların tümünün kaynak havuzlarına dağıtılmadığını, kaynak havuzlarına kaynaklar tüketildiğinde dağıtıldığını ve atıl kaynakların bulunduğunu kabul etmektedir (Tse & Gong, 2009). Yani, maliyetler maliyet nesnelere kaynaklar gerçekten tüketildiğinde yüklenmekte, atıl kaynaklar maliyet nesnelere yüklenmeyerek kaynak havuzlarında tutulmaktadır (Ergül Kurtlu, 2016).

##### **2.4.2. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Maliyetlere Bakışı**

KTM, maliyetlerin ana sebebini kaynaklar olarak gördüğünden kaynak maliyetlerini ayrıntılı şekilde kritik etmektedir (Köse & Ağdeniz, 2017). Kaynaklar, kaynak havuzlarında toplandıktan sonra birincil ve ikincil maliyetler olarak ayrılır. Birincil maliyetler, bir kaynak maliyet havuzunda ortaya çıkan maliyetlerdir. İkincil maliyetler ise, kaynak maliyet havuzuna başka bir kaynaktan atanan maliyetlerdir (Perkins & Stovall, 2011).

Birincil ve ikincil maliyetlerin saptanmasından sonra kaynak havuzunun çıktı ile ilişkisine göre sabit ve orantısal maliyetler belirlenmektedir (White, 2009). Kaynak havuzlarında sabit ve orantısal olarak sınıflandırılan ve dağıtılan maliyetler, maliyet tüketim davranışlarını daha doğru yansıtmaktadır. Kaynak maliyetlerinin sabit kısmı için dağıtım oranlarını hesaplamada teorik kapasite, orantısal kısmı için planlanan/bütçelenen kapasiteler kullanılmaktadır (Tutkavul, 2016). Kaynak maliyet havuzları,

GPK yönteminin bir özelliğidir. GPK’da çıktı düzeyi değiştikçe, kaynak maliyet havuzu yöneticisi kaynak tüketimini yeni duruma göre yeniden ayarlamakta ve maliyetleri bu seviyede kontrol etmektedir (Cengiz, 2012).

#### **2.4.3. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Miktarı Dayalı Yaklaşımı**

KTM, maliyetleri dağıtmak için miktar temelli bir anlayışı benimsemektedir. KTM’de tüm süreçler ölçüme dayalıdır. Kaynak ve faaliyet tüketimleri ölçülebilir standartlara göre yapılmaktadır. Dolayısıyla, kaynak tüketimi ile maliyet dağılımı arasındaki nedensellik miktara göre belirlenmektedir (Wang ve diğerleri, 2009). Maliyet dağılımları ise, miktarların parasal tutarlarıyla hesaplanmaktadır (Köse & Ağdeniz, 2017).

Ayrıca; KTM'deki miktar temelli yaklaşım, yöneticilere değer akışındaki her aşamanın sonuçları ile ilgili doğru, kullanışlı, güvenilir ve uygulanabilir bilgileri destekleyerek kaynak kapasitesi yönetiminin ilkelerini belirleme ve manipüle etme konusunda yardımcı olmaktadır (Elshahat, 2016).

#### **2.4.4. Kaynak Tüketim Muhasebesinde Yerine Koyma Maliyet Amortismanı Yaklaşımı**

KTM; varlıkların değerlemesinde tarihi maliyetler yerine, GPK’nın bir özelliği olan yerine koyma maliyet amortismanını kullanılmaktadır (Keys & Van Der Merwe, 1999). GMY’de, büyük defter kayıtlarında normal amortisman ve azalan bakiyeler gibi yöntemler kullanılmakta ve bu yöntemler ekonomik gerçekliği yansıtamamaktadır. Örneğin; mevcut eski bir makinenin bakım-onarım giderleri, ürünün yaşam seyri maliyetlerinin daha da artmasına neden olacaktır ve geleneksel muhasebe bu durumu sağlayamamaktadır (Erkuş ve diğerleri, 2014). Amortisman hesaplamasında tarihsel maliyet yerine KTM’de yer alan yerine koyma maliyet amortismanının kullanılması, daha güncel üretim maliyeti sağlar ve makinelerin kullanmaya devam etme kararını azaltarak kaynak kullanma kararlarında bir denge kurmasını sağlar. Dahası, maliyetlerdeki sapmadan kaynaklanan hatalar da ortadan kalkmaktadır (Okutmuş, 2015).

#### **2.5. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Kurulması**

KTM yönteminin bir işletmede kurulması/uygulanabilmesi için aşağıdaki adımların takip edilmesi gerekmektedir (Perkins & Stovall, 2011; Özyapıcı, 2012; Wang ve diğerleri, 2009; Köse & Ağdeniz, 2015; Ergül Kurtlu, 2016).

*Kaynaklar, kaynak taşıyıcıları, faaliyetler ve faaliyet taşıyıcılarını belirlemek:* KTM’nin kurulabilmesi için öncelikle işletmedeki kaynakların, kaynak taşıyıcıların, faaliyetlerin ve faaliyet taşıyıcılarının tespit edilmesi gerekmektedir.

*Kaynak havuzları oluşturmak:* İşletmelerin birçok kaynağı vardır. Karmaşıklığı azaltmak için homojen kaynak havuzları oluşturulmalıdır. Diğer bir deyişle, homojen kaynaklar aynı kaynak

havuzunda toplanmalıdır. Bunu yaparken, kaynaklar ve kaynakların birbirleriyle olan ilişkilerinin gözler önüne serilmesi gerekmektedir.

*Her bir kaynak havuzu için kaynak tüketimini belirlemek:* Kaynaklar ve faaliyetler belirlendikten sonra, faaliyetler tarafından tüketilen kaynaklar belirlenmelidir.

*Kaynakların maliyetlerini faaliyetlere dağıtmak:* Kaynak taşıyıcıları belirlendikten sonra, insan gücü, elektrik ve ekipman gibi kaynaklar faaliyetlerin tükettiği kaynak miktarına göre faaliyetlere tahsis edilmelidir.

*Faaliyetlerin maliyetini maliyet nesnesine dağıtmak:* Faaliyet taşıyıcıları belirlendikten sonra, faaliyetlerin maliyeti, maliyet nesnesi tarafından tüketilen faaliyetler temelinde bir maliyet nesnesine atanmaktadır. Maliyet nesnesinin maliyetini hesapladıktan sonra, uzun vadeli kararlar almak için bir faaliyet temelinde sabit maliyetlere tahsis edilmelidir.

*Maliyet kontrolü ve yönetimi:* KTM yönteminin sonuçları analiz edilerek, gerçek ve standart miktarlar arasındaki fark elde edilir. Bu bağlamda, bireysel veya işletme çapında performans kontrol edilebilir. Böylece; KTM yöntemi, yöneticilerin yönetsel hedeflere ulaşmak için maliyetleri kontrol etmesine ve yönetmesine yardımcı olmaktadır.

## **2.6. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Avantajları**

KTM yöntemini uygulayan işletmeler aşağıda maddeler halinde sıralanan avantajlara sahiptir (Webber & Clinton, 2004; Aktaş, 2013; Köse & Ağdeniz, 2015; Abbas & Wagdi, 2014; Ahmed & Moosa, 2011).

- Maliyetlerin belirli üretim süreçleriyle ve çıktılarıyla uygun bir şekilde ilişkilendirilmesi, daha doğru maliyet dağıtımına ve kaynak tüketim kalıplarının daha iyi anlaşılmasına neden olmaktadır.
- Daha doğru ve gerçekçi maliyet atamalarının başarılmasıyla, sadece ilgili maliyetleri kullanarak kaynak planlaması yapabilme imkanı sunmaktadır.
- Yerine koyma maliyet amortismanının kullanılması benzer kaynakları ve destek faaliyetlerini tüketen benzer ürünler/hizmetler için eşit olmayan maliyet ataması sorununu ortadan kaldırmıştır.
- KTM'de ürün/hizmet maliyetleri yalnızca tüketilen kaynakların maliyetinden oluşmaktadır.
- KTM ile atıl/aşırı/boş kapasite miktarı yöneticiler tarafından görülebilir hale getirilmektedir.
- Maliyet atamalarının sadece nedensellik temelinde yapılması, daha önce diğer ürünlere ilişkin ilgisiz değişikliklere dayanılarak dağıtılan maliyetleri engellemektedir.

- Maliyetlerin yapıları baz alınarak kaynak tüketimlerinin saptanması, yöneticilerin kaynak ilişkilerini anlama ve karar vermeyi destekleyecek temel bilgileri kullanabilme becerilerinin gelişmesine katkı sağlamaktadır.

- Karar alıcılara tüm düzeylerde maliyetleri izleme ve gruplandırma olanağı tanımaktadır.

- Sağlam bir maliyet kontrolüne sahip olduğundan, kısa vadede gerçeğe uygun ürün/hizmet maliyet bilgisi sunmaktadır. Ayrıca, kaynak seviyesinde planlama ve kontrol yapması esnek bütçe uygulamalarını sağlamaktadır.

### **3. METODOLOJİ**

#### **3.1. Araştırmanın Amacı ve Araştırma Soruları**

Bu çalışmanın amacı, modern bir maliyet ve karar verme yöntemi olan KTM yönteminin hizmet işletmesinde uygulanabilirliğini ve bu yöntemin GMY yöntemi ile karşılaştırılması suretiyle üstün ve zayıf yönlerini tespit etmektir. Bunun için, bir hizmet işletmesi olan özel bir eğitim kurumunda GMY ve KTM yöntemleri uygulanmış ve sonuçları karşılaştırılmıştır. Bu bakımdan, hizmet sektöründe faaliyette bulunmakta olan özel bir eğitim kurumunda yapılan uygulama ile aşağıdaki sorulara cevaplar aranmıştır:

- KTM yönteminin hizmet işletmesinde (özel bir eğitim kurumu)'nda yararlı sonuçlar verip vermeyeceği/uygulanıp uygulanamayacağı,

- KTM ve GMY sonuçları arasında farklılıkların olup olmadığı,

- KTM sonucu elde edilecek birim öğrenci maliyetlerinin yönetim kararlarında kullanılıp kullanılmayacağı.

