

## ÖĞRENCİ MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİNDE FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ: YAPRAKLI ÇOK PROGRAMLI LİSESİ ÖRNEĞİ

**İbrahim BOZKURT**

Öğretim Görevlisi, Çankırı Karatekin Üniversitesi MYO

**Rıfat KARAKUŞ**

Öğretim Görevlisi, Çankırı Karatekin Üniversitesi MYO

**Sezer ÖKSÜZ**

Öğretim Görevlisi, Çankırı Karatekin Üniversitesi MYO

**ÖZET:** Kıt kaynakların etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasının önemi, bilinen bir gerçektir. Tüm harcamalarda olduğu gibi, bir ülkedeki eğitim harcamalarında da bu gerçek göz önüne alınmalıdır. Diğer bir ifadeyle ilgili harcamalar, eğitim sisteminin sürekli olarak geliştirilmesine ve eğitim hizmetlerinin niteliğinin de sürekli olarak iyileştirilmesine yönelik olmalıdır. Bu hususun uygulanabilmesi için ise Milli Eğitim Bakanlığı'nın hangi eğitim kurumuna ne kadar fon sağlayacağını belirlemesi gerekmektedir. Bu bağlamda bu çalışma, çalışmaya konu olan eğitim kurumundaki öğrenci maliyetlerinin belirlenmesini amaçlamaktadır. Maliyetlerin belirlenmesinde ise yönetime hem verimsiz faaliyetleri göstermesi açısından hem de eğitim sistemini denetleme imkânı vermesi açısından, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi seçilmiştir. Çalışma sonucunda bulunan maliyetler, geleneksel maliyet yaklaşımına göre farklı sonuçlar vermiştir. Yine Faaliyet Tabanlı Maliyet sistemi sayesinde kurum yöneticileri, eğitim hizmetinde yer alan tüm unsurları denetleme ve değerlendirme imkânına da sahip olmuşlardır

**Anahtar sözcükler:** eğitim, maliyet, geleneksel maliyet, faaliyet tabanlı maliyetleme,

### ACTIVITY BASED COSTING SYSTEM TO DETERMINE STUDENTS COSTS: THE CASE OF YAPRAKLI MULTI-PROGRAM HIGH SCHOOL

**ABSTRACT:** The importance of effective and efficient use of scarce resources is a well known fact. This fact should be considered also on the education costs of a country as with all expenditure. In other words, related expenditures should be directed to improve the education system and its quality continuously. In order to implement this point, Ministry Of Education needs to know how much fund will provide for each educational institution. In this context, this study aims to determine student costs of education institution which is the subject of the study. To determine the student costs, activity based costing system is chosen in an effort to show the managers the inefficient and shortcoming points of education system and also auditing the education system. The results of the study show differences with the traditional costing system. Also, through activity based costing system, institution managers had the opportunity of supervising and evaluating the all aspects of the education system.

**Keywords:** education, cost, traditional costing, activity based costing

## 1. GİRİŞ

Türk Dil Kurumu'nun "Büyük Türkçe Sözlüğü"nde (2010) eğitim kavramı; "çocukların ve gençlerin toplum yaşayışında yerlerini almaları için gerekli bilgi, beceri ve anlayışları elde etmelerine, kişiliklerini geliştirmelerine, okul içinde veya dışında doğrudan veya dolaylı yardım etme" olarak tanımlanmıştır. Eğitimin yakın, uzak ve genel amaçları kişisel ve toplumsal anlamda çeşitli faydalar sağlar. Bu bağlamda eğitim, sosyal açıdan güçlü bir toplum yaratmaya yardımcı olurken, eğitilmiş insanlardan oluşan üretim gücüyle de ekonomik açıdan kuvvetli bir ülke oluşturulması için destek olur. Bu da eğitimin ne denli önemli olduğunun bir kanıtıdır(Taş&Yenilmez, 2008, s.159).

Eğitim harcamaları, kamu sektörü tarafından gerçekleştirilen en önemli sosyal harcamalardandır. Birçok gelişmiş ülkenin bütçesi incelendiğinde, büyüklük olarak, savunma harcamalarından sonra ikinci sırada eğitim harcamalarının yer aldığı görülür (Türkiye İstatistik Kurumu [TUIK], 2010). Bunun nedeni, eğitim faaliyetinin diğer alanların temel yapısını ve iktisadi büyüme ile kalkınmanın belirleyici unsurunu oluşturmasıdır(Karaarslan, 2005).

Eğitime daha fazla kaynak tahsis edilmesiyle beraber, eğitim sektöründe birçok açıdan olumlu etki ortaya konulmasına rağmen, ayrılan kaynak ile eğitimin çıktıları arasında net bir korelasyondan söz edilememektedir. Bu noktada eğitimin çıktıları belirleyen daha önemli bir değişken kaynakların nasıl kullanıldığı ve yönetildiğidir(Rao, Naidu&Jani, 2008, s.98). O halde bir ülkedeki eğitim harcaması bu önemli hizmeti gerçekleştirmek için eğitim sisteminin sürekli olarak geliştirilmesine ve eğitim hizmetlerinin niteliğinin de sürekli olarak iyileştirilmesine yönelik olmalıdır. Diğer bir ifadeyle ülkenin Gayri Safi Milli Hasıla'sının içerisindeki eğitim harcamalarının payından ziyade eğitim harcamalarının ne derece verimli kullanıldığı daha önemli olmalıdır. Ayrıca bilinmektedir ki günümüzde kamu hizmetlerinin sunumunda verilen hizmetin maliyetini tespit ederken geleneksel yöntemlerden uzaklaşp yapılan faaliyetlerin verimliliğine yönelik maliyet tespiti yapılmaktadır (Mensah, Schoderback, Werner, 2009).

