

**KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN  
GELİŞİM SÜRECİ, MALİYET AVANTAJLARI  
VE TEORİK BİR UYGULAMA\***

*Müslime SÖZEN\*\**

Makale Geliş Tarihi-Received: 13.05.2017  
Makale Kabul Tarihi-Accepted: 14.10.2017

**ÖZET**

*Maliyetleri azaltarak stratejik rekabeti güçlendirmek işletmelerin en önemli amacıdır. Kaynak tüketim muhasebesi (KTM) bu stratejik rekabet yarışında uygulanan bir maliyet muhasebe modelidir. KTM Alman maliyet sistemi uyguladığı maliyetleme sürecini yansıttığı bilinmektedir. KTM, Faliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ile Alman Maliyet Muhasebesinin (GPK) birleştirilmesi sonucu işletme maliyetleme sisteminde yeni avantajları ortaya çıkmıştır. Kaynak yönetimi olarak bilinmekte olan yeni bir yönetim muhasebesi sistemidir. Bu çalışmada, KTM'nin doğuşu ve gelişimine değinilmiş literatür taraması yapılmıştır. Muhasebe sistemleri arasındaki farkları ve benzerlikleri ortaya konulmuştur. Teorik olarak uygulanan KTM sisteminin ilişkili olmayan atıl kapasite maliyetlerini mamullerce tüketilmeyen kaynak maliyetleri olarak hesaplamış olup ve ürün maliyetlerine yansıtılmayarak atıl kapasitenin daha etkin şekilde kullandığını açıkça ortaya koymuştur.*

**Anahtar Kelimeler:** Kaynak Tüketim Muhasebesi, Atıl Kapasite, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Maliyet Muhasebesi, Kaynak Yönetimi.

**Jel Kodları:** M40, M41, M49.

---

\* Bu çalışma, 20-22 Nisan 2017 tarihleri arasında Bursa'da düzenlenen 2. Lisansüstü İşletme Öğrencileri Sempozyumu'nda sunulmuş, geliştirilerek makale formatına getirilmiştir.

\*\* Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Öğrencisi, muslimesozen@gmail.com

## THE DEVELOPMENT PROCESS OF RESOURCES CONSUMPTION ACCOUNTING, COST ADVANTAGES AND A THEORETICAL APPLICATION

### ABSTRACT

*This most important purpose of the operation, to strengthen strategic compative by reducing costs. Resource consumption accounting (RCA), this strategic competitive race used is a cost accounting model. RCA German Theoretical cost of the system is known to reflect the costing process applied. RCA, Activity Based Costing (ABC) of the German Cost Accounting (GPK) joining the company as a result of new costing system has emerged advantages. A new management accounting system, which is known as a resource management. In this study, the related literature is mentioned RCA genesis and development, emphasizing. This was demonstrated differences and similarities between accounting systems. Has calculated theoretically applied RCA unrelated system resource is not consumed by idle capacity costs as the cost of products and the production cost of unused capacity by reflected clearly demonstrated that more efficiently uses.*

**Keywords:** Resource Consumption Accounting, Idle Capacity, Activity-Based Costing, German Cost Accounting, Resource Management.

**Jel Codes:** M40, M41, M49.

230

IJSI 10/2  
Aralık  
December  
2017

## GİRİŞ

Üretim sisteminde rekabet stratejisinin hızla ilerlemesi ve bilgi teknolojilerinin hızlı gelişmesi yoğun rekabetin hakim olduğu sektörlerde maliyet sistemlerine ayrı bir önem verilmektedir. İşletmeler bu sebeple etkili bir maliyet sistemi oluşturmak ve böylece rekabet avantajını artırmaya çalışmaktadır. İşletmelerde üretilen ürün veya hizmetlerle ilgili maliyet bilgilerinin toplanması, maliyetlerin yönetilebilmesi, işletmenin alacağı kararlarda bu bilgilerin kullanılabilmesi, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesinin bir fonksiyonudur.

Geçmişten günümüze büyük işletmeler rakiplerine maliyet üstünlüğü sağlamak için maliyet muhasebesi uygulamalarını yenilemişlerdir. Birçok maliyet muhasebe yaklaşımı kurularak farklı metodlarla geliştirilmiştir. FTM, yalın üretim, tam zamanında üretim, hedef maliyetleme, vb. bunlar en çok uygulanan yöntemlerdir. KTM, kaynağı temel alan GPK ile faaliyetleri temel alan FTM'nin birlikte ele alınarak bütünleştirilmesinden yeni bir maliyet muhasebe yöntemi ortaya çıkmıştır. Yeni olmasına rağmen bu maliyet yöntemi karmaşık ama üstün bir maliyet muhasebesi yöntemidir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC) 2009'da yayınladığı ve maliyetlemenin geçmişten bugüne nasıl geliştiğini ve olgunlaştığını göstermektedir. KTM faaliyete dayalı kaynak planlamasının avantajlarını kullanmaktadır. Esas üretim destek departmanlarda değişken maliyetlemeye yer veren, FTM ve Zaman Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeden (ZDFTM) daha gelişmiş, daha karlı ve uygulanabilir bir maliyetleme yöntemidir. ZDFTM ve FTM'ye göre farkı hem faaliyetlere odaklanan ve hemde zaman faktörünü dikkate alan bir yöntemdir. Ancak uygulamada biraz bilgi ve deneyim istemektedir. ZDFTM ve KTM bu iki yöntemde atıl kapasite maliyetlerini hesaplanmakta ve tanımlanmaktadır. Hesaplanan atıl kapasite maliyetini ürün veya hizmetlere dağıtmayı aşırı maliyetlemeyi önleyerek kullanıcılarına daha gerçekçi maliyet bilgisini sunmaktadır. Çalışmada değinildiği gibi geleneksel gider dağıtım sistemlerinin çok az bir kısmı gider yerleri arasında karşılıklı dağıtım yapmaktadır. Aynı zamanda sabit ve değişken gider ayrımı uygulamaktadır. KTM karşılıklı kaynaklar arasındaki ilişkileri belirler ve gider dağıtımında kaynaklara yüklenebilir tüm giderleri kapsamaya çalışır. Kapasite kullanımının bir çerçevesini oluşturularak

kapasite kullanımının izlenmesini sağlar. Çalışmada ayrıca işletmeler açısından KTM'nin sağladığı avantajlar ve dezavantajlar gözönüne alındığında diğer maliyet yöntemlerine göre üstün olduğu görülmektedir. Yönetimin kararı veya kaynağın nasıl tüketileceğine dair maliyetin doğal yapısını belirlerken aslında "değişken" olan maliyetlerin tüketim alanlarına bağlı olarak sabit maliyete dönüşmesini ayrıntılı olarak göstermektedir.

Çalışmanın temel odak noktasında buna dayanarak kaynak tabanlı bir yaklaşım olan KTM'nin eski muhasebe yöntemlerinden ayıran yönü ile yönetim ve maliyet muhasebesi sistemine ne çeşitli yenilikler getirdiği teorik bir uygulama ile gösterilecektir. Bu bağlamda, bu yeniliklerin gelişim süreci, ne türlü çalışmalar yapıldığı (literatür taraması) ve uygulama sonucu nasıl sonuçlar alındığı üzerinde durulacaktır. Amacımız bu işlemi yaptıktan sonra edilen sonuçların işletmeler adına bir rehber teşvik etmesidir.

