

TEK MALİYET SİSTEMİ YETERLİ DEĞİLDİR¹

Robert KAPLAN²

Çev. Figen ÖKER

M.Ü. İ.İ.B.F., İngilizce İşletme Bölümü, Öğretim Görevlisi

Pek çok kuruluş, maliyet sistemlerinin bugünün rekabetçi ortamında yeterli olmadığını anlamıştır. Büyük ölçüde finansal muhasebe ve vergi muhasebesi tabloları için gerekli stok değerlendirmesine yönelik tasarlanmış olan maliyet sistemleri, işlem verimliliği ve ürün maliyetleri konusunda, yöneticilere doğru ve zamanında bilgi vermemektedir.

Bu nedenle, yöneticiler kullandıkları eski sistemleri yeniden tasarlamaya çalışmışlarsa da sonuç umut verici olmamıştır.

• Örneğin, kimyasal madde üreten bir şirket tahmini tam maliyet konusunda oldukça iyi sonuç veren bir sistem geliştirmiş olmasına rağmen, aynı sistem maliyet kontrolünde yetersiz kalmıştır. Bu sistem her bir üretim aşamasındaki maliyetleri çıkarmış ve üretim boyunca ortaya çıkan tüm sapmaları ürünlere birikimli olarak yansıtmıştır. Fakat gerçek maliyet esasına göre düzenlenen bu raporlar, üretim müdürlerini motive edecek ve maliyetlerin düşürülmesine yönelik değerlendirme yapmalarını sağlayacak bilgi akışını sağlayamamıştır. Rekabet düşük maliyetli ürünlere kaydıkça, bu kuruluş, ürün yöneticilerine üretim verimliliği ile ilgili daha güvenilir bilgiler sağlayan yeni bir maliyet sistemi geliştirmek zorunda kalmıştır. Kuruluşun üst yönetimi eski sistemi atıp yerine bütün sapmaları (ortaya çıktığı maliyet merkezlerine göre) ayıklayabilen yeni bir sistem oturtmuştur. Bunun sonucunda bölge sorumluları kendi faaliyet alanlarının verimliliğini gözlemleyebilmişlerdir. Fakat yeni sistem, pazarlamacılar ve işletme yöneticilerini pek memnun etmemiştir, çünkü bu sistem tamamen standart bilgilere göre tasarlandığından gerçek maliyet bilgilerine erişmek mümkün olamamıştır. Birkaç yıl süren tartışmalardan sonra yeni sistem eski sistemdeki bilgilere de erişebilecek biçimde değiştirilmiştir.

• Ağır makine sanayii sektöründeki bir başka

kuruluşun parça bölümü, maliyet kontrolü ve üretim verimliliği konusunda son derece gelişmiş bir sisteme sahipti. Bu sistemden direkt işçilik kullanımları, verimlilik, hurda oluşumu ve bölüm harcamaları konusunda düzenli rapor alınabiliyordu. Bununla beraber ürün maliyetleri ile ilgili tek bilgi standart maliyet sisteminden alınıyordu. Standart maliyet sisteminde ise genel üretim giderleri finansal raporlama amaçlarına uygun olarak dağıtılıyordu. Daha sonra bu sistem genel üretim giderleri dağıtımında kullanılan geleneksel direkt işçilik saati yanında makine saati ve hammadde sarfiyatı gibi diğer bazı dağıtım anahtarlarını da kullanacak şekilde tekrar tasarlandıysa da ürün maliyetlerinin oldukça hatalı tahmin edilmesi sonucunda yeni müşterilerin kazanılması yolundaki çabalar sonuçsuz kaldı.

Niçin pek çok kuruluş bu gibi sorunlarla karşı karşıya kalmaktadır? Maliyet sistem tasarımcıları, sistemlerinin üç değişik fonksiyona cevap verecek şekilde tasarlanması gerektiğini anlayamamışlardır. Maliyet sistemlerinin üç temel fonksiyonu:

1. Dönemsel üretim maliyetlerinin satılan mallar ve stoklar arasında dağıtımı ve dolayısıyla finansal tablolar ve vergi muhasebesi için gerekli stok değerlemesi yapmak,

2. Üretim dönemi süresince işçilik, malzeme, enerji ve benzeri kaynakların tüketimi konusunda üretim ve diğer bölüm sorumlularına bilgi aktarımını ve operasyon kontrolünü sağlamak,

3. Ürün maliyetlerini saptamaktır.

