

ARAŞTIRMA MAKALESİ

YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINDA FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE VAKIF MESLEK YÜKSEKOKULUNDA BİR UYGULAMA

ACTIVITY BASED COSTING SYSTEM IN HIGHER EDUCATION ORGANIZATIONS AND FOUNDATION VOCATIONAL SCHOOL APPLICATION

Öğr. Gör. Burçin TUTCU*

ÖZ

Küreselleşme ve teknolojiye meydana gelen değişimler diğer sektörlerde olduğu gibi eğitim sektöründe de rekabet koşullarını ağırlaştırmıştır. Rekabette meydana gelen bu değişim eğitim kurumlarının maliyetlerini tekrar gözden geçirme ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Kurumlar bu koşullarda sahip oldukları pazar payını koruyabilmek ve varlıklarını devam ettirebilmek için maliyet yönetimine önem vermek zorunda kalmışlardır. Günümüzde maliyet yönetimi muhasebenin alt sistemlerinden biri olmaktan çıkıp işletme yönetiminin temel görevleri arasında yerini almıştır.

Yükseköğretim kurumlarının da amaçlarına ulaşması, uzun vadeli stratejilerini geliştirmesi ve varlıklarını devam ettirebilmesi için kıt kaynaklarını etkin ve verimli kullanmaları gerekmektedir. Bu çalışmanın amacı vakıf meslek yüksekokullarında hizmet üretim süreçlerini inceleyerek stratejik maliyet yöntemlerinden biri olan Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ile öğrenci başına düşen birim maliyetlerin hesaplanmasıdır. Ortaya çıkan sonuçlar geleneksel maliyet yöntemi ile yapılan hesaplamalarla karşılaştırılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Stratejik Maliyet Yönetimi, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, Yükseköğretim Kurumları

ABSTRACT

Globalization and changes occurred in the technology aggravated the conditions of competitions in the education sector like other sectors. These

* Akdeniz Üniversitesi, Korkuteli Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı,
burcintutcu@akdeniz.edu.tr <https://orcid.org/0000-0003-1427-0741>

changes taking place in the condition of competition has lowered the margin of profit. Institutions has to take note of cost management in order to continue its existence and to protect their market share they have under these circumstances. Nowadays instead of being a sub system of accounting, cost management has took its place in the primary assignments of business management.

Higher education organizations should also use the scare resources efficient and productive in order to achieve their objectives, produce long term strategies and maintain their entities. The aim of this study is to calculate unit cost per student by using Activity Based Cost Method which is one of the strategic cost methods by examining service production processes in foundation vocational schools. The results were compared with the traditional cost method.

Keywords: Strategic Cost Management, Activity Based Costing Method, Higher Education Organizations

1. GİRİŞ

Küreselleşme ve teknolojiye meydana gelen değişimler diğer sektörlerde olduğu gibi eğitim sektöründe de rekabet koşullarını ağırlaştırmıştır. Rekabette meydana gelen bu değişim eğitim kurumlarının **devamlılığını zora sokmuştur**. Kurumlar bu koşullarda sahip oldukları pazar payını koruyabilmek ve varlıklarını devam ettirebilmek için maliyet yönetimine önem vermek zorunda kalmışlardır.

Geleneksel yöntemler az çeşit ve yüksek direkt işçilikle üretim yapan işletmeler için kullanışlıdır. İşletmeler üretimlerini arttırmak ve maliyetlerini düşürebilmek için bilgisayar ve teknoloji ağırlıklı üretim sistemlerini kullanmaya başlamışlardır. Bunun sonucu olarak, üretim faktörleri ve mamullerin maliyet yapıları da farklılaşmıştır. *Genel Üretim Maliyetlerinin* (GÜM) toplam üretim içindeki payı artmış diğer yandan direkt maliyetlerin payı azalış göstermiştir. Üretim süreçlerinde meydana gelen bu değişim sonrasında geleneksel yöntemler doğru ve güvenilir maliyet hesaplamada yetersiz kalmıştır.

Bu değişimler sonucunda kurumlar *stratejik maliyet* yönetimi anlayışına yönelmiştir. Stratejik maliyet yönetimi üst yönetimin kararlarına dayanak olacak stratejik bilgileri sağlayarak işletmelerin rekabet gücünü arttırmada önemli bir rol oynamaktadır. Stratejik maliyet yönetimi kurumlara rekabet avantajı sağlayabilmek için kısa ve uzun vadede maliyetleri yönetebilmek olarak tanımlanmaktadır. Amacı düşük maliyetlerle maliyet liderliği sağlayarak, rekabet gücünü arttırabilmektir.

Kurumların küresel piyasalarda rekabet gücünün artması, teknolojiye uyum sağlaması ve piyasalarda var olabilmesi için stratejik faaliyetleri destekleyen maliyet süreçleri ve maliyet yapılarındaki değişimlere uyum sağlayabilecek yeni maliyet yaklaşımları ortaya çıkmıştır. *Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları* olarak benimsenen bu yaklaşımlar arasında *mamul yaşam seyri maliyetleme, kaizen maliyetleme, hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM), sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme* yer almaktadır.

2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN KAVRAMASAL ÇERÇEVESİ

1980’li yılların ortalarında rekabet koşullarında meydana gelen bu değişimler sonrasında, 1980’lerin sonunda Robert Kaplan ve Robin Cooper Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Yöntemi kavramını mamul maliyeti hesaplamak için farklı bir yöntem olarak geliştirmiştir (Eker, 237). FTM doğru ve güvenilir mamul maliyeti hesaplamak ve bir maliyet yönetimini sağlayabilmek amacıyla özellikli bir yöntem olarak ortaya atılmıştır (Babad, 563). Turney (2008: 3-11) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) yönteminin gelişimi dört aşamada incelemiştir. Birinci nesil FTM yöntemin, şirketlerde uygulanması ve ticari yazılımlara tanıtılması olarak tasarlanmıştır. İkinci nesil FTM’ye yönetim, satış, pazarlama, araştırma-geliştirme, tedarik zinciri ve lojistik gibi maliyet muhasebesinin kapsamı dışındaki birimler de dâhil edilmiştir. Üçüncü nesilde, FTM’nin uygulanmasında internet kullanımı ve yeni yazılımlar etkili olmuştur. Dördüncü nesil faaliyet tabanlı maliyetleme, başta finansal planlama, kârlılık yönetimi, performans ölçümü, sürdürülebilirlik ve insan sermayesi yönetimi gibi yeni nesil performans çözümlerinin ayrılmaz bir bileşimi olmuştur.

FTM yöntemi faaliyetleri esas alan, bir yöntemdir. Bu yöntemde yöneticinin ürün girdilerinden daha çok faaliyetlere odaklandığı görülmektedir (Durer, 121)

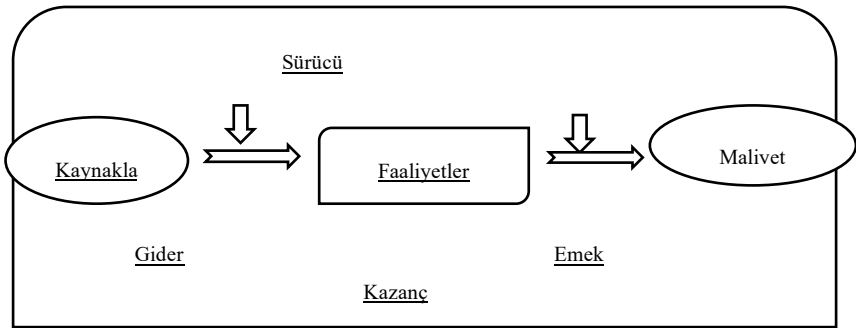
FTM’nin başlıca amaçlarını şöyle tanımlamak mümkündür (Hacırüstemoğlu, 31):

- Üretim sürecinde değer yaratmayan faaliyetleri en aza indirmek eğer mümkünse ortadan kaldırmak,
- Kârı arttırmak için etkin veri tabanı oluşturmak,
- Ortaya çıkan sorunların temel sebeplerini belirlemek ve düzeltmek,
- Maliyet dağıtımından kaynaklanan hataları belirleyip düzeltmek ve yöneticiler için doğru maliyet bilgileri sağlamak.

