

Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Sermaye Öğeleri İlişkisi, Örnek Bir İşletme Uygulaması*

The Relationship between Source Consumption Accounting and Capital Elements, an Example of a Business Application

Eda ERDEM ^a, Gökhan KILIÇ ^b

^a Başkent Üniversitesi, Ankara, Türkiye, edaerdem1997@gmail.com

^b Başkent Üniversitesi, Ankara, Türkiye, gokhankilic@baskent.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ ÖZET

Anahtar Kelimeler:

Sermaye Öğeleri

Kaynak Tüketim

Muhasebesi

Âtıl Kapasite

Geliş Tarihi 11 Mart 2026

Düzeltilme Tarihi 16

Ağustos 2026

Kabul Tarihi 25 Ağustos
2026

Makale Sınıflandırması:

Araştırma Makalesi

Amaç – Bu çalışma, stratejik bir yönetim muhasebesi aracı olan Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM) ile sermaye öğeleri arasındaki ilişkiyi incelemeyi hedeflemektedir. Temel amaç, KTM'nin sağladığı verilerin kurumsal değer yaratma sürecinde finansal ve insan sermayesi üzerindeki etkilerini bir yedek parça üretim işletmesi örneği üzerinden ortaya koymaktır.

Tasarım/Yöntem/Yaklaşım – Çalışmada örnek olay yöntemi benimsenmiş ve yedek parça üretimi yapan bir işletme merceğe altına alınmıştır. Yaklaşım olarak, geleneksel maliyetleme yöntemlerinin aksine, maliyetleri nedensellik ilkesine dayalı olarak dağıtan ve kapasite kullanımını detaylandıran KTM modeli uygulanmıştır.

Bulgular – Geleneksel yöntemlerde ürün maliyetleri içinde gizlenen yaklaşık %22 oranındaki âtıl kapasite, KTM uygulaması sayesinde ayrıştırılarak görünür hale getirilmiştir. Sermaye korunmasında maliyetlerin doğru dağıtımıyla gereksiz yatırımların önlenmesi, bu sayede finansal sermayenin korunduğu ve kârlılığın artışı tespit edilmiştir. İnsan kaynağı dönüşümünde işgücünün sadece bir gider kalemi değil, yönetilebilir bir kaynak havuzu olduğu ve verimli bir şekilde planlanabildiği görülmüştür.

Tartışma – Elde edilen bulgular, KTM'nin sadece bir maliyet hesaplama aracı olmadığını, aynı zamanda Entegre Raporlama'nın temel bileşenleri olan finansal ve insan sermayesinin etkin yönetimi için stratejik bir zemin hazırladığını göstermektedir. Âtıl kapasitenin görünür kılınması, yönetime kaynak israfını önleme ve kurumsal değer yaratma sürecini destekleme noktasında kritik bir karar destek mekanizması sunar.

ARTICLE INFO

Keywords:

Capital Elements

Resource Consumption

Accounting

Idle Capacity

Received 11 March 2026

Revised 16 August 2026

Accepted 25 August 2026

Article Classification:

Research Article

ABSTRACT

Objective – This study aims to examine the relationship between Resource Consumption Accounting (RCA), a strategic management accounting tool, and capital elements. The primary objective is to reveal the effects of the data provided by RCA on financial and human capital in the corporate value creation process, using the example of a spare parts manufacturing company.

Design/Method/Approach – The case study method was adopted in this study, and a spare parts manufacturing company was examined. As an approach, the RCA model was applied, which, unlike traditional costing methods, distributes costs based on the principle of causality and details capacity utilisation.

Findings – Approximately 22% of idle capacity, which was hidden within product costs using traditional methods, was separated and made visible through the application of RCA. It was determined that the correct distribution of costs prevented unnecessary investments in capital preservation, thereby protecting financial capital and increasing profitability. In human resource transformation, it was seen that the workforce is not just an expense item but a manageable resource pool that can be planned efficiently.

Discussion – The findings show that RCA is not just a cost calculation tool but also provides a strategic basis for the effective management of financial and human capital, which are key components of Integrated Reporting. Making idle capacity visible provides a critical decision support mechanism for management in preventing resource waste and supporting the process of creating corporate value.

* Bu makale, birinci yazarın ikinci yazar danışmanlığında hazırladığı “Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Sermaye Öğeleri İle İlişkisi, Örnek Bir İşletme Uygulaması” başlıklı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

ETİK ONAY / ETHICAL APPROVAL: Bu çalışma, incelenen işletmeye ait ikincil muhasebe verileri üzerinden yürütülen bir vaka çalışması olup insan katılımcılardan veri toplanmadığından etik kurul onayı gerektirmemektedir.

Önerilen Atıf / Suggested Citation

Erdem, E., ve Kılıç, G. (2026). Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Sermaye Öğeleri İlişkisi, Örnek Bir İşletme Uygulaması, İşletme Araştırmaları Dergisi, 18 (3), 2467-2469.

1. GİRİŞ

Küreselleşme, teknolojik ilerlemeler ve yaşanan ekonomik krizler, işletmelerin faaliyet gösterdiği çevreyi köklü bir şekilde değiştirmiştir. Geleneksel finansal raporlama sisteminin, modern iş dünyasının karmaşıklığını ve şirketlerin değer yaratma süreçlerini tam olarak yansıtmada yetersiz kalması, kurumsal raporlamada yeni arayışları beraberinde getirmiştir. Özellikle 2008 küresel finans krizi, finansal tabloların işletmelerin risklerini ve gerçek değerini yansıtmada eksik kaldığını gözler önüne sermiş; bu durum, finansal olmayan bilgilerin de dahil edildiği bütüncül bir raporlama sistemine geçişi hızlandırmıştır. Bu ihtiyacın bir sonucu olarak ortaya çıkan entegre raporlama (IR), finansal ve finansal olmayan bilgilerin bağlantılı bir şekilde ele alınmasını ve değer yaratma sürecinin bütüncül olarak sunulmasını hedeflemektedir.

Kaynak Tüketim Muhasebesi'nin entegre raporlamadaki sermaye öğelerinin yönetimini geliştirmesinin temel nedeni, işletme kaynaklarının yalnızca parasal tutarlar üzerinden değil, kapasite, tüketim ilişkisi ve nedensellik bağı üzerinden izlenmesine olanak sağlamasıdır. Entegre raporlama yaklaşımı, işletmenin değer yaratma sürecini finansal, üretim, entelektüel, insan, sosyal ve doğal sermaye öğeleri üzerinden açıklamaktadır. Ancak bu sermaye öğelerinin etkin yönetilebilmesi için kaynakların hangi faaliyetlerde, ne ölçüde ve hangi verimlilik düzeyinde kullanıldığının ölçülebilir hale gelmesi gerekir. KTM bu noktada, kaynak havuzları, teorik ve pratik kapasite ayrımı, sabit-değişken maliyet sınıflandırması ve âtil kapasitenin görünür kılınması yoluyla entegre raporlamanın ihtiyaç duyduğu yönetsel bilgi altyapısını sağlamaktadır. Böylece sermaye öğeleri yalnızca raporlanan unsurlar olmaktan çıkmakta, karar alma süreçlerinde izlenebilen ve yönetilebilen stratejik kaynaklara dönüşmektedir.

Finansal sermaye ile maliyet muhasebesi arasındaki ilişki, özellikle kaynak temelli görüş ve değer yaratma yaklaşımı çerçevesinde açıklanabilir. Kaynak temelli görüşe göre işletmelerin sürdürülebilir rekabet avantajı, sahip oldukları kaynakları etkin, verimli ve stratejik biçimde kullanabilmelerine bağlıdır. Maliyet muhasebesi ise bu kaynakların tüketim düzeyini, maliyet yapısını ve verimlilik sonuçlarını ölçerek finansal sermayenin korunmasına ve geliştirilmesine katkı sağlar. Bu bağlamda KTM, maliyetleri nedensellik ilkesine göre ürünlere ve faaliyetlere yükleyerek finansal sermayenin yanlış fiyatlama, verimsiz kapasite kullanımı ve gereksiz yatırım kararları nedeniyle aşınmasını önler. Dolayısıyla maliyet muhasebesi, yalnızca ürün maliyetini hesaplayan teknik bir araç değil, finansal sermayenin etkin tahsisini ve sürdürülebilirliğini destekleyen stratejik bir yönetim mekanizması olarak değerlendirilebilir.

İnsan sermayesinin KTM aracılığıyla yönetilebilir hale gelmesi ise mevcut literatüre önemli bir katkı sunmaktadır. Literatürde insan sermayesi çoğunlukla çalışanların bilgi, beceri, deneyim ve yetkinlikleri üzerinden ele alınmakta; ancak bu sermaye öğesinin üretim sürecinde ne ölçüde kullanıldığı, ne kadarının âtil kaldığı ve hangi faaliyetlerde değer yarattığı çoğu zaman sayısal olarak ortaya konulamamaktadır. KTM, işgücünü yalnızca ücret veya gider kalemi olarak değil, kapasitesi ölçülebilen bir kaynak havuzu olarak değerlendirmektedir. Bu yaklaşım sayesinde insan sermayesinin üretime dönüşen kısmı ile âtil kalan kapasitesi ayrıştırılabilmekte; işgücü planlaması, performans değerlendirmesi ve eğitim ihtiyacı daha objektif verilere dayandırılabilir. Bu yönüyle çalışma, insan sermayesinin entegre raporlama kapsamında sadece nitel bir açıklama unsuru değil, KTM aracılığıyla nicel olarak izlenebilen ve yönetim kararlarına konu edilebilen stratejik bir sermaye öğesi olduğunu ortaya koyarak literatüre katkı sağlamaktadır.

Bu çalışmanın temel amacı, iş makineleri tasarlayıp üreten bir işletme örneği üzerinden Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM) yöntemini uygulamak ve elde edilen sonuçların Entegre Raporlama çerçevesinde Finansal ve İnsan Sermayesine olan katkısını ortaya koymaktır. Çalışma, KTM'nin maliyet yönetiminde sağladığı şeffaflığın, işletmelerin finansal sermayeyi koruma ve insan sermayesini daha verimli yönetme süreçlerine nasıl etki ettiğini irdelemeyi hedeflemektedir.

