

Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Önemi

Resource Consumption Accounting and Its Importance

İ.Faruk TANIŞ¹

Elif.N.DEMİRCİOĞLU²

ÖZET

İşletmelerin rekabet üstünlüğü yaratarak karlılıklarını arttırabilmesinin unsurlarından birisi de hiç kuşkusuz maliyettir. Zira işletmelerin maliyet bilgilerini kullanarak alacakları birçok yönetsel karar, işletme karlılığını etkilemektedir. Bu durumda doğru ürün maliyeti belirlemenin önemi artmıştır. Ürün maliyetini doğru bir şekilde belirleyebilmede geleneksel yöntemler günümüz modern üretim ortamında yetersiz kaldığından, yeni yöntemlere olan ihtiyaç artmıştır. İleri üretim teknolojilerinin kullanıldığı, çok çeşitte ürünün üretilebildiği günümüz modern üretim ortamında, ürün maliyeti belirlemede geleneksel yöntemlerin yetersizliğini gidermek üzere geliştirilmiş yöntemlerden kaynak tüketim muhasebesi bu noktada oldukça önem arz etmektedir. Bu amaçla bu çalışmada kaynak tüketim muhasebesi teorik olarak incelenmiş, bu doğrultuda kaynak tüketim muhasebesinin anlamı, önemi, amacı, avantaj ve dezavantajları ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Kaynaklar, Kaynak Tüketimi, Ürün Maliyetleri

ABSTRACT

One of the key competitive advantage factor is cost, undoubtedly, in increasing companies' profitability by means of developing competitive edge. Because many managerial decisions that companies make by using cost information affect companies profitability. In this situation, the importance of determining accurate product cost has increased. The need of new methods for accurate product cost has increased because traditional methods are insufficient for determining product cost accurately in modern production environment. In this situation, resource consumption accounting which is developed for eliminating the inefficiency of traditional methods in determining accurate product cost, is so important in today's modern production environment which companies use advanced production technologies and can produce in a wide variety of products. For this purpose, in this study, resource consumption accounting was examined therotically. Accordingly, the scope, significance, purpose, advantages and disadvantages of resource consumption accounting was explained.

Keywords: Resources, Resource Consumption, Product Cost

¹ Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Öğrencisi

² Yrd.Doç.Dr., Çukurova Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, elunal@cu.edu.tr

GİRİŞ

Günümüzde firmaların pazarda ayakta kalabilmesini sağlayan rekabet avantajı unsurlarından birisi de maliyettir. İnsanların artan ihtiyaçları ve dolayısıyla taleplerinin çoğalması nedeniyle rekabet artmış ve dolayısıyla maliyet bilgileri önemli bir konuma gelmiştir. Ayrıca maliyet yönetimi, yönetime bilgi sağlaması nedeniyle karar almada en önemli etken haline gelmiştir (Yalçın, 2006: 15). Öyle ki işletmelerinin yoğun rekabet ortamında alacağı bu stratejik kararlar, işletmenin gelecekte ayakta kalıp kalamayacağı veya ne kadar rekabet edebileceğinin belirleyicisi olmaktadır (İraz, 2005: 243-244). Buradan çıkarılması gereken ana fikir; işletmenin alacağı kararların hayati önem taşıdığıdır. Nitekim yoğun rekabet ortamında yapılan bir hata, rakip firmaların sözcüğü firmanın bir veya bir kaç adım önüne geçmesine sebep olabilecektir (Kuruüzüm, Atsan, 2001: 84). Bu nedenle işletme yönetimi eksiksiz ve doğru bilgiler ışığında karar almak zorundadır. Bu süreçte yönetim muhasebesi sisteminin çıktısı olarak maliyet bilgileri doğru ve zamanında, amacına uygun bir şekilde üretilmelidir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 389-390).

Yoğun rekabet ortamında işletmenin kullandığı ve maliyet objelerinin maliyetlerini doğru saptamayla görevli maliyet yöntemleri ile yönetime zamanında doğru ve eksiksiz bilgi vermeyi hedefleyen yönetim muhasebesi sistemlerinin kusursuz çalışması gerekmektedir. Bu doğrultuda işletmeler kendi faaliyet alanına en uygun maliyet ve yönetim muhasebesi sistemini seçmeli ve uygulamalıdır (Aktaş, 2013:57). Günümüz modern üretim ortamlarında ürün maliyetlerinin daha doğru bir şekilde belirlenmesini ve bu sayede işletmelerin daha doğru stratejik kararlar alarak karlarını arttırmasını sağlayan yeni maliyet yöntemlerinden birisi de Kaynak Tüketim Muhasebesidir (KTM). Bu amaçla bu çalışmada KTM kapsamı, amacı, önemi ve üstünlükleri açıklanacaktır.

