



ORTAÖĞRETİM KURUMLARINDA ÖĞRENCİ BİRİM MALİYETLERİNİN HESAPLANMASINDA MODERN BİR YÖNTEM

Metin YILMAZ, Öğr. Gör., Dumlupınar Üniversitesi, Gediz MYO, Kütahya, metinyilmaz@dpu.edu.tr

Ali COŞKUN, Doç. Dr., Fatih Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, İstanbul, alicoskun@fatih.edu.tr

ÖZET: Rekabetin hız kazandığı günümüz piyasasında doğru bilgiye ulaşmak işletmeler için her geçen gün daha fazla öneme sahip olmaktadır. Gün geçtikçe hızla büyüyen ve önemi artan özel öğretim kurumları için de maliyetlerini doğru olarak belirleyebilmek bu nedenden dolayı gittikçe önem kazanmaktadır. Bu çalışma, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin, özel bir ortaöğretim kurumunda öğrenci maliyetlerinin daha doğru hesaplanabilmesine katkı yapıp yapamayacağını incelemek amacıyla yapılmıştır. Çalışmada Ankara'da bir ortaöğretim kurumu, model olarak seçilmiştir. Çalışmada görülmüştür ki, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile geleneksel maliyet yöntemi maliyetleri arasında farklılıklar oluşmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet tabanlı maliyetleme, Özel öğretim kurumu, Ortaöğretim, Maliyet, Faaliyet, Gider

A MODERN METHOD FOR CALCULATING UNIT COST PER STUDENT AT SECONDARY SCHOOLS

ABSTRACT: Access to appropriate and correct information is becoming more and more important for companies in today's market where competition has now become very strong. Therefore, identifying the costs correctly is getting more important for private education institutions which are rapidly growing and thus becoming increasingly important. This study aims to examine whether activity-based costing method would contribute to the calculation of student costs at a private secondary institution more accurately. A secondary school was chosen as the model for the purposes of the study. As a result of the study, it was found that there exist differences between the costs obtained as a result of activity-based costing system and traditional cost method.

Keywords: Activity-based Costing, Private Educational Institution, Secondary Education, Cost, Activity, Expense

GİRİŞ

Günümüz dünyasında yaşamakta olduğumuz siyasal, sosyal ve ekonomik krizler ile yoğun rekabet ortamı, işletmeleri varlıklarını sürdürebilmek için daha düşük maliyetlerle daha kaliteli mamulleri üretmek durumunda bırakmaktadır. Bunu gerçekleştirmek için de fazla sermaye yatırımı gerektirmeyen, verimliliği ve üretkenliği artırıcı yeni üretim teknolojileri geliştirmenin yollarını aramaktadırlar. Bu arayışlarda amaç gereksiz olanı ortadan kaldırarak üretim zamanını dolayısıyla maliyetleri azaltmak ve verimliliği arttırmaktır (Yükçü, 2000: 18).

Özellikle 1980'li yılların ikinci yarısından itibaren, mevcut maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemlerinin, mamul ve üretim teknolojilerindeki değişim ile uyum sağlama konusunda yetersiz kaldıkları vurgulanmaya başlanmıştır (Şakrak, 1997: 47). Genel olarak geleneksel maliyet muhasebesinin yetersizliği konusunda fikir birliği olmakla birlikte, hangi noktalarda yetersiz kaldığının tespiti de önemlidir. Bu açıdan bakıldığında, geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemlerinin genellikle şu konularda eleştirildiği görülmektedir (Çabuk, 2003: 112-113);

- Yönetimin ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalması
- Üretim sürecini tam olarak yansıtmaması
- Performans ölçümünün yanlış ölçülere göre yapılması



- Sağladığı bilgilerin çok genel olması
- Kaynak (malzeme, işçilik, sermaye) tüketimini doğru olarak ölçmemesi veya kaynak maliyetlerini yüklemeye gerçekçi olmaması
- Bilgi sağlamada çok geç kalması
- Sağladığı bilgilerin güvenilir olmaması
- Fazla stokları teşvik edici olması
- Gerçekçi olmayan maliyet dağıtımları yapması
- Geleceğe yönelik üretim planlama ve programlama için gerekli bilgileri sağlayamaması.

Hızla artan küresel rekabet ve teknolojik değişim, öncelikle işletme yönetimi yaklaşım ve uygulamalarında değişim gereğini ortaya çıkarmıştır. Yönetim karar süreçlerinde temel dayanak olan muhasebe yönteminde yeni arayışlar da bu gelişmelerin doğal sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Yaşanan bu değişim ve paralelinde gelişen yaklaşımlar, işletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemleri için, değişimlerin ortaya çıkardığı gereksinimleri karşılayacak bir uyumlaştırma sürecini zorunlu kılmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 7).

