

## STRATEJİK MALİYET ANALİZİ VE YÖNETİMİ

**Feryal Orhon BASIK**

İstanbul Üniversitesi

**İpek TÜRKER**

İstanbul Üniversitesi

### Özet

Alınacak stratejik yönetim kararlarında, Modern Maliyet Yaklaşımları adıyla anılan Faaliyet Esaslı Maliyetleme, Yaşam Dönemi Maliyetleri, Hedef Maliyetleme, Tam Zamanlı Üretim ve Tam Zamanlı Maliyetleme, Kalite Maliyetlerinin etkisi araştırılarak söz konusu yöntemlerle yapılan analizlerin üretim departmanlarına olan katkısı incelenecektir.

**Anahtar Sözcükler:** *Maliyet Yönetimi Bilgi Sistemi, Maliyet Hesaplaması, Birim Maliyet, Faaliyet Esaslı Maliyetleme (FEM), Kalite Maliyetleri, Tam Zamanlı Üretim (TZÜ), Yaşam Dönemi Maliyetleri.*

### 1. GİRİŞ

1980'li yılların sonuna doğru meydana gelen ekonomik, siyasi ve teknolojik gelişmeler yöneticilerin muhasebe bilgi sisteminden beklediklerini radikal bir biçimde değiştirmiştir. Küresel rekabetin kızışması, rekabet avantajını yakalamak ve sürdürmek isteyen yöneticileri müşteri gereksinimlerine daha iyi hizmet edebilecek biçimde bilgilendirilme gereksinimi duymaktadırlar. Bu rekabet standartları beraberinde daha yüksek kalite standartları getirmiştir. Artık firmalar müşteriye bir “değer” sunmak durumundadır. Bu nedenle de “neyin” müşteri için önemli olduğu konusunda bilgi edinmek zorundadırlar. Müşteri odaklılık maliyet yönetim sisteminin temel odak noktasıdır.

Bu çalışmada, maliyet bilgi sistemi ışığında uygulanan maliyet yönetimi sistemini çevreleyen modern yaklaşımlardan Faaliyet Esaslı Maliyetleme, Yaşam Dönemi Maliyetleri, Hedef Maliyetleme, Tam Zamanlı Üretim ve Tam Zamanlı Maliyetleme, Kalite Maliyetleri incelenerek, bu yöntemlerin klasik yöntemlere nazara alınacak stratejik yönetim kararlarındaki rolleri irdelenmiştir.

### 2. MALİYET YÖNETİMİ BİLGİ SİSTEMİ

Bilgisayar teknolojilerinin üretim sistemlerine getirdikleri yenilikler bir yandan maliyet yapılarını değiştirmiş, örneğin işçilik maliyetlerini azaltırken yatırım maliyetlerini arttırmış, diğer yandan üretim ilişkilerini çok daha fazla karmaşıklaştırmıştır. Bu gelişmeler maliyetleme sistemlerini, kontrol sistemlerini, dağıtım sistemlerini, stok yöntemlerini ve bunlara bağlı olarak da muhasebe uygulamalarını değiştirmiştir. Bu durum performans değerlendirme konusunun önemini ve karmaşıklığını arttırmıştır. Hiç kuşkusuz ki böyle bir ortamda tam zamanında ve doğru karar vermenin güçlüğü ve taşıdığı risk tartışılmaz.

Geleneksel Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi, satılan malın maliyetini ve stok değerlerini belirlemek üzere birim maliyeti belirleme amacını güderken, yeni yüzyılın getirdiği koşullar “müşterinin elde ettiği değeri geliştirmek” amacına yönelik Faaliyet Kontrol Sistemi de ortaya çıkmış ve bu iki sistem birlikte Maliyet Yönetimi Bilgi Sistemini oluşturmuşlardır(Hansen ve diğerleri, 2000: 5-34).

Faaliyet Kontrol Sisteminin amaçlarından ilki müşterilere sunulan “değeri” geliştirmektir. Müşteriye sunulan değer, mamulün dizayn aşamasından başlayan, bu dizaynın testinden ve gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonraki imalatından, daha sonra pazarlaması ve dağıtımından ve en nihayet de satış sonrası verilen hizmetlerden oluşan bir “zincir”dir. Kalite, makul fiyat, alıştan sonraki katlanılabilir düzeydeki idame maliyetleri gibi müşteri açısından önemli olan unsurlar “Değer Zinciri”ni nasıl etkilemektedir? İkinci amaç ise bu “değeri” sunarken karları da arttırmaktır. Bu bakımdan mal ve hizmetlerin kaç mal olduğu bilmek gerek mamul farklılığı

yaratmak, gerek maliyet liderliği elde edebilmek amaçlarına yönelik rekabet avantajı konusunda önemli olmaktadır.