Maliyet sistem tasarımcıları bu üç fonksiyonun ihtiyaçlarının ne kadar değişik ve ne kadar önemli olduğunu anlasalar bile çabaları tek bir sistem konusunda direnen eski kuşak yöneticiler tarafından engellenmektedir. Uzlaşmaya gidilmesi gerektiğinde de finansal raporlama fonksiyonu her zaman için vazgeçilmez olduğundan operasyon kontrolü ve mamul maliyetlendirilmesi fonksiyonları genellikle göz ardı

¹ Harvard Business Review, January-February 1988

² Robert S. Kaplan, Harvard Business School, Arthur Lowes Dickinson Muhasebe Profesörü ve Carnegie-Melon Üniversitesi Endüstri Yönetimi Profesörü

edilmektedir.

Bu ikilemin sonuçları artık pek çok firma tarafından bilinmektedir. Bu fonksiyonları yerine getiremeyen sistemlerde operasyon maliyetleri çok geç ve çok ayrıntısız olarak raporlanmaktadır. Ayrıca, yöneticilerin kullanmak zorunda oldukları ürün maliyetleri artık önemi oldukça az olan direkt işçilik üzerine odaklanmakta ve ürün maliyetlendirilmesinde giderek önem kazanan tasarım, pazarlama, dağıtım ve servis giderleri hemen hemen tamamen göz ardı edilmektedir.

İşletmeler artık yalnızca finansal raporlama için gerekli olan stok değerlemesine yönelik maliyet sistemiyle yetinemezler. Bu üç fonksiyonu aynı anda yerine getirebilecek tek bir maliyet sistemi de yoktur. Çünkü her bir fonksiyon için baz teşkil eden bilgi kümeleri (raporlama periyodu, dağıtım seviyeleri, maliyetlerdeki değişkenlik, sistemin kapsamı, objektiflik dereceleri gibi) birbirinden farklıdır. (Tablo 1)

İlk örnekteki kimyasal madde işletmesi çoğu kuruluştan daha iyi bir sistem kurmuştu. En azından bu işletme stok değerlemesi için kullanılan sistemin dışında bir başka sisteme de sahipti. Başlangıçta bu sistem sadece ürün maliyetlerini veriyordu, fakat daha sonra bu kuruluş, operasyon kontrolü de yapacak şekilde sistemini geliştirdi. Benzer bir şekilde, ağır makine sanayii işletmesinde, bu kez ürün maliyeti konusunda çok iyi olmamakla beraber, operasyon kontrolünde oldukça iyi işleyen ayrı bir sistem vardı. Kısacası işletmelerin maliyet sistemlerinin bu üç fonksiyonu yerine getirmekte yetersiz olduklarını gözlemledim. Bunun çözümü için idarecilerin bu üç farklı maliyet fonksiyonunun ihtiyaçlarının farklı olduğunu anlamaları gerekmektedir.

Stok Değerleme

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre, işletmeler dönemsel üretim maliyetlerini o dönemde üretilmiş ürünlere dağıtmak zorundadırlar. Stok değerlendirme sistemleri bu maliyetleri-işçilik, hammadde ve genel üretim giderleri- satılan mallar ile stoklar arasında paylaştırır. Finansal muhasebe prensiplerine göre genel üretim giderlerinin ürünlere dağıtılmasında, ürünlerle dağıtılacak giderler arasında gerçekçi bir ilişkinin olmasını gerektiren zorlayıcı kurallar yoktur. Bu nedenle çoğu işletme, direkt işçilik giderlerinin toplam giderler içindeki payının %5 ini geçmemesine rağmen, genel üretim giderlerinin dağıtımında baz olarak direkt işçiliği kullanmaya devam etmektedirler. Hatta işletmeler üretim işlemlerindeki farklılığı tamamen göz ardı ederek genel üretim giderlerinin dağıtımında tek bir dağıtım katsayısı kullanabilmektedirler.

