

143945

**SİPARİŞE BAĞLI ÜRETİMDE  
BÖLÜM PERFORMANS DEĞERLENDİRMESİ  
VE  
KARAR ALMA AÇISINDAN  
İŞLETME İÇİ TRANSFER FİYATLAMASI ANALİZİ**

**İsmail ANASIZ  
(Doktora Tezi)  
Eskişehir-1999**

# **SİPARİŞE BAĞLI ÜRETİMDE**

**BÖLÜM PERFORMANS DEĞERLENDİRMESİ  
VE  
KARAR ALMA AÇISINDAN**

**İŞLETME İÇİ  
TRANSFER FİYATLAMASI  
ANALİZİ**

**İsmail ANASIZ**

**DOKTORA TEZİ  
İşletme Ana Bilim Dalı  
Danışman: Prof. Dr. Davut AYDIN**

**Eskişehir  
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Eylül-1999**

## DOKTORA TEZ ÖZÜ

# SİPARİŞE BAĞLI ÜRETİMDE PERFORMANS DEĞERLENDİRMESİ VE KARAR ALMA AÇISINDAN İŞLETME İÇİ TRANSFER FİYATLAMASI ANALİZİ

İsmail Anasız

İşletme Ana Bilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mayıs 1999

Danışman: Prof. Dr. Davut Aydın

Bu çalışmanın amacı siparişe bağlı üretim yapan işletmelerde, sorumluluk merkezi temelinde, işletme içi ara mamul transferlerinde uygulanacak olan maliyet merkezi ve kar merkezi transfer fiyatlama yöntemlerinin, bölüm performansının ölçüm ve denetimi ile karar almaya yönelik incelenmesidir.

Çalışma konumuza paralel, sipariş maliyet yöntemine göre maliyet hesaplamak durumunda olan küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin yönetim kontrol sistemi içerisinde ara mamul maliyetlerinin hesaplanmasında uygun bir maliyet sisteminin oluşturulması yanında, ara mamullerin işletme içi transferinde esas alınacak transfer fiyatının ne olması gerektiği kadar bu fiyatlara bağlı performans değerlemesi ve karar almaya yönelik değerlendirilmesi yönünde kuramsal ve uygulama çalışmasını kapsamaktadır.

**ABSTRACT**

PERFORMANCE EVALUATION DEPENDING ON JOB ORDER  
PRODUCTION AND THE TRANSFER PRICING ANALYSIS  
OF  
INTERNAL MANAGEMENT  
TOWARDS DECISION MAKING

İsmail Anasız  
Business Administration

Social Sciences Institute, University of Anadolu, April 1999

Adviser: Prof. Dr. Davut Aydın

The aim of this study is: On the companies which produce depended upon order, on the base of responsibility center, the cost and the profit center of transfer pricing methods which will apply on the management inside product transferings, researching segment performance with the measurement and control towards decision making.

As being parallel to our studying subject, small and middle sized companies which has to calculate cost, according to order costing method. Structuring an suitable cost system for these kinds of companies in the management control system is relevant. The problem of what transfer price will taken into consideration in internal management transfer of products. In addition, according to prices towards segment performans evaluation and decision making cover structural and applicational study.

## JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

İsmail ANASIZ' ın ***Siparişe Bağlı Üretimde Bölüm Performans Değerlendirmesi ve Karar Alma Açısından İşletme İçi Transfer Fiyatlaması Analizi*** başlıklı tezi ~~30-11-1999~~ tarihinde, Aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca, ***İşletme.-Muhasebe*** Anabilim dalında, ***Doktora*** tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

### İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Prof. Dr. Davut AYDIN  
Üye : Prof. Dr. Halis ERTÜK  
Üye : Prof. Dr. Ali KARTAL

## ÖNSÖZ

Hızla gelişen dünyada, ülkemiz açısından bilimsel alanda yapılan çalışmaların gerekliliği önemli bir zorunluluktur. Bu açıdan halen öğretim görevlisi olarak çalışmakta olduğum Gazi Üniversitesi Kırşehir Meslek Yüksekokulunda öğrenim gören öğrencilere daha yararlı olabilmek amacıyla, oldukça uzak sayılabilecek Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman bölümünde doktora öğrencisi olarak kayıt yaptırıldım.

Bir öğretim görevlisi olarak, Öğrencilik psikolojisini tekrar yaşamak suretiyle şahsıma, eğitmen olarak pedagojik formasyon katkılarını sürekli olarak hissettiğim, değerli hocalarıma hepsine ayrı ayrı teşekkür etmeyi bir borç kabul ediyorum ve şükranlarımı arz ediyorum. Yine, genç yaşta yaşamını yitirmiş olan, rahmetli hocam, öğretim üyesi Profesör Doktor Rifat ÜSTÜN'ü saygıyla anıyorum.

Tez çalışmam sırasında, destek ve yardımlarını esirgemeyen değerli hocam ve danışmanım, sayın profesör Doktor Davut AYDIN' a katkılarından dolayı ayrıca teşekkür ediyorum.

Saygılarımla  
İsmail Anasız

## İÇİNDEKİLER

Doktora Tez Özü.....	ii
Abstract.....	iii
Jüri Ve Enstitü Onayı.....	iv
Önsöz.....	v
Özgeçmiş.....	vi
Şekiller Listesi.....	xv
Giriş.....	1

### BÖLÜM I

#### MALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI VE MALİYET SİSTEMLERİNDEKİ GELİŞMELER

1. Temel İşletme Bilgileri.....	5
2. Muhasebe Kavramı, Bölümlenmesi ve Yönetim Açısından Muhasebe Bilgilerinin Önemi.....	8
2.1. Finansal Muhasebe.....	10
2.2. Yönetim Muhasebesi.....	10
2.3. Maliyet Muhasebesi.....	11
3. Gider, Harcama, Maliyet Kavramları Ve Üretim Çıktıları Maliyet Unsurları.....	12
3.1. Maliyet Kavramları.....	12
3.2. Üretim Çıktıları Ve Maliyet Unsurları.....	13
4. Maliyetlerin Sınıflandırılması Ve Maliyet Yöntemleri.....	15
4.1. Maliyetlerin Sınıflandırılması.....	15
4.1.1. Temel İşletme Fonksiyonları Açısından.....	16
4.1.2. Üretim Süreci İle İlişkileri Açısından.....	16
4.1.3. Gidere Dönüştükleri Dönem Açısından.....	17
4.1.4. İzlenebilirlikleri Açısından.....	17
4.1.5. Üretim Yerleri Açısından.....	17

4.1.6. Üretim Toplamı Veya Birimine göre Maliyetler .....	18
4.1.7. Planlama Ve Kontrol Açısından.....	18
4.2. Maliyet Hesaplama Yöntemleri.....	19
<b>5. İşletme Maliyet Sistemleri Oluşturulması Ve Muhasebe Kayıtları.....</b>	<b>20</b>
5.1. Maliyet sisteminin Oluşturulması .....	20
5.2. Maliyet Bilgilerinin İzlenmesi Ve Muhasebe Kayıtları .....	21
5.2.1. Hesap Planı.....	22
5.2.2. Maliyet Akışı.....	23
<b>6. İşletme Kontrol Sistemleri Ve İşletme Bilgilerinin Raporlanması .....</b>	<b>24</b>
6.1. Stratejik Kontrol.....	25
6.2. Yönetmel Kontrol.....	25
6.3. Faaliyet Kontrolü .....	27
6.4. İşletme Bilgilerinin Raporlanması Ve İşletme Raporlama Sistemi	27
6.4.1. Dışa Yönelik Raporlama.....	29
6.4.2. İçe Yönelik Raporlama .....	30
6.4.3. İçe Yönelik Raporlama Çeşitleri .....	31
6.4.3.1. Bilgi Ve Belge Akışını Sağlayan Raporlar.....	32
6.4.3.2. Karşılaştırmalı Raporlar .....	33
6.4.3.3. Özel(Diğer) Raporlar.....	34
<b>7. Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi Alanındaki Gelişmelerin Maliyet Sistemleri Açısından Değerlendirilmesi .....</b>	<b>34</b>
7.1. Global Rekabet amacına yönelik yaklaşımlar.....	35
7.1.1. Stratejik Maliyet Yönetimi .....	36
7.1.2. Stratejik Maliyet analizi.....	36
7.1.3. Mamul Ömrünü esas alan maliyet yönetimi yaklaşımı.....	37
7.2. Kaynak Kullanımının Etkinliğini artırmaya Yönelik Yaklaşımlar .....	37
7.2.1. Tam Zamanında Üretim Ve Maliyet yönetimi .....	37
7.2.2. Değer Yaratmayan Maliyetlerin Ortadan kaldırılması .....	38
7.2.3. Toplam Kalite Maliyetleri .....	38
7.3. Birim Maliyetin Daha Sağlıklı Hesaplanmasına Yönelik Yaklaşımlar	39
7.3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	39
7.3.2. Hedef Fiyata Yönelik Maliyetleme .....	40

7.4. Gelişmelerin Değerlendirilmesi.....	40
7.4.1. İşletme Organizasyonu Ve Yeniden Yapılanma İhtiyacı.....	42
7.4.2. Yönetim Kontrol Faaliyetleri Ve İç Raporlama Sisteminin Güncellenmesi .....	44

## BÖLÜM II

### SİPARİŞE BAĞLI ÜRETİMDE MALİYET SİSTEMLERİNİN PERFORMANS ÖLÇÜM VE DENETİMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

<b>1. Siparişe Bağlı Üretimin Özellikleri Ve Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması .....</b>	<b>46</b>
1.1. Siparişe bağlı üretimin Özellikleri .....	46
<b>2. Maliyet Oluşumu Ve Siparişe Bağlı Üretimde Maliyet Hesaplama Yöntemleri.....</b>	<b>48</b>
2.1. Siparişe Bağlı Üretimde, Üretim Şekli Açısından Maliyet hesaplama Yöntemlerinin İncelenmesi .....	49
2.1.1. Sipariş Maliyet Yönteminin Tek Ve Çok kademeli Uygulaması ...	51
2.1.2. Sipariş Maliyet-Faaliyet Temelli Maliyet Tekniği uygulaması.....	52
2.1.3. Sipariş Maliyet-Tam Zamanında Üretim Tekniği uygulaması .....	53
2.1.4. Sipariş Maliyet-Makine Saat tekniği uygulaması .....	54
2.1.5. Sipariş Maliyet-İmalat Saat uygulaması .....	55
2.1.6. Sipariş Maliyet -İşleme maliyet Tekniği Uygulaması.....	57
2.1.7. Sipariş Maliyet-Verimlilik Maliyet Tekniği Uygulaması.....	59
2.1.8. Sipariş Maliyet-Maliyet Giderleri Ayrımı Tekniği Uygulaması .....	61
2.1.9. Sipariş Maliyet Artı Toplam Kalite Yönetimi Ve Kalite Maliyetleri 62	
2.2. Siparişe Bağlı Üretimde Esas alınacak Rakamlar açısından Maliyet Yöntemlerinin İncelenmesi .....	63
2.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi .....	64
2.2.2. Tahmini Maliyet.....	65
2.2.3. Standart Maliyet .....	67

2.3. Siparişe Bağlı Üretimde Maliyet Unsurlarının Kapsamları	
Açısından Maliyet Yöntemlerinin İncelenmesi .....	68
2.3.1. Tam Maliyet Yöntemi.....	68
2.3.2. Değişken Maliyet Yöntemi.....	69
2.4. Siparişe Bağlı Üretimde Maliyet Sisteminin Oluşturulması .....	69
<b>3. Yönetim Kontrolü Açısından, Sorumluluk Merkezleri Ve</b>	
<b>Sorumluluk Muhasebesi.....</b>	<b>71</b>
3.1. Sorumluluk Merkezleri.....	72
3.1.1. Gider Merkezleri.....	73
3.1.2. Kar Merkezleri.....	73
3.1.3. Gelir Merkezleri.....	74
3.1.4. Yatırım Merkezleri.....	74
3.1.5. İtibari Kar Merkezi .....	75
3.2. Sorumluluk Muhasebesi.....	75
<b>4. Üretim Gider Yerlerinin Bölümlenmesi Ve Sorumluluk Merkezi İlişkisi.</b>	<b>78</b>
4.1. Ana Üretim Gider Yerleri .....	78
4.2. Yardımcı - Hizmet Gider Yerleri.....	79
4.3. Gider Yerleri Sorumluluk Merkezi İlişkisi .....	79
4.4. Sipariş maliyet yönteminde Maliyet akışı Ve Muhasebe kayıtları .....	81
<b>5. Maliyetlere Dayalı Performans Ölçümü Ve Sipariş Artı maliyet</b>	
<b>Tekniklerinin Performans Değerlemesi Açısından İncelenmesi.....</b>	<b>87</b>
5.1. Performans Ölçümünün Nedenleri.....	89
5.2. Performans Ölçümlene İlkeleri .....	90
5.3. İşletme Hedeflerine Yönelik Performans Alanları.....	90
5.4. Performans Göstergelerinin Sınıflandırılması.....	91
5.5. Performans Ölçüm Sistemlerinin yapısı .....	92
5.6. Yönetim Kontrol Sistemi Açısından Performans Raporları .....	93
5.7. Performans Raporlarının Yapısı.....	95
5.8. Sipariş Bağlı Üretimde, Sipariş Artı Maliyet Tekniklerinin	
Performans Ölçüm Ve Denetimi Açısından Değerlendirilmesi.....	96

## BÖLÜM III

### SİPARİŞE BAĞLI ÜRETİMDE BÖLÜM PERFORMANS DEĞERLEMESİ AÇISINDAN TRANSFER FİYATLAMA YÖNTEMLERİNİN ANALİZİ

<b>1. Maliyetlere Dayalı Bölüm Performans Değerlemesi Ve Performansı</b>	
<b>Etkileyen Faktörler .....</b>	<b>98</b>
1.1. Bölüm Performans Amaçları Ve Maliyetlere Dayalı Performans Göstergeleri.....	99
1.1.1. Maliyetlere Dayalı Bölüm Performans Göstergeleri.....	100
1.1.1.1 İç Karlılık.....	101
1.1.1.2 Esnek Bütçeler Ve Bütçeye Uygunluk .....	101
1.1.1.3 Standart Maliyetler.....	102
1.1.1.4 Sermaye Üzerinden Kar .....	103
1.1.2. Diğer Performans Göstergeleri.....	103
1.2. Siparişe Bağlı Üretimde, Maliyet Oluşumlarının Bölüm Performans Değerlemesi Açısından İncelenmesi .....	104
<b>2. Bölümsel Maliyet Verilerinin Performans Değerlemesi Ve Karar Alma Açısından Sınırları .....</b>	<b>106</b>
2.1. Maliyetlerin Kontrol Edilebilirliği .....	107
2.1.1. Kontrol Edilebilen Giderler.....	107
2.1.2. Kontrol Edilemeyen Giderler .....	108
2.2. Eşdeğer Ürün Miktarları .....	108
2.3. Endirekt Maliyet Giderlerinin Dağıtımı .....	109
2.4. Giderlerin Mamullere Yüklenmesi.....	109
<b>3. Bölüm Düzeyindeki Maliyet Verilerinin Raporlanması Ve Performans Değerlemesi.....</b>	<b>109</b>
3.1. Maliyet Bilgilerinin Raporlanması .....	112
3.2. Bölüm Performans Sonuçları Ve Ön Değerlemesi .....	113
<b>4. Sorumluluk Merkezleri Açısından Transfer Fiyatlaması, Amaçları, Kapsamı Ve Sınıflandırılması.....</b>	<b>115</b>

4.1. Sorumluluk Merkezleri Açısından Transfer Fiyatlamasının Amaçları .	115
4.2. Transfer Fiyatlamasının Kapsamı Ve Sınıflandırılması .....	116
4.2.1. İşletme İçi Transfer Fiyatlaması.....	117
4.2.2. Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlaması .....	120
4.3. Transfer Fiyatlaması Yönetim Kontrol Sistemi İlişkisi.....	120
<b>5. Transfer Fiyatlaması Yöntemleri.....</b>	<b>123</b>
5.1. Maliyet Değeri(maliyetleri esas alan) İle Fiyatlama Yöntemleri .....	124
5.1.1. Tam Maliyet.....	124
5.1.2. Değişken Maliyet.....	125
5.1.3. Marjinal Maliyet .....	125
5.1.4. İkili Fiyat Yöntemi .....	125
5.1.5. İşletme Toplam Katkı Marjının Bölümlere Dağıtılması.....	126
5.2. Maliyetleri esas almayan Yöntemler.....	126
5.2.1. Cari Piyasa Değeri İle Fiyatlama .....	126
5.2.2. Pazarlık Esası Yöntemi .....	127
5.3. Transfer Fiyatlaması yöntemini Etkileyen Faktörler.....	127
<b>6. Sorumluluk Raporları Ve Performans Değerlemesi .....</b>	<b>130</b>
6.1. Maliyet Merkezleri performans Raporları Ve Performans Değerlemesi .....	132
6.2. Kar Merkezleri Performans Raporları Ve Performans Değerlemesi	133
<b>7. Siparişe Bağlı Üretimde Ara Mamul Maliyetleri Ve İşletme İçi Transferi.....</b>	<b>136</b>
<b>8. Transfer Fiyatlamasında Esas alınacak Yöntemlerin Siparişe Bağlı Üretim Açısından Değerlendirilmesi .....</b>	<b>138</b>
8.1. Merkezden Yönetim Ve Maliyet Merkezi Transfer Fiyatlama Yöntemleri .....	140
8.2. Merkezkaç Yönetim Ve Kar Merkezi Transfer Fiyatlama Yöntemleri.	141
8.3. İtibari Kar Merkezi Ve Transfer Fiyatlama Yöntemleri .....	142
<b>9. Siparişe Bağlı Üretimde Transfer Fiyatlamasına Bağlı Bölüm Performans Değerlemesi .....</b>	<b>143</b>
9.1. Siparişe Bağlı Üretimde Maliyet Merkezi Transfer Fiyatı Ve Bölüm Performans Raporları .....	144

9.1.1. Dönüştürme Süreci Yararlanma Göstergeleri.....	148
9.1.2. Üretim Bölüm Yönetimi Performans Göstergeleri.....	149
9.1.3. Verimlilik Göstergeleri .....	150
9.1.4. Bütçe Performans Göstergeleri .....	151
9.1.5. Devir oranları.....	151
9.2. Siparişe Bağlı Üretimde Kar Merkezi Transfer Fiyatı Ve Bölüm Performans Göstergeleri .....	152
9.2.1. Karlılık Göstergeleri.....	154
9.2.2. Başabaş Noktası Analizi.....	155
<b>10. Maliyet Bilgilerinin Raporlanması Ve Transfer Fiyatlamasına Bağlı İşletme Kararları .....</b>	<b>156</b>
10.1. Maliyet Bilgilerinin Raporlanması .....	157
10.2. Bölüm Performans Değerlemesi Ve İşletme Kararları.....	158
10.2.1. Satın Alma Ya da Üretme.....	160
10.2.2. İlave Sermaye Yatırım Kararı .....	160
10.2.3. Sipariş Tekliflerinin Değerlendirilmesi Ve Fiyat Tespiti.....	161
10.2.4. Kapasitenin Etkin Kullanımını Sağlayacak Fason Üretim....	162
10.2.5. Üretimde Çeşitlendirme Veya Üretimin Durdurulması .....	162
10.2.6. Dış kaynak kullanımı (outsourcing) .....	163
10.2.7. Üretim Planlaması ve Bütçeleme Açısından Başabaş Noktası Ve Güvenlik Payı.....	164

## BÖLÜM IV

### SİPARİŞE BAĞLI ÜRETİMDE PERFORMANS DEĞERLEMESİ AÇISINDAN İŞLETME İÇİ TRANSFER FİYATLAMASI ANALİZİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

1. Uygulamanın Amacı Kapsamı Ve sınırları.....	165
2. Uygulamada Kullanılan yöntem .....	165
3. İşletmenin Tanıtımı.....	166
3.1. İşletmenin Organizasyon Yapısı Ve Bölümsel Görev Tanımları.....	166

3.2. İşletme Personel Ve Üretim Kapasitesi .....	168
3.3. İşletme Ve Bölüm Kapasiteleri.....	169
3.4. Üretim Gider Yerleri Ve Üretim Akışı .....	169
3.5. İşletme Maliyet Sistemi Ve Maliyet Kayıtları .....	170
3.5.1. Maliyet Sistemi .....	170
3.5.2. Maliyet Kayıtları.....	171
<b>4. Sorumluluk Merkezleri Ve Görev Tanımları.....</b>	<b>173</b>
4.1. Sorumluluk merkezleri.....	173
4.2. Sorumluluk merkezleri Ve Sorumluluk Alanları.....	174
4.2.1. Sorumluluk Merkezleri.....	175
4.2.1.1.Yapay Kar Merkezi (Talaşlı İmalat Bölümü) .....	176
4.2.1.2. Maliyet Merkezleri (Karkas-Şekillendirme -Montaj -Boya).....	177
<b>5. Maliyet Hesaplamaları Ve Ara Mamul Maliyetleri.....</b>	<b>178</b>
5.1. Ara Mamuller Maliyetleri Ve Transfer Fiyatlaması .....	178
5.1.1. Transfer Fiyatlaması.....	182
<b>6. Transfer Fiyatları Ve Bölüm Performanslarının Ölçülmesi .....</b>	<b>182</b>
6.1. Performans Raporlarının Değerlendirilmesi .....	183
6.2. İşletme Performans Değerlemesine Yönelik Raporlar Ve Belgeler ....	184
<b>7. Bölüm Performans Değerlemesi Ve İşletme Kararları.....</b>	<b>202</b>
<b>8. Uygulamanın Değerlendirmesi.....</b>	<b>204</b>
<b>Değerlendirme Ve Sonuç.....</b>	<b>207</b>
<b>Kaynakça.....</b>	<b>210</b>

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil:1	Maliyet Yöntemleri Çeşitlendirmesi .....	19
Şekil:2	Zorunlu Maliyet Sistemi.....	21
Şekil:3	Yönetim Maliyet Sistemi .....	21
Şekil:4	TMS Maliyet Hesapları .....	23
Şekil:5	7/A Seçeneği Maliyet Akışı .....	24
Şekil:6	Yönetimsel Kontrol Süreci .....	26
Şekil:7	İç Raporlama Türleri Sınıflandırması .....	32
Şekil:8	İşletme İç Raporlar(Bilgi) .....	32
Şekil:9	İşletme İç Raporlar(Karşılaştırma) .....	33
Şekil:10	İşletme İç Raporlar(Grafikler) .....	34
Şekil:11	Organizasyon Yapısı .....	43
Şekil:12	Tek Kademeli Sipariş Maliyet Sistemi Maliyet Akışı .....	51
Şekil:13	Çok Kademeli Maliyet Sistemi Maliyet Akışı .....	52
Şekil:14	Sipariş Maliyet Makine Saat Sistemi Maliyet Akışı .....	55
Şekil:15	İmalat Saat Maliyet Akışı .....	56
Şekil:16	İşletme Maliyet Akış Şeması .....	59
Şekil:17	Verimlilik Maliyet Sistemi Maliyet Akışı .....	61
Şekil:18	Sipariş Maliyet Yöntemi Akışı ve Maliyet Oluşumu .....	62
Şekil:19	Maliyet Tahmini .....	66
Şekil:20	Maliyet Sistemi .....	70
Şekil:21	Planlama ve Kontrol Maliyet Sistemi .....	70
Şekil:22	Sorumluluk Merkezleri .....	80
Şekil:23	Sipariş Maliyet Yöntemi Belge*/ Bilgi Akışı .....	82
Şekil:24	Dönüştürme Maliyet Kartı .....	84
Şekil:25	Sipariş-Verimlilik Maliyet Sistemi Maliyet Kartı .....	85
Şekil:26	Performans Göstergeleri .....	92
Şekil:27	Performans Rapor Yapısı .....	95
Şekil:28	Maliyet Sistemi .....	97
Şekil:29	Sipariş ve İşleme Maliyet Hesabı Karşılaştırması .....	105
Şekil:30	Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Sınıflandırılması .....	123
Şekil:31	Transfer Fiyatlaması Yöntemini Etkileyen Faktörler .....	129
Şekil:32	Performans Değerleme Raporu .....	132
Şekil:33	Kontrol Edilebilir Gelir Tablosu .....	134
Şekil:34	Kontrol Edilebilir Mamul Gelir Tablosu .....	135
Şekil:35	Ara Mamul Maliyet ve Devir Belgeleri .....	137
Şekil:36	Ara Mamul Maliyet ve Devir Belgeleri .....	137
Şekil:37	Bütünleşik Üretim Akışı.....	138
Şekil:38	Maliyet Kapasite İlişkisi.....	146
Şekil:39	İşletme-Verimlilik Uygulaması.....	147
Şekil:40	Bölümü Dönüştürme Maliyetleri Trend Analizi .....	148
Şekil:41	Dönüştürme Giderleri Performans Raporu .....	151
Şekil:42	A Bölümü(Talaşlı İmalat) Ara/Mamul-Yarı Mamul Karlılık Analizleri .....	153
Şekil:43	Performans Raporu .....	155
Şekil:44	Toplam Kazançlar ve Sistem Maliyeti .....	155
Şekil:45	Uygurlar Makine A.Ş Organizasyon Yapısı .....	167
Şekil:46	Uygurlar Makine A.Ş Bölümsel Görev Tanımları .....	168
Şekil:47	Personel Dağılımı .....	168
Şekil:48	İşletme- Bölüm Kapasitesi Dağılımı .....	169
Şekil:49	Gider Yerleri.....	169
Şekil:50	Üretim Akışı .....	170
Şekil:51	Maliyet Akışı .....	171
Şekil:52	İşletme ve Holding Sorumluluk Merkezi İlişkisi .....	174
Şekil:53	Tahmini Maliyet Hesabı .....	179

Şekil:54	Mamul Maliyet Hesabı(Muhasebe) .....	180
Şekil:55	Ara Mamul Maliyet Kayıt Detayı .....	181
Şekil:56	Geçici Faaliyet Raporu .....	185
Şekil:57	Geçici İşletme Bütçesi .....	186
Şekil:58	Toplam Geçici Proje Maliyet Özeti .....	187
Şekil:59	Bölüm Proje Maliyet Özeti .....	188
Şekil:60	Karkas Bölümü Proje Maliyet Özeti .....	188
Şekil:61	Şekillendirme Bölümü Proje Maliyet Özeti .....	189
Şekil:62	Boya Bölümü Proje Maliyet Özeti .....	189
Şekil:63	Montaj Bölümü Proje Maliyet Özeti .....	190
Şekil:64	Geçici Proje Maliyet Özeti .....	191
Şekil:65	Sipariş Kartı .....	192
Şekil:66	Gider Dağıtım Tablosu .....	193
Şekil:67	Mamul Maliyet Analizi .....	194
Şekil:68	Kesin Mamul Maliyet Analiz Özeti .....	195
Şekil:69	Yarı Mamul Maliyet Analizi.....	195
Şekil:70	Makine Zaman Kartı .....	196
Şekil:71	T. İmalat Üretim Raporu .....	196
Şekil:72	Makine İşlem Performans Raporu .....	197
Şekil:73	D. İşçilik Performans Raporu .....	197
Şekil:74	Hammadde Kullanım Raporu .....	197
Şekil:75	Parça İş Üretim Maliyet Analizi .....	198
Şekil:76	Planlanmış Mamul Kapasite Raporu .....	199
Şekil:77	Makine Kapasite Analizi .....	199
Şekil:78	Makina Hata Oranı-Makina Performansı.....	199
Şekil:79	Makine Hata Trendi .....	200
Şekil:80	Makine Duruş Nedenleri ve Hata Kodları .....	200
Şekil:81	Makine Kapasite Verimlilik Raporu .....	200
Şekil:82	Makine Proses Kontrol Raporu .....	200
Şekil:83	Makine-İşçilik Performans Raporu .....	201
Şekil:84	Temin Süreleri Kontrol Rapor .....	201
Şekil:85	Müşteri Şikayet Değerlendirme Rapor .....	202

## GİRİŞ

Çalışma konusunun açıklanabilmesi ve uygulamaya ilişkin incelemelerimizin bir anlamda temelini oluşturan teorik çalışmanın, diğer bir ifadeyle, tezin planını aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

Çalışma konusunun, birbirlerinden çok farklı mamul veya mamul gurupları üretmek zorunda olan işletmelerde, yönetim planlama ve kontrol, maliyet, performans ölçüm ve denetimi, transfer fiyatlaması gibi birbirleri ile ilişkili birden fazla konuyu kapsamaktadır. Bu nedenle, ilk bölümde temel işletme bilgileri ve üretim işletmelerinde maliyet sistemleri ile ilgili kavramlar, ayrıntıya girmeden konu çerçevesinde açıklanmıştır. Aynı bölümde konuya paralel işletme raporlama sistemleri ve performans ölçümü ve iç raporlama çeşitlerine ilişkin açıklamalar ile, sonraki bölümlerde işlenecek konuların daha kolay ifade edilmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın "Siparişe Bağlı Üretimde Maliyet Sistemlerinin Performans Ölçüm ve Değerlendirilmesi " başlığını taşıyan ikinci bölümünde, maliyet sistemlerinin performans ölçme ve değerlemeye yönelik olarak karşılaştırılması amacıyla işletmelerde performans ölçüm ve denetimine ilişkin genel bilgiler yanında, özellikle, maliyet sistemini oluşturan maliyet yöntemleri, performans değerlemesine yönelik incelenmeye çalışılmıştır. Aynı bölümde, işletme yönetimi ve kontrol sistemleri açısından, bölümsel performans değerlemesine yönelik sorumluluk merkezleri ve sorumluluk muhasebesi konuları açıklanarak izleyen bölümün konusuna geçiş amaçlanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, bölüm performans ölçüm ve denetiminin oluşturulması amacıyla yönelik olarak işletmelerin sorumluluk merkezi temelinde yapılanmalarının zorunlulukları dikkate alınarak, sorumluluk merkezleri ile maliyet hesaplamalarına yönelik maliyet merkezi açıklanmıştır. Aynı bölümde sorumluluk merkezleri arasında transfer edilen ara mamuller için uygulanacak transfer fiyatları incelenmiştir. Yine bu bölümde, ara mamuller, için sorumluluk merkezi temelinde, işletme içi transferlerde, maliyetleri esas alan ve maliyet dışı transfer fiyatlamaya yöntemleri olarak iki ana gurupta incelenmeye çalışılarak, önceki açıklamalarla bütünlük sağlanması amaçlanmıştır.

Çalışmanın son bölümünde, ilk üç bölümde açıklanan kuramsal bilgilerin uygulanma şekline ilişkin, siparişe bağlı bir üretim işletmesinde, konuya yönelik inceleme yapılmıştır. Uygulamaya ilişkin bilgiler ve yapılan kuramsal açıklamalar karşılaştırılarak elde edilen sonuçlar değerlendirilmek suretiyle sonuç ve değerlendirme başlığı altında bu bölümde özetlenmiştir.

Konunun daha net anlaşılması açısından, Çalışmamızın kapsamına, sınırlarına, uygulanan yöntem, hedef ve varsayımlara ilişkin açıklamalar aşağıda kısaca özetlenmeye çalışılmıştır.

#### *Çalışmanın Konusu:*

Son yıllardaki hızlı gelişmeler ve artan rekabet ortamında, işletme yöneticilerinin müşteriye esas alan işletme hedeflerini gerçekleştirmede ne kadar başarılı olduklarını izlemek durumundadır. Bu açıdan, işletme performansını ölçmek ve analiz etmek artık kaçınılmazdır. Bu tarz yeni yönetim anlayışlarına paralel işletmenin hedeflerinin gerçekleştirilmesinde üst yönetimin yetki ve sorumluluk devrettiği bölümlerin başarıya katkıların değerlendirilmesi de önemli bir çalışma alanı oluşturmaktadır.

Çalışma konusu, temel olarak siparişe dayalı üretim yapan işletmelerde, üst yönetimin karar alma ve bölüm performans değerlemesine yönelik, transfer fiyatlaması yöntemlerinin, yönetim yapısına bağlı olarak analizini içermektedir. Bu çerçevede çalışma konusu , "Siparişe Bağlı Üretimde Performans Değerlemesi Ve karar Alma Açısından İşletme İçi Transfer Fiyatlaması Analizi" başlığı ile ifade edilmeye çalışılmıştır.

#### *Çalışmanın amacı:*

Çalışmada hedeflenen sonuç, siparişe bağlı üretim yapan işletmelerde özellikle, bölümsel başarı değerlemesi açısından, ara mamullerin maliyet hesaplama zorunlulukları olmakla birlikte, bu maliyetlerin işletme içi transferlerde, bölüm performans değerlemesine yönelik değerlendirilebileceğidir. Aynı çerçevede merkezkaç yönetim anlayışına bağlı olarak ara mamullerin işletme içi transferlerinde performans değerlemesine yönelik gelir ve maliyetlere bağlı, bölümsel karların analizini kapsamaktadır.

Transfer fiyatlama yöntemlerinin temelinde merkezkaç bir yönetim anlayışı asıl olduğundan üretimin özellikleri, ara mamul maliyet hesaplamasına paralel, bölümsel karları da etkilemektedir. Bu anlamda da, bölümsel

performans değerlemesine yönelik, karşılaştırılabilir maliyet verilerinin elde edilebilmesi özellikle, siparişe bağlı üretim açısından önemlidir.

*Çalışmanın Kapsamı Ve Sınırları:*

Çalışmada belirlenen hedefe yönelik olarak konu siparişe bağlı üretimde işletme içi transferlere esas olan, ara mamullerin bölümsel performans değerlemesi ve karar alma açısından incelenmesini içermektedir. Bu çerçevede konu karar alma, performans değerlemesi ve transfer fiyatlaması açısından ele alındığında oldukça geniş bir çalışma alanı oluşturmaktadır. Ancak çalışma konusu aşağıda açıklanan çerçevede sınırlandırılmıştır.

*İşletmeler Açısından:* Çalışma konusu siparişe bağlı üretim işletmeleri ile sınırlandırılmıştır. Bu sınırlandırma yalnızca sipariş üzerine üretim yapan işletme anlamında olmayıp, farklı mamul veya mamul üreten işletmeleri kapsamaktadır.

*İşletme Büyüklüğü Açısından:* Çalışma konusu küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri kapsamına almaktadır. Bu sınırlandırmanın nedeni ise, büyük işletmelerin bilgi üretimde yeterli personel ve kaynağa sahip olmalarıdır. Bu anlamda büyük işletmeler yapılarına uygun bir maliyet sistemi oluşturabilmekte ve gelişmelere paralel etkili kararlar alabilmektedir. Ancak orta büyüklükteki üretim işletmelerin çoğu, zorunlu maliyet bilgilerini bile doğru elde edebilecek bir yapı oluşturmadıkları gibi yeterli kaynak ve personele sahip değildirler. Yine bu işletmeler, bilgisayarlardan yeteri şekilde yararlanabilecek bir maliyet ve raporlama sistemi oluşturamamaktadır.

*İşletme Fonksiyonları açısından:* İşletme hedeflerine yönelik faaliyetlerin yürütülmesinde yetki ve sorumlulukların etkin bir örgüt yapısı ile belirlenmediği küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde her işletme fonksiyonunun hedeflere yönelik olarak ayrıntılı incelenmesi gerekir. Ancak, çalışma konusuna, üretim fonksiyonu ve üretim bölümleri arasındaki ara mamul transferleri dahil edilmiştir.

*Çalışmada Uygulanan Yöntem:* Çalışma konusu sağlıklı yürütülmesi için öncelikle siparişe bağlı üretim yapan orta büyüklükteki bir işletme ile seri üretim yapan başka bir işletmede, ön inceleme ve gözlemlemeye dayalı bir karşılaştırma yapılmıştır. Bu karşılaştırmada, evre maliyet yöntemine göre maliyet hesaplayan işletmede maliyet standartları oluşturulduğu hatta üretimde

alışan elemanların bile genel olarak hammadde tüketiimi ve saate bağlı üretim miktarları konusunda bilgi sahibi olduğu gözlenirken, siparişe bağlı üretim yapan işletmede genel olarak üretim konusu mamuller ve alınan siparişler hakkında bilgi sahibi olmadıkları tespit edilmiştir. Hatta yapılan içe yönelik verilen üretim emri dışında kontrol edilebilecek bir ölçü olmadığı belirtilmiştir.

Bu ön çalışmanın sonucunda Konuya paralel literatür çalışması yapılmış ve genel olarak işletme yönetimi, planlama, kontrol, maliyet ve yönetim muhasebesi alanında kaynak toplanmıştır. Bu kaynaklar ve konuya paralel diğer çalışmalar incelendiğinde siparişe bağlı üretim için, aynı konuya yönelik, ayrı bir incelemeye rastlanmamıştır.

Çalışma konusuna yönelik olarak siparişe bağlı üretim yapan bir işletme uygulamaları ve çalışma hedefleri çerçevesinde, işletme içi transferlerde esas alınabilecek bir maliyet fiyat tespiti ve transfer fiyatlamasına bağlı alınabilecek karalar ve bölüm performans değerlemesine yönelik raporlama sisteminin geliştirilmesi üzerinde durulmuştur.

Konu kapsamlı olmakla birlikte içerikten ayrılmamaya özen gösterilmiş olup, son bölümde siparişe bağlı üretim yapan bir işletmede, ara mamul maliyet hesaplamaları ve performans değerlendirmesine yönelik yapılan incelemede, tespit edilen sonuçlar açıklanmış, ancak ilgililerin istekleri çerçevesinde işletmeyle ilgili bir değerlendirmeye gidilmemiştir. Kanımızca bu çalışmanın tümü incelendiğinde, belirli bir yoruma ulaşılabilecektir.

## BÖLÜM I

### MALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI VE MALİYET SİSTEMLERİNDEKİ GELİŞMELER

#### 1. Temel İşletme Bilgileri

İşletme: İnsan ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla mal ve hizmet üretmek amacına yönelik, maddi ve beşeri unsurların bir araya geldiği iktisadi kuruluşlar olarak<sup>1</sup> tanımlanmaktadır. Bu açıdan insan ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik olarak bağımsız bir şekilde işletilirler. Bu anlamda "ev"den, "devlet"e, "ayakkabı boyacılığı"ndan, "otomobil fabrikası"na kadar değişik türde, özellikte ve büyüklükte olan ekonomik birimlerin her biri bir işletmedir.<sup>2</sup> Bunların tümünde ortak olan özellikler ise şunlardır.<sup>3</sup>

- a) Her İşletme belirli bir amaç için kurulur.
- b) Her işletme bağımsız şekilde işletilen ekonomik bir birimdir.
- c) Her işletme maddi ve beşeri unsurlardan oluşur.

Bir İşletmenin faaliyette bulunduğu alanda, önceden belirlenen hedef ve amaçlarını gerçekleştirilmesinden, yönetim sorumludur. Hedef ise; genel anlamıyla, tanımlanmış ve ulaşılmak istenen sonuçtur.<sup>4</sup> Amaçlar ise daha alt seviyede belirlenmiş hedeflerdir. İşletmelerin amaçları ana hatları itibarıyla, iki gruba içinde sınıflandırılabilir; Ekonomik amaçlar ve sosyal amaçlar.<sup>5</sup> Temel ekonomik amaçlar, faaliyetlerden optimal bir kar sağlamaya dayanır. Sosyal amaçlar ise, işletme faaliyetlerini etkileyen çıkar ve baskı grupları ile ilgilidir. İşletme yönetiminin sorumluluğu ise belirlenen işletme hedeflerinin uygun şekilde gerçekleştirilmesidir.

<sup>1</sup> Kemal TOSUN, *İşletme Yönetimi*, (Olgaç Matbaası, Ankara 1982), s. 332

<sup>2</sup> Mehmet Oluç, *İşletme Organizasyonu ve Yönetimi*, (İstanbul, 1983), s. 3

<sup>3</sup> Oluç, a. g. e., s. 4

<sup>4</sup> Sadı Işıklar, *İşletme Planlaması*, (İstanbul, 1997), s.1

<sup>5</sup> Ömer Dinçer, Yahya Fidan, *İşletme Yönetimine Giriş*, (İstanbul, 1996) s. 45

İşletme yönetimi veya yönetim için farklı tanımlamalar yapılmakla birlikte, görüş birliği taşıyan yönetim tanımı, "başkaları vasıtası ile iş görmektir."<sup>6</sup> Bu açıdan yönetimin birden fazla kişinin varlığı ile ortaya çıkan ve bu yönü ile ekonomik faaliyetten ayrılan<sup>7</sup>, bir gurup faaliyeti genel kabul görmektedir. Daha geniş anlamda yönetim tanımı, "işletme amaçlarının etkili ve verimli olarak gerçekleştirilmesi amacıyla, planlama, örgütleme, koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarına ilişkin kavram, ilke, teori, model ve tekniklerin sistematik ve bilinçli bir şekilde, maharetle uygulanması faaliyetlerinin tümü"<sup>8</sup> şeklinde tanımlanmaktadır.

Her işletme, kendi amaçlarına ulaşmada farklı yollar dener. Aynı şekilde faaliyet konularıda, amaçlarda farklılık oluşturur. Ancak, bölüm amaçları ile işletme amaçları arasında birliğin sağlanması ve organizasyon yapısının genel amaca uygun olması gerekir.<sup>9</sup> Ancak genel olarak tüm işletmeler açısından farklılık göstermeyen temel nokta; "işletme ile ilgili menfaat guruplarını tatmin eden kar veya karın maksimizasyonu" temel ortak amaç olarak görülmektedir.<sup>10</sup> Diğer taraftan, kar kavramının yeteri kadar açık olmadığı ve kar kavramı ile neyin kastedildiğinin anlaşılamadığı gerekçesine bağlı olarak "işletmenin cari piyasa değerinin maksimizasyonu" olması gerektiği de ifade edilmektedir.<sup>11</sup>

İşletme çevre ile sürekli etkileşim içinde olan açık ve dinamik bir sistemdir. Bu anlamda işletme, ekonominin bir alt sistemidir.<sup>12</sup> Genel olarak sistem ise; aralarında ilişkiler bulunan ve belli bir amacı gerçekleştirmek üzere bir araya getirilmiş elemanlardan oluşan bir bütün şeklinde tanımlanır.<sup>13</sup> Bu anlayış biçiminde her sistem daha büyük bir sistemin parçasıdır. Örnek olarak bir üretim gider yeri bir fabrikanın bir fabrika bir üretim işletmesinin, bir işletme ise ekonominin bir parçasını oluşturmaktadır. Her sistem beş elemandan

<sup>6</sup> Tamer KOÇEL, *İşletme Yönetimi*, (İstanbul, 1995), s. 8

<sup>7</sup> Tosun, *a.g.e*, s.43

<sup>8</sup> Atilla Barensel, *Çağdaş Yönetim düşüncesinin Evrimi* cilt 1,(İ.Ü Yayın No. 73, İstanbul,1979), s.25

<sup>9</sup> İnan Özalp, *Yönetim Ve Organizasyon*, (Eskişehir, 1992), s.138

<sup>10</sup> Yücel, *a. g. e.*, s. 13

<sup>11</sup> Atilla Gönenli, *İşletmelerde Finansal Yönetim*, (İstanbul Matbaası, İstanbul, 1979), s. 9

<sup>12</sup> Ayten Ersoy, *Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Çağdaş gelişmeler Ve Amaçlar Açısından Değerlendirilmesi*,(Ankara,1996), s. 4

<sup>13</sup> Fevzi Sürmeli, *Muhasebe Bilgi Sistemi*, (Eskişehir, 1996), s. 3

meydana gelir. Bunlar: Girdiler, işlem, çıktılar, geri bildirim ve çevredir.<sup>14</sup> İşletmenin bir sistem olarak ele alınması halinde alt sistemlerden biriside amaçlar sistemidir. Bu çerçevede, yöneticilerin amaçları ile örgüt amaçları arasında bütünlük sağlayan bir araç olarak uygulanmalıdır.<sup>15</sup>

İşletme açısından "yönetici veya profesyonel yönetici" olarak kabul edilen kimseler, yönetim işini kendilerine meslek edinerek işletmenin sahibi haline gelmeden girişimcinin yaptığı her işi yapan ve bu hizmetleri karşılığında aylık alan kimselerdir.<sup>16</sup>

Gelişmelere paralel yeni yönetim yaklaşımlarının anahtar konularından biride müşteri tatminidir. Bu asıl olmakla birlikte, yönetimin devam eden gelişmeleri işletme içi ve işletme dışı faktörlerin etkilerini ve işletme fonksiyonlarının zincirleme faaliyetlerine(Ar-Ge, Üretim Tasarımı, Üretim, pazarlama, Dağıtım, Müşteri Servisi) yönelik değer analizi çerçevesinde başarı değerlemesinde: maliyet, kalite, yenilik ve zamanı dikkate alması gerekir.<sup>17</sup>

İşletme hedeflerinin gerçekleştirilmesi, işletmenin bir çok alanda başarısına bağlıdır. Her zaman genel anlamda karlı bir işletme başarılı bir işletme olmayabilir. İşletmelerin başarısının ölçülmesi özellikle son günlerde ön plana çıkmaya başlamış ve geleneksel işlevler, belirlenen standart hedeflere ulaşmadaki göstergelerin değerlendirilmesi ve gerekli düzeltmelerin yapılması değişen yönetim anlayışının başka bir açıklamasıdır. İşletmeler başarı için birbirleri ile yarışırken amaç müşteri memnuniyeti olmaktadır. Bu açıdan Yönetim kavramı da "Kalite Yönetimi " veya "Performans Yönetimi" gibi değişik adlarla ifade edilmektedir. Ancak kanımızca yönetim kavramının bu ifade şekilleri "Yönetim Sorumluluğunun" değişik bir biçimde ortaya konmasından başka bir şey değildir.

Özetle yönetimin sorumluluğunun; gelişmelere paralel, işletme başarısı açısından değişmelidir. Diğer bir ifade ile yönetim anlayışı değişmekle birlikte yönetimin işlevlerinde herhangi bir değişme söz konusu değildir. Başlangıçta belki de fark edilemeyen bir çok konu globalleşme ve rekabetin yoğunlaşması

<sup>14</sup> Bülent Kobu, **Üretim Yönetimi**, (İstanbul, 1996), s. 33

<sup>15</sup> Koçel, **a.g.e** , S. 79

<sup>16</sup> Oluç, **a.g.e.**, s. 36

<sup>17</sup> Charles T. Hongren, George Foster, Sirkent M. Datar, **Cost Accounting, A. Manegerial Emphasis**, ( Prentice Hall, International, Inc., Ninth Edition, New Jersey,1997), s. 4

ile ortaya çıkmış, bilim adamları ve uygulayıcılar buna bağlı olarak başarı için yapılması gerekenleri, bir anlamda tekrar gözden geçirerek, eksiklikleri ön plana çıkartan ifadelerle, konuların önemini ortaya koymuşlardır. Tüm bunlar doğal gelişmeler olup, devam da edecektir. Planlama yolu ile yapılacak kontrol, yönetim ve çalışanlar için verilen hedefler ve bu hedeflerin gerçekleşmesi durumu gibi yönetimin, karar verme, uygulama ve denetleme biçiminde ortaya çıkan, yönetim çalışmalarının akışı açısından, planlamanın, diğer kontrol araçlarına göre önemli bir üstünlüğü vardır.<sup>18</sup>

İşletmelerde planlamanın başlangıcının belirli bir misyona dayandırılması gereklidir. Bir yönetim kavramı olarak misyon, İşletmenin ne yapmak ve hangi amaçla yapmak üzere kurulduğunu, kendisini nasıl görmek istediğini, işletmenin varlık nedenini ifade eder.<sup>19</sup>

İşletme hedeflerine yönelik planlamada, işletme içi ve işletme dışı faktörlerin etkileri yanında, muhtemel gelişme ve yeniliklerin müşteri isteklerine yönelik etkilerinin dikkate alınması stratejik planlamayı gerekli kılar. Bu anlamda stratejik planlama stratejik hedeflere yöneliktir.<sup>20</sup>

Ancak, genel olarak etkin yönetim açısından, işletme faaliyetlerinin planlaması ve kontrolünde belirgin özelliğın insan unsuru olduğunun unutulmaması gerekir.<sup>21</sup>

## 2. Muhasebe Kavramı, Bölümlenmesi ve Yönetim Açısından muhasebe Bilgilerinin Önemi

Temel ekonomik yapı içerisinde yer alan işletmelerin tüm faaliyetleri, önceden belirlenmiş amaçlara ulaşabilmek için gerçekleştirilir.<sup>22</sup>

İşletmelerin belirlenen hedeflere ulaşmada sorumluluk ve başarı işletme yönetiminindir. Yönetim bu sorumluluğunu yerine getirebilmek için sayısal bilgilere ihtiyaç duyar. Bu açıdan, ihtiyaç duyulan bilgilerin zamanında ve doğru olarak iletilmesini sağlayacak sistematik bir bilgi sisteminin oluşturulması

<sup>18</sup> Oktay Güvemli, *İşletmelerde Kısa ve Uzun Süreli Planlama*, (İstanbul,1996), s.22

<sup>19</sup> Ömer Dinçer, *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*,(2. Baskı İstanbul, 1992),s. 69

<sup>20</sup> Erol Eren, *İşletme Stratejileri Planlama ve Yönetim*, (İstanbul, 1987), s.11

<sup>21</sup> Glenn A.Welsch, *İşletme Bütçeleri Kar Planlaması Ve Kontrolü*, Çevirenler, Yaman Erdal, Enver Çapc ve diğerleri,( Bilimsel Yayılar Derneği Ankara -1978), s. 46

<sup>22</sup> Göksel Yücel, *İşletmelerde İç Raporlama Sistemi*, (İ.Ü, İşletme Fakültesi, Yayın No: 3373 İstanbul,1986), s. 13

gerekir. Bu anlamda, muhasebe bilgilerinden, tüm işletmelerde işletme içi ve dışındaki kişilerin sürekli yararlanmasının yanında diğer işletme fonksiyonları ile ilişkisi ve bilgiyi toplayan ve işleyen komple bir sistem olması açısından, diğer sayısal teknikler arasında, en büyük önem taşıyanın muhasebe olduğu söylenebilir.<sup>23</sup> Muhasebenin oldukça geniş bir alanı ilgilendirmekte olması nedeniyle muhasebe kavramının ve ilgi alanları açısından, temel bölümlenmesinin iyi anlaşılması gerekir.

Bir işletme organizasyonu nasıl geliştirilmiş bulunuyorsa, muhasebede bu yapıya tümüyle uydurulmuş olmalıdır. Ancak bu durumda örgütün bütün bölümleri için ayrı ayrı gerçekçi planlar geliştirmeye yönelik muhasebe verileri elde edilebilir ve bu sayede her bölümün faaliyetleri gerçekçi ve doğru olarak ölçülüp, denetlenir ve geliştirilir.<sup>24</sup>

Bir organizasyon yapısı içinde, özel bilgi sistemleri yöneticilere hizmet etmeye yönelik "yönetim bilgi sistemini" oluşturur. Bu yaklaşım çerçevesinde "muhasebe bilgi sistemi" yönetim bilgi sistemi içinde bir alt sistemi oluşturmaktadır.<sup>25</sup>

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, işletme ile ilişkili kişilere sayısal bilgi sağlayan muhasebe, bu kişiler tarafından ihtiyaç duyulan bilgilerin farklılıkları muhasebenin belirli kollara ayrılmasına yol açmıştır.<sup>26</sup> Muhasebe bilgilerinin bir kısmından hesaplaşmak, işleri düzeltme, akan işletme sürecini planlamak için yararlanılırken, muhasebe sürecinin, başka bir bölümü, yalnız yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesi için yararlanılır. Bu anlamda muhasebe bilgi sistemi, finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi olmak üzere iki gurupta bölümlenir.

---

<sup>23</sup> Kamil Büyükmirza, **Yönetim Muhasebesi**, (Ankara, 1996), s.13

<sup>24</sup> Alpaslan Peker, **Yönetim Muhasebesi**, (Yönetim Muhasebesi İstanbul 1983 3bası),s .20

<sup>25</sup> Alpaslan Peker, **a.g.e**, s.22

<sup>26</sup> Kamil Büyükmirza, **a.g.e**, S 14

## 2.1. Finansal Muhasebe

işletme bir sistem olarak ele alındığında finansal muhasebe bilgi sisteminin bir alt sistemi olmaktadır. Muhasebe ile ilgili değişik tanımlar yapılmakla birlikte son yıllarda en çok yapılan tanım: Tamamen veya kısmen mali karakterdeki ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait, anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak şekilde donelerin ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğruluklarının saptanmasına, kaydedilmesine, sınıflandırılmasına, raporlar halinde sunulmasına, analiz ve yorumlanmasına "Muhasebe" denir. Bu tanımlama, bir anlamda muhasebenin temel görevlerini de açıklamaktadır.<sup>27</sup> Finansal Muhasebe, harici raporlamaya yönelik olarak genel kabul görmüş muhasebe sistemine paralel yürütülür.<sup>28</sup>

Finansal muhasebe sisteminin yapısını oluştururken, ülkenin ticaret ve vergi yasaları ile ulusal ve uluslararası kavram ilke ve standartlar ile muhasebe işlemlerini oluşturan yasal belge düzeni esas alınır.<sup>29</sup>

## 2.2. Yönetim Muhasebesi

Yönetim muhasebesi, işletme yönetimi için yararlı muhasebe bilgileri sağlar. Bu muhasebe dalının amacını; işletme eylemlerinin planlanması, kontrol edilmesi ve özel konularla ilgili yönetim kararlarının alınmasında, işletme yöneticilerine yardımcı olacak muhasebe verilerinin toplanması ve analiz edilmesi olarak belirlemek mümkündür.<sup>30</sup> Finansal muhasebe kaynaklarından, hatta muhasebe sınırlarını' da aşarak, ekonomi, finans, yöneylem araştırmasına varır' ki öngördüğü diğer disiplinlerden başlıca bilgileri, yönetimin gereksinmeleri için kullanılabilir veriler durumuna sokar. Yönetim Muhasebesi, özellikle

<sup>27</sup> Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Ankara, 1998, S. 14

<sup>28</sup> Hongren, Foster, Datar. **a.g.e**, s.3

<sup>29</sup> Ömer Lalik, **Finansal Muhasebe**, (Ankara, 1992), s.20

<sup>30</sup> Rifat Üstün, **Yönetim Muhasebesi** (İstanbul,1997), s.8

işletme ve diğer kuruluşların yönetiminde, muhasebe verilerinin ve diğer finansal verilerin nasıl kullanılabileceğini konu edinen bir muhasebe dalıdır.<sup>31</sup>

Yöneticilerin, ilgili odak konusu maliyet muhasebesi olmakla birlikte yönetim muhasebesi işletme hedefleri çerçevesinde yöneticileri etkileyen muhasebe bilgileri yanında, müşteri memnuniyetini dikkate alarak kontrol edilebilir ve düşürülebilir maliyet ve diğer bilgilerini hem ölçülmesine hem de raporlanmasına yöneliktir.<sup>32</sup>

### 2.3. Maliyet Muhasebesi

Maliyet muhasebesi, aslında ayrı bir bölüm olarak sayılmamakla birlikte, özellikle üretim işletmelerinde, maliyet verilerinin ağırlıklı olarak yönetim kararlarında etkin kullanımı ve maliyet gider kontrolü de dikkate alındığında yönetim bilgi sistemi içinde önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle, bir uzmanlık muhasebesi sayılmakla birlikte, maliyet muhasebesini de bu ana bölümlenmeye dahil etmek daha uygun düşmektedir.<sup>33</sup> Maliyet muhasebesi, ister ayrı bir bilgi sistemi olarak isterse finansal bilgi sisteminin bir alt sistemi sayılsın, işletme içine ve dışına yönelik amaçları önemlidir.<sup>34</sup>

Maliyet Muhasebesi; İşletme eylemlerinin maliyetini, karlılığını, ve başarısını ölçme, analiz etme, hesaplama ve raporlama sürecidir.<sup>35</sup> Maliyet muhasebesi, finansal rapor ve ölçümlere dayanan bilgiler yanında, organizasyondaki kaynak kullanımı vb. diğer bilgileri de içerir.<sup>36</sup>

Maliyet muhasebesinin diğer bir amacında planlama, kontrol ve kaynak geliştirme sürecinde yönetime gerek finansal gerekse finansal olmayan bilgilerin

---

<sup>31</sup>Orhan Sevilengül, a.g.e, s.17

<sup>32</sup>Hongren, foster, Datar, a.g.e, s.3

<sup>33</sup>Orhan Sevilengül , a.g.e, s. 14

<sup>34</sup>Ayten Ersoy, a.g.e, s.5

<sup>35</sup>Rıfat Üstün **Maliyet Muhasebesi**,( İstanbul, 1996), s.23

<sup>36</sup>Honmger, foster, Datar, a.g.e, s. 3

sunulmasıdır. Maliyet muhasebesi bu amacıyla düşünüldüğünde "Yönetim Muhasebesi" anlamına geldiği ifade edilir.<sup>37</sup>

### 3. Gider, Harcama, Maliyet Kavramları Ve Üretim Çıktıları Maliyet Unsurları

Üretim İşletmelerinde üretim şekline bağlı olarak elde edilen çıktılarının maliyetlerin hesaplanması maliyet unsurları ve üretim çıktıları bilmesini gerektiren, gider, gelir ve maliyet kavramlarının anlaşılması, hatta bazen aynı anlamda kullanılması karışıklığa neden olmaktadır. Bu açıdan bu kavramların kısaca tekrarlanması yarar vardır.

#### 3.1. Maliyet Kavramları

*Gider:* İşletmelerin faaliyetlerini ve varlığını sürdürebilmesi ve belli bir gelir elde etmesi için belirli bir dönemde kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin parasal tutarıdır.<sup>38</sup>

*Harcama:* İşletme tarafından herhangi bir nedenle para ve benzeri araçlarla yapılan ödemelerdir.<sup>39</sup>

*Maliyet:* En geniş "belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların toplamı" olarak tanımlanır.<sup>40</sup> Ancak, maliyet kavramı daha çok belirli bir konuyu esas alarak tanımlanmaktadır. Örnek olarak, üretim maliyetleri, üretim süreci sonunda elde edilen çıktılar da, aynı şekilde mamul maliyeti veya yarı mamul maliyeti gibi, çıktıyı esas alan kavramlara bağlı olarak ifade edilmektedir. Bu açıdan, bir sanayi işletmesinde, maliyet yada maliyet gideri; üretimle ilgili katlanılan mal ve hizmetlerin parasal tutarı olarak tanımlanabilir.

<sup>37</sup> Rifat Üstün, a.g.e., s.3

<sup>38</sup> Selçuk Uslu, *Planlama Ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi*, (Ankara 1991), s. 20

<sup>39</sup> Selçuk Uslu, a.g.e., s. 21

<sup>40</sup> Nasuhi Bursal-Ercan Yücel, *Anadolu Üniversitesi Yayınları, Maliyet Muhasebesi*, (Yayın No:888, Eskişehir, 1996),s.3

Konulara ilişkin maliyet kavramlarının iyi bilinmesini maliyet hesaplamalarının anlaşılması açısından önemlidir.

### 3.2. Üretim Çıktıları Ve Maliyet Unsurları

Üretim işletmelerinde çıktı fire hariç, mamul veya mamuller, yan mamul veya yarı mamullerdir. Aynı şekilde belirli bölümlerde üretilip diğer bölümlere devredilen bazı parçalar hem yarı mamul hem de, ara mamul olarak ifade edilmektedir. Ancak ara mamul kavramı, bütünün parçası olmakla birlikte, tek başına da mamul olma özelliği olanlar için kullanılması daha uygundur. Bu anlamda piyasa fiyatının olması da talebin olması ile ilişkilidir. Örnek olarak bir çok işletme bu tür mamulleri kendi ihtiyaçları için ürettikleri için piyasası yoktur veya oluşmamıştır.

Maliyet hesaplamasının mantığını' da, bu çıktıların elde edilmesi için, ilgili dönemde katlanılan maliyet unsurlarından alacağı payların doğru olarak hesaplanması oluşturur.

*Mamul* :Bir üretim işletmesinin amacına uygun olarak elde ettiği çıktılar mamul veya mamuller olarak isimlendirilir. Mamul, üretim sürecinin sonunda tamamlanmış birimler olarak' da tanımlanabilir.

*Yarı mamul*: Henüz mamul haline gelmemiş, yani üretim sürecini tamamlamamış birimlerdir. Mamulün hatalı veya kusurlu olması mamul olmadığı anlamında değerlendirilmemelidir.

*Yan Mamuller*: Bazı işletmelerde, üretim sonucunda istenmese de ana mamullerle birlikte piyasa değeri ana mamule göre daha düşük olan çıktılar yan mamul olarak isimlendirilir. Bu çıktılar yani yan mamullerinde değerlendirilmesinde üretim giderlerinden alacağı payın, uygun bir şekilde hesaplanması gerekir.

Bazı üretim işletmelerinde bileşik imalat söz konusu olduğundan, belirli bir noktaya kadar (ayrılma noktası) üretim giderleri tüm çıktılarla ilgilidir. Bu noktaya kadar üretim maliyetlerinin, mamuller arasında uygun bir şekilde

paylaştırılması gerekir. Bu tür üretimde birden fazla mamul üretimi söz konusu olduğundan yan mamul ile karıştırılmaması gerekir.

*Ara Mamuller:* Ara mamul kavramı, ana mamul üretiminde kullanılacak olmakla birlikte, tek başına bir mamul kabul edilen çıktılardır. Ara mamullerin piyasa değerinin olması veya olmaması, değerlendirme ve karar alma açısından oldukça önemli olan bir konudur. Özellikle transfer fiyatının tespitinde objektif bir değerlendirme ölçüsüdür.

Bir işletmenin üretimi sırasında belirli bir aşamada elde ara mamulünün piyasa değerinin olması yani belirli bir fiyatının olması talep ve işletme karlılığı ile ilgili bir hadisedir. Her ara mamul için talep oluştuğunda ve yatırımlar açısından karlı olduğu sürece üretimi söz konusudur. Bu şekilde üretim yan sanayilerin oluşması ile de açıklanabilir.

Üretim sürecinde katlanılan üretim maliyetleri, maliyet unsurları olarak ifade edilmekte ve bu maliyetler üç başlıkta toplanmaktadır.

*Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri:* Bu giderler esas üretim gider yerleriyle ilgili olup, ürün temel ögesini oluşturan ve bünyesine doğrudan yüklenebilen madde ve malzeme giderleridir. Bu maddelerin kullanımı, fiili tutarlarla bu hesaplarda izlenir. Üretimde kullanılmayan ve satılan ilk madde ve malzemelerin maliyeti bu hesapta izlenmez.<sup>41</sup>

*Direkt İşçilik Giderleri :* Bu giderler esas üretim gider yerleriyle ilgili olup, belli bir mamul yada hizmetin üretim maliyetlerine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar. Bu giderler hangi mamul veya mamul gurubu için harcandığı izlenebilen ve her hangi bir dağıtım anahtarına gerek duymadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur.<sup>42</sup>

*Genel Üretim Giderleri:* İşletmenin üretimine ve üretimine bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt hammadde dışında kalan giderlerdir.

Direk hammadde ve direkt işçilik maliyetleri dışında kalan üretimle ilgili maliyetlerdir.

