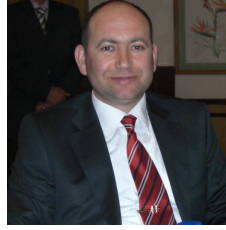




GÜNCEL MALİYETLEME YAKLAŞIMLARI: KAVRAMSAL BİR İNCELEME



Mustafa Kemal TOPCU¹

ÖZ

Yöneticilere karar alma sürecinde kullanılabilir bilgiler sağlamayı amaç edinmiş muhasebe sistemi finansal, maliyet ve yönetim alt sistemlerinden oluşmaktadır. Üretimi ve satışı yapılan mal ve hizmetlere ait çeşitli maliyet unsurlarının belirlenmesi, ölçülmesi, raporlanması ve analizine yönelik bir alt sistem olan maliyet muhasebesi alt sistemi, hızlı teknolojik değişimler, rekabetler ve bilişim devriminin yaşandığı dönemde, yönetimde yaşanan gelişmeler sonucunda mamul maliyetleri ve performans değerlendirmesi için yöneticilere gerekli bilgileri sağlamakta yetersiz kalmıştır. Bu gelişmelerin paralelinde esnek imalat sistemleri ile birlikte artan ürün çeşitliliğini göz önünde bulunduran, kullanılan kaynaklar ile yaratılan değerler arasındaki ilişkiyi yansıtan yeni yaklaşımlara olan ihtiyaç, güncel maliyetleme yaklaşımlarını doğurmuştur. Faaliyet tabanlı maliyetleme, tam zamanında felsefesi, kalite maliyetleri ve hedef maliyetleme gibi farklı yöntemlerle güncel maliyetleme yaklaşımları geliştirilmiştir. Güncel maliyet yaklaşımları incelenmesi ile maliyet yaklaşımlarının tek başına uygulanmasından ziyade, birlikte etkileşimleriyle ihtiyaçlara daha fazla cevap verebileceği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Kalite Maliyetleri, Tam Zamanında Yaklaşımı, Hedef Maliyetleme.

CONTEMPORARY COST APPROACHES: A CONCEPTUAL REVIEW

ABSTRACT

The main objective of accounting, which consists of financial, cost and administrative, is to provide managers useful information in decision-making process. Cost accounting sub-system, the one related to determining, measuring, reporting and analyzing cost elements of goods and services to be produced and sold, has been insufficient to provide necessary information for production costs and performance appraisal to management in an era of rapid technologic changes, competitiveness and information technology evolution. In parallel with improvements in manufacturing industry, requirement for new approaches that reflect the relationship between used resources and created values and take into account product diversity increased by lean manufacturing systems led to contemporary cost systems. Many different cost management approaches such as activity based cost management, just-in-time philosophy, quality costs and targeting costs have been introduced. In the study contemporary cost management approaches are evaluated. It is assessed that interactions of cost

¹ Kara Harp Okulu Savunma Bilimleri Enstitüsü, Savunma Yönetimi Doktora Programı, Ankara, tkmustafa@yahoo.com.



management approaches would rather meet the requirements more than adoption of one approach would do.

Key Words: Activity Based Cost, Quality Costs, Just in Time Approach, Target Costing.

GİRİŞ

Finansal, maliyet ve yönetim olmak üzere üç alt sistemden müteşekkil muhasebe sisteminin temel hedefi, yöneticilere karar alma sürecinde zamanında uygun ve kullanılabilir bilgiler sağlamaktır. Finansal muhasebe alt sistemi tüm paydaşlara sunulmak üzere işletmenin bilanço kalemleri hakkında bilgi verirken, yönetim muhasebesi alt sistemi yönetimin planlama ve kontrol fonksiyonlarında kullanacağı veriyi sağlamaktadır. Öte yandan, maliyet muhasebesi alt sistemi ise üretimi ve satışı yapılan mal ve hizmetlere ait çeşitli maliyet unsurlarının belirlenmesi, ölçülmesi, raporlanması ve analizine yönelik bilgi sunmaktadır.

Anand ve arkadaşları (2005) tarafından ifade edildiği gibi, mevcut maliyetleme yaklaşımları finansal raporlama ve vergi planları için tasarlanmıştır. Bu sebeple de hızlı teknolojik değişimler, sert rekabetler ve bilişim devriminin yaşandığı bir dönemde, mamul maliyetleri ve performans değerlendirmesi için gerekli bilgileri sağlamakta sorunlarla karşılaşmış ve küresel rekabete paralel bu problemlerde bir artış yaşanmıştır (Ochs ve Bicheno, 1991; Erdoğan, 1995; Hacırüstemoğlu, 1995; Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002; Cinquini ve ark., 2008; Anand ve ark., 2005; Askarany, 2006, Sharma ve ark., 2007).

İşletmeler açısından belirsizliğin arttığı hızla değişen bugünün ekonomik çevresi işletmeleri sürekli kendilerini geliştirmeleri yönünde zorlamaktadır. Bu süreçte maliyet ve yönetim muhasebesi de işletmenin ihtiyaç duyduğu bilginin sağlanması açısından farklı bir işlev üstlenmeye başlamıştır (Öker, 2003). Johnson ve Kaplan (1987) tarafından kaleme alınan 'Relevance Lost' adlı kitabın yayımlanması yönetim muhasebesi tarihinde bir devrim niteliğinde olmuş, dikkatleri yönetimin ihtiyacını karşılayacak yeni maliyet yaklaşımlarına çekmeyi başarmıştır (Erdoğan, 1995; Anand ve ark., 2005). Karşılaşılan yeni ve daha karmaşık problemleri çözme ihtiyacı bu süreci daha da hızlandırmıştır.

Hacırüstemoğlu ve Şakrak (2002:17) muhasebe sistemlerinin yeni yönetim anlayışı ile uyumlaştırılmasındaki dört ana ilkeyi; müşteri hizmetleri, yüksek kalite, hızlı yanıt verebilme ve düşük maliyet sistemi olduğunu belirtmektedir. Bu kapsamda, kalite maliyetleri önem kazanmış, verimlilik ön plana çıkmış ve maliyetin de tasnifi değişmiştir (Hacırüstemoğlu, 1995:327). Esnek imalat sistemleri ile birlikte artan ürün çeşitliliğini göz önünde bulunduran, kullanılan kaynaklar ile yaratılan değerler arasındaki ilişkiyi yansıtan yeni yaklaşımlara olan ihtiyaç, güncel maliyet yaklaşımlarını doğurmuştur.

Faaliyet tabanlı maliyetleme, tam zamanında felsefesi, kalite maliyetleri, hedef maliyetleme, ömür devri maliyet hesabı, stratejik yönetim muhasebesi, vb. farklı yöntemlerle güncel yönetim anlayışının ihtiyaç duyduğu maliyetleme yaklaşımları geliştirilmiştir. İşletmelerin yaşadığı değişimlerle, direkt işçilik maliyetleri azalırken, teknoloji ve bilgi maliyetleri artmakta, maliyet tanımları değişmekte, stok değerlemesi yaklaşımları farklılaşmakta ve ürün tasarım ve geliştirme süreci şekil değiştirmektedir.



Müşteri memnuniyeti ve kalitenin ön plana çıktığı günümüzde, işletmeler tarafından kullanılan güncel maliyet yaklaşımlarını inceleyen bu çalışmada; öncelikle geleneksel yaklaşımların yetersizlikleri ortaya konulmakta ve değişen yönetim ihtiyaçlarını karşılayacak faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı, tam zamanında anlayışı, hedef maliyetleme yöntemi ve kalite maliyetleri sırasıyla ele alınmaktadır.

1. GELENEKSEL MALİYETLEME YAKLAŞIMLARI YETERSİZLİKLERİ

Yöneticiler tarafından karar alma sürecinde kullanılacak bilgileri elde etmek için çok çeşitli maliyet hesaplama ve kayıt yöntemleri kullanılmaktadır. Klasik maliyetleme yönteminin yetersizliklerini inceleyen Yükçü ve Şafak (1996)'a göre, günümüz üretim ortamında gelişen üretim teknolojileri sebebiyle, genel üretim maliyetlerinin toplam maliyet içindeki payı artarken, direkt işçiliğin payı azalmıştır (Altunay, 2007). Yaşanan bu artışa rağmen, geleneksel maliyet sistemlerinde sabit maliyetlerin dağıtımının büyük oranda direkt işçiliğe göre gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu durumda, direkt işçiliğin faaliyetler ile maliyetler arasındaki ilişkiyi net olarak ortaya koymaktan uzak olmasından dolayı, işletme kararlarının alınmasında yanılgıya düşülebilmektedir.

