

ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARINDA FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN KULLANILMASI¹

Şenay YILMAZ

Öğr. Gör., Dumlupınar Üniversitesi, senay.yilmaz@dpu.edu.tr

Rafet AKTAŞ

Doç. Dr., Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, raktas@ybu.edu.tr

ÖZET: Rekabetin hız kazandığı günümüz piyasalarında doğru bilgiye ulaşmak kurumlar için her geçen gün daha fazla öneme sahip olmaktadır. Gün geçtikçe hızla büyüyen ve önemi artan Özel öğretim kurumları için de maliyetlerini doğru olarak belirleyebilmek bu nedenden dolayı gittikçe önem kazanmaktadır. Özel öğretim kurumlarının sayılarının artması rekabeti de beraberinde getirmiştir. Özel öğretim kurumları için maliyetlerini doğru hesaplayabilmek, piyasada rekabet edebilmeleri için önem arz etmektedir. Bu çalışma, faaliyet tabanlı maliyet yönteminin özel bir öğretim kurumunda uygulanabilirliğini incelemek, amacıyla yapılmıştır. Ankara ilinde faaliyet gösteren özel bir öğretim kurumu model olarak seçilerek faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği ve geleneksel maliyet yöntemi ile arasındaki farklar aktarılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maliyet, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, Özel Öğretim Kurumu.

ACTIVITY BASED COSTING METHODS USING IN PRIVATE EDUCATION INSTITUTIONS

ABSTRACT: In the markets of nowadays in which the rate of competition has been increasing even more, to be able to get access to correct information is becoming ever more important for the institutions. Thus, it is also becoming more important for the private education institutions, which have been increasingly growing and gaining significance, to be able to determine the costs correctly. The increasing of the number of private education institutions brought the competition with. It is important that to be able to calculate their costs correctly in order to be able to compete in the market for the private education institutions. This study has been done to be able to assess the applicability of activity based cost management in a private education institution. A private education institution in Ankara was chosen as a model and the differences between the applicability of management through activity based costing and traditional costing systems were tried to be explained.

Key Words: Costing, Activity Based Costing Method, A private Education Institution.

GİRİŞ

Hızla artan küresel rekabet ve teknolojik değişim, öncelikle işletmelerin yönetim yaklaşımlarında değişimin gereğini ortaya çıkarmıştır. İşletmeler, yeni üretim teknolojilerine geçerken, muhasebe sistemlerini de değiştirmeleri gerekir. Özellikle maliyet hesapları açısından bu değişime ayak uydurabilmek önemlidir. Çünkü işletmelerin maliyet yöntemleri ile üretim yapısı arasında doğrudan bir ilişki vardır. Bu ilişki olmazsa maliyet muhasebesinden beklenen sonuçlar alınmaz. Maliyet yöntemlerinde yeni arayışlar, gelişmelerin doğal sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Bu arayışlar, daha ziyade genel üretim giderlerinin mamullere dağıtılması noktasına odaklanmıştır. İşletmelerin ileri üretim teknolojilerini kullanmaları, genel üretim giderlerinin üretim maliyeti içindeki payının artmasına neden olmuştur. Bu giderlerinin artması sonucunda, bu giderlerin mamul ve hizmet maliyetine yüklenmesinde ve hizmet ya da üretim işletmesi birimlerinin maliyetlerinin belirlenmesi ve doğru yönetim kararlarının alınabilmesi açısından daha belirgin ve gerçekçi değerlerin hesaplanmasını gerekli hale getirmiştir. Bu gereklilik faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, öncelikle mamul üreten işletmeler için tasarlanmış olmasına rağmen, günümüzde önemi gün geçtikçe artan hizmet sektöründe faaliyet gösteren hizmet işletmelerinde de kullanılmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi genel üretim giderlerinin birinci aşamada faaliyetlere ve ikinci aşamada ürünlere dağıtan geleneksel yöntemle göre daha karmaşık ama doğruluk derecesi daha fazla bir yöntem olarak literatürde yerini almaya başlamıştır. Özel öğretim kurumları da gittikçe artan rekabet ortamında rakipleri ile baş edebilmeleri için maliyetlerini daha doğru ve hızlı hesaplayabilmelidirler.

Bu çalışmanın temel amacı genel üretim giderlerinin mamul ve hizmetlere yüklenmesinde faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini genel hatlarıyla açıklamak ve Ankara’da faaliyet gösteren özel bir ortaöğretim kurumunda (Özel Lise) faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin daha doğru maliyetlemeye olanak verip vermediğini araştırmaktır.

1.Öğretim Kurumlarının Yapıları

Türkiye’de öğretim kurumları, devlete ait öğretim kurumları ve özel öğretim kurumları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Devlete ait öğretim kurumlarında eğitim örgün eğitim ve yaygın eğitim olarak iki farklı şekilde yapılmaktadır. Özel öğretim kurumları ise sadece örgün eğitim hizmeti vermektedirler.

1.1.Devlete Ait Öğretim Kurumları

Türk milli eğitim sistemi, örgün eğitim ve yaygın eğitim olmak üzere, iki ana bölümden kurulur (Milli Eğitim Temel Kanunu, madde 18). Örgün eğitim; okul öncesi eğitimi, ilköğretim, ortaöğretim ve yükseköğretim kurumlarını kapsar. Yaygın eğitim ise, örgün eğitim yanında veya dışında düzenlenen eğitim faaliyetlerinin tümünü kapsamaktadır.

¹ Bu çalışma “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Özel Öğretim Kurumunda Uygulanması” başlıklı tezden türetilmiştir.

1.2.Özel Öğretim Kurumları

Özel öğretim kurumları, okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim, özel eğitim okulları ile çeşitli kursları, uzaktan öğretim yapan kuruluşları, dershaneleri, motorlu taşıt sürücülere kursları, hizmet içi eğitim merkezleri, öğrenci etüt eğitim merkezleri, özel eğitim ve rehabilitasyon merkezleri ile benzeri özel öğretim kurumları gibi çeşitlere ayrılmıştır (Özel Öğretim Kurumları Kanunu, madde 2). Çalışmamız özel bir ortaöğretim kurumunda gerçekleştirildiğinden diğer eğitim kurumlarına ait bilgiler verilmeden bu bölümde sadece özel ortaöğretim kurumlarına ait bilgiler açıklanacaktır.

