

BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNDE KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ UYGULAMASI

APPLICATION OF RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING IN AN ACCOMMODATION ENTERPRISE

Dr. Öğr. Üyesi Mahmut Sami ÖZTÜRK*

Dr. Öğr. Üyesi Oğuzhan ÇARIKÇI**

Bahar YAMAN***

Sevim AĞAÇ****

ÖZ

Kaynak tüketim muhasebesi Alman maliyet muhasebesi ile faaliyet tabanlı maliyet muhasebesi neticesinde ortaya çıkan çağdaş bir maliyetleme sistemidir. Kaynak tüketim muhasebesi ile maliyetler üretilen mal veya hizmetlere daha doğru bir biçimde dağıtılmakta, maliyet kontrolü ile maliyet yönetimi daha etkin bir şekilde yürütülmektedir. Bu çalışmanın amacı bir hizmet işletmesinde kaynak tüketim muhasebesi uygulamasının gerçekleştirilebilirliğinin araştırılmasıdır. Bu doğrultuda geleneksel maliyet yöntemlerini kullanan bir konaklama işletmesinde kaynak tüketim muhasebesi uygulaması gerçekleştirilmiştir. Literatürde hizmet işletmelerine ait kaynak tüketim muhasebesi uygulaması eksikliğinden ötürü bu çalışma önem arz etmektedir. Çalışma sonucunda, işletmede katlanılan maliyetlerin dağıtılmayan kısımları, atıl kapasite olarak hesaplanmıştır. İşletmedeki atıl kapasitenin faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmemesi sebebiyle ortaya çıktığı düşünülmektedir. İşletme yönetimi tarafından atıl kapasitenin belirlenmesi, işletmenin verimliliğini ve karlılığını arttırabilecektir.

Anahtar Sözcükler: Kaynak Tüketim Muhasebesi, Atıl Kapasite, Maliyet Yönetimi, Konaklama İşletmesi, Hizmet Üretimi.

* Dr. Öğr. Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ISPARTA, samiozturk@sdu.edu.tr (<https://orcid.org/0000-0002-7657-3150>)

** Dr. Öğr. Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ISPARTA, oguzhancarikci@sdu.edu.tr (<https://orcid.org/0000-0001-8709-9071>)

*** Yüksek Lisans Öğrencisi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilimdalı, Muhasebe ve Finansal Yönetim Bilim Dalı, baharyaman0724@gmail.com (<https://orcid.org/0000-0002-7117-5612>)

**** Yüksek Lisans Öğrencisi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilimdalı, Muhasebe ve Finansal Yönetim Bilim Dalı, sevimagac07@gmail.com (<https://orcid.org/0000-0002-8144-4927>)

ABSTRACT

Resource consumption accounting is a modern costing system resulting from German cost accounting and activity-based cost accounting. With resource consumption accounting, costs are distributed more accurately to the produced goods or services, and cost controlling and cost management are carried out more effectively. The aim of this study is to investigate the feasibility of resource consumption accounting application in a service enterprise. In this respect, resource consumption accounting was implemented in an accommodation establishment that uses traditional cost methods. This study is important due to the lack of resource consumption accounting for service enterprises in the literature. As a result of the study, the undistributed parts of the incurred costs in the enterprise are calculated as idle capacity. It is thought that the idle capacity is appeared in the enterprise due to the fact that the activities are not carried out effectively and efficiently. Determining the idle capacity by the enterprise management can increase the efficiency and profitability of the enterprise.

Keywords: Resource Consumption Accounting, Idle Capacity, Cost Management, Accommodation Enterprise, Service Production.

1.GİRİŞ

Maliyetlerin etkin bir biçimde yönetilmesi ve üretim maliyetlerinin düşürülmesi işletmelerin en temel hedeflerinden birisidir. Firmaların sundukları mal ve hizmetlerle ilgili maliyetlerin oluşturulması, yönetilmesi ve maliyetlerle ilgili kararların alınması yönetim ve maliyet muhasebesinin konuları içerisinde yer almaktadır. Bu yüzden üretilen mal ve hizmetlerin en iyi maliyet yöntemi ile hesaplanması; teknolojik gelişmelerden sonra maliyet muhasebesinin üzerinde durduğu en önemli konulardan biri olmuştur. Bu konu üzerinde çok fazla yeni yaklaşım geliştirilmiştir (Köse ve Ağdeniz 2015: 52). Yeni ortaya çıkan maliyet yaklaşımlarından birisi ise çağdaş bir yönetim muhasebesi yöntemi olan Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM)'dir (Cengiz 2011: 118). KTM kaynak odaklı bir yöntemdir. Ayrıca KTM, maliyetleri çeşitli yöntemlerle bölümlere ayırarak işletme yöneticileri açısından önemli olan maliyet bilgilerini detaylı bir şekilde yönetime sunmaktadır (Aktaş 2013: 56). Literatürde konaklama işletmelerine yönelik KTM konusunda uygulama eksiliği bulunmaktadır. Dolayısıyla bu çalışmanın amacı KTM'nin bir konaklama işletmesinde nasıl uygulanabileceğinin araştırılmasıdır. Bu amaç

