

MOBİLYA ÜRETİM İŞLETMESİNDE KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ YAKLAŞIMININ UYGULANMASI

**Bünyamin SAYLAN¹
Özcan DEMİR²**

Geliş Tarihi: 09/04/2021
Kabul Tarihi: 07/06/2021

ÖZET

Tüketicilerin değişen ihtiyaçları ve üretim teknolojilerinde yaşanan gelişmelere bağlı olarak işletmeler zorlu rekabet ortamında varlığını sürdürmek ya da güçlenebilmek için yeni bir maliyet sistemi belirlemek zorunda kalmışlardır. Geleneksel maliyet sistemleri, işletmelerin yeniliklere uyum sağlayabilmesinde yeterli olmamaktadır. Bu durum 1980'li yıllardan itibaren maliyet sistemlerinde yeni arayışların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Yeni maliyet sistemleri çalışmaları sonucunda ortaya çıkan Faaliyete Dayalı Maliyet (FDM) sisteminin karmaşık, pahalı, zahmetli, çalışanlar tarafından desteklenmeyen ve zaman alıcı bir sistem olması nedeniyle işletmeler açısından kullanılabilirliği sorgulanmıştır. İşletmeler açısından söz konusu eksiklikler göz önünde bulundurularak geliştirilen ve kaynakları esas alan kaynak tüketim muhasebesi, işletme maliyetlerini sabit ve orantısız şekilde hesaplayabilmekte aynı zamanda kullanılmayan kapasiteyi belirleyerek maliyet hesabına dahil edilmesini engellemekte ve işletmelere daha güvenilir, ayrıntılı ve doğru bilgiler sağlayabilmektedir. Bu çalışmada Elazığ ilinde mobilya üretimi gerçekleştiren bir işletme örneği üzerinde kaynak tüketim muhasebesi uygulanmıştır. Çalışmada işletmeye yönelik atıl kapasite belirlenerek, katma değer oluşturmayan faaliyetlerin azaltılması ve işletme yönetiminin bilgilendirilmesi amaçlanmıştır. Çalışma sonucunda işletme maliyetlerinin %62'sinin orantısız maliyetlerden oluştuğu, işletmede toplam olarak 318.300,24 TL'lik (%16) bir atıl maliyetin olduğu ve atıl maliyet oranının en yüksek paketleme faaliyet alanında, en düşük ise talaşlı üretim faaliyet alanında ortaya çıktığı belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kaynak Tüketim Muhasebesi, Atıl Kapasite, Mobilya Sektörü,

¹ bunyaminsay_23@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-0639-6814

² Doç. Dr. Fırat Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, odemir@firat.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9382-6781

Application Of Resource Consumption Accounting Approach In Furniture Production Enterprise

ABSTRACT

Depending on the changing needs of consumers and developments in production technologies, businesses have had to determine a new cost system in order to survive or become stronger in a challenging competitive environment. Traditional costing systems are not enough for businesses to adapt to innovations. This situation has led to the emergence of new searches in cost systems since the 1980s. Since the Activity-Based Cost (FDM) system, which emerged as a result of new cost systems studies, is a complex, expensive, inconvenient, time consuming and not supported by employees, its usability has been questioned for businesses. Resource consumption accounting, which is developed by considering these shortcomings in terms of enterprises and based on resources, can calculate operating costs in a fixed and proportional manner, at the same time, it determines the unavailable capacity and prevents it from being included in the cost calculation and provides more reliable, detailed and accurate information to the enterprises. In this study, resource consumption accounting was applied on an example of an enterprise producing furniture in Elazığ. In the study, it is aimed to reduce the activities that do not create added value and to inform the business management by determining the idle capacity for the enterprise. As a result of the study, 62% of the operating costs consist of proportional costs, and there is an idle cost of 318,300.24 TL (16%) and the idle cost rate is highest in the packaging activity area and the lowest in the machining activity area.

Keywords: Resource Consumption Accounting, Idle Capacity, Furniture Sector

GİRİŞ

Bilim ve teknolojiye yaşanan gelişmelere ve değişimlere bağlı olarak tüketicilerin beklentilerinde, üretim süreci ve üretim teknolojilerinde, tedarikçi tutumlarında ve rekabet şartlarında önemli düzeyde farklılaşmalar yaşanmaktadır. Bilgi ve teknolojilerde yaşanan hızlı değişimlere bağlı olarak hayatın her alanında yaşanan yenilikler ve değişimler üretim sektörü başta olmak üzere birçok sektörde rekabet koşullarının her geçen gün daha da zorlaşmasına neden olmaktadır (Singh ve Singh, 2012). Zorlaşan rekabet koşullarında varlıklarını sürdürmek veya rakipleri karşısında güçlü bir konuma gelebilmek için işletmeler ürünlerini düşük maliyetli, kaliteli ve hızlı bir şekilde üreterek pazara sunabilmelidir (Kaygusuz ve Kaygusuz, 2014).

İşletmelerin temel hedefleri olan kâr elde edebilme amaçlarını gerçekleştirebilmek için maliyetlerini asgari düzeye indirebilmeleri ve maliyet kontrolünü sağlayabilmeleri gerekmektedir. Bu bağlamda işletmelerin stratejik maliyet yönetimi uygulayarak sahip oldukları kaynakları doğru ve etkili bir şekilde kullanarak maksimum kâr elde etmelerinin mümkün olduğu söylenebilir (Öğünç, 2017). İşletmeler değişen tüketici taleplerine cevap verebilmek ve zorlu rekabet koşullarında varlığını sürdürebilmek veya daha iyi bir konuma yerleşebilmek için etkili ve verimli bir şekilde yönetilmeli ve geleceğe yönelik planlamalar yaparak bu doğrultuda sürekli kendilerini geliştirmelidirler. İşletmeler rekabet ortamında sahip oldukları avantajları geliştirebilecekleri ve maksimum müşteri tatminini sağlayabilecek ürün maliyetlerini doğru olarak belirleyebilecekleri etkili bir maliyet yöntemi kullanarak kâr düzeylerini artırabilirler (Kayıhan ve Tepeli, 2016). Bu durumda maliyet yönetim sistemlerinin temel amaçlarının, işletmelerin maliyetlerini asgari düzeye indirerek maksimum kâr elde edebilmelerini sağlamak olduğu söylenebilir. İşletmeler maliyetlerini azaltarak daha yüksek kâr elde edebilmek için doğru, güvenilir ve gerçekçi maliyet bilgilerine sahip olabilmelidirler (Öğünç ve Tekşen, 2018). Yine yöneticiler güçlü rekabet ortamlarında işletmelerini güçlü bir konuma taşıyabilmelerini sağlayan doğru ve etkili kararları, yönetim muhasebesi ve maliyet verilerine ilişkin doğru ve güvenilir bilgilere ulaşarak verebilir. Bu bağlamda işletmelerin yapılarına ve faaliyet alanlarına uygun maliyet sistemlerini belirlemesi işletmelerin varlığını sürdürebilmelerinde ya

da rekabet ortamında güçlü bir konuma yerleşmelerinde önemli rol oynadığı söylenebilir (Hiçyorulmaz, 2019).

