

KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE MALİYETLEME SİSTEMLERİNDE ÇAĞDAŞ YAKLAŞIMLAR VE YENİ GELİŞMELER

Öğr.Gör. Nurhan PAPATYA*

Özet

Üretim/bilişim teknolojisindeki gelişmeler- her alanda olduğu gibi- işletme faaliyetlerinde önemli değişiklikler yaratmıştır. Bu sonuç, geleneksel yetmezliğin bir sonucu olarak da yorumlanabilir. Fakat küreselleşen dünyada yeni yeterliliklerin oluşturulması bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu nedenle işletmelerin özellikle üretim/bilişim teknolojisinin yarattığı yeni yeterlilik alanlarında paralel uygulamaları gerçekleştirmeleri umulmaktadır.

Bu yeterlilik alanlarından biri de, maliyet sisteminde yeni yaklaşımlar ve gelişmeleri uygulamaya sokmaktır. Böylece işletmelerin küresel rekabette stratejik bir avantaj elde etmesi söz konusu olabilecektir.

Giriş

Bu çalışma ile birincil olarak, maliyet muhasebesindeki yeni gelişmeleri ortaya koyarak, bunların gelişim yönünü incelemek; ikincil olarak, maliyet muhasebesindeki çağdaş yaklaşım ve yeni gelişmelerin aralanlarını ve bu çerçevede söz konusu gelişmelere paralel ortaya çıkan *maliyet sistemlerinin* uygulanabilirlik boyutunun araştırılması amaçlanmaktadır. Ancak, genel bir sonuç ve çözüm modellerinin araştırılması amaç ve iddiasında değildir.

Dolayısıyla çalışma maliyet muhasebesindeki yeni gelişmelerin küreselleşme ve çağdaş bilgi sistemleri ekseninde incelenmesini içermektedir. Ayrıca çalışma işletmelerin stratejik araçlarının incelenmesi ve maliyet muhasebesinde geliştirilen yeni teknik ve/ya yöntemlerin işletmelerde

* Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme-Üretim Yönetimi ve Pazarlama Anabilim Dalı Öğretim Elemanı.

maliyet düşürme, verimliliği artırma ve kaliteyi sağlama başta olmak üzere küresel amaçlara erişme potansiyelinin araştırılmasını hedeflemektedir.

Bu açıdan çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, genel olarak işletmeleri ve maliyet muhasebesini etkileyen temel faktörler üzerinde durulmuş; ikinci bölümde ise, küreselleşme sürecinde maliyet muhasebesinde ortaya çıkan çağdaş yaklaşımlar ve yeni gelişmeler incelenmiştir.

1. İşletmeleri ve Maliyet Sistemlerini Etkileyen Başlıca Faktörler

1980’li yıllarda ivme kazanan teknolojinin neden olduğu dönüşüm, işletmelerin bilgi, muhasebe ve maliyetleme sistemlerini büyük ölçüde etkilenmiştir. Aynı zamanda teknolojik gelişmelerle eşanlı yaşanan küreselleşme olayı, iş/işletmecilik dünyasındaki bilgi, muhasebe ve maliyetleme sorunlarını daha belirgin hale getirmiş, fakat aynı zamanda söz konusu sorunların çözümünü kolaylaştırıcı formülleri kendi dinamikleri içinde ortaya koymuştur¹.

Bu sorunlara, dünya kaynaklarının azalması ve pahalılaşması, dünya nüfusunun artması, dünya çapında artan enflasyon ve konjonktürel dalgalanmalar, enerji maliyetlerinin giderek artması, çevre kirlenmesi, teknolojideki hızlı gelişmeler ve sosyal hizmetlerde giderek artan ihmalkarlık kaynaklık etmektedir. Bütün bunlar işletmeleri doğrudan etkileyen bazı spesifik faktör ve sorun alanlarını tanımlamaktadır. Kısaca bunlar;²

