

Modern Maliyet Muhasebesinin Son Safhası: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli

(Araştırma Makalesi)

The Last Phase of Modern Cost Accounting: Resource Consumption Accounting Model

Doi: 10.29023/alanyaakademik.597446

Ali ALTINBAY

Dr. Öğr. Üyesi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
ali.altinbay@dpu.edu.tr

Orcid No: 0000-0003-3128-0669

Burak SEYLAN

Yüksek Lisans Öğrencisi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Ve Denetim Tezli Yüksek Lisans Programı
burakseylan1994@hotmail.com

Orcid No: 0000-0002-3234-0507

Bu makaleye atıfta bulunmak için: Altınbay, A., Seylan, B. (2019). Modern Maliyet Muhasebesinin Son Safhası: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli. *Alanya Akademik Bakış*, 3(3), Sayfa No. 295-320

ÖZET

Anahtar kelimeler:

Kaynak Tüketim
Muhasebesi,
Geleneksel Sistemler,
Zaman Sürümlü
Faaliyet Tabanlı
Maliyetleme, Alman
Maliyet Muhasebesi

Makale Geliş Tarihi:

26.07.2019

Kabul Tarihi:

23.09.2019

Geleneksel hacme dayalı maliyetleme modellerine göre teorik üstünlüğüne rağmen, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ABC) modeli çoğu kurumda geleneksel hacme dayalı maliyetleme modellerinin yerini alamamıştır. Zaman Sürümlü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (TDABC) ve Kaynak Tüketim Muhasebesi (RCA) modelleri, Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin yetersizliklerine ve eksikliklerine çözüm getirmek amacıyla yeni nesil maliyet yönetim sistemleri olarak geliştirilmiştir. Kaynak Tüketim Muhasebesi, Alman Maliyet Muhasebesi (GPK) ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ABC) sistemlerinin bileşiminden oluşmaktadır. Bu çalışma, Kaynak Tüketim Muhasebesinin ortaya çıkışı, aşamaları, avantajları ve dezavantajları hakkında bilgi vermek ve geleneksel sistemler ile Zaman Sürümlü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi ile karşılaştırılmasının gösterilmesi amacıyla yapılmıştır.

ABSTRACT**Keywords:**

Resource Consumption Accounting, Traditional Systems, Time-Driven Activity-Based Costing, German Cost Accounting

Despite its theoretical superiority over traditional volume-based costing models, the Activity-Based Costing (ABC) model has failed to replace traditional volume-based costing models in most organisations. Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) and Resource Consumption Accounting (RCA) models have been developed as new generation cost management systems to address the inadequacies and deficiencies of Operational Costs. Resource Consumption Accounting, consists of the combination of German Cost Accounting (GPK) and Activity Based Costing (ABC) systems. The aim of this study is to give information about the emergence, stages, advantages and disadvantages of Resource Consumption Accounting and to compare with traditional systems and Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) system.

1. GİRİŞ

Küreselleşme, rekabetin artması, üretim teknolojilerinde meydana gelen değişmeler, üretim süreçlerinde de önemli değişiklikler görülmesine neden olmuştur. Zaman geçtikçe işletmelerde emek yoğun üretim anlayışı yerini makineleşme anlayışına bırakmaktadır. Bu nedenle işçilik giderlerinde azalış görülmekle birlikte kullanılan makine ve teçhizatın üretim maliyetini arttırması nedeniyle genel üretim giderlerinde artış gözlenmektedir. Bu durum, günümüzde maliyetlerin oldukça yüksek bir bölümünü oluşturan genel üretim giderlerinin hangi mamule ne miktarda yüklenmesi gerektiği sorununu doğurmaktadır. Bu gereksinimi karşılamak amacıyla geleneksel sistemlerin yetersizliklerini gidermek için yönetim muhasebesi alanında yeni teknikler ve sistemler arayışına başlanmıştır.

Bu arayışların sonucunda Zaman Sürümlü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Yalın Üretim ve Yalın Muhasebe, Kaynak Tüketim Muhasebesi gibi yeni sistemler tasarlanmış ve uygulanması önerilmiştir. Kaynak Tüketim Muhasebesi bu sistemlerin içerisinde en yenilikçi ve ihtiyaçlara cevap verebilirliği en yüksek olan sistemdir. Kaynak Tüketim Muhasebesi maliyetleri sabit ve değişken olarak sınıflandıran kaynak tabanlı ve atıl kapasiteyi dikkate alan, bu özellikleriyle işletmedeki karar vericilere gerekli bilgiyi sağlayan bir yönetim muhasebesi sistemi olarak tanımlanmaktadır. Kaynak Tüketim Muhasebesi iki maliyetleme yaklaşımının birleşiminden meydana gelmektedir. Bu sistemler Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ve Alman Maliyet Muhasebesi (GPK)'dir. GPK ve FTM sistemlerinin entegre edilmesi ile ortaya çıkan Kaynak Tüketim Muhasebesi, maliyetlerin temelinin kaynaklar olduğu görüşüne dayanmaktadır. Maliyetleri sabit ve orantısız maliyetler olarak sınıflandıran bu sistem, atıl kapasitenin hesaplanmasına ve izlenmesine de imkan vermektedir. Bu sayede işletmedeki karar vericilerin vereceği kararların etkililik düzeyi artmakta, verimliliğin sağlanması ile birlikte varlıkların kaybının ve zarar etmenin önüne geçilmektedir.

Çalışmamızda öncelikle Kaynak Tüketim Muhasebesinin ortaya çıkışı, işleyişi ve aşamaları hakkında bilgiler verilmiştir. Sonrasında Kaynak Tüketim Muhasebesinin avantajları ve dezavantajlarına değinilmiştir. Kaynak Tüketim Muhasebesi ile Geleneksel Sistemlerin ve Zaman Sürümlü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin karşılaştırılması ayrı tablolar halinde gösterilmiştir. Son olarak bir örnek yardımıyla konunun daha anlaşılır hale gelmesine çalışılmıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Tablo 1. Literatür Taraması

YIL	YAZAR(LAR)	YAYIN İSMİ
2002	Anton VAN DER MERWE ve David E. KEYS	The Case for Resource Consumption Accounting
2004	Douglas CLINTON ve Sally A. WEBBER	RCA At Clopay
2009	Larry WHITE	Resource Consumption Accounting: Manager - Focused Management Accounting
2009	Michael S. C. TSE ve Maleen Z. GONG	Recognition of Idle Resources in Time - Driven Activity - Based Costing and Resource Consumption Accounting Models
2011	Durmuş ACAR ve Burcu ASLANTAŞ ATEŞ	Tedarik Zinciri Faaliyetlerinin Maliyetleri ve Dış Kaynak Kullanımı İlişkisi
2011	Qiong ZHANG vd.	The Application of Resources Consumption Accounting in an Enterprise, Artificial Intelligence
2012	Emre CENGİZ	Gelişmiş Bir Maliyetleme Yaklaşımı Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi
2012	Feryal Orhon BASIK	Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi
2013	İbrahim AKSU	Kaynak Tüketimine Dayalı Muhasebe: Bir Örnek Uygulama
2013	Rabia AKTAŞ	Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi
2014	Hakan ERKUŞ vd.	Kaynak Tüketim Muhasebesinin Diğer Maliyet Sistemleri ile Karşılaştırılması
2014	Orhan ELMACI	A Model Proposal Concerning Balance Scorecard Application Integrated With Resource Consumption Accounting in Enterprise Performance Management
2015	Hasan ÖZYAPICI	Sağlık Kurumlarında Fiyatlandırma Kararları İçin Maliyet Analizi Sağlayan Yeni Bir Maliyetleme Yaklaşımı: Kaynak Tüketim Muhasebesi
2015	Orhan ELMACI ve Kadir TUTKAVUL	Sürdürülebilir Üstünlük Elde Edebilme Bağlamında Çevresel Maliyetlerin Analizi ve Çevresel Maliyetlerin Raporlanmasında Kaynak Tabanlı Maliyetleme Model Önerisi
2015	Orhan ELMACI	Sürdürülebilirlik ve Stratejik Yönetim Açısından Yönetim Muhasebesi
2016	Ayşe ERGÜL KURLU	Kaynak Tüketim Muhasebesi: Silah Fabrikası Örneği
2016	Begüm ÖKTEM	Üretim İşletmelerinde Kaynak Tüketim Muhasebesine Duyulan Gereksinim ve Uygulama Boyutu
2016	Burak KAYIHAN ve Yusuf TEPELİ	Yeni Bir Maliyetleme Tekniği Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama
2016	Kadir TUTKAVUL	Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Kaynak Tabanlı Yaklaşım ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli
2016	Melissa Yuling L PAH HANG vd.	Towards a Coherent Multi - Level Framework For Resource Accounting
2016	Mohamed F. ELSHAHAT	Resource Consumption Accounting: The Challenges and Application Obstacles
2016	Mostafa AL-QADY ve	Integrating Target Costing and Resource Consumption

	Said EL-HELBAWY	Accounting
2016	Sanaber Hassan KHATTAK vd.	An Exergy Based Approach to Resource Accounting for Factories
2017	Adnan DÖNMEZ ve Gonca BAŞÇİL	Kaynak Tüketim Muhasebesi: Bir Mobilya Üretim İşletmesinde Uygulama
2017	İ. Faruk TANIŞ ve Elif N. DEMİRCİOĞLU	Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Önemi
2017	Müslime SÖZEN	Kaynak Tüketim Muhasebesinin Gelişim Süreci, Maliyet Avantajları ve Teorik Bir Uygulama
2017	Tunç KÖSE ve Şafak AĞDENİZ	Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması
2018	Harun ÖĞÜNÇ ve Ömer TEKŞEN	Kaynak Tüketim Muhasebesi Yaklaşımının Tuğla Üretim İşletmesinde Uygulanması ve Karşılaştırmalı Analizi
2019	Mehmet Emin Karabayır ve Ömer Koç	Kaynak Tüketim Muhasebesi: Bir Özel Eğitim Kurumunda Uygulama

3. MODERN MALİYET MUHASEBESİNİN SON SAFHASI: KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİ

Yöntem bölümünde; araştırmanın modeli, amacı, kapsamı, süreci ve metodolojisi hakkında bilgi verilecektir.

