



Araştırma Makalesi
Research Article

Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
Yıl: 2020 Cilt-Sayı: 13(4) ss: 637-647

Academic Review of Economics and Administrative Sciences
Year: 2020 Vol-Issue: 13(4) pp: 637-647

<http://dergipark.org.tr/tr/pub/ohuiibf/>

ISSN: 2564-6931

DOI: 10.25287/ohuiibf.653482

Geliş Tarihi / Received: 02.12.2019

Kabul Tarihi / Accepted: 01.09.2020

KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN ÖNEMİ: BİR TEKSTİL ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA*

Hakan VARGÜN¹
Servet KILINÇASLAN²

Öz

Geleneksel maliyetleme yöntemlerinin küresel rekabet şartlarında yetersiz kalması üzerine yeni nesil çağdaş maliyetleme yöntemleri oluşturulmuştur. Yeni nesil çağdaş maliyetleme yöntemlerinden biri olan Kaynak Tüketim Muhasebesi, kaynak maliyetlerini sabit ve değişken (orantısız) olarak kategorize ederek ve atıl kapasite maliyetlerini ürünlerin maliyetine yüklemeyerek diğer tüm maliyetleme yöntemlerinden farklılık arz etmektedir. Bu çalışmanın amacı Kaynak Tüketim Muhasebesi sisteminin bir tekstil üretim işletmesinde uygulanmasının mamul maliyetlerinin ve atıl kaynak maliyetlerinin hesaplanmasında önemli bir farklılık yaratıp yaratmadığının belirlenmesidir. Çalışmadan elde edilen sonuçlara göre Kaynak Tüketim Muhasebesi sistemi ile hesaplanan mamul maliyetlerinin geleneksel maliyet hesaplama sisteminden farklılaştığı ve katılan maliyetin yaklaşık %2'lik kısmı kadar atıl kaynak maliyetinin olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler : Kaynak Tüketim Muhasebesi, Maliyetleme, Üretim İşletmeleri.

Jel Sınıflandırılması : M40, M41, M49.

* Bu makale 24-25 Ekim 2019 tarihlerinde Niğde İlinde düzenlenen 6. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi'nde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Karabük Üniversitesi, İşletme Fakültesi, hakanvargun@karabuk.edu.tr, ORCID: 0000-0002-7781-0912

² Doktora Öğrencisi, Karabük Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, servetkilincaslan67@gmail.com, ORCID: 0000-0002-6199-3689

IMPORTANCE OF RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING: APPLICATION IN A TEXTILE PRODUCTION BUSINESS ENTERPRISE

Abstract

A new generation of modern costing methods has been established upon traditional costing methods being inadequate in global competition conditions. Resource Consumption Accounting, which is one of the new generation modern costing methods, differs from all other costing methods by categorizing resource costs as fixed and variable (proportional) and not attributing the idle capacity costs to the cost of products. The aim of this study is to determine whether the application of Resource Consumption Accounting system in a textile manufacturing enterprise makes a significant difference in the calculation of product costs and idle resource costs. According to the results obtained from the study, it is determined that the product costs calculated with the Resource Consumption Accounting system differ from the traditional cost calculation system and the idle resource cost is approximately 2% of the cost incurred.

Keywords : Resource Consumption Accounting, Costing, Manufacturing Enterprises.

Jel Classification : M40, M41, M49.

GİRİŞ

İşletmeler, küreselleşen dünyada teknolojik ve inovatif gelişmelere ayak uydurmak ve varlıklarını sürdürmek için birçok iç ve dış kaynaklı faktörlerden etkilenmektedir. Bu faktörler genel olarak küresel piyasa ve rekabet koşulları, işletme personeli ve yöneticileri, marka yönetimi, finansal bilgilerin güvenilirliği, hammadde yapısı, ürün çeşitliliği ve kapasite gibi unsurlardan oluşmaktadır. Bu açıdan, işletmelerin faaliyetlerini daha etkin ve verimli bir şekilde sürdürebilmesi, müşteri memnuniyetini sağlaması ve rekabette üstünlük kazanması gibi amaçlarını gerçekleştirebilmesi işletmede ortaya çıkan maliyetlerin doğru şekilde hesaplanması ve bu maliyetlerin sürekli şekilde azaltılması ile mümkün olmaktadır. Bunun sağlanabilmesi amacıyla hem geleneksel maliyet sistemlerinin yetersizliklerini ortadan kaldırabilmek hem de günümüzün işletmecilik anlayışına uygun maliyet sistemlerine ihtiyaç duyulmuştur. Bu doğrultuda çağdaş veya stratejik olarak adlandırılan yeni maliyet sistemlerinin geliştirilmesiyle ve bu maliyet sistemlerinin özellikle 2000’li yıllardan sonra küresel çapta birçok işletme tarafından kullanılmaya başlanması ile işletmelere büyük faydalar sağladığı yadsınamaz bir gerçektir. Bu maliyet sistemlerinden biri olan Kaynak Tüketim Muhasebesi sistemi Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin aksine üretim ortamında ihtiyaç duyulan kaynaklara ilişkin maliyetleri öncelikle faaliyetlere aktarmaktan ziyade kaynakların ortaya çıkmasına neden olan kaynak havuzlarına aktarmaktadır. Bu sayede işletmede oluşan atıl kaynak maliyetlerinin mamullere yüklenmesinin önüne geçerek bir taraftan mamul maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanmasına zemin hazırlamakta diğer taraftan da atıl kaynak maliyetlerinin ayrıca raporlanarak bu maliyetlerin oluşmasına neden olan faktörlerin analiz edilerek ortadan kaldırılmasına yönelik iyileştirici önlemlerin alınmasına zemin hazırlamaktadır.