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ

Günümüzde kısa sürede, yüksek kalitede ve daha çeşitli mamuller üretebilen işletmeler rakipleri ile rekabet edebilmekte, karlılıklarını artırabilmektedirler. İleri üretim teknolojilerinin ve sermaye yoğun üretim anlayışının bilgi yoğun üretim anlayışına dönüşmesi neticesinde, işletmelerde birçok yeni faaliyet ortaya çıkmıştır (Karacan ve Aslanoğlu, 2005: 18). Bu durum, mamullerin maliyet yapısını değiştirmiş olup direkt maliyet unsurlarının üretim maliyetindeki payını azaltmıştır (Garrison ve Noreen, 1997: 181). Maliyetlerin değişen yapıları, muhasebecileri yeni maliyet teknikleri geliştirmeye zorlamıştır. Faaliyet ortamındaki iki önemli değişiklik sonucunda yöneticiler, maliyetlerle ilgili olarak ürün hayat döngüsünü gözden geçirmenin gerekli olduğunun farkına varmışlardır. Bu değişikliklerden birincisi, birçok işletmenin maliyet yapısı otomasyondan dolayı değişime uğraması ve kısa dönemde daha fazla sabit maliyet doğmaya başlamış olmasıdır. İkinci değişiklik, ürün hayat döngüsünün kısalmasından dolayı, yeni ürünleri piyasaya hızlı şekilde ulaştırmanın öneminin artmasıdır (Coşkun, 2002: 25).

Küresel rekabet ortamında işletmelerin faaliyetlerine devam edebilmeleri; en az maliyetle mümkün olan en yüksek kalitedeki mamul ve hizmetleri üretebilmelerine, müşteri ihtiyaçlarına anında cevap verebilmelerine, sermaye yatırımlarını en verimli alanlara yönlendirebilmelerine, etkili bir maliyet ve yönetim politikasına sahip olmasına bağlıdır (Dursun, 2002: 56).

Bilindiği gibi mamul maliyetleri direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Direkt hammadde ve direkt işçilik maliyetlerinin üretilen mamullere yüklenmesinde fazla bir sorunla karşılaşmamakta fakat genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde sorunlarla karşılaşmaktadır (Alkan, 2005: 39).

Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemi, ürünlerin işletmenin kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği, dolayısıyla dolaylı giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılması gerektiği anlayışı ile hareket eden ve ürün ile dolaylı giderler arasında sadece üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli seviyelerde doğrusal ilişki kuran bir maliyet ve yönetim anlayışı olarak tanımlanmaktadır (Öker, 2003: 32).

FTM yönteminde dolaylı maliyetler, maliyet objelerine daha gerçekçi bir şekilde dağıtılmakta, böylece yöneticilerin maliyet bilgilerinden daha etkin bir şekilde yararlanmaları sağlanmaktadır. FTM yöntemi, mamul maliyetlerinin

hesaplanmasında kullanılmakla birlikte, müşteri kârlılığı analizi, imal edilebilirlik analizi, fiyatlandırma, mamul ve süreç analizi, değer analizi ve performans ölçümü amacı ile de kullanılmaktadır (Coşkun ve Güngörmüş, 2008: 219) Geleneksel yaklaşımda genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesi genelde üç aşamalı bir sürece dayandırılır ve son aşamada bu maliyetlerin esas üretim yerlerinde mamullere yüklenmesi için, direkt işçilik saatleri, makine saatleri ve kullanılan direkt madde tutarları gibi çıktı (üretim) hacmine dayalı anahtarlar kullanılır ve bu anahtarlar maliyetlerin mamullere yüklenmesinde temel ölçüleri oluştururlar (Alkan, 2005: 41). FTM yönteminde ise maliyetleme sürecindeki yoğunlaşma faaliyetler üzerinde kendini gösterir. Buna göre maliyetler, söz konusu mamullerin imalat sürecinde gerektirdiği faaliyetlere yüklenir. Dolayısıyla, FTM yönteminde çıktı aşamasındaki dağıtım anahtarları, gerçekleştirilen faaliyetlerden oluşur. Buradan hareketle FTM yönteminin gerekliliği, geleneksel yöntemdeki maliyetlerin mamullere yüklenmesi için kullanılan, hacim tabanlı anahtarlar nedeniyle ortaya çıkan yanlışlıkların giderilebilmesi temel amacına dayanmaktadır (Kurşunel vd., 2007: 4-5). Tablo 1’de geleneksel maliyet yöntemi ile faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kıyaslanmıştır.

Tablo 1: Geleneksel Maliyet Yöntemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Karşılaştırılması

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

Kaynak: Karcioğlu, 2000: 155

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yapısı

FTM yöntemi, maliyetleri ilk olarak faaliyetlere, daha sonra mamullere yükleyen bir yöntemdir (Alkan, 2005: 45). FTM yönteminde temel olarak iki aşamadan söz edilebilir. İlk aşama işletmedeki tüm üretim faaliyetlerini amaca uygun olacak bir şekilde (ürün bazında, müşteri bazında, vb.) belirlemek ve bu faaliyetleri ortak faaliyet havuzlarında topladıktan sonra bu faaliyetlerin maliyetlerini belirlemektir. Faaliyetlerin maliyetleri belirlendikten sonra ikinci aşama bu maliyetlerin ürünlere aktarılması aşamasıdır (Öker, 2003: 36).