---

<sup>41</sup> TMS açıklamaları, a.g.e, s.14

<sup>42</sup> TMS açıklamaları, a.g.e, s.15

#### 4. Maliyetlerin Sınıflandırılması Ve Maliyet Yöntemleri

Özellikle yönetim muhasebesi açısından maliyetlerin sınıflandırılması büyük önem taşır. Bu çerçevede karar almaya yönelik bilgi üretiminde önemli olan hususlardan biride maliyetlerin sınıflandırılmasıdır. Belirli bir karar için geçerli olan bir maliyet, diğer bir karar için anlam taşımayabilir.

Maliyetlerin oluştukları yerler esas alınarak ifade edilmesi gider yeri kavramına dayalı olarak yapılmaktadır. Ancak her maliyet kavramı için gider yeri ifadesi geçerli olmayacağı bilinmelidir. Gider yeri yaklaşımın temeli gider yeri ile kurulan ilişkilidir. Örnek olarak satış gider yeri, tüm satış giderlerinin olduğu yer anlamında bir kavramın ifade edilmesidir. Bu kavram özellikle sorumluluk merkezlerinin ifade edilmesinde önem taşır. Değilse bazı maliyet kavramlarının doğrudan gider yeri ile ilişkisi olmayıp, amaçlara yönelik bir sınıflandırmayı ifade eder. Örnek olarak, dolaylı ve dolaysız maliyet ayrımı genel bir sınıflandırmadır. Giderlerin, gider yeri ile ifade edilmesi, ancak gider yeri ile kurulacak ilişkiye bağlı olarak yapılacaktır. Aynı şekilde sabit ve değişken maliyet ayrımı yalnızca esas alınan faaliyet ölçüsüne bağlı yapılan bir ayırım olup, genel olarak gider yerini doğrudan çağrıştırmaz. Tabidir' ki bu giderler gider yerleri ile ilişki kurulmak sureti ile ifade edilebilir. Örnek olarak satış gider yeri değişken giderleri gibi.

##### 4.1. Maliyetlerin Sınıflandırılması

Görüldüğü gibi maliyetlerin gider yerleri ile ilişkilendirilmesi, işletmenin organizasyon yapısına bağlı yapılmaktadır. Diğer taraftan özellikle gider yeri dışında farklı amaçlara yönelik, değişik kriterlere göre yapılan maliyet kavramlarına ilişkin sınıflandırmalarının önemli bir kısmı aşağıda açıklanacaktır. Bu maliyet sınıflandırmalarının, mamul maliyet hesaplama yöntemlerindeki değişik yaklaşımların ve bu yaklaşımlara ilişkin eleştirilerin daha net anlaşılabilmesi açısından önemlidir.

#### 4.1.1. Temel İşletme Fonksiyonları Açısından

Maliyetler temel işletme fonksiyonlarına göre üretim maliyetleri, satış maliyetleri, araştırma-geliştirme maliyetleri, genel yönetim maliyetleri ve finansman maliyetleri olarak sınıflandırılmaktadır.<sup>43</sup>

*Üretim Maliyetleri:* Hammaddelerin mamule dönüştürülmesinde katlanılan zorunlu maliyetlerdir.

*Satış maliyetleri:* Sipariş alınması ve mamulün müşteriye teslimi dahil, talep oluşturulması amacıyla yapılan giderlerin tümüdür.

*Genel Yönetim Maliyetleri:* Üretim ve satış faaliyetleri dışındaki her türlü yönetsel ve örgütsel faaliyetlerden kaynaklanan maliyetlerdir.

*Araştırma, Geliştirme maliyetleri:* Yeni mamul veya hizmet üretimi ve üretim sürecindeki yeniliklerin geliştirilmesi ve denenmesi amacıyla katlanılan maliyetlerdir.

*Finansman Maliyetleri:* İşletme fon ihtiyacının karşılanması amacıyla katlanılan faiz, komisyon vb giderlerden oluşan maliyetlerdir.

#### 4.1.2. Üretim Süreci İle İlişkileri Açısından

Üretimle ilişkisi dikkate alındığında maliyetler, ilk maliyet ve dönüşüm maliyeti olarak sınıflandırılmaktadır.

*İlk maliyet:* Mamullerin üretilmesinde katlanılan direkt hammadde ve direkt işçilik toplam maliyetidir.

*Dönüşüm Maliyeti:* Hammaddenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan giderlerin tümüdür. Bunlar, direkt işçilik ve genel üretim giderleri toplamından oluşur.

---

<sup>43</sup> Gürsoy, a.g.e, s.28

#### 4.1.3. Gidere Dönüştükleri Dönem Açısından

Maliyetlerin oluşumu ve gidere dönüştükleri dönem açısından dönem maliyetleri ve üretim maliyetleri olarak ikiye ayrılır.<sup>44</sup>

*Üretim Maliyetleri:* Hammaddenin ürüne dönüştürülmesinde katlanılan maliyetlerdir. Üretim maliyetleri mamuller satıldıkça gidere dönüşürler.

*Dönem maliyetleri:* Dönemsellik ilkesi çerçevesinde oluştukları dönemde gider sayılırlar.

#### 4.1.4. İzlenebilirlikleri Açısından

İzlenebilirlikleri açısından maliyetler, *Dolaylı* ve *Dolaysız* maliyetler olarak tasnif edilmektedir.<sup>45</sup> Bu ayrımın temeli, esas alınan konuya yönelik maliyetlerle ilişkinin doğrudan kurulup kurulamamasına bağlı olarak yapılmasıdır. Örnek olarak gider yerleri veya mamullerle direkt ilişki kurulan giderler dolaysız maliyettir. Dolaylı maliyetler ise; mamul veya gider yerleri ile direkt ilişki kurulamayan ve bu anlamda izlenmesi mümkün olmayan maliyetlerdir.

#### 4.1.5. Üretim Yerleri Açısından

Üretim maliyetleri oluştukları gider yerleri ile ilişkileri açısından *Ana Üretim yerleri Maliyetleri* ve *Yardımcı gider yeri, Hizmet yerleri ve Üretim yönetimi gider yerleri Maliyetleri* olarak sınıflandırılır.<sup>46</sup> Bu sınıflandırmanın yaklaşım açısı üretimin fiilen yapıldığı gider yeri ile fiilen üretim yapılmamakla birlikte, üretimin yapılması açısından zorunlu olarak katlanılan giderlerin oluştuğu, gider yeri maliyetlerinin izlenmesine yöneliktir.

<sup>44</sup> Gürsoy, a.g.e, s.32

<sup>45</sup> Gürsoy, a.g.e, s.29

<sup>46</sup> Büyükmürza, a.g.e, s. 150

#### 4.1.6. Üretim Toplamı Veya Birimine göre Maliyetler

Üretim miktarına bağlı olarak, toplam veya üretim birimi açısından; aşağıdaki gibi sınıflandırılır.<sup>47</sup>

*Toplam Maliyetler:* Belirli bir hesap döneminde, üretimin tamamı için katlanılan maliyetlerin toplamıdır.

*Birim Maliyetler:* Toplam üretim maliyetine bağlı olarak, bir birim için hesaplanan maliyettir.

#### 4.1.7. Planlama Ve Kontrol Açısından

Planlama ve Kontrol açısından değişik maliyet kavramları söz konusudur. Bu maliyet kavramlarından bazıları kısaca açıklanmıştır.<sup>48</sup>

*Marjinal Maliyet:* Üretimde bir birimlik bir artışın toplam maliyetlerde meydana getirdiği ek maliyettir.

*Standart maliyet:* Bilimsel ilke ve tekniklere göre hesaplanan maliyettir. Başka bir tanımla, bir işletmenin arzu edilen belirli bir verimlilik düzeyinde birim başına dolaysız standart hammadde, dolaysız standart işçilik ve genel üretim giderleri toplamıdır.

*Bütçelenmiş maliyetler:* Belirli bir iş hacminde öngörülmüş maliyet toplamıdır.

*Batık Maliyetler:* Geçmişte katlanılmış, geri dönüşü mümkün olmayan ve alınacak kararlardan etkilenmeyen maliyet batık maliyet olarak tanımlanır.

*Geçerli Maliyetler:* Alternatif kararlara bağlı gerçekleşmesi beklenen ve alternatifler arasında farklılık gösteren maliyetlerdir.

Bir organizasyon birim yetkilisinin kararlarından etkilenip etkilenmediğine göre maliyetler *Kontrol edilebilen* ve *Kontrol edilemeyen* maliyetler olarak ayrılmaktadır. Bu ayırım, özellikle bölüm başarı değerlemeleri açısından oldukça önemlidir.

<sup>47</sup> Osman Altug, Maliyet Muhasebesi, (İstanbul, 1996), s. 23

<sup>48</sup> Gürsoy, a.g.e, s. 34

**Kontrol edilebilen maliyetler:** Bir organizasyon biriminin, yönetim kararlarından etkilenen maliyetlerdir.

**Kontrol edilemeyen Maliyetler:** Bir Organizasyon biriminin kararlarından etkilenmeyen maliyetlerdir.

**Fırsat Maliyeti:** Farklı alternatif kararlardan birinin seçilmesi sonucu, seçilmeyen diğer alternatif kararlardan en iyisinin yararadır.

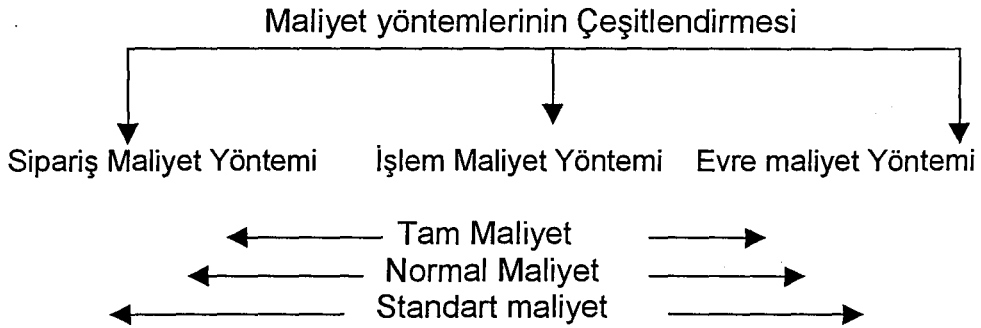
**Planlanmış Sabit maliyetler:** İşletme yönetiminin planlamış olduğu dönem bazında sabit maliyettir.

**Bağlı sabit Maliyetler:** İşletme yapısına bağlı olarak yönetim kararlarından kısa dönemde etkilenmeyen maliyetlerdir.

## 4.2. Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Üretilen çıktıların maliyetlerinin hesaplanması, gerek değerlendirme gerekse planlama ve kontrol açısından farklı yöntemlerin oluşmasına neden olmuştur.<sup>49</sup>

Maliyet yöntemlerinin üretim ve maliyet unsurlarına bağlı olarak çeşitlendirilmesi üretim şekline bağlı olarak aşağıdaki gibi gösterilebilir.<sup>50</sup>



Şekil:1 Maliyet Yöntemleri Çeşitlendirmesi

Kaynak : Hongren, Foster, Datar, s.721

Şekilde görüldüğü gibi standart işlemlere dayalı farklı mamullerin üretilmesi halinde, maliyet hesaplamaları 'işleme maliyetleri' ne dayalı olarak yapılabilmektedir.

<sup>49</sup> Carl L. Moore, Robert K. Jeadicke, **Yönetim Muhasebesi Çeviren** Alpaslan Peker,(2. Bası, İstanbul,1988), s.216

<sup>50</sup> Hongren, foster, Datar, **a.g.e**, s. 721

## 5. İşletme Maliyet Sistemleri Oluşturulması Ve Muhasebe Kayıtları

Muhasebe sistemi içerisinde *Maliyet Sistemi*; işletme giderlerinin gereksinme duyulan biçim ve ayrıntıda sınıflandırılmış şekilde saptanıp izlenmesi, bunların gider yerlerine dağıtılması, stok maliyet giderlerinin dönem giderlerinden ve zararlardan ayrılarak üretilen mamul maliyetlerine yüklenmesi ve böylelikle mamul birim yada parti maliyetlerinin saptanması amacıyla kullanılan belgelerden, düzenlenen tablolardan ve tutulan kayıtlardan oluşur.<sup>51</sup>

Üretim sürecine bağlı olarak, üretim işletmelerindeki üretim çıktılarının maliyetlerinin doğru olarak hesaplanması ve bu sürecin planlanarak kontrol edilme arzusu, farklı maliyet yöntemlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Diğer taraftan; üretim işletmesi maliyet bilgilerini planlama ve kontrol veya performans değerlemesi açısından kullanmayı hedefliyorsa, maliyet sistemini isteklerine uygun olarak oluşturmalıdır. Aynı şekilde bir işletmede mamuller yanında ara mamul, yan mamul veya yarı mamul çıktıları, maliyet hesaplama dönemi itibarı ile söz konusu ise, bu çıktıların maliyetlerini en doğru şekilde hesaplamayı esas alan maliyet sistemi uygulanır.

### 5.1. Maliyet sisteminin Oluşturulması

Maliyet sistemleri, içinde bulunulan işletmelerin üretim şekli, işletme büyüklüğü, örgüt yapısı gibi, birçok faktörden etkilenmekte olması nedeniyle maliyet sistemleri' de işletmeden işletmeye değişiklik gösterir.<sup>52</sup> Dolayısıyla, aynı mamul yada mamullerin üretildiği işletmelerde arzu edilen, her bir çıktının birim olarak maliyetlerinin hesaplanmasıdır. Halbuki, sürekli farklı mamullerin üretilmesi halinde sayısı ne olursa olsun arzu edilen her ayrı mamul veya mamul gurubunun öncelikle toplam maliyetlerinin bilinmesidir. Bu çerçevede, maliyet sistemleri üretim şeklinden etkilenmektedir.

Aşağıda üretim şekilleri açısından işletme maliyet sistemini oluşturan maliyet yöntemleri şablon olarak gösterilmiştir.

<sup>51</sup> Büyükmürza, a.g.e, s. 74

<sup>52</sup> Ali Kartal, *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayın No:402, s.24

Öncelikle değerlemeyi esas alan maliyet sisteminin oluşturulması temel iki şablon üzerine oturtulabilir.

Değerleme açısından maliyet sistemi(zorunlu)

Temel maliyet sistemleri		
Sipariş maliyet yöntemi Veya Safha maliyet yöntemi	Fili maliyet yöntemi	Tam Maliyet Yöntemi

Şekil :2 Zorunlu Maliyet Sistemi

Bu sistem özellikle küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde yaygın olarak yasal zorunluluğa bağlı uygulanmaktadır. Bu açıdan bu işletmelerde maliyetlemenin, çıktıların yasal değerlemesine yönelik olarak uygulandığı söylenebilir.

Planlama ve kontrol açısından maliyet sistemi

Temel maliyet sistemleri		
Sipariş, Safha Veya Karma maliyet yöntemi	Tahmini Veya Standart maliyet yöntemi	Değişken maliyet yöntemi Veya diğer maliyet yöntemleri

Şekil :3 Yönetim Maliyet Sistemi

## 5.2. Maliyet Bilgilerinin İzlenmesi Ve Muhasebe Kayıtları

İşletmeler gerek karar almada, gerekse aldıkları kararları değerlemede muhasebe verilerin yanında, sayısal olmayan verilere' de ihtiyaç duymaktadırlar. Diğer verilerin performans değerlemesi dahil bir çok alanda kullanımı muhasebenin dışında düşünülemez; hatta tam tersine bu muhasebe bilgi sisteminin kapsamı içerisinde değerlendirilmelidir. Bu açıdan muhasebenin yasal sorumlulukların yerine getirilmesi görevi dahil, asıl olan muhasebe verilerinin yorumlanarak yönetim ile sayısal veriler arasında bir köprünün kurulabilmesidir. Bu sorumluluk, özellikle son zamanlarda yapılan muhasebe

tanımlarından kolaylıkla anlaşılmaktadır. Yönetimin gelişmelere paralel muhasebeden beklentilerindeki artış, önemini de vurgulamaktadır.

Maliyet bilgilerinin izlenmesinde yukarıda da belirttiğimiz gibi işletmece belirlenen maliyet sisteminden elde edilen bilgilerin tümünün kayıtlanıp kayıtlanmama konusundaki, yönetim ve muhasebe uygulayıcılarının tercihi önemlidir. Çoğu işletme, vergi mevzuatı dışında yönetimin taleplerine bağlı oluşan bilgileri kayıtlara yansıtılmamaktadır. Diğer taraftan, zorunlu maliyet bilgileri ve bu bilgiler dahil yönetimin belirlediği sistem çerçevesinde maliyet bilgilerinin muhasebe kayıt ortamında izlenmesi de ayrı bir seçenektir. Bu takdirde işletme yönetiminin istediği bilgilerin çoğu muhasebe kayıt ortamında izlenebilecektir. Bu seçime bağlı olarak, işletmenin hesap planının iyi tasarlanmış olması gerekir. Aşağıda bu konu açıklanmıştır.

### **5.2.1. Hesap Planı**

Hesap, muhasebeyi ilgilendiren aynı nitelikteki işlemlerin kayıtlandığı çizelgelerdir. Bu hesapların tümü, işletme bazında veya ülke bazında hesap planını oluşturur.

Üretim işletmeleri büyüklüklerine bağlı olarak maliyet bilgilerini izlemede tekdüzen muhasebe sistemi tebliği ile belirlenmiş ve hesap planı çerçevesinde 700 'lü hesapları kullanacaklardır.<sup>53</sup> Maliyet muhasebesinin genel muhasebeden ayrı izlenmesi halinde iki muhasebe arasında bağlantı ve yansıtma hesapları ile bilgi aktarılabilir.

Tek düzen hesap planında üretim maliyet unsurlarına ilişkin maliyet hesapları aşağıdaki gibidir.

---

<sup>53</sup> TMS, 1 nolu Uygulama Tebliği, s.17

## ÜRETİM ÇIKTILARI MALİYET-GİDER HESAPLARI

### 7/A SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI

- 70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI  
 700-Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı  
 701- Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı  
 71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ  
 710- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri  
 711- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı  
 712- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Fiyat Farkı  
 713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Miktar Farkı  
 72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ  
 720- Direkt İşçilik Giderleri Hesabı  
 721- Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı  
 722- Direkt İşçilik Giderleri Ücret Farkları Hesabı  
 723- Direkt İşçilik Giderleri Süre (Zaman) Farkları Hesabı  
 73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ  
 730-Genel Üretim Giderleri  
 731- Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı  
 732- Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları  
 733- Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları  
 734- Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları  
 74- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ  
 740- Hizmet Üretim Maliyeti  
 741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı  
 742- Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları

### 7/B SEÇENEĞİ MALİYET HESAPLARI(79)

- 790 - İlk Madde Ve Malzeme Giderleri  
 791- İşçi Ücret Ve Giderleri  
 792- Memur Ücret Ve Giderleri  
 793- Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler  
 794- Çeşitli Giderler  
 795- Vergi, Resim Ve Harçlar  
 796- Amortismanlar Ve Tükenme Payları  
 797- Finansman Giderleri  
 798- Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı  
 799- Üretim Maliyet Hesabı

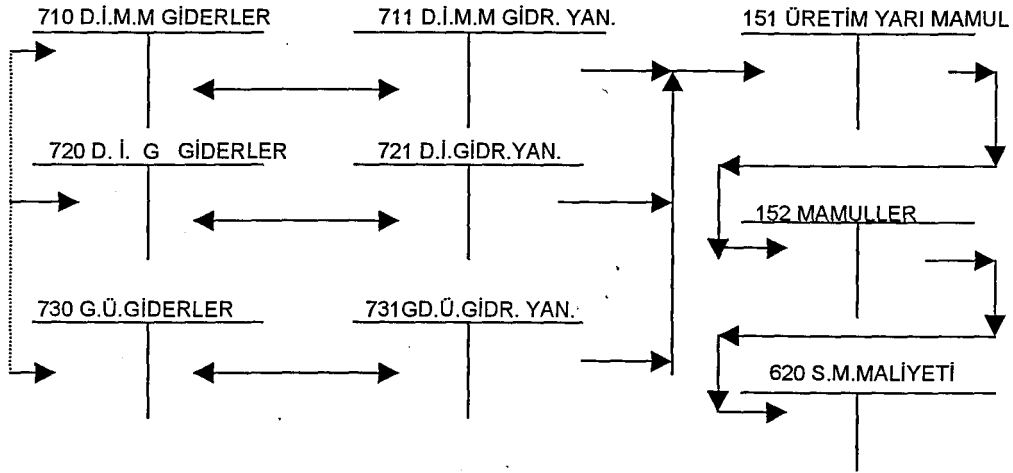
### Şekil :4 TMS Maliyet Hesapları

Görüldüğü gibi, tekdüzen hesap planı üretim çıktıların maliyetlerinin izlenmesi ve kayıtlanmasında; hatta verimliklere yönelik performans değerlemesinde yararlanılacak şekilde oluşturulmuştur.

### 5.2.2. Maliyet Akışı(TMS 7/A Seçeneği)

İşletme yönetiminin seçimi dışında, Tekdüzen Hesap Planın' da maliyet bilgilerinin izlendiği hesaplar; maliyet, gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşmuştur. İşletmelerin gerek sipariş gerekse, safha maliyet yöntemlerini, tahmini veya standart ramlarla uygulamasına imkan verecek hesaplar belirlenmiş olup, planlama ve kontrol açısından bu maliyet yöntemlerinde maliyet kayıtları' da rahatlıkla yapılabilecektir. Diğer taraftan değişken maliyet yöntemi için belirlenen ana hesaplar altında, alt hesapların açılması mümkün olduğundan kayıtlarda problem oluşturmayacaktır.

Aşağıda tekdüzen hesap planına bağlı olarak, 7/A seçeneğinde maliyet akışı ve hesaplarının işleyişi kebir kayıtları üzerinde şematik olarak gösterilmiştir.



Şekil :5 7/A Seçeneği Maliyet Akışı  
Kaynak:: Ali Kartal a.g.e, s.256

## 6. İşletme Kontrol Sistemleri Ve İşletme Bilgilerinin Raporlanması

Yönetim kontrol sistemi farklı şekillerde tanımlanmakla birlikte genel olarak, hedef belirleme, hedefe yönelik sonuç belirleme, farklı alternatifler arasında sonuç tahmini ve belirlenen hedeflere nasıl ulaşılması gerektiğine yönelik karar verme işlevlerinin kontrolüne yöneliktir.<sup>54</sup> İşletme yöntemi, gerek planlama gerekse kontrole konu olan her konuda muhasebe bilgilerinden yararlanır. Bu açıdan işletme organizasyonu içinde sorumluluk merkezlerinin oluşturulması ve kontrol açısından sorumluluk temelinde kayıtlama, planlama ve kontrol işlevlerinin bir gereğidir. Sorumluluk merkezleri kendi içerisinde alt birimlere ayrılabilir. Ancak, bu sorumluluğun tamamen devredildiği anlamında değerlendirilmemelidir.<sup>55</sup> Başka bir anlatımla, faaliyetlerdeki nihai sorumluluk, merkezin başında bulunan kişilere aittir.

Her işletmede uygulanan bir kontrol fonksiyonu vardır.<sup>56</sup> Kontrol fonksiyonu da diğer işletme fonksiyonları gibi önemli bir yere sahiptir. Genel olarak kontrol fonksiyonunun amacı diğer fonksiyonların neyi, nasıl ve hangi ölçüde başardığını belirlemektir.<sup>57</sup>

<sup>54</sup> Honmger, foster s. Datar, a.g.e, s. 4

<sup>55</sup> İşiklilar, a.g.e, s.316

<sup>56</sup> Ahmed Belkaoui, **Handbook of Manangement Control Systems**, (Westport, 1986), s. 1

<sup>57</sup> Tosun , a.g.e, s. 129

İşletmelerde planlama ve kontrol üç ayrı düzeyde gerçekleşir.<sup>58</sup> Bunlar; stratejik kontrol, yönetsel kontrol ve görev(iş) kontrolüdür. Yönetim kontrol sisteminin işletmenin organizasyon yapısına ters düşmemesi gerekir.<sup>59</sup>

## 6.1. Stratejik Kontrol

Stratejik yönetimin kapsamı içerisinde planlama ve kontrol faaliyetlerinin en belirgin özelliği dış çevre faktörlerini dikkate almasıdır.<sup>60</sup> Söz konusu faktörlerdeki değişimler, hedefleri ve stratejileri değiştirmektedir. Stratejik yönetim, işletme üst düzey yönetim faaliyetleri ile ilgili bir süreçtir.<sup>61</sup>

Stratejik planlamanın en önemli özelliği, tüm örgütü kapsayan bütün bir çerçevenin oluşturulmasıdır. Bir anlamda gelecekte yapılmak istenenlerin planlanmasıdır. Bu açıdan işletme stratejik hedef ve amaçlarının belirlenmesi önemlidir. Hedef, işletmenin başarmak istedikleridir. Strateji ise, hedeflere ne şekilde ulaşılacağını gösteren yollardır. Bunların uygulanması ise politikaların ve programların belirlenmesi ile mümkündür. Örnek olarak işletmenin ücret, fiyat ve reklam politikaları yanında, mamuller ve araştırma geliştirme faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin programlar belirlenir.

Stratejik kontrol aşamasında ölçülen sonuçlar sürekli olarak değerlendirilerek, stratejik planlara uygun olarak gerçekleştirilmesine çalışılır. İşletme içinde ve dışında, istenmeyen durumların oluşması halinde, stratejik planlar gözden geçirilerek düzeltilir.

## 6.2. Yönetsel Kontrol

Yönetsel Kontrol çeşitli sorumluluk, kar ve maliyet merkezleri düzeyinde yürütülen bir kontrol işlevidir.<sup>62</sup>

<sup>58</sup> Cudi Tuncer Gürsoy, *Yönetim Muhasebesi*, (İstanbul, 1997 ), s 597

<sup>59</sup> Honmger, foster, Datar, *a.g.e.*, s. 901

<sup>60</sup> Eren, *a.g.e.*, s.11

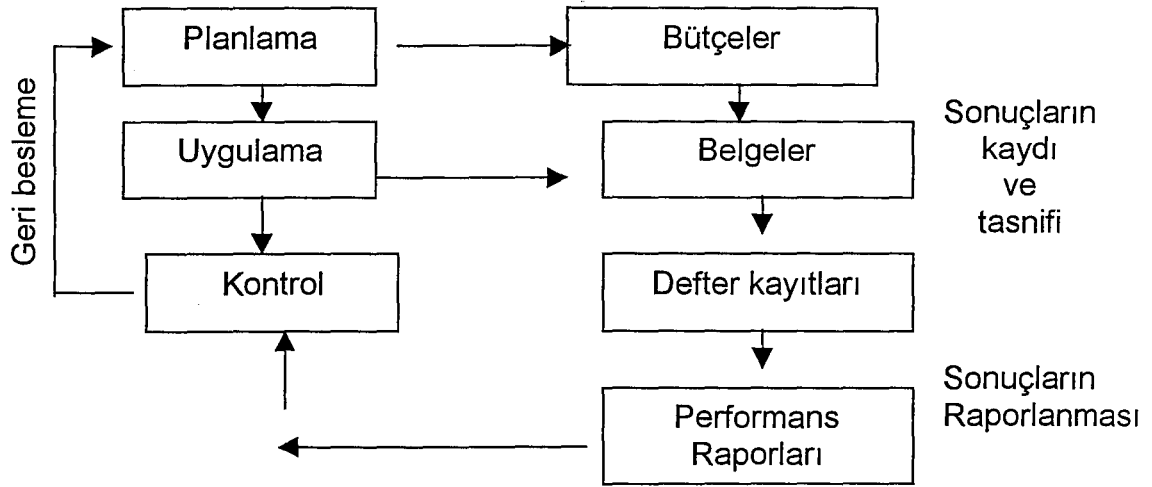
<sup>61</sup> Eren, *a.g.e.*, s.16

<sup>62</sup> Akal, *a.g.e.*, s. 62

İşletme faaliyetlerinin, işletmenin yapısı içinde belirlenen hedeflere ve amaçlara bağlı politika ve programların başarıya ulaşmasında öngörüldüğü biçimde yürütülmesi, etkin bir yönetsel kontrol sürecine bağlıdır. Yönetim kontrolü bu açıdan, orta ve kısa dönem planlanmış stratejilerin, yıllık planların, bütçelerin, satış üretim ve finans planlarının yürütülmesini sağlamak amacıyla yönelik görevlerin tümüdür. Yönetsel kontrol, doğrudan insan faktörü ile ilgilidir. Diğer bir anlatımla; yönetim kademelerine aktarılan faaliyetlerin, izlenmesi ve kontrolündeki sorumluluktur.

Yönetsel kontrol, planlama, uygulama ve sonuçları kaydetme ve raporlamaya dayanan analiz faaliyetlerinden oluşur. Bu çerçevedeki performans boyutlarının geniş tutulması gerekir.

Yönetsel kontrol sürecinde, muhasebenin yerini aşağıdaki şekil yardımı ile gösterebiliriz.<sup>63</sup>



Şekil:6 Yönetsel Kontrol Süreci  
Kaynak:Cudi Tuncer Gürsoy- Hongren, Foster s.5

Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere yönetsel kontrol aşamaları bütçeleme, uygulama ve sonuçlarını kaydetme ve sonuçların raporlanması ve

<sup>63</sup> Hongren, Foster Datar , a.g.e, s. 4

performans değerlendirilmesini içermektedir. Ancak, işletme hedeflerinin planlamayı, planlamanın bütçelemeyi ve uygulama aşamasında faaliyet ve görev kontrolü gerektirdiği unutulmamalıdır. Uygulama sonuçlarının performans raporlarıyla geri bildirim yapıldığı süreçteki bilgi akışını gösterir.<sup>64</sup>

### 6.3. Faaliyet Kontrolü

İş ya da faaliyet kontrolü, işletme içinde alt düzey yönetiminde günlük belirli kurallara göre yapılması gereken bireysel faaliyetlerin gerektirdiği şekilde ve belirlenen zamanda en az kaynak kullanımı ile gerçekleştirilmesinin sağlanmasına yöneliktir.<sup>65</sup> İş ya da faaliyet kontrolü, belirlenen standartlara ve proseslere uygunluğuna yöneliktir. Yani alt düzey yönetimler tarafından günlük olarak belli kurallar çerçevesinde yürütülür. Yönetimsel kontrol ise, tüm işletme ile ilgili olup, program ve sorumluluk merkezlerine yöneliktir.

Kontrol sürecindeki etkinlikler genellikle kalite zaman ve miktar gibi performans göstergeleri ile değerlendirilir. Bu nedenle kullanılabilir göstergeler standart yöntemlere ve standart zamanlara bağlıdır.

### 6.4. İşletme Bilgilerinin Raporlanması Ve İşletme Raporlama Sistemi

Rapor; herhangi bir iş veya konuda yapılan inceleme ve araştırma sonucunu bildiren yazı veya görevli kişiler tarafından yazılı açıklamalardır.<sup>66</sup> Küçük veya büyük işletmelerin tümünde mutlaka bir raporlama ve bilgi akışı söz konusudur.<sup>67</sup> İşletme içi ve işletme dışına yönelik raporlama farkı, dışa yönelik raporlama için belirlenen standartlara uyulmasındaki zorunluluktur. Bu zorunluluk, işletmelerin faaliyet ve finansman bilgileri ile maliyet yöntemlerini

<sup>64</sup> Honmger, foster, Datar, a.g.e, s. 4

<sup>65</sup> Gürsoy a.g.e, s. 601

<sup>65</sup> Honmger, foster, datar, a.g.e, s. 4

<sup>66</sup> TDK, Türkçe Sözlük, 1983

<sup>67</sup> Joseph W.Wilkinson, **Accounting Information Systems** (Second Edition, John Wiley, Sons Inc.1986), s. 241

standartlaştırmıştır. Bu açıdan uygulayıcılar, fiilen kullansalar bile, zorunlu olmayan bu yöntemleri, muhasebe kayıtlarına yansıtılmaksızın ayrıca, işletme içine raporlamayı tercih etmektedirler.<sup>68</sup>

İşletme başarısının yalnızca sonuç değerlendirilmesine yönelik olarak görülmesi hatalı bir yaklaşım olup, bütün olarak işletme amaçlarından planlamaya, planlamadan uygulamaya kadar, her aşamada alınmış ve alınabilecek kararlar objektif olarak değerlendirilmelidir. Örnek olarak ekonomik gelişmeleri yönetim dışında tutan yöneticilerin, diğer açılardan başarılı değerlendirilmeleri mümkün değildir.

Tüm işletmelerde biçimsel bilgi akışının temelini, raporlama sistemleri oluşturur ve işletme raporlama sistemi, bu anlamda işletme bilgilerinin ilgililere iletilmesini sağlar.

Raporlama sistemleri genellikle kapsadıkları bilgilerin niteliğine göre finansal, maliyet, kar planlama, ve sorumluluk raporlama sistemleri olarak, dört grupta toplanmaktadır. Bu sistemlerin dışında Kalite kontrol, mamul planlama sermaye bütçelenmesi gibi raporlama sistemlerine de rastlanmaktadır.

Genel muhasebe bilgileri, finansal raporlama sistemini oluşturur. Bu çerçevede, her ne amaca yönelik olursa olsun, raporların çoğu finansal(muhasebe) raporlama sisteminden elde edilen bilgilere dayanır.

İşletmelerde karar alma ve planlama açısından etkin ve verimli bir raporlama sistemine sahip olunması, etkin bir yönetim kontrol sistemine sahip olunması açısından zorunludur. Dışa yönelik raporlama sistemi işletme raporlama sisteminin bir alt sistemini oluşturur. Buna paralel, işletme içindeki yöneticilerinde gereksinim duyduğu bilgilerin raporlanması söz konusudur.<sup>69</sup> Bunlara da "iç raporlar" denilmektedir.

Raporlama sistemleri kapsadıkları bilgilerin niteliği açısından finansal, maliyet ve kar planlaması ve sorumluluk raporlama sistemleri şeklinde dört grupta incelenmektedir.<sup>70</sup>

<sup>68</sup> Hüseyin Tüz, **Dizayn Teknik İşletme İçeri Seminer Notları**, (İstanbul 1996), s. 11

<sup>69</sup> A. Aysan, **a.g.e**, s. 25

<sup>70</sup> Pekdemir Recep, **Mali Tablolara El Kitabı**, (İstanbul Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavirler Odası yayınları İstanbul, 1994), s. 9

Her ne amaca yönelik olursa olsun hazırlanan raporların çoğu finansal raporlama sisteminden sağlanır.<sup>71</sup> İşletme içine yönelik raporlar daha çok karşılaştırmalı ve dışa yönelik raporlara göre daha ayrıntılıdır. Yine işletme içi raporlarda, "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri" gibi, sınırlayıcı kurallar yoktur. Bu nedenle, iç raporların kapsamını ve boyutlarını yönetimin talebi belirler.

Maliyet muhasebesi raporlama sistemi finansal muhasebe sistemi içerisinde veri toplama ve işleme özelliği daha ayrıntılı ve kendine özgü özellikleri olan bir sistemdir.<sup>72</sup>

Sorumluluk raporlama sistemleri işletme yönetimine yönetsel kontrol konusunda bilgi sağlayan raporlardır. Sorumluluk muhasebesi sistemleri de olarak bilinen sorumluluk raporları özellikle sorumluluk merkezlerinin başarı değerlemesinde etkin olarak uygulanabilmektedir.

Kar planlama raporlama sistemi belirlenen kar hedeflerine ulaşmak için kaynakları tahsis etme sürecidir. Bu raporlama sistemi bölümlerin ve mamullerin karlılığı üzerinde yoğunlaşır. Ve temel olarak stratejik ve taktik planlama faaliyetlerinde yöneticilere yardımcı olacak bilgiler sağlar.<sup>73</sup>

Raporlama sistemini, yöneldiği guruplara ve amacını dikkate alarak, işletme içi ve işletme dışı raporlar olarak iki gurupta toplamak mümkündür.<sup>74</sup>

#### 6.4.1. Dışa Yönelik Raporlama

İşletme dışı raporlama nedeni olarak, işletme ile ticari,mali ve ekonomik ilişkiler kuran kişi ya da gurupların, işletme faaliyet sonuçları ile ilgilenmeleridir. Bu açıdan ilgili guruplar kendi çıkarlarını ençoklamak amacıyla işletme faaliyet ve sonuçları ile ilgili sağlıklı, anlaşılır, güvenilir, yerinde ve zamanında bilgi sahibi olmak istemektedirler.<sup>75</sup>

<sup>71</sup> Pekdemir, a.g.e, s. 10

<sup>72</sup> Bursal Nasuhi , Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul 1992, s. 14

<sup>73</sup> Pekdemir, a.g.e, s. 12

<sup>74</sup> Pekdemir, a.g.e, s. 12

<sup>75</sup> Maliye Bakanlığı, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği (TURMOM)** yayınları No:8 Ankara ,1994), s.11

İşletme dışına yönelik raporlamanın belirli bir şekle bağlı olarak yapılması "Tekdüzen Muhasebe Sistemi" ile belirlenmiştir. Dışa yönelik raporlama zorunlu olmakla birlikte, işletme yönetimin tüm ihtiyaçlarına da cevap vermediği doğrudur. Ancak işletme yönetimi, özellikle yıl sonu performans değerlendirmelerinde bu raporlardan yararlanmaktadır. Dışa yönelik raporlamanın hedefi işletmeye ilişkin bilgilerin, dış kullanıcılara ortak bir dille iletilmesi olduğundan, işletme yönetimine katkısının yetersizliği nedeniyle eleştirmek veya aynı anda işletme yönetiminin tüm bilgi ihtiyaçlarını da karşılamasını beklemek doğru değildir.

#### 6.4.2. İçe Yönelik Raporlama

İç raporlama sistemi, işletmenin faaliyetleri ile ilgili olarak elde edilen bilgilerin işletmenin yapısına bağlı, karar almaya yönelik olarak, sistemli tablolar halinde sunulmasıdır.<sup>76</sup>

Genel olarak içe yönelik raporlama, faaliyetler ile bilgilerin karar almada yöneticilere yardımcı olacak şekilde hazırlanmış mali tablolar ile ilgililere sunulması şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>77</sup> İç raporlama sisteminin, yönetime gerekli olan bilgileri zamanında ve arzu edilen ayrıntıda iletmesi açısından, bu anlamda yönetim kontrol sisteminin alt sistemidir. İşletme içi raporlar, değişik amaçlarla hazırlandıkları için çok farklı şekillerde tasnif edilebilir. Ancak konumuz kapsamında bu raporlar genel olarak değerlendirildiğinde iki başlıkta toplanabilir. Bunlar,

- Yapılan işlemler için bilgi ve belge akışını sağlayan raporlar : Bunlar zorunlu olarak bilgi akışını sağlayan bilinen işletme içi raporlardır. Örnek olarak günlük satış ve kasa raporları gibi.
- Performans raporları : Bu raporlar belirli konularda karşılaştırma, yorum veya açıklama yapmak amacıyla düzenlenir. Genellikle şekilleri ve sunuluş

<sup>76</sup> W.Wilkinson , a.g.e, s. 241

<sup>77</sup> Yücel, a.g.e, s. 7

zamanı yönetim tarafından önceden belirlenmiştir. Bazı durumlarda yönetimin talebine bağlı olarak farklı şekilde hazırlanabilir.

İşletme içine yönelik muhasebe raporları yönetimin talebine bağlı olarak şekillenir. Yönetimin bilgi talebi, planlanan işletme hedeflerinin kontrolü ve alınacak kararlar açısından oldukça önemlidir.

Yönetim muhasebesinin en önemli işlevi talep edilen bilgilerinin yorumlanarak sunulmasıdır. Bilginin iletilmesinde yönetimin isteklerinin doğru olarak aktarılması ve doğru bir analiz ve yorumlama açısından oldukça önemli bir husustur.

#### **6.4.3. İçe Yönelik Raporlama Çeşitleri**

İşletme içi raporlar, yöneticilerin isteklerine göre şekillendiğinden belirli bir standart söz konusu değildir. Ancak, genel olarak karar almaya ve sonuç değerlendirmeye yönelik olmaları nedeniyle bir çok açıdan benzerlik taşırlar. Bu raporların işletme dışı raporlardan en önemli bir farkı ise yasal zorunluluğun söz konusu olmayışıdır. Özellikle raporların büyük çoğunluğu planlama ve performans değerlendirilmesine yöneliktir.

İşletme büyüklükleri esas alındığında çok sayıda işletme içi rapor söz konusu olabilmektedir.<sup>78</sup> İleriki konuların daha iyi açıklanabilmesi için aşağıda işletme içi bilgilerin raporlanmasında kullanılan raporlardan bazıları şekil 8' de gösterilmiştir.

---

<sup>78</sup> George H.Bodnar -William S.Hopwood, **Accounting Information System**,( Newton, MA,1987),s.352

Amaçlarına Göre	Kapsadıkları İşletme Birimlerine Göre	Fonksiyonel Raporlar
Faaliyet Raporları Planlama Raporları Kontrol Raporları Yıllık Raporlar Yasal Raporlar	İşletmenin Tümünü Kapsayan Raporlar İşletmenin Bir Bölümünü Kapsayan Raporlar İşletmenin Bir Kısmını Kapsayan Raporlar Mamul Yada Bölge Kapsamındaki Raporlar	Muhasebe Raporları Üretim Raporları Pazarlama Raporları Personel Raporları Yönetim Raporları
Düzenlenme Şekli Ve İçerikleri Açısından	Zaman Açısından	Şekilleri Açısından
Ayrıntılı Raporlar Özet Raporlar İstisnai Raporlar Periyodik Raporlar İsteğe Bağlı Raporlar Özel Durum (Vaka)Raporları	Tarihi Raporlar K.V Tahmini Raporlar U.V Tahmini Raporlar	Tablo Olarak Düzenlenen Raporlar Grafiksel Halinde Düzenlen Raporlar Düz Metin Halinde Düzenlenen Raporlar

Şekil :7 İç Raporlama Türleri Sınıflandırması  
Kaynak:George H.Bodnar -William S.Hopwood, Accounting Information System  
Tablo Halinde Özetlenmiştir.

#### 6.4.3.1. Bilgi Ve Belge Akışını Sağlayan Raporlar

Bu tür raporlar yalnızca bilgi iletilmesinde kullanılan raporlardır. Bu raporların genellikle kullanım yeri işletme departmanları veya üst yönetim arasındaki bilgi aktarılmasına yöneliktir.

İşletme içi bu raporlar genel olarak yorumlanmaya ihtiyaç duyarlar. Bu bilgiler, işlenmek ve yorumlanmak sureti ile belli bir konunun açıklanmasında destekleyici niteliktedirler. Bu raporlar için; genelde yönetimin talebi gerekli olmayıp, bilgi akışını sağlamak amacıyla kullanılırlar. Aşağıda bu rapor tipi bir örnekle gösterilmiştir.

TARİH OCAK/97	GÜNLÜK SATIŞ DAĞILIMLARI			
	P.BORU	FİTTİNG	A. RADYATÖR	TOPLAM
1. 1 /97				
2. 1 /97				
3. 1 /97				
4. 1 /97				
TOPLAM				

Şekil:8 İşletme içi Raporlar(Bilgi )  
Dizayn Teknik Seminer Notları, s.7

### 6.4.3.2. Karşılaştırmalı Raporlar

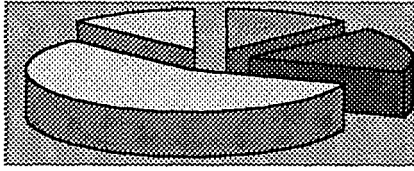
Bu raporlar belirli bilgilerin karşılaştırılmasına olanak sağlamak amacıyla hazırlanırlar. Genellikle bu raporlar, yönetim tarafından talep edilen bilgileri ihtiva eder. Bu tarzda hazırlanan raporların bazıları, belirli bir alana yönelik olarak geniş kapsamlı olabileceği gibi, yalnızca bir konudaki bilgilerin karşılaştırılması içinde hazırlanabilir. Aşağıda, karşılaştırmaya yönelik olarak hazırlanan rapora ilişkin bir örnek gösterilmiştir.

3 ER AYLIK DÖNEMLER	DÖNEMLER İTİBARIYLA SATIŞ DAĞILIMLARI							
	BORU		FITTING		RADYATÖR		TOPLAM	
	PLANL.	GERÇKL	PLANL.	GERÇKL	PLANL.	GERÇK.	PLANL.	GERÇKL.
1. ÇEYREK								
2. ÇEYREK								
3. ÇEYREK								
4. ÇEYREK								
TOPLAM								

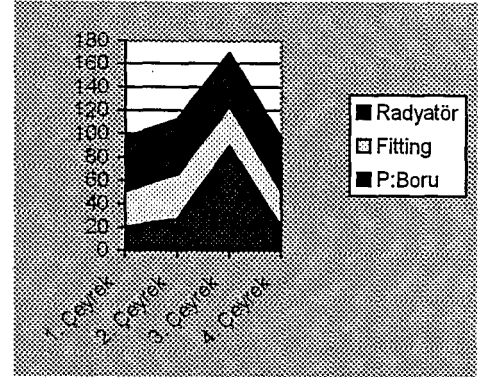
Şekil:9 İşletme içi Raporlar(Karşılaştırma)  
Dizayn Teknik Seminer Notları, s.9

Bu raporlardan bazıları grafik şeklinde ve genellikle belirli zaman dilimlerinin esas alınarak, doğrudan basit bir şekilde çok fazla içeriğine takılmadan, göze hitap etmesi amacıyla hazırlanabilirler.

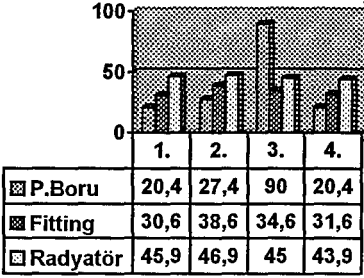
Bu raporlar genellikle toplantılarda zaman kazanmak ve bilgiyi daha kısa sürede vermek yoluyla dikkat çekmek için kullanılırlar. Hazırlanan grafiklerin, dayanağını teşkil eden rakamlar şekilde görüldüğü gibi, grafikler ön planda olacak şekilde birlikte' de sunulabilir.



1. Çeyrek  
 2. Çeyrek  
 3. Çeyrek  
 4. Çeyrek



Radyatör  
 Fitting  
 P: Boru



P.Boru  
 Fitting  
 Radyatör

Şekil: 16 İşletme içi Raporlar(Grafikler)  
Kaynak:Dizayn Teknik Seminer Notları, 98 ofis Uygulaması

### 6.4.3.3. Özel(Diğer) Raporlar

Bu raporlar, genellikle sürekliliği olmayan formlarda, yönetimin talebine bağlı olarak hazırlanır ve sunulur. Bu raporların çoğu, metin şeklinde performans değerlendirmesi veya belirli konularda sonuç bildiren raporlardır. Örnek olarak, bir işletme hakkında veya belirli bir satış bölgesindeki rakiplerin mamulleri hakkında bilgi veren raporlar gibi.

## 7. Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi Alanındaki Gelişmelerin Maliyet Sistemleri Açısından Değerlendirilmesi

Hızla artan rekabet ve teknolojik gelişmeler, öncelikle işletme yönetim yaklaşım ve uygulamalarındaki değişim gereğini ortaya çıkarmıştır. Yönetim

karar sistemlerinin temel dayanak noktası olan muhasebe sisteminde, yeni arayışlar da, bu gelişmelerin doğal sonucu olarak ortaya çıkmıştır.<sup>79</sup>

Küreselleşen dünyada ve gelişen rekabet ortamında, bazı yönetim anlayışlarını esas alarak büyüyen İşletmelerin sağladıkları gelişmeler yanında, araştırmacıların konuya gösterdikleri ilgi sonucu başarı ve başarısızlıkların bilimsel olarak açıklanması, diğer alanlardaki gelişmeler için öncü olmuştur. Özellikle toplam kalite yönetimine duyulan ihtiyaç, işletmenin iç ve dış çevresinde görülen çok yönlü gerekliliklerin baskısı olarak ortaya çıkmıştır.<sup>80</sup>

İşletme yönetimi ve yönetim açısından karar almada etken olan maliyet bilgilerinin yönetime sunulması değişik açılardan eleştirilmiştir. Hatta bu gelişmelere paralel, muhasebe alanında son yıllarda yapılan çalışmalar bile yeterli görülmemektedir. Muhasebe alanındaki eleştirilerin başında, hesaplanan maliyetlerin mevcut yöntemlerle tam olarak doğruyu yansıtmadığının yanında, gelişmelere uyumda zorlandığı hatta cevap veremediği yönündedir.

Tüm değerlendirmeler veya eleştirilere rağmen özellikle son yıllarda maliyet ve yönetim muhasebesi alanındaki gelişmeler oldukça önemlidir. "maliyet yönetimi" olarak ortaya çıkan yaklaşımda, şu üç temel amacın ön plana geldiği söylenebilir.<sup>81</sup>

- Global rekabet ortamında daha sağlıklı kararlar almayı kolaylaştıracak yaklaşımlar.
- Kaynak kullanımda kayıpları azaltıp etkinliği artırmaya yönelik yaklaşımlar.
- Mamul ve hizmet maliyetlerinin daha sağlıklı hesaplanmasına yönelik yaklaşımlar.

### 7.1. Global Rekabet amacına yönelik yaklaşımlar

Global rekabet ortamını esas alan stratejik yönetimin temeli işletme hedefleri ve politikalarında işletme dışı faktörlerin dikkate alınarak planlamaya

<sup>79</sup> Münir Şakrak, **Stratejik Maliyet Yönetimi**, (İstanbul, 1997), s. 24

<sup>80</sup> Ferda Erdem, **İşletme Kültürü** (Friedrich Nowmann vakfı Ankara 1996), s.11

<sup>81</sup> Nasuhi Bursal, Ercan Yücel, 1996, a.g.e, s. 484

dahil edilmesi dayanmaktadır. Bu açıdan Stratejik yönetim, İşletme geleceğinin Planlanması ve kontrolü, yani değişimin planlanması ve kontrol aracıdır.<sup>82</sup>

Gerek ülke içi, gerekse global rekabet ortamındaki gelişmeler İşletmeleri teknolojidenden daha çok yararlanmalarını gerekli kılmaktadır. Bu tarz bir gelişme esnek üretim sistemlerini yoğunlaştırmaktadır. Esnek üretim sisteminin yapısı nedeniyle direkt maliyetler azalmış ancak endirekt maliyetler artmıştır. Bu değişim maliyet analizini farklı açıdan incelemeyi zorunlu kılmaktadır.

Stratejik kontrolde, karlılık maliyet, vb. klasik ölçütleri ile birlikte, işletme değerinin analizi, büyüme oranı Pazar payı, verimlilik, etkenlik gibi ölçütler kullanılmalıdır.<sup>83</sup>

### 7.1.1. Stratejik Maliyet Yönetimi

Stratejik yönetim değişime uyum sağlaması ve esneklik özelliği nedeniyle giderek önem kazanmaktadır.<sup>84</sup> Global rekabet ortamının oluşturduğu koşulların her türlü stratejik alternatif kararlarda maliyet analizine daha fazla önem verilmesini esas almaktadır.

### 7.1.2. Stratejik Maliyet analizi

Üretim yönetiminin önemli konularından birini oluşturan "değer analizi" temeline dayanmaktadır.<sup>85</sup> Bu anlamda işletme stratejilerinin oluşturduğu maliyet analizini içerir.

<sup>82</sup> Ali Akdemir, **Global Normlu İşletme Yönetimi**, (Kütahya-1996 ), s. 66

<sup>83</sup> Akdemir, **a.g.e**, s. 65

<sup>84</sup> Hüseyin Ergin, **Stratejik Yönetim muhasebesi**, (Kütahya, 1997), s.8

<sup>85</sup> Nasuhi Bursal-Ercan Yücel,1996, **a.g.e**, s. 402

### 7.1.3. Mamul Ömrünü esas alan maliyet yönetimi yaklaşımı

Mamullerin hayat sürecini dikkate alan bu anlayış, bu aşamalarda işletmenin alacağı en uygun pazarlama ve üretim kararlarla, işletmeye azami katkıyı sağlayabilmektir.<sup>86</sup>

Bu yaklaşımın temelini mamul yaşam dönemini esas alan maliyetlerin değerlendirilmesi oluşturmaktadır.

## 7.2. Kaynak Kullanımının Etkinliğini Artırmaya Yönelik Yaklaşımlar

Yönetimin sorumluluğu, tahsis edilen kaynakların daha etkin kullanımını sağlayacak yöntemlerin analizidir. Bu yaklaşımda esas olan, etkin kaynak kullanımı ile maliyetlerde tasarruf sağlanmasıdır.

### 7.2.1. Tam Zamanında Üretim Ve Maliyet yönetimi

Tam zamanında üretimin amacı, fabrikada üretim işlemlerinin hiç duraksamaya uğramadan sürekli hale getirilmesidir.<sup>87</sup> Diğer bir anlatımla; üretken olmayan zamanın mümkün olduğu ölçüde ortadan kaldırılması ve talebe bağlı üretim yapılarak mamul, yarı mamul ve hammadde bazında stok seviyelerinin minimize edilmesidir. İdeal stok düzeyi sıfırdır.<sup>88</sup>

Yöntem, üretim partileri ile birbirini izleyen aşamalarda ara mamul bazında da stok giriş ve çıkışına gerek duyulmaksızın kesintisiz üretimin sağlanmasını hedeflemektedir. Bu yaklaşım, üretken olmayan sürelerin azaltılmasına yönelik olarak üretim sürecinin taşıma zamanlarını azaltacak şekilde tasarlanmasını gerekli kılmaktadır.

Bu yaklaşım açısından maliyet bilgileri özellikle üretken ve üretken olmayan işleri kapsayacak şekilde izlenmesini ve raporlanmasını hedefleyen maliyet yönetim anlayışını ortaya koymaktadır. Bu yaklaşımda, temel girdi

<sup>86</sup> Nasuhi Bursal-Ercan Yücel,1996, a.g.e, s. 402

<sup>87</sup> Gürsoy, a.g.e, s. 234

<sup>88</sup> Nesime Acar, s. 196

kalitesizliklerinden kaynaklanan, üretken olmayan zamanın en aza indirilmesi ve sıfır fire ile, işin ilk seferde, doğru yapılmasıdır.

TZ üretim ve Maliyet yönetiminin faaliyet alanlarını, planlama maliyet düşürme, finansal ve finansal olmayan araçlarla maliyet kontrolü oluşturmaktadır.<sup>89</sup>

### 7.2.2. Değer Yaratmayan Maliyetlerin Ortadan kaldırılması

Üretim yönetiminde meydana gelen değişimlerden biri de, mamul kalitesini ve piyasa değerini düşürmeden ortadan kaldırılabilecek faaliyetlerle ilgilidir. Bu yaklaşımda özellikle hatalı üretim, düşük veya yüksek kapasite nedeniyle katlanılan maliyetlerin yanında, fire üretim arızaları vb konuların yönetim açısından, maliyet analizinde sürekli yapılabilecek tasarruflar üzerinde yoğunlaşılmasına yöneliktir.

Muhasebe sisteminin değer yaratan ve değer yaratmayan faaliyet bilgilerini elde edecek şekilde düşünülmesi gerekir.<sup>90</sup>

### 7.2.3. Toplam Kalite Maliyetleri

İşletme yönetimi açısından, toplam kaliteyi hedefleyen bir anlayıştır. Bu yalnızca üretim kalitesi anlamında olmayıp; hammadde girdisinden üretim süreci ve müşteriye iletilmesi dahil, satış sonrası verilen hizmetleri de kapsayan bir yönetimi hedeflemektedir.

Maliyet muhasebesi sistemi, üretimin gerçekleşmesi için sürdürülen faaliyetlerden oluşur. Kalite yönetimi açısından çözüm, ürün maliyetleri içerisine gizlenmiş olan kalite maliyet bileşenlerinin bulunmasıdır.<sup>91</sup>

<sup>89</sup> Munir Şakrak, a.g.e, s.158

<sup>90</sup> Don R. Hansen - Maryanne M.Mowen **Management Accounting**, (Western Publishing Co.1992), s.915

<sup>91</sup> Zeki Dogan, **Kalite Maliyetlerinin önemi Ve Maliyet-Yönetim Muhasebesi İçerisindeki Yeri**, (Ekonomik Ve Teknik Dergi-Standart, Özel sayı, Ekim, 1996) s. 66

Her aşamada kalite standartlarının belirlenmesi ve kalitenin izlenerek, sürekli iyileştirme amacına yönelik kalite ve kalitesizlik maliyetleri ayrımını gerekli kılmaktadır.<sup>92</sup>

Karar alma ve analiz açısından, "Kalite Maliyetleri", işletmenin maliyet sistemi içerisinde yer almalı ve kayıtlanmalıdır.<sup>93</sup> Çağdaş yönetim anlayışları içerisinde kalitenin güvence altına alınması esastır.<sup>94</sup> Diğer taraftan, Karar alma açısından "Kalite Maliyetleri" nin sabit ve değişken olarak ayrılması gerekir.<sup>95</sup>

### 7.3. Birim Maliyetin Daha Sağlıklı Hesaplanmasına Yönelik Yaklaşımlar

Birim maliyet hesaplamalarındaki farklı maliyet yöntemleri yanında stok değerlendirme yöntemlerinin de farklı olmasına bağlı olarak bulunan sonuçlar nedeniyle, hangi maliyetlerin gerçeğe daha yakın sonuç verdiği tartışmasının yanında, sağladığı yararlar da tartışma konusudur. Bu tartışmaların odak noktası, gelişen teknolojilere bağlı olarak geleneksel maliyet yöntemlerinin yetersiz kaldığıdır.<sup>96</sup>

Maliyet yöntemlerine yapılan eleştiriler, özellikle genel üretim giderlerinin dağıtımı ve mamullere yüklenmesinde esas alınan ilişki göstergeleridir.

#### 7.3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Aslında bir maliyet yöntemi olmamakla birlikte, bu yöntemin yaklaşım amacı; genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde üretim yerleri yerine, faaliyetlerin esas alınmasıdır. Yöntemin temel varsayımı, işletmede yapılan faaliyetlerin işletmenin kaynaklarını tükettiği, böylelikle maliyete neden

<sup>92</sup> Muhittin Şimşek , **Kalite Yönetimi**, (Marmara Üniversitesi Yayın No:11, İstanbul 1996), s.38

<sup>93</sup> Zeki Dogan , **a.g.e**, s. 66

<sup>94</sup> İbrahim Kavrakoğlu, **Toplam Kalite Ve Yönetim Mühendisliği**,(Ekonomik Forum, TOBB Dergisi 15 Eylül 1995), s.29

<sup>95</sup> Rüstem Hacirüstemoğlu, **Maliyet Muhasebesi**,( İstanbul, 1995 )s.338

<sup>96</sup> Munir Şakrak, **a.g.e**, s. 17

olduğudur. Bir ürünün maliyeti ise, üretim için yapılan tüm faaliyetlerin maliyetlerinin toplamıdır.<sup>97</sup>

Bu yönetim anlayışının felsefesi' de, katma değer yaratmayan etkinliklerin en aza indirilmesidir. Ancak pratik uygulama açısından yüzlerce faaliyetin belirlenmesi zordur. Bu açıdan, yakın ilişkili faaliyetler, belirli maliyet havuzlarında toplanarak belirlenen maliyet sürücülerini yardımcı ile maliyetlere katılır. Bu yöntemde faaliyetler birim, mamul, parti ve fabrika düzeyinde belirlenerek faaliyet için en uygun maliyet sürücüsü seçilmektedir.

### 7.3.2. Hedef Fiyata Yönelik Maliyetleme

Bu yöntemin hareket noktasını üretim ve pazarlama arasındaki entegrasyondur. Diğer bir anlatımla, üretim departmanının mamulü üretip üretmeme konusunda pazarlamanın belirlediği hedef fiyat ile üretimin sağlayabileceği en düşük maliyet arasında arzu edilen bir karın işletmeye kalıp kalmayacağını analizidir.<sup>98</sup>

Hedef maliyet öngörülmüş bir pazar payına ulaşmak için uygun satış fiyatının hesaplanması ile hesaplanan pazar bazlı maliyeti ifade eder. Bu çerçevede, diğer amaç ve ilkeler hariç hedef maliyeti aşağıdaki gibi formüle edebiliriz.<sup>99</sup>

$$M = F - K$$

M=Hedef maliyet F=Rekabete dayalı Pazar Fiyatı  
K=Hedef kar

### 7.4. Gelişmelerin Değerlendirilmesi

İşletme yönetim anlayışının, özellikle üretim alanındaki değişimleri, doğal olarak yönetimin bilgi talebini' de etkilemiştir. Bu gelişmelerle birlikte ülkemizde

<sup>97</sup> Nurten Erdogan, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**,(Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 1995), s. 47

<sup>98</sup> Nasuhi Bursal-Ercan Yücel,1996, a.g.e, s.404

<sup>99</sup> Munir Şakrak, a.g.e, s.92

de "Tekdüzen Muhasebe Sistemi" yürürlüğe konmuş olması, gerek maliyet ve yönetim muhasebesi açısından gerekse, sistemin kendisi açısından değerlendirildiğinde olumlu sayılmaktadır. Ancak, sistemin yapılandırılması, temel olarak işletme dışı raporlamayı esas alması nedeni ile yönetim açısından, yeterli bilgi ürettiği de söylenemez.

Daha önceki açıklamalarda değerlendirildiğinde, yeni yaklaşımlar kalite ve kalitesizlik maliyet kavramları yanında, daha önemli olan maliyet hesaplama yöntemlerinin işletme yönetimi açısından, değişik açılardan tekrar ele alınmasını gerekli kılmaktadır. Bu gelişmeler yönetimin bilgi talebine bağlı olarak oluşmuştur. Bu nedenle, maliyet veya yönetim muhasebesini ihtiyaçlara cevap vermediği düşüncesi ile eleştirmek pek doğru gözükmemektedir. Klasik anlamda maliyet yöntemleri ve maliyet bilgileri, talep edildiği sürece yönetime hizmet etmiştir. Bu anlamda, yönetim bilgi talebi oluştuğunda, maliyet ve yönetim muhasebesi cevap verebilecek bir birikime sahiptir.

Genel olarak gelişmeler karşısında, özellikle yönetim muhasebesine yönelik eleştirilerden, yönetim bilgi ihtiyaçlarını dikkate almayan yaklaşım yönetim açısından haklı gözükmemektedir. Örnek olarak, bölüm bazında kontrol ve başarı değerlemesinde ön şart olarak ileri sürülen tam bir yetki devrine uygulamada hiç rastlanmadığı halde, mevcut durumu dikkate almaması veya değerlendirmeyi maliyet dışı araçlarla yapılmasını yeterli görmüş olmasıdır.

Global rekabet ortamının taşıdığı şartlara uyabilme yönünde gerek maliyet tasarrufu gerekse müşteri isteklerinin tümüne cevap vermek sureti ile işletmenin karlılığını ve sürekliliğini sağlayacak şekilde üretim yapılması yönetimin sorumluluğunun kapsamını genişletmiştir. Gelişmelerin özellikle maliyet ve yönetim muhasebesi açısından değerlendirilmesi halinde özellikle iki noktanın dikkate alınması gerektiği kabul edilebilir.

