

T.C.
KARABÜK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

STRATEJİK MALİYET YÖNETİM SİSTEMLERİNİN
KULLANILABİLİRLİĞİNE YÖNELİK BİR DURUM ANALİZİ:
HASTANE İŞLETMELERİ ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Murat DOĞAN

Tez Danışmanı
Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN

Karabük
MAYIS/2019

T.C.
KARABÜK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

STRATEJİK MALİYET YÖNETİM SİSTEMLERİNİN
KULLANILABİLİRLİĞİNE YÖNELİK BİR DURUM ANALİZİ:
HASTANE İŞLETMELERİ ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Murat DOĞAN

Tez Danışmanı
Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN

Karabük
MAYIS/2019

İÇİNDEKİLER

Sayfa

İÇİNDEKİLER	1
TEZ ONAY SAYFASI	4
DOĞRULUK BEYANI	5
ÖNSÖZ	6
ÖZ	7
ABSTRACT	8
ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ	9
ARCHIVE RECORD INFORMATION	10
KISALTMALAR	11
ARAŞTIRMANIN KONUSU	12
ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	12
ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	12
EVREN VE ÖRNEKLEM	12
KAPSAM VE SINIRLILIKLAR/KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER	13
1. BİRİNCİ BÖLÜM	14
GELENEKSEL MALİYET SİSTEMLERİ	14
1.1. Saptanma Zamanlarına Göre Maliyet Sistemleri	18
1.1.1. Fiili Maliyet Sistemi	18
1.1.2. Tahmini Maliyet Sistemi	19
1.1.3. Standart Maliyet Sistemi	20
1.2. Saptanma Şekline (Üretim Biçimlerine) Göre Maliyet Sistemleri	22
1.2.1. Sipariş Maliyet Sistemi	22
1.2.2. Safha (Evre) Maliyet Sistemi	23
1.3. Kapsamına Göre Maliyet Sistemleri	24
1.3.1. Tam Maliyet Sistemi	25
1.3.2. Değişken Maliyet Sistemi	26
1.3.3. Normal Maliyet Sistemi	27
1.3.4. Asal (Direkt) Maliyet Sistemi	28
1.4. Geleneksel Maliyet Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar	29
2. İKİNCİ BÖLÜM	32




STRATEJİK MALİYET YÖNETİM SİSTEMLERİ	32
2.1. Hedef Maliyetleme (Target Costing)	32
2.1.1. Hedef Maliyetleme Kavramı.....	34
2.1.2. Hedef Maliyetlemenin Amaçları.....	36
2.1.3. Hedef Maliyetlemenin Temel İlkeleri	37
2.1.4. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri.....	40
2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Activity Based Costing)	40
2.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramı.....	42
2.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle İlgili Temel Kavramlar	43
2.2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli.....	46
2.2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi'nin İki Aşamalı Maliyet Aktarma Süreci	47
2.2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Amaçları ve Özellikleri...49	
2.2.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Yönelik Eleştiriler	50
2.3. Tam Zamanında Maliyetleme (Just In Time Costing)	51
2.3.1. Tam Zamanında Maliyet Kavramı.....	51
2.3.2. Tam Zamanında Maliyetlemenin Amaçları	52
2.3.3. Tam Zamanında Maliyetleme Sisteminin Yararları.....	52
2.4. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme (Product Life Cycle Costing)	53
2.4.1. Mamul Yaşam Seyri Kavramı	53
2.4.2. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme Kavramı.....	54
2.4.3. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme Sisteminin Amaçları	56
2.4.4. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme Sisteminin Yararları.....	56
2.5. Toplam Kalite Maliyetleme (Total Quality Costing)	57
2.5.1. Toplam Kalite Maliyetleme Kavramı.....	58
2.5.2. Toplam Kalite Maliyetlemenin Temel İlkeleri	59
2.5.3. Toplam Kalite Maliyetlemenin Yararları	63
2.6. Kaizen Maliyetleme (Kaizen Costing)	63
2.6.1. Kaizen Kavramı	64
2.6.2. Kaizen Maliyetleme Kavramı	65
2.6.3. Kaizen Maliyetlemenin Özellikleri	66
2.6.4. Kaizen Maliyetlemenin Yararları.....	67
2.7. Değer Mühendisliği (Value Engineering)	67

2.7.1.	Değer Mühendisliği Kavramı	68
2.7.2.	Değer Mühendisliğinin Temel İlkeleri.....	69
2.8.	Dönüşüm Muhasebesi (Kısıtlar Teorisi) (Throughput Accounting)	70
2.8.1.	Kısıtlar Teorisinin Temel İlkeleri.....	71
2.8.2.	Kısıtlar Teorisinin Özellikleri	72
2.8.3.	Kısıtlar Teorisinin Yararları	72
2.9.	Stratejik ve Geleneksel Maliyet Yönetim Sistemlerinin Karşılaştırılması ..	73
3.	ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	75
STRATEJİK MALİYET YÖNETİM SİSTEMLERİNİN HASTANE		
İŞLETMELERİNDE KULLANILABİLİRLİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA		75
3.1.	LİTERATÜR ARAŞTIRMASI	75
3.2.	VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ.....	78
3.3.	ARAŞTIRMA VERİLERİNİN ANALİZİ	78
3.4.	ARAŞTIRMANIN BULGULARI.....	79
SONUÇ		100
KAYNAKÇA		104
TABLolar LİSTESİ		115
ŞEKİLLER LİSTESİ		117
EKLER		118
ÖZGEÇMİŞ		123

TEZ ONAY SAYFASI

Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Murat DOĞAN'a ait "Stratejik Maliyet Yönetim Sistemlerinin Kullanılabilirliğine Yönelik Bir Durum Analizi: Hastane İşletmeleri Örneği" adlı bu tez çalışması Tez Kurulumuz tarafından Yüksek Lisans programı tezi olarak oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

	Akademik Unvanı, Adı ve Soyadı	İmzası
Tez Kurulu Başkanı	: Doç. Dr. Serhan GÜRKAN	
Danışman Üye	: Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN	
Üye	: Dr. Öğr. Üyesi Yakup SÖYLEMEZ	

Tez Sınavı Tarihi: 28.05.2019

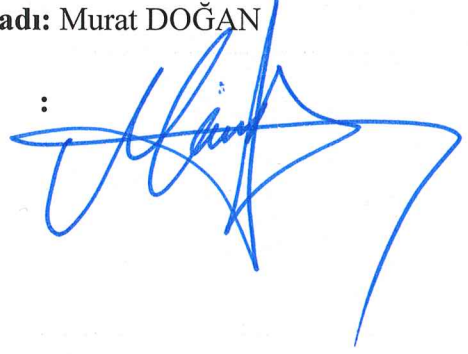
DOĞRULUK BEYANI

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum bu çalışmayı bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı herhangi bir yola tevessül etmeden yazdığımı, araştırmamı yaparken hangi tür alıntıların intihal kusuru sayılacağını bildiğimi, intihal kusuru sayılabilecek herhangi bir bölüme araştırmamda yer vermediğimi, yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bu eserlere metin içerisinde uygun şekilde atıf yapıldığını beyan ederim.

Enstitü tarafından belli bir zamana bağlı olmaksızın, tezimle ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak ahlaki ve hukuki tüm sonuçlara katlanmayı kabul ederim.

Adı Soyadı: Murat DOĞAN

İmza :



ÖNSÖZ

Öncelikle tezimin hazırlanmasından sonuçlanana kadar geçen sürede desteğini esirgemeyen, bilgi ve tecrübelerini bana aktaran, tezin oluşumu ve gelişimi süresince bana yol gösteren değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN'e, bu zorlu süreçte beni yalnız bırakmayan ve her an desteğini hissettiren Mali Şube Müdürü İskender KOYUNCU'ya, son olarak beni her koşulda destekleyen ve her zaman yanımda olan canım aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Murat DOĞAN



ÖZ

Bu çalışmada stratejik maliyet yönetim sistemlerinin bir hizmet üretim işletmesi olan hastane işletmeleri tarafından bilinirlik ve uygulanabilirlik düzeyleri araştırılmıştır. Araştırma kapsamını İç Anadolu Bölgesi'nde faaliyet gösteren Özel Hastane İşletmeleri oluşturmaktadır. Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada ulaşılan sonuçlara göre özel hastane işletmeleri tarafından stratejik maliyet yönetim sistemlerinin bilinirlik düzeyinin yeterli seviyede olmadığı ve bu sistemlerin önemli bir bölümünün kullanılmadığı belirlenmiştir. Ayrıca araştırma kapsamındaki hastanelerde stratejik maliyet yönetim sistemlerinden en fazla kalite temelli stratejik maliyet yönetim sistemlerinin kullanıldığı belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Etkin Maliyet Yönetimi; Stratejik Maliyet Yönetim Sistemleri; Hastane İşletmeleri

ABSTRACT

In this study, the awareness and applicability levels of the strategic cost management systems by the hospital enterprises, which are a service production enterprise, have been investigated. The scope of the research consists of private hospital enterprises operating in the Central Anatolia region. Survey method have been used as a method of data collection. According to the results having been obtained in the research, it has been determined that the level of awareness of the strategic cost management systems by the private hospital enterprises have been at an average level, however a significant portion of these systems have not been used. In addition, among strategic cost management systems, it has been determined that mostly quality based strategic cost management systems have been used in the hospitals taking part in the research.

Keywords: Effective Cost Management; Strategic Cost Management Systems; Hospital Operations

ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ

Tezin Adı	Stratejik Maliyet Yönetim Sistemlerinin Kullanılabilirliğine Yönelik Bir Durum Analizi: Hastane İşletmeleri Örneği
Tezin Yazarı	Murat DOĞAN
Tezin Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN
Tezin Derecesi	Yüksek Lisans
Tezin Tarihi	28/05/2019
Tezin Alanı	İşletme
Tezin Yeri	Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Tezin Sayfa Sayısı	123
Anahtar Kelimeler	Etkin Maliyet Yönetimi, Stratejik Maliyet Yönetim Sistemleri, Hastane İşletmeleri



ARCHIVE RECORD INFORMATION

Name of the Thesis	A Situation Analysis for The Availability of Strategic Cost Management Systems: Example of Hospital Enterprises
Author of the Thesis	Murat DOĞAN
Advisor of the Thesis	Asst. Prof. Dr. Hakan VARGÜN
Status of the Thesis	Master of Science (M.Sc.)
Date of the Thesis	28/05/2019
Field of the Thesis	Business Administration
Place of the Thesis	Karabuk University Social Sciences Institute
Total Page Number	123
Keywords	Effective Cost Management, Strategic Cost Management Systems, Hospital Operations



KISALTMALAR

DİM	: Direk İşçilik Maliyeti
DİMMM	: Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti
DM	: Değer Mühendisliği
FTM	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
GÜM	: Genel Üretim Maliyeti
HM	: Hedef Maliyetleme
KT	: Kısıtlar Teorisi
MYS	: Mamul Yaşam Seyri
MYSM	: Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme
OPT	: Optimized Production Timetables
TKM	: Toplam Kalite Maliyetleme
TZM	: Tam Zamanında Maliyetleme

ARAŞTIRMANIN KONUSU

Araştırmanın konusu; maliyet yönetimi sürecinde, etkin maliyet yönetimi bakımından stratejik maliyet yönetim sistemlerinin kullanılması, bu sistemlerin özel hastane işletmelerinin karar verme aşamalarında rolünün tespit edilmesidir.

ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Yapılan araştırmanın amacı; geleneksel maliyet sistemlerinin, teknolojik gelişmelere bağlı olarak ürün maliyetleme ve maliyet azaltımı konularında yetersizliklerini ortaya koyarak hizmet sektöründe faaliyet gösteren özel hastane işletmelerinin stratejik maliyet yönetim sistemlerine dair bilgi düzeylerinin yeterli seviyede olup olmadığını ortaya koymak ve bu sistemlerin uygulanabilirlik düzeylerinin hangi düzeyde olduğunu belirlenmesidir.

ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

İç Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren özel hastane işletmeleri kapsamında yürütülen bu çalışmada verilerin toplanması amacıyla nicel araştırma yöntemlerinden biri olan anket tekniğinden yararlanılmıştır.

EVREN VE ÖRNEKLEM

Çalışma, özel hastanelerde çalışan personel üzerinde gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın evrenini İç Anadolu Bölgesindeki özel hastane işletmeleri oluşturmaktadır. Sağlık Bakanlığında alınan bilgilere göre evren toplam 83 (Ankara=36, Eskişehir=6, Çankırı=1, Kırıkkale=1, Kırşehir=1, Konya=14, Aksaray=3, Nevşehir=2, Yozgat=1, Kayseri=13, Sivas=2, Niğde=1, Karaman=2) özel hastaneden oluşmaktadır.

Araştırmada, hedef evrenin tamamına ulaşılması amaçlanmıştır. Bu kapsamda araştırmada örnekleme yöntemi olarak tam sayım örnekleme kullanılmaktadır. Bu doğrultuda, veri toplama amacıyla hazırlanan anket formu online olarak evrene dahil olan tüm özel hastanede yetkili personel (Müdür, müdür yardımcısı ve muhasebe sorumlusu) tarafından cevaplandırılmıştır.

KAPSAM VE SINIRLILIKLAR/KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER

Araştırma ile elde edilen sonuçlar kapsamında araştırmanın evrenini oluşturan 83 adet özel hastane işletmelerinden (Araştırma kapsamındaki işletmelere ortalama üçer defa anketlerin doldurulması amacıyla hatırlatma maili atılması ve telefon ile iletişime geçilmesine rağmen) sadece 33 adet özel hastane işletmesinden geri dönüş alınmıştır. Bu anlamda geri dönüş oranı ise yaklaşık %40 olarak hesaplanmıştır. Bu anketlerin değerlendirilmesi için ise SPSS Statistics 22.0 istatistik programı kullanılmıştır.

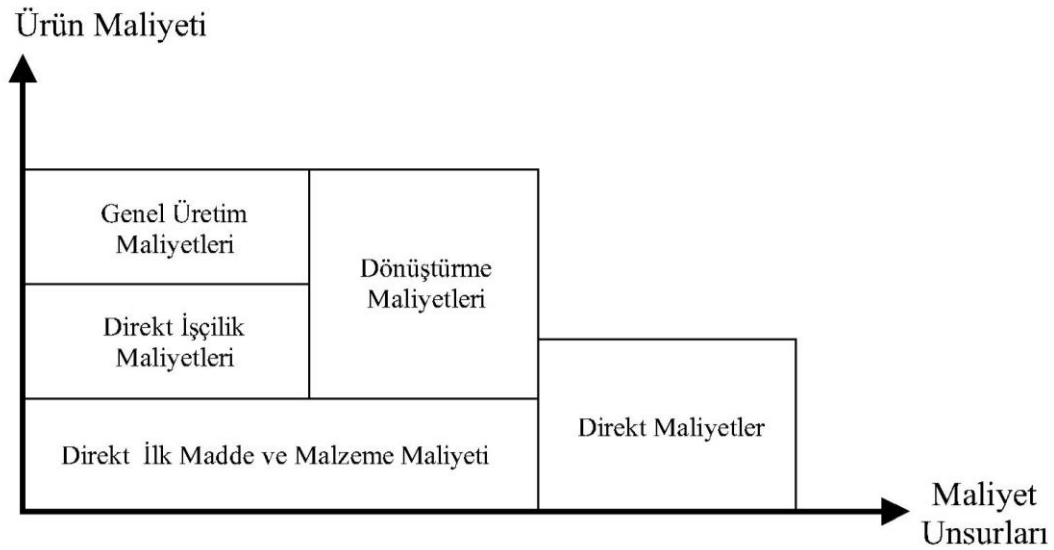
Araştırma sınırları ise; gerek zaman gerekse maddi olanakların yetersiz olması nedeniyle araştırma sadece İç Anadolu Bölgesine uygulanabilmektedir. Araştırma kapsamındaki özel hastane yöneticilerinin hastane bilgilerini vermek istememeleri ve yoğun olduklarını ileri sürerek ankete katılmak istememeleri araştırmanın kısıtlarını oluşturmaktadır.

1. BİRİNCİ BÖLÜM

GELENEKSEL MALİYET SİSTEMLERİ

Geleneksel maliyet sistemleri 1920’li yıllarda kullanılmaya başlanıp 1980 yılında meydana gelen teknolojik değişmelere kadar varlığını sürdürmüştür. Geleneksel üretim ortamlarında, emek-yoğun ve tek tip mamul üreten sanayi işletmelerinde uygulanabilmiştir. Bu sanayi işletme yerlerinde maliyet sisteminin amacı; satış fiyatlarının belirlenmesi, stok değerlemelerine yönelik bir yöntem hazırlanması ve finansal tabloların değerlendirilmesi başka bir ifadeyle maliyet denetiminin sağlanması şeklindedir (Yağmurlu, 2009).

Geleneksel maliyet sisteminde bir ürünün maliyetini oluşturan unsurlar üçe ayrılır. Bunlar; genel üretim maliyeti (GÜM), direkt ilk madde ve malzeme maliyeti (DİMMM) ile direkt işçilik maliyetleridir (DİM) (Ertaş, 1998).



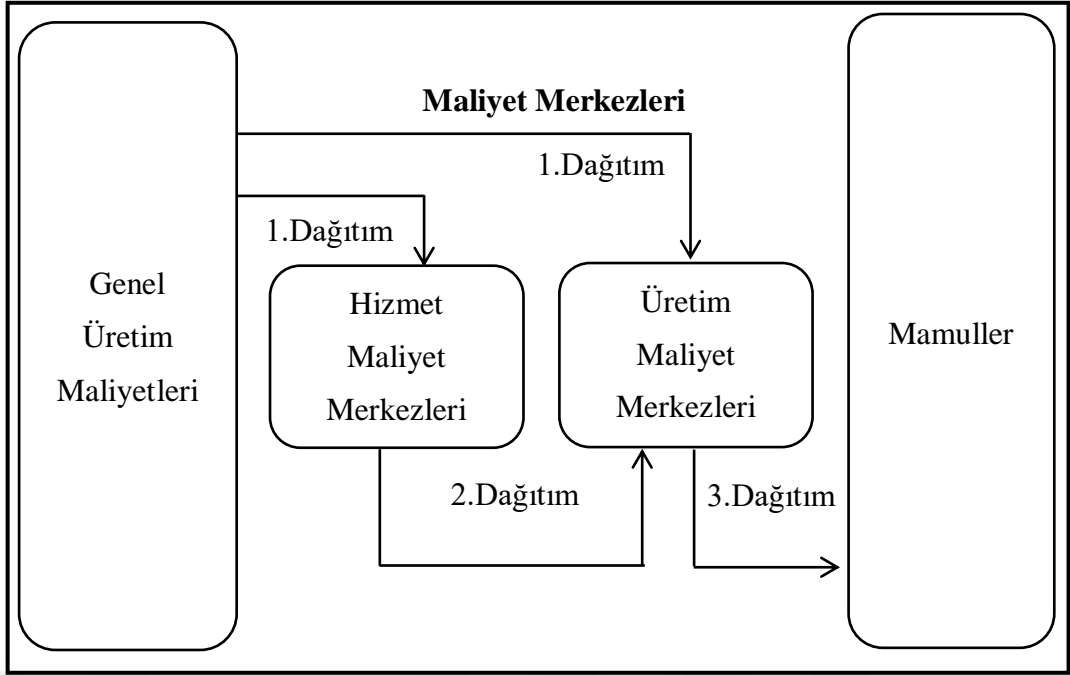
Şekil 1. 1. Geleneksel Üretim Ortamlarında Mamul Maliyet Yapısı.

Kaynak: Karcıoğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. Erzurum: Aktif Yayın.

Maliyet unsurlarının yukarıda yer alan şekilde gruplandırılmasının nedeni maliyet unsurlarının ürünlere yüklenmesi ile ilgilidir. DİMMM ile DİM, direkt maliyetleri oluşturmaları nedeniyle ürün maliyetlerine herhangi bir dağıtım yapılmadan doğrudan yüklenir. Bu iki maliyetin ürünlerde kullanılma miktarları takip edilebilmektedir. Direkt maliyetler dışında kalan GÜM ise dolaylı yollarla ürünlere yüklenir. Çünkü GÜM altındaki maliyet unsurları endirekt maliyetlerdir. Bunlar;

amortismanlar, kontrol, taşıma, tamir, bakım, mühendislik, kira, depolama gibi maliyetlerdir. Bu nedenle GÜM grubunda yer alan ilgili maliyet unsurları ürünlere bir dağıtım ölçüsü aracılığıyla yüklenir. Geleneksel durumda maliyet dağıtım anahtarı olarak işçilik saatleri esas alınır. Bunun nedeni, mamul maliyetinin büyük çoğunluğunun işçilik ve bununla ilgili maliyetlerden oluşmasıdır (Karcıoğlu, 2000).

Geleneksel maliyet sisteminde, üç aşamalı maliyet dağıtım yöntemi uygulayarak maliyet dağıtım işlemi yapmaktadır. GÜM'ler ile ürünler arasındaki ilişkiyi dolaylı yollarla sağlar ve bu amaçla işletmeleri maliyet merkezlerine ayırmaktadır. Maliyet merkezleri de üretim ve yardımcı (hizmet) maliyet merkezleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Üretim maliyet merkezleri ürün üretimiyle direkt ilgilenen işletme birimleriyken, yardımcı (hizmet) maliyet merkezleri, ürün üretimiyle direkt ilişkisi olmayan ancak, üretim merkezlerinin faaliyetlerini sürdürmesine yardımcı olan işletme birimleri olmaktadır. Bakım-onarım, enerji bölümü, stok ambarı, kalite kontrol bölümü gibi. Geleneksel maliyet yönetiminde maliyet dağıtım başlangıcı, ürün ve genel maliyet merkezleri açısından endirekt maliyetlerin merkezlere dağıtımıyla gerçekleşir. Bu dağıtıma birinci dağıtım denir. Birinci dağıtımın takibinde, yardımcı (hizmet) maliyet merkezlerinde bir araya getirilen tüm maliyetler esas üretim maliyet merkezlerine dağıtılır. Buna da ikinci dağıtım denir. İkinci dağıtımın takibinde ise üretimle ilişkisi olan bütün endirekt maliyetler esas üretim maliyet merkezlerinde bir araya gelmiş olacağından, ilgili maliyetler üçüncü dağıtımla ürünlere yüklenir. Böylelikle, ürünlerin üretim maliyeti içindeki GÜM payı hesaplanmış olur. GÜM'de yer alan endirekt maliyetler, ancak üç aşamalı bir dağıtımla ürünlere yüklenebilmektedir. Bu nedenle, ürün maliyetinin doğru şekilde hesaplanmasında, GÜM dağıtım süreci ve dağıtımda kullanılan dağıtım ölçülerinin önemli bir yeri vardır (Ceran, 2008).



Şekil 1. 2. Üç Aşamalı Maliyet Dağıtımı.

Kaynak: Doğan, A. (1995). Mamul Maliyetleme ve Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir Karşılaştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 136-138.

Geleneksel maliyet yönetimi, GÜM içinde işçilikle ilgili maliyetlerin ağırlık olduğunu kabul ederek üçüncü dağıtımında genellikle işçilikle ilgili direkt işçilik saatleri ve DİM'leri gibi dağıtım ölçülerini ön plana çıkarmıştır (Doğan A., 1995). Buna karşılık, işletmelerde otomasyona gidilmesi ile yeni teknolojik üretim ortamlarında DİM azalmıştır. Bu tür üretim ortamlarında makine yoğun üretim yapılacağından, geleneksel maliyet sistemi makine saatlerinin dağıtım ölçüsü olarak kullanılmasını önermektedir. Özetleyecek olursak, geleneksel maliyet yönetimi, dağıtım anahtarı ölçüsü belirlenmesinde ilk olarak üretim ortamının yapısına bakmaktadır. Yani emek-yoğun çalışan işletmelerde direkt işçilik saatleri, makine yoğun çalışan işletmelerde ise makine saatleri dağıtım ölçüsü olarak esas alınmaktadır. Aslında, geleneksel olarak belirlenen direkt işçilik veya makine saati gibi ölçüler, üretim miktarıyla doğrudan ilişkili ölçülerdir. Çünkü, geleneksel sistemde endirekt maliyetlerin faaliyet hacmine, yani üretim miktarına bağlı olduğu görüşü hakimdir. Başka bir deyişle üretilen birim kadar üretim maliyeti ortaya çıkacağı kabul edilir. Bu sebeple, maliyetlerin üretilen mamullerin hacmi veya sayısı ile bir bağlantısı vardır (Karcioğlu, 2000).

Geleneksel sistemin bu uygulamasının diğer bir ifadesi de, üretimle alakalı olan diğer endirekt etkenlerden yararlanmanın, direkt etkenlerle uyumlu olduğunun varsayılmasıdır (Ceran, 2008).

Geleneksel maliyet yönetimi anlayışında direkt maliyetleri mamul maliyetleri belirlemektedir. Yani, maliyetler fiyatı belirlemektedir. Aynı zamanda, malzeme maliyetlerine göre dağıtım yaptığı için, normal değerinin üstüne olan parçaları fazla maliyetli duruma getirir.

Geleneksel maliyet yönetiminde satış fiyatı belirlenirken, ilk olarak üretim maliyetleri saptanır ve daha sonra ilgili maliyetlerin üzerine arzulan kâr marjı eklenir. Ulaşılan satış fiyatı ile ilgili bir problem olduğunda gerekli yöntemlerle maliyetler düşürülmeye çalışılır.

Formül (1.1)

$$\text{Beklenen Satış Fiyatı} = \text{Arzulan Kar Marjı} + \text{Beklenen Maliyet}$$

Formül 1.1'de yer alan formülden de anlaşılacağı üzere, geleneksel maliyet sisteminde, beklenen maliyetlere beklenen kâr marjı eklenerek hedef satış fiyatı bulunmaktadırlar (Karcıoğlu, 2000).

Geleneksel maliyetleme sisteminde, müşteri ihtiyaçlarını belirlemek için önce pazar araştırması yapılır ve daha sonra ürün özellikleri belirlenir. Bu durumda, ürün maliyeti tasarım aşamasında önemli olmadığından ürün tasarımcıları ve mühendisler öngörülen bir hedef maliyete ulaşmak için çabalamazlar (Kaymaz, 2001). Tasarımcı ve mühendisler, ürün tasarımına karar verdikten sonra ürün maliyetini tahmin etmektedir. Eğer beklenen maliyet yüksek olursa, ürün tasarımında maliyeti düşürmeye yönelik düzeltmeler gerekli görülebilmektedir.

Kısaca özetleyecek olursak, geleneksel maliyet sistemi, işletmelerin üretim yapılarına dayanarak, DİMMM ve DİM'lerle, endirekt maliyetlerin toplandığı GÜM'den oluşan ürün maliyetlerinin belirlenen bir dağıtım anahtarıyla ürünlere yüklenmesini öngörür. Diğer maliyetler ise (pazarlama, teknoloji, dağıtım vb.) dönem maliyeti görülerek üretim maliyetlerine götürü olarak eklenmektedir. Ayrıca, sadece tek maliyet dağıtım anahtarı kullanmakta ve o da üretim hacmiyle ilişkilidir (Karcıoğlu, 2000).

Geleneksel maliyet yönetiminde, GÜM'leri içindeki işçilik maliyet payının yüksek olması nedeniyle, üçüncü dağıtımda genellikle işçilikle ilgili dağıtım ölçülerini ön plana çıkarmıştır. Direkt işçilik saati ve DİM gibi. Bunların yanında, geleneksel

olarak önerilen ve işletmenin üretim yapısını esas olarak kullanılan dağıtım ölçüleri; üretim miktarı, makine saati ve direkt hammadde maliyetleridir (Doğan A., 1995).

1.1. Saptanma Zamanlarına Göre Maliyet Sistemleri

Maliyet sisteminin niteliklerini oluşturan faktörlerden biridir. Maliyetlerin, faaliyetin yapılmasından önce saptanması durumunda “tahmini maliyet” veya “standart maliyet” sistemlerinden, ilgili faaliyetinin yapılmasından sonra fiili tutarları esas olarak saptanması halinde ise “fiili maliyet” sisteminden söz edilir.

1.1.1. Fiili Maliyet Sistemi

Fiili maliyet sistemi, üretim yapılırken meydana gelen üretimin maliyeti olarak giderlerin yapıldığı, kayıpların ve fedakarlıkların ortaya çıktığı tarihteki gerçek değerleri ile maliyete dahil eden bir maliyet yönetimidir. Bu maliyet yönetiminde maliyetler gerçek değerine yakın bulunmasıyla beraber, maliyet tabloları üretim işlemlerinin tamamlanmasından sonra da düzenlenebilmektedir (Çetiner, 2004).

Fiili maliyet sisteminde ön tahmin yöntemi kullanılmakta ve bu yöntem standart maliyet sistemi ile karıştırılmamalıdır. Ön tahmin yöntemi, fiili giderleri kesin olarak hesaplanmasının geç kalınması durumunda, maliyetlerin bir an önce çıkarılması için, ilgili giderlerin tutarları hakkında yapılan tahminden ibarettir. Ön tahmin yönteminde geciken giderin tahmini olarak ne kadar olacağı öngörülerek maliyet hesaplarına borç, gider yansıtma veya gider karlılık hesapları denilen fiili giderleri bekleme özelliğine sahip hesaplara alacak kaydedilir. Fiili giderlerin kesin tutarları tespit edilince bu hesaplar kapatılır. Farklar dönem sonuna kadar ya önemsiz denecek kadar küçülür ya da birbirini yok eder. Küçülen farklar dönem sonunda, ya doğrudan sonuç hesaplarına aktararak veya mamul stokları ve satılan mamullerin maliyetleri arasında paylaşarak kapatılır. Ön tahmin yöntemi kullanılarak fiili giderlerin kayıt altına alınması, fiili maliyet sistemine zarar vermez. Ayrıca, ülkemizde maliyet sistemlerinden en fazla fiili maliyet sisteminin kullanıldığı görülmektedir (Gündüz, Akdoğan ve Sevim, 2014).

Fiili maliyetler, gerçek durumu göstermeleri nedeniyle elzem bir maliyet unsurudur. Ancak fiili maliyetler gerçekleşmiş maliyetler olmaları nedeniyle, fiili maliyet sistemi vasıtasıyla maliyetlerin sağlıklı bir biçimde kontrolü yapılamaz. Bunun nedeni ise, elde edilen bilgileri kıyas yapabilecek bir ölçüt bulunmamaktadır. Aslında,

yönetimin etkili kararlar verebilmesi amacıyla kıyas yapabilecek kıstaslara ihtiyaç duyulmaktadır (Akdoğan, 2009).

Fiili maliyet sisteminde, maliyetler gerçeğe en yakın bir şekilde hesaplanır. Çünkü, üretim maliyetleri, üretim gerçekleşikten sonra fiili tutarlar esas alınarak hesaplanır. Ayrıca, maliyet tablolarının hazırlanması üretim faaliyetlerinin tamamlanmasından daha sonra da düzenlenebilmektedir (Çetiner, 2004). Fakat bu sistemde, veriler için karşılaştırılabilecek bir kıstas bulunmadığı için bu sistemin uygulanmasıyla etkin ve etkili bir maliyet kontrolü yapılamamaktadır (Akdoğan, 2009).

Bu sistemde uygulanan ön tahmin yöntemi sayesinde, fiili maliyetlerin saptanmasının gecikmesi durumunda, maliyetlerin fazla bekletmeden çıkarılması sağlanır (Erden, 2004). Ancak ön tahmin yöntemi aracılığıyla maliyetlerin sağlıklı şekilde kontrolü yapılamamakla beraber, fiyatlama kararları için gerekli olan üretim öncesi ölçüler bu yöntemle elde edilememektedir (Akdoğan, 2009).

1.1.2. Tahmini Maliyet Sistemi

Üretim işletmelerinde maliyet muhasebesinin planlama ve kontrol fonksiyonları önemli bir hal aldıkça fiili maliyet sisteminden yeterli verim alınmamaktadır. Bu nedenle, maliyetlerin önceden tahmin edilmesi yöntemi kullanılarak firmaların başarısını tespit etmek, ürün satış fiyatını tespit etmek ve son olarak maliyet kontrolünü sağlamak mümkün hale gelmektedir (Erdoğan N., 2001).

Tahmini Maliyet Sisteminde; maliyetlerin, geçmiş deneyimlerden ve ait oldukları dönemdeki girdi fiyatlarından faydalanılarak önceden tahmin edilir ve ilgili maliyetlere göre kayıt altına alınır. Bu sisteme göre, bilimsellikle ilişkili olmayan geçmiş bilgilerden faydalanılarak maliyetler tahmin edilir (Erden, 2004).

Ayrıca, bu sistem en çok sipariş verilen mamullere fiyat vermek için kullanılır (Erdoğan N., 2001).

Tahmini maliyet sisteminde, tahmini maliyet bilgilerinin gerçek maliyetlerle kıyas yapılması ve sapmaların incelenmesi sistemin etkinliğini artırır. Ayrıca, üretim giderlerinin gider türlerine göre tahmini maliyet kartlarını kullanarak ayrıntılı bir şekilde saptanması da bu sistemin etkinliğini artırır. Bu sayede ürüne ilişkin tahminlerin izlenmesi kolaylaşır (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 1998).

Sistemin bir diğ er artısı, işletmenin geçmiş verileri göz önüne alınarak beklenen maliyetlerin saptanması sayesinde geleceğ e ilişkin planlama çalışmaları yapılmasını sağlar (Karakaya, 2014).

Bu sistemin bir sakıncası ise, maliyetler bilimsel olmayan bir şekilde geçmiş bilgilerden yararlanılarak tahmin edilmektedir (Akdoğan, 2009).

1.1.3. Standart Maliyet Sistemi

Standart maliyet sistemi, tahmini maliyet sisteminden farklı olarak, maliyetler faaliyetlerin yapılmasından önce bilimsel metotlarla önceden belirlenmesi ve kayıtların ilgili maliyetlere göre kayıt altına alınmasını öngörür. Standart maliyet sistemine göre belirlenen maliyetler ilgili ürünlerin, işlevlerin, bölümlerin ya da işlemlerin fiili maliyetlerin olması gerektiğ i ölçütü gösterir. İlgili maliyetler, belli bir gelişme düzeyinde belirli koşullar altında bir firmada bilimsel metotlarla belirlenen ve gerçekleşmesi gereken standart datalardır. Bu sayede standart maliyet sisteminin kullanıldığ ı işletmelerde, işletme içinde gerçekleşen faaliyetlerin denetime tabi tutulmasını sağlayacak ölçüler temin edilmiş olmaktadır. Bazı durumlarda fiili maliyetler standart maliyetlerden farklı olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, fiili maliyetler ile standart maliyetler arasındaki farklar, değerlendirilerek sebepleri incelenmekte ve kontrol altına alınabilir biçimdeki bölümleri edilemeyen bölümlerden ayırarak yönetime rapor verilmektedir. Böylelikle, yönetim bilgilendirilmekte ve lüzumlu düzeltici önlemleri almasına imkân sağlamaktadır (Gündüz, Akdoğan ve Sevim, 2014).

Standart maliyet sistemi belirli aşamalardan oluşur. Bunlar; standartların belirlenmesi, standart maliyetlerin hesaplanması, fiili maliyetlerin saptanması, farkları belirlemek için fiili maliyetler ile standart maliyetler arasında kıyas yapılması, sapmaları da içeren faaliyet sonuçlarının sorumluluk merkezleri yöneticilerine rapor edilmesi, denetim yapılabilen büyük sapmaların nedenlerinin araştırılması ve büyük sapmaların düzeltilebilmesi için gerekli önlemlerin alınmasıdır (Türk, Çürük ve Doğan, 2003).