çerçevesinde mevcut durumda geleneksel maliyet hesaplama yöntemlerini kullanan bir konaklama işletmesinde KTM'nin bir uygulama örneği gerçekleştirilmiş ve ulaşılan sonuçlar işletme yönetimi ile de paylaşılmıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Son dönemlerde bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, işletmelerdeki maliyetlere ait verilerin toplanmasına, aktif maliyet yönetimi sistemlerinin oluşturulmasına ve devam ettirilmesine önemli katkılar sağlamaktadır (Tse ve Gong 2009: 41). Geleneksel maliyet modellerinin yetersizliğinden dolayı ortaya çıkan yeni bir maliyet belirleme yöntemi olan KTM'ye ilişkin gerçekleştirilen çalışmalar şu şekildedir: Webber and Clinton (2004) yaptıkları çalışmada, KTM'yi örnek bir uygulama ile açıklamışlar ve sonuç olarak yeni ortaya çıkan KTM ile doğru ve güvenilir bilgiler sağlandığını ifade etmişlerdir. Tse and Gong'un (2009) çalışmasında Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZDFTM) ve KTM modellerinde atıl kapasitenin tanımlanması, maliyet yönetim sistemlerinin geliştirilmesi ve kullanılması konularında bilgi sunmaktadır. Ahmed ve Moosa (2011) tarafından gerçekleştirilen çalışmada KTM'nin eğitim kurumlarında ve üniversitelerde uygulanmaya başladığı belirtilmiştir. Cengiz'in (2012) çalışmasında, KTM'nin tarihini, kaynaklara bakış açısını, maliyet yaklaşımını ve dayandığı temel ilkeleri bir örnek uygulamayla açıklamaktadır. Aktaş'ın (2013) çalışmasında, hem FTM hem de KTM modeli kullanılarak kaynak maliyetlerinin maliyet simgesi olarak mamullere dağıtımı yapılmıştır. Aksu (2013) çalışmasında, KTM modelinin nasıl çalıştığını örnek bir uygulama ile göstermektedir. Uygulama sonucunda ise KTM ile sabit ve değişken gider probleminin çözüldüğü, maliyetlere ilişkin doğru bilgi sunulduğu, kısa ve uzun vadede kararların alınması için gerekli bilgilerin sağlandığı ortaya çıkmıştır. Köse ve Ağdeniz'in (2015) makalesinde, KTM ile ilgili bilgiler verilmiş ve kapasite maliyet yönetimi ile KTM arasındaki ilişki açıklanmıştır. Ayrıca örnek bir uygulama ile atıl kapasite maliyetlerinin KTM'de hesaplanış şekli açıklanmıştır. Kurtlu'nun (2016) çalışmasında Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren bir silah fabrikasında KTM uygulaması gerçekleştirilmiştir. Öktem (2016) tarafından ise, KTM ile ilgili örnek bir uygulama yapılarak işletmenin atıl kaynaklarının miktarının azaltılması ile işletme verimliliğinin artacağı sonucuna ulaşılmıştır. Kayıhan ve Tepeli'nin (2016) çalışmasında; KTM ayrıntılı bir şekilde ele alınarak örnek bir uygulamada FTM ile arasındaki farklılıklar ortaya konulmuştur. Dönmez ve Başçıl'in (2017) çalışmasında KTM hakkında temel bilgiler verilmekte ve ardından mobilya üretim işletmesinde uygulama

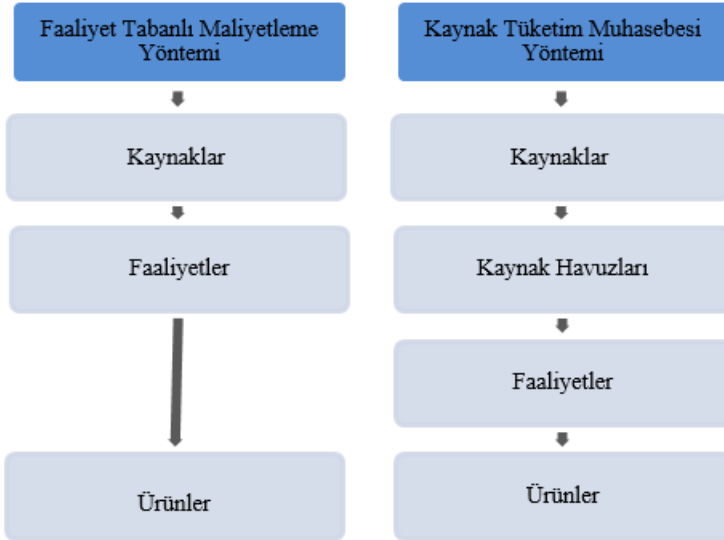
gerçekleştirilmektedir. Tanış ve Demircioğlu'nun (2017) çalışmalarında KTM ile ürün maliyetlerinin daha doğru belirlenmesi ve en iyi planlamanın yapılması sonucunda karlılığın arttırılabileceği savunulmuştur. Sözen'in (2017) çalışmasında KTM'de atıl kapasitenin önemi ortaya konulmaktadır. Karaca ve Küçük'ün (2017) yaptıkları çalışmada KTM modelinin FTM ve ZDFTM yöntemlerinin ürettiği sonuçlara göre farklılık gösterdiği tespit edilmektedir. Köse ve Ağdeniz'in (2017) çalışmalarında ZDFDM ile KTM karşılaştırılmaktadır. Ayrıca varsayımsal bir örnek ile maliyetlerin ürünlere dağıtımı yapılmış ve her iki yöntemin benzer ve farklı tarafları belirtilmiştir. Ögünç ve Tekşen'in (2018) çalışmasında KTM bir üretim firmasında uygulanmış ve elde edilen sonuçlar karşılaştırılarak üretilen mamullerin gerçek maliyetlerinin ortaya konulması sağlanmıştır.

3. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ

İşletmelerin yaşamlarını sürdürebilmesi, rekabet edebilmeleri ve rakiplerinden üstün bir duruma gelebilmeleri için öncelikle kaynaklarını ve varlıklarını değerlendirmelidirler. Bu doğrultuda doğru finansal bilgilere sahip olmak ve işletmenin süreçlerini koordine edebilmek gerekmektedir. Doğru finansal bilgiler, işletmenin doğru kararlar vermesine, maliyetleri doğru bir şekilde hesaplamasına ve gelecekle ilgili kararların planlanmasına imkân sağlayacaktır. KTM de bu amaca hizmet etmek için ortaya atılmış bir sistemdir (Ögünç ve Tekşen, 2018: 391). KTM ile ilgili olarak ilk gelişme marjinal maliyetlemeye dayalı maliyet muhasebesi, diğer bir deyişle Alman Yönetim Muhasebesi metoduyla başlamıştır. Alman Maliyet Muhasebesi Sistemi, İkinci Dünya Savaş'ından sonra Almanya'da yönetim muhasebesi olarak yaygınlaşmaya başlayarak, 1940'lı yıllarda Hans George Plaut tarafından ortaya atılmıştır. Hans George Plaut'un tasarladığı yöntem, uzun vadeli ve sürdürülebilir bir yöntemdir. 1946 yılında bağımsız danışmanlık şirketi kurarak 2000'den fazla danışmanı bu konuda geliştirmiştir (Öktem, 2016: 263). 2000'li yıllarda etkisini gösteremeye başlayan KTM sistemi ilk olarak 2001 Aralık ayında CAM-I (Consortium of Advanced Management-International) tarafından tanıtılmıştır. Üretim süreçlerindeki gelişmeler ve her geçen gün artan rekabet sebebiyle işletme yöneticileri daha doğru maliyet ve üretim bilgisine ihtiyaç duymaktadır. KTM gerek kısa vadeli kararlarda gerek uzun vadeli yatırım kararlarında, belirlenen hedeflere ulaşabilmesi için önemli bir role sahiptir (Tanış ve Demircioğlu, 2017:177). KTM, Alman yönetim muhasebesi sisteminin ve FTM sisteminin öne çıkan taraflarını