Bu çalışmada Kaynak Tüketim Muhasebesi sisteminin penye üretimi ile uğraşan bir üretim işletmesinde uygulanmasının geleneksel maliyetleme sistemine kıyasla mamul maliyetleri ve kapasite maliyetlerinin hesaplanmasında bir farklılık yaratıp yaratmadığı araştırılmıştır. Çalışmanın amacı doğrultusunda öncelikle Kaynak Tüketim Muhasebesi sistemi teorik çerçevede ele alınmış olup uygulama kısmında ise üretim dönemine ait ürün, maliyet ve faaliyetlere ilişkin veriler ve bilgiler işletme yetkilileri ile görüşülerek elde edilmiştir. Elde edilen veriler ve bilgiler Kaynak Tüketim Muhasebesi sistemi perspektifinde yeniden ele alınmış ve kaynak maliyetlerinin mamullere dağıtımı yapılmıştır. Ayrıca elde edilen sonuçların geleneksel maliyetleme sistemi ile elde edilen sonuçlar ile kıyaslanabilmesi amacıyla atıl kaynak maliyeti ile dağıtılan kaynak maliyeti karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.

I. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ VE ÖNEMİ

Günümüzün rekabetçi piyasa ortamında, işletmeler rakiplerine üstünlük sağlamak, varlıklarını idame ettirmek, müşteri talep ve beklentilerine daha hızlı cevap vermek ya da en azından konumlarını korumak için yönetim faaliyetlerine büyük önem vermektedirler. En önemli muhasebe dalı olarak işletmelerin başarısına büyük katkı sağlayan yönetim muhasebesi, işletmelerde yönetimi etkili kılmak adına çok önemli bir rol üstlenmektedir. Bu yüzden, işletmelerin stratejik hedeflerine ulaşmaları için doğru maliyetleme metotlarını seçmeleri zorunludur. 1980’li yıllarda rekabetçi ortamdaki değişimlerle birlikte, geleneksel maliyetleme metotlarının yerini Alternatif Maliyetleme Metotları almıştır. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin zor bir sistem olmasından dolayı, kullanımı daha kolay olan Kaynak Tüketim Muhasebesi daha çok tercih edilmeye başlanmıştır (Çopuroğlu & Korkmaz, 2018: 13). 2000’li yılların başından itibaren yeni nesil çağdaş maliyetleme yöntemi olarak değerlendirilebileceğimiz KTM’nin yanı sıra Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Değer Akış Maliyetleme adlı yeni nesil çağdaş maliyet yöntemleri de ortaya çıkmıştır (Aktaş, 2013).

KTM yöntemi, Alman maliyet muhasebesi sistemi ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM)’nin birleşiminden oluşmaktadır. KTM yönteminin ortaya çıkmasının nedeni, FTM’nin atıl kaynakları dikkate almayan ve kaynaklar üzerine yeterince odaklanmayan bir yapıda olmasıdır. Bundan hareketle; KTM, yerine koyma maliyetleri baz alınarak kaynakların sınıflandırılması ve kaynak havuzlarında toplanması, sabit ve değişken maliyetlerin faaliyetlere dağıtılması ve bunun neticesinde oluşan atıl kapasite giderinin mamullere değil de sorumlu birime yüklenmesini gerekli kılan kapasite ve kaynak odaklı bir maliyet yönetim tekniğidir (Öğünç & Tekşen, 2018: 391-392). KTM bir işletme ortamında geniş ölçüde bir bilgisayar tabanlı maliyet muhasebesi sisteminden yararlanan bir sistem olarak ortaya çıkmıştır (Basık, 2012). Bu perspektiften hareketle KTM sistemi geliştirilirken atıl kapasite maliyetlerinin mamullerle ilişkilendirilmesi yerine söz konusu maliyetlerin ayrıca raporlanarak işletme yöneticilerinin atıl kapasitenin nasıl yönetileceğine ve maliyetlerin daha etkin bir şekilde yönetilmesine imkan vermesi sistemin en önemli özelliklerindedir. KTM ile FTM sistemi karşılaştırmalı bir şekilde Şekil 1’de gösterilmektedir.



Şekil 1: FTM Sistemi ile KTM Sistemi Karşılaştırması

Kaynak: (Basık, 2012).

KTM, yöneticilerin tümevarımlı düşünme süreçlerini destekleyen yönetim muhasebesinin temel ilkelerine dayanmaktadır (White, 2009). Yönetim kararlarında maliyet bilgileri kilit rol üstlendiğinden, KTM’ye göre de maliyetlere kaynaklar yol açtığından dolayı kaynakların temel özelliklerinin anlaşılması, KTM’nin anlaşılması için çok önemlidir (Aktaş, 2013). KTM, kaynak maliyetlerini sabit ve değişken (orantısız) olarak ayırması ve atıl kapasite maliyetlerini ürünlerin maliyetine yüklememesi işlevleriyle diğer yöntemlerden temel olarak farklılık göstermekle birlikte, atıl kapasite maliyetlerinin tespitine önem vermesi, amortisman maliyetlerinin tespitinde yerine

koyma maliyetini kullanması işlevleriyle de diğer yöntemlerden farklılık teşkil etmektedir (Karaca & Küçük, 2017: 355).