Ayrıca kâr merkezlerine göre hazırlanan raporlar gittikçe anlamsızlaşmaktadır. Performansın düşmeye başladığı zamanlarda, envanter politikalarının belirlenmesi ve genel üretim maliyetlerinin mamul maliyetlerine yüklenmesi üretim faaliyeti temeline göre yapıldığından, aksaklıkların nerede olduğunun belirlenmesi güçleşmekte, bölüm yöneticilerinin performansları hakkında açık ve doğru bilgi elde edilememektedir.

Genel üretim maliyetlerinde son dönemlerde ortaya çıkan artışın bir sonucu olarak, dağıtılacak olan maliyetlerin toplamı da artmakta, bu ise maliyetlerin sorumluluğunun kime ait olduğunun tam olarak ortaya konulabilmesine engel olmakta, hesap verilirlik açısından sorunlar doğurmaktadır. Bu sebeple de yönetici performansları, üzerinde tam kontrol imkânı sağlanamayan maliyetlerin sonuçlarına göre değerlendirilmektedir.

Klasik maliyetleme yaklaşımında standardizasyon ve işletme dışı paydaşlar tarafından anlaşılabilirlik ön planda olduğu için, bazı işletme maliyetleri tam olarak yansıtılmamakta, böylelikle karar mercileri de yanıltılabilmektedir (White ve Wood, 1999). Klasik maliyetleme yaklaşımı genel idari masrafları tüm ürünlere eşit bir şekilde dağıtmaktadır. Bu durum işletme süreçlerinin yanlış kurgulanmasına sebep olabildiği gibi, duyarlılık analizi yapılmasına da kısmen engel olmaktadır. Çünkü faaliyetlerde yapılacak değişimlerin maliyete nasıl yansıtacağı tam anlamıyla hesaplanamamaktadır. Özellikle endirek maliyetlerin sadece üretim hacmi ile ilişkilendirilmesi yöneticileri yanıltabilmektedir (Lewis, 1993:99). Farklı departmanlar ve fonksiyon alanları ile benzer faaliyetlerin arasındaki ilişkiyi de çoğunlukla gözden kaçırabilmektedir.

Brimson (1991) artan rekabetle kar marjlarında yaşanan daralmalar kapsamında kısa vadeli çözüm alternatifleri arasında; ağırlıklı olarak personel kaleminde yer alan harcamalar, araştırma ve geliştirme harcamaları, yatırım maliyetlerinin azaltılması ve işletmeyi ölçeklendirme faaliyetlerinin yer aldığını ifade etmektedir. Bu kısa vadeli yaklaşımlar nakit akışına bir çözüm sağlayabilecek gibi algılsa da, uzun vadede işletme performansına zarar



vermektedir (Brimson, 1991:2). Bu sebeple işletmeler, problemin esasına eğilerek, verimsiz yapıdaki maliyetleri yok edecek, maliyeti ürün, faaliyet ve iş süreçlerine istinaden belirleyecek ve uzun vadede etkinliği artıracak uygulamalara yönelmektedir. Bununla birlikte, müşterilerin kaliteli, güvenilir mal ve hizmet ile hızlı dağıtım faaliyeti talep etmesi de, işletmeleri yüksek kalite, düşük stok ve otomasyon kullanan, esnek üretim anlayışını benimsemiş, yeni bir üretim ortamı arayışına sevk etmiştir (Hacırüstemoğlu, 1995:326). Modarress ve arkadaşları (2005:1752) tarafından belirtildiği gibi, maliyeti azaltmayı, kaliteyi artırmayı, ürün ömür döngüsünü kısaltmayı ve esneklik sağlamayı hedef alan, tam zamanında üretim, toplam kalite yönetimi, yalın üretim, esnek imalat sistemleri, süreç iyileştirme, vb. yaklaşımlara, finansal yönetim ve maliyet yönetimi gibi destek sistemleri genel olarak ayak uydurmakta zorlanmıştır. Bu sebeple işletmeler tarafından uygulanan güncel maliyetleme yaklaşımların neler olduğu bir sonraki bölümde ayrıntılı bir şekilde ele alınmaktadır.

2. GÜNCEL MALİYETLEME YAKLAŞIMLARI

2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı

İşletmeler tarafından bütçeleme, ürün ücretlendirme kararı ve müşteri kârlılık analizi kapsamındaki faaliyetlere ilişkin bilgiye duyulan ihtiyaçtan dolayı faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) çoğunlukla tercih edilmektedir (Anand ve ark., 2005:126).

FTM uygulamaları arasında; maliyet azaltma, mal/hizmet ücretlendirme, performans iyileştirme, maliyet modelleme sayılmaktadır (Anand ve ark., 2005). Besgos ve arkadaşları (2002) tarafından değer zinciri analizi, stratejik kararlar ve konumlandırma analizi ve hedef maliyetleme de uygulamalar kapsamında değerlendirilmektedir. Swenson (1995) da çalışmasında işletmelerin FTM'den ürün kaynağının belirlenmesi ve ürünlerin dağılımının hesaplanmasında istifade ettiğini belirtmektedir. Bunlara ilaveten kıyaslama, atıl kapasite yönetimi, bütçeleme ve yatırım değerlendirme de kullanım alanları arasında yer almaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:55).

Anand ve arkadaşlarına (2005) göre, FTM sonucunda yönetim muhasebesinin rolü de muhasebe defterleri tutmaktan stratejik karar vermeyi yönlendirmeye doğru değişmektedir. Nair (2002) de finans yöneticilerinin işletme politikaları oluşturulmasında giderek artan rolüne dikkat çekmektedir.

FTM ile elde edilen veriler, mal ve hizmetlerin maliyetlerinin daha doğru tespit edilmesi, genel üretim maliyetlerinin nedenlerinin belirlenmesi, maliyetlerin sebeplerinin teşhisi ve maliyet nedenlerinin açıklanmasında kullanılmaktadır (Brandt ve ark., 1999).

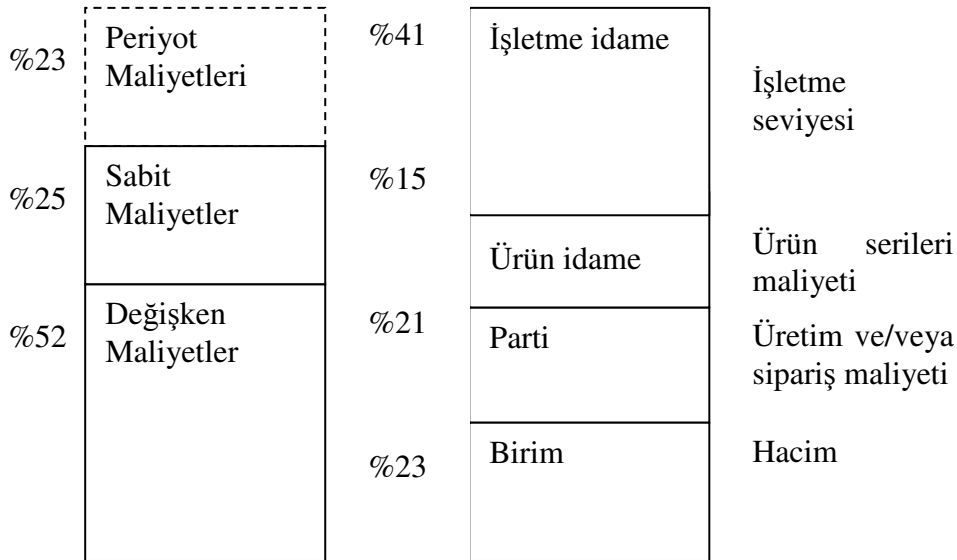
Cooper ve Kaplan (1991) FTM her ne kadar ürün maliyetlerini hesaplamanın en doğru yöntemi olarak algılansa da, bu yaklaşımın doğrudan yüksek karlara dönüşebilen bir yönetim aracı haline geldiğini ifade etmektedir. Hatta bu yaklaşım sadece üretim hattında değil işletmenin genelinde uygulama şansı bulabilmiştir. FTM yaklaşımının, belirli faaliyetler ile organizasyon kaynaklarının kullanım durumu arasındaki ilişkiyi net bir şekilde yöneticilere yansıtması sebebiyle ürünler, markalar, tesisler, bölgeler ya da dağıtım kanallarının hem ne kadar gelir yarattığı hem de ne kadar kaynak kullandığı konusunda, yöneticiler tam anlamıyla bilgi sahibi olmaktadır (Cooper ve Kaplan, 1991).