## 1. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ LİTERATÜR TARAMASI

Maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımları işletmelerin maliyet kontrolü ve sürdürülebilir maliyetlerinin yönetiminde kullandığı FTM modelinin yetersizliği sebebiyle maliyet muhasebesinde 1990 yıllarından sonra yeni arayışlara başlanmıştır. Bu arayışlar sonucu iki yeni yöntem olan ZDFTM ve KTM yöntemleridir.

Grenzplankostenrechnung (1940) çalışmasında Marjinal Planlamaya Dayalı Maliyet Muhasebesi veya GPK olarak bilinen Alman Yönetim Muhasebesi uygulamasıdır. 1940'lı yılların sonunda Alman otomotiv mühendisi olan Hans George Plaut'un ortaya koyduğu KTM, yine Alman Wolfgang Kilger tarafından, Almanca konuşan üniversitelerde maliyet muhasebesi kitabı olarak "Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung" adlı GPK kitabını maliyet muhasebesi alanında dünya tanıtmıştır ve ders kitabı olarakta kullanılmıştır. Bu kitap kaynak tüketim muhasebesinin üstünlüklerini yansıtmaktadır.

Webber ve Clinton (2004) makale çalışmasında, KTM uygulamasını "Management Accounting Quarterly" dergisinde, bir uygulama örneğinde ayrıntılı olarak ifade etmiştir. KTM yeni bir maliyet ve yönetim muhasebesi olarak işletmeler için doğru ve faydalı bilgi sağladığını ortaya koymuştur.

Tse ve Gong (2009) makale çalışmasında, ZDFTM ve KTM Modellerinin atıl kapasitelerini tanımlamıştır. FTM'nin KTM'ne dönüşümünü, FTM'nin ZDFTM'nin dönüşümünü ve arasındaki kaynak dağılımı farkını açıklamıştır. ZDFTM ve KTM modellerinin ortak özellikleri olduğunu ve iki modelde de önemli bir rolü olan atıl kapasitenin, karar almayı kolaylaştırması, daha uygun ve güvenilir maliyet bilgilerini sağladığı için iki maliyet muhasebesi modelinide kabul ettiğini ifade etmiştir.

Larry White (2009) makale çalışmasında, KTM'ni ve Yönetici Odaklı Yönetim Muhasebesini konu almıştır. Mali tablo odaklı muhasebe düşüncesinden hareketle yeni bir çerçeve sağladığı ve bilgi odaklı örgütün içinde her düzeyde KTM bir yönetim muhasebesi olduğunu ve KTM için modern bilgi teknolojinin mevcut kurumsal sistemlerin yanında temelde farklı düşünce ve kavramlardanda yararlandığını ifade etmiştir.

Syed Ajaz Ahmed ve Mehboob Moosa (2011) makale çalışmasında, KTM'ni bir eğitim enstitüsünde uygulamıştır. KTM'nin doğru atıl kapasite hesapladığı, kaynak tabanının maliyetlere yansıttığı, faaliyetlere dayalı planlama senaryolarını parasal olarak tam yansıttığı, kaynak havuzu maliyetlerinin kaynaklara ilişkin analizlere dayalı artan yatırım kararlarında karar destek sağladığını ileri sürmüştür.

Zhang, Dong ve Huang (2011) makale çalışmasında, Alman Maliyet Muhasebesi'nin temel ilkelerine dayanan kaynak tüketim muhasebesi kavramını, Çinli işletmeler için sistematik ve kapsamlı bir maliyet yönetimi modeli olarak tanımlamıştır. KTM Çinli işletmelerde uygulanmadığı, Çinli işletmelere KTM uygulaması adına bazı referanslar sağlamak için tasarlanmış bir vaka çalışması yapmıştır.

Ahmed ve Moosa (2011) çalışmasında, KTM kaynak kapasitelerini; verimli kapasite kaynağı, verimli olmayan kapasite kaynağı ve boş kapasite kaynağı olarak ayırdığını anlatmaktadır. Makalede KTM'nin ilkelerinin, eğitim kurumlarında ve üniversitelerde detaylı olarak ele alındığını söylemektedir.

Aktaş (2012) çalışmasında, maliyet dağıtım süreçlerini açıklamaktadır. Kaynak maliyetlerinin maliyet objesi olarak mamullere dağıtımı, hem

FTM hem de KTM yöntemi kullanılarak yapılmış, bu iki yöntem arasındaki farklılıklar ortaya konularak, atıl kapasiteye ilişkin bilgi vermektedir. KTM'nin sağladığı atıl kapasite işletmenin verimliliğini arttırmaktadır.

Cengiz (2012) çalışmasında, KTM'nin tarihi, kaynaklara bakış açısı, maliyetin doğasına nasıl yaklaştığı ve diğer dayandığı ilkeleri örnek yardımı ile anlatılmıştır. International Federation of Accountants'ın (IFAC) yayınladığı bu makalede maliyetlemenin geçmişten bu güne nasıl geldiği ve olgunlaştığını gösteren çalışmada KTM; FTM ve ZDFTM'den daha gelişmiş bir maliyetleme şekli olduğunun, KTM'nin maliyet modellemesinde miktara dayalı yaklaşımı ve Amerikan menşeli maliyetleme sistemlerinden farklılık gösterdiğini söylemiştir. Firmaların KTM gibi bir maliyet sistemi hakkında gerekli bilgiye sahip olması gerektiğini söylemiştir.

Aksu (2013) makale çalışmasında, KTM'nin temel ilkelerinin nasıl çalıştığını göstermiştir. KTM tüketilen kaynaklarla ilgisi kurulan kaynak giderleri ürün maliyetini oluştururken atıl kapasitenin neden olduğu kaynak giderleri dönem gideri olarak işlem gördüğünü söylemiştir. KTM işletmelere; giderin gerçeğe uygun dağıtımını, kaynak havuzları ile gider havuzlarının, atıl kaynakların miktarlarını ve neden olduğu giderleri oluşturan maliyet bilgilerini sağladığını söylemiştir. İşletme içinde ve dışındaki olası değişiklikleri tahmin ettiğini ifade etmiştir.

Paresh (2014) makale çalışmasında, KTM ve GPK'ni irdelemiş ve KTM'nin bütün maliyet muhasebesi sistemlerine göre daha gelişmiş bir sistem olduğunu belirtmiştir. Ayrıca GPK'den yola çıkarak üretildiğini ve sonuç olarak KTM'nin uygulamasını 11 maddede ifade etmiştir.

Erkuş, Aksu ve Turan (2014) makale çalışmasında, KTM'nin gelişimi, dayandığı temel ilkeler özetlenmiş, örnek uygulamalar yardımı ile geleneksel ve KTM arasındaki farklılıklar anlatılmıştır. KTM kaynak havuzlarındaki birincil ve ikincil maliyetleri iki maliyet grubunda sabit ve değişken maliyet şeklinde gruplayarak izlendiğini ifade etmiştir.