FTM yönteminin tasarlanması işletmeden işletmeye farklılıklar gösterse de genelde 5 adımdan oluşmaktadır. Bunlar (Öker, 2003: 37);

- Faaliyetlerin belirlenmesi
- Faaliyetlerin gruplandırılması
- Genel üretim giderlerinin faaliyetlere göre yeniden dağıtımı



- Maliyetlerin ürünlere aktarımı için uygun maliyet anahtarlarının seçimi
- Faaliyet maliyetlerinin ürünlere yüklenmesi

Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Yararları

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

FTM yönteminin yararları şöyle sıralanabilir (Özcan vd., 2003);

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

Hizmet Üretim Maliyeti Ve Özellikleri

Bir kısım işletmeler bir mamul değil, bir hizmet üretmek için kurulurlar; örneğin, bir hastanenin uğraş konusu teşhis ve tedavi hizmeti vermektir. Yaptıkları üretimden dolayı, bu tür işletmelere hizmet işletmesi adı verilir (Büyükmirza, 2007: 114). Üretim faktörlerinden yararlanılmasına karşın fiziki bir mal üretmemekle birlikte, eylemleri sonunda insanların gereksinimini karşılayan işletmeler hizmet işletmesi olarak anılır. Hizmet işletmelerinde, hizmet üretimi ve pazarlaması yapılıdır (Erdoğan, 1995: 274).

Hizmet işletmeleri konaklama, finans piyasa, eğlence, eğitim, sağlık gibi alanlarda hizmet üretmek ve satmak amacıyla faaliyet gösteren işletmelerdir. Bu tür işletmeler ticaret işletmelerinin aksine belli bir mal ya da mal grubunun alımı satımı yerine, gereksinme sahiplerine hizmet sunarlar. Hizmet, fayda sağlayan faaliyettir ve sonuçta bir üretim sürecinin çıktısıdır (Şakrak, 1998: 20).

Başlangıçta mal üreten işletmeler için kullanılmak üzere tasarlanan ve üretim işletmeleri tarafından kullanılan Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi yararları nedeniyle hizmet üreten işletmeler tarafından da geniş kabul görerek uygulanmaya başlanmıştır (Cooper ve Kaplan, 1991: 372).

ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARI

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

Eğitim kurumları, Özel Öğretim Kurumları Kanunu 2. madde ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim, özel eğitim okulları ile çeşitli kursları, uzaktan öğretim yapan kuruluşları, dershaneleri, motorlu taşıt sürücülere kursları, hizmet içi eğitim merkezleri, öğrenci etüt eğitim merkezleri, özel eğitim ve rehabilitasyon merkezleri ile benzeri özel öğretim kurumları gibi çeşitlere ayrılmıştır.



Özel Öğretim Kurumlarında Muhasebe Süreci

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

Özel öğretim kurumlarında satılan hizmet maliyetlerini oluşturan ve 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI'nda izlenen çeşitli giderler ile ilgili alt hesaplara ilişkin bir düzenleme Tablo 2'de belirtildiği gibi yapılabilir.

Tablo 2: Özel Öğretim Kurumları Örnek Hizmet Üretim Gider Hesapları

HESAP KODU	HESAP ADI
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.
740.01	İŞÇİ ÜCRET ve GİDERLERİ HS.
740.02	ÖĞRETMEN ÜCRET GİDERLERİ HS.
740.03	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA ve HİZMETLER HS.
740.04	ÇEŞİTLİ GİDERLER HS.
740.05	VERGİ RESİM HARÇLAR HS.
740.06	AMORTİSMANLAR ve TÜKENME PAYLARI HS.
740.07	FİNANSMAN GİDERLERİ HS.
740.08	ÖZEL MALİYETLER HS.
741	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.
741.01	İŞÇİ ÜCRET ve GİDERLERİ YANSITMA HS.
740.02	ÖĞRETMEN ÜCRET GİDERLERİ YANSITMA HS.
.....

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

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI

Çalışmanın bu bölümünde, Ankara ilinde faaliyet gösteren özel bir öğretim kurumunun 2006–2007 eğitim yılında, ortaöğrenim kısmına ait Lise1 (L-1), Lise2 (L-2), Lise3 (L-3) şube maliyetlerinin daha doğru hesaplanabilmesine, faaliyet tabanlı maliyet yönteminin katkı yapıp yapamayacağını araştırılmasına yönelik bir uygulamaya yer verilmiştir.

Özel öğretim kurumunun maliyetlerini hesaplayabilmek için gerekli olan bilgiler Tablo 3'te ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Tabloda ayrıca özel öğretim kurumunun şubelere göre dağılımı verilmiş ve şubelerdeki öğrenci sayıları ile yıllık liste kayıt fiyatı belirtilmiştir.