3.1. Kaynak Tüketim Muhasebesine Genel Bir Bakış

Ekonomik bağlamda, küreselleşen dünyada ülkeler arasındaki sınır kavramının önemini yitirmesi, ulusal pazardan çok uluslararası ve küresel pazarların hakimiyet göstermeye başlaması ve rekabet kavramına atfedilen rolün önemli düzeyde artış göstermesi, işletmecilik alanında da değişim ve yeniliklerin görülmeye başlamasına neden olmuştur (Acar ve Ateş, 2011:10).

İşletmelerin içinde buldukları sektörel ve piyasa rekabetinin yaşandığı ortam, müşteri memnuniyeti, çalışanların motivasyonu, paydaş ve hissedarların beklentileri, ekonomik ve teknolojik yenilikler gibi birçok etken tarafından etkilenmektedir. Bu etki de işletmelerdeki maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının değişiklik göstermesini zorunlu kılmaktadır. İşletmelerdeki üretim süreçlerinin çoğalması ve karmaşıklaşması, küresel rekabetin artması, hizmet sektöründe yaşanan gelişmeler, yenilikçi maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımları ve bilgi çağında olmamız yönetim muhasebesindeki tarihsel değişimin başlıca faktörleridir (Köse ve Ağdeniz, 2018:519).

Yönetim muhasebesi, işletmelerdeki karar vericilere, belirledikleri stratejik ve ekonomik hedeflere ulaşmak için gerekli olan etkili ve güvenilir bilgiyi sağlamak üzere tasarlanmış bir muhasebe disiplini olarak tanımlanmaktadır. Stratejiler, iyi bir şekilde planlanmasına bağlı olarak işletmelerdeki sürdürülebilirliğin ve katma değer yaratılmasında kilit rol oynamaktadırlar (White, 2009:63).

Yönetim muhasebesi alanında tasarlanan yeni yaklaşım ve uygulamalar, işletmecilik alanında değişen gereksinim ve ihtiyaçları, kısıtlar teorisinin öngörülerıyla çözüm aramaya yönelmektedir. Bunun nedeni geleneksel maliyetlere modellerinin işletmelerdeki karar

vericilerin ihtiyaç duyduğu etkili ve güvenilir bilgileri karşılamada yetersiz kalması ve istenilen başarıyı gösterememesidir. Tam zamanında üretim ve yalın muhasebe düşüncesinin önem kazanması da bir diğer etkidir (Elmacı, 2015:295).

Doğal kaynakların kıt olması ve artan nüfus yoğunluğu da yeni yaklaşımları etkileyen bir faktör olarak düşünülebilir (Khattak vd., 2016:99). Bu bağlamda çevresel sürdürülebilirlik ve kaynak verimliliğini sağlamak işletmelere birçok anlamda fayda sağlayacaktır. Bu faydaları sağlamak için uygun araç ve teknikler tasarlanmalıdır. Bu teknikler işletmelerdeki çevresel faktörleri minimize ederek kaynak verimliliğini arttırmaya yardımcı olmaktadır. Tüm bunları gerçekleştirecek yönetim muhasebesi tekniği ise kaynak tüketim muhasebesi yaklaşımıdır (Hang vd., 2016:205).

Yönetim muhasebesi alanında son yıllarda köklü bir değişim yaşanmaya başlamıştır. Kaynak Tüketim Muhasebesi (RCA), yönetim muhasebesinde son yılların teknolojik bir yaklaşımıdır. Bu model, işletmelerdeki karar vericilere en etkili ve verimli bilgiyi sağlamak amacıyla en uygun şekilde gerçekleştirmek üzere tasarlanmıştır. RCA bir yönetim muhasebesi sistemi olarak tanımlanmaktadır (Elshahat, 2016:103).

3.2. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Ortaya Çıkışı

Yönetim muhasebesi, işletmelerde gerçekleşen maliyetlerin analizini yaparak işletmelerdeki üst yönetime ve karar vericilere ihtiyaç duydukları finansal bilgileri sağlamaktadır. Bu bilgilerin kalitesi ve ihtiyaca uygunluğu işletmenin başarı göstergelerini etkilemektedir. İş başarısının işletmelerinin karlılık oranlarıyla aynı yönde ilişkili olduğunu da vurgulamak gerekmektedir. Küreselleşmenin kaçınılmaz olduğu günümüzde kullanılan üretim yöntemleri ve yönetim muhasebesi teknikleri de değişiklik göstermektedir. Teknolojik yenilikler ve küresel rekabet bu değişimin ana faktörleridir. Teknolojik gelişmelerin sonuçlarından biri de işletmelerde üretim hatlarının zorunlu hale gelmesidir. Bu husus işletmelerin emek yoğun üretim çalışma şeklinin yerini sermaye yoğun üretim şekline bırakmasına neden olmuştur. Bu bağlamda işletmelerdeki idari giderlerde de artış yaşanmıştır. Tüm bunlara bağlı olarak işletmelerde kullanılan mevcut geleneksel maliyetleme yöntemleri istenilen bilgileri üretmede doğru ve güvenilir sonuçlar vermemeye başlamıştır. Bu gereksinimi karşılamak amacıyla geliştirilen yeni maliyetleme teknik ve yöntemlerinin işletmelerde başarıyla uygulanabilmesi ve sürdürülebilirliğini sağlamak oldukça önemli bir husus haline almıştır (Yılmaz ve Ceran, 2017:138).

Finansal performans kriterleri, işletmenin gelişmişlik düzeyleri hakkında bilgi vermektedir. Bu kriterler, diğer performans kriterlerinin temelini oluşturur ve işletmelerin hedefleri ve yöneticilerin bu hedeflere bakış açısı ve kontrolünde kritik göstergeler olarak kabul edilir (Elmacı, 2014:5).

Günümüz rekabetçi pazar ortamında işletmelerdeki üretim süreçlerinin ve gerçekleştirilen faaliyetlerin karmaşıklığının artmasıyla birlikte kullanılan geleneksel maliyetleme modellerinin yetersizlikleri daha da tanımlanabilir hale gelmiştir. Geleneksel hacme dayalı maliyetleme yöntemlerinin zayıf yönlerini gidermek amacıyla geliştirilen en önemli yeniliklerden birisi Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ABC) modelidir (Tse ve Gong, 2009:41). FTM, işletmelerde gerçekleşen faaliyetleri tanımlayarak bu faaliyetlerde gerçekleşen maliyetleri, maliyet taşıyıcıları aracılığıyla maliyet objelerine yükleyen bir yöntemdir (Kayıhan ve Tepeli, 2016:433). Birçok üstünlüğüne rağmen FTM sisteminin işletmeler

tarafından benimsenmemesi sistemin işletmelerde başarı sağlamasını ve sürdürülebilir olmasını engellemiştir (Tse ve Gong, 2009:41).

Uluslararası Muhasebe Federasyonu'nun (IFAC) yayınlamış olduğu ve maliyetlemenin tarihsel sürecinin ve gelişme aşamalarının yer aldığı raporda, Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM), Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin üstünlüklerini benimseyen, kaynak havuzlarında orantısız maliyetleme imkanı sağlayan, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Zaman Sürümlü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'den (ZSFTM) daha gelişmiş bir maliyet yöntemi olarak kabul edilmektedir (Cengiz, 2012:218).

FTM modeli çoğu işletmede beklenen başarıyı sağlayamaması ve sürdürülebilir bir sistem olmaması nedeniyle 1990'lı yılların ortalarında bu ihtiyacı karşılamak amacıyla yeni maliyetleme yöntemlerinin arayışına başlanmıştır. Sonuç olarak, iki yeni maliyetleme modeli, Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (TDABC) ve Kaynak Tüketimi Muhasebesi (RCA), yeni nesil maliyet yönetimi sistemleri için birbirleriyle rekabet halinde olan iki maliyetleme modeli olarak ortaya çıkmıştır. TDABC ve RCA modelleri, ABC modelinin eksikliklerini gidermek için tasarlanmıştır. Ancak iki model tarafından hedeflerine ulaşma konusunda benimsenen stratejiler çok farklıdır (Tse ve Gong, 2009:42). Kaynak tabanlı yaklaşım Porter'ın (1995) rekabet avantajı ile ilgili geleneksel modeline paralel olarak, rekabetin yoğun olduğu bir ortamda firmanın sahip olduğu kaynakların ve yeteneklerin önemini vurgulamaktadır (Elmacı ve Tutkavul, 2015:81).

Kaynak tüketim muhasebesi ilk kez 2000 yılında CAMI (The Consortium of Advanced Management, International) tarafından tanıtılmıştır. Model ilk kez 2001 yılında bu kurumda kurulmuştur. 2008 yılında kaynak tüketim muhasebesi modelinin üstünlüklerine ve avantajlarına vurgu yaparak piyasada genel kabul görmesini gerçekleştirmek ve disiplinli yaklaşımlarının benimsenmesini sağlamak amacıyla bir grup bilim insanı ve uygulayıcı tarafından kurulan yönetim muhasebesinin sahip olduğu standartları yükseltmek amacı taşıyan Kaynak Tüketim Muhasebesi Enstitüsü kurulmuştur (Tutkavul, 2016:75). “Esnek maliyet planlama ve kontrol” anlamına gelen “Grenzplankostenrechnung (GPK)” Alman yönetim muhasebesi sistemi ile faaliyet tabanlı maliyet sisteminin üstünlüklerini ve özelliklerini barındıran kaynak tüketim muhasebesi sistemi, kaynak kapasitesini; üretken kaynak kapasitesi, üretken olmayan kaynak kapasitesi ve atıl kapasite şeklinde ayırarak entegre bir operasyonel model oluşturmaktadır (Tanış ve Demircioğlu, 2017:178).

