

SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME (SDFTM) SİSTEMİNİN ESASLARI VE YÜKSEK ÖĞRETİM KURUMLARINA İLİŞKİN BİR MODEL ÖNERİSİ

THE RULES OF TIME DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING SYSTEM AND A MODEL
SUGGESTION CONCERNING HIGHER EDUCATION ORGANIZATIONS

Prof. Dr. Salih DURER

Yıldız Teknik Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, durer@yildiz.edu.tr

Öğr. Gör. Burçin TUTCU

Akdeniz Üniversitesi, Korkuteli Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı,
burcintutcu@akdeniz.edu.tr

ÖZET

Bu çalışmanın amacı stratejik maliyet yöntemlerinden biri olan Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (SDFTM) yönteminin Eğitim Sektöründe uygulanabilmesi için bir Model önerisi hazırlamaktır. Çalışmada geleneksel maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimine geçiş ve sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin esasları anlatılmış ve bu yöntemin yükseköğretim kurumlarında uygulanabilmesi için bir model önerisinde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Stratejik Maliyet Yönetimi, Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Yüksek Öğretim Kurumları

ABSTRACT

The aim of this study is to prepare a model suggestions to apply time driven activity based costing system which is one of the strategic cost method on higher education. In the study the transition from traditional costing method to strategic costing method and the rules of time driven activity based costing system were mentioned. Then a model suggestion was made in order to apply This method on higher education organizations.

Key Words: Strategic cots management, Time driven activity based costing, Higher Education Organizations.

1. GİRİŞ

Küreselleşme ve teknolojiye meydana gelen değişimler, işletmelerin rekabet koşullarını ağırlaştırmıştır. Rekabette meydana gelen bu değişim, işletmelerin kâr marjını düşürmüştür. İşletmeler bu koşullarda sahip oldukları pazar payını koruyabilmek, varlıklarını devam ettirebilmek için maliyetlerini düşürmek zorunda kalmışlardır. Bu da maliyet yönetimine olan ihtiyacı arttırmıştır. Günümüzde maliyet yönetimi muhasebenin alt sistemlerinden biri olmaktan çıkıp işletme yönetiminin temel görevleri arasında yerini almıştır.

Maliyet yönetimi, maliyetleri azaltarak sürekli kontrol altında tutmayı amaçlamaktadır. Geleneksel maliyet yöntemi, maliyetleri kademeli ve anlık olarak azaltmak için çalışırken stratejik maliyet yönetimi maliyetleri devamlı olarak azaltmak için çalışmaktadır.

İşletme yöneticileri, maliyetleri azaltmak için kullanacakları bir takım bilgileri muhasebe bilgi sisteminden elde ederken, maliyet yönetiminin diğer fonksiyonları için muhasebe bilgileri yeterli olmayabilir.

Maliyet yönetimi sayesinde yöneticiler maliyetlerini düşürme, süreçleri iyileştirme ve işlemlerin daha etkin ve verimli yürütülmesini sağlayabilmektedir.

Yöneticiler etkin maliyet yönetimi ile maliyetleri en aza indirmeyi amaçlarken müşteri memnuniyetinden vazgeçmemelidir. Yönetim için ideal olan durum, maliyetleri azaltırken müşteri memnuniyetini arttırmaktır.(Drury 2001, s:455)

İşletme yönetiminde stratejik konuların önem kazanması, maliyet yönetiminin rolünün geleneksel ürün maliyetleme ve kontrolden daha geniş ve stratejik bir odak noktasına, *stratejik maliyet*

yönetimine kaymasına yol açmıştır (Blocher ve diğerleri, 2005: 7). Bunun sonucunda maliyetleri sadece bir çıktı değil, üretimin her aşamasında bir girdi olarak gören ve gelecek için stratejiler geliştirerek bir rekabet avantajı sağlayan stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı ortaya çıkmıştır (Shank, 1989: 50).

2. SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİNİN ESASLARI

1980'li yıllarda yapılan çalışmalar, Genel Üretim Maliyetlerinin (GÜM) yani endirekt maliyetlerin toplam maliyetler içindeki payının düzenli olarak arttığını, diğer yandan Direkt Maliyetlerin payının azaldığını ortaya koymuştur. Bunun sonucu olarak Direkt Maliyetlerden tasarruf yerine GÜM'den tasarruf edilmesinin verimliliği arttıracığı saptanmıştır (Miller, Volman, 1985: 142). Üretim süreçlerinde meydana değişimler geleneksel maliyet yöntemlerinin gerçeğe yakın maliyet hesaplamada yetersiz kaldığını göstermiştir. Bu durum yeni arayışların ortaya çıkmasına sebep olmuş ve Cooper ve Kaplan tarafından Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi (FTM) geliştirilmiştir. FTM'nin başlıca amaçlarını şöyle sıralamak mümkündür; (Hacırüstemoğlu-Şakrak, 2002: 31)

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

FTM'nin işletmelerin maliyetlerini hesaplamada, işletme faaliyetlerini esas alan dinamik bir maliyet yöntemi olduğu belirtilmiştir (Waters ve diğerleri, 2007: 1). Bu yöntemin en önemli özelliklerinden biri kavramsal bir yapıya sahip olmasıdır.

İşletmelerde FTM sisteminin kullanılması, ürünlerin karlılığının anlaşılmasına, müşterinin işletme açısından değerinin belirlenmesine, verimliliğin artırılmasına yardımcı olmaktadır.

FTM'nin pazarlama stratejilerinin ve süreçlerin geliştirmesinde aynı zamanda daha gerçek maliyet elde etmede kullanılabilirdiği belirtilmiştir (Gupta ve diğerleri, 2003: 132). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi tüm faydalarına rağmen kurulumunun maliyetli ve zaman alıcı olması, işletmelerde faaliyetlerin karmaşık olması, modelin sürekli kendini güncellemeye ihtiyaç duyması ve en önemlisi teorik kapasiteyi esas alıp, atıl kapasiteyi yok sayması gibi eksik kalan yanları sebebiyle pek kabul görmemiş ve işletmeler yeni yöntem arayışlarına başlamıştır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin faydalı yönlerini yok saymadan sistemdeki eksiklikleri ortadan kaldırmak üzere S. Kaplan ve Steven R. Anderson yöntemde bir değişiklik tasarlamışlardır. Böylece ortaya çıkan Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (SDFTM), 2004 yılından itibaren kullanılmaya başlanmıştır (Zhuang ve diğerleri, 2015: 2).

SDFTM yönteminin FTM yönteminden en önemli farkı, kaynakları ve maliyetleri faaliyetlere yüklememesidir. SDFTM, işletmede var olan kaynak gruplarını, bunların maliyetlerini ve pratik kapasitelerini tanımlamış ve bu işlemler sonrasında kaynak gruplarının birim zaman maliyetini hesaplamıştır. İşletme çalışanları ile görüşerek işletmedeki faaliyetler ve bunların zaman denklemleri hesaplanmıştır. Modelin temelini, faaliyetleri gerçekleştirmek için kullanılan zaman oluşturmaktadır. Ayrıca model, kapasite konusuna fazlası ile yönelmiştir. Atıl kapasiteyi tespit ederek stratejik kararlara destek sağlamıştır. SDFTM'de ürün maliyetleri şu aşamalardan geçerek belirlenmiştir (Kaplan ve Anderson, 2004, Bruggeman ve dig, 2005: 10, Yaşar, 2015 :43).

1. aşama : Faaliyetlerin gerçekleştiği farklı kaynak gruplarının belirlenmesi ,
2. aşama: Kaynak gruplarının maliyetinin tespit edilmesi,
3. aşama: Kaynak grupları için pratik kapasitenin tahmin öngörülmesi,
4. aşama: Kaynak gruplarının maliyetlerinin pratik kapasiteye bölerek kaynak gruplarının birim maliyetini hesaplanması,

5 . aşama: Her bir faaliyet için gereken zamanın belirlenmesi,

6. aşama: Maliyet özneleri için maliyetlerin belirlenmesi.

