

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİNİN ÖZEL EĞİTİM KURUMLARINDA UYGULANMASI

Application of Activity-Based Costing in Private Education Institutions

Araştırma Makalesi

Günay Deniz DURSUN¹  Aynur ÖZCAN² 

Gönderim Tarihi: 07.03.2022

Kabul Tarihi: 13.06.2022

ÖZ Maliyet muhasebesi, işletmelere verecekleri stratejik kararlarda kritik bilgiler sunmaktadır. Ancak geleneksel maliyetleme, sadece faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde görülebilen gizli bilgileri ortaya çıkarmakta yetersiz kalabilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, geleneksel maliyet sisteminin aksine maliyetleri işletmelerin faaliyetlerine atamaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi işletmelerin kar maksimizasyonu sağlamak ve rekabet avantajı elde etmek için her bir faaliyetinin etkinliğinin denetlenmesine, bu doğrultuda değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesine ve ortadan kaldırılmasına yardımcı olmaktadır. Bu araştırmanın amacı, faaliyet tabanlı maliyet sisteminin özel eğitim kurumlarında uygulanmasını ve çıktılarının geleneksel maliyet sisteminden nasıl farklılaştığını gözler önüne sermektir. Sonuçlar, geleneksel maliyet sisteminin işletmeler için değerli sinyalleri yakalamak konusunda yetersiz kaldığına dair güçlü kanıtlar sunmaktadır. Bu açıdan, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, geleneksel maliyet sisteminin bir alternatifi olarak değil; tamamlayıcı, işletmelerin daha etkin karar vermelerine yardımcı ve geleneksel maliyet sisteminin potansiyel hatalı yönlendirmelerinin önüne geçen bir sistem olarak düşünülmelidir.

Anahtar Kelimeler: Maliyet, Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi, Geleneksel Maliyet Sistemi

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M49

ABSTRACT Cost accounting provides vital information to firms in their strategic decision-making processes. However, traditional cost system might be insufficient to reveal hidden information which can only be seen activity-based cost system. Contrary to traditional cost system, activity-based costing assigns costs through activities within an organization. Adopting the activity-based costing enables firms to oversee the efficiency of each activities and help them eliminate inefficient ones to maximize their profits and gain competitive advantage. The aim of this study is to reveal the application of activity-based costing in private education institutions and how its outcomes differ from the traditional costing methods. The results provide a strong evidence that traditional cost system is insufficient to capture valuable signals. In this sense, activity-based costing should be considered as a complimentary (but not an alternative) system which enables practitioners to make better-informed and decisions and prevents them from misleading consequences of traditional system.

Keywords: Cost, Activity-Based Cost System, Traditional Cost System

JEL Classification: M40, M41, M49

¹ **Sorumlu Yazar:** Doç. Dr. Beykent Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Ana Bilim Dalı, gunaydursun@beykent.edu.tr

² Yüksek Lisans Öğrencisi, İstanbul Aydın Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, aynurozcan@stu.aydin.edu.tr

1. GİRİŞ

Mamul veya hizmet üretmeyi planlayan işletmelerde fiyat, miktar, kârlılık gibi tüm analizlerde kullanılan temel gösterge söz konusu mamul veya hizmetin birim maliyetidir. Birim maliyetin hesaplanmasında mamulün temel yapısını oluşturan hammadde, mamulün üretiminde çalışan esas işçilik ile üretim için gerekli olan diğer maliyet unsurları dikkate alınmaktadır.

Mamul maliyetini oluşturan bu üç unsur; direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyeti olarak adlandırılmaktadır. Sanayi koşullarındaki değişim, işletmelerin yapısı, üretim biçimlerinin farklılaşması, otomasyon ve teknolojinin üretimde yoğun kullanımı gibi koşullar mamul maliyetini oluşturan üç unsurun maliyet hesaplanmasına ait yöntemlerinde de değişiklikler yaratmıştır.

Üretim maliyeti unsurlarından genel üretim maliyetlerinin toplam üretim maliyetleri içindeki oranının düzenli olarak arttığı diğer yandan direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik oranının azaldığı 1980’li yıllarda üretim işletmelerinde verimlilik artışının genel üretim maliyetlerinden tasarruf ile mümkün olabileceği savunulmuştur (Miller ve Vollmann, 1985:145). Teknolojinin ilerlemesi ile birlikte üretim süreçlerinin yeniden ele alınması, işletmelerin rekabet gücü yaratma isteği, yöneticilerin karar verme süreçlerinde ihtiyaç duydukları bilgiye olan önemin artması sonucu stratejik maliyet sistemleri ortaya çıkmıştır.

Maliyetlerin izlenebilirliği, mamul veya hizmetin fiyatının belirlenmesi, mamul kârlılık analizleri, maliyet tasarrufu, verimlilik gibi konularda işletmelerin karar vermelerinde maliyet bilgisi anahtar bir bilgi durumundadır. İşletmelerde değer yaratmayan faaliyetlerin tespit edilme ihtiyacı ile birlikte maliyet konusunda öngörüler geliştirme ihtiyacının da bir sonucu olarak stratejik maliyet yöntemleri önemli hale gelmiştir (Altuğ, 2006: 439-441).

Stratejik maliyet yöntemlerinden biri olarak, 1980’li yılların sonunda Robert Kaplan ve Robin Cooper tarafından Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) geliştirilmiştir. FTM bir muhasebe sistemi olması yanında işletmeler için stratejik bir öneme sahip olması, işletme faaliyetleri ile ilgili bir veri kaynağı oluşturmaya, işletmenin bütün fonksiyonlarına ve faaliyetlerine ilişkin bilgi sağlaması açısından (Cooper ve Kaplan, 1990: 46-47) faydalı bulunmaktadır. Geleneksel maliyet sisteminin detaylı bilgi üretmemesi, maliyet hesaplamalarında yetersiz kalması, genel üretim maliyetlerinin ürün ve hizmetlere yüklenmesinde hatalı sonuçlar ortaya çıkarması (Kurt vd., 2021: 105) ve işletme yönetimine verecekleri kararlarda tam ve doğru bilgiyi üretmemesi FTM sistemine olan ihtiyacı ve önemi artırmaktadır.

