


Vakıf Yükseköğretim Kurumlarında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi

An Analysis of the Time-Driven Activity-Based Costing System in Foundation Higher Education Organizations

Burçin Tutcu 

Akdeniz Üniversitesi, Korkuteli Meslek Yüksekokulu, Antalya

Özet

Küreselleşme ve teknolojiye meydana gelen değişimler, diğer sektörlerde olduğu gibi eğitim sektöründe de rekabet koşullarını ağırlaştırmıştır. Rekabette meydana gelen bu değişimler eğitim kurumlarının kar marjlarını azaltmıştır. Kurumlar, bu koşullarda sahip oldukları pazar payını koruyabilmek ve varlıklarını devam ettirebilmek için maliyet yönetimine önem vermek zorunda kalmışlardır. Maliyet yönetimi günümüzde, muhasebenin alt sistemlerinden biri olmaktan çıkıp, işletme yönetiminin temel görevleri arasında yerini almıştır. Yükseköğretim kurumlarının da amaçlarına ulaşmaları, uzun vadeli stratejilerini geliştirmeleri, varlıklarını devam ettirebilmeleri için kıt kaynaklarını etkin ve verimli bir şekilde kullanmaları gerekmektedir. Kaynakların kimler tarafından ne ölçüde hangi sürede kullanıldığı doğru saptanmalıdır. Bu işleyiş içerisinde elde edilen çıktılar kontrol edilmeli ve doğru şekilde yorumlanmalıdır. Örnek olay yöntemiyle yapılan bu çalışma, İstanbul'da eğitim veren bir Vakıf Yükseköğretim Kurumunun Meslek Yüksekokulunda uygulanmıştır. Çalışmanın amacı vakıf meslek yüksekokullarında hizmet üretim süreçlerini farklı maliyetleme yöntemleriyle incelemek ve çıkan sonuçları karşılaştırmaktır. Bu bağlamda, vakıf meslek yüksekokulunun 2016–2017 hesap dönemine ait maliyetleri geleneksel maliyetleme yöntemi ve sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile hesaplanmıştır. Bu iki yöntem, program maliyetlerini doğru şekilde hesaplayabilmeleri açısından karşılaştırılmıştır.

Anahtar sözcükler: Stratejik maliyet yönetimi, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme, yükseköğretim kurumları.

Sanayi toplumunun bilgi toplumuna dönüşmesi ile beraber, yükseköğretim kurumları önemli rollere sahip kurumlar haline gelmiştir. Ülkemizde yükseköğretim hizmeti devlet üniversiteleri ve vakıf üniversiteleri tarafından verilmektedir.

Vakıf üniversiteleri, yükseköğretimde artan talebi karşılayabilmek konusunda önemli bir rol üstlenmektedir. Türkiye'de ilk vakıf üniversitesi 1982 yılında kurulmuştur. Vakıf yükseköğretim kurumları raporuna göre 2018 yılında toplam 76 vakıf yükseköğretim kurumu mevcuttur.

Abstract

Changes in globalization and technology have made the competition in the education sector more in-tense. This change in competition has reduced the profit margins of educational organizations. In order to maintain their market share and maintain their assets under these conditions, organizations have had to put greater stress on cost management. Today, cost management has moved beyond simply being a sub-system of accounting and has become one of the main tasks of business management. Higher education organizations need to use scarce resources effectively and efficiently to achieve their goals, develop long-term strategies, and maintain their existence. The extent to which resources are used by whom and for what time should be determined correctly. The outputs obtained during this process should be checked and interpreted correctly. This study was designed as a case study and conducted in a vocational school of a foundation university in Istanbul. The aim of this study is to examine the service production process in foundation vocational school with different costing methods and to compare the results. For this purpose, the costs of the vocational school for the 2016–2017 accounting period were calculated by using both the traditional costing method and the time-driven activity-based costing method. These two methods were then compared to find out their degree of accuracy in calculating the program costs.

Keywords: Higher education organizations, strategic cost management, time-driven activity-based costing.

Vakıf yükseköğretim kurumlarının sayısının her geçen gün artış göstermesi kurumlar arasındaki rekabet koşullarını da artırmaktadır. Kurumların bu rekabetten başarılı bir şekilde çıkabilmeleri için kaynaklarını, faaliyetlerinde doğru kullanmaları ve doğru ücret politikaları belirlemeleri gerekmektedir. Bunun yapılabilmesi ise etkin bir maliyetleme gerektirmektedir.

Bu çalışma, etkin bir maliyetleme için seçilmesi gereken maliyet yönteminin önemini ortaya koymayı ve bu çerçevede işletmenin iç bilgi kullanıcılarının fiyatlandırma kararları üzerinde oluşabilecek değişiklikleri açıklamayı amaçlamaktadır.

İletişim / Correspondence:

Öğr. Gör. Dr. Burçin Tutcu
Akdeniz Üniversitesi, Korkuteli
Meslek Yüksekokulu, Duacı Mahallesi,
9112 Sok. No: 13 A-B, Kepez, Antalya
e-posta: burcintutcu@akdeniz.edu.tr

Yükseköğretim Dergisi / Journal of Higher Education (Turkey), 11(2 Pt 2), 537–549. © 2021 Deomed

Geliş tarihi / Received: Ocak / January 8, 2020; Kabul tarihi / Accepted: Mart / March 29, 2021

Bu makalenin atıf künyesi / How to cite this article: Tutcu, B. (2021). Vakıf yükseköğretim kurumlarında sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin analizi. *Yükseköğretim Dergisi*, 11(2 Pt 2), 537–549. doi:10.2399/yod.21.672064

ORCID ID: B. Tutcu 0000-0003-1427-0741

Kavramsal Çerçeve

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi

İşletmelerin üretim teknolojilerinde meydana gelen değişimler ve otomasyonun üretim içindeki payının artması, emeğin üretim içindeki payının azalmasına neden olmaktadır. Bu gelişmelerin sonucunda maliyet dağıtımları hesaplanırken direkt işçilik gibi bir dağıtım anahtarının kullanılması, mamul maliyetlerinin doğru hesaplanmasında hataya neden olmaktadır. Çünkü üretimdeki teknolojik gelişmeler endirekt maliyetlerin payını artırmaktadır (Kızılyalçın, 2011, s. 36). 1980'li yılların ortalarında rekabet koşullarında meydana gelen bu değişimler, geleneksel maliyet hesaplama yöntemlerinin tekrar gözden geçirilmesine sebep olmuştur (Kaplan, 1990, s. 390). Tüm bu gelişmeler neticesinde, 1980'lerin sonunda Robert Kaplan ve Robin Cooper, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Yöntemi kavramını, mamul maliyeti hesaplamak için farklı bir yöntem olarak geliştirmişlerdir (Eker, 2002, s. 237). FTM, doğru ve güvenilir mamul maliyeti hesaplamak ve bir maliyet yönetimini sağlayabilmek amacıyla özellikli bir yöntem olarak ortaya atılmıştır (Babad & Balachandran, 1993, s. 563).

FTM, bir işletmenin faaliyetleri ile mamullerine ilişkin bilgi toplanan bir sistem olarak tanımlanmaktadır. Önce faaliyetler tanımlanır daha sonra bu faaliyetlerle ilgili maliyetler belirlenir. Bu maliyetlerin dağıtımı için faaliyetlere uygun maliyet sürücülerini kullanılır (Turney, 1990, s. 41). FTM yönteminin genel prensibine göre faaliyetler kaynakları, mamuller ise faaliyetleri tüketir. Geleneksel yöntemler maliyeti üretim miktarının bir fonksiyonu olarak görürken, FTM maliyetleri faaliyetlerin fonksiyonu olarak görmektedir (Labro, 2006, s. 236). FTM sisteminin tasarlanması işletmelerin özel durumlarına göre farklılık göstermekle beraber temelde beş aşamadan oluşur:

- Faaliyetlerin belirlenmesi
- Maliyet havuzlarının belirlenmesi
- Faaliyet ortaya çıkan maliyetlerinin bulunması
- Maliyet sürücülerinin belirlenmesi
- Faaliyet maliyetlerinin mamul ya da hizmetlere yüklenmesi

FTM yöntemi, ürün kârlılığına, müşterinin işletme açısından değerine, süreçlerin değer katıp katmadığına ve verimliliğin artırılmasına yardımcı olabilmektedir. FTM, pazarlama stratejilerinin ve süreçlerin geliştirilmesinde gerçek maliyet elde edebilmek için kullanılmaktadır (Gupta ve Galloway, 2003, s. 136). FTM yöntemi ABD ve İngiltere başta olmak üzere uzmanlar ve akademisyenler tarafından kabul görmüş olmakla beraber uygulamada yeterince kullanılamamıştır. Her işletme için öznel bir model olması gerektiğinden dolayı standart bir model oluşturulamamaktadır. Bu nedenle FTM yönteminin uygulamaları her işletmede değişmektedir (Horngren, Alnoor, Datar ve Foster, 2002, s. 153).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminden Sürece Dayalı Faaliyetleme Yöntemine Geçiş

