

T.C
FATİH ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE
BİR EĞİTİM KURUMUNDA UYGULAMASI

METİN YILMAZ

Temmuz 2008

T.C
FATİH ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE
BİR EĞİTİM KURUMUNDA UYGULAMASI

Danışman

Yrd.Doç.Dr. Ali COŞKUN

METİN YILMAZ

Temmuz 2008

ONAYLAMA SAYFASI

Öğrenci : Metin YILMAZ
Enstitüsü : Sosyal Bilimler
Anabilim Dalı : İşletme
Tez Konusu : Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Eğitim Kurumunda Uygulaması
Tez Tarihi : Temmuz 2008

Bu tezin şekil ve içerik açısından Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tez Yazım Kılavuzunda belirtilen kurallara uygun formatta yazıldığını onaylıyorum.

Prof. Dr. Selim ZAİM
Anabilim Dalı Başkanı

İşletme Anabilim Dalı 51210612 numaralı öğrencisi Metin YILMAZ tarafından hazırlanan bu tezin Yüksek Lisans Tezinde bulunması gereken yeterliliğe, kapsama ve niteliğe sahip olduğunu onaylıyorum.

Yrd.Doç.Dr. Ali COŞKUN
Tez Danışmanı

Tez Sınavı Jüri Üyeleri

Yrd. Doç. Dr. Ali COŞKUN

.....

Yrd. Doç. Dr. Ahmet AKIN

.....

Yrd. Doç. Dr. Abdulkadir CİVAN

.....

Bu tezin Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tez Yazım Kılavuzunda belirtilen kurallara uygun formatta yazıldığını onaylıyorum.

Doç. Dr. Mehmet ORHAN
Müdür

ÖNSÖZ

Bu çalışmayı yaparken bana desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen kıymetli hocam Yrd. Doç. Dr. Ali COŞKUN'a, eğitim kurumunun kıymetli yöneticilerine, eşime ve kızlarıma çok teşekkür ederim.

Temmuz, 2008

Metin YILMAZ

İÇİNDEKİLER

1.	GİRİŞ	1
2.	MALİYET MUHASEBESİ	3
2.1.	Genel Hatlarıyla Maliyet Muhasebesi	3
2.1.1.	Maliyet Muhasebesinin Tanımı	3
2.1.2.	Maliyet Muhasebesinin Amaçları	4
2.1.2.1.	Ürünlerin Maliyetini Hesaplamak	5
2.1.2.2.	Üretim Giderlerinin Kontrolünü Sağlamak	5
2.1.2.3.	Planlamaya Yardımcı Olmak	6
2.1.2.4.	İşletmelerde Alınacak Özel Kararlara Yardımcı Olmak	6
2.1.3.	Maliyet Muhasebesinin Genel Muhasebe ile İlişkisi	6
2.2.	Maliyet Muhasebe ile İlgili Temel Kavramlar	7
2.2.1.	Harcama Kavramı	7
2.2.2.	Gider Kavramı	7
2.2.3.	Maliyet Kavramı	8
2.3.	Gider Çeşitleri Ve Gider Yerleri	8
2.3.1.	Gider Çeşitleri	8
2.3.1.1.	İlk Madde ve Malzeme Giderleri	9
2.3.1.2.	İşçi Ücret ve Giderleri	10
2.3.1.3.	Memur Ücret ve Giderleri	10
2.3.1.4.	Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	10
2.3.1.5.	Çeşitli Giderler	10
2.3.1.6.	Vergi, Resim ve Harçlar	11
2.3.1.7.	Amortismanlar ve Tükenme Payları	12
2.3.1.8.	Finansman Giderleri	12
2.3.2.	Gider Yerleri	12
2.4.	Hizmet Üretim Maliyeti ve Özellikleri	13
2.5.	Maliyet Hesaplama Yöntemleri	14

2.5.1.	Standart Maliyet Yöntemi	14
2.5.2.	Değişken Maliyet Yöntemi	14
2.5.3.	Sipariş Maliyet Yöntemi	14
2.5.4.	Safha Maliyet Yöntemi	15
2.5.5.	Birleşik Üretimde Maliyetleme Yöntemi	15
2.6.	Modern Maliyetleme Sürecine Geçiş	15
3.	ÖZEL EĞİTİM KURUMLARI	18
3.1.	Eğitim Kurumlarının Yapıları	18
3.1.1.	Özel Eğitim Kurumlarının Sınıflandırılması	18
3.2.	Özel Ortaöğrenim Okulların Özellikleri	20
3.2.1.	Eğitim Kurumunun Amacı	20
3.2.2.	Eğitim Kurumunun Açılması ve Denetimi	20
3.2.3.	Eğitim-Öğretim ve Kurumların Yönetimi	21
3.2.4.	Kayıt - Kabul İşlemleri ve Mezuniyet	23
3.2.5.	Sosyal Hizmetler ve Sağlık Hizmetleri	23
3.2.6.	Malî Hükümler	23
3.3.	Özel Eğitim Kurumlarının Muhasebe Yapısı	24
3.3.1.	Özel Eğitim Kurumları Muhasebesinin Özellikleri	24
3.3.2.	Özel Eğitim Kurumlarında Muhasebe Süreci	25
4.	FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ	30
4.1.	Faaliyet Tabanlı Maliyetin Tanımı	30
4.2.	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Ortaya Çıkışı	31
4.3.	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile İlgili Kavramlar	32
4.3.1.	Kaynaklar	32
4.3.2.	Faaliyet	33
4.3.3.	Maliyet Havuzu	33
4.3.4.	Maliyet Sürücüsü	33
4.4.	Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Özellikleri ve Amaçları	34
4.4.1.	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Özellikleri	34
4.4.2.	Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Amaçları	36

4.5.	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yapısı	36
4.6.	Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Kurulması	38
4.6.1.	Faaliyetlerin Belirlenmesi	39
4.6.1.1.	Birim Seviyesi Faaliyetler	40
4.6.1.2.	Parti Seviyesi Faaliyetler	40
4.6.1.3.	Ürün Seviyesi Faaliyetler	40
4.6.1.4.	Tesis Seviyesi Faaliyetler	41
4.6.2.	Faaliyetlerin Gruplandırılması	42
4.6.3.	Genel Üretim Giderlerinin Faaliyetlere Göre Yeniden Dağıtım	43
4.6.4.	Maliyetlerin Ürünlere Aktarımı İçin Uygun Maliyet Anahtarlarının Seçimi	43
4.6.5.	Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Yüklenmesi	44
4.7.	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Varsayımları	44
4.8.	Hizmet Üreten İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması	45
4.9.	Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yararları	46
4.10.	Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemine Yöneltilen Eleştiriler	46
4.11.	Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi	47
5.	FAALİYET TABANLI MALİYET YÖNTEMİNİN BİR ÖZEL EĞİTİM KURUMUNDA UYGULANMASI	49
5.1.	Eğitim Kurumu ile İlgili Genel Bilgiler	49
5.2.	Eğitim Kurumunun Hizmet Üretim Maliyetleri	50
5.2.1.	İlk Madde ve Malzeme Giderleri	51
5.2.2.	Ücretler	52
5.2.3.	Taşeron Giderleri	53
5.2.4.	Diğer Eğitim Giderleri	53
5.2.5.	Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	55
5.2.6.	Çeşitli Giderler	56
5.2.7.	Vergi Resim ve Harçlar	57

5.2.8.	Amortismanlar ve Tükenme Payları	57
5.2.9.	Toplam Hizmet Üretim Maliyetleri	58
5.3.	Geleneksel Maliyet Sisteminde Öğrenci Maliyetinin Hesaplaması	59
5.4.	Faaliyet Tabanlı Maliyet Uygulaması	60
5.4.1.	Faaliyetler ve Faaliyet Havuzlarının Belirlenmesi	60
5.4.2.	Birinci Aşama Dağıtım Anahtarlarının Belirlenmesi	62
5.4.3.	Birinci Aşama Maliyetlerin Faaliyetlere Dağıtımı	64
5.4.4.	Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması	67
5.4.4.1.	İlk Madde ve Malzeme Giderleri	67
5.4.4.2.	Ücretler	68
5.4.4.3.	Taşeron Giderleri	69
5.4.4.4.	Diğer Eğitim Giderleri	70
5.4.4.5.	Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	71
5.4.4.6.	Çeşitli Giderler	75
5.4.4.7.	Vergi Resim ve Harçlar	75
5.4.4.8.	Amortisman ve Tükenme Payları	76
5.4.5.	Birinci Aşama Maliyetlerin Faaliyetlere Dağıtılması	79
5.4.6.	İkinci Aşama Maliyet Anahtarlarının Seçimi	82
5.4.6.1.	İkinci Aşama Maliyet Anahtarları	82
5.4.6.2.	İkinci Aşama Maliyetlerin Dağıtımı	82
5.4.7.	Üçüncü Aşama Maliyet Anahtarlarının Seçimi	88
5.4.8.	Yükleme Oranlarının ve Şubelere Düşen Payların Hesaplanması	88
5.5.	Geleneksel Maliyet Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyete Göre Elde Edilen Verilerin Karşılaştırılması	94
6.	SONUÇ	96
	KAYNAKÇA	100

KISALTMALAR

FTM	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
YTL	: Yeni Türk Lirası
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
L1	: Lise 1. Sınıf Öğrencileri
L2	: Lise 2. Sınıf Öğrencileri
L3	: Lise 3. Sınıf Öğrencileri
ECDL	: European Computer Driving Licence
ÖSS	: Öğrenci Seçme Sınavı
F	: Faaliyet
m ²	: Metrekare
MSUGT	: Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği
GÜG	: Genel Üretim Giderleri
KDV	: Katma Değer Vergisi

TABLO LİSTESİ

Tablo 3.1. Eğitim kurumlarında görev alacak personel listesi.....	22
Tablo 3.2. Giderlerin yevmiye defterine kayıtları.....	27
Tablo 3.3. Giderlerin yansıtma hesabı ile kapatılması.....	27
Tablo 3.4. Özel eğitim kurumları örnek hizmet üretim gider hesapları.....	28
Tablo 4.1. Geleneksel maliyet hesaplama ve faaliyete tabanlı maliyetleme yöntemlerinin karşılaştırılması	35
Tablo 5.1. Eğitim kurumu ile ilgili gerekli bilgiler.....	49
Tablo 5.2. Eğitim kurumunun hizmet üretim maliyetleri.....	50
Tablo 5.3. Çalışanlar ve ücret giderleri.....	52
Tablo 5.4. Toplam taşeron giderleri.....	53
Tablo 5.5. Toplam diğer eğitim giderleri.....	55
Tablo 5.6. Toplam dışardan sağlanan fayda ve hizmetler.....	56
Tablo 5.7. Toplam çeşitli giderler.....	57
Tablo 5.8. Toplam vergi resim harç giderleri.....	57
Tablo 5.9. Toplam hizmet üretim maliyetleri	58
Tablo 5.10. Geleneksel maliyet sisteminde öğrenci maliyetleri.....	59
Tablo 5.11. Faaliyetler ve faaliyet havuzları.....	60
Tablo 5.12. Birinci aşama dağıtım anahtarları.....	62
Tablo 5.13. Faaliyetlerle ilgili gerekli bilgiler.....	64
Tablo 5.14. Ücret ayrıntıları.....	68
Tablo 5.15. Elektrik, su, yakıt ve temizlik gideri için katsayılar.....	71
Tablo 5.16. Amortisman gideri için katsayılar.....	76
Tablo 5.17.A Birinci aşama maliyetlerinin faaliyetlere dağıtılması.....	80
Tablo 5.17.B Birinci aşama maliyetlerinin faaliyetlere dağıtılması.....	81
Tablo 5.18. İkinci aşamada dağıtımı yapılacak gider yerleri.....	82
Tablo 5.19. Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13), yükleme oranının tespit edilebilmesi için katsayılar.....	82

Tablo 5.20. Tadilat ve Tamirat (F15) yükleme oranının tespit edilebilmesi için katsayılar.....	84
Tablo 5.21. İkincil faaliyetlerin giderlerinin birincil faaliyetlere dağıtımı....	87
Tablo 5.22. Üçüncü aşama maliyet anahtarları.....	88
Tablo 5.23. Faaliyet merkezlerindeki giderlerin hizmetlere yüklenmesi.....	93
Tablo 5.24. Geleneksel maliyet sistemi ve faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre hizmet maliyetinin karşılaştırılması.....	94
Tablo 6.1. Eğitim kurumunun gelir gider ve kârlarının karşılaştırılması.....	97

ŞEKİL LİSTESİ

- Şekil 4.1. Faaliyet tabanlı maliyet yönteminin yapısı37
Şekil 4.2. Faaliyetlerin çeşitli düzeylerde gruplandırılması42

Enstitüsü : **Sosyal Bilimler**
Anabilim Dalı : **İşletme**
Tez Danışmanı : **Yrd. Doç. Dr. Ali Coşkun**
Tez Tarihi : **Temmuz 2008**

KISA ÖZET

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE BİR EĞİTİM KURUMUNDA UYGULAMASI

Metin YILMAZ

Rekabetin hız kazandığı günümüz piyasasında doğru bilgiye ulaşmak işletmeler için her geçen gün daha fazla öneme sahip olmaktadır. Gün geçtikçe hızla büyüyen ve önemi artan özel eğitim kurumları için de maliyetlerini doğru olarak belirleyebilmek bu nedenlerden dolayı gittikçe önem kazanmaktadır.

Bu çalışma, faaliyet tabanlı maliyet yönteminin özel bir eğitim kurumunda maliyetlerinin daha doğru hesaplanabilmesine katkı yapıp yapamayacağını incelemek, amacıyla yapılmıştır. Ankara ilinde faaliyet gösteren özel bir eğitim kurumu model olarak seçilerek faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği ve geleneksel maliyet sistemi ile arasındaki farklar verilmiştir.

Anahtar Kelimeler

Faaliyet tabanlı maliyet, Eğitim kurumu, Maliyet, Faaliyet, Gider

University : **Fatih University**
Institute : **Institute of Social Sciences**
Department : **Management**
Supervisor : **Assist. Prof. Ali Coşkun**
Degree Awarded and Date : **July, 2008**

ABSTRACT

ACTIVITY-BASED COSTING AND ITS APPLICATION IN AN EDUCATION INSTITUTION

Metin YILMAZ

In today's world in which the rate of competition has been increasing even more, to be able to get access to correct information is becoming ever more important. Thus, it is also becoming more important for the private education institutions, which have been increasingly growing and gaining significance, to be able to determine the costs correctly.

This study has been carried out to be able to assess whether to contribute to account the cost more precisely the applicability of activity based cost management in a private education institution. An education institution in Ankara was chosen as a model and the differences between the applicability of management through activity based costing and traditional costing system are provided.

Key Words

Activity based costing, Education institution, Costing, Activity, Expenditure

1. GİRİŞ

Hızla artan küresel rekabet ve teknolojik değişim, öncelikle işletmelerin yönetim yaklaşımlarında değişimin gereğini ortaya çıkarmıştır. İşletmeler, yeni üretim teknolojilerine geçerken, muhasebe sistemlerinin de bu değişime uyumlaştırılması gerekir. Özellikle maliyet hesapları açısından bu değişime ayak uydurabilmek önemlidir. Çünkü işletmelerin maliyet sistemleri ile üretim yapısı arasında doğrudan bir ilişki vardır. Bu ilişki oluşmazsa maliyet muhasebesi beklenen sonuçları veremez duruma gelir.

Nitekim maliyet muhasebesinde yüzyılın başından beri yaşanan bu değişimin üretim faktörlerinin değişim göstermesinden kaynaklandığı görülmektedir. Söz konusu zaman diliminde üretim, ağırlıklı olarak emeğe dayandığı için maliyet hesaplamaları işçiliği esas alacak şekilde düzenlenmişti.

Maliyet yöntemlerinde yeni arayışlar, gelişmelerin doğal sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Bu arayışlar, daha ziyade genel üretim giderlerinin mamullere dağıtılması noktasına odaklanmıştır. İşletmelerin ileri üretim teknolojilerini kullanmaları, genel üretim giderlerinin üretim maliyeti içindeki payının artmasına neden olmuştur. Bu giderlerinin artması sonucunda, bu giderlerin mamul ve hizmet maliyetine yüklenmesinde ve hizmet ya da üretim işletmesi birimlerinin maliyetlerinin belirlenmesi ve doğru yönetim kararlarının alınabilmesi açısından daha belirgin ve gerçekçi değerlerin hesaplanmasını gerekli hale getirmiştir. Bu gereklilik faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, öncelikle mamul üreten işletmeler için tasarlanmış olmasına rağmen, günümüzde önemi gün geçtikçe artan hizmet sektöründe faaliyet gösteren hizmet üretim işletmelerinde de kullanılmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi genel üretim giderlerinin birinci aşamada faaliyetlere ve ikinci aşamada ürünlere dağıtan geleneksel yöntemle göre daha karmaşık ama doğruluk derecesi daha fazla bir yöntem olarak literatürde yerini almaya başlamıştır.

Bu çalışmanın temel amacı genel üretim giderlerinin mamul ve hizmetlere yüklenmesinde son yıllarda kullanılmaya başlanan faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini genel hatlarıyla açıklamak, geleneksel maliyetleme yöntemi ile faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini karşılaştırarak farklarını ortaya koymak, Ankara'da faaliyet gösteren bir eğitim kurumunda uygulanabilirliğini araştırmak ve çıkan sonuçları yorumlamaktır.

Çalışma giriş ve sonuç bölümü dâhil altı bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünde kısaca çalışmanın konusu, bölümleri ve kullanılan yöntemden bahsedilmiştir. İkinci bölümünde temel maliyet kavramları, maliyet hesaplama yöntemleri, bu yöntemlere teknolojik gelişmelerin etkisi ile modern maliyet yöntemlerinin gelişimi ve bu yöntemler ışığında hizmet maliyetlerinin belirlenmesi hakkında bilgilere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde incelemenin konusunu teşkil eden eğitim kurumlarının yapıları, bu kurumlarının muhasebe sisteminin özellikleri ve bu kurumlardaki muhasebe süreci ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde ise, uygulamada kullanılan yöntem olan faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ele alınmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin ortaya çıkışı, temel kavramları, sistemin özellikleri, amaçları, yapısı gibi temel konuların yanında, sistemin yararları ile sisteme yöneltilen eleştirilere değinildikten sonra sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.

Beşinci bölümde ise bir eğitim kurumlarında faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine ilişkin bir uygulamaya yer verilmiştir. Eğitim kurumu ile ilgili genel bilgiler verildikten sonra geleneksel maliyetleme yöntemine göre toplam ve birim maliyetlerin hesaplanma uygulamalarına, daha sonra faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile toplam ve birim maliyetlerin hesaplanma uygulamalarına yer verilmiştir.

Sonuç bölümünde ise, bu çalışma sürecinde elde edilen bilgiler doğrultusunda ulaşılan sonuçlar ve bu sonuçların değerlendirilmesine yer verilmiştir.

2. MALİYET MUHASEBESİ

2.1. Genel Hatlarıyla Maliyet Muhasebesi

Günümüz dünyasında yaşamakta olduğumuz siyasal, sosyal ve ekonomik krizler ile yoğun rekabet ortamı, işletmeleri varlıklarını sürdürebilmek için daha düşük maliyetlerle daha kaliteli mamulleri üretmek durumunda bırakmaktadır. Bunu gerçekleştirmek için de fazla sermaye yatırımı gerektirmeyen, verimliliği ve üretkenliği arttırıcı yeni üretim teknolojileri geliştirmenin yollarını aramaktadırlar. Bu arayışlarda amaç gereksiz olanı ortadan kaldırarak üretim zamanını dolayısıyla maliyetleri azaltmak ve verimliliği arttırmaktır (Yükü 18).

20. yüzyıl başlarında üretim işletmelerinde üretimin hesaplarda izlenmesi ve mamul maliyet fiyatlarının saptanmasının zorunluluğu duyulmaya başlanmıştır. Bilimsel anlamda maliyet muhasebesi uygulamaları, ülkemizde iktisadi devlet teşekkülleri aracılığıyla başlamıştır. Maliyet muhasebesinin esasını maliyetlerin tespiti oluşturur. Üretim işlemlerini hesaben izlemek ve üretim giderlerini ayrıntılı biçimde kavramak, üretim giderlerini gider yerlerine ve gider taşıyıcılarına dağıtmak suretiyle maliyetin saptanması ile mümkün olur. Maliyet muhasebesi işletmenin üretime ilişkin iç işlemlerini izleyip kontrol eder ve maliyeti belirler (Akın 1).

2.1.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı

İşletmeler her maliyet dönemi için ürettikleri mal veya hizmetlerin toplam ve birim maliyetini bulmak ve bulunan bu maliyetleri dönemlere göre karşılaştırmak, analiz yapmak ve gelecekle ilgili planlar yapmak için bazı hesaplamalar yaparlar. İşte bu belirtilenleri yapmak yöneticileri maliyet muhasebesinden faydalanmaya mecbur bırakmıştır. Çünkü maliyet muhasebesi, işletmede ortaya çıkan maliyetlerin belirlenmesi amacıyla uygulanan bir muhasebe türüdür. Maliyet muhasebesi; bir maliyet döneminde, maliyetle ilgili belgelere dayanarak maliyet türlerini belirleme, maliyetleri maliyet yerlerine yükleme, üretilen mal ve hizmetin maliyetini hesaplama, bütçe yapma, çeşitli faaliyetler, üretimler ve kârlılık ile sermayenin

içtimai (sosyal) fayda terminolojisiyle ilgili tüm işlemlerin toplamına maliyet muhasebesi denir (Savcı 1).

Maliyet muhasebesi; üretilen mal veya hizmetlerin maliyetlerini hesaplamak, geleceğe ilişkin işletme politikalarını ve faaliyetlerini planlamak karar vermede maliyetlerin ve kârın kontrolünde gereksinim duyulan geçmiş ve geleceğe ilişkin verileri oluşturmak ve bunları raporlamak için yönetim aracı olan bir muhasebe türüdür (Erdoğan 5).

1925 yılından 1980'lere kadar olan dönem maliyet muhasebesi sistemlerinin geliştirildiği geleneksel maliyet muhasebesi dönemi olarak kabul edilebilir. Maliyetlerin satılan mamuller ve dönem sonu stokları arasında bölünmesi ve genel üretim giderlerinin yüklenmesi, üretim giderleri ve faaliyet giderleri ayırımı çalışmaları bu dönemin ürünleridir. Diğer yandan maliyet sistemi oluşumundaki gerçek standart, tam değişken ve sipariş safha maliyeti yöntemleri de bu dönemin çalışmalarıdır (Hacırüstemoğlu 6).

Son yıllarda ekonomik ve teknolojik alanlarda çok hızlı gelişmeler yaşanmaktadır. Bu gelişmeler üretim teknolojisine de yansımıştır. Bilgisayar kontrollü otomatik makineler ve robotlar, daha önce sadece el emeğiyle yapılabilen birçok işlemin daha hızlı, daha kaliteli, daha esnek ve daha etkin bir şekilde yapılabilmesine olanak vermiştir. Tarihsel olarak, finansal sektörde yönetim bilgi düzeyi şaşırtıcı şekilde sınırlıydı. Geleneksel olarak, üretim işletmelerinde olduğu gibi finansal kuruluşların yöneticileri de ortaklar ve yasa düzenleyici kurumlar için hazırlanan raporlarda kullanılacak bilgiler üzerinde yoğunlaşmışlardır. Performans ölçüleri, satış hacimleri ve bütçe düzeyinde sürdürülebilir maliyetler üzerinde odaklanırken, işletme içi bilgi genel yönetim giderlerinin tamamen dağıtımı ve maliyet merkezinin geleneksel bütçe kontrolüne odaklanmıştır (Atış 100-101).

2.1.2. Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Maliyet muhasebesinin en önemli amacı mamul veya hizmetlerin ne kadara mâl olduğunu mümkün olduğu kadar sağlıklı bir şekilde tespit etmek olan maliyet muhasebesi yöntemlerinin en ileri uygulamaları üretim işletmelerinde görülmekle birlikte, hizmet ve ticari işletmelerde de uygulanması mümkündür. Maliyet muhasebesinin en temel amaçları şunlardır (Büyükmirza 82);

- Üretilen mamullerin birim maliyetlerini saptayarak, bilânçoda mamul stokların, gelir tablosunda satılan mamullerin maliyetlerinin belirlenmesini sağlamak,
- Yönetimin kısa vadeli planlama ve mamul fiyatlandırma çalışmalarına ışık tutacak tarihsel ve tahminsel gider ve maliyetleri belirlemek, gider bütçelerini düzenlemek,
- Yapılan giderleri sorumluluk merkezleri itibariyle ayrıntılı biçimde izleyerek ve bunları gider standartları ile karşılaştırıp, ortaya çıkmış sapmaları nedenlerine göre çözümleyerek, yöneticilere maliyet kontrolü ve performans değerlendirmesi için gerekli temel bilgileri sağlamak,
- Uzun vadeli ya da olağan dışı kararlarla ilgili seçeneklerin maliyetlerini saptayıp, karşılaştırmalı biçimde ortaya koyarak, özel yönetim kararlarına ışık tutmak,
- Maliyet muhasebesi aslında bir son olmayıp, işletme yöneticilerinin sonuca ulaşmasını sağlayan bir araçtır (Üstün 22).

Buradan hareketle maddeler halinde daha geniş olarak açıklayacak olursak maliyet muhasebesinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

2.1.2.1. Ürünlerin Maliyetini Hesaplamak

İşletmenin uğraş konusuna giren mamullerin ve hizmetlerin kaç mal olduğunu mümkün olduğu kadar sıhhatli bir şekilde bulmak maliyet muhasebesinin başlıca görevidir. Üretimin maliyetinin bulunması genel muhasebenin görevini tamamlayabilmesi için zorunludur (Ertürk 4).

2.1.2.2. Üretim Giderlerinin Kontrolünü Sağlamak

Maliyet muhasebesinin diğer bir görevi ve işlevi, işletme için önemi gittikçe artan bir kontrol aracı olmasıdır. Üretim tekniği gereği olarak, birim maliyetlerinin saptanması ki bunu maliyet muhasebesinin birinci amacı olarak kabul etmiştik kolaylıkla mümkün olsa bile, işletme yönetime yardımcı olmak amacıyla ve kontrol aracı olarak yine de ayrıntılı bir maliyet muhasebesine gerek vardır (Bursal, Ercan 15).

2.1.2.3. Planlamaya Yardımcı Olmak

Planlar gelecekle ilgilidir; gelecekte izlenecek yolu ve alınacak sonuçları belirtirler. Planlarda işletmenin gelecekteki faaliyetleri, bu faaliyetlerinin gerektireceği harcamalar, bu faaliyetler sonucu yaratılacak değerler, satılacak mamul ve hizmetler ile elde edilecek kâr belirtilir. Planlar tahminlere dayanır. Planlarda kullanılan gelir ve giderler hep tahminlerdir. Bu yüzden, maliyet muhasebesinin verileri doğrudan doğruya planlarda kullanılmaz. Fakat maliyet muhasebesinin verileri kullanılarak planlamada kullanılacak verilerle ilgili tahminler yapılabilir (Ertuna 9).

2.1.2.4. İşletmelerde Alınacak Özel Kararlara Yardımcı Olmak

Maliyet muhasebesi çıktıları işletmelerde alınacak kararlara yardımcı olmaktadır. Maliyet muhasebecisi karar vermede kullanılacak bilgilerin üreticisidir. Modern yönetimde kararlar maliyet bilgileriyle düzenlenen raporlardan yararlanılarak verilmektedir. Karar vermeye dönük maliyet bilgileri geçerli maliyet bilgileridir. Bir üretim işletmesinde ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim maliyetleri bu tür maliyet bilgileridir. Karar vermede kullanılacak maliyet sistemi, gerekli bilgileri gerektiğinde almamızı sağlayacak şekilde düzenlenmelidir. Bunlara dikkat ettiğimiz ölçüde zamanlı, maliyeti az, yararlı maliyet bilgileri ile anlamlı ve doğru kararlar verebiliriz (Hacırüstemoğlu 8).

Maliyet muhasebesinin alınacak kararlarda yöneticiye yardımcı olması, karar için gerekli bilgileri taşıyan raporların zamanında hazırlanarak yöneticilere verilmesi ile gerçekleşir. Modern yönetimde karar almada bilgiye duyulan gereksinimin sürekli artışı göz önünde tutulursa, bu işlevin önemi kendiliğinden ortaya çıkar (Altuğ 6).

2.1.3. Maliyet Muhasebesinin Genel Muhasebe ile İlişkisi

Genel muhasebe, işletmede oluşan değer hareketlerini izleyerek, işletmenin faaliyet sonuçlarını, varlık ve kaynak yapısını işletmeyle ilgili taraflara sunar. Maliyet muhasebesi ise genel muhasebe verilerini kullanarak işletme içinde oluşan değer dönüşümlerini maliyet açısından izleyerek gerekli maliyet raporlarını hazırlar. Maliyet muhasebesinin oluşturduğu söz konusu bilgiler genel muhasebe tarafından

kullanılarak varlık kayıt ve değerlemelerinde kullanılır. Böylelikle, maliyet ve genel muhasebe birbirine entegre olarak işletmede hesap sistemini oluştururlar (Lazol 16).

2.2. Maliyet Muhasebe ile İlgili Temel Kavramlar

Bu bölümde harcama, gider ve maliyet kavramları açıklanacaktır.

2.2.1. Harcama Kavramı

İşletme tarafından üretim faaliyetleri dışında herhangi bir nedenle para veya benzeri araçlarla yapılan ödemelerdir. Örneğin; işletmenin bir kişiye borç para vermesi, demirbaş eşya satın alması (Çetiner 10).