1.Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM) Kavramı

Günümüz ileri üretim teknolojilerinin kullanıldığı üretim ortamlarında, geleneksel maliyet sistemleri ile ürünlerin maliyeti doğru olarak saptanamamaktadır. Zira teknolojik değişim ve gelişmelerin ürün maliyetlerinde meydana getirdiği yapısal değişim, ürün maliyetlerinde sabit ve endirekt maliyetlerin payını arttırmış ve bu nedenle geleneksel sistemlerden elde edilen verilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin tartışılmasına neden olmuştur (Aktaş, 2013: 56). Öyle ki üretilen ürünle direkt olarak bir ilişkisi bulunmayan buna rağmen ürüne yüklenen maliyetler, ürüne ait maliyet bilgisini gerçekten uzaklaştırmaktadır. Bu da hem kullanılan sistemin hem de yönetim kademesine verilen bilgilerin doğru ve güvenilir olmamasına ve bunların sonucunda alınacak stratejik yönetsel kararların yanlış olmasına neden olmaktadır. Geleneksel sistemlerin bu dezavantajları faaliyete dayalı maliyet sistemi aracılığıyla düzeltilmek istenmiştir (Tutkavul, 2016: 106).

Faaliyete dayalı maliyet sisteminde (FDM) faaliyetler mamul üretmek için yapılır ve işletme kaynaklarını tüketen de faaliyetlerdir. FDM, yapılan faaliyetlerle ilişkili olan

maliyetleri izler ve faaliyetlere ait maliyetleri çeşitli maliyet taşıyıcıları ile ürünlere dağıtır (Unutkan, 2010: 90). Geleneksel sistemlere alternatif olarak kullanılan faaliyete dayalı maliyet sisteminde maliyetleri tüketen etkenin faaliyetler olduğu varsayılmaktadır. Bu nedenle faaliyetlere atfedilen maliyetlerin üretilen ürünlere yüklenebilmesi için bir takım maliyet taşıyıcıları kullanılmaktadır (Erkuş ve diğerleri, 2014:18). Özetle FDM'de iki aşamalı dağıtım süreci söz konusu olup, ilk aşamada kaynak maliyetleri faaliyetlere, ikinci aşamada ise faaliyet maliyetleri ürünlere dağıtılır.

Kaynak Tüketim Muhasebesinin (KTM) odak noktası ise, FDM sistemindeki gibi faaliyetler değil aksine tüketilen kaynaklardır (Wang, 2009: 84). Bir organizasyona ait maliyetler ve gelirler tamamıyla bunları üreten kaynakların ve bireysel kapasitenin bir fonksiyonudur. Kısaca atıl yada fazla kapasite maliyeti ürüne değil, bu eksiklik veya fazlalığa sebep olan kişi yada bölüme atfedilir (Merwe, 2011: 1). Özetle faaliyete dayalı maliyet sistemi, işletmeyi tam kapasite çalışmış gibi varsayarak atıl/kullanılmayan kapasitenin maliyetini de ürünlere yüklemektedir. Bu varsayım ürünün gerçek maliyetini yansıtmaktan uzak bir yola girilmesine neden olmaktadır. Kaynak tüketim muhasebesi sistemi ise bu varsayımı dikkate almayarak, atıl kapasite maliyetini ürünlere yüklemeyi reddetmektedir (Tutkavul, 2016: 106).

Kaynak tüketim muhasebesi sistemi konuşulurken bahsedilmeden geçilemeyecek bir sistem de Alman yönetim muhasebesi sistemidir. İkinci Dünya savaşından sonra ortaya çıkan GPK sistemi savaş sonrası en çok kullanılan sistem haline gelmiştir. Ancak Alman kültürünü ve bakış açısını da içerdiği için ABD'li şirketlerde yeterli memnuniyet sağlanamamıştır. Günümüzde dahi oldukça fazla sayıda Alman firması tarafından kullanılan GPK sistemi önceleri direkt ürün maliyetlerini esas almaktaydı. Sonralarda sistemi kendi bünyelerinde kullanan firmalar tarafından direkt ürün maliyetlerinin yanı sıra, sabit maliyetlerin de sistem içerisinde bulunması gerektiğini düşünerek zamanla sistemi oturtmuşlardır (Aksu, 2013: 167-168).

2000'li yıllarda ortaya çıkan KTM sistemi ilk olarak 2001 Aralık ayında sistemi CAM-I (Consortium of Advanced Management - International) tarafından tanıtılmıştır (Köse ve Ağdeniz, 2015: 52). Kendi bünyesinde uygulamasından ve yedi yıl üzerinde çalışılmasından sonra 2008 yılında bir grup akademisyen ve bu sisteme ilgi duyan kesimlerce, yönetim muhasebesi sistemlerinin kalitesini ve standartlarını yükseltmek amacıyla KTM sistemi tanıtılmış ve özendirilmiştir (Tutkavul, 2016: 108).

Kaynak tüketim muhasebesi, yönetim karar destek sistemine katkı sağlamak için kullanılan, kaynakların öne çıkarıldığı Alman yönetim muhasebesi sistemi ile faaliyeti/süreci öne çıkaran faaliyet tabanlı maliyet muhasebesi sisteminin avantajlı yönlerini alarak ortaya çıkmış bir yönetim muhasebesi sistemidir. Bu sistem, daha geniş imkanlar sağlayabilmek ve daha doğru ve güvenilir bilgi üretebilmek için basit bir maliyet muhasebesi sistemi olmaktan çok daha öteye gitmiştir. Bu sayede süreç boyunca işletmenin yönetim kadrosuna doğru bilgi sağlamak, detaylı bir raporlama ve planlama sistemini oturtabilmek için tam entegre olmaktadır (Webber ve Clinton, 2004: 1).