Bu sürecin gerçekleştirilebilmesi için SDFTM’de iki ana parametrenin belirlenmesi gerektiği vurgulanmıştır. (Kaplan ve Anderson, 2007:8); Stouthuysen ve Diğ., 2010: 83)

- Tedarik edilen kaynak kapasitenin birim maliyeti ve
- Maliyet özneleri tarafından tüketilen kaynak kapasitesinin birim zamanı.

Kaynak Kapasitenin Birim Maliyetinin Belirlenmesi: Birim maliyetin hesaplanabilmesi için kaynak maliyetinin toplamının ve kaynakların pratik (fili) kapasitesinin bilinmesinin gerektiği belirtilmiştir (Kaplan ve Anderson, 2003: 7).

Birim Maliyet : Tedarik Edilen Kaynak Maliyeti / Tedarik Edilen Kaynakların Pratik Kapasitesi

Tedarik Edilen Kaynak Maliyeti: Kullanılan kaynakların maliyeti + Kullanılmayan kaynakların (kapasite) maliyeti

Kaynak maliyetini belirledikten sonra yapılması gereken, pratik kapasitenin belirlenmesidir. Bunun için öncelikle teorik kapasiteyi tanımlamak gerekmektedir.

Vardiyalı çalışmayan bir işletmedeki işçilik saati cinsinden

$$\text{Teorik Kapasite} = \text{İşçi sayısı} \times 365 \text{ gün} \times 8 \text{ saat}$$

Ancak normal çalışma şartlarında yılda toplam çalışma günü 220, ve bir işçinin gün içindeki mola ve yemek saatleri çıktıktan sonraki çalışma süresi 7 saattir. Bu sebeple normal çalışma koşulları altındaki kapasiteye pratik (fili) kapasite denmektedir (Basık, 2012: 341). Kaplan ve Anderson (2007: 52) pratik kapasitenin, teorik kapasitenin yaklaşık %80’i ile %85’i civarında olduğuna vurgu yapmışlardır.

Kaynak Kapasitenin Birim Zamanının Belirlenmesi: SDFTM için gereken en kritik bilgilerden birinin de faaliyeti yerine getirmek için kullanılan birim zaman olduğu bilinmektedir. Birim zamanı belirlemek için ya doğrudan gözlem yada mülakatlarla bilgi edinmek mümkün olmaktadır. Kesin sonuç vermesi çok önemli olmasa da yaklaşık ve tutarlı bir sonuç olması yeterli kabul edilmektedir (Kaplan ve Anderson, 2003: 7; 2004: 133). Bir faaliyetin maliyeti, o faaliyet için harcanan zamanın tedarik edilen kaynak birim maliyeti ile çarpılması sonucu bulunmaktadır.

$$\text{Faaliyet Maliyeti} = \text{Faaliyet için harcanan zaman} \times \text{Kaynak birim maliyeti.}$$

3. SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYET YÖNTEMİNİN EĞİTİM SEKTÖRÜNDE KULLANIMINA İLİŞKİN MODEL ÖNERİSİ

İnovasyon ve bilgiye dayalı yeni dünyada rekabet edebilmek için nitelikli iş gücüne ve genç nüfusa ihtiyaç duyulmaktadır. Bu da ancak eğitim ve öğretim alanında yapılacak yeterli ve nitelikli yatırımlarla mümkündür. Türkiye’de devletin yüksek öğrenim maliyetlerini özel sektörle paylaşma ihtiyacı, özel eğitim ve öğretim kurumlarının yaygınlaşmasında etkili olmuştur. Vakıf yükseköğretim kurumlarının sayısında meydana gelen artış, rekabeti de beraberinde getirmiştir. Rekabet edebilme gücünü arttırabilmek için maliyetlerin doğru hesaplanması en önemli konular arasına girmiştir. Bu bölümde sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetlemenin yüksek öğretim kurumlarına ilişkin model önerisi sunulacaktır. SDFTM’de yapılacak işlemler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

