

**YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ KAPSAMINDA
MALİYET MUHASEBESİ BİLGİLERİNİN YÖNETİM
KARARLARINDA KULLANILMASI VE BİR UYGULAMA**

Tolga YEŞİL

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Yrd. Doç. Dr. İsmail Aydemir

Uşak

Nisan, 2012

**YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ KAPSAMINDA MALİYET MUHASEBESİ
BİLGİLERİNİN YÖNETİM KARARLARINDA KULLANILMASI VE BİR
UYGULAMA**

Tolga YEŞİL

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Yrd. Doç. Dr. İsmail AYDEMİR

Uşak

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Nisan, 2012

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ

YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ KAPSAMINDA MALİYET MUHASEBESİ BİLGİLERİNİN YÖNETİM KARARLARINDA KULLANILMASI VE BİR UYGULAMA

Tolga Yeşil

İşletme Anabilim Dalı

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mart/ 2012

Danışman : Yrd.Doç.Dr. İsmail Aydemir

Küreselleşen dünyada işletmelerin hayati fonksiyonları içerisinde yer alan yönetimin, işletmenin stratejik yol haritasını çizebilmesi, aynı zamanda doğru ve güvenilir kararlar alabilmesi için, işletmelerde yönetim bilgi sisteminin kurulması zorunlu hale gelmiştir. Maliyet bilgileri, yönetim bilgi sistemini oluşturan alt bilgi sistemlerinden muhasebe bilgi sistemi içerisinde yer almaktadır. Yönetim kararları alınırken maliyet muhasebesi bilgilerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu çalışmada; işletmelerde yönetim kararları alınır iken, maliyet bilgilerinden ne oranda yararlanıldığı konusu araştırılmıştır. Bu doğrultuda uygulamaya konu olacak bir üretim işletmesi seçilmiştir. Seçilmiş olan üretim işletmesinin, ilk olarak kullanmakta olduğu bilgi sistemleri, daha sonra edinilen bilgiler kapsamında maliyet yapısı ve işleyişi, maliyet bilgi sistemi incelenmiştir. Etkin bir yönetim için maliyet bilgi sistemi kapsamında, işletmeye en uygun maliyet muhasebesi yöntemi, standart maliyet yöntemi olduğuna karar verilmiş ve çalışmada ayrıntılı olarak açıklanıp, uygulaması yapılmıştır.

Çalışma sonucunda; seçilen işletmede, uygulanmış olan standart maliyet yöntemi sonucu tespit edilen olumsuz maliyet artışlarına sebep olan etkenlerin kontrol edilmesi ve önlenmesi için öneriler getirilmiştir.

Anahtar kelimeler: *Yönetim Bilgi Sistemi, Maliyet Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi Bilgileri, Yönetim Kararları*

ABSTRACT

USE OF INFORMATION MANAGEMENT COST ACCOUNTING DECISIONS UNDER MANAGEMENT INFORMATION SYSTEM AND AN APPLICATION

Tolga Yeşil

Department of Business Education

Social Sciences Institutes Uşak University, March/2012

Advisor: Asist. Prof. Dr. İsmail Aydemir

The vital functions of management of enterprises located within the globalizing world, the business's strategic road map plot, but also to obtain accurate and reliable decisions, the establishment of enterprises, management information system has become mandatory. Cost information, management information system, accounting information system is located within the sub-information systems. Management decisions taken cost accounting information is required.

In this study, while firms are management decisions, cost information is investigated to what extent is being exploited. Chosen to implement this direction will be the subject of a manufacturing business. Selected generation business, information systems, which was in use first, then the cost structure and functioning of the scope of the information acquired, the cost of information system are studied. The scope of the cost for an effective management information system, the company most suitable method of cost accounting, standard cost method that has been decided and explained in detail in this study, it was applied.

As a result of the selected firm, the standard cost method is applied to the detected result of the control and prevention of adverse factors that lead to increased costs for the recommendations are made.

Keywords: *Management Information Systems, Cost Accounting, Cost Accounting Information, Management Decisions*

JÜRİ ENSTİTÜ ONAYI

İşletme Anabilim Dalı yüksek lisans öğrencisi Tolga Yeşil'in "Yönetim Bilgi Sistemi Kapsamında Maliyet Muhasebesi Bilgilerinin Yönetim Kararlarında Kullanılması ve Bir Uygulama" başlıklı tezi 19/04/2012 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ ÜYELERİ

Üye

: Doç.Dr. Abdülkadir KÖKOCAK.....

Üye

: Yrd.Doç.Dr. Tunga BOZDOĞAN.....

Üye (Tez Danışmanı)

: Yrd.Doç.Dr. İsmail AYDEMİR.....

Enstitü Müdürü

Doç.Dr. Musa ÇİFCİ

M. ÇİFCİ

ÖNSÖZ

Bu tezi hazırlamamda emeğini, tecrübelerini ve değerli zamanını hiçbir şekilde esirgemeyen, beni sürekli destekleyip, motive ederek yol gösteren saygıdeğer danışmanım Yrd. Doç. Dr. İsmail Aydemir'e sonsuz teşekkür ederim.

Hayatımın her döneminde yanımda olan, maddi – manevi hiçbir desteğini esirgemeyen ve tüm çalışmalarımda beni yüreklendirip emek veren sevgili anneme, babama ve kardeşime teşekkür ederim.

Tezin düzenlenmesinde bana fikir ve katkılarıyla ışık tutan değerli hocalarım Yrd. Doç. Dr. Ramazan Arslan'a, Yrd. Doç. Dr. Engin Hepaksaz'a ve çalışmamın uygulamasını gerçekleştirdiğim Muratbey Gıda ve Süt Ürn. Paz. San. Tic. Ve Ltd. Şirketi'nin muhasebe ve ticaret müdürü İsmail Erkoyun'a teşekkür etmeyi bir borç biliyorum.

Tolga YEŞİL

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Tolga YEŞİL
Doğum Yeri ve Tarihi : Uşak 19/03/1986
Lisans Öğretimi : Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü
Yüksek Lisans Öğretimi :
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce
Bilimsel Faaliyetleri : “Uşak Tekstil Sanayinde Maliyet Bilgilerinin
Yönetim Kararlarında Kullanılması Üzerine
Bir Araştırma” 13.10.2011,
II. Uşak Sempozyumu

İş Deneyimi

Çalıştığı Kurumlar : 2010-2011, Muhasebe Elemanı, Karahan Muhasebe
Bürosu, Uşak
2010-2011 Öğretim Yılı, Uşak Üniversitesi, Uşak
Meslek Yüksekokulu
2011-2012 Öğretim Yılı, Uşak Üniversitesi, Uşak
Meslek Yüksekokulu
Projeler : “İşgücü Piyasası Analiz Çalışması” Projesi,
25.08.2010-22.11.2010, Uşak İşkur İl Müdürlüğü
Saha Çalışması

İletişim

e- posta adresi : tolgayesil1@hotmail.com

İÇİNDEKİLER

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ.....	iii
ABSTRACT.....	v
JÜRİ ENSTİTÜ ONAYI.....	vii
ÖNSÖZ.....	viii
ÖZGEÇMİŞ.....	ix
TABLolar LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xii
GİRİŞ	1
1.BÖLÜM: YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	3
1.1.BİLGİ TANIMI	3
1.2.BİLGİNİN İŞLETMELER AÇISINDAN ÖNEMİ	6
1.3.BİLGİ YÖNETİMİ KAVRAMI.....	7
1.4.BİLGİ TÜRLERİ	9
1.4.1.Örtük Bilgi	10
1.4.2.Açık Bilgi.....	10
1.5.YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ.....	12
1.6.YÖNETİM BİLGİ SİSTEMLERİ VE ALT BİLGİ SİSTEMLERİ	14

1.6.1.Üretim Bilgi Sistemi.....	16
1.6.2.Pazarlama Bilgi Sistemi.....	16
1.6.3.İnsan Kaynakları Bilgi Sistemi	17
1.6.4.Finans Bilgi Sistemi	17
1.6.5.Muhasebe Bilgi Sistemi.....	17
2.BÖLÜM: MALİYET MUHASEBESİ BİLGİLERİ VE MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	20
2.1.MALİYET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ BAZI TEMEL KAVRAMLAR	20
2.1.1.Gelir ve Gider Kavramları	20
2.1.2.Harcama Kavramı.....	21
2.1.3.Maliyet Kavramı.....	21
2.1.4.Hasılat Kavramı.....	21
2.1.5.Kar ve Zarar Kavramları.....	21
2.2.MALİYET MUHASEBESİNİN TANIMI VE AMAÇLARI	21
2.3.MALİYET BİLGİLERİNE ULAŞIM.....	23
2.4.MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ.....	24
2.4.1.İmalatın Teknik Yapısına Göre Hesaplama Yöntemleri.....	25
2.4.1.1.Sipariş Maliyet Yöntemi	26
2.4.1.2.Safha Maliyet Yöntemi	26
2.4.2.Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Hesaplama Yöntemleri.....	26
2.4.2.1.Fiili Maliyet Yöntemi.....	26

2.4.2.2.Standart Maliyet Yöntemi	26
2.4.2.3.Tahmini Maliyet Yöntemi	27
2.4.3.Maliyetlerin Kapsamına Göre Hesaplama Yöntemleri.....	27
2.4.3.1.Tam Maliyet Yöntemi	27
2.4.3.2.Değişken Maliyet Yöntemi.....	27
2.4.3.3.Normal Maliyetleme Yöntemi.....	27
2.4.3.4.Direkt Maliyet Yöntemi	28
2.5.MALİYET MUHASEBESİ BİLGİ SİSTEMİ	28
2.6.MALİYET MUHASEBESİ BİLGİ SİSTEMİ İÇİNDE STANDART MALİYET YÖNTEMİNİN YERİ VE ÖNEMİ	30
2.6.1.Standart Maliyet Yönteminin Yararları.....	32
2.6.2.Standart Maliyet Yönteminin Sakıncaları.....	33
2.6.3.Standart Maliyet Yönteminin Kurulması ve Uygulaması	33
2.6.4.Standart Maliyet Yönteminde Başlıca Sapma Nedenleri	35
2.6.5.Bir Yönetim Aracı Olarak Standart Maliyet Yönteminin Önemi	38
2.7. MALİYET BİLGİLERİNİN YÖNETİM KARARLARINDA KULLANILMASI	39
2.7.1.Maliyet Muhasebesi Bilgileri ve Yönetim Kararları.....	39
2.7.2.Karar Almada Kullanılan Maliyet Bilgilerinin Sınıflandırılması	40
2.7.3.Maliyet Muhasebesi Bilgilerinin Kullanılmasını Gerektiren Yönetim Kararları.....	41
2.7.3.1.Makine ve Teçhizatın Yenilenmesi Kararı.....	42
2.7.3.2.Belirli Bir Mamulün Üretimine Son Verilmesi Kararı	42
2.7.3.3.Özel Bir Siparişin Kabul Edilip Edilmemesi Kararı.....	42

2.7.3.4. Bir Mamul Parçasını Üretme ya da Satın Alma Kararı	43
2.7.3.5. Üretime Devam Etme ya da Satma Kararı.....	43
2.7.3.6. Maliyet Kontrolü ve Performans Değerleme.....	43
2.7.3.7. Çalışanlarda Moral Motivasyon Artışı.....	44
3. BÖLÜM: STANDART MALİYET YÖNTEMİNİN YÖNETİM KARARLARINDA KULLANILMASINA İLİŞKİN BİR UYGULAMA	45
3.1. İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	46
3.1.1. İşletme Tanıtımı	46
3.1.2. Organizasyon Şeması	46
3.1.3. Üretim Akış Şeması.....	48
3.2. İŞLETMEDE ÜRETİLEN MAMULLER VE MALİYETLENDİRİLMESİ	51
3.2.1. Üretilen Ürün Çeşitleri	51
3.2.2. Üretilen Mamullerin Maliyetlendirilmesi.....	53
3.3. İŞLETMEDE KULLANILAN BİLGİ SİSTEMİ	55
3.4. STANDART MALİYETLERİN HESAPLANMASI.....	56
3.5. SAPMA ANALİZLERİ	59
3.5.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Sapmaları.....	59
3.5.2. Direkt İşçilik Sapmaları.....	61
3.5.3. Genel Üretim Giderleri Sapmaları	62
3.6. SAPMA ANALİZLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	65
3.6.1. Direkt İlk Madde ve Malzemenin Sapma Analizlerinin Değerlendirmesi 66	

3.6.2.Direkt İşçilik Sapma Analizlerinin Değerlendirilmesi	67
3.6.3.Genel Üretim Maliyeti Sapma Analizlerinin Değerlendirilmesi	67
3.7.İŞLETMEDEN ELDE EDİLEN MALİYET BİLGİLERİNİN YÖNETİM KARARLARINDA KULLANILMASI	68
SONUÇ VE ÖNERİLER	70
KAYNAKÇA	73
EK 1: İşletme İzin Belgesi.....	78

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.	Veri, Enformasyon ve Bilgi Arasındaki Farklar.....5
Tablo 2.	Özellikleri Bakımından Örtük Bilgi ve Açık Bilgi Arasındaki Farkla.....11
Tablo 3.	Temel Yönetim Bilgi Sistemi ve Alt Bilgi Sistemi.....15
Tablo 4.	Üretilen Ürün Çeşitleri Listesi.....51
Tablo 5.	İşletmenin Bir Dönemlik Gider Türü - Tutar Dağılımı.....53
Tablo 6.	İşletme Çalışan Sayısı Dağılımı ve Çalıştığı Departman Tablosu.....54
Tablo 7.	Maliyet Verileri ve Tutarları Tablosu.....54
Tablo 8.	Standart Maliyet Kartı.....59
Tablo 9.	Sapma Analizi Veri Tablosu.....65

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.	Muhasebe Bilgi Akışı.....18
Şekil 2.	Maliyet Sistemi İşleyişindeki Başlıca Aşamalar.....28
Şekil 3.	Maliyetlerin Sınıflandırılması ve Akışı.....29
Şekil 4.	Organizasyon Şeması.....47
Şekil 5.	Üretim Akış Şeması.....48

KISALTMALAR LİSTESİ

Ar-ge.	Araştırma Geliştirme
D.G.Ü.M.	Değişken Genel Üretim Maliyeti
D.H.G.	Direkt Hammadde Gideri
D.İ.	Direkt İşçilik
D.İ.G.	Direkt İşçilik Gideri
D.İ.M.M.	Direkt İlk Madde ve Malzeme
D.İ.S.	Direkt İşçilik Süresi
F.F.	Fiili Fiyat
F.M.	Fiili Miktar
F.S.	Fiili Süre
G.Ü.G.	Genel Üretim Gideri
Ltd.	Limited
Paz.	Pazarlama
San.	Sanayii
S.F.	Standart Fiyat
S.M.	Standart Miktar
S.S.	Standart Süre
S.Ü.	Standart Ücret
Şti.	Şirketi
Tic.	Ticaret

Vb. Ve benzeri

YBS. Yönetim Bilgi Sistemi

GİRİŞ

Günümüzde işletmelerin sürekli rekabet ortamı içerisinde, faaliyetlerini sürdürebilmesi için etkin bir yönetimi ve verimli bir üretimi baz almalıdırlar. İşletmelerde etkin bir yönetim ise ancak yönetim bilgi sistemi ile sağlanır. Yönetim bilgi sisteminin alt bilgi sistemleri arasında yer alan maliyet bilgi sistemi, yönetimin etkinliği ve özellikle yönetimin geleceğe yönelik sağlıklı kararlar alabilmesi için önemli bir bilgi sistemidir.

Bu çalışmada; yönetim bilgi sistemi kapsamında, işletmelerde yönetim kararları alınır iken, maliyet bilgilerinden ne oranda yararlandığı konusu araştırılacaktır. Bu araştırma sonucunda işletme yönetimlerinin hangi kararları alırken maliyet bilgilerden yararlandığı, bu yararlanma derecesinin ne olduğu, bu konudaki aksamaların neler olduğu ayrıca incelenecektir. Bizim hipotezimiz “çoğu işletmelerde maliyet bilgilerinin yeterince hazırlanmadığı ve buna bağlı olarak ta bu bilgilerden az faydalandığı üzerinedir”. Bu nedenle çalışmamızın uygulamasını gerçekleştirdiğimiz işletmenin kullandığı bilgi sistemleri ve maliyet sistemi incelenecektir. Bu inceleme sonrasında etkin bir yönetim ve sağlıklı, güvenilir yönetim kararları için maliyet hesaplama yöntemleri içerisinde yer alan standart maliyet yöntemi uygulanacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde yönetim bilgi sistemi üzerinde durulmaktadır. Bölüm içerisinde bilgi tanımı ve türleri, bilginin firmalar açısından önemi, bilgi yönetimi kavramları açıklanmaktadır. Bilgi tanımlaması yapılırken bilgi, veri ve enformasyon arasındaki farkların neler olduğu tablo olarak belirtilmektedir. Yönetim bilgi sistemi ve alt bilgi sistemleri açıklanmaktadır. Maliyet muhasebesinin yönetim bilgi sistemini nasıl etkilediği ve neresinde yer aldığına da değinilmektedir. İkinci bölüm tamamen maliyet muhasebesine ayrılmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde maliyet muhasebesi, uygulamanın gerektirdiği konularla sınırlı olarak açıklanmaktadır. Maliyet muhasebesi tanım ve amaçları,

maliyet hesaplama yöntemleri, maliyet bilgi sistemi başlıklarının açıklamalarına yer verilmektedir. Muhasebe bilgi sistemi kapsamında yer alan maliyet bilgi sisteminin kurulmasında en etkili maliyet hesaplama yöntemlerinden biri standart maliyet yöntemidir. Bu nedenle, standart maliyet hesaplama yöntemi ayrıntılı olarak açıklanmaktadır. Standart maliyet yöntemi tanımı, standart maliyet yöntemi fayda ve sakıncaları ve bu yöntemin uygulama aşamaları teorik olarak çalışmamızın içerisinde yer almaktadır. Ayrıca bu bölümde işletme yönetimi maliyet bilgilerinden yararlanarak alabileceği kararların neler olduğu açıklanmaktadır. Bölüm iki aşama olarak çalışma ve uygulamanın gerektirdiği çerçevede; karar almada maliyet bilgilerinin sınıflandırılması ve maliyet bilgilerinden yararlanarak alınabilecek karar türleri belirtilmektedir.

Çalışmanın son bölümünde ise uygulama aşamasına yer verilmektedir. Uygulama Uşak organize sanayi bölgesinde yer alan ve süt ürünleri imalatı yapan Muratbey Gıda ve Süt Ürünleri firmasında gerçekleştirilecektir.

Sonuç ve öneriler bölümünde, işletmede kullanılan bilgi sistemleri, maliyet yapısı ve standart maliyet yöntemi uygulaması yapıp, tespit edilen olumsuzlukların engellenmesi için öneriler getirilmektedir.

1.BÖLÜM: YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Çalışmamızın birinci bölümünde yönetim bilgi sistemi tanım ve kapsamı ayrıntılı olarak açıklanmaktadır. Yönetim bilgi sistemi tanımlamasından önce bilgi kavramı üzerinde durulacaktır. Birinci bölüm sonucunda yönetim bilgi sisteminin alt bilgi sistemleri açıklanıp muhasebe bilgi sistemiyle ilişkisine yer verilmektedir.

1.1.BİLGİ TANIMI

Bilgi kavramı sözlük anlamına göre; insan aklının erebileceği olgu, gerçek ve ilkelerin bütünü, bili, malumat olarak tanımlanmıştır. (Türk Dil Kurumu, 2011) Bilgi; insanlığın gereksinim duyduğu tüm mal ve hizmetlerin üretilmesi ve entelektüel taleplerin karşılanmasında önemli bir girdidir. Bilginin üretimi, yeni bilgilerin üretilmesini sağlar. Bilgi; sanat, eğitim, toplumsal düzenler ve etkileşimler, ülke yönetimi, toplumsal ve mesleki etik, bireysel entelektüel talepler gibi insanlığın bireysel ve toplumsal ihtiyaçlarının karşılanmasında da önemli rol oynar.(Türkmen, 1996, s.8)

Yönetim bilgi sistemi kapsamında bilgi, veri ve enformasyon bazen aynı bazen de farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Bu üç terimin birbirinden farklı ve birbirine benzer yanlarının bilinebilmesi için önce anlamsal olarak tanımlanmalıdır.

Yönetim bilgi sistemi açısından veri, bilgi üretim sürecinin girdisi; enformasyon, karar alma sürecinin girdisi; bilgi, ise iletişim sürecinin girdisidir. Bir karar sürecinin girdisi olan enformasyon, başka bir bilgi üretim sürecinde veri olarak kullanılabilir. En genel anlamda bilgi, gerçeğin yapı ve işleyişinin tanımıdır.(Şahin, 2009, s.4)

Bilgi; deney, tecrübe, yorum ya da fikrin bir araya gelmesi ile oluşan enformasyondur. Yani enformasyon, veriye göre daha belirgin bir çerçeveye sahiptir. Enformasyon düzenlenmiş veri kümesini genellikle belge şeklinde veya görsel ya da işitsel bir mesajı içermektedir.(Keskin, 2011)

Bilgi, insanın yetenek, beceri, yetkinlik, fikir, yorum, algı, ve motivasyonları ile birleşmiş enformasyonun kullanımı ile oluşur. Bilgiyi daha iyi tanımlayabilmek için “veri, enformasyon, bilgi ve bilgelik” hiyerarşisini kavramakta yarar var. Veri, bu hiyerarşik yapının en alt basamağıdır. Hem semboller ve gerçekler birer veridir. Veri, tek başına bir şey ifade etmez. Enformasyon, işlenmiş, anlamlı şekilde bir araya getirilmiş veriler topluluğudur. Enformasyon, “kim”, “ne”, “nerede”, “ne zaman” sorularına cevap verir. Bilgi enformasyonun fayda sağlayacak şekilde bir araya getirilmesi ile oluşur. Bilgi güvenilirdir ve doğru olduğuna inanılır. “Nasıl” sorusuna cevap verir. Bilgelik ise, hangi bilginin ne amaçla kullanılacağını bilme yetkinliğidir.(Bedük, 2005, s.202-203)

Bilgi, veri ve enformasyon kavramları günlük hayatta birbirinin yerine kullanılan ve karıştırılan kavramlardır. Bu nedenle bu üç kavram arasındaki fark Tablo’1 de ortaya konulmuştur.

Tablo 1. Veri, Enformasyon ve Bilgi Arasındaki Farklar

Veri	Enformasyon	Bilgi
Henüz yorumlanmamış sembollerdir.	İşlenmiş veridir.	Kullanılabilir enformasyondur.
Basit gözlemlerdir. Mevcut durumu gösterir.	Basitçe gerçekleri sunar.	Tahminlerde bulunmamıza, sebep sonuç ilişkileri kurmamıza imkan tanır.
Yapılandırılabilir veya kodlanabilir.	Yapılandırılmış, açık, basit ve nettir.	Karışık ve kısmen yapılandırılmış.
Nicel ve nitel olarak yazılı olarak anlatılabilir.	Yazılı olarak kolayca anlatılabilir.	Kelimelerle ve açıklamalarla anlatılması zordur.
Yapılan işlemlerin belli biçimlerde tutulmuş kayıtlardır.	Hesaplanarak elde edilir. Doğruluğu verilerin bütünleştirilmesi ve hesaplanmasıyla mümkündür.	Bağlantılarda, kişiler arası konuşmalarda, deneyim tabanlı anlayışlarda, insanların durumları, sorunları, çözümleri karşılaştırma yeteneklerinde bulunur.
Sahibi yoktur.	Sahibi yoktur.	Sahibi vardır, sahipliğe dayanır.
Çeşitli teknoloji sistemlerinde depolanır.	Bilgi sistemlerince ele alınır.	Biçimsel olmayan konulara ihtiyaç duyar.
Herhangi bir problemin çözümünde tek başına çözüm olmaz.	Genel bir durumdan anlam çıkarmada anahtar bir kaynaktır.	Karar almada, tahminlerde bulunmada, planlamada vs. ana kaynak akıldır.
Araştırma sonucu kitaplarda ve belgelerde şekillenir.	Verilerin değerlendirilmesinden oluşur. Veri tabanlarında, kitaplarda ve belgelerde şekillenir.	Kolektif akıllarda şekillenir, paylaşılır ve deneyimle gelişir.
Ayrıştırılabilir veya işlenebilir.	Tekrar tekrar kullanılabilirler. Birbirlerine girebilir.	Çoğunlukla deneyim yoluyla insanların akıllarında ortaya çıkar.