**Tablo 3:** Özel Öğretim Kurumu İle İlgili Bilgiler

Maliyet analizi yapılacak bölümler	Lise 1. Sınıflar (L-1)
	Lise 2. Sınıflar (L-2)
	Lise 3. Sınıflar (L-3)
Hizmet satış fiyatı	Lise 1. Sınıflar: ₺8.400
	Lise 2. Sınıflar: ₺8.400
	Lise 3. Sınıflar: ₺8.400
Süre	Lise 1. Sınıflar: 1 yıl
	Lise 2. Sınıflar: 1 yıl
	Lise 3. Sınıflar: 1 yıl
Öğrenci sayısı	Lise 1. Sınıflar: 167 öğrenci
	Lise 2. Sınıflar: 235 öğrenci
	Lise 3. Sınıflar: 128 öğrenci
	Toplam: 530 öğrenci

Tablo 4'te ise eğitim kurumuna ait hizmet üretim maliyetleri gösterilmiştir.

Tablo 4: Öğretim Kurumu Hizmet Üretim Maliyetleri

HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	GİDER TUTARLARI (₺)
1- İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ	-
2- ÜCRETLER	1.794.417
Personel Ücretleri	1.107.296
Ücret Kesintileri	496.200
Sosyal Yardım	81.640
Tazminatlar	109.281
3- TAŞERON GİDERLERİ	976.036
Yemek Giderleri	490.411
Servis Giderleri	485.625
4- DİĞER EĞİTİM GİDERLERİ	279.442
Rehberlik Giderleri	109.466
Dergi Doküman Giderleri	23.397
Olimpiyat Giderleri	25.500
Seminer Zümre Giderleri	7.360
Mezuniyet Giderleri	8.147
Eğitim Organizasyonlar	34.282
Diğer Eğitim Giderleri	7.500
Sosyal Kültürel Kulüp Faaliyetleri	36.000
Kırtasiye Giderleri	27.790
5- DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA ve HİZMETLER	226.915
Elektrik Su Yakıt Temizlik Giderleri	151.618
Haberleşme Giderleri	28.565



Bakım Onarım Giderleri	38.732
Danışmanlık Hizmetleri Giderleri	8.000
6- ÇEŞİTLİ GİDERLER	25.070
Yolluk Ve Seyahat Giderleri	20.270
Mahkeme Ve Noter Giderleri	4.300
Öz-Öğret Der Giderleri	500
7- VERGİ RESİM ve HARÇLAR	2.035
MTV Giderleri	915
Harçlar Resimler	1.120
8- AMORTİSMAN ve TÜKENME PAYLARI	65.000
TOPLAM GİDER	3.368.915

Geleneksel Maliyet Yönteminde Öğrenci Maliyetinin Hesaplaması

Eğitim kurumunda okuyan toplam 530 öğrenciden birim satış fiyatı olan ₺8.400 üzerinden hesaplama yapıldığında normalde ₺4.452.000 öğrenci geliri elde edilmesi gerekmektedir. Fakat erken kayıt olanakları, bursluluk, başarı indirimleri gibi etkenlerden dolayı çalışma yapılan eğitim yılında ₺3.721.133 öğrenci gelir elde edilmiştir. Eğitim kurumunun toplam yıllık gideri ₺3.368.915 olarak ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda ₺352.218 kâr elde edilmiştir. Geleneksel maliyet yöntemine göre, öğrenci birim maliyetleri hesaplanırken, dağıtım anahtarı olarak öğrenci sayısı kullanılmıştır. Buna göre öğrenci başına gelir ve giderler hesaplanarak Tablo 5’te gösterilmiştir.

Tablo 5: Geleneksel Maliyet Yönteminde Öğrenci Maliyetleri

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

(*) Toplam gider olan ₺3.368.915 bu tabloda ₺3.368.680 olarak belirtilmiştir. Bu fark hesaplamalarda ondalık kısımların dikkate alınmamasından kaynaklanmaktadır.

Özel öğretim kurumunda faaliyet tabanlı maliyet yönteminin uygulanabilmesi için ilk olarak eğitim kurumunun faaliyetleri belirlenmiş ve bu faaliyetlerin oluşturduğu faaliyet havuzları oluşturulmuştur. Bu faaliyetler ve faaliyet havuzları Tablo 6’da belirtilmiştir. Bu faaliyetler çalışmada “F” harfi ile tanımlanmıştır.