Dolayısıyla, bir şirketin genel üretim giderleri (GÜG) dağıtım yöntemi, işletmedeki belli bir üretim

işlemi veya ürünün tükettiği kaynaklarla ilişkisini gösteremeyebilir. Denetçiler satışların maliyeti veya stok değerlemesinde kullanılan GÜG dağıtım yaklaşımlarıyla ilgilenmezler. Maliyetlerin satılan mallar ve stoklar arasındaki paylaşımı doğru yapıldığı sürece finansal raporlamaya yönelik ihtiyaçlar karşılanmış olur.

Bununla beraber, işletme dışı raporlamaya yönelik maliyet sistemi, iç yönetime yönelik başarı ölçümlemesi ve ürün maliyeti konusunda gerekli bilgileri veremeyecektir.

İşlem Kontrolü

Faaliyet değerlendirme için yöneticiler doğru ve hızlı bir biçimde bilgi alabilecekleri operasyon kontrol sistemlerine sahip olmalıdırlar. Sistem, birim yöneticisinin gereksinimlerine yanıt verebilmeli, maliyetlerde ortaya çıkabilecek sapmaları kontrol edebilmeli ve gerçekçi olmayan maliyet dağıtımını en aza indirebilmelidir. Maliyet muhasebesi hesaplamaları (GÜG'ün ürünlere ve bölümlere dağıtımını veya kapasite sapmasının hesabı gibi) operasyon kontrol sisteminin içine dahil edilmemelidir çünkü işlemlerin etkin bir biçimde yürütülebilmesi için maliyet merkezi yöneticilerinin bu bilgilere erişememesi gerekir.

Raporlama Periyodu:

İşletmeler faaliyetlerindeki başarılarını, gerçekleşen sonuçları standart maliyetlerle veya bütçe rakamlarıyla karşılaştırarak ölçerler. Bu karşılaştırmalar ya periyodik olarak ya da belli bir işin bitiminde yapılır. En uygun raporlama periyodu ise üretim işleminin tamamlanma süresiyle paralel olanıdır. Yüzlerce parçanın üretildiği bölümlerde ise birim başına malzeme kullanımı, makine saati, genel giderler, günlük hatta saatlik olarak raporlanmalıdır. Bir araştırma laboratuvarının veya üretime destek veren bir bölümün kontrolü için ise sistem oldukça seyrek raporlama yapılabilir.

Saniyede onlarca parçanın üretildiği bir operasyon için aylık raporlamanın çok fazla bir önemi olmadığı açıktır. Saatlik veya günlük rapor alan bir kontrol müdürü bir sonraki ayın ortasında genel bir sapma rakamı görmeyi istemeyecektir. Aynı şekilde, karmaşık bir makinenin montajı veya deneme süresince günlük veya haftalık rapor almak da bir o kadar anlamsızdır.

Bilgisayar kontrollü işlemlerde, hangi ürünün ne zaman ve ne kadar üretildiği konusunda için ayrıca bilgi dosyaları tutmaya gerek yoktur. Otomatik bar kod okuyabilen aygıtlarla parçaların kendiliğinden ilgili hatta girmesi ve işlenmesi sağlanmaktadır. Maliyet kontrol sistemleri bu verileri kaydeder, gerçek üretimi ve kaynak kullanımını esas alan periyodik ve doğru raporlar verir.

Maliyet dalgalanmaları:

Etkili bir operasyon kontrolü hangi maliyetlerin

sabit hangilerinin değişken (faaliyet hacmindeki değişikliklerden etkilenen) karakterli olduğunu anlamayı gerektirir. Maliyetleri sabit ve değişken olarak ayırtmak, faaliyet seviyesindeki değişimlere ve buna bağlı olarak değişen işçilik, malzeme, makine saati, enerji ve destek servisleri tüketimini göz önüne alan esnek bütçelerin hazırlanmasına olanak verir.