KTM, faaliyetlerde tüketilen kaynakların miktarı esasına dayanmaktadır. Tüketilen kaynaklarla ilişkilendirilen kaynak giderleri ürün maliyetini oluştururken atıl kapasitenin sebep olduğu kaynak giderleri dönem gideri olarak işlem görmektedir (Aksu, 2013). KTM, kolektif kaynak maliyeti analizinden bireysel maliyet analizine geçerek kaynak maliyet analizini kolaylaştırmaktadır. Mevcut kaynakların ve tüketilen kaynakların eşitliği varsayımı; atıl kaynakların varlığına izin verildiği için KTM için geçerli değildir. Bu varsayımın olmayışı, kolektif kaynak maliyeti analizini ortadan kaldırmaktadır. Kaynak havuzları tarafından tüketilen kaynak miktarları, bireysel olarak kaynak maliyet analizleri içinde belirlenmektedir ve kaynak maliyet analizinin amacı, kaynak havuzları ve maliyet havuzları arasındaki birebir ilişkilere dayanan miktar bazlı kaynak maliyet tahsis oranlarını belirlemektir (Tse & Gong, 2009: 44).

KTM sistemi işletmelerde oluşturulan kaynak havuzlarındaki atıl kaynakların ne olduğunu tanımlamaktadır. Bu açıdan KTM, işletmelerde gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin olarak tahsis edilmiş olan birtakım kaynakların atıl kalabileceği üzerinde durmaktadır. Dolayısıyla söz konusu kaynaklara ilişkin maliyetler eğer üretimde tüketilmişse ürünlere yüklenebilmektedir. Tüketilmemiş olan kaynaklara ilişkin maliyetler ise kesinlikle ürünlere dağıtılmamakta ve belirlenmiş olan maliyet havuzlarında bekletilerek atıl kapasite maliyetinin hesaplanmasına kaynaklık ederler (Basık, 2012).

KTM, yönetim muhasebesi için yöntem odaklı değil, ilke tabanlı bir yaklaşımdır. KTM; bu lüksü değer zinciri entegrasyon konsepti ile sağlar, yani, genel muhasebe sistemine bağımlı olmak yerine operasyonel sistemlerde merkezi olmayan maliyet modelini kurar. Kaynak belgelerinden değerler ve miktarlar asla geleneksel uygulamalardaki gibi ayrılmazlar. KTM'nin maliyet modeli, bir değerler katmanı ile artırılan bir operasyonel nicelikler modelini içermektedir. Değer zinciri entegrasyonu, KTM'nin asla ana muhasebe hesabını ayırtırmaya ihtiyacı olmadığını ve finansal muhasebe kurallarını değil ve onun ilkeler üzerindeki karar destek bilgilerinin yöneticilerin optimizasyon çabalarına uygun hâle getirme konusunda özgürdürler (Rca Institute).

II. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN YARARLARI

Kaynak Tüketim Muhasebesi, resmi olarak kurumsal optimizasyon amacına yönelik yöneticilere karar alma süreçlerinde destek olan dinamik, tam entegre, ilke tabanlı ve kapsamlı yönetim muhasebesi yaklaşımı olarak tanımlanmaktadır. Kaynak Tüketim Muhasebesi, büyük oranda Alman Yönetim Muhasebesi yaklaşımına dayanan göreceli olarak yeni, esnek ve kapsamlı bir yönetim muhasebesi yaklaşımıdır (Clinton & Webber, 2004: 1). KTM, yalnızca finansal bilgi sağlamak yerine ürün, faaliyet ve kaynak ilişkilerini analiz ederek karar verme sürecine de yararlı bir perspektif getirmektedir (Kayıhan & Tepeli, 2016: 442). KTM'nin bu yararlarının dışında da pek çok yararı bulunmaktadır (Ahmed & Moosa, 2011: 759-760):

- KTM, güncel ve faaliyetler verilerinin kapsamlı ve uygulamalı bir iş modeli içinde toplanmasını otomatik hâle getirmektedir.
- KTM, ileriye dönük bir iş modeli sunmaktadır.
- KTM, temel olarak talep edilen kapasite miktarıyla işleyen maliyetler ve yüklenebilir maliyetleri yönetmek amacıyla kaynak kapasitesini yönetmeye odaklanmaktadır.
- KTM, maliyet merkezlerinin kendileri arasındaki bağımlılıkları tanımakta ve maliyet merkezi havuzlarını oluşturan bireysel maliyet unsurlarının şeffaflığını korumaktadır.

III. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN UNSURLARI

KTM'nin karakteristiği temel olarak üç unsurdan oluşmaktadır. Söz konusu unsurları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Yijuan & Ting, 2017: 408-409).

- KTM'nin temel muhasebe nesnesi, kaynaktır. Burada kaynak; geniş bir kavram olarak departmanlar arası maliyet transferlerini, çalışmayla tüketilen kaynaklar ve ayrıca kaynak tüketimleri anlamına gelmektedir, bu yüzden kaynak sürücüleri yalnızca kaynak sürücülerinin dağıtımını yöneten kaynak faaliyetini değil, kaynak sürücülerinin etkileşimli dağıtımının kaynak faaliyetlerini içermektedir.