içermektedir. (Kayıhan ve Tepeli, 2016:443). Dolayısıyla KTM, Alman maliyet muhasebesinin kaynaklara verdiği önemi ve faaliyet tabanlı maliyet muhasebesinin faaliyet bakış açısını birleştiren modern bir yönetim muhasebesi sistemidir (Aksu, 2013:167). KTM, kaynak odaklı ve miktar temelli bir model olmasının sonucu olarak detaylı maliyet analizi gerektirmektedir. Karar alma aşaması dikkate alındığı zaman ise ürün seviyesinde değil kaynak seviyesinde yöneticilere destek sağlamaktadır (Köse ve Ağdeniz, 2015: 59).

Faaliyete dayalı maliyet sistemi; artan rekabet ve gelişen teknoloji, artan ürün çeşidi ve miktarı gibi faktörler sebebiyle, geleneksel sistemlerin mevcut ihtiyaçlara cevap verememesi, önemli bir takım hatalara neden olması sebebiyle yeni bir sistem arayışıyla, 1980'lerde faaliyete dayalı maliyet sistemi adında yeni bir sistem tasarlanmıştır (Kayıhan ve Tepeli, 2016:443). Faaliyete dayalı maliyet sistemi, faaliyetlere odaklanan, ürün ya da hizmet üretimi sürecinde, ihtiyaç duyulan faaliyetlerin tükettiği maliyetleri göz önüne alan bir sistemdir. Bu sistem esas olarak kaynakları tüketenin faaliyetler olduğunu ve faaliyetleri tüketenin de mamuller olarak savunmaktadır (Akın, 2013:22-23). Faaliyet tabanlı maliyetleme ile kaynak tüketim muhasebesi arasındaki farklılıklar ise Şekil 1'de yer almaktadır:



Şekil 1: Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Yöntemi Uygulama Farkı

Kaynak tüketim muhasebesi ve faaliyet tabanlı muhasebe kaynakların dağıtımını yönünden benzerlik gösterse de yöntem olarak farklılıklara sahip olmaktadır. Çünkü kaynak tüketim muhasebesi kaynak odaklıdır ve daha çok sorumlulukları marjinal analizler ve giderler için kısa vadeye dikkat çekerken, faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ise uzun vadeli kaynak tüketimine dikkat çeker. Ayrıca faaliyet tabanlı maliyet sistemlerinde maliyetlerin dağıtımında atıl kapasite göz ardı edilir (Aktaş, 2013: 60).

KTM modelinin avantajları şunlardır (Öğünç ve Tekşen, 2018: 401);

- KTM modeli belirli üretim süreçlerine ve onların çıktılarına üzerinde kurulan ilişkilendirmeler, doğru maliyet atamalarının yapılmasıyla sonuçlanmaktadır.
- KTM modelinde doğru bir şekilde yapılan maliyet atamaları yalnızca ilgili maliyetler kullanılarak kaynak planlaması yapma yeteneği kazandırmaktadır.
- KTM modelinde yerine koyma maliyetine dayalı amortisman yönteminin kullanılmasıyla destek faaliyetlerini tüketen benzer mamuller için eşit olmayan maliyet dağılımı sorununu kaldırmaktadır.
- KTM modelinde nedensellik ilkesine dayanılarak yapılan maliyet atamaları ilgisiz maliyetlerin mamul maliyetlerinde yer almasını engellemektedir.
- KTM modelinde yöneticilerin kaynak ilişkilerini anlama ve alacakları kararlarda gerekli olan bilgilerin kullanılmasında yeteneklerinin ilerlemesini sağlamaktadır.

KTM'nin avantajlarının yanı sıra bazı dezavantajları da bulunmaktadır. Bunlar (Öktem, 2016: 267);

- SAP gibi ERP yazılım programları gerekmektedir.
- Atıl kapasite maliyetleri işletmeler açısından belirsiz bir etken durumundadır.
- Yaklaşımda karmaşıklık bulunmaktadır.

Kaynak Tüketim Muhasebesi'nin uygulama aşamaları ise aşağıdaki gibidir (Küçük ve Karaca, 2017: 360);

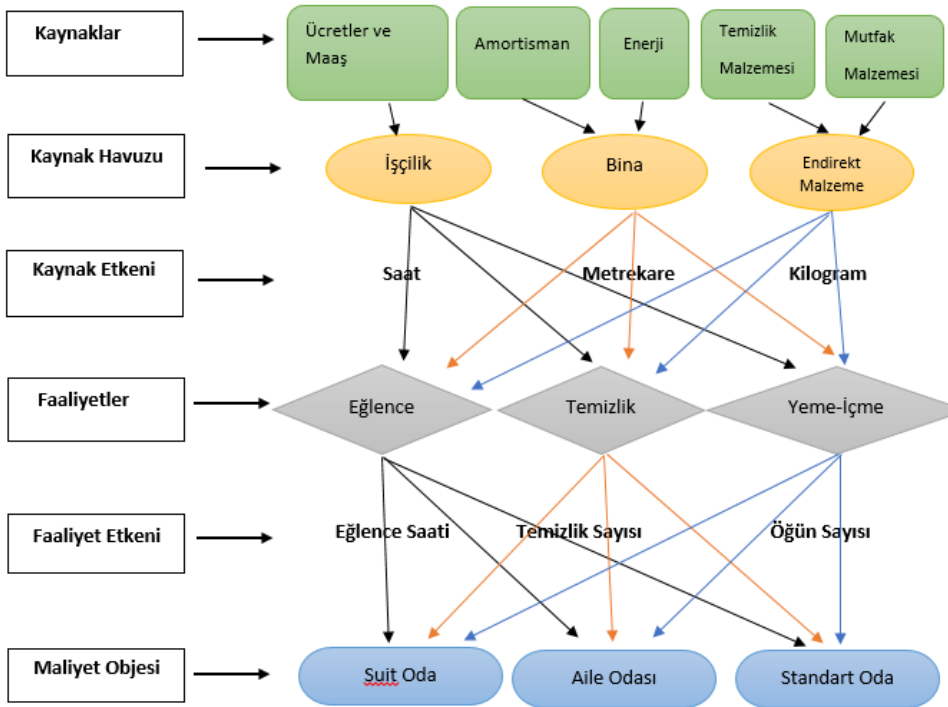
- İlk aşamada kaynakların birbiriyle ilişkisi incelenerek, kaynak havuzlarının belirlenmesi: Kontrol ve planlama, kaynak seviyesinde

yapılır. Böylece kaynakların birbirleriyle ilişkileri belirlenerek kaynak havuzları meydana getirilmektedir.

