

KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN DİĞER MALİYET SİSTEMLERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Doç.Dr. Hakan ERKUŞ*

Yrd.Doç.Dr. İbrahim AKSU**

Ebru TURAN***

ÖZET

İşletmelerin, günümüz iş dünyasında avantaj sağlayabilmeleri için etkili bir maliyet sistemi kullanmaları gerekmektedir. Geleneksel maliyet sistemleri, özellikle hacim tabanlı olmalarından dolayı günümüz işletmelerinin ihtiyaçlarını yeterince karşılayamamış ve işletmeleri yeni maliyet sistemleri arayışına itmiştir. Bu arayışın sonucu olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi ortaya çıkmıştır. 1980'lerden 2000'li yıllara kadar sistem muhasebe literatüründe çok büyük hayranlıkla ele alınmıştır. Bu sistemin atıl kapasiteyi dikkate almaması ve kısa vadeli kararlar vermede kullanımının pratik olmaması ise Kaynak Tüketim Muhasebesi'nin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Detaylı ve geniş kapsamlı bir maliyet sistemi olan Kaynak Tüketim Muhasebesi, yöneticilerin hem kısa hem de uzun vadeli kararlar almasına imkân tanımaktadır. Bu çalışmada, Kaynak Tüketim Muhasebesinin gelişimi, dayandığı temel ilkeler özetlenmiş örnek uygulamalar yardımıyla geleneksel ve faaliyet tabanlı maliyet muhasebesiyle arasındaki farklılıklar anlatılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maliyet Sistemleri, Kaynak Tüketim Muhasebesi, Faaliyete Tabanlı Maliyetleme.

Jel Kodlar: M40, M41.

* İnönü Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi.

** İnönü Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi.

*** İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Öğrencisi.

THE COMPARISON OF RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING WITH OTHER COSTING SYSTEMS

ABSTRACT

In order to have advantage in today's business world, the entities need an effective cost system. Since they are volume based traditional cost systems could not meet the needs of entities and this is directed them searching new cost systems. As a result of this search Activity Based Costing (ABC) has emerged. It has studied with a great admiration in accounting world from 1980s to 2000s. Its impracticability in short term decisions and take no notice of idle capacity caused the entities to observe Resource Consumption Accounting (RCA). As broad and detailed cost system RCA lets managers to take right decisions both in short and long term. In the study the development and fundamental principles of RCA is summarised and the differences among traditional cost systems, ABC and RCA are tried to explain by the help of model implementation.

Key Words: Costing Systems, Resource Consumption Accounting, Activity Based Costing

Jel Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM), temel olarak bir yönetim muhasebesi yöntemi olup yöneticilere bilgi sağlayarak işletmelerini optimize etmeye yardımcıdır. KTM'nin dayandığı temel fikir kaynakların bütün maliyetlerin sebebi olduğudur. Kaynaklar (binalar, ekipmanlar, işgücü vb.) bir işe tahsis edildikçe maliyetler oluşmaya başlamaktadır (White 2009, 65-71). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC) 2009' da yayınladığı ve maliyetlemenin geçmişten bugüne nasıl geliştiği ve olgunlaştığını gösterdiği çalışmada KTM, faaliyete dayalı kaynak planlamasının avantajlarını kullanarak ve esas üretim ve destek departmanlarda orantısız maliyetlemeye yer veren, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ve Sürece Dayalı FTM'den daha gelişmiş bir maliyetleme şeklidir. KTM, her biri işletme çapında karar destek sistemleri olan; Alman maliyet muhasebesi (GPK) ile FTM'nin bir birleşimidir. KTM, Alman maliyet muhasebesinin kaynaklara verdiği önemin avantajları ile FTM'nin faaliyet bakış açısının avantajlarını kullanan çağdaş bir yönetim muhasebesi yöntemidir (Clinton ve Keys 2002, 1; Van-

der Merwe ve Keys 2002, 31; Webber ve Clinton 2004, 1; Zhao 2007, 42; Krumwiede ve Suessmair 2008, 37; White 2009, 71). Bu yöntem “geleneksel maliyet muhasebesinin” ötesinde (daha fazla elde edilebilen ve daha yüksek doğruluk payıyla) farklı raporlama ve planlama sistemleri arasında tam anlamıyla bütünleşmiş üstün bilgi sağlamayı amaçlamaktadır.

2. GELENEKSEL MALİYETLEME SİSTEMİ

Geleneksel üretim ortamlarında üretim yapan sanayi işletmelerinin kullandığı maliyet yöntemleri, geleneksel maliyet muhasebesi olarak adlandırılır. Geleneksel üretim ortamları genellikle standart mamullerin üretildiği, otomasyonun fazla olmadığı, üretimin daha çok emeğe dayalı olarak yapıldığı üretim ortamlardır. Bu ortamlarda maliyet muhasebesinin temel görevi, stok değerlendirme ve finansal tabloların hazırlanması amacıyla üretilen mamullerin maliyetlerinin hesaplanmasıdır.

Geleneksel yaklaşımlarda, Genel Üretim Giderleri ilk önce esas ve yardımcı üretim gider yerlerinde toplanarak I. dağıtım gerçekleştirilir. Daha sonra ise, yardımcı üretim gider yerlerindeki giderler esas üretim gider yerlerine dağıtılarak II. dağıtım gerçekleştirilir. Üçüncü aşama olarak da esas üretim gider yerlerindeki giderler o merkezlerde üretilen mamullere yüklenir. (Acar 2005 106-107)

Geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri, teknolojinin sabit olduğu sınırlı üretim durumlarında, baskın faktörler olan direkt işçilik ve malzeme kullanılması durumunda faydalı maliyetleme sistemleridir.

Bilindiği gibi mamul ve hizmet maliyetleri direkt hammadde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Direkt hammadde malzeme ve direkt işçilik maliyetleri doğrudan üretilen mamul veya hizmet ile ilişkilendirilebildiği için söz konusu maliyetlerin ürüne yüklenmesinde bir problemle karşılaşılmamaktadır. Genel üretim giderleri ise üretim faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için gerekli diğer girdilere ait bulunan, fakat üretilen mamul veya hizmetlere direkt olarak yüklenemeyen giderlerdir (Altuğ 2006, 90).

Geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerine bakıldığında, söz konusu sistemlerde, genel üretim giderlerinin belirli ürünlere yüklenmesinde direkt işçilik saati, makine saati, satış miktarı gibi hacim tabanlı dağıtım anahtarlarının kullanıldığı görülmektedir. Fakat gerçekte birçok ürünün kaynaklardan aldığı payın üretim veya satış miktarı ile doğru orantılı olmadığı

görülmektedir. Bu nedenle ürünün tasarlanması, üretimi, satışı ve teslim edilmesi gibi faaliyetlere ilişkin ürünler tarafından tüketilen maliyetler geleneksel maliyet sistemleri vasıtasıyla doğru olarak ölçülememektedir. Söz konusu bu yetersizlik 1980'lerde faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

3. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ (FTM)

FTM, stratejik amaçların gerçekleştirilmesine yönelik, her bir faaliyetle ilgili maliyet havuzlarının oluşturulması ve bu yerlerdeki endirekt maliyetlerin saptanan maliyet dağıtım anahtarları ile ürünlere yüklenmesidir (Acar ve Papatya 1997, 162). Bir başka tanıma göre FTM, maliyet etkenleri, faaliyetler, kaynaklar ve performans ölçümleri hakkında ayrıntılı bilgi sunan bir veri tabanıdır (Çakır Eker 2002, 239).