FTM yöneticilere işletmeyi değişik açılardan değerlendirme fırsatı sunmaktadır. Yönetici faaliyetleri ürün veya benzer ürün grupları şeklinde, tek müşteri veya müşteri grubu şeklinde, dağıtım kanalı şeklinde gruplara ayırmakta ve işletme analizleri yapabilmektedir (Cooper ve Kaplan, 1991:131). Hacirüstemoğlu (1995, 328) tarafından belirtildiği gibi, analizler sonucunda amaç, sürekli iyileştirme anlayışı doğrultusunda üretim girdilerinde tasarruf, kalite yükseltme, maliyet azaltma, verimlilik artışı ile moral ve yetenek geliştirmedir.

FTM yaklaşımında, maliyet yükleme birimi olarak bölümlerden ziyade faaliyetlere yoğunlaşmaktadır. Birim düzeyindeki faaliyetler üretim sürecinde her bir çıktı birimi itibarıyla tekrarlanan maliyetler olarak ifade edilmektedir (Hacirüstemoğlu ve Şakrak, 2002:39). Her bir çıktı partisine bağlı olarak ortaya çıkan maliyetler parti düzeyindeki maliyetlerdir. Bir mamul tasarımındaki hatanın düzeltilmesi, mamul özelliklerinin muhafaza edilmesi, özel test programları geliştirilmesi için katlanılan maliyetler ise mamul düzeyindeki maliyetlerdir (Hacirüstemoğlu ve Şakrak, 2002:40). İşletmenin tamamında ortak maliyetler işletme düzeyindeki maliyetleri oluşturmaktadır. Faaliyet maliyetleri sabit olabileceği gibi değişken de olabilmektedir. Ancak FTM yaklaşımında tüm maliyetler değişken kabul edilmektedir (Hacirüstemoğlu, 1995:328).

FTM yaklaşımı hiyerarşik yapı içerisinde üretim süreci faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. FTM yaklaşımı uygulanan bir işletmedeki hiyerarşik yapıya ait bir örnek Şekil 1.1’de yer almaktadır.



Şekil 2.1 Örnek Bir Maliyet Hiyerarşi Yapısı

Kaynak: Cooper ve ark., 1992:79.

FTM yaklaşımı genel üretim maliyetlerini bir çok maliyet havuzuna pay etmekte, faaliyet ölçümleri ürün dağıtımına kadar bu maliyetleri takip etmektedir (Swenson, 1995). Faaliyetler bu maliyet havuzlarında eşleştirilmektedir. Mamul maliyetlerinin belirlenmesinde endirek maliyet yüklerinin saptanması için maliyet dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. Bir

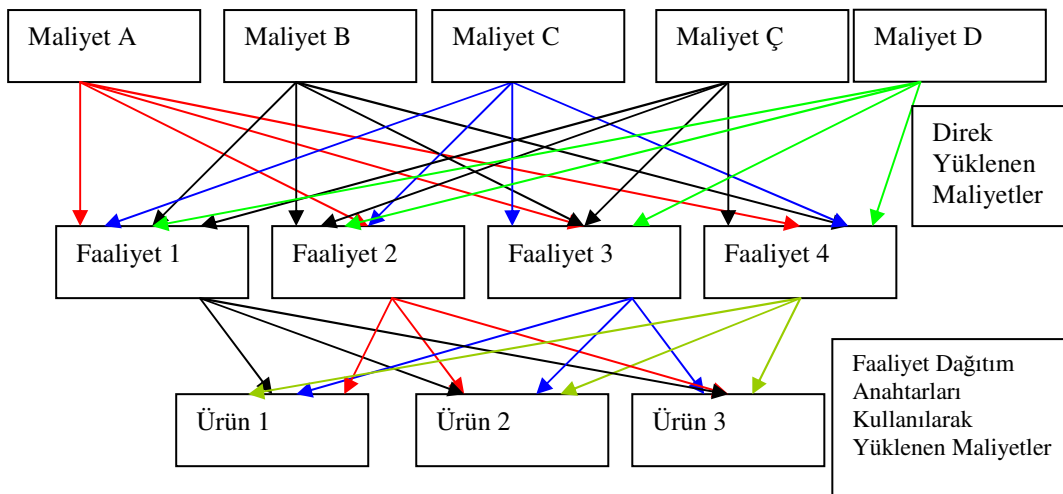


anahtar, işletmenin kaynaklarını kullanan bir faaliyete ilişkin bir olay şeklinde tanımlanabilir (Babad ve Balachandran, 1993:563). Faaliyet tabanlı maliyetlemenin ürün maliyetlerini doğru bir şekilde belirleyebilmesi, tespit edilen maliyet anahtarlarının geçerliliğine bağlıdır (Cooper ve ark., 1992:96). Aslında tespit edilen maliyet anahtarları yalnızca ürün maliyetlerinin hesaplanmasında değil, aynı zamanda planlama ve kontrol faaliyetlerinde de kullanılmaktadır (Babad ve Balachandran, 1993:574).

FTM yaklaşımının aşamaları genel olarak;

- Faaliyetlerin Belirlenmesi,
- Maliyet Anahtarlarının Tespiti,
- Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması,
- Faaliyet Havuzlarının Belirlenmesi,
- Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine (Havuzlara) Aktarılması,
- Maliyetlerin Mamul ya da Hizmetlere Yüklenmesi olarak sıralanmaktadır (Pekdemir, 1998; akt. Bengü ve Arslan, 2009:59).

FTM yaklaşımını kullanacak işletmelerin ilk önce, maliyetleri hesaplanacak faaliyetler açısından birimleri veya ürünleri tanımlaması gerekmektedir (Lewis, 1993:103). Müteakiben bu birimlerde gerçekleştirilen faaliyetler belirlenmektedir. Faaliyetler, bir mal veya hizmete katkı sağlayan, maliyet gerektiren ve kaynak kullanan eylemler ve görevlerden oluşan bir gruptur (Bergos ve ark., 2002). Lewis (1993) daha sonra faaliyet maliyetlerinin sınıflandırıldığını belirtmektedir. Maliyet sınıflarının ayrı ayrı kaynakları belirlenmektedir. Kaynakların maliyetleri tanımlandıktan sonra, faaliyetler ile maliyetler maliyet havuzları marifetiyle eşleştirilmektedir. Maliyet havuzları, belirli bir maliyet taşıyıcısıyla ilişkilendirilebilen toplam maliyetlerin bir alt kümesidir (Gosselin ve Roy, 1999; akt. Bergos ve ark., 2002). İşletmenin faaliyetlerinin, alt faaliyetlerinin ve bunların tükettiği maliyetlerin iyi bir şekilde belirlenmesi, maliyet havuzu oluşturma işleminin uygun şekilde yapılabilmesi için gerekmektedir.



Şekil 2.2 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı Aşamaları

Kaynak: Öker, 2003 ve Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002'den uyarlanarak geliştirilmiştir.



Gündüz (1997:73-77) FTM yaklaşımını incelediği çalışmasında, faaliyetlerin maliyet sistemi temelinde kullanılmasına ilişkin gerekçeleri sıralamaktadır. Faaliyetler, değişim için uygun temeli oluşturmaktadır; böylelikle örgütsel değişim faaliyet düzeyinde başlatılabilmektedir. Faaliyetler, organizasyon içerisindeki farklı kademe ve unvanlardaki çalışanlar tarafından kolaylıkla anlaşılabilir niteliktedir. Faaliyetler, maliyetleri taşıyan faktörlere vurgu yapmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımında, ürün farklılığı ve miktar farklılığı hesaba katılmakta ve bu şekilde ürünlere genel üretim giderlerinden pay ayrılmaktadır. Sürekli iyileştirme faaliyeti, maliyetin temel nedenlerinin belirlenmesine bağlıdır. Böylelikle kaynakların yönetim tarafından daha etkin kullanımı da sağlanmış olmaktadır. Faaliyetler, finansal ve finansal olmayan performans ölçütlerini bütünleştirmektedir: Faaliyetlerin finansal olmayan başarı ölçütleri, müşteriye değer kazandıran bir faaliyette kullanılan kaynakların ölçüsüdür. Faaliyetler ardıl devam eden olgular şeklinde algılanmamalıdır. Tüm faaliyetler bütünlük bir şekilde karşılıklı bağımlılık içerisinde. Evrimsel gelişme üretiminin her aşamasında tasarım faaliyetinin olabileceğini göstermektedir. Faaliyetler; planlama, kontrol ve karar destek sistemlerini birbirine bağlayıcı niteliktedir. Organizasyon içerisindeki departmanlar veya fonksiyonlar arası bilgi alışverişinin sağlanması FTM yaklaşımı ile gerçekleştirilebilmektedir. Bir faaliyetin maliyetinin yönetim tarafından bilinmesi planlama, programlama, bütçeleme ve uygulama esnasında yardımcı olacaktır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımında katma değeri olan ve olmayan faaliyetler belirlenmektedir. Müşteri memnuniyeti sağlayacak, rekabet avantajı getirecek bir ürün, katma değeri yüksek faaliyetler ile üretilebilmektedir. Böylelikle istenen kalite yakalanabilmektedir. İki yaklaşımın bir arada uygulandığı işletmelerde katma değeri olmayan uygunsuz faaliyetler ilk aşamalarda elimine edilebilmektedir.