Söz konusu önem ile hazırlanan bu çalışmada ise hizmet işletmelerinin bir örneği olarak eğitim kurumlarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin uygulanması ve sonuçların geleneksel maliyetleme sistemi ile karşılaştırılarak stratejik kararlarda kullanımı aktarılmıştır.

Ekonomik kalkınmanın öncüsü kabul edilen eğitim sektöründe, eğitim faaliyetlerinin sistematik olarak analiz edilebilirliği oldukça önemlidir. Eğitime ayrılan kaynak bir gösterge iken aynı zamanda kaynakların nasıl kullanıldığı ve yönetildiği (Rao vd., 2008: 98) ise kamu yararı taşımaktadır. Bu nedenle eğitim kurumlarında gerçeğe uygun maliyet sistemlerinin seçilmesi ve uygulanması kurumun sürekliliği açısından da gereklidir.

2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM), genel üretim maliyetlerinin, işletmenin kaynaklarının işletme faaliyetleri tarafından tüketilmesi sonucu oluştuğunu ve bu durumun da işletme faaliyetleri ile maliyetleri arasında bir sebep sonuç ilişkisi yarattığını ortaya koymaktadır (Heitger vd., 1992: 275). FTM, ürün veya hizmet maliyetlerinin belirlenmesinde işletmenin faaliyetlerini temel alan doğru maliyet hesaplaması sağlayan bir maliyet yöntem sistemidir (Kumar ve Matho, 2013: 11).

FTM, bir işletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet nesneleri, maliyet etkenleri ve faaliyet başarı ölçüleri hakkında finansal ve finansal olmayan verileri elde etmeye yarayan ve bu verileri işleyerek bilgiye dönüştüren bir bilgi sistemi olarak tanımlanmaktadır (Gündüz, [1996](#): 108).

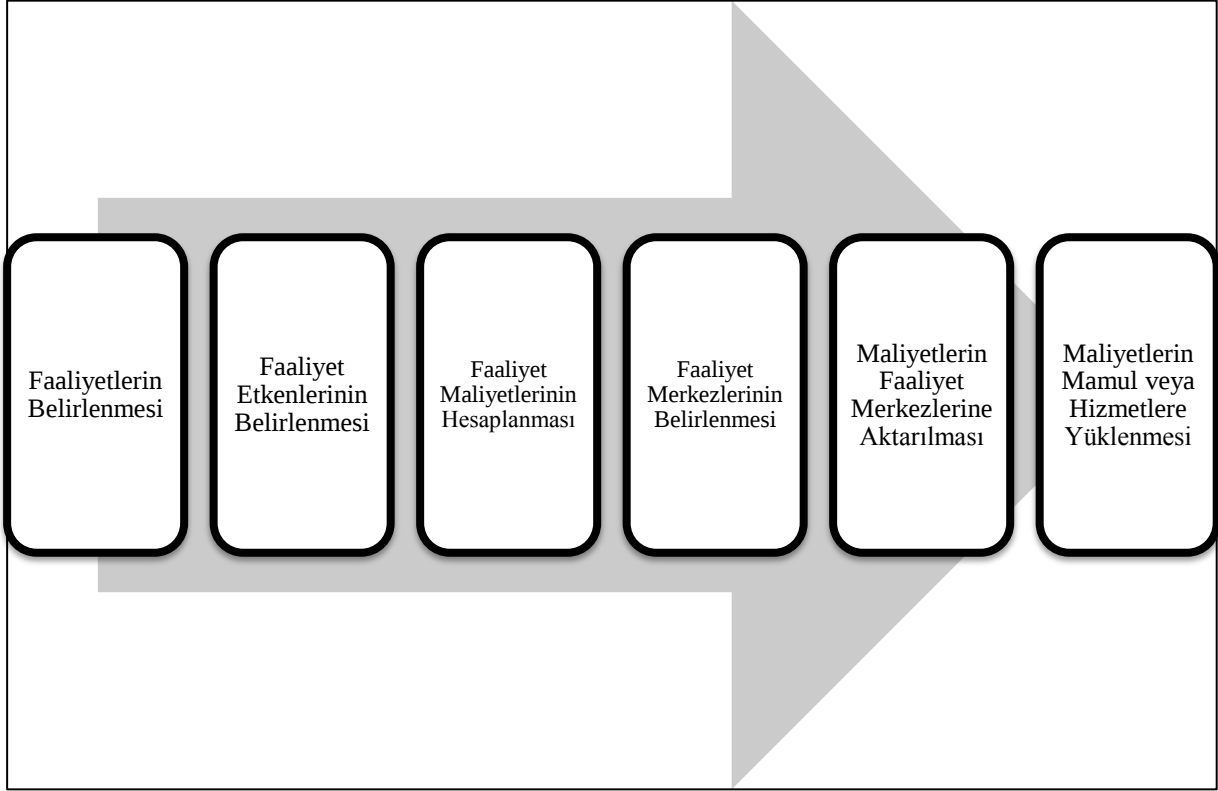
FTM sistemi, değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenerek bu faaliyetlerde oluşan maliyetleri kontrol etme, yüksek değer yaratan faaliyetlere odaklanarak karlılığı artırma, yöneticilerin doğru karar vermelerini sağlamak için doğru maliyet bilgi sistemini oluşturma, yetersiz maliyetlerin dağıtımından kaynaklanan sorunları tespit etme gibi temel amaçlara sahiptir (Hacıüstemoglu ve Şakrak, [2002](#): 30). FTM işletme yönetimi için güvenilir ve doğru mamul maliyeti hesaplamak ve böylece daha etkili bir maliyet yönetimi sağlayabilmek için üstün bir yöntem olarak kabul edilmektedir (Babad ve Balachandran, [1993](#): 563).