3.1. Yüksek Öğretim Kurumunun Kaynak Havuzu ve Faaliyetlerinin tespit Edilmesi

Bu aşamada öncelikle yüksek öğretim kurumun *faaliyetleri* belirlenmelidir. Burada belirtilmesi gereken en önemli konu; faaliyetler belirlendikten sonra benzer nitelikte olan faaliyetler bir araya getirilerek *faaliyet grupları* oluşturulmasıdır. Teoride kullanılan *kaynak havuzu* terimi faaliyetleri

belirlemek için kullanılan süreçleri ifade etmektedir. Kaynak havuzu ve buna bağlı faaliyetler Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1:Yüksek Öğretimde Kaynak Havuzları ve Faaliyetler

Kaynak Havuzu	Faaliyetler
Faaliyet 1- Tanıtım Faaliyetleri	<ul style="list-style-type: none"> • Kurumun tanıtımı için liselerde eğitimler düzenlemek. • Lise öğrencilerini kurumda misafir etmek. • Lise rehber öğretmenlerine kurumu doğru şekilde anlatmak. • Yüksek Öğretim sınav sonuçları açıklandıktan sonra kurum ile ilgili bilgi almak isteyen veli ve öğrencilere bilgi vermek. • Kayıt döneminde öğrenci ve velilerin tüm işlemlerini sorunsuz halletmesine destek olmak. • Devam eden öğrencilerin kayıt yenilemeleri konusunda veli ve öğrencilere destek olmak. • Ulusal ve uluslararası mecralarda kurumun en doğru şekilde tanıtımını yapmak.
Faaliyet 2- Kayıt Faaliyeti	<ul style="list-style-type: none"> • Yeni gelen öğrencilerin kayıt işlemlerini tamamlamak • Devam eden öğrencilerin kayıt yenileme işlemlerini yapmak. • Öğrencileri mezuniyet işlemlerini yapmak • Öğrencilerin tüm not işlemlerinin takibini yapmak.
Faaliyet 3- Eğitim ve Öğretim Faaliyeti	<ul style="list-style-type: none"> • Enstitülerde, fakültelerde, meslek yüksekokullarında ders programlarının yapılması, • Derslerin eksiksiz yapılması, • Sınavların yapılması, Mazeret sınavları, tek ders sınavlarının takibini yapmak, • Sıvaların ölçme değerlendirme işlemlerinin yapılması, • Kurum tarafından verilen eğitim ve öğretim ile ilgili tüm görevlerin yapılması.
Faaliyet 4- Araştırma Merkezleri	<ul style="list-style-type: none"> • AR&GE merkezleri tarafından yapılan tüm araştırmalar • Proje faaliyetleri • Üniversite yayın faaliyetleri • Kütüphane • Sürekli Eğitim Merkezi İşlemleri
Faaliyet 5- Uluslararası İşlemler	<ul style="list-style-type: none"> • Uluslararası Ofis işlemleri • Uluslararası Öğrenci İşlemleri • Uluslararası değişim programları • Uluslararası İşbirlikleri
Faaliyet 6- Temizlik ve Güvenlik Faaliyeti	<ul style="list-style-type: none"> • Kuruma ait tüm birimlerin temizlik işlemlerinin yapılması • Kuruma giriş çıkışların kontrol edilmesi • Kurum mensubu olmayanların giriş çıkışına ilişkin özellikli işlemler • Her bir binanın ayrıca güvenliğinin sağlanması • Sosyal alanların güvenliğinin sağlanması • Eğitim öğretimin devam etmediği günlerde güvenliğin sağlanması
Faaliyet 7- Muhasebe Faaliyeti	<ul style="list-style-type: none"> • Kayıt döneminde tüm öğrencilerin finansal kayıtlarını yapmak • Devam eden öğrencilerin kayıt yenileme işlemlerini yapmak • Bankalarla ilgili tüm işlemleri yapmak • Öğrenci ödemelerini takip etme • Ticari ilişkide bulunan firmalarla ilgili işlemleri takip etmek • Maaş ödemelerini yapmak • Finansal raporları hazırlamak • Satınalma işlemlerinin yapılması
Faaliyet 8- İnsan Kaynakları Faaliyeti	<ul style="list-style-type: none"> • Personel giriş çıkışlarını yapmak • Stajer öğrencilerin işlemlerini yapmak • Ders saat ücretli öğretim elemanlarının işlemlerini yapmak • YÖK mevzuatı gereği öğretim elemanı işlemlerini takip etmek • Puantaj hazırlamak • Bordro Hazırlamak • Maaşları ödeme için hazır hale getirip muhasebeye yönlendirmek
Faaliyet 9- Bakım Onarım Faaliyeti	<ul style="list-style-type: none"> • Tüm eğitim araçlarının bakım onarımı • Tüm bilgisayar labratuarlarının hazırlanması • Makine ve demirbaşların bakım onarımı • Okul binasının iç ve dış çevresinin her türlü bakım ve onarımı
Faaliyet 10- Yönetişel Faaliyetler	<ul style="list-style-type: none"> • YÖK mevzuatına uyum için yapılması gereken tüm işlemler • Öğretim elemanları ile ilgili işlemler • Öğrencilerin üst düzey sıkıntıları ile ilgili işlemler • Eğitim Öğretim ücretlerinin belirlenmesi • Denetim işlemleri • Piyasanın takip edilmesi • Yeni yatırım kararları • İdari personelin ile ilgili işlemler

