

MUHASEBENİN YÖNETİM ARACI OLARAK KULLANIMI

Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU¹, Volkan DEMİR²

¹Marmara Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman ABD, Profesör Dr.

²Marmara Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman ABD, Araştırma Görevlisi

Abstract: Currently cost and managerial accounting is being evaluated by the functions of planning, controlling, decision making and other managerial functions. Managerial accounting has become an important itself with management, economy, operational research and statistics. As a result of these changes in managerial accounting; value based management, just in time, total quality management, logistics, activity based costing, life cycle costing, target costing has become more important.

I. GİRİŞ

Dünyamızdaki globalleşme-rekabet- teknolojik değişimdeki hız-tüketici taleplerindeki gelişmeler işletmeleri üretim yöntemleriyle yönetim uygulama ve stratejilerini gözden geçirmeye zorlamıştır.

Böylece, yönetim muhasebesinin maliyet kontrolü, üretim verimliliğini ölçme, performans değerlemeye dönük ve benzeri konularda anlamlı, pratik, hesaplı, hesaplanabilir, zamanlı bilgi sağlama ve yönetime sunma gereği de artmıştır. Planlama, kontrol, karar verme ve diğer yönetim fonksiyonlarına dönük maliyet bilgi kullanımı yönetim muhasebesinin konusunu oluşturmuştur. Yönetimde dış kontrol önemini yitirmiş ve self kontrol önem kazanmıştır. Yönetim muhasebesi kendi içinde gelişmeler kaydederek işletme, ekonomi, yöneylem, istatistik ve diğer dallarla yönetimin sayısal veri ihtiyacını karşılayarak çağdaş işletme yönetiminin bir parçası olmuştur. Bu gelişmeler; işletmelerin yatırımların geri dönmesinde çok değer yaratan faaliyetlerle ilgilenmesini sağlamış ve *değer tabanlı yönetim (value based management)* kavramını ortaya çıkarmıştır. Son zamanlarda yönetim muhasebesini üretim teknolojisi gelişmeleri ve yönetimdeki yeni yaklaşımlar tetiklemiştir. Üretim teknolojisindeki gelişmeler, esnek üretim sistemleri, bilgisayar destekli tasarım, planlama ve raporlamadaki gereksinim üretim sürelerini kısaltmakta, daha düşük stok düzeyleri ve düşük maliyete öncülük etmektedir. Bu gelişmeler *JIT (tam zamanında üretim), Lojistik, Toplam Kalite Yönetimi* şeklinde sıralanmaktadır.

Yönetim açısından muhasebede yeni yaklaşımlarda; *Maliyet + Kar = Satış Fiyatı* yerine *Uluslararası Fiyat – Maliyet = Kar* anlayışı ile sağlıklı karar alma, kaynak kullanımında tasarruf, doğru maliyet hesabı ile desteklenmektedir. Yönetimde; maliyetleri planla, yönet ve düşür şeklinde aktif bir yaklaşım benimsenmektedir. Bu yaklaşımlarda Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Mamul Ömrünce Maliyetleme, Hedef Maliyet olarak sıralanmaktadır.

II. JIT (JUST IN TIME-TAM ZAMANINDA ÜRETİM)

JIT üretim, bir üretim hattındaki her parçanın bu üretim hattını izleyen safha tarafından ihtiyaç duyulan kadar derhal üretildiği bir sistemdir [1].

JIT felsefesinin temelinde 4 unsur vardır.

A-Sıfır Stok; JIT üretimin amacı sıfır stok ve sıfır israftır. Bu sistemde güvenlik stoğu bulunmaz. Geleneksel üretim sistemlerinde, öngörülen satış ve üretim düzeylerine göre talebin itilmesine dayalı ve stoka dönük üretim sözkonusu iken, tam zamanında üretim sisteminde fiili talep üretimi çeker [2].

B-Kısa Üretim Zamanları; JIT üretimde üretim zamanları kısadır. Makine ayar zamanları da minimize edilmiştir.

C-Küçük ve Stk İkmal Miktarları; Geleneksel üretimde ikmal miktarları katlanılabilir düzeyde iken JIT üretimde ikmal miktarları küçük ve sıktır.

D-Yüksek Kalite veya Sıfır Hata; Geleneksel üretimde kalite önemlidir fakat JIT üretimde kalite % 100'dür. Ayrıca geleneksel üretimde muayene partiler halinde gerçekleşirken, JIT üretimde muayene süreç halinde gerçekleşir [3]. JIT ile birlikte maliyet ve yönetim muhasebesinde ortaya çıkan değişiklikleri aşağıdaki gibi gruplayabiliriz:

- Direkt maliyet unsurları sayısında artış olmuştur.
- Maliyet merkezleri otomasyona dayalı saptanmaktadır.
- İşçilik maliyetleri yerini otomasyon maliyetlerine bırakmıştır.
- Stok ve satılan mamul maliyeti ayırımı ve (yarı mamullerin) eşdeğer mamul birimleri önemini göreceli olarak kaybetmektedir.
- Kalite maliyetleri önem kazanmıştır.
- Verimlilik ön plana çıkmıştır.
- Esnek üretim sistemi ile maliyetlerde bölüm maliyetleri daha anlamlı olmaktadır.

Geleneksel yönetimde satıcı ve alıcı arasında pazarlık ve rekabet mevcuttur. Oysa tam zamanında üretim ve yönetim sisteminde satıcı iş ortağı olarak görülür. Üretim ve paralelinde yönetim sistemlerinde meydana gelen teknolojik gelişmeler kontrol kavramının boyutunu da değiştirmiştir. Geleneksel üretim ve yönetim sistemlerinde; üretim ve yönetim sistemini nasıl kontrol edebiliriz? Sorusu ve fonksiyonel kontrol hakim olmasına rağmen tam zamanında üretim ve yönetim sistemlerinde; kontrolü daha esnek, hızlı ve ucuz nasıl kılabiliriz? Sorusu gündeme gelmekte ve fonksiyonel kontrol ve stratejik kontrol birlikte ortaya çıkmaktadır.

JIT'ın kapsamı aşağıdaki şekilde toplanabilir [4]:

- Katma değeri olmayan faaliyetler elimine edilmeli,
- Yüksek kalite ve kusursuz üretim amaç edinilmeli,
- Verimlilikte sürekli iyileşme sağlanmalı,
- Faaliyetler basitleştirilmeli,
- Çok yönlü, deneyimli işgörenler çalıştırılmalıdır.

III. LOJİSTİK

Lojistik; işletmelerin kar maksimizasyonu amacıyla madde ve malzemeleri, parçaları ve tamamlanan mamulleri stratejik bir şekilde depolayan, akışını sağlayan ve kontrol eden; yönetsel sorumluluk dizayn etmeye yarayan bir sistemdir [5].

Lojistik; müşteri hizmetleri, talep tahminleme, belge akışı, stok yönetimi, sipariş süreci yönetimi, paketleme, üretim planlaması, yedek parça ve hizmet sağlama, satın alma, depo ve dağıtım merkezi yönetimi, trafik yönetimi, malzeme elleçleme faaliyetlerden oluşur [6]. Lojistik yönetiminde fiziksel tedarik alt sistemi

sayesinde hammadde ve gerekli parçalar zamanında ve doğru yerde bulunması sağlanarak tam zamanında üretim (JIT-Just In Time) uygulamalarının gerçekleşmesi sağlanabilir. İşletmelerin bilişim teknolojisindeki yenilik ve gelişmelerle fiziksel tedarik kaynakları ile olan ticari faaliyetlerini etkinleştirmeleri yalın yönetimin üç ana prensibi olarak kabul edilen *hız, esnek olma ve ileriye görme* ilkelerini de hayata geçirmektedir. Bunun sağlanması halinde, gereksiz stok maliyetleri, finansman maliyetleri ve işgücü maliyetleri ortadan kaldırılarak en düşük maliyette üretimin yapılması gerçekleştirilebilecektir [7]. Eskiden çok fonksiyonlu olan endüstri işletmelerinin faaliyetleri günümüzde **ÜRETİM + LOJİSTİK + YÖNETİM** şekline dönebilmektedir.

Lojistik sistemin elemanları çok geniştir ve sınırlandırılmaz. Aşağıda lojistik sistem ile ilgili bazı kavramlar sunulmuştur [8];

- Fiziksel Dağıtım
- Pazarlama Lojistiği
- Madde ve Malzeme Yönetimi
- Lojistik Mühendisliği
- Endüstriyel Lojistik
- Ticari Lojistik
- Lojistik Yönetimi
- Entegre Lojistik Yönetimi
- Tedarik Yönetimi
- Boru Hattı Yönetimi
- Dağıtım Yönetimi
- Tedarik Zincirleri Yönetimi

Bu kavramlar günümüzde önem kazanmaktadır.

Lojistik genel olarak;

MADDE VE MALZEME YÖNETİMİ + DAĞITIM = LOJİSTİK şeklinde ifade edilebilir.

Lojistik sistemin elemanları çok geniş olmasına rağmen faaliyetler aşağıdaki şekilde gruplandırılabilir [9];

- Depolama ve madde elleçleme
- Taşıma
- Stoklama
- Bilgi ve kontrol
- Ambalajlama

IV. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ ve KALİTE MALİYETLERİ

Toplam Kalite Yönetimi, müşteri tatminini de gözönünde tutarak; tasarım (mühendislik), üretim, pazarlama faaliyetlerini en ekonomik biçimde gerçekleştirmek amacıyla; kalite geliştirme, kalite koruma ve kalite iyileştirme çabalarını birleştiren etkili bir sistemdir [10]. Toplam Kalite Yönetimiyle ;

- israf önlenabilir,
- kalite artırılabilir,
- işlem zamanları kısaltılabilir,
- maliyetler düşürülebilir,
- moral ve verimlilik artırılabilir,
- sürekli iyileştirme ve gelişme sağlanabilir.

Kalite maliyeti, oluşacak hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite gözlemlerinin ve mamulün üretim sürecinde veya üretim sonrasında kullanımında görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetler olarak tanımlanabilir. Kalite maliyetleri dört grupta ele alınır:

Önleme Maliyetleri; kalite sisteminin dizaynı, planı, kontrolü, eğitimi, uygulaması ve bakımı için işe alınan personel ile ilgili maliyetlerdir.

Değerleme Maliyetleri; kalite standartları ve performans gereklerine uygunluklarından emin olmak için test, muayene, ölçme ve denetleme yöntemlerinin, işlem faaliyetleri ve hizmetleri ile ilgili olarak yapılan maliyetlerdir.

İç Başarısızlık Maliyetleri; kalite gereklerini karşılayamayan yetersiz ,etkisiz hizmetlerle ilgili ve idari kayıplarla sonuçlanan maliyetlerdir.

Dış Başarısızlık Maliyetleri; müşteriye verilen kalitesiz hizmetlerin oluşturduğu maliyetleridir.

Toplam Kalite Yönetiminin işletmelerde etkin bir şekilde sağlanması için aşağıdaki unsurlara gereksinim duyulur.

- Eğitim
- Müşteri odaklılık
- Sürekli iyileştirme
- Çalışanların desteği
- Amaçların konulması
- Performans değerlendirme
- Kullanım uygunluğu

- Standartlara uygun üretim

V. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

Faaliyet tabanlı maliyetleme (ABC-Activity Based Costing) sürekli gelişme üzerine yoğunlaşmış bir maliyet planlama sistemidir ve değer yaratmayan faaliyetleri elimine etmeye dayalıdır. Geleneksel maliyet kontrolü fonksiyonelliğe dayanırken, faaliyet tabanlı maliyet kontrolü ile süreç kontrol kavramı önem kazanmıştır.

Bir işletmedeki değişik girdilerden her birinin mamul hale gelinceye kadar tabi tutulduğu işlemlerin her birine *faaliyet* adı verilir. Bu faaliyetler ve aralarındaki ilişkiler *süreç değer analizi* adı verilen bir analizle saptanır ve akış diyagramları üzerinde gösterilir. Akış diyagramı üzerinde yer alan faaliyetler *katma değer yaratan* ve *katma değer yaratmayanlar* olmak üzere iki ana gruba ayrılır.Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi kurulurken bu faaliyetler listelenir ve katma değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması amaçlanır [11]. İşlem bazında maliyetleme (transaction-based costing) olarak da adlandırılan faaliyet tabanlı maliyetleme özetle; bazı maliyet türlerinin üretim hacmine bağlı olmaksızın çok daha fazla kolay saptanabileceğinden hareketle, üretilen mamul ve hizmet maliyetlerinin sağlıklı saptanabilme düzeyinin yükseltilmesi amacına dayanmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin geleneksel maliyetlemeden farkı; giderler mamuller için değil, faaliyetlerin yürütülmesi için yapılır. Mamuller ise bu faaliyetlerden yararlanır. Bu bakımdan giderler önce faaliyetlere yüklenerek, her bir faaliyetin maliyeti hesaplanır. Daha sonra da her faaliyetin maliyetinden mamullere, o faaliyetten yararlanma derecelerine göre pay verilir [12]. Faaliyet tabanlı maliyetleme ile; maliyetler ilk önce faaliyetlere oradan da mamullere, müşterilere ve dağıtım kanallarına uyarlanmakta, yöneticiler firmanın karlılığını geliştirme fırsatını yakalamaktadır [13]. Faaliyet tabanlı maliyetleme ile sadece mamul maliyetleri değil, yönetsel kararlarda kullanılacak diğer maliyetlerde (müşteri maliyetleri gibi) ölçülebilir. Bu konuda 'General Motors' firmasının geliştirdiği müşteri-maliyet hiyerarşisi önem kazanmaktadır. Müşteri-Maliyet hiyerarşisinde maliyetler müşteri ile ilişkili olarak farklı maliyet havuzlarında sınıflandırılmaktadır. Maliyetler bu maliyet havuzlarından müşterilerin farklılık dereceleri ile veya maliyet sürücüleri ile müşterilere yüklenmektedir. Bu müşteri-maliyet hiyerarşisinin temel amacı, maliyetleri ayırabilmek için hiyerarşinin en alt seviyesine göndermektir. Müşteri-Maliyet hiyerarşisinin yedi temel düzeyi bulunmaktadır [14].

1.İşletme İlişkili Faaliyetler: En bütünselik aşama olup, demirbaşların güvenliği, çalışanların eğitimi ve bilgilerin süreçlenmesinde yeni adımların atılması gibi işleri kapsamaktadır.

2.Pazar İlişkili Faaliyetler: Genel tanıtım giderlerinin maliyetini kapsamaktadır. (Örneğin bir otomobil yarışının sponsorluğu)

3.Kanal İlişkili Faaliyetler: Tahsil olacak alacakların yönetiminin maliyeti ve ihracat satış personelinin maliyeti.

4.Müşteri İlişkili Faaliyetler: Spesifik müşterilere fiyat indirimleri, müşteri ilişkileri-iletişimi.

5.Sipariş İlişkili Faaliyetler : İşlerin taşınması ve ambalajlanması, tren veya geminin nakliye ücreti(navlun), Müşterilerin faturalanması gibi işleri kapsamaktadır.

6.Parça İlişkili Faaliyetler: Parça alma, araba yükleme, limana giren nakliye ücreti, eskime ve küçük parçaların(kağıt...) alımı.

7.Direkt Madde: Dağıtılan spesifik parçaların maliyeti (çamurluk, Arabada kontrol paneli) .

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulama alanları;

- Üretim, satın alma ve dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet kararları,
- Yeni üretim tekniklerinin değerlendirilmesi,
- Yeni mamul tasarımı ve mamul geliştirilmesi,
- Sürekli iyileştirmeyi destekleyen bilgilerin üretilmesi,
- Başarı değerlendirilmesi,
- Davranışsal değişim,
- Toplam üretim süresinin kısaltılması,
- Müşteri maliyetlerinin ölçülmesi şeklindedir.

VI. MAMUL ÖMRÜNCE MALİYETLEME

Mamul ömrünce maliyetleme yaklaşımında, tasarım-mühendislik, planlama, satın alma, üretim, maliyetleme, satış, sevkiyat gibi fonksiyonel alanlara ait toplanan maliyetler, mamullere yüklenme açısından;

- Tasarım ve geliştirme maliyetleri
- Üretim aşamasındaki faaliyet maliyetleri

olmak üzere iki grupta toplanır.

Mamul ömrü kavramı üretim, pazarlama ve tüketim açısından farklı bakış açıları içermektedir. Bunlar aşağıda kısaca sıralanmıştır [15];

Üretici Açısından Mamul Ömrü

- Mamul fikri veya kavram aşaması,
- Dizayn ve geliştirme aşaması,
- Üretim aşaması,
- Satış sonrası lojistik destek aşamasıdır.

Pazarlama Açısından Mamul Ömrü

- Pazara giriş,
- Büyüme,
- Olgunluk,
- Pazardan çıkış.

Tüketici Açısından Mamul Ömrü

- Alım aşaması,
- İşletme aşaması,
- Destek aşaması,
- Bakım-onarım aşaması,
- Elden çıkarma aşamasıdır.

Yukarıda özetlenen mamul ömrünce maliyet, hedef maliyeti ön plana çıkarmıştır.

VII. HEDEF MALİYET

Hedef maliyetleme fiyat ve maliyetler arasındaki ilişkinin araştırılmasını ön plana alan piyasa etkilerine dayalı yöntemdir.

Hedef maliyet müşterinin ne ödeyeceğini pazar araştırması ile öğrenmekte *Öngörü Satış Fiyatı – Kar = Beklenen Maliyet* bulunmakta, bu da Hedef Maliyet ile karşılaştırılıp *Beklenen Maliyet > Hedef Maliyet* ise tasarruf etmek, düşük kara razı olmak, vazgeçmek kararları verilebilmektedir. Hedef maliyette, ürün maliyeti *Ne Kadar değil Ne Olabilir* ön plana çıkarak maliyet kontrolüne önem verilmektedir.

Hedef maliyet yaklaşımının uygulanabilmesi için işletmeler, faaliyetler düzeyinde, maliyet ve performansa yönelik, detaylı ölçümleme sistemleri geliştirmek isteyebilirler. Bu tür sistemler, hedef maliyet yaklaşımının amaçlarını karşılayabilecek uygulamaların belirlenmesinde yardımcı olacaktır.

Geleneksel olarak işletmelerin departmanlar veya fonksiyonlar halinde örgütlenmesi, her departman yöneticisinin doğal olarak sadece kendi departmanının maliyetleri üzerinde yoğunlaşmasını özendirir ve bunun bir sonucu olarak üretim departmanı yöneticisi de mamullerin maliyetlerini üretim departmanı ile ilgili maliyetlerle sınırladığı ve bir mamulün tüm hayat döngüsüyle ilgili maliyetlerini görmezlikten gelmiştir. Hedef maliyetleme ise, mamul maliyetlemesine klasik maliyetleme sisteminden farklı olarak yaklaşmakta ve bir mamul araştırma-geliştirme ve mühendislik çalışmaları aşamasında, mamulün spesifikasyonlarıyla ilgili olarak verilen kararların, o mamulün üretim ve servis döngülerindeki diğer maliyetlerini de etkileyeceğini, dolayısıyla da yeni mamul geliştirme ve dizayn aşamasının üzerinde yoğunlaşılması gerektiğini vurgulamaktadır [16].

VIII. SONUÇ

Geleneksel yönetim muhasebesindeki mevcut veri ile geleceğe dönük maliyet analizi yerine, Modern yönetim muhasebesinde organizasyon boyutunda analiz ve faaliyet analizi önem kazanmaktadır. Ülkemizde modern yönetim muhasebesi gelişiminde Faaliyet Tabanlı Maliyet ve Hedef Maliyet uygulamalarındaki sorunların çözülmesiyle uygulanabilirliğini sağlama çabaları önem kazanmaktadır.

Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği organizasyon boyutundaki bilgiler; geleceğe dönük, hızlı, doğru, güvenilir, kullanılabilir öngörü ve analize doğrudan katkı sağlamaktadır. Çevre ve işletme içi dinamikler de dikkate alınarak, değişim yönetimi ile mevcut muhasebe sistemi sürekli iyileştirilmeli ve geliştirilmelidir. Bu ise günümüzün Toplam Kalite Yönetimi anlayışıdır.

Yönetim muhasebesi tekniklerinin uygulanmasında değişim ve hız faktörü, bilgi-işlem teknolojilerinin kullanımı ile karşılanmalı ve her gün yeni teknolojiler ile modern yönetim muhasebesi konuları işlenmeli ve problemleri çözüme kavuşturulmalıdır [17].

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- [1] KARCIOĞLU, Reşat, "JIT (Just-In-Time) Üretim Sisteminin Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemlerine Etkisi", *Verimlilik Dergisi*, MPM, 1993.
- [2] ŞAKRAK, Münir, *Maliyet Yönetimi*, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997.
- [3] COYLE, J.J.; BARDI, E.J.; LANGLEY, C.J., *The Management of Business Logistics*, West Publishing Company, USA, 1992.
- [4] HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, *Maliyet Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2001.
- [5] WOOD, D.F.; BARONE, A.; MURPHY, P.; WARDLOW, D.L., *International Logistics*, Chapman & Hall, USA, 1995.
- [6] -----, www.britannica.com
- [7] PİRTİNİ, Serdar, "Yeni Bilişim Ekonomilerinde Lojistik Yönetimi ve Esasları", T.C. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, *Öneri*, Haziran 2000.
- [8] CHRISTOPHER, Martin, *Logistics- The Strategic Issues*, Chapman & Hall, UK, 1992.
- [9] OXLEY, J.; RUSHTON, A., *Handbook of Logistics and Distribution Management*, Kogan Page, London, 1991.
- [10] KARCIOĞLU, Reşat, "Toplam Kalite Yönetiminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Kullanılması", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı:3, Ocak 2001.
- [11] GÜRSOY, Cudi Tuncer, *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, Beta Yayınları, İstanbul, 1999.
- [12] BÜYÜKMİRZA, Kamil, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Barış Yayınları, 6. Baskı, Ankara, 1999.
- [13] KAPLAN, Robert S. & COOPER, Robin, *Cost Effect: Using Integrated Cost Systems To Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, 1998.
- [14] HORNGREN, Charles; FOSTER, George; DATAR, S; RIKANT M., ;*Cost Accounting : A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, 1996.
- [15] DOĞAN, Zeki, "Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yöntemi", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Mart 2001.
- [16] YÜKÇÜ, Süleyman, "Yeni Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Eylül 1999.
- [17] HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem; SEVGİNER, Sait, *Yönetim Muhasebesi*, Alfa Basım Yayın, İstanbul, 2000.