- İşletme organizasyonu ve yeniden yapılanma ihtiyacı
- İşletme içi raporlama sisteminin, gelişmelere paralel güncelleştirilmesi

### 7.4.1. İşletme Organizasyonu Ve Yeniden Yapılanma İhtiyacı

İşletme yönetimi veya üretim yönetim anlayışlarındaki değişimler çerçevesinde, bu yeni anlayışların uygulanması her şeyden önce bu anlayışların açıkça ortaya konulması ve işletme yapısının, bu anlayışla yeniden örgütlenmesi gerekir.

Bilindiği gibi, *işletme organizasyonu*; departmanları ve bunlar arasındaki ilişkileri gösteren statik bir kavramdır. Organize etme ise bir yönetim faaliyeti olup, organizasyon yapısının sürekli değişen şartlara değiştirmeyi amaçlar.<sup>100</sup> Bu topluluk bireylerinin her birinin belirlenen amaçlara uygun koordineli çalışmaları ile sonuç alınabilecektir.

İşletme stratejilerine bağlı hedeflerin belirlenerek programlara ve planlara dönüştürülmesi etkin bir uygulama için gereklidir. Kısaca Strateji değişimleri; hem şemayı, hem biçimsel raporlama ilişkilerini, görevleri ve sorumlulukları, örgütsel ilişkileri değiştirmekte dolayısıyla, organizasyon el kitaplarında değişikliklere neden olmaktadır.<sup>101</sup>

Sorumluluk merkezi belirli girdilerin kullanılarak belirli çıktıların elde edildiği ve sorumluluğu belirli bir yöneticiye bağlanmış örgüt birimleridir. Kontrol süreci ise, planların hazırlanması uygulanması ve denetlenmesi işlemlerini ifade eder. O halde işletme hedeflerinin, örgüt yapısını oluşturan sorumluluk merkezlerince tam olarak kavranmış olması gerekir. Diğer bir ifade ile amaçlara yönelik bir yapı içerisinde sorumluluk birimlerin oluşturulması gerekir.

İşletme yönetim anlayışında, performans ve toplam kalite yönetimi gibi belirli yaklaşımların, ön plana alınarak uygulanması, klasik anlamda örgütlenmiş işletmelerde mümkün olmayacaktır. İşletme üst yönetiminin kendisi dahil, diğer bölümlerin ve gerekli ilave oluşturulacak bölümlerle birlikte görev ve yetki dağılımlarını yeniden düzenlemesi gerekecektir.

Muhasebe bölümünün özellikle, yönetim muhasebesi işlevlerini yerine getirmesi ancak değişen yönetim anlayışına uygun organizasyon yapısını oluşturması ile mümkündür. Örnek olarak toplam kalite yönetimini uygulamak

<sup>100</sup> Tamer Koçel, a.g.e, s.99

<sup>101</sup> Erol Eren, **Stratejik Yönetim**, (T.C Anadolu Üniversitesi yayınları), s. 289



Üretim dışında, ortak ve bağımsız bir birim olarak ayrılmasının, uygun olacağı düşünülmüştür.

Tüm bu gelişmeler ve görev kapsamlarının daha genişlemesi yanında bakış açısını da değiştirmiştir. Bu amaçların gerçekleştirilmesinde sorumluluk muhasebesi çerçevesinde, sorumluluk merkezlerinin tekrar yapılanmasını gerekli kılmaktadır.

Sorumlulukların belirlenmesinde işletme, yukarıda' da belirtildiği gibi toplam kaliteyi esas alan bir yapılanma ile, planlama, kontrol ve maliyet yönetimini içeren birimleri ihtiyacına uygun olarak mevcut yapısına uyarlamak mecburiyetindedir. Bu, bir anlamda işletme amaçlarını, bir bütün içinde esas alan sorumluluk merkezlerinin sayısını artırarak, bu merkezleri daha etkin kılmalıdır. Aynı çerçevede, bu merkezlere devredilen yetkilere bağlı, sorumlulukları kontrol edebilecek bir organizasyon yapısını oluşturabilmelidir.

#### **7.4.2. Yönetim Kontrol Faaliyetleri Ve İ Raporlama Sisteminin Güncellenmesi**

İşletmelerde faaliyetlerin belirli bir çerçevede yürütülmesi, ancak bu faaliyetlerin ayrıntılarıyla planlanması halinde mümkün olacaktır. Faaliyetlerin planlanması yeterli olmayıp elde edilen sonuçlar ile, istenilen sonuçlar arasındaki farkların ve nedenlerinin ortaya konulması gerekir. Bu noktada, istenilen bilgilerin elde edilmesinde zamanlılık çok önemlidir.

Tüm işletmeler hedefler açısından sürekli izlenen bilgilere bağlı alınacak kararla yönetilmektedir. Ancak, gelişen teknolojiler artan rekabet ve bunlara paralel İşletme Yönetim anlayışlarının değişmesi, alınacak kararlar için her türlü verinin daha titizlikle incelenmesini gerekli kılmaktadır. Yukarıdaki açıklamalarda belirtildiği gibi, işletme hedefleri ve uygulanacak politikalar doğru olarak, açık bir Şekilde ortaya konmalıdır' ki elde edilen sonuçlara ne derece ulaşıldığı ölçülmeli ve değerlendirilebilmelidir. İşte bu ölçmede etkin, anlamlı kriterlerin başında muhasebe verileri gelir.

Gerek muhasebe verilerinin gerekse muhasebe dışı verilerin işletme amaçlarına yönelik olarak raporlanması önemli bir konudur. İşletmeler

belirledikleri amaçlarına yönelik, maliyet kontrolü ve performans değerlemesine uygun bir raporlama sistemini' de oluşturmak zorundadır. Global rekabet ortamında işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri ancak tüm işletme faaliyetlerinin izlenmesi ve kontrolü yanında, zamanında alınacak Kararlar ile amaçlarını gerçekleştirebileceklerdir. Karar alma ise, etkin bir iç raporlama sisteminin varlığını gerektirir.

Gerek daha sağlıklı maliyet ve etkin kaynak kullanımına yönelik, gerekse global rekabeti esas alan yönetim anlayışlarındaki tüm gelişmelere paralel yönetim ve maliyet muhasebesinden beklenenlerin, daha etkin yerine getirilmesi ve karar almada doğru ve zamanlı bilgilerin sağlanması ancak, gelişmelere paralel yapılanmayı ve uygulamayı kapsayacak bir işletme içi raporlama sisteminin oluşturulması ile mümkün olacaktır. Bu çerçevede gelişmelere uygun olarak, mevcut olan raporlama sisteminin, güncellenmesinin gerekliliği açıktır. Kaliteyi esas alan yapılanmalarda, yönetiminin gözden geçirme ve düzeltici eylemleri<sup>103</sup> uygun bir raporlama sisteminin kurulması ile mümkündür.

---

<sup>103</sup> Gönül Yenersoy, a.g.e., s. 89

## BÖLÜM II

### SİPARİŞE BAĞLI ÜRETİMDE MALİYET SİSTEMLERİNİN PERFORMANS ÖLÇÜM VE DENETİMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

#### 1. Siparişe Bağlı Üretimin Özellikleri Ve Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması

Siparişe bağlı üretim yapan işletmelerin özellikleri ve bu işletmelerde maliyet oluşumu sürekli aynı mamul üreten işletmelere göre oldukça farklıdır. Bu farklılık gerek işletme yapısından gerekse üretilen mamullerden kaynaklanmakta ve maliyet oluşumları açısından, ayrı maliyet sistemi içerisinde ele alınarak açıklanmaktadır.

Konunun daha net anlaşılması açısından gerek bu işletmelerin özelliklerinin, gerekse maliyet oluşumuna bağlı maliyet sistemlerinin gözden geçirilmesinde fayda vardır.

#### 1.1. Siparişe bağlı üretimin Özellikleri

Siparişe bağlı üretim genel olarak özellikleri itibarıyla farklı mamullerin üretilmesi anlamında yorumlanmaktadır. Üretilen farklı mamullerin sayıları önemli olmayıp, sayısal çokluk parti üretimi anlamındadır. Ancak üretim açısından, kitle halinde seri üretim yapan işletmeler içinde, belirli miktarda bir mamul üretimi için sipariş alınabilir. Her iki konuda, sipariş esas olmakla birlikte, çıktıların maliyetlerinin hesaplanması açısından maliyet yöntemleri farklıdır.

Diğer taraftan Siparişe bağlı üretim farklı şekillerde gerçekleşmektedir.<sup>104</sup>

Bu şekiller,

- Farklı mamullerin bir kez üretimi
- Farklı Mamullerin Partiler Halinde Talebe Bağlı Üretimi

<sup>104</sup> Nesime Acar **Üretim Yönetimi**, Ankara 1996, s. 29

- Farklı mamullerin Belirli Aralıklarla Üretimi

Yukarıdaki üretim Şekilleri farklı özellikler taşımakla birlikte, maliyet hesaplama açısından her farklı mamul veya mamul gurubunun maliyetlerinin bulunması arzusu ön plandadır. Bu açıdan seri üretimden farklıdır. Aynı şekilde siparişe bağlı üretimde maliyet hesaplama dönemini, mamullerin tamamlanma tarihi belirlemektedir. Diğer bir anlatımla, maliyetler mamul veya mamuller tamamlandıktan sonra kesin olarak belirlenebilmektedir.

Aynı şekilde, siparişe bağlı üretimde farklı mamullerin üretilmesi halinde, çıktılarının ölçülmesinde işlemlere göre ayırma ya da dönüşüm katsayıları kullanılır.<sup>105</sup> Çıktıların ölçülmesinde uygun ölçülerin seçilmesi ve üretim kayıplarının' da dikkate alınması gerekir.<sup>106</sup>

Siparişe bağlı mamul veya mamullerin farkı, üretim sistemleri ve işletme kontrolü açısından önemli farklılıklar oluşturmaktadır. Özellikle bir defa üretilen mamuller için, standart tespit edilemeyişi, gerek planlama, gerekse kontrol açısından önemli zorluklar taşımaktadır. Aynı şekilde farklı mamullerin farklı tarihlerde, partiler halinde üretilmesi de seri üretime göre standart tespiti ve planlama ve kontrolü zordur. Yine de, tekrarlanan üretimlerde geriye yönelik maliyet bilgilerinin kontrol amacıyla kullanılması mümkündür.

Özetle, seri üretim yapan bir işletmede maliyetlerin standartlaştırılması veya tahmini kolaylaştırırken, sürekli farklı mamul üreten işletmelerde bu oldukça zordur. Bu zorluk planlama ve maliyet kontrolü yanında karar almada ayrı bir dikkati gerektirir. Performans değerlemesine yönelik olarak gerek maliyet hesaplama yöntemlerine bağlı maliyetlerin, gerekse bu tarz üretimde, diğer performans anahtarlarının iyi seçilmesi ve değerlendirilmesi gerekir. Çalışmanın kapsamına bağlı olarak, aşağıda, işletme maliyet sisteminin oluşturulması açısından maliyet yöntemleri incelenecektir.

<sup>105</sup> Karçioğlu Reşat, **Sanayi İşletmelerinde Üretim Kayıplarının Verimlilik Ve maliyetlere Etkisi**, (A.Ü Basımevi, Erzurum, 1993), s.136

<sup>106</sup> Karçioğlu, **a.g.e.**, a.g.e., s. 140

## 2. Maliyet Oluşumu Ve Siparişe Bağlı Üretimde Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Siparişe bağlı üretim yapan işletmelerin üretim sistemlerinin gösterdikleri farklılıklar, bu işletmelerde özellikle planlama ve kontrol açısından maliyet verilerinin doğrudan kullanılabilmesini zorlaştırmaktadır. Ancak, işletme içi bölüm performans değerlendirmelerinde, maliyetler vazgeçilemez önemli bir araçtır. Bu açıdan, maliyet yöntemlerinin iyi değerlendirilmesi gerekir.

Seri üretimde talebe bağlı olarak, mamul çeşitlendirilmesi söz konusu olmakla birlikte, siparişe bağlı üretimde mamul çeşitlendirilmesinde daha çok, birbirlerinden oldukça farklı mamullerin üretimi söz konusudur. Bu açıdan farklı çıktıların maliyetlerinin ayrı ayrı hesaplanması gerekir. Maliyet hesaplamalarında, direkt hammadde ve direkt işçilik sorun olmamakla birlikte, farklı nitelikteki genel üretim giderlerinin, özellikle siparişe dayalı maliyet sisteminin uygulandığı işletmelerde her üretim çeşidi ayrı bir maliyet birimi olmaktadır. Bu sistemde, genel üretim giderlerinin, mamullere yüklenmesinde, siparişine başlanan veya üretime alınan ürünün üretim tekniğinden başlamak üzere, maliyetine giren direkt işçilik ücretleri, kullanılan malzeme maliyetleri ya da işçilik ücretleriyle birlikte çıkan değerler incelemeye alınmalı ve çeşitli üretimlerde ortak ve ağırlıklı olan değer ve ölçüler seçilmelidir.<sup>107</sup>

Maliyet muhasebesinin, bir yönetim aracı olarak uygulandığı işletmelerde esnek bütçeler uygulanmakta ve bütçe düzenlenmesi aşamasında seçilecek en uygun kapasite yada faaliyet hacmi, genel üretim giderlerinin yükleme ölçüsü olmaktadır.<sup>108</sup> Esnek bütçelerin düzenlenmesinde genel üretim giderlerinin, sabit ve değişken olarak ayrılması gerekir. Bunun için saptanan ölçü birimi her gider yerinin sabit ve değişken giderlerine bölünmek suretiyle genel üretim gider payları bulunacaktır.<sup>109</sup>

Siparişe bağlı üretimde maliyet hesaplama şekli, imalatın türüne, ürün yapısına, maliyet yapısına(örneğin maliyet giderleri içindeki sabit maliyet gider

<sup>107</sup> Mehmet Uragun, Maliyet Muhasebesi Ve Mali Tablolar, (Ankara, 1993), s.253

<sup>108</sup> Uragun, a.g.e., s.253

<sup>109</sup> Uragun, a.g.e., s.253

payı) ve maliyet muhasebesinin organizasyon düzenine bağlıdır.<sup>110</sup> Bu çerçevede maliyet hesaplama tekniklerini incelemek, yararlı olacaktır.

## 2.1. Siparişe Bağlı Üretimde, Üretim Şekli Açısından Maliyet hesaplama Yöntemlerinin İncelenmesi

Siparişe bağlı üretimde, üretilen mamul veya mamul guruplarının toplam maliyetlerinin bilinmesi arzusu, maliyet yönteminin kapsamını tayin etmektedir.

Siparişe bağlı üretim, genel olarak sipariş maliyet yöntemini gerekli kılmakla birlikte, bazı üretim şekilleri, örnek olarak ayakkabı üretiminde kullanılan farklı hammadde girdileri ile üretilen farklı mamuller için standart işlemler söz konusudur. Bu nedenle, "işleme maliyet yöntemi", maliyet hesaplamalarına esas alınabilir. Aynı şekilde, özellikle performans değerlendirilmesinde verimlilik maliyet sisteminin mantığını oluşturan işleme maliyet vb maliyet hesaplama teknikleri rahatlıkla uygulanabilir. Son zamanlarda maliyet sistemlerine yönelik eleştiriler, yönetimin bilgi ihtiyaçlarına cevap vermede yeterli olmadıkları konusunda yoğunlaşmaktadır. Bu açıdan yeni yönetim anlayışlarına paralel bir çok muhasebe yöntemini geliştirilmiştir.<sup>111</sup>

Yukarıdaki açıklamalar dışında, özellikle parti üretimi söz konusu olduğunda, kalite ön plana alınarak standart işlemlerde ve çıktılarda kalite maliyetleri esas alınabilir. Aynı şekilde esnek üretim' de siparişe bağlı üretim özelliklerine sahiptir. Bu nedenle üretim şekillerinin sınıflandırılması dışında maliyet yöntemlerinde böyle bir sınıflandırma isabetli görülmemektedir. Diğer taraftan maliyet hesaplama tekniği açısından küçük işletmelerde tek bir gider yeri kabul edilmek sureti ile tek kademeli maliyet hesaplama tekniği uygulanabilmektedir.<sup>112</sup> Çok kademeli maliyet hesaplama tekniği için gider yerlerinin ayrılmış olması gerekir.<sup>113</sup>

<sup>110</sup> MPM-REFA İş Etüdü Uygulamalarında maliyet muhasebesi (MPM yayınları Ankara 1991), s. 7.20

<sup>111</sup> Şakrak, a.g.e., s. 53

<sup>112</sup> MPM-REFA, a.g.e., s. 7.21

<sup>113</sup> MPM-REFA, a.g.e., s. 7.21

Konunun, gelişmeler çerçevesinde maliyet sistemleri açısından incelenmesi ayrı bir çalışma konusunu oluşturur. Diğer taraftan siparişe bağlı üretimde gerek performans değerlemesi, gerekse, işletme içi transferlerin fiyatlandırılması açısından, sipariş maliyet yöntemi ile işleme maliyet yöntemlerinin incelenerek, ortak yönleri yanında, işletme yönetimine katkılarının ortaya konması, konumuz açısından yerinde olacaktır.

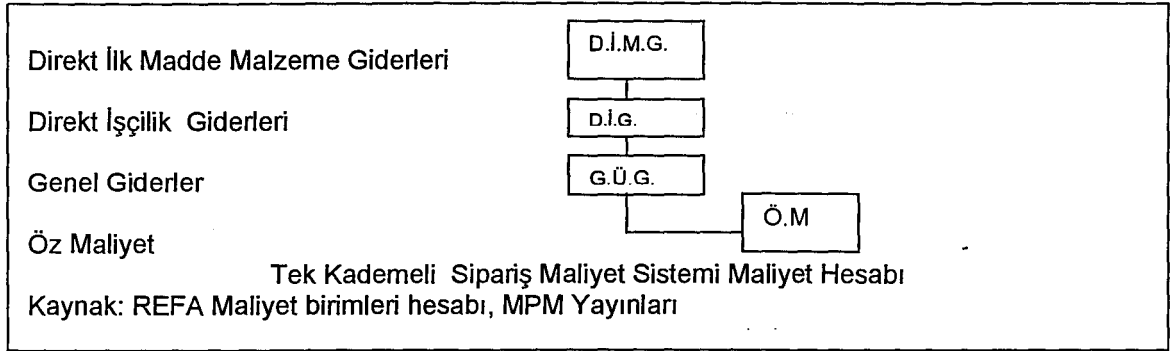
Asıl olan üretim işletmelerinde, üst yönetimin, maliyet sisteminin oluşturulmasındaki bilgi talepleri ve uygulamaya ilişkin düşünceleridir. Bugün uygulamada, farklı maliyet yöntemlerine rastlanan işletmelerde bile, bu hesaplamalar, maliyet muhasebesi kayıt sisteminin dışında tutulmaktadır. Diğer bir anlatımla muhasebe kayıtlarında yalnızca mali mevzuatın değerlemeye yönelik hükümlerinin uygulamaları görülmektedir. Ancak işletme içi performans raporlarında farklı maliyet yöntemlerine dayanan bilgilerine rastlanmaktadır. Siparişe bağlı üretimde asıl olan farklı mamul veya mamullerin maliyetlerinin hesaplanması, yani sipariş maliyet yöntemi esas olmakla birlikte, geliştirilen maliyet tekniklerinin uygulama farklılıklarını dikkate alarak, aşağıdaki gibi sınıflandırma yapabiliriz.

- Sipariş Maliyet-Tek kademeli veya Çok Kademeli Maliyet tekniği uygulaması
- Sipariş Maliyet -Makine Saat maliyet Tekniği uygulaması
- Sipariş Maliyet -İmalat Saat maliyet Tekniği uygulaması
- Sipariş maliyet-İşleme Maliyeti Tekniği uygulaması
- Sipariş Maliyet-Verimlilik Maliyeti Tekniği uygulaması
- Sipariş Maliyet-Faaliyet Temelli Maliyet Tekniği uygulaması
- Sipariş Maliyet- Tam Zamanında Üretim Maliyet Tekniği Uygulaması
- Sipariş Maliyet - Toplam Kalite Maliyetleri Tekniği uygulaması
- Sipariş Maliyet - Maliyet Giderleri Ayrımı uygulaması

Bu yöntemler aslında uygulama maliyet birimlerinin hesaplanmasındaki yaklaşım farklılıklarıdır. Bu açıdan sınıflandırmayı daha da genişletmek mümkündür. Ancak, özellikle performans değerlendirmesi açısından, İşleme maliyetlerini esas alan verimlilik maliyet tekniğinin ayrıca bir yöntem olarak incelenmesinde yarar vardır.

### 2.1.1. Sipariş Maliyet Yönteminin Tek Ve Çok kademeli Uygulaması

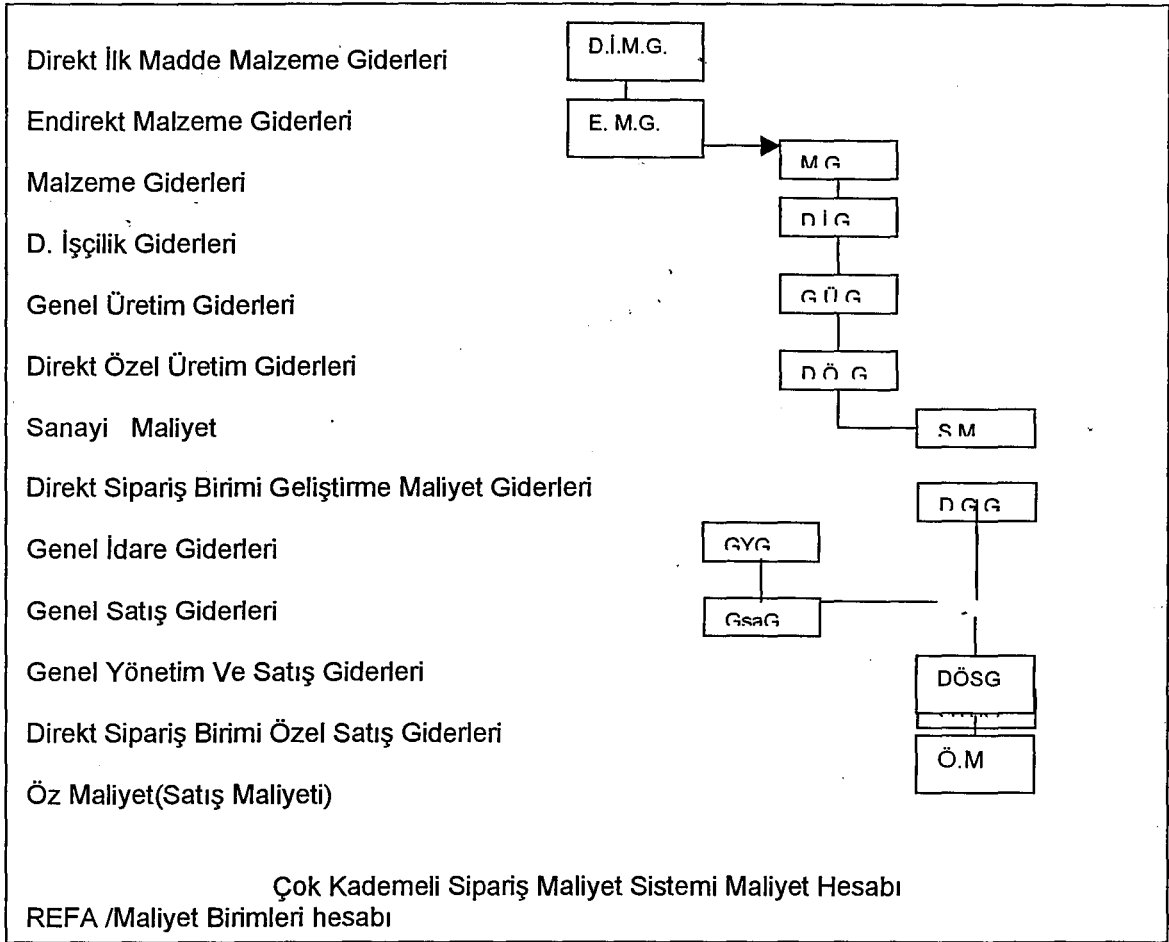
Sipariş maliyet yönteminin tek kademeli uygulaması, küçük işletmelerde söz konusudur. Bu uygulama şekli daha çok, gider ayırımının yapılmamasına bağlı olarak satış ve yönetim giderlerinin de, genel üretim giderleri ile birlikte dikkate alındığı bir yöntemdir.<sup>114</sup> Daha çok basit kayıt usulünde geçerli olmaktadır. Bu uygulama aşağıdaki şekil yardımı ile açıklanabilir.



Şekil:12 Tek Kademeli Sipariş Maliyet Sistemi Maliyet Akışı  
Tek Kademeli Sipariş Maliyet Sistemi

Sipariş Maliyetin çok kademeli uygulaması için, gider yerleri bölümlenmesinin yapılmış olması gerekir. Her bir gider yeri için direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında genel üretim giderleri için yükleme oranları tespit edilerek gider yerleri ve birimler için maliyet hesaplanır.

<sup>114</sup> MPM, REFA, a.g.e., s. 7,22



Şekil:13 Çok Kademeli Maliyet Sistemi Maliyet Akışı

Bu uygulama özellikle gider merkezlerinin performans değerlemesi açısından yararlı bilgiler sağlamaktadır. Yukarıda da görüldüğü üzere sipariş maliyet yönteminde maliyet akışı, belirli aşamalara bağlı yapılmaktadır.

### 2.1.2. Sipariş Maliyet-Faaliyet Temelli Maliyet Tekniği uygulaması

Üretimde, hammaddenin mamule dönüşmesinde yapılan her işlem faaliyetler ile mamul birimleri arasında ilişkiler saptanarak, özellikle değer yaratmayan faaliyetlere harcanan süreler en aza indirilmeye çalışılır. Birbirini tamamlayan faaliyetlere ilişkin genel üretim giderleri aynı maliyet havuzlarında

toplanarak mamul birimlerine yüklenir. Bu faaliyetler genellikle aşağıdaki gibi sınıflandırılır.<sup>115</sup>

- Birim Maliyet düzeyindeki maliyetler
- Sipariş düzeyindeki maliyetler
- Mamul düzeyindeki maliyetler
- Fabrika düzeyindeki maliyetler

Sipariş veya safha maliyet sistemleri açısından faaliyet temelli maliyet alternatif bir maliyet sistemi niteliğinde değildir. Bu teknik sipariş maliyet yönteminin uygulamasında destek niteliğindedir. Özellikle sipariş maliyet yönteminde genel üretim giderleri ile çok farklı mamuller arasında ilişki kurmak son derece önemlidir. Standart işlemlerin söz konusu olduğu işletmelerde, safha ve işlem maliyet tekniğinin uygulandığı işletmelerde faaliyet tabanlı maliyetlemenin katkısı daha azdır.<sup>116</sup>

Geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinde, mamul farklılıklarının dikkate alınmaması nedeniyle az kaynak tüketen ürünlerin az, çok kaynak tüketen ürünlerin daha çok pay almasına yönelik eksiklik , faaliyet tabanlı maliyetleme ile giderilmeye çalışılmaktadır.<sup>117</sup> Bu bir anlamda, mamul maliyetleri mamulün üretiminde kullanılan tüm faaliyet maliyetlerinden oluşması gerektiğini açıklamaktadır.

### 2.1.3. Sipariş Maliyet-Tam Zamanında Üretim Tekniği uygulaması

Tam zamanında Üretim, safha ya da sipariş maliyet yöntemleri açısından alternatif bir yöntem olmayıp, stok kontrolü üzerinde yoğunlaşan bir uygulama ve kontrol tekniğidir. Siparişe bağlı üretimde, bu anlamdaki bir uygulamada, sipariş alınmadan mamul üretimi söz konusu olmayacaktır. Bu nedenle, uygulaması kelime anlamıyla eşdeğirdir. Diğer taraftan, bazı siparişe bağlı üretimde mamulün özelliklerine bağlı olarak hammadde ve mamul stoklarında

<sup>115</sup> Erdoğan, a.g.e., s.48

<sup>116</sup> Gürsoy a.g.e., s. 248

<sup>117</sup> Ersoy, a.g.e., s.105

tasarruf sağlanırken; üretimin uzun döneme yayılması nedeniyle, yarı mamullerde tasarruf sağlanması mümkün değildir.

Bu yöntemin uygulanması işletmenin üretim tekniği ile yönetim anlayışına bağlı olmakla birlikte, üretim için gerekli girdilere hemen ulaşabilme imkanlarının da bulunması gerekir.

#### 2.1.4. Sipariş Maliyet-Makine Saat Tekniği Uygulaması

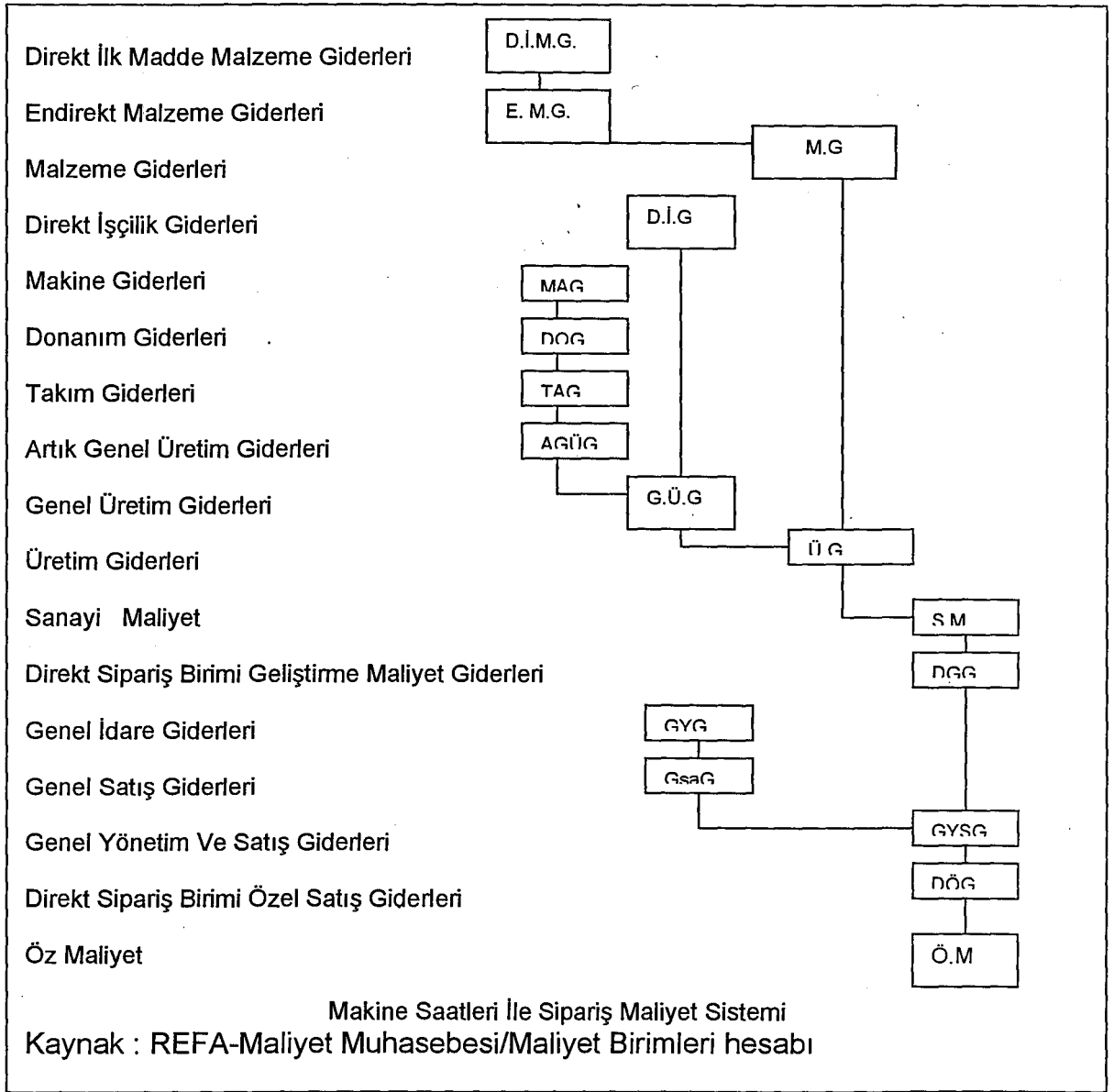
Sipariş maliyet yönteminin farklı uygulamalarında, üretim gider yerlerinin ayrıldığı işletmelerde, G.Ü.G' lerinin yükleme oranlarının belirlenmesinde iş etüdü yapılarak makine saat maliyetleri veya üretim saat maliyetleri esas alınabilir.<sup>118</sup> Bu oranların uygulamaya yönelik olarak belirlenmesi, özellikle gider yeri bazında performans değerlemesi açısından önem taşır. Bu nedenle konunun yalnızca yükleme oranlarının tespiti olarak ele alınmaması gerekir. Üretim operasyonları daha çok makina ve tesislerin çalışma gücüne dayalı ise, faaliyet hacmi "makine ve tesislerin çalışma saatlerine" göre, iş gücüne dayalı ise direkt işçilik saatlerine göre bulunmalıdır. Aynı şekilde direkt ilk madde malzeme yüksek değerlere ulaşıyor ise faaliyet hacim birimi olarak ilk madde ve malzeme değeri alınmalıdır.<sup>119</sup> Bu çerçevede özellikle, makine ağırlıklı işletmelerde, genel üretim giderlerinin maliyetlere yüklenmesinde bazı gider yerleri bazında makine saatleri esas alınabilir.

Makine saat uygulamasının mantığını gider yerleri itibarı ile makine, donanım ve takım giderlerinin(amortisman, faiz, alan, enerji, bakım) bir döneme(ay/yıl) ilişkin olarak parça başına giderler hesaplanarak direkt işçilik giderleri ile oranlanmaktadır. Bu ilişkinin hesaplanmasında, hurda değeri ve vardiya sayısı gibi faktörler, dikkate alınırken makine ve donanım ile ilişkilendirilemeyen giderler, artık genel üretim giderleri olarak ayrıca oranlanmaktadır.<sup>120</sup> Aşağıda Makine saat uygulamasının akışı gösterilmiştir.

<sup>118</sup> MPM,REFA, a.g.e., s. 7.21

<sup>119</sup> Uracun, a.g.e, s.254

<sup>120</sup> MPM,REFA, a.g.e., s. 7.41

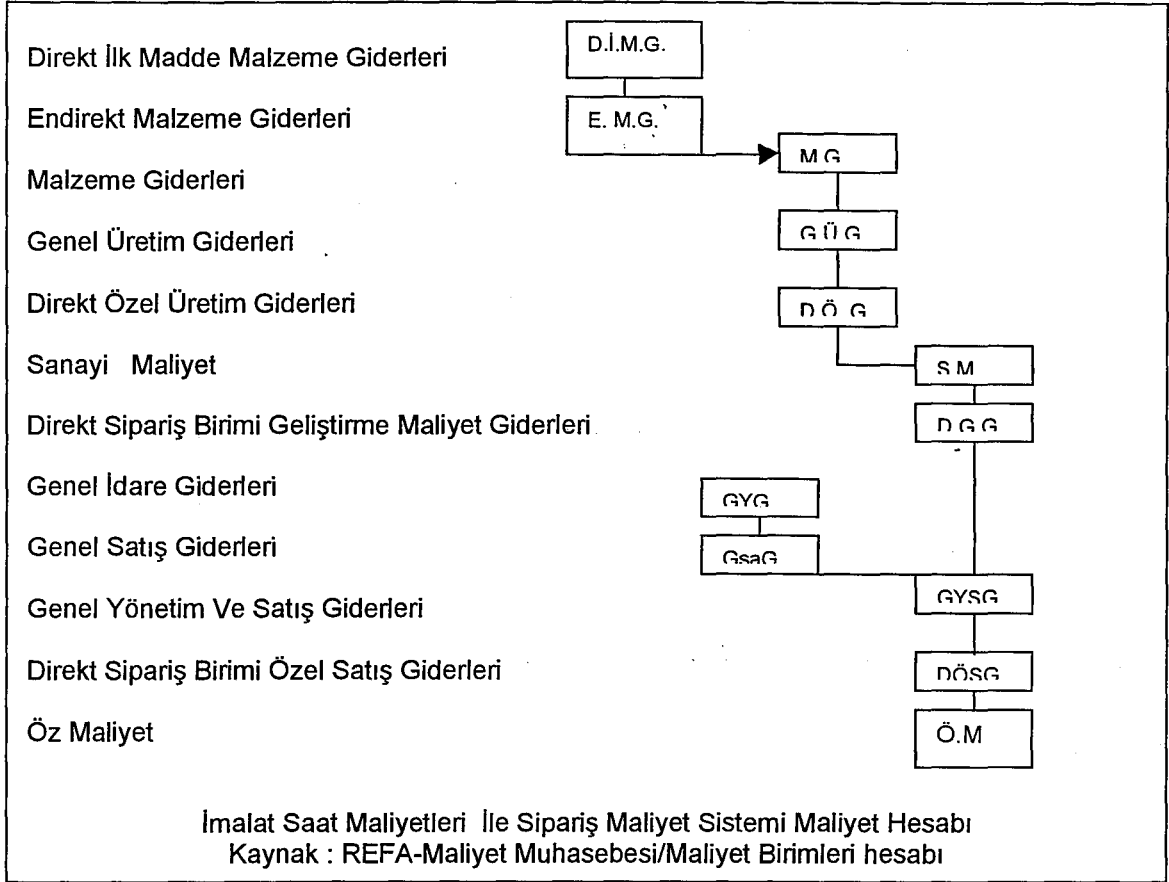


Şekil:14 Sipariş Maliyet Makine Saat Sistemi Maliyet Akışı

### 2.1.5. Sipariş Maliyet-İmalat Saat uygulaması

Üretim Saat Maliyetlerini esas alan sipariş maliyet yöntemine göre maliyet hesaplamasının temeli ise her gider yerinde harcanan direkt üretim saatleri kaydedilmek sureti ile direkt üretim saatleri maliyeti esas alınmaktadır.

Bu hesaplamada çoğunlukla, saat dikkate alınmakta, ancak ender olarak, dakika veya parça sayısı esas alınmaktadır.<sup>121</sup> Aşağıdaki şekilde maliyet giderlerinin hesaplanması gösterilmiştir.



Şekil:15 İmalat Saat Maliyet Akışı

Siparişe bağlı üretimde, standart ve seri çıktılarının bulunmaması nedeniyle genel olarak direkt işçilik giderleri üretim giderleri bütün olarak ele alınmaktadır. Bu tarz bir bütünlük genellikle fiyat tespit yöntemlerinden işlemsel maliyet yöntemine ve verimlilik maliyet sistemi yaklaşımına benzerlik göstermektedir. Ancak, işleme maliyet tekniği yaklaşımı yalnızca direkt üretim saatleri(dönüştürme) esas alınarak açıklandığından aşağıda ayrı olarak açıklanmıştır.

<sup>121</sup> MPM, REFA, a.g.e., s. 7,47

### 2.1.6. Sipariş Maliyet -İşleme maliyet Tekniği Uygulaması

Bu yöntem, değişik incelemelerde, değişim dönüştürme, işleme ve işlemsel maliyet şeklinde, üretim birim maliyetlerinde direkt işçilik ve genel üretim giderlerini kapsamakta<sup>122</sup> ve aynı anlamda kullanılmaktadır. Bu yöntem bir maliyet hesaplama yöntemi olarak, kitle halinde mamul veya mamul varyantlarının üretildiği işletmeler dışında, farklı mamullerin partiler halinde belirli standart işlemlere tabi tutularak üretildiği işletmelerde, standart işlemlerin esas alınarak maliyet hesaplanmasıdır.

İşlem maliyet sisteminde, işlem sözcüğü, mamullerin ayırt edici özelliklerinden etkilenmeksizin, bunların her birine sürekli olarak uygulanan standart metod ve teknikler anlamına gelmektedir.<sup>123</sup>

Yöntemde dönüştürme maliyetleri, belirlenen işlemlere göre biriktirilerek, işlemde geçen mamullere önceden belirlenmiş yükleme oranları yardımı ile yüklenmektedir. Dolaysız ilk madde ve malzeme giderleri ise, sipariş maliyet yönteminde olduğu gibi doğrudan üretim partilerine kayıtlanır. Bu açıdan üretim çeşitleri fazla olan ve üretim operasyonlarında işçilik dolayısıyla, genel yönetim giderlerinden fazla pay alan işletmelerde, işleme(değişim) maliyet esası kullanılarak kar payları hesaplanabileceği gibi, ilk madde ve malzemenin dışarıdan alınarak yapıldığı üretimde (Fason Üretim) bir başka uygulama alanıdır.<sup>124</sup>

İşleme maliyet yöntemi genel olarak ayrı bir yöntem olarak özellikle fiyat tespitine yönelik olarak incelenmektedir. Ancak konuya paralel, işleme maliyet yönteminin' de, farklı mamul maliyetinin hesaplanmasına yönelik olması açısından sipariş maliyet yönteminin farklı bir uygulaması olarak sınıflandırılmasının doğru olacağı varsayılmıştır. Bu anlamda, uygulanan İşleme maliyet yöntemi siparişe bağlı olsun veya olmasın birbirlerinden farklı mamul veya mamuller üreten işletmelerde maliyet hesaplamasında, uygulanabildiği gibi safha maliyet yöntemi yerinede ikame edilebilir alternatif bir yöntemdir.

<sup>122</sup> Uragun, a.g.e., s.390

<sup>123</sup> Gürsoy a.g.e., s.230

<sup>124</sup> Uragun, a.g.e., s.393

Bir çok ortak özellikleri olan farklı ürünlerin, partiler halinde üretildiği iş kollarında kullanılan maliyet yöntemi "İşleme Maliyet Sistemi " adını alır.<sup>125</sup> Bu işletmelerde farklı ürünler standart işlemlere bağlı olarak üretilmelidir. Örnek olarak makine, konfeksiyon vb. üretimde farklı mamuller olmakla birlikte üretim sürecindeki işlemler standart olarak uygulanır. Bu yöntemde işlem sözcüğü mamullerin ayırt edici özelliklerinden etkilenmeksizin her bir farklı mamul için aynı standart metotlar veya teknikler anlamında kullanılmaktadır.<sup>126</sup>

Konu bu çerçevede incelendiğinde siparişe bağlı üretimde maliyet hesaplamasında iki ayrı yöntem söz konusu olmaktadır. Siparişe bağlı üretim bilindiği gibi farklı mamullerin üretilmesi anlamında kullanılmaktadır. Farklı mamul üretilmesi mamul ve mamuller olarak sayısal açıdan değerlendirmeyi gerekli kılar. Yani bir işletmede ne kadar safha veya ne kadar sipariş maliyete yaklaşıldığı konusu maliyetin nasıl hesaplanması gerektiğine ilişkindir. Farklı mamullerin üretiminde standart işlemlerin yoğunluğu safha maliyet yöntemini gerekli kılacaktır. Farklı mamuller üretilmekle birlikte standart olmayan işlemler sipariş maliyet yöntemini gerekli kılacaktır.

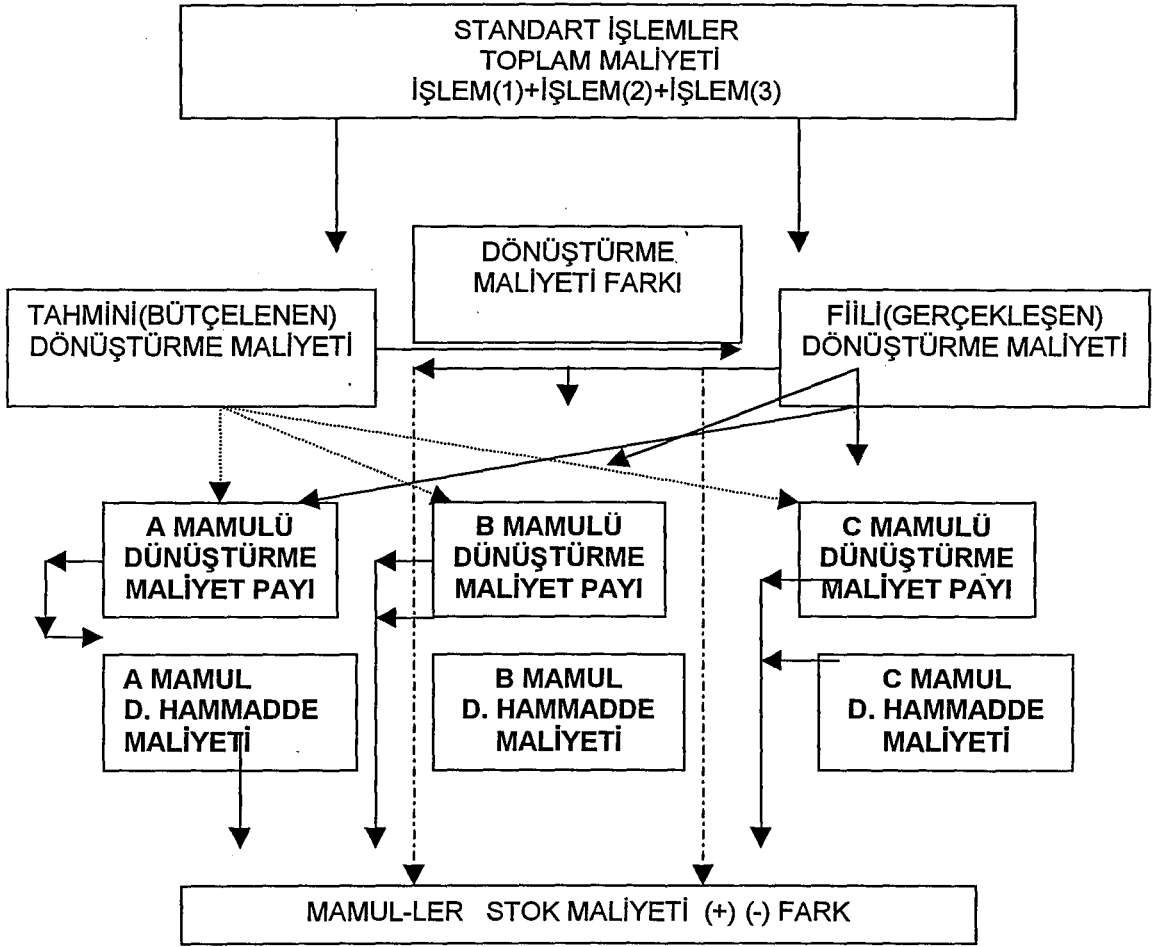
İşleme maliyet yönteminin dikkate değer özelliği dolaysız işçilikleri ayrı bir maliyet unsuru olarak ele almayı, genel üretim giderleri ile birlikte üretime yüklenmesidir. Yıl boyunca yüklenen dönüşüm giderleri ile yılın gerçek dönüşüm maliyeti arasındaki eksik veya fazla yüklenen fark genel üretim maliyetleri gibi dikkate alınmaktadır.<sup>127</sup> Diğer taraftan, faaliyet giderlerinin(Pazarlama satış ve Genel yönetim giderleri)maliyet keşif planlarında, üretim ve satışların maliyetine göre dağıtımında, bu maliyetler içinde direkt ve endirekt madde ve malzeme maliyetleri yer almaktadır.<sup>128</sup> İşleme maliyet yönteminin işleyişi aşağıda gibi gösterilebilir.

<sup>125</sup> Gürsoy a.g.e., s.229

<sup>126</sup> Gürsoy, a.g.e., s. 230

<sup>127</sup> Gürsoy, a.g.e., s. 234

<sup>128</sup> Uracun, a.g.e., s.393



Şekil:16 İşleme maliyet akış şeması  
Kaynak: Gürsoy a.g.e., s.393

### 2.1.7. Sipariş Maliyet-Verimlilik Maliyet Tekniği Uygulaması

Siparişe bağlı üretim yapan işletmelerde üretilen mamullerin homojen olmaması, bu ürünlere ilişkin standart zamanların saptanamaması ve mamullerin görece önemleri göz önüne alındığında, fiziksel ölçümlerin kullanılması zorlaşmaktadır. Bu nedenle parasal ölçüm yönteminin seçilmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.<sup>129</sup>

<sup>129</sup> Abdullah Doğan-Alper Aydın, *İmalatçı kamu kurum ve kuruluşlarında verimlilik ve maliyet karşılaştırmaları*, (Ankara, 1991), s.15

Verimlilik maliyet sistemi esas olarak, işletme performans değerlemesine yönelik olarak geliştirilen bir yöntemdir. Bu yöntemi siparişe bağlı üretim yapan işletmelere yönelik olarak uygulanması halinde Sipariş maliyet artı verimlilik maliyet tekniği olarak isimlendirmek mümkündür. Hatta yöntemin siparişe bağlı üretim yapan işletmelerde uygulanması daha anlamlı sayılabilir. Yöntemin uygulama mantığı açısından işleme maliyet yönteminden çok farklı değildir. Bu yöntemde de işleme maliyetleri dönüştürme maliyeti olarak ayrı hesaplanarak hesaplamaya esas olan kriterler, performans değerlemesinde kullanılabilir.

Verimlilik maliyet sistemi, malzemeyi ürüne dönüştürme sürecinde oluşan maliyetleri toplam sistem maliyeti olarak kabul edilip, bu maliyetlerin üretim sürecinin kapasitesi ile orantılı olarak ürünlere dağıtılmasını esas alan bir uygulamadır.<sup>130</sup> Toplam sistem maliyetine direkt malzeme maliyeti dahil edilmemekte ancak dışarıdan sağlanan endirekt malzeme vb giderler sistem maliyetine dahil edilmektedir. Bu açıdan, işleme için gerekli olan tüm maliyetler sistem maliyetini oluşturmakta ve bu maliyetler değişken ve sabit süreç maliyeti olarak ayrılarak analiz edilmektedir. Kapasitenin kullanılmayan kısmı boş kapasite maliyeti olarak değerlendirilmektedir.

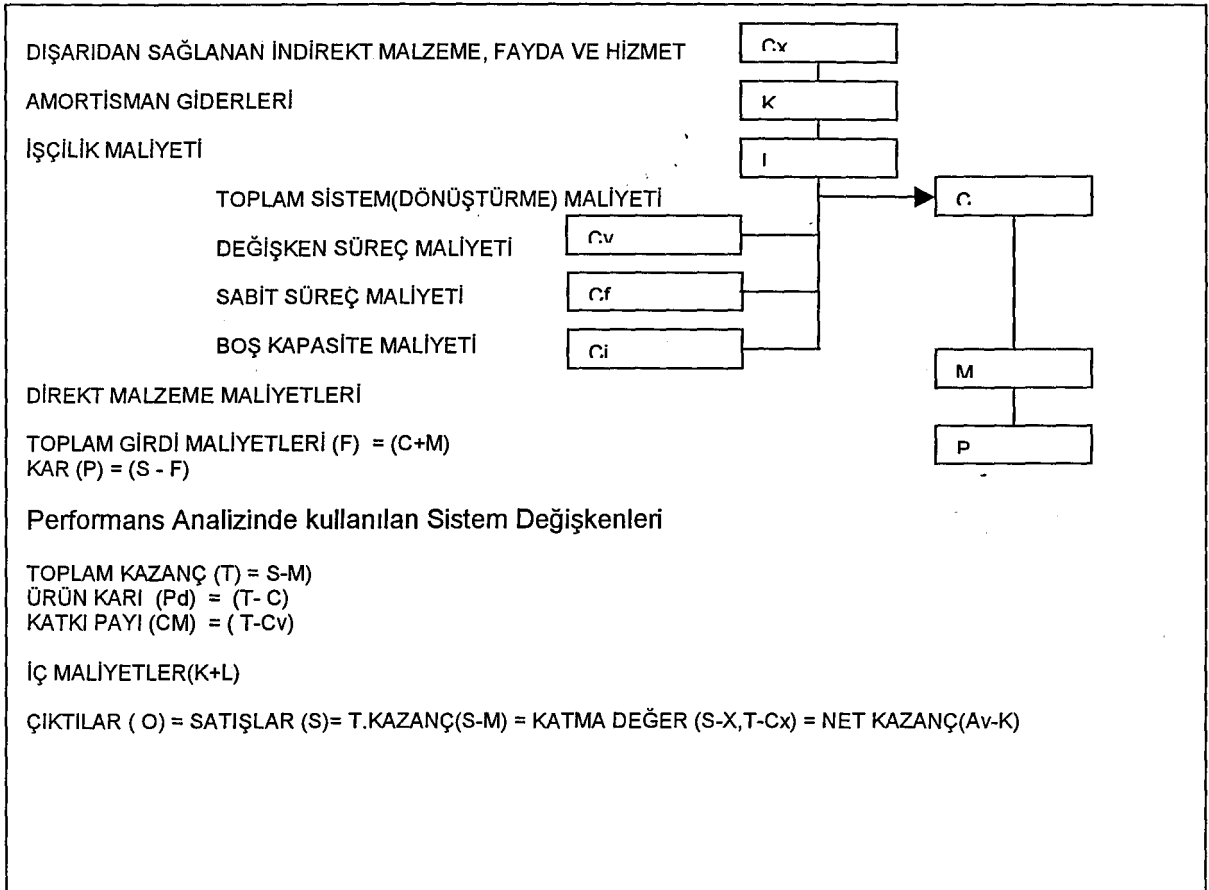
Yöntemin uygulama mantığı işleme maliyeti ile aynı olmakla birlikte, detay anlamda verimlilik değerlemesine bağlı, maliyet unsurları malzeme dışındaki girdi maliyetleri sistem maliyeti olarak belirlenmektedir. İşlemeye bağlı olarak oluşan giderlerin tümü sistem maliyeti olarak kabul edilmektedir. Satış gelirlerinden işletme dışı gider unsurları düşülerek oluşan katma değer ölçülmektedir. Bulunan katma değerden amortisman düşülmek sureti ile net kazanç hesaplanmaktadır.

Verimlilik maliyet sisteminin, siparişe bağlı üretimde, sipariş maliyet yöntemi ile uygulanması pahalı bir sistemi gerektireceğinden özellikle çalışma konusunu oluşturan orta büyüklükteki işletmeler açısından kabul görmeyebilir. Aynı şekilde, çalışma konusu, işletme içi transfer fiyatlamasına bağlı performans değerlemesi olduğundan, bu konu üzerinde daha fazla ayrıntıya

---

<sup>130</sup> Akal, a.g.e., s. 300

girilmeyecektir. Aşağıda verimlilik maliyet sisteminde maliyet oluşumu gösterilmiştir.



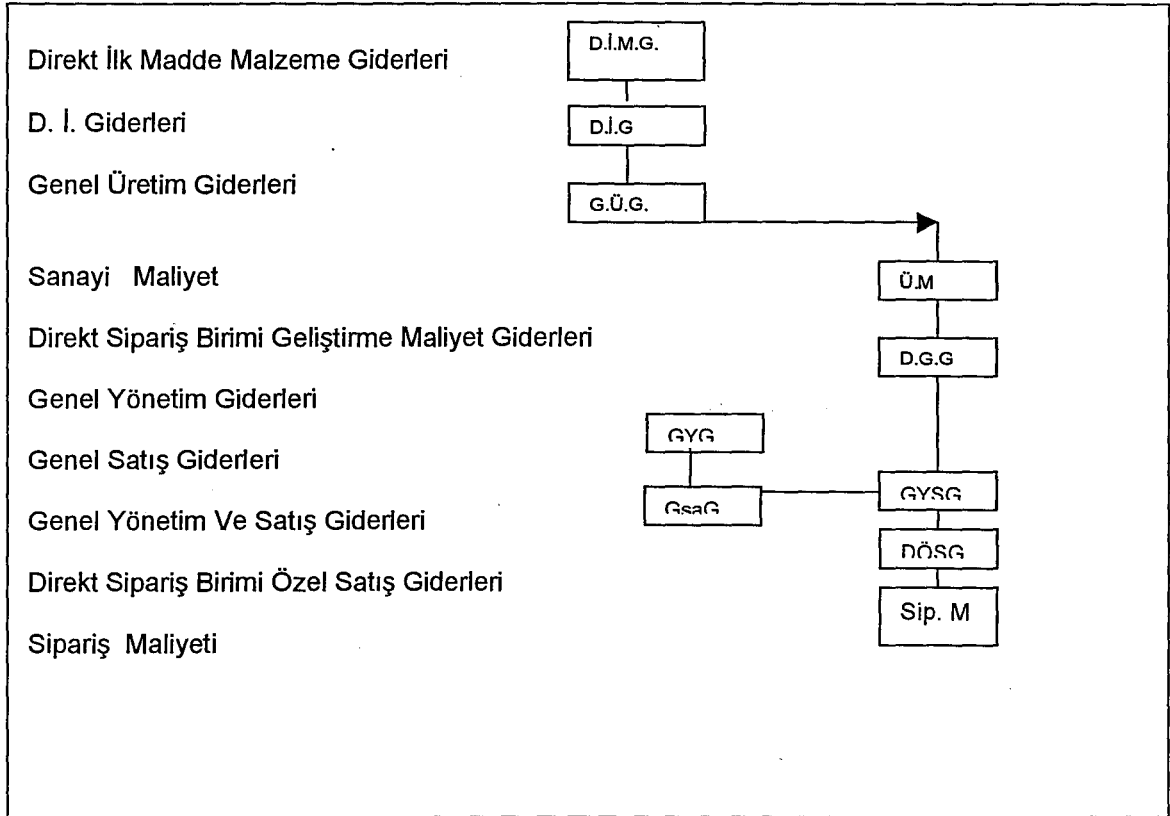
Şekil:17 Maliyet Akışı  
Verimlilik maliyet sistemi maliyet akışı ve değişkenleri

### 2.1.8. Sipariş Maliyet-Maliyet Giderleri Ayrımı(Klasik) Tekniği Uygulaması

Bu yöntem klasikleşmiş sipariş maliyet uygulamasının kendisidir. Yani maliyet unsurları ayırımına dayalı olarak, farklı mamul maliyetleri hesaplanmasında direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri doğrudan maliyetlere yüklenirken, genel üretim giderleri mamullere belirli ölçülerde yüklenmektedir.

Bu yöntemin en büyük sakıncası farklı mamuller tarafından, farklı miktarda tüketilen işletme malzemesi ve diğer giderlerin aynı ölçülerde yüklenmiş olmasıdır. Bu nedenle bazı mamuller için hiç kullanılmayan yardımcı malzemelerden pay alması, maliyetleri ve alınabilecek kararları etkilemektedir.

Klasik anlamda sipariş maliyet uygulaması "Tekdüzen Muhasebe Sistemi"ne' de girmiştir. Özellikle bu yöntemi uygulamak zorunda olan işletmelerin finansal amaçlı maliyet bilgilerinin üretilmesi dışında, işletme içine yönelik olarak ayrıca gerekli diğer bilgileri dikkate almalarını gerekli kılmaktadır. Aşağıda bu yöntemde maliyet akışı şematik olarak gösterilmiştir.



Şekil:18 Sipariş Maliyet Yöntemi Akışı ve Maliyet Oluşumu

### 2.1.9. Sipariş Maliyet Artı Toplam Kalite Yönetimi Ve Kalite Maliyetleri

Sipariş Maliyet yönteminin özü, farklı mamullerin maliyetlerinin hesaplanması olmakla birlikte, bu tip üretim yapan işletmelerde, "kalite yönetimini" benimseyebilir. Yöntemin uygulanmasında, her işletme kendi üretim alanları bakımından, kendi kalite tanımını yapmalı ve bu tanıma göre üretim politika ve stratejilerini oluşturmalıdır.<sup>131</sup>

Bu yöntemin, siparişe bağlı üretim yapan işletmelerinde uygulanması halinde, maliyetlerin öncelikle faaliyetlere, sonrada mamullere göre izleyen bir

<sup>131</sup> Hasan Tatar, **Kalite Çemberleri Ve İşletmede Kalite Çemberleri Oluşturmanın Önemi**, (Standart Dergisi, Nisan-1997 sayı 424), s.109

maliyet sistemi oluşturmalıdır.<sup>132</sup> Bir anlamda "faaliyet temelli maliyet" yöntemi, kaliteye yönelik faaliyetlerin belirlenerek izlenmesi anlamındadır. Ancak toplam kalite yönetiminin yalnızca üretim ile ilgili olmayıp diğer işletme faaliyetlerini kapsadığı unutulmamalıdır.

Kalitenin esas alındığı faaliyet temelli maliyet sistemi uygulama aşamaları şunlarıdır.<sup>133</sup>

- İşletme kaynaklarına ihtiyaç duyan kalite faktörlerinin belirlenmesi.
- Maliyetlerin tek tek belirlenip guruplandırılması, yapılan faaliyetlerin maliyetleri "maliyet merkezlerinde" toplanması.
- Faaliyetlere ilişkin maliyetlerin hesaplanması ve bu maliyet merkezlerine dağıtılmasında taşıyıcılarının belirlenmesi.
- Maliyet taşıyıcıları ile ürünün maliyeti ve kalite maliyetleri hesaplanması.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, kalite faaliyetlerinin maliyetlemesi olarak muhasebede, üretim maliyet hesaplamaları açısından yeni bir yaklaşım şeklidir. Ancak bu uygulama kapsamlı bir çalışmayla birlikte yönetim desteğini de gerekli kılmaktadır. Performans değerlemesine yönelik olarak, maliyet sistemi içerisinde tahmini ve fiili kalite maliyetleri izlenebilir.

## **2.2. Siparişe Bağlı Üretimde Esas alınacak Rakamlar açısından Maliyet yöntemlerinin İncelenmesi**

Bilindiği gibi, maliyet sistemleri, maliyet saptama tarihleri açısından fiili(gerçekleşen) ve planlanan(önceden saptanan) maliyet sistemleri şeklinde bölümlenmektedir. Önceden saptanan maliyet sistemleri tahmini veya standart verilere dayalı yapılabilir. Fiili maliyetlerin zayıf yönleri önceden saptanan maliyet sistemlerinin gelişmesine yol açmıştır.<sup>134</sup>

<sup>132</sup> J. Edward Ketz, Terry L. Cambell, J. Baxendela, **Management Accounting**, Sandiago 1991), s. 290

<sup>133</sup> J. Edward Ketz, Terry L. Cambell, J. Baxendela, **a.g.e.**, s. 607

<sup>134</sup> Uracun, **a.g.e.**, s.395

Siparişe bağılı üretimde, işletmenin üretim konusu mamullerin doğrudan müşteriden alınan tekliflerin değerlendirilerek belirlenen fiyata bağılı olması durumunda, öncelikli problem maliyet tahminlerinin isabetli yapılabilmesidir.

Doğrudan siparişe dayalı üretim, genellikle fiyatları yüksek olan özellikli mamuller için geçerlidir. Bir gemi veya tesis inşaatları bunlara örnek verilebilir. Bu tip üretimde, özellikle enflasyon etkisinin dikkate alınması veya sözleşmeye yansıtılmış olması gerekir. Uygulamada işletmeler daha çok yabancı paraya dayalı sözleşme veya maliyet artı belirli bir yüzde ile bu olumsuz etkiden kurtulmaya çalışmaktadırlar. Aynı şekilde, enflasyonunun yüksek olduğu ülkelerde standart maliyet uygulaması hedeflenen sonuçlar açısından yetersiz kalmakta olduğu' da bilinen bir gerçektir.

Yukarıda açıklanan sipariş üzerine üretim dahil, partiler halinde üretim yapılması halinde de aynı çerçevede maliyetlerin önceden tahmini gerekir. Diğer taraftan, hazırda üretim yapan işletmelerde ürettikleri mamul parti maliyetlerini, rakiplerin fiyatlarını dikkate alarak, gerek fiyat belirlemesi gerekse maliyet kontrolleri açısından, planlanan satış ve üretim miktarlarına bağılı olarak belirlemek durumundadırlar.