Okutmuş (2015) makale çalışmasında, KTM'ni bir cam fabrikasında uygulamıştır. Kaynak havuzlarında oluşan maliyetleri değişken ve sabit maliyetlere göre faaliyet havuzları atanmıştır. Çalışmada elde edilen bulgulara göre; atıl kapasite maliyeti TL olarak ortaya çıkmış, sonuçlarda gözlenen pratik kapasitenin fazla olduğu ve faaliyet havuzlarının toplam maliyetlerinin daha az olduğudur. Atıl kapasite hesaplanmasında sorumlu birimin gerçek maliyet verilerini sunarak, firmanın etkinliğini ve verimliliğini artıracığını ifade etmiştir.

Köse ve Ağdeniz (2015) makale çalışmasında, öncelikle KTM teorisi üzerinde durmuş, kapasite maliyet yönetimi ve KTM ile ilişkisini vurgulamıştır. Örnek bir uygulama üzerinde atıl kapasite maliyetinin KTM yaklaşımıyla nasıl hesaplandığını göstermiştir. KTM'nin işletmeler için ölçümü zor olan atıl kapasite maliyetinin diğer maliyetleme yaklaşımlarından farklı özelliklerini ortaya çıkararak, maliyet yönetiminde üstünlük sağladığını ifade etmiştir.

Özyapıcı (2015) tez çalışmasında, stratejik karar alma sürecinde sağlık kurumları yöneticilerine rekabet avantajını artırmak için gerekli bilgileri sağlayan ve yeni maliyetleme sistemi olan KTM'ni önermektedir. KTM sistemi sayesinde özellikle sağlık hizmetlerinin fiyatlandırılmasında kullanılacak katkı payı, işletmelere rekabet avantajı kazandıracaktır. Ayrıca ürün veya hizmetlerle direkt olarak ilişkilendirilemeyen sabit maliyetlerin gözardı edilmesi, kısa vadeli kararlar alınmasına imkan tanıyacaktır. Sağlık sektöründeki yöneticiler KTM sistemini işletmelerinde kullanarak güvenilir ve geçerli bilgiler elde edebileceğini ve etkinliğini ve verimliliğini arttırabileceğini açıkça ifade etmiştir.

Özyapıcı ve Tanış (2016) makale çalışmasında, KTM'ni uygulayarak sağlık sektöründeki kullanılmayan kapasitelerin ölçülmesi ve yönetilmesi konusunda bilgi vermektedir. KTM'nin sağlık yöneticilerinin en düşük hizmet fiyatını belirlemelerine izin vererek, rekabet avantajlarını artırmalarına yardımcı olduğu görülmektedir. Gerçek yaşamda bir sağlık hizmeti ortamında KTM ile Geleneksel Maliyet Muhasebesi'ni karşılaştıran herhangi bir çalışma bulamadığından, bu sistemleri karşılaştırarak literatürdeki bu boşluğu doldurmaktadır.

Turkavul (2016) çalışmasında, üretim işletmesinde KTM'ni uygulamış. Geleneksel ve çağdaş maliyetleme sistemlerinin teknolojik

üretim ortamında üretilen mamullerin maliyetini doğru ve gerçeğe uygun hesaplamadığını görmüştür. KTM'ni üretim işletmesinde kurarak modelde üretilen maliyet bilgileri aracılığıyla, işletme yöneticilerinin sürdürülebilirlik yönetim üstünlüğü sağlamada verecekleri stratejik kararları desteklediğini ifade etmiştir. KTM modelinin gelişmiş, detaylı ve stratejik bir maliyetleme modeli olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Elshahat (2016) çalışmasında, KTM'nin benimsenmesi ve uygulanması, KTM ve bileşenlerinin kavramlarını açıklama, özelliklerini ayırt etme ve bu yaklaşımın zorluklarını ve uygulama sıkıntılarını tanımlama imkânına dikkat çekmektedir. Mısır'daki bir işletme ile ilgili KTM uygulaması yapılmakta ve KTM ile ilgili çeşitli çalışmalara yer vermektedir.

Kurtlu (2016) çalışmasında, bir üretim işletmesi olan silah fabrikasında KTM uygulaması yapmıştır. Elde ettiği bulgular sonucunda işletmenin atıl kapasite maliyeti hesaplamış ve bu tutarın kaynak havuzlarına dağılımını yapmıştır. İşletmenin atıl kapasite maliyetlerini ürünlere dağıtmamış ve böylece ürün maliyetleri daha doğru belirleyebilmiştir. Ürünlere tüketmediği kaynakların maliyetlerinin yüklenmemesi ve atıl kapasitenin belirlenebilmesi ile yöneticilere doğru maliyet bilgilerini sağladığını ve karar alma sürecine destek olduğunu ifade etmiştir.

Dönmez ve Başçil (2017) makale çalışmasında, FTM yönteminin uygulanmasında yaşanan sıkıntıları ve problemleri ortadan kaldırmak amacıyla yeni maliyet yönetimi modeli olarak ortaya çıkan KTM'ni incelenmiştir. KTM'nin ortaya çıkışı, temel özellikleri, dayandığı temel ilkeler anlatılmış ve bir mobilya üretim işletmesinde örnek bir uygulama gerçekleştirilmiştir.

Yapılan bu çalışmalar sonucu görülmektedir ki KTM maliyet ve yönetim muhasebesine yeni bir boyut kazandırarak, işletmelere yeni bilgi akışı sağlamada bir rekabet hızı getirmiştir.

## 2. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ

KTM yöneticilerin küçük verilerden yola çıkarak (tümevarım yöntemini kullanarak) bütüne varan düşünme süreçlerini benimseyen



yönetim muhasebesinin temel ilkelerini gözeterek oluşturulmuştur. KTM işletmelerin dışa dönük finansal bilgilerindeğil ürettiği bilginin ilk kullanıcısı olan işletme sahibi, yönetimi, ortakları ve işletme çalışanlarına maliyetin dağıtımını mamüle göre yapıldığında doğru bilginin elde edildiğini gösteren bir sistemdir. KTM'nin tanımı birçok kişi tarafından farklı tanımlanmıştır. "KTM modeli örgüt için karar destek bilgileri ile yöneticileri devamlı bilgilendiren dinamik, bütünleşmiş, ilke odaklı ve kapsamlı bir yönetim muhasebesi yaklaşımıdır" veya başka bir tanımlamada "KTM modeli maliyetleri en aza indirmek, gelirleri maksimize etmek, işletmenin üretken iş kapasitesini geliştirmek amacı ile güvenilir bilgi oluşturmaya odaklanan ve rekabetçi sektörlerde büyük başarılar hedefleyen bir yönetim muhasebesi yaklaşımıdır" olarak tanımlanmıştır (Turkavul, Elmacı, 2016: 76). KTM'nin, GPK ile arasındaki ilişkinin anlaşılması için, GPK'nın temel özelliklerini inceleyerek, analiz etmek gerekmektedir. KTM de amortisman hesaplarken tarihi maliyetlerin yerine, yerine koyma maliyetlerini kullanmaktadır. Katkı payı gelir tablosu yaklaşımını temel alması; KTM'nin GPK'ya dayanan benzer uygulamalardır (Köse, Ağdeniz, 2015: 53). Maliyet sistemlerinin zaman içerisindeki basit olandan karmaşık olana gelişimini ve KTM'nin diğer maliyet sistemleri arasındaki yerini Tablo 1'de gösterilmektedir.