Standart maliyet sisteminde, maliyetler fiili tutarları üzerinden takip edilirken, üretime standart maliyetler üzerinden yüklenirler. Bu sayede sistem, fiilen gerçekleşen maliyetler ile standart maliyetler arasında meydana gelen dalgalanmaları ortaya çıkararak, işletme yönetimine söz konusu dalgalanmaların nedenlerini analiz edebilmesi için bilgi temin etmektedir (Akdoğan, 2009). Başka bir deyiş le, üretim faaliyetinin

tamamlanmasıyla beraber, ilk başta standart değerleri belirlenen maliyet öğelerinin fiili çıktılarına da sahip olunmakta ve bu sayede standart maliyetler ile fiili maliyetler arasındaki sapma tutarı belirlenmektedir (Ocneanu ve Bucşâ, 2012).

Bu sistemin sayesinde, fiili faaliyet çıktıları tespit edildikten sonra bu çıktıların standart maliyet çıktılarıyla kıyas yapılması sayesinde yönetim, verimlilik ve karlılık bakımından temel kontrol ortamını sağlayacaktır (Altuğ, 2006). Bu yönüyle sistem, işletme yönetiminin ileriye dönük alacağı önemli kararlar için de veri sağlamakta ve böylelikle yönetimin başarısını arttırmaktadır (Görmüş, Bulcan ve Yeşil, 2015). Yani, belirlenen sapma tutarları maliyet kontrolü ve yönetimi için veri niteliği göstermektedir. Bu nedenle, meydana gelen sapmalar çözümlenerek düzeltici önlemler alınmalı, ileri dönemlerde meydana gelebilecek sapmaların minimum seviyeye getirilebilmesi amacıyla araştırma yapılması gerekmektedir (Güngörmüş ve Boyar, 2010).

Standart maliyet sistemini kullanan işletmenin oluşturacağı sapma analizleri çoğunlukla bir dönem ile sınırlı olmakta ve bu özelliği ile statik analiz niteliği göstermektedir. Bu analizde, ilgili döneme ait belirlenen sapma değerleri büyüklüklerine göre analiz edilmekte ve önemli görülen sapmalar için gerekli işlemler yapılmaktadır (Raiborn ve Kinney, 2011).

Standart maliyet sapmalarının statik analizi, analiz sonucunda ulaşılan sapmaların firma yönetimince analiz edilmesi ile yapılmaktadır. Fakat, bahsi geçen analizde temelde iki sorun ortaya çıkmaktadır. İlki, firma yönetiminin bütün sapmaları inceleyip değerlendirecek kadar zamana sahip olmamasıdır. Diğeri ise, sapmaların tamamı yerine bazılarının analiz edilmesi halinde, öznel yargılardan kaçınmak yoluyla ilk olarak incelenmesi gereken sapma veya sapmaların belirlenmesiyle ilgili karşılaşılan zorluklardır (Garrison, 1991).

Bu statik analizler, sapmaların önem derecesi ile ilgili objektif bir değerlendirmeden uzaktır. Bunun nedeni, sapmanın mutlak ya da yüzdesel olarak büyüklüğüyle alakalı kesin bir sınırın olmamasındandır (Welsch, Hilton ve Gordon, 1988).

Dinamik analizde ise kullanılacak bilgiler sapmalara ait zaman serilerinden oluştuğu için, bu serilerin ortalama, standart sapma gibi parametrelerinin de özellikle belirlenmesi gereklidir. Tespit edilen parametreler vasıtasıyla, standart maliyet sapma tutarlarının istatistiksel analizleri gerçekleştirilebilmektedir (Öztürk, 2017).

1.2. Saptanma Şekline (Üretim Biçimlerine) Göre Maliyet Sistemleri

İşletmede birim maliyetlerin hesaplanış şeklini etkileyen faktörler; üretim tekniği ve işletmenin üretim politikalarıdır. Bu nedenle işletmelerin üretim etkinliğine göre maliyetler, sipariş maliyet sistemine göre veya safha (evre) maliyet sistemine göre hesaplanır.

1.2.1. Sipariş Maliyet Sistemi

Sipariş maliyet sistemi, belli kısımlar halinde üretim yapan ve birbirinden farklı tür veya nitelikte mamuller üreten işletmelerde kullanılır. Örnek vermek gerekirse; gemi ve uçak fabrikaları, tekne yat üretimi, otomobil tamir hizmetleri, mobilya ve inşaat şirketleri gibi büyük ve birbirinden ayrı birimler üreten işletmelerde kullanılmaktadır (Büyükmirza, 2009).

Sipariş maliyet sistemi, belli bir zaman süresinden bağımsız, her bir üretim kısımları için ayrı ayrı hesaplanan maliyetlerin, hesaplandıktan sonra her kısmın üretimi ile ilgili giderlerinin sipariş maliyet kartı üzerinde bir araya getirildiği bir maliyet sistemidir. Buna göre, sipariş maliyet sisteminde ürün maliyetleri sipariş maliyet kartları vasıtasıyla üretim tamamlanana kadar toplanmakta ve üretim faaliyeti bitiminde ise elde edilen ürünlere yüklenmektedir (Çetiner, 2004).

Sipariş maliyet sistemini uygulayan işletmeler genellikle müşterilerinin özel isteklerine göre üretim yapıp bunun maliyetini hesaplamak durumunda kalabilirler. Ancak bu durum her zaman için geçerli değildir. İşletme, belli bir üretim programına göre mamulleri veya mamul gruplarını belirli stoklama zamanından sonra satmak üzere üretim faaliyetinde bulunabilir. Bu gibi durumlarda; verilen sipariş emirleri; müşteri için verilen sipariş emirleri ve stok için verilen sipariş emirleri şeklinde gruplandırılabilir. Müşteri için verilen sipariş emirleri durumunda üretilecek mamulün alıcısı hazır durumdadır. Stok için verilen sipariş emirleri durumunda ise alıcı hazır değildir, ancak belli bir stoklama süresinden sonra satış yapabilmek için faaliyette bulunulacaktır (Yükçü, 2000).

Bu sistemde, ürün ve hizmet üretimi maliyetleme bakımından birbirlerinden ayrıldıkları ve bu üretim maliyetlerini doğru bir biçimde hesaplayabilmek için ayrı ayrı üretim maliyetlemesinin yapılması önemlidir. Birbirleri arasındaki en temel farklılık;

üretim işletmelerinde ürünler stoklanabilirken, hizmet işletmelerinde hizmetler stoklanamadığı için müşteriye yönelik üretim yapılmaktadır (Civelek ve Özkan, 2004).

Sipariş maliyet sisteminin en önemli yararlarından biri, her bir siparişin üretimi için katılan maliyet unsurlarını ayrı ayrı inceleyebilmektedir (Moscove ve Wright, 1989). Bunun sayesinde sipariş maliyetleri birbirlerinden bağımsız hesaplanabilmektedir.

Sipariş maliyet sistemlerinin yararlarını maddeler halinde sıralamak gerekirse;

- Karlı işler ile karsız işleri ayırt etmeye yarar,
- İşletme tarafından ileride alınacak benzer sipariş maliyetlerinin öngörülmesini sağlar ve fiyatlandırma konusunda yardımcı eder,
- İşletme sistemine maliyet verilerini sağlıklı ve kullanışlı şekilde rapor edilmesini sağlar,
- Gerçek maliyetlerle tahmini maliyetleri karşılaştırarak, faaliyetlerin verimli olup olmadığını denetler,
- Üretim faaliyetinde kullanılan ilk madde ve malzemelerin miktar olarak da belirlenmesi sonucunda; işçilik zaman kontrolü, ilk madde ve malzeme miktarı kontrollerine de izin verir,
- Çalışanların verimliliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesini sağlar.

Sipariş maliyet sisteminin sakıncaları ise şu şekildedir;

- Her bir sipariş için maliyetlerin hesaplanması için uzun süre çalışma gerektirir ve personel maliyetini artırır,
- Daha önce yapılan siparişlerin maliyetlerinden hareket edilmesi, bazen ilerideki fiyat politikaları bakımından hatalı kararlar alınmasına neden olabilir (Gündüz, Akdoğan ve Sevim , 2014).

1.2.2. Safha (Evre) Maliyet Sistemi

Safha maliyet sisteminde üretim maliyetleri, üretimin gerektirdiği her teknik safhada toplanır, ulaşılan sonucu da üretimi tamamlanan mamul sayısına bölerek birim mamul maliyeti hesaplanır. Bu nedenle bu sisteme ortalama maliyet sistemi de denilebilir (Erdoğan N., 2001).

Safha maliyet sistemi birbirini izleyen ve birbiriyle bağı evrelerde sürekli ve hızlı olarak kütle halinde mamul elde edilen işletmelerde kullanılır. Bu sistemde evrelere ilişkin maliyetlerin ölçülmesi esastır (Horngren, Datar ve Foster, 2003).

Birbirini takip eden ve ilişkili olan safhalarda, devamlı olarak seri halde, aynı nitelikte homojen ürün üreten işletmelerde yararlanılan safha maliyet sisteminin işleyişi sırasıyla şu şekildedir; maliyet akışının ve safhadaki miktar hareketlerinin belirlenmesi, safhanın toplam üretim maliyetinin ve birim maliyetinin hesaplanması, safhanın toplamda ortaya çıkan maliyetinin, tamamlanmamış, tamamlanmış ve kayıp haldeki birimler arasında dağılımı, safha raporlarının ve maliyet tablosunun düzenlenmesi ve son olarak da muhasebe kayıtlarının yapılması aşamalarından oluşmaktadır (Akdoğan, 2009).

Safha maliyet sisteminin en önemli amaçlarından biri, her evre için ayrı ayrı üretim maliyetlerini kayıt altına almak ve birimlerin işleme tabi tutulduğu bölümlerde oluşan toplam ve birim maliyetleri hesaplamaktır (Warren, Reeve ve Duchac, 2008).

Safha maliyeti sistemi uygulamalarının yararları sıralamak gerekirse;

- Safha maliyeti yönetiminde, maliyetler düzenli bir şekilde her döneminde sonunda hesaplanabilmektedir. Bu sayede yöneticiler, toplam ve birim maliyetlerle ilgili düzenli olarak bilgilendirilebilirler,
- Üretilen ürünlerin tek tip olması sebebiyle, birim ve toplam maliyetlerin hesaplanması daha güvenilir ve basittir. Ayrıca basit olması sebebiyle daha yalın, düşük maliyetli, uygulaması kolay ve ekonomik bir sistemdir.

Safha maliyeti sisteminin sakıncaları da aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Safha maliyeti sistemi, maliyetlerin dönem sonlarında hesaplanabilmesi sebebiyle raporlamada aksamalar yaşanabilmektedir,
- Ürünlerin tek tip yani homojen olmaması halinde, birim eş değer ürün miktarı ve maliyetlerinin hesaplanması zorlaşmakta ve güven vermeyen hesaplar ortaya çıkmaktadır (Gündüz, Akdoğan ve Sevim , 2014).

1.3. Kapsamına Göre Maliyet Sistemleri

Kapsamına göre maliyet sistemleri; üretime ilişkin giderlerin içerisinde maliyete verilecek olanları seçme tercihini ortaya koymaktadır. Bu sistemler; tam

maliyet sistemi, değişken maliyet sistemi, normal maliyet sistemi ve asal maliyet sistemidir.

1.3.1. Tam Maliyet Sistemi

Tam maliyet sisteminde, maliyeti tespit edilecek birime ilk olarak direkt giderler ve devamında endirekt giderler belli ölçülere göre aktarılmaktadır. Bu sistemde üretilen ürünün maliyeti; DİM, DİMMM ve endirekt gider özelliğindeki GÜM'den meydana gelir. Türkiye'de bu sistem çok fazla kullanılmaktadır (Gündüz, Akdoğan ve Sevim, 2014).

Tam maliyet sistemi, üretimle ilişkili tüm maliyetleri içerik ve varyasyon derecesine bakmaksızın birim maliyetlere aktaran bir sistemdir (Üstün, 1996). Başka bir ifadeyle tam maliyet sisteminde, direkt ve endirekt üretim maliyetlerinin hepsi üretilen mamule ya da hizmetlere yansıtılmaktadır. Ayrıca bu maliyetlerine ek olarak dönem maliyetleri de tamamen veya kısmen mamullere yüklenmektedir (Altuğ, 2006).

Bu maliyet sisteminin amacı, belirli bir dönemde katlanılan maliyetleri aynı dönemin üretimine özgülemek suretiyle birim maliyetleri hesaplamaktır. Direkt maliyetler doğrudan maliyet yerlerine, endirekt maliyetler ise dağıtım anahtarları aracılığı ile mamullere aktarılır (Küçüksavaş, 2002).

Bu sistem, tüm maliyetler içinde bulunduğu dönemin üretim maliyetlerine yükleneceği için GÜM'ün sabit veya değişken bölümlerinin ayrıştırılmasını gerek görmez. Bu nedenle bu sistem uygulama ve hesaplama açısından basit bir sistemdir. Ancak, sabit giderlerin üretim hacmiyle bağlantısı olmadığından bu giderlerin mamul birimi başına düşen payı üretimin fazla olduğu dönemlerde düşük, üretimin azaldığı dönemlerde ise yüksek olmasına nedeniyle birim üretim maliyeti üretim hacmiyle zıt yönde dalgalanmalar gösterir (Büyükmirza, 2009).

Tam maliyet sisteminin faydalarından biri, üretim faaliyeti sonucunda elde edilen ürünlerden bu ürünlere ulaşabilmek için katlanılan bütün maliyet öğeleri çıkartıldıktan sonra kar miktarına ulaştırmasıdır. Ancak, bu sisteme göre ulaşılan kar rakamının üretim miktarı ile satış miktarından etkilenmesi zayıf yönünü gösterir (Haftacı, 2008). Bu maliyet sisteminin sakıncası ise, endirekt maliyetlerin ürünlere aktarılmasında karşı karşıya kalınabilecek öznelliğin neden olabileceği güvenilir bilgi sorunudur (Akdoğan, 2009). Bahsi geçen sistemin bir diğer sakıncası da, birim üretim

maliyetlerinin üretim hacmi ile zıt yönde dalgalanmalara neden olmasıdır. Bu durum atıl veya aşırı kapasitede ortaya çıkar ve maliyetlerde bir değişime yol açmaz. Ancak farklı kapasite seviyelerinde farklı birim maliyetler hesaplanmasına neden olmakla beraber bununla ilişkili olarak yöneticilerin yanlış kararlar vermelerine yol açar.

Tam maliyet sisteminde, GÜM'nin kısa dönemde üretim hacminden etkilenmeyen sabit bölümleri üretimin az olduğu dönemlerde ürünlerin birim maliyetini artırmasına ve üretimin bol olduğu dönemlerde birim maliyetlerin azalmasına neden olacağından, GÜM'nin tamamının aktararak tespit edilen ürün maliyetlerinin ilgili dönemler açısından farklı raporlanmasına neden olacaktır (Drury, 2008). Bu eksiliğin yanı sıra, ilgili maliyet sisteminde üretim maliyet hesaplaması sırasında üretim giderlerinin değişken ve sabit olarak ayrımı yapılmayan basit bir hesaplama yöntemine dayanması sebebiyle olumlu yanları da vardır (Şener, 2008).

1.3.2. Değişken Maliyet Sistemi

Değişken Maliyet Sistemi, maliyetlerin sadece değişken giderlerini esas alarak hesaplanır. Bu sistem, tam maliyet sisteminin aksine giderleri değişken ve sabit olarak ayırmakta ve maliyeti bulunacak mamullere sadece değişken giderleri aktarmaktadır. Üretilen birimlerin birim maliyeti hesaplanırken, yalnızca DİMMM, DİM ve GÜM'nin değişken bölümü hesaba alınmaktadır (Gündüz, Akdoğan ve Sevim, 2014). Başka bir ifadeyle; değişken nitelikte olan DİMMM, DİM ve değişken GÜM mamulün maliyetine yükleyen (Erden, 2004) üretim faaliyetine bağlı olmaksızın meydana gelen sabit üretim giderlerinin ise, üretim maliyetleri dışında bırakılmasını öngören sistemdir (Büyükmirza, 2009). Ayrıca sabit üretim maliyetleri içinde bulunan dönem gideri olarak kabul edilir.

Bu sistem ürünlere ait değişken maliyetleri ayrı ayrı hesaplama imkânı verdiği için dolayı ürünler bazında karlılık hesapları da yapılabilmektedir. Başka bir ifadeyle, ürünlere yalnızca o ürün ile ilişkili değişken maliyetler yansıtılmakta ve her ürünün sağladığı katkı ortaya çıkarılmaktadır. Bu nedenle, değişken maliyet sisteminde katkı payı kavramını önemli bir yer almıştır. Katkı payı kavramından bahsedecek olursak, mamulün satış fiyatı ile mamulün değişken maliyetleri arasındaki fark olarak belirtilmektedir. Birim katkı payının dönemin satış miktarı ile çarpılması sonucu toplam katkı payı bulunmaktadır. Hesaplanan toplam katkı payından dönemin sabit maliyetleri düşülerek dönem karına ulaşılmaktadır (Küçükşavaş, 2002).

Değişken maliyet sistemi, üretim maliyeti hesaplaması bakımından tam maliyet sistemi ile karşılaştırıldığında üretim maliyeti daha düşük miktarda olduğu görülecektir. Bunun nedeni, değişken maliyet sisteminin üretim maliyeti hesaplaması sırasında değişken üretim giderlerini dikkate almasıdır. Ayrıca bu sistem, değişken üretim giderlerini esas aldığından daha çok kısa vadeli yönetim kararlarında kullanılmaktadır (Gersil, 2007).

Değişken maliyet sisteminde; üretim teknolojisi, üretim maliyetlerinin hangi kalemlerden oluşacağını etkiler (Gürsoy, 2009) ve tam maliyet sistemine göre daha düşük üretim maliyeti hesaplanmaktadır (Gersil, 2006). Ayrıca, her ürüne ait değişken maliyetler ayrı ayrı hesaplandığı için ürünler bazında karlılık hesapları yapılabilmektedir (Küçüksavaş, 2002).

1.3.3. Normal Maliyet Sistemi

Bu sistemde değişken giderlerin tamamı, sabit GÜM'nin ise kapasite kullanım oranına göre mamul maliyetlerine yüklenme esasına dayanır. Üretim maliyeti; DİMMM, DİM, değişken GÜM ve kapasite kullanım oranına göre sabit GÜM'nden meydana gelmektedir (Yükçü, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, 2015).

Bu sistem Türkiye muhasebe standartlarından "TMS 2 Stoklar" standardında mamul maliyetlerini oluşturan birim maliyetlerinin hesaplanmasında uygulanması tavsiye edilen sistemdir. Sistem üretim hacmine bağlı olarak ortaya çıkan maliyet dalgalanmalarını önleyerek, dönemler arasında kıyas yapma imkânı vermektedir (Gündüz, Akdoğan ve Sevim, 2014).

Normal maliyet sisteminde, GÜM'nin değişken ve sabit ayrımı yapılarak sabit GÜM'nin sabit kısımları ise kapasite kullanım oranına göre mamul maliyetine yüklendiğinden, başka bir deyişle atıl kapasiteye denk gelen sabit GÜM'nin ürün maliyeti içerisine yüklenmediğinden, birim maliyetlerde kapasite kullanım oranındaki değişimler nedeniyle oluşan dalgalanmalara engel olmaktadır (Blocher, Stout ve Cokins, 2010). Bu sayede, atıl kapasite durumunda birim maliyetlerin yüksek çıkmasına neden olan tam maliyet sisteminin eksikliğini giderir ve yanlış fiyatlama yapılmasını önler (Lazol, 2016). Fakat, normal maliyet sisteminin yanlış sonuçlar vermesine neden olan olumsuz etkenler de vardır. Bunlar; normal kapasitenin ve ölçü biriminin yanlış tespit edilmesi, GÜM'nin yanlış analiz edilmesi, vb.

Bu sistemin bir başka yararı, GÜM'ndeki değişimlerin ve üretilen ürünlerin aylar itibariyle değişimlerinden dolayı ortaya çıkan gerçek maliyetlerin üretim aşamasının her bir adımındaki maliyetindeki dalgalanmalardan kaçınmayı sağlamasıdır. İşletmeler bu şekilde yıllık GÜM oranlarını önceden kıyaslayarak, genel yönetim giderlerinde oluşan dalgalanmaları belirlemektedir (Blocher, Stout ve Cokins, 2010).

Normal kapasite durumunda sabit maliyetlerin üretime dahil edilmesi, üretimin tüm birimlerine aktarılan sabit GÜM miktarının, dönemden döneme dalgalanma göstermesini önler. Böylece, kapasite düşük durumdayken faaliyet gösterildiğinde birim maliyetlerin yükselmesi önlenir. Aktarılmayan GÜM, gerçekleştikleri dönemlerde gider olarak kaydedilerek finansal tablolarda gösterilir. Üretimin fazla olduğu dönemlerde, bütün üretim birimlerine aktarılmış sabit GÜM payında azalma olur, böylelikle mevcut stoklar maliyet değerinden daha fazla bir maliyetten hesaplanmamış olur. Standarda göre, üretim miktarının yükselmesi halinde birim başına düşen sabit giderlerin azalması sebebiyle birim mamul maliyetindeki azalmanın göz önünde bulundurulması, ancak üretim miktarının azalması durumunda birim başına düşen sabit giderlerdeki artışın birim mamul maliyetine yansıtılmaması ve maliyetlerin normal kapasite üzerinden belirlenmesi, maliyetlere katılmayan farkın dönem gideri olarak kaydedilmesi gerekir (Gençoğlu, 2007).

1.3.4. Asal (Direkt) Maliyet Sistemi

Asal maliyet sistemi, direkt maliyet veya ilk maliyet sistemi olarak da adlandırılır. Tam maliyet sisteminin tam tersi olan bu sistem, tüm GÜM'leri maliyet dışında bırakarak üretim maliyetinin DİMMM ile DİM'den oluşacağını öngörür. Bu sistemin uygulanmasını mümkün kılan şart, GÜM'lerin üretim maliyeti içinde önemsenmeyecek bir tutarda olmasıdır (Erdoğan N., 2001). Fakat bu sistemin uygulanma alanı çok dardır hatta yoktur. Çünkü günümüzde GÜM, maliyetler içinde azımsanmayacak kadar çok miktarda bulunmaktadır (Akdoğan, 2009).

Asal (direkt) maliyet sisteminde, gerekli olan verileri elde etmek için ayrı hesaplamaya gerek yoktur. Ayrıca, sabit maliyetler gelir tablosunda ayrı gösterilmekle beraber hazırlanan gelir tablosu yöneticinin düşüncesine daha uygundur.

Günümüzde bu sistemin pek fazla uygulama alanı yoktur. Sebebi ise GÜM'lerinin üretim maliyeti içinde azımsanacak bir tutar olması şartıyla uygulanabilmesidir (Akdoğan, 2009). Ayrıca, bu maliyet sisteminde diğer maliyet

sistemlerine göre üretilen ürünlerin birim üretim maliyetleri çok daha düşük çıkmaktadır. Bu sayede stok maliyetleri de düşük seviyede gösterilebilmektedir (Erdoğan N., 2001).

Bu maliyet sisteminin bir başka özelliği ise, sadece DİMMM'leri ile DİM'leri üretim maliyeti kapsamına alması nedeniyle uygulaması basit ve stok değerlerini en düşük düzeye indiren uygulama çeşidi olmasıdır (Şener, 2008).

1.4. Geleneksel Maliyet Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar

Küreselleşen dünyayla beraber gelişen teknoloji ve otomasyon, işletmeleri her anlamda etkilemiş ve geçen yıllar boyunca bilgisayar destekli üretim (computer integrated manufacturing), esnek üretim sistemleri (flexible manufacturing systems) gibi ileri üretim teknolojileri (advanced manufacturing technologies) ve iyileştirilmiş üretim teknolojileri (optimised production technology) gibi yeni yönetim ve üretim çeşitlerinin geliştirilmesiyle çağdaş anlamda üretim çevreleri oluşmuştur. Teknoloji düzeyindeki ilerlemeler, işletmelerin teşkilat yapılarında, büyüklüklerinde ve üretim faaliyetlerinde kayda değer değişiklikler yaşatmıştır. Bu hareketli ortam ve çabuk değişiklik gösteren üretim otomasyon sistemleri işletmelerde elzem verileri ve kontrol sistemlerini de etkilemiştir. Geleneksel maliyet sistemi, emek-yoğun üretilen tek tip ürünün kitlesel halde üretildiği bir ortamda uygulanmıştır. Böyle bir ortamda maliyet sistemi; direkt işçilik faaliyetlerini, işçilikle ilgili faaliyetleri ve ilk madde ve malzeme maliyetlerini takip etmek amaçındadır. Bu platformda geleneksel maliyet sistemleri çok iyi çalışarak doğru sonuçlar üretmekteydiler. Fakat, günümüz üretim koşulları göz önüne alındığında aynı maliyet yapılarına sahip olmadıkları görülmektedir. Çünkü, zaman içerisinde üretim maliyet yapıları ve bileşimleri değişikliğe uğramıştır (Türk, Çürük ve Doğan, 2003).

Özellikle teknolojinin gelişmesi ve bilgisayar kullanımının artışı sayesinde yalnızca makineye dayalı üretim, verilere dayalı üretime doğru değişiklik göstermiştir. Bununla beraber işletmeler hizmet üretimlerini geliştirmiş, sağlık, eğitim, turizm vb. alanlarda hizmet endüstrileri oluşturmuşlardır. Ürün ve hizmet üretimindeki bahsi geçen gelişmeler işletmeleri çeşitli üretim ortamları ile maliyet yapılarına sürüklemiştir. Üretim faaliyetinde yaşanan gelişmeler maliyet yönetiminde de değişiklikler yaşatması kaçınılmazdır. Fakat, geleneksel maliyet sisteminin kendini güncelleyememesi ve bu gelişmelere uyum sağlayamaması kendisiyle alakalı eleştirilerin artmasına yol açmıştır.

Eski üretim ve maliyet yapısıyla sınırlı geleneksel maliyet sistemini kullanan işletmeler, yeni ürün ile hizmet üretim maliyetini belirlerken birtakım eksiklikler ve yanlışlarla karşılaşmaktadır. Başka bir deyişle, geleneksel maliyet sistemlerine dayalı maliyet tespitleri, değişen üretim maliyetleri ile uyumsuzluk göstermektedir (Çabuk, 2003).

Geleneksel maliyet sistemine yönelik eleştirileri belli başlı maddelerde toplamak gerekirse;

- İlerleyen üretim teknoloji ve otomasyon nedeniyle geleneksel üretim giderlerinin toplam maliyet içindeki oranı artarken DİM'in oranı azalmaktadır. GÜM'lerindeki artışa rağmen, geleneksel maliyet yönetiminde GÜM'lerinin içinde yer alan endirekt maliyetlerin dağıtımının hala direkt işçiliğe dayalı yapıldığı gözlenmektedir. Bu nedenle yöneticiler, direkt işçiliğin faaliyetler ile maliyetler arasındaki ilişkiyi yeterince sağlayamamasından dolayı, işletmeye yönelik yanlış kararlar alabilir (Yükçü ve Şafak, 1996). Kısaca, geleneksel maliyet sistemlerinin en temel sorunu GÜM'lerinin dağıtımında direkt işçiliğin dağıtım anahtarı olarak kullanılmasıdır. Bu sorun DİM'lerinin düşmesine rağmen GÜM'lerinin artması sebebiyle daha da önemli bir hal almıştır,
- İşletmeler ürün ve hizmet üretimlerinin kar analizi sonuçlarında sağlıklı veriler alamamakta ve kısa vadeli planlama, kontrol ve karar verme işlevlerine sahiptir. Bunun nedeni ise, geleneksel maliyet sistemlerinin yanlış bilgiler üretmesidir (Miquela, 2001),
- Geleneksel maliyet sistemleri, yalnızca bölümler düzeyinde ücretler ve amortismanlarla ilgili bilgi vermekle birlikte bölümlerde çalışanları ilave değer yaratan faaliyetleriyle ilgili veriler vermemektedir (Gunasekaran, 1999),
- Geleneksel maliyet sistemlerinden elde edilen maliyet bilgileri yönetim ihtiyaçlarını gidermede eksik kalmakla beraber üretim sürecini doğru bir şekilde yansıtmamaktadır,
- İşçilik, sermaye ve malzeme tüketimini sağlıklı bir şekilde ölçmemesi nedeniyle ilgili tüketimlerin maliyetlerini de yüklemeye gerçekçi olmamasıdır,
- İleriye yönelik üretim planlama ve programlama için elzem verileri sağlamamaktadır,
- Fazla stokları teşvik edicidir (Yükçü, 2000),

- Geleneksel maliyetleme yaklaşımları, tam zamanında maliyetleme sistemi (just in time costing), hedef maliyetleme (target costing), faaliyet tabanlı maliyetleme (activity based costing) gibi çağdaş maliyetleme sistemlerine ayak uydurmakta zorlanmaktadır,
- Geleneksel maliyet sistemleri, farklı bölümler ve işlev alanları ile benzer faaliyetlerin arasındaki ilişkiye çoğunlukla dikkat etmemektedir (Yükçü ve Şafak, 1996),
- Yatırım getiri oranı, karlılık düzeyi, pazar payı gibi finansal bilgileri elde ederken, hizmet kalitesi gibi finansal olmayan verileri elde etmekte yetersizdir (Ağyar, 2006).

Bahsi geçen eleştirilere çözüm bulunabilmesi için maliyet bilgisi üzerine kilitlenmek gerekmektedir. Fakat, küreselleşmeyle beraber rekabetin arttığı günümüzde geleneksel maliyet hesaplama sistemleri, etkili maliyet bilgisi üretebilme konusunda yetersiz kalmaktadır (Yükçü, 2000). Bu gibi nedenlerden dolayı, işletmeler sağlıklı bir maliyet bilgisi elde edebilmek için günümüz üretim yapısına uyum sağlayabilen stratejik maliyet sistemlerini geliştirmek durumunda kalmışlardır.

2. İKİNCİ BÖLÜM

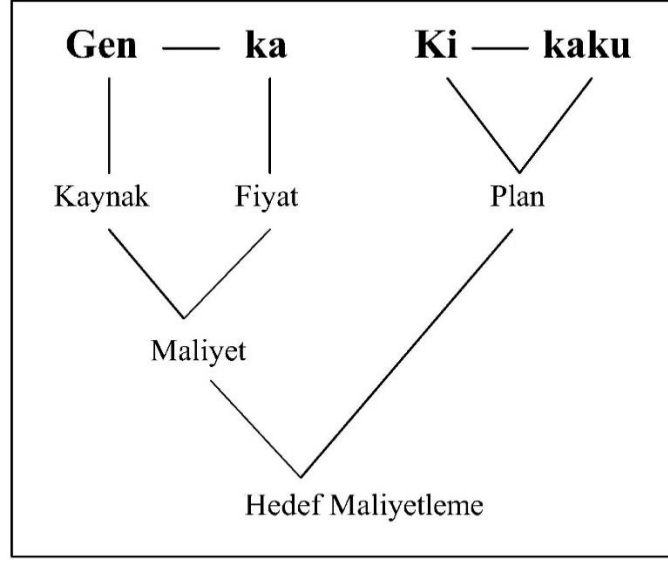
STRATEJİK MALİYET YÖNETİM SİSTEMLERİ

Stratejik maliyet yönetim sistemleri, otomasyon sisteminin artmasıyla beraber geleneksel maliyet yönetim sistemlerinin bu hızlı değişime ayak uyduramaması sonucunda yeni maliyet yönetimi arayışları sonucunda ortaya çıkmıştır. Bu maliyet yönetim sistemlerinin temel unsuru; kaliteli ürünleri düşük maliyetle temin ederek piyasada rekabet avantajı sağlamaktır. Bu maliyet azaltımını, geleneksel maliyet yönetim sistemlerinin aksine sadece üretim sırasında değil aynı zamanda ürün daha üretilmeden önceki yani tasarlama aşamasında yapmaya başlayarak sağlar.

Yeni üretim ortamlarının bir gereği olarak yeni ihtiyaçlar da ortaya çıkmıştır. En önemlisi ise maliyet bilgilerine duyulan gereksinimdeki artıştır. Bahsi geçen ihtiyacı doğru ve hızlı bir şekilde sağlayabilmek amacıyla stratejik maliyet yönetim sistemleri kullanılmaya başlanmıştır. Bu stratejik maliyet yönetim sistemleri; hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, tam zamanında maliyetleme, mamul yaşam seyri maliyetleme, toplam kalite maliyetleme, kaizen maliyetleme, değer mühendisliği ve dönüşüm muhasebesi (kısıtlar teorisi) dir. Bu sistemler aşağıda başlıklar halinde açıklanmaya çalışılmıştır.

2.1. Hedef Maliyetleme (Target Costing)

1900'lü yılların ortalarına doğru Japonya'da ortaya çıkan hedef maliyetleme (HM), ilk olarak Japon otomotiv firması Toyota tarafından kullanılmış ve geliştirilmiş bir yaklaşımdır. Bu yaklaşım Japoncada Şekil 2.1'de görüldüğü gibi "Gen-ka Ki-kaku" olarak adlandırılmıştır (Çetin ve Atmaca, 2009).



Şekil 2. 1. Hedef Maliyetleme Kavramının Ortaya Çıkışı.

Kaynak: Feil, P., Yook, K. H., & Kim, I. W. (2004). Japanese Target Costing: A Historical Perspective. *International Journal of Strategic Cost Management*, 10-19.

Hedef maliyetleme; rekabetçi bir araç olarak Nec, Sony, Toyota gibi büyük Japon firmalarının 20. yüzyılın ikinci yarısında kullandıkları bir maliyet sistemidir. En çok elektronik ve otomotiv sektöründeki Japon firmalar tarafından kullanılan HM sisteminin geleneksel maliyet sistemine göre pek çok açıdan daha üstün olduğu fark edilmesiyle Amerika ve Avrupa ülkeleri de bu sisteme yönelmişlerdir (Öndaş, 2003).

1970'lerde yaşanan ilk petrol krizinin sebep olduğu enerji maliyet artışı, şirketlerin normal üstü maliyetlere maruz kalmaları ve piyasadaki rekabete ayak uyduramamaları gibi sebeplerden dolayı HM sistemi yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır (Bahşi ve Can, 2001). Yine 1990'lı yıllarda Japonya'da meydana gelen krizlerin HM sisteminin gelişmesinde etkisi olmuştur (Çetin ve Atmaca, 2009). Günümüzde Japonya'da otomotiv sektöründe, elektronik ve makine parçaları üretimi alanlarında kullanımı oldukça yaygındır (Yükçü, 2015).

Ayrıca HM'nin Japonya'da ortaya çıktığı iddia ediliyor olmasına rağmen bazı kaynaklara göre bu maliyet sisteminin Amerika'da 1900'lerde Ford Motor firması tarafından ve Almanya'da 1930'larda Volkswagen firması tarafından Beetle'ın geliştirilmesinde kullanılmış olduğu ifade edilmiştir (Shank ve Fisher, 1999).

Son yıllarda nitelikli, düşük maliyetli, yeni ve çok çeşitte mamuller talep edilmektedir. Talepteki değişime ayak uydurmak amacıyla işletmeler geleneksel üretim sistemlerini terk edip teknolojik üretim sistemlerine geçiş yapmışlardır. Üretim

sistemindeki değişim ürün yaşam seyri kısılmasına sebep olmuştur. Bunun sonucunda iki önemli husus meydana gelmiştir. Bunlardan ilki mamullerin satış fiyatı tüketicilerin ödemeye razı oldukları fiyattan yapılmalıdır. İkincisi ise mamullerin kabul edilebilir bir maliyetle üretimi gerçekleştirilmelidir. Bu süreçte işletmeler HM sistemini kullanarak maliyeti düşürme ve kar oranını artırma yoluna gitmişlerdir (Erdoğan N., 2001).

2.1.1. Hedef Maliyetleme Kavramı

Japocada “Genka Kikaku” olarak adlandırılan terim, batı akademik yazınlarına HM olarak geçmiştir. Pek çok Japon yazara göre HM, “Genka Kikaku” teriminin gerçek anlamını tam olarak karşılamamaktadır. Ancak Japon Maliyet Topluluğu’nun 1995 yılında yapılan yıllık toplantısında HM teriminin söz konusu terime karşılık geleceği kararlaştırılmıştır (Feil, Yook ve Kim, 2004).

HM’nin pek çok tanımı bulunmaktadır. Japonya’da ortaya çıkan ve geliştirilen bir maliyet sistemi olan HM, çoğunlukla Japon yazarlarca araştırılan bir kavram olmuştur. Bu konuda önemli araştırmalar yapan Hiromoto’ya göre HM, piyasaya yönelik dinamik maliyet yönteminin temel fonksiyonudur; Sakurai ve Monden’e göre ise HM, belirli bir ürünün yaşam seyri süresince, işletmedeki farklı birimler ile birlikte detaylı olarak ürünün maliyetini azaltmak amacıyla kullanılan etkili bir maliyet yönetim aracıdır. Seidenschwarz’a göre, temel olarak pazarlama, ar-ge, üretim vb. tüm işletme sahalarında maliyetle entegrasyonu ve özenli bir şekilde piyasaya yönelik maliyet yönetimini gerçekleştirmek ve korumaktır (Ceran, 2008).

HM’nin esas aldığı strateji; şirketler tarafından satışa sunulacak yeni bir ürünün fiyatı kararlaştırılırken, düşük maliyet ve yeterli kâr marjı sağlamaktır. Diğer bir anlatımla HM, piyasadaki belirli bir pay alabilmek için faydalanılan satış fiyatı esas alınarak hesap edilen piyasa temelli maliyeti açıklar. Bu maliyetleme sisteminde, piyasaya sunulacak yeni ürünler için işletmeler tarafından uygun görülebilir en yüksek maliyetin hesaplandığı ve ürünlerin hedef maliyet tutarına elverişli karlı olarak üretimi yapıp dağıtımının yapılabileceği süreci tarif etmektedir (Kutay ve Akkaya, 2000).

HM’nin sahip olduğu iki ana aşama vardır. İlk olarak, mamulün hedef maliyetini hesaplayabilmek için hedef fiyatını ve hedef kâr payını tespit etmektir. Sonraki aşama ise, dışardan elde edilecek birimlerin fiyatını belirleyebilmek için hedef maliyeti bölümü ile hammadde düzeyine kadar indirmektedir (Sarokolae, Taghizadeh ve Ebrati, 2012).

HM, ürün yaşam seyri süresince, maliyet azaltım aracı olarak kullanılan bir maliyet yönetimidir. Bu sistemin ana hedefi tasarım sürecine yoğunlaşmaktır. Faaliyetlerin müşterilerin talepleri doğrultusunda uygulandığı, ürünün tasarım aşamasına çok vakit ayrıldığı ve mamulün tam yaşam döngüsüne dağıldığı bu sistemin temel taşıma meydana getiren bakış açısı ise, arzu edilen karı elde edecek üretim seyrini sağlamaktır (Horngren, Sundem ve Stratton, 2004). Çünkü üretim kaynaklı maliyetlerin çoğunluğu üretim süreci aşamalarında sabit duruma getirilmektedir ve ürünlere yapılacak herhangi bir müdahale, üreticiye fazla bir maliyete neden olacaktır. Şekil 2.2’de ürünlere ait maliyet yaşam döngüsüne yer verilmiştir (Coşkun, 2002).



Şekil 2. 2. Bir Ürün veya Hizmetin Maliyet Hayat Döngüsü.

Kaynak: Coşkun, A. (2002). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Akademik Araştırmalar Dergisi*, 25-34.

HM işletmeleri, müşterin talep ettikleri ürün türüne ve o ürün için ödeme razı oldukları fiyat konusunda odaklanmaya çalışmaktadır. Nitekim HM müşterilere talep ettikleri ürünle ilgili birtakım fırsatlar sunmaktadır. Ancak işletme hedeflerini başaramazsa mamulün fiyatını hiçbir şekilde artıramaz ve mamulü pazara sunmak zorunda olur (Young, 2004).

HM sisteminde hedef fiyat, ilgili mamulün yaşam sürecindeki konumu, tüketiciler için algılanan değeri, hedeflenen piyasa payı, hedeflenen satış hacmi, alternatif ürünlerin piyasa fiyatı gibi bazı öğeler dikkate alınarak tespit edilir (Yereli, Doğan ve Şahin, 2012).

HM sistemi ileri teknoloji ile üretim yapan otomotiv, elektronik, bilgisayar, makine araçları gibi sanayilerde çokça kullanılır (Bozdemir ve Orhan, 2011). Büyük ölçekli firmalardan Toyota, Ford ve Sony gibi işletmelerin pazar şartları konusunda ve müşterilerin mamullerle ilgili taleplerini saptayabilmek adına birtakım araştırma ve analizler sonucunda ulaştıkları veriler vasıtasıyla HM sisteminden, maliyet kontrol aracı olarak yararlanmaktadırlar (Jayeola ve Onou, 2014).

HM yaklaşımının temelinde basit bir formül yer almaktadır. İlk olarak ürünlerin satış fiyatları hedef piyasada saptanır, ardından istenilen kâr payı ilgili satış fiyatından

çıkarılır ve son aşamada elde edilen değer ürünlerin üretilmesi gereken hedef maliyet seviyesini ifade eder (Bahşi ve Can, 2001). Bunu formül 2.1'deki gibi göstermek mümkündür.

Formül (2.1)

Hedef Maliyet (br)= Hedef Satış Fiyatı – Hedef Kâr

Hedef Maliyet (toplam) = Hedef Satış Tutarı – Hedef Toplam Kâr

Hedef Satış Fiyatı: Mamullere, müşterilerin algıladıkları değere göre tanımlanan satış fiyatıdır. Hedef satış fiyatı tespit edilirken emsal mamullerin fiyatları ve tüketici topluluğunun gelir seviyesi ile ödemeye razı olduğu fiyat özenle incelenmelidir.

Hedef Kar Payı: Uzun vadeli kar analizi temelli kâr payıdır. Ayrıca yatırımın karlılık oranı, yatırılan sermayenin beklenen getiri yüzdesine denmektedir.

Hedef Maliyet: Ürünlere ait gerçekleşmesi istenen karlılık düzeyini sağlayacak uygun görülebilir maliyet seviyesidir. Diğer bir deyişle, formül 2.1'de gösterildiği gibi hedef satış fiyatı ile hedef kâr payı arasındaki farkı ifade eder (Vasile ve Croiteru, 2013).

2.1.2. Hedef Maliyetlemenin Amaçları

HM ile müşterilerin arzuları ve teknolojiye gelişmeler tasarım ve üretime adapte edilerek, ürün veya hizmetin toplam ömür dönemi süresince meydana gelen maliyetleri kapsamlı bir şekilde yönetmeyi amaçlamaktadır. HM'nin esas amacı, işletmelerin stratejik planlarında bulunan hedef karı gerçekleştirmesidir. Bu hedefe ulaşmak için işletmeler, maliyet tasarrufu ve tüketici memnuniyeti çalışmaları yapmaktadır (Şakrak, 1997).

HM sisteminin esas hedefi uygun kalitenin sürekliliğini gerçekleştirirken toplam maliyetleri düşürmektir. Ancak işletmeler HM sisteminden stratejik kar planlaması olarak da yararlanmaktadır (Sakurai, 1989).

HM sisteminin ana hedeflerini aşağıdaki şekilde listeleyebiliriz (Alagöz ve Ceran, 2006);

- Tüketici merkezli, satıcılara ve rekabete dönük olma,

- Değer mühendisliği ile ilişkili olarak maliyet azaltımı için tasarımda düzeltme ve iyileştirmeye zorlama,
- Ürün hazırlama, pazarlama ve etkisizleştirme için uygun olan değer analizi yapmaya zorlama,
- Tam zamanlı olarak her üretim aşamasında denetime zorlama,
- Kapasite planlama ile planlamayla ilişkili olarak aynı zaman içinde mühendisliğe zorlama,
- Hedef maliyet planlamasını piyasaya yönelik yapma,
- İşletme içinde hedef maliyet planlaması ile muhasebesinin tam uyumu,
- Ürün geliştirme aşamasında HM yönetiminin her bakımdan uyumlu ve kullanılabilirliği uygulaması,
- Tüm maliyet azaltım faaliyetlerini sistematikleştirme,
- Değer mühendisliği kapsamı altında maliyet planlamasını düzenlemek,
- Planlamayla ilişkili tüm fikirlerle uyumlu olarak piyasaya yönelik olma,
- Maliyet muhasebesi sisteminde meydana gelen piyasaya yönelik olma,
- Ürün-süreç zincirinde tüm kısmi faaliyetler göz önünde bulundurulmaktadır.

2.1.3. Hedef Maliyetlemenin Temel İlkeleri

HM sistemi altı esas ilkeden meydana gelmektedir. Bahsi geçen ilkeler geleneksel maliyet sisteminden farklı bir bakış açısıyla maliyet ve kar planlamasına bakmaktadır (Swenson, Ansari, Bell ve Kim, 2003).

HM sürecinin dayanağı altı temel ilkeden meydana gelmektedir. Bahsi geçen ilkeler hem maliyet yönetimi bakımından kapsamlı bir yaklaşımı hem de maliyet ve kar planlamasına geleneksel yaklaşımdan farklı bir yaklaşımı meydana getirmektedir. HM sürecinin kavramsal esasını meydana getiren altı ilke aşağıda açıklanmıştır (Swenson, Ansari, Bell ve Kim, 2003).

1-) Fiyata Dayalı Maliyetleme

HM sisteminde ilk önce istenen satış fiyatı belirlenir. Müşterilerin işletmenin meydana getirdiği ürünlere ödemeye razı olduğu fiyata hedef satış fiyatı denilmektedir.

Hedef maliyete ise, hedef satış fiyatından hedeflenen kâr payı indirilerek ulaşılmaktadır. Satış fiyatını piyasa belirlerken; hedef kâr, işletmelerin mali gereksinimlerine ve faaliyet gösterdiği sektörün mali durumuna göre değişkenlik göstermektedir (Aksoylu ve Dursun, 2001).

2-) Müşteriye Odaklanma

HM sistemi müşterilere odaklanmaktadır. Bu sistemde, hedef maliyet piyasa tarafından yönlendirilmektedir. Alıcıların fikirlerine önem verilir ve maliyetleme sürecinde sürekli olarak dikkate alınmaktadır. Alıcıların istekleri ve işletmelerin bu doğrultuda yaptıkları ve yapabileceklerini tespit etmek önemli bir konudur (Doğan ve Hatipoğlu, 2004).

3-) Tasarım Merkezli Olma

HM sistemi, maliyetleri meydana gelmeden önce yönetmeye dayanır. Çünkü, tasarım ve geliştirme evrelerinde meydana gelen maliyetler, üretim aşamasında tahakkuk edecek maliyetlerin çoğunluğunu oluşturmaktadır. Bu nedenle HM sistemi, tasarım aşamasında oluşan maliyetlere büyük önem vermektedir (Atkinson, Kaplan ve Young, 2004).

HM sistemi maliyetleme sürecinde mühendisleri etkilemektedir. Başka bir ifadeyle, mühendisler üretim süreciyle ilişkili tasarım faaliyetlerinin maliyet etkilerini analiz ederler. Tasarım evresinden önce, bütün mühendislik fikirleri alıcıların arzularına göre incelenir. Bu sayede üretim başlamadan önce ürün veya tasarım konusunda gerekli olan değişiklikler yapılabilir. Çünkü üretim evresinde uygulanacak en ufak değişiklikler, işletmeler için hiç beklenmedik zararlara yol açabilir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002).

HM sistemi işletmede var olan bütün departmanları, çalışılmakta olan ürün tasarımlarının incelenmesine yönlendirir. Nedeni ise, üretim süreci başlamadan önce gerekli ürün ya da tasarım değişikliklerinin yapılmasıdır. HM sisteminin bir diğer amacı da ürünlerin ve üretim süreçlerinin tasarımının birbirini izleyen bir zincir sırasından ziyade, aynı zaman içerisinde oluşmasını sağlamaktır. Çünkü bu sayede ürün geliştirme zamanının azalmasına, geliştirme sürecinin ilk evrelerinde meydana gelen problemlerin giderilmesine ve maliyetlerin azaltılmasına yardımcı olacaktır (Erden, 2004).

4-) Geniş Kapsamlı Katılım

HM sistemi geniş kapsamlı katılıma yani ekip çalışmasına çok önem vermektedir. Bu sistemden yararlanılırken, tasarım ve üretim mühendisliği, üretim, pazarlama, satın alma, maliyet muhasebesi ve yardımcı hizmetleri temsil eden üyelere meydana gelen ekiplerden faydalanılmaktadır. Bu ekibin kapsamını satıcılar, tedarikçiler, dağıtıcılar ve tüketiciler gibi işletme dışından kişi ve gruplar da oluşturmaktadır. Ürün tasarımı ile ilgili departmanların karar alma süreci ekip sayesinde büyük oranda azalmaktadır ve bu sayede alıcıların beklentileri zamanında karşılanabilmektedir. Ürünlerin tasarım aşamasından üretim aşamasına kadar her ekip bir mamulden sorumludur. Çok fonksiyonlu bir grubu, kendi deneyim ve birikimlerini katan bir uzmanlar grubu olarak değil de, bir mamulün her şeyinden sorumlu olan bir ekip olarak tanımlayabiliriz (Drury, 2008).

Hedef maliyetleme, ürün tasarımını, hammadde gereksinimlerini ve imalat süreçlerini inceleyerek bir ürünü hedef maliyetinde veya hedef maliyetinin altında üretmek için maliyet tasarrufu fırsatlarını araştırarak işletme içi ve dışından farklı fonksiyonlardan insanların katılımını gerektirir (Kutay ve Akkaya, 2000).

5-) Yaşam Seyrinde Maliyet Düşürme

HM sisteminde, üretici ve alıcı bakımından ürün yaşam seyri maliyetlerini minimum seviyeye indirmek ana hedeftir. Ürün ömrü göz önüne alındığında maliyetler ikiye ayrılmaktadır. Birincisi tasarımdan satışa kadar işletme maliyetleriyken, ikincisi satıştan ürünün alıcı tarafından hurdaya ayrılmasına kadar katlandığı maliyetlerdir. Alıcılar için satın alma ile başlayan ürün yaşam dönemi, üretici için ürün fikrinin ortaya çıkmasıyla başlamaktadır. Başka bir anlatımla, üreticiler için yaşam döneminde maliyetleme, bir ürünün tasarımından nihai kullanımına kadar katlanılan bütün maliyetlerin minimum seviyeye indirilmesidir. İşte bu noktada HM hem üreticiler hem de alıcılar açısından bunu amaçlamaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002)

HM sisteminin en temel amacı hem üreticiler hem de alıcılar için mamul yaşam seyri maliyetlerini en aza indirmek olduğu söylenebilir. Maliyetler alıcı ve üretici bakımından farklı anlamlara gelmektedir. Satın alma fiyatı, satın alma sonrası kullanma, bakım ve elden çıkarma gibi maliyetler alıcılar açısından maliyetleri oluştururken; ürünün ortaya çıkışından hurdaya ayrılmasına kadar olan bütün maliyetler üretici açısından maliyetleri oluşturur (Yükçü, 2015).

HM sistemi beş etapta uygulanmaktadır. Bunlar; pazar fiyatının tespit edilmesi, arzu edilen karın belirlenmesi, arzu edilen kar seviyesinden daha az seviyede pazar fiyatında hedef maliyeti belirlemek, değer mühendisliğini kullanarak ürün maliyetini azaltmak, yüksek olan maliyetleri azaltmak için kaizen maliyetleme sistemini kullanmaktır (Blocher, Stout, ve Cokins, 2010).

6-) Değer Zinciriyle İlgilenme

Değer zinciri, işletmelerin hammadde kaynakları ile başlayıp nihai tüketicilere kadar uzanan tüm kademelerdeki birbiriyle ilişkili ve değer yaratan faaliyetler bütünüdür. HM sistemi değer zincirinde var olan üreticilerden başlayıp dağıtıcılara ve alıcılara hizmet sunan taraflara kadar bütün üyeleri kapsayan bir süreçtir (Yükçü, 2015).

2.1.4. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri

HM sisteminin özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;

- Ürünlerin geliştirme ve tasarım evrelerinde HM sistemi uygulanır,
- HM maliyet azaltımını hedefleyen bir sistemdir (Saban, 2000),
- HM stratejik kar planlamasının bir bölümüdür,
- HM ekip çalışması gerektirmekte ve bu sayede süreci kolaylaştırmaktadır (Alagöz ve Ceran, 2006),
- HM, mamul yaşam döneminin ilk aşamalarında kullanılan bir maliyet yönetim sistemidir,
- HM sistemi maliyetlerin meydana gelmesinden önce yönetimi ilkesine dayanır,
- HM, mühendisleri, ilgilileri ve çalışanları ürün, teknoloji ve tasarımın maliyet etkilerini analiz etmeye yönelik olarak etkileyen bir sistemdir (Alagöz, Yılmaz, ve Ay, 2005),
- Yeni ürünler için çok kullanışlı olmasının yanı sıra, var olan ürünlerin tekrar tasarlanıp, iyileştirilmesi ve geliştirilmesi için de kullanılabilir (Civelek, 2002),
- HM sistemi maliyet kontrolü değil, maliyet planlamasıdır.

2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Activity Based Costing)

1980'li yıllarda bulunan faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) sistemi yöneticilere; müşterileri, mamulleri, faaliyetleri ve hizmetlerinin maliyeti ve karlılığını doğru bir şekilde tespit etme olanağı tanıyan bir sistemdir (Kaplan ve Argyris, 1994). Bahsi edilen

bu sistem; yöneticilerin, ürün oluşturmada ve rekabet politikalarında başarılı tercihler yapmalarını sağlar. Bu faydasını, GÜM'leri; ürünler, prosedür, hizmetler veya müşteriler gibi maliyetler ile doğrudan ilişkilendirerek sağlar (Cooper, 1988).

FTM sisteminin yapıtaşı George Staubus'ın 1971 yılındaki kitabı ile oluşmuş ve üretim sektöründe kullanılmak amacıyla geliştirilmiştir. Gelişimini hızlandıran ise CAM-I (Consortium for Advanced Management-International) tarafından mühim bir konu olarak ele alınmasıdır. Akademik yazınlara hızlı giriş yapmasının en önemli sebebi ise, Robert S. Kaplan ve Robin Cooper tarafından yazılan makalelerde uzun yıllar kullanılan ve artık yetersiz olduğu düşünülen geleneksel maliyetleme sistemlerine alternatif, stratejik bir maliyetleme sistemi olarak bahsedilmesidir (Karğın, 2013).

Günümüze gelindiğinde işletmeler, makine yoğun üretim yapmaktadır. Bu nedenle üretim maliyetlerinde; DİM'lerinin payı az, GÜM'nin payı ise fazla olmaktadır. Bunun sonucunda ise, GÜM'nin dağıtımında direkt işçilik saatlerinden yararlanılması, maliyetlerin hatalı hesaplanmasına yol açmaktadır. Makine yoğun üretim yapan günümüz işletmeleri, emek yoğun üretim yapan işletmelerden farklı olarak teknolojilerini ve üretim prosedürlerini daha ayrıntılı tetkik etmek durumundadırlar. Bir başka deyişle, GÜM'nin daha ölçülü dağıtılmasını sağlamak için birden fazla maliyet etkeni belirlemektedir (Küçüksavaş, 2002).

FTM sistemi, çağdaş üretim sistemlerinin ve globalleşme sonucunda artan rekabet şartları altında geleneksel sistemlerin yetersiz olması nedeniyle meydana gelmiştir. Faaliyet temelli olan bu sistem, GÜM'i mamullere dağıtmak amacıyla kullanılmaktadır.

Teknolojinin gelişmesiyle beraber mamul üretiminde değişiklikler meydana gelmiştir. Olumlu gelişmelerin yanında, kar oranları azalmış ve genel maliyetler yükseliş göstermiştir. Nitelikli ve modern ürünlerle piyasa ihtiyaçlarını karşılamak isteyen yabancı işletmeler arasında rekabetin arttığı görülmüştür. Üretim ortamındaki bahsi geçen gelişmeler; arttırılan faaliyetlerin, karlılık ile rekabeti neden arttırmadığı sorununu gündeme getirmiştir.

Teknolojik gelişmelerin neden olduğu olumsuzluklar, doğru mamul maliyeti bulmak amacıyla bazı bilim adamlarını harekete geçirmiş, araştırmalar yapılmış ve bu konuda önemli gelişmeler sağlanmıştır. Bu nedenle, direkt işçilik temelli olmasından kaynaklı hatalı sonuçlar veren geleneksel sistem yerine, işletmelerin faaliyetlerini temel

alan bir yöntem ABD’de geliştirilerek uygulanmıştır. FTM olarak adlandırılan yöntemin yararlılığı hakkında yapılan incelemelerde, geleneksel sistemlerden çok daha başarılı neticeler verdiği gözlemlenmiştir.

2.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramı

1980’li yılların sonlarına doğru Robin Cooper ve Robert Kaplan’ın çalışmaları sonucunda bulunan FTM, kaynak maliyetleri ile faaliyetleri bağdaştıran ve sonrasında faaliyetlerde bir araya getirilmiş olan maliyetleri mamul, hizmet, müşteri ve diğer maliyet etkenlerine faaliyetleri kullanma oranında dağıtan yönetimsel maliyetleme yöntemidir (Kennett, Durler ve Downs, 2007). Ayrıca FTM, ürün maliyetini meydana getiren indirekt maliyetlerin, başka bir deyişle GÜM’nin ürünlere dağıtılması işlevini sağlayan bir sistemdir.

Akademik yazında ilgili sistem ile ilgili tanımlamalardan bazılarına aşağıda yer verilmiştir;

FTM, ürün maliyetlerinin tespit edilmesinde faaliyetleri temel alması sebebiyle FTM olarak isimlendirilmiştir. Bu sistem, mamulün birim maliyetini bulmasının yanı sıra birim maliyeti meydana getiren süreçler ile ilgili verileri temin eder. FTM sistemindeki en önemli ilke, mamullerin girdi maliyetlerinden daha çok yapılan faaliyetler üzerine yoğunlaşmasıdır (Bekçioğlu, Gürel ve Kızıyalçın, 2014).

FTM, işletmelerin mamul ve faaliyetleri ile ilgili verileri temin eden ve takip eden bir bilgi sistemidir. Dahası, yapılan faaliyetleri tarif eder, ilgili faaliyetlerin maliyetlerini takip eder ve farklı maliyet etkenlerinden faydalanarak faaliyetlerde toplanmış maliyetleri mamullere dağıtır. Bahsi geçen maliyet etkenleri mamullerin faaliyet kullanım oranlarını göstermektedir. FTM sistemi, yöneticiler tarafınca mamul ve faaliyetle ilgili farklı hedeflerle kullanılabilir (Raffish ve Turney, 1991)

FTM işletmelerin, rekabetçi özelliklerini sürdürmek, müşteri ve mamul kar oranını artırmak, prosedür maliyetlerini azaltmak gibi hedefleri temel alan maliyet sistemidir. FTM’den elde edilen veriler ile işletmeler, işletme kaynaklarından daha etkin faydalanacak ve işletme prosedürlerini daha etkili ve stratejik bir şekilde idare edecektir (Mohan, 2000).

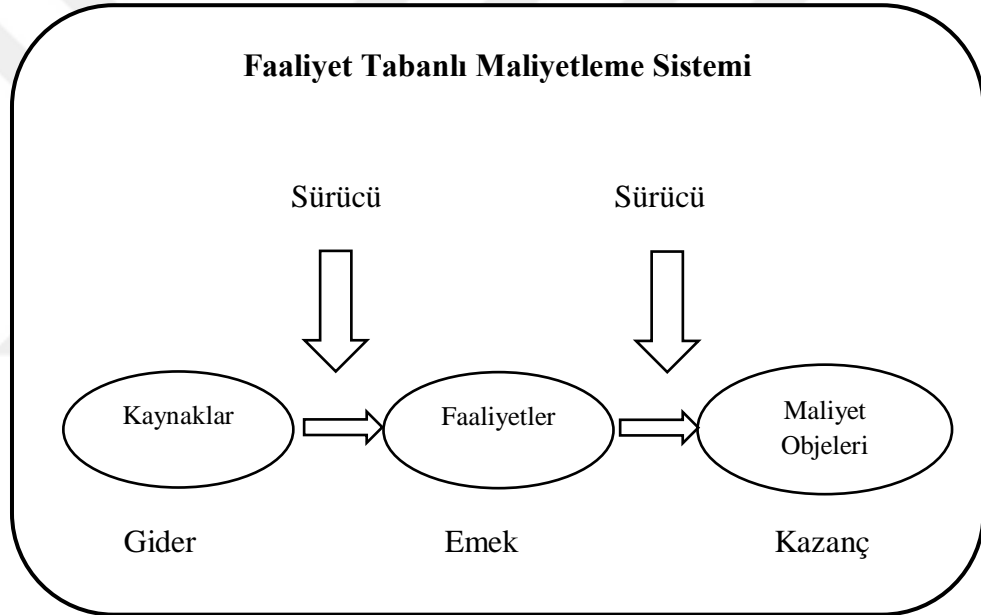
Acar ve Papatya (1997), FTM sistemini, önemli hedeflere ulaşmak için, faaliyetlerin her biriyle ilgili maliyet havuzları meydana getirmek ve bu havuzlardaki

endirekt maliyetlerin tespit edilen maliyet dağıtım anahtarları ile mamullere dağıtılması olarak açıklamışlardır.

Turney (1990b)'e göre ise FTM sistemi, işletmelerin faaliyet ve ürünleri ile ilgili veri elde eden, onları işleyen ve muhafaza eden bir bilgi sistemidir. Bu sistem, yapılan faaliyetleri açıklar, bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri takip eder ve ilgili faaliyetlerin sahip olduğu maliyetlerin ürünlere dağıtılmasında çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanır. Bahsi edilen dağıtım anahtarları, ürünler ile ilgili faaliyet tüketimlerini gösterir.

2.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle İlgili Temel Kavramlar

FTM sisteminin kaynağını oluşturan ve Şekil 2.3'de yer alan kavramların açıklamalarına aşağıda yer verilmiştir.



Şekil 2. 3. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Üç Ana Bileşeni

Kaynak: Taylor, L. J. (2002). Activity Based Costing. *Financial Accounting & Reporting*, 51.

Kaynak: Kaynak, faaliyetleri gerçekleştirebilmek için kullanılan veya yararlanılan ekonomik öğelerdir. Başka bir deyişle, maliyetlerin temelini oluşturan unsurlardır. İşletmelerde kaynaklar; DİM, DİMMM, indirekt maliyetler ve üretim dışındaki maliyetlerden oluşmaktadır.

Faaliyetler, kaynakları kullanmaları nedeniyle maliyetlere sebep olurlar. Faaliyetlerin meydana getirilebilmesi için ihtiyaç olan kaynaklar dışarıdan elde edilebileceği gibi, başka bölümlerden de temin edilebilir (Drury, 2008).

Kaynaklar, FTM sisteminin ilk sırada olan finansal girdilerini sağlar. Bu sistemi kullanan işletmelerin, kaynakları tercih ederken ve bu kaynakların maliyetini hesaplarırken yararlanacakları ilk yer, işletmenin defteri kebir kayıtları olmalıdır (Drury, 2008).

Kaynakları gösteren defteri kebir alt hesapları, FTM sistemi kullanıcıları için en önemli bilgi kaynağıdır. Bu nedenle kaynak maliyetleri defteri kebir hesaplarında alt hesaplar meydana getirilerek takip edilebilir. Fakat, ilgili hesaplar faaliyetler yerine gider türüne göre hazırlanmış ve ayrıntı göstermemektedir. Bu sebeple faaliyet maliyeti hesaplanırken defteri kebir hesaplarının faaliyetlere göre tekrar düzenlenmesi gerekmektedir (Arzova, 2002).

Faaliyet: FTM, faaliyetler üzerine yoğunlaşan bir sistemdir. Mamullere maliyetleri yüklerken, bu mamuller için gerçekleşen faaliyetleri temel almaktadır. Mamuller, faaliyetlerin gerçekleşmesi sonucunda meydana gelmektedir. Mamul üretimine hazırlık faaliyetleri alt faaliyetlere örnektir (Arzova, 2002).

Faaliyetlerin maliyet hiyerarşisi sınıflandırmasına aşağıda yer verilmiştir (Drury, 2008):

- Birim düzeyindeki faaliyetler
- Parti düzeyindeki faaliyetler
- Mamul düzeyindeki faaliyetler
- Tesis düzeyindeki faaliyetler

Maliyet Havuzu: Faaliyetlerce kullanılan kaynakların toplam miktarının faaliyetler esasında tespit edilmesine maliyet havuzu meydana getirme denmektedir. Faaliyetlerin karar verilmesinden sonra tespit edilen faaliyetlerin maliyetler ile bağdaştırılması gerekir. Bahsi geçen bağdaştırma işlemi bazı zamanlar kolay bir işlemken bazı zamanlarda da zor olmaktadır. Bu durumlarda ilk olarak faaliyetlerle alakalı gerçekleştirilen temel analizde faaliyetlerin ana maliyetleri tespit edilir. Sonrasında ilgili faaliyetler alt faaliyetlere ayrılır ve bu alt faaliyetlerin kullandığı kaynakların maliyetleri belirlenir. Maliyet havuzu oluşturmanın doğru bir şekilde yapılabilmesi için en önemli unsur; işletmenin faaliyetlerinin, alt faaliyetlerinin ve bunların kullandığı maliyetlerin sağlıklı bir şekilde tespit edilmesidir (Arzova, 2002).

Başka bir anlatımla maliyet havuzu, tek bir faaliyetle ilişkili maliyetlerin bir araya getirildiği topluluk birimleridir (Uslu, 1991). Faaliyetler, faaliyet merkezlerinde bir araya getirilirken aynı zamanda bu faaliyetlerin meydana getirdiği maliyetler de maliyet havuzlarında toplanmaktadır.

Çok sayıda maliyet havuzu vardır. Ayrılan her bir ürüne ve maliyet nesnelere, faaliyetlerin dağıtım anahtarına göre yüklenir. Maliyet havuzu, dağıtım anahtarından yararlanılarak ürünlere aktarılan maliyetlerden meydana gelir (Aksoylu, 2001).

Maliyet Etkeni (Maliyet Sürücüsü): Maliyet dağıtımında kullanılan dağıtım anahtarı kavramı geleneksel maliyet sisteminde kullanılırken, FTM sisteminde maliyet etkeni veya maliyet sürücüsü kavramı olarak adlandırılmaktadır. Akademik yazınlarda bu kavramın ikamesi olarak maliyet taşıyıcısı, maliyet faktörü, faaliyet ölçüsü, yükleme anahtarı vb. kavramlara da yer verilmektedir.

Maliyet nesnelere faaliyete yüklenmiş oldukları tüketim oranlarına maliyet etkeni denir. Maliyet etkenleri FTM sisteminde 2 aşamada belirlenmektedir. Faaliyetlerce kullanılan kaynaklara bağlı maliyetleri faaliyetlere aktarmada birinci aşama maliyet etkenleri kullanılırken, faaliyetlerde bir araya getirilen ilgili maliyetleri ürünlere aktarmada ikinci aşama maliyet etkenleri kullanılmaktadır. Kaynak etkeni, birinci aşama maliyet etkenleri kavramı yerine; maliyet etkeni ise ikinci aşama maliyet etkenleri kavramı yerine kullanılmaktadır (Bahnu, 2010).

FTM sisteminin merkezinde maliyet etkeni yer almaktadır. Faaliyetlerin kaynak kullanımını ile sonuçlanan olaya maliyet etkeni denilmektedir. Hatalı maliyet hesaplarına sebep olabilecek tek bir maliyet etkeni, geleneksel maliyet sisteminde kullanılırken; FTM sisteminde, faaliyet maliyetleri mamullere aktarılırken birden fazla maliyet etkeni seçilerek daha sağlıklı mamul maliyetlemesi elde edilir. Her ürüne ilişkin maliyet etkeni belirlenmesi daha uygunken, pratikte maliyet üzerindeki büyük etkisi nedeniyle az sayıda tercih edilmektedir (Gupta ve Galloway, 2003).

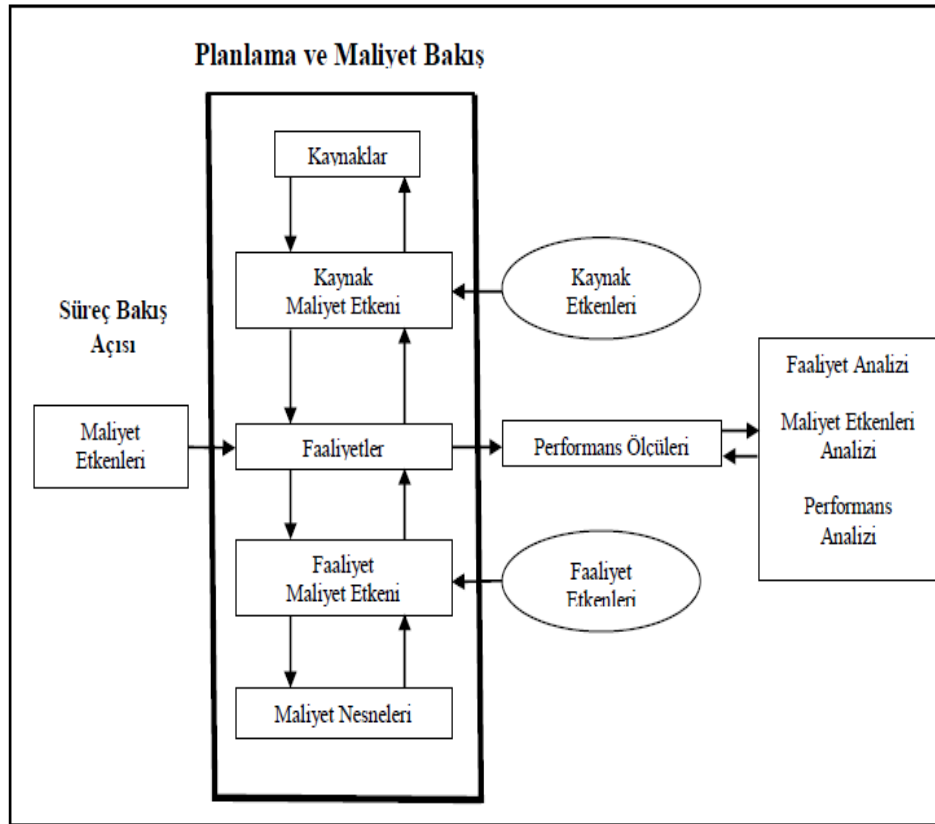
Maliyet Objesi (Maliyet Hedefi): Muhasebede maliyeti tespit edilen sonuç veya faaliyete maliyet objesi veya maliyet hedefi denilmektedir. İşletmelerde ihtiyaç duyulan maliyet bilgileri doğrultusunda çok türlü maliyet objelerine denk gelinebilir. Örneğin; bir malın, mamulün, hizmetin, atölyenin ve daha çok fazla sayıda şeyin maliyeti tespit edilebilir (Gupta ve Galloway, 2003).

Maliyetlerin takip edildiği son yer olan maliyet objesi kavramı, işletmelerde çalışmaların yapılma sebebidir ve bunlar bir mamul ya da müşteri olabilir. Mamul ya da müşteri için takip edilen maliyet, ilgili maliyet objesi tarafından yararlanılan faaliyetlerin maliyetini göstermektedir (Erdoğan N., 1995).

Performans Ölçüleri: Bir faaliyette veya süreçte yapılan çalışmanın ve ortaya çıkan sonuçların mali ya da mali olmayan belirleyicilerine performans ölçüleri denilmektedir. Yani faaliyetler hem mali hem de mali olmayan performans ölçüleri yönünden açıklanmaktadır. FTM, mali ve mali olmayan performans ölçülerini faaliyetlerin özellikleri olarak nitelendirmektedir (Erdoğan N., 1995).

2.2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli

FTM sistemi iki yöne sahiptir. Birincisi maliyet dağıtım yönü, ikincisi ise süreç yönüdür. Kaynaklar, faaliyetler ve maliyet nesneleri konusunda bilgi sağlaması açısından maliyet yönünü; genellikle mali olmayan işlevsel bilgi sağlaması açısından ise süreç yönünü gösterir (Ülker ve İskender, 2005).



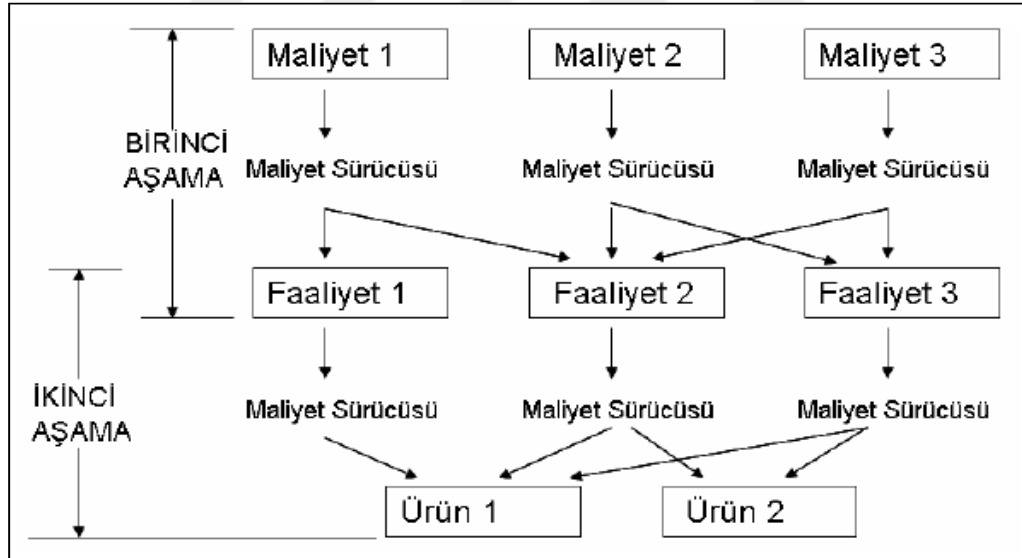
Şekil 2. 4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli.

Kaynak: Cokins, G. (2001). *Activity-Based Cost Management: An Executive Guide*. New York: John Wiley & Sons, Inc.

Maliyet yönü, Şekil 2.4’de gösterilen FTM modelinin dikey ekseninde yer alır ve bu maliyet yönü mamul, müşteri, hizmet gibi maliyet nesnelere meydana gelen maliyet akışını ifade etmektedir. FTM sisteminin temelini modelin maliyet yönü oluşturur. Buna göre, faaliyetler tarafından kaynaklar kullanırken; ürün, müşteri ya da hizmetler tarafından da faaliyetler kullanılır (Cokins, 2001). Modelin süreç yönü, yatay ekseninde yer alır ve işletmenin faaliyetleri gerçekleştirmesi ile faaliyetlerin performansına etki eden durumlarla ilgili veri ihtiyacını giderir. (Erdoğan N., 2007).

2.2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi’nin İki Aşamalı Maliyet Aktarma Süreci

FTM sistemi, iki kademeli bir süreçten meydana gelir. Çünkü bu sistem, maliyetleri önce faaliyetlere daha sonra ürünlere aktarır. Faaliyetler maliyetleri kullanması sebebiyle, birinci aşama olarak endirekt üretim maliyetleri faaliyetlere aktarılır. İkinci aşamada, ürünler faaliyetleri kullandığı için, faaliyetlerin maliyetleri ürünlere aktarılır. Buna iki aşamalı süreç denilmektedir (İşleyen, 2006).



Şekil 2. 5. İki Aşamalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.

Kaynak: Roztocki, N. (1999). A Procedure for Smooth Implementation of Activity Based Costing in Small Companies. *ASEM National Conference Proceedings*, (s. 280). Virginia Beach.

Cooper tarafından literatüre giriş yapan iki aşamalı süreç kavramı, FTM sisteminin esas yapısını meydana getirmektedir. Cooper, çoğu çağdaş maliyet yönetim sistemlerinin temelinde bu sürecin olduğunu iddia etmektedir (Cooper, 1988). Bu sisteme göre, üretim maliyetinin parçalarından biri olan endirekt üretim maliyetleri, esas

itibariyle iki aşamalı yükleme sürecinden sonra ürünlere aktarılır. Endirekt üretim maliyetleri ürünlere direkt olarak yüklenemedikleri için, maliyeti aktarmak da dolaylı yöntemlerle gerçekleştirilmektedir. Fakat FTM sistemi, bahsi geçen sürecin çalışma sistemini faaliyetleri esas alarak tekrar düzenlediği için iki aşamalı süreç önemli hale gelmiştir.

FTM sisteminin ilk aşamasında, faaliyetler belirlenerek endirekt faaliyetlerin maliyetleri homojen maliyet havuzlarına dağıtılır (Garrison, 1991). Maliyet havuzları tanımlandıktan sonra, ilgili havuz için maliyet etkeni veya başka bir isimle maliyet sürücüsü başına düşen bir maliyet tespit edilir. Aktarma oranının tespit edilmesi ile birinci aşama tamamlanır (Ben-Arieh ve Qian, 2003). Ayrıca birinci aşama maliyet etkenleri, kaynakları faaliyet merkezlerine göre belirlemek için bir sistemdir (Erdoğan N., 1995).

FTM sisteminin, maliyetlerin faaliyet merkezlerinden mamullere aktarılmasını kapsayan ikinci aşamasında ise, maliyet havuzlarında bir araya getirilen maliyetler ürünlere dağıtılır. Bu dağıtımın gerçekleşebilmesi için, ilk olarak her bir ürünün kullandığı kaynak miktarının tespit edilmesi gereklidir. Bu tespitin amacı, her ürünün yararlandığı maliyet etkeninin miktarını ölçmektir. Bu işlemin takibinde, ilk aşamada tespit edilen aktarma oranı ve bu ölçülerden yararlanılarak maliyetler mamullere aktarılır (Ben-Arieh ve Qian, 2003).

Akademik yazınlarda, FTM sisteminin sürecine ilişkin uygulamasında takip edilecek adımlara ilişkin çeşitli sınıflandırmalar olsa da, genellikle iki aşamalı maliyet aktarma süreci içinde beş temel adım oluşturulmuştur. Bu adımlar (Doğan ve Çakıcı, 2016);

- Faaliyetlere karar verilmesi,
- Faaliyetlerin sınıflandırılması ve faaliyet taşıyıcılarının belirlenmesi,
- Kaynak maliyetlerinin faaliyetlere aktarılması ve maliyet havuzlarının meydana getirilmesi,
- Maliyet etkenlerinin tespiti,
- Faaliyet maliyetlerinin ürünlere aktarılmasıdır.

2.2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Amaçları ve Özellikleri

Geleneksel maliyetleme sistemlerinde maliyetlerin ürünlere aktarılmasında yararlanılan hacim bazlı ve tek yönlü dağıtım anahtarları sebebiyle meydana gelen hata ve yanlışların giderilmesi amacıyla FTM sistemi ortaya çıkmıştır.

FTM sistemi üç esas amaca sahiptir. İlki, işletme karlılığının asıl kaynağını oluşturan gerçek maliyetleri rapor haline getirmek, ikincisi faaliyet maliyetlerini tespit ederek faaliyetleri daha iyi bir şekilde yürütebilmek, üçüncüsü ise ihtiyaç duyulan kaynakların belirlenerek gelecek dönemlerdeki ürün ve hizmetlere olan talebi sağlamaktır (Cooper ve Slagmulder, 2000).

FTM sisteminin diğer amaçları ise aşağıda verilmiştir (Yıldız ve Karaca, 2011):

- Az katma değerli faaliyetlere ait maliyetleri yok etmek veya en az seviyeye çekmek,
- Katma değeri fazla olan faaliyetleri artırabilmek için sağlıklı bir veri sistemi sağlamak,
- Sorunları tespit edebilmek ve çözebilmek için stratejik bir yol haritası oluşturmak,
- Eksik maliyet dağıtımını nedeniyle hataları gidermek,
- İşletmelerin faaliyet kullanımı, maliyet ve ilgili bölümlerini belirleyerek ayrıntılı veri sağlamak,
- Maliyetlerin meydana gelmesine sebep olan faktörleri ve faaliyetleri belirleyerek daha doğru yönetsel muhasebe anlayışı ve denetimi sağlamak,
- Mali olmayan başarı ölçütleri ile ilgili veri temin ederek faaliyet ve süreçlerin faydasını; verimlilik, etkinlik ve kalite bakımından kontrol etmek.

FTM sistemi ilk olarak mamul maliyetlerinin tespit edilmesi gibi önemli amaçları gerçekleştirebilmek için yararlanılmıştır. Buna ek olarak, bu sistemden faydalanan işletmeler mekanizması, imal edilebilirliğin tasarlanması, imalat sürecinin tasarlanması, GÜM değer analizleri ve performans değerlendirme gibi çeşitli amaçlar için de yararlanılmıştır (Turney, 1990b).

Faaliyetler ile maliyetler arasında nedensellik bağı vardır. Çünkü FTM sistemine göre, faaliyetler mamul üretimi için yapılır ve faaliyetler işletme kaynaklarını kullanırlar. Yani nedensellik bağının sebep kısmını faaliyetler sonuç kısmını ise maliyetler oluşturur (Unutkan, 2010).

Çağdaş dönemde gerçekleştirilen üretim ortamında GÜM'lerin payı artmıştır. Bunlar; pazarlama, araştırma-geliştirme, satış ve dağıtım, muhasebe gibi özel faaliyetler ile bağlantılıdır. Fakat, ürünlerin sahip oldukları hacim bahsi geçen faaliyetlerle ilişkili değildir. Bu nedenle FTM sisteminde, faaliyetlerce kullanılan kaynaklar ürünlere faaliyet esasına göre aktarılırlar (Çakıcı, 2001).

FTM sistemi, ürünlere ait gerçek ve detaylı maliyet verileri temin ederek maliyet azaltma, performans ölçme, değer yaratmayan faaliyetleri ortadan kaldırma; sürekli iyileştirme hedeflerini gerçekleştirmeye çalışırken, yöneticilerin alması gereken stratejik kararlara, planlama ve kontrol faaliyetlerine de yardım etmektedir.

2.2.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Yönelik Eleştiriler

FTM sisteminin kullanılması ve kullanım sonuçlarının meydana gelmesiyle sisteme yönelik eleştiriler de beraberinde gelmiştir. Bahsi geçen eleştirilere aşağıda yer verilmiştir;

- Uygulanması için çok zaman gerekmesi, maliyetli bir süreç olması ve kaynak transferine ihtiyaç duyması (Innes, Mitchell ve Sinclair, 2000),
- İşletmelerin bilgi sistemleri ile FTM maliyet yönetim sistemleri arasında entegrasyon yetersizliği,
- Bu sistemin büyük işletmeler için uygun olmaması (Kaplan ve Argyris, 1994),
- Yönetim desteğinin yetersiz oluşu,
- İşletme yapılarının değişime ayak uydurmaması sonucunda FTM sisteminin stratejik kararlara bir etkisinin olmadığı (Narayanan ve Sarkar, 2002),
- Sistemin çok karmaşık ve anlaşılmasının zor olması,
- FTM modellerinin, değişen koşullara ayak uydurmada yetersiz kalması,
- Bilgilerin depolanması, kullanılması ve raporlanabilmesi için yüksek fiyat gerektirmesi (Turney, 1990a).

2.3. Tam Zamanında Maliyetleme (Just In Time Costing)

Tam zamanında maliyetleme (TZM), İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Japonya'nın içinde bulunduğu mali durumlarının bir neticesi olarak ortaya çıkan ve ilk defa Toyota Motor Fabrikası başkanı Taaiichi Ohno tarafından geliştirilip kullanılmaya başlanan bir sistemdir (Acar N., 2002). TZM sistemi, üretim ya da hizmet sektöründe var olan işletmeler için insan kaynaklarına yoğunlaşarak değişken maliyetleri düşürmeyi amaçlayarak kaliteden ödün vermeden etkin ve etkili bir stok yönetimi yapmayı hedeflemektedir (White ve Pearson, 2001).

İkinci Dünya Savaşı sona erdikten sonra Japonya; işgücünün, doğal ve sermaye kaynaklarının yetersiz olması nedeniyle finansal varlığını devam ettirebilmek için sınırlı olan kaynakları en az maliyetle kullanmak durumunda kalmıştır. Bahsi geçen zorluklar, TZM sisteminin ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir.

Günümüz koşullarında meydana gelen yoğun rekabet nedeniyle, işletmeler faaliyet ömürlerini sürdürebilmeleri için daha düşük maliyetle ve daha kaliteli ürünler meydana getirmek zorunda kalmışlardır. Bunu sağlamak için işletmeler, çok sermaye gereksinimi gerektirmeyen, verimliliği ve üretkenliği artıran yeni üretim teknoloji sistemleri aramaya başlamışlardır. Bu kapsamda, TZM sistemi gereksiz üretimi ortadan kaldırmak için devamlı olarak sistemdeki aksaklıkları tespit edip gidermeyi sağlayan yeni bir felsefedir. Başka bir ifadeyle, TZM, maliyet azaltımı ve sınırlı kaynakların etkin ve verimli kullanımı, değer katan ve katmayan faaliyetlerin takip edilmesini sağlayan bir sistemdir (Horngren, Datar ve Foster, 2003).

2.3.1. Tam Zamanında Maliyet Kavramı

TZM; en az miktarda mamul ve insan kaynağından faydalanarak yalnızca elzem parçaların yüksek kalitede, tam zamanında ve yerinde, az maliyetle üretimini gerçekleştiren bir sistemdir. TZM'nin dayanağı, üretim sistemlerinin devamlı olarak en uygun duruma getirilmesi ve uyumlaştırılmasıdır. TZM, kalite ve verimliliğin yükseltilmesini, maliyetlerin azaltılmasını hedefler (Firuzan ve Firuzan, 2000).

TZM sistemi; üretilmek istenen parçaları gereken miktarda, gereksinim olan yerde ve zamanda, yüksek kalitede ve düşük maliyetle üretmek olarak açıklanabilir. Bu ifadeler bakıldığında, tüketicilerin kalite ve teslim gereksinimlerini en az üretim

maliyetlerinde gerçekleştirebilecek bir üretim sisteminin oluşturulmasını sağlayabilmektedir (Erkip, 1993).

TZM sistemi, üretim sisteminde verimliliği etkileyen, tüketicilere fazla maliyetler yükleyen ya da işletmelerin rekabet gücünü olumsuz etkileyen her türlü unsuru ortadan kaldırmaktır.

2.3.2. Tam Zamanında Maliyetlemenin Amaçları

TZM sisteminin hedefleri; üretimdeki verimliliği önleyen süreçleri yok ederek, maliyet minimizasyonunu sağlayan politikaların ve yöntemlerin iyileştirilerek geliştirilmesidir. Bu noktada bahsi geçen hedefler şu şekilde özetlenebilir (Güneş, Firuzan, ve Firuzan, 1999):

- Sistem tekrar tasarlanarak en uygun maliyet ve üretimi elde etmeyi amaçlaması,
- Ürünün üretim ve tasarımı için kullanılan kaynakların en az seviyeye indirilmesi,
- Tüketici isteklerinin doğru şekilde karşılanması,
- En uygun kalite, maliyet ve üretimin sağlanması,
- Kaynak miktarı minimum seviyede tutularak mamul üretimi ve tasarımının gerçekleştirilmesi,
- Üretim sisteminin gelişmesini sağlamak amacıyla katılım oranının yüksek olacağı gelişim politikasını oluşturmaktır.

2.3.3. Tam Zamanında Maliyetleme Sisteminin Yararları

TZM sistemi uygulaması işletmelere, ekonomik yararlar sağladığı gibi muhasebe sistemine de birtakım yararlar sağlamaktadır. Bu faydalar aşağıda verildiği gibidir (Ergun, 1992):

- Muhasebe kayıtlarını basitleştirmesi,
- Daha az stok yatırımı yapılması,
- Yöneticilere stratejik kararlar vermede; tüketiciler ve mamuller, üretim yöntemleri, fiyatlandırma seçenekleri, gider tahsis yöntemleri ve diğer uzun dönemli problemler ile ilgili veri temin edilmesi,
- Maliyetleri azaltarak toplam verimliliği artırması,
- Maliyet verilerinde detayların azalması, üretim maliyetlerinin akışını basitleştirmiştir.

2.4. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme (Product Life Cycle Costing)

Global rekabet piyasasında daha doğru ve sağlıklı karar almaya yardım eden mamul yaşam seyri maliyetleme (MYSM) sisteminin esas amacı, yapılan yatırım ya da tüketilen kaynaklar yoluyla uzun bir süre yatırımcıları tatmin edecek bir kar oranı sağlayabilmektir (Altuğ, 2006).

MYSM sistemi, ürünlerin çeşitli yaşam dönemi aşamalarında meydana gelen maliyetleri üretim başlamadan önce öngörmeye yarayan, başka bir anlatımla ürünün bütün yaşam seyri çalışmasına katkı sağlayan veya engelleyen öğeleri görünür kılan bir modeldir. Bu sistem, işletmelerdeki yöneticilere ürünlerin bütün yaşam seyirleri süresince karşı karşıya kalabileceği maliyetleri anlama ve yönetme hususunda faydalı veriler sağlamaktadır (Güneş ve Aksu, 2003).

2.4.1. Mamul Yaşam Seyri Kavramı

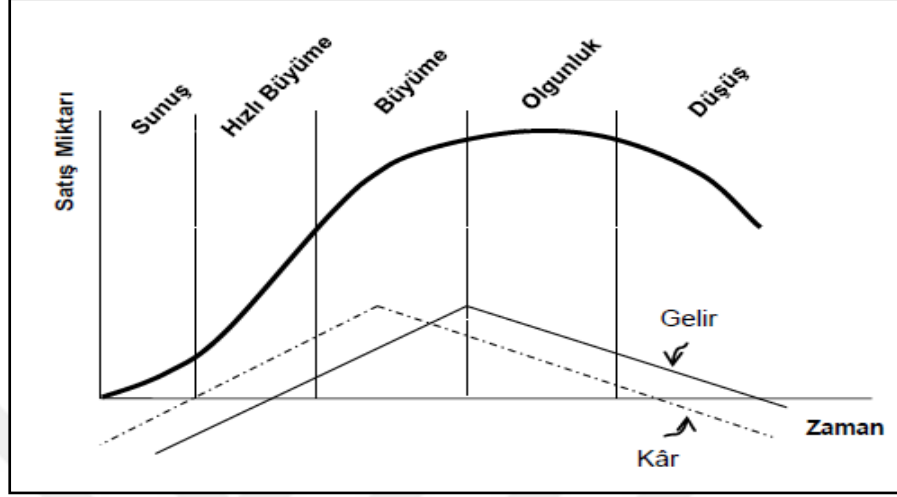
Mamul yaşam seyri (MYS) kavramı 1900'lü yılların ortalarındaki akademik yazınlarda kullanılmaya başlanmıştır.

MYS, işletmelerin ürünleri ile ilgili satışlarının türlü dönemlerden meydana geldiğini açıklar. Bu dönem veya aşamalarda kullanılan pazarlama stratejisinin yararları araştırmalar sonucunda gösterilmiş ve önemi pek çok defa belirtilmiştir. Bu sistem, işletmelerin piyasada varlığını sürdürebilen ürünlerinin satış gelirlerinin dönemler halinde dönüşümünün beş ayrı aşamadan meydana geldiğini ileri sürer. Başka bir deyişle, bir ürünün MYS (Mucuk, 1997):

- Sunuş (Tanıtma)
- Hızlı Büyüme (Gelişme)
- Büyüme
- Olgunluk
- Gerileme (Düşüş), aşamalarından oluşmaktadır.

MYS, bir ürün ya da hizmete olan talebin zaman içerisindeki değişimini gösterir. Piyasadaki her bir ürünün piyasaya girmesiyle başlayan, tüketilmesiyle devam eden ve zaman içerisinde talep edilmemesiyle son bulan bir yaşam seyri bulunur (Karcıoğlu, 2000). Bu sistem, her bir ürünün zamanla talep edilmeyeceğini ya da kar getirisinin sıfır olacağını vurgular.

Buraya kadar anlatılanlar ışığında, ürünlerin yaşam seyrinin Şekil 2.6'da gösterildiği gibi sunuş, hızlı büyüme, büyüme, olgunluk ve düşüş aşamaları bulunmakta ve satış hacmi ile bahsi geçen aşamalar arasında bir bağlantı bulunduğunu söyleyebiliriz (Woodward, 1997)



Şekil 2. 6. Mamul Yaşam Seyri Dönemleri.

Kaynak: Botten, N., & Sims, A. (2006). *Management Accounting–Business Strategy*. CIMA Publishing.

MYS, üründen ürüne değişiklik göstermektedir. Örneğin; ilaç sanayi sektöründe yaşam seyri süreci 15-20 yıl arasındayken, otomobil sektöründe ise 12-15 yıl aralığındadır. Ancak genellikle MYS, ar-ge çalışmalarıyla başlayan, ürünün satışı ile satış sonrası hizmet çalışmalarına devam eden ve ürünün talep görmemesi sonucu piyasadan çekilmesiyle son bulan bir dönemdir (Horngren, Datar ve Foster, 2003).

2.4.2. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme Kavramı

MYSM kavramını tanımlamak gerekirse; ürünün tasarlanması ve üretilmesinden, kullanılması ve piyasadan çekilmesine kadar ki süreçte meydana gelen bütün giderlerin karşılanması için yapılan harcama miktarının toplamıyla ilgili maliyet yönetim sistemidir (Woodward, 1997).

Bu sisteme göre maliyet yönetimi en baştan yani piyasaya sunulacak ürünlerin tasarım ve planlama aşamasından yapılmaya başlamalıdır. Çünkü MYSM, ürünün üretiminden önce ürünün yaşam seyri süresince ya da ürünün yaşam seyri bitiminde meydana gelen maliyetlerin toplamıdır.

Teknolojideki gelişme ile beraber, üretim sistemlerinde otomasyon kullanımı artmış ve bunun sonucunda işletmelerin sabit üretim maliyetlerini yükseltmiştir. Sabit

üretim maliyetlerinin artması, ürünlerin üretim aşamasında işletmelerin maliyet azaltımı politikalarını yetersiz kılmıştır. Piyasaya giriş yapan işletmeler, otomasyon kullanımının yoğun olduğu üretim ortamı nedeniyle maliyetlerde esneklik ve değişiklik gerçekleştirilememektedir. Ancak MYSM sistemi ile işletmeler mamullerin üretimi tam anlamıyla tamamlanmadan müdahalelerde bulunabilecek ve süreci denetleyebileceklerdir (Erdoğan N., 2001).

Tasarım işlemi biten bir ürünün üretim aşamasındaki maliyetlerin büyük kısmı sabitleşmektedir. Tasarım aşamasında; üründe kullanılan unsurların sayısı, çeşitli malzeme kullanımları ve birleştirme vakitleri belirlenmekte, bu aşamadan sonra ise değişiklik yapılması çok zor olmaktadır (Morse ve Zimmerman, 1997). Bu sebeple ürün maliyetlerini azaltma hususunda yapılacak çalışmalar ürünün üretim aşaması yerine tasarım aşamasında yapılmalıdır (Erdoğan N., 2001).

MYSM ile HM sistemi beraber kullanılabilir. Bu özelliğiyle işletmelere yararlı olan MYSM, ileride meydana gelebilecek maliyetleri öngörerek karar vericilere kılavuzluk eder (Galera ve Maturana, 2011).

Arto (1994)'nin varsayımına göre, üreticilerin direkt olarak tüketiciye ulaştığı, başka bir deyişle aracılardan yararlanılmadığı belirtilmiştir. Ancak bu ifade MYSM sistemi bakımından uygun değildir. Nedeni ise, günümüzde ürün satışlarının çoğunluğu araçlarla tüketiciye ulaştırılmaktadır ve bu sebeple bayi ya da satıcıların da ürün yaşam seyri maliyetleri bulunmaktadır. Araçların kullanıldığı ürün satışlarında, ürünlerin yaşam seyrince meydana gelen maliyetlerin tasnif edilmesinde araçların da MYSM sisteminde MYM maliyetlerinin gösterilmesi, yapılan faaliyetlerin değerlendirilmesine katkı sağlayacaktır.

MYSM yönetimi sistemi; ürünü elde etme, varlığını sürdürme ve yararlı ömrü süresince kullanıldığında meydana gelecek maliyetlerinin ölçülmesi ve en uygun hale getirilmesinde yararlanılmaktadır. Dahası MYSM sistemi, farklı yolların değerlendirilmesiyle en uygun ürün yapılandırmasını hedeflemektedir (Woodward, 1997).

Bu sistem, çoğu yazar ve NATO gibi beynelmilel kuruluşlara göre yapılan askeri yatırımların verimliliğini artırmada kullanılabilir en doğru seçenektir (Galera ve Maturana, 2011).

MYSM sisteminin bir başka özelliği ise, sermaye bütçeleme ve düşük yaşam seyri maliyeti belirleme kararlarında yararlanılmaktadır. Sistemin uygulanması açısından geniş bir alana hâkim olmasının yanı sıra uygulama sırasında veri kaynaklı, sürece, yönetime ve maliyetlerle ilgili problemler ortaya çıkabilmektedir (Assaf, Al-Hammad, Jannadi ve Saad, 2002).

2.4.3. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme Sisteminin Amaçları

MYSM sistemin esas amacı; ürünlerin tasarım aşamasında yöneticilerin, ürünlerin yaşam seyirlerinin bütün aşamalarında meydana gelebilecek maliyetleri değerlendirme, çözümleme, öngörme, raporlama ve idare etme gibi fırsatları vermektir.

MYSM sisteminin diğer amaçları ise şu şekilde sıralanabilir (Güneş ve Aksu, 2003);

- Tasarım ve piyasadan çekilme dönemlerinde meydana gelen maliyetleri içine dahil eden faaliyet karının, ürünün piyasada etkin olduğu aşamada veya üretim aşamasında elde edilip edilemediğini göstermek,
- Tasarım döneminde, üretimle ilişkili olmayan ve ürünlerle beraber verilen; garanti, çevresel maliyetler gibi en önemli maliyetleri açıklamak ve bu maliyetleri ortadan kaldırmak ya da azaltmak amacıyla ürünlerde yapılması gerekli tasarım değişikliklerini açıklamak,
- Tasarım aşamasında bir ürünün üretim maliyetleri düşük tahmin edilebilmesinin yanı sıra çok fazla garanti maliyetlerine sahip olabilir. Planlamacılara, ikame ürün tasarımlarıyla ilgili toplam yaşam seyri maliyetleriyle kıyas yaparak, bu ikame tasarımlar arasından daha iyi tercih yapabilmeleri amacıyla yol göstermek,
- Planlama aşamasını etkili bir şekilde yerine getirebilmek ve faaliyetleri denetleyebilmek amacıyla, maliyetlerin özelliklerini ve zamanlamasını açıklamak.

2.4.4. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme Sisteminin Yararları

MYSM sistemi, ürünlerin yaşam seyirlerince ve bu ürünlerle beraber meydana gelen bütün maliyetlerin hesaplanmasını kapsar. Ürünlerin maliyetlerinin ölçülmesinde üretim maliyetlerinin yanı sıra ar-ge, tasarım, bakım, onarım, pazarlama, dağıtım ve

müşteri hizmetleriyle ilişkili bütün maliyetleri içermektedir. Dolayısıyla ilgili maliyetler; planlama, maliyetleme ve fiyatlama kararlarında faydalı olabileceklerdir.

Bu sistemin en önemli yararı, çoğu maliyetin önceden hesap edilebilmesidir. Bu sebeple, işletmelere toplam yaşam seyri maliyetleri hakkında uzun dönemli planlama ve uygulama konusunda yarar sağlamaktadır. MYSM yönetimi sistemi uzun dönemli planlama vasıtasıyla işletmeleri, ürünlerin yaşam seyirlerinin ilk dönemlerinde harcamalarını artırması için desteklemektedir. Dolayısıyla ileri dönemlerde işletmeler daha az maliyete maruz kalacaklardır (Otlu ve Karaca, 2005).

2.5. Toplam Kalite Maliyetleme (Total Quality Costing)

Öncelikle Japon şirketleri olmak üzere dünya üzerindeki birçok kuruluşun ekonomik başarılarında temel etken olan toplam kalite maliyetleme (TKM) “bir kuruluştaki tüm faaliyetlerin devamlı olarak iyileştirilmesi ve örgütteki tüm faaliyetlerin aktif katılımıyla çalışanlar, müşteriler ve toplum memnuniyeti sağlanarak karlılığa ulaşılması” şeklinde tanımlanmıştır (West, Cianfrani ve Tsiakals, 2000). Bu tanım sorumluluklarını eksiksiz bir şekilde yerine getirirken, yapılan işin verimliliği ve işleyişin geliştirilmesi hususunda emek harcayan personelle; personeli teşvik eden, katılım sağlayan, inisiyatif kullanmayı ve yenilikler oluşturmayı hedefleyen yöneticileri kapsamaktadır.

Globalleşen pazarlar, şirketleri müşterilerin daha yüksek nitelik umutlarını karşılamaya ve müşterilere karşı daha hassas olmaya zorlamıştır. Pazarlardaki sert rekabet ve azalmış pazar payları, şirketleri üretim faaliyet ve aşamalarında rekabet gücü yaratacak araştırmalara yöneltmiştir. Bu amaçla, birçok şirketin TKM pratiklerini şirketlerine adapte etmeye çabaladıkları görülmektedir.

TKM, personelin ve yöneticilerin katılımını gerektiren ve bununla birlikte, performansın devamlı olarak yükseltilmesini hedefleyen yönetim kavram ve araçlarıdır. Bir başka deyişle TKM, şirket işleyişinin müşterilere göre şekillendiği, temel değerlerin ve fikirlerin paylaşıldığı bir kurum kültürüdür (Perry, 1997).

TKM sistemi görüşüyle beraber firmalarda bütün personellerin katılımı, sistematik gelişme, beşerî kaynakların değerli oluşu ile müşteri tatmini gibi hususlar önemli bir hal almıştır. TKM faaliyetinin hedefe erişmesi başta üst yönetimin bu duruma gönülden inanması ve tutkuyla bağlanması gerekmektedir. Böylelikle üst yönetim,

firmanın mevcut durumunu değerlendirerek TKM çalışmalarına nereden başlayacağına karar verir. Aksi takdirde, TKM çalışmalarında devamlılığın sağlanması anlamında bir sonraki aşamaya geçmede önemli sorunlarla karşı karşıya kalacaklardır.

2.5.1. Toplam Kalite Maliyetleme Kavramı

Toplam kalite kavramından önce kalitenin açıklanması, bu kavramı anlamamız noktasında yardımcı olacaktır.

Kalite, bir ürünün veya hizmetin yetkinlik düzeyi şeklinde ifade edilebilir. Yetkinlik düzeyi ise üretici veya tüketici bağlamında bir üründe belirli husus ya da hususların elde edilmesiyle belirlenir. Kaliteli bir mal ya da hizmet, müşterinin beklentilerini tatmin eden ya da onları ileri taşıyandır. Production and Quality Amerikan Kalite Topluluğu (ANSI) yayını yazarları Ross Johnson ve William Winchel, bir mal ya da hizmetin ortaya çıkan veya kabul edilen ihtiyaçları karşılama doygunluğuna ulaşmasını sağlayan hususların toplamı (Hubbard, 1999) olarak kaliteyi ifade etmektedir.

TKM, kalite kontrol ve standartlara adaptasyonun ilerisinde bir kavramdır. Öncelikle sadece malın kalitesine önem veren kalite sistemi, değişiklik gösteren durumlara paralel olarak kurumların bütün birim ve süreçlerinde kalitenin elde edilmesi şeklinde gelişmiştir. Bu durumda mal ve hizmetin kalitesi, sorun çözme teknikleri, müşteri tatmini, süreçlerin kalitesi gibi kavram ve tekniklere önem verilmiştir (Özevren, 2000).

TKM kendi personeli ve müşterisini üstün hale getirmeye çabalayan bir yönetim modeli şeklinde nitelendiren tanımında, “TKM uzun süreçte müşterinin tatmin olmasını başarmayı, kendi çalışanı ve toplum için üstünlük kazanmayı hedefleyen, kalite seviyesi yoğunlaştırılmış ve bütün çalışanların katılımına dayanan bir kurum yönetim modeli” olarak bahsedilmektedir. Tanımda belirtildiği gibi TKM müşteri memnuniyetini hedefleyen, kendi personeli ve hedef kitle için faydalar tanıyan, kalite seviyesine herkesin katılmasını sağlayan bir sistem modeli olarak değerlendirilmektedir.

TKM, tüm kurumun; devamlı olarak iyileştirme, mal kalitesi ve müşteri istek ve ihtiyaçlarını hedef almış olarak yönetilmesi biçiminde değerlendirileceği gibi, kurumun devamlı olarak iyileştirme yoluyla her etkinliğine kalite aşlamayı üstlenmesi şeklinde de bahsedilmektedir (Schermerhorn, 1999).

TKM, genel anlamda bütün süreçlerin, malların ve hizmetlerin tam iştirak yolu ile geliştirilmesi, iç ve dış müşteri doyumunun arttırılması ve müşteri bağlılığının oluşturulmasının gerçekleştirilmesi hedefiyle kurumlarda alınan sonuçların iyileştirilmesine dayanan, müşteri isteklerini her şeyden üstün tutan ve müşteri etkisiyle açıklanan kaliteyi, bütün faaliyetlerin yürütülmesi esnasında mal ve hizmet bünyesinde oluşturan modern yönetim şekli (Toplam Kalite Yönetimi Araştırma Komitesi, 1994) olarak açıklamak mümkün olacaktır. Bu açıklamada kalitenin müşteri tarafından açıklanması ve müşteri isteklerinin her şeyin üzerinde tutulduğu belirtilmektedir.

Yukarıdaki tanımlar doğrultusunda TKM'yi özetle, kusursuzluğa düzenli bir şekilde yaklaşma olarak açıklayabiliriz. Kurumlar zayıf ve güçlü taraflarını ortaya koyabilmek için kendini analiz etmelidir. Güçlü yön, kurumların iyi olduğu, kuruma önemli başarı ve beceri ekleyen yönleridir. Zayıf yön ise, kurumun başarılı olmadığını veya eksik olan yönleridir. TKM sistemi kurumların güçlü ve zayıf yönlerinin ortaya koyulmasını hedefleyen kurumsal analize dikkat eder.

2.5.2. Toplam Kalite Maliyetlemenin Temel İlkeleri

TKM altı tane temel ilkeye dayanmaktadır. Bunlar; sürekli gelişme, müşteri odaklılık, sıfır hata, üst yönetim ve yöneticilerin, eğitim ve tüm çalışanların katılımıdır.

1-) Sürekli Gelişme (Kaizen)

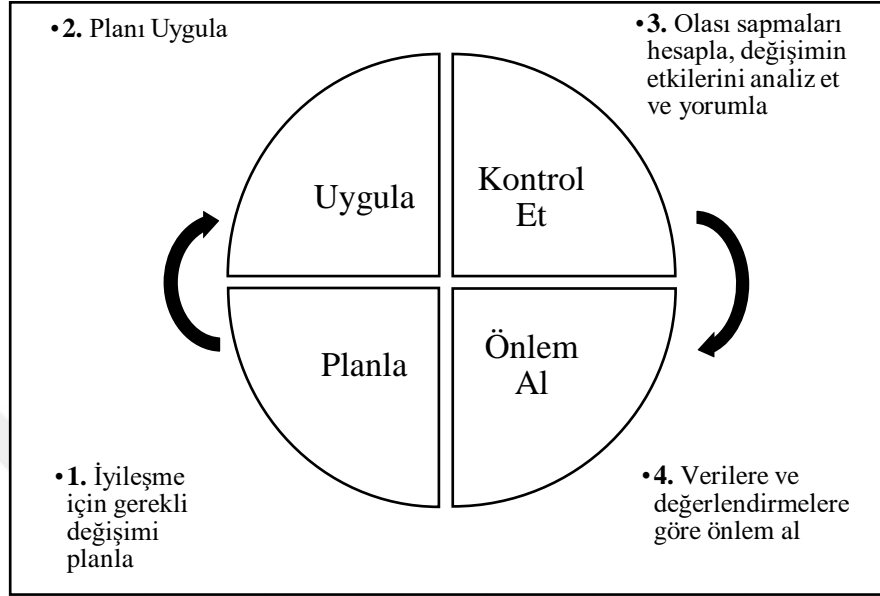
TKM sisteminin öğelerinden biri olan ve aynı zamanda Japoncada kaizen olarak bilinen sürekli gelişme kavramıdır. Kaizen sözcüğü Kai: Değişim, Zen: iyi, daha iyi anlamına gelen sözcüklerden oluşmaktadır. Bu kelimenin farklı bir anlamı da, zaman içerisinde devam olarak daha iyi duruma gelmeyi amaçlayan bir dünya görüşü ve hayat biçimidir (Yalçın, 2006).

Amaç, belirli bir düzeyi yakalamak değil, düzeyi amaçlanan seviyeye devamlı ve seri bir şekilde ulaşmasını sağlamaktır.

Kaizen ifadesi sonuçtan ziyade sürece yoğunlaşan bir ifadedir. Yoğunlaştıkları süreçte; personelin sorumlulukları, yaptıkları çalışmayı daha iyi gerçekleştirmeyi ve bu çalışmalarını geliştirmeye odaklanma ve tasarlama yapmaktadırlar. Sürece yoğunlaştıkları bu çalışmalarda, sonuca yoğunlaştıkları çalışmalardan daha uzun süreli başarıya ulaşabilmektedir. Çünkü sonuca ulaşıldığında amaç sağlanmış olur. Halbuki, sürece

yoğunlaştığı durumda süreç anında yapılabilecek sağlıklaştırmalar daha uzun zamanlı başarılarla ulaşılabilecektir.

Devamlı iyileşmeyi gerçekleştirmek için kullanılacak yöntemlerden olan Deming Döngüsü, Şekil 2.7’de gösterildiği gibi uygulanır (Kavrakoğlu, 1994).



Şekil 2. 7. Deming Döngüsü

Kaynak: Kavrakoğlu, İ. (1994). *Toplam Kalite Yönetimi*. İstanbul: Kalder Yayını.

Deming devrine göre, birinci aşamada planlama yapılır, ikinci aşamada plan uygulanır, üçüncü aşamada uygulamaya konulan planın etkileri kontrol edilir, son aşamada ise yapılan kontroller doğrultusunda iyileştirme çalışmaları yapılır.

2-) Müşteri Odaklılık

Bu öge; var olan ve artmakta olan tüketici ihtiyaçlarını ve isteklerini tespit etmeye, tüketici ilişkilerini iyileştirmeye ve tüketici memnuniyetini en iyi şekilde sağlamaya yardım eder. Geleneksel anlayışın aksine ana hedef, tüketici istek ve ihtiyaçları paralelinde firmaların bütün bölümlerinin bilgilendirilmesi, yönlendirilmesi ve tüketicilerin isteklerini giderebilecek tüketici tatmininin sağlanmasıdır (Kağnıcıoğlu, 2002).

Tüketicilere yoğunlaşan yönetimin hayata geçirilebilmesi için, ilk önce ihtiyaçları karşılanacak tüketicilerin belirlenmesi ve tüketicilerin isteklerine odaklanılması gerekir.

İşte firmaların, müşteri isteklerini ve beklentilerini iyi belirlemeleri ve bu faktörlerin en yararlı şekilde; yani nitelikli ürünü uygun fiyata üretmeyi ve satışını gerçekleştirmeyi amaçlaması gerekmektedir.

3-) Sıfır Hata (Hata Önleme)

TKM sisteminin esasında, kusurları tespit etmek yerine kusura yol açacak bir faaliyette bulunmamak vardır. Bu sistemin önemli amaçlarından birisi de malı ve hizmeti en başta doğru şekilde sağlamaktır. Geleneksel sistemin tersine TKM sisteminde, göz ardı edilebilir hata oranını kabul etmez. Nedeni ise bu oranın olması, orandaki kadar kusurun kabul edildiği anlamına gelir. Bu durum TKM sisteminin temelini oluşturan sıfır hata düşüncesine terstir. Bu sebeple hataların temeline gitmek, sebeplerini tespit etmek ve tekrar ortaya çıkmasını engellemek gerekir (Kağncıoğlu, 2002). Bu bağlamda sıfır hata, en son üretilen malda herhangi bir kusurun meydana gelmemesi anlamına gelmez. Malın üretimindeki her evreyi içerecek biçimde hataların sebeplerine inilir. Geleneksel sistemde gerçekleştirilen üretimde, üretim basamakları sonunda mal test edilirken, sıfır hata düşüncesine göre ara düzeltme yapılmayan malın üretimine yönelik çalışmalar yapılmaktadır.

4-) Üst Yönetim ve Yöneticilerin Liderliği

Toplam kalite, kusursuz olanı bulma ya da sonu olmayan bir serüven olarak açıklanırsa, bu serüvende işletme içinde bütün personelin izleyebileceği ve onları bilgilendirecek liderlerin olması gerekmektedir. Kabul etmek gerekir ki, kusursuz olanı bulmaya çalışmak uzun ve uğraşlı bir yoldur. Bu yolda personelin yanlış yollara gitmemeleri, motivelerinin düşmemesi ve beklenen performansı sergilemeleri için yönetimin devamlı ve etkili bir liderliği gerekmektedir. Tüketici arzu ve ihtiyaçlarının firmayı yönlendirmesini kabul eden liderler, bütün personelin yapmakta oldukları işler için önemli bir bakış açısı elde etmelerini ve firmanın mevcudiyet nedenini hatırlamalarını sağlarlar. Liderler görev, fikir ve değerlerin gelişmesini sağlayarak yönetim düzeninin devamlı bir şekilde gelişimine fayda sağlarlar, kurumda görev yapan personeli canlandırır ve motivasyonunu sağlarlar. TKM sistemine geçiş aşamasında yöneticiler etkin bir biçimde TKM sisteminin liderliğini üstlenmeli ve TKM sistemi felsefesinin oluşmasına destek olmalıdır. Bu amaçla liderler, kişi ve grupların çalışmalarını izlemeli ve bu çalışmalarını desteklemeliler. Liderliğin hedefi, kişiler ile

makinelerin gelişmesini sağlamak, üretimi artırmak ve kişilerin çalışmalarını takdir etmektir (Duran ve Ece, 2010).

5-) Eğitim

TKM sisteminin bir diğer önemli unsuru personel eğitimidir. Eğitimin türleri ve devamlılığı işletmelerin bütün basamaklarını kapsamaktadır. Eğitimin devamlılığı bütün personelin katılımıyla, çeşitli sağıklaştırmaların meydana gelmesi devamlı gelişimi oluşturur.

Personele beklenen kalitenin en uygun biçimde üretilmesini gerçekleştirebilecek bilgi ve tecrübenin kazandırılması eğitimin en önemli amacıdır. Bu sayede kalifiyeli duruma gelen personelin verimliliği artacak ve böylelikle firmanın üretkenliği yükselecektir.

Deming'in öğretisi doğrultusunda eğitim tüm personele verilmelidir. Özellikle yöneticilere TKM sistemine geçiş aşamasındaki görev ve sorumlulukları ile ilgili yeterli seviyede eğitim verilmesi gerekmektedir. TKM ilkelerine yardımcı olması ve bu çalışmaları da kendilerinin yönlendirmesi üst yönetimden beklenmektedir. Buna ek olarak üst düzey yöneticiler dahil olmak üzere bütün yöneticilere, işletme içi sağlıklı iletişimi sağlamak veya yönetimde katılımın artması için hangi hususlara önem verilmesi gerektiği hakkında verilerin temin edilmesi gerekli enformasyonun sağlanması açısından oldukça önemlidir (Efil, 1999)

6-) Takım Çalışması (Tüm Çalışanların Katılımı)

Takım çalışmasının kurumlarda arzulanmasının asıl sebebi, personelin işletmedeki tasarlama, plan yapma ve karar alma aşamalarında yer alması olduğu söylenebilir. Karar alma süreciyle beraber sorumlulukların takımlarda olması sonucunda, takım yönetimi kavramı doğmaktadır. Personelin kalifiye düzeylerinin artırılmasıyla birlikte oluşturulan takımların işletmedeki tasarlama ve karar alma aşamalarına katılımları gerçekleşirse işletme amaçlarına kolay bir şekilde ulaşır. Takım çalışmasıyla beraber daha rahat bir işletme oluşturularak hem personel hem de tüketiciler ile yakın iş birliği sağlanması arzulanmaktadır. Bu tür takımlarda asıl amaç, müşteri memnuniyetini gerçekleştirmektir (Efil, 1999).

2.5.3. Toplam Kalite Maliyetlemenin Yararları

TKM, firmanın rekabetçi yönünün gelişmesini sağlayan önemli sistemlerden biridir. Günümüz koşullarındaki rekabet piyasalarında firmalara sağladığı faydalar aşağıda verilmiştir (Türkmen, 1996):

- Ürün ile hizmet kalitesinin sağıklaştırılması,
- Tüketici tatmininin yükselmesi,
- Gereksiz yere kaynak kullanımının azalması,
- Mamul geliştirmek için harcanan zamanın azalması,
- Verimlilik ve performansın yükselmesi,
- Piyasa taleplerinin karşılanmasında esnekliğin artması,
- Süreçte yapılan işlem miktarının azalması,
- Tüketiciye hizmet ve ürün teslimat zamanlarının azalması,
- İşçi ile işveren arasındaki ilişkilerin düzeltilmesidir.

Bu faydalara ek olarak TKM sistemi ile firmalar kalitede rekabet üstünlüğüyle beraber maliyet avantajı da sağlamaktadır. TKM sisteminin dış faydaları, piyasa payının yükselmesi ve firma saygınlığının artmasıdır. TKM sisteminin iç faydaları ise; karar alma sürecine katılımın artması, yapılan hataların azalması, takımlar arası anlaşmazlığın azalması ve daha iyi iş birliğinin sağlanmasıdır (Duran ve Ece, 2010).

2.6. Kaizen Maliyetleme (Kaizen Costing)

Japon işletmeleri, yeni bir maliyetleme sistemi olan kaizen maliyetleme (KM) sistemini kullanmaya başlamışlardır. Yoğunlukla ileri teknoloji gerektiren Japon otomotiv sektörlerinde varlığını sürdüren işletmeler, bu sistemi maliyetleri azaltmak amacıyla üretim aşamasında faydalanmaktadır. KM sistemi; hedef maliyet belirlenerek, ilgili maliyeti gerçekleştirebilmek amacıyla üretim faaliyetlerinin devamlı iyileştirilmesidir (Türk, 1999). Bu tanımın sonucu olarak KM sistemi, meydana getirilen ürün ve hizmetlerin daha etkili üretimi ve sunumu hususuna yoğunlaşır.

KM sisteminin temeli, düşük maliyetlerle yüksek kaliteli mal veya hizmet elde etmektedir. Bunu da firmaların tüm işlemlerinde kalite hedefleyerek, her kademedeyne meydana gelebilecek üretim kayıplarına, gereği olmayan stoklara, teslim sürelerinin gecikmesi gibi olması istenmeyen yanlışların önüne geçerek, devamlı olarak gelişmesini sağlayarak gerçekleştirir (Türk, 1999). Özetle bu sistem, üretim sürecine başladıktan

sonra mamulün kalitesinin yükseltilmesini sağlayacak maliyetleri düşürmeye çalışır. Dolayısıyla bu maliyetleme sisteminin özü, yüksek kaliteyi düşük maliyetlerle elde etmektir (Karcıoğlu, 2000).

KM sisteminin dinamik yapısından dolayı, işçiler ve karar vericiler için baskılı ve stres içeren bir süreç olabilir. Bu nedenle Japon otomotiv sektöründen Daihatsu gibi işletmeler, çalışanları rahatlatılmak adına, üretim aşamasından önce yaklaşık üç aylık bir geçiş süreci koymaktadırlar. Bu geçiş süreci sırasında, üretim sahasında yeni bir modelin tanıtımıyla beraber maliyet sürdürüm çalışmalarına başlanmalıdır.

KM sistemi, zaman akışı bakımından ürün geliştirme, tasarım ve üretim aşamaları incelendiğinde, HM'yi takip etmektedir. Bahsi geçen maliyet sürdürümü sistemi, birimlere HM ve KM sistemlerinin amaçlarını öğretecek süreci oluşturmaktadır. İlk aşamada kaizen hedeflerini gerçekleştirmekteki güçlükler sebebiyle her şeyden önce ilgili sistem oluşturulmalıdır. Birimlerin onları iyileştirmek yerine, önceki dönemin fiili maliyet düzeylerini devam ettirmeleri daha uygundur. HM, maliyet sürdürüm ve KM sistemlerinin zaman akışı bakımından kullanıldıkları yerler Tablo 2.1'de verilmiştir (Monden ve John, 1993).

Tablo 2. 1. Zaman Akış ve Kaizen Maliyetleme Sistemi

Ürün Geliştirme ve Tasarım Aşaması	Üretim Aşaması		
Zaman Akışı	Zaman Akışı		Zaman Akışı
Hedef Maliyetleme	Maliyet Sürdürüm Çalışmaları	Kaizen Maliyetleme	

Kaynak: Monden, Y., & John, L. (1993). How A Japanese Auto Maker Reduces Costs. *Management Accounting*, 22-26.

2.6.1. Kaizen Kavramı

Kaizen sözcüğünü akademik yazınlara kazanmasını sağlayan Japonlardır. Yönetim felsefesi olarak açıklanan Kaizen kavramını ilk olarak kullanan kişi ise

Masaaki IMAI'dir ve bu felsefeyi Japonya'da gelişmesini sağlamıştır. Japonca olan kaizen sözcüğünün Türkçe çevirisi;

Kai = Değişiklik

Zen = İyi (İyiye Doğru)

Kaizen = Sürekli İyileşme'dir.

Japon işletmelerinin fazla önem verdiği ve temellerini oluşturan kaizen kavramı, bu işletmelerin rekabette başarılı olmalarında rol oynar.

Sürekli iyileştirme anlamında kullanılan kaizen sözcüğü bir felsefe haline gelmiş ve bu felsefe; sosyal ilişkilerin, iş yaşantısının, aile yaşamının, yaşam stiline, gerçekleştirilen iş ve işlemlerin sürekli olarak iyileştirilmesini ifade eder. Yenilik ve kaizen olarak iyileştirme kavramını ikiye ayırabiliriz. Devamlı çalışmalar sonucunda var olan durumda meydana gelen küçük boyutlardaki iyileştirmeler kaizen olarak ifade edilirken, ileri teknolojilerin kullanılması sonucunda var olan durumun kalıcı bir şekilde değiştirilmesi yenilik olarak açıklanmıştır. Özet olarak iyileştirme anlamına gelen kaizen; özel, ev, sosyal ve iş yaşamındaki devamlı iyileştirme çalışmalarıdır (Imai, 1994).

2.6.2. Kaizen Maliyetleme Kavramı

Kaizen felsefesi temeline dayanan KM; Japon otomotiv sektöründe devamlı iyileştirme çalışmaları kapsamında, maliyet azaltımı hedeflerine ulaşabilmek için üretim aşamasında yararlandıkları bir maliyet yönetim sistemi olarak meydana gelmiştir. Bu sistem planlama, tasarım ve geliştirme süreçlerinde yapılan iyileştirme çalışmaları yerine, var olan üretim sürecinde devamlı olarak küçük çapta maliyetleri azaltma faaliyetlerine yoğunlaşmaktadır (Monden ve John, 1993). Maliyet azaltımı faaliyetler KM sisteminden yararlanarak yapıldığında ilk yapılacak işler; üretim unsurlarıyla ilgili eksiklikler belirlenip ortadan kaldırılmaya çalışılır.

KM sistemi iki aşamalı bir sürecin takip edilmesi sonucunda başarılı bir şekilde uygulanabilir. Birinci aşamada, maliyet azaltımı politikalarına karar verilir ve çalışma kümeleri meydana getirilir. Sonraki aşamada ise, kaizen faaliyetlerinin somut bilgilerle ve yinelenebilir olması gerekmektedir. Durumlarla ilişkili devamlı iyileştirme merkezli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ve elverişli hedeflerin çalışanlara anlatılması KM sisteminin özünü meydana getirmektedir (Imai, 1994).

2.6.3. Kaizen Maliyetlemenin Özellikleri

KM sistemi; devamlı iyileştirme faaliyetleriyle toplam işlem zamanının kısaltılmasına, değersiz işlemlerin ortadan kaldırılmasına, hatası olmayacak şekilde ürün elde edilmesine, devamlı bir şekilde üretim maliyetlerinin azaltılmasına, üretimin ve üretim aşamalarının kolaylaştırılmasını vurgular. Maliyetleri azaltmak amacıyla yapılan faaliyetler, azaltılması mümkün olan maliyetlerde, başka bir deyişle karar vericilerin kontrolünü sağlayabileceği maliyetlerde yapılabilir. Bahsi geçen maliyetler değişken maliyetlerdir. Sebebi ise genellikle sabit maliyetlerin kontrol edilebilme durumları yoktur. Dolayısıyla kontrol edilemeyen ya da azaltılabilmek imkânı olmayan maliyetlere KM sistemini kullanarak maliyet azaltımı yapmaya çalışmak gereksizdir (Özkan ve Aksoylu, 2002).

KM sisteminin özelliklerini sıralayacak olursak (Monden ve Hamada, Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies, 1991):

- Doğru ürün maliyet verilerinin tespit edilmesine yarayan FTM sisteminden farklı olarak KM sisteminin temeli, üretim sürecinde yapılan maliyet azaltımı hakkında bilgilendirmektir,
- Bireysel olarak gerçekleştirilemeyen maliyet azaltımı çalışmaları, grup sorumluluğunu gerekli kılar,
- Gruplar, yeni fikirler bularak maliyet azaltımı hedeflerini gerçekleştirmekten sorumludur. Dahası bu gruplar; eğer bir yatırım meydana getireceği maliyet azaltımı ile kendisini karşılayabilecekse, küçük boyutlarda yatırımlar da yapabilirler,
- Kaizen maliyet hedeflerini işçilerin daha basit anlayabilmeleri için, toplam maliyet hedefi tek bir kalemde açıklanmayıp hem sabit hem de değişken maliyet kalemleri için maliyet azaltım hedefleri ayrı bir şekilde açıklanmalıdır,
- Sürekli iyileştirme sürecinde elde edilen iyileştirmelere küçük büyük fark etmeksizin gerekli önem verilmelidir,
- KM sisteminin çok önem arz etmesinin nedeni, bütün işlemlerin kar planlama süreçleriyle yakın ilişki içinde olması durumundandır. Bütün planlama ile bütçeleme süreçleriyle olan bu yakın ilişki, işletmelerin uzun vadeli hedefleriyle

ve maliyet kontrol sistemlerindeki sapmalarla ilgili çalışmalar yapmasını mümkün kılmaktadır (Monden ve John, 1993).

2.6.4. Kaizen Maliyetlemenin Yararları

İşletmeler ilk olarak, kötü planlanan ve uygulanan süreçlerin sebep olduğu yüksek maliyetleri denetleyerek azaltma yoluna gitmeleri gerekmektedir. Bu amaçla süreçler iyileştirildiğinde birtakım yararlar sağlanmaktadır (Karcıoğlu, 2000):

- Prosedürlerin maliyeti azalır,
- Tüketicilere daha yüksek kalitede mal ve hizmetler sunulur,
- Aynı çıktı miktarının daha az maliyetle meydana getirilmesi satış fiyatını azaltma imkânı sunar ve böylelikle işletmelerin pazarda rekabet edebilme kapasitelerini yükseltir.

KM sisteminin var olan ürünlerin maliyetlerini azaltması sonucunda ürünlerin kalitesi arttırılmış ve üretim süreçlerinin daha kontrollü ilerlemesi de gerçekleştirilmiş olur. Başka bir deyişle, maliyet azaltımı çalışmaları ürünlerin yaşam seyirleri süresince yapıldığından meydana gelebilecek ürün teslim etme süresinin geçirilmesi, üretim kayıpları ve gereksiz stok gibi problemleri elimine ederek kalitenin yükselmesini sağlar.

KM sisteminin yararlarından bahsedecek olursak (Karcıoğlu, 2000);

- İşletmelerin bütün çalışmalarında bir hareketlilik başlar,
- Personelin bilgi ve beceri kapasitesi artar,
- Personelin motivasyonu yükselir,
- Birbiriyle ilişkili birimlerin ortak problemleri giderilir,
- Rekabet öğelerini geliştirir.

2.7. Değer Mühendisliği (Value Engineering)

Değer mühendisliği (DM), 1947 yılında, General Electric firması çalışanı Lawrence D. Miles'in ortaya çıkardığı ve geliştirdiği bir sistemdir. DM sistemi 1950'lerde tanınan ve yaygınlaşan bir sistem olarak tanımlanabilir (Lee, Hyun ve Hong, 2009).

General Electric'te ortaya çıkan sorunları giderebilmek amacıyla, Miles tarafından oluşturulan ekipler DM'nin gelişmesine katkıda bulunmuşlardır. Kıymetli olan sınırlı kaynaklardan en verimli biçimde faydalanmak ve bahsi geçen kaynakların yerine geçebilecek seçenekler meydana getirmek amaçlanmaktadır. Miles, bir mamulün gerçekleştirebildiği fonksiyonların değerlendirilmesi, çeşitli malzeme ve üretim sistemlerinin gelişmesini sağladığını öne sürmektedir (Lee, Hyun ve Hong, 2009).

DM'nin temeli, İkinci Dünya Savaşı esnasında artan talep sebebiyle, üretim kollarında meydana gelen malzeme kıtlığı sorunlarına uzanır. Lawrence D. Miles, General Electric firmasında yaşanan malzeme kıtlığı sorunlarını biraz olsun azaltabilmek adına farklı yöntemler geliştirmeye çalışır. Miles, mamulün işlevlerine yoğunlaşarak ve niteliğini düşürmeden, benzer işlevi sağlamada seçenekleri denemiş ve uygulamıştır (Cheah ve Ting, 2005).

2.7.1. Değer Mühendisliği Kavramı

Bazı yazınlarda DM; değer yönetimi, değer analizi ya da fonksiyon analizi olarak ifade edilmektedir. Ancak DM bazı yönleriyle değer analizinden farklıdır. Her iki yöntemde de ortak amaç; mamulleri, süreçleri ve servisleri çözümlenerek bu fonksiyonların istenilen performansında, sağlamlığında, devamlılığında, kalitesinde, güvenilirliğinde, dönüşebilirliğinde ve kullanılabilirliğinde azalma olmaksızın toplam maliyetlerini en aza indirmek olmasına rağmen, zamanlama açısından farklıdırlar. DM yeni bir mamulün tasarım aşamasında kullanılırken, değer analizi genel olarak mevcut mamul için kullanılmaktadır (Lee, Hyun ve Hong, 2009).

Her tasarım sürecinin doğal bir parçası olması gereken DM'nin tanımı kalite, fonksiyonellik ve maliyet gibi kavramların birlikte ele alınmasıyla oluşturulabilmektedir. DM'nin bu kapsamda, yapılmış birçok tanımı bulunmaktadır. Nitekim, DM “belli bir güvenilirlik, kalite ve hedef maliyetle, belli bir amacı gerçekleştirebilmek amacıyla bir ürünün maliyetlerini belirleyen etkenlerin disiplinler arası ve sistematik değerlendirme süreci” biçiminde tanımlanabilirken; “bir program, proje, sistem, ürün, ekipman birimi, bina, tesis, hizmetin işlevselliğinin analizi ve performansı, güvenilirlik, kalite, döngüsel maliyetlerin geliştirilmesine yönelik alanlarda, kurum veya aracı kurum kalifiye personelin uyguladığı yönetim anlayışı” şeklinde de tanımlanabilmektedir (Romani, 1997).

DM, “müşterilerin ihtiyaç duyduğu fonksiyonları tekrar gözden geçirerek çeşitli görüş açılarından daha az bir maliyeti sağlayacak olan bir ürün tasarım faaliyeti” şeklinde de tanımlanabilir. DM’nin genel kabul gören tanımı ise, “kaliteden ödün vermeden maliyetlerin azaltılması” şeklindedir.

DM’nin Amerikan Değer Mühendisleri Birliği tarafından yapılan tanımı ise; ürün veya hizmetin fonksiyonlarının tespit edilmesi, ilgili fonksiyonların mali değerinin belirlenmesi ve en az maliyetteki fonksiyonun elde edilmesini kapsayan sistematik bir yöntemdir. DM; müşterilerin arzu ettiği fonksiyonları sistematik, takım odaklı ve en düşük maliyette araştıran bir sistemdir. Bununla beraber DM, gerekli olmayan maliyetleri yok eden bir yaklaşımdır (Yang, 2005).

DM, müşterilerin isteklerini gidermek amacıyla beraber maliyetleri azaltmak amacıyla da fonksiyonları her açıdan analiz eden bir uygulamadır. DM, malzemelerin teknik özellikleri üzerinde değişiklik yaparak ürün tasarımının geliştirilmesini sağlar (Horngren, Datar ve Foster, 2003).

Maliyet azaltım yöntemi olan DM’ye göre ölçüm ve analiz üç adımda yapılmaktadır. Birinci adım, fonksiyonların tanımlanması, ikinci ve üçüncü adım ise fonksiyonların değerlendirilmesi ve alternatiflerin geliştirilmesidir (Yang, 2005).

2.7.2. Değer Mühendisliğinin Temel İlkeleri

DM çalışmalarının ana hedefi değer oluşturmaktır. Var olan DM uygulamalarına göre değer, genellikle maliyet azaltmayı ifade etse de rekabetin yoğun olduğu piyasalarda maliyetlerle beraber kalite ve işlevselliğin de değer kavramının kapsamına alınmaktadır. Nedeni ise, ilgili üç kavram ürünün yaşamını oluşturur. Dolayısıyla da mamulün yaşam alanını belirlemektedir. Bu yaşam alanı müşteri tercihlerine göre ortaya çıktığı için değer rekabetçi avantajlar yaratma için yapılan tasarımlarda müşteri tercihlerinin bir ifadesi olmaktadır. Bu bağlamda, değer yaratmak isteyen işletmeler hammadde tedarikinden başlayarak tüm süreci kapsayan faaliyetleri etkin bir şekilde gerçekleştirmek zorundadır (Romani, 1997).

DM faaliyetlerinin esas amacı değer yaratmaktır. Yani bir mamulün değerini en üst seviyeye ulaştırmaktır. Değer yaratmak isteyen işletmeler ham madde tedarikinden başlayarak tüm süreci kapsayan faaliyetleri etkin bir şekilde gerçekleştirmek zorundadır. Bu kapsamda mamul yaşam dönemine yönelik olma, müşteri ve tasarım odaklılık, değer

zincirine yönelik olma ve geniş kapsamlı katılım DM'nin temel ilkelerindedir (Lee, Hyun ve Hong, 2009).

DM'nin uygulama nedenleri (Karcioğlu, 2000);

- Projelerin maliyet etkin olduklarını garanti etmesi,
- Projenin kalitesini geliştirmesi,
- Gereksiz tasarım unsurlarını elimine etmesi,
- Yeniliği teşvik etmesi ve verimliliği arttırmasıdır.

DM'nin araçları, süreç yenileme, karşıt mühendislik (yıkma analizi), kalite faaliyet konuşlandırması, işlev analizi, toplama için tasarım ve hata modu ve etki analizidir (Karcioğlu, 2000).

2.8. Dönüşüm Muhasebesi (Kısıtlar Teorisi) (Throughput Accounting)

Dr. Eliyahu Goldratt'ın 1980'li yıllarda geliştirmiş olduğu kısıtlar teorisi (KT) sistemi uygulamada dönüşüm muhasebesi (Büyükyılmaz ve Gürkan, 2009) olarak adlandırılması nedeniyle bu bölümde KT kavramı kullanılacaktır.

KT sistemi, 1970'li yıllarda ortaya çıkmıştır. Bu yıllarda Amerika ekonomisi resesyon durumdaydı. Bu durumu ortadan kaldırmak adına, savunucular tarafından Amerikan sanayisini iyileştirecek ve tam zamanında üretim sistemlerinden daha etkili olduğu iddia edilen Optimized Production Timetables (OPT) üretim çizelgeleme sistemi anlatılmış ve büyük işletmeler bu sisteme sahip olmaya başlamıştır. OPT adıyla ortaya çıkmış ve zamanla gelişmesi sağlanarak KT halini almıştır (Goldratt ve Cox, 2009).

KT işletmeyi bir sistem olarak görmektedir. KT sisteminde, işletmelerin başarımlarını kısıtlar belirler ve her sistem en az bir tane kısıta sahiptir. KT'ye göre, "bir sistemin hedefine ulaşmasını engelleyen herhangi bir faktör veya bir bileşen" kısıt olarak tanımlanmaktadır (Goldratt ve Cox, 2009). KT de, kısıtların idare edilmesi vasıtasıyla devamlı gelişmeyi hedefleyen bir maliyet yönetimi sistemi olarak ifade edilebilmektedir (Umble ve Srikanth, 1995).

KT'nin yoğunlaştığı konu sistem geliştirmedir. Sistem ise, birbirine bağlı şekilde işleyen süreçleri anlatır. KT'de birbiriyle bağımlı şekilde ve hedefi sağlamak için işleyen bu süreçler zincir olarak açıklanmaktadır. Zincirin zayıf halkası ise bu süreçte yer alan kısıttır (Nave, 2002).

Kısıt kavramı ile kısıt yönetimi kavramı birbiri ile ilişkili kavramlardır. Goldratt (1990)'ın kısıt yönetimi tanımı, kısıtların üretim aşamalarını olumsuz yönde etkilemesini engellemesi ve sistemdeki bütün çalışmaların kaynak kısıtına odaklanmasıdır.

Goldratt, işletme bünyesinde yapılan çalışmaları bir zincir olarak görür ve teker teker bütün işletmelerin en az bir kısıta sahip olduğu iddiasından yola çıkarak her zincirde, zincirin etkinliğini kısıtlayan bir zayıf halkanın bulunduğunu ileri sürmektedir. Bahsi geçen benzetmede, sistemin kısıtı olarak zincir içerisindeki en zayıf halka kavramı kullanılmıştır. Yani, zincirin gücü en zayıf halkanın karşı koyma gücüne denk gelir. En zayıf halka güçlendirilerek zincirin gücü artırılabilir. Ancak bu durumda da arkadan gelen en zayıf halka kısıt haline gelecektir ve yine bu halkanın güçlendirilmesi sağlanmalıdır. Sistemdeki en zayıf halkaların aşamalı bir şekilde güçlendirilmesi sistemin de aşamalı olarak güçlendirilmesi demektir. Dolayısıyla, kısıtlar sistemin güçlendirilmesi için bir fırsat olarak değerlendirilebilir (Büyükyılmaz ve Gürkan, 2009).

2.8.1. Kısıtlar Teorisinin Temel İlkeleri

KT'nin temel ilkeleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Womack ve Flowers, 1999);

- Bütün sistem ve süreçler birbirine bağımlıdır ve zincire benzetilirler,
- Teker teker bütün sistemlerde en az bir kısıt vardır. Kısıttan kastedilen ise en zayıf halkadır,
- Zincirin en zayıf halkasının güçlendirilmesi, yani bir kısıtın iyileştirilmesi sistemin tamamında performans artışı sağlar,
- Kısıtlar; davranış, kapasite, politika, planlama ve piyasa kısıtları olarak türlerine göre ayrılabilir.

İşletmeler, belli bir amaçla meydana gelmektedir ve muhasebe ilkelerinden süreklilik ilkesine uygun şekilde faaliyet göstermektedirler. İşletmeler performans değerlendirmesi yaparak amaçlarına ulaşmış ve ulaşmadıklarını belirleyebilirler. İşletmeler belirledikleri amaçlara ulaşmak için izledikleri yolda karşılaştıkları her engel kısıt olarak değerlendirilmektedir. KT'nin varsayımlarından bahsedecek olursak (Kaygusuz, 2011);

- Her ürün en az bir kısıta sahiptir,
- DİM, dönem gideri şeklinde görülmektedir,

- İşletmelerin odak noktası kar sağlamaktadır.

2.8.2. Kısıtlar Teorisinin Özellikleri

KT'nin temel özelliklerinden bahsedecek olursak (Kaygusuz, 2011);

- Sorun gidermede ve değişime ayak uydurmada analitik düşünmenin yerini sistematik düşünme almıştır,
- Sistem, zincire benzetilmektedir. Her sistemin yani zincirin performansını kısıtlayan bir en zayıf halkası vardır. Bu ifade doğru olmasaydı, işletmelerin karları sınırlı olmazdı,
- Sistemde yer alan zayıf halka dışındaki halkaları iyileştirmek için yapılan faaliyetler, bütün sistemin gelişimini etkilememektedir,
- Sistemde değiştirilecek unsurun bilinmesi, sistemin yönünü, gerçeğini ve amacını tamamıyla anlamaya yardım etmektedir,
- Sistem kısıtları ikiye ayrılmaktadır. Bunlar; fiziksel ve politik kısıtlardır. Fiziksel kısıtlar, politik kısıtlara göre genel olarak tespit edilmesi ve giderilmesi daha kolaydır. Fakat politik kısıtların ortadan kaldırılması, fiziksel kısıtlara göre sistemi daha çok etkilemektedir.

2.8.3. Kısıtlar Teorisinin Yararları

KT'nin en önemli faydası kısıtların tespit edilip giderilmesi ile sistemi devamlı olarak geliştirmesidir.

İşletmelerin en önemli amacı maliyetleri azaltıp karlarını yükseltmektir. Bu sebeple KT'nin bir diğer önemli faydası da darboğazların ortadan kaldırılması amacıyla yarı mamul stoklarındaki birikimin önlenmesi olduğu denilebilir. Bu sayede maliyetler azalma eğilimi göstermekte ve buna ek olarak da üretim zamanındaki gelişmeler doğrultusunda siparişler zamanında yerine getirilmektedir. Kapasite kısıtlı kaynağa sahip olan işletmelerde yarı mamul stoku fazlalığı ve siparişlerin zamanında yerine getirilememesi kısa vadede önemli problemlerdendir. KT'nin performans ölçütlerinin çıktı, stok ve faaliyet giderleri olduğundan ilgili teorinin maliyetlere yoğunlaştığından bahsedilebilir.

KT'nin uygulamadaki hali olan dönüşüm muhasebesi raporları diğer maliyetleme raporlarına göre daha kolay anlaşılabilir ve daha az maliyetlidir. Özellikle

hissedarlar ve işletme personeli, belirlenen hedefleri kolay anlayabilmekte ve işletmenin bu hedeflere ulaşabilmesi için kendilerine düşen görevlerin neler olduğunun farkına varabilmektedir (Ruhl, 1996).

2.9. Stratejik ve Geleneksel Maliyet Yönetim Sistemlerinin Karşılaştırılması

Geleneksel maliyet sistemi anlayışında, maliyetleri üretim basamağında yönetmek, ürüne ilişkin maliyetlerin yoğunlukla oluştuğu basamak olması sebebiyle temel alınır. Ancak, ürün yaşam seyrinin kısalması; ürünün yaşam boyu maliyetlerinin bir bütün olarak değerlendirilmesini ve maliyet yönetimi açısından tasarım basamağına yoğunlaşmayı gerektirmektedir. Maliyetlerin tasarım basamağında yönetimi, geleneksel maliyet sisteminden farklı olarak, maliyetleri ilk aşamada bilmeyi gerektirmektedir. Bu geçiş sürecine geleneksel anlayış uyum sağlayamamaktadır. Çünkü bu anlayışta, hesaplanan üretim maliyetine kar miktarı eklenerek mamulün satış fiyatı oluşturulmaktadır. Üretilen ürünlerin satılmama durumu göz önünde bulundurulmadığı için, ürünün ömrü süresince meydana gelecek satışların makul seviyede kar bırakacağı ve yapılan yatırımın geri dönüşünün garantilenmiş olduğu varsayımı vardır. Bu varsayım gerçekçi olmazken; günümüzde işletmeler değişen koşullara uygun maliyet yönetimi anlayışını benimsemelidirler. Bu durum, maliyetlerle beraber karları da idare etmek anlamına gelmekte ve maliyetten fiyata doğru giden geleneksel yaklaşımdan ziyade, fiyatlardan maliyete doğru giden bir yaklaşıma ihtiyaç duyulmaktadır (Karadal ve Savaş, 2003).

Geleneksel maliyet sistemleri ve stratejik maliyet yönetim sistemleri arasında belirli farklılıklara işaret edilmektedir. Buna göre geleneksel yaklaşım, tedarik maliyetlerini ürünlere keyfi olarak ve genellikle hammadde maliyetinin yüzdesini kullanmak suretiyle dağıtmaktadır. Uygun dağıtım yapılmaksızın, satın alma yöneticisi, ürünlerin satış fiyatına dayalı olarak tedarikçi seçimini yapmaktadır. Bu model, özensiz satın alma davranışına yol açarken işletmenin rekabet pozisyonunu zayıflamasına neden olmaktadır. Güvenilirlik, dayanıklılık, kalite, teslim performansı gibi ölçütler ikinci planda kalmaktadır. Bu tür fiyatlandırma kararları işletmenin müşteriyi memnun etme kabiliyetini ve arzulanan düzeyde kar kazanmasını engellemektedir (Cooper ve Slagmulder, 2003).

Geleneksel yaklaşım kendisini, fabrikanın dört duvarına ve ürün maliyetleme kararına sınırlandırmıştır. Diğer potansiyel maliyet konuları olan tedarikçiler, müşteriler

gibi maliyetlemeye ilişkin hususları ya GÜM'e ya da keyfi olarak ürüne veya gelir tablosuna dağıtım yoluna gitmiştir. Bu yaklaşımda yaşanan problem, üretim dışındaki maliyetleri etkin biçimde yönetememesidir. Çünkü anlayışta dışsal bakış yerine, işletmenin maliyet sistemi çerçevesinde içsel bakış söz konusudur. Bu bağlamda geleneksel maliyet sistemleri ile stratejik maliyet yönetim sistemleri arasındaki fark Tablo 2.2'de sunulmuştur.

Tablo 2. 2. Stratejik ve Geleneksel Maliyet Yönetim Sistemlerinin Karşılaştırılması

Karşılaştırma Alanları / Yaklaşımları	Geleneksel Maliyet Yönetim Sistemi	Stratejik Maliyet Yönetim Sistemi
Maliyetlerin analizi için uygun bakış açıları	-Mamul müşteri ve fonksiyon koşullarına bağlı, -Güçlü bir içe dönüklük, -Katma değer anahtar kavramı,	-Firma genel değerler zincirinin koşullarına bağlı, -Dışa dönüklük hâkim, -Katma değer, dar bir kavram olarak görülür,
Maliyet analizlerinin amaçları	Stratejik bakış olmaksızın, üç amaç; ölçme, yönetme ve problem çözmeye dikkat	Üç amaç; firmanın stratejik konumuna bağlı olarak gelişir
Maliyetlerin yapısal analizlerinin dayanağı	Maliyet çıktı düzeyinin bir fonksiyonudur	Maliyet rekabet şeklinin yapısı hakkındaki stratejik seçimlerin tespiti ve yürütülmesinde yönetimin fonksiyonudur

Kaynak: Karcıoğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. Erzurum: Aktif Yayın.

Bir mamul veya hizmetin üretimi esnasında ortaya çıkan çalışmaların analizi, stratejik maliyet yönetim sistemlerinin en elzem kısmını meydana getirmektedir. Buna göre stratejik maliyet yönetim sistemlerinde faaliyetleri esas alan FTM önem kazanmaktadır. Bu yaklaşım, işletmelere üretim ya da hizmet süreci hakkında tam bilgi sunmaktadır. Bu bilgidir işletmeler, katma değer yaratan faaliyetler ile bu faaliyetlerin maliyetleri açık olarak haberdar olmaktadır. Faaliyetlerin ölçülmesi, süreç işlem sayısı, hizmet verilen müşteri sayısının tespit edilmesi, kalite gibi finansal olmayan kriterler faaliyetlerin performanslarının ölçümünde yararlanılan araçlardır. Bu araçlar, stratejik maliyet yönetim sistemlerinin önemli unsurlarıdır ve stratejik maliyet yönetim sistemi anlayışını, geleneksel anlayıştan ayıran en önemli kriterlerdir (Sevim, 2002)

3. ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

STRATEJİK MALİYET YÖNETİM SİSTEMLERİNİN HASTANE İŞLETMELERİNDE KULLANILABİLİRLİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde, öncelikle literatür araştırmasından bahsedilecektir. Daha sonra stratejik maliyet yönetim sistemlerinin teorik çerçevede açıkladığımız model temelinde İç Anadolu Bölgesi'nde faaliyet gösteren hastane işletmelerinde anket çalışması gerçekleştirilecek ve anket ile elde edilecek sonuçlar ayrıntılı olarak değerlendirilecektir.

3.1. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Bu bölümde stratejik maliyet yönetim sistemleri ile ilgili olarak daha önce yapılmış olan çalışmalar değerlendirilecektir. Yapılacak olan değerlendirmede çalışmanın kim tarafından hangi yılda yapıldığı, hangi amaçlara sahip olduğu ve son olarak sonuçların neler olduğundan bahsedilecektir. Bu amaçla veri tabanlarından bu alanlarla ilgili olarak literatür araştırması yapılmıştır. Literatür araştırması sürecinde çalışmaya konu olan sistemlerin birbiri ile ilişkilerini ortaya koymak amacıyla en az iki sistemi birlikte ele alarak yapılmış olan çalışmalara yer verilmiştir. Bu anlamda yapılmış olan literatür araştırması kronolojik sırayla verilmiştir.

Türk (1999) tarafından yapılan çalışmada, hedef ve kaizen maliyetleme sistemleri teorik olarak incelenmiş ve bu sistemlerin öneminden bahsedilmiştir. Bu çerçevede, firmaların ürün geliştirme sürecinin tasarlama aşamasında, daha maliyetler meydana gelmeden kontrol altına almak amacıyla, hedef maliyeti tespit etmeli ve üretimin maliyeti hedef maliyetin üzerinde değilse ürünün üretimine başlanması gerektiği önerisinde bulunulmuştur.

Alkan (2001) tarafından yapılan çalışmada işletmelerin başarılı olmasında stratejik maliyet yönetim sistemlerinin rolü ve bu sistemlerdeki yeni yaklaşımlar teorik açıdan irdelenmiştir. Bu çerçevede araştırma kapsamında orman işletmelerinin stratejik maliyet yönetim sistemlerini kullanmadıkları tespit edilmiştir. Çalışmada orman işletmelerinin etkin maliyet yönetimi yapabilmesi için reorganizasyon çalışmalarının ve bunun için gerekli olan araştırmaların yapılması gerektiği ileri sürülmüştür.

Ağyar (2006) tarafından yapılan çalışmada, stratejik maliyet sistemlerinden faaliyet tabanlı maliyetleme ile kalite maliyetleme sistemlerine teorik olarak değinilmiş ve bu sistemlerin kullanılması için bir öneri sunulması amaçlanmıştır. Bu çerçevede, faaliyet tabanlı maliyet sistemi kullanımını sonucunda kaynak tüketimi yoğun olan çoğu ameliyatın fiyatlarının satış fiyatlarından düşük olduğu, hasta yatış ve bakım açısından analiz edildiğinde oda fiyatlarının hastanenin indirekt maliyetlerini karşılamadığı tespit edilmiştir. Kalite maliyet kategorilerinin birbiriyle olan ilişkileri analiz edildiğinde ise, önleme ve değerlendirme maliyetlerinin başarısızlık maliyetlerine göre düşük olduğu, bunun sonucunda da serviste yatan hastaların memnuniyet oranının arttığı gözlemlenmiştir.

Sarıkaya (2008) tarafından yapılan çalışmada stratejik maliyet yönetim sistemleri teorik olarak incelenmiş ve bu sistemlerin konaklama işletmelerinde kullanım düzeyleri hakkındaki bilgilere anket yöntemi aracılığıyla ulaşılmıştır. Bu çerçevede, stratejik maliyet yönetim sistemlerinin konaklama işletmelerinde uygulanabilir düzeyde olduğu ve bu sistemleri olumsuz yönde etkileyebilecek faktörlerin; ürün ve hizmetlerin çok karmaşık olması, müşterilerin işletmeye gösterdikleri sadakatin çok düşük düzeyde olması, satış fiyatlarının zamana düşme eğiliminde olması ve fiyatlardaki düşüşü ürün ve hizmet özelliklerini arttırmak suretiyle dengeleme çabaları olduğu ileri sürülmüştür.

Özkan (2008) tarafından yapılan çalışmada, konteyner terminallerindeki maliyetlerin azaltılmasına yönelik araştırma yapılmıştır. Çalışma kapsamında faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ile terminallerdeki işgücü maliyetleri hesaplanmış ve bu maliyetlerin yönetimi yapılmıştır. Ayrıca sektörde faaliyet gösteren bir işletmede işgücünün ortak kullanımı ilkesine dayanan ve maliyetlerin hangi seviyeye çekilebileceğini gösteren havuz sistemi uygulamasına yer verilmiştir. Bu çerçevede, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ile ilişkilendirilen havuz sistemiyle hem gereksiz faaliyetler yok edilirken hem de katma değer yaratan faaliyetlerin daha etkin ve verimli hale getirildiği sonucuna ulaşılmıştır.

Özal (2010) tarafından yapılan çalışmada, stratejik maliyet yönetim sistemlerinin hizmet işletmelerinde uygulanabilirliği araştırılmıştır. Bu çerçevede, Isparta, Antalya ve Burdur illerinde faaliyet gösteren özel hastanelere yönelik olarak yapılan çalışma sonucunda katılımcıların stratejik maliyet yönetim sistemlerinin hastane işletmelerinde uygulanabilir olduğunu düşünmediği ve bu işletmelerde uygulanmadığı tespit edilmiştir.

Akın (2013) tarafından yapılan çalışmada geleneksel maliyet sistemi ve faaliyet tabanlı maliyet sistemi hakkında ayrıntılı bilgi verilip bir mermer işletmesinde meydana gelen maliyetler incelenmiştir. Bu çerçevede, mermer üretim maliyetlerinin dağıtımında faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminden faydalanılarak maliyetler tespit edilmiş ve geleneksel maliyet sistemi ile faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi kullanılarak yapılan maliyet dağıtım sonuçları arasında karşılaştırma yapılmıştır. Bu karşılaştırmada, geleneksel maliyet sisteminin eksik ve yanlış maliyet bilgilerine sebep olduğuna, ancak faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi kullanılarak doğru maliyet verileri elde edileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Tünel (2014) tarafından yapılan bu çalışmada gıda işletmelerinin stratejik maliyet yönetim sistemleri kapsamında karlılıkları araştırılmıştır. Bu çerçevede, stratejik maliyet yönetim sisteminden teorik olarak bahsedilmiş ve bu sistemlerden hedef maliyetleme ve toplam kalite maliyetleme sistemlerinin karlılığa olan etkisi irdelenmiştir. Çalışma sonucunda toplam kalite maliyetleme ve hedef maliyetleme sisteminden yararlanan gıda işletmelerinin karlılık oranlarının arttığı tespit edilmiştir. Ayrıca, maliyetlerdeki artışın satışlardaki artıştan daha yüksek seviyede olması sonucunda karlılık seviyesinde meydana gelecek bu olumsuz durumun ortadan kaldırılması için hedef maliyetleme sisteminin faydalı olacağı belirtilmiştir.

Okutmuş vd. (2014) tarafından yapılan çalışmada, stratejik maliyet yönetim sistemlerinin; ortaya çıkış nedenlerini, avantajlarını, dezavantajlarını, gerekliliğini ve uygulanabilirliğine ilişkin bulguları nitel araştırma tekniğiyle ortaya koymaya amaçlanmıştır. Çalışma ile; tüketici tatmini, süreklilik ve maliyet liderliği avantajlarını kullanmaları ve böylece devamlılık bakımından hedeflenen bir kar oranını elde etmeleri, piyasadaki durumlarını koruyarak artırmaları bakımından stratejik maliyet yönetim sistemlerinin kullanılmasının önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Vargün (2014) tarafından yapılan çalışmada, kurumsal karne modeli ile ekonomik katma değer modeli, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ve faaliyet tabanlı yönetim modeli entegrasyonunun işletme performansını etkileyip etkilemeyeceği ve bu entegrasyonun yöneticilerin kararları üzerinde rolünün olup olmayacağı belirlenmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede, işletmelerin rekabet gücünü artırma ve stratejik amaçlara ulaşma konularında kurumsal karne modelinin stratejik maliyet yönetim sistemleri ile

ilişkili bir biçimde kullanılması işletme başarısının daha sağlıklı anlaşılmasına katkı sağlamaktadır.

Önder ve Kalay (2017) tarafından yapılan çalışmada, BİST imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin faydalandıkları stratejik maliyet yönetim sistemlerinin belirlenmesi ve bu sistemlerin işletme karlılığına etkisinin olup olmadığının anket yöntemiyle tespit edilmesi amaçlanmıştır. Yapılan değerlendirme sonucunda en çok faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin kullanıldığı ve bu sistemi kullanan BİST imalat sanayi işletmelerinin daha yüksek kar oranına sahip olduğu belirlenmiştir.

3.2. VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ

Analizlerde kullanılan verinin elde edilmesinde anket tekniği kullanılmıştır. Anket soruları; özel hastanelerdeki ortaklar, müdür/müdür yardımcıları, muhasebe ve ilgili diğer personele uygulanmıştır. Anket formu üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, anketi cevaplandıran kişilerin özellikleri ve görev yaptığı özel hastanelerle ilgili genel bilgilere ulaşabilecek sorular bulunmaktadır. İkinci bölümde; özel hastane işletmelerinde yararlanılan stratejik maliyet yönetim sistemlerine ilişkin sorular 5’li likert ölçeğinden yararlanılarak oluşturulmuştur. Son bölüm olan üçüncü bölümde ise; özel hastane işletmelerinin sektördeki durumu ile yararlandıkları faktörlere, kalite belgelerine, anlaşmalara ve stratejik maliyet yönetim sistemlerine dair sorular bulunmaktadır. Anketteki ifadeler; İsmail BEKÇİ ve Halime ÖZAL (2010)’ın Burdur-Isparta ve Antalya illerinde faaliyet gösteren özel hastanelere uyguladıkları anket sorularından derlenmiştir.

3.3. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN ANALİZİ

Anket verilerine öncelikle güvenilirlik testi uygulanmıştır. Bu testin amacı, ölçekte yer alan ifadelerle verilen cevaplar arasındaki tutarlığı ortaya koymaktır (Büyüköztürk, 2007). Güvenilirlik testi Cronbach's Alpha (α) ile ölçülmektedir. Araştırmada kullanılan ölçeklerin güvenilirliği için ise “ $0,00 \leq \alpha < 0,40$ =güvenilir değil, $0,40 \leq \alpha < 0,60$ = düşük güvenilirlik, $0,60 \leq \alpha < 0,80$ = oldukça güvenilir ve $0,80 \leq \alpha < 1,00$ = yüksek güvenilirlik” değerleri dikkate alınmaktadır (Kalaycı, 2010).

Tablo 3. 1. Güvenilirlik Testi

Cronbach's Alpha (α)	Soru Sayısı (N of Items)
,908	56

Tablo 3.1.'de gösterilen güvenilirlik test sonuçlarına göre stratejik maliyet yönetim sistemlerinin uygulama düzeylerini ortaya koymaya yönelik geliştirilen 56 ifade sayısına sahip ölçeğin genel Cronbach's Alfa değeri ,908 düzeyinde anlamlı bulunmuştur. Bu çerçevede ölçek oldukça güvenilirdir.

3.4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Çalışmanın bu bölümünde, özel hastanelere ait genel bilgilerle ilgili analiz sonuçları verilmiştir. Bu analiz sonuçları frekans tabloları düzenlenerek değerlendirilmiştir. Ayrıca hastane kararları alınırken faydalanılan tablolar, katılımcıların stratejik maliyet sistemleri hakkında bilgi düzeyleri, hastanelerde stratejik maliyet yönetim sistemlerinin uygulanabilme düzeyleri, yeni bir hizmet sunumuna giderken önemli olan faktörler, hastanelerin; hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetimi ile ilgili ifadelerle katılma düzeylerini belirlemek amacıyla betimsel istatistik yöntemiyle analiz edilmiştir.

33 adet özel hastane işletmelerinin katıldığı anket uygulamasını cevaplandıran kişilerin hastanedeki pozisyonları bakımından durumu Tablo 3.2'de gösterilmiştir.

Tablo 3. 2. Katılımcıların Özel Hastanedeki Pozisyonu

Pozisyon	Frekans	Yüzde
Müdür/Müdür Yardımcısı	11	33,3
Yönetici/Ortak	0	0
Muhasebe	22	66,7
Diğer	0	0
Toplam	33	100,0

Tablo 3.2'ye göre, anket uygulanan özel hastane işletmelerinde personelin %33,3'ü müdür/müdür yardımcısı pozisyonunda ve %66,7'si muhasebe departmanında görev yapmaktadır. Katılımcıların eğitim durumları Tablo 3.3'de gösterilmiştir.

Tablo 3. 3. Katılımcıların Eğitim Durumu

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde
İlköğretim	0	0
Ortaöğretim(lise)	3	9,1
Ön lisans	3	9,1
Lisans	23	69,7
Lisansüstü	4	12,1
Toplam	33	100,0

Tablo 3.3'e göre bu iki grup katılımcıların %9,1'i ortaöğretim(lise), yine %9,1'i ön lisans, %69,7'si lisans ve geriye kalan %12,1'lik kısmı lisansüstü mezundur. Ankete katılan özel hastanelerin kaç yıldır faaliyet gösterdiklerini Tablo 3.4'te verilmiştir.

Tablo 3. 4. Hastanelerin Sektörde Faaliyet Gösterdikleri Süre

Faaliyet Süresi	Frekans	Yüzde
0-5 yıl	4	12,1
5-10 yıl	6	18,2
10-15 yıl	10	30,3
15-20 yıl	7	21,2
20 yıl ve üzeri	6	18,2
Toplam	33	100,0

Tablo 3.4'e göre ankete katılan özel hastane işletmelerinin %12,1'lik kısmı 0 ile 5 yıl, %18,2'lik kısmı 5-10 yıl, %30,3'lük kısmı 10-15 yıl, %21,2'lik kısmı 15-20 yıl ve geriye kalan %18,2'lik kısmı ise 20 yıl ve üzeri sektörde faaliyet göstermişlerdir. Tablo 3.5'te hastanelerin sermaye sahiplik yapısı gösterilmiştir.

Tablo 3. 5. Hastanelerin Sahiplik Yapısı

Sahiplik Yapısı	Frekans	Yüzde
Yerli Sermaye	32	97,0
Yabancı Sermaye	0	0
Karma	1	3,0
Toplam	33	100,0

Anket uygulaması yapılan özel hastanelerin sahiplik yapısıyla ilgili Tablo 3.5'e göre özel hastanelerin %97'sinin yerli sermayeli olduğu, %3,0'nün karma sermayeli ve

yabancı sermayeli özel hastanenin ise bulunmadığı tespit edilmiştir. Anket uygulamasının yapıldığı özel hastanelerde yatak kapasitelerinin tespit edildiği cevaplar Tablo 3.6’da gösterilmiştir.

Tablo 3. 6. Hastanelerin Yatak Kapasitesi

Yatak Kapasitesi	Frekans	Yüzde
1-10	0	0
11-50	10	30,3
51-100	14	42,4
101-200	5	15,2
201 ve üzeri	4	12,1
Toplam	33	100,0

Tablo 3.6’ya göre; anket uygulaması yapılan özel hastanelerde 1-10 arasında yatak kapasitesinin bulunmadığı, %30,3’ü 11-50 arasında, %42,4’ü 51-100 arasında, %15,2’sinin 101-200 arasında ve %12,1’inin 201 ve üzeri yatak kapasitesine sahip olduğu tespit edilmiştir. Anket uygulanan özel hastanelerin şubelerinin bulunup bulunmadığı Tablo 3.7’de gösterilmiştir.

Tablo 3. 7. Hastanelerin Şube Durumu

Şube	Frekans	Yüzde
Var	15	45,4
Yok	18	54,6
Toplam	33	100,0

Tablo 3.7’ye göre özel hastanelerin %45,4’ünün şubesi bulunmaktayken geriye kalan %54,6’lık kısmının ise şubesi bulunmamaktadır. Anket uygulanan özel hastanelerin şubesi bulunanların kaç adet şubeleri olduğu Tablo 3.8’de verilmiştir.

Tablo 3. 8. Hastanelerin Şube Sayısı

Şube Sayısı	Frekans	Yüzde
0	18	54,6
1	11	33,3
2	0	0
3	1	3,0
4	0	0
5 ve üzeri	3	9,1
Toplam	33	100,0

Tablo 3.8'e göre; özel hastanelerin %54,6'sının şubesi bulunmamaktadır. Şubesi bulunan özel hastanelerin %33,3'ünün 1 adet şubesi, %3'ünün 3 adet şubesi ve %9,1'nin 5 ve üzeri şubesi bulunmaktadır. Özel hastanelerin geçen yılki yaklaşık cirosu Tablo 3.9'da gösterilmektedir.

Tablo 3. 9. Hastanelerin Geçen Yıllık Yaklaşık Ciro

Geçen Yıllık Ciro	Frekans	Yüzde
10.000-50.000	12	36,4
50.001-100.000	2	6,1
100.001-200.000	2	6,1
200.001 ve üzeri	17	51,5
Toplam	33	100,0

Tablo 3.9'a göre; geçen yıl özel hastanelerin %36,4'ünün 10.000-50.000, %6,1'inin 50.001-100.000, yine %6,1'inin 100.001-200.000 ve geriye kalan %51,5'inin 200.001 ve üzeri yaklaşık ciro elde etmişlerdir. Özel hastanelerin sektördeki teknoloji düzeyi Tablo 3.10'da gösterilmiştir.

Tablo 3. 10. Hastanelerin Sektördeki Teknoloji Düzeyi

Teknoloji Düzeyi	Frekans	Yüzde
Geri	1	3,0
Aynı Düzeyde	19	57,6
İleri	13	39,4
Toplam	33	100,0

Tablo 3.10'a göre özel hastanelerin %3,0'nun teknoloji düzeyi sektördeki diğer hastanelerden geri, %57,6'sı sektördeki diğer hastanelerle aynı durumdadır. Geriye kalan %39,4'ünün ise teknoloji düzeyi diğer hastanelerden ileridedir. Anket uygulaması yapılan hastanelerin muhasebe ile ilgili alt ya da yardımcı departmanlarının durumu Tablo 3.11'de gösterilmektedir.

Tablo 3. 11. Hastanelerin Muhasebe Departmanlarına Sahiplik Durumu

Muhasebe Departmanları	Frekans	Yüzde
Evet	26	78,8
Hayır	7	21,2
Toplam	33	100,0

Tablo 3.11'e göre, hastanelerin %78,8'lik kısmının alt ya da yardımcı departman olarak muhasebe bölümü bulunmaktayken, geriye kalan %21,2'lik kısmının ise muhasebe departmanına sahip olmadığı gösterilmektedir. Yapılan anket çalışmasında, hastanenizin muhasebe ile ilgili alt ya da yardımcı departmanı var mıdır? Sorusuna evet cevabını veren işletmelerin hangi departmanlara sahip oldukları Tablo 3.12'de verilmiştir.

Tablo 3. 12. Hastanelerin Sahip Oldukları Departmanların Durumu

Departmanlar	Frekans	Yüzde
Bütçeleme	1	3,0
Bütçeleme, Finansman, Genel Muhasebe	2	6,1
Bütçeleme, Finansman, Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi, Yönetim Muhasebesi	1	3,0
Finansman	3	9,1
Finansman, Genel Muhasebe	6	18,2
Finansman, Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi	3	9,1
Finansman, Genel Muhasebe, Yönetim Muhasebesi	2	6,1
Genel Muhasebe	7	21,2
Genel Muhasebe, Yönetim Muhasebesi	1	3,0
Departmana Sahip Değil	7	21,2
Toplam	33	100,0

Tablo 3.12'ye göre özel hastanelerin %3'ü Bütçeleme; %6,1'i Bütçeleme, Finansman, Genel Muhasebe; %3'ü Bütçeleme, Finansman, Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi, Yönetim Muhasebesi; %9,1'i Finansman; %18,2'si Finansman, Genel Muhasebe; %9,1'i Finansman, Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi; %6,1'i Finansman, Genel Muhasebe, Yönetim Muhasebesi; %21,2'si Genel Muhasebe; %3,0'ü Genel Muhasebe, Yönetim Muhasebesi departmanlarına sahip olduğu tespit edilmiştir. Özel hastanelerin %21,2'si ise bahsi geçen departmanlara sahip olmadığı görülmüştür. Anket uygulaması yapılan özel hastanelerde karar alınırken faydalanılan mali tablolar Tablo 3.13'te gösterilmiştir.

Tablo 3. 13. Hastane Kararları Alınırken Faydalanılan Tablolar

Faydalanılan Tablolar	Ortalama	Standart Sapma
Gelir Tablosu	3,9697	,80951
Bilanço	3,8182	,95048
Nakit Akım Tablosu	3,8182	,84611
Diğer	3,4545	1,22706
Kar Dağıtım Tablosu	3,3636	1,29466

Tablo 3.13'e göre; ortalama değerlere bakıldığında özel hastanelerde karar alınırken en fazla gelir tablosundan faydalandıkları görülmektedir. Bu tablodan sonra ise, bilanço ve nakit akım tablolarından yararlandıkları görülmektedir. Daha az yararlandıkları tablolar ise diğer ve kar dağıtım tabloları olduğu tespit edilmiştir. Tablo 3.14'de katılımcıların değer mühendisliği sistemi hakkında bilgi düzeyleri analiz edilmiştir.

Tablo 3. 14. Katılımcıların Değer Mühendisliği Hakkında Bilgi Düzeyi

Değer Mühendisliği	Frekans	Yüzde
Hiç	16	48,5
Az	8	24,2
Orta	5	15,2
Yüksek	4	12,1
Çok Yüksek	0	0
Toplam	33	100,0

Tablo 3.14'e göre; özel hastane işletmelerinde görev yapan personelin değer mühendisliği sistemi hakkında %48,5'inin hiç bilgi sahibi olmadığı, %24,2'sinin az, %15,2'sinin orta ve %12,1'inin ise yüksek seviyede bilgi sahibi olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların dönüşüm muhasebesi sistemi hakkında bilgi düzeyleri Tablo 3.15'te verilmiştir.

Tablo 3. 15. Katılımcıların Dönüşüm Muhasebesi Hakkında Bilgi Düzeyi

Dönüşüm Muhasebesi	Frekans	Yüzde
Hiç	13	39,4
Az	4	12,1
Orta	13	39,4
Yüksek	3	9,1
Çok Yüksek	0	0
Toplam	33	100,0

Tablo 3.15'te görüldüğü üzere özel hastane işletmelerinde görev yapan personelin dönüşüm muhasebesi sistemi hakkında %39,4'ünün hiç bilgi sahibi olmadığı, %12,1'inin az, %39,4'ünün orta ve %9,1'inin ise yüksek seviyede bilgi sahibi olduğu belirtilmiştir. Ankete katılan özel hastane personelinin faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi hakkında bilgi seviyesi Tablo 3.16'da sunulmuştur.

Tablo 3. 16. Katılımcıların Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Hakkında Bilgi Düzeyi

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Frekans	Yüzde
Hiç	9	27,3
Az	4	12,1
Orta	11	33,3
Yüksek	8	24,2
Çok Yüksek	1	3,0
Toplam	33	100,0

Tablo 3.16'da görüldüğü üzere özel hastane işletmelerinde görev yapan personelin faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi hakkında %27,3'ünün hiç bilgi sahibi olmadığı, %12,1'inin az, %33,3'ünün orta, %24,2'sinin yüksek ve %3'ünün ise çok yüksek düzeyde bilgi sahibi olduğu tespit edilmiştir. Tablo 3.17'de katılımcıların hedef maliyetleme sistemi hakkında bilgi düzeyleri görülmektedir.

Tablo 3. 17. Katılımcıların Hedef Maliyetleme Hakkında Bilgi Düzeyi

Hedef Maliyetleme	Frekans	Yüzde
Hiç	10	30,3
Az	3	9,1
Orta	12	36,4
Yüksek	7	21,2
Çok Yüksek	1	3,0
Toplam	33	100,0

Tablo 3.17’de görüldüğü üzere özel hastane işletmelerinde görev yapan personelin hedef maliyetleme sistemi hakkında %30’unun hiç bilgi sahibi olmadığı, %9,1’inin az, %36,4’ünün orta, %21,2’sinin yüksek ve %3’ünün ise çok yüksek düzeyde bilgi sahibi olduğu tespit edilmiştir. Tablo 3.18’de katılımcıların kaizen maliyetleme sistemi hakkında bilgi düzeyleri gösterilmiştir.

Tablo 3. 18. Katılımcıların Kaizen Maliyetleme Hakkında Bilgi Düzeyi

Kaizen Maliyetleme	Frekans	Yüzde
Hiç	18	54,5
Az	5	15,2
Orta	9	27,3
Yüksek	1	3,0
Çok Yüksek	0	0
Toplam	33	100,0

Tablo 3.18’e göre; özel hastane işletmelerinde görev yapan personelin kaizen maliyetleme sistemi hakkında %54,5’inin hiç bilgi sahibi olmadığı, %15,2’sinin az, %27,3’ünün orta ve %3’ünün ise yüksek düzeyde bilgi sahibi olduğu görülmektedir. Ankete katılan özel hastane personelinin mamul yaşam döneminde maliyetleme sistemi hakkında bilgi seviyesi Tablo 3.19’da görülmektedir.

Tablo 3. 19. Katılımcıların Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme Hakkında Bilgi Düzeyi

Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme	Frekans	Yüzde
Hiç	16	48,5
Az	6	18,2
Orta	7	21,2
Yüksek	4	12,1
Çok Yüksek	0	0
Toplam	33	100,0

Tablo 3.19'a göre; özel hastane işletmelerinde görev yapan personelin mamul yaşam döneminde maliyetleme sistemi hakkında %48,5'inin hiç bilgi sahibi olmadığı, %18,2'sinin az, %21,2'sinin orta ve %12,1'inin ise yüksek düzeyde bilgi sahibi olduğu görülmektedir. Katılımcıların stratejik maliyet yönetim sistemi hakkında bilgi düzeyleri Tablo 3.20'de sunulmuştur.

Tablo 3. 20. Katılımcıların Stratejik Maliyet Sistemi (Bütünleşik) Hakkında Bilgi Düzeyi

Stratejik Maliyet Yönetimi	Frekans	Yüzde
Hiç	8	24,2
Az	9	27,3
Orta	9	27,3
Yüksek	5	15,2
Çok Yüksek	2	6,1
Toplam	33	100,0

Tablo 3.20'ye göre; özel hastane işletmelerinde görev yapan personelin stratejik maliyet yönetim sistemi hakkında %24,2'sinin hiç bilgi sahibi olmadığı, %27,3'ünün az, %27,3'ünün orta, %15,2'sinin yüksek ve %6,1'inin ise çok yüksek düzeyde bilgi sahibi olduğu görülmektedir. Katılımcıların tam zamanında maliyetleme sistemi hakkında bilgi düzeyleri Tablo 3.21'de sunulmuştur.

Tablo 3. 21. Katılımcıların Tam Zamanında Maliyetleme Hakkında Bilgi Düzeyi

Tam Zamanında Maliyetleme	Frekans	Yüzde
Hiç	13	39,4
Az	5	15,2
Orta	10	30,3
Yüksek	5	15,2
Çok Yüksek	0	0
Toplam	33	100,0

Tablo 3.21'e bakıldığında; özel hastane işletmelerinde görev yapan personelin tam zamanında maliyetleme sistemi hakkında %39,4'ünün hiç bilgi sahibi olmadığı, %15,2'sinin az, %30,3'ünün orta ve %15,2'sinin yüksek seviyede bilgi sahibi olduğu görülmektedir. Katılımcıların toplam kalite maliyetleme sistemi hakkında bilgi seviyeleri Tablo 3.22'de sunulmuştur.

Tablo 3. 22. Katılımcıların Toplam Kalite Maliyetleme Hakkında Bilgi Düzeyi

Toplam Kalite Maliyetleme	Frekans	Yüzde
Hiç	7	21,2
Az	5	15,2
Orta	13	39,4
Yüksek	7	21,2
Çok Yüksek	1	3,0
Toplam	33	100,0

Tablo 3.22'ye göre; özel hastane işletmelerinde görev yapan personelin toplam kalite maliyetleme sistemi hakkında %21,2'sinin hiç bilgi sahibi olmadığı, %15,2'sinin az, %39,4'ünün orta, %21,2'sinin yüksek ve %3'ünün çok yüksek düzeyde bilgi sahibi olduğu görülmektedir. Tablo 3.23'te katılımcıların stratejik maliyet yönetim sistemleri hakkında bilgi düzeylerinin ortalama değerleri analiz edilmiştir.

Tablo 3. 23. Katılımcıların Stratejik Maliyet Yönetim Sistemleri Hakkında Bilgi Düzeyleri

Stratejik Maliyet Yönetim Sistemleri Hakkında Bilgi Düzeyi	Ortalama	Standart Sapma
Toplam Kalite Maliyetleme	2,6970	1,13150
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	2,6364	1,22010
Hedef Maliyetleme	2,5758	1,22552
Stratejik Maliyet Sistemi (Bütünleşik)	2,5152	1,20211
Tam Zamanında Maliyetleme	2,2121	1,13901
Dönüşüm Muhasebesi	2,1818	1,07397
Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme	1,9697	1,10354
Değer Mühendisliği	1,9091	1,07132
Kaizen Maliyetleme	1,7879	,96039

Tablo 3.23’de yer alan ifadelerin ortalama değerlerine göre, katılımcılar en çok; toplam kalite maliyetleme daha sonra faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, stratejik maliyet sistemi (bütünleşik) ve tam zamanında maliyetleme sistemleri hakkında bilgi sahibi olduklarını belirtmişlerdir. Bunun yanı sıra dönüşüm muhasebesi, mamul yaşam döneminde maliyetleme, değer mühendisliği ve kaizen maliyetleme sistemleri hakkında daha az bilgi sahibi olduklarını söylemişlerdir. Tablo 3.24’te hastanelerde değer mühendisliği sisteminin uygulanabilme düzeyi gösterilmiştir.

Tablo 3. 24. Hastanelerde Değer Mühendisliğinin Uygulanabilme Düzeyi

Değer Mühendisliği	Frekans	Yüzde
Hiç Uygulanmaz	15	45,5
Uygulanmaz	4	12,1
Kısmen Uygulanabilir	9	27,3
Uygulanabilir	5	15,2
Kesinlikle Uygulanabilir	0	0
Toplam	33	100,0

Tablo 3.24’de görüldüğü üzere özel hastanelerin %45,5’inde değer mühendisliği sistemi hiç uygulanmazken, %12,1’inde ise uygulanmamaktadır. Ancak %27,3’ünde kısmen, %15,2’sinde ise uygulanabilir düzeydedir. Tablo 3.25’te hastanelerde dönüşüm muhasebesi sisteminin uygulanabilme düzeyi gösterilmiştir.

Tablo 3. 25. Hastanelerde Dönüşüm Muhasebesi Uygulanabilme Düzeyi

Dönüşüm Muhasebesi	Frekans	Yüzde
Hiç Uygulanmaz	14	42,4
Uygulanmaz	2	6,1
Kısmen Uygulanabilir	10	30,3
Uygulanabilir	7	21,2
Kesinlikle Uygulanabilir	0	0
Toplam	33	100,0

Tablo 3.25'e göre; özel hastanelerin %42,4'ünde dönüşüm muhasebesi sistemi hiç uygulanmazken, %6,1'inde ise uygulanmamaktadır. Ancak %30,3'ünde kısmen, %21,2'sinde ise uygulanabilir düzeydedir. Tablo 3.26'da hastanelerde faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin uygulanabilme düzeyi görülmektedir.

Tablo 3. 26. Hastanelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulanabilme Düzeyi

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Frekans	Yüzde
Hiç Uygulanmaz	9	27,3
Uygulanmaz	1	3,0
Kısmen Uygulanabilir	11	33,3
Uygulanabilir	12	36,4
Kesinlikle Uygulanabilir	0	0
Toplam	33	100,0

Tablo 3.26'da görüldüğü üzere özel hastanelerin %27,3'ünde faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi hiç uygulanmazken, %3,0'ünde ise uygulanmamaktadır. Ancak %33,3'ünde kısmen, %36,4'ünde ise uygulanabilir düzeydedir. Tablo 3.27'de hastanelerde hedef maliyetleme sisteminin uygulanabilme düzeyi sunulmuştur.

Tablo 3. 27. Hastanelerde Hedef Maliyetleme Uygulanabilme Düzeyi

Hedef Maliyetleme	Frekans	Yüzde
Hiç Uygulanmaz	9	27,3
Uygulanmaz	2	6,1
Kısmen Uygulanabilir	6	18,2
Uygulanabilir	15	45,5
Kesinlikle Uygulanabilir	1	3,0
Toplam	33	100,0

Tablo 3.27'ye göre; özel hastanelerin %27,3'ünde hedef maliyetleme sistemi hiç uygulanmazken, %6,1'inde uygulanmamaktadır. Ancak %18,2'sinde kısmen, %45,5'inde uygulanabilir ve %3,0'ünde ise kesinlikle uygulanabilir düzeydedir. Tablo 3.28'inde hastanelerde kaizen maliyetleme sisteminin uygulanabilme düzeyi gösterilmiştir.

Tablo 3. 28. Hastanelerde Kaizen Maliyetleme Uygulanabilme Düzeyi

Kaizen Maliyetleme	Frekans	Yüzde
Hiç Uygulanmaz	14	42,4
Uygulanmaz	6	18,2
Kısmen Uygulanabilir	5	15,2
Uygulanabilir	7	21,2
Kesinlikle Uygulanabilir	1	3,0
Toplam	33	100,0

Tablo 3.28'e göre; özel hastanelerin %42,4'ünde kaizen maliyetleme sistemi hiç uygulanmazken, %18,2'sinde uygulanmamaktadır. Ancak %15,2'sinde kısmen, %21,2'sinde uygulanabilir ve %3,0'ünde ise kesinlikle uygulanabilir düzeydedir. Tablo 3.29'da hastanelerde mamul yaşam döneminde maliyetleme sisteminin uygulanabilme düzeyi görülmektedir.

Tablo 3. 29. Hastanelerde Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme Uygulanabilme Düzeyi

Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme	Frekans	Yüzde
Hiç Uygulanmaz	15	45,5
Uygulanmaz	5	15,2
Kısmen Uygulanabilir	6	18,2
Uygulanabilir	7	21,2
Kesinlikle Uygulanabilir	0	0
Toplam	33	100,0

Tablo 3.29’da görüldüğü üzere özel hastanelerin %45,5’inde mamul yaşam döneminde maliyetleme sistemi hiç uygulanmazken, %15,2’sinde uygulanmamaktadır. Ancak %18,2’sinde kısmen, %21,2’sinde ise uygulanabilir düzeydedir. Tablo 3.30’da hastanelerde stratejik maliyet yönetim sisteminin uygulanabilme düzeyi gösterilmektedir.

Tablo 3. 30. Hastanelerde Stratejik Maliyet Sistemi (Bütünleşik) Uygulanabilme Düzeyi

Stratejik Maliyet Yönetimi	Frekans	Yüzde
Hiç Uygulanmaz	7	21,2
Uygulanmaz	4	12,1
Kısmen Uygulanabilir	7	21,2
Uygulanabilir	11	33,3
Kesinlikle Uygulanabilir	4	12,1
Toplam	33	100,0

Tablo 3.30’a göre; özel hastanelerin %21,2’sinde stratejik maliyet sistemi (bütünleşik) hiç uygulanmazken, %21,2’sinde uygulanmamaktadır. Ancak %21,2’sinde kısmen, %33,3’ünde uygulanabilir ve %12,1’inde ise kesinlikle uygulanabilir düzeydedir. Tablo 3.31’de hastanelerde tam zamanında maliyetleme sisteminin uygulanabilme düzeyi görülmektedir.

Tablo 3. 31. Hastanelerde Tam Zamanında Maliyetleme Uygulanabilme Düzeyi

Tam Zamanında Maliyetleme	Frekans	Yüzde
Hiç Uygulanmaz	11	33,3
Uygulanmaz	4	12,1
Kısmen Uygulanabilir	9	27,3
Uygulanabilir	9	27,3
Kesinlikle Uygulanabilir	0	0
Toplam	33	100,0

Tablo 3.31'e göre; özel hastanelerin %33,3'ünde tam zamanında maliyetleme sistemi hiç uygulanmazken, %12,1'inde uygulanmamaktadır. Ancak %27,3'ünde kısmen, %27,3'ünde ise uygulanabilir düzeydedir. Hastanelerde toplam kalite maliyetleme sisteminin uygulanabilme düzeyi Tablo 3.32'de gösterilmektedir.

Tablo 3. 32. Hastanelerde Toplam Kalite Maliyetleme Uygulanabilme Düzeyi

Toplam Kalite Maliyetleme	Frekans	Yüzde
Hiç Uygulanmaz	5	15,2
Uygulanmaz	1	3,0
Kısmen Uygulanabilir	8	24,2
Uygulanabilir	16	48,5
Kesinlikle Uygulanabilir	3	9,1
Toplam	33	100,0

Tablo 3.32'de görüldüğü üzere özel hastanelerin %15,2'sinde toplam kalite maliyetleme hiç uygulanmazken, %3,0'ünde uygulanmamaktadır. Ancak %24,2'sinde kısmen, %48,5'inde uygulanabilir ve %9,1'inde ise kesinlikle uygulanabilir düzeydedir. Tablo 3.33'de hastanelerde stratejik maliyet yönetim sistemlerinin uygulanabilme düzeylerinin ortalama değerleri analiz edilmiştir.

Tablo 3. 33.Hastanelerde Stratejik Maliyet Yönetim Sistemlerinin Uygulanabilme Düzeyleri

Stratejik Maliyet Yönetim Sistemleri Uygulanabilme Düzeyleri	Ortalama	Standart Sapma
Toplam Kalite Maliyetleme	3,3333	1,19024
Stratejik Maliyet Sistemi (Bütünleşik)	3,0303	1,35750
Hedef Maliyetleme	2,9091	1,33144
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	2,7879	1,21854
Tam Zamanında Maliyetleme	2,4848	1,22783
Dönüşüm Muhasebesi	2,3030	1,23705
Kaizen Maliyetleme	2,2424	1,29977
Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme	2,1515	1,22783
Değer Mühendisliği	2,1212	1,16613

Tablo 3.33'ün ortalama değerlerine göre özel hastanelerde en çok; toplam kalite maliyetleme daha sonra stratejik maliyet sistemi (bütünleşik), hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme ve tam zamanında maliyetleme sisteminin uygulanabileceği düşünülmektedir. Bunun yanı sıra dönüşüm muhasebesi, kaizen maliyetleme, mamul yaşam döneminde maliyetleme ve değer mühendisliği sistemlerinin ise uygulamada daha az yer alabileceği belirtilmiştir. Tablo 3.34'de özel hastanelerin sahip oldukları kalite belgesi durumu gösterilmiştir.

Tablo 3. 34. Hastanelerin Sahip Olduğu Kalite Belge Durumu

Kalite Belgesi	Frekans	Yüzde
Var	24	72,7
Yok	9	27,3
Toplam	33	100,0

Tablo 3.34'e göre özel hastanelerin %72,7'lik kısmı kalite belgesine sahipken, geriye kalan %27,3'lük kısmının kalite belgesine sahip olmadığı tespit edilmiştir. Sahip olunan kalite belgelerinin durumunu gösteren Tablo 3.35 aşağıda verilmiştir.

Tablo 3. 35. Hastanelerin Sahip Olduğu Kalite Belgeleri

Kalite Belgeleri	Frekans	Yüzde
ISO 13485 Medikal Cihazlar; ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemleri; ISO 17025 Laboratuvar Akreditasyonu; ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri; OHSAS 18001 İş Sağlığı-Güvenliği	2	6,1
ISO 13485 Medikal Cihazlar; ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemleri; ISO 17025 Laboratuvar Akreditasyonu; ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri; OHSAS 18001 İş Sağlığı-Güvenliği; SA 8000 Sosyal	2	6,1
ISO 13485 Medikal Cihazlar; ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemleri; ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri; OHSAS 18001 İş Sağlığı-Güvenliği; SA 8000 Sosyal Sorumluluk	1	3,0
ISO 13485 Medikal Cihazlar; ISO 17025 Laboratuvar Akreditasyonu; ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri; OHSAS 18001 İş Sağlığı-Güvenliği	1	3,0
ISO 13485 Medikal Cihazlar; ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri	1	3,0
ISO 13485 Medikal Cihazlar; ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri; OHSAS 18001 İş Sağlığı-Güvenliği	1	3,0
ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemleri; ISO 17025 Laboratuvar Akreditasyonu; ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri; OHSAS 18001 İş Sağlığı-Güvenliği	1	3,0
ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemleri; ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri; OHSAS 18001 İş Sağlığı-Güvenliği	2	6,1
ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemleri; OHSAS 18001 İş Sağlığı-Güvenliği	2	6,1
ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri	10	30,3
OHSAS 18001 İş Sağlığı-Güvenliği	1	3,0
Kalite Belgesine Sahip Değil	9	27,3
Toplam	33	100,0

Tablo 3.35'e göre özel hastanelerin %6,1'i ISO 13485 Medikal Cihazlar; ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemleri; ISO 17025 Laboratuvar Akreditasyonu; ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri; OHSAS 18001 İş Sağlığı-Güvenliği; yine %6,1'i ISO 13485 Medikal Cihazlar; ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemleri; ISO 17025 Laboratuvar Akreditasyonu; ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri; OHSAS 18001 İş Sağlığı-Güvenliği; SA 8000 Sosyal; %3'ü ISO 13485 Medikal Cihazlar; ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemleri; ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri; OHSAS 18001 İş Sağlığı-Güvenliği; SA 8000 Sosyal Sorumluluk; %3'ü ISO 13485 Medikal Cihazlar; ISO 17025 Laboratuvar Akreditasyonu; ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri; OHSAS 18001 İş

Sağlığı-Güvenliği; %3'ü ISO 13485 Medikal Cihazlar; ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri; %3'ü ISO 13485 Medikal Cihazlar; ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri; OHSAS 18001 İş Sağlığı-Güvenliği; %3'ü ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemleri; ISO 17025 Laboratuvar Akreditasyonu; ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri; OHSAS 18001 İş Sağlığı-Güvenliği; %6,1'i ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemleri; ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri; OHSAS 18001 İş Sağlığı-Güvenliği; %6,1'i ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemleri; OHSAS 18001 İş Sağlığı-Güvenliği; %30,3'ü ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri; %3'ü ise OHSAS 18001 İş Sağlığı-Güvenliği kalite belgesine sahiptir. Öte yandan özel hastanelerin geriye kalan %27,3'lük bölümünün kalite belgesine sahip olmadığı tespit edilmiştir. Tablo 3.36'da yeni bir hizmet sunumuna giderken önemli olan faktörler gösterilmiştir.

Tablo 3. 36. Yeni Bir Hizmet Sunumuna Giderken Önemli Olan Faktörler

Önemli Olan Faktörler	Ortalama	Standart Sapma
Müşteri Memnuniyeti	4,4242	,61392
Kalite	4,1818	,68258
Zaman	4,0909	,91391
Maliyet Hesaplaması	4,0606	,74747
Karlılık	3,9697	,68396
Sunulacak Hizmetin Teknolojik Boyutu	3,9697	,80951
Pazar Araştırması	3,9697	,91804
Sunulacak Hizmetin Taklit Edilebilirliği	3,7273	1,03901

Tablo 3.36'nın ortalama değerleri göz önüne alınarak katılımcıların en çok; müşteri memnuniyetini daha sonra ise kalite, zaman ve maliyet hesaplaması faktörlerine önem verdikleri tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra karlılık, sunulacak hizmetin teknolojik boyutu, pazar araştırması ve sunulacak hizmetin taklit edilebilirliği en az düzeyde önem verdikleri belirlenmiştir. Anket uygulaması yapılan özel hastanelerde Sosyal Güvenlik Kurumları ile yapılan anlaşmaların önemli olup olmadığını gösteren sonuçlar Tablo 3.37'de verilmiştir.

Tablo 3. 37. Sosyal Güvenlik Kurumları İle Yapılan Anlaşmaların Önemi

Anlaşma Önemi	Frekans	Yüzde
Evet	31	93,9
Hayır	2	6,1
Toplam	33	100,0

Tablo 3.37'ye göre, özel hastanelerin %93,9'una göre sosyal güvenlik kurumları ile yapılan anlaşmaların önemli olduğunu, geriye kalan %6,1'ine göre ise sosyal güvenlik kurumları ile yapılan anlaşmaların önemli olmadığını düşündüğü tespit edilmiştir. Anket uygulaması yapılan özel hastanelerin Sosyal Güvenlik Kurumları ile olan anlaşmalar Tablo 3.38'de gösterilmiştir.

Tablo 3. 38. Hastanelerin Sosyal Güvenlik Kurumları İle Yaptığı Anlaşmalar

Anlaşmalar	Frekans	Yüzde
SGK	2	6,1
Emekli Sandığı	1	3,0
Özel Sigortalar	0	0
Hepsi	30	90,9
Toplam	33	100,0

Tablo 3.38'e göre; özel hastanelerin %6,1'lik bölümünün SGK, %3,0'lık bölümünün emekli sandığı, %90,9'luk bölümünün ise hepsiyle anlaşması olduğu görülmektedir. Ancak ilgili hastanelerin özel sigortalar ile ilgili anlaşması olmadığı tespit edilmiştir. Özel hastane işletmelerinin hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetimi ile ilgili ifadeler katılma düzeyler Tablo 3.39'da verilmiştir.

Tablo 3. 39. Hastanelerin; Hizmet, Maliyet, Muhasebe ve Stratejik Maliyet Yönetimi İle İlgili İfadelere Katılma Düzeyleri

Hastanelerin Aşağıdaki İfadelere Katılma Düzeyleri	Ortalama	Standart Sapma
Müşteri için zaman kavramı önemlidir.	4,4848	,61853
Müşteri sayımız yılın belli dönemlerinde azalma eğilimi göstermektedir.	4,3333	,64550
Hastanemizle ilgili yatırım kararları alırken muhasebe verilerinden faydalanmaktayız.	4,3333	,69222
Faaliyet gösterdiğimiz sektör yoğun rekabet içerisindedir.	4,1818	,80834
Hastanemiz yatırım kararları dışında da muhasebe verilerinden yeterince faydalanmaktadır.	4,1515	,71244
Yeni bir yatırım kararı için o yatırımın geri dönüşümünü izleriz.	4,0606	,78817
Yeni yatırım kararları için dışsal (çevresel) faktörleri göz önünde bulundururuz.	4,0000	,82916
Muhasebe verileri (sayısal veriler) kullanılarak yapılan yatırımlar başarılı olmuştur.	3,9697	,63663
Çalışanlarımızın maaşlarına zam yaparken muhasebe verilerini inceleriz.	3,8182	,95048
Hizmet maliyetlerimizde dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetin etkisi çoktur.	3,7576	,70844
Her yıl bir sonraki yıl için bütçe hazırlamaktayız.	3,7273	1,06867
Yönetimimiz stratejik maliyet yönetim sistemi konusunda yeterli bilgiye sahiptir.	3,6667	,98953
Stratejik maliyet yönetim sistemi hastanemiz tarafından uygulanmaktadır.	3,3333	1,16369
Müşterilerimiz için daima kampanyalar düzenleriz.	3,3030	1,18545

Tablo 3.39'a göre özel hastaneler en çok; müşteri için zaman kavramı önemli olduğu, müşteri sayılarının yılın belli dönemlerinde azalma eğilimi gösterdiği, yatırım kararları alırken muhasebe verilerinden faydalandıkları ve sektörün yoğun rekabet içinde olduğu ifadelerine katılmaktadırlar. En az ise; yönetimlerinin stratejik maliyet yönetim sistemi konusunda yeterli bilgiye sahip olduğu, stratejik maliyet yönetim

sistemi hastaneler tarafından uygulandığı ve müşterileri için daima kampanyalar düzenleriz ifadelerine katılmaktadır.



SONUÇ

Stratejik kararların alınmasına temel teşkil eden maliyet bilgilerinin sağlıklı bir şekilde üretilebilmesi işletmelerde oluşturulan muhasebe bilgi sisteminin etkin bir şekilde oluşturulmasına bağlı olmasının yanında aynı zamanda maliyetlerin hesaplanmasına ve yönetilmesine imkân verecek olan maliyet yönetim sistemlerinin de kullanılmasına bağlıdır. Özellikle her geçen gün maliyetlerin arttığı günümüz dünyasında maliyet odaklı rekabet stratejisinin izlenmesi bu anlamda büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla işletme yöneticilerinin karar alma süreçlerinde faaliyetlere ilişkin detaylı maliyet bilgilerine ulaşma gereksinimlerinin altında yatan neden budur. Bu açıdan geleneksel maliyet yönetim sistemleri tarafından üretilen maliyet bilgileri yetersiz kalmakta ve bu bilgilere dayalı olarak alınan yönetsel kararların da geçerliliği sorgulanmaktadır.

Stratejik maliyet yönetim sistemlerinin kullanılması ile işletmelerin ürün, hizmet ve faaliyetlerine ilişkin bilgilerin daha sağlıklı bir şekilde hesaplandığını söylemek mümkündür. Maliyetlerin daha sağlıklı bir şekilde hesaplanması işletmelerin finansal performanslarını daha doğru bir şekilde ölçmelerine imkân vermenin yanı sıra aynı zamanda maliyetlerin daha etkin yönetilerek maliyet azaltımı politikalarının da başarılı olmasına imkân vermektedir. Böylelikle işletmeler tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin ve üretilen ürünlerin maliyetlerinin daha doğru bir şekilde hesaplanması gelecekteki maliyet azaltımı hedeflerinin de daha gerçekçi bir yaklaşımla değerlendirilmesine zemin hazırlamaktadır. Bu bağlamda işletme yöneticileri tarafından değer katan faaliyetler ile değer katmayan faaliyetlerin belirlenerek bütünsel manada işletmenin maliyetlerinin azaltılarak rekabette üstünlük sağlanacaktır.

Bu çalışmada, stratejik maliyet yönetim sistemlerinin bir hizmet işletmesi olan özel hastane işletmeleri tarafından bilinirlik düzeyi ile kullanılabilirlik düzeylerinin yeterliliği araştırılmıştır. Bu amaçla araştırmanın kapsamını İç Anadolu Bölgesi'nde faaliyet gösteren özel hastane işletmeleri oluşturmuştur. Çalışma amacına uygun olarak düzenlenmiş olan anket formları çalışma kapsamındaki özel hastane işletmelerindeki yönetici ve diğer sorumlu personellerin cevaplaması amacıyla online olarak gönderilmiştir. Çalışmanın amacı doğrultusunda hazırlanmış olan ölçeğin anlamlılık düzeyi yüksek çıkmıştır. Anket formlarının cevaplanma düzeyi ise yaklaşık %40 düzeyinde olmuş ve anket formlarının işletme müdür/müdür yardımcıları ile muhasebe

bölümündeki yetkili personel tarafından cevaplandırıldığı görüşmüştür. Söz konusu bu iki durum anket formunda yer alan soruların yetkili personeller tarafından cevaplandırıldığını ve elde edilen verilerin güvenilir olduğunu ortaya koyması bakımından önemlidir.

Araştırma sonucunda elde edilen bulgulara göre İç Anadolu Bölgesi'nde faaliyet gösteren özel hastane işletmelerinin büyük bir bölümünün yerli sermaye ile kurulduğu, faaliyet süresi 10-15 yıl arasında olan işletmelerin daha fazla olduğu, yatak kapasitesi açısından 51-100 yatak kapasitesine sahip işletmelerin daha yoğun olduğu, şubeleşme açısından işletmelerin yaklaşık olarak %54,6'sının şubeleşmediği, teknolojik düzey açısından işletmelerin önemli bir bölümünün yararlandığı teknoloji düzeyinin diğer hastane işletmeleri ile aynı olduğu, muhasebe bölümünün bir birim olarak organize edilmesi açısından işletmelerin yaklaşık olarak %79'unda muhasebe bölümünün olduğu ve sosyal güvenlik kurumları ile yapılan anlaşma açısından işletmelerin neredeyse tamamına yakınının bu anlaşmaları önemli bulduğu ortaya konulmuştur.

Elde edilen bulgular çerçevesinde araştırma kapsamındaki hastane işletmelerini finansal açıdan ele aldığımızda yöneticilerin karar alma süreçlerinde mali tablolardan yararlandıkları görülmektedir. Bu kapsamda bilgi sağlama açısından yöneticilerin en fazla gelir tablosundan yararlandığını söylemek mümkündür. Ayrıca işletmelerin bilanço, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve diğer tabloları hazırladıkları görülmektedir. Ancak işletmelerin karar alırken bilgi sağlama aracı olarak daha ağırlıklı tahakkuk esasına göre hazırlanmış olan mali tabloları diğer mali tablolara göre daha fazla kullandıkları görülmektedir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin stratejik maliyet yönetim sistemleri hakkındaki bilgi düzeylerine yönelik olarak elde edilen sonuçlar incelendiğinde hiçbir işletmenin stratejik maliyet yönetim sistemlerinin tamamı hakkında bilgi sahibi olmadıkları görülmüştür. İşletmelerin büyük bir kısmının en fazla toplam kalite maliyetleme sistemi hakkında bilgi sahibi oldukları bunu sırasıyla faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, stratejik maliyet yönetimi ve tam zamanında maliyetleme sistemlerinin izlediği görülmektedir. Bunun yanı sıra işletmelerin stratejik maliyet yönetim sistemleri hakkında en az bilgi sahibi oldukları maliyet yönetim sistemlerin ise sırasıyla dönüşüm muhasebesi, mamul yaşam döneminde maliyetleme, değer mühendisliği ve kaizen maliyetleme sistemleri olduğu görülmüştür.

Araştırma kapsamındaki işletmelerde stratejik maliyet yönetim sistemlerinin kullanılabilirlik düzeylerine yönelik olarak elde edilen sonuçlar incelendiğinde işletmelerde bilinirlik düzeyi ile elde edilen sonuçlara paralel şekilde stratejik maliyet yönetim sistemlerinden en fazla toplam kalite maliyetleme sisteminin kullanıldığı görülmektedir. Bu maliyet yönetim sistemini takiben bütünleşik stratejik maliyet sistemi, hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme ve tam zamanında maliyetleme sisteminin çoğunlukla kullanıldığını söylemek mümkündür. Bunun yanı sıra işletmelerde dönüşüm muhasebesi, kaizen maliyetleme, mamul yaşam döneminde maliyetleme ve değer mühendisliği sistemlerinin ise kullanılabilirliğinin daha az olduğunu söylemek mümkündür.

İşletmelerde stratejik maliyet yönetim sistemlerinin bilinirlik ve kullanılabilirlik düzeylerinin yeterli olmadığı görülmektedir. Bu durumun hem hizmet maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanmasında, hem de işletme performansının sağlıklı ve dengeli bir şekilde ölçülebilmesinde birtakım sorunlara yol açmasının muhtemel olduğunu söylemek mümkündür. Aynı şekilde işletmelerin stratejik maliyet yönetim sistemlerine gerekli önemi vermemeleri hem hizmetlere hem de faaliyetlere ilişkin maliyetlerin etkin olmayan bir şekilde kontrol altına alınmasına ve yönetilmesine neden olacaktır. Özellikle elde edilen sonuçlara göre hastane işletmeleri açısından müşteri için zaman kavramının önemli olduğu, müşteri sayılarının yılın belli dönemlerinde azalma eğilimi gösterdiği, yatırım kararları alırken muhasebe verilerinden faydalandıkları ve sektörün yoğun rekabet içinde olduğu gerçeği dikkate alındığında özel hastane işletmelerinin karşılaştıkları bu problemlerin çözümünde stratejik maliyet yönetim sistemlerinin kullanımı stratejik bir seçim olacaktır. Hele ki özel hastane işletmelerinin yeni bir hizmet sunumuna giderken müşteri memnuniyetini, kalite, zaman ve maliyet hesaplaması faktörlerine önem verdikleri gerçeği dikkate alındığında stratejik maliyet yönetim sistemlerinin işletmelerin bu amaçlarını gerçekleştirmede güçlü bir araç olacağını söylemek mümkündür.

Özetle stratejik maliyet yönetim sistemlerinin özel hastane işletmeleri açısından bilinirliği ve kullanılabilirliğini araştırmaya yönelik olarak yapılan bu çalışmada araştırma kapsamındaki özel hastane işletmelerinin stratejik maliyet yönetim sistemleri hakkında yeterli bir bilgiye sahip olmadıkları ve bu sistemlerinin kullanılabilirliğinin yine yeterli seviyede olmadığı gözlenmiştir. Stratejik maliyet yönetim sistemlerinin sağlık sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde uygulanabilmesi amacıyla işletmelerin

öncelikle gerçekleştirdikleri faaliyetler hakkında daha detaylı ve gerçekçi bilgiler sağlayabilecek olan stratejik maliyet yönetim sistemi veya sistemlerini belirleyerek bu sistem veya sistemleri pilot bölge olarak işletmedeki bir bölümde uygulayıp uygulama sonuçlarını analiz etmeleri ve böylelikle stratejik maliyet yönetim sistemi ve sistemlerini kullanma ile sağlanan faydaların ne olduğunu ortaya koymaları önemlidir. Bu sayede işletme yöneticilerinin stratejik maliyet yönetim sistemlerinin işletmenin bütününe yönelik nasıl uygulanacağı konusunda da bir fikir oluşmasına zemin hazırlanmış olacaktır. Aynı şekilde yöneticilerin stratejik maliyet yönetim sistemlerini kullanmaları ile işletmede ortaya çıkan finansal ve finansal olmayan performansın birlikte ve dengeli olarak ölçülmesi mümkün hale gelecektir.

Stratejik maliyet yönetim sistemleri teması ile yapılacak bundan sonraki çalışmalara rehber olması amacıyla araştırmacılara birtakım önerilerde bulunmakta yarar bulunmaktadır. Bu çerçevede araştırmacılar, geleneksel maliyet sistemini kullanan bir üretim işletmesinde bir veya birden fazla stratejik maliyet yönetim sistemlerinin kullanılması ile finansal performans sonuçları arasındaki değişimi analiz edebilirler. Yine araştırmacılar, farklı sektördeki üretim işletmelerinde aynı stratejik maliyet yönetim sistemlerinin kullanılmasının ürün, hizmet ve faaliyet maliyetlerinin hesaplanmasında ve bu maliyetlerin yönetilmesi açısından alınacak kararlarda aynı etkiye sahip olup olmayacağını analiz edebilirler.

KAYNAKÇA

- Acar, D. ve Papatya, N. (1997). Tam Zamanında Üretim Uygulamalarında Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yararlı Hale Getirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 161-170.
- Acar, N. (2002). *Tam Zamanında Üretim*. Ankara: MPM Yayınları.
- Ağyar, E. (2006). *Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite Maliyetlemenin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama, Doktora Tezi*. Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akdoğan, N. (2009). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akın, O. (2013). Geleneksel Maliyet Muhasebesi Sistemi İle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması: Mermer İşletmesi St (Este) Hattı Örneği. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 21-49.
- Aksoylu, S. (2001). *Sanayi İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Birlikte Uygulanması, Doktora Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aksoylu, S. ve Dursun, Y. (2001). Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 357-371.
- Alagöz, A. ve Ceran, Y. (2006). Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 62.
- Alagöz, A., Yılmaz, B. ve Ay, M. (2005). Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Hedef Maliyetleme Yönteminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. V. *Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu* (s. 48). İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi.
- Alkan, H. (2001). İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar (Ormancılık Açısından Bir Değerlendirme). *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, 177-192.
- Altuğ, O. (2006). *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Artto, A. K. (1994). Life Cycle Cost Concepts and Methodologies. *Journal of Cost Management*.
- Arzova, S. B. (2002). *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Assaf, S. A., Al-Hammad, A., Jannadi, O. A. ve Saad, A. S. (2002). Assesment of the Problems of Application of Life Cycle Costing in Construction Projects. *Journal of Cost Engineering*, 17-22.
- Atkinson, A., Kaplan, R. S. ve Young, S. M. (2004). *Management Accounting*. London: Prentice Hall.
- Bahnub, B. J. (2010). *Activity Based Management for Financial Institiutios: Driving Bottom-Line Results*. New Jersey: John Wiley&Sons,Inc.
- Bahşi, C. G. ve Can, A. V. (2001). Hedef Maliyetleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 47-64.
- Bayraktar, E. (2007). *Üretim ve Hizmet Süreçlerinin Yönetimi*. İstanbul: Çağlayan Kitabevi.
- Bekçi, İ. ve Özal, H. (2010). Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 78-97.
- Bekçioğlu, S., Gürel, E. ve Kızılyalçın, D. A. (2014). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Zeytin Sektörü Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 19-36.
- Ben-Arieh, D. ve Qian, L. (2003). Activity-Based Cost Management for Design and Development Stage. *International Journal of Production Economics*, 169-183.
- Blocher, E., Stout, D. ve Cokins, G. (2010). *Cost management: A Strategic Emphasis*. Boston: McGraw Hill Companies.
- Botten, N. ve Sims, A. (2006). *Management Accounting–Business Strategy*. CIMA Publishing.
- Bozdemir, E. ve Orhan, M. S. (2011). Maliyet Kontrol Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönteminin Türk Otomotiv Sanayinde Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 163-179.
- Büyükmirza, K. (2009). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Büyüköztürk, Ş. (2007). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*. Ankara: Pegema Yayıncılık.
- Büyükıylmaz , O. ve Gürkan, S. (2009). Süreçlerde En Zayıf Halkanın Bulunması: Kısıtlar Teorisi. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 177-195.
- Ceran, Y. (2008). *Stratejik Maliyet Yönetiminde Pazara Dayalı Hedef Maliyet Yönetimi*. Konya: Tablet Yayınları.

- Cheah, C. Y. ve Ting, S. K. (2005). Appraisal of Value Engineering in Construction in Southeast Asia. *International Journal of Project Management*, 151-158.
- Civelek, M. (2002). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Civelek, M. ve Özkan, A. (2004). *Temel ve Tekdüzen Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Cokins, G. (2001). *Activity-Based Cost Management: An Executive Guide*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Compton, W. D. (1997). *Engineering Management: Creating and Managing World-Class Operations*. New Jersey: Prentice-Hall International, Inc.
- Cooper, R. (1988). The Rise of Activity Based Costing-Part One: What is an Activity Based Cost System? *Journal of Cost Management*, 45-54.
- Cooper, R. ve Slagmulder, R. (2000). Activity Based Budgeting-Part I. *Strategic Finance*, 85-86.
- Cooper, R. ve Slagmulder, R. (2003). Strategic Cost Management: Expanding Scope And Boundaries. *Journal of Cost Management*, 23-30.
- Coşkun, A. (2002). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Akademik Araştırmalar Dergisi*, 25-34.
- Çabuk, Y. (2003). Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, 109-116.
- Çakıcı, C. (2001). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 103-112.
- Çetin, A. ve Atmaca, M. (2009). Hedef ve Standart Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması Olarak İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 313-329.
- Çetiner, E. (2004). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Doğan, A. (1995). Mamul Maliyetleme ve Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir Karşılaştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 136-138.
- Doğan, S. ve Çakıcı, C. (2016). Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama. *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*.
- Doğan, Z. ve Hatipoğlu, A. (2004). Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 101-109.

- Drury, C. (2008). *Management and Cost Accounting*. Australia: South-Western Cengage Learning.
- Duran, C. ve Ece, O. (2010). *Kalite Ödüllerinin Firma Değeri Üzerindeki Etkisinin Analizi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Efil, İ. (1999). *Toplam Kalite Yönetimi ve ISO 9000 Kalite Güvence Sistemi*. İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım.
- Erden , S. A. (2004). *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Erdoğan, N. (1995). *Faaliyete Dayalı Maliyetleme: Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları.
- Erdoğan, N. (2001). *Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Giderlerin Maliyete Dönüşümü: Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Barış Yayınları.
- Erdoğan, N. (2007). *Lojistik Maliyetlemesi ve Lojistikte Faaliyete Dayalı Maliyetleme*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Ergun, Ü. (1992). Üretim Etkinliğinin Arttırılmasında Yeni Bir Yaklaşım Olarak JIT. *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 7.
- Erkip, N. (1993). Tam Zamanında Üretim Felsefesi ve Tekstil Endüstrisine Uygulanması. *Tekstil İşveren Dergisi*, 175.
- Ertaş, F. C. (1998). *Sanayi İşletmelerinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama, Doktora Tezi*. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Feil, P., Yook, K. H. ve Kim, I. W. (2004). Japanese Target Costing: A Historical Perspective. *International Journal of Strategic Cost Management*, 10-19.
- Firuzan, A. R. ve Firuzan, E. (2000). Tam Zamanında Üretim Sisteminin Uygulama Düzeylerinin Analizi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 151-169.
- Galera, N. A. ve Maturana, O. I. (2011). Innovation in Defence Policy Through Spending Efficiency: The Life Cycle Costing Model. *Journal of Policy Modeling*, 407-425.
- Garrison, R. (1991). *Managerial Accounting*. Irwin, Illinois: Homewood.
- Gençoğlu , Ü. G. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Gersil, A. (2006). *Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Ürün Yaşam Seyri Maliyet Yönteminin Analizi Ve Bir İşletme Uygulaması, Doktora Tezi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı .

- Gersil, A. (2007). Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yöntemi ve Bir Örnek Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 129-161.
- Goldratt, E. (1990). *What is This Thing Called Theory of Constraints and How Should It Be Implemented ?* Great Barrington: The Northern River Press.
- Goldratt, E. ve Cox, J. (2009). *The Goal: A Process of Ongoing Improvement*. North Rivers Press.
- Görmüş, A. Ş., Bulcan, H. ve Yeşil, T. (2015). Yönetimin Etkinliği Açısından Standart Maliyet Yönteminin. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 67-84.
- Gunasekaran, A. (1999). A Framework For The Design And Audit of An Activitybased Costing System. *Managerial Auditing Journal*, 118-126.
- Gupta, M. ve Galloway, K. (2003). Activity Based Costing Management and Its Amplications for Operations Management. *Technovation*, 131-138.
- Gündüz , E., Akdoğan, N. ve Sevim , A. (2014). *Maliyet Muhasebesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Güneş, M., Firuzan, A. ve Firuzan, E. (1999). *Tam Zamanında Üretim(JIT) Ortamında Stok Kontrolü ve Toplam Kalite Yönetimi*. İzmir: Barış Yayınları.
- Güneş, R. ve Aksu, İ. (2003). Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 44.
- Güngörmüş, A. H. ve Boyar , E. (2010). TMS – 2 Stoklar Standardına Göre , Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması. *Mali Çözüm Dergisi*, 109-127.
- Gürsoy, C. T. (2009). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Haftacı, V. (2008). *Yönetim Muhasebesi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Hall, R. W. (1983). *Zero Inventories*. USA: Dow Jones-Irwin.
- Horngren, C. T., Sundem, G. L. ve Stratton, W. O. (2004). *Introduction To Management Accounting*. Pearson.
- Horngren, C., Datar, S. ve Foster, G. (2003). *Cost Accounting A Managerial Emphasis*. India: Pearson Education.
- Hubbard, M. R. (1999). *Choosing a Quality Control System*. Pennsylvania: Technomic Publishing Company.

- Imai, M. (1994). *Kaizen; Japonya'nın Rekabetteki Başarısının Anahtarı*. İstanbul: Brisa Yayınları.
- Innes, J., Mitchell, F. ve Sinclair, D. (2000). Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results. *Management Accounting Research*, 349-362.
- İşleyen, A. (2006). Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Bir Örnek Çalışma. *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*.
- Jayeola, O. ve Onou, D. O. (2014). Implementing Target Costing in Small and Medium Scale Enterprises in Ogun Industrial Metropolis. *International Journal of Humanities and Social Science*, 222-233.
- Kağnıcıoğlu, C. H. (2002). Kalite Yönetiminin Temel Prensipleri. *Ekonomik ve Teknik Dergi*, 10-15.
- Kalaycı, Ş. (2010). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Kanat, S. ve Güner, M. (2006). Tam Zamanında Üretim Sisteminin Tekstil Ve Konfeksiyon Sanayine Uygulanabilirliği. *Tekstil ve Konfeksiyon*, 274-278.
- Kaplan, R. ve Argyris, C. (1994). Implementing New Knowledge: The Case of Activity Based Costing. *Accounting Horizons*, 83-105.
- Karadal, H. ve Savaş, O. (2003). Bilgi Toplumu Süreçlerinin Geleneksel Maliyet Yönetimi Anlayışında Oluşturduğu Dönüşümler. *1.Ulusal Bilgi Yönetim Kongresi*, (s. 685-694). Kocaeli.
- Karakaya, M. (2014). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara : Gazi Kitabevi.
- Karcıoğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. Erzurum: Aktif Yayın.
- Karğın, S. (2013). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi ve Düşüşü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 20.
- Kavrakoğlu, İ. (1994). *Toplam Kalite Yönetimi*. İstanbul: Kalder Yayını.
- Kaygusuz, S. Y. (2011). Kısıtlar Teorisi ve Maliyet Hacim Kâr Analizi: Bir Çalışma Sayfası Modellemesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 171-188.
- Kaymaz , A. R. (2001). İşletmelerde Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 120.
- Kennett, D. L., Durler, M. G. ve Downs, A. (2007). Activity Based Costing in Large U.S. Companies Cost&Benefit. *Journal of Government Financial Management*, 20-29.

- Kutay, N. ve Akkaya, G. C. (2000). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 1-15.
- Küçüksavaş, N. (2002). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Yönetim Açısından Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Lazol, İ. (2016). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Lee, S., Hyun, C. ve Hong, T. (2009). Retrieve: Remembering Tool for Reusing the Ideas Evolved in Value Engineering. *Automation in Construction*, 1123-1134.
- Miquela, C. G. (2001). Activity-Based Costing Methodology For Third-Party Logistics Companies. *IAER Journal*, 133-146.
- Mohan, N. (2000). Activity Based Costing: Who is Using it and Why? *Management Accounting*, 1-5.
- Monden, Y. ve Hamada, K. (1991). Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies. *Journal of Management Accounting Research*, 16-34.
- Monden, Y. ve John, L. (1993). How A Japanese Auto Maker Reduces Costs. *Management Accounting*, 22-26.
- Morse, C. D. ve Zimmerman, L. J. (1997). *Managerial Accounting*. McGraw Hill.
- Moscove, S. ve Wright, A. (1989). *Cost Accounting: With Managerial Applications*. Boston: Houghton Mifflin College Division.
- Mucuk, İ. (1997). *Pazarlama İlkeleri*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Narayanan, V. G. ve Sarkar, R. G. (2002). The Impact of Activity-Based Costing on Managerial Decisions at Insteel Industries – A Field Study. *Journal of Economics and Management Strategy*, 257-288.
- Nave, D. (2002). How to Compare Six Sigma, Lean and The Theory of Constraints. *Quality Progress*, 73-78.
- Oceanu, L. ve Bucşâ, R. C. (2012). Advantages of Using Standard Cost Method in Managerial Accounting. *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 96-102.
- Okutmuş, E., Kurar, E. ve Kahveci, A (2014). Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Ortaya Çıkışına İlişkin Nitel Bir Araştırma. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 51-77
- Otlu, F. ve Karaca, S. (2005). Maliyet Yönetimi Ve Yaşam Seyri Maliyet Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 245-270.
- Öndaş, A. (2003). Maliyet Yönetiminde Rasyonel Bir Anlayış: Hedef Maliyetleme. *Mali Çözüm Dergisi*, 195-198.

- Önder, Ş. ve Kalay, Ü. (2017). Bist İmalat Sanayi İşletmelerinde Maliyet Yönetim Sistemlerinin İşletme Karlılığına Etkisi. *Uluslararası Afro-Avrasya Araştırmaları Dergisi*, 91-100.
- Özal, H. (2010). *Stratejik Maliyet Yönetimi ve Hastane İşletmelerinde Uygulanabilirliği, Yüksek Lisans Tezi*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özevren, M. (2000). *Toplam Kalite Yönetimi Temel Kavramlar ve Uygulamalar*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Özkan, A. ve Aksoylu, S. (2002). Kaizen ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 49-64.
- Özkan, A. ve Esmeray, M. (2002). Bir Maliyet Kontrol Sistemi Olarak JIT Üretim Sistemi ve Muhasebe Uygulamaları. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 3.
- Özkan, T. U. (2008). *Liman İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi ve Konteyner Terminallerinde Havuz Sistemi Örnekleme, Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öztürk, E. (2017). Maliyet Kontrolü Ve Yönetimi İçin Bir Yöntem Önerisi: Standart Maliyet Sapmalarının Dinamik Analizi. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16-32.
- Perry, C. (1997). Total Quality Management And Reconceptualising Management in Africa. *International Business Review*, 233-243.
- Raffish, N. ve Turney, P. B. (1991). Glossary of Activity Based Management. *Journal of Cost Management*, 53-63.
- Raiborn, C. A. ve Kinney, M. R. (2011). *Cost Accounting Principles*. Mason, Ohio: South-Western Cengage Learning.
- Romani, P. N. (1997). The Resurrection of Value Engineering. *Manage*, 28.
- Roztockı, N. (1999). A Procedure for Smooth Implementation of Activity Based Costing in Small Companies. *ASEM National Conference Proceedings*, (s. 280). Virginia Beach.
- Ruhl, J. M. (1996). An Introduction to the Theory of Constraints. *Journal of Cost Management*, 43-48.
- Saban, M. (2000). Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme. *Endüstri Mühendisliği Dergisi*, 13.

- Sağlık Bakanlığı. (2019). Sağlık Bakanlığı:
<https://ozelruhsatlandirma.saglik.gov.tr/TR,53567/ozel-hastane-listesi-faal.html>
adresinden alındı
- Sakurai, M. (1989). Target Costing and How to Use It. *Journal of Cost Management*, 40-62.
- Sarıkaya, B. (2008). *4 ve 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yönetim Planlaması Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi*. Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sarokolae, M. A., Taghizadeh, V. ve Ebrati, M. (2012). Accounting Management. *International Conference on Leadership, Technology, and Innovation Management* (s. 74-83). İstanbul: Beykent University.
- Schermerhorn, J. R. (1999). *Management*. New York: John Wiley&Sons Inc.
- Sevgener, A. ve Hacırüstemoğlu, R. (1998). *Yönetim Muhasebesi*. İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- Sevim, A. (2002). Küresel Rekabetin Yönetim Muhasebesine Etkileri Ve Çağdaş Yönetim Muhasebesi Uygulamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 115-132.
- Sevim, A. ve Bülbül, S. (2016). Tam Zamanında Üretim Sisteminin Muhasebe Bilgi Sistemi İle Bütünleştirilmesi Ve Bir Model Önerisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 855-879.
- Shank, J. K. ve Fisher, J. (1999). Target Costing As A Strategic Tool. *Sloan Management Review*, 70-85.
- Swenson, D., Ansari, S., Bell, J. ve Kim, I.-W. (2003). Best Practices in Target Costing. *Management Accounting Quarterly*, 12-17.
- Şakrak, M. (1997). *Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. İstanbul: Yasa Yayınları.
- Şener , R. (2008). *Maliyet Yöntemleri Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Taylor, L. J. (2002). Activity Based Costing. *Financial Accounting & Reporting*, 51.
- Toplam Kalite Yönetimi Araştırma Komitesi. (1994). *Toplam Kalite Yönetiminde Türkiye Perspektifi*. İstanbul: Arkom Yayınları.
- Turney, P. (1990a). Ten Myths About Implementing an Activity – Based Cost System. *Journal of Cost Management for Manufacturing Industry*, 24-32.
- Turney, P. (1990b). What Is The Scope of Activity Based Costing? *Journal of Cost Management for Manufacturing Industry*.

- Tünel, R. K. (2014). *Stratejik Maliyet Yönetimi Ve Kârlılık İlişkisi-Bist'e Kote Bir Gıda İşletmesi Üzerine Araştırma, Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Türk, Z. (1999). Geleceğin Maliyetlerin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 199-214.
- Türk, Z., Çürük, T. ve Doğan, Z. (2003). Geleneksel Standart Maliyet Sisteminin Günümüz Modern Üretim Ortamındaki Rolü ve Sisteme Yöneltilen Eleştiriler. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Öneri Dergisi*, 83-91.
- Türkmen, İ. (1996). Toplam Kalite Yönetimine Geçiş ve Uygulamada Başarıyı Engelleyen Faktörler. *Verimlilik Dergisi*.
- Umble, M. ve Srikanth, M. L. (1995). *Synchronous Manufacturing: Principles for World-Class Excellence*. USA: The Spectrum Publishing Company.
- Unutkan, Ö. (2010). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, 87-106.
- Uslu, M. S. (1991). *Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Üniversitesi.
- Ülker, Y. ve İskender, H. (2005). Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve John Deere Örneği. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 189-217.
- Üstün, R. (1996). *Maliyet Muhasebesi*. Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.
- Vargün, H. (2014), *Stratejik Maliyet ve Performans Yönetim Sistemlerinin Kurumsal Karne Modeli ile Entegrasyonu: Bir İçecek İşletmesi Örneği, Doktora Tezi*. Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Vasile, E. ve Croiteru, I. (2013). Target Cost-Tool for Planning, Managing, and Controlling Costs. *Romanian Journal of Economics/Institute of National Economy*, 114-127.
- Warren, C., Reeve, J. ve Duchac, J. (2008). *Managerial Accounting*. Boston: Cengage Learning.
- Welsch, G., Hilton, R. ve Gordon, P. (1988). *Budgeting: Profit Planning and Control*. New Jersey: Prentice Hall.
- West, J., Cianfrani, C. A. ve Tsiakals, J. J. (2000). Quality Management Principles: Foundation of ISO 9000:2000 Family. *Quality Progress*, 113-116.

- White, R. E. ve Pearson, J. N. (2001). JIT, System Integration and Customer Service. *International Journal of Physical Distribution&Logistics Management*, 313-333.
- Womack, B. ve Flowers, S. (1999). Improving System Performance: A Case in The Application of The Theory of Constraints. *Journal of Healthcare Management*, 397-405.
- Woodward, D. G. (1997). Life Cycle Costing – Theory, Information Acquisition and Application. *International Journal of Project Management*, 335-344.
- Yağmurlu, N. (2009). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yalçın, B. (2006). *Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Dinamikleri*. Ankara : Gazi Kitabevi.
- Yang, K. (2005). *Design For Six Sigma For Service*. USA: McGraw-Hill Companies.
- Yereli, A. N., Doğan, S. ve Şahin, D. (2012). Mamul Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 37-52.
- Yıldız, Ş. ve Karaca, N. (2011). Stratejik Yönetim Bakış Açısıyla Bütünleşik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Sistemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-26.
- Young, S. M. (2004). *Readings in Management Accounting*. Prentice Hall.
- Yükçü, S. (2000). Maliyet Düşürmede Sistemik Yaklaşımlar. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 23-42.
- Yükçü, S. (2015). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Altın Nokta Yayınevi.
- Yükçü, S. ve Şafak, İ. (1996). Genel Üretim Giderlerinin Mamullere Yüklenmesinde Yeni Bir Yaklaşım Faaliyet-Hacmi Maliyetlendirmesi (Activity Based Costing). *DEÜ İİBF Dergisi*, 3-5.

TABLolar LİSTESİ

Tablo 2. 1. Zaman Akış ve Kaizen Maliyetleme Sistemi.....	64
Tablo 2. 2. Stratejik ve Geleneksel Maliyet Yönetim Sistemlerinin Karşılaştırılması .	74
Tablo 3. 1. Güvenilirlik Testi.....	79
Tablo 3. 2. Katılımcıların Özel Hastanedeki Pozisyonu	79
Tablo 3. 3. Katılımcıların Eğitim Durumu	80
Tablo 3. 4. Hastanelerin Sektörde Faaliyet Gösterdikleri Süre	80
Tablo 3. 5. Hastanelerin Sahiplik Yapısı.....	80
Tablo 3. 6. Hastanelerin Yatak Kapasitesi.....	81
Tablo 3. 7. Hastanelerin Şube Durumu	81
Tablo 3. 8. Hastanelerin Şube Sayısı.....	82
Tablo 3. 9. Hastanelerin Geçen Yıllık Yaklaşık Ciro su	82
Tablo 3. 10. Hastanelerin Sektördeki Teknoloji Düzeyi	82
Tablo 3. 11. Hastanelerin Muhasebe Departmanlarına Sahiplik Durumu.....	83
Tablo 3. 12. Hastanelerin Sahip Oldukları Departmanların Durumu	83
Tablo 3. 13. Hastane Kararları Alınırken Faydalanılan Tablolar	84
Tablo 3. 14. Katılımcıların Değer Mühendisliği Hakkında Bilgi Düzeyi	84
Tablo 3. 15. Katılımcıların Dönüşüm Muhasebesi Hakkında Bilgi Düzeyi.....	85
Tablo 3. 16. Katılımcıların Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Hakkında Bilgi Düzeyi.....	85
Tablo 3. 17. Katılımcıların Hedef Maliyetleme Hakkında Bilgi Düzeyi	86
Tablo 3. 18. Katılımcıların Kaizen Maliyetleme Hakkında Bilgi Düzeyi.....	86
Tablo 3. 19. Katılımcıların Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme Hakkında Bilgi Düzeyi.....	87
Tablo 3. 20. Katılımcıların Stratejik Maliyet Sistemi (Bütünleşik) Hakkında Bilgi Düzeyi.....	87
Tablo 3. 21. Katılımcıların Tam Zamanında Maliyetleme Hakkında Bilgi Düzeyi	88
Tablo 3. 22. Katılımcıların Toplam Kalite Maliyetleme Hakkında Bilgi Düzeyi	88
Tablo 3. 23. Katılımcıların Stratejik Maliyet Yönetim Sistemleri Hakkında Bilgi Düzeyleri.....	89
Tablo 3. 24. Hastanelerde Değer Mühendisliğinin Uygulanabilme Düzeyi.....	89
Tablo 3. 25. Hastanelerde Dönüşüm Muhasebesi Uygulanabilme Düzeyi	90
Tablo 3. 26. Hastanelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulanabilme Düzeyi.....	90
Tablo 3. 27. Hastanelerde Hedef Maliyetleme Uygulanabilme Düzeyi.....	91
Tablo 3. 28. Hastanelerde Kaizen Maliyetleme Uygulanabilme Düzeyi	91
Tablo 3. 29. Hastanelerde Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme Uygulanabilme Düzeyi.....	92
Tablo 3. 30. Hastanelerde Stratejik Maliyet Sistemi (Bütünleşik) Uygulanabilme Düzeyi.....	92
Tablo 3. 31. Hastanelerde Tam Zamanında Maliyetleme Uygulanabilme Düzeyi.....	93
Tablo 3. 32. Hastanelerde Toplam Kalite Maliyetleme Uygulanabilme Düzeyi.....	93

Tablo 3. 33.Hastanelerde Stratejik Maliyet Yönetim Sistemlerinin Uygulanabilme Düzeyleri.....	94
Tablo 3. 34. Hastanelerin Sahip Olduğu Kalite Belge Durumu	94
Tablo 3. 35. Hastanelerin Sahip Olduğu Kalite Belgeleri	95
Tablo 3. 36. Yeni Bir Hizmet Sunumuna Giderken Önemli Olan Faktörler	96
Tablo 3. 37. Sosyal Güvenlik Kurumları İle Yapılan Anlaşmaların Önemi	97
Tablo 3. 38. Hastanelerin Sosyal Güvenlik Kurumları İle Yaptığı Anlaşmalar	97
Tablo 3. 39. Hastanelerin; Hizmet, Maliyet, Muhasebe ve Stratejik Maliyet Yönetimi İle İlgili İfadelere Katılma Düzeyleri	98



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. 1. Geleneksel Üretim Ortamlarında Mamul Maliyet Yapısı.	14
Şekil 1. 2. Üç Aşamalı Maliyet Dağıtımı.	16
Şekil 2. 1. Hedef Maliyetleme Kavramının Ortaya Çıkışı.	33
Şekil 2. 2. Bir Ürün veya Hizmetin Maliyet Hayat Döngüsü.	35
Şekil 2. 3. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Üç Ana Bileşeni.	43
Şekil 2. 4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli.	46
Şekil 2. 5. İki Aşamalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.	47
Şekil 2. 6. Mamul Yaşam Seyri Dönemleri.	54
Şekil 2. 7. Deming Döngüsü.	60



EKLER

EK 1: ANKET FORMU

STRATEJİK MALİYET YÖNETİM SİSTEMLERİNİN KULLANILABİLİRLİĞİNE YÖNELİK ANKET FORMU

Değerli Katılımcı, Bu anket, bir Yüksek Lisans tez çalışmasına veri desteği sağlamak amacıyla hazırlanmıştır. Amacımız, İç Anadolu Bölgesi'nde faaliyette bulunan Özel Hastane İşletmeleri'nin Stratejik Maliyet Yöntemlerini kullanma düzeyleri hakkında bilgi edinmektir. Soruların cevaplanması en fazla 5-10 dakika sürmektedir. Soruları cevaplarken işletme ismi belirtmeniz kesinlikle istenmemektedir. Cevaplarınıza ilişkin gizlilik kesin bir şekilde sağlanacak ve toplanan veriler yalnızca bilimsel araştırma amacıyla kullanılacaktır. Değerli zamanınızı ayırarak vereceğiniz destek ve araştırmamıza yapacağınız önemli katkıdan dolayı şimdiden çok teşekkür ederiz.	
Murat DOĞAN Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi	Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN Karabük Üniversitesi İşletme Fakültesi Uluslararası İşletmecilik Bölümü

1. Hastanedeki pozisyonunuz nedir?

- Müdür/Müdür Yardımcısı ()
Yönetici/Ortak ()
Muhasebe ()
Diğer ()

2. Eğitim durumunuz?

- İlköğretim ()
Ortaöğretim(lise) ()
Ön lisans ()
Lisans ()
Lisansüstü ()

3. Hastaneniz sektörde kaç yıldır faaliyet göstermektedir?

- 0-5 yıl ()
5-10 yıl ()
10-15 yıl ()
15-20 yıl ()
20 yıl ve üzeri ()

4. Hastanenizin sahiplik yapısı nedir?

- Yerli sermaye ()
Yabancı sermaye ()
Karma ()

5. Hastaneniz kaç kişilik yatak kapasitesine sahiptir?

- 1-10 ()
11-50 ()
51-100 ()
101-200 ()
201 ve üzeri ()

6. Hastanenizin şubesi var mı ?

- Var () Yok ()

7. Var ise kaç tane?

- 1
2
3
4
5 ve üzeri

8. Hastanenizin geçen yıl ki cirosu yaklaşık olarak ne kadardır?

- 10.000-50.000
50.001-100.000
100.001-200.000
200.001 ve üzeri

9. Hastanenizin teknoloji düzeyi sektördeki teknoloji düzeyine göre ne durumdadır?

- Geri
Aynı Düzeyde
İleri

10. Hastanenizde muhasebe ile ilgili alt ya da yardımcı departmanları var mıdır?

- Evet Hayır

11. 10.Soruya evet yanıtı verdiyseniz aşağıdakilerden hangileri bulunmaktadır?

- Bütçeleme
Finansman
Genel Muhasebe
Maliyet Muhasebesi
Yönetim Muhasebesi

12. Hastanenizle ilgili herhangi bir karar alırken aşağıdaki verilerin hangilerinden ne derecede faydalanıyorsunuz ?

	Hiç	Az	Orta	Yüksek	Çok Yüksek
Bilanço	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gelir Tablosu	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kar Dağıtım Tablosu	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Nakit Akım Tablosu	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Diğer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

13. Aşağıdaki modern maliyet yöntemleri hakkında ne kadar bilgi sahibisiniz ?

	Hiç	Az	Orta	Yüksek	Çok Yüksek
Değer Mühendisliği	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dönüşüm Muhasebesi	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hedef Maliyetleme	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kaizen Maliyetleme	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Stratejik Maliyet Sistemi (Bütünleşik)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tam Zamanında Maliyetleme	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Toplam Kalite Maliyetleme	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

14. Aşağıda belirtilen modern maliyetleme yöntemlerinin hastanenizde uygulanabilme düzeyi hakkında ne düşünüyorsunuz ?	Hiç uygulanmaz	Uygulanmaz	Kısmen uygulanabilir	Uygulanabilir	Kesinlikle uygulanabilir
Değer Mühendisliği	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dönüşüm Muhasebesi	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hedef Maliyetleme	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kaizen Maliyetleme	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Stratejik Maliyet Sistemi (Bütünleşik)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tam Zamanında Maliyetleme	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Toplam Kalite Maliyetleme	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

15. Hastanenizin sahip olduğu herhangi bir kalite belgesi var mıdır?

Evet Hayır

16. 15.Soruya evet cevabını verdiyseniz aşağıdaki sahip olduğunuz belgeleri yazınız?

- ISO 13485 Medikal Cihazlar
- ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemleri
- ISO 17025 Laboratuvar Akreditasyonu
- ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri
- OHSAS 18001 İş Sağlığı-Güvenliği
- SA 8000 Sosyal Sorumluluk

17. Yeni bir hizmet sunumuna giderken aşağıdaki faktörlerin önem derecesini belirtiniz ?

	Hiç	Az	Orta	Yüksek	Çok Yüksek
Kalite	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Karlılık	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Maliyet Hesaplaması	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Müşteri Memnuniyeti	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Pazar Araştırması	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Sunulacak Hizmetin Taklit Edilebilirliği	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Sunulacak Hizmetin Teknolojik Boyutu	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Zaman	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

18. Hastanenizin müşteri sayısının artmasında sosyal güvenlik kurumları ile yapılan anlaşmalar önemli midir?

Evet Hayır

19. 18.Soruya cevap evet ise işletmenizin hangi kurumlarla anlaşması vardır?

- SGK
- Emekli Sandığı
- Özel Sigortalar
- Hepsi

Aşağıdaki ifadelere ne derece katılıyorsunuz ?		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
20	Faaliyet gösterdiğimiz sektör yoğun rekabet içerisindedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
21	Müşteri için zaman kavramı önemlidir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
22	Müşteri sayımız yılın belli dönemlerinde azalma eğilimi göstermektedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
23	Müşterilerimiz için daima kampanyalar düzenleriz.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
24	Hastanemizle ilgili yatırım kararları alırken muhasebe verilerinden faydalanmaktayız.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
25	Hastanemiz yatırım kararları dışında da muhasebe verilerinden yeterince faydalanmaktadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
26	Yeni bir yatırım kararı için o yatırımın geri dönüşümünü izleriz.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
27	Hizmet maliyetlerimizde dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetin etkisi çoktur.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
28	Çalışanlarımızın maaşlarına zam yaparken muhasebe verilerini inceleriz.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
29	Her yıl bir sonraki yıl için bütçe hazırlamaktayız.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
30	Muhasebe verileri(sayısal veriler) kullanılarak yapılan yatırımlar başarılı olmuştur.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
31	Yeni yatırım kararları için dışsal(çevresel) faktörleri göz önünde bulundururuz.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
32	Yönetimimiz Stratejik Maliyet Yönetimi konusunda yeterli bilgiye sahiptir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
33	Stratejik Maliyet Yönetimi hastanemiz tarafından uygulanmaktadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Anketimize katıldığınız için teşekkür eder, iyi günler dileriz.

EK 2: İÇ ANADOLU BÖLGESİNDE 2019 YILINDA FAALİYET GÖSTEREN ÖZEL HASTANE İŞLETME LİSTESİ

ANKARA	KIRŞEHİR
ACIBADEM ANKARA HASTANESİ	ÖZEL AŞIKPAŞA HASTANESİ
ÖZEL A LİFE PARK HOSPİTAL ANKARA HASTANESİ	KONYA
ÖZEL AKROPOL HASTANESİ	ÖZEL AKADEMİ KONYA HASTANESİ
ÖZEL ANKARA GÜVEN HASTANESİ	ÖZEL AKADEMİ MERAM HASTANESİ
ÖZEL ANKARA MEDİCALPARK HASTANESİ	ÖZEL BÜYÜKŞEHİR HASTANESİ
ÖZEL ANKARA UMUT HASTANESİ	ÖZEL DÜNYAGÖZ HASTANESİ KONYA
ÖZEL BAYINDIR KAVAKLIDERE HASTANESİ	ÖZEL KONYA ANIT HASTANESİ
ÖZEL BİLGİ HASTANESİ	ÖZEL KONYA FARABİ HASTANESİ
ÖZEL BOYLAM PSİKİYATRI HASTANESİ	ÖZEL KONYA HOSPİTAL
ÖZEL ÇANKAYA HASTANESİ	ÖZEL KONYAGÖZ HASTANESİ
ÖZEL ÇANKAYA YAŞAM HASTANESİ	ÖZEL MEDICANA KONYA HASTANESİ
ÖZEL DÜNYA GÖZ DAL HASTANESİ ANKARA	ÖZEL MEDOVA HASTANESİ
ÖZEL ERYAMAN HASTANESİ	ÖZEL METKON HASTANESİ
ÖZEL HRS ANKARA KADIN HASTANESİ	ÖZEL PARKHAYAT AKŞEHİR HASTANESİ
ÖZEL İNCEK FİZİK TEDAVİ VE REHABİLİTASYON HASTANESİ	ÖZEL SELÇUKLU HASTANESİ
ÖZEL KEÇİÖREN HASTANESİ	ÖZEL TÜRKİYE KIZILAY DERNEĞİ TİCARET BORSASI HASTANESİ
ÖZEL KORU ANKARA HASTANESİ	AKSARAY
ÖZEL KORU SİNCAN HASTANESİ	ÖZEL AKSARAY HASTANESİ
	ÖZEL İNOVA HASTANESİ
ÖZEL KUDRET GÖZ HASTANESİ	ÖZEL MAYA KADIN HASTALIKLARI VE DOĞUM HASTANESİ
ÖZEL KUDRET INTERNATIONAL HOSPITAL	NEVŞEHİR
ÖZEL LİV HOSPİTAL ANKARA	ÖZEL KAPADOKYA HASTANESİ
ÖZEL LOKMAN HEKİM AKAY HASTANESİ	ÖZEL VERSA HASTANESİ
ÖZEL LOKMAN HEKİM ANKARA HASTANESİ	YOZGAT
ÖZEL LOKMAN HEKİM HASTANESİ	ÖZEL SORGUN GÜVEN HASTANESİ
ÖZEL LÖSANTE ÇOCUK VE YETİŞKİN HASTANESİ	KAYSERİ
ÖZEL MEDİCANA INTERNATIONAL ANKARA HASTANESİ	ÖZEL ACIBADEM KAYSERİ HASTANESİ
ÖZEL MEDİSİS HASTANESİ	ÖZEL DÜNYAM HASTANESİ
ÖZEL MEDİSUN ÇAYYOLU HASTANESİ	ÖZEL ERCİYES HASTANESİ
	ÖZEL HÜMA KADIN HASTALIKLARI VE DOĞUM HASTANESİ
ÖZEL MEMORİAL ANKARA HASTANESİ	ÖZEL İBİNİ-SİNA HASTANESİ
ÖZEL NATOMED HASTANESİ	ÖZEL MAGNET HASTANESİ
ÖZEL ORTADOĞU HASTANESİ	ÖZEL MAYA KAYSERİ GÖZ HASTANESİ
ÖZEL ORTADOĞU 19 MAYIS HASTANESİ	ÖZEL MEDİCAL PALACE HASTANESİ
ÖZEL POLATLI CAN HASTANESİ	ÖZEL MELİKGAZİ HASTANESİ
ÖZEL YÜZÜNCÜ YIL HASTANESİ	
VSD NUSRET KARASU GÖĞÜS HASTALIKLARI HASTANESİ	ÖZEL MEMORİAL KAYSERİ HASTANESİ
ESKİŞEHİR	ÖZEL TEKDEN HASTANESİ
ÖZEL ACIBADEM ESKİŞEHİR HASTANESİ.	ÖZEL UZMANDENT DİŞ HASTANESİ
	TÜRK KIZILAYI ÖZEL TÜRKİYE TEKSTİL SANAYİİ İŞVERENLERİ SEN
ÖZEL ESKİŞEHİR ANADOLU HASTANESİ	SİVAS
ÖZEL GÜRLİFE HOSPİTAL HASTANESİ	
ÖZEL OLDİCITYDENT AĞIZ VE DİŞ SAĞLIĞI HASTANESİ	ÖZEL MEDİCANA SİVAS HASTANESİ
ÖZEL ÜMİT HASTANESİ	ÖZEL SİVAS GÜLTEPE HASTANESİ
ÖZEL ÜMİT VIŞNELİK HASTANESİ	NİĞDE
ÇANKIRI	ÖZEL NİĞDE HAYAT HASTANESİ
ÇANKIRI ÖZEL KARATEKİN HASTANESİ	KARAMAN
KIRIKKALE	ÖZEL KARAMAN HASTANESİ
KIRIKKALE ÖZEL YAŞAM HASTANESİ	ÖZEL KARAMAN SELÇUKLU HASTANESİ

Kaynak: Sağlık Bakanlığı, “Özel Hastane Listesi”, Erişim adresi: <https://ozelruhsatlandirma.saglik.gov.tr/TR,53567/ozel-hastane-listesi-faal.html> (2019)

ÖZGEÇMİŞ

Murat DOĞAN, 1992 yılında Ankara’da doğdu. 2014 yılında Gazi Üniversitesi İktisat bölümünden mezun oldu. 2015 yılında Maliye Bakanlığı’nın yapmış olduğu Mali Hizmetler Uzman Yardımcılığı sınavında yedinci oldu ve ilgili sınavın mülakatında da gerekli başarıyı gösterdi. 2016 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı olarak Karabük Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığına atanmış olup, burada görevini sürdürmeye devam etmektedir.