Geleneksel yönetim muhasebesi “ölçme”, “problem çözme” ve “dikkatleri bir noktaya toplama” temalarına “NE YAPIYORUZ?” ile başlar. Yeni bir yaklaşım olan Maliyet Yönetimi yaklaşımı “NİYE YAPIYORUZ?” sorusunun cevabını arar. Bu amaçla, mamul dizayn maliyetlerinden, mühendislik maliyetlerine; dağıtım, satış ve müşteri hizmetleri maliyetlerine kadar, bütün evrelerin maliyetlerine odaklanır.

### 3. MALİYET YÖNETİMİ SİSTEMİNİ ÇEVRELEYEN YAKLAŞIMLAR

Geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi, maliyetlerin maliyetleme birimlerine yüklenmesinde sadece birime dayalı faaliyet etmenlerini kullanır. Ancak bu etmenler sebep-sonuç ilişkisini açıklayan yegane etmenler olmadıklarından maliyetleme işlemi büyük ölçüde dağıtım işlemine kalır. Geleneksel maliyet muhasebesi uygulamaları yalnızca maliyet hesaplamalarında yetersiz olmakla kalmayıp, aynı zamanda üretimde aşırılıkları da özendirir. Genel üretim maliyetlerinin üretim hacmi bazında mamullere yüklenmesi, birim maliyetlerin daha düşük hesaplaması sonucunu yarattığından stoka çalışmayı teşvik eder görünmektedir (Şakrak, 1997: 52).

Geleneksel maliyet yönetimi denildiğinde de maliyetlerin yönetimi üzerinde durulur. Oysa maliyetler yerine faaliyetlerin yönetiminin çok daha etkili bir kontrol anahtarı olduğu kabul edilmiştir. Dikkatlerin faaliyetler üzerinde toplanması zaman, kaynak ve para israfına neden olan “değer yaratmayan” faaliyetlerin ortadan kaldırılmasını sağlar. Mamul maliyetlerinin işletmedeki faaliyetler esas alınarak hesaplanması, raporlanması ve performans değerlendirmesinin bu bazda yapılması “Faaliyet Esaslı Maliyetleme” olarak isimlendirilir. Böylece maliyetlerin raporlanmasına odaklanmış “maliyet muhasebesi” kavramından; bu kavramdan çok daha geniş kapsamlı bir çerçeve olan, yönetim kontrolü ve performans ölçümleme ile maliyet minimizasyonuna odaklanmış, değersiz faaliyetlerin elimine edilerek sürekli kalite iyileştirmesine yönelmiş “maliyet yönetimi” çerçevesine geçilmiş olunur. Maliyet Yönetimi Sistemleri, maliyetlerin doğrudan izlenebilirliğinin geliştirilmesini sağlar.

#### 3.1. Faaliyet Esaslı Maliyetleme (Fem)

Malzemenin işletmeye girmesinden mamul olarak çıkmasına kadar tabi tutulduğu işlemler bütününe her birisine “faaliyet” adı verilir. Bazı faaliyetler tek bir işlemde ibaret olmakla birlikte, bazı faaliyetler ise birkaç işlemde oluşmaktadır. Bu faaliyetlerin, işlemlerin ve aralarındaki ilişkilerin tanımlanması, bu faaliyet ve işlemler tarafından tüketilen kaynakların maliyetlerinin izlenmesi FEM’i oluşturur. Gelişen teknoloji ve değişen üretim sistemleri maliyetlerin büyük çoğunluğunu dolaylı (genel) üretim maliyetler haline sokmuştur. Bunların oluşumundaki etkenler sadece üretim hacmi ile açıklanabilir olmaktan uzaklaşmıştır. Bu nedenle maliyetlerin izlenmesinde mamuller üzerine odaklanılmaktansa, bu mamulleri ortaya çıkaran faaliyetler üzerinde odaklanmak daha doğru bir yaklaşım olmaktadır.

Mamul üretim sürecinde var olan faaliyetler, süreç analizi adı verilen bir analizle saptanır ve bir akış diyagramı üzerinde gösterilirler. Bu diyagram üzerinde değer yaratmadığı görülen faaliyetlerden kaçınılmaya ve bunların en aza indirgenmesine çalışılır.