**Tablo 1.** Maliyetleme Süreçleri Olgunluk Dönemleri:

1	Defter Tutma	Sadece Kayıt	Geleneksel Standart Maliyetleme	Gider İzleme, Maliyet Raporlama Ve Tüketim Oranları
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 Faaliyete dayalı maliyetleme (Ürün Maliyetleri)	Endirekt Maliyetlerin Gelişmiş Uygulaması	Faaliyete Tabanlı Maliyetleme	
7	6 İle 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 İş Şartları)	Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme		
11	9 İle Birlikte Esas Ve Yardımcı Hizmet Yerlerinde Orantısal Maliyetleme	<b>Kaynak Tüketimine Dayalı Muhasebe</b>		
				Kapasite Duyarlılığı İle Talebe Dayalı Planlama

\*(Aksu, 2013:170)

Tablo 1.'de görüldüğü gibi ana iki maliyet muhasebesi etrafında oluşmaktadır. İlk olarak Geleneksel Standart Maliyetleme; gider izleme, maliyet raporlama ve tüketim oranlarını kapsamaktadır. Geleneksel Standart Maliyetleme, ilk beş unsuru kapsarken geldiği son uygulamayani FTM geçiş noktası; bireysel çıktılarla standart maliyetleme (Proje Maliyetlemesi, Sipariş Maliyeti) ve gelişmiş çıktı bilgisi şeklinde maliyetlerin oluşmasıdır. İkinci olarak FTM hem gider izleme, maliyet raporlama ve tüketim oranlarını hemde kapasite duyarlılığı ile talebe dayalı planlamayı kapsamaktadır. Tablo 1.'de son altı unsuru içinde barındıran maliyetlemenin son geldiği nokta sürücü tabanlı bütçeleme, birlikte esas ve yardımcı hizmet yerlerinde orantısal maliyetleme ve KTM şeklinde maliyetlerin oluşmasıdır.

### 3. KTM'NE GÖRE KAYNAK YÖNETİMİNDE MALİYETLERİNİN TEMEN ÖZELLİKLERİ

Kaynak yönetimi işletmelerde temen bir unsurdur. Kaynaklar, önemli maliyetlere neden olur. Bunun sebebi olarak, işletmelerin kullandıkları kaynakların özelliklerini bilmesi gerekir, kaynakları etkin ve verimli kullanabilmeleri için önemlidir. Kaynak yönetiminde kaynak maliyetlerinin üç temel özelliği şu şekildedir (White, 2009: 65):

**Maliyet Yapısı:** Kaynak yönetiminde kaynak maliyetleri, işletmede kullanılan kaynağın özelliklerini göstermektedir. İşletmede kaynak olarak kullanılan makinenin bakım onarım, elektrik giderleri, yedek parça giderleri, gibi farklı maliyetleri oluşturmaktadır. Kaynak havuzları bu nedenle farklı iş kollarına göre kaynak maliyetleri sonucu üretilen maliyetleri, özellikleri çerçevesinde birleştirmektedir.

**Yeterlilik:** KTM'ne göre kaynak maliyetleri açısından yeterlilik kaynakların üstün ve kaliteli özelliklerini içermektedir. Çalışanların üstün özellikli ve iyi eğitilmiş elemanlar olması, üretimde kullanılan kaynakların ve makinelerin kaliteli olması kaynak yönetiminin ve kaynakların yeterli olması ile alakalıdır.

**Kapasite:** KTM, kaynak maliyetlerinin yönetiminde teorik kapasiteyi temel alan bir yaklaşımdır. Kapasite KTM'ne göre üç temel başlıkta incelenmektedir:

*Üretken kapasite:* Kaynağın asıl amacına yönelik üretim yapması veya hizmet sağlaması.

*Üretken olmayan kapasite:* Kaynağın bakım onarım, arıza, eğitim, zorunlu idari amaçlar için kullanılamaması.

*Atıl kapasite:* Kaynağın asıl amacını yerine getirmede talep eksikliğinden veya cari taleplerin ötesinde fazla kapasite ile dizayn edilmesinden dolayı çalışmaması.

#### 4. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN ÖZELLİKLERİ, AVANTAJLARI VE DEZAVANTAJLARI

KTM özelliklerini şöyle sıralayabiliriz (Turkavul, Elmacı, 2016: 95):

- KTM modelinde kaynak dağılımları, kaynak tüketimleri ve kaynak havuzları arasındaki ilişkileri dikkate alarak, doğrudan maliyet dağıtımı ve faaliyet tabanlı maliyet dağıtımı anlayışı uygulanmaktadır.
- KTM modeli içsel maliyet karar destek bilgileri üretmekte ve bir takım değişiklikler içermektedir.
- KTM modelinde sabit maliyetler hariç bütün olarak maliyetlerin dağılımı gelişmiş güzel yapılmamaktadır.
- KTM modelinde maliyetlerin dağılımı temel olarak teorik kapasiteye dayandırılmaktadır.
- KTM modelinde kaynak havuzuna aktarılan maliyet miktarları sabit ve orantısız olarak sınıflandırılır.
- KTM modelinde mamul veya hizmetlere atıl kapasite maliyetleri dağıtıldığı için açıkça atıl kapasite ortaya çıkmaktadır.
- KTM modelinde FTM ve ZDFTM fonksiyonları kullanılabilir.

KTM modelinin avantajları aşağıda sıralanmıştır (Turkavul, Elmacı, 2016: 96):

- KTM modelinde belirli üretim süreçlerine ve onların çıktılarına doğru bir şekilde yapılan ilişkilendirmeler, doğru maliyet atamalarının yapılması ile sonuçlanmaktadır.
- KTM modelinde doğru bir şekilde yapılan maliyet atamaları sadece ilgili maliyetler kullanılarak kaynak planlaması yapma yeteneğini kazandırmaktadır.
- KTM modelinde yerine koyma maliyetine dayalı amortisman yönteminin kullanılması ile destek faaliyetlerini tüketen benzer mamuller için eşit olmayan maliyet dağılımı sorununu elimine etmektedir.
- KTM modelinde mamul maliyetleri sadece kullanılan kaynakların maliyetini içermektedir.

- KTM modelinde atıl kapasite miktarı tüketilmemiş teorik kapasiteye dayanılarak hesaplanmaktadır.
- KTM modelinde nedensellik ilkesine dayanılarak yapılan maliyet atamaları ilgisiz maliyetlerin mamul maliyetlerinde yer almasını engellemektedir.
- KTM modelinde yöneticilerin kaynak ilişkilerini anlama ve alacakları kararlarda gerekli olan bilgilerin kullanılmasında yeteneklerinin gelişmesini sağlamaktadır.