- KTM, iki ölçü standardı kullanmaktadır, çünkü yalnız para miktarını kullanmak kaynakların tüketimini tam olarak yansıtmak açısından ve atıl kaynakların sayısını gösterme açısından zordur. Ölçüm içindeki enerji miktarı daha sonra muhasebe maliyetini kolaylaştırmak için ölçüm miktarına dönüştürülür. Kaynak tüketimini ilk olarak ölçmenin maliyeti olan bu tekrar hesaplama yöntemi, hem atıl kaynakların analizine hem de bütçe ve güncel iş arasındaki farklılık maliyetlerinin analiz edilmesine yardımcı olmaktadır.

- KTM altında, maliyetler; sabit ve değişken maliyetler olarak ayrılmaktadır. Maliyet davranışının bölünmesi, KTM'nin ana özelliğidir. Sabit ve değişken maliyetlerin bölünmesi, kaynak tüketimi ve kaynak arzı olarak iki açıdan düşünülmelidir. İlk olarak kaynak arzı bağlamında, değişken maliyet gider değişiklikleri olarak değişiklik gösterirken, sabit maliyetler değişiklik göstermeyecektir. İkinci olarak, kaynak tüketimi açısından bir maliyetin ilk maliyeti değişken bir maliyet olsa bile, çıktı tüketimi sabitse, bu sabit bir maliyet olacaktır. Ve ilk durumu sabit maliyetler olan maliyetler için, kaynak tüketim muhasebesi ilkesi, bir kez sabit olarak tanımlandığında, sabitleşmektedir.

IV. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ UYGULAMA SÜRECİ

KTM'nin uygulama süreci beş aşamadan oluşmaktadır. Söz konusu aşamaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Webber & Clinton, 2004: 3-4).

1. *Aşama:* Uygun şekilde bir KTM modeli kurmak için kaynaklar arasındaki tüm ilişkileri anlamak ve buna göre kaynak havuzlarını belirlemek gerekmektedir. Kaynak havuzları, belirli bir sorumluluk alanındaki homojen kaynak maliyeti gruplarına odaklanmaktadır. Örneğin; bir kaynak havuzu belirli bir makineyi ve bu makineyi çalıştıran personeli içerebilmektedir.

2. *Aşama:* Belirli bir kaynak maliyet merkezinde ortaya çıkan maliyetler birincil maliyet, başka bir kaynaktan kaynak maliyet merkezine aktarılan maliyetler ise ikincil maliyetlerdir. Bu maliyetler belirlenmekte ve bunun neticesinde toplam maliyetler hesaplanmaktadır.

3. *Aşama:* Toplam kaynak maliyetleri, kaynaktan girdi ve çıktı arasındaki korelasyona bağlı olarak sabit ya da orantısal olarak sınıflandırılmaktadır. Sabit maliyetler; teorik kapasiteye dayalı olarak, orantısal maliyetlerse bütçe kaynağı çıktısına dayalı olarak dağıtılmaktadır.

4. *Aşama:* Kaynak havuzlarında toplanan sabit ve orantısal maliyetler, dağıtım anahtarları vasıtasıyla faaliyetlere dağıtılmakta ve bunun neticesinde faaliyetlerin maliyetleri belirlenmektedir. Her bir kaynak havuzunun kapasitesi teorik kapasite ile kıyaslanarak atıl kapasite ve atıl kapasite maliyeti belirlenmektedir.

5. *Aşama:* Faaliyet maliyetleri, faaliyetleri kullanma miktarı ile orantılı olacak şekilde ürünlere dağıtılmakta ve bunun neticesinde ürün maliyetleri belirlenmektedir.

V. LİTERATÜR

Clinton & Webber (2004) tarafından yapılan çalışmada, bir plastik üretim işletmesinde KTM uygulaması gerçekleştirmiş ve uygulama sonucunda işletme yöneticilerinin kaynak maliyet planlamasının ilgili maliyet sonuçlarını simüle etme yeteneği olmadan engelleneceğini anlamaları gerektiğine dikkat çekmişlerdir.

Tse & Gong (2009) tarafından yapılan çalışmada, Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve KTM modellerinde atıl kaynakları tanımanın maliyet yönetimi sistemlerinin

kullanımı, gelişimi ve sürdürülebilirliği konusundaki unsurlara değinilmiş ve birtakım çıkarımlarda bulunulmuştur.

White (2009) tarafından yapılan çalışmada, KTM sistemi işletme yöneticilerinin KTM sistemi tarafından sağlanan bilgileri temel olarak kullandıkları bir yönetim muhasebesi metodolojisi olarak ortaya konmuştur.

Aktaş (2013) tarafından yapılan çalışmada, öncelikle KTM'nin gelişimi ve unsurları anlatılmış, ardından hipotetik bir örnek aracılığıyla kaynak maliyetlerinin FTM ve KTM yöntemleri kullanılarak mamullere dağıtımı gerçekleştirilmiştir.

Aksu (2013) tarafından yapılan çalışmada, KTM sisteminin temel ilkeleri açıklanmış ve geleneksel maliyetleme sistemi arasındaki farklılıklar ortaya konulmuştur. Örnek uygulamada geleneksel maliyet sistemine göre dağıtılan maliyet ile KTM sistemine göre dağıtılan maliyetler arasındaki atıl kaynak maliyetleri hesaplanarak önerilerde bulunulmuştur.

