

Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
Yıl: 2019 Cilt-Sayı: 12(4) ss: 607-622

Academic Review of Economics and Administrative Sciences
Year: 2019 Vol-Issue: 12(4) pp: 607-622

<http://dergipark.gov.tr/ohuiibf/>

ISSN: 2564-6931

DOI: 10.25287/ohuiibf.574537

Geliş Tarihi / Received: 10.06.2019

Kabul Tarihi / Accepted: 04.10.2019

Derleme Makalesi

Review Article

MALİYET YÖNTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE SEÇİMİ

Funda ÖZÇELİK¹

Özet

Fiyat pazar tarafından belirlendiğinden maliyetlerin yönetilmesi ve azaltılması işletmelerin rekabetçi konumunu sürdürülebilmesi açısından önemlidir. İşletmelerin bu amaçları gerçekleştirebilmeleri, doğru maliyet bilgilerini elde edebilmelerine bağlıdır. Üretim biçimleri değiştikçe ve teknolojideki ilerlemeler doğrultusunda işletmelerin etkin çalışan ve doğru veriler sağlayan yeni maliyet hesaplama sistemlerine gereksinimleri artmaktadır. Maliyetler çeşitli şekillerde ölçülebilir, analiz edilebilir ve raporlanabilir. Belirli bir maliyet ölçümü yalnızca amacı kapsamında anlamlı olacağı için maliyetlerin nasıl ölçüleceği, ölçümün kullanım amacına ve koşullarına göre değişebilir. Bu çalışmada çeşitli maliyet yöntemlerinin ve maliyet yönetim sistemlerinin ürün maliyetini tespit etmedeki özelliklerini ortaya çıkarmak, avantaj ve dezavantajlarını göstermek ve ayrıca uygunluk, doğruluk ve uygulama maliyetleri açısından doğru dengeyi kurabilmek adına 4 soru ve bunların cevaplandırılması üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler : Maliyetleme yöntemleri, yönetim muhasebesi, yönetim kararları.

Jel Sınıflandırması : M40, M41.

EVALUATION AND SELECTION OF COSTING METHODS

Abstract

As the price is determined by the market, managing and reducing costs is important to maintain the competitive position of the businesses. Achievement of these goals depends on the businesses' ability to obtain accurate cost information. In line with the changes in businesses' production patterns and advances in technology, the need for new costing systems that provide efficient and accurate data increases. Costs can be measured, analyzed and reported in various ways. Cost measurement will be meaningful only within the scope of its purpose, so the cost measurement way varies depending on the purpose and conditions of the use of measurement. This study aims to reveal the characteristics, advantages, and disadvantages of various costing methods and cost management systems in determining the cost of the products. Also in order to establish the right balance in terms of conformity, accuracy, and application costs four questions and their answers will be addressed.

Key Words : Costing methods, management accounting, management decisions.

Jel Classification : M40, M41.

¹ Dr. Öğretim Üyesi, Uludağ Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, fundacar@uludag.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0414-8788.

GİRİŞ

Rekabet koşulları ağırlaştıkça işletmelerin hayatta kalma savaşları da zorlaşmaktadır. İşletmeler küresel pazarlarda rekabet edebilmek için yeni üretim yöntemleri benimsemekte, kalitelerini artırmaya ve dolayısıyla müşterilerin beklentilerini karşılamaya çalışmaktadırlar. Rekabet ortamındaki değişiklikler, işletmelerin büyük miktarlarda standardize tek tip ürün üretmekten, müşteri taleplerine odaklanan çeşitli ürünlerin üretimine geçiş yapmalarına neden olmuştur. Ürün çeşitliliğinin artması, teknolojideki ve üretim biçimlerinde ki değişiklikler, ürün maliyeti içerisindeki unsurların kompozisyonunu değiştirmiştir ve bu ortamlar geleneksel maliyet hesaplama sistemlerinin kısıtlarını inkâr edilemez hale getirmiştir. İşletmelerin bilgi ihtiyaçları değişmiş ve ürün maliyet bilgisinin doğruluğunu artırma ihtiyacı zaruri olmuştur.

İşletmelerin en birincil amacı kar elde etmektir ve söz konusu amaç doğrultusunda işletmeler, satış gelirlerini arttırmaya, maliyetlerini kontrol etmeye ve azaltmaya çalışmaktadırlar. İşletmeler için fiyat bir veri olduğundan yani pazar tarafından belirlendiğinden, karın artırabilmesi ve rekabetçi konumun sürdürülebilmesi açısından maliyetlerin kontrol edilerek, azaltılması önemlidir. Bunun için de işletmelerin doğru maliyet bilgilerine ulaşabilmeleri gereklidir. Maliyet bilgisi, kapasite, fiyatlama, ürün karması, karlılık analizleri gibi işletme kararları, raporlama, maliyetleri yönetme, stokları ve performansı değerlendirme ve stratejik rekabet politikaları belirleme gibi çeşitli örgütsel ve yönetsel alanlarda ihtiyaç duyulan bilgi türlerinden birisidir. İşletmeler, bu faaliyetler için ihtiyaç duyulan maliyet bilgilerini, muhasebe bilgi sisteminden elde etmektedirler. Doğru ve zamanında elde edilen maliyet bilgisi, dinamik iş ortamları için etkin yönetimin vazgeçilmez bir unsurunu oluşturmaktadır. İşletmeler hem rekabet koşulları gereği, hem de üretim biçimleri değiştikçe ve teknolojideki ilerlemeler doğrultusunda etkin çalışan ve doğru veriler sağlayan yeni maliyet hesaplama sistemlerine ihtiyaç duymaktadırlar.

Maliyet sistemleri, maliyet unsurlarının, işletmenin temel çalışma konusu, üretim teknikleri ve girdilerin özellikleri dikkate alınarak birleştirilmeleri ve bir bütün halinde hesaplanmaları işlemlerinden oluşmaktadır (Yükçü-Atağan, 2013: 102). İşletmeler amaçları doğrultusunda, karar verme ve kontrol süreçlerine katkıda bulunacak ve aynı zamanda finansal raporları için yasal uygulamalar ile örtüşecek bir hesaplama sistemini seçme ve kullanma eğilimindedirler. Maliyetlerin hesaplanması için geliştirilen yöntemler “*Maliyetleme Yöntemleri veya Maliyet Hesaplama Yöntemleri*” olarak tanımlanmaktadır. Maliyet sistemleri, maliyetleri ve dolayısıyla yönetim kararlarını etkileyen araçların toplamıdır (Tektüfekçi-Selek, 2009: 150). Ürün maliyetlerini belirlemek için çeşitli yöntemler olmakla beraber, belirli bir durum için doğru maliyet belirleme sistemine sahip olmak bazen zor olabilmektedir. İşletmenin üretim biçimi, üretilen ürünlerin yapısı, kullanılan teknoloji vb. çeşitli faktörler, maliyet hesaplama yöntemlerini etkilemektedir. Her bir maliyet hesaplama yöntemi, farklı amaçlara hizmet ettiğinden işletmeler, farklı stratejik kararlar için farklı ürün maliyet bilgilerine gereksinim duymaktadır. Ancak bazen işlerin eski yapılış şekillerine o kadar aşına oluruz ki yeni bir şey denemek zor gelebilir. Bu durum maliyetleme yöntemleri için de geçerlidir. Hele ki mevcut maliyetleme yönteminin benimsenmesinde ve uygulamasında yer alınması durumunda ise daha iyi bir yöntemin olduğunu itiraf etmek ve yeni yöntemi uygulamak daha zor olabilir. Öyleyse sorulması gereken soru: Üst yönetime sunulan maliyet analizleri doğru mu? Bu soruya verilecek cevap doğru ise yani, elde edilen verilerle, sorulan sorular yanıtlanabiliyorsa, yöntemi değiştirmeye ihtiyaç yoktur. Ancak durum bunun tersi ise, yönetim muhasebeci işletmeye değer katamıyorsa ve yaptığı analizlerle işletmeye zarar veriyorsa, makul bir maliyetle en iyi bilgiyi sağlamak için değişim bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Yanlış maliyetleme yöntemini kullanmaya devam etmek, günümüzün rekabet şartlarında çok fazla tolere edilemeyecek bir durumdur (Gurowka-Lawson, 2007: 23).

Bir maliyetleme yöntemi her duruma uygun değildir ve maliyetleme yöntemlerinin çeşitli özellikleri, avantajları ve dezavantajları vardır. İşletmedeki veya çevresindeki değişiklikler, daha önce uygun olan ve doğru maliyet bilgileri sağlayan maliyet yöntemlerinin geçerliliğini yitirmesine neden olmaktadır. Bu çalışmada çeşitli maliyet yöntemlerinin ve maliyet yönetim sistemlerinin ürün maliyetini tespit etmedeki özelliklerini ortaya çıkarmak, avantaj ve dezavantajlarını göstermek ve

uygunluk, doğruluk ve uygulama maliyetleri açısından doğru dengeyi kurabilmek adına dört soru ve bunların cevaplandırılması üzerinde durulacaktır. Çalışmada, öncelikle maliyetleme kavramı ve maliyet sistemi hakkında bilgi verildikten sonra işletmelerin mevcut maliyet sistemlerinin yeterli olup olmadığı ve yeni bir sisteme gereksinme duyulup duyulmadığının nasıl değerlendirileceği üzerinde durulmaktadır. Daha sonra maliyet sistemlerinin sahip olması gereken özellikler ve maliyet yöntemleri dört soru bağlamında açıklanmaktadır. Çalışmada maliyet yöntemlerinin sınıflandırması çağdaş maliyet yöntemleri dahil edilerek genişletilmiştir.