FTM'nin temel ilkesi; maliyetlere **ürünlerin değil faaliyetlerin neden olduğu ve ürünlerin faaliyetleri tükettiğidir** (Çakıcı 2001, 106). Daha geniş bir tanımlama ile FTM, "Bir işletmeye ait faaliyetler ve mamuller ile ilgili veri tabanını oluşturan, işleyen ve onu koruyan bir bilgi sistemidir. FTM, gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izler ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamullere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanır. Bu dağıtım anahtarları, mamullerle ilgili faaliyet **tüketimlerini yansıtır** (Karacan, Aslanoğlu 2005, 19).

FTM'nin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Çakır Eker 2002, 240):

- **Ürün ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri** ortadan kaldırmak veya en aza indirmek,
- Karlılığı artırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi alt yapısı sağlamak,
- Sorunların ana nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,
- **Önyargılar ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,**
- **İşletmenin faaliyet tüketimi, maliyet ve ilgi alanlarını tanımlayarak detaylı bilgi vermek,**
- **İşletme yöneticilerine alacakları kararlarda kullanılmak üzere doğru maliyet bilgileri sağlamak.**

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde kaynakların tüketilmesinden başlayıp, maliyetlerin mamullere yüklenmesi ile sonuçlanan iki aşamalı sürecin ilk aşamasında, faaliyetlerin maliyetleri belirlenirken, ikinci aşamada ise faaliyetlerin maliyetleri ürünlere yüklenmektedir. (Tanış ve Güner 2003, 4-5) Bu iki aşamayı oluşturan beş adım ise şöyledir:

- Faaliyetlerin belirlenmesi,
- Faaliyet merkezlerinin belirlenmesi,
- Maliyet etkenlerinin belirlenmesi,
- Maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılması,
- Maliyetlerin mamullere yüklenmesi.

Birinci aşamada faaliyetler tanımlanır ve endirekt faaliyetlerin maliyetleri maliyet havuzlarına paylaştırılır. Bu amaçla önce faaliyetler kategorilere ayrılır. Daha sonra homojen maliyet havuzları tanımlanır. Dolayısıyla, endirekt faaliyetlerin bir maliyet havuzunda yer alabilmesi için bu faaliyetlerin mantıksal olarak birbirleriyle ilişkisi olması ve bu faaliyetlerin tüm mamuller için aynı tüketim oranına sahip olması gerekmektedir. İkinci aşamada, her bir maliyet havuzunda toplanan maliyetler mamullere paylaştırılır. Bu paylaşımın yapılması için, öncelikle yapılması gereken her mamulün tükettiği kaynak miktarının ölçülmesidir. Daha sonra birinci aşamada hesaplanan yükleme oranı ve bu ölçüler kullanılarak maliyetler mamullere yüklenir (Alkan 2005, 45).

4. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ (KTM)

KTM; operasyonel/lojistik bilgisi ile finansal bilgiyi; kurumsal kaynak planlamasının en detaylı bilgiyi takip etmesi, muhafaza etmesi ve gruplandırması özelliğinin avantajına dayanarak bütünleştirmektedir. Bu detay, en düşük seviyedeki analizlerin (bir makine veya operatörü seviyesinde) büyük bir kesinlikle yapılmasını sağlayacak ve kolay bir şekilde bir araya getirilerek özet düzeyinde stratejik bilgi veya başka bir seviyedeki bilgi grubu sağlanabilecektir (Webber ve Clinton 2004, 1).

Tablo 1. maliyet sistemlerinin zaman içerisindeki basit olandan karmaşık olana gelişimini ve KTM'nin diğer maliyet sistemleri arasındaki yerini göstermektedir. (Aksu 2013, 170)

Tablo 1. Maliyetleme Süreçleri Olgunluk Dönemleri

| | | | | |
|----|---|---|---------------------------------|---|
| 1 | Defter tutma | Sadece Kayıt | Geleneksel Standart Maliyetleme | GİDER İZLEME, MALİYET RAPORLAMA ve TÜKETİM ORANLARI |
| 2 | Süreç ve yalın muhasebe | Süreç Görüşü | | |
| 3 | Direkt maliyetler | Çıktı Görüşü | | |
| 4 | Direkt Maliyetler + Destek Maliyetleri | | | |
| 5 | Bireysel çıktılara standart maliyetleme (Proje maliyetlemesi, sipariş maliyeti) | Gelişmiş Çıktı Bilgisi/Yaklaşık Doğruluk | | |
| 6 | İtme FDM (Ürün maliyetleri) | Endirekt Maliyetlerin Gelişmiş Uygulaması | Faaliyete Dayalı Maliyetleme | |
| 7 | 6 ile birlikte kanal ve müşteri karlılığı raporlaması (Hizmet maliyeti) | Müşteri Talep Duyarlılığı | | |
| 8 | Atıl kapasite maliyetleri (Tahmini) | Atıl Kapasite Bilinci | | |
| 9 | Tahmini sürücü miktarı X birim tüketim oranı (Sürücü tabanlı bütçeleme) | İtme Faaliyete Dayalı Kaynak Planlaması | | |
| 10 | Tahmini sürücü miktarı X zaman tüketim oranı (Tekrarlayan iş şartları) | Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme | | |
| 11 | 9 ile birlikte esas ve yardımcı hizmet yerlerinde orantısal maliyetleme | Kaynak Tüketimine Dayalı Muhasebe | | |
| | | | | KAPASİTE DUYARLILIĞI İLE TALEBE DAYALI PLANLAMA |

Tablodan anlaşıldığı üzere KTM maliyetlerin simülasyonundan önceki son aşama olarak ifade edilmiştir. Yani bir anlamda KTM, IFAC tarafından en gelişmiş maliyetleme sistemi olarak kabul edilmektedir.

KTM’de kaynaklar bütün giderlerin (ve gelirlerin) nedenidir. Kaynaklar belirli bir yatırıma yönlendirildiğinde giderler ortaya çıkar. Bir faaliyeti durdursanız bile söz konusu faaliyet için tahsis olunan kaynağı ortadan kaldırmadıkça veya başka bir yere dağıtmadıkça tasarruf sağlayamazsınız (Aksu 2013, 170).

KTM ile ilgili olarak üç temel ilkedden bahsedilir. Bunlar KTM’nin kaynaklara bakış açısı, maliyetin yapısına bakış açısı ve KTM’nin maliyet modellemesinde miktara dayalı yaklaşımıdır (Van der Merve ve Keys 2002, 31). Ayrıca, yerine koyma amortisman yöntemi ile katkı payı gelir tablosu yaklaşımı KTM’nin kökeni Alman maliyet muhasebesi GPK’ya dayanan uygulamalardır.

4.1. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Kaynaklara Bakışı

Karar destek modelleri, işletmenin kaynaklarının akışına odaklanmaktadır. İşletmeler kaynaklarını büyük ölçüde homojen çalışma grupları veya kaynak havuzları çerçevesinde düzenlemektedirler. Her kaynak havuzu başka bir kurumsal kaynak havuzunu destekleyen bir çıktı üretmek veya müşteri için bir ürün ya da hizmet üretmek için girdilerine başvurmaktadır. Kaynak havuzları homojen olmalıdır. Bütün kaynaklar diğer kaynak havuzları için ölçüde hizmet üretmektedir (White 2009, 65-68). KTM, geniş kapsamlı ve temel olarak kaynak odaklı bir yöntemdir. KTM'deki kaynak havuzları bütün kaynakları (diğer kaynaklara hizmet etme maliyetleri de dâhil olmak üzere) içermektedir ve KTM anlayışında bazı kaynaklar diğer kaynaklara hizmet etmek için var olmaktadır. Böylelikle, bunların maliyetleri hizmet verilen kaynaklara tahsis edilmektedir. KTM'nin bu gerekliliği tam maliyetlendirilmiş kaynakları oluşturmaktadır.