Geleneksel maliyet sistemleri ile maliyet hesaplanırken; mamul ile arasında doğrudan ilişkili olan direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik maliyetleri direkt olarak mamul maliyetine aktarılmakta, mamul ile arasında dolaylı ilişkisi olan genel üretim maliyetleri için ise iş ölçüsü yardımı ile ilişki düzeyli belirlenerek mamul maliyetine dağıtımı yapılmaktadır. FTM sistemi maliyetlerin mamuller için değil faaliyetlerin yürütülmesi amacı ile gerçekleştiği varsayımı ile mamullerin faaliyetlere aktarılması söz konusudur. Faaliyetin maliyetinden ise mamulün yararlanma düzeyi oranında pay verilmektedir (Büyükmirza, [2009](#): 290-291).

FTM mamul ve hizmet üretiminde kullanılan kaynakları ve bu kaynaklarda oluşan maliyetleri belirlemeye çalışan bir sistem olarak ifade edilmektedir. Kaynak, işletmelerde faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için kullanılan ekonomik unsurlardır (Blocher, [2016](#): 7). İşletmelerde mamul ya da hizmet üretiminin yerine getirilmesi için kullanılan kaynaklar direkt ve endirekt olarak sınıflandırılabilir. Kaynaklar; direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ile üretime ait endirekt maliyetler ve üretim dışında kullanılan maliyetleri kapsamaktadır (Arzova, [2002](#): 16).

FTM sisteminin oluşturulmasında izlenecek süreç işletme türü ve yapısına göre farklılık göstermekle birlikte temel olarak Şekil 1'de yer aldığı gibi birbirini takip eden aşamalardan oluşmaktadır.

- *Faaliyet merkezlerinin belirlenmesi.* FTM sisteminde maliyetlerin doğru ve güvenilir belirlenebilmesi için en önemli adımın faaliyetlerin belirlenmesidir. Faaliyetler ne kadar ayrıntılı belirlenebilir ise maliyetler de o ölçüde gerçeğe yakın hesaplanabilir (Gunasekaran ve Singh, [1999](#): 413) Birbirine benzer faaliyetlerin bir araya getirilmesi ile maliyet havuzları oluşmaktadır. Maliyet havuzları, toplam maliyetlerin her bir faaliyete aktarılmasını temsil etmektedir (Arzova, [2002](#): 26). Faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetler itibarıyla belirlenmesi bu aşamada gerçekleştirilir (Ege ve Kurtlar, [2018](#): 682).
- *Maliyet sürücülerini kullanarak maliyet merkezlerine yüklenmenin yapılması.* Maliyet etkeni, maliyet taşıyıcısı, faaliyet ölçütü gibi adlarla da kullanılan maliyet sürücülerini işletmenin kaynaklarının tüketimi ile sonuçlanan faaliyetle ilişkili olayları temsil etmektedir. Maliyet sürücülerini, FTM sistemi ile literatüre girmiştir ve geleneksel maliyetlemede yer alan dağıtım anahtarı yerine kullanılmaktadır. (Gupta ve Galloway, [2003](#): 132). Kısaca maliyet sürücüsü bir çeşit faaliyet ölçüsü olmaktadır (Bekçioğlu vd., [2014](#): 22).
- *Faaliyetlerin maliyetlerinin ürünlere yüklenmesi.* Faaliyetlerde toplanmış maliyetler her ürün veya hizmet grubunun maliyet sürücülerini kullanma oranına bakılarak ürünlere yüklenir. Bir maliyet havuzunun toplam maliyetinin, ortalama maliyet etkeni miktarına bölünmesi ile bulunan yükleme oranı, ürünün maliyet sürücüsü katı kadar ürünlere yüklenmektedir (Dumanoglu, [2005](#): 5).

Şekil 1*Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin aşamaları*

İşletmelere ihtiyaç duydukları daha doğru maliyet bilgisini sağlayan FTM sisteminin başarısı; örgüt yapısı, örgüt kültürü, yönetimin ve çalışanların desteği, yeterli kaynak ayrılması ve üretim teknikleri gibi birçok faktöre bağlı olarak değerlendirilmektedir (Yılmaz, [2018](#): 5-13).

3. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN ÖZE EĞİTİM KURSLARINDA UYGULANMASI

Küreselleşme ve teknolojik yenilikler üretim ve ticaret sektörlerinde olduğu gibi eğitim sektöründe de rekabet koşullarını değiştirmiştir. Rekabet koşullarında ortaya çıkan bu değişim eğitim kurumlarının sürekliliğini etkilemiştir. Eğitim kurumları, sahip oldukları pazar payını koruyabilmek ve sürekliliklerini sağlayabilmek için maliyet sistemlerine önem vermek zorunda kalmışlardır (Tutcu, [2019](#): 142).

Eğitim kurumlarında, eğitimin ana unsuru olarak öğrenci ve öğretmenin kullandığı malzemeler; direkt ilk madde malzeme olarak kabul edilmektedir. İlgili malzemenin hangi eğitimde ve hangi öğrenci grubuna kullanıldığı kolaylıkla tespit edilebilmektedir. İlgili eğitimi veren öğretmenin maaşı ise direkt işçilik olarak sınıflandırılmaktadır. Direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik giderleri herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duyulmaksızın ilgili eğitim faaliyetinin maliyetine aktarılmaktadır. Eğitim kurumlarında ortaya çıkan genel üretim giderleri (endirekt malzeme giderleri, indirekt personel giderleri, elektrik, su, gaz, haberleşme giderleri gibi dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, sigorta, kira giderleri, çeşitli giderler, vergi, resim ve harçlar, amortisman ve tükenme payları, finansman giderleri) ise ilgili eğitim faaliyeti ile ilişkilendirilerek maliyetlere aktarılmalıdır.