- i. Giderek artan yasal kısıtlamalar, tüketiciyi ve çevreyi koruyucu akımlar ve hukuki düzenlemeler,
- ii. Giderek şiddeti ve yoğunluğu artan rekabet karşısında işletmelerin pazar pozisyonlarını koruma ve geliştirme sorunları,
- iii. Rakiplere ve teknolojiye ayak uydurma sorunu,
- iv. Uluslararası finansal piyasaların gelişimi,
- v. Dünyada piyasa ekonomisine geçen ülkelerin sayısının artışı,

¹ Muharrem ÖZDEMİR-B. Rıza BALCI, “Muhasebe Öğretiminde Yeni Gelişmeler ve Yeni Bir Bakış Tarzı”, 13-17 Kasım 1996 Türkiye XV. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, SDÜ İİİBF ve MÖDAV, Antalya, 1996, s. 7.

² Nergis TEK, “21. Yüzyıla Yaklaşırken Muhasebede ortaya Çıkan Eğilimler”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış, TÜRMÖB, Dokuz Eylül Üniv. Ya. No. 23, Ankara, 1995, s. 291.

vi. İşletme bilimindeki gelişmeler,

vii. Özelleştirme akımları,

viii. Hizmet sektörü başta olmak üzere tüm sektörlerde faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin uluslararası ticaretin %70'ini kontrol edecek kadar çoğalıp büyüyerek dünya ekonomisinin küreselleşme ve büyümesine katkılar yapacak düzeye gelmeleri,

ix. Her konuda resmi ve fiili uluslararası standartların örneğin ISO 9000 kalite standartları ve uluslararası muhasebe ve denetim standartları vb. gelişimi ve bunların getirdiği kısıtlamalar.

1.1. Küreselleşmenin Maliyet Sistemleri Üzerindeki Etkileri

Küreselleşme sürecinde her işletmenin ürettiği malları daha güvenilir, daha kaliteli olması; daha hızlı ve etkin dağıtması beklenmektedir. Dolayısıyla bu gerekleri yeterince karşılamayan işletmelerin gerek ulusal gerekse küresel rekabete karşı koymaları giderek güçleşmektedir.

Küreselleşme en kapsamlı şekliyle tüm konularda ulusal ve uluslararası boyutların ötesinde yaklaşma, planlama, uygulama, kontrol eylemlerinin tek ve en ekstrem norma göre yapılmasıdır³. Buna göre küresel pazarda karşılıklı etkileşim içinde olan, ister kâr amaçlı olsun ister olmasın ekonomik, sosyal, politik, kültürel ve teknolojik vs. konularda işletmelerin birbirlerine karşı daha duyarlı olmaları gerekmektedir. Dolayısıyla tüm bu gelişmeler çağdaş yönetim fonksiyonlarına verilen önemin artmasına neden olmuştur.

Bu eksenle Amerikan işletmeleri, sözkonusu gerekleri karşılamak için etkin ve yeni bir üretim ortamı yaratarak; dünya ölçüsünde rekabet edebilme olanağı elde edilmiştir. Yani tek tek veya birlikte kullanılabilen ileri üretim teknolojileri, olan üretim ortamlarını değiştirirken, paralel maliyet sisteminde de bir kısım değişiklikler yapılmasına ya da işletmelerin yeni üretim tekniklerini kullanması ile maliyet sistemi ve yöntemlerinde bazı geleneksel uygulamaları yeniden gözden geçirmelerine neden olmuştur. Gözden geçirilmesi gereken temel konuların en önemlilerinden biri de *mamul maliyetlemesi* olmaktadır.⁴

³ Ali AKDEMİR, **İşletme Bilimine Giriş**, Türkiye, 1996, s.90.

⁴ James A. HEDRICKS, "Applying Cost Accounting To Factory Automation", **Management Accounting**, (December 1988), s.24.