Bu bağlamda Alman Maliyet muhasebesi olan GPK'ye kısaca değinmek gerekmektedir. II. Dünya Savaşı'ndan sonra, kullanmış olduğu geleneksel maliyetleme modellerinin istenilen başarıyı sağlamadığını ve yetersiz kaldığını düşünen Alman mühendis Hans Plaut, GPK olarak isimlendirdiği maliyetleme modelini geliştirmiştir. Bu yeni modelin, işletmelerdeki karar vericilerin gereksinim duyduğu etkili ve güvenilir bilgileri sağlamada üstünlük sağlayacağı öngörülmektedir. 1946 yılında kurduğu danışmanlık firması ile birçok işletmede yeni maliyetleme sistemi ile ilgili danışmanlık hizmeti vermiştir. Tasarladığı ve geliştirdiği sistem ile ilgili olarak 1953 yılında yayınlamış olduğu bir makalesi de bulunmaktadır. Eğitim verdiği öğrencilerine ve danışmanlık hizmetinde bulunduğu müşterilerine yönetim muhasebesinin temel amacının maliyetlerin etkinliğini ve kontrolünü sağlamak, işletmelerin kar elde etmesini sağlamak ve işletmelerin amaçlarına hedeflendiği şekilde ulaşmasını sağlamak olduğunu her daim vurgulamıştır. 1980'lere kadar Almanca dilinin yoğun olarak konuşulduğu ülkelerdeki üretim işletmelerinde benimsenmiş ve yaygın olarak kullanılmıştır. Sonrasında hizmet işletmelerinde de uygulandığı görülmüştür. Bu gelişmelere paralel olarak,

ABD’de FTM sisteminin uygulamaları başlamış, ilerleyen yıllarda ise FTM ve GPK sistemlerinin üstün yönlerini birleştiren ve her iki sistemde özelliklerini barındıran Kaynak Tüketim Muhasebesi ortaya çıkmıştır (Aktaş, 2013:61).

Alman Maliyet muhasebesinin (GPK) temel felsefesinin dayandığı fikir, kaynakların maliyetlerin temeli olduğu düşüncesidir. Maliyetlemenin doğru ve güvenilir bir şekilde gerçekleşmesini sağlamak amacıyla işletmelerdeki tüm birimlerde ve departmanlarda kaynak akışlarının modellenmesi ve izlenmesi gerekmektedir. Maliyetler, gerçekleştiği kaynağın doğal yapısı ve kaynak havuzundaki davranışı temel alınarak sınıflandırmaya tabi tutulur. Başka bir deyişle kaynak havuzlarının çıktısı ve maliyetlerin ilişkisi esas alınarak sınıflandırma işlemi yapılır. Alman Maliyet muhasebesi (GPK), kaynakların nasıl tüketildiği ve nedensel ilişkilerin modellenmesini temel odak noktası olarak benimsemiştir (Yılmaz, 2018:273).



Şekil 1. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Felsefesi

Kaynak: (Elshahat, 2016:106).

3.3. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Tanımı ve İşleyişi

Kaynak Tüketim muhasebesi modeli, maliyet minimizasyonu sağlamak ve karlılığı maksimize etmek, işletmenlerin üretkenliğini ve verimliliğini arttırmak, belirlenen hedeflere amaçlandığı şekilde ulaşılmasını sağlamak amacıyla faydalı ve güvenilir bilgi üretmeyi odak noktası haline getiren bir yönetim muhasebesi sistemidir (Tanış ve Demircioğlu, 2017:178).

2002’li yıllarda geliştirilen Kaynak Tüketim Muhasebesi, esas itibarıyla FTM yöntemi ile Almanların yönetim muhasebesine dönük yaklaşımı olan “Grenzplankostenrechnung (GPK) yönteminin avantajlarını birleştirmeyi hedef almıştır (Büyükmirza, 2017:854).

KTM sistemi miktar temelli yaklaşımı esas alan bir sistemdir. Bu sistemde, her bir maliyet nesnesinin kaynakları ne kadar tükettiği miktar olarak belirlenmekte ve maliyetlerin gerçekleştiği kaynak havuzlarından maliyet nesnelere bir atama söz konusu olmaktadır. Böylece atıl kapasite de belirgin hale gelmektedir. Ayrıca işletmelerdeki karar vericilere maliyetlerin sabit veya değişken maliyetler mi olduğu hakkında bilgi sağlamaktadır (Özyapıcı, 2015:24).

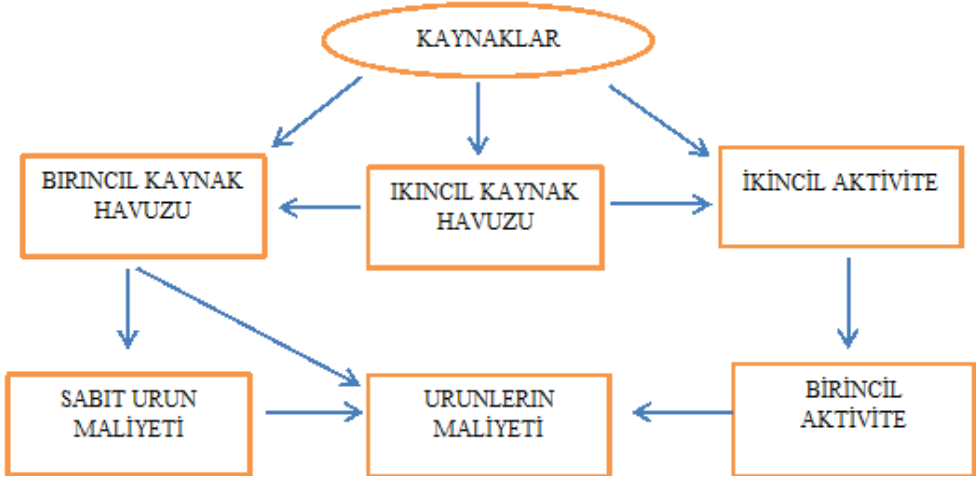
Kaynak Tüketim muhasebesinin işleyişini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Hang vd., 2016:205; Zhang vd., 2011:2484);

- 1- İlk olarak, işletmelerin maliyet kontrol nesnelerini stratejik ihtiyaçlara göre ayarlamak ve maliyet kontrolünün stratejik planını belirlemekle başlanmaktadır.
- 2- İkincisi maliyetleri analiz etmemizi sağlamak için gerekli olan maliyet havuzlarını ve maliyet merkezlerini belirlemektir. Verimliliğe bağlı olarak çeşitli kaynak noktaları tespit edilmelidir. Maliyetlerin kaynak tüketim miktarı ve faaliyetlerin gerçekleştiği kaynağın birim fiyatı da dahil olmak üzere, faaliyetlerin kaynakların tüketme derecesine yönelik olarak bir standart belirlenmelidir.
- 3- Üçüncüsü, birincil kaynak havuzlarının ve değer aktarımını sağlayan ikincil kaynak havuzlarını birbirinden ayırmak ve faaliyetleri kaynak havuzlarına dağıtmak işlemi yer almaktadır. Maliyet merkezlerine ilişkin değerlendirme sisteminin kurulması ve performans göstergelerinin belirlenmesi de bu aşamada yer almaktadır.
- 4- Son olarak, birincil kaynak havuzları ve ürünler arasındaki faaliyetlerin maliyetlerini birbirinden ayırmak aşaması yer almaktadır. Bu süreçte, ilk önce çeşitli ürünlerin maliyetini ve ardından birincil ve ikincil kaynak havuzlarında kalan sabit maliyeti hesaplayarak, sonuçta tam maliyeti tespit etmek mümkün olmaktadır.

Kaynak Tüketim muhasebesinin ilkelerine dayanan planlama ve kontrol modelinin birkaç avantajı vardır (Zhang vd., 2011:2484):

- 1- Her dönemde gereksinim duyulan kaynak tedarik miktarının belirlenmesi, kaynak havuzlarının daha etkili bir şekilde işlemesine imkan sağlamaktadır.
- 2- Planlama dönemi boyunca toplam kaynak gereksinimlerinin tahmininin daha doğru bir şekilde yapılmasına ve üretim kapasitesinin artırılmasına imkan sağlamaktadır.
- 3- Endirekt ve dolaylı maliyetlerin tespiti kolaylaşacağı için, maliyet kontrol sürecini daha etkili ve şeffaf bir şekilde yönetmek mümkün olmaktadır.
- 4- İşletmelerdeki karar vericilerin üretim süreçlerindeki ilişkileri daha iyi analiz etmesine ve anlamasına imkan sağlamaktadır.

KTM, kaynak akışını takip etmeye odaklanır, bu sayede maliyetlerin kontrolü sağlanmış olur. Maliyetler, yönetim kararlarını etkileyen ana unsurlardan biri olması nedeniyle, maliyetlerin oluştuğu kaynakların etkin bir şekilde modellenmesi ve kaynakların yapısının analizi önemli bir husustur. Her bir kaynak havuzu, belirli bir faaliyeti gerçekleştirmek için gerekli olan kaynakların niteliksel özelliklerini tanımlar. Bu bağlamda, faaliyeti gerçekleştirmek için gereksinim duyulan kaynaklar tek bir kaynak havuzunda gruplandırılmıştır. Örneğin, makine bakımı, teknisyenler ve malzemeler tek bir kaynak havuzunda toplanmıştır (Qady ve Helbawy, 2016:43).



Şekil 2. Kaynak Tüketim Muhasebesinin İşleyişi

Kaynak: (Zhang vd. 2011:2483).