1980'li yıllarda kullanılmaya başlanan FTM yöntemi, geleneksel maliyet yöntemlerinin birçok eksikliğini gidererek mamul ve hizmet üretimi yapan işletmeler tarafından kullanılmıştır (Ellis-Newman ve Robinson, 1998, s. 375). FTM yönteminin geleneksel maliyetleme yöntemine göre en önemli avantajı maliyetleri azaltma ve fiyatlama konusunda doğru ve güvenilir bilgiler sunmasıdır. Yöntemin en büyük dezavantajı ise her defasında güncelleme yapılmasının zaman alan ve maliyetli bir iş olmasıdır (Adeoti ve Valverde, 2014, s. 111). Bu sebepten dolayı yöntemi kullanmaya başlayan işletmelerin %10'unun başarılı olduğu bilinmektedir. Literatürde, birçok işletmenin bu yöntemi kullanmaya başladıktan sonra uygulamayı bıraktığı açıklanmaktadır. Sürece Dayalı Faaliyetleme (SDFTM) yönteminin, FTM'nin zayıf yanlarına çözüm üretmek amacıyla geliştirilmiş yeni bir FTM yöntemi olduğu ifade edilmektedir (Pernot, Rodhoof ve Van den Abbeele, 2007, s. 557). SDFTM yöntemi 1990'lı yılların ikinci yarısında S. R. Anderson ve Acorn Systems ekibi tarafından ortaya atılmış olan bir yöntemdir. Anderson ve ekibi zaman denklemlerini kullanarak model denemelerine başlamışlardır. Aynı zamanlarda Robert Kaplan ve Robin Cooper (1998), Cost & Effect adlı kitaplarında maliyet sistemlerinin iki parametre üzerinde kurulabileceğini tanımlamışlardır. Bu da SDFTM yönteminin ilk sinyalleri olarak literatürde yerini almıştır. SDFTM yöntemi literatürde Zaman Esaslı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme olarak da anılmaktadır. SDFTM ve FTM yöntemi ile ilgili çok çeşitli alanlarda çalışmalar yapılmıştır. Reich ve Abraham (2006) yükseköğretim kurumlarında, Ismail (2010) Malezya yükseköğretim kurumlarında, Lutilsky ve Dragija (2012) Avrupa üniversitelerinde, Chansaad Rattanamanee, Chaiprapat ve Yenradee (2012) hizmet üretiminde, Whelan (2003) üniversitelerin finansal departmanlarında, FTM ve SDFTM yöntemini uygulamışlardır. Yöntemlerin uygulamasının kolay olduğu, anlamlı sonuçlara ulaşıldığı, hesaplamalarda kolaylık sağladığı ve işletme içinde rekabeti artırdığı sonuçlarına ulaşmışlardır.

Türkiye'de yapılan çalışmalarda; Köroğlu (2012) otelde, Biçici (2016) tatil köyünde, Tutkavul ve Elmacı (2016) farklı çeşitlerde mamul üretimi yapan işletmede, Yaşar (2017) limanlarda ve Kurt (2018) devlet hastanesinde, FTM ve SDFTM yöntemini uygulamışlardır. Bu çalışmalardaki ortak sonuç, SDFTM yönteminin kullanılan ve kullanılmayan kapasiteyi ayırıştırması ile FTM'ye göre daha güvenilir bilgi sağlamasıdır.

Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi

FTM yönteminin daha geliştirilmiş şekli olan SDFTM yöntemi, işletme faaliyetlerinde kullanılan zamanı esas alan,



kullanılmayan zamanı hesaplamalara dâhil eden, müşteri kârlılıklarının tespiti için hassas ve pratik çözümler oluşturan bir ölçme yöntemi olarak tanımlanabilir. SDFTM yöntemi FTM yöntemi gibi kaynakların faaliyetler tarafından, faaliyetlerinde maliyet nesnelere tarafından tüketildiği bir yöntemdir. İşleyişlerinde bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. SDFTM yönteminde maliyet sürücüsü olarak zaman kullanılması ve fiilî (toplam kullanılan) kapasitenin esas alınması, bu farkların en önemlilerindedir (Kaplan ve Anderson, 2007, s. 4).

FTM yöntemi aslında bir itme modeli olarak adlandırılmaktadır. Model, kaynaklarda harcamaların yapılması ile başlar, sonrasında ise her bir kaynağın mamul ya da hizmet ilişkisinin oranı hesaplanır. Toplam maliyet hesaplanan oranlara göre dağıtılır (Yılmaz, 2008). SDFTM yöntemi ise bir 'çekme' modelidir. Kaynakların fiilî kapasitelerinin belirlenmesiyle başlayarak, kaynak maliyetlerini fiilî kapasiteye bölerek birim kapasite maliyetini hesaplamaktadır (Atkinson, 2007, s. 43). SDFTM yönteminde maliyet havuzları yer almamaktadır. Bu da kaynak maliyetlerini faaliyetlere dağıtma aşamasını ortadan kaldırmaktadır. Bölümlerde yer alan faaliyetlere dağıtım yapılmayacağından dolayı FTM yöntemine kıyasla maliyetler düşmektedir (Kaplan, 1990, s. 39).

Yapılan açıklamalar çerçevesinde SDFTM yönteminin uygulanabilirliğinin sağlanabilmesi için iki temel parametreye olan ihtiyaç ön plana çıkmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2007, s. 6):

- Kaynak kapasitenin birim maliyeti
- Maliyet özneleri tarafından tüketilen kaynak kapasitesinin birim zamanı

SDFTM yöntemi altı aşamalı bir süreçten oluşmaktadır. Bu aşamalar aşağıda sıralanmıştır (Bruggeman, Everaert, Anderson ve Levant, 2005, s. 10):

- Faaliyetlerin gerçekleştiği çeşitli kaynak gruplarının belirlenmesi
- Kaynakların kapasite maliyetinin hesaplanması
- Her kaynak grubunun pratikteki zaman kapasitesinin tespit edilmesi
- Kapasite maliyet oranının hesaplanması
- Kaynak kapasitesinin belirlenmesi
- Maliyet öznelerinin maliyetlerinin hesaplanması

Faaliyetlerin Gerçekleştiği Çeşitli Kaynak Gruplarının Belirlenmesi

SDFTM yönteminde ilk yapılması gereken, kaynak gruplarının belirlenmesidir. Aynı kaynakları tüketen tüm faaliyetlerin toplamı, kaynak grubu olarak tanımlanmaktadır. Kaynak grubu kavramı, FTM yöntemindeki faaliyet kavramı ile karışmaması için ortaya atılmıştır. İşletmelerde var olan birimleri ifade et-

mektedir (Gervais, Levant ve Charles, 2010, s. 18). Bundan sonra kaynak kapasite maliyeti hesaplanır.

Kaynakların Kapasite Maliyetinin Hesaplanması

Kaynak kapasite maliyeti her bir bölüm için tedarik edilen kaynakların toplam maliyeti olarak ifade edilmektedir. Kaynak kapasite maliyetinin hesaplanmasında fiilî (gerçekleşen) ya da önceden tahmin edilmiş (bütçelenmiş) maliyetler kullanılabilir. Kaynak maliyeti aşağıda sıralanan öğelerden oluşmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2007, s. 133).

- Duran varlıklar ve duran varlıkların amortismanları
- Kira gibi işyeri kullanım maliyetleri
- Elektrik, su, doğalgaz gibi genel üretim maliyetleri
- Teknoloji, makine ve demirbaş maliyetleri
- Destek fonksiyonlarının maliyetleri
- Yönetici ve personel ücretleri
- Ücretlere ilişkin kesinti ve düzenlemeler

SDFTM yönteminin kurulmasının en kolay yolu her bir bölüm için bu maliyet unsurlarını hesaplamaktan geçmektedir. Kaynak kapasite maliyeti aşağıdaki formül ile ölçülebilir:

$$\text{Tedarik Edilen Kaynakların Maliyeti} = \text{Kullanılan Kaynakların Maliyeti} + \text{Kullanılmayan Kaynakların Maliyeti}$$

Her Kaynak Grubunun Pratikteki Zaman Kapasitesinin Tespit Edilmesi

Kaynakların maliyetinin belirlenmesinden sonraki aşama ise kaynakların pratik kapasitesinin hesaplanmasıdır. Öncelikle SDFTM yönteminde var olan kapasiteleri tanımlamak gerekmektedir. Teorik kapasite, bir dönem içerisinde tam verimli çalışılması durumunda (24 saat, 365 gün) ulaşılabilecek en çok faaliyet düzeyi olarak ifade edilmektedir. SDFTM yöntemi ile ilgili çalışmalarda teorik kapasite, mesai saatlerinde hiç durmadan çalışılması halinde elde edilen çıktı düzeyi olarak ifade edilmektedir. Gerçek hayatta teorik kapasiteye ulaşılması mümkün olmadığından dolayı pratik (fiilî) kapasite kullanılmaktadır. En genel anlamıyla pratik kapasite, çalışılan vardiya sayısına göre hesaplanan yıllık mesai süresinden; hafta sonu ve diğer tatiller, yıllık izinler, gün içindeki yemek ve dinlenme molaları, olağan bakım, ayar ve bekleme süreleri ve diğer normal kesintiler düşüldükten sonra kalan sürede tam verimle çalışılması halinde ulaşılabilecek maksimum faaliyet düzeyi olarak tanımlanmaktadır (Büyükmirza, 2003, s. 527).