KTM dezavantajları;

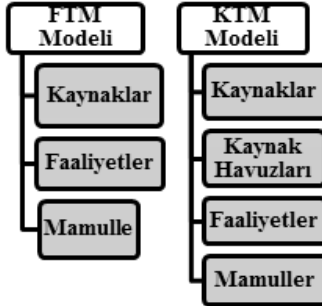
- Fiili maliyetler yerine “yerine koyma” maliyetleri kullanması maliyet tahmini gerektirmektedir. Yerine koyma maliyetleri doğru tahmin edilmez ise tahminler sonucunda doğru bulgulara ulaşılamayabilir.
- Kurumsal kaynak planlamasının uygulamasında kolaylık sağlanması için Enterprise Resource Planning (ERP) veya Sistem, uygulama ve veri işlemleri (SAP) yazılım programlarını iyi bilmek gerektirmektedir.
- Yaklaşım, kaynakları ayrıntılı dağıtımından dolayı ve detaylı hesaplamalar gerektirdiği için anlaşılması zordur. Ayrıca karmaşık bir sistemdir.

## **5. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ VE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME FARKLILIKLARI**

FTM modelinin uygulamalarında bazı eksiklikleri olduğu için ve bu eksiklikleri gidermek amacı ile geliştirilen maliyetleme modellerinden birisi de KTM modelidir. KTM modeli FTM modelinde çok fazla bir değişiklik yapılmadan temel değerini dikkate alarak geliştirilmiştir. Bir anlamda KTM modeli FTM modelini tamamlayan bir maliyetleme modelidir. Bu amaçlarda KTM uygulayabilmek için FTM’yi iyi bilmek gerekmektedir. FTM sürecinde ortaya çıkan eksikler işletmeler tarafından dikkate alındığında destek görevi gören KTM, kaynaklara farklı bakış açısı getirerek önemli bir işlevi gerçekleştirmektedir. FTM, kaynak maliyetlerini faaliyetlere oradan da maliyet objesi olarak ürünlere iki aşamada dağıtmaktadır. KTM ise, kaynak maliyetlerini

faaliyetlere doğrudan dağıtmayıp, önce kaynak havuzlarında toplamakta, oradan da faaliyetlere aktarmaktadır. Bu farklılıklar sonuç olarak maliyet hesaplamalarında açık olarak görülmektedir.

**Şekil 1: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Karşılaştırması**



\*Kaynak: (Turkavul, Emlacı, 2016:105)

KTM modeli, FTM modelinden farklı olarak işletmede kaynakların faaliyetlere dağıtımında kapasite kullanım oranlarını ölçüt alır. FTM modelinde ise kapasite kullanım oranları dikkate alınmadan maliyetleri üretim faaliyetlerine dağıtılmaktadır. KTM, FTM'den üretilmiş ve geliştirilmiş olmasına rağmen, FTM'den farklı olarak, işletme içinde maliyet dağıtım ve kullanım oranları farklılık göstermektedir.

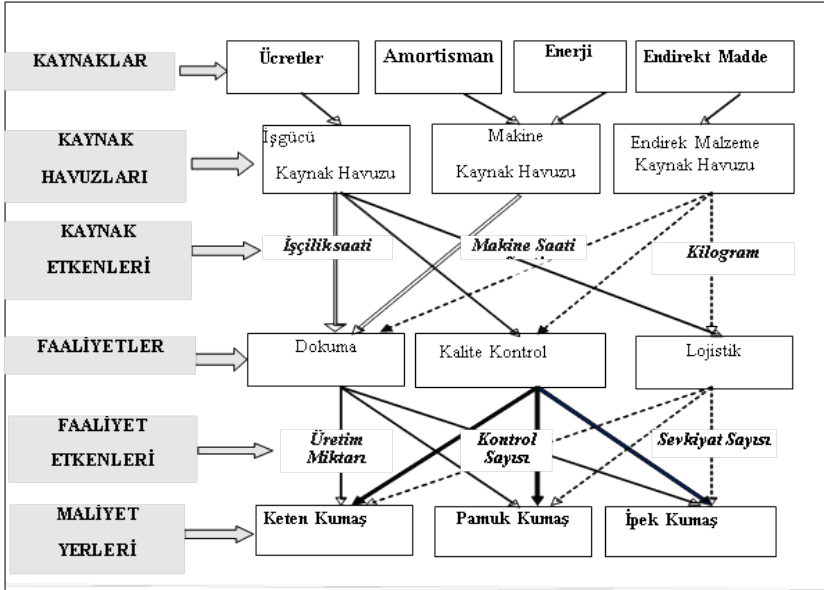
**6. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ: FARKLARINI YANSITAN TEORİK BİR UYGULAMA**

Teorik olarak yapılan örnek uygulamada kurulan muhasebe işlemi tekstil firmaları göz önüne alınarak yapılmış bir çalışmadır. Muhasebe KTM üzerinde kurulmuştur.

**a. KTM Örnek Uygulama**

KTM yöntemine göre, kaynak maliyetleri faaliyet havuzlarına aktarılmadan önce kaynak havuzları oluşturulmaktadır. Kaynak havuzlarında maliyetler toplandıktan sonra faaliyet havuzlarına aktarılmış ve oradan da mamullere dağıtımı yapılmaktadır (Şekil 2).

**Şekil 2:** Kaynak Tüketim Muhasebesinde Dağıtım Süreci



İlk önce, kaynak maliyetlerinin ilk aşamada toplanacağı kaynak havuzlarının belirlenmesi gerekmektedir, hangi kaynak hangi havuza aktarılacak. KTM’de bir kaynak havuzu birbirine benzeyen kaynakların oluşturduğu ve kaynak havuzlarının belirli bir çıktı üretmek için ihtiyaç duyduğu girdiler (girdilerin maliyetleri) ile ilgili bilgileri bir araya getirilir. Bu kaynak havuzları, maliyetleri dağıtmak için kullanılmaktadır. Maliyet dağıtımları ise maliyet yerlerinin tükettiği kaynak miktarlarına dayalı olarak oluşturulmaktadır.

**Tablo 2.** Kaynak Maliyetleri

Kaynaklar	Kaynak Maliyetleri
Ücret	180.000,00
Amortisman	225.000,00
Enerji	90.000,00
Endirekt Madde	30.000,00
<b>Toplam</b>	<b>525.000,00</b>

Tablo 2. Kaynak maliyetler dağılımı (ücretler, amortisman, enerji ve endirekt madde) kaynaklara göre dağılımı yapılmıştır.

**Tablo 3.** Kaynak Havuzlarına Maliyetlerin Sabit ve Değişken Dağılımı

Kaynak Havuzu	Toplam Kaynak Maliyeti	Sabit Maliyet	Değişken Maliyet	Kaynak Etkenleri
İş Gücü Kaynak Havuzu	<b>180.000,00</b>	75.000,00	105.000,00	İşçi Saati
Makine Kaynak Havuzu	<b>315.000,00</b>	225.000,00	90.000,00	Makine Saati
Endirekt Malzeme Kaynak Havuzu	<b>30.000,00</b>	0,00	30.000,00	Kilogram (kg)

Tablo 3. Kaynak havuzlarına maliyetlerin sabit ve değişken dağılımı yapılmış işçilik saati, makine saati ve kg oranları alınmıştır.

