

**T.C.**  
**İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**“EĞİTİM KURUMLARINDA FAALİYET TABANLI  
MALİYETLEME VE BÜTÇELEME BİR ÖZEL  
ÖĞRETİM KURUMUNDA UYGULAMA”**

**Yüksek Lisans Tezi**

**İclal YILDIRIM**

**1250Y74104**

**İSTANBUL, HAZİRAN 2015**

**T.C.**  
**İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**“EĞİTİM KURUMLARINDA FAALİYET TABANLI  
MALİYETLEME VE BÜTÇELEME BİR ÖZEL  
ÖĞRETİM KURUMUNDA UYGULAMA”**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Danışman: Prof. Dr. Selim Yüksel PAZARÇEVİREN**


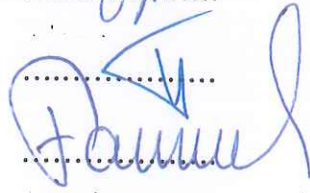
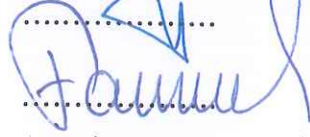
**İclal YILDIRIM**

**1250Y74104**

**İSTANBUL, HAZİRAN 2015**

T.C.  
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ  
YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY SAYFASI

Yüksek lisans öğrencisi İclal YILDIRIM'ın "Eğitim Kurumlarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bütçeleme Bir Özel Öğretim Kurumunda Uygulama" konulu tez çalışması jürimiz tarafından Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği / oyçokluğu ) ile başarılı bulunmuştur.

| UNVANI ADI-SOYADI                                   | İMZASI   |
|---|--|
| TEZ DANIŞMANI : Prof. Dr. Selim Tühsel PAZARÇEVİREN |  |
| JÜRİ ÜYESİ : Prof. Dr. Hasan TÜREKİ                 |  |
| JÜRİ ÜYESİ : Doç. Dr. Fatma PAMUKÇU                 |  |
| JÜRİ ÜYESİ : .....                                  |  |
| JÜRİ ÜYESİ : .....                                  |  |

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamiyle uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

**Adı-Soyadı:** İclal YILDIRIM

**İmza:**

## ÖZET

### EĞİTİM KURUMLARINDA FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE BÜTÇELEME BİR ÖZEL ÖĞRETİM KURUMUNDA UYGULAMA

**YILDIRIM, İclal**

**Yüksek Lisans Tezi, Muhasebe ve Denetim Anabilim Dalı**

**Tez Danışmanı: Prof. Dr. Selim Yüksel PAZARÇEVİREN**

**Haziran, 2015**

Ürün ve hizmet üreten bütün işletmeler, maliyetleme ve bütçeleme sistemlerini değiştirme konusunda çeşitli çelişkilerle karşı karşıya kalmaktadırlar. Özellikle hizmet sektöründe faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması çok fazla tecrübe edilmediği için; işletmeler uygulamanın kendi bünyelerinde nasıl sonuçlar vereceği konusunda fikir sahibi olamamaktadırlar. Ayrıca; var olan gelenekselleşmiş, maliyetleme ve bütçeleme sistemlerinden vazgeçmenin, zaman ve maliyet açısından kendilerini sıkıntıya sokabilecek olması, işletmeleri sistem değiştirme fikrinden daha çok uzaklaştırmaktadır.

Hizmet işletmeleri yoğun rekabet ve hızlı teknolojik değişmelere karşı koyabilmek için; kaynak maliyetlerini ilk aşamada faaliyetlere, sonrasında hizmetlere dağıtan faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini öncelikli tercih olarak düşünmelidirler. Yöntemlerin uzun vadede kurumlarına sağlayacağı faydayı göz önünde bulundurup fayda maliyet analizi yaparak sistemi uygulama konusunda karara varmalıdırlar.

Bu çalışma, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin özel bir eğitim kurumunun yıl içerisindeki maliyetlerinin daha doğru hesaplanmasına katkıda bulunup bulunmayacağını araştırmak amacıyla yapılmıştır. İstanbul ilinde faaliyet gösteren özel bir eğitim kurumu model alınarak oluşturulan yapıda faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği örneklendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, bütçeleme, kaynak maliyeti

## **ABSTRACT**

# **ACTIVITY-BASED COSTING AND BUDGETING IN EDUCATION INSTITUTIONS ITS APPLICATION IN A PRIVATE EDUCATION INSTITUTION**

**YILDIRIM, İclal**

**Master's Thesis, Department of Accounting and Auditing**

**Thesis Advisor: Prof. Dr. Selim Yüksel PAZARÇEVİREN**

**June, 2015**

All service and manufacturing enterprises come up against various conflicts about changing costing and budgeting systems. Especially because activity-based costing application is not common in service sector, institutions cannot have opinions about how this application works under their organization. In addition to this, the fact that abandonment of existing traditional costing and budgeting systems may cause troubles in terms of time and cost, causes enterprises abandon changing the system.

In order to withstand intense competition and fast technological changes, service enterprises should consider, as a first choice, activity-based costing method that in the first stage distributes resource costs to activities and then to services. After they consider the benefits that this method provides for the institutions, they should take a decision about implementing the system by doing a cost benefit analysis.

This research is carried out to find out whether activity-based costing method contributes to computing accurately a private education institution's costing within a year. Applicability of activity-based costing method is illustrated in this framework that based upon a private education institution that operates in İstanbul.

**Keywords:** activity-based costing, budgeting, resource cost

## ÖNSÖZ

Bu çalışmayı hazırlarken bana desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen kıymetli hocam Prof. Dr. Selim Yüksel PAZARÇEVİREN'e, eğitim kurumu yöneticilerine ve sevgili eşime çok teşekkür ederim.

İclal YILDIRIM

Haziran, 2015

## İÇİNDEKİLER

|  |             |
|--|-------------|
| <b>ÖZET</b> .....  | <b>iii</b>  |
| <b>ABSTRACT</b> .....                                      | <b>iv</b>   |
| <b>ÖNSÖZ</b> .....   | <b>v</b>    |
| <b>İÇİNDEKİLER</b> .....                                   | <b>vi</b>   |
| <b>TABLolar LİSTESİ</b> .....                              | <b>xi</b>   |
| <b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....                              | <b>xii</b>  |
| <b>KISALTMALAR LİSTESİ</b> .....                           | <b>xiii</b> |
| <b>GİRİŞ</b> .....   | <b>1</b>    |
| <b>1. EĞİTİM KURUMLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER</b> ..... | <b>3</b>    |
| 1.1. Devlete Ait Öğretim Kurumları .....                   | 3           |
| 1.1.1. Örgün Eğitim .....                                  | 3           |
| 1.1.2. Yaygın Eğitim .....                                 | 5           |
| 1.2. Özel Eğitim Kurumları .....                           | 6           |
| 1.3. Özel Eğitim Kurumu Açılması .....                     | 7           |
| 1.4. Özel Eğitim Kurumlarının Yönetimi .....               | 8           |
| 1.5. Özel Öğretim Kurumları İle İlgili Mali Hükümler.....  | 8           |
| 1.6. Özel Öğretim Kurumlarında Muhasebe Faaliyetleri.....  | 9           |
| 1.6.1. Özel Öğretim Kurumlarında Muhasebe Sistemi.....     | 9           |



|  |           |
|--|-----------|
| <b>2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ .....</b>                 | <b>11</b> |
| 2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Gelişimi .....          | 11        |
| 2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Kavramsal Çerçevesi.....        | 18        |
| 2.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Süreç Yönü .....              | 19        |
| 2.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Maliyeti Belirleme Yönü ..... | 21        |
| 2.2.2.1. Maliyet Dağıtımında Birinci Aşama .....                     | 23        |
| 2.2.2.2. Maliyet Dağıtımında İkinci Aşama .....                      | 24        |
| 2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı .....            | 26        |
| 2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle İlgili Temel Kavramlar .....   | 28        |
| 2.4.1. Kaynak .....  | 28        |
| 2.4.2. Faaliyet .....  | 28        |
| 2.4.2.1. Faaliyetlerin Sınıflandırılması .....                       | 31        |
| 2.4.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede Faaliyet Hiyerarşisi .....   | 35        |
| 2.4.3. Faaliyet Merkezi .....  | 38        |
| 2.4.4. Maliyet Etkeni .....  | 39        |
| 2.4.5. Maliyet Havuzu .....  | 41        |
| 2.4.6. Maliyet Objesi .....  | 41        |
| 2.4.7. Performans Ölçüsü .....                                       | 42        |
| 2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Varsayımları .....      | 43        |
| 2.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amaçları ve Özellikleri .....   | 45        |

|   |    |
|---|----|
| 2.7. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Tasarım Aşamaları .....              | 47 |
| 2.7.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi .....                                       | 48 |
| 2.7.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması .....                                   | 50 |
| 2.7.3. Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi .....                                | 51 |
| 2.7.4. Maliyet Etkenlerinin Seçimi .....                                      | 52 |
| 2.7.5. Maliyetlerin Mamullere / Müşterilere / Bölgelere Yüklenmesi .....      | 54 |
| 2.8. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Değerlendirilmesi .....          | 56 |
| 2.8.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Yararları .....                | 56 |
| 2.8.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Zayıf Yanları ve Yapılan Eleştiriler.. | 58 |
| 2.8.3. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme .....                                       | 59 |
| 2.8.4. Süreç İyileştirilmesi ve Faaliyet Tabanlı Yönetim .....                | 61 |
| 2.8.5. FTM Sisteminin Karlılık Üzerine Etkileri .....                         | 62 |
| 2.9. FTM Sisteminin Türkiye’de Uygulanması .....                              | 63 |
| 2.10. Hizmet İşletmelerinde FTM Sistemi .....                                 | 65 |

### **3. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ ÖZEL BİR EĞİTİM KURUMU UYGULAMASI ..... 66**

|   |     |
|---|-----|
| 3.1. Eğitim Kurumu İle İlgili Genel Bilgiler .....  | 66  |
| 3.1.1. Eğitim Kurumu Hizmet Satış Bütçesi .....   | 67  |
| 3.1.2. Eğitim Kurumu Kaynak Maliyetleri .....   | 67  |
| 3.1.2.1. Ücretler .....   | 68  |
| 3.1.2.2. Dışarıdan Sağlanan Varlık, Fayda ve Hizmetler .....  | 69  |
| 3.1.2.3. Tesis Düzeyinde Kaynak Maliyetleri .....   | 70  |
| 3.1.2.4. Amortisman ve Tükenme Payları .....  | 70  |
| 3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması .....  | 71  |
| 3.2.1. Faaliyetler ve Görevler .....  | 71  |
| 3.2.2. Kaynak Listesi Ve Kaynak Tüketim Etkenleri .....   | 73  |
| 3.2.3. Kaynak Maliyetlerinin Bütçelenmesi Ve Faaliyet Maliyetlerine<br>Yüklenmesi .....                       | 74  |
| 3.2.3.1. Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....  | 74  |
| 3.2.3.2. Dışarıdan Sağlanan Varlık, Fayda ve Hizmetler Kaynak<br>Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi ..... | 85  |
| 3.2.3.2.1. Alan Temelli Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere<br>Yüklenmesi .....                                | 85  |
| 3.2.3.2.2. Dışarıdan Sağlanan Varlık, Fayda ve Hizmetler .....  | 88  |
| 3.2.3.3. Tesis Düzeyinde Tüketilen Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere<br>Yüklenmesi .....                     | 97  |
| 3.2.3.4. Amortisman ve Tükenme Payları .....  | 101 |
| 3.2.4. Ana Ve Alt Faaliyet Maliyetlerinin Bütçelenmesi .....  | 103 |
| 3.2.4.1. Öğrenci İşlemleri Ana Faaliyeti Bütçelenmesi .....   | 103 |

|  |            |
|--|------------|
| 3.2.4.2. Oryantasyon Alt Faaliyeti Bütçelenmesi .....  | 104        |
| 3.2.4.3. Eğitim Öğretim Alt Faaliyeti Bütçelenmesi .....   | 105        |
| 3.2.4.4. Rehberlik Hizmetleri Alt Faaliyeti Bütçelenmesi .....   | 105        |
| 3.2.4.5. Genel Okul Yönetimi Destek Faaliyeti Bütçelenmesi .....   | 106        |
| 3.2.5. Destek Faaliyet Maliyetinin Ana Faaliyet Maliyetlerine Yüklenmesi .   | 107        |
| 3.2.6. Ana Faaliyet Maliyetlerinin Çıktılara (Ürünlere) Yüklenmesi .....   | 107        |
| 3.2.6.1. Öğrenci İşlemleri Ana Faaliyet Maliyetinin Çıktılara (Ürünlere)<br>Yüklenmesi .....                                     | 108        |
| 3.2.6.2. Öğrenim-Eğitim Ana Faaliyet Maliyetinin Çıktılara (Ürünlere)<br>Yüklenmesi .....  | 109        |
| 3.2.7. Faaliyet Maliyetlerinin Çıktılara (Ürünlere) Yüklenmesi .....   | 111        |
| 3.3. Geleneksel Maliyet Sistemi İle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre<br>Elde Edilen Verilerin Karşılaştırılması ..... | 112        |
| <b>SONUÇ .....</b>   | <b>114</b> |
| <b>KAYNAKÇA .....</b>  | <b>115</b> |
| <b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>  | <b>121</b> |

## TABLolar LİSTESİ

|   |    |
|---|----|
| <b>Tablo 2.1:</b> Üç kuşaktaki maliyet sistemlerinin karşılaştırılması .....                          | 18 |
| <b>Tablo 2.2:</b> Düzeyleri İtibariyle Faaliyet Merkezi ve Faaliyet Etkeni Örnekleri .....            | 40 |
| <b>Tablo 2.3:</b> FTM Yönteminde Faaliyet Düzeylerinde Oluşan Maliyetlerin Sınıflandırılması.         | 49 |
| <b>Tablo 2.4:</b> FTM Yönteminin Uygulanmasından Önce Belirlenecek Adımlar .....                      | 54 |
| <b>Tablo 3.1:</b> Eğitim kurumu ile ilgili genel bilgiler .....                                       | 66 |
| <b>Tablo 3.2:</b> Eğitim kurumu hizmet satış bütçesi .....  | 67 |
| <b>Tablo 3.3:</b> Eğitim Kurumu Kaynak Maliyetleri .....  | 68 |
| <b>Tablo 3.4:</b> Ücretli Personel Listesi .....  | 69 |
| <b>Tablo 3.5:</b> Dışarıdan Sağlanan Kaynak Maliyetleri .....   | 69 |
| <b>Tablo 3.6:</b> Tesis Düzeyinde Tüketilen Kaynak Maliyetleri .....                                  | 70 |
| <b>Tablo 3.7:</b> Eğitim Araç Gereçleri .....   | 71 |
| <b>Tablo 3.8:</b> Faaliyetler ve Faaliyet Havuzları .....   | 72 |
| <b>Tablo 3.9:</b> Kaynak Tüketim Etkenleri .....  | 73 |
| <b>Tablo 3.10:</b> Genel Müdür Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....              | 74 |
| <b>Tablo 3.11:</b> Müdür Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi.....                     | 75 |
| <b>Tablo 3.12:</b> Müdür Yardımcısı-1 Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi ....        | 76 |
| <b>Tablo 3.13:</b> Müdür Yardımcısı-2 Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi ...         | 76 |
| <b>Tablo 3.14:</b> Müdür Yardımcısı-3 Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi ...         | 77 |
| <b>Tablo 3.15:</b> Müdür Yardımcısı-4 Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi ...         | 78 |
| <b>Tablo 3.16:</b> I.Kademe Öğretmenler Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi.          | 78 |
| <b>Tablo 3.17:</b> II.Kademe Öğretmenler Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi.         | 79 |
| <b>Tablo 3.18:</b> I.Kademe Rehber Öğretmen Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi ..... | 80 |

|  |    |
|--|----|
| <b>Tablo 3.19:</b> II.Kademe Rehber Öğretmen Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....     | 81 |
| <b>Tablo 3.20:</b> Diğer Personeller Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....             | 82 |
| <b>Tablo 3.21:</b> Toplam Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....                        | 83 |
| <b>Tablo 3.22:</b> Aylara Göre Toplam Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi ...              | 84 |
| <b>Tablo 3.23:</b> Alan Temelli Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Oransal Dağılımı .....                  | 86 |
| <b>Tablo 3.24:</b> Alan Temelli Kaynak Maliyetlerinin Aylar İtibariyle Bütçelenmiş Tutarları ...           | 86 |
| <b>Tablo 3.25:</b> Alan Temelli Kaynak Maliyetlerinin Aylar İtibariyle Faaliyet Maliyetleri .....          | 87 |
| <b>Tablo 3.26:</b> Telefon Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....                             | 88 |
| <b>Tablo 3.27:</b> İnternet Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....                            | 89 |
| <b>Tablo 3.28:</b> Posta Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....                               | 90 |
| <b>Tablo 3.29:</b> Kargo/Nakliye Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....                       | 90 |
| <b>Tablo 3.30:</b> Seviye Tespit Sınavları Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....             | 91 |
| <b>Tablo 3.31:</b> Tamirat Tadilat İşleri Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....              | 92 |
| <b>Tablo 3.32:</b> İkram-Ağırlama Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....                      | 92 |
| <b>Tablo 3.33:</b> Dergi Döküman Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....                       | 93 |
| <b>Tablo 3.34:</b> Eğitim Organizasyon Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....                 | 94 |
| <b>Tablo 3.35:</b> Kırtasiye Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....                           | 94 |
| <b>Tablo 3.36:</b> Dışarıdan Sağlanan Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....                  | 95 |
| <b>Tablo 3.37:</b> Dışarıdan Sağlanan Kaynak Maliyetleri Aylar İtibariyle Faaliyetlere Yüklenmesi .....    | 96 |
| <b>Tablo 3.38:</b> Yolluk ve Seyahat Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....                   | 97 |
| <b>Tablo 3.39:</b> Öz-Der (Özel Eğitim Derneği) Aidatı Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi ..... | 98 |

|   |     |
|---|-----|
| <b>Tablo 3.40:</b> Taşıt Amortismanı Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....  | 98  |
| <b>Tablo 3.41:</b> MTV (Motorlu Taşıtlar Vergisi) Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....                                       | 99  |
| <b>Tablo 3.42:</b> Eğitim Öğretim Harçları Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....  | 99  |
| <b>Tablo 3.43:</b> Toplam Tesis Düzeyinde Tüketilen Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....                                     | 100 |
| <b>Tablo 3.44:</b> Aylar İtibariyle Tesis Düzeyinde Tüketilen Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi .....                           | 101 |
| <b>Tablo 3.45:</b> Yönetim Araç Gereçleri Amortisman Maliyetlerinin Faaliyetlere Oransal Dağılımı .....                                     | 102 |
| <b>Tablo 3.46:</b> Sınıf İçi Eğitim Araç Gereçleri Amortisman Maliyetlerinin Faaliyetlere Oransal Dağılımı .....                            | 102 |
| <b>Tablo 3.47:</b> Öğrenci İşlemleri Ana Faaliyeti Bütçesi .....  | 103 |
| <b>Tablo 3.48:</b> Oryantasyon Alt Faaliyeti Bütçesi .....  | 104 |
| <b>Tablo 3.49:</b> Eğitim Öğretim Alt Faaliyeti Bütçesi .....   | 105 |
| <b>Tablo 3.50:</b> Rehberlik Hizmetleri Alt Faaliyeti Bütçesi .....   | 106 |
| <b>Tablo 3.51:</b> Genel Okul Yönetimi Destek Faaliyeti Bütçesi .....   | 106 |
| <b>Tablo 3.52:</b> Destek Faaliyet Maliyetinin Ana Faaliyet Maliyetlerine Yüklenmesi .....  | 107 |
| <b>Tablo 3.53:</b> Faaliyet Maliyet Etkenleri .....   | 108 |
| <b>Tablo 3.54:</b> Öğrenci İşlemleri Ana Faaliyet Maliyetinin Çıktılara (Ürünlere) Yüklenmesi ..  | 109 |
| <b>Tablo 3.55:</b> Eğitim Öğretim Alt Faaliyet Maliyeti .....   | 110 |
| <b>Tablo 3.56:</b> Öğrenim-Eğitim Ana Faaliyet Maliyetinin Çıktılara (Ürünlere) Yüklenmesi ..   | 110 |
| <b>Tablo 3.57:</b> Toplam Faaliyet Maliyetlerinin Çıktılara (Ürünlere) Yüklenmesi .....   | 111 |
| <b>Tablo 3.58:</b> Geleneksel Maliyet Sistemi ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Göre Hizmet Maliyetlerinin Karşılaştırılması ..... | 112 |

## ŞEKİLLER LİSTESİ

|   |    |
|---|----|
| <b>Şekil 2.1:</b> Faaliyet tabanlı maliyetlemenin kavramsal modeli .....          | 18 |
| <b>Şekil 2.2:</b> Faaliyete dayalı iki aşamalı süreç .....                        | 22 |
| <b>Şekil 2.3:</b> Faaliyet tabanlı maliyetlemenin kavramsal yapısı .....          | 26 |
| <b>Şekil 2.4:</b> Süreç-Faaliyet-Alt Faaliyet Yapılanması .....                   | 30 |
| <b>Şekil 2.5:</b> Faaliyetler Zinciri .....                                       | 31 |
| <b>Şekil 2.6:</b> Faaliyetlerin Çeşitli Düzeylerde Gruplandırılması .....         | 51 |
| <b>Şekil 2.7:</b> FTM Yönteminin Uygulanabilmesi için Gerekli Olan Unsurlar ..... | 55 |
| <b>Şekil 2.8:</b> Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Bilgi Akışı .....                    | 60 |



## **KISALTMALAR LİSTESİ**

FTM: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

FTY: Faaliyet Tabanlı Yönetim

GÜG: Genel Üretim Giderleri

SMY: Stratejik Maliyet Yönetimi

## GİRİŞ

Değişen ve giderek gelişen teknolojik koşullar, işletmeleri rekabet etme konusunda daha özverili davranmaya doğru yönlendirmektedir. İşletmeler alanlarda söz sahibi olabilmek anlamında, maliyetlerini daha doğru hesaplamayı sağlayan yöntemlere ihtiyaç duymaya başlamışlardır. Bu durum, faaliyet tabanlı maliyetlemenin ortaya çıkmasında büyük etkilere sahiptir.

Geleneksel maliyet hesaplama yöntemlerinde; kaynak maliyetlerinin ürün ve hizmetlere yüklenmesinde, gerçeklikten uzak sonuçlar ortaya çıkmaktadır. FTM sisteminde ise; ürün ve hizmetlerin üretiminden, kullanıcıya ulaştırılmasına kadar gerekli olan tüm faaliyetler planlanıp yönetilir, bütçelenir ve kontrol edilir. Böylece kaynak maliyetlerinin gerçeğe daha yakın birim maliyetlerle ürün ve hizmetlere yüklenmesi sağlanmış olur.

Bu çalışmanın temel amacı; kaynak maliyetlerinin ürün ve hizmetlere yüklenmesinde son yıllarda yoğun olarak kullanılmaya başlanan FTM'yi açıklayıp İstanbul ilinde faaliyete bulunan bir eğitim kurumunda, bir eğitim döneminde uygulanabilirliğini araştırmaktır.

Seçilen eğitim kurumunda öncelikle; eğitim öğretim dönemi boyunca, yapılan faaliyetler belirlenmiş, bu faaliyetler belli ana faaliyet başlıkları altında toplanmıştır.

Kurumun idari ve mali personeli aracılığıyla geçmiş yıllardaki tecrübeleri de dikkate alınarak, kaynak maliyetleri belirlenmiştir. Belirlenen bu kaynak maliyetleri, faaliyetlerdeki tüketim oranları dikkate alınarak aylar itibarıyla dağıtılmıştır.

Bu modelin en özgün tarafı; her ay her faaliyet yapılmadığı için aylar itibarıyla bütçelenen kaynak maliyetinin, o ayda yapılan faaliyetlere yüklenmediği bir faaliyet tabanlı maliyetleme ve bütçeleme sistemi geliştirilmiş olmasıdır.

Bu yapının devamı olarak da ürün olarak kabul edilen Kademe 1 ve Kademe 2; iki ana grupta ayrılmış, eğitim sektörünün gereği olarak, ürünleri kabul edilmiştir. Ortaya çıkan faaliyet maliyetleri, ürünlere hangi ayda hangi faaliyet yapılmış ve o

faaliyetin maliyeti ne kadar bütçelenmiş ise; ürünler bu faaliyetlerden tükettikleri oranda, faaliyet maliyeti yüklenmişlerdir. Kademe 1 ve Kademe 2'nin yararlandığı faaliyetler aylar itibariyle hem farklı olabilmekte, hem de aynı faaliyetten yararlınsalar bile faaliyet tüketimleri farklılık göstermektedir. Bu durum, sektöre uygun bir Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modeli geliştirmek açısından önem arz eden bir durum olarak karşımıza çıkmıştır.

# 1.EĞİTİM KURUMLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Türkiye’de öğretim kurumları, devlete ait öğretim kurumları ve özel öğretim kurumları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Devlete ait öğretim kurumlarında eğitim örgün eğitim ve yaygın eğitim olarak iki farklı şekilde yapılmaktadır. Özel öğretim kurumları ise sadece örgün eğitim hizmeti vermektedirler.

## 1.1.Devlete Ait Öğretim Kurumları

Türk milli eğitim sistemi, örgün eğitim ve yaygın eğitim olmak üzere, iki ana bölümden oluşturulmuştur (Milli Eğitim Temel Kanunu, 18. madde). Örgün eğitim; okul öncesi eğitimi, ilköğretim, ortaöğretim ve yükseköğretim kurumlarını kapsar. Yaygın eğitim ise; örgün eğitim yanında veya dışında düzenlenen eğitim faaliyetlerinin tümünü kapsamaktadır.

### 1.1.1.Örgün Eğitim

Örgün Eğitim; okul öncesi eğitim, ilköğretim ve ortaöğretim olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Milli Eğitim Temel Kanununda bunlar şu şekilde tanımlanmaktadır.

Okul öncesi eğitim, mecburi ilköğrenim çağına gelmemiş çocukların eğitimini kapsar. Bu eğitim isteğe bağlıdır. Okul öncesi eğitim kurumları, bağımsız anaokulları olarak kurulabileceği gibi, gerekli görülen yerlerde ilköğretim okuluna bağlı anasınıfları halinde veya ilgili diğer öğretim kurumlarına bağlı uygulama sınıfları olarak da açılabilir (Milli Eğitim Temel Kanunu, 19-21. madde).

İlköğretim kurumları; dört yıl süreli ve zorunlu ilkokullar ile dört yıl süreli, zorunlu ve farklı programlar arasında tercihe imkân veren ortaokullar ile imam-hatip ortaokullarından oluşur. Ortaokullar ile imam-hatip ortaokullarında lise eğitimini

destekleyecek şekilde öğrencilerin yetenek, gelişim ve tercihlerine göre seçimlik dersler oluşturulur. (Milli Eğitim Temel Kanunu,24 -25. madde).

Ortaöğretim, ilköğretime dayalı, dört yıllık zorunlu, örgün veya yaygın öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim kurumlarının tümünü kapsar. Bu okulları bitirenlere ortaöğretim diploması verilir.

İlköğretimini tamamlayan ve ortaöğretime girmeye hak kazanmış olan her öğrenci, ortaöğretime devam etmek ve ortaöğretim imkanlarından ilgi, istidat ve kabiliyetleri ölçüsünde yararlanmak hakkına sahiptir.

Ortaöğretim, çeşitli programlar uygulayan liselerden meydana gelir.

Belli bir programa ağırlık veren okullara lise, teknik lise ve tarım meslek lisesi gibi eğitim dallarını belirleyen adlar verilir.

Nüfusu az ve dağınık olan ve Milli Eğitim Bakanlığınca gerekli görülen yerlerde, ortaöğretimin, genel, mesleki ve teknik öğretim programlarını bir yönetim altında uygulayan çok programlı liseler kurulabilir.

Ortaöğretim kurumlarının öğrenim süresi, uygulanan programın özelliğine göre, Milli Eğitim Bakanlığınca tespit edilir. (Milli Eğitim Temel Kanunu, 27-29. madde).

### 1.1.2.Yaygın Eğitim

Yaygın eğitimin özel amacı, milli eğitimin genel amaçlarına ve temel ilkelerine uygun olarak, örgün eğitim sistemine hiç girmemiş yahut, herhangi bir kademesinde bulunan veya bu kademedен çıkmış vatandaşlara, örgün eğitimin yanında veya dışında,

- Okuma - yazma öğretmek, eksik eğitimlerini tamamlamaları için sürekli eğitim imkanları hazırlamak,
- Çağımızın bilimsel, teknolojik, iktisadi, sosyal ve kültürel gelişmelerine uymalarını sağlayıcı eğitim imkanları hazırlamak,
- Milli kültür değerlerimizi koruyucu, geliştirici, tanıtıcı, benimsetici nitelikte eğitim yapmak,
- Toplu yaşama, dayanışma, yardımlaşma, birlikte çalışma ve örgütlenme anlayış ve alışkanlıkları kazandırmak,
- İktisadi gücün artırılması için gerekli beslenme ve sağlıklı yaşama şekil ve usullerini benimsetmek,
- Boş zamanları iyi bir şekilde değerlendirme ve kullanma alışkanlıkları kazandırmak,
- Kısa süreli ve kademeli eğitim uygulayarak ekonomimizin gelişmesi doğrultusunda ve istihdam politikasına uygun meslekleri edinmelerini sağlayıcı imkanlar hazırlamak,
- Çeşitli mesleklerde çalışmakta olanların hizmet içinde ve mesleklerinde gelişmeleri için gerekli bilgi ve becerileri kazandırmaktır. (Milli Eğitim Temel Kanunu, 40. madde).

## 1.2.Özel Eğitim Kurumları

Ülkemizde özel eğitim kurumları 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu ile düzenlenir. Özel öğretim kurumlarının açılış ve işleyişiyle ilgili usul ve esaslar 28239 sayılı Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği ile belirlenir.

Özel öğretim kurumları; Okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim, özel eğitim okulları ile çeşitli kursları, uzaktan öğretim yapan kuruluşları, (...) <sup>(1)</sup>, motorlu taşıt sürücüleri kursları, hizmet içi eğitim merkezleri, öğrenci etüt eğitim merkezleri, özel eğitim ve rehabilitasyon merkezleri ile benzeri özel öğretim kurumlarını kapsamaktadır. <sup>(1)</sup>"dershaneleri" ibaresi 14/03/2014 tarihli ve 28941 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Milli Eğitim Temel Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun" 9 uncu maddesi ile kaldırılmıştır. (Özel Öğretim Kurumları Kanunu, Madde 2)

Özel Öğretim Kurumları Kanununun 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 kapsar. (Özel Öğretim Kurumları Kanunu, Madde 1)

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

### **1.3.Özel Eğitim Kurumu Açılması**

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 verilir. Valilikçe açılması uygun görülen okullara ilişkin başvurular ise kurum açma izni verilmek üzere Bakanlığa gönderilir.

Bakanlıktan kurum açma izni alınmadıkça, kuruma öğrenci kaydı yapılamaz.

Kurum açma izni verilmesi, binanın kullanılış amaçlarına ve Bakanlıkça belirlenen standartlara uygun ve yeterli bulunmasıyla belirlenen şartların yerine getirilmesine bağlıdır. (Özel Öğretim Kurumları Kanunu, Madde 3)

Kurum açma izni ile iş yeri açma ve çalışma ruhsatının verilebilmesi için istenen belgeler ve izlenecek yol; Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliğinin ‘Kurum Açma’ başlıklı 5. Maddesinde düzenlenmiştir.

Özel öğretim kurumu tesisleri ile binalar, bu tesis ve binalarda bulunması gereken araç ve gereçlerin standartları “Öğretim Kurumları Standartlar Yönergesi” ile belirlenir.



Kurum binalarının nitelikleri, bu binalarda açılacak kurumlar ile her tür tesis ve donanıma ilişkin standartlar Bakanlıkça belirlenir. (Özel Öğretim Kurumları Kanunu, Madde 4)

#### **1.4.Özel Eğitim Kurumlarının Yönetimi**

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.

Kurumun veya yönetimleri birleştirilen kurumların bir müdür tarafından yönetilmesi esastır. Yönetimleri birleştirilecek kurumlarla ilgili usûl ve esaslar yönetmelikle belirlenir. (Özel Öğretim Kurumları Kanunu, Madde 6)

#### **1.5.Özel Öğretim Kurumları İle İlgili Mali 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 sağlayabilirler.

Okulların su, doğal gaz ve elektrik ücretlendirilmesi, resmî okullara uygulanan tarife üzerinden uygulanır.(Özel Öğretim Kurumları Kanunu, Madde 12)

## **1.6.Özel Öğretim Kurumlarında Muhasebe Faaliyetleri**

Özel öğretim kurumlarında kullanılan muhasebe sistemi diğer uygulamalar ile karşılaştırıldığında bazı farklılıklar görülmektedir. Üretilen hizmetin stoklanması mümkün olmaması nedeniyle Tek Düzen Hesap Planındaki mamul ve yarı mamul hesaplarının eğitim kurumlarında kullanılması söz konusu olmamaktadır. Özel öğretim kurumunda üretilen hizmetler emek gücüne dayalıdır. Bu ise personel maliyetlerini oldukça yükseltmektedir. Özel öğretim kurumlarında satılan hizmet karşılığında mutlaka belge (fatura) düzenlenmektedir. Bunun en önemli nedeni Milli Eğitim Müdürlüğü tarafından da öğrencilerin kayıtlarının tutuluyor olmasıdır.

Özel öğretim kurumlarında faaliyet dönemi genel olarak Eylül-Haziran dönemini kapsayan eğitim yılıdır. Öğretim yılına ait faaliyet sonuçlarının görülebilmesi takvim yılı esasına göre defter tasdiki yaptırması durumunda mümkün olmamaktadır. Bu nedenle dönem kârının doğru olarak hesaplanabilmesi için eğitim kurumlarında Maliye Bakanlığı'nın izni ile özel hesap dönemi uygulaması yapılmaktadır. Genel olarak özel hesap dönemi, 1 Temmuz- 30 Haziran olarak belirlenmektedir.

### **1.6.1.Özel Öğretim Kurumlarında Muhasebe Sistemi**

Özel öğretim kurumlarında muhasebe bilgi sisteminin kurulmasında ve muhasebe politikalarının oluşturulmasında muhasebenin temel kavramları esas alınmaktadır.

Özel öğretim 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
8. Nazım Hesaplar

Özel öğretim kurumlarında eğitim öğretimle doğrudan ilgili olan giderler 740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI'na kaydedilir. Giderler gerçekleşikçe/tahakkuk ettikçe bu hesaba kaydedilerek izlenir. Aynı anda ilgili gider yeri ve gider çeşidi hesabına da alt hesap olarak kayıt yapılır. Dönem sonunda 740HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI gelir tablosunda yer verilmek üzere yansıtma hesabı yardımı ile 622-SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI'na aktarılırken, bu hesap 741-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI ile karşılaştırılarak kapatılır.

Özel öğretim kurumlarında üretilen hizmetlerin haricinde yönetim faaliyetleri için de bir takım giderler yapılır. Bu giderler 770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI'nda yer alır. Giderler gerçekleşikçe 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.

## **2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ**

Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) sistemi mevcut maliyet sistemlerine nazaran faaliyetler üzerine yoğunlaşmakta ve dolaylı maliyetler ile ürünler arasındaki ilişkinin faaliyetler esas alınarak kurulacağını kabul etmektedir. FTM sisteminin temel ilkesi “faaliyetler kaynakları, ürünler ise faaliyetleri tüketir” (KAPLAN R. S., 1992) şeklinde ifade edilebilir.

### **2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Gelişimi**

Son yıllarda bilgisayar destekli üretim ve esnek üretim sistemleri gibi ileri üretim teknolojileri ve toplam kalite yönetimi, tam zamanında üretim ve iyileştirilmiş üretim teknolojisi gibi yeni üretim anlayışları, artan rekabet ve kalitenin giderek önem kazanması işletmelerin üretim sistemlerini, meydana gelen bu yeni teknolojilere göre gözden geçirip yeniden oluşturmasına sebep olmuştur. (KARAKAYA, 2004)

Yeni oluşturulan üretim sistemleri, fiyatlara müdahale etmenin zor, hatta çoğu zaman mümkün olmadığı bu rekabet ortamında, işletmeleri kar elde etmek için maliyetleri düşürmeye yönelmektedir. (DUMANOĞLU, 2005) Maliyetleri düşürmenin yanı sıra; kalite, hız ve esneklik de işletmelerin rekabet avantajı sağlamasında etkili rol oynamaktadır. (OTLU, 2006)

Özellikle rekabetçi ortamları kendi çıkarlarına göre kullanmak isteyen işletmeler üretim ortamlarında değişiklik yapmak, yüksek kalite, düşük maliyet, mamul hattı organizasyonu ve bilginin etkin kullanımı gibi faktörleri kullanarak bu yeni üretim ortamlarının şekillendirilmesine yardımcı olmaktadır. (ACAR, 2007)

Toplam maliyetler içinde Genel Üretim Giderleri'nin (GÜG) payı artarken, direkt işçilik giderlerinin payı azalmıştır. Yeni üretim ortamında GÜG'nin toplam maliyetler içerisindeki payını artıran birçok faktör sayılabilir. Özellikle bilgisayar teknolojisindeki ve otomasyonda ortaya çıkan gelişmeler ve bunların üretimde

kullanılması, teknolojiye bağılı olarak ortaya çıkan amortisman, enerji ve mühendislik ile uzman işçilik gibi maliyetlerin öneminin ve payının artması, üretim maliyeti içinde direkt işçiliğin payının azalmasına, GÜG'nin payının ise artmasına sebep olmuştur. (KÜÇÜK E. , 2005)

Günümüzde hala pek çok işletme, artan GÜG ve destek maliyetlerini, etkisi azalan doğrudan işçilik maliyetlerini temel alarak dağıtmaktadır. (ARZOVA, 2002) İşçilik saati gibi hacim tabanlı dağıtım anahtarlarının kullanılması, geleneksel üretim ortamlarında GÜG'nin toplam maliyet içindeki payının düşük olması nedeniyle, mamul maliyetinin hesaplanmasında yanlışlığa sebep olmamasına rağmen, günümüzde GÜG'nin toplam maliyet içindeki payı arttığından, (KARACAN S. v., 2005) GÜG'nin mamullere yüklenmesinde hacim tabanlı dağıtım anahtarlarının kullanılması ile hatalı maliyet bilgilerine ulaşılmaktadır. (PARLAKKAYA, 1997) Geleneksel maliyet yöntemlerinin eksikliği bu noktada ortaya çıkmaktadır. Maliyetleri doğru belirleyemediği için yönetime de önemli faaliyet kararları alırken sağlıklı bilgi sağlayamamaktadır. FTM geleneksel yöntemlerin bu eksik yönlerini gidermek amacıyla ortaya çıkmıştır. (KOCAKULAH, 2001)

1975'te Amerika'lı ekonomi profesörü Oliver E. Williamson'un ortaya koyduğu pazar ve hiyerarşiler teorisi ile 1985'te Michael Porter'ın açıkladığı değer zinciri yaklaşımının Kaplan ve Cooper'ın maliyetlerin faaliyetlere göre belirlenmesi yöntemine etki ettiği açıktır. Özellikle Porter'ın bir organizasyonun faaliyetlerini destek faaliyetleri ve birincil faaliyetler olarak sınıflandırarak geliştirdiği değerler zinciri modeli faaliyet tabanlı yönetim yaklaşımının da önemli bir kaynağını oluşturmaktadır. Diğer pek çok modern maliyetleme yöntemi gibi FTM de temelde bir yönetim yaklaşımına dayanmaktadır.

1984'ten beri Harvard Üniversitesi'nde muhasebe profesörlüğü yapmakta olan Robert Kaplan, bu tarihten itibaren yeni üretim ortamlarında geleneksel maliyet sisteminin yetersizlikleri ile ilgili eleştiri yazıları yazmaya başlamıştır. Kaplan geleneksel maliyetleme yöntemlerindeki yetersizlikleri dört başlık altında toplamıştır. (ÖKER, 2003)

- Bir modellemenin yapılmamış olması.
- Geleneksel muhasebe anlayışı ile hazırlanmış bilgisayar programlarının kullanılıyor olması.
- Genel muhasebenin yönetim muhasebesi yöneticileri tarafından bile fazla önemsenmesi.
- İşletmelerdeki kıdemli yöneticilerin yönetim muhasebesi sisteminin değişime ayak uydurma konusunu önemsememeleri.

Kaplan'ın bu önemli tespitleri yaptığı dönemde, yine Harvard Üniversitesi profesörlerinden Robin Cooper bazı üretim işletmelerinde maliyetleme uygulamaları ile ilgili araştırmalar yapmıştır. Schrader Bellows isimli makine parçaları üreten bir işletmede yaptığı araştırmalar sonucunda geleneksel maliyet sistemi ile ilgili yöntemlerin maliyet hesaplamalarında ciddi hatalara sebep olduğunu açıklayan bir çalışma yayınlamıştır. Burada yaptığı araştırmanın sonucu, farklı faaliyet ve maliyet unsurlarından oluşan çok çeşitli ürünler üreten bir işletmede geleneksel yöntemin ne derece yanlış sonuçlar verebileceğidir.