Kayıhan & Tepeli (2016) tarafından yapılan çalışmada, KTM; kapsamlı bir biçimde incelenmiş ve örnek bir uygulama yardımıyla FTM ile arasındaki farklılıklar ortaya konulmuştur. Bu çerçevede bir üretim işletmesinde elde edilen veriler öncelikle FTM sisteminde kullanılmış ve ardından KTM sistemine göre maliyetlerin dağıtımı gerçekleştirilmiştir. Elde edilen sonuçlar ışığında maliyetler arasında belirgin farklılıklar olduğu ve atıl kaynak maliyetlerinin ortaya çıktığı gözlenmiştir.

Yijuan & Ting (2017) tarafından yapılan çalışmada, KTM'nin temel prensipleri açıklanmış, KTM'nin muhasebeleştirme sürecinden bahsedilmiş, işletmelerde KTM'nin gelecekte nasıl uygulanacağına dair önerilerde bulunulmuştur.

Karaca & Küçük (2017) tarafından yapılan çalışmada, KTM yöntemi kapsamlı bir biçimde açıklanmış, daha sonra örnek bir uygulamaya yer verilmiştir. KTM yönteminin ortaya çıkarttığı neticelerin FTM ve Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi (ZEFTM) yöntemlerinin ortaya çıkarttığı sonuçlara göre farklılığına dikkat çekmek amacıyla örnek uygulamadan elde edilen veriler kullanılarak FTM ve ZEFTM yöntemlerine göre de maliyet hesaplaması yapılmış ve ulaşılan veriler KTM'nin uygulama verileriyle karşılaştırılmıştır.

Öğünç & Tekşen (2018) tarafından yapılan çalışmada, KTM sistemi tuğla üreten bir işletmede uygulanmış olup, KTM sistemine göre hesaplanan mamul maliyetleri, FTM ve geleneksel maliyetleme sistemleri ile karşılaştırılmıştır. Karlılık kıyaslaması da yapılan çalışmada KTM sistemine göre hesaplanan mamul maliyetlerinin diğer iki sisteme nazaran daha yüksek olduğu ortaya konulmuştur.

Çopuroğlu & Korkmaz (2018) tarafından yapılan çalışmada, bir üretim işletmesinde KTM uygulaması ile KTM'nin etkinliğini ortaya koyan güvenilir bilgiler sağlandığı ve bu bilgilerin yöneticilere kısa ve uzun vadeli karar alma imkânı verdiği üzerinde durulmuştur.

VI. UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde uygulama yapılacak olan işletmeye ilişkin tanımlayıcı bilgiler ile KTM sisteminin uygulanmasında izlenen süreçler yer almaktadır.

VI.1. İşletmeye İlişkin Bilgiler

Uygulamaya konu olan Akgül Tekstil Konfeksiyon Sanayi Ticaret Limited Şirketi 2010 yılından beri Zonguldak İli'nde faaliyet göstermektedir. İşletmede örme konfeksiyon ürünleri imalatı yapılmaktadır. Bu kapsamda ürün çeşitliliği açısından atlet, T-shirt, S-shirt, gömlek, eşofman, pijama, mont, kaban, tayt, şort ve pantolon üretimi gerçekleştirilmektedir. İşletme 2.400 m²'lik kapalı alanda üretim yapmaktadır. İşletmede 3 teknisyen, 1 usta, 59 işçi ve 2 idari personel olmak üzere toplam 65 personel istihdam edilmektedir.

VI.II. Kaynak Tüketim Muhasebesinin İşletmede Uygulanması

İşletmede KTM uygulamasından önce işletmede ortaya çıkan giderlerin ve giderlere ilişkin tutarların KTM perspektifinde ele alınması gerekmektedir. Bu çerçevede işletmede 2018 yılı faaliyet döneminde tüketilen kaynak türleri ve kaynak tutarları Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1: Kaynak Türleri

Kaynaklar	Tutar
Tekstil Fabrika Brüt İşçi Maliyeti	1.646.154,24
Tekstil Fabrika SSK İşveren Payı	337.466,95
Tekstil Fabrika SSK İşsizlik Primi İşveren Payı	32.923,51
İşçi Kıdem ve İhbar Tazminatı	13.381,73
Elektrik ve Su Giderleri	46.581,35
İşçi Servis Gideri	48.025,00
Kargo ve Posta Giderleri	512,87
Nakliye Giderleri	105.335,10
Bakım ve Onarım Giderleri	68.691,15
Elektrik Tesisatı Bakım ve Onarım Giderleri	21.577,49
Fason İşçilik Alımları	3.877.229,67
Diğer Çeşitli Genel Üretim Giderleri	64.107,43
Yemek Giderleri	87.161,28
Dışarıya Yaptırılan Nakış İşleri	33.235,10
Dışarıya Yaptırılan Baskı İşleri	604.681,40
İşçilik Alımları Fason	2.280.466,66
Amortisman Giderleri	81.016,03
Toplam	9.348.546,96

İşletmede tüketilen kaynak türleri belirlendikten sonra kaynak havuzlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede işletmede gerçekleştirilen üretim çerçevesinde iş süreçleri izlenmiş ve bu süreçler doğrultusunda tüketilen kaynaklar ile bu kaynakların tüketilmesine yol açan kaynak havuzları işletme ile yapılan görüşmeler neticesinde neden-sonuç ilişkisi çerçevesinde belirlenmiştir. İşletmede belirlenen kaynak havuzları ve havuzlarda toplanan kaynaklar sabit ve değişken olarak ayrılmış olup bu sayede kapasite kullanımı ölçüsünde maliyetlerin dağıtımı sağlanacaktır. İşletmede belirlenen kaynak havuzları ve havuzlarda biriktirilen kaynak tutarları Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2: Kaynak Havuz Maliyetleri