- İkinci aşamada birincil ve ikincil maliyetlerin belirlenmesi: Her bir kaynak havuzunun birincil ve eğer varsa ikincil maliyetleri belirlenmekte ve toplam maliyetler hesaplanmaktadır.
- Üçüncü aşamada kaynak havuzlarında toplanan maliyetlerin orantısal ve sabit olarak ayrılması: İkinci aşamada belirlenen toplam maliyetler orantısal ve sabit olarak ayrılmaktadır. Maliyetlerin orantısal ve sabit olarak ayrılma nedeni sabit maliyetlerin teorik kapasiteye; değişken maliyetlerin kaynak havuzunun çıktı miktarına göre dağıtılmasıdır.
- Dördüncü aşama faaliyetlerin belirlenmesi: Kaynak havuzlarında toplanıp sabit ve orantısal olarak ayrılan maliyetler kaynak etkenleri aracılığıyla faaliyetlere dağıtmakta ve bu şekilde faaliyetlerin maliyetleri belirlenmektedir. Her bir kaynak havuzunun kapasitesi teorik kapasiteyle karşılaştırılarak atıl kapasite ve atıl kapasite maliyeti belirlenmektedir.
- Beşinci aşamada ise faaliyetleri kullanan ürünlere maliyetlerin dağıtılması: Bir önceki aşamada belirlenen faaliyet maliyetleri, ürünlere, faaliyetleri kullanma miktarıyla orantılı olarak dağıtılarak ürün maliyeti belirlenmektedir.

4. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ UYGULAMASI

Bu çalışmada, maliyet hesaplamalarında geleneksel maliyet yöntemlerini kullanan bir konaklama işletmesinde yeni bir maliyet yöntemi olan KTM'nin nasıl uygulanabileceğini göstermek amacıyla örnek bir uygulama gerçekleştirilmiştir. Uygulamanın gerçekleştirildiği konaklama işletmesi 1999 yılında kurulmuştur. 48.000 metrekare alana sahip ve 97.000 metrekare alanı üzerine kurulmuştur. İşletmede toplam 100 oda bulunmaktadır ve 150 personel ile faaliyetlerine devam etmektedir. Çalışmada kullanılan veriler işletme çalışanları ve yöneticileri ile yapılan görüşmeler neticesinde elde edilen 2017 yılına ait verilerdir. Uygulama kısmında gerçekleştirilen KTM süreci Şekil 1'de gösterilmektedir.



Şekil 2. Konaklama İşletmesinde Kaynak Tüketim Muhasebesi Uygulama Süreci

Şekil 1’de görüldüğü gibi işletmenin kaynaklarını yani maliyetlerini; ücretler ve maaş, amortisman, enerji, temizlik malzemesi ve mutfak malzemesi oluşturmaktadır. Ayrıca işçilik, bina ve endirekt malzeme olmak üzere üç kaynak havuzu bulunmaktadır. İşçilik havuzunda ücretler ve maaş kaynağı, bina kaynak havuzunda amortisman ve enerji kaynağı, endirekt malzeme havuzunda ise temizlik ve mutfak malzemesi kaynağı yer almaktadır.

Kaynak havuzlarında yer alan maliyetler daha sonra faaliyetlere dağıtılacaktır ve bu dağıtım işlemi kaynak etkenleri olarak, işçilik kaynak havuzunda işçilik saati, bina kaynak havuzunda metrekare ve endirekt malzeme havuzunda ise kilogram kullanılmaktadır. Kaynak havuzunda toplanan maliyetlerin kaynak etkenleri kullanılarak aktarılacağı faaliyetler ise eğlence, temizlik ve yeme-içme faaliyetlerinden oluşmaktadır. Daha sonra faaliyetler, faaliyet etkenleri kullanılarak maliyet objesine yüklenmektedir. Faaliyetleri maliyet objesine dağıtırken, eğlence faaliyeti için eğlence saati,

temizlik faaliyeti için temizlik sayısı ve yeme-içme faaliyeti için öğün sayısı kullanılmaktadır. Maliyet objeleri ise suit oda, aile odası ve standart odadan oluşmaktadır.

Uygulamada işçilik kaynak havuzu ve bina kaynak havuzu hem sabit hem de değişken maliyetlerden, endirekt malzeme ise sadece değişken maliyetlerden oluşmaktadır. Kaynak havuzlarının sabit maliyet ve değişken maliyet olarak ayrılmasındaki en önemli amaç ise, atıl kapasitenin hesaplanmasının sağlanmasıdır. Atıl kapasitenin hesaplanması da işletme yönetimine daha sağlıklı ve daha güvenilir bilgilerin sunulmasına olanak tanımaktadır. Böylelikle işletmenin verimliliğinin ve karlılığının artması amaçlanmaktadır.

KTM uygulamasının ilk aşaması olarak Tablo 1’de yer aldığı üzere işletmedeki kaynakların türlerinin ve toplam kaynak maliyetlerinin belirlenmesidir.

Tablo 1. Kullanılan Kaynaklar ve Toplam Maliyetleri

Aşama 1: Kaynaklar ve Kaynak Maliyetleri	Kaynaklar	Toplam Maliyet
	Ücretler ve maaşlar	1.601.072
	Amortisman Gideri	120.000
	Enerji Giderleri	459.639
	Temizlik Malzemesi	489.376
	Mutfak Malzemesi	7.133.245
	TOPLAM	9.803.332

Tablo 1’de görüldüğü üzere işletmenin 2017 yılı kaynak maliyetleri toplamı 9.803.332 TL’dir. Daha sonra Tablo 1’de yer alan giderler üç kaynak havuzu altında toplanmıştır. Ücret ve maaş gideri işçilik havuzu altında, amortisman ve enerji gideri bina havuzu altında ve temizlik ve mutfak malzemesi giderleri ise endirekt malzeme havuzu altında hesaplanmıştır. 2. Aşama olarak maliyetler sabit ve değişken olarak Tablo 2’deki gibi dağıtılmıştır.

