

İLERİ ÜRETİM ORTAMLARI VE STANDART MALİYETLEME

Doç. Dr . Nurten ERDOĞAN
Anadolu Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü

ABSTRACT

Performance is monitored by comparing actual costs and time to estimated or budgeted (standard) costs and time. Differences between a standard and an actual measurements are called variances. Variance reports are typical control tools. Generally departments are motivated to produce favorable variances. Traditional variance analysis is based on a cost accounting system that is designed to generate financial reports for external users.

Standard costing and variance analysis were developed to meet the needs of traditional manufacturing environment, therefore they are inappropriate in today's manufacturing environment. Some companies using JIT have found that traditional standard costs are no longer appropriate for variance computations and they are replacing standard costs with actual costs. However, standard cost systems are still important for planning purpose , but not control purpose.

Consequently, using standard costs to produce variance becomes unnecessary.

ÖZET

Performans gerçek maliyet ve zaman, tahmin edilen veya bütçelenen (standart) maliyet ve zamanla karşılaştırılarak kontrol edilmektedir. Standart ve gerçek ölçüler arasındaki farklar sapma olarak isimlendirilmektedir. Sapma raporları tipik kontrol araçlarıdır. Genel olarak departmanlar kabul

edilebilir sapmaları üretmeye güdülenmektedir. Geleneksel sapma analizi dış kullanıcılar için finansal raporlar yaratmak için tasarlanmış bir muhasebe sistemine dayanmaktadır.

Standart maliyetleme ve sapma analizleri geleneksel üretim ortamının gereksinimlerini karşılamak için tasarlanmıştır, bundan dolayı bu günün üretim ortamı için uygun değildirler. JIT uygulayan bazı işletmeler geleneksel standart maliyetlerin, sapma hesaplamaları için artık uygun olmadıklarını keşfettiler ve standart maliyetlerin yerine gerçek maliyetleri koydular. Bununla birlikte, standart maliyet sistemi hala planlama amacı için önemlidir fakat kontrol amacı bakımından önemini yitirmiştir.

GİRİŞ

Standart maliyet muhasebesi ve sapma analizi, üretimde verimliliğin sağlanması için yaygın olarak kullanılmaktadır. Geleneksel sapma analizleri dış raporlama amacıyla tasarlanan maliyet sistemlerini yansıtmaktadır. Standart maliyetleme ve sapma analizleri, işçilik verim ve genel imalat maliyeti dağıtım ölçüleri geleneksel üretim ortamının gereksinimlerini karşılamak için geliştirilmişlerdir.

Son yıllarda başta Kaplan ve Johnson¹ olmak üzere birçok yazar, standart maliyet sapma analizinin günümüzün stratejik üretim amaçlarıyla tutarlı olmadıkları için, bu günün üretim ortamında maliyet kontrolü ve performans değerlemesi için kullanılmamasını önerdiler. Ayrıca standart maliyet sapma analizi kullanımının stratejik üretim amaçlarıyla bağdaşmayan davranışları teşvik ettiğini belirttiler. Bu makalede günümüz üretim ortamında standart maliyetlerin kullanımına yapılan eleştiriler ve kullanılabilirliği üzerindeki görüşler incelenecektir.

STANDART MALİYETLEME VE SAPMA ANALİZİNE İLİŞKİN ELEŞTİRİLER

Standart maliyet sistemi, mamul maliyetlerinin önceden ve bilimsel hesaplara dayanılarak “olması gereken düzeyde” planlanması ve maliyet hesaplarında gerçekleşen (fiili) rakamlar yerine bunların kullanılmasıdır.²

¹ R. KAPLAN, H.T.JOHNSON, **Relevance Lost: Rise and Fall of Management Accounting**, Harvard Business School Press,1987; David DUGDALE, “Costing System In Transition”, **Management Accounting CIMA**, January 1990,s.38

² Nasuhi BURSAL, Ercan YÜCEL, **Maliyet Muhasebesi**, Cilt 2, Anadolu Üniversitesi Yayın no 888, Anadolu Üniversitesi Basımevi,Eskişehir, 1995, s.288

Standart maliyet sisteminin temel amaçlarından biri, standart maliyetlerle gerçek maliyetler arasındaki farkların (sapmaların) analizidir.