Çalışmada, Ankara'da faaliyet gösteren bir üretim işletmesinin 2024 yılı Aralık ayı verileri kullanılarak bir vaka analizi gerçekleştirilmiştir. İşletmenin üretim sürecindeki hammadde, işçilik, makine, enerji ve tesis giderleri analiz edilmiş; bu giderler kaynak havuzlarında toplanarak teorik ve pratik kapasite ayrımları yapılmıştır. Uygulama sonucunda, özellikle işçilik ve makine kaynaklarındaki âtil kapasite oranları tespit edilmiş ve bu verilerin finansal ve beşerî sermaye yönetimi üzerindeki etkileri analiz edilmiştir.

2. LİTERATÜR

Bu bölümde KTM yöntemi ile ilgili literatürde yapılan çalışmalara bulgularıyla birlikte yer verilmiştir.

Clinton ve Keys (2002) çalışmalarında kaynak tüketim muhasebesini, yeni nesil maliyet yönetim sistemi olarak literatüre tanıttıkları bu temel çalışma, maliyet yönetiminde başlangıç noktasını faaliyetlerden ziyade kaynaklara kaydırmaktadır. Makale, kapasite kullanımının doğru ölçümünü ve maliyetlerin kesin nedensellik ilkesine göre dağıtılmasını savunarak, işletmelere kaynak havuzları üzerinden detaylı bir yönetim muhasebesi çerçevesi sunmaktadır.

White (2009) çalışmasında KTM'yi dışsal finansal raporlamadan ziyade doğrudan yönetici odaklı bir yönetim muhasebesi yaklaşımı olarak tanımlayan makale, sistemin içsel operasyonel kararlara yönelik veri sağlama gücünü incelemektedir. FTM'nin kaynak yönetiminde bıraktığı boşlukları dolduran KTM'nin, âtil kapasiteyi ürün maliyetine yüklemeyip yönetsel bir dönem gideri olarak raporlayarak verimsizlikleri nasıl izole ettiği anlatılmaktadır.

Perkins ve Stovall (2011) makalelerinde, KTM'nin modern maliyet yönetim sistemleri ekosistemi içerisinde (özellikle FTM ve GPK karşısındaki) yerini ve uygunluğunu sorgulamaktadır. KTM'nin öncelikle kaynak havuzlarındaki etkileşimlere ve karşılıklı hizmet alışverişlerine odaklandığını belirten çalışma, miktar tabanlı modelleme sayesinde maliyet akışlarının nihai nesnelere atanmadan önce kaynak düzeyinde nasıl çözümlendiğini açıklamaktadır.

Zhang (2011) çalışmasında ise bir işletme uygulamasını temel alan bu araştırma, KTM'nin sadece nihai ürünlerin kaynakları tüketmesini değil, üretim tesisindeki kaynakların da birbirlerini tüketmesini (çapraz departman/hizmet tüketimi) nasıl modellediğine odaklanmaktadır. Miktar ve tutar bazında kesin bir nedensellik ilişkisi kurularak oluşturulan bu detaylı kaynak akış haritasının, işletmelere karar alma süreçlerinde yüksek doğrulukta maliyet verileri sunduğu belirtilmektedir.

Cengiz (2012) çalışmasında, KTM'yi geleneksel ve faaliyete dayalı maliyetleme yöntemlerinin (özellikle FTM'nin kaynak kapasitesi ölçümündeki) eksikliklerini gideren oldukça gelişmiş bir maliyetleme yaklaşımı olarak ele almaktadır. Makalede, maliyetlerin faaliyetlerden ziyade doğrudan kaynakların sunduğu kapasiteye odaklanılarak hesaplanmasının önemi vurgulanmakta; üretim sürecindeki verimsizliklerin ve atıl kapasite maliyetlerinin ayrıştırılarak ayrı bir dönem gideri şeklinde raporlanmasının, işletmelerin kârlılık analizlerine sağladığı stratejik avantajlar detaylandırılmaktadır.

Aktaş (2013) çalışmasında, Kaynak Tüketim Muhasebesi modern bir maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımı olarak literatüre tanıtılmakta; sistemin GPK ve FTM sistemlerinin güçlü yönlerini nasıl harmanladığı açıklanmaktadır. Makale, KTM'nin kaynak havuzları oluşturma, miktar tabanlı modelleme yapma ve maliyetleri doğrudan doğasına göre (sabit-değişken) ayırma gibi temel ilkelerini teorik bir çerçevede inceleyerek, âtil kapasitenin ürün maliyetlerine yansıtılmasının önüne geçip yöneticilere daha rasyonel ve şeffaf karar alma imkânı sunduğunu vurgulamaktadır.

Erkuş ve diğer., (2014) araştırmalarında, Kaynak Tüketim Muhasebesini; Geleneksel Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ve Hedef Maliyetleme gibi endüstride yaygın olarak kullanılan diğer sistemlerle karşılaştırmalı bir perspektifte incelemektedir. Makale, KTM'nin maliyetleri dağıtırken kullandığı katı nedensellik ilkesi, kaynakların birbirini tüketmesini hesaplayabilme yeteneği ve yöneticilere kapasite planlaması için sunduğu dinamik marjinal maliyet bilgilerinin, onu geleneksel sistemlerden ayıran en büyük üstünlükler olduğunu ortaya koymaktadır.

Kayıhan ve Tepeli (2016), KTM'nin teorik ve kavramsal altyapısını açıkladıktan sonra bu yeni tekniğin operasyonel işleyişini somut bir örnek olay (vaka) üzerinden adım adım göstermektedir. Çalışmada, teorik ile pratik kapasite ölçümlerinin sayısal olarak nasıl yapıldığı, makine ve işçilik gibi kaynakların birbirlerini ve üretim faaliyetlerini miktar tabanlı olarak nasıl tükettiği modellenmiş; uygulamanın sonucunda atıl kapasite maliyetlerinin ürün birim maliyetlerinden nasıl başarıyla arındırıldığı pratik bir şekilde örneklenmiştir.

Ozyapıcı ve Tanis (2016) çalışmalarında bir sağlık kuruluşu (hastane) üzerinden yaptıkları örnek olay uygulaması ile KTM'nin karmaşık hizmet maliyetlendirmesini nasıl iyileştirdiğini göstermektedir. Geleneksel sistemlerin kullanılmayan (âtil) kapasite maliyetlerini hastalara veya sunulan tıbbi hizmetlere yüklemesine karşın, KTM'nin bu maliyetleri izole ederek yapay maliyet şişkinliklerini engellediği ve departmanlar arası hizmet tüketimini şeffaflaştırdığı kanıtlanmaktadır.

Al-Qady ve El-Helbawy (2016) makalelerinde, hedef maliyetleme yaklaşımı ile KTM'nin entegrasyonunu incelemektedir. KTM'nin parasal değerlerden önce miktarsal verilere dayanan yapısının, değerlendirme oranları değişse bile tüketim miktarını sabit tuttuğu; bu özelliğin GPK ve FTM sistemlerinin avantajlarını birleştirerek yöneticilere dalgalanmalardan bağımsız bir operasyonel verimlilik izleme imkânı sunduğu ifade edilmektedir.

Elshahat (2016) çalışmasında, KTM'nin işletmelerde uygulanması sırasında karşılaşılan temel zorlukları ve sistemin önündeki engelleri tartışmaktadır. KTM'nin maliyetleri sabit ve değişken olarak kesin sınırlarla ayırıp âtlı kapasiteyi net bir şekilde belirleyerek yöneticilere gerçekçi maliyet verileri sağladığı belirtilirken, bu oldukça detaylı miktar tabanlı modellemenin pratikteki veri toplama ve uygulama zorluklarına dikkat çekilmektedir.

Liu ve Wang (2017) araştırmalarında, KTM yönteminin temel teorik prensiplerini ve uygulama adımlarını vaka çalışmaları üzerinden detaylandırmaktadır. Sistemin, kaynakların kapasitesini tanımlarken teorik, pratik ve âtlı kapasite ayırımını kesin bir şekilde yaptığı ve maliyetleri doğrudan ürünlere yüklemek yerine kaynak havuzları arasındaki etkileşimleri hesaba katarak dağıttığı operasyonel işleyiş açıklanmaktadır.

Yılmaz ve Ceran (2017) çalışmalarında, KTM'nin organizasyonel değişim yönetimi ve inovasyon süreçlerindeki destekleyici rolünü incelemektedir. KTM'nin dinamik, esnek ve değişimlere hızlı uyarlanabilir model yapısının, işletmelerin inovatif faaliyetlerinin gerektirdiği kaynak ihtiyaçlarını ve maliyetlerini şeffaf hale getirdiği, yöneticilerin bu yenilik süreçlerini daha disiplinli bir kapasite planlamasıyla yürütebildikleri ifade edilmektedir.

Kbelah ve diğer., (2019) makalelerinde, tekstil endüstrisinde işletmelerin rekabet avantajını artırmak için KTM kullanımını araştırmaktadır. Sistemin her kaynak havuzundaki maliyetleri sabit ve değişken olarak ayrıştırmasının, maliyetleri düşürerek rekabetçi fiyatlandırma stratejilerine olanak tanıdığı ve yüksek rekabet içeren bu sektördeki işletmelerin sürdürülebilir kârlılığını doğrudan desteklediği analiz edilmektedir.

Alkhafaji ve diğer., (2020) çalışmalarında, kaynak tüketim muhasebesi (KTM) ile müşteri kârlılık analizi arasındaki ilişkiyi bütüncül bir yaklaşımla ele almaktadır. Geleneksel maliyetleme yöntemlerinin aksine KTM'nin kullanılmasıyla, müşteri segmentlerinin faaliyet ve kaynak tüketimlerinin daha hassas bir şekilde ölçülebildiği ve dolayısıyla hangi müşterilerin işletme için gerçekte kârlı olduğunun net ve şeffaf bir şekilde ortaya konabildiği vurgulanmaktadır.

Kefe ve Tanış (2020) çalışmalarında, KTM'yi gerçek bir üretim işletmesinde fiili olarak uygulayarak sistemin pratik sonuçlarını ve yönetime sağladığı doğrudan katkıları ampirik olarak değerlendirmektedir. Araştırma kapsamında, üretim bandındaki tüm kaynak havuzlarının kapasiteleri detaylıca analiz edilmiş, geleneksel maliyetleme yöntemlerinde doğrudan ürün maliyetine eklenerek gizlenen âtlı kapasitenin KTM ile nasıl şeffaf ve ölçülebilir hale getirildiği kanıtlanmış ve bu durumun işletmenin maliyet kontrolü ile rekabetçi fiyatlandırma gücüne olan pozitif etkisi vurgulanmıştır.

