

TOPLAM KALİTE YÖNETİMİNDE FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN KULLANILMASI

Doç. Dr. Reşat KARCIOĞLU *

Summary

Activity-Based Costing (ABC) is ideally suited to Total Quality Management (TQM) because it encourages management accountants to analyze activities and determine their value to the customer. In the typical multi-segmented corporation concerned with achieving world-class status through the total quality approach, management accountants may successfully use activity-based costing to assign corporate-level costs to the business units. In following the total quality management approach, the company will provide its operating business units with a great deal of autonomy, reduce layers of management, and optimize the level of corporate staff support.

Key Words: Total Quality Management, Activity-Based Costing.

Özet

Faaliyete dayalı maliyetleme (FDM) ideal olarak toplam kalite yönetimi (TKY)'ne uygundur. Çünkü, FDM yönetim muhasebecilerinin faaliyetleri analiz etmelerini ve bu faaliyetlerin müşteriler açısından değerini belirlemelerini teşvik eder. Evrensel boyutta TKY yaklaşımını başarmakla ilgilenen tipik çok ortaklı şirketlerde, yönetim muhasebecileri firmaya ilişkin maliyetleri iş birimlerine dağıtmada FDM'yi başarılı bir şekilde kullanabilirler. TKY anlayışının izlenmesiyle, şirket yönetimi kendi iş birimlerine önemli ölçüde özerklik sağlayacak yönetim kademelerini azaltacak ve şirket kadro desteğinin seviyesini optimize edecektir.

Anahtar Kelimeler: Toplam Kalite Yönetimi, Faaliyete Dayalı Maliyetleme

* Atatürk Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

1-Giriş

Günümüz rekabetçi piyasaları çok yüksek kaliteli üretimi zorunlu kılmaktadır. Yöneticiler, müşteri isteklerini yüksek kaliteli mamullerle tatmin etmekte başarısız olurlarsa, rakip firmaların bunu başaracaklarını bilirler. Birçok firma böyle bir olumsuz duruma düşmemek için TKY'ni kullanmaktadır. TKY genel olarak müşteri isteklerinin en iyi mal ve hizmetle karşılanması olmaktadır. Firmalar bu amaca kaliteyi artırarak ve değer zinciri boyuca, kusurlu imalatı azaltarak ulaşırlar. Her departman kendi faaliyetini inceler ve gittikçe daha yüksek hedeflere ulaşmaya çalışırlar¹. Nitekim faaliyetlerin analiz edilmesi müşterilere daha iyi hizmet etmek anlamına gelmekte olup, bu da FDM'nin uygulanması ile sağlanmaktadır². FDM yöntemi müşteriler için mümkün olan en düşük fiyatla yüksek kalitede mamuller ve hizmetler yaratmaktadır³. Bu bağlamda çalışmamızın amacı FDM yönteminin TKY anlayışına nasıl hizmet ettiğini incelemektir.

2.Toplam Kalite Yönetimi**2.1.Genel Olarak Toplam Kalite Yönetimi**

Öncelikle TKY'nin ne olduğu sorusu üzerinde genel olarak durmak gerekir. Gerçekte her firma kendi kültürü ve yönetim tarzına uygun olan yaklaşımı geliştirecek ve belirli özellikler TKY sistemlerinin pek çoğuna uygun olacaktır. Bunlar⁴,

-Müşteride Odaklaşmak: Müşteri tanınır, onun ihtiyaçları belirlenir ve daha sonra onu memnun edecek şeyler yapılır. Bu işlem pek çok firmada "müşterinin ne istediğini biliyorum" varsayımına göre işleyen kültürel değişime gereksinim duyar.

-Sürekli Gelişme: Toplam kalite kararı bir kez verildiğinde iş yapılmaz, o bir yaşam tarzıdır ve o her faaliyetin her aşamasında sürekli gelişmeyi gerektirir. Burada her işi yerine getirmenin daha iyi bir yolu vardır esası geçerlidir.

-Etkin Destekleme ve Üst Yönetimin Gereksinimi: Toplam kaliteye bağlılık, üst yönetim tarafından her düzeydeki çalışanlara, hissedarlara, topluma ve herkese toplam kalitenin asıl öneminden haberdar olması için uygulamalı olarak faal bir şekilde açıklanmalıdır.

-Tüm Çalışanların Katılımı: Üst yönetim fabrika işçisinden idari bölümde çalışanlara, profesyonellerden yöneticilere firmadaki herkesi aktif şekilde işleri ile ilgilenmeleri için teşvik etmelidir.

-Değerlendirilebilir Hedefler: Değerlendirilebilir hedefler belirlenmeli ve anlamlı değerlendirme sistemleri geliştirilmelidir.

-İnsanlarca Tanınmayı Sağlamak: Zor hedeflerin başarılabileceğini kabul ettirecek anlamlı ve ödüllü programlar geliştirilmelidir.

-Eğitim: Müşteriye odaklanmış çevrede kültürel değişimde başarılı olmak için her düzeyde eğitim gereklidir.

