



ORDU  
ÜNİVERSİTESİ

ÜNYE İKTİSADİ VE İDARİ  
BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

**Ordu Üniversitesi Ünye İİBF Adına Sahibi**  
Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dekanı  
Prof. Dr. Gürol ÖZCÜRE

**Editör**

Doç. Dr. Merter AKINCI

**Editör Yardımcıları**

Doç. Dr. Gönül YÜCE AKINCI  
Dr. Öğr. Üyesi Oğuz TÜMTÜRK  
Dr. Işın KORTAN SARAÇOĞLU  
Arş. Gör. Çiğdem GÖRGÜN

**Danışma Kurulu**

Prof. Dr. İsa İPÇİOĞLU  
Prof. Dr. Şeref KALAYCI  
Prof. Dr. Ali KOÇ  
Prof. Dr. Cem SAATÇİOĞLU  
Prof. Dr. Hayrettin USUL  
Prof. Dr. Ömer YILMAZ

**Yazı İşleri**

Volkan ÇÜMENLİ

ISSN: 2602-2192

Aralık 2019 Cilt: 2 Sayı: 2

**MAKALELER**

**Doğu ve Güney Avrupa Refah Rejimlerinde  
Ebeveyn İzni: Karşılaştırmalı Bir Analiz**  
Zeki PARLAK ve Yüstra AK

**Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık  
Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde  
Uygulama**  
Mert ÖNCEL ve Kamil BÜYÜKMİRZA

**CİLT: 2 SAYI: 2 ARALIK 2019**

**ÜNİVERSİTE  
İKTİSADİ VE  
İDARİ BİLİMLER  
FAKÜLTESİ  
DERGİSİ**

# ÜNNE İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

Cilt: 2

Sayı: 2

Aralık 2019

## SAHİBİ

Ordu Üniversitesi Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Adına  
Prof. Dr. Gürol ÖZCÜRE

## EDİTÖRLER

Doç. Dr. Merter AKINCI

## EDİTÖR YARDIMCILARI

Doç. Dr. Gönül YÜCE AKINCI

Dr. Öğr. Üyesi Oğuz TÜMTÜRK

Dr. Işın KORTAN SARAÇOĞLU

Arş. Gör. Çiğdem GÖRGÜN

## DANIŞMA KURULU

Prof. Dr. İsa İPÇİOĞLU – Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi

Prof. Dr. Şeref KALAYCI – Karadeniz Teknik Üniversitesi

Prof. Dr. Ali KOÇ – Akdeniz Üniversitesi

Prof. Dr. Cem SAATÇİOĞLU – İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Hayrettin USUL – İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi

Prof. Dr. Ömer YILMAZ – Atatürk Üniversitesi

## SEKRETERYA VE YAZI İŞLERİ

Volkan ÇÜMENLİ

## YAZIŞMA VE HABERLEŞME ADRESİ

Ordu Üniversitesi, Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Gölevi Mevkii, Devlet Sahil Yolu

Posta Kodu: 52300, Ünye-Ordu/TÜRKİYE

Telefon: 0 452 323 82 55

E-Posta: volkancumenli@gmail.com

Web: <http://dergipark.gov.tr/uiibfd>

Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yılda İki Kez Haziran ve Aralık Aylarında Yayımlanan Hakemli Bir Dergidir. Bu Dergide Yayımlanan Makalelerin Bilim ve Dil Bakımından Sorumluluğu Yazarlarına Aittir. Dergide Yayımlanan Makalelerin Yayın Hakkı Ordu Üniversitesi Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'ne Aittir ve Yayıncının İzni Olmaksızın Hiçbir Şekilde Çoğaltılamaz. Yayımlanan Makaleler, Kaynak Gösterilmek Suretiyle Kullanılabilir. Makalelerdeki Düşünce, Görüş ve Varsayımlar Eser Sahiplerine Aittir; Ordu Üniversitesi Sorumlu Tutulamaz.

## BU SAYININ HAKEMLERİ

Doç. Dr. Eda BOZKURT  
Doç. Dr. Haktan SEVİNÇ  
Doç. Dr. Gönül YÜCE AKINCI  
Dr. Öğr. Üyesi Gizem AKBULUT YILDIZ  
Dr. Öğr. Üyesi Yasemin HANCIOĞLU  
Dr. Öğr. Üyesi Çağatay E. ŞAHİN  
Dr. Öğr. Üyesi F. Özlem TEZCEK  
Dr. Öğr. Üyesi Umut ULUKAN

*Not: Liste alfabetik olarak düzenlenmiştir.*

# İÇİNDEKİLER

<b>Doğu ve Güney Avrupa Refah Rejimlerinde Ebeveyn İzni: Karşılaştırmalı Bir Analiz</b> .....	<b>1</b>
Zeki PARLAK ve Yüstra AK	
<b>Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama</b> .....	<b>18</b>
Mert Öncel ve Kamil BÜYÜKMİRZA	
<b>YAZIM KURALLARI</b> .....	<b>42</b>

# Doğu ve Güney Avrupa Refah Rejimlerinde Ebeveyn İzni: Karşılaştırmalı Bir Analiz

Zeki PARLAK\*  
Yüstra AK\*\*

## Öz

Yirminci yüzyılın son çeyreğinden itibaren gelişmiş ülkelerde imalat sektörünün küçülmesi ve hizmet sektörünün ön plana çıkmasıyla istihdamın kalitesi ve cinsiyet yapısında köklü bir değişim gerçekleşmiştir. Hizmet sektöründe genel olarak ücretlerin düşük ve işin iğreti olması, bir aileyi geçindirmek için erkeğin kazandığı gelirin yetersiz kalması nedeniyle daha fazla kadın emek piyasalarına girmek zorunda kalmıştır. Bu durum literatürde emek piyasalarının kadınlaşması olarak isimlendirilmektedir. Kadının emek piyasalarında daha etkin hale gelmesi çekirdek aile yapısını ve yaşamını da olumsuz etkilemektedir. Kadının bir işte çalışmasına ek olarak aile yaşamının sürdürülmesi açısından hayati öneme sahip olan bakım ve ev işleri gibi yükümlülükleri de yerine getirmek zorunda olması aile yaşamını olumsuz etkilemekte ve iş ve aile yaşamı arasında bir denge kurmayı zorunlu hale getirmektedir. İş aile yaşamı hayatı arasında denge kurma arayışları, AB’de iş yaşam dengesi kavramı ve politikalarının geliştirilmesi ile sonuçlanmıştır. Bunlar, ebeveyn izini, bakım ve esnek çalışma politikalarını içermektedir.

Ebeveyn izni, yeni doğan çocuğun bakımı konusunda, kadın ve erkeğin rollerini az da olsa değiştirmeyi hedefleyen bir AB iş yaşam dengesi politikasıdır. Bu çalışmada, Doğu ve Güney Avrupa refah rejimlerinde ebeveyn izinleri karşılaştırmalı olarak analiz edilmektedir. Doğu Avrupa’da ebeveyn izinlerin genellikle aile hakkı olarak verildiği, büyük oranda kadınlar tarafından kullanıldığı ve eşitsizliği beslediği ileri sürülmektedir. Güney Avrupa’da ise izin genellikle bireysel ve devredilemez bir hak niteliğinde olmasına karşın izin kullanımının ve ödeme oranlarının Doğu Avrupa ülkelerinin gerisindedir.

**Anahtar Kelimeler:** İş Yaşam Dengesi, Refah Rejimleri, Doğu Avrupa Refah Rejimi, Güney Avrupa Refah Rejimi, Ebeveyn İzni

## Parental Leave in the East and South European Welfare Regimes Regime: A Comparative Analysis

### Abstract

From the last quarter of Twentieth Century, the decline of manufacturing industry and the rise of services transformed the gender structure of the labour markets in the developed countries. In the services, the low wages and precarious employment makes it impossible to make a living with the earning of a man, thus women have to participate in the labour markets. This is known as the feminization of the labour markets in the relevant literature. The increasing participation of women in the labour markets not only adversely affects nuclear family but also the work-life balance. In addition to participating in paid employment, women have to carry out house and care work that are vital for the reproduction of labour power at home. This harshly affects family life and requires establishing work life balance. The search for balancing work and family life resulted in the development of the concept and policies of work life balance in the EU. The policies of work-life balance includes parental leave, care and flexible working.

The parental leave is an EU work-life-balance policy intending to alter the role of man and women regarding childcare. This article seeks to analyse the parental leave regulations comparatively within the East and South European welfare regimes. It is underlines that parental leave is considered generally as

---

\* Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü

\*\* Yüksek Lisans Öğrencisi, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü

## PARLARK, Z. ve AK, Y., Doğu ve Güney Avrupa Refah Rejimlerinde Ebeveyn İzni: Karşılaştırmalı Bir Analiz

family right, used mainly by women and reinforces the inequality in the East European welfare regimes. In the South European welfare regimes, on the other hand, the parental leave is individual and non-transferable right, yet the rate of usage and payment is much lower than East European countries.

**Keywords:** Work Life Balance, Welfare Regimes, Eastern European Welfare Regime, Southern European Welfare Regime, Parental Leave

### Giriş

İş yaşam dengesi farklı disiplinlerin ilgi alanına girmesi ve çok boyutlu olması nedeniyle tanımlanması güç bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kavram, kadın istihdamının artması nedeniyle 20. yüzyılın son çeyreğinden itibaren gündeme gelmiştir. En basit ifadesiyle iş yaşam dengesi, fertlerin iş ve aile yaşamlarındaki farklı rollerini birbiriyle uyumlu bir şekilde yönetebilmesi olarak tanımlanabilir. İş yaşam dengesi, genellikle *esnek çalışma, bakım ve ebeveyn izni* olmak üzere üç temel politika üzerinden düzenlenmektedir. Ebeveyn izni, iş yaşam dengesinin sağlanmasında önemli politikalarından biridir. Bu, doğum sonrasında çocuğun bakımı için annenin, babanın ya da zaman zaman her ikisinin beraber kullandığı bir izindir. Çocuk bakım sorumluluğunu anne ile beraber babaya da yüklemesi sebebiyle toplumsal cinsiyet rollerini kadın lehine değiştirme amacı taşıyan önemli bir uygulamadır. Toplumsal cinsiyet eşitliği açısından ebeveyn izni uygulamaları, hem istihdamda kadın erkek eşitliğinin sağlanması hem de babaların da ailevi sorumlulukları paylaşmalarına teşvik ederek çalışan kadınların çocuk sahibi olmalarından dolayı mağdur olmalarının önlenmesi açısından oldukça önemlidir.

Ebeveyn izni hakkı ve uygulamalarının ülkelerin ekonomik ve sosyal gelişmişlik seviyesine göre önemli farklılıklar gösterdiği bilinmektedir. Ancak ülkelerin tarihsel geçmişleri ve eskiden beri var olan uygulamalarının da bu konuda etkili olduğu ifade edilmektedir. Bu çalışmada farklı sosyal politika geleneklerine sahip Güney Avrupa refah rejimi ile komünist bir geçmişe sahip olan Doğu Avrupa rejimi ülkeleri arasında ebeveyn izni kullanım biçimi ve yapılan ödemeler açısından karşılaştırma yapılmaktadır. Bu ülkede ebeveyn izni kullanım biçimi ve yapılan ödemeler açısından kadınların daha erken yıllarda emek piyasalarına girmeleri nedeniyle Doğu Avrupa ülkelerinin bu açıdan daha ileri olduğunu iddia etmektedir.

Güney Avrupa'da aile temelli bir refah rejimi varken Doğu Avrupa'da devlet temelli bir refah rejimi bulunmaktadır. Ancak her iki refah rejimindeki ülkeler de Avrupa'nın sonradan sanayileşmiş ve göreceli olarak az gelişmiş ve yoksul ülkelerinden oluşmaktadır. Bu nedenle bu iki refah rejiminin bakım hizmetlerinden olan ebeveyn izinleri açısından mukayese edilmesi önem arz etmektedir. Zira bu konuda yapılmış akademik çalışmaların sayısı sınırlıdır. Yapılan çalışmalarda genellikle tüm refah rejimlerini kapsayacak nitelikte olup bu iki refah rejimine odaklanmamaktadır.

Bu çalışmanın amacı Bulgaristan, Çekya, Polonya ve Slovakya üzerinden Doğu Avrupa refah rejimi ve İspanya, İtalya, Portekiz ve Yunanistan üzerinden Güney Avrupa refah rejiminde ebeveyn izinlerinin karşılaştırmasını yapmaktır. Bu çalışma komünist bir sistemden piyasa ekonomisine geçen Doğu Avrupa ülkelerinin iş yaşam dengesine yönelik politikalarda performanslarının Güney Avrupa'ya göre daha gelişmiş olduğunu bunun da büyük ölçekli değişim geçirmiş olsa da Doğu Avrupa sistemlerinin komünist kökenlerinden olduğunu iddia etmektedir. Çalışma temelde iki kısımdan oluşmaktadır. İlk kısımda ebeveyn izni ve düzenlemeleri incelenmekte olup ikinci kısımda refah rejimleri bağlamında Doğu ve Güney Avrupa ülkelerinin istihdam yapıları ve seçilmiş ülkelerdeki ebeveyn izni uygulamaları incelenmektedir.

#### 1. Ebeveyn İzni

Çalışan kadınlara doğum öncesi ve sonrasında çocuğuyla ilgilenmesi için belli bir süre izin verilmektedir. Doğum (analık) izni olarak adlandırılan bu izin doğum yapan kadının hem sağlığına tekrar kavuşması hem de yeni doğan çocuğuyla ilgilenmesini sağlamak için verilmekte ve izinle beraber yapılan nakit yardımları da kapsamaktadır. Avrupa Birliği ülkelerinde, toplumsal cinsiyet eşitliğine dayalı olarak izlenen politikalara uygun bir şekilde izinler yalnızca doğum izniyle sınırlı kalmamakta

## **PARLARK, Z. ve AK, Y., Doğu ve Güney Avrupa Refah Rejimlerinde Ebeveyn İzni: Karşılaştırmalı Bir Analiz**

ebeveyn izni olarak da düzenlenmektedir. Ebeveyn izni ebeveynlere yeni doğan bir çocuğa bakım için ek fırsatlar sunar. İznin kullanımı genellikle doğum iznini takip ederken bazı ülkeler yasal düzenlemelerle ebeveynlerin bu izni doğum izninden daha sonra, genellikle çocuğun 8 yaşını doldurana kadar kullanması için imkân sağlar. Bununla beraber ebeveyn izni sadece doğumla çocuk sahibi olan ailelere değil aynı zamanda evlat edinme yoluyla çocuk sahibi olan ailelere de tanınmış daha kapsayıcı bir hak niteliğindedir. Ebeveyn izni, bireysel hak ya da aile hakkı olarak düzenlenebilir. İzin aile temelli olarak düzenlenirse iznin nasıl bölüşüleceği ebeveynler tarafından kararlaştırılır. İzin bireysel olarak verildiğinde ise hakkın diğer ebeveyne aktarılması mümkündür. Ancak bu hak her iki ebeveynin de belirli bir miktar izin hakkına sahip olduğu, devredilemez bir bireysel hak olarak da düzenlenebilir. “Anne ve baba kotası” olarak adlandırılan bu tür izin, anneler ve babalar için “kullan ya da kaybet” esasına göre düzenlenmektedir (Thévenon & Solaz, 2013, s. 13). Yani izin hakkına sahip olan ebeveyn bu hakkı kullanmazsa izin hakkı ortadan kalkmaktadır. Ebeveyn izni ücretli olabileceği gibi çoğunlukla ücretsiz olarak uygulanmaktadır.

### **1.1. Ebeveyn İzni Düzenlemeleri**

Ebeveyn izninin bir hak olarak tanınması uzun bir geçmişe dayanmaktadır. 1990’lardan önce uygulanan liberal politikalar ile en yüksek seviyede istihdama ulaşmak hedeflenmiştir. Bunun neticesinde kadınların emek piyasasına girmelerini kolaylaştıracak önlemler alınmıştır. İş hayatında kadınlarla erkeklerin eşit muamele görmesi amacıyla ILO ilk olarak 1965 yılında 123 No.lu İstihdam (Aile Sorumlulukları Olan Kadınlar) Tavsiye Kararı ile ebeveyn iznini gündeme getirmiştir. Bu sözleşme aile sorumlulukları (çocuk bakımı vb.) nedeniyle iş hayatından uzaklaşmış kadınların işlerine geri dönmeleri veya uygun işlerde istihdam edilmelerini sağlayacak önlemler içermektedir. Daha sonra 1981 yılında 156 No.lu Aile Sorumlulukları Olan İşçiler Sözleşmesi ve 165 No.lu Aile Sorumlulukları Olan İşçiler Tavsiye Kararı ile aile sorumluluğuna sahip tüm çalışanların eşit muamele görmesi ve iş yaşam dengesinin kurulmasına dair desteğin sağlanmasını öngörmesi, AB’nin de ebeveyn izni direktifi çalışmalarına önayak olmuştur (Kul Parlak, 2016b, s. 136-140).

Ebeveyn iznine dair ilk taslak 1983 yılında hazırlanmıştır, taslak asgari standartlar öngörmesine karşın üzerinde anlaşmaya varılamamıştır. Daha sonra sosyal ve ekonomik boyutun dengeli bir biçimde geliştirilmesine vurgu yapan Topluluk Sosyal Şartı 1989 yılında imzalanmıştır. Topluluk Sosyal Şartı’nın 12 maddesinden biri Erkek ve Kadınlara Eşit İşlem Yapılması Hakkıdır. Bu hak içinde meslek, mesleki eğitim ve kariyer fırsatlarına erişimde eşitlik gibi hususları barındırmaktaydı. Ancak Topluluk Şartı’nın kabulünden sonra da ebeveyn iznine dair bir sonuç elde edilememiştir. 1992 Maastricht Anlaşması ile oy çokluğuyla sosyal politika alma yetkisi gelmiş ve çoğu çalışma şartlarına ilişkin olan 40’a yakın yönerge kabul edilmiştir. Ebeveyn izni bu yönergelerden biri olan 96/34 sayılı Anne-Baba (Ebeveyn) İzni Yönergesi ile düzenlenmiştir. (Kul Parlak, 2016a, s. 59)

“...Öncelikle erkeklere ve kadınlara (işçilere) belirli bir yaşa erişene kadar, sekiz yıla kadar en az üç ay boyunca çocuklarına bakabilmeleri için ebeveyn izni verilir. Bu süre üye devletler veya sosyal taraflarca belirlenir. Ebeveyn izninin ayrıntılarını, yani tam zamanlı mı yoksa kısmi zamanlı mı olacağını, asgari bir çalışma süresine (bir yılı aşamaz) tabi olup olmadığını, erişim koşullarını, ebeveyn izninin işveren tarafından ertelenebileceği durumları, işçi tarafından işverene bildirimde bulunulması konusunda bir ihbar süresi olup olmadığını ve bunun gibi unsurları üye devletler kendileri belirlemektedir. Bunun yanı sıra ebeveyn izninin sosyal güvenlik açısından yol açtığı sonuçlar da üye devletin takdirine bırakılır. Direktif üye devletleri ebeveyn izni süresince sağlık yardımı ve aile yardımı gibi sosyal güvenlik yardımı haklarının korunması konusunda teşvik ederek bu konuyu vurguluyor olsa da Direktif bu konuda üye devletlere herhangi bir yükümlülük dayatmamaktadır...” (Y.y., 14 Ocak 2018, s. 24).

Ebeveyn izni ile ilgili bir diğer önemli gelişme ise AB’nin, 2008’deki İş-Yaşam Dengesi Paketidir. Bu paket aile sorumluluğuna sahip çalışanların ihtiyaçlarını karşılamak noktasında sınırlı kalmakla beraber ebeveynler için geliştirilmiş iyi bir izin sisteminin gerekliliğini vurgulamaktadır (Kul Parlak, 2016b, s. 138). Ebeveyn İzni Hakkındaki Gözden Geçirilmiş Çerçeve Anlaşmayı yürürlüğe sokan ve 96/34/EC sayılı Direktifin İlgı Edilmesine İlişkin 8 Mart 2010 Tarih ve 2010/18/EU Sayılı konsey direktifinin ise kabul edilme gerekçelerinden biri ise “Direktifin çalışan ebeveynler için iş hayatı, özel hayat ve aile hayatı arasında denge kurmak ile birlik çapındaki iş pazarı fırsatları ve işte muamele kapsamında kadın ve erkek eşitliği hususundaki hedeflerine üye devletler tarafından yeteri düzeyde



## **PARLARK, Z. ve AK, Y., Doğu ve Güney Avrupa Refah Rejimlerinde Ebeveyn İzni: Karşılaştırmalı Bir Analiz**

ulaşılamayacağı ve birlik seviyesinde daha iyi ulaşılacağı için birlik, Avrupa Birliği Antlaşması'nın 5. maddesinde belirtilen ikame ilkesine uygun biçimde gerekli önlemleri alır...” şeklinde belirtilmektedir.

### **1.2. Ebeveyn İzni Kullanımını Etkileyen Faktörler**

Plantenga ve Remery'e göre ebeveyn izni kullanımını etkileyen beş temel faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerden ilki ödeme miktarıdır. Ödeme miktarı ile izin kullanım oranları arasında bir ilişki mevcuttur. Zira ödemenin miktarı, ebeveynlerden hangisinin ebeveyn iznini alacağını etkilemektedir. Ücreti daha yüksek olan ebeveyn için ebeveyn izninin maliyeti de yüksektir. Özellikle izin süresince ödeme miktarı düşük olduğunda, geliri daha düşük olan ebeveynin çocuğun bakımı için evde kalması muhtemeldir. Bu durum kısmen ebeveyn izninin neden kadınlar tarafından kullanıldığını da açıklamaktadır. Kadınların genellikle ödeme miktarı daha düşük seyrettiği için aile bütçesine katkıları da daha az olmaktadır. Bu da kadınların çocuklarına bakmak için emek piyasasından çıkma ihtimalini arttırmaktadır (Plantenga ve Remery, 2005, s. 48).

Öte yandan kültürel yapı da ebeveyn izninin kullanımında önem arz etmektedir. Birçok ülkede, ödeme miktarından bağımsız olarak ev işleriyle ve annelik rolünün bir gereği olarak çocuk bakımıyla yalnızca kadınların ilgilenmesi beklenmektedir. Aynı zamanda mesleki ilerleme açısından iznin olumsuz etkisinin kadınlarla kıyaslandığında erkekler için daha büyük olduğu gözükmektedir. Nitekim ebeveyn iznini erkeklere oranla kadınların kullanması daha yaygındır. Sonuç olarak ebeveyn izninin kullanılması konusunda her iki cinsiyet için de destekleyici olmayan örgüt kültürünün varlığından söz edilmektedir (Plantenga ve Remery, 2005, s. 48).

Ebeveyn izninin kullanılmasında etkin olan ve izin kullanımını kolaylaştıran diğer bir faktör çalışma sürelerinde ve sözleşmede esnekliktir. İzni kullanma esnekliği, ebeveynlerin çocuklarına bakarken aynı zamanda emek piyasasında kalmasını kolaylaştırır. Bazı ülkelerde ebeveynler, ebeveyn iznini tam zamanlı olarak almakla yükümlü değildir. Yarı zamanlı ebeveyn izni alma ihtimalinin yanı sıra, bazı ülkeler de ebeveynlere izinlerini tek seferde kullanmak yerine dönem dönem izin alma fırsatı sunmaktadır. Ebeveyn izninin kullanılmasını arttıran bir diğer faktör de esnek çalışmadır (Plantenga ve Remery, 2005, s. 51).

Ayrıca ebeveynlerin hangi kesimde istihdam edildiği de ebeveyn izni kullanımı açısından belirleyicidir. Özel kesimde kariyer gelişimi ile ilgili sorunlar, babaları izin kullanmaktan alıkoyabilmektedir. Özel kesimde ebeveyn izni, işveren için bir maliyet unsuru olarak görülürken, kamu kesiminde ise genellikle ebeveyn izni süresince ebeveynlere daha yüksek iş güvencesi, esneklik ve daha yüksek bir ödeme düzeyi sunulmaktadır. Nihayet son faktör ise ebeveynlerin eğitim seviyesidir. Ebeveynlerin eğitim seviyesi ile ebeveyn izninin kullanımı arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır. Yani kişinin eğitim seviyesi arttıkça ebeveyn iznini kullanma olasılığının arttığı da ileri sürülmektedir (Plantenga ve Remery, 2005, s. 51).

### **1.3. Ebeveyn İzni ve İş-Yaşam Dengesi**

İş yaşam dengesi kavramı milenyumla beraber oldukça yoğun bir şekilde tartışılmasına ve gerek çalışma sosyolojisi ve sosyal politika literatüründe gerekse de çalışma ilişkileri alanında önemli gündem maddelerinden bir tanesini oluşturmasına karşın kavramın disiplinler üstü genel bir tanımı mevcut değildir. Üretimin küreselleşmesi, hizmet sektörünün yaygınlaşması ve yeni teknolojik gelişmelerle beraber işin niteliği değişmiş ve kadın istihdamının artışına ve iş yaşam dengesinin sınırlarının keskinliğini yitirmesine yol açmıştır. Bu da iş ve aile yaşamını derinden etkilemiş ve yeni bir dengenin kurulmasını zorunlu hale getirmiştir. Sosyal politika açısından iş yaşam dengesi, en genel ifadeyle bireyin farklı rollerini birbiriyle uyumlu olarak yürütebilmesi olarak ifade edilebilir (Kul Parlak, 2016, s. 10). Bununla beraber iş yaşam dengesinin farklı gruplar açısından farklı şeyler ifade ettiği de ileri sürülmektedir. İfade ettiği anlam genellikle grubun bakış açısına göre değişiklik göstermektedir. Buna örnek olarak çalışanlar ve işverenlerin kavrama bakış açıları gösterilebilir. Çalışanlara göre iş yaşam dengesi, işin yükümlülükleri ile özel hayattaki sorumlulukların yönetimindeki ikilemi ifade ederken işverenlere göre çalışanların isteyken işlerine odaklanabilecekleri destekleyici bir şirket kültürü oluşturma zorluğunu ifade etmektedir (Lockwood, 2003, s. 2-3).

