

Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi

Rabia AKTAŞ*

ÖZET

1980'lerden itibaren geleneksel hacim tabanlı maliyetleme yöntemlerinin doğru mamul maliyeti hesaplamada başarısız olması nedeniyle geliştirilen Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) yöntemi, akademik alanda üzerinde çok çalışılan ve önerilen bir yöntem olmasına rağmen uygulamada beklenen ilgiyi görmemiştir. Karmaşıklığı, oluşturulması, sürdürülmesi ve değişiklik yapılması zor bir sistem olduğu gerekçeleriyle eleştirilen FTM yönteminin yerine, yeni nesil maliyetleme yöntemleri önerilmeye başlanmıştır. Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM) bu yöntemlerden biridir. KTM, FTM ile Alman maliyet muhasebesi sisteminin (GPK) bileşiminden oluşan yeni bir yönetim muhasebesi sistemidir. FTM'de maliyetlerin kaynağı faaliyetler olarak görülürken, KTM'de maliyetleri kaynakların doğurduğu önermesi vardır. Bu nedenle, KTM'de odak noktası kaynaklardır. Öte yandan, KTM maliyet davranışlarına göre kaynak maliyetlerini sabit ve orantısız olarak gruplandırmakta ve atıl kapasite maliyetlerinin hesaplanmasına olanak tanımaktadır. Hesaplanan atıl kapasite maliyetleri mamullere dağıtılmamakta, böylece mamuller tüketmedikleri kaynaklardan pay almamaktadır. Bunun sonucunda, yöneticilere karar verme süreçlerinde kullanabilecekleri ayrıntılı ve doğru maliyet bilgileri sunulmaktadır. Çalışmanın amacı, yönetim kararları açısından son derece önemli olan maliyet bilgilerini elde etmede kullanılabilir yeni bir yönetim muhasebesi yöntemi olarak KTM'yi gelişimi, unsurları ve maliyet dağıtım süreciyle açıklamaktır. Çalışmada, öncelikle KTM'nin gelişimi ve unsurları anlatılmış, ardından hipotetik bir örnek üzerinden kaynak maliyetlerinin maliyet objesi olarak mamullere dağıtımı hem FTM hem de KTM yöntemi kullanılarak yapılmıştır. Böylece, bu iki yöntem arasındaki farklılıklar ortaya konularak bu yeni yöntemin amacı, unsurları, avantajları ve dezavantajlarıyla birlikte incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Maliyet Bilgisi, Kaynak Tüketim Muhasebesi, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Alman Maliyet Muhasebesi.

JEL Sınıflandırması: M40, M41

Resource Consumption Accounting As A New Management And Cost Accounting Method

ABSTRACT

Although it has extensively been studied and recommended in academic area, Activity-Based Costing (ABC), which has been developed since 1980s because traditional volume-based costing methods failed to calculate accurate product cost, is not attracted anticipated attention in practice. New generation costing methods started to be recommended instead of ABC that is criticized because it is a complicated and a hard to be formed, maintained, and modified system. Resource Consumption Accounting (RCA) is one of those methods. RCA is a new management accounting system that is a mixture of ABC and German cost accounting system (GPK). There is a hypothesis that resources create costs in RCA while the origin of costs is activities in ABC. Because of this, focus is on recourses in RCA. On the other hand, RCA classifies resource costs as fixed and proportional according to cost behavior and enables to calculate idle capacity costs. Calculated idle capacity costs are not allocated to the products, so products do not receive a share from resources they did not consume. As a result of this, detailed and accurate cost information can be provided to the managers in their decision making processes. The aim of this study is to explain RCA with its evolution, components, and cost allocation process as a new management accounting method, which can be used to obtain highly important cost information for management decisions. In this study, first of all RCA's evolution and its components are explained. Then out of a hypothetic example, allocation of resource costs to the products as a cost object are made using both ABC and RCA methods. Thus, new method's aim, components, advantages, and disadvantages are investigated by displaying the differences between two methods.

Keywords: Cost Information, Resource Consumption Accounting, Activity-Based Costing, German Cost Accounting.

Jel Classification: M40, M41

* Yrd. Doç. Dr. Rabia Aktaş, Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman A.B.D.
aktas.rabia@yahoo.com

1. GİRİŞ

İşletmelerde, karar süreçlerinde kullanılan maliyet bilgilerinin işletme amaçlarının gerçekleştirilmesinde çok önemli bir rolü vardır. Maliyet bilgileri uzun yıllar finansal muhasebe gereklerini karşılamak için hazırlanmıştır. Bu amaçla hazırlanan bilgiler aynı zamanda yönetim kararlarında da kullanılmış ve o günün şartlarında çok da sorun olarak görülmemiştir.

Ancak, üretim teknolojilerinin gelişmesiyle birlikte tek tip mamulün kitle halinde üretiminden müşterilerin değişen ihtiyaçlarına cevap veren, kaliteli, çok çeşitli ve düşük hacimli üretime geçilmiştir. Teknolojik gelişim, mamul maliyetlerinde yapısal bir değişim yaratmış, mamul maliyeti içinde teknoloji maliyetleri nedeniyle sabit ve endirekt maliyetlerin payı artmıştır. Geleneksel hacim tabanlı maliyetleme yöntemleriyle elde edilen maliyet bilgilerinin geçerliliği sorgulanmaya başlamıştır. 1980'lerden itibaren, farklı amaçlarla farklı yönetim kararlarında kullanılmak üzere doğru maliyet bilgisi elde edebilmek için başta FTM olmak üzere, hedef maliyetleme, mamul yaşam dönemince maliyetleme, kalite maliyetleri, tam zamanında üretim ortamında maliyetleme, yalın muhasebe gibi yeni yönetim ve maliyet muhasebesi yöntemleri önerilmiştir.

FTM yöntemi, teknoloji maliyetleri nedeniyle artan genel üretim giderlerinin mamullere dağıtımında kullanılan ve doğru maliyet bilgisi elde etmeyi amaçlayan bir sistemdir. Ancak yöntem oluşturulması, sürdürülmesi ve değiştirilmesi zor ve karmaşık olduğu gerekçeleriyle çok fazla uygulama alanı bulamamıştır.

FTM, çoğu işletmeye etkin ve sürdürülebilir bir maliyet yönetimi çözümü sağlama konusunda başarısız olduğu için, 1990'ların ortalarında maliyet yönetimi çözümleri için yeni bir arayış başlamıştır. Sonuçta KTM yeni nesil maliyet yönetimi sistemi olarak ortaya çıkmıştır (Tse ve Gong, 2009: 42).

KTM, kaynak odaklı Alman Maliyet Muhasebesi (GPK) ile maliyet dağıtımında faaliyetlere odaklanan FTM'nin karışımından oluşmaktadır. KTM kaynaklara odaklanarak maliyetlerini çeşitli açılardan sınıflandırmakta ve işletme yöneticilerine çok ayrıntılı maliyet bilgisi sunmaktadır.

Çalışmanın amacı, yönetim kararları açısından son derece önemli olan maliyet bilgilerini elde etmede kullanılabilecek yeni bir yönetim ve maliyet muhasebesi yöntemi olarak KTM'yi gelişimi, unsurları ve maliyet dağıtım süreciyle açıklamaktır.

Çalışmada, öncelikle KTM'nin gelişimi ve unsurları anlatılmış, ardından hipotetik bir örnek üzerinden kaynak maliyetlerinin maliyet objesi olarak mamullere dağıtımı hem FTM hem de KTM yöntemi kullanılarak yapılmıştır. Böylece, bu iki yöntem arasındaki farklılıklar ortaya konularak bu yeni yöntemin amacı, unsurları, avantajları ve dezavantajlarıyla birlikte incelenmiştir.

2. MALİYET BİLGİSİ VE İŞLETME KARARLARI

Günümüzün yoğun rekabet ortamında, işletme yöneticilerinin sağlıklı kararlar almaları işletme amaçlarını gerçekleştirmeleri açısından son derece önemlidir. Karar alma, alternatifler arasından seçim yapmayı gerektiren bir süreçtir. Yöneticiler, alternatifler arasından seçim yaparken karar seçeneklerine ilişkin bilgilere ihtiyaç duyarlar. İşte, yönetim muhasebesi işletme yöneticilerine karar alma süreçlerinde kullanmak üzere ihtiyaç duydukları sayısal bilgileri sağlayan bir disiplindir.

Yönetim muhasebesi sisteminin, işletme yöneticilerine sunduğu bilgiler içinde maliyet bilgilerinin özel bir yeri vardır. Doğru ve zamanlı maliyet bilgisi, sürekli değişen iş ortamında etkin yönetimin vazgeçilmez bir unsurudur.