Tablo 2. Giderlerin Sabit ve Değişken Olarak Dağıtılması

Aşama 2: Kaynak Havuzlarının Sabit ve Değişken Maliyetleri	Kaynak Havuzları	Kaynak Etkeni	Sabit Maliyet	Değişken Maliyet	TOPLAM
	İşçilik	İşçilik saati	155.722	1.445.350	1.601.072
	Bina	m2	136.415	443.224	579.639
	Endirekt Malzeme	kg	-	7.622.621	7.622.621

Tablo 2’de görüldüğü üzere işçilik kaynak havuzu ve bina kaynak havuzu değişken ve sabit giderlerden oluşurken indirekt malzeme kaynak havuzu ise sadece değişken maliyetlerden oluşmaktadır.

İşçilik Kaynak Havuzu: İşletmede toplam 150 çalışan yer almaktadır. Bu işçilerden usta ve şef olanların ücreti sabit maliyet kabul edilirken usta ve şef olmayan çalışanların ücretleri ise değişken maliyet olarak kabul edilmektedir.

Bina Kaynak Havuzu: Konaklama işletmesinin faaliyetlerini yürüttüğü binaya ilişkin amortisman gideri sabit, enerji giderleri ise değişken olarak değerlendirilmektedir.

Endirekt Malzeme Kaynak Havuzu: Değişken maliyet unsuru olarak hesaplanmaktadır.

3. Aşamada Tablo 3’de gösterildiği üzere kaynak havuzlarının teorik ve planlanmış kapasiteleri tespit edilmiş ve sabit ve değişken oranlar hesaplanmıştır.

Tablo 3. Teorik ve Planlanmış Kapasiteler

Aşama 3:Kaynak Havuzlarının Teorik ve Planlanmış Kapasite Miktarları	Kaynak Havuzları	Teorik Kapasite	Planlanmış Kapasite	Sabit Oran	Değişken Oran
	İşçilik	538.000	482.000	0,29	3,00
	Bina	48.000	44.000	2,84	10,07
	Endirekt Malzeme	0	3.089.420	0,00	2,47

Tablo 3’de yer aldığı üzere teorik kapasite sabit maliyete göre, pratik kapasite ise değişken maliyete göre belirlenmektedir. Teorik kapasite maksimum düzeyde çalışma sonucu ortaya çıkmakta ve pratik kapasite ise dönem içinde ulaşılmak istenen kapasite olarak ele alınmaktadır. İşçilik havuzunun teorik ve pratik kapasiteleri yıllık işçilik saatlerine göre, bina kaynak havuzunun kapasiteleri kullanılan alan yani m2 bilgisine göre, indirekt malzeme kaynak havuzunun kapasitesi malzeme miktarı yani kilograma göre tespit edilmiştir.

Tablo 3’deki sabit ve değişken oranlar aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

$$\text{İşçilik Sabit Oran} = \text{İşçilik Sabit Maliyet} / \text{İşçilik Teorik Kapasite} = 155.722 / 538.000 = 0,29$$

$$\text{Bina Sabit Oran} = \text{Bina Sabit Maliyet} / \text{Bina Teorik Kapasite} = 136.415 / 48.000 = 2,84$$

İşçilik Değişken Oran = İşçilik Değişken Maliyet / İşçilik Planlanmış Kapasite

$$= 1.445.350 / 482.000 = 3,00$$

Bina Değişken Oran = Bina Değişken Maliyet / Bina Planlanmış Kapasite
= 43.224 / 44.000 = 10,07

Endirekt M. Değişken Oran = Endirekt M. Değişken Maliyet / Endirekt M. Planlanmış Kapasite

$$= 7.622.621 / 3.089.420 = 2,47$$

4. Aşamada faaliyetlerin tükettiği kaynaklar Tablo 4'de gösterilmektedir.

Tablo 4. Faaliyetlerin Tükettiği Kaynaklar

Aşama 4:	Kaynak Havuzları	Eğlence	Temizlik	Yeme-İçme	TOPLAM
Kaynak Havuzları İçinde Faaliyetlerin Tükettiği Kaynak Miktarı	İşçilik	32.133	160.667	289.200	482.000
	Bina	2.000	38.000	4.000	44.000
	Endirekt Malzeme	219.000	23.420	2.847.000	3.089.420

Tablo 4'de kaynak havuzlarındaki faaliyetlerin tükettiği kaynakların hesaplanması için ilk olarak faaliyetler belirlenmektedir. Belirlenen bu faaliyetler Eğlence, Temizlik ve Yeme-İçme faaliyetlerinden oluşmaktadır.

Faaliyetlerin işçilik kaynak havuzunda tükettiği kaynak miktarları aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

İşletmede eğlence faaliyetinde 10 kişi, temizlik faaliyetinde 50 kişi ve yeme-içme faaliyetinde 90 kişi çalışmaktadır.

Eğlence Faaliyetinin İşçilik Kaynak Havuzundaki Kaynak Tüketimi

= (İşçilik Planlanmış Kapasite / İşletmedeki Toplam Personel Sayısı) x Eğlence Personel Sayısı

$$= (482.000 / 150) \times 10 = 32.133$$

Temizlik Faaliyetinin İşçilik Kaynak Havuzundaki Kaynak Tüketimi

= (İşçilik Planlanmış Kapasite / Toplam Personel Sayısı) x Temizlik Personel Sayısı

$$= (482.000 / 150) \times 50 = 160.667$$

Yeme-İçme Faaliyetinin İşçilik Kaynak Havuzundaki Kaynak Tüketimi

= (İşçilik Planlanmış Kapasite / Toplam Personel Sayısı) x Yeme-İçme Personel Sayısı

$$= (482.000 / 150) \times 90 = 289.200$$

İşletme yönetiminden alınan bilgilere göre bina kaynak havuzunda faaliyetlerin kullandıkları alan (m²) bilgileri ve malzeme miktarlarına (kg) ait veriler şu şekildedir: Otel içerisinde eğlence 2.000 m², temizlik 38.000m² ve yeme-içme ise 4.000m² alan içerisinde gerçekleşmektedir. Yine işletme yönetiminden alınan bilgilere göre indirekt malzeme olarak ise eğlence faaliyetlerinde 219.000 kg., temizlik faaliyetlerinde 23.420 kg. ve yeme-içme faaliyetlerinde ise 2.847.000 kg. kaynak tüketilmektedir.