Mustafa, Azimli ve Jaf (2022) çalışmalarında, işletmelerin sürdürülebilir kârlılık ve rekabetçi fiyatlandırma hedeflerine ulaşmasında KTM'nin yapısal rolüne odaklanmaktadır. KTM'nin maliyetleri dağıtırken keyfi dağıtım anahtarları yerine tamamen nedensellik ilişkisini kullanmasının ve âtlı kapasiteyi ürün maliyetlerinden arındırmasının, yöneticilere doğru marjinal maliyet bilgisi vererek fiyatlandırma kararlarını büyük ölçüde optimize ettiği savunulmaktadır.

Literatürdeki çalışmalar sonucunda bu çalışma kuramsal olarak öncelikle Kaynak Temelli Görüş ve Entegre Düşünce yaklaşımı ile ilişkilendirilebilir. Kaynak Temelli Görüş'e göre işletmelerin sürdürülebilir değer yaratma kapasitesi, sahip oldukları kaynakları etkin, verimli ve taklit edilmesi güç biçimde kullanabilmelerine bağlıdır (Barney, 1991). Entegre raporlamada ise benimsenen bütüncül değer yaratma süreci kapsamında KTM, kaynakların hangi faaliyetlerde, ne ölçüde tüketildiğini ve hangi kısmının âtlı kaldığını ortaya koyarak entegre raporlamanın ihtiyaç duyduğu ölçülebilir bilgi altyapısını sağlamaktadır. Böylece sermaye öğeleri yalnızca raporlanan unsurlar olmaktan çıkmakta, maliyet, kapasite ve verimlilik verileriyle yönetilebilir stratejik kaynaklara dönüşmektedir.

Çalışma ayrıca finansal sermaye açısından Vekalet Teorisi, insan sermayesi açısından ise Beşeri Sermaye Teorisi ile desteklenmektedir. Vekalet Teorisi, işletmelerde yöneticiler ile sermaye sağlayıcılar arasındaki bilgi

asimetrisi ve çıkar farklılıklarının yönetsel kararları etkileyebileceğini ortaya koymaktadır (Jensen ve Meckling, 1976). KTM'nin maliyetleri nedensellik ilkesine göre dağıtması ve âtil kapasiteyi görünür kılması, bu bilgi asimetrisini azaltarak finansal sermayenin daha rasyonel kullanılmasına katkı sağlamaktadır. Beşeri Sermaye Teorisi ise çalışanların bilgi, beceri ve deneyimlerinin işletme için yatırım niteliğinde olduğunu vurgulamaktadır (Becker, 1964). Bu açıdan KTM, işgücünü yalnızca bir ücret veya gider unsuru olarak değil, kapasitesi ölçülebilen ve planlanabilen bir kaynak havuzu olarak değerlendirmekte; insan sermayesinin üretim sürecindeki katkısının, âtil kapasitesinin ve verimlilik düzeyinin sayısal olarak izlenebileceğini göstererek mevcut literatüre yönetim muhasebesi temelli bir katkı sunmaktadır.

3. YÖNTEM VE BULGULAR

Yedek parça tasarlayıp üreten bir işletme için uygulanacak olan KTM yöntemi ile bu işletmeye uygulandığında elde edilecek sonuçların finansal ve beşerî sermayeye olan katkısı ortaya konulmaya çalışılacaktır. Özellikle KOBİ niteliği taşıyan işletmelerde de bu yöntemin uygulanabilirliğinin gösterilmesi amaçlandığı böyle bir işletme seçilmiştir.

Bu çalışmada örnek olay yönteminin tercih edilmesinin temel nedeni, KTM uygulamasının kaynak havuzları, faaliyetler, kapasite kullanımı ve sipariş maliyeti arasındaki nedensel ilişkileri işletme bağlamı içinde ayrıntılı biçimde incelemeyi gerektirmesidir. Örnek olay yöntemi, özellikle “nasıl” ve “neden” sorularının cevaplandığı, araştırılan olgunun gerçek yaşam bağlamından ayrıştırılmadığı çalışmalarda uygun bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir (Yin, 2018). Bu kapsamda incelenen işletme; iş makinelerine yönelik yedek parça tasarlayıp üretmesi, üretim sürecinde işçilik, makine, enerji, tesis ve danışmanlık gibi farklı kaynak havuzlarının bulunması, teorik ve pratik kapasite ayırımının yapılabilmesi ve sipariş bazlı maliyetleme yapısına sahip olması nedeniyle seçilmiştir. İşletmenin temsil gücü istatistiksel genellemeden değil, KTM'nin uygulanabilirliğini ve sermaye öğeleriyle ilişkisini açıklamaya elverişli analitik bir örnek sunmasından kaynaklanmaktadır.

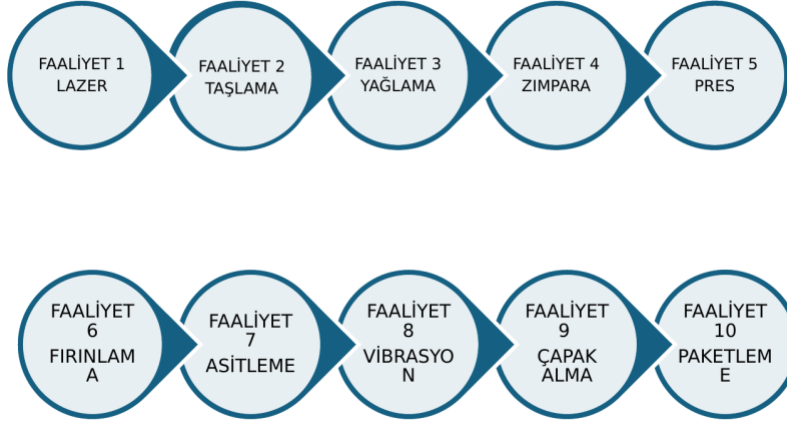
Tek bir siparişin analiz edilmesi ise KTM'nin sipariş maliyetleme sürecine nasıl uygulanabileceğini ayrıntılı ve izlenebilir biçimde göstermek amacıyla tercih edilmiştir. Çalışmanın amacı tüm siparişler için genellenebilir bir maliyet oranı üretmekten ziyade, kaynak tüketimi, âtil kapasite, sabit-değişken maliyet ayrımı ve nedensellik esaslı dağıtım mantığının finansal ve insan sermayesi üzerindeki etkisini ortaya koymaktır. Farklı siparişlerin analiz edilmesi durumunda kullanılan hammadde miktarı, işlem süresi, makine kullanımı ve fire oranına bağlı olarak maliyet tutarları değişebilecektir; ancak KTM'nin âtil kapasiteyi görünür kılması, maliyetleri kaynak tüketimine göre dağıtması ve yönetim kararlarına daha şeffaf veri sağlaması bakımından benzer sonuçlar üretmesi beklenmektedir. Bu yönüyle vaka analizi, araştırma sorularının cevaplanmasında yalnızca sayısal sonuçları değil, bu sonuçların ortaya çıktığı üretim ve maliyetleme sürecini de açıklama üstünlüğüne sahiptir (Eisenhardt, 1989; Yin, 2018).

Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM), maliyet yönetiminde kaynakların kullanımına ve kapasite yönetimine odaklanan, Alman maliyet muhasebesi (GPK) ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin (FTM) prensiplerini birleştiren kapsamlı bir yaklaşımdır. KTM yaklaşımının kullanılmasındaki ana nedenlerden birisi FTM'ye göre maliyetleri dağıtırken daha katı bir nedensellik ilkesi uygulamaktadır. Bu sayede bu yöntemin uygulanması ürünlere sadece fiilen kullandıkları kaynak kadar maliyet yüklenmesini sağlamaktadır. Ayrıca KTM yöntemi sadece ürünlerin kaynakları tüketmesini değil, üretim tesisindeki kaynakların da birbirini tüketmesini modelleyebilme yeteneğine sahiptir. Son KTM yaklaşımı âtil kapasiteyi görünür kılarak yönetimin gereksiz yatırımlar yapmasını engelleme olanağına sahiptir.

Uygulama için seçilen siparişte üretilecek olan ürün simit şeklinde yuvarlak sacdan yapılan bir üründür. Bu üründen 68 adet sipariş verilmiştir. Bu sipariş işletmenin Aralık ayında aldığı tek sipariş değildir. KTM yönteminin sipariş maliyete uygulanabilirliğini göstermek amacıyla tek sipariş seçilmiştir. Uygulama sonunda KTM ve sermaye öğelerinden en ilişkili olarak görülen finansal sermaye ve beşeri sermaye unsurları ile olan ilişkisi ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Tek bir sipariş üzerinden bu çalışmanın yapılması çalışmanın önemli kısıtlarındandır. Ayrıca çalışma işletmeye ait ikincil muhasebe verileri üzerinden yürütülen bir vaka çalışmasıdır. İnsan katılımcılardan bir veri toplanmadığı için etik kurul raporu zorunluluğu bulunmamaktadır.

Bu çalışma işletmenin 2024 yılı Aralık ayı verileri kullanılarak yapılmıştır. Aralık ayı sürecinde üretimi yapılan bütün ürünler için hammadde ve malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri tespit edilmiştir. İşletmenin üretim aşamaları Şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil 1. Üretim Aşamaları

Yukarıda belirtilen faaliyet süreçlerinin ardından işletme nihai ürüne ulaşmaktadır. Faaliyet 1 sırasında hammadde lazer makinesine yüklenmekte ve ilk kesim yapılmaktadır. Lazerden çıkan parçalar sırasıyla yukarıdaki Tablo 3’te gösterilen aşamaları takip ederek üretim tamamlanmaktadır.