Bir hizmet işletmesi olarak hizmet maliyeti içerisinde; hizmetin sunumuyla doğrudan ilişkili malzememe maliyetleri, iş gücü maliyetleri ve hizmetin üretimi ile doğrudan ilişkili olan diğer unsurlar yer almaktadır (Boydaş, 2020: 2415). Uygulamaya konu olan özel eğitim kurumlarında hizmet maliyeti bu açıdan değerlendirilmiştir.

3.1. DNZ Sanat Kursunun Yapısı ve Özellikleri

DNZ Sanat Kursu BNG Derneği tarafından 2010 yılında kurularak eğitim hayatına başlamıştır. DNZ Sanat Kursu altı programda toplam 2.135 öğrenci ile Eylül 2019- Haziran 2020 yılı eğitim dönemini bitirmiştir. 2.135 öğrencinin 1.072'si ise ilgili dönemde yeni kaydolmuş öğrencilerden oluşmaktadır.

DNZ Sanat Kursunda uygulanmakta olan 6 programa ait toplam öğrenci sayıları ve ilgili dönemde yeni kayıt olan öğrenci sayıları aşağıda Tablo 1'deki gibidir.

Tablo 1

DNZ sanat kursu programları ve öğrenci sayısı

Kurs Programı	Toplam Öğrenci Sayısı	Yeni Kayıt Olan Öğrenci Sayısı
Piyano	1.057	702
Keman	273	79
Gitar	223	64
Bale	134	44
Resim	309	116
Şan	139	67
Toplam	2.135	1.072

DNZ Sanat Kursunda toplam 2.135 öğrenci bulunmakta olup bunun 1.072'si Eylül 2019- Haziran 2020 yılı eğitim döneminde yeni kayıt olan öğrencilerden oluşmaktadır.

3.2. DNZ Sanat Kursunun Gider Kalemleri

DNZ Sanat Kursunun Eylül 2019 – Haziran 2020 yılı döneminde gerçekleşen gider ve maliyet kalemlerinin çeşitleri Tablo 2'de gösterilmiştir. İlgili dönemde kursun toplam giderleri 636.306,00 TL olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 2

DNZ sanat kursunun Eylül 2019-Haziran 2020 dönemine ait giderler

Gider Kalemleri	Tutar (TL)
Personel Giderleri	451.231,00
Elektrik Giderleri	6.802,00
Su Giderleri	3.656,00
Doğalgaz Giderleri	2.959,00
Haberleşme Giderleri	9.828,00
İnternet Giderleri	6.236,00
Yemek Giderleri	10.365,00
Kırtasiye Giderleri	5.029,00
Kira Giderleri	140.200,00
Toplam	636.306,00

3.3. Geleneksel Maliyetleme Sisteminin DNZ Sanat Kursunda Uygulanması

Geleneksel maliyetleme sisteminde, giderler mamul veya hizmetlere dağıtılırken yükleme anahtarları kullanılarak birim maliyet hesaplanmaktadır. DNZ Sanat Kursuna ait geleneksel maliyetleme hesaplanırken dağıtım anahtarı olarak öğrenci sayısı ele alınmıştır. Çalışmamızda toplam giderler 636.306,00 TL toplam öğrenci sayısı ise 2.135'tir. Bir öğrenci maliyeti, toplam giderlerin öğrenci sayısına bulunması ile şu şekilde hesaplanmıştır:

Bir Öğrencinin Maliyeti= Toplam giderler / Öğrenci sayısı

Bir Öğrencinin Maliyeti= 636.306,00 TL / 2.135 kişi

Bir Öğrencinin Maliyeti= 298,04 TL

Tablo 3'te mevcut her bir kurs programı için geleneksel maliyet sistemine göre hesaplanmış birim ve toplam maliyetler gösterilmiştir. Bir öğrencinin maliyeti ilgili kurstaki öğrenci sayısı ile çarpılarak ilgili kursun toplam maliyeti hesaplanmıştır.

Tablo 3

DNZ sanat kursunun geleneksel maliyet sistemine göre maliyet hesaplaması

Kurs Programı	Öğrenci Sayısı	Birim Maliyet (TL/Sayı)	Toplam Maliyet (TL)
Piyano	1.057	298,04	315.023,63
Keman	273	298,04	81.363,72
Gitar	223	298,04	66.461,94
Bale	134	298,04	39.936,77
Resim	309	298,04	92.093,00
Şan	139	298,04	41.426,95
Toplam	2.135	298,04	636.306,00

Geleneksel maliyet sisteminde her kurs programının öğrenci başına maliyeti aynı olmakla birlikte, en fazla öğrencisi olan kursun toplam maliyeti en fazla olmaktadır. Buna göre DNZ sanat kursunda, piyano kursunun en yüksek toplam maliyetli program olduğu görülmektedir.