Cinsiyete dayalı iş bölümü en bilinen hali ile erkeğin evin geçimini sağladığı, kadının ise ev işleri ve çocuk bakımı ile ilgilendiği yapıyı ifade etmektedir. Kadının emek piyasasına girmesi durumunda ise meslek dağılımı, erkeğe daha teknik meslekler, kadına ise sorumlulukların benzeri ya da uzantısı olarak

## **PARLARK, Z. ve AK, Y., Doğu ve Güney Avrupa Refah Rejimlerinde Ebeveyn İzni: Karşılaştırmalı Bir Analiz**

görülen “anaç” mesleklerin uygun görülmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Kadına biçilen bu rol, kadının hem aile içindeki hem de çalışma hayatındaki konumunu etkilemekte ve görece değersizleştirmektedir. Bununla beraber “her başarılı erkeğin arkasında bir kadın vardır” zihniyeti de kadınları, erkeklerin çalışma hayatında başarılı olmaları için çabalayan kişi olarak tanımlamakta ve kadının ikincil pozisyonunu destekler bir yapının varlığını göstermektedir (Yorgun, 2010, s. 170-171). Her ne kadar sanayileşmeyle birlikte kadın emek piyasasına ücretli bir çalışan olarak girse de esasen kadın istihdamının yaygınlaşması 1980’li yıllarla beraber gelişmiştir. Bu da hem eş ve anne hem de çalışan olarak iki rolü aynı anda sürdürmesini gerektirmiş ve dolayısıyla kadın için iş ve yaşam arasında bir çatışma başlatmıştır. Çalışan kadının iş yaşam dengesinin sağlanabilmesi içinse belli politikalar uygulanmaktadır.

İş yaşam dengesinin sağlanmasına yönelik politikalarından biri olan doğum (analık) izni, tüm ülkelerde yalnızca çalışan kadınların kullanabileceği yasalarla düzenlenmiş bir haktır. Öte yandan ebeveyn izni kadınların yanında erkeklerin de kullanabileceği bir hak niteliğindedir. Babaların da çocuk bakımında rol üstlenmelerini sağlayan bu hak başta çalışan kadınlar olmak üzere ebeveynlerin iş ve aile yaşamları arasında denge kurmayı amaçlamaktadır. Diğer bir deyişle ebeveyn izni çocuğun bakımında babanın da rol üstlenmesini sağlayarak çocuk bakımı konusunda, kadın ve erkeğe atfedilen rolleri değiştirmeyi hedefleyen önemli bir politika ve uygulama niteliğindedir (Bütün, 2010, s. 47).

Ebeveyn iznini babanın kullanmasının ya da babalık iznini teşvik etmenin en önemli amacı bakım ve ev işlerinin daha eşit bir şekilde paylaşılmasını teşvik etmek, kadınların ve erkeklerin emek piyasasına girme koşullarını eşitlemek ve annenin emek piyasasına geri dönüşünü kolaylaştırmaktır. Halihazırda iş-yaşam dengesi ya da devlet politikaları tarafından desteklenen iş ve aile sorumluluklarının uzlaştırılması, kadınların ekonomik faaliyetlerini etkileyen en önemli faktör olarak kabul edilmiştir. Ebeveyn izni, kadınların istihdamını arttırmakla beraber çalışan kadınların çocuk sahibi olduklarında iş yaşamından uzun süre uzak kalmalarını önlemeyi hedefleyen bir uygulamadır. Ancak bu izin bir yandan çalışan annenin işe geri dönmesini sağlarken diğer yandan sınırlamaktadır. İzin süresinin uzun olması halinde emek piyasasına dönmekte zorlanacak olan anne sürenin kısa olması halinde ise küçük çocuğunu bırakarak işe döndüğü için suçluluktur hissedecektir. Ebeveyn izninin kullanımında ülkenin uyguladığı politikaya göre ebeveynler para / zaman / hizmet bileşenlerini göz önüne alarak kendilerine en uygun olan birleşimi seçeceklerdir. Bu düzenlemenin handikabı ise kadınların emek piyasasına katılmasını arttırmak amacıyla sunulmasına rağmen düşük gelirli kadınlar için emek piyasasına dönmeyi caydırma riski taşımasıdır. Ebeveynlerin emek piyasasındaki konumları hesaba katılmadan sunulan ödenekler aslında emek piyasasında kadınlara yönelik eşitsizlikleri arttırmaktadır (Kul Parlak, 2016b, s. 151).

## **2. Refah Rejimleri**

### **2.1. Tanım ve Sınıflandırma**

Refah, bireysel çıkarlar ve ortak çıkarları birbirinden ayırmayan ve birbirlerini güçlendiren toplumsal ilişkilerin kurulmasını ve sürdürülmesini ifade etmektedir (Kaufmann, 2012, s. 198). 1945-80 yılları arasında refah ve devlet kavramları arasında güçlü bir ilişki kurulmuş ve “refah devleti” ifadesinin kullanımı yaygınlaşmıştır (Özdemir, 2007, s. 16-17). Literatürde refah devletine dair pek çok tanım bulunmaktadır. Yaygın olarak kullanılan tanımlardan biri Briggs aittir. Briggs’in tanımına göre refah devleti; örgütlü gücün kasıtlı olarak piyasa güçlerinin rollerini en az üç yönde değiştirmeye çalıştığı bir devlet türüdür. Bunlardan ilki; bireylere, işlerinin veya mülklerinin piyasadaki değerinden bağımsız olarak bir asgari gelir sağlamak, ikincisi; bireylerin hastalık, yaşlılık ve işsizlik gibi sosyal riskler karşısında güvencesizliğinin derecesini azaltmak, sonuncusu ise statü veya sınıf ayrımı yapılmaksızın tüm vatandaşlara belli sosyal hizmetlerde en iyi standartları sunmaktır (Briggs, 1961, s. 14). Diğer bir tanımla refah devleti, piyasadaki mevcut gelir eşitsizliğinin bir sonucu olarak kendini gösteren sosyal adaletsizlik ve insanların, insan onuruna yaraşır bir yaşam sürememesi gibi başarısızlıklarının etkisini azaltmak için bilinçli bir kamu gücünün kullanıldığı devlet türüdür. (Kul Parlak, 2016b, s. 81).

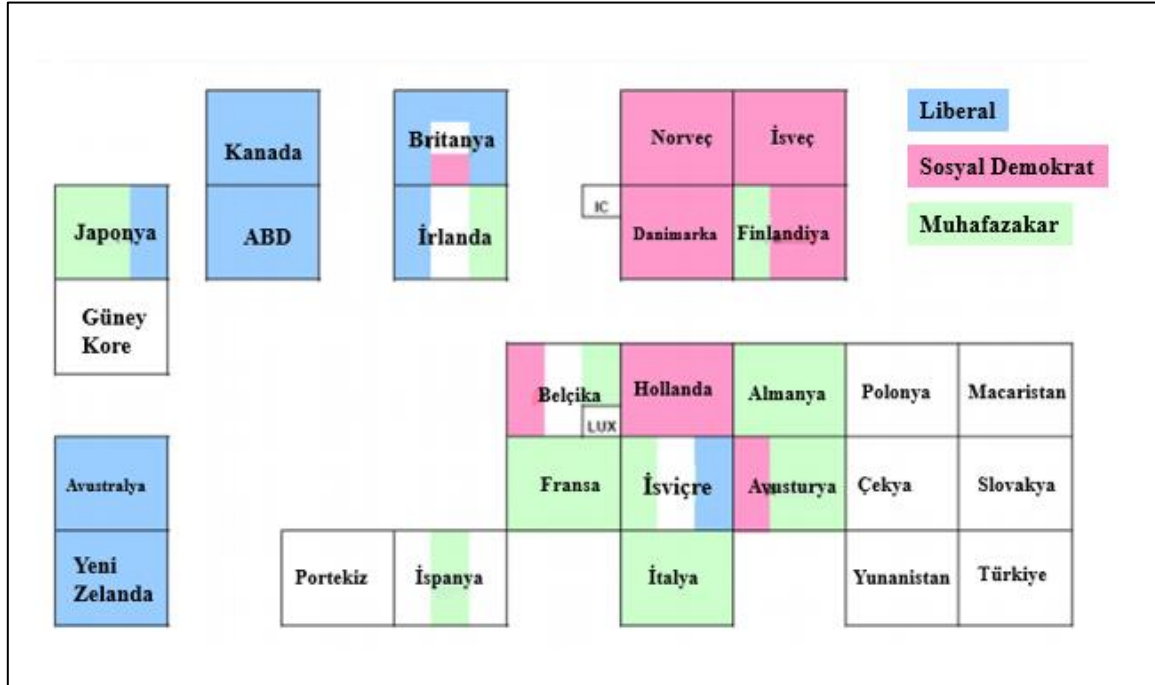
Esping Andersen, refah devletlerini ortak özellikleri temelinde sınıflandırmakta ve bu ortak özellikleri rejim olarak isimlendirmektedir. Esping Andersen’in tanımına göre; eşzamanlı sosyal politika kararlarını, harcama gelişmelerini, problem tanımlarını ve hatta vatandaşların ve refah tüketicilerinin tepki ve yapılarını yönlendiren ve şekillendiren kurumsal düzenlemeleri, kuralları ve anlayışları belirtir. Politika rejimlerinin varlığı, kısa vadeli politikaların, reformların, tartışmaların ve karar alma mekanizmasının, ülkeler arasında niteliksel olarak farklılaşan tarihsel kurumsallaşma çerçevesinde gerçekleşmesi durumunu yansıtmaktadır (Esping-Andersen, 1990, s. 80). Her ne kadar farklı yazarlar

## PARLARK, Z. ve AK, Y., Doğu ve Güney Avrupa Refah Rejimlerinde Ebeveyn İzni: Karşılaştırmalı Bir Analiz

farklı refah rejimi sınıflandırmaları geliştirmiş olsa da (Wilensky & Lebeaux, 1958; Titmuss, 1958; Furniss & Tilton, 1977) yapılan sınıflandırmalardan en çok bilineni Esping Andersen'in üçlü sınıflandırmasıdır. Esping Andersen üçlü sınıflandırmasını aile, devlet ve piyasaya biçilen roller üzerinden yapmıştır. Bu sınıflandırma İngiltere, Amerika, Kanada ve Yeni Zelanda gibi Anglosakson ülkelerde geçerli olan Liberal Refah Rejimi; Almanya, Fransa ve Avusturya'da geçerli olan Muhafazakâr-Korporatist Rejim, diğer bir adıyla Kıta Avrupa Refah Rejimi ve İsveç ve Hollanda gibi ülkelerde geçerli olan İskandinav diğer bir adıyla Sosyal Demokrat Refah Rejimi olarak yapılmıştır (Özdemir, 2005, s. 240-241).

Esping Andersen'in 1990 yılındaki üçlü sınıflandırması her ne kadar temel referans kaynaklarından biri olarak görülse de Esping Andersen'in Güney Avrupa ülkelerini sınıflandırmaya dahil etmemesi, refah rejimlerinde cinsiyet boyutunu göz ardı etmesi ve üçlü bir sınıflandırmasının yetersiz olması gibi argümanlarla eleştirilmiştir. Esping Andersen bu eleştirileri dikkate alarak 1999'da yaptığı sınıflandırmada refah rejimlerini "aileden bağımsızlık" derecelerine göre de sınıflandırmıştır. Refah rejimleri üzerine yapılan çalışmaların çoğu bu sınıflandırmaya göre temellendirilmiş ve bu sınıflandırmaya birtakım yeni alternatif sınıflandırmalar ve eklemeler önerilmiştir (Özdemir, 2007, s. 110-111).

Güney Avrupa, ülkeleri Esping Andersen'in modelindeki Kuzey Batı Avrupa'da ve Anglosakson ülkelerde var olan refah rejimlerinden oldukça farklı özellikler sergilemektedirler ve Güney Avrupa kültürüyle, gelenekleriyle, uyguladığı politikalarla ayrı bir refah rejimidir. Öte yandan bu sınıflandırılmanın yapıldığı yıllarda Doğu Avrupa ülkelerinin Sovyet baskısından yeni kurtulmuş olması nedeniyle Doğu Avrupa ülkeleri de bu model içinde yer almamıştır. Oysa bu ülkeler komünist bir devlet düzenine sahipken devletin son derece geniş çaplı sosyal yardım ve hizmetleri mevcuttu. Bu devletlerin daha sonra Avrupa'ya dahil edilmesiyle birlikte ayrı bir refah rejimi olarak sınıflandırılması önem arz etmektedir. Zira bu ülkeler her ne kadar sayıca fazla olsa ve ülkeler arasında büyük farklılıklar bulunsa da ortak komünist geçmişleri nedeniyle ayrı bir refah rejimi olarak sınıflandırılmaları bir zorunluluktur. Bu nedenle mevcut literatürde bu anlamda bir eksiklik bulunmaktadır. Bu doğrultuda Şekil 1'de Esping Andersen'in üçlü sınıflandırması ve sonrasında eklenen ülkeler görülmektedir.



Şekil 1. Esping Andersen'in Üçlü Refah Rejimi Sınıflandırması ve Eklemeler

**Kaynak:** Bernhard Ebbinghaus, Comparing Welfare State Regimes: Are Typologies an Ideal or Realistic Strategy?, Edinburgh: ESPAnet Conference, s. 14.

## PARLARK, Z. ve AK, Y., Doğu ve Güney Avrupa Refah Rejimlerinde Ebeveyn İzni: Karşılaştırmalı Bir Analiz

Tablo 1’de ise genel itibariyle Esping Andersen’in üçlü sınıflandırması ve sonradan eklenen Güney Avrupa ve Doğu Avrupa refah rejimlerinin genel özellikleri görülmektedir. Tabloda da görüldüğü üzere Güney Avrupa ve Doğu Avrupa refah rejimleri genel özellikleri itibariyle diğer refah rejimlerinde daha kötü bir tablo çizmektedir.

**Tablo 1. Refah Rejimlerinin Genel Özellikleri**

	<b>Sosyal Demokrat Model</b>	<b>Liberal Model</b>	<b>Muhafazakâr Model</b>	<b>Güney Avrupa Modeli</b>	<b>Doğu Avrupa Modeli</b>
<b>Sosyal destek harcamaları</b>	Yüksek	Yüksek, vergi mükellefleri vergi yükünün azalmasını istiyor.	Yüksek	Yüksek	-Baltık ülkelerinde düşük -Vişegrad ülkelerinde yüksek -Bulgaristan, Romanya ve Slovakya’da orta
<b>İstihdam</b>	Yüksek, hükümet tarafından teşvik ediliyor.	Yüksek	Yüksek, yarı zamanlı istihdam yaygın.	Düşük, kadınların çoğunluğu çalışmıyor.	Düşük
<b>Temel finansman kaynağı</b>	Hükümet ve yerel yetkililer; vergilerin yeniden dağıtımı	-İstihdam edilenler için sosyal sigorta -Vergilerin yeniden dağıtımı için hükümet	Piyasa, sosyal sigorta	Piyasa, yerel yetkililer, aile desteği, kendi kendine destek.	Hükümet, vergilerin yeniden dağıtımı, aile desteği, kendi kendine destek
<b>Yoksulluk seviyesi</b>	Düşük	Orta	Orta	Yüksek	Yüksek
<b>Yeniden dağıtım</b>	Yüksek	Yüksek	Orta	Düşük	Yüksek
<b>Özel sosyal destek sağlama</b>	Mevcut	Mevcut	Mevcut	Mevcut	Mevcut

**Kaynak:** EASPD, “Social Welfare Systems across Europe”, (Çevrimiçi), Erişim Tarihi: 29.03.2019, [https://www.easpd.eu/sites/default/files/sites/default/files/SensAge/d4social\\_welfare\\_systems\\_across\\_europe.pdf](https://www.easpd.eu/sites/default/files/sites/default/files/SensAge/d4social_welfare_systems_across_europe.pdf)

### 2.2. Doğu Avrupa Refah Rejimleri

1980’li yılların sonunda yaşanan ekonomik, sosyal ve politik gelişmeler Sovyetler Birliği ve diğer komünist rejimlerin sonunu getirmiştir. Esping Andersen refah rejimleri sınıflandırmasını 1990’da yaptığı için sınıflandırma Doğu Avrupa’da ortaya çıkan yeni demokrasileri dikkate almamıştır. Bu nedenle farklı yazarlar Esping Andersen’in sınıflandırmasını Doğu Avrupa’nın durumuna uyarlamıştır. Böylece yeni bir refah rejimi olarak Doğu Avrupa refah rejimi de sınıflandırılmaya başlanmıştır (Fenger, 2007, s. 2). Doğu Avrupa denildiği zaman homojen bir yapı algılansa da esasen heterojen bir yapı mevcuttur ve refah rejimi sınıflandırma girişimlerinde bu çeşitliliğin de dikkate alınması gerekmektedir (Fenger, 2007, s. 13).

Doğu Avrupa ülkeleri ve Sovyetler Birliği’nden ayrılan diğer ülkeler ortak bir komünist mirasa sahiptir ve Batı’nın kapitalist demokrasileriyle kıyaslandığında belirgin biçimde farklı siyasi ve sosyal kültürel geleneklere sahip olan ülkelerdir. Bu nedenle pek çok yazar bu ülkeleri “Sovyet sonrası” ve “komünizm sonrası” ülkeler olarak kategorize etmektedir. Komünist refah politikalarının özellikleri

## **PARLARK, Z. ve AK, Y., Doğu ve Güney Avrupa Refah Rejimlerinde Ebeveyn İzni: Karşılaştırmalı Bir Analiz**

arasında, sosyal sigortalar üzerinde demokratik kontrolün bulunmaması, sivil toplumun ortadan kaldırılması ve zorunlu tam istihdam bulunmaktaydı. Tam istihdam hedefi yalnızca erkekleri değil kadınları da kapsamaktaydı ve bu nedenle kadınlar için de yüksek istihdam oranları söz konusu olmuştur (Szikra ve Tomka, 2009, s. 33). Ancak sosyal yardım düzenlemelerinin rolü ve sosyal hakların genişliği ve derinliği zaman içinde büyük ölçüde değişikliğe uğramış ve komünizm sonrası geçiş dönemi hükümetleri Doğu Avrupa’da daha yüksek işsizlik, yoksulluk, sosyal dışlanma, gelir eşitsizliği ve daha düşük ekonomik refah ve sosyal adalet düzeyleriyle karşılaşmışlardır (Cerami ve Vanhuysse, 2009, s. 1). 1990’lı yıllarda piyasa ekonomisine geçişle birlikte Doğu Avrupa’da sadece eski istihdam uygulamaları terk edilmemiş, sosyal güvenlik sistemi de ciddi bir sarsıntı geçirmiştir. Geçiş sürecinin sosyal maliyetleri refah hizmetlerine talebi arttırırken sosyal güvenlik sistemine katılım kitlesel işsizliğin, kayıt dışılığın ve erken emekliliğin kolaylıkla elde edilmesi nedeniyle önemli ölçüde azalmıştır. Cömert sosyal güvenlik yardımları, sosyal güvenlik sisteminde karşılaşılan mali baskılara rağmen bir müddet daha önemli ölçüde devam etmiştir. Nihayetinde sosyal güvenlik sisteminin komünist sisteme özgü bazı karakteristik özelliklerini kaybederken sistem sosyal demokrat ve muhafazakâr refah rejimlerinin etkisiyle gelişmeye başlamıştır (Szikra ve Tomka, 2009, s. 28).

Komünist rejimde devlet, çalışmak isteyen tüm kadın ve erkeklere tam zamanlı bir istihdam sağlamak zorundaydı. Buna bağlı olarak çocuk bakımına yönelik gelişmiş bakım politikalarının da uygulanması mevcuttu (Fenger, 2007, s. 14). Bununla birlikte bu sistemde de kısmen de olsa ataerkil düzenin varlığını sürdürmesi nedeniyle yaygın model iki gelirli aile modeli de olsa önemli ölçüde cinsiyet eşitsizliği söz konusuydu. Bu nedenle sosyal düzenin bir gereği olarak ev ve bakım hizmetleri kadın tarafından üstlenilmekteydi (Kağnıcıoğlu, 2013, s. 31). Cömert sosyal yardım ve destekler bu yapının sürdürülebilirliğini kolaylaştırıyordu. Ne var ki piyasa ekonomisine geçişle beraber sosyal refah sistemi çökmüş ve ekonomik reformun ilk yıllarında sunulan aile yardımları ve politikaları da önemli ölçüde zayıflamış, ayrıca erişim de zorlaşmıştır (Standing, 1997, s. 1351). Nitekim günümüzde Doğu Avrupa Refah Rejimleri aile hayatı ile çalışma hayatı arasında şiddetli bir uyumsuzlukla karakterize edilmektedir (Kotowska, Matysiak ve Styrac, 2010, s. 10-11).

### **2.3. Güney Avrupa Refah Rejimi**

Güney Avrupa refah rejimi, uzunca bir süre sosyal politika çalışmalarında ya göz ardı edilmiş ya da Kuzey ülkeleriyle beraber sınıflandırılmış ve Kuzey ülkeleriyle aynı yörüngede olan ancak daha az gelişmiş ülkeler olarak değerlendirilmiştir. Güney Avrupa refah rejimi Esping Andersen’in de İtalya’yı muhafazakâr rejimin bir üyesi olarak değerlendirmesi nedeniyle Esping Andersen’in üçlü sınıflandırmasında bulunmamaktadır (Rhodes, 1996, s. 2). Ancak önce Leibfried sonra da Ferrera’nın çabalarıyla Güney Avrupa refah rejimi olarak sınıflandırılmaya başlanmıştır (Saraceno, 2017, s. 219). Rejim esasında İspanya, İtalya, Yunanistan ve Portekiz olmak üzere dört ülkeyi içermektedir. Ancak Türkiye her ne kadar tüm çalışmalarda Güney Avrupa’ya tabi tutulmasa da benzer özellikleri nedeniyle Türkiye’de Güney Avrupa refah rejimi içerisinde düşünülebilir.

Güney Avrupa ülkelerinde diğer Batı Avrupa ülkelerine kıyasla modernleşme süreci daha geç başlamıştır. Dolayısıyla ekonomik büyüme ve gelişmeleri nispeten yeni ve hızlıdır. Modernleşmenin geç bir dönemde başlaması bu ülkelerde istihdamın nispeten düşük olmasına yol açmıştır (Saraceno, 2017, s. 219). Ayrıca devletin sağladığı gelir destekleri kutuplaşmış bir sosyal korumanın ortaya çıkmasına yol açmıştır. Nitekim ülkenin kurumsal düzenlemelerinde yer alan işgücüne cömert bir koruma sağlanırken kurumsal olmayan sektörde bulunanlara oldukça az destek sağlanmaktadır (Ferrera, 1996, s. 19). Bir tarafta garanti altına alınmış olan kamu çalışanları, beyaz yakalı işçiler, orta ve büyük ölçekli işletmelerde tam zamanlı ve iş güvencesine sahip çalışanlar bulunmakta ve bu kişiler gerek kısa vadeli gerek uzun vadeli sigorta kolları ile yüksek fayda elde etmektedir. Diğer tarafta ise iş güvencesi olmadan küçük işletmelerde ve enformel sektörlerde çalışanlar, gençler ve uzun süreli işsizler bulunmakta ve yalnızca nadiren ve miktar olarak yetersiz bir gelir desteği elde etmektedirler (Ferrera, 1996, s. 20). Klientalist bir yapıya sahip olan kamu kurumları ise siyasilerin baskılarına ve manipülasyonlara oldukça açıktır. Başka bir ifadeyle siyasi partiler refah hizmetlerini, sosyal amaçtan ziyade siyasi amaçlarla, oy devşirmek amacıyla kullanmaktadır. (Ferrera, 1996, s. 25). Kısacası popülist ve klientalist parti politikaları, yetersiz devlet imkanları ile birlikte üstesinden gelmesi zor mali krizlere yol açmaktadır.

Aile temelli olan Güney Avrupa refah rejimlerinin vatandaşlarına yeterli sosyal imkân sağlayamadığı bilinmektedir. Bu nedenle Güney Avrupa ülkelerinde aile ve kilise, sosyal yardımlar

## PARLARK, Z. ve AK, Y., Doğu ve Güney Avrupa Refah Rejimlerinde Ebeveyn İzni: Karşılaştırmalı Bir Analiz

açısından önemli bir yere sahiptir. Hatta aile ve akraba ilişkilerinin bu refah rejiminin yalnızca önemli bir unsuru olmakla kalmayıp tek taşıyıcısı olduğu da söylenebilir (Özdemir, 2007, s. 120). Zira Güney Avrupa ülkelerinin çoğunun anayasası modern bir refah devleti imajı çizse de uygulama açısından pek çok eksiklik ve yetersizlik söz konusudur. Dolayısıyla bu ülkeler “kurumsal vaatler ülkeleri” olarak anılmaktadır (Leibfried, 1993, s. 128).