Brimson (1991) da ABD şirketlerinden FTM yaklaşımını benimseyen birkaç şirketi incelemiş, şirketlerin faaliyet tabanlı maliyet yaklaşımına geçiş nedenleri ve amaçlarını belirtmiştir. Örneğin, General Dynamics şirketinin Fort Worth Bölümünün tercih nedeni, değişim sürecini yönetmek iken, General Motors şirketi için küresel rekabet ortamında rekabet avantajını devam ettirmek ve hatta artırmak, Hewlett-Packard şirketinin Roseville Network bölümü için ise ürün odaklı yaklaşımdan süreç odaklı yaklaşıma geçişi sağlamak ve bu anlayışı bölüme yerleştirmektir (Brimson, 1991:16-17).

Karşılaşılabilecek güçlükler arasında aktivitelerin ve maliyet anahtarlarının tanımlanması, uygulama maliyetlerinin belirsizliği, değişime karşı duyulan rahatsızlık, uygulama sonucu katlanılacak riskler, üst yönetimin desteğindeki belirsizlik sayılmaktadır (Anand ve ark., 2005:126; Besgos ve ark., 2002). Ayrıca, Lewis (1993) tarafından, FTM yaklaşımının tüm sanayiye uygulanabilmesi için önceden maliyet-fayda analizi yapılması gerekliliği hatırlatılmaktadır. Çünkü tüm endirek maliyet tahsis yöntemleri tahminlere dayanmakta ve yanılma payını da içermektedir (Lewis, 1993:98).

2.2. Kalite Maliyetleri

Geleneksel yönetim felsefesinden, müşteri tatminini her türlü faaliyette ön planda tutan sürekli iyileştirme felsefesini benimsemiş yönetim anlayışına geçiş giderek artan bir oranda kabul görmektedir. Yönetim anlayışındaki paradigmasını değiştirerek, yeni felsefelerle yönelen işletmeler esasen toplam kalite yönetim anlayışını uygulamaktadır (Rapley ve ark., 1999:86). Bu süreçte örgütler aslında kalite geliştirme sürecinin herhangi bir



AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ

Sayı: 34 Ocak – Şubat 2013

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası
Kırız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN

<http://www.akademikbakis.org>

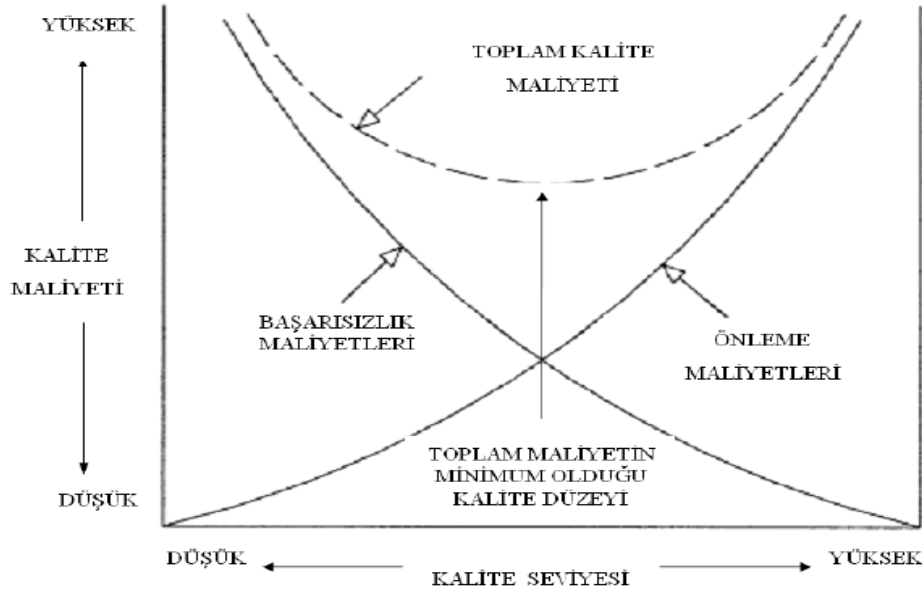


aşamasında maliyeti düşürmek için çaba sarf etmektedir. Kaizenler veya sürekli iyileştirme faaliyetleri; parti üretimi için gerekli kaynakları azaltmaya yarayan azaltılmış kurulum zamanları, daha uygun tesis yerleşimi ve materyal akışı ile gelişmiş kaliteyi içermektedir (Cooper ve Kaplan, 1991:133). Kalite anlayışı, sürdürülebilir rekabet avantajı kazanmak için de kritik hale gelmiştir. Artan rekabet ortamı işletmeleri yüksek mal ve hizmet kalitesine ulaşmaya zorlamaktadır. Bu yüzden müşteri memnuniyetinin derecesini belirleyen kalite, organizasyonlar için stratejik bir boyut kazanmıştır (Sharma ve ark., 2007).

Williams ve arkadaşlarının (1999) çalışmasında, 1978 yılı verilerine göre İngiltere’de kalite maliyeti 10 milyar sterlin, yani İngiliz Gayri Safi Yurt İçi Hasılasının yaklaşık yüzde 10’udur. 1985 yılında ABD Kalite ve Standartlar birimi tarafından yapılan çalışma sonucunda da, kalite maliyetlerinin toplam satış gelirlerinin yüzde 10-20’si kadar olduğu tespit edilmiştir. Superville ve arkadaşları (2003:346) tarafından yapılan incelemede de Xerox, General Electrics ve Motorola gibi şirketler kalite uygulamaları ile maliyetleri satışların yüzde 30 oranından, yüzde 2’sine çekmiştir. Ayrıca maliyetler azalırken yatırımın getirisi ve satışların arttığı tespit edilmiştir (Williams ve ark., 1999:447).

Kalite maliyetlerine vurgu ilk defa; maliyetleri önleme, değerlendirme ve başarısızlık maliyetleri şeklinde sınıflandıran Feigenbaum (1956)’un seminal makalesinde yapılmıştır (Williams ve ark, 1999; Sharma ve ark., 2007). Bu yaklaşıma uygun geliştirilen kalite muhasebesi de kalitenin sağlanması, kaliteye yönelik tasarım ve hataların önlenmesi boyutları üzerine inşa edilmiştir. Kalite maliyeti oluşacak hataları önlemek amacıyla yapılan faaliyetler ile üretim esnasında ve satış öncesi ve sonrasında meydana gelecek hatalar sonucunda katlanılacak maliyetleri içermektedir.

Kalite maliyetlerinin kullanım alanları Hacırüstemoğlu ve Şakrak (2002:143) tarafından kalite faaliyetlerini ölçmek, maliyeti yüksek üretim süreçlerini belirlemek, müşteri ilişkilerinin düzenlemek, kalite bütçesini oluşturmak, personeli güçlendirmek vb. şeklinde belirtilmektedir. Kalite yaklaşımının maliyetleri azalttığı genel kabul görmesine karşın, kalitenin nasıl modelleneceği konusunda mutabakat sağlanamamıştır. Bununla birlikte genellikle Juran (1962) tarafından yapılan sınıflandırma kullanılmıştır (Superville ve ark., 2003:346-47). Hacırüstemoğlu ve Şakrak (2002:144) ise kalite maliyetlerini uygunluk ve uygunsuzluk maliyetleri başlıklarında ele almaktadır. Uygunluk maliyetleri başlığı altında önleme ve değerlendirme maliyetleri yer alırken, uygunsuzluk maliyetleri içsel ve dışsal başarısızlık maliyetlerinden oluşmaktadır. Kalite maliyetleri grafik olarak Şekil 2.6’da yer almaktadır.

**Şekil 2.3 Kalite Maliyetlerinin Grafik Gösterimi**

Kaynak: Shank ve Govindarajan, 1993; akt. Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:148.