Pratik kapasite, tahmini ya da analitik çalışmalarla hesaplanabilmektedir. Literatürde tahmine dayalı yaklaşım pratik kapasiteyi, teorik kapasitenin %80–85'i olarak ifade etmektedir. Analitik çalışmalarda ise pratik kapasite, personelin çalışmadığı

zamanlar ile makinelerin çalışmadığı zamanların teorik kapasiteden düşülmesi ile hesaplanmaktadır. Personelden yola çıkacak olursak pratik kapasitenin hesaplanabilmesi için, eğitimlerin, toplantıların, izin ve hastalıkların da düşülmesi gerekmektedir (Kaplan ve Anderson, 2007, s. 53).

Kapasite Maliyet Oranının Hesaplanması

SDFTM yönteminin önemli aşamalarından biri de kapasite maliyet oranının hesaplanmasıdır. Başka bir ifade ile her bir kaynak grubu için birim maliyetin hesaplanabilmesidir.

$$\text{Kapasite Maliyet Oranı} = \frac{\text{Kaynakların Maliyeti}}{\text{Kaynakların Pratik Kapasitesi}}$$

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere kaynak maliyetinin hesaplanmasında bölümle ilgili tüm maliyetlere yer verilmelidir. Kapasite maliyet oranı kaynakları mamul ve hizmetlere yüklemekte kullanılmaktadır.

Kaynak Kapasitesinin Belirlenmesi

Bu aşamada her bir faaliyetin gerektirdiği *zaman* hesaplanmalıdır. Başka bir ifade ile, maliyet özneleri bazında değişen kaynak taleplerini gösterecek zaman öngörüsü yapılmalıdır. Birim zamanın belirlenmesi için en önemli aracın *zaman denklemleri* olduğu düşünülmektedir. Zaman denklemleri, birçok farklı faaliyetin bir araya getirilmesi ile oluşturulan sürecin zamanını belirlemede önemli rol oynamaktadır (Kaplan ve Anderson, 2007, s. 29). SDFTM yönteminde bir faaliyetin maliyeti, o faaliyet için harcanan zamanın tedarik edilen kaynak birim maliyetiyle çarpılmasıyla bulunur. Her bir faaliyetin gerçekleştirilmesi süreciyle ilgili gerekli zaman, faaliyetlerin karakteristiğine bağlı olarak zaman denklemleri kullanılarak hesaplanabilmektedir. *Zaman denklemleri* aşağıdaki formüllerle açıklanmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2007, s. 34):

$$\text{Süreç Zamanı} = \text{Bireysel Faaliyet Zamanlarının Toplamı} \\ = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 \dots + \beta_r X_r$$

β_0 : Temel Faaliyeti Gerçekleştirmek için Gerekli Standart Zaman;
 β_i : i Ek Faaliyeti için Hesaplanan Zaman; X_i : i Ek Faaliyetinin Miktarı

Maliyet Öznelerinin Maliyetlerinin Hesaplanması

SDFTM yönteminin son aşaması, maliyet öznelerinin maliyetinin hesaplanmasıdır. Maliyet öznelerinin ihtiyaç duyduğu zaman ile kapasite maliyet oranını çarparak, her bir maliyet öznelerinin maliyeti hesaplanabilmektedir.

Araştırmanın Amacı

Ülkemizde vakıf üniversitelerinin sayısının her geçen gün artış göstermesi, kurumlar arasındaki rekabet koşullarını da artır-

maktadır. Kurumların bu rekabetten başarılı bir şekilde çıkabilme yöntemlerinden biri de doğru ücret politikaları belirlemele-ridir. Bunun yapılabilmesinin yolu ise doğru maliyet hesaplayabilmekten geçmektedir. Üretim işletmelerine baktığımızda en temel maliyet unsurları direkt malzeme ve direkt işçilik maliyetleridir. Oysa yükseköğretim kurumlarından biri olan meslek yüksekokullarında endirekt maliyetlerin payı daha yüksektir. Bu maliyet farklılıklarından dolayı çalışmanın esas konusu olan SDFTM yöntemini uygulamak daha doğru sonuçlar ortaya koymaktadır.

Uygulamanın yapıldığı (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunda geleneksel maliyetleme yöntemi uygulanmaktadır. Meslek yüksekokulu yöneticilerine neden stratejik maliyet yöntemlerinden SDFTM uygulanmadığı sorusu sorulduğunda çok zaman alan ve maliyetli bir yöntem olması cevabı alınmıştır.

Bu çalışmanın amacı, (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun katlandığı maliyetlerin SDFTM yöntemi ile hesaplanması ve sonucun geleneksel maliyet yöntemi ile karşılaştırılarak farklılıkların belirlenmeye çalışılmasıdır. Bu amaçla aşağıdaki sorular cevaplanmaya çalışılacaktır:

- Kullanılan yöntemle SDFTM arasındaki farklılıklar nelerdir?
- Etkin bir maliyet yönetimi için hangi yöntemin kullanılması daha uygun olacaktır?
- Doğru fiyatlandırma için hangi yöntemin kullanılması gerekmektedir?

Yöntem ve Bulgular

Çalışmada *örnek olay* yöntemi kullanılmıştır. Örnek olay, belli bir kişi veya ünitenin derinliğine ve genişliğine, kendisi ve çevresiyle olan ilişkilerini belirleyerek o kişi veya ünite hakkında bir yargıya varmayı amaçlayan araştırmadır. Örnek olay yönteminde, verilerin toplanmasında *görüşme tekniğinden* yararlanılmıştır. Görüşme tekniğinin de *bireysel görüşme* çeşidi kullanılmıştır. Görüşmede olabildiğince önyargı ve yanlılıktan kaçınmaya çalışılmıştır.

Bu yöntem, belirli kişi ya da grupların geçmişini ve şimdiki durumunu ayrıntılı biçimde incelemeye ve ayrıca istatistiksel yöntemlerin sağlayamayacağı, amaca uygun bilgileri elde etmeye uygun olduğu için tercih edilmiştir.

Çalışmada, (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun Eylül 2016 – Ağustos 2017 arasını kapsayan hesap dönemi mali verileri kullanılmıştır. Bu veriler, başta mali işler daire başkanı ve finans koordinatörü olmak üzere, kurumun yetkilileri ile yapılan görüşmeler ve ERP verilerinden elde edilmiştir.

Vakıf Meslek Yüksekokulunun Özellikleri ve Yapısı

Y Vakfı tarafından kurulan (X) Meslek Yüksekokulu, 2009 yılında eğitim hayatına başlamıştır. Üç yerleşkesi, 25 ön lisans

programı yaklaşık 3350 öğrencisi, 7500 mezunu ile eğitimine devam etmektedir. Yüksekokul, sanat ve tasarım alanında mükemmeliyet merkezi olmak ve tarihi lokasyon ve kültürel mirası birleştirerek yüksekokul kavramını bilimsel ve toplumsal değerler üzerine oturtmak misyonundan çıkarak eğitimine de başlamıştır. Bilim, sanat ve tasarım arasındaki ilişkiyi yeniden yorumlayarak, üçünün uyum içerisinde birlikte var olduğu bir eğitim ve öğretim sistemini benimsemektedir. Vakıf meslek yüksekokulunda mevcut 25 ön lisans programı ve öğrenci sayıları Tablo 1’de verilmiştir.

Vakıf Meslek Yüksekokulunun Gider Kalemleri

Geleneksel Maliyetleme ve SDFTM yöntemlerinin sağlıklı bir şekilde hesaplanabilmesi için öncelikli olarak (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun gider kalemlerinin belirlenmesi gerekmektedir. 2016–2017 hesap döneminde oluşan giderler ve toplam giderler içindeki oranı Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Ön lisans programları ve öğrenci sayısı.

Programlar	Öğrenci sayısı
Adalet	54
Gastronomi	150
Basım ve Yayın	63
Animasyon	84
Bilgisayar Programcılığı	113
Okul Öncesi Eğitim	1160
Lojistik	33
Tasarım	42
Fotoğrafçılık	68
İletişim	55
Grafik	206
Halkla İlişkiler	104
İlk Yardım	29
İnternet Teknolojileri	140
İş Sağlığı ve Güvenliği	33
Yeni Medya	117
Restorasyon	137
Moda Tasarım	92
Radyo ve Televizyon	248
Güzellik ve Bakım Hizmetleri	95
Sağlık Kurumları İşletmeciliği	50
Tıbbi Sekreterlik	76
Röntgen Teknikleri	80
Laboratuvar Teknikleri	68
Turizm ve Otelcilik	34
Toplam	3331

Geleneksel Maliyetleme Yönteminin (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunda Uygulanması

Geleneksel maliyetleme (GM) yönteminde maliyet hesaplanırken *tek bir dağıtım anahtarı* kullanılmaktadır. Çalışmamızda dağıtım anahtarı olarak *öğrenci sayısı* kullanılacaktır. Buna göre toplam giderler 11.143.734,27 TL ve toplam öğrenci sayısı 3331’dir. Tablo 3’de her program için birim ve toplam maliyetler yer almaktadır.