Cooper tarafından Schrader Bellows'da çalışmanın yapılmaya başlandığı dönemde firmanın ticari performansı zayıf olarak belirlenmiştir. Faaliyetlere göre maliyetlerin analiz edilmesi sonrası geleneksel maliyet sistemine göre üretilmiş raporlarda karlı olarak gözüken pek çok üründen aslında firmanın hiç kar sağlamadığı ve bunları zararına ürettiği tespit edilmiştir. Ürünler arasındaki yanlış maliyet paylaşımının hatalı üretim ve fiyatlama kararlarına sebep olduğu firma yönetimi tarafından da kabul edilmiştir. (UMBLE, 2000)

Kaplan ise; saha çalışmalarını John Deere isimli traktör üretim işletmesinde yapmıştır. Kaplan ve Cooper tarafından bu firmanın faaliyet sistemi, karmaşık sistemler sıralamasında orta düzeyde karmaşık bir sistem olarak kabul edilmiştir. Bu işletmede maliyetleme ile ilgili yaşanan temel sorunun, maliyet hesaplamalarının geleneksel yollarla yapılıyor olmasından dolayı düşük miktarda üretilen ürünlere düşük maliyet, yüksek miktarda üretilen ürünlere ise yüksek maliyet yüklenmesi

olduğu tespit edilmiştir. Halbuki daha az ve müşteri talebi üzerine özel olarak üretilen ürünlerin maliyetinin daha fazla olması gerekmektedir. Yüksek maliyetli ürünlerin piyasa rekabet düzeyi ise firma açısından olumsuz olmaktadır. Bu durum geleneksel maliyetleme sistemi uygulanmasının bu işletme için doğurduğu sakıncayı ortaya koymaktadır. (ÜLKER Y. v., 2005)

Geleneksel maliyet sisteminin eksikliklerini ve başarısızlığını göstermesi açısından önemli bir vaka incelemesi olan John Deere araştırması, FTM'nin gelişim sürecinde önemli bir adımdır. Kaplan yaptığı maliyet çalışmalarını sonunda GÜG'nin sıklıkla hangi faaliyetler için kullanıldığını tespit etmiştir. Ayrıca GÜG'nin bu faaliyetler tarafından hangi oranda tüketildiği ile ilgili yapılan analiz çalışmasında da geleneksel maliyetleme sistemine göre düşük maliyetlendirilen bazı parçaların daha fazla kaynak tükettiği, dolayısıyla maliyetlerinin daha fazla olduğu belirlenmiştir. FTM'nin bilinen ilk uygulaması böylece John Deere adlı işletmede gerçekleştirilmiştir. (LABRO, 2006)

Kaplan ve Cooper'ın 1984 – 1985 döneminde yaptıkları ve yayınladıkları bu çalışmalar FTM'nin kökenini oluşturmaktadır. (ÇETİNKAYA, 2006) Kaplan ve Cooper'ın yaptığı çalışmalara ek olarak Portland State Üniversitesi profesörlerinden H. Thomas Johnson'un bir kağıt üretim şirketi olan Weyerhaeuser'de yaptığı araştırmalar da FTM yönteminin gelişiminde önemli bir aşamadır.

1986'da Harvard Üniversitesi tarafından düzenlenen sempozyumda Kaplan, John Deere ile ilgili sonuçları aktarıırken Cooper da Schrader Bellows'daki bulgularını dile getirmiştir. Bu sempozyumda H. Thomas Johnson da endirekt giderlerin yönetimi üzerine bir bildiri sunmuştur. Thomas'ın Weyerhaeuser'de yaptığı araştırmaların sonuçlarını içeren bildiri genel olarak bir üretim işletmesinde endirekt maliyetlerin yönetimi ile ilgilidir. (ÖKER, 2003)

Johnson'un araştırması uzun dönemi kapsayan bir araştırma olup Weyerhaeuser'in 1972–1986 Dönemi faaliyetlerini kapsamaktaydı. Bu çalışmada GÜG'nin ve bu giderlerin üretim maliyetlerine yüklemesinin işletme yöneticilerinin karşılaştığı en önemli problemlerden biri olduğu vurgulanmış ve faaliyetlerin

gereklilik derecelendirilmesi yapılarak maliyetlerin tespit edilmesi yolu benimsenmiştir. (JOHNSON, 1987)

Geleneksel maliyetleme sistemine göre yapılan dağıtımların ise ürün maliyetleri arasında geçişmelere sebep olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca Thomson giderleri belli faaliyet gruplarına göre toplamış ve işletmenin organizasyonel yapısına göre nasıl bir faaliyet yönetimi olması gerektiğini açıklamıştır. (JOHNSON, 1987)

Johnson, geleneksel maliyet sisteminin yetersiz kalmasının sebebinin bazı endirekt giderleri bu giderlerden hiç sorumlu olmayan birimlere yüklenmesine ve bu giderlerin oluşmasına neden olan faaliyetlerle ilişkisinin kurulamamasına bağlamıştır. Dolayısıyla Johnson; maliyetler üzerine değil, faaliyetlerin yönetimi üzerinde odaklanılması gerektiğini vurgulamıştır. (ÖKER, 2003)

FTM yönteminin şekillenmesinde Johnson ve Kaplan'ın 1987'de yayınladıkları *Relevance Lost (Kaybolan İlişki)* adlı eser önemli bir yer tutmaktadır. Bu çalışma yönetim muhasebesinin ortaya çıkışından yayınlandığı tarih olan 1987'ye kadar geçen dönemde tarihi olarak gelişimi ve geçirdiği evreleri detaylı olarak anlatmakta ve geleneksel sistemin kullanılmaz duruma gelişi ile yeni sisteme gereksinim duyulma sürecini açıklamaktadır. FTM ifadesi bu eserde geçmemesine rağmen Kaplan ve Johnson ürün maliyetlemesi ve süreç kontrolü için yeni sistem önerilerinde bulunmuşlardır. Burada FTM'nin uygulama esasları belirlenmiştir.

FTM ifadesini ilk olarak 1987'de yayınladığı bir makalesinde Robin Cooper kullanmıştır. (TEZSEZEN, 2006) Cooper 1988'de yayınlanan bir başka makalesinde "Son yıllarda, mamul maliyetlerinin hesaplanması ile ilgili yeni bir gelişme büyük önem kazanmış olup, bu yeni yöntem FTM olarak bilinmektedir" açıklamasıyla FTM yaklaşımını bir tür maliyet hesaplama yöntemi olarak ifade etmiştir. (HACİRÜSTEMOĞLU, 2002)

1988'e kadar yaşanan bu gelişmelerden sonra Cooper, Kaplan ve Johnson FTM hakkında pek çok makale ve saha çalışması yayınlamışlardır. Bu



akademisyenlere 1991’de FTM yaklaşımı ile ilgili ilk müstakil kitabın yazarı olan James A. Brimson’u da eklemek gerekir.

Yapılan bu çalışmalardan sonra zaten yeni bir maliyet yöntemine ihtiyacı olan işletmeler tarafından FTM benimsenmiş ve uygulamaları hızla yayılmıştır. ABD’de John Deere, Hewlett-Packard ve Textronix, Almanya’da Siemens, İsveç’te Ericsson ve Kanthal FTM’yi uygulayan şirketler olmuşlardır. Bankalar, taşımacılık şirketleri, sağlık sektöründeki şirketler gibi hizmet sektörüne ait işletmeler de FTM sistematüğini kendi bünyelerine uyarlamışlardır. (ÖKER, 2003)

FTM sistemi, zamanla işletmelerin daha doğru maliyet bilgisine ulaşmaları açısından oldukça büyük önem arz bir sistem haline gelmiştir.

İşletmelerin stratejik bilgi gereksinimleri açısından analiz edilecek olursa, FTM sistemi dört kuşak halinde ele alınabilir. (PEKDEMİR, 1998)

#### ➤ **Birinci Kuşak Dönemi**

1980 öncesini kapsayan bu dönemde, geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri uygulanmaktadır. O yıllara kadar hemen hemen tüm dünyada, geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri söz konusudur. Bu sistemlerin işleyişinde, genel üretim maliyetlerinin dağıtım aşamasında çok az sayıda dağıtım anahtarı kullanılmıştır. Bu yıllara kadar FTM sistemi, karmaşık bir sistem olarak algılanmış ve henüz tam anlamıyla olgunlaşmamıştır. Birinci kuşak yalnızca daha doğru ürün maliyetleme amacı üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu döneme kadar geleneksel sistemler, daha ziyade finansal muhasebe amacına yönelik kullanılmış, stratejik amaçlara yönelik olarak yararlanılmamıştır.

### ➤ **İkinci Kuşak Dönemi**

FTM sisteminin 1980'lerin başında esas kavramsal yapısı oluşmaya başlamış, sistemin genel karakteristikleri ve geleneksel yaklaşımdan ayrıldığı noktalar tanımlanmaya çalışılmıştır. Sistem, birçok amacı destekleyen bir başarı ölçüm sistemi olarak bu kuşakta ortaya çıkmıştır. Yine bu dönemde FTM sistemi ile ilgili olarak genel bir yapının oluşturulamadığı, ortaya çıkan uygulamaların birbirinden farklı şekillerde olduğu görülmektedir. Bu konuda yapılan çalışmalar, birinci kuşak döneminde olduğu gibi kendini finansal muhasebe amacından kurtaramamıştır.

### ➤ **Üçüncü Kuşak Dönemi**

1990'dan itibaren artık, yaygın bilgisayar ortamıyla kendini gösteren kuşak, önceki iki kuşakta olan eksiklikler üzerinde yoğunlaşmış, işletme dışındaki faaliyetlere de yönelmiştir.

### ➤ **Dördüncü Kuşak Dönemi**

Birinci kuşaktan başlayarak, son kuşağa kadar ki ilerlemelerle bugünkü FTM sisteminin kendisidir. Buna göre FTM sisteminin genel amaçları ve bu konuda geliştirilen sistemlerin genel yaklaşımları bugün tanımlanmış durumdadır. Dolayısıyla geleneksel maliyet sistemleriyle FTM sistemleri arasındaki farklar, günümüzde daha iyi bir şekilde ortaya konabilmektedir. Bu sistemlerin günümüzdeki en önemli özelliği, geleneksel sistemlerin yerine geçmek değil, karar verme fonksiyonunu yerine getirmede yöneticiler için yararlı bir araç olmasıdır.

Aşağıdaki Tablo 2.1'de yukarıda belirtilen üç kuşaktaki maliyet sistemlerinin çeşitli açılardan karşılaştırılması yapılmıştır. Bu karşılaştırma aynı zamanda, ilk kuşaktan dördüncü kuşağa kadar yaşanan değişimi de ortaya koymaktadır.

**Tablo 2.1. Üç kuşaktaki maliyet sistemlerinin karşılaştırılması**

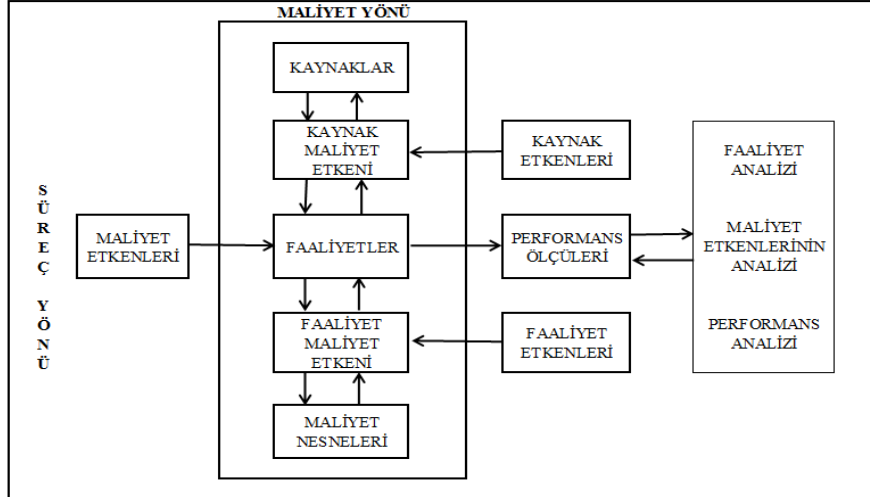
| KARŞILAŞTIRMA AMACI              | I. KUŞAK         | II. KUŞAK                       | III. KUŞAK                |
|----------------------------------|------------------|---------------------------------|---------------------------|
| Oluşum                           | Maliyet Merkezi  | Maliyet Merkezi                 | İş Birimi                 |
| Faaliyetler                      | Ürüne Yönelik    | Sürece Yönelik                  | İşletmeye Yönelik         |
| Maliyetler                       | Üretim           | Süreç, Üretim, Satış ve Yönetim | İşletme İçi ve Dışı       |
| Odak                             | Ürün Maliyetleme | Süreç Maliyetleme               | Değer Zinciri Maliyetleme |
| Faaliyetler Arasındaki İlişkiler | İlişki Yok       | İlişki Var                      | İlişki Var                |
| Maliyet Taşıyıcıları             | İşletme İçi      | İşletme İçi                     | İşletme İçi ve Dışı       |
| Planlama                         | Maliyet Merkezi  | Maliyet Merkezi                 | İş Birimi                 |
| Kontrol                          | Maliyet Merkezi  | Maliyet Merkezi                 | İş Birimi                 |
| Maliyet Analizi                  | Taktiksel        | Taktiksel                       | Stratejik                 |
| Hiyerarşi                        | Ürün             | Süreç                           | İşletme                   |

Kaynak: (GÜNDÜZ, 1997)

## 2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Kavramsal Çerçevesi

FTM, maliyet hesaplama yönteminden öte, bir stratejik karar verme tekniği ve bunun yanında operasyonel yetersizliklere odaklanan bir yönetim anlayışının ilk aşamasıdır. FTM, bu yapısı ile bir taraftan maliyet hesaplama, diğer taraftan da performans ölçümünde kullanılan bir yönetim muhasebesi aracıdır. (KAYGUSUZ, 2005) FTM modeli ilk olarak N. Raffish tarafından geliştirilmiştir. FTM Şekil 2.1' de görüldüğü üzere maliyet dağıtım yönü ve süreç dağıtım yönü olmak üzere iki yönü vardır. Şekilde yatay ekseninde maliyet dağıtım yönü, dikey ekseninde süreç yönü gösterilmektedir.

**Şekil 2.1. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin kavramsal modeli**



Kaynak: (RAFFİSH, 1991)

FTM bir finansal muhasebe sistemi değil, ancak işletme süreçlerinin ve bu süreçlerin çıktılarının maliyet ve performansını ölçerek açıklamak ve yorumlamak için daha etkili bir yol sağlayan bir yaklaşım şeklinde de tanımlanmıştır. Bu noktada FTM yönteminde, süreç yönü ve maliyet belirleme yönü olmak üzere iki yaklaşım yönü ortaya çıkmıştır. (ESMERAY, 2006) Şekil 2.1’de görüldüğü gibi, genel olarak maliyet yönünde maliyetlerin genel akışı ortaya konulurken, süreç yönünde bilgi ve işlem akışı ortaya konulmaktadır. (RAFFİSH, 1991)

### **2.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Süreç Yönü**

FTM’nin yatay bölümü süreç yönünü içermektedir. Süreç yönü, bir işin neden yapıldığını ve nasıl daha iyi yapılabileceği hakkındaki bilgileri içerir. (TURNEY P. B., 1992) Süreç yönü, bir faaliyette yapılan iş ve bu işin diğer faaliyetlerle ilişkisi hakkında operasyonel bilgi sağlamaktadır. Bu operasyonel bilgi, faaliyetin yapılma sıklığı ve onu yapmak için gereken çabaları belirleyen dış faktörler ve faaliyetin performansı hakkında bilgileri kapsar. (ERDOĞAN N. , 1995)

FTM’nin süreç yönü iki basamakta belirlenebilir: (ESMERAY, 2006)

- Her faaliyetin hacmini veya seviyesini belirlemeye neden olan maliyet etkenlerini tanımlamak,
- Yapılan her faaliyetin verimlilik ve etkinliğini belirlemede kullanılacak performans ölçümlerini tanımlamak.

Süreç boyutunda; maliyet etkenleri, faaliyetler ve performans ölçümleri arasında bir ilişki vardır. Bu süreçte, maliyetin neden ortaya çıktığı sorusu incelenmektedir. (KAYGUSUZ, 2005) Faaliyetlerin neden gerçekleştirildiği bilgisini maliyet etkenleri kullanarak ve faaliyetlerin ne kadar iyi gerçekleştirildiği bilgisini ise, performans ölçütleriyle ortaya koymaktadır. (AĞYAR, 2006) Maliyet etkenleri, bir faaliyetin yerine getirilmesi için gerekli olan çaba ve iş yükünü belirleyen faktörlerdir. (TURNEY P. B., 1992) Faaliyet maliyetleri üretim hacmi ile ilgili olup

olmadığına bakılmaksızın, maliyet etkenleri aracılığı ile mamul veya hizmetlere dağıtılmaktadır. Süreç boyutunun en önemli özelliği, performans değerlemesinin yapılmasıdır. (KAYGUSUZ, 2005)

Performans ölçütleri, bir işin nasıl daha iyi yapılabileceğini açıklar ve bir işin maliyet, zaman ve kalite çalışmalarını kapsar. (TURNEY P. B., 1993) Performans ölçütleri, kaynakları tüketen bir faaliyet, maliyet etkenleri ve dolayısıyla tüm üretim sisteminin genel etkinliği arasındaki ilişkiyi belirler. (GUNESEKARAN, 1998) Performans ölçütleri bir faaliyette yapılan işlerin ve başarılı sonuçların finansal ve finansal olmayan göstergeleridir. Performans ölçütleri, faaliyetin verimliliğinin, faaliyeti tamamlamak için gereken zamanın ve yapılan işin kalitesinin ölçülerini kapsar. Turney aşağıdaki operasyonel sorulara yönelik performans ölçütlerinin kullanılmasını önermektedir: (TURNEY P. B., 1992)

- Hangi olaylar faaliyetin yapılmasını başlatmaktadır?
- Hangi olaylar faaliyetin performansını olumsuz etkilemektedir?
- İş hangi verimlilikte, ne kadar hızlı ve hangi kalitede tamamlanmaktadır?

Bu sorulara yanıt vermek ve performans ölçülerinin geliştirilmesi için FTM'nin ürettiği finansal ve finansal olmayan bilgiler kullanılabilir. (ERDOĞAN N. , 2007) Performans ölçümleri maliyet etkenlerinin ölçümü ve önemli faaliyet seviyelerine odaklanarak maliyet azaltımı çalışmalarına olanak sağlar. Ölçümlerin hedefi değer katan faaliyetlerin iyileştirilmesi ve değer katmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması için gerekli göstergeleri sağlar. (OSTRENGA, 1990) Örneğin; bir satın alma işleminde, üründe kullanılan elemanların sayısı azaltılır ve daha az tedarikçi ile uzun dönemli iş ilişkileri kurulabilirse, satın alma fonksiyonunun performansı iyileştirilebilecektir. Performans ölçümlerinde kalite, verimlilik ve esneklik gibi finansal olmayan göstergeler de dikkate alınmalıdır. Dağıtımın tasarımı, üretimin tasarımı, kalite gibi üretimdeki yeni kavramlar FTM'nin amacı olan değer katmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasına dayalıdır. (GUNESEKARAN, 1998)

Süreç yönünden elde edilen bilgi, süreç/faaliyet gelişimi için yardımcı olmak üzere kullanılabilir. Potansiyel iyileştirme olanakları performans ölçümü ve değer analizi ile yerleştirilebilir. Birinci olarak, iyileştirmenin gerekli olduğu alanlar bu dönemin performansı ile karşılaştırılabilir. Faaliyetlerin işletme içindeki ve dışındaki en iyi uygulamalarıyla kıyaslanarak tanımlanır. İkinci olarak, iyileştirmenin gerekli olduğu alanlarda faaliyetleri katma değeri olan ve katma değeri olmayan şeklinde sınıflandırarak da tanımlanmaktadır. (AĞYAR, 2006)

FTM'nin süreç yönüne "faaliyet tabanlı yönetim" adı verilir. Faaliyet tabanlı yönetim üretilen ürün ve hizmetin verimliliğini ve etkinliğini anlamaya yardımcı olan güçlü bir araçtır. Faaliyet tabanlı yönetimin yararlarını kısaca şöyle özetleyebiliriz: (ESMERAY, 2006)

- Faaliyetler ve maliyetler arasındaki ilişkinin daha iyi anlaşılmasını sağlar,
- Maliyet kontrolünü geliştirir,
- Maliyetleri düşürmeye çalışır,
- Faaliyetlerin verimliliğini artırır,
- Yöneticilere daha doğru ve zamanlı performans geri bildirimleri sağlar,
- Karar vermeyi geliştirir.

### **2.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Maliyeti Belirleme Yönü**

Geleneksel birim esaslı maliyet muhasebesi sistemleri, belirli ürünlerin birimleri üzerinde yoğunlaştığından ve sadece ürünlerin kaynakları tükettiğini varsaydığından, maliyetler üretim birimlerine dağıtılmaktadır. Buna karşılık FTM, üretim sürecinde ürünleri üretmek için yapılan faaliyetler üzerinde yoğunlaşmaktadır. (ERDOĞAN N. , 1995)

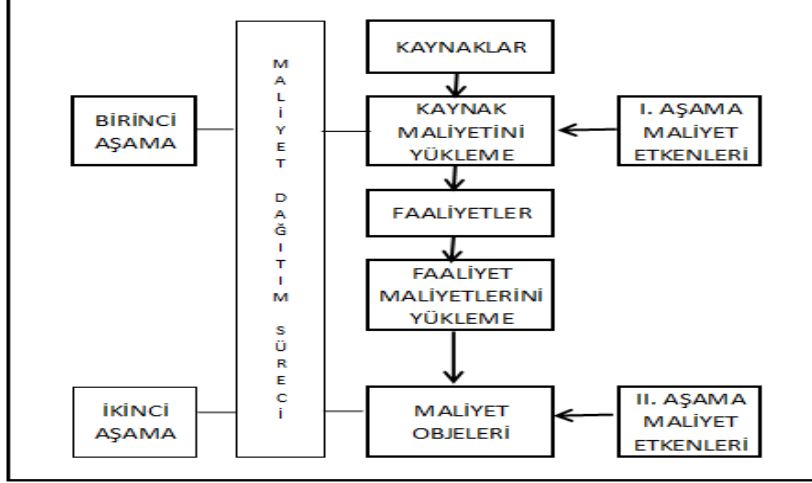
FTM yönteminin temel varsayımı, faaliyetlerin maliyetlere yol açtığıdır. Buna göre mamuller faaliyetleri, faaliyetler de kaynakları tüketmektedir. Bu varsayımdan hareketle yöntem, maliyetleri önce faaliyetlere, daha sonra da

mamullere yüklemektedir. Bu nedenle FTM'nin yapısı iki aşamalı bir süreçten oluşur. (KAPLAN R. S., 1992)

Bu sürecin ilk aşamasında, maliyetler, maliyet etkenlerine dayalı olarak faaliyet merkezleri içinde oluşturulan maliyet havuzlarına atanır. İkinci aşamada ise maliyetler ürünlerin faaliyetleri tüketimine bağlı olarak maliyet havuzlarından mamullere yüklenir. (ROZTOCKİ, 2004) Buna göre iki aşamalı sürecin her bir aşamasında genel olarak aşağıdaki işlemler gerçekleştirilmektedir:

- Birinci aşamada; kaynakların maliyetleri önce faaliyetlerde ve faaliyet merkezlerinde toplanır ve maliyet havuzları oluşturulur,
- İkinci aşamada; faaliyet maliyetleri faaliyeti tükettikleri oranda maliyet objelerine dağıtılır.

Şekil 2.2. Faaliyete dayalı iki aşamalı süreç



Kaynak: (EKER, 2002)

Şekil 2.2'de faaliyet tabanlı maliyetlemede iki aşamalı maliyet dağıtımı görülmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde maliyet dağıtımını izleyen bölümde ayrıntılı olarak açıklanacaktır. Tekrardan kaçınmak için iki aşamalı süreç burada kısaca özetlenmiştir.

### 2.2.2.1. Maliyet Dağıtımında Birinci Aşama

FTM'nin kurulmasında ilk adım maliyetlere neden olan faaliyetlerin ve faaliyetleri ortaya çıkaran faaliyet maliyetlerinin belirlenmesidir. Sonrasında maliyet havuzları oluşturulur ve maliyet etkeni başına düşen yükleme oranı hesaplanır. (KARCIOĞLU, 2000) Buna göre, FTM sisteminin birinci aşamasında aşağıdaki işlemler yerine getirilmektedir:

- Kaynakların belirlenmesi,
- Kaynak taşıyıcılarının belirlenmesi,
- Maliyetlerin faaliyet merkezleriyle ve maliyet havuzlarıyla izlenmesi.

Kaynaklar, FTM sisteminde dağıtım süreci için kullanılan, daha çok üretim maliyetleri kapsamında yer alan üretime destek niteliği olan tüm endirekt maliyet unsurlarını, yani genel üretim giderlerini kapsamaktadır. Çünkü, direkt hammadde ve direkt işçilik gibi kaynaklar, mamullere direkt olarak yüklenebildiğinden, bunların dağıtımının iki aşamalı süreçten geçmesine gerek yoktur. Kaynaklara örnek olarak, kira, amortisman, enerji ve çeşitli sağlanan faydalar gösterilebilir. (ERTAŞ, 1998)

Birinci aşamada gerçekleştirilecek ikinci adım, kaynak maliyetlerinin faaliyetlere yüklenmesinde kullanılacak olan birinci aşama maliyet etkenlerinin belirlenmesidir. (COOPER R. K., 1988) Birinci aşama maliyet etkenleri, tüketilen kaynaklar ile faaliyetler arasında ilişki kuran ölçütlerdir. Bu ölçütler kullanılarak faaliyetlerin maliyetleri hesaplanabilir.

Kaynakların faaliyet merkezlerine dağıtımında iki yöntem söz konusudur. İlki doğrudan dağıtım, diğeri ise, uygun maliyet etkeni aracılığıyla faaliyet merkezleri içerisinde tanımlanan maliyet havuzlarına dolaylı dağıtım yoluyla yüklenmesidir. Bir makinenin kullandığı enerjinin ölçümü mümkün ise, ya da hazırlık, muayene kontrol ve benzerleri gibi bazı destek faaliyetlerini yerine getiren kimselerin harcadığı süre kaydedilebiliyorsa, bu doğrudan dağıtım olmaktadır. (ERTAŞ, 1998)



Eğer doğrudan dağıtım mümkün değilse, dolaylı dağıtım yoluyla yüklemeye başvurulur. Örneğin, fabrika kira, amortisman, aydınlatma, yönetim gideri gibi tesis seviyesindeki faaliyetler uygun maliyet etkenleri kullanılarak faaliyet merkezlerine dağıtılır. (EKER, 2002) Sağlıklı mamul maliyeti hesaplanması için kaynaklar ile faaliyetler arasında tam bir ilişkinin kurulması gerekir. Çünkü, mamul maliyetlerinin belirlenmesinde yapılan yanlışlığın seviyesi ve yapısı ilk aşamada kullanılan dağıtım ölçülerinden kaynaklanabilir. (ERTAŞ, 1998)

Maliyet dağıtımında birinci aşamanın son işlemi, maliyetlerin maliyet havuzları ile izlenmesidir. FTM’de homojen olan ve her biri tek bir taşıyıcı ile temsil edilen maliyet havuzları söz konudur. (ERTAŞ, 1998) Homojen bir maliyet havuzu, yapılan işlerle mantıksal olarak ilişkisi bulunan endirekt maliyetlerin bir araya getirilmesi ile oluşur. Mamullere maliyet yüklerken faaliyet merkezleri sadece dolaylı olarak yer almaktadır. Önce maliyet havuzları tanımlanmakta, maliyet etkenleri belirlenmekte, daha sonra maliyet akışı kaynaklardan maliyet havuzlarına, oradan da mamullere doğru olmaktadır. Bununla birlikte, FTM’nin düzenlenmesinde faaliyet merkezleri önemli bir rol oynamaktadır. Çünkü; maliyet havuzlarının oluşumu, her kaynağın faaliyet merkezleri arasında paylaşılması ile olmaktadır. (DOĞAN, 1996)

#### **2.2.2.2. Maliyet Dağıtımında İkinci Aşama**

İki aşamalı maliyet dağıtımının ikinci aşamasında, faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin maliyet nesnelere ile ilişkisinin kurulması için maliyet etkenleri belirlenir ve bu maliyet etkenleri kullanılarak faaliyet maliyetleri, maliyet nesnelere yüklenir. Maliyet nesnelere, mamul, hizmet, müşteri, proje, ya da iş birimi olabilir. (KAYGUSUZ, 2005)

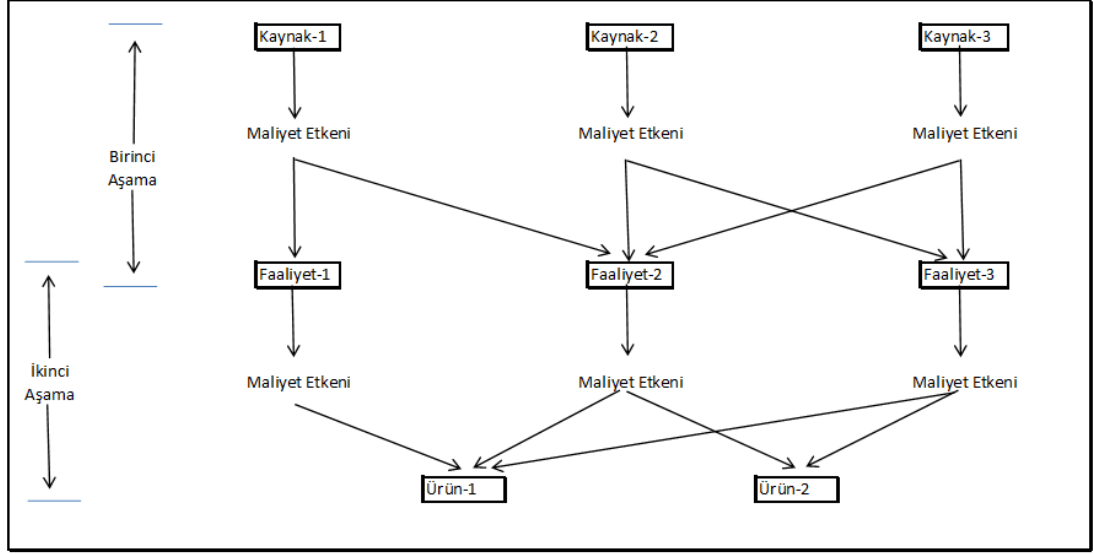
İkinci aşamada, giderler maliyet havuzlarından üretim sürecindeki siparişlere, ya da ürünlere, bu ürünler için yapılan faaliyetler ile orantılı olarak dağıtılırlar. Mesela kontrolle ilgili maliyet havuzundaki maliyetler, ürünlere, ürünlerle ilgili kontrol faaliyetleriyle orantılı olarak dağıtılırlar. (ERTAŞ, 1998)

Maliyet etkenlerinin tespit edilmesi, ölçülmesi ve kontrol edilmesi FTM açısından çok önemlidir. (RAFFİSH, 1991) Mamuller, maliyetlerin izlendiği son noktadır. Böylece faaliyet merkezleri içindeki maliyet havuzları, onların ürünler için kullanımını, ya da tüketimini izleyen ikinci aşama maliyet etkenleri tarafından boşaltılır. Sonuçta FTM’de bir ürünün maliyeti, malzemelerin maliyeti ve ürünün üretilmesi için gereken tüm faaliyetlerin maliyetleri toplamına eşit olur. (ERDOĞAN N. , 2007)

FTM sisteminin geleneksel yöntemle göre daha doğru bilgi vermesinin temelinde, iki farklı tür maliyet etkeni kullanması yatmaktadır. Birinci tür maliyet etkenleri, üretim miktarı ile ilgili olanlardır. Burada, kaynakların üretilen birim sayısı ile doğrudan orantılı olarak tüketildiği kabul edilir. İkinci tür maliyet etkenleri ise, üretim miktarı ile ilgili olmayanlardır. Burada da, tüketilen kaynaklarla üretilen birim sayısı arasında direkt bir ilişkinin olmadığı varsayılır. Bu tür maliyet etkenleri ise parti ve mamul seviyesi maliyet etkenleri olarak adlandırılır. Üretim miktarı ile ilgili olmayan maliyetlerin yüklenmesinde kullanılabilecek bazı maliyet etkenlerine hazırlık süresi, hazırlık sayısı, malzeme taşıma sayısı, malzeme taşıma süresi, sipariş sayısı, parça sayısı ve benzerleri örnek verilebilir. (DOĞAN, 1996)

Şekil 2.3’de FTM sisteminde iki aşamalı maliyet dağıtım sürecinin kavramsal yapısı gösterilmiştir. Bu şeklin amacı sistemin işleyişi ile ilgili yapılan açıklamalarla bağlantı kurmak ve FTM sürecinin nasıl işlediğini göstermektir. Şekilde iki aşamalı maliyet dağıtımını açıkça görülmektedir. Birinci aşamada kaynak maliyetleri, birinci aşama maliyet etkenleri kullanılarak faaliyetlere dağıtılmaktadır. İkinci aşamada ise, ikinci aşama maliyetleri ile faaliyet maliyetleri mamullere dağıtılmaktadır.

**Şekil 2.3. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin kavramsal yapısı**



**Kaynak:** (ROZTOCKİ, 2004)

### 2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı

Geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinde genel üretim giderlerinin, geleneksel dağıtım anahtarları aracılığı ile dağıtılması, GÜG'nin dağıtım sonuçlarını gerçeğe yakın olmaktan uzaklaştırmıştır. Böylece, GÜG'nin, üretilmesi planlanan mamullere, ya da hizmetlere yüklenmesinde gerçeğe daha yakın birim maliyetlerin hesaplanmasına olanak veren FTM yöntemi geliştirilmiştir. (BENGÜ, 2009)

FTM yöntemi, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinin yukarıda belirtilen eksikliğinden dolayı, alternatif bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır. FTM yöntemi, işletmelerin mamul ve hizmetlerin üretiminden dağıtımına kadar gerekli olan tüm faaliyetleri içerir. Bu nedenle, yöntem, faaliyetlerin planlanmasında, yönetilmesinde, bütçelenmesinde ve kontrolünde işletmelere destek sağlar. (COOPER R. v., 1990)

FTM yöntemi, 1980'li yıllardan günümüze kadar gelişim süreci içerisinde değişik kullanım amaçlarına bağlı olarak literatürde çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Bu tanımlardan bazılarını şu şekilde özetlemek mümkündür:

Cooper ve Kaplan (COOPER R. K., 1988), FTM yönteminin işletme stratejisinin bir aracı olduğunu belirterek; mamul maliyetleme sisteminin yanında faaliyetlerle ilgili veri kaynağı oluşturan ve işletmenin fonksiyonlarına ilişkin önemli bilgiler sunan bir SMY (Stratejik Maliyet Yönetimi) yaklaşımı olduğunu belirtmişlerdir.

Kaplan ve Atkinson (KAPLAN R. v., 1998), FTM yöntemini, maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için endirekt maliyetlerin ilk önce faaliyetlere yüklenmesini sağlayan, daha sonra faaliyetlerde yüklenen bu maliyetleri mamullere, hizmetlere ve müşterilere aktaran bir yöntem olarak tanımlamıştır.

Ülker (ÜLKER Y. , 2005), FTM yöntemini, stratejik, tasarım, faaliyet kontrolü ve mamul gruplarıyla ilgili tüm kararların alınmasında maliyet bilgisi sağlayan ve bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri mamullere ve/veya mamul gruplarına kullandıkları faaliyetler nispetinde tahsis eden bir maliyet sistemi olarak tanımlamıştır.

Bu tanımların her biri FTM yöntemini farklı açılardan ele alırken, aslında FTM yönteminin çok amaçlı kullanılan bir stratejik maliyet muhasebesi sistemi olduğu anlaşılmaktadır. FTM yöntemini yukarıdaki tanımlara paralel olarak en genel anlamıyla şu şekilde tanımlayabiliriz:

Genel üretim giderlerinin, üretilmesi planlanan mamullere ya da hizmetlere yüklenmesinde gerçeğe daha yakın birim maliyetlerin hesaplanmasına alternatif bir yöntem olarak ortaya çıkan FTM yöntemini, işletmelerin mamul ve hizmetlerin üretiminden dağıtımına kadar gerekli olan tüm faaliyetleri içeren ve bu nedenle, yönetim faaliyetlerinin planlanmasında, yönetilmesinde, bütçelenmesinde ve kontrolünde işletmelere destek sağlayan işletme stratejisinin bir aracı olduğunu belirterek; mamul maliyetleme sisteminin yanında faaliyetlerle ilgili veri kaynağı oluşturan ve işletmenin fonksiyonlarına ilişkin önemli bilgiler sunan, maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için endirekt maliyetlerin ilk önce faaliyetlere yüklenmesini, daha sonra mamullere, hizmetlere ve müşterilere aktarılmasını sağlayan bir yöntem olarak tanımlayabiliriz.

## **2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle İlgili Temel Kavramlar**

Bu kısımda, FTM sisteminde maliyet dağıtımında kullanılan ve sistemin temelini oluşturan kavramlar sırayla açıklanmıştır.

### **2.4.1. Kaynak**

Kaynak, bir faaliyetin yerine getirilebilmesi için başvuru ya da yönetilen ekonomik unsurlardır. (MILLER, 1996) Bir üretim işletmesinde kaynaklar, malzeme, işçilik, üretime ilişkin endirekt maliyetler ve üretim dışındaki maliyetlerden oluşmaktadır. (ERDOĞAN N. , 1995) Bir faaliyetin çıktısı diğer bir faaliyetin kaynağı olabilir. Bir faaliyetin yapılabilmesi için gerekli kaynaklar dışarıdan satın alınabileceği gibi işletme içi diğer departmanlardan da elde edilebilir. Bunun için bir faaliyetin maliyeti, diğer faaliyetlerden gelen girdileri de kapsayacak şekilde tüketilen tüm kaynakların maliyetinden oluşur. (BÜYÜKŞALVARCI, 2006)

Kaynaklar, faaliyet tabanlı maliyet sisteminin ilk mali girdilerini sağlayan unsurlardır. İşletme kaynaklarının hangi kategorilerde toplanacağı önemli bir adımdır. Bu açıdan sistemin kaynaklarının neler olduğuna karar verirken ve bunların maliyetlerini tespit ederken başvurulacak ilk yer, işletmenin büyük defter kayıtlarıdır. (BEAJUON, 1990)

### **2.4.2. Faaliyet**

Faaliyet, belirli girdileri alıp bunları değişik çıktıları üretecek şekilde örgütlenmiş işlemler dizisi olarak tanımlanabilir. Bir başka tanıma göre faaliyet, işletme amaçlarına ulaşmak için her biri işinde uzmanlaşmış kişilerden oluşan gruplar tarafından yinelenen işler ve görevlerdir. (ROMANO, 1988) Bir üretim işletmesinde gerçekleştirilen tipik faaliyetlere; madde ve malzemenin siparişi, teslim alınması, üretimin listelenmesi, kalite kontrolü, makinelerin hazırlanması, malzemenin hazırlanması, mamullerin üretim hattına yüklenmesi, tesisin temizlenmesi, ücretlerin tahakkuku örnek olarak gösterilebilir, (ANSARI, 1997)

Faaliyetler, işletmenin amaçları doğrultusunda ne yaptığını açıklayan, bir çıktı elde etmek için kaynakları tüketen, işletme içinde özel kişi veya guruplarca gerçekleştirilen işlemler süreci olarak da tanımlanabilir. (PEKDEMİR, 1998) Faaliyet, bir çok alt faaliyetin toplamından oluşan bir iş sürecini açıklayan bir kavramdır. Örneğin: muhasebe faaliyeti; mahsup fişi kesme, muhasebeye kullanılan defterleri işleme, fatura düzenleme, irsaliye düzenleme, beyanname hazırlama gibi alt faaliyetlerden oluşan bir iş sürecidir.

Faaliyetler, FTM'nin temelini oluşturmaktadır. Faaliyetlerin belirlenmesi ve bunların maliyet muhasebesi sisteminde esas alınması maliyetlerin hesaplanmasının yanında aşağıdaki faydaları da sağlar: (GÜVEN, 1993)

- İşletmenin karmaşıklığının anlaşılır hale gelmesini,
- İşletme içindeki faaliyetlerin ilişkilendirilmesini,
- İş akışının anlaşılmasını,
- İş akışında birim ve kişilerin faaliyetlerinin anlaşılmasını,
- Katma değer yaratmayan faaliyetlerin elimine edilmesini sağlayarak etkinliğin artırılmasını,
- FTM de uygulanabilmesi için plan yapılmasını,
- Faaliyetlerin maliyet davranışlarının belirlenmesini ve
- Kaynakların rasyonel bir şekilde faaliyetlere yansıtılmasını sağlar.

