



**T.C.
HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE YÖNETİM MUHASEBESİ
UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR İNCELEME:
İSTANBUL'DA FAALİYET GÖSTEREN ORTA
ÖLÇEKLİ İKİ ŞİRKET ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Celal MERDANE**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

Hatay-2019



**T.C.
HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE YÖNETİM MUHASEBESİ
UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR İNCELEME:
İSTANBUL'DA FAALİYET GÖSTEREN ORTA
ÖLÇEKLİ İKİ ŞİRKET ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Celal MERDANE**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

Hatay-2019

ONAY

Celal MERDANE tarafından hazırlanan “**İŞLETMELERDE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR İNCELEME: İSTANBUL’DA FAALİYET GÖSTEREN ORTA ÖLÇEKLİ İKİ ŞİRKET ÖRNEĞİ**” adlı çalışma jüri tarafından lisansüstü öğretim yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği / oyçokluğu ile **İŞLETME ANABİLİM DALINDA YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

21/08/2019

Jüri Üyeleri	İmza
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ (Tez Danışmanı-Başkan)	
Prof. Dr. Songül KAKİLLİ ACARAVCI (Üye)	
Dr.Öğr.Üyesi Cenk KIRITOĞLU (Üye)	

Celal MERDANE Tarafından hazırlanan “**İşletmelerde Yönetim Muhasebesi Uygulamaları Üzerine Bir İnceleme: İstanbul’da Faaliyet Gösteren Orta Ölçekli İki Şirket Örneği** ” adlı tez çalışmasının yukarıda imzaları bulunan jüri üyelerince kabul edildiğini **onaylarım.**

Doç. Dr. Mustafa Onur KAN

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile bu tezde yer alan bilgilerin tamamının akademik kurallara ve etik ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Söz konusu kural ve ilkelerin gereği olarak tezde yararlandığım eserlerin tamamına uygun bir şekilde atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi ayrıca beyan ederim (21/08/2019).

İmza
Celal MERDANE

ÖNSÖZ

Ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmeler neredeyse tüm sektörlerde faaliyet gösteren işletmeleri etkilemektedir. İşletmelerin yoğun rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürebilmesi ve rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü elde edebilmesi için güncel önemi olan bazı yönetim muhasebesi yaklaşımlarından faydalanmaları önem taşımaktadır.

Bu çalışmada paslanmaz çelik mamul üretimi yapan orta ölçekli iki işletmenin yönetim muhasebesi çerçevesindeki uygulamaları mukayese edilmek suretiyle karar alma süreçlerindeki farklılıklar tespit edilmeye çalışılmaktadır. Böylece yönetim muhasebesi uygulamalarının işletmelerin karar alma süreçlerine sağladığı katkının ortaya konulması amaçlanmaktadır. Böylece işletmelerin uygulamalarına yönelik öneriler geliştirmek suretiyle iş dünyasına katkı sağlanması beklenmektedir.

Beni işletmeler açısından oldukça güncel önemi olan bir konuya yönlendiren, tez çalışmamın her aşamasında bana destek olan ve çalışmamın şekillenmesine katkı sağlayan danışman hocam sayın Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ'ye teşekkür borçluyum. Ayrıca beni bu günlere getirmek için katlandıkları tüm fedakârlıklar için aileme de teşekkür ederim.

Celal MERDANE

İŞLETMELERDE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR İNCELEME: İSTANBUL'DA FAALİYET GÖSTEREN ORTA ÖLÇEKLİ İKİ ŞİRKET ÖRNEĞİ

Celal MERDANE

İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2019

Danışman: Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ

ÖZET

Yönetim muhasebesi çerçevesinde kullanılan yöntem ve yaklaşımlar genellikle işletmelerde etkin bir maliyet yönetimi sisteminin oluşturulması ve bu sistemin üst yönetimin karar sürecine yarar sağlaması üzerinde yoğunlaşmaktadır. Dolayısıyla yönetim muhasebesi uygulamaları ile elde edilen bilginin üst yönetimin karar süreçlerinde kullanılması suretiyle işletme yönetiminin faaliyetleri ile ilgili kararlarını daha bilinçli bir şekilde alması ve başarısını artırması mümkün olabilir.

Bu tez çalışması, yönetim muhasebesi uygulamalarının işletme yönetiminin karar alma sürecinde kullanılmasının sağladığı yararları, İstanbul'da paslanmaz çelik mamul üretimi yapan orta ölçekli iki işletmenin yönetim muhasebesi uygulamalarını ve karar süreçlerini mukayese etmek ve firma yöneticileriyle mülakat yapmak suretiyle tespit etmeyi amaçlamaktadır. İnceleme konusu edilen iki işletmenin faaliyet konuları ve büyüklükleri biri birine yakın olmakla birlikte işletmelerden biri belli başlı yönetim muhasebesi uygulamalarını kullanmakta, diğeri kullanmamaktadır. Dolayısıyla ele alınan iki işletmenin karar alma süreçlerinde kullandıkları finansal ve finansal olmayan veri ve bilgiler farklıdır.

Çalışmada benzer yapıda olmalarına rağmen hedef maliyetleme, maliyet sapma analizi ve faaliyet tabanlı maliyetleme gibi araçları kullanan işletmenin, söz konusu araçları kullanmayan diğere işletmeye kıyasla finansal açıdan daha başarılı olmasını sağlayabilecek nitelikte bilinçli kararlar aldığı ve uyguladığı sonucuna ulaşılmıştır.

ANAHTAR KELİMELER

Yönetim Muhasebesi Uygulamaları, Paslanmaz Çelik Sektöründe Maliyetler,
Maliyet Yönetimi

**AN INVESTIGATION ON THE MANAGERIAL ACCOUNTING
APPLICATIONS IN BUSINESSES: THE CASE OF TWO MEDIUM-SIZED
ENTERPRISES IN ISTANBUL**

Master Thesis, Celal MERDANE

Department of Business, 2019

Supervisor: Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ

ABSTRACT

The methods and approaches used in the framework of managerial accounting concentrate mostly on creating an effective cost management system in businesses paving the way for the system to provide benefit on the decision process of the top management. For this reason, it might be possible for a business to take more conscious decisions related to managerial activities and improve its success by using the information obtained from management accounting applications on the decision processes of the top management

This thesis study aims to determine the benefits of using managerial accounting applications for managerial decision making process by making interview with the managers of, and by comparing decision making process and managerial accounting applications of two medium-sized enterprises manufacturing stainless steel products in Istanbul province. Even though these two enterprises share the similar principal activities and scales, one of the enterprises makes use of certain managerial accounting applications while the other enterprise does not. Hence, the financial and non-financial data and information used by the two enterprises in the decision making processes are different from each other.

In this study, it has been concluded that although the said enterprises are in similar size and structure, the enterprise making use of target costing, cost variance analysis and activity based costing generally makes rational decisions enabling the enterprise reach the ability to be successful financially comparing to the enterprise that doesn't use the said managerial accounting tools.

KEYWORDS

Management Accounting Applications, Costs in the Stainless Steel Industry, Cost Management.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	I
ABSTRACT.....	II
İÇİNDEKİLER	III
TABLolar LİSTESİ.....	VII
ŞEKİLLER LİSTESİ	IX
KISALTMALAR LİSTESİ.....	X
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

YÖNETİM, MUHASEBE VE YÖNETİM MUHASEBESİ KAVRAMLARI

1.1. YÖNETİMİN TANIMI.....	2
1.2. YÖNETİMİN GÖREVLERİ	3
1.2.1. Planlama	3
1.2.2. Örgütleme	3
1.2.3. Yürütme.....	5
1.2.4. Koordinasyon	5
1.2.5. Kontrol Etme	6
1.3. MUHASEBENİN TANIMI	7
1.4. MALİYET MUHASEBESİ, FİNANSAL MUHASEBE VE YÖNETİM MUHASEBESİ	8
1.4.1. Yönetim Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Arasındaki Fark	10
1.4.2. Yönetim Muhasebesi İle Maliyet Muhasebesi Arasındaki Fark	11
1.5. YÖNETİM MUHASEBESİNE NEDEN İHTİYAÇ DUYULUR.....	11
1.6. YÖNETİM MUHASEBESİNİN KARAR ALMA SÜREÇLERİNDE KULLANIMI.....	12

İKİNCİ BÖLÜM
YÖNETİM MUHASEBESİ ÇERÇEVESİNDE UYGULANAN YÖNTEM VE
YAKLAŞIMLAR

2.1. YÖNETİM MUHASEBESİNE AİT KAVRAMLAR	15
2.1.1. Harcama Kavramı.....	15
2.1.2. Gider Kavramı	15
2.1.3. Maliyet Kavramı.....	16
2.1.4. Harcama Maliyet ve Gider İlişkisi	16
2.1.5. Dağıtım Esasına Göre Giderler	17
2.1.5.1. Direkt Giderler	17
2.1.5.2. Endirekt Giderler	17
2.1.6. Üretim Maliyet Giderleri.....	17
2.1.7. Faaliyet Esasına Göre Giderler.....	18
2.1.7.1. Araştırma Geliştirme Giderleri	19
2.1.7.2. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri.....	19
2.1.7.3. Genel Yönetim Giderleri	19
2.1.7.4. Finansman Giderleri	19
2.1.8. Çeşit Esasına Göre Giderler	20
2.1.9. Karar Verme Amaçlı Maliyetler.....	21
2.1.9.1. Geçerli ve Batık Maliyetler.....	21
2.1.9.2. Ek Maliyetler	21
2.1.9.3. Fırsat Maliyeti.....	21
2.2. İŞ HACMİ VE MALİYET İLİŞKİLERİ	22
2.2.1. İş Hacmi İle İlişkileri Yönünden Giderler.....	23
2.2.1.1. Sabit Giderler	23
2.2.1.1.1. Yapısal Giderler	25
2.2.1.1.2. Planlanmış Giderler.....	25
2.2.1.2. Değişken Giderler	25
2.2.1.3. Karma Giderler	26
2.3 MALİYET HACİM İLİŞKİLERİNİN BELİRLENMESİ.....	28
2.3.1. Analitik Yöntemi.....	28
2.3.2. Muhasebe Yöntemi.....	31

2.3.3. Matematik ve İstatistik Teknikler.....	34
2.4. MALİYET-HACİM-KÂR ANALİZLERİ	36
2.4.1. Kâr Fonksiyonu	36
2.4.2. Kâr Fonksiyonu Uygulama Alanları	38
2.4.3. Başabaş ve Hacim Kâr Grafikleri.....	39
2.4.4. Maliyet-Hacim-Kâr Analizlerinin Dayandığı Varsayımlar ve Kısıtlar	42
2.4.5. Maliyet – Hacim – Kâr Analizlerinin Yönetim Kararlarında Kullanılması .	43
2.5. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ	44
2.6. KIYASLAMA.....	45
2.7. SÜREKLİ GELİŞİM.....	47
2.8. DEĞİŞİM MÜHENDİSLİĞİ	48
2.9. SERİ UYARLAMA	49
2.10. HEDEF MALİYET YÖNTEMİ	49
2.11. ÖLÇÜM KARTI TEKNİĞİ.....	51
2.12. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME.....	52
2.13. TRANSFER FİYATLAMASI	53
2.14. MALİYET SAPMA ANALİZİ YÖNTEMİ	54

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İŞLETMELERDE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR İNCELEME: ORTA ÖLÇEKLİ İKİ ÜRETİM İŞLETMESİ ÖRNEĞİ

3.1. PROBLEM DURUMU	56
3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	56
3.3. YÖNTEM.....	57
3.4. PASLANMAZ ÇELİK SEKTÖRÜNÜN TÜRKİYE EKONOMİSİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ	57
3.5. PASLANMAZ ÇELİK MAMUL ÜRETEN İŞLETMELERİ FİNANSAL AÇIDAN ETKİLEYEN SORUNLAR	59
3.6. SEKTÖRDEKİ İŞLETMELERDE MALİYET UNSURLARININ FİYATLAMA ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	60

3.7. PASLANMAZ ÇELİK MENHOL ÜRETEN X İŞLETMESİNİN MENHOL ÜRETİMİNDE UYGULAMIŞ OLDUĞU YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI	61
3.7.1. X Paslanmaz Çelik Üretim İşletmesinde Yuvarlak Menhol Üretim Maliyet Hacim Kâr Analizi	63
3.7.2. X Paslanmaz Çelik Üretim İşletmesinde Yuvarlak Menhol Üretim Hedef Maliyet Uygulaması	65
3.7.3. X Paslanmaz Çelik Üretim İşletmesinde Yuvarlak Menhol Sapma Analizi	72
3.7.4. X Paslanmaz Çelik Üretim İşletmesinde Kare Menhol Üretim Maliyet Hacim Kâr Analizi.....	75
3.7.5. X Paslanmaz Çelik Üretim İşletmesinde Kare Menhol Üretim Hedef Maliyet Uygulaması	76
3.7.6. X Paslanmaz Çelik Üretim İşletmesinde Kare Menhol Sapma Analizi	83
3.7.7. X Paslanmaz Çelik Üretim İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması.....	85
3.7.8. X İşletmesi Finansal Tablolar Analizi	88
3.8. PASLANMAZ ÇELİK MENHOL ÜRETEN Y İŞLETMESİNE AİT BİLGİLER	95
3.8.1. Y İşletmesi Finansal Tablolar Analizi	96
3.8.2. Y İşletmesine Ait Maliyet Bilgileri	100
SONUÇ	102
ÖNERİLER.....	105
KAYNAKÇA.....	106

TABLolar LİSTESİ

Tablo 2.1: Üretim Maliyet Tablosu.....	23
Tablo 2.2: Üretim Miktarı, Birim Değişken ve Toplam Değişken Maliyet Tablosu .	26
Tablo 2.3: Muhasebe Yöntemine Göre Toplam Maliyet Tablosu	31
Tablo 2.4: Üretim Miktarının Bir önceki Döneme Göre Değişim Yüzdesi Tablosu .	32
Tablo 2.5: Değişken ve Sabit Giderler Tablosu	33
Tablo 3.1: Türkiye Demir-Çelik Üretim Tablosu	58
Tablo 3.2: Türkiye Çelik Üretim Yüzdesi Tablosu.....	59
Tablo 3.3: Normal Maliyet Yönteminde Yuvarlak Menhol Toplam ve Birim Maliyet Tablosu.....	64
Tablo 3.4: Yuvarlak Menhol Hedef Maliyetleme Fonksiyonların Ağırlığı Tablosu .	66
Tablo 3.5: Yuvarlak Menhol Hedef Maliyete Göre Mamul Parçalarının Maliyetinin Tahmini Tablosu	67
Tablo 3.6: Yuvarlak Menhol Hedef Maliyet Miktar Yüzdesi Tablosu.....	68
Tablo 3.7: Yuvarlak Menhol Hedef Maliyetleme Müşteri önemlilik Yüzdesi Tablosu	68
Tablo 3.8: Yuvarlak Menhol Müşteri İsteklerine Her Bir Fonksiyon Grubunun Katkısı Tablosu	68
Tablo 3.9: Yuvarlak Menhol Hedef Maliyet Endeks Tablosu	69
Tablo 3.10: Yuvarlak Menhol Hedef Maliyet Fonksiyon Gruplarının Toplam Maliyet İçindeki Payı Tablosu.....	70
Tablo 3.11: Yuvarlak Menhol Fonksiyon Gruplarının Önem Endeksi, Hedef Maliyet Yüzdesi ve Hedef Maliyet Endeksi Tablosu.....	70
Tablo 3.12: Yuvarlak Menhol Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu Tablosu .	70
Tablo 3.13: Yuvarlak Menhol Hedef Maliyet Endeksi Sonuçlarının Özeti Tablosu .	71
Tablo 3.14: Normal Maliyet Yönteminde Kare Menhol Toplam ve Birim Maliyet Tablosu.....	75
Tablo 3.15: Kare Menhol Hedef Maliyetleme Fonksiyonların Ağırlığı Tablosu	77
Tablo 3.16: Kare Menhol Hedef Maliyete Göre Mamul Parçalarının Maliyetinin Tahmini Tablosu	78
Tablo 3.17: Kare Menhol Hedef Maliyet Miktar Yüzdesi Tablosu.....	78
Tablo 3.18: Kare Menhol Hedef Maliyetleme Müşteri Önemlilik Yüzdesi Tablosu	78
Tablo 3.19: Kare Menhol Müşteri İsteklerine Her Bir Fonksiyon Grubunun Katkısı Tablosu.....	79
Tablo 3.20: Kare Menhol Hedef Maliyet Endeks Tablosu	79
Tablo 3.21: Kare Menhol Hedef Maliyet Fonksiyon Gruplarının Toplam Maliyet İçindeki Payı Tablosu.....	80
Tablo 3.22: Kare Menhol Fonksiyon Gruplarının Önem Endeksi, Hedef Maliyet Yüzdesi ve Hedef Maliyet Endeksi Tablosu	80
Tablo 3.23: Kare Menhol Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu Tablosu.....	81
Tablo 3.24: Kare Menhol Hedef Maliyet Endeksi Sonuçlarının Özeti Tablosu	81
Tablo 3.25: Yuvarlak ve Kare Menholün FTM Üretim Giderleri Tablosu	86
Tablo 3.26: Yuvarlak ve Kare Menholün FTM Üretim Maliyetleri Tablosu	86

Tablo 3.27: Yuvarlak ve Kare Menholün Her Bir Faaliyet Başına Düşen Maliyet Tablosu.....	87
Tablo 3.28: Yuvarlak ve Kare Menholün Kullanıldıkları Ölçüde Maliyet Dağıtım Tablosu.....	87
Tablo 3.29: Yuvarlak ve Kare Menhol FTM Toplam Maliyet Tablosu	87
Tablo 3.30: Yuvarlak ve Kare Menholün Geleneksel Yönteme Göre DİS Esasına Dayalı Maliyet Tablosu.....	88
Tablo 3.31: Yuvarlak Menhol ve Kare Menhol Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Geleneksel Yönteme Göre Karşılaştırılması Tablosu	88
Tablo 3.32: X İşletmesi Bilançosu	89
Tablo 3.33: X İşletmesi Gelir Tablosu	91
Tablo 3.34: Y İşletmesi Bilanço.....	96
Tablo 3.35: Y İşletmesi Gelir Tablosu	98



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1: Toplam Sabit Maliyet Grafiği.....	24
Şekil 2.2: Birim Sabit Maliyet Grafiği.....	24
Şekil 2.3: Toplam Değişken Maliyet Grafiği.....	26
Şekil 2.4: Karma Gider Grafiği.....	28
Şekil 2.5: Başabaş Grafiği.....	41
Şekil 2.6: Hacim Kâr Grafiği	42
Şekil 3.1: Yuvarlak Menhol	62
Şekil 3.2: Kare Menhol	63



KISALTMALAR LİSTESİ

TKY: Toplam Kalite Yönetimi

DİMM: Direkt İlk Madde Ve Malzeme

DİG: Direkt İşçilik Gideri

GÜG: Genel Üretim Giderleri

AR-GE: Araştırma Geliştirme

DİMMG: Direkt İlk Madde Ve Malzeme Gideri

FTM: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

BR: Birim

HM: Hedef Maliyet

HME: Hedef Maliyet Endeksi

DİS: Direkt İşçilik Saati

S.: Sayfa

GİRİŞ

Geleneksel yönetim muhasebesi yöntemlerinin yetersiz kalması ve dünya koşullarının hızlı bir şekilde değişmesinden dolayı önemli yenilikler ortaya çıkmıştır. İşletmeler faaliyetlerine devam edebilmek ve rakip firmalarla daha iyi bir şekilde rekabeti sürdürebilmek için bu yeniliklere en kısa sürede ayak uydurmak zorunda kalmışlardır. Bu bağlamda yöneticilerinde sadece işletme dışındaki koşulları değil aynı zamanda işletme içi koşulları da etkin bir şekilde analiz edip yönetmesi gerekir.

Yöneticilerin alacakları kararlarda muhasebe tarafından üretilmiş olan çeşitli veriler etkili olmaktadır. Ancak bu, verilerin kullanımının sistemli bir şekilde gerçekleştirilmesine bağlıdır. Yönetim muhasebesi de muhasebe sisteminin ürettiği olduğu bu verileri, yönetim kararlarını desteklemek ve yönetim açısından en uygun karar ortamını belirlemeye çalışmaktadır. Bu yüzden yönetim muhasebesi diğer muhasebe fonksiyonlarının aksine işletme yönetimine yönelik bilgi sağlamayı amaç edinmiştir.

Yönetim muhasebesi uygulamaları genel muhasebenin ürettiği olduğu verileri, hedef maliyetleme, maliyet sapma analizi, faaliyet tabanlı maliyetleme ve finansal tabloların analizi gibi yaklaşım ve araçları kullanarak yöneticilerin karar alma sürecine katkı sağlayabilmektedir.

Bu tez çalışması şu şekilde planlanmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde yönetim muhasebesi kavramı ve yönetim muhasebesinin işletmeler açısından önemi ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. İkinci bölümde yönetim muhasebesi çerçevesinde uygulanan yöntem ve yaklaşımlar açıklanmıştır. Üçüncü bölümde ise çalışmanın amacına uygun olarak yönetim muhasebesi açısından farklı uygulamaları olan iki işletmenin verileri ve karar süreci üzerinde yapılan örnek olay çalışmasına yer verilmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

YÖNETİM, MUHASEBE VE YÖNETİM MUHASEBESİ KAVRAMLARI

Bu bölümde yönetim muhasebesi kavramı ve yönetim muhasebesinin işletmeler açısından önemi ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

1.1. YÖNETİMİN TANIMI

Yönetim kavramının geçmişi, M.Ö. 5000 yıllarına dayanır. Günümüze kadar gerçekleştirilmiş olan arkeolojik bulgular da tarih öncesi dönemlerde insanların gruplar halinde yaşayıp belli bir yönetim tarzını benimsediklerini göstermektedir. Eski medeniyetler, politik işlerin yürütülmesinde, karmaşık muhasebe sistemlerinin geliştirilmesinde, geniş çaplı inşaat faaliyetlerinde ve idari uygulamalarda yönetimin önemli derecede katkısını görmüştür (Nişancı, 2015: 260). Günümüzde de yönetim; ekonomi, psikoloji, hukuk, tıp, eğitim gibi birçok alanda başarının anahtarı olmuştur. Yönetimde temel amaç belirli hedeflere ulaşmak için mevcut olan bütün kaynakların grup üyeleri tarafından en doğru ve en verimli şekilde kullanılmasını sağlamaktır.

Yönetim en basit tanımıyla çekip çevirmek demektir. Yönetimin bir diğer tanımı ise; bir grup insanı belirlenmiş hedeflere doğru yönleltmek, aynı zamanda onların bu yöneltilen hedefte başarılı olmalarını sağlamak ve bu işleri uyumlu bir şekilde yapabilmelerini sağlamaktır.

Başka bir tanıma göre yönetim; belirlenmiş hedeflere erişmek maksadıyla en başta insanları daha sonra parasal kaynakları, donanımı, demirbaşları, hammaddeleri, yardımcı malzemeleri ve zamanı birbiriyle koordineli, verimli ve etkili kullanabilecek karar alma ve uygulatma süreçlerinin toplamıdır (Eren, 2011:3).

Yönetim kavramı, yönetim faaliyetini icra eden tek bir şahsı işaret edebildiği gibi örgütleri de işaret edebilir. Yönetim faaliyetinin ortaya çıktığı organizasyonlarda hiyerarşik yapı farklılık gösterebilir. Örneğin; bir yönetici ile ona direkt bağlı birden çok çalışandan oluşacak şekilde düzenlenmiş olabilir (Şimşek, 1996: 9).

Yönetim faaliyetini yerine getirmekle sorumlu olan kişi yöneticidir. Diğer bir ifadeyle yönetici; günlük, tekrar eden ve şartları belli işlemlerin dışına taşan kararları alan, gözetim ve denetimde bulunan, bir kurum ya da organizasyonda, bir birimin veya hizmetin sorumlusu olarak görev yapan üsttür (Bozkurt ve Ergun, 1998: 265).

1.2. YÖNETİMİN GÖREVLERİ

1.2.1. Planlama

Planlama, bir işletmenin gelecekte ulaşmayı hayal ettiği hedeflerine ulaşabilmesi için en kısa süre zarfında neyin, ne zaman, nerede, nasıl ve kim tarafından gerçekleştirileceğini önceden kararlaştırdığı süreç olarak tanımlanabilir. Diğer bir deyişle kaynaklardan en etkin ve en verimli şekilde faydalanılabilmesi için işletmenin gelecekte ulaşmak istediği hedeflerini kendisine uygun seçenekler arasından en uygun seçimi yaparak belirlemesi ve seçilmiş olan bu hedefe uygun bir biçimde işletme içi çalışmaları da düzenlemesi işlemidir (Şimşek ve Çelik, 2011:195).

Planlama; amaçları genellikle aynı olan, kısa, orta ve uzun olmak üzere farklı vadelerde hazırlanabileceği gibi farklı seviyelerde de hazırlanabilir. Planlamanın ana amacı, işletmenin gerçekleştireceği işlerin taslağını oluşturmak ve bu yapılacak olan işlerin yürütülmesi amacıyla takip edilecek yolun belirlenmesi ve bu yolda yöneticiye rehberlik etmektir. Mevcut faaliyetlerin ve kaynakların analizi ve faaliyetlerin yürütüldüğü çevrenin analizi planlama ile ilgili 2 önemli konuyu oluşturur. Mevcut faaliyetlerin ve kaynakların analizi, adından da anlaşılacağı üzere yönetimle alakalı bilginin mevcudiyetine, ulaşılabilirliğine ve kaynağının sağlamlığına bağlıdır. Yönetimin mesuliyetinde bulunan meselelerle alakalı verilere erişmek için çeşitli birçok kaynağa erişmek gerekir. Bunu gerçekleştirirken hedeflerin belirlenmesi aşamasında, danışma olayının etkili bir şekilde yürütülmesi gerekir. Ulaşılan veriler ve tahminler göz önünde bulundurularak gelecekte gerçekleştirilmek istenen faaliyetlerin planlaması yapılır (Harmancı ve diğ., 2015: 10).

1.2.2. Örgütlenme

İlk fonksiyon olan planlamada öngörülenlerin uygulanmaya konulması için lazım olan sistemin oluşturulmasına örgütlenme adı verilir (Parlak, 2011: 161).

Örgütlenme insanlar, araç, gereç, makine, bina, işyeri ve benzeri faktörler arasındaki ilişkilerin kurulması aşamasında ortaya çıkan bir kavramdır. Bir diğer tanımı ile örgütlenme; üretim faktörlerini sistematik, organize ve verimli bir şekilde kullanarak mal ve hizmet üretmek için insanların, görevlerini en iyi biçimde yapmak üzere düzene konmaları ve her türlü araç, gereç ve malzeme ile donatılmalarıdır. Bütün örgütler karar verme usullerine, çevreye ayak uydurabilme esnekliğine, iletişim ağına, faaliyetler arasında koordineli çalışma şekillerine ve gayelerine ulaşmada elde edilenleri değerlendirecek araçlara gerek duyar (Can ve diğ., 1984: 118)

Örgütlenme süreci üç aşamadan oluşmaktadır (Paşaoğlu, 2013: 6):

1. Aşama: Yapılacak Olan İşlerin Tayin Edilip Gruplara Ayrılması

Planlama aşamasının gerçekleştirilmesinin ardından hangi fonksiyonların gerçekleştirileceğinin kararı alındıktan sonra bu fonksiyonlar örgüt birimleri halinde toplanmaktadır. Örnek vermek gerekirse, bir işletmede üretim, muhasebe, yönetim, pazarlama gibi ana bölümler oluşturulur daha sonra bu ana bölümlerde bakım, onarım, kalite kontrol gibi alt bölümlere ayrılır. Bu fonksiyonların tümü örgüt şeması adı altında bir bütün içerisinde örgütlemenin ilk aşamasını meydana getirir.

2.Aşama: Personelin Tayin Edilmesi ve Atanması

Örgütlemenin ikinci evresi personelin tayin edilip atanmasıdır. Bu evrede, örgütte yapılacak olan işlerin ve faaliyetlerin belirlenmesinin ardından, belirlenen iş ve faaliyetlere en elverişli personelin belirlenmesi veya yetiştirilmesi gerekir.

3.Aşama: Mekân, Araç ve Yöntemlerin Tayin Edilmesi

Gerçekleştirilecek olan iş ve faaliyetler için belirlenip atanan personelin görevini icra edebilmesi için gerekli olan araç, gereç ve donatılardır. Mesela, masa başında çalışacak olan personelin, masa, sandalye, bilgisayar, yazıcı gibi işini gerçekleştirebilmesi için gerekli olan araç gerece ihtiyacı vardır.

1.2.3. Yürütme

Örgüte hareketlilik kazandırmak, yürütme işlevinin temel özelliğidir. İşletme; inşa edilme ve işleyiş planları, hedefleri ve organizasyon düzenini hazırladıktan sonra harekete geçmeye hazır hale gelir. Bu aşamada, otoritesine dayanarak faaliyetlerin yerine getirilmesi amacıyla yönetici, vereceği emir ve talimatlarla organizasyona hareketlilik kazandırma fonksiyonunu yerine getirmiş olur (Sabuncuoğlu ve Tokol, 2011:193).

Yürütme, amaçlara ulaşmak için hazırlanmış olan planlara göre organizasyonun hareketlilik kazanmasını sağlayan bir yönetim fonksiyonudur. Yürütme çalışması bir müteahhidin bina inşa edip tamamlamasına benzetilebilir. Ama bina planlarının çizimi, binanın tamamlanması için yeterli değildir. Binanın inşa edilmesi sürecinde binanın yıkılmaması ve herhangi bir kazanın oluşmaması için gerekli tedbirleri de almak söz konusudur. İşletmelerin yönetimi de buna benzer. İnşaat planına uymak yeterli değildir, inşaat faaliyetleri boyunca birçok ayrıntı ile de uğraşılması gerekmektedir. Müteahhit bu cansız yapıları fiziki ve teknik imkânlar dâhilinde istediği biçimde yönetebilir. İşletme yöneticisi ise, organizasyonda yer alan ve birbirinden farklı psiko-sosyal yapılara sahip olan insanları yönetmektedir. Burada yöneticilerin astlarına emir vermeleri gerekir. Yürütme faaliyetinin özelliği ve ehemmiyeti insanları yönetme meselesini içermesinden kaynaklanmaktadır. Yönetici yalnızca plan yapmayı aynı zamanda beraber çalıştığı insanlara işleri paylaştırır ve gerçekleştirilecek olan işleri kimlerin yapacağını belirler (Alpagun ve diğ., 1995:179).

1.2.4. Koordinasyon

Yönetimde koordinasyon; insanların çabalarını bir araya getirmek, en uygun zamanı tayin etmek, aynı amaca erişmek için arka arkaya faaliyetleri gerçekleştirmeleri, bütünleşerek ve aralarında bir bağ oluşturarak birbirlerini tamamlamalarıdır. Bir insan bir işin her aşamasını tek başına yapsa, bu aşamalara dair çabaların bütünleşmesini yani hepsinin koordinasyonunu da kendisi temin etmiş olur. Fakat işletmenin amacına ulaşmasını gerçekleştirmek için farklı ustalık gerektiren işleri yapan birden fazla insan varsa eğer, bu işleri birbiri ile uyumlu hale getirmek gerekir. En geniş tanımıyla koordinasyon aynı zamana denk getirmek demektir. Örneğin; bir üretim makinesinin bir yerden başka bir yere taşınması için

bütün bireylerin bunu gerçekleştirmek için çaba harcamaları gerekmektedir. Fakat işbirliği durumunda koordinasyona zaman açısından bu kadar hassas bir ayar yapabilme fırsatı yoktur. Aslında bu şart değildir. Büyük organizasyonlarda koordinasyon, daha çok çabaların birbirini negatif bir şekilde etkilemeyecek biçimde uyumlu hale getirilmesini sağlar. Koordinasyon, işbirliğinin gerekliliği olan, örgütün çapraşık ilişkilerini düzenleyen bir iletişim sisteminin fonksiyonudur. Bu iletişim sistemi, grupta yer alan üyelerin birbirlerine çabalarını aktarmalarına yardımcı olur. İşletmede bulunan birimler birbirlerinin faaliyetlerinden haberdar olmazsa işletme kendi kendisine rakip bir işletme halini alır (Ertürk, 2011: 173).

1.2.5. Kontrol Etme

İşletmenin belirlediği amaç ve hedeflere erişip erişmediğini ya da ne derecede eriştiğini araştırıp belirlemek ve arzu edilmeyen durumlar varsa bu durumları düzeltme işlemine denetim adı verilir. Denetimin tanımından da anlaşılacağı üzere denetimin gerçekleştirilebilmesi için ilk önce planların, amaçların ve hedeflerin olması gerekmektedir. Denetimden bahsedebilmek için aynı zamanda karşılaştırılabilir bir unsurun olması da şarttır. Yoksa denetim yapmanın faydası olmaz. Denetim fonksiyonu sadece son aşamada değil faaliyetlerin başlamasından bitişine kadarki sürecin tamamında ve devamlı olarak yapılmalıdır. Bu aşamayla birlikte işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için harcadığı çabalar esnasında tespit edilen aksaklıkların nedenleri saptanır ve alınması gereken tedbirler de belirlenmiş olur. Denetim fonksiyonu dört ana unsuru içermektedir (Kumkale, 2007:114-115):

Standartların belirlenmesi: denetim fonksiyonunun yerine getirilebilmesi için öncelikle performansı ölçebilmek gerekir. Performansı ölçmek için de kriterler oluşturulur, oluşturulan bu kriterler de standart adıyla anılır. Standartlar, işletmenin stratejik amaçları ile uyumlu olmalıdır.

Fiili durumun belirlenmesi; ilk aşamada belirlenmiş olan standartlara fiili durumun ne ölçüde uyum sağladığını saptamak amacıyla durum tespiti yapılır. Denetimde değerlendirme yapılabilmesi için denetimin özelliğine uygun olarak niteliksel veya niceliksel metotlardan yararlanır.

Sapmaların belirlenmesi; bu aşama standartlar ile gerçekleşen durumun kıyaslandığı bir kıyaslama aşamasıdır. Eğer ikisi arasında farklar varsa bu farklılıklar saptanır ve analiz edilerek nedenleri araştırılır.