### 2.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi

Gerek sipariş maliyet yöntemi, gerekse evre maliyet yönteminde maliyet hesaplamalarının üretim tamamlanmasında veya tamamlanmasından sonra gerçek( fiili ) giderlere dayandırılıyor ise, bu uygulamaya fiili maliyet sistemi denir.<sup>135</sup>

Fiili maliyetlerin sipariş bağılı üretimde uygulanması zorunluluğu dışında işletme yönetimine ek bilgi sağlamaktan uzaktır. Maliyetlerin üretim gerçekleşikten sonra elde edilmesi, karar alma açısından anlamlı bir yöntem değildir. Aynı çerçevede siparişe bağılı üretimde maliyet bilgilerine önceden duyulan ihtiyaç tahmini de olsa maliyet hesaplamalarını gerekli kılmaktadır.

---

<sup>135</sup> Uragun, a.g.e., s.386

## 2.2.2. Tahmini Maliyet

"Tahmini Maliyet" teşebbüsün belirli bir dönemde, bir mamulü veya imal işini fiilen gerçekleştirebileceğini düşündüğü maliyettir.<sup>136</sup> Tahminler genellikle geçmiş dönem fiili sonuçlarına dayandırılır. Tarihsel maliyet muhasebesinin iki temel amacı vardır.<sup>137</sup> (1) üretim maliyetlerini belirlemek (2) maliyet kontrolü. Ancak, geleneksel maliyet anlayışında maliyet kontrolünden daha çok birim maliyet hesaplaması öncelik taşımaktadır. Özellikle KOBİ niteliğinde siparişe bağlı üretim yapan işletmelerin büyük çoğunlu ve belirli bir maliyet sisteminin oluşturulmadığı üretimlerde ileriye yönelik mamul maliyetleri geçmiş yıllardaki verilere ve maliyetlere bağlı olarak istatistik ve maliyet kontrol amaçlarına yönelik olarak yapılmaktadır.<sup>138</sup>

Bu tarzda, mamul maliyetlerini hesaplayan ve satış fiyatlarını tespit eden işletmelerde planlamada bütçeler kullanılmamaktadır. Aslında bütçelerin kullanılmaması performans göstergeleri değerlemesi açısından da önemli bir uygulamadır. Ancak, sapmaların tahmin yanılığı gerekçesiyle fiili maliyetlere göre düzeltilir ise uygun bir değerlendirme kriteri bulunamaz. Bu nedenle tahmini rakamlardaki sapmalarında analiz edilmesi yararlıdır.

Bu şekilde fiyat tespiti daha çok aynı veya benzer mamullerin sipariş maliyet kartları dikkate alınarak kart üzerinde verilere etkisi olan değişen faktörlerin etkileri yaklaşık olarak hesaba katılmaktadır. Aşağıda gösterildiği gibi, mamuller için tahmini maliyet belirlenmesi yapılabilir.

<sup>136</sup> Zeyyat Hatipoğlu, *Maliyet Muhasebesi*, (İstanbul, 1987), s. 290

<sup>137</sup> Glenn A. Welsh, *a.g.e.*, s.48

<sup>138</sup> Hatipoğlu, 1987, *a.g.e.*, s. 290

G DERLER	ÜRETİM MALİYET KEŞİF PLANI											
	KARKAS			T.İ MALAT M. SAAT			MONTAJBİRİM			TOPLAM		
	DİŞİ LK		BİRİM	TOP	M SAAT		BİRİM	TOP	DİŞİ LK		BİRİM	TOPL
SAAT	YO			SAAT	YO			SAAT	YO			
<u>MALİYET UNSURLARI</u>												
DİŞİ LK MADDE												
D.REKTİŞİ LK												
GENEL ÜRETİM G DERLERİ												
TOPLAM												
<u>FAALİYET G DERLERİ</u>												
PAZ. SAT. G DR%												
GENEL YÖNETİM %												
TOPLAM												
<u>ÜRETİM TOPLAM MALİYETİ</u>												
İNSAN G DERLERİ %												
TOPLAM												
KAR												
SATIŞ İYATİ												

Kaynak : Mehmet Uragun Maliyet Muhasebesi , s. 421  
Şekil : 19 Maliyet Tahmini

### 2.2.3. Standart Maliyet

Standart maliyet sistemi olması gereken maliyetlerin, yani üretime esas mal ve hizmetlerin gerçek maliyetlerin hesaplandığı bir yöntemdir.<sup>139</sup> Standart maliyetler, hem sipariş hemde, safha maliyet sisteminde kullanılabilir. Ancak, tek bir teşebbüsün kısa sürede çok farklı işi bir arada yapması standart maliyet sisteminin kullanılmasını imkansız hale getirir.<sup>140</sup> Bu nedenle, her iş için bilimsel standartlar yerine, işlere ait maliyet tahminleri kullanılması daha uygundur.

Yöntemin uygulamasında standartların saptanmasında maliyetler, gerçek, ideal ve normal maliyetler olarak sınıflandırılabilir. Sistemin uygulamasında, uygun örgüt yapısı bu yapı içinde yönetim, muhasebe ve teknik faaliyetlere ilişkin işlemler bir bütün olarak düşünülmelidir.<sup>141</sup>

Standart maliyetler kar planlaması ve kontrol açısından mantıklı bir yaklaşımı öngörür. Standart maliyet uygulamasında gerek kar planlaması, gerekse performans değerlemesi ve raporları açısından, kapsamlı bir bütçe programı ile bütünleştirilmelidir.<sup>142</sup> Siparişe bağlı üretim yapmakla birlikte, üretimin her aşamasında dönüştürme maliyetlerinde standartları tespit etmiş işletmeler standart maliyetleri esas alan fiyat tespiti yapmakla birlikte seri üretim yapan işletmelere oranla sapmalar daha fazla oluşabilmektedir. Ancak, fiyat değişmelerinin etkisi her iki üretim tipi içinde geçerlidir. Bu nedenle fiyat sapmalarında, üretim şeklinin fazlaca bir etkisi söz konusu değildir.

Diğer taraftan hazırlanan bütçelerde, standart rakamlara dayalı olduğundan fiyat tespiti bir anlamda maliyet bütçelerine ve işletme politikalarına bağlı olarak yapılmaktadır.

---

<sup>139</sup> Uragun, a.g.e., s.396

<sup>140</sup> Hatipoğlu, 1987, a.g.e., s. 291

<sup>141</sup> Uragun, a.g.e., s.398

<sup>142</sup> Glenn A. Welsh, a.g.e., s.

### **2.3. Siparişe Bağlı Üretimde Maliyet Unsurlarının Kapsamları Açısından Maliyet Yöntemlerinin İncelenmesi**

Maliyet hesaplamasında esas alınacak maliyet unsurlarının kapsamları açısından değerlendirildiğinde, farklı maliyet yöntemleri söz konusu olmaktadır. Bu yöntemlerinden gerek, değerlemeye gerekse planlamaya yönelik uygulama alanı bulmuş olan iki yöntem tam ve değişken maliyet yöntemleridir.

Bilindiği gibi maliyet unsurlarının tümünün veya bir kısmının mamul maliyetlerine dahil edilmesi, farklı maliyet yöntemlerinin uygulanması demektir. Maliyet unsurlarının özellikle karar alma ve performans denetimi açısından değişken maliyetlerin dikkate alınması yerindedir. Yalnızca değişken maliyetlerin maliyet hesaplamada dikkate alınması siparişe bağlı üretim içinde farklı değildir. Diğer taraftan, daha önce belirtildiği gibi salt stok değerlemesi açısından yaklaşıldığında tam maliyet yönteminin uygulanması, yani tüm maliyet unsurlarının dikkate alınması gerekli gözükmemektedir.

Bu açıklamalardan, bir işletmenin iki farklı maliyet yöntemi arasında seçim yapma şeklinde hatalı bir yorum çıkartılmamalıdır. Ek bilgilere ihtiyaç duyan işletmeler, aynı anda birden fazla maliyet yöntemine göre maliyet hesaplayabilirler. Tabidir' ki dışa yönelik raporlamada sisteme ve mali mevzuata uygun olan sonuçlar esas alınırken diğer bilgiler yönetimin talebine bağlı olarak oluşacaktır.

#### **2.3.1. Tam Maliyet Yöntemi**

Sipariş maliyet uygulamasında maliyet unsurlarının kapsamı açısından değerlemeye yönelik olarak tüm maliyet unsurlarının(D.İ.M.M, D.İ.G, G.Ü.G) esas alınması zaten zorunlu bir uygulamadır. Bu açıdan yönetim talepleri oluşmasa bile, tam maliyete dayalı bir maliyet hesaplaması zaten yapılmaktadır.

İşletmenin üretim fonksiyonu dışında kalan faaliyet giderleri, genellikle ilgili bölümlere ait toplamlar üzerinden dönem hasılatıyla karşılaştırıldığından, tam maliyetler içinde yorumlanmamalıdır.<sup>143</sup>

### 2.3.2. Değişken Maliyet Yöntemi

Bu yöntem, değişken üretim maliyetlerinin esas alınarak maliyetlerin hesaplandığı yöntem olup, sabit üretim maliyetleri sonuç hesaplarına aktarılması esasına dayanır.<sup>144</sup>

Değişken maliyet yönteminin temel amacı; yöneticilerin planlama, kontrol ve karar alma ihtiyaçlarına hizmet etmektir.<sup>145</sup>

Gerek karar alma, gerekse maliyet kontrolü açısından sipariş maliyet yöntemi uygulamasında yalnızca değişken maliyet unsurları dikkate alınabilir. Bu yöntemin uygulamasındaki amaç, özellikle planlama ve maliyet kontrolüne yönelik olarak, isteğe bağlı uygulanabilecek bir yöntemdir. Ancak, sürekli farklı mamuller üreten işletmelerde bu yöntemin uygulanması direkt hammadde maliyetleri dışında, değişken işleme(süreç) maliyetlerini esas alan uygulamalar söz konusu olmaktadır.

Değişken maliyet yönteminin uygulamasında, işletmenin sorumluluk merkezi esasında yapılanması ve giderlerin sabit ve değişken olarak bölümlenmesi ön koşullarındandır.<sup>146</sup>

## 2.4. Siparişe Bağlı Üretimde Maliyet Sisteminin Oluşturulması

Maliyet hesaplamalarında zorunluluk olarak fiili rakamlarla ve tüm maliyet unsurlarına dayalı olarak hesaplanan sipariş maliyetleri dışında, diğer maliyet yöntemlerinin hesaplanması genellikle yönetim isteklerine ve işletme

<sup>143</sup> Uragun, a.g.e., s.387

<sup>144</sup> Uragun, a.g.e., s.387

<sup>145</sup> Üstün, Maliyet Muhasebesi, s.400

<sup>146</sup> Uragun, a.g.e., s.387

büyüklüğüne bağlıdır. Bu çerçevede, siparişe bağlı üretimde işletme maliyet sistemlerini oluşturmada esas alınacak sistemi aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

\*Stok değerlendirme açısından

\*Planlama ve kontrol açısından

a)Değerleme Açısından Maliyet Sistemi(Zorunlu)

Siparişe Bağlı Üretimde Temel Maliyet Sistemleri		
Sipariş Maliyet + Yapı, Ürün, Ve Performans Değerlemesi gibi amaca uygun Maliyet teknikleri	Fiili Maliyet Yöntemi	Tam Maliyet Yöntemi

Şekil:20 Maliyet Sistemi

b)Planlama Ve Kontrol Açısından Maliyet Sistemi(İsteğe Bağlı)

Siparişe Bağlı Üretimde Temel Maliyet Sistemleri		
Sipariş Maliyet + Yapı, Ürün, Ve Performans Değerlemesi gibi Amaca uygun Maliyet teknikleri	Tahmini Veya Standart Maliyet Yöntemi	Değişken, Tam Maliyet Yöntemi Veya Diğer Maliyet Yöntemleri

Şekil:21 Planlama Ve Kontrol Maliyet Sistemi

Bu iki maliyet sistemi arasında tek fark, yönetim açısından planlama, maliyet kontrolü ve karar almaya yönelik ek bilgi sağlamasıdır. Diğer taraftan, bu amaca yönelik maliyet sistemi, yalnızca büyük üretim işletmelerinde, yönetim talebine bağlı oluşturulduğundan genellikle kayıt dışı ve işletme içi bir maliyet sistemi olarak uygulanmaktadır.

Sipariş maliyet yöntemi asıl olarak genel anlamda performans değerlemesine ek bilgileri üretecek bir maliyet sisteminin oluşturulması kayıt ve raporlama sistemi olarak düşünülmesi, daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

### 3. Yönetim Kontrolü Açısından, Sorumluluk Merkezleri Ve Sorumluluk Muhasebesi

İşletmelerin gelişmelere paralel çok sayıda ürünü üretecek bir büyüklüğe ulaşmaları, işletmelerin içinde bölünerek, faaliyetlerin farklı bölümler tarafından yürütülmesini zorunlu kılmıştır. İşletme faaliyetlerinin, üretim, finans, pazarlama ve ar-ge gibi, kendi içerisinde farklı bölümlerce yürütülmesi, organizasyon ve yönetim kontrol sistemini etkilemiştir.

Yönetsel kontrol sistemi iki temel ögeden oluşur. Bunlar; işletme örgüt yapısı ve yönetsel kontrol sürecidir.<sup>147</sup> Yönetsel kontrol süreci birinci bölümde açıklandığı gibi, bütçeleme, uygulama, raporlama ve analizden oluşur. Yönetsel kontrol sisteminin ikinci ögesi ise, sorumluluk merkezlerini esas alan örgüt yapısıdır.

İşletme organizasyon yapıları belirli faaliyetler esas alınarak, değişik şekillerde oluşturulabilmektedir. Bu faaliyetlerin yürütülmesi bazı yetkilerin devredilerek, faaliyetlere ilişkin sorumlulukların belirlenmesini gerektirir. Devredilecek yetki derecesi, birimlerin karar verme özgürlüğünü ifade eder. Diğer bir anlatımla yönetimin merkezde toplanmasını veya tümüyle sorumluluk birimlerine devredilmesi yetki devrinin iki uç noktasını oluşturmaktadır. Ancak, yapılacak işlerin belirli görev ayırımına tabi tutularak yetkilerin devredilmesi ve görevlerin en iyi şekilde başarılması için vasıf kazandırılmış veya doğal nitelikleri olan kişilerle yaptırılması gerekir.<sup>148</sup>

Türk "Simens" şirketler gurubuyla ilgili olarak yapılan bir incelemede, son yıllarda başlatılan yalın yönetim anlayışı içerisinde merkezi ünitelerin, piyasadan kopuk olduğu, şirketi bürokrasi yumağına dönüştürdüğü, siparişlerin karşılanamadığı veya geciktirildiği ve karar almada gecikildiği gözlenmiş ve yönetim katma değer oluşturan blokları daha küçük bloklara ayırmak sureti ile karar özgürlüğünü genişletmiştir.<sup>149</sup>

İşletmeler büyüklükleri çerçevesinde, karar alma açısından tüm yetkileri merkezde toplayamazlar. Bu açıdan gerek merkezi, gerekse, merkezkaç

<sup>147</sup> Gürsoy, a.g.e., s 602

<sup>148</sup> Yozgat Osman, *İşletme Yönetimi*, (4. Baskı, İstanbul, 1983), s.176

<sup>149</sup> Verimi Artıran Yalın Yönetim Modeli ( Capital Dergisi Nisan 1994), s.89

yönetimin bazı yarar ve sakıncalarını dikkate almak sureti ile, yetki devrinin sınırları belirlenmelidir.

Sorumluluk merkezleri yöneticileri, kendi sorumlulukları çerçevesinde girdi ve çıktılar üzerinde karar alabilen karar merkezleridir.<sup>150</sup> Bu merkezler esas alınarak, muhasebe bilgilerinin izlenmesi ve raporlanması sorumluluk muhasebesinin işlevlerindedir. Bu merkezlerin performans değerlemesinde bazı işletmeler finansal verilerin yanında finansal olmayan verilerden ve işletme içi verilerle birlikte işletme dışı verilerden de yararlanmaktadırlar.<sup>151</sup>

### 3.1. Sorumluluk Merkezleri

Sorumlu bir yöneticinin kontrolünde bulunan bir organizasyon birimi olarak tanımlanan "Sorumluluk Merkezi'nde " yönetici, kendisine verilen görevi yerine getirmekle ve bu görevi yaparken tahsis edilen kaynakları mümkün olduğunca etkin bir şekilde kullanmakla yükümlüdür.<sup>152</sup> Diğer taraftan sorumluluk alanı daha kapsamlı bir ifade olup, çeşitli faaliyetlerin toplandığı ve bir yöneticinin emir ve kumandasında olan faaliyet merkezleri olarak tanımlanabilir.<sup>153</sup> Örnek olarak bir genel müdürün sorumluluk alanı tüm işletme iken, sorumluluk merkezi genel müdürlük ofisidir.

İşletmelerin büyüyen organizasyon yapıları içerisinde her bir bölüme devredilecek yetki ve sorumluluklar sürekli olarak tartışılmıştır. Uygulamada birimlerin tam olarak bağımsız oldukları veya tamamıyla merkeze bağlı oldukları söylenemez.

Merkezi idarenin tüm yetkileri alt birimlere devrettikleri durumlarda karşılaşılabilecekleri olumsuzluklar ve yararlar çerçevesinde farklı karar seçeneklerine sahip sorumluluk merkezleri oluşturulur. Sorumluluk merkezi; bir yöneticinin idaresinde, çeşitli girdileri kullanarak belirli çıktılar elde eden örgüt

<sup>150</sup> Bursal, Yücel, a.g.e, s. 382

<sup>151</sup> Hongren, Foster, Datar, a.g.e.,s. 932

<sup>152</sup> A.Sait Sevgener, **Yönetim Muhasebesi M.Ü. Eğitim ve yardım Vafkı yayınları**, (İstanbul, 1986), s.326

<sup>153</sup> Süleyman Yükçü, **Maliyet Muhasebesi**, (İzmir,1993), s.429

birimleridir. Diğ er bir anlatımla sorumluluk merkezi yöneticisi, bir anlamda girdi ve çıktılar üzerinde karar verebilen kişidir. Bu merkezlerde esas olan, girdi ve çıktıların fiziksel olarak  l lmesi ve yöneticiye devredilecek yetkinin derecesidir. Bu çerçevede sorumluluk merkezleri genelde;

\*Gelir Merkezleri

\*Gider merkezleri

\*Kar merkezleri

\*Yatırım merkezleri, Şeklinde dört tip sorumluluk merkezinden söz edilmektedir.<sup>154</sup> Ayrıca transfer fiyatları uygulamaları ile ilgili olarak geliştirilmiş bir sorumluluk merkezi tipi olarak itibari kar merkezlerinden söz edilebilir.<sup>155</sup>

### 3.1.1. Gider Merkezleri

Bir sorumluluk merkezinin sadece girdilerinin maliyetleri  l lebiliyor, fakat çıktılarının değerleri ifade edilemiyor ise, bu merkez **gider merkezi** olarak açıklanır. Yani yönetici sorumluluğu yalnızca maliyetlere yöneliktir.<sup>156</sup>

### 3.1.2. Kar Merkezleri

Bir sorumluluk merkezinin hem giderleri hem de ürettiği mal ve hizmetlerin sağladığı gelir  l lebiliyor ve kayıtlanıyor ise, bu sorumluluk merkezi **kar merkezi** olarak isimlendirilir.

Bir sorumluluk merkezinin, diğ er bir sorumluluk merkezine satış yapması işletmenin varlıklarında bir artış meydana getirmeyip, yalnızca defter kaydından ibarettir. Ancak bu uygulama, bazı işletmelerde kontrol açısından önemli olabilir. Bir merkezin kar merkezi sayılması ancak aşağıdaki Şartların varlığına dayalıdır.

<sup>154</sup> Hongren, Foster, Datar, a.g.e., s.904

<sup>155</sup> Selim Pazarçeviren, **Transfer Fiyatlaması Sistemi Ve Transfer Fiyatlarının Doğrusal Programlama kulanılarak belirlenmesi** (Basılmamış Doktora Tezi İstanbul 1987), s.

<sup>156</sup> Hongren, foster, Datar, a.g.e., s.904

- Sorumluluk merkezi yöneticisi ürettiği mal ve hizmetlerin miktar, kalite ve üretim şekli ile satış fiyatı ve dağıtım sistemini belirlemede bağımsız davranabilmelidir.
- Kar merkezleri birbirleri ile alışveriş yapmaya zorlanmamalı, transfer fiyatları uzlaşma yoluyla belirlenmelidir.

Kar merkezlerinin sağladığı karlar, performans değerlemesine esas olmakla birlikte yukarıdaki şartların gerçekleşme şeklinde oluşan harici etkilerin ayrıca dikkate alınması gerekir. Diğer taraftan, kar merkezlerinin bağımsız karar alabilmeleri desteklenmelidir.<sup>157</sup>

### 3.1.3. Gelir Merkezleri

Bu tür sorumluluk merkezlerinde üretilen mal ve hizmetlerin parasal değerleri ölçülmekte, fakat kullandıkları girdilerin maliyetleri ile üretimin parasal değeri ilişkilendirilmekte ise, bu merkezler **gelir merkezi** olarak belirlenir. Gelir merkezi yöneticisi sorumluluğu, yalnızca gelirlere sınırlıdır. Gelir merkezinin bütçelerini, ürünlerin satışından elde edilen satış hasılatı ve bu ürünlerin pazarlanması için yapılan tüm pazarlama maliyetleri oluşturur.<sup>158</sup>

### 3.1.4. Yatırım Merkezleri

Bir kar merkezinin yöneticisi sorumluluğundaki merkezin gelir ve giderleri dışında kullandığı varlıklardan sorumlu ise bu merkez **yatırım merkezi** olarak adlandırılır. Bir yatırım merkezi yöneticisinin sorumluluğu maliyet, kar ve faaliyetlere ilişkin varlıklara yapılan yatırım tutarıdır.<sup>159</sup>

<sup>157</sup> Tamer Müftüoğlu, *Bir Yönetim Aracı Olarak Transfer Fiyatları*, (A.Ü., Basımevi, Ankara, 1982), s. 233

<sup>158</sup> Sevgener, *a.g.e.*, S.328

<sup>159</sup> Hongren- Foster, Datar, *a.g.e.*, s. 904

### 3.1.5. İtibari Kar Merkezi

Bölüm yöneticilerinin tümüyle kararlarında bağımsız olması mümkün olmadığı durumlarda, bazı maliyet merkezi niteliğindeki birimlerin, itibari kar merkezi olarak kabul edilmeleri özellikle performans değerlemesi, yönetim kontrolü ve bölüm motivasyonu açısından anlamlı olabilir. Bu durumda, itibari kar merkezi yöneticisinin performansı, maliyet merkezi yöneticilerinin bölümün maliyetlerini kontrol edebilmesine bağlı olarak değerlendirilir.<sup>160</sup>

Bölümlerin bütünleşik bir yapı içerisinde faaliyette bulunmaları halinde kar merkezi olarak kabul edilmesine imkan yoktur. Bu bölümlerin dışa yönelik fason üretimde bulunsalar, hatta bağımsız davranma özellikleri olsa' da, gerçek bir kar merkezi gibi faaliyette bulunma imkanları yoktur.<sup>161</sup> Ancak, fırsat maliyetlerinin ön plana çıkması halinde, bu bölümlerin itibari kar merkezi kabul edilmesi alınacak kararlar açısından uygun bir çözüm kabul edilebilir.

Sonuç olarak; itibari kar merkezi uygulamasının yönetim kontrol amaçlarına hizmet etmesi, bölüm yöneticilerini motive etmesi ve bölüm yöneticilerinin firma karına olumlu etkileri olduğu sürece uygulanabilme özelliğine sahiptir.

### 3.2. Sorumluluk Muhasebesi

Sorumluluk muhasebesi yeni bir muhasebe türü olmayıp, sorumluluk merkezine ayrılan, işletme faaliyetlerini, bu merkezleri temel alarak planlamaya ve kontrole yardımcı olan alternatif bir yönetim biçimidir.<sup>162</sup>

İşletmelerin maliyet muhasebesine yaklaşım amaçları maliyet hesaplamadan daha çok, maliyet kontrolüne önem verilmesi sorumluluk muhasebesinin mantığını oluşturmaktadır.<sup>163</sup> Bunun sonucu olarak, hesap sınıflandırmaları sorumluluk temeline dayanmaktadır.

<sup>160</sup> Pazarçeviren, a.g.e , s. 32

<sup>161</sup> Pazarçeviren, a.g.e , s. 32

<sup>162</sup> Süleyman Yükçü, a.g.e., s. 429

<sup>163</sup> Glenn Aç Welsh, a.g.e., s. 48

Sorumluluk muhasebesi maliyetlerden ziyade faaliyetler üzerinde bir muhasebeyi esas alan ve faaliyet üzerinde yoğunlaşan bir yaklaşımı gerektirir.<sup>164</sup> Bu açıdan bu yaklaşım, kişisel performans ile ilgili olmayıp, bölüm performans maksimizasyonu ile ilgilidir.<sup>165</sup>

Artan rekabet ortamında bir çok işletme, gereksiz maliyet oluşturan bir çok faaliyetlerin performansa olumsuz etkisini daha fazla önemsemektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, katma değer yaratmayan işlemler, hem gerekli hem gereksiz olabilir.<sup>166</sup> Katma değer yaratmayan faaliyetlerin oluşturduğu maliyetler, bu yönetim anlayışı(Faaliyet Yönetimi) kontrol eder, gereksiz faaliyetleri elimine ederek maliyet tasarrufu sağlar.<sup>167</sup>

İşletmeler rekabet açısından mamullerini tam zamanında en uygun fiyatla müşterilerine ulaştırmak zorundadırlar. Bunun anlamı ise maliyetleri oluşturan faaliyetlerin üzerinde yoğunlaşmaktır. Bu açıdan maliyet tasarrufu sağlayacak olan şu dört aşamanın izlenmesi gerekir.<sup>168</sup>

Faaliyet elemesi

Faaliyet seçimi

Faaliyet azaltımı

Faaliyet paylaşımı

Bu çerçevede bir işletmenin muhasebe sistemi faaliyetleri esas alarak katma değer yaratan ve yaratmayan faaliyetleri izlenmesine imkan verecek şekilde tartışılmalıdır.<sup>169</sup>

İşletmelerin faaliyetlerinin farklı birimlerce yürütülmesi yönetimin kontrolünün önem kazanması, maliyet tespiti ve özellikle maliyetlerin bölüm düzeyinde kontrolü, bölüm yöneticilerinin kontrol edebilecekleri ve edemeyecekleri maliyetlerin belirlenerek bölüm performans değerlemesi için bölümlerin her biri veya birkaçı sorumluluk merkezi olarak kabul edilmektedir.

<sup>164</sup> Don R. Hansen- Maryanne M.Mowen , **Management Accounting**, South- Western Puplicing Co, Cicinnati, ohi, 1992 s. 915

<sup>165</sup> Hansen, M.Mowen **a.g.e** s. 915

<sup>166</sup> Hansen, M. Mowen, **a.g.e** s. 916

<sup>167</sup> Hansen, M.Mowen, **a.g..e**, s. 917

<sup>168</sup> Hansen, M.Mowen, **a.g.e**, s. 918

<sup>169</sup> Hansen, M. Mowen, **a.g.e**, s. 918

Faaliyetlerin, planlanma aşamasından gerçekleşme aşamasına kadar; muhasebe verilerinin sorumluluk merkezlerine göre toplanması ve raporlanması işlemleri *sorumluluk muhasebesi* olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamda her bir sorumluluk merkezi yöneticisinin, kontrol edebildikleri maliyetlerin planlanmış ve gerçekleşmiş rakamlarının esas alınarak, bölüm maliyetlerini kontrol etmedeki başarıları(performansları) ölçülmektedir.

Bölüm yöneticilerinin yalnızca maliyetleri kontrol etmedeki başarılarının ölçüldüğü merkezi yönetim anlayışında, bölümler maliyet merkezi olarak kabul edilir.

İşletmelerin büyümeleri neticesinde, yerinden yönetimin zorluğu ve bölümlerin bağımsız hareket etmelerinin işletme lehine avantajlarından yararlanma ve tepe yönetimin daha önemli stratejik konulara eğilebilme arzusu, bölümsel faaliyetlerle ilgili kararları yetki devri ile bölüm yöneticilerine aktarmışlardır. Bu çerçevede, merkezi yönetim anlayışından merkezkaç yönetim anlayışına geçiş bir anlamda maliyet merkezlerinin, kar merkezlerine dönüşmesini sağlamıştır.

Maliyet sorumluluğunun yanında, kar sorumluluğunun da bölümlere aktarılarak, kar merkezi sisteminin kurulduğu işletmelerde, bölüm yöneticileri üretimde kullandıkları ara mamul ve parçaları, işletme içinden veya dışından satın alma yetki ve sorumlulukları vardır. Bu çerçevedeki yetkinin kullanılması, ancak transfer fiyatının, yani işletme içi alış fiyatının belirlenmesi ile mümkün olacaktır. Bu noktada alınacak karar, ekonomik fiyatın seçilmesi ile ilgilidir. Buna bağlı olarak, ara mamullerin ekonomik olup olmadığı kararlarının da verilmesi mümkündür.<sup>170</sup>

Sorumluluk muhasebesinin önemli özelliği sorumluluk merkezi ile ilgili olmasıdır. Bu aşamada kontrol işlemleri, sorumluk merkezinin yöneticisi tarafından yapılacağı için, muhasebe verilerinin 'de sorumluluk merkezlerinde toplanması gerekir.

Özet olarak; kar planlaması ve kontrolü için sorumluluk merkezi temeline dayanan bir muhasebe sistemi oluşturmak sureti ile maliyet ve kazançlara ilişkin sınıflandırmalar ile uyumlaştırmak zorundadırlar. Aksi takdirde planlar ile

<sup>170</sup> Pazarçeviren, a.g.e, s. 5

gerçekleşen sonuçlar arasında yapılan karşılaştırmalar anlamsızlaşacaktır.<sup>171</sup> Yukarıda da işaret edildiği gibi bu merkezlerde toplanan giderlerin hangilerinin sorumlu yönetici tarafından kontrol edilebileceği, hangilerinin ise kontrol edilemeyeceğinin bilinmesi ise ayrı bir zorunluluktur. Aşağıda bu konu kısaca açıklanmıştır.

#### 4. Üretim Gider Yerlerinin Bölümlenmesi Ve Sorumluluk Merkezi İlişkisi

Üretim işletmelerinin çoğunda, üretim faaliyetleri birden fazla bölümde yerine getirilir. Bir işletme, birim maliyetlerin saptanabilmesi, daha etkin bir maliyet yönetim ve kontrolünün sağlanabilmesi, maliyet bütçelemesi ve kayıtlamaya esas olacak kısımların belirlenmesi amacıyla gider merkezleri belirlenir. Yani gider yerleri maliyet belirlemeye yönelik olarak oluşturulur. Her bir gider merkezi bir *sorumluluk merkezine* bağlıdır.<sup>172</sup> Birden fazla gider merkezi bir sorumluluk merkezini oluşturabilir.

İşletme organizasyon yapısı içerisinde, temel işletme faaliyetlerinden olan üretim, fabrika ve üretim sürecindeki faaliyetleri esas almak sureti ile de üretim yerleri olarak sınıflandırılmaktadır. Üretim yerleri fiilen üretimin yapıldığı ana üretim gider yerleri ve üretimin daha etkin olarak sürdürülmesi veya zorunlu olarak oluşan yardımcı gider yerleri olarak iki başlıkta toplanabilir. Bu çerçevede sorumluluk merkezi, bir yöneticinin sorumluluklarını açıklayan kapsamlı bir kavramdır.

##### 4.1. Ana Üretim Gider Yerleri

İşletmenin temel faaliyet konusuna bağlı olarak mamul üretimin fiilen gerçekleştirildiği kısımlar ana üretim gider yerleri olarak ifade edilir.<sup>173</sup> Bu gider yerleri kendi içerisinde belirli birimlere ayrılabilir. Bu gider yerlerinde oluşan

<sup>171</sup> Glenn A. Welsh, a.g.e., s. 49

<sup>172</sup> Üstün, Maliyet Muhasebesi, a.g.e, s. 185

<sup>173</sup> Uslu a.g.e. s.139

giderler mamullere yüklenir. Maliyetlerin doğru hesaplanması için gider yerlerinin iyi belirlenmiş olması gerekir.<sup>174</sup>

#### 4.2. Yardımcı - Hizmet Gider Yerleri

Mamullerin üretimi ile doğrudan doğruya ilgili olmayan, fakat üretim faaliyetlerinin sürdürülmesine yardımcı olan gider merkezlerine, "Yardımcı Gider Merkezleri" denir.<sup>175</sup> Hizmet gider yerleri ise işletmedeki tüm gider yerlerine destek hizmeti sağlayan birimlerdir.<sup>176</sup>

İşletme büyüklükleri dışında, bu gider yerleri ekonomik olması açısından genellikle birleştirilmektedir. Maliyetlerin gider yerleri itibarıyla izlenmesi maliyet hesaplamasına yönelik olması dışında, gerek kontrol gerekse planlama açısından' da bir çok yarar sağlar.

#### 4.3. Gider Yerleri Sorumluluk Merkezi İlişkisi

Yukarıda açıklandığı gibi; sorumluluk merkezi gider yerine göre, daha geniş kapsamlı bir kavramdır. Diğer bir anlatımla, gider yerleri maliyet hesaplamasına yönelik olarak fiziken var olan veya isteğe bağlı oluşturulmuş birimlerdir. Sorumluluk merkezi ise, belirli bir sorumluluk düzeyini belirleyen örgüt yönetim birimleridir.

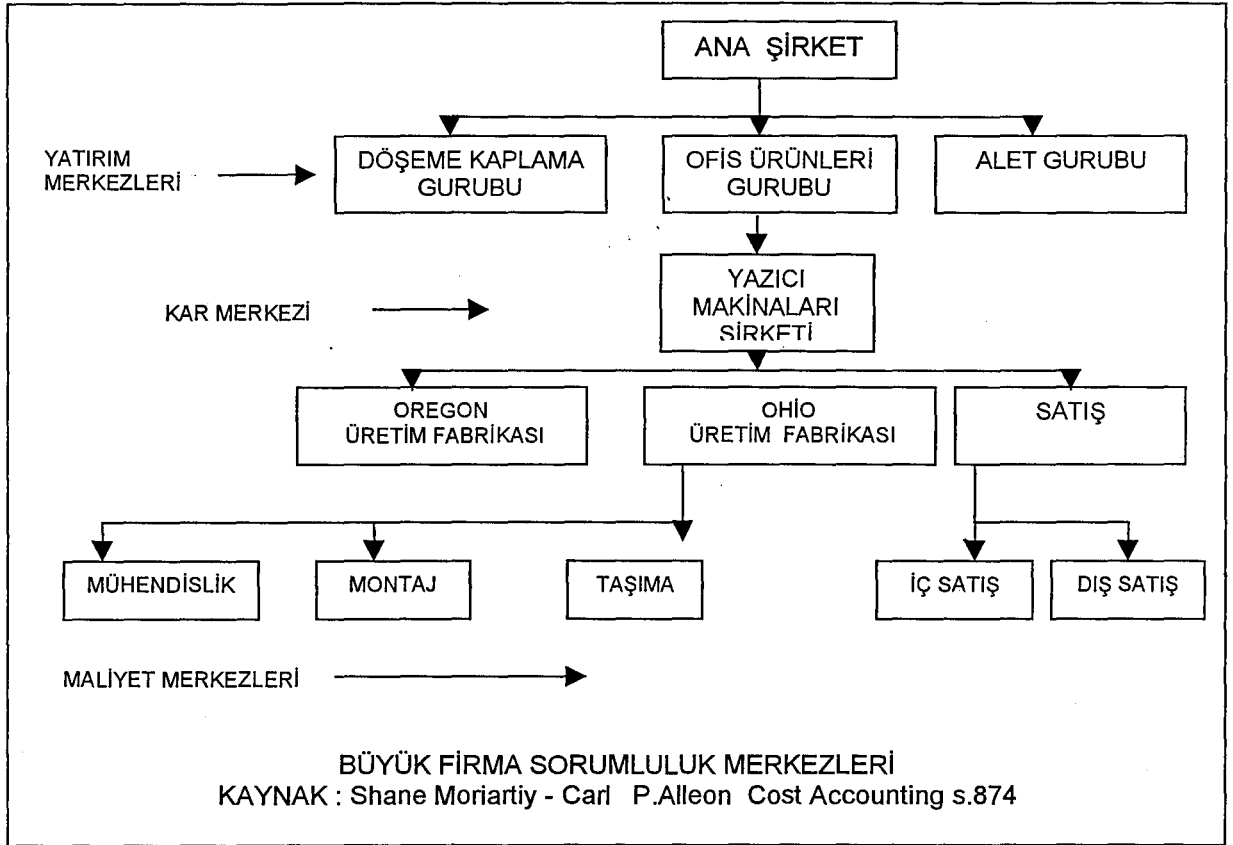
Örgüt yapısı içinde üretim gider yerleri ve sorumluluk merkezini uygulaması daha çok ana işletmeye bağlı işletmelerin oluşturduğu yapısal organizasyon şeklini akla getirmektedir.

---

<sup>174</sup> Işıklar a.g.e. , s.95

<sup>175</sup> Üstün, Maliyet Muhasebesi, a.g.e, S. 185

<sup>176</sup> Uslu a.g.e. s.139



Şekil:22 Sorumluluk Merkezleri

Şekil 23' de görüldüğü üzere sorumluluk merkezi gider yerlerini' de kapsamaktadır. Şemadaki yetki aktarımı gerek ana şirket bazında gerekse diğer şirketler bazında, sorumluluk devri anlamında değerlendirilmemelidir.<sup>177</sup>

Gider yerlerindeki giderlerin oluşumundaki sorumluluk ve gider yeri etkinliği ilgili bölümün sorumluluğundadır. Bu çerçevede, sorumluluk merkezi raporlarına yansıyan sonuçlar, bölüm performans değerlemesi açısından önemlidir.

<sup>177</sup> Shane Moriartiy, Carl P. Alleon, **Cost Accounting**, (John Wiley Sons Inc. New York 1991) s..893

#### 4.4. Sipariş maliyet yönteminde Maliyet akışı Ve Muhasebe kayıtları

Sipariş maliyet kartları dışında, genellikle ara mamul olarak devredilenler için ayrıca ara mamul maliyet föyleri ve teslim belgeleri kullanılmakta, veya sipariş kartları bölümlenmek sureti ile bu bilgilerde kayıtlanmaktadır. Bu belgelerde maliyet öğeleri ve ilgili sipariş kodları ve diğer özellikler belirtilmektedir.

Çok kademeli sipariş maliyet uygulamasında maliyet hesaplamaları belirli işleyiş aşamalarına bağlı olarak yapılır. Bu aşamalar;<sup>178</sup>

- Her bir ayrı mamul veya mamul gurubu için bir sipariş maliyet kartı açılır.
- Direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri gerçekleştikçe, ilgili mamul sipariş kartlarına işlenir.
- Genel üretim giderleri tahmini olarak mamullere yüklenir.
- Fiili ve tahmini genel üretim giderleri arasındaki farklar, ilgili kalemlere devredilerek kapatılır.

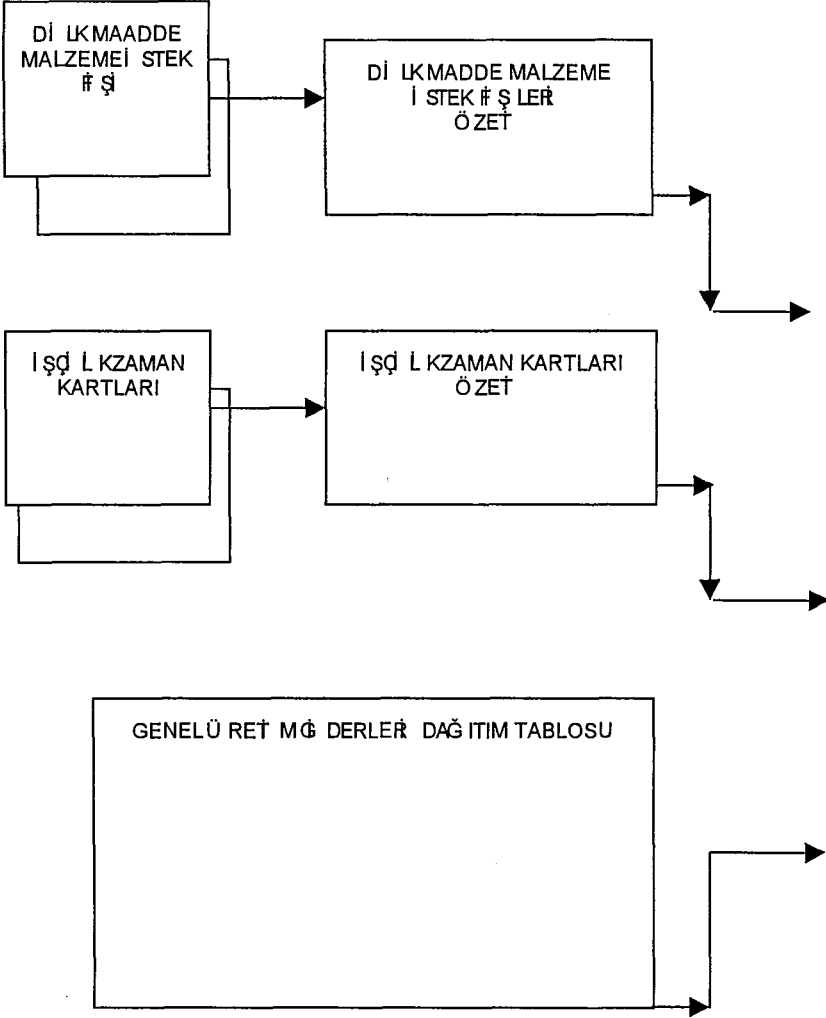
Sipariş maliyet yönteminin işleyiş aşamaları fiili ve tam maliyet yöntemleri esas alınarak açıklanmıştır. Tabii' ki yönetimin isteklerine bağlı olarak, siparişe bağlı üretim yapan işletmeler içinde planlama ve kontrol açısından, tahmini ve değişken maliyet yöntemleri uygulaması söz konusu olabilir.

Sipariş maliyet yönteminde, kuşkusuz en önemli belge sipariş maliyet kartlarıdır. Bu belge dışında ise, diğer üretim işletmelerin tümünde geçerli olan belgeler kullanılır. Aşağıda sipariş maliyet yönteminin işleyişinde kullanılan belgeler ile bilgi akışı şematik olarak gösterilmiştir.

---

<sup>178</sup> Uslu, a.g.e., s.

Sekil :23 Sipariş Maliyet Yöntemi Belge \*/ Bilgi Akışı  
Kaynak: Nalan Akdoğan MaliyetMuhasebesi S.433



İŞ PARŞ MAL YET KARTI							
BALAMA TARİHİ	.....			MAMULKADI:.....			
TAMAMLANMA TARİHİ	.....			PART NO :.....			
ÜRETİMİNİ KİTARİ	.....						
İŞ PARŞ KODU	.....						
TUTARLAR				AANAÜ RET MİĞ DER YERLERİ			TOPL.
AÇIKLAMALAR							
<b>Dİ İKMAADDE MALZEME İSTEKİ ÖZETİ</b>				11	12	13	TOPL.
TARİH	İ STEK İF İŞ NO	M. KODU	Nİ K TAR				
Dİ İKMAADDE MALZEME İSTEKİ ÖZETİ TOPLM.							
<b>Dİ İKMAADDE MALZEME İSTEKİ ÖZETİ</b>							TOPL.
TARİH	Ç.KART NO	İŞ KODU	İŞ SÜR				
Dİ İKMAADDE MALZEME İSTEKİ ÖZETİ TOPLM.							
<b>Dİ İKMAADDE MALZEME İSTEKİ ÖZETİ</b>							TOPL.
TARİH	İŞ ÖLÇÜSÜ	YÜK. ORANI	İŞ B. SAY				
Dİ İKMAADDE MALZEME İSTEKİ ÖZETİ TOPLM.							
<b>Dİ İKMAADDE MALZEME İSTEKİ ÖZETİ</b>							TOPL.
MAL YET ÖZETİ							

Sipariş maliyet yönteminde asıl olan, farklı mamul maliyetlerinin hesaplanması olduğundan; gerek bölümlerin, gerekse mamullerin performans değerlemesine yönelik karşılaştırma açısından bu kartların önemi büyüktür. Siparişe bağlı üretimde sipariş maliyet yönteminin işleme veya verimlilik maliyet tekniklerini de içermesi halinde, kart üzerinde basit bir değişiklik yapılarak amaca uygun kullanılması mümkündür. Aşağıda yapılabilecek bu değişiklik için örnek kart verilmiştir. Verimlilik maliyet sistemi için kartın **şekil- 25** de gösterildiği gibi daha detaylı tasarlanması gerekir.

Uygulamada da rahatlıkla kullanılabilecek "*Dönüştürme Maliyet Kartı*" işleyişi dışında sipariş maliyet kartına benzer nitelikler taşımakta ve diğer belgelere dayalı olarak hammadde giderleri izlenebilir. Her bölüm için işleme maliyetlerinin ayrı izlenmesi ve yükleme ölçülerinin farklı belirlenmesi de mümkündür. Verilen örnek kart formunda bölümlerin dönüştürme maliyet yükleme oranları farklı olarak alınmıştır.

.....FİRMA					Başlama Tarihi :			
Mamul Kodu :					Bitiş Tarihi :			
SİPARİŞ - DÖNÜŞTÜRME MALİYET KARTI								
TALAŞ LI MALAT	D.İ.M.MALZEME				DÖNÜŞTÜRME MALİYETİ BÖLÜM YÜKLEME ORANI	FİİLİ YÜKLEME ÖLÇÜSÜ	TAHMİNİ DÖNÜŞTÜRME MALİYETİ	TOPLAM
	TARİH	MALZEME KODU	MIKTAR	TUTAR	10.000.000. TL/MAK. SAATİ	MAKİNA SAATİ		
	TOPLAM					TOPLAM		
BÖLÜM MALİYETİ .....			TRANSFER MALİYET FİYATI .....		FARK .....			
MONTAJ	D.İ.M.MALZEME				DÖNÜŞTÜRME MALİYETİ BÖLÜM YÜKLEME ORANI	FİİLİ YÜKLEME ÖLÇÜSÜ	TAHMİNİ DÖNÜŞTÜRME MALİYETİ	TOPLAM
	TARİH	MALZEME KODU	MIKTAR	TUTAR	8.000.000. TL/D.İ.SAATİ	D.İ.SAATİ		
	TOPLAM					TOPLAM		
BÖLÜM MALİYETİ .....			TRANSFER MALİYET FİYATI .....		FARK .....			
MAMUL MALİYETİ				DÜZELTİLMİŞ MAMUL MALİYETİ				
D. İ.M.MALZEME MALİYETİ : .....				TAHMİNİ MALİYET TOPLAMI : .....				
DÖNÜŞTÜRME MALİYETİ : .....				DÖNÜŞTÜRME MALİYET FARKI : .....				
TAHMİNİ MALİYET TOPLAM : .....				DÜZELTİLMİŞ MALİYET : .....				
BİRİM MALİYET : .....				BİRİM MALİYET : .....				

Şekil :24 Dönüşürme Maliyet Kartı

Sipariş maliyet sisteminin, verimlilik göstergelerine esas olacak şekilde verimlilik değerlemesi için gerekli maliyetleri içerecek şekilde, bölüm bilgilerin kartlara aktarılması mümkündür. Aşağıda bu uygulama için örnek kart, bir bölüm için gösterilmiştir.



yapılmaktadır. Bu verilerin grafiklere yansıtılması, konunun daha kısa sürede şekille aktarılmasına yöneliktir.

Siparişe bağlı üretim yapan işletmelerde, maliyetlerin yönetim performans değerlendirme ve karar alma açısından izlenmesinde "Tekdüzen Muhasebe Sistemi" maliyet hesapları açısından yeterlidir. Bu hesaplar özellikle planlı maliyet uygulamalarına imkan verecek şekilde fark hesaplarını' da içermektedir. Ancak ayrıntılı bilgilerin elde edilmesi işletme yönetiminin isteğine paralel oluşturulacak alt hesaplar yardımı ile yapılabilir. Buna ilişkin olarak, kamu kurum ve kuruluşlarda verimlilik sisteminin uygulanmasına yönelik bir çalışmada oluşturulan modelde, verimlilik ve maliyet yapı oranlarının elde edilmesinde zorluk oluşturmadığı belirtilmiştir.<sup>179</sup>

İşleme maliyet veya daha ayrıntılı bilgi üretmeye yönelik olarak verimlilik maliyet sistemine bağlı kayıtlama için "Tekdüzen Hesap Planı " rahatlıkla uygulanabilecek niteliktedir. Yalnızca bu uygulamaya yönelik alt hesapların belirlenmesi yeterlidir.

Kayıtlara bağlı olarak yapılacak bölüm maliyet düzeltmesi, kayıt şekline bağlı olarak yapılacaktır. Diğer taraftan şayet; işletme bu bilgileri nazım hesaplarda izlemiş ise, maliyet düzeltmesine gerek olmayıp, nazım hesapların kapatılması yeterli olacaktır. Bu kayıt şekli, kolaylıkla uygulanabilmesi açısından tercih edilebilir.

Aşağıda maliyet fiyatı veya maliyet dışı transfer fiyatını da içerecek şekilde yalnızca "151 Üretim -Yarımamul" ana hesabı altında açılacak hesaplar gösterilmiştir.

*Sipariş artı İşlemsel-Verimlilik maliyet hesapları;*

**151 ÜRETİM YARI MAMUL**  
**SİPARİŞ 101 ÜRETİM MALİYET**  
**TALAŞLI İMALAT BÖLÜMÜ**  
 \*D.İ.M.MALZEME  
 \*TAHMİNİ DÖNÜŞTÜRME MALİYETİ  
**KARKAS BÖLÜMÜ**  
 \*D.İ.M.MALZEME  
 \*TAHMİNİ DÖNÜŞTÜRME MALİYETİ  
**MONTAJ BÖLÜMÜ**  
 \*D.İ.M.MALZEME  
 \*TAHMİNİ DÖNÜŞTÜRME MALİYETİ

<sup>179</sup> Doğan, Aydın, a.g.e., s.16

Verimlilik maliyetinde ise, maliyet kayıtlarında gider merkezleri bazında dönüştürme maliyetlerinin değişken ve sabit kısımlarının yukarıdakine benzer şekilde açılacak detay hesaplara kayıtlanabilir. Kayıtlarda ana hesapların tercih edilmesi halinde de, alt hesaplar veya özel kodlar yardımı bilgisayar ortamında rahatlıkla uygulanabilir.<sup>180</sup> Ancak, yapılacak kayıtlarda mutlak olarak bölüm bazında kontrol edilebilen ve edilemeyen giderlerin gösterilmesi veya raporlama sisteminde belirtilmesi gerekir.

İşleme maliyet yöntemi uygulamasında maliyetlerin oluşumu, hammadde dışı maliyet unsurlarını kapsadığından daha etkin bir yöntemdir. Özellikle hammadde fiyat değişmelerini üretim bölümü tarafından kontrol edilememesi halinde, hammaddenin, kontrol açısından maliyetlere dahil edilmesine gerek yoktur. Bu yaklaşımı esas alan performans değerlemesi verimlilik maliyet sistemi olarak ifade edilmektedir. Özellikle siparişe bağlı üretimde, farklı mamuller için katlanılan hammadde giderlerindeki farklılık yanında, mamullerin dönüştürme süreç maliyetleri de farklıdır. Bu farklılıkların yanında tekrarlanmayan proje tipi üretimlerde, karşılaştırma yapılabilmesini zorlaştırmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde işleme maliyet yöntemi, üretimin asıl fonksiyonu olan, dönüştürme maliyetini baz aldığından, bölümsel maliyet kontrolünde daha etkin olarak uygulanabilir.

## 5. Maliyetlere Dayalı Performans Ölçümü Ve Sipariş Artı maliyet Tekniklerinin Performans Değerlemesi Açısından İncelenmesi

**Performans** kelimesi ile yapılan bir iş veya ulaşılan bir sonuç kastdolunur<sup>181</sup>. **Performans ölçümü ise**, bir organizasyonun hedeflerini ne ölçüde gerçekleştirebildiğinin saptanması için girdi ve çıktıların değerlendirilmesi olarak tanımlanır. Benzer şekilde performans, amaçların gerçekleştirilme oranı<sup>182</sup> olarak tanımlanabilir. Ancak performans ölçümü bir amaç değil araçtır.

<sup>180</sup> Morton Backer, Leyle E. Jacopson, a.g.e., s.115

<sup>181</sup> Zeyyat Hatipoğlu, *İşletme Yöneticiliğinin Temelleri*, İstanbul 1977, s. 95

<sup>182</sup> Ülkü Dicle, *Yönetmel Başarının Değerlemesi ve Türkiye Uygulaması*, O.D.T.Ü İdari Bilimler fakültesi, Yayın No: 43, Ankara, s.5

Esas olan, işletme hedefleri ve bu hedeflerin gerçekleştirilmesi için uygulanan işletme politikalarıdır.<sup>183</sup>

Yöneticilerin sorumluluklarını yerine getirmede performans ölçüm ve denetim sistemleri büyük önem taşırlar. Özellikle işletme içi bilgiler yanında, işletme dışı diğer bilgilerin ne olduğu ve işletmenin ne olması gerektiği konusunda yönetime kararlarına katkısı yadsınamaz.<sup>184</sup> Performans değerlemesinde ihtiyaç duyulan finansal ve finansal olmayan verilerden sağlanan bu iki grup bilgi arasında uyum sağlandığı düzeyde anlamlıdır.<sup>185</sup>

İşletmelerde performans ölçümü, her alanda rahatlıkla mümkün olduğu halde performans değerlemesine esas alınacak göstergelerin tespit edilmeyişi, veya konunun yalnızca belirli alanlarda dikkate alınması, bu anlamda ortaya konulan yeni yönetim anlayışını yansıtmamaktadır. Diğer taraftan, özellikle de uygulama açısından, yalnızca performans ölçülerek başarı değerlemesine esas alınması, bu anlamda performans yönetimin kapsamına ters düşmektedir.

Performans, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi için gösterilen tüm çabaların değerlendirilmesidir. Bu çerçevede, işletmelerin amaç ve hedeflerinin öncelikle açık olarak belirlenmesi, planlanması ve elde edilen sonuçların değerlendirilmesi performans yönetiminin' de temelini oluşturur.

Performans ölçme ve değerlendirme sisteminin oluşturulması bir çok alanla birlikte öncelikli olarak aşağıdaki hususların yerine getirilmesi gerekir.<sup>186</sup>

- Amaçların belirlenmesi
- Performans standartlarının belirlenmesi
- Performans göstergelerinin tespiti
- Karşılaştırma

Performans ölçülebilmesi için, öncelikli olarak hedeflerin ve işletme politikalarının açık bir şekilde ortaya konması gerekir.

Performans yönetimi bütün olmakla birlikte, yönetim seviyeleri ve çalışanlar açısından farklı performans göstergeleri söz konusu olacaktır. Bu farklılıklar

<sup>183</sup> Hatipoğlu, a.g.e., s.95

<sup>184</sup> İ.Melih Baş, **Bir İşletme Toplam Performans Modeli**, (II Verimlilik Kongresi Özel Sayı, Ankara, 1994, MPM yayınları), s. 94

<sup>185</sup> Şakrak, a.g.e., s. 74

<sup>186</sup> Robert N. Antonhony , Management Accounting Homewood, illinois, 1970 s. 8

önemli olmayıp işletme hedeflerine yönelik sorumlulukların, sonuçlar açısından ifade edilmesi ile ilgilidir.

### 5.1. Performans Ölçümünün Nedenleri

İşletmenin bir sistem olarak değerlendirilmesi halinde, işletme amaçlarını gerçekleştirmek için değişik girdiler işlenerek belirlenen çıktılara dönüştürülür. Dönüşüm süreci çok değişik farklı etkinliklerden oluşur. Gerek bu etkinlikler, gerekse dönüştürme süreci etkinlikleri ve çıktılara ilişkin, fiyat belirleme satış vb diğer yapılacak işlemler sistemin işleyişinin bütünü ifade eder. Diğer bir anlatımla, işletme sistemi kendi içerisindeki alt sistemlerle birlikte işletme dışı, pazar, ekonomik koşullar ve rekabet gibi, sistemlerle de ilişkilidir. Bu çerçevede birbirleriyle ilişkili sistem ve alt sistemlerin her birinin performansı işletmenin performansını etkilemektedir. Arzu edilen ise, bu etkileşimin olumlu yönde olmasıdır.<sup>187</sup> Tüm bu sistemlerin çalışmalarının ve sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi çok yönlü bir çalışmayı gerekli kılar.

İşletmelerde performans ölçülmesi, genel olarak başarı değerlemesine yöneliktir. İşletme başarısı ise, doğru hedeflerin uygun bir planlama ile yürütülmesi ve her aşamada kontrol edilerek, sapmaların nedenlerinin araştırılıp, giderilmesi yönünde zamanında alınacak kararlara bağlıdır.

İşletmelerde performans alanları ve bu alanlarda tespit edilen performans göstergelerinin işletme performansına etkileri ve etkilerin önemi dikkate alınarak, ilişkilerin etkileşimini ortaya çıkarmak performans ölçümünün hedefi olmalıdır. Birbirleriyle ilişkileri ortaya konmayan performans göstergeleri tek başlarına anlam ifade etmeyeceği gibi, karar almada kullanılamazlar. Örnek olarak hedeflenen işletme karını % 70 olarak gerçekleştiren bir işletmede elde edilen başarı veya başarısızlık başka alanlarla ilişkilendirilerek, yorumlanmadıkça tek başına anlam ifade etmez.

---

<sup>187</sup> Zühal Akal, a.g.e., s. 3

İşletmelerde performans değerlemesinin belli başlı amaçlarını aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.<sup>188</sup>

- Yöneticilere aktarılan sorumlulukların, devredilen yetkiler çerçevesinde ne derece yerine getirildiğinin tespiti.
- Belirlenmiş olan standart performans' dan, sapmaların nedenlerini tespit etmek.
- İstenmeyen sonuçların kontrol edilmesi için izlenecek yöntemleri ortaya koymak.
- Performans geliştirmeye yönelik adımlara katkı sağlamak.
- Bir işletmenin değişik bölümlerini, karşılaştırmalı olarak değerlendirmede esas alınabilecek kriterleri temel hazırlamak.

## 5.2. Performans Ölçümlene İlkeleri

Performans amaçlarının gerçekleştirilmesinde esas alınması gereken ilkeler aşağıdaki gibidir.<sup>189</sup>

- İşletme amaçları ile benzerlik
- Önemli faaliyetlere yönelik olması
- Performans ölçüleri maliyet etkenliklerini iyileştirecek şekilde olmalıdır.
- Finansal olan ve olmayan faaliyetler ölçümlene sisteminde yer almalıdır.

## 5.3. İşletme Hedeflerine Yönelik Performans Alanları

Performans standartları, İşletme faaliyet sonuçlarının etkinliğinin ölçülmesinin göstergeleridir. Bu göstergeler, fiili sonuçlarla karşılaştırmada temel teşkil ederler. İşletme hedeflerine bağlı faaliyetlerin yürütülmesi planlamayı gerektirdiğine göre, planlar performans standartlarından birisidir.

---

<sup>188</sup> Zühal Akal, a.g.e., s.4

<sup>189</sup> Şakrak, a.g.e., s. 74

Performans ölçme ve değerlendirme açısından planlarla performans standartları arasında önemli bir fark, Bir performans standardı ulaşılabilir bir işletme hedefidir. Fakat belirli bir dönemde gerçekleşmesi beklenmeyebilir. Halbuki plan belirlenen belirli bir dönemde hedefe ulaşmada, yolları ve buna ait tahminleri verir. Kısa dönemde bütçeler performans ölçmede bir göstergesi olduğu da unutulmamalıdır.<sup>190</sup>

Performans değerlemesine esas teşkil edecek geçerli performans alanlarının ve bu alanlara yönelik ölçmeye ilişkin standart göstergelerin öncelikle belirlenmesi gereklidir. İşletmelerde performans alanları hedeflere ve öncelikli tercihlere bağlı olarak belirlenir. Örnek olarak bir işletmede kalite, maliyeti karlılık ve teknolojik üstünlük performans alanları olarak belirlenebilir. Anahtar performans alanları üç grupta sıralanabilir.<sup>191</sup>

*Dış performans alanları:*Bu performans alanları genellikle işletme dışında oluşan kontrol edilemeyen alanlar olmakla birlikte işletmeler uyum sağladıkları sürece başarılı olacaktırlar.

*İç performans alanları:*Performans değerlemesinde, ilk akla gelen ölçüm ve denetim alanlarıdır. Bu alanlardaki değerlendirmelerin sürekli olarak ölçülmesi ve denetlenmeleri gerekir. Örnek olarak kalite bu konuda önemli bir performans alanıdır.

*Diğer performans alanları:*Bu alanlar çok fazla sıklıkla ölçme ve denetlemeye ihtiyaç duyulmayan alanlardır. Örnek olarak planlanmış faaliyetler ve bütçeler gibi.

#### 5.4. Performans Göstergelerinin Sınıflandırılması

Performans alanlarına bağlı olarak belirlenen boyutlarda seçilecek göstergelerin ve bu göstergelere bağlı standartların belirlenmesi, oldukça kapsamlı ve karmaşıktır. Çünkü standartlar, önceden belirlenmiş sonuçları nitel ve nicel olarak tanımlayan ölçütlerdir.

<sup>190</sup> Morton Backer, Lyle E. Jacobsen, *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Çev: Sadık Baklacioğlu, ( 2.Bası, İstanbul, 1976), s.421

<sup>191</sup> Akal, a.g.e., s.117

Performans standartları yönetimin, maliyet ve fiyat belirleme gibi işlevsel işlemleri yanında, maliyet kontrolü ve personel değerlendirme gibi, alanlarda 'da performans geliştirmeye yönelik işlevlerin yürütülmesinde yararlanılabilecek önemli araçlardan bir tanesidir.

Performans göstergeleri değişik açılardan ele alındığında belirli başlıklarda sınıflandırılabilir.

Performans Göstergelerinin Sınıflandırılması			
Türlerine göre	Kapsamları açısından	Yönetim seviyesi açısından	Performans boyutlarına ilişkin
<ul style="list-style-type: none"> <li>Mali performans göstergeleri</li> <li>Teknik performans göstergeleri</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Toplu performans göstergeleri</li> <li>Bireysel performans göstergeleri</li> <li></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Üst yönetim performans göstergeleri</li> <li>Orta yönetim performans göstergeleri</li> <li>Alt yönetim performans göstergeleri</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Etkenlik</li> <li>verimlilik</li> <li>karlılık</li> <li>yenilik</li> <li>kalite</li> <li>yararlanma oranları</li> </ul>

Şekil :26 Performans Göstergeleri  
Kaynak: Zühal Akal, Performans ölçüm ve denetimi  
Tablo halinde özetlenmiştir.