İşletmeler uygun maliyetli ve kaliteli ürünler üreterek rekabet ortamında güçlü bir konuma ulaşabilmektedirler. İşletmeler minimum maliyetle daha kaliteli ürünler üretebilmek amacıyla farklı maliyet hesaplamaları ve üretim yöntemleri kullanmaktadırlar (Tanış, 2018). Hızlı, doğru ve güvenilir maliyet bilgilerine ulaşmak günümüz zorlu rekabet koşullarında işletmeler için hayati önem arz etmektedir. İşletmelerin rekabet ortamında güçlü bir konuma sahip olması, işletme içerisinde ortaya çıkabilecek problemlerin minimum düzeye indirilmesi, etkili ve verimli bir şekilde yönetilmesi, kâr oranının artırılması ve işletme faaliyetlerinin etkili bir şekilde yürütülebilmesi amacıyla birçok maliyet muhasebesi yöntemleri ve teorileri geliştirilmiştir (Köse ve Ağdeniz, 2015). Geliştirilen maliyet muhasebesi ve yönetim tekniklerinin nihai amacı işletmelerin maliyetlerini minimum düzeye indirerek kâr düzeyini artırmak ve rekabet ortamında daha güçlü noktalara erişmesini sağlamaktır (Akkaya, 2015). Kısıtlar teorisi, faaliyete dayalı maliyetleme, kaynak tüketim muhasebesi vb. gibi birtakım yöntemler işletmelerin kâr oranını artırmak ve rekabet avantajlarını artırmaya yönelik geliştirilen yöntemlerden bazılarıdır.

Bilgi hayatın her alanında olduğu gibi üretim sektöründe de oldukça önemlidir. Muhasebe bilgi sistemleri, işletmelerde bilginin üretildiği en önemli bölümdür. Doğru ve güvenilir bir maliyet bilgisine ulaşamayan işletmeler, zararlı sonuçlanan satışları kâr elde ettikleri satışlar olarak değerlendirebilmekte ve bu durum uzun vadede işletmenin rekabet gücünün azalmasına ve hatta iflasına neden olabilmektedir (Erkuş vd., 2014). Maliyet sistemlerinin zaman içerisinde güvenilirliğini yitirmesi, maliyet hesaplamalarında hataya neden olmaları, maliyet verilerinin işletme kararları üzerindeki etkisinin düşük düzeyde olması gibi durumlar maliyet yönetiminde yeni birtakım arayışların ortaya çıkmasına neden olmuştur (Gurowka ve Raef, 2007). Bilim ve teknolojiye yaşanan gelişmelere bağlı olarak ürün fiyatının küresel ekonomi tarafından belirlenmesi, ürün maliyeti üzerine işletme kârı eklenerek ürün fiyatının belirlendiği geleneksel maliyet yöntemlerinin geçerliliğini yitirmesine neden olmuştur (Perkins ve Stovall, 2011). Üretim teknolojilerinde yaşanan gelişmelere bağlı olarak işletmelerde direkt işçilik giderlerindeki azalmanın ve genel üretim giderlerindeki artışın

geleneksel maliyet yönetiminde doğru bir şekilde yapılamaması da bu maliyet yöntemlerinin geçerliliğini yitirmesinde etkili olmuştur (Tse ve Gong, 2009).

Geleneksel maliyet yönetimlerinde ortaya çıkan hatalar ve yöntemin yetersiz kalması nedeniyle daha kapsamlı maliyet hesaplaması yapabilmek için faaliyet tabanlı maliyetleme modeli geliştirilmiştir (Öktem, 2016). Faaliyet tabanlı maliyetleme modeli işletmelerde faaliyetlerin işleyiş düzeylerini göz önünde bulundurarak israfa yol açan ve değer yaratmayan maliyetlerini önleyebilmesi ve ürün maliyetlerinin doğru ve etkili bir şekilde belirlenebilmesi açısından işletmeler açısından önemli avantajlar sağlamıştır. İşletmeler tarafından karmaşık bir yapıya sahip bir maliyet hesaplama aracı olarak kabul edilmesi ve işletmelerde atıl kapasiteyi belirleyerek aktifleştirememesi modelin işletmeler tarafından tercih edilmemesine neden olmuştur (Öztürk vd., 2019). Faaliyet tabanlı maliyetleme modelindeki eksiklikler ve karmaşık yapıya sahip olması nedeniyle işletmeler tarafından tercih edilmemesi sonucunda Alman maliyet muhasebesi ve faaliyet tabanlı maliyetleme modelini kapsayan yeni nesil bir maliyetleme modeli olan kaynak tüketim muhasebesi ortaya çıkmıştır (Baltacıoğulları, 2018).

Faaliyet tabanlı maliyetleme modeline oranla daha geniş kapsamlı bir model olan kaynak tüketim muhasebesi, işletmelerde kapasite kullanım oranlarını belirleyerek atıl kapasite maliyet bilgisinin hesaplanmasını sağlayabilmektedir. Bu bağlamda kaynak tüketim muhasebesi, yöneticilerin stratejik ve yönetsel kararlarını yönlendirebilecek maliyet verilerine ulaşabilmesine olanak sağlayabilmektedir (Küçük ve Karaca, 2017). Geleneksel maliyet yöntemleri, yöneticilere doğruluk oranı yüksek ve hızlı bilgiler veremezken; kaynak tüketim muhasebesi işletme kapasitesini teorik ve planlanmış olarak ayırabilme, maliyetleri sabit ve orantısal olarak ayırabilme gibi detaylı bilgilere hızlı ve doğru veriler elde edilebilmesine olanak sağlayabilmektedir (Karabayır ve Koç, 2019). Bu durum işletmelerde sürekli iyileştirme çalışmalarının ve alınan kararların etkilerinin kısa süre içerisinde gözlenebilmesini sağlayabilmektedir (Tanış, 2018). İşletmeler kaynak tüketim muhasebesi ile sahip oldukları kaynakların kullanımına ilişkin verimlilik düzeylerini, atıl kapasite kapsamında nitelendirilebilecek kaynaklarını, bu kaynakların miktarlarını ve asgari düzeye indirebilmek için

nelere ihtiyaç duyduklarını faaliyetler ve kaynaklar bazında doğru ve hızlı bir şekilde belirleyebilmektedirler (Aktaş, 2013).