3.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin DNZ Sanat Kursunda Uygulanması

DNZ Sanat Kursunda FTM sistemini uygulayabilmek için aşağıdaki aşamalar sırası ile izlenmiştir:

- (1) Kursun faaliyetleri ve faaliyetlerinden oluşan maliyet merkezleri belirlenmiştir. Kurs faaliyetleri altı başlık altında toplanmış ve maliyet merkezleri şu şekilde adlandırılmıştır:

Tablo 4

DNZ sanat kursunun maliyet merkezleri

Faaliyetler	Maliyet Merkezi
Faaliyet 1 (F1)	Tanıtım Reklam Faaliyetleri Maliyet Merkezi
Faaliyet 2 (F2)	Öğrenci Kabul Faaliyeti Maliyet Merkezi
Faaliyet 3 (F3)	Program Eğitim Faaliyeti Maliyet Merkezi
Faaliyet 4 (F4)	Temizlik ve Bakım Onarım Faaliyeti Maliyet Merkezi
Faaliyet 5 (F5)	Muhasebe ve Personel Faaliyeti Maliyet Merkezi
Faaliyet 6 (F6)	Yönetmel ve İdari Faaliyetler Maliyet Merkezi

- (2) Bir öğretim döneminde oluşan giderler, maliyet sürücüleri kullanılarak maliyet merkezlerine yüklemesi yapılmıştır. Maliyet sürücüleri olarak öğrenci sayısı, personel sayısı ve oluşturulan dağıtım anahtarlarından yararlanılmıştır.
- (3) Maliyet merkezlerinde toplanan giderler her bir faaliyet merkezine yüklenmiştir. Yükleme oranı için toplam öğrenci ve yeni kaydolun öğrenci sayısı sayıları kullanılmıştır.
- (4) Yükleme oranları her programdaki öğrenci sayısı ile çarpılarak kurs programlarının faaliyet merkezleri bazında toplam maliyetleri hesaplanmıştır.

DNZ Sanat Kursunun giderleri, maliyet sürücüleri kullanılarak maliyet havuzlarına aktarılmıştır. Tablo 5'te gider kalemleri ve giderlerin yüklenmesinde kullanılan maliyet sürücüleri yer almaktadır.

Tablo 5

DNZ sanat kursunun gider kalemleri ve maliyet sürücüleri

Gider Kalemleri	Maliyet Sürücüleri
Personel giderleri	Faaliyetlerdeki mesai saatleri
Elektrik giderleri	Çalışma alanı
Su giderleri	Personel sayısı
Doğalgaz giderleri	Çalışma alanı
Haberleşme ve İnternet giderleri	F1, F2, F3, F5, F6
Yemek giderleri	Personel sayısı
Kırtasiye giderleri	F1, F2, F5, F6
Kira giderleri	F3

3.4.1. Personel Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi

DNZ Sanat Kursundaki çalışan öğretmenlerin maaşları eşittir. Diğer çalışanların maaşları farklılık göstermektedir. Kurumda toplam öğretmen sayısı 10'dur. Diğer birimlerde çalışan sayısı ise 5'tir. Tablo 6'da hesap dönemine ait personel giderlerinin maliyet havuzlarına aktarılan tutarları gösterilmiştir. DNZ Sanat Kursundaki tüm personel, direkt işçilik kapsamında maliyet merkezlerinde çalışmaktadır. Direkt işçilikler, maliyet merkezlerine doğrudan yüklenmektedir.

Tablo 6

DNZ sanat kursunun 2019-2020 döneminde maliyet havuzlarına ait personel giderleri

Faaliyetler	Çalışan Sayısı	Maaş (Brüt) TL
Faaliyet 1: Tanıtım Reklam Faaliyetleri	1	30.000,00
Faaliyet 2: Öğrenci Kabul Faaliyeti	1	30.000,00
Faaliyet 3: Program Eğitim Faaliyeti	10	304.231,00
Faaliyet 4: Temizlik ve Bakım Onarım Faaliyeti	1	24.000,00
Faaliyet 5: Muhasebe ve Personel Faaliyeti	1	21.000,00
Faaliyet 6: Yönetmel ve İdari Faaliyetler	1	42.000,00

3.4.2. Elektrik, Su ve Doğalgaz Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi

DNZ Sanat Kursunda kullanılan araştırma dönemine ait elektrik ve doğalgaz giderlerinin dağıtımında çalışılan alan (m²) dikkate alınarak dağıtım yapılmıştır. Sanat Kursunun toplam alanı 2.850 m² olup her bir faaliyet merkezinin alanı ölçüsünde elektrik ve doğalgaz giderleri dağıtılmıştır. 3.656,00 TL tutarındaki su giderleri ise personel sayısı dikkate alınarak faaliyet merkezlerine aktarılmıştır. Toplam su giderinden 2.437,00 TL program eğitim faaliyetine (F3), diğer faaliyetlerin her birine ise 243,80 TL düşmektedir. Tablo 7’de elektrik, su ve doğalgaz giderlerinden faaliyetlere düşen paylar yer almaktadır.

Tablo 7

DNZ Sanat Kursunun Elektrik, Su ve Doğalgaz Giderlerinden Faaliyetlere Düşen Paylar

Faaliyetler	Elektrik	Su	Doğalgaz	Toplam Gider (TL)
Faaliyet 1: Tanıtım Reklam Faaliyetleri (250 m ²)	596,67	243,80	259,56	1.100,03
Faaliyet 2: Öğrenci Kabul Faaliyeti (150 m ²)	358,00	243,80	155,74	757,54
Faaliyet 3: Program Eğitim Faaliyeti (1.900 m ²)	4.534,67	2.437,00	1.972,67	8.944,33
Faaliyet 4: Temizlik ve Bakım Onarım Faaliyeti (90 m ²)	214,80	243,80	93,44	552,04
Faaliyet 5: Muhasebe ve Personel Faaliyeti (100 m ²)	238,67	243,80	103,82	586,29
Faaliyet 6: Yönetmel ve İdari Faaliyetler (360 m ²)	859,20	243,80	373,77	1.476,77
Toplam	6.802,00	3.656,00	2.959,00	13.417,00

3.4.3. Haberleşme ve İnternet Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi

DNZ Sanat Kursunun haberleşme giderlerinin toplamı 9.828,00 TL, internet giderlerinin toplamı ise 6.236,00 TL’dir. Bu iki gider kalemi de Temizlik ve Bakım Onarım Faaliyet Merkezi (F4) hariç tüm maliyet merkezleri tarafından kullanıldığından tüm faaliyet merkezlerine eşit olarak aktarılmıştır. Toplam tutar olan 16.064,00 TL haberleşme ve internet gider, beş faaliyet merkezine eşit olarak her bir merkeze 3.212,80 TL olarak yüklenmiştir.