Sonuç olarak, Güney Avrupa Refah Rejimi devletin refah alanına sınırlı nüfuzu ve düşük seviyede refah harcamaları, aile, devlet ve kilisenin kendine has bir karması, iş ve aile yaşamının uyumlaştırılmasına yönelik yetersiz yatırımlar, klientalist bir yapı, devlet kurumlarının zayıflığı ve ideolojik kutuplaşmayla (Rhodes, 1996, s. 6) karakterize edilmektedir.

### 3. Doğu Avrupa ve Güney Avrupa Ülkelerinde İşgücü Yapısı

#### 3.1. Genel İstihdam ve İşsizlik Oranları

Gerek Doğu Avrupa gerekse Güney Avrupa ülkelerinde istihdam oranları düşük, işsizlik oranları ise yüksek olma eğilimindedir. Tablo 2’den görüleceği üzere hem Doğu Avrupa hem de Güney Avrupa ülkelerinin istihdam oranlarının yıllar içindeki seyri incelendiğinde tüm ülkelerde krizin etkisiyle 2009 yılı itibariyle istihdam oranlarının önemli ölçüde düştüğü ancak 2011 yılından itibaren arttığı gözlemlenmektedir. Genel itibariyle incelendiğinde Doğu Avrupa ülkelerinde istihdam oranlarının Güney Avrupa’ya kıyasla birkaç puan yüksek olduğu görülmektedir. Bu farklılık 2015 yılından itibaren belirginleşmeye başlamış ve özellikle 2017 yılında netleşmiş durumdadır. Nitekim 2017 yılı itibariyle en yüksek istihdam oranları incelendiğinde, Doğu Avrupa’da en yüksek oran Çekya’da görülmektedir ve % 73,6’dır. Güney Avrupa ülkelerinde ise en yüksek orana sahip olan ülke Portekiz’dir ve istihdam oranı % 67,8’dir. Sonuç olarak Doğu Avrupa ülkelerinde Güney Avrupa ülkelerine kıyasla daha iyi bir tablo görülse de her iki refah rejimindeki ülkelerin Avrupa Birliği’nin genel düzeyinin altında olduğu söylenebilir.

**Tablo 2. Doğu Avrupa ve Güney Avrupa Ülkelerinde İstihdam Oranları (15-64), (2008-2017)**

	Doğu Avrupa Ülkeleri				Güney Avrupa Ülkeleri			
	Bulgaristan	Çekya	Polonya	Slovakya	İspanya	İtalya	Portekiz	Yunanistan
2008	64	66,6	59,2	62,3	64,5	58,6	68,0	61,4
2009	62,6	65,4	59,3	60,2	60	57,4	66,1	60,8
2010	59,8	65	58,9	58,8	58,8	56,8	65,3	59,1
2011	58,4	65,7	59,3	59,3	58	56,8	63,8	55,1
2012	58,8	66,5	59,7	59,7	55,8	56,6	61,4	50,8
2013	59,5	67,7	60	59,9	54,8	55,5	60,6	48,8
2014	61	69	61,7	61	56	55,7	62,6	49,4
2015	62,9	70,2	62,9	62,7	57,8	56,3	63,9	50,8
2016	63,4	72	64,5	64,9	59,5	57,2	65,2	52
2017	66,9	73,6	66,1	66,2	61,1	58	67,8	53,5

**Kaynak:** Eurostat, "Labor Force Surveys", (Çevrimiçi), Erişim Tarihi: 23.01.2019, <http://ec.europa.eu/eurostat/web/lfs/data/database> verilerinden derlenerek hazırlanmıştır.

Tablo 3’te görüleceği üzere işsizlik oranları Doğu Avrupa ülkelerinde, Güney Avrupa ülkelerine kıyasla oldukça düşük seyretmektedir. Krizin etkisiyle 2009 yılından itibaren yükselen işsizlik oranlarının 2013 yılından sonra düşme eğiliminde olduğu görülmektedir. Ancak Doğu Avrupa ülkelerinde 2017 yılı itibariyle kriz öncesi rakamlara ulaşılmış olsa da Güney Avrupa ülkelerinde ekonomik krizin etkilerinin varlığını sürdürdüğü ve işsizlik oranlarının özellikle İspanya ve Yunanistan’da oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Doğu Avrupa ülkelerinde en düşük işsizlik oranı % 2,9 ile Çekya’da görülmekteyken, Güney Avrupa ülkelerinde en düşük işsizlik oranına sahip ülke Portekiz’dir ve işsizlik 2017 yılında % 9 olarak gerçekleşmiştir. Sonuç olarak Doğu Avrupa ülkelerinde Güney Avrupa ülkelerine kıyasla çok daha iyi bir performans sergilemektedir.

**Tablo 3. Doğu Avrupa ve Güney Avrupa Ülkelerinde İşsizlik Oranları (15-64), (2008-2017)**

	Doğu Avrupa Ülkeleri				Güney Avrupa Ülkeleri			
	Bulgaristan	Çekya	Polonya	Slovakya	İspanya	İtalya	Portekiz	Yunanistan
2008	5,6	4,4	7,1	9,6	11,3	6,7	8,8	7,8
2009	6,8	6,7	8,1	12,1	17,9	7,7	10,7	9,6
2010	10,3	7,3	9,7	14,5	19,9	8,4	12,0	12,7
2011	11,3	6,7	9,7	13,7	21,4	8,4	12,9	17,9
2012	12,3	7	10,1	14	24,8	10,7	15,8	24,5
2013	13	7	10,3	14,2	26,1	12,1	16,4	27,5
2014	11,4	6,1	9	13,2	24,5	12,7	14,1	26,5
2015	9,2	5,1	7,5	11,5	22,1	11,9	12,6	24,9
2016	7,6	4	6,2	9,7	19,6	11,7	11,2	23,6
2017	6,2	2,9	4,9	8,1	17,2	11,2	9,0	21,5

**Kaynak:** Eurostat, "Labor Force Surveys", (Çevrimiçi), Erişim Tarihi: 23.01.2019, <http://ec.europa.eu/eurostat/web/lfs/data/database> verilerinden derlenerek hazırlanmıştır.

### 3.2. Kadın İstihdam ve İşsizlik Oranları

Doğu ve Güney Avrupa ülkelerinde genel istihdam ve işsizlik oranlarında olduğu gibi, kadın istihdam oranları düşük, kadın işsizlik oranları ise yüksek olma eğilimindedir. Tablo 4'te kadın istihdam oranlarının yıllar itibarıyla değişimi incelendiğinde krizin etkisiyle tüm ülkelerde dalgalanmalar olduğu görülmektedir. Doğu Avrupa ülkelerinde krizin etkisiyle düşen kadın istihdamı oranları 2012 yılından itibaren yeniden yükselme eğilimi gösterirken Güney Avrupa ülkelerinde ancak iki yıl sonra yükselme eğilimi göstermiştir. Kadın istihdam oranları incelendiğinde Doğu Avrupa ülkelerinin Portekiz haricindeki Güney Avrupa ülkelerine kıyasla daha iyi bir tablo çizdiği görülmektedir. Doğu Avrupa'da en yüksek oran % 66,2 ile Çekya'da görülmektedir. Güney Avrupa ülkelerinde ise en yüksek orana sahip ülke olan Portekiz'de oran % 64,8 ile Çekya'nın birkaç puan gerisinde seyretmektedir.

**Tablo 4. Doğu Avrupa ve Güney Avrupa Ülkelerinde Kadın İstihdam Oranları (15-64), (2008-2017)**

	Doğu Avrupa Ülkeleri				Güney Avrupa Ülkeleri			
	Bulgaristan	Çekya	Polonya	Slovakya	İspanya	İtalya	Portekiz	Yunanistan
2008	59,5	57,6	52,4	54,6	55,4	47,2	62,5	48,6
2009	58,3	56,7	52,8	52,8	53,3	46,4	61,5	48,9
2010	56,2	56,3	52,6	52,3	52,8	46,1	61,0	48
2011	55,6	57,2	52,7	52,5	52,6	46,5	60,1	45
2012	56,3	58,2	53,1	52,7	51,2	47,1	58,5	41,7
2013	56,8	59,6	53,4	53,4	50,3	46,5	57,9	39,9
2014	58,2	60,7	55,2	54,3	51,2	46,8	59,6	41,1
2015	59,8	62,4	56,6	55,9	52,7	47,2	61,1	42,5
2016	60	64,4	58,1	58,3	54,3	48,1	62,4	43,3
2017	63,1	66,2	59,5	60,3	55,7	48,9	64,8	44,4

**Kaynak:** Eurostat, "Labor Force Surveys", (Çevrimiçi), Erişim Tarihi: 23.01.2019, <http://ec.europa.eu/eurostat/web/lfs/data/database> verilerinden derlenerek hazırlanmıştır.

## PARLARK, Z. ve AK, Y., Doğu ve Güney Avrupa Refah Rejimlerinde Ebeveyn İzni: Karşılaştırmalı Bir Analiz

Kadın işsizlik oranlarının yıllar itibariyle değişimi incelendiğinde ise Doğu Avrupa ülkelerinin Güney Avrupa ülkelerine kıyasla çok daha iyi bir tablo çizdiği ve Güney Avrupa ülkelerinde kadın işsizliğinin genel işsizlik rakamlarından çok daha yüksek olduğu görülmektedir. Her iki bölgede de itibaren krizin etkisiyle 2009 yılından itibaren yükselen kadın işsizlik oranlarının 2013 yılından sonra düşme eğilimine girmiştir. Ne var ki 2017 yılı itibariyle Doğu Avrupa ülkelerinin kriz öncesi rakamlara ulaştığı görülürken Güney Avrupa ülkelerinin kadın işsizlik oranlarının özellikle Yunanistan ve İspanya'da kriz öncesi oranlardan oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Doğu Avrupa ülkelerinde en düşük kadın işsizlik oranı % 3,6 ile Çekya'da görülürken, Güney Avrupa ülkelerinde en düşük kadın işsizlik oranına sahip ülke Portekiz'dir. Bu orandan oldukça yüksek olarak % 9,5 olarak gerçekleşmiştir. Sonuç olarak Doğu Avrupa ülkelerinde genel işsizlik oranlarında olduğu gibi kadın istihdam oranlarında da Güney Avrupa ülkelerine kıyasla çok daha iyi bir performans sergilediği görülmektedir.

**Tablo 5. Doğu Avrupa ve Güney Avrupa Ülkelerinde Kadın İşsizlik Oranları (15-64), (2008-2017)**

	Doğu Avrupa Ülkeleri				Güney Avrupa Ülkeleri			
	Bulgaristan	Çekya	Polonya	Slovakya	İspanya	İtalya	Portekiz	Yunanistan
2008	5,8	5,6	7,9	11	12,8	8,5	9,0	11,5
2009	6,7	7,7	8,6	12,9	18,1	9,2	10,3	13,3
2010	9,6	8,5	10	14,7	20,2	9,6	12,2	16,4
2011	10,1	7,9	10,4	13,7	21,8	9,5	13,2	21,5
2012	10,8	8,2	10,9	14,5	25,1	11,8	15,6	28,2
2013	11,8	8,3	11,1	14,5	26,7	13,1	16,6	31,4
2014	10,4	7,4	9,6	13,6	25,4	13,8	14,5	30,2
2015	8,4	6,1	7,7	12,9	23,6	12,7	12,9	28,9
2016	7	4,7	6,2	10,8	21,4	12,8	11,3	28,1
2017	6	3,6	4,9	8,4	19	12,4	9,5	26,1

**Kaynak:** Eurostat, "Labor Force Surveys", (Çevrimiçi), Erişim Tarihi: 23.01.2019, <http://ec.europa.eu/eurostat/web/lfs/data/database> verilerinden derlenerek hazırlanmıştır.

### 4. Doğu Avrupa ve Güney Avrupa'da Ebeveyn İzni

#### 4.1. İzin Süreleri ve Kullanımı

İki refah rejimi arasında ebeveyn izninde hem farklılıklar hem benzerlikler olduğu dikkat çekmektedir. Süreler ülkelerin belirledikleri politikalara göre uzun veya kısa olabileceği gibi bazı düzenlemelerle genişletilebilmeleri de mümkündür. Ebeveyn izninin uzun olması, izni kullanan kişinin genellikle kadın olması nedeniyle, kadınların emek piyasalarından uzak kalmasına ve emek piyasasına dönmekte zorlanmalarına neden olmaktadır. Aynı zamanda sürenin uzunluğu nedeniyle işverenler kadın çalışan istihdam etmek istemeyecekleri için bazı ülkeler ebeveyn izin sürelerini kısa tutmaktadırlar. Öte yandan sürenin çok kısa olması çocuğun bakımı için sorun teşkil etmektedir (Kul Parlak, 2016, s. 144).



**Tablo 6. Ebeveyn İzin Süreleri ve Kullanımı**

		<b>İzin Süresi</b>	<b>İzin Kullanımı</b>
<b>Doğu Avrupa Ülkeleri</b>	<b>Bulgaristan</b>	Çocuk 2 yaşına gelene kadar 12 ay.	Aile hakkı
	<b>Çekya</b>	Çocuk 3 yaşına gelene kadar 36 ay.	Bireysel hak Devredilebilir. Yalnız bir ebeveyn kullanabilir.
	<b>Polonya</b>	Çocuk 4 yaşına gelene kadar 8 ay	Aile hakkı
	<b>Slovakya</b>	Çocuk 3 yaşına gelene kadar 36 ay	Aile hakkı. Yalnız bir ebeveyn kullanabilir
<b>Güney Avrupa Ülkeleri</b>	<b>İspanya</b>	Çocuk 3 yaşına gelene kadar 36 ay	Bireysel hak
	<b>İtalya</b>	Çocuk 12 yaşına gelene kadar Her ebeveyn için 6 ay	Bireysel hak Devredilemez.
	<b>Portekiz</b>	Çocuk 6 yaşına gelene kadar Her ebeveyn için 3 ay	Bireysel hak Devredilemez.
	<b>Yunanistan</b>	Çocuk 6 yaşına gelene kadar Her ebeveyn için 4 ay	Bireysel hak Devredilemez.

**Kaynak:** Dimitrova, Kotzeva ve Ilieva, 2018, s. 83; Kocourková, 2018, s. 128; Kurowska, Michoń ve Godlewska-Bujok, 2018, s. 324; Gerbery, 2018, s. 374; Meil, Lapuerta ve Escobedo, 2018, s. 389; Addabbo, Cardinali, Giovannini ve Mazzucchelli, 2018, s. 225; Wall ve Leitão, 2018, s. 336; Hatzivarnava-Kazassi ve Karamessini, 2018, s. 190'dan yazar tarafından hazırlanmıştır.

Süreler değerlendirildiğinde Güney Avrupa ülkelerinde ebeveyn izni sürelerinin Doğu Avrupa ülkelerine kıyasla daha kısa olduğu görülmektedir. En kısa süre Güney Avrupa ülkelerinde her bir ebeveyn için 3 ay ile Portekiz'deyken Doğu Avrupa ülkelerinde ise 8 ay ile Polonya'da verilmektedir. En uzun süre ise Güney Avrupa'da İspanya'da, Doğu Avrupa ülkelerinde ise Çekya ve Slovakya'da 36 ay olarak verilmektedir.

Tablo 6'da da görüldüğü üzere, incelenen Doğu Avrupa ülkelerinden Bulgaristan'da izin süresi çocuk iki yaşına gelene kadar 12 aydır (Dimitrova, Kotzeva ve Ilieva, 2018, s. 83). Çekya'da ise iki ebeveyn de çocuğun üçüncü doğum gününe kadar izin kullanabilir (Kocourková, 2018, s. 128). Polonya'da bu hak çocuk 4 yaşına gelene kadar kullanılabilir. İzin süresi bir doğumda 32 hafta, birden fazla doğumda ise 34 hafta olarak belirlenmiştir (Kurowska, Michoń ve Godlewska-Bujok, 2018, s. 324). Slovakya'da ise izin süreleri çocuk 3 yaşına gelene kadardır (Gerbery, 2018, s. 374). Güney Avrupa ülkelerinde ise İspanya'da çocuk iki yaşına gelene kadardır (Meil, Lapuerta ve Escobedo, 2018, s. 389). İtalya'da her ebeveyn için altı ay (Addabbo, Cardinali, Giovannini ve Mazzucchelli, 2018, s. 225), Portekiz'de her ebeveyn için üç ay (Wall ve Leitão, 2018, s. 336) ve Yunanistan'da her ebeveyn için dört aydır (Hatzivarnava-Kazassi ve Karamessini, 2018, s. 190).

Daha önce bahsedildiği üzere ebeveyn izni bireyin kendisine verildiği gibi aileye de verilebilen bir haktır. İzin aile temelli olarak düzenlenirse iznin nasıl bölüşüleceği ebeveynler tarafından kararlaştırılır. İzin bireysel olarak verildiği zaman ise çoğunlukla devredilemezdir ve kişi bu hakkı kullanmazsa hakkı kaybetmektedir. İzin aile hakkı olarak verildiği takdirde çoğunlukla hak anneye devredilir. Bu noktada iznin aile temelli verilmesi ailevi sorumlulukları anne ve baba arasında paylaşırma amacı güden ebeveyn izni mantığına ters düşmekte ve kadının çalışma hayatından uzaklaşmasına neden olmaktadır. Doğu ve Güney Avrupa ülkeleri incelendiğinde, Doğu Avrupa ülkelerinde izin Çekya hariç aileye verilen bir hak niteliğindeki Güney Avrupa ülkelerinde bireysel

## **PARLARK, Z. ve AK, Y., Doğu ve Güney Avrupa Refah Rejimlerinde Ebeveyn İzni: Karşılaştırmalı Bir Analiz**

ve devredilemez bir hak niteliğindedir. Diğer bir deyişle izni kullanmayan ebeveynin izin hakkını kaybetmektedir. Dolayısıyla izin kullanımını açısından Güney Avrupa'nın daha iyi bir yasal çerçeve çizdiğini söylemek mümkündür.

Her ülke iznin hem kullanılmasına hem de ebeveynler arasında paylaşılmasına dair farklı standartlar geliştirmiştir. Bulgaristan'da eğer anne ücretli ebeveyn izninin tamamını ya da bir kısmını kullanmamaya karar verirse kısmi bir mali tazminat alma hakkı doğar. Her ay normal aylık ücretin % 50'sini alır. Aynı kural işe dönmek isteyen diğer kişiler için ve ücretli ebeveyn izni bitmeden önce sosyal güvenlik ödemelerini yenilemeye ve çalışmaya karar vermeleri durumunda kendi hesabına çalışan anneler için de geçerlidir (Dimitrova vd., 2018, s. 84). Çekya'da seçilen ebeveyn iznine göre izin ücreti değişiklik göstermektedir. Ancak, seçilen izin ücreti 3 ay sonra değiştirilebilir. İzin aldığı işyerinde olmamak kaydıyla izindeki ebeveynler çalışabilir. Ebeveynlerin ikisi aynı anda izni kullanabilir ancak ebeveynlerden yalnız biri ebeveyn izin ücretinden faydalanabilir (Kocourková, 2018, s. 129). Polonya'da ise ebeveynler doğumdan sonraki üç hafta içinde annelik izninden sonra ebeveyn iznini doğrudan kullanıp kullanmayacaklarına karar vermelidir. 32 haftalık izin tek bir parça olarak veya birkaç parça halinde kullanılabilir. Ebeveynler izni çocuk 6 yaşını doldurana kadar kullanabilirler. Ebeveyn izni, yarı zamanlı çalışma süresi ile orantılı olarak ödeme ile birleştirilebilir. İzin orantılı olarak 64 haftaya kadar çıkartılabilir. Ebeveynler izni beraber kullanabilirler (Kurowska vd., 2018, s. 325). Slovakya'da ise izin kullanımında esneklik yoktur.

Güney Avrupa ülkeleri incelendiğinde ise İspanya'da süresinde herhangi bir sınırlama olmaksızın çocuk üç yaşına gelinceye kadar izin alınabilmektedir (Meil vd., 2018, s. 390). İtalya'da ise iznin kullanım sınırları oldukça esnektir ve izin çocuk 12 yaşına gelene kadar herhangi bir zamanda kullanılabilir. İznin toplam süresi altı aydır ve bu süre ya tek bir seferde ya da parçalar halinde kullanılabilir. Ebeveynler izin hakkını aynı anda kullanabilirler (Addabbo vd., 2018, s. 225). Portekiz'de ebeveyn izni, çocuk altı yaşına gelene kadar kullanılabilir. Bu izni ebeveynler farklı şekillerde kullanılabilir. Toplam 6 aylık olan bu izin için ebeveynler izin hakkını ya üç ay boyunca tam zamanlı olarak ya ebeveyn başına 12 aya yayarak yarı zamanlı olarak ya da alternatif kombinasyonlarla kullanabilmektedir. İznin ücretli olması halinde ebeveynlerden yalnızca biri izin kullanma hakkına sahipken ücretsiz olması halinde iki ebeveyn eş zamanlı olarak izin kullanabilmektedir. Bununla birlikte, her iki ebeveyn de aynı işveren için çalıştığında, işveren ebeveynlerden birinin iznini erteleme hakkına sahiptir (Wall & Leitão, 2018, s. 336). Yunanistan'da ise ebeveyn izni, çocuk altı yaşına gelene kadar kullanılabilir. İzin işverenle anlaşmaya tabi olarak tek seferde veya farklı zaman dilimlerinde kullanılabilir (Hatzivarnava-Kazassi ve Karamessini, 2018, s. 193).

### **4.2. Ebeveyn İzni Ücreti ve Fonu**

Ebeveyn izninin kullanılmasında etkili olan faktörlerden en önemlisi ödeme miktarıdır. Ebeveyn izni ücretsiz olabileceği gibi ücretli olarak da verilebilmektedir. Ücretler ise ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Ebeveyn izin ücreti sabit bir oran olabileceği gibi kişinin kazancına bağlı bir oran olarak da belirlenebilir. Bununla beraber ücret yalnızca ebeveyn izni için belirlenebileceği gibi doğum izninde kullanılan ücrete bağlı olarak da belirlenebilmektedir. Doğu Avrupa ve Güney Avrupa ülkeleri incelendiğinde ülke bazında ödeme miktarı değişiklik gösterse de tüm Doğu Avrupa ülkelerinde izin için ebeveyne ücret ödendiği ancak Güney Avrupa ülkelerinde bu iznin genellikle ücretsiz olduğu görülmektedir.

**Tablo 7. Ebeveyn İzni Ücretleri ve Fonu**

	<b>İzni Ücreti</b>	<b>Ücret Fonu</b>
<b>Doğu Avrupa</b>	<b>Bulgaristan</b> 173,86 €	İşveren ve çalışanların primleriyle finanse edilir.
	<b>Çekya</b> İzin 1 yıllık kullanılırsa aylık maksimum 1,424.59 € ödenir. Tüm dönem için ödenecek maksimum tutar 8,528,17 €'dur.	Genel vergilerle finanse edilir.
	<b>Polonya</b> Ödeme doğum iznine bağlıdır.	Sosyal sigorta fonundan yalnızca çalışanların primleriyle finanse edilir.
	<b>Slovakya</b> 213,20 €	Genel vergilerle finanse edilir.
<b>Güney Avrupa</b>	<b>İspanya</b> Ödeme yapılmaz.	-
	<b>İtalya</b> 6 yaşından küçük bir çocuk için; önceki ücretin %30'u ödenir. 6-12 yaş arasındaki çocuklar için ücretsizdir.	İşveren ve çalışanların primleriyle finanse edilir.
	<b>Portekiz</b> Doğum izninden hemen sonra alınması halinde; her ebeveyn için üç ay boyunca ortalama kazançlarının %25'i ödenmektedir.	-
	<b>Yunanistan</b> Ödeme yapılmaz.	-

**Kaynak:** Dimitrova, Kotzeva ve Ilieva, 2018, s. 84; Kocourková, 2018, s. 129; Kurowska, Michoń ve Godlewska-Bujok, 2018, s. 325; Gerbery, 2018, s. 375; Meil, Lapuerta ve Escobedo, 2018, s. 390; Addabbo, Cardinali, Giovannini ve Mazzucchelli, 2018, s. 225; Wall ve Leitão, 2018, s. 333; Hatzivarnava-Kazassi ve Karamessini, 2018, s. 193'den yazar tarafından hazırlanmıştır.

Bulgaristan'da ebeveyn izni ücreti 173,86 € olarak belirlenmiştir. Bu ücret Bulgaristan'ın Ulusal Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından işveren ve çalışanların ödedikleri primlerle finanse edilmektedir (Dimitrova, Kotzeva ve Ilieva, 2018, s. 84). Çekya'da ebeveyn izni ücreti alırken ebeveynler tam gün veya yarı zamanlı olarak çalışabilir. En kısa 24 aylık ve en uzun 48 aylık olmak üzere iki seçenek bulunmaktadır. 24 aylık seçenek seçilirse önceki aylık gelirin % 70'i oranında ödenir. Her iki dönem için de ödenecek en yüksek miktar 8368 € olarak belirlenmiştir. Bu ücret genel vergilerden finanse edilir (Kocourková, 2018, s. 129). Polonya'da ödeme annenin kullandığı doğum iznine bağlıdır. Eğer anne doğum izni sürecinde ödemenin % 100'ünü tercih ederse ebeveyn izni sürecinde ilk 6 haftada son bir yıllık maaşının % 100'ü, kalan 26 haftada % 60'ı oranında ödenir. Ancak eğer anne % 80'ini tercih ederse, ödemeler aynı seviyede devam eder ve ücret sosyal sigorta fonundan finanse edilir (Kurowska, Michoń ve Godlewska-Bujok, 2018, s. 325). Slovakya'da ise ebeveyn izninde olsun veya olmasın, uygunluk şartını yerine getiren tüm ailelere ayda 213,20 € tutarında bir ebeveyn ücreti sunulmaktadır. Ebeveyn ücreti alırken ebeveynler tam zamanlı veya yarı zamanlı olarak çalışabilir. Sadece bir ebeveyn, ebeveyn ücreti alma hakkına sahiptir. Ebeveyn izni genel vergilerden finanse edilir (Gerbery, 2018, s. 375).