- FTM yöntemi kaynak, faaliyet ve mamul arasındaki neden sonuç ilişkisi bağlantısına dayanmaktadır. FTM'den doğru ve güvenilir sonuç elde etmek için belli başlı varsayımların gerçekleşmesi gerekmektedir. Varsayımların gerçekleşmemesi halinde doğru maliyet hesaplamak mümkün olmayacaktır (Şen, 3). Holmen FTM sisteminin temel varsayımlarını aşağıdaki şekilde sıralamıştır (Holmen, 38):
- İşletmedeki faaliyetler işletmenin kaynaklarını tüketir,
- Mamul ya da hizmetler işletmedeki faaliyetleri tüketir,
- FTM yönteminde esas olan harcama değil tüketimdir
- İlk olarak temel faaliyetler belirlenmelidir, her bir faaliyet için ayrı bir maliyet havuzu oluşturulmalıdır. Bu yönü ile geleneksel maliyetten ayrılır. Tüketilen maliyetler önce maliyet havuzlarında daha mamul ve hizmetlerde takip edilmelidir,
- Tüketilen kaynak maliyetleri tarafından oluşturulan maliyet havuzları homojenlik göstermektedir,
- Maliyet havuzunda yer alan genel üretim maliyetleri değişkendir.

2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Kullanılan Temel Kavramlar

FTM işletmelerin faaliyetlerini esas alan mamul ve hizmet üretiminde maliyetlerin belirlenmesinde bu faaliyetleri kullanan dinamik bir maliyet yöntemidir (Waters, 1). Bu yöntemin en önemli özelliklerinden biri kavramsal bir yapıya sahip olmasıdır. Sistemin sahip olduğu kavramlar Şekil 1'de gösterilmiştir.



Şekil 1: Fayda Tabanlı Maliyet Sistemi Modeli

Kaynak: Linda J. Taylor, "Activity Based Costing", Financial Accounting and Reporting May/June 2002, s.51

2.1.1. Kaynak

Kaynak, işletmelerde faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için kullanılan ekonomik unsurlardır (Blocher, 7). İşletmelerde mamul ya da hizmet üretiminin yerine getirilmesi için kullanılan kaynaklar direkt ve endirekt olarak sınıflandırılabilir. Kaynaklar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Arzova, 16).

- *Direkt ilk madde ve malzeme*
- *Direkt işçilik*
- Üretime ilişkin endirekt maliyetler
- Üretim dışında kullanılan maliyetler

2.1.2. Faaliyet

FTM yönteminin temelini oluşturan faktörlerden biriside işletmelerinin üretim faaliyetlerini devam ettirebilmesi için var olan faaliyetlerdir (Romano, 74). Faaliyet, 'Bir çalışmayı ortaya çıkaran süreç ya da işlemler bütünü' olarak tanımlanmaktadır. Faaliyetlerin belirlenmesinden sonra yapılması gereken bir başka iş ise değer yaratan ve yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesidir. Değer yaratan faaliyetler ürünlerin üretilmesi ve hizmetlerin gerçekleştirilmesi için ortaya çıkan ve ürün ve hizmetin değerini arttıran faaliyetlerdir. Değer yaratmayan faaliyetler ise ürün ve hizmetin maliyetini arttıran ancak ürün ve hizmetin değerini arttırmayan maliyetlerdir. (Durer, 110).

2.1.3. Faaliyet Merkezi Kavramı

Mamul ve hizmet üretimi için uygulanan faaliyetlerin bir araya toplandığı merkezlerdir. İşletmelerde çok sayıda faaliyet olacağı için hepsinin ayrı bir faaliyet merkezi olması ekonomik açıdan uygun olmayacaktır. Bu sebeple benzer faaliyetler tek bir faaliyet merkezinde gruplandırılabilir (Kinney, 125).

2.1.4. Maliyet Havuzu

Faaliyetlerde kullanılan kaynakların toplam tutarlarının her bir faaliyet için belirlenmesine maliyet havuzu denir (Arzova, 26).

2.1.5. Maliyet Sürücüsü

Mamul ve hizmet üretiminde ortaya çıkan maliyetleri etkileyen faaliyetlerin meydana gelmesine sebep olan işlemlerdir. (Hilton, 208)

2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Tasarımı

FTM sisteminin tasarlanması işletmelerin özel durumlarına göre farklılık göstermekle beraber temelde beş aşamadan oluşur.

- Faaliyetlerin belirlenmesi
- Maliyet Havuzlarının belirlenmesi,
- Faaliyet ortaya çıkan maliyetlerinin bulunması,
- Maliyet sürücülerinin belirlenmesi,
- Faaliyet maliyetlerinin mamul ya da hizmetlere yüklenmesi

FTM yöntemi, ürün kârlılığına, müşterinin işletme açısından değerine, süreçlerin değer katıp katmadığına, verimliliğin artırılmasına yardımcı olabilir. FTM, pazarlama stratejilerinin geliştirilmesinde, süreçlerin geliştirmesinde ve daha gerçek maliyet elde etmede kullanılmaktadır (Gupta, 136) .

2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Üstün ve Zayıf Yanları

İşletmeler devamlılıklarını sağlamak ve güçlü bir organizasyon oluşturmak için geleceğe dönük ve doğru kararlar almalıdırlar. Bu çerçevede karar alma süreçlerinin etkinliğini arttırmak ve alınan kararların doğru olmasını sağlamak için gerekli temel unsur maliyet bilgileri olarak bilinmektedir (Stefano, 9). FTM yönteminin en üstün yanının doğru ve güvenilir maliyet bilgisi sağlamak olduğu bilinmektedir. Ancak bu yöntemin görünen yönüdür, FTM yönteminin farklı alanlara da katkı sağladığı ifade edilmektedir. FTM yöntemi insan kaynakları, finansal analiz ve planlama, kârlılık, performans değerlendirme ve sürdürülebilirlik konularında da kullanılabilir. İşletme yöneticilerinin uzun dönemli stratejik kararları için faydalı bir yöntem olarak literatürde yer almaktadır (Stefano, 10).

İşletme yöneticilerinin FTM yöntemini tercih etmelerinin belli başlı nedenleri aşağıda sıralanmıştır (Horngren, 151-152):

- İşletmenin farklı bölümlerinin faaliyetleri karşılaştırılabilir veya birleştirilebilir özellik taşımaktadır.
- İşletme yöneticileri faaliyetlerin ve maliyetlerin arasında yer alan neden sonuç ilişkisine ulaşabilirler.
- İşletme yöneticileri için önemli olan konulardan biride rekabet gücünü arttırabilmektir. Faaliyetler doğru yönetilebilirse maliyetler düşer, bu da rekabet gücünü arttırabilir.

- FTM faaliyetlerin planlanmasında ve yönetilmesinde maliyet muhasebesine destek olmakta, geleneksel yöntemin eksik kalan yönlerini gidermektedir (Bengü,5).
- Bütün yöntemlerde olduğu gibi FTM sisteminin de zayıf yanları olduğu bilinmektedir. Bu eksik yanların bazıları şunlardır (Guzman, 55):
- FTM yöntemi faaliyetler üzerinde harcanan süreyi nesnel olarak belirleyememektedir, buda faaliyetlerin yada hizmetlerin gerçek durumunu göstermemektedir.
- FTM yönteminde kullanılmayan süreler tam olarak belirlenmemektedir.
- FTM yönteminde faaliyetlerde herhangi bir sebeple değişiklik olduğu zaman çalışanlar ile görüşmeler tekrar yapılmak zorunda kalıyor, buda veri toplama maliyetini arttırmaktadır.
- FTM yönteminde belirlenen maliyet oranları doğru kabul edilememektedir. Sebebi ise teorik kapasitenin gerçekleştiğinin varsayılmasıdır.
- Veriler için kurumsal kaynak planlama (ERP) sistemine bağımlılık yüksektir.
- Faaliyetlerde tek bir maliyet sürücüsü kullanılması çok değişkenli faaliyet modellerinde zorluk çıkarmaktadır. FTM yöntemin ABD ve İngiltere başta olmak üzere uzmanlar ve akademisyenler tarafından kabul görmüş olmakla beraber uygulamada yeterince kullanılamamıştır. Her işletme için öznel bir model gerektiğinden dolayı standart bir model oluşturulamamaktadır. Bu nedenle FTM yönteminin uygulamaları her işletmede değişmektedir (Horngren, 153).