Analistlerin bilimsel ve mühendislik kanunlarını kavrayabildikleri üretim işlemlerinde, işlem kontrolüne olanak sağlayan esnek bütçelerin hazırlanması oldukça kolaydır. Daha sonra analistler, parçaların işlenmesi için elde edilmiş üretim standartlarına dayanarak maliyet kontrol sistemleri geliştirilebilirler. Sürekli ve yinelenen üretimlerde girdi ile çıktı arasında tutarlı bir tahmin yapma imkanı doğar. Her iki durumda da kuruluşlar, maliyet sistemlerini kısa dönemli üretim faaliyetlerindeki dalgalanmaları göz önüne alarak maliyetlendirme yapan esnek bütçelere dayandırabilir.

Maliyet dağıtımı:

Pek çok işletme, maliyetleri, kontrol imkanı olup olmamasına bakmaksızın maliyet merkezlerine yükler. Çünkü envanter değerlemesine yönelik sistemlerde bütün üretim giderleri ürünlere yüklenmelidir. Geleneksel envanter maliyet sistemlerinde tüm üretim giderleri önce maliyet merkezlerine oradan da maliyet merkezinin dağıtım katsayısıyla ürünlere dağıtılır.

Eğer bir işletme faaliyet değerlendirme sistemini stok değerlendirme sisteminden ayırmışsa, bazı ortak giderlerin veya maliyet merkezinin kontrol edilemeyen giderlerinin o merkeze yüklenmesi gerekmez. Sadece o maliyet merkezi ile direkt ilişkisi olan giderler göz önüne alınır ve doğru olarak ölçülebilen bu maliyetlerin birim yöneticisine periyodik olarak raporlanması gerekir.

Örneğin, bir maliyet merkezinin gereksinim duyduğu elektrik veya buhar miktarı o maliyet merkezine yüklenmelidir. Eğer tüketilen kaynakların maliyet merkezleri bazında ölçülmesi güçse, bu durumda işletme giderlerini maliyet merkezlerine dağıtmak maliyet kontrol çalışmalarına katkıda bulunmayacaktır.

Dağıtımlardan kaçınıldığı takdirde, işlem raporları, maliyet merkezinin belli bir dönem içinde tükettiği kaynakları esas alan doğru ve objektif verilere dayandırılabilir. Ballpark'a göre, işçilik miktarı, makine saati ve kullanılan diğer kaynaklar yöneticilere verimlilik ve üretim geliştirme çabalarında yardımcı olamazlar. Hatta tahmini ve belli varsayımlarla dağıtılmış giderlerle dolu raporlar, maliyet merkezi yöneticilerini onların asıl görevi olması gereken üretim verimliliğinin kontrolü ve geliştirilmesi konularından uzaklaştırır. Eğer genel merkez zaman zaman bütün bölüme veya şirkete ait maliyetler konusunda bilgi almak isterse, o zaman bu tür bir dağıtım yöntemi kullanılabilir.

Parasal olmayan göstergeler:

Maliyet bilgileri aslında işlem kontrolünde küçük bir role sahiptir. Bir işletme ancak atölyeler bazında her türlü bilgiyi (mamuller, hasarlı ürünler, parçalar, makine hazırlık zamanları, toplam üretim süreleri, stok seviyeleri gibi) düzenli raporlarla aldığı takdirde en iyi kontrolü sağlamış olur. Bölüm bazında en iyi performans göstergeleri, kalite kontrol raporları (parçaların milyonda bir kusur oranları, kusursuz parça yüzdeleri gibi), ortalama üretim süreleri, siparişlerin karşılanabilme yüzdeleri, yeni bir ürünü devreye sokma süresi, satış ve dağıtım istatistikleridir. Finansal göstergeler gerçekleşen ve bütçelenen rakamların bölüm bazında periyodik olarak karşılaştırılmasında yararlıdır. İşlem bazında maliyetlendirme yarı mamul ve mamuller için kullanılan girdilerin bir araya getirilmesinde de faydalı olacaktır. Fakat pek çok işletme finansal göstergelere çok önem vermekte, işletme için sürekli gelişme sağlayabilecek parasal olmayan göstergeleri ihmal etmektedir.