**Tablo 6:** Faaliyetler ve Faaliyet Havuzları

FAALİYET HAVUZLARI	FAALİYETLER		
F-1 Kayıt İşlemleri	<ul style="list-style-type: none"> — Kayıt kabul ofisine veli ve öğrencinin gelmesi — İlk defa okula kayıt yaptıracak öğrencinin sınıfına göre L-1, L-2 veya L-3 Müdür Yardımcısı ile görüştürülmesi — Müdür Yardımcısının öğrenciyi sınav yapması — Öğrencinin sınav sonucunun bilgi işlem tarafından ölçme değerlendirmeye tabii tutulması — Sınav sonucuna göre öğrenci ile müdür yardımcısının durumu değerlendirmesi (Sınavda başarısız olan öğrenciler okula kayıt yaptıramamaktadır) — Kayıt yaptırmaya hak kazanan öğrencilerden kayıt yaptırmak isteyenlerin muhasebe bölümüne giderek muhasebe kaydını yaptırması — Muhasebe kayıt işlemlerinin tamamlayan öğrencinin Büro Bölümüne kayıt evraklarıyla başvurup okul kaydını yaptırması — Kayıtlı olan Lise 1 ve Lise 2 öğrencilerinin kayıtlarını yenilemek için muhasebe kayıt işlemlerini yaptırması 		
F-2 Öğretmen Rehberlik	<ul style="list-style-type: none"> — Eğitim dönemi öncesinde öğretmenlerin eğitime alınması — Bu eğitim sonunda gerekli görülen şube öğretmenlerin yurt içi ve yurt dışı eğitim, kurs ve konferanslara gönderilerek yetiştirilmesi — Eğitim sonrasında şube öğretmenlerinin zümre çalışmaları yapması — Zümre sonrasında zümre raporunun oluşturularak alınan zümre kararlarının rapor haline getirilerek okul yönetimine sunulması — Şube öğretmenlerinin aylık zümre çalışması yapmaları ve eğitim dönemi başında alınan kararların kontrol edilmesi ve raporlanması — İngilizce öğretmenlerinin dil eğitiminin geliştirilmesi ve öğretilme teknikleri için yurtdışına eğitime gönderilmeleri 		
F-3 Yeni Kayıt Öğrencilerin Okula Oryantasyonu	<ul style="list-style-type: none"> — Yeni kayıt öğrencilerin eğitim dönemi öncesinde şubelere ayrılarak derslerin anlatılması — Bu dersler neticesinde öğrencilerin sınava tabii tutulması ve değerlendirilmesi — Sınav sonuçlarına göre öğrencilerin uygun sınıflara yerleştirilmeleri — Öğrencilere sosyal etkinlikler düzenlenerek ve anket çalışmaları yapılarak tanıma amaçlı faaliyetler yapılması 		
F-4 Eğitim	L-1	L-2	L-3



	<ul style="list-style-type: none">— Edebiyat— Tarih— Coğrafya— Matematik— Fizik— Kimya— Biyoloji— İngilizce— Fransızca— Beden— Din— Rehberlik	<ul style="list-style-type: none">— Matematik— Fizik— Kimya— Biyoloji— İngilizce— Fransızca— Beden— Sağlık— Milli Güvenlik— Geometri— Proje— Rehberlik	<ul style="list-style-type: none">— Matematik— Fizik— Kimya— Biyoloji— İngilizce— Beden— Rehberlik— Geometri— Felsefe— Edebiyat— Din— Rehberlik
	Derslerin verilmesi ve ölçme değerlendirme işlemlerin yapılması faaliyetleri		
F-5 Olimpiyat ve Proje Çalışmaları	<ul style="list-style-type: none">— Ulusal olimpiyat çalışmaları— Uluslararası olimpiyat çalışmaları— Ulusal proje çalışmaları		
F-6 Yaz Okulu	<ul style="list-style-type: none">— L-3 Öğrencilerine ÖSS hazırlık çalışmaları— L-2 Öğrencilerine Yaz Okulu Eğitimi— Sosyal faaliyet ve geziler düzenlenmesi		
F-7 Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları	<ul style="list-style-type: none">— Kulüplerin düzenlediği;— Resim Çalışmaları— Müzik Çalışmaları— Sportif Kurslar— Tiyatro Çalışmaları— Dergi-Gazete Çalışmaları— Sosyal Grup Çalışmaları— Öğrencilerin kişisel özelliklerine göre onlara farklı özellikler kazandırılması için açılan;— Hızlı okuma çalışma grubu oluşturulması— Hafıza teknikleri çalışma grubu oluşturulması		
F-8 Veli Toplantıları	<ul style="list-style-type: none">— Velilerin toplantıya davet edilmesi— Velilerle yapılan sınıf ve birim toplantıları— Velilere SMS yoluyla bilgi verilmesi— Sınav sonuçlarının postalanması		
F-9 Dil ve Bilgisayar Çalışmaları	<ul style="list-style-type: none">— Öğrencilerin uluslar arası dil yeterlilik sertifika programlarının sınavlarına hazırlık ve sınavlara katılması— Sınavlara hazırlık aşamasında yurtdışından öğretmen (Native Speaker) getirilmesi— Öğrencilerin uluslararası kuruluşlardan uzaktan dil eğitimi almaları— Avrupa Bilgisayar Yetkinlik Sertifikası (ECDL European Computer Driving Licence) dünyanın önde gelen bilgisayar kullanım yetkinliği sertifikası için hazırlık ve sınavlara katılım		
F-10 Sağlık Hizmetleri	<ul style="list-style-type: none">— Öğrenci ve çalışanlar için sağlık hizmetlerinin sunulması		