Kaynak tüketim muhasebesi sistemine ilişkin diğer bir tanım ise şöyledir (Ahmed ve Moosa, 2011: 755);

Kaynak tüketim muhasebesi yaklaşımı, işletmenin üretkenlik yeteneğini artırmak, yüksek rekabetçi bir pazarda çok daha iyi bir noktayı hedeflemek, maliyetleri minimize etmek ve gelirleri de maksimize etmek amacıyla güvenilir bilgi üretmeye odaklanan bir yönetim muhasebesi sistemidir.

Özetle maliyetlerin doğru hesaplanması ve maliyet ve maliyet akışlarının doğru anlaşılması, her yönetim muhasebesi sistemi için kritik düzeyde önem arz etmektedir. Kaynak tüketim muhasebesi de bu bakış açısıyla yola çıkan bir sistemdir (Merwe, 2011:1). Kaynak tüketim muhasebesi, maliyetleri minimize ve gelirleri maksimize etmek amacıyla, üretkenliği arttırabilmek ve yüksek rekabetçi bir pazarda daha yüksek bir başarı elde edebilmek için daha yüksek seviyelere ulaşabilme amacına uygun ve güvenilir bilgi üretme odaklı bir yönetim muhasebesi yaklaşımıdır (Ahmed ve Moosa, 2011: 755). Bu sistem, içerisinde; “Grenzplankostenrechnung” (GPK) diye bilinen, “esnek maliyet planlama ve kontrol” anlamına gelen, içerisinde Faaliyete Dayalı Maliyet (FDM) sisteminin ve Alman yönetim muhasebesi sisteminin öne çıkan ve avantajlı taraflarını bünyesinde barındıran, FDM’den farklı olarak kaynakları esas alarak sınıflandırma yapan yönetim muhasebesi sistemidir (a.g.e.:756).

2. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Önemi

Yeni bir sistem olarak ortaya çıkan kaynak tüketim muhasebesi sistemi, geleneksel sistemlere nazaran daha doğru, güvenilir ve detaylı bilgi sunmaktadır. Sistemin sağladığı güvenilir bilgiler sayesinde işletme yöneticileri güçlü stratejik kararlar verebilmektedirler. Aynı zamanda çoğunlukla kurumsallaşmış firmalarda kullanılan kurumsal kaynak planlaması sistemleri ile de etkili bir şekilde çalışmaktadır. KTM bu sistemler aracılığıyla üretim işletmesinin temelde istediği ürün maliyetlerini doğru bir şekilde tespit edebilmektedir. Sisteme yüksek kaliteli ve doğru bilgi sağlayabilmek için kaynak seviyesine kadar inilmektedir. Geleneksel sistemler, anlaşılması ve karar verilebilmesi zor, karmaşık bilgiler sağlamakta ve KTM’nin üretebildiği kritik bilgileri de üretememektedir. Örneğin; üretim işletmeleri bir ürünü kendi imkanlarıyla üretmek yada dışarıdan temin etmek gibi bir karar verme durumunda kaldıklarında, KTM’nin ürettiği güvenilir bilgiler sayesinde rasyonel bir şekilde karar verebilmektedirler (Webber ve Clinton, 2004: 21-22).

Daha önce de değinildiği gibi “Esnek maliyet planlama ve kontrol” anlamına gelen “Grenzplankostenrechnung (GPK)” Alman yönetim muhasebesi sistemi ile faaliyet tabanlı maliyet sistemini barındıran kaynak tüketim muhasebesi sistemi, kaynak kapasitesini; üretken kaynak kapasitesi, üretken olmayan kaynak kapasitesi ve atıl kapasite şeklinde ayırarak entegre bir operasyonel model oluşturmaktadır (Ahmed ve Moosa, 2011: 755-756). Kullanılmayan kapasitenin ortaya çıkartılması aynı zamanda fazla kapasitenin de ortaya çıkarılması ve doğru yönetilmesi ile güvenilir maliyet

bilgileri oluşmaktadır. Bu sayede işletme için bütçe hazırlanabilmekte ve yönetime karar vermede destek sağlayabilmektedir (Tutkavul, 2016: 114).

3. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Kapsamı

Kaynak tüketim muhasebesinin, Alman yönetim muhasebesi sisteminin ve faaliyet tabanlı maliyet sisteminin öne çıkan taraflarını içerdiği, önceki bölümde de bahsedilmiştir. Bu nedenle ilerleyen bölümlerde KTM'nin teorik alt yapısını meydana getiren bu iki sistem tanıtılacaktır.

