

BOYA-APRE SANAYİNDE KAYNAK TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİNİN TASARIM VE UYGULAMASI

*Doç.Dr. Selim Yüksel PAZARÇEVİREN**

ÖZET

Globalleşen pazar ekonomisinin sonucu olarak bir çok sektörde arzın talepten fazla olması bir çok üründe hızla değişen rekabetçi fiyatların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Firmalar istediği mal ve hizmetleri dünyanın herhangi bir yerinden satın alabilmekte herhangi bir yerine satabilmekte, fiyatlar ve siparişler elektronik haberleşme ortamında verilebilmekte, dünyanın herhangi bir yerinde ortaya çıkan talep karşısında çok hızlı bir şekilde bir çok fiyat teklifi ortaya çıkmaktadır. Bütün bu dinamikler, firmalar için, rekabet üstünlüğü sağlayacak şekilde alternatif ürün maliyetleri bulmaya ve katkı payı temelinde fiyat vermeye olanak veren ileri maliyet sistemlerinin kullanılmasını hayati hale getirmiştir. Bu durum, yoğun rekabet ortamından daha çok etkilenen Küçük ve Orta Boy İşletmeler (KOBİ) için çok daha fazla geçerlidir. Çalışmamızda, ileri bir maliyet sistemi olarak geliştirmiş olduğumuz Kaynak Tabanlı Maliyetleme Sisteminin, Boya Apre Sanayindeki tasarımı ve KOBİ ölçeklerindeki işletmelerdeki uygulaması tanıtılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kaynak Tabanlı Maliyetleme, İleri Maliyetleme Sistemleri, Standart Maliyet

ABSTRACT

As a result of the market economic's globalization the supply is in excess of the demand in many sectors, this causes competitive prices that change suddenly for many products. The companies can sell which product and services from anywhere in the world to anywhere in the world, prices and orders can be given be electronic communication, many price offers can occur suddenly for demand that occur anywhere in the world. All these

* Sakarya Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü

dynamics to gain competitive advantage finding alternative product costs using advanced cost systems that enable giving prices on contribution share base became vital for companies. This situation is more valid for SBE's that are affected by this intensified competition. In this study, Resource-Based Costing System as an advanced cost system and its implementation in SBE's of dyeing and finishing industry is introduced.

Key Words: Resource Based Costing, Advanced Costing Systems, Standard Cost

GİRİŞ

Günümüzün global rekabet ortamında artan rekabet sonucu mamul yaşam sürelerinin gittikçe kısalması, rakiplerden geri kalmamak için üretimde ortaya çıkan yeni teknikleri ve müthiş hızla ilerleyen teknolojiyi yakalama telaşı, büyük olsun küçük olsun tüm işletmeleri önemli şekilde etkilemiştir. Bu gelişmelere ayak uydurmak sermaye yapıları ve yönetim sistem ve erkleri çok güçlü olmayan kısaca KOBİ olarak adlandırdığımız küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde daha zor olmakta ve hayati bir önem arz etmektedir. İşletmelerin, pazar paylarını muhafaza edebilmeleri ve rekabet üstünlüğü sağlayabilmeleri, ürün tasarımı ve geliştirilmesi, planlama ve kalite kontrol gibi faaliyetlere önem vermelerini, yoğun otomasyon, yüksek teknoloji, ileri üretim ve yönetim sistemleri, uzman insan kaynakları kullanmalarını gerektirmektedir. Bütün bunlar işletmelere önemli sabit maliyet yükleri getirirken, mamul hayat evrelerinin kısalması ile birlikte sabit maliyetlerin ürün maliyetleri içindeki payları artmaktadır. Ayrıca yoğun rekabet, işletmeleri katkı payı temelinde fiyatlama yapma zorunluluğu karşı karşıya bırakmakta bunun sonucu olarak işletmeler kar yerine sabit maliyetlerini aşan toplam katkı payı hedeflemektedirler. Tüm bu gelişmeler geleneksel maliyetleme sistemlerinin yetersizliğini ortaya çıkarmış ve işletmeleri ürün maliyetlerini çok hassas ve doğru belirlemeye, hızlı ve katkı payı temelinde fiyat vermeye, maliyet tasarrufları sağlamaya yönelik olarak geliştirilen ileri maliyetleme ve maliyet yönetim sistemleri kullanma zorunluluğu ile karşı karşıya getirmiştir. Kaynak yetersizliği ve üretim ölçeklerinin ölçek ekonomisinden yararlanmalarına olanak vermemesi gibi nedenlerle global rekabetin baskısını çok daha fazla hisseden KOBİ'lerde, rekabete ayak uydurabilmek ve hayatiyetlerini muhafaza edebilmek için Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ve Kaynak Tabanlı Maliyetleme

(KTM) gibi ileri maliyet sistemlerine sahip olmanın önemi her geçen gün artmaktadır.

Yoğun rekabet ortamında maliyet tasarrufu sağlamak, yeterli kaynaklara sahip olamayan KOBİ'lerin en önemli sorunu haline gelmiştir. Bu sorunu aşmak için KOBİ'lerin izlemesi gereken en stratejik ve kestirme yol kendi öz kaynaklarına ve yetkinliklerine yönelmek olmalıdır. Kaynak tabanlı yönetim son yıllarda özellikle akademi çevrelerinde oldukça tartışılan bir konudur. Kaynak tabanlı yönetim firmalara, özellikle son 20 yıl içerisinde, rekabetçi avantajlar sağlayan son derece etkili stratejik içeriği olan bir konudur¹. Kaynak ya da öz kaynak bazlı stratejiler firmalara rekabetçi avantajlar sağlama konusunda büyük katkı yapmaktadır².

Kaynak Tabanlı Maliyetleme(KTM) ürünlerin ve faaliyetlerin doğrudan tükettikleri kaynakların doğru kapsamda ve doğru ölçülerle saptanmasını önceleyen, ürünlerin ve faaliyetlerin kaynak tüketimlerinin gerekliliklerini nicelik ve nitelik olarak sorgulayarak ürünlerin standart değişken maliyetlerini saptayan ve faaliyet maliyetlerini bütçeleyen, faaliyet merkezleri temelinde faaliyet matrisleri oluşturarak ve faaliyet maliyetlerini bu matris içinde bütçeleyerek gereksiz ve tekrarlanan faaliyetlerin ortaya çıkmasına ve elimine edilmesine olanak veren ve tüm bunların sonucunda maliyet tasarrufları sağlarken hassas ve doğru; ürün, operasyon, süreç ve faaliyet maliyetlerine ulaşmayı hedefleyen ileri bir maliyetleme ve maliyet yönetim sistemidir. Bu yönleri ile KTM'yi bir kaynak tabanlı yönetim aracı olarak görmek mümkündür. Bu çalışmada kaynak tabanlı maliyetleme sisteminin boya ve apre sanayinde faaliyet gösteren bir KOBİ işletmesi için geliştirmiş olduğumuz ve halen uygulanmakta olan modeli tanıtılmaya çalışılacaktır.

¹ COATES, Theresa TAYLOR, Christopher M. MCDERMOTT, "An exploratory analysis of new competencies: a resource based view perspective", *Journal of Operations Management*, Volume: 20, Issue: 5, 2002, s.435-450.

² HAMEL, G. ve C.K PRAHALAD,"*Competing For Future*", Harvard Business School, Boston, 1994.