Mamul maliyetlemesi, maliyet muhasebesi, üretim maliyetlerinin kontrolü, etkin performans ölçümünü içermektedir. Diğer bir deyişle ileri üretim sistemlerinin kullanılması ve değişken maliyetlerden sabit maliyetlere doğru yönelme, sabit maliyetlerin doğru olarak muhasebe dönemlerine dağıtılması sorununu gündeme getirmesi ve sabit maliyetlerin mamul maliyetleri üzerinde dağıtımında daha gerçekçi dağıtım ölçüleri ve yöntemleri bulunması ve uygulanmasını gerektirmektedir.⁵

Bu bağlamda yeni gelişmelerin işletme maliyet sistemlerine etkileri, işletmelerin maliyet düşürme, verimliliği artırma ve kaliteyi sağlama başta olmak üzere kritik amaçlara erişme potansiyelini artırmıştır⁶.

1.2. Üretim ve Muhasebe Fonksiyonları Arasındaki İlişkinin Güçlendirilmesi ve Yeni Üretim Tekniklerinin Maliyetlere Etkisi

Temel olarak işletmelerde maliyetlerin azaltılması, kaliteli mal/hizmet sağlama üretimle dolaysız bağlantılıdır ve üretim maliyetleri üretim fonksiyonu ile ilgili giderlerden oluşmaktadır.

Dolayısıyla işletmeler üretim ve muhasebe ile ilgili bilgileri artık daha etkin, daha ayrıntılı, daha hızlı, sürekli ve anında izlemek zorundadırlar. Çünkü işletme yönetimleri, üretim ve dağıtım maliyetlerini düşürme, kârlılığı artırma, daha kaliteli mal ve/ya hizmet sağlama amaç ve sorunlarıyla karşı karşıyadır. Bu konuda bilişim ve üretim teknolojisinin getirdiği olanaklar, yönetim ve muhasebe bilgi sisteminin en önemli yardımcısı olarak düşünülmektedir.

Bilişim ve üretim teknolojisindeki gelişmeler üretim için her türlü bilgi akışını kolaylaştırdığı gibi zaman ve mekan kullanımı konusunda sağladığı büyük avantajlarla üretimde etkinliği ve verimliliği artırmakta; aynı zamanda üretim ve muhasebe fonksiyonları arasındaki ilişkinin güçlendirilmesi gerekçesi ile birlikte muhasebenin sorumluluklarını daha da belirginleştirmektedir.⁷ Kaldı ki, gerek geleneksel üretim ortamlarında gerekse yeni

⁵ Hüseyin ERGİN, “Küresel Pazarlardaki Rekabetçi Yapı Yönelimli Maliyet-Yönetim Muhasebesi tasarımı”, **Kütahya İ.İ.B.F. Yıllığı**, Ya. No. 634/13, 1992, s. 9.

⁶ Nurten ERDOĞAN-Kerim BANAR, “Yeni Üretim Ortamlarında Maliyet Muhasebesi Süreci” **Anadolu Üniv. İİBF Dergisi**, C. IX, S. 1-2(1991), s. 183.

⁷ Nurhan PAPATYA, **İleri Üretim Teknolojilerinden Tam Zamanında Üretim Sisteminin Üretim Maliyetlerine Etkisi ve Arçelik A.Ş.’nde Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, SDÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 1996, s.139.

üretim ortamlarında maliyet unsurlarının mamul maliyetindeki bileşimleri farklıdır.⁸

Diğer bir deyişle mamul üretiminde kullanılan hammadde maliyetinin toplam maliyet içerisindeki payının geleneksel ve yeni üretim ortamlarının her ikisi içinde fazla bir değişiklik göstermeyeceği söylenebilir. Diğer iki maliyet unsuru olan direkt işçilik ve genel imalat maliyetleri ise, geleneksel ve yeni üretim ortamında farklılık gösterecektir.

Ayrıca işletmelerin otomasyona geçmeleri ile birlikte işgücü kullanımı geleneksel ortama göre çok daha az olacak ve üretim, mamul farklılaştırılması temeline göre yapılacaktır. Dolayısıyla üretim sisteminin bu yönde bir değişiklik göstermesi toplam maliyet içinde direkt işçilik payını düşürerek, amortisman ve endirekt işçilik gibi sabit genel imalat giderlerinde de önemli azalmalar yaratacaktır.