Yönetim seviyeleri itibarıyla sorumlulukların belirlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik performans göstergeleri yönetsel kontrol açısından önemlidir.

### 5.5. Performans Ölçüm Sistemlerinin yapısı

Performans ölçüm yöntemlerinde ilk adım, elde edilecek sonuçların kullanıcılar açısından ne amaçla, hangi verilerin ne sıklıkta istendiklerine yönelik verilecek cevaplar önem taşımaktadır. Esas alınacak ölçüm modelinde amaç ve kapsam farklılıkları çerçevesinde üç değişik ölçüm sistemi yaklaşımı söz konusu olmaktadır.<sup>192</sup>

- Bireysel İşletme düzeyinde performans ölçüm yöntemleri: Her alt sistem veya analiz birimlerinde, kendi performanslarını ölçmek için geliştirilen sistemlerdir.

<sup>192</sup> Akal, a.g.e., s. 116

- Ortak Bölüm düzeyinde performans ölçüm yöntemleri: Bir plan çerçevesinde tüm birimlerin veya alt sistemlerin entegre amaçlara yönelik bütünlük bir sistemdir.
- Karma Bireysel performans ölçüm yöntemleri: İki sistemin birlikte kullanıldığı sistemlerdir.

## 5.6. Yönetim Kontrol Sistemi Açısından Performans Raporları

Performans, işletmenin planlanan işletme amaç ve görevlerinin yerine getirilme derecesidir.<sup>193</sup> Bu anlamda, işletme çıktılarının nicel ve nitel olarak önceden belirlenmiş ve fiili çıktıların aynı çerçevede ölçümlenmiş olması, performans değerlemesinin kapsamını tayin eder.

Yönetim Kontrol Sistemi açısından karar alma ve planlama faaliyetlerinde, yöneticiye yardımcı olacak bilgilerin, istenilen zaman ve nitelikte oluşturulması iyi bir yönetim bilgi sisteminin varlığı ile mümkündür. Zaten bilgi sistemlerinin bu anlamda temel amacı' da girdileri işlemek sureti ile çıktı(bilgi) üretmektir.

Konuyu yönetim kontrol sistemi açısından ele aldığımızda, kaynakların verimli bir şekilde sağlanması ve kullanılması için yapılan faaliyetlerin tümü "yönetim Kontrolü" dür.<sup>194</sup>

Yönetim kontrol sistemi; stratejik planlama, yönetim ve faaliyet kontrolü olmak üzere 3 ana bölümde incelenir.<sup>195</sup> Gerek karar alma, gerekse planlama ve kontrol faaliyetlerinde bu üç kategorinin arasında sınırların kesin olarak belirlenmesi oldukça zordur. Ancak yönetim kademesi açısından, stratejik kontrolü, üst yönetim ile, yönetsel kontrol; orta seviye yönetimle ve son olarak faaliyet(görev) kontrolü alt yönetim seviyesi ile ilgilidir.<sup>196</sup>

Yukarıdaki anlamda bir ayrımla, karar alma ve kontrol sorumluluğunun da, tüm işletme kademelerine yayılması sağlanmış olur.<sup>197</sup>

<sup>193</sup> Akal, a.g.e., s. 1

<sup>194</sup> Jeseoph w. Wilkinson, a.g.e., s. 212

<sup>195</sup> Ahmed Balkoi, a.g.e., s.24

<sup>196</sup> Ahmed Balkoi, a.g.e., s.28

<sup>197</sup> Ahmed Balkoi, a.g.e., s.28

İşletmelerde yönetim kontrol sistemi, bir çok faktörden etkilenebilir. Bu nedenle yönetim kontrol sistemini etkileyecek olan, aşağıdaki faktörlerin dikkate alınması gerekir.<sup>198</sup>

- İşletmenin örgüt yapısı ve yönetim anlayışı: İşletmelerin örgüt yapısı ve yönetim anlayışının yönetimin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde bilgi üretmesine uygun olması gerekir.
- İşletmenin iç çevresi: İşletmenin kaynakları, büyüklüğü kullanılan teknoloji gibi iç faktörlerin, yönetim kontrol sistemi ile ilişkisi, yani neyin nasıl kontrol edileceği ile ilgilidir.
- İşletme dış Çevresi: İşletmenin dışı faktörlerin yönetim kontrol sistemi açısından dikkate alınması gerekir. Çünkü, devlet, sendikalar, vergiler gibi faktörler işletme karlılığını etkiler.

Yönetim kontrol sistemi içerisinde, yönetim seviyeleri itibarı ile ilgilenilen bilgiler farklıdır. Örnek olarak, orta seviyedeki yöneticiler genel olarak, sayısal satış dağılımları raporu gibi iki uç arasındaki bilgilere ihtiyaç duyarlar.<sup>199</sup>

Günümüzde, bilgisayarların ve bilgisayar yazılım tekniklerinin hızla gelişmesi, yönetim seviyeleri itibarı ile ihtiyaç duyulan bilgilere rahatlıkla karşılanmasını sağlamaktadır. Bu açıdan, etkin bir kontrol için uygun bir iç raporlama sistemi oluşturulması gerekir.

İşletmelerde alınacak kararlarda gerekli olan bilgilerin geçerli güvenilir bir biçimde ve zamanında sunulması büyük önem taşır.<sup>200</sup> Bu açıdan işletmelerde karar alma ve planlamaya yönelik finansal ve finansal olmayan verilerin, sistemli bir şekilde yönetime sunulması ile mümkün olur.<sup>201</sup>

İç raporlama sisteminin temel amacı yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgilerin sağlanmasına yönelik olup, genel olarak maliyet, finansal ve kar planlama raporlama sistemlerinin dışında, pazarlama, üretim ve sermaye bütçe raporlama sistemlerine ayrımlarda yapılabilmektedir.

<sup>198</sup> Robert Ian Tricker Richard S.Boland, **Manengement İnformation and Control Systems** , (A Wiley, Bath, 1982) s. 106

<sup>199</sup> Jeseoph w. Wilkinson, s.222

<sup>200</sup> George H. Bodnar , William S. Hopwood, **Accounting İnformation Systems**, Allyn and Bacon, İnc, Newton, 1987 s. 339

<sup>201</sup> Mustafa Aysan, a.g.e., s. 6

Farklı işletmeler, performans değerlemesinde farklı alanları esas almakla birlikte genel olarak, yönetim kontrol sisteminin performans alanlarına ilişkin konular performans değerlemesine esas alınabilir.<sup>202</sup> Bunlar:

- Karlılık,
- Müşteri memnuniyeti,
- Etkenlik Kalite ve zamanlılık,
- Yenilikler,

Bölümsel faaliyetlere yönelik olarak Yönetim kontrol sistemindeki "Kontrol raporları" nın bizim çalışma konumuza paralel, "performans raporları" olarak ele alınması daha anlamlı olacaktır.

### 5.7. Performans Raporlarının Yapısı

Performans raporlama sisteminin temeli, yönetim kontrolü ve iş (görev) kontrolüne dayanır. Bu açıdan bölüm bazında, yönetsel kontrolü içeren performans raporlaması söz konusuysen, gider yeri bazında iş kontrol raporları hazırlanır. Bu nedenle bölüm bazında hazırlanan performans raporları iş raporlarına göre daha kapsamlıdır.

Amaçları açısından, raporlama sistemi içerisinde sayılan kontrol raporları önceden belirlenen veya olması gereken faaliyet ölçüleri ile gerçekleşen sonuçların karşılaştırılmasına yöneliktir.<sup>203</sup> Aşağıda performans raporlarının yapısına ilişkin ayırım gösterilmiştir.

Performans Raporlamasının Yapısı			
Mutlak Değerler olarak	Eğilimlerin belirlenmesi	Görelî değerlendirmeler	Karşılaştırmalar
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Belli bir dönem ilişkin</li> <li>• anlık</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kısa dönemli</li> <li>• Uzun dönemli</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İşletme içi</li> <li>• İşletmeler arası</li> <li>• Endüstri seviyesinde</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hedeflere Yönelik</li> <li>• Standartlara yönelik</li> </ul>

Şekil: 27 Performans Rapor Yapısı

Kaynak: Zühal Akal

İşletmelerde Performans Ölçüm Ve Denetimi

<sup>202</sup> Hongren - foster, a.g.e., s. 932

<sup>203</sup> George H. Bodnar , William S. Hopwood, a.g.e., s. 339

### 5.8. Sipariş Bağlı Üretimde, Sipariş Artı Maliyet Tekniklerinin Performans Ölçüm Ve Denetimi Açısından Değerlendirilmesi

Yukarıda da açıklandığı gibi, klasik sipariş maliyet yöntemi uygulamasında, mamul maliyetleri hesaplanırken direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri ayrı olarak izlenip doğrudan mamullere yüklenirken, genel üretim giderleri önceden belirlenen yükleme oranlarına göre mamul maliyetlerine yüklenmektedir. İşleme maliyet yönteminde ise direkt işçilikler, genel üretim giderleri ile birlikte, işleme maliyeti olarak yine önceden belirlenen oranlar yardımı ile maliyetlere katılmaktadır.

Özellikle, partiler halinde farklı mamul üretimi yapan işletmeler açısından standart çıktılarının olmayışı planlama ve kontrol işlevini zorlaştırmaktadır. Partiler halinde üretimde partideki mamul sayısı işletmenin karlılığını etkilediğinden, çoğu işletmeler belirli sayıya ulaşmadıkça üretim yapmamaktadırlar. Diğer taraftan, üretim partisindeki mamul sayısı yanında farklı parti sayısının çokluğu da, planlama ve kontrol işlevlerini zorlaştırır. Bunlara ilaveten, özellikle önceden fiyat belirleme zorunluluğu, zaman kısıtı yanında geçmiş yıllara ilişkin yeterli bilgi olmayışı ayrı bir problem oluşturmaktadır. Her iki maliyet yöntemi arasında aslında sonuç açısından bir fark yoktur. Ancak yöntemlerde yaklaşım farkı söz konusudur. Sipariş ve işlemsel maliyet yöntemi arasındaki yaklaşım farkı incelendiğinde, işlemsel maliyet yöntemi işletme dönüştürme maliyetine ilişkin bilgi vermesi yanında, planlama ve kontrol açısından bölümlere yönelik standart bilgilerin üretilmesi açısından daha yararlı gözükmektedir.

Siparişe bağlı üretimde performans değerlemesi için kalite ve JIT uygulama verilerinin muhasebe tarafından izlenmesi ve kayıtlanması gerekir.<sup>204</sup> İşlemsel maliyet yöntemi yeni bir yöntem olmadığı gibi, sonuç itibarı ile maliyet bilgileri aynı olması, dikkate alındığında yaklaşım açısındaki farkın sağladığı avantajların, işletme açısından karşılaştırılması ve üstün yönlerinden özellikle yararlanılmasını gerekli olduğu açıktır.

<sup>204</sup> Amenkhrenan felix, Johnson George, **Performance Measures and JIT**, (Manangemen Accounting, February-1991 ) s.54

Maliyet sisteminin oluşturulmasında ileriye yönelik maliyet tespiti zorunlu olması halinde, standart rakamların tespitindeki zorluklar nedeniyle, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler açısından tahmini maliyet yöntemi uygulaması geçerli bir yöntem olmaktadır. Aynı şekilde, performans değerlemesi, planlama ve kontrolü gerekli kıldığından, üretilen mamullerde süreklilik olduğu sürece, siparişe bağlı üretimde değişken maliyet yöntemi uygulaması daha isabetli olacaktır.

Bu açıklamaların tümü değerlendirildiğinde, performans değerlemesine yönelik olarak, KOBİ niteliğindeki işletmeler açısından, işleme maliyet yöntemini esas alan ve rahatlıkla uygulanabilecek bir maliyet sistemini aşağıdaki gibi önerebiliriz.

#### Planlama, Kontrol Ve Performans Değerlemesi Açısından Maliyet Sistemi

Siparişe Bağlı Üretimde Performans Değerlemeye Yönelik Maliyet Sistemleri		
Üretim Açısından	Rakamlar Açısından	Maliyet Unsurlarının Kapsamları açısından
Sipariş Maliyet + İşleme veya Verimlilik Maliyet Tekniği	Tahmini Veya Standart Maliyet Yöntemi	Değişken Ve Tam Maliyet Yöntemi

Şekil:28 Maliyet Sistemi

İşleme maliyet veya verimlilik maliyet yöntemi, bölüm bazında sorumluluk değerlemesine yönelik işletme yapısına daha uygundur. Uygulamada da işletmelerde hammadde termin(teslim) süresinden satın alma bölümü sorumlu iken, hammadde kalitesinden, kalite kontrol bölümü sorumlu olmaktadır. Üretim bölümlerinin, sorumluluğu ise dönüştürme sürecinde oluşan kontrol edilebilir maliyetlerdir. Bu açıdan sorumlulukların izlenmesi ve kontrolüne yönelik raporlamanın içeriğini de dönüştürme maliyetleri oluşturmaktadır. Bu nedenlerle, işleme maliyet tekniği, siparişe bağlı üretimde uygulama açısından daha etkin bir yöntemdir. Özellikle proje tipi üretimlerde veya çok sık tekrarlanmayan parti üretimlerinde, İşleme maliyet yöntemi, gerek fiyat belirlemesi gerekse, bölüm maliyet tespiti ve kontrol açısından da sonraki bölümde görüleceği üzere, önemli bilgiler sağlayacağı söylenebilir.

## BÖLÜM III

### SİPARİŞE BAĞLI ÜRETİMDE BÖLÜM PERFORMANS DEĞERLEMESİ AÇISINDAN TRANSFER FİYATLAMA YÖNTEMLERİNİN ANALİZİ

#### 1. Maliyetlere Dayalı Bölüm Performans Değerlemesi Ve Performansı Etkileyen Faktörler

Özellikle, merkezkaç yönetim yapısının hakim olduğu işletmelerde, işletme organizasyon yapısı daha çok işletme bölümlerine dayanmaktadır. Bölüm sorumluluklarının ön plana çıktığı işletmelerde, belirlenmiş bölüm gelir ve gider performans standartları yönetim kontrol faaliyetinin ilgi alanını oluşturmaktadır. Her bir bölüm, yönetim kontrol sürecinin bir elemanı olup, bu merkezlerin değerlemeye esas alınacak standartları söz konusu olacaktır. Bunların çoğu bütçelenmiş standartlardan oluşur ve bütçe standartları olarak da ifade edilir.

Sorumluluk merkezleri, performans hedefleri maliyet ve karlılık ölçümlerine dayanmaktadır. Ancak belirlenmiş standartlarla, uygulama sonucu oluşabilecek farklılıkların nedenlerinin, yani bölüm performansını etkileyecek faktörlerin önceden bilinmesi gerekir. Aksi takdirde, performans değerlemesi anlamsızlaşacaktır.

İşletme içi bölüm performans ölçümlemesinin amaçlarını;

- Faaliyet Kontrolü
- Bölüm Yöneticilerin değerlendirilmesi
- Kaynak aktarılması
- Ve Kaynak sağlanması, olarak genelleyebiliriz.<sup>205</sup>

Diğer taraftan yalnızca maliyetlere dayanan standartlar bölüm performans değerlemesi açısından yeterli olmayabilir. Bu nedenle, bölüm performans değerlemesinde, finansal olmayan bölüm performans standartları değerlemeye esas alınabilir. Örnek olarak satış bölümü için bütçeye uygunluk

<sup>205</sup> Backer, Jacobsen, a.g.e., s.420

yanında müşteri şikayet sayısının sıfıra indirilmesi iyi bir performans göstergesi olabilir. Ancak, üretim dışındaki bölümler için, bu tarz performans standartları çalışma konumuzun kapsamı dışında kalmaktadır.

### **1.1. Bölüm Performans Amaçları Ve Maliyetlere Dayalı Performans Göstergeleri**

Sorumluluk düzeyleri işletme faaliyetleri esas alınarak, üst, orta ve alt yönetim seviyesi olarak belirlenmektedir. İşletmelerde, performansa dayalı özendirici ücret sistemleri uygulanmadığında, üretim dışında alt düzey performans ölçümleri pek önemsenmemektedir. Diğer taraftan, belirlenen sorumluluk düzeyleri ve devredilen yetkiler, işletme yönetim seviyesini belirlemektedir. Yönetim seviyeleri itibarı ile, belirli faaliyetler için belirlenmiş bölüm yöneticilerini orta seviye işletme yönetimi içerisinde değerlendirdiğimizde bölüm performans hedeflerini çalışma konusuna paralel, üretim bölümleri düzeyinde performans hedefleri ve esas alınacak performans göstergelerinin kapsamını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Kaynakların etken kullanımı - Kaynak kullanım göstergeleri
- Hatalı ve yanlış faaliyetlerin tespiti, düzeltilmesi ve çalışanların amaçlara motive edilmesi - Uyum, işbirliği, iş ve çıktı kalite göstergeleri
- Bölüm yöneticilerinin programlara katkısı performansını ölçmede gerekli verilerin toplanması değerlendirilmesi, düzeltme ve özendirme iletişim ve ikna ve yenilikçi fikirlerin geliştirilmesi - Yeni uygulama, yenilik, standardasyon.
- Programlar Ve bütçelere uygunluk - Uyum derecelerine ilişkin göstergeler.
- Ölçümleniyorsa bölüm karının artırılması - Karlılık göstergeleri.

### 1.1.1. Maliyetlere Dayalı Bölüm Performans Göstergeleri

Performans değerlemede esas alınabilecek göstergelerden en önemlisi, mali nitelikteki verilerdir. Başka bir ifadeyle muhasebe verileridir. Çünkü işletme hedeflerinin çoğunun muhasebe dışı ölçülerle ifadesi mümkün değildir. Bazı işletme hedeflerinin belirlenmesi ve yapılan hizmetlerin ölçülmesi mümkün değildir. Örneğin bir memur, diğerine göre hızlı fatura tanzim edebilir, ancak hata oranı fazla olabilir.<sup>206</sup>

Özellikle belirlenen sonuçların elde edilmesinde, birden fazla sorumluluğu olabilecek kişi veya kişinin devreye girmesi halinde, performans gösterge ve standartlarının tespiti oldukça zor bir iştir.

Performans değerlemede, özellikle işletmelerin finansal amaçlarına yönelik sonuçların parasal ifade zorunluluğu, muhasebe verilerinin bu anlamda önemini ve gerekliliğini ortaya koymaktadır. Tabii ki bu salt performans değerlemede muhasebe verileri geçerli olduğu şeklinde değerlendirilmemelidir. İşletme performans yönetiminin amaçları açıktır. Bu nedenle, bu amaçlara hizmet edebilecek her türlü performans göstergelerinden imkanlar ölçüsünde yararlanılması gerekir.

Muhasebe temelli performans planlamasında aşamalar aşağıdaki gibi sıralanabilir.<sup>207</sup>

- Üst Yönetim performans hedeflerinin belirlenmesi.
- Belirlenen performans hedeflerine yönelik standartların tanımlanması.
- Belirlenen performans hedeflerine yönelik standart göstergelerin tanımlanması.
- Belirlenen hedeflere yönelik performans(başarı) oranlarının seçimi.
- Belirlenen hedeflere yönelik geri bildirim(raporlama) zamanının seçimi.

<sup>206</sup> Sadık Baklacioğlu a.g.e.,s.424

<sup>207</sup> Hongren, foster. Datar, a.g.e., s. 932

### 1.1.1.1 İç Karlılık

İşletmelerde, iç karlılık hesaplamasının, performans dahil bir çok nedeni vardır. Bölüm yöneticilerinin performansını değerlemede ve işletme içi bölümsel karlılık karşılaştırmalarında kullanılabilir. Karlılığı artırabilecek alanları ortaya çıkartarak, zayıf alanları değerlendirme ve kar artışına imkan verir.<sup>208</sup>

Diğer taraftan alternatif karar seçeneklerinin oluşması ve karar almada işletme yönetimine önemli bilgiler sağlar. Özellikle karar almayı gerektiren durumlarda, alınacak kararlar açısından isabet sağlar.

İç karlılık özellikle, dışarıya satış yapan veya yapma imkanı olan bölümler düzeyinde daha anlamlı bilgiler sağlar. Uygulamada kar istisnai durumlarda, bölüm düzeyinde ölçülür. Bunun başlıca nedenlerinden biri yetki devri ve transferlerde esas alınacak fiyatlarıdır.

Tek başına karın çok fazla bir anlamı olmayıp, esas olan işletme hedeflerine yönelik planlara uygunluğu ve diğer göstergelerle ilişkilendirilmesi halinde önemlidir. Diğer taraftan, kar için esas alınacak karın tespit şeklide önemli olup, farklı maliyetleri esas alan hesaplama yöntemleri performans değerlemesinde dikkate alınması gerekir. Özellikle bölüm performans değerlemesinde, bölüm yönetimince kontrol edilemeyen giderlerin hesaplama katılmaması, dolaysız kar veya marjinal kar hesaplaması daha uygun görülmektedir.

Dolaysız kar hesaplama yöntemi, marjinal kar yöntemine benzemekle birlikte, bu yöntemde doğrudan bölümle ilgili giderler(satış-yönetim giderleri dahil) hesaplama katılmaktadır.

### 1.1.1.2 Esnek Bütçeler Ve Bütçeye Uygunluk

İşletmede hazırlanan esnek bütçeler faaliyet hacmine bağlı olarak, performans değerlemesinde önemli araçlardandır. Ancak, esnek bütçelerin

<sup>208</sup> Baklacioğlu, a.g.e s.425

hazırlanmasında gider değişkenliklerini tam olarak önceden belirlemek oldukça zordur.<sup>209</sup>

Aynı şekilde hazırlanan esnek bütçeler, bölümlerin kontrol edebildikleri ve edemedikleri giderleri ihtiva etmektedir. Bu açıdan bu giderler bölüm bazında dikkate alınmadıkça, bölüm performans değerlemesinde yeterli ölçü oluşturamazlar.<sup>210</sup>

İşletme esnek bütçelerinin, performans değerlemesindeki sınırlarının özellikle dikkate alınması halinde önemli bir kontrol aracı olabilecektir.

Maliyet kontrolü ve performans değerlemesi açısından önemli bir araç olan bütçelerin bu sınırlamalarının da bilinmesi gerekir.

### 1.1.1.3 Standart Maliyetler

İşletme faaliyetleri performans değerlemesinde esas alınacak standart maliyetler, önemli bir performans göstergesidir. Ancak, diğerlerinde olduğu gibi bunun kullanımının' da belirli sınırlamaları vardır.<sup>211</sup>

Tespit edilen standartların tespitindeki objektif olmayan yaklaşımların yanında, şartlara ve zamana bağlı olarak gözden geçirilmesi gerekebilir. Diğer taraftan bazı standartların tespiti oldukça güç olup, karmaşık hesaplamaları gerektirebilir. Bu nedenle' de kontrol edilme açısından farklı özellikler gösterebilirler.

İşletmelerin bölümsel düzeyde gerçekleştirdikleri her etkinliğin standart maliyetlere uyumu ile belirlemek arzu edilen bir yoldur. Ancak standartların belirlenmesindeki sınırlamalar nedeniyle ise maliyetleri, hedeflenen üretim ve kalite düzeylerini bozmadan maliyetlerin düşürülmesi sürekli olarak bir performans hedefi olarak düşünülmelidir.

<sup>209</sup> Hongren Foster, a.g.e. s.932

<sup>210</sup> Baklacioğlu a.g.e s.432

#### 1.1.1.4 Sermaye Üzerinden Kar

İşletmelerin bölüm performans değerlemesinde genellikle karlılık esas alınmakla birlikte bu karı elde etmek için bölüm bazında sermaye dikkate alınmazsa, hatalı karar alınmasına ve yanlış değerlendirmelere neden olabilir. Farklı alanlarda faaliyet gösteren işletmelerde bir bölüm kasa, stoklar, alacaklar ve sabit kıymetlere, diğer bölümlere göre daha fazla yatırımı gerekli kılabilir. Bu açıdan, bölüm bazında yatırılan sermayenin bölüm performans değerlendirmelerde dikkate alınması gerekir.<sup>212</sup>

Gerek işletme bazında gerekse bölüm bazında yararlanılan sermaye özellikle, sermaye yatırımcıları açısından önemlidir. Burada ifade edilen husus yatırım projesinin değerlendirilmesi olmayıp, esas olan fiili sonuçlar için önceden belirlenmiş sonuçların değerlendirilmesidir. Diğer bir anlatımla, burada konu istenilen sonuçların elde edilenle, faaliyet varlıklarına yapılan yatırım bazında karşılaştırılması ve hedeflenenlere yönelik sapmaların kaldırılmasına yönelik iyileştirmelerdir.

#### 1.1.2. Diğer Performans Göstergeleri

Muhasebe verilerinin dışında oluşan diğer performans göstergeleri genellikle sayısal karşılaştırmalara dayanan verilerdir. Bunlara örnek olarak, büyüme trendleri, istatistiki kontrol grafikleri, etkenlik ve verimlilik göstergeleri sayılabilir.<sup>213</sup>

Kullanışlı olmalarına rağmen muhasebe verilerine dayalı performans göstergeleri gibi muhasebe dışı göstergelerin' de bazı uygulama sınırlarının olduğunun' da unutulmaması gerekir.

Performans ölçümünde işletme hedefleri ve bunlara ilişkin standart performans göstergeleri önemli olduğundan, muhasebe dışı performans ölçümlerinin değerlendirilmesi, amaçlara hizmet ettiği sürece yararlıdır. Parasal ölçümler ön planda olmakla birlikte parayla ifade edilemeyen işlemlerin ölçülmesi belirlenen hedefler açısından, bazen zorunluluk olması yanında,

<sup>212</sup> Baklacioğlu a.g.e.,s.463

<sup>213</sup> Hongren Foster, a.g.e., s.934

doğrudan daha anlaşılır bilgi sağlayabilir. Örnek olarak, bozuk mamul sayısı, azalan müşteri şikayet sayısı gibi.

Muhasebe verilerine dayalı performans göstergeleri; maliyet yöntemlerine yönelik eleştirilerine rağmen, öncelikli ve vazgeçilmez bir ölçme değerlendirme aracıdır. Aynı yaklaşımla muhasebe dışı performans göstergelerini de, hedefler açısından dikkate almak ve önemsemek gerekir.

## 1.2. Siparişe Bağlı Üretimde, Maliyet Oluşumlarının Bölüm Performans Değerlemesi Açısından İncelenmesi

Siparişe bağlı üretimde farklı mamul, yarı mamul ve bu mamullere ilişkin ara mamullerin maliyetlerinin, bölüm performans değerlendirme açısından kontrolü bunların maliyet oluşumu ile ilgilidir.

Üretim çıktılarının; mamul, ara mamul veya yarı mamul bazında maliyetlerin hesaplanmasında, maliyet unsurlarının yanında, işletme maliyet sistemini oluşturan maliyet yöntemlerinin özellikleri, performans değerlendirme açısından önem taşımaktadır. Bu çerçevede maliyet oluşumundaki bölüm sorumluluklarının ölçülmesinde, kontrol edilebilen maliyetler önemli iken, mamul bazında toplam maliyetler önem kazanmaktadır. Farklı mamullerin üretilmesi için kullanılan kaynak maliyetlerinin mamul bazında karşılaştırılması ile farklı mamul üretimi için dış kaynak kullanımları, fiyatlandırma ve üretim kararları daha kolay alınmasında malzeme maliyetlerinin dikkate alınmamasına yönelik yaklaşımlar daha anlamlıdır. Ancak, stok değerlendirme ve işletme karlılıkları açısından malzeme maliyetlerinin dikkate alınması yasal olarak da bir zorunluluktur.

Siparişe bağlı üretimde, performans değerlendirme açısından malzeme maliyetlerini dikkate almayan verimlilik maliyet ve işleme maliyet yaklaşımları daha anlamlıdır. Aynı çerçevede faaliyet temeline dayanan maliyet tespiti, klasik(basit) sipariş maliyetine göre daha sağlıklıdır. Hammadde-malzeme dışındaki maliyet unsurlarının gerek *mamul* bazında gerekse *bölüm* bazında

dikkate alınması, bölümde üretilen ara mamullere ilişkin yönetim kararlarında rahatlıkla kullanılabilir maliyet bilgilerini oluşturmaktadır.

Bu yaklaşım tarzının en önemli nedeni, siparişe bağlı üretimde, seri üretimde kullanılan safha maliyet yönteminde olduğu gibi, direkt hammadde giderleri ile işletme kapasitesi arasında doğrusal bir ilişki olmamasıdır. Çünkü hammadde giderlerinin artması, kapasitenin etkin kullanıldığını göstermemektedir. Bu tarz üretim yapan işletmelerde, kapasite ölçüsünün makina veya direkt işçilik saatleri ile ifade edilmesinin zorunluluğu bunu doğrulamaktadır.

Şekil 30' da, iki ayrı mamul için sipariş ve işleme(dönüştürme) maliyet yöntemleri açısından karşılaştırılmalı olarak verilmiştir.

	Sipariş Maliyet Yöntemi		İşlemsel maliyet yöntemi	
	A mamulü	B mamulü	A mamulü	B mamulü
Maliyet unsurları				
D.İ.M. Malzeme	350.000.000.	670.000.000.		
Direkt işçilik	240.000.000.	32.000.000.	İşleme* Dönüştürme Maliyeti	İşleme* Dönüştürme Maliyeti
G.Ü. Giderleri	160.000.000.	48.000.000.		
<b>Yükleme ölçüsü</b>	<b>600.000.TL/ m. s</b>	<b>600.000.TL /m. S</b>		
Ortalama saat ücreti	<b>400.000 .TL</b>	<b>400.000.TL</b>		
<b>Makina Saati</b>	<b>400. Saat</b>	<b>80. Saat</b>	400.000.000.	80.000.000.
<b>D.İşçilik saati</b>	<b>400. Saat</b>	<b>80. Saat</b>		
<b>Dönüştürme Maliyeti (İşçilik+G.ÜG) Yükleme oranı</b>			<b>1.000.000. TL/m. S.</b>	<b>1.000.000 TL/ m. S.</b>
Toplam Maliyet	750.000.000.	750.000.000.	400.000.000.	80.000.000.
Satış Fiyatı Maliyet +%20	<b>900.000.000</b>	<b>900.000.000.</b>	480.000.000. + D.İ.M.M <b>830.000.000.</b>	96.000.000. + D.İ.M.M <b>766.000.000.</b>

Şekil:29 Sipariş Ve İşleme Maliyet Hesabı Karşılaştırması

Karşılaştırmanın net olarak yapılması açısından, her iki yöntem için aynı yükleme ölçüsü kullanılmıştır. Ayrıca Makine çalışma saatlerinin, doğrudan, direkt işçilikleri gerektirdiği varsayılarak aynı saatler esas alınmıştır.

Yukarıdaki örnekte "A" ve "B" mamulünün satış fiyatları 950.000.TL olsun. Değerlendirme yapılırken, sipariş maliyet yönteminde, maliyetler aynı olduğundan karlılık oranları aynı olmaktadır. Halbuki dönüştürme maliyeti esas alındığında "B", mamulü üzerinden elde edilen kar daha yüksek olup, işletmenin faaliyet konusu olan üretimde "B" mamulünü üretmesi daha karlıdır. İşletme ihtiyaç duyduğu her iki hammaddeyi aynı şartlarda, satıcı kredisinden yararlanarak alabilmesi halinde, hammaddenin karlılık üzerinde hiç bir etkisi olmayacaktır. Diğer taraftan, hammadde için katlanılan gider büyüklüklerinin

farklı olması nedeniyle, hammadde üzerinden kar etme düşüncesi doğru olmakla birlikte, bu konunun ayrıca maliyet dışı değerlendirilmesi daha uygundur.

İki yöntemi karşılaştırdığımızda esas olarak, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin toplamları aynıdır. Direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri her iki yöntemde' de A mamulü için 400.000.000. TL, B mamulü için 80.000.000. TL yüklenmiştir. Ancak, transfer fiyatlamasına esas alınan maliyet birinci yöntemde toplam maliyet, ikinci yöntemde dönüştürme maliyetidir.

Bu karşılaştırmada görüldüğü gibi; esas alınacak transfer fiyatı, fiyat tespit yöntemi ne olursa olsun(pazarlık, maliyet veya maliyet artı kar) **işleme maliyet** yöntemi **katlanılan çalışma zamanını** dikkate almaktadır. Zira "A" mamulü için kapasite kullanım süresi daha fazla, B mamulü için daha azdır. O halde "A" mamulü maliyeti diğerine göre daha fazla çıkması gerekir' ki değerlendirme ve karşılaştırma açısından dikkate alınabilsin. Halbuki klasik sipariş maliyet yönteminde, her iki mamul maliyeti ve transfer fiyatı aynı çıkmakta kaynak kullanımında zaman faktörü dikkate alınmamaktadır. Bunun nedeni hesaplamalarda direkt hammadde maliyetlerinin farklı olmasıdır.

Özetle işleme maliyeti yüksek olan mamul yada ara ürünlerin fiyatının yüksek olması gerekiyor. Çünkü daha çok emek ve genel üretim giderleri harcanıyor. En önemlisi daha fazla işletmenin kapasitesi kullanımı söz konusudur.

## **2. Bölümsel Maliyet Verilerinin Performans Değerlemesi Ve Karar Alma Açısından Sınırları**

Bölüm performans değerlendirilmesinde daha önce de açıklandığı gibi bazı sınırları söz konusu olup, bunlar maliyetlerin kontrol edilebilmesi, standart giderlerin belirlenmesi, endirekt giderlerin bölümler arası dağıtımı, maliyet unsurlarının mamullere yüklenmesi ve bölüm karının tespitine yönelik farklı yöntemlerin kullanılabilmesidir.

Mamul maliyet hesaplama yöntemlerine bağılı olarak elde edilen maliyet verilerinin, bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlemedesinde ve karar almadaki etkenlerinin dikkate alınması gerekir. Bunlardan bazıları aşağıda açıklanmıştır.

## 2.1. Maliyetlerin Kontrol Edilebilirliği

Maliyet giderlerinin kontrol edilebilir ve edilemeyen olarak ayrılmasındaki önemli nokta, giderlerin belirli organizasyon birimlerinin sorumlulukları açısından sınıflandırılmasına yönelik olmasıdır.<sup>214</sup> Sorumluluk muhasebesinin en önemli özelliği her sorumluluk merkezinin kontrol edebildiği veya kontrol edemediği giderleri ayrı ayrı kayıtlaması ve raporlamasıdır.

### 2.1.1. Kontrol Edilebilen Giderler

Giderler sorumluluk merkezi yöneticisinin karar ve faaliyetlerinden önemli ölçüde etkileniyorsa, ilgili organizasyon birimi için kontrol edilebilir niteliktedir.<sup>215</sup> Özellikle giderin tümüyle kontrol edilmesi esas olmayıp, kararlardan önemli oranda etkilenmesi yeterli sayılmaktadır.

Giderlerin kontrol dilmesinde temel kıstas, bir gidere hangi gider yeri sebep oluyorsa o gider yeri açısından kontrol edilebilir giderdir.<sup>216</sup> Sorumluluk merkezi temelinde hazırlanan bölüm raporların yalnızca kontrol edilebilen giderler yer alacaktır. Ancak, bölümde oluşmayan giderlerden bir diğer bölüm sorumlu olacağından neticede tüm giderler raporlanmış olacaktır.

İşletme bütün olarak düşünöldüğünde giderlerin tümü kontrol edilebilen gider niteliğindedir. Örnek olarak üretme yerine, satın alma kararı verilerek giderlerden tasarruf sağlanabilir. Ancak sorumluluk merkezi temelinde esas olan bu merkezce kontrol edilebilen ve edilemeyen giderler şeklindeki ayrımdır. Çünkü kontrol bu merkezlere ve giderlere yönelik olarak ele alınmaktadır.

<sup>214</sup> Uslu a.g.e. s.38

<sup>215</sup> Uslu, a.g.e. s.39

<sup>216</sup> Işıklar a.g.e, s.316

### 2.1.2. Kontrol Edilemeyen Giderler

Sorumluluk biriminin yöneticilerinin karar ve faaliyetlerinden etkilenmeyen giderlerdir.<sup>217</sup> Genellikle kontrol edilebilen giderler dolaysız giderlerdir. Ancak bazı giderler dolaysız olmakla birlikte yönetimin kontrolünde değildir. Örnek olarak bir atölyedeki makinaların amortisman giderleri, atölye açısından direkt giderlerdir. Ancak, kontrol edilemezler.

Diğer taraftan kontrol edilemeyen giderlerin bazıları kontrol edilebilir niteliğe dönüştürülebilir. Örnek olarak dağıtım yoluyla gelen elektrik vb giderler için sayaç kullanılabilmesi gibi. Aynı şekilde makine vb yatırımlarda sorumluluk merkezinin kararlarının ön plana geçmesi halinde bazı kontrol edilemeyen giderler kontrol edilebilir duruma gelebilmektedir.

Mamul maliyetlerini oluşturan kalemlerinin tümünün ilgili bölümlerce kontrol edilmesi mümkün değildir. Örnek olarak hammadde maliyetleri bölüm tarafından fiyat olarak kontrol edilemez. Performans değerlemesinde, bölüm yöneticilerince kontrol edilemeyen giderlerin, raporlara alınmaması veya ayrı olarak belirtilmesi gerekir. Yinede tüm giderlerin kontrol edilebilir veya kontrol edilemez şeklinde ayrılması da oldukça zordur.

### 2.2. Eşdeğer Ürün Miktarları

Eşdeğer ürün miktarları stok değerlemesi ve maliyet hesaplamasına esas teşkil etmekle birlikte, tamamlanma dereceleri teknik bir konu olarak, belirlenmektedir. Ancak bu, her zaman kesin bir oranı ifade etmemektedir. Tamamlanma derecelerindeki hatalar, doğal olarak maliyetleri ve bölüm performansını etkilemektedir.

---

<sup>217</sup> Uslu, a.g.e. s.39

### 2.3. Endirekt Maliyet Giderlerinin Dağıtımı

Endirekt giderlerin gider yerlerine dağıtılmasında esas alınan ölçülerin subjektif olması maliyet ve bölüm başarısı açısından önemli bir etkidir.<sup>218</sup> Bu giderlerin gerek, gider yerlerine, gerekse ana üretim gider yerlerine aktarılmasında yararlanılan anahtarlar ve dağıtım yöntemlerinin farklılıkları bölüm maliyetlerini etkileyeceği muhakkaktır. Kullanılan yöntemlerin performans değerlemesinde dikkate alınması gerekir.

### 2.4. Giderlerin Mamullere Yüklenmesi

Genellikle stok değerlendirme ve maliyet hesaplamalarında esas alınan dağıtım ölçülerinin sağlıklı olup, olmadığı tartışmalı hususlardan biridir. Özellikle son zamanlarda, genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesi konusunda "faaliyet temelli maliyetleme" gibi değişik yöntem arayışları, bunun göstergelerinden sayılabilir.

Gerçekten endirekt giderlerin mamullere yüklenmesinde, gerek mamul ve gerekse bölüme ilişkin değerlemelerde hatalar, alınacak kararları etkilemektedir.

## 3. Bölüm Düzeyindeki Maliyet Verilerinin Raporlanması Ve Performans Değerlemesi

Üretim yönetimi açısından, işletmenin ana hedeflerine yönelik tüm işletme bölüm faaliyetlerinin bütünleşik olarak değerlendirilmesi, yani satıcıdan doğru hammadde malzemenin satın alınmasından, etkin bir şekilde işlenmesinden ve kaliteli ürünleri istenildiği zamanda müşteriye sunulması ve tüm bu görevlerin, kabul edilebilir bir maliyetle gerçekleştirilerek kar elde edilmesi ortak amaçtır.

<sup>218</sup> Sadık Baklacioğlu a.g.e., s.425

Performans göstergelerinin bölüm düzeyinde belirlenmesinde bu ortak amaç esas alınmalı ve performans göstergeleri' de dört ana grupta toplanmalıdır. Bunlar, kalite, müşteri memnuniyeti, stok ve maliyet.<sup>219</sup>

Bu performans göstergelerinin' de daha önce ifade edildiği gibi etkenlik verim, verimlilik ve karlılık boyutlarında gerçekleştirilmesi gerekir. Etkenliğin ön planda düşünülerek, verim ve maliyet göstergelerin dolaylı etkenlik göstergeleri olarak belirlenmesi gerekir.

Ancak kullanılan hammadde maliyetleri özellikle bölüm performans değerlemesi ve yönetim kontrolü açısından doğrudan dikkate alınabilecek bir husus değildir. Yukarıda "klasik sipariş" ve "işleme maliyet" yöntemlerinin karşılaştırılmasında ortaya konan hususlar, bölüm maliyet oluşumu içinde geçerlidir. Burada özellikle üzerinde durulacak konu sipariş maliyet yöntemin uygulanmasını gerekli kılan siparişe bağlı üretim şeklidir. Bu tür üretimin, seri ve kitle olarak aynı mamullerin üretimden farklılığı, doğal olarak ara mamuller içinde geçerlidir. Diğer bir ifade ile seri olarak aynı mamullerin üretiminde ara mamul niteliğindeki çıktılarda seri şekilde üretilir. Halbuki siparişe bağlı üretimde farklı nitelikteki ara mamullerin, genel olarak kitle halinde üretilmesi mümkün değildir. Bu çerçevede talebin kısıtlılığı ve farklı olması "KOBİ" niteliğindeki işletme yatırımlarının üretim konusunu oluşturmaktadır.

Diğer taraftan seri olarak kitle halinde üretim, talebin varlığına bağlı yatırımların yapılmasını gerekli kılmaktadır. Bu tarz üretimde ara mamullerinde kitle halinde üretilmesini gerekli kılacağından, ara mamullerin işletme dışında fason olarak üretilmesi oldukça zordur. Bu nedenle genellikle organik yapısı olan işletmeler ara mamulleri üretmek sureti ile ana işletmeye transfer ederler. Halbuki siparişe bağlı üretimde fason olarak ara mamullerin işletme dışında ürettirilmesi oldukça kolaydır. Bu işletmenin ara mamullerin üretme veya satın alma kararlarında sürekli dikkate alması gereken önemli bir alternatiftir.

Siparişe bağlı üretim ve maliyet yöntemi açısından belirli bölümlerde üretilen ara mamullerin maliyet hesaplaması ve diğer bölümlere devri, bölüm performanslarının değerlendirilmesi açısından önemlidir.

---

<sup>219</sup> Akal a.g.e., s. 203

Diğer taraftan ara mamullere ilişkin fiyat belirlemesine bağlı olarak performans değerlendirme ve yönetime esas alan karar seçenekleri, diğer üretim işletmelerine göre özellikli konuların başında gelmektedir. Örnek olarak işletmelerin seri üretim yapmaları ve safha maliyet yöntemini uygulamaları halinde karşılaşılabilecekleri sipariş teklifleri çok kısıtlı olmasına rağmen, sipariş maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde sürekli olaylardandır. Bu nedenle bu tarz üretim yapan işletmelerin teklif değerlendirmeleri oldukça önemli bir konudur. Özellikle sipariş maliyet yönteminin gerekli olduğu üretimde işleme maliyet veya verimlilik maliyet hesaplamasının, gerek karar alma gerekse performans değerlendirilmesi yanında, fiyat belirlemesinde rahatlıkla kullanılabilmesi gibi, ara mamuller içinde uygulanması isabetli gözükmektedir.

İşleme maliyet yöntemi fiili rakamlar açısından mamul değerlemesine bağlı olarak' ta fark oluşturmamaktadır. Diğer bir anlatımla tüm maliyet sistemi çerçevesinde maliyetler hesaplanmış olduğundan, klasik sipariş maliyet yönteminden farkı yoktur. İki yöntem arasındaki tek fark yaklaşım farkıdır. Ancak bu fark, maliyet verileri ile yönetsel kontrol ve performans değerlemesinde, yönetim açısından küçümsenemeyecek bilgiler için önemli üstünlükler taşımaktadır.

Diğer taraftan, mamul fiyat belirlemesi açısından sağlayacağı yararlar ve diğer yönetim kararlarındaki katkıları oldukça önemli sayılabilir. Aynı şekilde bu yöntem, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler açısından uygulanmasındaki kolaylığı ve sağladığı bilgilerin önemi anlaşıldığında, iyi bir maliyet kontrol sistemi olabilme özelliğine sahiptir.

Aynı şekilde, bölüm performans değerlendirilmesi dışında, toplam işletme performans değerlemesinde geliştirilmiş verimlilik maliyet sistemindeki yaklaşıma benzerliği nedeniyle daha detaylı ele alınması halinde, etkin olarak kullanılabilir bir yöntemdir. İşletme bütününde yatırımın karlılığı, toplam faktör ve kazanç verimliliklerinin değerlendirilmesinde önemli bir araç olabilecektir.

Özellikle, ilk yatırımlarda işletme karlılıkları ve geri dönüş süreleri hesaplanmakla birlikte, bunlar kağıt üzerinde kalmakta ve ileriye yönelik kullanılmamaktadır. Halbuki stratejik maliyet yönetimi konusu çerçevesinde

uzun dönem toplam kazanç verimlilikleri, transfer fiyatlamasını içeren işleme maliyet, siparişe bağlı üretimde kullanılabilecektir. Diğer taraftan işletme vergi vb denetimlerinde işleme maliyet yönteminin üstün olduğu yönleri' de söz konusudur.

### 3.1. Maliyet Bilgilerinin Raporlanması

İşletmelerde işlevsel örgütlenme söz konusu olduğunda, her birimin kendi sorumlulukları içerisinde belirlenen hedeflere yönelik işlevleri yerine getirmede esas alınan performans göstergelerinin değerlendirilmesine yönelik fiili sonuçları üst yönetime zamanında belirlenen şekilde sunması gerekir. Bu tarz bir raporlama sistemi kontrol raporlama sistemi olarak, kaynakların elde edilmesinin ve kontrol edilmesine yöneliktir.<sup>220</sup>

İşletmelerde performans ölçme nedenlerine bağlı olarak belirlenmiş alanlardaki performans bilgilerinin raporlanması değerlendirmeyi ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak karar almayı gerekli kılabilir. İşletmeler, alınacak kararlarla yönetilir. Bu çerçevede süreklilik taşıyan kararlar gibi, özel kararlarda performans raporlarına bağlı olarak alınabilir. Siparişe bağlı üretimde atıl kapasitenin varlığı veya kapasite doluluğuna bağlı olarak karın artırılması yönünde incelenecek faaliyet konuları farklıdır. Kapasite yetersizliği dış kaynak kullanımına paralel aşılabileceği gibi, süreklilik haline de getirilebilir. Belirli bölümlerdeki atıl kapasitenin başka işletmelere ara mamul üretme yoluyla kullanılması da mümkündür. Bu konuların tümü işletme amaç ve politikaları ile ilgili olup, planlama ve denetim bölümünün sorumluluğundadır. Ancak, özelliği kararlar için yönetim olurlarının alınması gerekir. Bu çerçevede planlama ve denetim departmanının işlevleri, yönetim muhasebesi görev alanı ile kesişir. Esas olan bu alanın uygun bir raporlama sistemi ile desteklenmesidir.

<sup>220</sup> George H.Bodnar, William S. Hopwood, a.g.e., s. 341

### 3.2. Bölüm Performans Sonuçları Ve Ön Değerlemesi

Üretim süreci ve maliyet hesaplama yöntemlerinin maliyet kontrolü ve performans değerlemeye ilişkin karşılaştırmalar yanında, özellikle üretimle ilişkili, kalite kontrolü ve malzeme ihtiyaç planlamasının ayrı sorumluluk seviyesi olarak belirlenmesi gereklidir. Aynı şekilde üretim planlamasının, planlama ve denetim olarak ayrı bir örgüt birimi şeklinde belirlenmesi halinde, üretim bölümü yalnızca üretim üzerinde yoğunlaşacak ve sonuçları ile sorumlu tutulabilecektir. Planlama ve denetim diğer adıyla maliyet yönetimi işletme kararlarının uygulanmasından ve kontrolünden sorumlu tutulabilecektir. Bu konu özellikle siparişe bağlı üretim yapan işletmeler açısından önemli bir husustur. Sipariş tekliflerinin değerlendirilmesi ve karar verme üretimin sorunu olmayıp, işletmeyi bağlayabilecek bir üst yönetim konusudur. Pazarlama yönetimi ve teklif değerlendirilmesinde, potansiyel müşteriler yanında mevcut ve önemli müşterilerin taleplerinin öncelikli olarak karşılanması, her zaman üst yönetim tarafından ön plana alınabilir. Bu çerçevede mevcut üretim durdurularak farklı üretim yapılması işletme karlılığı ve geleceğini ön plana alan planlama ve maliyet yönetim bölümüne ait bir sorumluluktur.

Bu tarz bir örgüt yapılanmasının söz konusu olması halinde hammadde üzerinde kalite yönetim anlayışına paralel, satıcı performanslarından satın alma maliyetleri ve hammadde maliyetleri ve termin sürelerinden, tümüyle tedarik bölümü(Hammadde kalite kontrol hariç) sorumlu tutulacaktır. Hammadde fiyatları termin süresi üzerindeki sorumluluk ayrı bir bölümde, ve kalite sorumluluğu toplam kalite yönetim anlayışına paralel ayrı bir bölümde toplanması oluşturduğu avantajlar iyi değerlendirilmelidir.

Maliyet hesaplama yöntemi ve raporlama sisteminde, bu sorumlulukların dikkate alınması gerekir. Kısaca maliyet hesaplama yönteminde direkt hammadde maliyetinin doğrudan üretim bölümleri sorumluluğuna yüklenmeden maliyetler hesaplanmalı ve raporlanmalıdır. Bu çerçevede yalnızca üretim sürecinde oluşan maliyetlerden sorumlu olacak bir üretim bölümü, katma değer yaratmayan faaliyetler veya dış kaynak kullanımları üzerinde daha fazla zaman ayırabilecektir.

Performans değerlemesi işletmenin örgüt birimleri ile ilgili olup, raporlama sisteminin aynı birimleri esas alan bir yapıda tasarlanması gereklidir.

Çalışmanın kapsamını teşkil eden bu konu, işletmenin kontrol raporlarının' da kapsamını tayin etmektedir. Bu çerçevede bölüm performans değerlemesine esas olan, konuları ve raporlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Maliyet Merkezi Maliyet Raporları ve Maliyet karşılaştırmaları(sorumluluk kontrolü ve etkin kaynak kullanımına yönelik)
- Kar Merkezi Kar Raporları ve Karlılık karşılaştırmaları(sermaye karlılığı sorumluluk kontrolü ve etkin kaynak kullanımına yönelik)
- Planlanan Üretim süresi, kapasite kullanım raporları ve proje kontrolü(Sorumluluk, Müşteri Şikayetleri veya memnuniyeti)
- Üretim Bölümleri stok kontrol raporları ve Proje kontrolü(Sıfır stok hedefine ve etkin kaynak kullanımı karşılaştırması)
- Bölüm kalite kontrol raporları ve hatalı üretim kontrolü(kaynakların etkin kullanımına yönelik)

Bölüm Performans değerlemesi ve yönetsel kontrole esas olan merkezleri ve konuları fiili sonuçlar ile planlanan standartlardan olan sapmaların analizini kapsamaktadır.<sup>221</sup>

Standartlarla fiili performans sonuçları arasındaki farklar olası problemlerin uyarıcısıdır. Standartlar karşılaşmanın temelini teşkil eder. Bu standartlardan uygulamada yaygın olarak kullanılanlardan bazıları aşağıdaki gibidir.

- Geçmiş yıllarda elde edilen fiili sonuçlar.
- Benzer bölüm veya merkezlerin fiili sonuçları.
- Endüstri bazında oluşturulmuş standartlar.
- Belirli teknik hesaplamalara göre hesaplanmış standartlar.

Yapılacak karşılaştırmalar açısından bu raporların; yeterli, zamanlı ve anlaşılır olması oldukça önemlidir. Aynı şekilde kontrole esas olan merkez veya nesnelere sorumluluk bazında raporlara yansıtılması gerekir. Zamanında iletilen raporlar, belirlenen standartlardaki sapmanın kaynağının tespiti açısından önemlidir. Örnek olarak; hatalı bir parça üretiminde, problem;

<sup>221</sup> George, Hongren -Foster, a.g.e., s. 337









hammadde ve makine olabileceği gibi personelin performansından da kaynaklanabilir. Diğer taraftan bazı performans göstergelerindeki sayısal azalışlar, olumlu olabileceği gibi, bazılarında sayısal artışlar olumlu gelişmeleri yansıtabilir. Aynı şekilde fiili sonuçlara göre bazı performans standartları anlamsız kalabilir. Bu nedenle performans ölçme ve değerlendirme, performans geliştirme de temelini teşkil eder.

#### **4. Sorumluluk Merkezleri Açısından Transfer Fiyatlaması, Amaçları Kapsamı Ve sınıflandırılması**

*Transfer fiyatı*; bir organizasyonun bir kısım, bölüm, departmanda üretilen mal veya hizmetin, organizasyonun diğer kısım, bölüm ve departmanına arz edilen mal ve hizmetler için belirlenen bir iç fiyattır.<sup>222</sup> Bu transfer fiyatı yönetim anlayışına bağlı olarak farklı önemi ve işlevleri söz konusudur. Transfer fiyatlarının özellikle yönetim kararlarında ve bölüm faaliyetlerinin değerlendirilmesinde etkin kullanılabilmesi önemini ortaya koymaktadır. Diğer taraftan mamul kombinasyonları ve kaynakların etkin dağılımının sağlanması açısından işletme ve muhasebe disiplinlerinin dışında ekonomi ve matematik bilimlerini de ilgillemiştir.

##### **4.1. Sorumluluk Merkezleri Açısından Transfer Fiyatlamasının Amaçları**

Bir işletmede transfer fiyatlarının uygulamasının kar maksimizasyonu açısından da ayrı bir öneme sahiptir. İşletmelerde transfer fiyatlama uygulamasının amaçları konusundaki sıralama, genelde aşağıdaki gibidir.<sup>223</sup> Bu amaçlar;

- Bölümsel amaçların uyumluluğu(Hedefe kilitleme)
- Bölüm performanslarının değerlendirilmesi

<sup>222</sup> Hongren foster,Datar, a.g.e, 904

<sup>223</sup> Hansen, M.Mowen, a.g.e, s.869

- Motivasyon
- Bölümlerin bağımsızlığı amacı

Transfer fiyatlamasının üç temel amacından biri olan karın maksimizasyonu, her bölümün kendi karını maksimize ederken, işletme karının maksimize edilmesi gerektiğini asıl amaç olduğunun bilinmesi gerekir.

İşletme bölümlerinin performans değerlemesi, bölüm bazında belirlenen amaçlarını başarılması ile ilgili olarak bölümlerin almış oldukları kararların değerlendirilmesidir. Bu anlamda performans değerlemesi merkezkaç yönetim anlayışı içerisinde elde edilen bölümsel kar temel ölçüyü oluşturmaktadır. Bu anlamda hesap planlarının bölümsel kar tespitine yönelik olarak hazırlanmasını gerekli kılar. Bağımsız bölüm kararlarına bağlı olarak, bölüm gelirleri iç ve dış satımlardan oluşacaktır. Bu çerçevede uygulanan transfer fiyatları bölüm karını etkileyecektir. Bölüm Karının veya maliyetlerin performans değerlemesine esas alınabilmesi için, kontrol edilebilir olması yanında, karşılaştırılabilir olması da önemlidir.

Diğer taraftan, sorumluluk merkezleri, yönetimin merkezi ve merkezkaç anlayışına bağlı oluşmaktadır. Yani, Kar merkezi yöneticileri bile karar almada sınırlandırılırken, maliyet merkezi yöneticileri daha geniş özgürlüğe sahip olabilirler.<sup>224</sup> Transfer fiyatlamasının temel amaçlarından biride, bölüm bağımsızlığıdır. Aslında bu amaç merkezkaç yönetim biçiminin ifadesidir. Diğer bir anlatımla, kar merkezi uygulamasının bağımsızlık amacıyla paralel olması gerekir.

#### 4.2. Transfer Fiyatlamasının Kapsamı Ve Sınıflandırılması

Transfer fiyatlaması; sorumluluk merkezleri yöneticilerinin etkinliklerinin ölçümlenmesinde ve bölümler arası mal ve hizmet transferlerinin fiyat belirlemesi açısından önemli bir konudur.

<sup>224</sup> Hongren, Foster, Datar a.g.e., s. 856

Özellikle globalleşme ve uluslararası ticarete haksız rekabetin önlenmesi amacını esas alan ve ülkelerin vergi mevzuatındaki olumsuzlukların ifade edilmesine yönelik olarak transfer fiyatlaması kavramı, daha çok organik bağı bulunan çok uluslu işletmeler arasındaki, mamul transferleri için kullanılmaktadır. Ancak uygulamada, genel olarak, fabrika veya bölümler arasındaki mamullerin transferlerinin de kapsayacak şekilde kullanılmaktadır. Bu açıdan transfer fiyatlamasının hangi anlamda kullanıldığı öncelikle, konu başlığının ifade edilmesi ile anlaşılmaktadır. Bu çerçevede, transfer fiyatlamasını iki başlıkta toplamak mümkündür.

- Çok uluslu işletmelerde transfer fiyatlaması
- İşletme içi (Ulusal düzeyde) transfer fiyatlaması

İlk başlıkta ifade edilen transfer fiyatlamasında, organik bağı olan işletmelerde, bir anlamda fiyat belirleme yöntemleri ifade edilmektedir. Ancak işletmeler arasındaki bağ nedeniyle, fiyat belirleme yerine transfer fiyatlaması kavramı kullanılmaktadır. Diğer taraftan, bu iki transfer fiyatlamasının, diğerine göre performans değerlemesi yanında en önemli yanı ülke içinde veya ülkeler arasında vergi avantajı sağlamaya yönelik kullanılma amacıdır. Birinci başlıkta ifade edilen transfer fiyatlaması aynı anda bir çok ülke vergi mevzuatını ilgilendirdiği halde ikincisi yalnızca ülke içi vergi mevzuatıyla ilgilidir. Ancak bu sınıflandırmada, bağlı ortaklığın ülke sınırları dışında olması nedeniyle, çok uluslu işletmeler olarak değerlendirilmektedir.

#### **4.2.1. İşletme İçi Transfer Fiyatlaması**

İşletmelerin büyüklüklerine ve ürettikleri mamullere bağlı olarak, birden fazla bölüm veya fabrikanın olması durumunda ara mamuller, işletme içinde bir bölümden diğerine devredilir. Ara mamullerin bir bölümden diğerine geçişinde esas alınacak fiyatlar kar merkezi uygulamasında, ilgili bölümlerin karlılıklarını etkilemektedir. Diğer taraftan bu uygulamanın, işletmenin sonuçları üzerine doğrudan herhangi bir etkisi' de yoktur. Ne ödenecek vergilerde ne de kar dağıtımında etkin değildir. Bu açıdan yalnızca, yönetim ve yatırımcılar açısından performans değerlemesinde kullanılabilir olacak araçlardan birisidir.

Bölüm performans değerlendirilmesinde işletme içi transferlerde uygulanacak olan fiyatlar önemli bir unsurdur. Bu fiyatların özellikle işletmenin satın alma veya üretme, ileri safhalarda işleme ve üretim yöntemleri arasında seçim yapma gibi kararlarda etkin olarak kullanılabilir.

İşletme içi transferlerin fiyatlandırılmasında esas alınacak yöntemlerin değişik açılardan üstünlükleri ve sakıncaları söz konusudur. Diğer taraftan, bölüm yöneticileri açısından bu fiyatlar farklı amaçlara hizmet edebilir.

Konuyu işletme içi transferlerin fiyatlandırılması yönünde ele almak doğal olarak kullanılacak fiyat yöntemlerinin incelenmesi gerekli kılmaktadır. Ancak öncelikli olarak işletme içi transferlerin fiyatlandırılıp fiyatlandırılmayacağı konusunun işletmeler açısından açıklığa kavuşturulması gerekir. Konuyu bu çerçevede ele aldığımızda yarar ve maliyet ilişkisinin incelenmesi gerekir.

Sürekli olarak aynı mamulleri kitle halinde üreten işletmeler dahil farklı mamul üreten işletmelerde, kontrol açısından maliyet hesaplamalarında bölümler itibarı ile girdi maliyetlerini izlemekte veya izlemek zorundadırlar. Bu yapılmadığı sürece maliyet kontrolü mümkün değildir. Olay bu açıdan değerlendirildiğinde; bölümler arasındaki transferlerde tamamlanan birimlerin maliyetleri tespit edildiğine göre adı, maliyet belirleme de olsa, yapılan iş ara mamullerin diğer bölümlere aktarılmasındaki transfer fiyat tespitidir. Diğer bir anlatımla, bir değerlendirme sorunudur. Bu değerlemede esas alınacak maliyet hesaplama yöntemi, transfer fiyatını' da belirlemiş olacaktır.

Maliyet belirleme yöntemi dışında esas alınabilecek transfer fiyatları, maliyet yöntemlerinin dışında yorumlanmasını gerektirmekle birlikte asıl olan, siparişe veya safha maliyet yöntemlerinin devreye girmesinde, transfer fiyatlarının performans değerlemesi açısından gösterdiği farklılıklardır. Safha maliyette daha doğrusu aynı mamul ya da mamulleri üreten işletmelerde işletme içi transfer, performans değerlemesinde çok fazla önemsenmemektedir. Bunun nedeni üretim proseslerinin ve üretilen mamul veya yarı mamullerdeki standartlıktır. Bu standartların yakalanmış olması bir anlamda bölüm performans değerlemesinde yeterli görülmektedir. Halbuki siparişe dayalı üretim yapan işletmelerde böyle bir standartlık söz konusu

olmayıp, bölüm performans değerlemesinde maliyetlerin esas alınabilmesi' de ayrı bir problem teşkil etmektedir.

Siparişe bağlı üretimde farklı mamullerin, sıraya ve zamana bağlı olmaksızın bölümlerde işlem görmesi bir tarafa, maliyet hesaplamadaki yaklaşım performans değerlemesini olumsuz etkilemektedir. Farklı mamul veya ara mamullerde hammadde ve malzeme maliyeti dönüştürme maliyetlerine dahil edildiğinde hatalı değerlendirmelere neden olmaktadır. Özellikle performans değerlemesinde sürekli olarak bu sakıncaların giderilmesinde, verimlilik maliyet sisteminden veya işlemsel maliyet yöntemlerinden yararlanılması gerekir.

Ulusal bir işletmenin bağlı ortaklıklarında transfer fiyatlaması daha çok, üst yönetimin kararlarına bağlı olarak yapılmaktadır. Aslında özellikle bağlı ortaklıklarda performans değerlemesinde esas alınması gereken fiyatlandırma politikaları ana işletmenin çıkarlarına paralel isteklerine bağlı gerçekleştirilmektedir.

Bağlı işletmelerin, ana işletme kararlarına bağlı olarak uyguladıkları fiyat politikaları mamulün piyasa fiyatının olması veya olmamasına bağlı olarak doğrudan mamul fiyat tespiti ile ilgilidir. Ana işletme, bağlı ortaklıkların mamullerini fiyatlandırmada, çıkarlarını çoklamak yönünde rahatlıkla kullanılabilecektir.