Sağlıklı bir birim maliyetleme yapılabilmesi için faaliyetler: a) Birim düzeyindeki faaliyetler, b) Parti düzeyindeki faaliyetler, c) Mamul düzeyindeki faaliyetler ve d) Fabrika düzeyindeki faaliyetler olmak üzere dört grupta incelenir. Birim düzeyindeki faaliyetlerle ilgili maliyetler çok daha doğrudan bir nitelik göstermekteyken, faaliyetin düzeyi yükseldikçe herhangi bir ürün ya da müşteri grubuna göre ayrıştırılamayan ama işletmenin varlığını sürdürebilmesi için yapılması gerekli olan faaliyetlere ulaşılır. Birim düzeyindeki faaliyetler her çeşit üretim için yapılması kaçınılmaz faaliyetlerdir. Parti düzeyindeki faaliyetler malzeme siparişlerinin verilmesi, müşteriye mal gönderilmesi gibi belli bir sipariş çerçevesinde yapılan faaliyetlerdir. Bu faaliyetlerin maliyetleri, parti içersindeki birim sayısından etkilenmeyeceği için maliyet etmenleri parti sayısıdır. Mamul düzeyindeki faaliyetler ise belli bir ürüne özgü olarak yapılan faaliyetlerdir. Bu tür faaliyetlerin maliyet etmenleri, faaliyetlerle korelasyon gösteren ayrı ayrı etmenlerdir. Fabrika düzeyinde gerçekleştirilen faaliyet örneği olarak sorumluluk sigortası yaptırma verilebilir. Mamulle, üretimle, müşteri ile doğrudan ilişkisi olmayan bu faaliyetlerin maliyet etmenleri sıraladığımız maliyetleme birimiyle ilişki gösterdiği varsayılan bir göstergedir.

Üretim sürecindeki faaliyetler mamuller, müşteri türleri vb bazında belirlendikten sonra, binlerce faaliyetin maliyetlemesi ile başa çıkılmayacağı için bu faaliyetler belli başlıklar altında toplanır. Bu grupta ya da havuzlarda toplama işlemiyle araya getirilecek faaliyetlerin belli bir amaca yönelik yapılması şartı aranır. Faaliyetlerin gruplandırılmasında göz önünde tutulması gereken koşul havuz içinde yer alan bütün faaliyetlerin aynı maliyet etmeninden etkilenmesi koşuludur. Başka bir söyleyişle bu havuzdaki faaliyetlerin toplam maliyeti tek bir yükleme anahtarı ile mamule yüklenmelidir.

Faaliyetler belli havuzlar itibarıyla toplandıktan sonra bu havuzlarla ilgili maliyetleri belirlenir. Faaliyet havuzlarının maliyetleri belirlenirken bazı maliyetler faaliyetle doğrudan korelasyon gösterdiğinden sorun çıkarmazlar. Amaç her havuzu kendisiyle ilgili doğrudan maliyetleri toplayabilecek şekilde belirlemektir.

Bunu izleyen aşamada maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olan maliyet etmenleri belirlenir. Bu etmenlerin belirlenmesinde, faaliyetlerle maliyetlenecek birim arasındaki ilişkiyi net olarak ortaya koyabilecek bir ölçü

olmasına dikkat edilmelidir. Bu ölçü, maliyeti aranan birimin bu faaliyetten ne kadar tükettiğini ortaya koyacak bir ölçü olmalıdır. Örneğin malzeme alımı için verilen sipariş sayısı uygun bir ölçü olabilir. Daha sonra bu etmenler yardımıyla faaliyet maliyetleri mamullere yüklenir (Öker, 2003: 36 – 52).

### 3.2. Yaşam Dönemi Maliyetleri

Geniş kapsamlı Maliyet Yönetiminin işletme başarısına getirdiği bir diğer boyut mamulle ilgili bir yaşam dönemi olgusunu kabul etmesidir. Mamulün başarısı onun tasarım aşamasındaki başarısına bağlıdır. Geleneksel yönetim anlayışı mamullerin daha çok olgunluk ve düşüş aşamalarıyla ilgilenirken, artık günümüzün teknoloji maliyetleri yaşam döneminin ilk aşamaları üzerinde de durulması gereğini yaratmıştır.