I. KAYNAK TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ

Kaynak tabanlı maliyetleme sisteminin en önemli amacı ürün maliyetlerini rekabete olanak veren, zararları ve müşteri kayıplarını önleyen doğru ve hızlı bir fiyatlama yapabilecek şekilde belirlemektir. Kaynak tabanlı maliyetleme sistemi bu amaca yönelik olarak ürün maliyetlerini ticari maliyet seviyesinde, ürün değişken ve sabit maliyeti olarak belirler. KTM ürün maliyetini değişken ve sabit ürün maliyeti ve ticari maliyet seviyesinde belirlemeyi hedeflemekle, ürün maliyetlerini FTM'den özellikle fiyat kararlarını rekabetçi ve daha hızlı fiyat vermeye yönelik, daha kapsamlı ve daha güvenilir şekilde belirler. KTM ürün değişken maliyetlerini, ürünlerin faaliyet birimlerinde (makinelere) ve faaliyetlerde direkt olarak tükettikleri kaynakların (elektrik, buhar, basınçlı hava, doğalgaz, malzeme, satış primi) tüketimlerini esas alarak doğru kapsamda ve objektif ölçüleri esas alarak ürün değişken maliyetlerinin doğru ve hassas belirlenmesini amaçlar. KTM, ürünlerin kaynak tüketimleri farklı olan her bir üretim faaliyet birimi (makine, tezgah, montaj hattı, montaj istasyonu) itibarı ile ürünlerin faaliyet birimlerindeki kaynak tüketimlerinin standart miktarlarını ileri aşamada fiili miktarlarını belirleyerek ürünlerin faaliyet birimlerindeki operasyonlar itibarı ile kaynak tüketim setleri temelinde belirleyerek, teoride ve uygulamada FTM' den çok daha hassas ve doğru ürün değişken maliyeti belirler. KTM ürün sabit maliyetlerini, ürünlerin faaliyetlerde direkt olarak tükettikleri kaynakların maliyetleri (ürün direkt sabit maliyeti; ürün sorumlusu ücreti, yalnız ürünlere tahsis edilen insan kaynakları, makine ve diğer fiziki varlıklar giderleri) ile ürünlerin tükettikleri faaliyet maliyetlerini esas alarak doğru kapsamda ve en uygun ölçüler temelinde belirlenmesini amaçlar. KTM sistemi, FTM sisteminde olduğu gibi faaliyet maliyetlerini mamullerin faaliyet tüketimleri temelinde mamullere yüklemektedir³. Ancak KTM sisteminde, FTM sisteminden farklı olarak ürünlerin ve üretim faaliyet birimlerinin direkt sabit maliyetlerini, faaliyet maliyetlerinden rafine ederek ürün sabit maliyetlerinin ve faaliyet maliyetlerin daha doğru belirlenmesi sağlanır. Ayrıca ürün tam ticari maliyetinin belirlenmesi amaçlandığından tesis seviyesi faaliyet maliyetlerinin ürün maliyetleri içinde yer alması sağlanarak yukarıda ifade edildiği gibi hızlı ve rekabete olanak veren bir fiyatlama temel alınabilecek bir ürün maliyeti belirlenir. Ayrıca ürün sabit maliyetleri ticari maliyet seviyesinde belirlendiğinden ürün temelinde başabaş satış noktası belirleme ve gelir tablosu düzenleme olanağı elde edilir. KTM aynı zamanda mamul ve faaliyetlere optimum seviyede kaynak

³ Ülkü ERGUN, B.Esra KARAMARAŞ, "İki Çağdaş Yönetim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırılması: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisi", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2002, Cilt: 4, Sayı:1, s.96

tahsisi yapılmasına olanak veren bir bütçeleme sistemidir⁴. KTM sisteminde, gerek standartların belirlenmesi aşamasında gerekse de bütçeleme aşamasında üretime değer katmayan tüm faaliyet ve kaynaklar tespit edilir. Üretime değer katmayan faaliyet ve kaynakların belirlenmesi, gereksiz faaliyet ve kaynakların mümkün olduğu ölçüde elimine edilmesine, dolayısıyla maliyetlerden tasarruf edilmesine olanak verir. Maliyet tasarrufları ile işletmede hem maliyet tabanının daraltılması sağlanarak maliyet yönetiminin etkinliği artırılırken, ürünlerin fiili ve standart kaynak tüketimleri veri tabanının oluşturulmasıyla, faaliyet birimleri, operasyonlar, üretim süreçleri temelinde verimlilik kontrolü yapılabilir.

KTM sisteminde ürün ve faaliyetler için direkt tükenen kaynakların tüketim şekilleri esas alınarak değişken ve sabit ürün ve faaliyet maliyetleri içinde kapsanmaları işletme bütçelerinin hazırlanmasında ayrı bir önem arz etmektedir. Özellikle bütçelerin düzenlenmesi ve kontrol aracı olarak kullanılmasının etkinliği, maliyetlerin sabit-değişken şeklinde yapısal ayrımına bağlıdır⁵.

II. BOYA VE APRE İŞLETMELERİNDE KAYNAK TABANLI MALİYETLEME TASARIMI VE UYGULAMASI

Açıklamasını yapacağımız maliyet sistemi uygulaması özellikle büyük bir kısmı KOBİ ölçeklerinde olan boya-apre sanayi işletmeleri için geliştirilmiş ve hali hazırda boya apre sanayinin önemli işletmelerinde kullanılmakta olan ileri bir maliyetleme sistemidir. Boya ve apre sanayinde maliyet sistemi tasarlanırken boya apre sanayine özgü aşağıdaki hususların dikkate alınması gerekmektedir;

- Kumaş üzerinde yapılan ve müşteriye fiyatlandırılan her bir boya ve apre prosesi bir ürün olarak kabul edilmelidir,

-Fiyatlandırılan boya ve apre esas proseslerinin maliyetleri bulunurken, kendilerinden önce yapılması gereken hazırlık proseslerinin maliyetleri bulunup, kendilerini takip eden esas proseslere yüklenmelidir,

-Maliyet sistemi, boya proseslerin-farklı cins kumaşlar, farklı formülasyonlar, farklı boya kaliteleri farklı boyama programları ve farklı

⁴ Selim PAZARÇEVİREN, *Standart Maliyet Sistemi (Kaynak Tabanlı Maliyetleme Yöntemi)*, Çizgi Yayıncılık, İstanbul,2000, s.17.

⁵ A.Sait SEVGİNER, Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, *Yönetim Muhasebesi*, Alfa Yayınları, 7.Baskı, İstanbul, 2000, s.78.

makinelere yapılması durumunda, proses (ürün) maliyetlerindeki farklılığı belirleyebilmelidir,

-Maliyet sistemi apre proseslerinin, farklı cins, kalite, ebatlardaki kumaşlar üzerinde, farklı ek apre işlemleri ile ve farklı makinelere yapılması durumunda proses (ürün) maliyetlerindeki farklılığı belirleyebilmelidir,