3. (X) VAKIF MESLEK YÜKSEKOKULUNDA FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI

3.1. Araştırmanın Amacı

Ülkemizde vakıf üniversitelerinin sayısının her geçen gün artış göstermesi kurumlar arasındaki rekabet koşullarını da arttırmaktadır. Kurumların bu rekabetten başarılı bir şekilde çıkabilme yöntemlerinden biri de doğru ücret politikaları belirlemeleridir. Bunun yapılabilmesi ise doğru maliyet hesaplayabilmekten geçmektedir. Üretim işletmelerine baktığımızda en temel maliyet unsurları direkt malzeme ve direkt işçilik maliyetleridir. Oysa yükseköğretim kurumlarından biri olan meslek yüksekokullarında endirekt maliyetlerin payı daha yüksektir. Uygulamanın yapıldığı (X) Vakıf Meslek

Yüksekokulunda geleneksel maliyetleme yöntemi uygulanmaktadır. Meslek yüksekokulu yöneticilerine neden stratejik maliyet yöntemlerinden FTM uygulanmadığı sorusu sorulduğunda çok zaman alan ve maliyetli bir yöntem olması cevabı alınmıştır.

Bu çalışmanın amacı (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun katlandığı maliyetlerin FTM yöntemi ile hesaplanması ve sonucun geleneksel maliyet yöntemi ile karşılaştırılarak farklılıkların belirtilmeye çalışılmasıdır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Örnek olay, belli bir kişi veya ünitenin derinliğine ve genişliğine, kendisi ve çevresiyle olan ilişkilerini belirleyerek o kişi veya ünite hakkında bir yargıya varmayı amaçlayan araştırmadır. Örnek olay yönteminde, verilerin toplanmasında *görüşme tekniğinden* yararlanılmıştır. Görüşme tekniğinin de *bireysel görüşme* çeşidi kullanılmıştır. Görüşmede olabildiğince önyargı ve yanlılıktan kaçınmaya çalışılmıştır.

Bu yöntem belirli kişi ya da grupların geçmişini ve şimdiki durumunu ayrıntılı biçimde incelemeye ve ayrıca istatistiksel yöntemlerin sağlayamayacağı, amaca uygun bilgileri elde etmeye uygun olduğu için tercih edilmiştir.

Çalışmada (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun Eylül 2016-Ağustos 2017 arasını kapsayan hesap dönemi mali verileri kullanılmıştır. Bu veriler, başta mali işler daire başkanı ve finans koordinatörü olmak üzere, kurumun yetkilileri ile yapılan görüşmeler ve ERP verilerinden elde edilmiştir.

3.3. Vakıf Meslek Yüksekokulunun Özellikleri ve Yapısı

Y Vakfi tarafından kurulan (X) Meslek Yüksekokulu 2009 yılında eğitim hayatına başlamıştır. Üç yerleşkesi, 25 ön lisans programı yaklaşık 3.350 öğrencisi, 7.500 mezunu ile eğitimine devam etmektedir. Vakıf meslek yüksekokulunda mevcut 25 ön lisans programı ve öğrenci sayıları aşağıdaki gibidir;

Tablo 1: Ön lisans Programları ve Öğrenci Sayısı

PROGRAMLAR	Öğrenci Sayısı
ADALET	54
AŞÇILIK	150
BASIM YAYIN TEKNOLOJİLERİ	63
BİLGİSAYAR DESTEKLİ TASARIM VE ANİMASYON	84
BİLGİSAYAR PROGRAMCILIĞI	113
ÇOCUK GELİŞİMİ	1160
DIŞ TİCARET	33
ENDÜSTRİ ÜRÜNLERİ TASARIMI	42
FOTOĞRAFÇILIK VE KAMERAMANLIK	68
GÖRSEL İLETİŞİM	55
GRAFİK TASARIM	206
HALKLA İLİŞKİLER VE TANITIM	104
İLK VE ACİL YARDIM	29
İNTERNET VE AĞ TEKNOLOJİLERİ	140
İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ	33
MEDYA VE İLETİŞİM	117
MİMARİ RESTORASYON	137
MODA TASARIM	92
RADYO VE TELEVİZYON PROGRAMCILIĞI	248
SAÇ BAKIMI VE GÜZELLİK HİZMETLERİ	95
SAĞLIK KURUMLARI İŞLETMECİLİĞİ	50
TIBBİ DÖKÜMANTASYON VE SEKRETERLİK	76
TIBBİ GÖRÜNTÜLEME TEKNİKLERİ	80
TIBBİ LABORATUVAR TEKNİKLERİ	68
TURİZM VE OTEL İŞLETMECİLİĞİ	34
	3331

3.4. Vakıf Meslek Yüksekokulunun Gider Kalemleri

Geleneksel Maliyetleme ve FTM yöntemlerinin sağlıklı bir şekilde hesaplanabilmesi için öncelikli olarak X Vakıf Meslek Yüksekokulunun gider kalemlerinin belirlenmesi gerekmektedir. 2016-2017 hesap döneminde oluşan giderler ve toplam giderler içindeki oranı Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun 2016-2017 Dönemine Ait Gider Kalemleri, Tutarları ve Oranları

Gider Kalemleri	Tutarlar (TL)	Oranlar %
Personel Ücretleri	5.569.408,58	49,98%
Elektrik Giderleri	76.707,76	0,69%
Su Giderleri	23.281,04	0,21%
Telefon Giderleri	68.811,34	0,62%
İnternet Giderleri	40.491,44	0,36%
Doğalgaz Giderleri	37.419,47	0,34%
Yemek Giderleri	196.777,92	1,77%
Denetim Giderleri	371.021,00	3,33%
Temizlik Giderleri	395.992,10	3,55%
Kırtasiye Fotokopi Giderleri	45.734,77	0,41%
Ulaşım Giderleri	160.805,40	1,44%
Eğitim Giderleri	115.551,77	1,04%
Posta Kargo Giderleri	20.039,60	0,18%
Tanıtım Giderleri	1.243.534,87	11,16%
Diğer Hizmet Giderleri	142.986,90	1,28%
Danışmanlık Giderleri	742.249,82	6,66%
Uluslararası Giderler	155.047,98	1,39%
Kiralama Giderleri	108.300,28	0,97%
Sigorta Giderleri	47.961,81	0,43%
Öğrenci Giderleri	157.383,14	1,41%
Bakım Onarım Giderleri	160.178,26	1,44%
Olgunlaşma Hizmet Giderleri	656.125,02	5,89%
İşgücü Temin Hizmeti	551.901,12	4,95%
Diğer Yönetim Giderleri	56.022,88	0,50%
Toplam	11.143.734,27	100,00%

3.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Yönteminin (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunda Uygulanması

(X) vakıf meslek yüksekokulunda FTM yöntemini uygulayabilmek için FTM yönteminin aşamalarını tek tek belirlemek ve uygulamak gerekmektedir. Yöntemi uygulayabilmek için,

1. Yüksekokulun faaliyetleri ve bunların oluşturduğu maliyet havuzları belirlenir.
2. Mali yılda meydana gelen giderler, maliyet sürücülere aracılığı ile maliyet havuzlarına yüklenir.

3. Maliyet havuzlarında biriken giderler faaliyetlere yüklenir.
4. Faaliyetlerdeki giderler öğrenci sayılarına bölünerek yükleme oranları bulunur.
5. Yükleme oranları ile her bir programdaki öğrenci sayısı çarpılarak programların maliyetleri bulunur.