F-11 Yemek ve Ulaşım Hizmetleri	<ul style="list-style-type: none"> — Öğrenci ve kurum çalışanlarına öğle yemeği hizmetini sunulması — Öğrencilerin okula gidip gelmelerini temin etmek için servis (ulaşım) hizmetinin sunulması
F-12 Rehberlik Hizmetleri	<ul style="list-style-type: none"> — Psikolojik rehberlik seminerleri — Anne- Baba rehberlik seminerleri — Kişilik testlerinin uygulanması — Kişilik testlerinin temin edilmesi ve raporlanması çalışmaları — Problemlili öğrencilerle Psikolojik Rehberlik servisinin görüşmesi — Başarı-Motivasyon seminerleri — Yabancı dil seminerleri — Ölçme değerlendirilmelerin yapılması — ÖSS seminerleri
F-13 Okul Yönetimi, Muhasebe, Büro Temizlik, Ulaşım ve Güvenlik Hizmetleri	<ul style="list-style-type: none"> — Okul yönetiminin yapılması — Kurumun iç temizlik işleri ve okul çevresinin temizliğinin yapılması — Kurumun iç ve dış bölümlerinin güvenliğinin sağlanması — Kurumun kendi bünyesinde ulaşım hizmetlerinin yapılması — Kurumun telefon ve karşılama hizmetlerinin yapılması — Kurumun resmi işlemlerinin yürütülebilmesi için evrak takibinin ve muhasebenin tutulması — Kurumun Milli Eğitim Müdürlüğü ile olan resmi işlerinin yürütülmesi
F-14 Mezuniyet	<ul style="list-style-type: none"> — Öğrencilerin Muhasebe Bölümü ve Büro — Bölümünden çıkış işlemlerinin yapılması — Mezuniyet gecesinin düzenlenmesi (yemek vb. faaliyetler dâhil)
F-15 Tadilat ve Tamirat	<ul style="list-style-type: none"> — Sınıfların ve bina iç ve dış çevresinin tadilat ve tamiratlarının yapılması — Makine, araç-gereçlerin bakım ve onarımlarının yapılması — Eğitim araç ve gereçlerinin bakım ve onarımlarının yapılması

Faaliyetler belirlendikten sonra maliyet sürücülere ve maliyet sürücü miktarları belirlenerek birinci dağıtım yapılmıştır. Daha sonra öğretim kurumunun tamamını ilgilendirdikleri için F-13 ve F-15 bölümündeki giderler ikinci dağıtım yapılarak diğer bölümlere dağıtılmıştır. İkinci dağıtım yapıldıktan sonra maliyet objelerinin maliyetlerini belirlemek için uygun maliyet sürücülere belirlendikten sonra üçüncü dağıtım gerçekleştirilir. Yapılan bu dağıtım neticesinde maliyet objelerinin oluşan maliyetleri Tablo 7'de gösterilmiştir;

Tablo 7: Faaliyet Giderlerinin Maliyet Objelerine Yüklenmesi

Faaliyet Merkezleri	Yükleme Oranları/ Faaliyet dağıtım anahtarları	L-1 Maliyetleri		L-2 Maliyetleri		L-3 Maliyetleri	
		Öğr. Sayısı *Yükleme Oranı	Maliyet (₺)	Öğr. Sayısı * Yükleme Oranı	Maliyet (₺)	Öğr. Sayısı * Yükleme Oranı	Maliyet (₺)
F-1 Kayıt İşlemleri	₺187,6 /yeni kayıt öğrenci sayısı (*)	167 * 187,6	31.335	38 * 187,6	7.130	15 * 187,6	2.815
F-2 Öğretmen	₺1.860,2	14 * 1.860,2	26.043	19 *	35.345	12 *	22.323