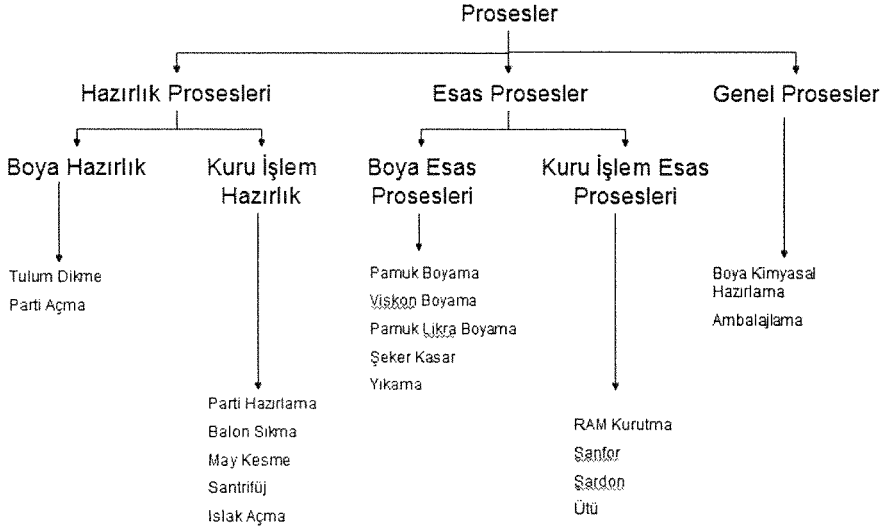
-Proses zinciri içinde, birbirinin yerine yapılabilen prosesler, birbirinin yerine kullanılabilen makine ve boyar maddeler sonucunda, boya proseslerinin maliyetini etkileyen faktörler nedeniyle sektörde, boya proses fiyatlarının renk çalışması yapıldıktan sonra verilmesi, paket fiyatların yapılacak boya prosesine ve proses zincirinde yer alacak proseslere göre değişmesi sonucu sektörde sipariş öncesi fiyat verme zorunluluğuna bağlı olarak maliyet sisteminin bir ön maliyet modülünün olması gerekmektedir.

-Sanayide boya tonunun tutturulamaması, boya prosesleri sırasında kumaşın özelliklerini kaybetmesi, apre proseslerinde müşterinin isteği kumaş boyutu ve buruşmazlık çekmezlik özelliklerinin sağlanamaması gibi nedenlerle kalite kontrol noktalarından ve müşterilerden yapılan geri dönüşümler fiili proses maliyetlerinin yükselmesine neden olmaktadır. Sektörde prosesler, makineler ve tüketilen kaynaklar itibarı maliyet ve verimlilik kontrolü yapmak çok büyük bir önem arz etmektedir. Bu bağlamda, maliyet sisteminin prosesler, makineler ve tüketilen kaynaklar itibarı maliyet ve verimlilik kontrolü yapacak şekilde, proses maliyetlerini fiili ve olması gereken (standart) proses maliyeti olarak iki ayrı temelde belirlemesi gerekmektedir.

-Geliştirdiğimiz maliyet sistemi, proseslerin ön, standart ve fiili tam ticari maliyetlerini bulmaya yönelik bir maliyetleme sistemidir. Sisteminin uygulama aşamaları aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

A) AŞAMA-PROSESLERİN GRUPLANDIRILMASI:

KTM sisteminin kurulma aşamasında ilk olarak işletmede yapılan tüm proseslerin belirlenmesi ve gruplandırılması gerekmektedir. Boya-apre sanayine ilişkin örnek uygulamamızdaki prosesler Şekil-1'de görüldüğü gibi gruplandırılmıştır.



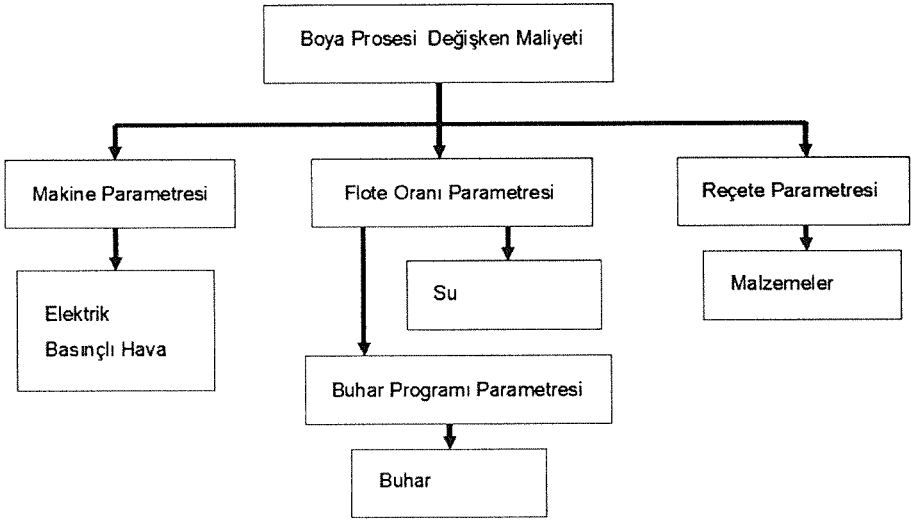
Şekil-1: Proseslerin Gruplandırılması

B) MALİYET VERİ TABANININ OLUŞTURULMASI:

Sistemin kuruluşunun ikinci aşamasında eş zamanlı olarak değişken ve sabit maliyetlerin belirlenmesine yönelik olarak maliyet veri tabanı oluşturulmalıdır.

1. Değişken Maliyet Veri Tabanının Oluşturulması

Maliyet veri tabanının ürün değişken maliyetinin belirlenmesine yönelik kısmında proseslerin üretim faaliyet birimlerindeki kaynak tüketim setleri ile kaynakların fiyat setleri oluşturulur. Şekil-2’te boya proseslerinin değişken maliyet veri tabanının oluşum planı gösterilmektedir. Şekil -2 incelendiğinde, bir boya prosesinin değişken maliyetini belirlemek için boya prosesinin yapıldığı deki elektrik ve basınçlı hava kaynaklarının tüketim miktarlarının, uygulanacak flote oranı (boya su oranı) temelinde su ve buhar tüketim miktarlarının, uygulanacak reçeteye bağlı olarak boya ve kimyasal malzemelerinin miktarlarını belirlemek gerekmektedir. Şekil-3 ve 4’de ise faaliyet birimi niteliğinde olan ve flote oranı parametrelerinin kaynak tüketim setleri gösterilmiştir.



Şekil-2: Boya Prosesleri Değişken Maliyet Veri Tabanı Planı

Maliyet Muhasebesi
Dosya Kayıt Yönetimi İşlemler Kuruluş Raporlar Pencereler Yardım

Boya Makineleri Tüketim Seti

Proses Kodu: PnkBoy Proses Adı: Boya Değişken

Makine Kodu	Makine Adı	Elektrik (KW/S)	B. Hava (NL/S)
BoyMak1TN-01	1000 kg İK Boya makinesi	300.00	300.00
BoyMak500-01	500 kg İK Boya Makinesi 1	100.00	100.00
BoyMak500-02	500 kg İK Boya Makinesi	200.00	200.00