3.1. Alman Yönetim Muhasebesi Sistemi

Alman diline sahip firmalar geleneksel olarak, Almancası "Grenzplankostenrechnung (GPK)" Türkçesi ise "Esnek maliyet planlama ve kontrol" olan gelişmiş maliyet tekniklerini kullanmışlardır. Yine bu firmalar, karmaşık ürünler üretmek ve karmaşık üretim süreçleri ile çalışmak amacıyla GPK tekniklerini, SAP yazılımlarını temel alan bilgi sistemlerine entegre etmişlerdir. Bütün bilgilere ters olarak, seri üretim sürecine sahip üreticiler genellikle GPK sistemini kullanmamaktaydı çünkü bu tip devamlı üretim süreçleri göreceli olarak basit ve otomatikleştirilmiştir. Aynı zamanda bu tarz devamlı üretim sürecine sahip şirketler, GPK sistemiyle 'toplu halde üretim süreçlerine, üretilen karmaşık ürünlere ve üretim süreçlerine, hem sabit hem de değişken maliyetlere' sahip birçok üretim işletmesi kadar fayda elde edemeyeceklerdir. Alman yönetim muhasebesi sistemi sadece üretim şirketleri için kullanılabilir bir sistem değildir. Örnek vermek gerekirse Alman Telekom şirketi en karmaşık GPK sistemini kullanan şirketlerden birisiydi (Krumwiede, 2005: 28).

Maliyet muhasebesinde maliyetler daha kolay bir kontrol sistemi oluşturmak amacıyla birinci ve ikinci maliyetler olarak ikiye ayrılmaktadır. Birincil maliyetler, mamul ile direkt bağlantısı kurulabilen maliyetlerdir. İkincil maliyetler ise, nihai ürün ile maliyet arasında doğrudan bir bağlantı bulunmayan, ürüne yüklenebilmesi için çeşitli dağıtım anahtarlarına ihtiyaç duyulan maliyetlerdir (Çelebi, 2010: 46). Kaynakları tüketen merkez, burada ikincil denetime sahip olmaktadır. Alman yönetim muhasebesi sistemi, kaynaklara yüklenecek maliyetleri ayrı ayrı kaynak havuzlarında toplar. Havuzlarda toplanan bu maliyetler direkt izleme yoluyla, ikincil maliyet şeklinde veya dağıtım anahtarları vasıtasıyla aktarılmaktadır. Maliyet merkezlerine aktarılan her maliyet, sabit ve değişken olarak ayrıştırılmaktadır (Tutkavul, 2016: 117).

3.2. Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi (FDM)

Artan rekabet ve gelişen teknoloji, artan ürün çeşidi ve miktarı gibi faktörler nedeniyle, geleneksel sistemlerin mevcut ihtiyaçlara cevap verememesi, önemli bir takım hatalara neden olması nedeniyle yeni bir sistem arayışıyla, 1980'lerde faaliyete dayalı maliyet sistemi (FDM) sistemi adı altında yeni bir sistem tasarlanmıştır (Kayhan ve Tepeli, 2016: 443).

Faaliyete dayalı maliyet sistemi, adından da anlaşılacağı üzere faaliyetlere odaklanan, ürün veya hizmet üretimi sürecinde, ihtiyaç duyulan faaliyetlerin tükettiği maliyetleri göz önüne alan bir sistemdir. Bu sistem temel prensip olarak kaynakları tüketenin faaliyetler olduğunu ve faaliyetleri tüketenin de mamuller olduğunu savunmaktadır (Akın, 2013: 22-23). Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, üretim sürecinde endirekt maliyetlere odaklanırken bu maliyetlerin mamullerle arasında anlamlı bir bağlantı kurar ve bunun için faaliyetleri kullanır. Bu bilgiler üzere FDM sistemi öncelikle maliyetlerin faaliyetlere ve akabinde mamullerin faaliyetleri tüketme oranına göre mamullere dağıtıldığı bir sistem olduğu anlaşılmaktadır (Tutkavul, 2016: 118).

Uluslararası literatürde "Activity Based Costing - ABC" olarak bilinen faaliyete dayalı maliyet sistemi işletmelerin ilerlemesine destek verecek bilgiler üreten farklı bir yöntemdir. Aynı zamanda faaliyetlerin ve hammadde-kaynakların performanslarını ölçerek yönetim kadrosuna stratejik bilgi sağlayan bir sistemdir. Bu sistemde kaynak tüketimleri göz önüne alınır ve bu tüketimleri faaliyetlere aktarır. Bundan dolayı sistemin adı faaliyete dayalı maliyet sistemidir (Taşçı, 2004: 35).

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin kaynak tüketim muhasebesi sisteminden farkı, kapasite kullanma miktarlarını önemsememesinden dolayı tam kapasite ile işlem yaptığını varsaymaktadır. Yani atıl kapasite farkını dikkate almadan hesaplama yaparak, 'kaynak tüketim muhasebesi sistemine nazaran' gerçekten uzaklaşmakta olan bilgiler sunmaktadır ki gerçekten uzaklaşan bu bilgiler işletmeyi yanlış bir karara sürükleyecek ve dolayısıyla yanlış tercih edilen bir maliyet sistemi nedeniyle stratejik hata yapılmış olacaktır (Tutkavul, 2016:106).

4. Kaynak Tüketim Muhasebesi Sisteminin Temel İlkeleri

Kaynak tüketim muhasebesinde, ulusal literatürde bir çok araştırmacı tarafından temel ilkeler, genel olarak üç ayrı kalem olarak gösterilmiş ancak tercih edilen ve öne çıkan ilkeler farklılaşmıştır. Bu nedenle bu çalışma kapsamında ele alınacak olan ilkeler şu şekilde olacaktır (Erkuş ve diğerleri, 2014:20-21);

- Nedensellik İlkesi,
- Cevap Verebilirlik İlkesi,
- İş ve Süreç İlkesi.