1. MALİYETLEME VE MALİYET SİSTEMİ

Bir işletmenin sektöründen bağımsız olarak tüm faaliyetlerinin ve fonksiyonlarının oluşturulması, işletilmesi, değiştirilmesi ve durdurulması ekonomik kaynakları tüketmektedir. İşletmenin çeşitli süreçleri ve çıktıları için bu kaynakların ölçülmesi, toplanması ve tahsis edilmesi, işletmenin yapısının ve faaliyetlerinin açıklanmasına, anlaşılmasına ve geliştirilmesine olanak sağlamaktadır. Bir muhasebe terimi olan maliyetleme, tüm bu süreçleri kapsamaktadır ve bunları ortak bir dil olan para ile ifade etmektedir. Maliyetleme, karların ve değerlerin nasıl yaratıldığının ve operasyonel süreçlerin ne kadar etkin ve verimli bir şekilde girdileri çıktılarına dönüştürdüğüünün anlaşılmasına katkı sağlamaktadır (IFAC, 2009: 5). Yönetimsel amaçlar için maliyetin belirlenmesi olarak ifade edeceğimiz "maliyetleme", işletme kararlarına etkili bir şekilde destek sağlayabilmek ve değer yaratmak amacıyla operasyonel kaynakları ve süreçleri parasal değerleri ile birleştirerek bilgi üretmeye odaklanan, yönetim muhasebesinin bir alt kümesidir. Yönetim muhasebesi, finansal raporlamayı desteklemek için maliyet muhasebesini, davranışsal konuları, performans değerlemeyi ve çeşitli alanları da içeren yönetimsel maliyetlemeden daha geniş bir kavramdır. Yönetim muhasebesinin asıl amacı olarak nitelendirdiğimiz "işletmeyi optimize etmek için işletme kararlarına destek verme" işlevini, yönetimsel maliyetleme yerine getirmektedir (White, 2011: 37). Maliyetlemenin temel amacı, maliyetlerin nedeni olan tüketilen kaynakların (insan, alan, ekipman, sarf malzemeleri vb.) ölçülmesidir. Bu ölçümler, yöneticilerin, aşağıdaki konularda sonuç çıkarmasına ve etkili bir şekilde karar vermesine yardımcı olacaktır (IFAC, 2009: 5):

- İşletmenin sonuçları neden bu şekilde gerçekleşti? (performans değerlemesi)
- Bu durum gelecek için ne anlama geliyor? (planlama)
- Diğer eylemlerin olası sonuçları nelerdir? (alternatiflerin analizi).

Maliyetleri belirleme, ölçme, yorumlama ve sunma yeteneği, işletmenin ürünlerinin ve hizmetlerinin ekonomik akışı ile ilgili olduğundan, hem geçmişe dönük olarak, hem de geleceğe yönelik olarak işletmenin kar ve değerine yön veren unsurların anlaşılması için gereklidir. Maliyet bilgisi geçmiş performansa ilişkin bir geri bildirim sağlamakla birlikte geleceğe yönelik performans için de motivasyon sağlamaktadır. Önemi ve kapsamının genişliği göz önünde tutulduğunda literatürde ve uygulamada çeşitli maliyetleme yöntemlerinin olması şaşırtıcı değildir (IFAC, 2009: 5-10).

Maliyet hesaplama sistemleri; maliyet unsurlarının, işletmenin temel çalışma konusu, üretim biçimi ve girdilerin özellikleri dikkate alınarak, birleştirilerek hesaplanması işlemlerinden oluşmaktadır. Başka bir deyişle, maliyetlerin kapsamı, nitelik ve hesaplanma şekliyle ilgili yöntemlerin bir arada kullanılmasından oluşmaktadır (Akdoğan, 2015: 38). Maliyet sistemleri, ürünlerin maliyetlerini hesaplayan, maliyet giderlerini izleyen ve bu giderlerin kontrol edilmesine yardımcı olan sistemler olarak tanımlanmaktadır. Maliyet hesaplama sistemleri, maliyetlerin raporlanmasına odaklanırken, maliyet yönetim sistemlerinin kapsamı ise çok daha geniştir. Maliyet yönetim sistemleri, bir işletmenin stratejisine, amaçlarına ve hedeflerine ilişkin olarak gerçekleştirilen ve maliyetlere neden olan faaliyetlerin planlanması ve kontrolü için geliştirilmiş yöntemlerdir. Bu sistemler, ürünlerin maliyetleri ve kârlılığı, maliyetlerin yönetimi, yönetimin stratejileri ve performansıyla ilgili tüm değer zinciri fonksiyonlarını birbirine bağlayacak şekilde tasarlanmaktadır (Yaşar, 2018: 698).

Bir yönetsel maliyetleme çerçevesi, işletme kararları için bilgi sağlama hedeflerini başarmak amacıyla gerekli yöntemleri, uygulamaları, deneyimleri ve teknoloji araçlarını değerlendirerek riski minimize etmektedir. Şu anki koşullarda faydalı bir yönetsel maliyetleme yaklaşımının özelliklerini, yetersiz ve yanıltıcı olanlardan ayıran net veya kabul gören bir yaklaşım bulunmamaktadır. Yönetim muhasebeciler için mevcut potansiyel maliyet hesaplama araçlarının sayısı çok fazladır ve hala artmaktadır. Çeşitli yönetim kararlarında kullanmak amacıyla doğru maliyet bilgisi elde edebilmek için geliştirilen yöntemlere; faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM), yalın muhasebe, kaynak tüketim muhasebesi (KTM), süreç katkı muhasebesi (süper değişken maliyetleme), yaşam dönemi maliyetleme ve tam zamanında üretim ortamında maliyetleme (geriye dönük maliyetleme) örnek olarak verilebilir. Bu yöntemler, maliyet modelleme ve karar verme için üstün bilgi sağladıklarını iddia etmektedir. Ancak acaba öyle midir? Bunlardan hangisini yönetim muhasebeci, üst yönetime karar verme için tutarlı, doğru ve güvenilir bilgi sağlayan en uygun araç olarak önerebilir? Her aracın kullanıcısı seçtiği araçtan fayda görmüş ise farklı durumlar için bile olsa diğer araçların üstünlüğünü kabul etmeyecektir (Gurowka-Lawson, 2007: 21; White, 2011: 38).

Maliyet bilgisi ile ilgili ihtiyaçlar doğrultusunda çeşitli talepler olmakla birlikte tek bir sistemin tüm raporlama ve stratejik ihtiyaçları karşılaması mümkün değildir. Bir amaç için tasarlanmış maliyetleme yaklaşımı (örneğin mevzuata uygun dışsal raporlama) farklı amaçlar için (işletmedeki faaliyetleri optimize etmek için içsel karar desteği gibi) genelde yeterli ve uygun olmaz. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve uluslararası muhasebe standartları, finansal raporlama için ürün veya hizmet maliyetinin belirlenmesini gerektirmektedir. Finansal muhasebe de maliyet bilgisi tipik olarak dışsal finansal raporlama için genel bilginin etkin bir şekilde sunulması ve denetim sürecini kolaylaştırmak için toplanmaktadır. Buna ek olarak ürün maliyetleme sistemleri, maliyet ve operasyonel kontrole yardım etmektedir. Ancak farklı operasyonel ortamlar, farklı maliyetleme yaklaşımlarını gerektirmektedir. Yani tüm olası amaçlar için tek, en iyi bir ürün maliyet sistemi mevcut değildir. Çoğu zaman, aynı soru için farklı maliyetleme araçları farklı cevaplar vermektedir. Örneğin standart maliyetleme kullanılarak hesaplanan müşteri karlılığı, faaliyet tabanlı maliyetlemeye göre veya süreç katkı muhasebesinin kullanımıyla elde edilecek sonuca göre farklı maliyetler sağlayacaktır. Hangi yöntemin doğru maliyetleri sağladığı her zaman açık değildir. Yönetim muhasebesi alanında standart ve tanımlanmış doğru bir metodoloji olmadığı için hangi yöntemin karar verme açısından daha iyi bilgi sağladığı yönünde mutabık olunamamaktadır. Farklı araçlar, farklı işletme konuları ve farklı iş çevreleri için daha uygun olabilir. Her bir durum için en uygun aracın belirlenmesi, her bir aracın uygulanabilirliğini bilmeyi gerektirmektedir. Üretim işletmelerinin hizmet işletmelerine kıyasla, özel sektör işletmelerinin kamu işletmelerine kıyasla, büyük işletmelerin küçük işletmelere kıyasla, merkezi örgütlerin merkezi olmayan örgütlere kıyasla ve karlı işletmelerin karlı olmayanlara kıyasla farklı ihtiyaçları vardır. Bu farklılıklara işletmeler arasındaki veri düzeyi kapsamlılığı, yönetim çok yönlülüğü ve süreç kapsamlarındaki farklılıklar ilave olarak eklenmektedir (Gurowka-Lawson, 2007: 21-23; White, 2011: 39; Fisher-Krumwiede, 2015: 14; Labro, 2019). Bir maliyet sistemi oluşturmak için herhangi bir maliyet yöntemi ve felsefesini seçmek, maliyetlerin ve faydalarının dikkatli bir şekilde gözden geçirilmesini gerektirmektedir. Bu nedenle maliyet sisteminin geliştirilmesine stratejik bir yatırım gözüyle bakılmalıdır (Fisher-Krumwiede, 2015: 14).

I.I. İşletmenin Mevcut Maliyet Sisteminin Değerlendirilmesi

Tüm işletmeler kar elde etmek, hissedarları için değer yaratmak gibi bir şekilde ekonomik amaç gütmektedir. Ancak bu amaçlara, kaynakların tüketilme şekli, dolayısıyla maliyetlerin nasıl oluştuğu, maliyetlerin değişikliklere nasıl cevap verdiği ve gelirlerle risklerin dengelenip dengelenmediği konuları kapsamlı bir şekilde anlaşılmadan ulaşılamaz. Bu nedenle yönetsel kararlar ve örgütsel performans için maliyetlerin belirlenme şekli ve maliyet bilgisi büyük önem arz etmektedir (IFAC, 2009: 12). Yeterli bir maliyet hesaplama sistemine sahip olunup olunmadığını anlamak için mevcut sistemin aşağıda belirtilen üç boyut bakımından değerlendirilmesi önerilmektedir (Fisher-Krumwiede, 2015: 14):

- ✓ *Kolaylık*: İhtiyaç duyulan maliyet bilgisinin elde edilmesi ne kadar kolay?

- ✓ *Doğruluk*: Mevcut ürün maliyetleri makul bir şekilde doğru mu?
- ✓ *Uygulama maliyetleri*: Mevcut sistemi uygulama ve sürdürme maliyetleri makul mü?