3.5.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi ve Maliyet Havuzlarının Oluşturulması

İlk olarak kurumun faaliyetleri ve maliyet havuzları belirlenmiştir. İşletmedeki önemli faaliyetler belirlenerek maliyet havuzları on gruba ayrılmıştır.

- Tanıtım Faaliyetleri
- Kayıt Faaliyeti
- Eğitim ve Öğretim Faaliyeti
- Araştırma Merkezleri Faaliyeti
- Uluslararası İşlemler Faaliyeti
- Temizlik ve Güvenlik Faaliyeti
- Muhasebe Faaliyeti
- İnsan Kaynakları Faaliyeti
- Bakım Onarım Faaliyeti
- Yönetmelik Faaliyetler

3.5.2. Giderlerin Maliyet Sürücüleri Aracılığı ile Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi

FTM yönteminde giderler maliyet havuzlarına maliyet sürücüleri aracılığı ile aktarılmaktadır. Personel giderleri aktarılırken personelin faaliyetlerde çalışma süreleri esas alınmaktadır. Elektrik, su ve doğalgaz giderlerinin aktarılması için bir dağıtım katsayısı hesaplanmaktadır. Diğer giderlerin hangi faaliyet merkezlerine aktarılacağı bilinmektedir.

3.5.2.1. *Personel Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi*

(X) vakıf meslek yüksekokulundaki her personelin ücreti diğerinden farklıdır. Yüksekokulda toplam 210 personel direkt işçilik kapsamında maliyet merkezlerinde çalışmaktadır. Direkt işçilikler, maliyet merkezlerine doğrudan yüklenmektedir. Personel giderlerine ilişkin maliyet merkezlerine yüklenen hesap dönemine ait giderler aşağıda Tablo 5’de gösterilmiştir.

Tablo 3: (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun 2016-2017 Döneminde Maliyet Merkezlerine Ait Personel Giderleri

Faaliyet	Çalışan Personel Sayısı	Brüt Ücret (TL)
Tanıtım Faaliyeti	20	513.811,27
Kayıt Faaliyeti	4	160.244,68
Eğitim ve Öğretim Faaliyeti	151	3.772.348,41
Araştırma Merkezleri Faaliyeti	2	50.189,74
Uluslararası İşlemler Faaliyeti	1	18.745,12
Temizlik ve Güvenlik Faaliyeti	7	48.058,95
Muhasebe Faaliyeti	7	144.792,90
İnsan Kaynakları Faaliyeti	3	85.304,74
Bakım Onarım Faaliyeti	7	183.525,58
Yönetmel Faaliyet		592.387,19

3.5.2.2. Elektrik, Su ve Doğalgaz Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklene

X vakıf meslek yüksekokulunun toplam elektrik, su ve doğalgaz giderlerinin toplamı 137.408,63 TL'dir. Okuldaki her maliyet havuzunda ayrı sayaç bulunmadığı için hangi birimde ne kadar kilovatsaat (kWs) elektrik kullanıldığı belirlenmemektedir. Bu nedenle konu ile ilgili daire başkanlarının görüşleri alınarak tahmini veriler üzerinden hesaplamalar yapılmıştır. Aynı şekilde su ve doğalgaz giderleri içinde fiili bir bilgiye ulaşılamadığı için tahmini veriler kullanılmıştır. Dağıtımın yapılabilmesi için çalışılan süre ile alan (m²) esas alınarak bir katsayı belirlenmiştir. Yükleme bu katsayı yardımı ile yapılmıştır.

Dağıtım Katsayısı: Alan (m²) x Çalışılan Süre

Dağıtım katsayısı esas alınarak hesaplanan yükleme oranı aşağıdaki gibidir:
Yükleme Oranı: 137.408,63 TL / 60.720 m² süre=2,26 TL/ m²

Buna göre, tanıtım faaliyetleri 6.780, kayıt faaliyetleri 4.340, eğitim ve öğretim faaliyetleri 91.530, araştırma merkezleri faaliyeti 4.068, uluslararası işlemler faaliyeti 814, temizlik ve güvenlik faaliyeti 2.441, muhasebe faaliyeti 7.458, insan kaynakları faaliyeti 2.712, bakım onarım faaliyeti 6.509, yönetmel faaliyetler 10.577 TL olarak belirlenmiştir.

3.5.2.3. **Haberleşme Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi**

Haberleşme giderleri 68.811,34 TL'dir. Haberleşme gideri tüm maliyet merkezleri tarafından kullanılmamaktadır. Bu sebeple tanıtım, kayıt, muhasebe, insan kaynakları ve yönetsel faaliyetlere yükleme yapılmıştır. Bu giderlerin dağıtımını muhasebe bölümü tarafından verilen bilgiler doğrultusunda aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

Tanıtım Faaliyetleri (Faaliyet 1): 37.846,24(%55)

Kayıt Faaliyeti (Faaliyet 2): 13.762,27(%20)

Muhasebe (Faaliyet 7): 10.321,70(%15)

İnsan Kaynakları (Faaliyet 8):2.752,45(%4)

Yönetsel Faaliyetler (Faaliyet 10):4.128,68(%6)

3.5.2.4. **İnternet Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi**

Vakıf meslek Yüksekokulu'nun bir dönemdeki toplam internet gideri 40.491,44 TL'dir. Ancak temizlik ve bakım onarım maliyet merkezleri internet giderinden faydalanmamışlardır. İnternet tüm maliyet merkezleri için ayrı ayrı belirlenebilmektedir. Gelen faturalara göre yükleme yapılmıştır. Tanıtım maliyet merkezine bir hesap döneminde toplam 16.201,44 TL fatura gelmiştir ve internet giderlerinden en yüksek payı almıştır. Kayıt, Eğitim öğretim, araştırma merkezleri, uluslararası işlemler, muhasebe, insan kaynakları ve yönetsel faaliyetler maliyet merkezlerinin her birine yıllık 3.470 TL fatura gelmiştir.

3.5.2.5. **Yemek Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi**

(X) Vakıf Meslek Yüksekokulunda 213 kişi çalışmaktadır. Yemek giderinden çalışan personelin tamamı faydalanmaktadır. Bunun sonucu olarak tüm maliyet merkezlerine yemek giderinden pay almaktadır.

Yükleme Oranı: $196.777,57/213=923,84$ TL'dir.

3.5.2.6. **Denetim Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi**

Denetim giderleri 371.021,00 TL'dir. Direkt aktarılacaktır. Temizlik, güvenlik, muhasebe, insan kaynakları, yönetsel faaliyetler maliyet merkezlerine aktarılacaktır. Muhasebe birimi ile yapılan görüşme sonrasında kurumda dört şekilde denetim faaliyeti olduğu tespit edilmiştir. İlk olarak muhasebe denetimi yapılmaktadır. Muhasebe denetimi kapsamında bir yerel yeminli

mali müşavir ile birde uluslararası denetim firması ile çalışılmaktadır. Her ay rutin güvenlik ekibini denetimini yapan bir firma ile iş birliği yapılmaktadır. İnsan kaynakları bordro hizmetini hizmet alımı yolu ile yapmaktadır. Buna göre maliyet merkezlerinin alacağı paylar aşağıda belirtilmiştir.

Temizlik ve Güvenlik (Faaliyet 6):42.116,51

Muhasebe (Faaliyet 7): 206.743,74

İnsan Kaynakları (Faaliyet 8): 85.476,26

Yönetmel Faaliyetler (Faaliyet 10): 36.684,49

3.5.2.7. Kırtasiye Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi

Kırtasiye Giderleri tanıtım, kayıt, eğitim ve muhasebe maliyet merkezlerine dağıtılacaktır. Muhasebe bölümünün verdiği bilgilere göre 45.734,77 TL giderin 11.746,12 TL'si tanıtım faaliyetleri 7.513,26 TL'si kayıt faaliyetleri 22.516,87 TL'si eğitim faaliyetleri 3.958,52 TL'si muhasebe faaliyetleri kapsamında kullanılmıştır.

3.5.2.8. Diğer Hizmet Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi

Diğer hizmet giderleri 142.986,90 TL olarak hesaplanmaktadır. Tüm faaliyet merkezlerine *personel sayısı* dikkate alınarak dağıtılmıştır.