4.1.Nedensellik İlkesi

Nedensellik ilkesi kısaca bir olayın yada işlemin neden sonuç ilişkisi ile bağlanması gerektiğini ifade eder. Kaynak tüketim muhasebesinde ise nedensellik ilkesi, kaynak akışı ve bu akış ile alakalı maliyetlerin neden sonuç ilişkisi kapsamında ortaya çıkması gerektiği anlatılmaktadır (Kurtlu, 2016: 4).

Neden sonuç ilişkisi sayesinde kaynak havuzlarına gelişi güzel kaynak paylaşımları ortadan kaldırılmış olacaktır. Şayet herhangi bir kaynak havuzu başka bir kaynak

havuzunun çıktısından faydalanmıyorsa, faydalanılmayan kaynak havuzlarından bu kaynak havuzuna hiç bir maliyet yüklenmemelidir (Tutkavul, 2016: 121).

4.2.Cevap Verebilirlik İlkesi

Cevap verebilirlik ilkesi; sabit maliyet ve orantısal (değişken) maliyet arasındaki ilişkiyi yönetir. Nedensellik ve cevap verebilirlik ilkesi uygulanarak elde edilen maliyet verilerinin ayrıştırılabilir olması, çok geniş karar destek ve plan imkanı sağlamaktadır (Ahmed ve Moosa, 2011: 756).

Bu ilkenin olumlu yanları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Tutkavul, 2016: 122);

- Kompleks üretim esnasında oluşan toplam maliyet ve toplam kapasite arasındaki ters ilişkinin takip edilmesini sağlar.
- Nihai ürünün üretilmesi esnasında kaynaklar ile çıktı ilişkisini aşama aşama göstererek ve yönetim birimlerine daha detaylı bilgi vererek daha kolay anlaşılmasını sağlar.
- İşletme aşırı kompleks bir üretim sürecine sahip olsa da bu sürecin çıktısı olan mal ve hizmetin mali akışlarını doğru olarak modelleme imkanı vermektedir.

4.3.İş ve Süreç İlkesi

İş ve süreç ilkesi; hangi faaliyetin hangi kaynak havuzunda hangi kaynağı tükettiği ile ilgili bilgi sağlamaktadır. Önceki iki ilke gibi yaygın olmasa da yönetime önemli bilgiler sağlamaktadır (Kurtlu, 2016: 4). Çünkü sadece kaynak akışının takip edilebilir olması yönetim için yeterli seviyede bilgi vermeyebilir. Bu nedenle bazen aralıklı olarak bazen de devamlı bir şekilde kaynakları tüketen faaliyetlerin bilinmesine ihtiyaç duyulabilmektedir. FTM sistemi temel alınarak ortaya çıkarılan bu ilke, KTM sisteminde çok daha sınırlı ve katı bir disiplinle icra edilmektedir (Tutkavul, 2016: 122).

5. Kaynak Tüketim Muhasebesi Sisteminin İşleyiş Prensipleri

Kaynak tüketim muhasebesi sisteminde fiili sürecin işleyişi üç prensibe bağlıdır. Bunlar; kaynak prensibi, maliyet prensibi ve miktar prensibidir (Kayıhan, Tepeli, 2016:434).

5.1.Kaynak Prensipleri

Üretim işletmelerine kaynak temelli bir perspektif ile bakan KTM, kullanılan kaynakların miktarını, bu kaynakların yapılarını detaylı olarak izlemektedir. Bu sistemin en önemli özelliklerinden birisi de kaynakları, kaynakların tüketim miktarını ve kaynakların nereye harcandığını takip ve tespit ederek olası bir atıl kapasiteyi ortaya çıkarmaktır. Bu sayede işletmeye üretim sürecindeki performansı konusunda da bilgi veren bir sistem haline gelebilecektir. Bütün bunların yanı sıra amortisman

hesaplamaları esnasında tarihi maliyetleri kullanmayıp, yerine koyma maliyetlerini tercih ederek yönetim kadrosuna farklı nitelikteki mali verileri toplama, izleme ve sınıflandırma imkanı sağlamaktadır (Aktaş, 2013: 62).

Kaynak tüketim muhasebesi sistemi atıl kapasite tespitinde en önemli etkidir. Atıl kapasiteyi ortaya çıkarmak için kaynak havuzlarında biriken maliyetler sabit ve değişken olarak ayrıştırılmaktadır. Burada ayrıştırılan sabit maliyetler teorik kapasiteyi temsil ederken, değişken maliyetler de planlanmış kaynak çıktılarına bağlı bir şekilde dağıtılmaktadır (Kayıhan ve Tepeli, 2016: 434).