**Tablo 4.** Kaynak Havuzundan Teorik ve Planlanmış Kapasitenin Sabit Değişken Oranlara Dağılımı

Kaynak Havuzu	Teorik Kapasite	Planlanmış Kapasite	Sabit Maliyet Oranı	Değişken Maliyet Oranı
İş Gücü Kaynak Havuzu	30.000,00	27.500,00	2,50	3,81
Makine Kaynak Havuzu	16.000,00	15.000,00	14,06	6,00
Endirekt Malzeme Kaynak Havuzu	0,00	15.000,00	0,00	2,00

Tablo 4. Kaynak havuzlarında teorik ve planlanmış kapasitenin sabit ve değişken oranlara dağılımını göstermektedir.

$$\text{İşgücü Sabit Maliyet Oranı} = \frac{\text{işçi sabit maliyeti}}{\text{işçi teorik kapasite}} = \frac{75.000,0}{30.000,0} = 2,5$$

$$\text{İşgücü Değişken Maliyet Oranı} = \frac{\text{işçi değişken maliyeti}}{\text{işçi planlanmış kapasite}} = \frac{105.000,0}{27.500,0} = 3,81$$

$$\text{Makine Sabit Maliyet Oranı} = \frac{\text{makine sabit maliyeti}}{\text{makine teorik kapasite}} = \frac{225.000,0}{16.000,0} = 14,06$$

Makine Değişken Maliyet Oranı

$$= \frac{\text{makine değişken maliyeti}}{\text{makine planlanmış kapasite}} = \frac{90.000,0}{15.000,0} = 6$$



Endirekt Malzeme Sabit Maliyet Oranı

$$= \frac{\text{endirekt malzeme sabit maliyeti}}{\text{endirekt malzeme teorik kapasite}} = 0,0$$

Endirekt Malzeme Değişken Maliyet Oranı

$$= \frac{\text{endirekt malzeme değişken maliyeti}}{\text{endirekt malzeme planlanmış kapasite}} = \frac{30.000,0}{15.000,0} = 2$$

**Tablo 5.** İşletmedeki Faaliyet Alanlarının (çalışan, dakika, kg) Dağılımı

Kaynak Havuzu	Dokuma	Kalite Kontrol	Lojistik	Toplam
İşletmede Faaliyet Gösteren İşçi Sayısı	18,00	18,00	6,00	42,00
İşletmede Faaliyetlere Göre Kumaş Üretim Süresi	2,00	2,00	0,00	4,00
İşletmede Kumaş Üretiminde Endirekt Madde Kullanımı	0,00	12.000,00	3.000,00	15.000,00

Tablo 5. İşletmedeki faaliyet alanlarının işçi sayısı, kumaş üretim süresi ve endirekt madde kullanımı üretim süreleri verilmiştir.

**Tablo 6.** Kaynak Havuzlarından Faaliyetlere Dağılımı

Kaynak Havuzu	Dokuma	Kalite Kontrol	Lojistik	Toplam
İş Gücü Kaynak Havuzu (işçi saati)	11.785,71	11.785,71	3.928,57	27.500,00
Makine Kaynak Havuzu (makina saati)	7.500,00	7.500,00	0,00	15.000,00
Endirekt Malzeme Kaynak Havuzu (Kilogram)	0,00	12.000,00	3.000,00	15.000,00

Tablo 6.'da kaynak tüketim işçilik saati ve makine saatine göre dağılımı yapılmıştır.

Kaynak Tüketimi (dokuma / işçilik)

$$= \frac{\text{işçi planlanmış kapasite}}{\text{toplam işçi sayısı}} \times \text{dokuma işçi sayısı} = \frac{27.500,0}{42} \times 18 \\ = 11.785,71 \text{ işçi saati}$$

Kaynak Tüketimi (kalite kontrol / işçilik)

$$= \frac{\text{işçi planlanmış kapasite}}{\text{toplam işçi sayısı}} \times \text{kalite kontrol işçi sayısı} = \frac{27.500,0}{42} \times 18 \\ = 11.785,71 \text{ işçi saati}$$

246

Kaynak Tüketimi (lojistik / işçilik)

$$= \frac{\text{işçi planlanmış kapasite}}{\text{toplam işçi sayısı}} \times \text{lojistik işçi sayısı} = \frac{27.500,0}{42} \times 6 \\ = 3.928,57 \text{ işçi saati}$$

Kaynak Tüketim (dokuma / makine)

$$= \frac{\text{makine planlanmış kapasite}}{\text{toplam işçi süresi}} \times \text{dokumada harcanan zaman} \\ = \frac{15.000,0}{4} \times 2 = 7.500,0 \text{ makine saati}$$

Kaynak Tüketimi (kalite kontrol / makine)

$$= \frac{\text{makine planlanmış kapasite}}{\text{toplam işçi süresi}} \times \text{kalite kontrolde harcanan zaman} \\ = \frac{15.000,0}{4} \times 2 = 7.500,0 \text{ makine saati}$$

Endirekt Malzeme (kg) başına: 12.000,00 kg Kalite Kontrol bölümünde ve 2.000,0 kg Lojistik bölümünde endirekt madde kullanılmıştır ve Tablo 6.'da gösterilmiştir. Kaynak havuzlarına faaliyet dağılımı yapılmıştır.

**Tablo 7.** Kaynak Havuzlarındaki Maliyetlerin Faaliyetlere Dağılımı

Kaynak Havuzu	Dokuma	Kalite Kontrol	Lojistik	Toplam
İş Gücü Kaynak Havuzu (işçi saati)	74.367,83	74.367,83	24.789,28	173.525,00
Makine Kaynak Havuzu (makina saati)	150.450,00	150.450,00	0,00	300.900,00
Endirekt Malzeme Kaynak Havuzu (Kilogram)	0,00	24.000,00	4.000,00	28.000,00
Toplam	224.817,00	248.817,00	28.789,20	504.425,00

Tablo 7.'de kaynak havuzlarındaki maliyetlerin ve faaliyetlere dağılımı kullanılarak sabit maliyet oranı ve değişken maliyet oranlarına göre dağıtılmıştır.