İspanya'da ve Yunanistan'da ebeveyn izni için ödeme yapılmamaktadır (Meil vd., 2018 s. 390; Hatzivarnava-Kazassi ve Karamessini, 2018, s. 193). İtalya'da altı yaşından küçük bir çocuğa sahip olan bir ebeveynin izni kullanması durumunda son aldığı ücretlerin % 30'u ödenmektedir. Ancak çocuğun altı ila on iki yaşlarında olması halinde ebeveyn izni ödenmemektedir. İzin ücreti işçi ve işverenlerin

## **PARLARK, Z. ve AK, Y., Doğu ve Güney Avrupa Refah Rejimlerinde Ebeveyn İzni: Karşılaştırmalı Bir Analiz**

Sosyal Güvenlik Kurumuna belirli oranda ödedikleri primlerle finanse edilmektedir. (Addabbo vd., 2018, s. 225). Portekiz’de ise ebeveyn izninin doğum izninden hemen sonra alınması halinde her ebeveyn için üç ay boyunca ortalama kazançlarının % 25’i ödenmektedir (Wall ve Leitão, 2018, s. 333).

### **5. Genel Değerlendirme ve Sonuç**

İş-yaşam dengesi, üretimin küreselleşmesi, gelişmiş ülkelerde üretim ve istihdam açısından hizmet sektörünün ön plana çıkmasına bağlı olarak kadınların artan bir şekilde emek piyasalarına girmesi ile önem kazan bir kavramdır. Bu kavram, çalışanların, özellikle işten sonra ev işleri ve bakım gibi sorumlulukları üstelen kadınların iş ve aile yaşamı arasından bir denge kurmasına yönelik sorunlara ve düzenlemelere işaret etmek için kullanılmaktadır. Daha genel bir ifade ile bireyin iş ve aile hayatındaki farklı rolleri birbiriyle uyumlu bir şekilde yürütebilmesini ifade etmektedir. İş-yaşam dengesi, esnek çalışma, bakım ve ebeveyn izni olmak üzere üç temel politika üzerinden düzenlenmektedir. Ebeveyn izni, çocuk bakımında anne ile babalar için eşit bir izin hakkını ifade etmektedir. İzinin temel amacı anne ve babanın çocuk bakımında eşit rol almalarını sağlayarak kadının emek piyasasındaki dezavantajlı konumunu iyileştirmek diğer bir deyişle kadınlara emek piyasasında fırsat eşitliği sağlamaktır.

Geçiş ülkeleri olarak bilinen Doğu Avrupa Refah Rejimleri piyasa ekonomisine geçmiş ve muhafazakâr ve sosyal demokrat refah rejimlerinin etkisiyle gelişmiştir. Komünist rejimlerde anayasa gereği tam istihdam zorunluluğu bulunmaktaydı. Tam istihdam zorunluluğu istihdam hakkıyla beraber iş yaşam dengesine yönelik politikaların gelişmesini sağlamıştır. Bu dönemde tam istihdam zorunluluğu istihdam hakkıyla beraber iş yaşam dengesine yönelik politikaların daha erken gelişmesini sağlamıştır. Buna karşın Güney Avrupa refah rejiminin temelinde aile bulunmaktadır. Emek piyasalarında kutuplaşmış bir yapı söz konusudur ve politikalar sektörden sektöre büyük değişiklikler göstermektedir. Devlet vatandaşlara yeterli sosyal imkânı sağlamamakta ve bunun neticesinde meydana gelen olumsuz sonuçlar aile ve akrabalar tarafından telafi edilmektedir.

Çalışma kapsamında Doğu Avrupa ülkelerinden; Bulgaristan, Çekya, Polonya ve Slovakya, öte yandan Güney Avrupa ülkelerinden ise; İspanya, İtalya, Portekiz ve Yunanistan incelenmiştir. Refah rejimlerinin ilk olarak ülke bazında emek piyasaları incelenmiş ve hem toplam istihdam ve işsizlik oranlarında hem de kadın istihdam ve işsizlik oranlarında Doğu Avrupa ülkelerinin Güney Avrupa ülkelerine kıyasla daha iyi bir performans gösterdiği tespit edilmiştir. Doğu Avrupa ülkelerinde % 73,6 ile en yüksek istihdam oranına Çekya’nın, Güney Avrupa ülkelerinde % 67,8 ile Portekiz’in sahip olduğu dikkat çekmektedir. İşsizlik oranları incelendiğinde ise Güney Avrupa ülkelerinde işsizlik oranlarının Doğu Avrupa ülkelerinden daha yüksek olduğu görülmektedir. 2017 yılında % 2,9 ile Çekya ve % 4,9 ile Polonya en iyi performansı sergilerken, % 21,5 ile Yunanistan ve % 17,3 ile İspanya en kötü performansı sergilemektedir. İş yaşam dengesi açısından daha önemli olan kadın istihdam oranları Doğu Avrupa’da Güney Avrupa’ya oranla daha yüksek olarak gerçekleşmiştir. Kadınların işsizlik oranları ise genel işsizlik oranlarına paralel olarak Güney Avrupa ülkelerinde oldukça yüksektir.

Öte yandan ebeveyn izni bağlamında ise incelenen tüm ülkelerde ebeveyn izninin mevcut olduğu ancak sürelerin değişiklik gösterdiği görülmektedir. İzin süreleri bakımından değerlendirildiğinde Doğu Avrupa ülkelerindeki izin sürelerinin Güney Avrupa ülkelerine nazaran daha yüksek olduğu görülmektedir. Doğu Avrupa ülkelerinde en kısa süre 8 ayken (Polonya) en yüksek süre 36 aydır (Çekya ve Slovakya). Güney Avrupa ülkelerinde ise en kısa süre 3 ayken (Portekiz), en yüksek süre 36 aydır (İspanya).

İzin kullanımı bakımından ise iznin bireysel ve genellikle devredilemez nitelikte olması yönüyle Güney Avrupa ülkeleri öne çıkmaktadır. Doğu Avrupa ülkelerinde ise iznin aile izni olarak ve devredilebilir nitelikte verilmesi izni çoğunlukla kadınların kullanmasına neden olmaktadır. Bu da eşitlik sağlanması amacıyla verilen ebeveyn izninin tam tersi bir etkiye sahip olduğu ve eşitsizliği derinleştirdiğini göstermektedir.

İzin ücretleri bakımından ise İspanya ve Yunanistan’da izin için ödeme mevcut olmadığı görülmektedir. Diğer Güney Avrupa ülkelerinde ve Doğu Avrupa ülkelerinde ise izin ücreti mevcuttur ve ödeme oranları sabit olabileceği gibi iznin kullanım biçimi ve doğum izninin kullanımı gibi çeşitli şartlara bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Ancak yine de Doğu Avrupa ülkelerinin izin ücreti bağlamında öne çıktığını söylemek mümkündür.

Sonuç olarak incelenen tüm ülkelerde ebeveyn izninin mevcut olduğu görülmektedir. Ancak Doğu Avrupa ülkelerinde ebeveyn izninin daha sosyal bir nitelik arz ettiği buna bağlı olarak izin

## PARLARK, Z. ve AK, Y., Doğu ve Güney Avrupa Refah Rejimlerinde Ebeveyn İzni: Karşılaştırmalı Bir Analiz

sürelerinin daha uzun olduğu, iznin ücretli olduğu ve liberal düzene geçtikleri göz önüne alındığında, sistem değişikliğinin ebeveyn izinleri üzerinde olumsuz bir etkisi olmadığı anlaşılmaktadır. Öte yandan Güney Avrupa ülkeleri geç sanayileşmenin etkisiyle aile temelli bir sosyal devlet ve buna bağlı olarak da aile temelli bir iş yaşam dengesi inşa etmiştir. Ancak, Güney Avrupa refah rejimi her ne kadar aile temelli olarak düzenlenmiş bir sistem olsa da ebeveyn izninin bireysel ve devredilemez olarak verilmesi nedeniyle bu hakların aile üzerine değil bireysel bir temel üzerine düzenlendiği anlaşılmaktadır.

### Kaynakça

- Addabbo, T., Cardinali, V., Giovannini, D., & Mazzucchelli, S. (2018). Italy Country Note. S. Blum, A. Koslowski, A. Macht, & P. Moss (Ed.), *International Review of Leave Policies and Research 2018* (ss. 223–240).
- Briggs, A. (1961). The Welfare State at Historical Perspective. *Archives Européennes de Sociologie*, 2(2), 221–258.
- Bütün, M. (2010). *Toplumsal Cinsiyet Eşitliği Perspektifinden Çocuk Bakım Hizmetleri: Farklı Ülke Uygulamaları*. T.C. Başbakanlık Kadının Statüsü Genel Müdürlüğü.
- Cerami, A., & Vanhuyse, P. (2009). Introduction: Social Policy Pathways, Twenty Years after the Fall of the Berlin Wall. A. Cerami & P. Vanhuyse (Ed.), *Post-Communist Welfare Pathways: Theorizing Social Policy Transformations in Central and Eastern Europe* (ss. 1–17). Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Dimitrova, E., Kotzeva, T., & Ilieva, K. (2018). Bulgaria Country Note. S. Blum, A. Koslowski, A. Macht, & P. Moss (Ed.), *International Review of Leave Policies and Research 2018* (ss. 81–89).
- EASPD (2019). Social Welfare Systems across Europe. 29 Mart 2019, [https://www.easpd.eu/sites/default/files/sites/default/files/SensAge/d4social\\_welfare\\_systems\\_a\\_cross\\_europe.pdf](https://www.easpd.eu/sites/default/files/sites/default/files/SensAge/d4social_welfare_systems_a_cross_europe.pdf)
- Ebbinghaus B. (2012), Comparing Welfare State Regimes: Are Typologies an Ideal or Realistic Strategy?, Edinburgh: ESPAnet Conference.
- Esping-Andersen, G. (1990). *The Three Worlds of Welfare Capitalism*. Cambridge: Polity Press.
- Eurostat. (2019). Labour Force Surveys. 1 Mayıs 2018 <http://ec.europa.eu/eurostat/web/lfs/data/database>
- Fenger, H. J. M. (2007). Welfare Regimes in Central and Eastern Europe: Incorporating Post-Communist Countries in A Welfare Regime Typology. *Contemporary Issues and Ideas in Social Sciences*, 2(3), 1–30.
- Ferrera, M. (1996). The “Southern Model” of Welfare in Social Europe. *Journal of European Social Policy*, 6(17), 17–37.
- Furniss, N., & Tilton, T. (1977). *The Case for the Welfare State: From Social Security to Social Equality*. Bloomington: Indiana University Press.
- Gerbery, D. (2018). Slovak Republic Country Note. S. Blum, A. Koslowski, A. Macht, & P. Moss (Ed.), *International Review of Leave Policies and Research 2018* (ss. 373–378).
- Hatzivarnava-Kazassi, E., & Karamessini, M. (2018). Greece Country Note. S. Blum, A. Koslowski, A. Macht, & P. Moss (Ed.), *International Review of Leave Policies and Research 2018* (ss. 188–197).
- Kağnicioğlu, D. (2013). İş Yaşam Çatışması ve İş Yaşam Dengesi Politikaları. *Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası*, 27(1), 22–39.
- Kaufmann, F. (2012). *European Foundations of the Welfare State*. New York: Berghahn Books.
- Kocourková, J. (2018). Czech Republic Country Note. S. Blum, A. Koslowski, A. Macht, & P. Moss (Ed.), *International Review of Leave Policies and Research 2018* (ss. 127–132).
- Kotowska, I. E., Matysiak, A., & Styr, M. (2010). *Family Life and Work Second European Quality of Life Survey*. Dublin: European Foundation for The Improvement of Living and Working Conditions.
- Kul Parlak, N. (2016a). Avrupa Birliği’nde İş-Yaşam Dengesine Yönelik Uyumlaştırma Politikaları: Ebeveyn İzni. *Bilgi, Yaz*(32), 56–91.
- Kul Parlak, N. (2016b). *Refah Devletinin Yeniden Yapılanması ve AB Ülkelerinde İş-Yaşam Dengesi*. Ankara: Türk Metal Sendikası Araştırma ve Eğitim Merkezi Yayınları.
- Kurowska, A., Michoń, P., & Godlewska-Bujok, B. (2018). Poland Country Note. S. Blum, A. Koslowski, A. Macht, & P. Moss (Ed.), *International Review of Leave Policies and Research*

**PARLARK, Z. ve AK, Y., Doğu ve Güney Avrupa Refah Rejimlerinde Ebeveyn İzni: Karşılaştırmalı Bir Analiz**

2018 (ss. 323–331).

- Leibfried, S. (1993). Towards a European Welfare State? C. Jones (Ed.), *New Perspectives on the Welfare State in Europe* (ss. 120–143). London: Routledge.
- Lockwood, N. R. (2003). *Work/Life Balance: Challenges and Solutions*.
- Meil, G., Lapuerta, I., & Escobedo, A. (2018). Spain Country Note. S. Blum, A. Koslowski, A. Macht, & P. Moss (Ed.), *International Review of Leave Policies and Research 2018* (ss. 387–400).
- Özdemir, S. (2005). Sosyal Gelişim Düzeyleri Farklı Refah Devletlerinin Sınıflandırılması Üzerine Bir İnceleme. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, (49), 231–266.
- Özdemir, S. (2007). *Küreselleşme Sürecinde Refah Devleti* (2. Baskı). İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Plantenga, J., & Remery, C. (2005). *Reconciliation of Work and Private Life: A Comparative Review of Thirty European Countries*. Luxemburg: European Commission Office for Official Publications of the European Communities.
- Rhodes, M. (1996). Southern European Welfare States: Identity, Problems and Prospects for Reform. *South European Society and Politics*, 1(3), 1–22.
- Saraceno, C. (2017). Southern European Welfare Regimes: From Differentiation to Reconvergence? P. Kennett & N. Lendvai-Bainton (Ed.), *Handbook of European Social Policy* (ss. 218–229). Cheltenham: Edward Elgar Publishing.
- Standing, G. (1997). The Folly of Social Safety Nets: Why Basic Income Is Needed in Eastern Europe. *Social Research*, 64(4), 1339–1379.
- Szikra, D., & Tomka, B. (2009). Social Policy in East Central Europe: Major Trends in the Twentieth Century. A. Cerami & P. Vanhuysse (Ed.), *Post-Communist Welfare Pathways: Theorizing Social Policy Transformations in Central and Eastern Europe* (ss. 17–34). Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Thévenon, O., & Solaz, A. (2013). *Labour Market Effects of Parental Leave Policies in OECD Countries* (OECD Social, Employment and Migration Working Papers No. No. 141). Paris.
- Titmuss, R. M. (1958). *Essays on the Welfare State*. London: Allen & Unwin.
- Wall, K., & Leitão, M. (2018). Portugal Country Note. S. Blum, A. Koslowski, A. Macht, & P. Moss (Ed.), *International Review of Leave Policies an Research 2018* (ss. 332–344).
- Wilensky, H., & Lebeaux, C. (1958). *Industrial Society and Social Welfare*. New York: Russell Sage Foundation.
- Y.y. (2011). Avrupa Birliği'nde Sosyal Güvenlik Hukuku El Kitabı. 14 Ocak 2018, [https://www.avrupa.info.tr/fileadmin/Content/Files/Images/haber\\_arsivi/2012/Sosyal\\_Guvenlik\\_Hukuku\\_El\\_Kitabi\\_EN-TR.pdf](https://www.avrupa.info.tr/fileadmin/Content/Files/Images/haber_arsivi/2012/Sosyal_Guvenlik_Hukuku_El_Kitabi_EN-TR.pdf)
- Yorgun, S. (2010). Sömürü, Koruma ve Pozitif Ayrımcılıktan Çalışma Hayatının Egemen Gücü Olmaya Doğru Kadınlar: 21. Yüzyıl ve Pembeleşen Çalışma Hayatı. *Sosyoekonomi*, 1(Ocak-Haziran), 167–190.

# Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama\*

Mert ÖNCEL\*\*  
Kamil BÜYÜKMİRZA\*\*\*

## Özet

Bir işletmenin günümüzdeki en büyük finansal amacının kâr etmek değil de, firma değerini maksimize etmek olduğu kabul görmektedir. Yine de işletmenin kâr etmeden hayatta kalması söz konusu değildir. Kârlılık konusunda ise 21.yy'da geleneksel ürün kârlılığı yaklaşımı artık işletmelerce büyük oranda terk edilerek yerine "müşteri kârlılığı" yaklaşımı benimsenmeye başlanmıştır. Bu yaklaşımda hangi müşteri veya müşteri grubunun işletme açısından daha kârlı olduğunun belirlenebilmesi için, çeşitli maliyetleme yöntemleri eşliğinde "Müşteri Kârlılık Analizi (MKA)" adı verilen teknik uygulanmaktadır. MKA ortaya çıktığında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) yöntemiyle uyumlu olarak tanıtılmış ve ondan sonra literatürde genelde bu yöntem ile ulaşılan maliyet verileri üzerinden kârlılık analizi yapan yayınlar yer almıştır. Bu çalışmanın amacı, FTM ile Alman maliyet muhasebesi sistemi olan Grenzplankostenrechnung (GPK)'un karışımı olan "Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM)" ile yapılan kârlılık analizinin diğer maliyetleme yöntemleriyle yapılanlara göre daha sağlıklı sonuçlar verip vermeyeceğinin ortaya konulmasıdır. Çalışmada gerçek bir üretim işletmesinin maliyet ve gelir verileri üzerinde geleneksel maliyetleme, FTM ve KTM ile kârlılık analizleri yapılmış ve sonuçlar karşılaştırıldığında, kendine has uygulama adımlarıyla KTM'nin daha gerçekçi çıktılar verebileceği fikri desteklenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Müşteri Kârlılığı, Müşteri Kârlılık Analizi, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Kaynak Tüketim Muhasebesi

## Use of Resource Consumption Accounting in Customer Profitability Analysis: Application in a Production Business

### Abstract

It is recognized that the greatest financial objective of a business today is not maximizing profits but maximizing firm value. Nevertheless, it is not possible for the business to survive without profit. In terms of profitability, the traditional product profitability approach has been abandoned to a large extent by the enterprises in the 21st century and a "customer profitability" approach has been adopted instead. In this approach, in order to determine which customer or group of customers is more profitable for the enterprise, a technique called "Customer Profitability Analysis (CPA)" is applied with various costing methods. When CPA emerged, it was introduced in line with the Activity Based Costing (ABC) method, and thereafter publications were made in the literature that generally made profitability analysis on the cost data reached by this method. The aim of this study is to determine whether the profitability analysis made with "Resource Consumption Accounting (RCA)", which is a mixture of ABC and German cost accounting system Grenzplankostenrechnung (GPK), will yield better results than the other costing methods. In this study, traditional costing, profitability analysis with ABC and RCA have been performed on the cost and income data of a real production company and when the results are compared, the idea that KTM can produce more realistic outputs is supported with its unique application steps.

---

\* "Veri Zarflama Analizi ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Yoluyla Müşteri Kârlılık Analizi" adlı doktora tezinden üretilmiştir.

\*\* Arş. Gör., Ordu Üniversitesi, Ünye İİBF, İşletme Bölümü, Tel: 0452 3238255, mert.oncel@hbv.edu.tr

\*\*\* Prof. Dr., Atılım Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Tel: 0312 5868000, kamil.buyukmirza@hbv.edu.tr

**Keywords:** Customer Profitability, Customer Profitability Analysis, Activity Based Costing, Resource Consumption Accounting.

## *Giriş*

İşletmenin finansal amacı kâr etmek ve nihayetinde firma değerini maksimize etmektir. Bu amaca geçmişte daha kolay ulaşılsa da günümüzün rekabetçi piyasalarında söz konusu amaca ulaşmak gittikçe zorlaşmaktadır. Artık satılan ürün veya hizmetin nitelik olarak iyi olması tek başına yeterli olmamakta; mevcut ve potansiyel müşteri kitlesinin tercih ve ihtiyaçlarına tam anlamıyla cevap verebilir düzeyde olması gerekmektedir. Bunun yolu da işletmenin odağına müşterilerini almasıyla mümkün olmaktadır.

Faaliyetlerini müşteri memnuniyeti üzerine inşa eden bir işletme, müşterileri ile kurulan ve yürütülen ilişkileri, bir anlamda satın alım için kurulan ilk iletişim ile satın alımda artık işletmenin tercih edilmemesi arasını kapsayan süreç olan müşteri yaşam döngüsünü kontrol altında tutacaktır.

Müşterinin yaşam döngüsü süresince işletme için ifade edeceği değer, onun tahmin edilen müşteri olarak kalma süresi boyunca elde edilecek nakit akışlarının bugünkü değerinin hesaplanması ve bundan yine bugünkü değeriyle onun için katlanılan maliyetlerin (ürün/hizmet maliyeti, sunum giderleri, müşteriye özgü diğer giderler, vs) çıkarılması suretiyle bulunmaktadır (Ryals, 2008: 106). Müşterinin uzun vadeli değerini ortaya koyan bu ölçütün kısa vadedeki ifadesi ise “müşteri kârlılığı” olmaktadır.

Bu çalışmada öncelikle müşteri kârlılığının neyi ifade ettiği, MKA'nın uygulama şekli ve KTM'nin yapısı ele alınacak; araştırma kısmında ise geleneksel maliyetleme, FTM ve KTM yöntemleriyle ayrı ayrı MKA yapılarak uygulama sonuçları karşılaştırılacaktır.

### **1. Müşteri Kârlılığı ve Müşteri Kârlılık Analizi**

#### **1.1. Müşteri Kârlılığı**

İşletmenin müşterilere satış yapabilmek için katlandığı tüm maliyetler ile bunun karşılığında elde ettiği gelirler arasında belirli bir dönem için hesaplanan fark (daha doğrusu bu farkın gelirlere oranı) müşteri kârlılığı olarak nitelendirilmektedir. Her müşteri için kârlılık oranı farklı olacak ve işletmenin toplam kârlılığına yaptıkları katkılar da ortaya çıkacaktır (Süklüm, 2014: 28).

Müşteri kârlılığını etkileyen dört adet genel maliyet faktörü bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir (Smith ve Dikolli, 1995: 4-5):

- Satın alma davranışı: Fiyat indirimi, aracı komisyonu, satış destek maliyeti, vb.
- Dağıtım kanalı politikası: Dağıtım maliyeti, nakliye sıklığı, vb.
- Hesap prosedürleri: Satıcı kredisi, erken ödeme indirimi, borç tahsilât zamanı, vb.
- Stok tutma: Sipariş zamanlaması, teslim lokasyonu, stokların talebi karşılaması, vb.

Yukarıdaki faktörlerden de anlaşılacağı üzere, bir müşteri satın alım sırasında aşırı fiyat indirimi talebinde bulunma, ödemelerini aksatma, sıklıkla üretilmeyen ürünler talep etme gibi davranışları tekrarladıkça, işletme açısından kârlılığı da düşecektir.

Her bir müşteri eşit satış geliri sağlasa bile farklı davranış veya istekleri doğrultusunda oluşan ek maliyetler sebebiyle kârlılığa katkıları da farklılaşacaktır. Bu yüzden müşterilerden elde edilen gelirler ile onların yol açtığı maliyetlerin ayrıntılı şekilde analiz edilmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyacı gidermek için de MKA ortaya çıkmıştır (Demir, 2009: 22-23).

#### **1.2. Müşteri Kârlılık Analizi (MKA)**

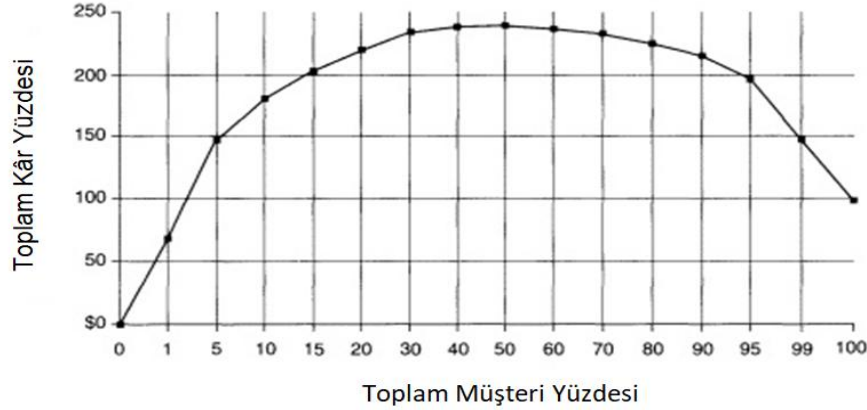
MKA, müşteri veya müşteri grupları bazında gelir ve maliyetlerin belirlenerek onların kârlılıklarının ortaya çıkarılması sürecidir (van Raaij, 2005: 373). Müşteri gelirlerini artırmak veya maliyetlerini azaltmak için alınacak stratejik kararlara yardımcı olan bir tekniktir (Ören, 2011: 7-8). Bu analiz ile az kâr getiren müşterilerin işletme kaynaklarını verimsiz bir şekilde kullanmalarının önüne geçilmesi için fırsat yaratılmış olacaktır (Datar ve Rajan, 2018: 560). Bu tekniğin uygulanmasıyla işletmeler ciddi bir müşteri kesimi ile kârlı çalışmadıklarını fark edeceklerdir (Ryals, 2008: 22). Nitekim Şekil 1’de yer alan ve 1990’larda bir firmada yapılan analize göre, firma kârının % 225’ini müşterilerin % 20’si sağlamaktadır. Müşterilerin % 70’lik kısmının kâra pek bir katkısı yokken (şekildeki % 20 - % 90



## ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama

arası müşteri yüzdesi), % 10'luk kısım ise kârı düşürerek % 100 seviyesine, yani var olan kâr tutarına ulaştırmaktadır (Kaplan ve Cooper, 1998: 185). Zaten MKA da 1990'lardaki bu analiz sonrasında doğmuştur.