(X) Vakıf Meslek Yüksekokulunda Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması

Bu bölümde (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunda SDFTM yöntemi uygulanacaktır. Yöntemin uygulamasındaki safhalar detaylı olarak açıklanmış ve hesaplamalar yapılmıştır. Bölümün sonunda, SDFTM yönteminin sonucu, Geleneksel Maliyet yönteminin sonuçlarıyla karşılaştırılmıştır. SDFTM yöntemi-

Tablo 2. (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun 2016–2017 dönemine ait gider kalemleri, tutarları ve oranları.

Gider kalemleri	Tutarlar (TL)	Oranlar %
Personel ücretleri	5.569.408,58	49.98
Elektrik giderleri	76.707,76	0.69
Su giderleri	23.281,04	0.21
Telefon giderleri	68.811,34	0.62
İnternet giderleri	40.491,44	0.36
Doğalgaz giderleri	37.419,47	0.34
Yemek giderleri	196.777,92	1.77
Denetim giderleri	371.021,00	3.33
Temizlik giderleri	395.992,10	3.55
Kırtasiye fotokopi giderleri	45.734,77	0.41
Ulaşım giderleri	160.805,40	1.44
Eğitim giderleri	115.551,77	1.04
Posta kargo giderleri	20.039,60	0.18
Tanıtım giderleri	1.243.534,87	11.16
Diğer hizmet giderleri	142.986,90	1.28
Danışmanlık giderleri	742.249,82	6.66
Uluslararası giderler	155.047,98	1.39
Kiralama giderleri	108.300,28	0.97
Sigorta giderleri	47.961,81	0.43
Öğrenci giderleri	157.383,14	1.41
Bakım onarım giderleri	160.178,26	1.44
Olgunlaşma hizmet giderleri	656.125,02	5.89
İşgücü temin hizmeti	551.901,12	4.95
Diğer yönetim giderleri	56.022,88	0.50
Toplam	11.143.734,27	100.00

■ **Tablo 3.** (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun geleneksel maliyetleme yöntemine göre maliyet hesaplaması.

Programlar	Birim maliyet (TL) (1)=(3)/(2)	Öğrenci sayısı (2)	Toplam maliyet (TL) (3)=(1)*(2)
Adalet	3345,46	54	180.654,84
Gastronomi	3345,46	150	501.819,00
Basım ve Yayın	3345,46	63	210.763,98
Animasyon	3345,46	84	281.018,64
Bilgisayar Programcılığı	3345,46	113	378.036,98
Okul Öncesi Eğitim	3345,46	1160	3.880.733,60
Lojistik	3345,46	33	110.400,18
Tasarım	3345,46	42	140.509,32
Fotoğrafçılık	3345,46	68	227.491,28
İletişim	3345,46	55	184.000,30
Grafik	3345,46	206	689.164,76
Halkla İlişkiler	3345,46	104	347.927,84
İlk Yardım	3345,46	29	97.018,34
İnternet Teknolojileri	3345,46	140	468.364,40
İş Sağlığı ve Güvenliği	3345,46	33	110.400,18
Yeni Medya	3345,46	117	391.418,82
Restorasyon	3345,46	137	458.328,02
Moda Tasarım	3345,46	92	307.782,32
Radio ve Televizyon	3345,46	248	829.674,08
Güzellik ve Bakım Hizmetleri	3345,46	95	317.818,70
Sağlık Kurumları İşletmeciliği	3345,46	50	167.273,00
Tıbbi Sekreterlik	3345,46	76	254.254,96
Röntgen Teknikleri	3345,46	80	267.636,80
Laboratuvar Teknikleri	3345,46	68	227.491,28
Turizm ve Otelcilik	3345,46	34	113.745,64
Toplam		3331	

nin uygulanabilmesi için tedarik edilen kaynağın birim maliyeti ve maliyet özneleri tarafından tüketilen kaynak kapasitesinin birim zamanın bilinmesine ihtiyaç vardır.

Maliyet Havuzlarının ve Maliyetlerin Belirlenmesi

İlk olarak kurumun faaliyetleri ve maliyet havuzları belirlenmiştir. İşletmedeki önemli faaliyetler belirlenerek maliyet havuzları on gruba ayrılmıştır. Burada *maliyet havuzu* ya da diğer ismi ile *kaynak havuzu* kavramı, faaliyetlerin tespit edilmesi için kullanılan süreçleri ortaya koymak amacıyla kullanılmıştır. (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun faaliyetleri şunlardır (■ Tablo 4 ve 5):

- **Faaliyet 1:** Tanıtım Faaliyetleri Maliyet Havuzu
- **Faaliyet 2:** Kayıt Faaliyeti Maliyet Havuzu
- **Faaliyet 3:** Eğitim ve Öğretim Faaliyeti Maliyet Havuzu

- **Faaliyet 4:** Araştırma Merkezleri Faaliyeti Maliyet Havuzu
- **Faaliyet 5:** Uluslararası İşlemler Faaliyeti Maliyet Havuzu
- **Faaliyet 6:** Temizlik ve Güvenlik Faaliyeti Maliyet Havuzu
- **Faaliyet 7:** Muhasebe Faaliyeti Maliyet Havuzu
- **Faaliyet 8:** İnsan Kaynakları Faaliyeti Maliyet Havuzu
- **Faaliyet 9:** Bakım Onarım Faaliyeti Maliyet Havuzu
- **Faaliyet 10:** Yönetmelik Faaliyetleri Maliyet Havuzu

Maliyet Havuzlarının Birim Kapasite Maliyetlerinin Hesaplanması

Yukarıda da söz edildiği gibi SDFTM yönteminin uygulanabilmesi için ilk olarak maliyet merkezlerinin birim kapasite maliyetlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu hesaplamaların yapılabilmesi için öncelikle *maliyet merkezlerinde* toplanan maliyetlerin maliyet merkezinde çalışanların pratik kapasitesine bölünmesi gerekmektedir. (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun maliyetleri ■ Tablo 6’da, Yüksekokula ilişkin kapasite maliyetleri ■ Tablo 7’de gösterilmiştir.

Maliyet Havuzlarının Maliyet Yükleme Oranlarının ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Hesaplanması

SDFTM yönteminde pratik kapasite ve birim kapasite maliyeti hesaplandıktan sonra her bir maliyet havuzu için maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin hesaplanması aşamasına geçilmektedir. Bu aşamada maliyet havuzları için toplam kapasite maliyetleri ayrıca kullanılan ve kullanılmayan kapasite maliyetleri hesaplanmıştır.

Maliyet Havuzları Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi

SDFTM yönteminin dördüncü aşaması, maliyet havuzları maliyetlerinin maliyet öznelerine yüklenmesidir. Her bir programdaki öğrenci maliyetini hesaplayabilmek için tüm maliyet havuzları ve faaliyetler ayrı ayrı ele alınarak tablolar oluşturulmuştur. Her bir programın tüm faaliyetlere ilişkin maliyetlerinin yer aldığı toplu bilgiler ise ■ Tablo 8’de gösterilmiştir. Buna göre *en fazla öğrenci sayısı olan Okul Öncesi Eğitim programının maliyeti en yüksektir. Maliyeti en düşük program ise Lojistik*dir.

Maliyet Öznelerinin Birim Maliyetlerinin Hesaplanması

SDFTM yönteminde maliyetlerin yüklenmesinden sonra birim maliyetlerin hesaplanması gerekmektedir. Birim maliyetler ■ Tablo 9’da gösterilmiştir. En yüksek birim maliyete Turizm ve Otelcilik programı sahip iken en düşük birim maliyete ise İnternet Teknolojileri programı sahiptir.



Tablo 4. (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun faaliyetleri ve maliyet havuzları.

Maliyet havuzları	Faaliyetler	Maliyet havuzları	Faaliyetler
Faaliyet 1: Tanıtım Faaliyetleri Maliyet Havuzu	<ul style="list-style-type: none">• Kurumun tanıtımı için liselerde eğitimler düzenlemek• Lise öğrencilerini kurumda misafir etmek• Lise rehber öğretmenlerine kurumu doğru şekilde anlatmak• Yükseköğretim sınav sonuçları açıklandıktan sonra kurum ile ilgili bilgi almak isteyen veli ve öğrencilere bilgi vermek• Kayıt döneminde öğrenci ve velilerin tüm işlemlerini sorunsuz halletmesine destek olmak• Devam eden öğrencilerin kayıt yenilemeleri konusunda veli ve öğrencilere destek olmak• Ulusal ve uluslararası mecralarda kurumun en doğru şekilde tanıtımını yapmak	Faaliyet 4: Araştırma Merkezleri Faaliyeti Maliyet Havuzu	<ul style="list-style-type: none">• AR&GE merkezleri tarafından yapılan tüm araştırmalar• Proje faaliyetleri• Yayın faaliyetleri• Kütüphane• Sürekli Eğitim Merkezi işlemleri
Faaliyet 2: Kayıt Faaliyeti Maliyet Havuzu	<ul style="list-style-type: none">• Yeni gelen öğrencilerin kayıt işlemlerini tamamlamak• Devam eden öğrencilerin kayıt yenileme işlemlerini yapmak• Öğrencilerin mezuniyet işlemlerini yapmak• Öğrencilerin tüm not işlemlerinin takibini yapmak• Sınav notlarının girilmesini takip etmek• Yatay geçiş sürecinde kurumlar arası bilgi alışverişini sağlamak• Öğrencilerin diploma basımlarını yapmak ve öğrencilere dağıtmak	Faaliyet 5: Uluslararası İşlemler Faaliyeti Maliyet Havuzu	<ul style="list-style-type: none">• Uluslararası Ofis işlemleri• Uluslararası Öğrenci işlemleri• Uluslararası değişim programları• Uluslararası iş birlikleri
Faaliyet 3: Eğitim ve Öğretim Faaliyeti Maliyet Havuzu	<ul style="list-style-type: none">• Adalet M1• Aşçılık M2• Bilgisayar Destekli Tasarım ve Animasyon M4• Bilgisayar Programcılığı M5• Çocuk Gelişimi M6• Dış Ticaret M7• Endüstri Ürünleri Tasarımı M8• Fotoğrafçılık ve Kameramanlık M9• Görsel İletişim M10• Grafik Tasarım M11• Halkla İlişkiler ve Tanıtım M12• İlk ve Acil Yardım M13• İnternet ve Ağ Teknolojileri M14• İş Sağlığı ve Güvenliği M15• Medya ve İletişim M16• Mimari Restorasyon M17• Moda Tasarım M18• Radyo ve Televizyon Programcılığı M19• Saç Bakımı ve Güzellik Hizmetleri M20• Sağlık Kurumları İşletmeciliği M21• Tıbbi Dokümantasyon ve Sekreterlik M22• Tıbbi Görüntüleme Teknikleri M23• Tıbbi Laboratuvar Teknikleri M24• Turizm ve Otel İşletmeciliği M25• Meslek yüksekokulunda yer alan programlarda ders programlarını yapmak• Dersleri eksiksiz yapmak• Sınavların yapılması, mazeret sınavları, tek ders sınavlarının takibini yapmak• Sıvaların ölçme değerlendirme işlemlerini yapmak• Kurum tarafından verilen eğitim ve öğretim ile ilgili tüm görevleri yapmak	Faaliyet 6: Temizlik ve Güvenlik Faaliyeti Maliyet Havuzu	<ul style="list-style-type: none">• Kuruma ait tüm birimlerin temizlik işlemlerini yapmak• Kuruma giriş çıkışları kontrol etmek• Kurum mensubu olmayanların giriş çıkışına ilişkin özellikli işlemleri yapmak• Her bir binanın ayrıca güvenliğini sağlamak• Sosyal alanların güvenliğini sağlamak• Eğitim öğretimin devam etmediği günlerde güvenliğini sağlamak
		Faaliyet 7: Muhasebe Faaliyeti Maliyet Havuzu	<ul style="list-style-type: none">• Kayıt döneminde tüm öğrencilerin finansal kayıtlarını yapmak• Devam eden öğrencilerin kayıt yenileme işlemlerini yapmak• Bankalarla ilgili tüm işlemleri yapmak• Öğrenci ödemelerini takip etmek• Ticari ilişkide bulunan firmalarla ilgili işlemleri takip etmek• Maaş ödemelerini yapmak• Finansal raporları hazırlamak• Satın alma işlemlerini yapmak
		Faaliyet 8: İnsan Kaynakları Faaliyeti Maliyet Havuzu	<ul style="list-style-type: none">• Personel giriş çıkışlarını yapmak• Stajyer öğrencilerin işlemlerini yapmak• Ders saat ücretli öğretim elemanlarının işlemlerini yapmak• YÖK mevzuatı gereği öğretim elemanı işlemlerini takip etmek• Puantaj hazırlamak• Bordro hazırlamak• Maaşları ödeme için hazır hale getirip muhasebeye yönlendirmek
		Faaliyet 9: Bakım Onarım Faaliyeti Maliyet Havuzu	<ul style="list-style-type: none">• Tüm eğitim araçlarının bakım onarımını yapmak• Tüm bilgisayar laboratuvarlarını hazırlanmak• Makine ve demirbaşların bakım onarımını yapmak• Okul binasının iç ve dış çevresinin her türlü bakım ve onarımını yapmak
		Faaliyet 10: Yönetmelik Faaliyetleri Maliyet Havuzu	<ul style="list-style-type: none">• YÖK mevzuatına uyum için yapılması gereken tüm işlemleri yapmak• Öğretim elemanları ile ilgili işlemleri yapmak• Öğrencilerin burs sıkıntıları ile ilgili işlemleri yapmak• Eğitim öğretim ücretlerini belirlemek• Denetim işlemlerini yapmak• Piyasayı takip etmek• Yeni yatırım kararları vermek• İdari personelin ile ilgili işlemleri yapmak

■ **Tablo 5.** (X) Vakıf Meslek Yüksekokuluna ait gider kalemleri ve ilişkili maliyet sürücüleri.

Gider kalemleri	Maliyet sürücüleri
Personel giderleri	Faaliyetlerde çalışma süreleri
Elektrik giderleri	Kullanılan alan (m ²) x kullanılan süre
Su giderleri	Kullanılan alan (m ²) x kullanılan süre (bu giderin dağıtımı için belirlenen dağıtım anahtarı kullanılarak katsayı oluşturulmuştur)
Telefon giderleri	Faaliyet 1-2-7-8-10
İnternet giderleri	Faaliyet 6 ve Faaliyet 9 hariç tüm faaliyetler
Doğalgaz giderleri	Kullanılan alan (m ²) x kullanılan süre (bu giderin dağıtımı için belirlenen dağıtım anahtarı kullanılarak katsayı oluşturulmuştur)
Yemek giderleri	Faaliyet 1-2-3-4-5-6-7-8-9-10
Denetim giderleri	Faaliyet 6-7-8-10 direkt aktarılacaktır
Temizlik giderleri	Faaliyet 6
Kırtasiye fotokopi giderleri	Faaliyet 1-2-3-7
Ulaşım giderleri	Faaliyet 1
Eğitim giderleri	Faaliyet 3
Posta kargo giderleri	Faaliyet 1
Tanıtım giderleri	Faaliyet 1
Diğer hizmet giderleri	Tüm faaliyetler
Danışmanlık giderleri	Faaliyet 10
Uluslararası giderler	Faaliyet 5
Kiralama giderleri	Faaliyet 3
Sigorta giderleri	Faaliyet 3
Öğrenci giderleri	Faaliyet 3
Bakım onarım giderleri	Faaliyet 9
Olgunlaşma hizmet giderleri	Faaliyet 3
İşgücü temin hizmeti	Faaliyet 6
Diğer yönetim giderleri	Faaliyet 10

Geleneksel Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması

■ Tablo 10'da Geleneksel Maliyetleme ve SDFTM yönteminin karşılaştırılması gösterilmiştir. (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunda SDFTM yönteminin uygulanması durumunda, lojistik dışındaki tüm program maliyetleri geleneksel yöntemle göre daha düşük çıkmıştır. Bunun en önemli sebebi ise SDFTM yönteminin atıl kapasiteyi göz önünde bulundurmasıdır.

Tartışma ve Sonuç

Kurumların ağırlaşan rekabet koşullarında mevcut pazar paylarını koruyabilmek ve varlıklarını devam ettirebilmeleri için; maliyetleri yönetmeleri önemli bir stratejik unsur haline gelmiştir. Bunu fark eden kurumlar, etkin bir maliyet yönetim sistemi kurarak rekabet şanslarını arttırmaya çalışmaktadır. Maliyet yönetiminin amacı, maliyet yapılarında meydana gelen değişimleri

anlayıp ve doğru zamanda, doğru maliyet bilgisi sunabilecek maliyet yöntemlerini belirleyerek yöneticilere yol göstermektir.

Teknolojinin hızlı bir şekilde gelişmesi, kurumların üretim/hizmet süreçlerini doğrudan etkilemektedir. Üretim süreçlerinde ortaya çıkan bu değişim, kurumların indirekt maliyetlerini arttırmaktadır. Bu durumda kullanılan Geleneksel Maliyetleme yöntemlerinin, maliyetleri hacim bazlı ve tek düzeyli maliyet sürücüsü aracılığı ile hizmetlere yüklemesi, doğru olmayan maliyet bilgileri elde etmelerine neden olmaktadır.

Geleneksel Maliyetleme yöntemlerinin eksikliklerini giderecek ve işletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir maliyet bilgisini sağlayacak maliyet yöntemlerinden birisi de Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) yöntemidir. FTM yöntemi, geleneksel maliyetleme yöntemine kıyasla bir çok avantajla sahip olmasına rağmen farklı faaliyetleri algılamada ortaya çıkardığı sorunlar, ölçümlenmelerden kaynaklanan hatalar, ilk kurulumunda ve devamlılığındaki zorluklar nedeniyle eleştirilmektedir. Bu eleştirilere çözüm getirebilmek amacıyla, Kaplan FTM'den daha basit bir yöntem olan Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (SDFTM) yöntemini tasarlamıştır.

SDFTM yöntemi, kurulumu ve güncellemesi FTM yöntemine göre çok daha kolay olan, daha doğru ve güvenilir olmasının yanında ayrıca maliyet ve kârlılık bilgisi sunan bir yöntem olarak kabul görmektedir. SDFTM yöntemi müşteriler, hizmet türleri, ve hizmet üretim süreçlerinde ortaya çıkan maliyetleri daha net ve belirgin hale getirmektedir.