Ürün Maliyet Ölçümlemesi

En iyi tasarlanıp işleme konulan işlem kontrol sistemleri bile ürün maliyetlerinin belirlenmesinde işe yaramayabilir. Taşıma sektöründeki bir işletmeyi ele alalım. 1960ların sonlarında bu kuruluş 5000 farklı maliyet merkezini tek tek raporlayabilen bir bilgi ağı kurmuştu. Bu bilgiler istenilen bilgi çeşidine, coğrafi bölgelere ve ulaşacağı yönetim kademelerine göre düzenlenebiliyordu. İşlem maliyetlerini bütçe rakamlarıyla karşılaştırabildiği için maliyet kontrolü ve verimliliğin geliştirilmesi açısından mükemmel bir sistemdi.

Daha sonraları bu düzenlilik fiyat rekabeti ile bozuldu. İdareciler, gelişmiş bilgi ağlarına rağmen doğru maliyetler çıkaramıyorlardı. Ürün maliyetlerini bilmeden yeni fiyat listelerini hazırlamak, yeni bir pazara açılmak veya satışlarını geri çekmek korkunç sonuçlar doğurabilirdi. Neyse ki işletme ürün maliyetleri ve ürün-hattı karlılığını değerlendirebilecek tamamen yeni sistemler geliştirdi ve kuruluş şimdi yeniden düzenlenmiş ortamda gelişimine devam ediyor.

Geleneksel standart maliyet sistemleri, ürün maliyetlerinin doğru olarak belirlenmesinden ziyade envanter değerlendirme için tasarlanmıştır. Standart maliyetler genellikle tasarım, üretim, pazarlama ve ürün teslimatı ile bu faaliyetler için kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkiyi göstermezler. Çok iyi hazırlanmış bir standart maliyet sistemine göre % 45 kar marjı gösteren bir ürünün aslında işletmeyi zarara uğrattığı durumlara tanık oldum. Benzer bir şekilde, ancak başabaş noktasında olduğu düşünülen bazı ürün hatlarının ise pazarlama ve dağıtım giderlerinin dikkatli bir analizi yapıldığında işletmenin en karlı ürün hattı olduğu görülmüştür.

Yanlış bir şekilde hesaplanan ürün maliyetleri, yöneticilerin, karlılığı yüksek olan ürünleri fazla maliyetlendirme ve dolayısıyla gereken önemi vermeme sonucunda rekabet şanslarını kaybetmesine, yine benzer şekilde, gerçekten karlı olmayan ürünlere ise ağırlık vermesine neden olmaktadır. İşletme, maliyetler konusunda gerçekçi bilgi sağlayacak bir sisteme sahip olmadıkça kaybetme stratejisi devam edecektir. Pazar payının ve karlılığın giderek azaldığını gören yöneticiler, ancak yıllar sonra yanlış maliyetlemenin hatalı ürün çeşitlenmesine ve yanlış fiyatlamaya yol açtığını fark edeceklerdir.

Bir ürünün işletmede hangi kaynaklara ihtiyaç duyduğu konusunda çalışacak araştırmacılar işe üretim, destek, tedarik ve pazarlama bölüm sorumlularıyla görüşmeler yaparak başlayabilir. Araştırmacılar, her bölümde kaynakların kullanıldığı işleri, bu işlerin maliyetlerini ve her bir ürün için gerekli iş miktarlarını saptamalıdır.

Gider Dağıtımı ve Tahminler:

Faaliyetlerin birim maliyetlerini tahmin etmek için bazen destek bölümlerinin maliyetlerinin dağıtımını gerekli olabilir. Örneğin, bir taşıma şirketinde bütün ürün maliyetleri bu tip bir dağıtımla elde edilir.

Tahmini ürün maliyetlendirmesi, standart maliyet sisteminde olduğu gibi on binde, yüz binde birlik hassasiyette olamaz. Bu hesaplamalar işlem kontrol sistemleriyle karşılaştırıldığında daha sübjektif ve daha az kesin olacaktır. Çeşitli ürünler üreten bir işletmenin idarecileri ürün maliyetlerini onda birlik bir kesinlikle hesaplayabilmişlerse çok şanslılar demektir ki, ancak bu durumda yüzde birler seviyesinde bir tahmin yapabilirler. Fakat, uzun dönemde, her bir ürünün işletmenin kaynaklarına duyduğu ihtiyaçların tahmini giderek gerçek kullanımlara yaklaşacaktır.