Bağlı ortaklıklarda öncelikle ele alınması gereken konunun azınlık haklarının korunması yönünde muhasebe standartlarının ve bununla ilişkili yasaların birlikte incelenmesi gerekir. Bunlar yapılmadığı sürece transfer fiyatlamasına bağlı performans değerlemesi anlam taşımayacaktır. Ülkemizde azınlık haklarının tam olarak korunduğu veya buna yönelik denetimlerin yapıldığı' da söylenemez.

#### 4.2.2. Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlaması

Çok ortaklı işletmelerde transfer fiyatlaması iki amacı başarmak durumundadır.<sup>225</sup> Bunlar:

- Performans değerlemesi
- Gelir vergilerinin optimal belirlenmesi

Çok uluslu işletmelerde transfer fiyatlaması daha çok farklı ülkelerdeki döviz kurlarındaki değişme riski çerçevesinde, vergi avantajlarının kullanılmasına yönelik olarak yapılmaktadır.<sup>226</sup> Amaç vergi karlılığına yönelik olduğunda alınacak kararlarda etkilenmektedir. Bu açıdan performans değerlemesinde kullanılabilmesi' de değerlemesinde, bu yaklaşım dikkate alınmaktadır.

Çok uluslu işletmelerde transferlerin fiyatlandırılması, vergi avantajı sağlayacak şekilde kullanılması, ortakların da yararına kullanıldığı sürece ülkelerin vergi kayıpları dışında problemde teşkil etmemektedir. Bu açıdan konunun ülkelerin katma değer vergisi, gelir diğer vergiler açısından vergi mevzuatlarına paralel incelenmesi gerekir.<sup>227</sup>

#### 4.3. Transfer Fiyatlaması Yönetim Kontrol Sistemi İlişkisi

İşletmelerde yetki ve sorumluluk yapısını belirleyen, "merkezi" ve "merkezkaç" olmak üzere, iki temel yönetim anlayışı söz konusudur.<sup>228</sup>

İşletme hedefleri ve yönetim açısından, transfer fiyatları ile ulaşılmak istenen sonuç "işletme seviyesinde etkinliğin sağlanması" olarak belirtilebilir.<sup>229</sup>

Transfer fiyatlamasının genel mantığını, merkezkaç yönetimin kar ve yatırım merkezlerini yaklaşım biçimi oluşturmaktadır. Yani bir yönetim biçimi olan bu yaklaşımda her kar merkezi kendi karını maksimum kılarırsa toplam

<sup>225</sup> Hansen, M.Mowen, a.g.e., s. 881

<sup>226</sup> Süleymen Yükçü, a.g.e., s.621

<sup>227</sup> Hongren -Foster, Datar a.g.e, s.854

<sup>228</sup> Hongren, Foster, Datar, a.g.e, s.854

<sup>229</sup> Müftüoğlu **Bir Yönetim Aracı Olarak Transfer Fiyatları**, (A.Ü., Basımevi, Ankara, 1982), s. 233

karlılık artacaktır. Ancak bu merkezlerin çıktıları diğer bir merkezin girdisini oluşturması halinde, bu ara mamullere uygulanacak fiyatlar, transfer fiyatıdır. Bu fiyat bir bölümün maliyetini ve diğer bölümün gelirini, yani performansını belirleyecektir.

Bu tarz performans değerlemesinde asıl önemli olan işletmenin bir bütün olarak karlılığıdır. Bu açıdan işletme içi transferler ile, bu transferlerin maliyet fiyatlara bir anlamda zaten zorunlu olarak hesaplanmaktadır. Ancak bu uygulamanın varlığı merkezkaç yönetimi ifade etmez.<sup>230</sup> Diğer bir anlatımla, işletme içi bölümler arasından devredilen ara mamuller için tespit edilen maliyetler transfer maliyetini oluşturmaktadır. Ancak, işletme içi transferlerde yukarıda da açıklandığı gibi, bu maliyetler dışında da transfer fiyatları esas alınabilir.

Bölüm bazında belirlenen gider yerleri maliyetlerin mümkün olduğunca gerçeğe yakın hesaplanmasına yönelik olup, bu yönde hesaplanan ara mamullerin maliyetlerinde sağlanan tasarruf veya üretimdeki etkinlik ve verimlilik performansı etkiler. Özellikle bir maliyet merkezi niteliği taşıyan bu birimler için, yapay fiyatlar oluşturularak, kar merkezi gibi değerlemeye esas alınabilir. Bu yaklaşım, özellikle de işletme içi karlılık değerlemesinde sermaye üzerinden karlılık esas alındığında bölüm performans değerlemesinde yararlı bilgiler sağlayabilir.

Günümüzde, transfer fiyatları yönetim kontrol sisteminin amaçlarını gerçekleştirmede bir araç olarak kabul edilmektedir. Transfer fiyat uygulaması ile bölümsel performans değerlemesinde, bölüm karları bir ölçü olarak kullanılmaktadır.

Bir maliyet merkezinin, firma içi mal ve hizmetler için belirleyeceği transfer fiyatı söz konusu mal ve hizmetin maliyeti olup, bu maliyet hesaplama şekline göre oluşmaktadır. Bu açıdan, maliyet yöntemlerinin transfer fiyat uygulamasında performans değerlemesi açısından önemlidir. Aslında, maliyet merkezi transfer fiyatları maliyet merkezi performans değerlemesinde herhangi

---

<sup>230</sup> Gürsoy, a.g.e., s 771

bir katkısı yoktur. Ancak, bazı durumlar için maliyet merkezi transfer fiyatları bölüm performansını etkiler.<sup>231</sup>

Sorumluluk merkezlerinin, performans değerlemesinde esas olan bu merkezlerin sorumlu olacağı konular ve bu konularda, yöneticinin başarı değerlemesine esas alınacak kriterlerin neler olacağının belirlenmesidir. Bundan sonraki aşama, beklenen performans ile gerçekleşen performansların karşılaştırılmasıdır. Daha sonraki aşamada ise, sapmalar analiz edilerek, belirlenen performans standartları geliştirilmeli ve gerektiğinde yeniden düzenlenmelidir.

Yönetim kontrol sistemi açısından, bir araç olarak kullanılacak transfer fiyatlaması merkezi veya merkezkaç yönetim biçimine bağlı olarak, belirlenen sorumluluk merkezi tipine göre şekillenecektir.

Bölmelere ayrılmış bir işletmede bölüm yöneticilerinin yetki ve sorumlulukları yönetim anlayışına göre farklı olmaktadır. Bu çerçevede, Merkezi bir yönetim anlayışının hakim olduğu işletmelerde, bölüm yöneticileri genellikle maliyetlerden sorumlu tutulurken merkezkaç yönetim biçiminin uygulandığı işletmelerde bölüm yöneticileri, maliyetler dışında ayrıca, kar sorumlulukları da söz konusudur.

Simens şirketler gurubu ile ilgili inceleme yazısında, katma değer yaratmayan hizmet birimleri ile bu merkezlerin ilişkileri yeniden gözden geçirilerek, bazı konularda bu birimlerde üretilen(sevkiyet laboratuvar gibi) hizmeti dışarıdan alabilmeleri konusunda serbest bırakılmıştır. Bir anlamda, kar merkezleri oluşturma yönünde çaba göstermiştir. Tüm bu çalışmalar sonucunda şirkette; satışların arttığı, kalitenin yükseldiği, beklenmeyen masrafların azaldığı, karar almada esneklik sağlandığı az stokla çalışma imkanı olduğu ve müşteriye yönelim sağlandığı ifade edilmektedir.<sup>232</sup>

İnceleme sonuçları açısından, değerlendirildiğinde işletmelerin gelişmeleri ve faaliyet alanlarındaki çeşitlenmelere bağlı olarak oluşan problemler, örgütsel bölümlere yetki aktarılması ile çözümlenebilmektedir. Yetki

<sup>231</sup> Pazarçeviren, a.g.e., s. 35

<sup>232</sup> Verimi Artıran Yalın Yönetim Modeli ( Capital Dergisi Nisan 1994), s.89

Transfer fiyatlama yöntemleri değişik açılardan, farklı şekillerde sınıflandırılmakla birlikte, konuya paralel olarak, maliyetler esas alınarak yapılan sınıflandırma aşağıda açıklanmıştır.

### 5.1. Maliyet Değeri(maliyetleri esas alan) İle Fiyatlama Yöntemleri

Genel olarak transfer fiyatı iki maliyet unsuruna dayanmaktadır. Bunlardan biri, tüm bölüm masraflarını esas alarak hesaplanan maliyet, diğeri ise, zorluğu nedeniyle uygulanamamakla birlikte," alternatif maliyet" tir.<sup>235</sup>

İşletme içerisinde transferlerde kullanılacak fiyatlardan biri, maliyet fiyatıdır. Ancak, maliyet hesaplama yöntemine bağlı olarak, tüm maliyet veya direkt maliyetler transferlerde esas alınabilmektedir.<sup>236</sup>

Bu yöntemde esas alınan maliyet yöntemi, transfer maliyet fiyatını belirlediğinden yönetimin konuya ilişkin analizlerde daha sağlıklı değerlemeye imkan verecek maliyet yönteminden yararlanması gerekir.

Transfer fiyatlamasına esas alınacak maliyet yöntemi tam veya değişken maliyet yöntemi olabilmektedir. Aynı şekilde her iki maliyet yönteminin artı kar veya katkı payını içerecek şekilde fiyat belirlemesi de, söz konusu olabilmektedir.

#### 5.1.1. Tam Maliyet

Ara mamulün tüm üretim maliyet unsurları esas alınarak hesaplanan transfer fiyat yöntemidir. Tam maliyet yöntemi, bölümlerce kontrol edilemeyen giderleri barındırması nedeniyle yöneticinin etkinliğinin ölçülmesinde sakıncalı yönleri vardır.

<sup>235</sup> Hilton W. Ronald, *Managerial Accounting*, (Mc. Graw Hill, Inc., Second Edition, New York, 1994),s.619

<sup>236</sup> Yükçü, a.g.e., s.435

Tam maliyetlerin önceden belirlenmiş standartlar esas alınarak hesaplanması mümkündür. Ancak performans değerlemesi açısından standart tam maliyet uygulaması yeterli olmamaktadır.<sup>237</sup>

### 5.1.2. Değişken Maliyet

Bu yöntem diğer bölümlere transfer edilecek ara mamul maliyetlerinde yalnızca değişken maliyet unsurlarının esas alınması temeline dayanmaktadır. Ancak bu uygulama kar merkezi fikrine ters düşer. Çünkü satıcı bölüm tarafından, bölüm karlılığına yönelik kabul görmeyebilir. Ancak, değişken maliyet artı sabit gider katkı marjı çözüm olabilir.<sup>238</sup>

### 5.1.3. Marjinal Maliyet

Marjinal maliyet, üretimdeki ek bir birim artışın toplam maliyetlerde meydana getireceği ek maliyetleri ifade eder.<sup>239</sup> Ancak; bölüm kapasitesi dikkate alındığında, sabit ve değişken maliyetleri içermesi açısından farklı sonuçlar verebilecektir. Bu nedenle olumlu ve olumsuz yönleri söz konusudur.

### 5.1.4. İkili Fiyat Yöntemi

Bu yöntemin, diğer yöntemlerin eksik yönlerinin giderilmesi amacıyla geliştirilmiş olduğu söylenebilir. Maliyet tespiti ve pazar koşullarının düzensiz oluşu, veya malın pazarda satılma olanağının bulunmaması ve bölümün tek alıcı durumunda olması durumunda olumsuz etkilerden arındırmak için ikili fiyat yöntemi uygulanabilir.<sup>240</sup>

Yöntem farklı şekillerde uygulanabilmektedir. Genel olarak, satıcı bölüm ara mamulü transfer ederken, transfer fiyatı olarak değişken fiyatlar artı belirli bir oranda karla devretmesi, alıcı bölümünde transfer fiyatı olarak yalnız satıcı bölümün değişken maliyeti ile devralması suretiyle gerçekleştirilir. Bu yöntem

<sup>237</sup> Gürsoy, a.g.e., s 780

<sup>238</sup> Gürsoy, a.g.e., s 778

<sup>239</sup> Gürsoy, a.g.e., s 778

<sup>240</sup> Sevgener a.g.e., s. 376

yinelemeli kar saptamasına neden olabilir. Bu nedenle göz önünde bulundurulması gerekir.<sup>241</sup>

### 5.1.5. İşletme Toplam Katkı Marjının Bölümlere Dağıtılması

Bölüm performans değerlemesinde ikili fiyat uygulanmaktansa toplam katkı marjının bölümlere dağıtılması, daha uygun olduğu şeklinde görüş vardır.<sup>242</sup>

Ancak bu yaklaşım içinde değişken bölüm giderleri ölçü olarak alınması halinde bölümler transfer fiyatlarına itiraz etmeyeceklerdir.<sup>243</sup>

## 5.2. Maliyetleri esas almayan Yöntemler

İşletme içi transferlerde uygulanacak fiyatların maliyet dışı belirlenmesi maliyet yöntemlerinin taşıdığı sakıncalar açısından akılcı gözükmemektedir. Ancak maliyet dışı belirlenecek fiyatların da belirli sakıncaları söz konusu dur. Bu açıdan, özellikle bölüm performans değerlemesinde işletme yapısı, ara mamulün pazar fiyatı gibi hususların dikkate alınması gerekir.

### 5.2.1. Cari Piyasa Değeri İle Fiyatlama

Bölümler arası transferlerde, transfer konusu olan mal ve hizmetin cari piyasa değerinin bulunması durumunda, bu fiyat; transfer fiyatı olarak belirlenebilir. Piyasa fiyatının olması durumunda bölümler arası anlaşmazlıklarda önlenir.<sup>244</sup> Ancak piyasa fiyatının esas alınmasında rekabet ortamının olmayışı, bölümler arasında yapılacak değerlendirmelere

<sup>241</sup> Sevgener a.g.e., s.377

<sup>242</sup> Gürsoy a.g.e s.782

<sup>243</sup> Gürsoy a.g.e, s.783

<sup>244</sup> Sevgener,a.g.e., s.375

açıklık kazandırmaz. Bu yöntem, işletme karı üzerinde bölümlerin etkisini gösterirken bölümlerinde karlarını artırmaya teşvik eder.<sup>245</sup>

### 5.2.2. Pazarlık Esası Yöntemi

Uygun pazar fiyatının olmaması halinde fiyat yönetim tarafından belirlenebileceği gibi, pazarlığa dayalı olarak belirlenebilir. Pazarlık esasına dayalı olarak belirlenecek fiyatın etkin bir ölçümlene aracı olabilmesi, tüm bölümlerde belirli bilgi birikiminin olması ve pazarlıkta serbest olmaları gerekir.<sup>246</sup>

### 5.3. Transfer Fiyatlaması yöntemini Etkileyen Faktörler

Transfer fiyatı uygulamasında, İşletmelerin faaliyet konuları, yapıları, büyüklükleri vb. özelliklerinin farklılıkları, konuya verdikleri önem ve uygulama pratiği amaca yönelik uygulama açısından farklılıklar ortaya çıkarır.

Tercih edilecek transfer fiyat yönteminin amaca uygunluğunun yanısıra basit ve anlaşılır olması gerekir. Bu çerçevede dört temel kriterden söz edilebilir.<sup>247</sup> Bunlar; amaç uyumluluğu, bölüm performans değerlemesi, merkezkaç bir yönetim anlayışı, etkin yönetim ve kolay uygulanabilen bir yöntem olmasıdır.

Konuyu yönetim kontrol sisteminin bir parçası olarak görmek, özellikle bölüm performansının değerlendirilmesi açısından önemi büyüktür.<sup>248</sup> Bu nedenle belirlenecek yöntemin gerek maliyet gerekse kar merkezlerinin performans değerlemesini mümkün kılmalıdır. Özellikle, gerçek kar merkezlerinin karlarının tespiti ve performans değerlemesini sağlayacak bir transfer fiyat yönteminin uygulanması yerinde olacaktır. Değilse itibari bir kar merkezi niteliğinde değerlendirme söz konusu olacaktır.

<sup>245</sup> Ronald W.Hilton a.g.e., s 623

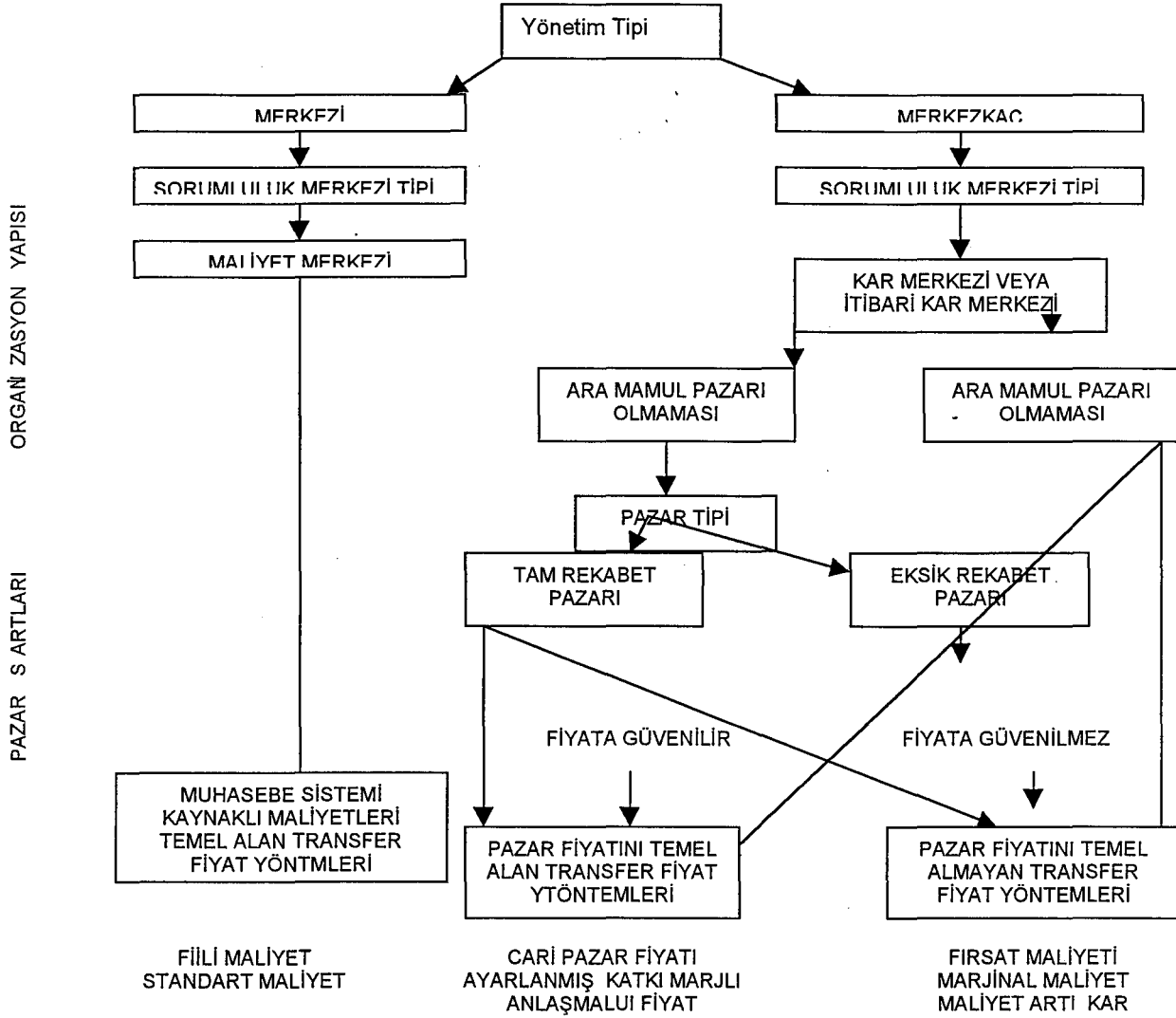
<sup>246</sup> Peker, a.g.e., s. 655

<sup>247</sup> Pazarçeviren a.g.e. , s. 113

<sup>248</sup> Pazarçeviren a.g.e., s. 114

Aynı şekilde, bölümsel bağımsızlık yani merkezkaç yönetim anlayışının uygulanabilmesi merkezi tepe yönetimin zorlama ve müdahaleleriyle çelişki içinde olmaması gerekir. Transfer fiyat yönteminin taşıması gereken bir özelliğinin de uygulanan yöntemin basit ve anlaşılabilir olmasıdır.

Aynı çerçevede şekil 32' de, işletme yönetim anlayışı yanında piyasa şartları uygulanacak transfer fiyatlamasını etkilemektedir.



Şekil:31 Transfer fiyatlaması yöntemini etkileyen faktörler  
Kaynak: Selim Pazarçeviren, a.g.e s.116

## 6. Sorumluluk Raporları Ve Performans Değerlemesi

Performans değerlemesine yönelik raporlamada, sorumluluk merkezlerinin "Tekdüzen Hesap planı" içerisinde kodlanması, faaliyet giderleri altında alt hesap seviyesinde olabileceği gibi, bilgisayar programlarının tasarımına bağlı olarak, özel kodlardan yararlanılabilir.<sup>249</sup> Sorumluluk raporları sorumluluk muhasebesinin, raporlama aşamasını oluşturur. Bu anlamda hazırlanan raporlar, neyin nerede, nasıl olduğunu gösteren kontrol araçları olup, yöneticilere uyarı görevinde bulunur.<sup>250</sup>

Sorumluluk raporlama sistemi, yönetim seviyeleri itibarıyla kontrol edilebilen giderleri kapsamaktadır.<sup>251</sup>

İşletme planlarının uygulamaya geçirilmesi ile elde edilen fiili sonuçların karşılaştırmaya yönelik olarak, planlanan hedeflerden sapmaları raporlanır. Bu raporlara performans raporları denilmektedir.<sup>252</sup> Tüm kar amaçlı organizasyonlarla ilişkili (Kreditörler, Yatırımcılar gibi) olanlar, değişik nedenlerle performans değerlemesi ile ilgilidirler. Yönetim performans değerlemesinde, hisse senedi kar payı, alacak ve borç devir hızları gibi finansal analiz oranları kullanılır. Ancak Kamuda çok farklı kriterlerin söz konusu olması nedeniyle performans ölçümü oldukça zordur.<sup>253</sup> İşletme içi raporlara genellikle performans raporları, mali ve faaliyet raporları, muhasebe raporları, bütçe raporları, yada mali raporlar denilir.<sup>254</sup> Bazı işletmeler, muhasebe ve bütçe raporlarını ayrı düzenleyebilirler. Ancak yönetim açısından rapor ayrımı gereksizdir. Performans raporlarının önemli gerçek sonuçlarla hedeflenenlerin kıyaslanması ve sonuçtaki sapmaların analizine dayanmasıdır.<sup>255</sup>

Performans ölçümünde çok sayıda yöntem olmakla birlikte hiç birisinin rüştünü ispatladığı söylenemez. Yinede performans değerlemesine göre

<sup>249</sup> Işıklar, a.g.e., s.314.

<sup>250</sup> Yükçü, a.g.e., s.430

<sup>251</sup> Yükçü, a.g.e., s.433

<sup>252</sup> Işıklar a.g.e s. 317

<sup>253</sup> Ralph S.Polimeni, Sheila A. Handy, James A. Cashin, **Theory and Problems of Cost Accounting**, (McGRAW-HILL, INC, 1994), s.996

<sup>254</sup> Glenn Aç Welsh, a.g.e., s. 585

<sup>255</sup> Glenn A.Welsh, a.g.e., s.586

çalışanlar ödüllendirilebilir. <sup>256</sup> Performans raporlaması işletme içi yönetsel kontrol amacına yönelik kontrol raporlarındandır. Yönetim sorumlusu olarak üst kademe yönetim için hazırlanan raporların kapsamlı ve açık ifadelerle tüm faaliyet birimlerinin özeti yer almalıdır.<sup>257</sup>

Her bir sorumluluk merkezini oluşturan bölüm veya gider yerleri sorumluları, sorumluluğuna ilişkin raporlamada alt sorumluluklar, ilgilenirler. Genellikle kontrol raporları istenilen özellikleri taşıdığında diğer raporlardan daha yararlı olabilir.

Sorumluluk muhasebesi faaliyetleri esas alması açısından bu maliyetlerin kontrol edilebilirlikleri yanında, maliyet raporlarının katma değer yaratan ve yaratmayan faaliyetleri kapsamaması gerekir.<sup>258</sup> Bu anlamda faaliyetlerin kontrolünü esas alan konular aşağıdaki gibi sıralanabilir.<sup>259</sup>

- Kalite Maliyetleri performansı,
- Girdi materyal maliyetleri,
- Teslimat (termin), nakliye, taşıma performansı,
- Makine performansı,
- Stok Performansı.

Bütün bunlara ilave olarak verimlilik performansı eklenebilir.

Karar alma noktasında performans raporlarının değerlendirilmesi uygun olabilir. Ancak karar alma ve performans değerlendirmesinin karıştırılmaması gerekir. Çünkü karar alma özellikli bilgileri gerektirir.<sup>260</sup> Bu bilgilerin üretilmesi, yönetim muhasebesinin sorumluluk alanı içindedir.

<sup>256</sup> Hoffman VonConstantine, Müşteri Feedback nasıl kazanılır Nasıl sürdürülür, Power Özel Ek, Mayıs 1998 s.33

<sup>257</sup> Glenn A. Welsh, a.g.e., 577

<sup>258</sup> Hansen, M. Mowen, a.g.e., s. 871

<sup>259</sup> Hansen, M.Mowen, a.g.e., s. 871

<sup>260</sup> S. Polmeni, a.g.e., s. 1001

## 6.1. Maliyet Merkezleri performans Raporları Ve Performans Değerlemesi

Merkezi organizasyonlarda maliyet merkezleri, maliyet kontrolüne yönelik olarak, bölümlere ayrılır.<sup>261</sup> Üretim bölümlerinin faaliyet ve sonuçlarının işletme karına katkısı, bölümler arası iç fiyatlaşma yapılabilecektir. Ancak kar oluşmaması veya karın ölçülemediği birimlerde sorumluluk kendi kontrolündeki maliyet ve giderlere göre izlenebilecektir. Maliyet hesaplanmasına yönelik oluşturulan gider yerlerinde oluşan giderlerdeki sorumluluk ve başarı değerlendirilmesi plan ve bütçelere uyum derecesidir.

Maliyet merkezi performans değerlendirilmesinde esnek bütçelerin kullanılması esnek bütçeleri kapsar.<sup>262</sup> Aslında bütçe hazırlaması üretim maliyetlerine yönelik olarak hazırlanır. Ancak, kontrol edilebilen maliyetlerin belirlenerek bütçelerde yer alması sağlanabilir. Bu anlamda maliyet merkezi yöneticilerince kontrol edilebilen maliyetlerdeki değişmelerin çok dikkatli izlenmesi gerekir.<sup>263</sup> Maliyet merkezi kontrol edilebilen maliyetlerin karşılaştırılmasında bütçe zaman periyotlarına bağlı değerlendirmelerinde asıl hedef planlama olmayıp, kontrole yöneliktir.<sup>264</sup> Bu açıdan raporlar, kontrol edilebilen maliyetlere yönelik hazırlanır. Aşağıda kontrol amacına yönelik raporlama gösterilmiştir.

Maliyetler	Bütçe	Gerçekleşen	Sapmalar
<b>Kontrol edilebilen Değişken maliyetler</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Dolaylı malzeme</li> <li>• Dolaylı işçilik</li> <li>• Bakım-Onarım</li> <li>• Enerji</li> </ul>			
<b>Kontrol Edilebilen Sabit Maliyetler</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sigorta</li> <li>• Denetim-Nezaret</li> <li>• Isıtma ve Aydınlatma</li> <li>• Diğer Çeşitli Giderler</li> </ul>			

Şekil:32 Performans Değerleme Raporu  
Kaynak: Ralph S. Polmeni- Cost Accounting s,1001

<sup>261</sup> S.Polimeni, a.g.e., s.998

<sup>262</sup> S. Polmoni, a.g.e., s. 999

<sup>263</sup> S. Polmoni, a.g.e., s. 999

<sup>264</sup> S. Polmoni, a.g.e., s. 999

Maliyet merkezi performans değerlemesi, kontrol ve karar alma noktasında yalnızca, birim ve toplam bazda kontrol edilebilir maliyetlerle sınırlıdır.<sup>265</sup> Bu tür merkezlerdeki kontrol edilebilen değişken ve sabit giderlerin farklı yöndeki değişimleri performans değerlemesini etkiler. Bu açıdan maliyet merkezi yöneticileri maliyet yöntemlerinin etkilerini ve maliyetlerin davranış yönünü farklı kararlar açısından analiz etmek durumundadırlar.<sup>266</sup>

Maliyet merkezi yöneticilerin sorumlulukları bölümsel kontrol edilebilen maliyet ile sınırlı olduğundan özellikle, maliyet unsurlarının nitelikleri ve alınacak kararlardan etkilenme şekli ve değişme dereceleri iyi analiz edilmelidir. Buna yönelik olarak maliyet raporlarının performans değerlemesine imkan verecek şekilde hazırlanması yanında maliyetlerin diğer bölüm faaliyetlerinden etkilenmesi söz konusu olabilir. Maliyet merkezi performans değerlemesine yönelik olarak, esnek bütçeler ve gerçekleşen sonuçlara bağlı, bölümlerce kontrol edilen maliyetlere dayalı hazırlanan sonuç bütçesi ile karşılaştırılır.

Sorumluluk merkezi performans değerlemesine bağlı kararların ilgili olduğu husus, yöneticilerin, bölüm bazında kontrol edilebilen değişken ve sabit maliyetler üzerindeki etkileri ve hedeflerdir. Bu anlamda sabit veya değişken giderlerdeki alınacak kararların maliyet azaltılmasına yönelik olmasıdır. Değilse özellikli kararlar için yönetim muhasebecileri karar almaya yönelik gerekli verileri zaten oluşturabilmektedirler.<sup>267</sup>

## 6.2. Kar Merkezleri Performans Raporları Ve Performans Değerlemesi

Finansal başarının elde edilen kar ile ölçülebilmesi durumunda kar merkezi olarak adlandırılan sorumluluk merkezlerinin kontrolü, maliyetler yanında oluşan kar üzerinde yoğunlaşacaktır. Gerçekte kar merkezi hem alıcı hem satıcı durumdadır. Ancak bazı işletmelerde kar merkezi özellikleri olmayan

<sup>265</sup> S. Polmoni, a.g.e., s. 1002

<sup>266</sup> S. Polmoni, a.g.e., s. 1004

<sup>267</sup> S. Polmoni, a.g.e., s. 1001

bazı sorumluluk birimleri için kar hesaplanıp raporlanabilir.<sup>268</sup> Yapay olarak oluşturulan kar merkezlerindeki amaç, yönetimin bu birimleri ekonomik olarak değerlendirilmesine yöneliktir.

Gerek maliyet gerekse kar merkezleri performans raporlarının orta yönetim seviyesinde hazırlanması nedeniyle, doğrudan faaliyetlerle ilgili olarak günlük veya belirlenen sürelerle ilişkin ayrıntılı bilgileri içerecek şekilde hazırlanması gerekir. Örnek olarak gider yeri maliyet bilgilerini ve sapmaları nedenleriyle birlikte açıklamalıdır.<sup>269</sup>

Maliyet merkezi performans değerlemesinde kontrol edilebilen maliyetler geçerliyen kar merkezi performans değerlemesi her bir gelirin niteliğine bağlı olması sebebiyle tek başına kontrol edilebilen maliyetler geçersizdir.<sup>270</sup>

Karın maliyet ve gelirlere bağlı olarak gerçekleşmesi yani iki değişkenli etki nedeniyle performans değerlemesinde çok dikkatli olunması gerekir.<sup>271</sup> Nasıl ki maliyetler açısından kontrol edilemeyen maliyetler performans değerlemesinde dikkate alınıyorsa, bölümlerce elde edilen gelirlerin tümünde kontrol edilebilir olarak tanımlanamaz.<sup>272</sup> Bölüm bazında kontrol edilebilen maliyetler ve gelirler diğer sorumluluk merkezi faaliyetlerinden etkilenebilir.<sup>273</sup>

Aynı çerçevede alınacak kararlar açısından bu etkileşim aynı yönde olmayabilir. Aşağıda kontrol edilebilen gelirleri ve maliyetleri içeren bir gelir tablosu örneği verilmiştir.

	A Mamulü	B Mamulü	C Mamulü	Toplam
Satışlar				
Satış maliyeti				
Satış Karı				
Faaliyet Giderleri				
• Satış				
• Yönetim				
Vergi Öncesi Kar				
Vergi				
Net Kar				

Şekil:33 Kontrol edilebilir Gelir tablosu  
Kaynak Ralph S.Polmeni , Cost Accounting,s,1006

<sup>268</sup> Bursal Yücel, a.g.e., s.386

<sup>269</sup> Glenn Aç Welsh , a.g.e., s. 576

<sup>270</sup> S. Polmoni, a.g.e., s. 1004

<sup>271</sup> S. Polmoni, a.g.e., s. 1005

<sup>272</sup> S. Polmoni, a.g.e., s. 1005

<sup>273</sup> S. Polmoni, a.g.e., s. 1005

Gelir tablosunun hazırlanmasında, maliyet merkezi raporlarında olduğu gibi ulaşılan sonuca bağlı, bütçelenmiş gelir tablosu ile, bu sonuç için tekrar oluşturulan kontrol edilebilen gelir ve maliyetlere bağlı hazırlanan fiili sonuçlar karşılaştırılarak oranlanır. Bu oranlar performans değerlemesine yönelik olarak ele alınmaktadır. Aşağıda "B", mamulü için bu karşılaştırma için hazırlanan rapor gösterilmiştir.

B Mamulü Gelir Tablosu	Bütçe	Gerçekleşen	Fark
Satışlar			
Değişken Ürün Maliyetleri-			
• Ürün katkı Payı			
Değişken Yönetim Ve satış Giderleri			
Satış			
Yönetim			
• Katkı Payı			
Kontrol Edilebilen Sabit Maliyetler			
Sabit Fabrika Giderleri			
Satış Giderleri			
Toplam Kontrol edilebilen Sabit			
Giderler -			
Kar Merkezi Kontrol Edilebilen Kar			
(Gelir)			

Şekil: 34 Kontrol edilebilir Gelir tablosu  
Kaynak Ralph s.Polmeni , Cost Accounting,s,1009

Karar alma açısından diğer maliyetlerin dağıtımını hatalı olabilir. Bu açıdan diğer maliyetlerin dağıtımında kontrol edilebilen gelir oranları dikkate alınabilir.<sup>274</sup>

Performans değerlemesine yönelik olarak kontrol edilebilen maliyet ve gelirlerin dikkate alınması gerekir. Örnek olarak bir reklam harcamasının, farklı mamullerin satış gelirlerine etkilerinin farklı olması alınacak kararı etkileyecektir.<sup>275</sup> Bu maliyetin gelirlere etkisini dikkate alarak kontrol edilebilen gelirler oranında maliyetler dağıtılabilir. Bu karar benzer kararlarda rahatlıkla kullanılabilir.<sup>276</sup>

Ayrıca performans değerlemesine yönelik bilgisayarlar etkin olarak kullanılabilir. Yukarıda açıklandığı gibi, reklam vb alınan kararlara bağlı

<sup>274</sup> S. Polmoni, a.g.e., s. 1010

<sup>275</sup> S. Polmoni, a.g.e., s. 1011

<sup>276</sup> S. Polmoni, a.g.e., s. 1057

oluşan maliyetlerin kar merkezleri arasındaki dağıtımlarında, kontrol edilebilen gelirlere etkisi incelenmeli ve etki oranında maliyet dağılımı yapılmalıdır.<sup>277</sup>

## 7. Siparişe Bağlı Üretimde Ara Mamul Maliyetleri Ve İşletme İçi Transferi

Siparişe bağlı üretimde, maliyet hesaplama yöntemleri açısından, elde edilen maliyet bilgilerinin performans değerlemesinde kullanılması, ancak planlamaya yönelik bir maliyet sisteminin oluşturulması ile mümkündür. Özellikle üretim merkezinin performans değerlemesinde bölümlerce kontrol edilemeyen giderlerin dikkate alınması yanında, standart karşılaştırılabilir bilgilerin elde edilmesi gerekir. Bu bilgiler açısından işlemsel ve verimlilik maliyet yöntemleri , sipariş artı tam maliyet yöntemine göre daha uygun gözükmemektedir. Çünkü işleme maliyet yönteminde esas alınan dönüştürme maliyeti mamul veya bölümlerdeki ara mamullerin farklı olmasından etkilenmemektedir. Bu açıdan, bölümsel maliyet hesaplamalarında işleme maliyetlerin, işletme içi transferlerde esas alınması daha doğru olacaktır. İşletmenin büyüklüğüne bağlı olarak fabrika şeklinde ayrı oluşturulan organizasyonlarda fabrikalar arasında yapılan transferler için işlemsel ve verimlilik maliyet yöntemi, sipariş - tam maliyet yöntemine göre karşılaştırılabilir maliyet bilgileri üretebilmektedir.

Gerek fabrikalar gerekse bölümler arasında transfer edilen ara mamullerin maliyet hesaplamasında esas alınacak maliyet yöntemleri ağırlık taşımaktadır. Bu açıdan ara mamul maliyetlerinin hesaplanmasında sipariş maliyete paralel verimlilik veya işlemsel maliyet yöntemlerinin performans değerlemesi açısından uygulanmasında yarar vardır. Ancak ara mamullerin piyasa fiyatlarının varlığı halinde pazarlık veya cari fiyat uygulaması özellikle kar merkezleri yönetici başarı değerlemesi açısından daha uygundur. Aşağıda ara mamul devir ve alım senetleri ve maliyet detayları gösterilmiştir.

---

<sup>277</sup> S. Polmoni, a.g.e., s.1011

ARA MAMUL OLARAK DEVREDİLENLER										
Devir edilen yer:			Miktar	Maliyet Unsurları						D.İ. Saatleri
Masraf Yeri	Sipariş No	Belge No		Direkt Malzeme	Direkt İşçilik	G.Ü. Giderleri	Toplam	Artık/Yan Ürün	Toplam	
Devir Toplamı										
Devredilecekler										
Genel Toplam										

Şekil :35 Ara Mamul Maliyet ve Devir Belgeleri  
Kaynak: Mehmet Uragun Maliyet muhasebesi, s.413

ARA MAMUL OLARAK GELENLER										
Gelen yer:			Miktar	Maliyet Unsurları						D.İ. Saatleri
Masraf Yeri	Sipariş No	Belge No		Direkt Malzeme	Direkt İşçilik	G.Ü. Giderleri	Toplam	Artık/Yan Ürün(-)	Toplam	
Devir Toplamı										
Genel Toplam										

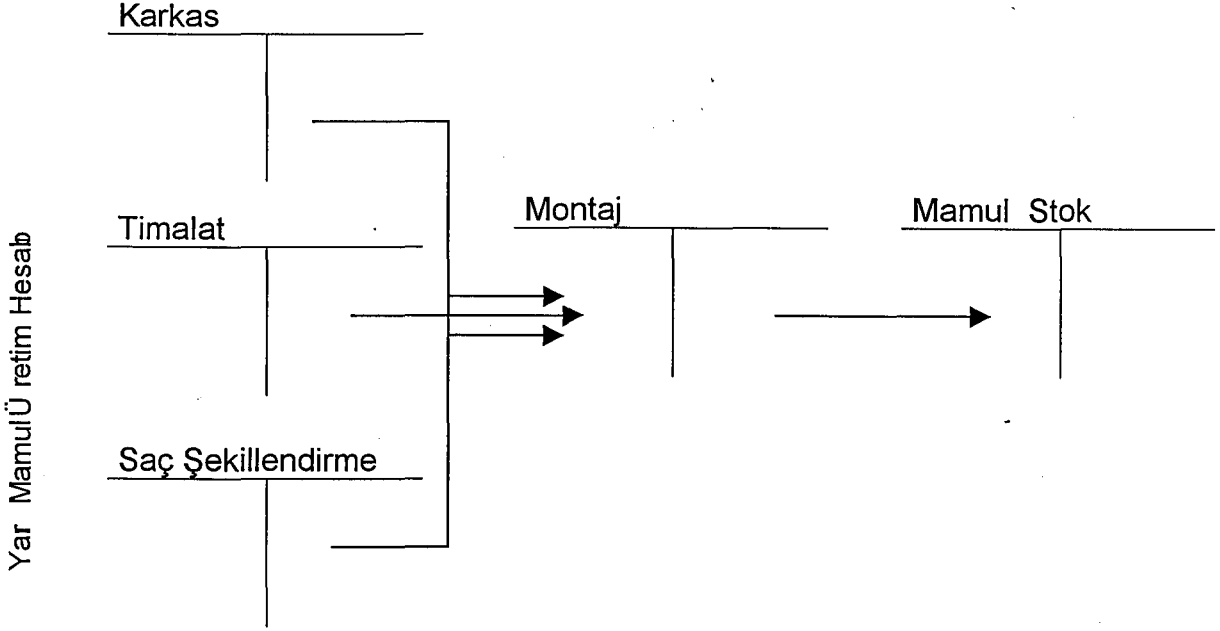
MAMUL VE ZARAR KAYDEDİLENLER										
Mahsup fişi		Karşı Hesap kodu	Üretimin Cinsi	Ölçü	Miktar	Maliyetler				
Tarih	No					Bozulan	Artık/ yan Ürün	Mamul	Toplam	

.....Sanayi A.Ş		ARA MAMUL DEVİR SENEDİ				Sıra No: Tarih:	
Alınan Yer	Masraf yeri	İş Emri No	Verilen Yer	Masraf yeri	İş Emri No		
ALINAN ARA MAMULÜN			Maliyet Unsurları			Toplam	
İsmi	Ölçü	Miktar					
			Direkt İlk Madde Malzeme				
			Direkt İşçilik				
			Genel Üretim Giderleri				
			Toplam				
			Artık/Yan Ürün				
			Toplam				
			Direkt İşçilik Saati				
Ara Mamulü İsteyen Masraf Yeri		Üretim Planına Uygundur			Ambardan		Muhasebe
...../...../.....		...../...../.....			Veren	Alan	
					...../...../.....	...../...../.....	

Şekil :36 Ara Mamul Maliyet ve Devir Belgeleri  
Kaynak: Mehmet Uragun Maliyet muhasebesi, s.413

Yukarıdaki şekillerde görüldüğü gibi, özellikle performans değerlemesine yönelik olarak ara mamullerin maliyetlerinin hesaplanması gerekir. Ancak uygulamada, Özellikle bütünleşik üretimde bir bölümden diğerine devir edilecek

ara mamuller için yasal stok değerlemesi dışında maliyet tespiti yapılmamaktadır. Mamul maliyeti açısından, yarı mamul maliyeti fiili olarak izlendiğinden gerek görülmemektedir.



Şekil: 37 Sipariş Maliyet Bütünleşik Üretim akışı  
Kaynak Mehmet Uragun, a.g.e, s.414

## 8. Transfer Fiyatlamasında Esas alınacak Yöntemlerin Siparişe Bağlı Üretim Açısından Değerlendirilmesi

Transfer fiyatlarına yönelik olarak, kar merkezi performans değerlemesi ve bölüm faaliyetlerine ilişkin alınabilecek kararlar açısından uygun bir fiyat tespiti oldukça zordur. Transfer fiyatlarının alınacak kararlarda ve performans değerlendirmelerinde etkili olabilmesi için merkezkaç yönetim anlayışının ve karar alma özgürlüklerinin sağlanması gerekir. Diğer taraftan yasal değerlemeye ait uygulama dışında uygulanabilecek, değişken veya ek maliyetlere dayanan uygulamalar daha isabetli gözükmemektedir. Ancak piyasa fiyatlarının olmadığı durumlarda firma içi optimal sayılabilecek bir yöntemin geliştirilmesi gerekir.<sup>278</sup>

<sup>278</sup> Gürsoy, a.g.e., s.786

Transfer fiyat belirlemede merkezi yönetimin müdahale etmesi merkezkaç yönetim anlayışını zedeler. İşletme yönetim anlayışına bağlı olarak, oluşacak sorumluluk merkezlerinin performans değerlemede bir araç olarak kullanılacak transfer fiyat yöntemlerinin, siparişe bağlı üretim yapan işletmeler açısından dikkate alındığında, daha çok merkezi yönetim anlayışlarının hakim olduğu maliyet merkezleri söz konusu olmaktadır. Çünkü, bu tip işletmelerin büyük çoğunluğu atölye tipi bütünleşik üretim yapan orta büyüklükteki işletmelerdir. Bu tip işletmelerindeki üretim bölümlerinin ihtiyaç duyduğu birbirinden farklı ara mamuller ilgili bölümler tarafından, ana mamullere bağlı olarak üretilmektedir.

Siparişe bağlı üretim şeklinde, çok büyük kapasitede farklı mamul üretilmesi daha çok entegre kuruluşlarda görülmekle birlikte, merkezkaç yönetim şekli, yani tam bir yetki devrine rastlanmamaktadır. Çünkü bu bölümlerin üretiminin öncelikle işletme içine yönelik olduğu düşüncesi ağırlık taşımaktadır. Ancak gelişmeler karın artırılması açısından, bölümsel üretimde ara mamul pazarının olması durumunda, merkezkaç yönetim şekline, yani kar merkezine doğru bir eğilimin oluştuğunu göstermektedir. Bu tip işletmelere örnek olarak, mobilya üretimi, esas konusunu oluşturmakla birlikte sunta ve kaplama üretimini de gerçekleştiren entegre tesisler gösterilebilir. Ancak bu tip kuruluşların çoğu, müstakil işletmeler şeklinde oluşmakla birlikte yönetimi genellikle aynı kişi ve kuruluşlarda toplanmaktadır. Bu açıdan, aynı yönetime bağlı olan, bu işletmeler arasında ara mamullerin transfer edildiği düşünülebilir. Zaten bir anlamda, merkezkaç yönetimi esas alan kar merkezi uygulamasındaki amaç işletme bölümlerinin bağımsız bir işletme gibi değerlendirilmesidir.

Bu tip işletmelerde fabrika bazında performans değerlemesi maliyetlere bağlı olarak yapılmaktadır. Ancak bir kısmın performansının ölçülmesinde en önemli sorun esas alınacak transfer fiyatının ne olacağıdır.<sup>279</sup>

Çalışmanın kapsamını, siparişe bağlı üretim yapan küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin transfer fiyatlarına bağlı performans değerlendirmesi oluşturduğundan, daha çok maliyet merkezi şeklinde oluşmuş maliyet merkezi transfer fiyatları ağırlık taşımaktadır. Bu açıdan, aşağıda siparişe bağlı

<sup>279</sup> Hatipoğlu, 1977, a.g.e., s. 104

üretimde maliyet merkezlerinin performans değerlemesinde transfer fiyatlama yöntemleri ayrıntılı olarak incelenmiştir.

### **8.1. Merkezden Yönetim Ve Maliyet merkezi transfer fiyatlama yöntemleri**

Siparişe bağlı üretimin farklı özellikleri ve maliyet hesaplama yöntemlerine ilişkin açıklamalardan hatırlanacağı gibi, bölüm performans değerlemesinde işleme maliyetleri daha uygundur. İşleme maliyet yöntemi uygulamasının benimsenmesi halinde yönetici performans değerlemesine yönelik olarak, ara mamul maliyetleri bölümler arası transferde esas alınabilir.

Diğer taraftan ara mamulün piyasa fiyatının bulunması durumunda piyasa fiyatı esas alınabilir. Ancak sürekli farklı mamullerin üretilmesi durumu ara mamullerin piyasa fiyatlarının bulunması ihtimalini azaltmaktadır. Aynı şekilde özellikle farklı mamullerin tekrarlanmayan üretimi halinde, yönetim kontrolüne imkan verebilecek gerek değişken gerekse standart maliyet uygulamasını mümkün kılmamaktadır. Tabidir ki konfeksiyon ve matbu benzeri işletmelerde standart tespiti veya değişken maliyet uygulaması söz konusu olabilir. Ancak uygulamada daha çok geçmiş tecrübelerle dayanan tahmini maliyet yöntemi maliyet kontrolünde esas alınmaktadır.

Siparişe bağlı üretimde maliyet yöntemlerinin bölüm bazında performans değerlemesine yönelik yetersizliği bilinmektedir. Bu açıdan bölüm bazında işleme maliyet yönteminin bütçelenen rakamlarla uygulanması, bölüm yönetici performans değerlemesine daha uygun düşmektedir.

Uygulamada olduğu gibi, sipariş bağlı üretimde bölüm bazında gerek dış kaynak kullanımı gerekse bölüm bazında dışa yönelik üretim söz konusu olmaktadır. Ancak yalnızca belirli ara mamullerin de piyasasının olması bölüm başarı değerlemesi için yeterli ölçü oluşturmamaktadır. Diğer bir anlatımla kar merkezi olma özelliklerini taşımamaktadırlar. Bu açıdan, bazı bölümler gerekli görüldüğünde yapay kar merkezi olarak değerlendirilmek suretiyle diğer bölümlere devredilen ara mamuller için transfer fiyatları tespit edilebilir. Tabidir

ki merkezkaç yönetim anlayışı veya bölüm performans değerlemesi açısından yapay kar merkezi uygulaması yeterli bir değerlendirme ölçüsü oluşturmamaktadır. Ancak kar bölüm performans değerlemesi açısından tek ölçü olmadığı gibi birçok bazı uygulama kısıtları da söz konusudur. Bu nedenle bu koşullarda uygulanan yapay kar merkezi sonuçları performans değerlemesinde dikkate alınabilir.

Merkezkaç yönetimin geçerli olmadığı veya tüm yetkinin devredilmediği işletmelerde, yapay bir kar merkezi uygulaması bölüm performans değerlemesine yönelik olarak ele alındığında özellikle bütçe ve kar planlamasına bağlı olarak üretilen ara mamuller, üst yönetimin kararlarına bağlı yapılmaktadır. Üretim kararları ve bütçelenmiş maliyetler bir anlamda zaten önceden bilinmektedir. Bu açıdan üst yönetim kendi kararlarını değerlendirme açısından transfer fiyatlamaından yararlanabilir. Diğer taraftan maliyetler bölüm performans değerlemesinde bir ölçü oluşturmakla birlikte yapay kar oluşumlarında ayrı bir ölçü olarak değerlendirmeye esas alınabilir.

## **8.2. Merkezkaç Yönetim Ve Kar Merkezi Transfer Fiyatlama Yöntemleri**

İşletme büyüklüğü yönetim şekli ve organizasyon yapısına paralel olarak, siparişe bağlı üretim yapan işletmelerde bölümler arasındaki transferlerde esas alınabilecek yöntemler, seri üretim yapan işletmelerden farklı olmayacaktır. Kar merkezi yönetim tarzının amacına paralel uygulanacak transfer fiyatı, bölüm karının ve buna bağlı olarak işletme karının azamileştirilmesi yanında yöneticilerin performans değerlemesi ve motivasyonudur.

Bu tip yapılanmanın olması, ancak belirli şartların varlığı ile mümkün olacağından, siparişe bağlı üretimde oldukça zor görülmektedir. Yine de gelişmeye bağlı olarak bu tarz bir yapılanma söz konusu olabilir. Yönetim bağımsızlığına paralel, kar üzerinde merkezi yönetimin etkisi olmadığı sürece bölüm karları performans değerlemesinin önemli bir göstergesi olacaktır. Diğer taraftan bölümün kar göstergeleri kadar, oluşan maliyetler üzerindeki sorumlulukları da söz konusu olduğundan, merkezi yönetim maliyet verilerini

esas alacak performans değerlemesini zaten yapmak durumundadır. Bu çerçevede, bölümsel bağımsızlığın karar alma noktasında olduğunun ve kar merkezi yönetici sorumluluğunun kar ve maliyetler olmak üzere iki noktada odaklaştığının unutulmaması gerekir.

Bölüm performans değerlemesinde, ilgili bölüme yatırılan sermaye ile bölüm karı mukayese edilebilir. Ancak, işletme yatırım politikalarının değerlendirmede dikkate alınması gerekir.<sup>280</sup>

Uygulamada bölümlere aktarılan yetki ve karar özgürlüğünün tam olduğu işletmelere rastlamak oldukça zordur. Gerek yönetim anlayışı, gerekse maliyetlerin oluşumundaki bölümsel sorumlulukların açıklanmasında yukarıda açıklanan sipariş artı verimlilik maliyet veya işlemsel maliyet yöntemlerinin iş etüdü analizlerine bağlı kontrol edilebilen maliyetlerin tespit edilerek uygulanmasında yarar vardır. Çünkü bu yöntemler, bölümsel performans ölçüm ve denetiminde daha fazla bilgi üretmektedirler.

### 8.3. İtibari Kar Merkezi Ve Transfer Fiyatlama Yöntemleri

Siparişe bağlı üretimde yapay kar merkezi uygulaması söz konusu olabilmektedir. Diğer bir ifadeyle sürekli farklı mamullerde her bir ara mamul için dış piyasasının olması zaten beklenemez. Ancak kar merkezi oluşturacak niteliklere sahip olan bölümler için, yapay kar merkezi uygulamasında yetki devrinin sağlayacağı avantajlardan yararlanmada pazarlık esasına veya diğer yöntemlere dayanan transfer fiyatlamasından yararlanılabilir.<sup>281</sup> İlgili bölümlere aktarılan bağımsız davranma yetki dereceleri çerçevesinde, dönüştürme maliyetlerini esas alan bir transfer fiyatlama rahatlıkla uygulanabilir. Hatta dönüştürme maliyeti ve artı katkı payı gibi, ikili bir transfer fiyatlama uygulanması da mümkündür.

Bu uygulamada direkt hammadde üzerinde ilgili bölüm yöneticilerinin kontrolleri söz konusu olmadığından bölüm karlılığının dayanağını işleme

<sup>280</sup> Hatipoğlu,1977, a.g.e., s. 104

<sup>281</sup> Pazarçeviren, a.g.e., s. 256

maliyetleri oluşturmaktadır. İki bölüm arasında işlemsel maliyet ve artı kara dayanan bir fiyatlama söz konusu olmakla birlikte işletme politikasının nedeni kapasitenin etkin kullanımına yönelik uygulamadır. Bölüm yöneticisi boş kapasiteyi dışarıya kullanmak veya kullandırmakta bağımsız davranma Özgürlüğüne sahiptir. Diğer bölüm ise, tamamen boş kapasitenin değerlendirilmesine yönelik, işletme üst yönetiminden bağımsız olarak üretilecek mamuller konusunda karar alma yetkisine sahiptir. Bu yaklaşımda amaç mümkün olduğu ölçüde mamul çeşitlendirmesidir. Bu bölüm çıktısı mamulü oluşturduğundan mamul karlarına bağlı bir ek ödeme yanında çeşit artışına bağlı ayrı bir ödeme söz konusudur.

### **9. Siparişe Bağlı Üretimde Transfer Fiyatlamasına Bağlı Bölüm Performans Değerlemesi**

Siparişe bağlı üretimde maliyet hesaplama yöntemleri esas alınarak yönetim kontrol sistemlerinin oluşturulmasında transfer fiyatlamasının gerekliliği daha önce açıklanmıştı. Bu açıklamalara paralel elde edilecek maliyet verilerinin performans değerlemesinde ne şekilde ele alınması gerektiği önemlidir.

Siparişe bağlı üretimin farklı mamullerden oluşması nedeniyle mamul ve mamulü oluşturan parçalardaki standartların oluşturulamayışı, yönetim kontrolü açısından önemli bir problem oluşturmaktadır. Bu problemin çözümü, maliyet hesaplama şekline ilişkin farklı bir yaklaşımı esas alan transfer fiyatlamasının ön plana alınması ile mümkün olmaktadır. Bu yaklaşım aslında bilinmekle birlikte, hatta sonraki kısımda örnek işletme uygulamasında da açıklanacak şekliyle bugüne kadar doğrudan işlenmiş bir konu değildir. Bu konu daha çok fiyat belirleme ve performans değerlemesinde genel olarak açıklanan bir yöntemdir.

Bu çalışmada, açıklanmaya çalışılan husus siparişe bağlı üretimde işleme ve verimlilik maliyet uygulamasına güncellik kazandırmak ve bölüm performans değerlemesinde, gerek maliyet gerekse yapay fiyat uygulaması ile kar merkezi mantığı çerçevesinde bölümsel karlılığa dayanan değerlendirmelerin yapılabileceğini ortaya koymaktır. Sorumluluk merkezleri

veya gider yerleri temelinde, performans değerlemesi doğrudan transfer fiyat uygulaması ile değerlendirilmesinin mümkün olabilmesi ekstra bilgilere ihtiyaç göstermektedir. Ancak, yine de sorumluluk merkezleri bazında özellikle tam bir karar özgürlüğünün olmadığı durumlarda maliyet ve gelirler üzerinde kontrol edilebilirlik özelliklerinin dikkate alınmasını gerektirmektedir.

Siparişe bağlı işletmelerde, bölümsel performans değerlemesine yönelik performans alanlarının belirlenerek irdelenmesi, daha doğrudur. Diğer bir anlatımla; transfer fiyatlarının oluşumu bütün bir hadise olup, uygulanma şekli ve genel olarak uzmanlığı gerektirmesi incelemeyi zorlaştırmaktadır. Halbuki işletmeler öncelik sırasına bağlı olarak fireler üzerinde veya katkı yaratmayan faaliyetler üzerinde yoğunlaşabilmektedirler. Doğal olarak bu yönde sağlanması düşünölen katkı için uygulama daha kolay olduğu gibi, sonuçta transfer fiyatları da etkilemektedir.

Sonuç olarak transfer fiyatlamasına bağlı bölüm performans değerlemesi genel anlamda bilgi vermesi açısından önemli olmakla birlikte özellikle, bölüm bazında tam bir karar özgürlüğünü gerekli kılmaktadır. Bu anlamda bu tip üretimlerde kar merkezi oluşturulması oldukça zor gözökmektedir. Diğer taraftan maliyet merkezi performans değerlemesine yönelik, verimlilik maliyet sistemi yaklaşımı ile ara mamul maliyetlerinin hesaplanması ve genel anlamda karşılaştırma yapılabilmesi uygun gözökmekle birlikte, kontrol edilebilen ve edilemeyen maliyet ayrımını gerekli kılmaktadır. Bu bir anlamda bir uzmanlık çalışmasını gerekli kılmaktadır. Bu açıdan genel olarak verimlilik maliyet sistemine bağlı değerlendirmeler ile sorumluluk merkezi bazında ayrı ayrı performans alanlarına yönelik çalışma daha pratik görölmektedir.

### **9.1. Siparişe Bağlı Üretimde Maliyet Merkezi Transfer Fiyatı Ve Bölüm Performans Raporları**

Bölümler arası mamullerin transferlerinden farklı transfer fiyat yöntemleri kullanılabilir. Siparişe bağlı üretimin özellikleri dikkate alındığında mamuller açısından standart maliyetlerin tespit edilemeyişi ve giderlerin değişken olarak

belirlenememesi gibi nedenlerle bir çok transfer fiyat yöntemi beklenen amaçlara hizmet edemez. Bu açıdan, basit ve daha sağlıklı maliyet hesaplanmasında, özellikle siparişe bağlı üretimde maliyetlere dayalı transfer fiyatı uygulaması "işleme" veya "verimlilik" maliyet sistemleri daha uygundur.

Bütünleşik maliyet yönteminin zorunlu olduğu üretimde farklı ara mamullerin maliyet hesaplamalarının ve bu hesaplamalara bağlı işletme içi transferlerde işlemsel ve verimlilik maliyet sistemi uygulamasının avantajları dikkate alınmalıdır. Bu çerçevede ara mamullerin, bir kısmının yedek parça olarak değerlendirilmesi yanında, uzun döneme yayılan üretimde stok değerlendirme açısından da zorunlu olarak işleme maliyet hesaplamasını gerekli kılar.

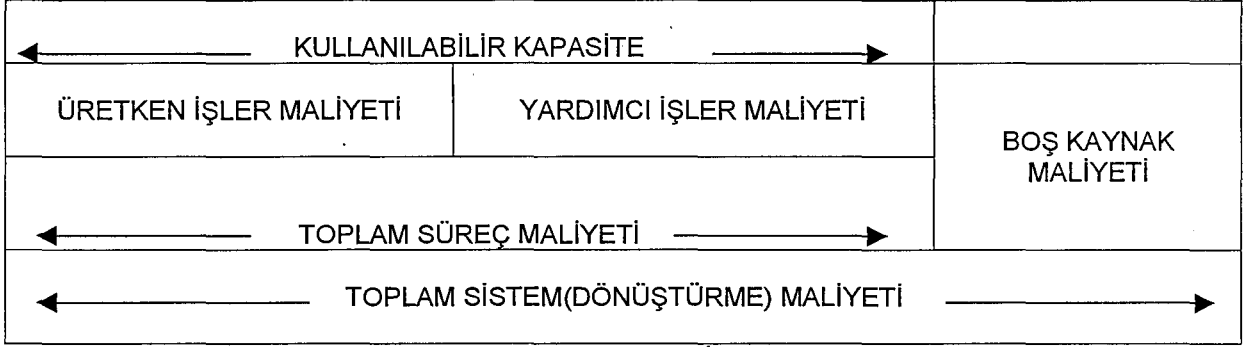
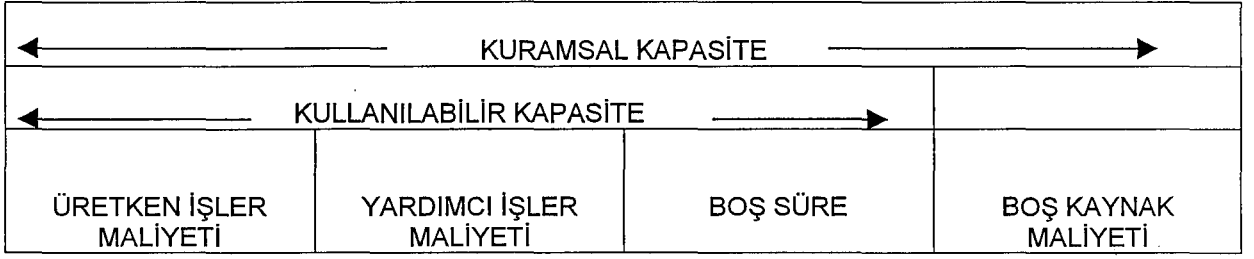
İşletmelerin performans ölçülmesinde kullanabileceği finansal oranlar dört başlıkta toplanabilir.<sup>282</sup> Bunlar;

- Karlılık
- Finansal yapı
- Finans yönetimi
- Kaynak Yönetimi

Tüm finansal oranların bölüm bazında kullanılması mümkün olmakla birlikte, bölümlerin maliyet, yatırım ve kar merkezi şeklinde bölümlenmesi ve bölümlerce kontrol edilebilen maliyetlerin ve doğrudan bölüm yöneticilerinin etkisindeki gelirlerin bu oranlarda dikkate alınması gerekir.

Performans değerlemesine yönelik olarak, etkin kaynak kullanımı ve katma değer yaratmayan işlemlerin elimine edilmesi açısından makine ve direkt işçilik saatleri izlenmelidir. İşletme kapasitesi ve maliyet ilişkilerinin bu çerçevede daha sağlıklı karşılaştırılması mümkündür. Özellikle hammaddenin mamule dönüştürülmesinde işleme zamanının ve kapasite maliyet ilişkilerinin iyi bilinmesi gerekir. Aşağıda, makine zamanının kapasite açısından dönüştürme maliyet oluşumu şematik olarak gösterilmiştir.