Maliyetlerin nedeni kaynaklar olduğundan, kaynak niteliğinin bilinmesi ve kaynağın etkili bir şekilde yönetilmesi ciddi önem taşımaktadır. Bu nedenle kaynakların üç temel özelliğinden bahsedilmektedir (Köse ve Ağdeniz, 2015: 54 ; Tutkavul, 2016: 123-124; Kurtlu, 2016: 5);

- **Yeterlilik:** Kaynakların nitel özellikleridir. Çalışanların eğitimi, üretimde amaçlı kullanılan makinelerin kaliteli olması ile ilgili bir durumdur.
- **Kapasite:** Kaynakların teorik kapasitelerine odaklanarak oluşturduğu modelin kullanılmasını ifade eder. Genel olarak kapasite üç ayrı bölümde incelenmektedir.
 - **Üretken Kapasite:** Kaynağın nihai amacına göre üretim yapılmasını ifade eder.
 - **Üretken Olmayan Kapasite:** Kaynağın bakım-onarım çalışması, çalışanlara eğitim verilmesi ve zorunlu idari amaçlar gibi durumları kapsamaktadır.
 - **Atıl Kapasite:** Kaynak amacını yerine getirmede eksik talep veya fazla kapasite tahmini nedeniyle oluşan boşluğu ifade etmektedir.
- **Kaynak Yapısı ve Özellikleri:** Kaynak maliyetlerinin kaynak özelliklerini gösterdiğini ve kaynak havuzlarının çıktı özelliklerini birleştirmesini ifade eder.

Kaynak tüketim muhasebesi sistemi aynı zamanda kullanılmayan kaynaklar hakkında da bilgi vermektedir. Geleneksel maliyet ve FTM modelinde işletmenin tüm kaynakları kullanarak tükettiği varsayılır. Ancak KTM sisteminde elde bulunan kaynaklarla tüketilen kaynakların eşitliği varsayımı geçerliliğini kaybetmektedir. Bu yüzden mevcut kaynaklar ile üretimde tüketilen kaynaklar arasındaki fark atıl kapasite olarak adlandırılmaktadır. Atıl kapasite, üretime katkıda bulunmayan kısımdır. İşletmenin verimsiz olduğu kapasitedir. Bu sistem, bütün kaynakların kullanılmamış olma ihtimalini de değerlendirerek, maliyetlerin sadece kaynaklar tüketildiği zaman kaynak havuzuna girmesine olanak tanımaktadır (Tutkavul, 2016: 124).

5.2. Maliyet Prensibi

Kaynak tüketim muhasebesi sisteminde maliyetler değişik perspektiflerden gruplandırılarak ölçülmektedir. Kaynak havuzlarında toplanan maliyetler ilk önce birincil ve ikincil maliyet olarak sınıflandırılmaktadır (Kayıhan ve Tepeli, 2016: 435);

- **Birincil Maliyetler:** Maliyet merkezlerinde oluşan, oluşan maliyetler üzerinde birincil kontrole sahip olan (direkt işçilik, direkt hammadde gibi) maliyetleri ifade eder.
- **İkincil Maliyetler:** Farklı kaynak havuzlarından transfer fiyat yada gider yansıtması gibi yöntemlerle aktarılan, maliyet merkezinin ikincil kontrole sahip olduğu (amortisman ve endirekt işçilik gibi) maliyetleri ifade eder.

Birincil maliyetlerin üretildiği yer kaynak havuzu iken, ikincil maliyetler başka bir kaynak havuzundan gelen maliyetlerin, geldiği kaynak havuzuna eklenmesi ile oluşmaktadır. Burada birincil maliyetler ile ikincil maliyetlerin sınıflandırılması bittikten sonra, çıktının bu maliyetler ile ne tür bir ilişkisi olduğu incelenerek nitelik olarak sabit veya orantısal olarak adlandırılmaktadır. Bir maliyetin sabit yada orantısal oluşuna karar verilmesi; kullanılan girdi miktarının, maliyet objesinin kullandığı çıktıdan etkilenip etkilenmemesiyle alakalıdır. Şayet girdi miktarı, çıktı miktarından etkileniyorsa sabit maliyet etkilenmiyorsa orantısal maliyet olarak sınıflandırılmaktadır (Kurtlu, 2016: 5).

Burada belirtilen 'orantısal maliyet' terimi, geleneksel maliyet sistemindeki değişken maliyet ile tam olarak aynı anlama gelmemektedir. Çünkü kaynak tüketim muhasebesi sisteminin bakış açısına göre; değişken maliyet kavramı daha çok maliyet objesiyle alakalıdır. Ancak sadece nihai maliyet objesine bağlı olarak değişmeyen maliyetler, kaynak havuzlarının çıktısına göre de değişebilmektedir. Bu nedenle 'orantısal maliyet' terimi kullanılarak daha geniş bir kapsam ifade edilmektedir (Köse ve Ağdeniz, 2015: 54-55; Tutkavul, 2016: 126).

Maliyetlerin nihai ürünlere yansıtılmasıyla ilgili kaynak tüketim muhasebesinin bakış açısı şöyledir; şayet herhangi bir istasyonda atıl kapasite mevcut ise burada ortaya çıkan atıl maliyetleri o istasyonun çıktısına yansıtılmak yerine, o istasyonda atıl kapasite oluşmasına sebep olan kişi yada bölüme yansıtılmalıdır. KTM 'ye göre temel prensip, geleneksel maliyet sistemi ve faaliyet tabanlı maliyet sisteminin aksine, atıl maliyetin ne olursa olsun ürün üzerinde maliyet yükseltici bir etkiye sahip olmamasıdır (Aktaş, 2013:63).