Maliyet Değişkenliği:

Bir işletme önemli kararlarını uzun dönemdeki değişken maliyetlerine dayandırmalıdır. Maliyetlerin değişken veya sabit olması şüphesiz göz önüne alınan zaman dilimine bağlıdır. Olaylara çok kısa dönemli bakıldığında bütün maliyetler sabitmiş gibi değerlendirilebilir. (Örneğin, tedarik edilmiş malzemeler, üretime destek vermeye hazır bütün ekipmanlar, o gün çalışmaya gelen işçiler gibi.) Diğer taraftan uzun dönemli değerlendirildiğinde maliyetler değişken hale gelir. (Örneğin, uzun vadede makinelerin ve tesisin devreden çıkarılabileceği veya satılabileceği, bölüm amirlerinin işten ayrılabilmesi gibi)

Mamullerle ilgili kararlar kuruluş için uzun dönemli sonuçlara yol açar. Bu nedenle idareciler mamul maliyetlendirmesi yaparken bütün maliyetleri değişken maliyetler olarak algılamalıdır. Bu düşünce pek çok

yönetici için yeni bir düzenlemeyi gerektirecektir. Daha önceden sabit olarak düşünülen giderlerin aslında mamulün çeşidine ve karmaşıklığına bağlı olarak değiştiği görülmelidir. Çoğu üretim gideri, üretimin başladığı veya bittiği noktalarda ortaya çıkan işlemlerden kaynaklanmaktadır. (Siparişlerin düzenlenmesi ve ödemelerin yapılması, gelen malzemelerin alınması ve gözden geçirilmesi, makinelerin üretime hazırlanması, envanterin taşınması ve mamullerin sevk edilmesi gibi)

Bu maliyetlerin yansıtılması için sadece geleneksel metodlarda kullanılan ve iş hacmini dikkate alan -işçilik, makine saati, hammadde kullanımı gibi- ölçümler yanında, set-up, yapılan kontrol, alınan evrak, parça, satıcı ve yapılan mühendislik değişikliği sayıları ile ilgili bilgiler de sisteme dahil edilmelidir. Sistem uzun dönemde direkt olmayan maliyetlerin nasıl değiştiğini, hem üretim hacmini, hem de aynı noktada birden fazla parça üretimi yapılan birimlerdeki aktiviteleri göz önüne alarak saptamalıdır.

Sistemin Kapsamı:

Tipik işlem kontrol sistemleri, maliyetleri her bir sorumluluk merkezi bazında izlerken, iyi bir mamul maliyet sistemi, işletmenin tümünde ortaya çıkan giderleri göz önüne almalıdır. Bir ürünün maliyetine sadece hammadde ve diğer parçaları mamul haline getirmekte kullanılan dönüştürme maliyetleri değil, aynı zamanda dağıtım ve satış kanallarının, satış işlemlerinin -reklam ve tanıtım-, mamulün tüketiciye sunulması, mühendislik tasarımı, işlem geliştirme, satınalma, bilgi sistemleri, finansal ve maliyet analizleri ve genel idare gibi destek hizmetlerinin giderleri de dahildir.

İşletmenin tüm kaynakları üretim ve satış için kullanılır. İdari giderler içerisinde özellikle mamul hattıyla ilişkili olarak değişen harcamalar varsa bu giderler bile mamul maliyetlerine dağıtılmalıdır. Yasal harcamalar buna iyi bir örnektir. Bu harcamalar, mamulün taşıdığı ürün sorumluluğu, çevreye verdiği zarar, farklı ürün kategorilerinin tekelleşmeye karşı endişeler nedeniyle farklı riskler taşıması dolayısıyla değişebilir.

Ürün maliyet sistemi sadece iki tip maliyeti dikkate almayabilir ki bunlar gelecekteki ürünler için yapılan temel araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) giderleri ile atıl kapasite giderleridir. Şu anda kullanılan muhasebe kurallarına göre temel Ar-Ge giderleri dönem gideri olarak değerlendirilmektedir. Fakat yönetim amaçlı raporlarda Ar-Ge giderlerinin şu anda üretilen ürünler için olmaması nedeniyle gelecekteki ürünler için yapılan bir yatırım olarak değerlendirilmesi gerekir. Atıl kapasite giderleri de satışlardaki dönemsel düşümlere veya pazar payının artırılması için yapılan yatırımlara bağlı olarak ortaya çıkan giderlerdir. Dolayısıyla bu nedenlerle ortaya çıkan atıl kapasite giderlerinin mamullere yüklenmesi,

uzun dönemde mamullerin değişken maliyet tahminlerini bozar.