3.3. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Özellikleri

Kaynak ve bunları bağlı olarak gerçekleşen maliyetlerin yönetimi işletmelerde kontrol ve analizinin etkin ve verimli bir şekilde yapılması gereken temel bir unsurdur. Kaynaklar, bu kaynaklara bağlı olarak şekillenen önemli maliyetlere sebep olmaktadır. Bu nedenle de işletmelerdeki karar vericiler kullanmış oldukları kaynakların özellikleri hakkında bilgi sahibi olması gerekmektedir. İşletmelerdeki kaynak yönetiminin esas unsurunu oluşturan kaynak maliyetlerinin üç temel özelliği bulunmaktadır (Sözen, 2017:239):

1. *Maliyet Yapısı*: Kaynak yönetiminin esas unsurları olan maliyetler işletmelerde kullanılan kaynakların özellikleri hakkında bilgi vermektedirler. İşletmelerde kaynak olarak kullanılan makine, teçhizat ve demirbaşların bakım onarım, personel giderleri, yıpranma payı giderleri, yedek parça giderleri gibi çeşitli maliyetleri zaman içerisinde oluşmaktadır. Bu bağlamda, kaynak havuzları, farklı sektörlere göre kaynak maliyetleri sonucu oluşturulan bilgi ve maliyetleri sahip olduğu özellikler çerçevesinde birleştirmektedir.

2. *Yeterlilik*: Kaynak Tüketim muhasebesine göre yeterlilik kaynakların belirlenen hedeflere ulaşmasını sağlayacak üstün ve kaliteli özelliklerine sahip olması anlamına gelmektedir. Çalışanların iyi eğitilmiş, işinde uzman ve örgüt kültürüne uyum sağlayabilecek bireyler olması, üretimde kullanılan girdilerin, makine ve kaynakların verimli ve kaliteli olması işletmede kullanılan kaynakların ve kaynak yönetiminin yeterli olması ve etkili bir şekilde yönetilmesi ile ilişkilidir.

3. *Kapasite*: Kaynak Tüketim muhasebesi kaynak yönetiminde ve maliyet analizinde teorik (maksimum) kapasiteyi esas alan bir yaklaşımdır.

Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM), kaynak ve faaliyet analizini birleştiren, kapsamlı ve entegre bir yönetim muhasebesi bilgi sistemine gereksinim duyan yenilikçi yönetim muhasebesi tekniklerinden biri olarak genel kabul görmektedir. KTM’de maliyet aktarımı

kaynaklardan maliyet nesnelere doğru gerçekleşmekte, nedensellik ilkesine bağlı olarak daha etkili ve doğru bir şekilde dağıtım yapılmaktadır (Kefe ve Turhan, 2017:19).

Kaynak Tüketim Muhasebesini uygulayan çoğu işletme birbirlerini takip eden ve karmaşık üretim süreçlerine sahip, kaynak dağıtım kararlarında gereksinim duyulan geçmişten kaynaklanan etkili ve güvenilir maliyet bilgisinin yeterli düzeyde bulunduğu büyük işletmelerdir. KTM'nin özelliklerini bağlı olduğu temel ilkeler çerçevesinde şu şekilde sıralamak mümkündür (Aksu, 2013:169; Özyapıcı, 2015:25):

- KTM Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede olduğu gibi direkt atama görüşünü benimsemiştir. KTM modeli kaynak havuzu ile kaynak tüketimi arasındaki ilişkiyi esas almaktadır.
- KTM kaynakların maliyet nesnelere tarafından nasıl tüketildiği faktörüne bağlı olarak modelleme yapmaktadır. Gider merkezlerinde esnek bütçeleme tekniği genel kabul görmektedir.
- KTM sistemi her bir kaynak havuzu için maliyetleri sabit ve değişken diye kategorize etmektedir. Bu sınıflandırma hizmet ve üretim departmanlarının birbirleriyle ilişkisinde ve maliyet dağıtımında dikkate alınmaktadır. Bu ayırım hizmet departmanı maliyetlerinin üretim departmanına atanması sırasında da göz önünde bulundurulmaktadır.
- Diğer sistemlerle ile karşılaştırma yapıldığında süreç gerektiren ve uygulaması en karmaşık olan bir yönetim muhasebesi tekniğidir.
- İşletmelerde tespiti önemli bir faktör haline gelen atıl kapasiteyi tespit ederek işletmelerdeki karar vericilerin bu sorunla karşılaşmasını önleyen bir sistemdir.
- Kaynak Tüketim muhasebesi modeli teorik kapasiteyi esas alan bir sistemdir.
- Kaynak Tüketim muhasebesi, maliyet yönetiminin düzgün bir şekilde yönetilmesine ve maliyet dağıtımına etki etmeden çıktılarımız olan ürün veya hizmet üretim süreçlerindeki ve üretim kapasitesindeki dalgalanmalara önlem alabilecek bir maliyet sistemidir.
- KTM, maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayırımının yapılması ve bu sınıflandırmaya bağlı olarak model oluşturulması, karar destek sistemlerinin önemli bir faktörü olan kaynak bölünebilirliği anlayışının gerçekleştirilmesine olanak sağlayacaktır. Bu sayede karar vericilerin, işletmelerdeki hangi birimlerin hangi maliyetler ve kaynaklardan sorumlu olduğunun bilinmesi ve sorumlulukların bu ayırma göre gider merkezi yöneticilerine yüklenmesi mümkün olmaktadır.
- Kaynak Tüketim muhasebesinden elde edilen bilgilerin, çok düzeyli organizasyon şemalarında, ürün, hizmetler, dağıtım kanalları gibi işletmelerdeki tüm sermaye öğelerinin yer aldığı entegre raporlarda, maliyet yönetiminin temel unsurları olan katkı payı ve karlılık raporları hazırlamada önemli ölçüde faydası bulunmaktadır.
- KTM sisteminde maliyetlerin dağıtımında faaliyet ve süreç esaslı maliyet taşıyıcılarından yararlanılmaktadır. Dağıtımda kaynak havuzu veya maliyet objeleri ile direkt ilişkisi kurulamayan sabit maliyetler dikkate alınmamaktadır.

- KTM karar vericilerin kapasite yönetimi ve bu süreçte gerçekleşen maliyetleri anlamasına imkan sağlamaktadır. KTM işletmelerdeki karmaşık maliyet modellerinin yönetilmesini de kolaylaştırmaktadır. Bu sayede kısa vadeli kararlarda gereksinim duyulan etkili ve verimli maliyet bilgisini sağlama imkanı da artmaktadır.

3.5. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Aşamaları

Kaynak Tüketim muhasebesin uygulama aşamalarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Kurtlu, 2016:6; Köse ve Ağdeniz, 2017:148-149):

- 1) Kaynakların birbirleriyle ilişkisinin analizi ve kaynak havuzlarının tespit edilmesi,
- 2) Birincil ve ikincil maliyetlerin belirlenmesi ve bu maliyetlere bağlı olarak toplam maliyetin hesaplanması,
- 3) Kaynak havuzlarının belirlenmesine bağlı olarak bu havuzlarda gerçekleşen toplam maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayırımının yapılması,
- 4) Ayrıma tutulan maliyet etkenlerinin maliyet taşıyıcıları aracılığıyla faaliyetlere dağıtılması ve faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi,
- 5) Faaliyetleri kullanan ürünlere maliyetlerin dağıtılması aşamalarından oluşmaktadır.

Maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayrılmasının temel nedeni, sabit maliyetlerin teorik kapasite esas alınmasıyla, değişken maliyetlerin ise kaynak havuzlarından elde edilen çıktı miktarlarına göre dağıtımının yapılmasıdır (Kurtlu, 2016:6).

Kaynak havuzundaki maliyetler dağıtım anahtarları kullanılarak faaliyetlere dağıtılır. Böylece işletmelerdeki faaliyet maliyetlerinin de tespit edilmesi sağlanır. Bu işlemin en büyük avantajı, yararlanılan her bir kaynak havuzunun kapasitesinin teorik kapasite ile karşılaştırılmasıyla atıl kapasitenin hesaplanması ve bu hesaplama çerçevesinde atıl kapasite maliyetinin belirlenmesinin mümkün olmasıdır (Köse ve Ağdeniz, 2017:149).

Son aşama olan dağıtım aşamasında, faaliyet maliyetleri çıktımız olan ürünlere faaliyetlerden yararlanma ve tüketim miktarlarına orantılı olarak dağıtılmakta ve böylece ürün maliyetinin hesaplanması mümkün olmaktadır (Kurtlu, 2016:6).

3.5. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Avantajları

Kaynak Tüketim muhasebesinin işletmelere sağladığı üstün yönlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Öktem, 2016:265):

- Amortisman hesaplamada yerine koyma maliyetini kullanması karar vericilerin gereksinim duyduğu faydalı maliyet bilgisinin sağlanmasına katkı sağlar.
- Atıl kapasiteyi kaynaktan sorumlu olan kişi veya birimlere yükler, ancak ürünlere yüklenmez. Bu durum kaynak yönetiminin kimlerin sorumluluğunda olduğunun belirlenmesine imkan sağlar.
- Kapasite analizlerinde atıl kapasitenin hesaplanmasını sağlaması ve analizde teorik kapasiteyi esas alması nedeniyle karar vericilerin stratejik hedeflerle ilgili alacağı kararları kolaylaştırır.

- Maliyetleri sabit veya orantısal olduğu ayrımı esasına bağlı olarak işletmelerdeki kaynakların maliyetlerin yapısı ve doğası hakkında bilgi sahibi olunur.
- Üretim süreçlerindeki dalgalanmalara uyum sağlama üstünlüğüne sahip olan bir muhasebe sistemi olması nedeniyle operasyonel bilgilerin üretilmesine katkı sağlar.
- Karar destek sistemlerine gereksinim duyması nedeniyle bu muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerin etkililiğinin ve verimliliğinin artmasına imkan sağlar.
- Kaynak havuzu ile kaynak tüketimi arasındaki nedensellik ilişkisini esas alması nedeniyle, kaynak tüketim maliyetlerinin maliyet nesnelere aktarılması aşaması kolay bir şekilde yürütülebilmektedir.