Şekil 1: Kümülatif müşteri kârlılığı eğrisi (balina eğrisi)



Kaynak: Kaplan ve Cooper, 1998: 186.

MKA'nın işletmelere sağladığı faydalar arasında kârlı müşterileri tanımlama, kârlı olmayanların farklı ürün ve hizmetlere yönelmelerini sağlama, maliyet yönetimi ve kaynakların etkin kullanımını planlama gibi belli başlıları sayılabilir (Blocher, vd, 2010: 146).

Müşterilere yapılan satışların ve bu satışlar sırasında sunulan hizmetlerin işletme açısından oluşturdukları maliyetler aşağıdaki gibi kategorize edilebilir (Datar ve Rajan, 2018: 561-562; Bhimani vd, 2015: 364; Basık, 2012: 329):

- Ürün düzeyinde müşteri maliyetleri: Her bir birim ürünü satabilmek için gerekli faaliyetlerden dolayı katlanılan fedakârlıklardır. Üretim maliyetleri ve nakliye masrafları bunlara örnektir.
- Sipariş düzeyinde müşteri maliyetleri: Bir siparişte satılan ürünler ile ilgili oluşan maliyetlerdir. Sipariş işleme ve faturalama giderleri gibi örnekler verilebilir.
- Müşteri devamlılık maliyetleri: Müşterinin işletmede devamlılığının sağlanması için katlanılan maliyetlerdir. Örneğin, müşteri ziyareti ve hesap bildirim özetlerinin maliyetleri bu kategoridedir.
- Dağıtım kanalı maliyetleri: Ürün, sipariş veya müşteri ile ilgili olmayan, yalnızca dağıtım kanalını ilgilendiren maliyetlerdir. Örnek olarak dağıtım kanalı yöneticisinin maaşı verilebilir.
- Kurumsal devamlılık maliyetleri: Ne müşterilerle ne de dağıtım kanalı ile ilişkilendirilebilen, işletme faaliyetlerinin genel devamlılığını sağlamaya yönelik katlanılan maliyetlerdir. Üst yönetim maaşı ve genel yönetim giderleri bunlara örnektir.

Tablo 1: İki müşterili basit bir MKA şablonu

	A	B
Satış adedi	1.000.000	60.000
Liste fiyatı	0,60 ₺	0,60 ₺
Fiili satış fiyatı	0,56 ₺	0,60 ₺
Sipariş sayısı	30	10
Müşteri ziyareti sayısı	6	3
Teslimat sayısı	60	15
Sipariş başına kat edilen km mesafe	6	5
Beklenmedik (ani) siparişlerin sayısı	2	0

Kaynak: Bhimani vd, 2015: 365.

## ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama

MKA'nın daha iyi anlaşılması için Tablo 1'deki gibi bir şablon örneği vermek yararlı olacaktır. Müşteriler arasında kârlılık farkına sebep olan maliyetler, yukarıda yer alan ve aynı zamanda müşteri maliyeti hiyerarşisi olarak adlandırılan sınıflandırmada yer alan ilk üç grup (ürün, sipariş ve müşteri devamlılık düzeyi) maliyetlerdir. Bunlara "müşteri düzeyinde maliyetler" adı verilmektedir. Tabloda B müşterisinin satın alım adedi A'ya göre çok daha az olsa da, A'nın müşteri düzeyinde maliyetlerinin (müşteri ziyareti, teslimat sayısı, ani siparişler, sipariş başına kat edilen yol, satıştan indirimler) daha fazla olmasından dolayı işletmenin B müşterisine yapılan satışlara odaklanması ve bu satışları artırması durumunda daha kârlı çıkacağı aşikârdır (Bhimani vd, 2015: 365).

Uygulama aşamalarına bakıldığında, işletmeler için altı adımlı bir MKA süreci karşımıza çıkmaktadır (van Raaij vd, 2003: 574).

- 1) Aktif müşteri portföyünü belirleme,
- 2) Müşteri kârlılık modelini oluşturma,
- 3) Müşteri kârlılığını hesaplama,
- 4) Sonuçları yorumlama,
- 5) Strateji ve program geliştirme,
- 6) Altyapı kurma.

Müşteri kârlılıklarının hesaplanması aşamasında gelir ve maliyetlerin çok iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Gelirler hesaplanırken satın alımların doğru tanımlanması, fiyat indirimi ve mamul iadelerinin göz önüne alınması, vadesi ya da miktarı belirsiz olan gelirlerin doğru bir şekilde ele alınmaları gerekmektedir. Maliyet kısmında ise satılan ürünün maliyeti, o ürünü satabilmek için yapılan hizmetin maliyeti ve müşteriye özgü genel giderlerin sağlıklı bir şekilde tanımlanması gerekmektedir (Ryals, 2008: 45-51).

Özellikle maliyetler analiz edilirken, doğru maliyetleri doğru yerlere atayan, sağlıklı işleyen ve gerçekçi sonuçlar veren maliyetleme yöntemlerine ihtiyaç bulunmaktadır. Bu durum, günümüz piyasasına ayak uyduramayan geleneksel maliyetlemeye değil de, maliyetlemenin yanı sıra maliyet kontrolüne de olanak sağlayan çağdaş yöntemlere işaret etmektedir.

Tablo 1'de de görüldüğü gibi müşteriler arası kıyaslamaların faaliyetler üzerinden yapılmasından dolayı MKA, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ile uygulanması tavsiye edilen bir yöntem olarak doğmuştur.

### 2. Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM)

Çağdaş maliyetleme yöntemlerinin en fazla tanınanlarından biri FTM'dir. Ancak literatürde sıkça yer alan bu yöntem, uygulanmasının çok fazla zaman ve maliyet gerektirmesinden dolayı piyasada çoğu işletme için maliyet analizi konusunda çözüm yolu sunamamıştır. 1990'ların ortalarında FTM'ye alternatiflerin belirlenmesi için arayışlar başlamış ve ortaya Zaman Etkenli FTM (FTM'nin dikkate almadığı faaliyetlerin zaman boyutunu da hesaplamalara dâhil etmektedir.) ile KTM çıkmıştır (Tse ve Gong, 2009: 42).

KTM, başlangıç noktası olarak kaynakları alan, maliyetleri modellerken tutar bazlı yaklaşımı benimseyen ve sürekli olarak maliyet yapısının izlenmesine olanak sağlayan çağdaş bir maliyetleme sistemidir (Okutmuş, 2015: 47; Aksu, 2013: 169). Marjinal maliyetlemeye dayalı alman maliyet muhasebesi sistemi GPK (Grenzplankostenrechnung) ile FTM'nin karışımı olan KTM, her iki yöntemin bakış açılarını birleştirerek hem kaynak, hem de süreç (faaliyet) bakış açılarına sahip bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır (Yılmaz ve Ceran, 2017: 135). Uluslararası Muhasebe Federasyonu'nun en gelişmiş maliyetleme sistemi olarak gördüğü KTM, literatürde de maliyetlerin simülasyonundan (Kaldı ki simülasyon, gerçekliğin bilgisayar ortamında bire bir modellenmesidir.) bir önceki aşama olarak değerlendirilmektedir (Erkuş, vd, 2014: 20).

KTM'yi çağdaşlarından ayıran temel unsurları şöyle sıralanabilir (Clinton ve Weber, 2004: 23-24):

- Kaynak merkezli olma; kaynaklar arası ilişkileri gözetme;
- Kaynaklar ile maliyetler arasındaki neden-sonuç ilişkisi çerçevesinde tüm dağıtılabilir maliyetleri kapsama alma;
- Atıl kapasiteyi belirleyerek kapasite yönetimi çerçevesi sunma;
- Maliyet aktarımlarını miktar üzerinden şekillendirme;
- Maliyetleri sabit ve orantısal olarak ayırma, aralarındaki geçişleri gözetme;

## ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama

- Amortismanları tarihi maliyetlerle değil de, duran varlığın o an yenilenme tutarını temsil eden “yerine koyma maliyeti” üzerinden hesaplama;
- Yönetim kararlarında kolaylık sağlayan katkı tipi gelir-gider tablosunu kullanma (Cengiz, 2012: 230).

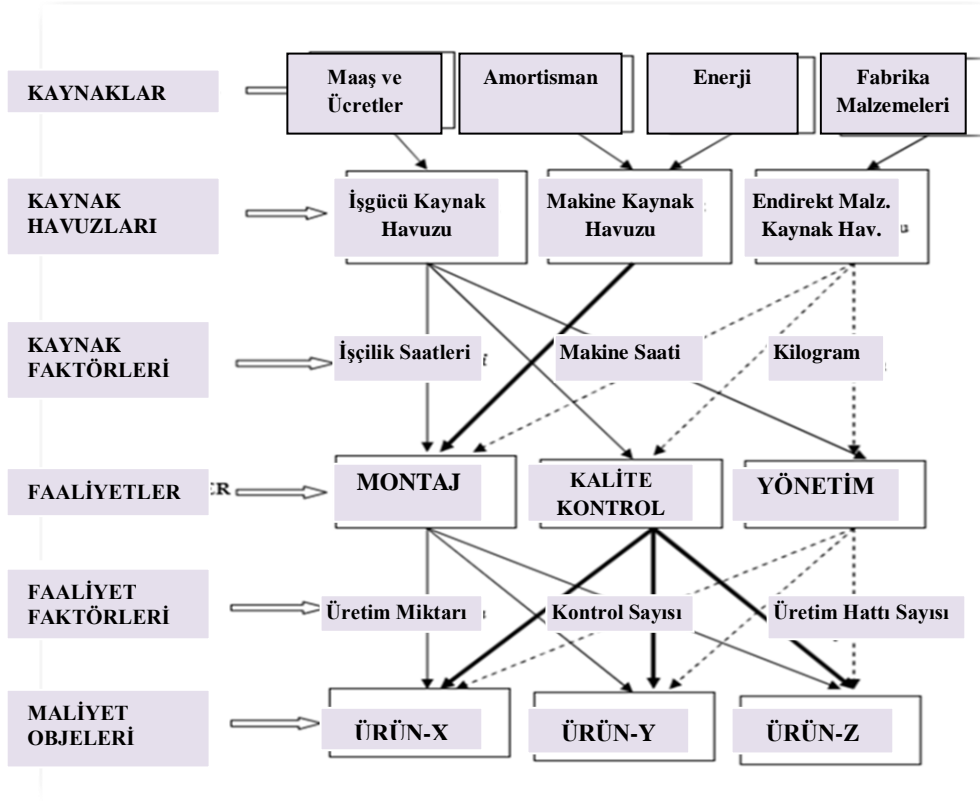
KTM’de kaynakların maliyetleri önce kaynak havuzlarında (benzer nitelikte ve benzer birimlerle ölçülen kaynaklar) biriktirilmekte, oradan da ya diğer kaynak havuzlarına ya da faaliyetlere aktarılmaktadır. Bu aktarım sırasında kaynak faktörleri (etkenleri) kullanılmaktadır (Dağıtım anahtarı niteliğindeki bu faktörler, faaliyetlerin kaynakları kullanma ölçütü olmaktadır.). Bu aşamada maliyetler sabit ve orantısal olarak ayrılmaktadır. Geleneksel maliyetlemeden farklı olarak buradaki sabit maliyetler üretim hacmindeki değişimlere göre sabit kalanlar değil, kaynak havuzunun çıktısına (kaynak faktörü ölçü birimine) göre sabit kalan maliyetlerdir. Orantısal maliyet de kaynak havuzu çıktısına göre değişim gösteriyorsa orantısal olmaktadır (Perkins ve Stovall, 2011: 47). Örneğin bir işçilik gideri kalemi üretim hacmi bakımından değişmiyor ise geleneksel maliyetlemede sabit maliyet olarak nitelendirilmektedir. Ancak kaynak havuzunun çıktısı işçilik saati ise (o kaynağın maliyeti faaliyetlere işçilik saatine göre dağıtılıyorsa) ve bu gider işçilik saatleri bakımından değişim arz ediyorsa, söz konusu işçilik gideri orantısal niteliğe sahip olmaktadır.

Sabit-orantısal gider ayırımında esas olan, kaynakların tüketim biçimidir. Sabit giderin niteliği değişmez iken, orantısal gider maliyetlerin akışı boyunca tüketim şekline göre sabite dönüşebilmektedir (Aksu, 2013: 171). Orantısal maliyetler bütçelenmiş kaynak havuzu çıktısına göre dağıtım tabii tutulurken, sabit maliyetler için KTM’de teorik kapasite esas alınmaktadır. Teorik kapasitenin altında kalan sabit maliyetler için kaynak havuzundan çıkış aşamasında atıl kapasite belirlenmeli ve ona ait maliyet tutarı maliyet nesnesine (ürün, müşteri, vs) yüklenmemelidir (Perkins ve Stovall, 2011: 47). Oysaki KTM’nin öncülü olan FTM’de atıl kapasite dikkate alınmamakta ve tüm maliyetler nesnelere yüklenmektedir.

KTM’nin bir diğer belirgin ayırt edici yönü de amortisman hesaplamalarında tarihi maliyeti değil, yerine koyma maliyetini (kapasitenin güncel fiyatlarla yenilenebilmesi için harcanacak tutar) kullanmasıdır (Aktaş, 2013: 62). Böylece eskiyen duran varlıkların amortismanlarının azalması veya sıfırlanmasından dolayı oluşan fiktif kârlılıklar elimine edilmiş olmaktadır.

Bunların yanı sıra KTM ile işletmenin ürün, müşteri, dağıtım kanalı, şube gibi çeşitli birimlerde alacağı kararlarda yardımcı olacak katkı marjı gelir-gider tablosu hazırlanmaktadır. Örneğin net satış tutarından üretim maliyetinin düşülmesiyle ürün kâr marjı, üzerine dağıtım kanalı maliyetlerinin düşülmesiyle dağıtım kanalı kâr marjı, ilave olarak müşteri hizmet maliyetlerinin düşülmesiyle müşteri hizmetleri düzeyinde kâr marjına (İşletme düzeyine ulaşana kadar bu liste uzamaktadır.) ulaşabilmektedir (White, 2009: 69-70). İşletmenin faaliyet sonucu pozitif olsa da, her düzeyde farklı atfedilebilir maliyetlerin eklenmesiyle farklı sonuçlar ortaya çıkabilmektedir (İşletme geneli kârlı iken bir şubesinin zarar etmesi gibi.).

Şekil 2: KTM’de maliyetlerin genel akışı



Kaynak: Aktaş, 2013: 69.

Kaynaklardan kaynak faktörlerine göre faaliyetlere aktarılan maliyetler, faaliyetlerden de faaliyet faktörleri (maliyet objelerinin faaliyetleri kullanma ölçütü) aracılığıyla maliyet objelerine (maliyetin ait olduğu ürün, birim, kişi, vs) dağıtılmaktadır. KTM’de kaynak maliyetlerinin maliyet objelerine akışını temsil eden diyagram Şekil 2’de gösterilmektedir.

Uygulama aşamaları bakımından KTM, altı adımda ele alınmaktadır. Bunlar (Özyapıcı, 2012: 48-49):

- 1) Kaynak, faaliyet ve bunlara ait faktörlerin tanımlanması,
- 2) Kaynaklar arası ilişkiler ışığında kaynak havuzlarının oluşturulması,
- 3) Kaynak havuzlarındaki maliyetlerin sınıflandırılması,
- 4) Kaynak maliyetlerinin faaliyetlere tahsisi,
- 5) Faaliyet maliyetlerinin maliyet objelerine yüklenmesi,
- 6) Maliyet kontrolü ve yönetimidir.

Tüm faydalarının yanı sıra KTM’nin birkaç dezavantajlı yönü de bulunmaktadır. Bunlar arasında yerine koyma maliyetlerinin belirlenmesinin tahmine dayalı olması, kaynak tahsisinin detaylı ve karmaşık bir süreç olması ve kaynak planlaması yazılım programlarına hâkim olunması gerekliliği gösterilebilir (Sözen, 2017: 241).

### 3. Veri Seti ve Metodoloji

Çalışmamızda, maliyet ve yönetim muhasebesi araştırmalarında sıkça kullanılan ve en uygun yöntemlerden biri olduğu belirtilen “vaka çalışması” yöntemi kullanılacaktır. Bu yöntem sayesinde yönetim muhasebesi süreçleri ve işletmenin maliyet yapısı tüm ayrıntılarıyla incelenmektedir.

Çalışmada kullanılacak olan veri seti, Ankara ilinde çikolata ve unlu mamul imalat ve toptan ticareti ile uğraşan bir işletmenin 2018 yılı üretim, satış, gelir, maliyet ve diğer faaliyet verilerinden oluşmaktadır.

Söz konusu veri seti ve metodoloji ile birlikte daha önce belirtilen maliyetleme yöntemleriyle birlikte işletme müşterilerinin kârlılık analizi uygulanması yapılacaktır.

## ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama

### 4. Uygulama

Öncelikle uygulama kısmında yer alan tüm maliyetleme yöntemlerinde kullanılacak olan veriler aşağıda sunulacaktır.

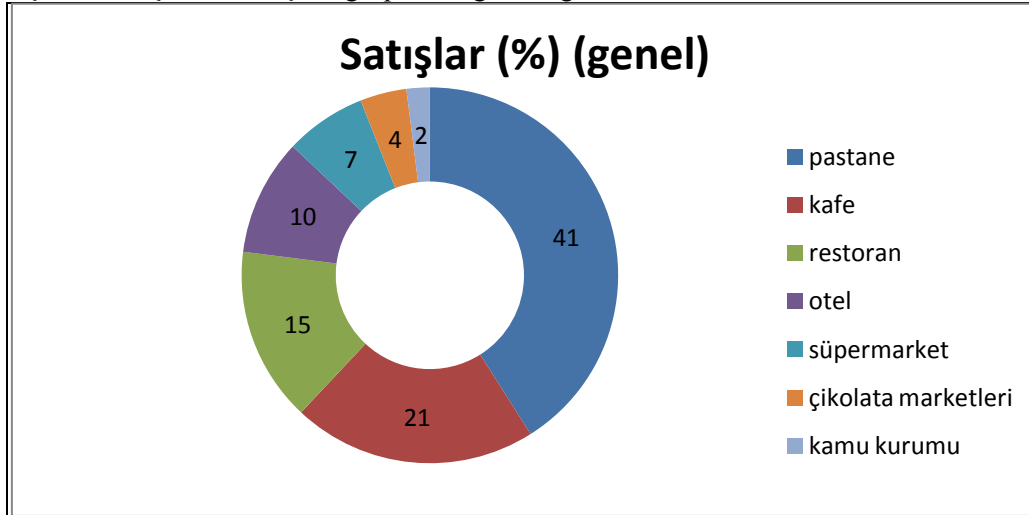
Örnek işletmenin ürettiği dört çeşit mamul bulunmaktadır. Mamul çeşitlerinin, maliyet ve satışları ile ilgili verilerin yer aldığı tablo aşağıdadır.

**Tablo 2:** Mamullerin maliyet-satış-kârlılık tablosu

	Birim maliyet (₺)	Birim satış fiyatı (₺)	Birim kârlılık	Toplam satış adedi	Toplam maliyet (₺)	Toplam satış tutarı (₺)
10 gr spesiyal çikolata ( <b>Spes</b> )	0,8	1	% 25	2.389.704	1.911.763	2.389.704
2,5 kg kuvertür çikolata ( <b>Kuv</b> )	34,28	50	% 46	294.161	10.083.839	14.708.050
2,5 kg konfiseri çikolata ( <b>Kon</b> )	27,16	37,5	% 38	312.487	8.487.147	11.718.262
Unlu mamuller ( <b>Unlu</b> )	1,03	1,25	% 21	346.910	357.317	433.638
Toplam					20.840.066	29.249.654

İşletmenin yedi grup müşterisi bulunmaktadır. Müşterilerin toplam satışlarda sahip oldukları paylar aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

**Şekil 3:** İşletme satışlarının müşteri gruplarına göre dağılımı



Örnek işletmenin 2018 yılına ait üretim dışı gider verileri (pazarlama-satış-dağıtım gid. [PSDG], genel yönetim gid. [GYG] ve finansman gid.) de Tablo 3'te yer almaktadır.

## ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama

**Tablo 3:** İşletmeye ait 2018 yılı dönem giderleri

Faaliyet Giderleri	PSDG	GYG
Reklam gideri	112.850	---
Müşteri ziyareti gideri	86.300	---
Faturalama ve sipariş gideri	187.460	---
Ücretler	390.000	36.000
Akaryakıt gideri	430.000	9.000
Kira gideri	228.000	36.000
Yemek ve temizlik gideri	43.000	17.000
Noter gideri	---	5.040
Matbaa gideri	18.000	2.000
Temsil ve ağırlama gideri	31.600	---
Elektrik-su-doğalgaz gideri	60.000	15.000
İletişim gideri	33.517	10.983
Araç ve demirbaş sigorta gideri	32.000	8.000
Kargo gideri	51.000	8.500
Hamaliye gideri	25.200	---
Araç ve demirbaş bakım gideri	26.800	7.600
Amortisman gideri	253.400	11.000
Çeşitli giderler	---	139.000
<b>Toplam Faaliyet Giderleri</b>	<b>2.009.127</b>	<b>305.123</b>
<b>Finansman Giderleri</b>	<b>528.150</b>	
<b>Toplam</b>	<b>2.842.400 ₺</b>	

Müşterilere mamul çeşitleri bakımından yapılan satışları gösteren tablo aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 4:** İşletmenin müşterilerine mamul çeşitleri bakımından satışları

	Spesiyal	Kuvertür	Konfiseri	Unlu mamul
<b>Pastane</b>	1.369.508	104.151	134.615	293.790
<b>Kafe</b>	86.150	83.601	48.262	53.120
<b>Restoran</b>	---	51.470	48.372	---
<b>Otel</b>	35.784	29.340	37.926	---
<b>S.market</b>	156.226	14.410	31.220	---
<b>Ç.market</b>	742.036	8.559	---	---
<b>Kamu</b>	---	2.630	12.092	---
<b>Toplam satış</b>	<b>2.389.704 adet</b>	<b>294.161 adet</b>	<b>312.487 adet</b>	<b>346.910 adet</b>

### 4.1. Geleneksel Maliyetleme İle Kârlılık Analizi

Genel üretim giderlerinin üretim giderleri içinde payının arttığı, üretim faaliyetlerinin gitgide karmaşıklaştığı günümüz ortamında geleneksel maliyetleme çoğu yönden, özellikle de maliyetleri doğru yerlere dağıtma yönünden yetersiz kalmaktadır. Geleneksel maliyetlemede kaynaklar ve faaliyetler odak noktasında bulunmamakta; esas olan ürünlerin maliyet ve kârlılıklarını hesaplamaktır. MKA'da da müşterilerin yararlandıkları faaliyetler üzerinden değil, satın aldıkları ürünler üzerinden maliyetleri ve kârlılıkları hesaplanmaktadır.

MKA'nın metodolojisi gereği, müşteri maliyet hiyerarşisindeki ilk üç grup olan ürün, sipariş ve müşteri devamlılık düzeyindeki maliyetler hesaplanarak, satış gelirleri ile karşılaştırılacaktır.

Müşterilere atfedilebilen ilk maliyet grubu olan ürün düzeyinde maliyetler hesaplanırken, Tablo 2 ve 3'teki veriler kullanılacaktır. Müşterilerin satın aldıkları mamul adedi birim maliyetlerle çarpılarak o ürüne ilişkin toplam, ürün maliyetlerinin toplanmasıyla da müşteriye ilişkin toplam maliyet bulunacaktır. Örneğin pastane grubu için ürün düzeyinde maliyetler,  $(1.369.508 \times 0,8) + (104.151 \times 34,28) + (134.615 \times 27,16) + (293.790 \times 1,03) = 8.624.650$  ₺ olarak hesaplanmaktadır. Buna göre tüm müşterilere yüklenen ürün birimi düzeyinde maliyetler Tablo 5'tedir.

## ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama

**Tablo 5:** İşletmenin mamul birimi düzeyindeki maliyetleri

Pastane	Kafe	Restoran	Otel	S.market	Ç.market	Kamu
8.624.650	4.300.272	3.078.175	2.064.472	1.466.891	887.031	418.575

İkinci adım olan sipariş düzeyinde maliyetlerin müşterilere dağıtılması yine satın alınan mamul miktarları üzerinden yapılacaktır. PSDG'lerin siparişler ile ilgili olanları şunlardır (Daha sonra müşteri devamlılık düzeyinde ele alınacak olan 10.000 ₺'lik amortisman, 2.000 ₺'lik sigorta ve 1.500 ₺'lik bakım gideri dahil edilmemiştir.):

faturalama ve sipariş gideri:	187.460 ₺
akaryakıt gideri:	430.000 ₺
iletişim gideri:	33.017 ₺
araç ve demirbaş sigorta gideri:	30.000 ₺
kargo gideri:	51.000 ₺
hamaliye gideri:	25.200 ₺
araç ve demirbaş bakım gideri:	25.300 ₺
<u>amortisman gideri:</u>	<u>243.400 ₺</u>
toplam:	1.025.377 ₺

Faturalama ve sipariş giderlerinin yanı sıra iletişim, kargo, hamaliye, amortisman giderleri ile araçlara ait giderler de sipariş gideri olarak ele alınmıştır. Çünkü iletişim ağırlıkla sipariş alma ve koordine etme amacıyla kurulmakta; ufak parti siparişler kargoyla müşteriye yollanmakta; taşıyıcılar sipariş aktarımı için tutulmaktadır. Araçlar da ağırlıkla sipariş aktarımında kullanıldıkları için PSDG'deki amortisman, yakıt, bakım ve sigorta gibi giderler de sipariş giderlerine dâhil edilmiştir. Bu durum şüphesiz geleneksel maliyetlemenin bir maliyeti kategorize ederken, onu çoğunluğunun ait olduğu yere atama prensibinin gereğidir.

Siparişlerin ürünlere göre dağılımı aşağıdaki gibidir:

spes:	536 / 3.905	= 0,1372 = % 13,72
kuv:	1.852 / “	= 0,4743 = % 47,43
kon:	1.232 / “	= 0,3155 = % 31,55
<u>unlu:</u>	<u>285 / “</u>	<u>= 0,073 = % 7,30</u>
toplam:		= % 100

Sipariş giderleri toplamını yukarıdaki oranlarda mamullere paylaştığımızda, her bir mamul çeşidi için toplam sipariş gideri tutarına ulaşabilmekteyiz. Şöyle ki:

spes:	1.025.377	x 0,1372 = 140.682 ₺
kuv:	“	x 0,4743 = 486.336 ₺
kon:	“	x 0,3155 = 323.506 ₺
<u>unlu:</u>	<u>“</u>	<u>x 0,073 = 74.853 ₺</u>
toplam:		= 1.025.377 ₺

Müşteri başına sipariş gideri tutarına ulaşmak için yapılması gereken, müşterilerin mamullerden satın alma miktarlarını (Tablo 4) oranlayarak yukarıdaki mamul başına belirtilen tutarlarla çarpmaktır. Böylece müşterilere yüklenen sipariş düzeyi maliyetler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 6:** İşletmenin mamul birimi düzeyindeki maliyetleri

Pastane	Kafe	Restoran	Otel	S.market	Ç.market	Kamu
455.569	204.715	135.173	89.878	65.342	57.834	16.866

Müşteriler ile ilişkilendirilebilen son maliyet grubu, müşteri devamlılık düzeyi maliyetleridir. Bu grup, dönem giderlerinin müşterilerden kaynaklanan sebeplerle oluşanlarını kapsamaktadır. Yani

## ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama

burada yer alan her gider, ürün veya sipariş başına değil, müşteri başına hesaplanmaktadır. Müşterilerin işletmenin sunduğu imkânlardan faydalanmaları ölçüsünde de tutarlar farklılaşmaktadır.

Uygulamamızda dönem giderleri içinde yer alan müşteri devamlılık düzeyi maliyetleri şu kalemlerden oluşmaktadır:

tanıtım gid:	98.000 ₺
müşteri ziyareti gid:	86.300 ₺
temsil ve ağırlama gid:	31.600 ₺
dış.sağl.hiz. ve amortisman (soğutucu dolap amortismanı, elektrik ve diğer gid):	30.000 ₺
iletişim gid (GYG-Müşteri hesap takibi):	4.800 ₺
kargo gid (GYG):	8.500 ₺
çeşitli gid:	12.500 ₺
<u>finansman gid:</u>	<u>80.000 ₺</u>
toplam:	351.700 ₺

Tanıtım giderleri, sabit reklam bütçesi dışında kalan, müşterilerin ayağına gidilerek yapılan ürün tanıtımlarının sebep olduğu giderlerdir (Tanıtım başına gider ortalama 250 ₺'dir.). Müşteri ziyareti gideri, onların işletmeden beklentilerini ve memnuniyet düzeylerini öğrenmek için yapılan rutin ziyaretlerin oluşturduğu giderlerdir. Temsil ve ağırlama gideri, bazı müşterilerin satın alıma ikna edilmeleri amacıyla yemeğe götürülmelerinin oluşturduğu gider kalemidir. Dışarıdan sağlanan hizmet ve amortisman kalemi, üretilen çikolataların belirli bir sıcaklıkta muhafaza edilmesini isteyen pastane grubu için alınan soğutucu dolaba ait amortisman, elektrik ve diğer giderlerden oluşmaktadır. Müşterilerin aylık hesap özetlerinin çıkarılması, kargolanması, bu sırada kullanılan kırtasiye malzemeleri (çeşitli giderler) ile ilgili giderler de diğer kalemleri oluşturmaktadır. Son olarak, işletmenin müşterilerinden alacaklarını zamanında tahsil edememesinden dolayı girdiği nakit sıkışıklığı sonucu başvurduğu banka kredilerinin faizleri (Burada genel nakit sıkışıklığı kastedilmemektedir.), ödemelerini aksatan ilgili müşterilerin maliyeti sayılmaktadır.

Müşterilerin, giderlerden alacakları payları belirleyen dağıtım anahtarları payları ile bu paylar üzerinden hesaplanmış devamlılık düzeyi maliyet tutarları Tablo 7'deki gibidir.

**Tablo 7:** Müşteri devamlılık düzeyi giderleri

	Tanıtım	Müş. Ziy.	Ağırlama	DSH-Amort.	İletişim	Kargo	Çeşitli Gid.	Finansman	Toplam
<b>Pastane</b>	<b>38.500</b>	<b>48.318</b>	<b>12.597</b>	<b>30.000</b>	<b>2.448</b>	<b>1.515</b>	<b>5.750</b>	<b>48.000</b>	<b>187.128</b>
	<b>154</b> <b>tanıtım</b>	<b>1.767</b> <b>ziyaret</b>	<b>59</b> <b>ağırlama</b>	<b>% 100</b>	<b>9.725</b> <b>görüşme</b>	<b>67</b> <b>gönderi</b>	<b>% 46</b>	<b>% 60</b>	
Kafe	21.250	15.532	10.676	---	1.160	769	2.500	32.000	83.887
	85 tanıtım	568 ziyaret	50 ağırlama	---	4.610 görüşme	34 gönderi	% 20	% 40	
<b>Restoran</b>	<b>11.500</b>	<b>13.809</b>	<b>2.562</b>	<b>---</b>	<b>920</b>	<b>927</b>	<b>2.125</b>	<b>---</b>	<b>31.843</b>
	<b>46</b> <b>tanıtım</b>	<b>505</b> <b>ziyaret</b>	<b>12</b> <b>ağırlama</b>	<b>---</b>	<b>3.655</b> <b>görüşme</b>	<b>41</b> <b>gönderi</b>	<b>% 17</b>	<b>---</b>	
Otel	8.750	4.321	4.484	---	149	339	875	---	18.918
	35 tanıtım	158 ziyaret	21 ağırlama	---	592 görüşme	15 gönderi	% 7	---	
<b>S.market</b>	<b>7.000</b>	<b>1.723</b>	<b>854</b>	<b>---</b>	<b>61</b>	<b>3.663</b>	<b>625</b>	<b>---</b>	<b>13.926</b>
	<b>28</b> <b>tanıtım</b>	<b>63</b> <b>ziyaret</b>	<b>4</b> <b>ağırlama</b>	<b>---</b>	<b>243</b> <b>görüşme</b>	<b>162</b> <b>gönderi</b>	<b>% 5</b>	<b>---</b>	
Ç.market	4.000	1.777	427	---	49	1.107	250	---	7.610
	16 tanıtım	65 ziyaret	2 ağırlama	---	195 görüşme	49 gönderi	% 2	---	
<b>Kamu</b>	<b>7.000</b>	<b>820</b>	<b>---</b>	<b>---</b>	<b>13</b>	<b>180</b>	<b>375</b>	<b>---</b>	<b>8.388</b>
	<b>28</b> <b>tanıtım</b>	<b>30</b> <b>ziyaret</b>	<b>---</b>	<b>---</b>	<b>50</b> <b>görüşme</b>	<b>8</b> <b>gönderi</b>	<b>% 3</b>	<b>---</b>	



**ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama**

Toplam	98.000	86.300	31.600	30.000	4.800	8.500	12.500	80.000	351.700
	392 tanıtım	3.156 ziyaret	148 ağırlama	% 100	19.070 görüşme	376 gönderi	% 100	% 100	

Geleneksel gelir-gider tablosundan farklı olarak burada yalnızca işletmenin üretim hatalarından kaynaklanan satış iadeleri satışlardan düşülmüştür. Çünkü satışlardan indirimleri müşteriler talep etmekte ve bu durumda indirim kalemi de müşteri maliyeti kimliğine bürünmektedir. Geleneksel maliyetlemeye göre müşteri kârlılıkları Tablo 8’de yer almaktadır.

**Tablo 8:** Geleneksel maliyetlemeye göre işletmenin müşteri kârlılıkları

	Pastane	Kafe	Restoran	Otel	S.market	Ç.market	Kamu
Satışlar	11.992.358	6.142.425	4.387.450	2.925.009	2.047.476	1.169.986	584.950
İadeler	10.056	5.833	3.850	1.248	912	5.219	1.750
<b>Net Satışlar (1)</b>	<b>11.982.302</b>	<b>6.136.592</b>	<b>4.383.600</b>	<b>2.923.761</b>	<b>2.046.564</b>	<b>1.164.767</b>	<b>583.200</b>
Ürün düzeyi maliyetler	8.624.650	4.300.272	3.078.175	2.064.472	1.466.891	887.031	418.575
Sipariş düzeyi maly.	455.569	204.715	135.173	89.878	65.342	57.834	16.866
Müş. dev. düz. maly.	187.128	83.887	31.843	18.918	13.926	7.610	8.388
Satıştan İndirimler	156.342	86.910	312.400	30.090	5.618	29.933	---
<b>Top. müş. maly. (2)</b>	<b>9.423.689</b>	<b>4.675.784</b>	<b>3.557.591</b>	<b>2.203.358</b>	<b>1.551.777</b>	<b>982.408</b>	<b>443.829</b>
Müşteri Kârı (3)=(1-2)	<u>2.558.613</u>	<u>1.460.808</u>	<u>826.009</u>	<u>720.403</u>	<u>494.787</u>	<u>182.359</u>	<u>139.371</u>
<b>Kârlılık Oranı (3/1)</b>	<b>% 21,35</b>	<b>% 23,80</b>	<b>% 18,84</b>	<b>% 24,64</b>	<b>% 24,17</b>	<b>% 15,65</b>	<b>% 23,90</b>

#### 4.2. FTM İle Kârlılık Analizi

Uygulamanın FTM kısmında, işletmenin mamule direkt olan maliyetlerinin dışında kalan ve müşteriler ile ilişkisi kurulabilen tüm maliyetleri (genel üretim giderleri [GÜG] ve dönem giderleri) faaliyetlere atanacak; daha sonra da faaliyet maliyetleriyle müşteriler ilişkilendirilerek kârlılık oranlarına ulaşılabacaktır.

**ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama**

**Tablo 9:** İşletmenin maliyet havuzları ve maliyet faktörleri

Maliyet havuzları	Maliyetler	Tutar (₺)	Maliyet Faktörü
Reklam	Reklam, matbaa, temsil ve ağırlama gideri	162.450	<u>Tek bir faaliyete</u>
Müşteri ziyaretleri	Müşteri ziyareti gideri	86.300	<u>Tek bir faaliyete</u>
Faturalama ve sipariş	Faturalama ve sipariş, hamaliye gideri	212.660	Harcanan işçilik saati
Kargolama	Kargo gideri	59.500	Kargolama adedi
Ücret	Ücretler	426.000	Çalışan sayısı
Akaryakıt	Akaryakıt gideri	439.000	Kat edilen km
Araçlar ve demirbaşlar	Araç ve d.baş sigorta, bakım, amortisman gideri	338.800	Araç veya demirbaşın defter değeri
Kira ve dışarıdan sağlanan hizmetler (DSH)	Kira, elektrik-su-doğalgaz gideri	339.000	Faaliyet alanı (m <sup>2</sup> )
Yemek ve temizlik	Yemek ve temizlik gideri	60.000	<u>Tek bir faaliyete</u>
İletişim	İletişim gideri	44.500	Görüşme sayısı
Diğer çeşitli giderler	Çeşitli giderler, matbaa (GYG) ve noter gideri	146.040	<u>Tek bir faaliyete</u>
Finansman gideri	Finansman gideri	528.150	<u>Tek bir faaliyete</u>
<b>Toplam</b>		<b>2.842.400</b>	

Tablo 9’da işletmede benzer nitelikteki maliyetlerin toplandığı havuzlar ile bunların faaliyetlere dağıtılması sırasında kullanılacak faktörler yer almaktadır.

**Tablo 10:** İşletmenin faaliyetleri, faaliyet düzeyi ve faktörleri

Faaliyetler	Faaliyet düzeyleri	Faaliyet faktörleri
1- Hammade satın alım ve depolama	<u>Birim</u>	Satış payı (%)
2- Hammadeyi üretime hazırlama	<u>Birim</u>	Satış payı (%)
3- Karışım-inceleme	<u>Birim</u>	Satılan mamul (kg)
4- Konçlama-tavlama	<u>Birim</u>	Satılan mamul (kg)
5- Fırınlama (unlu mamuller)	<u>Birim</u>	Satılan mamul adedi
6- Mamul depolama	<u>Pazarlama kanalı</u> (34.025 ₺’lik kısmı <u>Sipariş</u> düzeyi, 30.000 ₺’lik kısmı <u>Müşteri</u> düzeyi)	Sipariş sayısı (sipariş düzeyi için) Özel depolama kısmı kullanım oranı (müşteri düzeyi için)
7- Sipariş alma ve faturalama	<u>Sipariş</u>	Sipariş sayısı
8- Sipariş hazırlama	<u>Sipariş</u>	Sipariş sayısı
9- Sipariş sevkiyatı	<u>Sipariş</u>	Sipariş sayısı
10- Müşteri ziyaretleri	<u>Müşteri</u>	Ziyaret sayısı
11- Tanıtım	<u>Pazarlama kanalı ve Müşteri</u> (98.000 ₺’lik kısmı)	Tanıtım faaliyeti sayısı (müşteri düzeyi için)
12- Yemekhane ve genel temizlik	<u>Paz. kanalı ve İşletme</u>	---
13- Finansman	<u>İşletme</u> (80.000 ₺’lik kısmı <u>Müşteri</u> düzeyi)	Ödeme aksatma yüzdesi (müşteri düzeyi için)
14- Müşteri hesabı takibi	<u>Müşteri</u>	Hesap bildirim sayısı
15- Genel yönetim	<u>İşletme</u>	---

**ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama**

**Tablo 11:** FTM'ye göre üretim faaliyetlerinin indirekt maliyetlerinin belirlenmesi

GÜG maliyet havuzu	Faktör birim maliyeti	Hammadde satın alm- depolama		Hammaddeyi üretime hazırlama		Karışım-inceleme		Konçlama-tavlama		Fırmlama (unlu mamuller)	
		Faktör birimi	Maliyet tutarı (₺)	Faktör birimi	Maliyet tutarı (₺)	Faktör birimi	Maliyet tutarı (₺)	Faktör birimi	Maliyet tutarı (₺)	Faktör birimi	Maliyet tutarı (₺)
Malzeme	32 t/kg	2.442 kg	78.144	4.674 kg	149.568	26.587 kg	850.784	14.710 kg	470.720	2.095 kg	67.040
İşçilik	11,70 t/çn.ış.sa.	2.836 çn.ış.sa.	33.181	2.426 çn.ış.sa.	28.384	1.216 çn.ış.sa.	14.227	922 çn.ış.sa.	10.788	485 çn.ış.sa.	5.675
Makine	0,6129 t/kW	366.410 kW	224.573	30.315 kW	18.580	1.256.894 kW	770.351	1.562.220 kW	957.485	25.856 kW	15.847
Kira ve DSH	1,088,70 t/m <sup>2</sup>	250 m <sup>2</sup>	272.175	50 m <sup>2</sup>	54.435	190 m <sup>2</sup>	206.853	260 m <sup>2</sup>	283.062	80 m <sup>2</sup>	87.096
Amort. ve sigorta	9,094,15 (= %1)	%15	136.412	%2	18.188	%37	336.484	%40	363.766	%6	54.565
Depo	---	---	281.950	---	---	---	---	---	---	---	---
İşl. gen. gid.	10,7191 t/ış.sa.	2.836 iş.sa.	30.399	2.426 iş.sa.	26.005	13.928 iş.sa.	149.296	12.917 iş.sa.	138.459	3.185,2 iş.sa.	34.143
<b>Toplam tutar (₺)</b>			<b>1.056.834 ₺</b>		<b>295.160 ₺</b>		<b>2.327.995 ₺</b>		<b>2.224.280 ₺</b>		<b>264.366 ₺</b>

Tablo 10'da üretim öncesinden başlayarak satış sonrasına kadar, işletmede 2018 yılında cereyan eden tüm faaliyetler görülmektedir. Faaliyet faktörleri, faaliyet maliyetlerinin müşterilere yüklenmesi sırasında kullanılacaklardır. Faaliyet düzeyi ise, ilgili faaliyetin faktörünü ve müşteriye yüklenip yüklenemeyeceğini belirlemektedir. Hatırlatmak gerekirse, pazarlama (dağıtım) kanalı ve işletme (kurumsal devamlılık) düzey maliyetleri müşterilere atfedilememektedir.

Tablo 11'de üretim faaliyetlerinin maliyetleri, maliyet havuzlarından kullandıkları faktör birimleri doğrultusunda hesaplanmıştır. Tablo 12'de aynı işlem üretim dışı faaliyetler için gerçekleştirilmiştir.

**Tablo 12:** FTM'ye göre üretim dışı faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesi

Maliyet havuzları	Faktör birim maliyeti	Mamul depolama	Sipariş alma ve faturalama	Sipariş hazırlama	Sipariş sevkiyatı	Müşteri ziyaretleri	Tanıtım	Yemekhane genel temizlik	Finansman	Müşteri hesabı fakibi	Genel yönetim	Faktör toplamı
<b>Reklam</b>	---	---	---	---	---	---	162.450 ₺	---	---	---	---	---
Müşteri ziyaretleri	---	---	---	---	---	86.300 ₺	Tümü	---	---	---	---	---
Faturalama ve sipariş	65,35 ₺ / iş.sa.	34.025 ₺	148.863 ₺	29.772 ₺	---	Tümü	---	---	---	---	---	3.254,16 işçilik sa.
Kargolama	594,99 ₺ (%1 için)	520,66 i.s.	2.277,92 i.s.	455,58 i.s.	51.000 ₺	---	---	---	---	8.500 ₺	---	% 100
Ücret	21.667 ₺/çalışan	43.334 ₺	43.334 ₺	21.667 ₺	129.996 ₺	43.334 ₺	43.334 ₺	21.667 ₺	21.667 ₺	21.667 ₺	36.000 ₺	19 çalışan
Akaryakıt	1,2 ₺ / km	84.612 ₺	---	---	295.921 ₺	23.163 ₺	26.304 ₺	---	---	---	9.000 ₺	365.833 km.
Araçlar ve demirbaşlar	3.388 ₺ (%1 için)	40.656 ₺	10.164 ₺	6.776 ₺	196.504 ₺	23.716 ₺	23.716 ₺	6.776 ₺	3.388 ₺	3.388 ₺	23.716 ₺	mdv dđ / top mdv.
Kira ve DSH	600 ₺ / m <sup>2</sup>	90.000 ₺	33.000 ₺	18.000 ₺	60.000 ₺	15.000 ₺	15.000 ₺	57.000 ₺	15.000 ₺	18.000 ₺	18.000 ₺	565 m <sup>2</sup>
Yemek ve temizlik	---	---	---	---	---	---	---	60.000 ₺	---	---	---	---
İletişim	0,2517 ₺/görüşme	3.002 ₺	9.855 ₺	847 ₺	10.193 ₺	5.566 ₺	3.481 ₺	573 ₺	1.220 ₺	4.800 ₺	4.963 ₺	176.798 görüşme
Diğer çeşitli giderler	1.460,28 ₺ (%1 için)	11.928 gör.	39.152 gör.	3.364 gör.	40.498 gör.	22.114 gör.	15.830 gör.	2.276 gör.	4.846 gör.	19.070 gör.	19.720 gör.	% 100
Finansman gideri	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
<b>Toplam (₺)</b>		<b>295.629</b>	<b>245.216</b>	<b>77.062</b>	<b>743.614</b>	<b>197.079</b>	<b>274.285</b>	<b>146.016</b>	<b>569.425</b>	<b>68.855</b>	<b>225.219</b>	

## ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama

Tablo 11 ve 12'deki faktör birim maliyetleri, ilgili maliyet havuzu tutarının faktör toplamına bölünmesiyle bulunmaktadır. Örneğin ücret maliyet havuzu için bu değer, daha yüksek ücret alan genel yönetim birimi çalışanı hariç tutularak (426.000-36.000), 390.000 ₺ / 18 çalışan = 21.667 ₺/çalışan bulunmaktadır.

Faaliyet maliyetleri belirlendiğine göre artık sıra müşteri maliyetlerini belirlemeye gelmiştir. Ürün düzeyindeki direkt üretim maliyetlerinin belirlenmesinde maliyetleme yöntemleri açısından herhangi bir fark bulunmamaktadır. Tablo 13'te bulunan birim direkt maliyet tutarları müşterilerin satın aldıkları mamul adetleri ile çarpılarak müşteri başına direkt üretim maliyetleri tespit edilebilmektedir.

**Tablo 13:** Birim mamul direkt maliyetleri

Mamuller	Direkt maliyetler (₺)			Toplam satış adedi	Birim başına direkt maliyet (₺/adet)
	DİMMG	DİG	Toplam		
Spes	769.718	80.505	850.223	2.389.704	0,3558
Kuv	7.647.193	101.175	7.748.368	294.161	26,34
Kon	5.706.758	127.157	5.833.915	312.487	18,67
Unlu	205.172	33.753	238.925	346.910	0,6887

**Tablo 14:** Faaliyet faktörlerine göre faaliyet-müşteri ilişkisi

Faaliyetler	Pastane	Kafe	Restoran	Otel	S.market	Ç.market	Kamu	Faktör toplamı
Hamm. s.alım-depolama	%41	%21	%15	%10	%7	%4	%2	%100 satış payı
Hamm. üret.haz.								
Karışım-inceleme	610.610	330.519	249.605	168.523	115.637	28.818	36.805	1.540.517 kg mamul satışı
Konçlama-tavlama								
Fırınlama (unlu mamul)	293.790	53.120	---	---	---	---	---	346.910 adet mamul satışı

Hammadde satın alım-depolama:  $1.056.834 \text{ ₺} / 10000 = 10.568,34 \text{ ₺}$  (%1 satış için)

Hammaddeyi üretime hazırlama:  $295.160 \text{ ₺} / 100 = 2.951,60 \text{ ₺}$  (%1 satış için)

Karışım-inceleme:  $2.327.995 \text{ ₺} / 1.540.517 \text{ kg} = 1,51 \text{ ₺/kg}$

Konçlama-tavlama:  $2.224.280 \text{ ₺} / 1.540.517 \text{ kg} = 1,44 \text{ ₺/kg}$

Fırınlama (unlu mamuller):  $264.366 \text{ ₺} / 346.910 \text{ adet} = 0,76 \text{ ₺/adet}$

Üretim faaliyet maliyetlerinin Tablo 14'teki faktör toplamlarına bölünmesiyle yukarıda yer alan faktör başına faaliyet maliyeti tutarlarına ulaşılmaktadır. Bunların yine müşterilerin faktör payları ile çarpılmalarının ardından beş faaliyetin de maliyetleri müşterilere aktarılmış olmaktadır.

Son olarak Tablo 15'te görüldüğü gibi dönem giderlerinden sipariş ve müşteri devamlılık düzeylerindeki de dağıtımı yapılmaktadır. Tabloda faktör birimi sipariş ile ifade edilenler sipariş, diğerleri müşteri devamlılık düzeyi giderleri olmaktadır. Bu giderler geleneksel maliyetlemedeki gibi gider kalemi şeklinde değil, faaliyet gider kalemi şeklindedir.

Tablo 16'da da direkt ve endirekt üretim maliyetleri (Bu iki kalem ürün düzeyi maliyetler satırında birleştirilmiştir.), sipariş düzeyi ve müşteri devamlılık düzeyi maliyetler ile toplam müşteri maliyetlerine ulaşılmış ve gelirler ile karşılaştırma yapılarak FTM'ye göre müşteri kârlılıkları ortaya konulmuştur.

**ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama**

**Tablo 15:** Sipariş ve müşteri devamlılık düzeyindeki faaliyet maliyetlerinin müşterilere yüklenmesi

Faaliyetler	Pastane	Kafe	Restoran	Otel	S.market	Ç.market	Kamu	Toplam
Mamul depolama	16.154 ₺	6.421 ₺	4.496 ₺	2.562 ₺	2.100 ₺	1.891 ₺	401 ₺	34.025 ₺
	1.854 sipariş	737 sipariş	516 sipariş	294 sipariş	241 sipariş	217 sipariş	46 sipariş	3.905 sipariş
	30.000 ₺	---	---	---	---	---	---	30.000 ₺
	% 100	---	---	---	---	---	---	%100 özel depo alanı
Sip. alma ve fat.	116.423 ₺	46.280 ₺	32.402 ₺	18.462 ₺	15.134 ₺	13.627 ₺	2.888 ₺	245.216 ₺
	1.854 sip.	737 sipariş	516 sip.	294 sip.	241 sip.	217 sip.	46 sip.	3.905 sip.
Sip. haz.	36.587 ₺	14.544 ₺	10.183 ₺	5.802 ₺	4.756 ₺	4.282 ₺	908 ₺	77.062 ₺
	1.854 sip.	737 sipariş	516 sip.	294 sip.	241 sip.	217 sip.	46 sip.	3.905 sip.
Sip. sevk.	353.050 ₺	140.344 ₺	98.260 ₺	55.985 ₺	45.893 ₺	41.322 ₺	8.760 ₺	743.614 ₺
	1.854 sip.	737 sipariş	516 sip.	294 sip.	241 sip.	217 sip.	46 sip.	3.905 sip.
Müşteri ziyaretleri	110.342 ₺	35.469 ₺	31.535 ₺	9.866 ₺	3.934 ₺	4.059 ₺	1.874 ₺	197.079 ₺
	1.767 ziy.	568 ziyaret	505 ziy.	158 ziy.	63 ziyaret	65 ziyaret	30 ziy.	3.156 ziy.
Tanıtım	38.500 ₺	21.250 ₺	11.500 ₺	8.750 ₺	7.000 ₺	4.000 ₺	7.000 ₺	98.000 ₺
	154 tanıt.	85 tanıtım	46 tanıtım	35 tanıtım	28 tanıtım	16 tanıtım	28 tan.	392 tanıt.
Finansman	48.000 ₺	32.000 ₺	---	---	---	---	---	80.000 ₺
	% 60	% 40	---	---	---	---	---	%100 öde.gecik.
Müş. hes. takibi	31.102 ₺	14.562 ₺	11.326 ₺	4.015 ₺	2.936 ₺	3.476 ₺	1.438 ₺	68.855 ₺
	519 hesap bildirim	243 hesap bildirim	189 hesap bildirim	67 hesap bildirim	49 hesap bildirim	58 hesap bildirim	24 hesap	1.149 hesap bild.
<b>Toplam</b>	<b>780.158 ₺</b>	<b>310.870 ₺</b>	<b>199.702 ₺</b>	<b>105.442 ₺</b>	<b>81.753 ₺</b>	<b>72.657 ₺</b>	<b>23.269 ₺</b>	<b>1.573.851 ₺</b>

**Tablo 16:** FTM'ye göre işletmenin müşteri kârlılıkları

	Pastane	Kafe	Restoran	Otel	S.market	Ç.market	Kamu
Satışlar	11.992.358	6.142.425	4.387.450	2.925.009	2.047.476	1.169.986	584.950
İadeler	10.056	5.833	3.850	1.248	912	5.219	1.750
<b>Net Satışlar (1)</b>	<b>11.982.302</b>	<b>6.136.592</b>	<b>4.383.600</b>	<b>2.923.761</b>	<b>2.046.564</b>	<b>1.164.767</b>	<b>583.200</b>
Ürün düzeyi maliyetler	8.528.731	4.471.446	3.199.210	2.126.804	1.454.357	628.692	430.825
Sipariş düzeyi maly.	522.214	207.589	145.341	82.811	67.883	61.122	12.957
Müş. dev. düz. maly.	257.944	103.281	54.361	22.631	13.870	11.535	10.312
Satıştan İndirimler	156.342	86.910	312.400	30.090	5.618	29.933	---
<b>Top. müş. maly. (2)</b>	<b>9.465.231</b>	<b>4.869.226</b>	<b>3.711.312</b>	<b>2.262.336</b>	<b>1.541.728</b>	<b>731.282</b>	<b>454.094</b>
Müşteri Kârı (3) = (1-2)	<u>2.517.071</u>	<u>1.267.366</u>	<u>672.288</u>	<u>661.425</u>	<u>504.836</u>	<u>433.485</u>	<u>129.106</u>
<b>Kârlılık Oram (3/1)</b>	<b>% 21,00</b>	<b>% 20,65</b>	<b>% 15,33</b>	<b>% 22,62</b>	<b>% 24,66</b>	<b>% 37,21</b>	<b>% 22,13</b>

**ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama**

**4.3. KTM İle Kârlılık Analizi**

**Tablo 17:** Üretim faaliyetlerine ait kaynak havuzları

Kaynak Havuzu	Tutar (₺)	Kaynaklar		Sabit kısım (₺)	Oransal kısım (₺)	Maliyet Faktörü
Hammadde	14.328.841	DİMM		---	14.328.841	<u>Doğrudan</u> müşterilere
Direkt işçilik	342.590	Direkt işçilik		79.200	263.390	Direkt işçilik saati
Endirekt Malzeme	1.616.255	Endirekt malzeme		---	1.616.255	Kg
Endirekt işçilik	92.260	Endirekt işçilik		92.260	---	Endirekt işçilik saati
Makine	3.034.655	Enerji	1.986.835	1.047.820	1.986.835	kW
		Amort.	721.655			
		Vergi, sigorta	326.165			
Depo	281.950	Depolama gideri		89.500	192.450	DİMM (kg)
Tesis	903.620	Kira	600.000	687.500	216.120	Alan (m <sup>2</sup> )
		Elektrik-su-d.gaz	303.620			
Çeşitli giderler	378.300	Çeşitli giderler		---	378.300	Toplam işçilik saati
<b>Toplam</b>	<b>20.978.471</b>			<b>1.996.280</b>	<b>18.982.191</b>	

**Tablo 18:** Üretim dışı faaliyetlere ait kaynak havuzları

Kaynak Havuzu	Toplam Tutar (₺)	Kaynaklar		Sabit Kısım (₺)	Oransal Kısım (₺)	Maliyet Faktörü
Reklam	162.450	Reklam	112.850	14.850	98.000	Tanıtım faaliyeti sayısı
		Matbaa	18.000	18.000	---	
		Temsil-ağırlama	31.600	---	31.600	
Müş. ziyaretleri	86.300	Müşteri ziyareti gideri		---	86.300	Müşteri ziyareti sayısı
Faturalama ve sipariş	212.660	Fatura ve sipariş	187.460	---	187.460	Harcanan işçilik saati
		Hamaliye	25.200	---	25.200	
Kargolama	59.500	Kargo gideri		---	59.500	Kargolama adedi
Ücretler	426.000	Ücretler		426.000	---	Toplam çalışan sayısı
Araçlar	840.542	Akaryakıt gideri	439.000	---	439.000	Kat edilen km
		Sigorta gid.	40.000	40.000	---	
		Bakım gid.	34.400	---	34.400	
		Amortisman gideri	327.142	327.142	---	
Kira ve dışarıdan sağlanan hizm.	339.000	Kira	264.000	264.000	---	Faaliyet alanı (m <sup>2</sup> )
		Elekt.-su-doğalgaz	75.000	---	75.000	
Yemek ve temizlik	60.000	Yemek ve temizlik gideri		---	60.000	Yemek ve temizlik çalışanı sayısı
İletişim	44.500	İletişim gideri		---	44.500	Görüşme sayısı
Diğer çeşitli giderler	146.040	Çeşitli giderler	139.000	---	139.000	GYG % payı
		Matbaa (GYG)	2.000	2.000	---	
		Noter masrafı	5.040	---	5.040	
Finansman gideri	528.150	Finansman gideri		448.150	80.000	Ödeme aksatma oranı
<b>Toplam</b>	<b>2.905.142</b>			<b>1.540.142</b>	<b>1.365.000</b>	

## ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama

KTM'nin belki de en önemli özelliği, sabit kaynak maliyetlerini teorik kapasiteye göre hesaplayıp, fiilen kullanılan kadarını faaliyetlere ataması, fiili ve teorik kapasite arasındaki kısmı ise atıl kapasite olarak nitelendirip müşterilere yüklememesidir. Bu kısım dönem sonunda çalışmayan kısım gider veya zararı olarak gelir-gider tablosuna aktarılacaktır. Bu doğrultuda Tablo 17 ve 18'in hazırlanması önem arz etmektedir. Söz konusu iki tabloda üretim ve üretim dışı faaliyetlerin kaynak maliyetlerinin toplandığı havuzların ayrıntıları (Kaynak havuzlarının FTM'deki maliyet havuzlarından farklı olmaları dikkatlerden kaçmamalıdır.) yer almaktadır. Tabi ki KTM'nin gereği olarak bu maliyetler sabit ve orantısal olarak ayırma tabii tutulmuşlardır. Sabit maliyetler teorik kapasiteye göre dağıtılırken, orantısal maliyetler pratik kapasiteye göre dağıtılmaktadır. İşletmemizde fiili kapasite verileri pratik kapasiteye gayet yakın olduğundan, pratik kapasite yerine fiili veriler kullanılacaktır.

Öncelikle atıl kapasiteye ait maliyet tutarları belirlenmeli ve hesaplama dışı bırakılmalıdır. Bunun için gerekli teorik ve pratik kapasite verileri şu şekildedir:

- Direkt işçilik: Teorik kapasite: 11 işçi x 10 saat/gün x 300 gün = 33.000 saat  
Pratik kapasite: 27.407,2 saat
- Endir. işçilik: Teorik kapasite: 8.623 saat  
Pratik kapasite: 7.885 saat
- Makine: Teorik kapasite: 3.672.000 kW veya 120.000 makine saati  
Pratik kapasite: 3.241.695 kW veya 105.938 makine saati
- Depo: Teorik kapasite: 2.550 ton hammadde ve malzeme  
Pratik kapasite: 2.220 ton hammadde ve malzeme
- Tesis: Teorik kapasite: 830 m<sup>2</sup>  
Pratik kapasite: 745 m<sup>2</sup>
- Ücretler: Teorik kapasite: 19 çalışan x 10 saat x 300 gün = 57.000 saat  
Pratik kapasite: 19 çalışan x 8,4 saat x 300 gün = 47.880 saat
- Araçlar: Teorik kapasite: 400.000 km.  
Pratik kapasite: 365.833 km.
- Kira ve dsh: Teorik kapasite: 565 m<sup>2</sup>  
Pratik kapasite: 510 m<sup>2</sup>

Bu veriler ışığında, pratik ve teorik kapasitelerin birbirlerine oranlanmasıyla "atıl" kapasiteler Tablo 19'daki gibi belirlenmektedir.

**Tablo 19:** Atıl kaynak maliyetleri

Kaynak havuzu	Üretim faaliyetleri					Üretim dışı faaliyetler			Toplam
	Direkt işçilik	Endirekt işçilik	Makine	Depo	Tesis	Ücretler	Araçlar	Kira ve DSH	
Sabit maliyet	79.200	92.260	1.047.820	89.500	687.500	426.000	367.142	264.000	3.053.422
Dağıtılacak sabit maliyet	65.777	84.364	925.033	77.918	617.093	357.840	335.782	238.301	2.702.108
<b>Atıl kaynak maliyeti</b>	<b>13.423</b>	<b>7.896</b>	<b>122.787</b>	<b>11.582</b>	<b>70.407</b>	<b>68.160</b>	<b>31.360</b>	<b>25.699</b>	<b>351.314</b>
<b>Toplam</b>	<b>226.095 ₺</b>					<b>125.219 ₺</b>			<b>351.314 ₺</b>

Atıl kaynak maliyetleri belirlenerek elimine edildiğine göre, artık tüm faaliyetlerin maliyetlerini bulabiliriz.

Tablo 20'de üretim faaliyetlerine yüklenen kaynak maliyetleri görülmektedir. Yüklenen toplam tutarın FTM'den farklı olmasının sebebi, KTM'de direkt işçiliğin de kapasiteye göre dağıtılması, yerine koyma amortisman tutarının tarihi maliyetten daha yüksek olması ve devre dışı bırakılan atıl kapasite maliyetleridir. Bu durum aşağıda özetlenmektedir:



**ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama**

GÜG kaynak havuzları toplam tutarı: 6.168.635 ₺  
 Direkt işçilik gider tutarı: 342.590 ₺  
 Yerine koyma amortismanı ilave tutar: 138.405 ₺ ..... (721.655 – 583.250)  
Atıl kapasite maliyeti (-): (226.095 ₺)  
 KTM'ye göre dağıtılacak GÜG tutarı: 6.423.535 ₺

İşletme için makine ve diğer duran varlıkları üretim veya faaliyet girdisidir (maliyetidir). Çalışmamızda yerine koyma amortisman artış oranı olarak, Yurt İçi ÜFE (üretim maliyetlerindeki artışı temsil eden oran) endeksi kullanılmıştır. Endeks 2018 yılı için % 23,73'tür (yerine koyma amortismanı: 583.250 x 1,2373 = 721.655 ₺).

**Tablo 20:** Üretim kaynak havuzlarındaki maliyetlerin faaliyetlere aktarılması

Faaliyetler Kaynak havuzları	Hammadde satın alma- depolama	Hammaddeyi üretim hazırlama	Karışım- inceltme	Konçlama- tavlama	Fırınlama (unlu mamuller)	Toplam
Direkt işçilik	---	---	142.141 ₺	154.596 ₺	32.430 ₺	329.167 ₺
	---	---	11.835 iş.sa.	12.872 iş.sa.	2.700 iş.sa.	27.407 iş.sa.
<b>Endirekt malzeme</b>	<b>78.144 ₺</b>	<b>149.568 ₺</b>	<b>850.783 ₺</b>	<b>470.720 ₺</b>	<b>67.040 ₺</b>	<b>1.616.255 ₺</b>
	<b>2.442 kg</b>	<b>4.674 kg</b>	<b>26.587 kg</b>	<b>14.710 kg</b>	<b>2.095 kg</b>	<b>50.508 kg</b>
Endirekt işçilik	30.343 ₺	25.956 ₺	13.010 ₺	9.865 ₺	5.190 ₺	84.364 ₺
	2.836 iş.sa.	2.426 iş.sa.	1.216 iş.sa.	922 iş.sa.	485 iş.sa.	7.885 iş.sa.
<b>Makine</b>	<b>329.129 ₺</b>	<b>27.230 ₺</b>	<b>1.129.011 ₺</b>	<b>1.403.272 ₺</b>	<b>23.226 ₺</b>	<b>2.911.868 ₺</b>
	<b>366.410 kW</b>	<b>30.315 kW</b>	<b>1.256.894 kW</b>	<b>1.562.220 kW</b>	<b>25.856 kW</b>	<b>2.911.868 kW</b>
Depo	270.368 ₺	---	---	---	---	270.368
	Tümü	---	---	---	---	---
<b>Tesis</b>	<b>246.049 ₺</b>	<b>55.920 ₺</b>	<b>195.721 ₺</b>	<b>257.234 ₺</b>	<b>78.289 ₺</b>	<b>833.213 ₺</b>
	<b>220 m<sup>2</sup></b>	<b>50 m<sup>2</sup></b>	<b>175 m<sup>2</sup></b>	<b>230 m<sup>2</sup></b>	<b>70 m<sup>2</sup></b>	<b>745 m<sup>2</sup></b>
Çeşitli giderler	30.399 ₺	26.005 ₺	149.295 ₺	138.458 ₺	34.143 ₺	378.300 ₺
	2.836 iş.sa.	2.426 iş.sa.	13.928 iş.sa.	12.917 iş.sa.	3.185,20 iş.sa.	35.292,20 iş.sa.
<b>Faal. toplam maliyeti</b>	<b>984.432 ₺</b>	<b>284.679 ₺</b>	<b>2.479.961 ₺</b>	<b>2.434.145 ₺</b>	<b>240.318 ₺</b>	<b>6.423.535 ₺</b>

Üretim dışı faaliyetlerin belirlenmesi de Tablo 21'de gösterilmektedir. Faaliyetler yine kaynakları kullanımları ölçüsünde maliyetleri devralmışlardır. Sözgelimi sipariş sevkiyatı faaliyetinde kargolama işlemlerinin % 86'ya yakın kısmı gerçekleştiği için toplamda 59.500 ₺'lik kargolama giderlerinin 51.000 ₺'si bu faaliyete aktarılmıştır.

Burada da yine atıl kapasite maliyeti dağıtılmamış ve amortisman tutarları yerine koyma maliyeti üzerinden hesaplanmıştır.

Son aşamada faaliyet maliyetleri KTM'ye göre müşterilere yüklenecektir. Öncelikle satın alımları ölçüsünde direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri aktarılacaktır. Şöyle ki:

Spes: Toplam DİMM maliyeti/Toplam satılan adet = 769.718 ₺/2.389.704 adet=0,32 ₺/adet  
 Kuv: 7.647.193 ₺ / 294.161 adet = 26 ₺/adet  
 Kon: 5.706.758 ₺ / 312.487 adet = 18,26 ₺/adet  
 Unlu: 205.172 ₺ / 346.910 adet = 0,59 ₺/adet

**ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama**

**Tablo 21:** Üretim dışı faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi

Maliyet havuzları	Mamul depolama	Sipariş alma ve fatura	Sipariş hazırlama	Sipariş sevkiyatı	Müşteri ziyareti	Tanıtım	Y.hane ve genel temizlik	Finans	Müşteri hesabı takibi	Genel yönetim
Reklam	---	---	---	---	---	162.450 ₺	---	---	---	---
	---	---	---	---	---	Tümü	---	---	---	---
Müşteri ziyaretleri	---	---	---	---	86.300 ₺	---	---	---	---	---
	---	---	---	---	Tümü	---	---	---	---	---
Faturalama ve sipariş	34.025 ₺	148.862 ₺	29.773 ₺	---	---	---	---	---	---	---
	520,66 ₺	2.278 ₺	455,58 ₺	---	---	---	---	---	---	---
Kargolama	---	---	---	51.000 ₺	---	---	---	---	8.500 ₺	---
	---	---	---	% 85,71	---	---	---	---	% 14,28	---
Ücretler	36.400 ₺	36.400 ₺	18.200 ₺	109.200 ₺	36.400 ₺	36.400 ₺	18.200 ₺	18.200 ₺	18.200 ₺	30.240 ₺
	2 çalışan	2 çalışan	1 çalışan	6 çalışan	2 çalışan	2 çalışan	1 çalışan	1 çalışan	1 çalışan	1 çalışan
Araçlar	155.961 ₺	---	---	545.454 ₺	42.694 ₺	48.484 ₺	---	---	---	16.589 ₺
	70.510 km	---	---	246.601 km	19.302 km	21.920 km	---	---	---	7.500 km
Kira ve dah.	79.860 ₺	24.573 ₺	18.430 ₺	49.145 ₺	15.358 ₺	15.358 ₺	58.359 ₺	15.358 ₺	18.430 ₺	18.430 ₺
	130 m <sup>2</sup>	40 m <sup>2</sup>	30 m <sup>2</sup>	80 m <sup>2</sup>	25 m <sup>2</sup>	25 m <sup>2</sup>	95 m <sup>2</sup>	25 m <sup>2</sup>	30 m <sup>2</sup>	30 m <sup>2</sup>
Yemek ve temizlik	---	---	---	---	---	---	60.000 ₺	---	---	---
	---	---	---	---	---	---	Tümü	---	---	---
İletişim	3.002 ₺	9.855 ₺	847 ₺	10.193 ₺	5.566 ₺	3.481 ₺	573 ₺	1.220 ₺	4.800 ₺	4.963 ₺
	11.928 gör	39.152 gör	3.364 gör	40.498 gör	22.114 gör	13.830 gör	2.276 gör	4.846 gör	19.070 gör	19.720 gör
Diğer çeşitli giderler	---	---	---	---	---	---	---	---	12.500 ₺	133.540 ₺
	---	---	---	---	---	---	---	---	% 8,56	% 91,44
Finansman gideri	---	---	---	---	---	---	---	528.150 ₺	---	---
	---	---	---	---	---	---	---	Tümü	---	---
<b>Toplam</b>	<b>309.248 ₺</b>	<b>219.690 ₺</b>	<b>67.250 ₺</b>	<b>764.992 ₺</b>	<b>186.318 ₺</b>	<b>266.173 ₺</b>	<b>137.132 ₺</b>	<b>562.928 ₺</b>	<b>62.430 ₺</b>	<b>203.762 ₺</b>

Yukarıda hesaplanan birim mamul başına direkt ilk madde ve malzeme (DİMM) maliyet tutarlarıyla satış miktarları çarpılınca müşteri başına giderlere ulaşılabilecektir. Satın alınan mamul çeşitlerinin maliyetleri toplanarak da toplam maliyetler bulunacaktır.

**Tablo 22:** DİMM maliyeti dışındaki üretim maliyetlerinin müşterilere dağıtılması

Mamuller / Müşteriler	Hammadde satın alma-depolama	Hammaddeyi üretime hazırlama	Karışım-inceleme	Konçlama-tavlama	Fırınlama (unlu mamuller)	Toplam
Pastane	403.617 ₺	116.718 ₺	982.974 ₺	964.814 ₺	203.520 ₺	2.671.643 ₺
	% 41 satış	% 41 satış	610.610 kg	610.610 kg	293.790 adet	
Kafe	206.731 ₺	59.783 ₺	532.076 ₺	522.248 ₺	36.798 ₺	1.357.636 ₺
	% 21 satış	% 21 satış	330.519 kg	330.519 kg	53.120 adet	
Restoran	147.665 ₺	42.702 ₺	401.821 ₺	394.397 ₺	---	986.585 ₺
	% 15 satış	% 15 satış	249.605 kg	249.605 kg	---	
Otel	98.443 ₺	28.468 ₺	271.293 ₺	266.280 ₺	---	664.484 ₺
	% 10 satış	% 10 satış	168.523 kg	168.523 kg	---	
S.market	68.910 ₺	19.927 ₺	186.155 ₺	182.716 ₺	---	457.708 ₺
	% 7 satış	% 7 satış	115.637 kg	115.637 kg	---	
Ç.market	39.377 ₺	11.387 ₺	46.392 ₺	45.535 ₺	---	142.691 ₺
	% 4 satış	% 4 satış	28.818 kg	28.818 kg	---	
Kamu	19.689 ₺	5.694 ₺	59.250 ₺	58.155 ₺	---	142.788 ₺
	% 2 satış	% 2 satış	36.805 kg	36.805 kg	---	
<b>Toplam</b>	<b>984.432 ₺</b>	<b>284.679 ₺</b>	<b>2.479.961 ₺</b>	<b>2.434.145 ₺</b>	<b>240.318 ₺</b>	<b>6.423.535 ₺</b>

KTM'ye göre müşteri maliyetlerinin ortaya çıkarılabilmesi için sipariş ve müşteri devamlılık düzeylerindeki maliyetlerin de hesaplanması gerekmektedir. Müşterilere atfedilebilecek sipariş

## ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama

giderleri şu şekildedir:

MD:	34.025 ₺ (mamul depolama alanındaki sipariş giderleri)
SF:	219.690 ₺
SH:	67.250 ₺
SS:	764.992 ₺
Sipariş düzeyi:	1.085.957 ₺

Sipariş başına maliyet: 1.085.957 ₺ / 3.905 adet sipariş = 278,09 ₺/adet sipariş

Pastane:	278,09 ₺/adet	x 1.854 sipariş = 515.586 ₺
Kafe:		x 737 sipariş = 204.955 ₺
Restoran:		x 516 sipariş = 143.497 ₺
Otel:		x 294 sipariş = 81.760 ₺
S.market:		x 241 sipariş = 67.021 ₺
Ç.market:		x 217 sipariş = 60.346 ₺
Kamu:		x 46 sipariş = 12.792 ₺

Müşteri devamlılık düzeyi faaliyet maliyetleri ise aşağıdaki gibidir:

MD:	32.373 ₺
MZ:	186.318 ₺
T:	98.000 ₺
F:	80.000 ₺
MHT:	62.430 ₺
Müşteri devamlılık düzeyi:	459.121 ₺

**Tablo 23:** Müşterilere aktarılan müşteri devamlılık düzeyi faaliyet maliyetleri

Faaliyetler	Pastane	Kafe	Restoran	Otel	S.market	Ç.market	Kamu	Toplam
Mamul depolama	32.373 ₺	---	---	---	---	---	---	32.373 ₺
	Tümü	---	---	---	---	---	---	---
Müşteri ziyaretleri	104.317 ₺	33.533 ₺	29.813 ₺	9.328 ₺	3.719 ₺	3.837 ₺	1.771 ₺	186.318 ₺
	1.767 ziy.	568 ziyar.	505 ziyar.	158 ziyaret	63 ziyaret	65 ziyar.	30 ziyar.	3.156 ziy.
Tanıtım	38.500 ₺	21.250 ₺	11.500 ₺	8.750 ₺	7.000 ₺	4.000 ₺	7.000 ₺	98.000 ₺
	154 tanıt.	85 tanıtım	46 tanıtım	35 tanıtım	28 tanıtım	16 tanıtım	28 tanıtım	392 tanıt.
Finansman	48.000 ₺	32.000 ₺	---	---	---	---	---	80.000 ₺
	% 60	% 40	---	---	---	---	---	% 100
Müş. hes. takibi	28.200 ₺	13.203 ₺	10.269 ₺	3.641 ₺	2.662 ₺	3.151 ₺	1.304 ₺	62.430 ₺
	519 hes.b.	243 hes.b.	189 hes.b.	67 hes.bild.	49 hes.bil.	58 hes.bil.	24 hes.b.	1.149 h.b.
<b>Toplam</b>	<b>251.390 ₺</b>	<b>99.986 ₺</b>	<b>51.582 ₺</b>	<b>21.719 ₺</b>	<b>13.381 ₺</b>	<b>10.988 ₺</b>	<b>10.075 ₺</b>	<b>459.121 ₺</b>

Bulduğumuz üretim (DİMM ve diğer üretim maliyetleri), sipariş ve müşteri devamlılık düzeyi faaliyet maliyetlerinin Tablo 24'teki haliyle bir araya getirilmesiyle toplam müşteri maliyet tutarlarını elde etmiş olmaktadır. Net satışlardan düşüldüğü zaman da müşteri kârlılıklarını elde etmekteyiz. Bu kâr tutarlarının gelire oranı ise bize kârlılık oranlarını vermektedir.

**ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama**

**Tablo 24:** KTM'ye göre işletmenin müşteri kârlılıkları

	Pastane	Kafe	Restoran	Otel	S.market	Ç.market	Kamu
Satışlar	11.992.358	6.142.425	4.387.450	2.925.009	2.047.476	1.169.986	584.950
İadeler	10.056	5.833	3.850	1.248	912	5.219	1.750
<b>Net Satışlar (1)</b>	<b>11.982.302</b>	<b>6.136.592</b>	<b>4.383.600</b>	<b>2.923.761</b>	<b>2.046.564</b>	<b>1.164.767</b>	<b>583.200</b>
DİMM maliyeti	5.780.836	3.113.888	2.221.435	1.466.886	995.083	461.513	289.200
Diğer üretim maliyeti	2.671.643	1.357.636	986.585	664.484	457.708	142.691	142.788
Sipariş düzeyi maly.	515.586	204.955	143.497	81.760	67.021	60.346	12.792
Müş. dev. düz. maly.	251.390	99.986	51.582	21.719	13.381	10.988	10.075
Satıştan İndirimler	156.342	86.910	312.400	30.090	5.618	29.933	---
<b>Top. müş. maly. (2)</b>	<b>9.375.797</b>	<b>4.863.375</b>	<b>3.715.499</b>	<b>2.264.939</b>	<b>1.538.811</b>	<b>705.471</b>	<b>454.855</b>
Müşteri Kârı (3) = (1-2)	<u>2.606.505</u>	<u>1.273.217</u>	<u>668.101</u>	<u>658.822</u>	<u>507.753</u>	<u>459.296</u>	<u>128.345</u>
<b>Kârlılık Oranı (3/1)</b>	<b>% 21,75</b>	<b>% 20,74</b>	<b>% 15,24</b>	<b>% 22,53</b>	<b>% 24,81</b>	<b>% 39,43</b>	<b>% 22,00</b>

## 5. Sonuç

İçinde bulunulan dijitalleşme çağı, tüketim alışkanlıklarını ve pazarlama yöntemlerini değiştirmiş ve de yeni analiz ve değerlendirme yöntemlerinin geliştirilmesine de yol açmıştır.

Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, yeni sistem ve programların oluşturulması, müşteri odaklı çalışmaya duyulan ihtiyaç, işletmeleri ve bilim insanlarını yönetim muhasebesi tekniklerinde yeni arayışlara itmiştir. Bunlardan biri de MKA'dır.

Çalışmamızda MKA uygulamayan, tüm müşterilerin aynı kârı sağladığını iddia eden bir üretim işletmesine MKA uygulaması yapılmıştır. Uygulamanın amacı, KTM'nin MKA'da kullanılabilirliği, kullanıldığı takdirde sağlıklı sonuçlar verip vermeyeceğinin incelenmesidir.

**Tablo 25:** Maliyetleme yöntemlerinin kârlılık sonuçlarının karşılaştırılması

Kârlılık Sırası	Geleneksel Maliyetleme		FTM		KTM	
	1	Otel	% 24,64	Çikolata market	% 37,21	Çikolata market
2	Süpermarket	% 24,17	Süpermarket	% 24,66	Süpermarket	% 24,81
3	Kamu	% 23,90	Otel	% 22,62	Otel	% 22,53
4	Kafe	% 23,80	Kamu	% 22,13	Kamu	% 22,00
5	Pastane	% 21,35	Pastane	% 21,00	Pastane	% 21,75
6	Restoran	% 18,84	Kafe	% 20,65	Kafe	% 20,74
7	Çikolata market	% 15,65	Restoran	% 15,33	Restoran	% 15,24

Ulaşılan sonuçlara bakacak olursak (Tablo 25), MKA'nın oluşumunda faaliyet tabanlı olarak uygulanmasının yerinde olduğu görüşü ve literatürde FTM ve ZEFTM ile yapılan uygulamaların yoğunlukta olması sebebiyle, FTM sonuçlarının gerçekçi olduğu kabul edilecektir. Bu bağlamda diğer sonuçlar FTM ile kıyaslanacaktır.

Kontrol yöntemi olarak çalışmada yer alan geleneksel maliyetleme, MKA'da en farklı sonuçları

## ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama

veren yöntem olmuştur. FTM ile kıyaslanırsa, yalnızca iki grubun sıralamaları aynıdır. Kâr tutarları açısından da FTM ile ciddi farklılıklar barındırmaktadır. Geleneksel maliyetlemenin GÜG'leri sağlıksız dağıtması, faaliyet veya kaynak tabanlı olmaması, maliyetleri çoğunluğunun ait olduğu tarafa dâhil etmesi (örneğin, yakıt giderleri çoğunlukla siparişler dağıtıcı kamyonlara ait olduğundan, tüm yakıt giderlerinin sipariş gideri sınıfına alınması) bunun sebepleri arasında sayılabilir.

KTM analizi, FTM ile aynı sıralamayı vermiştir. Arada yüzdesel kârlılık farklılıkları olsa da, sıralama aynıdır. Buradan KTM'nin gerçeğe yakın sonuçlar sağladığını söylemek mümkün olmaktadır. Üstelik kaynakların etkin kullanımı için kaynak odaklı bakış açısına ihtiyaç varsa, KTM'nin daha iyi sonuçlar verdiğini söylemek de mümkündür. Bu bakımdan KTM, kârlılık analizi yapılırken uygulanabilir bir teknik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Geleneksel maliyetleme, dağıtım konusunda yetersizdir. FTM, bu zaafı gidermek için bir alternatif olarak oluşturulmuştur. Ancak uygulama zorlukları ve zaman, kaynaklar gibi değişkenleri dikkate almamasından dolayı literatürde yer alsa bile, işletmeler tarafından fazla uygulanma şansı bulamamıştır.

FTM'nin dezavantajlarına karşılık, türevi olan bazı yöntemlerin (özellikle ZEFTM) ondan daha başarılı sonuçlar üretebileceği yönünde çalışmalar yapılmıştır. FTM'ye benzeseler de, varsayımları ve gidiş yolları FTM'den farklı olmakta ve onun ilgilenmediği değişkenleri ele almaktadırlar.

KTM, kaynak ve faaliyet odaklı bakış açılarını birleştirmesi, kaynak planlaması zeminini hazırlaması, amortisman giderlerini yerine koyma maliyetleri üzerinden hesaplaması, atıl kapasiteyi dikkate alması gibi faydaları sayesinde işletmelerin maliyetleme ve maliyet yönetimindeki eksiklerini giderecek niteliklere sahiptir. Kurumsal kaynak planlama sistemlerinin iyi bilinmesini gerektirmesi gibi bazı dezavantajlarına sahip olsa da, avantajlarından dolayı verimli bir yöntemdir denebilir. Özellikle MKA bu avantajlardan yeterince faydalanmaktadır.

Geleneksel maliyetleme ile çağdaş maliyetleme yöntemlerini buluşturan bu çalışmada, yöntemler arası farklılık ve benzerliklerin ortaya konulduğu düşünülmektedir. Literatürde kendine fazlasıyla yer bulan FTM ve ZEFTM ile yapılan MKA çalışmalarının yanı sıra, en ileri maliyetleme ve maliyet yönetim tekniklerinden olan KTM'nin MKA'da kullanılmasının, hem MKA'da yeni yöntemler kullanılabileceğini göstermesi, hem de KTM'nin tanınırlığını artırması açısından literatüre katkıda bulunduğu düşünülmektedir.

Özetle MKA, işletme yönetimlerine fiyatlandırma, satılacak ürün seçimi, kaynak planlaması, müşteri odaklı çalışma ve müşteri portföyünü belirleme gibi konularda önemli katkı sağlamaktadır. Kullanılacak çağdaş maliyetleme yöntemleri ile analizin daha gerçekçi sonuçlar vermesi sağlanabilmektedir.

### Kaynakça

- AKSU, İ. (2013). "Kaynak Tüketimine Dayalı Muhasebe: Bir Örnek Uygulama", *E-Journal of New World Sciences Academy*. Web: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/187053>.
- AKTAŞ, R. (2013). "Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan 2013, 55-75.
- BASIK, F.O. (2012). **Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi** (1. Baskı), Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- BHIMANI, A., HORNGREN, C.T., DATAR, S.M. AND RAJAN, M. (2015). **Management and Cost Accounting** (6th Edition), Pearson Education Limited, United Kingdom.
- BLOCHER, E.J., STOUT, D.E. AND COKINS, G. (2010). **Cost Management: A Strategic Emphasis** (Fifth Edition), McGraw-Hill/Irwin, New York.
- CENGİZ, E. (2012). "Gelişmiş Bir Maliyetleme Yaklaşımı Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2012/1, 215-233.
- CLINTON, B.D. AND WEBBER, S.A. (2004). "RCA at Clopay: Here's Innovation in Management Accounting with Resource Consumption Accounting", *Strategic Finance*, October 2004, 21-26.
- DATAR, S.M. AND RAJAN, M.V. (2018). **Horngrén's Cost Accounting** (16th Edition), Pearson, New York.
- DEMİR, İ. (2009). *Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Müşteri Kârlılık Analizi: Bir Eğitim Kurumunda Uygulama*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

## ÖNCEL, M. ve BÜYÜKMİRZA, H. K., Kaynak Tüketim Muhasebesinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama

- ERKUŞ, H., AKSU, İ. VE TURAN, E. (2014). “Kaynak Tüketim Muhasebesinin Diğer Maliyet Sistemleri İle Karşılaştırılması”, *Muhasebe ve Vergi uygulamaları Dergisi*, 2014-2, 15-36.
- KAPLAN, R.S. AND COOPER, R. (1998). **Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance** (1st Edition), Harvard Business School Press, Boston.
- OKUTMUŞ, E. (2015). “Resource Consumption Accounting with Cost Dimension and An Application in A Glass Factory”, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 5(1), 46-57.
- ÖREN, V.E. (2011). *Müşteri Kârlılık Analizinde Faaliyet Tabanlı İle Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi: Seyahat Acentesi Örnek Olayı*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- ÖZYAPICI, H. (2012). *Resource Consumption Accounting and Its Application In A Healthcare Institution*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- PERKINS, D. AND STOVALL, O.S. (2011). “Resource Consumption Accounting: Where Does It Fit?”, *The Journal of Applied Business Research*, 27(5), 41-51.
- RYALS, L. (2008). **Managing Customers Profitably** (1st Edition), John Wiley and Sons Ltd, England.
- SMITH, M. AND DIKOLLI, S. (1995) “Customer Profitability Analysis: An Activity- Based Costing Approach”, *Managerial Auditing Journal*, 10(7), 3-7.
- SÖZEN, M. (2017). “Kaynak Tüketim Muhasebesinin Gelişim Süreci, Maliyet Avantajları ve Teorik Bir Uygulama”, *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(2), 229-255.
- SÜKLÜM, N. (2014). *Konaklama İşletmelerinde Her Şey Dâhil Sisteminin Müşteri Kârlılık Analizi Açısından Değerlendirilmesi: Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- TSE, M.S.C. AND GONG, M.Z. (2009). “Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models”, *The Journal of Applied Management Accounting Research*, 7(2), 41-54.
- VAN RAAIJ, E.M. (2005) “The Strategic Value of Customer Profitability Analysis”, *Marketing Intelligence & Planning*, 23(4), 372-381.
- VAN RAAIJ, E.M., VERNOOIJ, M.J.A. AND VAN TRIEST, S. (2003). “The Implementation of Customer Profitability Analysis: A Case Study”, *Industrial Marketing Management*, 32/2003, 573-583.
- WHITE, L. (2009). “Resource Consumption Accounting: Manager-Focused Management Accounting”, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, May/June 2009, 63-77.
- YILMAZ, B. VE CERAN, M.B. (2017). “The Role of Resource Consumption Accounting in Organizational Change and Innovation”, *Economics, Management and Financial Markets*, 12(2), 131-140.

## YAZIM KURALLARI

1. *Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*'ne gönderilecek yazılar Türkçe veya İngilizce olabilir. Yazının uzunluğu 20 sayfayı geçmemelidir. Yazının elektronik kopyası Microsoft Word programında Times New Roman yazı karakteri ile hazırlanmalıdır. Marj ayarları; üst, alt ve soldan 3 cm, sağdan ise 2.5 cm olmalıdır.
2. Başlık, makale hangi dilde ise önce o dilde kelimelerin ilk harfleri büyük diğerleri ise küçük olacak şekilde 12 punto, koyu ve sayfaya ortalı olarak verilmelidir. Ardından makale hangi dilde ise Türkçe özet Times New Roman, 11 punto ve tek satır aralıklı olarak yazılmalıdır. Özeti ardından makalenin diğer dildeki başlığı bir satır boşluk bırakılarak kelimelerin ilk harfleri büyük diğerleri ise küçük olacak şekilde 12 punto, koyu ve sayfaya ortalı olarak verilmelidir. Ardından, makalenin diğer dildeki özet bölümü Times New Roman, 11 punto ve tek satır aralıklı olarak yazılmalıdır. Türkçe ve İngilizce özetlerin altında, anahtar kelimeler (en çok 5 kelime) yer almalıdır.
3. Yazarın/yazarların adı, bağlı bulunduğu kurum ve bölümü, makalenin Türkçe ve İngilizce dillerindeki adı ile yazarların e-posta adresleri ayrı bir kapak sayfası şeklinde hazırlanmalıdır. Makale ana metninde yazarları tanıtacak herhangi bir bilgi yer almamalıdır.
4. Metin içinde başlıklar Arap rakamıyla numaralandırılmalı (1., 1.1., 1.1.2. gibi) ve derinlik üçten fazla olmamalıdır. Bütün ana ve düzey başlıkları 11 punto ve koyu olarak verilmeli ve sola dayalı olarak yazılmalıdır. Bununla birlikte, makalede eğer düzey başlıkları kullanılacaksa düzey başlığı 1 cm içeriden (paragraf girintisi verilerek) yazılacaktır.
5. Metin 11 punto ve tek satır aralıklı yazılmalıdır. Paragraflar mutlaka 1 cm içeriden başlamalıdır. Paragraflar arasında boşluk kullanılmamalıdır. Başka kaynaklardan yapılan aktarmalar üç satırı geçmiyor ise tırnak içinde italik olarak, üç satırı geçiyor ise ayrı bir paragrafta sağdan ve soldan birer santim içeri çekilerek 10 punto ve italik olarak verilmelidir.
6. Tablo ve şekillere başlık ve sıra numarası verilmeli, başlıklar tabloların üzerinde (Tablo 1. Tablo adı), şekillerin ise altında (Şekil 1. Şekil adı) yer almalıdır. Tablo ve şekiller dikey olarak (tam sayfa olan tablo ve şekiller yatay olarak yerleştirilebilir), denklemler sayfaya sola dayalı olarak verilmeli ve denklemlerin sıra numaraları parantez içinde olup sayfanın sağ tarafına yaslanmalıdır.
7. Kaynaklara göndermeler, metin içi parantez yöntemi ile yapılmalıdır. Parantez içindeki sıra; yazar/yazarların soyadı, kaynağın yılı, sayfa numarası/numaraları şeklinde olmalıdır (örneğin: Soyad, tarih: sayfa sayısı).
8. Metin içinde, yukarıdaki gibi gönderme yapılan bütün kaynaklar, Referanslar listesinde APA biçimine uygun olarak belirtilmeli, gönderme yapılmayan kaynaklar bu listede yer almamalıdır. Kaynaklar alfabetik sırayla ve kaynakça yazım örneklerinde belirtildiği gibi APA biçimde yazılmalıdır. Makale ve kitap adları sadece ilk harfleri büyük olacak şekilde yazılmalıdır. Kaynakça yazım biçimi için "kaynakça yazım örnekleri"ne bakılmalıdır. Karar verilemeyen durumlarda dergide yayımlanmış makaleler incelenmelidir.
9. Makalelerin basıma girecek son şeklini yayım kurallarına uygun sunmak yazarlara aittir; makaleler uygun sunulana kadar yayımlanmaz.
10. Makalesi kabul edilen yazar(lar), yayım hakları devir formunu imzalayıp editör kuruluna göndermekle mükelleftir.

### Kaynakça Yazım Örnekleri:

#### **Basılı dergi makalesi: 1 yazarlı**

[Metin içinde atıf: (Soyadı, Tarih: İlgili Sayfa)]

Soyadı, İsmi İlk Harfi. (Tarih). Makale Adı. *Dergi Adı*, Cilt(Sayı), Sayfa Aralığı.

#### **Basılı dergi makalesi: 2 yazarlı**

[Metin içinde atıf: (Birinci Yazar Soyadı ve İkinci Yazar Soyadı, Tarih: İlgili Sayfa)]

Soyadı, İsmi İlk Harfi. ve Soyadı, İsmi İlk Harfi. (Tarih). Makale Adı. *Dergi Adı*, Cilt(Sayı), Sayfa Aralığı.

**Basılı dergi makalesi: 3-6 yazarlı**

[Metin içinde atıf: İlk atıf: (Birinci Yazar Soyadı, İkinci Yazar Soyadı, Üçüncü Yazar Soyadı, Dördüncü Yazar Soyadı, Beşinci Yazar Soyadı ve Altıncı Yazar Soyadı, Tarih: İlgili Sayfa); Takip eden atıf: (Birinci Yazar Soyadı vd., Tarih: İlgili Sayfa)]

Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi. ve Soyadı, İsmi İlk Harfi. (Tarih). Makale Adı. *Dergi Adı*, Cilt(Sayı), Sayfa Aralığı.

**Basılı dergi makalesi: 6'dan fazla yazarlı**

[Metin içinde atıf: (Birinci Yazar Soyadı vd., Tarih: İlgili Sayfa)]

Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi....ve Soyadı, İsmi İlk Harfi. (Tarih). Makale Adı. *Dergi Adı*, Cilt(Sayı), Sayfa Aralığı.

**Makale: Aynı yazar tarafından aynı yıl içinde yapılmış farklı çalışma**

[Metin içinde atıf: (Birinci Yazar Soyadı ve İkinci Yazar Soyadı, Tarihi: İlgili Sayfa); Aynı Yazarın Diğer Eseri (Birinci Yazar Soyadı ve İkinci Yazar Soyadı, Tarihb: İlgili Sayfa)]

Soyadı, İsmi İlk Harfi. ve Soyadı, İsmi İlk Harfi. (Tarihi). Makale Adı. *Dergi Adı*, Cilt(Sayı), Sayfa Aralığı.

Soyadı, İsmi İlk Harfi. ve Soyadı, İsmi İlk Harfi. (Tarihb). Makale Adı. *Dergi Adı*, Cilt(Sayı), Sayfa Aralığı.

**Kitap: Tek yazarlı**

[Metin içinde atıf: (Soyadı, Tarih: İlgili Sayfa)]

Soyadı, İsmi İlk Harfi. (Tarih). *Kitap Adı* (Varsa Baskı Sayısı). Yayınlanan Yer: Yayıncı.

**Kitap: İki yazarlı**

[Metin içinde atıf: (Birinci Yazar Soyadı ve İkinci Yazar Soyadı, Tarih: İlgili Sayfa)]

Soyadı, İsmi İlk Harfi. ve Soyadı, İsmi İlk Harfi. (Tarih). *Kitap Adı* (Varsa Baskı Sayısı). Yayınlanan Yer: Yayıncı.

**Kitap: 3-6 yazarlı**

[Metin içinde atıf: İlk atıf: (Birinci Yazar Soyadı, İkinci Yazar Soyadı, Üçüncü Yazar Soyadı, Dördüncü Yazar Soyadı, Beşinci Yazar Soyadı ve Altıncı Yazar Soyadı, Tarih: İlgili Sayfa); Takip eden atıf: (Birinci Yazar Soyadı vd., Tarih: İlgili Sayfa)]

Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi. ve Soyadı, İsmi İlk Harfi. (Tarih). *Kitap Adı* (Varsa Baskı Sayısı). Yayınlanan Yer: Yayıncı.

**Kitap: 6'dan fazla yazarlı**

[Metin içinde atıf: (Birinci Yazar Soyadı vd., Tarih: İlgili Sayfa)]

Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi., Soyadı, İsmi İlk Harfi....ve Soyadı, İsmi İlk Harfi. (Tarih). *Kitap Adı* (Varsa Baskı Sayısı). Yayınlanan Yer: Yayıncı.

**Kitap: Tek Editörlü**

[Metin içinde atıf: (Editör Soyadı, Tarih: İlgili Sayfa)]

Editörün Soyadı, İsmi İlk Harfi. (Ed.). (Tarih). *Kitap Adı* (Varsa Baskı Sayısı). Yayınlanan Yer: Yayıncı.

**Kitap: 2 veya daha fazla editörlü**

[Metin içinde atıf: (Birinci Editörün Soyadı ve İkinci Editörün Soyadı, Tarih: İlgili Sayfa)]



Birinci Editörün Soyadı, İsmi İlk Harfi. ve İkinci Editörün Soyadı, İsmi İlk Harfi. (Eds.).  
(Tarih). *Kitap Adı* (Varsa Baskı Sayısı). Yayınlanan Yer: Yayıncı.

**Kitap: Yazarı kurum olan**

[Metin içinde atıf: (Kurum Adı, Tarih: İlgili Sayfa)]

Kurum Adı. (Tarih). *Eserin Adı* (No.). Yayınlanan Yer: Yayıncı.

**Kitap: Edit edilen kitapta bölüm (örnek: makale)**

[Metin içinde atıf: (Makale Yazarının Soyadı, Tarih: İlgili Sayfa)]

Makale Yazarının Soyadı, İsmi İlk Harfi. (Tarih). Makale Adı. Editörün Adının İlk Harfi. Editörün Soyadı (Ed.), *Kitabın Adı* içinde (Sayfa Aralığı. ss.) (Varsa Baskı Sayısı). Yayınlanan Yer: Yayıncı.

**Kitap: Çeviri**

[Metin içinde atıf: (Soyadı, Tarih: İlgili Sayfa)]

Soyadı, İsmi İlk Harfi. (Tarih). *Kitap Adı*. (Çev. Çevirmen İsmi İlk Harfi. Çevirmen Soyadı).  
Yayınlandığı Yer: Yayıncı.

**Kitap: Aynı yazar tarafından aynı yıl içinde yapılmış farklı çalışma**

[Metin içinde atıf: (Birinci Yazar Soyadı ve İkinci Yazar Soyadı, Tarihi: İlgili Sayfa); Aynı Yazarın Diğer Eseri (Birinci Yazar Soyadı ve İkinci Yazar Soyadı, Tarihi: İlgili Sayfa)]

Soyadı, İsmi İlk Harfi. ve Soyadı, İsmi İlk Harfi. (Tarihi). *Kitap Adı*. Yayınlanan Yer: Yayıncı.

Soyadı, İsmi İlk Harfi. ve Soyadı, İsmi İlk Harfi. (Tarihi). *Kitap Adı*. Yayınlanan Yer: Yayıncı.

**Yayımlanmamış tez**

[Metin içinde atıf: (Soyadı, Tarih: İlgili Sayfa)]

Soyadı, İsmi İlk Harfi. (Tarih). *Tez Adı*. (Yayımlanmamış doktora/yüksek lisans tezi). Üniversite Enstitüsü ve Anabilim Dalı Adı, Yayınlanan Yer.

**Yayımlanmış tez**

[Metin içinde atıf: (Soyadı, Tarih: İlgili Sayfa)]

Soyadı, İsmi İlk Harfi. (Tarih). *Kitap Adı* (Yayımlanmış doktora/yüksek lisans tezi). Yayınlanan Yer: Yayıncı.

**Basılmış konferans kitabında bildiri**

[Metin içinde atıf: (Soyadı, Tarih: İlgili Sayfa)]

Soyadı, İsmi İlk Harfi. (Tarih). Bildiri Adı. *Bildiri Kitabının Adı* içinde (Sayfa Aralığı. ss.).  
Yayınlanan Yer: Yayıncı.

**Resmi raporlar**

[Metin içinde atıf: (Kurum Adı [TÜİK], Tarih: İlgili Sayfa)]

Kurum Adı. (Tarih). *Rapor Adı*. Rapor No. Yayınlanan Yer: Yayıncı.



---

ORDU ÜNİVERSİTESİ  
ÜNYE İKTİSADİ VE İDARİ  
BİLİMLER FAKÜLTESİ  
DERGİSİ

---



ORDU  
ÜNİVERSİTESİ