Geleneksel üretim ortamından son derece farklı olan günümüz üretim ortamında standart maliyetleme ve sapma analizlerinin faydası ve kullanılabilirliği konusunda çeşitli eleştiriler yapılmaktadır.

Günümüzde sapma analizleri yöneticiler tarafından çok az kullanıma sahip olduğu için de eleştirilmektedir. Geleneksel maliyet sistemlerinin temel varsayımı üretim hacminin (volume) başlıca maliyet faktörü olduğudur. Bu varsayıma bağlı kalındığında maliyet sistemi üretimin gerçek ekonomilerini yansıtmakta başarısız olur; öyle ki onun yarattığı mamul maliyet bilgisi içsel yönetim kararları için faydalı olmaz.³

Standart maliyetler ve onunla ilgili sapma analizleri çoğunlukla uygun olmayan davranışları teşvik etmektedirler.

Standartların kendileri bazen eskimiş olurlar ve malzeme fiyat artışlarını, mühendislik değişikliklerini ve yeni tekniklerin uygulamasını yansıtmazlar.⁴

Günümüz üretim ortamında başlıca maliyetler üretim araçları ile ilgili olmasına karşılık, standart maliyetler temelde üretim hacmi ile ilgili maliyetlerin planlama ve kontrolü için tasarlanmıştır. Diğer bir ifadeyle, standart maliyetler daha çok direkt işçilik unsuru üzerinde yoğunlaşmakta ve günümüz üretim ortamında üretim maliyetlerinin önemli bir bölümünü oluşturan GİM maliyetlerini ihmal etmektedir. İleri üretim teknolojileri kullanan ve otomasyona giden bir çok işletmede işçilik maliyet unsuru toplam maliyetin %2 sinden azdır ve bu durum işçilik standartlarını anlamsız hale getirmektedir.⁵

Geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinde oluşturulmuş olan standartlara göre her bir maliyet unsuru için sapmaların hesaplanmasına çok fazla önem verilmektedir. Sapmaların hesaplanış şekillerine bakıldığında sistem, bu sapmaların kaynağını oluşturan girdilerin ve onlarla ilgili fiyatların izlenmesini olanaklı kılmak için tasarlanırlar.⁶ Standart maliyetleri maliyet unsuru düzeyinde kontrol eden standart maliyet sistemi, farklı maliyet davranış modellerinin birbiriyle karışması sonucunu doğurur. Her bir maliyet unsuru (işçilik, teknoloji gibi) destekledikleri faaliyetlerin

³ Jack M.RUHL, "Activity- Based Variance Analysis", *Journal of Cost Management*, Winter 95, Vol.8, s.38

⁴ F.B. GREEN, Felix AMENKHIENAN, George JOHNSON, "Performance Measures and JIT", *Management Accounting*, February 1991, s.50-51

⁵ Green agk .s. 50-51

⁶ agk. S. 50-51

sayısına bakılmaksızın departman içinde birleştirilmektedirler. Standartlar ürün yaşam döngüsünü ve örgütün süreçlerle ilgili kararlarını da betimlemezler.

Sonuç olarak standartlar, rekabet ve sürekli gelişme felsefesine göre değil, mevcut faaliyet koşullarına göre oluşturulmaktadır. Bundan dolayı standartlar çoğunlukla mevcut faaliyetin yetersizliklerini ve katma değer yaratmayan faaliyetleri standartlarla bütünleştirmemektedir.⁷

Yukarıda ifade edilen eleştirilere açıklık getirmek amacı ile önce günümüz üretim ortamının özellikleri üzerinde kısaca durulacaktır.

GÜNÜMÜZÜN ÜRETİM ORTAMI VE STANDART MALİYETLER

İçinde bulunduğumuz yoğun rekabetin yaşandığı global rekabet ortamında, işletmeler rekabetçi olabilmek ve bu durumlarını sürdürebilmek için kaliteli ürünleri hem daha ucuza hem de kısa sürede müşteri gereksinimlerine cevap verecek şekilde üretmek durumundadırlar . Bu amaçlara ulaşmada işletmelerin yeni üretim ortamının eğilimlerini gözlemlemeleri ve gerekli düzenlemeleri kendi bünyelerinde gerçekleştirmeleri gerekmektedir.