- Tanıtım Faaliyetleri: 13.426
- Kayıt Faaliyeti: 2.685,20
- Eğitim Öğretim Faaliyeti: 101.366,30
- Araştırma Merkezleri: 1.342,60
- Uluslararası İşlemler: 671,30
- Temizlik ve Güvenlik: 4.699,10
- Muhasebe: 6.713
- İnsan Kaynakları: 2.013,90
- Bakım Onarım: 4.699,10
- Yönetmel Faaliyetler: 5.370,40

Tablo 5: (X) Vakıf Meslek Yüksekokulu'na ait Maliyet Havuzlarının Oluşturulması

Hizmet Üretim Maliyetleri	Faaliyet 1- Tanıtım	Faaliyet 2- Kayıt Faaliyeti	Faaliyet 3- Eğitim ve Öğretim	Faaliyet 4- Araştırma Merkezleri	Faaliyet 5- Ulaştırması	Faaliyet 6- Temizlik ve Güvenlik	Faaliyet 7- Mühasebe	Faaliyet 8- İnsan Kaynakları	Faaliyet 9- Bakım Onarım	Faaliyet 10- Yönetim	Toplam
Personel Ücretleri	513.811,27	160.244,68	3.772.348,41	50.189,74	18.745,12	48.058,95	144.792,90	85.304,74	183.525,58	592.387,19	5.569.408,58
Elektrik-Su-Doğalgaz Giderleri	6.787	4.344	91.658	4.073	814	2.443	7.466	2.716	6.517	10.590	137.408
Telefon Giderleri	37.846,24	13.762,27	-	-	-	-	10.321,70	2.752,45	-	4.128,68	68.811,34
İnternet Giderleri	16.201,44	3.470	3.470	3.470	3.470	-	3.470	3.470	-	3.470	40.491,44
Yemek Giderleri	18.476,80	3.695,36	139.499,84	1.847,68	923,84	6.466,88	9.238,40	2.771,52	6.466,88	7.390,72	196.777,92
Denetim Giderleri	-	-	-	-	-	42.116,51	206.743,74	85.476,26	36.684,49	-	371.021,00
Temizlik Giderleri	-	-	-	-	-	395.992,10	-	-	-	-	395.992,10
Kirasiye Fotokopi Giderleri	11.746,12	7.513,26	22.516,87	-	-	-	3.958,52	-	-	-	45.734,77
Ulaşım Giderleri	160.805,40	-	-	-	-	-	-	-	-	-	160.805,40
Eğitim Giderleri	-	-	115.551,77	-	-	-	-	-	-	-	115.551,77
Posta Kargo Giderleri	20.039,60	-	-	-	-	-	-	-	-	-	20.039,60
Tanıtım Giderleri	1.243.534,87	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.243.534,87
Diğer Hizmet Giderleri	13.426	2.685,20	101.366,30	1.342,60	671,3	4.699,10	6.713	2.013,90	4.699,10	5.370,40	142.986,90
Danışmanlık Giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	742.249,82	742.249,82
Ulaştırması Giderler	-	-	-	-	155.047,98	-	-	-	-	-	155.047,98
Kiralama Giderleri	-	-	108.300,28	-	-	-	-	-	-	-	108.300,28
Sigorta Giderleri	-	-	47.961,81	-	-	-	-	-	-	-	47.961,81
Öğrenci Giderleri	-	-	157.383,14	-	-	-	-	-	-	-	157.383,14
Bakım Onarım Giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	160.178,26	-	160.178,26
Olgunlaşma Hizmet Giderleri	-	-	656.125,02	-	-	-	-	-	-	-	656.125,02
İşgücü Temin Hizmeti	-	-	-	-	-	551.901,12	-	-	-	-	551.901,12
Diğer Yönetim Giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	56.022,88	56.022,88
	2.042.674,74	195.714,77	5.216.181,44	60.923,02	179.672,24	1.051.677,66	392.704,26	184.504,87	398.071,31	1.421.609,69	11.143.734,00

Tablo 5: (X)
Vakıf
Meslek
Yüksekokulu'na ait
Maliyet
Havuzlarının
Oluşturulması

3.5.3. Maliyet Havuzlarının Oluşturulması

Faaliyetler maliyet havuzlarına aktarılmış ve faaliyetlerin maliyetleri ortaya çıkmıştır. Sonraki aşamada her bir faaliyette meydana gelen toplam maliyet hesaplanarak, maliyet havuzları oluşturulmuştur. Maliyet havuzlarına ilişkin veriler tablo 5’de gösterilmiştir.

3.5.4. Maliyet Sürücülerinin Seçilmesi

(X) vakıf meslek yüksekokulunda yapılan mülakatlar sonucunda maliyet sürücüsü olarak öğrenci sayısının seçilmesi uygun görülmüştür. Faaliyet 1’de birinci sınıf öğrenci sayısı, faaliyet 2, 3, 6, 7, 9, 10’da toplam öğrenci sayısı, faaliyet 4 ve 5’te yararlanan öğrenci sayısı ve faaliyet 8’de personel sayısı kullanılmıştır.

3.5.5. Faaliyet Maliyetlerinin *Maliyet Öznelerine* Yüklenmesi

FTM yönteminin aşamalarından biri de faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine yüklenmesi ve birim maliyetlerin hesaplanmasıdır. Maliyet sürücülerini olarak belirlenen Birinci sınıf öğrenci sayısını dağılımı Tablo 7’de gösterilmiştir. Toplam öğrenci sayısı çalışmanın başında Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 7: (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunun Birinci Sınıf Öğrenci Sayıları

PROGRAMLAR	Öğrenci Sayısı
ADALET	24
AŞÇILIK	100
BASIM YAYIN TEKNOLOJİLERİ	31
BİLGİSAYAR DESTEKLİ TASARIM VE ANİMASYON	42
BİLGİSAYAR PROGRAMCILIĞI	59
ÇOCUK GELİŞİMİ	612
DIŞ TİCARET	20
ENDÜSTRİ ÜRÜNLERİ TASARIMI	22
FOTOĞRAFÇILIK VE KAMERAMANLIK	38
GÖRSEL İLETİŞİM	30
GRAFİK TASARIM	129
HALKLA İLİŞKİLER VE TANITIM	59
İLK VE ACİL YARDIM	29
İNTERNET VE AĞ TEKNOLOJİLERİ	70
İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ	33
MEDYA VE İLETİŞİM	67
MİMARİ RESTORASYON	70
MODA TASARIM	57
RADYO VE TELEVİZYON PROGRAMCILIĞI	145
SAÇ BAKIMI VE GÜZELLİK HİZMETLERİ	95
SAĞLIK KURUMLARI İŞLETMECİLİĞİ	25
TIBBİ DÖKÜMANTASYON VE SEKRETERLİK	40
TIBBİ GÖRÜNTÜLEME TEKNİKLERİ	40
TIBBİ LABORATUVAR TEKNİKLERİ	35
TURİZM VE OTEL İŞLETMECİLİĞİ	18
TOPLAM	1890

Bir yıl içinde bölümlere yeni kayıt yaptıran öğrenci sayısı toplamı 1.890'dır. Tanıtım maliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelere yüklenmesi için, Yükleme Oranı: $2.042.674,20/1.890=1.080,78$ TL/birimdir. Kayıt maliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelere yüklenmesi için, Yükleme Oranı: $195.714,77/3.331=58,76$ TL/birimdir. Eğitim ve Öğretim maliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelere yüklenmesi için, Yükleme Oranı: $5.216.181,44/3.331=1.565,95$ TL/birimdir.