Sistem değerlendirilirken bakılması gereken bazı "kırmızı bayraklar" vardır. Mevcut maliyet sistemleri, işletmelerin yeni bir sisteme gereksinimlerinin doğduğuna yönelik çeşitli sinyaller göndermektedir. Sadece bu sinyallerin ne anlama geldiğini anlamak gerekmektedir. Maliyet sistemleri bir gecede zaman aşımına uğrayarak kullanılamaz duruma gelmez, değişime uyum sağlayamadıkça yavaş yavaş faydalı bilgi sunma özelliklerini kaybederler. İşletmelerin maliyet sistemlerinin işlevini yeterince yerine getirip getiremediği, sistemin ilk uygulanmaya başlandığı zamandan bu yana işletmede ve çevresinde gerçekleşen değişimler analiz edilerek tespit edilebilir. Rakiplerin fiyatı gerçek olamayacak şekilde düşük mü? Stratejik bir karar için gerekli bilgiye ulaşmak amacıyla yapılan maliyet çalışması haftalar mı alıyor? Üretim bölümü karlı ürünleri, üretimi zor olduğu için üretmekten vazgeçmek mi istiyor? Kar paylarını açıklamak zor mu? Müşteriler fiyat artışlarını sürpriz bir şekilde kabul etmeye istekli mi? Operasyonel yöneticiler ürün kararları için kendi maliyet sistemlerini mi kullanıyor? Bu belirtiler sıklıkla muhasebe sistemi tarafından sağlanan ürün maliyetleri ile ilgili problemlerin işaretidir. Eğer mevcut sistem, bu uyarı işaretlerinden herhangi birini gösteriyor ise veya bir veya daha fazla boyutta eksik kalıyor ise yeni bir maliyet sistemi uygun olabilir (Cooper, 1989: 77; Lere, 2001: 587; Fisher-Krumwiede, 2015: 14).

İşletmelerin maliyet hesaplama sistemi gereksinimlerini değerlendirmek için öncelikle çevre gözden geçirilmeli, daha sonra işletmenin yapısı ve özellikleri incelenmelidir. Bu yapı oluşturulduktan sonra, mevcut potansiyel araçlar, belirlenen yapı çerçevesinde değerlendirilerek hangisinin işletme için daha uygun olduğuna karar verilmelidir (Gurowka-Lawson, 2007: 24).

a. Çevrenin gözden geçirilmesi:

Çevrenin gözden geçirilmesi ile işletmenin faaliyet gösterdiği çevrenin incelenmesi kastedilmektedir. Bu, işletmenin karşı karşıya olduğu hali hazırdaki işletme konularını, rekabet çevresini (işletmeye kıyasla rakiplerin performansı vb.), yönetim tarzını, mevcut teknolojilerini ve planlarını, bir maliyetleme sisteminden beklenen çıktıları, herhangi bir değişim girişimi için mevcut bütçesini ve mevcut maliyetleme sisteminin değerlendirilmesini içermektedir. Çevrenin gözden geçirilmesi, yönetim muhasebecilere, değişimin gerekli olup olmadığı veya uygun olup olmadığı konusunda karar verirken arka plan bilgisi sağlayacaktır (Gurowka-Lawson, 2007: 24).

b. Örgütün gözden geçirilmesi

Çevre gözden geçirildikten sonra değişimi gerçekleştirmek için uygulama kapsamında ihtiyaçların ve yeteneklerin gözden geçirilmesi gerekmektedir. Örgütsel inceleme; mevcut bilgi teknolojisi (uygulamalar, yazılımlar, veri depolama, donanım, protokoller ve ERP ortamında çalışıp çalışmadığı), örgütsel büyüklük ve çeşitlilik, merkezileşme düzeyi, finansal analist takımının kalitesi ve deneyimi gibi yönetimin kapsamlılığını içermektedir. Ürün çeşitliliği, ürün karmaşıklığı, müşteri çeşitliliği, kanal çeşitliliği, üretim çeşitliliği, ürün/müşteri/fiyat değişim oranı, pazar sabitlik düzeyi ve çalışan sayısı da gözden geçirilmelidir. Son olarak, süreç oryantasyon düzeyinin ve örgütün özel gereksinimlerinin analiz edilmesi gerekmektedir. Örgütün gözden geçirilmesi tamamlandığında, örgütün bütün bir resmi, sunduğu ürün ve hizmetler ve örgütün karşı karşıya olduğu kritik konular bir bütün olarak ele alınmalıdır. Bu noktada maliyet bilgisinin, işletmenin başarısı için önemli olup olmadığı ve doğru maliyet bilgisinin önemi ortaya çıkacaktır. Bir sonraki adım ise amaçların göz önünde tutularak, hangi maliyetleme yönteminin sunduğu bilgiye gereksinim olduğuna karar verilmesidir (Gurowka-Lawson, 2007: 24).

c. Maliyet bilgisi gereksinimi

Maliyet bilgisinin tipik kullanım alanları arasında ürünün/hizmetin maliyetinin belirlenmesi, ürün fiyatlama, bütçeleme, stok değerlendirme, performans ölçümü, ürün karlılığı, müşteri karlılığı, maliyet azaltımı, sermaye yatırım kararları, dışsal raporlama, kıyaslama, özel analizler, ekonomik karlılık analizi, sürekli iyileştirmenin izlenmesi yer almaktadır. Maliyet bilgisi eğer kullanılacaksa faydalıdır, bu nedenle maliyetleme sisteminden istenenlerin veya çıktılarının belirlenmesi gerekmektedir. Öncelikle temel gereksinimlerin belirlenip bunun en önemliden daha az önemliye şeklinde derecelendirilmesi önemlidir. Hiçbir maliyetleme yaklaşımı işletmenin tüm

gereksinimlerini tam olarak karşılayamayacağından temel gereksinimleri en iyi karşılayan maliyet hesaplama sistemi oluşturulmalıdır (Gurowka-Lawson, 2007: 25; Labro, 2019: 5, 6).

I.II. Maliyet Sisteminin Sahip Olması Gereken Özellikler

Maliyet sistemleri işletmelerin yapısını, iş modelini, kültürünü, rekabet çevresini dikkate alarak stratejik amaçları başarmasına yardımcı olmaya odaklanmalıdır. Bu durumda tek bir maliyet sistemi tasarımının tüm işletmelere uygun olmayacağı aşikârdır. Maliyet sistemleri, bireysel örgütsel ihtiyaçları, özellikleri ve maliyet yapısını karşılayacak şekilde tasarlanmalıdır. Bir maliyet hesaplama sisteminin taşıması gereken özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (IFAC, 2009: 10-27).

✓ **Amaca uygunluk:** Maliyet bilgisi, kullanımının içeriğine ve amacına uygun bir şekilde hazırlanmalıdır. 3 başlıca kullanım alanı;

- Dışsal raporlama-geçmişe yönelik ve tanımlayıcı
- Performans değerlendirme ve analizi (teşhise yönelik)
- Planlama ve karar destek (analitik ve tahmin etme)

Maliyetleme, faaliyetlerin içeriğine ve amaçlarına (dışsal raporlama-performansla ilgili kararlar) göre değişmektedir. Dışsal finansal raporlama geçmişe yöneliktir ve geçmiş performansı tanımlamaktadır. Ancak finansal raporlama için hesaplanmış maliyet bilgileri, yönetsel kararları desteklemek için genelde yeterli değildir. Performans değerlendirme, analiz, planlama ve karar destek için yönetime sunulan maliyet bilgileri, nedenler ve sonuçları arasındaki bağı zamanlı ve net bir şekilde yansıttığında daha etkili olabilir. Maliyetlerin kapsamını, işletmenin maliyet bilgisi ihtiyaçları belirleyecektir.

✓ **İş modeli/Gerçeklik odaklı:** Maliyet modelleri, neden-sonuç ilişkilerini ve örgütün işleyiş şeklinin davranışsal dinamiklerini yansıtmak için tasarlanmalı ve sürdürülmelidir. İşletmenin iş ve operasyonel modelleri, stratejisi, yapısı ve rekabetçi çevresi kapsanarak her seviyeden karar vericilerin bilgi ihtiyaçları dikkate alınmalıdır. Nedensellik ilkesi, kara ve değere neden olan unsurları anlamak ve maliyetlemenin asıl amacının yönetsel kararları desteklemek olduğunda önemlidir. Karar destek için maliyet modellemesinin amacı, işletmenin gerçek kaynak ediniminin, dağılımının ve tüketiminin önemli özelliklerini matematiksel ilişkilerle yansıtmak ve kaynakların ölçülen miktarlarını para ile ifade etmektir.

✓ **Önemlilik/Maliyet etkililik:** İşletmenin rekabetçi konumu esas alınarak maliyetleme yöntemlerinin tasarımı, uygulaması ve sürekli geliştirilmesi, veri toplama ve sistemler, istenen doğruluk düzeyi ve ölçümün maliyeti arasındaki dengeyi yansıtmalıdır (maliyet-fayda değiş tokuşu).

✓ **Karşılaştırılabilirlik ve Tutarlılık:** Maliyet bilgisi, karşılaştırılabilirliği garanti edecek şekilde sistematik olarak toplanmalı ve analiz edilmelidir.

✓ **Şeffaflık ve Denetlenebilirlik:** Maliyet verilerinin tanımları ve kaynakları, onları destekleyen operasyonel ve diğer finansal olmayan veriler ve maliyetleri hesaplama yöntemleri, kullanıcılar için şeffaf olmalı, kaydedilmeli ve gözden geçirme, risk analizi ve denetim yapılabilirliktir.

II. MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Maliyetlerin doğru bir şekilde belirlenmesi ve analiz edilmesi operasyonel yönetim için gereklidir. Daha iyi operasyonel yönetim; artan verimlilik ve etkinliğin gerçekleşmesini, yatırım kararlarının etkisinin anlaşılmasını, fiyatlandırma kararlarının değerlendirilmesini, ürün, hizmet ve müşterilerin karlılığına karar verilmesini kapsamaktadır. Öyleyse her ne kadar maliyetleme geçmişe yönelik olarak faaliyetlerin maliyetleri hakkında (ne, ne zaman ve nerede) farkındalık sağlasa da işletmelerin maliyetleri yönetmesine imkân sağlamakta ve asıl değeri, stratejik ve operasyonel seviyede planlama ve bilgilendirilmiş karar verme için geleceğe yönelik yaklaşımında (nasıl ve niçin) yatmaktadır. Planlama ve karar verme için geleceğe yönelik faaliyetlere destek olabilmek ve tahminlere yardım edebilmek için bir maliyet sisteminin operasyon giderlerini kaynaklar tüketildikçe

kaynakların izlenebilirliğine göre belirli faaliyetlere ve çıktılara ataması ve bireysel faaliyet ve çıktılarının maliyetini ölçmesi gerekmektedir. Maliyetlerin ölçülmesi, maliyetlemenin 3 önemli amacını (dışsal raporlama, performans değerlendirme, analiz ve planlama) desteklemelidir (IFAC, 2009: 12,13).