1.3.Özel Öğretim Kurumlarına İlişkin Mali Hükümler

Özel öğretim kurumları kanununda kurumlar, faaliyetlerini sadece kazanç sağlamak için düzenleyemezler. Ancak, Türk Millî Eğitiminin amaçları doğrultusunda eğitimin kalitesini yükseltmek, gelişmelerine fırsat ve imkân verecek yatırımlar ve hizmetler yapmak üzere gelir sağlayabilirler (Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği, madde 12).

Özel öğretim kurumları yönetmeliğine göre ücret tespitinin nasıl yapılacağı açıklanmıştır. Kurumlar öğrenci ve kursiyer ücretlerini; veli veya kursiyerlerle yapacakları özel sözleşmelerinde sağlayacaklarını belirttikleri eğitim ve öğretim imkânlarına, gelişmelerine imkân verecek yatırım ve hizmetler ile diğer işletme giderlerine göre tespit ederler (Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği, madde 53-1).

Özel öğretim kurumları yönetmeliği madde 54'te ise ücretler şu esaslara göre ilan edilir; Kurumların öğrenim ve diğer ücretleri, kurumlarca her yıl tespit edilerek ocak ayından itibaren mayıs ayının sonuna kadar ilan edilir. Bu ilanlarda ders yılı veya ders saati ücretiyle birlikte, peşin veya süreli ödemeler ve kuruma belirlenecek diğer indirimler belirtilir. Öğrenci ve kursiyerlere; yetiştirme kursu, yemek, servis, pansiyon, etüt ve benzeri hizmetleri verecek kurumlar, bu hizmetler için alacakları ücretleri de aynı tarihlerde ayrıca tespit ve ilan ederler. Bu Yönetmelikte belirtilenlerin dışında öğrenci ve kursiyerlerden, bağış ve yardım da dâhil olmak üzere hiçbir ad altında ücret alınmaz. Kurumlar, ücretlerini ilan etmeden önce öğrenci ve kursiyerlerden ücret tahsil edemez. Kurumlar ücret ilanlarını, Millî Eğitim Bakanlığının Bilişim Sistemleri (MEBİS) programına işleyerek alınan çıktının bir örneğinin süresi içinde doğrudan bağlı buldukları millî eğitim müdürlüğüne verir ve belirtilen süre sonuna kadar kurumda velilerin görebilecekleri bir yere asar. Mayıs ayından sonra açılan kurumlar ise bu işlemi kurum açma izni aldıkları tarihten itibaren bir ay içinde yaparlar. Kurumlar ilan ettikleri ücretlerin altında bir ücretle de kayıt yapabilirler ancak, ilan edilen ücretin üzerinde ücret talep edemezler. Süresi içinde ücret ilanı yapmayan kurumlar bir önceki yılın ücretini alır. Ücretlerin alınma şekli ise Özel öğretim kurumları yönetmeliği madde 55'te anlatılmıştır. Öğrenci ve kursiyer ücretlerinin; Özel okul öncesi eğitim kurumlarında, ilköğretim, ortaokul, özel eğitim ve ortaöğretim okullarının bütün sınıflarında ve özel öğrenci etüt eğitim merkezlerinde yıllık olarak hesap edildiği belirtilmiştir.

2.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Geleneksel maliyetleme yöntemleri genel üretim giderlerinin dağıtımında her mamule aynı payı yüklemektedir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) yönteminin ortaya koyduğu yenilik bu noktadadır. Genel üretim giderlerinin dağıtımında gider yerleri yaklaşımı yerine, olanaklar ölçüsünde değişik mamullerin gerektirdiği faaliyetler temel alınmaktadır. (Erdoğan, 1995: 543). Buradan hareketle FTM yönteminin gerekliliği, geleneksel sistemdeki maliyetlerin mamullere yüklenmesi için kullanılan, hacim tabanlı anahtarlar nedeniyle ortaya çıkan yanlışlıkların giderilebilmesi temel amacına dayanmaktadır (Kuşnel vd., 2008: 5).

FTM yöntemi, ürünlerin işletmenin kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği, dolayısıyla dolaylı giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılması gerektiği anlayışı ile hareket eden ve ürün ile dolaylı giderler arasında sadece üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli seviyelerde doğrusal ilişki kuran bir maliyet ve yönetim anlayışı olarak tanımlanabilir (Öker, 2003: 32). Şakrak ise bu yöntemi, üretim maliyetlerinin çıktı, ürün ya da hizmetler olarak ifade edilebilen maliyet taşıyıcılarına doğru olarak yüklenmesi için kullanılan matematiksel işlem diye tanımlamıştır (Şakrak, 1997: 180).

FTM yöntemi geniş bir perspektifte ise şöyle tanımlanabilir; bir işletmeye ait faaliyetler ve mamuller ile ilgili bir veri tabanı oluşturan, işleyen ve onu koruyan bir bilgi sistemidir. FTM yöntemi gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izler ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamullere yüklenmesinde çeşitli dağıtım anahtarları kullanır. Bu dağıtım anahtarları, mamullerle ilgili faaliyet tüketimlerini yansıtır (Pekdemir, 1998: 40).

2.1.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Amaçları

FTM yöntemi endirekt maliyetlerin yapısını anlamak ve kontrol etmek amacıyla geliştirilmiştir. FTM yönteminin amacı, toplam maliyetler içindeki her geçen gün artmakta olan ve çeşitli faaliyetlerin neden olduğu endirekt maliyetleri izlemektir (Cooper, 1989: 38-49). FTM yönteminin temel amacı ise, ürün maliyetlerine yönelik olarak Genel Üretim Giderlerinin ortaya çıkmasına sebep olan faaliyetlerin maliyetiyle ilgili faaliyetin oluşumunu gerekli kılan ürünü ilişkilendirmektir. FTM yöntemi temelde iki ana amaca hizmet etmektedir (Ülker ve İskender, 2005: 194).

- İşletme faaliyetlerinin tüketimi, maliyeti ve alanını tanımlayarak detaylı bilgi sağlar,
- Yöneticilere alacakları kararlar için doğru maliyet bilgileri sunar

Bu iki ana amacın dışında, FTM yönteminin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Ülker ve İskender, 2005: 194; Eker, 2002: 240);

- Düşük katma değere sahip, diğer bir ifadeyle de mamul ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek,
- Kârlılığı arttırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak,

- Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,
- Zayıf varsayımlar ve yetersiz maliyet dağıtımından yanlışlıkları ortadan kaldırmak olarak sıralanabilir.