#### **3.2. Araştırmanın Yöntemi**

Bu çalışmada araştırma tekniği olarak örnek olay (case study) yöntemi kullanılmıştır. Sosyal bilimler alanında kullanılan yöntemlerden biri olan örnek olay yöntemi, sınırlı bir sistemin derinlemesine betimlenmesi ve incelenmesidir (Turan, 2015). Çalışma ile birincil veri toplama yöntemlerinden mülakat ve gözlem yöntemleri kullanılmıştır. Mülakat ile yarı yapılandırılmış soru formları hazırlayıp işletmede ilgili kişilerle derinliğine görüşülmüştür. Gözlem ile işletmeye belirli zaman aralıklarıyla şahsen gidilerek işletmede meydana gelen faaliyetler ve eğitim süreçleri gözlemlenmiştir. İkincil veri toplama yöntemi için kütüphane, kitap, makale, üniversite veri tabanı ve işletme dokümanlarından yararlanılmıştır.

#### 4. UYGULAMA

Bu bölümde, bir hizmet işletmesi olan özel bir eğitim kurumunda kaynak tüketim muhasebesi yöntemi uygulanarak öğrenci birim maliyetleri hesaplanmıştır. Önce işletmenin uyguladığı GMY yöntemi sunulmuş daha sonra araştırmacı KTM yöntemini uygulamış ve her iki yöntemin sonuçları karşılaştırılarak analiz edilmiştir.

##### 4.1. Özel Eğitim Kurumu Hakkında Genel Bilgiler

Çalışma yapılan işletme bir özel eğitim kurumu olup 2012 yılında Van bölgesinde eğitim öğretim faaliyetlerine başlamıştır. Özel eğitim kurumunda ilkokulda 17, ortaokulda 10 ve lisede 5 adet olmak üzere toplam 32 adet derslik bulunmaktadır. Ayrıca laboratuvarlar, görsel ve sanatsal sınıflar, kütüphane, yemekhane, spor salonu, konferans salonu, kafeterya, yüzme havuzu ve idari birimler mevcuttur. Çalışmanın yapıldığı 2015-2016 eğitim öğretim sezonunda toplam 85 personel istihdam edilmiştir.

Çalışmanın kapsamını 2015-2016 eğitim öğretim sezonu oluşturmaktadır. Uygulamanın gerçekleştirildiği 2015-2016 eğitim öğretim sezonunda Tablo 1’de gösterildiği gibi toplam 437 öğrenci bulunmaktadır.

**Tablo 1. Özel Eğitim Kurumunun Öğrenci Sayısı**

Sınıflar	Öğrenci Sayısı	Sınıflar	Öğrenci Sayısı	Sınıflar	Öğrenci Sayısı	Sınıflar	Öğrenci Sayısı
Anasınıfı	55	3.sınıf	34	6. sınıf	33	9. sınıf	27
1.sınıf	45	4.sınıf	35	7. sınıf	19	10. sınıf	17
2.sınıf	55	5. sınıf	53	8. sınıf	35	11. sınıf	16
						12. sınıf	13
						<b>TOPLAM</b>	<b>437</b>

##### 4.2. Özel Eğitim Kurumu Faaliyet Dönemi Verileri

Özel eğitim kurumuna ait 2015-2016 eğitim-öğretim döneminde gerçekleşen giderler Tablo 2’de gösterilmektedir.

**Tablo 2. Özel Eğitim Kurumunun Giderleri ve Yüzdesi**

GİDERLER	TUTARLAR (₺)	YÜZDESİ (%)
Öğretmen Ücretleri	1.505,73 ₺	45,35
Personel Ücretleri	367.575 ₺	11,07
Yemekhane Giderleri	416.000 ₺	12,53
Kira Gideri	91.200 ₺	2,75
Reklam Gideri	63.000 ₺	1,90
Kırtasiye Giderleri	15.600 ₺	0,47
Vergi-Resim-Harçlar	5.280 ₺	0,16
Yolluk ve Seyahat Giderleri	27.000 ₺	0,81
Amortismanlar	465.300 ₺	14,02
Elektrik Gideri	26.750 ₺	0,81
Isıtma Gideri	45.147 ₺	1,36
Su Gideri	3.450 ₺	0,10
Temizlik Gideri	179.040 ₺	5,39
İletişim ve Haberleşme	10.460 ₺	0,32
Bakım-Onarım Gideri	7.000 ₺	0,21
Mali Müşavirlik ve Danışmanlık	10.200 ₺	0,31
Güvenlik	81.234 ₺	2,45
<b>TOPLAM</b>	<b>3.319,96 ₺</b>	<b>100</b>

Çalışmada, pazarlama satış dağıtım ve genel yönetim giderlerinin bir kısmı sınıf bazında maliyeti farklılaştırdığı için sınıf maliyetinin hesaplanmasında işletme seviyesinde dikkate alınmıştır.\*\*\*\*

#### 4.3. Özel Eğitim Kurumunun Maliyet Muhasebesi ve Uyguladığı Geleneksel Maliyet Yöntemi

Özel eğitim kurumunda öğrenci birim maliyetlerinin hesaplanacağı kapsamlı bir maliyet yöntemi bulunmamaktadır. Özel eğitim kurumu, her bir sınıftaki her bir öğrencinin kendisine olan maliyetini tam olarak bilmemektedir. Özel eğitim kurumu öğrenci kayıt ücretini belirlerken kendine göre uyguladığı geleneksel maliyet yöntemini ve piyasadaki diğer özel eğitim kurumlarının reflekslerini dikkate almaktadır.

Özel eğitim kurumunda geleneksel yöntemle öğrenci birim maliyetlerini saptamaya çalışırken özel eğitim kurumunun hesaplanmasını istediği yılın toplam yıllık maliyetini, o yılki öğrenci sayısına bölerek ortalama birim maliyeti hesaplamaktadır. 2015-2016 eğitim öğretim sezonunda toplam yıllık maliyeti

\*\*\*\* Genel yönetim ve pazarlama giderleri FTM yönteminde işletme seviyesi faaliyet hiyerarşisi olarak tanımlanmaktadır (Morse et al., 2003; Koşan, 2007). Ayrıca literatürde bu giderler ürün ve hizmet maliyetleri hesaplamalarına dahil edilmektedir (Alpaslan, 2010; Bulat, 2012; Demir, 2009; Dönmez & Başçıl, 2017; Koşan, 2007; Ünal, 2006). Bizim çalışmamızda da sınıf düzeyi maliyetlerini etkileyecekleri için sınıf maliyetlerinin belirlenmesinde hesaplamalara dahil edilmiştir.

3.319,96 ₺ olup, toplam öğrenci sayısı ise 437’dir.  $3.319,96 \text{ ₺} / 437 = 7.597 \text{ ₺}$  ortalama birim öğrenci maliyetidir.

#### 4.4. Özel Eğitim Kurumunda Kaynak Tüketim Muhasebesi Yönteminin Uygulanması

##### 4.4.1. Kaynak Havuzlarının Oluşturulması

KTM’nin ilk aşaması kaynaklar için kaynak havuzlarının oluşturulmasıdır. Kaynak havuzlarının oluşturulması benzer kaynakların bir havuzda/merkezde toplanması sürecidir. Kaynak havuzları oluşturulduktan sonra bu havuzlarda toplanan maliyetlerin sabit ve orantısız maliyetler şeklinde sınıflandırılması gerekmektedir. Tablo 3’te kaynak havuzları ve kaynak havuzlarındaki kaynakların sabit ve orantısız olarak sınıflandırılması gösterilmektedir.

**Tablo 3. Kaynak Havuzlarının Sabit ve Orantısız Olarak Sınıflandırılması**

Kaynak Havuzları	Toplam (₺)	Sabit	Orantısız
<b>1. Maaş ve Ücretler</b>	<b>1.873,30 ₺</b>	<b>634.731 ₺</b>	<b>1.238,57 ₺</b>
Öğretmen Ücretleri	1.505.73 ₺	376.431 ₺	1.129,29 ₺
Personel Ücretleri	367.575 ₺	258.300 ₺	109.275 ₺
<b>2. İşletme</b>	<b>725.074 ₺</b>	<b>725.074 ₺</b>	-
Bina Amortismanı	361.320 ₺	361.320 ₺	-
Kira Gideri	91.200 ₺	91.200 ₺	-
Bakım-Onarım Gideri	7.000 ₺	7.000 ₺	-
Güvenlik	81.234 ₺	81.234 ₺	-
Temizlik Gideri	179.040 ₺	179.040 ₺	-
Vergi-Resim-Harçlar	5.280 ₺	5.280 ₺	-
<b>3. Yemekhane</b>	<b>416.000 ₺</b>	<b>69.600 ₺</b>	<b>346.400 ₺</b>
Yemekhane Giderleri	416.000 ₺	104.000 ₺	312.000 ₺
<b>4. Yönetim</b>	<b>113.460 ₺</b>	<b>86.460 ₺</b>	<b>27.000 ₺</b>
Demirbaş Amortismanı	13.260 ₺	13.260 ₺	-
Reklam Gideri	63.000 ₺	63.000 ₺	-
Yolluk ve Seyahat Giderleri	27.000 ₺	-	27.000 ₺
Mali Müşavirlik ve Danışmanlık	10.200 ₺	10.200 ₺	-
<b>5. Eğitim</b>	<b>116.780 ₺</b>	<b>90.720 ₺</b>	<b>26.060 ₺</b>
Makine Amortismanı	90.720 ₺	90.720 ₺	-
İletişim ve Haberleşme	10.460 ₺	-	10.460 ₺
Kırtasiye Giderleri	15.600 ₺	-	15.600 ₺
<b>6. Enerji</b>	<b>75.347 ₺</b>	-	<b>75.347 ₺</b>
Elektrik Gideri	26.750 ₺	-	26.750 ₺
Yakıt Gideri	45.147 ₺	-	45.147 ₺
Su Gideri	3.450 ₺	-	3.450 ₺
<b>TOPLAM</b>	<b>3.319,96 ₺</b>	<b>1.606,59 ₺</b>	<b>1.713,38 ₺</b>

Maaş ve ücretler kaynak havuzunun direkt işçilikle ilgili giderleri orantısal; yönetici maaşları, genel tatil ücreti, izin ücreti gibi giderler ise sabit özellik arz etmektedir. İşletme kaynak havuzundaki giderler hizmet üretim sürecinden bağımsız olduğundan dolayı sabittir. Yemekhane kaynak havuzunun yemek malzeme giderleri ve aşçı gideri orantısal, aşçı yardımcıları ise endirekt işçilik olduğundan sabittir. Yönetim kaynak havuzunda yolluk ve seyahat giderleri orantısal, diğer giderler ise sabittir. Eğitim kaynak havuzunda makine amortismanı sabit; iletişim haberleşme ve kırtasiye giderleri orantısal kısımdan oluşmaktadır. Enerji kaynak havuzunun tamamı orantısal kısımdan oluşmaktadır.