Maliyetleme yöntemleri, maliyet objelerinin maliyetlerini doğru olarak hesaplamayı amaçlar. Gerçeği yansıtmayan maliyet bilgileri, yanlış kararlara yol açar. Bu nedenle, çeşitli alternatifler arasından doğru maliyetleme yöntemini seçmek ve kullanmak, işletme yönetimleri açısından ayrı bir önem taşımaktadır.

Şekil 1: Kaynak Maliyeti ve İşletmenin Amaçları



Kaynak: White, 2012.

Maliyetleme, karların ve değerlerin nasıl yaratıldığının ve operasyonel süreçlerin nasıl etkin ve verimli bir şekilde girdileri çıktılarına dönüştürdüğüünün anlaşılmasına katkı sağlar. Maliyetleme aynı zamanda, örgüte ve örgütün değer zincirini kapsayan kaynak, süreç, ürün/hizmet, müşteri ve kanal ilişkili bilgilere uygulanabilir. Maliyetleme bilgisi, geçmiş performansa ilişkin geri bildirim sağlar, gelecek performansı motive eder ve değiştirir (IFAC, 2009: 5).

Kaynak maliyetinin gerçekçi olarak hesaplanması ve bilinmesi işletmenin stratejik amaçlarını gerçekleştirmesine yardımcı olur. Zira gerçekçi maliyet bilgileri isabetli işletme kararlarında önemli rol oynar. Şekil 1'de sunulduğu gibi işletmenin stratejik amaçları çıktı olarak kabul edilirse, kaynaklara ilişkin maliyet bilgilerinin bu çıktıların oluşmasında birincil rol aldıkları söylenebilir.

Maliyet bilgilerini elde etmede kullanılabilecek çok çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Farklı maliyetleme yöntemleri, farklı iş çevrelerinde ve farklı işletme sorunları için daha uygun olabilmektedir. Üretim işletmelerinin ihtiyaçları hizmet işletmelerinde farklıdır; özel sektör işletmelerinin ihtiyaçları kamu işletmelerinin ihtiyaçlarından farklıdır; büyük işletmelerin küçük işletmelerden farklı ihtiyaçları vardır; merkezileşmiş örgütlerin ihtiyaçları merkezileşmemiş olanlardan farklıdır; kar amacı güden işletmeler, kar amacı gütmeyen işletmelerden farklı önceliklere sahip olabilir. Bu farklılıklara bilginin, yönetimin ve süreçlerin karmaşıklık düzeyindeki farklılıkları da ekleyebiliriz (Gurowka ve Lawson, 2007: 22-23).

Her işletmeye her durumda uyabilecek tek bir maliyetleme aracı ya da yöntemi yoktur. Finansal muhasebe, işletmelerin çok büyük bir kısmının takip edebileceği tanımlanmış bir kurallar setine, prosedürlere ve metodolojiye sahip iken, aynı durumun yönetim muhasebesi için geçerli olduğu söylenemez. Farklı metodolojiler, farklı durumlarda ve farklı çevrelerde çalışır (Gurowka ve Lawson, 2007: 23). Dolayısıyla her zaman, her yerde ve her durumda geçerli bir yöntem, teknik ya da araç önermek doğru değildir.

1980’li yıllardan itibaren işletme yöneticilerinin kullanabilecekleri yönetim ve maliyet muhasebesi tekniklerinde önemli artış meydana gelmiştir. Bu yöntemlere ek olarak yakın geçmişte de “zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme” ile birlikte KTM yeni yöntemler olarak geliştirilmiş ve yöneticilerin hizmetine sunulmuştur.

3. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN GELİŞİMİ: FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE ALMAN MALİYET MUHASEBESİ İLE İLİŞKİSİ

KTM, Alman maliyetleme sistemi Grenzplankostenrechnung (GPK) ile FTM sisteminin özelliklerinin birleştirilmesiyle oluşturulmuş bir yöntemdir. Bu nedenle, çalışmada öncelikle bu iki sistem ile KTM’nin ilişkisi incelenmiştir.

3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kaynak Tüketim Muhasebesi

KTM, FTM gibi maliyetlerin mamullere veya diğer maliyet objelerine 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 sistemi, 1980’li yıllardan itibaren artan teknolojik gelişim nedeniyle mamul maliyeti içinde maliyet unsurlarının paylarında meydana gelen değişim sonucu Kaplan ve Cooper tarafından geliştirilmiştir. Üretim teknolojilerindeki ilerleme, mamul maliyetleri içinde sabit ve endirekt maliyetleri arttırmıştır. 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 sistemini geliştirmek için (Grasso, 2005: 14): (i) İşletmede gerçekleştirilen faaliyetler tanımlanmalıdır. (ii) Faaliyetleri gerçekleştirmek için kullanılan kaynakların maliyetleri faaliyet (maliyet) havuzlarına ya doğrudan ya da bir dağıtım anahtarı (kaynak etkeni) kullanılarak dolaylı olarak dağıtılmalıdır. (iii) Maliyetler, faaliyet maliyet havuzlarından ürünlere ya da diğer maliyet objelerine bir faaliyet 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. Bunun da nedeni zayıf yönlerinin bulunmasıdır. Kaplan ve Anderson (2007: 8), FTM'nin zayıf yönleri şöyle sıralamaktadırlar:

- FTM sisteminin kurulması için çalışanlarla yapılması gereken görüşmeler ve inceleme süreci zaman alıcı ve maliyetlidir.
- FTM sisteminin kurulması için gerekli (çalışanlardan elde edilen) veriler subjektiftir ve verilerin geçerliliğini doğrulamak zordur.
- Verileri depolamak, işlemek ve raporlamak oldukça pahalıdır.
- FTM modellerinin çoğu lokaldir ve işletmenin bütününe yönelik karlılık fırsatlarını bütünleştiren bir bakış açısı sağlamaz.
- FTM modellerinin, değişen koşullara uyum sağlamak için güncelleştirilmesi kolay değildir.
- FTM modelleri, kullanılmayan kapasite potansiyelini göz ardı ettiği için teorik olarak doğru değildir.

Yukarıda sayılan nedenlerden dolayı FTM modelinin eksikliklerinin giderilmesine katkı sağlayacak teknikler önerilmeye başlanmıştır. KTM de bu yeni yöntemlerden biri olarak kabul edilmektedir. KTM bir anlamda FTM'yi tamamlayan, kaynakları derinlemesine analiz eden bir yöntemdir.

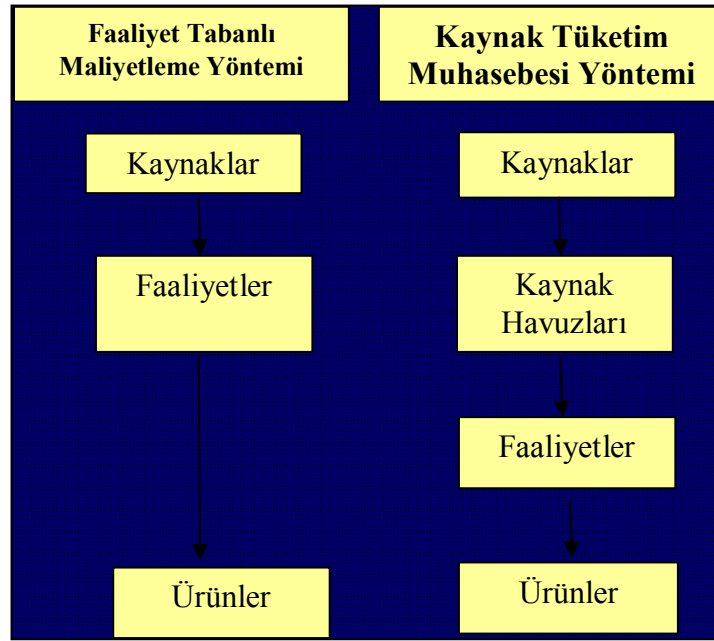
FTM sürecinde ortaya çıkan eksikler dikkate alındığında destek görevi gören KTM, kaynaklara farklı bakış açısı getirerek önemli bir işlevi gerçekleştirmektedir. Temel olarak farklı departmanlardan gelen kaynaklar sınıflandırılarak birkaç "kaynak havuzunda" toplanmaktadır (Wegmann, 2009: 14-15). Bu durum karmaşık üretim süreçlerine sahip işletmelerde yararlı sonuçlar ortaya çıkarmaktadır.

Wegmann (2009: 13-14), FTM'nin odaklandığı faaliyetlerin aşırı ayrıntılı detaylar içerdiğini ve bu nedenle, faydasız ve ilişkili olmayan analizlere yol açabileceğini ifade etmektedir. KTM ise, tam tersine karar vericilere işlemlerle ilgili tane tane ve anlaşılır bilgi sunmaktadır.