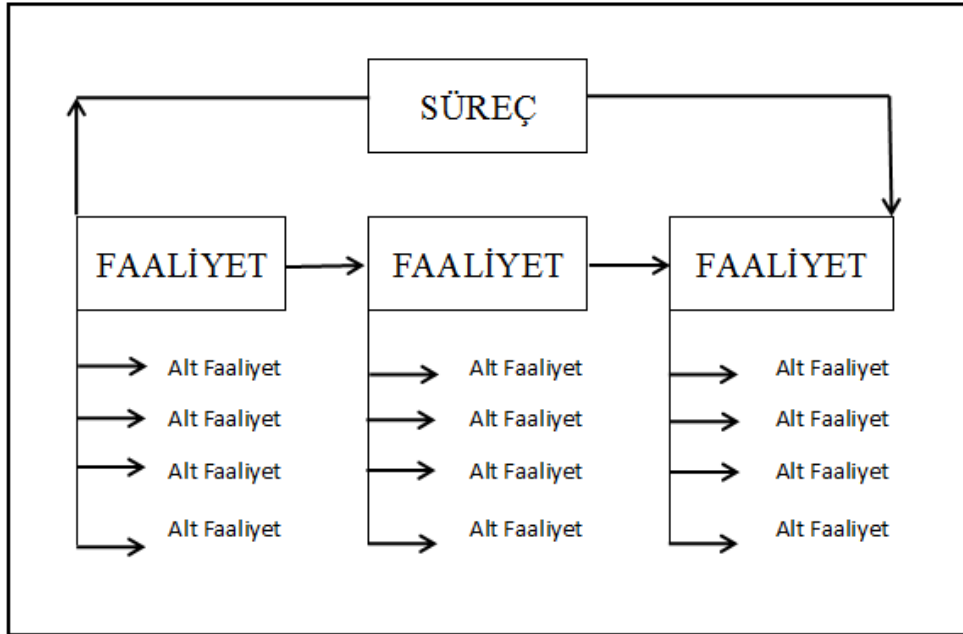
Genel olarak faaliyetlerin temel özellikleri şöyle ifade edilebilir. (ÜLKER Y. v., 2005)

- Faaliyetler, ürün maliyetinin doğruluğunu geliştirir.
- Faaliyetler eylemdir, değişime uygun bir esastır ve sürekli gelişmeyi tamamlar.
- Faaliyetler alternatiflerin değerlendirilmesini kolaylaştırır ve stratejiyi ayarlar.
- Faaliyetler maliyet etkenlerine dikkati çeker ve kullanıcılar tarafından kolaylıkla anlaşılır.
- Faaliyetler planlama ve kontrolü bağlar ve karar destek sistemiyle birleştirir.

- Faaliyetler finansal ve finansal olmayan başarı ölçülerini birleştirir.
- Faaliyetler karşılıklı bağımlılıklara ışık tutar.
- Faaliyetler toplam kalite yönetimi ile uyumludur.

İşletmede meydana gelen faaliyetlerin ayrı ayrı tanımlanması ve bu faaliyetlerin tükettiği kaynaklara ait maliyetlerin yine faaliyetlere göre izlenmesi FTM sisteminin temelini oluşturmaktadır. Bu nedenle FTM sisteminin uygulanmasında ilk adım işletmede yer alan faaliyetlerin tanımlanması ve faaliyet gruplarının oluşturulmasıdır. Buna yönelik olarak işletmedeki tüm faaliyetler belirlenir ve faaliyet grupları oluşturulur. İşletmenin temel faaliyetlerinin belirlenmesi için en çok kullanılan araç “süreç akış” yönünü göstermelidir. Bu çizelgedeki her bir kutu bir faaliyeti temsil etmektedir. Şekilde görülen oklar ise sistemin akış yönünü göstermelidir. Bir işletmede çok sayıda faaliyet olacağı düşünülürse en iyi tutum, homojen süreçlerin birleştirilerek bir grup oluşturulmasıdır. Başka bir ifade ile faaliyetler, mamuller yönlü faaliyetler ile müşterileri yönlü faaliyetler olmak üzere iki gruba tabi tutulmaktadır. (ARZOVA, 2002) Süreç, faaliyet ve alt faaliyetler arasındaki ilişki Şekil 2.4’de gösterilmiştir.

**Şekil 2.4. Süreç-Faaliyet-Alt Faaliyet Yapılanması**



**Kaynak:** (ARZOVA, 2002)

Birim düzeyindeki faaliyetler, fabrikada üretilen her çeşit mamul için uygulanması gereken zorunlu işlerdir: Enerji kullanılması, bakım işlemleri, dolaylı işçilik hizmetleri bunlardan bazılarıdır. (GÜRSOY, 1999)

Faaliyetler birbirine bağlı zincirler olarak düşünüldüğünde, her bir faaliyet kendinden bir önceki faaliyetin alıcısıdır. Bu zincir içinde her faaliyetinde aynı zamanda çeşitli alıcıları vardır. Bütün faaliyetler bir bütün olarak bir alıcılar zinciri oluştururlar ve beraber çalışmak suretiyle işletmenin alıcılarına değer sunarlar. (PAZARÇEVİREN, 2006)

**Şekil 2.5. Faaliyetler Zinciri**



**Kaynak:** (ARZOVA, 2002)

Bu metot da, bir mamul maliyetleme sistemi olmanın yanı sıra aynı zamanda faaliyetlerle ilgili geniş bir veri kaynağı oluşturmakta, gereksiz, tekrarlanan faaliyetlerin elimine edilmesine, işletmenin kapasite kullanımı seviyesi ile faaliyet kapasitelerini dengeleyerek gereksiz kaynak tüketimlerinin engellenmesine, faaliyet yöneticilerinin performanslarının ölçülmesine olanak vermektedir. (ARZOVA, 2002)

#### **2.4.2.1. Faaliyetlerin Sınıflandırılması**

Niteliklerine göre sınıflandırılmış faaliyet türleri aşağıda sıralanmıştır.

##### **a) Birincil Faaliyetler**

Birincil faaliyetler, doğrudan bir bölüm veya organizasyon biriminin amacına katkı sağlayan faaliyetlerdir. Örneğin; mamulün tasarlanması ve değiştirilmesi mühendislik bölümü için birincil faaliyet olarak nitelendirilir. (BRIMSON, 1991)



Mühendislik bölümünün oluşturulma nedeni bu tür faaliyetlerdir. Birincil faaliyetlerin önemli bir özelliği organizasyonun dışında veya şirketin içinde diğer bir birim tarafından bu faaliyetin çıktısının kullanılmasıdır. Örneğin; mühendislik bölümünün birincil faaliyetinin çıktısı, üretim ve pazarlama bölümlerince kullanılır. (GÜNDÜZ, 1997)

### **b) İkincil Faaliyetler**

İkincil faaliyetler, bir departman içinde temel faaliyetleri desteklemede kullanılan faaliyetlerdir. İkincil faaliyetler, birincil faaliyetler tarafından tüketilirler. (BRIMSON, 1991) Yönetim, denetim, eğitim gibi işler ikincil faaliyet niteliğinde olup organizasyonun bütününde veya bir bölümünde birincil faaliyetleri destekleyen genel nitelikli faaliyetlerdir. (GÜNDÜZ, 1997)

Bir mühendislik bölümündeki elemanları eğitmek için seminerler ve toplantılar düzenlemek ikincil faaliyettir. Bu tür faaliyetler birincil faaliyetlere ayrılan zamanı ve kaynakları tüketirler. Bu nedenle dikkatli bir şekilde yönetilmeleri gerekir. İkincil faaliyetler birincil faaliyetlerin etkinlik ve verimliliklerini desteklemelidirler. İkincil faaliyetlerin maliyetleri birincil faaliyetlere yararlandıkları ölçüde tahsis edilirler. Faaliyetlerin bu şekilde sınıflandırılması, ikincil faaliyetlerin maliyetinin birincil faaliyetlere paylaşılması için gereklidir. (ERDOĞAN N. , 1995)

### **c) Katma Değer Yaratın Faaliyetler**

Katma değer yaratan faaliyetler, müşteri isteklerinin karşılanması için yapılması gerekli olarak nitelendirilen faaliyetlerdir. Katma değer yaratan faaliyetler için bir mamul veya hizmetin ortaya çıkarılmasında olmazsa olmaz nitelikteki faaliyetler de denilebilir. (ARZOVA, 2002) Bunlar, işletmenin amaçlarına ulaşmasını ve sürekliliğini sağlamak üzere yerine getirilen işlerdir. Değer yaratan faaliyetlere, bir otomobil üretim tesisindeki araba tasarımı, parçaların montajı, motorun yerleştirilmesi, koltukların takılması örnek olarak gösterilebilir. (KÖSE, 2005) Bu faaliyetler, işletme için zorunlu olan faaliyetlerle benzer özelliklere sahiptirler.

#### **d) Katma Değer Yaratmayan Faaliyetler**

Katma değer yaratmayan faaliyetler, mamul veya hizmetin piyasa değerinin artmasına katkı sağlamayan faaliyetlerdir. (ROMANO, 1988) Değer yaratmayan faaliyetler; ürüne değer katmayan, elimine edilebilecek faaliyetler olarak tanımlanmaktadır. Katma değer yaratmayan bir faaliyet, “performans, fonksiyon, kalite, öngörülen değer gibi mamul özelliklerinde bir gerilemeye neden olmaksızın ortadan kaldırılabilir faaliyet” olarak da tanımlanabilir. (ŞAKRAK, 1997) Kalite kontrol, malzeme taşıma, malzeme depolama, temizlik, bakım-onarım ile ilgili faaliyetler, değer yaratmayan faaliyetlere örnek olarak verilebilir. Katma değer yaratmayan faaliyetler, üretime harcanan zamanı artırmakta fakat mamul veya hizmetin değerinde bir artışa neden olmamaktadır. Maliyetlerde artışa neden olan bu faaliyetler israf olarak nitelendirilmektedir. Bu tip faaliyetler ürünlerin kalite ve pazar değerini etkilemeksizin azaltılmalı ya da ortadan kaldırılmalıdır.

FTM sistemi organizasyonda yapılan ve katma değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesinde, bu faaliyetlerin iyileştirilmesinde veya elimine edilmesinde bir ölçü sağladığından yöneticilerin dikkatlerini bu faaliyetler üzerinde yoğunlaştırmak verimlilik üzerinde önemli bir rol oynamaktadır. (ÜLKER Y. , 2002)

#### **e) Tekrarlanan Faaliyetler**

Tekrarlanan faaliyetler, işletmenin sürekli olarak gerçekleştirdiği faaliyetlerdir. Bu faaliyetler, belirli girdileri ve çıktıları olan ve işletmede sürekli olarak yerine getirilen faaliyetlerdir. Tekrarlanan faaliyetlerde sürekli olarak aynı süreç üzerinde aynı girdiler kullanılarak aynı çıktılar elde edilir. Fatura düzenlemek, makinelerin bakım ve onarımlarını yapmak bu tür faaliyetlere örnek olarak verilebilir. (ÜLKER Y. , 2002)

#### **f) Tekrarlanmayan Faaliyetler**

Tekrarlanmayan faaliyetler, yalnızca birkaç kere yerine getirilen faaliyetlerdir. Bu tip faaliyetlere örnek olarak alınan özel bir sipariş için bir satıcıyla anlaşma yapılması gösterilebilir. Tekrarlanmayan faaliyetler, maliyet yönetimi ve sürekli geliştirmeye olanak vermezken, tekrarlanan faaliyetler maliyet yönetimi ve sürekli gelişim için izlenmeli ve kontrol edilmelidir. (KALMIŞ, 1999)

#### **g) Zorunlu Faaliyetler**

Zorunlu faaliyetler, işletmenin mutlaka yerine getirmesi gereken faaliyetlerdir. Yasal zorunluluklar nedeniyle muhasebe defterlerinin tutulması, bu faaliyetlere örnek olarak verilebilir. (BRIMSON, 1991)

#### **h) İhtiyari Faaliyetler**

İhtiyari faaliyetler, yöneticinin kararına bağlı olarak yerine getirilen faaliyetlerdir. Yöneticilerin başarılı olabilmesi için bu tip faaliyetlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesi gerekir.

#### **i) Stratejik Faaliyetler**

Günümüz rekabet anlayışı stratejik faaliyetlerin önemini daha da arttırmaktadır. Bu tür faaliyetler işletmede ne kadar iyi yerine getirilirse rekabet düzeyi de o etkinlikte olacaktır. İşletmenin piyasa şartları, imalatı ve satış politikasıyla ilgili stratejik kararlar alma ve bu kararları uygulama faaliyetleri rekabet düzeyini değiştirebilir. Bunun için stratejik faaliyetlerde etkin ve verimli bir şekilde yerine getirilmelidir. (ÜLKER Y. , 2002)

#### **j) Mikro Faaliyetler**

Mikro faaliyetler, işletmenin sürekli gelişiminde odak nokta oluşturan ve detaylı maliyet ve maliyet dışı bilgilerin de elde edileceği ayrıntılı faaliyetlerdir.

(BRIMSON, 1991) Mikro faaliyetler, sürekli gelişme çabalarının odak noktasını oluşturur. Ancak bir işletmede mikro faaliyetler çok sayıda olabileceğinden bunların maliyet davranışlarını ayrıca belirlemenin sistemin faydasını azaltacağı ifade edilmektedir. Bu nedenle aynı maliyet etkenine sahip mikro düzeydeki faaliyetlerin birleştirilip makro faaliyetler içerisinde yer alması sağlanmalıdır. (ERDOĞAN N. , 1995) Bu faaliyetlerin maliyet nesnelere maliyetinin hesaplanmasında kullanılması, maliyet sisteminin yükünü artırdığından mikro faaliyetlerin maliyetleri, ürünler yerine makro faaliyetlere aktarılır. (GÜNDÜZ, 1997)

### **k) Makro Faaliyetler**

Makro faaliyetler, birbirleriyle ilgili birçok mikro faaliyetin bir araya getirilmesiyle oluşturulmuş daha genel faaliyetlerdir. Bu faaliyetlerin amacı, ürün maliyetlerinin doğru olarak hesaplanmasını ve raporlanmasını sağlamaktır. Bu tür faaliyetler, maliyet hedeflerinin maliyetlerinin doğru olarak hesaplanmasında temel oluştururlar. (ERDOĞAN N. , 1995) Bu faaliyetlerin her biri için ayrı bir faaliyet etkeni tanımlanmıştır. Bir bölümdeki bir montaj faaliyeti bir makro faaliyetidir. Ancak montaj işleminin yapılabilmesi için yapılan hazırlıklardan montaj işleminin bitimine kadarki her bir faaliyet bir mikro faaliyetidir.

Makro düzeyde oluşan faaliyetler FTM'nin işleyişinde önemli bir yere sahiptir. FTM sisteminin kurulumunda makro faaliyetlerin kullanılması, ölçüm maliyetlerini ve karmaşıklığı azaltmaktadır. Zira mikro düzeydeki faaliyetler FTM sistemi için çok fazla ayrıntı oluşturduğundan gereksiz şekilde ölçüm maliyetlerinin artışına sebep olup karmaşıklığı artırır. Bundan dolayı birçok mikro faaliyet, makro faaliyeti oluşturarak maliyetlerinin azaltılmasına ve sistemin sağlıklı bir şekilde işleyişine yardımcı olurlar. (ÜLKER Y. , 2002)

#### **2.4.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede Faaliyet Hiyerarşisi**

Faaliyet Hiyerarşisi, maliyetlerin ortaya çıktığı düzeye göre faaliyetlerin sınıflandırılması için oluşturulan bir çerçevedir. Pek çok işletme mamul ya da

hizmetlerinin maliyet yükünü FTM sistemine göre hesaplamak için faaliyet hiyerarşisinden yararlanmaktadır. Bu aşamaya faaliyetlere kimlik kazandırılması da denilebilir. (ARZOVA, 2002) FTM sisteminin uygulanması sırasında yapılması gereken önemli işlerden biri çeşitli faaliyetlerle nihai mamuller arasındaki bağlantıların sağlıklı bir biçimde saptanmasıdır.

FTM sisteminde, üretim sürecindeki faaliyetler genel düzeyleri itibariyle dört grupta toplanabilirler. Hiyerarşik yapı göz önünde bulundurularak tanımlanan bu faaliyet düzeyleri aşağıda sıralanmıştır. (SHAPIRO, 1999) (COOPER R. , 1990) (TANIŞ V. N., 2005)

- Mamul Birimleri Düzeyindeki Faaliyetler,
- Mamul Partileri Düzeyindeki Faaliyetler,
- Mamul Düzeyindeki Faaliyetler,
- Fabrika Düzeyindeki Faaliyetler.

Faaliyetlerin bu şekilde sınıflandırılması, her bir grup içerisinde ortaya çıkan maliyetlerin kendi grubunu temsil eden bir maliyet etkeni vasıtasıyla ürünlere aktarılmasına olanak sağlamaktadır. (TANIŞ V. N., 2005)

#### **a) Mamul Birimleri Düzeyindeki Faaliyetler**

Mamul birimleri düzeyindeki faaliyetler, her mamul birimi için tekrarlanan faaliyetlerdir. (ÇAKICI, 2001) Bu faaliyetler üretim ya da satış hacmi ile doğrudan orantılı olarak değişmektedir. Her bir mamul için yapılan montaj, boyama vb. faaliyetler bu düzeydeki faaliyetlere örnek olarak gösterilebilir. Bu düzeydeki faaliyetlerin maliyetleri, makine saatleri ya da direkt işçilik saatleri gibi üretim hacmine dayalı faaliyet etkenleri aracılığıyla mamullere yüklendiğinden bu düzeydeki faaliyet maliyetlerinin nihai çıktılara yüklenmesi geleneksel sistemlerden farklı değildir.

Bu faaliyetlerin yerine getirilmesi sırasında tüketilen kaynaklar da birim düzeyli maliyetleri oluşturur ve bunlar üretim miktarı ile doğru orantılı bir ilişki

içindedir. Bu maliyetlere makine işleme maliyetleri, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik gibi maliyetler örnek olarak verilebilir. Ayrıca bu düzeydeki maliyetleri yüklemek amacıyla kullanılan maliyet etkenlerine direkt işçilik saatleri ve makine saatleri örnek olarak verilebilir. Makine ve direkt işçilik kaynakları, ürünün her biri üretildiğinde tüketilmektedir. Bu nedenle birim düzeyindeki faaliyetlerin maliyetinin doğru olarak belirlenmesi, direkt işçilik saatleri veya makine saatleri gibi, ürün birim ölçülerinin kullanılması ile gerçekleştirilebilir. (REEVE, 1991)

### **b) Mamul Partileri Düzeyindeki Faaliyetler**

Mamul partileri düzeyindeki faaliyetler, her bir mamul partisinin üretimi için yapılan iş ve işlemlerdir. Üretim partileri için gereken hammadde siparişlerinin verilmesi, makinelerin ayarlanması, üretimin programlanması gibi faaliyetler bu düzeydeki faaliyetlere örnek olarak gösterilebilir. Mamul partileri düzeyindeki faaliyetler, çıktı hacmiyle doğrudan ilişki kurulamayan faaliyetlerdir. Bu nedenle bu tür faaliyetler ile çıktı birimleri arasındaki ilişkiyi temsil edecek anahtarlar, çıktı hacmi yerine bu faaliyetler bazında belirlenmelidir. (HACİRÜSTEMOĞLU, 2002) Bu maliyetlerin mamullere yüklenmesinde de makine hazırlık süresi, satın alma sipariş sayısı, hazırlık sayısı gibi maliyet etkenleri kullanılabilir.

Bazı yığınlar küçük miktarları içerirken, bazı yığınlar büyük miktarları içermektedir. Bu nedenle, doğru üretim maliyetini belirleyebilmek için, yığın düzeyindeki faaliyetlerin maliyeti yığın içindeki ürün sayısına bölünmelidir. Böylece, küçük miktarlarda üretilen ürünlerin birim maliyetleri daha düşük olarak belirlenecektir. (REEVE, 1991)

### **c) Mamul Düzeyindeki Faaliyetler**

Mamul düzeyindeki faaliyetler, bir mamulü ya da mamul hattını desteklemek için gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Mamul tasarımı, belirli bir mamul için yapılan stoklama faaliyetleri, kalite testleri, özel test işlemleri, parça yönetimi vb. gibi faaliyetler bu tip faaliyetlere örnek olarak gösterilebilir. Bu tür faaliyetler, partilerin sayısından ve üretilen her bir birim mamulün sayısından bağımsızdır. (HORNGREN,

2003) Bu nedenle bu düzeydeki faaliyetlerin kullanımı üretim miktarına veya parti miktarına göre değil mamul çeşidindeki artışa paralel olarak artmaktadır.

Mamule yönelik faaliyetler; mamul geliştirme faaliyetleri ve üretim öncesinden başlayarak satışa kadar uzanan süreçte, doğrudan mamuller için yapılan faaliyetler olmak üzere iki grupta tasnif edilmektedir. Mamul geliştirme faaliyetlerine; ürün tasarım mühendisliği faaliyetleri ve araştırma geliştirme faaliyetleri örnek olarak gösterilebilir. Doğrudan mamuller için yapılan faaliyetlere ise; üretim, sevkiyat, malzeme hazırlama, muhasebe ve satış faaliyetleri örnek olarak gösterilebilir.

#### **d) Fabrika Düzeyindeki Faaliyetler**

Fabrika düzeyindeki faaliyetler, işletmenin genelinde ortak olan, işletme faaliyetlerinin aksamadan yürütülebilmesi için yapılması gereken, işletmede üretim süreçlerinin sürdürülmesine destek sağlayan faaliyetlerdir. (ŞAKRAK, 1997) Bu düzeydeki faaliyetlere; fabrika yönetimi, fabrika güvenliği, bilgi işlem, mali işler, insan kaynakları, kalite güvence ve süreç geliştirme faaliyetleri örnek olarak gösterilebilir.

Bu düzeydeki faaliyetlerin mamullerle doğrudan ilişkisini kuracak dağıtım ölçülerinin belirlenmesi çoğu zaman mümkün olmadığından bu düzeydeki faaliyetlerin maliyetlerinin dağıtımında çoğunlukla hacim tabanlı dağıtım ölçülerinden yararlanılır. Fabrika düzeyindeki faaliyetlerin maliyetlerinin, mamul veya hizmetlere doğru şekilde yansıtılmaması, faaliyet tabanlı maliyet sisteminin zayıf yönlerinden birini oluşturmaktadır.

#### **2.4.3. Faaliyet Merkezi**

Faaliyet merkezi, benzer faaliyetlerin maliyetlerinin bir arada toplandığı yerler olarak tanımlanabilir. Faaliyet merkezleri, bir veya birbirine benzer faaliyet gruplarının veya faaliyet havuzlarının maliyetlerinin toplandığı örgüt birimleridir.

Faaliyet merkezleri maliyet havuzlarının bir araya gelmesiyle oluşur. (EKER, 2002) Diğer bir ifadeyle faaliyet merkezleri, homojen faaliyetlerin fonksiyonel veya ekonomik olarak gruplandırılmasıdır. (DOĞAN, 1996) Örneğin; malzeme taşınması sırasında, ilk madde ve malzemenin taşınması ve işe yerleştirilmesi faaliyetleri gerçekleştiriliyor olabilir. Bu faaliyetlerin her biri için maliyet havuzu oluşturmak yerine bu faaliyetlerin tümünü temsil etmek üzere malzeme taşıma adı altında tek bir faaliyet merkezi oluşturulabilir. (GARRISON, 2003)

Faaliyetlerin faaliyet merkezine göre raporlanması, yönetimin faaliyetleri daha iyi yönetmesine, faaliyet gruplarının topluca ve ayrı olarak görülmesine, faaliyetlerin anlamlı şekilde organize edilmesine imkan vermektedir. (ÜLKER Y. , 2002)

#### **2.4.4. Maliyet Etkeni**

Belli bir faaliyetin karakteristik özelliğini taşıyan ve tekrarlanması halinde o faaliyetin maliyeti aynı oranda artan maliyet etkeni, faaliyet maliyetlerinin elde edilmesinde kullanılan ve belli bir faaliyete özgü ölçü birimidir. (ÖKER, 2003) Maliyet etkeni, işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin sağlıklı bir şekilde izlenmesini ve maliyetlerin gerçeğe uygun bir biçimde dağıtılarak doğru sonuçlara ulaşılmasını sağlayan, geleneksel sistemlerde kullanılan dağıtım anahtarlarının işlevini üstlenen bir araç niteliğindedir. Maliyet etkenleri, bir faaliyet ya da faaliyetler zincirinin neden gerçekleştirildiğini anlatırlar. (ARZOVA, 2002) Maliyet etkenleri, maliyetlerin oluşumunu etkileyen faktörler olarak FTM'nin çıkış noktasını oluşturmaktadırlar. (GÖKÇEN, 2004)

FTM sisteminde, her maliyet havuzu için ayrı maliyet etkeni kullanılmaktadır. FTM sisteminde kaynak maliyetlerinin faaliyetlere aktarılmasında kaynak maliyet etkeni, faaliyet maliyetlerinin mamul veya hizmetlere aktarılmasında faaliyet maliyet etkeni kullanılmaktadır. Faaliyetlerin kaynak tüketimlerini gösteren ve kaynak maliyetlerini faaliyetlere yüklemeye kullanılan birinci aşama maliyet etkenlerine kaynak etkeni, çıktıların faaliyet tüketimlerini gösteren ve faaliyet



maliyetlerini çıktılara yüklemeye kullanılan ikinci aşama maliyet etkenlerine ise faaliyet etkeni adı verilmektedir. (MILLER, 1996)

Faaliyet maliyet etkeni, maliyet nesnelere faaliyetleri tüketme ölçüsünü ifade eder. Literatürde ikinci aşama maliyet etkenleri olarak da ifade edilen faaliyet maliyet etkenleri, faaliyet maliyetlerinin maliyet nesnelere yüklenmesinde kullanılmaktadır. Faaliyet düzeylerinin her biri için faaliyet ve faaliyet maliyet etkeni örnekleri Tablo 2.2’de gösterilmiştir.

**Tablo 2.2. Düzeyleri İtibariyle Faaliyet Merkezi ve Faaliyet Etkeni Örnekleri**

|  |
|--|
| <b>Mamul Birimleri Düzeyindeki Faaliyetler</b> |
| <b>Faaliyet Merkezlerine Örnekler</b>          |
| Makine Bağlantılı Faaliyetler                  |
| İşçilikle Bağlantılı Faaliyetler               |
| <b>Faaliyet Etkenlerine Örnekler</b>           |
| Makine Saatleri                                |
| İşçilik Saatleri                               |
| Birim Çıktı Sayısı                             |
| <b>Mamul Partileri Düzeyindeki Faaliyetler</b> |
| <b>Faaliyet Merkezlerine Örnekler</b>          |
| Satın Alma Siparişleri                         |
| Üretim Emirleri                                |
| Malzeme Taşıma                                 |
| Makinelerin İşe Hazırlanmaları                 |
| Kalite Muayeneleri                             |
| <b>Faaliyet Etkenlerine Örnekler</b>           |
| Satın Alma Siparişleri Sayısı                  |
| Teslim Alma Makbuzları Sayısı                  |
| Taşınan Malzemelerin kilogramı                 |
| İşe hazırlama (Ayarlama) sayısı                |
| İşe hazırlama (Ayarlama) süreleri              |
| Muayene sayısı                                 |
| Muayene saatleri                               |
| <b>Mamul Düzeyindeki Faaliyetler</b>           |
| <b>Faaliyet Merkezlerine Örnekler</b>          |
| Mamul testleri                                 |
| Parça stokları yönetimi                        |
| Mamul tasarımı                                 |
| <b>Faaliyet Etkenlerine Örnekler</b>           |
| Test sayısı                                    |
| Test saatleri                                  |
| Parça türleri                                  |
| Tasarım saatleri                               |
| Tasarım değişiklik istekleri sayısı            |
| <b>Fabrika Düzeyindeki Faaliyetler</b>         |
| <b>Faaliyet Merkezlerine Örnekler</b>          |
| Genel Fabrika                                  |
| Üretim Yeri Kullanımı                          |
| Personel yönetimi ve eğitimi                   |
| <b>Faaliyet Etkenlerine Örnekler</b>           |
| Makine Saatleri                                |
| İşçilik Saatleri                               |
| Çalışanların sayısı                            |
| Eğitim saatleri                                |

**Kaynak:** (KARACAN S. , 2000)

#### **2.4.5. Maliyet Havuzu**

Faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarlarının faaliyetler itibariyle belirlenmesi işlemine maliyet havuzu oluşturma adı verilmektedir. (ARZOVA, 2002) Diğer deyişle maliyet havuzu, aynı maliyet etkenini temsil eden maliyetlerin toplandığı yerlerdir. (ERGUN, 2002) FTM'de maliyet dağıtımında maliyet merkezlerinin yerlerini her faaliyet grubu için belirlenmiş maliyet havuzları almaktadır. (CİVELEK, 2006) FTM'nin uygulanmasında her faaliyet türü için ayrı bir maliyet havuzu oluşturulmaktadır. Mamuller faaliyetlerden ne ölçüde faydalanmış ise, direkt olarak o maliyet havuzundan maliyet almaktadır. FTM de her bir faaliyet merkezi için maliyet havuzu oluşturulur. Maliyet havuzunun sağlıklı oluşturulabilmesi için, işletme faaliyetlerinin, alt faaliyetlerinin ve bunların tükettiği kaynakların neler olduğunun ayrıntılı şekilde belirlenmesi gerekmektedir. (ARZOVA, 2002)

Maliyet havuzlarının sayısı işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir. Çok detaylı bir sistemde, belirlenen her alt faaliyet için bir havuz kullanılabilir. FTM'de genel olarak, parti ve mamul düzeyinde tespit edilen her faaliyet ayrı bir maliyet havuzu kabul edilir. Birim düzeyindeki faaliyetlerden ise biri makineyle, diğeri emekle ilgili iki maliyet havuzu oluşturmak mümkündür. (ÇAKICI, 2001)

#### **2.4.6. Maliyet Objesi**

Maliyet objesi, mamul, hizmet, müşteri, proje, sözleşme veya iş birimleri (MILLER, 1996) şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Ayrı maliyet ölçümü gerektiren bir faaliyet, bir organizasyon birimi, bir satıcı, bir anlaşma veya bir iş birimi, bir maliyet objesi olarak kabul edilir. (GÜNDÜZ, 1997) Maliyet nesnesi, bir faaliyetin yerine getirilme nedenidir. Tek bir mamul, bir mamul ailesi ya da mamul hattı bir maliyet nesnesi olabileceği gibi bir maliyet merkezi, sipariş, hastanelerde hastalara sunulan hizmet, bir banka müşterisi, bir makine saati, bir sosyal refah projesi, işletmenin herhangi bir alt birimi de maliyet nesnesini oluşturabilir. (KÜÇÜK E. , 2005)

Maliyetlerin izlendiği son nokta, üretime konu olan çıktı yani maliyetinin ayrı olarak ölçülmesi istenen maliyet nesnesidir. Her bir ürün veya müşteri için izlenen maliyet, sözkonusu maliyet objesi tarafından kullanılan faaliyetlerin maliyetini yansıtmaktadır. (ERDOĞAN N. , 1995)

#### **2.4.7. Performans Ölçüsü**

Performans ölçüleri, FTM modelinin süreç yönü içerisinde yer almakta ve işletmede yapılan faaliyetlerin iç ve dış müşterilerin beklenti ve ihtiyaçlarını karşılama derecesini göstermektedir. Faaliyetlerin verimliliği, döngü süresi ve maliyeti performans ölçütlerine örnek olarak verilebilir. Performans ölçüleri, bir faaliyette veya bir süreçte yapılan işin ve elde edilen sonuçların finansal veya finansal olmayan belirleyicileridir. (AKSOYLU, 2001) Performans ölçüleri, bir işin maliyet, zaman ve kalite açısından ne kadar başarılı olarak gerçekleştirildiğini göstermek suretiyle her grup veya sürecin organizasyonun amaçlarını gerçekleştirmedeki katkısını ortaya koyarlar. (YÜKÇÜ, 1999)

İstenen performans ölçüleme amaçlarına ulaşmak doğrultusunda belirlenen ilkeler aşağıdaki gibidir: (GÖKÇEN, 2004)

- Performans ölçüleri, işletme amaçları ile benzerlik taşınmalıdır.
- Performans ölçüleri önemli faaliyetler için oluşturulmalıdır.
- Performans ölçüleri, maliyet etkenlerinin görülebilirliğini iyileştirecek şekilde oluşturulmalıdır.
- Gerek finansal gerekse de finansal olmayan faaliyetler, performans sisteminde yer almalıdır.

Sürekli iyileştirme fırsatlarını değerlendirmek için faaliyetlerin performans ölçülerini belirlemek gerekir. Bu ölçüler, yürütülen faaliyetlerle ortaya çıkan maliyetler arasında sebep sonuç ilişkisini en iyi yansıtan maliyet etkenleri olmalıdır. (DURSUN, 2002)

Performans ölçüleri belirlenirken aşağıdaki belirtilen hususların göz önünde bulundurulması faydalı olacaktır: (DURSUN, 2002)

- Performans ölçüleri işletmede yürütülecek faaliyetlerle ilgili maliyetlerin izlenmesini ve kontrol edilmesini desteklemelidir,
- Performans ölçüleri sürekli olarak gözden geçirilmeli, işletme içinde ve dışında meydana gelen değişimlere göre güncelleştirilmelidirler,
- Performans ölçüleri açık, güvenilir ve anlaşılabilir olmalıdır,
- Performans ölçüleri ulaşılabilir ölçülerden oluşmalıdır,
- Performans ölçüleri işletmenin stratejik amaçlarına uygun olmalıdır,
- Performans ölçüleri ile işletmenin stratejik amaçları arasındaki ilişki hakkında çalışanlara sürekli bilgi verilmelidir,
- Performans ölçüleri işletmede yürütülen faaliyetlerin dikkatlice analiz edilmesi sonucu oluşturulmalıdır,
- Performans ölçüleri değer katan ve değer katmayan faaliyetlerin açık olarak belirlenmesini sağlamalıdır.

## **2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Varsayımları**

FTM, işletmelerdeki tüm kaynakların faaliyetler tarafından kullanıldığı varsayımına dayanarak, faaliyetlere ilişkin maliyetlerin mamul, hizmet ve proje gibi çıktılara dağıtımını sağlamaktadır. FTM yönteminin dayandığı birtakım varsayımlar mevcuttur. Bu varsayımlar modelin yapısını ortaya koyarken aynı zamanda işleyişine de yön vermektedir. FTM sisteminin dayandığı varsayımlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır. (HOLMEN, 1995)

- Faaliyetler, kaynakları kullanmaktadır.
- Mamul/hizmetler faaliyetleri kullanmaktadır.
- FTM yönteminde harcama yerine kullanma anlayışı hakimdir.
- Her bir faaliyet için maliyet havuzu mevcuttur.

- Her bir maliyet havuzundaki maliyetler değişkendir (Maliyetler, faaliyetlerle orantılı olarak değişkenlik göstermektedir).

- **Faaliyetler, kaynakları kullanmaktadır:**

Kaynak maliyetleri, kaynakları kullanan faaliyetlere kaynak etkenleri kullanılarak dağıtılmaktadır.

Kaynakları kullanmayan faaliyetlere kaynak maliyetlerinden pay verilmemektedir. Her bir faaliyetin maliyeti kullandığı kaynağa göre hesaplanır. Kaynak etkeninin seçiminde en önemli ölçüt, kaynak etkeninin kaynak ve kaynağı kullanan faaliyetler arasında neden-sonuç ilişkisini yansıtmaması gerekliliğidir.

Kaynak maliyetleri, faaliyetler aracılığıyla mamul/hizmetlere yükleneceğinden, kaynak ile faaliyetler arasında neden-sonuç ilişkisine sahip olmayan bir kaynak etkeninin kullanılması yanlış maliyet hesaplamasına neden olacaktır. (HOLMEN, 1995)

- **Mamul/hizmetler, faaliyetleri kullanmaktadır:**

Hesaplanan faaliyet maliyetleri, maliyet unsuru olarak tanımlanan mamul/hizmetlere faaliyet etkenleri aracılığıyla dağıtılmaktadır. Kullanılacak faaliyet etkenlerinin faaliyet ile mamul/hizmet arasındaki neden-sonuç ilişkisini yansıtmaması gerekmektedir. Mamul/hizmetler faaliyet maliyetlerinden, faaliyetleri kullanma ilişkisine göre pay alacaktır. (KAYGUSUZ, 2005)

- **FTM modelinde harcama yerine kullanma anlayışı hakimdir:**

FTM, maliyet hesaplamalarında kaynaklara ilişkin olarak harcamayı değil, kullanımı dikkate almaktadır. Kısa dönemde faaliyetlerdeki değişimin kaynakların kullanımı üzerindeki etkisi çok az olacaktır. Bu yüzden kısa dönemde kullanım anlayışı geçerlidir. Uzun vadede ise harcama ile kullanım aynı anlamda kullanılmaktadır. (KING, 1991)

➤ **Her faaliyete özgü maliyet havuzları vardır:**

Her faaliyet için ayrı bir maliyet havuzu bulunduğundan, maliyet havuzları homojendir. Bu da FTM yönteminde klasik maliyet yöntemine göre daha çok maliyet havuzu olacağı anlamına gelmektedir. Faaliyet merkezleri, birer maliyet havuzu olarak tanımlanacak ve bu havuzda kaynakları kullanan faaliyetlerin maliyetleri toplanacaktır. Faaliyet merkezindeki havuzlarda toplanan çeşitli kaynak maliyetleri, faaliyet maliyeti olarak tanımlanacaktır. (GARRISON, 2003)

➤ **Her maliyet havuzundaki maliyetler değişkendir:**

Her faaliyet merkezinde, tesis düzeyindeki faaliyetler dışındaki tüm faaliyetlerin maliyetleri, faaliyetlere bağlı olarak değişkenlik gösterir. Sabit ve değişken maliyet ayrımı, maliyet havuzundaki faaliyet hacmi ve maliyet arasındaki ilişkiye bağlı olarak değişmektedir. (ERTAŞ, 1998) Bu ayrım zaman esasına göre yapıldığında tüm maliyetlerin uzun dönemde değişken olduğu düşünülmektedir. Kısa dönemde harcama sabit kalabilir fakat uzun dönemde harcama değişerek kullanımla aynı anlamda kullanılacaktır.

## **2.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amaçları ve Özellikleri**

FTM'nin temel amacı, geleneksel maliyet sistemlerinde maliyetlerin mamullere yüklenmesi sürecinde kullanılan hacim tabanlı dağıtım anahtarlarının sebep olduğu maliyetleme hatalarını ortadan kaldırmaktır. (BÜYÜKŞALVARCI, 2006)

Geleneksel yöntemlerde GÜG'nin mamullere yüklenmesinde üretim hacmine dayalı anahtarlar kullanılması, yanlış maliyet bilgilerinin oluşmasına neden olmaktadır. Çünkü; üretim hacmi, tüm GÜG türlerinin oluşumunda belirleyici değildir. Bu nedenle, sağlıklı bir maliyet hesabı için, maliyet yerlerinden mamullere yükleme aşamasında, maliyetlerin oluşumunu belirleyen etkenleri, en iyi şekilde temsil edecek ölçütlerin kullanılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

(HACIRÜSTEMOĞLU, 2002) Bu zorunluluğa cevap vermek amacıyla FTM geliştirilmiştir. FTM, tam maliyetlemenin yeni bir şekli olarak belirtilmektedir. Bu yöntemde her bir endirekt maliyet dikkate alınarak, bu maliyetin belirli bir faaliyet ile ilişkisi belirlenmeye çalışılmaktadır. (KARCIOĞLU, 2000)

Ayrıca, kaynaklar, faaliyetler, maliyet nesnelere ve başarı ölçülerine ait verileri toplayıp bilgiye dönüştürerek karar almada yönetim için bir bilgi sistemi olan FTM temelde iki amacı vardır: (ÜLKER Y. v., 2008)

- İşletme faaliyetlerinin tüketimi, maliyeti ve ilgi alanını tanımlayarak ayrıntılı bilgiler sağlamak,
- Yöneticilere alacakları kararlar için doğru maliyet bilgileri sunmak.

Buradan hareketle FTM sisteminin gerekliliği, geleneksel sistemdeki maliyetlerin mamullere yüklenmesi için kullanılan, hacim tabanlı anahtarlar nedeniyle ortaya çıkan yanlışlıkların giderilebilmesi temel amacına dayanmaktadır. Bu kapsamda FTM sisteminin başlıca amaçları şunlardır: (EKER, 2002)

- 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,
- Karlılığı artırmak 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 (kabullenmeler) ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak
- Yöneticilerin kararlarını doğru verebilmeleri için doğru maliyet bilgileri sağlayabilmek.

FTM ürünlerden daha çok, maliyet yaratan faaliyetlerle ilgilenen ve belirli durumlarda bir hizmet veya ürünün maliyetlerinin daha iyi ortaya konmasını sağlayan bir yöntemdir. Daha çok son zamanlarda ortaya çıkan ve FTM'nin ürün

maliyetlemesinden işletme yönetimi geliştirmeye dönüşen önemi de yadsınamaz. (TEKİNER, 2005) FTM yöneticilere doğru maliyet bilgileri sunarak, yöneticilerin doğru kararlar almasını sağlayan, etkin bir yönetim aracı olarak ortaya çıkmaktadır.