Burada, yerine koyma maliyet amortismanı kullanılmasına gerek görülmemiştir. Çünkü; işletmemiz 2012-2013 eğitim-öğretim döneminde bazı sınıflarda faaliyetlerine başladığından ve tüm sınıflarda 2014-2015 eğitim-öğretim döneminde başladığından amortisman tutarları günceli yansıtmakta ve ekonomik gerçeklikten uzak olmamaktadır.

#### 4.4.2. Kaynak Havuzlarının Maliyet Taşıyıcılarının Tespit Edilmesi

Kaynak havuzlarının sabit ve orantısal kaynaklar şeklinde sınıflandırılması aşamasından sonra, bu kaynak havuzlarının maliyet taşıyıcılarının tespit edilmesi gerekmektedir. Tablo 4’de kaynak havuzlarının maliyet taşıyıcıları gösterilmektedir.

**Tablo 4. Kaynak Havuzlarının Maliyet Taşıyıcıları**

Kaynak Havuzları	Maliyet Taşıyıcıları
1. Maaş ve Ücretler	Çalışma Saatleri
2. İşletme	Metrekare
3. Yemekhane	Çalışma Saatleri
4. Yönetim	Muhtelif
5. Eğitim	Ders Saatleri
6. Enerji	Metrekare

#### 4.4.3. Kaynak Havuzlarındaki Kaynakların Faaliyetlere Dağıtılması

Kaynak havuzlarında toplanan kaynakların faaliyetlere dağıtılması aşamasına gelinmiştir. Kaynak havuzlarındaki sabit ve orantısal kaynakların faaliyetlere dağıtımını maliyet taşıyıcıları vasıtasıyla olacaktır.

Kaynak havuzları faaliyetlere dağıtılırken önce orantısal kaynaklar daha sonra orantısal kaynakların da dahil olduğu sabit kaynaklar faaliyetlere dağıtılacaktır. Orantısal kaynaklar, özel eğitim kurumunun kısa dönemli taktiksel kararlar almasına yardımcı olurken, orantısal kaynaklarında dahil olduğu sabit kaynaklar uzun dönemli stratejik kararların alınmasına yardımcı olmaktadır.



#### 4.4.3.1. Orantısal Kaynakların Faaliyetlere Dağıtılması

Orantısal kaynakların dağıtılması sonucu ortaya çıkan birim hizmet maliyetler işletmelerin kısa vadeli yönetim kararları için çok uygundur. Orantısal kaynaklar yöneticilere kısa dönemli perspektif sunmasıyla aşağıdaki rutin işletme kararlarına da hizmet etmektedir (Küçüksavaş, 2006).

- Bir siparişin kabul edilip edilmemesi,
- Üretim ve satın alma kararları,
- Bir ürünün üretim programından çıkarılması kararları,
- Üretim yöntemlerinin seçimi,
- Makine yenileme kararları,
- Birleşik ürünleri ek işleme tabi tutup tutmama kararları,
- Fiyatlandırma kararları.

Tablo 3 incelendiğinde orantısal kaynakların toplam içerisinde yaklaşık olarak % 51 (1.713,38 ₺) gibi bir paya sahip olduğu görülmektedir. Bu kadar yüksek bir değere sahip olan orantısal kaynakların kısa vadeli kararlar için hesaplanması önem arz etmektedir.

Kaynak havuzlarının orantısal kısmının faaliyetlere dağıtılması için bazı bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Öncelikle, toplam maliyet taşıyıcılarının pratik kapasiteye göre saptanması ve yükleme oranlarının tespit edilmesi gerekir. Daha sonra, yükleme oranları ile her bir faaliyetin maliyet taşıyıcısı çarpılarak faaliyetlere dağıtılır.

##### Maaş ve ücretler kaynak havuzunun orantısal kaynakların faaliyetlere dağıtılması:

$$\text{Eğitim-öğretim} = 53 \text{ öğretmen} * 6 \text{ saat} * 22 \text{ gün} * 9 \text{ ay} = 62.964 \text{ saat}$$

$$\text{Kulüp} = 1 \text{ öğretmen} * 6 \text{ saat} * 22 \text{ gün} * 9 \text{ ay} = 1.188 \text{ saat}$$

$$\text{Yaz kampı} = 12 \text{ öğretmen} * 6 \text{ saat} * 45 \text{ gün} = 3.240 \text{ saat}$$

Maaş ve ücretler kaynak havuzunun pratik işçilik saatleri toplamı  $62.964 + 1.188 + 3.240 = \mathbf{67.392}$  saat

$$\text{Öğretmen ücretleri yükleme oranı} = 1.129,29 \text{ ₺} / 67.392 \text{ saat} = 16.757$$

$$\text{Personel ücretleri yükleme oranı} = 109.275 \text{ ₺} / 67.392 \text{ saat} = 1.621$$

##### Yemekhane kaynak havuzunun orantısal kaynakların faaliyetlere dağıtılması:

$$\text{Yemekhane hizmeti} = 4 \text{ personel} * 6 \text{ saat} * 26 \text{ gün} * 9 \text{ ay} = 5.616 \text{ saat}$$

Yemekhane kaynak havuzunun pratik işçilik saatleri toplamı **5.616 saat**

Yemekhane hizmeti yükleme oranı =  $346.400 \text{ ₺} / 5.616 \text{ saat} = 61,68$

Yönetim kaynak havuzunun orantısal kaynakların faaliyetlere dağıtılması:

Yönetim kaynak havuzu içerisinde yer alan yolluk ve seyahat giderleri orantısal kaynak olarak sınıflandırılmaktadır. Yolluk ve seyahat giderleri; idari birimlerde görev yapan personeller ile eğitim-öğretim faaliyetlerinde bulunan zümre başkanı öğretmenlerin yıllık toplam yolluk ve seyahat giderlerini kapsamaktadır. Bu kaynak maliyeti eğitim-öğretim ve genel yönetim faaliyetlerine işletme yöneticileriyle yapılan değerlendirmeler ve gözlemler sonucu bir oran (% 35 ve % 65) üzerinden dağıtılmasının daha doğru olacağı düşünülmektedir.

Eğitim-öğretim =  $0.35 * 27.000 \text{ ₺} = 9.450 \text{ ₺}$

Genel yönetim =  $0.65 * 27.000 \text{ ₺} = 17.550 \text{ ₺}$

Eğitim kaynak havuzunun orantısal kaynakların faaliyetlere dağıtılması:

Kayıt işlemleri =  $6 \text{ saat} * 26 \text{ gün} * 5 \text{ ay} = 780 \text{ saat}$

Eğitim-öğretim =  $6 \text{ saat} * 22 \text{ gün} * 9 \text{ ay} = 1.188 \text{ saat}$

Genel yönetim =  $6 \text{ saat} * 26 \text{ gün} * 12 \text{ ay} = 1.872 \text{ saat}$

Eğitim kaynak havuzunun pratik işçilik saatleri toplamı  $780 + 1.188 + 1.872 = 3.840 \text{ saat}$

İletişim ve haberleşme yükleme oranı =  $10.460 \text{ ₺} / 3.840 \text{ saat} = 2.7239$

Kırtasiye giderleri yükleme oranı =  $15.600 \text{ ₺} / 3.840 \text{ saat} = 4.0625$

Enerji kaynak havuzunun orantısal kaynakların faaliyetlere dağıtılması:

Kayıt işlemleri =  $175 \text{ m}^2$ , Eğitim-öğretim =  $3.525 \text{ m}^2$ , Kulüp =  $835 \text{ m}^2$ ,

Yemekhane hizmeti =  $1.125 \text{ m}^2$ , Yaz kampı =  $250 \text{ m}^2$ , Genel yönetim =  $300 \text{ m}^2$

Enerji kaynak havuzu için seçilen metrekare maliyet taşıyıcısının toplamı  $6210 \text{ m}^2$ 'dir.

Elektrik gideri yükleme oranı =  $26.750 \text{ ₺} / 6210 \text{ m}^2 = 4.3075$

Yakıt gideri yükleme oranı =  $45.147 \text{ ₺} / 6210 \text{ m}^2 = 7.2700$

Su gideri yükleme oranı =  $3.450 \text{ ₺} / 6210 \text{ m}^2 = 0.5555$

Kaynak havuzlarında toplanan orantısal kaynakların faaliyetlere dağıtımının toplu olarak gösterilmesi Tablo 5'de sunulmaktadır.

**Tablo 5. Orantısal Kaynakların Faaliyet Maliyetleri**

Kaynak Havuzları	Kayıt İşlemleri	Eğitim Öğretim	Kulüp	Yemekhane Hizmeti	Yaz Kampı	Genel Yönetim	Toplam
Maaş ve Ücretler	-	1.157,15 ₺	21.833 ₺	-	59.545 ₺	-	1.238,53 ₺
İşletme	-	-	-	-	-	-	-
Yemekhane	-	-	-	346.400 ₺	-	-	346.400 ₺
Yönetim	-	9.450 ₺	-	-	-	17.550 ₺	27.000 ₺
Eğitim	5.294 ₺	8.062 ₺	-	-	-	12.704 ₺	26.060 ₺
Enerji	2.123 ₺	42.769 ₺	10.131 ₺	13.650 ₺	3.034 ₺	3.640 ₺	75.347 ₺
<b>Toplam</b>	<b>7.417 ₺</b>	<b>1.217,43 ₺</b>	<b>31.964 ₺</b>	<b>360.050 ₺</b>	<b>62.579 ₺</b>	<b>33.894 ₺</b>	<b>1.713,34 ₺</b>

#### 4.4.3.2. Orantısal Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Dağıtılması

Kaynak havuzlarında toplanan orantısal kaynakların faaliyetlere aktarılmasından sonra orantısal faaliyet maliyetleri bulunmuştur. Bu aşamadan sonra, orantısal faaliyet maliyetlerini ürünlere dağıtılması gerekmektedir. Bunun gerçekleştirilebilmesi için, her bir faaliyetin maliyet taşıyıcılarının ve maliyet yükleme oranlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Daha sonra, bu bilgiler kullanılarak birim ürün maliyetleri hesaplanacaktır.