Burada önemli bir husus, eğitim faaliyetlerine ait dönem giderleri ile zararlarını en doğru biçimde belirleyecek maliyet sisteminin seçilmesidir. Maliyet yönetimi bir taraftan maliyetleri belirlemeye çalışırken, diğer taraftan da maliyet öğelerindeki değişimlerin izlenmesiyle sürekli olarak denetimi olanaklı kılmaktadır. Bu sayede kaynakların kullanımındaki verimsizliğin önlenmesi, performans denetimi gibi çalışmalarla işletmede verimlilik ve iktisadilik sağlanmaktadır (Alkan, 2001, s.180). Bu çalışmada, geleneksel maliyet sisteminin eksikliklerinden bazılarını ortadan kaldıran "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM)" sistemi seçilmiştir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme doğru maliyet bilgisi sunmanın yanı sıra, işletme yönetimine işletme aktiviteleri ile ilgili geniş ve ayrıntılı bilgi sunan bir sistemdir(Eker,2002,s.239). FTM, eğitim hizmetleri maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılmakla birlikte, eğitim faaliyetlerinin sistemli bir biçimde analiz edilmesine de imkân sağlayacağından dolayı bu çalışma; özeld okul yönetiminin genelde ise Milli Eğitim Bakanlığı'nın verdiği eğitim ve eğitim yanında yürütülen yardımcı hizmet faaliyetlerinin planlanmasına, etkili bir şekilde yürütülmesine ve sonuçlarının değerlendirilmesine imkân sağlayacak veriler sunacaktır. Çalışma ayrıca; Milli Eğitim Bakanlığı, Eğitimi Araştırma ve Geliştirme Dairesi Başkanlığı'nın, Ocak 2011 "Eğitim Araştırmaları Destek Programı Çerçevesinde Destek Verilmesi Planlanan Araştırma Konuları Listesi"nde yer alan, "Okul Türlerine Göre Öğrenci Maliyetlerinin Belirlenmesi" konulu araştırma çalışmalarını yapacak olan

araştırmacılara yönelik de bir fikir sunacaktır. Son olarak bu çalışma; gerek eğitim kurumlarının etkin bir şekilde yönetilmesi için gerekse de kaynakların doğru bir şekilde tüketilerek milli eğitimin niteliğinin artırılması için FTM sisteminin, uygulanması gerekli bir sistem olup olmadığını ortaya koyacaktır.

## 2. YÖNTEM ve VERİLER

Çalışmanın uygulama kısmında kullanılacak yöntem, FTM sistemidir. Bu yöntem ile Çankırı ili Yapraklı ilçesinde faaliyet gösteren, Yapraklı Çok Programlı Lisesi'nde verilen "eğitim hizmeti" ile okul bünyesinde öğrencilerin konaklamasına hizmet eden "pansiyon hizmeti" maliyetlerinin 2010 yılı Ekim ayına ait kısmı belirlenecektir.

Çalışmanın ana düşüncesi, FTM sisteminin geleneksel maliyet sistemine göre daha faydalı olduğudur. Bu düşüncenin ortaya konması açısından öncelikle FTM sistemi hakkında kısa açıklama yapıldıktan sonra; önce geleneksel maliyet sistemine göre, sonra da FTM sistemine göre maliyet belirlemeleri yapılacaktır. Her iki yöntemle göre maliyet belirlemeleri sonuçlandırıldıktan sonra FTM sisteminin uygulanması ile sağlanacak faydaların değerlendirilmesi, "değerlendirme ve sonuç" kısmında yapılacaktır.

### 2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi

Çok çeşitli mamul ya da hizmet üreten işletmelerde, genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesi hususunda yapılan hatalar, maliyetlerin yanlış belirlenmesine ve bu maliyet bilgilerine göre alınan kararların da yanlış verilmesine, dolayısıyla da işletmelerdeki karlılık ve rekabet edilebilirlik düzeyinin azalmasına yol açmıştır (Gürdal, 2007). Ürünlerden/hizmetlerden ziyade faaliyetlere odaklı olan FTM sistemi, geleneksel maliyetleme sistemlerinin kullanımından kaynaklanan hataları önlemeye yardımcı olan ve daha doğru bilgi sağlayan bir yaklaşımdır. FTM sisteminin temel ilkesi, bir organizasyonun faaliyetlerini tanımlamak ve her bir faaliyetin maliyetini ve sonra faaliyetlerin tüketimine dayalı ürün/hizmet maliyetlerini hesaplamaktır(Çabuk, 2003, s.113).

FTM; ürünlerin, servislerin ve faaliyetlerin maliyetlerini doğru bir biçimde hesaplayan bir maliyet sistemi olmanın ötesinde toplam kalite yönetimi için gerekli olan alt yapının kurulmasına da hizmet eden bir sistemdir (Öker, 2003). Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı stratejik amaçlar için geliştirilmiş bir maliyet sistemi olup müşteri ve ürün karlılık analizleri mamul ve hizmet fiyatlandırması gibi stratejik kararlar için uygun ve doğru bilgiyi sağlamaktadır (Demir, 2009, s.33).

Geleneksel maliyetleme de genel üretim giderleri bir "iş ölçüsü" yardımıyla mamul ya da hizmetlere aktarılırken; FTM' de genel üretim giderleri, önce mamullere değil, faaliyetlere aktarılarak faaliyet maliyetleri belirlenir, daha sonra ise her faaliyetin maliyetinden mamullere o faaliyetten yararlanma derecesine göre pay verilir (Büyükmirza, 2009; Hilton, 2005).

Geleneksel maliyet sistemi ile faaliyet tabanlı maliyet sistemi arasındaki farklılıklar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

**Tablo 1.** Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması

Maliyet Yükleme Ölçüsü	Geleneksel Maliyet Sistemi	Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi
1. Kullanılan kaynakları etkileyen faktörler	Yalnızca üretim hacmi	Harekete geçirme sayısı veya üretim siparişleri sayısı gibi birkaç faktör
2. Maliyet havuzları sayısı	Bir	Kaynakların kullanımını etkileyen her bir faktör için bir adet olmak üzere çok sayıda
3. Maliyet dağıtım anahtarları sayısı	Bir	Her bir maliyet havuzu için bir adet olmak üzere çok sayıda
4. Ürünlerin nasıl maliyetlendirildiği	Maliyet dağıtım anahtarı olarak üretim hacminin kullanılması	Maliyet dağıtım anahtarlarının her birinin ilgili maliyet havuzu için kullanılması

**Kaynak:** Reşat Karcıoğlu, Stratejik Maliyet Yönetimi, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000, s.155 (Yazar bu tabloyu, J. Edward Ketz, Terry L. Campbell ve Sidney J. Baxendale'nin Management Accounting (Harcourt Brace Jovanovich Inc., San Diego, 1991) adlı eserinin 292. sayfasından aktarmıştır).

## 2.2. Çalışma Kapsamındaki Kurum İle İlgili Veriler ve Maliyetler

Yapraklı Çok Programlı Lisesi; 1 okul binası ve 1 öğrenci pansiyonu ile toplam 1210 m<sup>2</sup> kapalı alana sahip olup, 2010 yılı itibariyle 89 öğrenciye hizmet vermektedir.<sup>1</sup>

İlgili eğitim kurumunun maliyetlerinin belirlenebilmesi için gerekli olan temel bilgiler Tablo 2'te verilmiştir.