Kaynak tüketim muhasebesine ilişkin literatürde birçok çalışma yer almaktadır. Grasso (2005), kaynak tüketim muhasebesi ile faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerini karşılaştırdığı çalışmasında, her iki sistemin de yalın yönetim anlayışı ile uyumlu çalışma durumunu değerlendirmiştir. Araştırma sonucunda kaynak tüketim muhasebesinin sağlamış olduğu birçok olumlu özelliğe rağmen yalın yönetim anlayışı ile uyumlu çalışmadığını tespit etmiştir. Kayıhan ve Tepeli (2016), çalışmalarında TEKSAN-A.Ş. işletmesinin üretim bölümü örneğinde kaynak tüketim muhasebesi uygulanmıştır. Araştırma sonucunda kaynak tüketim muhasebesinin karmaşık bir yapıya sahip olması ve dijital yazılımlarla desteklenmesinin zorunlu olması gibi durumların sistemin uygulanmasını zorlaştırmasına rağmen sağladığı birçok avantajın birçok işletme tarafından tercih edilebilmesini sağlayacağı belirlenmiştir. Küçük ve Karaca (2017), kaynak tüketim muhasebesi, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ve zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemlerini karşılaştırdıkları çalışmalarında kaynak tüketim muhasebesinin işletme yönetiminin kararlarını yönlendirme ve maliyetleme açısından diğer maliyetleme sistemlerinden daha güçlü bir araç olduğunu ancak kullanışlılık ve maliyet açısından faaliyet temelli maliyetleme sistemi kadar kullanımının zor ve maliyetli olduğunu belirlemişlerdir. Kurtlu (2016), bir silah fabrikası örneğinde kaynak tüketim muhasebesini araştırdığı çalışmasında silah fabrikasının kaynak havuzlarında toplam 257.980 TL biriktiği, sabit ve değişken maliyet oranlarına göre dağılımı yapıldığında kaynak havuzu maliyeti 228.967,50 TL olarak belirlenmiş ve 29.012.50 TL'lik bir atıl kapasite maliyetinin olduğu belirlenmiştir. Araştırmada sonuç olarak kaynak tüketim muhasebesi uygulaması ile işletme maliyetlerine ilişkin daha doğru bilgilere ulaşılabildiği belirlenmiştir. Aksu (2013), çalışmasında kaynak tüketim muhasebesinin çalışma prensibi ve temel ilkelerine yönelik bilgilere yer vermiş ve ilerleyen dönemlerde yapılacak çalışmalara dayanak oluşturabileceğini ifade etmiştir. Aktaş (2013), faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ile kaynak tüketim muhasebesini bir örnek uygulama ile karşılaştırdığı çalışmasında, kaynak tüketim muhasebesinin faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerine oranla daha avantajlı olduğu sonucuna ulaşmıştır. Tutkavul (2016), geleneksel maliyetleme yöntemi, faaliyet temelli

maliyetleme, zaman etkenli faaliyet temelli maliyetleme yöntemleri ve kaynak tüketim muhasebesini karşılaştırdığı çalışmada kaynak tüketim muhasebesinin işletme yönetimlerine sürdürülebilirlik ve rekabet avantajı sağlamaya yönelik daha doğru ve güvenilir bilgiler sunduğunu belirlemiştir. Ögünç ve Tekşen (2018) çalışmalarında tuğla işletmesi örneğinde kaynak tüketim muhasebesi ile kurumsal kaynak planlaması ve kapasite arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Araştırma sonucunda işletmelerde atıl kapasitenin belirlenmesi ve işletme kapasitesinin güncellenmesine olanak sağlayabilmesi açısından kaynak tüketim muhasebesinin etkili sonuçlar ortaya çıkardığı belirlenmiştir. Muşluoğlu (2020) çalışmada bir üretim işletmesi örneğinde yönetim kararları ile kaynak tüketim muhasebesi ve faaliyet tabanlı maliyetleme modeli arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Araştırma sonucunda kaynak tüketim muhasebesinin faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerine oranla daha kapsamlı olduğu ve daha fazla avantaj sağladığı tespit edilmiştir. Tse ve Gong (2009) çalışmalarında, kaynak tüketim muhasebesi ile zaman odaklı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini atıl kaynakların belirlenmesi açısından karşılaştırmışlardır. Araştırmacılar faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin teorik olarak geleneksel maliyetleme modellerine göre daha üstün olmasına rağmen, pratikte işletmelerin taleplerini karşılama doğrultusunda yetersiz kaldığı ve bu durumun zaman odaklı aktiviteye dayalı maliyetleme (TDABC) ve kaynak tüketim muhasebesi (RCA) modellerinin ortaya çıkmasına zemin hazırladığını ifade etmişlerdir. Araştırma sonucunda kaynak tüketim muhasebesinin kaynak havuzları ve maliyet unsurları arasındaki karmaşık karşılıklı ilişkileri tanıyarak çağdaş üretim faaliyetlerinin karmaşıklıklarını yakalamaya çalıştığı ve modelin karmaşıklıklarını yönetmek için kurumsal kaynak planlama sistemiyle entegrasyona dayandığı ve bu özelliğinden dolayı faaliyetlerinde birden fazla heterojen kaynak kullanan üretim organizasyonları için daha uygun olduğu tespit edilmiştir. Kbelah vd. (2019) çalışmalarında kaynak tüketim muhasebesinin tekstil sektöründe rekabet avantajı sağlamaya yönelik etkilerini incelemişlerdir. Araştırmada Irak Devlet Tekstil Fabrikasında uygulanan kullanım çalışmasına dayanarak, Kaynak Tüketim Muhasebesinin (RCA) Irak Tekstil Şirketlerinin rekabet avantajını geliştirmedeki rolü incelenmiştir. Irak Devlet Tekstil Fabrikasında uygulanan geleneksel maliyetleme modelleri ile kaynak tüketim muhasebesinin karşılaştırıldığı araştırma sonucunda kaynak tüketim muhasebesinin yerel tekstil endüstrisi

yöneticilerinin daha düşük bir ürün fiyatı belirlemesine ve ardından rekabet avantajı elde etmesinde etkili olduğu ve kaynak tüketim muhasebesinin atıl kaynakların belirlenmesinde ve kaynak yönetiminde daha etkili sonuçlar ortaya koyduğu belirlenmiştir. Al-Qady ve Al-Helbawy (2016) kaynak tüketim muhasebesi ile hedef maliyetleme yöntemini entegre etmeyi amaçladıkları çalışmalarında hedef maliyetlendirme ve RCA'nın entegre edilmesi, farklı ürün tasarımlarında kullanılacak kaynak miktarları ve bileşenlerinin bir haritasına dayalı olarak tasarım alternatiflerinin maliyet yapılarını sağladığını ve Bu tür bir entegrasyon, sürüklenen maliyeti ve hedef maliyete nasıl ulaşılacağını doğru bir şekilde belirlemek için kaynakların ilk ve değişen tüketim modelleri hakkında bilgi sağladığını ifade etmişlerdir. Araştırma sonucunda maliyet yöntemleri entegrasyonunun, artan maliyet tahmini, tasarım alternatiflerinin maliyet yapıları, maliyet açığını kapatma ve hedef maliyete ulaşma ve sürekli iyileştirmenin bir parçası olarak daha fazla maliyet azaltma ile ilgili iyileştirilmiş bilgiler sağlayarak hedef maliyetlendirme sürecini iyileştirebileceği belirlenmiştir. Rahimi vd. (2014) çalışmalarında kaynak tüketim muhasebesi (RCA) ile tutarlı olarak bir organizasyondaki kaynakları tanımlamaya ve GPK olarak bilinen Alman maliyet yaklaşımıyla ürünlerin doğru maliyetini bulmaya odaklanmıştır. Kaynak tüketim muhasebesi, aktiviteye dayalı maliyet yaklaşımı ile Alman maliyet yaklaşımının avantajlarını birleştirir. Ayrıca kaynak tüketim muhasebesi, yöneticilerin organizasyonel optimizasyon için bilgileri desteklemesine yardımcı olan dinamik, entegre, ilke odaklı, kapsamlı bir yönetim muhasebesi yaklaşımı olarak tanımlanır. Alman maliyet yaklaşımı, 3000 Alman firmasındaki operasyonları kontrol etmek için uygulanmıştır. Araştırma sonucunda bu yaklaşımın gerçek ürün akışına vurgu yaptığı ve bu şekilde kaynaklar ve ürünler arasındaki gerçek akışı tanımladığı ve makul olmayan herhangi bir tahsisattan kaçındığı belirlenmiştir.