Harcama için temel unsur ödemedir. Ödeme nakit olabileceği gibi çek ve senetle de olabilir. Özetlemek gerekirse harcama, bir şey üretmek için yapılacağı gibi, üretime etkisi olmayan bir olaydan dolayı da ortaya çıkmış olabilir. Ayrıca, yapılan harcamaların bir kısmı bir varlığın elde edinilmesi için yapılacağı gibi, bir kısmı da hâsılatın elde edilmesi için yapılan ödemeler ve borçlanmalardır. Varlığın elde edilmesine örnek olarak hammadde, makine, bina vb. alımı verilebilir. Hâsılatın elde edilmesi için yapılan harcamaya da satışları arttırmak için yapılan satış çabaları örnek verilebilir (Savcı 8).

2.2.2. Gider Kavramı

Gider, bir işletmenin belirli bir dönemdeki mal ve hizmet üretimi veya teslimi veya üretim, hizmet kullanımı veya sürekli ana iş konusuyla ilgili diğer işlemleri sonucunda işletmenin varlıklarında meydana gelen azalışlar veya yükümlülüklerinde meydana gelen artışlardır (Akdoğan 7).

Bilindiği gibi ister ticaret, isterse üretim işletmesi olsun tüm işletmeler, faaliyetlerini sürdürebilmek için bazı fedakârlıklara katlanması gerekir, bunun tersine bir durumda işletmenin saptanmış amaçlarına ulaşması olanaksızdır. Dolayısıyla işletmelerin katlanmak zorunda oldukları fedakârlıkları gider olarak tanımlamamız yerinde olur (Erdoğan 38).

2.2.3. Maliyet Kavramı

Maliyet en geniş anlamıyla bir amaca erişmek için katlanılan fedakârlıklar toplamıdır (Altuğ 6).

Maliyet kavramı, geniş ve dar anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanır. Geniş anlamda, bir şeyi elde etmek için katlanılan her türlü fedakârlıklar toplamına maliyet denir. Dar anlamda maliyet kavramı ise, daha çok üretim sürecinde katlanılan değer kullanımlarını ifade eder (Savcı 9).

2.3. Gider Çeşitleri ve Gider Yerleri

2.3.1. Gider Çeşitleri

Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) "gider çeşitleri hesapları, mal ve hizmet üretiminde katlanılması gereken maliyetlerin bünyesindeki harcama çeşitleri" olarak ifade edilmiştir. Konuyla ilgili düzenlemeye göre;

Bu hesaplar, kuruluşların bünyelerine uygun biçimde detaylandırılır.

Gider çeşitleri hesaplarının sabit, değişken ve yarı değişken olarak gruplandırılması olanaklıdır.

Gruplar içindeki gider çeşitlerinin sabit, değişken ve yarı değişken biçimde ayrımı işletmenin kendi ihtiyaç ve inisiyatifine bırakılmıştır (Hacırüstemoğlu, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları 6).

Tek düzen hesap planında yer alan maliyet çeşitleri hesapları aşağıdaki gruplarda toplanmıştır.

- İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- İşçi Ücret ve Giderleri
- Memur Ücret ve Giderleri
- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- Çeşitli Giderler
- Vergi, Resim ve Harçlar
- Amortisman ve Tükenme Payları
- Finansman Gideri

Gider çeşitleri hesap gruplarının kapsamları aşağıdaki gibidir.

2.3.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

İşletmeleri ile ilgili bir kavram olan ilk madde ve malzeme terimi, genellikle hammadde ile eş anlamda kullanılmaktadır. Aslında hammaddeler üretime konu olan mamulün esasını meydana getirip ya toprak üzerinde yetişen veya toprak altından çıkarılan hiçbir üretim işlemi görmemiş kıymetlerdir. Ancak; her üretim işletmesi, üretimini gerçekleştirdiği mamul için mutlaka bir hammadde kullanmak durumunda değildir. Genellikle üretim işletmelerinin üretimlerinde kullandıkları madde ve malzemeler, daha önceden başka bir üretim işletmesinde bir üretim sürecinden geçmiş olan madde ve malzemeler olmaktadır (Çalışkan 18).

İşletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi için tüketilen her türlü madde ve malzeme giderlerini kapsar. Dikkat edileceği gibi, bu gider türü iki kısımdan oluşmaktadır. “ilk madde” sadece üretim faaliyetleri ile ilgili bir gider türü iken, “malzeme” hem üretim hem de diğer işletme faaliyetleri için söz konusu olabilir.

Üretim açısından bir maddenin ilk madde ya da malzeme olarak ifade edilmesi onun üretilen mamul içerisindeki ağırlığı ile doğrudan ilgilidir.

İlk madde ve malzeme giderlerine örnek (Karakaya 19).

- İlk madde giderleri
- Yardımcı madde giderleri
- İşletme malzemesi giderleri
- Ambalaj malzemesi giderleri
- Yedek parça giderleri
- Büro tüketim malzemesi giderleri
- Temizlik malzemesi giderleri vb.

2.3.1.2. İşçi Ücret ve Giderleri

İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla iş kanununa göre çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen, (esas işçilik, fazla mesai, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, S.Sigorta işveren primi, gece primi, tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar vs. gibi) her türlü tutarları kapsar (Akdoğan 22).

İşçi ücret ve giderlerine örnek (Karakaya 19).

- Brüt ücretler
- Prim ve ikramiyeler
- SSK işveren payları
- Kıdem tazminatı karşılık giderleri
- Sosyal yardımlar
- Eğitim ve staj giderleri
- Yolluklar vb.

2.3.1.3. Memur Ücret ve Giderleri

İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan aylıklı yönetici, memur, büro personeli vb. için tahakkuk ettirilen her türlü tutarları kapsar (Hacıüstemoğlu 31).

2.3.1.4. Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

İşletmelerin, üretim faaliyetlerini sürdürebilmek ve devamlılıklarını sağlayabilmek amacı ile üçüncü kişilere yaptıkları işlere, üçüncü kişilerden sağladıkları malzeme ve hizmetler karşılığında bu kişilere ödedikleri ya da borçlandıkları tutarları gösterir (Çalışkan 24).

2.3.1.5. Çeşitli Giderler

İşletme faaliyetlerini sürdürebilmek için yapılması gerekli olan giderleri kapsar. Sabit kıymet sigorta giderleri, kira giderleri, yolluk giderleri, dava ve icra giderleri, iştirak payı ve aidat giderleri, çeşitli giderlere örnek verilebilir (Hacıüstemoğlu 31).

Diğer giderler içerisinde yer almayan, ancak işletme faaliyetleri için gerekli olan diğer giderler bu grupta yer alır (Karakaya 21).

- Risklere karşı sigorta giderleri
- Reklam ve satışları teşvik giderleri
- Kira giderleri
- Eğitim kültür ve yayın giderleri
- Sosyal giderler
- Yolluk ve seyahat giderleri
- Mahkeme ve noter giderleri vb.

2.3.1.6. Vergi, Resim ve Harçlar

İşletme faaliyetlerini yürütmek amacıyla mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçlar bu grupta yer alır (Karakaya 21).

- Emlak vergileri
- Motorlu taşıt vergisi
- Taşıt alım vergisi
- Damga vergisi
- Mal bedeline dâhil edilmeyen gümrük vergileri
- Gider niteliğindeki KDV
- Belediye resimleri
- Tapu harçları
- Dış ticaret belge harçları vb.

Gerek gelir vergisi kanunu ve gerekse kurumlar vergisi kanununda yer alan hükümler gereğince bu vergilerin herhangi bir şekilde gider kalemi olarak dikkate alınması mümkün değildir. Tebliğ metninde yer alan mevzuat gereğince ifadesiyle de bu husus ifade edilmektedir. Ancak damga vergisi gibi gider mahiyetinde olan ve ilgili kanunları gereğince bu vergilerin dönem kazancının tespitinde bir gider unsuru olarak dikkate alınabileceğine ilişkin hüküm bulunan vergi resim ve harçlar ve bunlara benzeyen diğer yükümlülükler bu hesaplarda izlenecektir (Özer 428).

2.3.1.7. Amortismanlar ve Tükenme Payları

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile, özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman gideri ile itfa ve tükenme paylarını kapsar (Hacırüstemoğlu 32).

2.3.1.8. Finansman Giderleri

Gerek yatırım ve gerekse işletme (çalışma) sermayesi ihtiyacını karşılamak için yapılan kısa veya uzun vadeli borçlanmalara ait faiz, kur farkları, komisyon gibi giderleri kapsar (Lazol 11). Daha ayrıntılı ifade edecek olursak; işletmelerin nakit ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile yaptıkları ödeme ve borçlanmaları ifade eder. Finansman giderleri, işletme tarafından bankalara ya da kendilerinden borç alınan üçüncü kişilere verilen faizleri ve banka hizmetleri dolayısı ile ödenen komisyonları kapsar. Üçüncü kişilere verilen faizler içerisinde, tahvil faizleri ile işletmede cari hesap veya mevduat şeklinde çalışan hesaplara ilişkin faizlerin de yer aldıkları görülür (Çalışkan 20).

2.3.2. Gider Yerleri

Gider yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, işletme organizasyonunda yer alan bir birimi, ya da birim içindeki bir yeri ifade eder. Gider yerleri, işletmenin teknik yapısına organizasyon şemasına ve üretim kapasitesine göre değişir (Çetiner 22).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde gider yerleri 10–99 şeklinde sıralanmıştır.

Giderlerin planlanması, kontrol edilmesi ve bu giderlerin dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılmasını sağlayacağı vurgulanan gider yerlerinin saptanmasında genellikle kuruluşların organizasyon şemalarının esas alındığı belirtilmiştir. Bu açıklamalardan sonra da gider yerlerinin aşağıdaki şekilde bölümleneceği belirtilmiştir (Altuğ 50);

- Esas Üretim Gider Yerleri
- Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
- Yatırım Gider Yerleri
- Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri

- Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
- Pazarlama, Satış Ve Dağıtım Gider Yerleri
- Genel Yönetim Gider Yerleri

Sonuç olarak, gider yeri ayrımının yapılması ve giderlerin gider yerlerine göre izlenmesi maliyet muhasebesinin temel fonksiyonlarını yerine getirme açısından önemli bir husustur (Karakaya 32).

2.4. Hizmet Üretim Maliyeti ve Özellikleri

Bir kısım işletmeler bir mamul değil, bir hizmet üretmek için kurulurlar; örneğin, bir hastanenin uğraş konusu teşhis ve tedavi hizmeti vermektir. Bir otel işletmesi konaklama hizmeti, bir hava yolu şirketi taşıma hizmeti, bir mali müşavirlik bürosu muhasebe ve denetim hizmeti sunar. Yaptıkları üretimden dolayı, bu tür işletmelere hizmet işletmesi adı verilir (Büyükmirza 114). Üretim faktörlerinden yararlanılmasına karşın fiziki bir mal üretmemekle birlikte, eylemleri sonunda insanların gereksinimini karşılayan işletmeler hizmet işletmesi olarak anılır. Hizmet işletmelerinde, hizmet üretimi ve pazarlaması yapılır (Erdoğan 274).

Hizmet işletmeleri konaklama, finans, piyasa, eğlence, eğitim, sağlık gibi alanlarda hizmet üretmek ve satmak amacıyla faaliyet gösteren işletmelerdir. Bu tür işletmeler ticaret işletmelerinin aksine belli bir mal ya da mal grubunun alımı satımı yerine, gereksinme sahiplerine hizmet satarlar. Hizmet fayda sağlayan faaliyettir ve sonuçta bir üretim sürecinin çıktısıdır (Şakrak, Hizmet Üretiminde Bulunan Ticaret İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu, Maliyetler ve Uygulama Önerileri 20).

Hizmet işletmelerinde maliyetlerin oluşturulmasında ya da hizmet işletmesi niteliğine göre giderlerin izlenmesinde MUGT ile yürürlüğe konulmuş olan Tekdüzen Hesap Planındaki 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI kullanılır. Giderler tahakkuk ettikçe bu hesaba alınır. Aynı anda ilgili gider yerleri ve gider çeşidi hesabına da kayıt yapılır. Hizmet işletmelerinde 71, 72 ve 73 grupta yer alan hesaplar kullanılamaz. Bu hesaplar yerine bu gruptaki hesaplar kullanılır.(Akdoğan, Sevilengül 540-542)

2.5. Maliyet Hesaplama Yöntemleri

2.5.1. Standart Maliyet Yöntemi

Maliyetlerin olması gereken tutarlarının faaliyet yapılmadan önce, bilimsel yöntemlerle önceden saptanması ve kayıtların bu maliyetlere tutulmasını öngören bir yöntemdir. Standart maliyet yöntemine göre saptanan maliyetler ilgili mamullerin fonksiyonların, bölümlerin veya operasyonların fiili maliyetlerin ne olması gerektiğini gösterir. Bu maliyetler, belli bir gelişme düzeyinde belli koşullar altında bir işletmede gerçekleşmesi gereken ve bilimsel yöntemlere göre saptanan standart verilerdir. Böylece standart maliyet yönteminin uygulandığı işletmelerde, işletme içi faaliyetlerin kontrol edilmesine imkân verecek ölçüler veya normlar edilmiş olmaktadır (Akdoğan 45).

2.5.2. Değişken Maliyet Yöntemi

Üretimle ilgili değişken nitelikteki giderleri mamul maliyetine dâhil eden bir yöntemdir. Yani, mamul maliyeti sadece değişken üretim giderlerinden oluşur. Sabit nitelikteki maliyet unsurları ise o dönemin gideri kabul edilir ve sonuç hesabına aktarılır. Bu yöntemde, mamul birim maliyeti; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinden oluşur. Sabit genel üretim giderleri dönem gideri olarak gelir tablosuna aktarılır (Karakaya 256).

2.5.3. Sipariş Maliyet Yöntemi

Bu yöntem, daha çok bir mamulün veya mamul grubunun maliyetlerinin bilinmesinden gerekli olduğu işletmelerde ve sipariş üzerine çalışan işletmelerde uygulanır. Sistemin adı, her ne kadar, sipariş maliyet sistemi ise de buradaki sipariş terimi her zaman bir müşteri siparişi anlamına gelmemektedir. Başka bir deyişle, sistemin uygulanabilmesi için, işletmenin müşteri siparişi üzerine çalışan türde olması zorunlu değildir. Önemli olan, belli bir dönemde üretilen belli bir mamulün veyahut mamul grubunun maliyetlerinin ayrı olarak hesaplanması arzusudur. Söz konusu üretim, müşteri talebini karşılamak için olabileceği gibi, stok içinde olabilir. Sipariş maliyet sistemi inşaat, gemi, uçak, makine, mobilya ve basımevleri gibi büyük ve birbirinden ayrı birimler üreten işletmelerde kullanılabilir. Bu tür işletmelerde, bir yapının makinenin veya mobilyanın maliyetinin çıkarılması önemlidir (Uslu 192).

2.5.4. Safha Maliyet Yöntemi

Safha maliyeti adı verilen bu yöntem, tek bir mamulün üretimini yapan işletmelerde uygulanır. Ayrıca, birbirine çok benzediğinden tek mamul kabul edilecek veya belli ağırlık katsayılarından yararlanılarak tek bir mamul türünden ifade edilebilecek çeşitli mamullerin üretimi halinde de bu yöntem kullanılabilir. (Büyükmirza 250). Safha maliyet yöntemi ile ilgili olarak bir diğer önemli konu da, yöntemin uygulanmasında üretim maliyetlerinin safhalar itibariyle hesaplanması zorunluluğudur (Çalışkan 190).

2.5.5. Birleşik Üretimde Maliyetleme Yöntemi

Birleşik imalat, işçilik ve genel imalat maliyetleri gibi belli oranlardaki üretim faktörlerinin kullanımı ile aynı safhada ve tek cins hammaddeden üretiminin zorunlu olduğu iki veya daha çok mamulün birlikte elde edildiği üretim şekli olarak tanımlanmaktadır (Atamanalp, Karcıoğlu, Orhan 274).

Bazı sanayi dallarında isteğe bağlı olarak değil de; teknik bir mecburiyet olarak üretim bölümünde birden çok mamul üretilebilir. Taş kömüründen kok kömürü elde edilirken havagazı ve diğer mamullerinde zorunlu olarak üretilmesi birleşik üretim tarzı için klasik bir örnektir. Üretim sürecinin belirli bir noktasında birleşik mamuller fiziki olarak ortaya çıkmaya başlar. Bu noktaya ayrılma noktası denir. Ayrılma noktasına kadar üretim bölümünde toplanan bütün maliyetler birleşik maliyetler olarak adlandırılır (Civelek 317).

2.6. Modern Maliyetleme Sürecine Geçiş

Özellikle 1980'li yılların ikinci yarısından itibaren, mevcut maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin, mamul ve üretim teknolojilerindeki evrim ile uyum sağlama konusunda yetersiz kaldıkları vurgulanmaya başlamıştır (Şakrak 47).

Genel olarak geleneksel maliyet muhasebesinin yetersizliği konusunda fikir birliği olmakla birlikte, hangi noktalarda yetersiz kalındığının tespiti de önemlidir. Bu açıdan bakıldığında, geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin genellikle şu konularda eleştirildiğini görüyoruz (Çabuk 112–113).

- Yönetimin ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalması
- Üretim sürecini tam olarak yansıtmaması
- Performans ölçümünün yanlış ölçülere göre yapılması
- Sağladığı bilgilerin çok genel olması
- Kaynak (malzeme, işçilik, sermaye) tüketimini doğru olarak ölçmemesi veya kaynak maliyetlerini yüklemeye gerçekçi olmaması
- Bilgi sağlamada çok geç kalması
- Sağladığı bilgilerin güvenilir olmaması
- Fazla stokları teşvik edici olması
- Gerçekçi olmayan maliyet dağıtımları yapması
- Geleceğe yönelik üretim planlama ve programlama için gerekli bilgileri sağlamaması.

Hızla artan küresel rekabet ve teknolojik değişim, öncelikle işletme yönetimi yaklaşım ve uygulamalarında değişim gereğini ortaya çıkarmıştır. Yönetim karar süreçlerinde temel dayanak olan muhasebe sisteminde yeni arayışlar da bu gelişmelerin doğal sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Yaşanan bu değişim ve paralelinde gelişen yaklaşımlar, işletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri için, değişimlerin ortaya çıkardığı gereksinimleri karşılayacak bir uyumlaştırma sürecini zorunlu kılmaktadır (Hacırüstemoğlu, Şakrak 7).

Küresel düzeyde artan rekabet, maliyet muhasebesi sistemlerinin yeniden yapılandırılmasını gerektirmektedir. Sadece mamul ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik olan klasik anlayış, rekabetçi baskılara cevap verememektedir. Ürün maliyetlerinin hesaplanması, maliyet muhasebesi sistemlerini dar bir alanda hareket etmeye zorlamaktadır. İşletme duvarlarının arasına sıkışan maliyet muhasebesi sistemleri, stratejik yönetim anlayışına da ters düşmektedir. Bu amaçla, maliyet muhasebesi sistemleri, maliyetlendirme fonksiyonunun yanında yönetim, planlama ve karar verme alanlarında da etkili olacak şekilde yeniden yapılandırılmalıdır. Bu yapılandırmada maliyet anlayışı, maliyet yönetimi sistemi içerisinde ele alınmalıdır (Kaygusuz, İleri Üretim Ortamında Maliyet Muhasebesi Sistemleri).

Geniş ölçüde bilgisayar kontrollü esnek üretim teknolojisinin maliyetler üzerindeki etkileri 80'li yıllarda çeşitli araştırmalara konu olmuştur. Bu tür

araştırmaların önemli sonuçları 1988 yılında ABD’de yayınlanan “ Cost management for Today’s Advanced Manufacturing – The CMA – I Conceptual Desing” başlıklı bir raporla kamuoyuna açıklanmıştır. Son yıllarda “Maliyet Yönetimi“ olarak ortaya çıkan bu yaklaşımda řu üç temel amacın ön planda geldiği söylenebilir (Bursal, Ercan 393).

- Küresel rekabet ortamında daha sağlıklı kararlar almayı kolaylaştıracak yaklaşımlar,
- Kaynak kullanımında kayıpları azaltıp etkinliği arttırmaya yönelik yaklaşımlar,
- Mamul ve hizmet maliyetlerinin daha sağlıklı hesaplanmasına yönelik yaklaşımlar.

Ancak son yıllarda ekonomik çevrede yaşanan değişmeler, işletmeler arası rekabet koşullarının artması, ekonominin hızla değişmesi, daha kaliteli ve daha özellikli malların karşılanabilir fiyatlardan talep edilmesi gibi durumlar işletmeleri çok yönlü olarak etkilemiştir. Bu durumlar, işletmeleri yüksek kalite, düşük maliyet arayışları içerisinde Tam Zamanında Üretim-TZÜ (Just-in-Time-JIT) yaklaşımıyla karşılaştırmıştır. TZÜ sisteminde, sürekli üretim hedefine paralel stok düzeylerinin en aza indirilmesi amaçlanmaktadır. TZÜ felsefesi, işletmelerde tüm fonksiyonları ve yönetim anlayışında önemli değişimleri beraberinde getirmektedir. Bu durum, işletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin bu yapıya uyumunu önemli hale getirmiş ve maliyet muhasebesi sistemi içerisinde yeni yaklaşımları ortaya çıkarmıştır. Bu yaklaşımlar aşağıdaki gibidir (Hacırüstemoğlu, şakrak 6-10);

- Faaliyete Tabanlı Maliyetleme
- Hedef Maliyetleme
- Kaizen Maliyetleme
- Tam Zamanında Üretim (TZÜ) Yaklaşımı ve Muhasebesi

3. ÖZEL EĞİTİM KURUMLARI

Ülkemizdeki özel öğretim kurumları, Özel Öğretim Kurumları Kanununun kapsamındadır. Her derece ve türdeki özel öğretim kurumlarının açılış ve işleyişiyle ilgili usul ve esaslar ise Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği ile belirlenmiştir.

Bu kanunun amacı, Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri veya özel hukuk hükümlerine göre yönetilen tüzel kişiler tarafından açılacak özel öğretim kurumlarına kurum açma izni verilmesi, kurumun nakli, devri, personel çalıştırılması, kurumlara yapılacak malî destek ve bu kurumların eğitim-öğretim, yönetim, denetim ve gözetimi ile yabancılar tarafından açılmış bulunan özel öğretim kurumlarının; eğitim-öğretim, yönetim, denetim, gözetim ve personel çalıştırılmasına ilişkin usûl ve esasları düzenlemektir. Bu Kanun, Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri veya özel hukuk hükümlerine göre yönetilen tüzel kişilerce açılan özel öğretim kurumları ile yabancılar tarafından açılmış bulunan özel öğretim kurumlarını kapsamaktadır (Özel Öğretim Kurumları Kanunu, madde 1).

3.1. Eğitim Kurumlarının Yapıları

3.1.1. Özel Eğitim Kurumlarının Sınıflandırılması

Eğitim kurumları, Özel Öğretim Kurumları Kanunu 2. madde ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim, özel eğitim okulları ile çeşitli kursları, uzaktan öğretim yapan kuruluşları, dershaneleri, motorlu taşıt sürücüleri kursları, hizmet içi eğitim merkezleri, öğrenci etüt eğitim merkezleri, özel eğitim ve rehabilitasyon merkezleri ile benzeri özel öğretim kurumlar gibi çeşitlere ayrılmıştır. Bunlar daha geniş ifade ile aşağıdaki gibi açıklanabilir;

- Okul: Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve ortaöğretim özel okullarını,
- Yabancı okullar: Yabancılar tarafından açılmış özel okulları,

- Azınlık okulları: Rum, Ermeni ve Musevî azınlıklar tarafından kurulmuş, Lozan Antlaşması ile güvence altına alınmış ve kendi azınlığına mensup Türkiye Cumhuriyeti uyruklu öğrencilerin devam ettiği okul öncesi eğitim, ilköğretim ve ortaöğretim özel okullarını,
- Dershane: Öğrencileri; bir üst okulun veya yüksek öğretime giriş sınavlarına hazırlamak, istedikleri derslerde yetiştirmek ve bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren özel öğretim kurumlarını,
- Çeşitli kurslar: Kişilerin sosyal, kültürel ve meslekî alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya isteklerine göre serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumlarını,
- Özel eğitim okulu: Özel eğitim gerektiren bireylere hizmet veren, özel olarak yetiştirilmiş personelin bulunduğu, geliştirilmiş eğitim programlarının uygulandığı özel öğretim kurumunu,
- Motorlu taşıt sürücüleri kursu: Motorlu taşıt sürücüsü yetiştirerek sınav sonucu sertifika veren ve trafikle ilgili eğitim-öğretim yapturan özel öğretim kurumlarını,
- Öğrenci etüt eğitim merkezi: Öğrencilerin, derslerine çalışmalarına, ödev ve projelerini yapmalarına yardımcı olan, ilgi, istek ve yetenekleri doğrultusunda çeşitli faaliyetlerin yürütüldüğü özel öğretim kurumlarını,
- Özel eğitim ve rehabilitasyon merkezi: Özel eğitim gerektiren bireylerin konuşma ve dil gelişim güçlüğü, ses bozuklukları, zihinsel, fiziksel, duygusal, sosyal, duygusal veya davranış problemlerini ortadan kaldırmak ya da etkilerini en az seviyeye indirmek, yeteneklerini yeniden en üst seviyeye çıkarmak ve topluma uyumlarını sağlamak amacıyla faaliyet gösteren özel öğretim kurumlarını,
- Milletlerarası özel öğretim kurumları: Yalnız yabancı uyruklu öğrencilerin devam edebilecekleri özel öğretim kurumlarını,
- Uzaktan öğretim kurumu: Çeşitli nedenlerle öğrenimlerini sürdüremeyenlere her türlü iletişim araçları ile eğitim-öğretim yapan kurumları.

Askerî okullar, emniyet teşkilâtına bağlı okullar ve din eğitimi-öğretimi yapan kurumların aynı veya benzeri özel öğretim kurumları açılmayacağı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 3. maddede belirtilmiştir.

3.2. Özel Ortaöğretim Okulların Özellikleri

Çalışmamızda ortaöğretim özel okulları kapsamında yer alan bir öğretim kurumu incelenmiş olup ortaöğretim özel okulları ile ilgili bilgiler aşağıda belirtilmiştir.

3.2.1. Eğitim Kurumunun Amacı

Özel Okullar Çerçeve Yönetmeliği 6. madde okulun amacını; öğrencileri Atatürk İnkılâp ve İlkelerine ve anayasada ifadesini bulan Atatürk milliyetçiliğine bağlı; Türk Milletinin millî, ahlâkî, insanî, manevî ve kültürel değerlerini benimseyen, koruyan ve geliştiren; ailesini, vatanını, milletini seven ve daima yüceltmeye çalışan; insan haklarına ve Anayasanın başlangıcındaki temel ilkelere dayanan demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devleti olan Türkiye Cumhuriyetine karşı görev ve sorumluluklarını bilen ve bunları davranış haline getirmiş yurttaşlar olarak yetiştirmektir, olarak açıklamıştır.

3.2.2. Eğitim Kurumunun Açılması ve Denetimi

Bir kurumda öğretime başlayabilmek için kurum açma izni alınması zorunludur. İzin başvuruları ilgili Millî Eğitim Müdürlüğüne yapılır. Valilikçe yapılan inceleme sonucunda açılması uygun görülen okullar dışındaki kurumlara kurum açma izni verilmez. Valilikçe açılması uygun görülen okullara ilişkin başvurular ise, kurum açma izni verilmek üzere Milli Eğitim Bakanlığına gönderilir (Özel Öğretim Kurumları Kanunu, madde 3).

Kurum açma izni alınmadıkça kuruma öğrenci kaydı yapılamaz ve öğretime başlanılamaz (Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği, madde 5).

Özel öğretim kurumu tesisleri ile binalar, bu tesis ve binalarda bulunması gereken araç gereçlerle ilgili standartları öğretim kurumlarına ait standartlar yönergesi ile tespit edilir (Öğretim Kurumlarına Ait Standartlar Yönergesi).

Meyhane, kahvehane, kiraathane, bar, elektronik oyun merkezleri gibi umuma açık yerler ile açık alkollü içki satılan yerlerin, okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okulu binalarından kapıdan kapıya en az yüz metre uzaklıkta bulunması zorunludur. Ölçüm yapılırken binaların varsa bahçe kapıları, yoksa bina kapıları; kapıların birden fazla olması durumunda ise en yakın kapı esas alınır. İlköğretim, özel eğitim ve ortaöğretim okulu açılacak binaların, bahçe içerisinde ve tamamı okula ait müstakil olması gerekir (Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği, madde 12).

Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 4. madde kurum açacak veya açılmış bir kurumu devralacak olan gerçek kişilerle tüzel kişilerin temsilcilerinde; affa uğramış olsalar bile yüz kızartıcı bir suçtan yahut kasdî bir suçtan dolayı altı ay veya daha fazla hapis cezası ile mahkûm edilmemiş olma şartı aramaktadır.

Kurumlar ve bu kurumlarda görevli personel, Milli Eğitim Bakanlığının denetimi ve gözetimi altındadır. Eğitim-öğretim ve yönetim bakımından yapılan denetimlerde, kurumun özel yönetmeliği de dikkate alınarak yapılacağı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 11. madde de belirtilmiştir.

3.2.3. Kurumlarda Eğitim-Öğretim ve Yönetim

Kurumlarda eğitim-öğretim ve yönetim, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununda ifade edilen Türk Millî Eğitiminin genel amaç ve temel ilkelerine uygun olarak yürütülür. Kurumlarda uygulanacak öğretim programı ve haftalık ders çizelgesi, resmî kurumlarda uygulanan usûl ve esaslar çerçevesinde belirlenir. Bakanlıkça uygun bulunması durumunda farklı öğretim programları ve haftalık ders çizelgesi de uygulanabilir. Kurumların eğitim-öğretim ve yönetim hizmetlerinin, asıl görevi bu kurumlarda olan yönetici ve eğitim-öğretim elemanları ile yürütülmesi esastır.