3.7. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Dezavantajları

Kaynak Tüketim muhasebesinin işletmelere sağlamış olduğu üstün yanlarının yanında, uygulamada karşılaşılan bir takım zorlukları ve sisteme yöneltile eleştiriler de söz konusu olmaktadır. Kaynak Tüketim muhasebesinin bu dezavantajlarını şöyle sıralamak mümkündür (Taniş ve Demircioğlu, 2017:185);

- SAP ve ERP gibi bir takım karar destek ve entegrasyon sistemlerine ihtiyaç duymaktadır.
- İşletmeler açısından atıl kapasite maliyetleri belirsiz bir faktör olarak kabul edilmektedir.
- Maliyetlerin sabit veya orantısal olarak ayrımına tabi tutulmasına bağlı olarak belirlenen ayrı ayrı maliyet merkezlerinin olması zorunluluğu sistemi, uygulayıcıları ve karar vericileri daha çok çaba ve emek sarf etmeye mecbur bırakan bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır.
- Diğer sistemler ile karşılaştırıldığında en karmaşık/yoğun olan muhasebe sistemi özelliğine sahiptir. Bu nedenle sistemin işletmeye kurulması ve uygulayıcıların ve karar vericilerin sisteme uyum sağlaması zor olmaktadır.

3.8. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Temel İlkeleri

Kaynak Tüketim muhasebesiyle ilgili olarak üç temel ilkeden söz edilmektedir. Bu ilkeler, KTM'nin kaynaklara bakış açısı, maliyetin yapısına bakış açısı ve maliyet modellemesinde varsayım olan miktar temelli yaklaşımıdır (Merwe ve Keys, 2002:31). Ayrıca, Kaynak Tüketim muhasebesinin amortisman yönteminde yerine koyma yönteminin benimsenmesi ve katkı payı gelir tablosu yaklaşımı ise kökeni Alman Maliyet Muhasebesine (GPK) dayanan ilke ve uygulamalarıdır (Erkuş vd., 2014:20).

3.8.1. Kaynak Tüketim Muhasebesi'nin Kaynaklara Bakış Açısı

Kaynak Tüketim muhasebesinin temelini kaynaklara bakış açısı oluşturmaktadır. Kaynaklar kapasite maliyetleri, atıl kapasite ve kaynakların verimliliği ile ilgili işletmelerdeki karar vericilere bilgi sağlamaktadır. KTM, Uluslararası İleri Üretim Konsorsiyum'u (CAM-I) tarafından kabul edilen ve kaynakların teorik kapasitesine odaklanan bir yaklaşım olduğu için Kaynak Tüketim muhasebesinde kapasite unsuru özellikli bir konumda yer almaktadır. Kaynak Tüketim muhasebesinde, kaynak maliyetleri, gerçekleştiği kaynakların yapıları hakkında bilgi sağladıkları için (sabit/orantısal) maliyet yapıları bu maliyet muhasebesi

siteminde önemli bir konumda yer almaktadır (White, 2009:65). Karar destek sistemleri genelinde, işletmelerdeki kaynak akışlarını odak noktası haline getirmektedir. Bu nedenle işletmeler kaynaklarını büyük ölçüde kaynak havuzları içerisinde veya homojen çalışma grupları şeklinde kategorize etmektedir (Dönmez ve Başçıl, 2017:33-34).

3.8.2. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Maliyetin Yapısına (Doğasına) Bakış Açısı

KTM'de maliyetler birincil ve ikincil maliyetler olarak kategorize edilmektedir. Birincil maliyetler, öncelikli olarak bir maliyet merkezinde oluşan maliyetlerdir. Bu nedenle maliyet merkezleri bu maliyetler üzerinde birincil kontrol hakkına sahiptir. İkincil maliyetler ise bir maliyet merkezine gider yansıtılmasıyla veya transfer fiyat mekanizmasıyla aktarılan maliyetlerdir. Başka bir ifadeyle, ikincil maliyetler kaynakları kullanan maliyet objesine açıkça yansıtılabilen veya diğer kaynak havuzlarında oluşan maliyetlerden oluşmaktadır (Erkuş vd. 2014:22).

3.8.3. Miktar Temelli Yaklaşım

Kaynak Tüketim muhasebesinin en önemli ilkelerinden birisi dağıtım sürecinde ölçü olarak miktarı esas alması olarak görülmektedir. Bu çerçevede maliyet dağıtımı, bu miktarlara bağlı olarak parasal bir şekilde gösterilmekte, fakat maliyetler, tüketim ilişkisini açıklamada yararlanılan bir unsur olmamaktadır. Maliyet dağıtımları sürecinde analizde yüzde veya parasal tutarların yerine miktar ölçüsü esas alınmaktadır. Tüm bu işlemler ölçme kavramı üzerine şekillenmiştir ve ölçümü yapılan kaynak ve faaliyet tüketimleri, belirli standartlar esas alınarak ölçülmektedir. Bu işlemlerin sonucu olarak, kaynak tüketimi ve maliyet dağıtımı arasındaki nedensellik ilişkisi miktar temeline bağlı olarak kurulmaktadır (Öğünç ve Tekşen, 2018:396).

3.9. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Geleneksel Sistemler ile Karşılaştırılması

Kaynak Tüketim muhasebesinin geleneksel maliyetleme modelleri ile karşılaştırılmasını aşağıdaki tablo yardımı ile özetlemek mümkündür.

Tablo 2. Kaynak Tüketim Muhasebesi ile Geleneksel Sistemlerin Karşılaştırılması

Kaynak Tüketim Muhasebesi Sistemi	Geleneksel Sistemler
Kullanılmayan (atıl) veya aşırı kapasite kaynaklardan sorumlu olan kişi veya birimlere yüklenilir, ancak sürecin çıktısı olan ürünlere yüklenmez.	Kullanılmayan (atıl) veya aşırı kapasitenin tanımlanması ve hesaplanması işlemi yapılmadığından dolayı kaynaklardan sorumlu kişi veya birimlere yükleme söz konusu olmamaktadır. Atıl/aşırı kapasite maliyetleri sistematik olarak ürünlere yüklenmektedir.
Kapasite yönetiminde ve analizinde teorik kapasite esas alınmaktadır. Böylece atık/aşırı kapasite hesaplanabilmekte, bu da karar vericilere alacağı kararlarda yardımcı olmaktadır.	Bütçelenen iş hacimleri ve maliyet oranlarını esas alması nedeniyle kapasite analizlerine ve atıl/aşırı kapasitenin hesaplanmasına olanak sağlamaz.
Karar destek sistemlerinin etkililiğini arttırmak ve faydalı maliyet bilgisi elde etmek amacıyla yerine koyma maliyeti esas alınarak amortisman	Genellikle gerçek maliyet bilgisini yansıtmayan ve raporlama sisteminden elde edilen tarihi maliyet bilgisine dayalı amortisman yöntemi

ayrılır.	esas alınır.
Tüketilen kaynakların maliyetini, maliyet nesnelere ile arasında nedensellik ilişkisi kurarak ve miktar temelli yaklaşımı esas alarak çıktı-tüketim ilişkileri yardımıyla maliyet nesnelere yükler.	Tüketilen kaynakların maliyetini, maliyet nesnelere, çıktı sonucu elde edilen ürünler için katlanılan maliyetleri ise tamamlanan nihai mamullere yüklemektedir.
Maliyetleri kaynak yapıları dikkate alınarak kaynak düzeyinde sabit ve değişken olarak ayırma tabi tutulur ve maliyet dağıtımı bu esasa üzerine yapılır.	Maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayırma tabi tutulması mamul düzeyinde tanımlanmaktadır. Dağıtım işlemi de bu esasa göre yapılmaktadır.
Değişken maliyetlerin de sabit bir şekilde tüketilebileceğini öngörmekte bu nedenle de uygulama da özellikler ve önlemler getirmektedir.	Kaynak düzeyinde değişken maliyetlere ilişkin bir ayırım yapılmaması ve tüketim davranışlarının öngörmemesi nedeniyle bir tanımlama söz konusu değildir.
Üretim sürecindeki dalgalanmalara uyum sağlayabilmesi nedeniyle kaynak düzeyinden kurum düzeyine kadar karar vericilere gerekli maliyet bilgisini sağlama ve sınıflandırma imkanı sağlamaktadır.	Geleneksel sistemde maliyetler mamul ya da departman düzeyinde sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Bu husus da maliyetlerin daha alt düzeylerde izlenmesine imkan sağlamamaktadır.
Miktar temelli yaklaşımı kullanması nedeniyle, gerçek, miktara dayalı ve finansal olmayan bilgilerin planlanan ve standart olarak kabul edilen miktarlarla karşılaştırılmasına olanak sağlayan bir sistemdir.	Finansal olmayan bilgiler genellikle işletme genelinde dağıtık bir konumda yer almaktadır veya bu bilgiler mevcut değildir. Bu bilgilere, maliyetlerin kaynak tüketim miktarlarına çok bakılmaksızın yüzdesel işlemlere dayalı olarak dağıtım tabi tutulması nedeniyle ulaşma imkanı mümkün değildir.

Kaynak: (Clinton ve Webber 2004:23).

3.10. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Zaman Sürümlü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Karşılaştırılması

Kaynak Tüketim muhasebesinde diğer sistemlerden farklı olarak maliyetler, kaynak temelinde sabit ve değişken olarak ayırma tabi tutulur. Bu nedenle Kaynak Tüketim muhasebesinin uygulanabilirliğinin sağlanması için kaynak maliyetlerinin davranış şekilleri ve modelleri hakkında bilgi sahibi olunması gereklidir. Maliyet dağıtımında ise hem Faaliyet Tabanlı Maliyetleme hem de hacim temelli dağıtım sistemleri eş zamanlı olarak kullanılmaktadır. Kaynak Tüketim muhasebesi, FTM sisteminin ve kısıtlar teorisi yaklaşımının işletmelerdeki karar vericiler için üstün yönlerini kendi yaklaşımında birleştiren bir sistem olarak tanımlanmaktadır (Basık, 2012:345). Bu yaklaşımın bir diğer uzantısı ise etkin stok yönetimidir. Etkin stok yönetimi; müşteri memnuniyeti sağlayacak şekilde minimum stok maliyetleri ile tedarik ve talebin uyumlu hal getirilerek stok faaliyetlerinin planlanması, koordine edilmesi, yürütülmesi ve kontrol edilmesidir (Küçük, 2018:140).