2.2.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Kurulması

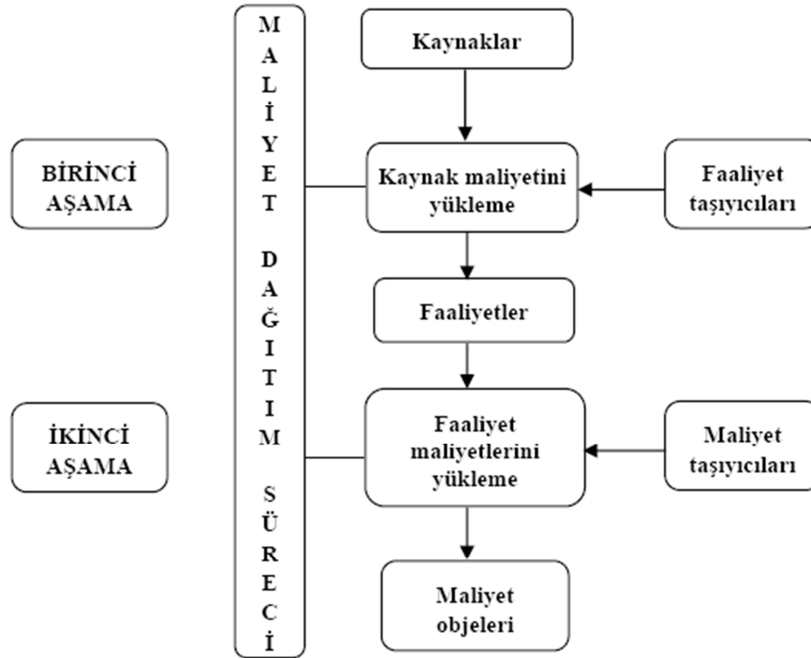
FTM yöntemi, maliyetleri ilk olarak faaliyetlere, daha sonra mamullere yükleyen bir yöntemdir (Alkan, 2005: 45). FTM yönteminde temel olarak iki aşamadan söz edilebilir. İlk aşama işletmedeki tüm üretim faaliyetlerini amaca uygun olacak bir şekilde (ürün bazında, müşteri bazında, vb.) belirlemek ve bu faaliyetleri ortak faaliyet havuzlarında topladıktan sonra bu faaliyetlerin maliyetlerini belirlemektir. Faaliyetlerin maliyetleri belirlendikten sonra ikinci aşama bu maliyetlerin ürünlere aktarılması aşamasıdır (Öker, 2003: 36-37).

FTM yöntemini uygulayacak olan işletmelerin yerine getireceği faaliyetler genel olarak aşağıdaki gibidir (Pekdemir, 1998: 59-60);

- Birbiriyle ilişkili veya ilgili faaliyetlerin tanımlanması,
- Faaliyetlerin faaliyet merkezlerince organize edilmesi,
- Her bir faaliyete ilişkin maliyetlerin belirlenmesi,
- Maliyetlerin mamullere yüklenmesinde faaliyet tabanına dayalı olarak dağıtım anahtarlarının tanımlanması
- Faaliyet maliyetlerinin ürünlere yüklenmesi

FTM yönteminin yapısı şekilde ifade edilmek gerekirse Şekil 1'deki gibi ifade edilebilir.

Şekil 1: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yapısı



Kaynak: EKER, 2002: 243

2.3.Hizmet İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması

Başlangıçta mal üreten işletmeler için kullanılmak üzere tasarlanan ve bu işletmeler tarafından kullanılan FTM yönteminin yararları nedeniyle hizmet üreten işletmeler tarafından da geniş kabul görerek uygulanmaya başlanmıştır (Cooper ve Kaplan 1991: 372). FTM yönteminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi, maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olan faaliyetlerin belirlenebilmesi ve sunulan hizmet için bu faaliyetlerden ne kadar tüketildiğinin tespit edilmesine bağlıdır. Bu açıdan FTM yönteminin hizmet işletmelerinde kullanılmasının temeldeki amacı, mal üreten firmalardan farklı değildir. Ama maliyet doğuran temel faaliyetleri belirlemek ve bir iş, hizmet, sözleşme veya müşteri için verilen her bir hizmette bu faaliyetlerden ne kadarının gerçekleştiğini dikkatlice takip etmek gerekmektedir. Hizmet işletmelerinde de faaliyetleri, faaliyet maliyet havuzlarını ve maliyet etkenlerini belirlemek için mal üreten işletmelerdeki genel yaklaşım kullanılır (Erden, 2003: 7).

Hizmet üreten işletmeleri mal üreten işletmelerden ayıran birçok özellik vardır. Bu özelliklere bağlı olarak, hizmet üretimi yapan işletmelerde, FTM yönteminin uygulanmasını zorlaştıran iki temel problem söz konusudur. Bunlardan birincisi, hizmet üreten işletmelerdeki maliyetlerin büyük bir kısmının, üretim düzeyindeki faaliyetlere ait maliyetlerden oluşma eğilimi içinde olmasıdır. Üretim yeri düzeyindeki faaliyetlere ait maliyetlerle de, müşteriye sunulan faturalandırılacak belirli bir hizmet arasında doğrudan ilişki kurmak çoğu zaman mümkün olmayabilir. Diğer problem ise, hizmet üretimi yapan işletmelerde çalışanlar tarafından yapılan faaliyetlerin çoğunun tekrarlanmayan işlere ait faaliyetleri de içermesidir. Bu tür işleri kayıtlara geçirmek kolay olmadığı için faaliyet verilerini elde etmek de oldukça zorlaşmaktadır (Rotch, 1990: 8).

Pekdemir ise hizmet işletmeleri ile mal üreten işletmeler arasında maliyet yöntemi geliştirilmesi açısından bazı farklılıklar olduğunu belirtmiştir. Bunlar (Pekdemir, 1998: 77);

- Hizmet işletmelerinde çıktılarının kesin bir şekilde tanımlanması mal üreten işletmelere göre daha zordur,
- Gereksinimlerin karşılanmasındaki faaliyetlerin gerek nitelik gerekse nicelik olarak tahmin edilmesi mal üreten işletmelere göre daha zordur,
- Birleşik veya ortak maliyetlerin toplam maliyet içindeki payı mal üreten işletmelere göre daha fazladır. Dolayısıyla maliyetler ile ürünler arasında ilişki kurmak daha zordur.