Bir kurumun öğretime başladığı tarihten itibaren mevcut ders saati sayısının, kuruluş sırasında üçte birinin, kuruluşundan üç yıl sonra da en az üçte ikisinin asıl görevi bu kurumlarda olan öğretmen, uzman öğretici veya usta öğreticiler tarafından okutulması zorunludur (Özel Öğretim Kurumları Kanunu, madde 8).

Özel Okullar Çerçeve Yönetmeliği 8. madde de okulda görevlendirilecek yönetim personeli, eğitim-öğretim personeli ve diğer personel Tablo 3.1 belirtilmiştir.

Tablo 3.1. Eğitim kurumlarında görev alacak personel listesi

YÖNETİM PERSONELİ
GENEL MÜDÜR
GENEL MÜDÜR YARDIMCISI
OKUL MÜDÜRÜ
OKUL MÜDÜR BAŞYARDIMCISI
OKUL MÜDÜR YARDIMCISI
EĞİTİM-ÖĞRETİM PERSONELİ
BÖLÜM BAŞKANI
ZÜMRE BAŞKANI
BİLGİSAYAR FORMATÖR ÖĞRETMENİ
OKUL ÖNCESİ EĞİTİM ÖĞRETMENİ
SINIF ÖĞRETMENİ
BRANŞ ÖĞRETMENİ
ATÖLYE ŞEFİ
KOORDİNATÖR REHBER ÖĞRETMEN
REHBER ÖĞRETMEN
PSİKOLOG
SOSYOLOG
UZMAN ÖĞRETİCİ
USTA ÖĞRETİCİ
LABRATUVAR ÖĞRETMENİ
ÖLÇME ve DEĞERLENDİRME SERVİSİ YÖNETİCİSİ
ÖLÇME ve DEĞERLENDİRME SERVİSİ UZMANI
KURSLAR SERVİSİ YÖNETİCİSİ
DİĞER PERSONEL
MÜŞAVİR (DANIŞMAN)
PERSONEL MÜDÜRÜ
MUHASEBE MÜDÜRÜ
HALKLA İŞİLKİLER MÜDÜRÜ
PERSONEL ŞEFİ
OKUL DOKTORU
HEMŞİRE
MEMUR
ŞOFÖR
AŞÇI
HİZMETLİ
BEKÇİ
BAHÇIVAN
TEKNİSYEN

Özel Okullar Çerçeve Yönetmeliği 9.madde yönetim, eğitim-öğretim personeli görevlendirmelerinde, 14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 625 sayılı kanun ile "Millî Eğitim Bakanlığına Bağlı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği" ve diğer mevzuat hükümleri esas alınacağını ve diğer personele valilikçe çalışma izni verileceğini belirlemiştir.

3.2.4. Kayıt - Kabul İşlemleri ve Mezuniyet

Özel okullarda öğrenim gören öğrencilerin kayıt yenilemesiyle ilgili hususlar kurum yönetmeliklerinde belirlenir. Anadolu lisesi, genel lise veya diğer lise programı uygulayan özel ortaöğretim okulları, kurum yönetmeliğinde belirtilmek kaydıyla ilköğretim öğrencilerinin ortaöğretime yerleştirme puanı (OYP) sonuçlarını esas alarak veya almadan kayıt yapabilecekleri Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği madde 54-55'te açıklanmıştır.

Okulu bitiren her öğrenciye diploma verileceği Özel Okullar Çerçeve Yönetmeliği madde 47'de belirtilmiştir.

3.2.5. Sosyal Hizmetler ve Sağlık Hizmetleri

Özel Okullar Çerçeve Yönetmeliği madde 52-53-54'te okulun bünyesinde yemekhane ve kantin bulunabileceği ve ilgili mevzuatına göre düzenlenmiş kütüphane bulunması gerektiği ve sağlık hizmetlerini yerine getirmek üzere yeteri kadar doktor ve sağlık personeli görevlendirilmesi yapılması açıklanmıştır.

3.2.6. Malî Hükümler

Kurumlar, faaliyetlerini sadece kazanç sağlamak için düzenleyemezler. Ancak, Türk Millî Eğitiminin amaçları doğrultusunda eğitimin kalitesini yükseltmek, gelişmelerine fırsat ve imkân verecek yatırımlar ve hizmetler yapmak üzere gelir sağlayabilecekleri Özel Öğretim Kurumları Kanunu Madde 12'de belirtilmiştir.

Okulun gelir kaynakları öğrenci ücretleri ve diğer gelirlerden oluşmaktadır (Özel Okullar Çerçeve Yönetmeliği, madde 60).

Öğrenci ücretlerinin tespit ve tahsili Özel Öğretim Kurumları Öğrenci Ücretleri Tespit ve Tahsil Yönetmeliği hükümleri doğrultusunda yapılır. Bu durum Özel Okullar Çerçeve Yönetmeliği madde 39'da belirtilmiştir. Özel Öğretim Kurumları

öğrenci ücretleri, her yıl Mayıs ayında, kurum tarafından tespit ve basın yoluyla ilân olunur. Bu ilânlarda; yıllık ücret tutarıyla birlikte, peşin veya süreli ödemeler ve kurumca belirlenecek indirimler kıstaslarıyla birlikte belirtilir. Ayrıca öğrencilerine yemek, beslenme, taşıt, pansiyon ve benzeri hizmetleri verecek kurumlar, bu hizmetler için alacakları ücretleri de Mayıs ayı içinde tespit ve ilân ederler.

Bu Yönetmelikte belirtilenler dışında öğrenciden bağış ve yardım da dâhil olmak üzere hiçbir ad altında ücret alınmaz.

Süresi içinde ücret ilânı yapmayan kurumlar, bir önceki yılın ücretini alırlar. İlân edilmeden öğrencilerden ücret tahsil edilemez. Kurumlar ilân ettikleri ücretleri bir sonraki ilân tarihine kadar değiştiremezler (Öğrenci Ücretleri Tesbit Ve Tahsil Yönetmeliği, madde 5).

3.3. Özel Eğitim Kurumlarının Muhasebe Yapısı

Ülkemizde 26 Aralık 1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazetede Muhasebe sistemi Genel Tebliğ yayınlanmıştır. 01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren tebliğ; tebliğ kapsamına giren tüm işletmelerin finansal kurumlar dışında kalan bütün işletmeler, muhasebe kayıtlarını tebliğde yer alan hesap planına göre tutmak ve mali tablolarını da tek tip olarak hazırlama zorunluluğu getirmiştir (Sevilengül 119; Çetiner Genel Muhasebe (Teori Ve Uygulama) 12–13).

Özel eğitim kurumları da Tek Düzen Hesap Planını kullanmaktadırlar. Ancak işletmelerin ait oldukları sektörün özelliklerine göre bazı hesaplar bir işletme de kullanılırken, diğer sektördeki işletmeler tarafından kullanılmamaktadır. Örneğin üretim işletmelerinde satılan mamullerin maliyeti hesabı kullanılırken, hizmet işletmelerinde satılan hizmet maliyeti hesabı kullanılmaktadır.

3.3.1. Özel Eğitim Kurumları Muhasebesinin Özellikleri

Özel eğitim kurumlarında kullanılan muhasebe sisteminde bazı farklılıklar oluşmuştur; üretilen hizmetin stoklanması mümkün olmadığı için Tek Düzen Hesap Planındaki mamul ve yarı mamul hesaplarının eğitim kurumlarında kullanılması söz konusu değildir.

Özel eğitim kurumunda üretilen hizmetler emek gücüne bağlıdır. Bu da personel maliyetlerini oldukça yükseltmektedir

Özel eğitim kurumlarında satılan hizmet karşılığında mutlaka belge (fatura) düzenlenir. Çünkü Milli Eğitim Müdürlüğü tarafından da öğrencilerin kayıtları tutulmaktadır. Bu nedenle kayıt dışı öğrenci olamaz.

Özel eğitim kurumlarında faaliyet dönemi genel olarak Eylül- Haziran dönemini kapsayan eğitim yılıdır. Eğitim yılına ait faaliyet sonuçlarının görülebilmesi takvim yılı esasına göre defter tasdiki yaptırması durumunda mümkün olamaz. Bu nedenle dönem kârının doğru olarak hesaplanabilmesi için eğitim kurumları Maliye Bakanlığı'nın izni ile özel hesap dönemi uygulaması yoluna gitmektedir. Genel olarak özel hesap dönemi, 1 Temmuz- 30 Haziran olarak belirlenmektedir. Dönem başı ve dönem sonu muhasebe işlemlerinde yapılacak muhasebe kayıt ve işlemleri bu tarihler dikkate alınarak düzenlenmektedir.

3.3.2. Özel Eğitim Kurumlarında Muhasebe Süreci

Özel eğitim kurumlarında muhasebe bilgi sisteminin kurulmasında ve muhasebe politikalarının oluşturulmasında muhasebenin temel kavramları esas alınmaktadır. Muhasebenin temel kavramları; dönemsellik, işletmenin sürekliliği, tutarlılık, ihtiyatlılık, tam açıklama, önemlilik, sosyal sorumluluk, tarafsızlık, özün önceliği, kişilik, parayla ölçülme ve maliyet esası kavramıdır.

Özel eğitim kurumları için tek düzen hesap planının yapısı şöyledir.

1. Dönen Varlıklar
2. Duran Varlıklar
3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
5. Özkaynaklar
6. Gelir Tablosu Hesapları
7. Maliyet Hesapları

9. Nazım Hesaplar

Özel eğitim kurumlarında eğitim öğretimle direkt olarak ilgili olan giderler 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI'nda yer alır. Giderler gerçekleştikçe ya da tahakkuk ettikçe bu hesapta kaydedilerek izlenir. Aynı anda ilgili gider yeri ve gider çeşidi hesabına da alt hesap olarak kayıt yapılır. Dönem sonunda 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI gelir tablosunda yer verilmek üzere 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI'na aktarılırken, bu hesap 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI ile karşılaştırılarak kapatılır.

Özel eğitim kurumlarında üretilen hizmetlerin haricinde yönetim faaliyetleri için de bir takım giderler yapılır. Bu giderler ise 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI'nda yer alır. Giderler gerçekleştikçe ya da tahakkuk ettikçe bu hesapta kaydedilerek izlenir. Dönem sonunda 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI gelir tablosunda yer verilmek üzere 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI'na aktarılırken, bu hesap 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI ile karşılaştırılarak kapatılır.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre işlenmesi gereken yevmiye kayıt örnekleri aşağıda Tablo 3.2 ve 3.3'te belirtilmiştir.

Tablo 3.2. Giderlerin yevmiye defterine kayıtları

	BORÇ	ALACAK
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	XXXXXXX	
- 740 01 Personel Giderleri		
- 740 02 Kira Giderleri		
- 740 03 Elektrik Giderleri		
- 740 04 İletişim Giderleri		
- 740 05 Doğalgaz Giderleri		
- 740 06 Ulaşım Giderleri		
- 740 07 Yemek Giderleri		
- 740 08 Reklam ve Tanıtım Giderleri		
- 740 09 Vergi Giderleri		
- 740 10 Taşıt Onarım Giderleri		
- 740 11 İkram ve Seyahat Giderleri		
- 740 12 Seminer Gösteri Giderleri		
- 740 13 Bilgisayar Giderleri		
- 740 14 Makine ve Tesis Onarım Bakım Giderleri		
100 KASA		XXXXXXX

Tablo 3.3. Giderlerin yansıtma hesabı ile kapatılması

	BORÇ	ALACAK
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	XXXXXXX	
-622 01 Personel Giderleri		
-622.02 Kira Giderleri		
-622 03 Elektrik Giderleri		
-622 04 İletişim Giderleri		
-622 05 Doğalgaz Giderleri		
-622 06 Ulaşım Giderleri		
-622 07 Yemek Giderleri		
-622 08 Reklam ve Tanıtım Giderleri		
-622 09 Vergi Giderleri		
-622 10 Taşıt Onarım Giderleri		
-622 11 İkram ve Seyahat Giderleri		
-622 12 Seminer Gösteri Giderleri		
-622 13 Bilgisayar Giderleri		
-622 14 Makine ve Tesis Onarım Bakım Giderleri		
741 HİZ. ÜRET. MAL. YANS. HES.		XXXXXXX

Özel eğitim kurumlarında satılan hizmet maliyetlerini oluşturan ve 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI'nda izlenen çeşitli giderler ile ilgili alt hesaplara ilişkin bir düzenleme aşağıda tablo 3.4'te belirtildiği gibi yapılabilir.

Tablo 3.4. Özel eğitim kurumları örnek hizmet üretim gider hesapları

HESAP KODU	HESAP ADI
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740 01	İŞÇİ ÜCRET ve GİDERLERİ
740 01 01	Aylık Ücretler
740.01 02	Sigorta İşveren Payı
740 01 03	İşsizlik Sigorta İşveren Payı
740 01 04	Fazla Mesai
740 01 05	Kıdem ve İhbar Tazminatı
740 01 06	Sosyal Yardımlar
740 02	ÖĞRETMEN ÜCRET GİDERLERİ
740 02 01	Aylık Ücretler
740 02 02	Sigorta İşveren Payı
740 02 03	İşsizlik Sigorta İşveren Payı
740 02 04	Fazla Mesai ve Ek ders Ücretleri
740 02 05	Kıdem ve İhbar Tazminatı
740 02 06	Sosyal Yardımlar
740 02 07	Eğitim ve Öğretim Giderleri
740 03	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA ve HİZMETLER
740 03 01	Elektrik Giderleri
740 03 02	Su Giderleri
740 03 03	Gaz ve Yakıt Giderleri
740 03 04	Haberleşme Posta Kargo Giderleri
740 03 05	Bina Bakım Onarım Giderleri
740 03 06	Makine Tes. ve Demirbaş Bakım-Onarım Gid.
740 03 07	Araç Bakım - Onarım ve Yakıt Giderleri
740 03 08	Mutfak ve Gıda Giderleri
740 03 09	Temizlik Malzeme ve Giderleri
740 03 10	Kırt. Gazt. Derg. Ve Büro Malz. Gid.
740 03 11	Müşavirlik ve Danışmanlık Giderleri
740 03 12	İlan ve Reklâm Giderleri
740 03 13	Servis Taşıma Giderleri
740 03 18	Sağlık Giderleri (Portör Muayene)
740 03 19	Eğitim Giderleri
740 04	ÇEŞİTLİ GİDERLER
740 04 01	Sigorta Giderleri
740 04 02	Kira Giderleri
740 04 03	Yolluk ve Harcırahlar
740 04 04	İcra ve Noter Giderleri
740 04 05	Oda ve Diğer Aidatlar
740 04 06	Temsil Misafir Ağırlama Seyahat Giderleri
740 04 07	Mahkeme Ve Harç Giderleri
740 04 08	Bağış ve Yardım Giderleri
740 04 09	Sağlık Giderleri (Portör Muayene)
740 04 10	Banka Ekstra Ve Havale Giderleri
740 04 11	Senet ve Kredi Kartı Komisyon Giderleri
740 05	VERGİ RESİM HARÇLAR
740 05 01	Vergi Resim ve Harçlar
740 05 02	Damga Vergisi
740 05 03	Motorlu Taşıtlar ve Taşıtların Alım Vergisi
740 05 04	Bina ve Arazi (Emlak) Vergileri

740 05 05	Tapu Harçları
740 05 06	Ecrimisil (Arazi Kira)
740 05 07	Çevre Temizlik Vergisi
740 05 08	Özel İletişim Vergisi
740 05 09	Özel İşlem Vergisi
740 05 10	Sekiz Aylık Eğitime Katkı Payı
740 06	AMORTİSMANLAR ve TÜKENME PAYLARI
740 06 01	Arazi ve Arsa Amortismanı
740 06 02	Bina Amortismanı
740 06 03	Tesis Makine ve Cihazlar Amortismanı
740 06 04	Taşıt Araçları Amortismanı
740 06 05	Demirbaşlar Amortismanı
740 06 06	Diğer Maddi Duran Varlıklar Amortismanı
740 06 07	Özel Maliyet Giderleri Amortismanı
740 07	FİNANSMAN GİDERLERİ
740 07 01	Banka Kredi Faiz Giderleri (Kısa- Uzun)
740 07 02	Borçlanmadan Doğan Kur Farkları
740 07 03	Teminat Mektubu Komisyon Giderleri
740 07 04	Kredi Sözleşme Giderleri
740 10	ÖZEL MALİYETLER
740 10 01	Özel Maliyetler
741	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA MALİYETİ
741 01	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA MALİYETİ

Tablo 3.4'te tekdüzen muhasebe hesap planı 7/B seçeneği hesaplarına göre yapılan düzenlemede "Memur Ücret ve Giderleri Hesabı" yerine "Öğretmen Ücret ve Giderleri Hesabı"na yer verilmiştir. Özel eğitim kurumları için öğretmen ücretlerinin önemli bir yer tutması ve gider kontrolünün sağlanması büyük önem taşır. Bu nedenle uygulamada bu yönde bir izlemenin yapılması son derece yararlı olacaktır.

4. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ

Maliyetlerin değişen yapıları, muhasebecileri yeni maliyet teknikleri geliştirmeye zorlamıştır. Faaliyet ortamındaki iki önemli değişiklik sonucunda yöneticiler, maliyetlerle ilgili olarak ürün hayat döngüsünü gözden geçirmenin gerekli olduğunun farkına varmışlardır. Bu değişikliklerden birincisi, birçok işletmenin maliyet yapısı otomasyondan dolayı değişime uğraması ve kısa dönemde daha fazla sabit maliyet doğmaya başlamış olmasıdır. Diğer değişiklik ise, ürün hayat döngüsünün kısalmasından dolayı, yeni ürünleri piyasaya hızlı şekilde ulaştırmanın öneminin artmasıdır. Ürün hayat döngüsünün çok kısa olmasından dolayı, ürün maliyetleri veya kalitesindeki hataları hızlı şekilde düzeltmek de çok zorlaşmıştır (Coşkun 25).

Küresel rekabet ortamında işletmelerin faaliyetlerine devam edebilmeleri; en az maliyetle mümkün olan en yüksek kalitedeki mamul ve hizmetleri üretebilmelerine, müşteri ihtiyaçlarına anında cevap verebilmelerine, sermaye yatırımlarını en verimli alanlara yönlendirebilmelerine, etkili bir maliyet ve yönetim politikasına sahip olmasına bağlıdır (Dursun 56).

Bilindiği gibi mamul maliyetleri direkt hammadde (direkt ilk madde ve malzeme), direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Direkt hammadde ve direkt işçilik maliyetlerinin üretilen mamullere yüklenmesinde fazla bir sorunla karşılaşılmamakta fakat genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde sorunlarla karşılaşmaktadır (Alkan 39).

4.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetin Tanımı

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, ürünlerin işletmenin kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği, dolayısıyla dolaylı giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılması gerektiği anlayışı ile hareket eden ve ürün ile dolaylı giderler arasında sadece üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli seviyelerde doğrusal ilişki kuran bir maliyet ve yönetim anlayışı olarak tanımlanabilir (Öker 32).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi geniş bir perspektifte şöyle tanımlanır; faaliyet tabanlı maliyetleme, bir işletmeye ait faaliyetler ve mamuller ile ilgili bir veri tabanı oluşturan, işleyen ve onu koruyan bir bilgi sistemidir (Karacan, Aslanoğlu 19).

Toplam maliyeleri içinde genel üretim maliyetlerinin önemli bir paya sahip olduğu ve birden fazla türde mal ve hizmet üreten tüm işletmelerde uygulanmasının faydaları görülen FTM yöntemi, öncelikle mamul üreten işletmeler için tasarlanmış olmasına rağmen, günümüzde önemli bir sektör haline gelen hizmet üretim işletmelerince de kullanılmaktadır (Erden, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği).

Ürünlerden ziyade faaliyetlere odaklı olan faaliyet tabanlı maliyet (FTM) sistemi, geleneksel maliyetleme sistemlerinin kullanımından kaynaklanan hataları önlemeye yardımcı olan ve daha doğru bilgi sağlayan bir yaklaşımdır. FTM sisteminin temel ilkesi, bir organizasyonun faaliyetlerini tanımlamak ve her bir faaliyetin maliyetini ve sonra faaliyetlerin tüketimine dayalı ürün maliyetlerini hesaplamaktır. Bu nedenle ürün maliyetlerinin doğruluğu, faaliyet maliyetlerine ve maliyet anahtarı miktarına bağlıdır (Çabuk 5).

4.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Ortaya Çıkışı

1980'lerde rekabet ortamında meydana gelen değişimler var olan geleneksel maliyet muhasebesi ve yönetim-kontrol sistemlerinin yeniden gözden geçirilmesine neden olmuştur. Bunun sonucunda FTM yönetimi kavramı ilk defa 1986 yılında Harvard Business School'dan Robert Kaplan ve Robin Cooper tarafından mamul maliyetinin hesaplanması için farklı bir yaklaşım olarak geliştirilmiştir.

Kaplan ve Cooper, geleneksel hacim temeli muhasebe sisteminin doğru ve zamanında bilgi sağlamadığı, yönetime uygun ve gerekli bilgiyi sunamadığını ve en önemlisi yeni rekabet ortamına yansıtamadığını ileri sürmüşlerdir. Kaplan ve Cooper'in ileri sürdükleri yeni yöntem, maliyet davranışlarını daha iyi anlama ihtiyacını vurgulamakta ve genel üretim giderlerine neden olan hususları ortaya çıkarmaktadır (Eker 239).

İşletmelerde FTM yöntemi öncelikle uygulama yönüyle, mal ve hizmet üreten işletmelerde, üretilen değerlerin maliyetlerin hesaplanmasına yönelik bir yöntemdir.

FTM yöntemi, toplam mamul maliyetlerini oluşturan dolaylı unsurların, diğer ifadeyle genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesiyle ilgili bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır (Aydemir 169).

Günümüzde kısa sürede yüksek kalitede ve daha çeşitli mamuller üretebilen işletmeler rakipleri ile rekabet edebilmekte, kârlılıklarını artırabilmektedirler. Önceleri amaç, az sayıda mamul çeşidi ve çok miktarda üretimle daha fazla kâr elde etmek iken yeni ortamda amaç, daha küçük partiler halinde fakat daha kaliteli ve daha fazla mamul çeşidini düşük maliyetlerle piyasaya sunarak kârlılığını artırmak olarak değiştirmiştir. İleri üretim teknolojilerinin ve sermaye yoğun üretim anlayışının bilgi yoğun üretim anlayışına dönüşmesi neticesinde, işletmelerde mamul tasarımından başlayıp satış sonrası hizmetleri de kapsayan geniş bir yelpaze içerisinde ve farklı aşamalarda birçok yeni faaliyet ve işlem ortaya çıkmıştır. Bu durum, mamullerin maliyet yapısını değiştirmiş olup direkt maliyet unsurlarının üretim maliyetindeki payı azalarak toplam üretim maliyeti, ağırlıklı olarak dolaylı maliyetlerden oluşmaya başlamıştır (Karacan 18).

Günümüz ekonomik koşullarında doğru karar vermek oldukça büyük önem taşımaktadır. Bu kararlarda maliyetlerden etkilenmektedir. Doğru maliyet yapısının ortaya konulması, ürün çeşitliliği olduğunda, yani ürünler arası etkileşimler söz konusu olması durumunda daha da önemli olmaktadır (A.Özer 128–131).

4.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile İlgili Kavramlar

4.3.1. Kaynaklar

Kaynaklar, faaliyetlerin yapılabilmesi için başvurulmuş veya yönetilen ekonomik unsurlardır. Bir üretim işletmesinde kaynaklar şunları kapsamaktadır (Nurten Erdoğan 40);

- Direkt işçilik
- Direkt malzeme
- Üretim desteği
- Üretimin dolaylı maliyetleri
- Üretim dışındaki maliyetler.

4.3.2. Faaliyet

Bir işletmede değişik hammaddelerden her birinin mamul hale gelinceye kadar tabi tutulduğu işlemlerin her birine faaliyet adı verilir (Gürsoy 238).

FTM, temel maliyet unsuru olarak faaliyetler üzerine odaklanmıştır. Bu sistem, mamullerin ve diğer maliyet unsurlarının maliyetlerini toplamaya yönelik olarak faaliyet maliyetlerini kullanır. FTM, faaliyet maliyetlerini dağıtmak için çok sayıda maliyet dağıtım anahtarı kullanılır (Karcıoğlu, Toplam Kalite Yönteminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması 13).

Faaliyetler hem üretim sürecini hem de üretim sürecini destekleyen eylemleri kapsayacak şekilde çok geniş anlamda tanımlanmaktadır. Üretim sürecini destekleyen faaliyetler lojistik, dengeleme, kalite ve değişim gibi faaliyetlerdir. Faaliyet, bir işletmenin mamul ve hizmet üretimi sırasında yapılan eylemler olarak tanımlanabilir. Faaliyetler, değer yaratan ve değer yaratmayan faaliyetler olarak ikiye ayrılabilir. Değer yaratan faaliyetler mal veya hizmet hususunda tüketici ihtiyaçlarının tatmini için gerekli ve önemli olan faaliyetlerdir. Değer yaratmayan faaliyetler ise, mamul veya hizmetin piyasa değerini arttırmayan faaliyetlerdir. Örneğin, makinelerin tamiri, malzeme tedariki, stok kontrol, malzeme aktarma, temizlik vb. (Eker 241).

4.3.3. Maliyet Havuzu

Geleneksel maliyet sistemlerinde kullanılan maliyet merkezi kavramının yerini FTM yönteminde maliyet havuzu kavramı almıştır. Maliyet havuzu tek bir maliyet taşıyıcısı kullanılarak maliyet nesnelere dağıtılan farklı maliyetlerin oluşturduğu grubu ifade eder. Diğer bir deyişle tek bir maliyet sürücüsü kullanılarak hizmetlere yüklenen maliyetlerin oluşturduğu havuzdur (Yardımcıoğlu, Büyükşalvarcı 145).

Maliyet havuzunun sağlıklı oluşturulabilmesi için temel şart işletmenin faaliyetlerinin, alt faaliyetlerini ve bunların tükettiği kaynakların neler olduğunun iyi belirlenmesidir (Alkan 45).

4.3.4. Maliyet Dağıtım Anahtarı

Maliyet dağıtım anahtarları faaliyetlerin maliyet davranışlarını ortaya çıkaran ölçüdür. Her bir faaliyet merkezinde toplanan maliyetler için bunların özelliklerine

göre ayrıştırma ve birleştirme kuralından hareketle, ayrı ayrı maliyet dağıtım anahtarları belirlenir (Eker 242).

4.4. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Özellikleri ve Amaçları

4.4.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Özellikleri

FTM yöntemi çağdaş bir üretim düşüncesidir. Bu düşünce, üretim işletmelerinde tüm faaliyetlerin sürekli iyileştirilmesi şeklindedir. Bunun gerçekleştirilmesi için yöneticiler kârlı, katma değeri olan yüksek stratejiler amaç edinmelidirler, bu amaca uygun mamulleri tasarlamalıdır ve sürekli iyileşme için çalışmalıdırlar. Sürekli iyileştirmede amaç üretim girdilerinde tasarruf, kalite yükseltme, maliyet azaltma, verimlilik-moral ve yetenek artırma olmalıdır. Bu amaç için uygun stratejilere, tasarımlara, tasarruflara, bilinçli yöneticilere gerek vardır (Hacırüstemoğlu 316).

Geleneksel yaklaşımda genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde genelde üç aşamalı bir sürece dayandırılır ve son aşamada bu maliyetlerin esas üretim yerlerinde mamullere yüklenmesi için, direkt işçilik saatleri, makine saatleri ve kullanılan direkt madde tutarları gibi çıktı (üretim) hacmine dayalı anahtarlar kullanılır ve bu anahtarlar maliyetlerin mamullere yüklenmesinde temel ölçüleri oluştururlar (Alkan 41).

Faaliyet tabanlı maliyet sistemlerinde ise maliyetleme sürecindeki yoğunlaşma faaliyetler üzerinde kendini gösterir. Buna göre maliyetler, söz konusu mamullerin imalat sürecinde gerektirdiği faaliyetlere yüklenir. Dolayısıyla, FTM Yönteminde çıktı aşamasındaki dağıtım anahtarları, gerçekleştirilen faaliyetlerden oluşur. Buradan hareketle FTM Yönteminin gerekliliği, geleneksel sistemdeki maliyetlerin mamullere yüklenmesi için kullanılan, hacim tabanlı anahtarlar nedeniyle ortaya çıkan yanlışlıkların giderilebilmesi temel amacına dayanmaktadır (Kurşunel, Alkan, Büyükşalvarcı 4-5).

Tablo 4.1’de Kullanılan kaynakları etkileyen faktörler, maliyet havuzları sayısı, maliyet dağıtım anahtarları sayısı, ürünlerin nasıl maliyetlendirildiği konuları geleneksel maliyet sisteminde ve FTM yönteminde karşılaştırmalı olarak kıyaslanmıştır.

Tablo 4.1. Geleneksel maliyet hesaplama ve faaliyete tabanlı maliyet yönteminin karşılaştırılması

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

Kaynak: Karcıoğlu, Reşat. *Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. Erzurum: Aktif Yayınevi, 2000:155

Üretim hacminden çok, üretim süreçlerinin yapısı ve farklılıkları, dolaylı maliyetlerin düzeyini belirleyen temel etkenler olabilir. Bu nedenle sağlıklı bir maliyet hesabı için, maliyet yerlerinden mamullere yükleme aşamasında, maliyetlerin oluşumunu belirleyen etkenleri en iyi şekilde temsil edecek ölçütlerin kullanılması zorunludur.