Düzeltilici önlemlerin alınması; bu aşamada standartlarla fiili durumun arasında ortaya çıkan olumlu ya da olumsuz farkların nitelikleri, büyüklükleri, önem derecesi incelenir. Nelerden kaynaklandığı belirlenir ve sapmaların düzeltilmesi için ne gibi önlemler alınmasının uygun olacağına karar verilir. Fakat en doğru sonucu elde edebilmek için sapma veya sapmaların niçin oluştuğunun tam olarak tespit edilmesi gerekir. Yoksa alınacak önlemlerle gerçek sorun çözülmemiş olur, hatta belki de daha büyük sorunlara yol açabilecektir.

1.3. MUHASEBENİN TANIMI

İnsanların bir arada bulunmaları; yeme, içme, barınma gibi ihtiyaçlarının günden güne artması; mübadeleyi başlatmış ve ticaret günlük yaşamdaki yerini almıştır. Ticaretin gerektirdiği işlemlerden ötürü belli bir sistem oluşturma gereksinimi doğmuş ve her şey bir nizama bağlanmıştır. Ticari işlemler için gereken çoğu bilgi akılda tutulamayacağı için bu bilgileri insanlar rakamlar ve harfler yardımıyla kâğıtlara dökmüş, muhasebenin doğmasına da bilmeyerek vesile olmuşlardır. Yalnızca Ticari yaşamda değil aynı zamanda gündelik yaşamda da muhasebe çok büyük bir önem kazanmıştır. Bilhassa yaşadığımız yüz yılda ulaşılan muhasebe verileri insanların gelecekte alacakları kararlara dayanak teşkil etmiştir ve etmektedir. Buna bağlı olarak da muhasebenin önemi günbegün artmaktadır (Yoruldu, 2009: 1-7).

Muhasebe, işletmede gerçekleşen ekonomik durumları ve bu durumların sonuçlarını değerlendirmek amacıyla geliştirilmiştir. Belli kurallara sahip olan bir sistemdir. Mevzu bahis sistemde, ekonomik bilgilerin değerlemeye hazır hale getirilmesi için belirli bir dönem ve o dönemin sonundaki durum ile ilgili verilere ihtiyaç duyulur. İşletmeler insanların gereksinimlerini karşılamak amacıyla ekonomik bir faaliyet gösterirler. İşletmelerin bu ekonomik faaliyetlerini sürdürebilmeleri ve yönetebilmeleri için muhasebe sistemine tam anlamıyla hâkim olmaları gerekmektedir. İşletmelerin başarılı olarak yönetilebilmeleri için de uygun zamanda erişebileceği muhasebe verilerini ve kavramlarını bilinçli bir şekilde değerlendirme ve yorumlamaya ihtiyaçları vardır.

Muhasebe işletmenin ekonomik değişimlerini ve işletmenin mevcut ekonomik durumunu ilgili taraflara yansıtır. İşte bu özelliğinden dolayı muhasebe işletmenin dili gibidir. Bu özelliğini yerine getirirken aynı zamanda hem işletme içerisine hem de işletme dışına açık, anlaşılır ve faydalı bilgiler sunmayı amaç edinir. Bu amaç aynı zamanda muhasebenin rehberlik fonksiyonunun olduğunun da göstergesidir (Göçmen, 2007: 43-44).

En kapsamlı tanımına göre muhasebe; bir işletmenin varlık ve kaynakları üzerinde değişimlere sebep olan ve mali nitelikteki ekonomik olayları öncelikle ortak bir para birimi cinsinden ifade eden, para birimi cinsinden ifade ettiği bu bilgileri kaydeden, sınıflayan, özetleyen, raporlayan ve elde ettiği bu raporları yorumlayarak işletme içerisinde yer alan yönetici ve ortaklar ile işletme dışındaki kredi kuruluşları, devlet ve tüm kamuoyuna yönelik anlamlı ve sistemli mali bilgiler üreten bilim dalıdır (Özulucan, 2014: 3).

1.4. MALİYET MUHASEBESİ, FİNANSAL MUHASEBE VE YÖNETİM MUHASEBESİ

Maliyet muhasebesi, bir işletme tarafından üretilen mal ve hizmetlerin ilgili kişilere satılması için işletmenin yapmış olduğu fedakarlıkların para ile ifade edilmesini sağlayan maliyetlerin hangi tür giderlerden oluştuğunu saptayan, bu giderleri fonksiyonuna göre sınıflayan, hesap planına göre kaydedip izleyen yorumlayan ve raporlayan maliyetlerin kontrol edilmesini ilke edinen sistemdir (Akdoğan,1994: 5-6).

Maliyet muhasebesinde ana amaç üretimin kilit noktasını oluşturan mamul ve hizmetlerin ne kadara mal olduğunu imkânlar çerçevesinde en doğru biçimde tespit etmektir. Buna ilaveten maliyet muhasebesi işletme faaliyetlerinin kontrol edilmesine yardım etme, planlamaya yardım etme, alınacak kararlara yardım etme amaçlarını da gerçekleştirmeye çalışır (Bursal ve Ercan,1994: 14).

Finansal muhasebe, işletmenin en temel faaliyetlerinden biri olan mal ve hizmetlerin alınıp satılması hem de işletmenin ekonomik ve finansal yapısındaki değişiklikleri konu edinen muhasebe dalıdır. Finansal muhasebe ölçme fonksiyonu ve işletme fonksiyonu olmak üzere iki temel fonksiyona sahiptir. Ölçme fonksiyonundan kasıt muhasebedeki defter tutma ve kaydetme fonksiyonudur.

İşletmenin varlıkları ve kaynaklarında ortaya çıkan parasal değişikliklerin bir belgeye dayandırılması suretiyle önce yevmiye defterine daha sonra ilgili hesaplarda sınıflandırılmak üzere özetlenerek bilgi üretiminin gerçekleştirilmesi sağlanmış olur. Bu özetlenmiş bilgilere dayanarak analizlerle ve yorumlarla bilgi, kullanıcılara ihtiyaçlarını karşılamak üzere finansal raporların hazırlanıp ilgililere iletilmesi işlemi gerçekleştirir. Bu da finansal muhasebenin iletme fonksiyonudur (Güney, 2003:8-9).

Finansal muhasebenin temel fonksiyonlarının işlevini yitirdiği anda yönetim muhasebesinin fonksiyonları işlerlik kazanır. Bu aşamada da finansal muhasebeden elde edilen bütün veriler ve bu verilerle ilintili bazı karar süreçlerinde faydalanılmak amacıyla kullanılmaya çalışılır (İçöz, 2015: 13).

Yönetim muhasebesi finansal muhasebeden farklı işleyen bir mantığa sahiptir. Bu mantık ticari yönelme mantığı olarak adlandırılmaktadır. Bu kavram işletmenin anlık kazancını değil gelecekte elde edeceği kazancı sürekli hale getirebilme kabiliyetine işaret etmektedir. İşletmenin bu kabiliyete sahip olması da işletmenin daha kapsamlı bir bakış açısına sahip olmasını ve kapasite yönetimini tam anlamıyla gerçekleştirebilmesini gerektirir (Köse, 2007: 218)

İşletmelerin yönetim muhasebesinin ne kadar önemli olduğunu kabullenmesi ile yöneticiler buldukları pozisyon dolayısıyla yönetim için alacakları kararlarda faydalanabileceği ve daha net kararlar alabileceği bir yönetime ulaşmış olur. Muhasebenin yönetim muhasebesi anlayışı içerisindeki konumu yalnızca defter tutmaktan ibaret olmayıp aynı zamanda tutulan defterlerin ilgili kurumlarca belirlenmiş standartlar göz önünde bulundurularak incelenmesi yorumlanıp raporlanması faaliyetlerini de içerir (Peker, 1988: 5-8).

Rekabetin giderek artması ile birlikte yönetim muhasebesi de pek çok kuruluş için önemli hale gelmiştir. Yönetim muhasebesi hissedarlarla olan ilişkilerde, üretim planlamalarında ve işletmenin diğer planlama faaliyetlerin de etkin bir role sahiptir. Yönetim muhasebesi, örgütlerde yönetim fonksiyonunu yerine getiren yöneticilere karar verme aşamasında yol gösterici bilgi ve analizler sunulmasına da imkân sağlamaktadır. İşletmenin yönetim faaliyetini yerine getirebilmesi için gerekli olan bilgi sistemini içinde barındıran yönetim muhasebesi iş sağlığı ve iş güvenliği

alanlarında da karar mekanizmasının düzgün ve hızlı bir şekilde işleyebilmesi için rapor sunulmasını da sağlamaktadır (Yürekli, 2017:142).

“Tüm bunlardan hareketle yönetim muhasebesi, yöneticiler tarafından işletmede planlama, değerlendirme ve kontrol için kullanılmak üzere, kaynakların doğru kullanımını ve bunun izlenebilirliğini sağlamak için finansal bilginin tanımlanması, biriktirilmesi, ölçülmesi, analizi, hazırlanması, yorumlanması ve iletişim süreci olarak tanımlanmıştır” (Kaygusuz ve Dokur, 2012: 2).

1.4.1. Yönetim Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Arasındaki Fark

Muhasebeye ilişkin veriler farklı amaçlar için farklı kişiler veya birimler tarafından kullanılmaktadır. Bu açıdan muhasebe, finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi olmak üzere iki bölüm halinde incelenebilir. Buradan yola çıkarak muhasebe sisteminin iki ayrı sistemden meydana geldiğini söylemek doğru olmaz. Çünkü finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi muhasebe bilgi sisteminin ayrılmaz parçalarıdır. Fakat finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi arasında da belli başlı farklar bulunmaktadır. Bu farklar aşağıda sıralandığı gibidir (Arıkboğa, 2011: 7-8; Ağca, 2010: 9; Türksoy, 2011: 20):

- Yönetim muhasebesi yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgiyi üretip işletmenin içine yönelik bilgi akışını sağlarken, finansal muhasebe ise işletmenin dışına yönelik bilgi akışını sağlar.
- Yönetim muhasebesi geçmiş verilerden çok gelecek verilerle ilgilidir. Bunun sebebi yöneticilere planlama ve kontrol faaliyetlerinde yardımcı olmasıdır. Finansal muhasebe ise daha çok geçmiş verilerle ilgilidir.
- Yönetim muhasebesinde uyulması zorunlu olan genel kabul görmüş ilkeler ve yasal düzenlemeler yoktur. Bu yüzden yönetim muhasebesi uygulamaları işletmeden işletmeye hatta yöneticiden yöneticiye değişiklik göstermektedir. Finansal muhasebede ise uyulması zorunlu olan genel kabul görmüş ilkeler ve yasal düzenlemeler vardır.
- Yönetim muhasebesi bölümlerin başarısı ve ürünlerin karlılığını görmek amacıyla ürün ya da bölüm bazında tablolar sunar. Finansal muhasebe ise, işletmenin bütünü hakkında bilgiler veren tablolar sunar
- Yönetim muhasebesi, para ile ifade edilebilse edilemesin, nicel olsun olmasın kendi işine yarayan her türlü bilgiden faydalanır. Bunun aksine finansal muhasebe

ise, işletmenin varlık ve kaynaklarında herhangi bir değişime sebep olan işlemlere ilişkin sadece para ile ifade edilen verilerden faydalanır.

- Yönetim muhasebesi bilgi üretimi aşamasında, işletmenin belirlediği kurallara uyulması gerekir. Finansal muhasebe bilgi üretimi aşamasında ise işletme dışından bir otoritenin belirlediği kurallara uyulması gerekir
- Yönetim muhasebesinde faydalanılan bilgi ve verilerin belgelendirilmesi şart değildir. Finansal muhasebede ise, faydalanılan bilgi ve verilerin belgelendirilmesi şarttır.
- Yönetim muhasebesine göre hazırlanan raporlar; işletmenin bir birimine, sunduğu hizmete veya istenilen döneme ilişkin olabilir ve tek bir formatta hazırlanmaz. Finansal muhasebede ise, raporların sunum şekli ve içeriği tek bir formatta hazırlanır ve bu hazırlanan raporlar işletmeyi bir bütün olarak ele alır. Çoğunlukla da üç, altı, dokuz aylık ve bir yıllık olur

1.4.2. Yönetim Muhasebesi İle Maliyet Muhasebesi Arasındaki Fark

Maliyet muhasebesi ile yönetim muhasebesi arasında yakın bir ilişki vardır. Maliyet muhasebesi ile yönetim muhasebesi arasında bir karşılaştırma yapma imkânı sınırlıdır. Bu nedenle Maliyet muhasebesi ile yönetim muhasebesi birbirleri ile bütünleşmiştir. İkisinin de ortak amacı işletme faaliyetlerinde etkin kaynak kullanımı ve kar elde etme amacına hizmet etmektir. Bu amaca ulaşmak için de maliyetlerin tanımlanması ve etkin bir şekilde yönetilmesi gerekli olup son zamanlarda maliyet ve yönetim muhasebesi bu unsurlara odaklanmıştır (Kaygusuz ve Dokur, 2012: 6).

1.5. YÖNETİM MUHASEBESİNE NEDEN İHTİYAÇ DUYULUR

Bir organizasyonda tüm çalışanların bilinçli karar verebilmeleri, çalışmalarında daha başarılı olabilmeleri ve organizasyonlarının performansını artırabilmek için yönetim muhasebesine ihtiyaç vardır. Yönetim muhasebesi finansal ve finansal olmayan bilgileri ölçerek analiz ederek ve raporlayarak yöneticilerin örgütün hedeflerine ulaşmasına yönelik kararlar vermelerinde etkilidir. Bunun yanı sıra yöneticiler strateji geliştirme, stratejileri iletme ve uygulamada yönetim muhasebesine ihtiyaç duyarlar. Yöneticiler aynı zamanda ürün tasarımı üretim pazarlama kararlarını koordine etme ve işletme performansını değerlendirmede yönetim muhasebesi bilgisinden yararlanırlar (Kaygusuz ve Dokur, 2012: 2).

1.6. YÖNETİM MUHASEBESİNİN KARAR ALMA SÜREÇLERİNDE KULLANIMI

Yönetim muhasebesi, fiyat koyma, makine ve donanımı yenileme, kapasiteyi arttırma ve yeni mamul üretme gibi karar alma süreçlerinde kullanılmaktadır.

Yönetim muhasebesiyle ilgili karar aşamalarından biri olan fiyat koyma kararı en basit şekliyle fiyatın belirlenmesidir. İşletme yöneticilerinin alması gereken önemli kararlardan birisi fiyat koyma kararıdır. İşletmenin uzun süreli faaliyetlerini sürdürebilmesi açısından fiyat koyma kararı oldukça önemlidir. Fiyat koyma kararı yönetim fonksiyonlarından biri olan pazarlamanın alt işlevidir. İşletme yönetiminde fiyatlama konusu önemli olduğundan üretilen ürünün satılmasında konulacak fiyatın işletmenin amaçlarına uygun olması ve pazarlama, finans ve yönetim politikaları ile paralellik taşıması önem arz eder. Fiyatın oluşturulmasında temel amaç en yüksek karı elde etmektir. Bunun içinde maliyetlerin mümkün olduğunca düşürülmesi, cironun en yüksek seviyede oluşturulması ile mümkündür. Genel olarak işletmeler fiyatlama kararlarında rekabet, savunma, kar maksimizasyonu ve piyasaya yayılma gibi politik hedefleri amaçlayabilir (Türksoy, 2011: 294-297).

Karar alma aşamalarından biriside yeni bir ürün üretmek olup; işletmelerde küresel olarak yaşanan rekabet, teknolojik gelişme hızının artması, tüketici ihtiyaç ve arzularının çeşitlenmesi ve mamul yaşam sürelerinin kısılması gibi sebepler işletme yöneticilerini eskiye oranla çok daha yoğun bir şekilde yeni ürünler üretmeye zorlamaktadır. Günümüz rekabetçi ortamında avantaj elde etmenin yolu rakip firmalardan daha hızlı yeni teknolojiler geliştirmek ve bunları hayata geçirmekten geçer. Mevcut ürünlerin modası geçeceği için yeni ürünler üretmek ve bunları piyasaya tanıtmak gerekmektedir. Çoğu işletme yöneticileri yeni ürünlerini ürün ya da üstün teknoloji gibi temalarla tanıtmaya karar vermektedir. İşletme yöneticilerinin yeni ürün ile ilgili karar verirken yararlanabileceği altı stratejik seçenek vardır; birincisi hiçbir pazarda bulunmayan, tüm dünya için yeni nitelikte olan ürün. İkincisi işletme için yeni nitelikteki ürün. Üçüncüsü Pazar için yeni nitelikteki ürün. Dördüncüsü mevcut ürünün geliştirilmesi. Beşincisi yeniden konumlandırma. Altıncısı maliyet azaltmadır (Eser ve diğ, 2011: 433-435).

Yeni bir ürün veya model tasarlama ve geliştirme aşamalarında maliyeti azaltma amacını gerçekleştirmek için yönetim muhasebesine ait yaklaşımlardan hedef maliyet yönteminden yararlanması işletmeye büyük avantaj sağlayacaktır.

Karar verme aşamalarından bir diğeri de makine ve donanımı yenileme kararlarıdır. İşletme yöneticileri halen işletmede kullanılmakta olan bir makinenin veya donanımın devre dışı bırakılarak yerine piyasadan daha gelişmiş ve daha modern bir modelinin alınması veya mevcut makine ve donanımla devam edilip edilmemesi seçenekleri ile karşı karşıya kalabilirler. Kullanılmakta olan makine ve donanımın tümüyle amorti edilmemiş olması bu tür seçenekler için genellikle isteksizlikle karşılanabilir. Ancak eski makine donanım ile yeni makine ve donanımının ek maliyet ve gelirlerini ortaya koyacak bir analiz yapılmak suretiyle bu konuda yöneticiler gerekli kararları verebilirler (Büyükmirza, 2012: 580).

Bir diğeri karar verme aşaması ise kapasite artırma kararıdır. Tam kapasite ile çalışmayan işletmeler kapasiteyi artırma konusunda zorluk yaşamayacaktır. Ancak tam kapasite ile çalışan bir işletme mamullerine olan talebin artmasından dolayı bu talebi tamamen karşılayamazsa satış fiyatlarını talep kapasiteye ininceye kadar artırmak, işçilere fazla mesai yaptırmak, yeni vardiya eklemek ya da kapasiteyi artırmak seçeneklerinden birini tercih edebilecektir. Satış fiyatının artırılması mevcut piyasa şartlarında mümkün olmayabilir. Ya da uzun dönem hedeflerine öncelik tanıyan yönetim tarafından tercih edilmeyebilir. Fazla çalışma ve ek vardiya primli ücret ödemesini gerektirdiği, tesislerin fazla aşınmasına yol açmaları ve üretim verimliliğini düşürmeleri neticesinde maliyetleri de aşırı bir biçimde artırabilir. Bu durumlar karşısında işletme yönetimi mevcut üretim kapasitesini artırmayı en iyi seçenek olarak tercih edebilir. Ancak bununda çeşitli sakıncaları olacaktır. Bu bakımdan talep artışının geçici bir dalgalanmadan kaynaklandığı durumlarda kapasite artışına gidilerek talebin karşılanması gelecekte çok kötü sonuçlar doğurabilir. Bunun önlenmesi için kapasiteyi artırma kararı vermeden önce uzun dönem talep araştırmalarının yapılması ve ancak talep artışının sürekli olacağı varsayımı tamamen netlik kazandıktan sonra artırma kararının verilmesi gerekir (Büyükmirza, 2012: 448, 449).

Yönetim muhasebesi uygulamaları, bu temel kararlara ek olarak başka kararların alınmasında da kullanılabilir. Örneğin hedef maliyetleme yöntemini uygulayan bir

işletme, ürettiği mamullerin temel özellikleri ile müşteri beklentileri arasındaki uyum düzeyini dikkate alarak mamullere yapılan harcamanın bileşenlerine yönelik kararlar alabilir. Yine faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini kullanan bir işletmede yöneticiler, önemli maliyetlerin nerede yoğunlaştığını ve bu yoğunlaşmanın nedenlerini bulabilme imkânına sahip olurlar. Ayrıca faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin yöneticilere sağladığı bilgilerle pazarlama, ürün dizaynı ve ürün karışımının belirlenmesi daha etkili bir şekilde gerçekleştirilecektir. Ayrıca faaliyet tabanlı maliyet sistemi, bazı müşteri için değer yaratmayan faaliyetler ve işletmenin devamlılığı için gerekli olmayan faaliyetlerin elimine edilmesi kararlarında yöneticilere yardımcı olur. Yöneticilerin karar almaları aşamasında yardımcı bir diğer yöntemde maliyet sapma analizi yöntemidir. Yöneticiler sapma analizleri ile üretim esnasında meydana gelen sapmaları bulup bu sapmaların nedenlerini araştırarak gerekli önlemleri alabilirler. Örneğin üretim miktarında meydana gelen sapmalar personel kaynaklı ise personele eğitim verilmesi gibi kararlarda maliyet sapma analizleri yöneticilere yol göstermektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

YÖNETİM MUHASEBESİ ÇERÇEVESİNDE UYGULANAN YÖNTEM VE YAKLAŞIMLAR

Bu bölümde yönetim muhasebesine ait kavramlar ve yönetim muhasebesi çerçevesinde uygulanan yöntem ve yaklaşımlar açıklanmıştır.

2.1. YÖNETİM MUHASEBESİNE AİT KAVRAMLAR

2.1.1. Harcama Kavramı

Bir varlığı elde etmek, bir hizmeti sağlamak veya bir zararı önlemek için borç altına girmek; para ödemek veya varlık nakletmek gibi, faydaları ilgili faaliyet dönemini aşacak giderler harcama kapsamına girmektedir. Harcama kavramı, genellikle işletmelerde nakit olarak yapılan ödeme ve borçlanmaları ifade etmek için kullanılmaktadır (Akdoğan, 2004: 9).

Bir ürünü üretmek için harcama yapılabileceği gibi, üretime etkisi olmayan bir olaydan dolayı da harcama yapılmış olabilir. Burada gerçekleşen harcamaların bir kısmı bir varlığın elde edilmesi için yapılabileceği gibi, bir kısmı da hasılat elde etmek için yapılan ödemeler ve borçlanmalardır (Savcı, 2009: 9). Harcamaların bir kısmı direk finansal durum tablosuna etki eder, bir kısmı ise finansal durum tablosuna direk etki etmez (Gülcan, 2013: 32).

2.1.2. Gider Kavramı

İşletmelerin devamlılığını sağlamaları, işlevlerini sürdürebilmeleri ve gelir elde edebilmeleri amacıyla bir dönem içerisinde kullandıkları veya tükettikleri mal ve hizmetlerin maddi değerine gider denilmektedir (Yükçü, 1992: 22).

Bir varlığın veya hizmetin faydası, hangi faaliyet için tüketilmişse; tükenen kısım kadarı o faaliyetin gideri olarak kabul edilmektedir. Bir işletmede meydana gelen giderler, giderin ilgili olduğu faaliyetlere göre ayrılır, izlenir ve faaliyetlerin ve çıktıların performanslarının ölçülebilmesini mümkün kılar (Pazarçeviren, 2006: 8).

Gider kavramından bahsetmek için şu temel şartları sağlanması gerekir (Akdoğan, 2004: 7):

- Özkaynaklarda meydana gelen azalma, işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için yapılmalı,
- Maliyetlerin yararı tek bir dönemde tüketilmiş olmalı,
- Özkaynaklardaki azalma da belli bir döneme ait olmalıdır.

2.1.3. Maliyet Kavramı

Maliyet kavramı yalnızca ekonomi değil hayatın her alanında karşımıza çıkmaktadır. Maliyet bireyler açısından bir şeyin sahipliğini elde etmek veya bir isteğini karşılamak için feda edilen değerlerin toplamıdır. Feda etme olayı ise harcama ve yitirme şeklinde gerçekleşir. Muhasebede ise maliyet kavramı; bir malın iktisap edilmesi ve bir mamulün veya hizmetin imal edilmesi için kullanılan faktörlerin maddi değerlerini karşılar. Ekonominin esas unsuru olan para, maliyetin de esas unsurudur (Görgülü, 2014: 112).

En geniş tanımıyla maliyet; ulaşılmak istenen bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların bütünüdür (Lazol, 2002: 3).

2.1.4. Harcama Maliyet ve Gider İlişkisi

Gider ve maliyet kavramları birbiriyle ilişkili kavramlardır. Gider kavramı, genellikle gelirlere mahsup edilen faydası tüketilmiş maliyetlerdir. Maliyetin gidere dönüştürülebilmesi için yararının belli bir dönemde tüketilmiş olması gerekmektedir. Bu durumda maliyetlerin yararının ne zaman tükendiğinin bilinmesi büyük öneme sahiptir. Bunun için maliyetleri tüketilmiş maliyetler ve tüketilmemiş maliyetler olmak üzere iki gruba ayırmak uygun olacaktır. Tüketilmemiş maliyetler; işletmenin gelecekte gelir yaratmasında faydalı olması beklenen varlıklarıdır. Bu maliyetlerin büyük bir kısmı ileride işletmenin gelirlerine uygulamak suretiyle tüketilecektir. Örneğin; stoklar, peşin ödenmiş giderler ve maddi duran varlıklar vb. tüketilmiş maliyetler ise; artık bir varlığı temsil etmedikleri için gelecekteki gelirlere uygulanmayacak olan ve dolayısıyla cari dönemin gelirinden mahsup edilerek uygulanan tutarlardır. Satılan mamullerin maliyeti ve başarısız bir araştırma geliştirme (AR-GE) faaliyetinin maliyeti bu maliyetlere örnek olarak verilebilir. Harcama bir varlığı elde etme, bir hizmeti sağlama veya bir zararın oluşmasını

önleme amacı güdülen gerçekleştiren ödemeler ve borç altına girmelerdir. Harcamadan bahsedilebilmesi için temel şart ödemedir. Ödeme peşin olarak gerçekleştirilebileceği gibi çek ve senetle de gerçekleştirilebilir. Harcama bir ürünü üretmek için ortaya çıkabileceği gibi üretimi etkilemeyen herhangi bir olaydan dolayı da ortaya çıkmış olabilir (Savcı, 1999: 8,9).

2.1.5. Dağıtım Esasına Göre Giderler

Dağıtım esasına göre; giderler, direkt ve endirekt giderler olmak üzere iki kısımda incelenir.

2.1.5.1. Direkt Giderler

Belirli bir üretim birimi ya da sorumluluk merkeziyle birebir ilişki kurulabilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına ihtiyaç duymaksızın direkt olarak yüklenilebilen giderlere direkt gider adı verilir. Direkt giderlerin sahip olduğu nitelik gereği, direkt giderlerin belli bir üretim birimi için ne kadar harcandığı doğrudan doğruya hesaplanabilmektedir. Belirli bir mamul için direkt maliyetlere direkt ilk madde ve malzeme giderleri (DİMM) örnek olarak verilebilir (Küçüksavaş, 2002: 44).

2.1.5.2. Endirekt Giderler

Yalnızca belli bir üretim birimini değil, birden fazla üretim birimini etkileyen veya belli üretim birimini etkilese dahi etkilediği bu birime doğrudan doğruya yüklenmeyen maliyetlerdir. Endirekt maliyetler, birden fazla üretim birimini ilgilendirdikleri için, bu maliyetlerin üretim birimlerine dağıtım dağıtım anahtarları aracılığıyla gerçekleştirilir. Genel üretim giderleri (GÜG) belirli bir yerde toplanır ve toplandıkları yerden dağıtım anahtarları aracılığıyla ürünlere yüklenirler (Küçüksavaş, 2002: 44).

2.1.6. Üretim Maliyet Giderleri

Üretim maliyeti şu üç gider türünden oluşur (Abdioğlu, 2012: 24, 25):

Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri (DİMMG); Üretilen ürünün özünü teşkil eden malzeme ve hammadde kullanımlarıdır. Mobilya imalatında kullanılan ahşap, halı imalatında kullanılan iplik ve pet şişe imalatında kullanılan plastik direkt ilk madde ve malzeme (DİMM) niteliğindeki giderlere örnek olarak verilebilir.

İmalat aşamasında faydalanılan hammadde ve malzemeler imalatın esas konusunu teşkil etmiyorsa ve tespiti ekonomik bir sonuç doğurmuyorsa, bu malzemelerin kullanımları endirekt malzeme olarak nitelendirilmekte ve GÜG'e dahil edilmektedir. Bir varlık bir işletme için direkt ilk madde malzeme niteliği taşıyorken, başka bir işletme için ürün niteliği taşıyabilir. Buna örnek olarak; bir demir çelik fabrikasında üretilen demirler ürün niteliğine sahipken, inşaat işleri yapan diğer bir işletme için bu demirler DİMM niteliğine sahiptir.

Direkt İşçilik Gideri (DİG); İmal edilen ürünün imalatı ile doğrudan ilgilenen işçilerin işçilik gideridir. Mesela, bir tekstil işletmesinde kumaşın kesilmesi için ödenen işçilik ücretleri DİG kapsamında değerlendirilir. Fakat üretim sürecine dolaylı bir yolla katkısı olan işçilikler endirekt işçilik olarak kabul edilir ve genel üretim giderleri kapsamına alınır. Fabrikalarda hammaddenin depolanmasından sorumlu olan işçilere ve fabrika işçilerinin yemeklerini yapan aşçılara ödenen ücretler gibi. Bu giderler GÜG içerisinde izlenir.

Genel Üretim Gideri (GÜG); DİMM ile direkt işçilik dışındaki üretimle alakalı olan bütün üretim maliyet giderlerini kapsar. Örneğin; endirekt malzeme, endirekt madde, ısınma, aydınlatma, amortisman, emlak vergisi, üretimle alakalı ekipmanın tamiri ve bakımı ve sigortalaması gibi işlerden ötürü ortaya çıkan bir çok değişken ve sabit özelliğe sahip olan maliyet ögesi bu kapsamda yer alır. İmalata ilişkin giderin en belirgin özelliği, üretmek amacıyla mal ve hizmet tüketmektir. DİMMG, DİG ve GÜG'den oluşan üretim giderleri, imalat işlemi henüz tamamlanmamış yarı mamulün veya imalat işlemi tamamlanmış mamulün finansal durum tablosunda gösterileceği değeri ifade etmektedir. Bu maliyet giderleri ürünün fiyatının belirlenmesinde esas teşkil etmektedir. İmalatı tamamlanan mamullerin maliyetlerine eklenen kar ile birlikte ürünün satış fiyatına ulaşılır. Satış işlemi sonucunda da gelir elde edilir.

2.1.7. Faaliyet Esasına Göre Giderler

İşletmedeki fonksiyonel yapı esas alınarak sınıflandırılan, büyük ve orta ölçekli üretim ve hizmet işletmeleri için oluşturulan bu giderler; araştırma geliştirme Giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri ve finansman giderlerinden oluşur.

2.1.7.1. Araştırma Geliştirme Giderleri

Araştırma geliştirme (AR-GE) giderleri, imalat aşaması henüz tamamlanmamış olan mamullerin maliyetlerini azaltmak, satışa sunulan mamullerin satışlarını yükseltmek, işletmede kullanılmakta olan yönetim ve işlemleri yeni üretim çeşitleri ile geliştirmek veya yeni yöntemler ve işlemler keşfetmek aynı zamanda kullanılmakta olan makine ve ekipmanların hatta yenilerinin de geliştirilmesi için araştırmalar yapmak, pazarlama ve satış faaliyetlerini geliştirmek için yapılan giderlerden oluşur. Başka bir deyişle tüm bu işlemlerin ticari alana uygulanması için yapılan giderlerdir (Yıldırım, 2014: 26).

2.1.7.2. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

Hizmet ve mamullerin üretim aşamasının bitmesiyle başlayıp, onların müşterilere ulaştırılmasına kadar geçen zamanda yer alan pazarlama, satış ve dağıtım giderlerini inceler. Bu giderler; Pazar araştırması, reklam ve satış mağazası ile depolama giderleridir (Dülger, 2015: 38).

2.1.7.3. Genel Yönetim Giderleri

İşletmenin devamlılığını sağlamak için gereken ve diğer fonksiyonel giderlerde bulunmayan genel nitelikli bütün giderler yani işletmenin yönetim fonksiyonları, işletme politikasının tayini, organizasyon ve kadro kuruluşu, büro hizmetleri, genel yönetim, güvenlik, hukuk işleri, kredi ve tahsilatı kapsayan mali işler, muhasebe servisi giderleri gibi giderler bu başlık altında toplanır (Kahraman, 2017: 18).

İşletmenin yönetim biriminin hangi alt departmanlardan meydana geldiğinin net bir şekilde bilinmesi genel yönetim giderlerinin sağlıklı bir şekilde saptanabilmesi için gereklidir. Büyük işletmelerde genel yönetim giderleri ile üretim giderlerinin birbirinden ayrılmasını kolaylaştıran faktör fabrika ve merkezin ayrı yerlerde veya farklı binalarda bulunmasıdır (Kışhalı ve Işıklılar, 1999: 24).

2.1.7.4. Finansman Giderleri

Bir işletmenin hem yatırım hem de işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak amacı güderek yaptığı kısa ya da uzun vadeli borçlanmalarına ait olan faiz, komisyon ve kur farklarından oluşur (Varangel, 2014: 63).

2.1.8. Çeşit Esasına Göre Giderler

Mal ve hizmet üretiminde katlanması gereken maliyetlerin bünyesindeki harcama çeşitlerini ifade eder. Bu harcamalar, işletmelerin faaliyet konularına göre detaylandırılır. Gider çeşitleri hesapları sabit, değişken ve yarı değişken olmak üzere 3 grupta izlenebileceği gibi gruplar arasındaki bu ayırımı işletmelerin kendi inisiyatiflerine bırakılmıştır. Genel ayırma göre çeşit esasına göre giderler (Demirkan, 2010: 153-160):

İlk Madde ve Malzeme Giderleri: İşletmenin üretim yapabilmesini ve işletmenin faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak için kullanılan her türlü DİMM, endirekt malzeme ve imalat ile alakalı dışarıya yaptırılan işleri kapsar.

İşçi Ücret ve Giderleri: İşletmenin üretim yapabilmesini ve işletmenin faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak için çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen her türlü tutarları kapsar.

Memur Ücret ve Giderleri: İşletmenin üretim yapabilmesini ve işletmenin faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak için çalıştırılan maaşlı yönetici, memur, büro personeli vb. için tahakkuk ettirilen bütün tutarları kapsamaktadır.

Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: İşletmenin faaliyetlerini yürütmek, üretim, pazarlama ve diğer hizmetleri yerine getirmesi amacıyla dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler için yapılan giderleri kapsamaktadır.

Çeşitli Giderler: Yukarıdaki giderler dışında, İşletmenin faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak için yapılması gereken giderleri kapsar. Sigorta giderleri, kira giderleri, yolluk giderleri gibi giderler bu grupta yer alır.

Vergi, Resim ve Harçlar: Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsamaktadır.

Amortismanlar ve Tükenme Payları: Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar için amortisman gideri ile tükenme paylarını kapsamaktadır.

Finansman Giderleri: İşletmenin hem yatırım hem de işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak için gerçekleştirdiği kısa ya da uzun vadeli borçlanmalara ait faiz, komisyon ve kur farklarını kapsamaktadır.

2.1.9. Karar Verme Amaçlı Maliyetler

Karar verme açısından maliyetler Geçerli Maliyetler, Ek Maliyetler ve Fırsat Maliyetleri olmak üzere üç kategoride açıklanmaktadır.

2.1.9.1. Geçerli ve Batık Maliyetler

Seçeneklerin maliyetlerini karşılaştırarak yapılan işlem karar verme olarak karşımıza çıkmaktadır. Geçerli maliyet seçenekler arasında farklı olan ve gelecekte gerçekleşmesi umulan maliyettir. Batık maliyet ise geçmişte katlanılmış olan, kısmen veya tamamen geri dönüşü imkânsız olan maliyettir (Kocabaş, 2017: 70).

Örneğin bir tekstil işletmesinde kesim ve dikim makinelerinden bir tanesini tercih etmek zorunda kalınması durumunda, bu makinelerin farklı değer taşıyan yıllık bakım maliyetleri geçerli maliyet olmaktadır. Yine bir tekstil işletmesinin yanlış kumaşı kullanmış olması ve bunu üretim aşamasının yarısında fark etmesi de batık maliyete örnektir.

2.1.9.2. Ek Maliyetler

Farklı olan iki seçenek arasından birinin tercih edilmesi ile toplam maliyette meydana gelen fark ek maliyet olarak adlandırılmaktadır (Şener, 2004: 43).

Karar verme işlemi gerçekleşirken kararın konusu ve o günkü durumlar hangi maliyetlerin ek maliyet olarak kabul edileceğini belirleyen unsurlardır. Buna ilaveten işletmelerin karar verirken her zaman ek maliyetleri kullanması uygun değildir. Bu yöntemde alternatiflerin maliyetleri ve getirileri kıyaslanarak değerlendirmeye tabi tutulur. Bu sayede ek maliyetlerin ve varsa ek getirilerin hesaplanması mümkün olur (Kartal ve diğ., 2004: 325).

2.1.9.3. Fırsat Maliyeti

Yöneticiler sınırlı sayıdaki seçenekler arasından işletme için en uygun olanını seçmeye çalışırlar. Konu ya da sorunla ilgili karar verilirken tüm alternatiflere erişimin sağlanamaması, bazı alternatiflerin fark edilmemesi, alternatifler hakkındaki bilgi eksikliği ve bazı alternatiflerin yeterince dikkat çekici olmaması gibi durumlar

alternatiflerin sayısını sınırlandırmaktadır. İşte bu sınırlılık işletmeleri alternatifler arasından seçim yapmaya itmiş ve fırsat maliyeti kavramı doğmuştur. Yöneticiler açısından fırsat maliyetinin önemi büyüktür. Çünkü yöneticiler karar alırken tüm alternatifleri değerlendirme imkânı yoktur. Burada fırsat maliyeti geçerli bir maliyet kalemidir. Pratikte sınırlı alternatif arasından, değerlendirmeye tabi tutulmayan alternatiflerden en yüksek getiriye sahip olanın net karı, değerlemeye tabi tutulan alternatiflerin fırsat maliyeti olarak ifade edilmektedir (Arslan, 2017: 76).

2.2. İŞ HACMİ VE MALİYET İLİŞKİLERİ

Faaliyet hacmi, etkinlik hacmi, çalışma hacmi olarak da adlandırılan maliyetleri belirlemeye çalışılan birimin belli bir zamandaki çalışma yoğunluğunun göstergesi olan iş hacmi bir işletmenin veya bir bölümün maliyetlerini ortaya çıkaran en önemli unsurlardan birisidir. İş hacminin azalması, toplam giderlerde azaltıcı bir etkiye sahipken, iş hacminin artması ise toplam giderlerde arttırıcı bir etkiye sahiptir. Bu arttırıcı etki diğer bir kısım giderleri de arttırarak daha yüksek toplam maliyetlere sebep olur. İşte bu sebepten maliyetlerin ne ölçüde etkilendiğinin işletme yönetimine bilinmesi işletme yöneticilerine her yönden faydalı olacaktır. Örneğin kâr planlaması ya da gider bütçelerinin hazırlamak isteyen yöneticiler öncelikle iş hacmini tahmin ederek daha sonra ise maliyet ve hacim arasındaki ilişkiyi dikkate alarak tahmin edilen iş hacmi ve giderlerin ne kadar olacağını belirleyebilir. Fiili giderlerin, bütçelenmiş giderlerle karşılaştırılmak sureti ile bütçedeki sapmaların hesaplanması maliyet kontrolü için gereklidir. Hesaplanan sapmaların bir anlam ifade edebilmesi içinde fiili iş hacmi, bütçenin hazırlanmasında esas alınmış tahmini iş hacminden farklı olmamalıdır. Olursa fiili iş hacmine göre düzeltme yapmak gerekir. Maliyet-hacim ilişkilerinin bilinmesi bu düzeltmelerin yapılması açısından önemlidir (Büyükmirza, 2012: 327,328).

İş hacmini oluşturan satış fiyatı ile satış miktarı arasında genellikle ters orantı bulunmaktadır: satış fiyatı artırıldığında satış miktarı düşmekte, satış fiyatı düşürüldüğünde ise satış miktarı artmaktadır. İşletmenin maliyetleri ise sabit ve değişken olarak iki gruba ayrılmaktadır. Sabit giderler iş hacminden bağımsız olarak var olan giderlerdir ve belirli bir kapasite ve süre içinde üretim hacmine göre değişmemektedirler. Değişken Maliyetler ise, iş hacmine bağlı olarak artıp azalan giderlerdir. Sabit ve değişken maliyetlerin iş hacmine uygun bir bileşkesinin

oluşturularak maliyetlerin en düşük düzeyde tutulurken, gelirlerin artırılması maliyet liderliği veya düşük maliyet stratejisi açısından önemle üzerinde durulması gereken hususlardan biridir (Bayri, 2005: 186,187).

2.2.1. İş Hacmi İle İlişkileri Yönünden Giderler

İş hacmi ile ilişkileri yönünde giderler sabit, değişken ve karma giderlerden oluşur.

2.2.1.1. Sabit Giderler

Belirli bir faaliyet döneminde toplam tutarı üretim olsun ya da olmasın sabit kalan yani değişmeyen fakat birim başına düşen pay üretim miktarı ile ters orantılı olarak üretim miktarı artığında azalan, azaldığında artan maliyetlerdir. Üretim hacmini üst yönetim belirlediği için sabit maliyetlerden de üst yöneticiler sorumlu olacaktır. Aynı zaman da sabit giderler dönemden döneme değişiklik gösterebilir. Yani belirli bir faaliyet döneminin dışına çıkıldığında toplam sabit giderler de değişecektir (Küçüksavaş, 2002: 32,34).

Sabit giderlere örnek olarak yönetim kademesinin maaşları, yangın sigortası, kira gideri, bir reklam kampanyasının maliyeti gibi kalemler verilebilir. Uzun dönemde bu giderler mutlaka değişecektir. Ancak, kısa dönemde üst düzey yöneticilerin vereceği kararlar doğrultusunda değişirler (Rasim, 2004: 36,37).

Örnek: 0 br – 5 br faaliyet aralığında toplam sabit maliyet 500.000 TL olsun. Aynı faaliyet aralığında birim başına sabit maliyetler tablo 1’de gösterildiği gibidir:

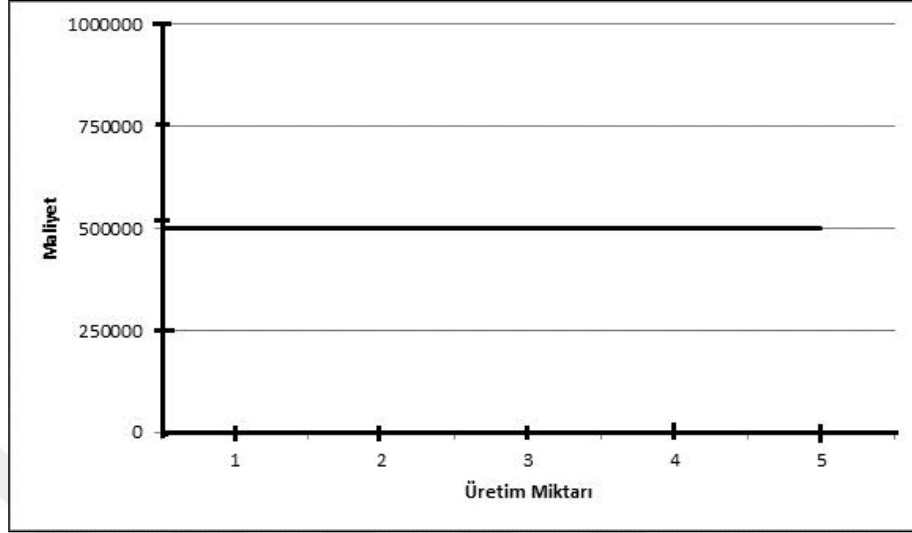
Tablo 2.1
Üretim Maliyet Tablosu

Üretim Miktarı (Birim)	Birim Maliyet (TL)
0	500.000
1	500.000
2	250.000
3	166.666
4	125.000
5	100.000

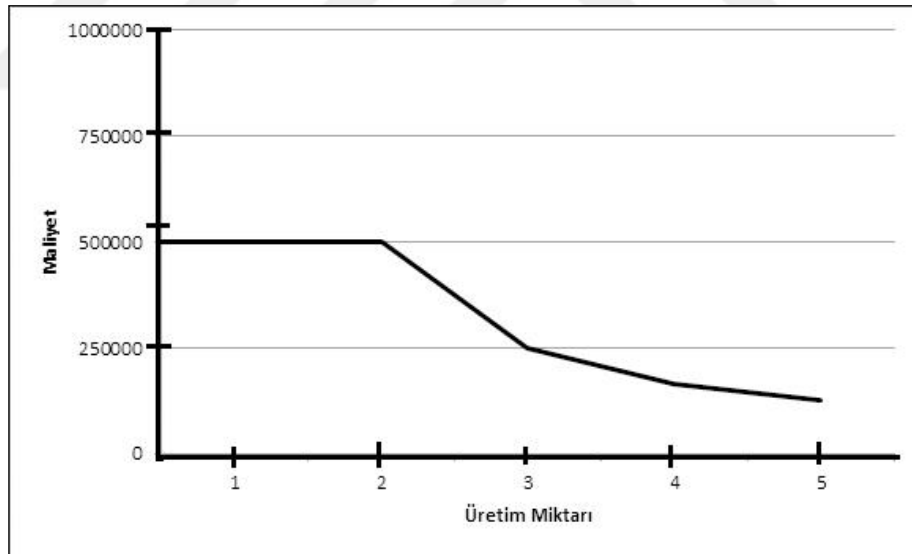
Tablo 2.1’de görüldüğü üzere üretim miktarı 0 da olsa 1 de olsa sabit maliyet toplamda 500.000 TL’dir. Üretim Miktarı 2 birime çıkarıldığında birim sabit maliyet $500.000/2 = 250.000$ TL olmaktadır. Üretim miktarı 5 birime çıkarıldığında ise birim başına sabit maliyet $500.000 / 5 = 100.000$ TL olmuştur.

Bu bağlamda toplam ve birim sabit maliyet grafikleri Şekil 2.1’de gösterildiği gibi olur.

Şekil 2.1
Toplam Sabit Maliyet Grafiği



Şekil 2.2
Birim Sabit Maliyet Grafiği



Şekil 2.1’de görüldüğü üzere toplam sabit maliyet üretim miktarı eksenine paraleldir. Yani üretim miktarına bağlı değildir. Fakat Şekil 2.2’de birim başına sabit maliyet üretim miktarına bağlı olarak azaldığından birim sabit maliyet azalmaktadır. Ve üretim miktarı eksenine asimptottur.

2.2.1.1.1. Yapısal Giderler

İşletmenin faaliyetlerini devam ettirebilmesi için işletmenin yapısı doğrultusunda meydana gelmiş olan ve yöneticilerin kısa süreli kararlarından etkilenmeyen giderlerdir (Akdoğan, 2004: 26).

Bu giderlerin yöneticilerin kısa süreli kararlarından etkilenmemesinin sebebi işletmenin temel yapısına, uzun dönem satış ve üretim sistemlerine göre ortaya çıkmasıdır. Fakat işletme politikalarında meydana gelebilecek bir değişiklik yapısal giderleri de değiştirebilir. Bina ve arazi vergileri, yöneticilerin ücretleri, kiralar ve maddi duran varlıkların amortismanları yapısal giderlerdendir (Akyol, 2007: 26).

2.2.1.1.2. Planlanmış Giderler

Planlanmış giderler olağanüstü durumlarda azaltılabilen hatta ortadan kaldırılabilen giderlerdir. Belirli bir dönem içerisinde harcanılacak maksimum tutarı ve bütçede ödenekler şeklinde yöneticiler tarafından önceden planlanarak belirlenen bu giderler yine yöneticiler tarafından değiştirilebildikleri için dönemden döneme de büyük farklılıklar gösterirler. Bu özelliklerinden dolayı planlanmış giderler yapısal giderlerden ayrılır. Bağış ve yardımlar, araştırma geliştirme giderleri ve çeşitli eğitim giderleri planlanmış giderlerdendir (Akyol, 2007: 27).

2.2.1.2. Değişken Giderler

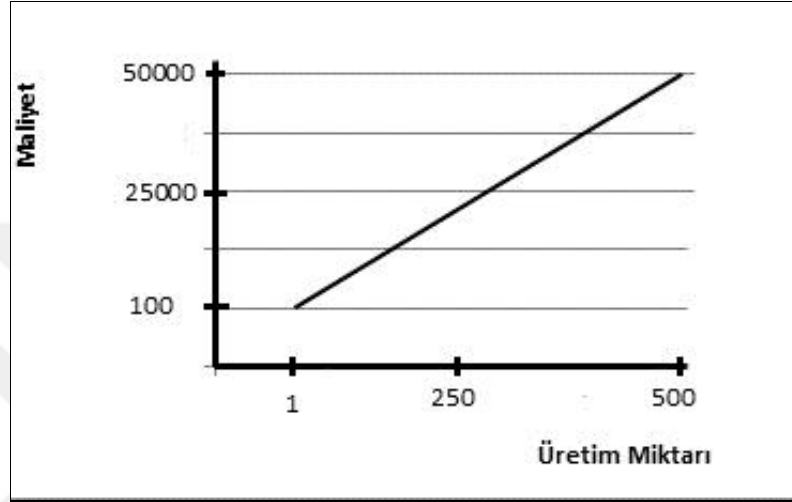
Üretim miktarı, satış miktarı ya da başka bir faaliyet ölçüsü ile aynı yönde değişen maliyetlere değişken maliyet denir. Toplam değişken maliyetteki artma ya da azalma oranının faaliyet hacminde meydana gelen artma ya da azalma oranına eşit olması şart değildir. Örneğin üretim %20 değişirken, değişken maliyet %10, %20 ya da %30 oranında değişme gösterebilir. Aynı zamanda değişken maliyet ile üretim miktarı arasındaki ilişki doğrusal olmayabilir. Çünkü değişken maliyetin faaliyet hacmiyle aynı anda ve aynı yönde değişmesi önemlidir. Uygulama da ise işletmenin yüz yüze kaldığı ölçme problemleriyle karşılaşmaması için üretim-değişken gider ilişkisinin doğrusal olduğu varsayılır. DİMM, direkt işçilik ve enerji maliyeti değişken giderlere örnek olarak verilebilir (Gürsoy,1997: 29).

Örnek: C Üretim işletmesi yazıcı üretmekte olup, bir adet yazıcının birim değişken maliyeti 100 TL'dir. İşletmenin üretmiş olduğu yazıcı miktarlarına göre birim ve toplam değişken maliyetleri Tablo 2.2'de verilmiştir.

Tablo 2.2
Üretim Miktarı, Birim Değişken ve Toplam Değişken Maliyet Tablosu

Üretim Miktarı	Birim Değişken Maliyet	Toplam Değişken Maliyet
1	100	100
250	100	25.000
500	100	50.000

Şekil 2.3
Toplam Değişken Maliyet Grafiği



Şekil 2.3’de görüldüğü üzere üretim miktarı arttıkça toplam değişken maliyet de artmaktadır. Toplam değişken gider eğrisi üretim miktarı eksenine doğrusal bir şekilde artarak devam etmektedir.

2.2.1.3. Karma Giderler

Karma giderleri belirli bir üretim miktarına kadar sabit giderler, üretim miktarı arttıkça değişken giderler oluşturmaktadır. Karma giderler, bu özellikleri bakımından ne tam anlamıyla sabit gider ne de tam anlamıyla değişken giderdirler (Abdioğlu, 2012: 26).

Karma giderler, yarı sabit ve yarı değişken giderlerden meydana gelmektedir (Yükçü, 1999: 58-59):

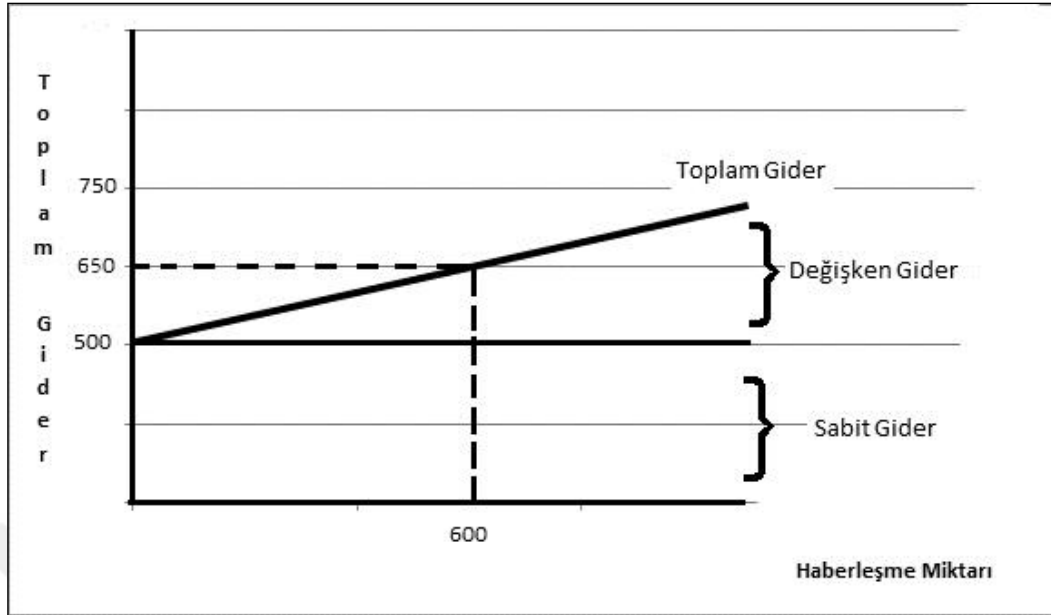
Yarı Değişken Giderler: Üretim miktarı ile olan ilişkisi net bir şekilde ve kolayca belirlenemeyen bu giderlerin değişkenliği üretim miktarı ile tam orantılı değildir. Bu giderlerin net olarak anlaşılabilmesi için bunların analizlerinin iyi yapılması gerekir. Aynı zamanda sabit ve değişken olan kısımların tam anlamıyla birbirinden ayrıştırılması gerekir. Yarı değişken maliyet giderlerinin bünyesindeki sabit kısım

üretim yapılsa da yapılmasa da ortaya çıkabilen giderlerdir. Ortaya çıkan bu maliyetlerden üretim yapılmasa dahi kaçınılması güçtür. Yarı değişken giderlerin bünyesindeki değişken kısım ise üretime bağlı olarak artar.

Yarı Sabit Giderler: Bu giderler sonsuza dek sabit gider niteliği taşımaz, uzun dönemde sabit maliyetler sabit olma özelliğini yitirecektir. Sabit maliyetler belli bir üretim aralığında sabit kalırlar bu aralığın aşağısında veya yukarısında bir üretim seviyesine çıkarıldığında, azalış veya artış gösterebilir. Yarı sabit maliyetlerin, sabit giderlerin üretim miktarında meydana gelen artmalarla birlikte sabit olma özelliğini yitirerek bir sıçrayış yaşamasından ötürü meydana gelmiş bir maliyet çeşidi olduğu söylenebilir. Bundan dolayı üretim miktarında ki artış ile yarı sabit maliyetlerde basamaklı bir şekilde artar. Bu özelliğinden dolayı yarı sabit maliyetlere basamaklı maliyetlerde denilmektedir.

Örnek: Bir işletme haberleşme hizmeti veren bir işletme ile yaptığı anlaşmaya göre Aylık 500 dakika yani 500 TL üzerinden ve 500 TL'nin üzerindeki konuşmalar için ise her 1 dakika için fazladan 0,50 TL ödeme yaparak 1,50 TL Ödeyecektir. Bu durumda işletmenin aylık toplam gideri 600 dakika olması halinde 500 dakika için yapacağı 500 TL ödeme sabit 100 dakika için yapacağı ödeme $100 \times 1,50 = 150$ TL ise değişken nitelikte olacaktır. Dolayısı ile işletmenin toplam haberleşme gideri sabit ve değişken giderin toplamı olan 650 TL olacaktır. Şekil 4'de üretim miktarı ile karma gider ilişkisi görülmektedir.

Şekil 2.4
Karma Gider Grafiği



Şekil 2.4’de görüldüğü gibi işletme ay boyunca hiç konuşma yapmasa bile en az 500 TL maliyete katlanmak zorundadır. 500 dakikanın üzerinde konuşma gerçekleştirmesi durumunda her bir dakika için 1,5 TL ödeme yapacaktır. Bundan dolayı konuşma miktarının 500 dakikayı aştığı andan itibaren toplam gider doğrusu yukarıya doğru yükselmeye başlayacaktır. Şekilde de görüleceği üzere ayda 600 dakikalık konuşma için işletme 650 TL tutarında toplam maliyete katlanmaktadır.

2.3 MALİYET HACİM İLİŞKİLERİNİN BELİRLENMESİ

2.3.1. Analitik Yöntem

Mühendislik yöntemi olarak da bilinen bu yöntemde giderler ile iş hacmi arasındaki ilişkiler iki aşamalı bir süreçle belirlenir (Büyükmirza, 2012: 368):

İlk aşamada gider türleri (ilk madde tüketimi, işçi çalışma süreleri, makine çalışma süreleri, aydınlatma süreleri, enerji tüketen makine ve cihazların kw-h güçleri, doğal gaz m³ kullanımı vb.) ile değişken giderlerde meydana gelen iş hacmi veya sabit giderlerde meydana gelen zaman dönemi arasındaki fiziksel bağlantılar ayrıntılı bir şekilde incelenerek tespit edilir.

İkinci aşamada ise genellikle gözlem, iş örnekleme, deneme üretimi, zaman ve hareket incelemeleri vb. mühendislik teknikleri ile atölyedeki yönetici personelin bilgi ve tecrübelerinden faydalanılan analitik yöntemde ikinci aşama olarak her bir

gider türünün parasal değerlerinden (ilk madde birim fiyatı, işçilik saat ücreti, enerji kw-h fiyatı doğalgaz m³ kullanım fiyatı vb.) faydalanılarak fiziksel bağlantılar parasal bağlantılara yani gider-hacim ilişkilerine dönüştürülür. Buradan hareketle maliyet fonksiyonu oluşturulur. Genellikle mühendisler tarafından saptanan fiziksel ilişkiler üretim hacmine bağlı olarak gider unsurlarından hangilerinin, miktarının ne kadarlık kısmının üretimin başlatılması için (sabit) gerektiğini ve ne kadarlık kısmının mamul birimlerinin üretilmesi için (değişken) gerektiğinin aynı zamanda hangi unsurların hangi üretim aralıklarında yarı sabit ve ne kadarlık kısmının sabit kaldığını ortaya koyacaktır.

Örnek: Bir üretim işletmesinin üretmiş olduğu x mamulü için saptanmış olan gider unsurları ile üretilen mamul miktarı arasındaki ilişki aşağıdaki gibidir;

a) İlk Madde ve Malzeme: işletme 1 adet X mamulü üretebilmek için 10 kg direkt ilk madde ve malzeme kullanılmaktadır. X mamulünün üretimi aşamasında 8 kg ilk madde ve malzeme mamulün bünyesine girerken 2 kg ilk madde ve malzeme buharlaşarak yok olmaktadır.

b) Direkt İşçilik: işletme bir adet x mamulü üretebilmek için 16 saat direkt işçilik kullanılmaktadır. Kullanılan işçiliğin 14 saati mamulün üretimine harcanırken kalan 2 saati ise malzeme aktarımına harcanmaktadır.

c) Doğal Gaz: İşletme x mamulünü üretebilmek için 2 m³ doğal gaz harcamaktadır. Aynı zamanda işletme ısınma vb. diğer ihtiyaçları için aylık toplam 2.000 m³ doğal gaz harcamaktadır.

Bu giderlere ait aylık fiyatları aşağıdaki gibidir;

- a) İlk madde: 400 TL/Kg
- b) Direkt İşçilik: 200 TL/ Saat
- c) Doğal gaz: 10 TL / m³

Bu bilgiler doğrultusunda direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve doğal gaz giderleri için ayrı ayrı maliyet fonksiyonları hesaplanabilir.

DİMM:

Net Kullanım 8 kg

Buharlaşma 2 kg

Mamul Başına DİMM 10 kg

Mamul başına DİMM gideri 10 kg x 400 TL = 4.000 TL / mamul

Toplam DİMMG (değişken) y = 4.000 x

DİG:

Net Zaman 14 saat

Normal kayıp 2 saat

Mamul Başına DİG 16 saat

Mamul Başına DİG 16 Saat x 200 TL = 3.200 TL / mamul

Toplam DİG (değişken) y = 3.200 x

Doğal Gaz:

Mamul Başına Doğal Gaz Tüketimi: 2 m³

Mamul Başına Doğal Gaz Gideri: 2 m³ x 10 TL = 20 TL

Toplam Doğal Gaz Gideri (değişken): y = 20x

Diğer ısınma vb. Doğal Gaz Gideri: 2.000 m³ x 10 TL = 20.000 TL

$$y = 20.000$$

Toplam Doğal Gaz Gideri: y = 20.000 + 20 x

Toplam DİMMG (değişken) y = 4.000 x

Toplam DİG (değişken) y = 3.200 x

Toplam Doğal Gaz Gideri y = 20.000 + 20 x

Aylık Toplam Maliyet

$$y = 20.000 + 7.220 x$$

Yıllık toplam gider fonksiyonu aylık toplam gider fonksiyonundan yararlanılarak oluşturulabilir. Bunun için aylık toplam maliyet fonksiyonun sabit giderleri 12 ile çarpılır ve Yıllık toplam gider fonksiyonu şu şekilde yazılabilir; $y = 12 \times 20.000 + 7.220 \times x$ yani $240.000 + 7.220 \times x$ 'tir. İşletme bir yılda 1.000 adet mamul üretirse yıllık toplam maliyet şu şekilde hesaplanır:

$$y = 240.000 + 7.220 (1.000) = 7.460.000 \text{ TL}$$

2.3.2. Muhasebe Yöntemi

Tarihi veriler, geçmiş tecrübeler ve kişisel yargılardan da yararlanılarak yürütülen bu yöntemde, bir üretim işletmesinde meydana gelen GÜG gider kalemlerinin ya sabit ya da değişken olarak ayrılması işlemidir. Yarı değişken giderler için yaklaşık bir gider fonksiyonu oluşturulduktan sonra sabit ve değişken ayırma tabii tutulur. Ayırma işleminden sonra ise değişken giderler için faaliyet hacmi birimi başına değişme oranı, sabit giderlerin tümü için sabit kısım belirlenerek gider fonksiyonu yazılır (Erdoğan ve Saban, 2010: 388).

ÖRNEK:

Tablo 2.3
Muhasebe Yöntemine Göre Toplam Maliyet Tablosu

AYLAR	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Toplam
Üretim Miktarı	45	40	50	55	55	45	290
Gider Türleri							
Direkt İlk Madde ve Malzeme	420	370	480	520	530	430	2.750
Direkt İşçilik	650	650	650	650	670	670	3.940
Memur Ücret ve Giderleri	25	25	25	25	25	27	152
Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler (Doğalgaz)	90	80	100	110	110	90	580
Çeşitli Giderler (Sigorta Giderleri)	70	70	70	70	70	70	420
Vergi Resim Harçlar	40	40	42	42	42	42	248
Amortisman ve Tükenme Payları	100	100	100	100	100	100	600
Finansman Gideri	50	50	50	55	55	55	315
Toplam Maliyet	1.490	1.425	1.567	1.627	1.657	1.529	9.295

Tablo 2.3'te yer alan verilerden yararlanılarak muhasebe yöntemi ile toplam maliyet fonksiyonu yazılabilir. Bunun için ilk olarak maliyetlerin üretim miktarı ile ilişkilerinin saptanması gerekir. Bu işlemten sonra değişim ilişkisine göre maliyetlerin sabit veya değişken olduğu kararlaştırılır. Maliyetlerdeki değişimi belirlemek için bir dönemin maliyetinin veya üretim miktarının bir önceki döneme göre değişiminin yüzdeleri artı veya eksi olarak belirlenir.

Tablo 2.4
Üretim Miktarının Bir önceki Döneme Göre Değişim Yüzdesi Tablosu

AYLAR	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
Üretim Miktarı	-	-11	25	10	0	-18
Gider Türleri						
Direkt İlk Madde ve Malzeme	-	-12	30	8	2	-19
Direkt İşçilik	-	0	0	0	3	0
Memur Ücret ve Giderleri	-	0	0	0	0	8
Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler (doğalgaz)	-	-11	25	10	0	-18
Çeşitli giderler (sigorta giderleri)	-	0	0	0	0	0
Vergi Resim harçlar	-	0	5	0	0	0
Amortismanlar ve Tükenme Payları	-	0	0	0	0	0
Finansman Gideri	-	0	0	10	0	0

Tablo 2.4'deki değişim yüzdeleri kullanılarak aşağıdaki sonuçlara ulaşılabılır.

DİMM: Üretim miktarı ile aynı yönde değişmektedir. Bundan dolayı değişken gider niteliği taşır.

DİG: Üretim miktarı ile aynı yönde değişmemektedir. Tamamen de sabit nitelikte değildir. Fakat genel olarak sabite yakın bir özellik gösterdiğinden dolayı sabit gider niteliği taşır.

Memur Ücret Giderleri: sadece haziran ayında artmıştır. Üretim miktarına paralel olarak değişmemiştir. Sabit gider niteliği taşır.

Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler (Doğal gaz gideri): tümüyle üretim miktarına bağlı olarak değişim göstermektedir. Bundan dolayı da değişken gider niteliği taşır.

Çeşitli Giderler (sigorta giderleri): 6 aylık dönemde hiç değişiklik göstermemiş olup tamamıyla sabit gider niteliği taşır.

Vergi Resim ve Harçlar: üretim miktarı ile bir paralellik söz konusu değildir. Bu yüzden sabit gider niteliği taşır.

Amortisman ve Tükenme payları: 6 aylık dönemde hiç değişiklik göstermemiş olup tamamıyla sabit gider niteliği taşır.

Finansman Giderleri: üretim miktarı ile bir paralellik söz konusu değildir. Bu yüzden sabit gider niteliği taşır.

Tablo 2.5
Değişken ve Sabit Giderler Tablosu

Gider Türleri	Değişken	Sabit	Toplam
Direkt ilk Madde ve Malzeme	2.750		2.750
Direkt işçilik		3.940	3.940
Memur Ücret ve Giderleri		152	152
Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler (doğalgaz)	580		580
Çeşitli Giderler (sigorta giderleri)		420	420
Vergi Resim Harçlar		248	248
Amortismanlar ve Tükenme Payları		600	600
Finansman Gideri		315	315
Toplam Maliyet	3.330	5.675	9.005

Tablo 2.5'deki verilerle toplam maliyet (y) fonksiyonu oluşturulabilir.

y= Toplam Maliyet

y = a + bx fonksiyonunda,

y = 9.005 TL toplam maliyet

a = 5.675 TL toplam sabit maliyet

bx = 3.330 TL toplam değişken maliyet

x = 290 Birim üretim miktarı olduğuna göre b hesaplanabilir.

bx = 3.330 TL

b.290 Birim = 3.330 TL

b = 11.48 TL

b bulunduğuna göre toplam maliyet fonksiyonu da oluşturulabilir.

$$y = 5.675 + 11,48 x$$

$$y = 5.675 + 11,48 (290)$$

$$y = 5.675 + 3.330 = 9.005$$

Toplam maliyeti aylık olarak hesaplamak gerekirse sabit ve toplam maliyet altıya bölünerek hesaplanır. Yıllık hesaplamak gerekirse aylık maliyetlerin on iki katı alınır. Toplam maliyet üzerinden yapılan işlem sadece genel üretim giderlerini dikkate alarak (DİMMG ile DİG hariç tutularak) bir kez daha tekrarlanırsa toplam GÜG fonksiyonu aşağıdaki şekilde oluşturulur.

$$bx = 580 \text{ TL}$$

$$b \cdot 290 \text{ Birim} = 580 \text{ TL}$$

$$b = 2 \text{ TL}$$

$$y = 1.735 + 2 x$$

$$y = 1.735 + 2 (290)$$

$$y = 1.735 + 580 = 2.315 \text{ TL}$$

2.3.3. Matematik ve İstatistik Teknikler

Geçmiş faaliyet dönemi verilerinden faydalanılarak çalışma hacmi ve gider kalemleri arasındaki ilişkilerin hesaplandığı yöntemlerdir. Bu yöntemlerin kullanılmasıyla daha önce bahsedilen analitik ve muhasebe yöntemlerine göre bazı gider kalemlerinin yarı sabit veya yarı değişken bölümlerini belirleme işlemi kolaylaşmaktadır. Bu yöntemler şunlardır (Erdoğan ve Saban, 2010: 389):

Grafik Tekniği: Adından da anlaşılacağı üzere grafik tekniğinde geçmiş faaliyet dönemlerine ait çalışma hacimleri ve giderler bir grafik üzerinde gösterilir. Grafik üzerinde gösterilen bu noktalara en yakın doğru çizilerek doğru üzerindeki rastgele seçilen iki nokta birbirlerine oranlanarak a ve b rotasyonları belirlenir.