FTM sisteminin özellikleri şöyle sıralanabilir: (BIÇAKÇI, 2006)

- GÜG yüklenmesinde, otomasyona bağlı olarak direkt işçilik saati (DiS) yerine makine saatleri kullanılmaktadır,
- Üretici iş yerlerinin belirlenmesinde daha düşük birimler esas alınmaktadır,
- Mamul maliyetleri ile faaliyet maliyetleri birlikte hesaplanmakta ve bunun sonucu olarak stoklarda oluşabilecek tüm kayıplar dikkate alınmaktadır,
- Üretim giderlerinin sabit-değişken ayrımı yapılmamakta ve tümü değişken kabul edilmekte ya da değişken giderler üretim giderleri olarak ele alınmaktadır,
- Maliyetler önce faaliyetlere daha sonrada mamullere göre izlenmekte, bunun için de satın alma siparişleri, harekete geçirme, kalite kontrolleri, üretim planlaması, yüklemeler, tamir bakım tutarları ve sayısı, hammadde alımları, kullanılan enerji miktarı ve makine saatleri GÜG'nin dağıtımında birlikte dağıtım anahtarı olarak kullanılmaktadır,
- Kapasite fazlası sonucu oluşan maliyetler mamul gruplarına yüklenmektedir.

## **2.7. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Tasarım Aşamaları**

Rekabetçi üretim şartları, üreticileri mamul, ya da hizmetlerin kalitesi, maliyeti, piyasaya sürme zamanlaması gibi konularda sıkı bir mücadeleye zorlamaktadır. Üretilen mamul ya da hizmet maliyetlerinin belirlenip, kontrol edilmesi rekabetçi üretim ortamlarında göz önünde bulundurulması gereken en önemli şartlardır. (ARIEH, 2003)

FTM sistemi bir maliyet öngörme ve üretilen mamul ya da hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında bugünün üretim şartlarında kabul edilebilir bir doğruluk oranıyla uygulanan bir maliyet hesaplama yöntemidir. Ancak; bu yöntemin



üretim sürecinde, eksiksiz bir şekilde uygulanabilmesi için iyi bir şekilde tasarlanması gerekmektedir. FTM sisteminin tasarlanması, sisteme dahil olan faaliyetlerin belirlenmesinde, gruplandırılmasında ve faaliyet maliyetlerinin ayrıntılı olarak hesaplanabilmesinde önemli olanaklar sağlar. (GUNESEKARAN, 1998)

FTM sisteminin tasarlanması işletmeden işletmeye farklılıklar gösterse de genelde beş adımdan oluşmaktadır. Bu adımları şu şekilde sıralayabiliriz: (ÖKER, 2003)

- Faaliyetlerin belirlenmesi,
- Faaliyetlerin gruplandırılması,
- Faaliyetlerin maliyetlendirilmesi,
- Maliyet etkenlerinin seçimi ve
- Maliyetlerin mamullere/müşterilere/bölgelere yüklenmesi.

### **2.7.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi**

İşletmede her bir mamul ya da hizmetin üretimi için gerekli faaliyetlerin açıkça belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca, bu faaliyetlerin özelliklerine göre hangi grupta yer alacağına belirlenmesi önemli bir unsur oluşturmaktadır. Çünkü; çoğu işletme için, her bir faaliyeti ayrı bir faaliyet grubu içerisinde ele almak ekonomik açıdan uygun olmayabilir. Bu nedenle, işletmeler ayrıntı miktarını ve maliyet kayıtlarını azaltmak için, birbirleriyle ilişkili olan birkaç faaliyeti, tek bir faaliyet grubunda birleştirirler. (ERDEN A. S., 2004)

FTM sisteminde faaliyet grupları belirli bir hiyerarşik yapı içerisinde ele alınmaktadır. Bu hiyerarşik yapı, faaliyet hiyerarşisi olarak adlandırılmaktadır. En genel anlamıyla faaliyet hiyerarşisi, maliyetlerin ortaya çıktığı düzeye göre faaliyetlerin sınıflandırılmasına yardımcı olmak üzere geliştirilmiş olan çerçevedir.

Yani faaliyetlerin kullanılmalarna göre bazı sınıflara ayrılarak belirlenmesidir. (POLAT, 2008)

Hiyerarşik yapı içerisinde faaliyetler sonucunda işletmelerin katlanmak zorunda oldukları maliyetler, Tablo 2.3’de gösterilmiştir.

**Tablo 2.3. FTM Yönteminde Faaliyet Düzeylerinde Oluşan Maliyetlerin Sınıflandırılması**

| <b>FAALİYETLER</b>              | <b>MALİYETLER</b>   |
|---------------------------------|---|
| Birim Düzeyindeki Faaliyetler   | Direkt İlk Madde ve Malzeme, Direkt İşçilik, Enerji Maliyetleri             |
| Parti Düzeyindeki Faaliyetler   | En Direkt İşçilik, Satın Alma, Makine Hazırlık ve Kontrol Maliyetleri       |
| Mamul Düzeyindeki Faaliyetler   | Mühendislik, Mamul Patent Belgesi, Paketleme, Fiyat Değişim Maliyetleri     |
| İşletme Düzeyindeki Faaliyetler | Fabrika yönetim, Isıtma, Aydınlatma, Güvenlik, Bina ve alt yapı maliyetleri |

**Kaynak:** (COOPER R. v., 1990)

Tablo 2.3’de faaliyetler ile bu faaliyetler sonucu oluşan maliyetler gösterilmiştir. Birim düzeyindeki faaliyetler direkt nitelikte olup, üretilen mamul, ya da hizmetlere doğrudan yüklenebilmektedir. (ÇAKICI, 2001) Parti düzeyindeki faaliyetler ise mamul veya hizmetlere doğrudan yüklenememekte, ancak üretilen parti sayısına bağlı olarak yüklenebilmektedir. Çünkü, bu faaliyetler endirekt nitelikte olup, doğrudan yüklenememektedir. (KAYGUSUZ, 2005) Mamul düzeyindeki faaliyetler, işletmede üretilen mamul sayısına bağlı olarak değişim göstermekte olup, mamulün özelliklerine uygun olarak belirlenir. İşletme düzeyindeki faaliyetler ise, herhangi bir şekilde mamul, ya da hizmetin maliyetine dahil olmayıp, sadece işletmenin yönetim ve fiziki yapısına bağlı maliyetlerden oluşmaktadır.

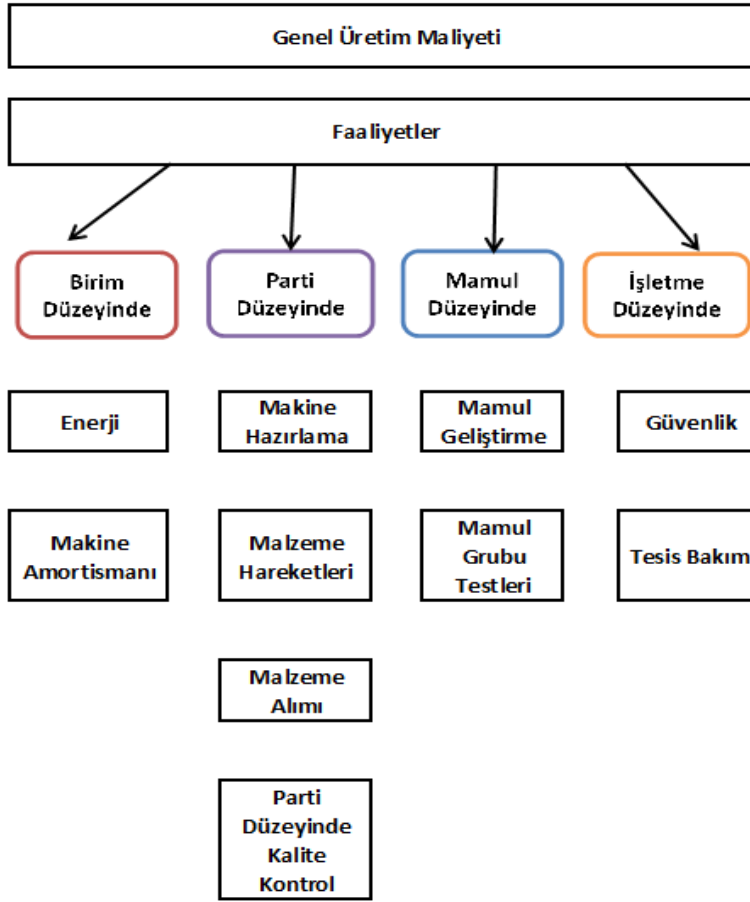
### 2.7.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması

İşletmelerde çok sayıda faaliyetin yapıyor olması ve bazı faaliyetlerin ortak özellikler göstermesi nedeniyle bu faaliyetlerin gruplandırılması yoluna gidilmelidir. Yapılan faaliyetlerin çok sayıda olması nedeniyle en düşük maliyet ile en yüksek faydanın sağlanacağı uygun yöntemin kurulması gerekmektedir ve faaliyet sayılarını belli gruplara bölerek daha makul sayıda maliyet havuzlarının oluşturulması gerekmektedir. Böylece işletmelerde kurulması düşünülen FTM sistemi ile daha anlamlı maliyet bilgilerine ulaşılabilir. İşletmelerde yapılan faaliyetler gruplandırılırken üzerinde özenle durulması gereken noktalar şunlardır: (GÜMÜŞ, 2007)

- Ortak havuza atılacak faaliyetler belli bir maliyet öznesi için tüketiliyor olmalıdır. Diğer bir deyişle gruplandırılan faaliyetlerin her biri, belli bir mamul grubu tarafından kullanılıyor olmalıdır.
- Bir diğer önemli nokta ise, faaliyetlerin aynı maliyet etkenini kullanıp kullanmadığıdır. Yani, mamul tasarımı ile ilgili olarak harcanan tüm mühendislik süreleri ortak bir mühendislik süresi ile ölçülmelidir. Farklı maliyet etkeninin kullanılması durumunda aynı faaliyetlerin ve bunlara ilişkin maliyetlerin aynı maliyet havuzunda biriktirilmesinin bir anlamı yoktur.

Faaliyetlerin çeşitli düzeylerde gruplandırılmasına ilişkin olarak, Şekil 2.6'daki gibi bir sınıflandırma yapılabilir.

Şekil 2.6. Faaliyetlerin Çeşitli Düzeylerde Gruplandırılması



Kaynak: (ÖKER, 2003)

Şekil 2.6’da genel üretim maliyetleri, gruplandırılmış işletme faaliyetlerine aktarılmaktadır. İşletme faaliyetlerinde biriken maliyetler, her bir gruba dahil olan faaliyetlere dağıtılmaktadır.

### 2.7.3. Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi

FTM sistemi işletmelerde üretim esnasında oluşan indirekt maliyetlerin ve destekleyici faaliyetlerin kullandığı kaynaklar sonucu oluşan maliyetleri, faaliyetlere yükleme temeline dayanmaktadır. FTM uygulamasının amacı, ortak maliyetleri mamullere yansıtmak değil, faaliyetler tarafından kullanılan kaynakların ne ölçüde kullanıldığını ölçmek ve burada oluşan maliyetleri kaynak etkenleri yardımıyla faaliyetlere ve faaliyet maliyetlerini de maliyet etkenleri yardımıyla mamullere, hizmetlere ve müşterilere yüklemektir. (GÜMÜŞ, 2007)

FTM sistemini uygulayan işletmeler yapmış oldukları giderlerin, faaliyetlere doğrudan aktarılabilecek yapıda olup olmadığını tespit etmesi gerekmektedir. Örneğin; direkt işçilik dışındaki işçilik giderleri çeşitli faaliyetler tarafından kullanılabilir. Endirekt işçilik giderlerinin mamul/hizmet/müşterilere yüklenmesi için neden-sonuç ilişkisi kurulabilen maliyet etkenlerine ihtiyaç vardır. (ÖKER, 2003) Kısaca, faaliyetlerin maliyetlendirilmesi süreci, FTM sisteminin genel yapısında bahsedilen birinci aşamayı oluşturmaktadır. Yani bu aşama, kaynakların kaynak etkenleri tarafından faaliyetlere aktarılmasından oluşmaktadır.

#### **2.7.4. Maliyet Etkenlerinin Seçimi**

FTM sisteminin ikinci aşaması, maliyetlerin, faaliyet merkezlerinden mamul, ya da hizmetlere aktarılmasını içerir. Bu nedenle, ikinci aşama maliyet etkenlerinin seçilmesi ve kullanılması ile gerçekleşir.

Maliyet etkeni, bir faaliyetin tükettiği kaynakların miktarı ve maliyeti için bir doğrulama sağlar. Böyle bir neden-sonuç ilişkisi nedeniyle, maliyet etkeni faaliyet maliyetlerinin anlamlı bir ölçüsü olmaktadır. (ALKAN, 2005)

FTM sisteminde maliyet etkenlerinin seçiminde iki önemli unsur dikkate alınmalıdır. Bunlar; ölçme maliyeti ve korelasyon derecesidir. Bu iki unsuru kısaca şu şekilde açıklayabiliriz. (ERDEN A. S., 2004)

##### **➤ Ölçme Maliyeti:**

Ölçme maliyeti, maliyet etkenleri ile ilgili bilgilerin edinilmesindeki kolaylık olarak tanımlanabilir. FTM sistemi, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerine nazaran oldukça fazla olan doğruluk derecesini, daha fazla maliyet etkeni kullanmak suretiyle elde etmektedir. Söz konusu maliyet etkenleriyle ilgili ölçme maliyetini azaltmak için, FTM nicelik olarak elde edilmesi daha kolay olan maliyet etkenleri kullanmaya çalışır. Bu kısmen, mamuller tarafından tüketilen faaliyetleri dolaylı olarak gösteren ve diğer maliyet etkenlerinin

yerine geçen maliyet etkenleri kanalıyla sağlanır. Öğrenme süresi yerine öğrenme sayısının kullanılması örnek olarak gösterilebilir.

Bir faaliyetin süresini gösteren maliyet etkenleri yerine, o faaliyet ile gerçekleştirilen işlemlerin sayısını gösteren maliyet etkenlerinin kullanılması, FTM sisteminin tasarımında ölçme maliyetlerini azaltmak açısından önemli bir tekniktir. Bu önemli teknik sayesinde, işlem gören satın alma siparişleri sayısı, işlem gören müşteriye sayısı ve hizmet alan öğrenci sayısı gibi işlem-tabanlı maliyet etkenleri kullanılabilir.

➤ **Korelasyon Derecesi:**

Maliyet etkenleri ile faaliyetlerin mamuller tarafından kullanımı arasındaki ilişkinin derecesi, korelasyon olarak tanımlanır. Korelasyon derecesi, uygun maliyet etkeninin seçilmesinde önemli bir araçtır. (ÖKER, 2003) Belirlenen maliyet etkeninin, bir faaliyetin mamuller tarafından gerçek tüketimini ne kadar iyi temsil ettiği, her bir faaliyetin maliyet etkeni kanalıyla mamullere yüklenen miktarları ile mamul tarafından tüketilen gerçek miktarların korelasyonu ile ölçülür.

İşlem tabanlı maliyet etkenleri, bir faaliyetin gerçek tüketimi ile nadiren tam korelasyon içindedirler. Çünkü; bu maliyet etkenleri, mamulün üretim sürecini önemsemeden aynı miktarda faaliyeti tükenmiş olarak mamullere yüklerler. Bu varsayımın neden olduğu çarpıklıklar da maliyet etkenlerinin, birbirine zıt yönde tüketimi gerçekleşen iki maliyet etkenine ayrılmasıyla azaltılabilir.

Maliyet etkenlerinin seçiminde yukarıda açıklanan unsurlar çerçevesinde, seçilecek olan maliyet etkeninin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz: (GÜMÜŞ, 2007)

- Maliyet etkenleri ölçülebilir olmalıdır,
- Genel üretim maliyetleri ile çıktılar arasında bir ilişki kurulabilmelidir,
- Bir faaliyetle ilgili olarak gerçekleşen maliyetlerin büyük bir kısmının ölçümünü doğru bir biçimde temsil etmesi gerekmektedir ve

- Maliyet etkenlerinin tanımlanması, ölçülmesi, kullanılması en düşük maliyet ile en yüksek faydanın elde edilmesini sağlamalıdır.

### 2.7.5. Maliyetlerin Mamullere / Müşterilere / Bölgelere Yüklenmesi

Faaliyet merkezleri için uygun maliyet etkenleri belirlendikten sonra, her mamul grubunun bu maliyet etkenlerini kullanma miktarına göre faaliyetlerde toplanmış maliyetler mamul gruplarına aktarılır. Kullanılacak maliyet etkeninde hesaplanan döneme ait bir toplam söz konusudur. Bu toplam, her bir mamul, ya da hizmet için söz konusu olan parçaların bütünüdür. Dolayısıyla, bir faaliyetin maliyeti önce maliyet süreci toplamına bölünür ve yükleme oranı bulunur. (DUMANOĞLU, 2005) Diğer bir ifadeyle yükleme oranı, bir maliyet havuzunun toplam maliyetinin, ortalama maliyet etken miktarına bölünmesi ile bulunur. İkinci aşamada ise, her mamulle ilgili maliyet etken miktarı ile yükleme oranının çarpılması sonucu, mamullere yüklenecek faaliyet maliyetleri bulunacaktır. (UNUTKAN, 2010)

FTM sisteminin yukarıda belirtilen tasarım aşamaları, sistemi uygulayan tüm işletmeler için geçerlidir. FTM sisteminin tasarım aşamaları belirlendikten sonra işletmelerin göz önünde bulundurmaları gereken dokuz adımlık bir süreç vardır. Dokuz adımlık bu süreç, Tablo 2.4’de verilmiştir.

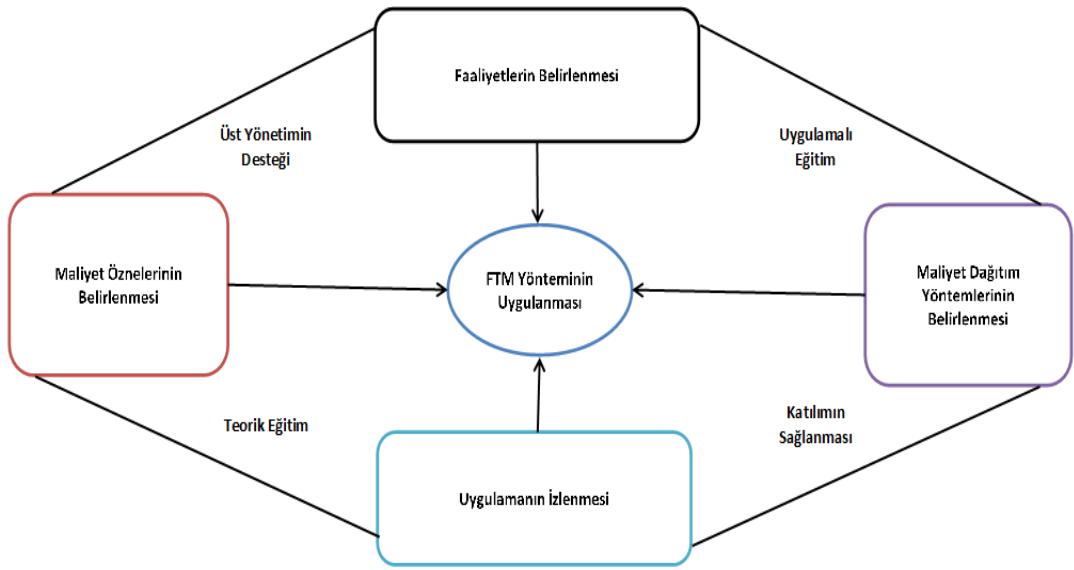
**Tablo 2.4. FTM Yönteminin Uygulanmasından Önce Belirlenecek Adımlar**

|               |  |
|---------------|--|
| <b>Adım-1</b> | Faaliyet Hiyerarşisinin ve Faaliyet Ağının Oluşturulması                     |
| <b>Adım-2</b> | Kaynakların Belirlenmesi   |
| <b>Adım-3</b> | Maliyet ve Kaynak Sürücülerinin Yoğunluk Derecelerinin Belirlenmesi          |
| <b>Adım-4</b> | Maliyet Sürücüleri ile Tasarım Aşamaları Arasındaki İlişkilerin Belirlenmesi |
| <b>Adım-5</b> | Faaliyetlerle İlgili Maliyetlerin Hesaplanması                               |
| <b>Adım-6</b> | Yöntemden Memnuniyet Derecesinin Belirlenmesi                                |
| <b>Adım-7</b> | Eğer Adım-6 Olumsuz ise Adım-1'in Gözden Geçirilmesi                         |
| <b>Adım-8</b> | FTM Tasarımdan Memnuniyet Derecesi   |
| <b>Adım-9</b> | Eğer Adım-8 Olumsuz ise Adım-4'ün Gözden Geçirilmesi                         |

**Kaynak:** (Emblemsvag, 2001)

FTM sisteminde uygulamanın yapılmasından önce Tablo 2.4’de belirtilen adımların yerine getirilmesi gerekmektedir. Çünkü; bu adımlar, FTM sisteminin ve tasarımının işletmenin yapısına uygun olup olmadığını, kurulacak yöntemden kimlerin sorumlu olacağını ve yöntemin ne derece doğru olduğunu belirlemede önemlidir. FTM sisteminin bir işletmede uygulanabilmesi için gerekli olan unsurlar, Şekil 2.7’de gösterilmiştir.

Şekil 2.7. FTM Yönteminin Uygulanabilmesi için Gerekli Olan Unsurlar



**Kaynak:** (GUNESEKARAN, 1998)

Yukarıdaki şekilden de görüleceği üzere, FTM sisteminin kurulması ve uygulanması aşamalarında işletmelerin başarıya ulaşabilmeleri için işletme içerisindeki her bölümden gerekli personelin de bu uygulamalara katılımının sağlanması gerekmektedir. Bu aynı zamanda işletmenin rekabet gücünün artırılması ve yöntemin daha sağlıklı işleyebilmesi açısından oldukça önemlidir.

FTM sisteminin işletmede kurulması ve uygulanmasında işletme içi eğitim önemli bir yer tutmaktadır. Diğer taraftan işletme yöneticilerinin uygulamadaki gelişmeleri yakından izlemesi ve bu gelişmeleri işletme yapısına uyarlaması gerekmektedir. Uygulama sonuçlarının iyi bir biçimde analiz edilebilmesi için aynı



zamanda finansal ve finansal olmayan performans ölçülerinin de kullanılması gerekmektedir. FTM sisteminin uygulama başarısından uygulamaya katılan tüm yöneticiler sorumlu olmalı ve üst yönetim, sistemden sağlanan bilgileri kalite, esneklik ve hızlı yanıt verebilme kıstaslarını göz önünde bulundurarak değerlendirmelidir. (GÜMÜŞ, 2007)

## **2.8.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Değerlendirilmesi**

Sistem son yıllarda yoğun olarak uygulanmaya başlanmıştır. Bununla birlikte, birçok yazar sistemin yararları, eksikleri, kullanım alanları konularında değerlendirmeler yapmıştır. Çalışmanın bu kısmında bu görüşler incelenmiştir.

### **2.8.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Yararları**

FTM, geleneksel maliyetleme sisteminin ürün maliyetlerini hesaplamadaki eksikliklerini gidermek ve sonuçta daha doğru ürün maliyeti hesaplanması amacına yönelik olarak düşünülmüştür. Fakat zamanla birçok açıdan yol gösterici ve rehber görevi üstlenmiştir. Bu konuda FTM'nin sağladığı veya sağlaması beklenen faydalar aşağıdaki gibi listelenebilir:

- FTM sistemi özellikle çok çeşitli ürün üreten işletmelerin, ürettikleri ürünlerin maliyetlerinin tamamıyla farklı bir şekilde oluştuğunu görmelerini sağlar. (SMİTH, 1994)
- FTM sistemi, yöneticilerin faaliyetler ve faaliyetlerin gereksinim duyduğu kaynaklar konusuna daha dikkatli eğilmelerini sağlayarak, sürekli gelişme sürecini destekler.

- Bu sistem üretim hacmi düşük olmakla birlikte, çok sayıda ek faaliyet gerektiren ürünlerin daha fazla maliyete neden olduklarını ortaya koyar. (MCKENZIE, 1999)
- Üretilen ürün maliyetlerinin doğru hesaplanması, üretilen ürünlerin karlılık durumunun da doğru belirlenmesine ve uzun vadede en karlı ürün karmasının oluşturulmasına imkan sağlamaktadır. (COOPER R. , 1990) Ürünlerin doğru belirlenmiş karlılık durumları, işletmelerin ürünleri üzerinde alacakları üretime devam edip etmeme, üretim hacmini artırma ya da azaltma gibi kararlarda yol gösterici olacaktır. FTM, bu gibi kararların alınmasında yöneticilere tatmin edici bilgiler sunar. (SWENSON, 1995) Bu sistemi yöneticilerin dikkatlerini yüksek kar sağlayan ürünlere çeker.
- FTM sistemi, yöneticilerin karmaşık üretim sürecini anlamalarına ve yönetmelerine yardımcı olur. (ERDOĞAN N. , 1995)
- Bu sistem işletmede maliyet bilincini uyandırarak; düşük maliyetle, yüksek kalitede üretimin gerçekleşmesine yardımcı olur. (WIERSEMA, 1996)
- Bu sistem sadece finansal bilgiler sağlamaz, bunların yanında işletmedeki görevler ve faaliyetlerle ilgili finansal olmayan bilgiler de sunarak, işletme kaynaklarının uygun ve etkili bir şekilde kullanılmasına yardımcı olur. (ROMANO, 1988) Ayrıca bu bilgiler işletmelerin üretim ve satış politikalarını etkiler ve kalite, maliyet ve fiyat açısından rekabet avantajı sağlar. (GEISHECKER, 1996)
- FTM sisteminin en önemli yararlarından biri, yöneticilerin faaliyetlere daha fazla dikkat etmelerini sağlamasıdır. Bu sistem yöneticileri harcanan para ve elde edilen karı arttırmak için tüm giderleri dikkatlice kontrol etmeleri için teşvik edip, bu işlemlerin birbirine ne kadar bağlı olduğunu göstermektedir.
- Son zamanlarda meydana gelen teknolojik değişim ve küresel rekabet anlayışı, doğru maliyet bilgisine olan ihtiyacı artırmıştır. (PEKDEMİR, 1998)

Bu sistem artan bu ihtiyaç için strateji ve tasarım amacına yönelik olarak doğru maliyet bilgisi sağlar.

- Bu sistemin analizinden ortaya çıkan karlılık görüntüsü, yöneticilerin dikkat ve enerjilerinin, alt kademe üzerinde en büyük etkiye sahip olacak faaliyetlerin geliştirilmesi konusunda yoğunlaşmasını sağlar. (COOPER R. v., 1990)

### **2.8.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Zayıf Yanları ve Yapılan Eleştiriler**

FTM sisteminin literatürde bahsedilen birçok yararına karşın, sistem değişik yönlerden eleştirilmiştir. Bu eleştirileri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz: (GÜRDAL, 2007) (SIEVANEN, 2002) (GERI, 2005)

- Bazı küçük farklılıklarına rağmen FTM, bir tarihi maliyet yöntemidir. Gelecekle ilgili tahminlerde bazı eksiklikleri oluşabilmektedir. Bu anlamda direkt girdi yerine bir başlangıç noktası olarak görülmelidir.
- Geleneksel yöntemlerde görülen, endirekt maliyetlerin ilgisiz etkenlerle yüklenmesi, FTM ile daha da artabilmektedir.
- FTM uygulamasında iki ana varsayım vardır; her bir faaliyet havuzlarındaki maliyetler, aynı maliyet kaynağına sahip olma açısından homojen faaliyetlerin maliyetleridir ve her havuzdaki maliyetler faaliyetlerle orantılıdır. Havuzdaki faaliyet sayısı arttıkça, maliyetler yükselmektedir. Bu varsayımlardan birinin gerçekleşmemesi, FTM'nin yanlış sonuçlar vermesine neden olmaktadır.
- Bir FTM modeli, faaliyetlerin bütünleştirilmesinin aksine, çok detaylandırılmış faaliyetlerle birlikte çok karmaşık olarak dizayn edilmiş olabilir. Ancak bu model, ihtiyaç duyulan bilgiyi sunmasına karşın, çok

karmaşık ve pahalı olabilir ve böylece modelin anlaşılması zor hale gelebilmektedir.

- FTM subjektif maliyet dağıtımları üzerine kurulmuştur. Geleneksel tam maliyetleme ile FTM arasındaki temel fark, yükleme anahtarlarının sayısı ya da FTM terminolojisindeki maliyet etkenleridir. Tam maliyetlemenin kullanımı, yükleme kriterlerinin ve hacim öngörüsünün subjektif seçimini gerektirmektedir. Dolayısıyla, FTM daha karmaşık bir maliyetleme modeli yaratmakta ve böylece ister istemez çok doğru ve faydalı bir yöntem olmaktan çıkmaktadır. Üretim hacimleri değiştiğinde, FTM karları tahmin edememekte ve böylece karar vermekte yetersiz kalabilmektedir.
- FTM, kısıtları dikkate almamakta ve böylece, kapasite fazlası olan kaynakları uygun bir şekilde kullanacak bir farklılaşmaya gidebilecek bilgiyi verememektedir. Eğer bir işletmenin iç kapasite kısıtı varsa (mamullere olan talep üretim kapasitesinden fazlaysa) işletme, sınırlı kaynağın birimi başına her bir mamulün katkısına göre optimal mamul karmasını belirlemelidir.
- İşletme içinde motivasyonun iyi sağlanmaması sonucu, bilgi alınacak kişilerin yeterli katılımını sağlamak mümkün olmayabilmektedir.

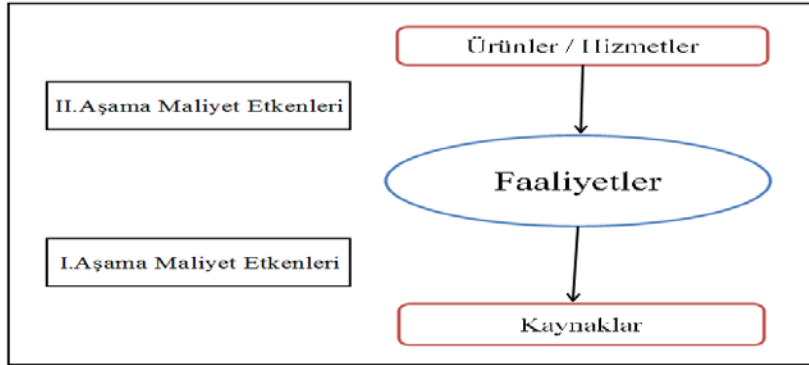
### **2.8.3. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme**

FTM sisteminin bütçeleme faaliyetlerinde kullanılması Faaliyet Tabanlı Bütçeleme olarak adlandırılır. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, faaliyetler için ihtiyaç duyulan kaynakların ilgili bölümlere tahsis edilmesi için yıllık bazda yapılan operasyonel planlar olarak tanımlanabilir. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme'nin son derece önemli bir planlama aracı olmasının nedeni, geleneksel maliyet muhasebesi anlayışıyla sabit maliyet olarak tanımlanan bazı maliyetlerin değişken olabileceğini göstermesidir. (ÖKER, 2003)

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, ürünler ile hizmetlerin üretiminde ve satımında gerekli olan faaliyetlerin maliyetleri üzerinde odaklanmaktadır. FTM’de olduğu gibi Faaliyet Tabanlı Bütçeleme de genel üretim maliyetlerini homojen maliyet havuzlarına ayırmaktadır. Sonraki aşama, sebep-sonuç ilişkisine bağlı olarak belirlenen her bir dolaylı maliyet havuzu için maliyet etkeni belirlemektedir. (HORNGREN, 2003)

Faaliyet Tabanlı Bütçelemede de geleneksel bütçe çalışmalarında olduğu gibi satış tahminlerinden başlayarak kaynak kullanımı ihtiyaç planlamasına giden bir yol izlenir. Geleneksel bütçelemeden farklı olarak maliyetler gider merkezleri bazında değil, faaliyetler bazında bütçelenir. Faaliyet Tabanlı Bütçelemede bilgi akışı Şekil 2.8’de görülmektedir.

Şekil 2.8. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Bilgi Akışı



Kaynak: (ÖKER, 2003)

FTM sisteminde maliyetler 1.derece maliyet etkenleriyle faaliyetlere, buradan da 2.derece maliyet etkenleriyle ürünlere dağıtılarak ürün maliyeti hesaplanır. Faaliyet Tabanlı Bütçelemede ise sistem tersine çalışmaktadır. Ürün üretim miktarları planlanmakta, daha sonra da bu ürünleri üretmek için ihtiyaç duyulan faaliyet düzeyleri (faaliyet seviyesi) 2. derece maliyet etkeni ile belirlenmekte; sonuçta da faaliyetleri gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan kaynaklar ve miktarları ise 1.Derece maliyet etkeniyle belirlenmektedir. Belirlenen bu kaynakların toplamı da gerekli düzenlemelerden sonra fiili bütçeyi oluşturur. (TAŞÇI, 2004)

#### 2.8.4. Süreç İyileştirilmesi ve Faaliyet Tabanlı Yönetim

FTM sistemi süreç iyileştirilmesi kapsamında değerlendirilecek faaliyetlerin belirlenmesi için de kullanılır. FTM sisteminin bu faydası, yöneticiler tarafından en sık yararlanılan özelliğidir. (SWENSON, 1995)

Bu şekilde kullanımı neticesinde “**Faaliyet Tabanlı Yönetim**”<sup>1</sup> şeklinde tanımlanabilir. Temel olarak FTY, faaliyetlerin gereksiz olanlarının elenmesi, işlem sürelerinin kısaltılması, hataların azaltılması üzerine yoğunlaşmaktadır. FTY işletmenin kaynaklarını daha verimli (daha az ve düşük maliyetli) kullanarak daha fazla ürün alma yaklaşımı olarak tanımlanabilir. (COOPER R. v., 1990) (ÖKER, 2003) Durrý’ye göre FTY faaliyet tabanlı maliyet sisteminin yaşama geçirilmesidir. (DRURY, 1989) (ÖKER, 2003) FTY hastanelerden, fabrikalara kadar birçok değişik işletmede kullanılabilir.

FTY içeriğinde iki önemli unsur yer almaktadır. Bunlardan birincisi, **Operasyonel FTY**’dir. Operasyonel FTY, eldeki varlıkların en iyi biçimde kullanılması yoluyla maliyetleri düşürmek ve verimliliği arttırmak olarak açıklanabilir. Bu yaklaşımda talep bir veri olarak kabul edilir ve mümkün olan en az kaynak kullanımı ile bu talebin karşılanmasına çalışılır. Operasyonel FTY ile ya kapasite artışı sağlanır ya da birim faaliyet maliyetlerinin azaltılması yoluyla harcamalarda küçülme sağlanır. (ÖKER, 2003)

Diğeri unsur olan **Stratejik FTY**, faaliyet verimliliğini veri olarak kabul ederken, karlılığı arttırmanın bir yolu olan faaliyetlere olan talepte değişiklik yapmayı hedefler. Örneğin; bir üründen, bir hizmetten veya bir müşteriden elde edilen gelir katlanılan maliyetten daha azsa böyle bir durumda yapılan faaliyetler değerlendirilir ve katkı yaratmayan faaliyetlerin sayısı azaltılmak suretiyle bu olumsuzluk giderilmeye çalışılır. FTM sistemi karlılık analizi için gerekli verilere sahiptir ve işletme yönetimi bu verileri kullanarak daha karlı ürünlere yönelebilir. Stratejik FTY aynı zamanda organizasyonel faaliyetleri azaltıcı yönde oluşacak ürün

---

<sup>1</sup> (Faaliyet Tabanlı Yönetim bu çalışma içerisinde FTY şeklinde kısaltılmaktadır. İngilizce “Activity-Based Management” olarak ifade edilir.)

tasarımı, ürün geliştirme ve tedarikçi ilişkileriyle ilgili kararları da kapsamaktadır. Sonuç olarak, işletme yönetimi FTY anlayışı ile bir yandan belli sayıda faaliyeti daha az maliyetle gerçekleştirmeye çalışırken, diğer taraftan daha az faaliyetle daha çok katkı sağlayan ürünleri seçmeye çalışır. (ÖKER, 2003) Stratejik FTY, maliyeti getirisinden daha yüksek olan faaliyetlerden uzaklaşarak daha karlı faaliyetlere odaklanma yaklaşımıdır.

### **2.8.5. FTM Sisteminin Karlılık Üzerine Etkileri**

İşletmelerin klasik muhasebe sistemlerine olan bağlılığı, son yıllarda, FTM sistemlerinin gelişmesi nedeniyle azalmıştır. Başlangıçta yöneticiler, FTM yaklaşımını mamul maliyetlerinin daha doğru bir şekilde hesaplayan bir araç olarak görmüşlerdir. Fakat FTM doğrudan doğruya yüksek karlara çevrilebilen yönetim faaliyetleri için çok faydalı bir rehber olarak ortaya çıkmıştır. Üstelik FTM yaklaşımı, sadece fabrika içinde değil işletme fonksiyonları açısından da geniş olarak uygulanabilme alanı bulmuştur. (COOPER R. v., 1990)

Yöneticiler, tüm giderleri olduğu gibi, yalnızca mamullere dağıtmaktan kaçınmalıdırlar. Bunun yerine giderleri ayırıp kaynakları tüketen faaliyet düzeylerini karşılaştırmalıdırlar. (COOPER R. v., 1990) Burada önemli olan, yöneticilerin ortaya çıkan giderleri birbirinden ayırarak, farklı mamul veya müşteri grupları için yapılan giderleri o gruplara, aynı mamul için yapılan giderleri ise sadece ilgili gruplara yüklemeleri gerekliliğidir. Hangi gruptan ne kadar üretilip satıldığı, giderlerin yüklenmesi açısından önemli değildir. Çünkü az üretilip satılan bir mamulün maliyeti yüksek olabileceğinden, bu fazlalık diğer mamullere yüklenmemelidir. (TANIŞ V. V., 1993)

Yöneticiler, öncelikle faaliyetlerinin yapılması için gerekli olan kaynak tüketiminin azaltılması için yollar aramalıdırlar. Daha sonra bu tasarruflar kara dönüşecektir. Bu dönüşüm, gerek kaynak tüketiminden tasarruf, gerekse aynı miktardaki kaynak tüketimi yoluyla daha fazla çıktı elde edilmesi ile gerçekleşir. Satış marjını artırıp, faaliyet giderlerini azaltacak unsurların neler olduğunun ortaya

çıkarılabilmesi için yöneticilerin, olayların gerçekte meydana geldiği mikro düzeydeki kaynak tüketimini anlamaya ihtiyaçları vardır. (TANIŞ V. V., 1993)

FTM sistemi, yöneticilerin işlerini mamul veya benzer mamul grupları, müşteri grupları, dağıtım kanalları şeklinde farklı biçimlerde kısımlara ayırmasına da imkan tanır. Böylece, yöneticilerin dikkate aldıkları kısımla daha yakından ilgilenmeleri sağlanmış olur. Ayrıca bu analiz, hangi faaliyetlerin hangi iş kısmıyla ilgili olduğu ve kaynak tüketimi ile gelir sağlamanın birbiri ile nasıl bağlantılı olduğu konusunda da kesin olarak bilgi verir. Bu ilişkileri aydınlatmak sureti ile FTM yöneticilere, karları sağlayan eylemleri nerede dikkate alacağı konusunda da yardımcı olur. (COOPER R. v., 1990)

## **2.9. FTM Sisteminin Türkiye’de Uygulanması**

FTM sisteminin, geleneksel sistemlere göre çok daha doğru bilgiler verdiği görülmektedir. FTM’nin Türkiye’de yaygın olarak uygulanması mümkün görülmemektedir. Bazı büyük işletmeler dışında kalan işletmelerde FTM uygulamasının alt yapısı oluşmamıştır. Her mamul grubu için maliyetlerin doğru olarak hesaplanmasının işletmeler açısından taşıdığı önemin yeteri kadar kavranmamış olması, uygulamanın önündeki en büyük engeldir. FTM’nin ortaya çıkmasına neden olan bilgisayar destekli tasarım ve üretim, esnek üretim sistemleri gibi gelişmiş üretim tekniklerinin Türkiye’de yayılmaya başlamasına ve genel üretim giderlerinin toplam üretim maliyetinin önemli bir kısmını oluşturmasına karşın, FTM gibi maliyeti yüksek bir yöntemi uygulamaya koymak işletmeler açısından rasyonel bulunmamaktadır.

Bu nedenlerden dolayı, FTM’nin Türkiye’de yaygın olarak kullanılmaya başlanması zaman alacaktır. Bu arada ekonominin gelişmişlik düzeyi ve koşulları, FTM uygulamasını ekonomik olmaktan çıkarmaktadır. FTM’nin ortaya çıkmasına neden olan koşullar oluştuğunda, Türkiye’de bu tür uygulamaların oluşması beklenebilir. İşletmelerde maliyetlerin kontrolü, verimliliğin ölçülmesi ve artırılması, gelişmiş üretim tekniklerinin beklenen faydaları sağlanması, zamanında ve doğru bilgi



üretilmesi ile mümkündür. Fiyatlama kararlarının alınması, yeni mamullerin üretimine başlanması, yeterli kar sağlamayan mamullerin üretimine son verilmesi, yine doğru maliyet bilgilerinin elde edilmesi ile ilgilidir. Genel olarak yönetim muhasebesi, yönetime, bu tür kararların alınması için gerekli tüm bilgileri verecek şekilde düzenlenmelidir.