Bu noktada ortaya çıkan;

- Çeşitli mamullere, hacim bazlı yüklendiği için hatalı maliyet hesaplamalarına neden olan maliyet türleri nelerdir?
- Bu maliyet türlerinin mamullere dağıtımında sağlıklı biçimde yüklenmesi için nasıl bir yol izlenmelidir?

Sorularına yanıt bulmak, FTM yönteminin ortaya çıkışını belirleyen temel amaçları yansıtır. Bu çerçevede; FTM yönteminin gerekliliği geleneksel maliyet sistemlerinde, maliyetlerin mamullere yüklenmesi için kullanılan hacim tabanlı anahtarlar nedeniyle ortaya çıkan yanlışların giderilebilmesi temel amacına dayanmaktadır (Şakrak 183–184).

4.4.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Amaçları

FTM yöntemi, temel maliyet unsuru olarak faaliyetlere odaklanan ve diğer faaliyet unsurlarının maliyetlerini hesaplamak için bu faaliyetlerin maliyetlerini kullanan bir sistemdir (Aydemir 170).

Ürün maliyetlerine yönelik olarak GÜG'nin ortaya çıkmasına sebep olan faaliyetlerin maliyetiyle ilgili faaliyetin oluşumunu gerekli kılan ürünü ilişkilendiren FTM yönteminin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Ülker, İskender 194; Eker 240);

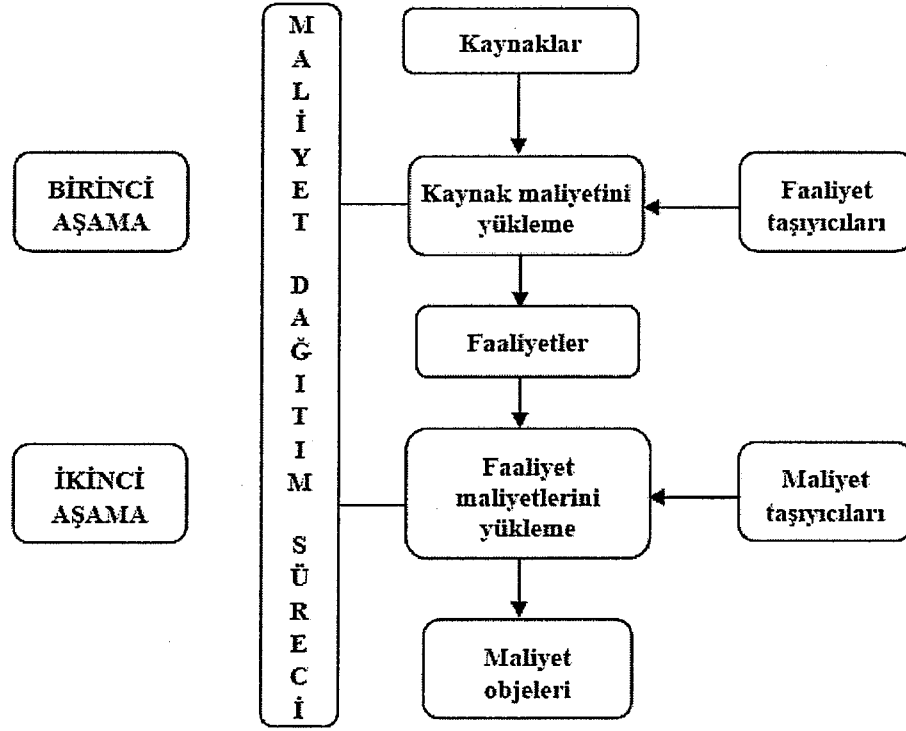
- Düşük katma değere sahip, diğer bir ifadeyle de mamul ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek,
- Kârlılığı arttırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak,
- Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,
- Zayıf varsayımlar ve yetersiz maliyet dağıtımından yanlışlıkları ortadan kaldırmak vb.

4.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yapısı

FTM yöntemi, maliyetleri ilk olarak faaliyetlere, daha sonra mamullere yükleyen bir sistemdir (Alkan 45).

FTM yönteminde temel olarak iki aşamadan söz edilebilir. İlk aşama işletmedeki tüm üretim faaliyetlerini amaca uygun olacak bir şekilde (ürün bazında, müşteri bazında, vb.) belirlemek ve bu faaliyetleri ortak faaliyet havuzlarında topladıktan sonra bu faaliyetlerin maliyetlerini belirlemektir. Faaliyetlerin maliyetleri belirlendikten sonra ikinci aşama bu maliyetlerin ürünlere aktarılması aşamasıdır (Öker 36).

FTM'nin dağıtım aşamaları ve FTM'nin süreci şekil 4.1'de ayrıntılı olarak belirtilmiştir.



Şekil 4.1. Faaliyet tabanlı maliyet yönteminin yapısı

Kaynak: Eker, Melek Çakır. "Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimine Göre Dağıtım ve Muhasebeleştirilmesinde 8 nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı" *Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* Cilt XXI, sayı 1, (2002): 243

Geleneksel maliyet sistemleri, maliyetleme sürecinde mamul üzerinde yoğunlaşırlar. Buna karşın FTM yönteminde odak noktası faaliyetlerdir. İki yöntem arasındaki farklılık sadece yükleme bazındaki farklılık değildir. Son aşamada kullanılan dağıtım anahtarları miktarı da farklılık gösterir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, maliyetlerin iki temel aşamada mamullerle ilişkilendirilmesine dayanır (Şakrak 184);

Birinci aşamada, enerji, yerleştirme, madde stok bulundurma ve yürütme gibi kaynaklar, belli bölümlere ayrılır ve her biri faaliyet yerlerindeki maliyet havuzlarına aktarılır.

İkinci aşamada ise, mamuller için tüketilen kaynakların ölçümü yapılır ve bunlar, ilgili maliyet havuzlarından mamullere yüklenir. Bu aşamada kullanılan

maliyet dağıtım anahtarları üretim hacmine bağlı bulunan ya da bulunmayan maliyet türlerini yönlendiren etkenleri yansıtır.

4.6. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Kurulması

Sadece tek tip ürünün üretilmekte olduğu bir ortamda, maliyetleme çok basit şekilde gerçekleştirilebilmektedir. Burada tüm üretim maliyetleri mamule dağıtılmakta ve birim maliyet bilgisi basit bir ortalamayla elde edilmektedir. Ancak maliyetleme sistemleri çok nadir olarak bu derece basit olmaktadır. Çünkü günümüzün üretim ortalamalarında;

- Ürünler çok farklı türlerde üretilmekte,
- Ürünlerin üretiminde birçok ortak kaynak kullanmakta,
- Ürünler kaynakları farklı oranlarda tüketmektedir.

Maliyetleme sistemleri bu karmaşıklığın üstesinden gelmek ve kabul edilebilir şekilde tüm üretim maliyetlerinden mamullere bir pay vermek için tasarlanmalıdır. Direkt maliyetler bu bakımdan en az sorunu yaratırlar çünkü mamul hatlarıyla ilgili belirlenmeler, malzeme çıkış kayıtları ve iş zaman analizleriyle mümkündür (Nurten Erdoğan 44).

FTM yöntemi değişik amaçlar için kullanmayı amaçlayan işletmelerin, bu yöntemi amaçlara yönelik olarak tasarlaması gerektir. Örneğin; genel üretim giderleri ile ilgili değer analizi yapmak isteyen işletmeler, sistemlerini her bir faaliyeti ayrı ayrı tanımlayacak şekilde tasarlamalıdır. Mamul maliyetlemesine yönelik olarak ise, faaliyetleri grup olarak tanımlayan bir sistemin tasarlanması yeterli olabilir (Erdoğan, Saban 510).

FTM yönteminin tasarlanması işletmeden işletmeye farklılıklar gösterse de genelde 5 adımdan oluşmaktadır. Bunlar (Öker 37);

- Faaliyetlerin belirlenmesi
- Faaliyetlerin gruplandırılması
- Genel üretim giderlerinin faaliyetlere göre yeniden dağıtımı
- Maliyetlerin ürünlere aktarımı için uygun maliyet anahtarlarının seçimi
- Faaliyet maliyetlerinin ürünlere yüklenmesi

4.6.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

FTM yönteminde hangi faaliyetin hangi ayrıntıya kadar ele alınacağıının tespiti, işin en önemli başlangıç çalışmasıdır (Ersoy 79).

FTM yönteminin en önemli aşamalarından biri destek faaliyetleri sırasında ortaya çıkan dolaylı giderleri ürünlerle ilişkilendirecek faaliyetlerin belirlenmesi aşamasıdır. Üretime hazırlık safhası dâhil olmak üzere tüm faaliyetler birbirleriyle çakışmayacak biçimde saptanması gerekir. Fakat burada önemli olan faaliyet isimlerinin belirlenmesi değil, faaliyetlerin amaca uygun bir şekilde sınıflandırılmalıdır. İşletmede gerçekleşen faaliyetlerin sayısı oldukça fazladır. Faaliyetleri 500 – 600 başlık altında toplamak çok büyük bir emek ve maliyet demektir. Eğer amaç müşteri ve ürün bazında maliyet analizi yapmak ise faaliyetleri ürün ve müşteri bazında farklılık yaratacak şekilde gruplandırmak ve faaliyet sayısını 10–30 aralığına çekmek daha anlamlı olacaktır. Kısacası, faaliyet sayısının işletmenin büyüklüğüne, karmaşıklığına ve amacına göre değiştiği söylenebilir (Öker 37).

Bu nedenle bazı kurallar belirlenmiştir. Bu kurallar (Alkan 46);

- Faaliyetler sistemin amacına göre uygun olarak detaylandırılmalı,
- Makro faaliyetler kullanılmalı,
- Önemsiz faaliyetler bir araya getirilmeli,
- Faaliyetler açık ve tutarlı bir şekilde tanımlanmalıdır.

Bu yöntem, mamulün maliyetinin belirlenmesi açısından faaliyetleri hiyerarşik bir sınıflamaya tabi tutar.

Buna göre faaliyetler dört gruba ayrılır (Özkan, Aksoylu 10);

- Birim seviyesi faaliyetler
- Parti seviyesi faaliyetler
- Mamul seviyesi faaliyetler
- Tesis seviyesi faaliyetler

4.6.1.1. Birim Seviyesi Faaliyetler

Birim düzeyindeki faaliyetler, her bir birim mamul üretimde ortaya çıkan faaliyetlerdir. Örneğin, direkt ilk madde ve malzeme kullanımları, direkt işçilik saati kullanımları, enerji tüketimi, yapılan bakım işleri, üretimi desteklemek için gerekli endirekt işçilikler, yardımcı madde ve işletme malzemesi tüketimleri vb. (Erden 21).

Bu faaliyetler üretim hacmiyle doğru orantılıdır. Birim düzeyindeki faaliyetlerde üretim adedi arttıkça faaliyetlerde aynı oranda artar. Örneğin, % 100 kalite kontrol yapılan bir işletmede kontrol faaliyetleri birim düzeyinde bir faaliyettir (Öker 38).

4.6.1.2. Parti Seviyesi Faaliyetler

Her mamul partisinin üretilmesi sırasında yapılan faaliyetlerdir. Yani farklı türde mamuller grup halinde üretilirken veya farklı zamanda aynı mamul grupları üretime sevk yapılması durumunda katlanması zorunlu olan faaliyetlerdir (Eker 242).

İşletmeler genellikle üretim planlama bölümünün hazırladığı üretim miktarlarına ve çeşitlerine göre faaliyette bulunurlar. Sürekli üretim tarzında üretim yapmayan işletmeler ürünlerini partiler halinde üretirler. Bazı üretim dışı faaliyetler de yine belli bir ürün grubu için ve belli bir parti için yapılıyor olabilir. Bu durumda yapılan faaliyet birim seviyesinde değil parti seviyesinde yapılıyor demektir.

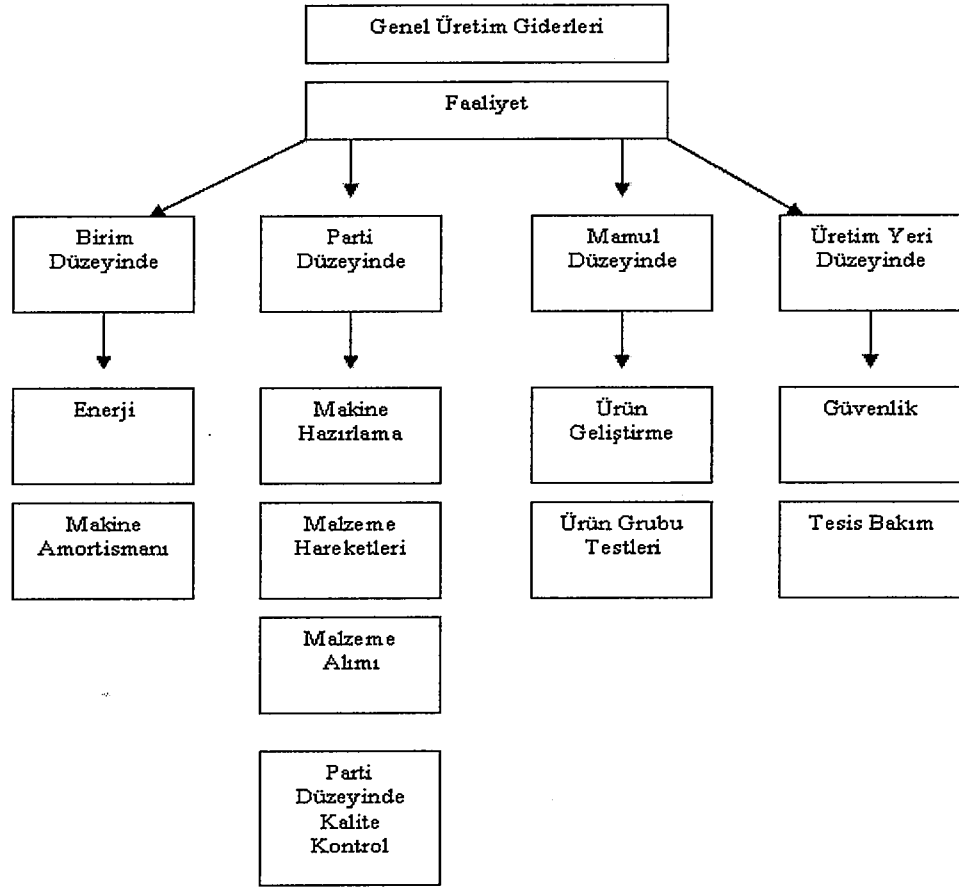
Maliyetler parti seviyesinde hesaplanır ve ürünün bu faaliyeti kullanımına göre maliyetlendirme yapılır (Öker 38).

4.6.1.3. Ürün Seviyesi Faaliyetler

Değişik her ürün çeşidinin üretimi ile ilgili faaliyetlerdir. Bu sebeple bunların maliyetleri ait oldukları ürün çeşitleriyle ayrı ayrı ilişkilidirler. Bu tür faaliyetlere örnek olarak, ürün çeşitleri itibariyle yapılan kalite testleri, her ürün özel ilk maddelerin stoklanması, ürünün şeklindeki değişiklik işlemleri vb., gibi gösterilebilir (Şener 316).

4.6.1.4. Tesis Seviyesi Faaliyetler

Bunlar, bir tesisin genel üretim işlemlerini destekleyerek, üretimin sürekliliğini sağlayan faaliyetlerdir. Fabrikanın yönetilmesi veya fabrikanın temizlenmesi, güvenliğinin sağlanması ve çevre düzeninin yapılması, bu tür faaliyetlere örnek olarak gösterilebilir (Gündüz 103). Şekil 4.2’de birim düzeyde, parti düzeyinde, mamul düzeyinde, üretim yeri düzeyinde faaliyetler ve bu düzeylere ait çeşitli örnekler verilmiştir.



Şekil 4.2. Faaliyetlerin çeşitli düzeylerde gruplandırılması

Kaynak: Öker, Figen. *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*. İstanbul: Literatür Yayınları, 2003:40.

4.6.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması

Faaliyetler gruplandırılırken iki noktaya dikkat edilmelidir. Birincisi ortak havuza atılacak faaliyetler belli bir maliyet nesnesi için tüketiliyor olmalıdır. Başka bir şekilde söylenecek olursa bu havuzda gruplandırılacak faaliyetlerin her biri belli bir ürün grubu tarafından kullanılıyor olmalıdır. İkinci nokta ise faaliyetlerin aynı maliyet anahtarını kullanıp kullanmadığıdır. Örneğin, mühendislik bölümü üzerinde çalıştığı ürün grubuna harcadığı süreye göre maliyet aktarımı yapıyor ise ve tüm mühendislik giderleri için ortak maliyet anahtarı mühendislik süresi ise bütün mühendislik faaliyetlerinin gruplandırılmasında bir sakınca yoktur (Öker 40).

4.6.3. Genel Üretim Giderlerinin Faaliyetlere Göre Yeniden Dağıtımı

Faaliyetler belirlendikten ve gruplandıktan sonra bu faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesi gerekir bazı giderler faaliyetlere doğrudan aktarılabilecek yapıda iken bazıları ise faaliyetler tarafından ortak kullanılan yapıda olabilir. Örneğin direkt işçilikler dışındaki işçilik, ısıtma ve aydınlatma giderleri faaliyetler açısından ortak kullanılan giderler olabilir. Bu durumda belli bir faaliyeti gerçekleştirmek için gereken kaynakları belirlemede sebep-sonuç ilişkisi kurulmasını sağlayan maliyet anahtarlarından yararlanır. Maliyet anahtarlarının belirlenmesi de yapılan gözlemler, personelle yapılan mülakatlar ya da istatistik çalışmaları ile mümkündür (Öker 45).

4.6.4. Maliyetlerin Ürünlere Aktarımı İçin Uygun Maliyet Anahtarlarının Seçimi

Taşıyıcı seçiminde kural dağıtılacak maliyetlerin karakterine uygun, maliyetin değişimini en iyi şekilde takip edebilecek bir ölçü seçmektir. Bu ölçü maliyeti en çok etkileyen faktörler arasından seçilir. Bir maliyet birden çok faktörün etkisi altında değişmekte ise, birkaç ölçünün birleşmesiyle meydana gelen kombine maliyet taşıyıcıları kullanılır (Elitaş 144).

Faaliyetlerde belirtilen maliyetlerin ürünlere aktarılması için maliyet anahtarlarının sayısının ve faaliyetlere uygunluk kriterlerinin belirlenmesi gerekir. Bu kriterler aşağıda açıklanmaktadır (Öker 46–47).

Uygun maliyet anahtarlarının adedinin belirlenmesinde bazı faktörler rol oynar. Bunlar ürün çeşitliliği, faaliyetlerinin maliyet büyüklüğü ve üretim adedi farklılık olarak sınırlandırılabilir.

- **Ürün Çeşitliliği:** Eğer ürünler faaliyetleri farklı oranda kullanıyorlarsa bu ürünlerin farklı olduğu kabul edilir.
- **Faaliyetlerin Göreceli Maliyetleri:** Belirli bir faaliyet grubu için seçilen faaliyet anahtarı faaliyetlere ait maliyetlerin toplam maliyetler içindeki büyüklüğüne göre yani göreceli olarak önem kazanır.
- **Parti Büyüklüğü Çeşitliliği:** Ürünlerin farklı olarak değerlendirmesinde diğer bir kriter ürünlerin parti büyüklüğünde farklılaşmasıdır. Ürünler

farklı parti büyüklüklerinde üretim alındıklarında parti düzeyindeki faaliyetleri ait maliyetler birim başına farklılık gösterecektir. Hacim bazlı yüklem anahtarlarının kullanan geleneksel sistemlerinin bu tür farklılaşmaların izlemesi mümkün değildir.

4.6.5. Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Yüklenmesi

Faaliyet tabanlı maliyetin dağıtım sürecinin son aşaması maliyetlerin maliyet objelerine yüklenmesidir. Bilindiği üzere maliyet objesindeki kasıt faaliyetlerin yapılması sunucunda ortaya çıkan çıktılardır. Bunlar, mamul, hizmet, müşteri, proje ve işletme birimleri olabilir. Bu çalışmada maliyet objesinde ifade edilmek istenen bir üretim işletmesinde üretilen mamullerdir (Eker 247).

Faaliyet maliyetlerini mamullere yüklemek için her maliyet havuzu ayrı yükleme oranları hesaplanacaktır. Daha sonra her mamulle ilgili maliyet sürücü miktarları ile yükleme oranının çarpılması sonucu, mamullere yüklenecek faaliyet maliyetleri bulunacaktır. Böylece bir mamulün tüm faaliyetlerden aldığı maliyetlerin toplamı, o mamulün genel üretim maliyetini verecektir (Alkan 47).

4.7. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Varsayımları

Faaliyetlerin kaynakları ve ürünlerinde faaliyetleri tükettiği varsayımıFTM yönteminin temelini oluşturur (Gündüz 94).

FTM aşağıdaki varsayımlara dayanmaktadır (Köse 129);

- Faaliyetler kaynakları tüketir.
- Ürünler veya siparişler faaliyetleri tüketir.
- Harcamayı değil tüketimi ölçen bir sistemdir.

Temel faaliyetleri belirtildikten sonra ise her bir faaliyet tarafından tüketilen kaynakların maliyetleri önce maliyet havuzlarında sonra ise ürünlerde izlenmelidir.

Maliyet havuzları homojen bir yapıya sahiptir. Her bir maliyet havuzundaki genel üretim gideri değişkendir.

4.8. Hizmet Üreten İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması

Başlangıçta mal üreten işletmeler tarafından kullanılmak üzere tasarlanan ve bu işletmeler tarafından kullanılan FTM yönteminin, yararları nedeniyle hizmet üreten işletmeler tarafından da geniş kabul görerek uygulanmaya başlanmıştır. FTM yönteminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi, maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olan faaliyetlerin belirlenebilmesi ve sunulan hizmet için bu faaliyetlerden ne kadar tüketildiğinin tespit edilebilmesine bağlıdır. Bu açıdan FTM yönteminin hizmet işletmelerinde kullanılmasının temeldeki amacı, mal üreten işletmelerdekinden farklı değildir. Amaç, maliyet doğuran temel faaliyetleri belirlemek ve bir iş, hizmet, sözleşme veya müşteri için verilen her bir hizmette bu faaliyetlerden ne kadarının gerçekleştirildiğini dikkatlice takip etmektir. Hizmet işletmelerinde de faaliyetleri, faaliyet maliyet havuzlarını ve maliyet anahtarlarını belirlemek için mal üreten işletmelerdeki genel yaklaşım kullanılır. Faaliyetleri değer katan faaliyetler ve değer katmayan faaliyetler olarak sınıflandırarak, değer katmayan faaliyetleri ortadan kaldırmak veya azaltmak çabaları mal üreten işletmeler için olduğu kadar hizmet üreten işletmeler için de geçerlidir. Ayrıca faaliyetlerin birim düzeyindeki faaliyetler, parti düzeyindeki faaliyetler, mamul (hizmet) düzeyindeki faaliyetler ve üretim yeri düzeyindeki faaliyetler olarak sınıflandırılmaları da geçerlidir (Erden, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği).

Hizmet üreten işletmeleri, mal üreten işletmelerden ayıran birçok özellik vardır. Bu özelliklere bağlı olarak, hizmet üretimi yapan işletmelerde, FTM yönteminin uygulanmasını zaman zaman zorlaştıran iki temel problem söz konusudur. Bunlardan birincisi, hizmet üreten işletmelerdeki maliyetlerin büyük bir kısmının, üretim düzeyindeki faaliyetlere ait maliyetlerden oluşma eğilimi içinde olmasıdır.

Üretim yeri düzeyindeki faaliyetlere ait maliyetlerle de, müşteriye sunulan faturalandırılacak belirli bir hizmet arasında doğrudan ilişki kurmak çoğu zaman mümkün olmayabilir. Diğer problem ise, hizmet üretimi yapan işletmelerde çalışanlar tarafından yapılan faaliyetlerin çoğunun tekrarlanmayan işlere ait faaliyetleri de içermesidir. Bu tür işleri kayıtlara geçirmek kolay olmadığı için

faaliyet verilerini elde etmek de oldukça zorlaşmaktadır. Bu zorluklarına rağmen FTM yöntemi, havayolu işletmeleri, tren yolu işletmeleri, oteller, hastaneler, bankalar, sigorta şirketleri, telefon şirketleri, finansal hizmet veren kuruluşlar gibi hizmet sektöründe yer alan çeşitli işletmeler için de kullanılması gerekli bir araç niteliğinde görülmektedir (Erden, FTM ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği).

4.9. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yararları

FTM yöntemi, stratejik amaçlar için geliştirilmiş bir maliyet sistemi olup, müşteri kârlılık analizleri, ürün kârlılık analizleri ve mamul ve hizmet fiyatlandırması, iç performans ölçümü ve maliyet yönetimi konularında yöneticilere stratejik kararlar için doğru veri sağlamaktadır. Böylece bu sistemin uygulanması sonucunda elde edilen veriler, işletmenin herhangi bir kârlılığı olmayan müşterilerden veya ürünlerden vazgeçerek kârlılığı yüksek müşteri ve ürün gruplarına yönlendirilmesini sağlamaktadır.

FTM yönteminin yararları şöyle sıralanabilir (Özcan, Murat, Rahmi Yücel ve Ayşe Tansel Çetin, muhasebetr.com);

- Mamul ve hizmet maliyetlerinin daha doğru bir şekilde nicelik olarak ölçülmesini sağlar,
- Genel üretim giderlerinin sebeplerinin anlaşılmasını sağlar,
- Maliyetlerin ortaya çıkma sebeplerinin belirlenmesine yardımcı olur,
- Maliyet belirleyicilerinin neler olduğunun açıklanmasına yardımcı olur.

4.10. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemine Yöneltilen Eleştiriler

Bütün bu yararların yanında sisteme yöneltilen eleştirilerde mevcuttur. Söz konusu eleştirileri kısaca şu şekilde sıralayabiliriz (Koşan 157; Arzova 80–81);

- Sistemin kullanılması ve uygulanmasının külfetli oluşu,
- Sistemin karışık ve anlaşılmasının zor oluşu,

- FTM yönteminin maliyetler işletme genelinde maliyet havuzlarında toplandığı için belirli faaliyetlere ait doğru maliyet bilgileri elde edilememektedir,
- Belirlenen faaliyetlere ait bilgilerin toplanması maliyetli olabilmektedir,
- FTM Sisteminin uygulanması ve çalışanların eğitilmesi güç olabilmektedir,
- FTM yönteminde tarihi maliyetlerin kullanılmasının etki ve eksiklikleri sistemi olumsuz etkilemektedir,
- Dağıtım anahtarı seçiminde yaşanan zorluk sistemin doğru sonuçlar vermesini etkilemektedir,
- Sistemin güncellenmesi kolay değildir,
- FTM Sistemi kapasite maliyetini bütçelenmiş hacmi dikkate alarak dağıttığı için atıl kapasite maliyetlerini ürün veya hizmete yüklemektedir

4.11. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi

Sürece Dayalı FTM Yöntemi, faaliyetlerin yerine getirilmesi için gereken süre ile kapasite birim süre maliyeti yardımıyla her bir işlem, ürün veya müşterinin kaynak talebinin tahmin edilmesine yardımcı geleneksel FTM'nin geliştirilmiş hali olarak tanımlanmaktadır (Koşan 159–160).

FTM yaklaşımı, işletmelerin doğru maliyet bilgilerine ulaşarak daha etkin karar almaları amacıyla geliştirilmiş bir yöntemdir. Geliştirildiği günden bu güne, işletmelere daha doğru maliyet bilgilerine ulaşma imkânı sağlamış ancak uygulanmasındaki zorluklar nedeniyle, işletmelerin ancak % 50'si tarafından uygulanabilmiştir. Uygulamada daha pratik bir araca duyulan ihtiyaç, Sürece Dayalı FTM'nin geliştirilmesinin temel nedenidir. Sistemin amacı; bazı maliyet türlerinin üretim hacmine bağlı olmaksızın çok daha kolay saptanabileceğinden hareketle üretilen mamul ve hizmet faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde saptanabilmesini sağlamaktır (Yılmaz, rifatyilmaz.net).

Sürece dayalı FTM ise sadece iki parametrenin tahmin edilmesini gerektirmektedir (Yılmaz, rifatyilmaz.net).

- Tedarik kapasitesinin birim maliyetleri
- Bir faaliyeti veya işlemi uygulamanın gerektirdiği zaman

FTM yönteminde ilk aşamada işletmede ortada çıkan çeşitli faaliyetleri yerine getiren personel ile yapılan görüşmeler neticesinde hangi personelin zamanının ne kadarını hangi faaliyet için harcadıkları belirlenmektedir. Daha sonra yapılan ise her faaliyet için belirlenen maliyet toplamının faaliyeti kullanım sayısına göre ürün, hizmet, müşteri veya kanallara dağıtılması olarak açıklanmaktadır. Sürece dayalı FTM yöntemi, işletmede ortaya çıkan dolaylı giderleri her faaliyet için kullanılan aktif işgücü süresine bağlı olarak dağıtmaktadır. Dolayısıyla sunulan hizmet veya üretilen ürünler farklı süreçlerden geçtikleri ve farklı zamanlar harcadıkları için kaynakları da değişik boyutta tükettiği düşünülmektedir. Bu sebeple çalışanların, çalışma zamanlarına göre yapılan hesaplama ile ilgili maliyetler ürün ve hizmetlere dağıtılmaktadır (Koşan 160).

5. FAALİYET TABANLI MALİYET YÖNTEMİNİN BİR ÖZEL EĞİTİM KURUMUNDA UYGULANMASI

Çalışmanın bu bölümünde Ankara ilinde faaliyet gösteren özel bir eğitim kurumunun ortaöğrenim kısmına ait Lise 1 (L1), Lise 2 (L2), Lise 3 (L3) şubelerinde faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ile maliyetlerinin daha doğru hesaplanabilmesine katkı yapıp yapamayacağının araştırılmasına yönelik bir uygulamaya yer verilmiştir.