5.3.Miktar Prensibi

Kaynak tüketim muhasebesi sisteminin diğer bir prensibi de sisteme giren her veriyi miktar bazlı değerlendirmesidir. Yani her veri miktar olarak ifade edilir (Erkuş ve diğerleri, 2014: 22-23). Bu şekilde tüketim konusunda ortaya çıkan miktarlar mali değerlere çevrilerek yönetime veya ilgili birimlere bilgi vermesi sağlanmaktadır. Ayrıca kaynaklar tüketildiği zaman maliyet dağıtımı yapıldığı için kapasite analizi yapmak daha kolay hale gelmektedir (Kayıhan ve Tepeli, 2016: 435-436).

6. Kaynak Tüketim Muhasebesi Sisteminin Özellikleri

Kaynak tüketim muhasebesini diğer sistemlerin önüne geçirebilen özellikler aşağıdaki gibidir (Aksu, 2013: 169-170 ; Webber ve Clinton, 2004:24; Öktem, 2016: 264-265; Bhatt, 2014: 3-4; Kayıhan ve Tepeli, 2016: 442);

- KTM nin ilk ve en önemlisi sayılabilecek olan özelliği, atıl kapasiteyi tespit ederek işçi yada birim performansı hakkında yöneticilere bilgi vermesidir.
- KTM 'ye göre sabit maliyetler teorik kapasiteyi temsil ederken, orantısal maliyetler planlanmış çıktıları baz alarak hesaplama yapar.
- Ortaya çıkan atıl maliyetleri nihai çıktıya yüklemek yerine atıl maliyete sebep olan işçiye yada birime yüklemektedir.
- Kaynaklar ve kaynakları tüketen servisler arasındaki nedensel ilişkiyi tanıtır. Böylece nedensellik ilkesine dayanarak izlenemeyen sabit maliyetleri sistemden dışlar.
- Bir kaynağın nasıl ve hangi istasyonda tüketileceği ile ilgili bilgileri, yöneticilerin rahatlıkla görebilmesi için ortaya çıkarır.
- Geleneksel maliyet sistemi ve faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre uygulaması daha zor olan bir sistemdir.

7. Kaynak Tüketim Muhasebesi Sisteminin Avantajları ve Dezavantajları

Bu bölümde KTM'nin avantajları ve dezavantajları açıklanacaktır.

7.1. Kaynak Tüketim Muhasebesi Sisteminin Avantajları

Kaynak tüketim muhasebesinin daha yeni ve gelişmiş bir sistem olmasından dolayı birçok avantajlı yönü mevcuttur. KTM sistemini diğer sistemlerin önüne geçiren faydalar aşağıdaki gibidir (Webber ve Clinton, 2004: 24; Öktem, 2016: 265; Tutkavul, 2016: 131-132; Aksu, 2013: 169; Özyapıcı, 2015: 25; Merwe, 2011: 2);

- KTM 'de amortisman hesaplamaları yapılırken yerine koyma maliyeti uygulaması kullanıldığı için tarihi maliyet uygulamasına göre daha gerçeğe uygun veriler ortaya çıkmaktadır.
- Yöneticilere en temelden en üst noktaya kadar, bir şekilde kaynak tüketerek maliyet oluşmasına sebep olan her türlü kalemi sınıflandırarak izleme olanağı verir.
- KTM sistemi ile doğru atanan mali veriler, daha doğru ve güvenilir kaynak bütçeleme yapma gücü sağlamaktadır. Bu sayede sonraki bütçe döneminde, önceki döneme ait atıl kapasite bertaraf edilerek daha verimli olma imkanı bulunacaktır.
- KTM nin kurulduğu bir işletmede miktar ve fiyat bilgisi açısından kaynakların birbiriyle olan nedensel bağlarını ortaya koyar.
- Maliyetlerin etkin bir şekilde üretim süreç ve süreç sonunda ortaya çıkan nihai ürüne yüklenmesine imkan vererek karar vericilere verimli bir maliyet yapısı sunar.

- Gelişmiş bir sistem olarak zamanında ve doğru bilgi sunar ve kapsamlı esnek bütçe hazırlamada yardımcı olur.

7.2. Kaynak Tüketim Muhasebesi Sisteminin Dezavantajları

Kaynak tüketim muhasebesi sisteminin faydalarının yanı sıra, uygulamada bir takım dezavantajları da mevcuttur. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Köse ve Ağdeniz, 2011: 58 ;Öktem, 2016: 265-266);

- ERP ve SAP benzeri bir takım entegrasyon sistemlerine ihtiyaç duyar.
- Ayır ayrı maliyet merkezlerinin olması zorunluluğu sistemi daha çok yormaktadır.
- Karmaşık/Yoğun bir sistem olduğu için, sistemi işletmeye kurmak ve adapte olmak zordur.

SONUÇ

Bu çalışmada ürün maliyetlerinin daha doğru belirlenebilmesi açısından geleneksel sistemlerin yetersizliklerini gidermek üzere geliştirilmiş olan Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM) teorik açıdan incelenmiştir. Bu kapsamda KTM'nin anlamı, önemi, özellikleri, ilkeleri, işleyiş prensipleri, avantaj ve dezavantajları açıklanmıştır.