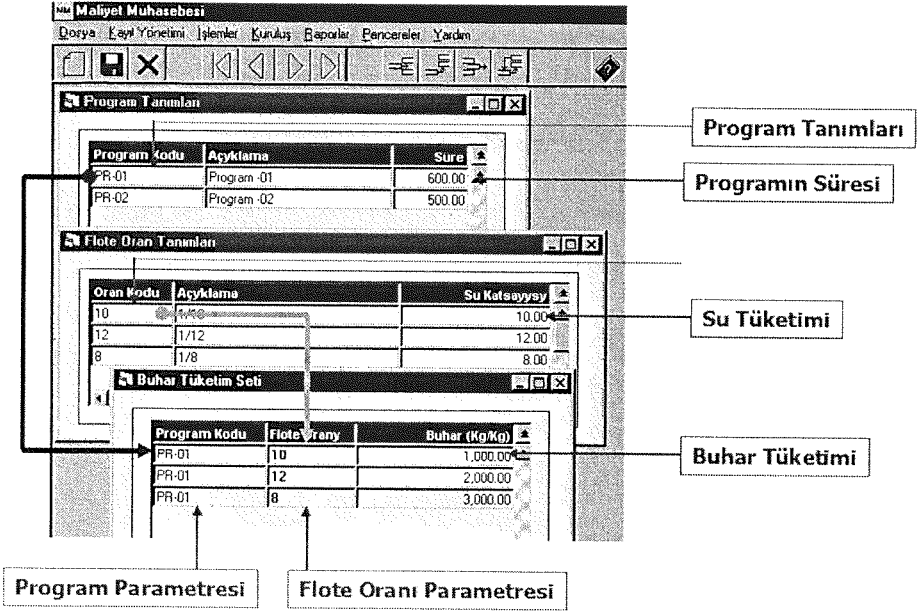
İlgili Proses

Makine Parametreleri

Elektrik Tüketimi

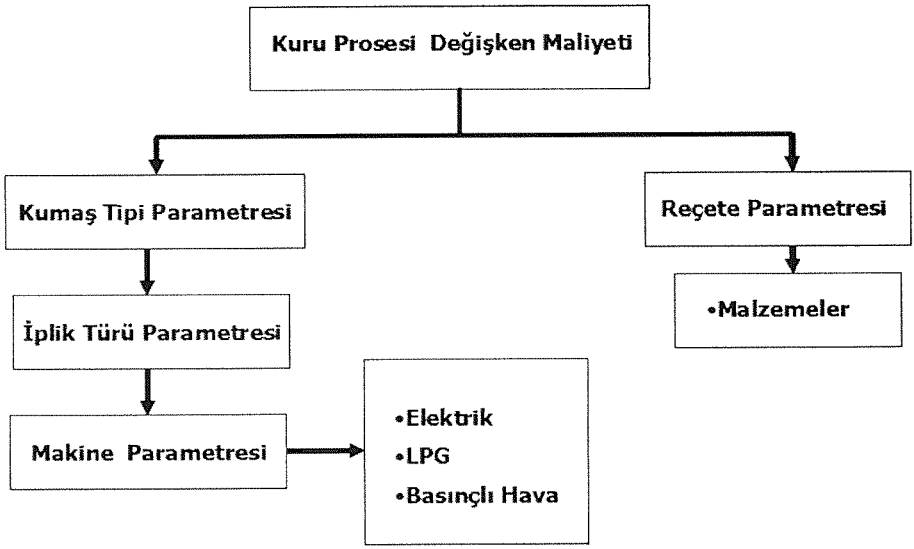
Basıncılı Hava Tüketimi

Şekil-3: Boya Üretim Faaliyet Birimleri Kaynak Tüketim Setlerinin Oluşturulması



Şekil-4: Boya Prosesleri Flote Oranı ve Boya Programı Kaynak Tüketim Setlerinin Oluşturulması

Şekil-5' kuru işlem prosesleri değişken maliyet veri tabanı planı görülmektedir. Şekil-5 incelendiğinde bir apre-kuru işlem operasyonunun değişken maliyetinin belirlenebilmesi için, kumaşın tipi ve iplik türüne bağlı olarak seçilen makinedeki elektrik, LPG/doğalgaz ve basınçlı hava kaynak tüketim miktarlarının ve kullanılacak kimyasal malzeme miktarlarının belli olması gerekmektedir. Şekil -6'da bir kuru işlem prosesinin her bir kumaş ve iplik türü temelinde bir makinedeki kaynak tüketim seti görülmektedir.



Şekil-5: Apre-Kuru İşlem Prosesleri Değişken Maliyet Veri Tabanı Planı

Maliyet Muhasebesi

Dosya Kayıt Yönetimi İşlemler Kuruluş Raporlar Pencere Yardım

Kumaş Tipi	Açıklaması	İplik Kodu	İplik Adı
Kms-001	Kumaş -1	İpk-001	İplik -1
Kms-002	Kumaş -2	İpk-002	İplik -2
Kms-003	Kumaş -3	İpk-003	İplik -3

Kuru Makineleri Tüketim Seti

Kumaş Tipi: Kms-001 Açıklama: Kumaş -1 İplik Kodu: İpk-001 İplik Adı: İplik -1

Makine Kodu	Makine Adı	Elektrik (kW/S)	LPG (kg/Kg)	Basıncılı Hava (ML/S)
RamMak-01	Ram Makinesi 1	100.00	200.00	300.00
SniMak-01	Sarıtor makinesi 1	50.00	100.00	150.00

Elektrik Tüketimi B. Hava Tüketimi

Kumaş Tipi Parametresi LPG Tüketimi

Şekil-6: Kuru İşlem Prosesleri Kaynak Tüketim Setlerinin Oluşturulması

Şekil-7' de boya ve kimyasal malzemelerin fiyat seti, Şekil 8'de ise işletme dışından tedarik edilen (elektrik, doğalgaz) ve işletme içinde üretilen kaynakların (buhar, su, basınçlı hava) fiyat seti gösterilmektedir. KTM sisteminde işletme içinde üretilen buhar ,su, elektrik gibi kaynakların maliyetleri belirlenerek fiyat setleri içine yerleştirilir ve bu kaynakların maliyetleri ürünlerin bu kaynaklardan tükettikleri miktarda ürün maliyetlerine yüklenir. Yardımcı gider merkezleri maliyetleri olarak biriktirilip esas üretim merkezlerine dağıtılmazlar.

Malzeme
Kaynağı Kodu

Malzeme Kaynağı
Birim Fiyatı

Malzeme Kartı Tanımı			
Malzeme Kodu	5 01 300	Procion Boya	
Barkod	2034400329	<input type="checkbox"/> PLG Transfer mi ?	
PLC Tanımlı Kodu		<input type="checkbox"/> Yeşil Parça mı ?	
Malzeme Kodu	ALK 098	<input type="checkbox"/> Akrilik 1	<input type="checkbox"/> Sıy Takımı 2
Malzeme Sınıfı	2	Honmodde	
Malzeme Tipi	100	Sarı Malzeme	
Malzeme Grubu	BOYAMOR	Branson Ürün Grubu	
Birim Kodu	KG	Kilogram	
Enj Kontrol Stokları	0	Güsten Önce	
Kaşe Standart Kodu	15001		
Malzeme Fiyatı	1.445.000,00	TL	
Satır Alın Fiyatı	1,00	Şşy	
Min. Malzeme Stok	100,00	Max. Malzeme Stok	200,00
Malzeme Bıçak	0,00	Katman Süretilen	150
Temel Stok İstemi	16	Çoklu Renk Kodu	300
Malzeme Niteliği		Malzeme Nitelik Kodu	Değer
DİSGÖRÜMLÜ	diş görünüş	Paltak	
SON KULLANILMA TARİHİ	son kullanma tarihi		

Şekil-7: Malzeme Kaynağı Fiyat Setlerinin Oluşturulması (Malzeme Stok Kartlarından Online Oluşturulur)

Kaynak Kodu	Kaynak Adı	Gerek Tutar	Sirulaşyon Tutarı	Para Birimi
BUHAR	Buhar	23.332	23.332	TL
ELEKTRİK	Elektrik	112.078	165.000	TL
HAVA	Basıncılı Hava	4.592	4.592	TL
LPG	LPG	268.284	340.000	TL
SU	Su	41	41	TL