**Tablo 2.** Eğitim Kurumu İle İlgili Temel Bilgiler.

Maliyet Analizi Yapılacak Hizmetler	Eğitim Hizmeti Pansiyon Hizmeti
Maliyeti Hesaplanacak Süre	Eğitim Hizmeti: 1 ay Pansiyon Hizmeti: 1 ay
Öğrenci sayıları	Eğitim Hizmeti: 89 öğrenci Pansiyon Hizmeti: 65 öğrenci

<sup>1</sup> Bu eğitim kurumuna ait bütün bilgiler, Çankırı Valilik Makamı'nın 25.10.2010 tarih ve 013661 sayılı izinleri ile okul müdürü ve müdür yardımcılarının yardımı sayesinde temin edilmiş olup detaylı bilgiler yeri geldiğinde çalışmanın ilgili yerlerinde verilecektir.

Eğitim kurumunun muhasebe sisteminde yer alan hizmet üretim maliyetlerine ilişkin bilgiler ise yine eğitim kurumunun 2010 yılına ait tahakkuk ve tediye cetvelinde yer almakta olup Ekim ayına ait tutarları şöyledir:

a) Personel giderleri:

Kurumda 1 müdür, 1 müdür baş yardımcısı, 1 müdür yardımcısı, 1 rehber öğretmen, 9 kadrolu öğretmen, 3 ücretli öğretmen ile başka okulda görev yapmakta olup da kurumun öğrenci pansiyonunda nöbet tutmak amacıyla okula gelen 5 görevli öğretmen bulunmaktadır. Kurumda ayrıca, 1 memur ve 8 hizmetli çalışmaktadır. Bütün bu personele ait maaş ve ücret giderleri Tablo 3'te verilmiştir.

**Tablo 3.** Ekim Ayı Maaş ve Ücret Giderleri (TL).

		Net Maaşlar ve Ücretler	Ek Ücretler		TOPLAM
			Eğitim	Pansiyon	
Müdür	1 kişi	1 870,56	871,58	-	2 742,14
Müdür Baş Yardımcısı	1 kişi	1 740,11	891,39	-	2 631,50
Müdür Yardımcısı	1 kişi	1 699,34	660,29	-	2 359,63
Rehber Öğretmen	1 kişi	1 437,44	-	-	1 437,44
Öğretmen (Kadrolu)	9 kişi	12 937,86	2 799,30	2 081,14	17 818,30
Öğretmen (Ücretli + Görev)	8 kişi	-	1 349,64	880,48	2 230,12
Memur	1 kişi	1 353,94	-	-	1 353,94
Hizmetli	8 kişi	9 682,06	-	-	9 682,06
TOPLAM	30 kişi	30 721,31	6 572,20	2 961,62	40 255,13

Tablo 3'te yer alan net maaş ve ücret sütunundaki rakamlar endirekt gider niteliğinde iken ek ücretler, bizzat girilen ders saati başına yada pansiyonda tutulan nöbet saati başına yapılan bir ödeme olduğundan dolayı, direkt<sup>2</sup> maliyet kalemleri içerisinde yer alacaktır. Bu nedenle okulda eğitim hizmetini veren

<sup>2</sup> Burada ki "direkt" ve "endirekt" sözcükleri, ilgili giderlerin kurumun faaliyetleriyle doğrudan ilişkilendirilebilirliğini belirtmek için kullanılmıştır (Büyükmirza, 2009). Bu nedenle, bu çalışmada yer alan "direkt" ve "endirekt" maliyet kavramlarının "değişken" ve "sabit" maliyet kavramaları gibi algılanmaması gerekmektedir. Kaldı ki "bir çok durumda; direkt maliyetler değişken maliyetler yerine, endirekt maliyetler de sabit maliyetler yerine kullanılabilir. Ancak bazı durumlarda ise endirekt maliyetler değişken olabilir. Örneğin; üretim sürecinde endirekt olarak kullanılan enerji giderleri, değişken maliyet unsurudur. Bu husus ile ilgili direkt maliyetler için de benzer örnekler verilebilir" (Schönsleben, 2007).

Zaten bu çalışmada, değişken ve sabit maliyetlerin belirlenmesinden ziyade direkt ve endirekt maliyetlerin belirlenmesi gerekir. Bu husus, şu şekilde açıklanabilir:

Daha önce de belirtildiği gibi, geleneksel maliyetleme de genel üretim giderleri bir "iş ölçüsü" yardımıyla mamul ya da hizmetlere aktarılırken; FTM' de genel üretim giderleri, önce mamullere değil, faaliyetlere aktarılarak faaliyet

kadrolu öğretmenlerin sadece girdikleri ek ders saatleri ile ücretli olarak okulda çalışan öğretmenlerin tüm ders saatleri, “eğitim-öğretim hizmeti faaliyeti” açısından direkt maliyet kalemleri arasında yer almaktadır. Pansiyon nöbeti hizmetine geldiğimizde ise tutulan nöbetler karşılığında yapılan bütün ödemeler, “pansiyon hizmeti faaliyeti” açısından direkt maliyet kalemleri arasında yer almaktadır.

b) Sosyal güvenlik kurumlarına ödenen devlet primi giderleri:

Kurumun 2 453,98 TL lik bu gideri, kurum personeli için Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK)’na yapılan ödemeler ile lise son sınıfta olup da staj yapan öğrenciler için yapılan ödemeleri kapsamaktadır. Öğrenciler için ödenen Ekim ayı primi 259,84 TL’ dir. Bu tutar, “eğitim-öğretim faaliyeti” açısından direkt maliyet niteliğindedir.

c) Mal ve hizmet alımları:

Kurumun ekim ayına ait mal ve hizmet alımları şöyledir:

Kırtasiye ve Büro Mlz.	164,99 TL
Su Gideri	204,05 TL
Temizlik Mlz. Alımı	110,00 TL
Yakacak Alımı	1 390,58 TL
Elektrik Gideri	594,37 TL
Öğrenci Giyecek Alımı	503,75 TL
Personel Giyecek Alımı	65,00 TL
TOPLAM	3 032,74 TL

d) Yolluk giderleri:

Yolluk ve seyahat giderleri, okulun resmi işlerinin yürütülmesi ile hasta olan personelin tedavisi amacıyla gerekli olan ulaşım ücretleri karşılığı yapılan bir harcama olup Ekim ayı tutarı 268,58 TL dir.

e) Haberleşme giderleri:

Kurumun aylık internet ve telefon giderlerini oluşturmakta olup 125,95 TL dir.

f) Çeşitli giderler:

Bu gider kalemi içerisinde; öğrencilere verilen yemek hizmetinin anlaşmalı bir şirkete sundurulması karşılığı ödenen 938,83 TL, dergi ve doküman giderleri karşılığı ödenen 337,93 TL ve 182,66 TL’lik bakım onarım giderleri ile 330 TL’lik demirbaş alımı yer almaktadır.

maliyetleri belirlenir ve sonrasında ise faaliyetlerden mamul ya da hizmetlere pay verilir. Genel üretim giderlerinin faaliyetlere yüklenmesi ise geleneksel maliyetleme sisteminde yapılan, giderlerin gider yerlerine dağıtımına benzer (Büyükmirza, 2009). Bu nedenle; FTM’ de, giderlerin faaliyetlere yüklenmesi aşamasına gelindiğinde yapılacak ilk işlem, her bir faaliyet ile ilişkili direkt ve indirekt maliyetlerin saptanmasıdır. Çünkü FTM’de kurum **faaliyetleriyle** doğrudan bağlantısı kurulabilen “direkt” maliyetler doğrudan doğruya, kurulamayan “endirekt” maliyetler ise birtakım anahtarlar yardımıyla **faaliyetlere** yüklenecektir (Büyükmirza, 2009). Sonuç olarak faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi için faaliyetlerle olan ilişkisi açısından direkt ve indirekt maliyet ayrımı, önemli bir husustur.

g) Toplam hizmet üretim maliyetleri:  
Kurumun 2010 Ekim ayına ait hizmet üretim maliyetlerinin dökümü Tablo 4'te verilmiştir.

**Tablo 4.** Toplam hizmet üretim maliyeti.

HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	Endirekt Maliyetler	Direkt Maliyetler		TOPLAM
		Eğitim	Pansiyon	
Personel Giderleri	30 721,31	6 572,20	2 961,62	40 255,13
SGK Primleri	2 194,14	259,84	-	2 453,98
Kırtasiye ve Büro Malzemesi	164,99	-	-	164,99
Su Gideri	204,05	-	-	204,05
Temizlik Malzemesi Alımı	110,00	-	-	110,00
Yakacak Alımı	1 390,58	-	-	1 390,58
Elektrik Gideri	594,37	-	-	594,37
Öğrenci Giyecek Alımı	503,75	-	-	503,75
Personel Giyecek Alımı	65,00	-	-	65,00
Yolluk Giderleri	268,58	-	-	268,58
Haberleşme Giderleri	125,95	-	-	125,95
Yemek Giderleri	938,83	-	-	938,83
Dergi ve Doküman Giderleri	337,93	-	-	337,93
Bakım Onarım Giderleri	182,66	-	-	182,66
Demirbaş alımı	330,00	-	-	330,00
TOPLAM	38 132,14	6 832,04	2 961,62	47 925,80

### 3. UYGULAMA

#### 3.1. Geleneksel Maliyetleme Sistemi İle Maliyetlerin Belirlenmesi

Geleneksel maliyet sistemine göre, öğrenci birim maliyetleri hesaplanırken dağıtım anahtarı olarak Tablo 2'de verilen öğrenci sayıları dikkate alınacaktır. Buna göre;

Endirekt Maliyetleri Yükleme Oranı: 38.132,14 TL / 154 öğrenci = 247,61 TL/öğrenci şeklinde hesaplanmıştır.

Bu sonuca göre oluşturulan ve kurumun eğitim ve pansiyon hizmetinin maliyetini veren tablo aşağıdaki gibi olacaktır:

**Tablo 5.** Geleneksel maliyet sistemine göre öğrenci maliyetleri.

	Eğitim	Pansiyon	TOPLAM
<b>Öğrenci Sayıları</b>	89 Öğrenci	65 Öğrenci	154 Öğrenci
<b>Direkt Maliyet</b>	6 832,04 TL	2 961,62 TL	9 793,66 TL
<b>Endirekt Maliyet</b>	22 037,41 TL	16 094,73 TL	38 132,14 TL
<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>28 869,45 TL</b>	<b>19 056,35 TL</b>	<b>47 925,80 TL</b>

Tüm bu hesaplamalar sonucu; bu kurumda eğitim alan bir öğrencinin yine bu kuruma maliyeti (28.869,45 TL / 89öğrenci) 324,38 TL iken bu okulun pansiyonundan yararlanan bir öğrencinin kuruma maliyeti ise (19.056,35 TL / 65 öğrenci) 293,18 TL olarak belirlenmiştir.

### 3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi İle Maliyetlerin Belirlenmesi

Çalışmanın bu kısmında; ilgili kurumun öğrenci maliyetleri, beş aşamada hesaplanmıştır.

#### 1. AŞAMA: Faaliyet ve Faaliyet Havuzlarının Belirlenmesi

FTM sisteminin uygulanmasındaki ilk aşama, faaliyetlerin belirlenmesi işlemidir. Bu faaliyetler Tablo 6'da gösterilmiştir.

Burada altı çizilmesi gereken konu, bu faaliyetlerin tarafımızca yapılan gözlemler sonucunda belirlendiğidir. Dolayısı ile bazı eksikliklerin olması gayet doğaldır. Aslında bu faaliyetlerin eğitim-öğretim alanında uzman kişilerce belirlenmesi, öğrenci maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanması açısından çok önemli ve gereklidir. Ancak bu faaliyetlerin uzman bir kişi tarafından belirlenmemesinin, çalışmanın önemini azaltmayacağı kanaatindeyiz. Nitekim bu çalışmanın amacı, bu kurumun öğrenci maliyetlerini salt doğru bir biçimde belirlemek değildir. Çalışmanın başında da dile getirildiği gibi bu çalışmanın amacı, gerek eğitim kurumlarının etkin bir şekilde yönetilmesi için gerekse de kaynakların doğru bir şekilde tüketilerek milli eğitimin niteliğinin artırılması için FTM sisteminin, uygulanması gerekli bir sistem olup olmadığını ortaya koymaktır.

**Tablo 6.** Kurumun Faaliyetleri ve Faaliyet Havuzları.

FAALİYET HAVUZLARI	FAALİYETLER
F1 - Temizlik ve Düzenleme	Kurumun iç temizliğinin yapılması Laboratuvarların, sınıfların ve öğrenci pansiyonlarının temizliği. Tüm birimlerin çalışmaya hazır hale getirilmesi.
F2 - Eğitim-Öğretim Hizmeti	Ders verilmesi. Ölçme değerlendirme işlemlerinin yapılması. Veli toplantılarının yapılması. Danışmanlıkların yapılması
F3 - Pansiyon Hizmeti	Öğrencilere yemek hizmetinin sunulması. Öğrencilere etüt eğitim hizmetinin sunulması.