Üretimin dağıtımı (dokuma / işgücü)

$$= (\text{dokuma işçi saati} * \text{sabit maliyet işçi oranı}) + (\text{dokuma işçi saati} * \text{değişken maliyet işçi oranı})$$

$$= (11.785,71*2,5) + (11.785,71*3,81) = 74.367,83$$

Üretimin dağıtımı (kalite kontrol / işgücü)

$$= (\text{kalite kontrol işçi saati} * \text{sabit maliyet işçi oranı}) + (\text{kalite kontrol işçi saati} * \text{değişken maliyet işçi oranı})$$

$$= (11.785,71*2,5) + (11.785,71*3,81) = 74.367,83$$

Üretimin dağıtımı (lojistik / işgücü)

$$= (\text{lojistik işçi saati} * \text{sabit maliyet işçi oranı}) + (\text{lojistik işçi saati} * \text{değişken maliyet işçi oranı})$$

$$= (3.928,57*2,5) + (3.928,57*3,81) = 24.789,28$$

Üretimin dağıtımı (dokuma / makine)

$$= (\text{dokuma makine saati} * \text{sabit maliyet makine oranı}) + (\text{dokuma makine saati} * \text{değişken maliyet makine oranı})$$

$$= (7.500,00 * 14,06) + (7.500,00 * 6) = 150.450,00$$

Üretimin dağıtımı (kalite kontrol / makine)

$$= (\text{kalite kontrol makine saati} * \text{sabit maliyet makine oranı}) + (\text{kalite kontrol makine saati} * \text{değişken maliyet makine oranı})$$

$$= (7.500,00 * 14,06) + (7.500,00 * 6) = 150.450,00$$

Endirekt madde dağıtımı (kalite kontrol / endirekt madde)

$$= (12.000,00 * 0) + (12.000,00 * 2) = 24.000,00$$

Endirekt madde dağıtımı (kalite kontrol / endirekt madde)

$$= (2.000,00 * 0) + (2.000,00 * 2) = 4.000,00$$

**Tablo 8.** İşletme Faaliyetlerinin m<sup>2</sup> Göre Kaynak Tüketimi

Faaliyetler	Keten Kumaş	Pamuk Kumaş	İpek Kumaş	Toplam
Dokuma	1.000,00	1.200,00	800,00	3.000,00
Kalite Kontrol	1.000,00	1.200,00	800,00	3.000,00
Lojistik	100,00	160,00	70,00	330,00

Tablo 8. İşletme faaliyetlerinin keten, pamuk ve ipek kumaşın m<sup>2</sup>'sine göre kaynak tüketimi ne kadar olduğu gösterilmektedir.

**Tablo 9.** İşletme Faaliyet Havuzlarında Toplanan Maliyetin, Maliyet Yerlerine Dağılımı

Faaliyetler	Yükleme Oranı	Keten Kumaş	Pamuk Kumaş	İpek Kumaş
Dokuma	74,94	74.940,00	89.916,00	59.944,00
Kalite Kontrol	82,94	82.940,00	99.528,00	66.352,00
Lojistik	87,24	8.724,00	13.958,40	6.106,80
Toplam		166.601,00	203.402,40	132.402,80

Tablo 9. Faaliyet havuzlarında bulunan toplam maliyetin yükleme oranına göre keten, pamuk ve ipek kumaşlara dağıtım yapılmıştır.

- Dokuma bölümü yükleme oranı=  $\frac{224.817,83}{3.000} = 74,94$
- Kalite kontrol bölümü yükleme oranı=  $\frac{248.817,83}{3.000} = 82,94$
- Lojistik bölümü yükleme oranı=  $\frac{28.789,28}{330} = 87,24$
- Dokuma için keten kumaş ürünü=  $74,93 * 1.000,00 = 74.940,0$
- Dokuma için pamuk kumaş ürünü=  $74,93 * 1.200,00 = 89.927,14$
- Dokuma için ipek kumaş ürünü=  $74,93 * 800,00 = 59.951,43$
- Kalite kontrol için keten kumaş ürünü=  $82,94 * 1.000,00 = 82.940,0$
- Kalite kontrol için pamuk kumaş ürünü=  $82,94 * 1.200,00 = 99.527,14$
- Kalite kontrol için ipek kumaş ürünü=  $82,94 * 800,00 = 66.351,43$
- Lojistik için keten kumaş ürünü=  $87,24 * 100,00 = 8.724,00$
- Lojistik için pamuk kumaş ürünü=  $87,24 * 160,00 = 13.958,40$
- Lojistik için ipek kumaş ürünü=  $87,24 * 70,00 = 6106,80$

**Tablo 10.** İşletmenin Kaynak Tüketim Muhasebesinin Maliyet Dağıtım Özeti

Kaynak Havuzları	Katlanılan Maliyetler	Dağıtılan Maliyet	Atıl Kaynak Maliyeti
İş Gücü	180.000,00	173.525,00	6.475,00
Makine	315.000,00	300.900,00	14.100,00
Endirekt Malzeme	30.000,00	28.000,00	2.000,00
<b>Toplam</b>	<b>525.000,00</b>	<b>504.425,00</b>	<b>20.575,00</b>

250

Tablo 10. İşletmenin kaynak tüketim muhasebesi kullanılarak yapılan işlem maliyet dağılımının özet sonuçlarını göstermektedir.

IJSI 10/2  
Aralık  
December  
2017

Kaynak Tüketim Muhasebesi yöntemi ile katlanılan **525. 000,0 TL'lik** tutarın sadece **504.425,00 TL'lik** kısmı ürüne yansıtılmıştır. Mamulün üretiminde bir katkısı bulunmayan (**Atıl Kaynak Maliyeti kısmı**) **20.575,00 TL'lik** kısım mamule yansıtılmamıştır. Kaynak Tüketim Muhasebesi yöntemi kullanarak, bir tekstil firmasının üretim etkenlerini teorik olarak kullandığımızda bize sunduğu fırsatları ortaya koyduk. Bu fırsatlar bizim hayali kurduğumuz tekstil işletmesine yaklaşık % 4 oranında bir kar sağladığını gördük.

## SONUÇ

KTM, yeniyeni işletmele maliyet sistemine girerek kaynaklara bakış açısını farklı bir konuma taşımıştır. Kaynaklar, kaynak havuzlarında toplandıktan sonra sabit ve değişken maliyet olarak sınıflandırılmaktadır. Yapılan ikinci sınıflandırma atıl kapasite konusunda bilgi vermektedir. KTM'de kaynaklar işletmelerde tüketilmeye başladığında maliyetleri dağıtılmaktadır. Kaynak bazında her bir kaynak havuzunun teorik kapasitesi belirlenmektedir. Bu kapasitede oluşan atıl veya fazla kullanılmış kapasite maliyeti çıkmaktadır. KTM işletmenin verimliliğinin artmasına yardımcı olmakta ve diğer maliyetlendirme yaklaşımlarından farklı olarak kapasite maliyetlerinin etkin yönetilmesinde faydalı bir maliyetleme sistemi olarak ortaya çıkmaktadır.

KTM'nin işletmelerin amortisman hesaplamalarında tarihi maliyetlerin kullanılmayıp yerine koyma maliyetlerinin kullanılmasına, diğer maliyet verilerinin nedensellik, cevaplanabilirlik

ile iş/süreç ilkeleri çerçevesinde çeşitli düzeylerde izlenmesine ve sınıflandırılmasına olanak sağlaması, diğer maliyetlendirme yaklaşımlarından farklılaşan özellikleri olarak ortaya çıkmaktadır. KTM sisteminin gerçekleşen maliyet değerlerini dikkate almasının yanında atıl kapasiteyi göz önünde bulundurması işletmeler için ve özellikle hizmet sektörü gibi kullanılmayan atıl kapasitenin yaygın olarak var olduğu bir sektörde çok güçlü bir maliyet sistemi haline geldiği görülmektedir. Bu sistemin maliyetleri sabit ve değişken diye ayırması yöneticilerin verdikleri kararlarda yardımcı olmaktadır. Örnekte atıl kapasiteyi maliyetlerden ayırarak hesaplaması işletmenin performansını ve verimliliğini arttırğı sonucuna ulaşmıştır. İşletmelere kar sağlamaları açısından biraz karmaşık ama verimliliği artırma açısından kullanılan bir maliyet yöntemidir.