Bu zorluklarına rağmen FTM yöntemi, hava yolu işletmeleri, tren yolu işletmeleri, oteller hastaneler, bankalar, sigorta şirketleri, telefon şirketleri, finansal hizmet veren kuruluşlar gibi hizmet sektöründe yer alan çeşitli işletmeler için de kullanılması gerç bir araç niteliğinde görülmektedir (Weygandt vd., 1999: 146).

3.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Özel Öğretim Kurumunda Uygulanması

Özel bir öğretim kurumunda öğrenci maliyetlerinin FTM yöntemi ile daha doğru hesaplanabilmesine olanak tanıyıp tanımadığının saptanmasına yönelik bir uygulamada (Yılmaz ve Coşkun'un 2012 yılında özel eğitim kurumlarında yaptıkları çalışmada da FTM yöntemi uygulamışlardır) aşamaların neler olduğu ve maliyet hesaplama aşamaları açıklanmaya çalışılmıştır.

3.1.Öğretim Kurumuna Ait Temel Bilgiler

Çalışmaya konu olan özel öğretim kurumu Ankara'da 2001 yılında faaliyet göstermeye başlamıştır. Öğretim kurumunda müdür, 4 müdür yardımcısı (bir müdür başyardımcısı ve 3 şube müdür yardımcısı), 38 öğretmen ve 14 idari personel olmak üzere toplam 57 personel çalışmaktadır.

Öğretim kurumunda Lise 1, Lise 2 ve Lise 3 şubelerinde öğrenci liste kayıt fiyatı eşittir ve bütün şubelerde 5.800 TL'dir. Eğitim kurumunun Lise 1. sınıf öğrenci sayısı 126, Lise 2. sınıf öğrenci sayısı 180 ve Lise 3. sınıf öğrenci sayısı 108 olmak üzere kurumundaki toplam öğrenci sayısı 414'tür.

Çalışmaya konu olana eğitim kurumunun muhasebe sisteminde hizmet üretim maliyetleri Tablo 1.'de belirtilmiştir.

Tablo 1. Öğretim Kurumuna Ait Hizmet Üretim Maliyetleri

HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ
1- İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ
2- ÜCRET GİDERLERİ
3- EĞİTİM GİDERLERİ
3.1. Rehberlik Giderleri
3.2. Doküman Giderleri
3.3. Zümre Giderleri
3.3. Mezuniyet Giderleri
3.5. Eğitsel Faaliyet Giderleri
3.6. Kulüp Faaliyet Giderleri
3.7. Kırtasiye Giderleri
4- DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA ve HİZMETLER
4.1. Elektrik Su Yakıt Temizlik Giderleri
4.1.1. Temizlik Giderleri
4.1.2. Elektrik Giderleri
4.1.3. Su Giderleri
4.1.4. Yakıt Giderleri
4.2. Haberleşme Giderleri
4.2.1. Telefon Giderleri
4.2.2. Posta Giderleri
4.2.3. İnternet Giderleri
4.2.4. Kargo Giderleri

4.3. Bakım Onarım Giderleri
4.3.1. Bina Bakım Onarım Giderleri
4.3.2. Taşıt Bakım Onarım Giderleri
4.3.3. Makine Bakım Onarım Giderleri
4.4. Müşavirlik Giderleri
5- ÇEŞİTLİ GİDERLER
5.1. Seyahat Giderleri
5.2 Mahkeme Giderleri
6- VERGİ RESİM ve HARÇLAR
6.1. MTV (Motorlu Taşıtlar Vergisi) Giderleri
6.2. Eğitim Öğretim Harçları
7- AMORTİSMANLAR ve TÜKENME PAYLARI

Öğretim kurumuna ait hizmet üretim maliyetlerinin tutarları Tablo 2’de özet olarak verilmiştir.

Tablo 2. Hizmet Üretim Maliyetleri

HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	TUTAR
1- İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ	58.610 TL
2- ÜCRETLER	1.250.100 TL
3- EĞİTİM GİDERLERİ	386.915 TL
4- DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA ve HİZMETLER	208.723 TL
5- ÇEŞİTLİ GİDERLER	21.597 TL
6- VERGİ VE HARÇLAR	2.681 TL
7- AMORTİSMAN ve TÜKENME PAYLARI	117.890 TL
TOPLAM GİDER	2.046.516 TL

3.2. Geleneksel Maliyet Yönteminde Öğrenci Maliyetinin Hesaplanması

Öğretim kurumunun toplam yıllık gideri 2.046.516 TL olarak ortaya çıkmıştır. Öğretim kurumunda öğrenci birim maliyetleri, tek bir dağıtım anahtarı olarak öğrenci sayısı kullanılarak hesaplanmaktadır. Toplam yıllık gider öğrenci sayısına bölüldüğünde, öğrenci birim maliyeti; $2.046.516 \text{ TL} / 414 \text{ öğrenci} = 4.943 \text{ TL/öğrenci}$ olarak hesaplanmıştır.

3.3. FAALİYET TABANLI MALİYET UYGULAMASI

Bu aşamada, çalışmaya konu olan özel öğretim kurumundaki öğrenci maliyetleri faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre hesaplanmıştır.

3.3.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi ve Gruplandırılması

Faaliyet tabanlı maliyet yönteminin uygulanabilmesi için ilk olarak öğretim kurumunun faaliyetleri belirlenmiş ve bu faaliyetler gruplandırılarak faaliyet havuzları oluşturulmuştur. Öğretim kurumuna ait faaliyetler ve faaliyet havuzları Tablo 3’de sunulmaktadır.