FTM, tüm maliyetleme sorunlarına çözüm getirmemektedir. Bununla birlikte sorunların giderilmesinde yeni bakış açıları kazandırmakta, bu konuda yapılacak çalışmalarda bir dayanak noktası oluşturmaktadır. Uygulandığı pek çok işletmede önemli bir yönetim aracı olarak kabul edilen FTM, standart olarak kabul edilemeyecek bir biçim kazanmamıştır. Bununla birlikte her işletme, yaklaşımın felsefesini benimseyerek kendi üretim yapısına uygun bir sistem geliştirebilmektedir.

FTM birçok açıdan başarılı olmakla birlikte, zor ve maliyetli bir uygulamadır. İşletmeler böyle bir uygulamaya geçmeden önce fayda-maliyet analizini çok iyi yapmalıdırlar. FTM'nin uygulanmasının getireceği ek maliyetler, uygulama sonucu elde edilecek faydayı aşmamalıdır. Nitekim Türkiye'de bu sistemi yerleştirmeye çalışan ancak uygulamaya geçtikten sonra yeterli faydayı sağlayamayan işletmeler olmuştur. Bu işletmeler FTM uygulamasından vazgeçmişlerdir.

Başlangıçta Amerika Birleşik Devletleri'nde, sonra da Avrupa'da mamul ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılmaya başlanan FTM, sadece üretim fonksiyonu açısından değil, tüm işletme fonksiyonları açısından da gelişme göstermektedir. 1990'lı ve 2000'li yıllarda, sistemden yönetim süreciyle bağlantılı performans ölçümlerinde, bütçelemelerde, diğer bazı yönetim kararlarında faydalanabileceği de anlaşılmıştır. Bu gelişmenin nedeni; Faaliyete Dayalı Yönetim (Activity-Based Management) anlayışının, işletmeleri kısa süre içinde daha sağlıklı yapılara kavuşturacağına ilişkin beklentilerdir. (GÜRDAL, 2007)

## 2.10. Hizmet İşletmelerinde FTM Sistemi

FTM'nin 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'nin hizmet işletmelerinde kullanılmasının temeldeki amacı, mal üreten firmalardakinden 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. (ERDEN S. A., 2003) Hizmet işletmelerinde de faaliyetleri, faaliyet maliyet havuzlarını ve maliyet etkenlerini 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 firmalar için olduğu kadar hizmet üreten firmalar için de geçerlidir. Ayrıca faaliyetlerin birim düzeyindeki faaliyetler, parti düzeyindeki faaliyetler, mamul (hizmet) düzeyindeki faaliyetler ve üretim düzeyindeki faaliyetler olarak sınıflandırılmaları da geçerlidir. (ERDEN S. A., 2003)

FTM'nin hizmet üreten işletmelerde 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 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. (GARRISON, 2003) (ERDEN S. A., 2003)

### 3. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ ÖZEL BİR EĞİTİM KURUMU UYGULAMASI

Çalışmanın bu bölümünde İstanbul ilinde faaliyet gösteren ilk ve orta kademeli özel bir eğitim kurumunda faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin maliyetler üzerine katkısı olup olmadığının araştırılmasına yönelik bir uygulamaya yer verilecektir.

#### 3.1. Eğitim Kurumu İle İlgili Genel Bilgiler

Kurum 3.000 m<sup>2</sup> kapalı alan, 4.000 m<sup>2</sup> açık alan üzerine kuruludur. Kurum özel bir kolej olarak eğitim öğretime, İstanbul ili Kadıköy ilçesinde, İlkokul ve Ortaokul olarak iki kademede, 2013-2014 eğitim öğretim yılında 740 öğrenci ile devam etmektedir. I.Kademede her derslikte 20'şer öğrenci olmak üzere 19 derslik yer almaktadır, II.Kademede ise; her derslikte 18'er öğrenci olmak üzere 20 derslik yer almaktadır. Öğretim yılı başında I.Kademede 80, II.Kademede 72 öğrenci kuruma yeni kayıt yaptırmıştır. Eğitim kurumu ile ilgili genel bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 3.1. Eğitim kurumu ile ilgili genel bilgiler**

|                                    |  |
|------------------------------------|--|
| Maliyet Analizi Yapılacak Bölümler | I.Kademe (1., 2., 3., 4. Sınıflar)                 |
|                                    | II.Kademe (5., 6., 7., 8. Sınıflar)                |
| Maliyeti Hesaplanacak Süre         | 1 Öğretim Yılı (Eylül 2013-Ağustos 2014)           |
|                                    | Yeni Kayıt 140 Öğrenci (80 I.Kademe, 60 II.Kademe) |
| Öğrenci Sayıları                   | I.Kademe 300 Öğrenci                               |
|                                    | II.Kademe 300 Öğrenci                              |
| Hizmet Satış Fiyatı                | I.Kademe 15.500                                    |
|                                    | II.Kademe 12.250                                   |
| Derslik Sayısı                     | I. Kademe 19                                       |
|                                    | II. Kademe 20                                      |

### 3.1.1. Eğitim Kurumu Hizmet Satış Bütçesi

Kurumun 2013-2014 öğretim yılı itibariyle kademelerde oluşan hizmet fiyatları tabloda gösterilmiştir. Yemek ve servis hizmetlerinin ücreti, eğitim ücretine dahildir.

**Tablo 3.2. Eğitim kurumu hizmet satış bütçesi**

| Hizmet Satış Bütçesi |               | FİYAT | MİKTAR | TUTAR (tl/yıl)         |
|----------------------|---------------|-------|--------|------------------------|
| I.Kademe             | Yeni Kayıt    | 15500 | 80     | 1.240.000,00 ₺         |
|                      | Devam Eden    | 15500 | 300    | 4.650.000,00 ₺         |
| II.Kademe            | Yeni Kayıt    | 12250 | 60     | 735.000,00 ₺           |
|                      | Devam Eden    | 12250 | 300    | 3.675.000,00 ₺         |
|                      | <b>TOPLAM</b> |       |        | <b>10.300.000,00 ₺</b> |

### 3.1.2. Eğitim Kurumu Kaynak Maliyetleri

Kurumun idari ve mali personelleriyle yapılan görüşmeler neticesinde eğitim kurumunda 2013/2014 eğitim yılında gerçekleşen kaynak maliyetleri Tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 3.3. Eğitim Kurumu Kaynak Maliyetleri**

| <b>KAYNAK MALİYETLERİ</b>                              |
|--|
| <b>1-ÜCRET MALİYETLERİ</b>                             |
| 1.1.Personel Ücretleri                                 |
| 1.1.1.Ücret Maliyetleri                                |
| 1.1.2.Ek Ders Maliyetleri                              |
| 1.2.Ücret Kesintileri                                  |
| 1.2.1.SGK Kesintileri                                  |
| <b>2-DIŞARIDAN SAĞLANAN VARLIK, FAYDA VE HİZMETLER</b> |
| 2.1.Elektrik Su Yakıt Temizlik Maliyetleri             |
| 2.1.1.Elektrik Maliyetleri                             |
| 2.1.2.Su Maliyetleri                                   |
| 2.1.3.Yakıt Maliyetleri                                |
| 2.1.4.Temizlik Maliyetleri                             |
| 2.2.Haberleşme Maliyetleri                             |
| 2.2.1.Telefon Maliyetleri                              |
| 2.2.2.İnternet Maliyetleri                             |
| 2.2.3.Posta Maliyetleri                                |
| 2.2.4.Kargo/Nakliye Maliyetleri                        |
| 2.3.Seviye Tespit Sınavları                            |
| 2.4.Tamirat-Tadilat İşleri                             |
| 2.5.İkram-Ağırlama Maliyetleri                         |
| 2.6.Dergi Doküman Maliyetleri                          |
| 2.7.Eğitim Organizasyon Maliyetleri                    |
| 2.8.Kırtasiye Maliyetleri                              |
| <b>3-TEŞİS DÜZEYİNDE TÜKETİLEN KAYNAK MALİYETLERİ</b>  |
| 3.1.Yolluk ve Seyahat Maliyetleri                      |
| 3.2.Öz-Der Aidatı                                      |
| 3.3.MTV (Motorlu Taşıtlar Vergisi) Maliyetleri         |
| 3.4.Eğitim Öğretim Harçları                            |
| <b>4-AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI</b>                 |
| 4.1.Bina Amortismanı                                   |
| 4.2.Taşıtlar Amortismanı                               |
| 4.3.Eğitim Araç Gereçlerin Amortismanı                 |

### **3.1.2.1. Ücretler**

Kurumda 1 genel müdür, 1 müdür, 4 müdür yardımcısı, 2 rehber öğretmen, 42 öğretmen, 6 muhasebe personeli, 3 teknik personel, 5 temizlik personeli, 4 güvenlik görevlisi, 2 danışma görevlisi, 2 büro elemanı olmak üzere toplam 72 personel bulunmaktadır.

**Tablo 3.4. Ücretli Personel Listesi**

| Ücretli Maliyet Çeşitleri    | Çalışan Sayısı |
|------------------------------|----------------|
| Genel Müdür                  | 1              |
| Müdür                        | 1              |
| I.Kademe Müdür Yardımcısı 1  | 1              |
| I.Kademe Müdür Yardımcısı 2  | 1              |
| II.Kademe Müdür Yardımcısı 1 | 1              |
| II.Kademe Müdür Yardımcısı 2 | 1              |
| I.Kademe Öğretmen            | 18             |
| II.Kademe Öğretmen           | 24             |
| I.Kademe Rehber Öğretmen     | 1              |
| II.Kademe Rehber Öğretmen    | 1              |
| Muhasebeci                   | 6              |
| Teknik Personel              | 3              |
| Temizlik Personeli           | 5              |
| Güvenlik                     | 4              |
| Danışma                      | 2              |
| Büro Elemanı                 | 2              |
| <b>TOPLAM</b>                | <b>72</b>      |

### 3.1.2.2. Dışarıdan Sağlanan Varlık, Fayda ve Hizmetler

Dışarıdan sağlanan varlık, fayda ve hizmetler; alan temelli kaynak maliyetleri, (elektrik, su, yakıt, temizlik, bina amortismanı) telefon, internet, posta, kargo/nakliye, seviye tespit sınavları, tamirat/tadilat işleri ve ikram-ağırlama, dergi doküman maliyetleri, eğitim organizasyon maliyetleri ve kırtasiye maliyetlerinden oluşmaktadır. Dışarıdan sağlanan varlık, fayda ve hizmetler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 3.5. Dışarıdan Sağlanan Kaynak Maliyetleri**

|  |
|--|
| <b>Alan Temelli Kaynak Maliyetleri</b> |
| <b>Elektrik Maliyeti</b>               |
| <b>Su Maliyeti</b>                     |
| <b>Doğalgaz Maliyeti</b>               |
| <b>Temizlik Maliyeti</b>               |
| <b>Bina Amortismanı</b>                |

|   |
|---|
| <b>DIŞARIDAN SAĞLANAN KAYNAK MALİYETİ</b> |
| <b>Telefon Maliyetleri</b>                |
| <b>İnternet Maliyetleri</b>               |
| <b>Posta Maliyetleri</b>                  |
| <b>Kargo/Nakliye Maliyetleri</b>          |
| <b>Seviye Tespit Sınavları</b>            |
| <b>Tamirat-Tadilat İşleri</b>             |
| <b>İkram-Ağırlama Maliyetleri</b>         |
| <b>Dergi Doküman Maliyetleri</b>          |
| <b>Eğitim Organizasyon Maliyetleri</b>    |
| <b>Kırtasiye Maliyetleri</b>              |

### 3.1.2.3. Tesis Düzeyinde Kaynak Maliyetleri

Tesis düzeyinde kaynak maliyetleri; yolluk ve seyahat maliyetleri, Öz-Der (Özel Eğitim Derneği) aidatı, taşıt amortismanı, MTV (Motorlu Taşıtlar Vergisi) ve eğitim öğretim harçlarından oluşmaktadır. Tesis düzeyinde kaynak maliyetleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 3.6. Tesis Düzeyinde Tüketilen Kaynak Maliyetleri**

| <b>TESİS DÜZEYİNDE TÜKETİLEN<br/>KAYNAK MALİYETLERİ</b> |
|---|
| <b>Yolluk ve Seyahat Maliyetleri</b>                    |
| <b>Öz-Der Aidatı</b>                                    |
| <b>Taşıt Amortismanı</b>                                |
| <b>MTV (Motorlu Taşıtlar Vergisi)<br/>Giderleri</b>     |
| <b>Eğitim Öğretim Harçları</b>                          |

### 3.1.2.4. Amortisman ve Tükenme Payları

Amortisman ve Tükenme Payları; bina amortismanı, taşıt amortismanı ve eğitim araç gereçlerinin amortismanı maliyetlerinden oluşmaktadır. Bina amortismanı; alan temelli kaynak maliyetlerinin içinde, taşıt amortismanı; tesis düzeyindeki kaynak maliyetlerinin içinde incelendiği için, çalışmamız süresince bu grupta sadece eğitim araç gereçlerinin amortismanı verilecektir. Eğitim araç gereçleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 3.7. Eğitim Araç Gereçleri**

| <b>YÖNETİM ARAÇ GEREÇLERİ</b>  | <b>SINIF İÇİ EĞİTİM ARAÇ GEREÇLERİ</b> |
|--------------------------------|--|
| Masa, Sandalye                 | Öğrenci Sıra, Masa                     |
| Bilgisayarlar                  | Akıllı Tahtalar                        |
| Fotokopi Makineleri            | Atatürk Köşesi                         |
| Yazıcılar                      | Öğretmen Kursüleri                     |
| Televizyonlar                  | Sınıf Askılıklar                       |
| Telefonlar                     | Panolar                                |
| Projeksiyon Cihazları          |  |
| Büro Mobilyaları               |  |
| Eğitim Mobilyaları             |  |
| Panolar                        |  |
| Spor Ekipmanları               |  |
| Isıtma Sistemleri              |  |
| Kontrol ve Güvenlik Sistemleri |  |

### **3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması**

Faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması yapılan işletmemizde işlem adımları aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir.

- Faaliyetler ve Görevleri
- Kaynak Listesi ve Kaynak Tüketim Etkenleri
- Kaynak Maliyetlerinin Bütçelenmesi Ve Faaliyet Maliyetlerine Yüklenmesi
- Ana Ve Alt Faaliyet Maliyetlerinin Bütçelenmesi
- Destek Faaliyet Maliyetinin Ana Faaliyet Maliyetlerine Yüklenmesi
- Ana Faaliyet Maliyetlerinin Çıktılara (Ürünlere) Yüklenmesi
- Faaliyet Maliyetlerinin Çıktılara (Ürünlere) Yüklenmesi

#### **3.2.1. Faaliyetler ve Görevler**

Kurumda ilk olarak yıl boyunca yapılan her türlü faaliyet sıralanmış, sonrasında faaliyetler belirli gruplar altında toplanarak, kurumun en temel faaliyetleri belirlenmiştir. Buna göre; öğrenci işlemleri ve öğrenim eğitim olmak üzere iki temel faaliyet ortaya çıkmış, bir de destek faaliyeti olan genel okul yönetimi faaliyeti



belirlenmiştir. Uygulama süresince öğrenim eğitim faaliyeti; oryantasyon, eğitim öğretim ve rehberlik hizmetleri olmak üzere üç alt faaliyette takip edilecek, son aşamada ise ana faaliyete aktarılacaktır. Kurumdaki faaliyetler ve oluşturulan faaliyet havuzları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 3.8. Faaliyetler ve Faaliyet Havuzları**

| <b>FAALİYET HAVUZLARI</b>  | <b>GÖREVLER</b>  |  |   |
|--|--|--|---|
| <b>1. Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti</b>                      | <p>Kayıt için kayıt ofislerinin kurulması ve veli ve öğrencilerin kayıt ofisine gelmeleri okula ilk kez kayıt yaptıracak olan öğrencilerin ilgili müdür yardımcısıyla görüştürülmesi</p> <p>Müdür yardımcılarının öğrencilere seviye tespit sınavı yapması</p> <p>Öğrencilerin sınavlarının bilgi işlem tarafından ölçme değerlendirilmeye tabi tutulması</p> <p>Sınavda başarılı olan öğrencilerle müdür yardımcısının kayıt durumunu değerlendirmesi</p> <p>Kayıt yaptırmaya hak kazanan öğrencilerden kayıt yaptırmak isteyenlerin Muhasebe bürosuna yönlendirilerek muhasebe kaydının yapılması</p> <p>muhasebe kayıt işlemleri ardından büro ofisinde okul kaydının yaptırılması</p> <p>Kayıtlı olan diğer I. ve II. kademe öğrencilerinin kayıtlarını yenilemek için muhasebe kayıt işlemlerini yaptırması</p> <p>Öğrencilerin tamamının yıl içindeki bilgi giriş işlemlerinin yapılması</p> <p>Öğrencilerin yıl içindeki bilgi ve belge saklama işlemleri</p> <p>Öğrencilerin muhasebe ve büro bölümünden çıkış işlemlerinin yapılması</p> <p>Mezuniyet gecesinin düzenlenmesi (Davetiyeler, yemek, organizasyon, yıllık, tören, vb.)</p> |  |   |
| <b>2. Faaliyet: Öğrenim Eğitim</b>                                   | <p><b>Eğitim Öğretim (Alt Faaliyet)</b></p> <p>Derslerin öğretim yılında öğretmenler tarafından anlatılması</p> <p>Velilerin toplantıya telefon ve posta yollarıyla davet edilmesi</p> <p>Sınıftoplantıları yapılması</p> <p>Öğrenci durumlarının velilere SMS ve posta yoluyla gönderilmesi</p> <p>Ara karnelerin posta yoluyla gönderilmesi</p> <p>Kulüp Faaliyetlerinin organize edilmesi</p> <p>Sportif Faaliyetler</p>  | <p><b>Rehberlik Hizmetleri (Alt Faaliyet)</b></p> <p>Öğrenci rehberlik seminerleri</p> <p>Öğretmen rehberlik seminerleri</p> <p>Anne-Baba eğitimleri</p> <p>Kişilik testlerinin uygulanması</p> <p>Kişilik testlerinin değerlendirilmesi</p> <p>Problemlili öğrencilerle rehberlik servisi görüşmeleri</p> <p>Başarı-Motivasyon seminerleri</p> <p>Ölçme ve Değerlendirilmelerin yapılması</p> <p>Lise giriş sınavları bilgilendirilmesi</p> | <p><b>Oryantasyon (Alt Faaliyet)</b></p> <p>Yeni kayıt yaptıran öğrencilere eğitim dönemi öncesi ders anlatımı</p> <p>Verilen derslerin sonunda öğrencilerin sınava tabii tutulması ve değerlendirilmesi</p> <p>Sınav sonuçlarına göre öğrencilerin seviyelerine uygun sınıflara yerleştirilmesi</p> <p>Öğrencilere okulu tanıtırma amaçlı sosyal faaliyet ve anket çalışmaları yapılması</p> |
| <b>3. Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti</b> | <p>Okul yönetimi işi</p> <p>Kurumun iç temizliğinin ve çevre temizliğinin yapılması</p> <p>Kurumun iç ve dış bölümlerinin güvenliğinin sağlanması</p> <p>Kurumun kendi bünyesinde ulaşım hizmetlerinin yapılması</p> <p>Kurumun telefon ve karşılama hizmetlerinin yapılması</p> <p>Muhasebe faaliyetleri</p> <p>Kurumun resmi işlerinin yürütülmesi</p> <p>Sınıfların ve bina iç ve dış çevresinin tadilat ve tamiratının yapılması</p> <p>Eğitim araç-gerecinin bakım onarımının yapılması</p> <p>Makine ve demişbaşların bakım onarımının yapılması</p>   |  |   |

### 3.2.2. Kaynak Listesi Ve Kaynak Tüketim Etkenleri

FTM sisteminin uygulanması için ikinci aşamada yapılması gereken; kuruma ait indirekt maliyetlerin birinci aşamada dağıtılması için, kaynak tüketim etkenlerinin belirlenmesidir. Kaynak listesi ve kaynak tüketim etkenleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.9. Kaynak Tüketim Etkenleri

| Kaynak Tüketim Etkenleri                               |  |
|--|--|
| Kaynaklar  | Kaynak Tüketim Etkenleri   |
| <b>1-ÜCRET MALİYETLERİ</b>                             | -  |
| 1.1. Personel Ücretleri                                | Faaliyetlerde Çalışma Süreleri   |
| 1.1.1. Ücret Maliyetleri                               | Faaliyetlerde Çalışma Süreleri   |
| 1.1.2. Ek Ders Maliyetleri                             | Faaliyetlerde Çalışma Süreleri   |
| 1.2. Ücret Kesintileri                                 |  |
| 1.2.1. SGK Kesintileri                                 | Faaliyetlerde Çalışma Süreleri   |
| <b>2-DIŞARIDAN SAĞLANAN VARLIK, FAYDA VE HİZMETLER</b> |  |
| 2.1. Elektrik Su Yalıtım Temizlik Maliyetleri          |  |
| 2.1.1. Elektrik Maliyetleri                            | Alan m <sup>2</sup> * Kullanılan Süre  |
| 2.1.2. Su Maliyetleri                                  | Alan m <sup>2</sup> * Kullanılan Süre  |
| 2.1.3. Yalıtım Maliyetleri                             | Alan m <sup>2</sup> * Kullanılan Süre  |
| 2.1.4. Temizlik Maliyetleri                            | Alan m <sup>2</sup> * Kullanılan Süre  |
| 2.2. Haberleşme Maliyetleri                            | Genel Okul Yönetim Faaliyetine, Eğitim Öğretim Faaliyetine ve Rehberlik Hizmetleri faaliyetine direkt aktarılmıştır  |
| 2.2.1. Telefon Maliyetleri                             |  |
| 2.2.2. İnternet Maliyetleri                            |  |
| 2.2.3. Posta Maliyetleri                               | Faaliyetlere oranlanarak dağıtılmaktadır.  |
| 2.2.4. Kargo/Nakliye Maliyetleri                       | Faaliyetlere oranlanarak dağıtılmaktadır.  |
| 2.3. Sınav ve Tespit Sınavları Maliyetleri             | Sınavla Katılan Öğrenci Sayısına Göre Öğrenci İşlemi Maliyetine direkt aktarılmıştır   |
| 2.4. Tamir-Tadilat İşleri Maliyetleri                  | Genel Okul Yönetim Faaliyetine direkt aktarılmıştır  |
| 2.5. İkam-Açulama Maliyetleri                          | Veli Toplantılarına katılan veli sayısına göre Öğrenci İşleri Faaliyetine direkt aktarılmıştır   |
| 2.6. Dergi-Doküman Maliyetleri                         | Eğitim Öğretim Faaliyetine direkt aktarılmıştır  |
| 2.7. Eğitim Organizasyon Maliyetleri                   | Eğitim Öğretim Faaliyetine direkt aktarılmıştır  |
| 2.8. Kütüphane Maliyetleri                             | Genel Okul Yönetim Faaliyetine ve Öğrenci İşleri Faaliyetine direkt aktarılmıştır  |
| <b>3-TEKİR DÜZEYİNDE TÜKETİLEN KAYNAK MALİYETLERİ</b>  |  |
| 3.1. Yolluk ve Seyahat Maliyetleri                     | Genel Okul Yönetim Faaliyetine direkt aktarılmıştır  |
| 3.2. ÖZ-Dev Aidatı                                     | Eğitim Öğretim Faaliyetine direkt aktarılmıştır  |
| 3.3. MTV (Motorlu Taahhüt Vergisi) Maliyetleri         | Genel Okul Yönetim Faaliyetine direkt aktarılmıştır  |
| 3.4. Eğitim Öğretim Harçları                           | Eğitim Öğretim Faaliyetine direkt aktarılmıştır  |
| <b>4-AMORTİMAN VE TÜKENME PAYLARI</b>                  |  |
| 4.1. Bina Amortismanı                                  | Alan m <sup>2</sup> * Kullanılan Süre  |
| 4.2. Taahhüt Amortismanı                               | Genel Okul Yönetim Faaliyetine direkt aktarılmıştır  |
| 4.3. Eğitim Araç Gereçlerin Amortismanı                | Yönetim Araç Gereçleri Amortismanı faaliyetlere oranlanarak dağıtılmaktadır. Sınıf içi eğitim araç gereçleri amortismanı Eğitim Öğretim Faaliyetine direkt aktarılmıştır |

### 3.2.3. Kaynak Maliyetlerinin Bütçelenmesi Ve Faaliyet Maliyetlerine Yüklenmesi

Faaliyet maliyetlerinin hesaplanmasında bazı maliyet grupları özellik arz etse de, genel olarak faaliyetlerde tüketilen kaynaklar dikkate alınacaktır. İncelenen eğitim kurumundaki tüm kaynaklar incelenen yıl baz alınarak diğer yıl için bütçelenmiş rakamlar ortaya konacaktır.

#### 3.2.3.1. Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi

Ücretler; brüt ücret, SGK (Sosyal Güvenlik Kurumu) işveren kesintileri ve ek ders ücretlerinden oluşmaktadır. Çalışanların faaliyetlerde çalışma süreleri dikkate alınarak, faaliyetlerdeki ücret maliyetlerine ulaşılmıştır. Çalışanların aylar itibariyle, faaliyetlerdeki çalışma performansları farklı olduğu için; ücret maliyetleri aylar itibariyle değerlendirilecektir. Her bir çalışanın brüt ücreti ve SGK işveren kesintisi birlikte değerlendirilecektir. Eğitim işinde çalışanların aylar itibariyle ortalama ek ders ücretleri ayrıca dikkate alınacaktır.

**Tablo 3.10. Genel Müdür Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

|  | Genel Müdür Ek Ders Ücreti |              |              |              |              | Toplam: 2.650 |              |              |              |              |              |              | TOPLAM        |
|--|----------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
|  | Ocak                       | Şubat        | Mart         | Nisan        | Mayıs        | Haziran       | Temmuz       | Ağustos      | Eylül        | Ekim         | Kasım        | Aralık       |               |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      | 2.650                      |              |              |              |              | 2.650         |              |              |              |              |              |              | 5.300         |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |                            | 2.650        |              |              |              |               |              |              | 2.650        |              |              |              | 5.300         |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |                            |              | 2.650        |              |              |               |              |              |              | 2.650        |              |              | 5.300         |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0                          | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |                            |              |              | 2.650        | 2.650        |               | 2.650        | 2.650        |              |              | 2.650        | 2.650        | 15.900        |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>2.650</b>               | <b>2.650</b> | <b>2.650</b> | <b>2.650</b> | <b>2.650</b> | <b>2.650</b>  | <b>2.650</b> | <b>2.650</b> | <b>2.650</b> | <b>2.650</b> | <b>2.650</b> | <b>2.650</b> | <b>31.800</b> |

|  | Genel Müdür Brüt Ücreti ve SGK İşveren Kesintileri |               |               |               |               | Toplam: 10.750 |               |               |               |               |               |               | TOPLAM         |
|--|--|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|
|  | Ocak   | Şubat         | Mart          | Nisan         | Mayıs         | Haziran        | Temmuz        | Ağustos       | Eylül         | Ekim          | Kasım         | Aralık        |                |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      | 10.750   |               |               |               |               | 10.750         |               |               |               |               |               |               | 21.500         |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |  | 10.750        |               |               |               |                |               |               | 10.750        |               |               |               | 21.500         |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |  |               | 10.750        |               |               |                |               |               |               | 10.750        |               |               | 21.500         |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0  | 0             | 0             | 0             | 0             | 0              | 0             | 0             | 0             | 0             | 0             | 0             | 0              |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |  |               |               | 10.750        | 10.750        |                | 10.750        | 10.750        |               |               | 10.750        | 10.750        | 64.500         |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>10.750</b>                                      | <b>10.750</b> | <b>10.750</b> | <b>10.750</b> | <b>10.750</b> | <b>10.750</b>  | <b>10.750</b> | <b>10.750</b> | <b>10.750</b> | <b>10.750</b> | <b>10.750</b> | <b>10.750</b> | <b>129.000</b> |

Kurum Genel Müdürü; 12 ay boyunca hizmet verdiği için, tüm ücret maliyetleri aylara faaliyet çalışma oranlarına göre dağıtılmıştır.

**Tablo 3.11. Müdür Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

|  | Müdür Ek Ders Ücreti |              |              |              |              | Toplam: 2.500 |              |              |              |              |              |              |               |
|--|----------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
|  | Ocak                 | Şubat        | Mart         | Nisan        | Mayıs        | Haziran       | Temmuz       | Ağustos      | Eylül        | Ekim         | Kasım        | Aralık       | TOPLAM        |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      | 2.500                |              |              |              |              | 2.500         |              |              |              |              |              |              | 5.000         |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |                      | 2.500        |              |              |              |               |              |              | 2.500        |              |              |              | 5.000         |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |                      |              | 2.500        |              |              |               |              |              |              | 2.500        |              |              | 5.000         |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0                    | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |                      |              |              | 2.500        | 2.500        |               | 2.500        | 2.500        |              |              | 2.500        | 2.500        | 15.000        |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>2.500</b>         | <b>2.500</b> | <b>2.500</b> | <b>2.500</b> | <b>2.500</b> | <b>2.500</b>  | <b>2.500</b> | <b>2.500</b> | <b>2.500</b> | <b>2.500</b> | <b>2.500</b> | <b>2.500</b> | <b>30.000</b> |

|  | Müdür Brüt Ücreti SGK İşveren Kesintileri |              |              |              |              | Toplam: 9.100 |              |              |              |              |              |              |                |
|--|---|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|----------------|
|  | Ocak                                      | Şubat        | Mart         | Nisan        | Mayıs        | Haziran       | Temmuz       | Ağustos      | Eylül        | Ekim         | Kasım        | Aralık       | TOPLAM         |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      | 9.100                                     |              |              |              |              | 9.100         |              |              |              |              |              |              | 18.200         |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |   | 9.100        |              |              |              |               |              |              | 9.100        |              |              |              | 18.200         |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |   |              | 9.100        |              |              |               |              |              |              | 9.100        |              |              | 18.200         |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0   | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0              |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |   |              |              | 9.100        | 9.100        |               | 9.100        | 9.100        |              |              | 9.100        | 9.100        | 54.600         |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>9.100</b>                              | <b>9.100</b> | <b>9.100</b> | <b>9.100</b> | <b>9.100</b> | <b>9.100</b>  | <b>9.100</b> | <b>9.100</b> | <b>9.100</b> | <b>9.100</b> | <b>9.100</b> | <b>9.100</b> | <b>109.200</b> |

Kurum Müdürü; 12 ay boyunca hizmet verdiği için, tüm ücret maliyetleri aylara faaliyet çalışma oranlarına göre dağıtılmıştır.

**Tablo 3.12. Müdür Yardımcısı-1 Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

|  | I.Kademe Müdür Yard.1 Ek Ders Ücreti |              |              |              |              | Toplam: 2.430 |              |              |              |              |              |              | TOPLAM        |
|--|--------------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
|  | Ocak                                 | Şubat        | Mart         | Nisan        | Mayıs        | Haziran       | Temmuz       | Ağustos      | Eylül        | Ekim         | Kasım        | Aralık       |               |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      | 2.430                                |              |              |              |              | 2.430         |              |              |              |              |              |              | 4.860         |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |                                      | 2.430        |              |              |              |               |              |              | 2.430        |              |              |              | 4.860         |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |                                      |              | 2.430        |              | 2.430        |               |              |              |              | 2.430        |              | 2.430        | 9.720         |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0                                    | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |                                      |              |              | 2.430        |              |               | 2.430        | 2.430        |              |              |              | 2.430        | 9.720         |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>2.430</b>                         | <b>2.430</b> | <b>2.430</b> | <b>2.430</b> | <b>2.430</b> | <b>2.430</b>  | <b>2.430</b> | <b>2.430</b> | <b>2.430</b> | <b>2.430</b> | <b>2.430</b> | <b>2.430</b> | <b>29.160</b> |

|  | I.Kademe Müdür Yard.1 Brüt Ücreti SGK İşveren Kesintileri |              |              |              |              | Toplam: 9.000 |              |              |              |              |              |              | TOPLAM         |
|--|---|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|----------------|
|  | Ocak  | Şubat        | Mart         | Nisan        | Mayıs        | Haziran       | Temmuz       | Ağustos      | Eylül        | Ekim         | Kasım        | Aralık       |                |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      | 9.000   |              |              |              |              | 9.000         |              |              |              |              |              |              | 18.000         |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |   | 9.000        |              |              |              |               |              |              | 9.000        |              |              |              | 18.000         |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |   |              | 9.000        |              | 9.000        |               |              |              |              | 9.000        |              | 9.000        | 36.000         |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0   | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0              |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |   |              |              | 9.000        |              |               | 9.000        | 9.000        |              |              |              | 9.000        | 36.000         |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>9.000</b>  | <b>9.000</b> | <b>9.000</b> | <b>9.000</b> | <b>9.000</b> | <b>9.000</b>  | <b>9.000</b> | <b>9.000</b> | <b>9.000</b> | <b>9.000</b> | <b>9.000</b> | <b>9.000</b> | <b>108.000</b> |

I.Kademe Müdür Yardımcısı-1 12 ay boyunca hizmet verdiği için, tüm ücret maliyetleri aylara faaliyet çalışma oranlarına göre dağıtılmıştır.

**Tablo 3.13. Müdür Yardımcısı-2 Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

|  | I.Kademe Müdür Yard.2 Ek Ders Ücreti |              |              |              |              | Toplam: 2.400 |              |              |              |              |              |              | TOPLAM        |
|--|--------------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
|  | Ocak                                 | Şubat        | Mart         | Nisan        | Mayıs        | Haziran       | Temmuz       | Ağustos      | Eylül        | Ekim         | Kasım        | Aralık       |               |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      | 2.400                                |              |              |              |              | 2.400         |              |              |              |              |              |              | 4.800         |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |                                      | 2.400        |              |              |              |               |              |              | 2.400        |              |              |              | 4.800         |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |                                      |              | 2.400        |              | 2.400        |               |              |              |              | 2.400        |              | 2.400        | 9.600         |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0                                    | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |                                      |              |              | 2.400        |              |               | 2.400        | 2.400        |              |              |              | 2.400        | 9.600         |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>2.400</b>                         | <b>2.400</b> | <b>2.400</b> | <b>2.400</b> | <b>2.400</b> | <b>2.400</b>  | <b>2.400</b> | <b>2.400</b> | <b>2.400</b> | <b>2.400</b> | <b>2.400</b> | <b>2.400</b> | <b>28.800</b> |

|  | I.Kademe Müdür Yard.2 Brüt Ücreti SGK İşveren Kesintileri |              |              |              |              | Toplam: 8.970 |              |              |              |              |              |              | TOPLAM         |
|--|---|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|----------------|
|  | Ocak  | Şubat        | Mart         | Nisan        | Mayıs        | Haziran       | Temmuz       | Ağustos      | Eylül        | Ekim         | Kasım        | Aralık       |                |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      | 8.970   |              |              |              |              | 8.970         |              |              |              |              |              |              | 17.940         |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |   | 8.970        |              |              |              |               |              |              | 8.970        |              |              |              | 17.940         |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |   |              | 8.970        |              | 8.970        |               |              |              |              | 8.970        |              | 8.970        | 35.880         |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0   | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0              |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |   |              |              | 8.970        |              |               | 8.970        | 8.970        |              |              |              | 8.970        | 35.880         |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>8.970</b>  | <b>8.970</b> | <b>8.970</b> | <b>8.970</b> | <b>8.970</b> | <b>8.970</b>  | <b>8.970</b> | <b>8.970</b> | <b>8.970</b> | <b>8.970</b> | <b>8.970</b> | <b>8.970</b> | <b>107.640</b> |

I.Kademe Müdür Yardımcısı-2 12 ay boyunca hizmet verdiği için, tüm ücret maliyetleri aylara faaliyet çalışma oranlarına göre dağıtılmıştır.

**Tablo 3.14. Müdür Yardımcısı-3 Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

|  | II.Kademe Müdür Yard.1 Ek Ders Ücreti |              |              |              |              | Toplam: 2.370 |              |              |              |              |              |              | TOPLAM        |
|--|---------------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
|  | Ocak                                  | Şubat        | Mart         | Nisan        | Mayıs        | Haziran       | Temmuz       | Ağustos      | Eylül        | Ekim         | Kasım        | Aralık       |               |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      | 2.370                                 |              |              |              |              | 2.370         |              |              |              |              |              |              | 4.740         |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |                                       | 2.370        |              |              |              |               |              |              | 2.370        |              |              |              | 4.740         |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |                                       |              | 2.370        |              | 2.370        |               |              |              |              | 2.370        |              | 2.370        | 9.480         |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0                                     | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |                                       |              |              | 2.370        |              |               | 2.370        | 2.370        |              |              |              | 2.370        | 9.480         |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>2.370</b>                          | <b>2.370</b> | <b>2.370</b> | <b>2.370</b> | <b>2.370</b> | <b>2.370</b>  | <b>2.370</b> | <b>2.370</b> | <b>2.370</b> | <b>2.370</b> | <b>2.370</b> | <b>2.370</b> | <b>28.440</b> |

|  | II.Kademe Müdür Yard.1 Brüt Ücreti SGK İşveren Kesintileri |              |              |              |              | Toplam: 8.400 |              |              |              |              |              |              | TOPLAM         |
|--|--|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|----------------|
|  | Ocak   | Şubat        | Mart         | Nisan        | Mayıs        | Haziran       | Temmuz       | Ağustos      | Eylül        | Ekim         | Kasım        | Aralık       |                |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      | 8.400  |              |              |              |              | 8.400         |              |              |              |              |              |              | 16.800         |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |  | 8.400        |              |              |              |               |              |              | 8.400        |              |              |              | 16.800         |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |  |              | 8.400        |              | 8.400        |               |              |              |              | 8.400        |              | 8.400        | 33.600         |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0  | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0              |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |  |              |              | 8.400        |              |               | 8.400        | 8.400        |              |              |              | 8.400        | 33.600         |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>8.400</b>   | <b>8.400</b> | <b>8.400</b> | <b>8.400</b> | <b>8.400</b> | <b>8.400</b>  | <b>8.400</b> | <b>8.400</b> | <b>8.400</b> | <b>8.400</b> | <b>8.400</b> | <b>8.400</b> | <b>100.800</b> |

II.Kademe Müdür Yardımcısı-1 12 ay boyunca hizmet verdiği için, tüm ücret maliyetleri aylara faaliyet çalışma oranlarına göre dağıtılmıştır.

**Tablo 3.15. Müdür Yardımcısı-4 Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

|  | II.Kademe Müdür Yard.2 Ek Ders Ücreti |              |              |              |              | Toplam: 2.485 |              |              |              |              |              |              |               |
|--|---------------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
|  | Ocak                                  | Şubat        | Mart         | Nisan        | Mays         | Haziran       | Temmuz       | Ağustos      | Eylül        | Ekim         | Kasım        | Aralık       | TOPLAM        |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      | 2.485                                 |              |              |              |              | 2.485         |              |              |              |              |              |              | 4.970         |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |                                       | 2.485        |              |              |              |               |              |              | 2.485        |              |              |              | 4.970         |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |                                       |              | 2.485        |              | 2.485        |               |              |              |              | 2.485        |              | 2.485        | 9.940         |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0                                     | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |                                       |              |              | 2.485        |              |               | 2.485        | 2.485        |              |              |              | 2.485        | 9.940         |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>2.485</b>                          | <b>2.485</b> | <b>2.485</b> | <b>2.485</b> | <b>2.485</b> | <b>2.485</b>  | <b>2.485</b> | <b>2.485</b> | <b>2.485</b> | <b>2.485</b> | <b>2.485</b> | <b>2.485</b> | <b>29.820</b> |

|  | II.Kademe Müdür Yard.2 Brüt Ücreti SGK İşveren Kesintileri |              |              |              |              | Toplam: 8.885 |              |              |              |              |              |              |                |
|--|--|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|----------------|
|  | Ocak   | Şubat        | Mart         | Nisan        | Mays         | Haziran       | Temmuz       | Ağustos      | Eylül        | Ekim         | Kasım        | Aralık       | TOPLAM         |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      | 8.885  |              |              |              |              | 8.885         |              |              |              |              |              |              | 17.770         |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |  | 8.885        |              |              |              |               |              |              | 8.885        |              |              |              | 17.770         |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |  |              | 8.885        |              | 8.885        |               |              |              |              | 8.885        |              | 8.885        | 35.540         |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0  | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0              |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |  |              |              | 8.885        |              |               | 8.885        | 8.885        |              |              |              | 8.885        | 35.540         |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>8.885</b>   | <b>8.885</b> | <b>8.885</b> | <b>8.885</b> | <b>8.885</b> | <b>8.885</b>  | <b>8.885</b> | <b>8.885</b> | <b>8.885</b> | <b>8.885</b> | <b>8.885</b> | <b>8.885</b> | <b>106.620</b> |

II.Kademe Müdür Yardımcısı-2 12 ay boyunca hizmet verdiği için, tüm ücret maliyetleri aylara faaliyet çalışma oranlarına göre dağıtılmıştır.