En Düşük ve En Yüksek Hacimler Tekniği: Yöntemler içerisinde uygulanabilirliği en kolay olan yöntemdir. Bu yöntemde a'nın yani gider kalemlerine ilişkin doğru

denkleminin eğimini belirlemede en yüksek ve en düşük çalışma hacminde gerçekleştirilmiş gider tutarı baz alınır. b'nin yani sabit giderin bulunmasında ise belirlenmiş olan a değeri, yüksek veya düşük faaliyet hacminden birinin yerine konularak belirlenir. Bu yöntem grafik yöntemine benzemektedir. Grafik yöntemindeki işlemler burada da yapılırken bu yöntemde grafik çizimine gerek duyulmaz.

Yarı Ortalamalar Tekniği: Çifte ortalama tekniği olarak da bilinen bu yöntem en düşük ve en yüksek hacimler tekniğinin daha gelişmiş halidir. Bu teknikte faaliyet dönemleri yüksek hacim ve düşük hacim olarak iki gruba ayrılma işleminden sonra bu grupların toplamları dönem sayısına bölünerek ortalama x ve y değerleri belirlenir. Bu aşamadan sonra ise diğer yöntemlerde de yapıldığı gibi belirlenmiş x ve y değerleri, a'nın yani doğrunun eğiminin belirlenmesinde kullanılan denklemde yerine konulma işlemi gerçekleştirilerek saptanır.

En Küçük Kareler Tekniği: Analiz teknikleri arasında iki değişkenin yani gider ve çalışma hacmi arasındaki ilişkiyi saptamada en çok kullanılan yöntemdir. Bu yöntemde bağımlı değişken (gider) ile bağımsız değişken (çalışma hacmi) arasındaki ilişki tahmin edilmeye çalışılır. Tekniğin amacı grafikten de yararlanarak grafik üzerindeki çeşitli faaliyet dönemlerine ait belirlenen noktaların doğru çizilerek çizilen bu doğruya göre düşey uzaklıklarının karelerinin en düşük olduğu denkleminin saptanmasıdır. Böylece doğrunun üstünde ve altında kalan noktaların doğruya uzaklıklarının karelerinin toplamı en az seviyede olacaktır. Bu teknikte a ve b'nin belirlenmesi için şu denklemden yararlanılır:

$$\sum y = a\sum x + bn$$

$$\sum xy = a\sum x^2 + b\sum x$$

$$y = \text{Toplam gider}$$

$$n = \text{Gözlem sayısı}$$

$$x = \text{Faaliyet ölçüsü miktarı}$$

2.4. MALİYET-HACİM-KÂR ANALİZLERİ

Yöneticinin, işletmenin giderleri, satış hacmi ve karıyla alakalı karar verirken yararlandığı en etkili yöntemlerden birisi olan Maliyet-hacim-kâr analizi, İşletmelerde satış miktarında meydana gelen değişimlerin, giderlere ve kâra olan etkisinin belirlenmesinde yararlanılan bir yöntemdir. İşletmelerin giderlerinde meydana gelen değişimleri anlayabilmeleri için maliyet-hacim-kâr analizi oldukça önemlidir. Faaliyetlerin ve süreçlerin iyileştirilmesi, pazar büyüklüğündeki değişim, rakiplere üstünlük sağlama gibi finansal veya finansal olmayan ölçütler yöneticinin başarısını ortaya çıkarmaktadır. Yöneticinin başarısının en önemli ölçütü ortaklara, yatırımcılara ve üst yönetime göre işletmenin kârlılığıdır. Yöneticilerin aldığı stratejik kararlar işletmenin kârlılığını etkilemektedir. Buradan hareketle maliyet-hacim-kâr analizleri, işletmelerin yeni pazara girmek, pazara sunduğu ürünleri çeşitlendirmek, rakiplere üstünlük sağlamak için fiyatlama politikaları belirlemek, tutundurma kararları almak, müşteri ihtiyaç ve isteklerini karşılamak ve İşletmenin sürekliliğini doğrudan etkileyen çeşitli risklerin üstlenilmesi gibi stratejik kararların alınmasında da etkili olmaktadır. Yine işletmelerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için maliyet-hacim-kâr analizlerinden faydalanmaları işletmenin yararına olacaktır (Ekergil, 2017: 492).

Kısacası İşletmeler ne kadarlık üretim ve satış yaptığı takdirde ne kadarlık kâr elde edeceklerini ve giderlerinin gelecekte ne kadar olacağını maliyet-hacim-kâr analiziyle belirleyebilmektedir. Buradan hareketle işletmelerin maliyet yapısı için önemli olmakla beraber stratejik üretim planlaması ve kâr hedeflemeleri içinde temel oluşturmaktadır. İşletmelerin yapmış oldukları stratejik planlamaların başarılı bir şekilde sonuçlanması için stratejik yönetim muhasebesi analizleri ile beraber maliyet-hacim-kâr analizini uygulamaları önem teşkil etmektedir (Akmeşe, 2018: 63)

2.4.1. Kâr Fonksiyonu

Kâr işletmenin belirli bir döneminde meydana gelen toplam gelirinden toplam maliyetlerinin çıkarılması sonucunda ortaya çıkan olumlu farktır. Kâr fonksiyonu işletmelerin yönetimle ilgili kararlarında pek çok alanda kullanılan bir fonksiyondur (Ocak ve diğ., 2004: 7).

Kâr fonksiyonları iki şekilde hesaplanabilmektedir. Bunlar (Büyükmirza, 2012:410-412):

Satış Miktarının Fonksiyonu Olarak Kâr: Tek çeşit mamul üretmekte olan ve yapmış olduğu faaliyet dışında herhangi bir geliri bulunmayan bir işletmenin belirli bir faaliyet döneminde sağlayacağı toplam gelir, ilgili mamulün birim satış fiyatı (f) ile toplam satış miktarının(x) çarpımına eşit olacaktır. Bir işletmenin toplam maliyetinin ise toplam değişken maliyet ve toplam sabit maliyet olmak üzere iki kısımdan oluştuğu bilinmektedir. Bu durumda toplam değişken maliyet, ilgili mamulün değişken maliyeti (a) ile satış miktarının (x) çarpımına eşittir. Toplam sabit maliyette b ile gösterildiğine göre toplam maliyet fonksiyonu toplam maliyet = $ax+b$ olacaktır. Daha sonra ise Kâr fonksiyonu = Toplam Gelir – Toplam Maliyet formülünden hareketle $(fx) - (ax+b)$ olmaktadır. Parantezden çıkarılırsa $fx - ax - b$ haline gelmektedir. Böylece;

$$\text{Kâr fonksiyonu} = (f - a)x - b \text{ olur.}$$

Bu denkleme göre kârın satış miktarının bir fonksiyonu olduğu görülmektedir. Parantez içerisinde yer alan satış fiyatı ile birim değişken arasındaki farkı ifade eden f-a; satılan her bir birimin, söz konusu birime ilişkin değişken maliyeti karşıladıktan sonra ortaya çıkan paydır. Bu paya katkı payı ya da marjinal kâr da denilmektedir. Sabit maliyeti karşılar ve kâra katkıda bulunur. Buradan hareketle iş hacmi satış miktarı ile ölçülürse kâr eşitliği Dönem kârı = (Katkı payı x satış miktarı) – Toplam sabit maliyet biçiminde ifade edilebilir. Bu formüldeki parantez içerisinde yer alan kısım, satılan tüm birimlerin değişken giderleri karşılamaının ardından geriye kalan toplam katkı payına karşılık gelmektedir. Eğer bu tutar toplam sabit maliyeti aşarsa işletme kâr eder. Toplam sabit maliyetin altında kalırsa işletme zarar eder.

Satış Tutarının Fonksiyonu Olarak Kâr: Birden fazla mamul üreten bir işletmenin toplam satış miktarı, her bir mamulden satılan birim toplamı kadardır. Mamuller arasında ciddi bir fark olması durumunda (her bir mamul farklı bir ölçü birimiyle ölçülüyorsa), ilk önce tüm mamuller için satış hacmi ortak bir ölçü birimi olarak kabul edilen net satış tutarı ile saptanmalıdır. Kârı satış miktarının fonksiyonu olarak belirlerken katkı payından yararlanılmıştır. Satış tutarının fonksiyonu olarak kâr belirlenirken ise dışardan sağlanan liralara etkili olacaktır. Bu durumda satışlardan

elde edilen her bir liranın değişken maliyeti karşılandıktan sonra geriye kalan kısımdan hareketle satılan her bir birimin sağladığı katkı payını birim satış fiyatına bölerek hesaplanacak olan bu kısma katkı oranı denilir:

$$\text{Katkı oranı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{birim değişken maliyet} / \text{satış fiyatı}$$

Katkı oranının toplamlar üzerinden belirlenmesini öngören şu hesaplama biçimleri bu konuyu daha açık ifade eder:

$$\text{Toplam Katkı Payı} = \text{Toplam net satışlar} - \text{Toplam Değişken Maliyet}$$

$$\text{Katkı oranı} = \text{Toplam katkı payı} / \text{Toplam net satışlar}$$

Buradan hareketle kâr satış tutarının (toplam net satışların) bir fonksiyonu olarak yazılabilir;

$$\text{Dönem Kârı} = (\text{Katkı oranı}) \times (\text{Toplam net satışlar}) - \text{Toplam sabit maliyetler}$$

$$\text{Toplam Katkı Payı} = \text{Toplam net satışlar} - \text{Toplam Değişken Maliyet}$$

$$\text{Katkı Oranı} = \text{Toplam katkı payı} / \text{Toplam net satışlar}$$

2.4.2. Kâr Fonksiyonu Uygulama Alanları

Kâr fonksiyonunu kullanım alanları şunlardır (Büyükmirza, 2012: 417);

Kâr Tahmini: Eğer işletmenin kâr fonksiyonu biliniyorsa bu fonksiyondan yararlanılarak değişik satış hacimlerine ulaşabilmek için satış hacmine çeşitli değerler verilir. Bu sayede işletmenin ne kadar kâr elde edeceği tahmin edilebilir hale gelecektir.

Hedef Kârı Sağlayan Satış Hacmi: Bir başka kâr fonksiyonu uygulama alanı da, üst yönetim tarafından hedeflenen belirli bir kâr seviyesine ulaşabilmek için lazım olan satış hacminin ne kadar olduğunun tespit edilmesidir. Bu tespiti yapabilmek için, satış hacmi ve satış tutarı cinsinden saptanmış olan kâr fonksiyonun satış hacmine eşitlenmesi ve ilgili değerlerin yerine yazılması yeterli olacaktır.

Başabaş Noktası: Bir diğer kâr fonksiyonu kullanım alanı da başabaş noktası yani toplam gelirlerin toplam giderlere eşit olduğu satış hacminin belirlenmesidir. Bu işlem ile işletme ne zaman zarar ne zaman kâr elde edeceğini de belirlenmiş olur.

İşletme başabaş noktasının üzerinde satış gerçekleştiriyorsa kâr elde edecek, İşletme başabaş noktasının altında satış gerçekleştiriyorsa zarar elde edecektir.

Faaliyet Kaldırıcı: Faaliyet kaldırıcı da kâr fonksiyonu uygulama alanlarından bir tanesidir. Faaliyet kaldırıcı satış miktarında meydana gelen değişmelerin kâra olan etkisidir. Bu etki kârdaki oransal değişimin satış miktarındaki oransal değişmeye bölünmesi ile belirlenmektedir.

2.4.3. Başabaş ve Hacim Kâr Grafikleri

Başabaş analizinde amaç, işletmenin kâr veya zarar durumlarını yaşamadığı yani başabaş olduğu noktanın belirlenmesidir. Bu noktaya kâra geçiş noktası, sıfır noktası, ölü nokta kritik iş hacmi, kritik nokta ve rantabilite eşiği de denilmektedir. Bu analiz tekniği satış miktarı ile kârlılık arasındaki ilişkiyi incelemede en çok yararlanılan tekniktir. Burada amaç faaliyetlerin başarı seviyelerini belirlemek için faaliyet sonuçlarını değerlendirmek buradan elde edilen sonuçlarla da işletmenin gelecekte izleyeceği stratejilerin kârlılık üzerindeki etkisini tespit etmektir. Bu teknik aynı zamanda faaliyet hacmi ve gelirler arasındaki ilişkiyi de inceler. Bu yönüyle, giderlerde veya satış hacmi ve tutarlarında meydana gelen değişikliğin kâra olan etkisini çok hızlı bir şekilde yansıttığından, yöneticilerin hızlı bir şekilde karar vermelerine olanak sağlar. Başabaş noktası tekniği işletmenin zarar etmemesi için gerekli olan en az satış miktarını göstermektedir. Diğer bir anlatımla işletmedeki satış gelirleri ile sabit ve değişken giderler toplamının eşit olduğu, kâra geçiş noktasını ortaya koyduğu için işletmeler için önem arz etmektedir. Bu nokta işletmeler tarafından bilindiği ve hesaplandığı takdirde işletmelere kâr, satış, yatırım, fiyat ve çeşitli politikalarının tespit edilmesinde, tedbirler alınmasında ve planların hazırlanması gibi konularda çok büyük yararlar sağlar (Çetin, 2012: 65-67).

Başabaş noktası satış miktarı, başabaş noktası satış tutarı, güvenlik payı ve güvenlik oranı aşağıdaki formüllerle hesaplanır:

Başabaş Noktası Satış miktarı= Toplam Sabit Maliyet / Katkı Payı

Başabaş Noktası Satış tutarı= Toplam Sabit Maliyet / Katkı Oranı

Güvenlik Payı = Fiili (Planlanmış) Satışlar – Başabaş Noktası Satışlar

Güvenlik Oranı = Güvenlik Payı / Fiili Planlanmış Satışlar

Örnek: C işletmesi üretmiş olduğu mamulün birim fiyatını 12 TL'den satmaktadır. İşletmede yapılan maliyet analizleri neticesinde, bu mamulün birim değişken maliyetinin 4 TL, işletmenin yıllık toplam sabit maliyetinin ise 400.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu duruma göre x = satış miktarı olarak alınırsa yıllık kâr fonksiyonu aşağıdaki şekilde yazılabilir.

$$\text{Yıllık kâr fonksiyonu} = (f - a) x - b$$

$$\text{Yıllık kâr fonksiyonu} = (12 - 4) x - 400.000$$

$$\text{Yıllık kâr fonksiyonu} = 8 x - 400.000$$

C işletmesi gelecek yıl içerisinde 200.000 TL kâr sağlayabilmesi için gerekli satış hacmini miktar ve tutar olarak belirlenirse;

$$\text{Gerekli satış miktarı} = 200.000 + 400.000 / 8 = 75.000 \text{ Birim}$$

$$\text{Gerekli satış tutarı} = 200.000 + 400.000 / 0,8 = 750.000 \text{ TL}$$

Bu durumda c işletmesi gelecek yıl 75.000 birimlik yani 750.000 TL'lik satış yaptığı takdirde 200.000 TL kâr sağlayacaktır.

$$\text{Toplam Satışlar} = 75.000 \times 12 = 900.000 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam Değişken Maliyet} = 75.000 \times 4 = 300.000 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam Katkı Payı} = 900.000 - 300.000 = 600.000 \text{ TL}$$

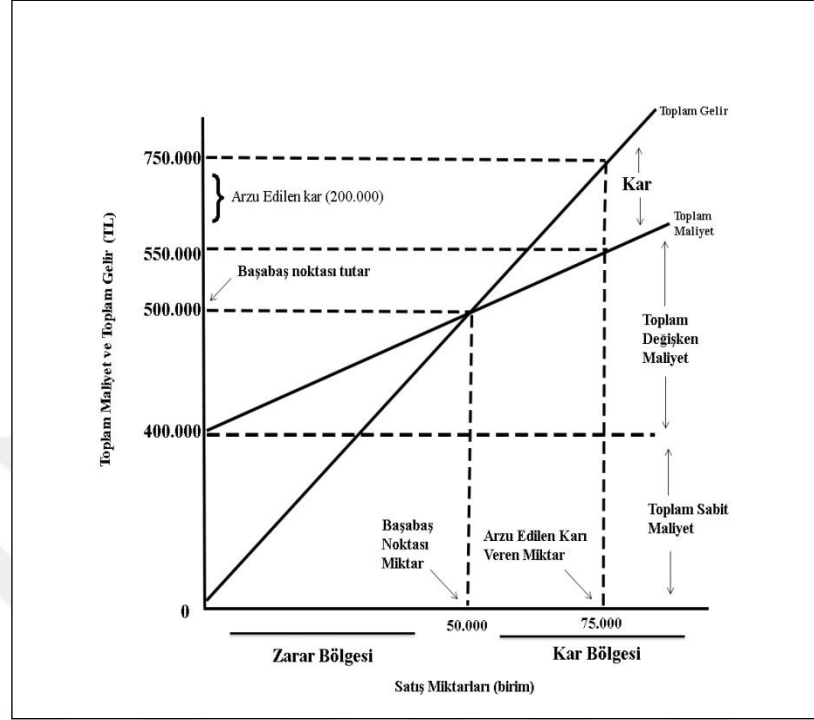
Toplam Sabit Maliyet = 400.000 olduğuna göre

$$\text{Kâr} = 600.000 - 400.000 = 200.000 \text{ TL}$$

$$\text{Başabaş Satış Miktarı} = 400.000 / 8 = 50.000 \text{ Birim}$$

$$\text{Başabaş Satış Tutarı} = 400.000 / 0,8 = 500.000 \text{ TL}$$

Şekil 2.5
Başabaş Grafiği

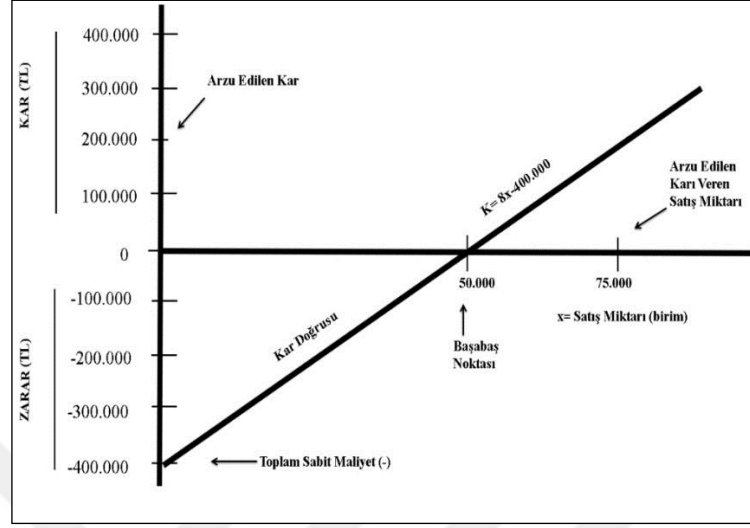


Şekil 2.5'teki grafikte görüldüğü gibi yatay eksen satış miktarlarını dikey eksen ise toplam maliyet ve toplam gelir yer almaktadır. Başabaş noktası Toplam gelir ve toplam maliyet fonksiyonlarına ait doğruların kesiştiği nokta yani, toplam gelirin toplam maliyete eşit olduğu noktadır. Başabaş noktasının altında yani toplam gelirin toplam maliyetin altında olduğu zaman zarar edilir.

Başabaş noktasının üzerinde yani toplam gelirin toplam maliyetin üzerinde olması durumunda ise kâr edilir. Grafikte başabaş satış miktarının 50.000 birim olduğu ve 75.000 birimlik satış yapıldığı takdirde toplam gelirin 750.000 TL, toplam maliyetin ise 550.000 TL olacağı, böylelikle arzu edilen 200.000 TL'lik kâra ulaşılacağı görülmektedir.

C işletmesinin hacim kâr grafiği Şekil 2.6'da gösterilmektedir.

Şekil 2.6
Hacim Kâr Grafiği



Hacim grafiğinde yatay eksen satış hacmini göstermektedir. Dikey eksen ise çeşitli satış hacimlerinde elde edilecek kâr veya zararlar yer alır. Dikey eksenin yatay eksen üzerinde kalan kısmında kâr, altında kalan kısımda zarar söz konusu olup yatay eksen üzerinde ise ne kâr nede zarar söz konusudur. Grafikte kâr fonksiyonu dikey ekseninin toplam sabit maliyetler kadar zarar gösterdiği noktadan başlayan ve yatay eksen başabaş noktasında kesen bir doğru olarak gösterilir. Satış hacminin miktar olarak ölçülmesi durumunda kâr doğrusunun eğimi katkı payına, satış hacminin tutar olarak ölçülmesi durumunda ise katkı oranına eşit olur.

2.4.4. Maliyet-Hacim-Kâr Analizlerinin Dayandığı Varsayımlar ve Kısıtlar

Maliyet-hacim-kâr analizi yöneticilerin karar alma aşamalarında yardımcı olmak amacıyla tahminler üreterek, matematiksel hesaplara ve muhasebe bilgilerine dayanarak kararların doğru olup olmadığını gösterebilmektedir. Fakat bu kararlarda müşteri çalışan ilişkileri ve oluşabilecek çevresel etkiler göz ardı edilmiştir. Maliyet-hacim-kâr analizlerinin dayandığı varsayımlar ise şunlardır (Özdoğan, 2010: 64):

- Maliyet-hacim-kâr analizleri tüm maliyetlerin değişken ve sabit ayrımına tabi tutulabileceğini varsaymaktadır.
- Maliyet-hacim-kâr analizleri, belirlenen sabit maliyetlerin, kararı gerektiren bir durum ortaya çıkıncaya kadar aynı kalacağını varsaymaktadır.

- Maliyet-hacim-kâr analizleri, satış gelirleri ile değişken maliyetler arasındaki doğrusal ilişki çerçevesinde değişken maliyetlerin değerlendirme süresince artış veya azalış gösterdiğini varsayar.
- Maliyet-hacim-kâr analizlerinin, birden çok bölüm veya departmanın ortalama gelire katkısının olduğu durumlarda tüm örgüte yönelik olarak alınacak kararlarda kullanılması aşamasında ciddi ehemmiyet gösterilmelidir. Çünkü Maliyet-hacim-kâr analizleri spesifik durumlara daha uygundur.
- Maliyet-hacim-kâr analizleri değerlendirme yapılan dönem süresince mali ve diğer şartların sabit olarak kalacağını varsaymaktadır. Sürekli fiyat artışlarının olduğu dönemde satış gelirleri, satış fiyatları ve maliyet unsurlarını bir aydan daha uzun süreler için tahmin etmeye çalışmak zorlaşmaktadır. Yine aynı şartlarda gelecek yıla ilişkin tahmin yapmaya çalışmak oldukça riskli olacaktır.

2.4.5. Maliyet – Hacim – Kâr Analizlerinin Yönetim Kararlarında Kullanılması

Yönetimin Maliyet – Hacim – Kâr Analizleri yardımıyla aldığı kararlar; fiyatlandırma, kapasite artırma/azaltma ve makine ve donanımı yenileme kararları olmak üzere üç başlık altında toplanır (Büyükmirza, 2012: 439 -449):

Fiyatlandırma Kararları: İşletme piyasada var olan veya kendi belirlediği satış fiyatında istediği kadar satış yapabilecektir. Kâr fonksiyonu incelenirken satış fiyatı bir veri olarak alınmış, satış hacmi ise fiyatla alakası olmayan bağımsız bir değişken olarak ele alınmıştır. Oysa gerçek hayatta örnekleri son derece az bulunan bu durum tam rekabet piyasasında çalışan işletmelere özgü olmaktan ileri gidemeyecektir. Yine satış fiyatlarındaki değişmelerin etkisi araştırılırken, işletmenin mevcut satış hacmini koruduğu kabul edilmişti. Oysa bu durum yalnızca temel ihtiyaç maddelerini elinde bulunduran monopol işletmeler de belirli bir dereceye kadar geçerlidir. Genellikle karşılaşılan ve özellikle fiyat değişimlerinin önemli oranlarda olması halinde kendini belirgin bir şekilde duyuran durum ise satış fiyatı ile satış miktarı arasındaki ters yönlü ilişkidir. Başka bir ifade ile normal olarak fiyat artışları satış miktarını düşürürken fiyat indirimleri ise satış miktarlarını artırmaktadır.

Makine ve Donanımı Yenileme Kararları: İşletmenin halen kullandığı makine veya donanımının elden çıkarılıp yerine yenisinin alınmasına ilişkin yönetim kararıdır. Yeni bir makinenin alınması normal olarak sabit giderlerde bir artışa neden

olur. Buna karşılık gerek yeni makinenin daha verimli olması gerekse eski makineden daha az tamirata ihtiyaç duyulması gibi sebeplerden dolayı genellikle birim değişken maliyette bir azalma olacaktır. Bundan dolayı maliyetlerdeki bu iki karşıt değişimin kârlılık üzerindeki etkilerini maliyet-hacim-kâr analizleri ile ortaya çıkararak eski ve yeni makineler arasında akılcı bir seçim yapılabilecektir.

Kapasite Artırma Kararları: Tam kapasite ile çalışan bir işletme mamullerine olan talebin artmasından dolayı bu talebi tamamen karşılayamazsa satış fiyatlarını talep kapasiteye ininceye kadar artırmak, işçilere fazla mesai yaptırmak, yeni vardiya eklemek ya da kapasiteyi artırmak seçeneklerinden birini tercih edebilir. Satış fiyatının artırılması mevcut piyasa şartlarında mümkün olmayabilir. Ya da uzun dönem hedeflerine öncelik tanıyan yönetim tarafından tercih edilmeyebilir. Fazla çalışma ve ek vardiya primli ücret ödemesini gerektirdiği, tesislerin fazla aşınmasına yol açmaları ve üretim verimliliğini düşürmeleri neticesinde maliyetleri de aşırı bir biçimde artırabilir. Bu durumlar karşısında işletme yönetimi mevcut üretim kapasitesini artırmayı en iyi seçenek olarak tercih edebilir. Ancak bununda çeşitli sakıncaları olacaktır. Bu bakımdan talep artışının geçici bir dalgalanmadan kaynaklandığı durumlarda kapasite artışına gidilerek talebin karşılanması gelecekte çok kötü sonuçlar doğurabilir. Bunun önlenmesi için kapasiteyi artırma kararı vermeden önce uzun dönem talep araştırmalarının yapılması ve ancak talep artışının sürekli olacağı varsayımı tamamen netlik kazandıktan sonra artırma kararının verilmesi gerekir. Maliyet-hacim-kâr analizlerinden sağlanacak bilgiler yönetime, şimdiki ve kapasitenin artırılmasından sonraki başabaş noktaları, en yüksek satış hacimleri, en yüksek kâr potansiyelleri, istenen kâr seviyesine ulaşmak için gerekli satış hacimleri ve şimdiki kâr seviyesine ulaşmak için kapasitenin artırılmasından önce ve sonraki gerekli satış hacimleri konusunda faydalı olacaktır.

2.5. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ

Rekabetçi avantajlar elde etmek, değer yaratmak isteyen işletmeler için mecburi bir ihtiyaçtır. Müşterilerine daha kaliteli, daha ucuz ve daha kısa sürede mal ve hizmet üreten işletmelerin rekabetçi avantajlar elde etmeleri daha kolay olacaktır. Rekabet avantajlarından biri olan kalitenin ön plana çıkması müşteri memnuniyetinin önem kazanmasını da beraberinde getirmiştir. Bu süreç yönetim yaklaşımlarını da etkilemiş ve bunun sonucunda da Toplam Kalite Yönetimi (TKY) yaklaşımı

geliştirilmiştir. TKY, bütün faaliyetlerinde müşteri memnuniyetine odaklanan ve organizasyonda sürekli bir iyileşme ve ilerleme temeline dayanan bir yönetim felsefesidir. TKY felsefesinde, organizasyondaki bütün bireylerin ve birimlerin müşteri istek ve ihtiyaçlarını karşılamak için işbirliği içerisinde çalışmalarını gerekmektedir. TKY'nin beş temel ögesi vardır (Çalışkan, 2007: 208-209):

- Müşteri odaklılık
- Önce insan
- Tam katılım
- Sürekli iyileştirme
- Grup çalışması

TKY'ye göre (Gülsen, 2012:114):

- Üst yönetim TKY çalışmalarının başarısı için çalışanlara örnek olmalı ve onları motive etmelidir.
- Temel amaç müşteriyi memnun etmektir.
- Üretimin her aşamasında yer alan işçi, bir sonraki aşamada yer alan işçiyi veya grubu müşteri gibi görür ve bunun neticesinde de hatasız üretimi gerçekleştirmek için daha fazla motivasyona sahip olur.
- En önemli unsurun insan olmasından hareket edilerek, çalışanlar eğitilerek şirketin hedef ve politikalarını çalışanların benimsemesi ve çalışanların kalite geliştirme sürecine katılması sağlanır.
- Üretim sürecindeki her bireyin işi hem düşünmesi hem de uygulaması takım çalışmasının ana amacıdır. Yani bütün çalışanlar takım halinde üretimin ve kalitenin artırılması için var gücüyle düşünmeli ve elinden geleni yaparak çalışmalara dâhil olmalıdır.
- Şirketlerin ayakta kalabilmeleri için sürekli geliştirme ve iyileştirme faaliyetlerini uygulamaları gerekmektedir. Takımlar halinde çalışan işçiler üretimin ve kalitenin sürekli geliştirilmesi amacıyla üst yönetimin liderliğinde çalışmalıdırlar.

2.6. KIYASLAMA

Küreselleşmenin etkisiyle rekabet alanı giderek genişlemiş ve bir işletme dünyanın öbür ucundaki bir işletmeyle rakip konuma gelmiştir. Bunun sonucunda da ulusal işletmelerin karşısına her ulustan rakipler çıkabilmektedir. Bu yüzden

ulusal bir işletme ürettiği ürünün üretim sürecini, kalitesini ve fiyatını, dünya çapında bütün işletmeler ile kıyaslamalıdır. Aksi takdirde elindeki ihracat fırsatlarını değerlendiremez ve iç pazarda rekabet gücü yüksek olan rakiplerle karşı karşıya kalır. İşte tam bu aşamada kıyaslama işletmenin çevresinde gerçekleşen değişikliklere kolay bir şekilde ayak uydurabilmesini sağlamakta ve gelişmekte olan ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin buldukları sektördeki pozisyonunu açık ve net bir biçimde gösterebilmektedir (Eryılmaz, 2009: 46).

Kıyaslama faaliyeti (Bumin ve Erkutlu, 2002: 90):

- Bir işletmenin sürekli ve bilinçli bir şekilde, kendi alanlarında ve kendi sektörlerinde en başarılı olan işletmelerin belirli işleri nasıl yaptıklarını araştırması,
- Analiz etmesi,
- Kendi usulleri ile karşılaştırarak belli sonuçlara ulaşması,
- Ulaştığı bu sonuçlara göre, hazırlamış olduğu bir plan çerçevesinde başarısını daha yüksek bir başarı düzeyine çıkarma çabalarının tümü olarak da ifade edilebilir.

Kıyaslama; rekabette üstünlük sağlama, müşteri memnuniyetini artırmak, yeniliğe açık olmak, amaca uygun hedefler belirlemek, işletmenin performansını artırmak ve stratejik planlamalar yapmak vb. amaçları gerçekleştirmeye yarayan bir araçtır. Kıyaslamamanın birincil amacı, rekabette üstünlük sağlamaktır. Buna paralel olarak elde edilen verilere göre dünyadaki lider örgütler de kıyaslamayı rekabet üstünlüğü sağlamak için kullanmışlardır. Rekabetçi üstünlük, organizasyonlar için ayrı bir öneme sahiptir. Rekabetçi üstünlüğü sağlamak ise organizasyonlar da en başarılı uygulamaların nasıl çalıştığını anlamak, bu uygulamaların neden daha başarılı olduğunu ve çabaların nereye yönlendirilmesi gerektiğini anlamakla mümkün olur. Kıyaslamada, rakipleri yakalamak yetmez, en büyük hedef onları geçmek ve hatta en iyisi olmaktır. Bir başka amaç ise, en iyi performans düzeyine erişmek ve bunun devamlılığını sağlamaktır. İşletme performansının artması, beraberinde en iyi uygulamaların öğrenilmesini de getirecektir. Kıyaslama ile hangi organizasyonların daha başarılı olduğu ve hangi organizasyonun en iyi uygulamalara sahip olabileceği belirlenebilir (Erdem, 2006: 74-75).

2.7. SÜREKLİ GELİŞİM

Kaizen, pozitif yönde ve devamlı gelişme anlamına gelir. Kaizen felsefesinde temel mantık mükemmel olmanın imkânsızlığı ve daima daha iyisinin yapılması için çalışılması gerektiğidir. Kaizen felsefesi değişime odaklanmasının yanında hayatın bütün aşamalarında sürekli iyileştirmeyi amaçlar. İşletmeler sürekli iyileştirme faaliyetini uygulamayı amaçlıyorsa eğer, bu işlem hem işçilerin hem de üst yönetimin katılımıyla gerçekleştirilmelidir. Burada önemli olan var olan durumla tatmin olmak Kaizen felsefesinin baş düşmanı olduğu için var olan durumla tatmin olmayıp her zaman daha iyiye ulaşmayı amaçlamaktır. İmalat aşamasında meydana gelen maliyetlerin azaltılmasında büyük bir role sahip olan Kaizen maliyetleme yönteminde sonuçların iyileştirilmesinin süreçlerin iyileştirilmesinden geçtiği vurgulanmaktadır. Eğer sürecin şartları elverişli değilse, arzulanan sonuçlara erişmek güçleşecektir. Bu süreçte disiplin, zamanı verimli kullanma, kabiliyetlerin geliştirilmesi, paylaşma, etkin katılım ve iletişim gibi ölçütler dikkate alınmalıdır (Öğünç ve Doğru, 2017: 2).