Bu çalışmada Elazığ ilinde faaliyet gösteren bir mobilya atölyesi örneğinde kaynak tüketim muhasebesi uygulaması ele alınmıştır. Araştırmada işletmedeki faaliyetlerin performansları analiz edilerek değerlendirilmiştir. Bu bağlamda işletmeye yönelik atıl kapasite belirlenerek, katma değer oluşturmeyen faaliyetlerin azaltılması ve işletme yönetiminin bilgilendirilmesi amaçlanmıştır.

1. MOBİLYA ÜRETİM İŞLETMESİNDE KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ YAKLAŞIMININ UYGULANMASI

Çalışmanın bu bölümünde Elazığ ilinde faaliyet gösteren bir mobilya işletmesine yönelik kaynak tüketim muhasebesi ele alınarak değerlendirilmiştir.

1. 1. İşletmeye Yönelik Bilgiler

İşletme Elazığ ilinde faaliyet gösteren bir mobilya işletmesi olup, kapı ve masa takımı üretimi gerçekleştirmektedir. İşletmede üretim sürecinin aşamaları aşağıdaki şekilde özetlenmektedir.

1. *Müşteriden siparişin alınması:* Müşterinin ürünü beğenmesi ile başlayan bu süreç ürünün üretilmesine yönelik planlamaların yapılacağı ilk basamağı oluşturmaktadır.

2. *Siparişin değerlendirilmesi:* Müşteri tarafından talep edilen ürünün standart ölçülerde mi yoksa müşteri tarafından belirlenen özel ölçülerde mi üretileceğine yönelik değerlendirmenin yapılacağı aşamadır.

3. *Üretim planlama:* Ürünün üretim ölçüleri ve planlamaları yapılarak müşteriye teslim tarihine göre üretime yönelik zaman planlamasının yapıldığı basamaktır.

4. *Satın alma:* Ürünün üretim sürecinde ihtiyaç duyulacak malzemelerin temin edildiği basamaktır.

5. *Tedarikçi:* İşletmenin aldığı siparişi üretmek amacıyla malzeme temin etmek üzere çalıştığı gerçek ya da tüzel kişiler.

6. *Depo:* Üretim sürecinde ürüne ilişkin parçaların işlendiği ve muhafaza edildiği basamaktır.

7. *Üretime sevk:* Ürüne yönelik malzemelerin üretimden sorumlu kişi ya da birimlere teslim edilme basamağıdır.

8. *Kesim:* Üretim sürecinin ilk basamağını oluşturmaktadır.

9. *Ebatlama:* Ürünü oluşturacak parçaların istenilen ölçülere ve birleşim noktalarına göre kesildiği aşamadır.

10. Delik delme: Ürünün montaj aşamasında birleşim noktalarını oluşturan kısımlarına bağlantı elemanlarının montajını sağlayacak deliklerin açılması basamağıdır.

11. CNC işlem: Ürün parçalarında arzu edilen geometrik desenlerin oluşturulduğu işle sürecidir.

12. Kenar bantlama: Ürün parçalarının kenar kısımlarında ortaya çıkabilecek çıplak sumta ya da MDF gibi yapı elemanlarının PVC bant ile kapatılma işlemidir.

13. Eğri kenar: CNC ile işlenen oval ya da yuvarlak parçaların kenarlarının PVC bant ile kaplandığı süreçtir.

14. Solvent ile temizleme: Montajlanmak üzere oluşturulan parçalar üzerinde kalan tutkal, bant vb. gibi kalıntıların temizlenmesi işlemidir.

15. Montaj: İstenilen ölçülere göre üretilen parçaların bir araya getirilmesi aşamasıdır.

16. Paket hazırlama: Ürün montajında ihtiyaç duyulabilecek bağlantı aparatlarının ve toplama aletlerinin hazırlandığı basamaktır.

17. Kalite kontrol: Montaja hazır ürünlerde hata olup olmadığının kontrol edildiği basamaktır.

18. Ambalaj: Ürünü oluşturan parçaların sevkiyat sırasında zarar görmesini engelleyebilmek amacıyla koruyucu malzemeler ile sarıldığı basamaktır.

19. Sevkiyat: Müşteriye teslim edilmek üzere ürünün ilgili adrese naklinin gerçekleştirildiği aşamadır.

İşletmede üretilen ürünlerden kapı ve masa takımı ürünleri incelenmiştir.

Tablo 1. Kapı İlk Madde Giderleri

	Malzeme Adı	Birim	Birim Miktarı	Birim Fiyatı	Tutar
1.	Seren 35*42*210	Boy	4	8,00	32,00
2.	38'lik kağıt	adet	1	5,00	5,00
3.	Yüzey	Takım	1	34,25	34,25
4.	Pervaz	m ²	0,7	17,10	12,14
5.	Pervaz üstü 10 mm	m ²	0,2	15,60	3,28
6.	Pervaz kulağı 4mm	m ²	0,1	7,72	0,77
7.	18 mm ham MDF	m ²	1,5	23,60	36,11
8.	6 mm ham MDF	m ²	0,8	10,10	7,68
9.	Silikon	Adet	1	7,50	7,50
10.	Köpük	Adet	1	14,00	14,00
11.	Fitil	Adet	5	0,40	2,00
12.	Menteşe	Adet	3	2,50	7,50
13.	Kilit	Adet	1	15,00	15,00
14.	Kapı kolu	Adet	1	20,00	20,00
15.	Pres tutkal dahil	Adet	1	15,00	15,00
16.	Boya	Adet	1	50,00	50,00
17.	Nakliye montaj	Adet	1	25,00	25,00
18.	İşçilik	Adet	1	30,00	30,00
	Toplam				317,22
	Fire (%5)				15,86
	Toplam Maliyet				333,08

Tablo 2. Masa Takımı İlk Madde Gideri

	Malzeme Adı	Birim	Birim Miktarı	Birim Fiyatı	Tutar
1.	30 mm suntalam	m ²	5,6	21,75	121,8
2.	18 mm suntalam	m ²	16,1	13,65	219,76
3.	0,8 mm suntalam	m ²	2,1	11,00	23,10
4.	Minifix bağlantı metal dübelli	Takım	74	0,15	11,10
5.	Minifix bağlantı gövde	Takım	74	0,25	18,50
6.	Plastik kavalye	Adet	74	0,01	0,74
7.	40*60*1,5 mm demir profil	Metre	4,8	2,76	13,24
8.	Çivili papuç	Adet	54	0,01	0,54
9.	Boncuk tutkal	Kilogram	0,8	8,61	6,88
10.	33*1 PVC kenar bandı	Metre	14,4	0,64	9,21
11.	22*1 PVC kenar bandı	Metre	69,2	0,38	26,29
12.	22*0,40 PVC kenar bandı	Metre	6,5	0,16	1,04
13.	51*1 PVC kenar bandı	Metre	15	1,20	18,00

14.	Streç naylon	Kilogram	0,7	9,00	6,30
15.	Blum tandem ray	Adet	3	25,00	75,00
16.	Özel kulp	Adet	9	5,00	45,00
17.	Plastik köe bağlantı mesan	Adet	50	0,09	4,50
18.	Menteşe	Adet	14	0,77	10,78
19.	Plastik raf pimi	Adet	20	0,01	0,20
20.	3,5/16 vide	Adet	296	0,013	3,84
21.	3,5*25 vida	Adet	40	0,012	0,48
22.	4*50 vida	Adet	24	0,05	1,20
23.	Kablo kanalı	Adet	1	0,50	0,50
24.	Çekmece kilidi	Adet	1	1,47	1,47
25.	Deri	Metre	2,3	9,60	22,08
26.	Romabond D3 tutkal	Kilogram	0,6	11,81	7,08
27.	Hızlı yapıştırıcı	Adet	1	8,50	8,50
28.	TOPLAM				776,79

İşletmede üretimi gerçekleştirilen kapı ve masa takımı ürünlerine ilişkin hammadde ve malzeme teminine ilişkin giderler Tablo 1 ve Tablo 2'de verilmiştir.