Rehberlik	/öğretmen sayısı			1.860,2		1.860,2	
F-3 Yeni Kayıt Öğrencilerin Okula Oryantasyonu	₺346,1 /Lise 1. sınıf öğrenci sayısı	167 *346,1	57.799	-	-	-	-
F-4 Eğitim Hizmetleri	₺/3.274,9 öğrenci sayısı	167 *3.274,9	546.921	235 * 3.274,9	769.619	128 * 3.274,9	419.197
F-5 Olimpiyat ve Proje Çalışmaları	₺4.241,64 /olimpiyata katılan öğrenci sayısı	-	-	25 * 4.241,64	106.041	-	-
F-6 Yaz Okulu	₺263,3 /Yaz okuluna katılan öğrenci sayısı	-	-	200 * 263,3	57.946	128 * 263,3	28.446
F-7 Kulüp Faaliyetleri ve Sosyal Grup Çalışmaları	₺243,9 /Kulüp faaliyetlerine katılan öğrenci sayısı	70 * 243,9	17.073	230 * 243,9	56.102	-	-
F-8 Veli Toplantıları	₺3.007,6 /veli toplantı sayısı	6 * 3.007,6	18.046	8 * 3.007,6	24.061	4 * 3.007,6	12.031
F-9 Dil ve Bilgisayar Çalışmaları	₺111,4 /Dil ve bilgisayar çalışmalarına katılan öğrenci sayısı	167 * 111,4	18.613	-	-	-	-
F-10 Sağlık Hizmetleri	₺63,2 /öğrenci sayısı	167 * 63,2	10.564	235 * 63,2	14.865	128 * 63,2	8.097
F-11 Yemek ve Ulaşım Hizmetleri	₺1.841,5 /öğrenci sayısı	167 * 1.841,5	307.544	235 * 1.841,5	432.770	128 * 1.841,5	235.722
F-12 Rehberlik Hizmetleri	₺160,2 /öğrenci sayısı	167 * 160,2	26.769	235 * 160,2	37.669	128 * 160,2	20.518
F-14 Mezuniyet	₺138,8 /mezun olacak öğrenci sayısı	-	-	-	-	128 * 138,8	17.773
TOPLAM MALİYET (₺)		1.060.707		1.541.547		766.922	
Birim Öğrenci Maliyeti (₺) (Toplam Maliyet/Öğrenci Sayısı)		1.060.707 /167= 6.351		1.541.547 /235= 6.560		766.922/128= 5.991	

(*)Yükleme Oranının Hesaplanması: ₺41.280 (I. ve II. dağıtım sonucu F-1 Kayıt İşlemleri'ne dağıtılmış toplam gider) / 220 yeni kayıt öğrenci sayısı= 187,64 YTL/ yeni kayıt öğrenci. Diğer faaliyetlere ait yükleme oranları da bu şekilde hesaplanmıştır.

Geleneksel maliyet yöntemi ve faaliyet tabanlı maliyet yöntemine göre hesaplanan eğitim kurumunun hizmet maliyetini sonuçları karşılaştırılarak farklılıklar tespit edilmiştir. Sonuçlar Tablo 8'de ayrıntılı olarak verilmiştir.



Tablo 8: Geleneksel Maliyet Yöntemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Hizmet Maliyetinin Karşılaştırılması

YÖNTEM	FAALİYET MERKEZLERİ		
	LİSE 1	LİSE 2	LİSE 3
Geleneksel Maliyet Yöntemi	₺6.356/öğrenci	₺6.356/öğrenci	₺6.356/öğrenci
Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi	₺6.351/öğrenci	₺6.560/öğrenci	₺5.991/öğrenci
FARK	₺5/öğrenci	(₺204/öğrenci)	₺365/öğrenci

Tablo 8’de de görüleceği üzere her iki yöntemin sonuçları birbirinden farklıdır. Geleneksel maliyet yöntemine göre her bir faaliyet merkezine ait hizmet maliyetleri ₺6.356 olarak her öğrenci için eşit dağıtılmıştır. Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ise bu maliyetleri faaliyet merkezlerine uygun dağıtım anahtarları ile dağıtmıştır. Lise1’e ₺6.351/öğrenci, Lise2’ye ₺6.560/öğrenci ve Lise3’e ₺5.991/öğrenci oranında bir maliyet yüklenmiştir. Aradaki fiyat farkları ile öğrenci sayıları çarpıldığında Lise 1. sınıfların maliyetlerinin geleneksel yöntemi ile FTM yöntemi ile ₺835 daha az maliyet olduğu (167 öğrenci*₺5) tespit edilmiştir. Lise 2. sınıfların maliyetlerin de ise geleneksel maliyet yöntemi ile FTM yöntemine göre hesaplanan maliyetler arasında ₺47.940’lik (235 öğrenci*₺204) daha fazla maliyet olduğu görülmüştür. Lise 3. sınıfların maliyetlerinde ise geleneksel maliyet yöntemi ile FTM yöntemine göre hesaplanan maliyetler arasında ₺46.720’lik (128 öğrenci*₺365) daha az maliyet olduğu görülmüştür

FTM yönteminin amacı gerçek maliyetlere ulaşmaktır. Nitekim çıkan sonuçlarda da kimi faaliyet merkezlerinin maliyeti düşük çıkarken kimide yüksek çıkmıştır. FTM yöntemi hizmet üretim maliyetlerini hesaplamının yanı sıra işletme faaliyetlerinin de sistemli olarak analiz edebilmesine olanak sağlamaktadır. Bu nedenden dolayı işletme geleneksel maliyetleme yöntemini uygulamakla, faaliyetlere hatalı tutarlarda maliyet yüklemiş olacağından; söz konusu faaliyetlerle ilgili olarak alacağı kararlarda gerçeğe yakın sonuçların ortaya çıkma olasılığı düşük olacaktır.