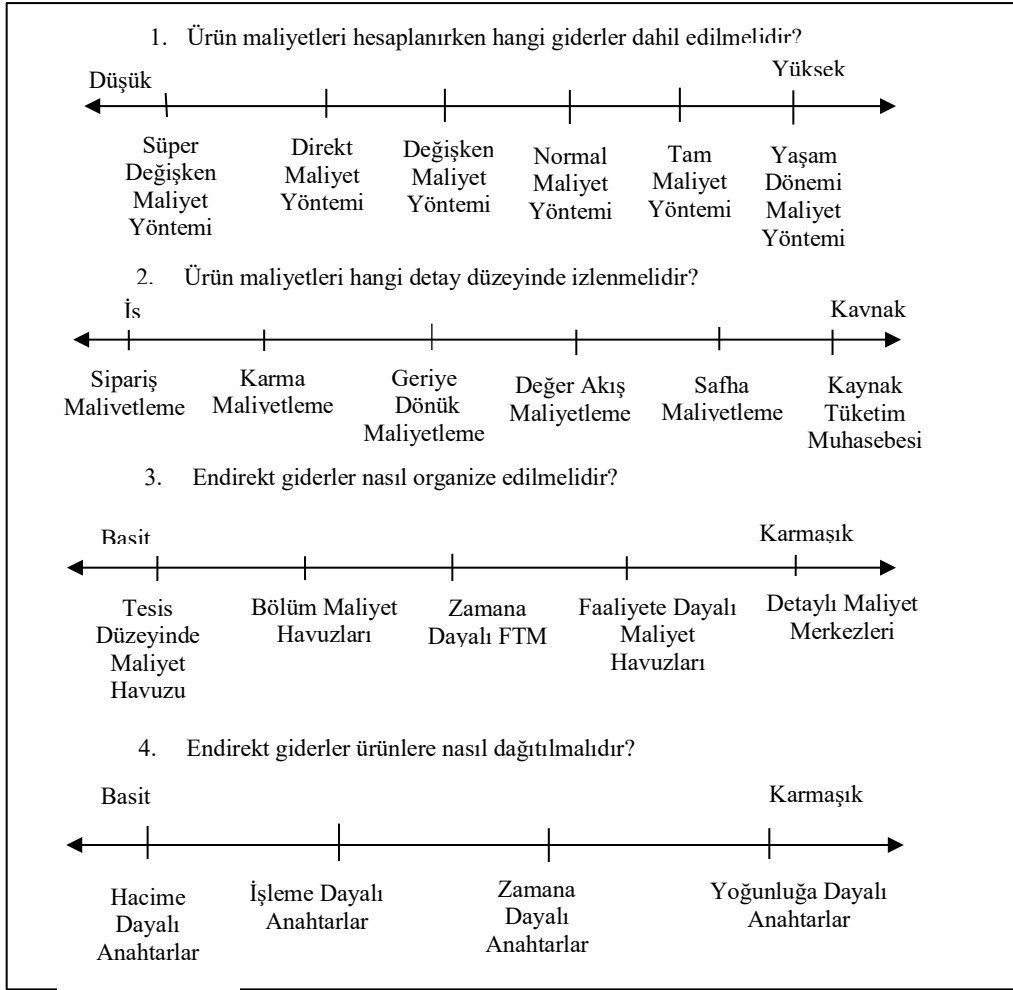
Daha öncede belirtildiği gibi işletmelerin kullanabileceği çeşitli maliyetleme yöntemleri bulunmaktadır. Maliyetlerin belirlenmesinde, "maliyetleri ne ortaya çıkarır?" sorusuna, her bir maliyetleme yöntemi farklı cevap vermektedir. Örneğin faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM), maliyetleri faaliyetlerin doğurduğunu ileri sürerek faaliyetler üzerine odaklanırken, kısıtlar teorisi, kısıtlar ya da darboğazlar üzerine, yalın muhasebe ise değer akışları üzerine odaklanmaktadır. Kaynak tüketim muhasebesi' ne (KTM) göre ise bütün maliyetlerin nedeni kaynaklardır (White, 2009: 64-65). Çevre incelemesi, örgütsel değerlendirme ve maliyet bilgisi gereksinimlerine göre en iyi aracın seçilmesi, her bir aracın güçlü ve zayıf yönlerinin bilinmesini gerektirmektedir (Gurowka-Lawson, 2007: 25). Yeni bir ürün maliyet sistemi oluştururken dikkate alınması gereken dört anahtar soru vardır. Bu soruların cevaplandırılması seçme sürecine yön verecektir (Fisher-Krumwiede, 2015: 14):

1. Ürün maliyetine hangi giderler dâhil edilmelidir? (Giderlerin kapsamına göre)
2. Ürün maliyetleri hangi detay düzeyinde izlenmelidir? (Ürün maliyetinin hesaplanma şekli)
3. Endirekt giderler nasıl organize edilmelidir?
4. Endirekt giderler ürünlere nasıl dağıtılmalıdır?

Bu soruların dikkate alınması, sistem oluşturulmasına yön verecektir. Tablo 1'de 4 sorunun her biri için mevcut en yaygın seçeneklerden bazıları gösterilmektedir.

Bu sorulara ve cevaplarına geçmeden önce maliyet sistemi oluşturulurken saptanma zamanına göre maliyet yöntemlerinden hangisinin kullanılacağına da karar verilmelidir. Bu aşamada ürün maliyetlerinin; üretim yapıldıktan sonra üretim giderlerinin fiili tutarları yani gerçek veriler esas alınarak saptanması halinde "fiili maliyet" yönteminden, üretim gerçekleşmeden önce saptanması durumunda ise "tahmini maliyet" veya "standart maliyet" yönteminden bahsedilebilir. Ancak fiili maliyet yönteminde karşılaştırılacak kıstaslar olmadığından maliyetlerin kontrolü sağlıklı bir şekilde yapılamaz. Yönetimsel kararlarda etkinlik için standart maliyet verilerine de gereksinim vardır. Tahmini maliyet yönteminde ürün maliyetleri, geçmiş verilerden yararlanarak tahmin edilen üretim giderlerine göre hesaplanmakta ve kayıtlar bu maliyetlere göre yapılmaktadır. Standart maliyet yönteminde ise üretimden önce bilimsel yöntemlerle giderlerin olması gereken tutarları saptanmakta ve hesaplamalar ve kayıtlar bu tutarlara göre yapılmaktadır. Bu yöntemde fiili giderlerin standart giderlerden farklı olması halinde sapmalar analiz edilmekte ve yönetime raporlanmaktadır (Büyükmirza, 2003: 240; Akdoğan, 2015: 45).

Tablo 1: Maliyetleme Yöntemleri

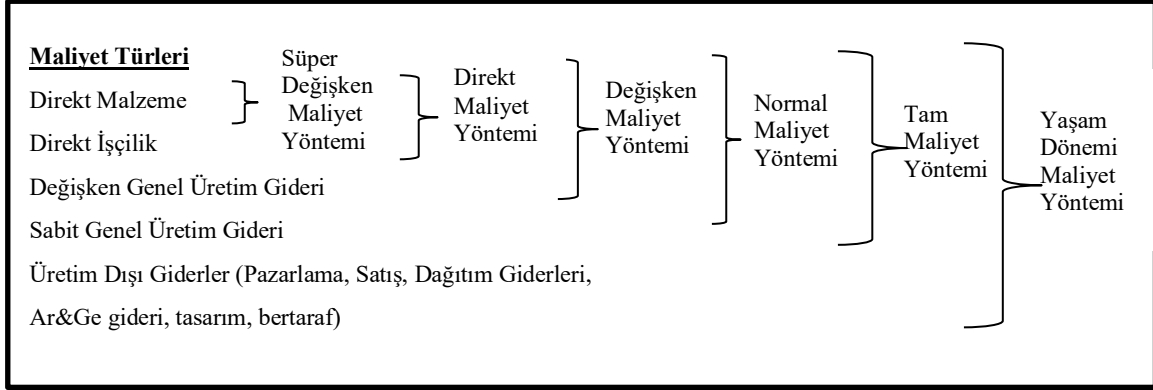


Kaynak: Fisher ve Krumwiede, 2015: 15 gözden geçirilerek genişletilmiştir.

II.I. Ürün Maliyetine Hangi Giderler Dahil Edilmelidir?