Şekil 2, FTM ile KTM'nin maliyetleri ürünlere nasıl dağıttığını özetle şematize etmektedir. 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 faaliyetlere aktarmaktadır. Maliyetlerin ürünlere dağıtımını yine faaliyet havuzlarından olmaktadır.

FTM yönteminde, ikinci aşama (faaliyet havuzlarından maliyet objelerine dağıtım) göreceli olarak kolay gerçekleşirken; birinci aşama (kaynakların faaliyetlere dağıtılması) gerçekleştirilmesi çok daha zor bir aşamadır. Çünkü kompleks organizasyonlarda, kaynak çeşitliliği çok fazladır. Bu nedenle çok fazla sayıda kaynak etkenine ve dağıtıma ihtiyaç 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 2: 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 edilmiştir. Bu eksiklik KTM sisteminde yoktur (Grasso, 2007: 198). KTM'nin belki de en önemli üstünlüğü, atıl kapasitenin izlenmesine ve yönetilmesine olanak sağlamasıdır.

3.2. Alman Maliyet Muhasebesi (GPK) ve Kaynak Tüketim Muhasebesi

KTM'nin gelişiminde FTM'nin yanında "marjinal planlanmış maliyet muhasebesi" olarak çevrilen Alman maliyetleme sistemi Grenzplankostenrechnung (GPK)'nın önemli rolü vardır (Krumwiede ve Suessmair, 2008: 1). GPK'nın önemle üstünde durduğu marjinal maliyetler ve kaynaklar entegre edilerek stratejik maliyet süreci olarak kabul edilen KTM oluşturulmuştur (Buys, 2006: 16; Gurowka ve Lawson, 2007: 31). KTM'nin bir anlamda GPK ve FTM'nin bir karışımı olduğu belirtilmektedir (White, 2009: 71).

Alman maliyet muhasebesi sistemi, hükümetin raporlama zorunlulukları tarafından yüksek düzeyde belirlenmiş bir finansal muhasebe sistemine tepki olarak geliştirilmiştir. Bu sistem, yöneticilere işletmeyi yönetmek için ihtiyaç duydukları bilgiyi sağlamamaktaydı (Sharman, 2003: 31).

II. Dünya Savaşından sonra, kullandığı maliyetleme sisteminden memnun olmayan Alman mühendis Hans Plaut, GPK olarak adlandırdığı maliyetleme sistemini geliştirmiştir. Bu yeni sistemin, karar vericilere daha iyi maliyet bilgileri sağlayacağını düşünmektedir. 1946 yılında kurduğu danışmanlık firması ile birçok işletmede yeni maliyetleme sistemi ile ilgili danışmanlık hizmeti vermiştir. Geliştirdiği sistem ile ilgili 1953 yılında bir makale yayımlamıştır (Grasso, 2007: 197). Öğrencilerine ve müşterilerine her zaman yönetim muhasebesinin temel amacının maliyetleri kontrol etmek, karları yönetmek ve işletmenin amaçlarını gerçekleştirmek için yöneticilere bilgi sağlamak olduğunu hatırlatmıştır (Sharman ve Vikas, 2004: 29). 1980'lere kadar Almanca konuşulduğu ülkelerde üretim işletmelerinde yaygın olarak kullanılmış, daha sonra hizmet işletmelerinde de kullanılmaya başlanmıştır. Bu arada, ABD'de FTM uygulamaları başlamış, ilerleyen yıllarda da bu kavramlar GPK ile birleştirilerek KTM ortaya çıkmıştır (Grasso, 2007: 197).

GPK, işletmenin sunduğu ürün ve hizmetlerin fiyatlaması, planlanması ve operasyonların kontrolüne ilişkin yönetimin alacağı kararları desteklemek amacıyla dizayn edilmiştir. Maliyet muhasebesi sisteminin amacı açıkça bu şekilde belirlendiği için, Almanya'da ve Almanca konuşulan ülkelerde finansal muhasebeden sorumlu departmanla kontrolden sorumlu departman arasında açık bir örgütsel farklılık bulunmaktadır (Sharman, 2003: 30-31).

GPK, tipik olarak hem bir değişken maliyetleme hem de tam maliyetleme sistemi olarak kullanılmaktadır. Bazı kullanıcıları, GPK'yı öncelikli olarak kısa vadeli kararları (örneğin bir üretim - katkı marjına dayalı olarak bir siparişin kabul ya da red edilmesi- ya da fiyatlama kararı gibi) destekleyen bir değişken maliyetleme sistemi olarak kullanmaktadır. GPK uygulamaları örgütün tarih, kültür ve gerekliliklerine bağlı olarak ortaya çıkan karmaşıklıklara göre değişmektedir. Araştırmalar, GPK kullanıcılarının memnuniyet düzeylerinin yüksek olduğunu ve sistemin sürdürülebilirlik düzeyinin benzersiz olduğunu ortaya çıkarmıştır (IFAC, 2009: 37).

GPK, ağırlıklı olarak kaynakların nasıl tüketildiği ve nedensel ilişkilerin modellenmesi üzerine odaklanmaktadır (IFAC, 2009: 37). KTM de GPK'nın bu özelliklerini alarak kaynaklar üzerine odaklanmakta ve kaynaklarla kaynak tüketimleri arasında nedensel ilişki kurmaya çalışmaktadır.

4. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN UNSURLARI

KTM, işletmeye kaynak tabanlı bakış açısıyla bakar, tüketilen kaynakların miktarını ve bu kaynakların maliyetlerinin doğal temelini (davranışlarını) yakından izler. KTM'nin temel özelliklerinden bazıları, atıl kapasitenin izlenmesi, tarihi maliyetlerden ziyade yerine koyma maliyetlerinin kullanılması ve çeşitli düzeylerdeki maliyet bilgilerini izleme ve gruplama yeteneğidir (Peacock ve Juras, 2006: 55). KTM kullanan işletmelerde elde edilecek bu düzeyde ayrıntılı bilgi, yüksek düzeyde geçerliliği olan maliyet bilgisi ve maliyet kontrolü sağlamaktadır (Fisher ve Krumwiede, 2012: 46).

KTM'de, kaynaklar kaynak havuzlarına dağıtılır. Havuzlar, kaynak kullanımını yansıtabilecek sayısal ölçütlere (çıktı miktarları) sahip olmalıdır. Havuzlardaki kaynaklar, çıktı ölçütü ile sabit ya da orantısal¹ (değişken) olarak sınıflandırılır. Daha sonra, maliyet havuzlarından kullanım ölçütüne dayalı olarak kaynağı kullananlara (diğer kaynak havuzları ya da maliyet objesi) dağıtılır. Maliyet havuzu, eğer tüketim ölçütü bir faaliyet ise bir faaliyet maliyet havuzu olabilir. Maliyetler, eğer kaynakların tüketicileri faaliyetlerse, kaynak havuzlarından kısmen ya da tamamen faaliyet maliyet havuzlarına dağıtılır (Grasso, 2007: 197).

KTM'de atıl kapasitenin belirlenebilmesi için kaynak havuzlarında toplanan maliyetlerin sabit ve orantısal maliyet olarak gruplandırılması gerekir. Sabit maliyetlerin kullanımı bir kaynağın teorik kapasitesine bağlı olarak belirlenirken; orantısal maliyetler bütçelenmiş kaynak çıktılarına dayalı olarak dağıtılır (Perkins ve Stovall, 2011: 47).

KTM'nin önemli özelliklerinden biri de amortisman hesaplamasında tarihi maliyetlerin değil yerine koyma maliyetlerinin kullanılmasıdır. Yerine koyma maliyetleri, bugünkü fiyatlarla kapasiteyi yenilemek için gerekli tutarı ifade etmektedir. Fiyat değişiklikleri nedeniyle tarihsel maliyetler, kaynakların fırsat maliyetlerini doğru bir şekilde yansıtmayabileceği için KTM'de dağıtımlar, yerine koyma maliyetleri üzerinden yapılmaktadır (Balakrishnan, 2012a: 14). Yerine koyma maliyetleri ekonomik gerçekliği daha iyi yansıtmakta (Thomson ve Gurowka, 2005: 32), mamul maliyetlerinin güncel fiyatlarla

¹ KTM'de değişken maliyet yerine orantısal maliyet kavramı özellikle kullanılmaktadır. Webber ve Clinton (2004: 14) bunun nedenini şöyle açıklamaktadır: "KTM'de değişken kavramının kullanımından özellikle kaçınılmaktadır. Çünkü, değişken kavramı çoğunlukla nihai maliyet objesi (genellikle de ürün) ile bağlantılı olarak kullanılmaktadır. Ancak, maliyetler her zaman zorunlu olarak nihai maliyet objesine bağlı olarak değil, kaynak havuzunun çıktısına bağlı olarak da değişebilirler. Bu nedenle, KTM'de değişken maliyet yerine orantısal maliyet kullanılmaktadır".

hesaplanmasını sağlamakta ve eskiyen makinelerin elde tutulmaması yönünde yöneticileri yönlendirmektedir (Krumwiede ve Suessmair, 2007: 53).