Tablo 3. Faaliyetler ve Faaliyet Havuzları

FAALİYET HAVUZLARI	FAALİYETLER		
Faaliyet-1 Kayıt	<ul style="list-style-type: none"> Kayıt için veli ve öğrencinin okula gelip kayıt kabul ofisi ile görüşmesi Okula ilk kez kayıt yaptıracak öğrencilerin Lise-1, Lise-2 veya Lise-3 Müdür Yardımcıları ile görüştürülmesi Müdür Yardımcılarının öğrencilere seviye tespit sınavı uygulaması Öğrenci sınavlarının bilgi işlem tarafından ölçme değerlendirmeye tabii tutulması Sınavda başarılı olan öğrencilerle müdür yardımcısının kayıt durumunu değerlendirmesi Kayıt yaptırmaya hak kazanan öğrencilerden kayıt yaptırmak isteyenlerin muhasebe ofisine yönlendirilerek muhasebe kaydını yaptırması Muhasebe kayıt işlemlerini tamamlayan öğrencinin Büro Ofisinde okul kaydını yaptırması Kayıtlı olan Lise 1 ve Lise 2 öğrencilerinin muhasebe kayıtlarını yenilemek için muhasebe ofisinde muhasebe kayıt işlemlerini yaptırması 		
Faaliyet -2 Zümre	<ul style="list-style-type: none"> Öğretmenlerin eğitim dönemi öncesindeki hazırlık çalışmaları Öğretmenlerinin eğitim dönemi öncesinde zümre çalışmaları Eğitim zümre raporunun okul yönetimine sunulması Yabancı dil öğretmenlerinin dil eğitimi için yurtdışına gönderilmeleri Şube öğretmenlerinin aylık zümre çalışması yapmaları ve önceki zümre kararlarının kontrol edilmesi ve raporlanması 		
Faaliyet -3 Öğrenci Oryantasyonu	<ul style="list-style-type: none"> Yeni kayıt yaptıran öğrencilere eğitim dönemi öncesinde ders anlatımı Derslerin sonunda öğrencilerin sınava tabi tutulması ve değerlendirilmesi Başarı sırasına göre öğrencilerin kendi seviyesindeki sınıflara yerleştirilmeleri Oryantasyon eğitimi sırasında sosyal ve kültürel faaliyetlerin düzenlenmesi 		
Faaliyet -4 Eğitim Öğretim	Lise 1	Lise 2	Lise 3
	<ul style="list-style-type: none"> Matematik Fizik Kimya Biyoloji İngilizce Fransızca Tarih Edebiyat Coğrafya Beden Din Kültürü Rehberlik 	<ul style="list-style-type: none"> Matematik Fizik Kimya Biyoloji İngilizce Fransızca Beden Sağlık Milli Güvenlik Geometri Proje Rehberlik 	<ul style="list-style-type: none"> Matematik Fizik Kimya Biyoloji İngilizce Beden Rehberlik Geometri Felsefe Edebiyat Din Kültürü Rehberlik
	Derslerin anlatımı, sınavların yapılması ile ölçme ve değerlendirme faaliyetleri		
Faaliyet -5 Yaz Okulu	<ul style="list-style-type: none"> L-2 Öğrencilerine Yaz Okulu Eğitimi ve sosyal faaliyetler L-3 Öğrencilerine ÖSS hazırlık çalışmaları ve sosyal faaliyetler 		
Faaliyet -6 Kulüp Faaliyetleri	<ul style="list-style-type: none"> Resim kulübü Faaliyetleri Müzik kulübü Faaliyetleri Futbol Kulübü Faaliyetleri Tiyatro Kulübü Faaliyetleri Okul Gazete Kulübü Faaliyetleri Gezi Kulübü Faaliyetleri Ney kursu Faaliyetleri Çevre Kulübü Faaliyetleri İzcilik Kulübü Faaliyetleri 		

Faaliyet -7 Veli Toplantıları	<ul style="list-style-type: none">• Velilerin toplantıya davet edilmesi için telefon edilmesi posta gönderilmesi• Sınıf toplantıları• Öğrenci durumlarının SMS ve posta ile velilere gönderilmesi• Ara karnelerinin posta ile gönderilmesi
Faaliyet -8 Öğrenci Sertifika Programları	<ul style="list-style-type: none">• Öğrencilerin uluslararası dil sertifikası için yapılan faaliyetler• Avrupa Bilgisayar Yetkinlik Sertifikası için yapılan faaliyetler
Faaliyet -9 Öğrenci ve Veli Rehberlik Faaliyetleri	<ul style="list-style-type: none">• Öğrenci rehberlik seminerleri• Anne- Baba eğitimi• Öğrencilere kişilik testi uygulanması• Kişilik testlerinin değerlendirilmesi• Sorunlu öğrencilerle Psikolojik Rehberlik ve Danışmanlık servisinin görüşmesi• ÖSS hazırlık seminerleri
Faaliyet -10 Okul Yönetimi, Muhasebe, Danışma, Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik Hizmetleri	<ul style="list-style-type: none">• Okul yönetimi• Temizlik faaliyetleri• Güvenlik faaliyetleri• Okul personelleri için ulaşım faaliyetleri• Okulun telefon ve karşılama hizmetlerinin faaliyetleri• Muhasebe faaliyetleri• Okulun resmi işlerinin yürütülmesi
Faaliyet -11 Tadilat ve Tamirat	<ul style="list-style-type: none">• Eğitim araçlarının bakım- onarımları• Makine ve demirbaş bakım ve onarımları• Okul binasının iç ve dış çevresinin tadilat ve tamiratları
Faaliyet -12 Mezuniyet	<ul style="list-style-type: none">• Mezuniyet gecesinin düzenlenmesi (davetiyeler, yemek, gece organizasyonu, tören vb.)• Öğrencilerin Muhasebe Ofisi ve Büro ofisinden mezuniyet işlemlerinin yapılması

3.3.2. Birinci Aşama Maliyet Etkenlerinin Seçilmesi

Öğretim kurumunda öğrenci maliyetlerinin belirlenmesinde ilk olarak öğretim kurumunun giderlerini faaliyet havuzlarına dağıtmak için maliyet etkenlerinin oluşturulması gerekmektedir. Oluşturulan bu maliyet etkenleri Tablo 4'te sunulmaktadır.