Yeni üretim ortamındaki değişiklikler şu başlıklar altında ele alınmaktadır:⁸

- Yüksek kalite
- Düşük stoklar
- Esnek üretim hatları
- Otomasyon
- Mamul hattı organizasyonu
- Bilginin etkin kullanımı

Yukarıdaki eğilimlere sahip üretim ortamında faaliyet gösteren işletmelerin, bu eğilimleri esas alan JIT felsefesini ve İleri Üretim

⁷ James BRIMSON, John ANTOS, **Activity Based Management :For service Industries, Government Entities and Non-profit Organizations**, John Wiley & Sons Inc.,1994, s.165

⁸ Robert E. HOWEL, Stephan R. SOURCY; “ The New Manufacturing Environment: Major Trends For Management Accounting”, **Management Accounting**, July 1987, s. 21-27

Teknolojileri (AMT- Advanced Manufacturing Technologies) stratejilerini benimsemeleri gerekmektedir.⁹

JIT Felsefesi

JIT, işletmenin satın alma, üretim ve dağıtım gibi tüm yönlerine uygulanan bir felsefedir.

Sistemin temelini oluşturan görüş, stokların gerekli olmadığı, minimize veya elimine edilmelerinin gerektiğidir. JIT son mamul talebine göre yürütülen (çekme sistemi), doğru mamulün, doğru miktarda ve doğru zamanda üretildiği bir sistemdir.¹⁰

JIT, parti büyüklüklerini azaltmayı, hazırlık sürelerini kısaltmayı, düzgün ve sürekli bir üretim akışı sağlamayı, kendi felsefesini satıcıları da kapsayacak şekilde genişletmeyi amaçlayan bir yönetim ve kalite kavramıdır. JIT uygulamasında iki konuya ağırlıklı olarak önem verilmektedir; tam zamanında satın alma ve toplam kalite kontrolüyle birlikte tam zamanında üretim.

JIT ve Standart Maliyetleme

JIT uygulayan işletmelerin bazıları, standart maliyetlemenin karşılaştırmalar ve sapma hesaplamaları için artık uygun olmadıklarını keşfettiler. Gittikçe olgunlaşan JIT işletmelerinde bütçelere yansıtılan amaçlar, geleneksel standartların yerini almaktadır.

JIT sapma hesaplamalarını aşağıdaki şekilde etkilemektedir:¹¹

- Üretimdeki gelişmeler genel olarak indirekt olarak sınıflandırılan maliyetlerin izlenebilirliğini arttırmıştır. Bu maliyetler malzeme yönetimi, hazırlık ve fabrika bakım maliyetleridir. JIT fabrikalarında bu görevler üretim hattı çalışanlarınca yerine getirilmektedir.
- Faaliyetlerin sınıflamasına göre maliyet havuzlarında yapılan değişiklikler, katma değer yaratmayan faaliyetlerin eliminasyonu için

⁹ JIT ve İleri Üretimi Teknolojileri konusunda bkz. Nurten ERDOĞAN, **Faaliyete Dayalı Maliyetleme-Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım**, Anadolu Üniversitesi Yayın no: 687, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir 1995, s.2 - 16

¹⁰ Arjan T. SADHWANI, M.H. SARHAN, Dayal KIRINKODA; "Just-In-Time : An Inventory System Whose Time Has Come" , **Management Accounting**, December 1988,s.13

¹¹ Green F.B., Felix

yol gösterir. Böylelikle bu faaliyetlerle ilgili maliyet havuzları da süreç içinde elimine edilir.

- Tek tek maliyet unsurlarının sapmalarına verilen önem azalmaktadır. Bazı JIT fabrikalarında İşçilik ve GİM sapmaları tamamen ortadan kaldırılırken, diğerlerine odak noktası üretim hücrelerinden üretim hattı ve fabrika düzeyine kaymıştır.
- JIT ortamında malzeme ve işçilik maliyetlerinin sık sık ve ayrıntılı olarak raporlanması gereksinimindeki azalma, sapma hesaplamalarını da etkilemektedir. JIT'in odak noktası sürekli maliyet azaltımıdır.