Yeni bir maliyet yönetim sistemi olarak değerlendirilen ve FTM'yi destekleyen ve geliştiren (Wang vd., 2009: 84) KTM; kapsamlı ve tam entegre bir maliyet yönetim sistemidir (Merwe ve Keys, 2002: 31). Bu entegre maliyet yönetim sisteminin üç temel ayağından bahsedilmektedir (Merwe ve Keys, 2002: 31; Wang vd., 2009: 84): *Kaynakların analizi, maliyetlerin nitelikleri ve miktara dayalı yöntem*. Aşağıda KTM'nin bu üç unsuru açıklanacaktır.

4.1. Kaynaklar ve Kaynak Tüketimleri Üzerine Odaklanma

Maliyetlerin belirlenmesinde, “maliyetleri ne ortaya çıkarır?” sorusuna, farklı maliyetleme tekniklerinin farklı cevapları vardır. Örneğin FTM maliyetleri faaliyetlerin doğurduğunu ileri sürerken, Kısıtlar Teorisi kısıtlar ya da darboğazlar üzerine; yalın muhasebe ise değer akışları üzerine odaklanmaktadır. KTM'ye göre ise bütün maliyetlerin nedeni kaynaklardır (White, 2009: 64-65).

KTM'nin kaynak tanımı genelleştirilmiştir. Kaynaklar sadece faaliyetler tarafından tüketilen kaynakları içermez, aynı zamanda kaynakların kendi kendine tükettiği kaynakları da içerir. Nedensellik ilkesine göre, “faaliyetler kaynakları tüketir, ürünler de faaliyetleri tüketir”. KTM, maliyetleri hesaplamada odak noktası olarak kaynak tüketimini alır. Yani, KTM maliyetleri maliyet objelerine kaynaklara göre dağıtır, maliyet dağıtım problemlerini çözer ve maliyet yönetimi bir departmandan diğer departmana ürün değerlerinin transferini gerçekleştirir (Wang vd., 2009: 84).

Yönetim kararlarında maliyet bilgileri çok önemli olduğundan, KTM'ye göre de maliyetlere kaynaklar yol açtığı için kaynakların temel özelliklerinin anlaşılması, KTM'nin anlaşılması için son derece önemlidir.

KTM'de, kaynaklar ile kaynakları tüketen maliyet objeleri arasındaki ilişkilerin belirlenmesi son derece önemlidir (Webber ve Clinton, 2004: 3-4). Nedensellik ilkesi olarak adlandırılabilir bu ilke, kaynak akışları ve kaynakların ilişkili oldukları maliyetlerin neden-sonuç ilişkisini yansıtacak şekilde modellenmesini gerektirir. Bu da, kaynak havuzları arasında keyfi maliyet dağıtımlarının ortadan kaldırılması anlamına gelir. Eğer bir kaynak akışı ve maliyet arasında nedensel bir ilişki kurulamazsa, bu kaynak akışı ve maliyetler işletmenin daha üst düzeyine dağıtılmalıdır (White, 2009: 67).

Bunun en tipik örneği atıl kapasite söz konusu olduğunda ortaya çıkar. Eğer bir iş merkezinde atıl kapasite varsa, buradaki maliyetler o iş merkezinin çıktısı ürün ya da hizmetlere dağıtılmamalıdır. Bu maliyetler, işletmede atıl kapasiteden sorumlu olan bir noktaya dağıtılmalıdır. Bu maliyetler asla, daha yüksek ürün maliyetine yol açacak şekilde ürünlere yansıtılmamalıdır (White, 2009: 67).

KTM’de maliyetler, maliyet objelerine kaynaklar sadece gerçekten tüketildiğinde dağıtılmaktadır. Boş kapasiteyle ilişkili bütün kaynak maliyetleri maliyet objelerine dağıtılmayarak kaynak havuzlarında bırakılmaktadır (Tse ve Gong, 2009: 42-43).

Geleneksel hacim tabanlı maliyetleme yöntemlerinde ve FTM yönteminde, kaynak maliyetlerinin dağıtımı, bütün katlanılan kaynakların işletmenin operasyonlarında tamamıyla kullanıldığı varsayımına dayalı olarak yapılmaktadır. Böylece kaynak maliyetleri, maliyet havuzlarına bütünüyle dağıtılmakta ve kaynak kapasitesi, maliyet havuzlarına dağıtılan parasal değerleri hesaplamada payda olarak kullanılmaktadır (Tse ve Gong, 2009: 43).

4.2. KTM’nin Maliyetlere Bakış Açısı

KTM, kaynak kapasitelerine ilişkin ayrıntılı bilgi ile FTM’nin faaliyet analizlerini ve kaynak düzeyinde maliyet davranışlarının izlenmesine imkan veren nedensellik ilişkisini bir araya getirmiştir (Perkins ve Stovall, 2011: 47). Sistemde kaynak maliyetleri çeşitli açılardan sınıflandırılarak ayrıntılı bir şekilde izlenmektedir. Kaynaklar, kaynak havuzlarında toplandıktan sonra ilk sınıflandırma birincil ve ikincil maliyetler şeklinde olmaktadır.

Birincil maliyetler, kaynak havuzu içinde üretilen maliyetlerdir. İkincil maliyetler, kaynak havuzunu destekleyen diğer kaynak havuzlarından aktarılan maliyetlerdir. Birincil ve ikincil maliyetler, kaynak havuzunun çıktısıyla ilişkilerine bakılarak, sabit ve orantısal maliyetler olarak sınıflandırılırlar (White, 2009: 74-75).

Sabit tüketim ilişkisi, tüketilen girdi miktarı, maliyet objesinin tükettiği çıktı miktarı ile değişmiyorsa ortaya çıkar ve bu girdinin maliyeti sabittir. Orantısal tüketim ilişkisi, tüketilen girdinin miktarı maliyet objesinin tükettiği çıktı düzeyi ile değişiyorsa ortaya çıkar ve bu girdinin maliyeti orantısaldır (SAP University Alliances, 2011: s. 7).

Örneğin, bir kaynak havuzundaki bir makinenin amortismanı sabit maliyettir. Çünkü, amortisman maliyeti makinenin çıktı düzeyi ile değişkenlik göstermez. Öte yandan bir makinenin elektrik maliyeti ise orantısal maliyettir. Çünkü makine tarafından tüketilen kilowat saat doğrudan doğruya makine kullanımına orantısal olacaktır.

4.3. Miktarla Dayalı Maliyet Dağıtımları

KTM maliyet dağıtımlarında yüzde ya da parasal tutarlar yerine miktarları kullanılmaktadır. KTM’de bütün işlemler ölçme temellidir, kaynak ve faaliyet tüketimleri ölçülebilen standartlara göre yapılmaktadır. Böyle yapılması, kaynak tüketimi ile maliyet dağıtımını arasındaki nedenselliği miktara bağlı olarak belirlemektedir (Wang vd., 2009: 84). Bu nedenle KTM’de faaliyetler, kapasite bilgisi sağlayan miktar olarak belirlenmiş etkenlere sahip olmalıdırlar ve aynı zamanda miktar olarak girdileri tüketmiş olmalılar (White, 2009: 70).

Yukarıda temel unsurları açıklanan KTM’nin faydaları ise şöyle sıralanabilir (Clinton ve Weber, 2004: 23):

- Atıl kapasite maliyetlerini ürünlere dağıtmamakta, kaynağı etkileyen sorumlu kişi veya seviyeye yüklemektedir.
- Maliyet oranları (birim maliyetler) için teorik kapasite hacimlerini kullanarak ve aşırı/atıl kapasiteyi yöneticiler için görünür kılarak kapasite analizlerini kolaylaştırmaktadır.
- Faydalı maliyet kararlarına destek olacak bilgi sağlamak için amortisman hesaplamasında yerine koyma maliyetini kullanmaktadır.
- KTM’de maliyet objeleri - parasal olmayan ölçütler kullanılarak - tüketilen kaynakların maliyetini çeker. Miktar temelli çıktı-tüketim ilişkisi nedenselliğe dayalıdır.
- Maliyetleri, kaynak düzeyinde, maliyetlerin özünde olan sabit ve değişken (orantısız) maliyetler olarak tanımlar ve dağıtır. Maliyetlerin doğasını doğru bir şekilde belirtir.
- KTM, doğal olarak orantısız maliyetleri tüketilebilir kabul eder ve gerekli davranışı (değerlendirmeyi – işlemi) sağlar.
- Karar alıcılara, hemen hemen bütün düzeylerde – kaynak düzeyinden örgüt düzeyine kadar – maliyetleri izleme ve gruplandırma yeteneği kazandırır.
- Planlanmış ve standart miktarlarla miktara dayalı olarak belirlenmiş finansal olmayan gerçek bilgileri karşılaştırarak operasyonların yönetimini kolaylaştırır.

5. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ ve FAALİYET TABANLI MALİYETLEME: KARŞILAŞTIRMALI BİR ÖRNEK

5.1. FTM Uygulaması²

Çalışmanın bu kısmında KTM ve FTM karşılaştırmalı olarak aynı örnek üzerinden anlatılacaktır. Örnek işletmede, T üretim bölümünde X, Y ve Z olmak üzere üç ürünün imalatı yapılmaktadır. Üretim sürecinde de yönetim, montaj ve kalite kontrol faaliyetleri bulunmaktadır.

Daha önce de belirtildiği gibi, FTM yönteminde faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için gerekli olan kaynaklar, kaynak etkenleri ile faaliyet havuzlarına aktarılır; oradan da faaliyet etkenleri ile maliyet objelerine dağıtılır. Şekil 3, FTM yöntemine göre, *ücret, amortisman, enerji ve fabrika malzemeleri* kaynaklarına ilişkin maliyetlerin; *yönetim, montaj ve kalite kontrol* faaliyet havuzlarına; oradan da maliyet objeleri olarak X, Y ve Z ürünlerine dağıtımını göstermektedir.

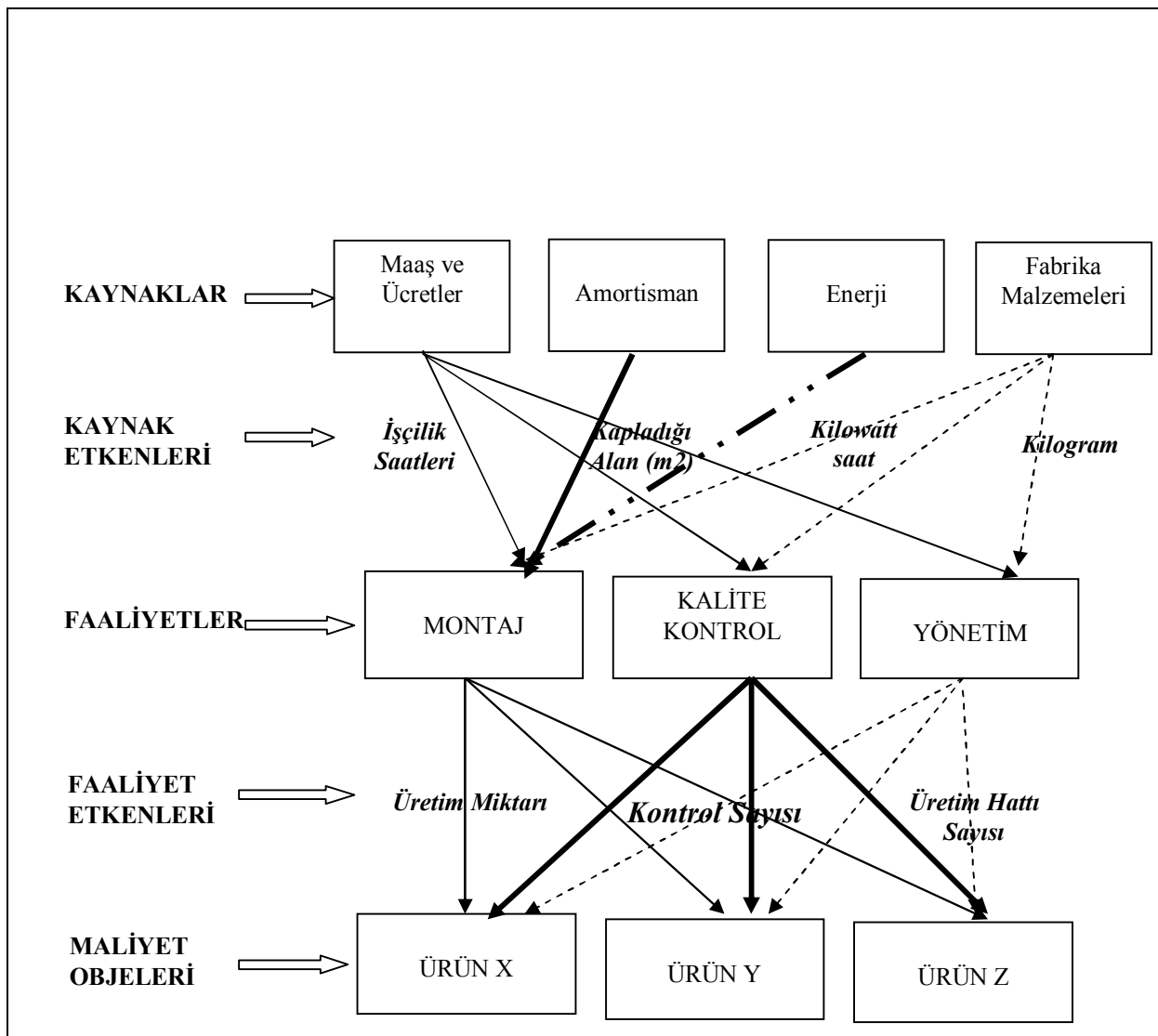
A işletmesinin T üretim bölümünün Eylül 2012 ayına ilişkin kaynak maliyetleri ve bunların faaliyetlere dağıtımında kullanılacak kaynak etkenleri (dağıtım anahtarları) Tablo 1

² FTM uygulamasında Tse ve Gong (2009)’dan faydalanılmıştır.

Panel A'da verilmiştir. Tablo 1 Panel B ise, kaynak etkenlerini ve faaliyetler tarafından tüketim miktarlarını göstermektedir.

Tablo 1 Panel C'de, FTM yöntemine göre kaynakların faaliyetlere dağıtım sonucu sunulmaktadır. Maaş ve ücretler ile fabrika malzemeleri üç temel faaliyet olan Yönetim, Montaj ve Kalite Kontrol faaliyet havuzlarına dağıtılmaktadır. Amortisman ve Enerji giderleri ise sadece Montaj faaliyet havuzuna dağıtılmaktadır. Kaynak maliyetlerinden faaliyetlerin aldıkları payların hesaplanması ücretler örneğinden şöyle yapılmıştır:

Şekil 3: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Dağıtım Süreci



Maaş ve ücretler, işçilik saati kullanılarak yönetim, montaj ve kalite kontrol faaliyetlerine dağıtılmıştır. Dağıtımda önce yükleme oranı (kaynak etkeni başına alınacak pay) $75.000/15.000=5$ şeklinde hesaplanmış; daha sonra faaliyetlere tüketimlerine bağlı olarak pay verilmiştir. Ücret ve maaşlardan yönetim faaliyeti $5*4.000=20.000$ TL; montaj faaliyeti $5*10.000=50.000$ TL; kalite kontrol faaliyeti ise $5*1.000=5.000$ TL pay almıştır. Amortisman, enerji ve fabrika malzemeleri giderleri de ilgili faaliyetlere benzer şekilde dağıtılmıştır.

Tablo 1 Panel D ise, faaliyet havuzlarında toplanan maliyetlerin ürünlere dağıtımında kullanılacak bilgileri göstermektedir.

Faaliyet havuzlarında toplanan maliyetler, belirlenen faaliyet etkenleriyle mamullere dağıtılmıştır. Dağıtımda yine yükleme oranları hesaplanarak dağıtım gerçekleştirilmiştir. Dağıtım sonucu Tablo 1 Panel E’de verilmiştir. Toplam 250.000 TL’lik kaynak maliyetinden Ürün X 119.483TL, Ürün Y 75.693 TL, Ürün Z ise 54.823 TL pay almıştır. FTM yönteminde, kaynak maliyetlerinin dağıtımında kaynakların teorik kapasiteleri kullanılmadığından, katlanılan maliyetlerin tamamı mamullere yansıtılmıştır.