Kaynak: Durna; U., Bilgi Yönetiminde Bilgiyi Anlamak, 2008, s.144

Bilgi ile yapılan tanımlarda ve Tablo'1 i incelediğimizde veri, enformasyon ve bilginin birbirinden farklı olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca işlenmiş veri olan her enformasyon, bilgiye dönüşmeyebilir. Bilginin analiz edildiği ve çıktılarının elde edildiği yer insan aklındır, deneyimle, paylaşım ile ve kişiler arası konuşmalar ile güç

kazanır. Bilginin akıl süzgecinden geçmesiyle; planlama yapma, tahminlerde bulunma, karar alma, sorun çözme ve toplumsal ilişkilerde gelişme başlıca çıktılar elde edilir.

1.2.BİLGİNİN İŞLETMELER AÇISINDAN ÖNEMİ

Bilgiye olan gereksinim gün geçtikçe artmaktadır. Günümüz bilgi çağında, işletmeler yatırımını makine, teçhizat gibi duran varlıklar yerine, işletme içi işgörenlerine düzenli eğitimsel olarak gerçekleştirilmelidir. Modern yönetim çağında, etkin bir yönetim için bilgiye her zaman ihtiyaç duyulmaktadır ve kazanılmış olan bilginin de, bilgi yönetimi kapsamında işgörenler arasında paylaşarak kurumsal güç haline gelmektedir.

Çağdaş dünyada işletmeler, bilgilerin toplanması ve üretimi için verilerin derlenmesi, işlenmesi ve üretilen bilgilerin uygulamaya geçirilmesiyle bilgiye dayalı hale gelmiştir. Kapalı bir sistem olan dünya içinde varlığını sürdüren işletmelerin ve insanların entropiden kurtulmak için bilgiye ihtiyacı vardır. Dış dünyada bilgi girdisinin sağlanması ve işletme içinde bilgi üretiminin sürdürülmesi hem örgütleri entropiden korumakta hem de üretim, yönetim ve pazarlama işlerinde etkenlik sağlamaktadır. Bu nedenle günümüz işletmelerinde bilgi en önemli girdi konumundadır. Bilgi Topluluklarında, bilginin niceliksel ve niteliksel artışı üretim araç ve yöntemlerini de değiştirmiş ve geliştirmiştir. Sanayi işletmelerinde niteliksiz iş gücünü açığa çıkaran bir gelişme gözlemlenmektedir. Sanayi işletmeleri üretimi, yönetimi ve prosedürü çok iyi bilen uzmanlaşmış işgücünün (bilgi işçisi) istihdam etmeye yönlenirken (ürün başına işgücünü azaltarak) açığa çıkan niteliksiz işgücünün (vasıfsız) hizmet sektörüne, ticaret sektörüne geçtiği gözlemlenmektedir (Türkmen, 1996, s.11-12).

Bilgi, çağımızın en önemli sermayesi konumunda olan insan sermayesi açısından da önemli bir kavramdır. İnsan sermayesi bilgiyle donatıldığı sürece güçlenir ve güçlenen bu sermayeye dayalı firmalar da uluslararası rekabet ortamında yaşamlarını devam ettirir, sektörünün öncüsü konumuna ulaşır.

Bilgiye dayalı bir örgütlenme; sorumluluk, karar verme ve otorite konumunu üstlenebilecek idarecilerle “bireysel profesyonel yardımcılara” gereksinim

duymaktadır. Bilgi işçisi gelişmiş ülkelerde hızla ana kaynak haline gelmekte, temel yatırıma dönüşmektedir. (Drucker, 1994, s.204).

İşletmelerin en değerli varlığı çalışanların sahip olduğu bilgidir. Bu nedenle işletmeler, yapısal sermayelerinin yanında insan sermayesine de odaklanarak işletme bilgisinin dışında çalışanlarının bilgisini de geliştirmeye çalışmaktadır. (Uzun; Durna, 2008, s.133)

Ekonomik gelişme düzeyinin artırılması, üretim faktörleri miktarı ve niteliği yanında teknolojik gelişmeye de bağlıdır. Teknolojik gelişmenin sağlanmasındaki en önemli faktör ise bilgidir. Bilgi üretebilen toplumlar, teknolojik gelişme sağlayarak, her zaman diğer toplumlardan daha yüksek bir gelişme düzeyi sergilemişlerdir (Atik, 2011, s.125).

Günümüzde bilgi, insan, para, güç ve rekabet avantajı anlamına gelmektedir. Bir şirket için artık sermayeden, işgücünden ve diğer tüm maddi varlıklardan daha değerlidir. Ancak buna rağmen en çok ihmal edilen varlık da bilgidir. Bir şirket, rekabet avantajına sahip olabilmek için bilgi varlığının ne olduğunu saptamalı ve bu varlığı en yüksek getiriyi elde etmek için nasıl yönetmesi gerektiğini bilmelidir. Önemli olan sahip olunan bilginin niteliğidir. Bir şirketin bilgi varlığı, kar elde etmek, değer yaratmak, rekabet avantajını ve sürdürülebilir büyümeyi yakalamak için sahip olduğu veya sahip olması gereken Pazar, ürün, teknoloji ve organizasyona ait bilgilerin tamamıdır (Bedük, 2005, s.203).

1.3.BİLGİ YÖNETİMİ KAVRAMI

Bilgi yönetimi, şiddetli rekabetin yaşandığı ve koşulların sürekli olarak değiştiği bir ortamda, firmaların değişen çevreye uyum sağlamak, yaşamlarını sürdürmek ve temel yeteneklerini korumak için ortak akli kullandığı yöntemdir (Şahin, 2009, s.10).

Bilgi yönetimi, bilgi ekseninde rekabet eden firmalarda gelecekteki başarının temelini oluşturmaktadır. Bilgi üzerine odaklanmanın nedeni, yalnızca daha çok, daha iyi ve daha hızlı bilgiye sahip olmak değil aynı zamanda değer yaratmaktır (Gümüştekin, 2004, s.203-204). Örgütsel amaçların daha iyi bir şekilde elde edilebilmesi için bireylere, takımlara ve bütün organizasyona bilginin kolektif ve

sistemik olarak yaratılması, paylaşılması ve uygulanması için olanak sağlayan yeni bir disiplindir(Ağır, 2005, s.63).

Bilgi yönetimi örgütsel amaçları başarmak için, tüm işgücünün kolektif bilgi ve becerilerinden yararlanmaya yönelik bir uygulamadır. İşletmeleri dinamik ve yaşayan sosyal bir olgu olarak gören bilgi yönetimi, teknolojiyle ilişkili olmakla birlikte, büyük ölçüde insanlarla ilgilidir. Bilgi toplumunda bilginin kullanımı arttıkça, üretim yapısı da değişmekte; bilgi, işgücü ve sermayeden daha önemli bir etken olarak üretime girmektedir. Dolayısıyla bilgi yönetimi yalnızca global işletmeler açısından değil, bütün işletmeler açısından önemlidir. Gelecekte, birçok bilgi yönetimi etkinliği ve süreci, işletme bölümlerinin veya iş görenlerin olağan bir işi durumuna gelecektir. Bununla beraber, proaktif düşünen işletmeler gelecekte rekabet edebilmek için, sistemik olarak bilgiyi daha iyi yönetme çabası içine gireceklerdir(Gümüştekin, 2004, s.204).

Etkili bir bilgi yönetimi anlayışı, örgütlerin yaratıcılık, yenilikçilik ve verimlilik gücünü arttırmaktadır. Bilgi yönetimi sistemi aynı zamanda elektronik belge yönetimi sistemini de kapsayacak şekilde geniş bir mimariyi ifade etmektedir. Bu nedenle bilgi yönetimi sistemleri, elektronik belge ve / veya doküman yönetimi, veri tabanı yönetimi, posta yönetimi gibi diğer örgütsel bilgi sistemlerinin tümünü kapsayacak şekilde tasarlanmalı; teknolojiye yaşanabilecek olası gelişmelere karşı esnek ve genişleyebilir bir yapıya sahip olmalıdır(Odabaş, 2009, s.178).

Günümüzde örgütsel yeteneklerin geliştirilmesinde, etkin karar süreçlerinin oluşturulmasında, fırsatların ortaya çıkarılmasında, teknolojik yeniliklerin yönetiminde, hataların elimine edilmesinde bilgi yönetimi belirleyici rol oynar. Bu nedenle günümüz örgütleri yaşamlarını sürdürebilmek ve sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde edebilmek için bütün süreçlerini “bilgi yönetimi” ekseninde yeniden yapılandırma gereksinimi duymaktadırlar. Bilgi yönetiminde iyi olmak için işletmeler arasında, bilgi üretme, elde etme ve transfer etmede yetenek geliştirme konusunda çok yoğun bir rekabet yaşanmaktadır. Aynı zamanda yeni bilgiyi rekabet üstünlüğü yaratmaya dönüştürebilmek için, işletmeler davranışlarını, yapılarını, stillerini sürekli değiştirmekte, yenilemekte veya gözden geçirmektedirler. Amaçları ise “bilgi temelli varlıklar/entelektüel sermaye” dönüştürebilecek oluşumları belirlemek, geliştirmek ve korumaktır. Rekabet üstünlüğü yaratan bilgi yönetimi yalnızca rakiplerde olmayan değil, aynı zamanda, rakiplerin kolay elde

edemeyecekleri bir sosyal ilişki ağını belirler(Gümüştekin, 2004, s.203-204).

Bilgi yönetimi sayesinde paylaşılan bilgiyle beraber bireylerin uzmanlıkları da gelişir. Bilgi paylaşımı ile gelişen iş görenler, dahil oldukları örgüt yapısına da bir katma değer oluştururlar.

Bilgi yönetimi, bireylerde var olan uzmanlık ve tecrübelerde dahil olmak üzere veri tabanları, dokümanlar, politikalar ve prosedürleri içeren işletmenin tüm bilgi varlıklarının belirlenmesi, yönetimi ve paylaşılması ile ilgili entegre ve sistematik bir yaklaşım sağlar. İşletmelerin ve ulusal ekonomilerin mevcut ve potansiyel rakiplerine kıyasla rekabet güçlerini artırmaları ve sürdürmeleri için bilgi yönetimi gereklidir. Bu amaç doğrultusunda bilgi yönetimi, bilginin etkin bir biçimde tanımlanması, elde edilmesi ve kullanılmasını amaçlayan strateji veya süreçleri kapsamaktadır(Şahin, 2009, s.10)

1.4.BİLGİ TÜRLERİ

Bilgiye dayalı kurumlar, firmalar açısından yaklaşan bilgiyi “kullanılma biçimine”, “kaynağına”, “rekabet üstünlüğüne” ve “niteliğine göre” gruplandırarak, bu dört grup altında farklı türlere ayırmaktadır(Uçak, 2010, s.715-716).

1. Kullanılma biçimine göre bilgi türleri

1.1 İdealist bilgi: vizyon oluşturmaya, amaçları saptamaya, değer ve inançları yönlendirmeye ve karar vermeye yardımcı bir bilgi türüdür.

1.2 Sistematik bilgi: sistemlerin çalışma biçimleri ve fonksiyonları ile ilgili olan bu bilgi yöntem ve kılavuz oluşturmaya yardımcıdır.

1.3 Pragmatik bilgi: karar alma ve işlerin yerine getirilmesinde sahip olunması gereken bilgidir.

1.4 Otomatik bilgi: insanların düşünmeden, değerlendirmeden rutin olarak sergiledikleri davranışların kaynağı olan bilgidir.

2. Kaynağına göre bilgi türleri

2.1 Açık bilgi: ifade edilebilen, kaydedilebilen, aktarılabilen ve ulaşılabilen bilgi türüdür.

2.2 Örtülü bilgi: kişiye özgü olan, kurum çalışanlarının zihninde yer alan deneyim, değer ve eylemlerden oluşan bilgelik ve uzmanlık bilgisidir. Formüle edilmesi ve iletilebilmesi zordur.

3. Rekabet üstünlüğü yaratan bilgi türleri

3.1 İşaretsel bilgi: alıcıya yorumlanması gereken mesajları sunan bilgidir.

3.2 Deneyimsel bilgi: yaparak ve tekrarlayarak ortaya çıkan, elde edilmesi zaman, enerji ve kaynak gerektiren bilgidir.

3.3 Girişimci bilgi: yaratıcı, yenilikçi, mevcut ekonomi ve pazarın sınırlarını genişleten, rekabet avantajı sağlayan bilgidir.

3.4 Kurumsal bilgi: sistematik araştırma ve geliştirme çalışmaları sonucu kurum içinde oluşan ve kurumun tüm işleyişiyle bütünleşmiş bilgidir.

4. Niteliklerine göre bilgi türleri

4.1 Kişisel bilgi: insanın sahip olduğu, değer ifade eden bilgidir.

4.2 Yapısal bilgi: şirketlerde özümseven, içselleştirilmiş ürün ve hizmetlere yansıyan değerleri yansıtan bilgidir.

4.3 Müşteri bilgisi: firmanın müşterileri hakkında bilgidir.

Literatür de bilginin değişik şekilde sınıflandırılması mevcuttur. Bu sınıflandırmalara göre yönetim bilgi sisteminde en yaygın olarak kullanılan bilgi türleri, örtük bilgi ve açık bilgi tanımlamaları ile arasındaki farklar incelenmiştir.

1.4.1.Örtük Bilgi

Örtük bilgi, bir araya getirilerek ifade edilemeyen bilgidir. Bu yönüyle bu bilgiyi açığa çıkararak anlamlı bir hale getirmekte fayda vardır(Durna, 2008, s.142)

1.4.2.Açık Bilgi

Açık bilgi doğruluğu genel kabul görmüş bilgi olarak bilişim teknolojileri aracılığıyla rahatça paylaşılabilir. Açık bilgi, organizasyon içerisinde, herkes tarafından açıkça anlaşıldığından, kişiden kişiye, bölümden bölüme aktarılması daha kolay gerçekleşmektedir. Açık bilginin en önemli özelliklerinden biri de yoruma açık olması ve objektif bir nitelik taşımasıdır. İşletmelerde müşteriler hakkında oluşturulan ve kullanıma uygun veriler açık bilgi olarak kabul edilebilir. Çünkü bu

veri tabanları karar alma sürecinde bilgiye dönüşmektedir. Müşteri veri tabanlarından yararlanarak müşteriler hakkında nerede, ne zaman, nasıl ve kim tarafından hangi tür bir kararın verileceği sorularına rahatça cevap bulunabilir. Bu durumun oluşturulabilmesi için örgüt içinde bilgi paylaşımını engelleyen faktörlerin kaldırılması gerekir(Durna, 2008, s.143).

Tablo 2: Özellikleri Bakımından Örtük Bilgi ve Açık Bilgi Arasındaki Farklar

Özellik	Örtük Bilgi	Açık Bilgi
Doğası	Kişisel, özel davranışlarla anlam kazanmaktadır.	Kodlanabilir ve açıklanabilir.
Biçimselleştirme	Birleştirmek, kodlamak veya kayıt ve formülize etmek zordur.	Kodlanabilir, sistematik bir biçime ve biçimsel bir dile çevrilebilir.
Gelişim Süreci	Deneme ve uygulamada hatalarla karşılaşılabilir.	Enformasyonun yorumlanmasında ve anlaşılmasında kapalılığın açıklanması
Yer	İnsanın beyinde oluşur ve beyinde biter.	Dokümanlar, veri tabanları, web sayfaları, e-mail, kitaplar, vs.
Değişim Süreci	Dışa vurma yoluyla açığa çıkarılabilir.	Özümleme ve anlama yoluyla örtülüye çevrilir.
Enformasyon Teknolojisi Desteği	Enformasyon teknolojisi desteği veya paylaşımın yönetilmesi zordur.	Mevcut enformasyon teknolojileri tarafından desteklenir.
Ortalama İhtiyaç	Zengin bir iletişime ihtiyaç duymaktadır.	Geleneksel elektronik kanallarla aktarılabilir.

Kaynak: Durna; U., Bilgi Yönetiminde Bilgiyi Anlamak, 2008, s.144

Açık bilgi, örtük bilginin insan beyinde oluşup, dışa vurulması yoluyla açığa çıkarılması ve bu açığa çıkan bilginin, bilgi işleme, iletişim ve enformasyon teknolojisiyle biçimselleştirilmesi sonucu kodlanabilir ve açıklanabilir hale gelmesidir. Açık bilgi, teknolojik ve elektronik ortamlara kolaylıkla aktarılıp iletişim kanallarıyla desteklenebilirken örtük bilgi ise açık bilginin tam tersi konumunda yer almaktadır.

1.5.YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ

Çağdaş işletmelerdeki karmaşıklığa bağlı olarak yöneticilerin yönetim sürecindeki bilgi gereksinmelerini sağlamak, dolayısıyla belirsizliği azaltmak, işletmelerin sahip olduğu varlıkları ve faaliyetleri amaçlar doğrultusunda yönlendirmek, başarıya götürmek ve sağlıklı bir şekilde işletmelerin yaşamını devam ettirmek amacı ile çağdaş yönetim yaklaşımı ve günümüz bilgi ve iletişim teknolojilerini içeren çeşitli yönetim bilgi sistemleri, bütün işletmeler için yaşamsal bir zorunluluktur. Para, insan gücü, malzeme, makine, teknoloji ve bilgi gibi işletmeler, kaynaklarının işletmenin amaçları doğrultusunda en etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını planlamak, örgütlemek, faaliyete geçirmek ve kontrol etmek için, yönetime gerekli olan firma içi ve firma dışı finansal ve finansal olmayan; niceliksel ve niteliksel bilgileri, gerektiği yer ve zamanda doğru, güvenilir ve kullanılabilir şekilde sürekli olarak sağlamak amacı ile kurulan ve çalıştırılan birbirine bağlı birden çok alt bilgi sisteminden oluşan, bir sistemler dizisinin olması gerekmektedir. İşte bu sistemler dizisinin bütünü, yönetim bilgi sistemleridir. Yönetim bilgi sistemleri, ifade edildiği gibi, firmanın faaliyetlerine ilişkin bilgi üreten alt sistemlerden oluşan bir sistemler dizisidir. Bu nedenle yönetim bilgi sistemi yerine; sistemin kapsadığı alt sistemler dikkate alınarak çoğul yönetim bilgi sistemleri kullanılmaktadır. Alt bilgi sistemleri kendi aralarında etkileşime sahip olup, birbirleri ile bilgi alışverişi içinde olurlar. Bir alt sistemin çıktısı olan bir bilgi, bir rapor, bir tablo diğer bir alt sistemin girdisi olan veriyi meydana getirir. Buna göre alt sistemler birbirine bağlıdır. Bu alt bilgi sistemleri, karşılıklı bilgi alışverişi içinde, birlikte hareket ettiklerinde, yönetimin tüm bilgi taleplerini karşılarlar. Ancak bu durum, her bir alt sistemden, diğerlerinden bağımsız bazı bilgilerin elde edilemeyeceği anlamında değildir. Temel hedef, yönetimin her düzeyine ve ilgili kişilere işletme faaliyetleri hakkında gerekli bilgileri sağlayacak ve birbirine bağlı alt sistemlerden oluşacak geniş bir yapının kurulmasıdır(Sürmeli, 2006, s.20-21).

Yönetim Bilgi Sistemi (YBS), işletmelere ait karmaşık faaliyetleri kapsayan temel verilerin işlenmesinde zaman ve maliyetlerin minimizasyonu ile tam ve doğru bilgileri tedarik – üretim – satış üçgeni içinde en verimli kılan sistematik bir yaklaşımı ifade etmektedir. Buradaki temel öge, yönetim işlevlerinin hepsinde

bulunan karar vermenin, işletme faaliyetlerini en kısa sürede ve en düşük maliyetle gerçekleştirecek en verimli sonucun elde edilmesini sağlamaktır. Dolayısıyla verimliliğe katkısı açısından zamanı ve maliyetleri minimize eden, yaygın ve örgün olarak yapılanmış YBS, firmayı istenilen verimlilik düzeyine taşıyabilecektir. Günümüzde YBS'nin temel hedefi mutlaka verimliliği optimize etmek olmalıdır(Erdem, 2006, s.39-40).

YBS, firmalara önemli katkılar sağlar. Bunların en önemlileri ise öncelikle yönetsel kontrol, verimlilik, karşılaşılabilecek risklerin önlenmesidir. YBS sayesinde yöneticiler firmada meydana gelebilecek tehditleri anında fark edip, bu tehditleri fırsata dönüştürebilmektedirler.

YBS, organizasyonlarda bilgi teknolojileri kullanımının yönetsel boyutuna yaklaşımını benimsemesinden dolayı, günümüz organizasyonlarının kurumsal etkinlik ve hizmet kalitesi düzeylerinin yükseltilmesinde yaşamsal bir faktör olarak değerlendirilmektedir. Bir organizasyonun amaçlarına ulaşması, iç ve dış çevredeki değişimlere karşı sağladığı uyum ve ortaya çıkan değişimler karşısında yönetimin gereksinim duyduğu doğru zamanlı ve anlamlı bilgileri sağlayarak etkin karar alma faaliyetini gerçekleştirmesiyle yakından ve doğrudan ilgili olduğu düşünülürse, YBS'nin bilgi çağı organizasyonları açısından taşıdığı önem daha iyi anlaşılacaktır. (Erdem, 2006, s.32).

Bu alanda son yıllarda kaydedilen gelişmeler, firmaları bütün faaliyetlerinin birbirine bağlandığı ve genel durumu her an göz önüne serme yeteneği olan bütünleşmiş sistemler haline gelmiştir. Bu da yönetime, karar verme ve kontrol faaliyetlerinde eş zamanlılık, anında duruma hakim olma ve strateji belirleme gibi çok önemli araçlar sağlamaktadır(Şahin, 2010, s.48).

Yönetim bilgi sistemi, işletmelerdeki yapı, işleyiş ve yönetime sağladığı katkılar itibarıyla insan sinir sistemine benzer niteliktedir. İnsan anatomisi incelendiğinde; mükemmel sinir sistemi yapısı ile vücut içi ve vücut dışındaki olumlu ve olumsuz etkileri, duyu organlarımız ile algıladıktan sonra anında vücudumuzun üst yönetimi ve karar merci olan beyine mesajı iletir. Vücudumuzun karar mercii olan beyin ise bu mesajı değerlendirerek hiç gecikmeden kusursuz iletişimi sağlayan sinir sistemimiz ile kararın uygulanması için ilgili bölümlere mesajını gönderir, vücut için anormal olan durum tekrar normal işleyişine döner.

İşletmelerdeki yönetim bilgi sistemini incelersek; sistemin işleyişinin sağlanması için ilk olarak sağlıklı bir iletişimin ve teknolojik altyapının olması gereklidir. İşletmelerde bulunan yönetim seviyeleri, yönetim bilgi sistemi ile firmayı etkileyebilecek iç ve dış çevredeki değişiklikleri anında fark edip, duruma hâkim olarak bu bilgi sistemlerinin katkılarıyla etkin karar verebileceklerdir. Verilecek olan bu kararlarla işletmeler, öncelikle rekabet avantajı kazanacak ve entropiden kurtulacaktır.