SONUÇ

Bu güne kadar farklı hizmet işletmeleri için FTM yöntemi model geliştirme çalışmaları yapılmıştır. Bu çalışma ise özel bir öğretim kurumunda FTM yönteminin uygulanabilirliği araştırılmış ve bir model oluşturulmaya çalışılmıştır. Eğitim alanında aktif olarak faaliyet göstermekte olan özel bir öğretim kurumunun uygulamış olduğu geleneksel maliyet yöntemi ile FTM yöntemi arasında fark olup olmadığı çalışmanın temelini oluşturmuştur. Eğitim kurumlarında kapsamlı bir maliyet hesaplama modelinin bulunmaması, incelenen birimlerin iç içe girmiş olması gerekli verilerin elde edilmesinde bir takım zorluklar yaşanmasına sebep olmuştur.

Özel öğretim kurumlarında kayıt yaptıracak öğrenciler kurum tarafından ilan edilen yıllık eğitim öğretim ücreti üzerinden yapılan belli orandaki iskonto ile kayıtlarını yaptırabilmektedirler. Çalışmanın sonucunda elde edilen verilerden de görüleceği gibi; gerçek verileri esas alınan eğitim kurumu her şube için ilan ettiği fiyatlar üzerinden aynı oranda iskonto uygulaması yapmaktadır. Hâlbuki Lise 2. sınıf öğrencilere daha fazla yatırım yapılmaktadır. Özel öğretim kurumunun ağırlık verdiği faaliyetler genel olarak Lise 2. sınıf öğrencileri için gerçekleşmektedir. Lise1. sınıf öğrenci yeni gelmiş olması, Lise 3. sınıf öğrencinin de mezuniyet konumunda olması nedeniyle ağırlıklı olarak verilen hizmetlerin dışında tutulmaktadır. Çalışmanın ortaya koyduğu bu sonuca göre özel eğitim kurumunun Lise 2. sınıflarına kayıt yaptıran öğrencilerine uyguladığı iskonto oranının Lise 1. ve Lise 3. sınıflara kayıt yaptıran öğrencilerin iskontolarına göre daha düşük oranda yapılması uygun olacaktır. Buradan hareketle özel öğretim kurumlarının ilan ettikleri yıllık eğitim ücreti üzerinden Lise1, Lise 2 ve Lise 3. sınıflar için farklı iskonto oranları uygulamaları kârlılıklarını tutarlı hale getirmeleri açısından son derece yararlı olacaktır.



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

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

KAYNAKÇA

- ALKAN, Alper Tunga. (2005). “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 13: 39-56.
- BÜYÜKMİRZA, Kâmil. (2007). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı. Ankara: Gazi Yayınevi.
- COOPER, Robin ve KAPLAN, Robert, S. (1991). The Design of Cost Management Systems, Englewood Cliffs. Prentice Hall Inc.
- COŞKUN, Ali. (2002). “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, Akademik Araştırmalar Dergisi, 15: 25-34.
- COŞKUN, Ali ve GÜNGÖRMÜŞ, A. Haydar. (2008). “Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2: 213-232.
- ÇABUK, Yıldız. (2003). “Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme,” ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi, 109–116.
- DURSUN, Adem. (2002). “Maliyet Düşürmeye Yönelik Stratejik Bir Yaklaşım Faaliyete Dayalı Yönetim (FDY)”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim, 55–60.
- ERDOĞAN, Nurten. (1995). Faaliyete Dayalı Maliyetleme Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- GARRISON, Ray H. ve NOREEN, Eric, W. (1997). Managerial Accounting. U.S.A.: Irwin
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem ve ŞAKRAK, Münir. (2002). Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- KARACAN, Sami ve ASLANOĞLU, Suphi. (2005), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 16: 17–38.



KARCIOĞLU, Reşat. (2000). Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar. Erzurum: Aktif Yayınevi.

KURŞUNEL, Fahri, ALKAN, Alper Tunga, ve BÜYÜKŞALVARCI, Ahmet. (2007). “Faaliyet Tabanlı Maliyet/Yönetim Sisteminin İşletme Etkin Karar Verme Sürecine Etkisi Üzerine”, Akademik Bakış, 11: 1-10.

ÖKER, Figen. (2003). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar. İstanbul: Literatür Yayınları.

ÖZCAN, Murat, YÜCEL, Rahmi ve ÇETİN, A.Tansel. (2003). “Mamul ve Hizmet Maliyetlerinin Saptanmasında Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Kullanımı”, Mevzuat Dergisi, 67.

ŞAKRAK, Münir. (1997). Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar. İstanbul: Yasa Yayınları.

ŞAKRAK, Münir. (1998). “Hizmet Üretimi de Bulunan Ticaret İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu, Maliyetler ve Uygulama Önerileri”, Muhasebe-Finansman Dergisi, 20.

YÜKÇÜ, Süleyman. (2000). “JIT Üretim Sisteminin Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 1: 18-30.