KTM yönteminin ikinci aşaması olan faaliyet maliyetlerinin ürünlere dağıtılması FTM yöntemi ile aynıdır. KTM yönteminde faaliyet maliyetleri tespit edildikten sonra ürünlere dağıtım için gerekli olan maliyet taşıyıcıları Tablo 6’da gösterilmektedir.

**Tablo 6. Orantısal Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Taşıyıcıları**

Faaliyet Merkezleri	Maliyet Taşıyıcıları	Tutarlar
Kayıt İşlemleri	Yeni Kayıt Öğrenci Sayısı	7.417 ₺
Eğitim-Öğretim	Toplam Öğrenci Sayısı	1.217,43 ₺
Kulüp	Kulüp Öğrenci Sayısı	31.964 ₺
Yemekhane Hizmeti	Toplam Öğrenci Sayısı	360.050 ₺
Yaz Kampı	Yaz Kampı Öğrenci Sayısı	62.579 ₺
Genel Yönetim	Toplam Öğrenci Sayısı	33.894 ₺

Maliyet taşıyıcılarının belirlenmesinden sonra birim maliyetler için maliyet yükleme oranlarının hesaplanması gerekmektedir. Maliyet yükleme oranları, tutarların her faaliyet merkezinin toplam maliyet taşıyıcısına bölünmesiyle bulunmaktadır. Maliyet yükleme oranlarının gösterimi Tablo 7’deki gibidir.

**Tablo 7. Orantısal Faaliyet Maliyetlerinin Yükleme Oranları**

Faaliyet Merkezleri	Maliyet Taşıyıcıları	(1)	(2)	(1) / (2)
		Tutarlar	Toplam Maliyet Taşıyıcısı	Yükleme Oranı
Kayıt İşlemleri	Yeni Kayıt Öğrenci Sayısı	7.417 ₺	152	48,80
Eğitim-Öğretim	Toplam Öğrenci Sayısı	1.217.433 ₺	437	2.785,89
Kulüp	Kulüp Öğrenci Sayısı	31.964 ₺	337	94,85
Yemekhane Hizmeti	Toplam Öğrenci Sayısı	360.050 ₺	437	823,91
Yaz Kampı	Yaz Kampı Öğrenci Sayısı	62.579 ₺	35	1.787,97
Genel Yönetim	Toplam Öğrenci Sayısı	33.894 ₺	437	77,56

Birim maliyetlerin hesaplanması için yükleme oranıyla maliyet taşıyıcılarının çarpılıp öğrenci sayısına bölüldüğünde her bir sınıf için öğrenci birim maliyetleri elde edilir. Burada gereksiz hesaplamalardan kaçınmak için sadece anasınıfı birim öğrenci maliyeti gösterilmiştir.

$$\text{Kayıt İşlemleri} = 48,80 * 20 = 976 \text{ ₺}$$

$$\text{Eğitim-Öğretim} = 2.785,89 * 55 = 153.224 \text{ ₺}$$

$$\text{Kulüp} = 94,85 * 0 = 0$$

$$\text{Yemekhane Hizmeti} = 823,91 * 55 = 45.315 \text{ ₺}$$

$$\text{Yaz Kampı} = 1.787,97 * 0 = 0$$

$$\text{Genel Yönetim} = 77,56 * 55 = 4.267 \text{ ₺}$$

$$\text{Toplam} = 203.782 \text{ ₺} / 55$$

$$\text{Anasınıfı Birim Öğrenci Maliyeti} = 3.705 \text{ ₺}$$

**Tablo 8. KTM Yöntemine Göre Orantısal Faaliyet Maliyetlerinin Öğrenci Birim Maliyetleri**

Faaliyet Merkezleri	Anasınıfı	1. Sınıf	2. Sınıf	3. Sınıf	4. Sınıf	5. Sınıf	6. Sınıf
Kayıt İşlemleri	976 ₺	634 ₺	488 ₺	390 ₺	732 ₺	1.025 ₺	537 ₺
Eğitim-Öğretim	153.224 ₺	125.365 ₺	153.224 ₺	94.720 ₺	97.506 ₺	147.652 ₺	91.934 ₺
Kulüp	-	-	5.217 ₺	3.225 ₺	3.320 ₺	5.027 ₺	3.130 ₺
Yemekhane Hizmeti	45.315 ₺	37.076 ₺	45.315 ₺	28.013 ₺	28.837 ₺	43.667 ₺	27.189 ₺
Yaz Kampı	-	-	-	-	-	-	-
Genel Yönetim	4.267 ₺	3.490 ₺	4.266 ₺	2.637 ₺	2.715 ₺	4.111 ₺	2.559 ₺
<b>TOPLAM</b>	<b>203.782 ₺</b>	<b>166.565 ₺</b>	<b>208.510 ₺</b>	<b>128.985 ₺</b>	<b>133.110 ₺</b>	<b>201.482 ₺</b>	<b>125.349 ₺</b>
<b>BİRİM MALİYET</b>	<b>3.705 ₺</b>	<b>3.701 ₺</b>	<b>3.791 ₺</b>	<b>3.794 ₺</b>	<b>3.803 ₺</b>	<b>3.802 ₺</b>	<b>3.798 ₺</b>
Faaliyet Merkezleri	7. Sınıf	8. Sınıf	9. Sınıf	10. Sınıf	11. Sınıf	12. Sınıf	TOPLAM
Kayıt İşlemleri	244 ₺	976 ₺	146 ₺	439 ₺	439 ₺	342 ₺	<b>7.368 ₺</b>
Eğitim-Öğretim	52.932 ₺	97.506 ₺	75.219 ₺	47.360 ₺	44.574 ₺	36.217 ₺	<b>1.217,43 ₺</b>
Kulüp	1.802 ₺	3.320 ₺	2.561 ₺	1.612 ₺	1.518 ₺	1.233 ₺	<b>31.964 ₺</b>
Yemekhane Hizmeti	15.654 ₺	28.837 ₺	22.246 ₺	14.007 ₺	13.183 ₺	10.711 ₺	<b>360.050 ₺</b>
Yaz Kampı	33.971 ₺	-	-	-	28.608 ₺	-	<b>62.579 ₺</b>
Genel Yönetim	1.474 ₺	2.715 ₺	2.094 ₺	1.319 ₺	1.241 ₺	1.008 ₺	<b>33.895 ₺</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>106.077 ₺</b>	<b>133.354 ₺</b>	<b>102.266 ₺</b>	<b>64.737 ₺</b>	<b>89.563 ₺</b>	<b>49.511 ₺</b>	<b>1.713,29 ₺</b>
<b>BİRİM MALİYET</b>	<b>5.583 ₺</b>	<b>3.810 ₺</b>	<b>3.788 ₺</b>	<b>3.808 ₺</b>	<b>5.598 ₺</b>	<b>3.809 ₺</b>	

#### 4.4.4. Sabit Kaynakların Faaliyetlere Dağıtılması

Sabit kaynaklar, belirli bir dönem içinde üretim hacmine bağlı olarak değişiklik göstermezler (Küçüksavaş, 2006). Tablo 3 incelendiğinde sabit kaynakların toplam içerisinde yaklaşık olarak % 49 (1.606,59 ₺) gibi bir paya sahip olduğu görülmektedir.

Kaynak havuzlarındaki kaynakların faaliyetlere dağıtımını sırasında dağıtım anahtarları kullanılarak yükleme oranları bulunmaktadır. Sabit kaynaklar faaliyetlere dağıtılırken dağıtım anahtarlarıyla birlikte teorik kapasite hesaba katılarak hesaplanmaktadır. Başka bir deyişle; sabit kaynaklar faaliyetlere dağıtılırken teorik kapasiteye göre hesaplanmakta, ancak pratik kapasiteye göre dağıtılmaktadır. Teorik kapasite ve pratik kapasite arasındaki fark ise atıl kapasite olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kaynak havuzlarının sabit kısmının faaliyetlere dağıtılması için yapılması gerekenler bulunmaktadır. Öncelikle, toplam maliyet taşıyıcılarının teorik kapasiteye göre saptanması ve yükleme oranlarının tespit edilmesi gerekir. Daha sonra, yükleme oranları ile her bir faaliyetin pratik maliyet taşıyıcısı çarpılarak faaliyetlere dağıtılır.

##### Maaş ve ücretler kaynak havuzunun sabit kaynakların faaliyetlere dağıtılması:

$$\text{Kayıt işlemleri} = 2 \text{ personel} * 8 \text{ saat} * 26 \text{ gün} * 5 \text{ ay} = 2.080 \text{ saat}$$

$$\text{Eğitim-öğretim} = 53 \text{ öğretmen} * 8 \text{ saat} * 22 \text{ gün} * 12 \text{ ay} = 111.936 \text{ saat}$$

$$\text{Kulüp} = 1 \text{ öğretmen} * 8 \text{ saat} * 22 \text{ gün} * 12 \text{ ay} = 2.112 \text{ saat}$$

$$\text{Yaz kampı} = 12 \text{ öğretmen} * 8 \text{ saat} * 45 \text{ gün} = 4.320 \text{ saat}$$

$$\text{Genel yönetim} = 11 \text{ personel} * 8 \text{ saat} * 26 \text{ gün} * 12 \text{ ay} = 27.456 \text{ saat}$$

$$\text{Maaş ve ücretler kaynak havuzunun teorik işçilik saatleri toplamı} 2.080 + 111.936 + 2.112 + 4.320 + 27.456 = \mathbf{147.904 \text{ saat}}$$

$$\text{Öğretmen ücretleri yükleme oranı} = 376.431 \text{ ₺} / 147.904 \text{ saat} = 2,545$$

$$\text{Personel ücretleri yükleme oranı} = 258.300 \text{ ₺} / 147.904 \text{ saat} = 1,746$$

**Tablo 9. Maaş ve Ücretler Kaynak Havuzundaki Sabit Kaynakların Faaliyetlere Düşen Kısımının Hesaplanması**

Faaliyet Merkezleri	Öğretmen Ücretleri	Personel Ücretleri	TOPLAM
Kayıt işlemleri	5.294 ₺	3.632 ₺	8.926 ₺
Eğitim-öğretim	284.877 ₺	195.440 ₺	480.317 ₺
Kulüp	5.375 ₺	3.688 ₺	9.063 ₺
Yaz kampı	10.994 ₺	7.543 ₺	18.537 ₺
Genel yönetim	69.876 ₺	47.938 ₺	117.814 ₺
<b>TOPLAM</b>	<b>376.416 ₺</b>	<b>258.241 ₺</b>	<b>634.657 ₺</b>

Yukarıda teorik kapasiteye göre hesaplanan yükleme oranları ile her bir faaliyetin pratik maliyet taşıyıcısı çarpılıp toplandığında her faaliyetin maliyeti hesaplanmış olmaktadır. Tablo 10’da maaş ve ücretler kaynak havuzundaki sabit kaynakların faaliyetlere dağıtılması gösterilmektedir.