Sürekli gelişimin amacı; ürünün veya sürecin değişkenliğini azaltmaktır. Bu da çoğunlukla sürecin/ürünün tasarımı aşamasında değişiklik yapmayı veya problem çözmeyi gerektirir. Bu tarz bir değişiklik, bir birimden diğer birime göre daha az değişiklikle, daha sürekli ürün veya hizmet sunulmasına imkân tanır (Soydan, 2006: 39).

Kaizen'i uygulamanın bazı şartları vardır (İdrissova, 2009: 9-10):

- Hiçbir zaman mevcut durum yeterli bulunmamalı,
- Sistem kusursuz işlese bile iyileştirilecek şeylerin mutlaka olabileceği düşünülmeli,
- İnsan kaynakları geliştirilmeli,
- Bütün çalışanlar iyileştirme sürecine dâhil olmalı,
- Bütün çalışanlara yaratıcılıklarını ve kişisel yeteneklerini artırıcı eğitimler verilmeli,
- Problem çözme metotları yaygın bir şekilde kullanılmalıdır.

2.8. DEĞİŞİM MÜHENDİSLİĞİ

Değişim mühendisliği, işletmenin küresel rekabet ortamında müşterilere daha kaliteli hizmet sunmasını amaçlayan bir yönetim tekniğidir. Bu yüzden de işletmenin süreçlerinin anlık değişimler yerine köklü ve bütüncül değişiklikler içermesi gerekmektedir. Örneğin işletmenin bütün fonksiyonları, bu fonksiyonlar içerisindeki her bir iş ve bu işlerin oluşturduğu süreçler eleştirel bir gözle ve çalışanların katılımlarıyla bir değerlendirmeye tabi tutulur, yetersiz aynı zamanda müşteriler bakımından bir değere sahip olmayan faaliyet ve süreçler çıkarılır. Daha sonra çıkarılan bu faaliyet ve süreçler işletmenin pazardaki değişimlere daha hızlı ve daha etkili cevap verebilmesini mümkün kılacak biçimde tekrar düzenlenir. Bu düzenleme ile birlikte bilgi akışı, karar yetki merkezleri ve organizasyon yapısı da değişmiş olur (Demir, 2008: 288).

Değişim mühendisliği uygulamalarında işletmelerin büyüklüğünün bir önemi yoktur. Değişim mühendisliğinde gerçekleştirilen faaliyetler, yalnızca görev odaklı olmaktan çıkar, çok boyutlu bir hale gelir ve genişler. Göreve odaklanılan süreçlerde kendilerine yüklenen işi yerine getirmekle yükümlü olan çalışanlar bu uygulama sayesinde kendi kararlarını verecek duruma gelirler. Çalışanların karar verebilme yeteneğinin gelişmesi ile yönetsel kararlarda da kendi işlerinin elverdiği ölçüde katkı sağlayabileceklerdir. Böylece değer katmayan bir faaliyet olan çalışanların yöneticiler tarafından sürekli kontrol edilmesi ortadan kalkacak ve yöneticiler bir takım antrenörü gibi sürece katılabileceklerdir. Bunun sonucunda süreç tam katılımlı bir hale gelir. Çalışanların moral ve motivasyonları yükselir. Daha çok müşteri ihtiyaçları üzerinde yoğunlaşma sağlanır. Çalışanların ve müşterilerin davranış ve değerlerinde öncekine göre büyük değişiklikler ortaya çıkar (Güler, 2010: 149).

Değişim mühendisliğinde amaç sürecin daha yüksek bir performansa sahip olmasını sağlamaktır. Bunu yaparken de süreçler basit olmalıdır ki değişim mühendisliği ile karmaşık hale getirilebilsin yani çalışanlar küçük görevler yerine daha büyük görevler üstlenmeye başlasın. Böylece süreç görevler bütünü haline gelmiş olur ve çalışanlar sonuç odaklı olur (Yalnız, 2006: 18).

2.9. SERİ UYARLAMA

İşletmelere müşteri istek ve ihtiyaçlarını anında karşılama amaçlı üretim yapma, müşteriyi daha yakından tanıma ve gelecekte oluşacak sorunlar ile daha iyi ilgilenebilme imkânı veren pazarlama faaliyetine seri uyarlama adı verilmiştir. Seri uyarlama, yabancı literatürde mass customization olarak bilinmektedir. Günümüzde artan rekabetle beraber işletmeler, çeşitli ihtiyaçları olan müşterilerin isteklerini karşılamak için ürün hattında genişlemeye gitmek zorundadırlar. Seri uyarlama da işletmelerin çeşitli ihtiyacı olan müşterilere cevap verebilmesini sağlayan ve bu doğrultuda üretim yapma imkânı sunan yeni bir rekabet yöntemidir. Seri uyarlama rekabet ortamında işletmelere teknoloji ve yönetim teknikleri ile ürünlerini genişletme imkânı sunan ve daha hızlı cevap vermelerini bunu da daha düşük maliyetle yapmalarını sağlayan bir üretim sistemidir. Son zamanlarda işletmeler de bu sistemi kullanarak tüm müşterileri için tek bir model üretmek yerine ürünlerini çeşitlendirmeyi tercih etmeye başlamışlar bu da işletmelerin pazarda yer edinebilmelerine olanak sağladığı için seri uyarlamanın daha çok benimsenmesini sağlamıştır. Bunun yanında Talep seviyelerinin öngörülmesinin zor olması, rekabetin yoğun olması, alım gücünün yüksek seviyelerde seyretmesi, fiyat, kalite ve moda bilinci, ürün farklılaştırılması işletmelerin seri uyarlamayı benimsemelerini hızlandıran faktörler arasındadır. İşletmelerin seri uyarlamayı benimsemelerinin temel nedenleri şu şekilde sıralanabilir (Şimşek, 2012: 23-24):

- Küreselleşme
- Küresel rekabet
- Yenilik
- Değişim
- Tüketici tercihleri
- Tüketici tatmini

2.10. HEDEF MALİYET YÖNTEMİ

Maliyet yapısının değişmesiyle birlikte maliyetlerin hesaplanmasındaki değişim de ortaya çıkmıştır. Maliyet bileşiminde meydana gelen değişiklikler yönetim muhasebesi ile ilgilenen insanların başabaş analizi gibi klasik araçları daha seyrek kullanmalarına sebep olmuştur. Otomasyon sebebiyle artık ürün maliyeti,

ürün geliştirme ve planlama döneminde ortaya çıkmaktadır. Bundan dolayı imalat aşamasında ürün maliyetlerini düşürmek zorlaşmış ve işletmeler ürünlerinde oluşabilecek hataları, tasarım ve planlama aşamasında onarmak zorunda kalmışlardır. Hedef maliyetleme de imalata ilişkin maliyetleri azaltma işlemine, üretim ve planlama sürecinde başlanır. Böylece sistemli bir biçimde de maliyetleri azaltır (Coşkun, 2003: 25).

Hedef maliyet hem bir kâr planlama modeli hem de sistematik bir maliyet yönetim sürecidir. İmal edilecek ürünlerin müşteri istek ve beklentilerine uygun aynı zamanda talepleri karşılayacak biçimde düşük maliyetlerle imal edilmesi, işletmeye uzun vadeli kâr politikalarını gerçekleştirmiş olma avantajı sağlar. Hedef maliyetleme yöntemi bilhassa yeni bir ürün veya model tasarlama ve geliştirme aşamalarında maliyeti azaltma amacını gerçekleştirme de önemli bir rol oynar. Buradan hareketle hedef maliyetleme yönteminin yalnız maliyeti azaltma değil aynı zamanda kâr yönetimine de büyük katkısı olduğu görülmektedir. Müşterilerin beklentilerini karşılamak amacıyla yeni bir ürün üretirken hedef maliyetleme yoluyla kârı artırmak için maliyeti azaltmak gerekir. Bunun için firmadaki bütün çalışanlar ürünün tasarlama ve geliştirme aşamasında yüksek motivasyonla çalıştırılmalıdır (Terzi,2017: 8-9).

Geleneksel fiyatlama (maliyet artı) yönteminde, maliyete kâr marjı eklemek suretiyle fiyat belirlenir. Piyasa araştırması ile müşteri istek ve beklentilerine göre mamul özellikleri belirlendikten sonra tasarım ve mühendislik işlemlerinin tamamlanmasıyla girdi fiyatları belirlenerek tahmini maliyetler hesaplanır [İstenen Kâr Payı = Beklenen Satış Fiyatı – Tahmini Maliyetler]. İstenen kâr payını bulduktan sonra üretime başlanır. Üretimle beraber maliyet performansları kontrol edilir ve gerekirse maliyet performans azaltımına gidilebilir (Büyükmirza,2000: 577).

Hedef satış fiyatı, bir mal veya hizmet için potansiyel müşteriler tarafından kabul edilen tahmini fiyatı ifade eder. İşletmenin üretmeyi düşündüğü mamulün maliyetiyle doğru orantılı olarak ulaşmak istediği kârdır. Hedef Maliyet, işletmenin pazarda arzu ettiği satış hacmine erişebilmesi için hedef satış fiyatından kâr marjı çıkarılarak bulunan değerdir [Hedef maliyet=Hedef Satış Fiyatı - Hedef Kâr] (Karahana, 2017: 368).

2.11. ÖLÇÜM KARTI TEKNİĞİ

Üretim odaklı toplumlardan bilgi odaklı topluma geçiş yaşamın her alanında önemli değişikliklere neden olduğu gibi iş dünyasında da köklü değişikliklerin meydana gelmesini sağlamıştır. Üretim odaklı toplumdaki iş koşulları bir süre sonra ihtiyaçlara cevap veremez olduğu için ölçüm kartı tekniği kullanılmaya başlanmıştır. Balanced Scorecard veya Dengeli Sonuç Kartı da denilen ölçüm kartı tekniği işletmelerin karşılaştığı başarısızlık ve geleneksel sistem yetersizliği sorununa çözüm odaklı bir yaklaşımla işletmelerin hedeflerine ulaşmasına katkı sağlar. Ölçüm kartı işletmenin vizyon, misyon ve strateji gibi finansal olmayan değerlerini performans ölçütlerine dönüştürür. İşletmelerin performanslarını değerlendirmeleri aşamasında karşılaştıkları sorunlara çözümler üretmeyi amaçlar (Güner, 2008: 249-250).

Dengeli sonuç kartı, firmanın performans ölçütlerini gösterdiği için karne ya da tablo anlamında kullanılmaktadır. Dengeli sonuç kartı, firmanın performans düzeyini ölçmek amacıyla bir dizi sistematik yaklaşımı içeren ve oldukça geniş kullanım alanına sahip olan bir bakış açısıdır. İşletmelerin performans düzeylerini tam olarak ölçebilmek amacıyla geliştirilen işletmeyi tümüyle kapsayan bu skor kartları 3 ile 7 boyuttan meydana gelen farklı bakış açılarından oluşur. Farklı bakış açıları işletme performansını farklı bir gözle ve farklı şekilde incelemeye imkân tanımaktadır. Her bir farklı bakış açısı da farklı ve çok önemli bir veya birkaç performans göstergesine sahiptir. Uzunca bir süredir faaliyette bulunan Amerika'daki bazı firmaların Baldrige Award kriterlerini performans göstergesi olarak kullandıkları görülmektedir. Baldrige Award 7 boyutlu bir performans ölçme sistemidir. Baldrige performans tablosunda yer alan boyutlar (Elitaş ve Ağca, 2006: 353):

- Müşteri tatmini,
- Çalışanların tatmini,
- Finansal performans,
- Operasyonel performans,
- Ürün/hizmet kalitesi,
- Tedarikçilerin performansı,
- Güvenlik/çevre/toplumsal sorumluluk alanları

Ölçüm kartı tekniği bir kontrol sistemi olmaktan çok bir iletişim, öğrenme ve bilgi sistemi olarak kullanılır. Skor kart yaklaşımında; yer alan süreçler ve boyutlar, kısa ve uzun vadeli hedefler arasında istenilen sonuçları ve bu sonuçları doğuracak etkenlerden katı ve objektif ölçümlerle daha ılımlı ve sübjektif ölçümler arasında bir denge kurmak amaçlanır (Kaplan ve Norton, 1999: 32–33).

2.12. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

Günümüzün üretim teknolojisi yöntemleri ve artan rekabet koşulları; maliyet bilgi ve verilerini, objektif ve doğru bir biçimde saptamayı da beraberinde getirmiştir. Geleneksel metotların bu konuda şüpheler barındırdığı yönünde düşünceler doğmuştur. Özellikle de genel işçilik giderlerini ürünlere yüklenirken yararlanılan maliyet dağıtım tablosu ve birim başına dağıtım anahtarları, ürünlere maliyetleri hak etme anlayışına göre değil, maliyet oluşumu anlayışına göre dağıtılır ki bu durum üretilen ürün ve hizmetler arasındaki ilişkiyi tam olarak yansıtmamaktadır. Üretimin maliyet yapısını değiştiren otomasyon, direkt işçilik maliyetlerinin düştüğü oranda genel işçilik giderini yükseltir. Otomasyona göre sistemlerin işleyişi ve sürekliliğini sağlamaya dair yardımcı destek ve hizmet maliyetlerindeki yükseliş, genel işçilik giderlerinin gerçek anlamda artışına neden olur. Bunun sonucunda da yöneticiler bakımından direkt işçilik maliyetlerini düşürmek yerine genel işçilik giderlerinin düşürülmesi; verimliliği ön plana almayı ve genel üretim giderlerinin kontrol edilmesi gerekliliğini de beraberinde getirmiştir. Üretim teknolojilerindeki gelişmeler işletmelerde ürün çeşitliliğinin artmasına da sebep olmuştur. Böylece geleneksel sistemde ortaya çıkan hatalar artmış ve üretim anlayışının değişmesiyle faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) gelişmiştir (Ülker ve İskender, 2005: 192).

Geleneksel yaklaşımda genel üretim maliyetleri mamullere yüklenirken genellikle üç aşamalı bir süreç vardır. Bu sürecin son aşamasında genel üretim maliyetleri esas üretim yerlerinde mamullere yüklenirken; direkt işçilik saatleri, makine saatleri ve kullanılan direkt madde tutarları gibi çıktı hacmine dayalı anahtarlar kullanılır. Bu anahtarlar maliyetleri mamullere yüklemeye temel ölçütlerdir. Fakat bütün genel üretim maliyetlerinin meydana gelmesinde üretim hacmi tek belirleyici unsur değildir. Üretim hacminden çok, üretim sürelerinin yapısı ve üretim süreçlerindeki farklılıklar, endirekt maliyetlerin seviyelerini belirleyen

temel etkenler olabilir. Bundan ötürü en net şekilde maliyet hesaplaması yapabilmek için, maliyet yerlerinden mamullere yükleme aşamasında, maliyetlerin ortaya çıkmasında etkili olan unsurları en doğru biçimde temsil edecek ölçütlerin kullanılması zorunludur. FTM sisteminin başlıca amaçları şunlardır (Alkan, 2003: 46-48):

- Düşük katma değerli, yani mamul ve hizmet üretimine değer katmayan faaliyetlerin maliyetlerini yok etmek veya en aza indirmek,
- İşletmenin kârlılığını artırmak için yapılan yüksek katma değerli faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi tabanına sahip olmak,
- Ortaya çıkan problemlerin asıl sebeplerinin belirlenmesi ve bu probleme sebep olan unsurların düzeltilmesini sağlamak,
- Temeli olmayan varsayımlar ve yetersiz maliyet dağıtımının sebep olduğu yanlışlıkları yok etmek,
- Yöneticilerin doğru karar verebilmelerini sağlamak için doğru maliyet bilgilerine ulaşmak.

2.13. TRANSFER FİYATLAMASI

Transfer fiyatlama, Mümkün olan en iyi performansı ve amaç uygunluğunu değerlendirmek için birimler arasında üretilen mamul, yarı mamul ya da parçaların kârı maksimize etme ve vergiyi minimize etme amacını güderek fiyatlandırılması stratejisidir. Organizasyon yapısı dikey bütünleşik olan ve merkezci olmayan yönetim anlayışındaki firmalar, kendi iç birimleri arasında satış yapan birim için girdi maliyeti transfer fiyatı şeklinde ifade edilir. Yeni bir yatırım yapma konusunda kararsız kalan bir departman müdürü imal ettiği ürünlerin bir parçasını dikey bütünleşik yapıya sahip şirket bölümlerine satmak isteyecektir ve şirket politikası gereği bu satış indirimli olarak gerçekleşecektir. Diğer bölümler için bu durum avantajlı olacağı için bu ürünü memnuniyetle satın alacaklardır. Çünkü üst yönetim daha düşük maliyetle ürün almaktan dolayı memnun olacaktır. Bu durumda sadece satın alma bölümünün değil aynı zamanda bütün işletmenin de kazancı artacaktır (Güney ve Bozkurt, 2011: 150-152).

İşletmelerin transfer fiyatlandırmaya başvurmalarının diğer nedenleri; gümrük yükümlülüklerini azaltmak, döviz risklerini minimize etmek, döviz ve nakit

çıkışları üzerindeki sınırlamaları aşmak ve yabancı ülkelerdeki şubelerini rekabet açısından güçlendirmektir (Çakır, 2009: 42).

2.14. MALİYET SAPMA ANALİZİ YÖNTEMİ

İşletmeler önceden saptanmış standartlar ile gerçekleşen fiili maliyetler arasındaki olumlu veya olumsuz sapmaları hesaplayarak, bunların analizini yapmak suretiyle işletme faaliyetlerine yön verebilirler. Sapmaların nedeni işletme yöneticileri tarafından kontrol edilebilen nedenlere dayanmakta ise, bunlara kontrol edilebilen sapmalar adı verilir. Bu tür sapmaların önlenmesi için işletme faaliyetini düzeltici önlemler alınır. Bazı sapmalar ise işletme yöneticilerince kontrol edilemeyen nedenlere dayanabilir. Bu durumda, faaliyetleri düzelterek sapmaları önlemek mümkün olmadığından, standartların gözden geçirilmesi yerinde olur. DİMM sapmaları, satın alınan ilk madde ve malzemelere önceden belirlenmiş fiyattan farklı bir ödeme yapılması veya kullanımında önceden belirlenmiş miktardan farklı kullanım söz konusu olduğunda ortaya çıkar. Direkt işçilik sapmaları, ya direkt işçilik olarak öngörülen saat ücretinden farklı bir ödeme yapılması durumunda ortaya çıkar ya da mamulün üretimine öngörülen süreden daha farklı bir süre ile direkt işçilik harcamasından ortaya çıkar. GÜG sapmaları, fiili genel üretim giderleri ile fiili iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim gideri arasındaki farktan, fiilen harcanan iş hacmi sayısı ile elde edilen mamullerin üretimi için harcamış olması gereken standart iş hacmi sayısı arasındaki farktan ve bütçelenmiş sabit GÜG'ün fiili olarak gerçekleşenden eksik veya fazla gerçekleşmesi durumunda ortaya çıkmaktadır (Yükçü, 2015: 857-865).

DİMM sapmaları (DİMM fiyat sapması, DİMM miktar sapması), Direkt işçilik sapmaları (direkt işçilik ücret sapması, direkt işçilik süre sapması), GÜG sapmaları (bütçe sapması, verim sapması ve kapasite sapması) şu formüllerle hesaplanır:

DİMM Fiyat Sapması = (Fiili Fiyat – Standart Fiyat) x Fiili Miktar

DİMM Miktar Sapması = (Toplam Fiili Tüketim Miktarı – Toplam Standart Tüketim miktarı) x Standart Fiyat

Direk İşçilik Ücret Sapması = (Fiili Ücret – Standart Ücret) x Fiili Süre

Direkt İşçilik Süre Sapması = (Fiili Süre – Standart Süre) x Standart Ücret

GÜG Bütçe Sapması = Fiili GÜG – Fiili İş Hacminde Bütçelenmiş GÜG

GÜG Verim Sapması = (Fiili İş Hacmi Sayısı – Standart İş Hacmi Sayısı) x Değişken GÜG Standart Yükleme Oranı

GÜG Kapasite Sapması = (Bütçelenmiş Üretim İçin Standart Faaliyet Hacmi – Fiili Üretim İçin Standart Faaliyet Hacmi) x Sabit GÜG Yükleme Oranı

Sapma analizleri yöneticilerin bütçe ve standart değerlerde meydana gelen sapmaları ve sapmaların nedenlerini görmeleri açısından önemli bir araç olarak kabul edilebilir. Bu nedenle söz konusu analizlerin bir yönetim muhasebesi aracı olarak kullanılmasında yarar vardır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İŞLETMELERDE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR İNCELEME: ORTA ÖLÇEKLİ İKİ ÜRETİM İŞLETMESİ ÖRNEĞİ

Bu bölümde çalışmanın amacına uygun olarak yönetim muhasebesi açısından farklı uygulamaları olan iki işletmenin verileri ve karar süreci üzerinde yapılan örnek olay çalışmasına yer verilmektedir.

3.1. PROBLEM DURUMU

Yönetim muhasebesi modern işletmecilik anlayışı açısından önemli uygulamalar içermektedir. Yönetim muhasebesi; mamul karlılık analizi, standart maliyet sapma analizi, müşteri ve satış bölgesi karlılık analizi, başabaş noktası analizi, stok kontrolü, kaynakların etkin kullanımı gibi birçok konuda işletme yönetiminin karar sürecine katkı sağlayabilmektedir.

Yönetim muhasebesi derslerinde işletmelerde üretilen muhasebe verilerinin yönetim muhasebesi uygulamaları çerçevesinde yararlı bilgiler haline getirilmemesinin zaman içinde işletmenin stratejik hatalar yapmasına neden olabileceği anlatılır.

Bu nedenle muhasebe verilerinin yönetim muhasebesi çerçevesinde kullanılmasının sağladığı yararların uygulama boyutunda araştırılması suretiyle yönetim muhasebesi uygulamalarının işletmelerin karar süreçlerine nasıl katkı sağladığının değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Bu tez çalışmasının amacı, işletmelerde muhasebe verilerinin yönetim muhasebesi çerçevesinde nasıl kullanıldığını ve bu verilerin işletmelerin yönetsel karar alma sürecine nasıl yarar sağladığını tespit etmektir. Böylece yönetim muhasebesi uygulamalarının işletme boyutunda incelenmesi suretiyle, uygulamaların yönetim muhasebesi derslerinde anlatılan yararları sağlayıp sağlamadığı, sağlayamıyorsa nedenlerinin ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Çalışmada yönetim muhasebesi çerçevesinde uygulamaları olan bir işletme ile yönetim muhasebesi çerçevesinde uygulamaları olmayan diğer bir işletmenin karar alma süreçlerinin incelenmesi suretiyle iki işletme arasında mukayese yapılarak değerlendirme yapılması planlanmaktadır. Böylece yönetim muhasebesi uygulamaları bulunan ve bulunmayan iki işletme arasında muhasebe verilerinin karar alma süreçlerinde değerlendirilmesi açısından ne tür farklılıklar olduğu ortaya konulabilir.

Çalışmanın, yönetim muhasebesi uygulamalarının işletmelerin karar süreçleri açısından taşıdığı önemin tespiti açısından yararlı bilgiler elde edilmesi ve yönetim muhasebesi uygulamalarını kullanmayan şirketlerin dikkatini çekebilecek sonuçlara ulaşılması beklenmektedir.

3.3. YÖNTEM

Bu çalışmada örnek olay (vaka çalışması) yöntemi kullanılmaktadır. Örnek olay inceleme yöntemi, somut olayları, gerçek kişileri, toplulukları, kurum ve kuruluşları canlı varlıklarmış gibi kabul ederek gözden geçirdikten sonra elde edilenleri ve varılan sonuçları benzer türden olan öteki olayları da kapsatmak veya incelenen olayların nitelikleri üstüne genellemeler yaparak dikkate almaktır.

3.4. PASLANMAZ ÇELİK SEKTÖRÜNÜN TÜRKİYE EKONOMİSİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

Paslanmaz çelik, paslanmaya karşı dayanıklılığı olan ya da bu özellik kazandırılmış alaşım ya da metal çelikleri kapsayan genel bir kavramdır. Her şeyden önce nikel ve molibden çeliğin paslanmazlık özelliğini iyi noktaya getirmek için alaşım yapımında kullanılsa da paslanmazlığı sağlayan ana element kromdur. Paslanmaz çelik, korozyon dayancının yanında, değişik mekanik niteliklere sahip çeşitleri sayesinde, düşük ve yüksek sıcaklıklarda kullanılabilmesi, şekil verilebilmesi, estetik görünümü, kolay bir biçimde temizlenerek beklenen bütün hijyen koşulları karşılması, doğaya zarar vermeme gibi özellikleri nedeniyle, çoğu alanda ikamesi olmayan malzeme olmuştur (Erol ve İnce, 2012: 63).

Yıllardır ulusların refah düzeyinin bir ölçüsü olarak ifade edilen ham çelik tüketimi son zamanlarda kişi başına vasıflı çelik tüketimi anlayışına kaymıştır (Yaşar, 2009: 44).

Sektörün ülke ekonomisi açısından büyük önem taşımasının çelik ürünlerin kullanım alanlarının tüketiminin günden güne artış göstermesi imalat sanayine ara mal üretilmesi ihracat potansiyeli gibi özellikleri söylenebilir (Ersöz ve diğ., 2015: 76).

Dünyada çelik tüketiminin en fazla yoğunlaştığı alan inşaat sektörüdür. İnşaat sektörünü otomotiv, makine-ekipman ve petrol-doğalgaz sektörleri takip etmektedir. İnşaat sektörünün en çok kullandığı ürünler çoğunlukla uzun ürünler ve inşaat demirleridir. Otomotiv sektöründe ise soğuk ve sıcak haddelenmiş yassı ürünler yaygın biçimde kullanılmaktadır (İş bankası, 2017: 4).

2000'li yılların başından itibaren demir çelik sektöründe üretim ve kapasite küresel ölçekte seri bir büyüme eğilimi göstermiştir. Dünyada ekonomik kriz etkilerinin şiddetli olarak hissedildiği 2008 ve 2009 yıllarında sektörün üretiminde gerileme yaşansa da, 2010 yılından itibaren sektörün büyümesi tekrardan hız kazanmıştır. Kapasite artışlarında ise kriz döneminde dahi duraksama yaşanmamıştır (İş bankası, 2017: 4).

Türkiye'de dört ana Demir-Çelik üretim bölgesi bulunmaktadır:

Tablo 3.1
Türkiye Demir-Çelik Üretim Tablosu

Sıra	Bölge	Kapasite/Ton
1.	Akdeniz	15,3 Milyon
2.	Marmara	14,7 Milyon
3.	Ege	11,3 Milyon
4.	Karadeniz	8,4 Milyon

Kaynak: (Vakıf yatırım, 2017: 10).

Demir çelik sektörü ülke ekonomisi ve sanayileşmesinde lokomotif sektör olma niteliğine sahiptir. Demir çelik sanayiinde gözlenen gelişmeler ile kalkınma süreci arasındaki münasebet araştırıldığında ekonominin demir çelik ile ilintili alt sektörlerinin gelişiminde demir çelik ürünleri önemli bir rol oynamaktadır. Bu sektörün önemi en başta tüm endüstriyel dallara girdi vermesinden kaynaklanmaktadır. Demir çelik sektörünün başta inşaat malzemeleri olmak üzere

tüm taşıt araçları ve akla gelebilecek tüm makine, cihaz ve eşya üretimine katkısı vardır (İhracat Genel Müdürlüğü, 2016: 2).

Son 15 yıllık süreçte Türkiye demir çelik sektöründe seri bir şekilde büyüyen ülkelerden biri olmuştur. 2000 yılında 20 milyon ton dolaylarında olan ham çelik üretim kapasitesi yassı ve yapısal çeliğe yönelik yatırımların hız kazanmasıyla birlikte 2015 sonunda 50 milyon ton düzeyini aşmıştır. Türkiye, 2000 senesinde dünyanın en büyük 17. ham çelik üreticisi iken 2016'da sekizinciliğe yükselmiştir (İş bankası, 2017: 5).

Tablo 3.2
Türkiye Çelik Üretim Yüzdesi Tablosu

Yıllar	Yüzde	Kapasite/Ton
2011	%17	34,1 Milyon
2012	%5	35,9 Milyon
2013	-%2,8	26,2 Milyon
2014	%5,3	34 Milyon
2015	%7,4	31,52 Milyon

Kaynak: (İhracat Genel Müdürlüğü, 2016: 3).

Tablo 3.2'de görüldüğü gibi 2011 yılında %17'lik büyüme ile 34,1 milyon ton düzeyine ulaşan ham çelik üretimimiz, 2012 yılında %5'lik bir artışla 35,9 milyon ton seviyesine çıkmış, 2013 yılında ise %2,8 azalarak 26,2 milyon ton seviyesinde gerçekleşmiştir. 2014 yılında 34 milyon ton ham çelik üreten sektörümüz 2015 yılında ülkemiz üretiminde %7,4'lık bir azalma gerçekleşerek 31,52 milyon ton ham çelik üretimi yapılmıştır (İhracat Genel Müdürlüğü, 2016: 3).

Demir çelik ana sanayiindeki olumlu gelişmeler demir çelik eşya ve malzeme sektörünün gelişmesine katkı sağlamıştır. Bugün demir-çelik eşya sektöründe faaliyet gösteren hemen hemen 31 bin işyerinde 150 bin kişi çalıştırılmaktadır. Bu katkılar sektörün önemini vurgulamaktadır (İhracat Genel Müdürlüğü, 2016: 2).

3.5. PASLANMAZ ÇELİK MAMUL ÜRETEN İŞLETMELERİ FİNANSAL AÇIDAN ETKİLEYEN SORUNLAR

Sektörün gündemindeki en önemli sorun, hızlı yatırımlar nedeniyle oluşan global kapasite fazlasıdır. Dünyada çelik üretiminin yüzde ellisini gerçekleştiren Çin'de büyüme oranının çift haneli seviyelerden tek haneli seviyelere gerilemesi atıl

kapasite sorununu derinleştirmektedir. Ayrıca, Çin'in iç pazardaki fazla ürünü ihracat aracılığıyla dış pazarda yok etmeye çalışması bu problemin sürekli gündeme gelmesine sebep olmuştur. Bu süreçte sektördeki pek çok köklü şirket zarar görmüştür (İş bankası, 2017: 5).

Global ölçekte de sektörü en fazla etkileyen sorun 700 milyon tonu aşan kapasite fazlasıdır. Sektördeki üretim ve tüketim dengelerini ve fiyatlama politikalarını önemli derecede etkileyen atıl kapasiteye ek olarak dünyada yaygın olan entegre tesislerin yoğun şekilde hammadde temin ettikleri ülkelerin hammadde üretim stratejileri ve buna bağlı olarak hammadde fiyatlarındaki dalgalanmalar sektöre etki eden bir diğer önemli unsur olarak görülmektedir (Vakıf yatırım, 2017: 1).

Türk demir-çelik sektöründe Çin ve Rusya başta olmak üzere karşı karşıya kalınan fiyat rekabeti Türk demir-çelik üreticilerini özellikle fiyatlama politikaları açısından etkilemektedir (Vakıf yatırım, 2017: 1).

Türkiye'de üretim tesislerinin sayısının az olması, demir-çeliğin yurtdışından getirilmesi nedeniyle dışa bağımlılığın yüksek olması, ayrıca malzemelerin dolar cinsinden alınması dolayısıyla döviz kurlarındaki artış temel hammaddesi demir-çelik olan üreticileri olumsuz yönde etkilemektedir.

3.6. SEKTÖRDEKİ İŞLETMELERDE MALİYET UNSURLARININ FİYATLAMA ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Yukarıdaki açıklamalarda yer verildiği üzere paslanmaz çelik mamul üretimi hammadde kullanımının yoğun olduğu ve fiyatlandırma kararlarının ekonomik göstergelerden hızla etkilendiği bir sektördür. Dolayısıyla bu sektörde faaliyet gösteren işletmeler için en önemli yönetsel sorunlardan biri yoğun ithal girdiden kaynaklanan kur riski nedeniyle artan maliyetler ve fiyatlandırma kararlarında yaşanan sorunlardır.

Fiyatlandırma kararları işletmenin yoğun rekabet koşullarında ve genel ekonomik etkiler altında varlığını sürdürmesi açısından hayati önem taşımaktadır. Fiyat tespiti birçok etkenden etkilenmektedir. Bu etkenlerden birisi de firmanın kendi maliyet yapısıdır (Milli Eğitim Bakanlığı, 2011: 29-34).

Dolayısıyla bir işletmenin gerek kendi maliyet yapısını tanıması ve yönetebilmesi gerekse fiyatlandırma kararlarını mevcut piyasa koşullarında varlığını sürdürmesine imkân verecek bir şekilde verebilmesi için yönetim muhasebesi uygulamalarından yararlanmasının büyük önem taşıdığı sölenebilir.

Aşağıda yönetim muhasebesi uygulamalarının işletme yönetiminin karar alma sürecinde kullanılmasının sağladığı yararlar, İstanbul'da paslanmaz çelik mamul üretimi yapan orta ölçekli iki işletmenin yönetim muhasebesi uygulamalarını mukayese etmek suretiyle tespit edilmektedir.

İnceleme konusu edilen iki işletmenin faaliyet konuları ve büyüklükleri biri birine yakın olmakla birlikte işletmelerden biri (X İşletmesi) belli başlı yönetim muhasebesi uygulamalarından yararlanmakta, diğeri (Y İşletmesi) söz konusu uygulamalarından yararlanmamaktadır. Dolayısıyla ele alınan iki işletmenin karar alma süreçlerinde kullandıkları finansal ve finansal olmayan veri ve bilgiler farklıdır. Buna bağlı olarak söz konusu iki işletmenin içinde buldukları finansal duruma veya soruna yönelik aldıkları kararlar ve uyguladıkları stratejiler de farklı olabilmektedir.

3.7. PASLANMAZ ÇELİK MENHOL ÜRETEN X İŞLETMESİNİN MENHOL ÜRETİMİNDE UYGULAMIŞ OLDUĞU YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI

X İşletmesi paslanmaz çelik mamul üreten bir işletmedir. İşletmede paslanmaz boru, paslanmaz sac, paslanmaz dolu malzemeler, paslanmaz çelik vana, paslanmaz çelik dişli fittings grubu, paslanmaz menhol, paslanmaz tank aksesuarları, paslanmaz çelik flanşlar olmak üzere 8 mamul türü üretilmektedir.