JIT ortamında özellikle verimlilik sapmalarının JIT felsefesine uygun olmayan davranışları teşvik ettiği ileri sürülmektedir.¹² Yukarıda da belirtildiği gibi JIT'in başlıca amaçlarından biri stokları azaltmaktır. Bu amaç küçük partiler halinde üretim yapmayı gerektirir. Bu da üretime hazırlık için daha fazla daha fazla zaman harcanması demektir ki JIT sistemleri maliyetleri azaltmak için hazırlık sürelerini kısaltmayı bir alt amaç olarak benimser. Oysa geleneksel üretim ortamları için tasarlanmış olan standart maliyet sapmaları, büyük partiler halinde ve stoklar için üretim yapmayı teşvik eder. Örneğin sabit GİM kapasite sapması ve malzeme fiyat sapmaları yöneticileri stok bulundurmaya veya stoklar için üretim yapmaya teşvik eder. Uygun bir malzeme fiyat sapması elde edebilmek amacıyla bir satın almacı büyük miktarlarla satın alma yapabilir. Bununla birlikte, depolanan malzemelerle ilgili depolama ve eskime maliyetleri çoğunlukla olumlu bir fiyat sapması için tayin edilen maliyet tasarrufunu aşabilir. Bu işletme için daha fazla maliyetle sonuçlanır. Bu problemin kaynağı sapma analizi varsayımlarıdır.

Bu nedenle, JIT satın alma teknikleri uygulandığında, malzeme fiyat sapmalarını raporlamak uygun olmayabilir. JIT satın almada, satıcılarla yapılan yazılı anlaşmalarda yüksek kaliteli malzemeler, sık sık ve güvenli teslim hizmeti vurgulanır. JIT işletmeleri malzeme fiyat sapmasından ziyade kalite ve güvenilirliği esas alan performans ölçüleri üzerinde dururlar.¹³

Sabit GİM kapasite sapması, bütçelenmiş sabit GİM ile standart olarak yüklenen sabit GİM arasındaki farktır ve burada yükleme haddi bütçelenmiş rakamlara göre bulunmaktadır. Sabit GİM kapasite sapması gerçekte üretilen birimlerin sayısına bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. JIT üretimin son talebe

¹² Mike LUCAS, "Standard Costing And Its Role In Today's Manufacturing Environment", **Management Accounting**, April 1997, s.33

¹³ Colin DRURY, "Cost Control And Performance Measurement In an AMT Environment", **Management Accounting CIMA**, November 1990, s.40

göre yapıldığı düşünülürse, talepteki herhangi bir kısa dönemli azalma birim başına daha çok sabit GİM yüklenmesine ve bu nedenle aleyhte sapmanın ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bu durum yöneticileri talebe göre değil, kabul edilebilir bir sapma elde edebilmek amacıyla JIT felsefesine aykırı olarak stoklar için üretim yapmaya teşvik edebilir.

Diğer taraftan verim sapmaları (Dİ verim sapması ve değişken GİM verim sapması) “fiilen kullanılan girdi miktarı ile gerçekleştirilmiş olan üretim için standart olarak kullanılmış olması gereken girdi miktarı arasındaki farktan kaynaklanmaktadır.¹⁴ Birçok üretim ve verimlilik ölçüsü eğer küçük partiler halinde üretim yapılmaktaysa verimlilikte bir azalma raporlayacaktır.¹⁵ Çünkü küçük partiler halinde üretimin sonucu, üretime hazırlık sayılarının artmasına bağlı olarak bu faaliyet için harcanan zaman da artacaktır. Gerçekleştirilen üretim birim sayısı aynı da kalsa, fiilen kullanılan zaman, gerçekleştirilen üretim için standart olarak kullanılması gereken zamandan fazla olacağı için olumsuz bir sapma ortaya çıkacaktır. Bu da yöneticileri JIT felsefesine aykırı olarak, büyük partiler halinde üretim yapmaya teşvik edebilir.