Tablo 3. Kaynak Tüketim Muhasebesi ile Zaman Sürümlü Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Karşılaştırılması

Açıklamalar	Kaynak Tüketim Muhasebesi	Zaman Sürümlü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
Diğer Bilgi Sistemleri ile İlişkisi	ERP desteğine gereksinim duyulmaktadır.	Bağımsız Sistem
Kaynak Havuzlarının Organizasyonu	Teknoloji tabanlı kaynak havuzları	Maliyet tabanlı kaynak havuzları
Kaynak Havuzlarının Bileşimi	Kaynak maliyetleri sabit veya değişken olabilir.	Tüm kaynak maliyetleri değişkendir.
Kaynak Maliyetlerinin Kaynak Havuzlarına Çapraz Dağıtım	Kaynak havuzları arasında çapraz dağıtım izin verilir.	Çapraz dağıtım izin verilmemektedir.
Kaynak Maliyetlerinin Maliyet Nesnelere Dağıtım	Hem faaliyete dayalı hem de hacim esasına dayalı maliyet yöntemine göre maliyet dağıtım yapılmaktadır.	Faaliyete dayalı maliyet esasına göre maliyet dağıtım yapılmaktadır.
Maliyet Etkeni	Miktar esaslı (kaynağa göre şekillenebilen) maliyet etkeni kullanılmaktadır.	Zaman esaslı maliyet etkeni kullanılmaktadır.
Kullanılan Kapasite	Teorik kapasite esas alınır.	Pratik kapasite esas alınır.
Sisteme Adaptasyon	Karmaşık bir sistem olması nedeniyle adaptasyon zor olmaktadır.	Sisteme adaptasyon kolaydır.
Amortisman Yöntemi	Yerine koyma maliyetleri esas alınır.	Tarihi maliyetler esas alınır.
Sistemin Teorik Alt Yapısı (Felsefe)	Alman Maliyet Muhasebesi (GPK) ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) birleştirilmiş halidir.	Geleneksel Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede görülen yetersizlikleri gidermek amacıyla geliştirilen alternatif bir yaklaşımdır.

Kaynak: (Tse ve Gong, 2009:45; Basık, 2012:345; Köse ve Ağdeniz, 2017:152).

4. ÖRNEK BİR UYGULAMA

Bu bölümde KTM ve FTM yöntemlerinin karşılaştırmalı olarak aynı örnek üzerinden çözümü yapılacaktır. Firmamızda, D imalat bölümünde A, B ve C mamülleri üretilmektedir. Mamül üretim aşamasında ise idare, montaj ve kalite bildirim faaliyetleri yer almaktadır. (Örnek

Uygulamamızda, kaynakçada gösterilen Tse ve Gong (2009) ve Aktaş (2013)'den faydalanılmıştır).

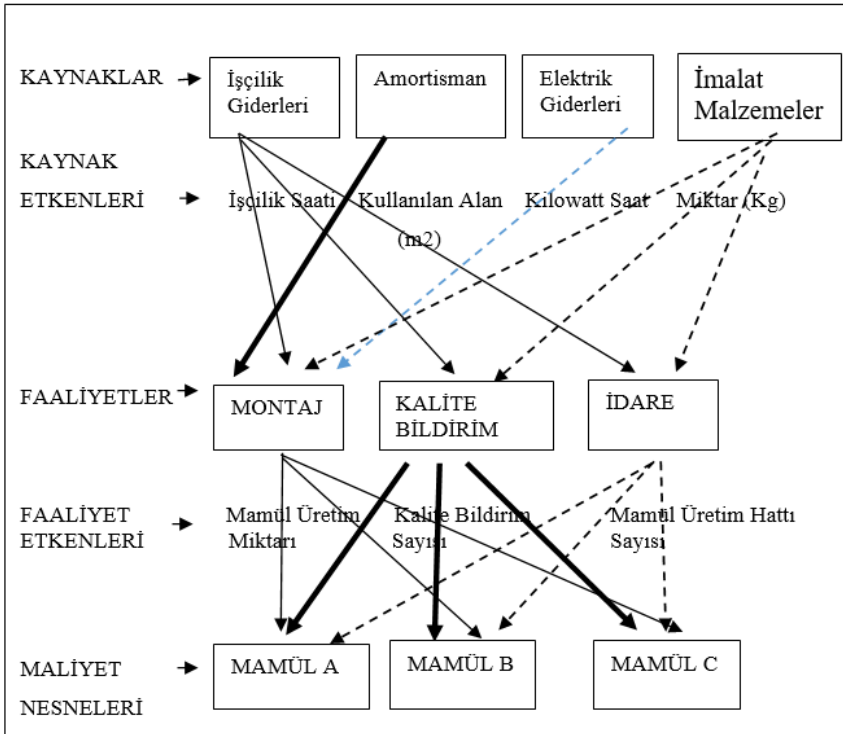
4.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması

FTM yönteminde faaliyetlerin işleyişini sağlamak için ihtiyaç duyulan kaynaklar, kaynak etkenleri yardımıyla faaliyet havuzlarına dağıtılır. Bu aşamadan sonra faaliyet etkenleri yardımıyla maliyetlerin, maliyet objelerine yüklenmesi sağlanmış olur.

E firmamızın D imalat bölümünde Mart 2018 dönemine ait kaynak havuzu maliyetleri ve bu maliyetlerin faaliyetlere aktarılmasında kullanılacak dağıtım anahtarları Tablo 4 Bölüm A'da gösterilmektedir. Tablo 4 Bölüm B'de ise dağıtım anahtarları ve faaliyetlere ilişkin tüketim miktarları yer almaktadır.

Tablo 4 Bölüm C'de ise, FTM yöntemine göre kaynakların faaliyetlere dağıtımı gösterilmektedir. İşçilik giderleri ve imalat malzemeleri üç temel faaliyet olan montaj, kalite bildirim ve idare kısmına dağıtılacaktır. Amortisman ve elektrik giderleri ise sadece montaj bölümüne dağıtılacaktır.

Tablo 4 Bölüm D'de ise, faaliyetlerde toplanan maliyetlerin mamüllere yüklenmesinde gerekli olan bilgiler verilmiştir. Bölüm E' de ise her mamülün yükleme oranları kullanılarak faaliyetlerden aldığı paylar gösterilmiştir. FTM yönteminde kaynakların teorik kapasitesi göz önünde bulundurulmadığı için hesaplanan maliyetlerin tamamı mamüllere yansıtılmıştır.



Şekil 3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Dağıtım Süreci

Tablo 4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması

Bölüm A: Kaynakların Maliyetleri, Kaynak Etkenleri ve Tüketim Miktarları		
Kaynaklar	Kaynak Etkenleri	Kaynak Maliyetleri
İşçilik Giderleri	İşçilik Saati	96,000
Amortisman	Kullanılan Alan (m ²)	100,000
Elektrik Giderleri	Kws	30,000
İmalat Malzemeleri	Kg	26,400

Bölüm B: Kaynak Sürücülerinin Tüketim Miktarları				
Kaynak Etkenleri	İdare	Montaj	Kalite Bildirim	Toplam
İşçilik Saati	5,000	8,000	3,000	16,000
m ²	-	6,000	-	6,000
kws	-	40,000	-	40,000
kg	300	3,500	2,800	6,600

Hesaplamalar:

İşçilik Giderleri: $96,000/16,000 = 6$

$5,000*6 = 30,000$ İdare

$8,000*6 = 48,000$ Montaj

$3,000*6 = 18,000$ Kalite Bildirim

Amortisman: 100,000 Montaj

Elektrik Giderleri: 30,000 Montaj

İmalat Malzemeleri: $26,400/6,600 = 4$

$300*4 = 1,200$ İdare

$3,500*4 = 14,000$ Montaj

$2,800*4 = 11,200$ Kalite Bildirim

Bölüm C: Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtım				
Kaynaklar	İdare	Montaj	Kalite Bildirim	Toplam
İşçilik Giderleri	30,000	48,000	18,000	96,000
Amortisman	0	100,000	0	100,000
Elektrik Giderleri	0	30,000	0	30,000
İmalat Malzemeleri	1,200	14,000	11,200	26,400
Toplam	31,200	102,000	29,200	162,400

Bölüm D: Faaliyet Sürücüleri					
Faaliyetler	Faaliyet Etkenleri	Mamül A	Mamül B	Mamül C	Toplam
İdare	Mamül Üretim Hattı Sayısı	1	1	1	3
Montaj	Mamül Üretim Miktarı	1,500	800	700	3,000
Kalite Bildirim	Kalite Bildirim Sayısı	30	70	100	200

Bölüm E: Faaliyet Giderlerinin Ürünlere Yüklenmesi					
Faaliyetler	Kullanılacak Oran	Mamül A	Mamül B	Mamül C	Toplam
İdare	10,400	10,400	10,400	10,400	31,200
Montaj	34	51,000	27,200	23,800	102,000
Kalite Bildirim	146	4,380	10,220	14,600	29,200
Toplam		65,780	47,820	48,800	162,400

Hesaplamalar:

İdare: $31,200/3 = 10,400$ Yükleme Oranı

$10,400*1 = 10,400$ A Mamülü, $10,400*1 = 10,400$ B Mamülü, $10,400*1 = 10,400$ C Mamülü