Bu vaka inceleme çalışmasında işletmelerin yönetim muhasebesi yaklaşım ve tekniklerine yönelik uygulamaları, yöneticilerin paylaştıkları finansal ve finansal olmayan bilgiler çerçevesinde sadece paslanmaz menhol üretimi açısından ele alınmaktadır. İşletmede yuvarlak, basınca dayanıklı, kare ve oval menhol üretilmektedir. İşletmeden sadece yuvarlak ve kare menhol üretimine yönelik veriler elde edilebilmiştir. Bu nedenle inceleme sadece bu iki mamul üzerinde gerçekleştirilmiş, mukayese yapılabilmesi için Y firmasından da aynı mamullere yönelik veriler talep edilmiştir.

X işletmesinde hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme ve maliyet sapma analizi gibi yönetim muhasebesi araçlarından yararlanıldığı ifade edilmiştir. Üretimle ilgili yönetici söz konusu mamullerin içerdiği parçalar ve üretim süreci hakkında aşağıdaki özet bilgileri vermiştir:

Şekil 3.1’de gösterilmekte olan yuvarlak menholün içerdiği parçalar ve üretim süreci:

Öncelikle direkt ilk madde ve malzeme olan sac kesilir ve kıvrılıp daire şekline getirilir. Daha sonra kapağın yerleştirilebilmesi için etek kısmı ayarlanır.

Bu işlemden sonra etek kısmına conta girilerek, paslanmaz çelik olduğu için argon ile kaynağı yapılır. Temizlik işleminden geçirildikten sonra çemberin üretim aşaması son bulur.

Çember üretimi işleminin ardından profil, bağlantı kulakçıkları, saplama ve kapağın sıkılması için topuzun montaj işlemi gerçekleştirilerek yuvarlak menholün üretim süreci tamamlanmış olur.

Şekil 3.1

Yuvarlak Menhol



Şekil 3.2’de gösterilmekte olan kare menholün içerdiği parçalar ve üretim süreci:

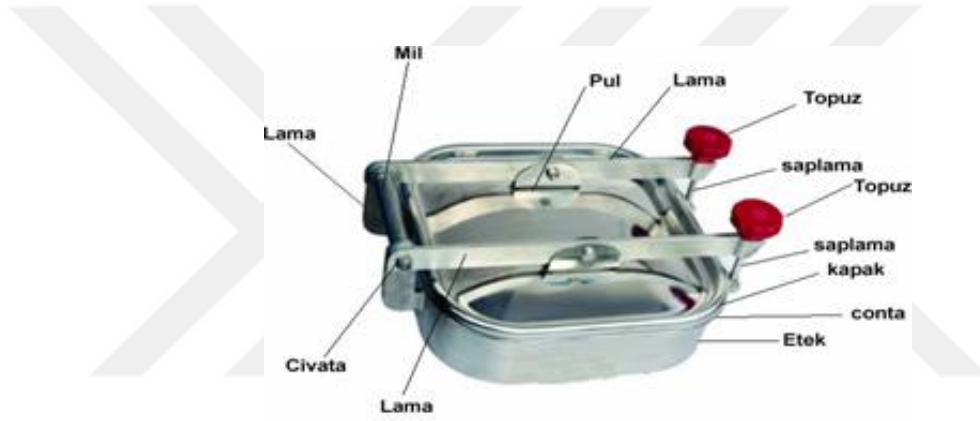
Öncelikle sac kesilir. Bu işlemden sonra sac preste basılarak köşeleri yuvarlak olacak şekilde u şeklinde iki adet çelik sac elde edilir. Elde edilen bu iki adet u şeklindeki çelik sac kare olacak şekilde argon ile kaynağı yapılarak gövde kısmı (etek) oluşturulur.

Daha sonra kapak kenarlarına conta konularak gövdeye uygun olarak preslenir ve conta kapağa tamamen oturtulmuş olur. Bu işlemin ardından gövdeye iki adet bağlantı kulakçığı kaynatılarak lamaların gövdede durabilmesi sağlanır. Daha sonra ise yine u şeklinde basılan pullar kapağın üzerine kaynatıldıktan sonra lamalar pulların içine girerek mil yardımı ile lamalar birleştirilir.

Lamalarda topuzların girmesi için ayarlanan bölmeden saplamalarla beraber topuzlar geçirilerek topuzlar lamaya kaynatılır. Böylece kare menholün üretim aşaması tamamlanmış olur.

Şekil 3.2

Kare Menhol



3.7.1. X Paslanmaz Çelik Üretim İşletmesinde Yuvarlak Menhol Üretim Maliyet Hacim Kâr Analizi

X İşletmesi birim maliyeti hesaplamak için, sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanımı ölçüsünde mamullere yüklenmesini gerektiren normal maliyet yöntemini, giderlerin sabit ve değişken olarak sınıflandırılmasında ise geçmiş dönem bilgi ve verilerine dayanan tecrübeye dayanan muhasebe yöntemini kullanmaktadır.

X İşletmesi tam kapasiteye yakın bir üretim hacminde çalışmaktadır. Aylık 350 adet yuvarlak menhol üretme kapasitesine sahip olan X İşletmesinin aylık üretim maliyetleri ile üretim ve satış miktarları aşağıdaki gibidir:

Direkt İlk madde ve malzeme: 19.973 TL

Direkt işçilik : 11.983 TL

Genel üretim giderleri : 26.761 TL

Değişken : 11.150 TL

Sabit : 15.611 TL

Üretim Miktarı : 342 br

Satış Miktarı : 312 br

Dönem Sonu Stok : 30 br

Yuvarlak menhole ilişkin toplam ve birim maliyetler Tablo 8’de yer almaktadır.

Tablo 3.3
Normal Maliyet Yönteminde Yuvarlak Menhol Toplam ve Birim Maliyet Tablosu

	GİDER	BİRİM	BİRİM MALİYET
DİMMG	19.973	342	58,40
DİG	11.983	342	35,04
GÜG DEĞİŞKEN	11.150	342	32,60
GÜG SABİT	15.611	350	44,60
TOPLAM	58.717		170,64

Üretime Yüklenen Toplam Maliyet

170,64 TL x 342 Br. = 58.360,02 TL

Boş Kapasite Çalışmayan Kısım

44,60 TL x 8 Br. = 356,82 TL

Toplam Maliyet

58.360,02 TL + 356,82 TL = 58.717 TL

Satılan Mamul Maliyeti

170,64 TL x 312 Br. = 53.239,68 TL

356,82 TL + 53.239,68 TL = 53.596,50 TL

Dönem Sonu Stok Maliyeti

30 Br. x 170,64 TL = 5.119,20 TL

Satış Miktarının Fonksiyonu Olarak Kâr

İşletme yuvarlak menholün birimini 256 TL'den satmaktadır. Normal maliyet yöntemine göre yuvarlak menholün birim değişken maliyeti 126,04 TL, toplam sabit maliyet 15.611 TL'dir. Satış miktarı da 312 adettir. Bu durumda işletmenin;

Satış miktarının fonksiyonu olarak kârın hesaplanması aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir. Bunun sonucunda işletme toplam sabit maliyeti aşan kısım kadar kâr sağlayacaktır. Aşağıda toplam sabit maliyet çıkarılarak kâra ulaşılmıştır.

$$\text{Satış Miktarının Fonksiyonu Olarak Kâr} = (256 - 126,04) \times 312 - 15.611$$

$$\text{Satış Miktarının Fonksiyonu Olarak Kâr} = 24.936,52 \text{ TL}$$

Satış tutarının fonksiyonu olarak kârın hesaplanmasından önce işletmenin katkı payına ilişkin bilgisi aşağıdadır;

$$\text{Katkı Oranı} = (256-126,04) / 256 = 0.50 \text{ (\%50)}$$

Bu durumda işletmenin yuvarlak menhol satışlarından elde edilen her 256 lira, değişken maliyeti karşıladıktan sonra 129,96 TL pay bırakmaktadır. Yani değişken maliyet yuvarlak menhol satışlarının yaklaşık %50'lik kısmını etkilemektedir. Bununla beraber sabit maliyet ve kâr için %50'lik bir pay kalmaktadır.

İşletme verilerine göre yuvarlak menholün satış tutarı 79.872 olduğuna göre, satış tutarının fonksiyonu olarak kâr aşağıdaki şekilde hesaplanır:

$$\text{Satış Tutarı} = 312 \text{ Br.} \times 256 \text{ TL} = 79.872 \text{ TL}$$

$$\text{Satış Tutarının Fonksiyonu Olarak Kâr} = 0.50 \times 79.872 - 15.611$$

$$\text{Satış Tutarının Fonksiyonu Olarak Kâr} = 24.936,52 \text{ TL}$$

3.7.2. X Paslanmaz Çelik Üretim İşletmesinde Yuvarlak Menhol Üretim Hedef Maliyet Uygulaması

Hedef maliyetleme yöntemi uygulamasının aşamaları şöyle sıralanabilir:

1. Mamul Fonksiyonlarının Belirlenmesi
2. Fonksiyonların Ağırlığının Belirlenmesi

3. Mamulü Oluşturan Parçaların Belirlenmesi
4. Mamul Parçalarının Maliyetlerinin Tahmini
5. Mamul Parçalarının Ağırlıklarının Belirlenmesi
6. Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması
7. Endeksin Optimizasyonu
8. Diğer Maliyet Azaltımları

1. Mamul Fonksiyonlarının Belirlenmesi

İşletme, özellikle web sayfası üzerinden elde ettiği müşteri şikâyet ve önerilerini dikkate alarak müşterilerin mamulde önem verdiği özellik ve fonksiyonları belirlemiştir. Yuvarlak menhol kullanan müşteriler, yuvarlak menholde aşağıdaki özellik ve fonksiyonlara önem verdiklerini belirtmişlerdir.

- Hijyen
- Sızdırmazlık
- Ürüne Müdahale Edebilme
- Güvenlik

2. Fonksiyonların Ağırlığının Belirlenmesi

Tablo 3.4’de görüldüğü gibi, yuvarlak menhol alan 40 müşterinin 20’si hijyene, 10’u sızdırmazlığa, 6’sı ürüne müdahale edebilmeye, 4’ü güvenliğe önem vermektedir.

Tablo 3.4
Yuvarlak Menhol Hedef Maliyetleme Fonksiyonların Ağırlığı Tablosu

Kategori	Önemlilik	İlişki Yüzdesi (%)
Hijyen	20	50
Sızdırmazlık	10	25
Ürüne Müdahale Edebilme	6	15
Güvenlik	4	10
Toplam	40	100

Hijyen (ilişki yüzdesi) = $20 / 40 = \%50$

Sızdırmazlık (ilişki yüzdesi) = $10 / 40 = \%25$

Ürüne Müdahale Edebilme (ilişki yüzdesi) = $6 / 40 = \%15$

Güvenlik (ilişki yüzdesi) = $4 / 40 = \%10$

3. Mamulü Oluşturan Parçaların Belirlenmesi

Fonksiyon grupları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

- Çelik Sac
- Döküm Topuz
- Saplama
- Conta
- Profil
- Diğer Parçalar

4. Mamul Parçalarının Maliyetlerinin Tahmini

X işletmesinde, yuvarlak menhol parçalarının hedeflenen maliyet değerleri Tablo 3.5'de yer almaktadır.

Tablo 3.5

Yuvarlak Menhol Hedef Maliyete Göre Mamul Parçalarının Maliyetinin Tahmini Tablosu

Fonksiyon Grupları	Hedef Maliyet (TL)
Çelik Sac	64
Döküm Topuz	32
Saplama	16
Conta	8
Profil	8
Diğer Parçalar	32
Toplam	160

5. Mamul Parçalarının Ağırlıklarının Belirlenmesi

İşletme yuvarlak menholün 170,64 TL olan birim maliyetini 160 TL'ye düşürmeyi hedeflemektedir. Bunun için her bir fonksiyon grubunun toplam maliyet içindeki payı (hedef maliyet yüzdesi) hesaplanmıştır. Yuvarlak menhol hedef maliyet yüzdesi Tablo 3.6'da gösterilmektedir.

Tablo 3.6
Yuvarlak Menhol Hedef Maliyet Miktar Yüzdesi Tablosu

Fonksiyon Grupları	Hedef Maliyet	Toplam Maliyet İçindeki Payı (%)
Çelik Sac	64	% 40
Döküm Topuz	32	%20
Saplama	16	%10
Conta	8	%5
Profil	8	%5
Diğer Parçalar	32	%20
Toplam	160	%100

Hedef maliyetleme ile ilgili uygulamanın aşamalarından biri de mamulle ilgili özelliklere müşterilerin verdiği önemin toplamdaki paylarının (yüzdelerinin) hesaplanmasıdır.

Yuvarlak menhol müşteri önemlilik yüzdeleri Tablo 3.7’de yer verildiği gibidir.

Tablo 3.7
Yuvarlak Menhol Hedef Maliyet Müşteri Önemlilik Yüzdesi Tablosu

Kategori	Önemlilik	İlişki yüzdesi (%)
Hijyen	20	50
Sızdırmazlık	10	25
Ürüne Müdahale Edebilme	6	15
Güvenlik	4	10
Toplam	40	100

Tablo 3.8’de tanımlanan müşteri isteklerine her bir fonksiyon grubunun katkısı Tablo 13’de gösterildiği gibidir.

Tablo 3.8
Yuvarlak Menhol Müşteri İsteklerine Her Bir Fonksiyon Grubunun Katkısı Tablosu

Fonksiyon Grupları	Hijyen (0,50)	Sızdırmazlık (0,25)	Ürüne Müdahale Edebilme (0,15)	Güvenlik (0,10)
Çelik Sac	0,45	0,40	0,35	0,40
Döküm Topuz	0,20	0,05	0,10	0,10
Saplama	0,05	0,20	0,10	0,10
Conta	0,05	0,05	0,10	0,10
Profil	0,05	0,10	0,10	0,15
Diğer Parçalar	0,20	0,20	0,25	0,15
Toplam	1,00	1,00	1,00	1,00

6. Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması

Yuvarlak menhol hedef maliyet endeksi Tablo 3.9’da yer verildiği gibidir.

Tablo 3.9
Yuvarlak Menhol Hedef Maliyet Endeks Tablosu

Fonksiyon Grupları	Hijyen (0,50)	Sızdırmazlık (0,25)	Ürüne Müdahale Edebilme (0,15)	Güvenlik (0,10)	Önem Endeksi
Çelik Sac	0,45	0,40	0,35	0,40	0,4175
Döküm Topuz	0,20	0,05	0,10	0,10	0,1375
Saplama	0,05	0,20	0,10	0,10	0,10
Conta	0,05	0,05	0,10	0,10	0,0625
Profil	0,05	0,10	0,10	0,15	0,08
Diğer Parçalar	0,20	0,20	0,25	0,15	0,2025
Toplam	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00

Örnek hesaplama:

Çelik sac önem endeksi = $(0,45 \times 0,5) + (0,40 \times 0,25) + (0,35 \times 0,15) + (0,40 \times 0,10)$

Çelik sac önem endeksi = $0,225 + 0,1 + 0,0525 + 0,04 = 0,4175$

Döküm Topuz: $0,1 + 0,0125 + 0,015 + 0,01 = 0,1375$

Saplama: $0,025 + 0,05 + 0,015 + 0,01 = 0,10$

Conta: $0,025 + 0,0125 + 0,015 + 0,01 = 0,0625$

Profil: $0,025 + 0,025 + 0,015 + 0,015 = 0,08$

Diğer Parçalar: $0,1 + 0,05 + 0,0375 + 0,015 = 0,2025$

X işletmesinin yuvarlak menhol hedef maliyet fonksiyon gruplarının toplam maliyet içindeki payı Tablo 3.10’da yer almaktadır.

Tablo 3.10
Yuvarlak Menhol Hedef Maliyet Fonksiyon Gruplarının Toplam Maliyet İçindeki Payı Tablosu

Fonksiyon Grupları	Hedef Maliyet	Toplam Maliyet İçindeki Payı (%)
Çelik Sac	64	% 40
Döküm Topuz	32	%20
Saplama	16	%10
Conta	8	%5
Profil	8	%5
Diğer Parçalar	32	%20
Toplam	160	%100

X işletmesinin yuvarlak menhol fonksiyon gruplarının önem endeksi, hedef maliyet yüzdesi ve hedef maliyet endeksi Tablo 3.11’de görüldüğü gibidir.

Tablo 3.11
Yuvarlak Menhol Fonksiyon Gruplarının Önem Endeksi, Hedef Maliyet Yüzdesi ve Hedef Maliyet Endeksi Tablosu

Fonksiyon Grupları	Önem Endeksi (A)	HM Yüzdesi (B)	HM Endeksi (C) = A/B
Çelik Sac	0,41	0,40	1,04375
Döküm Topuz	0,13	0,20	0,6875
Saplama	0,10	0,10	1,00
Conta	0,06	0,05	1,25
Profil	0,08	0,05	1,60
Diğer Parçalar	0,20	0,20	1,0125
Toplam		1,00	

7. Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu

Yuvarlak menhol hedef maliyet endeksi Tablo 3.12’de gösterilmektedir.

Tablo 3.12
Yuvarlak Menhol Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu Tablosu

Fonksiyon Grupları	Önem Endeksi (A)	HM Yüzdesi (B)	HM Endeksi (C) = A/B
Çelik Sac	0,41	0,40	1,04375
Döküm Topuz	0,13	0,20	0,6875
Saplama	0,10	0,10	1,00
Conta	0,06	0,05	1,25
Profil	0,08	0,05	1,60
Diğer Parçalar	0,20	0,20	1,0125
Toplam		1,00	

X işletmesinin yuvarlak menhol hedef maliyet endeks sonuçlarının yorumlanmasını sağlayan değerler Tablo 3.13’de gösterildiği gibidir.

Tablo 3.13
Yuvarlak Menhol Hedef Maliyet Endeksi Sonuçlarının Özeti Tablosu

Hedef Maliyet Endeksi Sonuçlarının Özeti		
Hedef Maliyet Endeksi	Parça	Alternatif
HME > 1	Ucuz	Kalite Araştırılır
HME = 1	En Uygun (optimum değer)	
HME < 1	Pahalı	Araştırılır

Dolayısıyla Tablo 3.12’de hesaplanan hedef maliyet endeks değerleri 1’den büyük veya küçük olmalarına göre yorumlanma ve buna göre önlemler alınmaktadır.

Tablo 3.12’de görüldüğü üzere çelik sac hedef maliyet endeksi 1,04’dür. Değer, ideal endeks değerini yani 1’in üzerindedir. Müşterinin parçaya verdiği önem dikkate alınarak ideal endeks değeri ile arasındaki fark fazla olmadığı için işletme yönetimi bu parçaya yönelik bir araştırma veya geliştirme çalışması yapmaya gerek duymamıştır.

Döküm topuz hedef maliyet endeksi 0,68’dir. Bu değer ideal endeks değerinin altındadır. Döküm topuz için katlanılan maliyet, müşterinin verdiği öneme nazaran toplam maliyet içerisinde yüksek bir paya sahiptir. Maliyetlerin düşürülmesi için fiyat araştırması veya muadil bir parça geliştirme çalışması yapılması gerekmektedir. İşletme yönetimi bu parçaya yönelik bir fiyat veya muadil parça araştırması yapılmasına karar vermiştir. Sonuç olarak döküm topuz yerine daha ucuz olan ancak ısıya dayanıklı sert plastik karışımli bir topuz yaptırılmış ve satın alınarak kullanılmaya başlanmıştır. Bu karar toplam maliyette tasarruf sağlanmasına önemli katkıda bulunmuştur.

Saplamanın hedef maliyet endeksi 1,00’dür. Bu değer ideal endeks değeri olarak kabul edilmektedir. Diğer bir deyişle katlanılan maliyetle müşteri arzu ve istekleri arasında denge vardır.

Conta hedef maliyet endeksi 1,25’tir. Değer, ideal endeks değerinin yani 1’in üzerinde olduğu için conta ucuz parça olarak nitelendirilir. Müşterinin parçaya verdiği önem dikkate alındığında ideal endeks değeri ile arasındaki fark yüksektir. Bu nedenle işletme yönetimi bu parçaya yönelik bir araştırma veya geliştirme çalışması yapılmasına karar vermiştir. Nitekim kullanılan conta müşterinin önem verdiği bir özellik olmasına rağmen mamulde ucuz conta kullanmıştır. Contanın

kaliteli olmaması nedeniyle işletmenin müşteri kaybetme riskine karşın daha pahalı ancak kaliteli bir conta kullanılmaya başlanmıştır.

Benzer şekilde profilin hedef maliyet endeksi 1,60'tır. Burada da değer ideal endeks değerin yani 1'in üzerinde olduğu için profil ucuz parça olarak nitelendirilir. Müşterinin parçaya verdiği önem dikkate alındığında ideal endeks değeri ile arasındaki fark yüksektir. Bu nedenle işletme yönetimi üretimde kullanılan profile yönelik bir araştırma veya geliştirme çalışması yapılmasına karar vermiştir. Profilin kaliteli olmaması nedeniyle işletmenin müşteri kaybetme riskine karşın daha kaliteli bir profil kullanılmaya başlanmıştır.

Diğer parçaların hedef maliyet endeksinin 1,01 olduğu görülmektedir. Müşterinin diğer parçalara verdiği önem dikkate alınarak ideal endeks değeri ile arasındaki fark çok düşük olduğu için işletme yönetimi bu parçalara yönelik bir araştırma veya geliştirme çalışması yapmaya gerek duymamıştır.

3.7.3. X Paslanmaz Çelik Üretim İşletmesinde Yuvarlak Menhol Sapma Analizi

Bu başlık altında X İşletmesinin bütçelenen ve fiili maliyetlerinde meydana gelen farklılıkları analiz etmek için yapmış olduğu maliyet sapma analizlerine yer verilmektedir. İşletmede maliyet sapma analizleri üç maliyet unsuru açısından da ele alınmaktadır.

İlk Madde ve Malzeme Sapmaları

İlk madde ve malzeme sapma analizi miktar sapması ve fiyat sapması olmak üzere iki başlık altında yapılmaktadır.

Yuvarlak Menhol İçin DİMMG Sapma Analizi:

X üretim işletmesinde 1 adet yuvarlak menhol üretebilmek için standart olarak birim başına 23,70 TL/kg'den 2,70 kg/br çelik sac kullanılması gerekmektedir. Dolayısıyla 342 adet yuvarlak menhol üretimi için standart olarak gereken sac miktarı (342 adet x 2,7 kg) 923,4 kg. olur.

Ancak işletme bu üretim döneminde 342 adet yuvarlak menhol üretimi için toplamda 960 kg sac kullanmış ve artan kurlar ve enflasyon nedeniyle sacı 25,92 TL/kg'den satın almıştır.

$$\text{Toplam DİMMG sapması} = (25,92 \times 960) - (23,70 \times 923,40) = 24.883,2 - 21.884,58 = \mathbf{2.998,62 \text{ TL Olumsuz Sapma}}$$

$$\text{DİMMG Fiyat Sapması} = (25,92 - 23,70) \times 960 = \mathbf{2.131,2 \text{ TL Olumsuz Sapma}}$$

$$\text{DİMMG Miktar Sapması} = (960 - 923,40) \times 23,7 = \mathbf{867,42 \text{ TL Olumsuz Sapma}}$$

Görüldüğü üzere DİMMG toplamda standart değerlerin 2.998,62 TL üzerinde gerçekleşmiştir. 2.998,62 TL'lik bu olumsuz sapma analiz edildiğinde, DİMM'nin artan kurlar nedeniyle beklenenden daha yüksek fiyattan alınması sonucunda maliyetin 2.131,2 TL fazla gerçekleştiği, DİMM'nin standart miktarın üzerinde kullanılması nedeniyle de maliyetin 867,42 TL yüksek gerçekleştiği görülmüştür.

İşletme yönetimi kur ve fiyat artış riskine karşın izleyen dönemlerde çelik sac stokunu yüksek tutmaya karar vermiştir. Ayrıca işletme DİMM miktarının fazla kullanılmasından dolayı personele verimlilik eğitimi aldirmaya karar vermiştir.

Yuvarlak Menhol İçin Direkt İşçilik Gideri Sapma Analizi:

X üretim işletmesinde 1 adet yuvarlak menhol üretebilmek için standart olarak 1 direkt işçilik saati gerekmektedir. Böylece (1 DİS x 342 br) 342 DİS sarf edilmesi ve standart direkt işçilik saatinin 30 TL olması bütçelenmiştir. Dönem içerisinde üretilen 342 adet yuvarlak menhol için 345 DİS harcanmıştır. Gerçekleşen direkt işçilik gideri 11.983 TL'dir.

$$\text{Toplam Direkt İşçilik Gideri Sapması} = 11.983 - (30 \text{ TL/DİS} \times 342 \text{ br})$$

$$= 11.983 - 10.260 \text{ TL}$$

$$= 1.723 \text{ TL olumsuz sapma}$$

$$\text{Direkt İşçilik Ücret Sapması} = (34,74 - 30) \times 345 \text{ DİS} \quad (11.983 / 345 = 34,74)$$

$$= 1.635,30 \text{ TL olumsuz sapma}$$

$$\text{Direkt İşçilik Zaman Sapması} = (345 - 342) \times 30 = 90 \text{ TL olumsuz sapma}$$

Hesaplama da görüldüğü üzere direkt işçilik gideri toplamda standart değerin 1.723 TL üzerinde gerçekleşmiştir. Bu farkın 1.635 TL'si ücretin işçilere yapılan ücret zammı nedeniyle fazla ödenmesi, 90 TL'si ise işçilerin işi standart zamanın üzerinde bir sürede yapmasından kaynaklanmıştır.

Zaman sapmasına yuvarlak menhol üretiminde personel verimliliklerinin zaman içinde değişiklik göstermesi neden olmuştur. İşletme bu sapmaları, personele verimlilik eğitimi, ödül ve motive edici unsurlarla önlemeye karar vermiştir.

Genel Üretim Maliyeti Sapmaları

X üretim işletmesinde yuvarlak menhol üretebilmek için planlanmış kapasite 350 br. x 1 DİS olmak üzere 350 DİS'tir. X işletmesinin bütçelenmiş GÜG tutarı 15.250 TL sabit, 10.250 TL değişken olmak üzere 25.500 TL'dir. İşletme 342 yuvarlak menhol üretimi için 345 DİS sarf etmiştir. Fiili GÜG ise 26.761 TL'dir.

$$\text{Değişken GÜG} = 10.250 / 350 = 29,28 \text{ TL/DİS}$$

$$\text{Bütçe Sapması} = 26.761 - [15.250 + (29,28 \times 345)]$$

$$= 26.761 - 25.351,6 = 1.490,40 \text{ TL Olumsuz Sapma}$$

Endirekt malzemelerin fiyatındaki artış nedeniyle bütçelenenden (beklenenden) daha yüksek düzeyde maliyete katlanılmıştır. Böylece değişken GÜG'lerde olumsuz sapma meydana gelmiştir.

$$\text{Verim Sapması} = (345 - 342) \times 29,28 = 87,84 \text{ Olumsuz Sapma}$$

Üretimin standart sürenin üzerinde bir sürede gerçekleşmesi, yani verimsizlik yaşanması nedeniyle işçilerin işyerinde geçirdiği süre artmış ve buna bağlı olarak GÜG'lerde artış meydana gelmiştir.

$$\text{Sabit GÜG} = 15.250 / 350 = 43,57 \text{ TL}$$

$$\text{Kapasite Sapması} = (350 - 345) \times 43,57 = 217,85 \text{ TL Olumsuz Sapma}$$

Kapasitenin tam kapasitenin altında gerçekleşmesi nedeniyle sabit GÜG paylarında artış meydana gelmiştir.

3.7.4. X Paslanmaz Çelik Üretim İşletmesinde Kare Menhol Üretimine Maliyet Hacim Kâr Analizi

İşletme aylık 30 adet kare menhol üretme kapasitesine sahiptir. Aylık üretim giderleri üretim ve satış miktarları aşağıda verilmiştir.

Direkt İlk Madde ve Malzeme : 5.580

Direkt İşçilik : 3.400

Genel Üretim Giderleri : 12.230

Değişken : 3.250

Sabit : 8.980

Üretim Miktarı : 30 br.

Satış Miktarı : 27 br.

Dönem Sonu Stok : 3 br.

X işletmesi tam kapasite çalışmakta ve normal maliyet yöntemini kullanmaktadır. Kare menhol toplam ve birim maliyetleri Tablo 3.14'de görüldüğü gibidir.

Tablo 3.14
Normal Maliyet Yönteminde Kare Menhol Toplam ve Birim Maliyet Tablosu

	GİDER	BİRİM	BİRİM MALİYET
DİMMG	5.580	30	186,00
DİG	3.400	30	113,33
GÜG DEĞİŞKEN	3.250	30	108,33
GÜG SABİT	8.980	30	299,33
TOPLAM	21.210		707,00

Üretime Yüklenen Toplam Maliyet = 707 TL x 30 Br. = 21.210 TL

Boş Kapasite Çalışmayan Kısım: Bulunmamaktadır.

Toplam Gider = 21.210 TL + 0 = 21.210 TL

Satılan Mamul Maliyeti = 707 TL x 27 Br. = 19.089 TL

0 + 19.089 TL = 19.089 TL

Dönem Sonu Stok Maliyeti = 3 Br. x 707 TL = 2.121 TL

Satış Miktarının Fonksiyonu Olarak Kâr

İşletme kare menholün tanesini 1.132,45 TL'den satmaktadır. Yapılan hesaplama göre kare menholün birim değişken maliyeti 407,66 TL'dir. Yine işletmeden alınan verilere göre toplam sabit maliyeti 8.980 TL'dir. Satış miktarı 27 adettir. Buna göre işletmenin satış miktarının fonksiyonu olarak kâr hesaplaması aşağıda gösterilmektedir.

$$\text{Satış Miktarının Fonksiyonu Olarak Kâr} = (1.132,45 - 407,66) \times 27 - 8.980$$

$$\text{Satış Miktarının Fonksiyonu Olarak Kâr} = 10.589,33 \text{ TL}$$

Satış tutarının fonksiyonu olarak kârın hesaplanması için katkı payını ve katkı oranını hesaplamak gerekir.

$$\text{Katkı Oranı} = (1.132,45 - 407,66) / 1.132,45 = 0,64 \text{ (\%64)}$$

Bu durumda işletmenin kare menhol satışlarından elde edilen her 1.132,45 TL değişken maliyeti karşıladıktan sonra 724,79 TL katkı payı sağlamaktadır. Yani değişken maliyet kare menhol satışlarının yaklaşık %36'lık kısmını teşkil etmektedir. Böylece sabit maliyet ve kâr için %64'lük bir pay kalmaktadır.

İşletme verilerine göre kare menholün satış tutarı 30.576,15 TL olduğuna göre satış tutarının fonksiyonu olarak kâr aşağıdaki şekilde hesaplanır.

$$\text{Satış Tutarı} = 27 \text{ Br.} \times 1.132,45 \text{ TL} = 30.576,15 \text{ TL}$$

$$\text{Satış Tutarının Fonksiyonu Olarak Kâr} = (0,64 \times 30.576,15) - 8.980$$

$$\text{Satış Tutarının Fonksiyonu Olarak Kâr} = 10.589,33 \text{ TL}$$

3.7.5. X Paslanmaz Çelik Üretim İşletmesinde Kare Menhol Üretiminin Hedef Maliyet Uygulaması

1. Mamul Fonksiyonlarının Belirlenmesi

İşletme yönetimi yuvarlak menholde olduğu gibi web sayfası üzerinden elde ettiği müşteri şikâyet ve önerilerini dikkate alarak müşterilerin mamulde önem verdiği özellik ve fonksiyonları belirlemiştir.

Kare menhol kullanan müşteriler, kare menholde aşağıdaki özellik ve fonksiyonlara önem verdiklerini belirtmişlerdir:

- Basınca Dayanıklılık
- Sızdırmazlık
- Hijyen
- Ayarlanabilir Açık

2. Fonksiyonların Ağırlığının Belirlenmesi

Tablo 3.15’de yer verildiği üzere, kare menhol alan 30 müşterinin 15’i basınca dayanıklılığa, 9’u sızdırmazlığa, 3’ü hijyene, 3’ü ayarlanabilir açığa önem vermektedir

Tablo 3.15
Kare Menhol Hedef Maliyetleme Fonksiyonların Ağırlığı Tablosu

Kategori	Önemlilik	İlişki yüzdesi (%)
Basınca Dayanıklılık	15	50
Sızdırmazlık	9	30
Hijyen	3	10
Ayarlanabilir Açık	3	10
Toplam	30	100

Basınca dayanıklılık (ilişki yüzdesi) = $15 / 30 = \% 50$

Sızdırmazlık (ilişki yüzdesi) = $9 / 30 = \% 30$

Hijyen (ilişki yüzdesi) = $3 / 30 = \%10$

Ayarlanabilir Açık (ilişki yüzdesi) = $3 / 30 = \%10$

3. Mamulü Oluşturan Parçaların Belirlenmesi

- Çelik Sac (Etek)
- Döküm Topuz
- Saplama
- Conta
- Lama
- Diğer Parçalar

4. Mamül Parçalarının Maliyetlerinin Tahmini

X işletmesinde, kare menhol parçalarının hedeflenen maliyet değerleri Tablo 3.16’da yer almaktadır.

Tablo 3.16
Kare Menhol Hedef Maliyete Göre Mamul Parçalarının Maliyetinin Tahmini Tablosu

Fonksiyon Grupları	Hedef Maliyet
Çelik Sac (Etek)	192
Döküm Topuz	96
Saplama	80
Conta	24
Lama	120
Diğer Parçalar	88
Toplam	600

5. Mamul parçalarının ağırlıklarının belirlenmesi

İşletme Kare Menholün 707 TL olan birim maliyetini 600 TL'ye düşürmeyi hedeflemektedir. Bu durumda her bir fonksiyon grubunun toplam maliyet içindeki payı (hedef maliyet miktar, yüzdesi) hesaplanmıştır.

Kare menhole ilişkin hedef maliyet yüzdeleri Tablo 3.17'de gösterilmektedir.

Tablo 3.17
Kare Menhol Hedef Maliyet Miktar Yüzdesi Tablosu

Fonksiyon Grupları	Hedef Maliyet	Toplam Maliyet İçindeki Payı (%)
Çelik Sac (Etek)	192	% 32
Döküm Topuz	96	% 16
Saplama	80	% 13
Conta	24	% 4
Lama	120	% 20
Diğer Parçalar	88	% 15
Toplam	600	% 100

Kare menhol müşteri önemlilik yüzdeleri Tablo 3.18'de gösterilmektedir.