**Tablo 3.16. I.Kademe Öğretmenler Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

|  | I.Kademe Öğretmenler Ek Ders Ücreti |               |               |               |               | Toplam: 43.200 |          |          |               |               |               |               |                |
|--|-------------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|----------|----------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|
|  | Ocak                                | Şubat         | Mart          | Nisan         | Mays          | Haziran        | Temmuz   | Ağustos  | Eylül         | Ekim          | Kasım         | Aralık        | TOPLAM         |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      |                                     |               |               |               |               |                |          |          |               |               |               |               | 0              |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |                                     |               |               |               |               |                |          |          |               |               |               |               | 0              |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   | 43.200                              | 43.200        | 43.200        | 43.200        | 43.200        | 43.200         |          |          | 43.200        | 43.200        | 43.200        | 43.200        | 432.000        |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0                                   | 0             | 0             | 0             | 0             | 0              | 0        | 0        | 0             | 0             | 0             | 0             | 0              |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |                                     |               |               |               |               |                |          |          |               |               |               |               | 0              |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>43.200</b>                       | <b>43.200</b> | <b>43.200</b> | <b>43.200</b> | <b>43.200</b> | <b>43.200</b>  | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>43.200</b> | <b>43.200</b> | <b>43.200</b> | <b>43.200</b> | <b>432.000</b> |

NOT: Öğretmenler Temmuz ve Ağustos aylarında ek ders ücreti almamaktadır.

|  | I.Kademe Öğretmenler Brüt Ücreti SGK İşveren Kesintileri |               |               |               |               | Toplam: 93.300 |               |               |               |               |               |               |                  |
|--|--|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|------------------|
|  | Ocak   | Şubat         | Mart          | Nisan         | Mays          | Haziran        | Temmuz        | Ağustos       | Eylül         | Ekim          | Kasım         | Aralık        | TOPLAM           |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      |  |               |               |               |               |                |               |               |               |               |               |               | 0                |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |  |               |               |               |               |                |               |               |               |               |               |               | 0                |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   | 93.300   | 93.300        | 93.300        | 93.300        | 93.300        | 93.300         | 93.300        | 93.300        | 93.300        | 93.300        | 93.300        | 93.300        | 1.119.600        |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0  | 0             | 0             | 0             | 0             | 0              | 0             | 0             | 0             | 0             | 0             | 0             | 0                |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |  |               |               |               |               |                |               |               |               |               |               |               | 0                |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>93.300</b>  | <b>93.300</b> | <b>93.300</b> | <b>93.300</b> | <b>93.300</b> | <b>93.300</b>  | <b>93.300</b> | <b>93.300</b> | <b>93.300</b> | <b>93.300</b> | <b>93.300</b> | <b>93.300</b> | <b>1.119.600</b> |

I.Kademe öğretmenler 10 ay boyunca ek ders ücreti hak ettikleri için, Temmuz ve Ağustos aylarında ek ders ücreti almayacaklardır. Ancak; 12 ay boyunca maaş ve SGK kesintileri devam etmektedir. I.Kademe öğretmenlerin ücret maliyetleri Eğitim Öğretim alt faaliyetine direkt aktarılmıştır.

**Tablo 3.17. II.Kademe Öğretmenler Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

|  | II.Kademe Öğretmenler Ek Ders Ücreti |               |               |               |               | Toplam: 38.160 |          |          |               |               |               |               |                |
|--|--------------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|----------|----------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|
|  | Ocak                                 | Şubat         | Mart          | Nisan         | Mayıs         | Haziran        | Temmuz   | Ağustos  | Eylül         | Ekim          | Kasım         | Aralık        | TOPLAM         |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      |                                      |               |               |               |               |                |          |          |               |               |               |               | 0              |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |                                      |               |               |               |               |                |          |          |               |               |               |               | 0              |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   | 38.160                               | 38.160        | 38.160        | 38.160        | 38.160        | 38.160         |          |          | 38.160        | 38.160        | 38.160        | 38.160        | 381.600        |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             |                                      |               |               |               |               |                |          |          |               |               |               |               | 0              |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |                                      |               |               |               |               |                |          |          |               |               |               |               | 0              |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>38.160</b>                        | <b>38.160</b> | <b>38.160</b> | <b>38.160</b> | <b>38.160</b> | <b>38.160</b>  | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>38.160</b> | <b>38.160</b> | <b>38.160</b> | <b>38.160</b> | <b>381.600</b> |

NOT: Öğretmenler Temmuz ve Ağustos aylarında ek ders ücreti almamaktadır.

|  | II.Kademe Öğretmenler Brüt Ücreti SGK İşveren Kesintileri |                |                |                |                | Toplam: 116.400 |                |                |                |                |                |                |                  |
|--|---|----------------|----------------|----------------|----------------|-----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|------------------|
|  | Ocak  | Şubat          | Mart           | Nisan          | Mayıs          | Haziran         | Temmuz         | Ağustos        | Eylül          | Ekim           | Kasım          | Aralık         | TOPLAM           |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      |   |                |                |                |                |                 |                |                |                |                |                |                | 0                |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |   |                |                |                |                |                 |                |                |                |                |                |                | 0                |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   | 116.400   | 116.400        | 116.400        | 116.400        | 116.400        | 116.400         | 116.400        | 116.400        | 116.400        | 116.400        | 116.400        | 116.400        | 1.396.800        |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0   | 0              | 0              | 0              | 0              | 0               | 0              | 0              | 0              | 0              | 0              | 0              | 0                |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |   |                |                |                |                |                 |                |                |                |                |                |                | 0                |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>116.400</b>  | <b>116.400</b> | <b>116.400</b> | <b>116.400</b> | <b>116.400</b> | <b>116.400</b>  | <b>116.400</b> | <b>116.400</b> | <b>116.400</b> | <b>116.400</b> | <b>116.400</b> | <b>116.400</b> | <b>1.396.800</b> |

II.Kademe öğretmenler 10 ay boyunca ek ders ücreti hak ettikleri için, Temmuz ve Ağustos aylarında ek ders ücreti almayacaklardır. Ancak; 12 ay boyunca maaş ve SGK kesintileri devam etmektedir. I.Kademe öğretmenlerin ücret maliyetleri Eğitim Öğretim alt faaliyetine direkt aktarılmıştır.



**Tablo 3.18. I.Kademe Rehber Öğretmen Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklmesi**

| I.Kademe Rehber Öğretmen Ek Ders Ücreti                      |              |              |              |              |              |              | Toplam: 2.000 |          |              |              |              |              |               |
|--|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|----------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
|  | Ocak         | Şubat        | Mart         | Nisan        | Mayıs        | Haziran      | Temmuz        | Ağustos  | Eylül        | Ekim         | Kasım        | Aralık       | TOPLAM        |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0        | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |              | 2.000        |              |              |              |              |               |          | 2.000        |              |              |              | 4.000         |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0        | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 2.000        |              | 2.000        | 2.000        | 2.000        | 2.000        |               |          |              | 2.000        | 2.000        | 2.000        | 16.000        |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0        | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>2.000</b> | <b>2.000</b> | <b>2.000</b> | <b>2.000</b> | <b>2.000</b> | <b>2.000</b> | <b>0</b>      | <b>0</b> | <b>2.000</b> | <b>2.000</b> | <b>2.000</b> | <b>2.000</b> | <b>20.000</b> |

NOT: Rehber öğretmen Temmuz ve Ağustos aylarında ek ders ücreti almamaktadır.

| I.Kademe Rehber Öğretmen Brüt Ücreti ve SGK İşveren Kesintileri |             |             |             |             |             |             | Toplam: 7250 |             |             |             |             |             |              |
|---|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------|
|   | Ocak        | Şubat       | Mart        | Nisan       | Mayıs       | Haziran     | Temmuz       | Ağustos     | Eylül       | Ekim        | Kasım       | Aralık      | TOPLAM       |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                         | 0           | 0           | 0           | 0           | 0           | 0           | 0            | 0           | 0           | 0           | 0           | 0           | 0            |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon   |             | 7250        |             |             |             |             |              |             | 7250        |             |             |             | 14500        |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                      | 0           | 0           | 0           | 0           | 0           | 0           | 0            | 0           | 0           | 0           | 0           | 0           | 0            |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                                | 7250        |             | 7250        | 7250        | 7250        | 7250        | 7250         | 7250        |             | 7250        | 7250        | 7250        | 72500        |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti    | 0           | 0           | 0           | 0           | 0           | 0           | 0            | 0           | 0           | 0           | 0           | 0           | 0            |
| <b>TOPLAM</b>   | <b>7250</b> | <b>7250</b> | <b>7250</b> | <b>7250</b> | <b>7250</b> | <b>7250</b> | <b>7250</b>  | <b>7250</b> | <b>7250</b> | <b>7250</b> | <b>7250</b> | <b>7250</b> | <b>87000</b> |

I.Kademe rehber öğretmen, 10 ay boyunca ek ders ücreti hak ettiği için, Temmuz ve Ağustos aylarında ek ders ücreti almayacaktır. Ancak; 12 ay boyunca maaş ve SGK kesintileri devam etmektedir. I.Kademe rehber öğretmenin ücret maliyetleri Şubat ve Eylül aylarında Oryantasyon faaliyetinde bulunduğu için faaliyete direkt aktarılmıştır. Diğer ayların ücret maliyetleri ise; Rehberlik Hizmetleri alt faaliyetine direkt aktarılmıştır.

**Tablo 3.19. II.Kademe Rehber Öğretmen Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

| II.Kademe Rehber Öğretmen Ek Ders Ücreti                     |              |              |              |              |              | Toplam: 1.950 |          |          |              |              |              |              |               |
|--|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|----------|----------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
|  | Ocak         | Şubat        | Mart         | Nisan        | Mayıs        | Haziran       | Temmuz   | Ağustos  | Eylül        | Ekim         | Kasım        | Aralık       | TOPLAM        |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0        | 0        | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |              | 1.950        |              |              |              |               |          |          | 1.950        |              |              |              | 3.900         |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0        | 0        | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 1.950        |              | 1.950        | 1.950        | 1.950        | 1.950         |          |          |              | 1.950        | 1.950        | 1.950        | 15.600        |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0        | 0        | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>1.950</b> | <b>1.950</b> | <b>1.950</b> | <b>1.950</b> | <b>1.950</b> | <b>1.950</b>  | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>1.950</b> | <b>1.950</b> | <b>1.950</b> | <b>1.950</b> | <b>19.500</b> |

NOT: Rehber öğretmen Temmuz ve Ağustos aylarında ek ders ücreti almamaktadır.

| II.Kademe Rehber Öğretmen Brüt Ücreti ve SGK İşveren Kesintileri |              |              |              |              |              |              | Toplam: 6.150 |              |              |              |              |              |               |
|--|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
|  | Ocak         | Şubat        | Mart         | Nisan        | Mayıs        | Haziran      | Temmuz        | Ağustos      | Eylül        | Ekim         | Kasım        | Aralık       | TOPLAM        |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                          | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon  |              | 6.150        |              |              |              |              |               |              | 6.150        |              |              |              | 12.300        |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                       | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                                 | 6.150        |              | 6.150        | 6.150        | 6.150        | 6.150        | 6.150         | 6.150        |              | 6.150        | 6.150        | 6.150        | 61.500        |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti     | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            |               |              | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>6.150</b> | <b>6.150</b> | <b>6.150</b> | <b>6.150</b> | <b>6.150</b> | <b>6.150</b> | <b>6.150</b>  | <b>6.150</b> | <b>6.150</b> | <b>6.150</b> | <b>6.150</b> | <b>6.150</b> | <b>73.800</b> |

II.Kademe rehber öğretmen 10 ay boyunca ek ders ücreti hak ettiği için, Temmuz ve Ağustos aylarında ek ders ücreti almayacaktır. Ancak; 12 ay boyunca maaş ve SGK kesintileri devam etmektedir. II.Kademe rehber öğretmenin ücret maliyetleri Şubat ve Eylül aylarında Oryantasyon faaliyetinde bulunduğu için faaliyete direkt aktarılmıştır. Diğer ayların ücret maliyetleri ise; Rehberlik Hizmetleri alt faaliyetine direkt aktarılmıştır.

**Tablo 3.20. Diğer Personeller Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

| Muhasebe Personelleri Ücreti ve SGK İşveren Kesintileri      |               |               |               |               |               | Toplam: 14.400 |               |               |               |               |               |               |                |
|--|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|
|  | Ocak          | Şubat         | Mart          | Nisan         | Mays          | Haziran        | Temmuz        | Ağustos       | Eylül         | Ekim          | Kasım         | Aralık        | TOPLAM         |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri                                |               |               |               |               |               |                |               |               |               |               |               |               | 0              |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |               |               |               |               |               |                |               |               |               |               |               |               | 0              |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |               |               |               |               |               |                |               |               |               |               |               |               |                |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0             | 0             | 0             | 0             | 0             | 0              | 0             | 0             | 0             | 0             | 0             | 0             | 0              |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti | 14.400        | 14.400        | 14.400        | 14.400        | 14.400        | 14.400         | 14.400        | 14.400        | 14.400        | 14.400        | 14.400        | 14.400        | 172.800        |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>14.400</b> | <b>14.400</b> | <b>14.400</b> | <b>14.400</b> | <b>14.400</b> | <b>14.400</b>  | <b>14.400</b> | <b>14.400</b> | <b>14.400</b> | <b>14.400</b> | <b>14.400</b> | <b>14.400</b> | <b>172.800</b> |

| Teknik Personeller Ücreti ve SGK İşveren Kesintileri         |              |              |              |              |              | Toplam: 9.120 |              |              |              |              |              |              |                |
|--|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|----------------|
|  | Ocak         | Şubat        | Mart         | Nisan        | Mays         | Haziran       | Temmuz       | Ağustos      | Eylül        | Ekim         | Kasım        | Aralık       | TOPLAM         |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri                                |              |              |              |              |              |               |              |              |              |              |              |              | 0              |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |              |              |              |              |              |               |              |              |              |              |              |              | 0              |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |              |              |              |              |              |               |              |              |              |              |              |              |                |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0              |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti | 9.120        | 9.120        | 9.120        | 9.120        | 9.120        | 9.120         | 9.120        | 9.120        | 9.120        | 9.120        | 9.120        | 9.120        | 109.440        |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>9.120</b> | <b>9.120</b> | <b>9.120</b> | <b>9.120</b> | <b>9.120</b> | <b>9.120</b>  | <b>9.120</b> | <b>9.120</b> | <b>9.120</b> | <b>9.120</b> | <b>9.120</b> | <b>9.120</b> | <b>109.440</b> |

| Temizlik Personelleri Ücreti ve SGK İşveren Kesintileri      |               |               |               |               |               | Toplam: 14.100 |               |               |               |               |               |               |                |
|--|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|
|  | Ocak          | Şubat         | Mart          | Nisan         | Mays          | Haziran        | Temmuz        | Ağustos       | Eylül         | Ekim          | Kasım         | Aralık        | TOPLAM         |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri                                |               |               |               |               |               |                |               |               |               |               |               |               | 0              |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |               |               |               |               |               |                |               |               |               |               |               |               | 0              |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |               |               |               |               |               |                |               |               |               |               |               |               |                |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0             | 0             | 0             | 0             | 0             | 0              | 0             | 0             | 0             | 0             | 0             | 0             | 0              |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti | 14.100        | 14.100        | 14.100        | 14.100        | 14.100        | 14.100         | 14.100        | 14.100        | 14.100        | 14.100        | 14.100        | 14.100        | 169.200        |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>14.100</b> | <b>14.100</b> | <b>14.100</b> | <b>14.100</b> | <b>14.100</b> | <b>14.100</b>  | <b>14.100</b> | <b>14.100</b> | <b>14.100</b> | <b>14.100</b> | <b>14.100</b> | <b>14.100</b> | <b>169.200</b> |

| Güvenlik Personelleri Ücreti ve SGK İşveren Kesintileri      |               |               |               |               |               | Toplam: 10.200 |               |               |               |               |               |               |                |
|--|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|
|  | Ocak          | Şubat         | Mart          | Nisan         | Mays          | Haziran        | Temmuz        | Ağustos       | Eylül         | Ekim          | Kasım         | Aralık        | TOPLAM         |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri                                |               |               |               |               |               |                |               |               |               |               |               |               | 0              |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |               |               |               |               |               |                |               |               |               |               |               |               | 0              |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |               |               |               |               |               |                |               |               |               |               |               |               |                |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0             | 0             | 0             | 0             | 0             | 0              | 0             | 0             | 0             | 0             | 0             | 0             | 0              |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti | 10.200        | 10.200        | 10.200        | 10.200        | 10.200        | 10.200         | 10.200        | 10.200        | 10.200        | 10.200        | 10.200        | 10.200        | 122.400        |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>10.200</b> | <b>10.200</b> | <b>10.200</b> | <b>10.200</b> | <b>10.200</b> | <b>10.200</b>  | <b>10.200</b> | <b>10.200</b> | <b>10.200</b> | <b>10.200</b> | <b>10.200</b> | <b>10.200</b> | <b>122.400</b> |

| Danışma Personelleri Ücreti ve SGK İşveren Kesintileri       |              |              |              |              |              | Toplam: 5.520 |              |              |              |              |              |              |               |
|--|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
|  | Ocak         | Şubat        | Mart         | Nisan        | Mays         | Haziran       | Temmuz       | Ağustos      | Eylül        | Ekim         | Kasım        | Aralık       | TOPLAM        |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri                                |              |              |              |              |              |               |              |              |              |              |              |              | 0             |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |              |              |              |              |              |               |              |              |              |              |              |              | 0             |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |              |              |              |              |              |               |              |              |              |              |              |              |               |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti | 5.520        | 5.520        | 5.520        | 5.520        | 5.520        | 5.520         | 5.520        | 5.520        | 5.520        | 5.520        | 5.520        | 5.520        | 66.240        |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>5.520</b> | <b>5.520</b> | <b>5.520</b> | <b>5.520</b> | <b>5.520</b> | <b>5.520</b>  | <b>5.520</b> | <b>5.520</b> | <b>5.520</b> | <b>5.520</b> | <b>5.520</b> | <b>5.520</b> | <b>66.240</b> |

| Büro Personelleri Ücreti ve SGK İşveren Kesintileri          |              |              |              |              |              | Toplam: 5.400 |              |              |              |              |              |              |               |
|--|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
|  | Ocak         | Şubat        | Mart         | Nisan        | Mays         | Haziran       | Temmuz       | Ağustos      | Eylül        | Ekim         | Kasım        | Aralık       | TOPLAM        |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri                                |              |              |              |              |              |               |              |              |              |              |              |              | 0             |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |              |              |              |              |              |               |              |              |              |              |              |              | 0             |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |              |              |              |              |              |               |              |              |              |              |              |              |               |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti | 5.400        | 5.400        | 5.400        | 5.400        | 5.400        | 5.400         | 5.400        | 5.400        | 5.400        | 5.400        | 5.400        | 5.400        | 64.800        |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>5.400</b> | <b>5.400</b> | <b>5.400</b> | <b>5.400</b> | <b>5.400</b> | <b>5.400</b>  | <b>5.400</b> | <b>5.400</b> | <b>5.400</b> | <b>5.400</b> | <b>5.400</b> | <b>5.400</b> | <b>64.800</b> |

Muhasebe Personelleri, Teknik Personeller, Temizlik Personelleri, Güvenlik Personelleri, Danışma Personelleri, Büro Personelleri 12 ay boyunca hizmet verdikleri için, tüm ücret maliyetleri Genel Okul Yönetimi destek faaliyetine direkt aktarılmıştır.

Genel olarak ücret maliyetlerinin faaliyetlere toplu dağılımını aşağıdaki tabloda görebiliriz.

**Tablo 3.21. Toplam Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

| ÜCRET KAYNAK MALİYETİ                              |             |         |                             |                             |                              |                              |                   |                    |                          |                           |                             |                          |                             |                   |                  |                       |           |
|--|-------------|---------|-----------------------------|-----------------------------|------------------------------|------------------------------|-------------------|--------------------|--------------------------|---------------------------|-----------------------------|--------------------------|-----------------------------|-------------------|------------------|-----------------------|-----------|
|  | Genel Müdür | Müdür   | I.Kademe Müdür Yardımcısı 1 | I.Kademe Müdür Yardımcısı 2 | II.Kademe Müdür Yardımcısı 1 | II.Kademe Müdür Yardımcısı 2 | I.Kademe Öğretmen | II.Kademe Öğretmen | I.Kademe Rehber Öğretmen | II.Kademe Rehber Öğretmen | Muhasebe Personeli (6 Kişi) | Teknik Personel (3 Kişi) | Temizlik Personeli (5 Kişi) | Güvenlik (4 Kişi) | Danışma (2 Kişi) | Büro Elemanı (2 Kişi) | TOPLAM    |
| TUTAR  | 160.800     | 139.200 | 137.160                     | 136.440                     | 129.240                      | 136.440                      | 1.551.600         | 1.778.400          | 107.000                  | 93.300                    | 172.800                     | 109.440                  | 169.200                     | 122.400           | 66.240           | 64.800                | 5.074.460 |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri                      | 26.800      | 23.200  | 22.860                      | 22.740                      | 21.540                       | 22.740                       | 0                 | 0                  | 0                        | 0                         | 0                           | 0                        | 0                           | 0                 | 0                | 0                     | 139.880   |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                            | 26.800      | 23.200  | 22.860                      | 22.740                      | 21.540                       | 22.740                       | 0                 | 0                  | 18.500                   | 16.200                    | 0                           | 0                        | 0                           | 0                 | 0                | 0                     | 174.580   |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                         | 26.800      | 23.200  | 45.720                      | 45.480                      | 43.080                       | 45.480                       | 1.551.600         | 1.778.400          | 0                        | 0                         | 0                           | 0                        | 0                           | 0                 | 0                | 0                     | 3.559.760 |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                   | 0           | 0       | 0                           | 0                           | 0                            | 0                            | 0                 | 0                  | 88.500                   | 77.100                    | 0                           | 0                        | 0                           | 0                 | 0                | 0                     | 165.600   |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi | 80.400      | 69.600  | 45.720                      | 45.480                      | 43.080                       | 45.480                       | 0                 | 0                  | 0                        | 0                         | 172.800                     | 109.440                  | 169.200                     | 122.400           | 66.240           | 64.800                | 1.034.640 |
| TOPLAM   | 160.800     | 139.200 | 137.160                     | 136.440                     | 129.240                      | 136.440                      | 1.551.600         | 1.778.400          | 107.000                  | 93.300                    | 172.800                     | 109.440                  | 169.200                     | 122.400           | 66.240           | 64.800                | 5.074.460 |

Tabloya göre; toplam 5.074.460 lira olan ücret maliyetlerinin 139.880 lirası Öğrenci İşlemleri faaliyetinde tüketilmiş, 174.580 lirası Oryantasyon alt faaliyetinde tüketilmiş, 3.559.760 lirası Eğitim Öğretim alt faaliyetinde tüketilmiş, 165.600 lirası Rehberlik Hizmetleri alt faaliyetinde tüketilmiş, kalan 1.034.640 lirası da Genel Okul Yönetimi destek faaliyetinde tüketilmiştir.

Bu tutarlar verilmekle birlikte; 2 Muhasebe personeli Ocak ve Haziran aylarında Öğrenci İşlemleri faaliyeti yürüttükleri için, bu personellerin o aylardaki maliyetleri ilgili faaliyet içinde gösterilecektir. Aynı şekilde; 1 Büro personeli Eylül ayında Eğitim Öğretim alt faaliyetine katkı sağladığı için, bu personelin o aydaki ücret maliyeti ilgili faaliyet içinde gösterilecektir. Dolayısıyla; ilgili tutarlar Genel Okul Yönetimi destek faaliyetinde gösterilemeyecektir.

Ücret kaynak maliyeti aylar itibariyle faaliyetlerde farklı olarak gerçekleştiği için aylara göre faaliyet havuzlarında biriken ücret maliyetleri tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 3.22. Aylara Göre Toplam Ücret Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

| ÜCRET KAYNAK MALİYETİ                                    |                |                |                |                |                |                |                |                |                |                |                |                |                  |
|--|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|------------------|
|  | Ocak           | Şubat          | Mart           | Nisan          | Mayıs          | Haziran        | Temmuz         | Ağustos        | Eylül          | Ekim           | Kasım          | Aralık         | TOPLAM           |
| 1.Faaliyet:<br>Öğrenci İşlemleri                         | 74.740         | 0              | 0              | 0              | 0              | 74.740         | 0              | 0              | 0              | 0              | 0              | 0              | 149.480          |
| 2.Faaliyet:<br>Oryantasyon                               | 0              | 87.290         | 0              | 0              | 0              | 0              | 0              | 0              | 87.290         | 0              | 0              | 0              | 174.580          |
| 3.Faaliyet:<br>Eğitim Öğretim                            | 291.060        | 291.060        | 361.000        | 291.060        | 336.000        | 291.060        | 209.700        | 209.700        | 293.760        | 361.000        | 291.060        | 336.000        | 3.562.460        |
| 4.Faaliyet:<br>Rehberlik Hizmetleri                      | 17.350         | 0              | 17.350         | 17.350         | 17.350         | 17.350         | 13.400         | 13.400         | 0              | 17.350         | 17.350         | 17.350         | 165.600          |
| 5.Faaliyet<br>(Destek Faaliyeti):<br>Genel Okul Yönetimi | 53.940         | 58.740         | 58.740         | 128.680        | 88.740         | 53.940         | 128.680        | 128.680        | 56.040         | 58.740         | 128.680        | 88.740         | 1.022.340        |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>437.090</b> | <b>437.090</b> | <b>437.090</b> | <b>437.090</b> | <b>437.090</b> | <b>437.090</b> | <b>351.780</b> | <b>351.780</b> | <b>437.090</b> | <b>437.090</b> | <b>437.090</b> | <b>437.090</b> | <b>5.074.460</b> |

Öğrenci işlemleri alt faaliyetinde, Ocak ve Haziran aylarında kayıt ve mezuniyet işlemleri yoğunlaştığı ve personelin performansı bu yönde harcandığı için, bu aylarda maliyet söz konusu olmaktadır.

Oryantasyon alt faaliyeti; yeni kayıt öğrencilerin sınava tabii tutulması, okula uyum gibi faaliyetleri içerdiği için ve personeller emeklerini yoğun olarak sarf ettiğinden, sadece Şubat ve Eylül aylarında bu faaliyette maliyet söz konusu olmaktadır.

Eğitim öğretim personellerinden; öğretmenler yılın her ayında maaş hak etmelerine rağmen Temmuz ve Ağustos aylarında ek ders ücreti hak etmedikleri için, idari kadro olarak adlandırılan Genel Müdür, Müdür ve Müdür Yardımcıları yılın her ayında maaş ve ücret hak ettikleri için Eğitim öğretim alt faaliyeti Temmuz ve Ağustos aylarında diğer aylara oranla daha az maliyetli olmaktadır.

Rehberlik hizmetlerinde sadece rehber öğretmenler görevli oldukları için, rehber öğretmenler de diğer öğretmenler gibi, yılın her ayında maaş hak etmelerine rağmen Temmuz ve Ağustos aylarında ek ders ücreti hak etmedikleri için, belirtilen aylarda faaliyetin maliyeti düşmüştür. Ayrıca; rehber öğretmenler Şubat ve Eylül aylarında Oryantasyon faaliyetinde buldukları için, belirtilen aylarda faaliyetin maliyeti oluşmamıştır.

Genel okul yönetimi destek faaliyeti, idari ve diğer destek personelinin yürüttüğü faaliyet olduğu için aylar itibariyle çalışmalarına orantılı olarak dağılmıştır.

### **3.2.3.2. Dışarıdan Sağlanan Varlık, Fayda ve Hizmetler Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

Uygulamamızın bu bölümünde; kurumun dışarıdan sağlanan varlık, fayda ve hizmet maliyetleri, edinilen geçmiş yıl verileri baz alınarak, ileriki yıl için bütçelenecektir. Ayrıca dışarıdan sağlanan varlık, fayda ve hizmet kaynak maliyetlerinin faaliyet maliyetleri oluşturulacaktır.

#### **3.2.3.2.1. Alan Temelli Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

Elektrik, su, yakıt, temizlik, bina amortismanı gibi bazı maliyetler; kullanılan alanla doğru orantılı olarak artıp azaldıkları için uygulamamızda tüm bu giderler için kurumun kapalı alanı (3000 m<sup>2</sup>) dikkate alınarak maliyet dağıtımı yapılacaktır.

Aşağıdaki tabloda faaliyetlerin geçmiş yıllar alan kullanım oranları dikkate alınarak aylar itibariyle oransal maliyet kullanımları çıkarılmıştır.

**Tablo 3.23. Alan Temelli Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Oransal Dağılımı**

| T<br>o<br>u<br>l<br>a<br>n<br>i<br>m <sup>2</sup> | %   | 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri |     | 2.Faaliyet: Oryantasyon |     | 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim |     | 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri |      | 5.Faaliyet (Destek Faaliyet): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |              | TOPLAM |
|---|-----|-------------------------------|-----|-------------------------|-----|----------------------------|-----|----------------------------------|------|---|--------------|--------|
|   |     |                               | %   |                         | %   |                            | %   |                                  | %    |   | %            |        |
| 3000  |     |                               |     |                         |     |                            |     |                                  |      |   |              |        |
| Ocak  | 10% | 300                           | 0%  | 0                       | 60% | 1800                       | 10% | 300                              | 20%  | 600   | 3000         |        |
| Şubat   | 6%  | 180                           | 19% | 570                     | 44% | 1320                       | 13% | 390                              | 18%  | 540   | 3000         |        |
| Mart  | 10% | 300                           | 0%  | 0                       | 46% | 1380                       | 15% | 450                              | 29%  | 870   | 3000         |        |
| Nisan   | 12% | 360                           | 0%  | 0                       | 47% | 1410                       | 12% | 360                              | 29%  | 870   | 3000         |        |
| Mayıs   | 11% | 330                           | 0%  | 0                       | 45% | 1350                       | 12% | 360                              | 32%  | 960   | 3000         |        |
| Haziran   | 4%  | 120                           | 0%  | 0                       | 32% | 960                        | 8%  | 240                              | 56%  | 1680  | 3000         |        |
| Temmuz  | 0%  | 0                             | 0%  | 0                       | 0%  | 0                          | 0%  | 0                                | 100% | 3000  | 3000         |        |
| Ağustos   | 0%  | 0                             | 0%  | 0                       | 0%  | 0                          | 0%  | 0                                | 100% | 3000  | 3000         |        |
| Eylül   | 8%  | 240                           | 22% | 660                     | 22% | 660                        | 20% | 600                              | 28%  | 840   | 3000         |        |
| Ekim  | 12% | 360                           | 0%  | 0                       | 37% | 1110                       | 13% | 390                              | 38%  | 1140  | 3000         |        |
| Kasım   | 10% | 300                           | 0%  | 0                       | 36% | 1080                       | 14% | 420                              | 40%  | 1200  | 3000         |        |
| Aralık  | 7%  | 210                           | 0%  | 0                       | 35% | 1050                       | 13% | 390                              | 45%  | 1350  | 3000         |        |
| <b>TOPLAM</b>                                     |     | <b>2700</b>                   |     | <b>1230</b>             |     | <b>12120</b>               |     | <b>3900</b>                      |      | <b>16050</b>  | <b>36000</b> |        |

Sonraki aşamada, geçmiş yıl verilerine göre çıkarılan ortalama tüketim miktarları içinde bulunulan yılın tüketim fiyatlarıyla revize edilerek yeni veriler oluşturulmuştur.

**Tablo 3.24. Alan Temelli Kaynak Maliyetlerinin Aylar İtibariyle Bütçelenmiş Tutarları**

|                   |                 | Alan Temelli Kaynak Maliyetleri |              |              |                |                 |               |             |                |                 |                 |              |                 |                 |
|-------------------|-----------------|---------------------------------|--------------|--------------|----------------|-----------------|---------------|-------------|----------------|-----------------|-----------------|--------------|-----------------|-----------------|
|                   |                 | Ocak                            | Şubat        | Mart         | Nisan          | Mayıs           | Haziran       | Temmuz      | Ağustos        | Eylül           | Ekim            | Kasım        | Aralık          | TOPLAM          |
| Elektrik Maliyeti | Tüketim Miktarı | 7000                            | 8000         | 9750         | 8500           | 7100            | 6680          | 1500        | 1950           | 11650           | 9300            | 9725         | 8500            | 35862           |
|                   | Fiyat           | 0,4                             | 0,4          | 0,4          | 0,4            | 0,4             | 0,4           | 0,4         | 0,4            | 0,4             | 0,4             | 0,4          | 0,4             |                 |
|                   | Tutar           | 2800                            | 3200         | 3900         | 3400           | 2840            | 2672          | 600         | 780            | 4660            | 3720            | 3890         | 3400            |                 |
| Su Maliyeti       | Tüketim Miktarı | 685                             | 697          | 623          | 578            | 615             | 491           | 220         | 300            | 480             | 471             | 430          | 410             | 12000           |
|                   | Fiyat           | 2                               | 2            | 2            | 2              | 2               | 2             | 2           | 2              | 2               | 2               | 2            | 2               |                 |
|                   | Tutar           | 1370                            | 1394         | 1246         | 1156           | 1230            | 982           | 440         | 600            | 960             | 942             | 860          | 820             |                 |
| Doğalgaz Maliyeti | Tüketim Miktarı | 3320                            | 3520         | 3000         | 940            | 915             | 970           | 490         | 415            | 2895            | 3265            | 3690         | 4015            | 34293,75        |
|                   | Fiyat           | 1,25                            | 1,25         | 1,25         | 1,25           | 1,25            | 1,25          | 1,25        | 1,25           | 1,25            | 1,25            | 1,25         | 1,25            |                 |
|                   | Tutar           | 4150                            | 4400         | 3750         | 1175           | 1143,75         | 1212,5        | 612,5       | 518,75         | 3618,75         | 4081,25         | 4612,5       | 5018,75         |                 |
| Temizlik Maliyeti | Tüketim Miktarı | 4170                            | 4480         | 4330         | 4325           | 4325            | 4170          | 1225        | 1225           | 4500            | 4330            | 4325         | 4325            | 22865           |
|                   | Fiyat           | 0,5                             | 0,5          | 0,5          | 0,5            | 0,5             | 0,5           | 0,5         | 0,5            | 0,5             | 0,5             | 0,5          | 0,5             |                 |
|                   | Tutar           | 2085                            | 2240         | 2165         | 2162,5         | 2162,5          | 2085          | 612,5       | 612,5          | 2250            | 2165            | 2162,5       | 2162,5          |                 |
| Bina Amortismanı  | Tutar           | 3000                            | 3000         | 3000         | 3000           | 3000            | 3000          | 3000        | 3000           | 3000            | 3000            | 3000         | 36000           |                 |
| <b>TOPLAM</b>     |                 | <b>13405</b>                    | <b>14234</b> | <b>14061</b> | <b>10893,5</b> | <b>10376,25</b> | <b>9951,5</b> | <b>5265</b> | <b>5511,25</b> | <b>14488,75</b> | <b>13908,25</b> | <b>14525</b> | <b>14401,25</b> | <b>141020,8</b> |

Alan temelli kaynak maliyetleri; toplamda yıllık 141.020,8 olarak gerçekleşmiştir. Bu tutarın 35.862 lirası elektrik maliyetleri, 12.000 lirası su

maliyetleri, 34.293,75 lirası doğalgaz maliyeti, 22.865 lirası temizlik maliyeti ve 36.000 lirası ise; bina amortismanı şeklinde oluşmuştur.

Alan temelli kaynak maliyetlerinin faaliyetlere aylar itibariyle dağılımı, ayrı olarak verilip ardından diğer dışarıdan sağlanan varlık, fayda ve hizmetler incelenecektir.

Alan temelli kaynak maliyetleri, faaliyetlere aylar itibariyle geçmiş yıllar kullanım verileri dikkate alınarak ve baz yıl cari fiyatları dikkate alınarak dağıtılmıştır. Alan temelli kaynak maliyetlerinin faaliyetlere aylar itibariyle dağılımı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 3.25. Alan Temelli Kaynak Maliyetlerinin Aylar İtibariyle Faaliyet Maliyetleri**

| Alan Temelli Kaynak Maliyetleri                    |         |         |         |           |            |          |        |           |            |            |         |            |           |      |      |         |      |          |      |          |      |       |      |          |           |
|--|---------|---------|---------|-----------|------------|----------|--------|-----------|------------|------------|---------|------------|-----------|------|------|---------|------|----------|------|----------|------|-------|------|----------|-----------|
|  | Ocak    | Şubat   | Mart    | Nisan     | Mayıs      | Haziran  | Temmuz | Ağustos   | Eylül      | Ekim       | Kasım   | Aralık     | TOPLAM    |      |      |         |      |          |      |          |      |       |      |          |           |
| Alan Temelli Kaynak Maliyet Toplamı                | % 13405 | % 14234 | % 14061 | % 10893,5 | % 10376,25 | % 9951,5 | % 5265 | % 5511,25 | % 14488,75 | % 13908,25 | % 14525 | % 14401,25 | 141020,75 |      |      |         |      |          |      |          |      |       |      |          |           |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri                      | 10%     | 1341    | 6%      | 854       | 10%        | 1406     | 12%    | 1307,22   | 11%        | 1141,39    | 4%      | 398,06     | 0%        | 0    | 0%   | 0       | 8%   | 1159,1   | 12%  | 1668,99  | 10%  | 1453  | 7%   | 1008,088 | 11735,99  |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                            | 0%      | 0       | 19%     | 2704      | 0%         | 0        | 0%     | 0         | 0%         | 0          | 0%      | 0          | 0%        | 0    | 0%   | 0       | 22%  | 3187,525 | 0%   | 0        | 0%   | 0     | 0%   | 0        | 5891,99   |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                         | 60%     | 8043    | 44%     | 6263      | 46%        | 6468     | 47%    | 5119,95   | 45%        | 4669,313   | 32%     | 3184,48    | 0%        | 0    | 0%   | 0       | 22%  | 3187,525 | 37%  | 5146,053 | 36%  | 5229  | 35%  | 5040,438 | 52350,77  |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                   | 10%     | 1341    | 13%     | 1850      | 15%        | 2109     | 12%    | 1307,22   | 12%        | 1245,15    | 8%      | 796,12     | 0%        | 0    | 0%   | 0       | 20%  | 2897,75  | 13%  | 1808,073 | 14%  | 2034  | 13%  | 1872,163 | 17260,05  |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi | 20%     | 2681    | 18%     | 2562      | 29%        | 4078     | 29%    | 3159,12   | 32%        | 3320,4     | 56%     | 5572,84    | 100%      | 5265 | 100% | 5511,25 | 28%  | 4056,85  | 38%  | 5285,135 | 40%  | 5810  | 45%  | 6480,563 | 53781,96  |
| TOPLAM   | 100%    | 13405   | 100%    | 14234     | 100%       | 14061    | 100%   | 10893,5   | 100%       | 10376,25   | 100%    | 9951,50    | 100%      | 5265 | 100% | 5511,25 | 100% | 14488,75 | 100% | 13908,25 | 100% | 14525 | 100% | 14401,25 | 141020,75 |

Alan temelli kaynak maliyetleri; toplamda yıllık 141.020,8 olarak gerçekleşmiştir. Bu tutarın 11.735,99 lirası Öğrenci İşlemleri ana faaliyetine, 5.891,99 lirası Oryantasyon alt faaliyetine, 52.350,77 lirası Eğitim Öğretim alt



faaliyetine, 17.260,05 lirası Rehberlik Hizmetleri alt faaliyetine ve 53.781,96 lirası ise; Genel Okul Yönetimi destek faaliyetine aktarılmıştır.

### 3.2.3.2.2. Dışarıdan Sağlanan Varlık, Fayda ve Hizmetler

Dışarıdan sağlanan varlık, fayda ve hizmetler; alan temelli kaynak maliyetleri, (elektrik, su, yakıt, temizlik, bina amortismanı) telefon, internet, posta, kargo/nakliye, seviye tespit sınavları, tamirat/tadilat işleri ve ikram-ağırlama, dergi doküman maliyetleri, eğitim organizasyon maliyetleri ve kırtasiye maliyetlerinden oluşmaktadır. Kaynak Maliyetleri tablosunda Amortisman ve Tükenme Payları içinde yer alan Bina Amortismanı, Alan Temelli bir kaynak olduğu için bu grupta değerlendirilmiştir. Alan temelli kaynak maliyetlerinin faaliyet maliyetleri daha önce incelendiği için diğer dışarıdan sağlanan varlık, fayda ve hizmetlerinin aylar itibariyle faaliyet maliyetleri incelenecektir.

### Telefon Maliyetleri

**Tablo 3.26. Telefon Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

|  | Telefon Maliyetleri |            |            |              |            |            | Toplam: 6.480 |            |            |            |            |            |              | TOPLAM |
|--|---------------------|------------|------------|--------------|------------|------------|---------------|------------|------------|------------|------------|------------|--------------|--------|
|  | Ocak                | Şubat      | Mart       | Nisan        | Mayıs      | Haziran    | Temmuz        | Ağustos    | Eylül      | Ekim       | Kasım      | Aralık     |              |        |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      |                     |            |            |              |            |            | 1.020         | 950        |            |            |            |            | 1.970        |        |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |                     | 150        |            |              |            |            |               |            |            |            |            |            | 150          |        |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |                     |            | 310        |              |            |            |               |            | 235        |            |            | 800        | 1.345        |        |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 100                 |            |            |              |            |            |               |            |            | 180        |            |            | 280          |        |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |                     |            |            | 1.000        | 685        | 700        |               |            |            |            |            | 350        | 2.735        |        |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>100</b>          | <b>150</b> | <b>310</b> | <b>1.000</b> | <b>685</b> | <b>700</b> | <b>1.020</b>  | <b>950</b> | <b>235</b> | <b>180</b> | <b>350</b> | <b>800</b> | <b>6.480</b> |        |

Tabloda görüldüğü gibi incelenen eğitim öğretim yılında telefon iletişim maliyeti, 6.480 lira olarak gerçekleşmiştir. Geçmiş yıl kullanım oranları dikkate alınarak geçerli yıl için kullanım fiyatları oluşturulmuştur. Bu bilgilere göre; öğrenci işlemleri faaliyetinde 1.970 lira, oryantasyon faaliyetinde (alt faaliyet) 150 lira, eğitim öğretim faaliyetinde (alt faaliyet) 1.345 lira, rehberlik hizmetleri faaliyetinde (alt faaliyet) 280 lira, genel okul yönetimi destek faaliyetinde 2.735 lira telefon maliyeti yapılmıştır.