Tablo 1: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

PANEL A: Kaynak Maliyetleri, Kaynak Etkenleri ve Tüketim Miktarları					
<u>Kaynaklar</u>	<u>Kaynak Etkenleri</u>	<u>Kaynak Maliyetleri</u>			
Maaş ve Ücretler	İşçilik saati	75.000			
Amortisman	m ²	120.000			
Enerji	kws	40.000			
Fabrika Malzemeleri	kg	15.000			
PANEL B: Kaynak Etkenlerinin Tüketim Miktarları					
<u>Kaynak Etkenleri</u>	<u>Yönetim</u>	<u>Montaj</u>	<u>Kalite Kontrol</u>	<u>Toplam</u>	
İşçilik saati	4.000	10.000	1.000	15.000	
m ²	-	4.000	-	4.000	
kws	-	30.000	-	30.000	
kg	400	5.500	1.600	7.500	
PANEL C: Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtımı					
<u>Kaynaklar</u>	<u>Yönetim</u>	<u>Montaj</u>	<u>Kalite Kontrol</u>	<u>Toplam</u>	
Maaş ve Ücretler	20.000	50.000	5.000	75.000	
Amortisman	0	120.000	0	120.000	
Enerji	0	40.000	0	40.000	
Fabrika Malzemeleri	800	11.000	3.200	15.000	

Toplam	20.800	221.000	8.200	250.000	
PANEL D: Faaliyet Etkenleri ve Dağıtımda Kullanılacak Tutarları					
Faaliyetler	Faaliyet Etkenleri	Ürün X	Ürün Y	Ürün Z	Toplam
Yönetim	Ürün hattı	1	1	1	3
Montaj	Üretim miktarı	1.000	600	400	2.000
Kalite Kontrol	Kontrol sayısı	50	60	90	200
PANEL E: Faaliyet Havuzlarında Toplanan Maliyetlerin Ürünlere Dağıtım					
Faaliyetler	Yükleme Oranı	Ürün X	Ürün Y	Ürün Z	Toplam
Yönetim	6.933	6.933	6.933	6.933	20.800
Montaj	111	110.500	66.300	44.200	221.000
Kalite Kontrol	41	2.050	2.460	3.690	8.200
Toplam		119.483	75.693	54.823	250.000

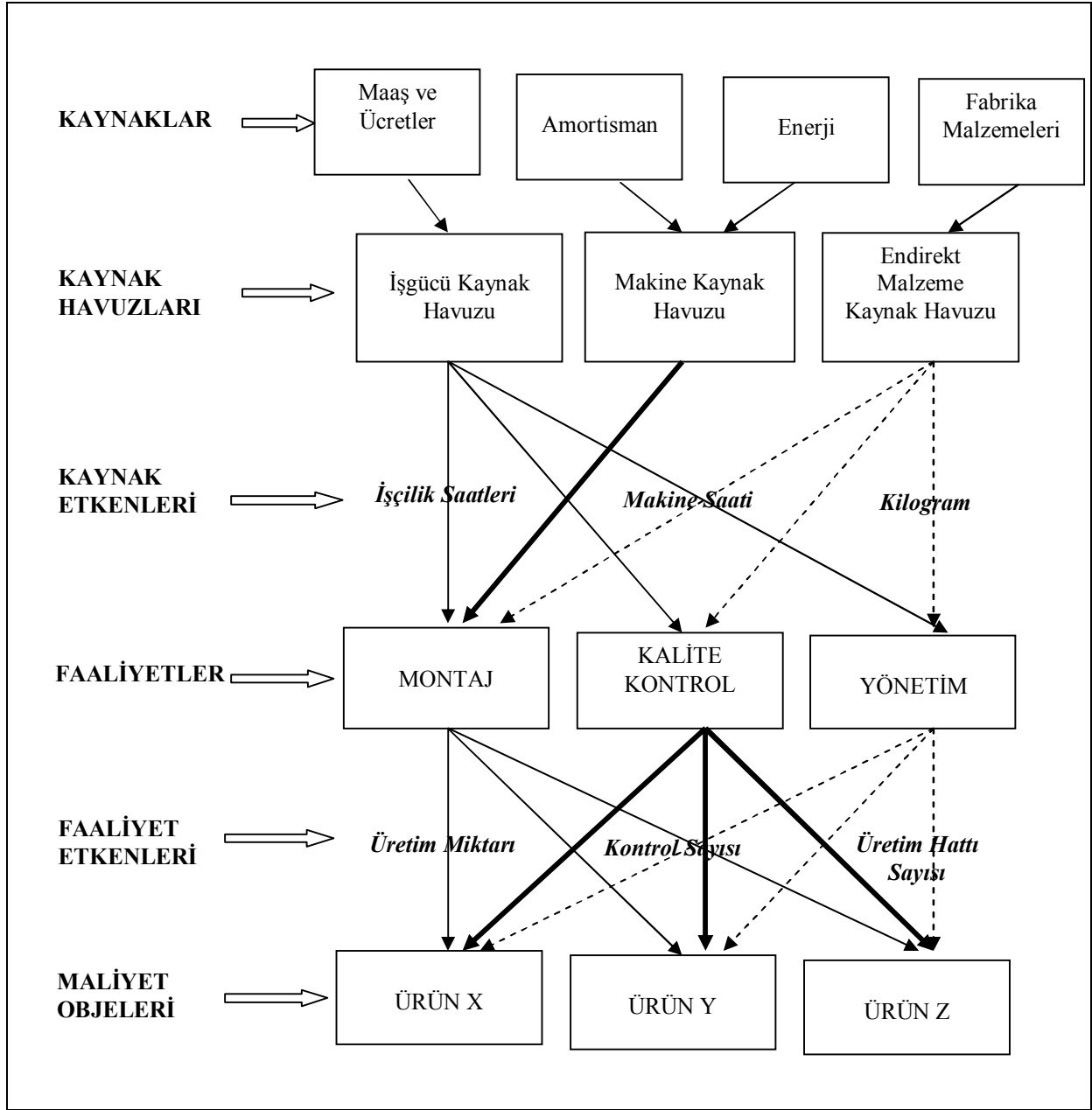
5.2. KTM Uygulaması³

Yukarıda FTM yöntemine göre yapılan dağıtımda kaynak maliyetleri faaliyet havuzlarına dağıtılmış, faaliyet havuzlarında toplanan maliyetler de ürünlere aktarılmıştır. KTM yöntemine göre, kaynak maliyetleri faaliyet havuzlarına aktarılmadan önce kaynak havuzları oluşturulmakta, kaynak havuzlarında toplanan maliyetler daha sonra faaliyet havuzlarına ve oradan da mamullere dağıtılmaktadır (Şekil 4).

Aynı örneği KTM'ye göre uygulamak için bazı ek bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ek bilgiler kaynaklar, kaynak havuzlarının teorik kapasiteleri, planlanmış ya da gerçek kapasiteleri (çıktıları) ve kaynakların maliyet davranışlarına ilişkin olacaktır.