Yaşam dönemine pazarlama açısından bakmak satış gelirlerinin gösterdiği davranış üzerinde durmak, üretim açısından bakmak ise mamul ömrü boyunca katlanılan maliyetleri irdelemek demektir. Mamulün yaşamı boyu katlandığı maliyetler araştırma evresinde mamulle ilgili kavramların geliştirilmesine ilişkin maliyetlerdir. Geliştirme gayretlerinin maliyetleri ise genel hatlarıyla planlama, tasarım ve test maliyetleridir. Üretim evresinin maliyetleri dönüşüm maliyetleridir. Lojistik desteğin maliyetleri ise reklâm, dağıtım, garanti, müşteri hizmetleri, mamul hizmetleri ve benzeri satış sonrası hizmetlerin maliyetleridir.

Yaşam dönemine tüketim ömrü olarak da bakmak mümkündür. Tüketim ömrünü de tüketime yönelik faaliyetler belirler. Bu aşamalar: satın alma, kullanım, idame ettirme, hurdaya çıkarma aşamalarıdır. Tüketim ömrü maliyetleri ise belli bir fiyata göre mamul başarısını değerlemede önemli bir kavramdır. Fiyat, sahip olma maliyeti demek ise; sahip olmanın a) satın alma, b) çalıştırma, c) bakım, d) hurdaya çıkarma gibi dört elemanı bulunur. Bu nedenle müşteri tatmini dediğimizde sadece satın alma maliyetlerinden söz edilmez, aynı zamanda satın almadan sonraki maliyetler de önemlidir. Müşteri için satın almadan sonraki maliyetler de önemli olduğundan, bu maliyetlerin düzeyini denetleyebilme üretici için de hayati öneme sahiptir. Mamulün gelir yaratma potansiyeli ve onu ortaya koyarken kullanılan kaynakların maliyeti mamulün başarısını belirler. Bu bakımdan tüketim ömrü bakış açısı, “müşteri değeri kaynaklı bakış açısı” olarak da isimlendirilir.

Yaşam dönemine ait bu üç farklı görüş açısı aslında bir bütündür. Bu üç açıdan birbirine geçmiş ilişkiler anlaşılmalıdır. Mamul yaşamından sağlanacak getirinin maksimizasyonundan veya maliyetinin en aza indirgenmesinden söz edilemez. Üretici sunduğu “şey”le, müşterinin ne gibi bir “değer elde ettiğini” ve bu değere sahip olabilmek için “neleri feda ettiğini (katlandığı maliyeti)” bilmek zorundadır.

Aşağıdaki tablo mamulün yaşam evrelerine her üç bakış açısıyla bakmaktadır. Bu bakımdan her evreyi gösteren dikey sütunlar incelenecek olursa her evredeki ilişkiler ve bunların belirleyeceği stratejiler anlaşılabilir olur:

**Tablo 1. Mamulün yaşam evreleri**

	Giriş	Gelişme	Olgunluk	Düşüş
Pazarlama Bakış Açısı:			Düşük Hızda Artar	
Satışlar	Düşük	Hızla Artar	Doruk Noktasına Ulaşır	İnişe Geçer
Üretim Bakış Açısı:				
Araştırma Ağırlıklı Ar-Ge Gideri	Yüksek	Orta	Orta	Düşük
Geliştirme Ağırlıklı Ar-Ge Gideri	Orta	Yüksek	Orta	Düşük
Fabrika-Teknikat Gideri	Düşük-Orta	Yüksek	Orta	Düşük
Reklam	Orta-Yüksek	Yüksek	Orta	Düşük
Müşteri Hizmetleri	Düşük	Orta	Yüksek	Düşük
Tüketim Bakış Açısı:				
Tüketici Tipi	Yeniliklere Açık	Kitlesel	Kitlesel, Farklılaşmış	Ağır Hareket Eden
Başarı Duyarlılığı	Yüksek	Yüksek	Yüksek	Orta
Fiyat Duyarlılığı	Düşük	Orta	Yüksek	Orta
Rekabet	Yok	Artan	Yüksek	Düşük
Kâr	İhmal Edilebilir-Zarar	Tepe Noktalarda	Orta - Yüksek	Düşük

Kaynak: Hansen ve Mowen, A.g.e. s:506.