Sonuç olarak, gerçekten bir hedef olarak standart maliyetleri oluşturma fikri JIT felsefesi ile tutarlı değildir. Sürekli olarak standart maliyetleri gözden geçirmek ve düzeltmek olanaklı (Fizibil) değildir. Bu nedenle başarılacak ve sürdürülecek bir hedeften ziyade sürekli gelişmeyi yansıtan standartların yaratıldığı bir ortama doğru bir eğilim vardır.¹⁶

İleri Üretim Teknolojileri Kullanılan Üretim Ortamı

İleri üretim teknolojileri kullanılan üretim ortamlarının en belirgin özelliği, otomasyondaki artıştır. Otomasyonla birlikte üretim maliyetlerinin maliyet modeli de değişmektedir. Bazı önemli değişiklikler şunlardır:

- Direkt işçiliğin azalması; otomasyon sonucu direkt işçilik büyük oranda nitelik değiştirerek endirekt işçilik haline gelmiş ve toplam maliyet içerisinde direkt işçiliğin oranı önemli ölçüde azalmıştır.
- Donanımın artması; üretim araçlarının otomasyonunun giderek artması toplam mamul maliyetinin önemli bir kısmının donanımla ilgili maliyetlerden oluşması sonucunu doğurmuştur.

¹⁴ BURSAL, ERCAN, agk. s.333

¹⁵ DRURY, agk. s.40

¹⁶ agk.s.40

Dolayısıyla yeni üretim ortamı, işletmelerin maliyet muhasebesi sistemlerinde önemli değişikliklerle sonuçlanmıştır. Planlama amacı ile standart maliyetler hala önemini korurken, kontrol amacı ile kullanımları azalmıştır.¹⁷ Üretim miktarı ile ilgili olan direkt işçilik ve direkt malzeme maliyetlerinin planlama ve kontrolü için tasarlanmış olan standart maliyetleme, üretim olanakları (araçları) ile ilgili maliyetlerin toplam maliyet içinde ağırlık kazanması sonucu kontrol bakımından önemini yitirmiştir. Bunun nedenleri aşağıda ele alınacaktır. Günümüzde işletmeler artık sapmalar yerine gerçek maliyetler ve maliyet trendleri üzerinde yoğunlaşmaktadırlar.

İleri Üretim Teknolojileri Kullanılan Üretim Ortamı ve Standart Maliyetleme

Daha önce belirtildiği gibi günümüz üretim ortamında bilginin etkin kullanımı önemlidir. İleri üretim teknolojileri kullanılan sistemlerde işlemler bilgisayar destekli olarak planlanmakta, yürütülmekte ve bunlar uzman kişilerce kontrol edilmektedir. Böyle bir sistemde kontrol için gerekli veriler sistemden gerçek zamanlı olarak elde edilebilmekte ve gerekli eylem anında yapılabilmektedir. Örneğin bir JIT üretimde, işletme kısa üretim döngüsüne sahiptir ve bu nedenle problem doğduğu anda geçek zaman esasında veya günlük esasta bilgi gerekir. Oysa, geleneksel sapma analizlerine ilişkin raporlar periyodik olarak üretildiğinden, böyle bir üretim sistemi için zamanlama açısından geç ve yetersiz olacaktır.

Diğer taraftan, günümüz üretim ortamında işçiliğin giderek azalması sonucu yöneticiler artık işçilik kullanımı yerine kalite, zamanında teslim, fire, stoklar ve üretim döngü zamanıyla ilgilenmektedirler. Bu nedenle muhasebe raporları önemlerini yitirmektedirler. Çünkü üretim yöneticileri gereken bilgiyi kendi bilgisayarlarından anında elde edebilmektedirler.¹⁸

Günümüz üretim ortamının diğer bir eğilimi yüksek kalitedir. Bir işletmede gereksiz stok bulundurmanın nedenlerinden biri de üretim aşamalarını kötü kaliteden korumak veya önceki aşamalarda meydana gelebilecek aksamaların etkisini azaltmaktır. Ancak işletmeler toplam kalite programını kendilerine ve satıcılarına uygulayarak kalite problemlerini ve buna bağlı olarak üretimde meydana gelebilecek aksamaları ortadan

¹⁷ Robert E. HOWEL, Stephen R. SOURCY, "Cost Accounting In The New Manufacturing Environment", **Management Accounting**, August, 1987, s. 47- 48

¹⁸ Robert A. HOWEL, Stephen R. Sourcy, "Management Reporting In The New Manufacturing Environment", **Management Accounting**, February, 1988, s.22-23

kaldırabilirler. Toplam kalite yönetiminin iki amacı vardır; ilk seferinde doğru yapmak ve sürekli olarak iyileştirme için çalışmak.