Bu yöntemde asıl olan *zamandır*. Zaman değişkeni esas alındığı için gereksiz zaman kullanımı yaratan faaliyetlere son verilerek, FTM yönteminden daha güvenilir sonuçlar elde edilmektedir. SDFTM yöntemi, denklemlere dayanan bir yöntemdir. Bir faaliyetin standart dışı gerçekleşmesi halinde, kullanılan zaman, standart zamana eklenerek/çıkarılarak *zaman denklemleri* oluşturulmaktadır. Bu da süreci daha anlaşılır, basit ve kolay hale getirmektedir. SDFTM yönteminin en önemli avantajlarından biri, denkleme yeni bir değişken eklenmesi, sürelerin güncellenmesi ya da bir değişkenin çıkarılması işlemlerinin kolaylıkla yapılabilmesidir.

Bu açıklamalar kapsamında çalışmanın (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunda Geleneksel Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinin uygulanması, uygulama bölümünde SDFTM yöntemi, *örnek olay* yöntemi kullanılarak İstanbul'daki (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunda uygulanmıştır. Vakıf Meslek Yüksekokulunda 2016–2017 hesap dönemine ait maliyetler; Geleneksel Maliyetleme ve SDFTM yöntemleriyle hesaplanmıştır. Ortaya çıkan sonuçlar kullanarak bu iki yöntem, program maliyetlerini doğru şekilde hesaplayabilmeleri açısından karşılaştırılmıştır.

Çalışmada ilk olarak (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun 2016–2017 hesap dönemine ait *gider kalemleri* belirlenmiştir.



Tablo 6. (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun maliyetleri (TL).

Hizmet, üretim maliyetleri	Faaliyet 1-	Faaliyet 2-	Faaliyet 3-	Faaliyet 4-	Faaliyet 5-	Faaliyet 6-	Faaliyet 7-	Faaliyet 8-	Faaliyet 9-	Faaliyet 10-	Toplam
	Tanıtım Faaliyetleri	Kayıt Faaliyeti	Eğitim ve Öğretim Faaliyeti	Araştırma Merkezleri	Uluslararası İşlemler	Temizlik ve Güvenlik Faaliyeti	Muhasebe Faaliyeti	İnsan Kaynakları Faaliyeti	Bakım Onarım Faaliyeti	Yönetimsel Faaliyetler	
Personel ücretleri	513.811,27	160.244,68	3.772.348,41	50.189,74	18.745,12	48.058,95	144.792,90	85.304,74	183.525,58	592.387,19	5.569.408,58
Elektrik-su-doğalgaz giderleri	6.787	4.344	91.658	4.073	814	2.443	7.466	2.716	6.517	10.590	137.408
Telefon giderleri	37.846,24	13.762,27	-	-	-	-	10.321,70	2.752,45	-	4.128,68	68.811,34
İnternet giderleri	16.201,44	3.470	3.470	3.470	3.470	-	3.470	3.470	-	3.470	40.491,44
Yemek giderleri	18.476,80	3.695,36	139.499,84	1.847,68	923,84	6.466,88	9.238,40	2.771,52	6.466,88	7.390,72	196.777,92
Denetim giderleri	-	-	-	-	-	42.116,51	206.743,74	85.476,26	36.684,49	-	371.021,00
Temizlik giderleri	-	-	-	-	-	395.992,10	-	-	-	-	395.992,10
Kırtasiye fotokopi giderleri	11.746,12	7.513,26	22.516,87	-	-	-	3.958,52	-	-	-	45.734,77
Ulaşım giderleri	160.805,40	-	-	-	-	-	-	-	-	-	160.805,40
Eğitim giderleri	-	-	115.551,77	-	-	-	-	-	-	-	115.551,77
Posta kargo giderleri	20.039,60	-	-	-	-	-	-	-	-	-	20.039,60
Tanıtım giderleri	1.243.534,87	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.243.534,87
Diğer hizmet giderleri	13.426	2.685,20	101.366,30	1.342,60	671,3	4.699,10	6.713	2.013,90	4.699,10	5.370,40	142.986,90
Danışmanlık giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	742.249,82	742.249,82
Uluslararası giderler	-	-	-	-	155.047,98	-	-	-	-	-	155.047,98
Kiralama giderleri	-	-	108.300,28	-	-	-	-	-	-	-	108.300,28
Sigorta giderleri	-	-	47.961,81	-	-	-	-	-	-	-	47.961,81
Öğrenci giderleri	-	-	157.383,14	-	-	-	-	-	-	-	157.383,14
Bakım onarım giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	160.178,26	-	160.178,26
Olgunlaşma hizmet giderleri	-	-	656.125,02	-	-	-	-	-	-	-	656.125,02
İşgücü temin hizmeti	-	-	-	-	-	551.901,12	-	-	-	-	551.901,12
Diğer yönetim giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	56.022,88	56.022,88
Toplam	2.042.674,74	195.714,77	5.216.181,44	60.923,02	179.672,24	1.051.677,66	392.704,26	184.504,87	398.071,31	1.421.609,69	11.143.734,00

Tablo 7. (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun birim kapasite maliyetleri.

Maliyet havuzları	Maliyetler (TL) (1)	Çalışan sayısı (2)	Aylık çalışılan gün sayısı (3)	Günlük çalışma saati (4)	Mola zamanı (5)	Net çalışma süresi (6)=(4)-(5)	Çalışma süresi (saat) (7)=(3)×(6)	Net aylık çalışma süresi (dakika) (8)=(7)×60 dakika	Net yıllık çalışma süresi (dakika) (9)=(8)×12 ay	Net yıllık pratik kapasite (10)=(2)×(9)	Birim kapasite maliyeti (TL) (11)=(1)/(10)
Faaliyet 1- Tanıtım Faaliyetleri	2.042.674,74	20,00	20,00	9,00	1,00	8,00	160,00	9.600,00	115.200,00	2.304.000,00	0,8866
Faaliyet 2- Kayıt Faaliyetleri	195.714,77	4,00	20,00	9,00	1,00	8,00	160,00	9.600,00	115.200,00	460.800,00	0,4247
Faaliyet 3- Eğitim Öğretim Faaliyetleri	5.216.181,44	151,00	20,00	9,00	1,00	8,00	160,00	9.600,00	115.200,00	17.395.200,00	0,2999
Faaliyet 4- Araştırma Merkezleri	60.923,02	2,00	20,00	9,00	1,00	8,00	160,00	9.600,00	115.200,00	230.400,00	0,2644
Faaliyet 5- Uluslararası İşlemler	179.672,24	1,00	20,00	9,00	1,00	8,00	160,00	9.600,00	115.200,00	115.200,00	1,5597
Faaliyet 6- Temizlik ve Güvenlik	1.051.677,66	7,00	20,00	9,00	1,00	8,00	160,00	9.600,00	115.200,00	806.400,00	1,3042
Faaliyet 7- Muhasebe	392.704,26	10,00	20,00	9,00	1,00	8,00	160,00	9.600,00	115.200,00	1.152.000,00	0,3409
Faaliyet 8- İnsan Kaynakları	184.504,87	3,00	20,00	9,00	1,00	8,00	160,00	9.600,00	115.200,00	345.600,00	0,5339
Faaliyet 9- Bakım Onarım	398.071,31	7,00	20,00	9,00	1,00	8,00	160,00	9.600,00	115.200,00	806.400,00	0,4936
Faaliyet 10- Yönetmelik Faaliyetleri	1.421.609,69	8,00	20,00	9,00	1,00	8,00	160,00	9.600,00	115.200,00	921.600,00	1,5425
Toplam	11.143.734,00	213,00									

Daha sonra işletme yetkilileri ile görüşmeler sonunda *maliyet merkezleri* tespit edilmiştir. Gider kalemleri, dağıtım anahtarları aracılığı ile maliyet merkezlerine yüklenmiştir.

(X) Vakıf Meslek Yüksekokulu halen geleneksel maliyet yöntemi kullanarak maliyet hesaplamalarını yapmaktadır. Geleneksel maliyet yöntemine göre yapılan hesaplamalar sonucunda tüm programların maliyeti eşit olarak belirlenmektedir.

(X) Vakıf Meslek Yüksekokulunda SDFTM yöntemini uygulayabilmek için ilk olarak maliyet havuzları ve maliyetler tespit edilmiştir. Daha sonra maliyet havuzlarının pratik kapasitesi ve birim kapasite maliyetleri tespit edilmiştir. Pratik kapasitenin tespit edilebilmesi için net çalışma süreleri tespit edilmiş, daha sonra faaliyetlerin toplam maliyeti pratik kapasiteye bölünerek *birim süre maliyeti* hesaplanmıştır. Sonraki aşamada maliyet havuzlarının maliyet yükleme oranları ve kapasite kullanım bilgileri tespit edilmiş, maliyet havuzları maliyetleri, maliyet öznelerine yüklenmiştir. En son aşamada ise programların birim maliyetlerini hesaplayabilmek için programlardaki toplam maliyetler programlardaki öğrenci sayılarına bölünmüştür.

(X) Vakıf Meslek Yüksekokulunda SDFTM yönteminin uygulanması durumunda, faaliyetlerin yerine getirilebilmesi için gereken süreler, yapılan görüşmeler sonucunda tespit edilmiştir. Bu süreler *fiilî süre* denilmektedir. Pratik kapasitede yer alan standart süreler ile fiilî süreler arasında ortaya çıkan fark atıl kapasiteyi oluşturmaktadır. Geleneksel Maliyetleme, *atıl kapasiteyi* göz önünde bulundurmadığı için öğrenci başına birim maliyetler yüksek çıkmaktadır. (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun öğrenci başına birim maliyetleri hesaplar *atıl kapasite (aylak kapasite)* ve *atıl kapasite maliyeti* dikkate alınmalıdır.