Maliyetlemeye “Değer Zinciri” geniş açısından bakan Maliyet Yönetimi, müşteriye sunulacak değeri tasarım aşamasından itibaren ele aldığından üretim öncesi aşamalar üzerinde de durmakta ve toplam yaşam dönemi maliyetlerini en aza indirmeye gayret etmektedir. Geleneksel maliyetleme çalışmaları sadece fiziksel üretim çabaları üzerinde yoğunlaşmıştır. Maliyet Yönetiminin tasarım gibi tekrarlanmayan maliyetler üzerine de eğilmesi hem tasarım aşamasında seçilen alternatiflerin maliyet etkilerini ortaya koyacağı gibi, hem de mamul karlılığını uzun dönem itibarıyla ortaya koyabilmektedir. Deneyimler bir mamulün ömrü boyunca neden olacağı maliyetlerin %80-%90 gibi önemli bir bölümünün tam üretime geçildikten sonra gelişme ve piyasadan çekilme dönemlerinde katlandığını göstermektedir. Ancak mamulün yaşamı boyunca sağlanabilecek maliyet tasarruflarına erişilebilme potansiyeli ise daha henüz ihtiyaçların belirlendiği, koşulların tanımlandığı, tasarımın geliştirildiği, prototip üretimin test edildiği, ayrıntılı üretim planlamasının yapıldığı ve bunun için gerekli

kaynakların elde edildiği aşamalarda ortaya çıkmaktadır (DeGarmo ve diğerleri, 1997. s: 29 –31). Maliyetlerde bir tasarruf isteniyorsa bunların ilk tasarım aşamasında düşünülmesi gerekir. Üretim aşamasından önce düşürülen her bir dolar, üretim aşamasından sonraki aşamalardan –bakım,onarım ve hurdaya çıkarma da dahil olmak üzere- 8-10 dolar tasarruf sağlamaktadır (Hansen ve diğerleri, A.g.e. s:507). Bu nedenle mamul ömrünün tamamının ele alınması, mamul ve süreç tasarımları esnasındaki maliyet düşürme fırsatlarının incelenmesi; üretim, lojistik ve satış sonrası tüm faaliyetlerin, bu faaliyetlere ait maliyet etmenlerinin ve faaliyetlerin birbirleriyle olan ilişkilerinin anlaşılması çok önemlidir.

### 3.3. Hedef Maliyetleme

Maliyet Yönetimi Sisteminin, geleneksel sisteme göre bir diğer üstün yaklaşımı da Hedef Maliyetleme Yaklaşımıdır. Geleneksel sistemde pek çok firmanın kullandığı yaklaşım: “ Maliyet + Kar” yaklaşımıdır. Eğer bu yaklaşımla elde diledik fiyat rakamı, piyasanın kabul edebileceği rakamın üzerinde ise firma verimsizliklerini ve kayıplarını azaltarak mamul maliyetini düşürme gayret içersine girer. Oysa müşteri için değerli olan nitelik, zaman ve kalite ile işe başlayan Maliyet Yönetimi Sistemi, müşterilerin beklentilerinin ne kadarının karşılandığı ve bunun için ödemeye hazır oldukları tutarı belirleyerek analize başlar. Mamul Yaşam Süresi kavramını da benimsemiş olduğundan mühendislik fikirleri ve teknolojik etkileri daha ilk tasarım aşamasındayken müşteri ihtiyaçlarının ışığı altında gözden geçirir. Bu incelemeyi değer zinciri kavramı altında yapar.

Maliyet düşürme için genel hatlarıyla üç yöntemden birisi uygulanır: a) Yeniden mühendislik çalışması yapmak. Maliyetlerde tasarruf yaratmış olabilecek tasarım özelliklerini keşfedebilmek amacıyla rakiplerin mamullerini çok dikkatli bir incelemeden geçirmek. b) Değer Analizi yapmak. Mamulün çeşitli özelliklerine müşterilerce biçilen değeri yeniden değerlemeye almak. Eğer bir özelliğin müşterilerin gözündeki değeri, o özelliği sağlamanın maliyetinden düşük ise, söz konusu özellikten vazgeçilir. Veya bu özelliği sağlamada daha ucuz yöntemler araştırılır. c) Süreç geliştirme. Sözü ettiğimiz ilk iki yöntem, maliyetleri azaltabilmek amacıyla mamulün tasarımı üzerine odaklanmıştı. Oysa üretim ve pazarlama süreçleri verimliliklerini arttıracak biçimde yeniden düzenlenirse arzulan maliyet düşmesi sağlanabilir.

