

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ



**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ
YALIN MUHASEBE BİLGİ DÜZEYLERİNİN
ÖLÇÜLMESİ: ELAZIĞ İLİ UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN

Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Fethi DURMUŞ

HAZIRLAYAN

Ali ALAN

MALATYA-2020

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ YALIN MUHASEBE BİLGİ
DÜZEYLERİNİN ÖLÇÜLMESİ: ELAZIĞ İLİ UYGULAMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Ali ALAN

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Fethi DURMUŞ

MALATYA 2020

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ YALIN
MUHASEBE BİLGİ DÜZEYLERİNİN
ÖLÇÜLMESİ: ELAZIĞ İLİ UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Fethi DURMUŞ

HAZIRLAYAN
Ali ALAN

Jürimiz 27/05/2020 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda bu yüksek lisans tezini oybirliği ile başarılı bulunarak İşletme Anabilim, Muhasebe Finansman Bilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyelerinin Unvan Ad Soyadı

1. Prof. Dr. FİKRET OTLU

2. Doç. Dr. ÖZCAN DEMİR

3. Dr. Öğr. Üyesi AHMET FETHİ DURMUŞ

4.

İNönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun tarih vesayılı kararıyla bu tezin kabulü onaylanmıştır

Unvan Ad Soyad

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ONUR SÖZÜ

“Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Fethi DURMUŞ’nun danışmanlığında yüksek lisans tezi olarak hazırladığım **“Muhasebe Meslek Mensuplarının Yalın Muhasebe Kavramı Bilgi Düzeylerinin Ölçülmesi Elazığ İli Uygulaması”** başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım bütün yapıtların hem metin içinde hem de kaynakçada yöntemine uygun biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım.”

.../.../2020

Ali ALAN

TEŞEKKÜR

“Muhasebe Meslek Mensuplarının Yalın Muhasebe Kavramı Bilgi Düzeylerinin Ölçülmesi: Elazığ İli Uygulaması” konulu tez çalışmasının seçiminde, yürütülmesinde, sonuçlandırılmasında ve sonuçların değerlendirilmesinde destek ve yardımlarını esirgemeyen değerli hocam sayın Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Fethi DURMUŞ`a teşekkür ederim.

Çalışmanın uygulama aşamasında katkılarını esirgemeyen gerek ofislerinde gerekse internet ortamında anket çalışmasına katkıda bulunan Elazığ ilinde görev yapan muhasebe meslek mensuplarına teşekkür ederim.

Ayrıca benden her türlü desteklerini esirgemeyen ve tüm sıkıntılı zamanlarda hep yanımda olarak bana destek olan anneme ve babama çok teşekkür eder, çalışmamın tüm ilgililere yararlı olmasını temenni ederim.

ÖZET

Küreselleşme ile birlikte dünyada rekabet farklı bir boyut kazanmıştır. Artık dünya tek bir pazar yerinde, milyonlarca ürünün pazarlandığı bir arena olarak görülmektedir. Bu arenada ayakta kalmaya çalışan üretim firmaları, müşterinin istediği ürün çeşitliliğinde, hızında ve maliyetinde üretim yapmak zorundadırlar. Ayrıca firmalar bir yandan da değişen müşteri isteklerine, yeni ürün geliştirme süreçlerindeki hızlilik ile adapte olmak durumundadırlar. Aksi takdirde bu küresel arenada yok olma tehlikesi ile karşı karşıya kalması kaçınılmaz olacaktır. Bu nedenle üretim firmaları ilk olarak Toyota firmasından çıkan Yalın Üretim Sistem prensiplerini benimsemiş ve işletmelerinde uygulamaya almışlardır.

Yalın üretim, firmaların karlılığını artırmak amacıyla, ürün ve hizmet oluşturma süreçlerinde sadeleşmeye giderek nihai değer mükemmelleştirildiği kavram, sistem ve teknikler bütünüdür. Bu düşüncede ürün, müşterinin ilave bir ödemeyi kabul etmeyeceği şeylerden arındırılmaktadır.

Yalın üretim prensiplerini benimseyen firmalar, yapılan iyileştirmeleri standart maliyet muhasebesi sistemi ve raporları ile izleyememişlerdir. Bu nedenle de literatürde “Yalın Muhasebe“ olarak anılan bir yaklaşımı işletmelerinde uygulamaya almışlardır. Yalın muhasebe, yalın üretimi etkin olarak uygulayan şirketler için, yalın uygulamalara yön verecek raporların hazırlanmasını sağlayan, değer akış analizi iyileştirme çalışmalarında ve alınacak kararlarda doğru veri bilgisi sunan bir sistemattir.

Anahtar Sözcükler: Yalın üretim, Yalın Muhasebe, Değer Akış Analizi, Yalın Muhasebe uygulamaları, Değer akış maliyetlemesi, Yalın performans ölçüleri

ABSTRACT

With globalization, competition has gained a different dimension in the world. The world is now seen as an arena where millions of products are marketed in a single market place. Manufacturing companies that try to survive in this arena have to produce in the product range, speed and cost desired by the customer. In addition, companies have to adapt to changing customer demands with the speed of developing new products. Otherwise, it will be inevitable to face the danger of extinction in this global arena. For this reason, the manufacturing companies first adopted the Lean Manufacturing System principles that came out of the Toyota company and implemented them in their enterprises.

Lean production is a set of concepts, systems and techniques in which the final value is perfected by simplifying the product and service creation processes in order to increase the profitability of the companies. In this thinking, the product is cleared of things that the customer would not accept an additional payment.

Companies that adopt lean manufacturing principles could not follow the improvements made with the standard cost accounting system and reports. Therefore, they have implemented an approach called “Lean Accounting” in the literature. Lean accounting is a systematic for companies implementing lean production effectively, providing reports to guide lean practices, providing accurate data information in value flow analysis improvement studies and decisions to be taken.

Keywords: Lean production, Lean Accounting, Value Flow Analysis, Lean Accounting practices, Value flow costing, Lean performance measures

İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ	iv
TEŞEKKÜR	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xii
1. GİRİŞ	1
2. MUHASEBE VE YALIN MUHASEBE	3
2.1. Muhasebe Kavramı Ve Türleri	3
2.1.1. Muhasebe Kavramının Doğuşu	4
2.1.2. Muhasebenin Türleri	5
2.1.2.1. Finansal Muhasebe.....	5
2.1.2.2. Yönetim Muhasebesi	6
2.1.2.3. Maliyet Muhasebesi	6
2.1.3. Muhasebenin Amacı Ve Yararları	7
2.1.4. Türkiye’de Muhasebenin Gelişimi	7
2.1.4.1. Fransız Ekolü Dönemi	7
2.1.4.2. Alman Ekolü Dönemi	8
2.1.4.3. Amerikan Ekolü Dönemi	10
2.1.4.4. Türkiye’de Muhasebenin Gelişimi.....	11
2.2. Yalın Muhasebe.....	12
2.2.1. Yalın Düşünce Ve Üretim	12
2.2.2. Yalın Muhasebe Uygulaması.....	15
2.2.3. Yalın Muhasebe İlkeleri, Çalışmaları Ve Araçları	18
2.2.4. Yalın Muhasebe Olgunlaşma Geçiş Yolu	20
2.2.5. Yalın Performans Ölçütleri.....	23
2.2.5.1. Hücre Ölçüleri.....	24

2.2.5.2. Değer Akış Ölçüleri	25
3.MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ YALIN MUHASEBE KAVRAMI BİLGİ DÜZEYİNİN ÖLÇÜLMESİ ÜZERİNE UYGULAMA.....	26
3.1. Araştırmanın Amacı.....	26
3.2. Araştırmanın Kapsamı Ve Önemi.....	26
3.3. Araştırma Hipotezleri.....	27
3.4. Araştırma Bulgularının Analizi.....	27
4. SONUÇ	61
5. KAYNAKÇA	63

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: Meslek mensuplarının demografik özellikleri	28
Tablo 2 :Büroda istihdam edilen personel sayısı	29
Tablo 3: Yalın Muhasebe İle ilgili eğitim ya da seminere katıldınız mı?	29
Tablo 4: Müşteri Portföyünüzün yüzde kaçını Üretim İşletmesidir?	30
Tablo 5: Müşteri Portföyünüzün yüzde kaçını yalın muhasebe uygulamaktadır?	30
Tablo 6: Yalın muhasebe yalın ve basit işletme muhasebesi uygulamalarını kapsamaktadır..	31
Tablo 7: Yalın muhasebe gereksiz kaydedilen muhasebe işlemlerini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.	31
Tablo 8: Yalın muhasebede yalın dönüşümü destekleyen muhasebe süreçleri uygulanır	32
Tablo 9: Yalın muhasebede bilgi açık, anlaşılır ve zamanında paylaşılır.	33
Tablo 10: Yalın bakış açısı ile planlamalar yapılır	33
Tablo 11: Yalın muhasebe iç muhasebe kontrolünü güçlendirmeyi ilke edinmiştir.	34
Tablo 12: Yalın muhasebede İşlemler raporlar ve diğer muhasebe metotlarında sürekli olarak israfı ortadan kaldırmak amaçlanmaktadır.	35
Tablo 13: Sürekli olarak gelişme ve yönetim kontrolü amaçlanmaktadır.	36
Tablo 14: Stok değerlemesinde sürekli envanter kayıtları gerektirmeyen basit stok değerlendirme yöntemleri uygulanır.	36
Tablo 15: Sermaye planlamasında değer akışında sermaye harcamalarının marjinal etkisi analiz edilir.	38
Tablo 16: Yalın muhasebe süreçlerinde israfları ortadan kaldırmak bugün ve gelecek durumu analiz etmek için değer akış haritalandırma kullanılır	39
Tablo 17 : Yalın muhasebe de israfları ortadan kaldırmak için Kaizen maliyetleme kullanılır.	39
Tablo 18: Kontrol ve sürekli gelişme için performans ölçüm diyagramları ile hücre/süreç değerleri, değer akışı, firmanın hedefleri belirlenir.	40
Tablo 19: Yalın muhasebe de değer akış maliyetleme sistemi kullanılır.	43
Tablo 20: Yalın muhasebede değer akış gelir tablosu kullanılır	45
Tablo 21: Müşteri ve tedarikçi değer ve maliyet yönetimi için hedef maliyetleme yapılır.	45
Tablo 22: Ürün maliyetlemede standart maliyet yöntemi kullanılmaz.	46
Tablo 23: Tüm maliyetler ve performans bilgileri değer akışına göre raporlanır.	47
Tablo 24: Finansal raporlama için değer akış maliyetleme kullanılmaktadır.	47

Tablo 25: Finansal raporlama açık, anlaşılır, basit, nakit temelli muhasebe ilkelerine göre gerçekleştirilir.....	48
Tablo 26: Finansal ve finansal olmayan performans göstergelerinin görsel raporlanması işletmenin tüm bölümlerinde performans panoları ile gerçekleştirilir.	48
Tablo 27: Karar almada, kaynak kapasiteleri ve değer akışı maliyetleri incelenerek fayda-maliyet analizleri yapılır.....	49
Tablo 28: Planlama ve bütçelemede Hoshin politika yayılımı ile aylık satış, operasyon ve finansal planlama yapılır	50
Tablo 29: Değer akış maliyet ve kapasite analizleri mevcut durum ve gelecek durum değer akış haritaları ile yalın iyileştirmelerin etkisi incelenir.	51
Tablo 30: Operasyonel, finansal ve kapasite değişimlerini gösteren tablolar düzenlenir.....	51
Tablo 31: Çalışan memnuniyeti ve iyileştirme çalışmalarına katılımın takibi yapılır ve performans ölçümleri yapılır.	52
Tablo 32: Kar paylaşımı ile çalışan motivasyonu artırılır.....	53
Tablo 33: Malzeme ve Ürün temininde Kanban teslimat sistemi kullanılır.....	53
Tablo 34: İşçilik ve genel giderler doğrudan üretime uygulanmak yerine doğrudan değer akışına (değer akış maliyetleme) uygulanır.	55
Tablo 35: Tüm rutin kararlar değer akış maliyet bilgisine göre yapılır. Bu kararlar için standart maliyetler kullanılmaz.	56
Tablo 36: Meslek mensuplarının cinsiyetleri ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.....	57
Tablo 37: Meslek mensuplarının eğitimleri ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.....	57
Tablo 38: Meslek mensuplarının yaşları ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.....	58
Tablo 39: Meslek mensuplarının mesleki deneyimleri ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.....	58
Tablo 40: Yalın muhasebeyle ilgili eğitim ya da seminere katılan meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeyi yüksektir.....	59
Tablo 41: Müşteri portföyünde üretim işletmesi yüksek olan meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeyi yüksektir.....	59
Tablo 42: Yalın muhasebe uygulayan müşteri sayısı yüksek olan meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeyi yüksektir.....	60

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Bir İşletmede Performans Ölçüm Sürecinin Temel Adımları.....	41
Şekil 2: Performans Ölçümü Belirleme Süreci	41

1. GİRİŞ

İşletmeler artan rekabet karşısında ayakta kalabilmek ve varlıklarını devam ettirebilmek için bir yandan kaynaklarını daha etkin ve verimli kullanırken bir yandan da maliyetlerini belirli sınırlar içerisinde tutmak ve kontrol etmek zorundadırlar. Etkin maliyet ve kaynak yönetimi artık günümüz işletmelerinde en önemli yönetim problemlerinden birisi haline gelmiştir ve rekabette işletmelere önemli avantajlar sağlamaktadır. Bu sebeple, bir işletmede en tepe yönetimden en alt seviyeye kadar tüm çalışanların işletmenin maliyetleri hakkında bilgiye sahip olmaları ve bu maliyetleri etkin şekilde yöneterek geleceğe dönük planlamalar yapmaları önemlidir.

Yalın muhasebe kayıtlardan, işlemlerden, raporlardan ve diğer muhasebe yöntemlerinden farklı olarak sürekli olarak israfı ortadan kaldırmayı amaç edindiği için muhasebe kayıtları basit ve yalın muhasebe sistemi şeklinde işlemektedir. Bu sayede işletmelerin muhasebe kayıtları gerçeği daha iyi yansıttığından geleceğe yönelik kararlar alındığında daha sistemli ve doğru kararlar alınır, bu kararlar da işletmelerin maliyetlerin azalmasına önemli ölçüde katkıda bulunmaktadır.

Yalın muhasebe uygulayan işletmelerin yalın muhasebe uygulamayan işletmelere göre birçok yönden üstün olduğu gözlemlenmiştir. Yalın muhasebe uygulamayan işletmelerde yüksek stoklu ve yüksek partili üretim yapılmakta, çalışanlar genelde yoğun mesailer harcamakta birçok faydasız raporlar hazırlamakta, katma değeri olmayan gereksiz işler yapılmakta ve çoğunlukla yaptıkları israfın farkına varmamaktadırlar. Yalın muhasebe doğru bilgiler sunmakta bu sunduğu doğru bilgiler nedeniyle işletmelerin karlılığı ve cirosunu artırmaktadır. Yalın muhasebe gereksiz ve israf yükü işlemleri ortadan kaldırarak tedarik sürelerini kısaltmakta böylece maliyetlerin azalmasına da katkıda bulunmaktadır.

Bu araştırmada yalın muhasebe kavramı tanımlanarak muhasebe meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeyleri ölçülmüştür. Bu sebeple yalın muhasebe kavramının önemine dikkat çekilmiş, muhasebe meslek mensuplarına yalın muhasebe kavramının geleneksel muhasebeye kıyasla üstün yanlarının anlatılması amaçlanmıştır.

Araştırmanın ilk bölümünde; Muhasebeyle ilgili genel bilgiler verilmiş, muhasebenin tanımı, tarihsel gelişimi, muhasebenin amacı ve yararları ve Türkiye’de muhasebenin gelişimi incelenmiştir.

İkinci bölümde; Yalın muhasebenin tanımı, yalın düşünce ve yalın düşünce kavramlarının açıklanması, yalın muhasebe ilke ve araçları, yalın muhasebe olgunlaşma geçiş yolu ve yalın performans ölçütlerinden bahsedilmiştir.

Üçüncü kısımda; Elâzığ'da hali hazırda büro faaliyetleri gerçekleştiren muhasebe meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeylerinin ölçülmesi üzerine anket yapılmış ve çıkan anket sonuçları analiz edilmiş ve yorumlanmıştır.

2. MUHASEBE VE YALIN MUHASEBE

2.1. Muhasebe Kavramı Ve Türleri

Muhasebe, finansal tabloları kullananların işletme yönetiminde karar almasına yardımcı olan ve finansal pozisyonunu göstermek amacıyla performans raporlarının hazırlanması ve finansal işlemlerin kaydedilmesini sağlayan süreçleri kapsamaktadır. Böylece, muhasebe, işletmenin finansal yapısını gösteren amaçları ile ilgili işlemlerin tanımlanması, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanması süreci olarak tanımlanmaktadır (Shim ve Siegel, 1999: 1).

Muhasebe finansal tablolarda yer alan tüm kalemlerde artış ve azalışa yol açan, parasal etkisi olan olaylarla ilgili kişi ve kuruluşlara bilgi sunan sistemidir. Muhasebe işlevleri iki aşamada gerçekleşir.

Birinci işlevi;

Kaydetme: Varlıklarda ve kaynaklarda ortaya çıkacak değişikliklerin defterlere yazılmasıdır. Bu işlev yevmiye defteriyle gerçekleştirilir.

Sınıflandırma: Defterlere kaydedilen tüm bilgilerin grupta, bölümlenme ve tasnifidir. Bu işlev büyük defter ile gerçekleştirilir.

Özetleme(Raporlama): Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgiler mali tablolar bilanço, gelir tablosu aracılığıyla ilgili taraflara sunulur.

İkinci işlevi;

Analiz ve yorum: Muhasebe sürecinde mali tablolarda raporlanan bilgilerin olaylar ile sonuçlar arasındaki ilişkinin araştırılması, bu aşamada mali analiz teknikleri kullanılarak gerçekleşir (Erdem, 2014: 5).

Bilanço esasına göre defter tutan işletmelerde 1.1.1994 ten beri tekdüzen muhasebe uygulamasına geçilmiştir. 1 Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nden Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin amaçları şunlardır:

- ✓ Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde kayıt altına alınması
- ✓ Finansal tabloların gerçek durumunu yansıtmasının sağlanması
- ✓ İşletmelerde denetimin kolaylaştırılması
- ✓ Muhasebe bilgilerinin ilgili karar alıcılara, doğru bir şekilde ulaştırılması

- ✓ İşletmelerin farklı dönemlere ait bilgilerinin karşılaştırılması
- ✓ Tüm işletmelerin mali tablolarında yer alan hesap adlarının aynı anlamı içermesinin sağlanması
- ✓ Muhasebe terim birliğinin sağlanarak anlaşılır olması
- ✓ İşletmeler ile bilgi kullanıcıları arasında güven birliği sağlanması

Bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler tebliğde belirtilen esasları uygulamak durumundadır. Ancak bazı kurumların faaliyet konuları farklıdır ve kullandıkları hesapların niteliği de değişebilmektedir. Bu nedenle belirtilen kurumlar bilanço esasına göre defter tutmakla birlikte Tekdüzen Hesap Planındaki işleyişe uymak zorunda bırakılmamıştır. Buna göre bankalar, bazı özel finans kurumları ile sigorta şirketleri finansal kiralama şirketleri ve factoring şirketleri bilanço esasına göre defter tutmakla birlikte Tekdüzen Hesap Planındaki işleyişe uymak zorunda bırakılmamıştır (Sevilengül,2009:3-5).

Bir işletmenin kaynaklarının meydana gelişini ilgili kaynaklarının kullanım şekillerini, işletmenin yapmış olduğu işlemler sonucunda kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve işletmenin mali durumunu açıklayan bilgileri meydana getiren ve bunları kişi ve kurumlara sunan bilgi sistemine muhasebe denir (Erdem, 2014:7).

2.1.1. Muhasebe Kavramının Doğuşu

Muhasebe, iktisadi faaliyetlerin inkişafına ve günlük hayatın ihtiyaç ve zaruretlerine bağlı olarak günlük hayatın ihtiyaç ve zaruretlerine bir cevap vermek üzere kendiliğinden doğmuştur (Hiçşaşmaz, 1956:351).

Muhasebenin kökleri en eski uygarlık tarihindedir. Tarım ve ticaretin yükselişiyle birlikte, insanların mallarını ve işlemlerini takip etmek için bir yola ihtiyaçları vardı. MÖ 7500 civarında Mezopotamyalılar hayvanlar, aletler, gıda maddeleri veya tahıl birimleri gibi ürünleri temsil etmek için kil jetonları kullanmaya başladılar. Bu, sahiplerinin mülklerini takip etmelerine yardımcı oldu. İnsanlar her tüketiildiğinde veya takas edildiğinde sığır başlarını veya tahıl kıllarını saymak yerine, jeton ekleyebilir veya çıkarabilirler. Farklı ürünler için farklı şekiller kullanıldı. MÖ 4000 yıllarında Sümerler bu jetonları mühürlü kil zarflara yerleştirmeye başladılar. Her jeton zarfın dışının kiline damgalanır, böylece sahibi içeride kaç jeton olduğunu bilir, ancak jetonların kendileri kurcalamaya veya kaybolmaya karşı korunur. Jetonları kile bastırmanın bu uygulaması, yazmanın en erken doğuşu olabilir. Birkaç yüz yıl sonra daha karmaşık simgeler kullanılmaya başlandı. Bu belirteçlerin, farklı birimleri veya mal türlerini belirtmek için özel işaretleri vardı. M.Ö.

3000 yıllarından başlayarak Çinliler, sayma ve hesaplama aracı olan abaküs geliştirdi (<https://bizfluent.com/about-4731157-historical-development-accounting.html> 26.04.2020).

Antik tarihin ve Orta Çağ'ın büyük bir bölümünde, muhasebe oldukça basit bir mesele olarak kaldı. Sikkenin benimsenmesi, muhasebenin artık gerçek mallardan ziyade parayla uğraşması anlamına geliyordu, ancak modern çek kayıtlarında kullanılan benzer şekilde tek girişli defter tutma, değiştirilen parayı, nereye gittiğini ve neye borçlu olduğunu izlemek için kullanıldı. Haçlı Seferleri sırasında ve sonrasında, Avrupa ticaret pazarları Ortadoğu ticaretine açıldı ve özellikle Cenova ve Venedik'teki Avrupalı tüccarlar giderek zenginleşti. Büyük miktarlarda para ve karmaşık işlemleri takip etmek için daha iyi bir yola ihtiyaçları vardı ve bu da çift girişli defter tutmanın geliştirilmesine yol açtı. Çift girişli defter tutma, her işlemin bir hesaptan borç ve diğerine kredi olarak en az iki kez kaydedildiği anlamına gelir. 1494'te, Luca Pacioli adında bir Fransız keşiş ve matematikçi, "Summa de arithmetica, geometria, orantı ve orantılı" başlıklı bir matematik kitabı yayınladı. Kitabın popüleritesi arttıkça, çift giriş muhasebesi Avrupa'yı taramaya başladı, çünkü tüccarlar ayrıntılı finansal bilgileri takip etmek için onlara ne kadar değerli bir araç sağladığını anladılar. Bu başarı için Luca Pacioli'ye genellikle "Muhasebenin Babası" denir (<https://bizfluent.com/about-4731157-historical-development-accounting.html> 26.04.2020).

2.1.2. Muhasebenin Türleri

2.1.2.1.Finansal Muhasebe

İşletmelerin parasal işlemlerini muhasebe fonksiyonu kullanılarak, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonucu hakkında bilgi sunan muhasebe türüdür. İşletmenin mali durumunu bilanço tablosu yardımıyla faaliyet tablosunu gelir tablosu yardımıyla gösterilir. Daha çok dışa dönük bir muhasebe türüdür. Finansal muhasebenin amacı mali durum ve faaliyet sonucunu ortaya koymaktır. Kesinlikle gerçekleşmiş veriler kullanılır (Erdem, 2014:7).

Finansal muhasebe bilgiyi "girdi-işleme-çıktı" akışını izleyerek karşı tarafa ulaştırır ve girdi olarak elde ettiği verileri, belgelerle işletmenin veri tabanına yerleştirdikten sonra dönem içinde yapılan işlemler sonucu verileri kullanabilir hale getirip yine bilgisayarda oluşturulan finansal raporlar vasıtası ile karşı tarafa ulaştırılır (Varıcı, 2007: 59).

2.1.2.2. Yönetim Muhasebesi

Finansal ve maliyet muhasebesinden topladığı verileri bazı teknik ve yöntemlerle analiz edip yorumlayarak üst yönetime raporlayan muhasebe türüdür. Üst yönetimin karar almasına yardımcı olan muhasebe türüdür. Genelde bu muhasebe türünde bilgiler daha çok içe dönüktür ve tahmini standart verilerde kullanılır. Muhasebe bilgileri ile ilgilenen taraflar işletme sahipleri, işletme personeli, sendikalar, kredi kuruluşlar, yatırım ve finans kuruluşları sermaye piyasası yatırımcıları ve devlettir (Erdem, 2014:7).

Yönetim muhasebesi , finansal muhasebe ile aynı verilerin çoğunu kullanır, ancak bilgileri farklı şekillerde düzenler ve kullanır . Yani, yönetim muhasebesinde, bir muhasebeci bir işletmenin yönetim ekibinin işletmenin nasıl işlediğine karar vermek için kullanabileceği aylık veya üç aylık raporlar üretir. Yönetim muhasebesi aynı zamanda bütçeleme, tahmin ve çeşitli finansal analiz araçları da dahil olmak üzere diğer birçok muhasebe yönünü de kapsar. Esasen, yönetim için yararlı olabilecek herhangi bir bilgi bu şemsiyenin altına düşer (<https://www.investopedia.com/terms/a/accounting.asp> 26.04.2020).

2.1.2.3. Maliyet Muhasebesi

Amerika'nın Ulusal Muhasebeciler Birliği (The National Association of Accountants-NAA) maliyet muhasebesini; “bir topluluktaki yasal unsurların çoğunluğu tarafından kullanılan ya da yetkili bir muhasebe grubu tarafından kuralları konan bir proje, süreç ya da malın maliyetini belirlemek için kullanılan bir teknik ya da yöntem” olarak tanımlamıştır. Maliyet muhasebesinin birincil olarak planlama, kontrol etme ve karar verme için yöneticilerin dahili kullanımına uygun bilgilerin toplanması ve analiziyle ilgilendiği ifade edilmektedir (Polimeni vd., 1991: 5-33). Maliyet muhasebesi, işletme içine üretim faktörlerinin kullanılarak mal ve hizmet üretiminin yapıldığı işletmelerde, işletme içindeki fiziki mal ve hizmet hareketlerinin izlenilmesi ve dönem itibarıyla üretim birimlerinin maliyetlemesinin yapıldığı muhasebe türüdür (Bulut, 2014: 65).

Maliyet muhasebesi, bir işletmede üretilen mal ve hizmetlerin üretim aşamasından başlayarak alıcılara ulaştırılmasına kadar geçen tüm aşamalarının parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin içeriğinin hangi tür giderlerden oluşturduğunu belirleyen, belirlediği bu gider türlerini, fonksiyonlarını hesap planındaki sınıflandırmaya kaydedip elde ettiği bilgiler doğrultusunda inceleme yapmak ve analiz etmek amacıyla raporların hazırlanmasını ve maliyet kontrolünün yapılmasını sağlayan işlemlerin tamamını kapsar (Sevilengül,2009:725).

Maliyet muhasebesinin tanımından hareketle maliyet muhasebesinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ Maliyetlerin belirlenmesi
- ✓ Maliyetlerin kontrolü ve sınıflandırılması
- ✓ Planlama ve bütçeleme yapılması
- ✓ Yönetimin alacağı kararlara ışık tutacak bilgilerin sağlanması(Sevilengül,2009:725)

2.1.3. Muhasebenin Amacı Ve Yararları

Muhasebenin temel amacı, ilgili kişinin işinin finansal durumu ve yönetimi hakkında ihtiyaç duyduğu anda ve zamanda bilgi almasını sağlamaktır. Her işadamı işi boyunca çok sayıda finansal işlem yapar. Tüm bu işlemlerin her detayını hatırlaması neredeyse imkânsızdır. Bu sebeple muhasebe, her işlemin bireysel etkisini ve belirli bir dönemde yapılan tüm işlemlerin toplu etkisini görmesini sağlayacak bilgileri sağlar.

Muhasebe bir işletmenin performansı, finansal pozisyonu ve nakit akışları hakkında finansal bilgi biriktirmek ve raporlamaktır. Bu bilgiler daha sonra işletmenin nasıl yönetileceği, ona nasıl yatırım yapılacağı veya ona nasıl borç verileceği ile ilgili kararlara ulaşmak için kullanılır(<https://www.accountingtools.com/articles/what-is-the-purpose-of-accounting.html> 26.04.2020).

Muhasebe bilgisi bir işletmenin yönetilmesi ve alınan kararların uygulanması yönünde gereken bilgileri sağlar. Muhasebe bilgisi bir işletmeye sadece rakamsal sonuçlar sunmaz. Muhasebe hem finansal hem de yönetim muhasebesi alanında bilgi sağlar. Bu iki bilgi işletmede ekonomik durumun sağlanması için bir bütünlük oluşturur. Finansal muhasebe bir işletmenin etkinliklerini borçlarını ve sermayesini yani içyapısına ilişkin bilgiler sunar. Yönetim muhasebesi ise finansal muhasebeyle elde edilen bu bilgileri, işletmeyi yönetmek için yorumlayarak kullanır (Williams, vd. 2010: 4-6).

2.1.4. Türkiye’de Muhasebenin Gelişimi

2.1.4.1. Fransız Ekolü Dönemi

Fransa’da vergi toplamak, Kral tarafından işadamlarına güvenilen bir iş meselesiydi. Gelirini kontrol altına almak için yapılan birkaç haksız girişimden sonra, Kral nihayet 1788’de hazinenin merkezileştirilmesini ve bu kurumda çift girişli defter tutmanın kullanılmasını emretti. Révolution bu yönelimi doğruladı ve modern bir kamu sektörü muhasebe sistemi

aşamalı olarak kuruldu ve tamamen yeni ulusun hizmetine adanmıştı. Çift giriş, Count Mollien ve Marquis d'Audiffret'in talimatları doğrultusunda 1806'dan itibaren Devletin tüm birimlerine kademeli olarak yayıldı. İlkini etkisi Fransa'nın dışına yayıldı ve sistem Napoli'de (1806-1815) Napolyon ordusunun yönetimi altında taklit edildi. Büyük Britanya'da, 1829'dan sonra, Fransız etkisi altında şüphesiz modern ve demokratik bir Kamu Hesapları sistemine doğru hareket başlatıldı (Nikitin, 2001: 1-3).

Fransız kamu maliyesinde çift giriş muhasebesinin uygulanmasını tanımlamak için üç farklı dönem ayırt edilebilir. İlki kabaca eski rejime uzanan ilk kişi, niyetler ve girişimlerle karakterizedir. Belirleyici savaşların sahnesi olan ikincisi çok daha kısadır ve Devrim ve İmparatorluk dönemlerini kapsar. Üçüncüsü Restorasyon (1815'te monarşinin) ile başlar ve 31 Mayıs 1838 yasasıyla resmen tamamlanan modern bir kamu sektörü muhasebe sisteminin kurulmasını görür. Fransa'da siyasi sistem çok farklı olmasına rağmen her iki rejimin de hemen hemen aynı anda çok yakın kamu hesapları sistemleri kurduğunu görülmüştür (Nikitin, 2001: 1-3).

Cumhuriyetin ilk dönemlerinde Osmanlı döneminden kalma Fransız Ticaret Kanunundan uygulanan 1850 tarihli Ticaret Kanunu (Kanunname-i Ticaret) uygulanmıştır. Kanuni Sultan Süleyman zamanında Fransızlara verilen kapitülasyonlar(1535) sebebiyle, Fransızlar ile çok yakın ticari ve ekonomik ilişkiler kurulmuştur.1740'da Fransızlara verilen kapitülasyonlar daha da genişletilmiştir. Bu dönemlerdeki muhasebe uygulamalarında Fransızların etkisi görülür. 1850 tarihli Ticaret Kanunu'nda, tüccarların tutmakla yükümlü oldukları defterler hakkında hükümler getirilmiştir. Gelişen ticari ve ekonomik ilişkiler sonucunda muhasebe uygulamalarında Fransız Yahudi, Rum ve Ermeni tüccarların işletmeleri bulunurken milli nitelikli özel işletmeler bulunmamaktadır. Bu dönemde, Fransızlar ile Osmanlı İmparatorluğu arasındaki yakın ticari ve ekonomik ilişkiler, muhasebe uygulamaların da Fransız etkisinde kalmasına neden olmuştur. Fransız ekolünde, muhasebe sadece devletin işletmeler üzerindeki vergisel ve benzeri diğer amaçlar için kontrolünü sağlayan bir araç olarak düşünülmüştür (Elitaş vd., 2010:129). Bütün bu gelişmeler sonucunda devlet muhasebe uygulamalarında işletmelerin vergi denetimini kontrol altına almak için vergi temelli bir anlayış oluşmuştur. Dolayısıyla cumhuriyetin ilk yıllarında muhasebe ile ilgili gelişmeler işletmelerin ihtiyacından doğmamıştır.

2.1.4.2. Alman Ekolü Dönemi

Ekonomik işlemlerin organize kayıtlarının tutulması açısından, Alman muhasebe geleneği, en azından 14. yüzyılın başlarına kadar uzanabilir. En eski hesap defteri 1329 yılında Lübeck

tüccarı Hermann Wittenborg tarafından açıldı ve oğlu Johann tarafından 1360'a kadar devam etti (Penndorf, 1913). Wittenborgs'un kayıtları, diğer çağdaş hesap defterleri, yalnızca sistematik olmayan, tek kredi verme ve alım satım işlemleri (Mollwo, 1901) ve sistematik defter tutma sonucundan çok bir deftere benzemektedir (Brown 1968).

16. yüzyılın başlarında, ticari muhasebe uygulamaları büyük ölçüde ilerlemiştir Alman ticaret ailelerinin, özellikle de Evrimleşen çift girişli defter tutma tekniklerini benimseyen Augsburglu Fuggers daha önce Kuzey ve Orta İtalya ticaret merkezlerinde (Ricker, 1967). 1518'de, sadece iki yıl önce Jacob Fugger'ın baş muhasebecisi olan Matthäus Schwarz, “Dreyerley Buchhalten” adlı defter tutma sanatına ilişkin ilk el yazmasını yazdı (“Üç katlı defter tutma”, yeni baskı ile Weitenauer 1931),Fugger'ların sayısız konumu göz önüne alındığında, Avrupa çapında faaliyetlerin, Schwarz'ın resimlerinin özellikle uluslararası faaliyet gösteren bir işletme üzerindeki kontrolün korunması için defter tutma amacı mali bilgi toplamaktır (Kellenbenz ,1971: 221-229).

Avrupa'da kapsamlı yasal muhasebe gerekliliklerinin doğuşu, 1673 yılında XIV.Louis Fransız Ordonnance de Commerce'in yasalaşması iyi tüccar davranışı hakkındaki yorum “Le Parfait Negociant” kanununun akademisyeni ve Maliye Bakanı Colbert'in danışmanı Jacques Savary genellikle “Kod Savaryeri” olarak anılan yönetmelik, yasal olarak tüm satıcıların düzenli olarak dergi ve ticari senetlerinin envanterlerini (yani bilançolarını) iki yılda bir hazırlamayıp varlıklar, alacaklar ve borçlar muhasebe kayıtlarını tutmak zorunlu kılındı (Richard 2005; Savary 1675,1993: 825-850).

1926 yılından itibaren muhasebe alanında özellikle Almanların etkisi altında kalındığı görülmektedir (Altıntaş, 2011: 166-167; Altıntaş, 2011: 177). 1926 yılında yürürlüğe giren 856 sayılı Ticaret Kanunu, Alman Ticaret Kanunu esas alınarak hazırlanmıştır. Bu Kanun'la, işletmelerle ilgili bilanço ve kar zarar hesaplarının düzenlenmesi gibi hususlara önemli esaslar getirilmiş, hesapların tutuluş şekli ve karın hesaplanması ile ilgili usuller oluşturulmuştur. 856 sayılı Ticaret Kanunu'nu, tutulması zorunlu olan defterlerin belirlenmiş olması açısından önemlidir (Öz ve Çevikcan, 2010: 116). 1923-1950 dönemlerindeki muhasebe uygulamaları özel sektördeki kuruluşlarda değil, devlet kuruluşlarında gelişme göstermiştir (Güvemli,2001: 6). Muhasebe düzeni ile ilgili olarak belgeler, defter kayıtları, sağlama ve finansal tabloların oluşturulmaya başlanması kazanç vergisiyle olmaya başlamıştır (Güvemli,2001: 147).

Bu dönemde muhasebe ile ilgili yapılan düzenlemeler, işletmelerin ihtiyacından kaynaklanmamaktadır. Bu gelişmeler, daha çok devletin beyan usulüne geçmiş olması nedeniyle devletin vergi toplamak amacıyla gereksinim duyduğu bilgileri toplayabilmek içindir. Buradan da görüldüğü üzere, Osmanlı'dan gelen muhasebe uygulamalarındaki vergi

temelli düşünce Cumhuriyet'in ilk döneminde de devam etmiştir. Bu dönemde, özel sektördeki kuruluşlar ile iktisadi gelişmenin sağlanması çabaları 1923-1932 yılları arasında denenmiş, ancak başarılı olunamamıştır. Başarısızlığın en büyük nedeni, 1929 Ekonomik Buhranı olmuştur. Bunun üzerine 1932 yılından sonra devletçilik anlayışı benimsenerek iktisadi gelişmenin hızlandırılması tasarlanmıştır. 1950'ye kadar devletçilik anlayışı başarılı bir şekilde uygulanmıştır (Altıparmak, 2002: 37).

2.1.4.3. Amerikan Ekolü Dönemi

ABD ilk büyük muhasebe organı 1887'de kurulan Amerikan Serbest Muhasebeciler Enstitüsü'nün devamı olan Amerikan Muhasebeciler Derneği'dir. 1896 yılında, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak bilinen kalifikasyonu tanımak amacıyla, muhasebe mesleğinin başlangıcını oluşturur. Son zamanlarda Amerika Birleşik Devletleri'ne yerleşen İskoç ve İngiliz Yeminli Mali Müşavirler 19. yüzyılın ilk çeyreğinde İngiliz çıkarları hakkında rapor vermek için erken denetim çalışmalarının çoğunu gerçekleştirdi.

1913'te, Anayasada Onaltıncı Değişiklik'in onaylanmasının ardından Kongre de kabul edilen savaş sırasında ve sonrasında vergi oranlarını düzenleyen ilk Gelir Yasası ve vergi kanunları ve yönetmeliklerinin artan karmaşıklığı muhasebeci talebine büyük ölçüde katkıda bulunmuştur.

Daha önce, birçok şirket hiçbir zaman yeterli muhasebe kaydı tutmamıştı ve 1913 ve 1918 Gelir Kanunları sonucunda, birçok şirket yöneticisi, amortisman kaydı, vergi hesaplamaları yapmaya başladı (Carey, 1969:44).

Mesleğin ilk günlerinden itibaren muhasebe firmaları danışmanlık hizmeti verdiler. Ayrıca 1910'larda fabrika maliyet sistemlerinin kurulumu, örgütsel verimlilik çalışmaları, diğer işletmelerdeki olası yatırımlarla ve genellikle denetlemelerle bağlantılı olarak yönetilen yönetim hizmetleri yapıyorlardı. Muhasebe, denetim ve vergilendirme, şirketlerin sağlam temelini oluşturuyordu (Carey, 1969: 146).

1960'dan sonra, Türkiye'nin ABD ile yakın askeri ve ekonomik ilişkiler içinde girdiği görülmektedir. Bu yakınlık, muhasebe uygulamalarını da etkisi altına almıştır. Nitekim tekdüzen muhasebe sistemi oluşturma çabası içine bu dönemde girildiği görülmektedir. Muhasebe ile ilgili yapılan düzenlemeler, özellikle ABD'de kullanılan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri dikkate alınarak gerçekleştirilmiştir.

Türkiye'de özel sektöre yönelik muhasebenin dönüm noktası olarak görülen en önemli gelişmelerden birisi 26.12.1992 tarihinde Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan ve

uygulanması 01.01.1994 tarihinden itibaren zorunlu olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yürürlüğe girmesidir. (Altıntaş,2011: 177-178). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hazırlanmasında ABD’de kullanılan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri dikkate alınmıştır. Bu düzenlemeler, Türkiye’de muhasebe uygulamaları alanında çok önemli bir yere sahipse de, bu düzenlemelerin yine kamu bürokrasisi tarafından yönlendirilmiştir. Özellikle, bu düzenlemelerin Maliye Bakanlığı tarafından vergi kanunları çerçevesinde yönlendirilmesi, muhasebenin vergi öncelikli olduğu algısının oluşmasına neden olmuştur. (Dinç, Atasel 2016:269-273)

2.1.4.4. Türkiye’de Muhasebenin Gelişimi

Türkiye de muhasebecilik anlayışı Osmanlının klasik döneminde başlamıştır. Bu dönemde özel işletmeler ve kuruluşlar çok sayıda değildi Tanzimat sonrası ticaret kanunuyla büyük farklılıklar başlamıştır. 93 harbinden sonra 1879-1885 yılları arasında muhasebe mesleğinde kritik zamanlar yaşanmaya başlamıştır. Öncelikle çift taraflı kaydetme usulüne geçilmiştir ardından Heyet-i Teftişye kurulmuş ve yenilikçi denetim anlayışı Türkiye ye getirilmiştir. Vasıflı eleman yetiştirmek için Hamidiye Ticaret Mektebi kurulmuştur. Çift taraflı kayıt usulünün yaygınlaşması için eğitim sisteminin üzerinde durulmuştur. Bu devir çift taraflı kayıt usulüne geçiş devri olarak görülmüştür (Güvemli,2012 :1-2).

Cumhuriyetin ilanı ile muhasebecilik anlayışında yeni bir devir başlamıştır. 1923-1930 dönemlerinde bir asrı etkileyecek yasal değişiklikler yapılmıştır. Bu devirde üç tane önemli vergi yasası (Kazanç Vergisi Yasası -1926-, Muamele Vergisi Yasası – 1927- ve İstihlak Vergi ve Resimleri Yasası -1930-) kabul edilmiştir. Bu yasalarla vergiler beyan usulüyle alınmıştır. Bu olay çift taraflı kayıt usulünün önemini arttırmış ve beyannamelerin denetim gerekliliğini gündeme getirmiştir. Bunun sonucunda denetimine ihtiyaç artmıştır. 1930 -1940 yıllarında vergi ağırlıklı muhasebe dersleri, vergi denetimi ve işletmecilik anlayışını geliştirmek için iktisadi devlet teşekkülleri kurulmuştur. 1930 yıllarının sonuna doğru işletme ağırlıklı muhasebecilik anlayışı büyük şehirlerde görülmeye başlamıştır (Güvemli,2012 :1-2). Küreselleşme, dünya genelinde ortak bir muhasebe dili anlayışının tartışılmasına ve de bu amaç çerçevesinde 1970’li yıllarda başlatılan çalışmaların, daha da hızlanarak Uluslararası Muhasebe Standartları’nın doğmasına sebep olmuştur. 2000’li yılların başlarında yaşanan işletme krizleri ise Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’nin sorgulanmasına ve uluslararası muhasebe standartlarının hızlı bir şekilde kabul edilip uygulanmasına zemin hazırlamıştır.

Türkiye’de faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak ve muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlamak amacıyla Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği bünyesinde 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kurulmuştur. (Ayboğa, 2002: 48; Kocamaz, 2012: 116).

Türkiye’de muhasebe uygulamaları bu dönemde ABD’nin ve Avrupa ülkelerinin etkisi altında karma bir yapıda gelişme göstermiştir (Güvemli, 2001: 13).

2.2. Yalın Muhasebe

Yalın muhasebe organizasyon içinde değer yaratmayan israfa neden olan işlemlerin ortadan kalktığı yalın üretim sistemleri sonuçlarına göre değerlemeler yapan muhasebe sürecidir.

2.2.1. Yalın Düşünce Ve Üretim

Yalın düşünce, üretim sürecinden ekstra değer çıkarmak ve müşteriye değer katmak anlamına gelir. Bu, işlemleri basitleştirerek ve gereksiz işlemleri azaltarak yapılır. Yalın düşünme, bir şirketteki her süreçte maliyetleri ve hataları artıran, ancak müşteriye değer katmayan gereksiz adımları bulmaya çalışır. Yalın düşünce beş temel ilke ile özetlenebilir:

- Ürünün değerini kesin olarak tanımlayın.
- Ürünün değer akışı oluşturun.
- Kesintisiz bir değer oluşturma.
- Müşterinin ürünün değerini çekmesine izin verin.
- Mükemmelliği takip edin(Womack ve Jones 1996:10).

Yalın düşünceyi uygulamanın faydaları şirketten şirkete değişir. Bunun nedeni diğer şeylerin yanı sıra, eski bir Toyota danışmanına göre, yalın düşünme sürecin tüm aşamalarında geçerli değildir. Yalın düşünme sürecin tüm aşamalarına uygulandığında satış düzeyinde üretkenlik 35 yılda yüzde 3540 oranında artabilir. Tüm süreçlere uygulandığında üretkenlik on yıl boyunca yüzde 400 olabilir (Keyte ve Locher 2004, xiii).

Yalın üretim, II. Dünya Savaşı sonrasında Japon’ların kıt kaynaklarla en mükemmeli üretmek mantığından şekillendiği için bir anlamda Amerika’da o yıllarda popüler olan kitlesel üretim sisteminin aksine, üretimin her alanında “yalınlık” felsefesine dayanmaktadır. Bu nedenle kitlesel üretim ile yalın üretim arasındaki en belirgin değişiklik hedeflenen amaçlarından kaynaklanmaktadır. Kitlesel üretimde; stoklar, bozuk mal, ürün çeşidinin azlığı,

standardizasyon gibi amaçlar nedeniyle yeni bir ürün üretmek maliyetli ve zaman alıcıdır. Yalın retim de kusursuzluk hedef alınır ve azalan maliyetler, sıfır bozuk mal, sıfır stok, sonu gelmeyen ürün çeşitliliği sayesinde bu hedefe ulaşmak için sürekli mükemmellik arayışı şarttır (Shah ve Ward,2003:133).

1930'lu yıllarda, tekstil makineleri alanında başlangıçta faaliyet gösteren Toyota ailesi, Japon hükümeti tarafından motorlu araç içine girmeye teşvik edildi (Womack, 1990). Böylece, aile 1937'de II. Dünya Savaşı sırasında başta askeri kamyonlar üretmek için Toyota Motor Company'yi kurdu (Womack, 1990). Savaştan sonra şirket motorlu araç içinde kalmayı planladı ancak küçük ve dalgalı iç talep, farklı müşteri ihtiyaçları, sermaye ve teknolojinin sınırlı mevcudiyeti ve şirket birlikleri güçlü bir varlığı nedeniyle zorluklarla karşı karşıya kaldı (Womack, 1990). Daha da büyük bir zorluk, o zamanlar ABD'li otomobil reticileri, Toyota Motor Company'nin tüm üretim sistemini yeniden gözden geçirme ihtiyaı yaratan Japon otomobillerden on kat daha üretken olmasıydı (Shimokawa 2009).

Toyota, üretimlerini iyileştirmek için 1940'ların sonlarında, retimde (Kaizen, Japonca, bir değişim ve iyileştirme olayını tanımlayan bir szck) Kaizen etkinliklerini başlatmaya başladı (Shimokawa 2009). Bugün, Toyota'da, Kaizen etkinlikleri, sorunlarla karşılaştıktan birkaç dakika sonra planlanıyor ve günler/haftalarca beklenilmesine izin verilmiyor. Bir sorun tespit edildiğinde başlamak ve planla, ret, kontrol et ve önlem al problem zme yaklaşımını kullanarak problemlerle başa çıkmak gibi acil Kaizen olayları, Toyota'nın dünya çapındaki organizasyonu için oldukça önemlidir. Toyota'nın üretim hatlarında gerçekleşen olayları daha iyi kontrol edebilmesi için yöneticiler her iş için standartlaştırılmış çalışma prosedürleri geliştirmeye başladı ve bunları tüm iş istasyonlarına gönderdi (Shimokawa 2009). Taylor'ın çerçevesine dayanan standartlaştırılmış çalışma prosedürleri, çalışmanın hızını, ortalama bir işçinin tam gün boyunca ne işleyebileceğine dayanarak ayarlar (Shimokawa 2009, Taylor 1939). Toyota, atölyedeki süreçlerdeki verimsizlikleri ve hurdaları, sürekli olarak ortadan kaldırarak ve standartlaştırılmış çalışmayı sürekli geliştirerek, 170 otomobilden 1.000 otomobile (Shimokawa vd. 2009) yaklaşık altı kat üretim artışı sağladı.

Bununla birlikte, üretkenliği altı kat artırmak, büyük miktarda satılmamış ve bitmiş mal envanteri ile sonuçlandı. Toyota, nihai mamul stoğuyla değil, aynı zamanda hammadde tedarikyle de bir sorun yaşamıştır. Tedarikçiler, büyük partiler halinde araç parçalarını üretti ve bunları Toyota'ya hazır olduklarını bildirdiler. Tedarikçilerden aracı teslim etmeyi ne zaman bekleyeceklerini bilmemek (Shimokawa vd., 2009).

Toyota, tedarikçilerin araç parçalarını ne zaman teslim etmesini bekleyeceğini tam olarak bilmemekle üretim sağlanması için gerekli olandan üç kat fazla eleman kiralamaya

zorlanmıştı. Sonuç olarak, çalışanlar çoğunlukla çalışma saatlerinin üçte ikisini parça beklemekle geçirdiler. Dengeli olmayan envanter ve iş konusunu çözmek için, Toyota, parçaların ihtiyaç duyulan zaman ve yere gelmesi gerektiğini garanti altına almanın bir yolunu bulmalıydı (Shimokawa vd. 2009). Günümüzde Just-in-Time (JIT , Tam Zamanında) olarak adlandırılan bu yöntem, şirket içindeki departmanlardan bölümlere aktarıldı ve daha sonra Toyota'nın tedarik zinciri boyunca genişletildi. Gerçekten de, tedarik zinciri boyunca JIT'yi genişletmek, Toyota'yı üretkenlik ve zamanında teslimat açısından rakiplerinden büyük ölçüde ayırdı (Sugimori vd. 1977). Toyota yöneticileri, yalnızca nihai montaj bölümünün gerekli parçaların zamanlamasını ve miktarını bilmediğini fark etti. Toyota sonunda nihai montajın, önceki üretim proseslerinden gereken parçaları talep etmesine ve dolayısıyla çekme yaratmasına izin verdi, örneğin, parçalar bir istasyondan diğerine nihai talebe dayanarak çekildi (Shimokawa vd., 2009, Monden 1998, Sugimori vd., 1977). İki süreç arasındaki parçaya olan ihtiyacı iletmek için Kanban kartları, örneğin parçaları yeni bir sevkiyat üretmek ve teslim etmek için önceki işlemlere bir sinyal görevi gören kartlar piyasaya sürülmüştür (Shimokawa vd., 2009, Monden 1998, Sugimori vd. 1977).

Toyota, JIT kullanarak, büyük partileri küçük lotlara bölebilir ve böylece gerekli olan parçaların iki süreç arasında stokta kalması sağlanabilir. Bununla birlikte, parti büyüklüğünün azaltılması, makine kurulum sürelerinin dramatik bir şekilde azaltılmasını gerektirir. Bu sorunu çözmek için, Toyota, israf faaliyetlerini ortadan kaldırarak ve makinenin çalışması sırasında ve geçiş başlamadan önce yapılabilecek etkinlikler ve makinenin durdurulması sırasında gerçekleşen iç düzenlemeler içeren harici kurulumları ayırarak hızlı değiştirme prosedürleri geliştirdi. Ayrıca, şirket, makinelerin ve proseslerin, 1940'larda üretimin akışına izin veren bir sırayı gözetecek şekilde fabrika düzenini yeniden şekillendirmeye başladı. Üretim akışı ile birlikte gelen talepleri seviyelendirme ve sıraya dizme için benzer ürünlerin aynı periyotlarda üretilmesini sağlamak önemliydi ve bu yönde çalışmalar yapıldı. Sıralama ve seviyelendirme, birden fazla görevi yerine getirebilen, kayıpları ve sorunları tanımlayan ve sürekli iyileştirme uygulamalarına önem veren iyi eğitim almış operatörleri gerektirir (Shimokawa vd., Monden 1998).

Toyota'da tüm üretim sistemi insanlar etrafında inşa edilmiştir (Shimokawa vd. 2009, Sugimori ve vd. 1977). Tüm çalışanlara saygılı davranılır, sorumluluk alır ve yetkileri verilir (Shimokawa vd. 2009, Sugimori vd. 1977). Örneğin, bir çalışan üretim hızına yetişemediğini veya arızalı bir parça tespit ettiğini hissederse, herhangi bir ceza ödmeden ("Andon" olarak anılacaktır) bir düğmeye basarak tüm üretim hattını durdurmasına izin verilir (Jidoka; Shimokawa vd. 2009, Sugimori vd. 1977).

Toyota Yalın Üretim Sistemi, kaynakların yetersiz olduğu bir ortamda tasarlanıyor ve kayıpların ortadan kaldırılması için belirli bir odaklanma ile kaynakların nasıl kullanıldığına odaklanıyor. Toyota'nın başarısı, işletmeler, akademisyenler ve uygulayıcılardan imalat ve yönetim uygulamaları hakkında önemli derecede ilgi üretti. 1990'ların başında, Womack ve Jones'in 'ın kitabı "Dünyayı Değiştiren Makine", ABD federal hükümeti tarafından finanse edilen bir araştırma projesinin sonucuydu. Bu proje 1984 yılında başladı ve amaç, Toyota'nın üstün performansını sağlayan yeni Japon yönetim sistemini daha iyi anlamaktı (Womack 1990). Yalın (Lean) terimi, Womack ve Jones ile proje üzerinde çalışan bir ekip üyesi olan John Krafcik tarafından oluşturuldu. Yalın uygulayarak, şirketler müşterinin bakış açısıyla değerleri dikkatli bir şekilde tanımlayarak ve katma değeri olmayan süreçler, envanterler ve davranışlar gibi kayıpları sürekli olarak tanımlayıp ortadan kaldırarak performanslarını artırabilir (Shah ve Ward 2007).

2.2.2. Yalın Muhasebe Uygulaması

Yalın üretim, işletmenin farklı faaliyetlerinde harcanan tüm kaynakların ve zamanın en aza indirgenmesini vurgulayan bir üretim felsefesidir. Tasarımdan üretime, tedarik zinciri yönetiminden müşteriye sevkiyata kadar değer katmayan faaliyetleri tanımlamayı ve ortadan kaldırmayı içerir. Çalışanlar çok yönlü olarak organizasyonun her biriminde kullanılırlar ve imkân dâhilinde büyük çeşitliliklerdeki ürünleri üretmek için yüksek oranda esnek ve artan miktarda otomatik makineleri kullanırlar. Ayrıca maliyetin, durmak bilmeyen atıkların yok edilerek azaltılması ve bütün üretim ve destek süreçlerinin basitleştirilmesiyle azalmasıyla ilgili bir dizi prensip ve uygulamayı içerir (Blackstone ve Cox 2005:6).

Şirket yalın üretim ile büyüdükçe, Yalın muhasebe derinlemesine sunulmaktadır. Yani yalın muhasebe, yalın üretim sisteminin gerekliliği ve tamamlayıcısıdır. Geleneksel maliyetlerin hesaplanması ve yönetim muhasebesi gibi yöntemler, geleneksel ve seri üretim için değil destek için tasarlanmıştır. Uzun dönemli üretimlerde yalın üretimde başarılı olmak, yalın düşünme ve yalın üretimi aktif olarak destekleyen yeni yöntemlerin sürekli olarak değiştirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, geleneksel ölçüm ve muhasebe sistemleri, yalın muhasebeyle değiştirilmelidir (Amiri,2016: 325-329).

Yalın muhasebe, hem yalın üretimin operasyonlarındaki sonuçlarını yorumlayan bir muhasebe sistemi hem de kendi içinde değer katmayan faaliyetlerin elendiği bir muhasebe sistemidir. Yalın muhasebenin yalın üretimi hazmeden işletmeler için faydalı bilgiler sağlamayı amaçladığı belirtilmiştir (Maskell, 2000:23).

Bir firmada yönetim muhasebesi, planlama ve karar verme için ve organizasyon içindeki kişilerin davranışlarını izleme ve motive etme (karar kontrolü) için gerekli bilgi akışını sağlar (Sunder, 1997). Yalın bir işletme stratejisi için hesaplama, “Yalın Muhasebe” (LA) olarak da adlandırılır ve bir firmanın Yalın bir ortamdaki yönetim muhasebesini içerir. Yapılan birçok araştırma yalın muhasebenin görsel şeffaflığı sağlayacak muhasebe teknikleri sunduğunu da ortaya koymaktadır (Maskell ve Baggaley, 2004; Maskell ve Kennedy, 2007; Kennedy ve Widener, 2008; Fullerton ve Kennedy 2009).

Yönetim muhasebecileri, çoğunlukla tam emilim maliyeti veya değişken maliyet gibi tam maliyetlemenin bazı modifikasyonları gibi geleneksel muhasebe sistemlerine dayanarak veri toplamak ve karar vermek üzere eğitilirler. Geleneksel muhasebe sistemleri, seri üretim ve bütçeleme gibi yönetim ilkelerini desteklemek üzere tasarlanmış ve hissedar değerini artırmaya odaklanmıştır. Yalın muhasebe ilkeleri, geleneksel muhasebe ilkelerinden çok farklıdır. Sonuç olarak, geleneksel muhasebe sistemleri, yalın muhasebe ilkelerini zayıflatan davranışlara neden olma eğilimindedir. Bu davranışları anlamak için yalın bir muhasebe sisteminin temellerini gözden geçirmemiz gerekir. Yalın muhasebe, bir şirketin müşterilerinin görüşünü değiştirir çünkü yalın kuruluşlar, hissedarların değerini en üst düzeye çıkarmak yerine müşteri için yaratılan değeri en üst düzeye çıkarmaya çalışır. Sonuç olarak, yalın muhasebe sadece geleneksel iş yapma yöntemini geliştirmek için değil, aynı zamanda iş yapmanın yeni bir yoludur (Haskın, 2010:91-92).

Yalın muhasebe ile geleneksel muhasebe arasındaki temel farklardan biri, yalın bir organizasyonun fonksiyonlardan ziyade değer akışları ile organize edilmesidir. Değer akışı, bir ürünün dönüştürülüp müşteriye teslim edildiği işlem dizisidir. Tasarım gereği, bir değer akışı üretim, mühendislik, bakım, satış ve pazarlama, muhasebe, insan kaynakları ve nakliye gibi birçok işlevi kapsar (IMA 2006). Değer akışı organizasyonu, muhasebe bilgilerinin temel olarak yeniden düzenlenmesini gerektirir. Süreç, tahmine dayalı bir “itme” ortamından, yalnızca müşterinin sipariş verdiği üretim başlatıldığı müşteri odaklı bir “çekme” ortamına değişir. Geleneksel tahmin ortamı ile ürün, tahmin veya bütçeye uygun olarak üretilecek ve bir müşteriden sipariş alınana kadar saklanacaktır. Sıklıkla yüksek stok seviyeleri ve hatta eskime olabilir. Sabit üretim maliyetlerini tahsis etmenin geleneksel yöntemleri, maliyeti daha fazla birime yaymak ve birim maliyeti düşürmek için daha yüksek üretim seviyeleri için tahminleri teşvik eder(Haskın, 2010:91-92).

Üretim süreci yükseltirken, artan uyumluluk kontrolüne dayanan geleneksel muhasebe, operasyonel ilerlemeyi geride bırakıyor ve bu da rekabet edebilirlikte bir engel gibi

görünüyor. Bu nedenle, yönetim muhasebesi, süreç, faaliyetler ve kaynakların boyutlarını kapsamak için üretim sürecinin ilerlemesine ayak uydurmalıdır; aksi takdirde muhasebe kontrolü, faaliyetlerde rol oynamayan harici üretim kontrolü olarak terk edilecektir.

Yalın muhasebe çok önemlidir çünkü:

- Herkes tarafından anlaşılabilir ve kullanılabilir zamanında bilgi sağlar ve herkesin anlayabileceği bilgiler daha iyi sonuçlara ve kararlara yol açar.
- Daha iyi kararlar daha iyi fiyatlandırma, üretim, tasarım, düşük stoklar, kısa teslim süreleri, daha iyi müşteri hizmetleri ve yüksek verimlilik sağlar.
- Yalın muhasebe, yalın gelişmelerin potansiyel finansal faydalarını doğru bir şekilde gösterir ve faydaları gerçekleştirmek için gereken taktiklere odaklanır.
- Yalın muhasebe finansal ve operasyonel ölçümleri yalın düşünceyi motive eder ve herkesi “ölçtüğünüz şey geliştirilecek şey” için ileriye doğru itin anlayışını benimser.
- Sistemden savurgan işlemleri ortadan kaldırır, böylece basit ve çok daha az iş muhasebeciler, operasyonel insanlar, mühendisler, yöneticiler, amirler ve müşterileri destekleyen kişiler sisteme değer katmaya yardımcı olur (Soral ve Arora, 2017:58-59).

Her ne kadar 1990’lardan bu yana “Yalın muhasebe” gelişmekte olsa da 2005 yılına kadar “Yalın Muhasebe” yöntemleri açıkça belgelenmemiştir. Eylül 2005’te Detroit’teki "Yalın Muhasebe Zirvesinde bir grup yalın muhasebe uygulayıcısı ve akademisyen yalın muhasebenin mevcut durumunu "Yalın Muhasebe İlkeleri, Uygulamaları ve Araçları" nı belgelemeye karar verdi (Maskell ve Baggaley, 2006). Fiume vd., 2007) (www.leanaccountingsummit.com). Zirvede sunulan bilgiler ışığında “Yalın Muhasebe”, . Yalın dönüşümün bir parçası olarak zamanında, doğru ve anlaşılır bilgilerin organizasyona aktarılması ve motivasyonun sağlanması ve müşteri değeri, büyüme, karlılık ve nakit akışı noktalarında karar verme sağlanmasını sağlar. Ayrıca, finansal kontrol işlemleri sırasında yalın araçlar kullanılarak, muhasebe proseslerinden israf ve kayıpların ortadan kaldırılmasını sağlamaktır.

Yine aynı şekilde tüm Kaizen çalışmaları, muhasebe proseslerinde ortaya çıkan kayıpları ve zaman kayıplarını azaltmak için (özellikle muhasebe işlemleri arasındaki) kullanılabilir (Maskell ve Baggaley, 2006: 35-43).

Kennedy ve Widener'e (2008) göre, yalınlık muhasebe perspektifini, firmaların iş süreçlerindeki kayıpları en aza indirmek için teknikleri birleştirdikleri ve işlem sürecindeki adımları azaltarak ve daha yalın bir ortamda karar vermeyi ve denetlemeyi kolaylaştırmaktadır. Fullerton ve Kennedy (2009) yalın muhasebeyi uygulayan firmaların

muhasebe süreçlerini düzene sokmalarına ve performansın görsel sunumlarını daha katmanda kullanmalarına dayanarak bilginin sürekli olarak mevcut olması, hazırlanması daha kolay ve karar vericilerin daha kolay anlaşmasını ifade etmektedir.

Yalın muhasebe, yalın değer ilkelerini, sürekli akışı ve muhasebe uygulamalarında görsel şeffaflığı onaylamak için görsel ölçme ve yönetim yöntemleri uygulayarak, yalın bir ortamda karar verme ve kontrol için gerekli bilgileri sağlar (Maskell ve Baggaley, 2004, 2006; Maskell ve Kennedy, 2007; Kennedy ve Widener, 2008; Fullerton ve Kennedy 2009).

Yalın muhasebe aşağıdaki amaçlar için kullanılır (Maskell ve Baggaley,2004:1):

1. Karar almada daha yalın hareket edebilmek ve bilgi akışını daha basit sağlayabilmek için, daha iyi kararlar karlılık ve gelir üzerinde direkt etkiye sahiptir

2. Değersiz işleyişi ve sistemlerin ortadan kaldırılması maliyet, israf ve zaman kayıplarını azaltır.

3. Potansiyel finansal yararları teşhis edebilmek için yalın gelişimlere odaklanır ve bu yararları sağlamak adına strateji üretilmesine yardımcı olur.

4. Yalın temelinde bilgi ve istatistikler temin ederek uzun dönemdeki gelişimi sağlama konusunda organizasyonu motive eder.

5. Değer maksimize edecek değişikliklerin ve değer yaratan faktörlerin performans ölçüleriyle bağlantı kurarak direkt olarak müşteri değerini ele alır.

Bütün olumsuz sebepler, geleneksel muhasebe, kontrol ve ölçüm sistemlerinin eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Yalın düşüncüyü benimseyen işletmelerde geleneksel sistemlerin düzgün çalışması oldukça zordur. Geleneksel sistemler çalışmak için yanlış bir yöntem değildir ancak bu sistemler yığın üretimi desteklemektedir. Yalın üretim ve diğer yalın metotlar yığın üretimin kurallarını ihlal etmektedir. Geleneksel sistemle yalın üretim birlikte kullanıldığı zaman, bu iki sistemin birbiri ile uyumlu olmadığı görülecektir

(Maskell ve Baggaley,2004:2).

2.2.3. Yalın Muhasebe İlkeleri, Çalışmaları Ve Araçları

Yalın araçlar, mali kontrolü korurken, hesaplama sürecindeki gösterinin ortadan kaldırılmasına yardımcı olmak için kullanılır(Yalın Muhasebe Zirvesi, 2006:36).

Yalın muhasebe prensipleri, araçları ve çalışmaları aşağıdaki şekilde disiplin olarak özetlenmiştir (Maskell ve Baggaley, 2006:37)

İlkeler	Çalışmalar	Yalın Muhasebe Araçları
Yalın ve Basit İşletme Muhasebesi	İşlemler, raporlar ve diğer muhasebe metotlarından sürekli olarak israfı elimine etmek	- Değer Akış Haritası: bugün ve gelecek durum için - Kaizen - PDCA problem çözme
Yalın Dönüşümü Destekleyen Muhasebe İşlemleri	Yönetim kontrolü ve sürekli gelişme	- Bağlantı tablolarıyla performans ölçümü; hücre ve işlemler için metrik bağlantı, değer akışı, şirket stratejileri için fabrika ve işletme düzeyinde raporlama, hedef maliyetler ve yalın gelişmeler - Başarı elde etmeyi sağlayan değer akış performans kartları ve sürekli gelişme projeleri - Değer akış performansını gösteren veri kutusu
	Maliyet yönetimi	- Değer akış maliyetlemesi - Değer akış gelir tablosu
	Müşteri- satıcı değeri ve maliyet yönetimi	- Hedef maliyetleme
Açık ve Zamanlı Bilgi İletişimi	Finansal raporlama	- Finansal tabloları açık bir dille ifade etme - Basit ve geniş nakit esaslı muhasebesi
	Finansal ve finansal olmayan performans ölçümlerinin görünür raporlaması	- Temel raporlama için görsel performans kartları kullanmak.
	Karar verme	Veri kutuları ve değer akışı maliyetlemesinde marjinal maliyet ve karlılık analizlerini
Yalın Bakış Açısıyla Planlama	Planlama ve bütçeleme	- Hoshin planlaması - Satış, faaliyet ve finansal planlama
	Yalın gelişmelerin etkisi	- Değer akışı maliyeti ve kapasite analizi - Bugünkü ve gelecekteki durumu gösteren değer akışı haritası - Yalın gelişmelerden kaynaklı faaliyet, finans ve kapasite değişimini gösteren veri kutuları. Yalın değişimlerin finansal yararlarını planlamak.
	Sermaye planlaması	- Veri kutusu değer akışında sermaye harcamalarının marjinal etkisi
	İnsana yatırım	- Çalışan tatmininde, ikiz görev eğitiminde sürekli gelişme sağlanarak performans ölçümlerinin izlenmesi - Kar payı
İç muhasebe kontrolünü güçlendirmek	Yalın faaliyet kontrolüne dayalı iç kontrol	- Matristeki işlemlerin elimine edilmesi - İşlem haritalarında kontrolün gösterilmesi
	Stok değerlemesi	- Sürekli envanter kayıtları gerektirmeyen basit stok değerlendirme yöntemleri ve stok görsel kontrolün altında ve üstünde olduğu zaman kullanılabilen ürün maliyetleri

2.2.4. Yalın Muhasebe Olgunlaşma Geçiş Yolu

Yalın düşünce ile kitle üretimden yalın sisteme geçtikçe işletmeyi yönetmek ve finansal durumu kontrol altında tutmak için yalın muhasebeye gereksinim artmıştır. Ancak tüm bu değişiklikler dikkatli ve titiz şekilde ele alınmalıdır. Yalın muhasebe tek başına uygulanmaktan ziyade ancak yalın üretim temelinde var olabilecektir. Geleneksel muhasebe sistemlerinin belli amaçları vardır ve işletmenin finansal ve operasyonel kontrolü için tasarlanmıştır. Böyle bir sistemi çok erken kaldırmak pahalıya mal olacağı gibi, sorumsuz bir yaklaşım da olacaktır. Bu nedenle geleneksel maliyet muhasebe sistemlerindeki kontroller devam etmektedir (Maskell ve Baggaley, 2004: 13).

Yalın üretim, geleneksel muhasebeden farklı kontroller gerektirir. Geleneksel muhasebe, diğer şeylerin yanı sıra verimlilik, makine kullanımı ve genel giderlere odaklanır. Yalın düşünme, hız, akış süresi, iş verimliliği ve emiş kontrolü ve tek parça akışının kararlılığına odaklanır. Yalın üretimi geleneksel muhasebe ile birleştirmek bir hatadır. Birlikte, farklı yönlerde eylem çekmeye odaklanırlar. Bu nedenle, Yalın değişim hedefine ulaşmaz (Grasso, 2012: 29).

Eğer işletmede uzun üretim süreçleri ve dolayısı ile ara ve nihai stoklar varsa, işletmenin doğru ve detaylı envanter kaydı tutması kaçınılmaz olacaktır. Yalın yöntemlerle minimuma indirilen üretim süreçleri işletme içindeki stokları da azaltmaktadır. Uygulanan kanbanlar, çekme sistemleri, standartlaştırılmış işler ve performans ölçümleri operasyonel anlamda kontrolü sağlamaktadır. Bu nedenle ayrı bir finansal kontrole çoğu zaman gerek olmamaktadır. Zira operasyonel kontrol süreç ile entegre şekilde ilerlemekte ve detaylı bir envanter kayda gerek olmamaktadır. Ancak bu operasyonel kontrol kurup sağlanana kadar geleneksel kayıtlara ihtiyaç olacaktır (Maskell ve Baggaley, 2004: 13).

Geleneksel kontrollerle ilgili sorun, Yalın eylemi motive etmemesidir. Aksine, akışları sulandıran ve dolaşım süresini uzatan büyük partileri ve artan envanteri teşvik ederler. Ölçüm sonuçları genellikle yararlı olmak için çok geç gelir. Kural olarak, sonuçlar sadece finansal bilgiler içerir. Ayrıca, geleneksel raporlar çalışan verimliliği, malzeme kullanımı, makine kullanımı ve istihdamdaki sapmalara odaklanmaktadır. Ölçüm sonuçları için veri toplamak da çok zaman alır. Bununla birlikte, yararlı raporlar sağlamayan birçok ayrıntılı bilginin toplanmasını gerektirir. Küçük yalın üretim grupları ve çoklu siparişler, toplanan veri miktarını artırır ve bu da gereksiz işi artırır (Grasso, 2012:29-30). Geleneksel muhasebe kontrolleri, iç sistemin ihtiyaçlarına değil, dış ve finansal muhasebe sistemlerine hizmet eder.

Ek yükü paylaşmak karmaşıktır ve çok azı bunu anlar ya da gerekli olduğunu hisseder. Operasyonların anlaşılmamış bir şey tarafından yönlendirilmesi şirkete zarar verir ve müşterilerin ihtiyaçlarına hizmet etmez (Huntzinger, 2007:16).

Yalın muhasebeye geçiş aşamasında yalın üretimin hangi olgunluk seviyesinde olduğunu tespit etmek oldukça önemli olmaktadır. Maskell ve Baggaley'in olgunluk yolunu gösterdiği tablo aşağıdadır (Maskell ve Baggaley, 2004: 13-14).

Yalın Üretim	Yalın Üretim Özellikleri	Yalın Muhasebe
Pilot Yalın Üretim Hücreleri	<ul style="list-style-type: none"> - Akış, çekme, kanban - Başarılı yalın hücre birimleri <ul style="list-style-type: none"> - Standart iş - Yalın ilkeleri kapsayan eğitim - Çabuk değiştirme ve hızlı hazırlık - Kaynakta kalite ve kendi kendini kontrol 	Yalın Muhasebe ile başlamak <ul style="list-style-type: none"> - Üretim hücrelerinde yalın performans ölçüleri - Yalın iyileştirmelerin finansal etkilerinin hesaplanması - Operasyonel işlemlerin çoğunun ortadan kaldırılması - Sapma raporlarının ve diğer geleneksel performans ölçülerinin elimine edilmesi - İşletmenin temel değer akışının belirlenmesi - Maliyetin ve performansın temel
Yaygın	- Standartlaştırılmış iş ve tek parça akışıyla tüm fabrikadaki	Değer Akış ile Yönetim
Yalın Üretim	<ul style="list-style-type: none"> - Hücrelerde yaygın üretim - Görsel sistemlerin yaygın kullanımı - Sürekli geliştirme takımlarının oluşturulması ve eğitimi - Başlangıç tedarikçi sertifikasyon programı ve bazı tedarikçilerden kanban çekiş - Değer akışı ile üretim - İstatistiksel proses kontrol uygulamaları ile süreçlerin kontrol altında olması, - Yarı mamul ve mamul stoklarının düşük ve tutarlı olması 	<ul style="list-style-type: none"> - Değer akış düzeyinde ve fabrika düzeyinde performans ölçüleri - İşletmenin iş stratejisini yansıtan bütünleştirilmiş performans ölçüleri - Değer akış direkt maliyet muhasebesi standart maliyetlemenin yerini alır. - Değer akış performans ölçüleri ve değer akış maliyet bilgileri sürekli gelişmeyi tetikler - Maliyetlerin ve değer nereden oluştuğunu anlamak için değer akış maliyet analizinin yaygın kullanımı - Ürün maliyetleri gerektiğinde "nitelik ve özelliklerin" kullanılması - Satış ve faaliyet planlarının finansal planlarla bütünleştirilmesi
Yalın Düşüncenin Sistemler ve Ortaklar Boyunca Uygulanması	<ul style="list-style-type: none"> - İşletmenin değer akışı ile organize olması - Müşteriler, tedarikçiler ve ortaklarla kapsamlı işbirlikleri 	Yalın İşletme <ul style="list-style-type: none"> - Hedef maliyetleme müşteri değerini anlamak ve sürekli iyileştirme

	<ul style="list-style-type: none"> - Yaşam boyu sürekli iyileştirme - Yalın düşüncenin tüm organizasyona uygulanması 	<p>süreçlerini yürütmek için kullanılmaktadır</p> <ul style="list-style-type: none"> - Hedef maliyetleme, müşteri değerini işletmenin faaliyetlerine ve ürün/süreç tasarımına ilişkilendirmek için ürün tasarımında kullanılmaktadır - Değer akış haritalaması ve değer akış maliyetleme işletmenin dışındaki tedarikçiler, müşteriler ve üçüncü şahıs ortaklara uzanmaktadır - Çoğu satın alma ve stok kontrol süreçleri elimine edilmiştir
--	--	---

Kaynak: Ertürk, H., Özçelik, F. (2008)

Olgunluk kategorilerinin 3'ü arasında net bir ayrım yoktur. Olgunluk yolu yaklaşımında amaç yalın muhasebeye sistemli ve sağlam bir şekilde başlayabilmek ve finansal kontrolün devam ettirebileceği konusunu garanti etmektir (Maskell ve Baggaley, 2004: 15).

Olgunluk Yolu- 1. Aşama:

İlk aşamada değer akışlarının tanımlanması sürecine başlanabilir. İşletmenin değer akışı, üretim süreçlerinden büyüktür ve satış, pazarlama, tedarik, mühendislik, müşteri hizmetleri, üretim destek hizmetleri vb. içermektedir (Maskell ve Baggaley, 2004; Ertürk ve Özçelik: 2008)

Olgunluk Yolu- 2. Aşama:

Kalıcı ve sürekli gelişmeyi sağlamak ve motivasyonu korumak için değer akışını kontrol altında tutacak az sayıda ve odaklanmış ölçüler olacaktır. Bu noktadaki en önemli değişiklik “Değer Akış Maliyetlemesi” olacaktır (DAM). Değer akış maliyetlemesi (DAM) israf yaratan çoğu operasyonel prosesi (üretim kontrol ve ürün maliyetlemesi ile ilgili) ortadan kaldırmakta kullanılır. DAM işletmedeki çalışanların maliyetler, karlılık ve finansal iyileşmeler konusunda farklı düşünmesini yalın düşünmesini gerektirmektedir. DAM kullanıldığı zaman yalın karar vermek için ürünün maliyetini bilmek çoğu zaman gereksizdir, ancak gerekli olduğunda ürünün maliyetini belirlemek için “nitelik ve özellikler” kullanılmaktadır (Maskell ve Baggaley, 2004: 17).

İsraf yaratan işlemlere, raporlara ve toplantılara olan ihtiyacın ortadan kaldırılması, basit ve anlaşılabilir maliyetleme ve raporlama yöntemlerinin kullanımına neden olmaktadır.

İşletmeler birbirinden farklıdır ancak yalın ilkeler evrenselidir. Yalın muhasebe yalın ilkeleri işletmenin yönetimine uygulamaktadır (Maskell ve Baggaley, 2004: 19).

Değer Akışı maliyetlemesinin amacı, değer akışı etkinliğinin ve ürünlerin maliyetinin ne olduğunu belirlemektir. Geleneksel parti maliyeti Yalın hedefleri desteklemez. Bu nedenle maliyetler, değer üzerinden değer akışı üzerinden dikkate alınır. Standart maliyetleme de, genel giderlerin ürünlere tahsis edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Sonuç olarak, diğer ürünler gerçekte olduğundan daha pahalıya mal olur. Öte yandan, bazı ürünler gerçekte olduğundan daha düşük maliyetlidir. Bu yanıltıcı maliyetler yanlış fiyatlandırma, verimlilik ve satın alma kararlarına yol açar (Grasso, 2012:207-209).

Olgunluk Yolu- 3. Aşama:

Yalın muhasebe olgunluk yolunda ilk 2 aşama daha çok içsel değişiklikleri yansıtır. 3. Aşamada ise artık dış dünya ile de entegrasyon gerçekleşir. Bunun temelinde müşteri için değer yaratmaktır (Maskell ve Baggaley, 2004: 19).

Kitle üretim ile birlikte maliyet azaltıcı bir yaklaşım sağlanabilir ancak yalın üretim sisteminde ana amaç değer yaratıcı faaliyetleri arttırıp, israfa neden olan faaliyetleri azaltmaktır. Müşteri açısından değer net olarak belirlendikten sonra, hedef maliyetleme ile müşterinin ihtiyacı olan değer, işletmenin ihtiyacı olan kar ve bu karı elde etmek için gerekli olan değer akış maliyetlemesine odaklanılır. Olgun bir yalın girişimde değer akışları işletmenin dört duvarını aşmaktadır. Yalın girişimler dışarıdaki örgütleri içine alan değer akış haritaları çizmektedirler. Süreçlerini iyileştirmek ve israfı ortadan kaldırmak için müşteri ve tedarikçileriyle işbirliği içinde çalışmaktadırlar (Maskell ve Baggaley, 2004: 20-21).

2.2.5. Yalın Performans Ölçütleri

Yalın üretimin ve süreçlerin farklı performans ölçüleri ile takibine ihtiyaç vardır. Yalın performans ölçümü yalın yönetimin temeli için önemlidir. Kurulan performans ölçümleri de yalın düşüncenin ilkelerine bağlı olmalıdır. (Maskell, 2008).

Performans ölçülerine yalın yaklaşım, israfa karşı sürekli savaş veren küçük bir ölçü seti sağlamaktadır (Maskell, 2008). Ölçülerin hepsi farklı amaçlar için gerekmektedir. Yalın üretim, müşterinin talep ettiği takt süresine (takt süresi müşterilerin ürünü talep etme hızıdır) ulaşmayı hedeflerken, geleneksel ölçüler ise verimli olmaya odaklanmaktadır. Maskell ve

Baggaley tarafından geliştirilen performans ölçüleri başlangıç seti olarak aşağıda tabloda görselleştirilmiştir. (Maskell ve Baggaley, 2004: 27).

Bu tabloya göre hücre düzeyinde , işletme düzeyinde ve değer akış düzeyinde ölçüm yapmak için tasarlanmıştır. Bu ölçülerin hepsi hem sürekli iyileştirmeyi sağlayacak şekilde tasarlanmakta hem de görsel olarak çıktı sağlamaktadır

Stratejik Konular	Stratejik Ölçüler	Değer Akış Ölçüleri	Hücre/Süreç ölçüleri
-Nakit akışının arttırılması -Satış ve Pazar payının arttırılması -Sürekli iyileştirme kültürü	-Satış büyüklüğü -Faiz, vergi ve amortisman öncesi kar -Stok devir hızı -Zamanında teslim -Müşteri memnuniyeti -Çalışan başına satışlar	-Kişi başına satışlar -Zamanında teslim -Temin süresi -İlk seferde -Birim başına ortalama maliyet -Alacakların vadesi	-Günlük satış başı rapor -Yarı mamul-standart yarı mamul raporları -Operasyon teçhizat etkinliği

Kaynak: Maskell, Baggaley 2004; Ertürk, Özçelik, 2008

2.2.5.1. Hücre Ölçüleri

Hücre seviyesi ölçüm cihazları günlük işleri gerçekleştirmenize yardımcı olmak için tasarlanmıştır. Bu, doğru zamanda ve müşteri beklentilerine göre kaliteli ürünler üretmeyi içerir. İzleme görsel ve sık, hatta saatlik olarak yapılır. Değer akışı metrikleri, değer akışı sürecinde sürekli iyileştirmeye odaklanır. Geliştirme ekibi bu metrikleri haftalık olarak izleyerek operasyonlar için doğru yönü sağlar. Kurumsal düzeydeki ölçümler ise genellikle finansal konulara odaklanır. Denetim otoriteleri bunları şirketin stratejik hedeflerine ulaşmasını izlemek için kullanır (Grasso, 2012:9-10)

Yalın işletmelerde, performans ölçümlerinin başladığı yer hücre ölçümleridir. Üretim hücrelerinin amacı kaliteli ürün yapmak, ürünün müşteri istediğinde hazır olması ve bunu düzgün, sürekli akışta yapmaktır. Bu amaçlara doğru, hücrenin ilerleyişini yansıtan ölçülere; hatalı ürün sayısı (ilk seferde kalite) ve günlük saat başı (sürekli akış) raporları örnek verilebilir(Maskell ve Kennedy, 2007:67).

Günlük Saat Başı Rapor: Her hücrenin balarısı takt süresine uyumluluk ile saat başı raporlar ile izlenmektedir (Maskell ve Baggaley, 2004: 26). Takt süresi, müşterilerin ürünü talep etme hızıdır (Tapping, vd., 2002: 48).

Yarı Mamul-Standart Yarı Mamul Raporları (YM-SYM): Bu rapor ile hücrelerdeki stok seviyesi görselleştirilmektedir. Her hücre belirli seviyede stok tutmak için tasarlanmıştır. Bu

stoklar hücreler ile iş merkezleri arasındaki kanban miktarını belirtmektedir. Bu kanbanlar sayesinde, gecikmeler veya problemlere karşı hücredeki üretim sürecinde tampon oluşturmak hedeflenmiştir. Kanban sistemi yalın sistemde çekme sisteminin mihenk taşıdır. Eğer hücrede tasarlanmış ve belirlenmiş stok miktarı, gerçek yarı mamul stoğuyla aynı ise çekme sistemi doğru çalışıyor demektir (Maskell ve Baggaley, 2004: 35).

İlk Seferde Raporu: Bu ölçümün temel amacı, hücrede üretilen mamül/yarımamülün ilk seferde doğru üretilip üretilmediğidir. Bu aslında bir nevi kalite veya kealitesizlik ölçüsüdür (Ertürk ve Özçelik, 2008).

Operasyonel Teçhizat Etkinliği (OTE): Operasyonel Teçhizat etkinliği, bir makinenin istenilen ürünü standart süre içerisinde, istenilen performans ve kalitede üretip üretmediğini ölçülemektedir. Ürünü zamanında ve doğru kalitede yapma yeteneğini izleyen bir kombinasyon ölçüsüdür. OTE nin hesaplanması 3 parça veriyi gerektirir; makinenin kullanılabilirdiği süre, makine performansı ve ürünlerin kalitesi. OTE bu üç faktörün ürünüdür (Maskell ve Baggaley, 2004: 38).

Formülü aşağıdaki gibidir.

$OTE = \text{Makinenin Kullanılabilirdiği Süre} * \text{Performans etkinliği} * \text{Kalite}$

2.2.5.2. Değer Akış Ölçüleri

Değer akış performans ölçülerinin amacı, değer akışı sırasında sürekli iyileştirme sağlamaktır. Bu ölçüler sayesinde değer akış sorumlu yöneticisi ve değer akış aksiyon ekipleri iyileşmesi gereken alanları görecektir ve buralara odaklanacaklardır. Aşağıdaki bölümlerde değer akış performansını ölçmede yararlanabilecek ölçüler detaylı olarak açıklanmıştır (Maskell ve Baggaley, 2004: 113-127).

Kişi Başına Satışlar: Değer akışının kişi başı verimliliğini ölçmektedir.

$\text{Kişi Başına Satışlar} = \text{Değer Akışının Toplam Satış Miktarı} / \text{Değer Akışındaki Çalışan Sayısı}$

Zamanında Teslim: Müşteri siparişlerinin müşterinin istediği zamanda karşılanıp karşılanmadığının ölçüsüdür. Değer akışının kontrol altında tutulduğu bir süreçte zamanında teslim miktarı yükselecektir. Eğer zamanında teslim miktarında düşüşler olursa, sistemdeki akışta sorunlar olduğuna işarettir.

Temin Süresi: Değer akışı boyunca malzeme akışını ölçülemektedir. Değer akışında hammaddeden, nihai ürüne dönüş hızını ölçümler. Temin süresi, sistemdeki toplam stoğun ve

sevk edilen ürünlerin hızına bölünerek hesaplanmasıdır. Sevkiyatın hızı, saatte sevk edilen bitmiş ürünlerin ortalama sayısıdır.

İlk Seferde: Değer akışında hiç yeniden ele alma, tamir etme, yeniden test etme, yeniden ayarlama veya hurda olmadan üretilen ürünlerin yüzdesini ölçmektedir.

Alacakların Vadesi: Müşterilerden paranın tahsil edilme hızının ölçümüdür. Yalın üreticiler akışla ilgilenirler ve bu da nakit akışını kapsamaktadır. Alacak hesapları nakit akışının önemli bir unsurudur.

Birim Ortalama Maliyet: Değer akışının hafta içindeki tüm maliyetleri toplanıp, o hafta müşterilere teslim edilen birim sayısına bölünerek hesaplanmaktadır.

3.MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ YALIN MUHASEBE KAVRAMI BİLGİ DÜZEYİNİN ÖLÇÜLMESİ ÜZERİNE UYGULAMA

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı muhasebe meslek mensuplarının yalın muhasebe kavramı ve önemi hakkındaki bilgi düzeylerini ölçmektir. Son yıllarda yayınlanan eserlerde, gerçekleştirilen yalın çabaların hedeflerine ulaşması ve işletme yönetiminden kesintisiz destek sağlaması için Şirket muhasebesinin de yalın odaklı olması gerektiğini ve her bir yalın çabanın finansal etkisini ortaya koyması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu gerçeğin geç anlaşılması nedeni ile Yalın muhasebe 'ye son yıllara kadar gereken değer verilememiştir ve oldukça yeni bir kavram olarak yalın literatürüne girmiştir. Bu çalışma muhasebe meslek mensuplarına yalın muhasebe kavramının önemini ve işletmelere sağladığı faydaları hatırlatmayı amaçlamaktadır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı Ve Önemi

Araştırma Elazığ ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarını kapsamaktadır. Bu kapsamda 137 meslek mensubuna tesadüfi örnekleme yöntemi ile anket uygulanmış bunlardan 90 tanesi anketi tam ve eksiksiz olarak teslim etmiştir. Yalın muhasebe, yalın üretimi olan şirketlere uygulanması oldukça sınırlıdır ve konu çok iyi bilinmemektedir. Amaç, konunun farkındalığına dikkat çekilmesi, iç ve dış muhasebeye sağladığı faydaların artırılmasıdır.

3.3. Araştırma Hipotezleri

Araştırma meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeyinin ölçmesi amaç edinmiştir. Bu kapsamda aşağıdaki hipotezler değerlendirilmeye çalışılmıştır.

H1:Meslek mensuplarının cinsiyetleri ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H2:Meslek mensuplarının eğitimleri ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H3:Meslek mensuplarının yaşları ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H4:Meslek mensuplarının mesleki deneyimleri ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H5:Yalın muhasebeyle ilgili eğitim ya da seminere katılan meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeyi yüksektir.

H6:Müşteri portföyünde üretim işletmesi yüksek olan meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeyi yüksektir.

H7:Yalın muhasebe uygulayan müşteri sayısı yüksek olan meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeyi yüksektir.

3.4. Araştırma Bulgularının Analizi

Araştırmada öncelikle verilere güvenilirlik analizi yapılmıştır. Kullanılan ölçme aracında bütün soruların birbiriyle tutarlılığını ve ele alınan oluşumu ölçmede türdeşliği (homojenlik) ortaya koymak amacıyla güvenilirlik analizi yapılmış ve bu amaçla geliştirilmiş pek çok yöntem bulunmasına karşılık çalışmamızda Cronbach Alfa katsayısı kullanılmıştır. Cronbach Alfa katsayısının istatistik temelleri tutarlı ve tüm soruları dikkate alarak hesaplandığından genel güvenilirlik yapısını en iyi yansıtan katsayıdır (Özdamar, 2002: 662-663). Cronbach Alfa katsayısı şu şekilde değerlendirilir: 0-0.4 güvenilir değil, 0.4-0.6 düşük güvenilirlik, 0.6-0.8 oldukça güvenilir, 0.8-1.0 yüksek güvenilirlik (Alpar, 2003: 382). Çalışmamızda elde edilen Cronbach's Alfa değeri 0,943 (n=39) olarak belirlenmiştir. Bu da çalışmada kullanılan ifadelerin güvenilirliğinin oldukça yüksek olduğunu ortaya koymuştur. Çalışmada güvenilirlik analizi yapıldıktan sonra veriler; frekans analizi ki kare, ve diğer istatistik teknikleri yardımı ile analize tabi tutulmuş ve tablolar halinde sunulmuştur.

Ankete katılan meslek mensuplarının cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumları, mesleki deneyimleri, müşteri sayıları gibi demografik özelliklerin istatistiksel sonuçları aşağıda Tablo-1’de gösterilmiştir

Tablo 1: Meslek mensuplarının demografik özellikleri

Demografik Özellikler			
Cinsiyet		Frekans	Yüzde
	Erkek	82	91,1
	Kadın	8	8,9
	Total	90	100,0
Yaş		Frekans	Yüzde
	20-30 Yaş	4	4,4
	31-40 yaş	23	25,6
	41-50 yaş	37	41,1
	51-60 yaş	15	16,7
	61 yaş ve üstü	11	12,2
	Total	90	100,0
Eğitim Durumu		Frekans	Yüzde
	Lise	8	8,9
	Ön Lisans	6	6,7
	Lisans	69	76,7
	Yüksek Lisans	7	7,8
	Total	90	100,0
Mesleki Deneyim		Frekans	Yüzde
	1-5 yıl	8	8,9
	6-10	16	17,8
	11-15	15	16,7
	16-20	9	10,0
	21-25	12	13,3
	26 ve üzeri	30	33,3
	Toplam	90	100,0
Müşteri Sayısı		Frekans	Yüzde
	1-25	7	7,8
	26-50	11	12,2
	51-75	22	24,4
	76-100	16	17,8
	101 ve Üzeri	34	37,8
	Total	90	100,0

Tablo-1’de görüldüğü üzere ankete katılan 90 meslek mensubundan yüzde 91,1’i erkek yüzde 8,9’u kadınlardan oluşmaktadır. Meslek mensuplarının yüzde 41,1’i olarak çoğunluğu 41-50 yaş aralığında olup yüzde 76,7’si lisans ve yüzde 7,8’i yüksek lisans eğitimine sahiptir. Ayrıca meslek mensuplarının yüzde 16’sı on yıldan fazla mesleki deneyime sahip olduğu ve mükellef portföylerinin de yüzde 12,2’sinin 26-50 işletme, yüzde 24,4’ünün 51-75 işletme, yüzde 17,8’sinin de 76-100 işletmeye sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 2 :Büroda istihdam edilen personel sayısı

Personel sayısı	Frekans	Yüzde (%)
0-3	56	62,2
4-6	27	30,0
7-9	5	5,6
13 ve üzeri	2	2,2
Toplam	90	100

Tabloda 2 de görüldüğü üzere muhasebe meslek mensuplarının yüzde 62,2 si 0-3 arasında personel çalıştırmakta, yüzde 30 `u 4-6 arasında personel çalıştırmakta, yüzde 5,6 `sı 7-9 arasında personel çalıştırmakta ve yüzde 2,2 lik ise 13 ve üzeri personel çalıştırmaktadır.

Tabloda görüldüğü üzere muhasebe meslek mensuplarının çoğunluğu 0-3 ve 4-6 arasında personel çalıştırmaktadır.

Tablo 3: Yalın Muhasebe İle ilgili eğitim ya da seminere katıldınız mı?

	Frekans	Yüzde (%)
Evet	33	36,7
Hayır	57	63,3
Toplam	90	100

Tablo 3 de görüldüğü üzere muhasebe meslek mensuplarının yüzde 36,7 `si (33 kişi) yalın muhasebe eğitimi ya da seminere katılmış, geriye kalan 63,3`si (57 kişi) yalın muhasebe eğitimi ya da seminere katılmamıştır.

Yalın muhasebe ile ilgili eğitim ya da seminere katılan meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeylerinin yüksek olduğu ve yalın muhasebe uygulamayan mükelleflerdeki israflara yönelik tedbirleri ifade ettikleri görülmüştür. Muhasebe süreçlerinin haritasını çıkartarak muhasebe sürecinde israfları görünür duruma getirmeyi amaçlamaktadırlar. Bu israf türlerini sıralayacak olursak:

1. Hatalar (Eksik, yanlış bilgi giriş hataları, yeniden işleme v.b.)
2. Gereksiz üretim (Kullanılmayan raporlar, değer yaratmayan raporlar, kontroller, gereksiz hesap hareketleri v.b.)
3. Stok (Yığın halinde çalışma, evrak çokluğu v.b.) örnek olarak gösterebiliriz.

Tablo 4: Müşteri Portföyünüzün yüzde kaçını Üretim İşletmesidir?

	Frekans	Yüzde (%)
0-20 %	56	74,4
21-40 %	27	16,7
41-60 %	5	8,9
Toplam	90	100

Tabloda 4 de görüldüğü üzere muhasebe meslek mensuplarının müşteri portföylerinin yüzde 74,4'ü 0-20 arası üretim işletmesi, yüzde 16,7 'sı 21-40 arasında üretim işletmesi geriye kalan yüzde 8,9 'u 41-60 arasında üretim işletmesidir. Büyük çoğunluğunda üretim işletmesi mükellefin az olduğu ve üretim işletmelerinin de küçük veya orta büyüklükteki işletmeler olduğu görülmüştür.

Tablo 5: Müşteri Portföyünüzün yüzde kaçını yalnız muhasebe uygulamaktadır?

	Frekans	Yüzde (%)
0-20	58	64,4
21-40	18	20,0
41-60	11	1,2
61-80	3	3,3
Toplam	90	100

Tabloda 5 de görüldüğü üzere muhasebe meslek mensuplarının müşteri portföyünün yüzde 64,4 büyük çoğunluğu yani yüzde 0-20 arasında yalnız muhasebe uygulamaktadır.

Yalın muhasebe uygulayan işletmelerin yalnız muhasebe uygulamayan işletmelere göre birçok yönden üstün olduğu gözlemlenmiştir. Yalın muhasebe uygulamayan işletmeler yüksek stoklu ve yüksek partili üretim tavsiye edilmekte, çalışanlar genelde yoğun mesailer harcamakta birçok faydasız raporlar hazırlamakta, katma değeri olmayan gereksiz işler yapılmakta çoğunlukla yaptıkları israfın farkına varmamaktadırlar. Yalın muhasebe daha doğru bilgiler sunmakta bu sunduğu doğru bilgiler nedeniyle işletmelerin karlılığı ve cirosunu artırmaktadır. Gereksiz ve israf yükü işlemlerini ortadan kalkmasıyla tedarik süreleri kısaltmakta böylece maliyetlerin azalmasına da katkıda bulunmaktadır.

Tablo 6: Yalın muhasebe yalın ve basit işletme muhasebesi uygulamalarını kapsamaktadır.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	7	7,8
Katılmıyorum	6	6,7
Fikrim yok	34	37,8
Katılıyorum	27	30,0
Kesinlikle katılıyorum	16	17,8
Toplam	90	100

Tablo 6 da görüldüğü üzere yalın muhasebe ile ilgili sorulan “Yalın muhasebe yalın ve basit işletme muhasebesi uygulamalarını kapsamaktadır” ifadeye verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 47,8'nin yalın muhasebenin basit yalın ve basit işletme muhasebesini kapsadığını düşündüğü görülmektedir. Yüzde 37,8 inin fikrinin olmadığı 14,5 ininde katılmadığı görülmektedir.

Yalın muhasebe kayıtlardan, işlemlerden, raporlardan ve diğer muhasebe yöntemlerinden farklı olarak sürekli olarak israfı ortadan kaldırmayı amaç edindiği için muhasebe kayıtları basit ve yalın muhasebe sistemi şeklinde işlemektedir. Bu sayede işletmelerin muhasebe kayıtları gerçeği daha iyi yansıttığından geleceğe yönelik kararlar alındığında daha sistemli ve doğru kararlar alınır bu kararlarda işletmelerin maliyetlerin azalmasına önemli ölçüde katkıda bulunur.

Tablo 7: Yalın muhasebe gereksiz kaydedilen muhasebe işlemlerini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	2	2,2
Katılmıyorum	4	4,4
Fikrim yok	36	40,0
Katılıyorum	28	31,1
Kesinlikle katılıyorum	20	22,8
Toplam	90	100

Tablo 7’de görüldüğü üzere yalın muhasebe ile ilgili sorulan “Yalın muhasebe gereksiz kaydedilen muhasebe işlemlerini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.” İfadeye verilen yanıtlar

incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 53,9'u yalın muhasebenin gereksiz kaydedilen muhasebe işlemlerini ortadan kaldırdığını amaçladığını sorusuna katıldığı görülmektedir. Yüzde 40' nin fikrinin olmadığı 6,6' nında katılmadığı görülmektedir.

Yalın muhasebe, yalın düşünce ve yalın uygulamaları doğru bir biçimde yansıtan muhasebe, kontrol ve yönetim sistemleridir. Yalın muhasebe, geleneksel muhasebenin ortaya çıkardığı israfın çoğunu ortadan kaldırarak, zamandan ve paradan tasarruf etmeyi sağlar. Yalın muhasebe, işletmelerin yalın iyileşmelerin potansiyel finansal faydalarını belirleyerek ve bu işletmelerin kârının fark etmelerini sağlayacak stratejiler geliştirerek işletmelerin daha çok kazanmasını sağlar.

Tablo 8: Yalın muhasebede yalın dönüşümü destekleyen muhasebe süreçleri uygulanır

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,1
Katılmıyorum	6	6,7
Fikrim yok	34	37,8
Katılıyorum	27	30,0
Kesinlikle katılıyorum	14	15,6
Toplam	90	100

Tablo 8` de görüldüğü üzere yalın muhasebe ile ilgili sorulan “Yalın muhasebede yalın dönüşümü destekleyen muhasebe süreçleri uygulanır.” İfadeye verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 45,6'sının yalın muhasebede yalın dönüşümü destekleyen muhasebe süreçlerin uygulandığına katıldığı görülmektedir. Yüzde 37,8` nin fikrinin olmadığı geriye kalan 7,8` in yöneltile ifadeye katılmadığı görülmektedir.

Yalın dönüşüm, tüm süreçlerimizde; insan, kalite, teslimat hızı ve maliyet bakış açısı ile harmanlanmış dengeli hedefler doğrultusunda sürekli iyileştirme yaklaşımını gerektirmeyi amaçlamaktadır.

Yalın muhasebe yalın dönüşümü desteklemektedir. Muhasebe raporları ve yöntemleri yalın dönüşümü desteklemekle birlikte, bu raporlardan elde ettiğimiz bilgiler finansal ve finansal olmayan raporlar, bireysel ürünlerin değil tüm değer akışını kapsamakta ve sürekli iyileştirmeyi kapsamaktadır.

Tablo 9: Yalın muhasebede bilgi açık, anlaşılır ve zamanında paylaşılır.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,1
Katılmıyorum	1	1,1
Fikrim yok	36	40,8
Katılıyorum	14	37,8
Kesinlikle katılıyorum	18	20,0
Toplam	90	100

Tablo 9 da “Yalın muhasebede bilgi açık, anlaşılır ve zamanında paylaşılır.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 57,8 inin yalın muhasebede bilginin açık, anlaşılır ve zamanında paylaşıldığını düşündükleri, yüzde 40,8 inin fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 2,2 sinin bu ifadeye katılmadığı görülmektedir.

Yalın muhasebenin uygulanması sonucunda ortaya çıkan finansal tablolar, basit ve anlaşılır biçimde sunulduğu için herkes tarafından anlaşılmasını sağlar. Yalın muhasebe bilgilerin anında görsel olarak sunulmasına olanak sağlamaktadır. Yöneticilerin finansal raporların sonuçlarını görmek için muhasebe departmanında günler, haftalar veya aylar sonra değil iş biter bitmez öğrenmelerine imkan sağlamaktadır.

Tablo 10: Yalın bakış açısı ile planlamalar yapılır

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	2	2,2
Katılmıyorum	4	4,4
Fikrim yok	35	38,9
Katılıyorum	33	36,7
Kesinlikle katılıyorum	16	17,8
Toplam	90	100

Tablo 10 da “Yalın bakış açısı ile planlamalar yapılır.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 54,5 inin yalın muhasebenin yalın bakış açısıyla planlamalar yaptığına katıldıkları görülmektedir. Yüzde 38,9 u fikrinin olmadığı kalan yüzde 6,6 lık kısım ise katılmadığı görülmektedir.

Yalın bakış açısıyla planlama, aylık satış, operasyon ve finansal planlama sürecini gözden geçirerek örgüt için bütünleştirilmiş ve yalın planlamayı Hoshin politikasıyla desteklemektedir. Hoshin politikası Japonya’da Hoshin Kanri olarak adlandırılan Politikaların yayılımı, şirketin belirlediği hedeflere ulaşmak için ortaya koyduğu stratejilerle, şirketin tüm birimleri en üst tabakadan en alt tabakaya kadar belirtilen hedeflere doğru çalışmayı amaçlamaktadır.

Satış, Operasyon ve Finansal Planlama (SOFP), sürecin finansal planlama açısından çıktısı ve her bir değer akışı çıktısı her ay yapılan işletmedeki planlama çıktısını kapsamaktadır. Böylelikle yıllık bütçelemedeki israfların büyük çoğunluğu ortadan kalkacaktır ve aynı zamanda ay sonuçlarının hesaplanması, ay sonu raporlarına ihtiyaç azalacaktır.

Tablo 11: Yalın muhasebe iç muhasebe kontrolünü güçlendirmeyi ilke edinmiştir.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	4	4,4
Fikrim yok	38	42,2
Katılıyorum	28	31,1
Kesinlikle katılıyorum	20	22,2
Toplam	90	100

Tablo 11 de “Yalın muhasebe iç muhasebe kontrolünü güçlendirmeyi ilke edinmiştir.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 53,3 ünün yöneltilen soruya katıldıkları görülmüştür. Yüzde 42,2 nin fikrinin olmadığı kalan yüzde 4,4 lük kısım ise yöneltilen soruya katılmadığı görülmektedir.

Muhasebe kontrolleri her zaman önemli olmuştur ve yalın muhasebenin bu kontrolleri artırması önemlidir. Finansal kontrol tehlikeye atılmadan, geleneksel muhasebe dayalı yöntemleri kaldırmak için hangi yalın yöntemlerin kullanılması gerektiği önceden

belirlenmelidir. Finansal kontrolün önemli bir yönü stokların değerlemesidir. Yalın üretim her zaman önemli ölçüde stok azalışına neden olmaktadır. Stoklar az olduğu için değerlemesi daha kolay hale gelecektir.

Tablo 12: Yalın muhasebede İşlemler raporlar ve diğer muhasebe metotlarında sürekli olarak israfı ortadan kaldırmak amaçlanmaktadır.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	2	2,2
Katılmıyorum	4	4,4
Fikrim yok	39	43,3
Katılıyorum	27	30,0
Kesinlikle katılıyorum	18	20,0
Toplam	90	100

Tablo 12 de “Yalın muhasebede işlemler raporlar ve diğer muhasebe metotlarında sürekli olarak israfı ortadan kaldırmak amaçlanmaktadır.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 50’sinin yöneltile ifadeye katıldıkları görülmüştür. Yüzde 43,3 ünün fikri olmadığı geriye kalan 6,6 nın ise yöneltile soruya katılmadıkları görülmüştür.

Yalın muhasebe dikkatli bir şekilde kontrol ve ölçme süreçlerine uygulanmalıdır. Böylece israfı ortadan kaldırmayı sağlar. Kayıt işlemlerinden, raporlardan ve muhasebe yöntemlerinden sürekli olarak israfın ortadan kaldırılması yoluyla israfların azaltılması mümkündür. Bunun başarmak için değer akış haritalarına, kaizen v.b yaklaşım araçları kullanmaktadır.

Tablo 13: Sürekli olarak gelişme ve yönetim kontrolü amaçlanmaktadır.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	2	2,2
Katılmıyorum	4	4,4
Fikrim yok	46	51,1
Katılıyorum	23	25,6
Kesinlikle katılıyorum	15	16,7
Toplam	90	100

Tablo 13'te "Sürekli olarak gelişme ve yönetim kontrolü amaçlanmaktadır." İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 42,3'ünün yöneltilen ifadeye katıldıkları görülmüştür. Yüzde 51,1 in fikrinin olmadığı geriye kalan 6,6 ın ise yöneltilen soruya katılmadığı görülmüştür.

Yalın muhasebe de sürekli iyileşme, değer akış performans tahtası kullanılarak izlenmekte ve motive edilmektedir. Bu görsel tahtalar, haftalık olarak güncellenmekte ve iyileşme alanlarını belirlenmekte, planla, uygula ,kontrol et, önlem al pukö döngüsü projelerini başlatmakta ve ilerlemeyi izlemek için değer akış sürekli iyileşme takımı tarafından kullanılmaktadır. Tahta aynı zamanda mevcut ve gelecek durum haritalarını birlikte göstermektedir.

Tablo 14: Stok değerlemesinde sürekli envanter kayıtları gerektirmeyen basit stok değerlendirme yöntemleri uygulanır.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	5	5,6
Katılmıyorum	4	4,4
Fikrim yok	49	54,4
Katılıyorum	17	18,9
Kesinlikle katılıyorum	15	16,7
Toplam	90	100

Tablo 14’te “Stok değerlemede sürekli envanter kayıtları gerektirmeyen basit stok değerlendirme yöntemleri uygulanır.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 35,6’sının yöneltile ifadeye katıldıkları görülmüştür. Yüzde 54,4 ünün fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 10 luk kesim ise yöneltile soruya katılmadıkları görülmüştür.

Sürekli Envanter Yöntemi: Bu yöntem aralıklı envanter yöntemi gibi maliyet kaydı dönem sonunda yapılmaz satış yapıldıktan hemen sonra yapılır. Bu yöntemin uygulanabilmesi için yapılan satışların maliyetlerinin kolay bir şekilde tespit edilmesi gerekir. Fiyat seviyelerinin devamlı değiştiği bir ortamda stoklardaki değerlemelerin de bu değişikliklere cevap verecek yapıda olması gerekmektedir. Uygulamada en çok karşılaşılan üç tür stok değerlendirme yöntemi bulunmaktadır.

1.Ortalama Maliyet Yöntemleri

a- Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi

b- Hareketli ortalama Maliyet yöntemi

2. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FİFO)

3. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LİFO)

Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemleri: Bu yöntemde ortalama maliyet her yeni stok hareketinden sonra değil belli bir dönem için hesaplanır. Bu döneme ilişkin hesaplanan maliyet, çıkan ve kalan stokların birim değerlerini gösterir. Ortalama maliyet değeri, işletmeye çeşitli tarihlerde değişik fiyatlarla giren bir malın ortalama birim maliyetidir. Ortalama maliyet çeşitli yöntemlerle hesaplanabilir.

Basit ortama maliyet: Basit ortalama maliyet, yıl içinde satın alınan belli bir malın birim alış fiyatının toplanarak sipariş sayısına bölünmesiyle bulunan ortalama maliyettir.

Ağırlıklı ortalama maliyet: Bu ortalama maliyette, satın alınan malların miktarları göz önünde bulundurulur. Satın alınan mal miktarı ile birim fiyatı çarpılarak miktarlara göre ağırlık verilmiştir. Mal miktarları ile birim fiyatları çarpımı olan mal alış değerleri toplamının alınan toplam mal miktarına bölünmesiyle ağırlıklı ortalama maliyet bulunmuş olur.

Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet: her yeni ilk madde ve malzeme girişinde toplam tutarlar toplam miktarlara bölünerek yeni bir ortalama birim maliyeti hesaplanır.

Fifo Yöntemi: işletmeye ilk olarak giriş yapılan malzemenin öncelikle üretime varsayımına dayalı yöntemdir. Enflasyonist ortamda en fazla verginin hesaplandığı yöntemdir. Satışların maliyeti ilk satın alınan maliyetinden başlanarak hesaplanır.

Lifo Yöntemi: En son satın alınan ilk madde ve malzemenin ilk olarak üretime gönderileceği varsayımıyla hareket edilir. Enflasyonist ortamda işletmeler açısından en avantajlı yöntemdir. Bu yöntem seçildiğinde beş yıl bu yöntemden geri dönülemez. Satılan malın maliyeti, en son satın alınan malzemeden başlanarak hesaplanır. Stok maliyeti satışlardan sonra kalan malların maliyetidir. Bu yöntemde daha çok büyük partiler halinde alınan yüksek değerli ilk madde ve malzemeler için kullanılır.

Yalın üretimde gereksiz yere stok bulundurma durumu olmadığından stokların değerlemesi kolaydır. Bu yüzden finansal kontrol daha basit bir şekilde yapılmaktadır.

Tablo 15: Sermaye planlamasında değer akışında sermaye harcamalarının marjinal etkisi analiz edilir.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	2	2,2
Katılmıyorum	4	4,4
Fikrim yok	53	58,9
Katılıyorum	26	28,9
Kesinlikle katılıyorum	5	5,6
Toplam	90	100

Tablo 15’te “Sermaye planlamasında değer akışında sermaye harcamalarının marjinal etkisi analiz edilir.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 34,5’inin yöneltilen ifadeye katıldıkları görülmüştür. Yüzde 58,9 fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 6,6 lık kısım ise yöneltilen soruya katılmadıkları görülmüştür.

Değer akışı, her ürün için esas olan ana akışlar boyunca bir ürünü meydana getirmek için ihtiyaç duyulan, katma değer yaratan ve yaratmayan faaliyetlerin bütünüdür. Sermaye harcamalarının marjinal etkisi analizi yapılan harcamalarının harcanan son sermaye üzerindeki etkisi analiz edilir.

Tablo 16: Yalın muhasebe süreçlerinde israfları ortadan kaldırmak bugün ve gelecek durumu analiz etmek için değer akış haritalandırma kullanılır

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,1
Katılmıyorum	1	1,1
Fikrim yok	52	57,8
Katılıyorum	23	25,6
Kesinlikle katılıyorum	13	14,4
Toplam	90	100

Tablo 16 da “Yalın muhasebe süreçlerinde israfları ortadan kaldırmak bugün ve gelecek durumu analiz etmek için değer akış haritalandırma kullanılır.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 40’ının yöneltile ifadeye katıldıkları görülmüştür. Yüzde 57,8 fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 2,2 lik kısmın ise yöneltile soruya katılmadığı görülmüştür.

Değer akış haritaları, yalın uygulamalar için üretimin nasıl gerçekleştirileceğinin planlamasına yardım eder. Bu haritaların amacı üretim aşamasındaki gereksiz bilgileri belirleyip kayıpları ortadan kaldırmak için bir yol sunmaktır. Bu harita kullanıldıktan sonra israf ve gereksiz bilgiler ortadan kaldırılabilir.

Tablo 17 : Yalın muhasebe de israfları ortadan kaldırmak için Kaizen maliyetleme kullanılır.

	Frekans	Yüzde (%)
Katılmıyorum	1	1,1
Fikrim yok	63	70,0
Katılıyorum	16	17,8
Kesinlikle katılıyorum	10	11,1
Toplam	90	100

Tablo 17 de “Yalın muhasebe de israfları ortadan kaldırmak için Kaizen maliyetleme kullanılır.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 28,9 unun

yöneltilen soruya katıldıkları görülmüştür. Yüzde 70 i fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 1,1 i kısım ise yöneltilen soruya katılmadığı görülmüştür.

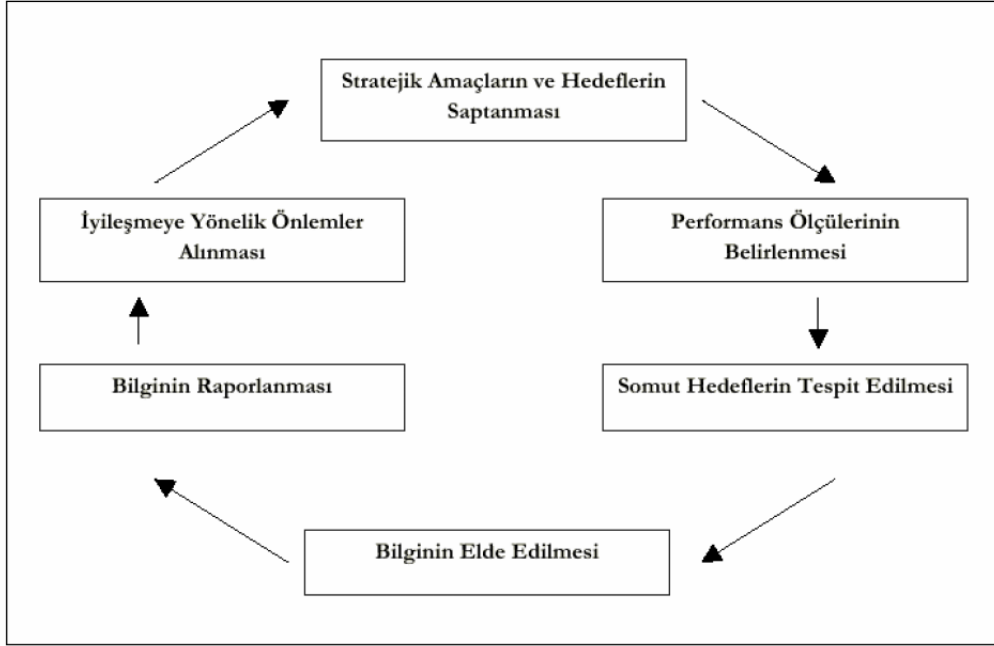
Kaizen maliyetleme, Sistemi, “yalın muhasebe” kavramı içerisinde yer alan maliyet yönetim sistemlerinden birisidir. Kaizen maliyetleme Sistemi 1970’li yıllarda geliştirilmiş olup, halen en önemli Japon işletmeleri tarafından kullanılmaktadır. Bir mamule üretim sürecinde uygulanan Kaizen maliyetleme sisteminin iki temel amacı bulunmaktadır. Bu amaçlardan birincisi Kaizen Felsefesini üretim sürecine uygulayarak maliyet azaltılmasını sağlamaktır. Hedeflenen amaçlardan ikincisi ise değer katmayan faaliyetlerin üretim süreçlerinden ayıklanarak israfın önlenmesidir (Altınbay,2006:103). Yalın muhasebede de temel amaç israfların ortadan kaldırılmasıdır.

Tablo 18: Kontrol ve sürekli gelişme için performans ölçüm diyagramları ile hücre/süreç değerleri, değer akışı, firmanın hedefleri belirlenir.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	2	2,2
Katılmıyorum	2	2,2
Fikrim yok	55	61,1
Katılıyorum	22	24,4
Kesinlikle katılıyorum	9	10,0
Toplam	90	100

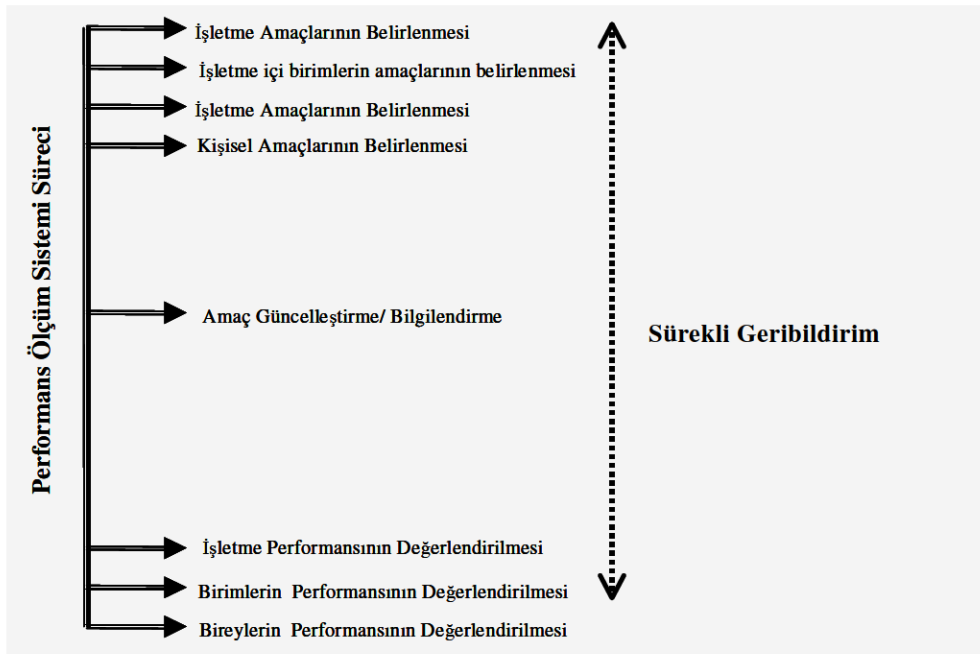
Tablo 18 de “Kontrol ve sürekli gelişme için performans ölçüm diyagramları ile hücre/süreç değerleri, değer akışı, firmanın hedefleri belirlenir” ifadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 34,4 ünün yöneltilen ifadeye katıldıkları görülmüştür. Yüzde 61,1 inin fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 4,4 lük kısım ise yöneltilen soruya katılmadığı görülmüştür. İşletmelerde performans ölçüm sistemlerinin uygulanmasının temel amacı, bir taraftan şirket bünyesindeki işletmelerin misyonu ve amaçları doğrultusunda hedeflerini belirlemesi ve bu hedeflerin çalışanların katkılarıyla gerçekleşmesinin sağlanması, diğer taraftan da hedeflere ulaşırken çalışanların katılımlarının adil, sistemli ve ölçülebilir bir yöntemle değerlendirilmesi ve motive edici bir çalışma ortamı oluşturarak kişisel gelişimin desteklenmesidir (Walsh, 1995:128).

Şekil 1: Bir İşletmede Performans Ölçüm Sürecinin Temel Adımları



Kaynak: M. W. Grady, “Performance Measurement, Implementing Strategy”, Management Accounting, 1991, s. 67.

Şekil2: Performans Ölçümü Belirleme Süreci



Şekil 2’de de görüldüğü gibi işletmelerin performans ölçüm sistemlerini yapılandırabilmesi için genel olarak aşağıdaki adımlar takip edilebilir (Jayaram vd., 1999:20).

1. İşletme misyonunu belirleme ya da amacı ifade etme,
2. Kurumsal hedeflerin belirlenmesi,
3. İşletme içindeki her bir ana birim ve alt birim için hedef ve eylem planlarının yapılması,
4. Çalışanların bireysel hedeflerinin belirlenmesi,
5. İşletme içi ve dışı faaliyetlerin ölçüm kriterlerinin belirlenmesi,
6. İşletmeye uygun performans ölçüm sisteminin yapılandırılması,
7. Performans ölçüm sisteminin uygulamasını izleyerek olası sorunların çözümlenmesi,
8. Kurumsal ve bireysel gelişmenin son değerlendirilmesi

İşletmelerde performans ölçüm sistemleri bütün çalışanlarının katılımını sağlanarak çalışanlar ve birimler için hedefler belirlenmelidir. Bu hedeflerin özellikleri açık, ölçülebilir ve gerçekleştirilebilir hedefler olmalıdır. Hedefler, işletmelerin misyonunu taşımaları, işletmenin taşıdığı bu misyon ve uyguladığı planlar bir bütün teşkil etmelidir.

İşletmelerin hedeflerine ulaşabilmesi için öncelikle kısa vadeli hedeflerden çok uzun vadeli hedefler koymalıdır. Bu koyduğu hedeflere ulaşabilmek için çalışanlarına iş tanımlarına uygun bireysel hedefler belirlemelidir. Bu hedeflere kısa sürede ulaşabilmek için çalışanlar ve firma yöneticileri işbirliği içinde olmalıdır (Zerenler, 2006 :6).

Performans ölçüm sisteminin etkin bir şekilde yapılandırılmasında, işletme amaçlarının aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir:

1. Tutarlılık; Amaçlar, işletmenin değerleri ve bölüm ve organizasyonel hedeflerle tutarlı olmalıdır.
2. Açıklık ve kesinlik; Amaçlar, açık ve iyi tanımlanmış olmalıdır.
3. Meydan okuma; Amaçlar, yüksek performans standartlarını ve gelişmeyi teşvik etmelidir.
4. Ölçülebilir; Amaçlar, nicel performans ölçümleri şeklinde olmalı veya nicelleştirilerek ilişkilendirilmelidir.
5. Ulaşılabilir; işletme amaçları, çalışanların yetenekleri dahilinde olmalıdır. Hedefleri başarmak için bireylerin kapasitesini etkileyen sınırlamalar dikkate alınmalıdır. Bu sınırlamalar, kaynak eksikliği (para, zaman, araç, diğer insanların desteği vb.), tecrübe ya da eğitim eksikliği ve bireylerin kontrolü dışındaki dış faktörler olabilir.
6. Kabul Edilmeli; İlgili hedef, yöneticiler ve çalışanlar tarafından benimsenmelidir.
7. Zamanla ilişkilendirilmeli; Hedeflere belirlenen bir zaman sınırlaması içinde ulaşılmalıdır.

8. Takım Çalışmasına Odaklanması; Hedefler, bireylerin başarısı kadar takım çalışmasına da önem vermelidir.(Zerenler, 2006 :7)

Hücre Performans değerlendirme Ölçüleri, Yalın üretim hücreleri, üretim süreci boyunca, malzemelerin ve bileşenlerin sorunsuz ve kesintisiz akışını sağlayan bir yapıda düzenlenmiş ekipman ve iş istasyonlarından oluşmaktadır. Yalın olmanın mihenk taşlarından biri olan hücresel üretim, ürün karmaşasını mümkün olan en az israfla artırmaktadır (Abdullah, 2003: 10).

Üretim hücrelerinin amacı, ilk defada doğru ürünlerin üretilmesi, ürünün müşteri talebine göre ve müşterinin istediği zamanda hazır olması ve sürecin düzgün olarak, sürekli akış şeklinde gerçekleşmesidir (Maskell ve Kennedy, 2007 : 67). Hücre düzeyindeki performans değerlendirme ölçüleri, hücre takımının her bir vardiyada tamamlaması gereken işi bitirmelerini sağlamaktadır. Hücre takımları, önceden belirlenmiş standart iş yöntemlerini kullanarak ve takt süresini dikkate alarak çalışmaktadırlar. Hücrenin çalışma hedeflerini engelleyen sorunların belirlenmesini sağlayan değerlendirme ölçüleri sayesinde, değer akışı takımının dikkatleri, hemen problemleri düzeltmeye ve önlemleri almaya odaklanabilmektedir (Baggaley, 2006:41). Hücre değerlendirme ölçüleri, görsel olarak (genellikle manuel) ve sık sık (genellikle saat başı) izlenmekte ve müşteri değeri yaratmanın önemine dikkat çekmektedir (Maskell vd., 2011:10). Bu amaçlarla kullanılacak, uygun hücre performans değerlendirme ölçülerine; ilk defa da doğru, zamanında sevkiyat ve günlük saat başı üretim raporları örnek verilebilir (Maskell ve Kennedy, 2007:67).

Tablo 19: Yalın muhasebe de değer akış maliyetleme sistemi kullanılır.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,1
Katılmıyorum	2	2,2
Fikrim yok	58	64,4
Katılıyorum	17	18,9
Kesinlikle katılıyorum	12	13,3
Toplam	90	100

Tablo 19 da “Yalın muhasebe de değer akış maliyetleme sistemi kullanılır.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 32,2 sinin yöneltile ifadeye katıldıkları

görülmüştür. Yüzde 64,4 ünün fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 3,3 lük kısım ise yöneltilen soruya katılmadığı görülmüştür.

Değer akışı maliyetlemesi genellikle haftalık veya aylık olarak hesaplanır. Maliyetler, değer akışındaki tüm maliyetleri içerir. Doğrudan ve dolaylı maliyetler arasında bir ayırım yoktur, ancak değer akışının tüm maliyetleri doğrudan kabul edilir. Değer akış maliyeti değer akışı dışındaki maliyetler, değer olarak hesaplanmaz. Değer akış maliyeti katma değer maliyetleri işçilik, malzeme maliyetleri, makine ve ekipman, üretim ve operasyon destek fonksiyonları, tesisler ve bakım maliyetlerini içerir (BMA Inc. 2008; Maskell, vd.,2012, 207-209).

Üretim malzemeleri, malzemelerin o hafta ne kadar ödediğine göre hesaplanır. Bir malzeme her içe aktarıldığında, değer akışına eklenir. Amaç, değer akışının malzeme maliyetlerinin mümkün olduğunca doğru olması için hammadde ve proses stoklarının miktarlarını düşük tutmaktır. Malzemeler az olduğunda, çabucak bulunabilirler. Daha sonra malzemelerin maliyeti hafta boyunca gerçek üretimi yansıtır. Destek maliyetleri ve günlük harcamalar da değer akışına kaydedilir (BMA Inc. 2008; Maskell, vd., 2012, 207-209).

Üretim malzemeleri, malzemelerin o hafta ne kadar ödediğine göre hesaplanır. Bir malzeme her içe aktarıldığında, değer akışına eklenir. Amaç, değer akışının malzeme maliyetlerinin mümkün olduğunca doğru olması için hammadde ve proses stoklarının miktarlarını düşük tutmaktır. Malzemeler az olduğunda, çabucak bulunabilirler. Daha sonra malzemelerin maliyeti hafta boyunca gerçek üretimi yansıtır. Destek maliyetleri ve günlük harcamalar da değer akışına kaydedilir (BMA Inc. 2008; Maskell, vd., 2012, 207-209).

Değer akışı maliyetlemesinin de işgücü maliyetlerini hesaplamak basittir. Eserin sözde gerçek maliyetleri hakkında ayrıntılı bilgi toplanmaz. Maliyetler, tüm değer akışından toplanır ve haftalık olarak bir araya getirilir. İşgücü maliyetleri saatlik olarak tahsil edilmez, doğrudan değer akışında çalışan çalışanlara ödenen maaşlar ve kazançlar üzerinden doğrudan hesaplanır. Veriler bordrodan toplanır. Değer akışı maliyetlemesinin basitliğinin bir örneği, maliyet unsurlarına bölünmüş çok sayıda departman maliyet merkezine ihtiyaç duyulmamasıdır. Maliyetler değer akışı tarafından toplanır ve her değer akışının yalnızca birkaç maliyet merkezi vardır (BMA Inc. 2008; Maskell, vd., 2012, 207-209).

Tablo 20: Yalın muhasebede değer akış gelir tablosu kullanılır

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,1
Katılmıyorum	2	2,2
Fikrim yok	58	64,4
Katılıyorum	17	18,9
Kesinlikle katılıyorum	12	13,3
Toplam	90	100

Tablo 20 de “Yalın muhasebede değer akış gelir tablosu kullanılır.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 32,2’sinin yöneltile ifadeye katıldıkları meslek mensuplarının değer akış gelir tablosu hakkında bilgiye sahip oldukları görülmüştür. Meslek mensuplarının yüzde 64,4 ünün fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 3,3 lük kısım ise bu ifadeye katılmadıkları görülmüştür. Yalın muhasebe gelir tablosu bütün kullanıcıların anlayabileceği bir yolla düzenlenir. Üretim ve dönem maliyetleri arasında bir ayırım yoktur. Çünkü, odak noktası tüm değer akışı boyunca cari ürünün tüm maliyetini sayısal olarak ölçmektir (Kennedy ve Brewer,2006:69). Değer akış maliyetlemesi değer akışının gerçek maliyet bilgilerini vermektedir. Bu verdiği bilgiler genel üretim gideriyle karıştırılmamaktadır. Bu maliyetleme yöntemi herkese güven veren bilgiler ve basit bir yol sunmaktadır. Böylece değer akış maliyetlemesi herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir. Çünkü maliyetlerin direk izlenebilmesi basit bir gelir tablosunun oluşturulmasını sağlamakta ve kolayca anlaşılmasına sebep olmaktadır.

Tablo 21: Müşteri ve tedarikçi değer ve maliyet yönetimi için hedef maliyetleme yapılır.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,1
Katılmıyorum	4	4,4
Fikrim yok	52	57,8
Katılıyorum	21	23,3
Kesinlikle katılıyorum	12	13,3
Toplam	90	100

Tablo 21 de “Müşteri ve tedarikçi, değer ve maliyet yönetimi için hedef maliyetleme yapılır.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 36,6’sının yöneltile ifadeye katıldıkları görülmüştür. Yüzde 57,8’inin fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 5,5 lik kısım ise yöneltile soruya katılmadığı görülmüştür.

Hedef maliyetleme arzu edilen kârlılık seviyesine varan bir yaşam döneminde üretilebilen fonksiyonellik, kalite ve satış fiyatı ile belirtilen bir ürünle başlatılmayı sağlayan bir süreçtir (Smith ve Lockamy,2000:70). Hedef maliyetlemenin fikri en azından üç seviyede eşit rekabet: maliyet, fonksiyonellik / kalite ve süreyi idare etme ya da daha fazlasını bir ürüne sağlayarak organizasyonlara rakip kalmaya yardım etmektir (Souissi ve Ito, 2004:57).

Tablo 22: Ürün maliyetlemede standart maliyet yöntemi kullanılmaz.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	4	4,4
Katılmıyorum	3	3,3
Fikrim yok	57	63,3
Katılıyorum	13	14,4
Kesinlikle katılıyorum	13	14,4
Toplam	90	100

Tablo 22 de “Ürün maliyetleme de standart maliyet yöntemi kullanılmaz..” ifadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 28,8’inin yöneltile ifadeye katıldıkları görülmüştür. Yüzde 63,3 ünün fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 7,7 lik kısım ise yöneltile soruya katılmadığı görülmüştür.

Üretim maliyetleme kontrolünü sağlamada geleneksel işletmelerde standart maliyetleme yöntemi kullanılmaktadır. Standart maliyet yönteminde üretimin her aşamasında ürettiğimiz her ürünün gerçek maliyetini saptamamız gerekecektir. Bu işlem gereksiz ve kafa karıştırıcı işlemlerin oluşmasına neden olacaktır. Bu yaptığımız işlemler yalın düşünce sistemine terstir. Çünkü bu gereksiz işlemlerde daha sonra gereksiz raporların oluşmasına ve gereksiz toplantılara neden olacaktır. Standart maliyetleme yalın üretimi desteklemek için yeterli bilgiler sunmamaktadır.

Tablo 23: Tüm maliyetler ve performans bilgileri değer akışına göre raporlanır.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,1
Katılmıyorum	1	1,1
Fikrim yok	54	60,0
Katılıyorum	22	24,4
Kesinlikle katılıyorum	12	13,3
Toplam	90	100

Tablo 23 de “Tüm maliyetler ve performans bilgileri değer akışına göre raporlanır.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 37,7’sinin yöneltilen ifadeye katıldıkları görülmüştür. Yüzde 60’ının fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 2,2 lik kısım ise yöneltilen soruya katılmadığı görülmüştür.

Değer akış maliyetleme süreci, firmaların reel giderlerine, girdilerine, çıktıklarına ve kısımlarına değil bir bütün olarak değer akışına atanmasıdır(Maskell ve Katko,2007:158).

Değer akış maliyetleme, gereksiz işlemleri ortadan kaldırır. Çalışanların amacına uygun ve güncel bilgiler sunar.

Tablo 24: Finansal raporlama için değer akış maliyetleme kullanılmaktadır.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	2	2,2
Katılmıyorum	1	1,1
Fikrim yok	59	65,6
Katılıyorum	19	21,1
Kesinlikle katılıyorum	9	10,0
Toplam	90	100

Tablo 24’te “Finansal raporlama için değer akış maliyetleme kullanılmaktadır.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 21,1’inin verilen ifadeye katıldıkları görülmüştür. Yüzde 65,6’sının fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 3,3 lük kısım ise yöneltilen soruya katılmadığı görülmüştür.

Değer akış maliyetleme, maliyet muhasebesi sonucunda ortaya çıkan verilerin birçoğunu minimuma indirir, kayıpları azaltır ve bu süreçte rol oynayan kişilere gerekli zamanda gerekli bilgilerin kısa sürede ulaştırılmasına imkan sağlar. Bu maliyetleme yöntemiyle finansal raporların ne anlama geldiği herkes tarafından kolaylıkla ve basit bir şekilde anlaşılmasını sağlar.

Tablo 25: Finansal raporlama açık, anlaşılır, basit, nakit temelli muhasebe ilkelerine göre gerçekleştirilir

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,1
Katılmıyorum	2	2,2
Fikrim yok	49	54,4
Katılıyorum	24	26,7
Kesinlikle katılıyorum	14	15,6
Toplam	90	100

Tablo 25’te “Finansal raporlama açık, anlaşılır, basit, nakit temelli muhasebe ilkelerine göre gerçekleştirilir.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 42,3’ünün verilen ifadeye katıldıkları görülmüştür. Yüzde 54,4 ünün fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 3,3 lük kısım ise yöneltilen soruya katılmadığı görülmüştür.

Değer akış maliyetlemesi anlaşılması kolaydır. Değer akış maliyetlemesi standart maliyetlemeden farklı olarak haftalık güncel maliyet bilgisi sunar. Bu sebeple bilgiler gereksiz izlenmeden her ürün için toplanmış bir şekilde sunulmaktadır.

Tablo 26: Finansal ve finansal olmayan performans göstergelerinin görsel raporlanması işletmenin tüm bölümlerinde performans panoları ile gerçekleştirilir.

	Frekans	Yüzde (%)
Katılmıyorum	1	1,1
Fikrim yok	63	70,0
Katılıyorum	17	18,9
Kesinlikle katılıyorum	9	10,0
Toplam	90	100

Tablo 26 da “Finansal ve finansal olmayan performans göstergelerinin görsel raporlanması işletmenin tüm bölümlerinde performans panoları ile gerçekleştirilir.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 28,9’unun verilen ifadeye katıldıkları görülmüştür. Yüzde 70,0 unun fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 1,1 lik kısım ise yöneltilen soruya katılmadığı görülmüştür.

Yalın muhasebe uygulayan işletmelerin sundukları raporlara işletmedeki kişiler tarafından sorunsuz bir şekilde anlaşılabilir niteliktedir. Bu raporlarda bilgiler görsel olarak anlık sunulup bu görsellik yalın muhasebenin köşe taşıdır. Bu görsel sunumda finansal verilerin yanında finansal olmayan verilerde bulunmaktadır. Şirket yönetimi bu görsel sunumdan uzun süre beklemeden anlık olarak görebilmektedir.

Tablo 27: Karar almada, kaynak kapasiteleri ve değer akışı maliyetleri incelenerek fayda-maliyet analizleri yapılır.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,1
Katılmıyorum	1	1,1
Fikrim yok	56	62,2
Katılıyorum	23	25,6
Kesinlikle katılıyorum	9	10,0
Toplam	90	100

Tablo 27 de “Karar almada, kaynak kapasiteleri ve değer akışı maliyetleri incelenerek fayda-maliyet analizleri yapılır.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 25,6’sının verilen ifadeye katıldıkları görülmüştür. Yüzde 62,2’sinin fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 2,2 lik kısım ise katılmadığı görülmüştür.

Değer akışlarına göre maliyetlerin belirlenmesi için maliyet sistemi yapmadan önce değişikliklerle ilgili fayda maliyet analizi yapılması gereklidir. Ancak Meslek mensuplarının önemli bir kısmının fayda-maliyet analizi konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıkları görülmektedir.

Tablo 28: Planlama ve bütçe lemede Hoshin politika yayılımı ile aylık satış, operasyon ve finansal planlama yapılır

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,1
Katılmıyorum	1	1,1
Fikrim yok	68	75,6
Katılıyorum	16	17,8
Kesinlikle katılıyorum	4	4,4
Toplam	90	100

Tablo 28 de görüldüğü üzere yalın muhasebe ile ilgili sorulan “Planlama ve bütçe lemede Hoshin politika yayılımı ile aylık satış, operasyon ve finansal planlama yapılır.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 22,2’sinin yöneltile soruya katıldıkları görülmüştür. Yüzde 75,6 sinin fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 2,2 lik kısım ise yöneltile soruya katılmadığı görülmüştür.

Hoshin Kanri, kapalı döngü yönetim planlaması, hedeflerin açılımı ve işlevsel denetim süreci ile aktiviteleri koordine ederek arzulan stratejik hedeflere ulaşılmasını sağlayan çok yönlü ve kapsamlı bir süreçtir. “Hoshin” kelimesi rekabetçi gelişmeleri önceden tahmin edebilen uzun dönemli stratejik yön anlamına gelirken, “Kanri” kelimesi süreci yöneten kontrol sistemi olarak ifade edilmektedir (Watson, 2000). “Hoshin Kanri” ise şirketin stratejik odağındaki yönetim kontrol sistemi olarak tanımlanabilmektedir.

Hoshin Kanri, çapraz fonksiyonel organizasyon içinde önceliklendirme, bütünleştirme ve düzenleme ile günlük kontrol ve periyodik denetim kombinasyonu ile çevrelenen strateji formülasyonu ve proje uygulamasından oluşan, yıllık stratejik önceliklerin başarısının dünya faaliyetleriyle uyumunu günlük yönetim üzerine kurmayı hedefleyen bir yaklaşımdır (Witcher ve Butterworth, 1997: 319).

“Hoshin Kanri” nin amacı, var olan sorunları analiz ederek bu sorunlardan kurtulup çevresel koşulları da dikkate alarak planlı bir şekilde yönlendirilmesidir.

Tablo 29: Değer akış maliyet ve kapasite analizleri mevcut durum ve gelecek durum değer akış haritaları ile yalın iyileştirmelerin etkisi incelenir.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,1
Katılmıyorum	1	1,1
Fikrim yok	57	63,3
Katılıyorum	23	25,6
Kesinlikle katılıyorum	8	8,9
Toplam	90	100

Tablo 29 da görüldüğü üzere yalın muhasebe ile ilgili sorulan “Değer akış maliyet ve kapasite analizleri mevcut durum ve gelecek durum değer akış haritaları ile yalın iyileştirmelerin etkisi incelenir.” İfadeye verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 34,5 i yöneltilen soruya katıldıkları görülmüştür. Yüzde 63,3 ünün fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 2,2 lik kısım ise yöneltilen soruya katılmadığı görülmüştür.

Mevcut durumu ve gelecek durumu gösteren iki çeşit değer akış haritası vardır. Değer akış haritası bugünkü mevcut hali ve gelecekteki hali göstermek üzere iki tanedir. Bilginin ve malzemenin nasıl işlendiğini gösteren harita mevcut durum haritasıdır. Bu haritanın varlığından önce israf ve gereksiz bilgiler insanlar tarafından algılanamamıştır. Bu mevcut değer akış haritasının ortaya çıkmasından sonra insanlar israf ve gereksiz bilgiyi ortadan kaldırmaya çalışacaklardır. Bunun için de ikinci harita olan gelecek durumu gösteren değer akış haritası değer akışının yönünü gösterecektir.

Tablo 30: Operasyonel, finansal ve kapasite değişimlerini gösteren tablolar düzenlenir.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,1
Katılmıyorum	1	1,1
Fikrim yok	55	61,1
Katılıyorum	27	30,0
Kesinlikle katılıyorum	6	6,7
Toplam	90	100

Tablo 30 da görüldüğü üzere yalın muhasebe ile ilgili sorulan “Operasyonel, finansal ve kapasite değişimlerini gösteren tablolar düzenlenir.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 36,7 si yöneltile soruya katıldıkları görülmüştür. Yüzde 61,1 inin fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 2,2 lik kısım ise yöneltile soruya katılmadığı görülmüştür.

Veri hesap tabloları; operasyonel, finansal ve kapasite değişimlerini gösteren tablolardan oluşur. Bu tablolardan çıkarılan raporlar işletmenin bugünkü haliyle hedeflediği halinin karşılaştırmada kullanılır. Bu sayede işletmenin ekonomik amacına ulaşmasına faydalı olur.

Tablo 31: Çalışan memnuniyeti ve iyileştirme çalışmalarına katılımın takibi yapılır ve performans ölçümleri yapılır.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	2	2,2
Katılmıyorum	1	1,1
Fikrim yok	53	58,9
Katılıyorum	27	30,0
Kesinlikle katılıyorum	7	7,8
Toplam	90	100

Tablo 31 de görüldüğü üzere yalın muhasebe ile ilgili sorulan “Çalışan memnuniyeti ve iyileştirme çalışmalarına katılımın takibi yapılır ve performans ölçümleri yapılır.” İfadeye verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 37,8 i yöneltile soruya katıldıkları görülmüştür. Yüzde 58,9 unun fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 3,3 lük kısım ise yöneltile soruya katılmadığı görülmüştür.

Başarılı yalın örgütler, çalışanların eğitimi, katılımı, yetkilendirilmesini gerçekleştirmek için, kültürlerini radikal bir şekilde değiştirmektedirler. Yalın muhasebe uygun ölçüler sağlayarak bu çabaya katılmaktadır. Çalışanların yetkilendirilmesini direkt olarak ölçmek zor olmasına rağmen, uygulanan iyileşme öneri sayısı, sürekli iyileşmeye aktif olarak katılan çalışan yüzdesi ve değer akışındaki çapraz eğitim düzeyi gibi ölçüler, bunu ölçmeye yardımcı olmaktadır(Maskell ve Baggaley, 2006: 41-42)

Tablo 32: Kar paylaşımı ile çalışan motivasyonu artırılır.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,1
Fikrim yok	54	60,0
Katılıyorum	22	24,4
Kesinlikle katılıyorum	13	14,4
Toplam	90	100

Tablo 32 de “Kar paylaşımı ile çalışan motivasyonu artırılır.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 38,8’inin yöneltilen ifadeye katıldıkları görülmüştür. Yüzde 60’ının fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 1,1 lik kısım ise yöneltilen ifadeye katılmadığı görülmüştür.

Kara katılma işverenle çalışanlarının beraber elde ettikleri başarıları ortak olarak paylaşma yöntemidir. Kara katılan çalışan motivasyonu arttığında kar oranını ve miktarını arttırmayı hedeflemektedir. Bu sayede işletmenin üretiminde artış sağlanmaktadır.

Tablo 33: Malzeme ve Ürün temininde Kanban teslimat sistemi kullanılır.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,1
Fikrim yok	64	74,4
Katılıyorum	15	16,7
Kesinlikle katılıyorum	7	7,8
Toplam	90	100

Tablo 33 de görüldüğü üzere yalın muhasebe ile ilgili sorulan “ Malzeme ve Ürün temininde Kanban teslimat sistemi kullanılır.” İfadesine verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 38,8’i yöneltilen soruya katıldıkları görülmüştür. Yüzde 60,0’ının fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 1,1 lik kısım ise yöneltilen soruya katılmadığı görülmüştür.

Kanban kavramı Taiichi Ohno'nun ABD'deki süpermarket sisteminin etkinliğini üretime uygulaması ile doğmuştur. Ohno'nun, montaj hattının parçaları kullanıp yerine yenilerinin talep ettiğini bildirmesinin bir yolunu araması sonucunda ortaya çıkmıştır. "Kanban" işaret, işaret levhası, poster, kart gibi anlamlara gelir. Bir fabrika ortamında ise parça numarasının, parça miktarının, nereden geldiğini, nereye teslim edileceğini vb. bilgileri gösteren karttır (Suzaki, 2005:165-166). Kanban sistemi, malzemenin akışını ve üretimini yönetme ve güvence altına almaya yönelik bir sistemdir. Kanban oldukça dikkat çekici, basit, etkili ve hayli görseldir. Kanban 1950'de Toyota Honsha fabrikasında uygulanmaya başlanmış ve zamanla gelişmiştir. 1962'de tüm Toyota fabrikalarında ve tedarikçilerin de uygulamaya geçilmiştir (Monden, 1983:34).

Taiichi Ohno, üretim sistemini parçaların sadece bir sonraki adımın anlık ihtiyacını karşılama üzerine kurdu. Bu basit fikri uygulamada yerine getirmek son derece zordu, çünkü pratikte tüm stokları, ortadan kaldırmaktaydı ve muazzam üretim sisteminin küçük bir parçası aksadığında, tüm sistemin duracağı anlamına geliyordu. Ohno'nun görüşüne göre, fikrinin esas gücü buradaydı. Tüm emniyet ağları kaldırmış oluyordu ve muazzam üretim sürecinin her üyesi, bir sorunun her şeyi durduracak kadar büyümeden sezinlenerek önlenmesi için dikkat kesilmekteydi (Womack, vd., 1992:64).

Kanbanın ana fikri üretim süreçlerini kolaylaştırması ve daha kolay çalışmasıdır (Ohno, 1996:90). Kanban kullanıcı dostudur. Operatörler kanban konusunda heveslidir, çünkü basittir, ayrıca programı kontrol edebilmelerini sağlar ve üretim faaliyetleriyle ilgili sahiplik duygusu verir(Suzaki,2005:186).Kanban temelinde işçiler otonom olarak işlerine başlayabilir ve bandın düzeni, çalışma saatleri, uygulanacak fazla mesai saatleri konusunda karar verebilirler. Ayrıca şef yöneticilerin görevlerini de netleştirir (Ohno,1996:74).

Kanban, tam zamanında üretimi başarmak için bir araçtı (Monden,1983:14).Süreçler arasında fiziksel bir mesafe olduğunda ya da kaynak yönündeki süreçlerde uzun bir yapım zamanı olduğunda süreçleri birbirine bağlamanın yolu kanbandır(Suzaki,2005:164).Kanbanın dengelenmiş üretimi gerçekleşebilmesi için her üretim departmanında emek ve donanımın, koşullar ne olursa olsun belirtilen zamanda ve istenen miktarda üretim yapabilecek şekilde organize edilmesi gerekir. Yalın üretimde, üretim ve nihai sürece ilişkin siparişteki dalgalanmalar daha önceki tüm süreçleri olumsuz etkilemektedir(Ohno,1996:82).Eğer üretim düzleştirilmemişse, kesintiye uğruyorsa kanban kaosa neden olabilir (Suzaki, 2005:172).

Kanban kart sayısı üretim hacmine, hacim dalgalanmasına, ürün yapım süresine, kutu büyüklüğüne vb. göre belirlenir. Kanban sadece bir araç olduğundan, kanban sayısı sabit bir formülle belirlenemez. Önemli olan, kanbanın fabrika işlemlerindeki problemleri açığa çıkarmasıdır. Her kart bir konteynerdaki belli bir parçanın önceden belirlenmiş bir miktarını tespit ettiğinden, kart sayısını azalttığımızda o parçanın süreç içi stok düzeyini düşürmüş oluruz. Parça eksikliği yüzünden hat durması yaşamadığımız sürece, kanban kartlarının sayısını bir problemle karşılaşınca kadar derece derece azaltabiliriz (Suzaki, 2005:180).

Kanban, üretim kontrolü işlevi ile farklı süreçleri birbirine bağlar ve böylece bütün fabrikada, hatta tedarikçi firmalar dâhil, her yerde gereken malzeme gereken miktarda gelecektir. Diğer işlevi olan süreç iyileştirme işlevi de, kanban kartlarının sayısını azaltıp stokları azalmakta ve iyileştirme faaliyetlerini kolaylaştırmaktadır (Suzaki, 2005:170).

Kanbandan faydalanmanın temel kuralı, bir sonraki sürecin ihtiyacı olan ürünleri sipariş etmek için kendisinden önceki sürece başvurmasıdır. Bu kural gereksinmeden doğar ve geleneksel bakışın tersine çevrilmesi sonucu ortaya çıkmıştır. Kanban uygulamasında akış yönündeki süreç elemanları, sökülmiş kanban kartının üstündeki bilgiye uygun olarak, kaynak yönündeki süreçten gelen parçaları edinmelidir. Üretim sürecindeki insanlar kanban kartındaki bilgiye uygun olarak parçaları üretmelidir. Hiçbir kanban kartı yoksa üretim yapılmayacak ve malzeme taşınmayacaktır. Kanban kartı, parçaların üretim ya da taşınma emri için dolaşımda olmadığı sürece, parça konteynerlerine konulmalıdır. Üretim sürecindeki insanlar parçaları konteynerlere koymadan önce bunların % 100 kaliteli parçalar olduğundan emin olmalıdır. Süreçleri daha iyi bağlamak ve iyileştirmek üzere fireyi açığa çıkarmak için, kanban kartı sayısı derece derece azaltılması başlıca kanban kurallarındandır (Suzaki, 2005:174).

Tablo 34: İşçilik ve genel giderler doğrudan üretime uygulanmak yerine doğrudan değer akışına (değer akış maliyetleme) uygulanır.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,1
Katılmıyorum	3	3,3
Fikrim yok	56	62,2
Katılıyorum	19	21,1
Kesinlikle katılıyorum	11	12,2
Toplam	90	100

Tablo 34 de görüldüğü üzere yalın muhasebe ile ilgili sorulan “İşçilik ve genel giderler doğrudan üretime uygulanmak yerine doğrudan değer akışına (değer akış maliyetleme) uygulanır.” İfadeye verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 33,3’ünün yöneltilen soruya katıldıkları görülmüştür. Yüzde 62,2 inin fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 4,4 lük kısım ise yöneltilen soruya katılmadığı görülmüştür.

Yalın üretimin erken aşamalarında çoğu işletme, stok kayıtlarını güncel tutmak için ve üretim işlerine maliyetleri uygulamak için üretim işlerinin geriye doğru maliyetlemesine başlamaktadır. Bu maliyetler; malzeme, işçilik ve genel giderleri kapsamaktadır. Eğer standart maliyetler doğruysa, geriye doğru maliyetleme üretilen ürünlerin maliyetine mantıklı bir yaklaşım sağlamaktadır.

Tablo 35: Tüm rutin kararlar değer akış maliyet bilgisine göre yapılır. Bu kararlar için standart maliyetler kullanılmaz.

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,1
Katılmıyorum	1	1,1
Fikrim yok	58	64,4
Katılıyorum	20	22,2
Kesinlikle katılıyorum	10	11,1
Toplam	90	100

Tablo 35 de görüldüğü üzere yalın muhasebe ile ilgili sorulan “Tüm rutin kararlar değer akış maliyet bilgisine göre yapılır. Bu kararlar için standart maliyetler kullanılmaz.” İfadeye verilen yanıtlar incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 33,3’ünün yöneltilen soruya katıldıkları görülmüştür. Yüzde 64,4 ünün fikrinin olmadığı geriye kalan yüzde 2,2 lik kısım ise yöneltilen soruya katılmadığı görülmüştür.

Standart maliyetleme, yalın üretimi desteklemek ve çalışanları motive etmek için yeterli bilgileri sağlamamaktadır. Standart maliyetleme muhasebe sistemi israfları açığa çıkarmak yerine gizlemektedir. Değer akış maliyetlemesi ürettiğimiz her ürünün gerçek maliyetini saptamamıza yardımcı olacaktır. Böylece gereksiz ve kafa karıştırıcı bilgilerin oluşumunu engellenecektir. Değer akış maliyetlemesi, yöneticilerin doğru kararlar almasını sağlayacaktır.

Tablo 36: Meslek mensuplarının cinsiyetleri ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

	Value	df	Pearson Chi-Square
Meslek mensuplarının cinsiyetleri ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri ortalamaları arasındaki ilişki	31,370 ^a	40	,834

Tablo 36 da muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetleri ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri arasındaki ilişkiyi değerlendiren ifadelerin ortalamaları arasındaki ilişkiler Ki-kare analizi ile belirlenmiştir. Çıkan sonuçlar incelendiğinde; cinsiyet ile yalın muhasebe bilgi düzeyi hakkındaki değerlendirmeleri arasında $p=0,834 > 0,05$ olduğundan anlamlı bir ilişki olmadığı görülmüştür. H1 “Meslek mensuplarının cinsiyetleri ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır” hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 37: Meslek mensuplarının eğitimleri ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

	Value	df	Pearson Chi-Square
Meslek mensuplarının eğitimleri ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri ortalamaları arasındaki ilişki.	117,058 ^a	120	,559

Tablo 37 de muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri ortalamaları arasındaki ilişki ki-kare analizi ile belirlenmiştir. Çıkan sonuçlar incelendiğinde; eğitimin yalın muhasebe bilgi düzeyi hakkındaki değerlendirmeleri arasında $p=0,559 > 0,05$ olduğundan anlamlı bir ilişki görülmemiştir. H2 “Meslek mensuplarının eğitimleri ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.” hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 38: Meslek mensuplarının yaşları ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

	Value	df	Pearson Chi-Square
Meslek mensuplarının yaşları ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri ortalamaları arasındaki ilişki.	151,554 ^a	160	,671

Tablo 38 de muhasebe meslek mensuplarının yaşları ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri ortalamaları arasındaki ilişki Ki-kare analizi ile belirlenmiştir. Çıkan sonuçlar incelendiğinde; yaş ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri arasında $p=0,671 > 0,05$ düzeyinde anlamlı bir ilişkinin olmadığı görülmüştür. H3 “ Meslek mensuplarının yaşları ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.” hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 39: Meslek mensuplarının mesleki deneyimleri ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

	Value	df	Pearson Chi-Square
Meslek mensuplarının mesleki deneyimleri ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri ortalamaları arasındaki ilişki.	194,696 ^a	200	,593

Tablo 39 da muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimleri ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri ortalamaları arasındaki ilişki incelenmiştir. Çıkan sonuçlar incelendiğinde; mesleki deneyim ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri ortalamaları arasında $p=0,593 > 0,05$ düzeyinde anlamlı bir ilişkinin olmadığı görülmüştür. H4 “Meslek mensuplarının mesleki deneyimleri ile yalın muhasebe bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.” hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 40: Yalın muhasebeyle ilgili eğitim ya da seminere katılan meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeyi yüksektir

	Value	df	Pearson Chi-Square
Yalın muhasebe ile ilgili eğitim ya da seminere katılan meslek mensuplarının bilgi düzeyi yüksektir.	64,885 ^a	40	,008

Tablo 40 da muhasebe meslek mensuplarının yalın muhasebe ile ilgili eğitim ya da seminere katılan meslek mensuplarının bilgi düzeyini değerlendiren ifadenin ortalamaları arasındaki ilişkiler Ki-kare analizi ile belirlenmiştir. Çıkan sonuçlar incelendiğinde; eğitim ya da seminere katılmanın yalın muhasebe bilgi düzeyi hakkındaki değerlendirmeleri arasında $p=0,008<0,05$ düzeyinde pozitif yönlü anlamlı bir ilişkinin olduğu belirlenmiştir. H5 “ Yalın muhasebeyle ilgili eğitim ya da seminere katılan meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeyi yüksektir” hipotezi kabul edilmiştir.

Yalın muhasebe eğitim ya da seminerine katılan meslek mensuplarının meslek mensupları işletmelerin maliyet konusunda detaylı bilgiler sunmaktadır. Eğer standart maliyet konusunda bilgilerini kullanırlarsa karlılık, fiyatlandırma, piyasa fiyatı bildirme, sermaye yatırımı gibi konularda genellikle doğru olmayan tercihlerde bulunurlar. Bu sebeple muhasebede yalınlaşma kavramı değer akış maliyetleme, yalın düşünme gibi kavramları kullanarak doğru kararlar almasına olanak sağlamaktadır. Yalın muhasebe değer akış liderlerine etkin bir kontrol ve sürekli iyileştirmeyi sağlaması için performans bilgisi ve maliyet sunar çalışanlarına maliyet raporlaması ve performans bilgisi ölçümü için gerekli bilgileri sağlamaktadır. Muhasebe kayıtların alınacak ve gelir tablosuna raporlanacak maliyet bilgilerini sağlamaktadır.

Tablo 41: Müşteri portföyünde üretim işletmesi yüksek olan meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeyi yüksektir

	Value	df	Pearson Chi-Square
Müşteri portföyünde üretim işletmesi yüksek olan meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeyi yüksektir.	74,380 ^a	80	,656

Tablo 41 de muhasebe meslek mensuplarının müşteri portföyünde üretim işletmesi yüksek olan meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeyini değerlendiren ifadenin ortalamaları arasındaki ilişkiler Ki-kare analizi ile belirlenmiştir. Çıkan sonuçlar incelendiğinde; müşteri portföyünde üretim işletmesi yüksek olan meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeyi hakkındaki değerlendirmeleri arasında $p=0,656>0,05$ düzeyinde anlamsız bir ilişki olduğu görülmüştür.H6 hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 42: Yalın muhasebe uygulayan müşteri sayısı yüksek olan meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeyi yüksektir.

	Value	df	Pearson Chi-Square
Yalın muhasebe uygulayan müşteri sayısı yüksek olan meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeyi yüksektir.	182,580 ^a	120	,000

Tablo 42 de muhasebe meslek mensuplarının müşteri sayısı yüksek olan meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeyini değerlendiren ifadenin ortalamaları arasındaki ilişkiler Ki-kare analizi ile belirlenmiştir. Çıkan sonuçlar incelendiğinde; yalın muhasebe müşteri sayısı yüksek olan meslek mensuplarının yalın muhasebe bilgi düzeyi hakkındaki değerlendirmeleri arasında $p=0,000<0,05$ düzeyinde pozitif yönlü anlamlı bir ilişkinin olduğu belirlenmiştir.H6 hipotezi kabul edilmiştir.

Yalın muhasebe bilgi düzeyi yüksek olan müşteri sayısına sahip olan meslek mensuplarının daha doğru kararlar almasına olanak sağlamaktadır. Verilen bu doğru kararlar sonucunda müşterilerinin kar potansiyelinin artmasına yardımcı olur. Maliyet ve zaman kaybını minimuma indirerek maliyet ve zaman israfını ortadan kaldırmaya olanak sağlar.

4. SONUÇ

Yalın muhasebenin şirket ve personeli için açık bir önem taşıdığı görülmüştür. Yalın muhasebeyle işlemler daha planlı ve kolay hale gelmiştir. Örneğin, ayın sonunda çeşitli görevler iyi planlanmıştır. Görevler doğru zamanda ve doğru sırada yapıldığında, raporların zamanında tamamlanacağı bilinmektedir. Ayrıca sürekli geliştirme, şirketin faaliyetlerinin bir parçasıdır. Görevler bilinir ve listelenir, böylece ne yapılması gerektiğini ve ne zaman yapılması gerektiğini bilirsiniz. Üretim, Yalın muhasebe ilkelerine karşılık gelen sürekli iyileştirme kavramını kullanır, yani amaç operasyonlardan gereksiz adımları atmaktır. Yalın muhasebenin iç muhasebe üzerindeki etkisi, şirketin faaliyetlerinin gelişimine de yansımaktadır. Finans departmanı tarafından sürdürülen araç, çeşitli amaçlar ve hatta mutabakatlar için raporlar oluşturan işlevler içerir.

Yalın muhasebenin uygulanması sonucunda ortaya çıkan finansal tablolar, basit ve anlaşılır biçimde sunulduğu için herkes tarafından anlaşılmasını sağlar. Bilgilerin anında görsel olarak sunulmasını olanak sağlamaktadır. Yöneticilerin finansal raporların sonuçlarını görmek için muhasebe departamında günler, haftalar ve ya aylar sonra değil iş biter bitmez öğrenmelerine imkan sunmaktadır.

Yalın muhasebe yalın dönüşümü desteklemektedir. Muhasebe raporları ve yöntemleri yalın dönüşümü desteklemekle birlikte, bu raporlardan elde ettiğimiz bilgiler finansal ve finansal olmayan raporlar, bireysel ürünlerin değil tüm değer akışını kapsar.

Bu çalışmada muhasebe meslek mensupları yalın muhasebe bilgi kavramının ölçülmesi üzerine Elazığ ilinde araştırma yapılmıştır. Araştırmadan elde edilen bulgulara göre sistemin uygulanması ile ilgili sorunların giderilmesi için aşağıda yer alan önerilerin gerçekleştirilmesi yararlı olacaktır.

- ✓ Meslek mensuplarına yönelik yalın muhasebe eğitim programlarına süreklilik kazandırılmalı ve katılım teşvik edilmelidir.
- ✓ İşletmelerden muhasebeyle ilgili gerçek verilerin gelmesi sağlanmalıdır. Bunun içinde günlük veri takibi yapılmalıdır.
- ✓ Stoksuz çalışılmalı ve stoklar kontrol altında bulundurulmalıdır.
- ✓ Meslek mensuplarına konunun uzmanları tarafından yalın muhasebeye uygulamaya yönelik seminerler verilmelidir.
- ✓ İşletmelere yönelik yalın muhasebe bilgi düzeyi hakkında çalışmalar yapılmalı ve yalın muhasebe kavramının önemine dikkat çekilmelidir.

Sonuç olarak yalın muhasebe meslek mensuplarının yalın muhasebe kavramını önemine dikkat çekip sağladığı avantajlardan yararlanılması hususunda bilgilendirilmesi ile ilgili çalışmalar yapılmalıdır.

5. KAYNAKÇA

Abdullah, F. (2003). Lean Manufacturing Tools and Techniques in the Process Industry With a Focus on Steel”, University of Pittsburgh, Doctor of Philosophy Thesis.

Akdoğan, N.& Aydın, H. (1987) Muhasebe Teorileri, Gazi Üniversitesi, Yayın No: 98, Ankara DPT (1973)

Altıntaş, A. T. (2011). Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’de Muhasebe Hukuku, İ.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi, (1), 162-174.

Altıntaş, N. (2011). Türkiye’de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi, İ.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi, (1), 175-188.

Altınbay, A.(2006) Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C.8, S.1

Altıparmak, A. (2002), Türkiye’de Devletçilik Döneminde Özel Sektör Sanayiinin Gelişimi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (13), 35-59.

Alpar, R. (2003), Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Yöntemlere Giriş 1, 2. Baskı, Nobel Yayınevi, Ankara.

Arora, G. & Soral G. (2017) Conceptual Issues in Lean Accounting: A Review, The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices, Vol. XVI, No. 3 s58-59

Amiri, S.P.(2016)International Journal of Scientific Management and Development September 2016, Vol.4, No.9, pp:325-329

Ayboğa, H. (2002). Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumunu, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 5 (8), 39-55.

Baggaley, B. (2006). Using Strategic Performance Measurements To Accelerate Lean Performance, Cost Management, Jan/Feb, 20(1), 36-44.

Baggaley, .& Bruce L. (2003). “Solving The Standart Costing Problem”, Northwest Lean website, August ,

Baggaley, .& Bruce.L . (2003). “Value Stream Management for Lean Companies”, The Journal of Cost Management, Volume, 17 Number:2, Warren Gordon & Lamont,. March/April

Baggaley, .& Bruce. L. (2003).“Costing by Value Stream”, Journal of Cost Management, Volume:17, Number:3, May/June-2003

Blackstone, J.H. .& Cox, J.F. (2005), APICS Dictionary (11E), APIACS, VA

Brown, R. (1968). A History of Accounting and Accountants. London, UK: Frank Cass & Co.

Bulut, N.(2014). Muhasebe Bilgi Sistemine Kantitatifsel (Sayısal) Bir Yaklaşım ve Yönetim Kararlarında Analitik Uygulanması. Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.S 35-40

Cemalcılar,(1999). Özgül, Ö. Saime Muhasebenin Kuramsal Yapısı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları; No. 1093, Eskişehir

Deloitte (2011), Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Şirketim, TOBB Yayınları, Ankara.

Dennis, A.(2004), “Taking Account of History: How much and How Little Have Changed in a Century”, Journal of Accountancy, May 2004.

Dinç,E. Atasel .& Oğuz, Y. (2016) Türkiyedeki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi KTÜ Sosyal Bilimler Dergisi sayı 12 sayfa:269-273

Elitaş, C., Büyükşalvarcı, A. & Üç, M. (2010). Muhasebede Sınıflandırma: Kronolojik Bir İnceleme, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 11 (2), 123-168.

Erdem,S. (2014). Reditus Muhasebe, Ankara, Pegem yayınları,5-15

Ertürk, H., .& Özçelik, F. (2008), Yalın Üretim Uygulayan İşletmeler İçin Yalın Muhasebe, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXVII, Sayı 1, 2008, s. 15-45

Fullerton, R. R. & Kennedy, F. A. (2009), „Accounting and Lean Strategy: An Empirical Analysis on the Uses and Effects of Lean Accounting, AAA Western Regionals, Vol. 36

For an extensive treatment of this period, see Miranti (1990), Previts and Merino (1998, Chapters 5 and 6), and Carey (1969).

Maskell, B. & Baggaley, B. & Grasso, L. (2012). Practical Lean Accounting. 2. painos. Boca Raton, FL. CRC Press.

Grasso, L. (2012). Practical Lean Accounting. 2. painos. Boca Raton, FL. CRC Press. s.9-209

Gutnu, M.(2019) Bir Maliyet Kontrol Aracı Olarak Standart Maliyet Sistemi: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi Y.2019, C2, S1, s. 73-82

Gücenme, Gençoğlu, Ü. (2009) “Türkiye’de Harf Devriminin Muhasebe Eğitimi Ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi” Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD), (1), ss. 30-37.

Güvemli, O. & Aytulun, A. (2012) Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği - 1942, Sayfa1-2

Ordu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bülten, (2019) ,sayı:46, 60-62.

Penndorf, B. (1913). Geschichte der Buchhaltung in Deutschland. Leipzig, Germany: Gloeckner.

Ricker, M. (1967). Beiträge zur älteren Geschichte der Buchhaltung in Deutschland, in: Klaus et al. (ed.). Betriebswirtschaftliche Aufschlüsse aus der Fuggerzeit. Berlin, Germany: Duncker & Humblot.

Richard, J. (2005). The concept of fair value in French and German accounting regulations from 1673 to 1914 and its consequences for the interpretation of the stages of development of capitalist accounting, Critical Perspectives on Accounting 16 (6): 825–850.

Haskin,D.(2010) Teaching Special Decisions In A Lean Accounting Environment, American Journal of Business Education – June 2010 Volume 3, Number 6 s92-93

Hiçşmaz, M. (1970) Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, Ankara: TİSA Matbaacılık Sanayi

Huntzinger, J.R. (2007). Lean Cost Management. J. Ross Publishing. s.16

Jayaram, J. (1999) “The Impact of Human Resource Management Practices on Manufacturing Performance”, Journal of Operations Management, Vol:18.

Karabayır, M. E. & Ertugay E. (2010). Kronik: Finansal Raporlama Standartlarının Dünü ve Bugünü, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 65 (4), 195-198.

Kaya, G. (2010) Hedef Maliyetleme Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Cilt: 20, Sayı: 1, Sayfa: 313-332

Kellenbenz, H. (1971). Buchhaltung der Fuggerzeit. Vierteljahresschrift für Sozial- und Wirtschaftsgeschichte (58): 221–229.

Kennedy, F.A. & Brewer, P.C. (2006), “The Lean Enterprise and Traditional Accounting-Is The Honeymoon Over?”, Journal of Corporate Accounting & Finance, 10 (2006) : 63-74.

Kennedy, F.A. & Widener, S.K. (2008), „A Control Framework: Insights from Evidence on Lean Accounting“, Management Accounting Research, Vol. 19

Keyte, B. & Locher, D. (2004). The Complete lean enterprise. New York. Productivity Press.

Maskell Brian H. & Baggaley, B. “Lean Accounting : What’s It All About?”, Target Volume, Vol. 22, Number 1, 2006, ss. 35-43.

Maskell, B.H. & Baggaley, B. (2004), „Practical lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise“, Productivity Press, New York.

Maskell, B.H., Baggaley, B. & Grasso, L. (2011). Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring ve Managing the Lean Enterprise, Taylor&Francis Group, New York

Maskell, B.H. & Kennedy, F.A. (2007). Why Do We Need Lean Accounting ve How Does It Work?, The Journal of Corporate Accounting & Finance, March/April 59-73.

Maskell, B.H. (2000), “Lean Accounting for Lean Manufacturers

Maskell Brian,Nicholas.& Katko, (2007) “Value Stream Costing:The Lean Solution To Standard Costing Complexity and Waste”, Lean Accounting: Best Practices for Sustainable Integration, ed. Joe Stenzel, John Wiley&Sons Inc, ss. 155-176.

Mollwo, C. (ed.). (1901). Das Handlungsbuch von Hermann und Johann Wittenborg. Leipzig, Germany.

Monden, Y.(1983) Toyota Production System. New York: Industrial Engineering and Management Press,

Nıkıtın, M. (2001), “Birth of Modern Public Sector Accounting System in France and Britian and in the Influence of Count Mollien, The”, Accounting History.

Ohno, T.. (1996). Toyota Ruhu – Toyota Üretim Sisteminin Doğuşu ve Evrimi. Canan Feyyat (çev.). İstanbul: Scala Yayıncılık.

Öz, E. & Çevikcan, F. (2010). Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2 (1), 113-128.

Özçelik,F.(2011) Yalın Üretim Uygulayan İşletmeler İçin Muhasebe Sistemi Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Bursa

Özdamar, K. (2002), paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi–1, SPSS-MINITAB, 4. Baskı, Kaan Kitabevi, Eskişehir.

Polimeni, Ralph S. .& Fabozzi, Frank J.; Adelberg, Arthur H. (1991) Cost Accounting Concepts and Applications for Managerial Decision Making. 3.Ed., Mc Graw - Hill, Inc., New York .

Savary, J. (1675). Le parfait negociant ou instruction generale pour ce qui regarde le commerce de toute forte marchandises, tant de France, que des pays etrangers. Reprint 1993 (Klassiker der Nationalökonomie), Düsseldorf, Germany.

Sevilengül, O. (2009).Genel muhasebe, Gazi Kitabevi,15. Baskı Ankara

Shim, J. K. and Siegel, J. G. (1999). Theory and problems of financial accounting (2.b.). New York: McGraw-Hill Companies, Inc.

Shimokawa, Koichi, Takahiro Fujimoto, Brian Miller, .& John Shook. 2009. The Birth of Lean - Conversations with Taiichi Ohno, Eiji Toyoda, and Other Figures Who Shaped Toyota Management. 1st edition. Cambridge, MA: The Lean Enterprise Institute

Smith. (2000) Wilbur, Lockamy Archie, Target Costing for Supply Chain Management: An Economic Framework, The Journal of Corporate Accounting & Finance, pp. 67-77

Souisso.(2004) Mohsen, ITO Kazunoti, Integrating Target Costing and The Balanced Scorecard, The Journal of Corporate Accounting & Finance, pp. 57-62

Sugimori, Y., F. Kusunoki, F. Cho, .& S. Uchikawa. 1977. Toyota Production System and Kanban System Materialization of Just-in-Time and Respect-for-Human System.

Suzaki, K. (2005). İmalatta Mükemmellik Yolu Sürekli İyileştirme Teknikleri. Saadet Özkal (çev.). İstanbul: Otoyol Sanayi Yayınları.

Şen, V.(2017) Yalın Muhasebe Uygulamaları ve İşletmelerde Uygulanabilirliğin İncelenmesi Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Tekirdağ,s.29-48

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (2008). TMSK 2007

Tapping, D. (2003), The Lean Pocket Guide Tools For The Elimination Of Waste, Running Lean, USA

Uçma, T. (2012) “Türkiye’deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması” Muftav, Ocak-2012, ss.145-178

Ulusan, H., Elçin, E. & Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (55), 11-34.

Ünalın, Sedat, Halim E. .& Hüseyin T.f, Zeki Yanık ve Levent M.Tarlan, Genel Muhasebe, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara,

Varıcı,İ.(2007). Muhasebe Bilgi Sisteminin Kurumsallaşma Üzerine Etkisi: Orta ve Doğu Karadenizdeki KOBİ’ler üzerine Bir Uygulama. Karadeniz Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Trabzon.

- Yükçü, S. (1998). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir, Anadolu Matbaacılık
- Zerenler,M.(2005). Ekonomik ve Sosyal Arastirmalar Dergisi,1:1-36
- Walsh, P. (1995) Managing Performance Indicators, Part II:Process Thinking. Journal of Benchmarking, Vol:2 (11), May.
- Watson, G.H. (2000). Strategy realization through collaborative action. White paper, Business System Asia Pacific, July 16.
- Weitenauer, A. (1931). Venezianischer Handel der Fugger: Nach der Musterbuchhaltung des Matthäus Schwarz. München, Germany: Duncker & Humblot.
- Williams, J. R., Haka, S. F., Bettner, M. S., Carcello, J. V. (2010). Financial accounting (14. b.). Boston: McGraw-Hill Irwin.
- Witcher, B. & Butterworth, R. (1997). Hoshin Kanri: a preliminary overview. Total Quality Management, Vol: 8 No: 3, pp. 319-323.
- Womack, P.James, Dan Jones v.& Daniel Ross. (1992). Dünyayı Değiştiren Makina. Osman Kobak(çev.). İstanbul: Otomotiv Sanayi Derneği Yayınları.
- Womack, J.P. .& Jones, D.T. (1996). Lean thinking. New York. Simon & Schuster.

İNTERNET KAYNAKLARI

- May 2001, http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3933/is_200105/ai_n8947430/pg_3, 14.10.20019
- http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3933/is_200311/ai_n9326363/pg_6, 13.10.20019
- <http://vig.prenhall.com/catalog/academic/product/0,1144,0131499459,00.html>, 02.10.20019.
- <https://www.investopedia.com/terms/a/accounting.asp> 26.04.2020
- <https://www.accountingtools.com/articles/what-is-the-purpose-of-accounting.html> 26.04.2020)

http://www.findarticles.com/p/articles/mi_m6280/is_5_197/ai_n6076274/pg_2, 13.10.2019.

BMA Inc. 2008. Lean accounting. Costing by value stream. Viitattu 09.01.2019.

http://www.maskell.com/lean_accounting/subpages/lean_accounting/costing_by_value_stream.html.

Lean Accounting Summit 2006. Lean accounting: What's that all about? Viitattu 14.09.2019.

<http://www.leanaccountingsummit.com/LeanAccountingDefined-Target.pdf>.