Kayıt işlemleri = 2 personel \* 6 saat \* 26 gün \* 5 ay = 1.560 saat

Eğitim-öğretim = 53 öğretmen \* 6 saat \* 22 gün \* 12 ay = 83.952 saat

Kulüp = 1 öğretmen \* 6 saat \* 22 gün \* 12 ay = 1.584 saat

Yaz kampı = 12 öğretmen \* 6 saat \* 45 gün = 3.240 saat

Genel yönetim = 11 personel \* 6 saat \* 26 gün \* 12 ay = 20.592 saat

Maaş ve ücretler kaynak havuzunun pratik işçilik saatleri toplamı 1.560 + 83.952 + 1.584 + 3.240 + 20.592 = **110.928 saat**

**Tablo 10. Maaş ve Ücretler Kaynak Havuzundaki Sabit Kaynakların Faaliyetlere Dağıtılması**

Faaliyet Merkezleri	Öğretmen Ücretleri	Personel Ücretleri	TOPLAM
Kayıt işlemleri	3.970 ₺	2.724 ₺	6.694 ₺
Eğitim-öğretim	213.658 ₺	146.580 ₺	360.238 ₺
Kulüp	4.031 ₺	2.766 ₺	6.797 ₺
Yaz kampı	8.246 ₺	5.657 ₺	13.903 ₺
Genel yönetim	52.407 ₺	35.954 ₺	88.361 ₺
<b>TOPLAM</b>	<b>282.312 ₺</b>	<b>193.681 ₺</b>	<b>475.993 ₺</b>

Yükleme oranları ile her bir faaliyetin teorik maliyet taşıyıcıları çarpılıp toplandığında her faaliyete düşen kısım hesaplanmıştır. Diğer taraftan; yine aynı şekilde yükleme oranları ile her bir faaliyetin pratik maliyet taşıyıcıları çarpılıp toplandığında her faaliyete düşen kısım dağıtılmıştır. Her bir faaliyet için hesaplanan maliyet ile her bir faaliyete dağıtılan maliyet arasındaki fark atıl maliyet olarak ifade edilmektedir. Tablo 11’de maaş ve ücretler kaynak havuzundaki sabit kaynakların atıl maliyetleri görülmektedir.

**Tablo 11. Maaş ve Ücretler Kaynak Havuzundaki Sabit Kaynakların Atıl Maliyetleri**

Faaliyet Merkezleri	Hesaplanan Maliyetler	Dağıtılan Maliyetler	Atıl Maliyetler
Kayıt İşlemleri	8.926 ₺	6.694 ₺	2.232 ₺
Eğitim-Öğretim	480.317 ₺	360.238 ₺	120.079 ₺
Kulüp	9.063 ₺	6.797 ₺	2.266 ₺
Yaz Kampı	18.537 ₺	13.903 ₺	4.634 ₺
Genel Yönetim	117.814 ₺	88.361 ₺	29.453 ₺
<b>Toplam</b>	<b>634.657 ₺</b>	<b>475.993 ₺</b>	<b>158.664 ₺</b>

Faaliyet merkezlerindeki 634.688 ₺'nin 475.993 ₺'lik kısmı dağıtılmış, aradaki fark olan 158.664 ₺'si atıl maliyet olarak kalmıştır.

İşletme kaynak havuzunun sabit kaynakların faaliyetlere dağıtılması:

İşletme kaynak havuzu faaliyetlere metrekare üzerinden dağıtılmıştır.

İşletme kaynak havuzu yükleme oranı =  $725.074 \text{ ₺} / 6210 \text{ m}^2 = 116.759 \text{ ₺/br m}^2$

Kayıt işlemleri:  $175 \text{ m}^2 * 116.759 \text{ ₺} = 20.433 \text{ ₺}$

Eğitim öğretim:  $3.525 \text{ m}^2 * 116.759 \text{ ₺} = 411.575 \text{ ₺}$

Kulüp:  $835 \text{ m}^2 * 116.759 \text{ ₺} = 97.494 \text{ ₺}$

Yemekhane hizmeti:  $1.125 \text{ m}^2 * 116.759 \text{ ₺} = 131.354 \text{ ₺}$

Yaz okulu:  $250 \text{ m}^2 * 116.759 \text{ ₺} = 29.190 \text{ ₺}$

Genel yönetim:  $300 \text{ m}^2 * 116.759 \text{ ₺} = 35.028 \text{ ₺}$

İşletme kaynak havuzu eğitim kurumunun tamamını ilgilendirmektedir. Bundan dolayı; işletme kaynak havuzundaki sabit kaynakları faaliyetlere dağıtmak için maliyet taşıyıcısı olarak metrekare tercih edilmiştir. İşletme kaynak havuzundaki 725.074 ₺ sabit kaynağın tümü faaliyetlere dağıtılmıştır.

Yemekhane kaynak havuzunun sabit kaynakların faaliyetlere dağıtılması:

Yemekhane hizmeti = 4 personel \* 8saat \* 26 gün \* 12 ay = 9.984 saat

Yemekhane kaynak havuzunun teorik işçilik saatleri toplamı **9.984 saat**

Yemekhane hizmeti yükleme oranı =  $69.600 \text{ ₺} / 9.984 \text{ saat} = 6,971$

Yukarıda teorik kapasiteye göre hesaplanan yükleme oranları ile her bir faaliyetin pratik maliyet taşıyıcısı çarpılıp toplandığında her faaliyetin maliyeti hesaplanmış olmaktadır.

Yemekhane hizmeti = 4 personel \* 6 saat \* 26 gün \* 9 ay = 5.616 saat

Yemekhane kaynak havuzunun pratik işçilik saatleri toplamı **5.616 saat**

**Tablo 12. Yemekhane Kaynak Havuzundaki Sabit Kaynakların Faaliyetlere Dağıtılması**

Yemekhane Kaynak Havuzu	Yemekhane Hizmeti	Toplam
Yemekhane Hizmeti	39.149 ₺	39.149 ₺
<b>Toplam</b>	<b>39.149 ₺</b>	<b>39.149 ₺</b>

Yükleme oranları ile her bir faaliyetin teorik maliyet taşıyıcıları çarpılıp toplandığında her faaliyete düşen kısım hesaplanmıştır. Diğer taraftan; yine aynı şekilde yükleme oranları ile her bir faaliyetin pratik maliyet taşıyıcıları çarpılıp toplandığında her faaliyete düşen kısım dağıtılmıştır. Her bir faaliyet için

hesaplanan maliyet ile her bir faaliyete dağıtılan maliyet arasındaki fark atıl maliyet olarak ifade edilmektedir. Tablo 13'te yemekhane kaynak havuzundaki sabit kaynakların atıl maliyetleri görülmektedir.

**Tablo 13. Yemekhane Kaynak Havuzundaki Sabit Kaynakların Atıl Maliyetleri**

Faaliyet Merkezleri	Hesaplanan Maliyetler	Dağıtılan Maliyetler	Atıl Maliyetler
Yemekhane Hizmeti	69.600 ₺	39.149 ₺	30.451 ₺
<b>Toplam</b>	<b>69.600 ₺</b>	<b>39.149 ₺</b>	<b>30.451 ₺</b>

Yemekhane hizmeti faaliyetinin 69.600 ₺'nin 39.149 ₺ dağıtılmış, aradaki fark olan 30.451 ₺ atıl maliyet olarak kalmıştır.

Yönetim kaynak havuzunun sabit kaynakların faaliyetlere dağıtılması:

Yönetim kaynak havuzundaki sabit kaynaklar olan demirbaş amortismanı, reklam gideri, mali müşavirlik ve danışmanlık gideri genel yönetim faaliyetine direkt dağıtılmaktadır.

Eğitim kaynak havuzunun sabit kaynakların faaliyetlere dağıtılması:

Eğitim kaynak havuzu; makine amortismanı sabit kaynağından oluşmakta olup eğitim-öğretim faaliyetine direkt dağıtılmaktadır.

Kaynak havuzlarında toplanan sabit kaynakların faaliyetlere dağıtımının toplu olarak gösterilmesi Tablo 14'de sunulmaktadır. Buna göre; kayıt işlemleri için 29.359 ₺ hesaplanan maliyetin 27.127 ₺'si dağıtılmış, 2.232 ₺ atıl maliyet ortaya çıkmıştır. Eğitim-öğretim faaliyeti için 982.612 ₺ hesaplanan maliyetin 862.533 ₺'si dağıtılmış, 120.079 ₺ atıl maliyet ortaya çıkmıştır. Kulüp faaliyeti için 106.557 ₺ hesaplanan maliyetin 104.291 ₺'si dağıtılmış, 2.266 ₺ atıl maliyet ortaya çıkmıştır. Yemekhane hizmeti faaliyeti için 200.954 ₺ hesaplanan maliyetin 177.503 ₺'si dağıtılmış, 30.451 ₺ atıl maliyet ortaya çıkmıştır. Yaz kampı faaliyeti için 47.727 ₺ hesaplanan maliyetin 43.093 ₺'si dağıtılmış, 4.634 ₺ atıl maliyet ortaya çıkmıştır. Genel yönetim faaliyeti için 239.302 ₺ hesaplanan maliyetin 209.849 ₺'si dağıtılmış, 29.453 ₺ atıl maliyet ortaya çıkmıştır.