Güncelleştirme:

Bir işletmenin, üretim teknolojisi, mamul çeşitlenmesi ve organizasyon yapısında önemli bir değişiklik olmadıkça üretim maliyet sistemini yılda bir kez gözden geçirmesi yeterlidir. Yeni ürünlerin devreye sokulması, bazılarında vazgeçilmesi, fiyatlandırma gibi kararlar her ürünün uzun dönemli marjinal maliyetlerine dayandırılmalıdır.

O yıla ait mamul maliyet hesaplarının ana finansal muhasebe sisteminin bir parçası olması gerektiği gibi, bu bilgi sisteminin geliştirilmesi ve uygulanması için çok fazla zaman ve paraya da ihtiyaç yoktur. Bazı işletmeler kendi mamul maliyet sistemlerinin ilk örneklerini kişisel bilgisayarlarla gerçekleştirmişlerdir. Şüphesiz ki, pek çok değişik mamullü, oldukça karmaşık üretim ve dağıtım işlemleri olan işletmelerin mamul maliyet sisteminin kurulması ve uygulanması daha pahalıya malolacaktır.

Yöneticiler, ürün tasarımları, yeni ürünlerin devreye sokulması ve fiyatlandırma kararlarında etkili olmak için yapılacak yıllık düzenlemeler ile bu sistemi tüm yıl boyunca kullanabilirler. İyi işleyen bir sistem, birim maliyetleri hem temel faaliyetler (işçilik, makine saati, enerji kullanımı, hammadde ve diğer üretim destek malzemeleri kullanımı), hem de işlem (set-up, sevkiyat, parça, satıcı ve gözden geçirme sayıları) bazında takip etmelidir. İşletme yeni bir mamulün maliyetini hangi faaliyet ve işlemlere ihtiyaç duyduğu noktasından hareket ederek belirleyebilir.

Bazı işlem maliyetlerinin, örneğin set-up sayısı gibi, mamul maliyetlerine dahil edilmesi ürün tasarımcılarına yeni bilgiler sağlar. Örneğin yeni bir ürünün ihtiyaç duyacağı yeni parçaların, yeni satıcıların, küçük gruplar halinde üretimin gerektireceği ilave set-up sayısının, daha az hata için gerekli daha hassas kontrollerin işletmeye maliyetini daha iyi anlayabilirler. Bunun sonucunda, yeni ürünlere karşılık, varolan parçaları ve eski satıcıları kullanabilen daha basit tasarımlı ürünler arasında seçim yapabilirler.

Tablo 1
Farklı Fonksiyonlar, Farklı Talepler

Fonksiyonlar	Raporlama Periyodu	Dağıtım Şekli	Sistemin Kapsamı	Zamana Bağlı Değişkenlik	Objektiflik Derecesi
Stok değerlendirme	Aylık veya üç aylık	Toplam üzerinden	Üretime ait giderler	İlişkisiz	Yüksek
İşlem kontrol	Günlük yapılan iş birimi bazında	Yapılmaz	Sorumluluk merkezleri	Kısa dönemli değişken ve sabit giderler	Yüksek
Mamul Maliyet ölçümlemesi	Yıllık ve önemli değişikliklerin olduğu zamanlarda	Belirli bir ürün veya ürün hattına inecek detayda	Üretim, pazarlama, mühendislik, servis ve yönetimin dahil edildiği tüm organizasyon	Tümü değişken	Az

Ne Zaman Kolay, Ne Zaman Güç?

Bir işlem kontrol sisteminin veya bir mamul maliyet sistem tasarımının kolay olup olmadığı konusunda bir genelleme yapılamaz. Tek bir mamul

üreten işletmeler mamul maliyetini basit bir sistemle elde edebilirler. Dönem boyunca biriken maliyetlerden ileride üretilen mamullere ait ve atıl kapasite giderleri düşülür ve bu rakam üretilen mamul sayısına bölünür. Benzer bir şekilde, kesintisiz ve tek tip mamul üretimi yapan işletmelerde de maliyet ölçümü birim bazında yapılır.