<sup>282</sup> Peter Wilson, **Finans Yönetimi**, çeviren Engin Müstecaplıoğlu, (İstanbul, 1996), s. 48



Şekil :38 Maliyet Kapasite İlişkisi  
Kaynak: Abdullah Doğan Alper Aydın, s. 17

Gerek sipariş maliyet, gerekse safha maliyet yönteminde tek düzen hesap planı çerçevesinde maliyetlere bağlı performans ölçüm ve değerlemesi mümkündür. Bu açıdan verimlilik maliyet sistemi veya işlemsel maliyet sistemi uygulaması için alt hesaplar açılarak maliyet hesaplanabileceği gibi, nazım hesaplar veya 8 nolu hesap sınıfından da yararlanılabilir. Bu anlamda yapılması gerekenler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Maliyet unsurları açısından mamul çeşitleri itibarı ile alt hesapların açılması,
- İşlemsel veya verimlilik maliyet hesaplamasına imkan verecek üretim hesabı için alt hesapların belirlenmesi,
- Üretim süreci için makine ve direkt işçilik saatlerinin izlenmesine yönelik rapor formatlarının belirlenmesi,
- Bilgilerin izlenmesi ve kayıtlanması,
- Bilgilerin raporlanması

Aşağıda transfer fiyatına esas alınacak işleme ve verimlilik maliyet sistemine yönelik aşamalar ve dönüştürme maliyetleri için üretim maliyet oluşumu, hesap planı dikkate alınarak bölümlenme yapılabileceği gösterilmiştir.

DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİ	TOPLAM	DEĞİŞKEN	SABİT
151 ÜRETİM YARI MAMULLER ****A ARA / MAMULÜ ****A DEPARTMANI +SİSTEM(DÖNÜŞTÜRME) MALİYETİ *İŞÇİLİK(720+730) *AMORTİSMANLAR(730) <b>İÇ MALİYETLER TOPLAMI</b> *DIŞARIDAN SAĞLANA FAYDA VE HİZMET GİDERLERİ ENDİREKT MALZEME(730) ENERJİ(730) FASON İŞLER (730)			
		XXXXXX	
			XXXXXX
	XXXXXXXX		
+DİREKT İLK MADD MALZEME(710)			
TOPLAM MALİYET			

Şekil:39 İşleme-Verimlilik Uygulaması  
Maliyet Hesaplarının bölümlenmesi

Değişken ve sabit giderlerin ayrılması muhasebe tekniği veya diğer tekniklerden yararlanılarak yapılabilir.<sup>283</sup>

Maliyet merkezi performans değerlemesine yönelik olarak transfer fiyatının işleme maliyetlerine dayanmasının gerekliliği yanında, kontrol edilebilen giderlerin izlenmesi gereklidir. Ancak, maliyet merkezi gider oluşumları merkezi yönetim anlayışı içerisinde, yönetimin bilgisi dahilindedir. Bu nedenle, yönetim daha çok, makine ve işgücü verimlilikleri yanında, dönüştürme sürecinden yararlanma oranları ile fireler, termin süreleri ve kalite üzerinde, performans değerlemesi ağırlık kazanmaktadır.

İşleme maliyet yükleme oranları tespiti; daha önce açıklandığı gibi, direkt hammadde dışı oluşan dönüştürme giderleri, sabit ve değişken olarak tahmini olarak belirlenerek, esas alınan yükleme ölçüsüne bağlı olarak hesaplanmaktadır. Bu hesaplama ilişkin örnek aşağıdaki gibidir.

Tahmini değişken süreç maliyeti(yıllık)	:	750,000,000,
Tahmini sabit süreç maliyeti(Yıllık)	:	1,250,000,000,
Gün	Saat	kapasite
212	8	%75 :1272

<sup>283</sup> BüyükMirza, a.g.e., s. 305

*Tahmini Değişken dönüştürme maliyet Yükleme payı :750,000,000,11272*  
:589,623TL/M.S.

*Tahmini Sabit dönüştürme maliyet Yükleme Payı :1,250,000,000,11272*  
:982,704TL/M.S

*Tahmini Toplam dönüştürme maliyet Yükleme payı: 1,572,327/M.S*

Yukarıdaki hesaplama için, ilgili bölümün makina yoğun olduğu varsayılarak makine saatleri esas alınmıştır. Ancak her bölüm için, özelliklerine bağlı farklı yükleme ölçüleri kullanılabilir. Şekil 40' da dönemsel gider karşılaştırmalarına yönelik örnek bir rapor oluşturulmuştur.

Aylar	M. S.	Dönüştürme maliyeti				Dönüştürme Toplam Maliyeti	Toplam Değişme yüzdesi
		Değişken süreç maliyeti	Değ. %	Sabit süreç maliyeti	Değ. %		
Ocak	150						
Şubat	155						
Mart	152						
Nisan	140						
Mayıs	138						
Haziran	146						
Temmuz	144						
Ağustos	151						
Eylül	147						
Ekim	148						
Kasım	142						
Aralık	156						
Toplam							

Şekil:40 Bölümü Dönüştürme Maliyetleri Trend Analizi

Tabloda gösterildiği gibi değişken ve sabit giderlerin ayrılması halinde, kapasite esas alınarak değişken giderler ve sabit giderlerdeki değişmeler bölüm bazında, belirli zaman dilimleri için, performans ölçme ve değerlemesi olanağı sağlamaktadır.

### 9.1.1. Dönüştürme Süreci Yararlanma Göstergeleri

Dönüştürme sürecinin hammadde ve malzeme dışı kapasite ölçüsü ile ifade edilmesi, siparişe bağlı üretim için bir anlamda zorunluluk olması nedeniyle bölümlerin ve toplam işletme kapasitesinin etkin kullanılması firma karlılığını etkileyecektir. Bu yönüyle siparişe bağlı üretimde bölüm performans değerlendirmelerinin temeli dönüştürme sürecinden yararlanma göstergeleri ile ifade edilmelidir. Farklı mamullerin dönüştürme sürelerinin farklılığı bölüm

performans değerlemesindeki zamanı esas alan bir maliyet yöntemi ile yapılabilir.

Performans değerlemesinde yalnızca parasal olmayan göstergeler işletmelerin bütününe yönelik değerlendirmesi açısından yeterli değildir. Örnek olarak dönüştürme sürecinin, saat olarak etken kullanılması işletme karlılığı açısından yeterli olmayabilir. O halde performans değerlendirmeleri, özellikle mamul ve işletme bazında mutlak olarak parasal göstergelere de dayandırılmalıdır. Aşağıda dönüştürme( İşleme) maliyet sisteminde kullanılan oranlar gösterilmiştir.<sup>284</sup>

Toplam Süreç Verimliliği:

\*Toplam Süreç Maliyeti/ Toplam Sistem Maliyeti

Üretken İşler Verimliliği :

\*Üretken İşler Maliyeti / Toplam Sistem Maliyeti

Döner sermaye verimliliği:

\*Satışlar(kar) / Direkt malzeme+sistem maliyeti

### 9.1.2. Üretim Bölüm Yönetimi Performans Göstergeleri

Üretim bölümlerinin performans değerlendirilmesinde aşağıdaki oranlardan yararlanılabilir.<sup>285</sup>

- Hedef ürün maliyeti / fiili ürün maliyeti
- Üretim süreci etkinliği = Planlanan üretim süresi / fiili üretim süresi
- Üretim hazırlık süresi etkinliği = Planlanan hazırlık süresi / Planlanan toplam üretim süresi
- İşlem süresi / toplam süre(işlem süresi + katma değer yaratmayan süreler)

*İşlem süre performans göstergeleri:*

- \*Arıza-bakım süresi / Toplam süre kaybı
- \*Standart işlem sayısı / Toplam işlem sayısı

<sup>284</sup> Doğan, Aydın, a.g.e., s.25, Akal, a.g.e., s. 304

<sup>285</sup> Akal, a.g.e., s. 204

### 9.1.3. Verimlilik Göstergeleri

Her tür girdi ile elde edilen çıktılar arasında girdi maliyetleri performansların bir göstergesi olarak kullanılabilir. Bunlardan bazıları aşağıda gösterilmiştir.<sup>286</sup>

Toplam verimlilik : \*Toplam Çıktı / Toplam Girdi ,  
\*Üretilen mal ve hizmetler/Kullanılan kaynaklar

Çoklu verimlilik : \*Çıktı / İşgücü+Malzeme+Enerji veya  
\*Çıktı / İşgücü+Malzeme+Sermaye

Kısmi verimlilik : \*Çıktı / İşgücü, Çıktı / Malzeme Çıktı / Enerji

Yukarıdaki göstergeler mamul bazında yapılacak karşılaştırmalarda rahatlıkla kullanılabilir.

*Çok kullanılan verimlilik göstergeleri:* işletme performans değerlendirmelerinde çok kullanılan verimlilik oranlarından bazıları aşağıda verilmiştir.<sup>287</sup>

*İşgücü:*

- Satışlar/ Çalışan Sayısı, \*Katma Değer / Toplam Ücretler,
- Üretim maliyeti / Toplam Çalışma saati

*Malzeme:*

- Üretim Maliyeti / Kullanılan Malzeme maliyeti

*Makina:*

- Üretim Maliyeti / Toplam Makina süresi, \*Üretim Maliyeti / Toplam Makina Maliyeti
- Bütçelenen üretim Maliyeti / Gerçekleşen Üretim Maliyeti

*Sermaye:*

- Satışlar / Toplam Varlıklar, \*Üretim Maliyeti / Toplam Varlıklar

*Enerji:*

- Satışlar / Enerji, \* Üretim Maliyeti / Enerji

<sup>286</sup> Akal, a.g.e., s. 200

<sup>287</sup> Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, *Finansal tablolar Ve Mali Analiz teknikleri*, (Ankara 1998), s. 645

#### 9.1.4. Bütçe Performans Göstergeleri

Bütçeye Uygunluk maliyet merkezleri için en önemli performans göstergesidir. Bütçedeki sapmalar analiz edilerek yorumlanmalıdır.<sup>288</sup>

Planlanan Bölüm Bütçesi / Fiili Bölüm Giderleri

Aylık performans raporu

Kontrol Edilebilen Dönüştürme Giderleri	Makine Saati	Yüküm oranı	Planlanan	Fiili	Fark	Düşünceler
Dönüştürme Giderleri						
-Değişken giderler						
-Sabit giderleri						

Şekil:41 Dönüştürme Giderleri Performans Raporu

Sapma analizleri(Mamul bazında):

Direkt Hammadde = Planlanan D. Hammadde / Fiili hammadde

Direkt İşçilik = Planlanan D. İşçilik / Fiili D. İşçilik

#### 9.1.5. Devir oranları

İşletmelerin varlıklarının etkin ve ekonomik kullanılmasıyla ilgili devir hızları verimlilik ve faaliyet oranları ile ölçülmektedir. Bu oranlardan bazıları aşağıda verilmiştir.<sup>289</sup> Bölüm performans değerlemesi açısından, bu oranların uygulanmasında bölümlerin esas alınması gerekir.

Bölüm Stok Devir Oranı : Satılan(devir) Mamul maliyeti / Ortalama Stok Maliyeti

Bölüm Nakit Kullanım Oranı : Nakit Kullanım / Ortalama Nakit İhtiyacı

<sup>288</sup> Backer, E. Jacobsen, a.g.e., s. 419

<sup>289</sup> Öztün Akgüç Mali Tablolar Analizi, (Muhasebe Enstitüsü Eğitim Ve araştırma Vakfı yayınları No: 16, 9. bası, İstanbul,1995), s. 370

## 9.2. Siparişe Bağlı Üretimde Kar Merkezi Transfer Fiyatı Ve Bölüm Performans Göstergeleri

Siparişe bağlı üretimde, farklı mamullerin üretimi, bölümlerin üretimi ile ilgilidir. Bu nedenle, kar merkezi oluşumu genel olarak mümkün olmamakla birlikte, belirli mamullere yönelik olarak dışarıya parça üretilmesi konusunda bölüme verilen bağımsız davranma yetkisine bağlı olarak itibari kar merkezi oluşturulabilir.<sup>290</sup> Bu çerçevede işleme maliyetlerine dayanan bölüm karları kontrol edilebilecektir. İşleme maliyet yöntemi zaten, ayrı işletmelerde fiyat belirlemesine bağlı olarak kullanılmaktadır. Fiyat belirleme ve pazarlıkta bölümlere sağlanan yetki kullanımının denetimine yönelik olarak işletme dışı fason üretim için işleme maliyet artı kar geçerli bir yöntem olmaktadır. Çünkü merkezi yönetimin piyasa uygulamalarına bağlı olarak siparişe dayalı üretimde tek kontrol edebileceği alan işleme maliyetleridir.

Bazı durumlarda, bölümlerin her birinin, toplam işletme gelirin e katkı payları önceden belirlenebilir. Ancak bu değerlendirme açısından giderlerin standart ve değişken olarak belirlenmesi gerekir.<sup>291</sup>

İşletmeler mamul fiyat belirlemede, maliyet dışı bir çok veriyi dikkate almaları nedeniyle maliyet artı istenilen kar uygulaması çoğu zaman geçerli olmamaktadır. Yukarıda verilen tablolar bir bölüm için kapasite kullanım oranları ile mamul karlılıklarını ortaya koymasından, işletmeye daha karlı olan mamuller hakkında bilgi sağlamaktadır.

Aşağıda siparişe bağlı üretim işletmelerinde, maliyet artı kar olarak belirlenen yetki devri, bölüm bazında dışa yönelik siparişler için karlılık analizine dayalı karşılaştırmada yararlanılabilecek veriler örnek rapor düzenlenmiştir.

<sup>290</sup> Pazarçeviren, a.g.e., s.33

<sup>291</sup> Hongren Foster, Datar, a.g.e., s. 863

Fason işler/ Mamuller	Top. M. S.	Kap. Kul. Yüz.	Dönüştürme maliyeti				Toplam satışlar	Bölüm karı / Satışlar
			Değişk. süreç maliyeti	Sabit süreç maliyeti	Toplam maliyet	Bölüm karı		
Blm sip 1	150							
Blm sip. 2	155							
	152							
	140							
	138							
	146							
	144							
	151							
	147							
	148							
	142							
	156							
Toplam								

Şekil :42 A bölümü(Talaşlı İmalat) Ara/ Mamul-Yarı mamul karlılık analizleri

Bu tabloda görüldüğü gibi, işletme bölüm kapasite kullanımına bağlı karlılıkları ile karşılaştırma yapılabilmektedir.

Diğer taraftan, yukarıdaki tablo yardımı ile bölüm karlılıkları mamul açısından rahatlıkla değerlendirilebilmektedir. Transfer fiyatlaması esas alındığında, yetkinin bölümlere tam olarak aktarılması gerekmektedir. Ancak, uygulamada hiç bir işletmede yetkinin tümüyle bölümlere devredilmesi veya merkezde tutulmasına rastlanmamaktadır.

Bu yaklaşımdaki en önemli unsur daha önce ifade edildiği gibi, bölümlerin alınan kararlara bağlı olarak hammadde maliyeti üzerinde kontrol imkanı yoktur. Örnek olarak; kalite baz alınarak yapılan üretimde hammadde maliyet yüksekliği bölüm değerlemesi dışında tutulmalıdır. Diğer taraftan bölümler, hammadde, malzeme ve dağıtım dışı bölüm giderlerini rahatlıkla kontrol edebilmektedir. O halde performans değerlemesinde bölüm yöneticileri enerji, işçilik vb giderlerin etken kullanımından sorumlu olmaları ve değerlendirmede bunların esas alınması gerekir. Bu noktada, sipariş artı işlemsel maliyet, bölüm performans değerlendirmesi açısından, klasik sipariş maliyet yöntemine göre daha geniş bir imkan sağlamaktadır.

Bölüm kar oluşumunda maliyetler yanında gelir üzerinde merkezi yönetimin etkisi olduğunda performans değerlemesine kontrol edilebilen gelirlerin alınması gerekir. Örnek olarak merkezi yönetimin, bir bölüme yönelik olarak fason üretim siparişini kabul ettiği durumda, bölüm tarafından kontrol

edilebilir gelir söz konusu olmadığından performans değerlemesine alınmaması gerekir.

Siparişe bağlı üretimde kar merkezi oluşturulması halinde, yönetimin işleme maliyetleri artı kar uygulamasına bağlı belirlenen fiyatlara müdahale etmemesi gerekir. Bölümlerin dışarıdan daha düşük bir maliyetle ara mamulleri temin etmesi halinde, işleme maliyetlerine veya verimlilik maliyet sistemi içerisinde işletme karlılığını ön plana alarak, değişken işleme maliyetine müdahale etmemesi uygundur. Ancak, dışarıdan alınan fiyatların değişken işleme maliyetinin altında olması halinde işletme yönetiminin araştırması gereken konular söz konusu olacaktır.

Siparişe bağlı üretimde konu bu çerçevede incelendiğinde bölüm karar bağımsızlığının işletmeye sağlayabileceği avantajların iyi değerlendirilmesi yerinde olacaktır. Değilse kendi içerisinde bazı bölümlerin avantaj veya dezavantajlarının fark edilmesi gecikebilir.

### 9.2.1. Karlılık Göstergeleri

Karlılık göstergeleri işletmenin emrine verilmiş olan öz ve yabancı kaynakların verimlilik derecelerinin ölçümünde kullanılan oranlar bu grupta toplanmaktadır.<sup>292</sup> Ancak bu oranların bölüm bazında uygulanması ile bölümsel performans değerlemesi yapılabilir.

Bölüm Karlılık Göstergeleri:

Makine Saati başına kar	=	*Kar / Makine saati
Direkt İşçilik Saati başına Kar	=	*Kar / D.İ. Saati
Bölüm Yatırım Karlılığı	=	*Kar / Varlık(Bölüm) Toplamı
		*Kar / Kullanılan Sermaye
		*Kar / Satışlar

Yapay kar merkezi uygulamasında maliyet artı kar şeklindeki fiyatlarda esas alınan ölçüler farklı olabilir.

<sup>292</sup> Akdoğan, Tenker, a.g.e., s.626

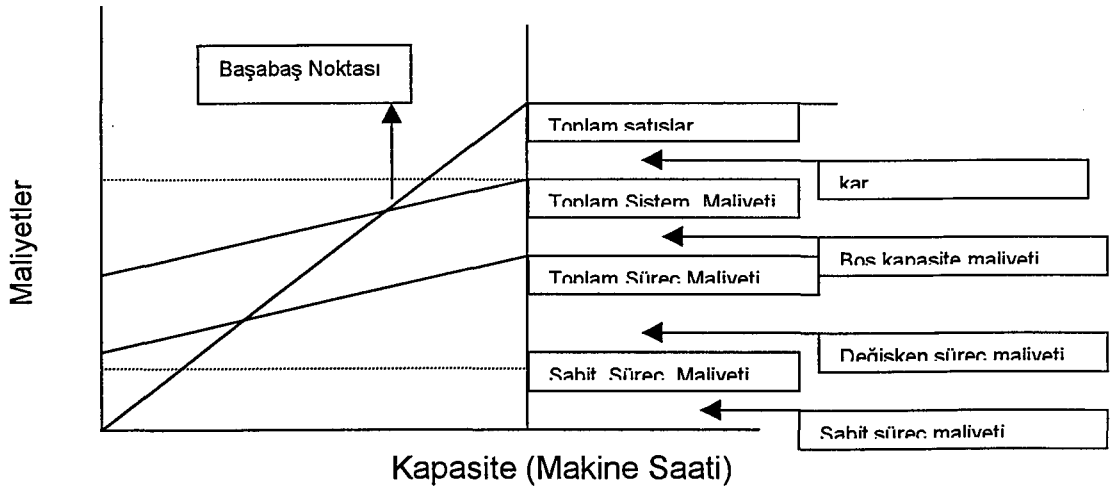
## Aylık Bölüm Karlılık performans raporu

	Planlanan	Fiili	Fark	Düşünceler
Satışlar				
-Değişken giderler				
Katkı				
-Sabit üretim giderleri				
-Satış giderleri				
-Yönetim giderleri				
Vergi Öncesi Kar				

Şekil:43 Performans Raporu

## 9.2.2. Başabaş Noktası Analizi

Başabaş noktası işletmenin tümüyle ilgili olarak hesaplanmaktadır. Ancak farklı bölümler için ortak ölçü olmayışı halinde bölümsel başabaş noktalarının ayrı hesaplanması gerekebilir. Merkezkaç yönetim anlayışı ve kar merkezi oluşumunun bir anlamı da bölümlerin ayrı bir işletme olarak değerlendirilmesidir. Bu noktada bölümsel başabaş noktası, ayrı bir işletme gibi karar almaya yönelik hesaplanabilir. Aşağıda verimlilik maliyet sistemi çerçevesinde başabaş noktası şematik olarak gösterilmiştir.



Şekil:44 Toplam Kazançlar ve Sistem maliyeti  
Kaynak: Zühal Akal,a.g.e s.301

İşletme veya bölüm başabaş noktası hesaplanması aşağıda basit olarak örneklenmiştir.

Yıllık Kullanılabilir makine saati : 25.000.  
 Yıllık planlanan makine saati : 20.000.  
 Yıllık Sabit süreç maliyeti : 250.000.000.  
 Yıllık değişken süreç giderleri : 500.000.000.  
 $500.000.000./20.000.=25.000.$   
 $250.000.000./20.000.=12.500.$   
 $750.000.000./20.000.=37.500.+ \%100$   
 $37.500.+37.500.=75.000.$  Transfer(devir) fiyatı  
 $075.000.-25.000.=50.000.$  kp  
 $250.000.000./50.000.=5000$  saat  
 $TG=75.000.*5000=375.000.000=TM=5000*25.000+250.000.$   
 $=375.000.000.$

İşletme yıl bazında bölüm açısından 5000 saatlik bir çalışma ile başabaş noktasına ulaşabilecektir.

Yukarıda görüldüğü gibi, işleme maliyetlerini, verimlilik maliyet sistemi çerçevesinde, değişken ve sabit maliyetlere ilişkin bilgilerinde izlenmesi halinde, bölüm başabaş noktasını tespit edilebilmektedir.

Bu uygulama yalnızca kar merkezleri için fiilen geçerli olmakla birlikte, maliyet merkezlerinin yapay kar merkezi kabul edilerek, işleme maliyet artı katkı marjı, esasına dayanan transfer fiyat uygulaması, bölüm karlılığı ve başabaş noktası için bilgi üretebilmektedir. Konu bu açıdan değerlendirildiğinde bölüm karlıklarının artırılması ve bölüm yöneticilerinin motivasyonu açısından anlamlı olabilir.

## **10. Maliyet Bilgilerinin Raporlanması Ve Transfer Fiyatlamasına Bağlı İşletme Kararları**

Transfer fiyatlaması genelde merkezkaç yönetim ile özleştirilmektedir. Ancak bu yönetim anlayışı dışında, işletmeler tarafından oluşturulan sorumluluk merkezlerinde transfer fiyatlamasının söz konusu olması durumunda bölüm performans değerlemesinin nasıl yapılacağı hususu önemlidir.

Öncelikle üretim maliyetlerinin oluştuğu birimlerde maliyet hesaplamasına dayanan transferler ve üretim gider yerleri olarak maliyet raporlarına dayalı analizler zaten yapılmaktadır. Bu açıdan, siparişe bağlı üretim yapan işletmelerde de transfer fiyatlaması rahatlıkla uygulanabilir.

Asıl olan konu, tabi ki transfer fiyatlaması yöntemleri olmayıp, bu yöntemlerle elde edilen bilgilerin bölüm performans değerlemesine bağlı kararlardır.

### 10.1. Maliyet Bilgilerinin Raporlanması

Maliyet muhasebesi bilgi sistemi içerisinde üretilen bilgilerin çoğu yönetim muhasebesi alt bilgi sistemi içerisinde kullanılmaktadır.<sup>293</sup> Maliyet bilgilerinin dışa yönelik raporlanması stokların değerlendirilmesine ilişkin olup, tüm işletmeler tarafından muhasebe standartlarına ve yasal mevzuata bağlı olarak finansal raporlama çerçevesinde zorunlu uygulanır.

Diğer taraftan maliyet bilgilerinin işletme içine raporlanması ise değişik amaçlarla yönetimin taleplerine bağlı olarak gerçekleşir. Genel olarak işletme içi maliyet bilgilerinin üretilmesi ve raporlanmasında yönetim muhasebesi bilgi sistemi tarafından işletme yönetimi amaçları doğrultusunda kullanılmaktadır. Bu açıdan, bu amaçları aşağıdaki gibi tekrar özetleyebiliriz.

- İşletme ve işletme içi bölüm performans değerlendirilmesi,
- Maliyet giderlerinin bütçeye uygunluğu,
- Sorumlulukların belirlenmesi,
- Gider kontrolü ve planlama,
- Alternatif işletme kararlarının değerlendirilmesi gibi değişik hedeflere yönelik konular esas alınır.

Performans değerlemesine yönelik raporlamada miktar bilgileri yanında maliyet bilgileri yer almaktadır. Ancak, yönetim açısından miktar verileri rakamsal olarak ifade edildiği sürece anlamlı olmaktadır. Örnek olarak fire

---

<sup>293</sup> Ersoy, a.g.e., s.5

miktarında sağlanan tasarruf tutar olarak daha anlamlıdır. Ancak, çalışanlar açısından, hedef miktar olarak belirlenir.

## 10.2. Bölüm Performans Değerlemesi Ve İşletme Kararları

İşletmelerin bölümlere ilişkin maliyet bilgilerine dayalı alabilecekleri kararların bir çoğu, rutin işlemlerden kaynaklanmakla birlikte bazıları özel durumlara bağlıdır. Özel durumlara bağlı kararlar kadar, rutin kararlar da oldukça önemlidir. Zira işletmeler sürekli kararlara bağlı olarak yönetilirler. Özellikle işletme performans ölçme ve değerlemesinin sürekli olmasının gerekliliği ve performans geliştirme çabaları bu bilgilerin sürekli raporlanmasını gerektirmektedir. Maliyetlere ve gelirlere dayalı bölüm performans değerlemesinde değişken maliyet yöntemi önemli bir yere sahiptir.<sup>294</sup>

İşletme içi, özellikle bölümlerin maliyet kontrolüne esas bilgiler yanında transfer fiyatlaması uygulaması ile karlılıklarına dayalı bilgilerde kontrol ve performans değerlendirme açısından yukarıdaki kesimde de açıklandığı gibi oldukça önemlidir. İşletme performans bilgilerinin izlenmesi vazgeçilmez olmakla birlikte özel durumlara bağlı işletme kararlarından bazıları aşağıda açıklanmıştır.

Üretim işletmelerinin çoğunda belirli bölümlerde piyasa değeri olan ara mamuller söz konusudur. Bölüm performanslarının ölçülmesinde, özellikle siparişe bağlı üretim nedeniyle farklı ara mamullerin üretilmesi; gerek ara mamul sayısının gerekse toplam bölüm giderlerinin performans ölçümünde kullanılmasını mümkün kılmamaktadır.

Ara mamullerin, üretilen farklı mamullerde kullanılması nedeniyle verilecek payların hesaplanması da ayrı bir problem teşkil etmektedir. Özellikle bazı üretimlerde direkt hammadde maliyetlerini kapsayan toplam giderlerin aynı olması hatalı karar alınmasına neden olabilmektedir. Örnek olarak, toplam maliyetleri yakın olan iki mamulün dönüştürme(kapasite kullanım) süreleri aynı

<sup>294</sup> Backer, E. Jacobsen, a.g.e., s. 397

olmayabilir. Toplam kapasitenin diğere göre daha fazla bir oranını kullanan mamulün satış fiyatının aynı oranda farklı olması gerekir.

İşletmelerde muhasebe verilerine dayalı en çok kullanılan performans göstergeleri iç karlılık, esnek bütçeler, standart maliyetler ve sermaye üzerinden kardır.<sup>295</sup> Bu göstergelerin önemli olması yanında değerlendirme açısından bazı sınırları olup, bu sınırlamaların dikkate alınması gerekir.

Muhasebe verileri rakamsal ifadelerle dayanmakta olup, özellikle maliyet ve kar gibi kavramların neyi ifade ettiklerinin, net olarak bilinmesi gerekir. Birim maliyetler veya üretim maliyetleri gibi maliyet kavramlarının bölüm performans değerlemesinde aynı şekilde esas alınması mümkün değildir. Örnek olarak, üretim departmanı bazında hedeflenen üretim maliyeti tutturma önemli iken fiyat belirlemede fiili ürün maliyeti artı arzulanan kar ön plandadır. Aynı şekilde bölüm karlılığının yüksek olması yatırımcılar açısından önemli bir performans göstergesi değildir.

İşletmelerin özellikle performans değerlemesi ve karar almada vazgeçemeyeceği muhasebe verileri, kayıt ortamından elde edildiği gibi, ayrıca muhasebe kayıt ortamı dışında izlenmek sureti ile elde edilebilmektedir. Uygulamada genellikle işletmelerin çoğu bu verileri, muhasebe kayıt ortamı dışında, yönetim muhasebesi faaliyetlerine bağlı olarak izlemektedir.

İşletmelerin sürekli karar alma durumunda kaldıkları düşünülürse elde edilen muhasebe verilerinin etkin kullanılması oldukça önemli bir husustur. Diğer taraftan bu bilgilerin talebe bağlı olarak, konuya ilişkin yorumlanarak, karşılaştırmalı bir şekilde sunulması, yönetim muhasebesinin sorumluluğundadır.

İşletme içi, işlemlerin çoğu sürekli tekrarlanan nitelikte olup, özel bir kararı gerektirmez. Mevcut gelişmeler ve orta düzey yönetim seviyesinde alınacak kararların işletme sonuçlarını etkilemesi nedeniyle, mevcut verilerin en küçük işletme kararlarında bile kullanılması doğaldır. Diğer taraftan, özellikle siparişe bağlı üretim yapan işletmeler diğerlerine göre daha fazla karar verme

<sup>295</sup> Backer, E. Jacobsen, a.g.e., s. 425

durumunda kalırlar. Bu zorunlulukları yanında, standartlaşmış verilerin olmayışı, özellikle daha titiz bir değerlendirme yapılmasını gerekli kılar.

Uygulamada siparişe bağlı üretim yapan bir işletmede ara mamul maliyetlerinin alınacak bazı kararlarda kullanılması çok yaygındır.

### 10.2.1. Satın Alma Ya da Üretme

İşletmelerde satın alma veya üretme kararları genel olarak, boş kapasitenin değerlendirilmesine yönelik, maliyet analizini gerekli kılar.<sup>296</sup> Diğer taraftan, belirli sayıda parti üretiminin söz konusu olması halinde, gerek bazı parçaların, gerekse bazı mamullerin üretilmesi veya satın alınması söz konusu olabilir.

Bir üretim işletmesinin karşılaşılabileceği özel kararlardan biri, ürettiği ara mamullerin piyasasının bulunması halinde satın alma ya da üretme yönünde alacağı karardır. Bu karar siparişe bağlı üretimde her farklı mamul için tekrar dikkate alınması gereken bir husustur. Bu karar iki açıdan önemli olup, birincisi ve öncelikli olanı, işletme karının olumlu yönde etkilenmesidir. Bu etkileşim gerek üretim maliyetinin piyasanın altında olması nedeniyle oluşabileceği gibi, tersi de olabilir. Aynı şekilde, ikinci husus işletme kapasitesinin etkin kullanılması yoluyla işletme lehine değerlendirilebilir.

### 10.2.2. İlave Sermaye Yatırım Kararı

Özellikle, bazı ara mamullerin işletme içerisinde kapasiteyi zorlayıcı etkisi nedeniyle ek sermaye yatırım kararlarını gerektirebilir. Ek yatırım kararlarının değerlendirilmesinde yatırımı gerekli kılan ara mamul karı esas alınarak sermaye yatırımı açısından rahatlıkla dikkate alınabilir.

Gerek üretme veya satın alma kararlarında, gerekse belirlenen alanlarda ara mamul ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik kararlarda karlılık yanında işletmenin bağımlılığı dikkate alınmaktadır. Ara mamule duyulan ihtiyaç ve bu

<sup>296</sup> Nalan Akdoğan a.g.e., s.582

ihtiyacın makul fiyatlarla karşılanabildiği durumlarda alternatif yatırımlar ile karlılık artırılabilir.

İşletmelerin makine yenileme gibi, ek yatırım veya yatırım tevzi kararlarında, ek maliyet ve gelirlerin ortaya konulduğu analizler, işletme lehine sonuçlar verebilir.<sup>297</sup>

### 10.2.3. Sipariş Tekliflerinin Değerlendirilmesi Ve Fiyat Tespiti

İşletmenin almış olduğu fiyat tekliflerin değerlendirilmesinde ara mamul maliyetlerinin özellikle dikkate alınması karar almada isabetlilik açısından gereklidir. Fiyat belirleme maliyet bilgilerinden yararlanır.<sup>298</sup> Bu anlamda, işleme maliyet yöntemi, bir fiyat belirleme yöntemi olarak zaten küçük işletmelerde uygulanmaktadır.<sup>299</sup> İşletmelerde boş kapasitenin olması halinde bu indirimli fiyat tekliflerinin kabulü başlangıçta fark edilmeyen yararlar sağlayabilir.<sup>300</sup>

Ara mamul maliyetlerinin hesaplanması, yalnızca mamule yönelik fiyat değerlendirmesi yönünde olmayıp, piyasası olan ara mamuller içinde geçerli olan bir husustur. İşletmenin özellikle belirli dönemlerde ara mamullerini piyasaya sürmesi karlılık açısından yerinde olabilir. Siparişe bağlı üretim yapan işletmelerde fiyat; bazen hammadde hariç olarak, bazen de dahil olarak belirlenebilmektedir. Bu nedenle sipariş tekliflerinin değerlendirilmesi ve fiyat belirleme kararlarında işleme maliyet ve verimlilik maliyet sistemi kolaylıkla uygulanabilmektedir.

<sup>297</sup> Büyükmirza, a.g.e., s. 459

<sup>298</sup> Akdoğan, a.g.e., s. 582

<sup>299</sup> Backer, E. Jacobsen, a.g.e., s. 548

<sup>300</sup> Büyükmirza, a.g.e., s.454

#### 10.2.4. Kapasitenin Etkin Kullanımını Sağlayacak Fason Üretim

İşletme kapasitesinin etkin kullanımı açısından bazı bölümlerin veya işletmenin tümünün, başka işletmelere kiralanması veya bölüm bazında sipariş alınması önemli işletme kararlarından biridir. Diğer kararlar gibi, bu yönde alınacak kararlar da işletmenin karlılığını etkileyecektir.

İşletme için dönüştürme maliyetleri kesin olarak bilindiğinde karar alma kolaylaşmaktadır. Bu karar, bir anlamda işletmenin dış kaynak kullanım kararının tam tersidir. Genellikle sektörel krizlerde karşılaşılabilecek özel kararlardandır.

#### 10.2.5. Üretimde Çeşitlendirme Veya Üretimin Durdurulması

Üretimdeki ara mamul sayıları ve maliyetleri müşteri taleplerinin mamul çeşitlendirmesi yoluyla karşılanmasında etkin olarak kullanılmaktadır. Özellikle siparişe bağlı üretimde sürekli farklı mamuller üretilmesi önceden yapılan değerlendirmelere bağlı olarak doğrudan talebe bağlı olmaksızın piyasa yönelik ek mamuller üretilmektedir. Bu tarz çeşitlendirme araştırma ve geliştirme faaliyetleri etkin olan işletmelerde özellikle mallar rakiplere göre üstünlük sağlamaktadır.

Üretimin durdurulmasına karar verirken değişken giderler yanında, kaçınılmaz olarak direkt giderlerin göz önüne alınması gerekir.<sup>301</sup> Zarar eden mamul açısından, üretimin durdurulması akla gelecek en son çözümdür.<sup>302</sup> Bu nedenle, iyi analiz edilmesi gerekir. Ancak sipariş maliyet yönteminde, çok sayıda mamule yönelik olarak veya yeni üretilecek mamuller için, değişken giderlerin tespiti oldukça zordur. Bu nedenle küçük işletmelerde, bu tür kararlar işleme maliyetlerine bağlı alınabilir. Bu tarz üretimde rakiplere göre önceden geliştirilen farklı mamul özellikleri, ara mamul toplam maliyetinden daha çok, ara mamul maliyetlerinin iyi bilinmesi ile alınacak kararlara ışık tutabilir.

<sup>301</sup> Akdoğan, a.g.e., s. 593

<sup>302</sup> Büyükmirza, a.g.e., s. 457

### 10.2.6. Dış kaynak kullanımı (outsourcing)

İşletmenin ara mamul maliyetlerine dayalı olarak alabileceği kararlardan birisi' de, mevcut kapasitenin daha karlı alanlardaki mamullerin üretilmesine yönelik, ara mamullerin bazılarının, işletme dışından temin yoluna gidilebilir. Bu kararın üretme ya da satın alma kararın' dan farkı yalnızca karşılaştırmaya dayanan bir karar olmamasıdır. Diğer bir anlatımla, satın alma veya üretme konusundaki karşılaştırma alternatif, işletme politikaları ve diğer kararları' da kapsamaktadır.

Dış kaynak kullanım fikri, ara mamulün bilerek ve isteyerek dışarıda ürettirilmesi yoluyla işletme karlılığının artırılacağına dayandırılmaktadır. Ara mamulün piyasa fiyatının olup olmaması önemli olmayıp, istenen husus kapasite artışı sağlanarak talebe cevap verme veya karlılıktır. Özellikle belirli mamullerin süresinde teslim edilmemesinin olumsuz etkileri bu şekilde giderilebilir.

Bu yöntem, genellikle ileriye yönelik belirsizliklerin mevcut olduğu ortamlarda sermaye yatırıma girilmeden geçici kapasite rahatlaması sağlayacak şekilde kullanılmaktadır. Aynı şekilde belirli bir deneyim ve uzmanlık alanı olan konularda direkt yatırım yapılması sermaye üzerinden sağlanacak karlılığın yeterli olmadığı durumlar içinde geçerli bir karar olma özelliği taşımaktadır.

Siparişe bağlı üretim yapan işletmelerde üretimle ilgili olarak dış kaynak kullanımı(Fason Üretim) oldukça yaygın bir uygulamadır. Ancak dış kaynak kullanımı için gerekli değerlendirmelerin satın alma veya üretme mantığı içerisinde yapılması zorunludur. Kapasitenin yeterli olduğu zamanlarda dışa yönelik olarak fason üretim yaptırmak kaynakların etkin kullanımını ve karlılığı etkileyecektir. Ancak müşteri memnuniyeti ve geleceğe yönelik işletme politikaları bazı durumlarda dış kaynaklardan, yararlanmayı gerekli kılabilir. Strateji yenileme açısından ürün analizi ve çok sayıdaki mamul arasında belirlenen ürünlerden vazgeçilerek, taşeron firmalara yaptırılması kaynak kullanım etkinliğini artırabilir.<sup>303</sup>

<sup>303</sup> Whitney. O. John, İş Birimleri Strateji Yenileme, (Power Özel Ek, Mayıs 1998), s. 15

İşletmelerin dış kaynak kullanımına ilişkin kararları ve bu kararların bölüm kapasitesinin etkin kullanımına yönelik performansa etkilerini dikkate alarak analiz etmek durumundadırlar.

İşletmeler belli alanlarda uzmanlaşmak ve esneklik kazanmak ve maliyet tasarrufu sağlamak açısından yararlar sağlayabileceği gibi en önemlisi işletmeyi diğerlerinden farklı kılan faktörler üzerinde düşünme ve yoğunlaşma imkanı vermesidir.<sup>304</sup>

#### **10.2.7. Üretim Planlaması ve Bütçeleme Açısından Başabaş Noktası Ve Güvenlik Payı**

İşletmelerin en önemli kararlarında etken olan başabaş noktası, hacim kar analizleri yoluyla tespit olunur. Siparişe bağlı üretimde gerek planlama gerekse kontrol açısından başabaş noktasının ve güvenlik payının hesaplanması, faaliyet hacminin öncelikle ifade edilmesi ile mümkün olacaktır. Bu noktada verimlilik maliyet sistemi, bölümler açısından da elverişli gözükmemektedir. Ancak bunun uygulanabilmesi için mümkün olan bazı sorumluluk merkezlerinin itibari kar merkezi olarak kabul edilmesi ve çıktıların işletme gelirinе katkılarının önceden belirlenmesini gerekli kılar.

---

<sup>304</sup> Koçel, a.g.e., s.273

## BÖLÜM IV

### SİPARİŞE BAĞLI ÜRETİMDE PERFORMANS DEĞERLEMESİ AÇISINDAN İŞLETME İÇİ TRANSFER FİYATLAMASI

#### ANALİZİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

##### 1. Uygulamanın Amacı Kapsamı Ve sınırları

Uygulamanın amacı, çalışma konusuna paralel olarak, siparişe bağlı üretimde, yönetim biçimine bağlı olarak maliyet veya kar merkezlerinde transfer fiyatının belirlenme şeklinin ve bu fiyatların performans değerlemesine yönelik incelenmesidir.

Bu çalışmada siparişe bağlı üretimde, performans değerlemesine yönelik ara mamul maliyetlerin çalışmanın teorik bölümlerinde önerilen maliyet sistemine bağlı yöntemlerin(işleme veya verimlilik maliyet sistemi) uygulanıp uygulanmadığının veya uygulanabilirliğinin araştırılması hedeflenmiştir.

Bu amaca yönelik olarak, uygulama için seçilen işletmede öncelikli olarak üretilen mamullerden en basit olanı üzerinde bilgi alınabileceği anlaşılmış olup, çalışma bir anlamda tek bir mamul ile kısıtlanmıştır.

##### 2. Uygulamada Kullanılan yöntem

Çalışma işletme yetkilileri ile yapılan görüşmelere bağlı olarak üzerinde bilgi verebilecekleri mamul için planlanan üretim sürecinde, üretimine başlanıldığı andan itibaren üretim süresince izlenmesine izin verilmiştir. Ara mamul ve mamul maliyet oluşumuna ilişkin bilgiler ise görüşmeler yoluyla sağlanmıştır.

Üretim süresince üretim akışı ve kontrol faaliyetleri ile raporlama sistemi için, "planlama-maliyet yönetimi" ile "muhasabe" bölüm yetkilileri ile, yapılan işlemler hakkında bilgiler derlenmiştir. Bu bilgilere ve işletme içinde kullanılan rapor ve form belgelere(bazıları tarafımızdan oluşturulmuştur.) bağlı hazırlanan

uygulama çalışması yetkililerle tekrar görüşülerek bilgilenmenin doğruluğu test edilmiştir. Bu kısmın ve önerilerimizin bir kopyası yetkililerin isteğine uyularak işletmeye verilmiştir.

## **UYGURLAR MAKİNE SANAYİ A.Ş**

### **3. İşletmenin Tanıtımı**

İşletme gıda makinaları üretimine yönelik olarak 1996 yılında A. Ş. şeklinde kurulmuş olup, Halen bisküvi ve gofret üretim hatlarındaki makinaları ile gıda sektörü için ambalaj makinaları üretmektedir.

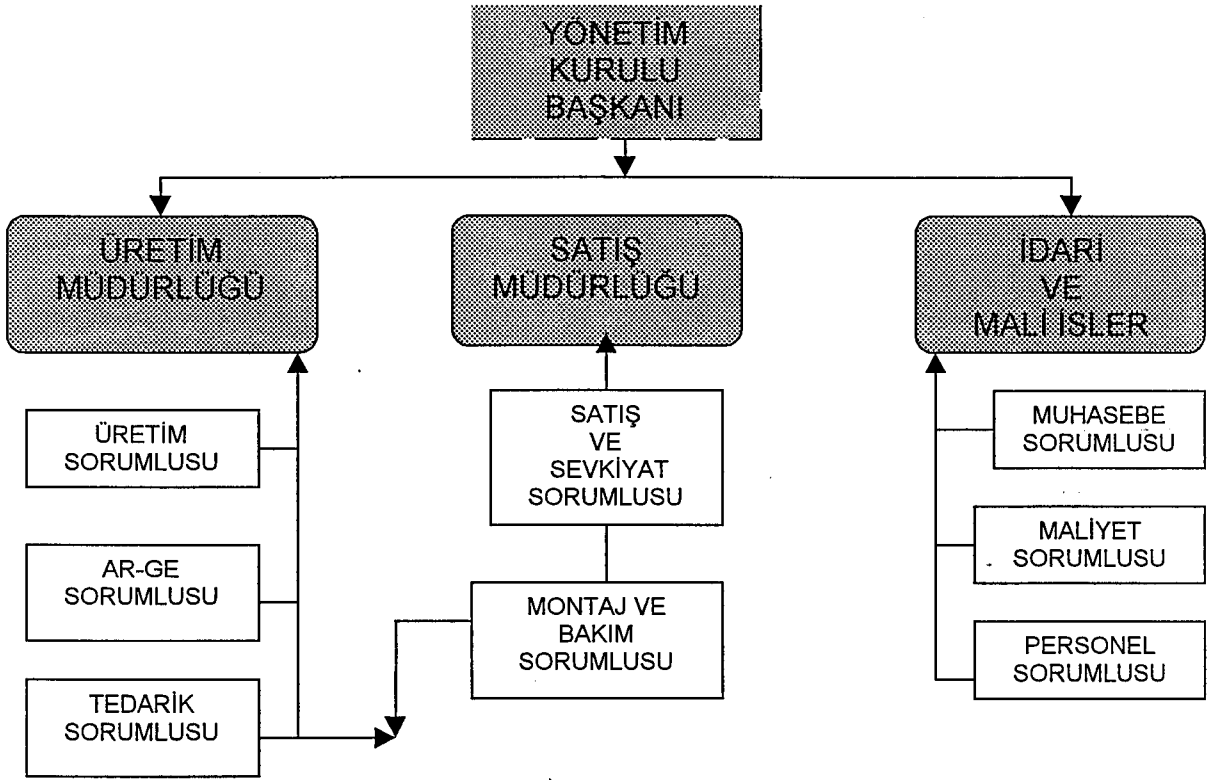
Şirketin kuruluşu aile şirketi şeklinde olup, halka kapalıdır. Gerek bisküvi gerekse gofret üretim hatlarında, ağırlıklı makine, "fırın" dır.

İşletmede üretimde 60-80 idari işlerde 40 olmak üzere toplam 120-150 civarında personel çalışmakta olup, vardiya uygulandığı dönemlerde geçici olarak sağlanan personelle sayı artmaktadır.

#### **3.1. İşletmenin Organizasyon Yapısı Ve Bölümsel Görev Tanımları**

İşletme uzun vadede tüm gıda makinalarının üretimini ve yurt dışı satışını hedeflemektedir. Ancak kısa vadede işletme hedefleri özellikle gofret, bisküvi ve ambalaj makinalarının belirli bir kalite yakalanarak üretilmesi ve öncelikli olarak yurt dışında Türk Cumhuriyetlerine tesis olarak kuruluşunun gerçekleştirilmesine yöneliktir.

İşletme aile şirketi şeklinde kurulmuş olması nedeniyle yetki devri üretim dışında aile bireyleri arasında dağılmıştır. İşletmenin organizasyon yapısını aşağıdaki gibi gösterebiliriz.



Şekil :45 Uygurlar Makine A.Ş Organizasyon Yapısı

İŞLETME DAPARTMANLARI VE GENEL GÖREV TANIMLARI		
ANA DEPARTMANLAR	ALT BİRİMLER	GÖREV TANIMI
GENEL MÜDÜR	GENEL MÜDÜR -YARDIMCILARI -İÇ DENETİCİLER	KOORDİNASYON BİLGİLENDİRME
KALİTE YÖNETİMİ MÜDÜRLÜĞÜ	-PROSES KONTROL -KALİTE KONTROL	ÜRETİM GİRDİ VE ÇIKTI KALİTE STANDAART TESPİTİ VE PROSES KONTROLU
MALİYET YÖNETİMİ(PANLAMA) MÜDÜRLÜĞÜ	-MALİYET TAHMİNİ (BÜTÇELEME) -MALİYET KAYIT VE RAPORLAMA	ÜRETİM PLANLAMASI VE İŞLETME İÇİ MALİYET BİLGİLERİ ÜRETİMİ
PAZARLAMA MÜDÜRLÜĞÜ	-TEDARİK -SATIŞ	GEREKLİ SATANDARTLARDA HAMMADDE ALIŞLARI VE MÜŞTERİ MEMNUNİYETİNİ HEDEFLEYEN SATIŞ
ÜRETİM MÜDÜRLÜĞÜ	-ÜRETİM DEPARTMANLARI -AR-GE	BELİRLENEN PROSESLERE UYGUN ÜRETİM VE MÜŞTERİ ODAKLI MAMUL-TEKNOLOJİ ARAŞTIRMASI
MALİ İŞLER VE MUHASEBE MÜDÜRLÜĞÜ	-MUHASEBE -DIŞ TİCARET -İÇ TİCARET -MALİYET MUHASEBESİ	FINANSAL BİLGİLERİN KAYITLANMASI DAHİLİ VE HARIÇI TİCARİ İŞLEMLERİN İZLENMESİ
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ MÜDÜRLÜĞÜ	ÜCRET-SİCİL PERSONEL EĞİTİMİ PERFORMANS	BORDRO EĞİTİM PERFORMANS DEĞERLENDİRME

Şekil: 46 Uygurlar Makine A.Ş. Bölümsel Görev Tanımları

### 3.2. İşletme Personel Ve Üretim Kapasitesi

Makine üretim işletmesi için genel olarak belirlenmiş personel sayısı aşağıdaki gibidir.

GENEL KURUL						
YÖNETİM KURULU						
GENEL MÜDÜRLÜK						
3+14						
17						
FABRİKA YÖNETİMİ	SATIŞ			MALİ VE İDARI İŞLER		
3	5			6		
FABRİKA YÖNETİMİ						
3+24						
27						
ÜRETİM	AR-GE	KALİTE-KONTROL	PLANLAMA VE MALİYET YÖNETİMİ	STOK KONTROL	TEDARİK	TEKNİK RESİM
3	3	4	4	2	2	4
ÜRETİM BÖLÜMLERİ						
30						
T. İMALAT	KARKAS	MONTAJ	SAÇ ŞEKİLENDİRME	BOYAHANE		
12	5	10	3	2		
HİZMET BÖLÜMLERİ						
8						
YEMEKHANE	SERVİS			BAKIM		
3	2			3		
NORMAL PERSONEL DAĞILIMI (Tek Vardiya)						
82						

Şekil:47 Personel Dağılımı

### 3.3. İşletme Ve Bölüm Kapasiteleri

İşletme kapasitesi, doğrudan üretim yapılan üç bölümden birisi olan ve üretim miktarını direkt etkileyen talaşlı imalat kapasitesi esas alınarak ifade edilmektedir. Bu bölümde işlenen parçalar doğrudan(yedek parça hariç) montaj hattında kullanılmakta olması diğer departmanların kapasitelerini sınırlamaktadır.

İşletmede üretim yapılan üç bölümden birisi olan talaşlı imalat kısmının kapasitesi, planlanan toplam makine saatleri ile ifade edilirken diğerleri direkt işçilik saatleri ile ölçülmektedir.

Aşağıda bölümler itibarı ile kapasite ölçüleri ve toplam kapasiteler gösterilmiştir.

Üretim Gider Merkezleri	Kapasite ölçüsü	Günlük	Aylık	Yıllık	İki Vardiya
Talaşlı İmalat	M. Saati	6x7= 42	25x42=1050	12x1050=12600	25.000.
İskelet	D.İ.S	5x6= 30	25x30= 750	12x750 = 9000	18.000.
Montaj	D.İ.S	10x6=60	25x60=1500	12x1500=18000	36.000.
Planlanan İşletme kapasitesi(M. Saati olarak) 12.500 Saat/Yıl					
Not: Siparişlere bağlı olarak fazla mesai veya vardiya uygulamasına gidilecektir.					

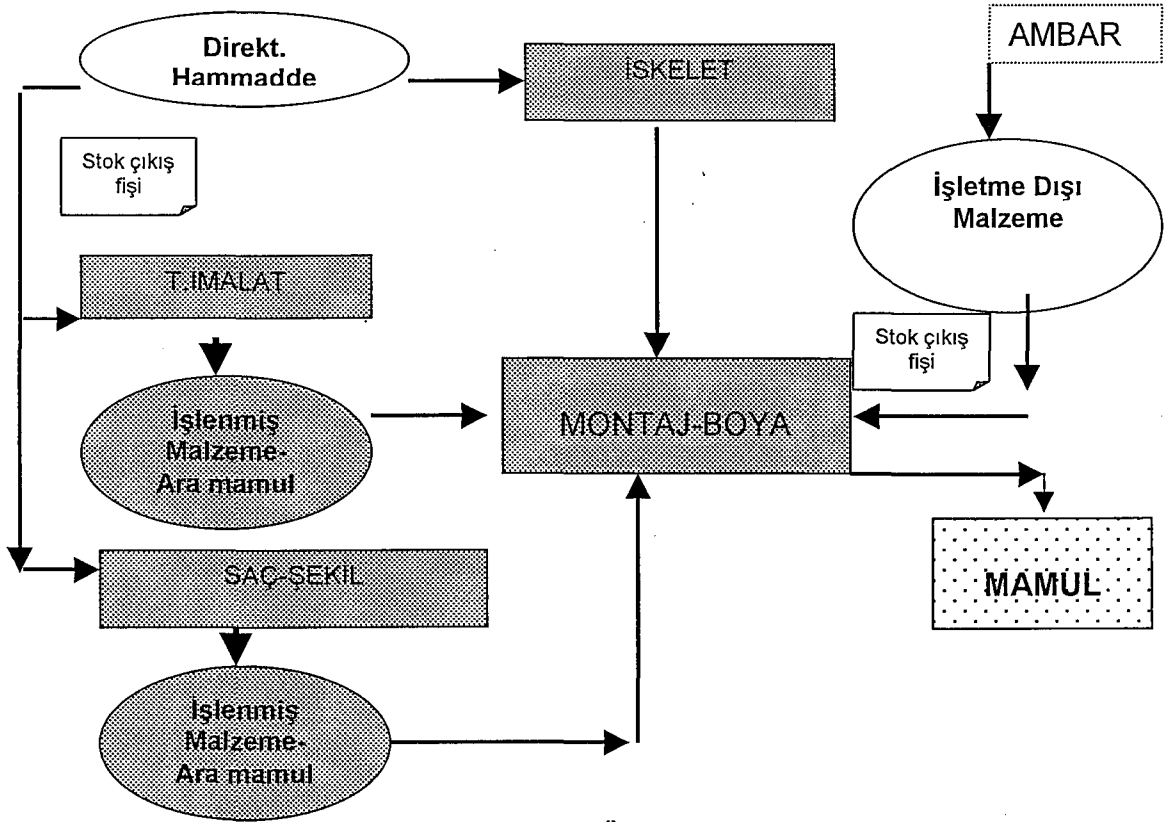
Şekil :48 İşletme-Bölüm Kapasitesi dağılımı

### 3.4. Üretim Gider Yerleri Ve Üretim Akışı

İşletmede belirlenmiş üç ana üretim gider yeri ve iki yardımcı gider yeri olmak üzere toplam beş gider yeri olup, bunlar aşağıda gösterilmiştir.

Ana Üretim Gider Yerleri	Yardımcı Gider Yerleri
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Talaşlı İmalat</li> <li>• İskelet(karkas)</li> <li>• Saç Şekillendirme</li> <li>• Montaj</li> <li>• Boya</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Üretim yerleri Yönetimi</li> <li>• Yemekhane</li> <li>• Bakım Onarım</li> <li>• Taşıma (servis), gider</li> </ul>

Şekil :49 Gider yerleri



Şekil : 50 Üretim akışı

### 3.5. İşletme Maliyet Sistemi Ve Maliyet Kayıtları

İşletmenin maliyet sistemi yalnızca yasal zorunluluk ön plana alınarak belirlenmiştir.

#### 3.5.1. Maliyet Sistemi

İşletme maliyet sistemi "Sipariş-Tam-Kısmi Fiili", maliyet sistemi şeklinde belirlenmiştir. Diğer bir anlatımla işletme; Birbirinden farklı mamuller üretmiş olduğundan işletme "Sipariş Maliyet Yöntemini" uygulamak durumundadır. Üretilen mamuller aynı da olsa her yeni üretimde, özelliklede ağırlık taşıyan

gofret ve bisküvi fırınlarda, uygun bulunan veya talep edilen değişikliklere göre sürdürülmektedir.

Diğer taraftan vergi mevzuatı' da dikkate alındığı için, tam maliyet yöntemine göre maliyetler hesaplanmaktadır. Yani tüm maliyet unsurları dikkate alınmaktadır.

Maliyet sistemi oluşturulurken belirli mamul üretim hatları üretim sürecinin uzun olması ve yıllık mamul kapasitesi dikkate alınarak, fiili rakamlarla maliyet hesaplanması tercih edilmiştir. İşletmenin maliyet sistemi aşağıdaki gibidir.

İşletme Maliyet Sistemi		
Sipariş	Fiili	Tam

Maliyet sistemi çerçevesinde maliyet hesaplarının akışı aşağıdaki gibidir.

UYGURLAR MAKİNA MALİYET HESAPLARI AKIŞ ŞEMASI		
Maliyet hesapları(7/A)	HER AY SONUNDA	TAMAMLANAN MAMULER TAMAMLANDIĞI AY SONUNDA
FiİLİ RAKAMLARLA		152 MAMULLER
710 D.İ.M.M 711 D.İ.M.M.YANSITMA	→ 151 ÜRETİM YARI MAMUL 151.01 KESTAT 151.01.01 TALAŞLI İMALAT →	152.01 KESTAT
720 D.İ.G 721 D.İ.G. YANSITMA	→ 151.01.02 KONSİRİKSİYON 151.01.03 MONTAJ VE BOYA	
730 G. Ü. G. 730.01 DİREKT G.Ü.G 731 G.Ü.G. YANSITMA	→ 151.02 G.FİRİNİ 151.02.01 TALAJLI İMALAT 151.02.02 KONSİRİKSİYON → 151.02.03 MONTAJ VE BOYA	152.02 G. FIRİNİ
730.02 DAĞITIMLA YÜK G.Ü.G -Üretim yönetimi giderleri → -Servis giderleri → -Yemekhane giderleri → -Amortisman giderleri →	Belirlenen yükleme oranında tahmini Belirlenen yükleme oranında fiili	

Not: Endirekt G.Ü.G yıl sonunda mamullere yüklenmektedir.

Şekil:51 Maliyet Akışı

### 3.5.2. Maliyet Kayıtları

İşletme maliyet muhasebesi sistemi içerisinde kayıtlar klasik sipariş maliyet sistemine bağlı yapılmaktadır.

**D.İ.MALZEME (HER AY SONU)**

151 ÜRETİM-YARI MAMUL HESABI * A MAMUL	711 D.İ M.M GİDERLERİ YANSITMA HESABI		
<i>D.İ. M.M Üretime Yüklenmesi</i>			

**D.İ.GİDERLERİ(HER AY SONU)**

151 ÜRETİM-YARI MAMUL HESABI * A MAMUL	721 D.İ GİDERLERİ YANSITMA HESABI		
<i>D.İ. M.M Üretime Yüklenmesi</i>			

**G.Ü.GİDERLERİ(HER AY SONU)**

151 ÜRETİM-YARI MAMUL HESABI * A MAMUL	731 G.Ü. GİDERLERİ YANSITMA HESABI		
<i>D.İ. M.M Üretime Yüklenmesi</i>			

152 MAMULLER HESABI *A MAMUL	151 ÜRETİM YARI MAMUL HESABI		
<i>Tamamlanan Mamul Devri</i>			

**YIL SONU YANSITMA HESAPLARININ KAPATILMASI**

711 D.İ.M.M GİDERLERİ YAN. HESABI 721 D.İ.GİDERLERİ YAN. HESABI 731 G.Ü.G. YANSITMA HESABI 732 G.Ü.G BÜTÇE FARKLARI HESABI	710. D.İ M.M GİDERLERİ HESABI 720 D.İ.GİDERLERİ HESABI 730 G.Ü. GİDERLERİ HESABI		
<i>Yansıtma Hesaplarının Kapatılması</i>			

**OLUŞAN FARKLARIN KAPATILMASI**

31/12/9

	152 MAMULLER HESABI		70.000.000.	
	* A MAMUL			
	151 ÜRETİM-YARI MAMUL HESABI	732 G.Ü.GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI HESABI		70.000.000.
	<i>Oluşan farkların kapatılması</i>			

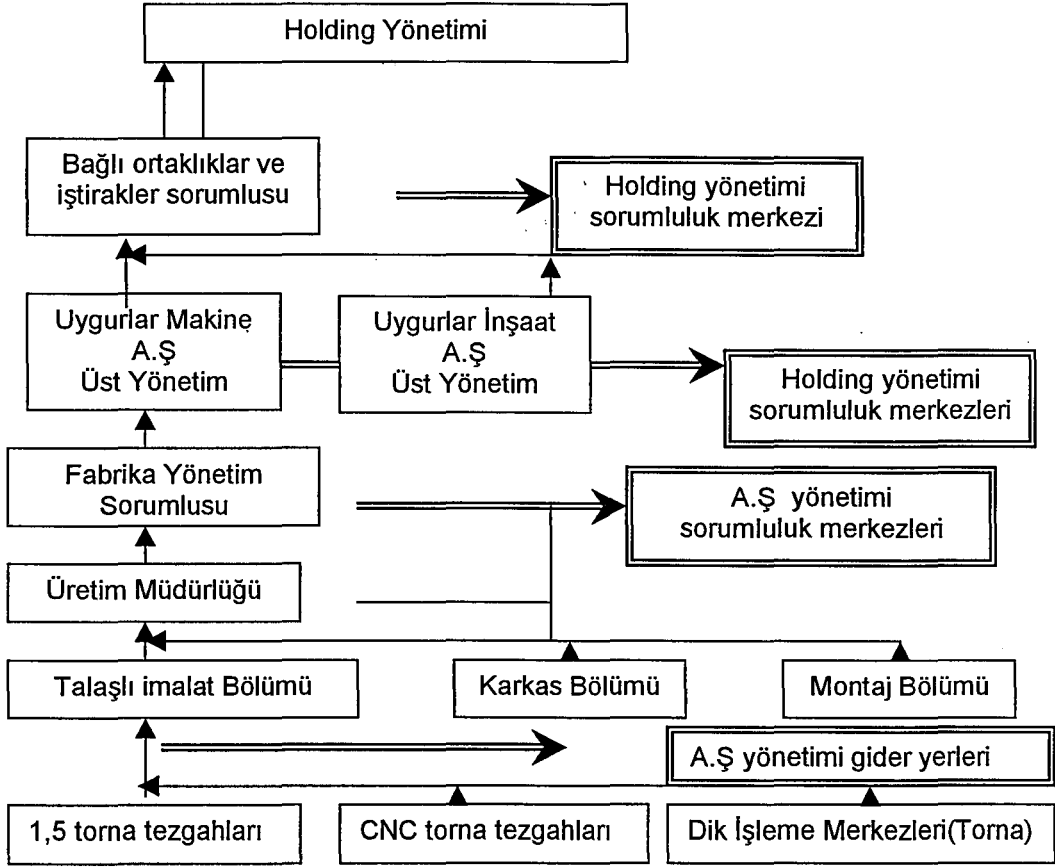
Not: mamullerin satılmış olması halinde düzeltme "satışların maliyetini"de kapsamaktadır.

