

GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİNDEN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ YAKLAŞIMINA GEÇİŞ

Şule GÖKŞENLİ

M.Ü. Almanca İşletme Bölümü, Araştırma Görevlisi

ABSTRACT: *Giving the first changings in the economical and technological environments. The traditional cost accounting systems are losing there importunes day by day. The traditional cost accounting systems are analyzing the existing data and the estimated costs. There for the intention for the strategic cost accounting management is of great importance. The modern cost accounting analysis calculate and analyzes the costs first at the organization level and after that the production level. For this reason the cost unite are in the foreground. There calculation for different departments becomes more important. In this article three methods of the strategic analysis methods are explain: Product Life Cycles, Target Costing and Process Based Calculation.*

For a better use end the improvement of the strategic cost analysis this methods should be coordinated accordingly. For this coordination the technology improvements and strategic planing should be within the cost accounting and than a systems should be established.

I. GİRİŞ

Geleneksel maliyet sistemleri, gelişen ekonomik çevrede gittikçe yetersiz kalmakta ve önemini yitirmektedir. Geleneksel maliyet muhasebesinin mevcut verileri ve geleceğe yönelik olarak öngörülen maliyetler analiz edilmektedir. Modern maliyet analizinde ise maliyetler, mamule gelene kadar ilk önce organizasyon boyutunda ele alınmakta ve analiz edilmektedir. Bunun için de faaliyet birimleri esas alınmakta, yani işletmenin faaliyetleri, analizde ön plana çıkmaktadır. Mamul düzeyine inene kadar her departmandaki maliyetlerin saptanması önem kazanmaktadır.

Bu çalışmada öncelikle temel kavramlar açıklanmıştır. İkinci bölümde geleneksel maliyet muhasebesi, yapısı ve görevleri açıklanmıştır. Üçüncü bölümde stratejik maliyet muhasebesinin gelişim süreci ve bu süreç içerisinde işletmenin ve geleneksel maliyet muhasebesinin nasıl etkilendiği ifade edilmektedir. Geleneksel maliyet muhasebesinin, birtakım ekonomik ve teknolojik gelişmeler neticesinde yetersiz kalması sebebiyle stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı önem kazanmaya başlamıştır. Dördüncü bölümde, modern maliyet muhasebesinin gelişme ve değişim noktaları ele alınmıştır. Güncel gelişme eğilimleri ve uygulanabilecek

modern stratejik maliyet analiz yöntemleri açıklanmıştır. Bu makalede şu sorulara cevap aranmaktadır:

- 1) Maliyet muhasebesi ve analizi nasıl gelişmiştir?
- 2) Hangi gelişmeler, maliyet muhasebesini etkilemekte ve bundan dolayı ne tür sorunlar ortaya çıkmaktadır?
- 3) Stratejik maliyet yönetimi için yeni yöntemler mevcut mudur ve pratik yaşamda uygulama olasılığı yüksek midir?

II. TEMEL KAVRAMLAR

Temel kavramlar üzerinde bir anlaşma sağlandığı takdirde konular daha iyi anlaşılacaktır. Bu yazıda önem taşıyan birtakım temel kavramlar ve açıklamaları şunlardır:

1) **Maliyet:** Muhasebede, belirli bir sonucu elde etmek için katlanılan, bir değer birikimi yaratan ve parayla belirtilebilen fedakarlıktır [1].

2) **Maliyet Analizi:** Maliyet oluşumu, maliyet gelişimi ve bunların kapasite kullanım oranı ile ilişkileri analiz edilmektedir. Bunlar, başlıca 5 grupta ele alınmaktadır [2]:

- a) Statik analiz olarak maliyet yapısı.
- b) Dinamik analiz olarak maliyet yapısı.
- c) Maliyetlere bağlı değişkenlerin analizi.
- d) Maliyet sapmalarının analizi.
- e) Maliyet - kar kontrolünün bir önceki aşamasını oluşturan verimlilik analizi.