Önleme maliyetleri kusur veya hatalar meydana gelmeden önce alınan tedbirleri kapsamaktadır. Önleme maliyetleri üretimden önce ortaya çıkmaktadır. Yetersiz kaliteyi önlemek amacı ile alınan önlemlerin maliyetidir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:144). Ürün tasarımı, çalışan eğitimi, önleyici bakım ve kalite geliştirme programları bu maliyet kapsamındadır. Sharma ve arkadaşları (2007:3399) planlama ve kontrol süreçleri, üretim ve muayene teçhizatının bakım ve kalibrasyon, tedarikçi kalite planlaması maliyetlerini de bu kapsama almaktadır. Bunlara ilaveten, kalite organizasyonu, kalite planlama, kalite raporlama, kalite denetim aletleri, süreç denetimi, araştırma, tedarikçi denetimi, üretim veya hizmet faaliyet maliyetleri, idari faaliyetlere ilişkin maliyetlerde önleme maliyeti olarak kategorize edilmektedir.

Değerleme maliyetleri, spesifikasyonlara uymayan mamullerin belirlenmesini içermektedir. Muayene, numune alma, test ve ölçme maliyetleri değerlendirme maliyetlerine örnek olarak verilmektedir. Hacırüstemoğlu (1995:332) standardizasyon işlemlerini ve iyileştirici yöntemlerini değerlendirme maliyeti içerisinde tasniflemektedir. Ürünün tüketiciye ulaşmadan önceki sürece ait denetleme maliyetleri de bu kapsamda düşünülmektedir.

İç başarısızlık maliyeti, ürün sevkiyatı veya hizmet verilme öncesinde, uygun olmayan ürün veya hizmetlere katılan maliyetlerdir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:144). Diğer bir ifadeyle iç başarısızlık maliyeti, idari kayıplarla sonuçlanan maliyetlerdir (Hacırüstemoğlu, 1995:332). Tasarım düzeltme, değişiklik, yenileme, tamir, hurda maliyetleri iç başarısızlık maliyetleridir (Superville ve ark., 2003:347, Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:147). Ayrıca, kalitenin uygun olmaması nedeniyle indirilmiş olan fiyat ile normal satış fiyatı arasındaki fark da iç başarısızlık maliyeti olarak değerlendirilmektedir (Hacırüstemoğlu, 1995:334).



Dış başarısızlık maliyetleri ise mal veya hizmetin müşteriye ulaşmasının ardından gerçekleşen maliyetlerdir. Dış başarısızlık maliyetleri, yetersiz veya eksik hizmetten dolayı müşteriye yüklenen maliyetler olarak da tanımlanmaktadır (Hacıüstemoğlu, 1995:332). Garanti, servis, toplanan mamul, iade edilen mallar, müşteri şikayetleri, kaybedilmiş satışlar ve kurum itibarı dış başarısızlık maliyetlerine örnektir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:147). Çizim hatası veya yanlış spesifikasyonlar gibi mühendislik hatalarının neden olduğu malzeme değiştirmeye ilişkin maliyetler ile fabrika veya tesisat hataları yüzünden değiştirilen malzemelere ait maliyetler de dış başarısızlık maliyetleri kapsamındadır (Hacıüstemoğlu, 1995:335).

Juran'a göre kalite artışına paralel önleme ve değerlendirme maliyetleri artarken, iç ve dış başarısızlık maliyetlerinde düşüş yaşanmaktadır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:147). Hacıüstemoğlu (1995:330) tarafından yapılan incelemeler sonucunda, iç ve dış başarısızlık maliyetleri toplam kalite maliyetlerinin %65'ini oluşturduğu ortaya konmuştur. Değerleme maliyetleri ise toplam kalite maliyetlerinin %30'unu teşkil etmektedir. Önleme maliyetleri de ancak %5 seviyelerindedir.

Burada önemli olan konu, yöneticilerin kalite maliyetlerine yönelik yaklaşımlarının işletme genelinde uygulanacak kalite programının bir parçası olarak algılanmıştır. Bu kapsamda faaliyetler üç aşamada gerçekleştirilebilmektedir. Öncelikle kalite maliyetlerinin tanımlanması gerekmektedir. İkinci aşama olan kalitenin ölçülmesi; faaliyetlerin rapor edilmesi ve yönetim tarafından faaliyetler hakkında bilgi sahibi olunması açısından önem arz etmektedir. Son olarak da, işletmeye maksimum faydayı sağlayacak maliyetlerin tespit edilmesi, böylelikle maliyetleri minimize etmek gelmektedir.

Kalite hedefli maliyetleme ileri teknoloji kullanılan işletmelerde kaynak yetersizliğinden uygulanamazken, diğer işletmelerde yönetimin gündemini dahi meşgul etmemiştir (Prickett ve Rapley, 2001:216). Hacıüstemoğlu ve Şakrak (2002:158) kalite maliyetleri uygulama ve analizi esnasında önem arz eden konular arasında kalite maliyetlerinde şart olmamakla birlikte kıyaslama yapılabileceğini belirtmiştir. İç ve dış başarısızlık maliyetleri yüksek olduğu için ayrı önem verilmelidir. Kalite maliyetleri çeşit ve unsurları konusunda, işletme bölümleri kendi arasında mutabakat sağlamalı ve üst yönetim onay vermelidir. Önleme maliyeti yüksek olsa da uzun vadede fayda sağlayacaktır. Dış başarısızlık maliyeti, önceki devrelerde uygunluk maliyetlerine yeterli önem verilmediği için ortaya çıkmaktadır.

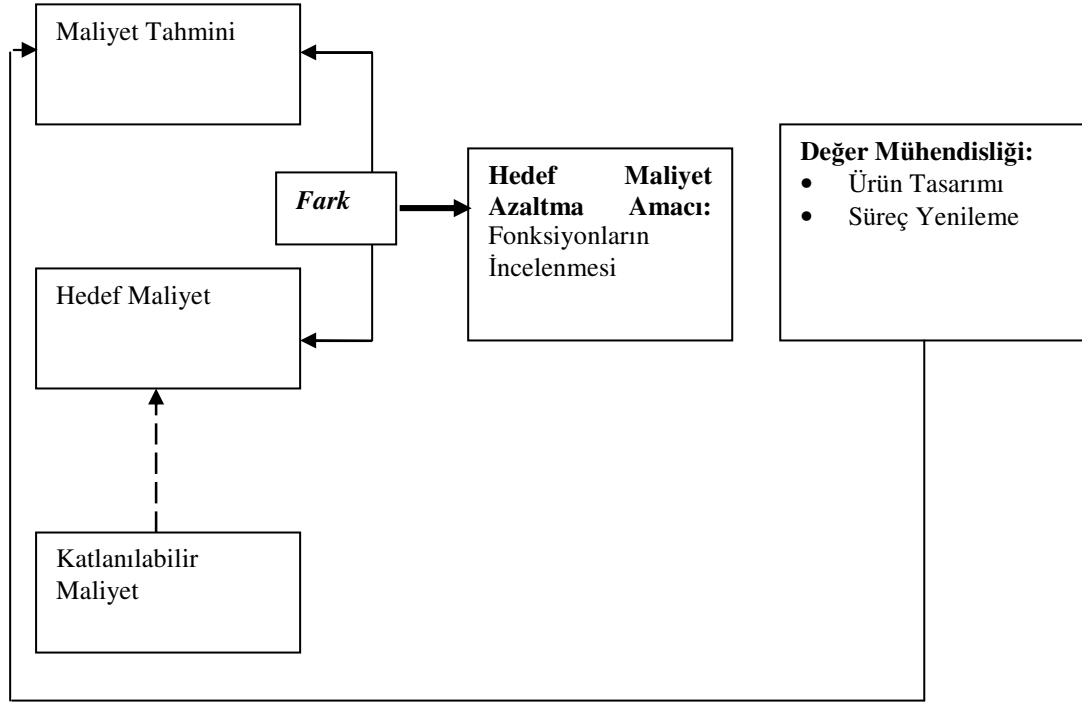
Yönetim her ne kadar kalite maliyetleri anlayışını yerleştirmeye çalışsa da, değişik faktörlere bağlı olarak uygulama işletmeden işletmeye farklılık sergilemektedir. Bununla birlikte, Hacıüstemoğlu (1995:336) başarılı tüm yaklaşımlar açısından bazı ortak kilit unsurlar bulunduğunu belirtmektedir. Araştırmacıya göre bu kilit unsurlar; yönetimin tutumu, kalite maliyetleri işlem biçimi, kalite maliyetleri iş ekibi, kalite eğitimi, kalite maliyeti bilincinin geliştirilmesi ve kalite maliyetlerine katılma olarak tasnif edilmiştir.

2.3 Hedef Maliyetleme

Hedef maliyetleme yaklaşımı maliyet taşıyıcılarının ürün ömür döngüsü ve özellikle konsept aşamasında analiz edildiği stratejik bir yaklaşımdır (Lepädatu ve Cantemir, 2007:33).



Şekil 2.7’de süreçleri yer alan yaklaşımda, satış fiyatından kar marjının düşülmesi ile hedef maliyet elde edilmektedir. Kısaca bir mal veya hizmet için beklenen kar oranını kazandıracak katlanılabilir maliyet düzeyi şeklinde tanımlanan bu yöntem (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:117), tüketici odaklı bir anlayış sergilediğinden, rekabet avantajı sağlayacak bir yaklaşımdır.



Şekil 2.4 Hedef Maliyetleme Prosedürleri

Kaynak: Souissi ve Ito, 2004.

Şekil 2.7’den de anlaşılacağı üzere, hedef maliyet; hedeflenen bir pazar payına ulaşabilmek için kullanılan satış fiyatına göre hesaplanan, piyasaya bağlı bir maliyettir. Hedef maliyet, geleneksel maliyet artı yaklaşımından farklı olarak, maliyetlerin bir fonksiyonu olmaktan ziyade, satış fiyatı ve arzu edilen karın bir fonksiyonudur (Aksoylu ve Dursun, 2001).

Gelecekteki ürünlerin maliyetleri, pazar araştırması ile elde edilen müşteri gelir verilerine göre belirlenmektedir. Hedef maliyet, bir maliyet bileşeni olan riski de hesaba katarak belirlenen kâr marjının satış fiyatından çıkarılması ile bulunmaktadır. Genel maliyetler de satış fiyatı ile kâr marjı ve risk arasındaki farklılıklarla tespit edilmektedir. Hedef satış fiyatı; ürüne tüketicilerin algılamalarına göre verdikleri değere dayalı olarak belirlenen satış fiyatıdır. Hedef satış fiyatı belirlenirken rakip ürünlerin fiyatları ile hedef kitlenin ödeme arzu ve gücü dikkate alınmaktadır (Aksoylu ve Dursun, 2001). Ürün bileşenlerinin maliyetleri, araştırma ve geliştirme aşamasından başlayıp tedarik, üretim, satış ve teslimata kadar değer zincirinin aşamalarının görevlerini temsil etmektedir.



Özellikle bilgiye sınırsız ulaşmanın söz konusu olduğu bir dönemde, hedef maliyetleme yöneticilere maliyetlere katlanmadan önce maliyetleri tahmin etme imkânı sunmaktadır. Hedef maliyetleme yaklaşımında mamulün maliyeti tasarım sürecinin bir sonucu değil, bir girdisi olmaktadır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:118). Bu anlayışta geleneksel yaklaşımın aksine satış fiyatı ürün konsept aşamasında iken belirlenmekte ve gayretler kâr marjı düştükten sonra belirlenen maliyet değerine ulaşmaya odaklanmaktadır. Klasik yaklaşımda maliyete dayalı ücret söz konusu iken, hedef maliyetlemenin temeli ücrete dayalı maliyet kavramıdır. Hedef maliyet, mamulün üretilmesi için gerçek maliyetin ne olduğu değil, piyasanın o ürüne ne kadar ödeyeceği fikrine göre belirlenmektedir (Modarress ve ark., 2005:1752). Başka bir ifade ile hedef maliyetleme; kârlılık gözetmeksizin işletmenin elindeki mevcut teknoloji seviyesi, bilgi birikimi ve pazar araştırması sonucunda belirlenen müşteri talebi ile işletmenin ürünü arz edebileceği maliyet arasındaki farkı kapatmayı amaçlayan bir yönetim tekniğidir (Souissi ve Ito, 2004).

Hedef maliyetleme altı temel ilke üzerine kurulmuştur (Lepădatu ve Cantemir, 2007:34). Bunlar; fiyata göre maliyetleme, tüketiciler üzerinde yoğunlaşma, ürün tasarımı üzerinde yoğunlaşma, geniş kapsamlı katılım, yaşam döneminde maliyet azaltma ve değerler zinciriyle ilgilenme olarak ifade edilmektedir (Aksoylu ve Dursun, 2001). Hedef maliyetleme yaklaşımının altın kuralı tahminî maliyet ile hedef maliyet arasındaki farkın kapatılmasıdır (Souissi ve Ito, 2004).

Hedef maliyetleme yöntemi, maliyetler ortaya çıkmadan yönetme ilkesine dayanmaktadır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:121). Maliyeti etkileyen faktörler detay bazda araştırılmaktadır. Malzeme ve üretim maliyetinin optimizasyonu ile dağıtım koşulları garanti altına alınmaktadır. Mamul tasarımları işletmenin her bölümünde incelenmektedir. Her aşamada ürün maliyetleri hedef maliyetler ile kıyaslanmaktadır. Bu yöntem ayrıca eş zamanlı planlama ve paralel çalışmayı teşvik etmektedir. Maliyetleme ürün ortaya çıkmadan başlasa da ürün ömür devri boyunca devam eden sürekli bir çalışmadır, esas hedef ömür devri maliyetlerini minimize edebilmektir. Hedef maliyetlemenin bu süreçteki başlıca gayesi, maliyet, kalite ve üretim süresi seviyelerinde en azından eşit maliyetli ürünlerin piyasaya sürülmesini temin ederek, işletmelerin sürdürülebilir rekabet hedeflerine ulaşmalarında yardımcı olmaktır (Souissi ve Ito, 2004). İşletme bu esnada müşterinin mamulün değerini nasıl algıladığını tespit etmeye çalışmaktadır. Örneğin, maliyetin azalmasıyla aynı fonksiyonluğun ve kalitenin sağlanması, müşterinin beklentisini oluşturmaktadır.

2.4. Tam Zamanında Yaklaşımı

Müşterilerin kaliteli, güvenilir mal ve hizmet ile hızlı teslimat talep etmesi, işletmeleri yüksek kaliteli, düşük stoklu ve esnek üretim anlayışı sergileyen yeni bir üretim ortamı arayışına sevk etmiştir (Hacıüstemoğlu, 1995:326). Tam zamanında üretim, ihtiyaç duyulan veya talep edilen faaliyet veya üretim girdilerinin istenilen yer ve zamanda hazır bulundurulması veyahut yapılmasıdır (Hacıüstemoğlu, 1995:326). Müşteri talebinden başlayarak malzemelerin tedarikine kadar faaliyetlerin hızla ve tam zamanında yapılmasını içeren bu sistemde, pazardan üretim için talep işareti alınmadan üretim yapılmamaktadır.

Hacıüstemoğlu ve Şakrak (2002) bu yaklaşımın dört temel ilkesini; değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması, yüksek düzeyde kalite hedefi, sürekli iyileştirme hedefi,



değer yaratan faaliyetlerin değer yaratmayanlardan ayrıştırılabilirliğinin kolaylaştırılması ve yükseltilmesine önem verilmesi şeklinde açıklamaktadır.

Hacırüstemoğlu (1995:327) tam zamanında yaklaşımında esas olan anlayışı açıklarken dört ilkenin haricinde, çok yönlü ve deneyimli çalışanların istihdamını da ifade etmektedir. Bu felsefeye dayalı kurulan sistemler ayrıca otonom hata kontrolü, esnek işgücü ve yaratıcı düşünceye de önem vermektedir.

Hacırüstemoğlu ve Şakrak (2002) tam zamanında yaklaşımdan beklenen yararları; ürün tasarımında, ekonomik üretimin öncelikli olmasını sağlamak, üretim akışını kolaylaştırmak, doğru veri elde edilmesine yönelik çalışmalar yapmak, bürokratik uygulamaları, üretim artıklarını ve stokları azaltmak ve bütün alanlarda sürekli gelişmeyi sağlamak olduğunu belirtmektedir. Ochs ve Bicheno (1991) tam zamanında üretim yaklaşımının esnekliği artırdığını ve sipariş teslimat zamanını kısalttığını belirtmektedir. Tam zamanlı üretim yaklaşımının esasında, üretimin her aşamasında israfın önlenerek maliyetlerin azaltılması hedefi yatmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:63).

Tam zamanlı üretim sistemlerinin faydaları arasında; mamul tasarımında ekonomik üretimin ön planda tutulması, üretim akışının kolaylaştırılması, çalışanların kararlara katılımının sağlanması, kağıtsız çalışma ortamı oluşturulması, üretim artıklarının azaltılması, stokların azaltılması ve işletme genelinde sürekli iyileştirmenin temin edilmesi bulunmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:67).

Tam zamanlı üretimin muhasebe sistemlerine etkileri, tam zamanlı üretimin alt sistemleri bazında farklılaşmaktadır. Tam zamanlı satın alma alt sistemi; maliyetlerin direkt izlenebilirliğini artırarak, maliyet havuzlarında değişime neden olarak, endirekt maliyetlerin esas üretim yerlerine dağıtımında kullanılan anahtarları değiştirerek, tedarik zamanlarının ayrı ayrı olmasından kaynaklanan maliyet sapmalarını azaltarak, satın alma raporlarının sıklığı ve detaylarını azaltarak muhasebe sistemleri üzerinde etkili olmaktadır. Tam zamanlı üretim sistemi açısından, bazı maliyet unsurlarının direkt izlenebilirliğinin artması, endirekt maliyetler için maliyet havuzlarının ortadan kalkması veya azalması, işçilik ve genel üretim maliyetlerinde bölümler arası ayrı hesaplanmanın kaldırılması muhasebe sistemlerini etkilemektedir.

Tam zamanlı yaklaşımda maliyetleme yöntemi beş farklı alternatife göre oluşturulabilmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:78-83). Üretim sistemine göre seçilecek maliyet yönteminde, sipariş maliyetleme veya safha maliyetlemeden daha farklı stok düzeylerini en aza düşüren ve standart maliyet yöntemi kullanan “backflush” yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntem ile değer yaratmayan muhasebe faaliyetleri ortadan kaldırılabilir. İkinci olarak, esas alınan kapsama göre maliyetleme yöntemi seçilebilmektedir. Genel üretim maliyetinin yok denecek kadar az olması halinde, direkt mali yöntemi tercih edilmektedir. Esas alınan rakamlara göre seçilecek maliyet yöntemi, basitleştirilmiş maliyetleme yöntemidir. Maliyet dağıtımında esas alınan baza göre kullanılacak maliyetleme yöntemi FTM yöntemi olmaktadır. Ömür devri maliyetleme ve hedef maliyetleme yöntemleri küresel rekabet amacına yönelik maliyetleme yöntemleridir.



3. SONUÇ

Hızla değişen bir çevrede kalite gibi sadece bir faktöre dayanarak rekabet avantajı elde etmek gittikçe zorlaşmaktadır. Artan rekabet ortamı, işletmeleri müşteri taleplerine ve kalite gereksinimlerine hızla cevap veren, aynı zamanda hedeflenen kâr marjına ulaştıran ürünler geliştirilmesini gerektirmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1999). Belirsizliğin giderek arttığı, hızlı olmanın avantaj durumuna geçtiği çağımızın dinamik çevre koşulları, işletmelerin yoğun bir rekabet ortamında varolma ve yaşama mücadelesi vermelerini gerekli kılmaktadır. Bu rekabet ortamında sürdürülebilir rekabet avantajı elde etmek için, işletmeler çevresel değişimleri mümkün olduğu ölçüde öngörmeye ve hızlı tepkiler vermeye çalışmaktadır. Çevresel belirsizliğe hızla adapte olan ve cevap veren işletmeler ayakta kalabilmektedir.

Öte yandan bu durum işletmelerin her alanda rekabetçi üstünlükler sağlayacak teknikleri geliştirmesine sebebiyet vermektedir. Diğer yandan da, tüketici istek ve ihtiyaçlarını karşılayacak mamulleri pazara uygun fiyatlarla sunabilmek, işletmelerin rekabet ortamında güç sahibi olması için önemli olmaktadır. Öker (2003) tarafından da belirtildiği gibi, küresel rekabet ortamında mamul ya da hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında yaşanan sıkıntılar, işletmelerin gerek ürün fiyatlaması gerekse kârlılık analizleri gibi yönetsel karar almaları için de yetersiz kalmaktadır.

Cooper ve Slagmulder (1999:34) da kalite ve fonksiyonellikten ödün vermeden maliyeti düşük yeni ürünler geliştiren işletmelerin pazar payına sahip olacağını ve ekonomik başarı elde edeceğini belirtmektedir. Bu türde değişiklikler yönetim anlayışında zaruri yönelimleri gündeme getirdiği gibi, yönetim anlayışını destekleyici sistemlerin de bu değişime ayak uydurmasını zorunlu kılmıştır. Sonuç olarak işletmeler kendi üretim ortamlarına uygun maliyet sistemini geliştirmişlerdir (Öker, 2003).

Bu kapsamda geliştirilen güncel maliyetleme yaklaşımlarının işletmelerin genelinde kullanılmaya başlaması 1980'leri bulsa da, faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı, 1960'larda toplam kalite anlayışıyla birlikte fiziksel dağıtım kanallarında farklı bir isim altında, pazarlama yönetimi açısından hayata geçirilmiştir (Lewis, 1993:98). Ne varki, geleneksel maliyetleme yöntemleri ve maliyet muhasebesi 1980'lerden sonraki yıllarda sorgulanmaya başlamıştır (Mishra ve Vaysman, 2003). Toplam kalite felsefesiyle başlayan gelişme, yönetimin diğer fonksiyonlarında yaşanan değişimlerle birlikte, muhasebe sistemlerinde de anlayış değişikliğini zorunlu kılmıştır.

Günümüz işletmelerinde yöneticiler için, direkt işçilik maliyetlerinde tasarruf yerine, genel üretim maliyetlerinde tasarruf sağlanması, verimliliği artırmada daha öncelikli bir konum kazanmıştır. FTM ile elde edilecek veriler, mal ve hizmetlerin maliyetlerinin daha doğru tespit edilmesi, genel üretim maliyetlerinin nedenlerinin belirlenmesi, maliyetlerin sebeplerinin teşhisi ve maliyet nedenlerinin açıklanmasında kullanılmaktadır. FTM analizi yöneticilere işletmeyi değişik açılardan değerlendirme fırsatı sunmaktadır. Bu çağdaş düşünce sistemi tüm faaliyetlerin sürekli iyileştirilmesi şeklinde kendini göstermektedir.

Geleneksel yönetim felsefesinden, müşteri tatmininin her türlü faaliyette ön planda tutan sürekli iyileştirme felsefesini benimsemiş yönetim anlayışına geçiş devam etmektedir. Bu yaklaşıma uygun geliştirilen kalite muhasebesi de kalitenin sağlanması, kaliteye yönelik tasarım ve hataların önlenmesi boyutları üzerine inşa edilmiştir. Kalite maliyeti oluşacak



hataları önlemek amacıyla yapılan faaliyetler ile üretim esnasında ve satış öncesi ve sonrasında meydana gelecek hatalar sonucunda katlanılacak maliyetleri içermektedir.

Uzun yıllardan beri Japon işletmeleri tarafından kullanılan ve giderek Batı'da da yaygınlaşan bir diğer güncel maliyetleme yöntemi olan hedef maliyetleme yaklaşımı, tüketici odaklı olma özelliğine sahip bir yöntemdir. Hedef maliyetleme yöntemi, geleneksel pazarlama anlayışının aksine, tüketiciden başlayarak dışarıdan içeriye uygulanan bir süreçtir. Bu nedenle, hedef maliyetleme yaklaşımı işletme içi faktörlerle birlikte, çevresel faktörleri de hesaba katmakta; böylece, zaman kaybını en aza indirmektedir. Ayrıca, henüz ürün tasarım aşamasındayken, fiyatlandırma kararları pazar araştırmaları sonucuna dayandırıldığı için, ürünün pazara sunulması halinde ortaya çıkabilecek potansiyel satış veya kâr kayıplarının minimize edilmesi de imkân dahilinde olmaktadır. Rekabet avantajı sağlayan hedef maliyetleme yaklaşımı, maliyetleri bir çıktı olarak değil, girdi olarak değerlendiren ve sadece muhasebe sistemlerine değil, organizasyonun genelinde de önemli getirilere neden olan bir yöntem olma özelliği taşımaktadır.

Çalışmada incelenen yöntemlerden bir diğeri olan tam zamanında üretim felsefesi, ihtiyaç duyulan veya talep edilen faaliyet veya üretim girdilerinin istenilen yer ve zamanda hazır bulundurulması veya yapılmasıdır. Bu yaklaşımda, üretimin her aşamasında israfın önlenerek maliyetlerin azaltılması hedefi yatmaktadır. Bu yaklaşımın esasını; değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması, yüksek düzeyde kalite hedefi, sürekli iyileştirme hedefi, değer yaratan faaliyetlerin değer yaratmayanlardan ayrıştırılabilirliğinin kolaylaştırılması ve yükseltilmesine önem verilmesi oluşturmaktadır.

Kaplan (1988) tarafından yapılan bir çalışmada, tek maliyet sisteminin kullanıldığı işletmelerin üç değişik ihtiyacı karşılamada yetersiz kaldığı bulgulanmıştır (Anand ve ark., 2005). Aynı çalışmada bu üç alan; stok değerlendirme ve finansal raporlama, mamul/hizmet/müşteri maliyetleme ve üretim hattında çalışanlara geri besleme sağlamak olarak ifade edilmektedir.