Hedef maliyetleme, yukarıda belirtilen “henüz tasarım aşamasındayken, mamulün üretimi ve satış sonrası katlanılacak maliyetlerin taahhüdününün konduğu” fikrini kabul eder. Bu bakımdan hedef maliyetleme kavramı, yaşam dönemi, değer zinciri, faaliyet tabanlı maliyetleme kavramlarıyla bütünleşen bir kavram ve maliyet düşürmede etkin bir araçtır. Geleneksel yöntemde maliyet düşürmenin anahtarı kayıp ve verimsizliklerin azaltılması iken bu yöntemde dikkatlerin odaklandığı alan tasarımdır. Bu nedenle geleneksel yöntemde pazarlama departmanı, üretimden sonrası ile ilgilenirken; hedef maliyetlemede pazarlama yöneticilerini görevi üretim öncesi başlamaktadır. Geleneksel yönetim üretim maliyetini, buna paralel olarak da satış fiyatını aşağıya çekmeye çalışırken, maliyet yönetimi müşterilerin “sahiplik” maliyetini en aza çekmeye gayret eder. Bunun için de değer zinciri daima ön plandadır.

### 3.4. Tam Zamanlı Üretim/Satınalma Ve Tam Zamanlı Maliyetleme

Maliyet düşürme stratejisi olarak Tam Zamanlı Üretim (TZÜ), örgüt içindeki yapısal ve süreçsel yeniden tanımlanmaları üzerine kuruludur. Değer yaratmayan faaliyetlerin ayıklanması, israfın önlenmesi, kalitenin ve üretimin artırılması, bekleme ve ayarlama zamanlarının azaltılması, stokların düşürülmesi faaliyet maliyetlerini düşürür. TZÜ sistem maliyetlerin izlenebilirliğini artırır. Bu nedenle hizmet dairelerinin maliyetlerinin esas imalat merkezlerine dağıtımını sorununu ortadan kaldırır, dolayısıyla birim maliyetlemenin çok daha sağlıklı olmasını sağlar.

TZÜ’ün temel amacı israfları ve stokları azaltmak olduğundan “müşteriler tarafından istenilen zamanda ve miktarda üretmek” ilkesini benimsemiştir. Bu nedenle her üretim faaliyeti, bir sonraki faaliyet tarafından talep edildiğinde gerçekleştirilir. Benzetme doğruysa, bir sonraki süreç kendi girdisini, bir önceki süreçten “çekerek alır”. Oysa geleneksel sistemde her süreç kendi çıktısını bir “talep” olmaksızın üretir ve bir sonraki sürece doğru “iter”. Bu çıktı ile ilgili bir sonraki süreçte herhangi bir talep yoksa, süreç aralarında yarı mamul stokları birikir. Oysa TZÜ’de her süreç, izleyen sürecin talebi kadar ve talep ettiği zamanda üretir.

TZÜ’ün geleneksel üretim sistemlerinden bir diğer farkı, üretimin her biri küçük fabrika olan üretim hücrelerinde gerçekleştirilmesidir. Geleneksel üretim sisteminde imalat konusu mamul, birbirine benzer makineler grubundan diğerine geçerek akar. Benzer işler belli departmanlarda yapıldığından bu departmanlardan, birbirinden farklı pek çok mamul geçer. Sonuçta mamul maliyetlemesine geldiğinde söz konusu departmanın maliyetlerini farklı mamullere, çeşitli anahtarlar vasıtasıyla “dağıtmak” gerekir. Ayrıca bu üretim departmanlarındaki işçiler kendi işlerinde uzmanlaşmışlardır. Bu departmanların sağlıklı bir biçimde çalışabilmesi için bazı destek departmanlarından hizmet almaları gerekir. Bu yardımcı departmanların maliyetleriyle, onlarla doğrudan hiçbir ilişkisi olmayan mamullerin ilişkilendirilmesi gerekir. Bütün bu doğrudan izlenemeyen maliyetler birim maliyetlerin sağlıklı ve doğru bir biçimde hesaplanmasını engeller.

Oysa TZÜ sisteminde makineler, birbirini izleyen faaliyetler silsilesinin belli bir yerde gerçekleştirilebileceği, belli bir mamulün baştan sona orada üretilebileceği biçimde düzenlenmiştir. Bu nedenle burada çalışan işçiler belli bir konuda uzmanlaşmış olmaktan ziyade her işten anlar durumda olmalıdırlar.