5.1. Eğitim Kurumu ile İlgili Genel Bilgiler

Eğitim kurumunun maliyetlerini hesaplayabilmek için gerekli olan bilgiler Tablo 5.1’de ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Eğitim kurumun şubelere göre dağılımı verilmiş ve şubelerdeki öğrenci sayıları ile yıllık liste kayıt fiyatı belirtilmiştir.

Tablo 5.1. Eğitim kurumu ile ilgili gerekli bilgiler

Maliyet analizi yapılacak bölümler	Lise 1. Sınıflar
	Lise 2. Sınıflar
	Lise 3. Sınıflar
Hizmet satış fiyatı	Lise 1. Sınıflar: 8.400 YTL
	Lise 2. Sınıflar: 8.400 YTL
	Lise 3. Sınıflar: 8.400 TYL
Süre	Lise 1. Sınıflar: 1 yıl
	Lise 2. Sınıflar: 1 yıl
	Lise 3. Sınıflar: 1 yıl
Öğrenci sayısı	Lise 1. Sınıflar: 167 öğrenci
	Lise 2. Sınıflar: 235 öğrenci
	Lise 3. Sınıflar: 128 öğrenci
	Toplam Sayı: 530 öğrenci

5.2. Eğitim Kurumunun Hizmet Üretim Maliyetleri

Eğitim kurumunun oluşturduğu muhasebe sisteminde hizmet üretim maliyetleri Tablo 5.2’de belirtilmiş, eğitim kurumunun muhasebe sistemindeki hizmet üretim maliyetlerinin ayrıntıları gösterilmiştir.

Bu uygulamadaki tutarlar kurumun 2006–2007 Eğitim-Öğretim yılında gerçekleşen giderlerinden oluşmaktadır. Bu çalışma kurumda yapılan mülakatlar ve görüşmeler neticesinde kurumun müdürü, müdür yardımcıları ve muhasebe müdürünün vermiş olduğu bilgi ve verilere dayanılarak yapılmıştır.

Tablo 5.2. Eğitim kurumunun hizmet üretim maliyetleri

HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ
1- İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ
2 –ÜCRET GİDERLERİ
2.1. Personel Ücretleri
Ücret Giderleri
Ek Ders Giderleri
2.2. Ücret Kesintileri
SSK
Muhtasar
2.3. Sosyal Yardım
Eğitim Öğretim Yardımı
2.4. Tazminatlar
3- TAŞERON GİDERLERİ
Yemek Giderleri
Servis Giderleri
4- DİĞER EĞİTİM GİDERLERİ
4.1. Rehberlik Giderleri
Öğretmen Rehberlik Giderleri
Öğrenci Rehberlik Giderleri
4.2. Dergi Döküman Giderleri
4.3. Olimpiyat Giderleri
4.4. Seminer Zümre Giderleri
4.5. Mezuniyet Giderleri
4.6. Eğitim Organizasyonlar
4.7. Diğer Eğitim Giderleri
4.8. Sosyal Kültürel Kulüp Faaliyetleri

4.9. Kırtasiye Giderleri
5- DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA ve HİZMETLER
5.1. Elektrik Su Yakıt Temizlik Giderleri
Temizlik Giderleri
Elektrik Giderleri
Su Giderleri
Yakıt Giderleri
5.2. Haberleşme Giderleri
Telefon Giderleri
Posta Giderleri
İnternet Giderleri
Kargo/Nakliye Giderleri
5.3. Bakım Onarım Giderleri
Bina Bakım Onarım Giderleri
Taşıt Bakım Onarım Giderleri
Makine Bakım Onarım Giderleri
5.4. Danışmanlık Hizmetleri Giderleri
Mali ve Hukuk Müşavirlik Giderleri
6- ÇEŞİTLİ GİDERLER
6.1. Yolluk ve Seyahat Giderleri
Şehir İçi Yol Giderleri
6.2. Mahkeme ve Noter Giderleri
Mahkeme Giderleri
Noter, Provizyon, Protokol Giderleri
6.3. Öz-Öğret Der Giderleri
7- VERGİ RESİM ve HARÇLAR
7.1. MTV Giderleri
Motorlu Taşıtlar Vergisi Gideri
7.2. Harçlar Resimler
Eğitim Öğretim Harçları
8- AMORTİSMANLAR ve TÜKENME PAYLARI

5.2.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Eğitim öğretim hizmetlerinin yapılabilmesi için gerekli olan tahta kalemi, tebeşir, kâğıt v.b. materyallerin kullanıldığı hesap grubudur. Fakat örnekteki eğitim kurumunda bu giderin, tutar olarak toplam tutar içinde önemli bir yer tutmadığı için, bu tutar kırtasiye malzemesi gideri bölümünde gösterilmiştir.

5.2.2. Ücretler

Belirtilen ücretler yıllık olarak hesaplanmıştır. Ücret giderleri; personel ücretleri, ücret kesintileri, sosyal yardım ve tazminatlardan oluşmaktadır.

Kurumda 1 Müdür, 1 Müdür Baş Yardımcısı, 5 Müdür Yardımcısı, 45 Öğretmen, 6 Muhasebe Elemanı (1 tanesi personel müdürü olarak görev yapmaktadır), 1 Kurum Doktoru, 3 Teknik Eleman, 10 Temizlik Elemanı, 1 Şoför, 3 Güvenlik Görevlisi, 1 Danışma Görevlisi, 1 Büro Elemanı ve 3 Dizgici olmak üzere toplam 81 kişi çalışmaktadır.

Çalışanlar ve ücret giderleri ilgili gider dökümleri Tablo 5.3'te gösterilmiş, eğitim kurumunun ücret giderleri verilmiş ve tutarları ayrıntılandırılmıştır.

Tablo 5.3. Çalışanlar ve ücret giderleri

ÜCRET GİDER ÇEŞİTLERİ	ÇALIŞAN SAYISI	NET ÜCRET TUTARI (YTL)	ÜCRET KESİNTİLERİ (SSK-MUHTASAR) (YTL)	SOSYAL YARDIM ** (YTL)	TAZMİNATLAR (YTL)	TOPLAM TUTAR (YTL)
Müdür	1	22.473	6.900	1.570	-	30.943
Müdür Baş Yardımcısı	1	22.473	6.900	1.570	-	30.943
Müdür Yardımcısı	5	91.050	34.500	7.850	-	133.400
Öğretmen	45	688.050	310.500	70.650	44.781	1.113.981
Muhasebeci	6	89.970	41.400	-	-	131.370
Doktor*	1	18.000	3.600	-	-	21.600
Teknik Eleman	3	23.013	12.600	-	-	35.613
Temizlik Elemanı	10	75.230	42.000	-	64.500	181.730
Şoför	1	9.510	4.200	-	-	13.350
Güvenlik Görevlisi	3	22.011	12.600	-	-	34.611
Danışma Görevlisi	1	8.223	4.200	-	-	12.423
Büro Elemanı	1	8.772	4.200	-	-	12.972
Dizgici	3	28.521	12.600	-	-	41.121
TOPLAM ÜCRET GİDERİ	81	1.107.296	496.200	81.640	109.281	1.794.417

* Kurum Doktoru, emekli sandığına bağlı olarak çalışmakta aynı zamanda kurumda sözleşmeli olarak çalışmaktadır. Bu nedenle SSK kesintisi yapılmamaktadır.

**Sosyal yardım eğitim öğretim yardımını kapsamaktadır. Eğitim öğretim döneminin başında sosyal yardım müdür, müdür başyardımcısı, müdür yardımcıları ve öğretmenlere eşit olarak dağıtılmaktadır.

5.2.3. Taşeron Giderleri

Taşeron giderleri, yemek gideri ve ulaşım-servis giderinden oluşmaktadır. Yemek hizmetleri anlaşmalı şirket tarafından sunulmaktadır. Yemek hizmetinin kuruma yıllık maliyeti 490.411 YTL'dir. Ulaşım-Servis hizmetleri de anlaşmalı şirket tarafından sunulmaktadır. Servis hizmetinin kuruma yıllık maliyeti 485.625 YTL'dir. Yemek ve servis hizmetlerinin ücreti eğitim ücretine dâhildir.

Tablo 5.4'te yıllık yemek gideri ve ulaşım-servis giderinin tutarları ve toplam yıllık taşeron gideri verilmiştir.

Tablo 5.4. Toplam taşeron giderleri

TAŞERON GİDERLERİ ÇEŞİTLERİ	TUTAR
Yemek Gideri	490.411 YTL
Ulaşım-Servis Gideri	485.625 YTL
TOPLAM TAŞERON GİDERLERİ	976.036 YTL

5.2.4. Diğer Eğitim Giderleri

Diğer eğitim giderleri aşağıda belirtilen gider kalemlerinden oluşmaktadır: Rehberlik giderleri, öğretmen ve öğrenci rehberlik giderleri olmak üzere iki gruptan oluşmaktadır. Öğretmen rehberlik giderleri, öğretmenlerin yetiştirilmeleri için ihtiyaç duyulan konularla alakalı öğretmenlerin çeşitli kurslara gönderilmesi için yapılan harcamaların toplandığı gider grubudur. Bu grubun kuruma yıllık toplam maliyeti, 65.564 YTL'dir. Öğrenci rehberlik giderleri, öğrencilerin kişisel gelişimleri için öğretmenleri tarafından yapılan rehberlik hizmetlerinin oluşturduğu hesap grubudur. Bu grubun, kuruma yıllık toplam maliyeti, 43.902 YTL'dir.

Dergi döküman giderleri, eğitim hizmetlerinin yürütülmesi esnasında kullanılan dergi ve çeşitli dökümanlar için yapılan giderlerin oluşturduğu hesap grubudur. Kuruma yıllık maliyeti, 23.397 YTL'dir.

Olimpiyat giderleri, kurumun katıldığı ulusal ve uluslararası çeşitli olimpiyatlar için, yapılmış giderlerin oluşturduğu hesap grubudur. Kuruma yıllık maliyeti, 25.500 YTL'dir.

Seminer zümre giderleri, öğretmenlerin aylık yapmış oldukları zümre çalışmaları için, yapılmış giderlerin oluşturduğu hesap grubudur. Kuruma yıllık maliyeti, 7.360 YTL'dir.

Mezuniyet giderleri, son sınıfta okuyan öğrenciler için yapılan faaliyet giderlerinin oluşturduğu hesap grubudur. Kuruma yıllık maliyeti, 18.147 YTL'dir.

Eğitim organizasyonlar, öğrencilerin kültürel, sosyal gelişimlerini desteklemek için öğrencilerin katılımıyla düzenlenen çeşitli proje organizasyonları için yapılan faaliyet giderlerinin oluşturduğu hesap grubudur. Kuruma yıllık maliyeti, 34.282 YTL'dir.

Diğer eğitim giderleri, okuldaki kabinetlerde (sınıflarda) öğrencinin öğrenmesini kolaylaştıracak eğitim-öğretim materyallerinin oluşturulabilmesi için yapılan harcamaların oluşturduğu hesap grubudur. Kuruma yıllık maliyeti, 7.500 YTL'dir.

Sosyal kültürel kulüp faaliyet giderleri, kurumun içinde oluşturulmuş 8 farklı kulüp için yapılan bütün harcama tutarlarının oluşturduğu hesap grubudur. Kuruma yıllık maliyeti, 36.000 YTL'dir.

Kırtasiye giderleri, kurumun ihtiyaçları için alınan kırtasiye malzemeleri tutarlarının oluşturduğu hesap grubudur. Kuruma yıllık maliyeti, 27.790 YTL'dir. 5.000 YTL'si muhasebe bölümünde, 4.000 YTL'si büro bölümünde, 1.000 YTL'si mezuniyet işlemlerinde kalan 17.790 YTL'si eğitim hizmetlerinde kullanılmaktadır.

Tablo 5.5'te toplam diğer eğitim giderler çeşitlerinin tutarları ve toplam eğitim gideri verilmiştir.

Tablo 5.5. Toplam diğer eğitim giderleri

EĞİTİM GİDERLERİ ÇEŞİTLERİ	TUTAR
Rehberlik Giderleri	109.466 YTL
Dergi Döküman Giderleri	23.397 YTL
Olimpiyat Giderleri	25.500 YTL
Seminer Zümre Giderleri	7.360 YTL
Mezuniyet Giderleri	8.147 YTL
Eğitim Organizasyonlar	34.282 YTL
Diğer Eğitim Giderleri	7.500 YTL
Sosyal Kültürel Kulüp Faaliyet Giderleri	36.000 YTL
Kırtasiye Giderleri	27.790 YTL
TOPLAM EĞİTİM GİDERLERİ	279.442 YTL

5.2.5. Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler grubu, elektrik su yakıt temizlik giderleri, haberleşme giderleri, bakım onarım giderleri ve danışmanlık hizmetleri olmak üzere gider çeşitlerine ayrılmıştır.

Elektrik gideri, kurum 4.980 m² kapalı alandan oluşmaktadır. Bu alanlarda kullanılan elektrik harcamalarının, kuruma yıllık maliyeti, 59.796 YTL'dir. Su gideri, kurumda temizlik işleri ve lavabolarda kullanılan suyun, kuruma yıllık maliyeti, 16.500 YTL'dir. Yakıt gideri, 4.980 m² kapalı alanın ısıtılmasının, kuruma yıllık maliyeti, 53.500 YTL'dir. Temizlik gideri, kurumda yapılan temizlik işlerinin, kuruma yıllık maliyeti, 21.822 YTL'dir. Toplam elektrik su yakıt temizlik giderlerinin kuruma yıllık maliyeti, 151.618 YTL'dir.

Kurumun haberleşme giderleri ve tutarları, kurumun yıllık telefon gideri, 17.714 YTL'dir. Kurumun yıllık posta gideri, 1.000 YTL'dir. Kurumun yıllık internet gideri, 1.200 YTL'dir. Kurumun yıllık kargo/nakliye gideri, 8.651 YTL'dir. Toplam yıllık haberleşme gideri, 28.565 YTL'dir.

Bakım onarım giderleri, bina bakım onarım, taşıt bakım onarım ve makine bakım onarım giderlerinden oluşmaktadır. Bina bakım onarım, kurumu yeni döneme hazırlamak için yapılan çalışmalar ile dönem içerisinde ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesi ile alakalı giderlerin izlendiği hesap grubudur. Kuruma yıllık maliyeti,

32.575 YTL'dir. Taşıt bakım onarım, kurumun personeli için kullandığı taşıtın bakım onarımının izlendiği hesap grubudur. Kuruma yıllık maliyeti, 2.730 YTL'dir. Makine bakım onarım, kullanılan makinelerin bakım onarım giderlerinin toplandığı hesap grubudur. Kuruma yıllık maliyeti, 3.427 YTL'dir. Toplam bakım onarım giderinin kuruma yıllık maliyeti, 38.732 YTL'dir.

Danışmanlık hizmetleri, müşavirlik işleri için yapılan giderlerinin izlendiği hesap grubudur. Kuruma yıllık maliyeti, 8.000 YTL'dir.

Tablo 5.6'da dışardan sağlanan fayda ve hizmet gider çeşitlerinden elektrik su yakıt temizlik giderleri, haberleşme gideri, bakım onarım gideri ve danışmanlık hizmetlerinin ayrıntıları ve toplam tutarı verilmiştir.

Tablo 5.6. Toplam dışardan sağlanan fayda ve hizmetler

DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA ve HİZMET GİDER ÇEŞİTLERİ	TUTAR
Elektrik Su Yakıt Temizlik Giderleri	151.618 YTL
Haberleşme Gideri	28.565 YTL
Bakım Onarım Gideri	38.732 YTL
Danışmanlık Hizmetleri	8.000 YTL
TOPLAM DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA ve HİZMET GİDERLERİ	226.915 YTL

5.2.6. Çeşitli Giderler

Çeşitli giderler grubu, yolluk ve seyahat giderleri, mahkeme ve noter giderleri ve Özel Öğretim Derneği aidatı gider çeşitlerine ayrılmıştır.

Yolluk ve seyahat giderleri, okulun resmi işlerinin yürütülmesi için yapılan şehir içi yol giderleri ile personel ve öğrenci taşınmasına harcanan yakıt giderlerinin oluşturduğu hesap grubudur. Kuruma yıllık maliyeti, 20.270 YTL'dir.

Mahkeme ve noter giderleri, mahkeme giderlerinden mahkeme giderleri, kurumun öğrenci tahsilâtlarından kaynaklanan problemlerin çözümü için yapılan avukat giderlerinin oluşturduğu hesap grubudur. Bu gider grubunun diğer bölümü olan noter, provizyon ve protokol giderleri, noterlik işlerinin gerektiği durumlarda yapılan giderlerin oluşturduğu hesap grubudur. Toplam mahkeme ve noter giderlerinin kuruma yıllık maliyeti, 4.300 YTL'dir.

Özel Öğretim Derneği giderleri, kurumun bağlı bulunduğu derneğe yapılan aidatın oluşturduğu hesap grubudur. Kuruma yıllık maliyeti, 500 YTL'dir.

Tablo 5.7'de çeşitli giderlerden yolluk ve seyahat giderleri mahkeme ve noter giderleri Özel Öğretim Derneği giderlerinin ayrıntıları ve toplam tutarı verilmiştir.

Tablo 5.7. Toplam çeşitli giderler

ÇEŞİTLİ GİDERLER ÇEŞİTLERİ	TUTAR
Yolluk Ve Seyahat Giderleri	20.270 YTL
Mahkeme Ve Noter Giderleri	4.300 YTL
Özel Öğretim Derneği Aidatı	500 YTL
TOPLAM ÇEŞİTLİ GİDERLER	25.070 YTL

5.2.7. Vergi Resim ve Harçlar

Bu hesap gurubu Motorlu taşıtlar vergisi (MTV) ile harçlar ve resimlerden oluşmaktadır. MTV gideri, kurumda öğrenci ve personel taşımacılığında kullanılan aracın yıllık MTV'nin izlendiği hesap grubudur. Kuruma yıllık maliyeti, 915 YTL'dir. Harçlar-Resimler eğitim öğretim için yatırılan harçların izlendiği hesap grubudur. Kuruma yıllık maliyet; 1.120 YTL'dir.

Tablo 5.8'de vergi resim harçlar gider çeşitlerinden MTV Gideri ve harçlar-resimlerin ayrıntıları ve toplam tutarı verilmiştir.

Tablo 5.8. Toplam vergi resim harç giderleri

VERGİ RESİM HARÇLAR GİDER ÇEŞİTLERİ	TUTAR
MTV Gideri	915 YTL
Harçlar-Resimler	1.120 YTL
TOPLAM VERGİ RESİM HARÇLAR GİDERLERİ	2.035 YTL

5.2.8. Amortismanlar ve Tükenme Payları

Kurumun amortisman ve tükenme payları varsayım olarak geliştirilmiş olup yıllık 65.000 YTL olarak kabul edilmiştir. Bu tutarın 10.000 YTL'si bina amortismanı, 12.000 YTL'si makine amortismanı, 3.000 YTL'si taşıt amortismanı, 40.000 YTL'si demirbaşların amortismanıdır.

5.2.9. Toplam Hizmet Üretim Maliyetleri

Tablo 5.9'da ilk madde ve malzeme giderleri, ücretler, taşeron giderleri, diğer eğitim giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlar ile amortisman ve tükenme paylarının tutarları ve toplam tutar verilmiştir.

Tablo 5.9. Toplam hizmet üretim maliyetleri

HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	GİDER TUTARLARI
1- İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ	-
2- ÜCRETLER	1.794.417 YTL
Personel Ücretleri	1.107.296 YTL
Ücret Kesintileri	496.200 YTL
Sosyal Yardım	81.640 YTL
Tazminatlar	109.281 YTL
3- TAŞERON GİDERLERİ	976.036 YTL
Yemek Giderleri	490.411 YTL
Servis Giderleri	485.625 YTL
4- DİĞER EĞİTİM GİDERLERİ	279.442 YTL
Rehberlik Giderleri	109.466 YTL
Dergi Doküman Giderleri	23.397 YTL
Olimpiyat Giderleri	25.500 YTL
Seminer Zümre Giderleri	7.360 YTL
Mezuniyet Giderleri	8.147 YTL
Eğitim Organizasyon Giderleri	34.282 YTL
Diğer Eğitim Giderleri	7.500 YTL
Sosyal Kültürel Kulüp Faaliyet Giderleri	36.000 YTL
Kırtasiye Giderleri	27.790 YTL
5- DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA ve HİZMETLER	226.915 YTL
Elektrik Su Yakıt Temizlik Giderleri	151.618 YTL
Haberleşme Giderleri	28.565 YTL
Bakım Onarım Giderleri	38.732 YTL
Danışmanlık Hizmetleri Giderleri	8.000 YTL
6- ÇEŞİTLİ GİDERLER	25.070 YTL
Yolluk Ve Seyahat Giderleri	20.270 YTL
Mahkeme Ve Noter Giderleri	4.300 YTL
Öz-Öğret Der Giderleri	500 YTL
7- VERGİ RESİM ve HARÇLAR	2.035 YTL
MTV Giderleri	915 YTL
Harçlar Resimler	1.120 YTL
8- AMORTİSMAN ve TÜKENME PAYLARI	65.000 YTL
TOPLAM GİDER	3.368.915 YTL

5.3. Geleneksel Maliyet Sisteminde Öğrenci Maliyetinin Hesaplaması

Eğitim kurumunda okuyan toplam 530 öğrenciden 3.721.133 YTL gelir elde edilmiştir. Eğitim kurumunun toplam yıllık gideri 3.368.915 YTL olarak ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda 352.218 YTL kâr elde edilmiştir. Geleneksel maliyet sistemine göre, öğrenci birim maliyetleri hesaplanırken, dağıtım anahtarı olarak öğrenci sayısı kullanılmıştır. Bu dağıtım anahtarının toplam miktarı 530 öğrencidir. Buna göre öğrenci başına gelir; $3.721.133 \text{ YTL} / 530 \text{ öğrenci} = 7.021 \text{ YTL}$ olarak gerçekleşmiştir. Öğrenci başına gider ise; $3.368.915 / 530 = 6.356 \text{ YTL}$ olarak gerçekleşmiştir.

Geleneksel maliyet sistemine göre öğrenci toplam geliri: 3.721.133 YTL

Geleneksel maliyet sistemine göre öğrenci toplam gideri: (3.368.915) YTL

YILLIK TOPLAM KÂR : 352.218 YTL

Geleneksel maliyet sistemine göre öğrenci birim gelir, $3.721.133 / 530 = 7.021 \text{ YTL}$

Geleneksel maliyet sistemine göre öğrenci birim gider, $3.368.915 / 530 = 6.356 \text{ YTL}$

Tablo 5.10'da geleneksel maliyet sisteminde bir öğrenci için ve şubeler için ayrı ayrı tutarlar belirtilmiş ve toplam tutar verilmiştir.

Tablo 5.10. Geleneksel maliyet sisteminde öğrenci maliyetleri

	Bir Öğrencinin Birim Tutarları(YTL)	Öğrenci sayısı			Şubelerin Toplam Tutarları (YTL)			Genel Toplam
		L-1	L-2	L-3	L-1	L-2	L-3	
Öğrenci-Şube Geliri	7.021	167	235	128	1.172.507	1.649.935	898.688	3.721.133
Öğrenci -Şube Gideri	6.356	167	235	128	1.061.452	1.493.660	813.568	3.368.680
Öğrenci -Şube Kârları	665	167	235	128	111.055	156.275	85.120	352.453

5.4. Faaliyet Tabanlı Maliyet Uygulaması

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin uygulanması için gerekli olan adımlar ve çalışmalar aşağıdaki şekilde sıralanır.

5.4.1. Faaliyetler ve Faaliyet Havuzlarının Belirlenmesi

Özel eğitim kurumunda faaliyet tabanlı maliyet yönteminin uygulanabilmesi için ilk olarak eğitim kurumunun faaliyetleri belirlenmiş ve bu faaliyetlerin oluşturduğu faaliyet havuzları oluşturulmuştur. Bu faaliyetler ve faaliyet havuzları Tablo 5.11’de belirtilmiştir. Bu faaliyetler çalışmada “F” harfi ile tanımlanmıştır.

Tablo 5.11. Faaliyetler ve faaliyet havuzları

FAALİYET HAVUZLARI	FAALİYETLER
F-1 Kayıt İşlemleri	<ul style="list-style-type: none">— Kayıt kabul ofisine veli ve öğrencinin gelmesi— İlk defa okula kayıt yaptıracak öğrencinin sınıfına göre L-1, L-2 veya L-3 Müdür Yardımcısı ile görüştürülmesi— Müdür Yardımcısının öğrenciyi sınav yapması— Öğrencinin sınav sonucunun bilgi işlem tarafından ölçme değerlendirmeye tabii tutulması— Sınav sonucuna göre öğrenci ile müdür yardımcısının durumu değerlendirmesi (Sınavda başarısız olan öğrenciler okula kayıt yaptıramamaktadır)— Kayıt yaptırmaya hak kazanan öğrencilerden kayıt yaptırmak isteyenlerin muhasebe bölümüne giderek muhasebe kaydını yaptırması— Muhasebe kayıt işlemlerinin tamamlayan öğrencinin Büro Bölümüne kayıt evraklarıyla başvurup okul kaydını yaptırması— Kayıtlı olan Lise 1 ve Lise 2 öğrencilerinin kayıtlarını yenilemek için muhasebe kayıt işlemlerini yaptırması
F-2 Öğretmen Rehberlik	<ul style="list-style-type: none">— Eğitim dönemi öncesinde öğretmenlerin eğitime alınması— Bu eğitim sonunda gerekli görülen şube öğretmenlerin yurt içi ve yurt dışı eğitim, kurs ve konferanslara gönderilerek yetiştirilmesi— Eğitim sonrasında şube öğretmenlerinin zümre çalışmaları yapması— Zümre sonrasında zümre raporunun oluşturularak alınan zümre kararlarının rapor haline getirilerek okul yönetimine sunulması— Şube öğretmenlerinin aylık zümre çalışması yapmaları ve eğitim dönemi başında alınan kararların kontrol edilmesi ve raporlanması— İngilizce öğretmenlerinin dil eğitiminin geliştirilmesi ve öğretilme teknikleri için yurtdışına eğitime gönderilmeleri

F-3 Yeni Kayıt Öğrencilerin Okula Oryantasyonu	<ul style="list-style-type: none"> — Yeni kayıt öğrencilerin eğitim dönemi öncesinde şubelere ayrılarak derslerin anlatılması — Bu dersler neticesinde öğrencilerin sınava tabi tutulması ve değerlendirilmesi — Sınav sonuçlarına göre öğrencilerin uygun sınıflara yerleştirilmeleri — Öğrencilere sosyal etkinlikler düzenlenerek ve anket çalışmaları yapılarak tanıma amaçlı faaliyetler yapılması 		
F-4 Eğitim Hizmetleri	Lise 1	Lise 2	Lise 3
	<ul style="list-style-type: none"> — Edebiyat — Tarih — Coğrafya — Matematik — Fizik — Kimya — Biyoloji — İngilizce — Fransızca — Beden — Din — Rehberlik 	<ul style="list-style-type: none"> — Matematik — Fizik — Kimya — Biyoloji — İngilizce — Fransızca — Beden — Sağlık — Milli Güvenlik — Geometri — Proje — Rehberlik 	<ul style="list-style-type: none"> — Matematik — Fizik — Kimya — Biyoloji — İngilizce — Beden — Rehberlik — Geometri — Felsefe — Edebiyat — Din — Rehberlik
	Derslerin verilmesi ve ölçme değerlendirme işlemlerin yapılması faaliyetleri		
F-5 Olimpiyat ve Proje Çalışmaları	<ul style="list-style-type: none"> — Ulusal olimpiyat çalışmaları — Uluslararası olimpiyat çalışmaları — Ulusal proje çalışmaları 		
F-6 Yaz Okulu	<ul style="list-style-type: none"> — L-3 Öğrencilerine ÖSS hazırlık çalışmaları — L-2 Öğrencilerine Yaz Okulu Eğitimi — Sosyal faaliyet ve geziler düzenlenmesi 		
F-7 Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları	<p>Kulüplerin düzenlediği;</p> <ul style="list-style-type: none"> — Resim Çalışmaları — Müzik Çalışmaları — Sportif Kurslar — Tiyatro Çalışmaları — Dergi-Gazete Çalışmaları — Sosyal Grup Çalışmaları <p>Öğrencilerin kişisel özelliklerine göre onlara farklı özellikler kazandırılması için açılan;</p> <ul style="list-style-type: none"> — Hızlı okuma çalışma grubu oluşturulması — Hafıza teknikleri çalışma grubu oluşturulması 		
F-8 Veli Toplantıları	<ul style="list-style-type: none"> — Velilerin toplantıya davet edilmesi — Velilerle yapılan sınıf ve birim toplantıları — Velilere SMS yoluyla bilgi verilmesi — Sınav sonuçlarının postalanması 		
F-9 Dil ve Bilgisayar Çalışmaları	<ul style="list-style-type: none"> — Öğrencilerin uluslar arası dil yeterlilik sertifika programlarının sınavlarına hazırlık ve sınavlara katılması — Sınavlara hazırlık aşamasında yurtdışından öğretmen (Native Speaker) getirilmesi — Öğrencilerin uluslararası kuruluşlardan uzaktan dil eğitimi almaları — Avrupa Bilgisayar Yetkinlik Sertifikası (ECDL European Computer Driving Licence) dünyanın önde gelen bilgisayar kullanım yetkinliği sertifikası için hazırlık ve sınavlara katılım 		

F-10 Sağlık Hizmetleri	— Öğrenci ve çalışanlar için sağlık hizmetlerinin sunulması
F-11 Yemek ve Ulaşım Hizmetleri	— Öğrenci ve kurum çalışanlarına öğle yemeği hizmetini sunulması — Öğrencilerin okula gidip gelmelerini temin etmek için servis (ulaşım) hizmetinin sunulması
F-12 Rehberlik Hizmetleri	— Psikolojik rehberlik seminerleri — Anne- Baba rehberlik seminerleri — Kişilik testlerinin uygulanması — Kişilik testlerinin temin edilmesi ve raporlanması çalışmaları — Problemlili öğrencilerle Psikolojik Rehberlik servisinin görüşmesi — Başarı-Motivasyon seminerleri — Yabancı dil seminerleri — Ölçme değerlendirilmelerin yapılması — ÖSS seminerleri
F-13 Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik Hizmetleri	— Okul yönetiminin yapılması — Kurumun iç temizlik işleri ve okul çevresinin temizliğinin yapılması — Kurumun iç ve dış bölümlerinin güvenliğinin sağlanması — Kurumun kendi bünyesinde ulaşım hizmetlerinin yapılması — Kurumun telefon ve karşılama hizmetlerinin yapılması — Kurumun resmi işlemlerinin yürütülebilmesi için evrak takibinin ve muhasebenin tutulması — Kurumun Milli Eğitim Müdürlüğü ile olan resmi işlerinin yürütülmesi
F-14 Mezuniyet	— Öğrencilerin Muhasebe Bölümü ve Büro — Bölümünden çıkış işlemlerinin yapılması — Mezuniyet gecesinin düzenlenmesi (yemek vb. faaliyetler dâhil)
F-15 Tadilat ve Tamirat	— Sınıfların ve bina iç ve dış çevresinin tadilat ve tamiratlarının yapılması — Makine, araç-gereçlerin bakım ve onarımlarının yapılması — Eğitim araç ve gereçlerinin bakım ve onarımlarının yapılması

5.4.2. Birinci Aşama Dağıtım Anahtarlarının Belirlenmesi

Özel eğitim kurumunda faaliyet tabanlı maliyet yönteminin uygulanabilmesi için ikinci olarak eğitim kurumunun giderlerini birinci aşamada dağıtmak için dağıtım anahtarları belirlenmiştir.