Ochs ve Bicheno (1991) verimlilik artışı hedefinde sadece bir program yerine değişik programların bir arada kullanılabilmesini ifade etmektedir. Örneğin tam zamanında üretim yaklaşımı imalatta esnekliği artırarak, teslimat zamanını kısaltabilir. Böylelikle sürdürülebilir bir rekabet avantajı elde etmek için tüm gayretler bir arada kullanılmış olacaktır. Sharma ve arkadaşları (2007:3382) tarafından da, FTM metodunun kalite maliyetlerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemlerden biri olarak uygulandığı ifade edilmektedir. Bergos ve arkadaşları (2002) tarafından uygulama esnasında karşılaşılan güçlüklerin tespit edilmesi amacıyla yapılan araştırmada, FTM'nin amaçları arasında hedef maliyetleme, müşteri kârlılık analizi, katma-değer analizi, teslimat süresi gibi diğer güncel yaklaşımların da hedefleri yer almaktadır.

FTM ile hedef maliyetlemenin 1996-2005 yılları arasında kullanımını inceleyen Cinquini ve arkadaşları (2008), literatürde endirek maliyetlerin yüksek olan işletmelerde bu iki yeni yaklaşımın kullanılması gerektiğinin yer almasına rağmen, bir tanesi hariç ampirik çalışmalarda bu yönde bir bulgu bulunmadığını belirtmektedir. Mishra ve Vaysman (2003) tarafından da bu bulguyu destekleyecek tarzda, bilgi asimetrisine bağlı olarak geleneksel maliyetleme yöntemi ile FTM yaklaşımının piyasada bir arada bulunduğu tespit edilmiştir.



Ayrıca kalite maliyetlerine ilişkin, Hacırüstemoğlu ve Şakrak (2002:154) tarafından vurgulandığı gibi, kalite maliyetlerinin tek başına uygulanması toplam kalite yönetimi çabaları için yeterli görülmemekte ve kalite maliyetlerinin finansal olmayan kalite ölçümleriyle desteklenmesi tavsiye edilmektedir.

Sonuç olarak yönetim alanında yaşanan değişimlere paralel, karar verici ve politika yapıcılara alternatifler sunabilmek amacıyla, maliyet yaklaşımları da kendini yenileyebilmeli ve güncelliğini koruyabilmelidir. Bu maksatla uygulanan güncel maliyetleme yaklaşımlarından FTM yaklaşımı, hedef maliyetleme yaklaşımı, tam zamanında üretim felsefesi ve kalite maliyetleri çalışmada ele alınmıştır.

Sürdürülebilir rekabet anlayışı çerçevesinde izlenecek stratejilerde, güncel maliyetleme yaklaşımlarının birbirini tamamlayıcı bir bütünlük içerisinde benimsenmesinin işletmelere maliyet liderliği avantajı sağlayabileceği görülmektedir. Öyle ki, ömür devri maliyet hesabı ile sadece üretim öncesi, üretim ve satış aşamaları değil, satış sonrası hizmet aşamasının da hesaplanması kalite anlayışı ile gerçekleştirilebilir. Benzer şekilde değer ve süreç mühendisliği anlayışıyla tam zamanında üretim felsefesi sayesinde hem zaman hem de maliyet tasarrufu sağlanabilecektir. Toplam kalite anlayışı ilkeleri ile uyum içerisinde olan FTM yaklaşımı, süreç değer analizi ve kıyaslama gibi toplam kalite uygulamalarını kolaylaştırabilmektedir.

KAYNAKÇA

- Aksoylu, S. ve Dursun, Y., (2001). Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı : 11, 357-371.
- Altunay, M.A., (2007). Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Anand, M., Sahay, B. S. ve Saha, S., (2005). Activity-Based Cost Management Practices in India: An Empirical Study, *Decision*, Vol. 32, No.1, January – June.
- Askarany, D., (2006), Technological innovations, activity based costing and satisfaction. <http://centerforpbefr.rutgers.edu/2006/Paper%202006/14AS01-052-Askarany2006.pdf> (Ziyaret Tarihi: 01.12.2010)
- Babad, Y.M. ve Balachandran, B.V., (1993). Cost Driver Optimization in Activity-Based Costing, *The Accounting Review*, Vol. 68, No. 3, July, 563-575.
- Bengü, H. ve Arslan, S., (2009). Hastane İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C.XI, S.II, 55-78.
- Begos, P., Cauvin, F. ve Gosselin, M., (2002). Activity-based costing and activity-based management: A comparison of the practices in Canada and in France. *Comptabilite - Controle - Audit*, 229 – 244.



- Brandt, M.T., Levine, S.P. ve Gourdeaux, J.R., (1999). Application of Activity-Based Cost Management, *Professional Safety*, Januray, 22-27.
- Brimson, J.A., (1991). *Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach*. John Wiley & Sons Inc., USA.
- Cinquini, L., Collini, P., Marelli, A. ve Tenucci, A., (2008). An exploration of the factors affecting the diffusion of Advanced Costing techniques: a comparative analysis of two surveys (1996-2005) The 31st Annual Congress of the European Accounting Association. <http://ssrn.com/abstract=1243882> (Ziyaret Tarihi: 07.12.2010)
- Cooper, R. ve Slagmulder, R., (1999). Develop Profitable New Products with Target Costing, *Sloan Management Review*, Summer, 23-33.
- Cooper, R. ve Kaplan, R.S., (1991). Profit Priorities from Activity-Based Costing. *Harvard Business Review* May-June 130-135.
- Cooper, R., Kaplan, R.S., Maisel, L.S., Morrissey, E. ve Oehm, R.M., (1992). *Implementing Activity-Based Cost Management: Moving From Analysis to Action Implementataton Experiences at Eight Companies*. USA: New Jersey.
- Erdoğan, N., (1995). *Faaliyete Dayalı Maliyetleme: Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım*. Anadolu Üniversitesi, İİBF Yayınları, No:867-106, Eskişehir.
- Gündüz, H.E., (1997). *Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama*. SPK Yayın No:9, Ankara.
- Hacırustemoğlu, R., (1995). *Maliyet Muhasebesi*. Ders Kitapları AŞ, İstanbul.
- Hacırustemoğlu, R. ve Şakrak, M., (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Lepădatu, V. G. ve Cantemir, D., (2007). The Target Costing. *Metalurgia International*, Vol. XII, No.9, s.33-37.
- Lewis, R.J., (1993). *Activity-Based Costing for Marketing and Manufacturing*. Quorum Books, Londra.
- Mishra, B. ve Vaysman, I., (2003). Cost-System Choice and Incentives-Traditional vs. Activity-Based Costing. *Journal of Accounting Research*, Vol.39, No.3, December, 619-641.
- Modarress, B., Ansari, A. ve Lockwood, D. L., (2005). Kaizen costing for lean manufacturing: a case study. *International Journal of Production Research*, May, Vol. 43, No. 9, s.1751-1760



- Nair, M., (2002). Helping Ensure Successful Implementations of Activity-Based Management. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 73-86
- Ochs, R. ve Bicheno, J., (1991). Activity-based cost management linked to manufacturing strategy. *Industrial Management*, January-February, s.11-16.
- Öker, F., (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*. Literatür Yayıncılık, İstanbul.
- Prickett, T. W. ve Rapley, C. W., (2001). Quality costing: A study of manufacturing organizations. Part 2: Main survey. *Total Quality Management*, Vol. 12, No. 2, s.211-222
- Rapley, C. W., Prickett, T. W. ve Elliott, M. P., (1999). Quality costing: A study of manufacturing organizations. Part 1: Case studies and survey. *Total Quality Management*, Vol. 10, No. 1, s.85-93
- Swenson, D., (1995). The Benefits of Activity-Based Cost Management to the Manufacturing Industry. *Journal of Management Accounting Research*, Fall, 167-180.
- Sharma, R. K., Kumar, D. ve Kumar, P., (2007). Quality costing in process industries through QCAS: a practical case. *International Journal of Production Research*, August, Vol. 45, No. 15, s.3381–3403.
- Souissi, M. ve Ito, K., (2004). Integrating Target Costing and the Balanced Scorecard. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Feature Article, 57-62.
- Superville, C.R., Jones, S.F. ve Boyd, J.L., (2003). Quality Costing: Modeling with Suggestions for Managers. *International Journal of Management*, September, Vol.20, No.3, s.346- 352.
- White, L.R. ve Wood, F.S., (1999). Using Activity Based Cost Management to Manage Programs. *PDI '99 in Review*.
- Williams, A.R.T., van der Wiele, A. ve Dale, B.G., (1999). Quality Costing: A Management Review. *International Journal of Management Reviews*, Volume 1 Issue 4 December, 441–460.