İlk soru, ürün maliyet tanımı ile ilgilidir. Bir ürünün maliyeti, o ürünün üretimi için kullanılan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri toplamından oluşur. Ancak genel üretim giderlerinin sabit ve değişken nitelikli unsurlardan oluşması dolayısıyla üretim maliyetlerine yüklenmesinde farklı yöntemler kullanılmasını gerektirmiştir. Sabit giderler, belirli bir zaman dönemi içerisinde (bir ay veya bir yıl) üretim miktarı ile artış veya azalış göstermeyen maliyet giderleridir. Değişken giderler ise üretim miktarına bağlı olarak artış ya da azalış gösteren giderlerdir (Yükçü-Atağan, 2013: 103). Direkt giderlerin, üretimi gerçekleşen ürün veya üretiminin gerçekleştirildiği üretim bölümü ile ilişkisi kolay bir şekilde kurulabilmekte, endirekt giderlerin ise üretilen ürün veya ürünün üretildiği gider yeri arasındaki ilişkiyi açıklamak daha zor olmaktadır. Bu nedenle endirekt giderler, genel üretim gideri olarak dikkate alınarak ürünün maliyetine bazı dağıtım anahtarları veya dağıtım yöntemleri kullanılarak yüklenmektedir. Üretim maliyeti hesaplanırken, kullanılan yöntemle göre bazı giderler ürün maliyeti olarak, bazı giderleri de dönem gideri olarak kabul edilerek gelir tablosu hesaplarına aktarılmaktadır (Yükçü-Atağan, 2013: 104, 105). Maliyet ve yönetim muhasebesi yazınında, üretim maliyetlerinin belirlenmesinde hangi giderlerin dahil edilmesi gerektiği -bahsi geçen bu üç maliyet unsurunun hepsinin mi ya da bir bölümünün mü üretilen ürüne yüklenmesi gerektiği- konusunda çeşitli yöntemler yer almaktadır. Literatürde sıklıkla tam, normal, değişken ve direkt maliyet yöntemi sınıflandırmasına yer verilmektedir. Son yıllarda kısıtlar teorisi ve süreç katkı muhasebesinin popülerlik kazanmasıyla süper değişken maliyet yöntemi de bu sınıflandırmaya dahil edilmeye başlanmıştır. Ancak günümüzde artan tüketici bilinci ve

işletmelerden beklenen sosyal ve çevresel performans bağlamında yaşam dönemi maliyetleri de işletmelerin dikkate almaları gereken önemli maliyetlerden biri haline geldiğinden bu yöntem de çalışmada dahil edilmiştir. Şekil 1'de maliyet hesaplamada kapsanan bilgiler itibarıyla altı maliyetleme yöntemi ve bu yöntemlere göre ürün maliyetinin hesaplanmasında dikkate alınan maliyet unsurları gösterilmektedir.



Şekil 1: Kapsamına Göre Ürün Maliyetleme Yöntemleri

Kaynak: Fisher ve Krumwiede, 2015: 15 gözden geçirilerek genişletilmiştir.

a. Süper değişken maliyet yöntemi:

Ürün maliyetlerinin hesaplanmasında direkt ilk madde giderlerini dikkate almakta, bunun dışında kalan bütün üretim giderlerini dönem gideri olarak kabul etmektedir. Yöntemde direkt ilk madde ve malzeme giderleri değişken, bunun dışındaki tüm giderler sabit gider olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca yöntemde stokları artırmak suretiyle, yani üretim artışı yoluyla değil de satışları artırmak suretiyle kârların artırılması teşvik edilmekte ve yönetimin satışlar üzerine odaklanması sağlanmaktadır. Maliyetler hızlı ve kolay bir şekilde hesaplanabildiğinden yöntem basittir. Ayrıca yöntemin anlaşılması da kolaydır. Ürünler itibarı ile işletme karına yapılan katkıyı belirlemek mümkün olduğundan yöneticilerin daha doğru kararlar vermesine yardımcı olmaktadır (Çakıcı, 2006: 103-104). Sabit giderler stok hesabında aktifleştirilmediğinden stok oluşmasına engel olmakta ve genelde tam zamanında üretim çevrelerinde kullanılmaktadır (Fisher-Krumwiede, 2015: 16). Diğer taraftan bu yöntem tam maliyetleri ölçmemektedir ve çoğu stratejik kararın (maliyete dayalı fiyatlandırma gibi) verilmesi için uygun değildir (Utku-Ersoy, 2008: 1640).

b. Direkt maliyet yöntemi:

Ürünün maliyetine sadece direkt ilk madde ve direkt işçilik giderleri dahil edilmektedir. Genel üretim giderleri ise dönem gideri olarak kabul edilerek, dönemin gelir tablosunda yer almaktadır. Toplam üretim maliyeti içinde genel üretim gideri oranının düşük olduğu üretim işletmeleri için yöntem uygulama kolaylığı açısından tercih edilebilir. Yöntemde genel üretim giderlerinin sabit ve değişken ayrımı, gider yerlerine dağıtımı, yükleme oranlarının belirlenmesi gibi ilave iş yükü olmadan üretim maliyeti hesaplanabilmektedir. Ancak günümüz üretim ortamlarında genel üretim giderlerinin toplam üretim maliyeti içinde artan önemi nedeniyle çok fazla tercih edilmemektedir (Boyar-Güngörmüş, 2006: 84; Badem-Özbek, 2013: 71; Akdoğan, 2015: 44).

c. Değişken maliyet yöntemi:

Değişken nitelikteki tüm maliyet unsurları yani direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderleri ürün maliyetine dahil edilmekte, sabit genel üretim gideri ise dönem gideri olarak değerlendirilmektedir. Bu yöntem, değişken giderler önemli olduğunda ve toplam maliyetin önemli bir parçası olduğunda daha uygundur. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri tarafından kullanımı öngörülmemektedir. Değişken maliyet yönteminde sabit genel üretim giderleri

stoklara dahil edilmek yerine giderleştirildiği için stok oluşmasını engel olur. Sabit ve değişken giderlerin ayrılması katkı payı gelir tablosunun oluşturulmasına izin vermektedir. Katkı payı satışlardan tüm değişken giderlerin çıkarılması ile bulunmaktadır. Katkı payına odaklanmak, kısa dönemli stratejik kararlar (kısa vadeli ürün karması, üretme-satın alma ve fiyatlama gibi) için uygundur. Çünkü sabit genel üretim giderleri kısa dönemli üretim hacimlerindeki dalgalanmalardan önemli ölçüde etkilenmemektedir (Fisher-Krumwiede, 2015: 16). Değişken maliyet yöntemi özellikle ürün hatlarının göreceli kârlılıkları belirlenmek istendiğinde veya üretim hacminde, fiyatta ya da maliyetteki değişimlerin etkileri belirlenmek istendiğinde işletme yönetimi için yararlı bir araçtır. Sabit giderlerin dağıtımı söz konusu olmadığı için yanlış gider dağıtımından kaynaklanabilecek hataların önüne geçilmiş olunur. Maliyetlerin sabit ve değişken şeklinde ayrılmasının zahmetli olması ve bu ayırmada kullanılan yöntemlerin birbirinden farklı sonuçlar verebilmesi bu yöntemin sakıncaları arasında yer almaktadır (Küçüksovaş vd, 2006: 48; Badem-Özbek, 2013: 69; Akdoğan, 2015: 42).

d. Normal maliyet yöntemi:

Sabit genel üretim giderlerinin belirli bir kapasiteyi sürdürmek için yapıldığı varsayımı altında, değişken üretim giderlerinin tamamının, sabit genel üretim giderlerinin ise belirli bir dönemdeki kapasiteden yararlandığı orandaki kısmının üretim maliyetine katıldığı bir maliyet hesaplama yöntemidir. Yani direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı, sabit genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasiteye ait olan bölümü, üretim maliyetlerine yüklenmektedir. Boş kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri, dönem gideri sayılarak sonuç hesaplarına gönderilmektedir. Böylece dönemsel olarak faaliyet hacminde meydana gelen dalgalanmalar nedeniyle sabit giderlerin birim maliyetler üzerinde meydana getirdiği olumsuz etkiler önlenmektedir (Akdoğan, 2009: 42). Normal maliyetleme yönteminin faydaları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Öztürk, 2018: 15):

- ✓ Atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri ürün maliyeti ile ilişkilendirilmemekte, bu da ürün maliyetinin olduğundan yüksek hesaplanmasını önlemektedir.
- ✓ Üretim hacmindeki değişimlere bağlı olarak birim ürün maliyetinde meydana gelen dalgalanmalar ortadan kaldırılmakta, bu da her bir ürünün kâr üzerindeki gerçek etkisini ortaya çıkarmakta ve dönemler arasında karşılaştırma yapmaya izin vermektedir.
- ✓ Fiyatlandırma kararları daha doğru bir biçimde yapılabilmektedir.

Finansal tablolarda yer alan maliyetlere ilişkin bilgiler TMS ve TFRS ile birlikte normal maliyet yöntemine dayanmaktadır ve yönetim bunu esas alarak maliyet tahminlerini yapmaktadır. Yöntem; ürün karması, fiyatlama ve üret-satın al kararları gibi içsel yönetim kararları için pek faydalı bilgiler içermeyen bir yöntemdir (Utku-Ersoy, 2008: 1632). Normal maliyet yönteminin sakıncası ise değişken maliyet yönteminde olduğu gibi sabit ve değişken giderlerin belirlenmesi açısından ortaya çıkmakla birlikte, buna ek olarak kapasite sapmalarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi şeklinde ek iş yükünün olmasıdır (Büyükmirza, 2003: 504).

e. Tam maliyet yöntemi:

Bu yöntem, ister değişken, ister sabit olsun, dönem içinde ortaya çıkan tüm maliyet unsurlarının üretim faaliyeti için katlanıldığını, bu nedenle tamamının üretilen ürünlerin maliyetine dahil edilmesi gerektiğini kabul eder (Büyükmirza, 2003: 498; Badem-Özbek, 2013: 69). Genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayrılmasına gerek duyulmaması açısından yöntem, uygulama kolaylığı sağlamakla birlikte, üretim hacmi değişimlerinde üretim maliyetleri ters yönlü olarak değişmekte, bu da yüksek hacimli üretim dönemlerinde maliyetlerin düşük, düşük hacimli üretim dönemlerinde maliyetlerin yüksek hesaplanmasına ve yanlış yönetsel kararlara yol açabilmektedir. Tam maliyet yöntemi, işletme yönetiminde gereksinim duyulacak kâr planlaması ve kontrolü ve diğer işletme kararları için yetersiz kalmaktadır (Altuğ, 2000: 378; Haftacı, 2013: 83; Badem-Özbek, 2013: 68).

f. Yaşam Dönemi Maliyet Yöntemi:

Ürünün yaşam dönemi; araştırma ve geliştirmeden bertarafına (beşikten mezara yaklaşımı) veya araştırma geliştirmeden üretici tarafından yeniden kullanımına/geridönüşümüne (beşikten beşiğe) olmak üzere iki önemli boyutta ele alınmaktadır (Rannou-Henri 2010: 30'dan aktaran; Özçelik, 2018: 143). Üretimle ilgili tüm maliyetleri ve üretim dışı maliyetleri de (Ar&Ge, pazarlama satış dağıtım, bertaraf gibi) içermektedir. Değer zincirinin yukarı ve aşağı doğru tüm maliyetleri stratejik kararlar verilirken artık daha fazla dikkate alınması gereken maliyetler olarak kabul edilmektedir. Gerçekte çoğu işletmede bu maliyetler üretim maliyetlerinden daha fazladır ve artık işletmeler, sürdürülebilir kalkınma bağlamında ve çevresel performans açısından bu maliyetlere daha fazla önem vermeye başlamıştır. Bu maliyetlerin göz ardı edilmesi stratejik karar analizleri için ürün maliyetlerinin olduğundan düşük gösterilmesi ile sonuçlanabilir (Fisher-Krumwiede, 2015: 16). Paydaşların çevre konusunda artan hassasiyeti ve finansal olmayan performansa verilen önem, çevresel maliyetleri de işletmelerin karşısına kontrol edilmesi, azaltılması ve yönetilmesi gereken bir unsur olarak çıkarmaktadır. Ürünlerin çevresel maliyetlerinin doğru bir şekilde belirlenebilmesi, ürünlerin çevresel açıdan daha tercih edilebilir bir şekilde tasarlanabilmesine imkân verecektir. Bu da işletmelerin rekabet güçlerini artıracaktır. Çevresel maliyetlerin doğru bir şekilde belirlenebilmesi ve minimize edilebilmesi, bu maliyetleri net bir şekilde sınıflandıran ve toplam maliyetler içindeki payını net bir şekilde gösteren modern maliyet yöntemleri ile birlikte incelenmesini gerektirmektedir. Yaşam Dönemi Maliyetleme, bu amaca hizmet edecek yöntemlerden biridir (Özçelik, 2018: 141).

Açıklanan yöntemlerin her biri ürün maliyetlerinin hesaplanmasında farklı bilgileri esas aldığından hesaplanan karlar da farklı olacaktır. Üretim işletmelerinde karar alma süreçlerinde bu yöntemlerden tam maliyet yöntemi dışında kalan yöntemlerin tercih edilmesi beklenmektedir. Ancak dışa dönük raporlama açısından bakıldığında Vergi Usul Kanunu ve TMS 2 Stok Standardının maliyet yöntemlerine bakış açılarının incelenmesi gerekir. TMS 2'ye göre kapsamına göre maliyetlerden normal maliyet yönteminin, vergi mevzuatına göre ise tam maliyet yönteminin uygulanması esastır.

II. II. Ürün Maliyetleri Hangi Detayda İzlenmelidir?

Cevaplanması gereken ikinci önemli soru, ürün maliyetleri nasıl izlenmelidir. Farklı üretim koşulları farklı maliyetleme yaklaşımlarının kullanımını gerektirir. Literatürde üretim biçimlerine göre maliyet yöntemlerinin sınıflandırılmasında safha ve sipariş maliyet yöntemine yer verilmektedir. Ancak tam zamanında üretim ve yalın üretim yöntemlerinin geliştirilmesiyle birlikte bu yaklaşımların özü ile uyumlu olan, tam zamanında maliyet yöntemi (geriye dönük maliyetleme) ve yalın muhasebe de ortaya çıkmıştır. Bu nedenle bu sınıflandırma Şekil 1'de gösterildiği gibi sipariş (iş emri) maliyet yöntemi, karma maliyet yöntemi, geriye dönük maliyetleme, değer akış maliyetleme, safha maliyet yöntemi ve kaynak tüketim muhasebesini içerecek biçimde genişletilmiştir.

İş emri (sipariş) maliyet yöntemi, birbirinden farklı tür veya nitelikte ürünler üreten ve özellikle her bir ürünü ayrı bir üretim partisi halinde üretime alıp tamamlayan üretim işletmelerinde, maliyetlerin sipariş bazında takibini sağlamak amacıyla geliştirilmiş bir yöntemdir. Yöntemin temel amacı, her bir siparişin maliyetinin ayrı olarak takip edilmesidir. Sipariş maliyet yönteminde, direkt ilk madde ve direkt işçilik giderleri, direkt olarak üretim partileri bazında saptanarak takip edilir. Genel üretim giderleri ise giderin cinsine uygun ölçüler kullanılarak, siparişlere dağıtılır. İş emri (sipariş) maliyet yöntemi, her bir iş veya ürün benzersiz ise en uygun yöntemdir. Ancak tüm işler için ortak olan giderler açısından gereksiz kayıtlara neden olabilir (Büyükmirza, 2003: 241).

Safha maliyet yöntemi tek bir ürün veya tek bir ürün olarak kabul edilebilecek birkaç ürün üreten işletmeler için geliştirilmiş bir yöntemdir. Üretim giderleri, esas üretim yerleri (safhalar) itibarıyla izlenmektedir. Her bir safhanın giderleri üretim miktarına bölünerek safhanın birim maliyeti hesaplanmakta, bir safhada tamamlanıp sonraki safhaya devredilen ürünler, birikimli maliyetleri ile maliyetlendirilerek bir sonraki safhaya aktarılmakta, böylece toplam maliyet belirlenmektedir (Büyükmirza, 2003: 241).

Sipariş ve safha maliyet yöntemlerinin birlikte kullanılması, literatürde karma maliyet yöntemi olarak adlandırılmaktadır. Karma maliyet yöntemi, safha ve sipariş maliyet yöntemlerinin özelliklerini birleştiren, birçok yönden ortak özellik gösteren, ortak üretim işlemlerine ilave olarak kendine has üretim işlemlerine de tabi tutulabilen, farklı ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan maliyet yöntemidir. Yani, üretimi belli bir aşamaya kadar ortak olan, belli bir aşamadan sonra siparişe göre şekillenen ürünlerin maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılan bir yöntemdir. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, sipariş maliyet yönteminde olduğu gibi üretim partilerine doğrudan yüklenebilmektedir. Direkt işçilik ve genel üretim giderleri ise önceden belirlenen işlemlere göre biriktirilerek işlemde geçen her üretim birimine yükleme oranları aracılığı ile dağıtılmaktadır. Bu açıdan da safha maliyet yöntemine benzemektedir (Fisher-Krumwiede, 2015: 16; Yereli vd., 2015: 442).

Değer akış maliyetleme ise yalnız muhasebenin maliyet belirleme aracıdır ve yalnız üretim süreçlerini benimseyen işletmeler için uygundur. Muhasebe sistemleri üretim faaliyetlerinin, planlama ve kontrol sistemlerinin bütüncü parçası olmalıdır ve üretim sistemine hizmet etmelidir. Bu nedenle yalnız üretim ortamlarında uygulanacak muhasebe yöntemleri de yalnız özünü ile paralel şekilde israflardan kaçınmalı ve süreçleri sade olmalı ve maliyetlerin hesaplanma şekli üretim sürecini yansıtmalıdır. Değer akış maliyetlemesi, bir işletmenin gerçek harcamalarının, ürünlere, hizmetlere veya bölümlere değil, değer akışına atanması sürecidir (Maskell-Katko, 2007'den aktaran; Özçelik- Ertürk, 2010). Değer akış maliyetlemesi, üretim sürecini değer akışı olarak görerek ve değer akışı ile ilişkili tüm maliyetleri direkt maliyetler olarak atayarak çoğu endirekt giderin dağıtımına olan ihtiyacı azaltmaktadır. Yani direkt giderler ve endirekt giderler arasında ayırım yapmamakta, değer akışındaki tüm giderleri direkt olarak dikkate almaktadır. Böylece değer akışının dışındaki giderleri, değer akışının maliyetlerine dahil etmemektedir. Maliyetler her bir değer akışı için toplandığından, çok az maliyet merkezi vardır, uygulaması ve anlaması basit bir yöntemdir. Değer akış maliyetlemesi, bilgilerin gereksiz izlenmesini gerektirmez. Bu nedenle finansal veriler, her bir ürün veya üretim işi için değil, değer akışları için toplanıp raporlanır. Süper değişken maliyetleme ile ve gerçekleşen fiili rakamlarla birlikte kullanılma eğilimindedir (Özçelik-Ertürk, 2010: 65-68; Fisher-Krumwiede, 2015: 17).

Geriye dönük maliyetleme yöntemi, direkt ilk madde ve malzemelerin satın alınmasından ürünün satışına kadar olan süreçle ilgili günlük defter kayıtlarının tümünü veya bazılarını atlayan bir maliyetleme yöntemidir. Geriye dönük maliyetleme yöntemi, Tam Zamanında Üretim (TZÜ) sistemini benimseyen işletmeler tarafından kullanılan ve TZÜ sisteminin muhasebedeki uzantısı olarak değerlendirilen basitleştirilmiş maliyet biriktirme yöntemlerinin bir türüdür. İşletmede sifıra yakın stokla çalışılacağından ayrıntılı maliyet hesaplamasına da gerek kalmamaktadır (Tektüfekçi-Selek, 2009: 161). Tamamlanan çıktıyla başlayan, daha sonra üretim maliyetlerini satılan birimlere ve stoklara dağıtan bir yöntemdir. Ancak geleneksel sistemde olduğu gibi maliyetler üretimin her aşaması için (hammadde, yarı mamul, mamul ve satılan mamul maliyeti) izlenmez. Yarı mamullerin kesinlikle mevcut bulunmadığı varsayılarak üretim aşaması için maliyet hesaplaması yapılmamaktadır. Geriye dönük maliyetleme de tam zamanında felsefesi ile uyumlu olarak maliyet muhasebesi uygulamalarının basitleştirilmesi ve kolaylaştırılması esastır. Yöntemde endirekt faaliyetler için maliyet havuzlarının kaldırılması veya azaltılması söz konusudur. Yöntem; TZÜ felsefesini uygulayan, stok düzeylerini en aza düşüren, standart maliyet yöntemini kullanan, düşük standart maliyet sapmalarına sahip işletmeler için uygun bir maliyetleme yöntemidir (Karcıoğlu, 2000: 133; Hacırüstemoğlu-Şakrak, 2002: 78; Tektüfekçi-Selek, 2009: 161).

Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM), maliyetlerin (ve gelirlerin) kaynak tüketimi sonucunda ortaya çıktığı görüşünden hareket etmekte ve tüketilen kaynak miktarına göre maliyetleri hesaplamaktadır (White, 2009: 65). Nedensellik ilkesine göre, "faaliyetler kaynakları tüketir, ürünler de faaliyetleri tüketir". KTM, maliyetleri hesaplamada odak noktası olarak kaynak tüketimini esas almaktadır. Yani, KTM maliyetleri, maliyet objelerine kaynak tüketimlerine göre dağıtmakta, bir bölümden diğer bölüme ürün değerlerinin transferini gerçekleştirerek maliyet dağıtımını ve maliyet yönetimi problemlerini çözmektedir (Wang vd., 2009: 84). KTM, her bir maliyet merkezi için çeşitli maliyet kategorilerinin izlenmesini gerektirmekte, sabit ve değişken giderleri ayırmaktadır. Maliyetleri kaynak düzeyinde sabit veya orantısız olarak belirlemekte ve tahsis etmekte, böylece

maliyetlerin doğasını kesin bir şekilde belirtmektedir. Kapasite duyarlılığına sahip olan yöntemde, sabit giderler teorik kapasiteye göre, orantısal giderler ise kaynak havuzunun çıktı miktarına göre dağıtılmaktadır. Maliyet oranları için teorik kapasite hacimlerini kullanarak ve aşırı/atıl kapasiteyi yöneticilere görünür hale getirerek, kapasite analizlerini kolaylaştırmaktadır. Atıl kapasite hesaplamasında birden fazla etkenden (personel kapasitesi, makine saati, makine çıktısı vb.) yararlanmakta ve atıl kapasitenin maliyetlerini ürünlere dağıtmamakta, kaynağı etkileyen sorumlu kişi veya seviyeye yüklemektedir. Maliyetlerin belirli üretim süreçleri ve onların çıktıları ile uygun bir şekilde ilişkilendirmesi daha doğru maliyet atamalarının yapılmasını ve kaynak tüketim kalıplarının daha iyi anlaşılmasını sağlamaktadır. Bu yaklaşım yığın üretim ve maliyet anahtarlarının ölçülebilir olduğu durumlar için daha uygundur. Yaklaşım, kaynakların ayrıntılı dağıtımı, detaylı hesaplamalar gerektirdiği için anlaşılması zor karmaşık bir sistemdir. Ayrıca uygulaması pahalı bir yöntemdir (Clinton-Webber, 2004: 23; Aktaş, 2013: 65; Fisher-Krumwiede, 2015: 16; Elmacı-Tutkavul, 2015: 266).

II. III. Endirekt Giderler Nasıl Organize Edilmelidir?

Endirekt giderlerin nasıl ele alınması gerektiği ürün maliyetlerinin belirlenmesinde ki önemli sorunlardan biridir. Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri ürünlerle doğrudan ilişkilendirilmekte, ancak genel üretim giderleri ürün veya maliyet nesnesi için kolayca takip edilemediğinden ürünlerle ilişkilendirilmesinde çeşitli dağıtım yöntemleri kullanılmaktadır. Tablo 1'de bu giderleri izlemek için basitten daha karmaşığa doğru yöntemler gösterilmektedir. Çoğu işletme tesis veya bölüm düzeyinde, tek bir maliyet havuzunda veya bölüm bazında maliyet havuzlarında genel üretim giderlerinin toplanmasını seçmektedir. En basit yöntem olan tüm endirekt giderlerin tek bir maliyet havuzunda toplanması, yani tesis düzeyinde izlenmesi, eğer tüm ürünler endirekt giderleri aynı oranda tüketiyorsa iyi çalışır. Genellikle en düşük doğruluğa sahip maliyet atamasıdır ve tüm endirekt giderler tek bir anahtarla dağıtıldığından, büyük oranda bozulmuş maliyetlere neden olmaktadır. Bölümler arasındaki genel üretim giderlerinin farklılığı kabul edilerek, genel üretim giderlerinin her bir bölüm için ayrı maliyet havuzlarında toplanması da basit olmakla birlikte yine aynı şekilde genel üretim giderlerinin ürünlere sıklıkla yeterince doğru olmayan bir şekilde dağıtılmasına neden olmaktadır. Bölüm bazında maliyet havuzları genelde karma ve safha maliyetleme yöntemleri ile kullanılmaktadır. Her ne kadar tesis düzeyinde veya bölüm bazında maliyet havuzları yaygın olarak kullanılsa da önceki araştırmalara göre az sayıda maliyet anahtarı (özellikle hacim tabanlı) kullanılması nedeniyle bu yaklaşımların ürün maliyetlerini bozduğu ileri sürülmektedir. Bu soruna çözüm amacıyla geliştirilen FTM daha doğru ürün maliyetleri elde edilebilmek için endirekt giderleri faaliyetleri esas alarak düzenlemektedir (Fisher-Krumwiede, 2015: 19). FTM yöntemi, teknoloji maliyetleri nedeniyle artan genel üretim giderlerinin ürünlere dağıtımında kullanılan ve doğru maliyet bilgisi elde etmeyi amaçlayan bir sistemdir. Bu maliyet yöntemi, kaynakların faaliyetler tarafından tüketildiği ve faaliyet maliyetlerinin de ürünler tarafından tüketildiği varsayımına dayanmaktadır. Yöntemde kaynak maliyetleri, faaliyetlerin kaynakları kullanmasına bağlı olarak kaynak etkenleri aracılığı ile faaliyetlere yüklenmekte; faaliyet maliyetleri ise, ürünlerin faaliyetleri kullanmasına bağlı olarak faaliyet etkenleri aracılığı ile ürünlere yüklenmektedir. Maliyetlerinin yüklenmesinde kullanılan etkenler nedenselliğe dayalı olarak belirlenmektedir. FTM, maliyetleri dağıtma aracı olmanın yanı sıra operasyonel verimsizliklere odaklanma yöntemi olarak ve işletme kararları için de bir araç olarak kullanılmaktadır. Ancak FTM karmaşık olması nedeniyle eleştirilmektedir. Yöntemde veri toplaması güçtür, dağıtım detaylı ve yüksek uygulama maliyetlerine sahiptir ve güncellemesi zordur. FTM sisteminde giderleri tamamıyla dağıtmak için kullanılmayan kapasite göz ardı edilmiştir. Parasal ve zamansal maliyet, sübjektiflik ve kullanılmayan kapasitenin görülememesi, karmaşık olması, bilgi teknolojilerinin maliyeti, mevcut muhasebe sistemine entegrasyon sorunları FTM sistemine yönelik eleştiriler arasında yer almaktadır (Kaygusuz, 2007: 141; Fisher-Krumwiede, 2015:19; Yaşar, 2018: 699-702).

Zamana dayalı FTM (ZDFTM) ise bu sorunlara karşılık olarak geliştirilmiştir. ZDFTM'nin getirdiği yenilikler arasında zaman taşıyıcıları ve zaman denklemleri yer almaktadır. ZDFTM, FTM sürecini, zamanı maliyet anahtarı olarak kullanarak, böylece faaliyet tanımı aşamasını atlayarak basitleştirmektedir. Karmaşık ortamlarda faaliyetler her zaman aynı miktarda kaynak

tüketmediğinden ZDFTM, işlem taşıyıcıları (ayar sayısı, malzeme hareket sayısı, sipariş sayısı vb.) yerine zaman taşıyıcılarını (ayar süresi, sipariş işleme süresi vb.) kullanmaktadır. Zaman esaslı yaklaşımda, işlem özelliklerinin olası her bir kombinasyonu için ayrı bir faaliyet tanımlanmamakta, kaynak talebi zaman denklemleriyle hesaplanmaktadır. Sadece her bir bölüm için kapasite maliyet oranı ve her bir işlem türü için tipik kapasite kullanımı olmak üzere iki parametrenin tahmin edilmesi gerekmektedir. ZDFTM, kapasite kullanım oranını hesaplarken, bölümün mevcut toplam üretken zamanını payda olarak kullanarak işletmenin kullanılmayan kapasitesinin maliyetinin hesaplanmasına olanak sağlamaktadır. ZDFTM'nin dezavantajı ise her bir işlem türünü yürütmek için zamanın tahmin edilmesi ve sabit zaman gereksinimlerinin varsayılması ihtiyacıdır. Ayrıca zamanla ilgili olmayan kaynak maliyetleri daha kolay bir şekilde geleneksel FTM yöntemleri ile ele alınabilir. FTM'ye göre daha az zaman ve çaba gerektirmektedir. Kullanılmayan kapasitenin maliyetinin hesaplanmasına imkân vermektedir (Fisher-Krumwiede, 2015: 19; Köse-Ağdeniz, 2017: 142; Yaşar, 2018: 699-703).

Endirekt giderleri organize etmek için en karmaşık yöntem detaylı maliyet merkezleri kullanmaktır. Sıklıkla KTM ile birlikte kullanılan bu yöntem maliyetleri bireysel maliyet merkezi düzeyinde çeşitli maliyet kategorileri ile (değişken, sabit, işçilik, işletme malzemesi gibi) izlemektedir. Bu giderler maliyet merkezi için doğrudan giderlerdir ve daha sonra ürünlere değişken maliyet oranı kullanılarak yüklenmektedir. Bu giderlerin parçalara ayrılmış düzeyde izlenmesi daha yüksek oranda doğruluk sağlar, ancak uygulama ve sürdürme maliyetleri yüksektir. Çok detaylı olduğu için anlaşılması zordur. Kurmak ve sürdürmek için çok fazla çaba gerektirmektedir (Fisher-Krumwiede, 2015: 19).