3) **Stratejik Maliyet Muhasebesi Yönetimi:** Bir firmanın vereceği stratejik kararlar, gelecekteki rekabet gücünü etkilemekte ve işletmenin kapasitesini uzun vadede yönlendirmektedir. Bu yüzden geleneksel maliyet muhasebesinde maliyetle ilgili birimlerin direkt ya da endirekt yüklenmesine göre organizasyonun

oluşturulması ve dolayısıyla maliyetlerin belirlenmesi ve analizi yerine bilgiye dayalı modern stratejik maliyet analizi uygulanmaktadır. Stratejik maliyet analizinde maliyet ve fiyatlar, satış miktarı, piyasa payı gibi faaliyet birimleri hakkında bilgi edinilmekte ve bu bilgiler doğrultusunda işletme, rekabet ortamında konumunu belirlemektedir [2].

III. GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİ

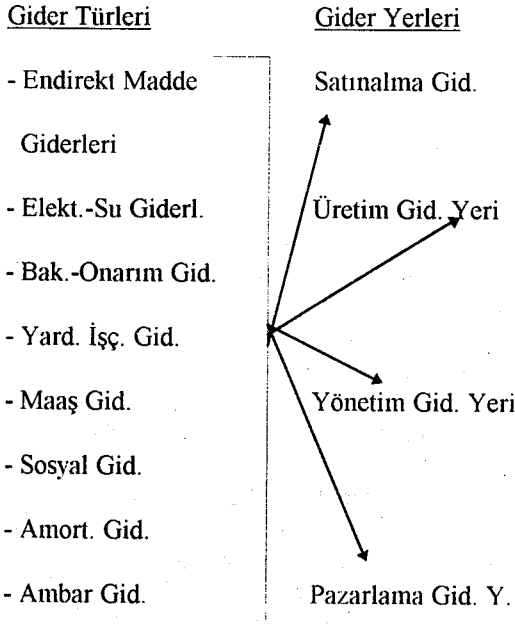
III.1. Genel Bakış

Mevcut maliyet muhasebesi verileri ve geleceğe yönelik öngörülen maliyetler, iki açıdan analiz edilerek çeşitli karar almalarında kullanılmaktadır:

1) Belirli faaliyet aralığında üretim hacminde sabit giderler ve değişken giderler. Ancak şunu belirtmek gerekiyor ki uzun vadede tüm giderler, değişken niteliğini taşırlar.

2) Maliyetle ilgili birimlerin direkt ya da endirekt yüklenmesine göre organizasyonun oluşturulması ve dolayısıyla maliyetlerin belirlenmesi ve analizi (gider türlerine göre).

Anahtar: Direkt işçilik saatleri.



Gider türleri, yükleme anahtarları ile gider yerlerine dağıtılmaktadır. Bu gider yerlerinde mamuller ele alınarak maliyet hesaplamaları gerçekleştirilmektedir.

Gider yerlerini kısaca açıklarsak:

Satınalma Gider Yeri: Madde ve malzeme alımı, denetimi, yönetimi.

Üretim Gider Yeri: Esas, yardımcı üretim ve yardımcı hizmet gibi gruplara ayrılmakta ve dökümhane, demirhane, montaj, teknik müdürlük, kesme, bükme, vb. işyerleri, bu gruplar içinde sayılabilmektedir.

Yönetim Gider Yeri: Ticaret müdürlüğü, finansman müdürlüğü, muhasebe müdürlüğü, halkla ilişkiler müdürlüğü, vb.

Pazarlama Gider Yeri: Reklam, satış, depolama, dağıtım.

III.2. Geleneksel Maliyet Muhasebesinin Yapısı ve Görevleri

Bugünkü maliyet muhasebesi ve yöntemlerinin gelişimi, teorik ve pratik hayatta tekdüze bir gelişim çizgisi izlenmemiştir. Amerika, Japonya ve Almanya gibi endüstri ülkelerinde gelişmeler farklı boyutlarda olmuştur. Ancak maliyet muhasebesinin yapı ve görevleri konusunda genel kabul görmüş ilkeler saptanmıştır [3].

Maliyet muhasebesi, maliyet türleri hesaplarını, maliyet merkezi hesaplarını ve maliyet birimleri hesaplarını da kapsamaktadır. Maliyet türleri hesapları, tüm maliyet yapısının özünü yansıtmaktadır. Eğilim olarak görülmektedir ki maliyet türlerinin hesaplanması, finans muhasebesi, yönetim muhasebesi ve malzeme muhasebesi tarafından da değerlendirmeye alınmaya başlanmıştır [3].