Lojistik ve Turizm ve Otelcilik programları haricindeki tüm programlarda, SDFTM yöntemi ile yapılan hesaplamalarda öğrenci başına maliyetlerin çok daha düşük olduğu görülmektedir. Farklar 200 TL ile 325 TL arasında değişmektedir. Farkın en fazla olduğu program 324,97 TL, İnternet ve Teknolojileri programıdır. En fazla öğrenci sayısına sahip olan Okul Öncesi Eğitim (1160 öğrenci) programında fark 316,42 TL'dir.

Yukarıda yapılan açıklamalar kapsamında (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunda farklı faaliyetlerin olması ve her programda bu faaliyetlerin kullanılması SDFTM yönteminin kullanılması gerektiğini ortaya koymuştur. Vakıf meslek yüksekokullarında doğru fiyatlandırmanın yapılabilmesi için maliyetlerin doğru hesaplanması gerekmektedir. Doğru fiyatlandırma, meslek yüksekokullarının tercih edilebilirliğini ve stratejik yatırım kararlarını etkileyecektir. Yükseköğretim kurumlarının önemli stratejik kararlarından birisi de yeni program açabilmeleridir. Bu durum, kurumun büyümesini sağlayacaktır. 10.10.2018 tarihli yükseköğretim kurumu toplantı kararlarına göre yeni bir program açabilmek için devlet üniversitelerinde %90, vakıf yükseköğretim



Tablo 8. (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun maliyetlerinin maliyet öznelerine yüklenmesi (TL).

Maliyet özneleri	Faaliyet 1- Tanıtım Faaliyetleri	Faaliyet 2- Kayıt Faaliyeti	Faaliyet 3- Eğitim ve Öğretim Faaliyeti	Faaliyet 4- Araştırma Merkezleri	Faaliyet 5- Uluslararası İşlemler	Faaliyet 6- Temizlik ve Güvenlik Faaliyeti	Faaliyet 7- Muhasebe Faaliyeti	Faaliyet 8- İnsan Kaynakları Faaliyeti	Faaliyet 9- Bakım Onarım Faaliyeti	Faaliyet 10- Yönetmel Faaliyetleri	Toplam
Adalet	30.162,13	3.050,20	78.543,81	654,39	2.245,97	15.141,76	6.166,88	2.738,91	5.997,24	21.471,60	166.172,89
Gastronomi	83.783,70	8.472,77	218.177,25	2.815,86	16.470,43	42.060,45	17.130,23	7.768,25	16.659,00	58.491,60	471.829,53
Basım ve Yayın	35.189,15	3.558,56	91.634,45	749,57	5.989,25	17.665,39	7.194,69	3.112,64	6.996,78	24.803,40	196.893,88
Animasyon	46.918,87	4.744,75	122.179,26	2.938,81	1.497,31	23.553,85	9.592,93	3.699,93	9.329,04	32.947,80	257.402,54
Bilgisayar Programcılığı	63.117,05	6.382,82	164.360,20	2.045,13	2.245,97	31.685,54	12.904,77	5.093,41	12.549,78	44.053,80	344.438,47
Okul Öncesi Eğitim	647.927,28	65.522,72	1.687.237,40	10.694,98	5.240,59	325.267,48	132.473,74	55.509,58	128.829,60	454.975,80	3.513.679,18
Lojistik	18.432,41	1.864,01	47.999,00	448,16	12.727,15	9.253,30	3.768,65	2.525,35	3.664,98	13.697,40	114.380,41
Tasarım	23.459,44	2.372,37	61.089,63	1.721,24	748,66	11.776,93	4.796,46	3.117,98	4.664,52	17.399,40	131.146,63
Fotoğrafçılık	37.981,94	3.840,99	98.907,02	2.001,51	2.994,62	19.067,40	7.765,70	5.429,76	7.552,08	28.135,20	213.676,23
İletişim	30.720,69	3.106,68	79.998,33	671,58	12.727,15	15.422,17	6.281,08	3.059,25	6.108,30	21.841,80	179.937,02
Grafik	115.062,95	11.635,93	299.630,09	3.254,76	1.497,31	57.763,02	23.525,51	11.259,95	22.878,36	81.073,80	627.581,68
Halkla İlişkiler	58.090,03	5.874,45	151.269,56	1.156,75	23.208,34	29.161,91	11.876,96	6.065,10	11.550,24	41.462,40	339.715,74
İlk Yardım	16.198,18	1.638,07	42.180,94	415,11	5.989,25	8.131,69	3.311,84	3.005,86	3.220,74	11.846,40	95.938,07
İnternet Teknolojileri	78.198,12	7.907,91	203.632,10	2.715,39	748,66	39.256,42	15.988,21	5.194,85	15.548,40	53.679,00	422.869,05
İş Sağlığı ve Güvenliği	18.432,41	1.864,01	47.999,00	329,18	5.989,25	9.253,30	3.768,65	3.705,27	3.664,98	14.067,60	109.073,64
Yeni Medya	65.351,29	6.608,76	170.178,26	2.462,89	6.737,90	32.807,15	13.361,58	5.034,68	12.994,02	45.164,40	360.700,92
Restorasyon	76.522,45	7.738,46	199.268,56	3.480,83	20.962,37	38.415,21	15.645,61	6.166,55	15.215,22	53.679,00	437.094,25
Moda Tasarım	51.387,34	5.196,63	133.815,35	1.827,00	2.245,97	25.797,08	10.506,54	4.986,63	10.217,52	36.279,60	282.259,65
Radio ve Televizyon	138.522,38	14.008,30	360.719,72	4.857,03	4.491,94	69.539,94	28.321,97	12.114,19	27.542,88	96.992,40	757.110,75
Güzelik ve Bakım Hizmetleri	53.063,01	5.366,08	138.178,93	2.263,26	3.743,28	26.638,29	10.849,14	7.501,30	10.550,70	37.390,20	295.544,19
Sağlık Kurumları İşletmeciliği	27.927,90	2.824,26	72.725,75	502,36	2.994,62	14.020,15	5.710,08	3.278,15	5.553,00	20.361,00	155.897,27
Tıbbi Sekreterlik	42.450,41	4.292,87	110.543,14	2.067,61	748,66	21.310,63	8.679,31	3.593,15	8.440,56	29.616,00	231.742,33
Röntgen Teknikleri	44.684,64	4.518,81	116.361,20	2.659,86	4.491,94	22.432,24	9.136,12	4.564,85	8.884,80	31.837,20	249.571,66
Laboratuvar Teknikleri	37.981,94	3.840,99	98.907,02	1.680,26	2.245,97	19.067,40	7.765,70	3.326,20	7.552,08	26.654,40	209.021,96
Turizm ve Otelcilik	18.990,97	1.920,49	49.453,51	1.115,77	15.721,78	9.533,70	3.882,85	2.418,57	3.776,04	14.067,60	120.881,27
Toplam	1.860.556,68	188.151,89	4.844.989,48	55.529,29	164.704,32	934.022,39	380.405,20	174.270,30	369.940,86	1.311.988,80	10.284.559,21

■ **Tablo 9.** (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun birim maliyetlerinin hesaplanması.

Maliyet sürücüleri	Toplam maliyet (TL) (1)	Öğrenci sayısı (2)	Birim maliyet (TL) (3)=(1)/(2)
Adalet	166.172,89	54	3077,28
Gastronomi	471.829,53	150	3145,53
Basım ve Yayın	196.893,88	63	3125,30
Animasyon	257.402,54	84	3064,32
Bilgisayar Programcılığı	344.438,47	113	3048,13
Okul Öncesi Eğitim	3.513.679,18	1160	3029,03
Lojistik	114.380,41	33	3466,07
Tasarım	131.146,63	42	3122,54
Fotoğrafçılık	213.676,23	68	3142,30
İletişim	179.937,02	55	3271,58
Grafik	627.581,68	206	3046,51
Halkla İlişkiler	339.715,74	104	3266,50
İlk Yardım	95.938,07	29	3308,21
İnternet Teknolojileri	422.869,05	140	3020,49
İş Sağlığı ve Güvenliği	109.073,64	33	3305,26
Yeni Medya	360.700,92	117	3082,91
Restorasyon	437.094,25	137	3190,47
Moda Tasarım	282.259,65	92	3068,04
Radyo ve Televizyon	757.110,75	248	3052,87
Güzellik ve Bakım Hizmetleri	295.544,19	95	3110,99
Sağlık Kurumları İşletmeciliği	155.897,27	50	3117,95
Tıbbi Sekreterlik	231.742,33	76	3049,24
Röntgen Teknikleri	249.571,66	80	3119,65
Laboratuvar Teknikleri	209.021,96	68	3073,85
Turizm ve Otelcilik	120.881,27	34	3555,33
Toplam	10.284.559,21	3331	

kurumlarında ise %85 doluluk şartı aranmaktadır. Koşulların bu kadar ağır olduğu durumda doğru maliyet bilgisi, doğru karar almaya büyük ölçüde yardımcı olacaktır. SDFTM yöntemi, kurumların maliyetlerinde düşme sağlayacak ve kurumların piyasadaki rekabet güçlerinin artmasına katkıda bulunacaktır.