2. Küreselleşme Boyutunda Maliyetleme Sisteminde Çağdaş Yaklaşımlar ve Yeni Gelişmeler

Yeni üretim sistemlerinde insan gücü yerine makine gücünün yer alması dolaysız olarak maliyet muhasebesini etkilemesi ya da maliyet muhasebesinin yeni üretim tekniklerine ayak uydurması, işletmeleri ile aşağıda belirtilen maliyetleme yöntemlerini uygulamalarını zorlamaktadır. Bunlar;

- i. Tam Zamanında Üretim Sistemi Maliyetlemesi,
- ii. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi,
- iii. Hedef Maliyetleme,
- iv. Deneyim Eğrisi Maliyetlemesi.

2.1. Tam Zamanında Üretim (TZÜ) Sistemi Maliyetlemesi

Son yıllarda üzerinde en çok durulan konulardan biri üretim ve dağıtım maliyetlerinin düşürülmesinde etkin yöntemlerinden TZÜ (Just in Time) sistemi olmuştur⁹. Söz konusu sistem ilk kez Japonya'da geliştirilip uygulamaya konmuştur.

TZÜ sistemi, mamullerin gerekli miktarda ve gerekli zamanda üretilmesi ya da sevkedilmesini kapsayan bir süreci tanımlar. Yani TZÜ sisteminin amacı, üretim sürecindeki maliyetlerin azaltılması yolu ile işletmenin toplam verimliliğini artırmaktır. Bu sistemde öncelikle, gereksiz

⁸ ERDOĞAN-BANAR, s. 182; Rıfat ÜSTÜN, **Maliyet Muhasebesi**, Eskişehir, 1984, s. 139-140.

⁹ TEK, s. 295.

stokların ortadan kaldırılması, stok bulundurma maliyetlerinin enazlanması, yatırımın getiri oranının artırılması amaçlanmaktadır. Ancak burada stok düzeyinin azaltılmasından daha da önemli olan, düşük stok düzeyinde çalışma zorunluluğudur.¹⁰

Maliyetleri azaltmak yanında üretimin tüm aşamalarında israfın ortadan kaldırılmasını amaçlayan TZÜ sistemini uygulayabilmek için aşağıda belirtilen hedeflerin gerçekleştirilmesi gereklidir.¹¹

i. Miktar ve çeşit açısından talepteki günlük ve aylık dalgalanmalara sistemin adaptasyonunu sağlamak üzere, *kalite kontrol fonksiyonunun geliştirilmesi*,

ii. Her sürecin, sonraki süreçlere sadece hatasız parçaları göndermesini sağlamak üzere, *kalite güvence sisteminin kurulması*,

iii. Sistemin insan kaynağını kullanarak, maliyet azaltma hedefine ulaşabilmesini sağlamak üzere, insana saygının egemen olduğu bir *örgüt kültürünün* oluşturulması.

Ayrıca TZÜ sisteminde temel felsefeye ulaşabilmek için, öncelikle bu hedeflerin, birbirleriyle olan ilişkileri de gözönüne alınarak gerçekleştirilmesi ve tedarik kaynaklarından kaliteli ilk madde ve yarı mamul sağlamak gerekir. Kaldı ki, taşıma, depolama gibi destek hizmetlerinin etkili olarak yerine getirmesi ve çalışanların da işi, ilk seferinde doğru yapması önkoşuldur.¹²

TZÜ sistemi başarısı, sistemin yapısal unsurlarının kendini tekrar eden bir üretim ortamında dengeli bir iş yükü sağlayabilecek şekilde ilave üretime bağlanmaktadır. Dolayısıyla sonuçta TZÜ sistemi, üretim programlarının ayrıntılı özellikleri stratejik işletme yönetimine ve maliyet muhasebesine farklı sorumluluklar getirmektedir. Bu nedenle TZÜ sistemini kullanan işletmelerde maliyet azaltımı, planlama, kontrol gibi kavramlara daha fazla yer verilmektedir.¹³

2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi (Activity Based Costing)

¹⁰ PAPTAYA, s.47.