3.4.4. Yemek Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi

DNZ Sanat Kursunun bir eğitim dönemindeki yemek gider toplamı 10.365,00 TL’dir. Kurumda çalışan 15 personelin tamamı yemek giderinden faydalandığı için tüm maliyet merkezlerine yemek gideri paylaştırılmıştır. Kişi başı yemek gideri faaliyet dönemi için 691,00 TL (10.365,00 TL) olarak her bir faaliyet merkezinde çalışan kişi sayısı oranında yüklenmiştir. Tablo 8’de yemek giderlerinden maliyet merkezlerine yüklenen tutarlar gösterilmiştir.

Tablo 8*DNZ sanat kursunun maliyet merkezlerine ait yemek giderleri*

Faaliyetler	Çalışan Sayısı	Yemek Gideri
Faaliyet 1: Tanıtım Reklam Faaliyetleri	1	691,00
Faaliyet 2: Öğrenci Kabul Faaliyeti	1	691,00
Faaliyet 3: Program Eğitim Faaliyeti	10	6.910,00
Faaliyet 4: Temizlik ve Bakım Onarım Faaliyeti	1	691,00
Faaliyet 5: Muhasebe ve Personel Faaliyeti	1	691,00
Faaliyet 6: Yönetmel ve İdari Faaliyetler	1	691,00
Toplam	15	10.365,00

3.4.5. Kırtasiye Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi

DNZ Sanat Kursunun bir eğitim dönemindeki kırtasiye gider toplamı 5.029,00 TL'dir. Kurumun kırtasiye giderinden Tanıtım Reklam Faaliyetleri (F1), Öğrenci Kabul Faaliyeti (F2), Muhasebe ve Personel Faaliyeti (F5), Yönetmel ve İdari Faaliyet (F6) Merkezleri yararlanmıştır. Kırtasiye giderlerinin dağıtımı bu dört faaliyet merkezine eşit oranda aktarılmıştır. Faaliyet merkezi başına düşen pay ise (5.029,00 TL / 4 faaliyet merkezi) 1.257,25 TL olarak hesaplanmıştır.

3.4.6. Kira Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi

DNZ Sanat Kursunun binası kira olduğundan ayrıca kira giderine katlanmaktadır. Eylül 2018-Haziran 2019 dönemi toplam 140.200,00 TL Kira giderine katlanmıştır. Kurumun kira giderinden sadece Faaliyet 3: Program Eğitim Faaliyeti pay almaktadır.

3.4.7. Maliyet Havuzlarının Oluşturulması

Belirlenen faaliyetler, maliyet havuzlarına yerleştirilerek faaliyetlerin maliyetleri hesaplanmıştır. Tablo 9'da yer aldığı gibi, kursun toplam giderleri ilgili faaliyet merkezlerine aktarılmıştır. Her bir faaliyet merkezinin toplam maliyeti belirlendikten sonra ilgili faaliyet merkezinden yararlanan öğrenci sayısı dikkate alınarak bir yükleme oranı hesaplanmıştır. Tanıtım ve Reklam Faaliyeti (F1) ve Öğrenci Kabul Faaliyeti (F2) Merkezlerinin toplam giderlerinin dağıtımı için DNZ Sanat kursunun ilgili faaliyet döneminde yeni kaydolan öğrenci sayısı (1.072) dikkate alınmıştır. Diğer tüm faaliyet merkezleri için toplam öğrenci sayısı (2.135) ile yükleme oranı hesaplanmıştır.

3.4.8. Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi

FTM sisteminin diğer bir aşaması da faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine yüklenerek birim maliyetler oluşturulmasıdır. DNZ Sanat Kursundaki her bir faaliyet merkezinin toplam maliyeti ve toplam öğrenci sayısı dikkate alınarak faaliyet merkezi bazında bir yükleme oranı hesaplanmıştır.

(Tablo 9). Her faaliyet merkezinin katsayısı kurs programı öğrenci sayısı oranında ilişkilendirilerek ilgili kursun faaliyet bazında toplam maliyeti hesaplanmıştır. Bu hesaplamalar Tablo 9’da verilmiştir.

Tablo 9

DNZ sanat kursuna ait maliyet havuzlarının oluşturulması ve yükleme oranının hesaplanması

Gider Kalemleri	Faaliyet 1: Tanıtım Reklam Faaliyetleri	Faaliyet 2: Öğrenci Kabul Faaliyeti	Faaliyet 3: Program Eğitim Faaliyeti	Faaliyet 4: Temizlik ve Bakım Onarım Faaliyeti	Faaliyet 5: Muhasebe ve Personel Faaliyeti	Faaliyet 6: Yönetmel ve İdari Faaliyetler	Toplam
Personel Giderleri	30.000,00	30.000,00	304.231,00	24.000,00	21.000,00	42.000,00	451.231,00
Elektrik Gideri	596,66	358,00	4.534,67	214,80	238,67	859,20	6.802,00
Su Gideri	243,80	243,80	2.437,00	243,80	243,80	243,80	3.656,00
Doğalgaz Gideri	259,56	155,74	1.972,67	93,44	103,82	373,77	2.959,00
Haberleşme ve İnternet Gideri	3.212,80	3.212,80	3.212,80	0,00	3.212,80	3.212,80	16.064,00
Yemek Gideri	691,00	691,00	6.910,00	691,00	691,00	691,00	10.365,00
Kırtasiye Gideri	1.257,25	1.257,25	0,00	0,00	1.257,25	1.257,25	5.029,00
Kira Gideri	0,00	0,00	140.200,00	0,00	0,00	0,00	140.200,00
Toplam	36.261,07	35.918,59	463.498,14	25.243,04	26.747,34	48.637,82	636.306,00
Öğrenci Sayısı	1.072	1.072	2.135	2.135	2.135	2.135	
Yükleme Oranı	34,14	34,11	217,20	12,33	13,14	23,21	