Tablo 14 bütüncül olarak değerlendirildiğinde; tüm faaliyetler için 1.606.51 ₺ hesaplanan maliyetin 1.417,40 ₺'si faaliyetlere dağıtılırken, 189.115 ₺ faaliyetlere dağıtılmayarak atıl maliyet olarak hesaplanmıştır.



**Tablo 14. Sabit Kaynakların Faaliyet Maliyetleri - 1**

Faaliyet Merkezleri	Kayıt İşlemleri	Eğitim Öğretim	Kulüp	Yemekhane Hizmeti	Yaz Kampı	Genel Yönetim	TOPLAM
Hesaplanan Maliyetler	29.359 ₺	982.612 ₺	106.557 ₺	200.954 ₺	47.727 ₺	239.302 ₺	1.606,51 ₺
Dağıtılan Maliyetler	27.127 ₺	862.533 ₺	104.291 ₺	170.503 ₺	43.093 ₺	209.849 ₺	1.417,40 ₺
Atıl Maliyetler	2.232 ₺	120.079 ₺	2.266 ₺	30.451 ₺	4.634 ₺	29.453 ₺	189.115 ₺

Tablo 15’de dağıtılan maliyetler kaynak havuzları ve faaliyet merkezleri düzeyinde gösterilmektedir. Buna göre, 1.606,51 ₺’nin 1.417,40 ₺’si faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır.

**Tablo 15. Sabit Kaynakların Faaliyet Maliyetleri – 2**

Kaynak Havuzları	Kayıt İşlemleri	Eğitim Öğretim	Kulüp	Yemekhane Hizmeti	Yaz Kampı	Genel Yönetim	TOPLAM
Maaş ve Ücretler	6.694 ₺	360.238 ₺	6.797 ₺	-	13.903 ₺	88.361 ₺	475.993 ₺
İşletme	20.433 ₺	411.575 ₺	97.494 ₺	131.354 ₺	29.190 ₺	35.028 ₺	725.074 ₺
Yemekhane	-	-	-	39.149 ₺	-	-	39.149 ₺
Yönetim	-	-	-	-	-	86.460 ₺	86.460 ₺
Eğitim	-	90.720 ₺	-	-	-	-	90.720 ₺
Enerji	-	-	-	-	-	-	-
<b>Toplam</b>	<b>27.127 ₺</b>	<b>862.533 ₺</b>	<b>104.291 ₺</b>	<b>170.503 ₺</b>	<b>43.093 ₺</b>	<b>209.849 ₺</b>	<b>1.417,40 ₺</b>

Diğer taraftan, Tablo 16’da kaynak havuzlarındaki orantısal ve sabit kaynakların toplu gösterimi verilmektedir. Sabit kaynakların faaliyet maliyetleri ile orantısal kaynakların faaliyet maliyetleri birleştirildiğinde tüm kaynaklar faaliyetlere aktarılmış ve atıl maliyetler bulunmuştur. Tablo 16 incelendiğinde; kayıt işlemleri faaliyetine 7.417 ₺ orantısal maliyet, 27.127 ₺ sabit maliyet olmak üzere toplamda 34.544 ₺ yüklenmiştir. Ayrıca, 2.232 ₺ atıl maliyet hesaplanmıştır. Eğitim-öğretim faaliyetine 1.217,43 ₺ orantısal maliyet, 862.533 ₺ sabit maliyet olmak üzere toplamda 2.079,97 ₺ yüklenmiştir. Ayrıca, 120.079 ₺ atıl maliyet hesaplanmıştır. Kulüp faaliyetine 31.964 ₺ orantısal maliyet, 104.291 ₺ sabit maliyet olmak üzere toplamda 136.255 ₺ yüklenmiştir. Ayrıca, 2.266 ₺ atıl maliyet hesaplanmıştır. Yemekhane hizmeti faaliyetine 360.050 ₺ orantısal maliyet, 170.503 ₺ sabit maliyet olmak üzere toplamda 530.553 ₺ yüklenmiştir. Ayrıca, 30.451 ₺ atıl maliyet hesaplanmıştır. Yaz kampı faaliyetine 62.579 ₺ orantısal maliyet, 43.093 ₺ sabit maliyet olmak üzere toplamda 105.672 ₺ yüklenmiştir. Ayrıca, 4.634 ₺ atıl maliyet hesaplanmıştır. Genel yönetim faaliyetine 33.894 ₺ orantısal maliyet, 209.849 ₺ sabit maliyet olmak üzere toplamda 243.743 ₺ yüklenmiştir. Ayrıca, 29.453 ₺ atıl maliyet hesaplanmıştır.

Tablo 16 genel olarak incelendiğinde; tüm faaliyetler için 1.713,34 ₺ orantısal maliyet, 1.417,40 ₺ sabit maliyet olmak üzere toplamda 3.130,73 ₺ yüklenmiştir. Ayrıca, 189.115 ₺ atıl maliyet hesaplanmıştır.

**Tablo 16. Kaynak Havuzlarındaki Orantısal ve Sabit Kaynakların Toplu Gösterimi**

Kaynak Havuzları	Kayıt İşlemleri	Eğitim Öğretim	Kulüp	Yemekhane Hizmeti	Yaz Kampı	Genel Yönetim	Toplam
<b>Orantısal Giderler</b>							
Maaş ve Ücretler	-	1.157,15 ₺	21.833 ₺	-	59.545 ₺	-	1.238,53 ₺
İşletme	-	-	-	-	-	-	-
Yemekhane	-	-	-	346.400 ₺	-	-	346.400 ₺
Yönetim	-	9.450 ₺	-	-	-	17.550 ₺	27.000 ₺
Eğitim	5.294 ₺	8.062 ₺	-	-	-	12.704 ₺	26.060 ₺
Enerji	2.123 ₺	42.769 ₺	10.131 ₺	13.650 ₺	3.034 ₺	3.640 ₺	75.347 ₺
<b>Orantısal Gider Toplamı</b>	<b>7.417 ₺</b>	<b>1.217,43 ₺</b>	<b>31.964 ₺</b>	<b>360.050 ₺</b>	<b>62.579 ₺</b>	<b>33.894 ₺</b>	<b>1.713,34 ₺</b>
<b>Sabit Giderler</b>							
Maaş ve Ücretler	6.694 ₺	360.238 ₺	6.797 ₺	-	13.903 ₺	88.361 ₺	475.993 ₺
İşletme	20.433 ₺	411.575 ₺	97.494 ₺	131.354 ₺	29.190 ₺	35.028 ₺	725.074 ₺
Yemekhane	-	-	-	39.149 ₺	-	-	39.149 ₺
Yönetim	-	-	-	-	-	86.460 ₺	86.460 ₺
Eğitim	-	90.720 ₺	-	-	-	-	90.720 ₺
Enerji	-	-	-	-	-	-	-
<b>Sabit Gider Toplamı</b>	<b>27.127 ₺</b>	<b>862.533 ₺</b>	<b>104.291 ₺</b>	<b>170.503 ₺</b>	<b>43.093 ₺</b>	<b>209.849 ₺</b>	<b>1.417,40 ₺</b>
<b>Toplam Maliyet</b>	<b>34.544 ₺</b>	<b>2.079.966 ₺</b>	<b>136.255 ₺</b>	<b>530.553 ₺</b>	<b>105.672 ₺</b>	<b>243.743 ₺</b>	<b>3.130,73 ₺</b>
Atıl Kapasite Maliyeti	2.232 ₺	120.079 ₺	2.266 ₺	30.451 ₺	4.634 ₺	29.453 ₺	189.115 ₺
<b>Toplam Hizmet Maliyeti</b>	<b>36.776 ₺</b>	<b>2.200,05 ₺</b>	<b>138.521 ₺</b>	<b>561.004 ₺</b>	<b>110.306 ₺</b>	<b>273.196 ₺</b>	<b>3.319,85 ₺</b>

#### 4.4.4.1. Faaliyetlerde Toplanan Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Dağıtılması

Kaynak havuzlarında toplanan sabit ve orantısal kaynakların faaliyetlere dağıtılmasıyla faaliyet maliyetleri elde edilmiştir. Faaliyet maliyetlerinin bulunmasından sonra ikinci aşama olan faaliyet maliyetlerinin ürünlere dağıtılması gerekmektedir. Bunun için, her bir faaliyetin maliyet taşıyıcılarının

ve maliyet yükleme oranlarının bilinmesine gerek duyulmaktadır. Daha sonra, bu bilgiler kullanılarak birim ürün maliyetleri hesaplanacaktır.

Maliyet taşıyıcılarının belirlenmesinden sonra birim maliyetler için maliyet yükleme oranlarının hesaplanması gerekmektedir. Maliyet yükleme oranları, tutarların her faaliyet merkezinin toplam maliyet taşıyıcısına bölünmesiyle bulunmaktadır. Maliyet yükleme oranları Tablo 17’de sunulmaktadır.