F4 - Rehberlik Hizmeti	Psikolojik rehberlik hizmetinin verilmesi. Kişilik testlerinin uygulanması. Problemlili öğrenciler ile görüşme yapılması. Yardıma muhtaç öğrencilerin belirlenmesi.
F5 - Kulüp ve Sosyal Etkinlikler	Kulüp faaliyetlerinin düzenlenmesi.
F6 - Yönetim Hizmetleri	Okulun ve pansiyon ile tüm birimlerin idare edilmesi. Evrak takibinin yapılması ve muhasebenin tutulması. Yardıma muhtaç öğrenci ve personele yardım edilmesi.
F7 - Tadilat Hizmeti	Okul tadilatının yapılması. Araç ve gereçlerin bakım ve onarımlarının yapılması.

## 2. AŞAMA: Birinci Aşama Dağıtım Anahtarlarının Belirlenmesi

FTM sisteminin uygulanması için ikinci aşamada yapılması gereken; kuruma ait endirekt maliyetlerin birinci aşamada dağıtılması için, dağıtım anahtarlarının belirlenmesidir. Bu dağıtım anahtarları ve dağıtım anahtarlarının faaliyetlere göre kullanımı sırasıyla Tablo 7 ve Tablo 8'de verilmiştir

**Tablo 7.** Birinci Aşama Dağıtım Anahtarları.

ENDİREKT HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	BİRİNCİ AŞAMA DAĞITIM ANAHTARLARI
Personel Giderleri	Faaliyetlerdeki çalışma süresi
SGK Primleri	Faaliyetlerdeki personel giderleri
Kırtasiye ve Büro Malzemeleri	F2'ye, F3'e, F4'e, F5'e ve F6'ya direkt olarak aktarılmıştır.
Su Gideri	Kullanılan alan (m2)
Temizlik Malzemesi Alımı	Kullanılan alan (m2)
Yakacak Alımı	Kullanılan alan (m2)
Elektrik Gideri	Kullanılan alan (m2)
Öğrenci Giyecek Alımı	F4'e ve F6'ya direkt olarak aktarılmıştır.
Personel Giyecek Alımı	F4'e ve F6'ya direkt olarak aktarılmıştır.
Yolluk Giderleri	F6'ya direkt olarak aktarılmıştır.
Haberleşme Giderleri	Tüm faaliyetlere direkt olarak aktarılmıştır
Yemek Giderleri	F3'e direkt olarak aktarılmıştır.
Dergi ve Doküman Giderleri	F2'ye ve F4'e direkt olarak aktarılmıştır.
Bakım Onarım Giderleri	F7'ye direkt olarak aktarılmıştır.
Demirbaş alımı	F6'ya direkt olarak aktarılmıştır.

**Tablo 8.** Birinci aşama dağıtım anahtarlarının faaliyetlere göre dağılımı.

FAALİYET HAVUZLARI		Çalışan Personel Sayısı	Çalışma Süresi (ay)	Hizmeti Alan Öğrenci sayısı (kişi)	Kullanılan Alan (m <sup>2</sup> )	(Zaman x Alan)
F1 - Temizlik ve Düzenleme	8	Hizmetli	0,9	118	1210	1089
F2 - Eğitim-Öğretim Hizmeti	1	Müdür	0,22	118	46	10,12
	1	Müdür Bş. Yrd.	0,38	118	15	5,7
	1	Müdür Yrd.	0,36	89	14	5,04
	9	Kadrolu Öğretmen	0,63	89	344	216,72
F3 - Pansiyon Hizmeti	1	Müdür	0,08	94	46	3,68
	1	Müdür Bş. Yrd.	0,08	65	15	1,2
	9	Kadrolu Öğretmen	0,07	65	650	45,5
	1	Memur	0,2	65	14	2,8
		yemek	-	65	-	-
F4 - Rehberlik Hizmeti	1	Rehber Öğretmen	1	118	14	14
F5 - Klüp ve Sosyal Etkinlikler	1	Müdür Bş. Yrd.	0,1	65	15	1,5
	1	Müdür Yrd.	0,2	89	14	2,8
	9	Kadrolu Öğretmen	0,3	89	344	103,2
F6 - Yönetim Hizmetleri	1	Müdür	0,7	118	46	32,2
	1	Müdür Bş. Yrd.	0,44	118	15	6,6
	1	Müdür Yrd.	0,44	118	14	6,16
	1	Memur	0,8	118	14	11,2
F7 - Tadilat Hizmeti	8	Hizmetli	0,1	89	1210	121

**3. AŞAMA: Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması**

Bu aşamada Tablo 4'te verilen indirekt maliyetler Tablo 7 ve Tablo 8 yardımıyla faaliyetlere dağıtılacaktır.

a) Personel giderlerinin faaliyetlere dağıtımı (30 721,31 TL):

<b>F1 - Temizlik ve Düzenleme</b>	8	Hizmetli	0,9 ay x 9 682,06 TL = 8 713,85 TL
<b>F2 - Eğitim-Öğretim Hizmeti</b>	1	Müdür	0,22 ay x 1 870,56 TL = 411,52 TL
	1	Müdür Bş. Yrd.	0,38 ay x 1 740,11 TL = 661,24 TL
	1	Müdür Yrd.	0,36 ay x 1 699,34 TL = 611,76 TL
	9	Kadrolu Öğretmen	0,63 ay x 12 937,86 TL = 8 150,85 TL
<b>F3 - Pansiyon Hizmeti</b>	1	Müdür	0,08 ay x 1 870,56 TL = 149,64 TL
	1	Müdür Bş. Yrd.	0,08 ay x 1 740,11 TL = 139,21 TL

	9	Kadrolu Öğretmen	0,07 ay x 12 937,86 TL =	905,65 TL
	1	Memur	0,2 ay x 1 353,94 TL =	270,79 TL
<b>F4 - Rehberlik Hizmeti</b>	1	Rehber Öğretmen	1 ay x 1 437,44 TL =	1 437,44 TL
<b>F5 - Klüp ve Sosyal Etkinlikler</b>	1	Müdür Bş. Yrd.	0,1 ay x 1 740,11 TL =	174,01 TL
	1	Müdür Yrd.	0,2 ay x 1 699,34 TL =	339,87 TL
	9	Kadrolu Öğretmen	0,3 ay x 12 937,86 TL =	3 881,36 TL
<b>F6 - Yönetim Hizmetleri</b>	1	Müdür	0,7 ay x 1 870,56 TL =	1 309,39 TL
	1	Müdür Bş. Yrd.	0,44 ay x 1 740,11 TL =	765,65 TL
	1	Müdür Yrd.	0,44 ay x 1 699,34 TL =	747,71 TL
	1	Memur	0,8 ay x 1 353,94 TL =	1 083,15 TL
<b>F7 - Tadilat Hizmeti</b>	8	Hizmetli	0,1 ay x 9 682,06 TL =	968,21 TL
			<b>TOPLAM</b>	<b>30 721,31 TL</b>

b) SGK'ya ödenen devlet primlerinin faaliyetlere dağıtımı (2 194,14 TL):