KTM'de bütün kaynak havuzu, tüketici ilişkisi için etkenler belirlenmektedir (bu kaynakların tüketicisi olmalarından dolayı hem faaliyetler hem de diğer kaynak havuzları, bu ilişki çerçevesinde düşünülmelidir). Bu gerekliliğin amacı; maliyet tahsisinde operasyonel maliyetlerin doğru bir şekilde yansıtılması için neden-sonuç ilişkisinin tesis edilmesidir (Clinton ve Keys 2002, 2). Nedensellik ilkesi; kaynak akışlarının ve onlara ait maliyetlerin, tedarik zincirinde kaynaklardan tüketiciye doğru akan modellemede sıkı bir neden sonuç esasını gerektirmektedir. KTM modelinde kaynaklar arasında nedensellik ilişkisi; kaynak miktarları ve ilgili maliyetleri kapsamında ciddi bir şekilde ele alınmaktadır.

KTM, atıl kapasitenin o kapasitenin denetiminden veya ortaya çıkmasından sorumlu kişi veya bölüme yüklenmesi gerekliliğini savunmaktadır (Clinton ve Keys 2002, 4). Nedensellik ilkesinde izlenemeyen sabit maliyetler, KTM maliyet tahsisinin dışında bırakılmaktadır (Webber ve Clinton 2004, 12). Eğer bir kaynak havuzu diğer kaynak havuzundan çıktıya ihtiyaç duymuyorsa, o kaynak havuzundan herhangi bir maliyet de kendisine tahsis edilmeyecektir. Böylelikle, nihai ürün ve hizmetler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile tanımlanmış tam maliyeti yansıtamayacaktır. Tam maliyetleme birim bazında ürün veya hizmete nedensel olmayan maliyet dağıtımını gerektirmektedir. Nihai ürün veya hizmetin nedensellik ilkesini tam manasıyla taşıyan maliyeti için kullanılacak uygun terim ise *atanabilir maliyet (attributable cost)*'tir. (White 2009, 67). Atanabilir maliyet; ortalama olarak, işletmenin yapısını değiştirmeden bir ürün veya işlevin bütününüyle durdurulması ile kaçınılabilecek birim maliyettir. Diğer bir deyişle,

atanabilir maliyet; neden-sonuç bütünlüğünü korumak suretiyle hesaplanan tam maliyete en yakın değerdir. İstendiği takdirde tam maliyet bilgisi de KTM’de kolaylıkla elde edilebilecektir. Atanabilir maliyet; kurum bazında yönetim kararlarının alınmasının geliştirilmesine odaklanan yönetim muhasebesi için doğru bir maliyet türüdür (White 2009, 67-76).

4.2. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Maliyetin Yapısına Bakışı

KTM’de maliyetler birincil ve ikincil maliyetler şeklinde sınıflandırılır. Birincil maliyetler, öncelikli olarak bir maliyet merkezinde oluşan maliyetlerdir (Keys ve Van Der Merwe 1999, 4; Webber ve Clinton 2004, 4, White 2009, 74). Bu yüzden, maliyet merkezi bu maliyetler üzerinde birincil kontrole sahiptir. İkincil maliyetler ise bir maliyet merkezine kapsamlı bir transfer fiyat sistemiyle ya da gider yansıtmasıyla aktarılan maliyetlerdir (Keys ve Van Der Merwe 1999, 4). Diğer bir deyişle, ikincil maliyetler tüketici nesneye açık bir şekilde yansıtılabilen veya diğer üretim kaynak havuzlarında oluşan maliyetlerdir (Webber ve Clinton 2004, 4). Tüketici maliyet merkezi (hizmeti kullanan maliyet merkezi) bu maliyetler üzerinde ikincil bir kontrole sahiptir.

Tedarikçi maliyet merkezinden talep edilen hizmetin miktarı tüketici maliyet merkezinin kontrolü altındadır. Fakat fiyat veya birim başına oran tüketici maliyet merkezinin kontrolü altında değildir. Bu ayırım yöneticilerin maliyet merkezlerinde neleri kontrol edebiliyorlarsa onunla ilgili sorumluluk taşımalarını sağlamaktadır. Bu yüzden üst yönetimin keyfi dağıtımlar gibi bireyin kontrol edemeyeceği maliyet ve miktarlar için birini sorumlu tutması çok olası değildir (Keys ve Van Der Merwe 1999, 4-5). Kaynakların maliyet merkezlerine aktarılması, genel giderlerin oranlarının belirlenmesinde kaynak tüketimi hakkında ve böylelikle ürün satış fiyatlarının belirlenmesi hususunda netlik sağlayacaktır (Krumwiede ve Suessmair 2007, 54).

4.3. Miktar Temelli Yaklaşım

KTM’nin temel prensiplerinden biri ölçü olarak miktarı temel almasıdır. Yani bütün tüketim ilişkileri miktarlar temelinde ifade edilmektedir (Clinton ve Keys 2002, 2; Van der Merve ve Keys 2002, 33; Webber ve Clinton 2004, 4; Zhao 2007, 45; White 2009, 68-70). Daha sonra maliyet tahsisi bu miktarlar çerçevesinde finansal değere dönüştürülebilmektedir. Ancak hesaplanan maliyet, tüketim ilişkisinin ifadesinde kullanılmamaktadır (Clinton ve Keys 2002, 2; Webber ve Clinton 2004, 4)

KTM'nin miktar temelli yaklaşımı kaynakların tüketimi ve maliyetlerin yüklenmesi arasında açık bir ayırım sağlamaktadır. Tüketim miktarı ile tüketim değerini ayırmak sapma analizini kolaylaştırmaktadır. Fiili tüketimin izlendiği sürekli veri için sadece belirlenen ilişkide miktarların belirlenmesi yeterlidir. Ayrıca kaynak maliyetleri sadece kullanıldıkları zaman tahsis edildikleri için kapasite analizi kolaylaşmaktadır (Clinton ve Keys 2002, 3).

4.4. Yerine Koyma Maliyeti Amortismanının Kullanılması

KTM'deki bir diğer uygulama da yerine koyma maliyeti amortismanıdır (Thomson ve Gurowka 2005, 32). Alman maliyet yönetim sistemlerinde varlıkların değerlemesinde tarihi maliyetlerin yerine, yerine koyma maliyeti kullanılmaktadır (Keys ve Van Der Merwe 1999, 7). Geleneksel yaklaşımda ise büyük defter kayıtlarına bağlı normal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yöntemi gibi yöntemler kullanılmakta ve bu yöntemler ekonomik gerçekliği yansıtamamaktadır. Örneğin; mevcut eski bir makinenin bakım onarım maliyetleri, ürünün yaşam seyri maliyetlerinin daha da artmasına neden olacaktır ki geleneksel muhasebe bu durumu yansıtamamaktadır. (Thomson ve Gurowka 2005, 32).