**Tablo 17. Faaliyet Maliyetlerinin Yükleme Oranları**

		(1)	(2)	(1) / (2)
Faaliyet Merkezleri	Maliyet Taşıyıcıları	Tutarlar	Toplam Maliyet Taşıyıcısı	Yükleme Oranı
Kayıt İşlemleri	Yeni Kayıt Öğrenci Sayısı	34.544 ₺	152	227,26
Eğitim-Öğretim	Toplam Öğrenci Sayısı	2.079,97 ₺	437	4.759,65
Kulüp	Kulüp Öğrenci Sayısı	136.255 ₺	337	404,32
Yemekhane Hizmeti	Toplam Öğrenci Sayısı	530.553 ₺	437	1.214,08
Yaz Kampı	Yaz Kampı Öğrenci Sayısı	105.672 ₺	35	3.019,2
Genel Yönetim	Toplam Öğrenci Sayısı	243.743 ₺	437	557,76

Birim maliyetlerin hesaplanması için yükleme oranıyla maliyet taşıyıcılarının çarpılıp öğrenci sayısına bölüldüğünde her bir sınıf için öğrenci birim maliyetleri elde edilir. Burada gereksiz hesaplamalardan kaçınmak için sadece anasınıfı birim öğrenci maliyeti gösterilmiştir.

$$\text{Kayıt İşlemleri} = 227,26 * 20 = 4.545 \text{ ₺}$$

$$\text{Eğitim-Öğretim} = 4.759,65 * 55 = 261.781 \text{ ₺}$$

$$\text{Kulüp} = 404,32 * 0 = 0$$

$$\text{Yemekhane Hizmeti} = 1.214,08 * 55 = 66.774 \text{ ₺}$$

$$\text{Yaz Kampı} = 3.019,2 * 0 = 0$$

$$\text{Genel Yönetim} = 557,76 * 55 = 30.677 \text{ ₺}$$

$$\text{Toplam} = 363.777 \text{ ₺} / 55$$

$$\text{Anasınıfı Birim Öğrenci Maliyeti} = 6.614 \text{ ₺}$$

**Tablo 18. KTM Yöntemine Göre Öğrenci Birim Maliyetleri**

Faaliyet Merkezleri	Anasınıfı	1. Sınıf	2. Sınıf	3. Sınıf	4. Sınıf	5. Sınıf	6. Sınıf
Kayıt İşlemleri	4.545 ₺	2.954 ₺	2.273 ₺	1.818 ₺	3.409 ₺	4.773 ₺	2.500 ₺
Eğitim-Öğretim	261.781 ₺	214.184 ₺	261.781 ₺	161.828 ₺	166.588 ₺	252.261 ₺	157.068 ₺
Kulüp	-	-	22.237 ₺	13.747 ₺	14.151 ₺	21.429 ₺	13.342 ₺
Yemekhane Hizmeti	66.774 ₺	54.634 ₺	66.774 ₺	41.279 ₺	42.493 ₺	64.346 ₺	40.065 ₺
Yaz Kampı	-	-	-	-	-	-	-
Genel Yönetim	30.677 ₺	25.099 ₺	30.677 ₺	18.964 ₺	19.522 ₺	29.561 ₺	18.406 ₺
<b>TOPLAM</b>	<b>363.777 ₺</b>	<b>296.871 ₺</b>	<b>383.742 ₺</b>	<b>237.636 ₺</b>	<b>246.163 ₺</b>	<b>372.370 ₺</b>	<b>231.381 ₺</b>
<b>BİRİM MALİYET</b>	<b>6.614 ₺</b>	<b>6.597 ₺</b>	<b>6.977 ₺</b>	<b>6.989 ₺</b>	<b>7.033 ₺</b>	<b>7.026 ₺</b>	<b>7.012 ₺</b>
Faaliyet Merkezleri	7. Sınıf	8. Sınıf	9. Sınıf	10. Sınıf	11. Sınıf	12. Sınıf	TOPLAM
Kayıt İşlemleri	1.136 ₺	4.545 ₺	682 ₺	2.045 ₺	2.045 ₺	1.591 ₺	<b>34.317 ₺</b>
Eğitim-Öğretim	90.433 ₺	166.588 ₺	128.510 ₺	80.914 ₺	76.154 ₺	61.875 ₺	<b>2.079,97 ₺</b>
Kulüp	7.682 ₺	14.151 ₺	10.917 ₺	6.873 ₺	6.469 ₺	5.256 ₺	<b>136.255 ₺</b>
Yemekhane Hizmeti	23.068 ₺	42.493 ₺	32.780 ₺	20.639 ₺	19.425 ₺	15.783 ₺	<b>530.553 ₺</b>
Yaz Kampı	57.365 ₺	-	-	-	48.307 ₺	-	<b>105.672 ₺</b>
Genel Yönetim	10.598 ₺	19.522 ₺	15.060 ₺	9.482 ₺	8.924 ₺	7.251 ₺	<b>243.743 ₺</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>190.282 ₺</b>	<b>247.299 ₺</b>	<b>187.949 ₺</b>	<b>119.953 ₺</b>	<b>161.324 ₺</b>	<b>91.756 ₺</b>	<b>3.130,51 ₺</b>
<b>BİRİM MALİYET</b>	<b>10.015 ₺</b>	<b>7.066 ₺</b>	<b>6.961 ₺</b>	<b>7.056 ₺</b>	<b>10.083 ₺</b>	<b>7.058 ₺</b>	

## 5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu aşamaya kadar GMY yöntemi ve KTM yöntemine göre birim öğrenci maliyetleri hesaplanmıştır. Bu kısımda, özel bir eğitim kurumu olan işletmede KTM yöntemi ve GMY yöntemi karşılaştırılarak üstün ve zayıf yönleri ortaya konup yorumlanacaktır. Son olarak, çalışmanın amacı kısmındaki sorular cevaplandırılacaktır. Tablo 19’da GMY ve KTM yöntemlerine göre elde edilen sonuçlar sunulmaktadır.

**Tablo 19. KTM ve GMY Arasındaki Yüzdellik Farklılık**

SINIFLAR	GMY Yöntemi (₺)	KTM Yöntemi (₺)	Fark (₺)	Değişim (%)
Anasınıfı	7.597	6.614	983	14.8
1. Sınıf	7.597	6.597	1.000	15.2
2. Sınıf	7.597	6.977	620	8.9
3. Sınıf	7.597	6.989	608	8.7
4. Sınıf	7.597	7.033	564	8.1
5. Sınıf	7.597	7.026	571	8.1
6. Sınıf	7.597	7.012	585	8.3
7. Sınıf	7.597	10.015	(2.418)	(31.8)
8. Sınıf	7.597	7.066	531	7.5
9. Sınıf	7.597	6.961	636	9.1
10. Sınıf	7.597	7.056	541	7.6
11. Sınıf	7.597	10.083	(2.486)	(32.7)
12. Sınıf	7.597	7.058	539	7.6

Tablo 19 incelendiğinde, GMY yöntemi ile KTM yöntemi karşılaştırılarak aralarındaki fark ve değişim saptanmıştır. KTM yöntemini GMY yöntemi ile mukayese ettiğimizde, KTM yönteminin GMY yöntemine göre daha az maliyetlendiği görülmektedir. Anasınıfı, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 10 ve 12. sınıflar için 531-1000 ₺ arasında değişen değerlerde bir fark ve % 7.5 - 15.2 arasında değişen değerlerde yüzdelik dilim KTM yöntemi lehinde oluşmaktadır. 7. sınıfta 7.597 ₺'den 10.015 ₺'ye 2.418 ₺'lik fark ve % 31.8'lük yüzdelik oluşmuştur. 11. sınıfta 7.597 ₺'den 10.083 ₺'ye 2.486 ₺'lik fark ve % 32.7'lik yüzdelik KTM yöntemi aleyhinde oluşmuştur. 7. ve 11. sınıflarla ilgili böyle bir sonucun çıkmasının nedeni, bu sınıfların yaz kampı faaliyetinin olması ve öğrenci sayılarının az olması ile ilgilidir. Özel eğitim kurumunun özelde bu iki sınıfla, genelde tüm sınıflarla ilgili olarak öğrenci sayılarının artması maliyetlerin azalmasını sağlayacaktır.

**Tablo 20. KTM Yöntemine Göre Kullanılmayan Kapasite Maliyetleri**

Faaliyet Merkezleri	Katlanılan Maliyetler (₺)	Dağıtılan Maliyetler (₺)	Atıl Maliyetler (₺)
Kayıt İşlemleri	36.776	34.544	2.232
Eğitim-öğretim	2.200,05	2.079,97	120.079
Kulüp	138.521	136.255	2.266
Yemekhane Hizmeti	561.004	530.553	30.451
Yaz Kampı	110.306	105.672	4.634
Genel Yönetim	273.196	243.743	29.453
<b>TOPLAM</b>	<b>3.319,85</b>	<b>3.130,73</b>	<b>189.115</b>

Tablo 20'ye gelindiğinde ise, KTM yöntemine göre kullanılmayan kapasite maliyetleri görülmektedir. Kayıt işlemleri için 36.776 ₺ katlanılan maliyetin 34.544 ₺'si dağıtılmış, 2.232 ₺ ise atıl maliyet olarak hesaplanmıştır. Eğitim-öğretim için 2.200.045 ₺ katlanılan maliyetin 2.079,97 ₺'si dağıtılmış, 120.079 ₺ ise atıl maliyet olarak hesaplanmıştır. Kulüp için 138.521 ₺ katlanılan maliyetin 136.255 ₺'si dağıtılmış, 2.266 ₺ ise atıl maliyet olarak hesaplanmıştır. Yemekhane hizmeti için 561.004 ₺ katlanılan maliyetin 530.553 ₺'si dağıtılmış, 30.451 ₺ ise atıl maliyet olarak hesaplanmıştır. Yaz kampı için 110.306 ₺ katlanılan maliyetin 105.672 ₺'si dağıtılmış, 4.634 ₺ ise atıl maliyet olarak hesaplanmıştır. Genel yönetim için 273.196 ₺ katlanılan maliyetin 243.743 ₺'si dağıtılmış, 29.453 ₺ ise atıl maliyet olarak hesaplanmıştır. Kısacası, 3.319,85 ₺ katlanılan maliyetin 3.130,73 ₺'si sınıflara dağıtılırken, 189.115 ₺ sınıflara dağıtılmayarak atıl maliyet olarak karşımıza çıkmaktadır.

KTM yöntemi kaynakları sabit ve orantısal olarak sınıflandırdığından Tablo 8'de görüldüğü gibi; sadece orantısal maliyetleri ürünlere/sınıflara yükleyerek birim öğrenci maliyetlerini saptamıştır. İşletmeler toplam maliyetlerini karşılayamadıklarında bir süreliğine de olsa en azından orantısal maliyetlerini karşılamak zorunda olduklarından, bu veri özel eğitim kurumu için önemli sayılmaktadır. Dolayısıyla, orantısal maliyetler özel eğitim kurumunun kısa vadeli kararlar alması noktasında yöneticilere yardımcı olmaktadır.