Faaliyetler belirlendikten sonra KTM uygulama süreçleri planlanmıştır. Bu aşamada öncelikle üretim süreci için kullanılan kaynaklar tanımlanmıştır. Tanımlanan kaynaklar Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. İşletmenin kaynakları

Kaynaklar
Hammadde
İşçilik
Makine
Enerji
Tesis
Malzeme

Bir önceki aşamada tespit edilen kaynakların benzer niteliklerine göre gruplandırılması ve ortak bir kaynak etkeni kullanılarak dağıtılması gerekenlerin çeşitli faaliyetlere dağıtılmasını sağlamak amacıyla kaynak havuzları oluşturulmuştur. Kaynak havuzları Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. Kaynak havuzları ve kaynak etkenleri

Kaynak Havuzları	Kaynak Etkenleri
İşçilik	Direkt İşçilik Saati
Makine	Makine Çalışma Saati
Enerji	kWh
Tesis	Faydalanma Seviyesi
İletişim ve Danışmanlık	Tüketilen Süre

Sonrasında kaynak maliyetleri sabit ve değişken olarak iki gruba ayrılmaktadır. Bu maliyet unsurlarının toplamaları teorik ve pratik kapasiteye göre hesaplanmaktadır. Teorik kapasite işletmenin hiç durmadan çalışması sonucu ulaşabilecek üretim kapasitesini ifade ederken pratik kapasite ise gerçekte oluşan duruma göre gerçekleşen kapasiteyi ifade etmektedir.

Sonraki aşamada kaynak havuzundaki maliyetler belirlenerek faaliyetlere dağıtılmaktadır. Dağıtım sırasında Tablo 6'da belirlenen kaynak etkenleri kullanılarak bulunan oranlar kullanılmıştır. Faaliyet etkenleri ve tüketim miktarları temel alınarak, her bir faaliyetin toplam maliyetini ürünlere yüklemek için kullanılacak faaliyet maliyeti yükleme oranları belirlenir. Son olarak, belirlenen faaliyet maliyeti yükleme oranları kullanılarak faaliyetlerden gelen maliyetler, ürün birimlerine dağıtılır. Bu, her bir ürünün toplam maliyetini belirlemek için kullanılmaktadır.

KTM uygulaması için seçilen siparişte hammadde olarak 1500*3000*5 mm ölçülerinde siyah sac tabaka kullanılmaktadır. Bu tabaka sacdan istenilen üründen 68 adet üretilebilmektedir. Kesimden sonra sacın kalan kısmının hurda değeri söz konusudur. Hammadde girdi fiyatı, kalan hammaddenin hurda değeri ve maliyete direkt ilk madde malzeme olarak yüklenecek tutar aşağıdaki tabloda verilmiştir. Bu ürün için ürüne dahil olacak tekrar başka bir malzeme girişi yoktur. Tablo 3'te ilgili siparişe aktarılan hammadde miktar ve tutar olarak gösterilmiştir.

Tablo 3. Direkt ilk madde ve malzemenin maliyeti

	Ağırlık (Kg)	Tutarı
1 Adet Tabaka	128 Kg	4.068
68 Adet Parça Ağırlığı	72,148 Kg	2.292,953625
Yükleme Oranı	0,56365625	

Siparişin alındığı aralık ayındaki toplam işçilik ve diğer giderler Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4. Aralık ayı toplam giderler

Açıklama	Aralık Ayı Gideri
ŞUBE PERSONEL ÜCRET ÖDEMELERİ	649.315,68
ŞUBE PERSONEL YEMEK GİDERLERİ	50.393,00
ŞUBE PERSONEL TAŞIMA GİDERLERİ	2.381,00
ŞUBE DIŞARDAN TEMİZLİK GİD.	15.340,00
ŞUBE ALARM VE HABER ALMA GİDERLERİ	399,91
ŞUBE ZORUNLU TRAFİK SİGORTASI	10.995,00
ŞUBE SABİT HAT GİDERLERİ (TELEKOM)	585,75
ŞUBE MOBİL HAT GİDERLERİ (MOBİL)	4.254,45
ŞUBE KİRA GİDERLERİ	142.000,00
ŞUBE ELEKTRİK GİDERLERİ	60.733,20
ŞUBE SU GİDERLERİ	5.484,73
ŞUBE AİDAT GİDERLERİ	1.776,00
ŞUBE DOĞALGAZ / YAKIT GİDERLERİ/ ISITMA	2.114,17
ŞUBE MAKİNA BAKIM ONARIM GİDERLERİ	45.135,42
ŞUBE ISG DANIŞMANLIK GİDERLERİ (İŞ GÜV.)	2.080,00
ŞUBE KURUMSAL DANIŞMANLIK GİDERLERİ	58.333,34

Açıklama	Aralık Ayı Gideri
ŞUBE TAŞIT BAKIM ONARIM GİD.	19.900,00
ŞUBE AKARYAKIT GİDELERİ	6.150,62
ŞUBE MAKİNE AMORTİSMANLARI	136.000,00
TOPLAM	1.213.372,27

KTM yönteminin uygularken ilk adım kaynakların ve kaynak havuzlarının belirlenmesidir. Kaynak havuzları belirlenirken benzer özellik taşıyan kaynaklar bir araya getirilir. Daha önce bahsedildiği üzere kaynak havuzlarındaki maliyet sabit ve değişken olarak ayrılacaktır. Çıktı seviyesine göre değişkenler değişken olarak sınıflandırılmış, değişmeyenler ise sabit olarak sınıflandırılmıştır. Bu kriterlere göre oluşturulan kaynak havuzları ve giderleri Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5. Kaynak havuzlarında toplanan giderlerin sabit ve değişken olarak sınıflandırılması

Kaynak Havuz Türü	Giderler	Toplam Maliyet	Değişken Maliyet	Sabit Maliyet	Kaynak Etkenleri
İşçilik	İşçilik Gideri	649.315,68	649.315,68	-	İşçi Çalışma Süresi
	Yemek Giderleri	50.393,00	-	50.393,00	İşçi Çalışma Süresi
	Taşıma Giderleri	2.381,00	-	2.381,00	İşçi Çalışma Süresi
	Temizlik Giderleri	15.340,00	-	15.340,00	İşçi Çalışma Süresi
Toplam		717.429,68	649.315,68	68.114	
Makine	Makina Bakım Onarım Giderleri	45.135,42		45.135,42	Makine/Araç Çalışma Süresi
Makine	Amortisman Giderleri	136.000,00		136.000,00	
Toplam		181.135,42		181.135,42	
Enerji	Elektrik Giderleri	60.733,20	60.733,20		Makine/Araç Çalışma Süresi
Enerji	Doğalgaz / Yakıt Giderleri/ Isıtma	2.114,17	2.114,17		Makine/Araç Çalışma Süresi
Toplam		62.847,37	62.847,37		
Tesis	Kira Giderleri	142.000,00		142.000,00	İşçi Çalışma Süresi
	Aidat Giderleri	1.776,00		1.776,00	İşçi Çalışma Süresi
	Su Giderleri	5.484,73		5.484,73	İşçi Çalışma Süresi
Toplam		149.260,73		149.260,73	İşçi Çalışma Süresi
İletişim ve Danışmanlık	ISG Danışmanlık Giderleri (İş Güv.)	2.080,00		2.080,00	İşçi Çalışma Süresi

Kaynak Havuz Türü	Giderler	Toplam Maliyet	Değişken Maliyet	Sabit Maliyet	Kaynak Etkenleri
	Kurumsal Danışmanlık Giderleri	58.333,34		58.333,34	İşçi Çalışma Süresi
	Sabit Hat Giderleri (Telekom)	585,75		585,75	İşçi Çalışma Süresi
	Mobil Hat Giderleri (Mobil)	4.254,45		4.254,45	İşçi Çalışma Süresi
	Alarm ve Haber Alma Giderleri	399,91		399,91	İşçi Çalışma Süresi
Toplam		65.653,45		65.653,45	İşçi Çalışma Süresi

İşletmenin üretim tesisindeki kaynaklar İşçilik, Makine, Enerji, Tesis ve İletişim ve Danışmanlık olarak belirlenmiştir. İşletmenin sınıflandırmasına göre Tablo 5'te verilen giderler kaynak havuzlarına dağıtılmış ve sabit ve değişken olarak ayrılmıştır. Kaynak havuzlarında toplanan bu giderler kaynak etkenleri kullanılarak faaliyetlere dağıtılacaktır. Makine bakım onarım giderleri 6 aylık periyotlarda sabit şekilde yapılmaktadır. 2024 yılı Aralık ayında herhangi bir arıza çıkmadığı için gider, sabit gider olarak sınıflandırılmıştır. Enerji gideri havuzun bulunan giderin tamamı değişken olarak sınıflandırılmıştır. Bunun nedeni, üretim yapılmadığı zaman tüketilen elektrik miktarının oldukça düşük olması ve sabit olarak sınıflandırılacak kısmının hesaplanmasının mümkün olmamasıdır.

İşçilerin günlük 9 saat mesaieleri bulunmaktadır. Bu mesainin içinde 1 saat yemek molası ve öğleden önce 30 dakika ve öğleden sonra 30 dakika olmak üzere dinlenme molaları bulunmaktadır. Teorik kapasitede 1 işçi 9 saat çalışıyor görünürken pratik kapasitede 7 saat çalışmaktadır. Aralık ayında işçiler 26 gün çalışmıştır. İşletmenin üretim departmanında toplam 8 personel ve 2 usta başı çalışmaktadır. Aralık ayında herhangi bir arıza veya bakım nedeniyle bu siparişte bir aksama olmamıştır. Bu bilgilere göre işçilik kaynak havuzunda biriken giderlerin faaliyetlere dağıtılırken kullanılması gereken oranlar Tablo 6'daki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 6. İşçilik kaynak havuzu dağıtım oranları

Faaliyetler	İşçi Sayısı	Teorik Kapasite	Toplam Teorik Kapasite	Toplam Teorik Kapasite Faaliyetlerin Oranı	Pratik Kapasite	Toplam Pratik Kapasite	Toplam Pratik Kapasite Faaliyetlerin Oranı
F1	2	26*9=234	468	468/2.340=0,20	26*7=182	364	364/2.340=0,1555
F2, F3 ve F4	2	26*9=234	468	468/2.340=0,20	26*7=182	364	364/2.340=0,1555
F5	1	26*9=234	234	234/2.340=0,10	26*7=182	182	182/2.340=0,0778
F6, F7 ve F8	3	26*9=234	702	702/2.340=0,30	26*7=182	546	702/2.340=0,2334
F9	1	26*9=234	234	234/2.340=0,10	26*7=182	182	234/2.340=0,0778
F10	1	26*9=234	234	234/2.340=0,10	26*7=182	182	234/2.340=0,0778
Toplam	10	234	2.340	1	182	1.820	0,7778

Tablo 6'da görüldüğü gibi her bir faaliyette çalışan kişi sayıları verilmiş ve üçüncü sütunda 1 işçi için teorik kapasite hesaplanmıştır. Dördüncü sütunda ise bir işçi için hesaplanan teorik kapasite o faaliyetteki işçi sayısı ile çarpılmıştır. Beşinci sütunda ise mola ve dinlenme saatleri düşülerek pratik kapasite verileri aylık ve bir işçi olarak hesaplanmış, altıncı sütunda da ilgili faaliyette kaç işçi var ise çarpılarak toplam çalışma saatleri hesaplanmıştır.