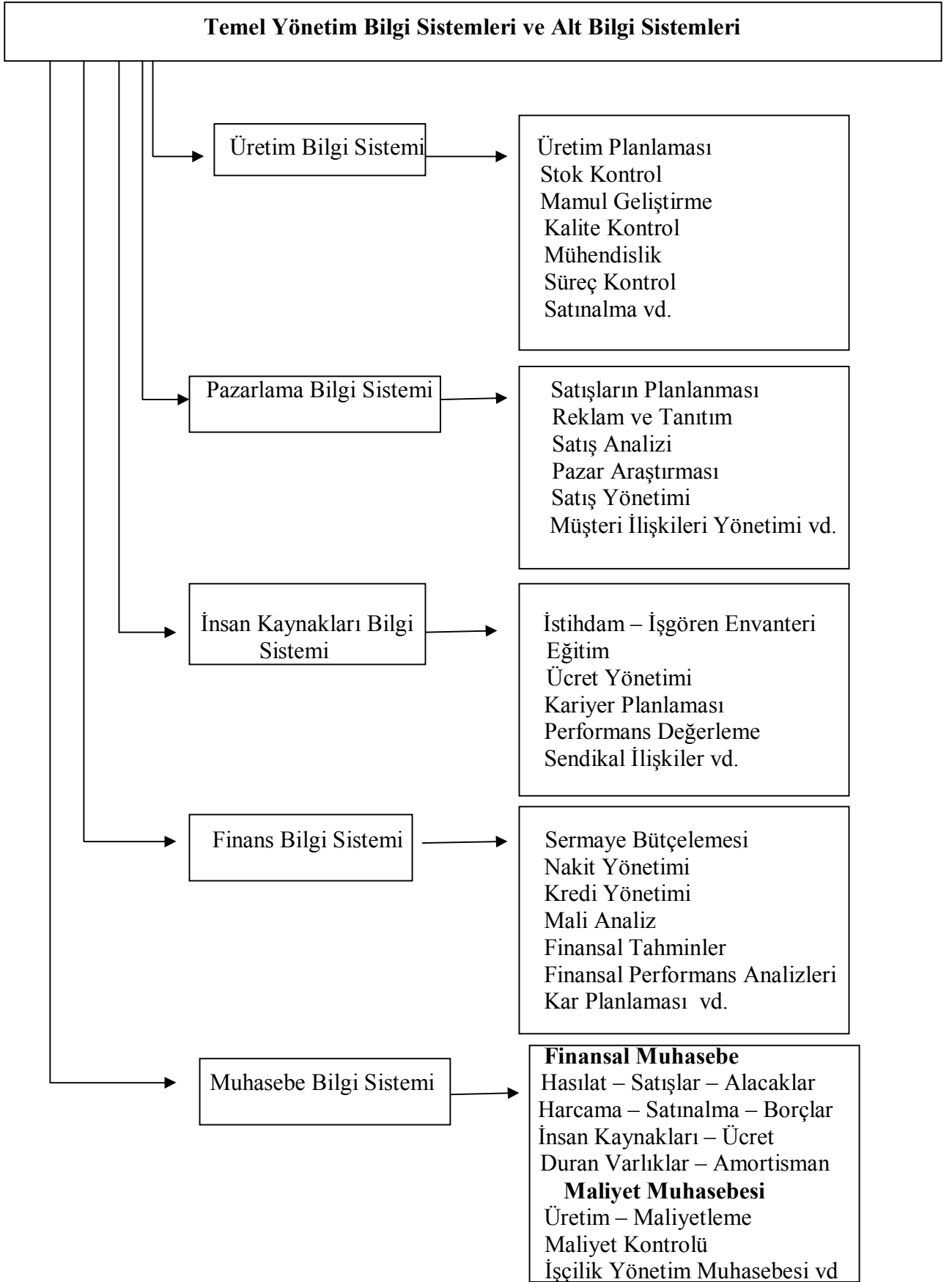
Yönetici, faaliyetleri yürütürken işletme içi ve işletme dışı birçok kişi ve gruplarla ilişki içinde olmak, bunlarla kimi zaman bir işbirliği, kimi zaman mücadele etmek zorundadır. Yöneticiler diğer insanlarla birlikte çalışarak, planlama, karar verme, çalışanların motivasyonu, denetim gibi faaliyetlerde bulunurlar (Dinçer, 2003,s.32). Yöneticiler karar veren şahıslardır (Genç,2005,s.22). Yöneticiler, yönetim fonksiyonlarını yerine getirirken yönetim bilgi sistemine ihtiyaç duyarlar. Verecekleri kararlar ile işletmenin geleceği açısından önemli rolleri vardır.

İleri görüşlü olan profesyonel yöneticiler, işletmenin geleceği hakkında planlama yaparken, bulanık olan işletmenin geleceği tablosunu, YBS sayesinde daha net ve yakından görmesini sağlar. İşletmedeki yönetim kadrolarının alacağı her stratejik kararın, olması beklenen bir depremin saniyeler önce bilinmesi ne kadar önemliyse, o kadar önemi vardır.

1.6.YÖNETİM BİLGİ SİSTEMLERİ VE ALT BİLGİ SİSTEMLERİ

Yönetim bilgi sistemi; birbiriyle sağlıklı iletişim halinde olan, işletme içi ve dışına bilgi sağlayan alt sistemlerin oluşturduğu bir bütündür. Bu alt bilgi sistemlerinin neler olduğunu ve hangi içerikte bilgileri kapsadığını bir bütün halinde ve daha net görebilmemiz için Tablo 3 'de gösterilmiştir.

Tablo 3: Temel Yönetim Bilgi Sistemleri ve Alt Bilgi Sistemleri



Kaynak: Sürmeli,F., Muhasebe Bilgi Sistemi, Eskişehir,2006, s.27

1.6.1.Üretim Bilgi Sistemi

Üretim insan ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla belirli girdilerin, dönüştürme sürecinde çeşitli işlemlerden geçirilerek mal veya hizmet olarak çıktılarını elde edilmesidir (Tekin, 2000, s.3). Üretim bilgi sistemi, firmada üretilen mamullerin, hizmetlerin ve bunlara ilişkin girdilerin(hammadde, malzeme, vb.) firma içindeki fiziksel akışlarına (fiziksel dönüşümlerine) ilişkin bilgileri sağlamaya yönelik bir bilgi sistemidir (Sürmeli, 2006, s.29-30).

Üretim bilgi sistemleri, ürün ya da hizmet üretim sürecinin planlanması ve kontrolü ile ilgili tüm faaliyetleri içeren üretim işlevini desteklemektedir. Üretim fonksiyonu, firmaların tüm işlemsel süreçleri ve sistemlerinin yönetimiyle ilgilidir. Faaliyet yönetimi ve işlem süreci için kullanılan bilgi sistemleri, ürün ve hizmet akışını, satışları ve stokları kontrol eden, gözlemleyen ve planlayan firmaları desteklemektedir (Şahin, 2010, s.151).

1.6.2.Pazarlama Bilgi Sistemi

Pazarlama; kişisel ve örgütsel amaçlara ulaşmayı sağlayacak değişimleri (değiş-tokuş) gerçekleştirmek üzere; fikirlerin, çözümlerin, malların ve hizmetlerin geliştirilmesi, fiyatlandırılması, dağıtılması ve tutundurulması için yapılan firma faaliyetleri sistemi olarak tanımlanabilir (İslamoğlu, 2006, s.6). Pazarlama işlevi, planlama ve pazarda mevcut ürünlerin satışı ve daha iyi ilgi çekmesi, promosyonların verilmesi, yeni pazarlara giriş, yeni ürünlerin geliştirilmesi ve potansiyel müşterilere hizmet eder. Bir işletme açısından pazarlama hayati bir öneme sahiptir. Günümüzde bu fonksiyonun etkinliği bilgi sistemlerine bağlıdır (Şahin, 2010, s.149).

Pazarlama bilgi sistemi, malların ve hizmetlerin üreticiden tüketiciye veya kullanıcıya doğru akışları, satış öncesi ve sonrası hizmetleri; Pazar araştırması, yeni ürünlerin geliştirilmesi, satış planlaması, reklam ve tanıtım, fiyatlama, satış analizleri, satış sonrası hizmetler ve en az maliyetle en fazla müşteri memnuniyeti gibi firma faaliyetlerine ilişkin bilgiler sağlamaya yönelik bir bilgi sistemidir (Sürmeli, 2006, s.30).

1.6.3.İnsan Kaynakları Bilgi Sistemi

İnsan kaynakları bilgi sistemi, insan kaynağının planlanması, işe alma ve yerleştirme, sürekli eğitim, ücret yönetimi, güvenlik ve sağlık, endüstri ilişkiler, kariyer planlama ve geliştirme, sosyal hizmetler, yönetim ve örgüt geliştirme, maliyet kontrolü ve performans yönetimi ve sendikal ilişkiler gibi insan kaynakları konularında gerekli bilgilerin toplanması, işlenmesini ve bu bilgilere gereksinim duyanlara aktarılmasını sağlayan bir sistemdir(Sürmeli, 2006, s.31). İnsan kaynakları bilgi sistemi, üst düzey yönetime uzun dönemli planlar yapmada; yetenekler, eğitim seviyesi, pozisyonun yeri, sayısı ve giderleri hakkında bilgi sunar. Orta yönetim, çalışanların gereksinimleri, dağılımı ve maaşlarını izlemek ve analiz etmek için, alt yönetim ise, çalışanların yerlerini ve isteklerinin izlenmesi için kullanılmaktadır (Şahin, 2010, s.154).

1.6.4.Finans Bilgi Sistemi

Finans bilgi sistemi, bazı kaynaklarda muhasebe bilgi sistemi ile iç içe girmiş birleşik bir yapı gibi belirtilmektedir. Oysaki finans bilgi sistemi ile muhasebe bilgi sistemi birbirinden ayrı sistemlerdir, fakat YBS alt sistemlerinin tümünde olduğu gibi bu iki sistem arasında da bilgi etkileşimi mevcuttur.

Firma yöneticilerinin en çok ihtiyaç duyduğu bilgilerin başında finansal bilgiler gelmektedir. Çünkü finansal bilgiler sayesinde yöneticiler geçmiş ve cari durumlarını öğrenmekte ve dolayısıyla kararlarını daha isabetli verebilmektedir. Bu bağlamda finansal bilgilerin bir sistem dahilinde firma içinde dolaşması finansal bilgi sistemi aracılığıyla olmaktadır (Demir, 2009, s.2).

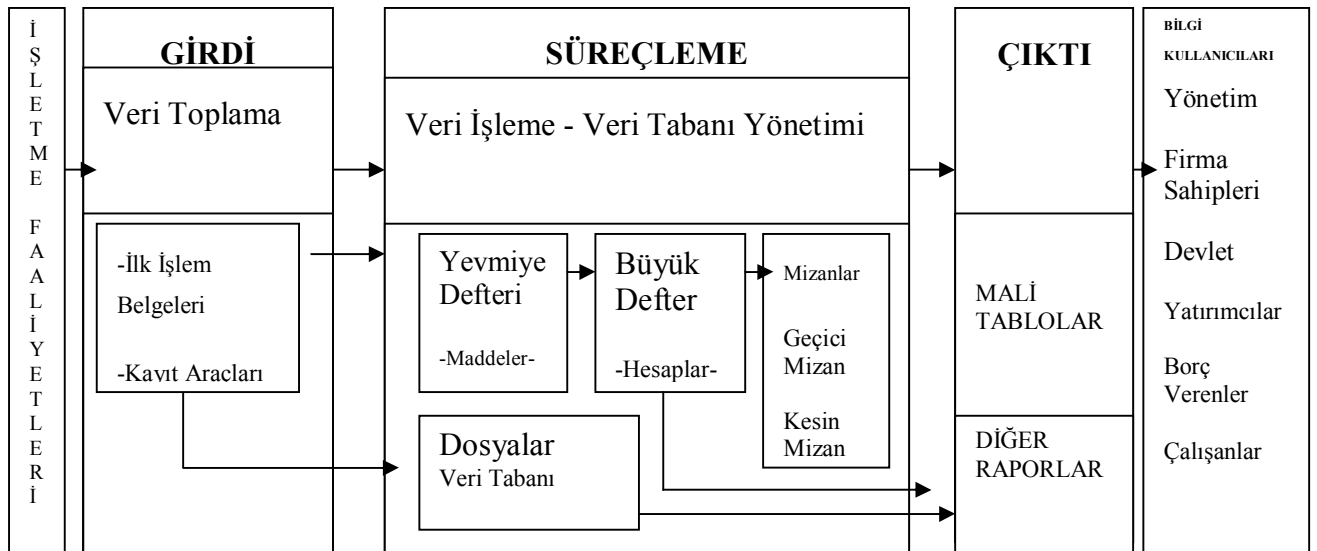
Finans bilgi sistemi, firmalardaki finansal yöneticilere, işletme için gereksinim duyulduğunda en uygun maliyetle kaynak bulması ve bu kaynakların tahsisi ve kontrolü ile ilgili destek sağlayan bir sistemdir. Finans bilgi sistemi, gereksinim duyulan parasal kaynakların bulunması; bu kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanımı, ve denetimine paralel olarak nakit yönetimi, portföy yönetimi, sermaye bütçelemesi, finansal tahmin ve finansal planlama konular üzerine odaklanmaktadır (Sürmeli, 2006, s.31).

1.6.5. Muhasebe Bilgi Sistemi

Muhasebe bilgi sistemi işletmelerde kullanılan en eski ve geniş kullanım tabanına sahip olan bir bilgi sistemi olduğu için günümüz işletme literatüründe çok çeşitli tanımlamalar bulunmaktadır. Bu tanımlamalar ışığında Muhasebe Bilgi Sisteminin; işletmenin defter tutmadan ibaret olmadığını, rapor, analiz ve yorumlama kavramlarını dahil ederek, işletmelerin büyümelerini, karar alma sürecini, planlama ve kontrol işlevinin yerine getirilmesi için bilgi sistemi paydaşlarının bilgi ihtiyacını karşılamaktadır.

Muhasebe bilgi sistemi, çok uluslu bir şirkette planlama, kontrol, değerlendirme ve uluslararası operasyonları da dahil olmak üzere şirketin tüm faaliyetlerini koordine etmek için ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlar (Mueller, 1991, s.92).

Muhasebe bilgi sisteminde veri veya bilgiler her sistemde olduğu gibi, Girdi-Süreçleme-Çıktı akışını izler. Bu akışa uygun olarak veriler; önce sisteme belgelerle dahil edilir, daha sonra bir kayıt ortamı içinde bilgi işlem faaliyetleri ile bilgilere dönüştürülür ve bu bilgiler iç ve dış bilgi kullanıcılarına raporlar şeklinde iletilir. Şekil 1' de muhasebe sisteminde geleneksel *muhasebe bilgi akışı* gösterilmiştir (Sürmeli, 2006, s.59).



Şekil 1: Muhasebe Bilgi Akışı

Kaynak: Sürmeli,F., Muhasebe Bilgi Sistemi, Eskişehir, 2006, s59.

Muhasebe Bilgi Sistemi; finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi ile ilgili mali nitelikteki tarihi(geçmişe ait) ve tahmini (ileriye dönük) verileri bilgi kullanıcılarının beklentilerini karşılayacak özellik ve niteliklerde bilgilere dönüştüren, raporlayan ve ilgili kişilere sunan; hasılat-satışlar-alacaklar, harcama-satın alma-borçlar, ücret, duran varlıklar- Amortisman, üretim-maliyetleme, maliyet kontrolü, işçilik giderleri gibi alt bilgi sistemlerinin oluşturduğu bir bilgi sistemidir (Sürmeli, 2006, s.32). Müşteri talebindeki sürekli değişiklikler ve genellikle yoğun bir rekabet içerisindeki işletmeler düşük maliyetlerle, daha yüksek kalite ve ürün çeşitlendirmelere gitmektedir (Utku,2011, s.327).

İşletmelerde kullanılan etkin bir muhasebe bilgi sisteminin işletmeye kazandıracığı değerler içerisinde maliyet muhasebesinin amaçlarının yer alması kaçınılmazdır. Maliyet muhasebesi ile Muhasebe Bilgi Sistemi arasındaki ilişkiyi inceleyebilmek için maliyet muhasebesinin ayrıntılı olarak ele alınması gereklidir. Bu nedenle çalışmanın ikinci bölümünde tamamen maliyet muhasebesi bilgileri ve maliyet hesaplama yöntemlerine ayrıntılı olarak incelenmektedir.

2.BÖLÜM: MALİYET MUHASEBESİ BİLGİLERİ VE MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Çalışmamızın ikinci bölümü maliyet muhasebesi bilgileri ve maliyet hesaplama yöntemleri çerçevesinde ele alınmıştır. İlk olarak maliyet muhasebesi bilgilerine yer verilip, maliyet muhasebesi tanımlaması ve maliyet hesaplama yöntemleri açıklanmıştır. Gelişmiş ülkelerde yaygın olarak kullanılan standart maliyet hesaplama yöntemi ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bunun nedeni ise işletmelerde etkin bir yönetimin sağlanması için ve yönetim kararlarına geleceğe yönelik ışık tutan bir maliyet hesaplama yöntemi olmasından dolayıdır.

2.1.MALİYET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ BAZI TEMEL KAVRAMLAR

Maliyet muhasebesi tanımı ve amaçlarını açıklayabilmek için ilk önce maliyet muhasebesi ile ilgili temel kavramların tanımlamasına yer verilmiştir.

2.1.1.Gelir ve Gider Kavramları

Gelir, bir kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların net tutarıdır (Gelir Vergisi Kanunu, md.193). Gider, işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir gelir elde etmesi için belirli bir dönemde kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin faydası tükenmiş maliyetlerinin gelirden düşülen kısmıdır (Akdoğan, 1995, s.7).

Maliyet muhasebesi hesaplama yöntemlerine göre, üretilmiş olan bir mamulün maliyeti oluşurken çeşitli giderler yer alır. Bu giderler, maliyet muhasebesi hesaplama yöntemlerine göre üç temel gruba ayrılarak hesaplanır. Bunlar; direkt hammadde gideri, direkt işçilik gideri ve genel üretim gideridir.

Muhasebede giderler, belirli bir dönemin gelirin uygulanması maliyetlerdir. Dolayısıyla belirli bir dönemin sonucu şu formülle ifade edilebilir (Savcı, 2009, s.8).

Kar (Zarar) = Gelirler – Giderler.

2.1.2.Harcama Kavramı

Harcama bir varlık elde etmek, bir hizmet sağlamak veya bir hizmet sağlamak veya bir zararı önlemek amacıyla yapılan ödemeleri, borç altına girmeleri ifade eder (Akdoğan, 1995, s.9). Özetlemek gerekirse Harcama, bir şey üretmek için yapılabileceği gibi, üretime etkisi olmayan bir olaydan dolayı da ortaya çıkmış olabilir. Ayrıca yapılan harcamaların bir kısmı bir varlığın elde edinilmesi için yapılabileceği gibi, bir kısmı da hasılatın elde edilmesi için yapılan ödemeler ve borçlanmalardır (Savcı, 2009, s.9).

2.1.3.Maliyet Kavramı

Maliyet kavramı, geniş ve dar anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanır. Geniş anlamda, bir şeyi elde etmek için katlanılan her türlü fedakârlıklar toplamına maliyet denir. Dar anlamda maliyet kavramı ise, daha çok üretim sürecinde katlanılan değer kullanımlarını ifade eder (Savcı, 2009, s.9).

2.1.4.Hasılat Kavramı

İşletmenin satmak için başkasından satın aldığı veya işletmede ürettiği mal ve hizmetlerin satışı ve satış dışından sağlanan değerlerin toplamına denir (Savcı, 2009, s.13).

2.1.5.Kar ve Zarar Kavramları

İşletmelerin temel amacı, belirli bir maliyete katlanarak mal ve hizmet üretmek ve maliyetten daha fazla gelir elde etmektir. İşte maliyet ile gelir arasındaki olumlu farka kar, olumsuz farka ise zarar denir (Savcı, 2009, s.13).

2.2.MALİYET MUHASEBESİNİN TANIMI VE AMAÇLARI

Maliyet muhasebesi, üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyetini oluşturan maliyet türlerini, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ya da hizmet cinsleri bakımından belirlenmesi ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesap ve kayıt sistemidir (Banar, 2010, s.3).

Maliyet muhasebesinin konusunu şu unsurlar oluşturur: (Özkan, 2006, s.108).

- Maliyet muhasebesi, mamul ve hizmet üretimi yapan üretim işletmelerinde uygulanır,

- Maliyet muhasebesi, özel olarak üretim maliyetleriyle ilgili ekonomik olaylar üzerinde yoğunlaşır,
- Maliyet muhasebesi, esas olarak maliyetlerin tanınması, özetlenmesi ve raporlanması ile uğraşır,
- Maliyet muhasebesi, işletme ile ilgili yargıların verilmesinde ve işletme kararlarının alınmasında özellikle yöneticilere yardımcı olmak amacını güder.

Maliyet muhasebesinin başlıca temel amaçlarını aşağıdaki biçimde özetlemek olanaklıdır: (Büyükmirza, 2003, s.70).

- (1) Üretilen mamullerin birim veya parti maliyetlerini saptayarak, bilançoda mamul(ve yarı mamul) stoklarının, gelir-gider tablosunda satılan **mamullerin maliyetinin belirlenmesini sağlamak,**
- (2) Yönetimin kısa vadeli **planlama ve mamul fiyatlandırma** çalışmalarına ışık tutacak tarihsel(fili) ve tahminsel gider ve maliyetleri belirlemek, gider bütçelerini düzenlemek,
- (3) Yapılan giderleri sorumluluk merkezleri (gider yerleri) itibariyle ayrıntılı biçimde izleyerek ve bunları gider standartları ile karşılaştırıp, ortaya çıkmış sapmaları nedenlerine göre çözümlenerek, yöneticilere **maliyet kontrolü ve performans değerlendirmesi** için gerekli temel bilgileri sağlamak,
- (4) Uzun vadeli ya da olağan dışı kararlarla ilgili seçeneklerin maliyetlerini saptayıp, karşılaştırmalı biçimde ortaya koyarak, **özel yönetim kararların ışık tutmak.**

Maliyet muhasebesi amaçları aynı zamanda YBS'ninde faydaları arasında yer almaktadır. Bu nedenle firmalarda YBS kurulabilmesi için, öncelikle maliyet muhasebesi bilgi sisteminin kurulması gereklidir.

Stokların üretim maliyetlerine göre değerlendirileceğinden hareket eden ve üretilen birimlerin maliyet unsurlarını tanımlayan yasal düzenlemelerle de birim maliyet saptanması zorunluluk haline gelmektedir (Ayyıldız; Durna, 2005, s.95).

Maliyet muhasebesi, birincisi öncelikle genel muhasebeye, diğerleri ise doğrudan doğruya yönetim muhasebesine dönük bulunan bu amaçlarını, bir "maliyet sistemi" ve bu sistem üzerinde kurulmuş "maliyet analizleri" yardımıyla

gerçekleştirmeye çalışır (Büyükmirza, 2003, s.70). Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; üretilen mal ve hizmetin üretim maliyetinin saptanması, işletmede gider kontrolünün sağlanması ve elde edilen bilgiler ile planlamaya ve karar almaya yardımcı olunması maliyet muhasebesinin görevidir (Sevilengül, 2005, s.21).

Maliyet muhasebesi tanım, kapsam ve amaçları incelendiğinde maliyet muhasebesinin genel muhasebe ile yönetim muhasebesi arasında köprü vazifesini yerine getirmektedir. Bu nedenden dolayı firmaların maliyet muhasebesi sistemini kurmalarının kaçınılmaz hale geldiği de anlaşılmaktadır.