Örneğin, Pittsburg'da Westinghouse A.Ş. firmasında yönetici olan John C. Marous, kendini tamamen toplam kaliteye adanmış olup, toplantılarda "doğru şeyleri doğru zamanda yaparak müşteri isteklerini birleştiren performans lideri" olarak gösterilmiştir. Söz konusu şahıs bir kalite sempozyumunda toplam kalite için üç temel unsur tanımlamıştır. Bunlar; 1)Müşteriler (doğru şeyler yalnızca müşterilerimizce tanımlanabilir), 2)Yöntem (Birşeylerin olmasını sağlayan aktif mekanizma optimize edilmelidir) ve 3)İnsan (toplam kalite insanlar, mülkiyet ve katılım sahibi olduğu zaman gerçekleşir)'dir⁵.

1 Charles T. Horngren, Walter T.Harrison ve Linda S.Bamber; Accounting, 4th Edition Prentice – Hall International Inc., New Jersey: 1999, s.1095.

2 Thomas E. Steimer; "Activity Based Accounting For Total Quality" Management Accounting, (October 1990), s.39.

3 Gilbert Y.Yang ve Roger C.Wu", Strategic Costing and ABC", Management Accounting, (May, 1993), s.33.

4 Steimer; a.g.m., s.40.

5 a.g.m., s.40.

2.2. Toplam Kalite Yönetiminin Tanımı, Amacı ve Önemi

TKY, bir örgütteki değişik grupların müşteri tatmini de gözönünde tutarak; pazarlama, mühendislik, üretim ve hizmeti en ekonomik düzeyde gerçekleştirebilmek amacıyla; kalite geliştirme, kalite koruma ve kalite iyileştirme çabalarını birleştiren etkili bir sistemdir.

Bir diğer tanıma göre, TKY; uzun dönemde müşterilerin tatmin olmasını başarmayı, kendi personeli ve toplum için yararlar elde etmeyi amaçlayan, kalite üzerinde yoğunlaşan ve tüm personelin katılımına dayanan bir yönetim modelidir. Yani **TKY**, müşteri gereksinimlerini en iyi karşılayan bir yaklaşım olduğu kadar, **maliyetleri de düşüren çağdaş bir yönetim biçimidir**⁶.

TKY'nin amacı, daha iyi mal ve hizmet sunmak suretiyle müşterileri memnun etmektir. İşletmeler kalite geliştirmek ve değer zinciri boyunca kusurları ve fireleri elimine etmek suretiyle bu amacı gerçekleştirirler. Kalite maliyetlerinin dört türü; önleme, değerlendirme, içsel başarısızlık ve dışsal başarısızlık maliyetleri olmaktadır. Yöneticiler bu maliyetler arasında ayırım yaparak, sık sık içsel ve dışsal başarısızlık maliyetlerini azaltmak için önleme ve değerlendirme maliyetlerine daha fazla yatırım yaparlar. Kalite maliyetlerini ölçmek zor olduğundan dolayı, bir çok firma kalite yönetimini değerlendirmek için finansal olmayan ölçütleri kullanırlar⁷.

Bununla beraber, günümüz dünyasında küreselleşme olgusuyla hızlanan değişim sürecinde gerek ülkeler ve gerekse işletmeler yoğun bir rekabet ortamına girmiştir.

Teknolojik gelişmelerin hızlanması, uluslararası ilişkilerin yoğunlaşması mal ve hizmet hareketlerinin yönünü uluslararası boyutlara taşımıştır. Bu durum firmaları ulusal ve uluslararası

rası pazarlarda yeni ve güçlü rakiplerle rekabet etmek zorunda bırakmıştır⁸.

Küresel rekabet ortamında rekabet gücü mutlak ölçülerle ifade edilemez, ancak karşılaştırmalı olarak bir anlam taşır. Kısaca, rekabet gücü üstünlüğü kalite, maliyet ve hız üstünlüğüyle rakiplere karşı sağlanır. Bu üçlü arasında simetrik olmayan bir ilişki olup, özellikle kalite değeri iki unsuru etkileyen en önemli faktördür. Zira, kalite ile üretimi artırma, gecikmeleri önleme ve aşırı stok maliyetlerini azaltma avantajları elde edilebilir. Bu ise TKY anlayışı ile hareket edilerek gerçekleştirilir. Çünkü TKY felsefesini benimseyen işletmeler; rekabet gücü, üretim kalitesi ve verimliliği artırmak suretiyle başarılı olmaktadır. TKY uygulamasıyla tüm çalışanların motivasyonu, katılımı ve eğitimi; sürekli gelişme ve iyileştirme, planlı sistematik yaklaşım ve kapsamlı yaygın faaliyetler; hataların önlenmesi, yüksek verimlilik, ürün ve pazar çeşitlenmesi sonucunda **yüksek kalite, düşük maliyet ve yüksek rekabet gücüne** erişilmektedir⁹.