İşletmeden alınan bilgilere göre ilgili siparişte faaliyetler bazında harcanan çalışma saati Tablo 7'de verilmiştir.

Tablo 7. İlgili sipariş işçilik saatleri

Faaliyetler	Toplam Teorik Kapasite	Toplam Pratik Kapasite	İlgili Sipariş için Çalışılan Süre	Toplam Teorik İşçilik Bazında Oran	Toplam Pratik İşçilik Bazında Oran (DM)	Toplam Pratik İşçilik Bazında Oran (SM)
F1	468	364	48	0,2	0,2	0,1555
F2, F3 ve F4	468	364	48	0,2	0,2	0,1555
F5	234	182	16	0,1	0,1	0,0778
F6, F7 ve F8	702	546	36	0,3	0,3	0,2334
F9	234	182	16	0,1	0,1	0,0778
F10	234	182	4	0,1	0,1	0,0778
Toplam	2.340	1.820	168	1	1	0,7778

Tablo 8’de görüldüğü üzere her bir faaliyet ve faaliyet kümesinde ilgili sipariş için aralık ayında harcanan ortalama işçilik saatleri üzerinden hem değişken maliyet dağıtım oranları hem de sabit maliyet dağıtım oranları tespit edilmiştir.

Tablo 8. Pratik kapasite bazında işçilik saatlerine göre dağıtım oranları

Faaliyetler	İlgili Sipariş için Çalışılan Süre/Toplam Teorik Süre	Toplam Pratik İşçilik Bazında Oran (DM)	Toplam Pratik İşçilik Bazında Oran (SM)
F1	48/468=0,1026	48/468=0,1026	48/364=0,1319
F2, F3 ve F4	48/468=0,1026	48/468=0,1026	48/364=0,1319
F5	16/234=0,0684	16/234=0,0684	16/182=0,0880
F6, F7 ve F8	36/702=0,0513	36/702=0,0513	36/546=0,0659
F9	16/234=0,0684	16/234=0,0684	16/182=0,0880
F10	4/234=0,0171	4/234=0,0171	4/182=0,0220

KTM yönteminin uygulanması ile ilgili ele alınan siparişte 6 adet makine kullanılmıştır. Makinelerin bakımı aylık olarak yapılmaktadır. Makinelerin tükettiği yağ gibi endirekt malzemeler hesaplama ve dağıtım zorluğu nedeniyle hesaplama da dahil edilmemiştir. Ayrıca bu siparişin üretiminde araç ile ilgili bir kullanım olmadığı için araç bakım giderleri ve zorunlu sigorta giderleri hesaplama da dahil edilmemiştir. Makinelerin teorik çalışma saatleri 9 olup pratik kapasitede kurulum süreleri de dikkate alındığında günlük ortalama 6 saat çalışmaktadır. Tablo 9’da teorik ve pratik kapasitelerde makine çalışma saatleri verilmiştir.

Tablo 9. Makine çalışma saatleri

Faaliyetler	Makine Sayısı	Teorik Kapasitede Makine Çalışma Süresi	Pratik Kapasitede Makine Çalışma Süresi
F1	1	26*9*1=234	26*7*1=182
F2, F3 ve F4	2	26*9*2=468	26*7*2=364
F5	1	26*9*1=234	26*7*1=182
F6, F7 ve F8	2	26*9*2=468	26*7*2=364
F9	0	0	
F10	0	0	
Toplam	6	1.404	1.092

Tablo 10’da ise makinelerin her bir faaliyet ve faaliyet grubu içinde dağıtım oranları tespit edilmiştir.

Tablo 10. Makine çalışma süresi dağıtım oranları

Faaliyetler	Makine Sayısı	Teorik Kapasitede Makine Çalışma Süresi	Teorik Kapasitede Makine Çalışma Süresi Dağıtım Oranı	Pratik Kapasitede Makine Çalışma Süresi	Pratik Kapasitede Makine Çalışma Süresi Dağıtım Oranı
F1	1	26*9*1=234	234/1.404=0,1667	26*7*1=182	182/1.404=0,1296
F2, F3 ve F4	2	26*9*2=468	468/1.404=0,3333	26*7*2=364	364/1.404=0,2593
F5	1	26*9*1=234	234/1.404=0,1667	26*7*1=182	182/1.404=0,1296
F6, F7 ve F8	2	26*9*2=468	468/1.404=0,3333	26*7*2=364	364/1.404=0,2593
F9	0	0	0		
F10	0	0	0		
Toplam	6	1.404	1	1.092	0,7778

Uygulamada öncelikle işçilik gider havuzunda biriken giderler daha önce tespit edilen değişken maliyet oranlarıyla faaliyetlere Tablo 11'deki gibi dağıtılmıştır. Daha sonrasında yine Tablo 11'de görüldüğü faaliyet aldığı paydan ilgili siparişin aldığı paya yine daha önce tespit edilen dağıtım oranları ile pay verilmiştir.

Tablo 11. İşçilik kaynak havuzu değişken maliyetlerin dağıtımı

Faaliyetler	Toplam Teorik Kapasite	Toplam Pratik İşçilik Bazında Oran	Faaliyetlere Dağıtılan Giderler	İlgili Sipariş için Çalışılan Süre	İlgili Siparişin Faaliyet İçinde Aldığı Oran	İşçilik Gideri
F1	468	0, 1555	649.315,68*0,1555 =100.968,59	48	48/468=0,1025	10.349,28
F2, F3 ve F4	468	0, 1555	649.315,68*0,1555 =100.968,59	48	48/468=0,1025	10.349,28
F5	234	0, 0778	649.315,68*0,0778 =50.484,29	16	16/234=0,0683	3.448,08
F6, F7 ve F8	702	0, 2334	649.315,68*0,2334 =151.452,88	36	36/702=0,0513	7.769,53
F9	234	0, 0778	649.315,68*0,0778 =50.484,29	16	16/234=0,0683	3.448,08
F10	234	0, 0778	649.315,68*0,0778 =50.484,29	4	16/234=0,0171	863,28
Toplam	2.340	0,7778	504.842,93	168		36.227,53

Tablo 12'de ise işçilik gider havuzunda biriken sabit maliyetler daha önce tespit edilen dağıtım oranları ile önce faaliyetlere daha sonra da faaliyet içinde gerçekleşen ilgili siparişe dağıtılmıştır.

Tablo 12. İşçilik kaynak havuzu sabit maliyetlerin dağıtımı

Faaliyetler	Toplam Teorik Kapasite	Toplam Pratik İşçilik Bazında Oran	Faaliyetlere Dağıtılan Giderler	İlgili Sipariş için Çalışılan Süre	İlgili Siparişin Faaliyet İçinde Aldığı Oran	İşçilik Gideri
F1	468	0, 1555	68.114*0,1555 =10.591,73	48	48/364=0,1319	1.397,04
F2, F3 ve F4	468	0, 1555	68.114*0,1555 =10.591,73	48	48/364=0,1319	1.397,04
F5	234	0, 0778	68.114*0,0778 =5.295,86	16	16/182=0,0880	466,03
F6, F7 ve F8	702	0, 2334	68.114*0,2334 =15.897,81	36	36/546=0,0659	1.047,66

Faaliyetler	Toplam Teorik Kapasite	Toplam Pratik İşçilik Bazında Oran	Faaliyetlere Dağıtılan Giderler	İlgili Sipariş için Çalışılan Süre	İlgili Siparişin Faaliyet İçinde Aldığı Oran	İşçilik Gideri
F9	234	0,0778	68.114*0,0778 =5.295,86	16	16/182=0,0880	466,03
F10	234	0,0778	68.114*0,0778 =5.295,86	4	4/182=0,0220	116,50
Toplam	2.340	0,7778	52.968,85	168		4.890,30

İşçilik gider havuzunun dağıtımı tamamlandıktan sonra makine gider havuzunun dağıtımına geçilmiştir. Tablo 13'te görüldüğü üzere makine gider havuzunda toplanan sabit giderler önce daha önce tespit edilen oranlar ile faaliyetlere daha sonrasında da ilgili siparişte çalışılan süreye göre belirlenen oranlarla siparişe dağıtılmıştır.

Tablo 13. Makine kaynak havuzu sabit maliyetlerin dağıtımı

Faaliyetler	Toplam Teorik Kapasite	Pratik Kapasitede Makine Çalışma Süresi Dağıtım Oranı	Faaliyetlere Dağıtılan Giderler	İlgili Sipariş için Makine Çalışma Süresi	İlgili Siparişin Faaliyet İçinde Aldığı Oran	İlgili Siparişe Dağıtılan Makine Gideri
F1	234	0,1296	181.135,42*0,1296 =23.475,15	12	12/182=0,0659	1.547,01
F2, F3 ve F4	468	0,2593	181.135,42*0,2593 =46.968,41	26	26/364=0,0714	3.353,54
F5	234	0,1296	181.135,42*0,1296 =23.475,15	12	12/182=0,0659	1.547,01
F6, F7 ve F8	468	0,2593	181.135,42*0,2593 =46.968,41	26	26/364=0,0714	3.353,54
F9	0	0	0	0	0	0
F10	0	0	0	0	0	0
Toplam	1.404	0,7778	140.887,12	76		9.801,10

Makine gider havuzunda değişken maliyet olarak değerlendirilen bir gider olmamıştır. Enerji gider havuzunun dağıtımında ise öncelikle makinelerin tükettiği saatlik elektrik miktarı verisi kWh olarak işletmeden alınmıştır. Tablo 14'te görüldüğü üzere teorik ve pratik kapasitede toplam harcanan kWh verileri hesaplanmıştır.