Özel eğitim kurumunda yapılan uygulamayla birinci araştırma sorusu olan “KTM yönteminin hizmet işletmesinde (özel bir eğitim kurumu) yararlı sonuçlar verip vermeyeceği/uygulanıp uygulanamayacağı” sorusunun cevabı olumlu olacaktır. KTM yöntemi, bir hizmet işletmesi olan özel eğitim kurumunda uygulanabilmekte ve yararlı sonuçlar elde edilebilmektedir. KTM yöntemiyle özel eğitim kurumundaki kaynaklar, kaynak miktarları ve kaynak analizleri yapılmaktadır. Kaynakların sabit ve orantısal olarak ayrılmasıyla kısa ve uzun vadeli kararların alınmasında sonuçlar ortaya koymaktadır. KTM’de, GPK ve FTM yöntemlerinin kullanılmasıyla özel eğitim kurumları hem kaynaklara hem de faaliyetlere odaklanmasını sağlamakta ve böylece farklı ve geniş perspektifler sunmaktadır. KTM, kullanılmayan kapasite maliyetlerini en doğru şekilde hesaplayan bir yöntemdir. Kullanılmayan kaynak kapasitesini tespit ederek, özel eğitim kurumunda katlanılan kaynakların analiz edilmesine imkan vermektedir.

İkinci araştırma sorusu, “KTM ve GMY sonuçları arasında farklılıkların olup olmadığı” sorusunun cevabı farklılıkların olduğudur. KTM yöntemi GMY yöntemine göre mukayese edildiğinde, KTM yönteminin GMY yöntemine göre daha az maliyetlendiği açıkça görülmektedir.

Üçüncü araştırma sorusu, “KTM sonucu elde edilecek birim öğrenci maliyetlerinin yönetim kararlarında kullanılıp kullanılmayacağı” sorusunun cevabı da olumlu olacaktır. KTM yönteminin ürettiği birim öğrenci maliyetlerinin hesaplanması sonucunda özel eğitim kurumu her bir sınıf için fiyatlandırma kararlarını yeniden gözden geçirmiştir. İşletmelerin rekabet avantajı sağlamalarında stratejik bir öneme sahip olan fiyatlandırma kararları doğru, güvenilir ve gerçeği tam yansıtan maliyet verilerinden elde edilmektedir. Bunun yanında, kullanılmayan kaynak kapasitesinin açıklığa kavuşması neticesinde yüksek ve verimsiz kaynak kapasitelerini azaltıcı yönde tedbirler alınmıştır. Ayrıca, çalışan personelle ilgili yeniden bir planlama yapılmıştır. Son olarak, birim öğrenci maliyetleri yüksek çıkan sınıflarla ilgili olarak bu sınıfların sayılarının artırılması için pazarlama faaliyetlerinde bu durumun göz önüne alınması ve bu sınıflara özel bazı opsiyonların uygulanması gündeme alınmıştır.

Bu çalışmada yapılan örnek olay ile kaynak tüketim muhasebesi özel bir eğitim kurumunda uygulanmıştır. Uygulama sonucunda özel eğitim kurumundaki her bir sınıf için birim öğrenci maliyetleri hesaplanmıştır. Uygulama aşamasının başında işletmenin hizmet üretim süreci, iş akış süreci, işletmede gerçekleşen faaliyetler ve cari muhasebe ve maliyetleme yöntemi anlaşılmaya çalışılmıştır. GMY’ye göre ortalama öğrenci birim maliyetleri her bir sınıf için 7.597 ₺ olarak hesaplanmıştır. KTM yöntemi için önce kısa dönemli yönetsel kararlar için 1.713,38 ₺ orantısal giderler sınıflara dağıtılmış, daha sonra tüm giderlerin 3.130,73 ₺’si dağıtılmış 189.115 ₺ atıl kapasite maliyeti olarak hesaplanmıştır.

Bu çalışmada, KTM yöntemi özel bir eğitim kurumunda uygulanmış ve GMY yöntemiyle karşılaştırılarak analiz edilmiştir. Gelecekte çalışma yapacaklara, KTM yönteminin daha önce uygulanmamış farklı hizmet ve üretim sektörlerinde uygulanması tavsiye edilebilir. Ayrıca, farklı

yönetim muhasebesi yöntemlerinin (kısıtlar teorisi, kalite maliyetleri, hedef maliyetleme vb.) birlikte kullanılabilirliği araştırılarak bulunacak sonuçlar ile literatüre katkı sağlanabilir.

---

#### YAZARLARIN BEYANI

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve de finansal destek alınmamıştır.

#### AUTHORS' S DECLARATION

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflicts to declare and has received no financial support.

#### YAZARLARIN KATKILARI

Çalışma Konsepti/Tasarım- MMG, ZT; Yazı Taslağı- MMG, ZT; İçeriğin Eleştirel İncelemesi ZT, MMG; Son Onay ve Sorumluluk- ZT, MMG.

#### AUTHORS' CONTRIBUTIONS

Conception/Design of Study- MMG, ZT; Drafting Manuscript- MMG, ZT; Critical Revision of Manuscript- ZT, MMG; Final Approval and Accountability- ZT, MMG.

---

#### KAYNAKÇA

- Abbas, K., & Wagdi, O. (2014). Cost systems adoption in egyptian manufacturing firms: competitive study between abc and rca systems, *21st International Economic Conference – IECS, Sibiu, Romania*, May 16-17, 1-7.
- Ahmed, S.A., & Moosa, M. (2011). Application of resource consumption accounting (rca) in an educational institute, *Pakistan Business Review*, 12(4), 755-775.
- Aksu, İ. (2013). Kaynak tüketimine dayalı muhasebe: bir örnek uygulama, *E – Journal of New World Sciences Academy (NWSA)*, 8(4), 165-182.
- Aktaş, R. (2013). Yeni bir maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemi olarak kaynak tüketim muhasebesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan, 55-75.
- Alpaslan, H.İ. (2010). *Faaliyet tabanlı maliyetleme ve havayolu işletmeleri üzerine bir uygulama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Basık, F.O. (2012). *Rekabet stratejisinde maliyet yönetimi*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Bulat, İ.Ö.S. (2012). *Müşteri karlılık analizinde faaliyet tabanlı maliyet sisteminin kullanımı: bir üretim işletmesinde uygulama*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Cengiz, E. (2012). Gelişmiş bir maliyetleme yaklaşımı olarak kaynak tüketim muhasebesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 14(1), 215-233.

- Dönmez, A., & Başçıl, G. (2017). Kaynak tüketim muhasebesi: bir mobilya üretim işletmesinde uygulama, *Mali Çözüm Dergisi*, 139, 29-56.
- Ergül Kurtlu, A. (2016). Kaynak tüketim muhasebesi: silah fabrikası örneği, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 1-14.
- Erkuş, H., Aksu İ., & Turan E. (2014). Kaynak tüketim muhasebesinin diğer maliyet sistemleri ile karşılaştırılması, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7(2), 15-36.
- Elshahat, M.F. (2016). Resource consumption accounting: The challenges and application obstacles, *International Journal of Business, Accounting, and Finance*, Volume 10, Number 1, Spring, pp.103-125.
- Grasso, L. (2005). Are ABC and RCA accounting systems compatible with lean management?, *Management Accounting Quarterly*, 7(1), 12-27.
- Morse, W.J., Davis, J.R., & Hartgraves, A.L. (2003). *Management accounting: a strategic tool (3th ed.)*, United States of America: Thomson South-Western.
- Okutmuş, E. (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*, 5(1), 46-57.
- Özyapıcı, H. (2012). *Resource consumption accounting and its application in a healthcare institution*, PhD Thesis, Institute of Social Sciences, Çukurova University, Adana.
- Paresh, J.B. (2014). Resource consumption accounting (RCA): An ABC of overheads, *Midas Touch International Journal of Commerce, Management and Technology*, 2(10), 1-12. ISSN: 2320 -7787
- Perkins, D., & Stovall, O.S. (2011). Resource consumption accounting – where does it fit?, *The Journal of Applied Business Research*, 27(5).
- Inanlou, I., Hassanzadeh, M., & Khodabakhshi, N. (2014). Evaluating the cost of resources consumed in the main activity of iran khodro, *Singaporean. Journal of Business Economics and Management Studies*, 2(12).
- Keys, D.E., & Merve, A.V.D. (1999). German vs. united states cost management, *Management Accounting Quarterly*, 1(1), 1-8.
- Koşan, L. (2007). *Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanılması: bir konaklama işletmesinde uygulama*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Köse, T., & Ağdeniz, Ş. (2015). Kaynak tüketim muhasebesinde kapasite maliyet yönetimi, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 45, 51-74.
- Köse, T., & Ağdeniz, Ş. (2017). Zaman esaslı faaliyete dayalı maliyetleme ve kaynak tüketim muhasebesi maliyet yöntemlerinin karşılaştırılması, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10(2), 139-160.



- Krumwiede, K., & Suessmair, A. (2008). A closer look at german cost accounting methods, *Management Accounting Quarterly*, 10(1), 37-49.
- Küçüksavaş, N. (2006). *Yönetim açısından maliyet muhasebesi*, Kare Yayınları, İstanbul.
- Qady, M., & Helbawy, S. (2016). Integrating target costing and resource consumption accounting, *Journal of Applied Management Accounting Research*, 14(1), 39-54.
- Rahimi, M., Sheybani, Z., Sheybani, E., & Abed, F. (2014). Resource consumption accounting: A new approach to management accounting, *Management and Administrative Sciences Review*, 3(4), 532-539.
- Tse, M., & Gong, M. (2009). Recognition of idle resources in time-driven activity based costing and resource consumption accounting models, *Journal of Applied Management Accounting Research*, 7(2), 41-54.
- Turan, S. (2015). *Nitel araştırma desen ve uygulama için bir rehber*, Nobel, Ankara.
- Tutkavul, K. (2016). *İşletmelerin sürdürülebilir rekabet gücü ve rekabet üstünlüğü sağlamada verecekleri stratejik kararların kaynak tüketim muhasebesi modeliyle doğrulanmasına yönelik ampirik bir çalışma*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Ünal, E.N. (2006). *Optimal ürün karması belirlemede faaliyete dayalı maliyet sistemi ve kısıtlar teorisi uygulaması*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Van Der Merwe, A., & Keys, D.E. (2002). The case for resource consumption accounting, *Strategic Finance*, 83(10), 30-36.
- Wang, Y., Zhuang, Y., Hao, Z., & Li, J. (2009). Study on the application of RCA in college education cost accounting, *International Journal of Business and Management*, 4(5).
- Webber, S., & Clinton, D. (2004). Resource consumption accounting applied: The clopay case, *Management Accounting Quarterly*, 6(1), 1-14.
- White, L. (2009). Resource consumption accounting: manager-focused management accounting, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 20(4), 63–77.