Kaynak Türü	Kaynak Havuz Maliyetleri						
	İşçilik	Fason İşçilik	Tesis	Makine	Endirekt Malzeme	Nakliye	Bakım-Onarım
Sabit	109.470,04	5.612,94	52.240,28	52.157,10	2.540,30	1.332,68	9.584,92
Değişken	1.920.456,39	6.152.083,39	-	23.200,00	786.644,91	152.540,29	80.683,72
Toplam	2.029.926,43	6.157.696,33	52.240,28	75.357,10	789.185,21	153.872,97	90.268,64

Kaynak havuz maliyetleri incelendiğinde en yüksek maliyete sahip olan kaynak havuzunun fason işçilik havuzu olduğu en düşük maliyete sahip olan kaynak havuzunun ise tesis olduğu görülmektedir. Kaynak havuz maliyetlerinin belirlenmesinin ardından söz konusu kaynak maliyetlerinin işletmede gerçekleştirilen faaliyetlere dağıtılması gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken işletmede kaynakların oluşmasına neden olan ve kaynak havuzlarına bağımlı olan faaliyetlerin belirlenmesidir. Bu amaçla işletmede T-shirt’lerin üretiminde izlenen üretim aşamaları temel alınmış ve bu çerçevede faaliyet analizi yapılmıştır. Buna göre uygulama yapılan tekstil üretim işletmesinde beş temel faaliyet gerçekleştirilmektedir. Söz konusu faaliyetler Tablo 3’de gösterilmektedir.

Tablo 3: İşletmede Gerçekleştirilen Faaliyetler

Faaliyet Kodu	Faaliyetler
F1	Kesim
F2	Dikim
F3	Kalite Kontrol
F4	Ütü
F5	Paket

Kaynak havuzlarında biriktirilen maliyetlerin faaliyetlere dağıtılmasında faaliyetlerin kaynaklardan nasıl ve ne ölçüde yararlandıkları dikkate alınarak kaynak etkenleri belirlenmiştir. Söz konusu kaynak etkenleri Tablo 4’de gösterilmektedir.

Tablo 4: Kaynak Etkenleri

Kaynak Havuzları	Kaynak Etkenleri
İşçilik	İşçilik Saati
Fason İşçilik	İşçilik Saati
Tesis	Kapladığı Alan
Makine	Makine Saati
Endirekt Malzeme	Kg
Taşıma	Kg
Bakım-Onarım	Bakım Onarım Saati

Kaynak etken maliyetleri, faaliyetler tarafından tüketilen kaynaklara ilişkin maliyetlerin faaliyet bazındaki her bir kaynak etkenine bölünmesi yoluyla bulunmuştur. Bu doğrultuda kaynak havuzlarında biriktirilen giderlerin kaynak etkenleri aracılığıyla faaliyetlere dağıtılmasında kullanılan etkenler dikkate alındığında işçilik başına kaynak etken maliyeti 15,4 TL (2.029.926,43 TL /131.813 işçilik saati) ve fason işçilik başına kaynak etkeni 27,9 TL (6.157.696,33 TL / 220.706 işçilik saati) olarak hesaplanmıştır. Tesis kaynak havuzunda biriktirilen giderler tesis alanı ile ilişkilendirilmiştir. Makine saati toplamı 92.160 saat ve bakım onarım saati toplamı 530 saat olarak gerçekleşmiştir. Dönemde 125.763 kg endirekt malzeme tüketilmiştir. Faaliyet bazında kaynak etkenlerinin dağılımı Tablo 5’de gösterilmektedir.

Tablo 5: Faaliyet Bazında Kaynak Etkenlerinin Dağılımı

Kaynak Havuzu	F1	F2	F3	F4	F5	Toplam
İşçilik	34.612	47.480	6.240	27.926	6.331	122.949
Fason İşçilik	88.554	127.691	0	0	0	216.245
Tesis	730	1.150	110	240	170	2.400
Makine	23.570	45.400	1.420	12.850	8.920	92.160
Endirekt Malzeme	35.821	56.892	120	80	32.850	125.763
Taşıma	35.821	56.892	120	80	32.850	125.763
Bakım-Onarım	140	215	20	65	90	530

Kaynak etkenlerinin belirlenmesi ile birlikte söz konusu etkenler aracılığıyla faaliyetler tarafından tüketilen kaynaklara ilişkin maliyetler Tablo 6’da gösterilmektedir.

Tablo 6: Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

Kaynak Havuzu	F1	F2	F3	F4	F5	Toplam
İşçilik	568.842,47	779.331,27	101.651,90	454.924,43	103.133,91	2.002.884
Fason İşçilik	2.472.956	3.565.892	0	0	0	6.038.848
Tesis	15.892,10	20.025	1.915,48	4.179,22	2.960,28	44.973
Makine	18.996,94	36.590,17	1.145,12	10.356,47	7.189,75	74.278
Endirekt Malzeme	224.031	355.514	1.256,86	1.007	205.492	787.301
Taşıma	43.252	68.537	410.536	363	39.687	152.248
Bakım-Onarım	23.057	34.382	4.936,98	11.732	15.507	89.615
Toplam	3.362.027	4.860.272	111.317	482.562	373.970	9.190.146

İşçilik ve fason işçilik kaynak havuzlarında biriktirilen maliyetler faaliyet merkezlerine değişken işçilik bazında dağıtılmıştır. İşletmenin üretim kapasitesinin %80 olması nedeniyle sabit maliyet niteliğindeki kira giderinin %80'i faaliyetlere dağıtılmıştır. Faaliyet merkezlerinde biriktirilen maliyetlerin ürünlere dağıtılmasında faaliyet etkenleri dikkate alınmıştır. Faaliyet merkezleri bazında belirlenen faaliyet etkenleri Tablo 7'de gösterilmektedir.