Tablo 9’da yer alan faaliyet merkezlerinin toplam giderleri ilgili faaliyet merkezi ile ilişkili olan öğrenci sayısına bölünerek yükleme oranı hesaplanmıştır. Yapılan hesaplamalarda Tanıtım Reklam Faaliyetleri (F1) ve Öğrenci Kabul Faaliyeti (F2) için kurs bazında yeni kaydolan öğrenci sayıları; piyano 702, keman 79, gitar 64, bale 44, resim 116 ve şan 67 öğrenci olmak üzere toplam 1.072 öğrenci baz alınmıştır. Bunun nedeni bu iki faaliyet grubundan yararlananların bütün öğrenciler değil sadece ilgili dönemde yeni kaydolan öğrenciler olmasıdır.

Tablo 10*DNZ sanat kursuna ait toplam ve birim maliyetlerin hesaplanması*

Faaliyetler	Piyano	Keman	Gitar	Bale	Resim	Şan
Faaliyet 1: Tanıtım Reklam Faaliyetleri	23.965,22	2.696,90	2.184,83	1.502,07	3.960,01	2.287,25
Faaliyet 2: Öğrenci Kabul Faaliyeti	23.945,22	2.694,69	2.183,04	1.500,84	3.956,76	2.285,37
Faaliyet 3: Program Eğitim Faaliyeti	229.580,40	59.295,60	48.435,60	29.104,80	67.114,80	30.190,80
Faaliyet 4: Temizlik ve Bakım Onarım Faaliyeti	13.032,81	3.366,09	2.749,59	1.652,22	3.809,97	1.713,87
Faaliyet 5: Muhasebe ve Personel Faaliyeti	13.885,39	3.586,29	2.929,46	1.760,30	4.059,21	1.825,99
Faaliyet 6: Yönetmel ve İdari Faaliyetler	24.532,97	1.833,59	5.175,83	3.110,14	7.171,89	3.226,19
Toplam Maliyet	328.942,00	73.473,16	63.658,35	38.630,38	90.072,64	41.529,46
Öğrenci Sayısı	1.057	273	223	134	309	139
Birim Maliyet	311,20	269,13	285,46	288,29	291,50	298,77

Yükleme oranları kurs programındaki öğrenci sayıları ile çarpılarak her bir kursun faaliyet bazında toplam maliyetleri Tablo 10'daki gibi hesaplanmıştır. Toplam maliyetler, kursa kayıtlı dönemdeki mevcut öğrenci sayısına bölünerek birim maliyet bulunmuştur.

Faaliyet merkezleri bazında hesaplanan kursun birim maliyeti ile geleneksel maliyet sistemi ile hazırlanan birim maliyetlerin karşılaştırılması Tablo 11'de verilmiştir.

Tablo 11*DNZ sanat kursuna ait birim maliyetlerin karşılaştırılması*

Maliyet ve Fark	Piyano	Keman	Gitar	Bale	Resim	Şan
FTM Birim Maliyet	311,20	269,13	285,46	288,29	291,50	298,77
Geleneksel Birim Maliyet	298,04	298,04	298,04	298,04	298,04	298,04
Fark	13,16	-28,91	-12,58	-9,75	-6,54	0,73

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine göre hesaplanan birim maliyetler kursun en fazla öğrencisi olan piyano kursu için geleneksel maliyet sisteminden yüksek çıkmıştır. Şan dışındaki diğer kurslarda ise geleneksel olarak hesaplanan birim maliyetten daha düşük maliyetler oluşmuştur. Şan kursunda ise her iki sistemde göre hesaplanan maliyetler birbirine yakın seyretmiştir. İki sistem arasındaki farklar öğrenci başına büyük tutarlara sahip değilse de bu durum geleneksel sistemler ile maliyet hesaplayan kurs yönetiminin kararlarının doğruluğu üzerinde tartışma yaratmaktadır. Geleneksel maliyetleme ile sadece öğrenci sayısı yükleme oranı kullanılarak hesaplanan birim maliyet bilgisi kurs programlarının fiyatlama, kârlılık, etkinlik analizlerinde yeterli olmamaktadır. Örneğin kurs yönetiminin, mevcut kursların fiyat politikalarının belirlenmesinde, yeni açılacak kurs programlarının seçiminde, faaliyetlerin katma değerinin tespitinde alacakları stratejik kararlarda FTM sistemine ihtiyaç duyacakları görülmektedir.

Geleneksel veya stratejik maliyet sistemlerinin temelini oluşturan gider dağıtım yöntemleri sıfır toplam hata oyunlarına benzetilmektedir (Cokins, 2001: 13). Bu araştırmaya konu olan örnek uygulamada da görüldüğü gibi işletmenin toplam giderleri her iki sistemde de aynı tutara sahipken asıl konu giderlerin hizmetlere aktarılmasında seçilecek maliyet sisteminin belirlenmesidir.

İşletmelerin doğru maliyet sistemini seçmemesi; hatalı gider dağıtımını gerçekleştirmesine neden olmakta, bu durumda da kimi ürün veya hizmetlerin aşırı maliyetlendirilmesine, kimi ürün veya hizmetlerin ise eksik maliyetlendirilmesine yol açmaktadır. Hatalı maliyetlenen ürün veya hizmet ise işletmenin pazarda rekabetçi üstünlüğünü kaybetmesine veya muhtemel fiyat indirim fırsatlarının farkına varmamasına neden olmaktadır (Kaçak, 2021: 169).