II. IV. Endirekt giderler ürünlere nasıl dağıtılmalıdır?

Endirekt giderlerin ürünlere dağıtılmasında en uygun anahtarın seçilmesi, endirekt giderlerin nasıl izlenmesi gerektiği ile yakından ilişkilidir. Hedef, her bir maliyet havuzu için ürünler ve maliyetler arasındaki neden sonuç ilişkisini yansıtan en iyi "maliyet anahtarını" bulmaktır. Tablo 1'de gösterildiği gibi en basit anahtarlar hacimle ilgilidir (üretilen birim gibi) ve tipik olarak tesis düzeyinde ve bölüm düzeyinde maliyet havuzlarında kullanılmaktadır (Fisher-Krumwiede, 2015: 19). Geleneksel maliyet hesaplama yöntemleri, genel üretim giderlerini ürünlere; üretim miktarı, direkt işçilik saatleri, makine saatleri vb. *hacim tabanlı dağıtım anahtarları* kullanarak dağıtmaktadır (Tektüfekçi-Selek, 2009: 153). Teknolojik gelişmeler üretim maliyetleri içerisindeki genel üretim giderlerinin payını artırmış, direkt işçilik giderlerinin payını ise azaltmıştır. Bu değişim, genel üretim giderlerinin ürünlere yüklenmesinde dağıtım anahtarı olarak kullanılan direkt işçilik gideri veya direkt işçilik saatinin kullanılmasını geçersiz kılmıştır. Ancak ne yazık ki çoğu maliyet kategorisi üretim hacmi ile de ilişkili değildir. Bu durumlarda işleme dayalı maliyet anahtarları daha uygundur. İşlem maliyet anahtarlarına FTM'de yaygın olarak kullanılan kurulum sayısı, satın alma siparişleri sayısı, tasarım değişiklikleri sayısı örnek olarak verilebilir. Diğer durumlarda, süre veya yoğunluk maliyet anahtarları uygun anahtarlardır. ZDFTM, bir işlem için gerekli zamanı ölçen süre anahtarları kullanmaktadır. Örneğin organik çikolata için eritme potası kurmak, organik olmayan çikolata çubuklarına göre daha uzun zaman almaktadır. Bu durumda kurulum maliyetlerini dağıtmak için kurulum sayısı yerine kurulum sürelerini kullanmak tercih edilebilir. Yoğunluk anahtarları, bir faaliyet tarafından kullanılan gerçek kaynakları ölçmeye çalıştığından daha karmaşıktır. Örneğin, bazı ürünlerin kurulumları, özel eğitilmiş işçi ve kalite kontrol personeli gerektirdiği için kısmen zor olabilir. Tüm kurulum süreleri benzer kabul edilmemeli, farklı insan kaynağı gerektiren kurulumların süreleri ayrı izlenmelidir. Yoğunluk anahtarlarının kullanılması tipik olarak daha doğru ürün maliyetleri ile sonuçlanmaktadır, ancak uygulaması maliyetlidir (Lere, 2001: 591; Fisher-Krumwiede, 2015: 19).

Muhasebe ile ilgili uzmanlar için mevcut hangi araçların olduğu, hangisinin ne zaman kullanılması gerektiği ve maliyet sisteminin ne zaman değiştirilmesi gerektiğinin nasıl anlaşılacağına dair bir yol haritası veya çerçeveye ihtiyaç duyulmaktadır (Gurowka-Lawson, 2007: 24). Teknolojideki ve üretim biçimlerinde ki değişimler karşısında geliştirilen çoğu maliyetleme yöntemi pratik olmaması, verileri elde etmedeki güçlükler ve muhasebe sistemine entegre etmedeki zorluklar

nedeniyle uygulanamamaktaydı veya uygulanmasından kısa sürede vazgeçilmekteydi. Ancak bilişim teknolojilerindeki ilerlemeler ile birlikte çoğu maliyetleme aracı artık daha pratik hale gelmiştir. İşletmeler maliyet sistemlerinin oluştururken işletmelerine, üretim biçimlerine, ürünlerin özelliklerine, ürünlerin çeşitliliğine, mevcut teknolojilerine, maliyet bilgisini kullanım amaçlarına göre bu sınıflandırmalar bağlamında birbirleri ile uyumlu yöntemleri seçerek kullanmalıdırlar.

SONUÇ

Muhasebe sistemi tarafından üretilen maliyet bilgileri sadece finansal muhasebe gereklerini karşılamak için yani dışsal raporlama için olmamalı, hem işletmelerin hem de paydaşların bilgi gereksinimlerini de karşılayabilmelidir. Her bir maliyet hesaplama yöntemi farklı amaçlara hizmet ettiğinden işletmeler farklı stratejik kararlar için farklı ürün maliyet bilgilerine gereksinim duymaktadır. Bu ihtiyaçları karşılamak adına çeşitli maliyet hesaplama yöntemleri geliştirilmiştir ve geliştirilmektedir. Yanlış sistemler hatalı stratejik kararlara ve kötü sonuçlara neden olacaktır. Ancak doğru ürün maliyet belirleme sisteminin geliştirilmesi sıradan ve de kolay bir süreç değildir. İşletmeye uyan doğru sistemi bulabilmek için mevcut sistemin öncelikle uygunluk, doğruluk ve uygulama maliyetleri açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca işletmenin üretim biçimi, üretilen ürünlerin yapısı, kullanılan teknoloji vb. çeşitli faktörler maliyet hesaplama yöntemleri değerlendirilirken göz önünde tutulmalıdır. Çoğu maliyetleme uygulamaları kısa dönemde başarılı olmakta, ancak uzun dönemde başarısızlıkla sonuçlanmaktadır. Bu çeşitli faktörlerden kaynaklanabilmekle beraber en önemli faktörler arasında muhasebe sistemine entegrasyon düzeyi ve diğer performans yönetim sistemleri yer almaktadır. Eğer veriler kolay bir şekilde toplanamaz, hesaplanamaz ve raporlanamaz ise uzun dönemli başarı olasılığı düşüktür. Daha iyi bir maliyetleme sisteminin uygulanıyor olması da gelecekte tekrar değişime ihtiyaç duyulmayacağı anlamına gelmez. Tüm faktörler periyodik olarak değerlendirilmeli ve mevcut koşullarda uygulanan maliyetleme yöntemlerinin hala uygun olup olmadığı değerlendirilmelidir. Uygun olmayan ve hata sinyalleri veren maliyetleme yöntemleri gözden geçirilmelidir. Çoğu işletme ürün maliyet sistemine yetersiz yatırım yapmaktadır. Ancak ürün maliyetinin doğruluğundaki artışlar daha yerinde ve doğru kararlara neden olacaksa, maliyet sistemini iyileştirmenin maliyeti, istenmeyen bir harcamadan stratejik bir yatırıma dönüşecektir. İşletmeler değişen koşullara uyum sağlayabildikleri sürece rekabet edebilirler ve hayatta kalabilirler.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (2015). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları* (9. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aktaş, R. (2013). Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan, 55-76.
- Badem, C. & Özbek, C. Y. (2013). Tam Maliyet İle Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı İle VUK Açısından Karşılaştırması Ve Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2, 65-92.
- Boyar, E. & Güngörmüş, A. H. (2006). TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi Ve Bir Uygulama Önerisi. *Analiz*, 7(15), 83-91.
- Çakıcı, C. (2006). Süper Değişken Maliyetleme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 102-111.
- Clinton, B. D. & Webber, S. A. (2004). RCA at Clopay. *Strategic Finance*, 86(4), 20-26.
- Cooper, R. (1989). You Need a New Cost System When. *Harvard Business Review*, January-February, 77-82.
- Demirel Utku, B. & Ersoy, A. (2008). Kısıtlar Teorisi ve Süreç Katkı Muhasebesinin Geleneksel ve Çağdaş Yönetim/Maliyet Muhasebesi Yöntemleri İle Karşılaştırılması. *Journal Of Yasar University*, 3(11), 627-1661.

- Elmacı, O. & Tutkavul, K. (2015). Mamul Maliyetlerinin Hesaplanmasında Geleneksel Ve Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinin Yeterliliklerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Betimsel Bir Çalışma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(2), 261-304.
- Fisher, J. G. & Krumwiede, K. (2015). Product Costing Systems: Finding the Right Approach. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 23(3), 13-21.
- Gurowka, J. & Lawson R. A. (2007). Selecting the Right Costing Tool for Your Business Needs. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, March/April, 21-27.
- Hacırüstemoğlu, R. & Şakrak, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- IFAC, (2009). *Evaluating and Improving Costing in Organizations*. http://files.fasab.gov/pdf/files/ifac_eval_and_improv_costing.pdf (Erişim Tarihi: 15.05.2019).
- Karcıoğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni yaklaşımlar*. Erzurum: Aktif Yayınevi.
- Kaygusuz, S. Y. (2007). Faaliyet Tabanlı Maliyet-Hacim-Kâr Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 33, 139 – 150.
- Köse, T. & Ağdeniz, Ş. (2017). Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme Ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10 (2), 139-160.
- Küçüksavaş, N., Tanış V.N., Ünal E. (2006). Kısıtlar Teorisi ve Değişken Maliyet Sistemi. *Analiz Dergisi*, 6(15), 17-58.
- Labro, E. (2019). Costing Systems. *Foundations and Trends in Accounting*, 13(3-4), 267-404.
- Lere, J. C. (2001). Your Product-costing System Seems to Be Broken: Now What?. *Industrial Marketing Management*, 30, 587–598.
- Özçelik, F. & Ertürk, H. (2010). Yalın Üretim İşletmeleri İçin Değer Akış Yönetimi ve Değer Akış Maliyetlemesi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29(2), 51-84.
- Özçelik, F. (2018). *Çevre Muhasebesi*. Bursa: Dora Yayınevi.
- Öztürk, E. & Güleç, Ö. F. (2018). Normal Maliyetleme Yaklaşımının Gelişimi ve Uygulanmasına Yönelik Bir İnceleme. *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz – Ağustos, 11-27.
- Tektüfekçi, F. & Selek, S. (2009). Geri Püskürtme Yöntemi ve Diğer Maliyetleme Sistemleri İle Olan İlişkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(3), 149-174.
- Wang, Y., Zhuang, Y., Hao, Z., Li, J. (2009). Study On The Application Of Rca In College Education Cost Accounting. *International Journal of Business and Management*, 4(5), 84-88.
- White, L. (2009). Resource Consumption Accounting: Manager-Focused Management Accounting. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, May/June, 63-77.
- White, L. (2011). Why We Need a Conceptual Framework for Managerial Costing, *Strategic Finance I*, October, 36-42.
- Yaşar, R. Ş. (2018). Etkililik Ve Uygulanabilirlik Yönünden Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 17. ÜİK Özel Sayısı, 697-716.
- Yereli, A. N., Kayalı, N., Demirlioğlu, L. (2015). Karma Maliyet Yöntemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulama. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(2), 437-464.
- Yükçü, S. & Atağan, G. (2013). UFRS, VUK VE Diğer Maliyet Hesaplama Sistemlerine Göre Birim Maliyet Yaklaşımı. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1, 101-115.