Araştırma merkezlerinden yararlanan öğrenci sayısı toplam 1.120 kişidir. Araştırma Merkezleri maliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine yüklenmesi için, Yükleme Oranı: $60.923,02/1.120=54,3956$ TL/birimdir. Uluslararası işlemler maliyet merkezinden faydalanan öğrenci sayısı 220'dir. Yükleme oranı: $179.672,24/220=816,692$ TL/birimdir. Temizlik ve güvenlik hizmetinden okulun tamamı faydalanmaktadır. Buna göre yükleme oranı: $1.051.677,66/3.331=315,72$ TL/birim olarak hesaplanmıştır. Muhasebe hizmetinden okulun tamamı faydalanmaktadır. Buna göre yükleme oranı: $392.704,26/3.331=117,89$ TL/birim olarak hesaplanmıştır. İnsan kaynakları hizmetinden yüksekokulda çalışan personelin tamamı faydalanmaktadır. Yüksekokulda çalışan toplam personel sayısı 151'dir. Buna göre Yükleme oranı: $184.504,87/151=1.221,8866$ TL/birim olarak hesaplanmıştır. Bakım Onarım hizmetinden okulun tamamı faydalanmaktadır. Buna göre yükleme oranı: $398.071,31/3.331=119,5050$ TL/birim olarak hesaplanmıştır. Yönetmel faaliyetler hizmetinden okulun tamamı faydalanmaktadır. Buna göre yükleme oranı: $1.421.609,69/3.331=426,7817$ TL/birim olarak hesaplanmıştır.

(X) Vakıf Meslek yüksekokulunun hesap döneminde ortaya çıkan gider kalemlerinin maliyet merkezlerine dağılımı Tablo 9'da gösterilmiştir.

PROGRAMLAR	Faaliyet 1- Tanıtım Faaliyetleri	Faaliyet 2- Kayıt Faaliyeti	Faaliyet 3- Eğitim ve Öğretim Faaliyeti	Faaliyet 4- Araştırma Merkezleri	Faaliyet 5- Uluslararası İşlemler	Faaliyet 6- Temizlik ve Güvenlik Faaliyeti	Faaliyet 7- Muhasebe Faaliyeti	Faaliyet 8- İnsan Kaynakları Faaliyeti	Faaliyet 9- Bakım Onarım Faaliyeti	Faaliyet 10- Yönetmel Faaliyetler	Toplam
ADALET	25.938,72	3.173,04	84.561,30	1.686,26	2.450,08	17.049,11	6.366,27	3.665,66	6.453,27	23.046,21	174.389,92
AŞÇILIK	108.078,00	8.814,00	234.892,50	3.807,69	17.967,22	47.358,65	17.684,07	6.109,43	17.925,75	64.017,26	526.654,37
BASIM YAYIN TEKNOLOJİLERİ	33.504,18	3.701,88	98.654,85	1.903,85	6.533,54	19.890,63	7.427,31	3.665,66	7.528,82	26.887,25	209.697,97
BİLGİSAYAR DESTEKLİ TASARIM VE ANİMASYON	45.392,76	4.935,84	131.539,80	2.339,01	1.633,38	26.520,84	9.903,08	3.665,66	10.038,42	35.849,66	271.818,45
BİLGİSAYAR PROGRAMCILIĞI	63.766,02	6.639,88	176.952,35	2.991,76	2.450,08	35.676,85	13.322,00	4.887,55	13.504,07	48.226,33	368.416,89
ÇOCUK GELİŞİMİ	661.437,36	68.161,60	1.816.502,00	2.719,78	5.716,84	366.240,19	136.756,81	57.428,67	138.625,80	495.066,77	3.748.655,82
DIŞ TİCARET	21.615,60	1.939,08	51.676,35	1.251,10	13.883,76	10.418,90	3.890,30	3.665,66	3.943,67	14.083,80	126.368,42
ENDÜSTRİ ÜRÜNLERİ TASARIMI	23.777,16	2.467,92	65.769,90	1.414,29	816,69	13.260,42	4.951,54	4.887,55	5.019,21	17.924,83	140.289,51
FOTOGRAFÇILIK VE KAMERAMANLIK	41.069,64	3.995,68	106.484,60	2.067,03	3.266,77	21.469,25	8.016,78	8.553,21	8.126,34	29.021,16	232.070,46
GÖRSEL İLETİŞİM	32.423,40	3.231,80	86.127,25	1.740,66	13.883,76	17.364,84	6.484,16	3.665,66	6.572,78	23.472,99	194.967,30
GRAFİK TASARIM	139.420,62	12.104,56	322.585,70	4.460,44	1.633,38	65.039,21	24.286,12	10.996,98	24.618,03	87.917,03	693.062,07
HALKLA İLİŞKİLER VE TANITIM	63.766,02	6.111,04	162.858,80	2.774,18	25.317,45	32.835,33	12.260,96	7.331,32	12.428,52	44.385,30	370.068,92
İLK VE ACIL YARDIM	31.342,62	1.704,04	45.412,55	1.196,70	6.533,54	9.156,00	3.418,92	3.665,66	3.465,65	12.376,67	118.272,35
İNTERNET VE AĞ TEKNOLOJİLERİ	75.654,60	8.226,40	219.233,00	3.590,11	816,69	44.201,40	16.505,13	3.665,66	16.730,70	59.749,44	448.373,13
İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ	35.665,74	1.939,08	51.676,35	707,14	6.533,54	10.418,90	3.890,30	4.887,55	3.943,67	14.083,80	133.746,27
MEDYA VE İLETİŞİM	72.412,26	6.874,92	183.216,15	2.991,76	7.350,23	36.939,74	13.793,57	3.665,66	13.982,09	49.933,46	391.159,84
MİMARİ RESTORASYON	75.654,60	8.050,12	214.535,15	3.535,71	22.867,38	43.254,23	16.151,45	6.109,43	16.372,19	58.469,09	464.999,35
MODA TASARIM	61.604,46	5.405,92	144.067,40	2.502,20	2.450,08	29.046,64	10.846,23	4.887,55	10.994,46	39.263,92	311.068,86
RADYO VE TELEVİZYON PROGRAMCILIĞI	156.713,10	14.572,48	388.355,60	5.330,77	4.900,15	78.299,63	29.237,66	10.996,98	29.637,24	105.841,86	823.885,47
SAÇ BAKIMI VE GÜZELLİK HİZMETLERİ	102.674,10	5.582,20	148.765,25	2.610,99	4.083,46	29.993,81	11.199,91	6.109,43	11.352,98	40.544,26	362.916,39
SAĞLIK KURUMLARI İŞLETMECİLİĞİ	27.019,50	2.938,00	78.297,50	1.073,91	3.266,77	15.786,22	5.894,69	4.887,55	5.975,25	21.339,09	166.492,48
TIBBİ DOKÜMANTASYON VE SEKRİTERLİK	43.231,20	4.465,76	119.012,20	2.175,82	816,69	23.995,05	8.959,93	3.665,66	9.082,38	32.435,41	247.840,10
TIBBİ GÖRÜNTÜLEME TEKNİKLERİ	43.231,20	4.700,80	125.276,00	4.786,81	4.900,15	25.257,94	9.431,30	6.109,43	9.560,40	34.142,54	267.396,77
TIBBİ LABORATUVAR TEKNİKLERİ	37.827,30	3.995,68	106.484,60	598,35	2.450,08	21.469,25	8.016,78	3.665,66	8.126,34	29.021,16	221.655,20
TURİZM VE OTEL İŞLETMECİLİĞİ	19.454,04	1.997,84	53.242,30	652,75	17.150,53	10.734,63	4.008,39	3.665,66	4.063,17	14.510,58	129.479,89
	2.042.674,20	195.729,56	5.216.179,45	60.923,07	179.672,24	1.051.677,66	392.704,26	184.504,89	398.071,20	1.421.609,87	11.143.746,40

Tablo 9: (X) Vakıf Meslek Yüksekokulu Maliyet Havuzlarında Toplanan Gider Kalemleri