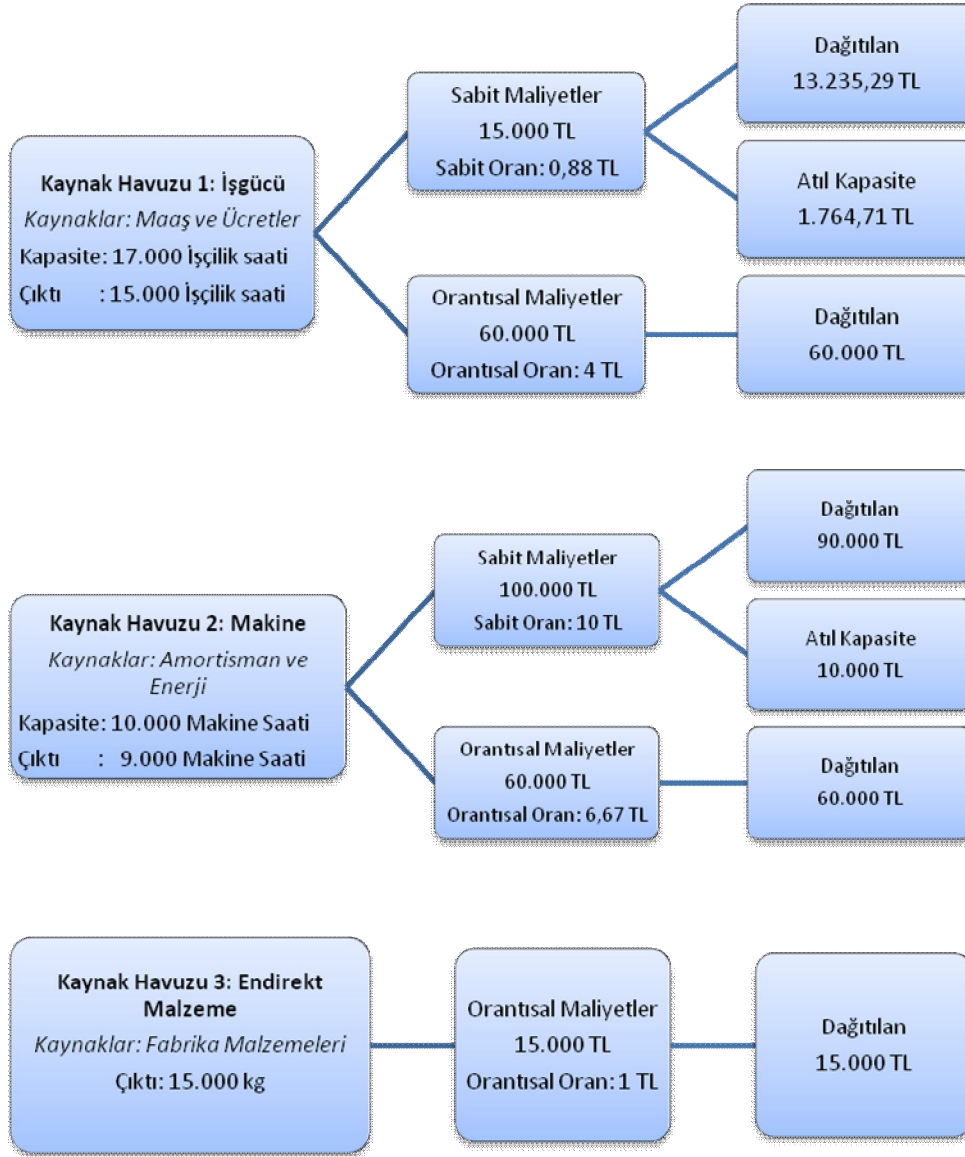
³ Örnek uygulamada, aynı işletmede yöntemler arasındaki farklılıkları ortaya koymak amacıyla veriler değiştirilmemiştir. Ancak, KTM uygulamasında amortisman giderlerinde tarihsel maliyetler yerine, yerine koyma maliyetleri (replacement cost) kullanılmaktadır. Yerine koyma maliyetleri, bugünkü fiyatlarla kapasiteyi yenilemek için gerekli tutarı ifade etmektedir. Fiyat değişiklikleri nedeniyle tarihsel maliyetler, kaynakların fırsat maliyetlerini doğru bir şekilde yansıtmayabileceği için KTM'de amortisman giderlerine ilişkin dağıtımlar, yerine koyma maliyetleri üzerinden yapılmaktadır (Thomson ve Gurowka, 2005: 32).

Şekil 4: Kaynak Tüketim Muhasebesinde Dağıtım Süreci



Öncelikle, kaynak maliyetlerinin ilk aşamada toplanacağı kaynak havuzlarının belirlenmesi gerekmektedir. KTM’de bir kaynak havuzu birbirine benzeyen kaynaklardan oluşur ve kaynak havuzlarının belirli bir çıktı üretmek için ihtiyaç duyduğu girdiler (ve girdilerin maliyetleri) ile ilgili bilgileri toplar. Kaynak havuzları, maliyetleri dağıtmak için kullanılmaktadır ve maliyet dağıtımları, maliyet objelerinin tükettiği kaynak miktarlarına dayalı olarak yapılmaktadır (SAP, 2011: 4).

Şekil 5: KTM Sisteminde Kaynak Havuzları ve Bileşenleri



Örnekte İşgücü, Makine ve Endirekt Malzeme kaynak havuzları oluşturulmuştur. Maaş ve ücretler işgücü kaynak havuzu; fabrika malzemeleri de endirekt malzeme kaynak havuzu şeklinde yeniden adlandırılmıştır. Amortisman ve enerji giderleri ise makine kaynak havuzunda toplanmıştır.

KTM’de her bir kaynak havuzunun maliyetleri ilk önce birincil ve ikincil maliyetler olarak ikiye ayrılmaktadır. Örnekte, basitlik sağlanması açısından kaynak havuzları bir ya da iki kaynak içerdiği için böyle bir sınıflandırmaya gidilmemiştir. Ancak, gerçek hayatta bir kaynak havuzu çok sayıda kaynağı içine alabileceğinden, bu kaynakların birincil ve ikincil olarak sınıflandırılması gerekecektir.

Daha sonra, kaynak havuzlarındaki kaynakların sabit ve orantısal bileşenleri belirlenmelidir. Örnekte işgücü ve makine kaynak havuzları sabit ve orantısal bileşenlerden oluşurken; endirekt malzeme kaynak havuzu sadece orantısal bileşene sahiptir. Şekil 5 kaynak havuzlarında toplanan kaynakların maliyetlerini, sabit ve orantısal unsurları açısından göstermektedir. Şekilde ayrıca sabit ve orantısal kaynak birim maliyetleri (sabit oran ve orantısal oran) de verilmiştir.

Kaynak havuzlarında toplanan maliyetlerin sabit ve orantısal olarak belirlenmesi, KTM'nin belki de en önemli üstünlüğü olan atıl kapasitenin hesaplanmasına olanak vermektedir. Kaynak havuzlarındaki kapasite, kaynak havuzunun teorik kapasitesini gösterirken; çıktı miktarı ise planlanmış veya gerçekleşmiş kapasiteyi göstermektedir. Kaynak havuzlarının sabit birim maliyetleri teorik kapasite miktarı üzerinden hesaplanırken; orantısal birim maliyetleri planlanmış (ya da gerçekleşmiş) kapasite (çıkıtı) miktarı üzerinden hesaplanmaktadır. Örneğin, işgücü kaynak havuzunun sabit birim maliyeti $15.000/17.000 = 0,88$ TL/işçilik saati şeklinde belirlenirken; orantısal birim maliyeti $60.000/15.000 = 4$ TL/işçilik saati şeklinde belirlenmiştir. Atıl kapasitenin hesaplanmasında kullanılmayan 2.000 işçilik saati dikkate alınmıştır. Böylece, sabit kaynak maliyetlerinin kullanılmayan kapasiteye karşılık gelen kısmı atıl kapasite maliyeti olarak hesaplanabilmektedir.

Tablo 2, KTM için gerekli ek bilgileri (Panel A ve B) ve maliyet dağıtım sonucunu göstermektedir. Tablo 2 Panel C faaliyetlerin kaynak havuzlarından kullanım miktarlarını, Panel D ise bu miktarlara bağlı olarak kaynak havuzlarındaki maliyetlerin faaliyetlere dağıtımını göstermektedir. Örneğin işçilik kaynak havuzunun maliyetlerinden montaj faaliyetine verilen payın hesaplanmasında, işçilik kaynak havuzundan montaj faaliyetinin kaynak tüketim miktarı, hem sabit birim maliyet hem de orantısal birim maliyet ile çarpılıp toplanmıştır: $(10.000*0,88)+(10.000*4)=48.824$ TL

Tablo 3: Kaynak Tüketim Muhasebesi

PANEL A: Kaynak Havuzlarında Toplanan Maliyetlerin Sabit ve Orantısal Olarak Gruplandırılması				
Kaynak Havuzları	Sabit Maliyetler	Orantısal Maliyetler	Kaynak Etkeni	
İşçilik	15.000	60.000	İşgücü saati	
Makine	100.000	60.000	Makine saati	
Endirekt Malzeme	-	15.000	kg	
PANEL B: Kaynak Havuzlarının Kapasiteleri ve Birim Maliyetler				
Kaynak Havuzları	Teorik Kapasite	Planlanmış Kapasite	Sabit Maliyet Oranı	Orantısal Maliyet Oranı
İşçilik	17.000	15.000	0,88	4,00
Makine	10.000	9.000	10,00	6,67
Endirekt Malzeme	-	7.500	-	2,00

PANEL C: Faaliyetlerin Tükettiği Kaynaklar				
Kaynak Havuzları	Montaj	Kalite Kontrol	Yönetim	Toplam
İşçilik	10.000	1.000	4.000	15.000
Makine	9.000			9.000
Endirekt Malzeme	5.500	1.600	400	7.500
PANEL D: Kaynak Havuzlarındaki Maliyetlerin Faaliyetlere Dağıtımı				
Kaynak Havuzları	Montaj	Kalite Kontrol	Yönetim	Toplam
İşçilik	48.824	4.882	19.529	73.235
Makine	150.000			150.000
Endirekt Malzeme	11.000	3.200	800	15.000
Toplam	209.824	8.082	20.329	238.235
PANEL E: Faaliyet Havuzlarında Toplanan Maliyetlerin Ürünlere Dağıtımı				
Faaliyet	Yükleme Oranı	Ürün X	Ürün Y	Ürün Z
Montaj	104,91	104.911,76	62.947,06	41.964,71
Kalite Kontrol	40,41	2.020,59	2.424,71	3.637,06
Yönetim	6.776,47	6.776,47	6.776,47	6.776,47
Toplam		113.708,82	72.148,24	52.378,24
PANEL F: KTM'de Maliyet Dağıtım Özeti				
Kaynak Havuzları	Katlanılan Maliyetler	Dağıtılan Maliyetler	Atıl Kaynak Maliyeti	
İşçilik	75.000	73.235	1.765	
Makine	160.000	150.000	10.000	
Endirekt Malzeme	15.000	15.000	0	
Toplam	250.000	238.235	11.765	

Daha önce de belirtildiği gibi, işletme üç ürün üretmektedir: X, Y ve Z ürünleri. Faaliyetlerde toplanan kaynak maliyetlerinin mamullere dağıtımında kullanılacak olan faaliyet etkenleri ve kaynak tüketimleri FTM ile aynıdır (Tablo 2 Panel D). Faaliyetlerde toplanan maliyetlerin mamullere dağıtımı ise Tablo 2 Panel E'de gösterildiği gibi yapılmıştır.