İşçiliği ve malzemeyi ayrı ayrı biriktiren ve süreçlerden ziyade mamul birim maliyetini hesaplayan geleneksel maliyet modelleri, süreç değişikliklerinin bir ürünün maliyeti üzerindeki etkisini kolaylıkla belirleyemediği için toplam kalite felsefesiyle uyumlu değildir.¹⁹ Temel amacı maliyet kontrolü olan standart maliyetleme, yöneticinin dikkatini kalitesizliğin nedenlerini tespit etmek yerine başka yönere çekebileceğinden işletme için zararlı olabilir. Oysa, ilk seferinde doğru yapma amacı, JIT ve toplam kalite yönetimi uygulamalarıyla yöneticinin dikkatini doğrudan problemin nedenlerine yöneltir.

Sürekli iyileştirme amacı, kayıpları ve katma değer yaratmayan faaliyetleri minimize etmek ve işletmenin tüm alanlarında mükemmelliği sağlamak için sürekli olarak çalışmayı kapsayacak şekilde faaliyetlerin yönetilmesini gerektirir. Oysa standart maliyetlemede amaç, önceden belirlenmiş veya varsayılmış koşullara göre oluşturulmuş standartları başarmaktır. Standartların hedef olarak benimsenmesi, sürekli iyileştirme amacından uzaklaşılmasına neden olabilmektedir.

Bu gün işletmelerin karşı karşıya oldukları global rekabet ortamında birçok endüstride fiyatlar arttırılamamaktadır. Çok sayıda yüksek kaliteli, düşük maliyetli ürün piyasaya girmektedir. Bu nedenle işletmeler artık geçmişin “maliyet + kar = satış fiyatı” şeklindeki fiyat belirleme yöntemiyle piyasada rekabetçi olamamaktadırlar. Bunun yerine piyasanın kabul ettiği fiyatı esas alarak, maliyetlerini de bu fiyatta satış yaptıklarında gereken karı elde edebilecekleri düzeyde oluşturmaları gerekmektedir. Hedef maliyet (target cost) olarak isimlendirilen maliyet şu şekilde ifade edilmektedir; “Hedef Maliyet = Rekabetçi Pazar fiyatı – Hedef Kar”.²⁰ Bu nedenle işletmeler yoğun mühendislik çalışmaları ile önceden saptanmış standartları başarmak yerine, hedef karı sağlayacak maliyete ulaşmak için maliyeti düşürücü sürekli iyileştirme çabaları içinde olmalıdır. Bu nedenle maliyetlerin yaklaşık %70-80’inin ne olması gerektiği ürün tasarım aşamasında belirlenmektedir.

Bilgisayarla bütünleşik, ileri üretim teknolojileri kullanılan üretim ortamlarında İstatistikî Süreç Kontrolları (SPC), Dğrudan Sayısal Kontrol

¹⁹ James A. BRIMSON, *Activity Accounting- An Activity-Based Costing Approach*, John Wiley & Sons Inc. 1991, s.73

²⁰ Shahid ANSARI, Jan BELL, Thomas KLAMMER, Carol LAVRENCE, *Target Costing- A Modular Series Management Accounting*, The Mc. Graw-Hill Co. Inc. USA, 1997, s.4

(DNC), Malzeme İhtiyaç Planlaması (MRP), Üretim Kaynak Planlaması (MRP II), Darboğaz Yönetimi (OPT) gibi planlama ve kontrol tekniklerinin kullanımı, bu sistemlerde sapmaların ortaya çıkmasını olanaksız hale getirmektedir. Diğer bir ifadeyle, ileri üretim teknolojilerinin kullanıldığı ortamlarda, üretim sürecinin çok güvenilir ve kontrol edilebilir olması nedeniyle herhangi bir sapma söz konusu olmamaktadır.

SONUÇ

Geleneksel muhasebe sistemleri ve kontrol teknikleri ileri üretim ortamında faaliyet gösteren işletmelerin faaliyetlerini kontrol etmede yararlı olacak bilgileri üretmekten uzaktır. Çünkü geleneksel uygulamalar performans hakkında içsel sonuçlardan ziyade dışsal (Finansal) sonuçlar üzerinde yoğunlaşmaktadır ve bu uygulama sürekli gelişme sürecini sınırlamaktadır.