Öte yandan, günümüz rekabet ortamında özellikle müşteri isteklerini dikkate alarak değişen koşullara uyum sağlayan ve böylece başarılı olarak hayatını devam ettirmek isteyen işletmeler için çağdaş yönetim anlayışlarından biri olan TKY, esaslı bir yönetim tekniği olmaktan ziyade, bir yönetim felsefesi ve hatta yaşam tarzıdır¹⁰. Örneğin, müşteri tatminini bir gelenek haline getiren Japon işletmeleri, yüksek kaliteyi düşük maliyetle gerçekleştirip pazar paylarını artırmışlardır.

Küresel rekabet ortamında işletmelerin başarılı olmaları için söz konusu işletmelerin geleneksel yönetim biçimlerini terk ederek TKY'ni uygulamaları gerekir. Çünkü, günümüzde işletmelerin ürün fiyatlarını maliyet + kâr marjı anlayışı değil, müşteri talepleri ve rakiplerin rekabet gücü belirlemektedir.

6 Rıfat Üstün; Maliyet Muhasebesi, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir: 1996, s.348.

7 Horngren, Harrison ve Bamber; a.g.e., s.1101.

8 Üstün; a.g.e., s.349.

9 Üstün; a.g.e., s.350.

10 Süleyman Yükcü; Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir: 1999, s.623.

3.Faaliyete Dayalı Maliyetleme

3.1.Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Faaliyete Dayalı Maliyetleme

Herhangi bir maliyet yönetim sisteminde amaç, yönetime zamanında ve amaca uygun bilgi sağlamaktır. Bu bilgi mamul üretiminde ve hizmet tedarikinde işletme kaynaklarının daha iyi yönetilmesini sağlar ve işletmenin maliyet ve kârlılık yönünden rekabet edebilirliğini geliştirir. C.Berliner ve J.A.Brimson maliyet yönetim sisteminin planlama ve rekabet yönetim sistemi olarak ele alınabileceğini ifade etmektedir. R. S.Kaplan'ın öncülüğünü yaptığı çalışmalarını izleyen R.Cooper, Faaliyete Dayalı Maliyetleme (FDM) konusunda geniş bir tartışma başlatmıştır¹¹.

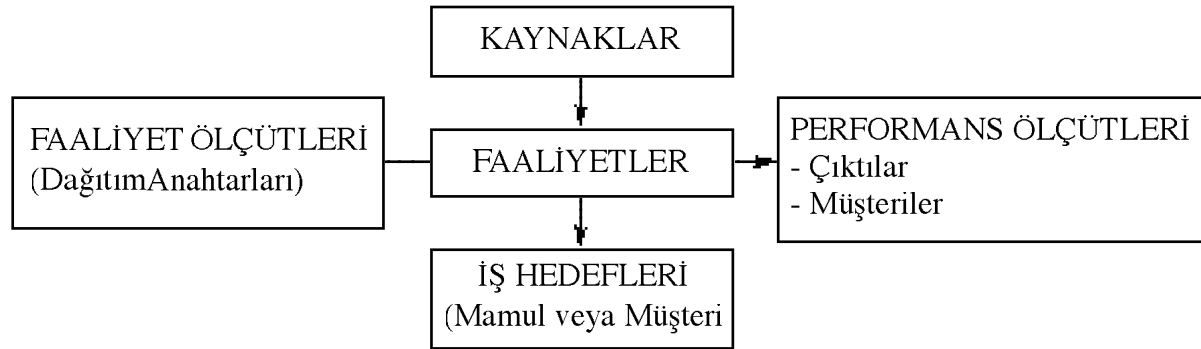
FDM kârlılık, işgücünden faydalanma, dağıtım kanalları ve diğer yönetim sorunları gibi faktörleri içine alarak Faaliyete Dayalı Yönetimi (FDY)'i de kapsamıştır. Böylece FDM belirlenen faaliyetlerin maliyetleri hakkında ön bilgi

veren ve azaltılan maliyetler, kalite artırımı ve yapılan faaliyetlerin FDY tarafından alınan kararlar ile bir organizasyon içinde mamul ve hizmetlerin yapı, kalite ve kârlılığını gösteren bir bilgi sistemidir¹². Zira, FDM stratejik amaçlar için geliştirilmiş bir maliyet sistemi olup¹³, müşteri ve ürün kârlılık analizleri, mamul ve hizmet fiyatlandırması gibi stratejik kararlar için uygun ve doğru bilgi sağlar¹⁴. FDM modeli yukarıda bahsedilen kararların alınmasına yardımcı olmak üzere iki tür bilgi içermektedir.

-Maliyet bilgisi,

-Süreç bilgisi.

Maliyet bilgisi, yapılan bu işlerin kullanılmasından doğan maliyetleri ifade etmektedir. Süreç bilgisi ise, sözkonusu işlerin neden yapıldığını, ne kadar başarı sağlandığını ve bunların yanı sıra müşteriler ve tedarikçiler ile kurulan ilişkileri açıklamaktadır. FDM bilgisinin oluşumu aşağıdaki gibi gösterilebilir¹⁵.