↓
↓

Kaynak Kodu

Kaynak Birim Fiyatı

Şekil-8: Kaynak Fiyat Seti

2.Sabit Maliyet Veri Tabanının Oluşturulması

Sabit maliyet veri tabanının oluşturulmasının ilk aşamasında Şekil-9' da gösterilen çerçevede önce proseslerin ve faaliyetlerin sabit tüketim karakterli direkt kaynak tüketimleri temelinde direkt sabit maliyetleri bütçelenir. Daha sonra Şekil-10'da gösterilen çerçevede her bir faaliyetin bütçelenen direkt sabit maliyetleri, proseslerin faaliyetleri tüketimlerini en iyi yansıtacak maliyet sürücülerini esas alınarak proseslere yüklenerek proseslerin faaliyet-endirekt sabit maliyetleri belirlenir. Şekil-10'daki gibi aynı hesaplama ortamında veya ayrı bir hesaplama ortamında proseslerin direkt sabit maliyetleri ile proseslere yüklenen sabit faaliyet maliyetleri toplanarak proseslerin bütçelenen toplam sabit maliyetleri ve normal kapasite seviyesinde birim sabit maliyetleri bulunur. Şekil -11'de proseslerin bütçelenen birim sabit maliyetleri temelinde oluşturulan uygulamadaki proses sabit maliyet seti tanımlaması gösterilmektedir.

Kaynaklar	Direkt Sabit Maliyetler Bütçesi				
	Top. Büt. Mal.	İç Kaynak Üretimi	Hazırlık Prosesleri	Esas Prosesler	Faaliyetler (Sevkiyat, Planlama...)
0-Malz. Kynk Maly.					
1-İşçilik Kaynak Maly.					
2-Personel Kynk Maly.					
3-Dış. Sağ. Fayda, Hiz.					
4-Çeşitli Kaynak Maly.					
5-Vergi/Resim Harçlar					
6-Amortismanlar					
TOPLAM					

Şekil-9: Proseslerin ve Faaliyetlerin Direkt Kaynak Tüketimleri Temelinde Direkt Sabit Maliyetlerinin Bütçelenmesi

Faaliyetler	Top.Büt.Mal.	Prosesler						
		Yıkama	Pam Boya	Vlek Boya	...	Ram	Sarılar	...
Satınalma								
Malzeme Amban								
Reçete Proses								
Fizik Lab.								
Kimya Lab.								
Üretim Planlama								
Boyahane Yönetimi								
Kuru İşlem Yönetimi								
...								
Inspection								
Sevkiyat								
Satış								
Muhasebe								
...								
Pros.Yük.Büt.Faal.Maly.								
Pros.Dekt.Sbt.Maly.								
Top.Büt.Pros.Sbt.Maly.								
Büt.Pros.Miktar								
Kg Başına Pros.Sbt.Maly.								
...								

Şekil-10: Proses Sabit Maliyet Bütçe Değerlerinin Bulunması

Maliyet Muhasebesi

Dosya Kayıt Yönetimi İşlemler Kuruluş Raporlar Pencereleer Yardım

Proses Tanımları

Proses Kodu	Proses Adı	Grubu	Ana Proses	Bütçe Değeri (TL/KG)
PmkBoy	Pamuk Boyama	BOYA	<input type="checkbox"/>	2.500.000,00
Ykm	Yıkama	BOYA	<input type="checkbox"/>	1.250.000,00
YskBoy	Viskon Boyama	BOYA	<input type="checkbox"/>	2.350.000,00
RAM	RAM işlemleri	KURU	<input type="checkbox"/>	3.500.000,00
SNF	Sanfor işlemleri	KURU	<input type="checkbox"/>	6.000.000,00
SNTX	Sanfex işlemleri	KURU	<input type="checkbox"/>	5.250.000,00

Proses Tanımı

Proses Grubu

Bütçe Değeri

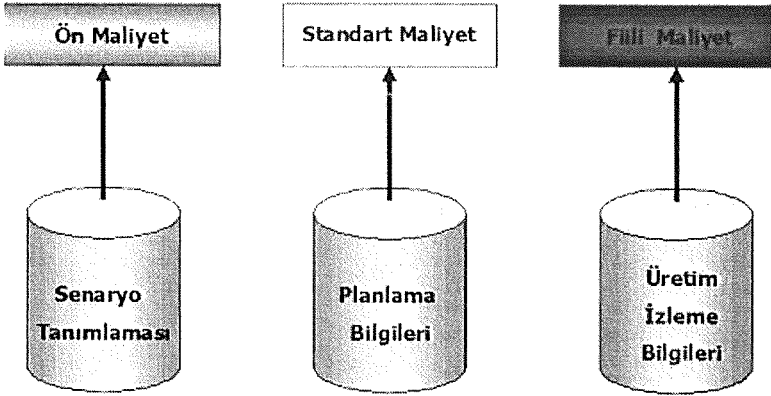
Şekil-11: Proses Sabit Maliyet Bütçe Değerleri

1.Aşama Maliyet Tablolarının Oluşturulması

Boya ve apre sanayii için tasarladığımız ve uygulamaya geçirdiğimiz KTM sistemi, Şekil 12’de görüldüğü gibi üretimle ilgili farklı verileri temel olarak ön , fiili ve standart proses maliyeti olmak üzere üç tip ürün-proses maliyeti belirlemeye yönelik olarak geliştirilmiş bir maliyetleme sistemidir. Sistem, laboratavarda çalışması yapılan kumaş esas alınarak tahmini sipariş miktarı, proses zinciri, reçeteler ve seçilecek makine verileri ile güncel veya ileri dönük herhangi bir zaman için öngörülen kaynak fiyatlarından oluşan senaryo verileri temelinde proseslerin her biri veya tüm proses paketi için verilecek fiyata temel olacak ön maliyeti, ister standart ve ister stoktaki kaynak fiyatlarının esas alındığı, işemrinin planlama verileri temelinde işemrindeki her bir prosesin ve işemrinin standart maliyetini, işemrinin ve proseslerin fiili malzeme tüketim miktarları ile ölçü cihazları ile ölçülebilmeleri durumunda proseslerin faaliyet birimlerindeki fiili kaynak tüketimleri, ölçülememeleri durumunda proseslerin faaliyet birimlerindeki

fiili üretim süreleri temelindeki standart kaynak tüketimlerini esas alarak proseslerin ve işemrinin fiili maliyetini belirlemektedir. Sistemden fiyat vermenin yanısıra gelecekte üretilmesi düşünülen ve AR-GE çalışmaları yürütülen ürünlerin ön maliyetlerinin belirlenmesi için de yararlanılması işletmelerin hedef maliyetlendirme çalışmalarında çok önemli katkılar sağlamaktadır.

Şekil 13’de senaryo verileri esas alınarak muhtemel bir siparişle ilgili olarak oluşturulan ön maliyet raporunu, Şekil-14’de bir işemrinin planlama verileri esas alınarak oluşturulan iş emri standart maliyet raporu, Şekil 15’de bir iş emrinin fiili üretim süreleri ve standart kaynak tüketimleri esas alınarak oluşturulan iş emri fiili maliyet raporu örnekleri gösterilmektedir.