Bu çalışmanın, yükseköğretim kurumlarının stratejik planlarının oluşturulmasında katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Bu açıdan araştırmanın, yalnızca bir vakıf meslek yüksekokulu için değil, bütün vakıf üniversiteleri bölüm ve programları için yapılması önerilmektedir.

Fon Desteği / Funding: Bu çalışma herhangi bir resmi, ticari ya da kar amacı gütmeyen organizasyondan fon desteği almamıştır. / *This work did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.*

■ **Tablo 10.** (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun birim maliyetlerinin karşılaştırılması (TL).

Programlar	Geleneksel (1)	SDFTM (2)	Fark (3)=(1)-(2)
Adalet	3345,46	3077,28	268,18
Gastronomi	3345,46	3145,53	199,93
Basım ve Yayın	3345,46	3125,30	220,16
Animasyon	3345,46	3064,32	281,14
Bilgisayar Programcılığı	3345,46	3048,13	297,33
Okul Öncesi Eğitim	3345,46	3029,03	316,43
Lojistik	3345,46	3466,07	-120,61
Tasarım	3345,46	3122,54	222,92
Fotoğrafçılık	3345,46	3142,30	203,16
İletişim	3345,46	3271,58	73,88
Grafik	3345,46	3046,51	298,95
Halkla İlişkiler	3345,46	3266,50	78,96
İlk Yardım	3345,46	3308,21	37,25
İnternet Teknolojileri	3345,46	3020,49	324,97
İş Sağlığı ve Güvenliği	3345,46	3305,26	40,20
Yeni Medya	3345,46	3082,91	262,55
Restorasyon	3345,46	3190,47	154,99
Moda Tasarım	3345,46	3068,04	277,42
Radyo ve Televizyon	3345,46	3052,87	292,59
Güzellik ve Bakım Hizmetleri	3345,46	3110,99	234,47
Sağlık Kurumları İşletmeciliği	3345,46	3117,95	227,51
Tıbbi Sekreterlik	3345,46	3049,24	296,22
Röntgen Teknikleri	3345,46	3119,65	225,81
Laboratuvar Teknikleri	3345,46	3073,85	271,61
Turizm ve Otelcilik	3345,46	3555,33	-209,87

Etik Standartlara Uygunluk / Compliance with Ethical Standards:

Yazar bu makalede araştırma ve yayın etiğine bağlı kaldığını, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'na ve fikir ve sanat eserleri için geçerli telif hakları düzenlemelerine uyulduğunu ve herhangi bir çıkar çakışması bulunmadığını belirtmiştir. / *The author stated that the standards regarding research and publication ethics, the Personal Data Protection Law and the copyright regulations applicable to intellectual and artistic works are complied with and there is no conflict of interest.*

Kaynaklar

- Adeti, A. A., & Valverde, R. (2014). Time-driven activity based costing for the improvement of IT service operations. *International Journal of Business and Management*, 9(1), 109–128.
- Atkinson, A. (2007). Fixed factor fine tuning. *CMA Management*, 81(7), 42–46.
- Babad, Y. M., & Balachandran, B. V. (1993). Cost driver optimization in activity-based costing. *The Accounting Review*, 68(3), 563–575.



- Biçici, F. (2016). *Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme ile geleneksel maliyetleme sistemlerinin karşılaştırılması: Konaklama işletmelerinde bir uygulama*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Bruggeman, W., Everaert, P., Anderson, S. R., & Levant, Y. (2005). Modeling logistic costs using time-driven ABC: A case in a distribution company. *Working Papers of Faculty of Economics and Business Administration*, 233. Ghent: Ghent University.
- Büyükmirza, K. (2003). *Maliyet ve yönetim mubasebesi* (9. baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Chansaad, A., Rattanamanee, W., Chairapat, S., & Yenradee, P. (2012). A fuzzy time-driven activity-based costing model in an uncertain manufacturing environment. *13th Asia Pacific Industrial Engineering & Management Systems (APIEMS) Conference*, December 2–12, 2012, Phuket, Thailand.
- Eker, M. Ç. (2002). Genel üretim giderlerinin faaliyet dayalı maliyet yöntemine göre dağıtımı ve muhasebeleştirilmesinde 8 no'lu ana hesap grubunun kullanımı. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1), 237–256.
- Ellis-Newman, J., & Robinson, P. (1998). The cost of library services: Activity based costing in an Australian academic library. *The Journal of Academic Librarianship*, 24(5), 373–379.
- Gervais, M., Levant, Y., & Charles, D. (2010). Time-driven activity-based costing (TDABC): An initial appraisal through a longitudinal case study. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 8(2), 1–18.
- Gupta, M., & Galloway, K. (2003). Activity-based costing/management and its implications for operations management. *Technovation*, 23, 131–138.
- Horngrén, C., Alnoor, B., Datar, S., & Foster, G. (2002). *Management and cost accounting*. London: Prentice Hall.
- Ismail, N. A. (2010). Activity-based management system implementation in higher education institution. *Campus-Wide Information Systems*, 27(1), 40–52.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2003). Time-driven activity based costing. First European Summit on Time-Driven Activity-Based Costing, October 21, 2003, Brussels, Belgium.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). *Time-driven activity based costing: A simpler and more powerful path to higher profit*. Boston, MA: Harvard Business Review Press.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Harvard, MA: Harvard Business Press.
- Kızılayalçın D. A. (2011). *Faaliyet tabanlı maliyetleme zeytin sektörü uygulaması*. Yayınlanmamış doktora tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Koroğlu, Ç. (2012). *Stratejik maliyet yönetimi kapsamında sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin analizi ve bir otel işletmesinde uygulama*. Yayınlanmamış doktora tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Kurt, P. (2018). *Hastane işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetleme ve sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme: Kamu hastanesinde bir uygulama*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Bartın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bartın.
- Labro, E. (2006). Analytics of costing system design. In A. Bhimani (Ed.), *Contemporary issues in management accounting* (pp. 217–242). Oxford: Oxford University Press.
- Lutlisky, I. D., & Dragija, M. (2012). Activity based costing as a means to full costing – Possibilities and constraints for European universities. *Management: Journal of Contemporary Management Issues*, 17(1), 33–57.
- Pernot, E., Roodhooft, F., & Van den Abbeele, A. (2007). Time-driven activity based costing for inter-library services: A case study in a university. *Journal of Academic Librarianship*, 33(5), 551–560.
- Reich, F., & Abraham, A. (2006). Activity based costing and activity data collection: A case study in the higher education sector. *18th Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues*, October 15–18, 2006, Maui, Hawaii.
- Turney, P. B. B. (1990). What is the scope of activity-based costing? *Journal of Cost Management*, 9(4), 40–42.
- Tutkavul, K., & Elmacı, O. (2016). Statejik karar alma perspektifinden faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin karşılaştırılmasına yönelik ampirik bir çalışma. *Mubasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(4), 825–853.
- Whelan, V. (2003). The impact of activity-based costing system in managing the financial performance of a university department. Clayton, VIC: Department of Marketing, Monash University. Retrieved from <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.200.326&rep=rep1&type=pdf> (2 Ocak 2020).
- Yaşar, Ş. (2017). Zaman esaslı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile konteyner terminalerinde maliyet analizi. *Mubasebe ve Finansman Dergisi*, 73, 203–228.
- Yılmaz, R. (2008). Creating the profit focused organization using time-driven activity based costing. *2008 EABR & TLC Conferences Proceedings*, June 23–28, 2008, Salzburg, Austria.

Bu makale Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivs 4.0 Unported (CC BY-NC-ND 4.0) Lisansı standartlarında; kaynak olarak gösterilmesi koşuluyla, ticari kullanım amacı ve içerik değişikliği dışında kalan tüm kullanım (çevrimiçi bağlantı verme, kopyalama, baskı alma, herhangi bir fiziksel ortamda çoğaltma ve dağıtma vb.) haklarıyla açık erişim olarak yayımlanmaktadır. / *This is an open access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivs 4.0 Unported (CC BY-NC-ND 4.0) License, which permits non-commercial reuse, distribution and reproduction in any medium, without any changing, provided the original work is properly cited.*

Yayıncı Notu: Yayıncı kuruluş olarak Deomed bu makalede ortaya konan görüşlere katılmak zorunda değildir; olası ticari ürün, marka ya da kuruluşlarla ilgili ifadelerin içerikte bulunması yayıncının onayladığı ve güvence verdiği anlamına gelmez. Yayıncının bilimsel ve yasal sorumlulukları yazar(lar)ına aittir. Deomed, yayınlanan haritalar ve yazarların kurumsal bağlantıları ile ilgili yargı yetkisine ilişkin iddialar konusunda tarafsızdır. / **Publisher's Note:** The content of this publication does not necessarily reflect the views or policies of the publisher, nor does any mention of trade names, commercial products, or organizations imply endorsement by Deomed. Scientific and legal responsibilities of published manuscript belong to their author(s). Deomed remains neutral with regard to jurisdictional claims in published maps and institutional affiliations.