11 Yair M. Babad ve Bala V.Balachandran; "Cost Driver Optimization In Activity-Based Costing", The Accounting Review, Vol.68, No.3, July 1993, s.563.

Alfred M.King; "The Current Status of Activity-Based Costing: An Interview with Robin Cooper and Robert S.Kaplan", Management Accounting, September 1991, ss.22-26.

12 Babad ve Balachandran; a.g.m., s.563.

13 Ayrıntılı bilgi için bkz. Yank ve Wu; a.g.m., ss.33-37. Horngren, Harrison ve Bamber; a.g.e., ss. 1077-1079. ve Charles T. Horngren ve George Foster; Cost Accounting, Prentice Hall International Edition, 1997, ss.919-921, Rüstem Hacırüstemoglu; Maliyet Muhasebesi, İstanbul: 1995, s.328.

14 Linda F.Christensen ve Douglas Sharp; "How ABC Can Add Value To Decision Making", Management Accounting, May 1993, ss.38-42.

Douglas Sharp ve Linda F.Christensen; "A New View of Activity-Based Costing" Management Accounting, September 1991, ss.32-34.

15 Yükücü; a.g.e., ss.911-912.

Kısaca, FDM bilgi sisteminde amaç, doğru maliyet bilgileriyle yanlış kararların azaltılmasını sağlamak ve mamullerin faaliyetleri tükettiği, faaliyetlerin de kaynakları tükettiği gerçeğinden hareketle planlı, kontrollü ve ekonomik genel üretim maliyeti yükleme verileri sağlamaktır¹⁶.

3.2.Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Genel Değerlendirmesi

FDM, temel maliyet unsuru olarak faaliyetler üzerine odaklanmıştır. Bu sistem, mamullerin ve diğer maliyet unsurlarının maliyetlerini toplamaya yönelik blok (havuz) oluşturuca olarak faaliyet maliyetlerini kullanır FDM, faaliyet maliyetlerini dağıtmak için çok sayıda maliyet dağıtım ölçütü (esas) kullanır

FDM sistemleri bir tek dağıtım ölçüsünü dikkate alan sistemlere nazaran, karar almaya yönelik daha iyi bilgi sunarlar. FDM; maliyetleme ve maliyet dağıtım ölçütleri arasındaki ilişkiyi daha doğru kurmasından dolayı, daha doğru mamul maliyetlerinin hesaplanmasını sağlar ve yöneticilerin satış fiyatlarını belirlemesine yardımcı olur Aynı zamanda yöneticiler bilgiyi farklı faaliyet maliyetleri üzerinde ve maliyet dağıtım ölçülerini de maliyetleri kontrol etmeye yardımcı olmak üzere kullanırlar¹⁷.

FDM sistemi yararları (daha doğru mamul maliyet bilgisi ve maliyet kontrolü ile ilgili daha iyi bilgi) sözkonusu sistemi oluşturma maliyetlerini aştığı zaman fayda-maliyet analizine geçer. 1)Rekabetçi piyasa içerisinde olan, 2)Yüksek endirekt maliyetlere sahip olan ve 3)Mevcut kaynak üzerinden farklı talepleri karşılayan yaygın çeşitte mamuller üretmek için toplayan ve sözkonusu sistemi oluşturmak için muhasebe ve bilgi teknolojisine sahip olan firmalar; özellikle bazı mamullerden yüksek hacimlerde ancak diğer mamullerden düşük hacimlerde üretmeleri halinde, büyük bir olasılıkla fayda-maliyet analizine geçecektir¹⁸.

4.Toplam Kalite için Faaliyete Dayalı Maliyetleme

FDM, ideal olarak TKY'ne uygundur. Çünkü, FDM yönetim muhasebecilerinin faaliyetleri analiz etmelerini ve bu faaliyetlerin müşteriler açısından değerini belirlemelerini teşvik eder. Evrensel boyutta TKY yaklaşımını başarmakla ilgilenen tipik çok ortaklı şirketlerde, yönetim muhasebecileri firmaya ilişkin maliyetleri iş birimlerine dağıtmada FDM'yi başarılı bir şekilde kullanabilirler. TKY anlayışının izlenmesiyle, şirket yönetimi kendi iş birimlerine önemli ölçüde özerklik sağlayacak, yönetim kademelerini azaltacak ve şirket kadro desteğinin seviyesini optimize edecektir¹⁹.

İlk adım yönetim merkezindeki elemanlar tarafından sunulan hizmetlerin müşteriler(müşteriler genellikle çalışan işletmeleri veya kısımlarıdır) için gerekli olup olmadığına karar vermek ve yapılan her bir fonksiyonu analiz etmektir. Şayet bu hizmetler gerekli ise nasıl verimli olabilirler ve etkili bir sonuca döndürürler? Hizmetler dışarıdan birisi mi yoksa içeriden birisi tarafından mı sunulmalıdır? Şayet hizmetler içerde yerine getirilecekse, bu görevi yönetim birimleri mi yoksa şirket ortaklarından biri mi üstlenmelidir?