Birinci aşama dağıtım anahtarları Tablo 5.12’de belirtilmiştir.

Tablo 5.12. Birinci aşama dağıtım anahtarları

HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	BİRİNCİ AŞAMA DAĞITIM ANAHTARLARI
1- İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ	-
2- ÜCRETLER	
Personel Ücretleri	Faaliyetlerde çalışma süreleri

Ücret Kesintileri	Faaliyetlerde çalışma süreleri
Sosyal Yardım	Sosyal yardım alan personel
Tazminatlar	Tazminata hak kazanan personel
3-TAŞERON GİDERLERİ	
Yemek	Yemek maliyeti, yemek ve ulaşım hizmetleri (F11)'e direkt aktarılmıştır.
Servis	Servis maliyeti, yemek ve ulaşım hizmetleri (F11)'e direkt aktarılmıştır.
4- DİĞER EĞİTİM GİDERLERİ	
Rehberlik Giderleri	Bu giderlerin bir kısmı Öğretmen Rehberlik (F2) kalan kısmı ise Rehberlik Hizmetleri (F12)'ne direkt aktarılmıştır.
Dergi Döküman Giderleri	Eğitim Hizmetleri (F4)'ne direkt aktarılmıştır.
Olimpiyat Giderleri	Olimpiyat ve Proje Çalışmaları (F5)'na direkt aktarılmıştır.
Seminer Zümre Giderleri	Öğretmen Rehberlik (F2)'e direkt aktarılmıştır.
Mezuniyet Giderleri	Mezuniyet (F14)'e direkt aktarılmıştır.
Eğitim Organizasyonlar	Olimpiyat ve Proje Çalışmaları (F5)'na direkt aktarılmıştır.
Diğer Eğitim Giderleri	Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları (F7)'na direkt aktarılmıştır.
Sosyal Kültürel Kulüp Faaliyetleri	Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları (F7)'na direkt aktarılmıştır.
Kırtasiye Giderleri	Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13), Kayıt İşlemleri (F1), Mezuniyet (F14) ve Eğitim Hizmetleri (F4)'ne direkt aktarılmıştır.
5-DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA ve HİZMETLER	
Elektrik Su Yakıt Temizlik	Alan (m ²) x kullanılan süre
Haberleşme	Eğitim Hizmetleri (F4), Veli Toplantıları (F8), Rehberlik Hizmetleri (F12), Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13)'ne direkt aktarılmıştır.
Bakım Onarım	Tadilat ve Tamirat (F15), ve Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13)'ne direkt aktarılmıştır.
Danışmanlık Hizmetleri	Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13)'ne direkt aktarılmıştır.
6-ÇEŞİTLİ GİDERLER	
Yolluk Ve Seyahat Giderleri	Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13)'ne direkt aktarılmıştır.
Mahkeme Ve Noter Giderleri	Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13)'ne direkt aktarılmıştır.
Öz-Öğret Der	Eğitim Hizmetleri (F4)'ne direkt aktarılmıştır.
7-VERGİ RESİM ve HARÇLAR	
MTV Giderleri	Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13)'ne direkt aktarılmıştır.
Harçlar Resimler	Eğitim Hizmetleri (F4)'ne direkt aktarılmıştır.

8- AMORTİSMAN ve TÜKENME PAYLARI	Demirbaşların amortismanı, Eğitim Hizmetleri (F4)'ne direkt aktarılmıştır. Taşıtın amortismanı Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13)'ne direkt aktarılmıştır. Bina ve makinelerin amortismanı Alan (m ²) x kullanılan süre katsayısına göre
----------------------------------	---

5.4.3. Birinci Aşama Maliyetlerin Faaliyetlere Dağıtım

Eğitim kurunda birinci aşama maliyetlerin faaliyetlere dağıtım için gerekli olan bilgiler çıkartılmış olup, birinci aşama maliyetlerin faaliyetlere dağıtılabilmesi için gerekli bilgiler Tablo 5.13'te belirtilmiştir.

Tablo 5.13. Faaliyetlerle ilgili gerekli bilgiler

FAALİYETLER	Çalışan personel sayısı	Süre	Hizmet sunulan kişi sayısı	Kullanılan alanlar	Maliyet unsurları (Objeleri)		
					Lise 1	Lise 2	Lise 3
F-1 Kayıt İşlemleri	1 Kayıt Elemanı	2ay	530	50 m ²	167	235 (38)*	128 (15)*
	1 Büro Elemanı	2 ay	530	50 m ²	167	235	128
	3 Müdür Yardımcısı	2 ay	1300	150 m ²	800	300	200
	3 Dizgici	2 ay	1300	60 m ²	800	300	200
F-2 Öğretmen Rehberlik	3 Müdür Yardımcısı	1 ay	530	400 m ²	-	-	-
F-3 Yeni Kayıt Öğrencilerin Okula Oryantasyonu	20 Öğretmen	1 ay	220	440 m ²	167	38	15
F-4 Eğitim Hizmetleri	1 Müdür Başyardımcısı	10.5 ay	611	80 m ²	167	235	128
	5 Müdür Yardımcısı	9.4 ay	530	250 m ²	167	235	128
	45 Öğretmen	10.133 ay	530	2.740 m ²	167	235	128
	3 Dizgici	8.67 ay	530	60 m ²	167	235	128
F-5 Olimpiyat ve Proje Çalışmaları	1 Öğretmen	12 ay	25	200 m ²	-	25	-
F-6 Yaz Okulu	30 Öğretmen	1 ay	318	500 m ²	-	200	128
F-7 Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları	2 Müdür Yardımcısı	3 ay	300	750 m ²	70	230	-
F-8 Veli Toplantıları	Müdür Başyardımcısı	0.5 ay	530	2.240 m ²	167	235	128
	28 Öğretmen	0.5 ay	530	2.240 m ²	167	235	128
F-9 Dil ve Bilgisayar	1 Müdür	4 ay	167	320 m ²	167	-	-

Çalışmaları	Yardımcısı						
F-10 Sağlık Hizmetleri	Sözleşmeli Doktor	12 ay	611	50 m ²	167	235	128
F-11 Yemek ve Ulaşım Hizmetleri	-		Yem. 611	-	167	235	128
	-		Serv. 530	-	167	235	128
F-12 Rehberlik Hizmetleri	2 PDR Öğretmeni	4 ay	530	200 m ²	167	235	128
	Dizgici	4 ay	530	60 m ²	167	235	128
F-13 Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik Hizmetleri	1 Müdür	12 ay	611	80 m ²	167	235	128
	1 Personel Müdürü	12 ay	611	50 m ²	167	235	128
	10 Temizlik Personeli	12 ay	611	100 m ²	167	235	128
	3 Güvenlik Görevlisi	12 ay	611	30 m ²	167	235	128
	5 Muhasebe Personeli	11.4 ay	611	250 m ²	167	235	128
	1 Danışma Personeli	12 ay	611	40 m ²	167	235	128
	1 Şoför	12 ay	81	-	-	-	-
	1 Büro Elemanı	9 ay	611	50 m ²	167	235	128
F-14 Mezuniyet	1 Müdür. Baş. Yardımcısı	1 ay	128	80 m ²	-	-	128
	1 Muhasebe Elemanı	1 ay	128	50 m ²	-	-	128
	1 Büro Elemanı	1 ay	128	50 m ²	-	-	128
F-15 Tadilat ve Tamirat	3 Teknik Eleman	12 ay	530	100 m ²	167	235	128

* Yeni kayıt öğrenciler ayrıca gösterilmiştir.

Tablo 5.13'te yer alan bilgiler kurum yöneticileri ile karşılıklı görüşmeler yapılarak alınmış ve tabloya aktarılmıştır. Bu tablodaki bilgiler ile ilgili ayrıntılı açıklamalar aşağıda verilmiştir.

Kayıt İşlemleri (F1) , eğitim öğretim sezonunda kayıt yaptırmaya gelen öğrenci sayısı verilmiştir. 530 öğrenci kayıt yaptırmıştır. Bunların 220'si yeni kayıttır. 167 'si Lise 1, 38'i Lise 2 ve 15'i Lise 3 öğrencisidir. Okula devam edecek öğrenciler, sadece muhasebe kaydını yaptırarak kayıt yenilemektedir. Muhasebe bölümünden bir personel, kayıt zamanı kayıt işlerini yapmaktadır. Bunun haricinde ayrıca bir personel istihdam edilmemektedir. Büro elemanı kayıt zamanı okula kesin kaydını yaptıracak öğrencilerin kayıtlarını yapmaktadır. Dizgici kayıt zamanı okula kayıt yaptırmak için gelen bütün öğrencilerin sınav kâğıtlarının değerlendirilmesini yapmaktadır. Kayıt işlemleri 2 ay sürmektedir.

Öğretmen Rehberlik (F2), 45 öğretmen rehberlik hizmetinden yararlanmaktadır. Rehberlik hizmetleri, toplam 30 gündür ve müdür yardımcıları bu faaliyetle ilgilenmektedir.

Yeni Kayıt Öğrencilerin Okula Oryantasyonu (F3), sadece yeni kayıt yaptırmış öğrencilere yapılan bir faaliyettir. 220 öğrenci bu yıl kayıt yaptırmıştır. 167 'si Lise 1, 38'i Lise 2 ve 15'i Lise 3 öğrencisidir. Bu faaliyet toplam 30 gün sürmektedir.

Eğitim Hizmetleri (F4), 1 müdür başyardımcısı, 5 müdür yardımcısı ve 45 öğretmen tarafından eğitim hizmetleri yürütülmektedir. Lise 1 ve Lise 2'yi 2 müdür yardımcısı, Lise 3'ü 1 müdür yardımcısı idare etmektedir. Lise 1, Lise 2, Lise 3 'lerde haftalık 37 saat ders vardır. Toplam eğitim öğretim sezonu 36 haftadır. Eğitim öğretim faaliyetlerinin yürütülebilmesi sınav sonuçlarının değerlendirilebilmesi için 3 dizgici ortalama 8.67 ay bu faaliyetleri yürütmektedir. Dizgiciler kalan aylarda kayıt ve rehberlik hizmetlerinin işlerini yürütmektedirler. L1. Sınıflar 9 adet derslikte 14 öğretmenle, Lise 2. Sınıflar 12 adet derslikte 19 öğretmenle, L 3. Sınıflar 7 adet derslikte 12 öğretmenle ders görmektedirler. Her öğretmen kendi biriminde derse girmektedir. İki farklı birime derse giren öğretmen yoktur.

Olimpiyat ve Proje Çalışmaları (F5), olimpiyat çalışmalarında 25 öğrenciyi 1 öğretmen özel olarak çalıştırmaktadır. Lise 2'de 25 öğrenci olimpiyatlara hazırlanmaktadır.

Yaz Okulu (F6), eğitim öncesi dönemde yapılmaktadır. Yaz okuluna Lise 2 (200 öğrenci) ve Lise 3'e (128 öğrenci) geçen öğrenciler katılmaktadır. Lise 1 öğrencileri yeni kayıt olduklarından yaz okuluna katılmamaktadır.

Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları (F7), müdür yardımcılarının koordinatörlüğünde yapılmaktadır. Sadece Lise 1 (70 öğrenci) ve Lise 2 (230 öğrenci) öğrencilerinden isteyen öğrencilerin katıldığı faaliyetlerdir. Bu faaliyete toplam 300 öğrenci katılmaktadır. Lise 3 öğrencileri ÖSS'den dolayı bu faaliyetlere dâhil edilmemektedir. Müdür yardımcıları 3 ay bu faaliyette çalışmaktadır.

Veli Toplantıları (F8), müdür yardımcılarının koordinatörlüğünde 28 şube öğretmenin eğitim döneminde Lise1. Sınıflar için 6 defa, Lise2. Sınıflar için 8 defa,

Lise3. Sınıflar için ise 4 defa yapılmış bir faaliyettir. Toplam 15 gün süren bir faaliyettir.

Dil ve Bilgisayar Çalışmaları (F9), sadece Lise1 öğrencileri için uygulanan faaliyettir. 1 müdür yardımcısı 4 ay bu faaliyetle uğraşmaktadır.

Sağlık Hizmetleri (F10), sözleşmeli doktor tarafından verilmektedir. Öğrencilerin tamamı istediği zaman bu hizmeti alabilmektedir.

Yemek ve Ulaşım Hizmetleri (F11), yemek ve servis hizmeti sözleşmeli işletmeler tarafından yürütülmektedir. Bu nedenle ayrıca bir personel çalıştırılmamaktadır. Yemek hizmetini ve servis hizmetini öğrencilerin tamamı almaktadır.

Rehberlik Hizmetleri (F12), rehberlik hizmetleri bay ve bayan olmak üzere 2 psikolojik rehberlik danışman (PDR) öğretmeni tarafından verilmektedir. Rehberlik hizmetlerini Lise1. Sınıf öğrencileri okula yeni başladığından bu hizmeti en fazla alan birimdir. Rehberlik hizmetlerinin değerlendirilebilmesi için 1 dizgici bu işi yapmaktadır. Bu faaliyet toplam 4 ay sürmektedir.

Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13), kurumun tamamını ilgilendiren faaliyettir. Büro elemanına 9 ay süreyle, muhasebe elemanları 11,4 ay süreyle bu faaliyete katılmıştır.

Mezuniyet (F14), Lise3 öğrencileri için düzenlenmiş olan faaliyettir. Yaklaşık olarak 1 aylık zaman dilimine yayılmış bir faaliyettir.

Tadilat ve Tamirat (F15), kurumun tamamını her zaman ilgilendiren bir faaliyettir.

5.4.4. Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması

Faaliyet maliyetlerinin hesaplanmasında birinci aşama maliyet anahtarları kullanılmıştır. Giderler bu anahtarlara göre dağıtılmıştır.

5.4.4.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri:

İlk madde ve malzeme gideri tebeşir, tahta kalemi vb. malzemelerden oluşmaktadır. Fakat tutar olarak toplam tutar içinde önemli bir yer tutmadığı için bu

tutar kırtasiye malzemesi gideri “diğer eğitim giderleri” bölümünün altında “kırtasiye gideri” bölümünde gösterilmiştir.

5.4.4.2. Ücretler

Ücretler, net ücret, ücret kesintileri, sosyal yardım ve tazminatlardan oluşmaktadır. Personelin faaliyetlerde çalışma süreleri ile orantılı olarak net ücret ve ücret kesintileri hesaplanmıştır. Tablo 5.14’te faaliyetler ve bu faaliyetlerde çalışan personelin çalışma süreleri yer almaktadır.

Tablo 5.14. Ücret ayrıntıları

ÜCRETLER	Çalışan Personel sayısı	Süre	Net Ücret (YTL)	Ücret Kesintileri (SSK-Muhtasar) (YTL)	Sosyal Yardım(YTL)	Tazminat(YTL)
F-1 Kayıt İşlemleri	1 Kayıt Elemanı	2ay	2.500	1.150	-	-
	1 Büro Elemanı	2 ay	510	700	-	-
	3 Müdür Yardımcısı	2 ay	9.105	3.450	786	-
	3 Dizgici	2 ay	4.754	1.920	-	-
F1 Toplam			16.869	7.220	786	-
F-2 Öğretmen Rehberlik	3 Müdür Yardımcısı	1 ay	4.553	1.725	197	-
F-3 Yeni Kayıt Öğrencilerin Okula Oryantasyonu	20 Öğretmen	1 ay	25.483	11.500	2.620	1.658
F-4 Eğitim Hizmetleri	1 Müdür Başyardımcısı	10.5 ay	19.664	6.038	1.376	-
	5 Müdür Yardımcısı	9.4 ay	62.218	23.575	5.371	-
	45 Öğretmen	10.133	580.998	262.191	59.734	37.810
	3 Dizgici	8.67 ay	4.754	9.104	-	-
F4 Toplam			683.486	300.908	66.481	37.810
F-5 Olimpiyat ve Proje Çalışmaları	1 Öğretmen	12 ay	15.290	6.900	1.572	995
F-6 Yaz Okulu	30 Öğretmen	1 ay	38.225	17.250	3.930	2.488
F-7 Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları	2 Müdür Yardımcısı	3 ay	9.105	3.450	786	-
F-8 Veli Toplantıları	Müdür Başyardımcısı	0.5 ay	936	298 YTL	66	-
	28 Öğretmen	0.5 ay	17.838	8.050 YTL	1.834	1.161

F8 Toplam			18.774	8.348	1.900	1.161
F-9 Dil ve Bilgisayar Çalışmaları	1 Müdür Yardımcısı	4 ay	6.070	2.300	524	-
F-10 Sağlık Hizmetleri	Sözleşmeli Doktor	12 ay	18.000	3.600	-	-
F-11 Yemek ve Ulaşım Hizmetleri	-	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-	-
F-12 Rehberlik Hizmetleri	2 PDR Öğretmeni	4 ay	10.193	4.600	1.048	663
	Dizgici	4 ay	3.169	1.400L	-	-
F12 Toplam			13.362	6.000	1,048	663
F-13 Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri	1 Müdür	12 ay	22.473	6.900	1.572	-
	1 Personel Müdürü	12 ay	15.000	6.900	-	-
	10 Temizlik Personeli	12 ay	75.240	42.000	-	64.500
	3 Güvenlik Görevlisi	12 ay	22.014	12.600	-	-
	5 Muhasebe Personeli	11.4 ay	71.250	32.775	-	-
	1 Danışma Personeli	12 ay	8.223	4.200	-	-
	1 Şoför	12 ay	9.510	4.200	-	-
	1 Büro Elemanı	9 ay	6.579	3.150	-	-
F-13 Toplam			230.289	112.725	1.572	64.500
F-14 Mezuniyet	1 Müdür. Baş. Yardımcısı	1 ay	1.873	575	131	-
	1 Muhasebe Elemanı	1 ay	1.250	575	-	-
	1 Büro Elemanı	1 ay	731	350	-	-
F14 Toplam			3.854	1.500	131	-
F-15 Tadilat ve Tamirat	3 Teknik Eleman	12 ay	23.013	12.600	2.250	-

5.4.4.3. Taşeron Giderleri

Yemek için maliyet hesaplaması, yemek ve ulaşım hizmetleri (F11) için toplam yemek gideri 490.411 YTL'dir.

Servis için maliyet hesaplaması, yemek ve ulaşım hizmetleri (F11) için toplam 485.625 YTL

5.4.4.4. Diğer Eğitim Giderleri

Rehberlik, dergi doküman, olimpiyat, seminer zümre, mezuniyet, eğitim organizasyonlar, diğer eğitim giderleri, sosyal kültürel kulüp faaliyetleri ve kırtasiye giderlerinden oluşmaktadır.

Rehberlik gideri, öğretmen rehberliği ve öğrenci rehberliği olmak üzere ikiye ayrılır. Öğretmen Rehberlik (F2) için öğretmen rehberlik toplam 65.564 YTL'dir. Rehberlik Hizmetleri (F12) için öğrenci rehberlik toplamı 43.902 YTL'dir.

Dergi doküman gideri, Eğitim Hizmetleri (F4) için yıllık 23.397 YTL'dir.

Olimpiyat gideri, Olimpiyat ve Proje Çalışmaları (F5), için yıllık 25.500 YTL'dir.

Seminer zümre gideri, Öğretmen Rehberlik (F2) faaliyetine direkt olarak yüklenmektedir ve yıllık 7.360 YTL'dir.

Mezuniyet gideri, Mezuniyet Faaliyeti (F14) faaliyetine direkt olarak yüklenmektedir ve yıllık 8.147 YTL'dir.

Eğitim organizasyon gideri, Olimpiyat ve Proje Çalışmaları (F5) faaliyetine direkt olarak yüklenmektedir ve yıllık 34.282 YTL'dir.

Diğer eğitim gideri, Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları (F7), faaliyetine direkt olarak yüklenmektedir ve yıllık 7.500 YTL'dir.

Sosyal kültürel kulüp faaliyetleri gideri, Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları (F7), faaliyetine direkt olarak yüklenmektedir ve yıllık 36.000 YTL'dir.

Kırtasiye giderleri, toplam yıllık 27.790 YTL'dir ve Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13), için 7.000 YTL, Kayıt İşlemleri (F1) için 2.000 YTL, Mezuniyet (F14) için 1.000 YTL, Eğitim Hizmetleri (F4) için 17.790 YTL olarak hesaplanmıştır.

5.4.4.5. Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler; elektrik, su, yakıt ve temizlik gideri, haberleşme gideri, bakım onarım gideri ve danışmanlık hizmetleri giderlerinden oluşmaktadır.

Elektrik, su, yakıt ve temizlik giderinin hesaplanabilmesi için gerekli olan bilgiler ve toplam katsayı tablo 5.15'te belirtilmiştir.

Tablo 5.15. Elektrik, su, yakıt ve temizlik gideri için katsayılar

FAALİYETLER	Kullanılan zaman/ay		Kullanılan alanlar m ²	KATSAYI Zaman x Alan
F-1 Kayıt İşlemleri	1 Kayıt Elemanı	2 ay	50 m ²	100
	1 Büro Elemanı	2 ay	50 m ²	100
	3 Müdür Yardımcısı	2 ay	150 m ²	300
	3 Dizgici	2 ay	60 m ²	120
F-2 Öğretmen Rehberlik	3 Müdür Yardımcısı	1 ay	400 m ²	400
F-3 Yeni Kayıt Öğrencilerin Okula Oryantasyonu	20 Öğretmen	1 ay	440 m ²	440
F-4 Eğitim Hizmetleri	1 Müdür Başyardımcısı	10.5 ay	80 m ²	840
	5 Müdür Yardımcısı	8.2 ay	250 m ²	2.050
	45 Öğretmen	0.133	2.740 m ²	27.764
	3 Dizgici	8.67 ay	60 m ²	520
F-5 Olimpiyat ve Proje Çalışmaları	1 Öğretmen	12 ay	200 m ²	2.400
F-6 Yaz Okulu	30 Öğretmen	1 ay	500 m ²	500
F-7 Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları	2 Müdür Yardımcısı	3 ay	750 m ²	2.250
F-8 Veli Toplantıları	Müdür Başyardımcısı	0.5 ay	80 m ²	40
	28 Öğretmen	0.5 ay	2.240 m ²	1.120
F-9 Dil ve Bilgisayar Çalışmaları	1 Müdür Yardımcısı	4 ay	320 m ²	1.280
F-10 Sağlık Hizmetleri	Sözleşmeli Doktor	12 ay	50 m ²	600
F-11 Yemek ve Ulaşım Hizmetleri	-	-	-	-
	-	-	-	-

F-12 Rehberlik Hizmetleri	2 PDR Öğretmeni	4 ay	200 m ²	800
	Dizgici	4 ay	60 m ²	240
F-13 Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri	1 Müdür	12 ay	80 m ²	960
	1 Personel Müdürü	12 ay	50 m ²	600
	10 Temizlik Personeli	12 ay	100 m ²	1.200
	3 Güvenlik Görevlisi	12 ay	30 m ²	360
	5 Muhasebe Personeli	11,4 ay	250 m ²	2.850
	1 Danışma Personeli	12 ay	40 m ²	480
	1 Şoför	12 ay	-	-
	1 Büro Elemanı	9 ay	50 m ²	450
F-14 Mezuniyet	1 Müdür. Baş. Yardımcısı	1 ay	80 m ²	80
	1 Muhasebe Elemanı	1 ay	50 m ²	50
	1 Büro Elemanı	1 ay	50 m ²	50
F-15 Tadilat ve Tamirat	3 Teknik Eleman	12 ay	100 m ²	1.200
TOPLAM KATYSAYI				50.144

Elektrik, su, yakıt ve temizlik gideri için yükleme oranı şu şekilde hesaplanmıştır. Yıllık toplam maliyet 151.618 YTL / 50.144 (katsayı) = 3,024 YTL/birim'dir. Buna göre; elektrik, su, yakıt ve temizlik giderleri aşağıdaki şekilde dağıtılmıştır:

- Kayıt İşlemleri (F1) için 1.875 YTL:

$$2 \text{ Ay} \times 50 \text{ m}^2 = 100 \text{ m}^2 \times 3,024 = 302,4 \text{ YTL}$$

$$2 \text{ Ay} \times 50 \text{ m}^2 = 100 \text{ m}^2 \times 3,024 = 302,4 \text{ YTL}$$

$$2 \text{ Ay} \times 150 \text{ m}^2 = 300 \text{ m}^2 \times 3,024 = 907,2 \text{ YTL}$$

$$2 \text{ ay} \times 60 \text{ m}^2 = 120 \text{ m}^2 \times 3,024 = 362,88 \text{ YTL}$$

- Öğretmen Rehberlik (F2) için 1.210 YTL:

$$1 \text{ ay} \times 400 \text{ m}^2 = 400 \text{ m}^2 \times 3,024 = 1.210 \text{ YTL}$$

- Yeni Kayıt Öğrencilerin Okula Oryantasyonu (F3) için 1.330 YTL

$$1 \text{ ay} \times 440 \text{ m}^2 = 440 \text{ m}^2 \times 3,024 = 1.330 \text{ YTL}$$

- Eğitim Hizmetleri (F4) için 94.269 YTL:

$$10.5 \text{ ay} \times 80 \text{ m}^2 \times 3,024 = 2.540 \text{ YTL}$$

$$8,2 \text{ ay} \times 250 \text{ m}^2 = 2.050 \text{ m}^2 \times 3,024 = 6.199 \text{ YTL}$$

$$10.133 \text{ ay} \times 2.740 \text{ m}^2 = 27.764 \text{ m}^2 \times 3,024 = 83.958 \text{ YTL}$$

$$8.67 \text{ ay} \times 60 \text{ m}^2 = 520 \text{ m}^2 \times 3,024 = 1.572 \text{ YTL}$$

- Olimpiyat ve Proje Çalışmaları (F5) için 7.258 YTL:

$$12 \text{ ay} \times 200 \text{ m}^2 = 2.400 \text{ m}^2 \times 3,024 = 7.258 \text{ YTL}$$

- Yaz Okulu (F6) için 1.512 YTL:

$$1 \text{ ay} \times 500 \text{ m}^2 = 500 \text{ m}^2 \times 3,024 = 1.512 \text{ YTL}$$

- Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları (F7) için 6.804 YTL:

$$3 \text{ ay} \times 750 \text{ m}^2 = 2.250 \text{ m}^2 \times 3,024 = 6.804 \text{ YTL}$$

- Veli Toplantıları (F8) için 3.508 YTL:

$$0.5 \text{ ay} \times 80 \text{ m}^2 = 40 \text{ m}^2 \times 3,024 = 121 \text{ YTL}$$

$$0.5 \text{ ay} \times 2.240 \text{ m}^2 = 1.120 \text{ m}^2 \times 3,024 = 3.387 \text{ YTL}$$

- Dil ve Bilgisayar Çalışmaları (F9) için 3.871 YTL:

$$4 \text{ ay} \times 320 \text{ m}^2 = 1.280 \text{ m}^2 \times 3,024 = 3.871 \text{ YTL}$$

- Sağlık Hizmetleri (F10) için 1.814 YTL:

$$12 \text{ ay} \times 50 \text{ m}^2 = 600 \text{ m}^2 \times 3,024 = 1.814 \text{ YTL}$$

- Rehberlik Hizmetleri (F12) için 3.145 YTL:

$$4 \text{ ay} \times 200 \text{ m}^2 = 800 \text{ m}^2 \times 3,024 = 2.419 \text{ YTL}$$

$$4 \text{ ay} \times 60 \text{ m}^2 = 240 \text{ m}^2 \times 3,024 = 726 \text{ YTL}$$

- Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13) için 20.866 YTL:

$$12 \text{ ay} \times 80 \text{ m}^2 \times 2,537 = 960 \text{ m}^2 \times 3,024 = 2.903 \text{ YTL}$$

$$12 \text{ ay} \times 50 \text{ m}^2 = 600 \text{ m}^2 \times 3,024 = 1.814 \text{ YTL}$$

$$12 \text{ ay} \times 100 \text{ m}^2 = 1.200 \text{ m}^2 \times 3,024 = 3.629 \text{ YTL}$$

$$12 \text{ ay} \times 30 \text{ m}^2 = 360 \text{ m}^2 \times 3,024 = 1.089 \text{ YTL}$$

$$11.4 \text{ ay} \times 250 \text{ m}^2 = 2.850 \text{ m}^2 \times 3,024 = 8.618 \text{ YTL}$$

$$12 \text{ ay} \times 40 \text{ m}^2 = 480 \text{ m}^2 \times 3,024 = 1.452 \text{ YTL}$$

$$9 \text{ ay} \times 50 \text{ m}^2 = 450 \text{ m}^2 \times 3,024 = 1.361 \text{ YTL}$$

- Mezuniyet (F14) için 544 YTL:

$$1 \text{ ay} \times 80 \text{ m}^2 = 80 \text{ m}^2 \times 3,024 = 242 \text{ YTL}$$

$$1 \text{ ay} \times 50 \text{ m}^2 = 50 \text{ m}^2 \times 3,024 = 151 \text{ YTL}$$

$$1 \text{ ay} \times 50 \text{ m}^2 = 50 \text{ m}^2 \times 3,024 = 151 \text{ YTL}$$

- Tadilat ve Tamirat (F15), için 3.629 YTL:

$$12 \text{ ay} \times 100 \text{ m}^2 = 1200 \text{ m}^2 \times 3,024 = 3.629 \text{ YTL}$$

Haberleşme gideri, toplam yıllık 28.565 YTL'dir. Bunun yaklaşık % 35'i muhasebe ve idare, % 20'si eğitim, % 20'si rehberlik ve % 25'i veli toplantıları için kullanıldığı varsayılmıştır. Buna göre;

- Eğitim Hizmetleri (F4) için $28.565 \times 0,20 = 5.713 \text{ YTL}$
- Veli Toplantıları (F8) için $28.565 \times 0,25 = 7.141 \text{ YTL}$
- Rehberlik Hizmetleri (F12) için $28.565 \times 0,20 = 5.713 \text{ YTL}$
- Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13) için $28.565 \times 0,35 = 9.998 \text{ YTL}$

Bakım onarım, toplam yıllık gideri 38.732 YTL'dir. Buna göre;

- Tadilat ve Tamirat (F15) için 36.002 YTL
- Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13) için 2.730 YTL

Danışmanlık hizmetleri, toplam yıllık 8.000 YTL'dir. Buna göre;

- Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13) için 8.000 YTL

5.4.4.6. Çeşitli Giderler

Çeşitli giderler; yolluk ve seyahat giderleri, mahkeme ve noter giderleri, Özel Öğretim Derneği aidat giderlerinden oluşmaktadır.