Tablo 4. Birinci Aşama Maliyet Etkenleri

HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	BİRİNCİ AŞAMA MALİYET ETKENLERİ
1- İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ	Eğitim öğretim faaliyetlerine direkt aktarılacaktır. (Faaliyet 4)
2-ÜCRET GİDERLERİ	Faaliyetlerde çalışma süreleri
4- EĞİTİM GİDERLERİ	
Rehberlik Giderleri	Öğrenci ve veli rehberlik faaliyetlerine direkt olarak aktarılacaktır. (Faaliyet 9)
Doküman Giderleri	Eğitim öğretim faaliyetlerine direkt aktarılacaktır. (Faaliyet 4)
Zümre Giderleri	Zümre faaliyetlerine direkt aktarılacaktır. (Faaliyet 2)
Mezuniyet Giderleri	Mezuniyet faaliyetlerine aktarılacaktır. (Faaliyet 12)
Eğitsel Faaliyet Giderleri	Kulüp Faaliyetlerine direkt aktarılacaktır. (Faaliyet 6)
Kulüp Faaliyetleri	Kulüp Faaliyetlerine direkt aktarılacaktır. (Faaliyet 6)
Kırtasiye Giderleri	Okul Yönetimi, Muhasebe, Danışma, Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik, Kavıt ve Mezuniyet faaliyetlerine direkt aktarılacaktır. (Faaliyet 10.
4-DIŞARDAN SAĞ. FAYDA ve HİZMETLER	
Elektrik Su Yakıt Temizlik	Kullanılan alan (m ²) x kullanılan süre (bu giderin dağıtımı için belirlenen dağıtım anahtarı kullanılarak katsayı oluşturulmuştur)
Haberleşme	Eğitim öğretim, Veli Toplantıları, Öğrenci ve veli rehberlik faaliyetlerine ve Okul Yönetimi, Muhasebe, Danışma, Temizlik,
Bakım Onarım	Tadilat ve Tamirat (F15), ve Okul Yönetimi, Muhasebe, Danışma, Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik faaliyetlerine direkt aktarılacaktır.
Müşavirlik Giderleri	Okul Yönetimi, Muhasebe, Danışma, Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik faaliyetlerine direkt aktarılacaktır. (Faaliyet 10)
5-ÇEŞİTLİ GİDERLER	
Seyahat Giderleri	Okul Yönetimi, Muhasebe, Danışma, Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik faaliyetlerine direkt aktarılacaktır. (Faaliyet 10)
Mahkeme Giderleri	Okul Yönetimi, Muhasebe, Danışma, Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik faaliyetlerine direkt aktarılacaktır. (Faaliyet 10)
6-VERGİ RESİM ve HARÇLAR	
MTV Giderleri	Okul Yönetimi, Muhasebe, Danışma, Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik faaliyetlerine direkt aktarılacaktır. (Faaliyet 10)
Eğitim Öğretim Harçları	Eğitim öğretim faaliyetlerine direkt aktarılacaktır.(Faaliyet 4)
7- AMORTİSMAN ve TÜKENME PAYLARI	Demirbaşlar: Eğitim öğretim faaliyetlerine direkt aktarılacaktır.(Faaliyet 4)

3.3.3.Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması

Birinci aşama maliyetlerin faaliyet havuzlarına dağıtımı yapılmış ve maliyet havuzu Tablo 5'teki gibi oluşturulmuştur.

Tablo 5. Maliyet Havuzları

HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	Faaliyet –1 Kayıt	Faaliyet –2 Zümre	Faaliyet –3 Öğrenci Oryantasyonu	Faaliyet –4 Eğitim Öğretim	Faaliyet –5 Yaz Kampı	Faaliyet –6 Kulüp Faaliyetleri ve Grup Çalışmaları	Faaliyet –7 Veli Toplantıları	Faaliyet –8 Öğrenci Sertifika Programları	Faaliyet –9 Öğrenci ve veli Rehberlik Faaliyetleri Hizmetleri	Faaliyet –10 Okul Yönetimi, Muhasebe, Danışma Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri	Faaliyet –11 Taahhüt ve Tamirat	Faaliyet –12 Mezuniyet	TOPLAM
1- İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ	-	-	-	58.610	-	-	-	-	-	-	-	-	58.610
2- ÜCRETLER	46.320	81.530	33.320	716.106	109.760	7.050	26.065	1.175	10.120	194.730	18.180	5.740	1.250.096
3- EĞİTİM GİDERLERİ													
Rehberlik Giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	96.453	-	-	-	96.453
Doküman Giderleri	-	-	-	52.075	-	-	-	-	-	-	-	-	52.075
Zümre Giderleri	-	29.672	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	29.672
Mezuniyet Giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	42.415	42.415
Eğitsel Faaliyet Giderleri	-	-	-	-	-	51.742	-	-	-	-	-	-	51.742
Kulüp Giderleri	-	-	-	-	-	96.513	-	-	-	-	-	-	96.513
Kırtasiye Giderleri	4.575	-	-	-	-	-	-	-	-	10.450	-	3.020	18.045
5-DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA ve HİZMETLER													
Elektrik Su Yakıt Temizlik	2.954	1.222	1.783	78.851	4.278	5.499	3.889	5.347	3.413	13.904	4.889	714	126.750
Haberleşme	-	-	-	4.210	-	-	18.320	-	5.842	4.360	-	-	32.732
Bakım Onarım	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2.921	34.320	-	37.241
Müşavirlik Hizmetleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	12.000	-	-	12.000
6-ÇEŞİTLİ GİDERLER													
Seyahat Giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	19.243	-	-	19.243
Mahkeme Giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2.354	-	-	2.354
7-VERGİ RESİM ve HARÇLAR													
MTV Giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.371	-	-	1.371
Eğitim Öğretim Harçları	-	-	-	1.310	-	-	-	-	-	-	-	-	1.310
8-AMORTİSMAN ve TÜKENME PAYI.													
Amortisman ve Tükenme Payları	1.019	422	615	79.692	1.476	1.897	1.344	1.844	1.177	26.479	1.686	246	117.890
I. AŞAMA TOPLAM GİDER	54.868	112.846	35.718	990.854	115.514	162.701	49.618	8.366	117.005	287.812	59.075	52.135	2.046.512

3.3.4.İkinci Aşama Maliyet Etkenlerinin Seçimi

Faaliyetlere ait toplam maliyetlerin bulunmasından sonra faaliyet maliyetlerinin hizmetlere yüklenmesi ikinci aşama maliyet etkenleri ile yapılır. Bunun için her faaliyet merkezine uygun maliyet etkeninin seçilmesi gerekir. Öğretim kurumda muhasebe görevlileri ile yapılan mülakatlar sonucunda ikinci aşama maliyet etkenleri belirlenmiştir. Kurumun ikinci aşama maliyet etkenleri Tablo 6'daki gibidir.