Bu soruları cevaplayabilmek için her bir şirket faaliyeti yöneticisi müşterilerin kim olduğu, müşteriler için hizmetlerin önemi ve müşterilerin hizmetlerden memnun olup olmadığına karar vermelidir.

Ayrıca, müşteriler için neyin önemli olduğunu anlamak yöneticilerin sunulan hizmetlerde değer yaratmalarına olanak sağlar. Örneğin eğer faaliyet müşteriye "değer katıyor" ise, bu faaliyet daha yüksek bir "değer katma oranına" ulaşır. Böylece, düşük nitelikte veya "değer katmayan" faaliyetler azaltılırlar ve mümkünse elimine edilirler²⁰.

16 Hacırüstemoğlu; a.g.e., s.328.

17 Horngren Harrison ve Bamber; a.g.e., s.1101.

18 Horngren Harrison ve Bamber; a.g.e., s.1101.

19 Steimer; a.g.m., s.39.

20 Steimer; a.g.m., s.39.

Yukarıda ifade edilen "değer katma oranı"nın hesaplanmasında rekabet aracı olarak zaman dikkate alınarak sonuca ulaşılır. Şöyle ki, bir mamulün üretime başlamasından tüketiciye gönderilinceye kadar geçen zaman, gerekli zaman-geçiş süresi (throughput time) denilmektedir. Bu ise, üretim zamanı, bekleme zamanı, taşıma zamanı, kontrol zamanı ve depolama zamanı olmak üzere beş zamanın toplamından oluşmaktadır²¹.

Bu zamanlara bakıldığında sadece birinci zaman diliminde (üretim zamanı) mamule değer katıldığı görülmektedir. Bu zaman, değer katılan zaman (value-added time) olarak değerlendirilir. Diğerleri ise değer katılmayan zamandır (non value-added time). Buna göre toplam gerekli zaman aşağıdaki biçimde formüle edilebilir.

Toplam Gerekli Zaman = Üretim Zamanı + Değer Katılmayan Zaman veya

Toplam Gerekli Zaman = Değer Katılan Zaman + Değer Katılmayan Zaman

Buradaki başlıca amaç, değer katılmayan zamanı mümkün olduğu kadar azaltarak üretim zamanının toplam gerekli zaman içindeki payını artırmaktır. İşletmeler değer katma oranına bakarak bu oranı artırmaya çalışırlar. Değer katma oranı ise aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanır:²²

Değer Katma Oranı = Değer Katılan Zaman / Toplam Gerekli Zaman

Etkin bir maliyet planlaması ve kontrolü uygulanan işletmeler için bu tür bir yaklaşımın fazla bir özgün yönü olmadığı, ancak maliyet yönetimi yaklaşımı çerçevesinde yeniliğin, yoğun rekabet ortamında bu konuya daha fazla ağırlık verilmesinden kaynaklandığı ileri sürülmektedir²³.

Küresel rekabet ortamına yönelik günümüz sistemlerinde değer katmayan faaliyetler ve dolayısıyla maliyet kavramı, esnek üretim sistemleri, tam zamanında üretim veya toplam kalite yönetimi gibi kavramlar anahtar kavram haline gelmiştir. Şöyle ki, geliştirilecek maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin etkinliği açısından dikkate alınması zorunluluğu tasarım ilkesi olarak da ifade edilmektedir²⁴.

Örneğin, dünyanın seçkin firmalarından olan General Electric, tıbbi cihazlar yapan bir fabrikasında maliyet yönetiminde değer katılan/değer katılmayan maliyet yaklaşımını kullanmış ve bu yaklaşımı üç adımda yürütmüştür.

Birinci adımda, müşterinin değerli olduğunu anladığı ürünlerin vasıfları belirlenmektedir. Buradaki vasıflara kalite, güvenilirlik ve fiyat dahildir.

İkinci adımda, üretim sürecinde (mamul hattı gibi) gerekli olan faaliyetleri belirlenmekte ve her bir faaliyetin değer katıp katmayacağı tespit edilmektedir. Değer katmayan faaliyetler ve maliyet dağıtım anahtarları tablo 1'deki gibi belirlenmiştir.

21 Reşat Karcıoğlu; Stratejik Maliyet Yönetimi, Aktif Yayınevi, İstanbul: 2000, s.88.

22 Yükçü; a.g.e., s.796.

23 Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan; Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama), Der Yayınları, İstanbul: 1997, s.488.