<b>F1 - Temizlik ve Düzenleme</b>	( 2 194,14 TL / 30 721,31 TL ) x 8 713,85 TL =	622,3503 TL
<b>F2 - Eğitim-Öğretim Hizmeti</b>	( 2 194,14 TL / 30 721,31 TL ) x 9 835,38 TL =	702,4505 TL
<b>F3 - Pansiyon Hizmeti</b>	( 2 194,14 TL / 30 721,31 TL ) x 1 465,29 TL =	104,6523 TL
<b>F4 - Rehberlik Hizmeti</b>	( 2 194,14 TL / 30 721,31 TL ) x 1 437,44 TL =	102,6631 TL
<b>F5 - Klüp ve Sosyal Etkinlikler</b>	( 2 194,14 TL / 30 721,31 TL ) x 4 395,24 TL =	313,9113 TL
<b>F6 - Yönetim Hizmetleri</b>	( 2 194,14 TL / 30 721,31 TL ) x 3 905,90 TL =	278,9626 TL
<b>F7 - Tadilat Hizmeti</b>	( 2 194,14 TL / 30 721,31 TL ) x 968,21 TL =	69,15003 TL
<b>TOPLAM</b>		<b>2194,14 TL</b>

c) Mal ve hizmet alım giderlerinin faaliyetlere dağıtımı (3 032,74 TL):

- Kırtasiye malzemesi alımı giderlerinin dağıtım (164,99 TL)ı;

<b>F2 - Eğitim-Öğretim Hizmeti</b>	32,998 TL
<b>F3 - Pansiyon Hizmeti</b>	32,998 TL
<b>F4 - Rehberlik Hizmeti</b>	32,998 TL
<b>F5 - Klüp ve Sosyal Etkinlikler</b>	32,998 TL
<b>F6 - Yönetim Hizmetleri</b>	32,998 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>164,99 TL</b>

- Su gideri, temizlik malzemesi alımı, elektrik ve yakacak giderlerinin faaliyetlere dağıtımı (2 299 TL);

<b>F1 - Temizlik ve Düzenleme</b>	( 2 299,00 TL / 1678,42 m <sup>2</sup> ) x 1089 m <sup>2</sup> =	1 491,65 TL
<b>F2 - Eğitim-Öğretim Hizmeti</b>	( 2 299,00 TL / 1678,42 m <sup>2</sup> ) x 237,58 m <sup>2</sup> =	325,42 TL
<b>F3 - Pansiyon Hizmeti</b>	( 2 299,00 TL / 1678,42 m <sup>2</sup> ) x 53,18 m <sup>2</sup> =	72,84 TL
<b>F4 - Rehberlik Hizmeti</b>	( 2 299,00 TL / 1678,42 m <sup>2</sup> ) x 14 m <sup>2</sup> =	19,18 TL
<b>F5 - Klüp ve Sosyal Etkinlikler</b>	( 2 299,00 TL / 1678,42 m <sup>2</sup> ) x 107,5 m <sup>2</sup> =	147,25 TL
<b>F6 - Yönetim Hizmetleri</b>	( 2 299,00 TL / 1678,42 m <sup>2</sup> ) x 56,16 m <sup>2</sup> =	76,92 TL

<b>F7 - Tadilat Hizmeti</b>	( 2 299,00 TL / 1678,42 m <sup>2</sup> ) x 121 m <sup>2</sup> = 165,74 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>1678,42 m<sup>2</sup> 2 299,00 TL</b>

- Öğrenci ve personel giyecek alımı giderlerinin faaliyetlere dağıtımı (568,75 TL);

<b>F4 - Rehberlik Hizmeti</b>	284,375 TL
<b>F6 - Yönetim Hizmetleri</b>	284,375 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>568,75 TL</b>

d) Yolluk giderlerinin faaliyetlere dağıtımı (268,58 TL) ;

<b>F6 - Yönetim Hizmetleri</b>	268,58 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>268,58 TL</b>

e) Haberleşme giderlerinin faaliyetlere dağıtımı (125,95 TL);

<b>F1 - Temizlik ve Düzenleme</b>	17,993 TL
<b>F2 - Eğitim-Öğretim Hizmeti</b>	17,993 TL
<b>F3 - Pansiyon Hizmeti</b>	17,993 TL
<b>F4 - Rehberlik Hizmeti</b>	17,993 TL
<b>F5 - Klüp ve Sosyal Etkinlikler</b>	17,993 TL
<b>F6 - Yönetim Hizmetleri</b>	17,993 TL
<b>F7 - Tadilat Hizmeti</b>	17,993 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>125,95 TL</b>

f) Yemek giderlerinin faaliyetlere dağıtımı (938,83 TL);

<b>F3 - Pansiyon Hizmeti</b>	938,83 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>938,83 TL</b>

g) Dergi ve doküman giderlerinin faaliyetlere dağıtımı (337,93 TL);

<b>F2 - Eğitim-Öğretim Hizmeti</b>	168,97 TL
<b>F4 - Rehberlik Hizmeti</b>	168,97 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>337,93 TL</b>

h) Bakım onarım giderlerinin faaliyetlere dağıtımı (182,66 TL);

<b>F7 - Tadilat Hizmeti</b>	182,66 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>182,66 TL</b>

i) Demirbaş alımı giderlerinin faaliyetlere dağıtımı (330 TL);

<b>F6 - Yönetim Hizmetleri</b>	330,00 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>330,00 TL</b>

Hizmet maliyetleri, yukarıda sözü edilen ilgili kriterlere ve bilgilere göre faaliyetlere dağıtıldıktan sonra, maliyetlerin faaliyetlere dağılımı Tablo 9'da bir bütün halinde verilmiştir.