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Hizmet üretim işletmelerinde maliyet unsuru olarak hizmet ile arasında dolaylı ilişkiye sahip genel üretim maliyetlerinin payının direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik maliyetlerine oranla daha fazla olması, geleneksel maliyet sistemlerinin birim maliyet hesaplaması için yetersiz kalmasına neden olmuştur.

İşletmelerin varlıklarını sürdürebilmesi, rekabet koşulları ile başa çıkabilmelerinin yöntemlerinden biri de verimlilik artışı ile kar sağlamak olarak açıklanmaktadır. Verimliliği artırma konusunda işletme faaliyetlerinin yarattığı değer ortaya konulması gerektiği ihtiyacı ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemlerinin kullanımı aynı zamanda stratejik bir bilgi olarak kabul görmektedir.

İşletme yönetimlerinin karar vermede kullandıkları maliyet bilgisinin doğruluğu fiyat, kârlılık, satış hacmi, üretim gibi konularda alacakları kararların doğruluğunu sağlamaktadır. Aksi durumda işletme kararlarının hatalı, eksik veya yanlış olması işletmelerin varlıklarını tehdit eden bir durum olmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, geleneksel maliyet sisteminin bir alternatif yöntemi olarak değil; tamamlayıcı, işletmelerin daha etkin karar vermelerine yardımcı ve geleneksel maliyet sisteminin potansiyel hatalı yönlendirmelerinin önüne geçen bir sistem olarak düşünülmelidir.

Geleneksel Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyet sisteminin uygulandığı bu araştırma bir hizmet işletmesinde birim maliyetlerin aşama aşama nasıl belirleneceğine ilişkin uygulamaları kapsamaktadır. Özel eğitim kurumlarında her bir kurs programının birim maliyetinin faaliyetler bazında hesaplanması geleneksel maliyetleme sistemine göre daha doğru sonuçlar yaratmıştır.

Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement

Yazar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

The author has no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Funding

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

No funding to declare for this study.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement

Bütün yazarlar eşit düzeyde katkı vermiştir.

All authors have contributed equally.

Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval

Bu çalışma etik kurul izni gerektirmemektedir.

This study does not require ethics board approval.

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin / To Cite This Article: Dursun, G. D. ve Özcan, A. (2022). Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin özel eğitim kurumlarında uygulanması. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 5(2), 83-96. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1083867>

KAYNAKÇA

- Altuğ, O. (2006). *Maliyet muhasebesi*. Türkmen Kitabevi.
- Arzova, B. (2002). *Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi*. Türkmen Kitabevi.
- Babad, Y. & Balachandran, B. V. (1993). Cost driver optimization in activity-based costing. *The Accounting Review*, 68(3), 563-575.
- Blocher, E., Stout, D., Juras, P., & Cokins, G. (2016). *Cost management: A strategic emphasis*. McGraw-Hill/Irwin.
- Bekçioğlu, S., Gürel, E. ve Kızıyalçın, A. (2014). Faaliyet tabanlı maliyetleme: Zeytin sektörü uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 62, 19-36.
- Büyükmirza, K. (2009). *Maliyet ve yönetim muhasebesi*. Gazi Kitabevi.
- Boydaş, H. H. (2020). The application of IAS 2 Inventories Standard in accounting practices. *Business & Management Studies: An International Journal (BMIJ)*, 8(2), 2414-2430.
- Cokins, G. (2001). *Activity-based cost management: An executive's guide*. John Wiley & Sons.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1988). Measure costs right; make the right decision. *Harvard Business Review*, September-October, 96-103.
- Dumanoglu, S. (2005). Faaliyet tabanlı maliyet sistemi: Bir dijital baskı işletmesinde uygulama. *Muhasebe Finansman Dergisi*, 27, 105-116.
- Ege, İ. ve Kurtlar, M. (2018) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesinde Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(3), 679-704.
- Gunasekaran, A. & Singh, D. (1999). Design of activity-based costing in a small company: A case study. *Computers & Industrial Engineering*, 37(1-2), 413-416.
- Gupta, M. & Galloway, K. (2003). Activity-based costing / management and its implications for operations management. *Technovation*, 23,131-138.
- Gündüz, E. H. (1996). *Dünya klasındaki işletmelerde bir maliyet yönetimi aracı olarak faaliyere dayalı maliyetleme sistemi ve bir uygulama* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi.
- Hacıüstemoglu, R. ve Şakrak, M. (2002). *Maliyet muhasebesinde güncel yaklaşımlar*. Türkmen Kitabevi.
- Heitger, L., Ogan, P. & Matulich, S. (1992). *Cost accounting*. South-Western Publishing Co.
- Kaçak, H. (2021). Zaman Sürücülü faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile yoğun bakım ünitesi maliyetlerinin analizi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 62, 167-190.

- Kumar, N. & Mahto, D. (2013). Current trends of application of activity based costing (ftm): A review. *Global Journal of Management and Business Research Accounting and Auditing*, 13(3), 10-24.
- Kurt, P., Saban, M. ve Çankaya, F. (2021). Faaliyet tabanlı maliyetleme: Kamu hastanesi göz sağlığı bölümünde bir uygulama. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 62, 103-140.
- Miller, J. G. & Vollmann, T. (1985). The hidden factory. *Harvard Business Review*, September-October, 141-150.
- Rao, R. R., Naidu, R. S., & Jani, R. (2008). A critical review of the methods used to estimate the cost of an adequate education. *Journal Of Sustainable Development*, 1(3), 98-102.
- Tutcu, B. (2019). Yükseköğretim kurumlarında faaliyet tabanlı maliyetleme ve vakıf meslek yüksekokulunda bir uygulama. *Mali Çözüm*, 29(156), 141-167.
- Yılmaz, R. (2018). Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının davranışsal yönetim muhasebesi açısından değerlendirilmesi. *Uluslararası Afro-Avrasya Araştırmaları Dergisi*, 6, 1-23.