24 Münir Şakrak; Maliyet Yönetimi, Yasa Yayınları, İstanbul: 1997, s.85.

Tablo 1: General Electric Tıbbi Cihaz Montaj Planında Değer Katmayan Faaliyetler ve Maliyet Dağıtım Anahtarları

Değer Katmayan Faaliyetler	Maliyet Dağıtım Anahtarları
1-Montaj Malzemeleri	Stok yeri Stoklama işlemi Montaj düzenleme Mamuldeki parça sayısı
2-Malzemelerin Hızlandırılması	Stok denge hataları Sipariş hataları Malzeme veriminde değişme Program değişimleri
3-Malzemelerin Hareketi	Fabrika düzeni Elle çalışan donanım
4-Yeniden Yapılan Üretim	Montaj hataları İşçilik kusurları Çalışanların niteliği
5-Test Etme/Doğrulama	Kalite sorunları Personel eğitimi Mamul tasarımı

General Electric bu adımda 30 faaliyet belirlemiş olup, toplam gerekli zamanın %35'inin değer katılan faaliyetlerde ve kalan kısmının değer katılmayan faaliyetlerde harcanmış olduğunu anlamıştır

Üçüncü adımda, değer katılmayan faaliyetlerin nedenleri belirlenerek ortaya çıkarılmaktadır. General Electric bu nedenleri; stokların yerleştirilmesi işlemi, montaj sıklığı, mamuldeki parça sayıları, stok denge hataları, sipariş hataları, malzeme veriminde değişme, program değişimleri, fabrika düzeni, elle çalışan donanım, montaj hataları, işçilik kusurları, çalışanların niteliği, kalite sorunları, personelin eğitimi ve mamul tasarımı olarak tespit etmiştir. Söz konusu firma yukarıda sıralanan nedenlerin değer katılmayan faaliyetlerin maliyetlerini belirleyen anahtarlar olduğu ve bu anahtarlar üzerinde önemli bir çaba gösterilerek değer katılmayan faaliyetleri ve dolayısıyla maliyetleri azaltmıştır. Firma ayrıca, bu ve benzeri çabaların sonucu gelecek 12 ayda birim başına işçilik maliyetlerinin

de %21, her bir üretim safhası sonunda stoklarında (özellikle yarı mamül stoklarında) %50 ve nihayet test etmede tespit edilen kusurlarda (firede) %50 azalma beklemektedir. Doğal olarak, bir iç muhasebe sisteminde maliyetlerin değer katılan/değer katılmayan sınıflamasına tabi tutulmasını benimsemek, büyük olasılıkla, sistemi sık sık güncelleştirmeyi gerektirecektir²⁵.

TKY anlayışına uygun olarak yöneticiler ilk önce müşteriler için en önemli olan faaliyetleri belirlemeli, sürekli olarak müşteri hizmetlerini bu faaliyetlere göre düzeltmeye çalışmalı veya faaliyetlerin diğer departman yöneticileri veya işlem birimlerinde daha etkili gerçekleştirilebileceğine karar vermelidir.

Şirketteki toplam kalite anlayışındaki amaç, sadece iş birimlerinde gerçekten ihtiyaç duyulan ve değer katan faaliyetlerin yapılmasını sağlamaktır. Birlikte çalışmaya, ölçek ekonomilerine, yüksek eğitimli uzmanların varlığına ve ya merkezi kontrole olan ihtiyaçtan dolayı bu faaliyetler belli bir düzeyde gerçekleştirilmeli-

25 Horngren ve Foster; a.g.e., ss.918-919.

dir. Bu arada, işletme içi departmanlar müşteri kabul edildiğinde, birbirlerine sundukları hizmetlerin fiyatlandırılmasından sözkonusu faaliyetler dikkate alınmalıdır²⁶.

Bununla beraber, doğru maliyet hesaplaması ve gerçekçi fiyatlama için faaliyetlerin analizi gerekir. Bunun için yönetim departmanındaki yöneticiler ile bunların işlem birimlerindeki (departmanlar-müşteriler) arasındaki değer katan faaliyetlerle ilgili tartışmalara önem verilmelidir. Her bir faaliyet için bu tartışmalara neden olan bir veya iki maliyet dağıtım ölçüsü oluşturulmalıdır. Departmanların çoğu pek çok faaliyeti gerçekleştirmektedir. Her biri için kaynaklar karşılaştırılmalı, maliyetlere neden olan faaliyetlerin neler olduğuna karar verilmeli ve en anlamlı maliyet dağıtım ölçüsü seçilmelidir²⁷.

Özet olarak, TKY'ne kesin karar vermiş bir işletme, sürekli ilerlemeyi sağlamak için gerekli yöntemi kullanmayı kararlaştırmıştır. Bu yöntem;

-Müşterileri incelemeyi,

-Faaliyetler için öncelik hakkı koymayı,

-Faaliyetleri yönetim merkezlerinden iş birimlerine doğru mu yoksa diğer departmanlardaki yönetim merkezlerine doğru mu idare edildiğine karar vermeyi,

-Kaynakları faaliyetlere göre bütçelemeyi ve ayırmayı,

-Ve her bir faaliyetin maliyetini müşteriye uygun maliyet dağıtım anahtarı esasına göre yüklemeyi gerekli kılmaktadır

İşletme için departmansal engellerin ortadan kaldırılması, daha ümit verici bir organizasyon ve yönetimde daha az kademe gibi bazı avantajlar içerir. Sözkonusu yöntem ayrıca, çapraz fonksiyonlu grupların etkin kullanımını ve müşteri hizmetlerini daha iyi nasıl gerçekleştireceklerini tartışan çalışma gruplarını teşvik eder. Böylece, her düzeydeki çalışan daha fazla sorumluluk altına girecektir²⁸.

receklerini tartışan çalışma gruplarını teşvik eder. Böylece, her düzeydeki çalışan daha fazla sorumluluk altına girecektir²⁸.