Tarih maliyet üzerinden değil de yerine koyma maliyeti üzerinden amortisman ayrılması hem daha güncel üretim maliyetleri sağlanmasına ve hem de günün şartlarına uymayan (teknolojisi eskimiş, demode olmuş) makinelerin bir an önce elden çıkarılmasına yardımcı olmaktadır (Thomson ve Gurowka 2005, 32; Krumwiede ve Suessmair 2007, 7; Krumwiede ve Suessmair 2007, 55). Yerine koyma maliyetine dayalı amortisman yöntemiyle ayrıca genel giderlerin sapmalarının yarattığı yanlışlıklar da ortadan kalkacaktır. (Krumwiede ve Suessmair 2007, 8). Ayrıca firma içi maliyet kararlarına destek bilgisi için yerine koyma maliyetine dayalı amortisman yönteminin kullanılması, benzer kaynakları tüketen ve benzer faaliyetleri destekleyen özdeş ürünlerin eşit olamayan maliyet dağıtımını riskini de engellemektedir (Webber ve Clinton 2004, 12; Clinton ve Webber 2004, 23).

5. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ ARASINDAKİ FARKLAR

KTM, FTM gibi maliyetlerin mamullere veya diğer maliyet unsurlarına dağıtımında kullanılabilecek bir maliyetleme yöntemidir. KTM, FTM yönteminin temel değerlerini dikkate alarak oluşturulmuştur. FTM, 1980'li yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde tasarlanmış, yönetim muhasebesinin 20. yüzyılda icat ettiği en önemli yöntem olarak kabul edilmektedir (Wegmann

2009, 7). FTM yöntemi, 1980'li yıllardan itibaren artan teknolojik gelişim nedeniyle mamul maliyeti içinde yer alan maliyet unsurlarının paylarında meydana gelen değişim sonucu Kaplan ve Cooper tarafından geliştirilmiştir. Üretim teknolojilerindeki ilerleme, mamul maliyetleri içinde sabit ve endirekt maliyetlerin artmasına yol açmıştır. Önceleri mamul maliyetleri içinde çok düşük düzeylerde bulunan genel üretim giderleri (GÜG) ve bu giderlerin direkt işçilik saati gibi geleneksel hacim tabanlı dağıtım ölçütleriyle mamullere dağıtılması çok fazla sorun yaratmazken, teknoloji maliyetleri nedeniyle GÜG'nin artması, böyle bir dağıtımla elde edilen mamul maliyetlerinin geçerliliğinin sorgulanmasına yol açmıştır. FTM yöntemi işletmelerin kaynakları kullandığını ve faaliyetlerin maliyetlere yol açtığını varsaymaktadır. FTM yöntemini uygulamak için (Grasso 2005, 14):

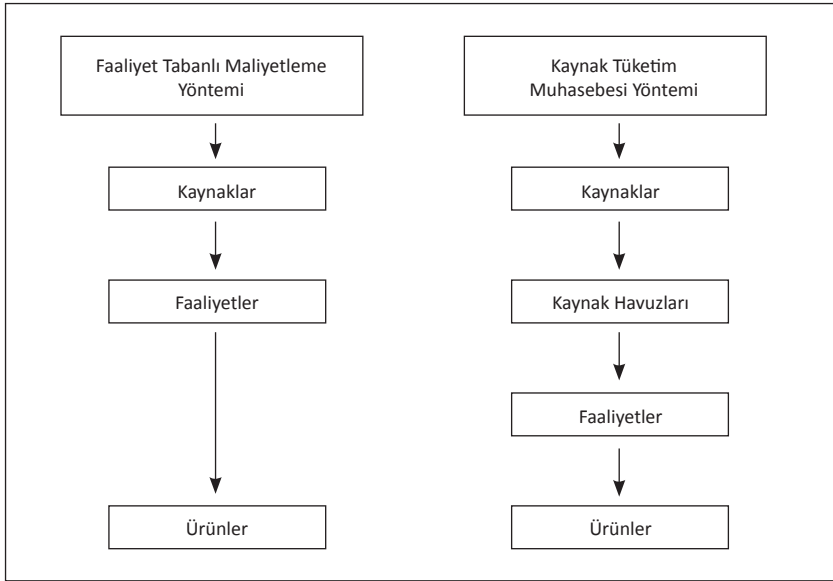
1. İşletmede gerçekleştirilen faaliyetler tanımlanmalıdır.
2. Faaliyetleri gerçekleştirmek için kullanılan kaynakların maliyetleri faaliyet (maliyet) havuzlarına ya doğrudan ya da bir dağıtım anahtarı (kaynak etkeni) kullanılarak dolaylı olarak dağıtılmalıdır.
3. Maliyetler, maliyet havuzlarından ürünlere ya da diğer maliyet unsurlarına bir maliyet etkenine dayalı olarak dağıtılmalıdır.

FTM temel olarak genel üretim giderlerinin doğru bir şekilde dağıtımının gerçekleştirilmesi için geliştirilmiş bir yöntemdir. Bu yöntem daha sonra çeşitli tekniklerle pekiştirilmiştir. (Kaplan ve Anderson 2007, 8), FTM'ye yöneltilen eleştiriler ise şöyle sıralanmaktadır:

- FTM sisteminin kurulması için çalışanlarla yapılması gereken görüşmeler ve inceleme süreci zaman alıcı ve yüksek maliyetlidir.
- FTM sisteminin kurulması için gerekli (çalışanlardan elde edilen) veriler öznel ve verilerin geçerliliğini doğrulamak zordur.
- Verileri depolama, işleme ve raporlama işlemlerinin maliyeti yüksektir.
- FTM modellerinin çoğu lokaldir ve işletmenin bütününe yönelik karlılık fırsatlarını bütünleştiren bir bakış açısı sağlamaz.
- FTM modellerinin, değişen koşullara uyum sağlamak için güncelleştirilmesi zordur.
- FTM modelleri, kullanılmayan kapasite potansiyelini göz ardı ettiği için teorik olarak doğru değildir.

Şekil 1, FTM ile KTM'nin maliyetleri ürünlere nasıl dağıttığını göstermektedir. FTM, kaynak maliyetlerini faaliyetlere oradan da maliyet unsuru olarak ürünlere iki aşamada dağıtmaktadır. KTM ise, kaynak maliyetlerini faaliyetlere doğrudan dağıtmayıp, önce kaynak havuzlarında toplamakta, oradan faaliyetlere aktarmaktadır. Maliyetlerin ürünlere dağıtımını yine faaliyet havuzlarından olmaktadır. FTM yönteminde, ikinci aşama (faaliyet havuzlarından maliyet unsurlarına dağıtım) göreceli olarak kolay gerçekleşirken; birinci aşama (kaynakların faaliyetlere dağıtılması) gerçekleştirilmesi çok daha zor bir aşamadır. Bu nedenle çok fazla sayıda kaynak etkenine ve dağıtım ihtiyacı duyulmaktadır. İşte bu noktada KTM, bir işletmenin farklı bölümlerine ait kaynakları daha sınırlı sayıda kaynak havuzunda toplayarak, kaynakların faaliyetlere dağıtımını kolaylaştırmaktadır (Wegmann 2009, 14-15).