¹¹ Yasuhiro MONDEN, **Toyota Production System, Practical Approach To Production Management**, Industrial Engineering and Management Press, Norcross, Georgia, 1983, s. 2.

¹² Y.P. GÜPTA-Walter O. WILLBORN, "JIT and Quality", **Assurance Form a New Partnership In Manufacturing operations**, (December 1990), s. 210-223.

¹³ Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul, 1995, s. 327.

Faaliyetler, örgüt içindeki grupların kendi işlevsel görevlerini yerine getirmek için gerçekleştirdikleri yineleyici görevlerdir. Faaliyetler, değer zinciri içindeki tüm adımlarda yer alırlar. Bir faaliyetin amacına ulaşabilmesi kaynakların rasyonel kullanılmasını gerektirir. Kaynaklar, faaliyeti yerine getirebilmek için kullanılan üretim faktörleridir¹⁴.

Endirekt maliyetlerin dağıtımı konusunda hacim esasına dayanan maliyet sistemlerinde mamulün hacminde bir değişiklik meydana geldiğinde mamul maliyetlerini de değişmektedir. Burada hacim esasına bağlı kalmadan dağıtılacak maliyetlerin mamullerin üretimi için gerçekleştirilen faaliyetlere göre yüklenmesini sağlayan, faaliyet tabanlı maliyetleme (Activity Based Accounting-Costing) gerekmektedir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme, esas maliyet hedefi olarak faaliyetler üzerinde yoğunlaşan ve bu faaliyetlerin maliyetini değer maliyet hedefleri için temel alan bir sistemdir¹⁵. Burada herbir faaliyet ile ilgili oluşturulan maliyet birikim yerlerinde, endirekt maliyetler biriktirilir ve maliyet dağıtım anahtarları saptanarak üretim mamulleri bu anahtarlar yardımıyla yüklenir. Bununla stratejik amaçların gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Diğer bir deyişle işletmelerin faaliyet tabanlı maliyet sistemini kullanmasında amaç, planlanan mamullerin üretilebilirliğinin ve üretim sürecinin tasarlanması, genel üretim giderleri değer analizleri ve performans değerlemesi şeklinde sıralanabilir. Faaliyet tabanlı maliyet sistemlerinde mamul maliyetinin saptanması, yoğunlaşma faaliyetleri üzerinde kendini gösterir. Maliyetler üretilen mamullere onların üretim sürecinde gerektirdiği faaliyetlere yüklenerek saptanmaya çalışılır¹⁶.

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin temel varsayımı; işletmede yapılan faaliyetlerin işletme kaynaklarını tükettiği böylelikle de maliyet unsuru olduğudur. Bir ürünün maliyeti de o ürünün üretilmesi için yapılan tüm faaliyetlerin (tüketim kaynakları) maliyeti toplamıdır. Diğer bir ifade ile maliyetleri faaliyetler taşımaktadır.

¹⁴ Nurten ERDOĞAN, **Faaliyete Dayalı Maliyetleme**, Anadolu Üniv. Ya. No. 867, İİBF Ya. No. 106, Eskişehir, 1995, s. 33.

¹⁵ Charles T. HORNGERN-George FOSTER, **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Prentice-Hall international Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, USA, 1991, s. 260.

¹⁶ HACİRÜSTEMOĞLU, s. 328.

Bir faaliyetin maliyeti, o faaliyeti yerine getirmek için tahsis edilen tüm işlenebilir üretim faktörlerinin toplam maliyetidir¹⁷. Faaliyetler maliyetlerin homojen gruplamasıdır. Çünkü kaynaklar faaliyete belirli bir çıktının üretilmesi için tahsis edilmektedir¹⁸.

Eğer ürünler gerçek kaynak tüketimlerini yansıtacak şekilde maliyetlenecekse, ürünlerin genel üretim payı onlar tarafından kullanılan veya tüketilen bu faaliyetlere dayanarak yüklenmelidir. Bir ürünün üretilmesinde yapılan faaliyetleri açıklama ve faaliyete dayalı maliyetleme için faaliyetler farklı kategorilerde ele alınmaktadır. Ancak bu şekilde genel üretim maliyetleri, ürünler partiler veya ürün hatlarının neden oldukları faaliyetlere oranlanarak dağıtılabilir.

Ancak faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde, sadece üretim maliyeti değil, özellikle ticari maliyeti esas alır¹⁹; ürünle ilişkilendirildiği bütün giderler ürün maliyeti kapsamındadır. Yeni ürünün hayat çevrimi içerisinde yer alan ürünün tasarımından üretime, üretiminden dağıtımına kadar bütün giderler, ürünle ilişkilendirilebiliyorsa ürüne dolaysız olarak yüklenebilir. Fakat faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminden yararlanmak için işletmenin bazı özellikler taşıması gerekir.²⁰

Sonuç olarak, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, genel gider dağıtımında ürünü oluşturan faaliyetleri dikkate alıp gerçeğe olabildiğince yaklaşma, doğru ve sağlıklı değerlendirmeler yapma olanağı sağlayan en yeni ve ileri bir yaklaşımdır. Yöneticileri çarpık enformasyondan korunması, doğru fiyatlandırma kararları verme olanağı ve ürettiği faaliyet/maliyet oranının verimlilik ölçütü olarak kullanılabilmesi açısından faaliyete dayalı maliyetleme sistemi geleneksel yaklaşıma oranla daha üstün kılmaktadır. Tüm bu nitelikler faaliyete dayalı maliyetleme yönteminin sadece biçimsel bir muhasebe sistemi değil, aynı zamanda işletme stratejisini uygulamak için önemli bir araç olduğunu göstermektedir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, faaliyetlerin desteklediği süreçleri daha akılcı bir yaklaşımla ele alır ve katma değeri olmayan maliyetleri elimine eden veya en azından belirlemede geç kalmaz.

¹⁷ James a. BRIMSON, **Activity Accounting: An Activity Based Costing**, Approach, John Willewy and Sons Inc., USA, 1991, s. 7.

¹⁸ BRIMSON, s. 150.

¹⁹ James A. BRIMSON, **Activity Product Cost, Engineering Management**, Review, Spring, USA, 1993, s. 16.

²⁰ HORNGREN-FOSTER, s. 157.

Böylelikle süreçlerin katma değeri olmayan maliyetlerden arındırılarak daha basitleştirilmelerini ve yeniden yapılandırılmalarını sağlar. Bu konuda yapılacak hatalar ise sürekli iyileştirme çabalarını sekteye uğratar.

2.3. Hedef Maliyetleme

Özellikle ileri teknolojiye dayalı üretim yapan otomotiv, bilgisayar veya elektronik sektöründeki işletmelerin maliyet bilgisi gereksinimi geleneksel maliyet muhasebesi sistemi ile karşılanamamaktadır. Bu özellikteki işletmelerin ürünleri, hızlı teknolojik gelişim ve yüksek geliştirme maliyetleri ortamında, düşen fiyatlarla piyasada rekabet etmektedir. Geleneksel maliyet muhasebesinin birim maliyet verileri ve standart maliyetleme, yönetim kararlarına dayanarak olmamaktadır. Bu nedenle günümüzde “*hedef maliyetleme*” (target costing) diye anılan bir yeni yaklaşım işletmecilikte sıkça yer almaktadır.²¹

Hedef maliyetleme uygulaması, bir ürünün bütün olarak hedef maliyetle tanınmasını gerektirir. Burada, ürünü oluşturan her bir ana parça veya kısmın dökümü ve değerlemesi yapılır. Pazarda müşteri tarafından tanımlanan ürün işlevi ve buna bağlı oluşan ürün ana parçaları üst üste getirilir. Bu tür bir değer analizi ya da mühendisliği (value engineering), ürünün işleviyle orantılı maliyet düşürülmesine ve ürünü oluşturan ana parçaların pazar isteklerine uygun fiyatlandırma kararına neden olur.²²

Hedef maliyetleme şu adımlardan oluşur:²³

- i. İşlev yapısının saptanması,
- ii. İşlevlerin ağırlıklarının belirlenmesi,
- iii. Ürünü oluşturan parçaların belirlenmesi,
- iv. Ürün parçalarının tahmin edilmesi,
- v. Ürün parçalarının ağırlıklarının belirlenmesi,
- vi. Parçaların hedef maliyet endeksinin oluşturulması,
- vii. Diğer maliyet kısıntılarını gerçekleştirme.

²¹ Bkz. HORNGREN- FOSTER, s. 409-411.

²² Fahir BİLGİNOĞLU, “Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı”, **Yönetim Dergisi**, Y. 6, S. 21(Haziran, 1995), s.13-15.

²³ Lee H. RADEBAUGH-Sidney J. GRAY, **International Accounting and Multinational Enterprises**, John Wiley and Sons, Inc., USA, 1993, s. 484-486.

Ancak üretim derinliği fazla olmayan işletmelerde veya ürünü oluşturan parçaların (elemanların) açıkça sıralanabildiği iş kolunda, değer mühendisliği yapılmadan da, hedef maliyetleme uygulanabilir.

Bu yedi uygulama adımıyla tanıtılan hedef maliyetleme, ürün maliyetlerinin, ürünü oluşturan en küçük elemana veya üründen beklenen işleve göre dağıtılması ilkesine dayanmaktadır. Ürün işlevinin müşteri tarafından nasıl değerlendirildiğinin ortaya konması, bazı bilimsel analizleri örneğin conjoint analizi, quality function deployment analizini gerektirir. Ancak bu yolla, üründen beklenen işlevlerin önemine göre kaynak kullanımının belirlenmesi, müşterinin ürüne verdiği değeri yansıtacağından, ideal kabul edilebilir.

Hedef maliyetleme, ürün maliyetlerinin pazara yönelik olarak yönetimi demektir. Hedef maliyetleme ürün geliştirmeyi de içeren bir planlama ve kontrol alt sistemi olarak görülmelidir. Konu öncelikle yönetim felsefesini ifade ettiğinden çok basit düzeyde veya salt kantitatif düzeyde uygulanabilir.

2.4. Deneyim Eğrisi Maliyetlemesi

Bu tür maliyetleme yönteminde deneyim temel ölçüt olarak alınır. Deneyim arttıkça, maliyetlerin azalacağı varsayımından hareket edilir. Sözelimi Otomotiv sektöründe malzeme ve hammadde satıcıları için standart performans ölçüsü olarak deneyim kullanılır. Burada kümülatif miktarlar ikiye katlandıkça, birim maliyet düşecektir.²⁴

Sonuç

Üretim ve bilişim teknolojideki hızlı gelişme, şiddeti artan rekabet, döviz kurlarındaki dalgalanmalar, çok döviz çeşidine dayalı muhasebe işlemleri, mevzuattaki değişikliklerin yarattığı karmaşıklığın artması ve ekonomilerdeki köklü büyümeler maliyet muhasebenin evrimine yol açmıştır. Bu evrim geleneksel maliyetleme uygulamalarını destekleyecek bir maliyet sisteminin geliştirilmesini zorunlu kılmıştır.

İşletmelerin üretimi küresel ölçekte ve ölçülerde yapmaları ve rekabetçi güç için, ürünlerin zamanında ve mümkün olan en düşük maliyetle üretmeleri ve buna bağlı olarak bilgisayardan en üst düzeyde yararlanmaları, otomasyona gitmelerini zorunlu hale getirmiştir. Bu nedenle günümüzün

²⁴ Hans H. HINTERHUBER, "Strategic Cost Management: Preliminary Lessons From European Companies", *Yönetim Dergisi*, Y. 6, S. 21(Haziran 1995), s. 8-9.

üretim işletmelerinin gerçeği, geçmiştekilerden hem fiziksel olarak hem de fonksiyonel olarak önemli ölçüde farklılaşmıştır. Bu farklılıklar otomasyona giden üretim işletmelerinde daha belirgin şekilde ortaya çıkmaktadır.