Şekil-12: Sitemin Maliyet Modülleri

ÖN MALİYET RAPORU

Safa 1

24. Adık 2003 Çarşamba

Yatırım Yılı

Simulasyon Kodu	DM1085B0R2	Renk Kodu	DR-RNK29146-A	Özel Ebi	Rota Kodu	Simulasyon Tarihi	01.10.2003	Maliyet Tarihi	24.12.2003
Müşteri Adı	DÖRT	Renk Adı			RDM0001	Simulasyon Miktarı	50,00	Kur Tarihi	24.12.2003
Sipariş Kodu		Katı Kodu	01810107201001	Süperson	Eksploz	Panama	100201-32-29-N	Günlük Kur	1.630.000,00 - E
Proses Kodu - Proses Adı	FBR Kodu - FBR Adı	Reçete Kodu - Versiyon	Program	İlet	Süre	Sabit Maliyet	Değişken Maliyet	Toplam Maliyet	
4002 Parı Hasılama	SPHO1	PARİTHAZIRLANA	Hava	7-0	FLT10	0,628	2.102.100	4.244	6.197,689
Reçete	Su	Elektrik	Hava	Lpg	0	Buhar	Arzotasyon	Bakım	Buça
0	0	4.589	0	0	0	0	0	0	3.903,100
4003 Kumaş Ağna	SPAD2	KUMAŞ AÇMA MAK	Hava	7-0	FLT10	0,028	1.444.500	6.975	1.451,375
Reçete	Su	Elektrik	Hava	Lpg	0	Buhar	Arzotasyon	Bakım	Buça
0	0	6.975	0	0	0	0	0	0	1.444.500,00
42181 Hıyranı	SPAD2	21-50 DİL HT	IR-PAM0002B714	2-1	69	FLT10	2,067	8.979,219	6.915,216
Reçete	Su	Elektrik	Hava	Lpg	0	Buhar	Arzotasyon	Bakım	Buça
0	0	2.137,200	118,947	0	0	5.004,719	0	0	0,00
42311 Çiğeme	SPAD2	31-50 DİL HT	IR-PAM0004S001	7-1	75	FLT10	3,000	14.280,055	14.280,055
Reçete	Su	Elektrik	Hava	Lpg	0	Buhar	Arzotasyon	Bakım	Buça
0	0	4.354,000	172,300	0	0	3.411,470	0	0	0,00
42321 Yemeyişme	SPAD2	31-50 DİL HT	IR-PAM0004S002	2-1	58	FLT10	0,859	6.688,882	6.688,882
Reçete	Su	Elektrik	Hava	Lpg	0	Buhar	Arzotasyon	Bakım	Buça
0	0	1.012,000	28,287	0	0	1.119,900	0	0	0,00
42161 Çamır Boyama	SPAD2	31-50 DİL HT	RD-281452B 0100	7-1	24	FLT10	3,483	21.423,841	21.423,841
Reçete	Su	Elektrik	Hava	Lpg	0	Buhar	Arzotasyon	Bakım	Buça
0	0	2.071,700	198,943	0	0	2.703,963	0	0	0,00
4201 May Kumaş	SPAD2	ESKİ TÜRKE SİME ME	Hava	7-0	FLT10	0,080	6.966,600	323,668	1.169,909
Reçete	Su	Elektrik	Hava	Lpg	0	Buhar	Arzotasyon	Bakım	Buça
0	0	3.022,900	0	0	0	0	0	0	1.486,500,00
4102 Ram	SPAD2	ESKİ RAM NAKİNAS	Hava	7-0		0,134	12.444,550	4.678,056	17.122,606
Reçete	Su	Elektrik	Hava	Lpg	0	Buhar	Arzotasyon	Bakım	Buça
0	0	4.071,637	208,277	15,495	0	361,945	0	0	12.444.500,00
4104 Sarıncı	SPAD2	ESKİ SARINCOR MAK	Hava	7-0		0,080	12.704,200	6.979,074	16.683,274
Reçete	Su	Elektrik	Hava	Lpg	0	Buhar	Arzotasyon	Bakım	Buça
0	0	594,200	64,227	0	0	1.325,984	0	0	12.704.200,00
Bilin Maliyet :						1.740.954	30.162.560	66.884.728	87.047.678
Müşteri Ek Maliyeti (TL / Kg) :							0	0	0
							Toplam Ek Maliyet :	0	0
							Top. Anlaşıl Maliyeti :	0	0
							Genel Toplam :	87.047.678	

Şekil-13: Ön Maliyet Simülasyonu Raporu

İşemri Kodu	000143_1	Renk Kodu	54034	Özel Ebi	FTYSXRM02	İşemri Tarihi	23.02.2003	Maliyet Tarihi	09.07.2003
Müşteri Adı	BİEŞ	Renk Adı	MAS ROSE	Rota Kodu		İşemri Miktarı	243,00	Kur Tarihi	23.02.2003
Sipariş Kodu	000019	Eksploz Kodu	00H0101241J15 <th>KaşkışozelPanama</th> <th>(1002471-30-18-M</th> <th>Anlaşıl</th> <th>FIDJJK</th> <th>Günlük Kur</th> <th>1,00 U</th>	KaşkışozelPanama	(1002471-30-18-M	Anlaşıl	FIDJJK	Günlük Kur	1,00 U
Proses Kodu - Proses Adı	FBR Kodu - FBR Adı	Reçete Kodu - Versiyon	YGI	Süre	Sabit Maliyet	Değişken Maliyet	Toplam Maliyet		
4002 Parı Hasılama	SPHO4	PARİTHAZIRLANA	Hava	7-0	Y0000525	0,52	10.221,856	52,970	10.303,996
Reçete	Su	Elektrik	Hava	Lpg	0	Buhar	Arzotasyon	Bakım	Buça
0	0	82,570	0	0	0	0	0	0	10.221,856
4003 Kumaş Ağna	SPAD2	KUMAŞ AÇMA MAK	Hava	7-0	Y0000525	0,52	7.020,270	124,305	7.144,575
Reçete	Su	Elektrik	Hava	Lpg	0	Buhar	Arzotasyon	Bakım	Buça
0	0	124,305	0	0	0	0	0	0	7.020,270
4005 Top Bileşim	SPD01	DIRİŞ MAKİNESİ	Hava	7-0	Y0000525	1,10	0	372,914	372,914
Reçete	Su	Elektrik	Hava	Lpg	0	Buhar	Arzotasyon	Bakım	Buça
0	0	372,914	0	0	0	0	0	0	0
4004 Terz Çevirme	SPD01	TERZ ÇEVİRME	Hava	7-0		1,83	7.193,361	1.221,733	8.415,154
Reçete	Su	Elektrik	Hava	Lpg	0	Buhar	Arzotasyon	Bakım	Buça
0	0	1.221,733	0	0	0	0	0	0	7.193,361
4204 X Bana	SPAD2	10-40 BİZ HT	6K0043002041	7-1	Y0000525	0,22	127.893,182	1.301,827,798	228.677,380
Reçete	Su	Elektrik	Hava	Lpg	0	Buhar	Arzotasyon	Bakım	Buça
0	0	24.843,028	427,086	0	0	20.184,047	0	0	127.893,182
4301 May Kumaş	SKH005	KURU KEŞME MAK	Hava	7-0		1,10	1.127,676	2.703,946	9.817,622
Reçete	Su	Elektrik	Hava	Lpg	0	Buhar	Arzotasyon	Bakım	Buça
0	0	2.703,946	0	0	0	0	0	0	7.127,576
4401 Sente	SKR002	ENTEHA FLURUTMA	Hava	7-0		1,83	64.266,796	68.205,496	114.574,261
Reçete	Su	Elektrik	Hava	Lpg	0	Buhar	Arzotasyon	Bakım	Buça
0	0	30.794,337	264,664	0	0	18.305,373	0	0	64.966,796
4102 Ram	SKK001	SANTEKS KURUTM	Hava	7-0		0,87	60.480,513	230.953,075	291.133,989
Reçete	Su	Elektrik	Hava	Lpg	0	Buhar	Arzotasyon	Bakım	Buça
0	0	187.848,507	12.617,036	28.032,955	0	2.154,477	0	0	60.480,513
Bilin Maliyet :						3.373.438	284.107,824	423.568,196	707.676,820
Müşteri Ek Maliyeti (TL / Kg) :							461.191	Toplam Ek Maliyet :	112.069,413
								Top. Anlaşıl Maliyeti :	0
							Genel Toplam :	819.745,433	

Şekil-14: İşemri Temelinde Standart Maliyet Raporu

İşemri Kodu	000143_1	Renk Kodu	64034	Özel Eski	İşemri Tarihi	23.02.2003	Maliyet Tarihi	05.07.2003	
Nüfus Adı	BES	Renk Adı	MİS ROSE	Rota Kodu	RYSKRM02	İşemri Miktarı	243,00	23.02.2003	
Sapık Kodu	00001S	Katı Kodu	08H0101241FJS	Kağıt Kodu	HamPapak110024/1-30-18-H	Ambar	ROLIK	Günlük Kur	
Proses Kodu - Proses Adı	FBR Kodu - FBR Adı	Reçete Kodu - Versiyon	YGI	Süre	Sabit Maliyet	Değişken Maliyet	Toplam Maliyet		
40 02 Parti Hazırlama	6PH01 PARTİ HAZIRLAMA	Hava / 0	Y000025	0,000	10.221,056	0	10.221,056		
Reçete	Su	Etkilik	Hava	Lpg	Buhar	Anonim	Bakım	Bütçe	
0	0	0	0	0	0	0	0	10.221,056	
40 03 Kuruyucu	5PA02 KURUYUCU	Hava / 0	Y000025	0,103	7.030,270	0	7.030,270		
Reçete	Su	Etkilik	Hava	Lpg	Buhar	Anonim	Bakım	Bütçe	
0	0	0	0	0	0	0	0	7.030,270	
40 05 Top Değişim	5PD01 DEĞİŞİM	Hava / 0	Y000025	0,017	0	5.655	5.655		
Reçete	Su	Etkilik	Hava	Lpg	Buhar	Anonim	Bakım	Bütçe	
0	0	0	0	0	0	0	0	5.655	
40 04 Tez Çevirme	5PC01 TEZ ÇEVİRME	Hava / 0	Y000025	0,017	7.199,361	0	7.199,361		
Reçete	Su	Etkilik	Hava	Lpg	Buhar	Anonim	Bakım	Bütçe	
0	0	0	0	0	0	0	0	7.199,361	
42 04 X Boyama	5B010 16400 BRZ H1	64034-08-00-241	/ 1	Y000025	5,223	127.630,182	136.233,434	265.923,678	
Reçete	Su	Etkilik	Hava	Lpg	Buhar	Anonim	Bakım	Bütçe	
92,730,627	0	24.887,952	427,868	0	20.184,047	0	0	137.598,182	
43 01 May Kezme	5KH04 ESKİ TUP KEZME	Hava / 0	Y000025	0,000	2.127,676	0	2.127,676		
Reçete	Su	Etkilik	Hava	Lpg	Buhar	Anonim	Bakım	Bütçe	
0	0	0	0	0	0	0	0	2.127,676	
44 01 Sanık	5K001 SANTEKS KLARİTİM	Hava / 0	Y000025	0,063	64.368,756	28.973,518	93.242,274		
Reçete	Su	Etkilik	Hava	Lpg	Buhar	Anonim	Bakım	Bütçe	
0	0	9.906,625	160,720	18.975,973	0	0	0	64.368,756	
44 02 Fian	5KR02 YENİ FAN MAKİNA	Hava / 0	Y000025	1,167	60.480,513	64.235,276	124.715,789		
Reçete	Su	Etkilik	Hava	Lpg	Buhar	Anonim	Bakım	Bütçe	
0	0	31.934,971	2.142,333	28.032,955	2.154,477	0	0	60.480,513	
Birim Maliyet:		2.562.557		284.107.824		231.394.034		515.491.858	
				Müşteri Ek Maliyeti (TL / Kp):		461.131		112.065.413	
						Top. Ambar Maliyeti:		0	
						Genel Toplam:		627.551.271	

Şekil-15: İşemri Temelinde Fiili Maliyet Raporu

Prosesler	Toplam Satış	Toplam Değişim	Toplam Rakı	Toplam Sabit	Kar	Ortalama Satış	Ortalama Birim Mal.	Ortalama Değ. Mal.	Ortalama Sabit Mal.
4 2 01 Filtre	21.898.192.657	3.870.091.674	11.430.110.889	3.587.682.772	14.379.617.911	20.897	1.058.879	352.830	176.964
Optik Boyama	Standart	3.622.860.499	17.965.232.158	3.545.812.962	14.439.519.296		349.566	176.561	172.504
Fark	47.321.815	-47.221.475	21.779.510	-65.901.285			3.305	2.303	1.062
4 2 02 Filtre	27.940.579.480	6.458.139.298	21.494.440.162	4.232.156.537	17.252.283.625	39.012	716.197	273.972	165.489
Yeşil	Standart	6.204.149.060	21.405.833.375	4.219.389.524	17.268.444.063		270.533	182.376	106.195
Fark	121.393.211	-121.393.211	12.767.213	-134.160.424			3.430	3.112	327
4 2 03 Şeker Kase	68.192.438	355.450.051	-482.225.012	242.124.390	-728.990.010	78	696.177	10.469.900	7.282.100
Standart	635.902.592	-437.770.152	241.688.212	-679.356.356			8.908.599	6.530.142	3.170.446
Fark	49.195.400	-489.755.460	985.196	-50.321.843			860.309	832.998	7.430
4 3 04 X Boyama	377.510.641.852	77.781.162.263	269.829.478.389	42.216.170.857	257.631.307.533	122.001	3.094.876	984.084	837.561
Standart	18.754.140.219	228.335.901.432	42.243.088.403	256.385.833.030			891.826	645.828	349.201
Fark	491.576.956	691.576.956	27.102.454	441.474.503			-7.742	-7.064	222
4 2 05 Filtre	45.510.938.842	12.369.487.600	32.511.441.033	14.670.897.435	17.034.544.184	10.497	4.372.803	2.673.008	1.348.052
Y Boyama	Standart	13.254.312.452	32.276.626.000	14.627.314.354	17.448.312.637		2.696.291	1.271.614	1.424.677
Fark	224.814.643	-224.814.643		-416.219	235.231.562		-22.002	-22.582	-40
4 3 07 Pes Boyama	652.601.502	18.180.168	634.421.344	20.066.840	613.464.504	155	3.555.904	251.847	116.990
Standart	25.793.593	5.265.901.309	21.044.340	505.157.588			301.447	186.021	135.420
Fark	-7.619.435	7.619.435	-67.600	7.106.596			-49.594	-49.031	-563
4 2 09 Viskoz Boyama	21.710.283.000	458.899.330	1.713.604.670	315.320.779	1.398.283.891	659	3.285.313	1.371.496	695.002
Standart	458.815.486	1.713.617.514	316.010.565	1.397.866.948			1.172.422	682.691	479.530
Fark	72.845	-72.845	-89.885	513.943			1.112.991	688.305	195.962
4 2 10 Filtre	8.480.922.600	4.613.203.469	4.967.110.141	1.384.836.158	3.602.266.982	2.502	3.788.732	2.240.200	1.803.790
Z Boyama	Standart	4.573.595.689	4.907.595.911	1.345.378.438	3.541.879.471		2.273.399	1.607.672	645.610
Fark	-59.762.230	59.762.230	-543.290	60.305.509			-24.059	-23.082	-217
4 2 15 Pamuk Model De	37.328.000	25.454.586	11.873.434	14.707.333	-2.833.899	18	2.333.000	2.510.119	1.590.610
Standart	25.409.176	11.910.024	14.712.304	-1.793.481			2.507.353	1.586.074	919.519
Fark	45.389	-45.389	-4.971	-40.118			7.526	2.857	-311