Şekil 1: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kaynak Tüketim Muhasebesi



Kaynak: Wegmann, (2009, 14)

FTM ve KTM, dağıtım anlamında kavramsal olarak benzerdir. Fakat, farklı yönelimlere sahiptirler. KTM faaliyetlerden çok kaynaklara odaklanmaktadır. KTM, marjinal analizler, giderler ve sorumluluklar için kısa vadeye vurgu yaparken, FTM yönetim sistemleri, uzun vadeli kaynak tüketimine vurgu yapmaktadır. FTM sistemlerinin ilk uygulamalarında, maliyetleri tamamıyla dağıtmak için kullanılmayan kapasite göz ardı edilmektedir. KTM yöntemi bu eksikliği gidermektedir (Grasso 2007, 198). KTM'nin belki de en önemli üstünlüğü, atıl kapasitenin izlenmesine ve yönetilmesine olanak sağlamasıdır.

6. ÖRNEK UYGULAMA¹

KLM işletmesi A, B ve C adında üç tür ürün üretmektedir. İşletmenin ilgili döneme ilişkin gider, üretim miktar ve mamul başına gerekli işçilik saatleri aşağıda verilmiştir.

Bu bölümde söz konusu KLM işletmesinin ürettiği mamullerin maliyeti sırasıyla; tekli, çoklu dağıtım anahtarlarının kullanıldığı geleneksel yöntemler FTM ve KTM'ye göre hesaplanmaktadır. Yöntemlerin gerektirdiği ek bilgiler her bir aşamada örneğe ilave edilmiştir.

| | | | | |
|------------------------------|---------------|----------|----------|---------------|
| GÜG | 13.234.500 TL | | | |
| Pazarlama ve Satış Giderleri | 1.460.000 TL | | | |
| Genel Giderler Toplamı | 14.694.500 TL | | | |
| | | | | |
| | A | B | C | Toplam |
| Üretim Miktarı (adet) | 20.000 | 12.000 | 4.000 | 36.000 |
| Mamul başına işçilik (saat) | 6 | 7,5 | 9 | 246.000 |

6.1. Bu Veriler İle Geleneksel Hacim Esaslı Maliyetleme Yöntemine Göre; GÜG İşçilik Saati Esas Alınarak Mamullere Yüklenir

Yükleme Oranı= $13.234.500/246.000 = 53,80$ TL/saat

| | | | | |
|--|--------------|--------------|--------------|---------------|
| | A | B | C | Toplam |
| Mamul başına GÜG(TL) | 322,79 | 403,49 | 484,19 | |
| Mamul grubuna yüklenen toplam GÜG (TL) | 6.455.853,66 | 4.841.890,24 | 1.936.756,10 | 13234500 |

6.2. Bu Veriler İle Çoklu Maliyet Havuzu Kullanıldığında

6.2.1. Gider Yerlerince Tüketilen Kaynakların Bilgisi

İşletmede İşleme ve Montaj olmak üzere iki esas, Lojistik ve Fabrika Yönetimi olmak üzere iki de yardımcı gider yeri bulunmaktadır. Söz konusu gider yerlerine ilişkin bilgiler aşağıda verilmiştir.

| | | | | | |
|-------------------------|---------------|---------------|-----------------|-------------------------|----------------|
| | İşleme | Montaj | Lojistik | Fabrika Yönetimi | Toplam |
| Çalışan Sayısı | 40 | 75 | 10 | 5 | 130 |
| Alan (metrekare) | 20.000 | 100.000 | 1.500 | 800 | 122.300 |
| İşçilik Saati | 82.000 | 164.000 | - | - | 246.000 |
| Makine Saati | 72.000 | - | - | - | 72.000 |
| Lojistik | %60 | %30 | - | %10 | %100 |

¹ Balakrishnan, Labro ve Sivaramakrishnan, (2012), s. 8-13'den uyarlanmıştır.

6.2.2. Mamuller Tarafından Tüketilen Kaynakların Bilgisi

| | A | B | C |
|-----------------------|--------|--------|-------|
| Üretim Miktarı | 20.000 | 12.000 | 4.000 |
| Gerekli işçilik saati | 4 | 5 | 6 |
| Gerekli makine saati | 2 | 2 | 2 |

6.2.3. Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtımı (Birinci Dağıtım)

| | İşleme | Montaj | Lojistik | Fabrika Yönetimi | Toplam |
|---------------------------|------------------|------------------|----------------|------------------|-------------------|
| Maaş ve Ücretler | 1.400.000 | 2.550.000 | 750.000 | 350.000 | 5.050.000 |
| Amortismanlar | 4.500.000 | 0 | 0 | 0 | 4.500.000 |
| Alana İlişkin Dağıtımlar | 300.000 | 1.500.000 | 22.500 | 12.000 | 1.834.500 |
| İşletme Malzemeleri | 1.500.000 | 300.000 | 40.000 | 10.000 | 1.850.000 |
| 1. Dağıtım Toplamı | 7.700.000 | 4.350.000 | 812.500 | 372.000 | 13.234.500 |

6.2.4. Yardımcı Gider Yerlerindeki Giderlerin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtımı (İkinci Dağıtım)

| | İşleme | Montaj | Lojistik | Fabrika Yönetimi | Toplam |
|---------------------------|------------------|------------------|----------------|------------------|-------------------|
| 1. Dağıtım Toplamı | 7.700.000 | 4.350.000 | 812.500 | 372.000 | 13.234.500 |
| Lojistik | 509.431 | 254.716 | -849.052 | 84.905 | |
| Fabrika Yönetimi | 146.210 | 274.143 | 36.552 | -456.905 | |
| 2. Dağıtım Toplamı | 8.355.641 | 4.878.859 | 0 | 0 | 13.234.500 |

Esas Üretim Gider Yeri Yükleme Oranları

İşleme: $8.355.641/72.000$ makine saati = **116,05 TL/m.s.**

Montaj: $4.878.859/164.000$ işçilik saati = **29,75 TL/i.s.**

6.2.5. Esas Üretim Gider Yerlerindeki Giderlerin Mamullere Dağıtımı (Üçüncü Dağıtım)

| | A | B | C | Toplam |
|---------------|------------------|------------------|------------------|-------------------|
| İşleme | 4.642.023* | 2.785.214 | 928.405 | 8.355.641 |
| Montaj | 2.379.931** | 1.784.948 | 713.979 | 4.878.859 |
| Toplam | 7.021.954 | 4.570.162 | 1.642.384 | 13.234.500 |

* $4.642.023 = 8,355641 \times (20.000 \text{ adet} \times 2s / 36.000 \text{ adet} \times 2 s)$

** $2.379.931 = 4878859 \times 20.000 \text{ adet} \times 4 \text{ i.s.} / (20.000 \text{ adet} \times 4 \text{ i.s.}) + (12.000 \text{ adet} \times 5 \text{ i.s.}) + (4.000 \text{ adet} \times 6 \text{ i.s.})$

Görüldüğü üzere gerek tekli gerekse de çoklu dağıtım anahtarının kullanıldığı geleneksel yöntem ürün maliyetlerine “Pazarlama ve Satış Giderleri”nden pay vermemektedir.

6.3. FTM’ye Göre Maliyetleme

FTM uygulaması açısından işletmede, İşleme, Montaj, Dağıtım, Üretim Siparişi, Müşteri Siparişi, Tasarım, Pazarlama, Fabrika Yönetimi ve Pazarlama ve Satış Yönetimi olmak üzere toplam 9 faaliyetin varlığı kabul edilmiştir. Bunlardan İşleme, Montaj ve Dağıtım birim düzeyinde, Üretim ve Müşteri Siparişi faaliyetleri parti düzeyinde, Tasarım ve Pazarlama mamul düzeyinde, Fabrika ve Pazarlama ve Satış Yönetimi ise işletme düzeyinde faaliyet havuzlarını oluşturmaktadır.