1.2. İşletme Kaynak Havuzlarında Biriken Sabit ve Orantısal Giderler

Mobilya işletmesinin kaynak havuzlarında biriken maliyet miktarı ve türleri gruplandırılarak Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3. İşletme Faaliyet Havuzlarının Dağılımı

Kaynak Havuzları	Giderler	Maliyet (TL)	Maliyet Türü	Kaynak Sürücüsü
Maaş ve Ücretler	Personel Maaşları	375.940,80	Sabit	İşçi sayısı
	Yönetici Maaşları	160.562,04	Sabit	İşçi sayısı
	İşçilik ücretleri	2.807.024,64	Orantısal	İşçi sayısı
	TOPLAM	3.343.527,48		
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	Araç yakıt giderleri	236.220,82	Orantısal	İşçi sayısı
	Konaklama giderleri	42.184,34	Orantısal	İşçi sayısı
	Araç giderleri	61.612,19	Orantısal	İşçi sayısı
	Reklam giderleri	18.608,57	Orantısal	Tüm faaliyetlere eşit
	Kasko ve sigorta poliçeleri	21.896,46	Sabit	İşçi sayısı
	TSE marka kullanım	96.444,18	Sabit	Tüm faaliyetlere eşit

	ücreti			
	Motorlu taşıtlar vergisi	1.302,06	Sabit	Tüm faaliyetlere eşit
	Kiralama bedeli	90.000,00	Orantısız	İşçi sayısı
	Üyelik bedeli	4.000,00	Sabit	Tüm faaliyetlere eşit
	TOPLAM	572.268,62		
Üretim makinelerine ilişkin giderler	Makine bakım ve yedek parça	102.594,74	Sabit	Makine saat
	Elektrik giderleri	74.366,35	Orantısız	Makine saat
	TOPLAM	176.961,09		
Genel üretim giderleri	Bina elektrik gideri	22.532,94	Orantısız	Metrekare
	Isınma gideri	9.429,80	Orantısız	Metrekare
	Yemek giderleri	113.749,92	Sabit	İşçi sayısı
	İş güvenliği giderleri	42.210,54	Sabit	İşçi sayısı
	Montaj giderleri	58.435,01	Orantısız	İşçi sayısı
	TOPLAM	246.358,21		
Genel yönetim giderleri	Telefon giderleri	21.697,06	Orantısız	İşçi sayısı
	Kırtasiye giderleri	3.396,36	Orantısız	Bilgisayar sayısı
	Bina su giderleri	699,60	Orantısız	İşçi sayısı
	Çiçek bedeli	2.110,17	Orantısız	Belirlenen oran
	Temizlik giderleri	6.638,25	Orantısız	Metrekare
	Muhasebe giderleri	19.813,94	Sabit	İşçi sayısı
	Diğer yönetim giderleri	4.596,58	Sabit	Tüm faaliyetlere eşit
	Evrak ve harç giderleri	18.430,75	Sabit	Tüm faaliyetlere eşit
	Çevre ve temizlik vergisi	570,44	Sabit	Metrekare
	Bilgisayar giderleri	11.039,83	Sabit	Bilgisayar sayısı
	Damga vergisi	166.421,93	Sabit	Tüm faaliyetlere eşit
	Banka masrafları	42.758,17	Orantısız	Tüm faaliyetlere eşit
	Danışmanlık bedeli	30.961,47	Sabit	Tüm faaliyetlere eşit
	TOPLAM	351.667,49		
İş yeri bina giderleri	Yer altı ve yer üstü düzenleri	5.120,00	Sabit	Metrekare
	Birikmiş amortismanlar	873.237,92	Sabit	Metrekare
	TOPLAM	878.357,92		

İşletme kaynak havuzlarının ve giderlerin sabit ya da orantısız ayrımı yapıldıktan sonra, doğrudan giderler birincil maliyet grubunu dolaylı giderler ise ikincil maliyet grubunu oluşturmuştur. Kaynak havuzlarına yönelik gerçekleştirilen sınıflandırmalar, işletme yöneticilerinin alacağı kararlarda bölümlerin sağladıkları avantaj ve dezavantajları göz önünde bulundurabilmelerini sağlayabilmektedir.

Tablo 4. İşçilik Kaynak Sürücülerinin Faaliyet Alanlarına Dağılımı

Faaliyet Havuzu	İşçi Sayısı	Direkt İşçilik Maliyeti	Endirekt İşçilik Maliyeti	Yönetici giderleri		Personel Maaşları	TOPLAM (TL)
				Direkt	Endirekt		
İş geliştirme	3	62.796,68	12.391,48	8.357,05	7.669,15	41.771,20	133.015,56
Satın alma	2	37.733,96	12.391,48	8.357,05	7.669,15	41.771,20	107.952,84
Üretim planlama	5	112.922,12	12.391,48	8.357,05	7.669,15	41.771,20	183.141,00
Talaşlı üretim	67	1.591.860,6	87.341,64	8.357,05	7.669,15	41.771,20	1.737.029,64
Boyama	8	191.702,59	8.799,17	8.357,05	7.669,15	41.771,20	258.329,16
Paketleme	8	191.702,59	8.799,17	8.357,05	7.669,15	41.771,20	258.329,16
Montaj	11	266.890,75	8.799,17	8.357,05	7.669,15	41.771,20	333.517,32
Satış ve Pazarlama	3	62.796,68	12.391,48	8.357,05	7.669,15	41.771,20	133.015,56
Muhasebe	5	112.922,12	12.391,48	8.357,05	7.669,15	41.771,20	183.141,00
TOPLAM	112	2.631.328,09	175.696,55	75.213,45	69.022,35	375.940,80	3.343.527,48

İşletme personelleri ve geçici personellere ait ücretlerin yer aldığı bu grupta ayrıca işletme personellerinin sosyal yardım, SSK ve kıdem tazminatı giderleri de yer almaktadır. İşletmede ayrıca görev yapan 5 muhasebe çalışanı, 5 idari personel ve 5 teknik personele ait aylık maaş ödemeleri personel maaşları olarak hesaplanmıştır. Üretime yönelik işçilik maliyetleri firma yetkilileriyle yapılan görüşmeler sonucunda, ilgili oldukları faaliyet alanlarına göre dağıtılmıştır. Yönetim ve personel giderleri tüm faaliyet alanlarına eşit bir şekilde dağıtılmıştır.