5. Aşamada kaynak havuzlarındaki maliyetler faaliyetlere Tablo 5'deki gibi dağıtılmıştır.

Tablo 5. Kaynak Havuzundaki Maliyetlerin Faaliyetlere Dağıtımı

Aşama 5:	Kaynak Havuzları	Eğlence	Temizlik	Yeme-İçme	TOPLAM
Kaynak Havuzları İçindeki Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması	İşçilik	105.656	528.289	950.918	1.584.863
	Bina	25.831	490.780	51.661	568.271
	Endirekt Malzeme	540.345	57.785	7.024.491	7.622.621
	TOPLAM	671.832	1.076.853	8.027.069	9.775.755

Tablo 5'de görüldüğü üzere kaynak havuzları içindeki giderler eğlence, temizlik ve yeme-içme faaliyetlerine dağıtılmaktadır. Dağıtım hesaplamaları aşağıda açıklanmaktadır:

İşçilik Kaynak Havuzundaki Giderlerin;

Eğlenceye Dağıtımı = Eğlence Faaliyetinde Çalışanların İşçi Saati x (İşçilik kaynak havuzundaki sabit oran + İşçilik malzeme kaynak havuzundaki değişken oran) = 105.656

Temizliğe Dağıtımı = Temizlik Faaliyetinde Çalışanların İşçi Saati x (İşçilik kaynak havuzundaki sabit oran + İşçilik malzeme kaynak havuzundaki değişken oran) = 528.289

Yeme-İçme Dağıtımı = Yeme-İçme Faaliyetinde Çalışanların İşçi Saati x (İşçilik kaynak havuzundaki sabit oran + İşçilik malzeme kaynak havuzundaki değişken oran) = 950.918

Bina Havuzundaki Giderlerin;

Eğlenceye Dağıtımı = Eğlence Faaliyetinde kullanılan alan (m²) x (Bina kaynak havuzundaki sabit oran + Bina kaynak havuzundaki değişken oran) = 25.831

Temizliğe Dağıtımı = Temizlik Faaliyetinde kullanılan alan (m²) x (Bina kaynak havuzundaki sabit oran + Bina kaynak havuzundaki değişken oran) = 490.780

Yeme-İçme Dağıtımı = Yeme-İçme Faaliyetinde kullanılan alan (m²) x (Bina kaynak havuzundaki sabit oran + Bina kaynak havuzundaki değişken oran) = 51.661

Endirekt Malzeme Giderlerinin;

Eğlenceye Dağıtımı = Eğlence Faaliyetinde Kullanılan Malzeme Miktarı x (Endirekt malzeme kaynak havuzundaki sabit oran + Endirekt malzeme kaynak havuzundaki değişken oran) = 540.345

Temizliğe Dağıtımı = Temizlik Faaliyetinde Kullanılan Malzeme Miktarı x (Endirekt malzeme kaynak havuzundaki sabit oran + Endirekt malzeme kaynak havuzundaki değişken oran) = 57.785

Yeme-İçme Dağıtımı = Yeme-İçme Faaliyetinde Kullanılan Malzeme Miktarı x (Endirekt malzeme kaynak havuzundaki sabit oran + Endirekt malzeme kaynak havuzundaki değişken oran) = 7.024.491

6. Aşamada faaliyet etkenleri belirlenmiş ve maliyet objeleri bünyesinde faaliyetlerin tükettiği kaynak miktarları Tablo 6'daki gibi saptanmıştır.

Tablo 6: Faaliyet Etkenleri ve Maliyet Objeleri ile Tüketilen Kaynakların Saptanması

Aşama 6: Faaliyetler ve Tükettiği Kaynaklar	Faaliyetler	Faaliyet Etkenleri	Suit Oda	Aile Odası	Standart Oda	TOPLAM
	Eğlence	Eğlence saati	10950	38325	65700	114975
	Temizlik	Temizlik sayısı	5475	25550	21900	52925
	Yeme-İçme	Öğün sayısı	7300	38325	65700	111325

Tablo 6'da faaliyet havuzlarındaki maliyetlerin maliyet objelerine dağıtımında kullanılacak faaliyet etkenleri ve maliyet objeleri olarak nitelendirilen oda çeşitleri belirlenmektedir. Daha sonra bu faaliyetlerin tükettiği kaynaklar saptanmıştır. Konaklama hizmet işletmesinin toplam 100 odası bulunmaktadır. Bunlardan 5 adedi suit oda, 35 adedi aile odası ve 60 adedi standart odadır.

7. Aşamada faaliyetlerde toplanan maliyetler hizmetlere Tablo 7'deki gibi dağıtılmıştır.

Tablo 7. Faaliyetlerde Toplanan Maliyetlerin Hizmetlere Dağıtımı

Aşama 7:	Faaliyetler	Yükleme oranı	Suit Oda	Aile Odası	Standart Oda
Faaliyetlerde Toplanan Maliyetlerin Maliyet Objelerine Dağıtımı	Eğlence	5,843	63.984	223.944	383.904
	Temizlik	20,346	111.399	519.860	445.594
	Yeme-İçme	72,104	526.365	2.763.417	4.737.287
	Toplam Maliyet		701.750	3.507.210	5.566.800

Tablo 7’deki yükleme oranları aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Eğlence Faaliyeti Yükleme Oranı = Eğlence Faaliyetinde Tüketilen Toplam Kaynak Miktarı / Toplam Eğlence Saati = 671.832 / 114.975 = 5.843

Temizlik Faaliyeti Yükleme Oranı = Temizlik Faaliyetinde Tüketilen Toplam Kaynak Miktarı / Toplam Temizlik Sayısı = 1.076.853 / 52.925 = 20.346

Yeme-İçme Faaliyeti Yükleme Oranı = Yeme-İçme Faaliyetinde Tüketilen Toplam Kaynak Miktarı / Toplam Öğün Sayısı = 8.027.069 / 111.325 = 72.104

Faaliyetlerde toplanan maliyetlerin maliyet objelerine dağıtımı aşağıdaki gibi yapılmıştır:

Eğlence Faaliyeti Kaynağının Suit Odaya Dağıtımı = (Eğlence Yükleme Oranı x Suit Oda Eğlence Saati) = 5.843 x 10.950 = 63.984. Diğer odalar da benzer şekilde hesaplanmıştır.