Şekil-16: Ürün Temelli Gelir Tablosu

SONUÇ

Günümüz üretim ve rekabet ortamında mamul fiyatlarının geleneksel maliyet sistemleri vasıtasıyla elde edilen birim maliyetler esas alınarak belirlenmesi, işletmelerin satış ve kar rakamlarını olumsuz etkileyecektir. Zira geleneksel maliyet sistemleri, işletmelerde gerek sağlıklı ürün fiyatlarının belirlenmesi gerek maliyet kontrolü gerekse de verimlilik artışı için gerekli olan veri tabanının oluşturulmasına elverişli değildir. Geleneksel maliyet sistemlerinin söz konusu yetersizliklerini ortadan kaldırmak amacıyla Faaliyet Tabanlı Maliyetleme vb. ileri maliyetleme sistemleri geliştirilmiştir. Geliştirilen İleri Maliyetleme Sistemlerinden biri de Kaynak Tabanlı Maliyetleme Sistemidir. Kaynak tabanlı maliyetleme sistemi, maliyet belirlerken ürün ve faaliyetlerin doğrudan tükettikleri kaynakları tükeniş şekilleri ile birlikte belirlemeye odaklanan, maliyet standartlarını belirlerken ve faaliyet maliyetlerini bütçelerken kaynakların niçin ve ne miktarda tüketilmesi gerektiğini sorgulayan ve bunun sonucu olarak gereksiz kaynak tüketimlerini ve faaliyetleri elimine ederek maliyet tasarrufları ve verimlilik sağlayan ileri bir maliyetleme ve maliyet yönetimi sistemidir.

Çalışmada, KTM sisteminin boya apre sanayinde faaliyet gösteren büyük ölçekli bir KOBİ' deki tasarımı ve uygulaması tanıtılmıştır. Sitemin ön maliyet modülü işletmeye sektördeki kapasite fazlalığından ve yazlık kışlık ürün geçişleri sırasında ortaya çıkan kapasite kullanım seviyelerindeki düşmelerden kaynaklanan çok ciddi rekabetçi fiyatlar karşısında işletmenin hızlı ve güvenli bir şekilde katkı payı temelinde fiyat vermesine olanak vermiş ve bir sipariş için tek bir paket fiyatı vermek suretiyle rekabet üstünlüğü sağlamıştır. Ayrıca, sistemde kaynak miktar ve fiyat setleri yaklaşımının olması sonucu ileriye dönük fiyat setleri oluşturulmak suretiyle işletmenin uzun dönemli fiyatları daha güvenli vermesi olanaklı hale gelmiş, müşterinin teklif ettiği fiyatlar karşısında, makineler ve alternatif proses rutları arasından seçim yaparak müşteri fiyatına nasıl uyum sağlanabileceğini araştırmak mümkün olabilmıştır. Bütün bunların yanı sıra işletmede başlatılan AR-GE faaliyetlerinde üzerinde çalışılan yeni proseslerin ön maliyetleri belirlenerek karlılık tahminleri yapılmış, farklı kalite seviyeleri itibarı ile proses maliyetlerinin ne olacağı ön görülmüştür. Sanayide boya tonunun tutturulamaması, boya prosesleri sırasında kumaşın özelliklerini kaybetmesi, apre proseslerinde müşterinin isteği kumaş boyutu ve buruşmazlık çekmezlik özelliklerinin sağlanamaması gibi nedenlerle kalite kontrol noktalarından ve müşterilerden yapılan geri dönüşümler fiili proses maliyetlerinin yükselmesine neden olmaktadır. Geliştirmiş olduğumuz maliyet sisteminde iş emirlerinin fiili ve planlanan üretim süreleri temelinde maliyetleri belirlenmek suretiyle verimsizliklerin neden

olduğu maliyet artışlarını, nedenlerini ve sorumlularını belirlemek, işletmede istisnalara göre yönetim yapmak mümkün olmuştur. Ayrıca maliyet veri tabanından yararlanılarak istenen dönem aralıkları ile Şekil-16'da görülen ürün (proses) temelli gelir tabloları düzenlemek ve faaliyet karını prosesler itibarı ile belirlemek mümkün olmaktadır. Ürün temelli gelir tabloları vasıtası ile hangi proseslerde daha başarılı olunduğu, verimsizlikten kaynaklanan kar kayıpları ve maliyet artışları belirlenebilmektedir. Sistemin oluşturduğu maliyet veri tabanı bir yazılım programı desteği ile işletme bütçelerinin hazırlanmasını da son derece kolaylaştırmaktadır. Sonuç olarak rekabetçi fiyatların olağan hale geldiği, genelde atıl kapasite sorunun yaşandığı boya apre sanayindeki genelde KOBİ büyüklüklerindeki işletmelerin, maliyetlerini doğru belirlemeleri ve doğru maliyetler temelinde rekabetçi fiyatlar vererek satışlarını ve kapasite kullanım oranlarını arttırırken aynı zamanda toplam katkı ve karlarını arttırmaları, maliyet tasarrufları sağlayarak ve verimsizliklerin neden olduğu maliyet artışlarını belirleyerek maliyet tabanlarını daraltmak suretiyle ürün maliyetlerini minimize etmeleri ve bütün bunların sonucunda rekabet üstünlüğu elde etmeleri ve sürekli iyileşme içinde olmalarında ileri maliyet sistemlerinin hayati bir önem arz ettiğinin akademik çevrelerce çok iyi bir şekilde anlatılması ve yöneticilerle çok iyi anlaşılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- ERGUN, Ülkü ve B.Esra KARAMARAŞ “İki Çağdaş Yönetim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırılması: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2002, Cilt: 4, Sayı:1, s.93-107.
- HAMEL, G. ve C.K PRAHALAD, *Competing For Future*; Harvard Business School, Boston, 1994.
- PAZARÇEVİREN, Selim, *Standart Maliyet Sistemi (Kaynak Tabanlı Maliyetleme Yöntemi)*, Çizgi Yayıncılık, İstanbul, 2000.
- SEVGENER, A.Sait ve Rüstem HACİRÜSTEMOğLU, *Yönetim Muhasebesi*, Alfa Yayınları, 7.Baskı, İstanbul, 2000.
- COATES, Theresa Taylor and Christopher M. MCDERMOTT, “An exploratory analysis of new competencies: a resource based view perspective”, *Journal of Operations Management*, Volume: 20, Issue: 5, 2002, s.435-450.