Tablo 3.18
Kare Menhol Hedef Maliyetleme Müşteri Önemlilik Yüzdesi Tablosu

Kategori	Önemlilik	İlişki Yüzdesi (%)
Basınca Dayanıklılık	15	50
Sızdırmazlık	9	30
Hijyen	3	10
Ayarlanabilir Açık	3	10
Toplam	30	100

Tablo 3.18’de tanımlanan müşteri isteklerine her bir fonksiyon grubunun katkısı Tablo 3.19’da gösterildiği gibidir.

Tablo 3.19
Kare Menhol Müşteri İsteklerine Her Bir Fonksiyon Grubunun Katkısı Tablosu

Fonksiyon Grupları	Basınca Dayanıklılık (0,50)	Sızdırmazlık (0,30)	Hijyen (0,10)	Ayarlanabilir Açık (0,10)
Çelik Sac (Etek)	0,40	0,35	0,35	0,40
Döküm Topuz	0,15	0,10	0,10	0,10
Saplama	0,10	0,15	0,10	0,10
Conta	0,10	0,10	0,10	0,10
Lama	0,15	0,20	0,20	0,15
Diğer Parçalar	0,10	0,10	0,15	0,15
Toplam	1,00	1,00	1,00	1,00

6. Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması

X işletmesinin kare menhol hedef maliyet endeksi Tablo 3.20’de yer verildiği gibidir.

Tablo 3.20
Kare Menhol Hedef Maliyet Endeks Tablosu

Fonksiyon Grupları	Basınca Dayanıklılık (0,50)	Sızdırmazlık (0,30)	Hijyen (0,10)	Ayarlanabilir Açık (0,10)	Önem Endeksi
Çelik Sac (Etek)	0,40	0,35	0,35	0,40	0,38
Döküm Topuz	0,15	0,10	0,10	0,10	0,125
Saplama	0,10	0,15	0,10	0,10	0,115
Conta	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10
Lama	0,15	0,20	0,20	0,15	0,17
Diğer Parçalar	0,10	0,10	0,15	0,15	0,11
Toplam	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00

Örnek hesaplama:

$$\text{Çelik sac önem endeksi} = (0,40 \times 0,50) + (0,35 \times 0,30) + (0,35 \times 0,10) + (0,40 \times 0,10)$$

$$\text{Çelik sac önem endeksi} = 0,2+0,105+0,035+0,04 = \mathbf{0,38}$$

$$\text{Çelik Sac} = 0,38$$

$$\text{Döküm Topuz} = 0,075+0,03+0,01+0,01= 0,125$$

$$\text{Saplama} = 0,05+0,045+0,01+0,01 = 0,115$$

$$\text{Conta} = 0,05+0,03+0,01+0,01 = 0,1$$

$$\text{Lama} = 0,075+0,06+0,02+0,015 = 0,17$$

$$\text{Diğer Parçalar} = 0,05+0,03+0,015+0,015 = 0,11$$

İşletmenin kare menhol hedef maliyet fonksiyon gruplarının toplam maliyet içindeki paylarına Tablo 3.21’de yer verilmektedir.

Tablo 3.21
Kare Menhol Hedef Maliyet Fonksiyon Gruplarının Toplam Maliyet İçindeki Payı Tablosu

Fonksiyon Grupları	Hedef Maliyet	Toplam Maliyet İçindeki Payı (%)
Çelik Sac (Etek)	192	% 32
Döküm Topuz	96	%16
Saplama	80	%13
Conta	24	%4
Lama	120	%20
Diğer Parçalar	88	%15
Toplam	600	%100

Kare menhol fonksiyon gruplarının önem endeksi, hedef maliyet yüzdesi ve hedef maliyet endeksi Tablo 3.22’de görüldüğü gibidir.

Tablo 3.22
Kare Menhol Fonksiyon Gruplarının Önem Endeksi, Hedef Maliyet Yüzdesi ve Hedef Maliyet Endeksi Tablosu

Fonksiyon Grupları	Önem Endeksi (A)	HM Yüzdesi (B)
Çelik Sac (Etek)	0,38	0,32
Döküm Topuz	0,12	0,16
Saplama	0,11	0,13
Conta	0,10	0,04
Lama	0,17	0,20
Diğer Parçalar	0,11	0,15
Toplam	1,00	1,00

7. Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu

X İşletmesinin kare menhol hedef maliyet endeks değerleri Tablo 3.23’de gösterilmektedir.

Tablo 3.23
Kare Menhol Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu Tablosu

Fonksiyon Grupları	Önem Endeksi (A)	HM Yüzdesi (B)	HM Endeksi (C)= A/B
Çelik Sac (Etek)	0,38	0,32	1,1875
Döküm Topuz	0,12	0,16	0,78125
Saplama	0,11	0,13	0,8846
Conta	0,10	0,04	2,50
Lama	0,17	0,20	0,85
Diğer Parçalar	0,11	0,15	0,73
Toplam	1,00	1,00	

Hedef maliyet endeks sonuçlarının yorumlanması için kullanılan eşikler Tablo 3.24’de gösterilmiştir.

Tablo 3.24
Kare Menhol Hedef Maliyet Endeksi Sonuçlarının Özeti Tablosu

Hedef Maliyet Endeksi Sonuçlarının Özeti		
Hedef Maliyet Endeksi	Parça	Alternatif
HME > 1	Ucuz	Kalite Araştırılır
HME = 1	En Uygun	
HME < 1	Pahalı	Araştırılır

Tablo 3.23’de görüldüğü üzere çelik sac hedef maliyet endeksi 1,18’dir. Değer ideal endeks değerini yani 1’in üzerinde olduğu için çelik sac ucuz olarak nitelendirilir. Müşterinin parçaya verdiği önem dikkate alındığında ideal endeks değeri ile arasındaki fark yüksektir. Bu nedenle işletme yönetimi bu parçaya yönelik bir araştırma ve geliştirme çalışması yapmaya karar vermiştir. Nitekim çelik sac müşterinin önem verdiği bir özellik olmasına rağmen mamulde ucuz çelik sac kullanılmıştır. Çelik sacın kaliteli olmaması nedeniyle işletmenin müşteri kaybetme riskine karşın daha pahalı ancak kaliteli ve daha basınca dayanıklı çelik sac kullanılmaya başlanmıştır.

Döküm topuz hedef maliyet endeksi 0,78’dir. Bu değer ideal endeks değerinin altındadır. Döküm topuz için katlanılan maliyet, müşterinin verdiği öneme nazaran toplam maliyet içerisinde yüksek bir paya sahiptir. Maliyetlerin düşürülmesi için fiyat araştırması veya muadil bir parça geliştirme çalışması yapılması gerekmektedir. İşletme yönetimi bu parçaya yönelik bir fiyat ve muadil bir parça araştırması yapılmasına karar vermiştir.

Sonuç olarak döküm topuz yerine daha ucuz olan ancak ısıya dayanıklı sert plastik karışımı bir topuz yaptırılmış ve satın alınarak kullanılmaya başlanmıştır. Bu karar toplam maliyette tasarruf sağlanmasına katkıda bulunmuştur.

Saplamanın hedef maliyet endeksi 0,88'dir. Bu değer ideal endeks değerinin altındadır. Saplama için katlanılan maliyet, müşterinin verdiği öneme nazaran toplam maliyet içerisinde yüksek bir paya sahiptir. Maliyetlerin düşürülmesi için fiyat araştırması veya muadil bir parça geliştirme çalışması yapılması gerekmektedir. İşletme yönetimi bu parçaya yönelik bir fiyat ve muadil bir parça araştırması karar vermiştir. Sonuç olarak saplama yerine daha ucuz olan ancak basınca dayanıklı sert paslanmaz çelik alaşımı bir saplama yaptırılmış ve satın alınarak kullanılmaya başlanmıştır. Bu karar toplam maliyette tasarruf sağlanmasına katkıda bulunmuştur.

Conta hedef maliyet endeksi 2,50'dir. Değer ideal endeks değerinin yani 1'in oldukça üzerinde olduğu için conta ucuz parça olarak nitelendirilir. Müşterinin parçaya verdiği önem dikkate alındığında ideal endeks değeri ile arasındaki fark oldukça yüksektir. Bu nedenle işletme yönetimi bu parçaya yönelik bir araştırma geliştirme çalışması yapılmasına karar vermiştir. Nitekim kullanılan conta müşterinin önem verdiği bir özellik olmasına rağmen mamulde oldukça ucuz conta kullanılmıştır. Contanın kalitesiz olması nedeniyle işletmenin müşteri kaybetme riskine karşın daha pahalı ancak daha kaliteli ve sızdırmazlık özelliği yüksek bir conta kullanılmaya başlanmıştır.

Lamanın hedef maliyet endeksi 0,85'dir. Bu değer ideal endeks değerinin altındadır. Lama için katlanılan maliyet, müşterinin verdiği öneme nazaran toplam maliyet içerisinde yüksek bir paya sahiptir. Maliyetlerin düşürülmesi için fiyat araştırması veya muadil bir parça geliştirme çalışması yapılması gerekmektedir. İşletme yönetimi bu parçaya yönelik bir fiyat ve muadil bir parça araştırması yapılmasına karar vermiştir. Sonuç olarak kullanılan bu lama yerine daha ucuz olan ancak ayarlanabilir açısı daha iyi olan bir lama yaptırılmış ve satın alınarak kullanılmaya başlanmıştır. Bu karar toplam maliyette tasarruf sağlanmasına katkıda bulunmuştur.

Diğer parçaların hedef maliyet endeksinin 0,73 olduğu görülmektedir. Bu değer ideal endeks değerinin altındadır. Diğer parçalar için katlanılan maliyet müşterinin verdiği öneme nazaran toplam maliyet içerisinde yüksek bir paya sahiptir.

Maliyetlerin düşürülmesi için fiyat araştırması veya muadil parçalar geliştirme çalışması gerekmektedir. İşletme yönetimi bu parçaya yönelik bir fiyat ve muadil parça araştırması yapılmasına karar vermiştir. Sonuç olarak diğer parçalar yerine daha ucuz ancak daha kaliteli parçalar satın alınarak kullanılmaya başlanmıştır. Bu karar maliyette tasarruf sağlanmasında katkıda bulunmuştur.

3.7.6. X Paslanmaz Çelik Üretim İşletmesinde Kare Menhol Sapma Analizi

Bu başlık altında X İşletmesinin bütçelenen ve fiili maliyetlerinde meydana gelen farklılıkları analiz etmek için yapmış olduğu maliyet sapma analizlerine yer verilmektedir. İşletmede maliyet sapma analizleri üç maliyet unsuru açısından da ele alınmaktadır.

İlk Madde ve Malzeme Sapmaları

İlk madde ve malzeme sapma analizi miktar sapması ve fiyat sapması olmak üzere iki başlık altında yapılmaktadır.

Kare Menhol için DİMMG Sapma Analizi

X üretim işletmesinin ilgili dönemde 1 adet kare menhol üretebilmek için standart olarak birim başına 17,45 TL'den 11 kg çelik sac kullanılması gerekmektedir. Dolayısıyla 30 adet kare menhol üretimi için standart olarak gereken sac miktarı (30 adet x 11kg) 330 kg. Ancak işletme bu üretim döneminde 30 adet kare menhol üretimi için toplamda 380 kg sac kullanmış ve artan kurlar nedeniyle sacı 19,09 TL/kg'den satın almıştır.

Toplam DİMM Sapması = $(19,09 \times 380) - (17,45 \times 330) = 7254,20 - 5.758,50 = 1.495,70$ TL Olumsuz Sapma

DİMM Fiyat Sapması = $(19,09 - 17,45) \times 380 = 623,20$ TL Olumsuz Sapma

DİMM Miktar Sapması = $(380 - 330) \times 17,45 = 872,50$ TL Olumsuz Sapma

Görüldüğü üzere DİMMG toplamda standart değerlerin 1.495,70 TL üzerinde gerçekleşmiştir. 1.495,70 TL'lik bu olumsuz sapma analiz edildiğinde, DİMM'in artan kurlar nedeniyle beklenenden daha yüksek fiyattan alınması sonucunda

maliyetin 623,20 TL, DİMM'in standart miktarın üzerinde kullanılması nedeniyle de maliyetin 872,50 TL yüksek gerçekleştiği görülmüştür.

İşletme yönetimi izleyen dönemlerde çelik sac stokuna daha fazla yatırım yapmaya karar vermiştir. Yönetim ayrıca DİMM miktarının fazla kullanılmasına sebep olan sorunun makinalardan kaynaklandığını tespit etmiş ve eskidiği için mamule zarar veren iki makinenin yenilenmesine karar vermiştir.

Kare Menhol İçin Direkt İşçilik Gideri Sapma Analizi

X üretim işletmesinde 1 adet kare menhol üretebilmek için standart olarak 1 direkt işçilik saatinden (1 x 30 br) 30 DİS sarf edileceği ve standart direkt işçilik saatinin 30 TL olması planlanmıştır. Dönem içerisinde üretilen 30 adet kare menhol için 98 DİS harcanmıştır. Gerçekleşen direkt işçilik gideri 3.400 TL'dir.

$$\text{Toplam direkt işçilik sapması} = 3.400 - (30 \times 30 \text{ TL})$$

$$= 3.400 - 900$$

$$= 2.500 \text{ TL Olumsuz}$$

$$\text{Direkt işçilik ücret sapması} = (34,69 - 30) \times 98 \quad (3.400 / 98 = 34,69)$$

$$= 459,62 \text{ TL Olumsuz Sapma}$$

$$\text{Direkt işçilik zaman sapması} = (98 - 30) \times 30 = 2.040 \text{ TL Olumsuz Sapma}$$

Hesaplama da görüldüğü üzere direkt işçilik gideri toplamda standart değer in 2.500 TL üzerinde gerçekleşmiştir. Bu farkın 459,62 TL'si ücret in işçilere yapılan ücret zammı nedeniyle fazla ödenmesi, 2.040 TL'si ise işçilerin işi standart zamanın üzerinde bir sürede yapmasından kaynaklanmıştır.

Zaman sapmasına kare menhol üretiminde personel verimliliklerinin zaman içinde değişiklik göstermesi neden olmuştur. İşletme bu sapmaları, personele verimlilik eğitimi, ödül ve motive edici unsurlarla önlemeye karar vermiştir.

Genel Üretim Maliyeti Sapmaları

X üretim işletmesinde kare menhol üretebilmek için planlanmış kapasitesi 30 br. x 1 direkt işçilik saati = 30 direkt işçilik saatidir. X işletmesinin bütçelenmiş GÜG 7.975

TL sabit, TL 3.925 TL değişken olmak üzere 11.900 TL'dir. İşletme 30 kare menhol üretimi için 98 DİS harcamıştır. Fiili GÜG 12.230 TL'dir.

$$\text{Değişken GÜG} = 3.925 / 30 = 130,83 \text{ TL}$$

$$\text{Bütçe Sapması} = 12.230 - [(7.975 + (130,83 \times 98))]$$

$$= 12.230 - 20.744,44 = 8.514,44 \text{ TL Olumsuz Sapma}$$

Endirekt işçilik fiyatındaki artış nedeniyle bütçelenenden (beklenenden) daha yüksek düzeyde maliyete katlanılmıştır. Böylece değişken GÜG'lerde olumsuz sapma meydana gelmiştir.

$$\text{Verim Sapması} = (98 - 30) \times 130,83 = 8.896,44 \text{ TL Olumsuz Sapma}$$

Üretimin standart sürenin üzerinde bir sürede gerçekleşmesi, yani verimsizlik yaşanması nedeniyle işçilerin işyerinde geçirdiği süre artmış ve buna bağlı olarak GÜG'lerde artış meydana gelmiştir.

$$\text{Sabit GÜG} = 7.975 / 30 = 265,83 \text{ TL}$$

$$\text{Kapasite Sapması} = (30 - 98) \times 265,83 = 18.076,44 \text{ TL Olumlu Sapma}$$

Kapasitenin tam kapasitenin üzerinde gerçekleşmesi nedeniyle sabit GÜG paylarında azalma meydana gelmiştir.

3.7.7. X Paslanmaz Çelik Üretim İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması

X paslanmaz çelik işletmesinde yuvarlak menhol ve kare menhol için FTM uygulaması gerçekleştirilmektedir. Her iki mamulün üretim ve satış hacimleri farklıdır. Yuvarlak menholün aylık satış miktarı 312 adet, Kare menholün satış miktarı 27 adettir. Üretim yüksek teknoloji kullanımı gerektirmekte olup maliyetlerin oluşumunda makine saati önemli yer tutmaktadır.

Yuvarlak menhol ve kare menhol aynı işçilik zamanlarında üretilmekte olup taşıma, harekete geçirme, malzeme siparişi, kalite kontrolü, montaj, hazırlık, bakım onarım, endirekt işçilik ve proje teklif süreci gerektirmektedir.

Yuvarlak ve kare menholün her birinin tamamlanması için 2 işçilik saati gerekmekte olup aylık 2008 direkt işçilik saati harcanmaktadır.

Mamullerle ilgili DİMM ve direkt işçilik maliyetleri tablo 3.25'te gösterilmektedir.

Tablo 3.25
Yuvarlak ve Kare Menholün FTM Üretim Giderleri Tablosu

	MAMULLER	
	Yuvarlak Menhol	Kare Menhol
Direkt İlk Madde Ve Malzeme	19.973	5.580
Direkt İşçilik	11.983	3.400
Toplam GÜG = 26.761+12.230 = 38.991		

Mamullerin Maliyetlerinin Saptanması

Burada öncelikle maliyete neden faaliyetlerin belirlenmesi gerekmektedir. Maliyetler Tablo 3.26'da gösterildiği gibidir.

Tablo 3.26
Yuvarlak ve Kare Menholün FTM Üretim Maliyetleri Tablosu

Faaliyetler	Taşınabilir Maliyetler (TL)	Yuvarlak Menhol	Kare Menhol	Toplam
Taşıma	7.767	300	100	400
Harekete Geçirme	2.913	100	50	150
Malzeme Siparişi	2.719	70	70	140
Kalite Kontrolü	1.165	30	30	60
Montaj	7.767	300	100	400
Hazırlık	776	20	20	40
Bakım Onarım	5.825	200	100	300
Endirekt İşçilik	7.767	300	100	400
Proje Teklif Süreci	2.292	58	60	118
Toplam GÜG	38.991			

Her bir faaliyet başına düşen maliyet değerleri Tablo 3.27'de gösterilmektedir.

Tablo 3.27**Yuvarlak ve Kare Menholün Her Bir Faaliyet Başına Düşen Maliyet Tablosu**

Faaliyetler	Taşınabilir Maliyetler (X)	Faaliyet Toplamı (Y)	Faaliyet Başına Maliyet (X/Y)
Taşıma	7.767	400	19.42
Harekete Geçirme	2.913	150	19.42
Malzeme Siparişi	2.719	140	19,42
Kalite Kontrolü	1.165	60	19,42
Montaj	7.767	400	19.42
Hazırlık	776	40	19.42
Bakım Onarım	5.825	300	19.42
Endirekt İşçilik	7.767	400	19.42
Proje Teklif Süreci	2.292	118	19.42

Her bir faaliyetin bir kez yapılmasının maliyeti hesaplandıktan sonra mamullere kullandıkları ölçüde maliyet dağıtımı yapılır söz konusu veriler Tablo 3.28’de gösterilmektedir.

Tablo 3.28**Yuvarlak ve Kare Menholün Kullandıkları Ölçüde Maliyet Dağıtım Tablosu**

Faaliyetler	Yuvarlak Menhol Faaliyet sayısı	Maliyet (TL)	Kare Menhol Faaliyet sayısı	Maliyet (TL)
Taşıma	300	5.826	100	1.941
Harekete Geçirme	100	1.942	50	970
Malzeme Siparişi	70	1.360	70	1.360
Kalite Kontrolü	30	583	30	583
Montaj	300	5.826	100	1.941
Hazırlık	20	388	20	388
Bakım Onarım	200	3.884	100	1.941
Endirekt İşçilik	300	5.826	100	1.941
Proje Teklif Süreci	58	1.126	60	1.165
Her Bir Ürün İçin Toplam GÜG		26.761		12.230
Üretim Miktarı		342		30
Birim Başına GÜG		78,25		408

Mamullerin Toplam Maliyeti

Yuvarlak ve kare menholün FTM’ye göre toplam maliyeti Tablo 3.29’da gösterilmektedir.

Tablo 3.29**Yuvarlak ve Kare Menhol FTM Toplam Maliyet Tablosu**

	Yuvarlak Menhol	Kare Menhol
Direkt İlk madde ve Malzeme Gideri	19.973	5.580
Direkt İşçilik Gideri	11.983	3.400
Genel Üretim Maliyeti	78,25	408
Mamul Maliyeti	32.034	9.388

Şirket GÜG'leri geleneksel anlayışa göre sadece direkt işçilik saati esasına göre dağıtmış olsaydı maliyet hesabı şu şekilde olurdu:

$$\text{GÜG Yükleme Oranı} = \text{Aylık GÜG} / \text{Aylık DİS}$$

$$38.991 / 2008 = 19,42 \text{ TL/saat}$$

Yuvarlak ve kare menholün geleneksel yöntemle göre direkt işçilik saati esasına dayalı toplam mamul maliyeti Tablo 3.30'da gösterilmektedir.

Tablo 3.30
Yuvarlak ve Kare Menholün Geleneksel Yönteme Göre DİS Esasına Dayalı Maliyet Tablosu

	Yuvarlak Menhol	Kare Menhol
Direkt Hammadde ve Malzeme Gideri	19.973	5.580
Direkt İşçilik Gideri	11.983	3.400
GÜG	3.884	3.884
Toplam Mamul Maliyeti	35.840	12.364

Tablo 3.31
Yuvarlak Menhol ve Kare Menhol Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Geleneksel Yönteme Göre Karşılaştırılması Tablosu

GÜG Dağıtım Yöntemi	Toplam Maliyet	
	Yuvarlak Menhol	Kare Menhol
FTM Yöntemi	32.034	9.388
Geleneksel Yöntem	35.840	12.364

Sonuç olarak Tablo 3.31'de görüldüğü üzere, işletme GÜG'leri sadece direkt işçilik saati veya makine saati gibi faaliyet ölçüsü birimlerini kullanarak hesaplamış olsaydı bir ürün tipine, tükettiği kaynağa oranla oldukça düşük GÜG yüklerken, diğer ürün tipine tükettiği kaynağa oranla çok yüksek GÜG yüklemesi yapacaktı. Oysa FTM yöntemine göre her bir mamul tipine sadece kullandığı kaynak ölçüsünde GÜG yüklenmiştir.

3.7.8. X İşletmesi Finansal Tablolar Analizi

Yönetim muhasebesi araçlarının kullanılması suretiyle sorunların tespit edilmesi ve bu doğrultuda kararlar alınması açısından farklılıkları olan söz konusu iki işletmenin finansal durumlarını mukayese etmek amacıyla, çalışma kapsamındaki

işletmelerin finansal tabloları (bilanço ve gelir tablosu) da analiz edilmiş ve yorumlanmıştır.

X İşletmesinin bilançosu Tablo 3.32’de yer almaktadır.

Tablo 3.32
X İşletmesi Bilançosu

X İŞLETMESİ BİLANÇO	
AKTİF (VARLIKLAR)	CARİ DÖNEM
I- DÖNEN VARLIKLAR	46.562.200.00
A- HAZIR DEĞERLER	24.844.400.00
1-KASA	201.900.00
2- ALINAN ÇEKLER	9.590.000.00
3-BANKALAR	15.217.500.00
4- VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	-165.000.00
B-MENKUL KIYMETLER	4.200.000.00
5- HİSSE SENETLERİ	4.200.000.00
C- TİCARİ ALACAKLAR	7.988.000.00
1-ALICILAR	5.030.000.00
2-ALACAK SENETLERİ	3.000.000.00
3-ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)	-42.000.00
4-ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	500.000.00
5- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	-500.000.00
D- STOKLAR	9.524.800.00
1-İLK MADDE VE MALZEME	4.825.000.00
2-YARI MAMULLER - ÜRETİM	3.005.000.00
3-MAMULLER	1.625.000.00
4-TİCARİ MALLAR	44.300.00
5-DİĞER STOKLAR	100.500.00
6-STOK DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI (-)	-75.000.00
E-DEVREDEN KDV	5.000.00
II- DURAN VARLIKLAR	8.414.000.00
A- MADDİ DURAN VARLIKLAR	8.314.000.00
1-BİNALAR	4.000.000.00
2- TESİS MAKİNA VE CİHAZ	2.000.000.00
3-TAŞITLAR	2.200.000.00
4-DEMİRBAŞLAR	600.000.00
5-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-486.000.00
B- MADDİ OLMAYAN DURAN VAR.	100.000.00
1-HAKLAR	150.000.00
2-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-50.000.00
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	54.976.200.00

(Tablo 3.32 devam)

PASİF (KAYNAKLAR)	CARİ DÖNEM
I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	12.798.900.00
A- MALİ BORÇLAR	3.520.000.00
1-BANKA KREDİLERİ	3.520.000.00
B- TİCARİ BORÇLAR	6.230.000.00
1-SATICILAR	3.855.000.00
2-BORÇ SENETLERİ	2.400.000.00
3- BORÇ SENETLERİ REESKONTU(-)	-25.000.00
C- DİĞER BORÇLAR	1.819.000.00
1-PERSONELE BORÇLAR	1.819.000.00
D- ALINAN AVANSLAR	200.000.00
1-ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	200.000.00
E-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	1.029.900.00
1-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	567.900.00
2-ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	462.000.00
II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	1.000.000.00
A- MALİ BORÇLAR	1.000.000.00
1- BANKA KREDİLERİ	1.000.000.00
III- ÖZKAYNAKLAR	41.177.300.00
A- ÖDENMİŞ SERMAYE	41.000.000.00
1-SERMAYE	41.000.000.00
B- KÂR YEDEKLERİ	33.500.00
1-YASAL YEDEKLER	33.500.00
C- DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	143.800.00
1-DÖNEM NET KÂRI	143.800.00
2-DÖNEM NET ZARARI	0.00
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	54.976.200.00

X işletmesi gelir tablosu Tablo 3.33’de yer almaktadır.

Tablo 3.33
X İşletmesi Gelir Tablosu

X İŞLETMESİ GELİR TABLOSU	
A-BRÜT SATIŞLAR	5.000.000.00
1-YURTİÇİ SATIŞLAR	4.000.000.00
2-YURTDIŞI SATIŞLAR	1.000.000.00
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-
C- NET SATIŞLAR	5.000.000.00
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	2.750.000.00
1-SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)	2.750.000.00
2-SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	2.250.000.00
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	1.794.750.00
1-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	1.583.800.00
2-PAZ. SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)	210.950.00
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	455.250.00
F-DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR VEYA KARLAR	756.000.00
1-FAİZ GELİRİ	550.000.00
2-MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI	181.000.00
3 REESKONT FAİZ GELİRLERİ	25.000.00
G-DİĞER FAAL OLAĞAN GİDER VE ZARARLARI	637.000.00
1-KOMİSYON GİDERLERİ	20.000.00
2-KARŞILIK GİDERLERİ	575.000.00
3- REESKONT FAİZ GİDELERİ	42.000.00
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	120.000
1-KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	120.000
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	454.250.00
I-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	274.500.00
1-DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	274.500.00
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	179.750.00
J-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK (-)	35.950.00
DÖNET NET KARI VEYA ZARARI	143.800.00

Likidite Oranları

Cari Oran

Cari Oran = Dönen Varlıklar / Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

$$\text{Cari Oran} = 46.562.200 / 12.798.900 = 3,63$$

Bu oranın 2.00’den büyük olması arzu edilir. X işletmesinin cari varlıkları cari borçlarının 4 katına yakındır. Diğer bir ifade ile X işletmesinin 1 TL’lik kısa vadeli borcuna karşılık 3.63 TL döner varlığa sahip olduğu görülmektedir. Bu oran X işletmesinin mevcut kısa vadeli varlıklarından ayrı olarak kısa vadeli

yükümlülüklerini karşılayabilecek bir güce sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Oran 2'nin üzerinde olduğu için kısa vadeli borçlarını karşılamada zorlanmayabilir.

Asit- Test Oranı

Asit – Test Oranı = (Dönen Varlıklar – Stoklar) / Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

$$\text{Asit – Test Oranı} = (46.562.200 - 9.524.800) / 12.798.900 = 2,89$$

Bu oranın 1.00 üzerinde olması arzu edilir. X işletmesinin asit test oranı 2,89'dur. Asit test oranının altında yatan varsayım alacaklarını normal ödeme süresi içerisinde nakde dönüştürebiliyorsa borçlarını ödeyebilmesidir. X işletmesi asit test oranı 2,89 Yani deneyimler sonucu bulunmuş olan 1.00'in üzerinde olduğu için kısa vadeli borçlarını ödeyebilir. Diğer bir ifade ile X işletmesi ticari alacaklarını zamanında tahsil ettiği için kısa vadeli borçlarını ödeyebilecektir.

Nakit Oranı

Nakit Oranı = (Hazır Değerler + Menkul Kıymetler) / Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

$$\text{Nakit Oranı} = (24.844.400 + 4.200.000) / 12.798.900 = 2,26$$

Gelişmiş ülkelerde söz konusu oranın %20'nin üzerinde olması arzu edilir. X işletmesinin her 1 TL'lik kısa vadeli borcuna karşılık 2,26 liralık kasa ve pazarlanabilir menkul değerlere sahip olduğu görülmektedir. Arzu edilen değer (20) oldukça üzerinde olan bu oran işletmenin borç ödemede sorun yaşamayacak durumda olduğunu göstermektedir.

Finansal Yapı Oranları

Kaldıraç Oranı

Kaldıraç Oranı = (Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar + Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar) / Aktif Toplamı

$$\text{Kaldıraç Oranı} = (12.798.900 + 1.000.000) / 54.976.200 = 0,25$$

Bu oranın %50'nin altında olması arzu edilir. Varlıkların ne kadarlık kısmının yabancı kaynaklarla finanse edildiğini ifade eder. X işletmesinin kaldıraç oranının %25 olması işletmenin varlıklarının %25'ini kısa ve uzun vadeli borçlarla, %75'ini

de özkaynaklarla finanse ettiğini göstermektedir. Bu da işletmenin özkaynak yapısının güçlü olduğunu göstermektedir.

Finansman Oranı

Finansman Oranı = Özkaynaklar / (Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar + Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar)

$$\text{Finansman Oranı} = 41.177.300 / (12.798.900 + 1.000.000) = 2,98$$

Bu oran işletmenin kimler tarafından finanse edildiğini gösterir 1,00'dan büyük olması arzu edilir. Oran 1,00 altında ise işletmenin ortaklarından ziyade üçüncü şahıslar tarafından finanse edildiği anlamına gelir. X işletmesinin finansman oranı 2.98 olduğu için işletmenin ortakları tarafından finanse edildiği görülmektedir.

Borç / Özsermaye Oranı

Borç / Özsermaye Oranı = (Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar + Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar) / Özkaynaklar

$$\text{Borç / Özsermaye Oranı} = (12.798.900 + 1.000.000) / 41.177.300 = 0,33$$

Finansman oranının tersi olan bu oranın 1.00'dan küçük olması arzu edilir. İşletmenin toplam kaynaklarının ne kadarlık kısmının yabancı kaynaklarla ne kadarlık kısmının özkaynaklar ile karşılandığını gösterir. X işletmesinin borç / özsermaye oranının 0,33 olduğu görülmektedir. Buna paralel olarak kaynaklarının büyük bir kısmı özkaynaklardan oluşmaktadır.

Otofinansman Oranı

Otofinansman Oranı = (Kâr Yedekleri - Geçmiş Yıllar Zararları) / Ödenmiş Sermaye

$$\text{Otofinansman Oranı} = (33.500.00 - 0) / 41.000.000 = 0,0008$$

Bu oranın yüksek olması arzu edilir. Çünkü İşletmenin faaliyet sonucuna göre iç kaynak yaratabildiğini göstermektedir. X işletmesinin otofinansman oranı 0,0008'dir. İşletmenin faaliyet sonuçlarına göre iç kaynak yaratabilme gücü oldukça zayıftır.

Maddî Duran Varlıklar / Özkaynaklar Oranı

$$\text{Maddî Duran Varlıklar} / \text{Özkaynaklar} = 8.314.000 / 41.177.300 = 0,20$$

Bu oranın 1.00'dan küçük olması arzu edilir. İşletmenin özkaynaklarının ne ölçüde Maddî duran varlıklarının finansmanında kullanıldığını göstermektedir. X işletmesinin maddî duran varlıklar / özkaynaklar oranı 0,20 olduğu yani 1.00'ın altında olduğu için maddî duran varlıklarının tamamını özkaynaklarla finanse ettiği görülmektedir.

Duran Varlıklar / Devamlı Sermaye Oranı

$$\text{Duran Varlıklar} / \text{Devamlı Sermaye} = \text{Duran Varlıklar} / (\text{Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar} + \text{Özkaynaklar})$$

$$\text{Duran varlıklar} / \text{Devamlı Sermaye} = 8.414.000 / (1.000.000 + 41.177.300)$$

$$\text{Duran varlıklar} / \text{Devamlı Sermaye} = 0,20$$

Bu oranın 1,00'dan büyük olması duran varlıkların özkaynaklarla ve uzun vadeli borçlarla birlikte kısa vadeli borçlarla da finanse edildiğini gösterir. Oysa duran varlıkların kısa vadeli borçlarla finanse edilmesi kaynak maliyeti ve etkinliği açısından uygun değildir. X işletmesinin duran varlıklar / devamlı sermaye oranı 0,20 yani 1.00'ın altında olduğundan işletme için olumludur. X işletmesi duran varlıklarının %20'sini özkaynak ve uzun vadeli borçlarla finanse etmiştir.

Devamlı Sermaye Bağımlılık Oranı

$$\text{Devamlı Sermaye Bağımlılık Oranı} = (\text{Stoklar} + \text{Ticarî Alacaklar} - \text{Ticarî Borçlar}) / \text{Devamlı Sermaye}$$

$$\text{Devamlı sermaye bağımlılık oranı} = (9.524.800 + 7.988.000 - 6.230.000) / 42.177.300 = 0,26$$

Bu oranın yüksek olması arzu edilmez. Çünkü bu oran işletmenin devamlı sermayesinin dış kaynaklara bağımlı olduğunu ve daha fazla finansman ihtiyacının olduğunu göstermektedir. Oran Özellikle enflasyonun yüksek olduğu zamanlarda önem kazanmaktadır. X işletmesinin devamlı sermaye bağımlılık oranı 0,26 olup daha fazla dış kaynağa ihtiyaç duymamaktadır.

Yönetim muhasebesi araçlarının kullanılması ile işletmenin finansal başarısı artırması mümkün görünmektedir. Nitekim X işletmesi yöneticileri, müşteri odaklı hareket etmek ve maliyet kontrolüne önem vermek suretiyle satışlarını ve pazar paylarını artırdıklarını ifade etmişlerdir. Bu bağlamda, mutlak bir genelleme yapılmamakla birlikte, yönetim muhasebesi araçlarının kullanılmasının finansal başarıya katkı sağladığı söylenebilir. Burada yönetim muhasebesi araçlarının haricinde finansal başarıyı etkileyen çok sayıda etken olduğunu da belirtmek gerekir.

3.8. PASLANMAZ ÇELİK MENHOL ÜRETEN YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMAYAN Y İŞLETMESİNE AİT BİLGİLER

Y İşletmesi de paslanmaz çelik mamuller üreten bir işletme olup paslanmaz çelik vana, paslanmaz çelik dişli fittings grubu, paslanmaz kaynaklı fittings grubu, paslanmaz tank aksesuarları, paslanmaz çelik flanş, paslanmaz çelik kelepçe grubu ve paslanmaz menhol grubu olmak üzere 7 tür mamul üretimi ile faaliyetini sürdürmektedir.

Y işletmesinde de paslanmaz menhol grubu üretimine bağlı olarak yuvarlak, gözetleme camlı, kare ve oval menhol üretilmektedir. Yuvarlak ve kare menholde X işletmesi ile üretim aşamaları aynı olan Y işletmesinde yönetim muhasebesi uygulaması bağlamında bir araç kullanılmamaktadır. İşletme yönetimi alınan yönetsel kararlarda kendi deneyimlerinden yararlandıklarını ifade etmişlerdir. İşletme yöneticiler fiyatı piyasa koşullarının ve piyasadaki diğer işletmelerin belirlediğini, bu nedenle fiyatlandırma kararlarının piyasada oluşan fiyata göre şekillendiğini ifade etmişlerdir.

Maliyet tespitinde Vergi Usul Kanunu'nda belirtildiği üzere üretimle ilgili tüm maliyetlerin toplanıp üretim miktarına bölünerek birim maliyet hesaplandığı, yani maliyet yöntemi olarak Tam Maliyet Yöntemi kullanılmaktadır.

X işletmesi için yapıldığı gibi, bir fikir vermesi açısından yönetim muhasebesi araçlarının kullanılmadığı Y İşletmesinin de finansal tabloları (bilanço ve gelir tablosu) analiz edilmiş ve yorumlanmıştır

3.8.1. Y İşletmesi Finansal Tablolar Analizi

Y İşletmesinin bilançosu Tablo 3.34'de yer almaktadır.

Tablo 3.34
Y İşletmesi Bilanço

Y İşletmesi Bilanço	
AKTİF (VARLIKLAR)	CARİ DÖNEM
I- DÖNEN VARLIKLAR	32.557.445.00
A- HAZIR DEĞERLER	5.795.476.03
1-KASA	16.506.87
2-BANKALAR	5.778.969.16
B- TİCARİ ALACAKLAR	17.724.838.27
1-ALICILAR	1.572.131.75
2-ALACAK SENETLERİ	15.619.542.76
3-DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	533.163.76
C- STOKLAR	8.909.592.63
1-İLK MADDE VE MALZEME	3.285.292.75
2-YARI MAMULLER – ÜRETİM	1.258.550.76
3-MAMULLER	4.005.130.00
4-TİCARİ MALLAR	37.582.13
5-VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	323.036.99
D-GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAH	127.538.07
1-GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	127.538.07
II- DURAN VARLIKLAR	17.010.347.42
A- MADDİ DURAN VARLIKLAR	16.094.317.63
1-TAŞITLAR	1.348.894.80
2-DEMİRBAŞLAR	782.217.35
3-BİNALAR	12.665.174.57
4-TEŞİS MAKİNA VE CİHAZ	2.592.427.84
5-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-1.294.396.93
B- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	706.669.09
1-ÖZEL MALİYETLER	217.861.29
2-HAKLAR	112.335.00
3-KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	1.385.96
4-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	418.087.00
5-DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	137.156.17
6-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-180.156.33
C- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAH	209.360.70
1-GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	209.360.70
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	49.567.792.42

(Tablo 3.34 devam)

PASİF (KAYNAKLAR)	CARİ DÖNEM
I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	15.892.623.52
A- MALİ BORÇLAR	7.217.377.29
1-BANKA KREDİLERİ	6.470.904.57
2-FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	613.000.00
3-ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA	9.000.00
4- UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ	124.472.72
B- TİCARİ BORÇLAR	7.663.637.23
1-SATICILAR	5.163.000.23
2-BORÇ SENETLERİ	2.500.637.00
C- DİĞER BORÇLAR	439.481.65
1-PERSONELE BORÇLAR	303.421.11
2-DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	136.060.54
D- ALINAN AVANSLAR	254.081.52
1-ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	254.081.52
E-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	275.952.58
1-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	138.971.61
2-ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	136.980.97
F- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	42.093.25
II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	4.000.000.00
A- MALİ BORÇLAR	4.000.000.00
1-BANKA KREDİLERİ	4.000.000.00
III- ÖZKAYNAKLAR	29.675.168.9
A- ÖDENMİŞ SERMAYE	28.711.000.00
1-SERMAYE	28.711.000.00
B- KÂR YEDEKLERİ	111.020.00
1-YASAL YEDEKLER	111.020.00
C- GEÇMİŞ YIL KÂRLARI	733.652.10
1- GEÇMİŞ YIL KÂRLARI	733.652.10
C- DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	119.496.80
1-DÖNEM NET KÂRI	119.496.80
2-DÖNEM NET ZARARI	0.00
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	49.567.792.42

Y İşletmesinin gelir tablosu Tablo 3.35’de yer almaktadır.

Tablo 3.35
Y İşletmesi Gelir Tablosu

Y İŞLETMESİ GELİR TABLOSU	
A-BRÜT SATIŞLAR	6.451.886.46
1-YURTİÇİ SATIŞLAR	6.173.225.55
2-YURTDIŞI SATIŞLAR	278.533.79
3-DİĞER GELİRLER	127.12
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	12.933.01
1-SATIŞTAN İADELER (-)	12.933.01
C-NET SATIŞLAR	6.438.953.45
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	4.881.178.43
1-SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)	4.350.032.68
2-SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)	531.145.75
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	1.557.775.02
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	-557.662.94
1-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	403.599.17
2-PAZ. SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	154.063.77
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI	1.000.112.08
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VEYA KÂRLAR	5.022.28
1-KAMBİYO KÂRLARI	5.022.28
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLARI	-19.438.89
1-KAMBİYO ZARARLARI (-)	-4.602.58
2-DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	-14.836.31
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	0
1-KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	0
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	985.695.47
I-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	-836.324.67
1-DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	-836.324.67
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	149.370.80
J-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK (-)	-29.874.00
DÖNET NET KÂRI VEYA ZARARI	119.496.80

Likidite Oranları

Cari Oran

$$\text{Cari Oran} = 32.557.445 / 15.892.623,52 = 2,04$$

Y işletmesinin dönen varlıkları kısa vadeli borçlarının 2,04 katıdır. Diğer bir ifade ile Y işletmesinin 1 TL’lik kısa vadeli borcuna karşılık 2,04 TL’lik dönen varlığa sahip olduğu görülmektedir. Bu oran Y işletmesinin dönen varlıkları ile kısa vadeli yükümlülüklerini rahatlıkla karşılayabilecek bir güce sahip olduğunu göstermektedir.

Beklenen değerden yüksek olmakla birlikte, Y İşletmesinin cari oranının, X İşletmesine kıyasla daha düşük olduğu görülmektedir.

Asit- Test Oranı

$$\text{Asit – Test Oranı} = (32.557.445 - 8.909.592,63) / 15.892.623,52 = 1,48$$

Y işletmesinin asit test oranı 1,48'dir. Asit test oranının altında yatan varsayım alacaklarını normal ödeme süresi içerisinde nakde dönüştürebiliyorsa borçlarını ödeyebilmesidir. Y işletmesinin asit test oranı 1,48 yani deneyimler sonucu bulunmuş olan 1.00'in üzerinde olduğu görülmektedir. İşletme ticari alacaklarını zamanında tahsil ettiği sürece borçlarını ödemekte zorluk çekmeyecektir.

Beklenen değerden yüksek olmakla birlikte, Y İşletmesinin asit test oranının, X İşletmesine kıyasla daha düşük olduğu görülmektedir.

Nakit Oranı

$$\text{Nakit Oranı} = (5.795.476,03 + 0) / 15.892.623,52 = 0,36$$

Y işletmesinin her 1 TL'lik kısa vadeli borcuna karşılık 0,36 liralık kasa ve pazarlanabilir menkul değerlere sahip olduğu görülmektedir. Arzu edilen değer (%20) üzerinde olan bu oran işletmenin borç ödemedeki sorun yaşamayacak ölçüde nakit oranına sahip olduğunu göstermektedir.

Beklenen değerden yüksek olmakla birlikte, Y İşletmesinin nakit oranının, X İşletmesine kıyasla oldukça düşük olduğu görülmektedir.

Finansal Yapı Oranları

Kaldıraç Oranı

$$\text{Kaldıraç Oranı} = (15.892.623,52 + 4.000.000) / 49.567.792,42 = 0,40$$

Y işletmesinin kaldıraç oranının %40 olması varlıklarının %60'lık kısmını özkaynaklarla %40'lık kısmını ise kısa ve uzun vadeli borçlarla finanse ettiğini göstermektedir.

Finansman Oranı

$$\text{Finansman Oranı} = 29.675.168,90 / (15.892.623,52 + 4.000.000) = 1,49$$

Y işletmesinin finansman oranının 1,49 olması işletmenin sahipleri tarafından finanse edildiğini göstermektedir.

Borç/Özsermaye Oranı

$$\text{Borç / Özsermaye Oranı} = (15.892.623,52 + 4.000.000) / 29.675.168,90 = 0,67$$

Y işletmesinin borç / özsermaye oranının 0,67 olduğu görülmektedir. Buna paralel olarak borçlarının büyük bir kısmını özkaynaklarla finanse etmektedir.

Otofinansman Oranı

$$\text{Otofinansman Oranı} = (111.020 + 0) / 28.711.000 = 0,004$$

Y işletmesinin otofinansman oranı 0,004'tür. İşletmenin faaliyet sonuçlarına göre iç kaynak yaratabilme gücü oldukça zayıftır.

Maddi Duran Varlıklar / Özkaynaklar Oranı

$$\text{Maddî Duran Varlıklar / Özkaynaklar Oranı} = 16.094.317,63 / 29.675.168,90 = 0,54$$

Y işletmesinin maddi duran varlıklar / özkaynaklar oranı 0,54 olduğu için maddi duran varlıklarının tamamını özkaynaklarla finanse ettiği görülmektedir.

Duran Varlıklar / Devamlı Sermaye Oranı

$$\text{Duran varlıklar / devamlı sermaye} = 17.010.347,42 / (4.000.000 + 29.675.168,0) = 0,50$$

Y işletmesinin duran varlıklar / devamlı sermaye oranı 0,50 olup duran varlıklarının %50'sini özkaynak ve uzun vadeli borçlarla finanse etmiştir.

Devamlı Sermaye Bağımlılık Oranı

$$\text{Devamlı sermaye bağımlılık oranı} = (8.909.592,63 + 17.724.838,27 - 7.663.637,23) / 33.675.168,90 = 0,56$$

Y işletmesinin devamlı sermaye bağımlılık oranı 0,56 olup daha fazla dış kaynağa ve finansmana ihtiyaç duymaktadır.

3.8.2. Y İşletmesine Ait Maliyet Bilgileri

Y işletmesinde üretilen yuvarlak menhole ait bilgiler aşağıdaki gibidir;

Yuvarlak Menhol Birim Satış Fiyatı = 246 TL

Yuvarlak Menhol Birim Maliyeti = 180 TL

Yuvarlak Menhol Satış Miktarı = 230

Y işletmesinde üretilen kare menhole ait bilgiler aşağıdaki gibidir.

Kare Menhol Birim Satış Fiyatı = 1.115 TL

Kare Menhol Birim Maliyeti = 730 TL

Kare Menhol Satış Miktarı = 20



SONUÇ

Geleneksel üretim yöntemleri ve alışkanlıklarında son dönemlerde meydana gelen değişimler işletmeleri yeni yaklaşımları kullanmaya zorlamaktadır. Bu yaklaşımları uygulayabilen işletmeler, rakipleri karşısında rekabet güçlerini arttırma imkânı bulabilmektedir.

İşletmelerin pazarda rekabet edebilmesinin ve hayatını sürdürebilmesinin en önemli araçlarından biri müşteri memnuniyetini bozmadan maliyetleri minimum seviyeye indirebilmektir.

Çalışmamızda bazı yönetim muhasebesi araçlarını uygulayan X işletmesi yöneticileri hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme ve sapma analizlerinden yararlanmışır. Çalışma kapsamında incelenen diğer işletme olan Y İşletmesi yöneticileri ise bu yaklaşımları kullanmamaktadır.

Bu bağlamda her iki işletme için ulaşılan tespitler aşağıda sıralanmaktadır:

X işletmesi yönetimi, maliyet-hacim-kâr analizi, hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme ve sapma analizlerini kullanmakta olup üretim, maliyet kontrolü ve fiyatlandırma ile ilgili karar süreçlerinde bu yaklaşımlardan yararlanarak faaliyetlerine yön vermektedir. Y işletmesi yönetimi ise sadece piyasadaki rakiplerin hareket tarzına göre ve sadece deneyimlerinden yararlanarak faaliyetlerine yön vermektedir.

Nitekim X işletmesi, üretmekte olduğu yuvarlak menhole ilişkin hedef maliyetleme çalışmasında yuvarlak menholün fonksiyonlarını müşteri istekleri doğrultusunda belirledikten sonra yuvarlak menholün fonksiyonlarına ait ağırlığı, önemlilik ve ilişki yüzdesi olarak belirlenmiştir. Yuvarlak menholü oluşturan parçaların müşteri için önemi ve toplam maliyetteki ağırlığı tespit edildikten sonra mamul parçalarının tahmini maliyetleri hesaplanmıştır. Böylece bu mamulde tasarruf edilebilecek hususlarla geliştirilmesi gereken hususlar ortaya çıkarılmıştır. Bu çalışma sonucunda yuvarlak menholün 170,64 TL olan birim maliyetinin 160 TL'ye düşürülmesi mümkün olmuş, ayrıca müşteri memnuniyeti de sağlanmıştır. X işletmesinin üretmekte olduğu Kare menhol için de benzer çalışma yapılmış ve mamulün 707 TL olan birim maliyeti 600 TL'ye düşürülmüştür.

Dolayısıyla X işletmesi yönetimi fiyatını belirlerken, pazarda oluşan fiyatı izlemekte ancak hedef maliyet yönteminden yararlanarak müşterinin önem verdiği hususları tespit etmekte ve maliyet analizi yaparak maliyetini mevcut müşterilerini mutlu edecek şekilde aşağıya çekebilmektedir.

Böylece kârını planlayıp üreteceği mamulleri müşteri istek ve beklentilerini karşılayacak biçimde ve uygun maliyetlerle üreterek, işletmenin uzun vadeli kâr politikalarını gerçekleştirme avantajı sağlamaktadır. Y İşletmesi için bu avantajlardan söz edilmesi mümkün değildir.

X işletmesi yönetimi faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminden yararlanarak katma değeri olmayan maliyetleri düşürmekte, verimliliği ön plana çıkartıp genel üretim giderlerinin kontrol edilmesini sağlamaktadır. Ayrıca bu hesaplamalar sonucunda her bir ürün tipi sadece kullandığı kaynak ölçüsünde genel üretim giderinden pay almıştır.

Böylece geleneksel sistemde ortaya çıkma ihtimali olan hataları da bu yöntemle ortadan kaldırmaktadır. Y işletmesi ise genel üretim giderlerini geleneksel yaklaşımla yüklediği için mamullerin birim maliyetlerini X İşletmesi kadar hassas hesaplama olanağına sahip değildir.

X işletmesi yaptığı sapma analizleri ile ortaya çıkan olumsuz sapmaların nedenlerini belirleyip bu nedenlerin ortadan kaldırılmasına yönelik tedbirler alabilmektedir. Böylece sorunları erken teşhis ederek büyük finansal kayıpların önlenmesini sağlamaktadır. Nitekim X İşletmesi bu analizler sayesinde DİMM stok düzeyi ve DİMM israfının önlenmesine yönelik kararlar almıştır. Ayrıca işçilerin daha verimli çalışmasının sağlanmasına yönelik tespitler yapılarak verimliliği artırmaya yönelik çalışmalar planlanmıştır. Y işletmesi ise standart maliyet değerleri belirlemediği ve sapma analizini uygulamadığı için oluşan fiili maliyetlere göre karar almak durumundadır. Böylece olası sorunlardan haberdar olması güçleşmektedir.

Genel bir değerlendirme ile X İşletmesinin yalın şirket mantığında, Y İşletmesinin ise güçsüz mantığında hareket ettiği söylenebilir.

Bu tespitlerin yanı sıra, finansal tablo analizlerinin sonuçları her iki işletme için de beklenen değerlerin üstünde olmasına rağmen X İşletmesinin finansal durumu Y İşletmesine göre daha güçlü görünmektedir.

Sonuç olarak X İşletmesi yönetiminin, belirlenemeyen diğer unsurların etkilerine ek olarak, yönetim muhasebesi çerçevesinde kullandığı araçlarla, müşteri için önem taşımayan unsurların maliyetinden kaçınılması suretiyle maliyet kontrolünün daha etkin yapılması, maliyetlerin mamullere kaynak tüketimleri ölçüsünde yüklenerek tespit edilmesi, gerekli makine ve donanım yenileme kararlarının verilmesi, mamulün müşteri talebine uygun bir şekilde üretilmesi yoluyla finansal başarı sağladığı söylenebilir.

Bu bağlamda, yoğun rekabet koşullarında rekabet avantajları elde edebilmek ve varlığını sürdürebilmek için aile şirketi niteliğindeki orta boy işletmelerin de yönetim muhasebesi çerçevesinde açıklanan ve dünya çapındaki büyük işletmeler tarafından kullanılan yöntem ve yaklaşımları kullanması büyük önem taşımaktadır.



ÖNERİLER

Özellikle nihai tüketiciye mamul satışı yapan işletmelerin müşteri şikâyet ve taleplerini öğrenmesi hem müşteri önem endeksinin tespit edilmesi hem de maliyet kontrolü açısından hayati önem taşımaktadır. Bunun için müşterilerin görüşlerini yazabileceği forum veya e-posta sistemi oluşturulabilir. Böylece mamulün servise gelmesi ile elde edilen bilgidен daha değerli ve yapıcı bilgilere hızlı bir şekilde ulaşılması mümkün olur.

İşletmelerin üretim, maliyet, fiyatlandırma sürecine ilişkin karar sürecini sadece piyasadaki diğer oyuncuların fiyatını izleyerek şekillendirmesi orta vadede ciddi finansal sorunlara ve müşteri kaybına neden olabilir. Rakip firmaların satış fiyatı önemli bir belirleyici olsa da işletme, maliyet ve mamul niteliği hususlarında kendi karar mekanizmasını oluşturmalıdır. Bunun için maliyet sapma analizi, FTM ve hedef maliyetleme yaklaşımlarını kullanması yarar sağlayacaktır.

Bu yaklaşım ve tekniklerin uygulanması işletmenin işçilik verimliliği, birim maliyet kontrolü, stok devir hızı, satış hacmi, satış karı, değer yaratmayan faaliyetlerin neden olduğu maliyetlerden tasarruf edilmesi, mamul niteliğinin müşteri isteklerine uygun bir şekilde üretilmesinin sağlanması gibi işletmenin geleceğini etkileyen ve hayati önemi olan konularda avantajlı duruma gelmesine katkı sağlayacaktır.

İşletmelerin FTM yöntemini kullanması, mamul maliyetlerini daha doğru bir şekilde hesaplayabilmesine ve maliyetlerin ortaya çıkma sebeplerini belirleyebilmesine yardım edecektir. Aynı zamanda maliyetlerin nerelerde yoğunlaştığının görülmesine ve organizasyon içindeki süreçlerin etkinliğinin iyileştirilmesine katkı sağlayacaktır. Ayrıca FTM yönteminin yöneticilere sağladığı bilgilerle pazarlama, ürün dizaynı ve ürün karışımının belirlenmesi daha etkili bir şekilde gerçekleştirilecektir.

Yönetim muhasebesi ile ilgili bölümün maliyet sapma analizi ile ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinde meydana gelen sapsmaları ve nedenlerini tespit etmesi yöneticilerin büyük zararlar meydana gelmeden gerekli önlemleri almasını sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, Hasan (2012). *Maliyet Muhasebesi*. Balıkesir: Dora Yayınları.
- Ağca, Ahmet (2010). *Finansal Muhasebe Hakkında Temel Bilgiler*. Ankara: Detay Yayıncılık
- Akdoğan, Nalan (1994). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Avcı Ofset.
- Akdoğan, Nalan (2004). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Avcı Ofset.
- Akmeşe, Kadriye A. (2018). *Konaklama İşletmelerinde Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ve Bütünleşik Bilgi Sistemlerinin İşletme Performansına Etkisi*. Doktora Tezi, Necmettin Erbakan Üniversitesi, Konya.
- Akyol, Nilay (2007). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Açısından Safha Maliyet Sistemi ve Sarıgözlü A.ş. İçin Bir Maliyet Model Önerisi*. Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- Alkan, Alper Tunga (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Kompen Pvc Yapı ve İnşaat Malzemeleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya.
- Alpagun, Oktay, Oktav, Mete, Demir, Hulusi ve Üner, Nurel (1995). *İşletme Ekonomisi ve Yönetimi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Arıkboğa, Dursun (2011). *Finansal Muhasebe*. İstanbul: Der Yayınları.
- Arslan Coşkun, Mihriban (2017). “Yönetim Kararlarında Geçerli Maliyet Analizlerine Alternatif Bir Yöntem: Bulanık Topsıs Yöntemi“ Gazi İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt: 3 Sayı:2 s. 72-101.
- Bayri, Osman (2005), “Maliyet Liderliği Stratejisi Açısından Maliyet Hacim Analizleri”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 28, s.184-197.
- Bozkurt, Ömer, Ergun, Turgay ve Seriyeye, Sezen (Ed.) (1998). *Kamu Yönetimi Sözlüğü*. Ankara: TODAİE yayıncılık.

- Bumin, Birol ve Erkutlu, Hakan (2002). “*Toplam Kalite Yönetimi ve Kıyaslama (Benchmarking) İlişkileri*”. Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Sayı: 1 s. 83-100.
- Bursal, Nasuhi ve Ercan, Yücel (1994). *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*. İstanbul: Der Yayınları.
- Büyükmirza, Kamil (2000). *Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Büyükmirza, Kamil (2012). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tek Düzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Can, Halil, Tuncer, Doğan ve Ayhan, Doğan Yaşar (1984). *İşletme ve Yönetim*. Ankara: Aslımlar Matbaası.
- Coşkun, Ali, (2003). "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme". Akademik Araştırmalar Dergisi, Sayı:15, s.25-34.
- Çakır, İnanç (2009). *Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirmede Etkinlik* . Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Çetin, Öznur (2012). *Üretim İşletmelerinde Karlılık Analizlerinin Stratejik Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Çevik, Bora (2017). “*Demir Çelik Sektörü*”. Türkiye İş Bankası.
- Demir, Yeter (2008). "*İşletme Yönetimi Açısından Değişim Mühendisliği Yaklaşım ve Uygulanabilirliği*". E-Journal of New World Sciences Academy, Cilt: 3 Sayı: 2 s. 286- 295.
- Demirkan, Burak (2010). “*7/A ve 7/B Maliyet Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri*” Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 135, s. 153-171.
- Dülger, Eda (2015). *Plastik Sanayi Sektöründe Maliyet Muhasebesi ve Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul.

- Ekerkil, Vedat (2017). "Maliyet Hacim Kar Tekniğinin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması ve İşletmeler İçin Model Önerisi". İşletme Araştırmaları Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 3 s.487-520.
- Elitaş, Cemal ve Ağca, Veysel (2006). "Firmalarda Çok Boyutlu Performans Değerleme Yaklaşımları: Kavramsal Bir Çerçeve". Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 8 Sayı: 2, s. 343-370.
- Erdem, Barış (2006). "İşletmelerde Yeni Bir Yönetim Yaklaşımı: Kıyaslama (Benchmarking) (Yazınsal Bir İnceleme)". Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 9, Sayı:15, s. 65-98.
- Erdoğan, Necmettin ve Metin, Saban (2010). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Eren, Erol (2011). *Yönetim ve Organizasyon*. İstanbul: Beta yayıncılık.
- Erol, Yücel ve İnce, Ali Rıza (2012). "Strateji Yönetim Açısından Türkiye Krom Madenciliğinin Rekabet Analizi: Sektörel Üstünlükler, Sorunlar ve Çözüm Önerileri". Zeitschrift für die Welt der Türken: Journal of World of Turks, Cilt :4 Sayı: 3. s. 53-72.
- Ersöz, Taner, Düğenci, Muharrem, Ünver, Muharrem ve Eyiöl, Berkay (2015). "Demir Çelik Sektörüne Genel Bir Bakış ve Beş Milyon Ton Üstü Demir Çelik İhracatı Yapan Ülkelerin Kümeleme Analizi ile İncelenmesi". Nevşehir Bilim ve Teknoloji Dergisi Cilt: 4, Sayı: 2, s.75-90.
- Ertürk, Mümin (2011). *İşletme Biliminin Temel İlkeleri*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Eryılmaz, Burak (2009). "Kıyaslama (Benchmarking) Yöntemi ve Otel İşletmelerinde Kullanımına İlişkin Teorik Bir Çalışma". Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:2 Sayı: 1, s.41-79.
- Eser, Zeliha, Korkmaz, Sezer ve Öztürk Sevgi Ayşe (2011). *Pazarlama Kavramları-İlkeler Kararlar*. Ankara: Siyasal Kitapevi.
- Göçmen, Aysel (2007). *Türkiyede Kobi'lerin Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.

- Görgülü, Selman (2014). *Matbaa İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Gülcan, Hüseyin (2013). *Özel Eğitim Kurumlarında Maliyet Muhasebesinin Uygulanması*. Yüksek Lisans Tezi, Gediz Üniversitesi, İzmir.
- Güler, Mehmet E. (2010). “*Değişim Mühendisliği Uygulamalarına Öngörü Sağlamada Simülasyon Tekniğinin Kullanımı*”. Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 1 s. 147-168.
- Gülşen, Esin (2012). “*Toplam Kalite Yönetimi ve Türkiye’deki Uygulamaları*”. Toplum ve Demokrasi Dergisi, Sayı: 13-14, s. 93-109.
- Güner, M. Fatih (2008). “*Bir Stratejik Yönetim Modeli Olarak Balanced Scorecard*”. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 10 Sayı: 1 s. 247-265.
- Güney, Aysel (2003). *Finansal Muhasebe Eğitiminin Yüksek Öğretimde Programlanması ve Ders İçeriklerinin Oluşturulması*. Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Güney, Selami ve Bozkurt, Ramazan (2011). “*Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi*”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:50, s. 149-166.
- Gürsoy, Cudi Tuncer (1997). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları.
- Harmancı, Fatih Mehmet, Gözübenli, Murat ve Dağlar, Murat (2015). *Güvenlik Sektöründe Taktiksel Yöneticilik*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- İçöz, Feride Fulya (2015). *Maliyet Muhasebesi Çerçevesinde Maliyet – Hacim - Kar Analiz Sisteminin oluşturulması: Bir Geri Dönüşüm Firmasında Vaka Çalışması*, Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın.
- İdrissova, Ramilya (2009). *Sanayi İşletmelerinde Üretim Süreçlerinde Kaizen Uygulamalarının Performansa Etkileri Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya.
- İhracat Genel Müdürlüğü Maden, Metal ve Orman Ürünleri Daire Başkanlığı (2016). “*Demir-Çelik, Demir-Çelikten Eşya Sektörü*”.

- Kahraman, Yüksel (2017) *Karar Verme Sürecinde Maliyet Muhasebesinin Rolü: Catering İşletmelerinde Örnek Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Kaplan, Robert S. ve Norton, David P. (1999). *Balanced Scorecard*. (Çev: Serra Egeli), İstanbul: Sistem Yayıncılık.
- Karahan, Murat (2017). "*Hedef Maliyetleme: Halı İşletmesinde Bir Uygulama*". Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 17, Sayı:65, s. 362-378.
- Kartal, Ali. Sevim, Adnan ve Gündüz, Erdin H. (2008). *Maliyet Muhasebesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Kaygusuz, Sait Y. ve Dokur, Şükrü (2012). *Yönetim Muhasebesi*. Bursa: Dora Yayıncılık.
- Kışalı, Yunus ve Işıklılar, S. Sadi (1999). *Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesaplamaları*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Kocabaş, Sema (2017). *Güneş Paneli İle Elektrik Üretiminde Maliyet Muhasebesi ve Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Köse, Tunç (2007). "*Yönetim Muhasebesinde Değişim ve Yönetim Muhasebesi Eğitiminin İncelenmesi*". Afyon Kocatepe İ.İ.B.F Dergisi, Cilt: 9 Sayı: 1 s. 215-234.
- Kumkale, İlknur (2007). *İşletme Yönetimi*. Trabzon: Abp Yayın
- Küçüksavaş, Nihat (2002). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Yönetim Açısından Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi*. Kırklareli: Beta Yayıncılık.
- Lazol, İbrahim (2002): *Maliyet Muhasebesi*. Bursa: Ekin Kitapevi.
- Milli Eğitim Bakanlığı (2011). "Dağıtım Maliyetleri ve Fiyatlandırma".
- Nişancı, Zehra Nuray (2015). "*Geçmişten Günümüze Yönetim Düşüncesi*". Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt:13 Sayı: 25, s. 257-294.
- Ocak, Saffet, Gider, Ömer, Top, Mehmet ve Akar, Çetin (2004). "*Muğla Devlet Hastanesi Tomografi Ünitesi Maliyet-Hacim-Kar Analizi*". Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt: 7, Sayı:1 s. 3-38.

- Ögünç, Harun (2017). "*Kaizen Felsefesi İle Toplam Kalite Yönetiminin Verimlilik ve Maliyet Üzerine Etkisi*". Alanya Akademik Bakış Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1, s. 1-13.
- Özdoğan, Burak (2010). *Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Sistemleri ve Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- Özsözgün, Çalışkan, Arzu (2007). *Sanayi İşletmelerinde Uygulanan Yönetim Muhasebesi Tekniklerinin Değer Tabanlı Yönetim Yaklaşımı Kapsamında Değerlendirilmesi*. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Özulucan, Abitter (2014). *Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları*. Konya: Dizgi Ofset.
- Parlak, Bekir (2011). *Yönetim Bilimi ve Çağdaş Yönetim Teknikleri*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Paşaoğlu, Didem (2013). *Yönetim ve Organizasyon*. Eskişehir: Web Ofset.
- Pazarçeviren, Selim Yüksel (2006). *Maliyet Muhasebesi*. Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Peker, Alparslan (1988). *Modern Yönetim Muhasebesi*. İstanbul: Fatih Yayın Evi Matbaası.
- Rasim, Zehra (2004). *Otel İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya.
- Sabuncuoğlu, Zeyyat, Tokol, Tuncer (2011). *İşletme*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Savcı, Mustafa (1999). *Maliyet Muhasebesine Giriş*. Trabzon: Eser Ofset.
- Savcı, Mustafa (2009). *Maliyet Muhasebesi*. Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Soydan, Sema (2006). *Süreç Yönetimi ve İyileştirilmesi Üzerine Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Şener, Recep (2004). *Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Yayınları.

- Şimşek, M. Şerif (1996). *Yönetim ve Organizasyon*. Konya: Damla Ofset.
- Şimşek, M. Şerif ve Çelik, Adnan (2011). *İşletme Bilimine Giriş*. Konya: Eğitim Yayın Evi
- Şimşek, Neslihan (2012). *Üretim Hattı Sorunlarının Seri Uyarlamaya İlişkin Görüşleri*. Yüksek Lisans Tezi, İnönü Üniversitesi, Malatya.
- Terzi, Ahmet (2017). *Hedef Maliyetleme, Değer Mühendisliği ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Çay İşletmelerinde Birlikte Uygulanabilirliğinin Araştırılması*. Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi, Erzurum.
- Türksoy, Adnan (2011). *Konaklama yönetim muhasebesi maliyet analizleri*. Ankara: Turhan Kitapevi Yayınları.
- Ülker, Yakup ve İskender, Hüseyin (2005). "Doğru Maliyet Hesaplama Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği". Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:8, Sayı: 13, s. 189-217.
- Vakıf Yatırım (2017). "Demir-Çelik Sektör Raporu".
- Varangel, İlksevi (2014). *Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve Mr Ünitesinde Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi, İstanbul.
- Yalnız, Çiğdem Eda (2006). *Değişim Mühendisliği ve Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya.
- Yaşar, Okan (2009). "Türk İmalat Sanayinde Lokomotif Bir Sektör: Demir Çelik Sanayi". Marmara Coğrafya Dergisi, Sayı: 20, s. 42-78.
- Yıldırım, Ömer (2014). *Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Sistemi Oluşturulması ve Bir Örnek Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Yoruldu, Yıldız (2009). *Üretim İşletmelerinde Kullanılan Muhasebe Paket Programlarının Yönetim Muhasebesi Açısından Yeterliliklerinin Analizi*. Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sakarya.
- Yükçü, Süleyman (1992). *Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- Yükçü, Süleyman (1999). *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre: Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Cem Ofset.

Yükçü, Süleyman (2015). *UFRS Örneklı, ERP Açıklamalı Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Altı Nokta Yayınevi.

Yürekli, Emin (2017). “ *Kobi’lerde Yönetim ve Maliyet Muhasebesinin Stratejik Karar Alma Üzerindeki Etkisi* “. Sayı: 73, s.137 – 168.