Geleneksel üretim sistemlerinde üretim süresinin uzunluğu gereksiz üretim (stoka çalışmak) kadar üretilen birimlerde karşılaşılan kalite sorunları nedeniyledir. Birimlerin kalite kontrolünden geçmesi, bozuk ve kusurlu olanların yeniden üretim sürecine sokulması, hurdaya ayrılanlar için yenilerinin üretilmesi önemli gecikmelere sebep olur. Oysa hiçbir stokla çalışmayan bir üretim sisteminin hiç bir biçimde kalitesize tahammülü yoktur. Bu nedenle TZÜ uygulamasını, Toplam Kalite Yönetiminden ayrı düşünmek mümkün değildir. Kalite uzmanlarının görüşüne göre kusurlu imalat ve firelerin sadece %20'si işlem hatalarından kaynaklanmaktadır. Kalan % 80'i ise malzeme kalitesizliğine ve tasarım hatalarına bağlanmaktadır (Gürsoy, 1997:235). Bu nedenden toplam kalite yaklaşımını da mamulün tasarım aşamasından başlatmak gerekmektedir.

### 3.5. Kalite Maliyetleri

Değer yaratmayan faaliyetlerin eliminasyonu ve israfın önlenmesi maliyet yönetiminin temel unsurları olduğuna göre işlem zamanının ve maliyetlerin azalması, sürekli iyileşme ve gelişmenin sağlanması, kalitenin daha iyiye götürülmesi için hataların oluşmadan önlenmesinin önemi açıktır. Mamullerin tanımlanmış, sahip olması istenen özelliklerini kalite olarak tanımlayacak olursak bu kalitenin sağlanabilmesi tasarım aşamasında başarılması gereken bir mühendislik konusudur. Kaliteye yönelik tasarımlarda yaşam dönemi analizleri, bilgisayar destekli tasarım ve testler ve benzeri ileri teknolojiler bu mühendislik çabalarına yardımcı tekniklerdir. Mamulün ilk üretildiğinde doğru üretilmesi kalite maliyetlerinin minimize edilmesinde çok önemlidir. Planlı gözlem ve kontrollerle mamullerin istenilen kalitede olduklarından emin olunmasının, üretim sürecinde veya sonrasında keşfedilen hataların yarattıkları maliyetler, yeniden işlem maliyeti ya da bozuk ürünün piyasaya verilmiş olmasının verdiği zarar gibi, üretim sürecinde oluşabilecek hataların önlenmesi amacıyla gerçekleştirilen faaliyetlerin maliyetleri "kalite maliyetleri" olarak adlandırılır. Geleneksel anlayışa göre kalite harcamaları hatalı ürünleri yakalanıp, düzeltilmesi çabalarına yöneliktir. Oysa maliyet yönetimi üretim esnasında kalitenin korunması ve sıfır hata anlayışına yöneliktir. Devamlı olarak kaliteli üretimde bulunma sürekli kontrol gereksinimini ortadan kaldıracak gibi müşteri güveninin kazanılması orta ve uzun vadedeki gelir potansiyelini arttıracaktır.

### 3.6. Stratejik Maliyet Yönetimi

Değer yaratmayan faaliyetlerin tespit edilerek elimine edilmesi kaynak kullanımında etkinliği sağlayan ilk temel unsurdur. Daha sonra birim maliyetlemede daha doğru sonuçlar yaratacak faaliyet tabanlı maliyetleme gibi daha gerçekçi yaklaşımlar, nedensellik ilişkilerini doğru olarak yansıtabilecek esaslar maliyetlere dayalı olarak alınacak kararların, planlamanın ve kontrolün çok daha sağlıklı yapılmasını sağlar. Maliyetlerin yaşam dönemi süresince gerçekleştirilecek bütün faaliyetlerin maliyetlerini kapsayacak biçimde ele alınması, maliyet yönetimini güçlü kılan bir diğer unsurdur. Bu özelliklerin tamamı mamule ait beklenen kar oranını sağlayacak maliyet düzeyine erişilmesini sağlar. Bu tanım, hedef Pazar payına ulaşılmasını sağlayacak fiyata göre hesaplanan Hedef Maliyet kavramı ile örtüşür.