## İnternet Maliyetleri

**Tablo 3.27. İnternet Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

|  | İnternet Maliyetleri |            |            |            |            | Toplam: 8.880 |              |              |            |            |            |            |              |
|--|----------------------|------------|------------|------------|------------|---------------|--------------|--------------|------------|------------|------------|------------|--------------|
|  | Ocak                 | Şubat      | Mart       | Nisan      | Mayıs      | Haziran       | Temmuz       | Ağustos      | Eylül      | Ekim       | Kasım      | Aralık     | TOPLAM       |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      |                      |            |            |            |            |               | 1.200        | 1.120        |            |            |            |            | 2.320        |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |                      | 380        |            |            |            |               |              |              |            |            |            |            | 380          |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |                      |            | 550        |            |            |               |              |              | 675        |            |            | 765        | 1.990        |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 510                  |            |            |            |            |               |              |              |            | 340        |            |            | 850          |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |                      |            |            | 850        | 750        | 1.000         |              |              |            |            | 740        |            | 3.340        |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>510</b>           | <b>380</b> | <b>550</b> | <b>850</b> | <b>750</b> | <b>1.000</b>  | <b>1.200</b> | <b>1.120</b> | <b>675</b> | <b>340</b> | <b>740</b> | <b>765</b> | <b>8.880</b> |

İncelenen eğitim yılında eğitim kurumunda 8.880 lira, internet iletişim maliyeti gerçekleşmiştir. Kurumun idari ve muhasebe kadrosundan edinilen bilgiler ışığında cari yıl için oluşturulan kullanım fiyatları tabloda gösterilmiştir. Bu bilgilere göre; öğrenci işlemleri faaliyetinde 2.320 lira, oryantasyon faaliyetinde (alt faaliyet) 380 lira, eğitim öğretim faaliyetinde (alt faaliyet) 1.990 lira, rehberlik hizmetleri faaliyetinde (alt faaliyet) 850 lira, genel okul yönetimi destek faaliyetinde 3.340 lira internet maliyeti oluşmuştur.

## Posta Maliyetleri

Tablo 3.28. Posta Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi

|  | Posta Maliyetleri |       |      |       |       | Toplam: 3.000 |        |         |       |      |       |        |        |
|--|-------------------|-------|------|-------|-------|---------------|--------|---------|-------|------|-------|--------|--------|
|  | Ocak              | Şubat | Mart | Nisan | Mayıs | Haziran       | Temmuz | Ağustos | Eylül | Ekim | Kasım | Aralık | TOPLAM |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      |                   |       |      |       |       |               | 540    | 600     |       |      |       |        | 1.140  |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |                   | 150   |      |       |       |               |        |         |       |      |       |        | 150    |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |                   |       | 280  |       |       |               |        |         | 190   |      |       | 115    | 585    |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 100               |       |      |       |       |               |        |         |       | 200  |       |        | 300    |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |                   |       |      | 120   | 205   | 250           |        |         |       |      | 250   |        | 825    |
| TOPLAM   | 100               | 150   | 280  | 120   | 205   | 250           | 540    | 600     | 190   | 200  | 250   | 115    | 3.000  |

Geçmiş yıl tüketim oranları dikkate alınarak geçerli yıl için kullanım fiyatları bütçelenmiştir. Tabloda görüldüğü gibi incelenen eğitim öğretim döneminde posta maliyeti, 3.000 lira olarak gerçekleşmiştir. Bu bilgilere göre; öğrenci işlemleri faaliyetinde 1.140 lira, oryantasyon faaliyetinde (alt faaliyet) 150 lira, eğitim öğretim faaliyetinde (alt faaliyet) 585 lira, rehberlik hizmetleri faaliyetinde (alt faaliyet) 300 lira, genel okul yönetimi destek faaliyetinde 825 lira posta maliyeti yapılmıştır.

## Kargo/Nakliye Maliyetleri

Tablo 3.29. Kargo/Nakliye Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi

|  | Kargo/Nakliye Maliyetleri |       |      |       |       | Toplam: 3.600 |        |         |       |      |       |        |        |
|--|---------------------------|-------|------|-------|-------|---------------|--------|---------|-------|------|-------|--------|--------|
|  | Ocak                      | Şubat | Mart | Nisan | Mayıs | Haziran       | Temmuz | Ağustos | Eylül | Ekim | Kasım | Aralık | TOPLAM |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      |                           |       |      |       |       | 450           |        | 580     |       |      |       |        | 1.030  |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |                           | 150   |      |       |       |               |        |         |       |      |       |        | 150    |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |                           |       | 185  |       |       |               |        |         | 260   |      |       | 240    | 685    |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             | 215                       |       |      |       |       |               |        |         |       | 315  |       |        | 530    |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |                           |       |      | 300   | 350   |               | 250    |         |       |      | 305   |        | 1.205  |
| TOPLAM   | 215                       | 150   | 185  | 300   | 350   | 450           | 250    | 580     | 260   | 315  | 305   | 240    | 3.600  |

Kurumun idari ve muhasebe kadrosundan edinilen geçmiş yıllara ilişkin bilgiler ışığında cari yıl için oluşturulan kullanım fiyatları tabloda gösterilmiştir. İncelenen eğitim yılında eğitim kurumunda 3.600 lira, kargo/nakliye maliyeti gerçekleşmiştir. Bu bilgilere göre; öğrenci işlemleri faaliyetinde 1.030 lira, oryantasyon faaliyetinde (alt faaliyet) 150 lira, eğitim öğretim faaliyetinde (alt faaliyet) 685 lira, rehberlik hizmetleri faaliyetinde (alt faaliyet) 530 lira, genel okul yönetimi destek faaliyetinde 1.205 lira kargo/nakliye maliyeti oluşmuştur.

### Seviye Tespit Sınavları

**Tablo 3.30. Seviye Tespit Sınavları Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yükleneşmesi**

|  | Seviye Tespit Sınavları |          |          |          |          |          |          |               |          |          |          |          | Toplam: 45.000 |  |
|--|-------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|---------------|----------|----------|----------|----------|----------------|--|
|  | Ocak                    | Şubat    | Mart     | Nisan    | Mayıs    | Haziran  | Temmuz   | Ağustos       | Eylül    | Ekim     | Kasım    | Aralık   | TOPLAM         |  |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      | 14.250                  |          |          |          |          |          |          | 30.750        |          |          |          |          | 45.000         |  |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |                         |          |          |          |          |          |          |               |          |          |          |          | 0              |  |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |                         |          |          |          |          |          |          |               |          |          |          |          | 0              |  |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             |                         |          |          |          |          |          |          |               |          |          |          |          | 0              |  |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |                         |          |          |          |          |          |          |               |          |          |          |          | 0              |  |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>14.250</b>           | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>30.750</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>45.000</b>  |  |

Kurumda yılda iki defa, Ocak ve Ağustos aylarında, seviye tespit sınavı yapılmaktadır. Geçmiş yıllardaki deneyimler ve cari yıl sınav hizmeti sunan kurumla yapılan görüşme ve anlaşmalara göre, öğrenci işlemleri faaliyetinde 45.000 lira seviye tespit sınavı maliyeti bütçelenmiştir.

## Tamirat Tadilat İşleri

Tablo 3.31. Tamirat Tadilat İşleri Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi

|  | Tamirat Tadilat İşleri |       |       |       |       | Toplam: 94.800 |        |         |       |       |       |        |        |
|--|------------------------|-------|-------|-------|-------|----------------|--------|---------|-------|-------|-------|--------|--------|
|  | Ocak                   | Şubat | Mart  | Nisan | Mayıs | Haziran        | Temmuz | Ağustos | Eylül | Ekim  | Kasım | Aralık | TOPLAM |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      |                        |       |       |       |       |                |        |         |       |       |       |        | 0      |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |                        |       |       |       |       |                |        |         |       |       |       |        | 0      |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |                        |       |       |       |       |                |        |         |       |       |       |        | 0      |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             |                        |       |       |       |       |                |        |         |       |       |       |        | 0      |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti | 8.760                  | 8.100 | 6.500 | 3.250 | 4.750 | 6.200          | 12.250 | 25.000  | 5.400 | 4.200 | 4.850 | 5.540  | 94.800 |
| TOPLAM   | 8.760                  | 8.100 | 6.500 | 3.250 | 4.750 | 6.200          | 12.250 | 25.000  | 5.400 | 4.200 | 4.850 | 5.540  | 94.800 |

Kurumda düzenli olarak eğitim araç gereçleri ve diğer araç gereçlerle ilgili tamirat ve tadilat işleri yapılmaktadır. Geçmiş yıl tüketim oranları dikkate alınarak geçerli yıl için kullanım fiyatları bütçelenmiştir. Tabloda görüldüğü gibi incelenen eğitim öğretim döneminde aylar itibariyle farklılaşan tamirat tadilat işleri maliyeti, genel okul yönetimi destek faaliyetinde 94.800 lira olarak gerçekleşmiştir.

## İkram-Ağırlama Maliyetleri

Tablo 3.32. İkram-Ağırlama Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi

|  | İkram-Ağırlama Maliyetleri |        |      |       |        | Toplam: 150.000 |        |         |        |      |       |        |         |
|--|----------------------------|--------|------|-------|--------|-----------------|--------|---------|--------|------|-------|--------|---------|
|  | Ocak                       | Şubat  | Mart | Nisan | Mayıs  | Haziran         | Temmuz | Ağustos | Eylül  | Ekim | Kasım | Aralık | TOPLAM  |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      |                            | 45.000 |      |       | 30.000 |                 |        |         | 62.500 |      |       | 12.500 | 150.000 |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |                            |        |      |       |        |                 |        |         |        |      |       |        | 0       |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |                            |        |      |       |        |                 |        |         |        |      |       |        | 0       |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             |                            |        |      |       |        |                 |        |         |        |      |       |        | 0       |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |                            |        |      |       |        |                 |        |         |        |      |       |        | 0       |
| TOPLAM   | 0                          | 45.000 | 0    | 0     | 30.000 | 0               | 0      | 0       | 62.500 | 0    | 0     | 12.500 | 150.000 |

Kurumda kayıt öncesi yapılan bilgilendirme ve tanıtım günlerinde; potansiyel öğrenciler ve velilerine, ikramlarda bulunmaktadır. Geçmiş yıllar verileri baz alınarak cari yıla ilişkin 150.000 lira ikram-ağırlama maliyeti bütçelenmiş ve tutar ilgili aylarda öğrenci işlemleri faaliyetine yüklenmiştir.

## Dergi Doküman Maliyetleri

**Tablo 3.33. Dergi Döküman Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

|  | Dergi Doküman Maliyetleri |              |              |              |              | Toplam: 12.000 |              |              |              |              |              |              |              | TOPLAM        |
|--|---------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|----------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
|  | Ocak                      | Şubat        | Mart         | Nisan        | Mayıs        | Haziran        | Temmuz       | Ağustos      | Eylül        | Ekim         | Kasım        | Aralık       |              |               |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      |                           |              |              |              |              |                |              |              |              |              |              |              |              | 0             |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |                           |              |              |              |              |                |              |              |              |              |              |              |              | 0             |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   | 1.000                     | 1.000        | 1.000        | 1.000        | 1.000        | 1.000          | 1.000        | 1.000        | 1.000        | 1.000        | 1.000        | 1.000        | 1.000        | 12.000        |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             |                           |              |              |              |              |                |              |              |              |              |              |              |              | 0             |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |                           |              |              |              |              |                |              |              |              |              |              |              |              | 0             |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>1.000</b>              | <b>1.000</b> | <b>1.000</b> | <b>1.000</b> | <b>1.000</b> | <b>1.000</b>   | <b>1.000</b> | <b>1.000</b> | <b>1.000</b> | <b>1.000</b> | <b>1.000</b> | <b>1.000</b> | <b>1.000</b> | <b>12.000</b> |

Kurumun yıllık üyeliği bulunan aylık dergilere cari yıl için 12.000 lira dergi doküman maliyeti bütçelenmiştir. Tutarın tamamı eğitim öğretim alt faaliyetine aylar itibariyle eşit olarak yüklenmiştir.

## Eğitim Organizasyon Maliyetleri

**Tablo 3.34. Eğitim Organizasyon Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklmesi**

|  | Eğitim Organizasyon Maliyetleri |            |              |              |              | Toplam: 25.200 |            |            |              |              |              |              |               |
|--|---------------------------------|------------|--------------|--------------|--------------|----------------|------------|------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
|  | Ocak                            | Şubat      | Mart         | Nisan        | Mayıs        | Haziran        | Temmuz     | Ağustos    | Eylül        | Ekim         | Kasım        | Aralık       | TOPLAM        |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      |                                 |            |              |              |              |                |            |            |              |              |              |              | 0             |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |                                 |            |              |              |              |                |            |            |              |              |              |              | 0             |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   | 1.000                           | 900        | 5.250        | 4.700        | 5.150        | 1.400          | 600        | 500        | 1.850        | 1.750        | 1.100        | 1.000        | 25.200        |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             |                                 |            |              |              |              |                |            |            |              |              |              |              | 0             |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |                                 |            |              |              |              |                |            |            |              |              |              |              | 0             |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>1.000</b>                    | <b>900</b> | <b>5.250</b> | <b>4.700</b> | <b>5.150</b> | <b>1.400</b>   | <b>600</b> | <b>500</b> | <b>1.850</b> | <b>1.750</b> | <b>1.100</b> | <b>1.000</b> | <b>25.200</b> |

Kurum içinde dışarıdan destek alınarak gerçekleştirilen seminer, konferans vb. etkinlikler; eğitim organizasyon maliyetleri içerisinde değerlendirilmiştir. Geçmiş yıllarda rutin halde düzenlenen etkinliklerin, mevcut yılda da düzenlenmesi plan dahilinde olduğu için, mevcut yıldaki maliyet bütçesi tabloda çıkarılmış ve 25.200 lira eğitim öğretim alt faaliyetine yüklenmiştir.

## Kırtasiye Maliyetleri

**Tablo 3.35. Kırtasiye Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklmesi**

|  | Kırtasiye Maliyetleri |               |               |              |               | Toplam: 150.000 |               |              |              |               |               |               |                |
|--|-----------------------|---------------|---------------|--------------|---------------|-----------------|---------------|--------------|--------------|---------------|---------------|---------------|----------------|
|  | Ocak                  | Şubat         | Mart          | Nisan        | Mayıs         | Haziran         | Temmuz        | Ağustos      | Eylül        | Ekim          | Kasım         | Aralık        | TOPLAM         |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri Faaliyeti                      | 15.700                |               | 12.650        |              | 13.750        | 16.500          |               |              |              | 12.400        |               |               | 71.000         |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                                      |                       |               |               |              |               |                 |               |              |              |               |               |               | 0              |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                                   |                       |               |               |              |               |                 |               |              |              |               |               |               | 0              |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                             |                       |               |               |              |               |                 |               |              |              |               |               |               | 0              |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi Faaliyeti |                       | 13.250        |               | 9.250        |               |                 | 10.500        | 8.650        | 9.500        |               | 14.200        | 13.650        | 79.000         |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>15.700</b>         | <b>13.250</b> | <b>12.650</b> | <b>9.250</b> | <b>13.750</b> | <b>16.500</b>   | <b>10.500</b> | <b>8.650</b> | <b>9.500</b> | <b>12.400</b> | <b>14.200</b> | <b>13.650</b> | <b>150.000</b> |

Kurumun kırtasiye maliyetleri, aylar itibariyle öğrenci işlemleri ana faaliyeti ve genel okul yönetimi destek faaliyetlerinde tüketilmektedir. Geçmiş yıllar tüketim oranları dikkate alınarak cari yıl fiyatları bütçelenmiştir. Buna göre bütçelenen 150.000 liralık kırtasiye maliyetinin 71.000 lirası öğrenci işlemleri faaliyetine, 79.000 lirası ise, genel okul yönetimi faaliyetine yüklenmiştir.

Genel olarak dışarıdan sağlanan varlık, fayda ve hizmet maliyetlerinin faaliyetlere toplu dağılımını aşağıdaki tabloda görebiliriz.

**Tablo 3.36. Dışarıdan Sağlanan Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

| DIŞARIDAN SAĞLANAN KAYNAK MALİYETİ                 |                                 |                     |                      |                   |                           |                         |                        |                            |                           |                                 |                       |                   |
|--|---------------------------------|---------------------|----------------------|-------------------|---------------------------|-------------------------|------------------------|----------------------------|---------------------------|---------------------------------|-----------------------|-------------------|
|  | Alan Temelli Kaynak Maliyetleri | Telefon Maliyetleri | İnternet Maliyetleri | Posta Maliyetleri | Kargo/Nakliye Maliyetleri | Seviye Tespit Sınavları | Tamirat-Tadilat İşleri | İkram-Ağırlama Maliyetleri | Dergi Doküman Maliyetleri | Eğitim Organizasyon Maliyetleri | Kırtasiye Maliyetleri | TOPLAM            |
| <b>TUTAR</b>                                       | <b>141.020,75</b>               | <b>6.480,00</b>     | <b>8.880,00</b>      | <b>3.000,00</b>   | <b>3.600,00</b>           | <b>45.000,00</b>        | <b>94.800,00</b>       | <b>150.000,00</b>          | <b>12.000,00</b>          | <b>25.200,00</b>                | <b>150.000,00</b>     | <b>639.980,75</b> |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri                      | 11.735,99                       | 1.970,00            | 2.320,00             | 1.140,00          | 1.030,00                  | 45.000,00               | 0,00                   | 150.000,00                 | 0,00                      | 0,00                            | 71.000,00             | 284.195,99        |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                            | 5.891,99                        | 150,00              | 380,00               | 150,00            | 150,00                    | 0,00                    | 0,00                   | 0,00                       | 0,00                      | 0,00                            | 0,00                  | 6.721,99          |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                         | 52.350,77                       | 1.345,00            | 1.990,00             | 585,00            | 685,00                    | 0,00                    | 0,00                   | 0,00                       | 12.000,00                 | 25.200,00                       | 0,00                  | 94.155,77         |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                   | 17.260,05                       | 280,00              | 850,00               | 300,00            | 530,00                    | 0,00                    | 0,00                   | 0,00                       | 0,00                      | 0,00                            | 0,00                  | 19.220,05         |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi | 53.781,96                       | 2.735,00            | 3.340,00             | 825,00            | 1.205,00                  | 0,00                    | 94.800,00              | 0,00                       | 0,00                      | 0,00                            | 79.000,00             | 235.686,96        |
| <b>TOPLAM</b>                                      | <b>141.020,75</b>               | <b>6.480,00</b>     | <b>8.880,00</b>      | <b>3.000,00</b>   | <b>3.600,00</b>           | <b>45.000,00</b>        | <b>94.800,00</b>       | <b>150.000,00</b>          | <b>12.000,00</b>          | <b>25.200,00</b>                | <b>150.000,00</b>     | <b>639.980,75</b> |

Tabloya göre; toplam 639.980,75 lira olan dışarıdan sağlanan varlık, fayda ve hizmet maliyetinin 284.195,99 liralık kısmı öğrenci işlemleri faaliyetinde, 6.721,99 liralık kısmı oryantasyon alt faaliyetinde, 94.155,77 liralık kısmı eğitim öğretim alt faaliyetinde, 19.220,05 liralık kısmı rehberlik hizmetleri alt faaliyetinde, kalan 235.686,96 liralık kısmı ise; genel okul yönetimi destek faaliyetinde tüketilmiştir.



Dışarıdan sağlanan varlık, fayda ve hizmetler aylar itibariyle faaliyetlerde farklı olarak gerçekleştiği için aylara göre faaliyet havuzlarında biriken dışarıdan sağlanan varlık, fayda ve hizmetler maliyetleri tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 3.37. Dışarıdan Sağlanan Kaynak Maliyetleri Aylar İtibariyle Faaliyetlere Yüklenmesi**

| DIŞARIDAN SAĞLANAN KAYNAK MALİYETİ                 |                  |                  |                  |                  |                  |                  |                  |                  |                  |                  |                  |                  |                   |
|--|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|-------------------|
|  | Ocak             | Şubat            | Mart             | Nisan            | Mayıs            | Haziran          | Temmuz           | Ağustos          | Eylül            | Ekim             | Kasım            | Aralık           | TOPLAM            |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri                      | 31.290,50        | 45.854,04        | 14.056,10        | 1.307,22         | 44.891,39        | 17.348,06        | 2.760,00         | 34.000,00        | 63.659,10        | 14.068,99        | 1.452,50         | 13.508,09        | 284.195,99        |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                            | 0,00             | 3.534,50         | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 3.187,50         | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 6.722,00          |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                         | 10.043,00        | 8.162,96         | 14.043,06        | 10.819,95        | 10.819,31        | 5.584,48         | 1.600,00         | 1.500,00         | 7.397,53         | 7.896,05         | 7.329,00         | 8.960,44         | 94.155,77         |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                   | 2.265,50         | 1.850,42         | 2.109,15         | 1.307,22         | 1.245,15         | 796,12           | 0,00             | 0,00             | 2.897,75         | 2.843,07         | 2.033,50         | 1.872,16         | 19.220,05         |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi | 11.441,00        | 23.912,12        | 10.577,69        | 17.929,12        | 10.060,40        | 13.722,84        | 28.265,00        | 39.161,25        | 18.956,85        | 9.485,14         | 26.505,00        | 25.670,56        | 235.686,96        |
| <b>TOPLAM</b>                                      | <b>55.040,00</b> | <b>83.314,04</b> | <b>40.786,00</b> | <b>31.363,50</b> | <b>67.016,25</b> | <b>37.451,50</b> | <b>32.625,00</b> | <b>74.661,25</b> | <b>96.098,73</b> | <b>34.293,25</b> | <b>37.320,00</b> | <b>50.011,25</b> | <b>639.980,77</b> |

Diğer dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler; aylara faaliyetlerdeki kullanım sıklıklarına göre dağıtılmışlardır.

Diğer maliyetlerde olduğu gibi, oryantasyon alt faaliyetine sadece Şubat ve Eylül aylarında maliyet yansımıştır. Eğitim öğretim Temmuz ve Ağustos aylarında devam etmediği için; bu aylarda hizmet verilmemiş, dolayısıyla rehberlik hizmetleri alt faaliyetine belirtilen aylarda maliyet yansımamıştır. Diğer faaliyetlere de maliyetler, aylar itibariyle tüketim oranlarına göre dağıtılmıştır.

### 3.2.3.3. Tesis Düzeyinde Tüketilen Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi

Tesis düzeyinde tüketilen kaynak maliyetleri; yolluk ve seyahat maliyetleri, Öz-Der (Özel Eğitim Derneği) aidatı, taşıt amortismanı, MTV (Motorlu Taşıtlar Vergisi) ve eğitim öğretim harçlarından oluşmaktadır. Kaynak Maliyetleri tablosunda Amortisman ve Tükenme Payları içinde yer alan Taşıt Amortismanı, Tesis Düzeyinde Tüketilen bir kaynak olduğu için bu grupta değerlendirilmiştir.

#### Yolluk ve Seyahat Maliyetleri

Tablo 3.38. Yolluk ve Seyahat Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi

|  | Yolluk ve Seyahat Maliyetleri |       |      |       |       | Toplam: 2.016 |        |         |       |      |       |        |        |
|--|-------------------------------|-------|------|-------|-------|---------------|--------|---------|-------|------|-------|--------|--------|
|  | Ocak                          | Şubat | Mart | Nisan | Mayıs | Haziran       | Temmuz | Ağustos | Eylül | Ekim | Kasım | Aralık | TOPLAM |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri                      |                               |       |      |       |       |               |        |         |       |      |       |        | 0      |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                            |                               |       |      |       |       |               |        |         |       |      |       |        | 0      |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                         |                               |       |      |       |       |               |        |         |       |      |       |        | 0      |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                   |                               |       |      |       |       |               |        |         |       |      |       |        | 0      |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi | 170                           | 150   | 190  | 120   | 185   | 80            | 70     | 50      | 350   | 315  | 170   | 166    | 2.016  |
| TOPLAM   | 170                           | 150   | 190  | 120   | 185   | 80            | 70     | 50      | 350   | 315  | 170   | 166    | 2.016  |

Kurumun idari ve muhasebe kadrosundan edinilen geçmiş yıllara ilişkin bilgiler ışığında cari yıl için oluşturulan kullanım fiyatları tabloda gösterilmiştir. İncelenen eğitim yılında yolluk ve seyahat maliyeti; genel okul yönetimi destek faaliyetinde 2.016 lira olarak oluşmuştur.

## Öz-Der (Özel Eğitim Derneği) Aidatı

**Tablo 3.39. Öz-Der (Özel Eğitim Derneği) Aidatı Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

|  | Öz-Der Aidatı |       |      |       |       | Toplam: 600 |        |         |       |      |       |        | TOPLAM |
|--|---------------|-------|------|-------|-------|-------------|--------|---------|-------|------|-------|--------|--------|
|  | Ocak          | Şubat | Mart | Nisan | Mayıs | Haziran     | Temmuz | Ağustos | Eylül | Ekim | Kasım | Aralık |        |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri                      |               |       |      |       |       |             |        |         |       |      |       |        | 0      |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                            |               |       |      |       |       |             |        |         |       |      |       |        | 0      |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                         |               |       |      |       |       |             |        |         |       |      |       |        | 0      |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                   |               |       |      |       |       |             |        |         |       |      |       |        | 0      |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi | 50            | 50    | 50   | 50    | 50    | 50          | 50     | 50      | 50    | 50   | 50    | 50     | 600    |
| TOPLAM   | 50            | 50    | 50   | 50    | 50    | 50          | 50     | 50      | 50    | 50   | 50    | 50     | 600    |

Kurumun içinde bulunan yıldaki Özel Eğitim Derneği aylık 50 lira olmak üzere yıllık toplam 600 lira genel okul yönetimi destek faaliyetine aktarılmıştır.

## Taşıt Amortismanı

**Tablo 3.40. Taşıt Amortismanı Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

|  | Taşıt Amortismanı |       |      |       |       | Toplam: 9.000 |        |         |       |      |       |        | TOPLAM |
|--|-------------------|-------|------|-------|-------|---------------|--------|---------|-------|------|-------|--------|--------|
|  | Ocak              | Şubat | Mart | Nisan | Mayıs | Haziran       | Temmuz | Ağustos | Eylül | Ekim | Kasım | Aralık |        |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri                      |                   |       |      |       |       |               |        |         |       |      |       |        | 0      |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                            |                   |       |      |       |       |               |        |         |       |      |       |        | 0      |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                         |                   |       |      |       |       |               |        |         |       |      |       |        | 0      |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                   |                   |       |      |       |       |               |        |         |       |      |       |        | 0      |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi | 750               | 750   | 750  | 750   | 750   | 750           | 750    | 750     | 750   | 750  | 750   | 750    | 9.000  |
| TOPLAM   | 750               | 750   | 750  | 750   | 750   | 750           | 750    | 750     | 750   | 750  | 750   | 750    | 9.000  |

Kurumun taşıtının aylık 750 lira olmak üzere, yıllık toplam 9.000 liralık taşıt amortisman bedeli genel okul yönetimi destek faaliyetine aktarılmıştır.

## MTV (Motorlu Taşıtlar Vergisi)

Tablo 3.41. MTV (Motorlu Taşıtlar Vergisi) Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi

|  | MTV (Motorlu Taşıtlar Vergisi) |       |      |       |       | Toplam: 3.000 |        |         |       |      |       |        |        |
|--|--------------------------------|-------|------|-------|-------|---------------|--------|---------|-------|------|-------|--------|--------|
|  | Ocak                           | Şubat | Mart | Nisan | Mayıs | Haziran       | Temmuz | Ağustos | Eylül | Ekim | Kasım | Aralık | TOPLAM |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri                      |                                |       |      |       |       |               |        |         |       |      |       |        | 0      |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                            |                                |       |      |       |       |               |        |         |       |      |       |        | 0      |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                         |                                |       |      |       |       |               |        |         |       |      |       |        | 0      |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                   |                                |       |      |       |       |               |        |         |       |      |       |        | 0      |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi | 250                            | 250   | 250  | 250   | 250   | 250           | 250    | 250     | 250   | 250  | 250   | 250    | 3.000  |
| TOPLAM   | 250                            | 250   | 250  | 250   | 250   | 250           | 250    | 250     | 250   | 250  | 250   | 250    | 3.000  |

Kurumun taşıtının aylık 250 lira olmak üzere, yıllık toplam 3.000 liralık MTV (Motorlu Taşıtlar Vergisi) bedeli genel okul yönetimi destek faaliyetine aktarılmıştır.

## Eğitim Öğretim Harçları

Tablo 3.42. Eğitim Öğretim Harçları Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi

|  | Eğitim Öğretim Harçları |       |      |       |       | Toplam: 1.740 |        |         |       |      |       |        |        |
|--|-------------------------|-------|------|-------|-------|---------------|--------|---------|-------|------|-------|--------|--------|
|  | Ocak                    | Şubat | Mart | Nisan | Mayıs | Haziran       | Temmuz | Ağustos | Eylül | Ekim | Kasım | Aralık | TOPLAM |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri                      |                         |       |      |       |       |               |        |         |       |      |       |        | 0      |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                            |                         |       |      |       |       |               |        |         |       |      |       |        | 0      |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                         | 145                     | 145   | 145  | 145   | 145   | 145           | 145    | 145     | 145   | 145  | 145   | 145    | 1.740  |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                   |                         |       |      |       |       |               |        |         |       |      |       |        | 0      |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi |                         |       |      |       |       |               |        |         |       |      |       |        | 0      |
| TOPLAM   | 145                     | 145   | 145  | 145   | 145   | 145           | 145    | 145     | 145   | 145  | 145   | 145    | 1.740  |

Kurumun her yıl düzenli olarak bakanlığa ödediği eğitim öğretim harcı cari yıl için aylık 145 lira olmak üzere, yıllık toplam 1.740 lira olarak genel okul yönetimi destek faaliyetine aktarılmıştır.

Genel olarak tesis düzeyinde tüketilen kaynak maliyetlerinin faaliyetlere toplu dağılımını aşağıdaki tabloda görebiliriz.

**Tablo 3.43. Toplam Tesis Düzeyinde Tüketilen Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi**

| <b>TESİS DÜZEYİNDE TÜKETİLEN KAYNAK MALİYETLERİ</b> |                               |               |                   |  |                         |               |
|---|-------------------------------|---------------|-------------------|--|-------------------------|---------------|
|   | Yolluk ve Seyahat Maliyetleri | Öz-Der Aidatı | Taşıt Amortismanı | MTV (Motorlu Taşıtlar Vergisi) Giderleri | Eğitim Öğretim Harçları | TOPLAM        |
| <b>TUTAR</b>  | <b>2.016</b>                  | <b>600</b>    | <b>9.000</b>      | <b>3.000</b>                             | <b>1.740</b>            | <b>16.356</b> |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri                       | 0                             | 0             | 0                 | 0  | 0                       | 0             |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                             | 0                             | 0             | 0                 | 0  | 0                       | 0             |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                          | 0                             | 600           | 0                 | 0  | 1.740                   | 2.340         |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                    | 0                             | 0             | 0                 | 0  | 0                       | 0             |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi  | 2.016                         | 0             | 9.000             | 3.000                                    | 0                       | 14.016        |
| <b>TOPLAM</b>                                       | <b>2.016</b>                  | <b>600</b>    | <b>9.000</b>      | <b>3.000</b>                             | <b>1.740</b>            | <b>16.356</b> |

Tabloya göre; toplam 16.356 lira olan tesis düzeyinde tüketilen kaynak maliyetlerinin 2.340 liralık kısmı eğitim öğretim alt faaliyetinde, 14.016 liralık kısmı ise; genel okul yönetimi destek faaliyetinde tüketilmiştir.

Tesis düzeyinde kaynak maliyetleri aylar itibariyle faaliyetlerde farklı olarak gerçekleştiği için aylara göre faaliyet havuzlarında biriken tesis düzeyinde kaynak maliyetleri tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 3.44. Aylar İtibariyle Tesis Düzeyinde Tüketilen Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yükleneşmesi**

| TESİS DÜZEYİNDE TÜKETİLEN KAYNAK MALİYETLERİ       |       |       |       |       |       |         |        |         |       |       |       |        |        |
|--|-------|-------|-------|-------|-------|---------|--------|---------|-------|-------|-------|--------|--------|
|  | Ocak  | Şubat | Mart  | Nisan | Mayıs | Haziran | Temmuz | Ağustos | Eylül | Ekim  | Kasım | Aralık | TOPLAM |
| 1.Faaliyet Öğreni İşlemleri                        |       |       |       |       |       |         |        |         |       |       |       |        | 0      |
| 2.Faaliyet Oryantasyon                             |       |       |       |       |       |         |        |         |       |       |       |        | 0      |
| 3.Faaliyet Eğitim Öğretim                          | 195   | 195   | 195   | 195   | 195   | 195     | 195    | 195     | 195   | 195   | 195   | 195    | 2.340  |
| 4.Faaliyet Rehberlik Hizmetleri                    |       |       |       |       |       |         |        |         |       |       |       |        | 0      |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi | 1.150 | 1.170 | 1.190 | 1.120 | 1.185 | 1.080   | 1.070  | 1.050   | 1.350 | 1.315 | 1.170 | 1.166  | 14.016 |
| TOPLAM   | 1.345 | 1.365 | 1.385 | 1.315 | 1.380 | 1.275   | 1.265  | 1.245   | 1.545 | 1.510 | 1.365 | 1.361  | 16.356 |

Eğitim öğretim faaliyetinde Öz-Der (Özel Eğitim Derneği) aidatı maliyeti ve eğitim öğretim harçları tüketildiği için; faaliyete sadece bu maliyetler aylar itibariyle aktarılmıştır.

Kalan Yolluk ve Seyahat maliyetleri, Taşıt amortismanı ve MTV (Motorlu Taşıtlar Vergisi) maliyeti Genel Okul Yönetimi faaliyetinde tüketildikleri için aylar itibariyle bu faaliyete aktarılmışlardır. Diğer faaliyetlerde kaynak maliyet tüketimi gerçekleşmemiştir.

#### **3.2.3.4. Amortisman ve Tükenme Payları**

Bina amortismanı; alan temelli kaynak maliyetlerinin içinde, taşıt amortismanı; tesis düzeyindeki kaynak maliyetlerinin içinde incelendiği için, burada sadece eğitim araç gereçleri amortismanı incelenecektir.

Eğitim araç gereçleri ise; yönetim araç gereçleri ve sınıf içi araç gereçleri olarak ayrıca incelenecektir.

**Tablo 3.45. Yönetim Araç Gereçleri Amortisman Maliyetlerinin Faaliyetlere Oransal Dağılımı**

| YÖNETİM ARAÇ GEREÇLERİ AMORTİSMAN TUTARLARI        |            |             |            |              |            |            |            |            |            |            |            |            |        |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|--|------------|-------------|------------|--------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|--------|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
|  | Ocak       | Şubat       | Mart       | Nisan        | Mayıs      | Haziran    | Temmuz     | Ağustos    | Eylül      | Ekim       | Kasım      | Aralık     | TOPLAM |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Yönetim Araç Gereç Amortismanı                     | % 11315    | % 11315     | % 11315    | % 11315      | % 11315    | % 11315    | % 11315    | % 11315    | % 11315    | % 11315    | % 11315    | % 11315    | 135780 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri                      | 10% 1131,5 | 10% 1131,5  | 10% 1131,5 | 10% 1131,5   | 10% 1132   | 10% 1131,5 | 0% 0       | 0% 0       | 10% 1131,5 | 10% 1132   | 10% 1132   | 10% 1131,5 | 11315  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                            | 0% 0       | 20% 2263    | 0% 0       | 0% 0         | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 20% 2263   | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 4526   |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                         | 5% 565,75  | 5% 565,75   | 5% 565,75  | 5% 565,75    | 5% 565,8   | 5% 565,75  | 0% 0       | 0% 0       | 5% 565,75  | 5% 565,8   | 5% 565,8   | 5% 565,75  | 5657,5 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                   | 25% 2828,8 | 10% 1131,5  | 25% 2828,8 | 25% 2828,75  | 25% 2829   | 25% 2828,8 | 0% 0       | 0% 0       | 10% 1131,5 | 25% 2829   | 25% 2829   | 25% 2828,8 | 24893  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi | 60% 6789   | 55% 6223,25 | 60% 6789   | 60% 6789     | 60% 6789   | 60% 6789   | 100% 11315 | 100% 11315 | 55% 6223,3 | 60% 6789   | 60% 6789   | 60% 6789   | 89389  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| TOPLAM   | 100% 11315 | 100% 11315  | 100% 11315 | 100% 11315,0 | 100% 11315 | 100% 11315 | 100% 11315 | 100% 11315 | 100% 11315 | 100% 11315 | 100% 11315 | 100% 11315 | 135780 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Yönetim araç gereçleri amortismanı; kurum idari ve muhasebe personellerinden alınan bilgiler dikkate alınarak, araç gereçlerin faaliyetlerde aylar itibariyle kullanım oranlarına göre dağıtılmıştır. Toplamda yıllık 135.780 lira maliyet gerçekleşmiştir. Bu tutarın 11.315 lirası Öğrenci İşlemleri faaliyetine, 4.526 lirası Oryantasyon alt faaliyetine, 5.657,5 lirası Eğitim Öğretim alt faaliyetine, 24.893 lirası Rehberlik Hizmetleri alt faaliyetine ve 89.389,5 lirası ise; Genel Okul Yönetimi faaliyetine aktarılmıştır.

**Tablo 3.46. Sınıf İçi Eğitim Araç Gereçleri Amortisman Maliyetlerinin Faaliyetlere Oransal Dağılımı**

| SINIF İÇİ EĞİTİM ARAÇ GEREÇLERİ AMORTİSMAN TUTARLARI |            |            |            |              |            |            |            |            |            |            |            |            |        |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|--|------------|------------|------------|--------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|--------|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
|  | Ocak       | Şubat      | Mart       | Nisan        | Mayıs      | Haziran    | Temmuz     | Ağustos    | Eylül      | Ekim       | Kasım      | Aralık     | TOPLAM |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Eğitim Araç Gereç Amortismanı                        | % 12575    | % 12575    | % 12575    | % 12575      | % 12575    | % 12575    | % 12575    | % 12575    | % 12575    | % 12575    | % 12575    | % 12575    | 150900 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri                        | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0         | 0% 0,00    | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0      |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 2.Faaliyet: Oryantasyon                              | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0         | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0      |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.Faaliyet: Eğitim Öğretim                           | 100% 12575 | 100% 12575 | 100% 12575 | 100% 12575   | 100% 12575 | 100% 12575 | 100% 12575 | 100% 12575 | 100% 12575 | 100% 12575 | 100% 12575 | 100% 12575 | 150900 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 4.Faaliyet: Rehberlik Hizmetleri                     | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0         | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0      |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 5.Faaliyet (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi   | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0         | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0% 0       | 0      |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| TOPLAM   | 100% 12575 | 100% 12575 | 100% 12575 | 100% 12575,0 | 100% 12575 | 100% 12575 | 100% 12575 | 100% 12575 | 100% 12575 | 100% 12575 | 100% 12575 | 100% 12575 | 150900 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Sınıf içi eğitim araç gereçleri amortismanı; sadece Eğitim Öğretim alt faaliyeti bünyesinde tüketildiği için yıllık toplam tutar olan 150.900 lira direkt bu faaliyete yüklenmiştir.

### 3.2.4. Ana Ve Alt Faaliyet Maliyetlerinin Bütçelenmesi

İlk aşamada maliyetler, faaliyetlere yüklenmiş ve faaliyetlerin maliyetleri oluşturulmuştur. İkinci aşamada ise; her bir faaliyetin toplam maliyeti bulunarak, maliyet havuzları oluşturulacaktır. Maliyetler aylar itibariyle değiştiği ve sektör itibariyle aylık olarak maliyet yüklemesinin farklı olacağı göz önünde bulundurularak maliyetlerin aylık olarak faaliyetlere yüklenmesi uygun görülmüştür.

#### 3.2.4.1. Öğrenci İşlemleri Ana Faaliyeti Bütçelenmesi

Birinci faaliyet olan öğrenci işlemlerinde oluşan maliyetler aşağıdaki tablo yardımıyla gösterilmiştir.