Kaynak havuzlarını belirledikten sonra *birim kapasite zaman maliyetlerinin* hesaplanması gerekmektedir.

3.2. Kaynak Havuzlarının Birim Kapasite Zaman Maliyetlerinin Tespit Edilmesi

Birim maliyeti hesaplamak için *toplam maliyeti aktif çalışanların pratik kapasitesine bölmek gerekmektedir*. Burada en önemli konu tüm kapasitenin zaman cinsinden belirlenmiş olmasıdır. Bu tespitin yapılabilmesi için her bir kaynak havuzunda çalışan personel ile görüşüp, gerekli gözlem ve incelemeleri yapıp kurumsal kaynak planlama datalarıyla destekleyerek teorik kapasite ile pratik kapasite bilgisine ulaşılmalıdır.(Köroğlu, 2012:104)

Yükseköğretim kurumlarında *idari personel* için haftanın 5 günü ayın 20 günü günde 8 saat çalışma söz konusudur. Öğretim görevlilerinde ise eğer idari görevi varsa 18 saat, yoksa 24 saat ders yükü görevi vardır. Bunun dışında ofis saatleri ve diğer idari görevleri de saydığımızda bir öğretim görevlisinin haftada ortalama 40 saat çalıştığını söyleyebiliriz.

Birim kapasite maliyetleri belirlenmesi için öncelikle tanıtım, kayıt, eğitim ve öğretim, araştırma, uluslararası işlemler, temizlik ve güvenlik, muhasebe, insan kaynakları, bakım onarım, yönetim kaynak havuzunda toplanan maliyetler belirlenmektedir. Her bir kaynak havuzundaki personel sayısı tespit edilmektedir. Aylık çalışma süresi *dakika* bazında hesaplanmaktadır. Personelin net çalışma süresi ile personel sayısı çarpılarak net pratik kapasite hesaplanmaktadır. Kaynak havuzunda toplanan maliyetler pratik kapasiteye bölünerek birim kapasite maliyetleri hesaplanmaktadır.

$$(Net\ pratik\ kapasite = Personelin\ net\ çalışma\ süresi \times Personel\ sayısı)$$

$$(Birim\ kapasite\ maliyeti = Kaynak\ havuzundaki\ maliyetler / Pratik\ kapasite)$$

3.3. Yükleme Oranlarının ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespit Edilmesi

Bu aşamada SDFTM yönteminin önemli unsurlarından biri olan maliyet objelerinin tükettiği zamanı, birim sürücü başına düşen maliyeti, her bir kaynak havuzu için toplam kapasite maliyeti ile kullanılan ve kullanılmayan kapasite maliyeti belirlenecektir.