2.3.MALİYET BİLGİLERİNE ULAŞIM

Bir işletmede ürün tamamlandığında çeşitli maliyet unsurlarına giren maliyet bilgilerini bir form üzerinde özetlenmelidir (Eggleston, 1918, s.175). Bir sanayii veya hizmet kuruluşunda bir döneme ait maliyetlerin ölçülmesi sırasında o döneme ait şu verilerin doğru olarak sağlanması gerekir: (Aydemir, 2001, s.446).

1. Üretime gönderilen hammadde ve malzeme miktarı ve tutarı,
2. Tüketilen madde ve malzeme miktar tutarı,
3. Harcanan enerji tutarı,
4. Çalışan işçi ve memurlara ödenen ücretler ile bunların ne kadarının direkt, ne kadarının da endirekt olduğu,
5. Stok verileri,
6. Yarı mamul stoklarıyla ilgili tamamlanma dereceleri ile dönem başı yarı mamul stok maliyetleri(önceki dönemden devreden)

Bir işletmenin belirli bir üretim evresine ait bu veriler doğru ve anlaşılır bir biçimde kayıt edildikten sonra bu veriler kullanılarak, o dönemin imalatıyla ilgili şu maliyet bilgileri elde edilir: (Aydemir, 2001, s.446).

1. Direkt hammadde giderleri toplamı,
2. Direkt işçilik giderleri toplamı,
3. En direkt hammadde ve malzeme giderleri,
4. En direkt işçilik giderleri
5. O döneme ait tüketilen diğer giderler toplamı.

2.4.MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

İşletmeler de üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerin hesaplanmasında farklı yöntemler kullanılmaktadır. Küreselleşme ile birlikte meydana gelen sürekli değişimlere bağlı olarak muhasebe sistemlerinde de bazı değişiklikler yaşanmıştır. Özellikle üretim sürecinde bilgisayarların ve robotların kullanımıyla birlikte maliyet muhasebesi sistemleri ve bileşenlerinde önemli değişimlerin sonucunda stratejik kararlara yardımcı olacak maliyet hesaplamalarına yönelik yeni yöntemler geliştirilmiştir (Atmaca, 2007, s.294).

Maliyet hesaplama yöntemleri; geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleri ve çağdaş maliyet yöntemleri, stratejik maliyet yönetimi ya da maliyet yönetimi gibi çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır.

Geleneksel maliyet muhasebesinin temel işlevi, finansal tablolar için gerekli maliyet bilgilerinin oluşturulmasıdır. Bu anlamıyla geleneksel maliyet muhasebesi maliyetlere, katlanması zorunlu bir çıktı(sonuç) olarak yaklaşmaktadır. Maliyet yönetimi, maliyetleri bir çıktı(sonuç) olarak algılamamakta, maliyetleri, üretim süreçlerinde yönetilmesi gerekli bir girdi olarak görmekte ve maliyetlerin planlanması, yönetimi ve düşürülmesi konularını içermektedir (Kırlı, 2010, s.94).

Ülkemizdeki işletmeler, muhasebe fonksiyonunu yalnızca devletin belirlediği yasal ölçüler çerçevesinde ele almaktadır. Bu sebeple özellikle mamul üretimi yapan firmalar, etkin ve tam kapsamlı olarak maliyet muhasebesi sistemine sahip değildirler ve maliyetlerini hesaplarken tahmini ve ortalama değerleri kullanmaktadırlar. Halbuki muhasebe, yasalara göre yalnızca zorunlu defterlerin tutulmasından ibaret değildir, finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi olarak geniş kapsamlı bir bilim dalıdır.

Geleneksel maliyetleme (ölçümleme) yöntemleri değişik açılardan sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırma şekillerinden en yaygını aşağıdaki gibidir (Tatarlar, 2004, s.23).

Maliyetlerin kapsamına göre ayırım

- Tam Maliyet Yöntemi
- Değişken Maliyet Yöntemi

- Normal Maliyet Yöntemi
- Direkt Maliyet Yöntemi

Maliyetlerin saptanma zamanına göre ayırım

- Fiili Maliyet Yöntemi
- Tahmini Maliyet Yöntemi
- Standart Maliyet Yöntemi

Maliyetleri saptanma biçimine göre ayırım

- Sipariş Maliyet Yöntemi
- Safha Maliyet Yöntemi

Yukarıda saymış olduğumuz maliyet sistemlerini işletmeler, birleşim şeklinde kullanabilirler. Bu birleşimlerin bir maliyet sisteminde, her grupta en az bir yöntemin uygulandığı görülür (Özgür, 2001, s.78). Uygulamada bu maliyet hesaplama yöntemlerinin üçerli grupların birlikte kullanıldığı görülmektedir. Örneğin;

Sipariş Maliyet Yöntemi + Fiili Maliyet Yöntemi + Tam Maliyet Yöntemi

Safha Maliyet Yöntemi + Tam Maliyet Yöntemi + Fiili Maliyet Yöntemi

Sipariş Maliyet Yöntemi + Değişken Maliyet Yöntemi + Fiili Maliyet Yöntemi

örnekleri gibi üçerli gruplar halinde kullanılır.

2.4.1.İmalatın Teknik Yapısına Göre Hesaplama Yöntemleri

Mamul maliyetlerinin ne şekilde saptanacağı, işletmenin üretim koşullarına bağlıdır. Kimi firmalar tek bir mamulün seri halde üretimini yaparken, kimi firmalar çok çeşitli mamulleri belli partiler halinde üretirler. Bu iki farklı üretim şekli, iki farklı maliyetlendirme yöntemini karşımıza çıkarır: (Büyükmirza, 2003, s.192)

2.4.1.1.Sipariş Maliyet Yöntemi

Bu yöntem birbirinden farklı mamuller üreten özellikle müşterilerden alınan siparişlere göre üretimde bulunan işletmelerde üretilen mamullerin maliyetlerini bulmak için kullanılan bir yöntemdir (Savcı, 2009, s.72).

Sipariş maliyet yöntemi maliyetlerin doğrudan doğruya sipariş maliyet kartlarına biriktirilmesi temeline dayanır. Bu yöntemde üretimine başlanılacak her sipariş için bir kod ve numara verilir. Ayrıca bu sipariş için bir sipariş maliyet kartı açılır. Bu siparişle ilgili tüm maliyetler bu kart üzerinde toplanır. Kart üzerinde maliyetler hammadde, dolaysız işçilik ve genel üretim giderleridir (Haftacı, 2009, s.73).

2.4.1.2.Safha Maliyet Yöntemi

Safha maliyet yöntemi, birbirini izleyen üretim safhalarında sürekli olarak aynı türden bir mamulün ya da mamul gruplarının kütle halinde üretimi durumunda kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntemde üretimle ilgili olarak kullanılan değerlerin zaman ve yer olarak toplanması ve üretimle ilişkilendirilmesi gerekir (Savcı, 2009, s.73).

2.4.2.Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Hesaplama Yöntemleri

Mamul maliyetleri ya üretimden sonra ya da üretimden önce saptanır. Buna göre maliyetlendirme zamanını belirleyen üç yöntem söz konusudur: (Büyükmirza, 2003, s.192).

2.4.2.1.Fiili Maliyet Yöntemi

Bu yöntemin temeli maliyetlerin, üretim tamamlandıktan sonra gerçek verilere dayanarak hesaplanmasına dayanır. Bu yöntem tek başına kullanıldığı zaman, maliyetlerin kontrolü için yeterli değildir. Çünkü üretim tamamlandıktan sonra düzeltici önlemler alınması mümkün değildir. Fakat bu yöntem maliyet dönemleri arasında karşılaştırma yapmak açısından kullanılabilir (Savcı, 2009, s.70).

2.4.2.2.Standart Maliyet Yöntemi

Bu yöntem ile fiili maliyetler ve standart maliyetler karşılaştırılır. Fiili maliyetlerin standart maliyetlerin farkları analiz edilerek sapmaların nedenleri bulunur ve düzeltici önlemler alınır. Özellikle gelişmiş ülkelerde kullanılan bu yöntem, işletme yönetimi için etkin bir planlama ve kontrol aracıdır (Savcı, 2009, s.70).

2.4.2.3.Tahmini Maliyet Yöntemi

Tahmini maliyet yönteminde işletmenin geçmiş dönem verileri ve gelecekle ilgili öngörülerini dikkate alınarak maliyetler belirlenir. Mamul maliyetleri tahmini olarak takip edilirken, diğer taraftan fiili maliyetlerde izlenir. Dönem sonunda, tahmini ve fiili maliyetler karşılaştırılarak, tahmini maliyetler fiili maliyetlere dönüştürülür. Bu yöntem, ağırlıklı olarak genel üretim giderlerinin dağıtılmasında kullanılır (Güngörmüş; Boyar, 2010, s.114).

2.4.3.Maliyetlerin Kapsamına Göre Hesaplama Yöntemleri

Üretilen mal ve hizmetlerin maliyeti hesaplanırken hangi giderlerin maliyet kapsamına alınacağını belirtir (Savcı, 2009, s.65).

2.4.3.1.Tam Maliyet Yöntemi

Bu yöntemin esası, dönem üretim giderlerinin bütününe üretilen mamullerin maliyetine yüklenerek, stoklara aktarılmasına dayanır. Bu yöntemde, maliyeti hesaplanacak birime önce direkt giderler verilmekte daha sonra ise endirekt giderler bir takım dağıtım ölçüleri ile dağıtılmaktadır. Ülkemizde en çok kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntemde, üretilen mamulün maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden oluşur (Savcı, 2009, s.65).

2.4.3.2.Değişken Maliyet Yöntemi

Bu yöntem maliyetlerin hesaplanmasında yalnızca değişken giderleri dikkate alır. Bu yöntemde göre maliyetler, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin değişken kısmından oluşur (Savcı, 2009, s.66).

2.4.3.3.Normal Maliyetleme Yöntemi

Bu yöntem değişken giderlerin tamamının, sabit giderlerin ise kapasite kullanım oranına göre yüklenmesi esasına dayanır. Kapasite kullanım oranı fiili kapasitenin normal kapasiteye bölünmesi ile bulunur. Üretilen mamullerin maliyeti bulunurken, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı ile sabit genel üretim giderlerinin kullanılan kapasiteye ait kısmı üretilenin maliyetine eklenir. Boş kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri sonuç hesaplarına aktarılır (Yükçü, 1998, s.68).

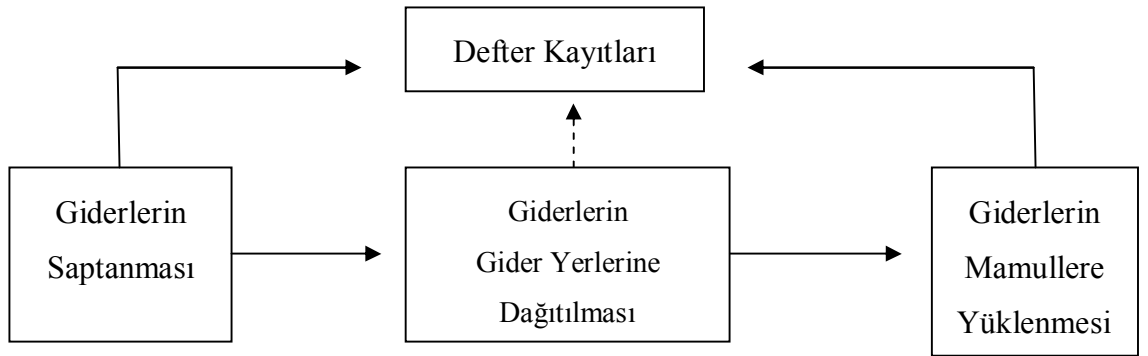
2.4.3.4.Direkt Maliyet Yöntemi

Bu yöntem üretim maliyetlerine yalnızca mamullerle doğrudan doğruya ilgili olan direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderlerinin yüklenmesi, genel üretim giderlerinin toplamının ise maliyet dışında bırakılmasını esas alan bir yöntemdir (Savcı, 2009, s.66).

2.5.MALİYET MUHASEBESİ BİLGİ SİSTEMİ

Maliyet muhasebesi bilgi sistemi, bir işletmede üretilen mal ve hizmetlerin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi amacıyla, işletmelerin katlandıkları fedakarlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri; türleri, işlevleri ve gider yerleri itibariyle hesap planındaki sınıflandırmalara paralel olarak kaydetmek suretiyle analiz ve yoruma olanak verecek raporların hazırlanması, maliyetlerin kontrolünü ve performans değerlemeyi amaç edinen, muhasebe bilgi sisteminin bir alt sistemidir. (Sürmeli, 2006, s.171).

Maliyet sisteminin işleyişindeki başlıca aşamalar şekil 2’de şematik olarak verilmiştir (Büyükmirza, 2003, s.70-71).



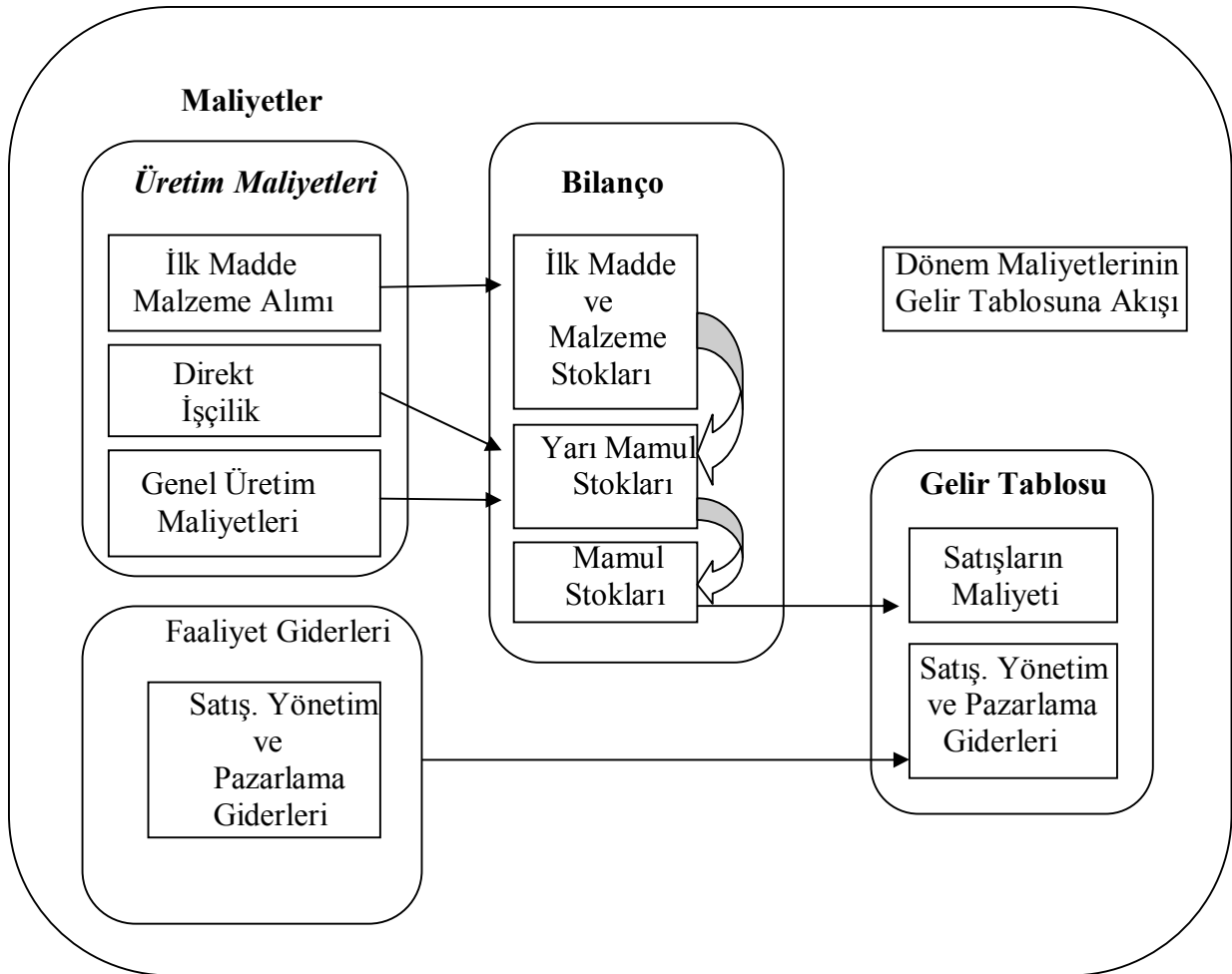
Şekil 2: Maliyet Sisteminin İşleyişindeki Başlıca Aşamalar

Kaynak: Büyükmirza,K., Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Ankara, 2003, s.71.

Dönem içinde maliyet unsurları gerçekleştikçe; maliyet unsurlarının gerçekleştikleri esas, yardımcı ve hizmet gider yerlerine, I. Gider dağıtım tablosu aracılığı ile aktarılır. Daha sonra yardımcı ve hizmet üretim gider yerlerinde biriken genel üretim giderleri, belirli dağıtım kriterleri ve yöntemine göre II. Gider dağıtım

tablosu aracılığı ile esas üretim gider yerlerine aktarılır. II. Gider dağıtımı yapıldıktan sonra artık üretim ile ilgili giderlerin tamamı esas üretim yerlerinde toplanmış olur. Daha sonra bu tutarlar; üretimin durumuna göre yarı mamullere ve mamullere aktarılır. Faaliyet giderleri ve finansman giderleri ise üretim maliyetlerini ilgilendirmediklerinden, standart ya da fiili tutarlar üzerinden doğrudan gelir tablosu hesaplarına aktarılır (Sürmeli, 2006, s.175).

Üretim maliyetlerinin oluşumunu ifade eden bu süreç şekil 3’de yer almaktadır.



Şekil 3: Maliyetlerin Sınıflandırılması ve Akışı

Kaynak: Büyükmirza, K., Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Ankara, 2003, 176.

Maliyet yönetimi sistemlerinin yapılandırılmasında, bilgi verme rolü ön planda yer almaktadır (Otlu, 2005, s.168). Maliyet muhasebesi bilgi sistemi, stokların değerlendirilmesi ve dönem sonucunun ölçülmesi amacıyla ürün maliyetlerinin

belirlenmesi, planlama, kontrol ve karar verme ile ilgili amaçlara yönelik bilgileri işletme yönetimine raporlar. Bir maliyet muhasebesi sisteminden alınacak raporları, üretim planlama sistemi ve üretim işlemleri sistemi paralelinde; ürünler ve üretim sürecine ilişkin raporlar, ilk madde ve malzemelere ilişkin raporlar, işgücüne yönelik raporlar ve diğer kaynaklara ilişkin raporlar şeklinde gruplandırmak mümkündür (Sürmeli, 2006, s.176).

Önemli olan maliyet bilgi sisteminin işletmenin, hem maliyet belirleme hem de yönetsel amaçlar doğrultusunda maliyetlerin kayıtlanması ve ölçüm gereksinimlerini, etkinlik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde karşılamaktır (Kalmış, 1999, s.45). Bu etkinlik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde, maliyet bilgi sisteminin ölçümü standart maliyet yöntemi ile gerçekleştirilir.

Maliyet muhasebesi sisteminde veri ve bilgi akışı, standart maliyet ve fiili maliyet yöntemine göre ele alınır. Bu çerçevede bir maliyet muhasebesi sistemi veri tabanında yer alması gereken ana dosyalar; fiili maliyet dosyası ve standart maliyet dosyasıdır (Sürmeli, 2006, s.173-174). Üretimde verimlilik açısından firmalarda maliyet muhasebesi bilgi sistemi kapsamında standart maliyet hesaplama yönteminin kullanılması gereklidir.

2.6.MALİYET MUHASEBESİ BİLGİ SİSTEMİ İÇİNDE STANDART MALİYET YÖNTEMİNİN YERİ VE ÖNEMİ

Maliyet hesaplama yöntemlerinin sınıflandırılmasında, maliyetlerin saptanma zamanına göre fiili maliyet yöntemi, tahmini maliyet yöntemi ve standart maliyet yöntemi olarak üçe ayrılmaktadır. İşletmelerde maliyet bilgi sisteminin oluşturulması için standart maliyet ve fiili maliyet yöntemlerine göre maliyetlerini hesaplanması gereklidir.

Standart maliyet yöntemi, maliyet muhasebesi sisteminin maliyet kontrolü ve performans değerlendirme amacını gerçekleştirmedeki en önemli araçtır. Bunun için standart maliyet yöntemi, fiili maliyet yöntemi ile birlikte yürütülerek sapmalar hesaplanır ve böylelikle performans değerlemesi yapma olanağı elde edilir (Sürmeli, 2006, s.175). Fiili maliyet standart maliyetten fazla ise sapma “olumsuz”, fiili maliyet standart maliyetin altında ise sapma “olumlu” olarak nitelendirilir

(Büyükmirza, 2003, s.461). Özellikle gelişmiş ülkelerde kullanılan bu yöntem, işletme yönetimi için etkin bir planlama ve kontrol aracıdır (Savcı, 2009, s.70). Standart maliyet yöntemi, ekonomik bir birim içinde üretilen insan, bilgi ve değişken malzeme akışındaki maliyet davranışlarının kontrol edilmesini sağlar (Lepedatu, 2010, s.34).

Gerçek üretim maliyetleri > Standart üretim maliyetleri = Olumsuz sapma

Gerçek üretim maliyetleri < Standart üretim maliyetleri = Olumlu sapma

Standart maliyet hesaplama yöntemine göre, mamul ve hizmet üretimi yapan işletmelerde, üretim yapılmadan önce dönem başlarında güncel verilerle üretim standartları hesaplanarak, standart maliyetler belirlenir. Bu aşamadan sonra üretim gerçekleşikten sonra dönem sonunda fiili maliyetler ele alınarak, standart maliyetler ile kıyaslaması yapılır. İşletmenin ekonomik ve üretim durumu fiili maliyet ve standart maliyet karşılaştırmasından sonra analiz edilir.

Mal ve hizmet üretimi için kullanılacak değerlerin belli bir işlem düzeyinde ve belli koşullar altında ne kadar olması gerektiğini gösteren öngörüye standart maliyet denir (Haftacı, 2009, s.318). Standart maliyet sistemi, planlama ve kontrol açısından avantajlarını finansal muhasebe amaçları çerçevesinde açıklar (Holzer, 1990, s.13).

Fiili maliyet yöntemi ise standart maliyet yönteminin tersine, üretim başladıktan sonra ve maliyet unsurları gerçekleştikçe üretim maliyetlerinin hesaplanmasına olanak sağlayan bir yöntemdir. Bu yöntem standart maliyet yöntemi uygulanmaksızın da yürütülür. Ancak bu durumda maliyet kontrolü ve performans değerlendirme amacından uzaklaşmış olunur (Sürmeli, 2006, s.175). Yani fiili maliyet “olanı” standart maliyet ise “olması gerekeni” gösterir. Ayrıca fiili maliyetin saptanabilmesi için, maliyete konu olayın meydana gelmiş olması veya işlemin yapılmış bulunması gereklidir. Oysa standart maliyet ilke olarak, ilgili olay veya işlemten önce saptanır. Başka bir deyişle, fiili maliyet “geçmiş”, standart maliyet ise “geleceğe” yöneliktir (Büyükmirza, 2003, s.460).