Tablo 7: Faaliyet Etkenleri

Faaliyet Kodu	Faaliyet Etkeni	Small	Medium	Large	X-Large	Toplam
F1	Kesilen Parça Adedi	640.000	1.000.000	1.120.000	600.000	3.360.000
F2	Parça Birleştirme Sayısı	480.000	750.000	840.000	450.000	2.520.000
F3	Kontrol Süresi	53.333	83.333	93.333	50.000	279.999
F4	Ürün Adedi	160.000	250.000	280.000	150.000	840.000
F5	Ürün Adedi	160.000	250.000	280.000	150.000	840.000

Üretim sürecinde kesilen parça adedi her bir penye için 4 adet olup parça birleştirme sayısı ise 3 adettir. Faaliyet maliyetlerinin faaliyet etkenleri aracılığıyla ürünlere dağıtılması ile belirlenen ürün toplam maliyetleri Tablo 8'de gösterilmektedir.

Tablo 8: Ürün Maliyetlerinin Belirlenmesi

Faaliyet Kodu	Small	Medium	Large	X-Large	Toplam
F1	640.386,02	1.000.603,16	1.120.675,54	600.361,90	3.362.026,63
F2	925.766,02	1.446.509,40	1.620.090,53	867.905,64	4.860.271,60
F3	21.203,16	33.130,01	37.105,63	19.878,08	111.316,88
F4	91.916,51	143.619,55	160.853,90	86.171,73	482.561,70
F5	71.232,29	111.300,45	124.656,51	66.780,27	373.969,52
Toplam	1.750.504,01	2.735.162,58	3.063.382,11	1.641.097,63	9.190.146,33

İşletme tarafından üretilen ürünlerin maliyetleri dikkate alındığında en fazla paya large penye ürünü, en az maliyet payına ise x-large penye ürünün sahip olduğu görülmektedir. İşletmenin faaliyet döneminde katlanmış olduğu toplam kaynak maliyeti ile faaliyetlere ve dolayısıyla ürünlere dağıtılan kaynak maliyetleri Tablo 9'da gösterilmektedir.

Tablo 9: Atıl Kaynak Maliyetinin Belirlenmesi

Kaynak Havuzu	Katlanılan Maliyet	Dağıtılan Maliyet	Atıl Kaynak Maliyeti
Tüm İşçilikler	8.187.622,76	8.041.732	145.890,76
Tesis	52.240,28	44.973	7.267,28
Makine	75.357,10	74.278	1.079,10
Endirekt Malzeme	789.185,21	787.301	1.884,21
Taşıma	153.872,97	152.248	1.624,97
Bakım-Onarım	90.268,64	89.615	653,64
Toplam	9.348.546,96	9.190.147	158.399,96

Tablo 9'da görüleceği üzere işletmenin üretim döneminde katlandığı maliyetlerin Kaynak Tüketim Muhasebesi perspektifinde kaynak havuzlarına, faaliyetlere ve mamullere dağıtılması ile birlikte atıl kaynak maliyeti yaklaşık olarak 158.400 TL olarak gerçekleşmiştir. Diğer bir ifadeyle atıl kaynak maliyeti toplamı katlanılan toplam maliyetin yaklaşık olarak %2 (158.399,96/9.348.546,96)'sini oluşturmaktadır. Her ne kadar atıl kaynak maliyetinin toplam maliyet içindeki payı düşük olsa da işletmenin atıl kaynak maliyetini dikkate alarak kapasite planlaması ve maliyet kontrolünü yapması gerekmektedir. Atıl kaynak maliyetinin oluşmasında en önemli faktörün ise işçilik temelinde oluştuğu görülmektedir. Bu çerçevede toplam atıl kaynak maliyeti içerisinde en fazla paya %92 oranında normal ve fason işçilik sahiptir. Bununla birlikte toplam atıl kaynak maliyeti içerisinde en az payın ise %04 oranında bakım-onarıma ait olduğu görülmektedir. Atıl kaynak maliyetinin oluşmasında en önemli faktörün ise işçilik temelinde oluştuğu görülmektedir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Günümüzün karmaşık üretim yapısı içerisinde işletmeler tarafından kullanılan maliyet sistemlerinin ihtiyaç duyulan maliyet bilgilerini doğru bir şekilde üretmesi kadar bu maliyet sistemlerinin maliyetlerin yönetilmesi konusunda da yöneticilere bilgiler sunması önemlidir. Geleneksel maliyet hesaplama sistemleri üretimde teknolojinin ağırlık kazanması ile genel üretim maliyetleri payının artması nedeniyle bu maliyetlerin mamuller ile ilişkilendirilmesinde yaşanan problemlere cevap vermede yetersiz kaldığı görülmüştür. Ayrıca bu maliyet sistemlerinin işletmenin atıl kapasite maliyetlerini mamullere yüklemesi de ürün maliyetlerinin doğru şekilde hesaplanamamasına ve dolayısıyla hatalı yönetsel kararların alınmasına neden olmaktadır. Kaynak tüketim muhasebesi bir üretim ortamında kaynak maliyetlerini öncelikle kaynak havuzlarında toplamakta, bu havuzlarda toplanan maliyetler daha sonra kaynak tüketimleri ölçüsünde faaliyetlere aktarılmakta ve son olarak mamullere yüklenmektedir. Bu maliyet hesaplama sisteminde kaynakların tüketilmesi işletmenin kapasitesi ile de ilişkilendirilerek atıl kaynak maliyetlerinin de hesaplanması mümkün hale gelmektedir. Bu yönü ile kaynak tüketim muhasebesi geleneksel maliyetleme sistemlerinin üretmediği atıl kapasite maliyeti bilgilerini üretmek yöneticilerin kapasiteye yönelik olarak alacakları kararların daha etkin olmasına ve dolayısıyla maliyetlerin yönetimi konusunda daha doğru adımların atılmasına imkan vermektedir.