Tablo 6. İkinci Aşama Maliyet Etkenleri

FAALİYET MERKEZLERİ	İKİNCİ AŞAMA MALİYET ETKENLERİ
Faaliyet –1 Kayıt	Yeni kayıt öğrenci sayısı
Faaliyet –2 Zümre	Öğretmen sayısı
Faaliyet –3 Öğrencilerin Oryantasyonu	Lise 1.sınıf öğrenci sayısı
Faaliyet –4 Eğitim Öğretim	Toplam öğrenci sayısı
Faaliyet –5 Yaz Kampı	Yaz okuluna katılan öğrenci sayısı
Faaliyet –6 Kulüp Faaliyetleri	Kulüp faaliyetlerine katılan öğrenci sayısı
Faaliyet –7 Veli Toplantıları	Veli toplantı sayısı
Faaliyet –8 Öğrenci Sertifika Programları	Sertifika Programlarına katılan öğrenci sayısı
Faaliyet –9 Öğrenci ve Veli Rehberlik Faaliyetleri	Bölgelere (Lise 1-2-3) yapılan rehberlik hizmeti sayısı
Faaliyet–10 Okul Yönetimi, Muhasebe, Danışma Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik Faaliyetleri	Toplam öğrenci sayısı
Faaliyet –11 Tadilat ve Tamirat	Toplam öğrenci sayısı
Faaliyet–12 Mezuniyet	Mezun öğrenci sayısı

Bundan sonraki aşamada maliyetler çıktılara yüklenmiş bu durum Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7. Maliyetlerin Çıktılara Yüklenmesi

Faaliyet Merkezleri	Yükleme Oranları	Lise 1. Sınıf Maliyetleri		Lise 2. Sınıf Maliyetleri		Lise 3. Sınıf Maliyetleri	
		Dağıtım Anahtarı Ölçütü x Yüklenme Oranı	Faaliyet Maliyetleri	Dağıtım Anahtarı Ölçütü x Yüklenme Oranı	Faaliyet Maliyetleri	Dağıtım Anahtarı Ölçütü x Yüklenme Oranı	Faaliyet Maliyetleri
Faaliyet-1 Kayıt	304,82 TL/ yeni kayıt öğrenci	126 x 304,82	38.408 TL	43 x 304,82	13.107 TL	11 x 304,82	3.353 TL
Faaliyet-2 Zümre	2.969,6 TL/öğretmen	11,59 x 2.969,6	34.418 TL	16,53 x 2.969,6	49.088 TL	9,88 x 2.969,6	29.340 TL
Faaliyet-3 Öğrenci Oryantasyonu	283,48 TL/Lise 1. sınıf öğrenci	126 x 283,48	35.718 TL	-	-	-	-
Faaliyet-4 Eğitim Öğretim	2.393,37 TL/öğrenci	126 x 2.393,37	301.564 TL	180 x 2.393,37	430.806 TL	108 x 2.393,37	258.484 TL
Faaliyet-5 Yaz Kampı	401,1 TL/ Yaz okuluna katılan öğrenci	-	-	180 x 401,1	72.197 TL	108 x 401,1	43.317 TL
Faaliyet-6 Kulüp Faaliyetleri	650,8 TL/ Kulüp faaliyetlerine katılan öğrenci	72 x 650,8	46.859 TL	178x 650,8	115.842 TL	-	-
Faaliyet-7 Veli Toplantıları	3.544,14 TL/veli toplantısı	4x 3.544,14	14.177 TL	6 x 3.544,14	21.264 TL	4 x 3.544,14	14.177 TL
Faaliyet-8 Öğrenci Sertifika Programları	66,395 TL/ Sertifika Programlarına katılan öğrenci	126 x 66,395	8.366 TL	-	-	-	-
Faaliyet-9 Öğrenci ve Veli Rehberlik Faaliyetleri	8.357,5 TL/rehberlik faaliyeti	4 x 8.357,5	33.430 TL	6 x 8.357,5	50.145 TL	4 x 8.357,5	33.430 TL
Faaliyet-10 Okul Yönetimi, Muhasebe, Danışma Temizlik, Ulaşım-Güvenlik Faaliyetleri	695,2 TL/öğrenci	126 x 695,2	87.595 TL	180 x 695,2	125.136 TL	108 x 695,2	75.081 TL
Faaliyet-11 Tadilat ve Tamirat	142,7 TL/öğrenci	126 x 142,7	17.978 TL	180 x 142,7	25.686 TL	108 x 142,7	15.411 TL
Faaliyet-12 Mezuniyet	482,73 TL/mezun öğrenci	-	-	-	-	108 x 482,73	52.135 TL
TOPLAM BÖLÜM MALİYETLERİ		618.513 TL		903.271TL		524.728 TL	
ÖĞRENCİ BİRİM MALİYETİ (Toplam Maliyet/Bölümdeki Öğrenci Sayısı)		618.513 TL / 126= 4.908 TL		903.271TL / 180= 5.018TL		524.728 TL /108=4.858 TL	

3.3.5. Geleneksel Maliyet Yöntemine Ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Elde Edilen Verilerin Karşılaştırılması

Geleneksel maliyet yöntemi ve FTM yöntemine göre hesaplanan öğretim kurumunun hizmet maliyetini sonuçları karşılaştırılarak farklılıklar tespit edilmiştir. Sonuçlar Tablo 8’de ayrıntılı olarak verilmiştir.

Tablo 8. Geleneksel Maliyet Yöntemine ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Hizmet Maliyetinin Karşılaştırılması

	HİZMET MERKEZLERİ		
	LİSE 1. SINIF	LİSE 2. SINIF	LİSE 3. SINIF
Geleneksel Maliyet Yöntemi	4.943 TL/öğrenci	4.943 TL/öğrenci	4.943 TL/öğrenci
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi	4.908 TL/öğrenci	5.018 TL/öğrenci	4.858 TL/öğrenci
İki Maliyet Sistemi Arasındaki Fark	35 TL/öğrenci	(75 TL/öğrenci)	85 TL/öğrenci

Tablo 8’de görüleceği gibi iki yöntemin sonuçları birbirinden farklı çıkmıştır. Geleneksel maliyet yöntemine göre her bir faaliyet merkezine ait hizmet maliyetleri 4.943 TL olarak her bölüm için eşit dağıtılmıştır. FTM yöntemi ise bu maliyetleri faaliyet merkezlerine uygun dağıtım anahtarları ile dağıtmıştır. Lise 1. sınıf öğrenciye 4.908 TL/öğrenci, Lise 2. sınıf öğrenciye 5.018 TL/öğrenci ve Lise 3. sınıf öğrenciye 4.858 TL/öğrenci tutarında bir maliyet yüklenmiştir.