Tahmini maliyet yönteminde işletmenin geçmiş dönem verileri ve gelecekle ilgili öngörülerini dikkate alınarak maliyetler belirlenir. Mamul maliyetleri tahmini olarak takip edilirken, diğer taraftan fiili maliyetlerde izlenir. Dönem sonunda, tahmini ve fiili maliyetler karşılaştırılarak, tahmini maliyetler fiili maliyetlere dönüştürülür. Bu yöntem, ağırlıklı olarak genel üretim giderlerinin dağıtılmasında kullanılır (Güngörmüş, 2010, s.114). Aynen tahmini maliyet gibi standart maliyetin de geleceğe yönelik olması, bu ikisinin sık sık birbirine karıştırılmasına yol açmaktadır. Oysa gerçekte tahmini maliyet ile standart maliyet ayrı ayrı kavramlardır. Maliyet tahminleri bazen üstünkörü biçimde de yapıldığı halde, standart maliyetlerin genellikle bilimsel yöntemler kullanılarak ve titizlikle saptanmaları asıldır. Kaldı ki çok dikkatli bir biçimde saptanmış bile olsalar, tahmini maliyetlerin amacı, gelecekte maliyetlerin ne kadar olmasının “beklendiğini” ortaya koymaktır. Buna karşılık standart maliyetler, maliyetlerin ne kadar olması “gerektiğini” gösterirler (Büyükmirza, 2003, s.460).

Standartlar ikiye ayrılır: (Savcı, 2009, s.275).

- İdeal standartlar, her şeyin dört dörtlük olması durumunda ulaşılan standartlardır.
- Uygulanabilir standartlar, ulaşılması daha kolay ve daha gerçekçi standartlardır. Bu standartlar normal koşulları göz önünde bulundurur.

2.6.1.Standart Maliyet Yönteminin Yararları

Sistemin başlıca yararları şu noktalarda toplanabilir: (Yükçü, 1999, s.667).

1. Üretim giderleri etkin bir şekilde kontrol edilebilir.
2. Mamul maliyetlerinin hesaplanmasında hız ve kolaylık sağlanabilir.
3. Planlama ve kontrol sayesinde üretim faktörlerinin produktivitesinin artmasıyla maliyetler düşürülebilir.
4. Tüm maliyet unsurları için tekdüze bir karşılaştırma esası sağlanır.
5. Kısa devreli sonuç hesaplarının düzenlenmesi ve stok değerlemesi kolaylaşır.
6. İşletmede genel planlama ve özellikle üretim planlaması faaliyeti kolaylaşır.

7. İşletmenin organizasyonunu geliştirmek ve daha verimli bir duruma sokmak mümkün olur.
8. İyi bir iş değerlemesi ve adil bir ücret politikası uygulanabilir.
9. Başarı değerlemesinde önemli bir araçtır.
10. Sapmalar yöneticilerin dikkatini çeker ve önlem alınmasını sağlar.
11. Çalışma planlarının hazırlanmasında yardımcı olur.

2.6.2.Standart Maliyet Yönteminin Sakıncaları

Yukarıdaki yararların yanında sakıncalarını şöyle sıralayabiliriz: (Yükçü, 1999, s.667).

1. Standartların iyi saptanmamış olması veya eskimesi, analizlerde yanıltıcı sonuçlara neden olabilir.
2. Maliyetlemede standartlara fazla önem verilmesi, fiili maliyetlerin takibinde ihmallere yol açar.
3. Sistem kontrol açısından, masraflı ve külfetli hesap ve kayıt işlemleri gerektirebilir.
4. Standartlar personel üzerinde baskı yaratıp, işletme içi ilişkileri gerginleştirebilir.
5. Her işletmenin bünyesi sistemin uygulanmasına uygun olmayabilir.

Standart maliyet yönteminin yararları, sakıncalarına göre daha fazladır. Bu yöntemi, mal ve hizmet üreten işletmelerde uygularken, sakınca olarak sıralanan maddeleri uyarı olarak kabul edilip, hazırlık aşamasında sakıncalara yönelik tedbir olarak uygulanmalıdır. Standart maliyet yönteminin belirtilen bu sakıncaların ortadan kaktığı konumda standart maliyet hesaplama yöntemi uygulamasında başarıya ulaşılır.

2.6.3.Standart Maliyet Yönteminin Kurulması ve Uygulaması

Standart maliyet yönteminin kurulabilmesi için yapılması gereken çalışmalardan birisi de, her bir mamulün standart maliyetlerinin saptanmasıdır. Bir mamulün üretim maliyeti “direkt ilk madde ve malzeme giderleri” , “direkt işçilik giderleri” ve o mamule düşen “genel üretim giderleri” payı toplamından oluştuğuna göre, mamul standart üretim maliyetinin saptanmasında bu üç gider türünün ayrı ayrı

ele alınması ve her birisi için standart tutarların belirlenmesi gereklidir (Büyükmirza, 2003, s.470).

Standart maliyetleme sisteminin uygulama aşamaları aşağıdaki gibi sıralanabilir; (Çetin, 2009, s.321).

1. **Standartların Saptanması:** Standart maliyet yönteminin kurulması ve uygulanması güç ve karmaşık bir işlemdir. Bu yöntemin kendisinden beklenen yararları sağlaması ve sapma hesapların sağlıklı bir biçimde yapılabilmesi için her şeyden önce standartların gerçeğe yakın bir biçimde saptanması gereklidir.

- **Direkt İlk Madde ve Malzeme Standartları:** Standart Fiyat (SF) ve Standart miktar (SM) standartlarından oluşur. Buna göre üretilen bir birim mamul başına Direkt İlk Madde Malzeme standart kullanım maliyeti; $(SF \times SM)$ formülü ile bulunur.
- **Direkt İşçilik Standartları:** Standart Ücret (SÜ) ve Standart miktar (SM) standartlarından oluşur. Buna göre bir birim mamul başına Direkt İşçilik maliyeti $(SÜ \times SM)$ formülü ile belirlenir.
- **Genel Üretim Maliyeti Standartları:** Genel üretim maliyetlerinin direkt madde ve direkt işçilik gibi üretilen mamule direkt yüklenememesi ve çeşitli maliyet kalemlerinden oluşması nedeniyle, bu maliyete ait oranlar esnek bütçelerden yararlanılarak saptanır. Genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde esas alınan bütçelenmiş yükleme oranı, standartların belirlenmesinde baz oluşturan kapasite düzeyinde hazırlanmış bulunan bütçe formülüne dayanır.

2. Sapma (Fark) Analizi: Ortaya çıkan sapmaların nedenlerine göre çözümlenmesi, yani hangi nedenin hangi yönde (olumlu – olumsuz) ve tutar olarak ne kadar saptmaya yol açtığı belirlenmesidir. Sapma analizleri; sapmanın tutarını, kaynağını ve nedenlerini ortaya koyarak yöneticilere araştırılması gereken bir noktanın bulunup, bulunmadığını ve araştırmanın nereye ve hangi noktalara yöneltilmesi gerektiği konusunda ışık tutmaktadır.

Maliyet unsurları itibariyle hesaplanacak farklar; direkt ilk madde malzeme farkları, direkt işçilik farkları ve genel üretim giderleri farklarıdır.

3. Kayıtlama : Muhasebe kayıtları aşağıda belirtilen sıralamalardan oluşur;

- Standart maliyet bilgilerinin kayıtlara aktarılması
- Gerçek maliyet bilgilerinin kayıtlara aktarılması
- Sapmaların kayıtlara aktarılması
- Sapma hesaplarının kapatılması ile ilgili kayıtlar.

2.6.4. Standart Maliyet Yönteminde Başlıca Sapma Nedenleri

Fiyat, miktar, ücret ve süre sapmaları çeşitli sebeplerden dolayı gerçekleşmektedir. Bunlara aşağıda maddeler halinde, yaygın olarak sebep olan nedenler sıralanacaktır. Bu maddelerdeki sebepler firmanın üretim durumu ve sektördeki konumuna göre gerekirse çoğaltılabilir.

a. Fiyat sapmasının çeşitli nedenleri söz konusu olabilir. Birkaç örnek vermek gerekirse, şunları gösterebiliriz: (Büyükmirza, 2003, s.481)

- İlgili hammaddelerin pazar fiyatlarında değişme olmuştur.
- Satın alınan hammaddelerin kaliteleri ve dolayısıyla standartları öngörülenden farklıdır.
- Alış miktarı, standart fiyatların saptanması sırasında göz önünde bulundurulmuş alış partisi büyüklüğüne uygun değildir. Tek partide öngörülenden daha az veya daha fazla miktarda alış yapılması, miktara bağlı fiyat indirimlerinden bir kısmının

kaçırılmasına ya da ek indirimler sağlanmasına neden olmuştur.

- Satın alma memurlarını belirli satıcıları gözetmekte, daha pahalı da olsa onlardan alışverişi yeğlemektedir.
- Satın alma memurlarının becerileri standartların saptanmasında dikkate alınan düzeyden farklıdır.
- Standart fiyat peşin ödemeyi esas aldığı halde, alış veresiye olarak yapılmış, dolayısıyla kasa ıskontolarından yararlanılamamıştır.
- Hammadde fiyatları alış giderlerini de kapsamaktadır. Satın alınan hammaddeler standart fiyatların saptanmasında esas alınan taşıma yolundan farklı bir yol veya araçla işletmeye getirilmiş ve dolayısıyla fiyat sapması nakliye giderlerindeki farklılıktan ileri gelmiştir.
- Nakliye ücretleri değişmiştir.

b. Fiyat saptanmasında olduğu gibi, **miktar sapmasında** da çeşitli **nedenler** rol oynayabilir. Bunlara tipik birkaç örnek verirsek: (Büyükmirza, 2003, s.483)

- Kullanılan hammaddenin kalitesi standartta öngörülenden farklı olduğundan, hammadde kayıpları da standarttan farklı oranlarda ortaya çıkmaktadır.
- Üretim yöntemlerinde ya da mamulde yapılmış bazı değişiklikler standarttan farklı miktarda hammadde kullanımı gerektirdiği halde, miktar standartları henüz değiştirilmemiştir.
- Bozuk mamul ıskarta ve hammadde fireleri, miktar standartlarının sapması sırasında dikkate alınan düzeylerde tutulamamaktadır.
- Üretim bölümlerine sevk edilmiş hammaddelerin bir kısmı bu bölümlerde henüz üretim amacıyla tüketilmedikleri halde, miktar sapmasının hesaplanmasında ambar çıkış fişleri esas alındığından, tüketilmiş gibi işlem görmüş ve sapmanın kapsamına girmiştir.(bunlara koltuk altındaki hammaddeler adı verilir.)
- Üretim bölümlerinde bir kısım hammadde ortadan kaybolmuştur.

c. Ücret sapmasını ortaya çıkarabilecek bazı **nedenler** şunlardır:
(Büyükmirza, 2003, s.485)

- Toplu sözleşme gereği, işçilik ücretlerinde artış meydana geldiği halde, ücret sapmalarında henüz bir değişiklik yapılmamıştır.
- Belirli çalışma sürelerini dolduran bir kısım işçilerin saat ücretleri artırıldığı halde, bu durum henüz ücret standartlarına yansıtılmamıştır.
- İşletmede uzman veya stajyer işçiler çalıştırılmaktadır. Bu işçilerin saat ücretleri normal işçilerden farklı olduğundan, ücret sapması ortaya çıkmıştır.
- İlgili esas üretim yerindeki işlerin sıkışıklığı nedeniyle, daha farklı ücret ödenen başka bir gider yerindeki işçilerden bir kısmı geçici olarak bu esas üretim yerinde görevlendirilmişlerdir.
- İlgili esas üretim yeri içerisindeki sıkışıklık veya ustabaşının kusuru gibi bir nedenle, yüksek ücretli işlemleri yapan bazı işçiler düşük ücretli işlemlerde görevlendirilmiştir.
- Acele bir siparişin yetiştirilmesi amacıyla ya da gider yerindeki çalışmaların iyi planlanmamış olması nedeniyle fazla çalışma zorunluluğu doğmuş, fazla çalışma zamları fiili direkt işçilik giderlerine yansıtılmıştır.

d. Süre sapmasının başlıca nedenleri konusunda aşağıdaki örnekler verilebilir: (Büyükmirza, 2003, s.486-487)

- Direkt işçiler zamanlarının bir kısmını hammadde yokluğu veya makine bozulması gibi bir nedenle boş olarak geçirmişlerdir.
- İşçiler, kişisel gereksinmelerini karşılamak amacıyla çalışmalarını sık sık durdurmakta veya bu gereksinmeleri için çok uzun süre kullanmaktadırlar.
- Her bir mamul partisinin üretimi için makinaların ayarının yeniden yapılması gerekmekte, işçilerin ayarlama sırasında yavaş çalışmalarına nedeniyle ya da üretim partileri standartlarda öngörülenlerden daha az sayıda mamulden oluşmasından ötürü sık sık ayar değiştirilmesi gerektiğinden, toplam süre artmaktadır.

- Normalden fazla miktarda bozuk mamul üretilmekte, bunlar için harcanan süreler sağlam mamullerin üretimi için harcanan sürelerin üzerine binerek, toplam süreyi uzatmaktadır.
- İlgili mamullerin üretimi için standartta öngörölmüş makineler acele bir siparişin yetiştirilmesi amacıyla başka işlerde kullanıldığından, bu mamuller daha az verimli makinelerde üretilmiştir.
- İşçiler üretim sırasında standarttan farklı bir üretim temposuyla çalışmaktadır.

Yukarıdaki sapma nedenlerine, örnekler içeren maddelere daha fazla sebepler eklenebilir. Standart maliyet yönetimini sağlıklı bir biçimde uygulayan işletmeler, fiili maliyetler ile standart maliyetler arasında karşılaştırma sonucu meydana gelen sapmaların tespit edilmesiyle, bu sapmaların nedenlerini araştırıp gerekli tedbirlerin alınmasına neden olup, işletmeye artılar kazandıracaktır. Alınmış olan tedbirler sayesinde öncelikle yönetimin planlama ve kontrol fonksiyonlarını etkileyip, işletmenin daha verimli ve stratejik yönetim açısından da daha etkin bir hale dönüşmesini sağlayacaktır. Ayrıca standart maliyet yöntemi uygulanması sonucu, maliyet muhasebesi amaçlarına da ulaşılmış olunacaktır.

2.6.5. Bir Yönetim Aracı Olarak Standart Maliyet Yönteminin Önemi

Bir sanayi firmasında standart yöntemle hedeflenen maliyetler, planlama, koordinasyon, motivasyon ve kontrol gibi bir çok yönetim fonksiyonunda bir yönetim aracı özelliğine sahiptirler. İşletmede standart maliyetlerin belirlenmesi sonucu oluşan (maliyet bilgi sistemi) veri tabanı kullanılarak; (Pazarçeviren, 2000, s.13)

- Firmada bütçelerin hazırlanması
- Makul karı verecek optimum mamul kombinezonlarının bulunması (planlama fonksiyonu)
- Verimliliklerin ölçülmesi (kontrol ve motivasyon fonksiyonu)
- Faaliyetlerin, mamullerin ve çalışanların performanslarının değerlendirilmesi (kontrol ve motivasyon fonksiyonu)

- Etkin bir yönetim kontrol prosesinin ve istisnalara göre yönetimin sağlanması gibi yönetim faaliyeti ile ilgili konu ve fonksiyonlarda standart maliyetlerden bir yönetim aracı olarak yararlanır.

Standart maliyetler özellikle yönetim kontrol prosesinde ve istisnalara göre yönetimde çok önem kazanır. Bir sanayi işletmesinde farklılaştırılmış organizasyon birimleri ve faaliyetlerin, birbirleri ile dengeli bir şekilde yönetilebilmeleri ve kontrol edilebilmelerini sağlayan yönetim kontrol prosesinin; çalışanları belli hedeflere yöneltmek ve motive etmek, firma faaliyetlerini faaliyet merkezleri temelinde değerlendirmek gibi amaçlarının yerine getirilmesinde standart maliyetler önemli rol oynarlar (Aydemir, 2004, s.496).

2.7. MALİYET BİLGİLERİNİN YÖNETİM KARARLARINDA KULLANILMASI

İşletmeler, sağlıklı ve güvenilir kararlar alabilmesi için maliyet muhasebesinin sağladığı bilgilere ihtiyaç duyarlar. Çalışmamızın bu başlığı içerisinde ilk olarak yönetim kararları açısından kullanılacak maliyet bilgilerinin sınıflandırılmasına yer verilmiştir. Maliyet bilgilerinin sınıflandırılmasından sonra yönetim bilgi sistemi kapsamında, işletmelerin maliyet muhasebesi bilgileri ile ne tür kararlar alabileceği üzerinde durulmaktadır.

2.7.1.Maliyet Muhasebesi Bilgileri ve Yönetim Kararları

Karar, bir amaca ulaşabilmek için var olan olanak ve koşullara göre çeşitli olası eylem biçimlerinden amaçlar ve araçlar arasında en uygun olanını seçmektir. Karar alan yönetici, eylem anında kendi amacı ya da değer yargılarına göre en iyi ya da en yararlı sonucu verecek olan belirli bir eylemi ya da alternatifi seçer (Banar, 2010, s.321).

Hacıüstemoğlu'na göre “*Yönetimde maliyetleri planla, yönet ve düşür şeklinde aktif bir yaklaşım benimsenmektedir.*” İşlete yönetiminin en önemli görevi, işletmenin amaçlar çerçevesinde yönetilebilmesi amacıyla, işletmenin amaçları ve çevre ile uyum sağlayan ekonomik, üretken, etkinlik, verimlilik ve karlılığa yönelik olan ve bunları uzun sürede devam ettirecek kararları zamanında almaktır (Banar, 2010, s.321).

İşletmeler de karar almada yöneticilerin en önemli araçları bilgidir. Bilgiyi sağlayan yegane unsur ise yönetim bilgi sistemidir. Yönetim bilgi sisteminde üretilen bilgilerin en önemli kısmı ise muhasebe bilgi sistemi tarafından sağlanmaktadır.. Karlılığın, etkinliğin ve verimliliğin ölçülmesi, doğru, güvenilir ve zamanlı maliyet bilgilerinin varlığına bağlıdır (Banar, 2010, s.321-322). Maliyet sistemleri ve bu sistemin ürünü olarak çıkan veriler, yönetimin alacağı kararlara ışık tutarken aynı zamanda kararların uygulanmasındaki etkinliğin ve denetimin sağlanmasına da yardımcı olmaktadır (Otlu, 2005, s.169).

Maliyet hesaplamaları, ekonomik hesaplamaların temel taşıdır. Yöneticiler aldıkları kararlar, maliyet verilerine bağlıdır (Taylor, 2000, s.18). İşletmenin ve işletme ile ilgili dış çevrenin, işletme faaliyetlerini değerlendirmek amacıyla gereksinim duydukları bilgileri sunmayı amaçlayan maliyet muhasebesi bilgi sisteminin sağladığı bilgiler, beş temel alanda karar alma ve etkin değerlendirme (ölçümleme) yapılmasına olanak sağlar. Bu alanları şu şekilde sıralamak olurludur: (Banar, 2010 s.322)

- Mamul maliyetlerini hesaplamak,
- Maliyet kontrolü,
- Planlama,
- Performans değerlendirme,
- Özel yönetim kararlarının alınması.

2.7.2. Karar Almada Kullanılan Maliyet Bilgilerinin Sınıflandırılması

Maliyet muhasebesi bilgi sisteminden elde edilecek bilgileri baz alarak işletmede verilebilecek kararlara geçmeden önce bu kararların alınmasında etken olan bazı maliyet terimlerinin açıklanması faydalı olacaktır.

Geçerli Maliyetler: Gelecekte ortaya çıkabilecek çeşitli karar seçenekleri arasında farklılık gösteren maliyetlerdir (Yükçü, 1999, s.831).

Geçerli maliyetlerin iki temel özelliği vardır: (Elmacı, 2002, s.185)

- i- Geleceğe ilişkin olma
- ii- Değişik seçeneklere göre farklılık gösterme

Karar alma geleceğe yönelik bir işlemdir. Bugün ya da gelecekte, alınacak kararlar, geçmişte oluşmuş fiili maliyetlerin tutarını değiştiremez. Bu nedenle, fiili maliyetler geçersiz maliyetlerdir. Ancak; fiili maliyetler geçerli maliyetlerin (standart, tahmini ve hedef) belirlenmesinde önemli bir veri tabanı oluştururlar (Elmacı, 2002, s.185).

Batmış Maliyetler: Alınacak karardan etkilenmeyen, bu nedenle karar alma sırasında göz önünde bulundurulması gerekmeyen maliyetlerdir. Geçerli maliyet niteliği taşımayan tüm maliyetler, batmış maliyetler olarak adlandırılır. Herhangi bir maliyet unsuru, eğer geçmişte olmuşsa ve aynı zamanda değişik seçeneklere göre bir farklılık göstermiyorsa, bu maliyet batmış maliyettir (Elmacı, 2002, s.187).

Ek Maliyet: Birden fazla seçenek olması durumunda; bir seçenek diğer bir seçeneğe tercih edildiğinde, tercih edilen seçenek nedeniyle toplam maliyette ortaya çıkan artıştır (Yükçü, 1999, s.833).

Fırsat Maliyeti : “Fırsat Maliyeti” muhasebe kayıtlarında görünmemekle birlikte, karar almada göz önünde bulundurulması gereken bir maliyet türüdür. İktisat biliminde alternatif maliyet olarak yer almaktadır. Fırsat maliyeti; iki veya daha fazla seçenek arasından birinin seçilmesi durumunda diğerinden vazgeçilmesi esasına dayanır.

Şu halde fırsat maliyeti, bir karar seçeneğinin benimsenip diğerinin reddedilmesi nedeniyle kaçırılan net kazanç tutarı olarak tanımlanabilir (Büyükmirza, 2003, s.429).

2.7.3.Maliyet Muhasebesi Bilgilerinin Kullanılmasını Gerektiren Yönetim Kararları

İşletme yöneticileri, günlük faaliyetleri sırasında işleri gereği sürekli kararlar almak zorundadırlar. Ancak bu kararların bir kısmı sürekli tekrarlanan rutin kararlar olurken, bir kısmı da yeni bir sabit kıymetin satın alınıp alınmaması veya bir siparişin kabul edilip edilmemesi örneklerinde olduğu gibi, rutin olmayan özel kararlar şeklinde olabilmektedir. İşte maliyet muhasebesinin işletme yöneticilerine, rutin kararlar yanı sıra özel yönetim kararlarında da gereksinme duyacağı konularda zamanlı, yeterli ve sağlıklı bilgiler sunma amacı olmaktadır (Banar, 2010, s.4). Maliyet muhasebesi bilgi sisteminin sağladığı doğru, güvenilir ve zamanlı bilgiler

sayesinde, işletme yöneticilerinin rutin kararların yanı sıra alacağı özel kararların neler olduğu açıklanacaktır.

2.7.3.1.Makine ve Teçhizatın Yenilenmesi Kararı

Bir işletmede eski bir makinenin yenisiyle değiştirilmesi söz konusu olduğunda; değiştirilme kararının verilmesinde yeni makinenin işletmeye maliyeti ve her iki makinenin kullanılmasında söz konusu olan değişken özellikteki işletme giderleri “geçerli maliyetler” olarak etkili olmaktadır (Yükçü, 1999, s.835).

Bir makine ve donatımın yenilenmesine ilişkin bir kararın alınmasının zorunlu olduğu durumda, eski makine ve donatımının henüz amorti edilmemiş kısmı geçersiz, fakat eğer hurda değeri varsa bu da geçerli maliyet olarak kabul edilmektedir. Öte yandan yeni satın alınacak makineye ilişkin amortismanlar ise, geçerli maliyetlerdir (Elmacı, 2002, s.194).

2.7.3.2.Belirli Bir Mamulün Üretimine Son Verilmesi Kararı

Bir mamulün üretimine son verme kararında, aşağıda belirtilen kriterler göz önünde tutularak karar verilmesi yerinde olur: (Elmacı, 2002, s.195).

- i- Katkı payı
- ii- Katkı oranı
- iii- Kar ya da zarar
- iv- Kar marjı

Üretilen mamulün türüne göre, işletmenin toplam kar ve maliyet analizine göre değerlendirme yapılarak, üretimden vazgeçme ya da üretime devam etme kararı alınır.

Bu kriterlerin çok düşük düzeylerde gerçekleşmesi halinde mamulün üretimine son verme kararı diğer içsel ve dışsal faktörlerle birlikte göz önüne alınarak verilmesi gerekir.

2.7.3.3.Özel Bir Siparişin Kabul Edilip Edilmemesi Kararı

İşletme yöneticileri çoğu kez üretilmekte olan firmanın mamullerinden özel (normal fiyatın altında) bir fiyatla belirli bir miktar talep edilen siparişlerle karşılaşır.

Bu siparişleri, genellikle kendilerine sürekli satış yapılan müşterilerden istenen fiyattan daha düşük bir fiyatla kabul edilir. İşletmede aylak (boş) kapasitenin bulunması durumunda, bu tür siparişler çekici gelebilir. Böyle bir siparişin verilmesi durumunda, yine şu temel sorun ile karşılaşılır: “Bu siparişin kabul edilmesi, işletmenin tüm karını nasıl etkileyecektir?” Gerçekte, eğer aylak kapasite varsa ve aynı zamanda sipariş için önerilen fiyat tutarı, işletmenin bu sipariş için yükleneceği giderlerden daha fazla ise, özel siparişi kabul etmek uygun olabilir (Elmacı, 2002, s.200-201).

2.7.3.4. Bir Mamul Parçasını Üretme ya da Satın Alma Kararı

İşletmeler faaliyet konularına giren mamul veya mamullerin üretimini işletme içerisinde yapabilirler veya daha avantajlı ise bu mamulleri dışarıdan hazır olarak satın almak isteyebilirler. Böylesine bir karar sürecinin başında yapılacak maliyet analizi ile işletmeye en uygun alternatif seçilebilir (Yükçü, 1999, s.845).

2.7.3.5. Üretime Devam Etme ya da Satma Kararı

Temel hammadde ve malzemeden, özellikle çok çeşitli mamuller üreten işletmelerin, üretim sürecinde belirli bir aşamaya ulaşmış mamulleri (yarı mamulleri) hemen satma ya da işlemeye devam ederek tam mamul haline geldikten sonra satma sorununu çözümlenmeleri gerekir. Bu iki seçenektan hangisinin uygulanacağına ilişkin kararın alınmasında işletme yöneticisi, yarı-mamul olarak sattığında elde edilecek katkı payını işlemeye devam edip tam mamul olarak satılması durumunda elde edilecek katkı payı ile karşılaştırılacaktır. Yarı mamul olarak satıldığında elde edilecek gelir, işlemeye devam edip tam mamul olarak satma seçeneğinin fırsat maliyetini oluşturur (Elmacı, 2002, s.206).

Ayrıca standart maliyet yöntemini kullanan firmalarda bu kararların yanı sıra özellikle aşağıdaki faydaların da dikkate alınması, yönetimin daha isabetli kararlar almasını sağlayacaktır.

2.7.3.6. Maliyet Kontrolü ve Performans Değerleme

Standart maliyet yöntemi, maliyetleri etkin kontrol etme aracıdır. Dönem sonunda fiili maliyetlerle karşılaştırılan standart maliyetler bu karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan farklarla, işletmenin ne kadar etkin ve verimli çalışıp çalışmadığının ortaya konmasını sağlar. Olumlu gelişmeler maliyet tasarrufunun

yapıldığını, olumsuz negatif gelişmeler ise maliyet tasarrufunun yapılamadığını gösterir.(Doğan, 2012, s.283).

Hesaplama ve analizler sonucunda, olumsuz negatif gelişmelerin sebebi araştırılıp tespit edildikten sonra, bu durumun olumlu hale getirilmesi için yönetim bu tespitler ışığında proaktif karar almalıdır. Performans değerlendirme açısından ise dönem başındaki belirlenen standartlar bir ölçüt niteliği taşır. Bu yöntemle, dönem sonundaki fiili veriler bakarak, dönem başındaki ideal standartlara ulaşılp, ulaşılmaması ile ilgili değerlendirme sonuçlarına sağlanır.

2.7.3.7. Çalışanlarda Moral Motivasyon Artışı

İşletme yönetimi tarafından dönem başında matematiksel hesaplamalar sonucunda standart maliyetler belirlenir. Bu standartlara ulaşmanın neticesi maliyet tasarrufu, verimlilik ve kaynakların etkin kullanımını dışında işgörelere üzerinde de olumlu etkiler sağlanır. İşgörelere ilgili yönetim tarafından belirlenen standartlara ulaşmanın neticesinde, işletmenin kar marjı artacağı beklentisi ve bununda ücretlere yansımalarının bilinmesiyle moral ve motivasyon artışı gibi pozitif gelişmeler sağlanır.

3. BÖLÜM: STANDART MALİYET YÖNTEMİNİN YÖNETİM KARARLARINDA KULLANILMASINA İLİŞKİN BİR UYGULAMA

Çalışmamızın son bölümünde uygulama yaptığımız işletme kapsamlı olarak incelenmektedir. Uygulama aşamasında ilk olarak işletme hakkında genel bilgiler verilmektedir. İşletme tanıtımı yapıldıktan sonra işletmenin maliyet muhasebesi sistemi incelenip, standart maliyet yöntemi ile maliyetlerinin hesaplanıp, değerlendirilmesi yapılmaktadır ve bu değerlendirme sonucunun, işletme yönetim kararları ile ilişkisi belirtilmektedir. Literatürde yapılmış olan benzer çalışmalar mevcuttur.

Mayıs 2001 yılında Erdoğan Özgür tarafından “Seramik Kaplama Malzemeleri Sanayi İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi ve Uşak İli Uygulaması” başlıklı yüksek lisans tezinde öncelikle o yılı kapsayan seramik sanayisi hakkında bilgi verip yönetim bilgi sisteminin alt sistemi içerisinde yer alan muhasebe bilgi sisteminin eksikliklerini bulmayı amaçlamış ve maliyet sisteminin verimli çalışmadığı sonucuna varılmaktadır.

2005 yılında Özbek Ayşe Seden tarafından “Sentetik Çuval Üretimi Yapan Bir Firmada Maliyet Muhasebesi İşleyişi ve Maliyet Oluşumu” başlığı kapsamında hazırlanan yüksek lisans tezinde araştırmanın uygulamasının yapıldığı firmanın muhasebe sistemi incelenmiş ve bu inceleme sonucunda etkin bir maliyet muhasebesi sisteminin olmadığı belirtilmektedir.

Yapılmış diğer bir çalışma 2006 yılının Aralık ayında “İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi: Kocataş Örneği” başlıklı yüksek lisans tezinde yönetim bilgi sisteminin alt sistemi olan muhasebe bilgi sisteminin işletme yönetimindeki önemini ve kullanım alanlarını ortaya koymayı amaçlamıştır. Nurhayat Canpolat o yıl içerisinde yapmış olduğu çalışmada görüşme yöntemini kullanarak örnek bir işletmeyi incelemiştir ve yönetim bilgi sisteminin ihtiyaç olduğunu tespit etmiştir. Muhasebe verilerine dayanmayan yönetim kararlarının isabetli olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Yapılmış olan çalışmaların ortak noktası Muhasebe Bilgi Sisteminin en eski bilgi sistemi olup etkili yönetim için alınması gereken kararlarda doğru bilginin önemini vurgulanmaktadır. Diğer bir önemli ortak sonuç ise, firmalarda verimli olmayan, eksik bir maliyet muhasebesi sisteminin varoluşudur.

3.1.İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Çalışmamızın dördüncü bölümünü oluşturan uygulama kısmı içerisinde yer alan, işletme hakkında genel bilgiler başlığı kapsamında, ilk olarak işletme tanıtımı yapılmıştır ve daha sonra işletmenin organizasyon şeması ile üretim akış şemasıyla ilgili bilgiler verilmektedir.

3.1.1.İşletme Tanıtımı

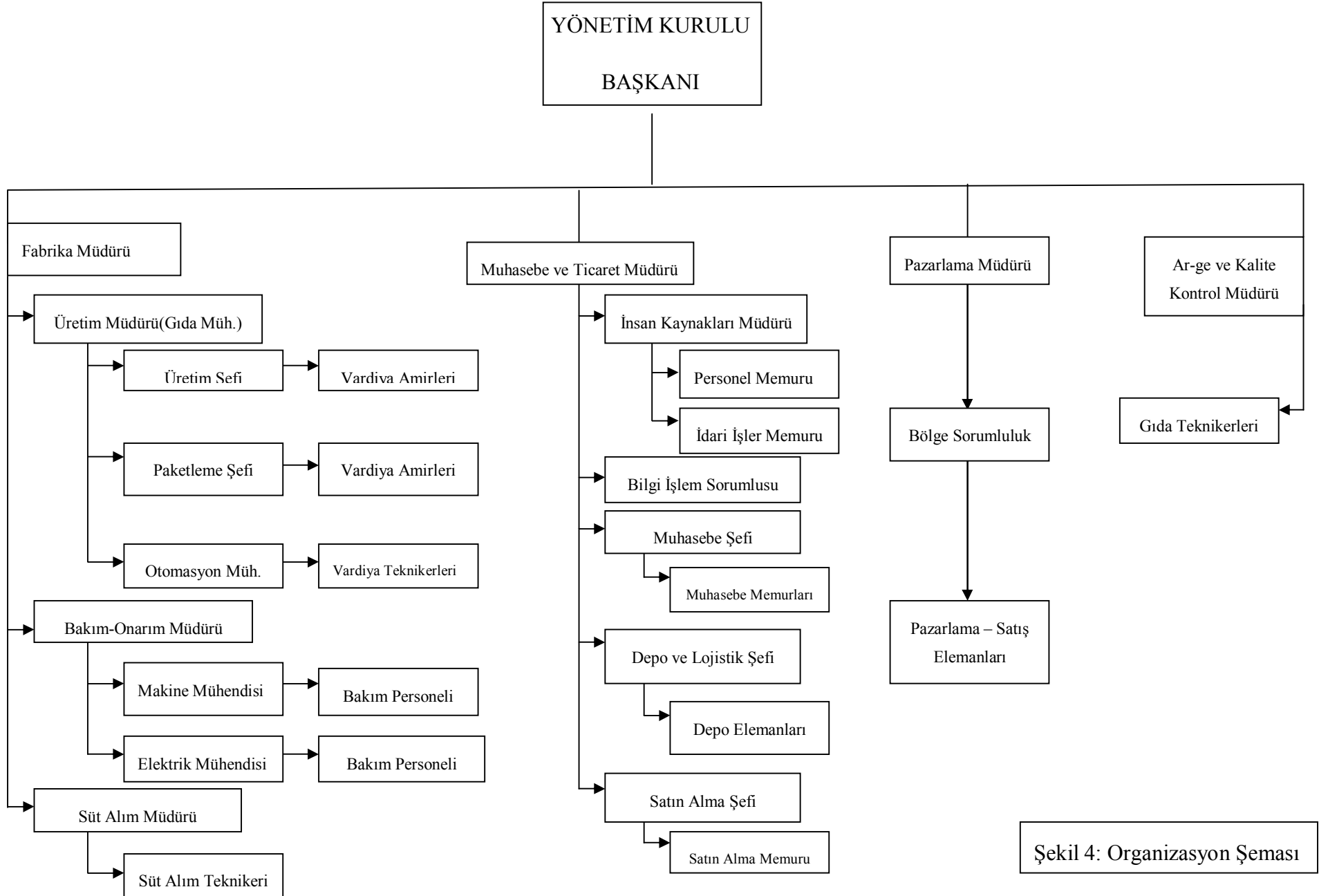
Uşak ilinde 2004 yılında üretim tesisleri kuran, Muratbey Gıda ve Süt Ürünleri Pazarlama Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, peynir üretimi ve satışını yapan bir şirkettir.

Firmanın Uşak üretim tesislerinde 210'u üretimde olup 250 kişi istihdam etmektedir. Satışlarının % 95 i yurt içinde gerçekleştirip, %5 ini yurtdışına ihraç etmektedir. İhracat yaptığı ülkeler; Irak, Bahreyn, Kuveyt, Mısır, Ürdün, Fas ve Amerika oluşturmaktadır. İşletmenin ürün portföyünde 120'ye yakın peynir çeşidi bulunmaktadır.

Uşak Organize Sanayi Bölgesi'nde 7000 metrekare kapalı alanda, üretim akışı içerisinde, hammadde girişinden nihai ürün oluşuncaya kadar bütün sistem otomasyona tabii olan entegre bir tesistir. Günlük maximum 400 ton üretim kapasitesine sahiptir. Denizli, Afyon, Kütahya, Manisa ve Uşak ili civarından çiğ süt tedarikini sağlayıp, ortalama günlük 200 ton üretimini, Uşak üretim tesislerin de gerçekleştirmektedir.

3.1.2.Organizasyon Şeması

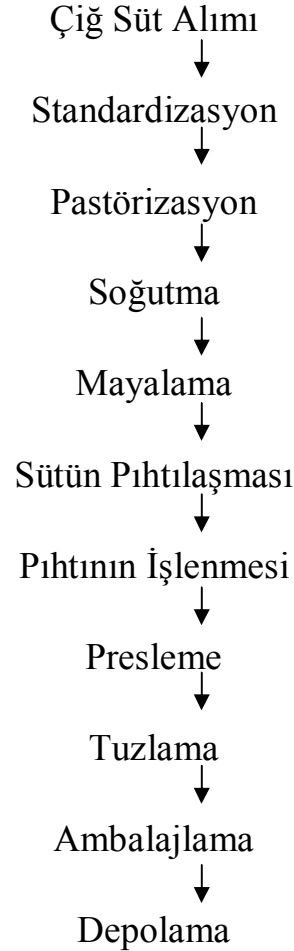
Aşağıda, çalışmamızın uygulamasını gerçekleştirdiğimiz süt ürünleri imalatı yapan işletmenin organizasyon şeması verilmektedir.



Şekil 4: Organizasyon Şeması

3.1.3. Üretim Akış Şeması

Murat Bey gıda ve süt ürünleri işletmesinin Uşak Üretim Tesislerinde üretimi gerçekleştirilen kaşar peynir üretiminin hammadde alımından işlenerek mamul haline gelinceye kadar izlemiş olduğu aşamalar ve bu aşamalardaki uygulanan işlemler ayrıntılı bir şekilde verilmiştir.



Şekil 5: Üretim Akış Şeması

Üretim akış şemasında yer alan sürecin ayrıntılı açıklaması aşağıda yer almaktadır.

1. Çiğ Süt Alımı

Peynir, sütün maya ile pıhtılaştırılıp, pıhtının çeşitli şekillerde işlenmesi, süzülmesi, preslenmesi ve belirli koşullarda olgunlaştırılmasıyla elde edilen bir süt ürünüdür.

Peynir yapımı için ilk olarak, yörede bulunan çiğ süt alımı yapıldıktan sonra gerekli testlerin yapılmasından sonra üretim sürecine başlanır. Peynire işlenecek süt taze olmalı ve içinde yabancı madde bulunmamalıdır. Çünkü:

- Sütte bulunan antibiyotik ve koruyucu maddeler sütün pıhtılaşmasını önlerler.
- Sütün mastitisli (meme iltihabı) olması ve bakteri içeriği yüksek olması peynir yapımının değişik aşamalarında kusurlara neden olur.
- Önceden ısıtılmış sütler yavaş ve zayıf pıhtı oluşturacağı için peynirde kaliteyi önler.

Bunların yanında peynire işlenecek sütün bileşim yönünden zengin olması, kuru madde miktarının yüksek olması kalite yönünden olduğu kadar, randıman bakımından da önemlidir.

2. Standardizasyon

Peynire işlenecek süt uygun yağ oranına indirilir. Sütün yağ oranının yüksek oluşu, peynir randımanı ve kalitesini aynı oranda artırmaz. Çünkü kazan sütünde yağ oranı arttıkça peynir altı suyu ile kayıplar artmaktadır. Bu nedenle peynir sütünde yağ oranı standardizasyon işlemi ile belli bir düzeyde tutulmaktadır.

3. Pastörizasyon

Türkiye’de peynir sütünde pastörize mevzuatlarda belirtildiği üzere 63 – 65 °C’ de 30 dakikada veya 72 – 75 °C de 15 – 20 saniyedir, bu mevzuata göre pastörizasyon işlemi gerçekleştirilmektedir.. Sütün pastörizasyonu ile, brusella ve tüberküloz gibi hastalıkların etmeni yok edilmesidir. Ayrıca 75 °C üzerindeki ısıda peynir suyunun ayrılmasının kolay olması açısından CaCl₂ katılabilmektedir. Sütün pastörize edilmesinin başlıca iki amacı bulunmaktadır.

- 1- Hijyenik Amaç: Zararlı mikroorganizmaların ortadan kaldırılması
- 2- Teknik Amaç: Diğer mikroorganizmaların sayısının azaltılması

4. Soğutma

Pastörizasyon aşamasından sonra sütün ısısı mayalama sıcaklığı 28 – 32 °C ye soğutulur.

5. Mayalama

28 -32 °C ye soğutulan sütlere mayanın kuvvetine göre 60 – 80 dakika da pıhtılaşmasını sağlayacak şekilde katılmaktadır. Beyaz peynir de ise 1,5 – 2,5 saatte pıhtılaşma olacak şekilde maya ilave edilir.

6. Sütün Pıhtılaşması

Mayalanan süt pıhtılaşmaya başlar. Pıhtı kesim olgunluğu ve pıhtı sıklığı kontrol edilerek mayalama yapılır. Genel olarak yumuşak peynir yapım yöntemlerinde 1,5 – 2,5 saat uygun düşmektedir.

7. Pıhtının İşlenmesi

Peynir suyu tamamen ayrılmış pıhtı, büyük parçalar halinde kesilerek fermantasyona bırakılır. Fermantasyonda amaç telemenin haşlama aşamasında kolay işlenebilmesi ve peynir hamurunun pürüzsüz olmasını sağlamaktır.

8. Presleme

Pıhtı kendi halinde süzildükten sonra 2 – 3,5 saat baskılı süzme işlemine tabii tutulur.

9. Tuzlama

Fermantasyonunu tamamlamış teleme özel kaşar makinalarında otomatik olarak haşlanır, yoğrulur ve kalıplaşmış halde makinadan alınır. Peynirler iyice suyu aktıktan sonra, tuzlama yapılır. Tuzlamanın peynir kalitesi üzerine etkisi büyük olup, belirli ısı şartlarında yapılmaktadır.

10. Ambalajlama

Peynirler Türk Gıda Kodeksine uygun olarak belirli gramajlarda sağlıklı bir şekilde ambalajlaması yapılır.

11. Depolama

Ambalajlama işi biten peynir olgunlaşmasının sağlanması amacıyla 5 – 6 °C lik soğuk hava depolarında depolanmaktadır.

3.2.İŞLETMEDE ÜRETİLEN MAMULLER VE MALİYETLENDİRİLMESİ

3.2.1.Üretilen Ürün Çeşitleri

Muratbey Gıda ve Süt Ürn. Paz. San. Ve Tic. Ltd. Şti bünyesinde Uşak üretim tesislerinde üretilen ürün çeşitleri listesi hazırlanmıştır.

Tablo 4: Üretilen Ürün Çeşitleri Listesi

1- BEYAZ PEYNİR		
	Ağırlık Gr	Fiyat ₺
Klasik Beyaz Peynir	500	4,00
	600	4,75
	800	6,25
	1000	7,50
	16000	119,75
	17000	127,30
	18000	134,75
	20000	149,75
Köy Peyniri	500	4,08
	600	4,85
	800	6,40
	1000	7,70
	16000	122,95
	17000	130,65
	18000	138,35
	20000	153,75
Lokumlu Peynir	500	4,08
	600	4,85
	800	6,40
	1000	7,70
	16000	122,95
	17000	130,65
	18000	138,35
	20000	153,75

2- KAŞAR PEYNİR		
	Ağırlık Gr	Fiyat ₺
Kaşar Peynir	500	6,65
	600	7,90
	800	10,40
	1000	12,50
	16000	199,65
	17000	212,10
	18000	224,65
	20000	249,50

3- YÖRESEL PEYNİRLER		
	Ağırlık Gr	Fiyat ₺
Tel Peyniri	250	4,05
	500	7,15
	1000	13,50
	3000	40,10
Örgü Peyniri	250	4,08
	500	7,20
	1000	13,60
	3000	40,35
	8000	108,25
Hellim Peyniri	250	4,08
	900	12,50
Dil Peyniri	250	4,10
	2000	26,950
Baharatlı Peynirler	200	3,40
	250	4,08
	1000	26,930
Urfa Peyniri	225	3,75
	3000	40,390
	8000	108,525
Antep Peyniri	250	4,10
	3000	40,390
	8000	108,525
Van Otlı Peyniri	250	4,10

3- YOĞURT		
	Ağırlık Gr	Fiyat ₺
Süzme Yoğurt	500	2,55
	1000	5,00
	8000	24,85

3.2.2. Üretilen Mamullerin Maliyetlendirilmesi

Muratbey Gıda ve Süt Ürn. Paz. San. Ve Tic. Ltd. Şti bünyesinde Uşak üretim tesislerine 2011 Eylül ayına ait gider türü ve giderlerin tutarını içeren liste hazırlanıp, bütün ürünleri kapsayan aylık maliyeti gösterilmiştir.

Tablo 5: İşletmenin Bir Dönemlik Gider Türü - Tutar Dağılımı

GİDER TÜRLERİ	TUTAR (₺)
Direkt İlk Madde Malz. Alımı	800.000 ₺
İşçi Ücretleri	350.000 ₺
Sarf Malzemeler(Ambalaj), (Yardımcı Kimyasal) vd.	200.000 ₺ 100.000 ₺
Diğer Giderler	60.000 ₺
Elektrik	40.000 ₺
Doğalgaz	35.000 ₺
Su	20.000 ₺
Reklam	60.000 ₺
Ar-ge ve Laboratuvar Çalışmaları	11.000 ₺
Vergi, Resim, Harç	2000 ₺
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizm. (Yemek) (Güvenlik)	600 ₺ 3250 ₺
Amortisman	300.000 ₺
TOPLAM	1.981.850 ₺

Muratbey Gıda ve Süt Ürn. Paz. San. Ve Tic. Ltd. Şti'nin Uşak üretim tesislerinde 2011 Eylül ayında, idari personel dahil olmak üzere toplam 250 kişi istihdam edilmektedir. İşletmenin Uşak ilinde yer alan tesisinde çalışan sayısı ve çalıştığı departman Tablo 6'da yer almaktadır.

Tablo 6: İşletme Çalışan Sayısı Dağılımı ve Çalıştığı Departman Tablosu

Bölüm	İdari	Bakım-Onarım	Satın Alma	Depolama	Ambalajlama	Üretim*	Pazarlama	Toplam
İşçi Sayısı	10	14	10	8	60	118	30	250

*= Filtrasyon – Pastörizasyon-Mayalama- Pıhtı İşleme-Presleme-Kesme
(18 + 20 + 20 + 20 + 20 +20 = 118 Kişi)

Tablo 7: Maliyet Verileri ve Tutarları Tablosu

Maliyet Verileri	Tutar (₺)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	800.000
Direkt İşçilik Maliyeti	125.000
Genel Üretim Maliyeti	755.600
Toplam	1.680.600

İşletmenin bir aylık üretilen 600 tonluk üretimin toplam mamul maliyeti 1.680.600 ₺'dir. İşletme bir ayda üretilmiş olan 250 ton kaşar peynirin toplam maliyeti 700.250 ₺ olarak hesaplanmıştır. İşletme ağırlıklı olarak kaşar peynir üretimine ağırlık verdiği için standart maliyet hesaplama yöntemi uygulanmaktadır.

Muratbey Gıda ve Süt Ürn. Paz. San. Ve Tic. Ltd. Şti'nin Uşak üretim tesislerinde 2011 Eylül ayında 250 kişinin istihdam edildiği ve 1.981.850,00 ₺ tutarında toplam gideri olduğu tespit edilmiştir. Üretilen bir aylık kaşar peynirin ortalama maliyeti 700.250 ₺ olan ve üretimin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Bir aylık toplam gider ve üretilen mamul maliyeti hesaplanan bu işletme için uygun maliyet bilgi sisteminin kurulması ve maliyetlerin kontrolünün sağlanması önemlidir. Etkin bir maliyet kontrolü ve performans değerlendirmenin ise ancak standart maliyet yöntemi ile gerçekleştirilebileceğini çalışmamızda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

İşletmede kullanılan maliyet muhasebesi sistemi fiili maliyet yöntemi, tahmini maliyet yöntemi, safha maliyet yöntemi ve tam maliyet yöntemlerine göre yapılmaktadır. "Maliyet Hesaplama Yöntemleri" başlığı kapsamında maliyet hesaplama yöntemleri açıklanmıştır. Maliyetlerin saptanma zamanına göre fiili

maliyet yöntemi, tahmini maliyet yöntemi ve standart maliyet yöntemi olarak üç ayrılmaktadır. “Maliyet Bilgi Sistemi İçinde Standart Maliyet Yöntemi ve Üstünlükleri” başlığında bu üç maliyet yönteminin karşılaştırılması ve standart maliyet yönteminin önemine yer verilmiştir. Fiili maliyet geçmişe yönelik, standart ve tahmini maliyetlerin ise geleceğe yönelik olduğu vurgulanmıştır. Geleceğe yönelik iki yöntem arasındaki en önemli ayrımın ise, standart maliyet yönteminin bilimsel ve matematiksel hesaplamalar sonucu, maliyetin olması gerekeni hesapladığını, tahmini maliyet yönteminin ise geçmiş veriler ışığında maliyetlerin ne olabileceği üzerine öngörü yürütülmesi farkıdır. Yani standart maliyet yöntemini uygulandığı takdirde işletmelerin geleceğe yönelik daha isabetli kararlar alabilecektir.

Bir işletme, kendini son derece teknolojik olarak donatmış olsa bile maliyet sistemini fiili ya da tahmini yöntemle devam ettirmeğe çalışıyorsa, yöntemin etkinliğini ölçme, işletmede çalışanların performansını değerlendirmede yetersiz kalacaktır (Aydemir, 2004, s.503).

Muratbey Gıda ve Süt Ürn. Paz. San. Ve Tic. Ltd. şirketinden alınan veriler doğrultusunda standart maliyet yöntemi uygulanmıştır ve oluşan sapmaların analizi edilerek, bu sapmaların nedenleri tespit edilip, alınması gereken tedbirler sonuç ve değerlendirme bölümünde açıklanmıştır. Aynı zamanda standart maliyet yöntemi uygulaması sonucu, etkin bir yönetim ve verimlilik çerçevesinde, muhasebe bilgileri temel alınarak alınabilecek yönetim kararları ile ilişkisine yer verilmiştir.

3.3.İŞLETMEDE KULLANILAN BİLGİ SİSTEMİ

İşletmede kullanılan üretim sistemi tamamen otomasyona bağlıdır. Uşak üretim tesislerinde ve işletme bütünü kapsamında muhasebe kayıtlarını NETSİS muhasebe programı ile gerçekleştirmektedir. Program ile Uşak – İstanbul arasında anlık bilgi akışı sağlanmaktadır. Merkezi sistem(ana server) İstanbul’da olup Uşak’tan girilen tüm kayıtlar otomatik olarak merkezdeki bilgisayar da görülmektedir. Program merkezi sistem üzerinden paylaşımına açılarak, istenilen sayıda kullanıcının sisteme müdahale etmesine olanak sağlamaktadır. Programda kayıtlı olmayan bireylerin sisteme girişi ve müdahalesi söz konusu değildir.

Firmada kurulu olan NETSIS yazılım programı ile Ankara Bölge, İzmir Bölge ve İstanbul merkez arasında bilgi akışı gerçekleşmektedir. Üretim tesislerinde sisteme işlenen veriler, işlendiği andan itibaren merkezden görülüp, gerektiğinde müdahale edilebilmektedir.

3.4.STANDART MALİYETLERİN HESAPLANMASI

Muratbey Gıda ve Süt Ürn. Paz. San. Ve Tic. Ltd. Şti'nin Uşak üretim tesislerinde 2011 Eylül ayına ait direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin, standart maliyet yöntemine göre standart maliyetlerin hesaplanması yapılmıştır.

1-) Direkt İlk Madde ve Malzeme Standartları

Direkt İlk Madde Malzeme Fiyat Standartı

Satın alma fiyatı (10.000 lt partilerle)	: 0,65 ₺/lt
+ Tanker Soğutma Fiyatı	:0,020 ₺/lt
+ Tanker Taşıma Fiyatı	: <u>0,0775 ₺/lt</u>
Lt başına standart fiyat	: 0,7475 ₺/lt

Direkt İlk Madde Malzeme Miktar Standartı

Birim başına (kg) direkt ilk madde malzeme miktarı, lt olarak	: 10,75 lt
+ Atık ve israf, lt olarak	: 0, 25 lt
+ Hatalı ürün içindeki direkt ilk madde malzeme miktarı, lt olarak	: <u>0,183 lt</u>
Birim ürün başına standart miktar, lt olarak	: 11,183 lt

Tamamlanmış bir kilogram kaşar peynirinin direkt ilk madde ve malzemenin standart maliyeti:

$$D.İ.M.M \text{ Standart Maliyet} : 11,183 \times 0,7475 = 8, 3592 \text{ ₺/kg}$$

2 -) Direkt İşçilik Giderleri Standartları

Direkt İşçilik Süre Standartı

Bir birim (kg) ürün için gerekli direkt işçilik süresi(saat olarak) : 0,080 sa/kg

(+) Kişisel İhtiyaçların ve Molaların Süresi	: 0,028 sa/kg
(+) Temizlik ve makine durmaları içi süre	: 0,005 sa/kg
(+) Hatalı ürünün direkt işçilik süresi	: 0,001 sa/kg
Bir birim ürün için direkt işçilik süresi	: 0,168 sa/kg

Direkt İşçilik Ücret Standartı

Temel saat başına brüt ücret (30 gün X 8 saat =240 saat) :837	3,4875	₺/sa
Sigorta primi (sigortalı hissesi %14)	:117,18	0,48825 ₺/sa
İşsizlik (sigortalı hissesi %1)	:8,37	0,034875 ₺/sa
Gelir vergisi (%15)	:106,72	0,4446 ₺/sa
Damga vergisi (%0,66)	:5,52	0,023 ₺/sa
Kesinti toplamı	:237,79	0,9907 ₺/sa
Net	:599,21	2,4967 ₺/sa
Asgari geçim indirimi	:59,74	0,2489 ₺/sa
Direkt işçilik saati başına standart ücret	:658,95	2,7456 ₺/sa

Birçok işletmede uzmanlıklarına, kıdemlerine ve diğer bazı nedenlere bağlı olarak işçilere fiilen farklı ücret ödemeleri söz konusu olsa da, belirli bir birimde çalışan tüm işçiler için bir tek standart ücret belirlenir. (Ed. Banar, Kerim;, 2010, s. 298)

Bir kilogram kaşar peynirin standart direkt işçilik maliyeti : $0,168 \times 2,7456 = 0,4612$ ₺/kg

3 -) Genel Üretim Giderleri Standartı

Değişken Genel Üretim Maliyeti Standartları

Değişken genel üretim maliyeti bir birim(kg) için:

Bakım-Onarım	: 0,050 ₺/kg
Yardımcı kimyasal ürünler (Fosfat tuzu, Beta Karoten, Tuz, Maya, Kültür, vb.)	: 0,025 ₺/kg
Ambalaj – Paketleme	: 0,075 ₺/kg
Diğer giderler (Elektrik, Enerji, Su, Diğer Giderler)	: 0,050 ₺/kg
Değişken Genel Üretim Gideri	: 0,200 ₺/kg

Genel üretim maliyetlere yüklenmesinde direkt işçilik saatlerinin (DİS) kullanılmaktadır.

Bir kilogram kaşar peynir için değişken genel üretim standart maliyeti:

$$0,168 \times 0,200 = 0,0336 \text{ ₺/kg}$$

Muratbey Gıda ve Süt Ürn. Paz. San. Ve Tic. Ltd. şirketinin Uşak üretim tesislerinde 2011 Eylül ayında üretilmiş olan bir kilogram kaşar peynirin standart maliyeti 8,854 ₺'dir. Standart maliyet yönteminin ilk aşaması olan standart maliyetlerin belirlenmesi sonucu oluşan maliyet bilgileri standart maliyet kartına işlenerek şekil 6'da belirtilmiştir.

Tablo 8: Standart Maliyet Kartı

	(I)	(II)	(III)
GİRDİLER	Standart Miktar veya Standart Saat	Standart Fiyat veya Standart Ücret	Standart Maliyet (I) X (II)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Standartı	11,183	0,7475	8,3592
Direkt İşçilik Giderleri Standartı ₺/kg	0,168	2,7456	0,4612
Genel Üretim Gideri Standartı ₺/kg	0,168	0,2000	0,0336
Birim Standart Maliyeti ₺/kg			8,854

3.5.SAPMA ANALİZLERİ

Muratbey Gıda ve Süt Ürn. Paz. San. Ve Tic. Ltd. şirketinin Uşak üretim tesislerinde 2011 Eylül ayında üretilmiş olan bir kilogram kaşar peynirin, standart maliyet yönteminin ilk aşaması olan standart maliyetler belirlendikten sonra ikinci aşama olan, standart maliyetlerin fiili maliyetlerle karşılaştırılması sonucu oluşan olumlu veya olumsuz sapmalar hesaplanmıştır.

3.5.1.Direkt İlk Madde ve Malzeme Sapmaları

a) Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Sapması

Direkt ilk madde ve malzeme fiyat sapması; üretilen ürünler içinde fiilen kullanılan direkt ilk madde ve malzeme miktarı için ödenen tutar ile oluşturulan standartlardan hareketle, aynı miktardaki direkt ilk madde ve malzemeye ödenmiş

olması gereken tutar arasındaki farkı ölçer. Bu fark, aşağıdaki formül yardımıyla daha iyi anlaşılabilir: (Banar, 2010, s.305)

$$(F.F \times F.M) - (S.F \times F.M) = D.İ.M.M \text{ Fiyat Sapması}$$

$$(\text{Fiili Fiyat} - \text{Standart Fiyat}) \times \text{Fiili Miktar} = D.İ.M.M \text{ Fiyat Sapması}$$

$$(0,75 - 0,7475) \times 250.000 = 625,000 \text{ ₺} \text{ Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Sapması}$$

Fiili fiyat, standart fiyatın üzerinde olduğundan dolayı 1 kg kaşar peynirin üretiminde kullanılan direkt ilk madde ve malzemenin 2011 Eylül ayı itibarıyla 625,000 ₺ tutarında olumsuz bir fiyat sapması hesaplanmıştır.

b) Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Sapması

Direkt ilk madde ve malzeme miktar sapması; üretimde fiilen kullanılan direkt ilk madde ve malzeme miktarı ile oluşturulan standarda göre üretimde kullanılmış olması gereken miktar arasındaki farka eşittir. Direkt ilk madde ve malzeme miktar sapması; madde ve malzemenin fiziki olarak kullanımı ile ilgili olduğundan, standart fiyat üzerinden, paraya dönüştürülerek açıklanır. Direkt ilk madde ve malzeme miktar sapması, bir formül yardımıyla şöyle açıklanabilir: (Banar, 2010, s.306)

$$(S.F \times F.M) - (S.F \times S.M) = D.İ.M.M \text{ Miktar Sapması}$$

$$\text{Standart Fiyat} \times (\text{Fiili Miktar} - \text{Standart Miktar}^*) = D.İ.M.M \text{ Miktar Sapması}$$

*: Fiili Üretim Miktarı X Standart Miktar

$$0,7475 \times (2.796.700 - 2.795.750^*) = 710,125 \text{ ₺}$$

$$^*=(250.000 \times 11,183)$$

Fiili miktar, standart miktarın üzerinde olduğundan dolayı 1 kg kaşar peynirin üretiminde kullanılan direkt ilk madde ve malzemenin, 2011 Eylül ayı itibarıyla 710,125 ₺ tutarında olumsuz bir miktar sapması vardır.

Direk ilk madde ve malzeme toplam 2011 Eylül ayında toplam olumsuz standart sapması:

D.İ. M.M Fiyat Sapması + D.İ.M.M Miktar Sapması

625,000 + 710,125 = 1.335,125 ₺ . Olumsuz Sapma

3.5.2.Direkt İşçilik Sapmaları

a) Direkt İşçilik Ücret Sapması

Direkt işçilik ücret sapması; üretilen toplam ürün miktarı içindeki emekleri karşılığında işçilere fiilen ödenen saat ücreti ile aynı miktardaki ürünü üretebilmek için kullanılan emek karşılığında işçilere ödenmiş olması gereken standart saat ücreti arasındaki farkı ölçer. Bu fark aşağıdaki formül yardımıyla daha iyi anlaşılabilir: (Banar, 2010, s.305)

(Fiili Ücret X Fiili Süre) – (Standart Ücret X Fiili Süre) = D.İ. Ücret Sapması

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

(2,7742 - 2,7456) X 41.425 = 1.184,755 ₺

Fiili ücret, standart ücret büyük olduğu için 2011 Eylül ayı direkt işçilik ücret olumsuz sapması 1.184,755 ₺ ‘dir.

b) Direkt İşçilik Süre Sapması

Direkt işçilik süre sapması, işçilik süresinin üretkenliğini ölçmek amacıyla kullanılmaktadır. Bir başka ifade ile belirli sayıda ürünün üretilmesi için fiilen çalışılan sürenin, aynı sayıda ürün için çalışılması öngörülen standart direkt işçilik süresinden farkına, direkt işçilik süre sapması denir (Banar, 2010, s.306).

(F.S X S.Ü) – (S.S X S.Ü) = Direkt İşçilik Verim Sapması

(Fiili Süre – Standart Süre) X Standart Ücret = Direkt İşçilik Verim (Süre) Sapması

(41.125 – 42.000*) X 2,7456 = 2.402,400 ₺

*=0,168 X 250.000

Fiili süre, standart sürenin altında gerçekleştiği için 2011 Eylül ayı direkt işçilik sapması olumlu olup, 2.402,400 ₺ ‘dir.

D.İ. toplam sapması: Direkt işçilik ücret sapması + Direkt işçilik süre sapması

Direkt işçilik toplam sapması: 2.402,400 – 1.184,755 = 1.217,645 ₺ Olumlu Sapma

3.5.3.Genel Üretim Giderleri Sapmaları

a) Değişken Genel Üretim Maliyeti Bütçe Sapması

Değişken genel üretim maliyeti bütçe sapması, değişken genel üretim maliyeti standart yükleme oranı ile değişken genel üretim maliyeti fiili yükleme oranı arasındaki farkı ölçer. Değişken genel üretim maliyeti bütçe sapması aşağıdaki formül yoluyla belirlenir: (Banar, 2010, s.311)

(Fiili Yükleme Oranı X F.S) – (Standart Yükleme Oranı X F.S) = D.G.Ü.M. B.S

(Fiili Yükleme Oranı – Standart Yükleme Oranı) X F.S = D.G.Ü.M Bütçe Sapması

(0,1800* - 0,2000) X 41.425 = 828,50 ₺

*= 7.663,25 / 41.425 = 0,1800

İşletmenin Eylül ayında fiili değişken genel üretim maliyeti toplam tutarı 7.663,25 ₺ ‘dir.

Değişken genel üretim maliyeti fiili yükleme oranı, standart maliyetten daha düşük olduğu için değişken genel üretim maliyeti bütçe sapması olumludur ve sapmanın tutarı 828,50 ₺ ‘dir.

b) Değişken Genel Üretim Maliyeti Verim Sapması

Değişken genel üretim maliyeti verim sapması; dönemin değişken genel üretim maliyeti fiili yükleme ölçüsü miktarı ile standart yükleme ölçüsü miktarı arasındaki farkı ölçer ve bu farkın parasal olarak ifade edilebilmesi için, standart değişken genel üretim maliyeti yükleme oranı ile çarpılması sonucu hesaplanır. Değişken genel üretim maliyeti verim sapması aşağıdaki formül yoluyla belirlenebilir: (Banar, 2010, s.311)

D.G.Ü.M Verim Sapması=(F.S X S.Yükleme Oranı)–(S.S X S.Yükleme Oranı)

D.G.Ü.M Verim Sapması = (Fiili Süre – Standart Süre) X Standart Yükleme Oranı

$$(41.425 - 42.000*) \times 0,200 = 115 \text{ ₺}$$

$$* = 0,168 \times 250.000$$

Fiili süre, standart sürenin altında gerçekleştiğinden değişken genel üretim maliyeti verim sapması olumludur ve Eylül ayı itibariyle oluşan bu sapma 115 ₺ tutarındadır.

D.G.Ü.M. Toplam Sapma = D.G.Ü.M. Bütçe Sapması + D.G.Ü.M. Verim Sapması

$$D.G.Ü.M. Toplam Sapma = 828,50 + 115,00 = 943,50 \text{ ₺ Olumlu Sapma}$$

c) Sabit Genel Üretim Maliyeti Bütçe Sapması

Sabit genel üretim maliyeti bütçe sapması; dönem içinde oluşan sabit genel üretim maliyetleri ile bütçelenmiş sabit genel üretim maliyetlerinin tutarları arasındaki farkı yansıtır. Bu durumda sabit genel üretim maliyetleri bütçe sapması aşağıdaki formül yoluyla hesaplanabilecektir:

Fiili Sabit Genel Üretim - Bütçelenmiş Sabit Genel = Sabit Genel Üretim Maliyeti

Maliyeti

Üretim Maliyeti

Bütçe Sapması

Muratbey Gıda ve Süt ürünleri firmasından alınan bilgiler:

Fiili Sabit Genel Üretim Maliyet Tutarı : 25.000 ₺

Bütçelenen Sabit Genel Üretim Maliyeti Tutarı : 24.000 ₺

Sabit Genel Üretim Maliyeti Tahmini Yükleme Ölçüsü Toplam Miktarı: 42.100 DİS

Sabit Genel Üretim Maliyeti Tahmini Yükleme Oranı : 1,7541 ₺

Fiili Genel Üretim Maliyeti Yükleme Ölçüsü: 41.425 DİS

Yıl içinde Kullanılması Gereken Toplam Standart Yükleme Ölçüsü Miktarı: 42.000 DİS

Fiili Sabit Genel Üretim Maliyeti: 25.000

(-) Bütçelenen Sabit Genel Üretim Maliyeti : 24.000

Sabit Genel Üretim Maliyeti Bütçe Sapması : 1.000 ₺ Olumsuz Sapma

d) Sabit Genel Üretim Maliyeti Kapasite Sapması

Sabit genel üretim maliyeti kapasite sapması; işletmenin üretim tesislerini kullanımının bir ölçüsüdür ve fiilen kullanılan kapasitenin bütçelenmiş kapasiteden farklı olması nedeniyle, ürün maliyetlerine yüklenememiş veya fazladan yüklenmiş sabit genel üretim maliyeti tutarını açıklar. Bu da aşağıdaki formül yardımıyla bulunacaktır; (Banar, 2010, s.314)

$$\begin{array}{l} \text{Sabit GÜM} \\ \text{Kullanılması} \\ \text{Kapasite Sapması} \\ \text{Standart} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tahmini Sabit GÜM} \\ \text{Yükleme Oranı} \end{array} \times \left[\begin{array}{l} \text{Tahmini Sabit GÜM} \\ \text{Yükleme Oranı Toplam} \\ \text{Miktarı} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Fiili Üretim için} \\ \text{Gereken Toplam} \\ \text{Yükleme Ölçüsü Mik.} \end{array} \right]$$

Sabit GÜM Kapasite Sapması = 1,7541 X (42.100-42.000) = 175,41 ₺ Olumsuz Sapma

Sabit GÜM Toplam Sapma = Sabit GÜM Bütçe Sapması + Sabit GÜM Kapasite Sapması

Sabit GÜM Toplam Sapma = 1000 + 175,41 = 1175,41 ₺ Olumsuz Sapma

3.6.SAPMA ANALİZLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Muratbey Gıda ve Süt Ürn. Paz. San. Ve Tic. Ltd. şirketinin Uşak üretim tesislerinde 2011 Eylül ayında üretilmiş olan bir kilogram kaşar peynirin standart maliyeti belirlenip, fiili maliyetler ile karşılaştırılmıştır. Standart maliyet yöntemine göre, üretilen ürünün toplam maliyeti içerisindeki kullanılan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri ayrı ayrı hesaplanıp, meydana gelen sapmalar olumlu veya olumsuz olarak tespit edilmiştir.

Aşağıdaki Tablo 9'da standart maliyetlerin hesaplanıp ortaya çıkan sapmaların, toplam tutarları ve sapma türleri yer almaktadır.

Tablo 9: Sapma Analizi Veri Tablosu

Maliyet Unsuru	Sapma Konusu	Standart Maliyet(₺)	Fiili Maliyet (₺)	Sapma Tutarı (₺)	Sapma Türü
D.H.G.	D.İ.M. Malzeme Fiyat Sapması	187.500,000	186.875,000	625,000	Olumsuz
	D.İ.M. Malzeme Miktar Sapması	2.090.533,250	2.089.823,125	710,125	Olumsuz
D.İ.G.	D.İ. Ücret Sapması	114.921,235	113.736,480	1.184,754	Olumsuz
	D.İ. Süre Sapması	112.912,800	115.315,200	2.402,400	Olumlu
G.Ü.G	Değişken G.Ü.G Sapması	15.741,500	16.685,000	943,500	Olumlu
	Sabit G.Ü.G Sapması	98.847,610	97.672,200	1.175,410	Olumsuz

Tabloda gösterilen sapma tutarları ve bu tutarların sapma türü olarak, olumlu/olumsuz çıkmasının sebepleri ve sapma analizlerinin değerlendirilmesi aşağıda açıklanmaktadır.

3.6.1.Direkt İlk Madde ve Malzemenin Sapma Analizlerinin Değerlendirmesi

Standart maliyet yöntemine göre kullanılan direkt ilk madde ve malzemenin miktar ve fiyat sapması olarak hesaplanmıştır. Direkt ilk madde ve malzemenin 625,000 ₺ tutarında olumsuz bir fiyat sapması tespit edilmiştir. Oluşan fiyat sapması; peynir üretimi için alınan direkt ilk madde ve malzemenin yani çiğ sütün satın alma fiyatından kaynaklanmaktadır.

Üretim tesisinin bulunduğu bölge civarından toplanan çiğ sütün, süt üretimi yapan tedarikçinin teklif etmiş olduğu fiyat üzerinden çok fazla alış iskontoları yapılamamaktadır. Bunun nedenleri arasında; süt üreticisinin besicilikte kullanmış olduğu veteriner ilaçları, hayvansal yemlerin marka farklılığından dolayı oluşan besin değerlerinin etkisi ve mevsimsel değişikliklerden dolayı değişik miktarlarda süt tedarik edilmekte ve iktisadi olarak hammaddenin kıt olmasıdır. Fiyat değişikliği olmamasının en büyük nedeni, üretimde kullanılan hammaddenin alternatifinin bulunmamasıdır.

Üretimde kullanılan direkt ilk madde ve malzemenin miktar sapması 710,125 ₺ tutarında olumsuz olarak gerçekleşmiştir. Bu olumsuz sapma üretim tesisine getirilen çiğ sütün laboratuvar test ve filtrasyon aşamasında üretime alınacak partideki hammaddenin içerisindeki antibiyotik, koruyucu madde, yabancı madde vb. bileşimlerin incelenerek satın alınan hammaddenin kalitesi açısından bu değerler belirlenmektedir. Test aşamasından sonra filtreleme ile üretime alınacak sütteki zararlı mikrobiyolojik bakteriler ayrıştırılır ve sütün belirlenen standart kalite değerine göre üretim hattına alınır. Otomasyon sisteme bağlı olan üretim hattında gelen hammadde peynir çeşidine göre ayrı toplama teknelerinde biriktirilir. Bu aşamalar nedeniyle satın alınan hammadde de fireler meydana gelmektedir. Direkt ilk madde ve malzemedeki olumsuz sapmadaki en önemli oluşan bu firelerdir. Nihai ürünün kalitesi açısından bu test ve filtrasyon uygulaması kaçınılmazdır. Üretim aşamasında önemsiz görülen fire ve israfların işletmeye getirdiği maliyet tutarı işletmenin dikkatini çekebilecek somut bir gösterge niteliğindedir.

3.6.2.Direkt İşçilik Sapma Analizlerinin Değerlendirilmesi

Uygulanmış olan standart maliyet yöntemi çerçevesinde direkt işçilik ücret sapması ve direkt işçilik verim(süre) sapması tespit edilmiştir. 2011 Eylül ayı içerisinde meydana gelen direkt işçilik ücret sapması 1.185,754 ₺ olumsuz olarak hesaplanmıştır. Direkt işçilik ücret standartları hesaplanırken üretim hattında bulunan çalışanlar asgari ücret aldığından dolayı belirlenen standartlar, gerçekleşen fiili rakamın altında gerçekleşmiştir. Çalışmanın yapıldığı dönem içerisinde, fazla mesai karşılığı yapılan çalışmalara verilen primler direkt işçilik ücretlerine yansıdığından dolayı fiili ücret belirlenen standart ücretten fazla çıkmıştır. Oluşan fiyat farkı olumsuz olarak değerlendirilmiştir.

Direkt işçilik verim(süre) sapması 2.402,400 ₺ tutarındaki sapma olumlu olarak hesaplanmıştır. Standart maliyet yönteminin firmada uygulandığı dönem içerisindeki üretilen 250 ton ürün için tespit edilen standart süre, fiili süreden fazla olarak hesaplanmıştır. Standart süre fiili süreden fazla olduğu için oluşan sapma olumludur. Gerçekleşen bu olumlu sapmanın en önemli nedeni ise düzenli olarak gerçekleşen işletmenin tüm çalışanlarına yönelik eğitimler ve üretim hattındaki teknolojik makine parkuru etkisidir.

3.6.3.Genel Üretim Maliyeti Sapma Analizlerinin Değerlendirilmesi

Genel üretim maliyeti değişken genel üretim maliyeti ve sabit genel üretim maliyeti olarak hesaplanmıştır. Değişken genel üretim maliyeti kapsamındaki bütçe sapması ve verim sapması olumlu olarak hesaplanmıştır. Değişken genel üretim maliyeti toplam sapmanın tutarı 943,500 ₺ değerindedir. Sabit genel üretim maliyeti toplam sapma tutarı 1.175,410 ₺ tutarında gerçekleşip, olumsuz bir sapmadır. Bunun nedeni ise işletmenin sabit genel üretim maliyeti olarak, bütçelenmiş tutarı fazla harcama karşılığında aşmıştır. Sabit genel üretim maliyetindeki kapasite sapması ise fiili olarak kullanılmış olan kapasitenin bütçelenen kapasiteden fazla olmasından dolayıdır. Sabit genel üretim maliyetlerinin kontrol altına alınabilmesi işletmedeki tek bir yöneticinin yetkisiyle gerçekleşmesi mümkün değildir.

3.7.İŞLETMEDEN ELDE EDİLEN MALİYET BİLGİLERİNİN YÖNETİM KARARLARINDA KULLANILMASI

Çalışmamızın uygulamasına konu olan işletmedeki maliyet muhasebesi sistemi incelenmiştir. İşletme maliyet muhasebe sistemi dahilinde maliyetlerini; tam maliyet yöntemi, fiili maliyet yöntemi ve tahmini maliyet yöntemi birleşimini kullanarak hesaplandığı tespit edilmiştir. İşletme de kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri, yöneticilerin alacağı kararlarda sağlıklı bilgiler sağlayamamaktadır. Yönetimin alacağı kararlara ışık tutma açısından, güvenilir ve doğru kararların alınabilmesi için Muratbey Gıda ve Süt Ürünleri üretim işletmesinde, maliyet hesaplamalarında arasından standart maliyet hesaplama yöntemi kullanmanın doğru olacağı tespit edildi. Çünkü işletmede bugüne kadar kullanılmakta olan maliyet hesaplama yöntemlerinde geçmişe ait verileri doğru olarak tespit edilmekteydi. Fakat yönetim bu bilgilerden, gelecek dönemlerde alınacak kararlarda kullanmak isterse, ya da işletmede çalışanların performansını değerlendirmek isterse, mevcut yöntem yararlanmaya müsait değildir. Bu nedenlerden dolayı Muratbey firmasında standart maliyet hesaplama yöntemini uygulamasının gerekli olduğu tespit edilmiştir. Bu sebeplerden dolayı Muratbey firmasında standart maliyet hesaplama yöntemini uygulamanın doğru olduğu sonucuna ulaşıldı. Uygulamasını gerçekleştirdiğimiz bu işletmede şöyle bir yol izlendi:

- a) Önce maliyet unsurları için Direkt hammadde gideri standardının, direkt işçilik gideri standardı ve genel üretim gideri standardını belirlerken, üretim de çalışan gıda mühendisleri, işletmenin satın alma müdürü ve muhasebe ve ticaret müdürünün vermiş olduğu bilgiler dahilinde gerçekleştirilmeye çalışılmıştır.
- b) Ardından işletmede tespit edilmiş olan fiili maliyetleri alıp, önceden belirlemiş olduğumuz standartlarla karşılaştırdık. Bu kıyaslama sonucunda meydana gelen farkları olumlu ve olumsuz olarak tutarları ile birlikte belirlenmiştir.
- c) Belirlenen bu sapma değerlerinin analizini yaparak, olumsuz olan sapmaların önlenmesi için öneriler getirdik ve yönetim kararları ile ilişkisini incelenmiştir.

Standart maliyet yöntemi kullanılarak, işletme yönetimlerinin alacağı karar türlerini ve başlıca faydalarını sıralayabiliriz:

1. Makine ve teçhizatın yenilenmesi kararı
2. Belirli bir mamulün üretimine son verilmesi kararı
3. Özel bir siparişin kabul edilip edilmemesi kararı
4. Bir mamul parçasını üretme ya da satın alma kararı
5. Üretime devam etme ya da satma kararı
6. Çalışanların performans değerlendirilmesi
7. Maliyet kontrolü sağlanması
8. Belirlenen standartlara ulaşılması sonucu çalışanlarda moral ve motivasyon artışı sağlanır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Teknolojinin çok geliştiği, rekabetin uluslararası boyutta sürdüğü günümüzde, firmalardaki maliyetlerin doğru tespit edilmesi ve hesaplanması yanında bu maliyet bilgilerinin yönetim kararlarında nasıl kullanılacağı önem kazanmıştır.

Bugün maliyet analizi ve muhasebesi, başarılı işletmeciliğin en gerekli araçlarından biridir. Zira başarılı işletmelerde etkin yönetimin en önemli yararlarından biri maliyetlerin kontrolü ve performans değerlendirmedir. Maliyetlerin kontrolü ve performans değerlendirmenin ise ancak faaliyet standartlarının tespiti ve fiilen elde edilen sonuçların standartlara uyup uymadığının araştırılması ile mümkündür.

“Yönetim Bilgi Kapsamında Maliyet Muhasebesi Bilgilerinin Yönetim Kararlarında Kullanılması ve Bir Uygulama” konulu bu çalışmamda önce bilgi, yönetim bilgi sistemi ve faydalarıyla ilgili bilgiler verilmiştir. Ardından maliyet muhasebesi ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

Maliyet muhasebesi, yönetim bilgi sistemini oluşturan alt bilgi sistemlerinden muhasebe bilgi sistemi içerisinde, maliyet bilgi sistemi olarak yer almaktadır. İşletmelerde yönetimin alacağı kararların daha isabetli olması için, yönetim bilgi sistemi kapsamında yer alan maliyet muhasebesi bilgilerine ihtiyacı vardır. İşletmelerde etkin bir maliyet bilgi sisteminin, standart maliyet yöntemiyle olabileceği için standart maliyet yöntemi ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Standart maliyet yöntemi, işletmelere yönetim fonksiyonları içerisinde bulunan planlamaya, maliyet kontrolü ve performans değerlendirme ile işletmelerde verimlilik artışına ve yönetimin alacağı kararlarda ihtiyaç duyulan bilgileri sunma gibi başlıca önemli faydalar sağlamaktadır. Çalışmanın ikinci bölümün devamında ise maliyet muhasebesi bilgilerinin yönetim kararlarında kullanılması konusuna ayrılmıştır.

Çalışmanın son bölümün de Uşak Organize Sanayii Bölgesi’nde faaliyetini sürdüren Muratbey işletmesinde yapılan uygulama ele alınmıştır. Uygulamada önce

işletmenin mevcut maliyet yapısı incelenmiştir. İşletmenin maliyet bilgilerinin yetersiz olduğu görülerek, burada standart maliyet hesaplama yönteminin kullanımı ve bu yönetime göre yeni maliyet bilgilerinin düzenlenmesinin yararlı olacağı düşünülmüştür. Bu düşünceden hareketle mamul standartları oluşturulmuş ve bu standartlara göre maliyetler yeniden hesap edilmiştir. Bu yöntemi uygulamada şu farklar tespit edilmiştir:

Bir kilogram kaşar peynirin standart maliyeti 8,854 ₺ olarak hesaplanmıştır.

Bir kilogram kaşar peynirin direkt ilk madde ve malzeme sapmasının 1.335,125 ₺ tutarında ve olumsuz olduğu tespit edilmiştir.

Bir kilogram kaşar peynirin direkt işçilik sapmasının 1.217,645 ₺ tutarında olumlu bir sapma olduğu hesaplanmıştır.

Bir kilogram kaşar peynirin değişken genel üretim maliyeti sapması 943,500 ₺ değerinde olumlu ve sabit genel üretim maliyeti 1175,410 ₺ olumsuz bir sapma olarak belirlenmiştir.

Belirlenen standart maliyetler ile fiili maliyetler karşılaştırılarak oluşan sapsmalar tespit ve analiz edilmiştir. Oluşan sapsmalar değerlendirilerek nedenleri hakkında bilgiler de verilmektedir. Oluşan sapsmaların tutar ve yönleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Uygulama aşaması standart maliyet hesaplama yöntemi sonucu firma ile ilgili ulaşılan sonuç ve önerilerimizi şu şekilde sıralayabiliriz:

1- İşletme, üretimde hammadde tedariki sıkıntısı yaşamamak için süt üreticilerini teşvik edici bilinçlendirme ve eğitim çalışmaları yapmalıdır. Aynı zamanda süt ürünleri tüketimini artırmak içinde sosyal proje, reklam ve pazarlama çalışmalarına da önem vermelidir.

2- Ülkemizde bölgesel araştırmalar yapılarak, hayvancılığın yoğun olduğu bölgeler tespit edilip, özellikle hammadde(çiğ süt), lojistik ve pazara yakınlık açısından stratejik noktalar belirlenmelidir. Belirlenen stratejik yerlerde, yeni üretim tesisi ve süt toplama merkezleri için gerekli yatırım kararı yer almalıdır. Bu kararlarda maliyet bilgilerinden yararlanması önemlidir.

3- Üretim hattında meydana gelebilecek hammadde fire ve israfları açısından ve gelişen teknolojiyle eşdeğer üretilen ürünün doğallığı ve kalite artışı için Ar-ge çalışmalarına ağırlık verilmelidir.

4- Yönetim, işletmenin en önemli kaynağı olan çalışanlarının verimlilik ve moral artışı için, mevcut eğitimlerini sürdürüp aynı zamanda şirket içi ve dışı yeni eğitimler ile faaliyetine devam etmelidir. Yapılacak eğitimler tüm organizasyon aşamasında faydalı olacaktır.

5- İşletmede uygulanan standart maliyet yöntemine göre tespit edilen sapma analizleri değerlendirilmesi sonucunda, meydana gelen olumsuz sapmaların önlenmesi için, etkin ve kapsamlı bir yönetim bilgi sistemi ağı oluşturulmalıdır.

6- İşletme maliyetlerini hesaplarken; maliyet artışlarının engellenmesi ve kontrol altına alınabilmesi için maliyet muhasebesi hesaplama yöntemlerinden standart maliyet yöntemini kullanmalıdır.

7- İşletme bünyesinde standart maliyet yöntemine geçiş çalışmalarını başlatmalı ve bir an evvel uygulamaya geçirmelidir. Bu sayede firma belirlenen standartlara ulaşarak çalışanlarda moral, motivasyon artışını teşvik ortaya çıkaracak ve üretimde verimlilik artışını da gerçekleştirecektir. Firma standart maliyet yöntemini kullanarak aynı zamanda maliyet kontrolü ve performans değerlendirmesi de yapabilecektir.

Standart maliyet hesaplama yöntemini uygulayarak, maliyetlerin kontrolü, performans değerlendirme, verimlilik artışı ve yönetim bilgi sistemi kapsamında maliyet bilgilerinin yönetim kararlarıyla ilişkisi açısından ulaştığımız sonuç ve öneriler maddeler halinde sıralanmaktadır. Maliyet bilgilerinden yararlanarak sıraladığımız önerilerimizin bir an evvel uygulanmasıyla Muratbey firması, sektörde daha hızlı ilerleyerek önemli bir konuma ulaşmış, ülkemizin ekonomisine de büyük bir katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Ağır, Ahmet;. (2005). *Bilgi Yönetimi Sistemleri ve Eğitimde Bilgi Yönetimi Sistemi Uygulaması*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Akdoğan, Nalan;. (1995). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları* (3 b.). Ankara: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yayınları.
- Akt. Çetin, Ayten; Atmaca , Metin;. (2009). Hedef ve Standart Maliyetleme Sistemleri'nin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 26(1).
- Akt. Uçak, Nazan Özenç;. (2010). Bilgi: Çok Yüzlü Bir Kavram. *Türk Kütüphaneciliği*, 24(4).
- Atik, Hayriye; Altıparmak, Aytekin;. (2011). Avrupa Birliği ve Türkiye'de Bilgi Sektörünün İstihdama Katkısı. *Bilgi Ekonomisi ve Yönetim Dergisi*, 6(1).
- Atmaca, Metin; Terzi, Serkan;. (2007). Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Tam Zamanında Üretim Felsefesi İle Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 22(1).
- Aydemir, İsmail;. (2001). Pamuklu Sanayiinde Maliyet Bilgilerinin Yönetim Kararlarında Kullanılması ve Üretim Kayıplarının Maliyetlere Etkisinin İncelenmesi"Diyarbakır Pamuklu Sanayiinde Uygulama". *TMMOB Makina Mühendisleri Odası II.GAP ve Sanayi Kongresi* (s. 443-454). Diyarbakır: TMMOB Makina Mühendisleri Odası Yayın No: E/2001/284.
- Aydemir, İsmail;. (2004). Ülkemiz Sanayii İşletmelerinde Üretim Faktörleri Kullanımlarının Analizi, Dünyadaki Gelişmeler ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. *Uludağ Üniversitesi I.Ulusak Genç Bilim Adamları Sempozyumu* (s. 487-503). Bursa: Uludağ Üniversitesi Kültür Sanat Kurulu Yayınları No: 7.

- Ayyıldız, Sema Ülker; Durna , Şengül;. (2005). Kayseri'de Faaliyet Gösteren İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Kullanılma Düzeyine İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe Finansman Dergisi*(27).
- Büyükmirza, Kamil;. (2003). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (8 b.). Ankara: Barış Kitap Basın Yayın Dağıtım A.Ş.
- Demir , Yusuf; Coşkun, Dilek;. (2009, Temmuz). Finansal Bilgi Sisteminin İşletmelerin Yönetim Fonksiyonu Üzerine Etkisi: Aydın İli Örneği. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(2).
- Dinçer, Ömer;. (2003). *İşletme Yönetimine Giriş* (6 b.). İstanbul: Beta Basım A.Ş.
- Drucker, Peter F.;; (1994). *Etkin Yöneticilik* (2 b.). (A. Özden, & N. Tunalı, Çev.) İstanbul: Eti Kitapları Yön Yayıncılık Ltd.Şti.
- Durna, Ufuk; Demirel, Yavuz;. (2008). Bilgi Yönetiminde Bilgiyi Anlamak. *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*(30).
- Ed. Banar, Kerim;. (2010). *Maliyet Muhasebesi* (8 b.). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri.
- Ed. Bedük, Aykut;. (2005). *Modern Yönetim Teknikleri* (1 b.). Ankara: Gazi Kitabevi Tic.Ltd.Şti.
- Ed.Doğan, Zeki; Hatunoğlu, Zeynep;. (2012). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (1.b). İstanbul: Lisans Yayıncılık.
- Ed. Sürmeli, Fevzi;. (2006). *Muhasebe Bilgi Sistemi* (2 b.). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No:1644.
- Ed. Şahin, Mehmet;. (2009). *Yönetim Bilgi Sistemi* (1 b.). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No:1913.
- Ed. Şahin, Mehmet;. (2010). *Yönetim Bilgi Sistemi* (2 b.). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web Ofset Tesisleri.
- Eggleston, D.Carl; (1998). *Problem In Cost Accounting*, Newyork-London, D. Appleton and Company.

- Elmacı, Orhan;. (2002). *Stratejik Yönetim Açısından Yönetim Muhasebesi* (1 b.). Kütahya: Ekspres Matbaası.
- Erdem, Ümit Rıfat;. (2006). *Yönetim Bilgi Sistemleri ve Bir Hastane İçin Yönetim Bilgi Sisteminin Geliştirilmesi*. Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Genç, Nurullah;. (2005). *Yönetim ve Organizasyon - Çağdaş Sistemler ve Yaklaşımlar* (2 b.). İstanbul: Seçkin Yayıncılık San.Tic.A.Ş.
- Gümüştekin, Gülten Eren;. (2004). Bilgi Yönetiminin Stratejik Önemi. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 18(3-4).
- Güngörmüş, Ali Haydar; Boyar, Ender;. (2010, Kasım - Aralık). TMS - 2 Stoklar Standartına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması. *Mali Çözüm Dergisi*.
- Hacırüstemoğlu, Rüstem; Demir, Volkan;. (2002). Muhasebenin Yönetim Aracı Olarak Kullanımı. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(17).
- Haftacı, Vasfi;. (2009). *Maliyet Muhasebesi* (1 b.). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Holzer, H.Peter; Nomeklit, Hanne; (1990) Some Thoughts on Cost Accounting Developments In The United States, Urbana-Champaign
- İslamoğlu, A. Hamdi; Candan , Burcu; Hacıfendioğlu, Şenol; Aydın, Kenan;. (2006). *Hizmet Pazarlaması* (1 b.). İstanbul: Beta Basım A.Ş.
- Kalmış, Halis;. (1999, Şubat). Küresel Rekabet Ortamına Yönelik Maliyet Yönetim Yaklaşımları Işığında Bir Maliyet Yönetim Bilgi Sisteminin Tasarlanması ve Bir Uygulama. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- Keskin, Halit;. (2011, Haziran 11). *İşletmelerde Bilgi Yönetiminin Tanımlaması ve Kavramsallaştırılması: Kobil'lerde Bilgi Yönetimi Araçlarının Kullanımına İlişkin Bir Araştırma*. Haziran 11, 2011 tarihinde Ceteris Paribus: http://www.ceterisparibus.net/kongre/kocaeli_1.htm adresinden alındı

- Kırlı, Mustafa; Kayalı, Nilgün;. (2010). Stratejik Maliyet Yönetimi ve Kısıtlar Teorisi: Bir Uygulama. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(2).
- Lepedatu, Gheorghe V.;. (2010). Standart Cost Accounting - Developed Method Of Management Accounting. *Metalurgia International*, 15(Special Issue No: 2).
- Mueller, Gerhard G.; Gernon, Helen; Meek, Gary;. (1991). *Accounting An International Perspective* (2 b.). Boston, United States Of America: Richard D. Irwin, Inc.
- Odabaş, Hüseyin. (2009). Örgütlerde Enformasyon - Bilgi Yönetimi ve Süreci. İstanbul: Pamuk Yayıncılık.
- Otlı, Fikret; Demir, Özcan;. (2005). Stratejik Karar Verme Açısından Maliyet Sistemleri. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(1).
- Özgür, Erdoğan;. (2001). Seramik Kaplama Malzemeleri Sanayi İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi ve Uşak İli Uygulaması. Afyon: Afyon Kocatepe Üni. Sosyal Bilimler Ens. Yüksek Lisans Tezi.
- Özkan, Azzem;. (2006, Ocak). Sanayi İşletmelerinde Uygulanan Maliyet Muhasebesi Politikalarının Araştırılması: Kayseri Örneği. *Marmara Üni. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(25).
- Pazarçeviren, Selim Yüksel;. (2000). *Standart Maliyet Sistemi*. İstanbul: Çizgi Yayıncılık.
- Savcı, Mustafa;. (2009). *Maliyet Muhasebesi* (Cilt 10). Trabzon: MuratHan yayımevi.
- Sevilengül, Orhan;. (2005). *Genel Muhasebe* (12 b.). Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.
- Şahin, Burcu;. (2010). *Hastane Yönetim Süreçleri ve Sağlık Yönetim Bilgi Sistemleri*. İstanbul: Kadir Has Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Taylor, Tomas;. (2000). Current Developments In Cost Accounting And The Dynamics Of Economic Calculations, *The Quarterly Journal Of Austrian*

Economics, 3(2).

Tatarlar, İbrahim;. (2004). *Kobilerde Maliyet Muhasebesi Sistemleri*. Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Tekin, Mahmut;. (2000). *Üretim Yönetimi* (1 b.). Konya: Arı Ofset Matbaacılık.

Türk Dil Kurumu. (2011, Haziran 10). *Türk Dil Kurumu*. Haziran 10, 2011 tarihinde Türk Dil Kurumu Terimler Sözlüğü: <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, adresinden alındı

Türkmen, İsmail;. (1996). *Bilgi Sistemleriyle Pazarlama Yönetiminde Verimlilik* (No: 575 b.). Ankara: Milli Prodükktivite Merkezi Yayınları.

Utku D., Burcu; Cengiz, Emre; Ersoy, Ayten; (2011). Comparison Of The Theory Of Constraints With The Traditional Cost Accounting Methods In Respect To Product Mix Decisions *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 2(12).

Uzun , Hatice; Durna, Ufuk;. (2008). İşletmelerde Rekabet Unsuru Olarak Bilgi Yönetimi. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1(1).

Yükçü, Süleyman;. (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi* (4 b.). İzmir: Cem Ofset.

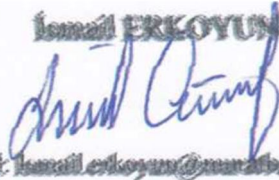


07.10.2011

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı 104005004 numaralı öğrenciniz Tolga Yeşil'in "**Yönetim Bilgi Sistemi Kapsamında Maliyet Muhasebesi Bilgilerinin Yönetim Kararlarında Kullanılması ve Bir Uygulama**" isimli tez çalışmasının uygulamasını Muratbey Gıda Süt Ürn.Paz.San.ve Tic. Ltd. Şti.'nin Uşak üretim tesislerinde gerçekleştirmiştir. Tez çalışması kapsamında, şirketimiz tarafından Tolga Yeşil'e gerekli bilgi ve kolaylıklar sağlanmıştır.

Tolga Yeşil'in tez çalışmasında başarılarını dilerim.

Muhasebe ve Ticaret Müdürü

Ismail ERKOYUN

e-mail: ismail.erkoymun@muratbey.com.tr