Kaynak havuzlarında yer alan faaliyetlerin mevcut maliyetlerinin, faaliyet alanlarına dağılımında kullanılacak kaynak birimlerinin miktarlarına ilişkin bilgiler Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5. Kaynak Sürücülerine İlişkin Dağılım

Faaliyet Havuzu	İşçi Sayısı	Metrekare	Makine Çalışma Süresi	Bilgisayar Sayısı
İş geliştirme	3	62	-	4
Satın alma	2	187	-	3
Üretim planlama	5	50	-	5
Talaşlı üretim	67	3911	152.745,41	-
Boyama	8	2248	755,20	-
Paketleme	8	2604	-	2
Montaj	11	0	-	0
Satış ve Pazarlama	3	54	-	3
Muhasebe	5	36	-	3
TOPLAM	112	9.152	153.500,61	20

Tablo 4 ve Tablo 5'teki veriler göz önünde bulundurulduğunda kaynak maliyetlerinin kaynak sürücülerine dağılımı aşağıdaki gibidir.

- İşçi başına düşen araç yakıt gideri: $236.220,82/130 = 1.817,08$
- İşçi başına düşen konaklama giderleri: $42.184,34/130 = 324,50$
- İşçi başına düşen araç giderleri: $61.612,19/130 = 473,94$
- Faaliyet başına düşen reklam giderleri: $18.608,57/9 = 2.067,62$
- İşçi başına düşen kasko ve sigorta poliçeleri: $21.896,46/130 = 168,43$
- Faaliyet başına düşen TSE marka kullanım ücreti: $96.444,18/9 = 10.716,02$
- İşçi başına düşen motorlu taşıtlar vergisi: $1.302,06/130 = 10,02$
- İşçi başına düşen kiralama bedeli: $90.000,00/130 = 692,31$
- Faaliyet başına düşen üyelik bedeli: $4.000,00/9 = 444,45$
- Saat başına düşen bakım ve yedek parça giderleri: $102.594,74/153.500,61 = 0,67$
- Saat başına düşen makine elektrik gideri: $74.366,3/153.500,61 = 0,48$
- Metrekareye düşen bina elektrik gideri: $22.532,94/389 = 57,93$
- Metrekareye düşen ısınma gideri: $9.429,80/389 = 24,24$
- İşçi başına düşen yemek giderleri: $113.749,92/130 = 875,00$
- İşçi başına düşen iş güvenliği giderleri: $42.210,54/130 = 324,69$
- İşçi başına düşen montaj giderleri: $58.435,01/11 = 5.312,27$

Fırat Üniversitesi. İİBF Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi Cilt:5,Sayı: 1,2021 105

ücreti											
Motorlu taşıtlar vergisi	30,06	20,04	50,10	671,34	80,16	80,16	110,22	30,06	50,10	1.302,06	
Kiralama bedeli	2.076,93	1.384,62	3.461,55	46.384,77	5.538,48	5.538,48	7.615,41	2.076,93	3.461,55	90.000,00	
Üyelik bedeli	444,45	444,45	444,45	444,45	444,45	444,45	444,45	444,45	444,45	4.000,00	
Makine bakım ve yedek parça	-	-	-	102.339,43	255,31	-	-	-	-	102.594,74	
Elektrik giderleri	-	-	-	73.317,79	1.048,51	-	-	-	-	74.366,30	
Bina elektrik gideri	3.591,66	10.832,91	2.896,50	-	-	-	-	3.128,22	2.085,50	22.532,94	
Isınma gideri	72,72	453,29	1.212,00	-	-	-	-	1.308,96	872,64	9.429,80	
Yemek giderleri	2.625,00	1.750,00	4.375,46	58.625,00	7.000,00	7.000,00	9.625,00	2.625,00	4.375,46	113.749,92	
İş güvenliği giderleri	974,07	649,38	1.623,45	21.754,23	2.597,52	2.597,52	3.571,59	974,07	1.623,45	42.210,54	
Montaj giderleri	-	-	-	-	-	-	5.312,27	-	-	5.312,27	
Telefon giderleri	500,7	333,80	834,50	11.182,30	1.335,20	1.335,20	1.835,90	500,70	834,50	21.697,06	
Kırtasiye giderleri	679,28	509,46	849,10	-	-	339,64	-	509,46	509,46	3.396,36	
Bina su giderleri	16,14	10,76	26,90	360,46	43,04	43,04	59,18	16,14	26,90	699,60	
Çiçek bedeli	1.055,09	-	-	-	-	-	-	1.055,09	-	2.110,17	
Temizlik giderleri	1.057,72	3.190,22	853,00	-	-	-	-	921,24	614,16	6.638,25	
Muhasebe giderleri	427,26	304,84	762,10	10.212,14	1.219,36	1.219,36	1.676,62	457,26	762,10	19.813,94	
Diğer yönetim giderleri	919,32	919,32	919,32	-	-	-	-	919,32	919,32	4.596,58	
Evrak ve harç giderleri	2.047,86	2.047,86	2.047,86	2.047,86	2.047,86	2.047,86	2.047,86	2.047,86	2.047,86	18.430,75	
Çevre ve temizlik vergisi	3,72	11,22	3,00	234,66	134,88	156,24	-	3,24	2,16	570,44	
Bilgisayar giderleri	2.207,96	1.655,97	2.759,95	-	-	1.103,98	-	1.655,97	1.655,97	11.039,83	
Damga vergisi	18.491,33	18.491,33	18.491,33	18.491,33	18.491,33	18.491,33	18.491,33	18.491,33	18.491,33	18.491,33	
Banka masrafları	4.750,91	4.750,91	4.750,91	4.750,91	4.750,91	4.750,91	4.750,91	4.750,91	4.750,91	4.750,91	
Danışmanlık bedeli	3.440,16	3.440,16	3.440,16	3.440,16	3.440,16	3.440,16	3.440,16	3.440,16	3.440,16	3.440,16	
Yer altı ve yer üstü düzenleri	34,72	104,72	28,00	2.190,16	1.258,88	1.458,24	-	30,24	20,16	5.120,00	
Birikmiş amortismanlar	5.916,04	17.843,54	4771,00	373.187,62	214.504,16	248.473,68	-	5.152,68	3.435,12	873.237,92	
TOPLAM	72.090,11	85.452,48	76.492,76	926.895,04	297.197,59	331.527,63	100.340,13	69.627,03	75.078,79	1.936.498,43	

1.3. İşletmeye Ait Sabit ve Orantısız Yükleme Oranları ve Birincil ve İkincil Maliyetlerin Belirlenmesi

Kaynak tüketim muhasebesinde sabit ve orantısız olmak üzere iki gruba ayrılan maliyetler, kaynak havuzlarına yönelik birincil (direkt) maliyetler ve ikincil (dolaylı) maliyetler olmak üzere sınıflandırılır. İşletmeye yönelik sabit ve orantısız yükleme oranları ile birincil ve ikincil maliyetlere ilişkin veriler Tablo 7’de verilmiştir.