5.Müşteri-Kârlılık Analizlerinde Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Kullanılması

Müşteri sınıfına ve hizmetlere yüklenecek fiyat, yöneticilerin karşılaştığı önemli stratejik kararlardır. Günümüzde yönetim muhasebecilerinin böyle kararlarda uygun maliyetleri analiz etmeye yönelik dikkatleri artmıştır. FDM müşteri-kârlılık analizinde önemli bir rol oynayabilir²⁹.

Elektrikli ısıtma malzemeleri satan bir iş ve şirket olan Kanthal, müşteri kârlılık analizlerinde müşteri ile ilgili satış maliyetlerinin, maliyet yapısının %34'ünü oluşturduğunu tespit etmiştir. Son zamanlara kadar Kanthal şirketi, müşteri kârlılığını devam ettirmek için bu maliyetleri her bir müşterinin "dolar satışı esası"na göre dağıtmıştır. Yönetim, müşterilere hizmet etmek için gerekli olan faaliyetleri analiz ederek müşteri kârlılığını yeniden incelemeye karar vermiştir. Farklı türde müşterilere hizmet etmekte kullanılan kaynakların ayrıntılı incelenmesi sonucu iki faaliyetin önemli olduğu açıklanmıştır. Bunlar;

1-Verilen sipariş sayısı: Her bir sipariş, satın alınan maddelerin miktarı ile değişmeyen önemli bir sabit maliyete sahiptir. Ayda 100 birimlik 10 siparişle 1000 birim sipariş eden müşteri, ayda tek siparişle 1000 birim sipariş eden müşteriden sipariş maliyetini 10 katına çıkarır.

2- Sipariş verilen maddenin(stokta) mevcut olması: Eğer sipariş verilen madde stokta olmazsa, Kanthal şirketi maddeyi üretmek için fazladan masraf yapması gerekir³⁰.

Kanthal şirketi, sipariş başına maliyeti (700\$), stoktaki maddenin satınalma maliyeti (300\$) ve maddenin stokta bulunmamasının satınalma maliyeti (2300\$) olarak tahmin etmiştir.

26 Steimer; a.g.m., s.39.

27 Steimer; a.g.m., ss.39-40.

28 Steimer; a.g.m., s.41.

29 Horngren ve Foster; a.g.e., s.919.

30 Horngren ve Foster; a.g.e., s.920.

Böylece stokta bulunan maddenin siparişi ile ilgili satış maliyeti (700 +300 =) 1000\$'dır. Stokta bulunmayan maddenin siparişiyle ilgili satış maliyeti ise (700+2300=)3000\$'dır (Bu maliyet tutarlarının bütünüyle değişken olduğu varsayılmıştır). Daha sonra, son yılda her müşteri için kazanılan brüt marjın analizi yapılmıştır. 680000\$ üretim maliyetli malı 890000\$'a satın almak için 80 sipariş kullanan bir müşteri düşünün. 80 siparişin 30'u stokta mevcut maddelerden 50'si ise stokta bulunmayan maddelerden oluşmaktadır. Bu müşteriye yapılan satışlardan sağlanan brüt marj 30000\$'dır.

Satışlar	890.000\$
Maliyetler	
Satılan mamuller maliyeti	680.000
Stokta bulunan malların maliyeti (30 x 1000)	30.000
Stokta bulunmayan malların maliyeti (50 x 3000)	150.000
Toplam Maliyetler	<u>860.000</u>
Brüt Kâr Marjı	<u>30.000\$</u>

Müşterilerin sık sık stokta olmayan maddeleri satın alması, satışla ilgili maliyetlerin oldukça büyük miktarda olmasına yol açmaktadır.

Kanthal şirketi, müşterilerin sadece %40'ının kârlı olduğunu belirlemiştir. Hatta daha önemlisi Kanthall müşterilerinin %10'unun toplam brüt kâr marjının %120'sini kaybettiğidir. Şöyle ki, bu %10 Kanthal'ın toplam kâr marjının %120'sine eşit işletme kayıtlarını ortaya çıkarmıştır. En kârsız müşterilerden 2'si toplam satış hacminde 3'ünün üstünde idi. Bu iki müşteri, stokta olmayan mallardan çok sayıda sipariş vermiştir³¹.

Kanthal şirketinin FDM yaklaşımı kullanması, eşit dolar satışı müşterilerin kârlılığa çarpıcı bir şekilde farklı olabildiğine dikkat çek-

miştir. Kanthal şirketi, bu bilgiyi daha rekabetçi maliyetler hesaplamaya yönelik bazı yaklaşımları ortaya koymak için kullanabilir. Örneğin, aşağıdaki 3 amacın gerçekleştirilmesine çalışılabilir:

-Sipariş başına sabit maliyetleri, stoktaki malların satınalma maliyetlerini ve stokta olmayan malların satın alma maliyetlerini azaltmak,

-Müşterileri daha düşük sayıda sipariş vermeye teşvik etmek,

-Müşterileri düzenli olarak stokta mevcut olan ısıtma unsurlarını satınalmaya teşvik etmek.