3.5.6. Maliyet Öznelerinin Birim Maliyetlerinin Hesaplanması

Tablo 10: (X) Vakıf Meslek Yüksekokulu Maliyet Öznelerinin Birim Maliyetleri

PROGRAMLAR	Toplam Maliyet (1)	Öğrenci Sayısı (2)	Birim Maliyet (3)=(1)/(2)
ADALET	174.389,92	54	3.229,44
AŞÇILIK	526.654,57	150	3.511,03
BASIM YAYIN TEKNOLOJİLERİ	209.697,97	63	3.328,54
BİLGİSAYAR DESTEKLİ TASARIM VE ANİMASYON	271.818,45	84	3.235,93
BİLGİSAYAR PROGRAMCILIĞI	368.416,89	113	3.260,33
ÇOCUK GELİŞİMİ	3.748.655,82	1160	3.231,60
DIŞ TİCARET	126.368,42	33	3.829,35
ENDÜSTRİ ÜRÜNLERİ TASARIMI	140.289,51	42	3.340,23
FOTOĞRAFÇILIK VE KAMERAMANLIK	232.070,46	68	3.412,80
GÖRSEL İLETİŞİM	194.967,30	55	3.544,86
GRAFİK TASARIM	693.062,07	206	3.364,38
HALKLA İLİŞKİLER VE TANITIM	370.068,92	104	3.558,36
İLK VE ACIL YARDIM	118.272,35	29	4.078,35
İNTERNET VE AĞ TEKNOLOJİLERİ	448.373,13	140	3.202,67
İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ	133.746,27	33	4.052,92
MEDYA VE İLETİŞİM	391.159,84	117	3.343,25
MİMARİ RESTORASYON	464.999,35	137	3.394,16
MODA TASARIM	311.068,86	92	3.381,18
RADYO VE TELEVİZYON PROGRAMCILIĞI	823.885,47	248	3.322,12
SAÇ BAKIMI VE GÜZELLİK HİZMETLERİ	362.916,39	95	3.820,17
SAĞLIK KURUMLARI İŞLETMECİLİĞİ	166.492,48	50	3.329,85
TIBBİ DÖKÜMANTASYON VE SEKRETERLİK	247.840,10	76	3.261,05
TIBBİ GÖRÜNTÜLEME TEKNİKLERİ	267.396,77	80	3.342,46
TIBBİ LABORATUVAR TEKNİKLERİ	221.655,20	68	3.259,64
TURİZM VE OTEL İŞLETMECİLİĞİ	129.479,89	34	3.808,23
	11.143.746,40	3331	86.442,89

Maliyet öznelerinin birim maliyetlerinin hesaplanması FTM yönteminin en son aşamasıdır. Her bir programdaki toplam maliyetlerin, programlardaki mevcut öğrenci sayılarına bölünmesi ile birim maliyetler bulunur. Birim maliyetler Tablo 10’da gösterilmiştir. Tablodan görüleceği üzere birim maliyetlerin en düşük olduğu program İnternet ve Ağ Teknolojileri Programıdır. En yüksek maliyete sahip olan program ise İlk ve Acil Yardımdır.

3.6. Geleneksel Maliyetleme (GM) Yönteminin (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunda Uygulanması

Geleneksel maliyetleme yönteminde maliyet hesaplanırken *tek bir dağıtım anahtarı* kullanılmaktadır. Çalışmamızda dağıtım anahtarı olarak öğrenci sayısı kullanılacaktır. Buna göre toplam giderler 11.143.734,27 TL ve toplam öğrenci sayısı 3.331’dir. Tablo 11’de her program için birim ve toplam maliyetler yer almaktadır.

Tablo 11:X Vakıf Meslek Yüksekokulunun Geleneksel Maliyetleme Yöntemine Göre Maliyet Hesaplaması

PROGRAMLAR	Birim Maliyet (1)=(3)/(2)	Öğrenci Sayısı (2)	Toplam Maliyet (3)=(1)*(2)
ADALET	3345,46	54	180.654,84
AŞÇILIK	3345,46	150	501.819,00
BASIM YAYIN TEKNOLOJİLERİ	3345,46	63	210.763,98
BİLGİSAYAR DESTEKLİ TASARIM VE ANİMASYON	3345,46	84	281.018,64
BİLGİSAYAR PROGRAMCILIĞI	3345,46	113	378.036,98
ÇOCUK GELİŞİMİ	3345,46	1160	3.880.733,60
DIŞ TİCARET	3345,46	33	110.400,18
ENDÜSTRİ ÜRÜNLERİ TASARIMI	3345,46	42	140.509,32
FOTOĞRAFÇILIK VE KAMERAMANLIK	3345,46	68	227.491,28
GÖRSEL İLETİŞİM	3345,46	55	184.000,30
GRAFİK TASARIM	3345,46	206	689.164,76
HALKLA İLİŞKİLER VE TANITIM	3345,46	104	347.927,84

İLK VE ACİL YARDIM	3345,46	29	97.018,34
İNTERNET VE AĞ TEKNOLOJİLERİ	3345,46	140	468.364,40
İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ	3345,46	33	110.400,18
MEDYA VE İLETİŞİM	3345,46	117	391.418,82
MİMARİ RESTORASYON	3345,46	137	458.328,02
MODA TASARIM	3345,46	92	307.782,32
RADYO VE TELEVİZYON PROGRAMCILIĞI	3345,46	248	829.674,08
SAÇ BAKIMI VE GÜZELLİK HİZMETLERİ	3345,46	95	317.818,70
SAĞLIK KURUMLARI İŞLETMECİLİĞİ	3345,46	50	167.273,00
TIBBİ DÖKÜMANTASYON VE SEKRETERLİK	3345,46	76	254.254,96
TIBBİ GÖRÜNTÜLEME TEKNİKLERİ	3345,46	80	267.636,80
TIBBİ LABORATUVAR TEKNİKLERİ	3345,46	68	227.491,28
TURİZM VE OTEL İŞLETMECİLİĞİ	3345,46	34	113.745,64
		3331	

3.7. Geleneksel Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Bu bölümde Geleneksel Maliyetleme ve FTM yöntemlerinde hesaplanan birim maliyetler Tablo 12’de karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

Tablo 12: (X) Vakıf Meslek Yüksekokulu Birim Maliyetleri Bakımından FTM ve Geleneksel Yöntemin Karşılaştırılması^(*)

PROGRAMLAR	FTM (1)	Geleneksel (2)	Fark (3)=(1)-(2)
ADALET	3.229,44	3345,46	-116,02
AŞÇILIK	3.511,03	3345,46	165,57
BASIM YAYIN TEKNOLOJİLERİ	3.328,54	3345,46	-16,92
BİLGİSAYAR DESTEKLİ TASARIM VE ANİ- MASYON	3.235,93	3345,46	-109,53
BİLGİSAYAR PROGRAMCILIĞI	3.260,33	3345,46	-85,13
ÇOCUK GELİŞİMİ	3.231,60	3345,46	-113,86
DIŞ TİCARET	3.829,35	3345,46	483,89
ENDÜSTRİ ÜRÜNLERİ TASARIMI	3.340,23	3345,46	-5,23
FOTOĞRAFÇILIK VE KAMERAMANLIK	3.412,80	3345,46	67,34
GÖRSEL İLETİŞİM	3.544,86	3345,46	199,40
GRAFİK TASARIM	3.364,38	3345,46	18,92
HALKLA İLİŞKİLER VE TANITIM	3.558,36	3345,46	212,90
İLK VE ACİL YARDIM	4.078,36	3345,46	732,90
İNTERNET VE AĞ TEKNOLOJİLERİ	3.202,67	3345,46	-142,79
İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ	4.052,92	3345,46	707,46
MEDYA VE İLETİŞİM	3.343,25	3345,46	-2,21
MİMARİ RESTORASYON	3.394,16	3345,46	48,70
MODA TASARIM	3.381,18	3345,46	35,72
RADYO VE TELEVİZYON PROGRAMCILIĞI	3.322,12	3345,46	-23,34
SAÇ BAKIMI VE GÜZELLİK HİZMETLERİ	3.820,17	3345,46	474,71
SAĞLIK KURUMLARI İŞLETMECİLİĞİ	3.329,85	3345,46	-15,61
TIBBİ DÖKÜMANTASYON VE SEKRETERLİK	3.261,05	3345,46	-84,41
TIBBİ GÖRÜNTÜLEME TEKNİKLERİ	3.342,46	3345,46	-3,00
TIBBİ LABORATUVAR TEKNİKLERİ	3.259,64	3345,46	-85,82
TURİZM VE OTEL İŞLETMECİLİĞİ	3.808,23	3345,46	462,77

(*) Koyu renkli alanlar, düşük maliyetleri göstermektedir.