6.3.1. FTM İçin Gerekli Ek Bilgiler

6.3.1.1. Diğer GÜG’lerin Kaynak Maliyeti Havuzlarına Dağıtım

| | Dağıtım | Pazarlama | Pazarlama ve Satış Yönetimi | Toplam |
|---------------------------------|----------------|----------------|-----------------------------|------------------|
| Maaş ve Ücretler | 400.000 | 225.000 | 300.000 | 925.000 |
| Alana İlişkin Dağıtımlar | 250.000 | 75.000 | 25.000 | 350.000 |
| İşletme Malzemeleri | 125.000 | 35.000 | 25.000 | 185.000 |
| Toplam | 775.000 | 335.000 | 350.000 | 1.460.000 |

6.3.1.2 Giderlerin Faaliyet Havuzlarına Dağıtım (Üretim Maliyetleri)

| | İşleme | Montaj | Lojistik | Fabrika Yönetimi | Pratik Kapasite (saat) | Fiili Kapasite (saat) |
|---|--------|--------|----------|------------------|------------------------|-----------------------|
| İşleme (Birim Düzeyi) | %100 | | %30 | %7 | 75.000 | 72.000 |
| Montaj (Birim Düzeyi) | | %100 | | %15 | 175.000 | 164.000 |
| Lojistik (Hizmet Maliyeti) | | | | %8 | Dağıtılmadı | |
| Fabrika Yönetimi (Hizmet Maliyeti) | | | %10 | | Dağıtılmadı | |
| Üretim Siparişi Süreci (Parti Düzeyi) | | | %30 | %15 | 60 sipariş | 54 sipariş |
| Tasarım Maliyeti (Mamul Düzeyi) | | | %20 | %20 | 4 mamul | 3 mamul |
| Üretim İdame Giderleri (İşletme Düzeyi) | | | %10 | %35 | Dağıtılmadı | |

6.3.1.3. Kaynakların Tüketimi: Maliyet Havuzları

| | Dağıtım | Pazarlama | Pazarlama ve Satış Yönetimi | Pratik Kapasite | Fiili Kapasite |
|---|---------|-----------|-----------------------------|-----------------|----------------|
| Dağıtım (Birim Düzeyi) | %75 | | | 36.000 saat | 36.000 saat |
| Müşteri Sipariş Süreci (Parti Düzeyi) | %25 | %50 | %10 | 60 sipariş | 54 sipariş |
| Pazarlama (Mamul Düzeyi) | | %50 | %20 | 4 mamul | 3 mamul |
| Pazarlama ve Satış Yönetimi (İşletme Düzeyi) | | | %70 | Dağıtılmadı | |

6.3.1.4. Mamuller İçin Tüketim Bilgileri

| | A | B | C | Toplam |
|-----------------------|--------|--------|-------|---------|
| Üretim Miktarı (adet) | 20.000 | 12.000 | 4.000 | 36.000 |
| Parti Sayısı | 20 | 24 | 10 | 54 |
| İşçilik Saati | 4 | 5 | 6 | 164.000 |
| Makine Saati | 2 | 2 | 2 | 72.000 |

6.4. FTM'ye Göre Hesaplamaların Yapılması

6.4.1. Maliyetlerin Faaliyet Havuzlarına Dağıtım ve Yükleme Oranlarının Hesaplanması (Üretim Maliyetleri)

| | İşleme | Montaj | **Lojistik | **Fabrika Yönetimi | Faaliyet Havuzlarında Biriken Toplam Maliyet | Pratik Kapasite | GÜG Yükleme Oranı |
|---|------------------|------------------|----------------|--------------------|--|-----------------|-------------------|
| İşleme (Birim Düzeyi) | *7.700.000 | | 254.716 | 31.983 | 7.986.699 | 75.000 s | 106,49 |
| Montaj (Birim Düzeyi) | | *4.350.000 | | 68.536 | 4.418.536 | 175.000 s | 25,25 |
| Üretim Sipariş Süreci (Parti Düzeyi) | | | 254.716 | 68.536 | 323.252 | 60 sipariş | 5.387,53 |
| Tasarım Maliyeti (Mamul Düzeyi) | | | 169.810 | 91.381 | 261.191 | 4 mamul | 65.297,88 |
| Üretim İdame Giderleri (İşletme Düzeyi) | | | 84.905 | 159.917 | 244.822 | Dağıtılmadı | |
| Toplam | 7.700.000 | 4.350.000 | 764.147 | 420.353 | 13.234.500 | | |

* Birinci dağıtım toplamlarından.

** İkinci dağıtım payları eklendikten sonra bulunan tutarlar.

6.4.2. Giderlerin Maliyet Havuzlarına Dağıtımı (Pazarlama ve Satış Yönetimi)

| | Dağıtım | Pazarlama | Pazarlama ve Satış Yönetimi | Faaliyet Havuzlarında Biriken Toplam Maliyet | Pratik Kapasite | GÜG Yükleme Oranı |
|---|----------|-----------|-----------------------------|--|-----------------|-------------------|
| Dağıtım (Birim Düzeyi) | 581.250 | | | 581.250 | 36.000 | 16,15 |
| Müşteri Sipariş Süreci (Parti Düzeyi) | 193.750 | 167.500 | 35.000 | 396.250 | 60 | 6.604,17 |
| Pazarlama (Mamul Düzeyi) | | 167.500 | 70.000 | 237.500 | 4 | 5.9375 |
| Pazarlama ve Satış Yönetimi (İşletme Düzeyi) | | | 245.000 | 245.000 | Dağıtılmadı | |
| Toplam | *775.000 | *335.000 | *350.000 | 1.460.000 | | |

*6.3.1.1.'den gelen tutarlar.

6.4.3. Mamul Maliyetlerinin Hesaplanması

| | A | B | C | Kullanılmayan Kapasite | Toplam |
|---|------------------|------------------|------------------|------------------------|-------------------|
| İşleme (Birim Düzeyi) | 4.259.573 | 2.555.744 | 851.915 | *319.468 | 7.986.699 |
| Montaj (Birim Düzeyi) | 2.019.902 | 1.514.927 | 605.971 | 277.737 | 4.418.536 |
| Dağıtım (Birim Düzeyi) | 322.917 | 193.750 | 64.583 | | 581.250 |
| Üretim Sipariş Süreci (Parti Düzeyi) | 107.751 | 129.301 | 53.875 | 32.325 | 323.252 |
| Müşteri Sipariş Süreci (Parti Düzeyi) | 132.083 | 158.500 | 66.042 | 39.625 | 396.250 |
| Tasarım (Mamul Düzeyi) | 65.298 | 65.298 | 65298 | 65.298 | 261.192 |
| Pazarlama (Mamul Düzeyi) | 59.375 | 59.375 | 59.375 | 59.375 | 237.500 |
| Üretim İdame Giderleri (İşletme Düzeyi) | | | | | 244.822 |
| Pazarlama ve Satış Yönetimi (İşletme Düzeyi) | | | | | 245.000 |
| Toplam | 6.966.898 | 4.676.894 | 1.767.058 | 793.828 | 14.694.500 |

* 319.468 = 7.986.699 - (7.986.699 x 72.000 s/ 75.000 s)