Tablo 9, her bir faaliyetin toplam maliyetini göstermektedir. Kurumun öğrenci ve personel sayısı gibi diğer değişken unsurları da dikkate alınarak incelenmesi gereken bu tablo verileri, önceki dönemlere ait verilerle ya da *standart* verilerle karşılaştırıldığında, özel de kurum yöneticisine genelde ise Milli Eğitim Bakanlığı'na aşağıda belirtilen faydaları sağlayabilecektir:

- Kurumun/kurumların stratejik planlarının daha etkili ve gerçekçi bir şekilde belirlenmesini sağlar.
- Daha faydalı bir maliyet denetimine imkan sağlar.
- Kaynak ihtiyacının hesaplanmasında ve bu kaynakların kullanılacağı alanların belirlenmesinde daha verimli olunmasını sağlayarak kaynakların verimsiz kullanımını önler.
- Hangi faaliyetlerin daha verimli olduğunun yanında hangi faaliyetlerde ne tür aksaklıkların meydana geldiğinin, hangi faaliyetlerin değer yaratmadığının görülmesini ve kısa zamanda önlemler alınmasını sağlar.
- Mevcut faaliyetlere alternatif faaliyetler oluşturularak kurumun sürekli olarak gelişmesini sağlamasına imkan verir.
- Ön yargıları ortadan kaldırarak, yönetime daha objektif bir şekilde hareket kabiliyeti sağlar.

**Tablo 9:** Faaliyetlere ait maliyetler (Ekim ayı)(TL).

	F1 - Temizlik ve Düzenleme	F2 - Eğitim- Öğretim Hizmeti	F3 - Pansiyon Hizmeti	F4 - Rehberlik Hizmeti	F5 - Klüp ve Sosyal Etkinlikler	F6 - Yönetim Hizmetleri	F7 - Tadilat Hizmeti	TOPLAM
<b>Personel Giderleri</b>	8 713,85	9 835,38	1 465,29	1 437,44	4 395,24	3 905,90	968,21	<b>30 721,31</b>
<b>SGK' ya Ödenen Devlet Primleri</b>	622,35	702,45	104,65	102,66	313,91	278,96	69,15	<b>2 194,14</b>
<b>Kırtasiye ve Büro Malzemesi</b>	-	32,998	32,998	32,998	32,998	32,998	-	<b>164,99</b>
<b>Su Gideri, Temizlik Malzemesi Alımı, Elektrik ve Yakacak Giderleri</b>	1 491,65	325,42	72,84	19,18	147,25	76,92	165,74	<b>2 299,00</b>
<b>Öğrenci ve Personel Giyecek Alımı</b>	-	-	-	284,38	-	284,38	-	<b>568,75</b>
<b>Yolluk Giderleri</b>	-	-	-	-	-	268,58	-	<b>268,58</b>
<b>Haberleşme Giderleri</b>	17,99	17,99	17,99	17,99	17,99	17,99	17,99	<b>125,95</b>
<b>Yemek Giderleri</b>	-	-	938,83	-	-	-	-	<b>938,83</b>
<b>Dergi ve Doküman Giderleri</b>	-	168,97	-	168,97	-	-	-	<b>337,93</b>
<b>Bakım Onarım Giderleri</b>	-	-	-	-	-	-	182,66	<b>182,66</b>
<b>Demirbaş alımı</b>	-	-	-	-	-	330,00	-	<b>330,00</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>10 845,84</b>	<b>11 083,21</b>	<b>2 632,61</b>	<b>2 063,61</b>	<b>4 907,39</b>	<b>5 195,74</b>	<b>1 403,75</b>	<b>38 132,14</b>

**4. AŞAMA: İkinci Aşama Dağıtım Anahtarlarının Hesaplanması**

Çalışmanın bu aşamasında, faaliyetlerde toplanan maliyetlerin ilgili hizmetlere yüklenilmesi, diğer bir ifadeyle hizmet maliyetlerinin hesaplanması için ikinci aşama dağıtım anahtarları belirlenecektir. Kurum da yapılan incelemeler neticesinde belirlenen dağıtım anahtarları Tablo 10'da verilmiştir.

**Tablo 10:** İkinci aşama maliyet anahtarları.

<b>FAALİYET MERKEZLERİ</b>	<b>İKİNCİ AŞAMA DAĞITIM ANAHTARLARI (Maliyet Hesabı İçin)</b>
F1 - Temizlik ve Düzenleme	Alan (m <sup>2</sup> ) ; (okul verilerine göre; okulun alanı: 560 m <sup>2</sup> ve pansiyonun alanı da 650 m <sup>2</sup> 'dir.
F2 - Eğitim-Öğretim Hizmeti	Toplam öğrenci sayısı (toplam 154 öğrenci)
F3 - Pansiyon Hizmeti	Direkt dağıtılacak
F4 - Rehberlik Hizmeti	Toplam öğrenci sayısı (toplam 154 öğrenci)
F5 - Kulüp ve Sosyal Etkinlikler	Toplam öğrenci sayısı (toplam 154 öğrenci)
F6 - Yönetim Hizmetleri	Yöneticilerin çalışma süreleri; (pansiyonda da mesai veren müdür, müdür baş yardımcısı ve memurun bu kısımdaki çalışma süreleri toplamı, Tablo 9'a göre 0,36 aydır)
F7 - Tadilat Hizmeti	Alan (m <sup>2</sup> ) (okul verilerine göre; okulun alanı: 560 m <sup>2</sup> ve pansiyonun alanı da 650 m <sup>2</sup> 'dir.

**5. AŞAMA: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Göre Maliyetlerin Hesaplanması****Tablo 11:** Faaliyetlerde toplanan endirekt giderlerin hizmetlere yüklenmesi.

	Faaliyetlerde Biriken Maliyetler	Dağıtım Anahtarları			Yükleme Oranı	Eğitim Hizmetinin Maliyeti	Pansiyon Hizmetinin Maliyeti	TOPLAM
			Eğitim	Pansiyon				
F1	10 845,84	M <sup>2</sup>	560	650	8,96	5 019,56	5 826,28	10 845,84
F2	11 083,21	Kişi	89	65	71,96	6 405,23	4 677,98	11 083,21
F3	2 632,61	-	-	-	-	-	2 632,61	2 632,61
F4	2 063,61	Kişi	89	65	13,40	1 192,61	871,00	2 063,61
F5	4 907,39	Kişi	89	65	31,86	2 836,09	2 071,30	4 907,39

F6	5 195,74	Ay	0,64	0,36	5195,73	3 325,27	1 870,46	5 195,74
F7	1 403,75	M2	560	650	1,160	649,67	754,08	1 403,75
<b>TOPLAM</b>						<b>19 428,43</b>	<b>18 703,71</b>	<b>38 132,14</b>

#### 4. DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Tablo 10 incelendiğinde de görüleceği üzere bu kurumda eğitim alan bir öğrencinin bu kuruma maliyeti, geleneksel maliyet sistemi ile (28.869,45 TL / 89öğrenci) 324,38 TL iken, FTM sistemine göre (26 260,47 TL/89) 295,06 TL bulunmuştur. Bu okulun pansiyonundan yararlanan bir öğrencinin kuruma maliyeti ise geleneksel maliyet sistemi ile (19.056,35 TL / 65 öğrenci) 293,18 TL olarak belirlenirken, aynı maliyet FTM sistemine göre 333,32 TL olarak bulunmuştur. Bu farklılıkların nedeni ise indirekt hizmet üretim maliyetlerinin farklı maliyet sistemleri kullanılarak hesap edilmesinden kaynaklanmaktadır.