**Tablo 3.47. Öğrenci İşlemleri Ana Faaliyeti Bütçesi**

| FAALİYET-1 Öğrenci İşlemleri                 |                   |                  |                  |                 |                  |                  |                 |                  |                  |                  |                 |                  |                   |
|--|-------------------|------------------|------------------|-----------------|------------------|------------------|-----------------|------------------|------------------|------------------|-----------------|------------------|-------------------|
|  | Ocak              | Şubat            | Mart             | Nisan           | Mayıs            | Haziran          | Temmuz          | Ağustos          | Eylül            | Ekim             | Kasım           | Aralık           | TOPLAM            |
| Ücret Kaynak Maliyeti                        | 74.740,00         | 0,00             | 0,00             | 0,00            | 0,00             | 74.740,00        | 0,00            | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00            | 0,00             | 149.480,00        |
| Dışardan Sağlanan Kaynak Maliyeti            | 31.290,50         | 45.854,04        | 14.056,10        | 1.307,22        | 44.891,40        | 17.348,10        | 2.760,00        | 34.000,00        | 63.659,10        | 14.069,00        | 1.452,50        | 13.508,10        | 284.196,06        |
| Eğitim Araç Gereç Amortismanı                | 1.131,50          | 1.131,50         | 1.131,50         | 1.131,50        | 1.131,50         | 1.131,50         | 0,00            | 0,00             | 1.131,50         | 1.131,50         | 1.131,50        | 1.131,50         | 11.315,00         |
| Tesis Düzeyinde Tüketilen Kaynak Maliyetleri | 0,00              | 0,00             | 0,00             | 0,00            | 0,00             | 0,00             | 0,00            | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00            | 0,00             | 0,00              |
| <b>TOPLAM</b>                                | <b>107.162,00</b> | <b>46.985,54</b> | <b>15.187,60</b> | <b>2.438,72</b> | <b>46.022,90</b> | <b>93.219,60</b> | <b>2.760,00</b> | <b>34.000,00</b> | <b>64.790,60</b> | <b>15.200,50</b> | <b>2.584,00</b> | <b>14.639,60</b> | <b>444.991,06</b> |



Öğrenci işlemleri faaliyetinde tesis düzeyinde kaynak maliyetleri tüketilmemiştir. Diğer maliyetlerden ücret maliyeti, 149.480 lira şeklinde oluşmuştur. Dışarıdan sağlanan kaynak maliyeti 284.196,06 lira şeklinde oluşmuştur. Eğitim araç gereç amortismanı ise; 11.315 lira şeklinde oluşmuştur.

### 3.2.4.2. Oryantasyon Alt Faaliyeti Bütçelenmesi

Oryantasyon alt faaliyetinde oluşan maliyetler yukarıdaki tablo yardımıyla gösterilmiştir. Oryantasyon faaliyeti sadece Şubat ve Eylül aylarında gerçekleştiği için, maliyetler de bu aylarda oluşmuştur.

**Tablo 3.48. Oryantasyon Alt Faaliyeti Bütçesi**

| FAALİYET-2 Oryantasyon Alt Faaliyeti         |             |                  |             |             |             |             |             |             |                  |             |             |             |                   |
|--|-------------|------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|------------------|-------------|-------------|-------------|-------------------|
|  | Ocak        | Şubat            | Mart        | Nisan       | Mays        | Haziran     | Temmuz      | Ağustos     | Eylül            | Ekim        | Kasım       | Aralık      | TOPLAM            |
| Ücret Kaynak Maliyeti                        | 0,00        | 87.290,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 87.290,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 174.580,00        |
| Dışardan Sağlanan Kaynak Maliyeti            | 0,00        | 3.534,50         | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 3.187,50         | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 6.722,00          |
| Eğitim Araç Gereç Amortismanı                | 0,00        | 2.263,00         | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 2.263,00         | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 4.526,00          |
| Tesis Düzeyinde Tüketilen Kaynak Maliyetleri | 0,00        | 0,00             | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00             | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00              |
| <b>TOPLAM</b>                                | <b>0,00</b> | <b>93.087,50</b> | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> | <b>92.740,50</b> | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> | <b>185.828,00</b> |

Bu faaliyet için; toplamda 174.580 lira ücret kaynak maliyeti, 6.722 lira dışarıdan sağlanan kaynak maliyeti, 4.526 lira eğitim araç gereç amortismanı gerçekleşmiştir. Bu faaliyette tesis düzeyinde kaynak maliyeti tüketilmemiştir.

### 3.2.4.3. Eğitim Öğretim Alt Faaliyeti Bütçelenmesi

Alt faaliyet olan eğitim öğretimde oluşan maliyetler aşağıdaki tablo yardımıyla gösterilmiştir.

**Tablo 3.49. Eğitim Öğretim Alt Faaliyeti Bütçesi**

| FAALİYET-3 Eğitim-Öğretim Alt Faaliyeti      |            |            |            |            |            |            |            |            |            |            |            |            |              |
|--|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|--------------|
|  | Ocak       | Şubat      | Mart       | Nisan      | Mayıs      | Haziran    | Temmuz     | Ağustos    | Eylül      | Ekim       | Kasım      | Aralık     | TOPLAM       |
| Ücret Kaynak Maliyeti                        | 291.060,00 | 291.060,00 | 361.000,00 | 291.060,00 | 336.000,00 | 291.060,00 | 209.700,00 | 209.700,00 | 293.760,00 | 361.000,00 | 291.060,00 | 336.000,00 | 3.562.460,00 |
| Dışardan Sağlanan Kaynak Maliyeti            | 10.043,00  | 8.162,96   | 14.043,10  | 10.819,90  | 10.819,30  | 5.584,48   | 1.600,00   | 1.500,00   | 7.397,53   | 7.896,05   | 7.329,00   | 8.960,44   | 94.155,76    |
| Eğitim Araç Gereç Amortismanı                | 13.140,80  | 13.140,80  | 13.140,80  | 13.140,80  | 13.140,80  | 13.140,80  | 12.575,00  | 12.575,00  | 13.140,80  | 13.140,80  | 13.140,80  | 13.140,80  | 156.558,00   |
| Tesis Düzeyinde Tüketilen Kaynak Maliyetleri | 195,00     | 195,00     | 195,00     | 195,00     | 195,00     | 195,00     | 195,00     | 195,00     | 195,00     | 195,00     | 195,00     | 195,00     | 2.340,00     |
| TOPLAM                                       | 314.438,80 | 312.558,76 | 388.378,90 | 315.215,70 | 360.155,10 | 309.980,28 | 224.070,00 | 223.970,00 | 314.493,33 | 382.231,85 | 311.724,80 | 358.296,24 | 3.815.513,76 |

Yukarıdaki tabloda eğitim öğretim alt faaliyetinde oluşan maliyetler gösterilmiştir. Bu faaliyet için; toplamda 3.562.460 lira ücret kaynak maliyeti, 94.155,76 lira dışarıdan sağlanan kaynak maliyeti, 156.558 lira eğitim araç gereç amortismanı, 2.340 lira tesis düzeyinde kaynak maliyeti gerçekleşmiştir.

### 3.2.4.4. Rehberlik Hizmetleri Alt Faaliyeti Bütçelenmesi

Rehberlik hizmetleri faaliyetinde tüketilen kaynaklar aşağıdaki tabloda toplu olarak gösterilmiştir.

**Tablo 3.50. Rehberlik Hizmetleri Alt Faaliyeti Bütçesi**

| FAALİYET-4 Rehberlik Hizmetleri Alt Faaliyeti |                  |                 |                  |                  |                  |                  |                  |                  |                 |                  |                  |                  |                   |
|---|------------------|-----------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|-----------------|------------------|------------------|------------------|-------------------|
|   | Ocak             | Şubat           | Mart             | Nisan            | Mayıs            | Haziran          | Temmuz           | Ağustos          | Eylül           | Ekim             | Kasım            | Aralık           | TOPLAM            |
| Ücret Kaynak Maliyeti                         | 17.350,00        | 0,00            | 17.350,00        | 17.350,00        | 17.350,00        | 17.350,00        | 13.400,00        | 13.400,00        | 0,00            | 17.350,00        | 17.350,00        | 17.350,00        | 165.600,00        |
| Dışardan Sağlanan Kaynak Maliyeti             | 2.265,50         | 1.850,42        | 2.109,15         | 1.307,22         | 1.245,15         | 796,12           | 0,00             | 0,00             | 2.897,75        | 2.843,07         | 2.033,50         | 1.872,16         | 19.220,04         |
| Eğitim Araç Gereç Amortismanı                 | 2.828,75         | 1.131,50        | 2.828,75         | 2.828,75         | 2.828,75         | 2.828,75         | 0,00             | 0,00             | 1.131,50        | 2.828,75         | 2.828,75         | 2.828,75         | 24.893,00         |
| Tesis Düzeyinde Tüketilen Kaynak Maliyetleri  | 0,00             | 0,00            | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00            | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00              |
| <b>TOPLAM</b>                                 | <b>22.444,25</b> | <b>2.981,92</b> | <b>22.287,90</b> | <b>21.485,97</b> | <b>21.423,90</b> | <b>20.974,87</b> | <b>13.400,00</b> | <b>13.400,00</b> | <b>4.029,25</b> | <b>23.021,82</b> | <b>22.212,25</b> | <b>22.050,91</b> | <b>209.713,04</b> |

Bu faaliyet için; toplamda 165.600 lira ücret kaynak maliyeti, 19.220,04 lira dışarıdan sağlanan kaynak maliyeti, 24.893 lira eğitim araç gereç amortismanı gerçekleşmiştir. Bu faaliyette tesis düzeyinde kaynak maliyeti tüketilmemiştir.

### 3.2.4.5. Genel Okul Yönetimi Destek Faaliyeti Bütçelenmesi

Genel okul yönetimi destek faaliyetinde tüketilen kaynaklar aşağıdaki tabloda toplu olarak gösterilmiştir.

**Tablo 3.51. Genel Okul Yönetimi Destek Faaliyeti Bütçesi**

| FAALİYET-5 (Destek Faaliyeti): Genel Okul Yönetimi |                  |                  |                  |                   |                   |                  |                   |                   |                  |                  |                   |                   |                     |
|--|------------------|------------------|------------------|-------------------|-------------------|------------------|-------------------|-------------------|------------------|------------------|-------------------|-------------------|---------------------|
|  | Ocak             | Şubat            | Mart             | Nisan             | Mayıs             | Haziran          | Temmuz            | Ağustos           | Eylül            | Ekim             | Kasım             | Aralık            | TOPLAM              |
| Ücret Kaynak Maliyeti                              | 53.940,00        | 58.740,00        | 58.740,00        | 128.680,00        | 83.740,00         | 53.940,00        | 128.680,00        | 128.680,00        | 56.040,00        | 58.740,00        | 128.680,00        | 83.740,00         | 1.022.340,00        |
| Dışardan Sağlanan Kaynak Maliyeti                  | 11.441,00        | 23.912,10        | 10.577,70        | 17.929,10         | 10.060,40         | 13.722,80        | 28.265,00         | 39.161,30         | 18.956,90        | 9.485,15         | 26.505,00         | 25.670,60         | 235.687,05          |
| Eğitim Araç Gereç Amortismanı                      | 6.789,00         | 6.223,25         | 6.789,00         | 6.789,00          | 6.789,00          | 6.789,00         | 11.315,00         | 11.315,00         | 6.223,25         | 6.789,00         | 6.789,00          | 6.789,00          | 89.388,50           |
| Tesis Düzeyinde Tüketilen Kaynak Maliyetleri       | 1.150,00         | 1.170,00         | 1.190,00         | 1.120,00          | 1.185,00          | 1.080,00         | 1.070,00          | 1.050,00          | 1.350,00         | 1.315,00         | 1.170,00          | 1.166,00          | 14.016,00           |
| <b>TOPLAM</b>                                      | <b>73.320,00</b> | <b>90.045,35</b> | <b>77.296,70</b> | <b>154.518,10</b> | <b>101.774,40</b> | <b>75.531,80</b> | <b>169.330,00</b> | <b>180.206,30</b> | <b>82.570,15</b> | <b>76.329,15</b> | <b>163.144,00</b> | <b>117.365,60</b> | <b>1.361.431,55</b> |

Yukarıdaki tabloda genel okul yönetimi faaliyetinde oluşan maliyetler gösterilmiştir. Bu faaliyet için; toplamda 1.022.340 lira ücret kaynak maliyeti, 235.687,05 lira dışarıdan sağlanan kaynak maliyeti, 89.388,50 lira eğitim araç gereç amortismanı, 14.016 lira tesis düzeyinde kaynak maliyeti gerçekleşmiştir.

### 3.2.5. Destek Faaliyet Maliyetinin Ana Faaliyet Maliyetlerine Yüklenmesi

Uygulama boyunca destek faaliyeti olarak takip edilen Genel Okul Yönetimi faaliyetinin bütçelenen rakamının bu aşamada ana faaliyetlere aktarılması gerekir.

**Tablo 3.52. Destek Faaliyet Maliyetinin Ana Faaliyet Maliyetlerine Yüklenmesi**

| <b>Destek Faaliyet Maliyetinin Ana Faaliyet Maliyetlerine Yüklenmesi</b> |              |     |                                     |     |                                  |
|--|--------------|-----|-------------------------------------|-----|----------------------------------|
|  | (₺/yıl)      | %   | Ana Faaliyet 1<br>Öğrenci İşlemleri | %   | Ana Faaliyet 2<br>Öğrenim-Eğitim |
| <b>Bütçelenen Destek Faaliyet Maliyeti</b>                               | 1.361.431,55 | 20% | 272.286,31                          | 80% | 1.089.145,24                     |

Kurumda idari ve mali işlemlerin yapıldığı faaliyetlerin maliyetleri, dönem boyunca Genel Okul Yönetimi adlı destek faaliyet merkezinde bütçelenmiştir. Kurumda yapılan araştırma ve incelemeler sonrasında; dönem sonunda bu tutarın, ana faaliyet merkezlerinden öğrenci işlemleri faaliyet merkezine %20 oranında, öğrenim eğitim faaliyetine %80 oranında yüklenmesine karar verilmiştir.

### 3.2.6. Ana Faaliyet Maliyetlerinin Çıktılara (Ürünlere) Yüklenmesi

Uygulamamız boyunca ortaya çıkan maliyetler için; 1 ana faaliyet, 3 alt faaliyet, 1 destek faaliyetine yüklenerek işlem yapılmıştır. Bir önceki aşamada, destek faaliyetinde toplanan tutarlar, iki ana faaliyete aktarılmıştır. Ana

faaliyetlerden ilki, uygulama başından itibaren değinilen ve maliyet yüklemesi yapılan Öğrenci İşlemleri faaliyetidir. Diğer ise; Öğrenim-Eğitim adlı ana faaliyettir.

Faaliyetlere ait toplam maliyetlerin bulunmasından sonra faaliyet maliyetlerinin hizmetlere yüklenmesi, faaliyet maliyet etkenleri yardımıyla yapılır. Bunun için her faaliyet merkezine uygun maliyet etkeninin seçilmesi gerekir. Öğretim kurumda muhasebe görevlileri ile yapılan mülakatlar sonucunda faaliyet maliyet etkenleri belirlenmiştir. Kurumun faaliyet maliyet etkenleri aşağıdaki tablodaki gibidir.

**Tablo 3.53. Faaliyet Maliyet Etkenleri**

| <b>Faaliyet Merkezleri</b>    | <b>Faaliyet Maliyet Etkenleri</b>   |
|-------------------------------|-------------------------------------|
| 1.Faaliyet: Öğrenci İşlemleri | Kademelerdeki toplam öğrenci sayısı |
| 2.Faaliyet: Öğrenim Eğitim    | Kademelerdeki toplam öğrenci sayısı |

### **3.2.6.1. Öğrenci İşlemleri Ana Faaliyet Maliyetinin Çıktılara (Ürünlere) Yüklenmesi**

Öğrenci işlemleri, her bir kademede bütün öğrencilerin yıl içerisindeki kayıt ve bilgi girişi gibi büro işlemlerinin yapıldığı ana faaliyet birimidir. Bu aşamada öğrenci işlemleri ana faaliyeti birim başına dağıtılacaktır.

**Tablo 3.54. Öğrenci İşlemleri Ana Faaliyet Maliyetinin Çıktılara (Ürünlere) Yüklenmesi**

| Öğrenci İşlemleri Ana Faaliyet Maliyeti     |                                  | Kademe-1           | Kademe-2           |
|---|----------------------------------|--------------------|--------------------|
|   |                                  | 55%                | 45%                |
| Faaliyetin Maliyeti (₺/yıl)                 | 444.991,06                       | 244.745,08         | 200.245,98         |
| Destek Faaliyetinden Yüklenen Tutar (₺/yıl) | 272.286,31                       | 149.757,47         | 122.528,84         |
| <b>TOPLAM</b> (₺/yıl)                       | <b>717.277,37</b>                | <b>394.502,55</b>  | <b>322.774,82</b>  |
| Toplam Öğrenci: 740                         |                                  | (394.502,55/380)   | (322.774,82/360)   |
| Kademe-1 380 öğrenci                        |                                  | 1038,16            | 896,6              |
| Kademe-2 360 öğrenci                        | <b>Birim Maliyet (₺/öğrenci)</b> | <b>(₺/öğrenci)</b> | <b>(₺/öğrenci)</b> |

Öğrenci İşlemleri ana faaliyetinin maliyeti; uygulamanın başından itibaren, öngörülen faydalanma ölçülerine göre oluşmuştur. Bu maliyete ek olarak, destek faaliyetinden yararlanma ölçüsü dikkate alınarak, destek faaliyetinin toplam maliyetinden %20 oranında faaliyetin maliyetine aktarma gerçekleştirilmiştir.

Öğrenci İşlemleri ana faaliyetinin maliyeti; kurumun idari ve mali personeli ile yapılan görüşmeler neticesinde %55 Kademe-1'e, %45 ise Kademe-2'ye yüklenmiştir. Kademelerde oluşan bu toplam maliyetler, kademelerdeki toplam öğrenci sayısına oranlanarak birim maliyetler bulunmuştur.

### **3.2.6.2. Öğrenim-Eğitim Ana Faaliyet Maliyetinin Çıktılara (Ürünlere) Yüklenmesi**

Öğrenim eğitim; öğrencilerin yıl içerisinde faydalandıkları, oryantasyon, eğitim öğretim ve rehberlik hizmetleri gibi faaliyetlerin sunulduğu ana faaliyet birimidir,

Bu aşamada öncelikli olarak; ana faaliyetin destek faaliyetinden aldığı pay, ilgili alt faaliyete dağıtılacaktır. Kurumun idari ve mali personeli ile yapılan görüşmeler sonucu, kendi maliyetine ek olarak destek faaliyetinin payının tamamı da eğitim öğretim alt faaliyetine yüklenecektir.

**Tablo 3.55. Eğitim Öğretim Alt Faaliyet Maliyeti**

| <b>Eğitim Öğretim Alt Faaliyet Maliyeti</b> |                |                     |
|---|----------------|---------------------|
| <b>Faaliyetin Maliyeti (₺/yıl)</b>          |                | <b>3.815.513,76</b> |
| <b>Destek Faaliyetinden Yüklene Tutar</b>   | <b>(₺/yıl)</b> | <b>1.089.145,24</b> |
| <b>TOPLAM</b>                               | <b>(₺/yıl)</b> | <b>4.904.659,00</b> |

Öğrenim-Eğitim ana faaliyeti; uygulama boyunca oryantasyon, eğitim öğretim, rehberlik hizmetleri alt faaliyetlerinde izlenmiştir. Bu aşamada ise; alt faaliyetlerde izlenen maliyetler birleştirilerek, ana faaliyet maliyetini oluşturacaktır.

**Tablo 3.56. Öğrenim-Eğitim Ana Faaliyet Maliyetinin Çıktılara (Ürünler) Yüklene**

| <b>Öğrenim-Eğitim Ana Faaliyet Maliyeti</b>        |                                  | <b>Kademe-1</b>     |            | <b>Kademe-2</b>     |            |                     |
|--|----------------------------------|---------------------|------------|---------------------|------------|---------------------|
|  |                                  | <b>%</b>            |            | <b>%</b>            |            |                     |
| <b>Oryantasyon Alt Faaliyeti Maliyeti</b>          | <b>(₺/yıl)</b>                   | <b>185.828,00</b>   | <b>80%</b> | <b>148.662,40</b>   | <b>20%</b> | <b>37.165,60</b>    |
| <b>Eğitim Öğretim Alt Faaliyeti Maliyeti</b>       | <b>(₺/yıl)</b>                   | <b>4.904.659,00</b> | <b>45%</b> | <b>2.207.096,55</b> | <b>55%</b> | <b>2.697.562,45</b> |
| <b>Rehberlik Hizmetleri Alt Faaliyeti Maliyeti</b> | <b>(₺/yıl)</b>                   | <b>209.713,04</b>   | <b>40%</b> | <b>83.885,22</b>    | <b>60%</b> | <b>125.827,83</b>   |
| <b>TOPLAM</b>                                      | <b>(₺/yıl)</b>                   | <b>5.300.200,04</b> |            | <b>2.439.644,17</b> |            | <b>2.860.555,88</b> |
| <b>Toplam Öğrenci: 740</b>                         |                                  |                     |            |                     |            |                     |
| <b>Kademe-1 380 öğrenci</b>                        |                                  |                     |            |                     |            |                     |
| <b>Kademe-2 360 öğrenci</b>                        | <b>Birim Maliyet (₺/öğrenci)</b> |                     | <b>380</b> | <b>6.420,12</b>     | <b>360</b> | <b>7.945,99</b>     |

Öğrenim Eğitim ana faaliyetinin maliyeti; kurumun idari ve mali personeli ile yapılan görüşmeler neticesinde her bir alt faaliyetten çıktılara (ürünlere) tabloda belirtilen oranlarda dağıtılacaktır. Buna göre; oryantasyon alt faaliyetinden %80 Kademe-1'e, %20 Kademe-2'ye, eğitim öğretim alt faaliyetinden %45 Kademe-1'e, %55 ise Kademe-2'ye, rehberlik hizmetleri alt faaliyetinden %40 Kademe-1'e, %60 Kademe-2'ye yüklenmiştir. Kademelerde oluşan bu toplam maliyetler, kademelerdeki toplam öğrenci sayısına oranlanarak birim maliyetler bulunmuştur.

### 3.2.7. Faaliyet Maliyetlerinin Çıktılara (Ürünlere) Yüklenmesi

Aylar itibariyle faaliyetlere dağıtılan toplam maliyetler, son olarak belirlenen maliyet etkenleri aracılığıyla uygulamanın çıktıları olan, I. ve II. kademe eğitim hizmetlerine yüklenecektir.

**Tablo 3.57. Toplam Faaliyet Maliyetlerinin Çıktılara (Ürünlere) Yüklenmesi**

| Faaliyet Maliyetlerinin Çıktılara (Ürünlere) Yüklenmesi |                              |                              |
|---|------------------------------|------------------------------|
|   | Kademe-1                     | Kademe-2                     |
|   | Birim Maliyet<br>(₺/öğrenci) | Birim Maliyet<br>(₺/öğrenci) |
| Öğrenci İşlemleri                                       |                              |                              |
| Birim Maliyeti  | 1.038,16                     | 896,60                       |
| Öğrenim Eğitim  |                              |                              |
| Birim Maliyeti  | 6.420,12                     | 7.945,99                     |
| <b>TOPLAM</b>   | <b>7.458,28</b>              | <b>8.842,59</b>              |

I.Kademe eğitim hizmeti; ilkokul seviyesinde 1, 2, 3 ve 4. sınıflara yıl boyunca verilen eğitimdir. Uygulama boyunca faaliyetlere yüklenen maliyetler son olarak faaliyetten yararlanma oranları dikkate alınarak ürünlere yüklenmiştir. I. Kademe ürüne ilişkin birim maliyet **7.458,28 ₺/öğrenci** şeklinde ortaya çıkmıştır.

II.Kademe eğitim hizmeti; ortaokul seviyesinde 5, 6, 7 ve 8. sınıflara yıl boyunca verilen eğitimdir. Uygulama boyunca faaliyetlere yüklenen maliyetler son



olarak faaliyetten yararlanma oranları dikkate alınarak ürünlere yüklenmiştir. II. Kademe ürüne ilişkin birim maliyet **8.842,59 ₺/öğrenci** şeklinde ortaya çıkmıştır.

### **3.3. Geleneksel Maliyet Sistemi İle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Elde Edilen Verilerin Karşılaştırılması**

Uygulamada bir eğitim kurumunun, bir eğitim dönemi boyunca FTM yöntemine göre faaliyet maliyetleri hesaplanmıştır. Uygulama sonunda ise; FTM yöntemine göre hizmet maliyetleri bulunmuştur. Bulunan bu sonuçların Geleneksel Maliyet Sistemi ile karşılaştırılması aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 3.58. Geleneksel Maliyet Sistemi ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Göre Hizmet Maliyetlerinin Karşılaştırılması**

|   | <b>Kademe-1</b> | <b>Kademe-2</b> |
|---|-----------------|-----------------|
| <b>Geleneksel Maliyet Sistemi</b>           | 8.131,73        | 8.131,73        |
| <b>Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi</b> | 7.458,28        | 8.842,59        |
| <b>FARK</b>                                 | <b>673,45</b>   | <b>-710,86</b>  |

Geleneksel Maliyet Sistemine göre; hizmet sunulan bütün kademelerde birim maliyetler 8.131,73 ₺'dir. Ancak; FTM yönteminde birim maliyetler kademelerde farklı ortaya çıkmıştır. Kademe-1'de birim maliyet 7.458,28 ₺, Kademe-2'de ise; 8.842,59 ₺ olarak oluşmuştur.

Bu bilgilere göre eğitim kurumu; Kademe-1 hizmet merkezine öğrenci başına 673,45 ₺ daha fazla maliyet yüklemiş ve 673,45 ₺ daha az birim karlılık tespit etmiştir.

Kademe-2’de ise; öğrenci başına 710,86 ₺ daha az maliyet yüklemiş ve 710,86 ₺ daha fazla birim karlılık tespit etmiştir.

FTM yöntemi bir maliyet düşürme yöntemi olmakla birlikte, asıl amacı gerçek maliyetlere ulaşmaktır. Yöntemi uygularken bazı faaliyet merkezlerinin maliyetleri, Geleneksel Maliyetleme yöntemlerine göre, düşük çıkarken, bazı faaliyet merkezlerinin maliyetleri yüksek çıkmıştır. Gelecek dönemlerde yapılacak iyi bir planlama ile, yöntem amacına ulaşarak, faaliyet maliyetlerin gerçek değerlerine ulaştığı görülecektir.

FTM yöntemi hizmet maliyetlerinin hesaplamasının yanı sıra; kurum faaliyetlerinin analizi ve kontrolüne de olanak sağlamaktadır. Faaliyetlerdeki doğru tutarlar, kurumun geleceğe yönelik yapacağı stratejilerde hareket sahasının daha geniş ve doğru oluşmasına sebep olacaktır.

## SONUÇ

Çağımızda, özellikle gençler için; bilgi çok önemli bir hazinedir. Eğitim kurumları, bilginin gençlere doğru ve hızlı bir şekilde aktarımı için oldukça önemli bir görev üstlenmişlerdir. Bilginin doğru ve hızlı bir biçimde aktarımı için de, bütün kaynaklarını sonuna kadar harcamak durumunda kalmaktadırlar. Bütün bu çabalar sırasında kaynaklarının aktarımını doğru şekilde hesaplayamadıkları için, farklı boyutlarda maliyetlerle karşı karşıya kalmaktadırlar. Eğitim kurumlarının maliyetlerini faaliyet bazında daha doğru şekilde hesaplayıp faydalananlara daha rahat hizmet sunabilmeleri için FTM sistemini kullanmaları daha uygun görülmektedir.

FTM sistemi geleneksel maliyetleme sistemlerinde olduğu gibi, ürünlerin kaynakları tükettiği değil, faaliyetlerin kaynakları, ürünlerin ise faaliyetleri tükettiği varsayımını dayanır.

Özel eğitim kurumlarında şimdiye kadar kapsamlı bir maliyet hesaplama modelinin bulunmaması, incelenen kademelerin birbirinden kesin çizgilerle ayrılamamış olmasına sebep olmuştur.

Bu araştırmada hizmet sektöründe faaliyet göstermekte olan bir kurumun, aylar itibariyle farklı faaliyetler yapıldığı için, o faaliyete ilgili ayda yükleme yapılmadığı bir yapı gözetererek oluşturulan farklı FTM sistemi oluşturulmuştur.

Sonuç olarak FTM yöntemi, özel eğitim kurumlarında uygulanması dönemlere ayrılarak incelenmesi açısından zaman alıcı ve maliyetli bir süreçtir. Buna karşın; yoğun rekabet ortamında işletmeler, FTM yöntemi ile maliyetlerini daha iyi hesaplayıp rekabet şanslarını artırmaya imkan sağlayacaklardır.

## KAYNAKÇA

- ACAR, D. M. (2007). Esnek Üretim Sistemlerinin İşletme Faaliyetlerine olan Etkisi ve Maliyet Unsurlarında Meydana Getirdiği Değişiklikler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* , 1-20.
- AĞYAR. (2006). Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite Maliyetinin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama. *Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.* , 60-69.
- AKSOYLU, S. (2001). Sanayi İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Birlikte Uygulanması. *Yayınlanmamış Doktora Tezi İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul* , 50.
- ALKAN, A. T. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s. 13 , 39-56.
- ANSARI, S. B. (1997). Activity Based Management (ABM). *A Modular Series Management Accounting McGraw-Hill* .
- ARIEH, D. B. (2003). Activity-Based Cost Management for Design and Development Stage. *International Journal of Production Economics*, no. 83 , 169-183.
- ARZOVA, S. B. (2002). *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- BEAJUON, J. G. (1990). Understanding The Activity Cost in An Activity Based Cost System. *Journal Of Cost Management* , 51-72.
- BENGÜ, H. v. (2009). Hastane İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi* , 55-78.
- BIÇAKÇI, F. (2006). Sanayi İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Geçiş Çabaları ve Bir Uygulama . *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya* , 23.
- BRIMSON, J. (1991). Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach. *John Wiley & Sons, Inc. New York* , 54.
- BÜYÜKŞALVARCI, A. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama. *Selçuk Üniv. Karaman İ.İ.B.F. Dergisi* , 160-180.
- CİVELEK, M. v. (2006). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Yenilenmiş Dördüncü Baskı, Detay Yayıncılık.
- COOPER, R. (1990). Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems. *Journal of Cost Management* , 4-14.
- COOPER, R. K. (1988). Measure Cost Right: Make the Right Decision. *Harvard Business Review* , 96-103.

- COOPER, R. v. (1990). Measure Cost Right: Make the Right Decision. *The CPA Journal* , 38-45.
- ÇAKICI, C. (2001). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:13, Ekim* , 103-112.
- ÇETİNKAYA, F. v. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesi Uygulaması. *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* , 1-27.
- DOĞAN, A. (1996). Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi Ankara* , 90-110.
- DRURY, C. (1989). Activity-Based Costing. *Management Accounting* , 60-66.
- DUMANOĞLU, S. (2005, Temmuz). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Digital Baskı İşletmesinde Uygulanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , 105-116.
- DURSUN, A. (2002). Maliyet Düşürmeye Yönelik Stratejik Bir Yaklaşım: Faaliyete Dayalı Yönetim (FDY). *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Yıl:2, Sayı:7, Ekim* , 55-60.
- EKER, M. Ç. (2002). Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 No'lu Ana Hesap Grubunun Kullanımı. *Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı: 1* , 237-256.
- Emblemsvag, J. (2001). Activity-Based Life-Cycle Costing. *Managerial Auditing Journal vol. 16, no. 1-2* , 17-27.
- ERDEN, A. S. (2004). *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- ERDEN, S. A. (2003). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği . *Mali Çözüm Dergisi. Sayı: 64* , 98-109.
- ERDOĞAN, N. (1995). *Faaliyete Dayalı Maliyetleme*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- ERDOĞAN, N. (2007). Lojistik Maliyetlemesi ve Lojistikte Faaliyete Dayalı Maliyetleme. *Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1748, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 202, Eskişehir* , 70.
- ERGUN, Ü. v. (2002). İki Çağdaş Yönetim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırılması: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı: 1, Mart* , 93-108.
- ERTAŞ, F. C. (1998). Sanayi İşletmelerinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 2: Tokat* , 70.

ESMERAY, A. (2006). Hastanelerde Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemeye İlişkin Bir Uygulama. *Doktora Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.* , 100-120.

GARRISON, R. H. (2003). Managerial Accounting. *Tenth Edition Chicago IL:Richard D. Irwin, Inc* , 328.

GEISHECKER, M. (1996). New Technologies Support ABC. *Management Accounting, USA, V: 77, No: 9, March 1996* , 46.

GERI, N. V. (2005). Relevance Lost: The Rise and Fall of Activity-Based Costing. *Human Systems Management 24* , 133-144.

GÖKÇEN, G. (2004). Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, sayı:23* , 58-67.

GUNESEKARAN, A. V. (1998). Implementation of Activity-Based Costing in Manufacturing. *International Journal of Production Economics, v. 56-57, September* , 231-242.

GÜMÜŞ, Y. (2007). Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama. *Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: İzmir* , 84.

GÜNDÜZ, E. (1997). Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. *Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No: 99 Ekim, Ankara* , 120.

GÜRDAL, K. (2007). *Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

GÜRSOY, T. C. (1999). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Beta Basım Yayım.

GÜVEN, R. (1993). *Türkiye Elektrik Kurumu Genel Müdürlüğü'nde Faaliyet Esaslı Maliyet Muhasebesi Uygulama Denemesi*. DPT Yayın No: 2333: Ankara.

HACİRÜSTEMOĞLU, R. v. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

HOLMEN, J. S. (1995). ABC vs. TOC: It's A Matter of Time. *Management Accounting, Vol: 76, No: 7* , 38.

HORNGREN, C. T. (2003). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. *New Jersey:Pearson Education, Inc., 11th Edition.* , 144.

JOHNSON, H. T. (1987). Organizational Design Versus Strategic Information Procedures for Managing Corporate Overhead Cost: Weyerhaeuser Company. *W. Bruns ve R. Kaplan (Editör), Accounting and Management Field Study Perspectives* , 49-73.

KALMIŞ, H. (1999). Küresel Rekabet Ortamına Yönelik Maliyet ve Yönetim Yaklaşımları Işığında Bir Maliyet Yönetim Bilgi Sisteminin Tasarlanması ve Bir Uygulama. *Basılmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir* , 176.

- KAPLAN, R. S. (1992). In Defense of Activity-Based Management. *Management Accounting, Vol: 74, No: 5, November* , 58-63.
- KAPLAN, R. v. (1998). Advanced Management Accounting. *Prentice Hall Inc: New York* , 97.
- KARACAN, S. (2000). Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımında Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *Kocaeli Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* , 25-37.
- KARACAN, S. v. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetiminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* , 17-38.
- KARAKAYA, M. (2004). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- KARCIOĞLU, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. Erzurum: Aktif Yayınevi.
- KAYGUSUZ, S. Y. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ve Kısıtlar Teorisinin En Uygun İşletme Kararlarının Verilmesinde Birlikte Kullanılması. *MÖDAV, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* , 105-128.
- KING, A. M. (1991). The Current Status of Activity-Based Costing. *An Interview With Robin Cooper and Robert S. Kaplan Management Accounting, September, 1991* , 23.
- KOCAKULAH, M. J.-L. (2001). How To Implement Activity Based Costing In A Manufacturing Environment. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* , 1-8.
- KÖSE, T. (2005). Maliyet Yönetiminde Faaliyet Analizi ve Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Sayı:1, Mart* , 115-137.
- KÜÇÜK, E. (2005, Temmuz-Aralık 04.02.2015). [erciyes.edu.tr. iibf.erciyes.edu.tr: <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi25/ekucuk.pdf > adresinden alınmıştır](http://iibf.erciyes.edu.tr/iibf.erciyes.edu.tr: <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi25/ekucuk.pdf > adresinden alınmıştır)
- KÜÇÜK, E. (2005). Yeni üretim Ortamında Genel Üretim Maliyetleri ve Kayseri'deki Bazı Uygulamalara İlişkin Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi Sayı:25, Temmuz-Aralık* , 130-154.
- LABRO, E. (2006). *Analytics of Costing System Design. A. Bhimani (Editör), Contemporary Issues in Management Accounting*. ABD: Oxford University Press.
- MCKENZIE, J. (1999). Activity-Based Costing for Beginners. *Management Accounting, British, V: 77, No: 3, March 1999* , 57.
- MILLER, J. A. (1996). Implementing Activity-Based Management Daily Operations. *John Wiley and Sons, Inc, Canada* , 51.
- OSTRENGA, M. R. (1990). The Focal Point of Total Cost Management. *Management Accounting, February* , 42-49.
- OTLU, F. v. (2006, Ocak ). Faaliyet Temelli Maliyetleme Sistemine Göre Ekonomik Katma Değer Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , s. 140-151.

- ÖKER, F. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*. İstanbul: Birinci Basım, Literatür Yayınları:109, Kasım.
- PARLAKKAYA, R. (1997). Küreselleşme Sürecinde Maliyetleme Sistemlerinde Çağdaş Yaklaşımlar ve Yeni Gelişmeler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , 197-208.
- PAZARÇEVİREN, S. Y. (2006). Dinlence İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli Önerisi. *Marmara Üniversitesi Muhasebe ve Finans Araştırma Dergisi, Sayı 15.* , 52.
- PEKDEMİR, R. (1998). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri*. İstanbul: Siyasal Kitabevi.
- POLAT, L. (2008). Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Sanayi İşletmesi Uygulaması. *Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: İstanbul* , 20.
- RAFFİSH, N. (1991). How Much Does That Product Really Cost? Finding Out May be as Easy as ABC. *Management Accounting, March* , 36-39.
- REEVE, M. J. (1991). Activity Based Cost Systems For Functional Integration And Customer Value”, Competing Globally Through Customer Value: The Management Of Strategic Suprasystems. *Quorum Books* , 410-415.
- ROMANO, L. P. (1988). Trends in Management Accounting: Activity Accounting. *Management Accounting, May* , 74.
- ROZTOCKİ, N. P. (2004). A Procedure for Smooth Implementation of Activity-Based Costing in Small Companies. *Engineering Management Journal, v. 16, n. 4* , 19-27.
- SHAPIRO, J. F. (1999). On The Connections Among Activity-Based Costing, Mathematical Programming, Models for Analyzing Strategic Decisions, and the Resource- Based View of the Firm. *European Journal of Operational Research, Vol: 118, No: 2* , 295-314.
- SIEVANEN, M. V. (2002). Process-Based Costing: The Best of Activity-Based Costing. *AACE International Transactions CSC.15* .
- SMİTH, M. (1994). Managing Your ABC System. *Management Accounting, V: 75, No: 10, April 1994.* , 46.
- SWENSON, D. (1995). The Benefits of Activity-Based Cost Management to the Manufacturing Industry. *Journal of Management Accounting Research, No: 7.* , 167-180.
- ŞAKRAK, M. (1997). *Maliyet Yönetimi- Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. İstanbul: Yasa Yayıncılık Birinci Basım.
- TANIŞ, V. N. (2005). *Teknolojik Değişim ve Maliyet Muhasebesi:500 Büyük Firma Üzerinde Bir Araştırma*. Adana: Nobel Kitabevi.



- TANIŞ, V. V. (1993). Yönetim Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme. *Ç.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 1* , 60.
- TAŞÇI, H. (2004). Aktiviteye Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Uygulama Örneği. *TCMB Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Ankara* , 65.
- TEKİNER, Y. v. (2005). Maliyetlerin Saptanmasında Yeni Yaklaşımlar. *Mali Çözüm Dergisi, Yıl 15, Sayı 73 (Ekim-Kasım-Aralık)* , 220-226.
- TEZSEZEN, A. (2006). Pilot Study For the Application of Activity Based Costing Methodology To Service Departments of A Company in Turkey. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi*.
- TURNEY, P. B. (1993). Beyond TQM with Workforce Activity-Based Management. *Management Accounting, September* , 28-31.
- TURNEY, P. B. (1992). Using ABC to Support Continuous Improvement. *Management Accounting, September* , 46-50.
- UMBLE, M. v. (2000). *Activity Based Costing: An Evaluation*. P. M. Swamidas (Editör), *Encyclopedia of Production and Manufacturing Management*. ABD: Kluwer Academic Publishers.
- UNUTKAN, Ö. (2010). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi, s. 97* , 87-106.
- ÜLKER, Y. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Ön Maliyetleme Simülasyonu ve Bir Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi* , 220-236.
- ÜLKER, Y. (2002). Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede Ön Maliyetleme Simülasyonu ve. *Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Haziran* , 120-140.
- ÜLKER, Y. v. (2008). Bir Grup Teknolojisi Modeli Olarak Hücreyel İmalat Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemiyle Bütünleştirilmesi . *Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 32 ( Ocak)* , 152-163.
- ÜLKER, Y. v. (2005). Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* , 189-217.
- WIERSEMA, W. (1996). Implementing Activity-Based Management: Overcoming the Data Barrier. *Journal of Cost Management, No: 2* , 46.
- YÜKÇÜ, S. (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Cem Ofset.

## ÖZGEÇMİŞ

### Kişisel Bilgiler

**Adı ve Soyadı:** İclal YILDIRIM

**Doğum Yeri ve Tarihi:** TOKAT / 01.09.1981

### Eğitim Durumu

**Lisans Öğrenimi:** Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi  
Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği Bölümü, 2000-2004.

**Yüksek Lisans Öğrenimi:** İstanbul Ticaret Üniversitesi 2012-...

### İş Deneyimi

**Çalıştığı Kurum:** MEB, Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği, 2004-...

### İletişim

e-posta Adresi: [iclal\\_yildirim@hotmail.com](mailto:iclal_yildirim@hotmail.com)

**Tarih :** .....