Montaj: $102,000/3,000 = 34$ Yükleme Oranı

$1,500*34 = 51,000$ A Mamülü

$800*34 = 27,200$ B Mamülü

$700*34 = 23,800$ C Mamülü

Kalite Bildirim: $29,200/200 = 146$ Yükleme Oranı

$30*146 = 4,380$ A Mamülü

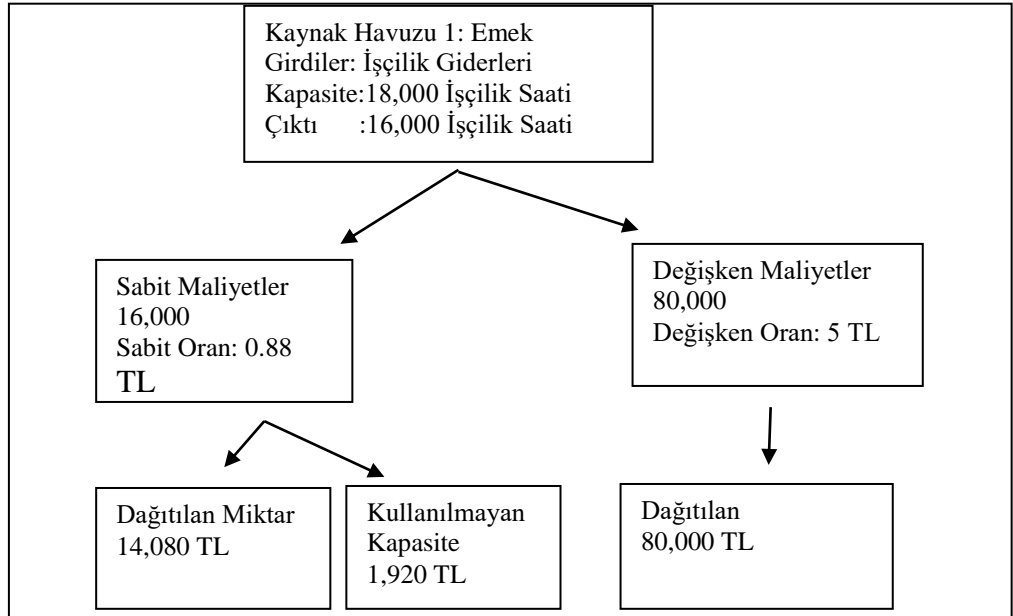
$70*146 = 10,220$ B Mamülü

$100*146 = 14,600$ C Mamülü

4.2. Kaynak Tüketim Muhasebesi Uygulaması

Kaynak Tüketim muhasebesine göre çözüm yapılabilmesi için bazı ek bilgilere gereksinim duyulmaktadır. Bu bilgiler kaynak havuzlarına ilişkin teorik kapasiteleri, mamül üretim süreci için planlanan üretim kapasitesi veya fiili kapasiteleri ve kaynakların maliyet davranışlarına (sabit veya değişken maliyet) ilişkin bilgilerin bilinmesi gerekmektedir.

KTM yönteminin FTM yönteminden işleyişindeki temel fark kaynak maliyetlerinin direkt faaliyet havuzlarına aktarılmayarak, ilk önce kaynak havuzlarının tespit edilmesi, oluşturulan kaynak havuzlarındaki toplanan maliyetler öncelikle faaliyet havuzlarına, sonrasında ise mamüllere dağıtımı yapılmaktadır.

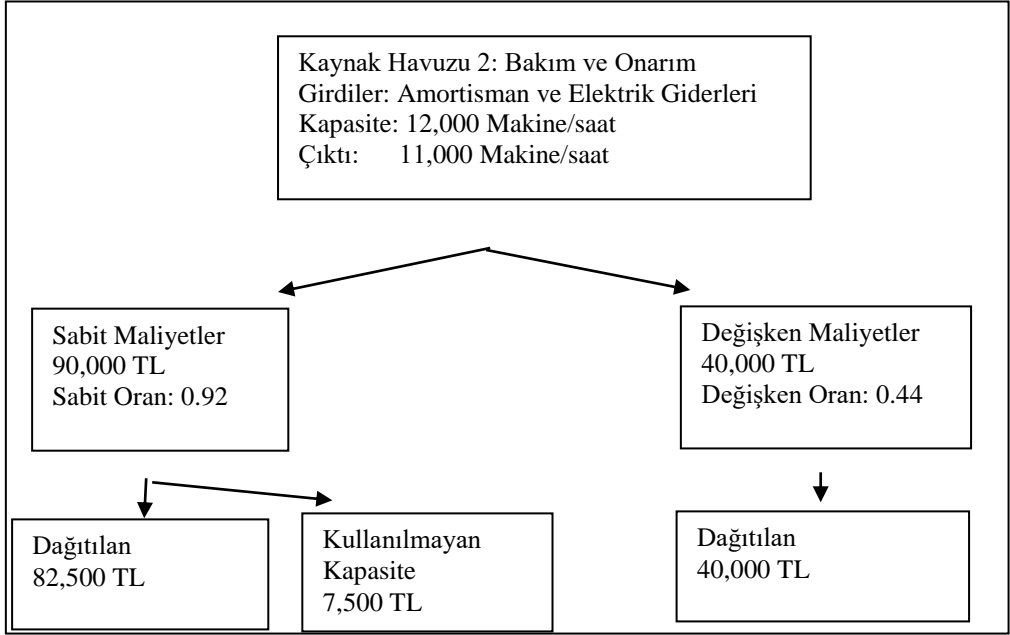
**Hesaplamalar:**

$16,000/18,000 = 0.88$ TL

$80,000/16,000 = 5$ TL

$$16,000 * 0.88 = 14,080$$

$$16,000 - 14,080 = 1,920$$



Şekil 4. Kaynak Tüketim Muhasebesi Yönteminde Kaynak Havuzları ve Unsurları

Not: İki Yöntem arasındaki farklılıkları ortaya koymak amacıyla iki yöntemde de temel veriler aynı kullanılmıştır. Fakat Tablo 3'te de değinildiği üzere amortisman giderlerinde FTM yönteminde tarihi maliyetler esas alınırken, KTM yönteminde ise yerine koyma maliyetleri esas alınacaktır. Bu nedenle amortisman giderlerine ilişkin hesaplamalar yerine koyma maliyetleri üzerinden yapılmaktadır.

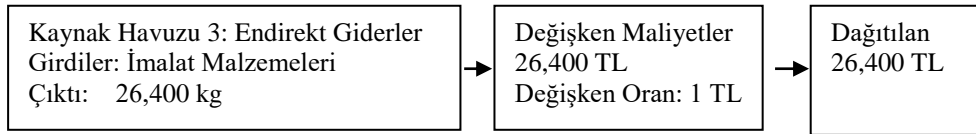
Hesaplamalar:

$$11,000 / 12,000 = 0.92$$

$$90,000 * 0.92 = 82,500$$

$$90,000 - 82,500 = 7,500$$

$$40,000 / 90,000 = 0.44$$



Firmamıza ilişkin bilgiler ve kaynaklar kullanılarak Emek, Bakım ve Onarım ve Endirekt Giderler havuzları oluşturulmuştur. Sonrasında ise, kaynak havuzlarındaki girdilerin maliyet davranışlarına ilişkin hesaplamalar yapılmıştır. Emek ve Bakım ve Onarım kaynak havuzları hem sabit hem değişken maliyet davranışına sahipken, Endirekt Giderler kaynak havuzu sadece değişken maliyet davranışına sahiptir. Kaynak havuzlarının maliyet davranışlarının

belirlenmesinin, en büyük yararı kullanılmayan (atıl) kapasitenin hesaplanmasına imkan vermesidir. Kaynak havuzlarındaki kapasite, teorik kapasiteyi ifade etmekte iken, çıktı miktarları ise önceden planlanmış veya gerçekleşmiş (fiili kapasite) kapasiteyi ifade etmektedir. Kaynak havuzlarında yer alan sabit maliyetlerin hesaplanmasında teorik kapasite baz alınırken, değişken maliyetlerin hesaplanmasında baz alınan kapasite ise önceden planlanmış veya gerçekleşmiş (fiili) kapasite üzerinden hesaplaması yapılmaktadır.

Tablo 5. Kaynak Tüketim Muhasebesi Uygulaması

Kaynak Havuzlarında Yer Alan Maliyetlerin Sabit ve Değişken Olarak Kategorize Edilmesi			
Kaynak Havuzları	Sabit Maliyetler	Değişken Maliyetler	Kullanılan Etken
Emek	16,000	80,000	İşçilik Saati
Bakım ve Onarım	90,000	40,000	Makine/Saat
Endirekt Giderler	0	26,400	Kilogram

Kaynak Havuzlarına İlişkin Baz Alınan Kapasiteler ve Birim Maliyetleri				
Kaynak Havuzları	Teorik Kapasite	Planlanmış veya Fiili Kapasite	Sabit Oran	Değişken Oran
Emek	18,000	16,000	0.88	5.00
Bakım ve Onarım	12,000	11,000	0.92	0.44
Endirekt Giderler	-	26,400	-	1.00

Faaliyetlere İlişkin Tüketilen Kaynaklar				
Kaynak Havuzları	Montaj	Kalite Bildirim	İdare	Toplam
Emek	8,000	3,000	5,000	16,000
Bakım ve Onarım	11,000	-	-	11,000
Endirekt Giderler	3,500	2,800	300	6,600

Emek ve Endirekt Giderlerin işletmemizdeki üç temel faaliyet olan montaj, idare ve kalite bildirim faaliyetlerinden yer alan tutarlar Tablo 4 Bölüm B'den alınmıştır. Bakım ve

Onarımdaki rakam ise Kaynak Tüketim Muhasebesi uygulamasında amortisman da tarihi maliyetlerin değil, yerine koyma maliyetinin esas alınmasından dolayı çıktı miktarımız olan 11,000 Makine-saattir.