KTM, maliyetleri minimize ve gelirleri maksimize etmek amacıyla, üretkenliği arttırabilmek ve yüksek rekabetçi bir pazarda daha yüksek bir başarı elde edebilmek için güvenilir bilgi üretme odaklı bir yönetim muhasebesi yaklaşımıdır (Ahmed ve Moosa, 2011: 755). KTM, Alman muhasebe sistemi GPK ile Faaliyete Dayalı Maliyet Sisteminin (FDM) ilkelerinden hareketle, doğru ürün maliyeti belirlemek üzere geliştirilmiş bir sistemdir ancak FDM'den farklı olarak kaynakları esas almaktadır. Bu sistem ile işletmeler ürün maliyetlerini geleneksel sistemlere göre daha doğru belirleyerek, daha doğru stratejik yönetsel kararlar alacak, daha doğru planlama yapacak ve karlılıklarını arttırabileceklerdir.

KAYNAKÇA

AKIN, Osman, 2013, “*Geleneksel Maliyet Muhasebesi Sistemi ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması: Mermer İşletmesi ST (ESTE) Hattı Örneği*” Akademik araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Sayı: 8, Mayıs 2013

AKSU, İbrahim, (2013) , ”*Kaynak Tüketimine Dayalı Muhasebe: Bir Örnek Uygulama*”

AKTAŞ, Rabia, (2013). “*Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi*” Muhasebe ve Finansman Dergisi (58), 55-76.

- AHMED, Syed, Ajaz ve Mehboob, MOOSA, (2011), "Application of Resource Consumption Accounting (RCA) In An Educational Institute", Pakistan Business Review, Volume: 12, Issue: 4 (s.755-756)
- BHATT, Paresh J. 2014, "Resource Consumption Accounting (RCA): An ABC of Overheads" Midas Touch International Journal of Commerce, Management and Technology, Volume 2, No. 10, ISSN: 2320 -7787
- ÇELEBİ, Şebnem, (2010) "Yönetim ve Maliyet Muhasebesi", BIC Behrendt International Consulting
- ERKUŞ, Hakan, AKSU, İbrahim, TURAN, Ebru, 2014 "Kaynak Tüketim Muhasebesinin Diğer Maliyet Sistemleriyle Karşılaştırılması", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (2014-2)
- İRİZ, Rıfat, 2005, "İşletmelerde Bilgi Yönetiminin Yenilik ve Rekabet Gücü Üzerindeki Etkileri" İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:19, Sayı:1, Nisan
- KAYIHAN, Burak, TEPELİ, Yusuf, 2016, "Yeni Bir Maliyetleme Tekniği Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı.
- KÖSE, Tunç, AĞDENİZ, Şafak, 2015, "Kaynak Tüketim Muhasebesinde Kapasite Maliyet Yönetimi", Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi (Haziran 2015-45)
- KURTLU, Ayşe Ergül, 2016, "Kaynak Tüketim Muhasebesi: Silah Fabrikası Örneği", Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Temmuz 2016;9(3)
- KURUÜZÜM, Ayşe, ATSAN, Nuray, 2001, "Analitik Hiyerarşi Yöntemi ve İşletmecilik Alanındaki Uygulaması", Akdeniz İİBF Dergisi (1) 2001, 83-105
- KRUMWIEDE, Kip R., 2005, "Rewards And Realities Of German Cost Accounting" Strategic Finance Dergisi, Nisan 2005 sy.28.
- MERWE, Anton Van Der, 2011, "Resource Consumption Accounting" Alta Via Consulting,LLC
- ÖKTEM, Begüm, 2016, "Üretim İşletmelerinde Kaynak Tüketim Muhasebesine Duyulan Gereksinim ve Uygulama Boyutu" Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, cilt: 38, sayı: 1
- ÖZYAPICI, Hasan, 2015, "Sağlık Kurumlarında Fiyatlandırma Kararları İçin Maliyet Analizi Sağlayan Yeni Bir Maliyetleme Yaklaşımı: Kaynak Tüketim Muhasebesi" Sağlık Akademisyenleri Dergisi 2015;2(1):22-26

- TUTKAVUL, Kadir, (2016), “*İşletmelerin Sürdürülebilir Rekabet Gücü Ve Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Verecekleri Stratejik Kararların Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeliyle Doğrulanmasına Yönelik Ampirik Bir Çalışma*”, Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Dumlupınar Üniversitesi , Kütahya
- TAŞÇI, Hasan, 2004, " *Aktiviteye Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Uygulama Örneği*", Uzmanlık yeterlilik tezi
- UNUTKAN, Özcan, (2010), “*Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi Ve Bir Uygulama*” Mali Çözüm Dergisi sayı: 97 ss.90
- YALÇIN, Selçuk, 2006, " *Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri*" Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Ağustos, sayı: 15
- YÜZBAŞIOĞLU, Nedim, 2004, " *İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları*" Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:12 ISSN:1301-1796
- WANG, Yanhui, vd., (2009), “*Study on the Application of RCA in College Education Cost Accounting*”, International Journal of Business and Management, Volume: 4, Issue: 5. (s.84)
- WEBBER, Sally, CLINTON, B.Douglas, 2004, “*Recourse Consumption Accounting Applied: The Clopay Case*”, Management Accounting Quarterly, Ekim 2004 vol.6 no.1