6.4.4. KTM'ye Göre Maliyetleme

KTM'de kaynaklar teknoloji, yetenek ve benzerliklerine bakılarak gruplandırılır. Örneğin işletme malzemeleri üretim makinelerinin faaliyet gücü ile ilgili unsurlardan oluşuyorsa amortismanlarla işletme malzemeleri aynı gruba dahil edilebilir. Her bir kaynak grubunun sürücüsü kullanılarak maliyetler sabit veya orantısal olarak sınıflandırılır. Tüm bu hesaplamalarda yenileme maliyetleri kullanılır. Daha sonra maliyet havuzları arasındaki etkileşimler hesaplanır. Kaynak havuzları için direkt olan maliyetler "birincil", dağıtım yoluyla gelen maliyetler ise "ikincil" maliyet olarak sınıflandırılır. Bu uygulama her bir faaliyet maliyet havuzu için tekrarlanır (bu örnekte faaliyet maliyeti havuzları hem FTM ve hem de KTM'de aynı olmasına rağmen, söz konusu havuzlar her zaman için FTM'de oluşturulan havuzlara karşılık gelmeyebilir). Bir sonraki aşamada her bir faaliyet maliyet havuzunda yer alan maliyetlerin sabit ve orantısal kısmı için ayrı oranlar tespit edilir. Son olarak ürünlerin tükettiği her bir kaynak grubu sürücü miktarı söz konusu oranlarla çarpılmak yoluyla ürün maliyetleri hesaplanmış olur.

Örnek uygulamada kaynakların gruplandırılması ve birincil-ikincil maliyetlerin belirlenmesi işlemi anlatımda kolaylık sağlanması amacıyla sadece "işleme" gider yeri açısından yapılmıştır.

6.4.5. Yöntem İçin Gerekli Yerine Koyma Maliyetleri, Kaynakların Gruplandırılması, Birincil ve İkincil Maliyetlerin Belirlenmesi (Sadece "İşleme" Esas Üretim Gider Yeri İçin)

| | Yenileme Maliyeti | Sabit Maliyet | Orantısal Maliyet |
|---------------------------------|-------------------|------------------|-------------------|
| Maaş ve Ücretler | 1.400.000 | 150.000 | 1.250.000 |
| Amortismanlar | 5.000.000* | 1.500.000 | 3.500.000 |
| Alana İlişkin Dağıtımlar | 300.000 | 250.000 | 50.000 |
| İşletme Malzemeleri | 1.500.000 | | 1.500.000 |
| TOPLAM BİRİNCİL MALİYET | 8.200.000 | 1.900.000 | 6.300.000 |
| Lojistik | 254.716 | 105.000 | 149.716 |
| Fabrika Yönetimi | 31.983 | 20.000 | 11.983 |
| TOPLAM İKİNCİL MALİYET | 286.699 | 125.000 | 161.699 |
| TOPLAM "İŞLEME" MALİYETİ | 8.486.699 | 2.025.000 | 6.461.699 |

* Amortismanların yenileme maliyeti alındı. Bu nedenle artık amortismanlar 5.000.000 TL.

6.4.6. Her Bir Faaliyet için Sabit ve Orantısal Yükleme Oranlarının Geliştirilmesi

| GÜĞ | % Değişim (Varsayılan) | 6.5.2.'dekine Benzer Hesaplamalar | Maliyet Etkeni | Dağıtım Anahtarı (Sabit) | Sabit Y.O. | Dağıtım Anahtarı (Orantısal) | Orantısal Y.O. |
|--|------------------------|-----------------------------------|----------------|--------------------------|------------|------------------------------|----------------|
| İşleme (Birim Düzeyi) | 6.5.2.'e bakınız! | 8.486.699* | Makine saati | 75.000* | 27* | 72.000* | 89,75* |
| Montaj (Birim Düzeyi) | 0,8 | 4.418.536 | İşçilik saati | 175.000 | 5,05 | 164.000 | 21,55 |
| Üretim Sipariş Süreci (Parti Düzeyi) | 0,5 | 323.252 | Sipariş sayısı | 60 | 2.693,76 | 54 | 2.993,07 |
| Tasarım (Mamul Düzeyi) | 0,2 | 261.191 | Mamul sayısı | 4 | 52.238,31 | 3 | 17.412,8 |
| Üretim İdame Giderleri (İşletme Düzeyi) | | 244.822 | Dağıtılmadı | Dağıtılmadı | | Dağıtılmadı | |
| Diğer GÜĞ | | | | | | | |
| Dağıtım (Birim Düzeyi) | 0,9 | 581.250 | Birim | 36.000 | 1,61 | 36.000 | 14,53 |
| Müşteri Sipariş Süreci (Parti Düzeyi) | 0,6 | 396.250 | Sipariş Sayısı | 60 | 2.641,67 | 54 | 4.402,78 |
| Pazarlama (Mamul Düzeyi) | 0,3 | 237.500 | Mamul Sayısı | 4 | 41.562,5 | 3 | 23.750 |
| Pazarlama ve Satış Yönetimi (İşletme Düzeyi) | | 245.000 | Dağıtılmadı | Dağıtılmadı | | | |

* 8.486.699 TL, 6.5.2.'den Yenileme Maliyeti.

2.025.000 TL/75.000 M.s. = 27 TL/M.s. (Sabit Yükleme Oranı için *pratik kapasite* kullanıldı).

1.1.699 /72.000 M.s. = 89,75 TL/M.s. (Orantısal Yükleme Oranı için *fiili kapasite* kullanıldı).

6.4.7. Her Bir Faaliyet İçin Sabit ve Orantısal Yükleme Oranlarının Geliştirilmesi

| | A | B | C | Kullanılmayan Kapasite* | Toplam |
|--|------------------|------------------|------------------|-------------------------|-------------------|
| (Birim Düzeyi) İşleme | 4.669.833 | 2.801.900 | 933.967 | 81.000 | 8.486.699 |
| (Birim Düzeyi) Montaj | 2.128.287 | 1.596.215 | 638.486 | 55.547 | 4.418.536 |
| (Birim Düzeyi) Dağıtım | 322.917 | 193.750 | 64.583 | 0 | 581.250 |
| (Parti Düzeyi) Üretim Sipariş Süreci | 113.737 | 136.484 | 56.868 | 16.163 | 323.252 |
| (Parti Düzeyi) Müşteri Sipariş Süreci | 140.889 | 169.067 | 70.444 | 15.850 | 396.250 |
| (Mamul Düzeyi) Tasarım | 69.651 | 69.651 | 69.651 | 52.238 | 261.192 |
| (Mamul Düzeyi) Pazarlama | 65.312 | 65.312 | 65.312 | 41.563 | 237.500 |
| (İşletme Düzeyi) Fabrika | | | | | 244.822 |
| (İşletme Düzeyi) Pazarlama ve Satış Yönetimi | | | | | 245.000 |
| Toplam | 7.233.565 | 4.836.894 | 1.820.392 | 813.828 | 15.194.500 |

* Kullanılmayan Kapasite = (Pratik Kapasite-Fiili Kapasite) x Sabit Yükleme Oranı

6. SONUÇ

Teknolojide yaşanan hızlı değişim bir yandan işletmelerin maliyet yapısını sabit maliyet ağırlıklı bir şekle dönüştürürken öte yandan işletmede karar alma süreci için kullanılabilir süreleri de azaltmıştır. Geleneksel maliyet sistemleri bu değişime ayak uyduramamış ve bu nedenle işletmeler farklı maliyet sistemleri arayışlarına yönelmişlerdir. Bu süreç 1980'lerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin oluşturulması ile biraz durulsa da özellikle atıl kapasite problemi ve kısa vadeli kararlar noktasındaki yetersizliği nedeniyle eleştirilmeye başlanmış ve tahtını söz konusu yetersizliklere daha iyi cevap verme iddiası olan Kaynak Tüketim Muhasebesine bırakmıştır.