Kaynak Havuzlarındaki Maliyetlerin Faaliyetlere Dağıtılması				
Kaynak Havuzları	Montaj	Kalite Bildirim	İdare	Toplam
Emek	47,040	17,640	29,400	94,080
Bakım ve Onarım	14,960	-	-	14,960
Endirekt Giderler	3,500	2,800	300	6,600
Toplam	65,500	20,440	29,700	115,640

Hesaplamalar:

$$(8,000*0.88)+(8,000*5) = 47,040 \text{ Montaj}$$

$$(3,000*0.88)+ (3,000*5) = 17,640 \text{ Kalite Bildirim}$$

$$(5,000*0.88)+(5,000*5) = 29,400 \text{ İdare}$$

$$(11,000*0.92)+(11,000*0.44) = 14,960 \text{ Montaj}$$

$$(3,500*1) = 3,500, \text{ Montaj } (2,800*1) = 2,800 \text{ Kalite Bildirim, } (300*1)= 300 \text{ İdare}$$

Faaliyetlere İlişkin Maliyetlerin Mamüllere Dağıtılması				
Faaliyetler	Kullanılacak Oran	Mamül A	Mamül B	Mamül C
Montaj	21.83	32,750	17,464	15,211
Kalite Bildirim	102.20	3,066	7,154	10,220
İdare	9,900	9,900	9,900	9,900
Toplam		45,716	34,518	35,331

Hesaplamalar: (Tablo 1- Bölüm D Faaliyet Sürücüleri kısmındaki bilgiler kullanılacaktır)

$$65,500/3,000 = 21.83 \text{ Montaj Yükleme Oranı}$$

$$1,500*21.83 = 32,750 \text{ Mamül A, } 800*21.83= 17,464 \text{ Mamül B, } 700*21.83= 15,211 \text{ Mamül C}$$

$$20,440/200 = 102.20 \text{ Kalite Bildirim Yükleme Oranı}$$

$$30*102.20 = 3,066 \text{ Mamül A, } 70*102.20 = 7,154 \text{ Mamül B, } 100*102.20 = 10,220 \text{ Mamül C}$$

$$29,700/3 = 9,900 \text{ İdare Yükleme Oranı}$$

$$9,900*1 = 9,900 \text{ Mamül A, } 9,900*1 = 9,900 \text{ Mamül B, } 9,900*1 = 9,900 \text{ Mamül C}$$

Kaynak Tüketim Muhasebesi Yöntemine Göre Özet Maliyet Dağıtım Tablosu				
Kaynak Havuzları	Tahsis Maliyetler	Edilen	Dağıtılan Maliyetler	Atıl (Kullanılmayan) Kapasite Maliyeti
Emek		96,000	94,080	1,920
Bakım Onarım		130,000	122,500	7,500
Endirekt Giderler		26,400	26,400	0
Toplam		252,400	242,980	9,420

5. SONUÇ

Teknolojinin hızla geliştiği ve rekabetin yoğun olduğu günümüzde işletmelerde kullanılan geleneksel maliyetleme sistemlerinin yetersizlikleri ve ihtiyaçlara cevap verememesi belirgin bir sorun haline gelmiştir. Geliştirilen geleneksel yaklaşımlar Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Hedef Maliyetleme gibi sistemlerdir. Bu sistemlere alternatif olarak ise geliştirilmiş olan çağdaş yaklaşımlarda söz konusudur. Zaman Sürümlü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Yalın Muhasebe ve Kaynak Tüketim Muhasebesi bu sistemlerin başında gelmektedir. Bu sistemler içinde en üstün yararı olan sistem Kaynak Tüketim Muhasebesi olarak kabul edilmektedir. Kaynak Tüketim Muhasebesi, üretim maliyetlerin temelini kaynaklar olduğunu esasına dayanmaktadır. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin üstünlüklerini temel alan ve Alman Maliyet Muhasebesi ile birleştiren bir çağdaş yaklaşımdır.

Kaynak Tüketim Muhasebesi geleneksel sistemler ile karşılaştırıldığında birçok üstün yönü olduğu görülmektedir. Atıl kapasiteyi tespit edebilen bir model olması ve maliyetleri kaynağında ayırma tabi tutması nedeniyle işletmelerdeki karar vericilerin önemli ölçüde fayda sağlayabileceği bir sistem olarak kabul edilmektedir.

KTM, işletmelerdeki maliyetleri minimize etmek ve kar maksimizasyonu sağlamak, üretim kapasitesini arttırmak ve rekabetçi pazar ortamında rakiplerine üstünlük sağlamak için yararlanılan kaynak temelli bir yönetim muhasebesi yaklaşımıdır. Bu sistem ile geleneksel sistemlere göre maliyet bilgileri daha doğru ve güvenilir şekilde sağlanabilecek, bu sayede karar vericilerin alacağı kararların başarılı bir şekilde gerçekleşmesi ve stratejik hedeflerin gerçekleştirilmesi kolaylaşacaktır.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için Kaynak Tüketim Muhasebesi ve geleneksel sistemlerden biri olan Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulandığı bir örnek uygulama son kısımda yer almaktadır. Uygulamadan da anlaşılacağı üzere Kaynak tüketim Muhasebesinin en üstün yanlarından biri olan atıl kapasite maliyetlerinin belirlenmesidir. Bu üstünlük de işletmelerdeki karar vericilerin stratejik hedefleri daha sistematik bir şekilde gerçekleştirmesi ve maliyet azaltımı politikalarının daha etkili yürütülmesine imkan sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

- ACAR, D. ve ASLANTAŞ ATEŞ B. (2011). “Tedarik Zinciri Faaliyetlerinin Maliyetleri ve Dış Kaynak Kullanımı İlişkisi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16(3), 9-27.
- 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, 58, 55-76.
- AL-QADY, M. ve EL-HELBAWY, S. (2016). “Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting”, Journal of Applied Management Accounting Research, 2016, 14(1), 39-54.
- BASIK, F.O. (2012). Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- BÜYÜKMİRZA, K. (2017). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitabevi.
- CENGİZ, E. (2012). “Gelişmiş Bir Maliyetleme Yaklaşımı Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 14(1), 215-233.
- CLINTON, D. ve WEBBER, S.A. (2004). “RCA At Clopay”, Strategic Finance, 86(4).
- DÖNMEZ, A. ve BAŞÇİL, G. (2017). “Kaynak Tüketim Muhasebesi: Bir Mobilya Üretim İşletmesinde Uygulama”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak - Şubat 2017, 29-56.
- ELMACI, O. (2014). “A Model Proposal Concerning Balance Scorecard Application Integrated With Resource Consumption Accounting in Enterprise Performance Management”, International Journal of Organizational Leadership, 1-9.
- ELMACI, O. ve TUTKAVUL, K. (2015). “Sürdürülebilir Üstünlük Elde Edebilme Bağlamında Çevresel Maliyetlerin Analizi ve Çevresel Maliyetlerin Raporlanmasında Kaynak Tabanlı Maliyetleme Model Önerisi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17(1), 75-110.
- ELMACI, O. (2015). Sürdürülebilirlik ve Stratejik Yönetim Açısından Yönetim Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitabevi,.
- ELSHAHAT, M.F. (2016). “Resource Consumption Accounting: The Challenges and Application Obstacles”, International Journal of Business, Accounting, and Finance, 10(1), 103-125.
- ERKUŞ, H. vd. (2014). “Kaynak Tüketim Muhasebesinin Diğer Maliyet Sistemleri ile Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 7(2), 15-36.
- KAYIHAN, B. ve TEPELİ Y. (2016). “Yeni Bir Maliyetleme Tekniği Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı, 431-443.
- KEFE, İ. ve TURHAN, M.S. (2017). “Stratejik Performans Yönetiminin Finansal Olmayan Boyutları ve Çağdaş Maliyet - Yönetim Muhasebesi Yaklaşımları”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 26(1), 12-25.

- KHATTAK, S.H. vd. (2016). “An Exergy Based Approach to Resource Accounting for Factories”, *Journal of Cleaner Production*, 99-108.
- KÖSE, T. ve AĞDENİZ, Ş. (2017), “Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10(2), 139-160.
- KÖSE, T. ve AĞDENİZ, Ş. (2018). “Yönetim Muhasebesinin Yeni Paradigması: Bütünleştirme”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, Özel Sayı 2018, 518-541.
- KURTLU, A.E. (2016). “Kaynak Tüketim Muhasebesi: Silah Fabrikası Örneği”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 1-14.
- KÜÇÜK, O. (2018). *Stok Yönetimi Ampirik Bir Yaklaşım*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ÖĞÜNÇ, H. ve TEKŞEN, Ö. (2018). “Kaynak Tüketim Muhasebesi Yaklaşımının Tuğla Üretim İşletmesinde Uygulanması ve Karşılaştırmalı Analizi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(2), 389-417.
- ÖKTEM, B. (2016). “Üretim İşletmelerinde Kaynak Tüketim Muhasebesine Duyulan Gereksinim ve Uygulama Boyutu”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 38(1), 261-277.
- ÖZYAPICI, H. (2015). “Sağlık Kurumlarında Fiyatlandırma Kararları İçin Maliyet Analizi Sağlayan Yeni Bir Maliyetleme Yaklaşımı: Kaynak Tüketim Muhasebesi”, *Sağlık Akademisyenleri Dergisi*, 2(1), 22-26.
- PAH HANG, M.Y.L. vd. (2016). “Towards a Coherent Multi - Level Framework For Resource Accounting”, *Journal of Cleaner Production*, 204-215.
- SÖZEN, M. (2017). “Kaynak Tüketim Muhasebesinin Gelişim Süreci, Maliyet Avantajları ve Teorik Bir Uygulama”, *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(2), 229-255.
- TANIŞ, İ.F. ve DEMİRCİOĞLU E.N., (2017). “Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Önemi”, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 21(2), 175-187.
- TSE, M., S. C. ve GONG, M.Z. (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.
- TUTKAVUL, K. (2016). *Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Kaynak Tabanlı Yaklaşım ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- VAN DER MERWE, A. and KEYS, D.E. (2002). “The Case for Resource Consumption Accounting”, *Strategic Finance*, 83(10), 31-36.
- WHITE, L. (2009). “Resource Consumption Accounting: Manager - Focused Management Accounting”, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 20(4), 63-77.
- YILMAZ, B. ve CERAN, M.B. (2017). “The Role of Resource Consumption Accounting in Organizational Change and Innovation”, *Economics, Management, and Financial Markets*, 12(2), 131-140.

- YILMAZ, R. (2018). “Alman Maliyet Muhasebesi Sistemi: Esnek Analitik Maliyet Planlama ve Muhasebesi”, Akademik Araştırmalar ve alışmalar Dergisi, 10(18), 270-287.
- ZHANG, Q., 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, 2481-2484.