Temizlik Faaliyeti Kaynağının Suit Odaya Dağıtımı = (Temizlik Yükleme Oranı x Suit Oda Temizlik Sayısı) = 20.346 x 5.475 = 111.399. Diğer odalar da benzer şekilde hesaplanmıştır.

Yeme-İçme Faaliyeti Kaynağının Suit Odaya Dağıtımı = (Yeme-İçme Yükleme Oranı x Suit Oda Öğün Sayısı) = 72.104 x 7300 = 526.365. Diğer odalar da benzer şekilde hesaplanmıştır.

8. Aşamada dağıtılan maliyet tutarları ve atıl kapasite tutarları Tablo 8’de özetlenmiştir.

Tablo 8. Maliyet Dağıtım Özeti

Aşama 8:	Kaynak Havuzları	Katlanılan maliyet	Dağıtılan maliyet	Atıl Kaynak Maliyeti
KTM Maliyet Dağıtım Özeti ve Atıl Kapasite Maliyeti	İşgücü	1.601.072	1.584.863	16.209
	Bina	579.639	568.271	11.368
	Endirekt	7.622.621	7.622.621	0
	TOPLAM	9.803.332	9.775.755	27.577

Tablo 8’deki atıl kapasite şu şekilde hesaplanmıştır:

Atıl Kapasite= Katlanılan Maliyet – Dağıtılan Maliyet

Tablo 8’de görüldüğü üzere konaklama işletmesinde KTM uygulaması sonucu işletmenin atıl kapasitesi toplam 27.577 TL (16.209+11,368) olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla 27.577 TL maliyet objelerine yansıtılmamıştır

Maliyet objelerinin yani odaların toplam ve birim maliyetleri Tablo 9’da gösterilmektedir.

Tablo 9. Yıllık ve Günlük Oda Maliyetleri

	Suit Oda	Aile Odası	Standart Oda
Odaların Yıllık Toplam Maliyeti (Yıllık Toplam Maliyet)	701.750	3.507.210	5.566.800
Odaların Günlük Toplam Maliyeti (Günlük Toplam Maliyet)	1.925	9.625	15.240
Yıllık Oda Başlı Maliyet (Yıllık Birim Maliyet)	140.350	100.206	92.780
Günlük Oda Başlı Maliyet (Günlük Birim Maliyet)	385	275	254

Tablo 9’daki yıllık toplam maliyetler Tablo 7’deki yıllık toplam maliyetlerden elde edilmiştir. Günlük toplam maliyetler; her bir oda çeşidi için yıllık toplam maliyetlerin 365’e bölünmesiyle elde edilmiştir. Yıllık birim maliyetler; her bir oda çeşidinin yıllık toplam maliyetinin oda sayısına bölünmesiyle elde edilmiştir. Günlük birim maliyetler ise; yıllık birim maliyetlerin 365’e bölünmesi sonucu elde edilmiştir. Dolayısıyla; bir adet suit odanın yıllık maliyeti 140.350 TL ve günlük bir oda maliyeti ise 385 TL’dir. Bir adet aile odasının yıllık oda maliyeti 100.206 TL ve günlük maliyeti ise 275 TL’dir. Standart odanın yıllık maliyeti 92.780 TL ve günlük oda maliyeti ise 254 TL bulunmuştur.

Şirket hali hazırda kendine özgü maliyetleme sistemini kullanmaktadır. Şirketin muhasebe birimi ile yapılan görüşmeler neticesinde mevcut maliyet

hesaplama yöntemi aşağıda açıklanmaktadır. Bu doğrultuda şirketin yıllık toplam maliyetleri ve maliyet türleri Tablo 10’da sunulmuştur:

Tablo 10. Kullanılan Kaynaklar ve Toplam Maliyetleri

Aşama 11: Kaynaklar ve Kaynak Maliyetleri	Kaynaklar	Toplam Maliyet
	Ücretler ve maaşlar	1.601.072
	Amortisman Gideri	120.000
	Enerji Giderleri	459.639
	Temizlik Malzemesi	489.376
	Mutfak Malzemesi	7.133.245
	TOPLAM	9.803.332

Şirketten elde edilen bilgilere göre şirket yıllık toplam maliyetleri otele gelebilecek kişi sayısına bölerek hesaplanmaktadır. Buna göre şirketin tahminlerine göre günlük ortalama 250 kişi konaklama yapacaktır. Tablo 10’da görüldüğü üzere yıllık toplam maliyet 9.803.332 TL’dir. Günlük toplam maliyet ise yaklaşık 26.858 TL’dir. Dolayısıyla günlük toplam maliyetin kişi sayısına bölünmesi sonucu kişi başı toplam maliyet $26.858 / 250 = 107$ TL olarak hesaplanmıştır. Odaların maliyetlerinin hesaplanış şekli Tablo 11’de yer almaktadır.

Tablo 11. Mevcut Maliyet Yöntemine Göre Yıllık ve Günlük Oda Maliyetleri

	Suit	Aile	Standart
Günlük 1 Odanın Maliyeti	5k	3k	2k
Günlük 1 Odanın Maliyeti	5 x 107	3 x 107	2 x 107
Günlük 1 Odanın Maliyeti	537	322	215
Yıllık 1 Odanın Maliyeti	537 x 365	322 x 365	215 x 365
Yıllık 1 Odanın Maliyeti	196.067	117.640	78.427
Toplam Günlük Oda Maliyeti	2.685	11.270	12.900
Toplam Yıllık Oda Maliyeti	980.335	4.117.400	4.705.620

k: kişi başı maliyeti (107 TL) temsil etmektedir.

Tablo 11’de odaların günlük toplam maliyeti; 1 odanın günlük maliyetinin oda sayısı ile çarpılması sonucu bulunmuştur.