Maliyet yükleme oranını hesaplayabilmek için kaynak havuzlarında ortaya çıkan faaliyetlerin *birim faaliyet süreleri* belirlenmektedir.

$$Birim\ mal.\ yük.\ oranı = Birim\ faaliyet\ süresi \times Birim\ süre\ maliyeti$$

$$Toplam\ faaliyet\ maliyeti = Harcanan\ süre \times Birim\ süre\ maliyeti$$

Bu işlemler her bir kaynak havuzu ve maliyet için ayrı ayrı hesaplanmaktadır. SDFTM yöntemi en önemli vurguyu atıl kapasiteye yapmaktadır. Pratik kapasite ile toplam harcanan süre çoğu zaman aynı olmamaktadır. Yani atıl kapasite ortaya çıkar buda doğrudan maliyetlere etki etmektedir.

3.4. Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi

Maliyet öznesi, maliyetlerin yüklendiği en son noktadır. Faaliyetlerin asıl yapılma sebebini ifade etmektedir. Yükseköğretim kurumlarında maliyet özneleri tüm bölümler ve programlar olarak belirlenmektedir. Asıl amaç her bir bölümün ya da programın maliyetini en doğru şekilde hesaplamaktır. Faaliyet Maliyetlerinin maliyet öznelerine yüklenmesinde her bir faaliyetin maliyetinin, birim maliyet yükleme oranı ile maliyet sürücü miktarı çarpılmaktadır. Ve böylelikle toplam maliyetlere ulaşılmaktadır.

$$Toplam\ Maliyet = Birim\ Maliyet\ Yük.\ Oranı \times Maliyet\ Sürücü$$

3.5. Maliyet Öznelerinin Birim Maliyetlerinin Hesaplanması

SDFTM yönteminin en sonunda hesaplamak istediği, maliyet öznelerinin birim maliyetlerinin hesaplanmasıdır. Yüksek öğretim kurumlarında birim maliyet dediğimiz zaman her bir bölüm ya da programın birim maliyeti anlaşılmaktadır. Birim maliyetlerin doğru hesaplanması öğrenim ücretlerinin doğru belirlenmesini sağlayacaktır. Burada öncelikle tüm programların maliyet

havuzlarından aldıkları toplam maliyetler belirlenmektedir. Her programın öğrenci sayısına bölünerek programlarda birim maliyetler hesaplanmaktadır.

$$\text{Birim Maliyet} = \text{Toplam Maliyet} / \text{Öğrenci Sayısı}$$

4. SONUÇ

Küreselleşme ve teknolojiye meydana gelen değişimler işletmelerin rekabet koşullarını ağırlaştırmıştır. İşletmelerin bu rekabet koşullarında varlıklarını devam ettirebilmeleri için gerçeğe en yakın maliyet bilgisini sunabilecek maliyetleme yöntemlerine ihtiyaçları ortaya çıkmıştır. Geleneksel maliyetleme yöntemlerinin bu ihtiyaçları karşılayabilecek yeterlilikte olmadığı kabul edilmektedir. Teknolojik değişimler sonucunda edirekt maliyetlerin toplam maliyetler içindeki payını arttırdığı ifade edilmektedir. Geleneksel maliyetleme yöntemlerinin tek bir dağıtım anahtarı kullanarak maliyetleri mamüllere yüklemesi sağlıklı olmayan maliyet bilgilerinin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır.

Geleneksel maliyetleme yöntemlerinin eksiklerini giderecek doğru ve gerçeğe en yakın maliyet bilgilerini sağlayacak yöntemlerden birinin de faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi olduğu kabul görmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin maliyetlerin mamül ve hizmet tarafından değil, faaliyetler tarafından tüketildiğini kabul eden bir yöntem olduğu ifade edilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini kullanan işletmeler doğru ve hızlı şekilde maliyet hesapladıklarını beyan etmektedirler.

Ancak Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, faaliyetlerin çok ve karmaşık olduğu işletmelerde ölçümlemedeki hatalardan kurulum ve güncellemedeki eksikliklerinden dolayı eleştirilmektedir. Bu eleştirilere çözüm üretmek amacıyla sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir.