Maliyet merkezi hesapları ise maliyetlerin planlanması ve kontrol fonksiyonunu da üstlenmektedir. Maliyet birimleri ise maliyet muhasebesinin son aşamasını oluşturmaktadır ve her bir hesap birimi için oluşan maliyetleri belirtmektedir. Geleneksel maliyet analizinin görevleri, başlıca üç grupta ele alınmaktadır [3]:

1) Mamul ve yarı mamullerin değerlendirilmesi; dolayısıyla geçmişe yönelik verilerle çalışılmaktadır.

2) Birim başına ürünlerin hesaplanması. Ürünlerin tavan ve taban fiyatlarının belirlenmesi ve karar birimlerinin oluşturulması da önem taşımaktadır.

3) Stratejik yönetim ve karlılık kontrolünde de etkin bir araç olarak kullanılmaktadır. Maliyet muhasebesi, bu durumda sadece geleceğe dönük maliyet bilgilerini yönetime aktarmaktadır.

IV. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ YAKLAŞIMININ GELİŞİM SÜRECİ

Maliyet muhasebesinin yapısı hakkında genel kabul görmüş ilkeler olmasına rağmen maliyet muhasebesi sistemleri konusunda tartışmalar oldukça

yoğundur. Maliyet muhasebesi sistemleri, birçok konuda gelişme göstermiştir. Bu konudaki gelişmeler, gerçek maliyet hesaplamasından başlayarak normal maliyetlerin hesaplanmasından bütçelenmiş maliyetlerin hesaplanmasına kadar gerçekleşmiştir. En son gelişme olarak esnek bütçeleme ön plana çıkmaktadır. Esnek bütçeleme yardımı ile firmanın faaliyetlerini planlama, yönlendirme ve kontrolü için birçok bilgiler elde edilmektedir. Bu sistemin temeli, atölye tipi imalata dayanmaktadır. Ancak bu sistem, yüksek direkt işçilik giderine ve esnek olmayan varlıklara sebep olmaktadır [4].

Ancak 1950'li yıllardan itibaren uygulanan maliyet muhasebesine piyasadan tepkiler gelmeye başladı ve direkt maliyet muhasebesi yaklaşımının koşullara daha uygun olduğu iddia edilmeye başlandı. Uygulamada ise tam maliyetlemeye dayalı muhasebe uygulanmaya devam edildi. Ancak uygulamada sabit maliyetlerin yarattığı birtakım sorunlar sebebiyle karar alma aşamasında direkt maliyet yöntemi gözde hale gelmiş ve 50'li yıllardan itibaren çeşitli varyasyonlarla uygulamaya konulmuştur. Örneğin direkt maliyet ve katkı payı hesaplamaları. Ancak uygulamada bu hesaplamaları gerçekleştirmek için birçok veri gerektiğinden genelde firmalar, bu sisteme dikkatli yaklaşmışlar ve "Direct Costing" hesaplama yöntemini benimsemişlerdir [4].

Software sistemlerinin geliştirilmesi ile birlikte birçok maliyet hesaplama yöntemleri uygulanmaya başlanmıştır. Bu yöntemlerde, hem kısmi, hem de tam maliyet hesaplamaları kullanılabilirdi. Maliyet muhasebesinin birçok varyasyonları ve sistemleri olmasına rağmen birçok sorun ve cevaplanamayan sorular mevcuttu. Özellikle birçok işletmede organizasyon yapısının değişmesiyle birlikte bu sorunlar daha da büyümektedir [5].

Maliyet muhasebesini, yeni şartlara göre oluşturmak ve bu oluşumu eleştirebilmek için ilk önce güncel gelişmeleri açıklamak gerekiyor. Maliyet muhasebesinin bugünkü durumunun ve gelişme eğiliminin önemi, işletmelerin uzun vadeli rekabet güçlerini oluşturma ve geliştirme temelinde yatmaktadır. Rekabet avantajları, stratejik işletme politikaları ve gelişmiş teknoloji ile elde edilmektedir. Ancak bu gelişme süreci içerisinde başka noktalar da gözönüne alınmalıdır.

Stratejik işletme politikaları ve gelişmiş teknoloji, süreç içerisinde birbirini etkilemektedir. Teknolojik yapı, özellikle otomasyon derecesi, seçilen stratejiye göre şekillenmektedir. Diğer taraftan ise varolan teknoloji, işletmenin stratejisi için bir çerçeve oluşturmaktadır. Stratejik işletme politikaları ve gelişmiş teknolojinin gelişme eğilimleri, maliyet muhasebesini etkilemekte ve

bugüne kadar uygulanan yöntemlerin yetersiz kalmasına sebep olmaktadır; çünkü işletmenin organizasyon boyutu ön plana çıkmaya başlamıştır [5].

Artan rekabet dinamiği sebebiyle işletme stratejisi ve teknoloji arasında, diğer taraftan da maliyet muhasebesi ile güçlü bir ilişki oluşmaktadır. Gelişme eğilimleri ve bu gelişmelerin sonuçları, başlıca iki grup altında incelenmiştir[6]:

a) İşletmelerin, ekonomi ile iç içe geçmesi ve globalleşme sürecinin artması, rekabet gücünü tehdit etmektedir. Bu sebepten dolayı işletmeler, varlığını ve dolayısıyla rekabet gücünü sürdürebilmek için belirli stratejiler oluşturmalarıdır, böylece değişen çevre koşullarına da uyum sağlama kolaylaşmaktadır.

Strateji seçimi ise müşterinin eğilimleri doğrultusunda ve ürün yapısına göre oluşmaktadır.

a1) Geleneksel maliyet analizinde ürün maliyetlerinin önemi çok büyüktür. Ancak gittikçe artan rekabet gücü, maliyetlerin düşürülmesine yolaçmaktadır. Özellikle işletme, maliyetleri düşürerek piyasada payını artırma stratejisi izlediği zaman artan rekabet gücünü hissetmektedir. Stratejik planlamada, minimum maliyetin önemi, işletmenin faaliyet birimlerinde ortaya çıkmaktadır. Böylece lojistik ve denetim birimlerinin önemi de artmaktadır.

İşletme, uzun vadeli gelişmeleri tahmin edebilmekte ve bu noktada, ürünün yaşam devresi yöntemi uygulanabilmektedir. İşletmenin gelecekteki rekabet gücü, düşük yaşam devresi maliyetleri olduğu zaman sürmektedir, yoksa salt düşük ürün maliyetleri, karar verme aşamasında yanlış sonuçlara yolaçmaktadır.

İşletmenin, ürün-piyasa stratejisine göre bir ürünün maliyetinin en fazla ne kadar olması gerektiğini bilmesi gerekmektedir. Bu durum, geleneksel ile modern stratejik maliyet analizi arasındaki farklardan birini oluşturmada ve geleceğe yönelik işletme politikaları oluşturulmaktadır.

a2) Müşteri eğilimleri ve ürün yapısı: Bir işletmenin ana hedefi, sadece minimum maliyete ulaşmak değil, aynı zamanda kar maksimizasyonudur. Böylece işletmeler, strateji oluştururken sadece maliyet yapısını dikkate almayıp, aynı zamanda müşteri taleplerini de değerlendirmek ve yüksek kaliteyi de sağlamak zorundadır. Dünya çapında müşteri talepleri çok yönlü arttığı gibi gittikçe karmaşık ürünler tercih edilmektedir. Karmaşık ürünler, yüksek uyum sağlama ve yenileme yeteneği gerektirmektedir. Böylece ürün başına teknoloji kullanımı ve uzmanlaşma derecesi artmaktadır.

En kısa sürede ürünü piyasaya sunmak için satıcıların da rolü büyüktür. Satıcıların, hammadde veya ara mamülleri zamanında ulaştırmaları gerekmekte, yoksa tüm üretim ve satış sürecinde aksamalar meydana gelmektedir.

b) Gelişmiş Teknolojilerin Kullanılması

İşletmenin rekabet gücü tehlikeye düştüğü zaman yeni bir strateji oluşturmakla birlikte gelişmiş teknolojileri de uygulamak zorundadır. Gelişmiş teknoloji, sistematik olarak üç grupta ele alınmaktadır [6]:

b1) Bir işletmenin teknolojik ağırlıklı üretim sistemine geçmek istemesinin en önemli sebebi, farklı müşteri taleplerine hızlı ve zamanında cevap verebilmektir. İşletmenin amacı, hızlı ve rasyonel bir üretim sistemi kurmak ve kaliteyi arttırmaktır. Just-In-Time (Tam Zamanında Üretim) yaklaşımının uygulanabilmesi için yeni teknolojinin kullanımı ön şarttır.

Yeni teknoloji ve Just-In-Time stratejisi, "Lean Production (Yalın Üretim)" çerçevesinde uygulanmaktadır. Dolayısıyla işletme, müşteri taleplerini karşılarken maliyeti arttırmadan da karşılayabilmektedir.

b2) Enformasyon (Bilişim Teknolojisi): İletişim, artık en önemli üretim faktörlerinden biri olmuştur. Dolayısıyla işletmeler, sadece tedarik, üretim ve satış bölümlerinde değil, aynı zamanda iletişim bölümünü de sürekli yeni teknolojik donanımlarla stratejisini oluşturmalıdır. Buna örnek olarak "Office Automation (Büro Otomasyonu)" verilebilir.

İletişim teknolojisinde en önemli gelişme, tasarım (Konstruktion) alanında gerçekleştirilmiştir (örneğin CAD programı). Böylece ürünün gerektirdiği teknoloji, gelecekteki ürün ve ürün maliyeti de tesbit edilebilmektedir. Amaç ise zaman tasarrufu elde ederek rekabette avantaj sağlamaktır. Aynı zamanda CAQ programı ile varolan kaliteyi korumaya ya da geliştirilmeye çalışılmaktadır.

b3) Bütünleşik teknoloji sistemi: CAE programı, ürün gelişimini desteklemektedir. Bu programın avantajı ise ürünün gelişim süreci içerisinde verimliliğin ve kalitenin sürekli artmasıdır. İlk aşamada CIM (Computer - Integrated - Manufacturing) programı uygulanmakta ve daha sonra CAD, CAP, CAM ve CAQ gibi programlarla desteklenmektedir.

V. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

İşletme yönetiminde maliyet muhasebesinin önemi büyüktür ve gelişimi de yakından takip edilmelidir. Bunun için varolan maliyet muhasebesi, yeni yöntemlerle desteklenmektedir. Ancak geleneksel maliyet

analizinden modern maliyet analizine başarılı bir geçiş sürecini sağlamak için geleneksel maliyet muhasebesinin çok iyi organize edilmiş bir sistem içerisinde yürütülebilir olması ön koşuldur [3].

Modern maliyet analizinde faaliyet tabanlı maliyetleme, ürün yaşam devresi ve hedef maliyetleme gibi yaklaşım ve yöntemlerden yararlanılmaktadır [4].

5.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Activity Based Costing)

Faaliyet tabanlı maliyetleme kavramı, ilk başta stratejik amaçlara yönelik olarak geliştirilen bir mamul maliyetleme yöntemidir. Ancak bu yöntemi uygulayan işletmeler, bu sistemi değişik amaçlara yönelik olarak da kullanılmaktadırlar. Bu amaçlar ise imal edilebilirliğin tasarımılanması, imalat sürecinin tasarımılanması, genel üretim maliyetleri, değer analizler ve performans değerlemesidir [5].

Faaliyet tabanlı maliyet yönteminin temel özelliği, her bir faaliyetle ilgili maliyet havuzlarını oluşturarak, endirekt maliyetlerin bu havuzlarda toplanması ve her bir maliyet havuzu ile ilgili maliyet dağıtım anahtarının seçilmesidir. Bu yöntem, iki veya daha fazla aşamalı maliyetleme yöntemlerinin biraz daha geliştirilmiş şeklini oluşturmaktadır [5].

Faaliyet tabanlı maliyetleme, yeni bir maliyet muhasebesi sistemi olmayıp, tam maliyet yönteminin bir türevi olarak analiz edilebilir. Ancak maliyet yapısını planlama, yönlendirme ve kontrol amaçlarını gerçekleştirmek ve bu yöntemin, aktif bir rol üstlenebilmesi için "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetimi" kavramını kullanmak daha yerinde olmaktadır [3].

Müşteri taleplerinin kabulü veya satıcının zamanında ulaştırma katsayısının artması gibi birtakım faaliyetleri, geleneksel maliyet sistemleri içerisinde değerlendirmek mümkün olmamaktadır. Ayrıca endirekt faaliyet birimlerinde maliyetin yapısını çıktı miktarı değil, faaliyetler belirlemektedir [7].

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönetimi uygulandığı taktirde şu yararları sağlayabilmektedir [5]:

- Yöneticilerin, karlılığı yüksek stratejileri seçmelerinde yol göstermek.
- Söz konusu karlılığı sağlayacak mamul tasarımılarında maliyet yapısı hakkında bilgi vermek.
- Alternatif mamul tasarımı ve mamul geliştirme.
- Yeni teknolojilerin değerlendirilmesi ve uygulanabilirliğinin tesbiti. Sürekli iyileştirmeyi

destekleyen bilgilerin elde edilmesi. Toplam üretim zamanının kısaltılması.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulama aşamasında ortaya çıkabilecek temel problem, faaliyet tabanlı maliyetlemenin oluşum ve uygulama sürecinin daha çok yeni olmasıdır. Dolayısıyla bu yöntem, kavram kargaşasına yolaçmakta ve teorik bazda birtakım zayıf noktaların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Şimdiye kadar çok az işletme, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini uygulamaya başlamıştır. Birtakım belirsizlikler sebebiyle know-how fiyatına karar verilememiş, ancak bu konuda olumlu bir rapor sunulmuştur [7].

V.2. Ürün Yaşam Devresi Yöntemi (Life-Cycle-Costing)

Geleneksel maliyet sisteminde maliyetlerin tanımlanması ve muhasebeleştirilmesi arasındaki süreç oldukça uzundur. İşletmenin strateji oluşturma politikaları ve artan otomasyon, bu süreci daha da uzatmaktadır. Bütün bunların sonucu olarak maliyetlerin belirginliği ortadan kalkmaktadır. Bu sebepten dolayı doğru karar alabilmek için maliyet muhasebesi bölümünden sağlıklı bilgiler alınamamakta, çünkü tasarlanan mamul süreci, bir hesap dönemini aşmaktadır. Diğer yandan ise doğru bilgiler geç edinilmekte ve dolayısıyla maliyetleri etkileme mümkün olamamaktadır. Dolayısıyla geleneksel yöntem, ürün ile ilgili hem yetersiz, hem de kısa süreli bilgiler vermektedir; çünkü üretim safhasında maliyetlere müdahale etme olasılığı oldukça düşük ve maliyetleri yönlendirmede yetersiz kalmaktadır [2].

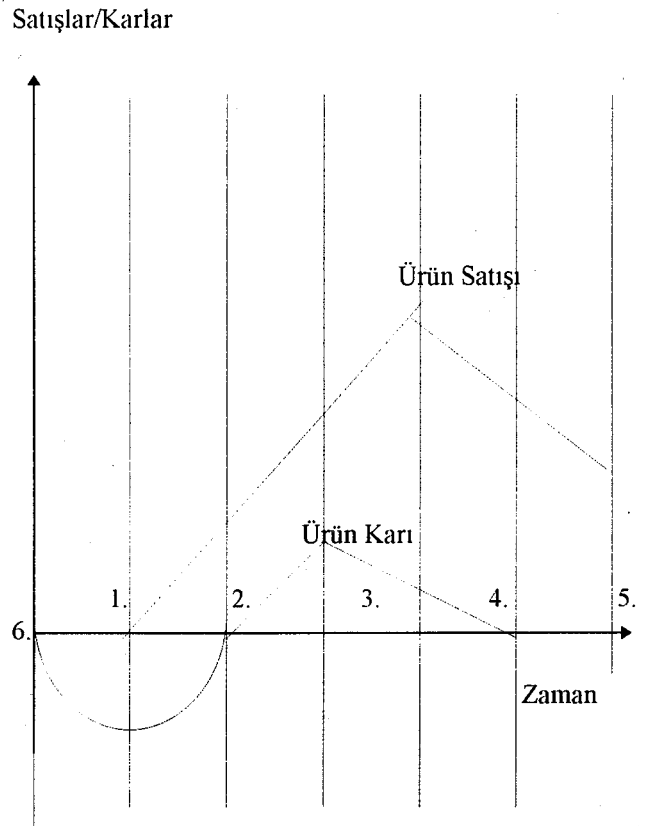
Bu yöntemle göre ürünün daha tasarım ve gelişim sürecinde maliyetlere müdahale etmek mümkün olmakta ve ürün yaşam devresi sürecinde maliyetlerin minimum olması sağlanmaktadır. Ürünün gelişim sürecinde ürünün planlanan maliyeti, gerçekleşen maliyetten sadece 5% sapma göstermekte ve ürünün yaşam devresi yönteminde, ürün maliyetinin %80'i tesbit edilebilmektedir [2].

Ancak pratik hayatta üretime başlanılmadan önce ürünün yaşam maliyetinin %95'i belirlenmekte ve değerlendirilmede gözönüne alınmaktadır. Dolayısıyla tasarımcılar, sadece teknik değil, maliyet ile ilgili verileri de dikkate almak zorunda kalmaktadırlar. Buna "Design To Cost" denilmektedir. Bu durumda sadece işçilik ve

malzeme giderleri değil, aynı zamanda ürüne bağlı oluşan genel üretim giderleri de gider yerlerine, örneğin satınalma ve malzeme deposuna, iletilmektedir [8].

Ürünün planlama ve geliştirme safhalarında planlanan-standart maliyetler, stratejik maliyet analizinde önem kazanmaktadır. Şekil 1'de ürün yaşam devresi gösterilmiştir.

1. Dönem: Geliştirme
2. Dönem: Piyasaya sunum
2. Dönem: Piyasaya sunum
3. Dönem: Büyüme
4. Dönem: Olgunluk
5. Dönem: Doyum
6. Dönem: Düşüş



Şekil 1: Ürün yaşam devresi

1. ve 2. dönemde planlanan-standart maliyetler önem kazanmaktadır. Gelişme dönemi, taslak ve tasarım aşamalarından oluşmaktadır. Piyasaya sunumda üretim, test ve sunum gerçekleşmektedir. Büyüme dönemi, üretim, satış ve servis aşamalarından oluşmaktadır. Ürün, olgunluk ve doyum devresinden sonra düşüş devresini yaşamaktadır. Bu dönemde olumsuz etkiler ortadan kaldırılmalıdır. Gelişme döneminden düşüş dönemine kadar gerçekleşen faaliyetler, ürünün yaşam maliyetini oluşturmaktadır. Ürün yaşam devresi yöntemi, dinamik bir süreçtir ve bu dönemlerde oluşan faaliyetler ve maliyetler, sistematik olarak belirlenmektedir[3].

Ürünün, tasarım ve maliyeti ile birlikte değerlendirilmesi, mühendislerin de maliyetlerin önemini kavramalarına sebep olmaktadır. Mühendisler, daha iyi bir ürün tasarımı sonucunda üretim ve lojistik maliyetlerini düşürme imkanına sahip olmaktadır. Eğer ilk devrelerde sağlıklı bir planlama yapılırsa düşük üretime, kısa gelişme devresine ve düşük ürün yaşam maliyeti sağlanabilmektedir [2].

Bu yöntemin merkezinde üretim öncesi ve sonrası oluşan faaliyetler yer almaktadır. Aynı zamanda ürünün yaşam devresi içerisinde karlılığını göstermektedir. Maliyet yönetimi, ürün politikası ile desteklenmelidir.

5.3. Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yöntemi

Bu yöntem, ilk defa Japonya'da uygulanmış ve maliyet muhasebesini, pazara dönük olarak ürün gelişiminin ilk safhalarıyla desteklemektedir. Yeni piyasa koşullarının gerektirdiği işletme-müşteri-rekabet stratejisini oluşturmaktadır. Satış konumundan, alış konumuna geçilirken rekabet daha da artmakta ve bu da fiyatları düşürme baskısı doğurmaktadır. Hedef maliyetleme yöntemi, ideal bir denetim aracıdır ve bu yöntem, üç aşamada gerçekleştirilmektedir [4]:

1. Belirli ürünler için gerçekçi hedef maliyetleri belirlemek.
2. Daha sonra ürün ile gerçekleştirilmek istenen kar marjının belirlenmesi.
3. Hedef fiyat - Kar marjı = Hedef maliyetlemenin hesaplanması.

Hedef maliyetleme yöntemi ile uzun vadeli rekabet stratejileri oluşturularak muhasebe ile birleştiriliyor ve böylece yönetim açısından işletme hedeflerine ulaşılabilir. Ancak ürün-pazar stratejisi, hangi ürünlerin, hangi kalitede satılacağını belirlemektedir. Hedef maliyetleme, hem varolan ürünler, hem de tasarım aşamasındaki ürünler için belirlenmektedir [3].

Ancak bu yöntemin başarılı uygulanabilmesi için satıcıların da rolü büyüktür. Eğer gereken hammadde,

vb. zamanında gelmediği takdirde tüm hesaplamalar ve oluşturulan stratejiler boşa gitmiş olmaktadır. Temelde sorulan soru: "Bir ürünün maliyeti ne kadar?" değil, "Bir ürünün maliyeti ne kadar olabilir"dir. Dolayısıyla sadece maliyetler değil, aynı zamanda pazara yönelik girişimler de ön plana çıkmaktadır [3].

Bu yöntem, henüz çok yeni olmasına karşın, faaliyet tabanlı maliyetleme ile birlikte uygulandığı zaman sağlıklı stratejiler oluşturulabilmektedir.

Target Costing

+ Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Stratejik Maliyet Yönetimi

Maliyet hesaplamaları ve bunun için gerekli olan bilgileri toplama, planlama, yönlendirme ve başarı potansiyelinin kontrolü ve gelişimi için stratejik maliyet yöntemi kullanılabilir. Dolayısıyla hedef maliyetleri ile bir iç muhasebe sistemi oluşturabilmektedir [4].

VI. SONUÇ

Bu makalede maliyetlerin ele alınmasından, maliyeti etkileme sürecine geçiş ve buna bağlı olarak geleneksel maliyet muhasebesinden stratejik maliyet yönetimine geçiş konuları incelenmiştir. İşletmeler, değişen çevre koşulları sebebiyle sürekli olarak maliyet muhasebesini uyarlama ihtiyacını hissetmektedir. Zaman içerisinde çevre koşullarına uyarlama baskısı gittikçe arttığı için hem teoride, hem de uygulamada maliyet muhasebesinde gelişmeler olmalıdır.

Ancak stratejik maliyet analizini uygulayabilmek ve geliştirmek için bu yöntemleri entegre bir şekilde kullanmak gerekiyor. Yeni teknolojik gelişmeler ve stratejik planlama, maliyet muhasebesine uyarlanarak yeni bir sistem oluşturulmalıdır.

Uzun vadede maliyetleri etkileyebilmek için araştırma ve uygulama yöntemleri oluşturulmalıdır. Sorunlar ise stratejik maliyet analizini uyarlama sürecinde ortaya çıkmaktadır. Kapsamlı bir stratejik maliyet analizi için belirlenmiş bir teori yoktur. Maliyetleri etkileme yöntemleri konusunda kesin teorik bilgiler mevcut değildir. Bu yüzden pratik yaşamda, stratejik maliyet analizi yöntemleri, birbirini tamamlayacak şekilde geliştirilmeye ve uygulanmaya çalışılmaktadır.

KAYNAKLAR

- [1.] PEKER, Alparslan; "**Modern Yönetim Muhasebesi**"; 4. Baskı; Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 23; İstanbul 1988; s. 142.
- [2.] TIETZ, Bruno; "**Handwörterbuch der Absatzwirtschaft**"; Band 4; C.E. Poeschel Verlag; Stuttgart 1992; s. 1110.
- [3.] BREDE, Hauke; "**Kostenrechnung und Kostenmanagement**"; Die Unternehmung Nr. 4-1993; s. 163-186.
- [4.] BREDE, Hauke; "**Verbreitung des Kostenmanagements in schweizerischen Grossunternehmen**"; Die Unternehmung Nr. 5-1994; s. 336-351.
- [5.] FREIDANK, Carl-Christian; "**Die Prozesskostenrechnung als Instrument des strategischen Kostenmanagements**"; Die Unternehmung Nr. 5-1993; s. 387-405.
- [6.] STEINMANN, Horst; WALTER, Martin; "**Management-Prozess**"; Wirtschaftswissenschaftsstudium (WiSt) Nr. 7-1994; s. 340-365.
- [7.] DELLMANN, Klaus; "**Kosten- und Leistungsrechnungen**"; Vahlens Kompendium der BWL; Band 2; 3. Aufl; München 1993; s. 317.
- [8.] COENENBERG, A.G.; "**Kostenrechnung und Kostenanalyse**"; Landsberg am Lech 1992; s. 203.