- Yolluk Ve Seyahat Giderleri, toplam yıllık 20.270 YTL'dir ve Okul Yönetimi; Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13) faaliyetine direkt olarak yüklenmiştir.
- Mahkeme Ve Noter Giderleri, toplam yıllık 4.300 YTL'dir ve Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13) faaliyetine direkt olarak yüklenmiştir.
- Özel Öğretim Derneği aidat giderleri, toplam yıllık 500 YTL'dir ve Eğitim Hizmetleri (F4) faaliyetine direkt olarak yüklenmiştir.

5.4.4.7. Vergi Resim ve Harçlar

- MTV giderleri, toplam yıllık 915 YTL'dir ve Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13), faaliyetine direkt olarak yüklenmiştir.
- Harçlar ve resimler, toplam yıllık 1.120 YTL'dir ve Eğitim Hizmetleri (F4), faaliyetine direkt olarak yüklenmiştir.

5.4.4.8. Amortisman ve Tükenme Payları

Kurumun amortisman ve tükenme payları varsayım olarak geliştirilmiş olup yıllık 65.000 YTL olarak kabul edilmiştir. Bu tutarın 10.000 YTL'si bina amortismanı, 12.000 YTL'si makine amortismanı, 3.000 YTL'si taşıt amortismanı, 40.000 YTL'si demirbaşların amortismanıdır.

Bina ve demirbaşların amortismanları kullanılan alanlarla doğru orantılı olarak dağıtılacaktır. Taşıtın amortismanı taşıtın kullanıldığı faaliyete direkt olarak yüklenecektir. Demirbaşların amortismanı ise, bölümlerde kullanılan demirbaşların tespitinin varsayımı geliştirilerek dağıtılacaktır. Bina ve demirbaşların amortisman giderinin dağıtılabilmesi için gerekli olan bilgiler Tablo 5.16'da belirtilmiştir.

Tablo 5.16. Amortisman gideri için katsayılar

FAALİYETLER	Personel	Süre	Kullanılan alanlar m ²	KATSAYI Zaman x Alan	TOPLAM KATSAYI
F-1 Kayıt İşlemleri	1 Kayıt Elemanı	2 ay	50 m ²	100	620
	1 Büro Elemanı	2 ay	50 m ²	100	
	3 Müdür Yardımcısı	2 ay	150 m ²	300	
	3 Dizgici	2 ay	60 m ²	120	
F-2 Öğretmen Rehberlik	3 Müdür Yardımcısı	1 ay	400 m ²	400	400
F-3 Yeni Kayıt Öğrencilerin Okula Oryantasyonu	20 Öğretmen	1 ay	440 m ²	440	440
F-4 Eğitim Hizmetleri	1 Müdür Başyardımcısı	10.5 ay	80 m ²	840	31.174
	5 Müdür Yardımcısı	8.2 ay	250 m ²	2.050	
	45 Öğretmen	0.133	2.740 m ²	27.764	
	3 Dizgici	8.67 ay	60 m ²	520	
F-5 Olimpiyat ve Proje Çalışmaları	1 Öğretmen	12 ay	200 m ²	2.400	2.400
F-6 Yaz Okulu	30 Öğretmen	1 ay	500 m ²	500	500
F-7 Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları	2 Müdür Yardımcısı	3 ay	750 m ²	2.250	2.250
F-8 Veli Toplantıları	1 Müdür Başyardımcısı	0.5 ay	80 m ²	40	1.160
	28 Öğretmen	0.5 ay	2.240 m ²	1.120	

F-9 Dil ve Bilgisayar Çalışmaları	1 Müdür Yardımcısı	4 ay	320 m ²	1.280	1.280
F-10 Sağlık Hizmetleri	Sözleşmeli Doktor	12 ay	50 m ²	600	600
F-11 Yemek ve Ulaşım Hizmetleri	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-
F-12 Rehberlik Hizmetleri	2 PDR Öğretmeni	4 ay	200 m ²	800	1.040
	1 Dizgici	4 ay	60 m ²	240	
F-13 Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri	1 Müdür	12 ay	80 m ²	960	6.900
	1 Personel Müdürü	12 ay	50 m ²	600	
	10 Temizlik Personeli		100 m ²	1.200	
	3 Güvenlik Görevlisi	12 ay	30 m ²	360	
	5 Muhasebe Personeli	11,4 ay	250 m ²	2.850	
	1 Danışma Personeli	12 ay	40 m ²	480	
	1 Şoför	12 ay	-	-	
	1 Büro Elemanı	9 ay	50 m ²	450	
F-14 Mezuniyet	1 Müdür. Baş. Yardımcısı	1 ay	80 m ²	80	180
	1 Muhasebe Elemanı	1 ay	50 m ²	50	
	1 Büro Elemanı	1 ay	50 m ²	50	
F-15 Tadilat ve Tamirat	3 Teknik Eleman	12 ay	100 m ²	1.200	1.200
TOPLAM KATYSAYI				50.144	50.144

Bina ve makinelerin amortisman ve tükenme payı kullanılan alana göre yapılacağından birleştirilerek hesaplanacaktır. 10.000 YTL'si bina amortismanı, 12.000 YTL'si makine amortismanı olmak üzere 22.000 YTL olarak hesaplama yapılırsa, faaliyetin katsayı tutarı/toplam katsayı tutarı hesaplandıktan sonra bina ve makine amortisman ve tükenme payı toplamı ile çarpılarak hesaplanacaktır.

- Kayıt İşlemleri (F1) için $620/50.144 \times 22.000=272$ YTL
- Öğretmen Rehberlik (F2) için $400/50.144 \times 22.000=176$ YTL
- Yeni Kayıt Öğrencilerin Okula Oryantasyonu (F3), için $440/50.144 \times 22.000=193$ YTL
- Eğitim Hizmetleri (F4), için $31.174/50.144=13.677$ YTL

- Olimpiyat ve Proje Çalışmaları (F5), için $2400/50.144 \times 22.000=1.053$ YTL
- Yaz Okulu (F6), için $500/50.144 \times 22.000=219$ YTL
- Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları (F7), için $2250/50.144 \times 22.000=987$ YTL
- Veli Toplantıları (F8), için $1160/50.144 \times 22.000=509$ YTL
- Dil ve Bilgisayar Çalışmaları (F9), için $1280/50.144 \times 22.000=562$ YTL
- Sağlık Hizmetleri (F10), için $600/50.144 \times 22.000=263$ YTL
- Rehberlik Hizmetleri (F12) için $1040/50.144 \times 22.000=457$ YTL
- Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13) için $6900/50.144 \times 22.000=3.027$ YTL
- Mezuniyet (F14), için bina ve makine amortisman ve tükenme payları, $180/50.144 \times 22.000=79$ YTL
- Tadilat ve Tamirat (F15), için $1200/50.144 \times 22.000=526$ YTL

Taşıtların amortismanı olan 3.000 YTL, taşıt resmi işler yapılırken kullanıldığından dolayı direkt olarak Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13) faaliyetinde yer alacaktır.

Demirbaşların amortismanı ise varsayım olarak geliştirilecektir. Demirbaşlar farklı farklı nitelikler taşıdığından ve kurumda yapılan mülakatlar neticesinde demirbaş listesi ile ilgili herhangi bir bilgiye ulaşılamadığından hesaplama varsayım olarak yapılacak ve derslik sayıları belirli olduğundan derslik sayısına göre yapılacaktır. Bu nedenle bulunan değerler Eğitim Hizmetleri (F4)'te yer alacaktır. Ofislerde kullanılan demirbaşları da birimlerin payları oranında kullandığı varsayımına göre kabul edilecek olup derslik sayısı oranına göre pay edilecektir. Kurumda toplam 28 adet derslik vardır. Lise 1. Sınıflar 9 adet derslikte, Lise 2. Sınıflar 12 adet derslikte, Lise 3. Sınıflar 7 adet derslikte ders görmektedirler.

Sınıflarda 20 adet sıra ve masa mevcuttur. Lise 1 sınıflarda 180, Lise 2 sınıflarda 240 ve Lise 3 sınıflarda 140 adet olmak üzere toplam 560 adet sıra ve masa mevcuttur. Demirbaşların amortisman toplam tutarı 40.000 YTL'dir.

Demirbaşların amortismanı ve tükenme paylarının hesaplanmasında birimlere düşen payların hesaplanması, birimdeki demirbaş sayısının toplam demirbaş sayısına bölünüp çıkan sonuçla amortisman tutarının çarpılmasıyla bulunur.

Lise 1 sınıflar için, $180/560 \times 40.000=12.857$ YTL

Lise 2 sınıflar için, $240/560 \times 40.000=17.143$ YTL

Lise 3 sınıflar için, $140/560 \times 40.000= 10.000$ YTL

5.4.5. Birinci Aşama Maliyetlerin Faaliyetlere Dağıtılması

Birinci aşamada ortaya çıkan maliyetlerin faaliyetlere aktarılması Tablo 5.17'de gösterilmiştir.

Tablo 5.17.A. Birinci aşama maliyetlerinin faaliyetlere dağıtılması

HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	F-1 Kayıt İşlemleri	F-2 Öğretmen Rehberlik	F-3 Yeni Kayıt Öğrencilerin Okula	F-4 Eğitim Hizmetleri	F-5 Olimpiyat ve Proje Çalışmaları	F-6 Yaz Okulu	F-7 Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup	F-8 Veli Toplantıları	F-9 Dil ve Bilgisayar Çalışmaları	F-10 Sağlık Hizmetleri	F-11 Yemek ve Ulaşım Hizmetleri	F-12 Rehberlik Hizmetleri	F-13 Okul Yönetimi, Büro Mühasebe, Büro	F-14 Mezuniyet	F-15 Tadilat ve Tamirat	TOPLAM
1- İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ																
İlk Madde Ve Malzeme Giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2- ÜCRETLER																
Personel Ücretleri	16.869	4.553	25.483	683.486	15.290	38.225	9.105	18.874	6.070	18.000	-	13.362	230.289	3.854	23.013	1.106.473
Ücret Kesintileri	7.220	1.725	11.500	300.908	6.900	17.250	3.450	8.338	2.300	3.600	-	6.000	112.725	1.500	12.600	496.016
Sosyal Yardım	786	197	2.260	66.481	1.572	3.930	786	1.900	524	-	-	1.048	1.572	131	2.250	83.437
Tazminatlar	-	-	1.658	37.810	995	2.488	-	1.161	-	-	-	663	64.500	-	-	109.275
3-TAŞERON GİDERLERİ																
Yemek	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	490.411	-	-	-	-	490.411
Servis	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	485.625	-	-	-	-	485.625
4- DİĞER EĞİTİM GİDERLERİ																
Rehberlik Giderleri	-	65.564	-	-	-	-	-	-	-	-	-	43.902	-	-	-	109.466
Dergi Döktüman Giderleri	-	-	-	23.397	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	23.397
Olimpiyat Giderleri	-	-	-	-	25.500	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	25.500
Seminer Zümre Giderleri	-	7.360	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7.360
Mezuniyet Giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	8.147	-	8.147
Eğitim Organizasyonlar	-	-	-	-	34.282	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	34.282

Tablo 5.17.B. Birinci aşama maliyetlerinin faaliyetlere dağıtılması

Diğer Eğitim Giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7.500		
Sosyal Kültürel Kulüp Faaliyetleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	36.000		
Kırtasiye Giderleri	2.000	-	-	-	17.790	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7.000	1.000	27.790
5-DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA ve HİZMETLER																									
Elektrik Su Yakıt Temizlik	1.875	1.210	1.330	94.269	7.258	1.512	6.804	3.508	3.871	1.814	-	3.145	20.866	544	3.629	151.635									
Haberleşme	-	-	-	5.713	-	-	-	7.141	-	-	-	5.713	9.998	-	-	28.565									
Bakım Onarım	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2.730	-	36.002	38.732									
Danışmanlık Hizmetleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	8.000	-	-	8.000									
6-ÇEŞİTLİ GİDERLER																									
Yolluk Ve Seyahat Giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	20.270	-	-	20.270									
Mahkeme Ve Noter Giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4.300	-	-	4.300									
Öz-Öğret Der	-	-	-	500	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	500									
7-VERGİ RESİM ve HARÇLAR																									
MTV Giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	915	-	-	915									
Harçlar Resimler	-	-	-	1.120	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.120									
8-AMORTİSMAN ve TÜKENME PAY.																									
Amortisman ve Tükenme Payları	272	176	193	53.677	1.053	219	987	509	562	263	-	457	6.027	79	526	65.000									
I. AŞAMA TOPLAM GİDER	29.022	80.785	42.424	1285151	92.850	63.624	64.632	41.431	13.327	23.677	976.036	74.290	489.192	15.255	78.020	3.369.716									

5.4.6. İkinci Aşama Maliyet Anahtarlarının Seçimi

Faaliyetlere ait birinci aşama toplam giderlerinin bulunmasından sonra faaliyet giderlerinin hizmetlere yüklenmesinden önce eğitim kurumunda ikincil faaliyet olarak varsayılan Tadilat ve Tamirat (F15) ve (F13) Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13) faaliyetlerinin oluşturduğu giderlerin dağıtılması gerekir. Bunun için ikinci aşama maliyet anahtarlarının belirlenerek, dağıtımın bu ölçülere göre yapılması gerekmektedir.

5.4.6.1. İkinci Aşama Maliyet Anahtarları

Eğitim kurumunun ikinci aşamada dağıtımı yapılacak olan faaliyetleri ve maliyet anahtarları Tablo 5.18’de belirtilmiştir.

Tablo 5.18. İkinci aşamada dağıtımı yapılacak gider yerleri

II. AŞAMADA DAĞITIMI YAPILCAK GİDER YERLERİ	İKİNCİ AŞAMA MALİYET ANAHTARLARI
Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13)’teki giderlerin dağıtımı	Personel Sayısı x Süre
Tadilat ve Tamirat (F15)’deki giderlerin dağıtımı	Kullanılan Alan x Süre

5.4.6.2. İkinci Aşama Maliyetlerin Dağıtımı

Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13), için yükleme oranının tespit edilebilmesinde Tablo 5.19 veriler kullanılacaktır.

Tablo 5.19. Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13), yükleme oranının tespit edilebilmesi için katsayılar

FAALİYETLER	Çalışan Personel Sayısı	Süre	Katsayı	Bölüm Katsayıları
F-1 Kayıt İşlemleri	1 Kayıt Elemanı	2 ay	2	16
	1 Büro Elemanı	2 ay	2	
	3 Müdür Yardımcısı	2 ay	6	
	3 Dizgici	2 ay	6	
F-2 Öğretmen Rehberlik	3 Müdür Yardımcısı	1 ay	3	3

F-3 Yeni Kayıt Öğrencilerin Okula Oryantasyonu	20 Öğretmen	1 ay	20	20
F-4 Eğitim Hizmetleri	1 Müdür Başyardımcısı	10,5 ay	10.5	539,5
	5 Müdür Yardımcısı	9,4 ay	47	
	45 Öğretmen	10.133	456	
	3 Dizgici	8,67 ay	26	
F-5 Olimpiyat ve Proje Çalışmaları	1 Öğretmen	12 ay	12	12
F-6 Yaz Okulu	30 Öğretmen	1 ay	30	30
F-7 Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları	2 Müdür Yardımcısı	3 ay	6	6
F-8 Veli Toplantıları	1 Müdür Başyardımcısı	0,5 ay	0.5	14,5
	28 Öğretmen	0,5 ay	14	
F-9 Dil ve Bilgisayar Çalışmaları	1 Müdür Yardımcısı	4 ay	4	4
F-10 Sağlık Hizmetleri	1 Sözleşmeli Doktor	12 ay	12	12
F-11 Yemek ve Ulaşım Hizmetleri	-	-	-	-
	-	-	-	-
F-12 Rehberlik Hizmetleri	2 PDR Öğretmeni	4 ay	8	12
	1 Dizgici	4 ay	4	
F-14 Mezuniyet	1 Müdür. Baş. Yardımcısı	1 ay	1	3
	1 Muhasebe Elemanı	1 ay	1	
	1 Büro Elemanı	1 ay	1	
TOPLAM KATSAYI			672	672

Çalışan personel sayısı ve süre çarpılarak bir katsayı elde edilmiştir. Bu katsayı da bölümler bazında toplanarak toplam katsayıya ulaşılmıştır. Toplam katsayı üzerinden bölümlere dağıtım ise,

Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetleri (F13), için dağıtım yapılacak tutar, 489.192 YTL'dir. F 13 faaliyetinin birincil gider yerleri dağıtımını sonucunda elde edilen tutarlar şunlardır:

- Kayıt İşlemleri (F1) için $16/672 \times 489.192 = 11.647$ YTL
- Öğretmen Rehberlik (F2) için $3/672 \times 489.192 = 2.184$ YTL

- Yeni Kayıt Öğrencilerin Okula Oryantasyonu (F3) için $20/672 \times 489.192 = 14.559$ YTL
- Eğitim Hizmetleri (F4) için $539.5/672 \times 489.192 = 392.737$ YTL
- Olimpiyat ve Proje Çalışmaları (F5) için $12/672 \times 489.192 = 8.736$ YTL
- Yaz Okulu (F6) için $30/672 \times 489.192 = 21.839$ YTL
- Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları (F7) için $6/672 \times 489.192 = 4.368$ YTL
- Veli Toplantıları (F8) için $14.5/672 \times 489.192 = 10.555$ YTL
- Dil ve Bilgisayar Çalışmaları (F9) için $4/672 \times 489.192 = 2.912$ YTL
- Sağlık Hizmetleri (F10) için $12/672 \times 489.192 = 8.736$ YTL
- Rehberlik Hizmetleri (F12), için $12/672 \times 489.192 = 8.736$ YTL
- Mezuniyet (F14) için $3/672 \times 489.192 = 2.184$ YTL

Tadilat ve Tamirat (F15) için yükleme oranının tespit edilebilmesinde Tablo 5.20'deki veriler kullanılacaktır.

Tablo 5.20. Tadilat ve Tamirat (F15) yükleme oranının tespit edilebilmesi için katsayılar

FAALİYETLER	Personel	Süre	Kullanılan alanlar m ²	KATSAYI Zaman x Alan	TOPLAM KATSAYI
F-1 Kayıt İşlemleri	1 Kayıt Elemanı	2ay	50 m ²	100	620
	1 Büro Elemanı	2 ay	50 m ²	100	
	3 Müdür Yardımcısı	2 ay	150 m ²	300	
	3 Dizgici	2 ay	60 m ²	120	
F-2 Öğretmen Rehberlik	3 Müdür Yardımcısı	1 ay	400 m ²	400	400
F-3 Yeni Kayıt Öğrencilerin Okula Oryantasyonu	20 Öğretmen	1 ay	440 m ²	440	440

F-4 Eğitim Hizmetleri	1 Müdür Başyardımcısı	10.5 ay	80 m ²	840	31.174
	5 Müdür Yardımcısı	8.2 ay	250 m ²	2.050	
	45 Öğretmen 1	0.133	2.740 m ²	27.764	
	3 Dizgici	8.67 ay	60 m ²	520	
F-5 Olimpiyat ve Proje Çalışmaları	1 Öğretmen	12 ay	200 m ²	2.400	2.400
F-6 Yaz Okulu	30 Öğretmen	1 ay	500 m ²	500	500
F-7 Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları	2 Müdür Yardımcısı	3 ay	750 m ²	2.250	2.250
F-8 Veli Toplantıları	1 Müdür Başyardımcısı	0.5 ay	80 m ²	40	1.160
	28 Öğretmen	0.5 ay	2.240 m ²	1.120	
F-9 Dil ve Bilgisayar Çalışmaları	1 Müdür Yardımcısı	4 ay	320 m ²	1.280	1.280
F-10 Sağlık Hizmetleri	Sözleşmeli Doktor	12 ay	50 m ²	600	600
F-11 Yemek ve Ulaşım Hizmetleri	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	
F-12 Rehberlik Hizmetleri	2 PDR Öğretmeni	4 ay	200 m ²	800	1.040
	Dizgici	4 ay	60 m ²	240	
F-14 Mezuniyet	1 Müdür Başyardımcısı	1 ay	80 m ²	80	180
	1 Muhasebe Elemanı	1 ay	50 m ²	50	
	1 Büro Elemanı	1 ay	50 m ²	50	
TOPLAM KATYSAYI				42.044	42.044

Alan ölçüsü ve süre çarpılarak bir katsayı elde edilmiştir. Bu katsayı da bölümler bazında toplanarak toplam katsayıya ulaşılmıştır. Toplam katsayı üzerinden bölümlere şu şekilde dağıtım yapılmıştır.

Tadilat ve Tamirat (F15) için dağıtımı yapılacak tutar, 78.020 YTL'dir. F 15 faaliyet giderlerinin dağıtımı şu şekilde yapılmıştır.

- Kayıt İşlemleri (F1) için $620/42.044 \times 78.020 = 1.151$ YTL
- Öğretmen Rehberlik (F2) için $400/42.044 \times 78.020 = 742$ YTL
- Yeni Kayıt Öğrencilerin Okula Oryantasyonu (F3) için $440/42.044 \times 78.020 = 816$ YTL

- Eğitim Hizmetleri (F4) için $31.174/42.044 \times 78.020 = 57.849$ YTL
- Olimpiyat ve Proje Çalışmaları (F5) için $2.400/42.044 \times 78.020 = 4.455$ YTL
- Yaz Okulu (F6) için $500/42.044 \times 78.020 = 928$ YTL
- Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları (F7) için $2.250/42.044 \times 78.020 = 4.175$ YTL
- Veli Toplantıları (F8) için $1.160/42.044 \times 78.020 = 2.152$ YTL
- Dil ve Bilgisayar Çalışmaları (F9) için $1.280/42.044 \times 78.020 = 2.375$ YTL
- Sağlık Hizmetleri (F10) için $600/42.044 \times 78.020 = 1.113$ YTL
- Rehberlik Hizmetleri (F12) için $1.040/42.044 \times 78.020 = 1.930$ YTL
- Mezuniyet (F14) için $180/42.044 \times 78.020 = 334$ YTL

İkincil faaliyetlerin giderlerinin birincil faaliyetlere dağıtımı Tablo 5.21'deki gibi dağıtılmıştır.

Tablo 5.21. İkincil faaliyetlerin giderlerinin birincil faaliyetlere dağıtımı

II. AŞAMA YARDIMCI HİZMET ÜRETİM (İKİNCİL) GİDER DAĞITIM YERLERİ	F-1 Kayıt İşlemleri	F-2 Öğretmen Rehberlik	F-3 Yeni Kayıt Öğrencilerin Okula Oryantasyonu	F-4 Eğitim Hizmetleri	F-5 Olimpiyat ve Proje Çalışmaları	F-6 Yaz Okulu	F-7 Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları	F-8 Veli Toplantıları	F-9 Dil ve Bilgisayar Çalışmaları	F-10 Sağlık Hizmetleri	F-11 Yemek ve Ulaşım Hizmetleri	F-12 Rehberlik Hizmetleri	F-13 Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik Hizmetleri	F-14 Mezunyet	F-15 Tadilat ve Tamirat	TOPLAM
F-13 Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik hizmetlerinin faaliyetlere dağıtılması	11.647	2.184	14.559	392.737	8.736	21.839	4.368	10.555	2.911	8.736	-	8.736	(489.192)	2.184	-	0
F-15 Tadilat ve Tamirat giderlerinin faaliyetlere dağıtılması	1.151	742	816	57.849	4.455	928	4.175	2.152	2.375	1.113	-	1.930	-	334	(78.020)	0
II. AŞAMA TOPLAM	12.798	2.926	15.375	450.586	13.191	22.767	8.543	12.707	5.286	9.849	-	10.666	(489.192)	2.518	(78.020)	0
I. AŞAMA TOPLAM	29.022	80.785	42.424	1285151	92.850	63.624	64.632	41.431	13.327	23.677	976.036	74.290	489.192	15.255	78.020	3.369.716
I ve II. AŞAMA GENEL TOPLAM	41.820	83.711	57.799	1.735.737	106.041	86.391	73.175	54.138	18.613	33.526	976.036	84.956	-	17.773	-	3.369.716

5.4.7. Üçüncü Aşama Maliyet Anahtarlarının Seçimi

Faaliyetlere ait toplam maliyetlerin bulunmasından sonra faaliyet maliyetlerinin hizmetlere yüklenmesi üçüncü aşama maliyet anahtarları ile yapılır. Bunun için her faaliyet merkezine uygun maliyet anahtarının seçilmesi gerekir. Kurum yetkilileri ile yapılan görüşmeler ve elde edilen bilgiler sonucunda üçüncü aşama maliyet anahtarları belirlenmiştir. Kurumun üçüncü aşama maliyet anahtarları tablo 5.22'deki gibidir.

Tablo 5.22. Üçüncü aşama maliyet anahtarları

Faaliyet Merkezleri	Üçüncü Aşama Maliyet Anahtarları
F-1 Kayıt İşlemleri	Yeni kayıt öğrenci sayısı
F-2 Öğretmen Rehberlik	Öğretmen sayısı
F-3 Yeni Kayıt Öğrencilerin Okula Oryantasyonu	Lise 1.sınıf öğrenci sayısı
F-4 Eğitim Hizmetleri	Toplam öğrenci sayısı
F-5 Olimpiyat ve Proje Çalışmaları	Olimpiyata katılan öğrenci sayısı
F-6 Yaz Okulu	Yaz okuluna katılan öğrenci sayısı
F-7 Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları	Kulüp faaliyetlerine katılan öğrenci sayısı
F-8 Veli Toplantıları	Veli toplantı sayısı
F-9 Dil ve Bilgisayar Çalışmaları	Dil ve bilgisayar çalışmalarına katılan öğrenci sayısı
F-10 Sağlık Hizmetleri	Toplam öğrenci sayısı
F-11 Yemek ve Ulaşım Hizmetleri	Toplam öğrenci sayısı
F-12 Rehberlik Hizmetleri	Şubelere yapılan rehberlik hizmeti oranı
F-14 Mezuniyet	Mezun olacak öğrenci sayısı

5.4.8. Yükleme Oranlarının ve Şubelere Düşen Payların Hesaplanması

Yükleme oranlarının ve şubelere düşen payların hesaplanması aşağıdaki gibi yapılmıştır.

- Kayıt İşlemleri (F1): Bir yıl içinde yeni kayıt olan öğrenci sayısı 220'dir. Lise 1. sınıflarda 167 yeni kayıt öğrenci, Lise 2. sınıflarda 38 yeni kayıt öğrenci, Lise 3. sınıflarda 15 yeni kayıt öğrenci vardır.

Yükleme Oranı: 41.280 YTL / 220 yeni kayıt öğrenci= 187,64 YTL/
yeni kayıt öğrenci

Lise 1. sınıflar 167 x 187,64= 31.335 YTL

Lise 2. sınıflar 38 x 187,64= 7.130 YTL

Lise 3. sınıflar 15 x 187,64= 2.815 YTL

- Öğretmen Rehberlik (F2): Rehberlik hizmeti 45 öğretmene verilmiştir. 14 öğretmen Lise 1. sınıf şube öğretmeni, 19 öğretmen Lise 2. sınıf şube öğretmeni, 12 öğretmen Lise 3. sınıf şube öğretmenidir.