Literatür sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre çok daha kolay kurulabilen ve kendini güncelleyebilen bir yöntem olarak kabul etmektedir. Yöntemin en önemli üstünlüğü ise atıl kapasiteyi tespit ederek stratejik kararlara destek olmayı sağlaması olarak ifade edilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında çalışmanın model önerisi bölümünde sürece dayalı maliyet tabanlı maliyetleme yönteminin yükseköğretim kurumlarında uygulanmasına ilişkin bir model önerisi sunulmuştur. Model altı aşamadan oluşmaktadır. Öncelikle yükseköğretim kurumlarındaki faaliyetler ve buna bağlı olarak kaynak havuzları oluşturulmuştur. Modelin ikinci aşamasında kaynak havuzlarının birim kapasite maliyetlerini hesaplamak gerekmektedir. Kapasite kullanımı da belirlendikten sonra faaliyetlerde meydana gelen maliyetler maliyet öznelerine yüklenmektedir.

Modelin son aşamasında yüksek öğretim kurumlarındaki her bir programın yada bölümün öğrenci bazında maliyetleri hesaplanmaktadır. Burada maliyetlerin doğru ve gerçeğe yakın hesaplanması hem vakıf üniversiteleri hem de devlet üniversiteleri için önem arz etmektedir. Vakıf üniversiteleri maliyetlere göre öğrenim ücretlerini belirleyerek karlılıklarını arttırabilmektedirler. Ayrıca vakıf üniversitelerinde alınacak stratejik kararlardan bazılarını dayanak oluşturabilmektedirler. Yeni programların ve bölümlerin açılması yada kuruma yük getiren program ve bölümlerin kapatılması bunlardan bazıları olarak kabul edilmektedir. Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin devlet üniversitelerinde kullanılması üniversitelerin bütçelerini daha gerçekçi hazırlamasını ve etkin kullanmasına imkan tanıyacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Basık, F.O. (2012) “Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi”, İstanbul:Türkmen Kitabevi, s:341

Blocher, E. J. Chen, K.H. Cokins, G. Ve Lin. T.W. (2005) “Cost Management: A Strategic Emphasis”, 3. Edition. Boston: McGraw-Hill/Irwin, s.7

- Bruggeman, N., Everaert, P., Anderson, S.R. ve Levant, Y. (2005) “Modeling Logistic Costs Using TDABC: A Case in a Distribution Company”, Working Paper, s: 1-51.
- Drury, C.(2001) “Management Accounting for Business”, 2. Edition. Thomson – Learning, s. 455
- Hacırüstemoglu, R. ve Sakrak, M. (2002):”Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar”, İstanbul:Türkmen Kitabevi, s:31
- Gupta, M. Galloway, K.(2003) “Activity-Based Costing/Management and Its Implications for Operations Management”, Technovation, (23,2), s. 132.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2003) “Time-Driven Activity Based Costing”,Working Papers Series, November, pp. 1-18.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2004) “Time-Driven Activity-Based Costing”, Harvard Business Review, November, s. 131-138.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2007) “Time-Driven Activity Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profit”, Harvard Business School Press:Boston.
- Köroğlu, Ç. (2012) “Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetiminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama” T.C. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Doktora Tezi)
- Shank, J. K “Strategic Cost Management: New Wine or Just New Bottles?”,(1989), Journal of Management Accounting Research, (1), s.50.
- Shank, J. K. ve Govindarajan, V. (1993) Strategic Cost Management the New Tool for Competitive Advantage, The Free Press: New York.
- Stouthuysen, K., Swiggers, M., Reheul, A. M. ve Roodhooft, F. (2010) “Time-Driven Activity-Based Costing for a Library Acquisition Process: A Case Study in a Belgian University”, Library Collections, Acquisition and Technical (34) s: 83-91.
- Yaşar, Ş. (2015) “Zaman Esaslı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Liman İşletmeciliğinde Uygulama Önerisi”, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Doktora Tezi), İzmir, 2015
- Waters, H.(2007) “Application of Activity-based Costing (ABC) in a Peruvian NGO Healthcare System”, www.qaproject.org/pubs/PDFs/PeruABCrev.pdf, s.1.