Tablo 2 Panel F, KTM uygulaması sonucu yapılan maliyet dağıtımı ile katlanılan maliyet tutarları arasındaki farkı göstermektedir. FTM yönteminin uygulanması sonucu katlanılan bütün maliyetler (250.000TL) ürünlere yüklenmiştir. Ancak, KTM yöntemi ile yapılan dağıtımda ise katlanılan 250.000 TL'lik tutarın 238.235 TL'si ürünlere yansıtılmıştır. Mamul üretimi ile ilişkili olmayan kapasite maliyetleri (11.765 TL), yani mamullerce tüketilmeyen kaynak maliyetleri ürünlere yansıtılmamıştır.

6. SONUÇ

Bu çalışmada yeni bir yönetim ve maliyet muhasebesi yöntemi olan KTM'nin kapsamı, unsurları ve işleyişi incelenerek, maliyet hesaplama süreci açısından FTM ile arasındaki farkları bir uygulama örneği ile açıklanmıştır.

1980'li yıllardan itibaren yönetim muhasebesinin kendisinden beklenen işlevleri yerine getirmede başarısız olması nedeniyle getirilen eleştirilerin ardından, çok sayıda yeni yönetim ve maliyet muhasebesi yöntemi geliştirilmeye başlanmıştır. Aslında, günümüzde halen yeni yöntem arayışları devam etmekte ve farklı ortamlarda farklı yönetim kararları için ihtiyaca uygun ve doğru maliyet bilgilerini üretmeyi amaçlayan yeni yöntemler geliştirilmektedir. KTM de bu yöntemlerden biri olarak yöneticilerin kullanımına sunulmuştur.

KTM maliyetleri dağıtmada kaynaklar üzerine odaklanmakta; FTM'den farklı olarak kaynakları doğrudan faaliyetlere dağıtmayıp kaynak havuzlarında toplamakta ve daha sonra faaliyetlere, oradan da maliyet objelerine dağıtmaktadır. Böylece, çok sayıda kaynağı bir o kadar kaynak etkeni ile faaliyetlere dağıtma aşamasını kolaylaştırması yöntemin uygulanabilirliğini arttırmaktadır.

Öte yandan KTM kaynak havuzlarında toplanan maliyetleri önce birincil-ikincil maliyetler, ardından bu iki maliyet grubunu da sabit-orantısal maliyet şeklinde gruplayarak takip etmektedir. 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'nin en önemli özelliklerinden birisi, atıl kapasiteye ilişkin bilgi vermesidir. KTM tarafından sağlanan atıl kapasite bilgisi işletmenin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasına katkı sağlayacaktır.

KTM aslında FTM'nin eksik yönlerini gideren bir yöntem olarak sunulmasına rağmen, FTM'den çok daha ayrıntılı görünmektedir. Yöntem bir yandan FTM'nin karmaşıklığının azaltılmasını sağlarken öte yandan maliyetleri farklı açılardan sınıflandırması ve izlemesi çok ayrıntılı bir sistemi gerektirmektedir. Böyle ayrıntılı bir sistemin geliştirilmesi, uygulanması ve gerektiğinde değiştirilmesi FTM kadar zor, kapsamlı ve pahalı görünmektedir. Böyle kapsamlı ve karmaşık sistemlerin uygulanabilmesi ancak oldukça maliyetli bilgisayar programları (Kurumsal Kaynak Planlaması - ERP) ile mümkün olabilir.

KTM işletmelere kendine özgü ayrıntılı maliyet takipleri ile güçlü bir maliyet kontrolü ve doğru maliyet bilgileri sağlamaktadır. Ancak en az FTM kadar karmaşık olması, çok detaylı belki de anlaşılmayı zorlaştıracak kadar ayrıntılı bilgi sunması ve uygulanabilmesinin oldukça maliyetli ERP sistemlerini gerektirmesi yöntemin dezavantajları olarak gösterilebilir. Bu dezavantajları nedeniyle de uygulanma düzeyi düşük kalabilir.

KAYNAKLAR

- Balakrishnan, R.– Labro, E.– Sivaramakrishnan, K., (2012a), “Product Costs as Decision Aids: An Analysis of Alternative Approach (Part 1)”, *Accounting Horizons*, Vol. 26, No. 1, pp. 1-20.
- Balakrishnan, R. – Labro, E. – Sivaramakrishnan, K., (2012b), “Product Costs as Decision Aids: An Analysis of Alternative Approach (Part 2)”, *Accounting Horizons*, Vol. 26, No. 1, p p. 21-41.
- Buyts, P.W., (2006), “Strategic Costing Techniques”, Accountancy SA; Jun 2006; *Accounting & Tax*, pp. 14-16.
- Clinton, D. – Webber, S.A., (2004), “RCA at Clopay”, *Strategic Finance*, October, p. 21-26.
- Fisher, Joseph G. – Krumwiede, Kip, (2012), “Product Costing Systems: Finding the Right Approach”, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, March/April, pp. 43-51.
- Grasso, Larry (2007), “Obstacles to Lean Accountancy”, Stenzel, Joe (Ed.), *Lean Accounting: Best Practices For Sustainable Integration*, John Wiley & Sons, Inc., USA, pp. 177-207.
- 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.
- 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.
- Kaplan, Robert S. – Anderson, Steven R., (2007), “The Innovation of Time-Driven Activity-Based Costing”, *Cost Management*, Mar/Apr., Vol. 21, No. 2, pp. 5-15.
- Krumwiede, K. - Suessmair, A., (2007), “Getting Down to Specifics on RCA”, *Strategic Finance*, June, Vol. 88, No. 12, pp. 50-55.
- Krumwiede, K. - Suessmair, A., (2008), “A Closer Look at German Cost Accounting Methods”, *Management Accounting Quarterly*, Fall, Vol. 10, No. 1, pp. 37-50.
- Peacock, E. – Juras, P., (2006), “Alternative Costing Methods: Precision Paint”, *Strategic Finance*, August, Vol. 88, No. 2, pp. 50-55.
- Perkins, D. – Stovall, O.S., (2011), “Resource Consumption Accounting – Where Does It Fit?”, *Journal of Applied Business Research*, Sep/Oct, Vol. 27, No. 5, pp. 41-51.
- Sharman, P. – Vikas, K., (2004), “Lessons From German Cost Accounting”, *Strategic Finance*, December, pp. 28-35.
- Sharman, Paul A., (2003), “Bring on German Cost Accounting”, *Strategic Finance*, December, pp. 30-38.
- Thomson, J. – Gurowka, J., (2005), “Sorting out the Clutter” *Strategic Finance*, Aug, Vol. 87, No. 2, pp. 27-33.

- Tse, M.S.C. – Gong, M.Z., (2009), “Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models”, *JAMAR*, Vol. 7, No. 2, pp. 41-54.
- Merwe, A. - Keys, D.E., (2002), “The Case for Resource Consumption Accounting”, *Strategic Finance*; Apr, Vol. 83, No. 10, pp. 30-54.
- Wang, Y. – Zhuang, Y. – Hao, Z. – Li, J., (2009), “Study on the Application of RCA in College Education Cost Accounting”, *International Journal of Business and Management*, Vol. 4, No. 5, May, pp. 84-88.
- 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, Larry, (2009), “Resource Consumption Accounting: Manager-Focused Management Accounting”, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, May/June, pp. 63-77.
- White, Larry, (2012), “Back to Basics in Management Accounting: Resource Consumption Accounting”, <http://www.scribd.com/doc/52788801/White-RCA-Resource-Consumption-Accounting> (15.06.2012).
- IFAC, (2009), “Evaluating and Improving Costing in Organizations”, Professional Accountants in Business Committee, July. http://www.fasab.gov/pdffiles/ifac_eval_and_improv_costing.pdf (11.09.2012).
- SAP University Alliance, (2011), “A Practical Introduction to Resource Consumption Accounting”, www.rcainstitute.org (01.07.2012).