(Ton başına maliyet veya litre başına maliyet gibi.) Büyük inşaatlar, gemi yapımı, büyük bir makine tasarımı veya imalatı gibi büyük projelerin maliyetlendirilmesi de oldukça basittir. Karmaşık gruplar ve montaj işlemleri gerektiren parçaların maliyetlerinin çıkarılması ise son derece güçtür.

Kesintisiz üretimin yapıldığı, özellikle üretim girdileri ile üretilen parçalar arasındaki ilişkinin hesaplanabildiği durumlarda, işlem kontrol sisteminin tasarımı ve devreye sokulması oldukça kolaydır. Faaliyetlerin daha iyi ve daha kesin tanımlandığı fonksiyonel örgütlenmelerde bu kontrol daha da kolaylaşır. Ayrıca mamullere ait veriler daha önceden elde edilmişse, işlem kontrol sistemlerinin kurulması pahalı bir yatırım gerektirmez. Bununla beraber, ürün farklılığının çok fazla olduğu durumlarda, örneğin özel parçaların üretiminde veya birden çok dönemde üretimi tamamlanabilen üretimlerde (inşaat, gemi yapımı, büyük ve özel bir makinenin tasarımı veya montajı gibi) işlem kontrol sistemlerinin geliştirilmesi güç olacaktır.

Tek bir sistem hiç bir zaman maliyet sistemlerinin ihtiyaç duyduğu bütün fonksiyonlara yanıt veremez. Kuruluşlar tüm işlem bilgilerini tutan tek bir sisteme sahip olsalar bile, bu bilgilerin çeşitli amaçlara veya kullanıcılara göre ayrılandırılması gerekir. Şu ana kadar kullanılan mamul maliyetlendirmesine yönelik tek bir sistemin yönetim fonksiyonları için yeterli olmadığı anlaşılmıştır. Ayrıca, bir işletmede işe yarayan bir sistem başka bir işletmede başarısız olabilir. Bu nedenle, her kuruluş kendi ürünlerine ve üretim aşamalarına uygun özel bir sistem tasarlamalıdır.

Günümüzde bilgi toplama, toplanan bilgiyi kullanılabilir hale getirme ve raporlamaya olanak sağlayan gelişmeler birden fazla maliyet sisteminin kurulmasına olanak vermektedir. Yöneticiler işlem kontrolü ve mamul maliyetlendirilmesi için farklılaştırılmış sistemlerle elde edilen ayrıştırılmış maliyet hesaplamaları sayesinde yeni trendler yakalayabilirler.

Şüphesiz ki birden fazla maliyet sistemi düşüncesi şimdiye değin kullanılan ve kökleşmiş tek bir maliyet sisteminin uygulandığı finansal kültürle bağdaşmaz. Tasarımcılar belki bugün sahip olmadığımız bütün maliyet fonksiyonlarını yerine getirebilen tek bir sistemi aşamalı olarak devreye sokabilirler. Her zaman için, akılcılıktan uzaklaşıldığında dünya daha karmaşık görünür. Örneğin, bilim adamları on yıl kadar önce kanser ile mücadeleye karar verdiklerinde, bu hastalığın her bir çeşidi için ayrı bir tedaviye ihtiyaç duyulduğunu düşünüyorlardı. Zamanla genel bir tedavinin daha umut verici olduğu yönünde birleşmeye başladılar.

Aynı şekilde, bütün organizasyonların maliyet bilgileri için gerekli olacak tek bir sistemin keşfi için henüz çok erkendir. Tasarımcılar önce sistemleri tek tek ele almalı, bunun sonucunda genişleyen bakış açısıyla bütün yönetim fonksiyonlarına yanıt verebilecek genel bir maliyet sistemini kademeli olarak geliştirmeye çalışmalıdırlar. Böyle bir sistem geliştirilinceye değin çoklu maliyet sistemi kullanmayan işletmeler de operasyon verimliliği ve mamul maliyeti ile ilgili yetersiz bilgi sistemleri kullanmanın sonuçlarına katlanacaklardır.