Çalışmada tekstil sektöründe faaliyet gösteren bir üretim işletmesinde geleneksel maliyetleme sistemine göre hesaplanan üretim maliyetleri kaynak tüketim muhasebesi sistemi aracılığıyla hesaplanmış olup katlanılan kaynak maliyetinin yaklaşık olarak %2'lik kısmı kadar bir atıl kaynak maliyetinin olduğu belirlenmiştir. Çalışma ile belirlenen atıl kaynak maliyetinin işletmenin gelecek faaliyet dönemlerinde alacağı kapasite kararlarında, verimlilik çalışmalarına yön verilmesinde, faaliyetlerin performansının değerlendirilmesinde ve maliyetlerin daha etkin bir şekilde yönetilmesinde kilit rol oynayacağı ortaya konulmuştur. Kaynak tüketim muhasebesi alanında yapılacak olan gelecekteki çalışmalara katkı sağlaması açısından birtakım önerilerde bulunulması yararlı olacaktır. Bu çerçevede özellikle emek yoğun çalışılan sektörlerde atıl kaynak maliyetlerinin hesaplanması ve maliyetlerin verimlilik analizlerinde kullanılarak işletme performansının ölçülmesi literatüre katkı sağlayacaktır. Ayrıca çalışmalarda atıl kapasitenin bütçesel kontrol ile birlikte ele alınarak değerlendirilmesi de yararlı olacaktır.

Etik Beyanı : Bu çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde etik kurallara uyulmuştur. Çalışmada kullanılan veriler 2018 yılında toplanmış ve veriler analiz edilmiştir.

Yazar Katkıları : Hakan VARGÜN, çalışmada Özet, Giriş, V, VI, Sonuç ve Değerlendirme bölümlerinde katkı sağlamıştır. Servet KILINÇASLAN, çalışmada I, II, III ve IV bölümlerinde ve veri toplama aşamalarında katkı sağlamıştır. 1. yazarın katkı oranı: %50, 2. yazarın katkı oranı: %50.

Çıkar Beyanı : Yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

Teşekkür : Yayın sürecinde katkısı olan değerli hakem ve editörümüze teşekkür ederiz.

Ethics Statement : Ethical rules were followed in all preparation processes of this study. The data used in the study were collected in 2018 and the data were analyzed.

Author Contributions : Hakan VARGÜN contributed in the Abstract, Introduction, V, VI, Results and Evaluation sections of the study. Servet KILINÇASLAN contributed to the study in sections I, II, III and IV and data collection stages. 1st author's contribution rate: 50%, 2nd author's contribution rate: 50%.

Conflict of Interest : There is no conflict of interest between the authors.

Acknowledgement : We would like to thank our valuable referee and editor who contributed to the publication process.

KAYNAKÇA

- Aksu, İ. (2013). Kaynak tüketimine dayalı muhasebe: Bir örnek uygulama. *NWSA-Social Sciences*, 8(4), 165-182.
- Aktaş, R. (2013). Yalın üretim ortamında maliyet yönetimi: Değer akış maliyetleme. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13(25), 57-85.
- Basık, F. O. (2012). *Rekabet stratejisinde maliyet yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Clinton, D., & Webber, S. (2004). Rca applied: The coleplay case. *Management Accounting Quarterly*, 6(1), 1-14.
- Çopuroğlu, F., & Korkmaz, İ. H. (2018). Development of resource consumption accounting and application in an enterprise. *International Journal of Lean Thinking*, 9(2), 13-28.
- Karaca, N., & Küçük, H. (2017). Kaynak tüketim muhasebesi temelinde ürün maliyetlerinin hesaplanması-karşılaştırmalı bir uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 353-375.
- Kayıhan, B., & Tepeli, Y. (2016). Yeni bir maliyetleme tekniği olarak kaynak tüketim muhasebesi ve bir örnek uygulama. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(12), 431-443.
- Öğünç, H. & Tekşen, Ö. (2018). Kaynak tüketim muhasebesi yaklaşımının tuğla üretim işletmesinde uygulanması ve karşılaştırmalı analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(2), 389-417.
- Rca Institute. (2019, June, 6). *What makes rca unique*. Retrieved from <http://www.rcainstitute.org/rcai-3-Why-Different.php>
- Tse, S. C., & Gong, M. Z. (2009). Recognition of idle resources in time-driven activity-based costing and resource consumption accounting models. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 7(2), 41-54.
- White, L. (2009). Resource consumption accounting: Manager-focused management accounting. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 20(4), 63-77.
- Yijuan, L., & Ting, W. (2017). Management accounting tools and application cases–resource consumption accounting method and application. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, 121, 408-414.