4. SONUÇ

Küreselleşme ve teknolojiye meydana gelen değişimler kurumların rekabet koşullarını ağırlaştırmıştır. Kurumların rekabet koşullarında mevcut pazar paylarını koruyabilmek ve varlıklarını devam ettirebilmek için; maliyetleri yönetmeleri önemli bir stratejik unsur haline gelmiştir. Bunu fark eden kurumlar, etkin bir maliyet yönetim sistemi kurarak rekabet şanslarını arttırmaya çalışmaktadır. Maliyet yönetiminin görevi, maliyet yapılarında meydana gelen değişimleri anlamak ve doğru zamanda, doğru maliyet bilgisi sunabilecek maliyet yöntemlerini belirleyerek yöneticilere yol göstermektir.

Teknolojinin hızlı bir şekilde gelişmesi, kurumların üretim/hizmet süreçlerini doğrudan etkilemektedir. Üretim süreçlerinde ortaya çıkan bu değişim, kurumların endirekt maliyetlerini arttırmaktadır. Bu durumda kullanılan *Geleneksel Maliyetleme yöntemlerinin, maliyetleri hacim bazlı ve tek düzeyli maliyet sürücüsü aracılığı ile hizmetlere yüklemesi*, doğru olmayan maliyet bilgileri elde etmelerine sebep olmaktadır. Geleneksel Maliyetleme yöntemlerinin eksikliklerini giderecek ve işletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir maliyet bilgisini sağlayacak maliyet yöntemlerinden birisi de *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM)* yöntemidir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi genel üretim maliyetlerinin mamül ve hizmetlere yüklenmesinde kullanılan bir yöntemidir. Yöntemde kaynakların faaliyetler tarafından, faaliyetlerinde mamül ve hizmetler tarafından tüketildiği kabul edilmektedir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme stratejik amaçlar için ortaya konmuş olup, mamül ve hizmetlerin doğru fiyatlandırılması, performans ölçümü ve maliyet yönetimi konusunda işletme yöneticilerine veri sağlamaktadır. Tüm bu üstün yönlerine rağmen literatürde eleştirilen yanları da görülmektedir. Her işletme için uygun olmayan bu yöntem, özellikle sayı ve çeşit olarak fazla mamül ve hizmet üreten işletmeler için uygun kabul edilmektedir.

Bu açıklamalar kapsamında çalışmanın 3. bölümünde FTM yöntemi, örnek olay yöntemi kullanılarak İstanbul'daki (X) Vakıf Meslek Yüksekokulunda uygulanmıştır. Vakıf Meslek Yüksekokulunda 2016-2017 hesap dönemine ait maliyetler; Geleneksel Maliyetleme ve FTM yöntemleriyle hesaplanmıştır.

X vakıf meslek yüksek okulunda geleneksel maliyetleme ile yapılan hesaplamalar sonucunda tüm birim maliyetler eşit çıkmıştır. FTM ile yapılan hesaplamalar sonucunda tüm programların birim maliyetlerinde pozitif ve negatif yönlü farklılıklar çıkmıştır. Birim maliyetlerin hesaplanmasının

hatalı olması kurumun fiyat politikasının hatalı olmasına ve bunun sonucu olarak rekabet günün azalmasına sebep olacaktır. **Çalışmada Geleneksel Maliyetleme ve FTM yöntemleriyle yapılan hesaplamalar karşılaştırılmıştır.** Sadece Geleneksel Maliyetleme ile FTM yöntemlerinin karşılaştırılması çalışmanın kısıtlarından bir olarak görülmektedir. Yapılan çalışma göstermiştir ki FTM yöntemi kurumun faaliyetleri ile ilgili çok sayıda bilgi vermektedir. Bunun da kurum yöneticilerinin alacakları stratejik kararlara destek sağlaması beklenmektedir. FTM yönteminin hangi alanlarda maliyet azaltılması gerektiği, hangi faaliyetlerde daha fazla çalışılması gerektiği konularında yönetime destek sağlaması beklenmektedir.

Yükseköğretim kurumlarının önemli stratejik kararlarından birisi de *yeni program açabilmeleridir.* Bu, kurumun büyümesini sağlayacaktır. 10.10.2018 tarihli yükseköğretim kurumu toplantı kararlarına göre yeni bir program açabilmek için Devlet Üniversitelerinde %90, Vakıf Yükseköğretim Kurumlarında ise %85 doluluk şartı aranmaktadır.

Koşulların bu kadar ağır olduğu durumda doğru maliyet bilgisi, doğru karar almaya büyük ölçüde yardımcı olacaktır. FTM yönteminin kullanılması kurumların alacağı stratejik kararlara ışık tutarak piyasadaki rekabet güçlerinin artmasına katkıda bulunacaktır.

KAYNAKÇA

Arzova, Burak (2002) *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi*, İstanbul: Türkmen Kitapevi

Babad, Yair, Bala Balachandran.(1993) Cost Driver Optimization in Activity-Based Costing. *The Accounting Review*. 68 (3), 563-575.

Bengü, Haluk(2002). *İplik Sanayinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Modellemesi.* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Sakarya Üniversitesi, Sakarya.

Blocher, Edward, David Stout, Paul Juras, Gary Cokins(2016) *Cost Management: A Strategic Emphasis*. 7. bs. Boston: McGraw-Hill/Irwin

Datar, Srikant, Madhav Rajhan(2012). *Horngrén's Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 16. bs. New Jersey: Pearson/Printice Hall,

Durer, Salih, Arzu Ö. Çalışkan, Halil E. Akbaş(2009). Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *Maliye Finans Yazıları*. 84, 105-134.

Eker, Çakır Melek (2002). Genel Üretim Giderlerinin Faaliyet Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana

Hesap Grubunun Kullanımı. *Uludağ Üniversitesi İ.B.B.F. Dergisi*. 21, (1), 237- 256.

Gupta, Mahesh ve Karen Galloway(2003). Activity-Based Costing/ Management and Its Implications for Operations Management. *Technovation*. 23, (2), 131-138.

Guzman, L Siguenza Lorena,, Abbeele, A.V.D., Vandewalle, J., Verhaaren, H., and Cattrysse, D.(2013). Recent Evolutions In Costing Systems: A Literature Review Of Time-Driven ActivityBased Costing *Review of Business and Economic Literature*, 58, (1), 34-64.

Hilton, Ronald and David Platt(2005). *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*. 6. bs, Boston: Mc Graw-Hill/Irwin

Hacıüstemoğlu, Rüstem ve Sevgener, Sait.Yönetim(1998). *Muhasebesi Uygulamaları*, İstanbul

Holmen, Jay S.(1995) ABC Vs. TOC: Its A Matter Of Time. *Management Accounting*. January, 37-40.

Kinney, Micheal R., Cecily Raiborn. **Cost Accounting: Foundations and Evolutions**. Ohio: Cengage Learning, 2011.

Romano, Patrick L.(1988), Trends Management Accounting: Activity Accounting. *Management Accounting*. 70, (12).

Stefano, Nara Medianeira and Nelson Casarotto Filho(2013). Activity-Based Costing In Services: Literature Bibliometric Review. *Springerplus*. 2, (1), 9.-15.

Şen, Mustafa, Aşkın Gülsevgi, Salih Görür(2018). Otel İşletmelerinde Geleneksel Maliyetlemeden Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Geçiş: Gzft Analizi. 1. *Uluslararası Turizmde Yeni Jenarasyonlar ve Yeni Trendler Kongresinde* sunulan bildiri.

Turney, Peter B. B.(1990) What is the Scope of Activity-Based Costing? *Journal of Cost Management*. 9, (4), 40-42.

Waters, H.(2007). *Application of Activity-Based Costing (ABC) in a Peruvian NGO Healthcare*, 2007, System Erişim Adresi: www.qaproject.org/pubs/PDFs/PeruABCrev.pdf