Yükleme oranı: : 83.711 YTL/ 45=1.860,24 YTL/öğretmen

Lise 1. sınıflar 14 x 1.860,24 = 26.043 YTL

Lise 2. sınıflar 19 x 1.860,24 = 35.345 YTL

Lise 3. sınıflar 12 x 1.860,24 = 22.323 YTL

- Yeni Kayıt Öğrencilerin Okula Oryantasyonu (F3): Toplam 220 yeni kayıt öğrenci vardır. Oryantasyon sadece Lise 1. sınıflara yapılmaktadır. Bu giderlerinin tamamı Lise 1'e yüklenir.

Yükleme oranı: 57.799 YTL/ 167 Lise 1 yeni kayıt öğrenci = 346,10
YTL/Lise 1. sınıf öğrenci

Lise 1. sınıflar 167 x 346,10= 57.799 YTL/ Lise 1. sınıf öğrenci

- Eğitim Hizmetleri (F4): Toplam 530 öğrenci vardır.167 öğrenci Lise 1. Sınıf, 235 öğrenci Lise 2. sınıf, 128 öğrenci de Lise 3. sınıfta eğitim görmektedir.

Yükleme oranı: 1.735.737 YTL/530 Öğrenci= 3.274.97 YTL/öğrenci

Lise 1. sınıflar 167 x 3.274.98 = 546.921 YTL

Lise 2. sınıflar 235 x 3.274.98 = 769.619 YTL

Lise 3. sınıflar $128 \times 3.274,98 = 419.197$ YTL

- Olimpiyat ve Proje Çalışmaları (F5): Toplam 25 öğrenci Olimpiyat çalışmalarına katılmaktadır. Bu öğrenciler Lise 2. sınıf öğrencisidir. Bu nedenle 106.041 YTL'nin tamamı L2'ye yüklenir.
- Yaz Okulu (F6): Yaz okuluna toplam 328 öğrenci katılmaktadır. Lise 2.sınıflardan (Lise 1. sınıftan Lise 2. sınıfa geçen öğrencilerden) 200 öğrenci ve Lise 3. sınıflardan (Lise 2. sınıftan Lise 3. sınıfa geçen öğrencilerden) 128 öğrenci katılmaktadır. Yeni kayıt Lise 1 öğrenciler yaz okuluna katılmamaktadır.

Yükleme oranı: $86.391 \text{ YTL} / 328$ Yaz okuluna katılan öğrenci
 $= 263,39 \text{ YTL} / \text{Yaz okuluna katılan öğrenci}$

Lise 2. sınıflar $200 \times 263,39 = 57.945$ YTL

Lise 3. sınıflar $128 \times 263,39 = 28.446$ YTL

- Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları (F7): Katılımın isteğe bağlı olduğu bir faaliyettir. Toplam 300 öğrenci bu faaliyete katılmaktadır. Lise 1. sınıflardan 70 öğrenci ve Lise 2. sınıflardan 230 öğrenci bu faaliyete katılmıştır. Lise 3. sınıf öğrencileri öğrenci seçme sınavından (ÖSS) dolayı bu faaliyetlere dâhil edilmemektedir.

Yükleme oranı: $73.175 \text{ YTL} / 300$ kulüp Faaliyetlerine katılan öğrenci
 $= 243,92 \text{ YTL} / \text{Kulüp faaliyetlerine katılan öğrenci}$

Lise 1. sınıflar $70 \times 243,92 = 17.073$ YTL

Lise 2. sınıflar $230 \times 243,92 = 56.102$ YTL

- Veli Toplantıları (F8): Veli toplantısı eğitim dönemi süresince Lise 1. sınıflar için 6, Lise 2. sınıflar için 8 ve Lise 3. sınıflar için 4 defa yapılmaktadır.

Yükleme oranı: $54.138 \text{ YTL} / 18 = 3.007,67 \text{ YTL} / \text{veli toplantı}$

Lise 1. sınıflar $6 \times 3.007,67 = 18.046$ YTL

Lise 2. sınıflar $8 \times 3.007,67 = 24.061$ YTL

Lise 3. sınıflar $4 \times 3.007,67 = 12.031$ YTL

- Dil ve Bilgisayar Çalışmaları (F9): Dil ve bilgisayar çalışmalarına katılan toplam öğrenci sayısı 167'dir. Sadece Lise 1. sınıf öğrencilerinin katıldığı bir faaliyettir. Bu nedenle bu giderin tamamı (18.613 YTL) Lise 1'e yüklenir.
- Sağlık Hizmetleri (F10): Sağlık hizmetlerini 530 öğrenciden ihtiyacı olanlar almaktadır. Sağlık hizmetini alanların sayısı belirli olmadığından her öğrencinin bu hizmetten eşit yararlandığı varsayılmıştır. Şubelere düşen paylar ise aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Yükleme oranı: 33.526 YTL/ 530 öğrenci = $63,25$ YTL/öğrenci

Lise 1. sınıflar $167 \times 63,25 = 10.564$ YTL

Lise 2. sınıflar $235 \times 63,25 = 14.865$ YTL

Lise 3. sınıflar $128 \times 63,25 = 8.097$ YTL

- Yemek ve Ulaşım Hizmetleri (F11): Toplam 530 öğrencinin tamamı yemek ve ulaşım hizmetlerini almaktadır.

Yükleme oranı: 976.036 YTL/ 530 Öğrenci= $1.841,57$ YTL/öğrenci

Lise 1. sınıflar $167 \times 1.841,57 = 307.544$ YTL

Lise 2. sınıflar $235 \times 1.841,57 = 432.770$ YTL

Lise 3. sınıflar $128 \times 1.841,57 = 235.722$ YTL

- Rehberlik Hizmetleri (F12): 530 öğrencinin tamamı rehberlik hizmetini almaktadır.

Yükleme oranı: 84.956 YTL/ 530 öğrenci= $160,29$ YTL/öğrenci

Lise 1. sınıflar $167 \times 160,29 = 26.769$ YTL

Lise 2. sınıflar $235 \times 160,29 = 37.669$ YTL

Lise 3. sınıflar $128 \times 160,29 = 20.518$ YTL

- Mezuniyet (F14): Lise 3. sınıfta okuyan 128 öğrenci mezun olmuştur. Mezuniyet giderleri (17.773 YTL) Lise 3'e direkt olarak yüklenmiştir.

Faaliyet merkezlerindeki giderlerin hizmetlere yüklenmesi Tablo 5.23'te gösterilmiştir.

Tablo 5.23. Faaliyet merkezlerindeki giderlerin hizmetlere yüklenmesi

Faaliyet Merkezleri	Yükleme Oranları	L1 Maliyetleri		L2 Maliyetleri		L3 Maliyetleri	
		Ögr. Sayısı x Yükleme Oranı	Maliyet	Ögr. Sayısı x Yükleme Oranı	Maliyet	Ögr. Sayısı x Yükleme Oranı	Maliyet
F1 Kayıt İşlemleri	187,64 YTL/ yeni kayıt öğrenci	167 x 187,64	31.335 YTL	38 x 187,64	7.130 YTL	15 x 187,64	2.815 YTL
F2 Öğretmen Rehberlik	1.860,24 YTL/öğretmen	14 x 1.860,24	26.043 YTL	19 x 1.860,24	35.345 YTL	12 x 1.860,24	22.323 YTL
F3 Yeni Kayıt Öğrencilerin Okula Oryantasyonu	346,10 YTL/Lise 1. sınıf öğrenci	167 x 346,10	57.799 YTL	-	-	-	-
F4 Eğitim Hizmetleri	3.274,97 YTL/öğrenci	167 x 3.274,97	546.921 YTL	235 x 3.274,97	769.619 YTL	128 x 3.274,97	419.197 YTL
F5 Olimpiyat ve Proje Çalışmaları	4.241,64 YTL/ olimpiyata katılan öğrenci	-	-	25 x 4.241,64	106.041 YTL	-	-
F6 Yaz Okulu	263,39 YTL/ Yaz okuluna katılan öğrenci	-	-	200x 263,39	57.946 YTL	128 x 263,39	28.446 YTL
F7 Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları	243,92 YTL/ Kulüp faaliyetlerine katılan öğrenci	70 x 243,92	17.073 YTL	230 x 243,92	56.102 YTL	-	-
F8 Veli Toplantıları	3.007,67 YTL/veli toplantısı	6 x 3.007,67	18.046 YTL	8 x 3.007,67	24.061 YTL	4 x 3.007,67	12.031 YTL
F9 Dil ve Bilgisayar Çalışmaları	111,46 YTL/ Dil ve bilgisayar çalışmalarına katılan öğrenci	167 x 111,46	18.613 YTL	-	-	-	-
F10 Sağlık Hizmetleri	63,25 YTL/öğrenci	167 x 63,25	10.564 YTL	235 x 63,25	14.865 YTL	128 x 63,25	8.097 YTL
F11 Yemek ve Ulaşım Hizmetleri	1.841,57 YTL/öğrenci	167 x 1.841,57	307.544 YTL	235 x 1.841,57	432.770 YTL	128 x 1.841,57	235.722 YTL
F12 Rehberlik Hizmetleri	160,29 YTL/öğrenci	167 x 160,29	26.769 YTL	235 x 160,29	37.669 YTL	128 x 160,29	20.518 YTL
F14 Mezuniyet	138,85 YTL/mezmun olacak öğrenci	-	-	-	-	128 x 138,85	17.773 YTL
TOPLAM MALİYET		1.060.707 YTL		1.541.547 YTL		766.922 YTL	
BİRİM ÖĞRENCİ MALİYETİ (Toplam Maliyet/Öğrenci Sayısı)		1.060.707 YTL/167=6.351 YTL		1.541.547 YTL/235=6.560 YTL		766.922 YTL/128=5.991 YTL	

5.5. Geleneksel Maliyet Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyete Göre Elde Edilen Verilerin Karşılaştırılması

Geleneksel maliyet sistemi ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre hesaplanan eğitim kurumunun hizmet maliyetinin sonuçları karşılaştırılmış ve farklılıklar tespit edilmiştir. Sonuçlar Tablo 5.24'te ayrıntılı olarak verilmiştir.

Tablo 5.24. Geleneksel maliyet sistemi ve faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre hizmet maliyetinin karşılaştırılması

	FAALİYET MERKEZLERİ		
	Lise 1	Lise 2	Lise 3
Geleneksel Maliyet Sistemi	6.356 YTL/öğrenci	6.356 YTL/öğrenci	6.356 YTL/öğrenci
Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi	6.351 YTL/öğrenci	6.560 YTL/öğrenci	5.991 YTL/öğrenci
FARK	5 YTL/öğrenci	(204 YTL/öğrenci)	365 YTL/öğrenci

Tablo 5.24'te de görüleceği üzere her iki yöntemin sonuçları birbirinden farklıdır. Geleneksel maliyet yöntemine göre her bir faaliyet merkezine ait hizmet maliyetleri 6.356 YTL olarak her öğrenci için eşit dağıtılmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ise bu maliyetleri faaliyet merkezlerine uygun dağıtım anahtarları ile dağıtmıştır. Lise1'e 6.351 YTL/öğrenci, Lise2'ye 6.560 YTL/öğrenci ve Lise3'e 5.991 YTL/öğrenci oranında bir maliyet yüklenmiştir.

Eğitim kurumunun Lise 1 faaliyet merkezine öğrenci başına 5 YTL daha fazla maliyet yüklemiş bulunduğu ve Lise 1'in gerçek kârlılığını öğrenci başına 5 YTL daha az tespit ettiği anlaşılmaktadır. Aynı durum Lise 3 faaliyet merkezi içinde geçerlidir. Kurumun Lise 3 faaliyet merkezine 365 YTL daha fazla maliyet yüklemiş bulunduğu ve Lise 3'ün gerçek kârlılığının öğrenci başına 365 YTL daha az tespit ettiği anlaşılmaktadır.

Lise2 faaliyet merkezinde ise durum tam tersidir. Hizmet birim maliyeti faaliyet tabanlı maliyet yönteminde öğrenci başına 204 YTL daha fazladır. Geleneksel yöntemine göre öğrenci başına maliyet 6.356 YTL iken, faaliyet tabanlı maliyet yöntemine göre öğrenci başına maliyet 6.560 YTL'dir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin amacı gerçek maliyetlere ulaşmaktır. FTM yöntemi bir maliyet düşürme tekniğidir. Ancak gelecek dönemde yapılacak planlama ile amacına ulaşır. Nitekim çıkan sonuçlarda da kimi faaliyet merkezlerinin maliyeti düşük çıkarken kimide yüksek çıkmıştır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi hizmet üretim maliyetlerini hesaplamının yanı sıra işletme faaliyetlerinin de sistemli olarak analiz edebilmesine olanak sağlamaktadır. Bu nedenden dolayı işletme geleneksel maliyetleme sistemini uygulamakla, faaliyetlere hatalı tutarlarda maliyet yüklemiş olacağından; söz konusu faaliyetlerle ilgili olarak alacağı kararlarda gerçeğe yakın sonuçların ortaya çıkma olasılığı düşük olacaktır.

6. SONUÇ

Son yıllarda işletmelerin birbirlerine her alanda rakip haline gelmeleri ve rekabete karşı koyma çalışmaları işletmeleri daha yeni arayışlar içine sürüklemektedir. Rekabetin kıyasıya yaşandığı alanlardan biri de özel eğitim kurumlarıdır. Çok hızlı gelişen ve değişen dünyada kurumların da rakipleri ile baş edebilmesi için yeni ve doğru bilgiye ulaşabilmeleri şarttır. Bireylerin kariyer basamaklarında çok önemli yer tutan eğitim kurumlarının kalitesi bu doğru bilgiyi etkin olarak verip veremediği ile ölçülmektedir. Özel eğitim kurumları bu eğitim ve öğretimi yapabilmek için öğrencilerine ve çalışanlarına daha fazla imkânlar sunmaktadırlar. Bunun neticesinde de maliyetleri artmaktadır. Bu nedenle işletmeler, maliyetlerini planlayabilmek için yeni arayışlar içerisine girmektedirler. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi endirekt maliyetleri daha detaylı olarak ele alan bir yöntemdir. Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi geleneksel maliyet yöntemindeki gibi mamullerin kaynakları değil, faaliyetlerin kaynakları tükettiği bu mamüllerin ise faaliyetleri tükettiği varsayımına dayanır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi işletmenin daha çok stratejik kararları üzerinde etkili olmuştur. Yöntemin uygulanabilmesi için bölümler arası koordinasyona ihtiyaç duyulduğu için işletmede bölümler arası ilişkinin sağlanmasına olumlu yönde etki etmektedir.

Önemli olan nokta faaliyet tabanlı maliyetlemenin düşük maliyetler ortaya çıkarmak için uygulanabilirliği değildir. Önemli olan giderleri gerçeğe daha yakın ve ayrıntılı olarak ortaya koyabilmektir.

Bu güne kadar farklı hizmet işletmeleri için faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi model geliştirme araştırmaları yapılmıştır. Bu araştırmada ise bir özel eğitim kurumunda faaliyet tabanlı maliyet yönteminin uygulanabilirliği araştırılmış ve bir model oluşturulmaya çalışılmıştır. Eğitim öğretim alanında aktif olarak faaliyet göstermekte olan bir özel eğitim kurumunun uygulamış olduğu geleneksel maliyet yöntemiyle faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi arasında fark olup olmadığı çalışmanın temelini oluşturmuştur.

Özel eğitim kurumunun geleneksel maliyetleme yöntemi bulunan maliyetleri ile FTM yöntemine göre bulunan maliyetleri arasında gelir, gider ve kârları açısından bir değerlendirme yapabilmek için gerekli olan bilgiler Tablo 6.1’de verilmiştir.

Tablo 6.1. Eğitim kurumunun gelir, gider ve kârlarının karşılaştırılması

		Bir Öğrencinin Birim Tutarları(YTL)			Şubelerin Toplam Tutarları (YTL)			Genel Toplam(YTL)
					L-1 (167 öğrenci)	L-2(235 öğrenci)	L-3(128 öğrenci)	L-1, L-2, L-3
Öğrenci Şube Geliri	Geleneksel sistem	7.021			1.172.507	1.649.935	898.688	3.721.133
	FTM sistemi	7.021			1.172.507	1.649.935	898.688	3.721.133
FARK					0	0	0	0
Öğrenci Şube Gideri	Geleneksel sistem	6.356			1.061.452	1.493.660	813.568	3.368.680 *
	FTM sistemi	L1	L2	L3	1.060.617	1.541.600	766.848	3.369.065 *
		6.351	6.560	5.991				
FARK					835	47.940	46.720	-
Öğrenci Şube Kârları	Geleneksel sistem	665			111.055	156.275	85.120	352.453 *
	FTM sistemi	L1	L2	L3	111.890	108.335	131.840	352.065 *
		670	461	1.030				
FARK					835 YTL	47.940	46.720	-

*Geleneksel maliyet hesaplama yöntemi ile faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi arasında çıkan bu fark hesaplamalardaki yuvarlamalardan kaynaklanmaktadır.

Özel eğitim kurumunun maliyetlerinde Lise 1. sınıfların maliyetlerinin geleneksel yöntem ile FTM yöntemi arasında çok az bir fark olduğu (835 YTL) tespit edilmiştir. Lise 2. sınıfların maliyetlerinde ise geleneksel maliyet yöntemi ile FTM yöntemine göre hesaplanan maliyetler arasında 47.940 YTL’lik daha fazla maliyet olduğu görülmüştür.

Lise 3. sınıfların maliyetlerinde ise geleneksel maliyet yöntemi ile FTM yöntemine göre hesaplanan maliyetler arasında 46.720 YTL'lik daha az maliyet olduğu görülmüştür

Yapılan çalışmada, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile bulunan hizmet üretim maliyetlerine göre geleneksel maliyet yöntemi ile bulunan maliyetler arasında faaliyet merkezleri bazında farklılıkların olduğu görülmektedir. Ancak burada hangi sisteme göre hesaplanan şube gider payının gerçekçi olduğunu sorgulamak gerekir. Geleneksel muhasebe sistemine göre yapılan maliyet hesaplamasında şubelere aktarılan gider paylarının dağıtım tek bir maliyet anahtarına (öğrenci sayısı) göre yapılmaktadır. Hâlbuki faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanışında kullanılan maliyet anahtarı sayısı en ilgili sonucu vereceği düşünülen yeni maliyet anahtarları geliştirilmek suretiyle yapılmıştır. Görülmektedir ki faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi uygulandığı takdirde şubeler bazında gerçeğe daha yakın maliyet tutarlarına ulaşılabilmektedir.

Özel eğitim kurumlarında öğrencilerin Lise1, Lise2 ve Lise3. Sınıfı aynı kurumda bitirmeleri gibi bir zorunluluk yoktur. Öğrenciler buldukları sınıftan özel eğitim kurumu ile ilişkilerini kesip rakip eğitim kurumlarına geçiş yapabilmektedir. Bu geçişler ailelerin ödeme güçlükleri, rakip eğitim kurumlarının eğitim kalitesinin yüksekliği gibi nedenlere dayalı olarak yapılmaktadır. Bu nedenle şubeler arasında sayı farklılıkları oluşmaktadır. Özel eğitim kurumlarının yöneticilerinin bu farklılıkları en az seviyeye indirmeleri gerekmektedir. Şubelerdeki öğrenci sayıları arasında bu farklılıkların giderilmesi şubeler arasında daha istikrarlı bir kârlılığın sağlanması açısından önem kazanmaktadır.

Özel eğitim kurumlarında kayıt yaptıracak öğrenciler kurum tarafından ilan edilen yıllık eğitim öğretim ücreti üzerinden yapılan belli orandaki iskonto ile kayıtlarını yaptırabilmektedirler. Çalışmanın sonucunda elde edilen verilerden de görüleceği gibi; gerçek verileri esas alınan eğitim kurumu her şube için ilan ettiği fiyatlar üzerinden aynı oranda iskonto uygulaması yapmaktadır. Hâlbuki 2. sınıf öğrencilere daha fazla yatırım yapılmaktadır. Özel eğitim kurumunun ağırlık verdiği faaliyetler genel olarak 2. sınıf öğrencileri için gerçekleşmektedir. 1. sınıf öğrenci yeni gelmiş olması, 3. sınıf öğrencinin de mezuniyet konumunda olması nedeniyle ağırlıklı olarak verilen hizmetlerin dışında tutulmaktadır.

Çalışmanın ortaya koyduğu bu sonuca göre özel eğitim kurumunun 2. sınıflarına kayıt yaptıran öğrencilerine uyguladığı iskonto oranının 1. ve 3. sınıflara kayıt yaptıran öğrencilerin iskontolarına göre daha düşük oranda yapılması uygun olacaktır. Buradan hareketle özel eğitim kurumlarının ilan ettikleri yıllık eğitim öğretim ücreti üzerinden 1, 2 ve 3. sınıflar için farklı iskonto oranları uygulamaları kârlılıklarını tutarlı hale getirmeleri açısından son derece yararlı olacaktır.

Eğitim kurumlarında kapsamlı bir maliyet hesaplama modelinin bulunmaması, incelenen birimlerin iç içe girmiş olması gerekli verilerin elde edilmesinde bir takım zorluklar yaşanmasına sebep olmuştur.

Sonuç olarak, faaliyet tabanlı maliyet yöntemini eğitim kurumlarında uygulaması son derece zaman alıcı ve maliyetli bir süreçtir. Hesaplamasının vakit alıcı olmasına karşın artan rekabet ortamında işletmelerin maliyetlerini geleneksel maliyet sistemine göre faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ile daha iyi hesaplayıp rakipleriyle rekabet edebilmelerini sağlamaları gerekmektedir. Farklı eğitim hizmetleri sunan özel eğitim kurumlarının fayda maliyet analizlerinin sonuçları izin verdiği sürece daha doğru maliyet verilerine ulaşabilmek için faaliyet tabanlı maliyet yöntemini uygulamaya başlamaları yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalân. *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 1994.

Akdoğan, Nalân, Orhan Sevilengül. *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: ASMMMO Yayınları, 1994.

Akın, Ahmet. *Maliyet Muhasebesinde Örnek Uygulamalar*. Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2001.

Alkan, Alper Tunga. "Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama," *Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* Sayı 13 (2005): 39 – 56.

Altuğ, Osman. *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Türkmen Yayınevi, 1999.

Arzova, S. Burak. *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002.

Atamanalp, M.Celeleddin, Reşat Karcıoğlu ve M.Suphi Orhan. *Tek Düzen Hesap Planına Uygun Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Aktif Yayınevi, 2000.

Atış, Caner. "Ticari Bankalarda Maliyet Muhasebesinin Önemi," *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* Ekim. 2000: 95–109.

Aydemir, İsmail. "Maliyet Yönetim Konusundaki Yeni Yaklaşımlar ve Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Yansımaları," *XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu* 2005: 159–188.

Bursal, Nasuhi, Yücel Ercan. *Maliyet Muhasebesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1999.

Büyükkışık, R. Emre. "Standart Maliyet Yöntemi," *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* Mayıs. 2001: 109–138.

Büyükmirza, Kâmil. *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*. Ankara: Gazi Yayınevi, 2007.

Civelek, Muzaffer. *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Emek Matbaacılık, 1998.

Coşkun, Ali. "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme," *Akademik Araştırmalar Dergisi Sayı 15 (2002 -2003): 25-34*.

Çabuk, Yıldız. "Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme," *ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi 2003: 109-116*.

Çalışkan, Ahmet. *Uygulamalı Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Nobel yayınları, 2005.

Çetiner, Ertuğrul. *Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama*. Ankara: Tutubay, 1995.

Çetiner, Ertuğrul. *Genel Muhasebe (Teori ve Uygulama)*. Ankara: Gazi Yayınevi, 2006.

Dursun, Adem. "Maliyet Düşürmeye Yönelik Stratejik Bir Yaklaşım Faaliyete Dayalı Yönetim (FDY)," *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi Ekim. 2002: 55-60*.

Eker, Melek Çakır. "Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimine Göre Dağıtımını ve Muhasebeleştirilmesinde 8 nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı" *Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Cilt XXI, sayı 1, (2002): 237-256*.

Elitaş, Cemal. "Sigorta İşletmeleri İçin Maliyetleme Önerisi: Faaliyete Dayalı Maliyetleme," *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi Eylül 2004: 139-161*.

Erden, Selman Aziz "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği," *Mali Çözüm Dergisi Sayı 64 Temmuz-Eylül. 2003*

Erden, Selman Aziz. "İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri," *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi Ocak. 2004: 17-26*.

Erdoğan, Necmettin, Metin Saban. *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre*. İzmir: Barış Yayıncılık, 2006.

Erdoğan, Necmettin. *Maliyet Muhasebesi: Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Giderlerin Maliyete Dönüşümü*. İzmir: Fakülteler Kitapevi, 1999.

Erdoğan, Nurten. *Faaliyete Dayalı Maliyetleme Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1995.

Ersoy, Mehmet. "Faaliyet Temelinde Maloluş" *Muhasebe-Finansman Dergisi* Nisan. 1998: 75-84.

Ertuna, İbrahim Özer. *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Boğaziçi Üniversitesi Yayınları, 1974.

Ertürk, Halis. *Maliyet Muhasebesine Giriş*. Bursa: Murat Matbaacılık, 1982.

Gündüz, H. Erdin. *Dünya Klâsındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, 1997.

Gürsoy, Cudi Tuncer. *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Beta Yayın Dağıtım 1999.

Hacırüstemoğlu, Rüstem. *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. İstanbul: Alfa Yayınevi, 1999.

Hacırüstemoğlu, Rüstem, Münir Şakrak. *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002.

Hacırüstemoğlu, Rüstem. *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000.

Karacan, Sami, Suphi Aslanoğlu. "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri," *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* Eylül. 2005: 17-38.

Karakaya, Mevlüt. *Maliyet Muhasebesi: Enflasyon Muhasebesi Uygulamalı*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2004.

Karcıoğlu, Reşat. *Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. Erzurum: Aktif Yayınevi, 2000.

Karcıoğlu, Reşat “Toplam Kalite Yönteminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması,” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* Ocak. 2001: 9–18.

Koşan, Levent. “Maliyet Hesaplamasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi,” *Mali Çözüm Dergisi* Sayı 84, (2007): 155-168

Köse, Tunç. “Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Bütünleştirilmesi” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* Ocak. 2005: 127–148.

Kurşunel Fahri, Alper Tunga Alkan ve Ahmet Büyükşalvarcı. “Faaliyet Tabanlı Maliyet / Yönetim Sisteminin İşletme Etkin Karar Verme Sürecine Etkisi Üzerine” (12.06.2008.) <www.akademikbakis.org/sayi11/makale/alpertunga.doc>

Lazol, İbrahim. *Maliyet Muhasebesi*. Bursa: Ekin Kitapevi, 2002.

Orhan Elmacı, Niyazi Kurnaz. “Sürdürülebilir Rekabet Gücüne Yönelik Vizyon Arayışlarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı” (12.06.2008). <www.niyazikurnaz.net/ABC.doc>

Öker, Figen. *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*. İstanbul: Literatür Yayınları, 2003.

Özcan, Murat, Rahmi Yücel ve Ayşe Tansel Çetin. “Mamul ve Hizmet Maliyetlerinin Saptanmasında Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Kullanımı” (16.06.2008) <<http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/019/>>

Özel Okullar Çerçeve Yönetmeliği, (16.06.2008) <http://mevzuat.meb.gov.tr/html/25883_3.html>

Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği, (16.06.2008) <http://mevzuat.meb.gov.tr/html/26810_0.html>

Özel Öğretim Kurumları Öğrenci Ücretleri Tespit ve Tahsil Yönetmeliği,
(16.06.2008) <http://mevzuat.meb.gov.tr/html/19832_0.html>

Özel Öğretim Kurumları Kanunu, (16.06.2008)
<http://mevzuat.meb.gov.tr/html/26434_0.html>

Özel Öğretim Kurumlarına Ait Standartlar Yönergesi (16.06.2008)
<http://mevzuat.meb.gov.tr/html/960_0.html>

Özer, Alper. “Pazarlama İle İlgili Kararlarda Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Etkisi,” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* Eylül 2004: 123–138.

Özer, Mevlüt. *Mali Tablolar ve Finansal Analiz*. Ankara: Özkan Matbaası, 1997.

Özkan, Azzem, Semra Aksoylu. “Kaizen ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği” *Muhasebe Bilim Dünyası* Cilt 4 Sayı 3 (2002): 49–64.

Savcı, Mustafa. *Maliyet Muhasebesine Giriş*. Rize: Akademi Yayınevi, 1999.

Sevilengül, Orhan. *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Yayınevi, 2005.

Şakrak, Münir. *Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. İstanbul: Yasa Yayınları, 1997.

Şakrak, Münir. “Hizmet Üretimi de Bulunan Ticaret İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu, Maliyetler ve Uygulama Önerileri” *Muhasebe-Finansman Dergisi* 1998: 20.

Şener, Recep. *Maliyet Unsurları Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2004.

Uslu, M. Selçuk. *Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları, 1991.

Ülker, Yakup, Hüseyin İskender. "Doğru Maliyet Hesaplama da Güvenilir Bir Sistem Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Dere Örneği," *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* Aralık. 2005: 189–217.

Yardımcıoğlu Mahmut, Ahmet Büyüksalvarcı," *Maliye Dergisi* Temmuz- Aralık 2007: 142–159.

Yılmaz, Rıfat. "Kurumsal Performans Yönetiminde Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme" (16.06.2008) <<http://rifatyilmaz.net/yayinlar.asp>>

Yükü, Süleyman. "JIT Üretim Sisteminin Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi" *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi* Nisan. 2000: 18–30.