Tablo 7. İşletmeye Yönelik Sabit ve Orantısız Yükleme Oranı

	İş geliş tirm e		Satın alma		Üretim planlama		Talaşlı üretim		Boyama		Paketleme		Montaj		Satış ve Pazarlama	
	Sabit	Orantısız	Sabit	Orantısız	Sabit	Orantısız	Sabit	Orantısız	Sabit	Orantısız	Sabit	Orantısız	Sabit	Orantısız	Sabit	Orantısız
Araç yakıt giderleri	-	5.451,35	-	3.634,16	-	9.085,40	-	121.744,36	-	14.536,64	-	14.536,64	-	19.987,88	-	5.451,35
Konaklama giderleri	-	973,50	-	649,00	-	1.622,50	-	21.741,50	-	2.596,00	-	2.596,00	-	3.569,50	-	973,50
Araç giderleri	-	1.421,82	-	947,88	-	2.369,70	-	31.753,98	-	3.791,52	-	3.791,52	-	5.213,34	-	1.421,82
Reklam giderleri	-	2.067,62	-	2.067,62	-	2.067,62	-	2.067,62	-	2.067,62	-	2.067,62	-	2.067,62	-	2.067,62
Kasko ve sigorta poliçeleri	505,29	-	336,86	-	842,15	-	11.284,81	-	1.347,44	-	1.347,44	-	1.852,73	-	505,29	-
TSE marka kullanım ücreti	10.716,02	-	10.716,02	-	10.716,02	-	10.716,02	-	10.716,02	-	10.716,02	-	10.716,02	-	10.716,02	-
Motorlu taşıtlar vergisi	30,06	-	20,04	-	50,10	-	671,34	-	80,16	-	80,16	-	110,22	-	30,06	-
Kiralama bedeli	2.076,93	-	1.384,62	-	3.461,55	-	46.384,77	-	5.538,48	-	5.538,48	-	7.615,41	-	2.076,93	-
Üyelik bedeli	444,45	-	444,45	-	444,45	-	444,45	-	444,45	-	444,45	-	444,45	-	444,45	-
Makine bakım ve yedek parça	-	-	-	-	-	-	102.339,43	-	255,31	-	-	-	-	-	-	-
Elektrik giderleri	-	-	-	-	-	-	73.317,79	-	1.048,51	-	-	-	-	-	-	-
Bina elektrik gideri	-	3.591,66	-	10.832,91	-	2.896,50	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3.128,22
Isınma gideri	-	72,72	-	453,29	-	1.212,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.308,96
Yemek giderleri	2.625,00	-	1.750,00	-	4.375,46	-	58.625,00	-	7.000,00	-	7.000,00	-	9.625,00	-	2.625,00	-
İş güvenliği giderleri	974,07	-	649,38	-	1.623,45	-	21.754,23	-	2.597,52	-	2.597,52	-	3.571,59	-	974,07	-

Faaliyet havuzlarına yönelik sabit yükleme oranı, orantısal yükleme oranı ve atıl kapasite maliyet oranları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

İş geliştirme faaliyetine yönelik hesaplama;

$$\text{Sabit Yükleme} = \frac{\text{Sabit Maliyet}}{\text{Teorik Kapasite}} = \frac{48.738,85}{15.350} = 3,18$$

$$\text{Orantısal Yükleme} = \frac{\text{Orantısal Maliyet}}{\text{Fiili Kapasite}} = \frac{23.715,44}{10.825} = 2,19$$

$$\begin{aligned} \text{Atıl Kapasite Maliyeti} \\ &= (\text{Teorik Kapasite} - \text{Fiili Kapasite}) \\ &\quad \times \text{Sabit Yükleme Oranı} \end{aligned}$$

$$= (15.350 - 10.825) \times 3,18 = 14.389,50 \text{ TL}$$

İşletmedeki her bir faaliyet alanına yönelik sabit yükleme oranı, orantısal yükleme oranı ve atıl kapasite maliyeti hesaplanarak Tablo 7'de verilmiştir.

1.4. Atıl Kapasite Oranlarının Belirlenmesi

Araştırma kapsamında incelenen mobilya işletmesine ait atıl kapasite maliyetlerinin kaynak maliyetlerine oranları hesaplanmıştır.

Tablo 8. Atıl Kapasite Oranları

Faaliyet Havuzları	Katlanılan Maliyetler (TL)	Dağıtılan Maliyetler (TL)	Atıl Kapasite Maliyeti (TL)	Atıl Kapasite Oranı
İş Geliştirme	72.498,70	58.109,20	14.389,50	0,24
Satın Alma	85.452,48	72.470,18	12.982,30	0,18
Üretim Planlama	79.256,17	67.153,35	12.102,82	0,18
Talaşlı Üretim	926.895,04	860.831,75	66.063,29	0,07
Boyama	618.568,87	529.553,94	89.014,93	0,17
Paketleme	331.527,63	240.690,79	90.836,84	0,38
Montaj	100.340,13	84.289,93	16.050,20	0,19
Satış ve Pazarlama	69.627,03	52.766,67	16.860,36	0,32
Toplam	2.291.835,20	1.973.534,96	318.300,24	0,16

Tablo 8 incelendiğinde işletmeye ait faaliyet havuzlarında farklı oranlarda atıl kapasitenin ortaya çıktığı, en yüksek oranın %38 ile paketleme faaliyet havuzunda olduğu, en düşük oranın ise %7 ile talaşlı üretim faaliyet havuzunda ortaya çıktığı belirlenmiştir. Araştırma sonucunda işletmenin toplam atıl kapasite maliyet oranının %16 olduğu ve toplamda 318.300,24 TL düzeyinde bir atıl maliyetin ortaya çıktığı görülmektedir.

SONUÇ

Bilim ve teknolojiye yaşanan gelişmelerle birlikte hayatın tüm alanlarında olduğu gibi endüstriyel alanda da birtakım önemli gelişmeler ortaya çıkmış; otomasyon sistemlerinin geliştirilmesiyle birlikte ekonomik alanda ortaya çıkan gelişmeler rekabet koşullarının küresel boyutta ve yoğun bir şekilde yaşanmasına neden olmuştur. Bu durum işletmelerin yoğun rekabet koşullarında varlığını sürdürebilmeleri için maliyet verilerine kârlılık oranlarına ve diğer mali bilgilerine doğru ve açık bir şekilde ulaşmalarının önemini ortaya koymaktadır. İşletmeler zorlu rekabet koşullarında varlıklarını sürdürebilmek, rakipleri karşısında daha güçlü bir konuma ulaşabilmek ve kârlılık düzeyini artırabilmek için güvenilir, hassas ve doğru maliyet verilerine erişebilmeleri oldukça önemlidir. İşletmeler birtakım maliyet sistemlerini kullanarak doğru ve güvenilir maliyet bilgilerine erişebilmektedirler.

Teknolojik gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan yeni gelişmeler, geleneksel maliyet sistemlerinin doğru ve güvenilir bilgiye erişmede yetersiz kalmasına ve buna bağlı olarak mali planlamaların ve faaliyetlerin doğru bir şekilde düzenlenememesine neden olabilmektedir. İşletmelerin daha güvenilir, doğru ve kesin bilgilere erişebilecekleri bir maliyet sistemi arayışları sonucunda birtakım maliyet sistemleri geliştirilmiştir. İşletme kaynaklarını tüketen faaliyetlere odaklanan “Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi”nde faaliyet havuzlarında bulunan maliyetler ürünlere aktarılmaktadır. Temel amacı işletmelerin maliyet düzeylerini en düşük seviyelere çekmek olan bu maliyet sisteminin pahalı olması, güncellenmesinin ve uygulanmasının zor olması, atıl kapasitenin ürünlere yüklenmesi ve çalışanlar tarafından yeterli düzeyde benimsenmemesi kullanılabilirlik düzeyini azaltmış ve yeni bir maliyetleme sistemine ihtiyaç duyulmuştur.

Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi ile Alman Maliyet Muhasebe sisteminin birleşiminden ortaya çıkan Kaynak Tüketim Muhasebesi, diğer maliyetleme sistemlerine oranla daha fazla bilgiye ulaşmak ve farklı planlama ve raporlama yöntemleriyle doğruluk düzeyi daha yüksek olan bilgileri elde etmeyi amaçlamaktadır. Bu çalışmada da Elazığ ilinde faaliyet gösteren bir mobilya işletmesine yönelik kaynak tüketim muhasebesi sistemleri uygulanmıştır. İşletmede masa takımı ve kapı olmak üzere iki farklı ürün üretilmektedir. Araştırma sürecinde işletme yöneticileriyle görüşmeler ve birtakım gözlemler gerçekleştirilerek üretilen ürünler, faaliyet havuzları, faaliyet etkenleri ve kaynak sürücüleri gibi birtakım veriler elde edilmiştir.

Kaynak tüketim muhasebesi uygulanan işletmede, benzer özelliklere sahip olan kaynaklar aynı kaynak havuzunda toplanmış ve ardından kaynak etkenleri tespit edilmiştir. Kaynak havuzlarındaki maliyetler, özelliklerine göre sabit ve orantısal maliyetler olmak üzere iki gruba ayrılmış ve faaliyetlerin kapasiteleri oranında dağıtılarak ürünlere yüklenmiştir. Kaynak tüketim muhasebesinin en son basamağında ise faaliyetlere göre ve toplam atıl kapasite oranları ve miktarları belirlenerek tablo haline getirilmiştir.

Araştırma kapsamında incelenen işletmenin 2017 yılına ait gider toplamının 5.569.140,81 TL olduğu, bu giderin yaklaşık olarak %37'sinin genel üretim giderlerinden, %63'ünün ise işçilik giderlerinden oluştuğu belirlenmiştir. İşletmede en yüksek işçilik maliyetinin direkt işçilik maliyeti olduğu; en düşük işçilik giderini ise endirekt yönetici giderlerinin oluşturduğu belirlenmiştir. İşletmede 2.291.835,20 TL'lik genel üretim giderlerinin faaliyet alanlarına dağılımına bakıldığında en yüksek maliyetin 926.895,04 TL ile talaşlı üretim alanı olduğu görülürken, en düşük maliyetin ise 69.627,03 TL ile satış ve pazarlama faaliyet alanı olduğu belirlenmiştir. İşletme giderlerinin toplamında atıl kapasite maliyetinin %16'lık oran ile 318.300,24 TL olduğu; en düşük atıl kapasite oranının %7 (66.063,29 TL) ile talaşlı üretim faaliyet alanında ortaya çıktığı; en yüksek atıl kapasite oranının ise %38 (90.836,84 TL) ile paketleme faaliyet alanında ortaya çıktığı belirlenmiştir. İşletmede orantısal maliyetlerin, sabit maliyetlerin yaklaşık olarak 1,75 katı olduğu ve işletme maliyetlerinin yaklaşık %62'sinin orantısal maliyetlerden oluştuğu belirlenmiştir.

KAYNAKLAR

AKKAYA, N. (2015). “Kısıtlar Teorisi ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulanması”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Adana.

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., EL-HELBAWY, S. (2016). “Integrating target costing and resource consumption accounting”, Journal of Applied Management Accounting Research, 14(1), 39-54.

BALTACIOĞLULLARI, H. (2018). “Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Bir Özel Sağlık İşletmesinde Uygulanması”, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Edirne.

ERKUŞ, H., AKSU, İ., TURAN, E. (2014). “Kaynak Tüketim Muhasebesinin Diğer Maliyet Sistemleri İle Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 7(2), 15-36.

GRASSO, L.P. (2005). “Are ABC and RCA accounting systems compatible with lean management?”, Management Accounting Quarterl Y: Fall, 7(1), 1.

GUROWKA, J., RAEF, L. (2007). “Selecting the right costing tool for your business needs”, Journal of Corporate Accounting&Finance, 18(3), 21-27.

HİÇYORULMAZ, E. (2019). “Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Endüstri 4.0’ın Üretim İşletmeleri Üzerindeki Etkisi”, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Çorum.

KARABAYIR, M. E., KOÇ, Ö. (2019). “Kaynak Tüketim Muhasebesi: Bir Özel Eğitim Kurumunda Uygulama” Kafkas University. Faculty of Economics and Administrative Sciences Journal, 10(19), 104-130.

KAYGUSUZ, Y., KAYGUSUZ, S. (2014). “Süreç İyileştirmenin İşletme Performansına Etkileri, Paradoks Ekonomi”, Sosyoloji ve Politika Dergisi, 10(2), 31-50.

KAYIHAN, B., TEPELİ, Y. (2016). “Yeni Bir Maliyet Tekniği Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, (30), 431-443.

KBELAH, S.I., AMUSAWI, E.G., HAMZA, A. (2019).” Using resource consumption accounting for improving the competitive and advantage in textile industry”, *Journal of Engineering and Applied Sciences*, 14(2), 575-582.

KÖSE, T., AĞDENİZ, Ş. (2015).” Kaynak Tüketim Muhasebesinde Kapasite Maliyet Yönetimi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (45), 51-74.

KURTLU, A., (2016). “Kaynak Tüketim Muhasebesi: Silah Fabrikası Örneği”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 1-14.

KÜÇÜK, H., KARACA, N. (2017). ”Kaynak Tüketim Muhasebesi Temelinde Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması-Karşılaştırmalı Bir Uygulama”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 353-375.

MUŞLUOĞLU, F. (2020). Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinin Yönetim Kararları Açısından Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama”, *Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Bursa*.

ÖĞÜNÇ, H. (2017). Kaynak Tüketim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırmalı Analizi ve Bir Uygulam”,. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Burdur.

ÖĞÜNÇ, H., 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.

ÖZTÜRK, M. S., ÇARIKÇI, O., YAMAN, B., AĞAÇ, S. (2019). “Bir Konaklama İşletmesinde Kaynak Tüketim Muhasebesi Uygulaması”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2(1), 89-107.

PERKİNS, D., STOVALL, O.S. (2011). “Resource consumption accounting – where does it fit?”, *The Journal of Applied Business Research*, 27(5), 41-52.

RAHİMİ, M., SHEYBANİ, Z., SHEYBANİ, E., ABED F. (2014). “Resource consumption accounting: a new approach to management accounting”, *Management and Administrative Sciences Review*, 3(4), 532-539.

SİNGH, J., SİNGH, H. (2012). “Continuous improvement approach: state-of-art review and future implications”, *International Journal of Lean Six Sigma*, 3(2), 88-111.

TANIŞ, İ. F. (2018). “Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi*, Adana.

TSE, M.S.C., GONG, M.Z. (2009). “Recognition of idleresources in time-driven activity-basedcostingand resource consumption accounting models”, *Jamar*, 7(2), 41-54.

TUTKAVUL, K. (2016). “İşletmelerin Sürdürülebilir Rekabet Gücü ve Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Verecekleri Stratejik Kararların Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeliyle Doğrulanmasına Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi*, Kütahya.