Maliyet yönetimi olarak kısaca özetlediğimiz bu çabalar, işletmenin uzun vadedeki varmak istediği sonuçlara ulaştıracak planlar (stratejiler) çerçevesinde ortaya konacak olursa stratejik maliyet yönetiminden söz ediliyor demektir. İşletmenin alacağı ve etkileri uzun vadede devam edecek kararların, maliyet verilerinin uzun vadeli stratejilerinin ışığı altında incelemesi suretiyle verilmesi şarttır. Bu stratejiler çerçevesinde maliyet analizleri çok farklı sonuçlar verir. John K. Shank ve Vijay Govindarajan'ın 1000 den fazla tepe yöneticisine uyguladıkları ve aşağıda özetlenerek sunulmuş bir vak'a maliyetlerle ilgili analizinin farklı açılarından yapılması sonucunda nasıl farklı sonuçlara ulaşıldığını göstermesi bakımından ilginçtir (Shank ve diğerleri, A.g.e : 29 – 47). Bu vak'ada bir bisiklet imalatçısına gelen özel sipariş önerisi kısa vadeli bir çalışmada kârlı bir teklif olarak görülmekteyken, şirketin uzun vadeli pazarlama stratejileri düşünüldüğünde, teklifin reddedilmesi gerektiği ve hatta, yeniden gözden geçirilecek stratejilerin ışığı altında, mamul ve piyasa farklılaştırmasına yönelmesinin en uygun olduğu saptanmaktadır.

## 4. SONUÇ

Dünyadaki ekonomik, teknolojik hatta politik gelişmeler üretim ve rekabet koşullarını çok değiştirmiştir. Öte yandan maliyet yapısı da büyük değişime uğramıştır. Toplam maliyetler içerisinde direkt nitelikteki pek çok maliyetin payı esaslı biçimde düşerken genel üretim maliyetlerinin payı dramatik bir biçimde yükselmiştir. Ekonomik sınırların kalktığı bu dünyada müşterinin hakim olduğu piyasalarda yaşayabilmek için ya farklılaşma ya da fiyat liderliği stratejileri ile ayakta kalılabilmektedir. Her iki stratejinin de merkezi maliyetlerin düşürülmesidir.

Maliyetlerin düşürülebilmesi için artık sadece firma içini denetim altında tutmak yetmemektedir. Geniş bir perspektiften bakılarak hammaddenin kaynağından tüketicinin elinde mamulün ömrünü dolduracağı ana kadar süren bir süreç içinde düşünülmesi gerekmektedir. Çünkü bu sürece ilişkin olarak alınacak bir karar domino taşları gibi birbirini etkilemekte ve sonucu tekrar işletme içinde görülebilmektedir. Bu değer zinciri içinde müşteri için bir değer yaratmayan faaliyetlerin ayıklanması maliyetlerde tasarruf sağlayacağı gibi kıt olan kaynakların çok daha etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayacaktır. Bu şekildeki bir üretime Tam

Zamanlı Üretim sistemi hizmet edebileceği gibi, çok daha sağlıklı bir birim maliyet rakamı verecek Faaliyet Tabanlı Maliyetleme de bu sistemde bütünlük sağlayacaktır. Bütün bu çabalar Pazar esaslı bir maliyetleme olan hedef maliyetleme felsefesi ile de örtüşecektir. Kuşkusuz ki bütün bu çabalar kaliteden ödün vermemeyi, ödün vermek bir yana sürekli gelişme ve iyileşmeyi mutlak gerektirir. Bu nedenle kalite maliyetleri ve üretim esnasında bir kerede hatasız yapma gayretleri de maliyet yönetimi çabalarının bir diğer boyutudur. Bu çabalarla daha doğru birim maliyetler tespit edilir, maliyetlere dayalı daha sağlıklı kararlar alınır; gereksiz faaliyetlerden, israftan kurtulunur, maliyetler düşürülür. Ancak etkileri uzun vadeli olacak kararların mutlaka belirlenen stratejilerin ışığı altında incelenmesi ve bu stratejilerle uyumlu olarak alınması gerekir.

## **5. KAYNAKÇA**

- HANSEN, D. J., MOWEN, M. M., 2000, “Cost Management”, South-Western College Publishing, Cincinnati, Ohio.
- SHANK, J. K., GOVINDARAJAN, 1997, “V-Strategic Cost Management”, The Free Press-A Division of Macmillan, Inc, New York, NY.
- ŞAKRAK, M., 1997, “Maliyet Yönetimi”, Yasa Yayınları, İstanbul.
- ÖKER, F., 2003, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, Literatür Yayınları, İstanbul.
- DEGARMO, E. P., SULLIVAN, W. G., BONTADELLI J. A., WICKS, E. M., 1997, “Engineering Economy”, 10<sup>th</sup> Ed., Prentice-Hall, Inc., Upper Saddle River, New Jersey.
- GÜRSOY, C. T., 1997, “Yönetim ve Maliyet Muhasebesi”, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul.