



Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi
Fırat University Journal of Social Science
Cilt: 15, Sayı: 1, Sayfa: 155-170, ELAZIĞ-2005

STRATEJİK KARAR VERME AÇISINDAN MALİYET SİSTEMLERİ

Cost Systems From The Dimension Of Strategic Decision Making

Fikret OTLU

İnönü Üniversitesi İ.İ.B.F

Özcan DEMİR

Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler M.Y.O

Özet:

İşletmelerin geleceklerini şekillendirebilmeleri açısından stratejik kararlar büyük bir önem taşımaktadır. Etkin bir karar alma sürecinde maliyet muhasebesinin önemi büyüktür. Özellikle teknolojik alandaki gelişmeler, maliyet sistemlerinde de bir revizyonu gerekli kılmıştır. Bundan dolayı geleceğe yönelik kararların alınmasında geleneksel maliyet sistemleri yetersiz kalmakta, bunun yerini teknoloji ve gelişmeye ayak uyduran modern maliyet sistemleri almaktadır. Böylece stratejik kararların alınması daha rasyonel temellere dayanmış olmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Stratejik Karar Alma , Maliyet sistemleri

Abstract :

Strategic decisions have a great importance in the shaping of the future of the business enterprises. By taking effective decision cost accounting has a great importance. Especially developments in technology lead to revisions in cost systems. That's why traditional cost system becomes insufficient in taking of future decisions and modern cost system become importance. By doing that taking and application of decisions based on more rational basis.

Key Words: Strategic Decision Making, Cost Systems

1.GİRİŞ

Bilim ve teknoloji alanında yaşanan gelişmeler işletmeleri pek çok yönden etkisi altına almıştır.Yine globalleşmenin doğal bir sonucu olarak işletmelerin pazarları uluslararası bir nitelik kazanmış olup bu da işletmelerin etki alanlarının genişlemesine yol açmıştır. Bu sonuçlar işletmelerin açık ve dışa dönük stratejiler izlemelerini gerekli kılmıştır. İşletmelerin iç ve dış faktörleri analiz ederek geliştirdikleri stratejiler, işletme kararlarının ve projelerin değerini yükseltip, çıkan sorunların etkin bir şekilde çözülmesine, alternatifler arasında en iyi seçimlerin yapılmasına olanak tanımaktadır.

Stratejik planlamalarla ortaya konan hedeflerin gerçekleştirilmesini sağlamak için iyi işleyen bir kontrol sistemine de ihtiyaç duyulmaktadır. Kontrol sürecinde üretim hedefleri, üretim maliyetlerinin planlamalar doğrultusunda gerçekleşmesini takip etmek, bütçe analizlerini yapmak ve buradan hareketle işletmenin asıl hedefi olan karın tespitinde muhasebenin rolünü açıkça ortaya çıkarmaktadır. Stratejik yönetim uygulamalarıyla, üretim maliyetlerinin hesaplanması ve bununla ilgili bütçelerin ortaya konulması ve sürecin sonunda başarı değerlemesinin yapılması stratejik kararlar verilmesi sürecinde önem arz edecektir.

2. KARAR VERME

2.1. Karar Vermenin Tanımı ve Önemi

Yönetim; kıt kaynakların amaçlar doğrultusunda etkin ve verimli kullanılmasıyla ilgili kararların verilmesi ve verilen bu kararların yerine getirilmesi ile kontrol edilmesi süreci olarak tanımlanabilir. Karar, “bir amacın veya çok sayıda amaçların elde edilebilmesi için mevcut çok sayıda alternatif arasında şuurdu olarak yapılan bir seçimdir” biçiminde tanımlanmaktadır (Yılmaz, 1995:99). Diğer bir tanımda ise karar vermek, bilgiyi işlemek ve tercih yapmak sanattır şeklinde ifade edilmektedir (Bağırkan,1983:4). Başka bir tanımda ise “karar verme en basit şekliyle çeşitli alternatifler arasında optimum faaliyetlerin seçimidir” şeklinde ifade edilmektedir (Timur, 1990:16).

Karar verme, yönetimin temelini oluşturmaktadır. Üst yönetim tarafından verilen kararlar işletme açısından hayati önem taşır. Bundan dolayı karar verme mekanizmasının yer almadığı bir yönetim düşünülemez (Yozgat, 1994:7). Bunun doğal sonucu olarak da yönetim ile karar verme kavramları çoğu kez eş anlamlı kullanılıp, yönetimin de bir karar dizisi olarak incelendiği görülür.

2.2. Karar Vermenin Özellikleri

Karar verme sürecindeki asıl yapı, çeşitli alternatifler arasından seçim yapmak ve sorunların çözülmesine katkıda bulunmak olduğuna göre öncelikle varılmak istenen

amaçlar belirlenir. Sonrada bu amaçlara ulaştıracak araçlar ortaya konulur. Bu aşamalardan sonra standartlar oluşturulur (Hatipoğlu,1986:213).

Karar verme hem yönetim hem de örgütle ilgili özellik taşıyan bir süreçtir. Karar vermenin temel özelliklerinden birisi, karar bir plan ve programlama faaliyeti olduğundan karar sürecinin geleceğe yönelik olmasıdır. Karar sorunların çözümünü amaçlar ve bu süreç hem etkinliğe hem de rasyonelliğe dayanmaktadır. Karar vermenin bir diğer temel özelliği ise, bilimsel ve grup özelliği taşımasıdır. Karar verme süreci pahalı olup ancak çeşitli analizler sonucunda ortaya çıkmaktadır. Analizde değişik tahmin teknikleri kullanılır. Hiç kuşkusuz karar vermenin belirli bir riski de vardır (Demir, 1985:3).

2.3. Karar Vermenin Aşamaları

Karar verme aşamasında yöneticinin yargı, sezgi, duygu ve kişisel değerleri sistemli olarak yer alır. Karar teorisi kararın alınmasında üç aşamayı içermektedir (Demir, Gümüşlüoğlu 1984:85). Bunlar aşağıdaki gibidir;

1. Karara esas olabilecek tüm alternatiflerin ortaya konulması,
2. Alternatiflerin önem derecelerine göre birbirinden ayıklanması ve
3. En uygun alternatifin seçim ve değerlendirilmesi.

Sistematiik olarak ele alındığında, konu biraz daha genişletince karar aşamalarını aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (Koçel,1984:95).

- Hangi temelde karar verileceğinin belirlenmesi,
- Karar vermek için gerekli bütün verilerin toplanması,
- Sorunların tanımlanması ve açıklanması,
- Amaçların ve çözüm yaklaşımlarının oluşturulması,
- Alternatiflerin gözden geçirilmesi,
- Alternatiflerin analiz edilmesi,
- Alternatiflerin değerlendirilmesi ve seçilmesi,
- Uygulama için bir planın formilasyonu,
- Planın kontrolü ve uygulanması,
- Geri besleme ve izleme.

Karar vericiler pratikteki şartlara göre kararı etkileyen çeşitli faktörlerin kritik ve değişken unsurlarını belirledikten sonra, söz konusu sorunun aynını gösterebilmek için bu unsurları birleştirir. Ancak model, gerçeğin tüm görüntüsünü değil bazı davranış biçimlerini açıklayan sınırlandırılmış şeklini gösterir (Demir, Gümüşoğlu 1995:96).

3. STRATEJİK YÖNETİM

Stratejik açıdan yönetim, etkili stratejiler geliştirmek, uygulama ve sonuçların

değerlendirilmesine yönelik kararlar ve faaliyetlerin bütünlüğü olarak tanımlanmaktadır (Dinçer, 1992:22).

Tanımdan da anlaşılacağı gibi stratejik yönetim süreci; stratejilerin planlanması için gerekli araştırma, inceleme, değerlendirme ve seçim çalışmalarını, planlanmış olan bu stratejilerin uygulamaya geçilmesi için işletme içinde her türlü tedbirin alınarak yürürlüğe konulması, daha sonraki aşamada ise yapılan çalışmaların kontrol edilerek değerlendirilmesi ile ilgili faaliyetleri kapsamaktadır.

3.1. Stratejik Yönetim Süreci

Stratejik yönetim süreci, planlama, uygulama ve değerlendirme aşamalarından oluşmaktadır. Sürecin başlangıcı, amaçların tespiti ve uygun stratejilerin geliştirilmesini oluşturur. Daha sonrasında bunların uygulamaya konulması ve sonuçların kontrol ve analizi yapılmaktadır.

3.2. Stratejik Kararlar

Stratejik kararlar işletme ve çevresi arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine yöneliktir. Konuya kar açısından baktığımızda hangi ürünleri üreteceği ve hangi pazarlarda satılacağına ilişkin kararlar almak söz konusu olacaktır. Buna faaliyet sahasının seçimi de denilmektedir (Eren, 1997:27).

İşletmenin yaşamını sürdürebilmesi ve bu yaşam alanına uyum sağlayabilmesi için elde ettiği veya edebileceği kaynakların nasıl değerlendireceğini saptaması, amaçları gerçekleştirebilecek faaliyet alanlarının tespiti, yeni ürün pazar bileşiminin seçilmesini gerektirecektir. Dolayısıyla stratejik kararlar sürekli bir şekilde çevresel gelişimler ve değişimlerden etkilenecektir.

3.3. Stratejik Finansal Karar Destek Sistemi

Hedefi, işletmeye yön çizmek olan stratejik finans karar destek sistemi, amaç odaklı olarak geliştirilir. Böylece, işletme içinde yaratılan ve işletmenin mevcut durumunu yansıtan bilgilerin analiz edilmesi, şimdiki ve gelecekteki çevreyi belirlemek üzere elde edilen ekonomik, demografik ve sosyal nitelikli verilerin analiz edilmesi ve bu çevre içerisinde işletmenin geleceğinin belirlenmesi, tahmin edilmesi ve finansal hedefleri belirleme ve yönlendirme işlevlerini gerçekleştirir (Gering, 1999:9).

4. STRATEJİK YÖNETİMDE MALİYET ANALİZİ

Stratejik maliyet analizlerinde uzun dönemli bir planlamanın söz konusu olduğunu söyleyebiliriz. Öyle ki kısa dönemli kararlarda geçerli maliyet sayılmayan bir çok maliyet kalemi uzun dönemli planlamalar ve kararlarda geçerli maliyet halini alır.

Karar Verme Açısından Maliyetler:

1. Kararlarla ilgili maliyetler ve
2. Kararlarla ilgisiz maliyetler olmak üzere ikiye ayrılır.

Belirli bir kararla ilgili olarak alternatifler arasında yapılacak seçimlerden etkilenecek (artış yada azalış gösterecek) maliyetler o karar açısından ilgili maliyetlerdir. Bu tür maliyetler geçerli maliyetler olarak da adlandırılır. Alternatifler arasında yapılacak seçimden etkilenmeyecek olan yani alternatiflerden hangisi seçilirse seçilsin değişmeden kalacak olan maliyetler ise söz konusu karar açısından ilgili olmayan veya ilgisiz maliyetlerdir.

4.1. Geleneksel Maliyet Sistemlerinin Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar

Geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır (Akdoğan, 1988, 39).

1. Maliyetlerin kapsamına göre maliyet sistemleri:
 - Tam maliyet sistemi,
 - Normal maliyet sistemi,
 - Değişken maliyet sistemi,
 - Direkt maliyet sistemi,
2. Maliyetlerin saptanma zamanına göre maliyet sistemleri:
 - Fiili maliyet sistemi,
 - Tahmini maliyet sistemi,
 - Standart maliyet sistemi,
3. Maliyetlerin saptanma şekline göre maliyet sistemleri:
 - Sipariş maliyeti sistemi,
 - Evre (safha) maliyeti sistemi,

Yukarıda verilen maliyet sistemlerinin uygulanmasında karşılaşılan sorunları şu şekilde sıralayabiliriz:

- ✓ Genel üretim giderlerinin dağıtımında direkt işçiliğin dağıtım anahtarı olarak kullanılması,
- ✓ Stok maliyetlerinin azaltılması gereği,
- ✓ Üretim merkezlerinin yerini mamul merkezlerinin alması,
- ✓ Üretim maliyetleri içerisinde sabit maliyetlerin payının artması ve maliyet sistemlerinin fonksiyonunu yerine getirmekte yetersiz kalması.

4.1.1. Genel Üretim Giderlerinin Tespitinde Direkt İşçiliğin Dağıtım Anahtarı Olarak Kullanılması

Sanayi devriminden bu yana üretim maliyetleri içerisinde direkt işçiliğinin payı sürekli düşmektedir. Oysa geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri genel üretim giderlerinin dağıtımında daha çok direkt işçiliği esas almışlardır. Genel üretim giderleri, üretim için kullanılan direkt işçilik üzerinden hesaplanan oranlar yardımıyla mamullere yüklenmektedir.

Ancak, günümüzün üretim tekniklerinin kullanıldığı işletmelerde direkt işçilik esas alınarak genel üretim giderlerinin dağıtımı yanlış sorunlar vermektedir. Üretimde makine kullanımı ağırlık kazanmıştır. Genel üretim giderleri ile direkt işçilik arasında neden-sonuç ilişkisi olmasına rağmen dağıtım anahtarı olarak direkt işçiliğinin esas alınması maliyetin hatalı saptanmasına neden olmaktadır.

4.1.2. Stok Maliyetlerinin Azaltılması Gereği

Stokların düşürülmesi amacıyla uygulanan üretim teknikleri de maliyet muhasebesini değişime zorlamaktadır. Stok maliyetlerinin nedenlerini saptayıp bunları ortadan kaldırmayı amaçlayan faaliyetlere girişilmesi, maliyet muhasebesinin görevlerinden birisi haline gelmiştir.

4.1.3. Üretim Merkezlerinin Yerini Mamul Merkezlerin Alması

Pek çok işletme artık makine ve tezgahların fonksiyonel olarak gruplandırılması eğiliminden uzaklaşmaktadır. Bunun yerine mamullere yönelik mamul hatları oluşturulmaktadır. Bu durumda, klasik anlamdaki maliyet merkezlerinin yerini daha çok sayıda dağıtım anahtarı gerektiren çok sayıda merkez almaktadır.

4.1.4. Sabit Maliyetlerin Artması

Otomasyonun ortaya çıkması ile bir başka sorun da sabit ve değişken maliyet kavramlarında görülmektedir. Sabit maliyetlerin artmasıyla başa baş noktası analizi ve katkı payı kavramı önemini kaybetmektedir. Katkı payı, birim satış fiyatı ile ortalama değişken maliyet arasındaki farkı ifade etmektedir. Başa baş noktası analizi, satış hasılatı ile üretim maliyetini kullanarak kara geçiş noktasının bulunmasını amaçlamaktadır. Üretim maliyetleri içerisinde sabit ve değişken maliyetlerin ağırlıklarının değişmesiyle birlikte kara geçiş noktası da değişmektedir. Şöyle ki, sabit maliyetlerin artması üretim maliyetlerini yükseltmekte ve dolayısıyla katkı payının sabit maliyetleri karşılaması gecikmektedir.

Değişken maliyetlerin azalması katkı payının büyümesine neden olmaktadır. Ancak bu büyüme sabit maliyetlerin karşılamakta yetersiz kalmaktadır. Tüm bunlar kara

daha geç ulaşılmaması anlamına gelmektedir. Ancak katkı payının büyümesi başa baş noktasına ulaşıldıktan sonra bir avantaj doğurmaktadır. Çünkü, başa baş noktasından sonra satılan her birim mamul daha fazla katkı payı sağlamaktadır.

4.1.5. Maliyet Sistemlerinin Fonksiyonunu Yerine Getirmekte Yetersiz Kalması

Maliyet sistemleri bilindiği gibi üç ana amaca ulaşmak için kullanılır. Bunlar; işlem kontrolü, stok değerlendirme ve mamul maliyetlerinin hesaplanmasıdır. Daha önceleri geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri ile bu amaca ulaşmak mümkündür. Ancak bugün için tek bir sistemle her üç amaca birden ulaşmak imkansızdır. Raporlama sıklığı, dağıtım derecesi, maliyet çeşitliliği ve sistemlerin faaliyet alanları gibi açılardan her üç amacın talepleri farklı olmaktadır. Dolayısıyla her üç amaç için farklı sistemlerin kullanılması, işletme yönetimine yönelik raporlama için oldukça önem taşımaktadır. Günümüz şartlarında direkt işçilik esas alınarak dağıtılan genel üretim giderleri, finansal raporların sunulmasında hata vermese de yöneticilerin performans ölçümünde ve mamul maliyetleriyle ilgili tatmin edici bilgiler konusunda başarılı olamamaktadır.

4.1.6. Emek Yoğun İşletmelerden Sermaye Yoğun Ve Teknoloji Ağırlıklı İşletmelere Geçiş

İşletmeler daha kaliteli ve daha çok çeşitli üretim için faaliyetlerini gerçekleştirirken otomasyona yönelmektedirler. İnsan emeği, her geçen gün yerini makinelerle bırakmaktadır. Bunun yanında otomasyonla birlikte stoklarda ve üretim maliyetlerinde düşüşler görülmektedir.

Bilgisayar kullanımının yaygınlaşması ve bilgisayar teknolojisinin hızlı bir gelişme içinde olması sonucu işletmeler, ihtiyaç duydukları doğru bilgileri, doğru zamanda elde edebilmekte ve doğru kişiye ulaştırabilmektedir. Böylece maliyetler, satışlar, işletmenin genel gidişi ve alınacak her türlü yönetim kararları için gerekli veriler elde edilebilmektedir. Rakip işletmelerle her türlü rekabet içinde bulunabilmek için bilgilerin etkin kullanımı gerekli olmaktadır. Doğru bilgilerin zamanında elde edilebilmesi için artık elle tutulan kayıtlar yeterli olmamaktadır. İleri teknoloji kullanarak çok sayıda ve kompleks mamuller üretilirken, buna ilişkin verilerin de yine teknolojiye yararlanılarak toplanması bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır. İşletme içinde kurulan merkezi bilgi alanı bu soruna çözüm getirmektedir.

Tüm bu sorunları özetlemek ve farklı bir biçimde ifade etmek istersek, maliyet muhasebesi sistemleri, mamullerin maliyetlerin hesaplanmasında hatalar vermektedir. Ayrıca maliyetlerin düşürülmesinde ve verimliliğin artırılması konusunda yöneticilere

yeterli ve doğru bilgiyi zamanında sağlayamamaktadır. İşletmenin içinde bulunduğu rekabet ortamı, çevre teknoloji ve mamuller hakkında yeterli bilgilerin yöneticilere yansıtılamaması geleneksel muhasebe sisteminin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.

4.2. Teknolojik Gelişmelerin Maliyet Sistemlerine Etkileri

Son yıllarda gerek ülkeler ve gerekse işletmeler arasında yoğun bir rekabet yaşanmaya başlanmıştır. Rekabet üstünlüğünün elde edilebilmesi için dikkatler yeniden imalat faaliyetleri üzerinde yoğunlaşmıştır. Bunun sonucunda yeni süreç ve akış teknolojileri, yeni stok sistemleri ve malzeme kullanma teknikleri, üretim, mühendislik ve tasarımda yeni bilgisayar kullanım yöntemleri, çalışma gruplarının yönetiminde yeni yaklaşımlar keşfedilmeye başlanmıştır. Bu gelişmeler karşısında, yıllar önce geliştirilen maliyet muhasebesi sistemlerinin günümüz ortamında yetersiz kaldığı ileri sürülmüş ve bu konuda geleneksel maliyet muhasebesi teknikleri terk edilmeye başlanmıştır. Mühendislik, tasarım maliyetleri, amortismanlar, veri toplama ve dağıtım anahtarlarıyla ilgili sorunlar teknolojik gelişmeler sonucu maliyet muhasebesinde ortaya çıkan bazı değişikliklerin kaynağını oluşturmaktadır. Teknolojik gelişmelerin etkisinin en çok görüldüğü alanlar aşağıdaki gibidir;

4.2.1. İşletmelerin Amacı

Serbest ekonomi ve rekabetin geçerli olduğu ülkelerde fiyat, piyasa ortamında oluşur. Dolayısıyla işletme istediği fiyatın belirlenmesinde etkin bir rol oynayamaz. Fiyat işletme için bir veridir. Bu durumda karı arttırmanın tek yolu olarak maliyetlerin düşürülmesi kalmaktadır. Bu da ancak etkin çalışan ve doğru veriler sağlayan bir maliyet sistemi ile mümkün olacaktır. Maliyet bilgileri işlemlerin planlanmasında, yürütülmesinde ve kontrol edilmesinde yönetim için oldukça önemlidir. Maliyet analizleri, mamul fiyatlarının hesaplanmasından yatırım kararlarının alınmasına kadar geniş bir yelpazede etkili olmaktadır. Dolayısıyla maliyetlerin doğru saptanması maliyet muhasebesi yanında yönetim muhasebesi için de önem taşımaktadır. Bu yüzden elde edilen maliyet bilgilerinin doğru olması için büyük dikkat gösterilmelidir.

4.2.2. Yeni Teknolojiler

Hızlı bir şekilde değişen tüketici taleplerini karşılayabilmek için uygun üretim teknolojisi olan esnek üretim sistemleri (Flexible Manufacturing Systems-FMS), stok maliyetlerini en düşük seviyeye çekmeyi amaçlayan tam zamanında üretim sistemi (Just in time- JIT), bilgisayar destekli tasarım (Computer Aided Designing-CAD) ve üretim (Computer Aided Manufacturing-CAM) sistemleri, bunlarla birlikte yaygınlaşan otomasyon, maliyet muhasebesi üzerinde önemli değişiklikleri gerekli kılmıştır.

4.2.3. Direkt İşçilik Payının Azalması

İşletmelerde otomasyona gidilmesiyle birlikte maliyetler içindeki direkt işçiliğin payı azalmaktadır. Yapılan pek çok araştırmada, direkt işçiliğin payının toplam üretim maliyetleri içerisinde %10'lar seviyesine düştüğü saptanmıştır. Direkt işçiliğin payının düşmesine karşılık genel üretim giderlerinde artışlar görülmektedir. Üretim birimlerinde artan otomasyon sonucu, üretim maliyeti içerisinde makine ve tezgahlarla ilgili maliyetlerin payı yükselmektedir.

Yeni geliştirilen teknikler ile imalat işletmelerinde çalışanların yerine otomasyonun geçmesi, genel imalat maliyetlerinin direkt işçilik maliyetleri ya da saatlerine göre dağıtılmasını yararsız, hatta zararlı kılmaya başlamıştır.

4.2.4. Giderlerin Direkt Ve Endirekt Ayrımının Önem Kazanması

Teknolojik gelişmelerin etkisinin görüldüğü diğer bir konu da, giderlerin direkt ve endirekt olarak ayrımıdır. Üreticiler, önemli bir ölçüde dolaylı gider artışıyla karşı karşıyadır. Buna karşılık direkt giderlerde bir azalma söz konusudur. Direkt giderlerdeki bu azalmanın temel nedeni ise direkt işçiliğin azalmasıdır.

Otomasyonun yaygınlaştırılmasıyla ortaya çıkan en önemli konu, dolaylı giderlerde görülen artıştır. Böylece otomasyon, üretim sırasında en yüksek katma değer meydana getiren maliyet unsuru olarak genel üretim giderleri içerisinde yerini almaktadır.

Genel üretim giderlerindeki bu artış, planlama, kontrol ve raporlama açısından genel üretim giderlerine özel bir önem gösterilmesini zorunlu kılmaktadır.

4.2.5. Yaşam Döneminin Raporlanması

Gelişmiş teknikler kullanarak yapılan üretim sonucu mamul yaşam dönemlerinin kısılmasıyla birlikte dönem sonlarında yapılan raporlamanın yerini, yaşam dönemi raporlaması almaktadır. Yaşam dönemi raporlaması, yönetime, mamul karlılığı üzerinde uzun dönemli karların etkisini belirleme olanağı sağlamaktadır.

4.2.6. Kalite

Günümüz imalat endüstrisinde kalitenin oldukça önemi vardır. Geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinde kaliteli olmanın veya kalitesiz olmanın maliyetlerini izlemek oldukça güçtür.

4.2.7. Stoklar

İmalat sürecinin her kademesinde bekleyen stokların firmaya olan maliyetlerini “kesin” olarak hesaplamak geleneksel maliyet muhasebe sistemlerinde adeta olanaksızdır.

4.2.8. Üretkenlik

Geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri daha ziyade “lira” temeline dayanan işlemleri kapsar. Bu nedenle üretkenlikle ilgili kesin bilgileri elde etmek çoğu zaman olanaksızdır. Bunun sonucunda alınacak kararlar yöneticilerin yapacağı tahminlere bağlı olacaktır.

İşletmelerin, yeni üretim tekniklerini kullanmasıyla maliyet sistemini ve yönetimlerinde bazı geleneksel uygulamaları yeniden gözden geçirmelerine neden olmuştur. Gözden geçirilmesi gereken temel konuların en önemlilerinden birisini “mamul maliyetlemesi” oluşturmaktadır (Hedrics, 1988:24).

4.3. İleri Üretim Ortamında Maliyet Muhasebesi Sistemleri

4.3.1. İleri Üretim Ortamının Belirleyici Özellikleri

Klasik olarak, miktar yönünden çok fazla ürün üretmek ve ölçek ekonomilerini ve bunların sonuçlarını kullanmak günümüz koşullarında yeterliliğini yitirmiştir. Günümüzde üretim ortamının yapılandırılmasında bazı faktörler etkin olarak rol oynamaktadırlar. Bunlar aşağıdaki gibidir (Morrow,1998 :3-20);

- ✓ Global rekabet
- ✓ Rekabetçi stratejisi
- ✓ Zaman tabanlı rekabet
- ✓ Ürün ömürlerinin kısalması
- ✓ Tedarikçi yönetimi
- ✓ Toplam kalite yönetimi
- ✓ Kalite maliyeti
- ✓ Tam zamanında anlayışı
- ✓ Eş anlı tasarım
- ✓ İleri üretim teknolojileri

Bu faktörler, rekabetçi pazarlarda rekabetten kaçınmak için değil, rekabete karşı koymak için işletmelerin üstünlüklerini yansıtan birer belirleyici hale gelmiştir. Maliyet başta olmak üzere kalite ve zaman rekabeti pazarlarda, işletmelerin avantajları yanında dez avantajları olarak ön plana çıkmıştır. Maliyet, sadece üretilen ürünlerin rakamsal ifadeleri olarak ele alınmamaktadır. Maliyet muhasebesi sistemleri, maliyet hesaplamak amacı dışına çıkarak maliyet yönetimi sisteminin gereklerine cevap verecek şekilde yeniden yapılandırılmalıdır.

4.3.2. Mevcut Maliyet Muhasebesi Sistemleri

Halen kullanılmakta olan muhasebe sistemlerinin maliyet hesaplanması ve kayıt

dışında planlama, kontrol ve karar verme fonksiyonları da bulunmaktadır ancak, maliyet hesaplanması ve kayıt dışında kalan fonksiyonlar yeterince kullanılmamaktadır.

Üretilen mamullerin maliyetinin hesaplanmasında direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin toplamı, toplam üretim maliyetini oluşturmaktadır. Toplam üretim maliyetinin üretim miktarına bölünmesiyle de mamullerin birim maliyeti hesaplanmaktadır. Hesaplanan bu maliyet, ürünün fiyatının tespitinde esas olarak kullanılmaktadır. Diğer bir ifadeyle ürünün fiyatı maliyet tabanlı olarak belirlenmektedir.

Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri, üretime doğrudan yüklenirken genel üretim giderleri, dolaylı olarak yüklenmektedir. Emek yoğun üretim faktörünün kullanıldığı üretim ortamında, bu üç unsur arasında direkt işçilik, ilk sırada yer alırken direkt işçilik giderini sırası ile genel üretim giderleri ve direkt ilk madde ve malzeme izlemektedir. Genel üretim giderleri, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik gideri dışında kalan gider türlerini içerisinde toplayan endirekt gider türüdür. Genel üretim giderleri toplayıcı özelliği ile içerisinde çok sayıda ve farklı gider türünü toplamaktadır.

İleri üretim ortamında, emek yoğun üretim yerini teknoloji yoğun üretime bırakınca, maliyeti oluşturan gider türleri ve bunların toplam maliyet içerisindeki oranları da değişime uğramıştır.

4.3.3.İleri Üretim Ortamında Gider Türleri

4.3.3.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme

Direkt ilk madde malzeme, işletmenin tedarik ettiği ve üretimde doğrudan kullandığı malzeme ve parçalardan oluşmaktadır. Üretimde kullanılacak direkt ilk madde ve malzemenin, fiziki olarak kullanımında değişim beklenmesine rağmen, maliyetlerini azaltıcı yöntemler geliştirilmiştir. Tedarikçilerin seçimi ve yönetimi, kullanılan direkt ilk madde ve malzemenin kalitesini artırırken fiyatlarını da azaltmaktadır. Çok sayıda ve tanınmayan tedarikçiler ile çalışmak yerine, az sayıda ve devamlı ilişki kurulacak tedarikçiler ile çalışmak direkt ilk madde ve malzeme gider türünün etkin bir şekilde kontrol altına alınmasını sağlayacaktır (Smitth,1994:169).

4.3.3.2. Direkt İşçilik

Değişen üretim ortamından en çok etkilenen gider türü, direkt işçilik gideridir. Sermaye yoğun yatırımlardaki artış işçiliğin üstlendiği rolü azaltmıştır. Bunun sonucunda da direkt işçiliğin toplam maliyetler içerisindeki payı azalmıştır. İleri üretim teknolojilerinin, üretim süresinde azalma sağlamalarının nedeni, aynı işlerin daha az

sayıda iş gören tarafından yerine getirilmesidir (Howell ve Soucy, 1987:42-43). Direkt işçilikteki bu azalma, kendini genel üretim giderlerinde de hissettirmiştir.

4.3.3.3. Genel Üretim Giderleri

Genel üretim giderleri, toplam üretim maliyetleri içerisinde en fazla ağırlığa sahip olan gider türüdür. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışında kalan giderlerin toplandığı genel üretim giderleri, içerisinde farklı tür ve yapıda giderler yer almaktadır. Teknolojik yatırımların artış göstermesi ile genel üretim giderlerinin içerisinde daha çok teknolojik yatırımla ilgili gider türleri yer almaktadır. Amortismanlar, teçhizat yenilemeleri için yapılan harcamalar ve bakım onarım giderleri gibi unsurlar genel üretim giderleri içerisinde en ağırlıklı grubu oluşturmaktadır (Berliner ve Brimson, 1988:3).

Genel üretim giderleri, direkt işçilik kullanılarak üretime yüklenmektedir. Azalan direkt işçilik giderleri ile genel üretim giderlerinin üretime yüklenmesi, hatalı maliyet hesaplanmasına neden olacaktır. Direkt işçiliğin, genel üretim giderlerinin üretime yüklenmesinde esas alınması özelliğini yitirmesi ile genel üretim giderlerinin yüklenmesinde yeni yöntemler geliştirilmektedir.

4.4.İleri Üretim Ortamında Maliyet Muhasebesi Sistemlerinin Yapılandırılması

Global rekabet ve artan rekabet, maliyet muhasebesi sistemlerinin yeniden yapılandırılmasını gerektirmektedir. Sadece ürün maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik olan klasik anlayış, rekabetçi baskılara cevap verememektedir. Ürün maliyetlerinin hesaplanması işlevi, maliyet muhasebesi sistemlerini dar bir alanda hareket ettirmeye zorlamaktadır. İşletme duvarlarının arasına sıkışan maliyet muhasebesi sistemleri, stratejik yönetim anlayışına da ters düşmektedir. Bu amaçla, maliyet muhasebesi sistemleri, maliyetlendirme fonksiyonunun yanında yönetim, planlama ve karar verme alanlarında da etkili olacak şekilde yeniden yapılandırılmalıdır. Bu yapılandırmada maliyet anlayışı, maliyet yönetimi sistemi içinde ele alınmalıdır.

Maliyetlerin tespiti, kontrolü ve performans değerlerine yönelik yeni yaklaşımlar bu sistem içerisinde de geliştirilmelidir. Yeni yaklaşımların geliştirilmesinde maliyet yönetim sistemlerinin belirli amaçları göz önünde tutulmalıdır (Thomas ve Kaplan, 1987: 227-228). Bu amaçlar, maliyetlerin dağıtılması ve hesaplanması, süreç kontrolünü kolaylaştırmak, kapasite artışı, tesisat yerleştirme ve ürün hattı konularında yardımcı olmak ve bilgi veren ve destekleyici rol üstlenmektir.

Global pazarlarda maliyet, kalite, foksiyonerlik ve zamanlama açısından rekabet

edebilir ürün ya da hizmet üretebilmek için gerçekleştirilen faaliyetleri destekleyici olarak yapılandırılacak bir maliyet yönetim sisteminin aşağıdaki amaçları bünyesinde bulundurması gerekir (Thomas ve Kaplan, 1987:228).

- ✓ İşletmelerde esas faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde kullanılan kaynakların maliyetlerinin tespiti (muhasabe model ve uygulamaları)
- ✓ Gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinlik ve verimliliklerinin belirlenmesi (performans değerlemeleri),
- ✓ İşletmenin gelecekteki performansını geliştirmeye yönelik yeni faaliyetlerin belirlenmesi ve değerlemesi (yatırım yönetimi),
- ✓ Yukarıda açıklanan üç amacı değişen teknoloji ortamı ile uyumlu olmasını sağlamak (üretim uygulamaları).

Yapılandırılacak maliyet yönetim sisteminde belirleyici unsurlar etkileyici olmaktadır. Maliyet sistemlerinin yeniden yapılandırılmasında da bu belirleyiciler doğrultusunda hareket etmek gerekir(Berliner ve Brimson, 1998:10-11).

- ✓ Maliyet kavramının stratejik olarak ele alınması,
- ✓ Maliyeti oluşturan unsurların yeniden incelenmesi,
- ✓ Değişen üretim teknolojilerine uyum,
- ✓ Stok politikalarında değişim,
- ✓ Performans değerlemede finansal olmayan göstergelerin de ele alınması,
- ✓ Kontrol ve raporlama fonksiyonlarının yeniden yapılandırılması.

Maliyet, sadece üretim maliyetleri yani, fabrika sınırları içinde değildir. İşletmelerde maliyet yapısında artan karmaşıklık kendini teknolojik gelişim ile göstermektedir. Maliyet, üretim maliyeti olarak tanımlanmayıp verilecek stratejik kararlarda önemli bir değişken olmaktadır. Maliyet sistemleri, işletmelerin stratejilerin belirlenmesinde ve bu stratejileri izleyecek taktiklerin uygulanmasında da önemli bir belirleyici olmaktadır (Ittner ve Larcker, 1997:293).

Maliyeti oluşturan unsurlar da ileri üretim ortamındaki değişikliklerden etkilenmiştir. Direkt ve endirekt giderler olarak belirlenen maliyet unsurları içerisinde direkt giderlerin payında azalma görülürken endirekt giderlerde artış olmuştur. Bunun sonucunda da endirekt gider unsurlarının üretime yükleme sorunu ortaya çıkmıştır.

Değişen teknolojilere uyum göstermeyen maliyet sistemleri eksik ve hatalı çalışacaktır. Yığın üretimden yalın üretime geçiş ile birlikte, üretim teknolojisindeki gelişmeler, azalan üretim süreleri ve katma değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmaları maliyetlerin kontrol altında tutulmasına ve etkin bir şekilde yönetilmesine neden olmaktadır.

Stok politikaları da değişimden etkilenmektedir. Üretim teknolojisindeki değişim ile birlikte üretim ortamı da değişmiştir. Üretmenin işletme açısından maliyeti hesaplanırken, stokta tutulan yarı mamul ve ürünlerin değerleri dikkate alınmamaktadır. İleri üretim ortamında stokla çalışma ortadan kalkmıştır. İşletmeler, tam zamanında kavramı ile tanışınca stokların kendileri için bir kambur olduğunu ve ağır hareket ettirdiklerini anlamışlardır (Foster ve Horngren,1991:435-439). Stokların etkin bir şekilde yönetimi ile stoklar, artık işletmenin zor duruma düşmek için kullanacakları ve aktifinin önemli bir yüzdesini oluşturan bilanço kalemi olmaktan çıkmışlardır.

Süreç değer analizi ile üretim ortamında gerçekleştirilen faaliyetlerin analizi gerçekleştirilmektedir. Üretilen ürünün özelliklerinde değişikliğe neden olan faaliyetler katma değer faaliyetler iken diğer faaliyetler katma değer yaratmayan faaliyetler olarak tanımlanmışlardır. Toplam üretim süresi içerisinde yer alan katma değer yaratan ve katma değer yaratmayan faaliyetlerin kontrolü ile üretimde etkinlik sağlanmış olur. Katma değer yaratmayan faaliyetlerin süresinde azalma ile birlikte süreçte etkinlik sağlanmış olur.

Performans değerlendirme, gelişen teknoloji ile birlikte değişen üretim yapısına uyum sağlayacak şekilde yapılandırılmıştır. Sadece finansal göstergelere dayalı ve mevcut ortamı değerlendiren klasik performans ölçüm sistemleri, üretim faaliyetleri ve bunların finansal olmayan sonuçlarını değerlendirmekte yetersiz kalmaktadır. Süreçte etkinliğin sağlanması, zamanında teslim, ürün kalitesi, müşteriye teslim ve müşteri tatmini gibi yeni başarı ölçüleri ile değişime uyum gösteren bir performans ölçüm sistemi geliştirilmelidir.

Kontrol ve raporlama da gelişen yapıdaki değişiklikleri en iyi şekilde belirlemeli ve raporlamalıdır. Maliyet yönetimi sistemlerinin yapılandırılmasında, bilgi verme rolü ön planda yer almaktadır. Amaç, ilgililere sistem hakkında zamanlı, yeterli ve doğru bilgileri sunmak olduğundan, kontrol ve raporlama bu amacı karşılamak için yeniden yapılandırılmalıdır. Kontrol ve raporlamada finansal olan göstergelerle birlikte finansal olmayan göstergeler de yer almalıdır.

Maliyet muhasebesi sistemlerinin yapılandırılmasında esas alınacak unsurlar, işletmenin stratejik yönetiminin gerekleridir. Oluşturulacak maliyet muhasebesi sistemleri de stratejik yönetim anlayışının bir uzantısı şeklinde yapılandırılmalıdır.

5. SONUÇ

Stratejik açıdan işletme kararları geleceğe yönelik hedeflerin ortaya konulmuş olması açısından büyük önem arz etmektedir. Günümüzde gerek büyük işletmeler gerekse de küçük işletmeler geleceğe yönelik beklentilerini ve eylemlerini önceden tespit etmek zorunda kalmışlardır. Bir işletmenin gelişmesi, büyümesi ve kararlarının etkili olabilmesinin yegane koşulu geliştirdiği stratejilerin tutarlı olmasına bağlıdır diyebiliriz.

Yönetime bilgi sağlama işlevi olan muhasebenin hiç şüphesiz işletme stratejilerinde büyük ve önemli bir rol üstlendiğini söyleyebiliriz. Üretim maliyetlerinin hesaplanabilmesi açısından geleneksel maliyet sistemleri günümüzde teknolojik gelişimle beraber yerini yeni sistemlere bırakmıştır. Yeni sistemler temel olarak işletmelerin stratejilerine de daha uyumlu çalışabilmektedir. Çünkü geleneksel yaklaşımda asıl amaç gerçekleşen maliyetlerin hesaplanması iken, modern sistemlerde gerçekleştirilecek maliyet önem taşımaktadır. Bu da özellikle işletmelerin geleceğe yönelik hedefler ve politikalar belirlemesinde, karar mekanizmasının vereceği kararların yapısını ve niteliğini belirlemesi açısından önemlidir.

Maliyet sistemleri ve bu sistemin ürünü olarak çıkan veriler, yönetimin alacağı kararlara ışık tutarken aynı zamanda kararların uygulanmasındaki etkinliğin ve denetimin sağlanmasına da yardımcı olmaktadır

Geleneksel maliyet sistemleri, Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve Direkt işçilik giderleri ile ağırlıklı olarak ilgilenmektedir. Çünkü üretim maliyetinin büyük bir bölümü bu giderlerden oluşmaktadır. Bunların dışında kalanlar, yani Genel üretim giderleri, oransal olarak önemli bir etki yaratmamaktadır. Oysa şimdi genel üretim giderleri olarak sınıflanan gider grubunda; yeni teknolojik yatırımlar, endirekt (kalifiye) işçilikler nedeniyle belirgin bir artış yaşanmaktadır.

Geçmişte endirekt üretim maliyeti unsurları içerisinde yer alan bir kısım giderlerin artık direkt gider olarak sayılması zorunluluğu doğmuştur. Buna örnek olarak, teknolojik üretimin getirdiği ve oldukça yüklü miktarlarla ifade edilen amortisman giderlerinin bu gün için direkt gider olarak nitelendirilmesi kanaatimizce uygun olacaktır.

Stratejik kararlar alınırken ,teknolojik yeniliklerin üretim maliyetine getirmiş olduğu boyutlar dikkatlice izlenmeli ve bu maliyetlerin üretime yüklenmesinde Direkt işçilik gibi ,geleneksel ölçütler bir tarafa bırakılmalıdır. Onun yerine faaliyet hacmi gibi modern ve maliyetleri daha sağlıklı tespit edebilecek kriterlerin uygulanması daha gerçekçi olacaktır.

KAYNAKLAR

AKDOĞAN, Nalan, **TMS ve SPK Sistemlerinde Maliyet Muhasebesi Uygulaması**, Ankara, 1988

BAĞIRKAN, Şemsettin, “ **Karar Verme**”, Der Yayınları, İstanbul, 1983

BERLİNER, Callie ve James A. **BRIMSON**, "Cost Management for Today's Advanced Manufacturing", CAM-I, U.S.A., 1988, s.3.

BRIMSON, James, “**Activity Accounting: An Activity Based Costing Approach**”, Jhon Wiley and Sons Inc, USA, 1991.

- DEMİR**, M. Hulisi, v.d, “**Yönetmel Karar Verme**”, Bilgehan Basım Evi, İzmir, 1985
- DEMİR**, M.Hulisi, **GÜMÜŞOĞLU**, Şekernaz, “**Üretim/İşletmeler/Yönetim**”. Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş, Geliştirilmiş 4. Baskı, İstanbul, 1994.
- D. ITTNER**, Christopher ve David **F.LARCKER**, ”Quality Strategy, Strategic Control Systems And Organizational Performance”,**Accounting Prganization And Strategy**, Yıl 22,sayı ¾,1997,s.293
- DİNÇER ÖMER**, “**Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**”, Timaş Yayın Evi, İstanbul, 1992
- EREN**, Erol “**İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**”, Der Yayınları, İstanbul, 1997
- FOSTER**, George ve Charles T. **Hornrgren**, 1987, “JIT: Cost Accounting And Cost Management Issues”. **Management Accounting**. Vol:LXVIII, No:, June
- GERING**,Micheal, "ABC Focusing On What Counts", **Management Accounting**, February - 1999,s.19.
- HATİPOĞLU**, Zeyyat, “**İşletmelerde Yönetim, Organizasyon, ve Personel Davranışı**”, Temel Araştırma A.Ş. No: 9, İstanbul, 1993
- HEDRICS**, J.A., “Applying Cost Accounting to Factory Automation”, **Management Accounting**, December, 1988
- HOWELL** Robert A. ve Stephen R. **SOUICY**, "Cost Accounting In The New Manufacturing Environment”, **Management Accounting**, August,1987,s.4
- JOHNSON**, H. Thomas , Robert S. **KAPLAN**, "Relevance Lost, The Rise And Fall of **Management Accounting**",Harvard Business Scholl Press,U.S.A.,1987,227-228
- JOHNSON**, H. Thomas, and **KAPLAN**, R.S., “The Rise and Fall of Management Accounting”, **Management Accounting**, January, 1987
- KOÇEL**, Tamer, “**İşletme Yöneticiliği, Yönetici Geliştirme, Organizasyon ve Davranışı**”, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş. İstanbul, 1995
- MALCOLM** ,SMITH, "New Tools For Magement Accounting, Putting A ctivity Based Costing and Non- Financial Indicators", Pitman Publishing,U.K., 1994,s.169.
- MORROW**, Micheal, "**Activity-Based Management**",Woodhead-Faulkner,U.S.A.,s.3-20
- TİMUR**, Hikmet, “Yönetimde Karar Verme ve Problem Çözme” **Hacettepe Üniversitesi, İİBF Dergisi**, C:8, S:2, Ankara, 1990
- YILMAZ**, Zekai, “**Yatırım Proje Analizi ve Yönetimi**” Uludağ Üniversitesi, Güçlendirme Vakfı, Yayın No: 35, Bursa, 1995
- YOZGAT**, Uğur, “**Yönetimde Karar Verme Teknikleri**” Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş. Yayın No: 429, İstanbul, 1994