İşletme yöneticileri, karlılığı arttırmak, organizasyonu iyi yönlendirmek ve yönetmek için etkin bir maliyet sistemi kullanmak zorundadırlar. Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ve Alman

Maliyet Muhasebesi (GPK) ilkelerinin bir araya getirildiği, kapsamlı ve entegre bir yönetim muhasebesi sistemidir.

KTM, sistematik bir yaklaşımdan uygulaması zor bir sistem değildir. Şöyle ki; KTM maliyetleri dağıtmada kaynaklar üzerine odaklanır. Kaynaklar, doğrudan faaliyetlere dağıtılmaz öncelikle kaynak havuzlarında toplanır ve daha sonra faaliyetlere, oradan da maliyet nesnelere dağıtmaktadır. Böylece, yöntem sistematik bir hal almaktadır bu da yöntemin uygulanabilirliğini arttırmaktadır.

Öte yandan, KTM kaynak havuzlarında toplanan maliyetleri önce birincil-ikincil maliyetler, ardından bu iki maliyet grubunu da sabit-orantısız maliyet şeklinde gruplayarak izlemektedir. Maliyetlerin bu kadar ayrıntılı izlenmesi, en az bu kadar ayrıntılı maliyet bilgisi anlamına gelmektedir. Böylece farklı kararlarda farklı maliyet bilgisi sunan bir yöntem olarak yöneticilere karar verme aşamalarında muhasebe bilgi sisteminden daha etkin yararlanmasına katkıda bulunmaktadır. KTM sistemi hem kısa hem de uzun vadeli kararlar almada kullanılabilir sonuçlar üretmektedir. Bu da bir rekabet avantajı sağlamak açısından şirketlere yardımcı olacaktır.

KTM sayılan üstünlüklerine rağmen ülkemiz açısından düşünüldüğünde uygulanması için çokça zaman ve maliyetin gerektiği bir sistem gibi görünmektedir. Dahası planlama ve kontrol amaçlarına uygunluk ve maliyetlerle çıktılar arasındaki ilişkilerin gerçeğe uygun bir biçimde kurulabilmesi için bilgisayar destekli modellemenin kaçınılmaz bir son olacağı düşüncesi yönetim muhasebesi camiasında günden güne daha çok dillendirilmeye başlanmıştır.

7. KAYNAKÇA

Acar, D. ve N. Papatya, (1997). "Tam Zamanında Üretim Uygulamalarında Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yararlı Hale Getirilmesi". Sdü. İibf. Dergisi S: 2 Güz s. 162.

Acar, D. (2005). Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: **Tekstil Sektörü** İle İlgili Bir Araştırma. 1. Baskı. Asil Yayın Dağıtım. Isparta.

Aksu, İ. (2013). "Kaynak Tüketimine Dayalı Muhasebe: Bir Örnek Uygulama". Nwsa- Social Sciences, Cilt: 8. Sayı: 4. Sayfa: 165-182.

Alkan, H. (2003). Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Isparta.

- Altuğ, O. (2006). "Maliyet Muhasebesi". Türkmen Kitabevi. 14. Baskı. İstanbul.
- Balakrishnan, R. E. Labro ve K. Sivaramakrisshnan. (2012). "Product Cost as Decision Aids: an Analysis of Alternative Approaches (Part 1)". *Accounting Horizons*. Vol. 26. No. 1. pp. 1-20.
- Buys, P.W. (2006). "Strategic Costing Techniques". *Accountancy Sa*; Jun 2006; *Accounting & Ta*. pp. 14-16.
- Çakıcı, C. (2001). "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. S: 12. Ekim s.106.
- Çakır Eker M. (2002). "Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtım ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı". *Uludağ Üniv. İibf Dergisi*. S:1 s. 239.
- Clinton, D. ve E. D. Keys. (2002). "Resource Consumption Accounting: The Next Generation of Cost Management Systems" *Focus Magazine* (5): 1-6.
- Grasso, Lawrence P. (2005). "Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible with Lean Management?". *Management Accounting Quarterly*. Fall. Vol. 7. No. 1. pp. 12-18.
- Grasso, L. (2007). "Obstacles to Lean Accountancy". Stenzel, Joe (Ed.). *Lean Accounting: Best Practices for Sustainable Integration*. John Wiley & Sons, Inc.. Usa, pp. 177- 207. *Based Costing*". *Cost Management*. Mar/Apr. Vol. 21. No. 2. pp. 5-15.
- Gurowka, J. - Lawson, R.A. (2007). "Selecting The Right Costing Tool for Your Business Needs" *The Journal of Corporate Accountin & Finance* March/April pp. 21-27.
- IFAC. (2009). "Evaluating and Improving Costing in Organizations" *Professional Accountants in Business Committee* July. http://www.fasab.gov/pdf/files/ifac_eval_and_improv_costing.pdf (Erişim Tarihi 02.01.2014).
- Karacan, S. ve S. Aslanoğlu. (2005). "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri". *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. Eylül s. 19.
- Kaplan, Robert S. – Anderson, S. R. (2007). "The Innovation of Time-Driven Activity Based Costing". *Cost Management*. Mar/Apr. Vol. 21. No. 2. pp. 5-15.
- Keys, D. E. ve A. Van Der Merve. (1999). "German vs. United States Cost Management" *Management Accounting Quarterly* (Fall) 1 (1): 1-8.

- Krumwiede, S. ve A. Suessmair. (2008). "A Closer Look at German Cost Accounting Methods" *Management Accounting Quarterly* (Fall) 10 (1): 37-50.
- Mackie, B. (2006). "Merging GPK and ABC on The Road to RCA" *Strategic Finance* (Nov) 88 (5): 32-39.
- Sharman, P. A. (2003). "Bring on German Cost Accounting". *Strategic Finance*. December. pp. 30-38.
- Sharman, P. A. ve K. Vikas. (2004). "Lessons From German" *Strategic Finance* (Dec) 86 (6): 28-35.
- Taniş, V. N. ve M. F. Güner. (2003). "Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Açısından Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Bir Konfeksiyon İşletmesinde Uygulama." *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Cilt 5. Sayı 3 Eylül. s. 1-21.
- Thomson, J. ve J. Gurowka. (2005). "Sorting Out The Clutter" *Strategic Finance* (Aug) 87 (2): 27-33.
- Webber, S.A. ve D. Clinton. (2004). "Resource Consumption Accounting Applied: The Clopay Case" *Management Accounting Quarterly* (Fall) 6.
- Wegmann, G. (2009.). "The Activity-Based Costing Method: Development and Applications". *The Iup Journal of Accounting Research*. Vol. 8. No. 1 pp. 7-22.
- White, L. (2009). "Resource Consumption Accounting: Manager-Focused Management Accounting" *The Journal of Corporate Accounting & Finance* (May/June) 20 (4): 63-77 (1): 1-14.
- Van Der Merwe, A. ve D. E. Keys. (2002). "The Case for Resource Consumption Accounting" *Strategic Finance* (Apr) 83 (10): 31-36.
- Zhao, X. (2007). "Authorized Variance Analysis with Consumption Rate" *Journal of Modern Accounting and Auditing* (Apr) 3 (4): 42-46.