Tablo 14. Makinelerin tükettiği elektrik miktarları

Faaliyetler	Makine Sayısı	Makinelerin Toplam Çalışma Saati Teorik/Pratik	Makinenin kWh Tüketimi	Teorik Kapasitede Makinelerin Toplam kWh Tüketimi	Pratik Kapasitede Makinelerin Toplam kWh Tüketimi
F1	1	234/182	37,8	8.845,2	6.879,6
F2, F3 ve F4	2	468/364	15	7.020	5.460
F5	1	234/182	5	1.170	910
F6, F7 ve F8	2	468/364	15	7.020	5.460
F9	0				
F10	0				
Toplam	6	1.404/1.092		24.055,2	18.709,6

Tablo 14'te hesaplanan verilere göre makinelerin harcadığı toplam elektrik gideri Tablo 15'te tespit edilmiştir. Yine Tablo 15'te görüleceği üzere pratik kapasitedeki elektrik gideri faaliyetlere dağıtılmıştır.

Tablo 15. Makinelerin Tükettiği Elektrik Tutarlarının Faaliyetlere Dağıtımı

Faaliyetler	Makine Sayısı	Teorik Kapasitede Toplam Elektrik Gideri	Pratik Kapasitede Toplam Elektrik Gideri
F1	1	8.845,2*2,83=25.031,916	68.076,216*0,1296= 8.822,67
F2, F3 ve F4	2	7.020*2,83=19.866,6	68.076,216*0,2593= 17.652,16
F5	1	1.170*2,83=3.311,1	68.076,216*0,1296= 8.822,67
F6, F7 ve F8	2	7.020*2,83=19.866,6	68.076,216*0,2593= 17.652,16
F9	0		0
F10	0		0
Toplam	6	68.076,216	52.949,66

Tablo 15'te faaliyetlere dağıtılan gider Tablo 16'da ilgili sipariş bazın faaliyetlere dağıtım oranı tespit edilerek dağıtılmıştır. Bu hesaplama yapılırken Tablo 11'de yer alan dağıtım oranları kullanılmıştır.

Tablo 16. Elektrik giderlerinin ilgili siparişe dağıtımı

Faaliyetler	Makine Sayısı	İlgili Siparişin Faaliyet İçinde Aldığı Oran	Pratik Kapasitede Toplam Elektrik Gideri
F1	1	12/234=0,0512	8.822,67*0,0512= 451,72
F2, F3 ve F4	2	26/468=0,0555	17.652,16*0,0555= 979,69
F5	1	12/234=0,0512	8.822,67*0,0512= 451,72
F6, F7 ve F8	2	26/468=0,0555	17.652,16*0,0555= 979,69
F9	0	0	0
F10	0	0	0
Toplam	6		2.862,82

Enerji gideri havuzun yer alan bir diğer gider ise Doğalgaz / Yakıt / Isıtma giderleridir. Bu giderlerin dağıtımında işçilik saati dağıtım anahtarı olarak kullanılmıştır. Tablo 17'de bu giderler önce faaliyetlere daha sonra da ilgili siparişe dağıtılmıştır.

Tablo 17. Doğalgaz / Yakıt / Isıtma giderlerinin faaliyetlere ve ilgili siparişe dağıtımı

Faaliyetler	Toplam Teorik Kapasite	Toplam Pratik İşçilik Bazında Oran	Faaliyetlere Dağıtılan Giderler	İlgili Sipariş için Çalışılan Süre	İlgili Siparişin Faaliyet İçinde Aldığı Oran	Doğalgaz / Yakıt / Isıtma Gideri
F1	468	0, 1555	2.114,17*0,1555 =328,75	48	48/468=0,1025	33,70
F2, F3 ve F4	468	0, 1555	2.114,17*0,1555 =328,75	48	48/468=0,1025	33,70
F5	234	0, 0778	2.114,17*0,0778 =164,48	16	16/234=0,0683	11,23
F6, F7 ve F8	702	0, 2334	2.114,17*0,2334 =493,45	36	36/702=0,0513	25,31
F9	234	0, 0778	2.114,17*0,0778 =164,48	16	16/234=0,0683	11,23
F10	234	0, 0778	2.114,17*0,0778 =164,48	4	4/234=0,0171	2,81
Toplam	2.340	0,7778	1.644,39	168		117,98

Tablo 18’de ise tesis gider havuzunda biriken giderleri dağıtmak için dağıtım oranları belirlenmiştir. Tesis gider havuzundan faaliyetlere giderler yüklenirken işçilik süresi esas alınarak yükleme işlemi yapılmıştır. Yine Tablo 18’de ise faaliyetlere dağıtılan giderler ilgili siparişe yine pratik kapasitede işçilik saatleri esas alınarak dağıtılmıştır.

Tablo 18. Tesis giderlerinin faaliyetlere ve ilgili siparişe dağıtımı

Faaliyetler	Toplam Teorik Kapasite	Toplam Pratik İşçilik Bazında Oran	Faaliyetlere Dağıtılan Giderler	İlgili Sipariş için Çalışılan Süre	İlgili Siparişin Faaliyet İçinde Aldığı Oran	Tesis Gideri
F1	468	0, 1555	149.260,73*0,1555 =23.210,04	48	48/364=0,1319	3.061,40
F2, F3 ve F4	468	0, 1555	149.260,73*0,1555 =23.210,04	48	48/364=0,1319	3.061,40
F5	234	0, 0778	149.260,73*0,0778 =11.612,48	16	16/182=0,0880	1.021,89
F6, F7 ve F8	702	0, 2334	149.260,73*0,2334 =34.837,45	36	36/546=0,0659	2.296,97
F9	234	0, 0778	149.260,73*0,0778 =11.612,48	16	16/182=0,0880	1.021,89
F10	234	0, 0778	149.260,73*0,0778 =11.612,48	4	4/182=0,0220	255,47
Toplam	2.340	0,7778	116.154,97	168		10.719,02

Tablo 19’da ise iletişim ve danışmanlık gider havuzunda biriken giderleri dağıtmak için dağıtım oranları belirlenmiştir. İletişim ve danışmanlık gider havuzundan faaliyetlere giderler yüklenirken işçilik süresi esas alınarak yükleme işlemi yapılmıştır. Yine Tablo 19’da ise faaliyetlere dağıtılan giderler ilgili siparişe yine pratik kapasitede işçilik saatleri esas alınarak dağıtılmıştır.

Tablo 19. İletişim ve danışmanlık giderlerinin faaliyetlere ve ilgili siparişe dağıtımı

Faaliyetler	Toplam Teorik Kapasite	Toplam Pratik İşçilik Bazında Oran	Faaliyetlere Dağıtılan Giderler	İlgili Sipariş için Çalışılan Süre	İlgili Siparişin Faaliyet İçinde Aldığı Oran	İletişim ve Danışmanlık Gideri
F1	468	0, 1555	65.653,45*0,1555 =10.209,11	48	48/364=0,1319	1.346,58
F2, F3 ve F4	468	0, 1555	65.653,45*0,1555 =10.209,11	48	48/364=0,1319	1.346,58
F5	234	0, 0778	65.653,45*0,0778 =5.107,84	16	16/182=0,0880	449,49
F6, F7 ve F8	702	0, 2334	65.653,45*0,2334 =15.323,52	36	36/546=0,0659	1.009,82
F9	234	0, 0778	65.653,45*0,0778 =5.107,84	16	16/182=0,0880	449,49
F10	234	0, 0778	65.653,45*0,0778 =5.107,84	4	4/182=0,0220	112,37
Toplam	2.340	0,7778		168		4.714,33

Belirlenen gider havuzların biriken giderlerin tamamı önce faaliyetlere daha sonra da ilgili siparişe dağıtılarak KTM yöntemiyle Tablo 20’de gösterildiği gibi ilgili siparişin toplam maliyeti tespit edilmiştir.

Tablo 20. İlgili sipariş için faaliyetlerde biriken toplam gider

Faaliyetler	İlk Madde ve Malzeme	İşçilik (SM)	İşçilik (DM)	Makine (SM)	Enerji (DM)	Tesis (SM)	İletişim ve Danışmanlık (SM)
F1	2.292,95	1.397,04	10.349,28	1.547,01	485,42	3.061,40	1.346,58
F2, F3 ve F4	0	1.397,04	10.349,28	3.353,54	1.013,39	3.061,40	1.346,58
F5	0	466,03	3.448,08	1.547,01	462,95	1.021,89	449,49
F6, F7 ve F8	0	1.047,66	7.769,53	3.353,54	1.005	2.296,97	1.009,82
F9	0	466,03	3.448,08	0	11,23	1.021,89	449,49
F10	0	116,50	863,28	0	2,81	255,47	112,37
Toplam	2.292,95	4.890,30	36.227,53	9.801,10	2.980,80	10.719,02	4.714,33

Siparişin toplam maliyeti 71.629,03 TL olarak tespit edilmiştir. Toplam siparişte 68 adet ürün üretilmiş olup birim maliyeti ise 1.053,37 TL olarak tespit edilmiştir. Tablolar ve giderler incelendiğinde teorik ve pratik kapasite arasındaki farktan kaynaklanan %22 civarında bir âtlı kapasite hemen tespit edilebilmektedir. Bu âtlı kapasite ayrı bir maliyet olarak kayıtlara alınmazken doğrudan üretilen ürünlerin maliyetlerine yansımaktadır.

İlk madde ve malzeme giderlerinde ise üretilen ürünün yapısında kaynaklı yüksek bir fire mevcuttur. Bu fire işletmede doğrudan ürünün maliyetine verildiği tespit edilmiştir. Bu fire aslında ürünün bir maliyeti değil ayrıca gider yazılacak bir gider kalemidir.

İşçilik giderlerinde ise siparişe harcanan süre net olarak tespit edilerek siparişe gider dağıtımı yapılmıştır. Tablo 20'ye bakıldığında toplam maliyetler içerisinde en yüksek maliyetin de işçilik olduğu görülmektedir. Dolayısıyla işçilikten kaynaklanan âtlı kapasite özellikle net bir şekilde hesap edilmelidir. Bu çalışmanın kısıtlarından birisi faaliyetlerde gerçekleşen tek bir siparişi örnek olay olarak kullanılmasıdır. Tüm siparişler dahil edilerek işçilik giderleri açısından gerçek âtlı kapasite tespit edilip daha sağlıklı yorumlar yapılabilir.