Kaynak tüketim muhasebesi yöntemi ile hesaplanan maliyetler; konaklama işletmesinin mevcut maliyet hesaplama yöntemi neticesinde elde ettiği maliyetler ile karşılaştırılarak Tablo 12’de sunulmuştur:

Tablo 12. Kaynak Tüketim Muhasebesi İle Mevcut Maliyet Yönteminin Karşılaştırılması

		Suit Oda	Aile Odası	Standart Oda
Mevcut Maliyet Yöntemine Göre (Yıllık)	Toplam Maliyet	980.335	4.117.400	4.705.620
KTM Yöntemine Göre (Yıllık)	Toplam Maliyet	701.750	3.507.210	5.566.800
Fark	Toplam Maliyet	278.585	610.190	-861.180
Mevcut Maliyet Yöntemine Göre (Yıllık)	Birim Maliyet	196.067	117.640	78.427
KTM Yöntemine Göre (Yıllık)	Birim Maliyet	140.350	100.206	92.780
Fark	Birim Maliyet	55.717	17.434	-14.353

SONUÇ

Artan rekabet koşulları ve küreselleşme sonucu işletmelerin kullandıkları geleneksel maliyet yöntemleri firmaların verimliliğini ve karlılığını artırması konusunda yetersiz düzeyde kalmıştır. Çünkü teknolojinin gelişmesi; maliyet ve yönetim muhasebe sisteminin de değişmesine sebep olmuştur. Firmaların maliyetlerini kontrol etmesi, yönetebilmesi ve karar almasında en uygun

maliyet yöntemini belirleyip kullanması gerekmektedir. Bu yöntemlerden birisi de kaynak tüketim muhasebesidir. Kaynak tüketim muhasebesi Alman maliyet muhasebesi ve faaliyet tabanlı maliyet muhasebesinin birleşmesi ile ortaya çıkmıştır. Atıl kapasitenin dikkate alınması nedeniyle kaynak tüketim muhasebesi; standart maliyet yöntemi ve kısmi maliyetleme yaklaşımlarının temelleri ile ilişkilendirilebilmektedir.

Bu çalışmada, bir hizmet işletmesinde kaynak tüketim muhasebesinin nasıl uygulanabileceği oluşturulan örnek ile açıklanmaktadır. İşletmenin kullandığı mevcut maliyet hesaplama yönteminde tüketilen kaynaklar maliyet objeleri olan odalar ile ilişkilendirilmemektedir. Ayrıca mevcut uygulamada atıl kapasite hesaplanmamaktadır. Bu çalışma kapsamında yer alan uygulamada, bir konaklama işletmesinin 2017 yılı kaynak giderleri dikkate alınarak kaynak tüketim muhasebesinin uygulanabilirliği araştırılmıştır. Kaynak tüketim muhasebesi uygulamasına kapsamında elde edilen sonuçlara göre toplam atıl kapasite 27.577 TL'dir. Bu atıl kapasite; işçilik kaynak havuzunda ücretler ve maaşlar kısmında, bina kaynak havuzunda ise amortisman ve enerji giderlerinde oluşmaktadır. Dolayısıyla belirtilen kısımlarda kaynak tüketimi görülmektedir. Kaynak tüketim muhasebesi içinde hesaplanan atıl kapasitenin ortaya çıkma sebepleri içinde, çalışanların verimli çalışmamaları, işletmede bazı alanların veya belirli yerlerin etkin kullanılmaması ile malzemelerin israf edilmesi örnek olarak gösterilebilir. Bu çalışmada özellikle hizmet sektöründe kaynak tüketim muhasebesi uygulandığı için; hizmet sektöründeki diğer firmaların da kaynak tüketim muhasebesini uygulayabileceği görülmektedir.

KAYNAKÇA

Ahmed, S. A. ve Moosa, M. (2011). Application of resource consumption accounting (RCA) in an educational institute. *Pakistan Business Review*.4: 755-775.

Aksu, İ. (2013). Kaynak tüketimine dayalı muhasebe: bir örnek uygulama. *E- Journal of New World Sciences Academy*.4:165-182.

Aktaş, R. (2013). Yeni bir maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemi olarak kaynak tüketim muhasebesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 55-76.

Cengiz, E. (2011). Yönetim muhasebesi çerçevesinde yalın muhasebe. Ankara : Gazi

Cengiz, E. (2012). Gelişmiş bir maliyetleme yaklaşımı olarak kaynak tüketim muhasebesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi.1* (2012) : 215-233.

Dönmez, A. ve Başçıl, G. (2017). Kaynak tüketim muhasebesi: bir mobilya üretim işletmesinde uygulama. *Mali Çözüm Dergisi.27*, (139): 29-56.

Karaca, N. ve Küçük, H. (2017). Kaynak tüketim muhasebesi temelinde ürün maliyetlerinin hesaplanması- karşılaştırmalı bir uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi.2*, 353-375.

Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (2015). Kaynak tüketim muhasebesinde kapasite maliyet yönetimi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi.45*, 51-74.

Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (2017). Zaman esaslı faaliyete dayalı maliyetleme ve kaynak tüketim muhasebesi maliyet yöntemlerinin karşılaştırılması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi.2*, 139-160.

Kayıhan, B. ve Tepeli, Y.(2016). Yeni bir maliyetleme tekniği olarak kaynak tüketim muhasebesi ve bir örnek uygulama. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi. ICAFR 16*, (Özel Sayı) 431-443.

Kurtlu, A.E. (2016). Kaynak tüketim muhasebesi: silah fabrikası örneği. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.3*, 1-14.

Küçük, H. ve Karaca, N. (2017). Kaynak tüketim muhasebesi temelinde ürün maliyetlerinin hesaplanması- karşılaştırılmalı bir uygulama. *İşletme Araştırmalar Dergisi.2*, 353-375.

Öğünç, H. ve Tekşen, Ö. (2018). Kaynak tüketim muhasebesi yaklaşımının tuğla üretim işletmesinde uygulanması ve karşılaştırmalı analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi.2*, 389-417.

Öktem, B. (2016). Üretim işletmelerinde kaynak tüketim muhasebesine duyulan gereksinim ve uygulama boyutu, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi.1*, 261-277.

Sözen, M. (2017). Kaynak tüketim muhasebesinin gelişim süreci, maliyet avantajları ve teorik bir uygulama. *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.2*, 229-255.

Tanış, İ. F. ve Demircioğlu, E. N. (2017). Kaynak tüketim muhasebesi ve önemi. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi.2*, 175-187.

Tse, M. S. C. ve Gong, M. Z. (2009). Recognition of idle resources in time-driven activity-based costing and resource consumption accounting models. *Jamar.2*, 41-54.

Webber S. ve Clinton, D. (2004). Resource consumption accounting applied: the clopay case. *Management Accounting Quarterly.1*, 1-14.