## KAYNAKÇA

Aksu, İbrahim (2013). "Kanak Tüketime Dayalı Muhasebe: Bir Örnek Uygulama". *NWSA-Social Sciences*, 8(4), 165-182.

Aktaş, Rabia (2013). "Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 58, 55-75.

Ahmed, Syed Ajaz; Moosa, Mehboob (2011). "Application of Resource Consumption Accounting (RCA) in an Educational Institute". *Pakistan Business Review*, 12, (4), 755-775.

252

Başçıl, Gonca (2015). "Kaynak Tüketim Muhasebesinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Karşılaştırılması: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama", (Yüksek Lisans Tezi), Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.

IJSI 10/2  
Aralık  
December  
2017

Cengiz, Emre (2012). "Gelişmiş Bir Maliyetleme Yaklaşımı Olarak Kaynak Tüketimi Muhasebesi". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 14 (1), 215-233.

Dönmez, Adnan; Başçıl, Gonca (2017). "Kaynak Tüketim Muhasebesi: Bir Mobilya Üretim İşletmesinde Uygulama ". *Mali Çözüm Dergisi*, 139, 29-56.

Elshahat, Mohamed F. (2016). "Resource Consumption Accounting: The Challenges and Application Obstacles". *International Journal of Business, Accounting, and Finance*, 10(1), 103-125.

Köse, Tunç; Ağdeniz, Şafak (2015). "Kaynak Tüketim Muhasebesinde Kapasite Maliyet Yönetimi". *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, 45, 51-74.

Kurtlu, Ayşe E. (2016). "Kaynak Tüketim Muhasebesi: Silah Fabrikası Örneği". *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 1-14.

Okutmuş, Erdinç (2015). "Resource Consumption Accounting with Cost Dimension and an Application in a Glass Factory". *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 5(1), 46-57.

Özyapıcı, Hasan (2015). "Sağlık Kurumlarında Fiyatlandırma Kararları İçin Maliyet Analizi Sağlayan Yeni Bir Maliyetleme Yaklaşımı: Kaynak Tüketim Muhasebesi". *Sağlık Akademisyenleri Dergisi*, 2(1), 22-26.

Özyapıcı, Hasan; Tanuş, Veysi N. (2016). "Improving Health Care Costing With Resource Consumption Accounting". *International Journal of Health Care Quality Assurance*, 29(6), 646-663.

Pareesh, J. Bhatt (2014). "Resource Consumption Accounting (Rca): An Abc Of Overheads". *Midastouch International Journal Of Commerce, Management And Technology*, 2(10), 1-12.



Syed, Ajaz A.; Mehboob, Moosa (2011). "Application of Resource Consumption Accounting (RCA) In An Educational Institute". *Pakistan Business Review*, 755-775.

Turkavul, Kadir; Elmacı, Orhan (2016). *Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğünü Sağlamada Kaynak Tabanlı Yaklaşım Ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli*. Ankara: Gazi Kitap Evi.

Turkavul, Kadir (2016). "İşletmelerin Sürdürülebilir Rekabet Gücü Ve Rekabet Üstünlüğünü Sağlamada Verecekleri Stratejik Kararların Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelleriyle Doğrulanmasına Yönelik Ampirik Bir Çalışma", (Doktora Tezi), Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.

Tse, Michael S. C.; Gong, Maleen Z. (2009). "Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity Based Costing and Resource Consumption Models". *Journal of Applied Management Accounting Research*, 7(2), 41-54.

Zhang, Q.; Dong, X.; Huang, R. (2011). "The Application Of Resources Consumption Accounting In An Enterprise". 2. *International Conference on Artificial Intelligence, Management Science and Electronic Commerce*, 2481-2484.

White, Larry (2009). "Resource Consumption Accounting: Manager-Focused Management Accounting". *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 20(4), 63-77.

Webber, Sally; Clinton, B. Douglas (2004). "Resource Consumption Accounting Applied: The Clopay Case". *Management Accounting Quarterly*, 6(1), 1- 14.

## SUMMARY

Resource consumption accounting, strategic competitive of used is a cost accounting model. The a new cost accounting that has come to order until today the beginning of the 2000s is systems RCA. KTM, Activity Based Costing (FTM) of the German Cost Accounting (GPK) joining the company as a result of new costing system has emerged advantages. A new management accounting system, which is known as a resource management. As with any new system, there are some drawbacks to RCA. This will prove to be difficult because RCA is very new and very few software companies have implemented these methods. Also, RCA may not be a good fit for companies with non-routine activities. Causal relationships will be hard to define for non-routine activities. But introduces resource consumption accounting as an innovative approach to management accounting which focuses on managers as the primary users of the information and provides the best knowledge of traditional management accounting.

254

IJSI 10/2  
Aralık  
December  
2017

Firstly, the related literature is mentioned RCA genesis and development, emphasizing. This was demonstrated differences and similarities between accounting systems. In the last section, accounting of the idle capacity cost in the RCA will be explained by an example. This theoretically applicatilon, there are four resources as salary, amortizations, energy, indirect material expenses. This resources; salary are assigned in the labour resource pool, amortizations and energy are assigned in the machine resource pool, indirect material expenses are assigned in the indirect material resource pool. The costs assigned in the resource pools are distributed to the activities of weaving, quality control and logistics with labour hours, machine hours and kilogram resource factors. These activities are assigned overhead manufacturing expenses which occur by activity factors to cost locations. 525.000,00 TL which is assigned in the resource pools is distributed in fixed and variable cost ratios of the practical capacity, and the total cost in the activity pools is 504.425,00 TL. So, the idle capacity which is the focus of RCA is reached. According to the findings obtained from the study, the cost of the idle capacity is 20.575,00 TL. This result is not charged whit idle costs products. In other words, the products do not get any share from the resources that they do not consume, and real cost data associated with the product costs is provided.

Has calculated theoretically applied KTM unrelated system resource is not consumed by idle capacity costs as the cost of products and the production cost of unused capacity by reflected clearly demonstrated that more efficiently uses. Another benefit RCA has is that it provides better cost control. By treating fixed and variable costs separately, RCA eliminates the fixed cost distortions found in many other costing methods. Quantity-based relationships highlight variances better and give managers better information

to hold employees accountable. Clearly show the causative relations between operating resources. In this case, RCA support the decision-making process of management ensure cost minimization. Overall, Resource Consumption Accounting is an emerging cost management method that may help managers make better decisions. By separating cost behaviors, RCA highlights idle capacity and reduces fixed cost distortions.