Dolayısıyla sözkonusu teknolojilerin işletmelerde farklı düzeylerde kullanılması, işletmelerde geleneksel maliyetleme uygulamalarının yeterli maliyet bilgisini yaratamaması sonucunu doğurmuştur.

Bu amaçla öncelikle ileri üretim teknolojisine sahip işletmeler farklı uygulamalar geliştirmekte ve uygun sistemin yaratılmasına çaba sarfetmektedir. Söz konusu mamul maliyetleme sistemindeki değişikliklerinin bir çoğu, esas üretim sürecine ve yönetimin hangi düzeyde doğru bilgi elde etme isteğine bağlı olarak gerçekleşecektir.

KAYNAKÇA

1. AKDEMİR Ali, **İşletme Bilimine Giriş**, Türkiye, 1996.
2. BARNES Frank C., Management's Stake in Improved Decision Making With Activity-Based Costing, **Sam Advanced Management Journal**, (Summer 1992).
3. BİLGİNOĞLU Fahir, "Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı", **Yönetim Dergisi**, Y.6, S. 21(Haziran, 1995).
4. BRIMSON James A., "Activity Product Cost", **Engineering Management Review**, (Spring 1993).
5. BRIMSON James A., **Activity Accounting: An Activity Based Costing**, Approach, John Willewy and Sons Inc., USA, 1991.
6. ERDOĞAN Nurten -Kerim BANAR, "Yeni üretim ortamlarında Maliyet Muhasebesi Süreci", **Eskişehir Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C.IX, S. 1-2(1991).
7. ERDOĞAN Nurten, **Faaliyete Dayalı Maliyetleme**, (Anadolu Üniv. Ya. No. 867, İ.İ.B.F. Ya. No. 106, Eskişehir, 1995).
8. ERGİN Hüseyin, "Küresel Pazarlardaki rekabetçi yapı Yönelimli Maliyet-Yönetim Muhasebesi tasarımı", **Kütahya İ.İ.B.F. Yıllığı**, Ya. No.634/13, 1992.

9. GÜPTA Y.P.- Walter O. WILLBORN, “JIT and Quality”, **Assurance Form a New Partnership In Manufacturing operations**, (December, 1990).
- 10.HACIRÜSTEMOĞLU Rüstem, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul, 1995.
- 11.HEDRİCKS James A., “Applying Cost Accounting To Factory Automation”, **Management Accounting**, (December, 1988).
- 12.HORNGREN Charles T., G. FOSTER, **Cost Accounting: A Managiral Emphasis**, 7 th Ed., Prentice Hall Int., Englewood Cliffs, New Jersey, USA, 1991.
- 13.MONDEN Yasuhiro, **Toyota Production System, Practical Approach To Production Management**, Industrial Engineering and Management Press., Norcross, Georgia, 1983.
- 14.ÖZDEMİR Muharrem, B. Rıza BALCI, “Muhasebe Öğretiminde Yeni Gelişmeler ve Yeni Bir Bakış Tarzı”, **13-17 Kasım 1996 Türkiye XV. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildirisi**, SDÜ İİBF ve MÖDAV, Antalya, 1996.
- 15.PAPATYA Nurhan, **İleri Üretim Teknolojilerinden tam Zamanında Üretim Sisteminin Üretim Maliyetlerine Etkisi ve Arçelik A.Ş.’nde Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 1996.
- 16.RADEBAUGH Lee H., Sidney J. GRAY, **International Accounting and Multinational Enterprises**, John Wiley&Sons, Inc., USA, 1993.
- 17.TEK Nergis, “21. Yüzyıla Yaklaşırken Muhasebede ortaya Çıkan Eğilimler”, **Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış**, TÜRMOB, Dokuz Eylül Üniversitesi Ya. No. 23, Ankara, 1995.
- 18.ÜSTÜN Rıfat, **Maliyet Muhasebesi**, Eskişehir, Kasım, 1984.