**Tablo 12:** Maliyet sistemlerine göre karşılaştırmalı maliyetler

##### GELENEKSEL MALİYET SİSTEMİNE GÖRE MALİYETLER;

	EĞİTİM	PANSİYON	TOPLAM
Öğrenci Sayıları	89 Öğrenci	65 Öğrenci	154 Öğrenci
Direkt Maliyet	6 832,04 TL	2 961,62 TL	9 793,66 TL
Endirekt Maliyet	22 037,41 TL	16 094,73 TL	38 132,14 TL
<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>28 869,45 TL</b>	<b>19 056,35 TL</b>	<b>47 925,80 TL</b>

##### FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNE GÖRE MALİYETLER;

	EĞİTİM	PANSİYON	TOPLAM
Öğrenci Sayıları	89 Öğrenci	65 Öğrenci	154 Öğrenci
Direkt Maliyet	6 832,04 TL	2 961,62 TL	9 793,66 TL
Endirekt Maliyet	19 428,43 TL	18 703,71 TL	38 132,14 TL
<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>26 260,47 TL</b>	<b>21 665,33 TL</b>	<b>47 925,80 TL</b>

FTM sisteminin kullanılması yardımıyla yapılan analizlerden de anlaşılacağı üzere; FTM sistemi kurumun hizmet üretim maliyetlerini daha doğru bir yaklaşımla hesaplamakla kalmamış, aynı zamanda kurumun bütün faaliyetlerinin sistemli bir biçimde analiz edilmesine de olanak tanımıştır. FTM sayesinde kurumlar daha doğru maliyet hesaplamalarında bulunacakları için kaynaklarını da doğru bir şekilde yönetme imkânına sahip olacaklardır. Kabul edilmelidir ki eğitim kurumlarının, kaynaklarını doğru bir şekilde yönetmesi dolaylı da olsa eğitimin kalitesini artıran bir unsur olacaktır.

Yukarıdaki durum, eğitimin kalitesini arttırabilmenin ekonomik boyutudur. Ancak bir ülkenin kalkınmasında çok önemli bir yere sahip olan eğitim hizmetinin niteliğinin arttırılması için, bu hizmet

ile ilgili doğru ve tarafsız, nicel verilerin yanında nitel verilere de ihtiyaç olduğu şüphe götürmeyen bir gerçektir. İşte bu veriler, FTM sisteminin profesyonel bir şekilde uygulanması ile ortaya çıkabilir. Bu noktada; 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 2. maddesine istinaden, Milli Eğitim Bakanlığı'na düşen görev; hizmet içi eğitim kursları düzenleyerek, okul yöneticilerine bu sistemi anlatmak ve onlardan bu sistemin uygulamasını istemek olabilir.

Son olarak düşünülmesi gereken bir diğer husus da bu faaliyetin maliyet boyutudur. FTM sisteminin olumlu ve olumsuz yanlarını dikkate alarak yapılacak bir değerlendirme sonrasında, tahmin edilen faydalar ile maliyetler arasında olumlu yönde bir fark varsa bu sistemin bütün kurumlarda uygulanmaya başlatılması, Türk Milli Eğitim Sistemi için yararlı bir faaliyet olacaktır.

Kanımızca; doğru bir FTM sistemi ile kurumlar; maliyetlerinin daha doğru belirlenmesini, kaynaklarının optimum bir şekilde yönetilmesini, ve yönetsel açıdan verimsiz faaliyetlerinin hızlı bir şekilde düzeltilmesini sağlayabilirler.

#### **KAYNAKLAR**

Alkan, H., (2001). "İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü Ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar", Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi, Seri: A, Sayı: 2, Sayfa:177-192.

Büyükmirza, H.K. (2009). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi (14.baskı). Ankara:Gazi Kitabevi.

Çabuk, Y.,(2003). "Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme", ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi, Cilt:5 Sayı:5

Demir, İ., (2009). "Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Müşteri Karlılık Analizi: Bir Eğitim Kurumunda Uygulama",Yüksek Lisans Tezi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı

Eker, M. Ç., (2002). "Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtım ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı", Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXI, Sayı 1, s. 237-256

Gürdal, K. (2007). Maliyet yönetiminde güncel yaklaşımlar. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Hilton, R. W., (2005). Managerial Accounting: Creating Value In Dynamic Business Environment. McGraw-Hill Irwin, New York



Karaarslan, E. (2005). “Kamu Kesimi Eğitim Harcamalarının Analizi”, Maliye Dergisi, Sayı 149.

Karcıoğlu, R. (2000). Stratejik Maliyet Yönetimi. Erzurum: Aktif Yayınevi.

Mensah, Y.M., Schoderback M.P. & Werner, R.H. (2009). ”A methodology for evaluating the cost-effectiveness of alternative management tools in public-sector institutions: An application of public education”, Journal of Management Accounting Research, (21): 203-239.

Millî Eğitim Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun. (1992). T. C. Resmi Gazete, 3797, 12 Mayıs 1992.

Rao, R. R., Naidu, R. S. & Jani, R. (2008). “A Critical Review of the Methods Used to Estimate the Cost of An Adequate Education”, Journal Of Sustainable Development, Vol.1, No.3

Schönsleben, P. (2007). Integral Logistics Management: Operations and Supply Chain Management in Comprehensive Value-Added Networks (Third Editions). Taylor and Francis.

Öker, F. (2003). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. İstanbul: Literatür Yayıncılık.

Taş,U. & Yenilmez, F. (2008, Haziran). “Türkiye’de Eğitimin Kalkınma Üzerindeki Rolü ve Eğitim Yatırımlarının Geri Dönüş Oranı”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 9(1)

Türkiye İstatistik Kurumu. (2010). (10 Kasım 2010),  
[http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?tb\\_id=14&ust\\_id=5](http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?tb_id=14&ust_id=5)

Türk Dil Kurumu. (2010). Büyük Türkçe sözlük. 13 Kasım 2010, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>