Öğretim kurumunun Lise1 faaliyet merkezine öğrenci başına 35 TL daha fazla maliyet yüklemiş bulunduğu ve Lise1’in FTM yöntemine göre kârlılığını öğrenci başına 35 TL daha az tespit ettiği anlaşılmaktadır. Aynı durum Lise3 faaliyet merkezi içinde geçerlidir. Kurumun Lise3 faaliyet merkezine 85 TL daha fazla maliyet yüklemiş bulunduğu ve Lise3’ün FTM yöntemine göre kârlılığını öğrenci başına 85 TL daha az tespit ettiği anlaşılmaktadır. Lise2 faaliyet merkezinde ise durum tam tersidir. Hizmet birim maliyeti FTM yöntemine göre öğrenci başına 75 TL daha fazladır. Geleneksel yöntemine göre öğrenci başına maliyet 4.943 TL iken, FTM yöntemine göre öğrenci başına maliyet 5.018 TL’dir.

4. Sonuç

Son yıllarda rekabetin üst düzeyde yaşandığı alanlardan biri de özel öğretim kurumlarıdır. Çok hızlı gelişen ve değişen bir piyasada eğitim kurumlarının rakipleri ile baş edebilmesi için doğru bilgiye ulaşabilmeleri gerekmektedir. Eğitim kurumlarının kalitesi öğrencilerine bilgi ve daha fazla imkânlar sunmaları ile ölçülmektedir. Bunun sonucunda ise maliyetleri yükselmektedir. Bu nedenle eğitim kurumları, maliyetlerini planlayabilmek için yeni arayışlar içerisine girmektedirler.

Özel öğretim kurumlarında öğrencilerin okulu aynı kurumda bitirmeleri gerekmektedir. Bu nedenle şubeler arasında sayı farklılıkları oluşmaktadır. Ortaya çıkan bu sonuca göre eğitim kurumunun lise 2. sınıflarında öğrenim gören öğrenciler için daha fazla yatırım yaptığı görülmektedir. FTM yöntemine göre yapılan hesaplamalarda ise en yüksek maliyetin bu öğrencilerde olduğu görülmektedir. Ve bu öğrencilerin sayısı lise 1. sınıf ve lise 3. sınıf öğrencilerden daha fazladır. Daha istikrarlı bir kârlılığın sağlanması açısından Özel öğretim kurumlarının yöneticileri bu farklılıkları en az seviyeye indirmenin yollarını araştırmalıdır.

Eğitim kurumlarında faaliyet tabanlı maliyet yönteminin uygulanması uzun süreli ve maliyeti yüksek bir uygulamadır. Yöntemi uygulamanın uzun süreli olmasına karşın artan rekabet ortamında eğitim kurumlarının maliyetlerini geleneksel maliyet yöntemi yerine faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ile daha iyi hesaplayıp eğitim piyasasında rekabet edebilmelerini sağlamaları kendileri için faydalı olacaktır. Farklı eğitim ve sosyal hizmetler sunan özel öğretim kurumlarının yöntemin faydalarına bakarak daha doğru karar vermelerini sağlayacak olan maliyet verilerine ulaşabilmek için faaliyet tabanlı maliyet yöntemini uygulamaları eğitim kurumuna pozitif katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- ALKAN, Alper Tunga, (2005), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 13, ss. 39 -56.
- COOPER, Robin, (Spring 1989), “The Rise of Activity-Based Costing--Part Four: What do Activity-Based Cost Systems Look Like?”, Journal of Cost Management, spring, pp. 38-49.
- COOPER, Robin and Robert, S. KAPLAN, (1991), The Design of Cost Management Systems, Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall, Inc.
- EKER, Melek Çakır, (2002), “Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı” Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXI, Sayı: 1, ss. 237–256.
- ERDEN, Selman Aziz, (2003), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği,” Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 64, ss. 98-114.

- ERDOĞAN, Nurten, (1995), Faaliyete Dayalı Maliyetleme Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- KURŞUNEL, Fahri, ALKAN, Alper Tunga ve Ahmet, BÜYÜKŞALVARCI, “Faaliyet Tabanlı Maliyet / Yönetim Sisteminin İşletme Etkin Karar Verme Sürecine Etkisi Üzerine” www.akademikbakis.org/sayi11/makale/alpertunga.doc (17.12.2014).
- Milli Eğitim Temel Kanunu,
http://mevzuat.meb.gov.tr/html/temkanun_0/temelkanun_0.html (06.02.2015).
- ÖKER, Figen, (2003), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, Literatür Yayınları, İstanbul.
- Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği,
http://ookgm.meb.gov.tr/meb_ıys_dosyalar/2015_01/19020908_17012015yonetmelik.pdf (05.02.2015).
- Özel Öğretim Kurumları Kanunu,
http://mevzuat.meb.gov.tr/html/ozelogretimkanun_1/ozelogrkanun_1.html (05.02.2015).
- PEKDEMİR, Recep, (1998), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri, TESMER Yayınları, İstanbul.
- ROTCH, William, (1990), “Activity-Based Costing in Service Industries”, Journal of Cost Management, summer, pp. 4-14.
- ŞAKRAK, Münir, (1997), Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Yasa Yayınları, İstanbul.
- ÜLKER, Yakup, İSKENDER, Hüseyin, (2005), “Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Dere Örneği,” Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 8, Sayı 13, ss. 189–217.
- WEYGANDT Jerry J., Donald E. KIESO, Paul D. KIMMEL, (1999), Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making, John Wiley & Sons, Inc., New York.
- YILMAZ, Metin, COŞKUN, Ali, (2012), “Ortaöğretim Kurumlarında Öğrenci Birim Maliyetlerinin Hesaplanmasında Modern Bir Yöntem” Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 33, ss. 277-290.