Kanthal şirketinin negatif brüt marjını gösteren bütün müşterileri çıkarması gerektiği sonucuna varılmaması gerekir. Örneğin, bazı müşteriler satın alma davranışlarını, stoklarda olmayan malların çok sayıda küçük miktarlarını, büyük miktarda siparişlerle değiştirmek için istekli olabilirler. Yine diğer müşteriler "bugünün kârlılığı-yanının kârlılığı" gibi sınıflamaya girmeye bilirler. Örneğin, müşterilerden 12 aylık dönemde daha büyük hacimde sipariş alarak, hızlı bir genişleme kaydedilebilir. Kanthal şirketi, uzun dönemde müşterilerin kârlı olacağı umuyla, bugün bu müşterinin yaptığı kısa dönemli satış zararlarını göze almaya istekli olabilir³². Zira, uzun vadede işletmenin kârlı olacağı beklenmektedir.

6.Sonuç

Küresel rekabet ortamı müşteri isteklerini dikkate alan mal ve hizmet üretimini gerekli kılmaktadır. Bu ise, TKY anlayışı ile gerçekleştirilmektedir. Zira, TKY'de müşteri üzerine odaklaşmak esastır. Müşteri isteklerini en iyi mal ve hizmetle karşılayabilmek için üretimin her aşamasında hatta, üretim öncesi (tedarik) ve üretim sonrası (satış) süreçlerde kalitenin gözardı edilmemesi gereklidir.

Günümüz global ortamında, rekabet gücünü belirleyen üç temel faktör bulunmaktadır.

31 Horngren ve Foster; a.g.e., s.920.

32 Horngren ve Foster; a.g.e., s.920-921.

Bunlar, kalite, maliyet ve zamandır. Kalite, diğer iki faktörü etkilediğinden en önemli faktördür. Çünkü, kalite faktörü ile zamandan tasarruf sağlanmakta ve maliyetler azaltılmaktadır

Bununla beraber, müşterilere en iyi mal ve hizmeti sunabilmek için faaliyetlerin analiz edilmesi gerekir. Yönetim muhasebecileri TKY anlayışına yönelik maliyetleme de faaliyetleri ön plana çıkaran iki yaklaşımı kullanabilmekte-

dir. Bunlar; değer katan / değer katmayan maliyet yaklaşımı ve FDM yaklaşımıdır. Birincisinde faaliyetler; esas itibarıyla zaman boyutu, ikincisinde ise maliyet boyutu ile ele alınmaktadır

Sonuç olarak, TKY anlayışı ve FDM yaklaşımında esasta aynı amaca ulaşmaya çalışılmaktadır. Şöyle ki, her ikisinde müşteri açısından, yüksek kalite ve düşük maliyet amacına hizmet etmektedir. Bu durumda FDM yöntemi toplam kalite anlayışına uygun olarak kullanılabilir

KAYNAKÇA

Babad, Yair M. ve Balachandran. Bala V.; "Cost Driver Optimization In Activity-Based Costing", The Accounting Review, Vol.68, No.3, July 1993, ss.563-575.

Bursal, Nasuhi ve Ercan, Yücel; Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama), Der Yayınları, İstanbul: 1997.

Christensen, Linda F. ve Sharp, Douglas; "How ABC Can Add Value To Decision Making", Management Accounting, May 1993, ss.38-42.

Hacıüstemoğlu, Rüstem; Maliyet Muhasebesi, İstanbul: 1995.

Hornigren, Charles T. ve Foster, George; Cost Accounting, Prentice Hall International Edition, 1997.

Hornigren, Charles T.; Harrison Walter T. ve Bamber Linda S.; Accounting, 4th Edition Prentice – Hall International Inc., New Jersey: 1999, s.1095.

Karacıoğlu, Reşat; Stratejik Maliyet Yönetimi, Aktif Yayınevi, İstanbul: 2000.

King, Alfred M.; "The Current Status of Activity-Based Costing: An Interview with Robin Cooper and Robert S.Kaplan", Management Accounting, September 1991, ss.22-26.

Sharp, Douglas ve Christensen, Linda F.; "A New View of Activity-Based Costing" Management Accounting, September 1991, ss.32-34.

Steimer, Thomas E.; "Activity-Based Accounting For Total Quality" Management Accounting, October 1990, ss.39-41.

Şakrak, Münir; Maliyet Yönetimi, Yasa Yayınları, İstanbul: 1997.

Üstün, Rıfat; Maliyet Muhasebesi, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir: 1996.

Yang, Gilbert Y. ve Wu, Roser C.; "Strategic Costing and ABC", Management Accounting, (May, 1993), ss.33-37.

Yükçü, Süleyman; Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir: 1999.