Bu sonuçların entegre raporlama çerçevesinde finansal sermayeye etkisine baktığımızda, finansal sermayenin daha verimli yönetilmesi ve korunması açısından üç bakış açısından yorumlanabilir. Bunlardan ilki sermaye yatırımlarının optimizasyonudur. Çalışmadaki uygulama, KTM'nin "âtlı kapasiteyi" ürün maliyetlerinden ayırarak görünür kıldığını göstermiştir. Geleneksel yöntemlerde bu maliyetler gizlenirken, KTM sayesinde işletme, yeni bir makine veya teçhizat yatırımı yapmadan önce mevcut âtlı kapasiteyi kullanabileceğini fark eder. Bu durum, finansal sermayenin gereksiz sabit kıymet yatırımlarına harcanmasını önler ve nakit akışını koruyarak finansal sermayeyi güçlendirir.

İkinci bakış açısı ise doğru maliyetleme ve özsermaye kârlılığıdır. Uygulama sonucunda maliyetler "sabit" ve "değişken" olarak kesin bir şekilde ayrıştırılmış ve nedensellik ilkesi gereği ürünlere sadece kullandıkları kaynak kadar maliyet yüklenmiştir. Bu sayede, kârlı olmayan ürünlerin kârlı ürünler tarafından sübvansede edilmesi engellenmiştir. Gerçek maliyetler üzerinden yapılan fiyatlandırma stratejileri, brüt kâr marjlarını artırarak işletmenin dağıtılabilir kârlarını ve dolayısıyla özsermayesini büyütmektedir.

Üçüncü bakış açısına ise operasyonel risk yönetimi ve finansal sürdürülebilirliktir. KTM uygulaması, kaynakların teorik ve pratik kapasiteleri arasındaki farkı analiz ederek bütçeleme daha gerçekçi yapılmasını sağlamıştır. Statik veriler yerine dinamik tüketim oranlarına dayalı bütçeler, işletme sermayesi ihtiyacının doğru tahmin edilmesine ve likidite risklerinin azaltılmasına yardımcı olur. Bu da finansal sermayenin sürdürülebilirliğini destekler.

İnsan sermaye ögesine göre baktığımızda ise çalışmadaki sonuçlar, insan sermayesinin bir maliyet unsuru olmaktan çıkıp yönetilebilir bir stratejik varlığa dönüşmesini desteklemektedir. KTM uygulamasının insan sermayesine olan etkisi de yine üç bakış açısı ile değerlendirilebilir. Birinci bakış açısı âtlı işgücü kapasitesinin görünür kılınmasıdır. Çalışmadaki uygulama, işçilik maliyetlerini sadece bir gider kalemi olarak değil, bir kaynak havuzu olarak ele almıştır. Sonuçlar, işgücünün ne kadarının fiilen üretime dönüştüğünü ve ne kadarının âtlı kaldığını matematiksel olarak ortaya koymuştur. Bu veri, yöneticilerin insan sermayesini daha

verimli alanlara kaydırmasına olanak tanımaktadır. Âtıl zamanın bir maliyet değil, değerlendirilmeyi bekleyen bir fırsat kapasitesi olarak görülmesini sağlamaktadır.

İkinci katkısı ise adil performans değerlendirmesi ve motivasyondur. KTM'nin nedensellik ilkesi, departmanlar arası maliyet yüklemelerinin daha adil yapılmasını sağlamıştır. Çalışanlar ve yöneticiler, sadece kendi kontrol edebildikleri maliyetlerden sorumlu tutuldukları için performans değerlendirmeleri daha objektif hale gelmektedir. Bu durum, çalışan motivasyonunu artırarak insan sermayesinin kuruma olan bağlılığını ve katkısını güçlendirir.

Üçüncü katkı ise stratejik insan kaynakları planlamasının daha etkin yapılmasıdır. Uygulama sonuçları, teorik ve pratik kapasite analizleri sayesinde gelecekteki işgücü ihtiyacının doğru tahmin edilmesine olanak tanımıştır. Gereğinden fazla istihdam veya yetersiz işgücü gibi sorunların önüne geçilerek, insan sermayesi yatırımlarının (işe alım, eğitim vb.) stratejik hedeflerle uyumlu hale getirilmesine katkı sağlamaktadır.

4. SONUÇ VE TARTIŞMA

Bu çalışma, modern işletmecilik anlayışının bir gereği olarak önem kazanan Entegre Raporlama yaklaşımı ile stratejik bir yönetim muhasebesi aracı olan Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM) arasındaki ilişkiyi, iş makineleri tasarlayıp üreten bir işletme örneği üzerinden incelemiştir. İşletmenin 2024 yılı Aralık ayı verileri kullanılarak gerçekleştirilen uygulama neticesinde, KTM yönteminin özellikle finansal ve insan sermayesinin yönetimine sağladığı katkılar somut verilerle ortaya konulmuştur.

Uygulama sürecinde elde edilen bulgulardan biri, teorik ve pratik kapasite arasındaki farkın analiz edilmesiyle ortaya çıkan yaklaşık %22 oranındaki âtıl kapasitedir. Geleneksel maliyetleme yöntemlerinde genellikle ürün maliyetleri içerisine gizlenen bu kapasite kaybı, KTM yöntemi sayesinde ayrıştırılarak görünür hale getirilmiştir. Bu ayrıştırma sayesinde işletme yönetimi, yeni bir makine veya teçhizat yatırımı kararı almadan önce mevcut âtıl kapasiteyi değerlendirme fırsatı bulmuş, böylece finansal sermayenin gereksiz sabit kıymet yatırımlarına harcanmasının önüne geçilerek nakit akışının korunması sağlanmıştır. Ayrıca hammadde kullanımında tespit edilen yüksek fire oranının doğrudan ürün maliyetine yansıtılmak yerine ayrı bir gider kalemi olarak izlenmesi gerektiği belirlenmiş, bu da maliyet yönetiminde şeffaflığı artırmıştır.

Finansal sermaye açısından bakıldığında, maliyetlerin sabit ve değişken olarak kesin bir şekilde ayrıştırılması ve nedensellik ilkesi gereği ürünlere sadece kullandıkları kaynak kadar maliyet yüklenmesi, çapraz sübvansiyon riskini ortadan kaldırmıştır. Kârlı olmayan ürünlerin kârlı ürünler tarafından finanse edilmesinin engellenmesi, gerçek maliyetler üzerinden yapılan fiyatlandırma stratejilerini mümkün kılmış ve bu durum işletmenin özsermaye kârlılığını artırıcı bir etki yaratmıştır. Buna ek olarak, statik veriler yerine dinamik tüketim oranlarına dayalı bütçeleme yapılması, işletme sermayesi ihtiyacının daha doğru tahmin edilmesine ve likidite risklerinin azaltılarak finansal sürdürülebilirliğin desteklenmesine olanak tanımıştır.

Çalışmada toplam maliyetler içinde en yüksek paya sahip olduğu tespit edilen işçilik giderlerinin yönetimi, insan sermayesi bağlamında değerlendirildiğinde stratejik sonuçlar doğurmuştur. İşgücünün sadece bir gider kalemi olarak değil, bir kaynak havuzu olarak ele alınması, ne kadarının üretime dönüştüğünün ve ne kadarının âtıl kaldığının matematiksel olarak kanıtlanmasını sağlamıştır. Bu veri, insan kaynağının âtıl zamanının bir maliyet değil, değerlendirilmeyi bekleyen bir fırsat kapasitesi olarak görülmesine imkân tanımıştır. Ek olarak, yöneticilerin ve çalışanların sadece kendi kontrol edebildikleri maliyetlerden sorumlu tutulması, performans değerlendirmelerini daha adil ve objektif hale getirmiş; bu şeffaflık çalışan motivasyonunu artırarak insan sermayesinin kuruma olan bağlılığını güçlendirmiştir. Gelecekteki işgücü ihtiyacının teorik ve pratik kapasite analizleriyle doğru tahmin edilmesi ise gereksiz istihdamın veya personel yetersizliğinin önüne geçilerek stratejik insan kaynakları planlamasının daha etkin yapılmasına katkı sağlamıştır.

Sonuç olarak, tek bir sipariş üzerinden gerçekleştirilen bu uygulama kısıtına rağmen elde edilen veriler, KTM yönteminin işletmelere sadece doğru bir maliyet hesabı sunmakla kalmadığını göstermiştir. Yöntem, Entegre Raporlama çerçevesinde finansal ve insan sermayesinin verimliliğini artıran, riskleri yönetilebilir kılan ve değer yaratma sürecini destekleyen kritik bir yönetim ve iletişim aracı olduğunu kanıtlamıştır.

White (2009), KTM'nin âtıl kapasiteyi ürün maliyetine yüklemeyip yönetsel bir gider olarak raporlayarak verimsizlikleri izole ettiğini belirtmiştir. Benzer şekilde Kefe ve Tanış (2020), KTM uygulaması ile ürün

maliyetine eklenerek gizlenen âtl kapasitenin şeffaf hale getirildiğini kanıtlamıştır. Ozyapıcı ve Tanis (2016) de hastane uygulamasında kullanılmayan kapasite maliyetlerinin izole edilerek maliyet şişkinliklerinin engellendiğini ortaya koymuştur. Bu çalışma kapsamında yapılan uygulamanın sonucu da bu çalışmaları destekler niteliktedir.

Elshahat (2016), KTM'nin âtl kapasiteyi ürün maliyetlerinden ayırarak finansal sermayenin nerede israf edildiğinin net bir şekilde görülmesini sağladığını vurgulamıştır. Fiyatlandırma ve kârlılık konusunda ise Kbelah ve diğerleri (2019), sabit ve değişken maliyet ayrımının rekabetçi fiyatlandırma stratejilerine olanak tanıdığını belirtmiştir. Mustafa, Azimli ve Jaf (2022) da KTM'nin âtl kapasiteyi ürün maliyetlerinden arındırmasının doğru marjinal maliyet bilgisi vererek fiyatlandırma kararlarını optimize ettiğini savunmuştur. Yapılan uygulamada âtl kapasitenin ayrıştırılması, işletmenin gereksiz yeni makine yatırımları yapmasını engelleyerek finansal sermayeyi koruyabileceğini göstermiştir. Maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayrıştırılması, kârlı olmayan ürünlerin kârlı ürünler tarafından sübvansede edilmesini engellemiş ve gerçek maliyetler üzerinden yapılan fiyatlandırma ile özsermaye kârlılığını artabileceği gösterilmiştir.

Zhang (2011), KTM sisteminde çalışanların ve işgücünün birer kaynak havuzu olarak tanımlandığını ve işgücünün ne kadarının âtl kaldığının, ne kadarının katma değere dönüştüğünün ölçüldüğünü belirtmiştir. Möller ve diğerleri (2011), insan sermayesinin maliyetinin sadece bir maaş gideri değil, tüketilen bir kapasite olarak izlenmesinin verimliliği artırdığına değinmiştir. Roopnarain (2022) ise KTM'nin sağladığı detaylı verilerin insan sermayesi performans göstergelerinin oluşturulmasında temel oluşturduğunu ifade etmiştir. İşletmedeki en yüksek maliyet kaleminin işçilik olduğu tespit edilmiştir. İşgücü bir kaynak havuzu olarak ele alınmış, âtl zaman bir maliyetten ziyade değerlendirilmeyi bekleyen bir fırsat olarak görülmüştür. Çalışma sonuçları bu çalışmaları da destekler niteliktedir.

Mevcut literatür incelendiğinde, Kaynak Tüketim Muhasebesi çalışmalarının ağırlıklı olarak ürün maliyetlerinin daha doğru belirlenmesi, âtl kapasitenin hesaplanması, geleneksel maliyetleme sistemleriyle karşılaştırma yapılması ve yönetsel karar alma süreçlerine bilgi sağlanması konularına odaklandığı görülmektedir (White, 2009; Perkins & Stovall, 2011; Ozyapıcı & Tanis, 2016; Kefe & Tanış, 2020). Entegre raporlama literatüründe ise işletmelerin değer yaratma süreci finansal, üretim, entelektüel, insan, sosyal ve ilişkisel ile doğal sermaye öğeleri üzerinden açıklanmakta; ancak bu sermaye öğelerinin işletme içi maliyet ve kapasite verileriyle nasıl ölçülebileceği konusu sınırlı biçimde ele alınmaktadır (IIRC, 2013; Velte, 2021). Bu nedenle, KTM'nin ürettiği kaynak tüketimi, âtl kapasite ve maliyet dağıtım bilgilerinin entegre raporlamadaki sermaye öğelerinin yönetimiyle ilişkilendirilmesi literatürde gelişmeye açık bir alan olarak değerlendirilebilir.

Bu çalışma söz konusu boşluğa, KTM uygulamasından elde edilen verileri yalnızca sipariş maliyetinin hesaplanması için değil, aynı zamanda finansal ve insan sermayesinin yönetiminde kullanılabilecek bilgiler olarak yorumlaması bakımından katkı sunmaktadır. Finansal sermaye açısından KTM, maliyetlerin doğru dağıtılması, âtl kapasitenin görünür kılınması ve gereksiz yatırım kararlarının önlenmesi yoluyla sermayenin korunmasına katkı sağlamaktadır. İnsan sermayesi açısından ise işgücünün yalnızca bir gider unsuru değil, kapasitesi ölçülebilen ve planlanabilen bir kaynak havuzu olarak ele alınmasına imkân vermektedir. Böylece çalışma, KTM literatürünü maliyet hesaplama düzeyinden sermaye yönetimi düzeyine taşımakta; yönetim muhasebesi ile entegre raporlama arasında somut, uygulama verisine dayalı bir bağlantı kurmaktadır.

Çalışmanın literatüre olan önemli katkılarından bir tanesi de KTM ve sipariş maliyet yönteminin kolayca beraber kullanılabileceğini ortaya koymak olmuştur. Sonraki çalışmalarda diğer geleneksel maliyet yöntemleri ile KTM'nin entegre edilme durumu test edilerek en uygun uygulama şeklinin ortaya çıkarılması çalışılabilir. Ayrıca bu çalışma kapsamında değerlendirilemeyen diğer sermaye öğelerine yönelik de çalışmalar yapılabilir.

AÇIKLAMALAR / DECLARATIONS

Üretken Yapay Zekâ Beyanı: Bu çalışmanın hazırlanmasında üretken yapay zekâ araçları yalnızca dil düzenlemesi ile metnin anlaşılabilirliğinin ve okunabilirliğinin artırılması amacıyla kullanılmıştır. Bu araçlar araştırma verisi üretmek, istatistiksel analiz gerçekleştirmek, bulguları yorumlamak veya bilimsel sonuçlar geliştirmek amacıyla kullanılmamıştır. Yazarlar, yapay zekâ desteğiyle oluşturulan tüm içeriği eleştirel biçimde gözden geçirmiş ve yayımlanan çalışmanın doğruluğu, bütünlüğü ve özgünlüğüne ilişkin tüm sorumluluğu üstlenmektedir.

CRedit Yazarlık Katkı Beyanı: **Eda Erdem:** Veri Toplama, Formal Analiz, Görselleştirme, Yazma – Orijinal Taslak. **Gökhan Kılıç:** Kavramsallaştırma, Metodoloji, Danışmanlık, Yazma – İnceleme ve Düzenleme.

Çıkar Çatışması Beyanı: Yazarlar, bu araştırmanın yürütülmesi, analizi, yorumlanması veya yayımlanması sürecini etkileyebilecek herhangi bir finansal, ticari, kişisel veya mesleki çıkar çatışması bulunmadığını beyan eder.

Veri Erişilebilirliği Beyanı: Bu çalışmada kullanılan muhasebe verileri, incelenen işletmenin ticari gizliliği nedeniyle kamuya açık değildir; işletmenin onayına bağlı olarak makul bir talep üzerine sorumlu yazardan temin edilebilir.

Fon Desteği Beyanı: Yazarlar, bu araştırma, yazarlık veya yayın sürecine ilişkin herhangi bir kurum veya kuruluştan finansal destek almamıştır.

Etik Kurul Onayı: Bu çalışma, incelenen işletmeye ait ikincil muhasebe verileri üzerinden yürütülen bir vaka çalışması olup insan katılımcılardan veri toplanmadığından etik kurul onayı gerektirmemektedir.

KAYNAKÇA

- Aktaş, R. (2013). Yeni bir maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemi olarak kaynak tüketim muhasebesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (58), 55-76.
- Alkhafaji, A. A., Almusawi, E. G., & Khbela, S. I. (2020). Customer profitability analysis and resource consumption accounting: A holistic approach. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 11(10), 590-606.
- Al-Qady, M., & El-Helbawy, S. (2016). Integrating target costing and resource consumption accounting. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 14(1), 39-54.
- Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99-120. <https://doi.org/10.1177/014920639101700108>
- Becker, G. S. (1964). *Human capital: A theoretical and empirical analysis, with special reference to education*. Columbia University Press.
- Cengiz, E. (2012). Gelişmiş bir maliyetleme yaklaşımı olarak kaynak tüketimi muhasebesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 14(1), 215-233.
- Clinton, B. D., & Keys, D. E. (2002). Resource consumption accounting: The next generation of cost management systems. *Focus Magazine*, 5, 35-42.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14(4), 532-550. <https://doi.org/10.5465/amr.1989.4308385>
- Elshahat, M. F. (2016). Resource consumption accounting: The challenges and application obstacles. *International Journal of Business, Accounting, and Finance*, 10(1), 103-125.
- Erkuş, H., Aksu, İ., & Turan, E. (2014). Kaynak tüketim muhasebesinin diğer maliyet sistemleri ile karşılaştırılması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7(2), 15-36.
- International Integrated Reporting Council. (2013). The International <IR> Framework. <https://integratedreporting.ifrs.org/resource/international-ir-framework/>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Kayıhan, B., & Tepeli, Y. (2016). Yeni bir maliyetleme tekniği olarak kaynak tüketim muhasebesi ve bir örnek uygulama. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(12), 431-443.
- Kbelah, S. I., Amusawi, E. G., & Almagtome, A. H. (2019). Using resource consumption accounting for improving the competitive advantage in textile industry. *Journal of Engineering and Applied Sciences*, 14(2), 575-582. <https://doi.org/10.36478/jeasci.2019.575.582>
- Kefe, İ., & Tanış, V. N. (2020). Kaynak tüketim muhasebesi: Üretim işletmesinde bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (88), 97-124. <https://doi.org/10.25095/mufad.801366>
- Liu, Y., & Wang, T. (2017). Management accounting tools and application cases: Resource consumption accounting method and application. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, 121, 402-408. <https://doi.org/10.2991/ichssr-17.2017.84>
- Möller, K., Gamerschlag, R., & Guenther, F. (2011). Determinants and effects of human capital reporting and controlling. *Journal of Management Control*, 22(3), 311-333. <https://doi.org/10.1007/s00187-011-0138-3>
- Mustafa, A. M., Azimli, A., & Jaf, R. A. S. (2022). The role of resource consumption accounting in achieving competitive prices and sustainable profitability. *Energies*, 15(11), Article 4155. <https://doi.org/10.3390/en15114155>
- Ozyapici, H., & Tanis, V. N. (2016). Improving health care costing with resource consumption accounting. *International Journal of Health Care Quality Assurance*, 29(6), 646-663. <https://doi.org/10.1108/IJHCQA-04-2015-0045>

- Perkins, D., & Stovall, O. S. (2011). Resource consumption accounting: Where does it fit? *Journal of Applied Business Research*, 27(5), 41-52. <https://doi.org/10.19030/jabr.v27i5.5591>
- Roopnarain, A. (2022). Assessment of the disclosure of human capital performance in integrated reporting [Master's thesis, University of Johannesburg]. University of Johannesburg. <https://hdl.handle.net/10210/504220>
- Tanış, İ. F., & Demircioğlu, E. N. (2020). Kaynak tüketim muhasebesinin bir üretim işletmesinde uygulanması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(3), 851-881. <https://doi.org/10.29067/muvu.629248>
- Velte, P. (2022). Archival research on integrated reporting: A systematic review of main drivers and the impact of integrated reporting on firm value. *Journal of Management and Governance*, 26, 997-1061. <https://doi.org/10.1007/s10997-021-09582-w>
- White, L. (2009). Resource consumption accounting: Manager-focused management accounting. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 20(4), 63-77. <https://doi.org/10.1002/jcaf.20501>
- Yılmaz, B., & Ceran, M. B. (2017). The role of resource consumption accounting in organizational change and innovation. *Economics, Management, and Financial Markets*, 12(2), 131-140.
- Yin, R. K. (2018). *Case study research and applications: Design and methods* (6th ed.). SAGE Publications.
- Zhang, Q., Dong, X., & Huang, R. (2011). The application of resources consumption accounting in an enterprise. In 2011 2nd International Conference on Artificial Intelligence, Management Science and Electronic Commerce (AIMSEC) (pp. 2481-2484). IEEE. <https://doi.org/10.1109/AIMSEC.2011.6011109>