Eskimiş ve uygun olmayan performans ölçüleri üretimin etkinlik ve verimliliğine ilişkin gerçekleri ve üretim sürecindeki iyileştirmelerle ilgili yararları doğru olarak yansıtmayabilir

JIT ortamında performansı ölçecek olan sistem, yeni üretim felsefesini yansıtacak şekilde tasarlanmalıdır. Bu sistem toplam kalite kontrolüne, stok düzeylerini azaltmaya, daha hızlı hazırlık ve ürünün pazara sunulması konularındaki gelişmeleri ölçme ve raporlama yeteneğine sahip olmalıdır. Böyle bir sistem geleneksel kısa dönemli finansal ölçülerin eliminasyonunu ve bazı yeni, daha ilgili finansal olmayan performans ölçülerini gerektirebilir. Çünkü günümüz üretim ortamında sadece malzeme ve enerji maliyetleri kısa dönemde değişken maliyet olarak kalmıştır. Diğer maliyetler ise kısa dönemde sabittirler. Sonuç olarak kısa dönemli maliyet kontrollerinin önemi kalmamıştır. JIT işletmelerinde kısa dönemli finansal ölçülerin kullanılmasında bir azalma gözlenmesine karşılık, maliyet kontrolünde finansal olmayan ölçülerin kullanımı artmaktadır. Bu nedenle standart maliyet sistemi birçok yönüyle JIT için uygun değildir.

İleri üretim teknolojileri kullanılan üretim ortamlarında standart maliyetler planlama amacıyla hala önemini korumaktadırlar ancak kontrol amacı bakımından önemini yitirmiştir. Diğer bir ifadeyle standart maliyetleme stok değerlendirme, bütçelerin oluşturulması karar verme amacıyla gelecekteki maliyetlerin tahmini için hala önemlidir.

Günümüzde işletmelerin artık sapmalar üzerine durmak yerine, gerçek maliyetler ve maliyet eğilimleri üzerinde durmaları gerekmektedir.

Zaten birçok işletmeler standart maliyetlerin yerine gerçek maliyetleri koymaya başlamıştır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

ANSARI Shahid, BELL Jan, KLAMMER Thomas, LAVRENCE Carol, **Target Costing- A Modular Series Management Accounting**, The Mc. Graw-Hill Co. Inc. USA, 1997

BRIMSON James A., **Activity Accounting- An Activity-Based Costing Approach**, John Wiley & Sons Inc. 1991

BRIMSON James, ANTOS John, **Activity Based Management :For service Industries, Government Entities and Non-profit Organizations**, John Wiley & Sons Inc., 1994

BURSAL Nasuhi, YÜCEL Ercan, **Maliyet Muhasebesi**, Cilt 2, Anadolu Üniversitesi Yayın no 888, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1995

DRURY Colin, "Cost Control And Performance Measurement In an AMT Environment", **Management Accounting CIMA**, November 1990

DUGDALE David, "Costing System In Transition", **Management Accounting CIMA**, January 1990

ERDOĞAN Nurten, **Faaliyete Dayalı Maliyetleme-Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım**, Anadolu Üniversitesi Yayın no: 687, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir 1995,

GREEN F.B., AMENKHIENAN Felix, JOHNSON George, "Performance Measures and JIT", **Management Accounting** , February 1991

HOWEL Robert A., SOURCY Stephen R., "Management Reporting In The New Manufacturing Environment", **Management Accounting**, February, 1988

HOWEL Robert E., SOURCY Stephan R.; " The New Manufacturing Environment: Major Trends For Management Accounting", **Management Accounting**, July 1987

HOWEL Robert E., SOURCY Stephen R., “Cost Accounting In The New Manufacturing Environment”, **Management Accounting**, August, 1987

KAPLAN R., JOHNSON H.T., **Relevance Lost: Rise and Fall of Management Accounting**, Harvard Business School Press,1987

LUCAS Mike, “ Standard Costing And Its Role In Today’s Manufacturing Environment” , **Management Accounting**, April 1997

RUHL Jack M., “Activity- Based Variance Analysis”, **Journal of Cost Management**, Winter 95, Vol.8

SADHWANI Arjan T., SARHAN M.H., KIRINKODA Dayal , “Just-In-Time : An Inventory System Whose Time Has Come” , **Management Accounting**, December 1988