**4. Sorumluluk Merkezleri Ve Görev Tanımları**

İşletmenin organizasyon yapısında' da görüldüğü gibi, üretime yönelik olarak incelenen, işletme sorumluluk merkezleri aşağıda açıklandığı gibidir.

**4.1. Sorumluluk merkezleri**

İşletmenin sorumluluk merkezleri organizasyon yapısına bağlı olarak aşağıdaki gibi gösterilebilir.



Şekil:52 İşletme Ve Holding Sorumluluk merkezi ilişkisi

#### 4.2. Sorumluluk merkezleri Ve Sorumluluk Alanları

1. Derece sorumluluk merkezi: Holding yönetimine karşı, "**bağlı ortaklıklar sorumlusu**",

**Sorumluluk alanı:** Tüm bağlı ortaklıkların faaliyetlerinin izlenmesi ve raporların yorumlanarak yönetime sunulması,

2. Derece sorumluluk merkezi: 1. seviyedeki yöneticiye karşı sorumlu olan, "**fabrika yöneticisi**",

**Sorumluluk alanı:** Fabrikanın faaliyetlerinin koordinasyonu ve izlenmesi ile faaliyet sonuçlarının raporlanmasından,

3. Derece sorumluluk merkezi: 2. seviyedeki yöneticiye karşı sorumlu olan, "**üretim müdürlüğü**",

**Sorumluluk alanı:** Tüm fabrika üretim bölümlerinin faaliyetlerinin izlenmesi ve bölümsel raporların yorumlanarak fabrika üretim yönetimine sunulması,

4. Derece sorumluluk merkezi: 3. Seviyedeki yöneticiye karşı sorumlu olan, "**üretim bölümleri yöneticileri**",

**Sorumluluk alanı:** Sorumlu oldukları bölümlerin faaliyetlerinin izlenmesi ve raporların yorumlanarak üretim yönetime sunulması

5. Derece sorumluluk merkezi: 4. Seviye yöneticilerine karşı sorumlu olan, "**ustabaşları**",

**Sorumluluk alanı:** Üretim emirleri ve iş istek fişlerine bağlı olarak faaliyetlerin izlenmesi ve günlük üretim raporlarının bölüm yöneticilerine sunulması

#### 4.2.1. Sorumluluk Merkezleri

Bilindiği anlamda tam bir sorumluluk merkezi uygulamasının varlığından söz etmek mümkün olduğu halde bu uygulamayı tamamlayan, sorumluluk muhasebesi uygulamasından söz etmek mümkün değildir.

İşletmede kuruluşun tarihinden itibaren, özellikle talaşlı imalat yani makine bölümü için işin uzmanı ile anlaşma yapılmış ve personel seçme yetkisi bu kişiye bırakılmıştır. Üretimi planlanan mamullerdeki ağırlık noktasının, projeye bağlı olarak makine bölümü olması nedeniyle, yönetici maaşı, işleme maliyetlerine bağlanmıştır. Bu uygulama üretimi hızlandırmış ve firmanın belirli alanda isim yapmasını sağlamıştır. Ancak kalite kontrol bölümünden dönen parça sayısının artması ve yönetimin kabul etmediği giderlerin(torna parça ve sarf malzemeleri) oluşumu nedeniyle uygulamasına son verilmiştir.

Tüm bu uygulamalar muhasebe dışında gelişmesi, mali işler ve muhasebe yetkilisinin, konuya ek iş oluşturma olarak bakması nedeniyle de klasik anlamda sipariş maliyet sistemine göre maliyet tespiti ve kayıtlamaları yapılmaktadır. Bu açıdan sorumluluk muhasebesi uygulaması söz konusu değildir. Ancak, bu

uygulama için yeterli bilgi akışı aşağıda açıklandığı gibi üretim bölümlerinde vardır.

#### 4.2.1.1. Yapay Kar Merkezi (Talaşlı İmalat Bölümü)

İşletme yönetimi fabrika yerleşimi ve üretim şeklini dikkate alarak, bir bölümü yapay kar merkezi olarak kabul edilebilir. Aslında bu merkezlerin oluşması, fabrika seviyesindeki iki ayrı yönetici ile yapılan anlaşmaya bağlı olarak oluşmuştur. İki ayrı yöneticinin sorumluluk alanındaki bölümler, sorumluluk merkezlerini oluşturmaktadır.

Direkt hammadde dışındaki tüm giderlerden, yani dönüştürme giderlerinden sorumlu tutulan bu bölümde, önceden belirlenen tahmini dönüştürme maliyetleri esas alınmaktadır. Önceden belirlenen dönüştürme maliyetleri, kontrol açısından asıl olmakla birlikte, bölüm bazında oluşan fiili dönüştürme maliyetleri ile karşılaştırılmaktadır.

Örnek olarak; Ocak ayı dönüştürme giderleri planlanan dönüştürme giderleri ile paralellik gösteriyor ise, belirlenen nispette bir tutar ilave edilerek yöneticinin ek ödemesine matrah teşkil edecek tutar hesaplanmaktadır. Bölüm belirlenen mamullerin üretimi için gerekli olan ara mamulleri ürettiğinden üretilecek mamullere göre ara mamuller farklılaşmaktadır. Kontrol işlevi üretilen ara mamullerdeki kalite, süre ve fireler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Süresinde teslim edilmeyen, kalitesiz ve bozuk ürünler yanında, aşırı firelere ilişkin kayıplar dönüştürme maliyetinden düşülmektedir. Toplam dönüştürme maliyetinden düşülen, bu istenmeyen maliyetler matrahı etkilediğinden yöneticiye ödenecek tutarı' da etkilemektedir.

Örnek :

Fiili çalışma süresi 1000 saat \* 2,500,000, (tahmini Dönüştürme yükleme oranı)

Toplam dönüştürme maliyeti 2,500,000,000, TL

Kabul edilmeyen Maliyetler 500,000,000, TL

Dönüştürme maliyeti 2,000,000,000, TL

Yönetici Payı(Primi) 200,000,000, TL

2,000,000,000,%10

Toplam maliyet 2,200,000,000,TL olarak oluşmaktadır. Ancak, bu bilgilerin muhasebeye iletilmemesi, uygulamanın kayıt dışı kalmasına neden olmuştur.

İş yoğunluğuna paralel, fabrikanın ilk kuruluş yılında, bölüm yöneticisine verilen dışa yönelik iş teklif değerlendirmeleri ve fiyatlandırma bu bölümün tam kapasite ile çalışma zorunluluğu nedeniyle devre dışı bırakılmıştır.

Yöneticinin ifadesine göre, yalnızca atıl bölüm kapasitesinin değerlendirilmesinde, bazı siparişleri üst yönetim onayı olmaksızın karar vermek sureti ile, dışı vb parçaları dışa yönelik olarak işlemiştir. Bu kararlarda normal fiyat belirleme politikasına bağlı olarak, bölüm bazında işleme maliyetleri artı %100 kar şeklinde uygulanmıştır.

Diğer taraftan işleme maliyetine bağlı yönetici prim tespiti uygulaması, bölüm bazında işleme maliyetlerinin bir kısmının kabul edilmemesi nedeniyle, aylık sabit maaş uygulamasına dönülmüştür.

#### **4.2.1.2. Maliyet Merkezleri (Karkas-Şekillendirme -Montaj-Boya)**

Bu bölümler üretilecek mamule bağlı olarak, iskelet oluşturmakta ve planlandığı şekliyle ihtiyaç duyduğu ara mamulleri, talaşlı imalat ve diğer bölümlerden sağlanmaktadır. Yani bütünlüklü bir üretim söz konusudur.

Ara mamul ve parçaların, planlanan üretim tarihlerine uygun olarak montaj departmanı talep etmekte ve belirlenen kaliteye uymayanları reddetmektedir. Kalite kontrol ve planlama kontrol denetiminde projeye uygun olarak tamamlanan mamuller denendikten sonra mamul ambarına aktarılmaktadır. Bu merkezde oluşan maliyetlerde diğer bölümde olduğu gibi dönüştürme maliyeti esas alındığından, bölüm merkez sorumlusuna ödenecek primi etkilemektedir. Bu bölümde de tekrarlanan işler, bozulan parçalar ve süreye uymamadan kaynaklanan istenmeyen maliyetler toplam maliyetlerden düşülmektedir.

Bu uygulama diğ er bölüm merkezi için oluş an nedenlere bağı lı olarak devre dış ı bırakılmış tır. Özellikle saç şekillendirme bölümünün dış a yönelik sipariş kabulü mümkün olduğu halde, bu yöntem e göre belirlenen fiyatların yüksek olması nedeniyle sipariş alınamamış tır.

## 5. Maliyet Hesaplamaları Ve Ara Mamul Maliyetleri

İşletmede, kayıtlara yansıtılan ve yansıtılmayan maliyetler olmak üzere iki ayrı maliyet hesaplaması söz konusudur. Kayıtlara yansıtılmayan maliyetler, maliyet tahminlerine dayalı olarak üretime başlanmadan hesaplanmaktadır. Bu hesaplamalarda, aşağıda gösterildiği gibi işleme maliyeti esas alınmaktadır.

Bu maliyetlerin dışında yukarıda belirtildiği gibi, klasik sipariş +fiili +tam maliyet sistemine bağı lı olarak muhasebe bölümünce hesaplanmakta ve kayıtlanmaktadır.

İşletme yönetim anlayışına bağı lı olarak, iki ayrı maliyet sistemi uygulaması normal olmakla birlikte, sistemlerin entegre olmayışı hatalıdır. Bu anlamda raporlama sistemi' de yeterli değildir.

### 5.1. Ara Mamuller Maliyetleri Ve Transfer Fiyatlaması

İşletme özellikle, "Talaşlı imalat bölümünde" çok sayıda ara mamul üreterek "montaj" hattında kullanılmaktadır. Üretilen bir çok ara mamulün piyasası olmayıp, yalnızca işletmede kullanılabilir. Ancak bazı ara mamullerin piyasası mevcuttur.

Dış a yönelik olarak bölüm bazında üretilen mamuller ve ara mamuller için, maliyet ve fiyat tespiti işleme maliyetleri esas alınarak bulunmaktadır. Yani bir anlamda, iki ayrı maliyet hesabı söz konusudur.

Birincisi, "Planlama Ve Maliyet Yönetim", biriminin hesapladığı maliyet; Bu bölüm yöneticileri ile görüşmelerde yarı mamul ve yedek parça maliyetlerinin bölüm maliyet tahminleri esas alınarak hesaplanmaktadır.

İkinci maliyet hesaplaması ise; fiili rakamlar esas alınarak bulunan toplam mamul maliyetlerinden maliyet yönetiminden gelen yedek parça maliyet tutarları düşülerek hesaplanmaktadır. Diğer bir anlatımla, muhasebe biriminin hesapladığı Klasik sipariş maliyet, sistemine göre hesaplanan mamul maliyetleri toplamından mamullere ait yedek parça maliyetleri düşülmektedir. Bu şekilde tespit edilen maliyetler kayıtlamaya yönelik olarak, klasik maliyet yönteminde hazırlanan belgelere aktarılarak yapılmaktadır.

Piyasaya üretilen ara mamuller ve yedek parça için ayrıca bir maliyet fiyatı hesaplanmakta, ancak mamul bazında kullanılan parçalar için bu hesaplama gerekliliği duyulmamaktadır. Gider merkezleri maliyetleri bir yıllık dönemde ilgili mamul ve yarı mamullere yüklenmektedir.

Aşağıda ara mamuller için maliyet hesaplama yaklaşımı matematiksel olarak gösterilmiştir.

Yedek parça maliyeti = Dönüştürme maliyeti + Direkt ilk madde malzeme maliyeti

Dönüştürme maliyeti ise = Bölüm dönüştürme maliyet payları toplamından oluşmaktadır.

Bölüm dönüştürme süreç maliyeti ise = Yıllık fiili dönüştürme maliyeti / fiili süreç, saat olarak.

Fiili yıllık bölüm giderleri = 100.000.000.000.

Fiili bölüm kapasitesi = 25.000.

$100.000.000.000 / 25.000 = 4.000.000 \text{ TL/M.S}$

Bölüm Dönüştürme Maliyeti ise = Dönüştürme süreci saat maliyeti \* dönüştürme Süreç ölçüsü saat çarpımı ile hesaplanmaktadır.

Örnek olarak talaşlı imalat bölümü, yedek parça maliyet payı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

T. İmalat Bölümü		
Tahmini Parça / Ara mamul Maliyet Hesabı		
Parça Kodu: 05*Mil		
Mamul: Hamur mikseri		
Fiili saat	İşleme maliyet Fiili Yükleme Oranı	Maliyet Detayı
5	4,000,000 TL/M.S	20,000,000,
Fiili Malzeme Maliyeti		25,000,000,
<b>Toplam Maliyet</b>		<b>45,000,000,</b>

Şekil:53 Tahmini Maliyet Hesabı

Bu maliyet üretim maliyeti olup, ayrıca bütçelenen yönetim ve satış giderlerinden verilen paylar ve ilave kar ile toplam fiyat tespit edilmektedir. Ancak maliyetlere, dönem giderlerinden verilen pay izafi(Varsayım) nitelikte olup, yalnızca karar açısından yararlanılmaktadır.

MAMUL MALİYET HESABI				
T İMALAT BÖLÜMÜ MALİYET PAYI				
MAMUL UNSURLARI	Y. ÖLÇÜSÜ FİİLİ	TOPLAM TUTAR	Mamul Payı	Y Mamul payı
DİREKT İLK MADDE MALZEME DİREKT İŞÇİLİK GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	DİREKT DİREKT TL / M S			
KARKAS BÖLÜMÜ MALİYET PAYI				
MAMUL UNSURLARI	Y. ÖLÇÜSÜ FİİLİ	TUTAR		
DİREKT İLK MADDE MALZEME DİREKT İŞÇİLİK GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	DİREKT DİREKT TL / M S			
MONTAJ BÖLÜMÜ MALİYET PAYI				
MAMUL UNSURLARI	Y. ÖLÇÜSÜ FİİLİ	TUTAR		
DİREKT İLK MADDE MALZEME DİREKT İŞÇİLİK GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	DİREKT DİREKT TL / M S			
BOYA BÖLÜMÜ MALİYET PAYI				
MAMUL UNSURLARI	Y. ÖLÇÜSÜ FİİLİ	TUTAR		
DİREKT İLK MADDE MALZEME DİREKT İŞÇİLİK GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	DİREKT DİREKT TL / M S			
TOPLAM MALİYET				

Şekil :54 Mamul Maliyet Hesabı(muhasebe)

Yukarıda maliyet tablosunda yedek parça (ara mamul ) maliyeti yedek parçanın üretildiği bölüm maliyetinden düşülerek bulunmaktadır. Yedek parça maliyeti ise, yukarıda hesaplandığı gibi bulunmakta ve iş emri üzerinde parça için geçen direkt işçilik saatlerine göre hesaplanan direkt işçilik maliyeti, bu toplamdan düşülerek bulunan tutar, genel üretim gideri olarak kabul edilmektedir.

Örnek olarak yukarıda işleme maliyeti için belirlenen yükleme oranı üzerinden genel üretim gideri yükleme oranı şu şekilde hesaplanmaktadır.

İşleme Maliyet Yükleme Oranı            4.000.000. TL/Ms  
 (-) Ortalama D.İ S Ücreti                2.000.000. TL  
 G.Ü.G. Yükleme Oranı =                    2.000.000. TL/Ms    ve  
 FİİLİ G.Ü. Giderleri ise 5. \* 2.000.000. = 10.000.000. TL hesaplanmaktadır.

.....Sanayi A.Ş		Yedek parça/ARA MAMUL MALİYET RAPORU		Sıra No: Tarih:	
Alınan Yer	Masraf yeri	İş Emri No	Verilen Yer	Masraf yeri	İş Emri No
ALINAN ARA MAMULÜN			Maliyet Unsurları		Toplam
İsmi	Ölçü	Miktar			
			Direkt İlk Madde Malzeme		25.000.000.
			Direkt İşçilik		10.000.000.
			Genel Üretim Giderleri		10.000.000.
			Toplam		45.000.000.
			Artık/Yan Ürün		
			Toplam		
			Direkt İşçilik Saati		5
Planlama-Maliyet Yönetimi			Ambardan		Muhasebe
			Giriş ...../...../.....	Çıkış ...../...../.....	...../...../.....

Şekil :55 Ara Mamul maliyet kayıt detayı

İşletmede farklı mamullerin üretilmesi ve fiili maliyetlere dayalı maliyet hesaplamalarında tüm maliyet giderleri esas alındığından genellikle yıl sonlarında tamamlanan birimlerin ve yarı mamullerin maliyetleri hesaplanmaktadır.

Muhasebe işlemleri bilgisayar ortamında yürütüldüğünden ticari paket programları yanında işletme Maliyet hesaplamalarında ve maliyet tahminlerinde EXCEL kullanılmaktadır. İşletme maliyet muhasebe sorumlusu tarafından hazırlanan sipariş maliyet kart formu, maliyet bilgilerinin girilmesi ile alınan çıktılar, genellikle maliyet tahminlerinde kullanılmaktadır. Muhasebe kayıtları açılan alt hesaplarla yürütüldüğünden ayrıca maliyet kartı tutulmamaktadır.

Maliyet hesaplamaları 7/A seçeneğine göre yapıldığından, bu hesaplar altından açılmış mamul kodlarına oluşan giderler kaydedilmekte ve yıl sonunda fiili genel üretim giderlerinden yüklenen paylarla birlikte, maliyet dökümleri çıkartılmaktadır.

İşletme maliyet tahminleri ve verilebilecek fiyatlar konusunda maliyet sorumlusunun direktiflerini dikkate almakla birlikte, yabancı para cinsinden fiyat belirlendiğinden fazlada önemsenmemektedir.

### 5.1.1. Transfer Fiyatlaması

Yukarıda açıklandığı gibi, işletme yönetimi yalnızca yedek parça ve piyasası olan ara mamuller için fiyat tespitine yönelik olarak bölüm çıktıları için maliyete dayalı transfer fiyatı uygulamaktadır. Maliyete dayalı fiyat uygulaması muhasebenin dışında yapılmakta olduğundan kayıtlara yansımamaktadır.

Uygulanan transfer fiyatı, kar ve maliyet merkezi gibi bir yönetim anlayışına bağlı olarak yapılmayıp, yönetimin bilgi talebine bağlı gerçekleştirilmektedir.

İşletme transfer fiyat uygulamasını belirli ara mamulleri esas alarak yapmış olması ve uygulanan transfer fiyatlarını dönüştürme süreç maliyetine bağlı gerçekleştirmesi konuya yaklaşım açımızı da doğrulamaktadır.

Diğer taraftan, aynı uygulamaları yalnızca sipariş tekliflerinin fiyat tespitine yönelik yapmaları, bölüm performans değerlemesi açısından yeterli değildir.

## 6. Transfer Fiyatları Ve Bölüm Performanslarının Ölçülmesi

İşletmede yedek parça ve piyasa talebi olan ara mamuller için fiyatlandırma yapılmaktadır. Ancak, bunların dışında oldukça fazla ara mamul olmasına rağmen bunlara ilişkin herhangi fiyat tespiti söz konusu değildir. Bu tür ara mamuller için maliyet, üretim bölümü tarafından yalnızca tahminlerinde kullanılmaktadır. Bu açıdan, muhasebe ortamında, transfer fiyatlamasına bağlı bir performans değerlendirmesinin yapılmadığı anlaşılmıştır. Ancak, işletme maliyet verilerini bir çok alanda performans değerlemesine yönelik kullanmaktadır. Bu değerlendirmelerin tamamı muhasebe kayıtlarının dışında, planlama ve maliyet yönetimi departmanı tarafından yürütülmektedir.

İşletme muhasebe departmanı, ara mamullerin maliyetlerini hesaplamadığı için, bölüm performansları daha çok miktarlara ve diğer departmandan alınan verilere göre ölçülmektedir. Diğer taraftan, departman yetkilileri ara mamullerin çalışma sürelerine ilişkin verileri özellikle bireysel

performans göstergesi olarak aldıklarını belirtmekle birlikte, bu yaklaşım bir gözetim ve denetim işleminden başka bir şey değildir.

Miktar bazında yapılan performans değerlendirmesi ancak bireysel anlamda görev kontrolüne yönelik yararlı olabilir. Halbuki bölüm performanslarının değerlendirilmesinde ve özellikle alınacak kararlarda muhasebeden sağlanacak maliyet rakamlarının kullanılmaması karar vermeyi zorlaştıracaktır. Örnek olarak, işletme talaşlı imalat departmanında ürettiği bir çok ara mamulü dışarıdan fason olarak imal ettirebilir. Ancak bu konuda karar vermede kullanabileceği maliyet bilgileri söz konusu olmadığından, alınan fiyat teklifler, subjektif olarak değerlendirilmektedir.

Diğer taraftan fason üretim ile sağlanacak kapasite artışı gerek üretimde gerekse ar-ge faaliyetlerinde kullanılarak işletme başarısı artırılabilir. Diğer bir anlatımla uzmanlık alanları, dış kaynak kullanımına ağırlık verilerek geliştirilebilir.

Yukarıdaki sözü edilen günlük alınacak kararlar dışında, olduğu gibi işletme başarısını etkilemesi yönünden de önemlidir. Diğer taraftan üretimde bölüm performansları etkin olarak raporlanmadığı gibi, diğer bölümler için hiç gerek duyulmamakta ve önemsenmemektedir. Halbuki üretim departmanı gibi satış departmanı ve diğer departmanlarda da işletme başarısını etkilemektedir. Bu nedenle her işletmede belirli objektif kriterlere dayalı bir değerlendirme sisteminin olması gerekir.

İşletme içi raporlamada kullanılan Performans raporlarında toplanan bilgiler, üretim departmanı tarafından kayıtlanan bilgileri ihtiva etmekte ve yapılan toplantılarda görüşülmektedir. Uygulamada transfer fiyatlamasına dayanan herhangi bir performans raporuna doğrudan rastlanmamıştır.

### **6.1. Performans Raporlarının Değerlendirilmesi**

İşletme içindeki bilgi akışının çoğu sözlü bildirimlere dayanmakta ve toplantılarda alınan kararlar çerçevesinde verilen talimatlarla yürütülmektedir.

Gerek bireysel çalışanların performansları, gerekse bölüm performanslarının gözlemlere dayanması ve daha çok bölüm yetkililerinin ön değerlendirmeleri ile yönetime yansımaktadır. Yönetim gerek sözlü ve gerekse yazılı diğer raporlara dayanarak değerlendirme yapmakta ve alacağı kararlarda kullanmaktadır.

İşletmede maliyet bilgilerine dayalı olarak yalnızca sipariş teklifleri değerlendirilmektedir. Bu açıdan muhasebe ortamından elde edilen bilgiler etkin olarak kullanılmamaktadır. Diğer taraftan yönetim maliyet bilgilerinin kullanım alanları hakkında yeterli bilgiye sahip değildir.

Diğer bir çok işletmede olduğu gibi, bu işletmede' de muhasebe ve mali tablolar, yasal zorunluluk açısından değerlendirilmekte olduğundan, muhasebe verileri yönetim kararlarında etkin değildir. İşletme yetkilileri, iç raporların ve tecrübenin muhasebe verilerinden önemli olduğunu beyan etmişlerdir. Ancak muhasebe kayıt ortamında yeterli bir işletme içi raporlamaya da rastlanmamıştır.

Maliyet kontrolü açısından, sorumlulukların aile fertleri arasında dağıtılmış olması yeterli görüldüğünden, ne maliyetlerin minimizasyonu nede, satıcı ve alınan hammaddelerin değerlendirilmesinde objektif ölçülere rastlanmamıştır. Yetkililerin bireysel değerlendirmeleri ve pazarlık güçleri ile harcamalar kontrol edilmektedir.

Maliyet bilgilerinin kontrol edilmesi öncelikle yeterli bilgilerin sağlanması ve hedeflere yönelik planlamaya bağlı bir maliyet yönetim anlayışı oluşturulmadığı sürece, maliyetlere dayalı karar alınması mümkün değildir.

## **6.2. İşletme Performans Değerlemesine Yönelik Raporlar Ve Belgeler**

İşletmede kullanılan raporların büyük çoğunluğu karşılaştırmaya yönelik olarak hazırlanmıştır. Ancak bazı raporlar, yönetici değişikliğine paralel, uygulama dışı bırakılmıştır. Bu raporlar ve raporlamada kullanılan form belgelerden önemi olanlardan bazıları aşağıda açıklanmıştır.

**Faaliyet Raporu** : Üretim işletmesi faaliyet raporu aylık olarak, fabrika seviyesinde üst yönetime ve holding yönetimine sunulmak üzere hazırlanmaktadır. Bu rapor işletme gider ve gelirleri ile satılabilir mamul ve yarı stok değişimleri ile borç alacak ve nakit durumunu kapsamaktadır. Bu raporlar fabrika bazında hazırlanan tahmini bütçe ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmaktadır.

Makine üretim İşletmesi Faaliyet Rapor Özeti				
Yıl/Ay:				
	Planlanan	Fiili	sapma	Düşünceler
Satışlar Toplam				
<b>Yurt içi</b>				
Yurt dışı				
Faaliyet Giderleri Top				
Üretim giderleri				
Satış giderleri				
Yönetim Giderleri				
Finansman giderleri				
<b>Gelir ve Gider Farkı</b>				
Stok Değişimleri				
	<b>Bu ay</b>	<b>Geçen Ay</b>	<b>Fark</b>	
Mamul				
Y mamul				
Nakit Durumu				
	<b>Bu ay</b>	<b>Geçen Ay</b>	<b>Fark</b>	
Kasa				
Banka				
Borç				
	<b>Bu ay</b>	<b>Geçen Ay</b>	<b>Toplam</b>	
Çek/Banka Kredisi				
Senet				
Alacak				
	<b>Bu ay</b>	<b>Geçen Ay</b>	<b>Toplam</b>	
Çek/Senet				
Diğerleri				
Borç Alacak Farkı / Nakit Sıkıntısı				
Yönetim kurulu Adına				
İmza .....				

Şekil :56 Geçici Faaliyet Raporu

**İşletme Bütçesi:** İşletmenin sipariş dışında üretmeyi planladığı mamuller esas alınarak üretim önceliği çerçevesinde hazırlanmış üretim programları doğrultusunda hazırlanmaktadır.

Hazırlanan bütçede bölümler itibarıyla belirlenen ana giderler yer almaktadır. Detay giderler, bölüm ile yönetim arasında yapılan toplantılar sonucunda kesinleşmiş olduğundan, işletme bütçesinde yer verilmemekte ve bütçede özet bilgiler yer almaktadır. Bütçeye ilişkin bilgiler üst yönetime raporlanmaktadır.

MAKİNA İŞLETME BÜTÇESİ DEPARTMAN GİDER DAĞILIMLARI			DÜZENLENME TARİHİ: KAPSADIĞI AY SAYISI:	
DEPARTMANLAR	AYLIK TAHMİNİ GİDERLER	YILLIK TAHMİNİ GİDERLER	AYLIK FİİLİ GİDERLER	YILLIK FİİLİ GİDERLER
<b>ÜRETİM MÜDÜRLÜĞÜ</b> -PERSONEL -HAMMADDE -YARDIMCI VE İŞLETME MALZM -ENERJİ -AR-GE - MÜHENDİSLİK -DANIŞMAN -DİĞERLERİ -SATILAN MAMUL MONTAJ -SATILAN MAMUL BAKIM				
<b>SATIŞ MÜDÜRLÜĞÜ</b> -PERSONEL -FUAR -REKLAM -DİĞER SATIŞ GİDERLERİ - SEYAHAT -TOPLANTI - SÖZLEŞME				
<b>MALİ İŞLER VE MUHASEBE MÜDÜRLÜĞÜ</b> -PERSONEL -VERGİLER -SSK PRİMLERİ -DİĞERLERİ				
<b>YÖNETİM</b> -PERSONEL -TOPLANTI-İKRAM -DİĞERLERİ BEKLENMEYEN GİDERLER BEKLENMEYEN YOLCULUK VE SÖZLEŞME GİDERLERİ				
<b>TOPLAM</b>				

Şekil :57 Geçici İşletme Bütçesi

**Mamul Maliyet Tahmini(Proje Maliyet Özeti):** Üretimi planlanan mamuller için, maliyet tahmini muhasebe dışı yapılmakta ve kayıtlara yansıtılmamaktadır. Maliyet tahminleri, teknik resimlerine ve üretim raporuna bağlı olarak üretim bölümlerinden alınan maliyet tahminlerine bağlı bir maliyet özeti yardımı ile yapılmaktadır. Mamulün piyasa fiyatının veya sipariş fiyatının düşük olması halinde üretimden vazgeçilmektedir. İşletme üretim politikasına bağlı mamul çeşitlendirmesi ve kaliteye yönelik değişiklikleri belirlenmekte ve üretilecek mamullerin önceden hesaplanan maliyetler üzerindeki bu değişiklikler analiz edilerek üretim kararı alınmaktadır. Aşağıda maliyet tahmin özeti, işletmenin ürettiği en basit makine esas alınarak bölüm maliyet tahminlerine bağlı olarak hazırlanmıştır.

GEÇİCİ MAMUL/PROJE MALİYET KEŞİF ÖZETİ					
Proje Adı : ..Hamur mikseri		Tahmini Tam Süresi : .....			
Miktarı : ...1 adet					
Üretim Bölümü <i>T. İmalat</i>	Yapılacak İşlem Detayı	İşlem Ölçüsü	Tahmini Tamamlanma süresi	Tahmini İşlem Maliyeti	Tahmini İşlem (Dönüştürme) Maliyet Toplamı
Toplam Proje Dönüştürme Maliyeti					29,100,000
<i>T. İmalat</i> Üretim Bölümü Kullanılacak Hammadde Malzeme Detayı		Birimi	Birim Maliyeti	Tahmini Kullanılacak Malzeme Maliyeti	
muhtelif					
Kullanılacak Malzeme   Toplam Bölüm Proje Maliyeti					9,000,000
Malzeme Dahil Toplam Bölüm Proje Maliyeti :					38,100,000
Üretim Bölümü <i>Karkas</i>	Yapılacak İşlem Detayı	İşlem Ölçüsü	Tahmini Tamamlanma süresi	Tahmini İşlem Maliyeti	Tahmini İşlem (Dönüştürme) Maliyet Toplamı
Toplam Proje Dönüştürme Maliyeti					42,000,000
<i>Karkas</i> Üretim Bölümü Kullanılacak Hammadde Malzeme Detayı		Birimi	Birim Maliyeti	Tahmini Kullanılacak Malzeme Maliyeti	
Kullanılacak Malzeme   Toplam Bölüm Proje Maliyeti					46,000,000
Malzeme Dahil Toplam Bölüm Proje Maliyeti :					88,000,000
Üretim Bölümü <i>Saç Şekillendirme</i>	Yapılacak İşlem Detayı	İşlem Ölçüsü	Tahmini Tamamlanma süresi	Tahmini İşlem Maliyeti	Tahmini İşlem (Dönüştürme) Maliyet Toplamı
Toplam Proje Dönüştürme Maliyeti					21,600,000
<i>Saç şekillendirme</i> Üretim Bölümü Kullanılacak Hammadde Malzeme Detayı		Birimi	Birim Maliyeti	Tahmini Kullanılacak Malzeme Maliyeti	
Kullanılacak Malzeme   Toplam Bölüm Proje Maliyeti					36,600,000
Malzeme Dahil Toplam Bölüm Proje Maliyeti :					58,200,000
Üretim Bölümü <i>Boya</i>	Yapılacak İşlem Detayı	İşlem Ölçüsü	Tahmini Tamamlanma süresi	Tahmini İşlem Maliyeti	Tahmini İşlem (Dönüştürme) Maliyet Toplamı
Toplam Proje Dönüştürme Maliyeti					22,500,000
<i>Boya</i> Üretim Bölümü Kullanılacak Hammadde Malzeme Detayı		Birimi	Birim Maliyeti	Tahmini Kullanılacak Malzeme Maliyeti	
Kullanılacak Malzeme   Toplam Bölüm Proje Maliyeti					8,200,000
Malzeme Dahil Toplam Bölüm Proje Maliyeti :					30,700,000
Üretim Bölümü <i>Montaj</i>	Yapılacak İşlem Detayı	İşlem Ölçüsü	Tahmini Tamamlanma süresi	Tahmini İşlem Maliyeti	Tahmini İşlem (Dönüştürme) Maliyet Toplamı
Toplam Proje Dönüştürme Maliyeti					54,500,000
<i>Montaj</i> Üretim Bölümü Kullanılacak Hammadde Malzeme Detayı		Birimi	Birim Maliyeti	Tahmini Kullanılacak Malzeme Maliyeti	
Kullanılacak Malzeme   Toplam Bölüm Proje Maliyeti					72,150,000
Malzeme Dahil Toplam Bölüm Proje Maliyeti :					126,650,000
<b>TAHMINİ TOPLAM PROJE ÜRETİM MALİYETİ :</b>					<b>341,650,000</b>

Şekil :58 Toplam Geçici Proje Maliyet Özeti

ÜRETİM BÖLÜMLERİ MALİYET KEŞİF PLANI				
Proje Adı :..Hamur şekillendirme				
Tah. Tam Süresi :.....				
Miktarı :1.....				
Üretim Bölümü <i>T. İmalat</i>	İşlem Ölçüsü	Tahmini Tamamlanma süresi	Tahmini İşlem Maliyeti	Tahmini İşlem (Dönüştürme) Maliyet Toplamı
Yapılacak İşlem Detayı				
4 adet Mil işleme	Makine saati	3	1,500,000	4,500,000
4 adet Polyemid malzeme	Makine saati	8	1,500,000	12,000,000
6 adet Yatak işleme	Makine saati	4	1,500,000	6,000,000
4 adet Üst tabla vida işleme	Makine saati	1	1,500,000	1,500,000
1 adet Freze yatak kanlı açma	Makine saati	0,8	1,500,000	1,200,000
1 adet Freze kol kanalı açma	Makine saati	0,8	1,500,000	1,200,000
1 adet Kama kanalı açma	Makine saati	0,8	1,500,000	1,200,000
2 adet Tambur işleme	Makine saati	1	1,500,000	1,500,000
Toplam Proje Dönüştürme Maliyeti				29,100,000
Üretim Bölümü Kullanılacak Hammadde Malzeme Detayı	Birimi	Birim Maliyeti		Tahmini Kullanılacak Malzeme Maliyeti
028 lik transmision malzeme	6 adet	600,000		3,600,000
Polyemid malzeme	4 adet	1,500,000		6,000,000
Tambur	2 adet	1,000,000		2,000,000
Kullanılacak Malzeme   Toplam Bölüm Proje Maliyeti				9,000,000
Malzeme Dahil Toplam Bölüm Proje Maliyeti				38,100,000

## Şekil :59 Bölüm Proje Maliyet Özeti

ÜRETİM BÖLÜMLERİ MALİYET KEŞİF PLANI				
Proje Adı :..Hamur mikseri				
Tah. Tam Süresi :.....				
Miktarı :1.adet				
Üretim Bölümü <i>Karkas</i>	İşlem Ölçüsü	Tahmini Tamamlanma süresi	Tahmini İşlem Maliyeti	Tahmini İşlem (Dönüştürme) Maliyet Toplamı
Yapılacak İşlem Detayı				
1 adet için Üst iskelet kesim	D.İ. Saati	4	1,500,000	6,000,000
1 adet için Alt karkas	D.İ. Saati	4	1,500,000	6,000,000
1 adet için Orta bölüm	D.İ. Saati	6	1,500,000	9,000,000
1 adet için Taşıma bandı	D.İ. Saati	2	1,500,000	3,000,000
1 adet için Yan duvar	D.İ. Saati	12	1,500,000	18,000,000
Toplam Proje Dönüştürme Maliyeti				42,000,000
Üretim Bölümü Kullanılacak Hammadde Malzeme Detayı	Birimi	Birim Maliyeti		Tahmini Kullanılacak Malzeme Maliyeti
3*40*60 profil	11080 mm	1,600,000		18,000,000
6*600*650 saç	2 tabaka	3,500,000		7,000,000
3*40*40 profil	10310 mm	3,500,000		16,000,000
45*1200*2400 saç	1 tabaka			5,000,000
Kullanılacak Malzeme   Toplam Bölüm Proje Maliyeti				46,000,000
Malzeme Dahil Toplam Bölüm Proje Maliyeti				88,000,000

## Şekil :60 Karkas Bölümü Proje Maliyet Özeti

ÜRETİM BÖLÜMLERİ MALİYET KEŞİF PLANI				
Proje Adı :..Hamur mikseri				
Tah. Tam Süresi :.....				
Miktarı :.1.adet				
Üretim Bölümü <b>Saç Şekillendirme</b>	İşlem Ölçüsü	Tahmini Tamamlanma süresi	Tahmini İşlem Maliyeti	Tahmini İşlem (Dönüştürme) Maliyet Toplamı
Yapılacak İşlem Detayı				
1 adet için Kapak kesim- büküm	D.l. Saati	10	1,200,000	12,000,000
1 adet için Kapak düzletme	D.l. Saati	5	1,200,000	6,000,000
1 adet için Hazne saç kesim	D.l. Saati	1	1,200,000	1,200,000
1 adet için Üst ayar saçı kesim	D.l. Saati	2	1,200,000	2,400,000
Toplam Proje Dönüştürme Maliyeti				21,600,000
Üretim Bölümü Kullanılacak Hammadde Malzeme Detayı	Birimi	Birim Maliyeti	Tahmini Kullanılacak Malzeme Maliyeti	
1,5 mm saç tabaka	3 tabaka	5,000,000	15,000,000	
Kullanılacak Malzeme   Toplam Bölüm Proje Maliyeti				36,600,000
Malzeme Dahil Toplam Bölüm Proje Maliyeti				58200,000

Şekil :61 Şekillendirme Bölümü Proje Maliyet Özeti

ÜRETİM BÖLÜMLERİ MALİYET KEŞİF PLANI				
Proje Adı :..Hamur şekillendirme				
Tah. Tam Süresi :.....				
Miktarı :.1.....				
Üretim Bölümü <b>Boya</b>	İşlem Ölçüsü	Tahmini Tamamlanma süresi	Tahmini İşlem Maliyeti	Tahmini İşlem (Dönüştürme) Maliyet Toplamı
Yapılacak İşlem Detayı				
Makine zımpara	D. i. Saati	12	1,250,000	15,000,000
Makine boya	D.l. Saati	6	1,250,000	7,500,000
Toplam Proje Dönüştürme Maliyeti				22,500,000
Üretim Bölümü Kullanılacak Hammadde Malzeme Detayı	Birimi	Birim Maliyeti	Tahmini Kullanılacak Malzeme Maliyeti	
Yağlı boya	3 Kg	1,500,000	4,500,000	
Astar	2 Kg astar	1,000,000	2,000,000	
Tiner	4 Kg tiner	300,000	1,200,000	
Zımpara	10 zımpara	50,000	500,000	
Kullanılacak Malzeme   Toplam Bölüm Proje Maliyeti				8,200,000
Malzeme Dahil Toplam Bölüm Proje Maliyeti				30,700,000

Şekil :62 Boya Bölümü Proje Maliyet Özeti

ÜRETİM BÖLÜMLERİ MALİYET KEŞİF PLANI				
Proje Adı :Hamur şekillendirme				
Tah. Tam Süresi :.....				
Miktarı :1.....				
Üretim Bölümü <b>Montaj</b>	İşlem Ölçüsü	Tahmini Tamamlanma süresi	Tahmini İşlem Maliyeti	Tahmini İşlem (Dönüştürme) Maliyet Toplamı
Yapılacak İşlem Detayı				
Yan duvar montaj	D. i. Saati	3	1,500,000	4,500,000
Ezici tamburlar yatak montajı	D. i. Saati	3	1,500,000	4,500,000
Yan kaput fitilleme ve montaj	D. i. Saati	2	1,500,000	3,000,000
Taşıma bandı kanca montaj	D. i. Saati	1	1,500,000	1,500,000
Üst şekil tablosu sunta ve keçe montajı	D. i. Saati	2	1,500,000	3,000,000
Dişli ve zincir montajı	D. i. Saati	2	1,500,000	3,000,000
Elyaf keçe montaj (yapıştırma)	D. i. Saati	3	1,500,000	4,500,000
Yatak montaj	D. i. Saati	6	1,500,000	9,000,000
Tekerlek montajı	D. i. Saati	2	1,500,000	3,000,000
Elektrik motoru Montaj	D. i. Saati	3	1,500,000	4,500,000
Elektrik tesisatı montaj	D. i. Saati	8	1,500,000	12,000,000
Toplam Proje Dönüştürme Maliyeti				54,500,000
Üretim Bölümü Kullanılacak Hammadde Malzeme Detayı	Birimi Adet	Birim Maliyeti	Tahmini Kullanılacak Malzeme Maliyeti	
6206 z rulman	8	750,000	6,000,000	
6306 rulman	2	1,000,000	2,000,000	
6203 rulman	4	400,000	1,600,000	
½ dişli tek sıra	2	500,000	1,000,000	
Q 400 lük teksıra v kasnak	1	2,800,000	2,800,000	
Q 60 lik V sıra kasnak	1	350,000	350,000	
17*1*1350 V kayış	1	1,250,000	1,250,000	
Naylonlu kayış	4 metre	1,000,000	4,000,000	
½ tek sıra zincir	1 metre	750,000	750,000	
M10 civata	60	10,000	600,000	
M10 somun	60	6,000	350,000	
Q32 boy 50 lik yay	2	500,000	1,000,000	
Setskur	40	6,000	250,000	
M5 civata	25	4,000	100,000	
Döküm Parçaları	20 Kg	250,000	5,000,000	
Takip zinciri	0,4 metre	7,500,000	3,000,000	
Elyaf keçe	1 metre	1,650,000	1,650,000	
460*800*30 sunta	1	1,500,000	1,500,000	
M10 Plastik somun	6	100,000	600,000	
15 dişli ½ tek sıra	4	400,000	1,600,000	
Elektrik malzemeleri(kablo kont anhr vb	12	400,000	6,000,000	
1,1 KW 900 d/d elektrik motoru	1	24,000,000	24,000,000	
Kullanılacak Malzeme I Toplam Bölüm Proje Maliyeti				72,150,000
Malzeme Dahil Toplam Bölüm Proje Maliyeti				126,650,000

Şekil :63 Montaj Bölümü Proje Maliyet Özeti

**Tahmini Mamul Maliyet(Proje Maliyet) Fiyat Tespit Raporu:** Bu rapor, gelecek dönemde üretilmesi planlanan her bir mamulün, fiyat ve maliyet tespitini yönelik olarak kullanılmaktadır.

UYGURLAR MAKİNA TAHMİNİ MAMUL MALİYET RAPORU ( PROJE FİYATLADIRMA)				BAŞLAMA TARİHİ: BİTİŞ TARİHİ:  MİKTAR:	
MAMUL KODU: MAMUL ADI : KESTAT					
MALİYET GİDERLERİ	BİRİM İÇİN MİKTAR	BİRİM SAYISI	TOPLAM MİKTAR	TAHMİNİ FİYAT	TOPLAM TUTAR
HAMMADDE MALZEME -K. DEMİR -PROFİL -SAÇ -ELEKTRİK MOTORLARI -ELEKTRİK MALZEMELERİ -ISI YALITIM MALZEMELR YARDIMCI VE İŞLETME MALZEMESİ -VİDA, CIVATA CONTA, -SARF MALZEMELERİ -MATKAP UÇLARI -TAŞLAR -KAYNAK MALZM ENERJİ İŞÇİLİK YÖNETİM GİDER PAYI SATIŞ GİDER PAYI <b>KAR</b>					
TOPLAM					

Şekil :64 Geçici Proje Maliyet Özeti

**Sipariş Maliyet Kartı:** Üretilecek her bir mamulün maliyet giderlerinin izlenmesi ve maliyet tespiti için, bilgisayar ortamında tasarlanmış ve kullanılan bir formdur. Ancak, üretim maliyet tahminlerinde "maliyet yönetim" bölümü boyahaneyi ayrı olarak değerlendirmesine rağmen, muhasebe bölümü, boya giderlerini "montaj" departmanı giderleri içerisinde maliyetlere katmaktadır.

UYGURLAR MAKİNA MAMUL:..... MAMUL KODU:.....				SİPARİŞ MALİYET KARTI				BAŞ. TAR:..... BİT. TAR: .....	
TALAŞ LI I MALAT	D.İ.M.MALZEME				DİREKT İŞÇİLİK			G.Ü.GİDERLERİ	TOPLAM
	TARİH	MALZEME KODU	MIKTAR	TUTAR	TARİH	SAAT	TUTAR	FİİLİ G.Ü.G DAĞITIMDAN GELEN	
TOPLAM				TOPLAM			TOPLAM		
ÇELİK KONSİR KŞ YON	D.İ.M.MALZEME				DİREKT İŞÇİLİK			G.Ü.GİDERLERİ	TOPLAM
	TARİH	MALZEME KODU	MIKTAR	TUTAR	TARİH	SAAT	TUTAR	FİİLİ G.Ü.G DAĞITIMDAN GELEN	
TOPLAM				TOPLAM			TOPLAM		
MONTAJ-BOYA	D.İ.M.MALZEME				DİREKT İŞÇİLİK			G.Ü.GİDERLERİ	TOPLAM
	TARİH	MALZEME KODU	MIKTAR	TUTAR	TARİH	SAAT	TUTAR	FİİLİ G.Ü.G DAĞITIMDAN GELEN	
TOPLAM				TOPLAM			TOPLAM		
MALİYET DÖKÜMÜ				DÜZELTİLMİŞ MALİYET					
				BİRİM MALİYET .....					

Şekil :65 Sipariş Kartı

**Genel Üretim Giderleri Dağıtım Tablosu:** Bu form bilgisayar ortamında düzenlenmekte olup, Fiili genel üretim giderleri ile planlanan genel üretim gider farklarının tespitine yönelik düzenlenmektedir.

UYGURLAR MAKİNA 31/12/..199. FİİLİ GENEL ÜRETİM GİDERLERİ DAĞITIM TABLOSU								
1.DAĞITIM								
GİDERLER	DAĞITIM ANAHTARI	DAĞITIM GİDER PAYI						TOPLAM
		T.İMAL	Ç. KON	MONTAJ BOYA	HAVA ÜRETİM	ÜRETİM YERİ YÖNTM	YEM	
FABRİKA AMORTİSMANI								
SERVİS(TAŞIMA)								
ISITMA								
AYDINLATMA								
TOPLAM								
2.DAĞITIM								
GİDERLER	DAĞITIM ANAHTARI	DAĞITIM GİDER PAYI						TOPLAM
		TALAŞLI İMALAT	ÇELİK KONS	MONTAJ BOYA	HAVA ÜRETİM	ÜRTM YÖNTM	YEM K	
ÜRETİM YÖNTM GİDER								
YEMEKHANE								
HAVA								
2. DAĞITIM TOPLAMI								
TOPLAM								
3. DAĞITIM MAMUL PAYLARI								
MAMULLER	TOPLAM	T. İMALAT		Ç. KONSİRİKSİN		MONTAJ		
		YÜKLEME ANAHTARI MAKİNE SAATİ		YÜKLEME ANAHTARI D.İ.SAATİ		YÜKLEME ANAHTARI D.İ.SAATİ		
		ORAN	G.Ü.G PAYI	ORAN	G.Ü.G PAYI	ORAN	G.Ü.G PAYI	
UM-0101								
TOPLAM								

Şekil :66 Gider Dağıtım Tablosu

**Mamul Maliyet Analizi Raporu:** Üretilen mamullerin üretim süresi esas alınarak belirli aralıklarla karşılaştırma yapmak amacıyla kullanılan bir rapordur. Üretim süresi uzun olan mamullerde 30-60 günde bir, kısa olanlarda ise ayda bir kez yönetime sunulmaktadır.

UYGURLAR MAKİNA MAMUL MALİYETİ ANALİZİ					BAŞLAMA TARİHİ: BİTİŞ TARİHİ: MİKTAR :				
MAMUL KODU: MAMUL ADI :KESTAT									
MALİYET GİDERLERİ	TAHMİN MİKTARI	KULLANILAN MİKTAR	TAHMİNİ KULLANILAN MİKTAR	TAHMİNİ FARKI	TAHMİNİ MALİYET	FİİLİ MAL	TAHMİNİ TAMAM MİKTAR	MALİYET FARKI	
HAMMADDE MALZEME -K. DEMİR -PROFİL -SAÇ -ELEKTRİK MOTORLARI -ELEKTRİK MALZEMELERİ -ISI YALITIM MALZEMELERİ YARDIMCI VE İŞLETME MALZEMESİ -VİDA, CIVATA CONTA, -SARF MALZEMELERİ -MATKAP UÇLARI -TAŞLAR -KAYNAK MALZEMESİ ENERJİ İŞÇİLİK YÖNETİM GİDER PAYI SATIŞ GİDER PAYI									
TOPLAM									

Şekil :67 Mamul Maliyet Analizi

**Kesinleşmiş Maliyet Analiz Raporu :** Üretim sırasında kullanılan maliyet analiz raporundan farklı olan tarafı, mamulün üretiminin tamamlanmasından sonra oluşmuş olan miktar ve tutar sapmalarının gösterildiği bir rapordur. Mamul tamamlandıktan en fazla bir hafta sonra, yönetime sunulmaktadır.

UYGURLAR MAKİNA MAMUL MALİYETİ ANALİZİ						
MAMUL KODU: MAMUL ADI :KESTAT			BAŞLAMA TARİHİ:.....			
MİKTAR:.....			BİTİŞ TARİHİ:.....			
MALİYET GİDERLERİ	TAHMİNİ MİKTAR	FİİLİ MİKTARI	MİKTAR FARKI	TAHMİNİ MALİYET	FİİLİ MALİYET	MALİYET FARKI
HAMMADDE MALZEME -K. DEMİR -PROFİL -SAÇ -ELEKTRİK MOTORLARI MALZEMELERİ -ISI YALITIM MALZEMELR YARDIMCI VE İŞLETME MALZEMESİ -VİDA, CIVATA CONTA, -SARF MALZEMELERİ -MATKAP UÇLARI -TAŞLAR -KAYNAK MALZM ENERJİ İŞÇİLİK YÖNETİM GİDER PAYI SATIŞ GİDERLERİ TOPLAM						

Şekil :68 Kesin Mamul Maliyet Analiz Özeti

**Yarı Mamul Maliyet Analiz Raporları:** Bu raporlar henüz üretim aşamasında olan ve uzun bir üretim süresini gerektiren mamuller için tamamlanma dereceleri esas olarak hazırlanan değerlendirmeye yönelik raporlardır.

UYGURLAR MAKİNA MAMUL MALİYETİ ANALİZİ			BAŞLAMA TARİHİ: BİTİŞ TARİHİ:			
MAMUL KODU: MAMUL ADI :KESTAT			MİKTAR: ÜRETİM MALİYET FARKI			
MALİYET GİDERLERİ	TOPLAM TAHMİNİ MALİYET	TAMAMLANMA DERECESESİ	TAHMİNİ YARI MAMUL MALİYETİ	FİİLİ MALİYET	TAHMİNİ TAMAML MALİYETİ	MALİYET FARKI
HAMMADDE MALZEME -K. DEMİR -PROFİL -SAÇ -ELEKTRİK MOTORLARI -ELEKTRİK MALZEMELERİ -ISI YALITIM MALZEMELERİ YARDIMCI VE İŞLETME MALZEMESİ -VİDA, CIVATA CONTA, -SARF MALZEMELERİ -MATKAP UÇLARI -TAŞLAR -KAYNAK MALZM ENERJİ İŞÇİLİK YÖNETİM GİDER PAYI SATIŞ GİDER PAYI TOPLAM						

Şekil :69 Y. Mamul Maliyet Analizi







TALAŞLI İMALAT PLANLANMIŞ MAMUL KAPASİTE RAPORU							
MAKİNE SAYISI :				TAHMİNİ BÖLÜM GİDERLERİ: YÜKLEME ORANI			
NORMAL MAKİNE SAATİ :							
PRATİK KAPASİTE :							
MAMUL KODU	MAMUL TAHMİNİ MAKİNE SAATI	MIKTAR	TOPLAM TAHMİNİ MAKİNE SAATI	KAPASİTE KULLANIM ORANI	TAHMİNİ BÖLÜM GİDER PAYI	TAHMİNİ SATIŞ TUTARI	BÖLÜM GİDERLERİNİN SATIŞLARA ORANI
UMK-01	150	5	750	3,5	1	M.A	
UMK-02							
UMK-04							
UMK-05							
YETERSİZ KAPASİTE					YETERSİZ KAPASİTE VE ATIL KAPASİTEYE İLİŞKİN DÜŞÜNCELER		
ATIL KAPASİTE					ATIL KAPASİTEDEN AR-GE ÇALIŞMALARINDA YARARLANILACAKTIR. YETERSİZ KAPASİTE İÇİN VARDIYE SAYISI ARTILABİLİR.		
TOPLAM			25000	%100	FASON PARÇA ÜRETİMİ YAPTIRILABİLİR		

Şekil :76 Planlanmış Mamul Kapasite Raporu

**Makine Hata Oranı Performans Raporu:** Bu rapor kullanılmakla birlikte, hazırlanmasındaki amaç, makine ideal kapasitesi içerisinde hata nedeniyle oluşan kayıp sürelerinin belirlenmesine yöneliktir.

MAKİNE İŞLEME HATA DAĞILIMI TABLOSU						
MAKİNE KODU	YAPILAN İŞ EMRİ	İŞLEME HATASI	HATA %	ÇALIŞMA SÜRESİ	ÇALIŞILAN SAAT İDEAL KAPASİTESİ	ÇALIŞMA PERFORMANSI
B.1						
B.2.1						
B.2.2						
B.3						
B.4						
TOPLAM						

Şekil :77 Makine Hata Oranı Ve Makine Performansı

**Makine Kapasitesi Performans Analizi Ve Hata Dağılım Trend Analizi:** bu raporlar genel olarak, belirli dönemlerdeki değişimleri karşılaştırmaya yönelik olarak düzenlenmektedir.

**BÖLÜM/MAKİNE KAPASİTE PERFORMANS ANALİZİ**

AYLAR	TOPLAM ÇALIŞMA SÜRESİ	TOPLAM DURUŞ SÜRELERİ	DURUŞ	ÇALIŞMA KAPASİTESİ	DURUŞ YÜZDESİ
OCAK					
ŞUBAT					
TOPLAM					

Şekil :78 Makine Kapasite Analizi

MAKİNA ÜRETİM HATA DAĞILIM TRENDİ				
AYLAR	HATA TOPLAMI	HATA YÜZDESİ	ÇALIŞMA KAPASİTESİ	DÜŞÜNCELER
OCAK				
ŞUBAT				
TOPLAM				
ORTALAMA				

Şekil :79 Makine Hata Trendi

DURUŞ TÜRLERİ VE NEDENLERİ/ KODLARI			
DURUŞ TÜRLERİ	KODU	HATA TÜRLERİ	KODU
İŞ BIRAKMA	I.B	MAKİNE ARIZA	M.A
MAKİNA ÇALIŞMADI	M.Ç	KONTROL	Ö.K
MAKİNE HAZIRLIK	M.H	AYAR KONTROL	A.Y
TEMİZLİK	T.	HAMMADE BOZUKLUĞU	H.B
MAKİNA BAKIM	M.B	MAKİNE BAKIM	M.B

Şekil:80 Makine Duruş Nedenleri Ve Hata Kodları

MAKİNE KAPASİTE RAPORU								
MAK NO	PARÇA KODU	TAH TAM SÜRESİ	MIKTAR	HATALI PARÇA	ÇALIŞMA SÜRESİ	DURMA SÜRESİ	VERİM %	TÜKTLN HAMMAD
TOPLAM								

Şekil :81 Makine Kapasite Verimlilik Raporu

**Makine Proses Kontrol Raporu:** Bu rapor; makinaların çalışması sırasında kontrol edilerek tespit edilen hususların raporlanmasına yöneliktir. Ancak, bu form' da hazırlanmış olmasına rağmen kullanılmamaktadır. Buna benzer belgelerin kullanılmamasının en önemli sebebi zaman içerisinde kazanılan tecrübeye bağlı gereksiz görülmeye başlanmasından kaynaklanmaktadır.

PROSES KONTROL TABLOSU			
KONTROL BİRİMİ .....		TARİH.....	
İŞ EMRİ	PARÇA KODU	KONTROLLER	HATA TABLOSU / DÜZELTME
01113	U.M-034	HAMMADDE HAZIRLAMA	KESİM HATASI- UYARI
01113	U.M-034	MAKİNE AYARI	MAKİNE AYARI- YAPTIRIM

Şekil :82 Makine Proses kontrol Raporu

X....BÖLÜM PERFORMANS RAPORU										
Vardiya Gündüz / Gece									Tarih:.....	
Tar	Makin	Sipariş No	Parça No	İşlem No	Standart parça Sayısı/saat	parçalar	Standart Zaman	Fiili süre	perfrm	Düşün
1										
2										
3										
4										

Şekil: 83 Makine-İşçilik Performans Raporu

**Termin Süreleri Performans Raporları:** Her ayrı mamul için planlanmış üretim ve teslim sürelerindeki sapmaların gösterildiği raporlardır. İşletme ve müşteri memnuniyeti açısından oldukça önemli bir performans göstergesi olarak değerlendirilmektedir.

TERMIN SÜRELERİ KONTROL RAPORU															
TARİH:.....															
MAMUL: UM- 102															
HAZIRLIK				ÜRETİM				TESLİM							
Planlama Ve Tedarik süresi		T. İmalat		karkas		Montaj		Sevkiyat Müşteri Teslimatı		Montaj Ve Üretime alma		Toplam Termin Süresi			
1						2		3		4		1+2+3+4			
Tahm	Fiili	Tahm	Fiili	Tahm	Fiili	Tahm	Fiili	Tahm	Fiili	Tahm	Fiili	Tahm	Fiili		
TERMIN SÜRELERİ KONTROL RAPORU															
TARİH:.....															
MAMUL:															
HAZIRLIK				ÜRETİM				TESLİM							
Planlama Ve Tedarik süresi		T. İmalat		karkas		Montaj		Sevkiyat Müşteri Teslimatı		Montaj Ve Üretime alma		Toplam Termin Süresi			
1						2		3		4		1+2+3+4			
Tahm	Fiili	Tahm	Fiili	Tahm	Fiili	Tahm	Fiili	Tahm	Fiili	Tahm	Fiili	Tahm	Fiili		
Hazırlayan Ve Onaylayanlar															
T. İmalat Sorumlusu				Karkas Sorumlusu				Montaj Sorumlusu				Pazarlama Sorumlusu			
										Planlama kontrol					
Yetkili İmzalar															

Şekil :84 Termin Süreleri Kontrol Raporu

GOFRET FIRINI MÜŞTERİ ŞİKAYETLERİ VE TALEPLERİ TOPLANTI KARARLARI			
GOFRET FIRINI MAMUL MÜŞTERİ ŞİKAYETLERİ		KAYNAĞI	HATA
1 ADET 1 ADET	ELEKTRİK KAÇAĞI MAMUL YANMASI	MONTAJ HATTI ISI AYAR DÜĞMESİ	Ü.H K.M
GOFRET FIRINI ÖZEL MÜŞTRİ TALEPLERİ(İSTEK)			
sayı	Talep	Kaynağı	Öneri
1 adet	Plaka sayısı artışı	Proje değişikliği	

Şekil :85 Müşteri Şikayet Değerlendirme Raporu

## 7. Bölüm Performans Değerlemesi Ve İşletme Kararları

İşletmenin üretim departmanı dahil, tam olarak hiçbir departmanda düzenli aralıklarla performans raporları kullanıldığı görülmemiştir. Ancak yetkililer, Yönetim kurulu başkanlığında, yapılan toplantılarda performans değerlendirmelerinin yapıldığını belirtmişlerdir. Bu noktada performans ölçüm ve denetimi doğal olarak önemli sayılan alanlarda yoğunlaşmaktadır.

İşletmede kullanılan diğer raporlar işçilik giderlerinin tahakkuku için düzenlenen, işçilik çalışma kartları, üretim raporları ve iş emirleridir. Bu raporlara ilişkin örneklerinden bazıları yukarıda verilmiştir.

Mamul maliyetlerin tahmini ve yapılan mamul maliyet bütçeleri işletmede performans göstergeleri olarak kullanılmaktadır. Bu çerçevede yapılan işlemler aşağıdaki gibi özetlenebilir.

1-Mamul maliyet tahmini(Proje fiyatlandırması): Bu aşamada üretimine başlanan mamul için oluşturulacak değişiklikler ve buna bağlı olarak maliyet unsurlarında meydana gelen değişimler dikkate alınarak yeniden tahmini fiyat çıkartılmaktadır.

2-Maliyet giderlerinin belirli aralıklarla tek tek veya mamul bazında tamamlanma dereceleri dikkate alınarak değerlendirilmektedir.

3-Kesin maliyet bilgileri elde edildikten sonra karşılaştırmalar ve oluşan farklar açıklanmaktadır. Bu açıklamalar daha çok toplantı konularını oluşturmaktadır.

yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında bir çok işletmede uygulandığı gibi, muhasebe kayıtlarına yansımayan bir tahmini maliyet sistemi ve bu sisteme bağlı elde edilen bilgilerin değerlendirilmesi söz konusudur. Bu uygulamanın genel olarak nedeni; muhasebe kayıtlarının doğrudan vergi muhasebesi amacına yönelik olmasından ve muhtemel hataların oluşumunun kayıt dışında tutulması isteği yanında istenen bilgilerin zamanında kayıt ortamından elde edilemeyişi gibi nedenden kaynaklanmaktadır. Ancak harcanan zaman ve kaynaklar açısından, bu tarz yaklaşım ile işletmelerin tasarruf ettikleri de söylenemez.

Bu ve buna benzer diğer konuların muhasebe kayıt ortamı dışında tutulmasında kanımızca en büyük etken uygun bir hesap planının oluşturulamayışıdır. Yukarıdaki açıklamalardan' da anlaşılacağı gibi, işletme maliyet unsurlarını, kendi istediği gibi bölümleyerek kontrol etmekte ve değerlendirmektedir. Bu çerçevede söz konusu işletmede enerji ve işletme malzemeleri ağırlıklı olarak ön plana çıkmaktadır.

Karar alma noktasında işleme maliyetlerine bağlı olarak, uygulamada tespit edildiği gibi yalnızca bir bölümün faaliyetleri ile ortaya çıkan ara mamul ve yedek parçalar için transfer fiyat tespiti ile ;

- 1- Dış kaynak kullanımı konusu, yani fason üretim için alınmış olan fiyat değerlendirme konusu yapılabilmektedir.
- 2- Aynı şekilde, gerek mamul ve gerekse yedek parçalar için karlı ve karsız mamul ayırımı yapılabilmektedir.
- 3- Bölüme tahsis edilen kaynakların etken kullanımı kontrol edilebilmektedir.
- 4- Alınan teklifler daha kısa sürede değerlendirilebilmekte ve dışa yönelik bölüm bazında sipariş alınabilmektedir.
- 5- Dış fiyatlar analiz edilerek İşletmenin bütün olarak karlılığı inceleme konusu yapılabilmektedir.
- 6- Bölümsel maliyet analizi ile ek yatırım kararı alınabilmektedir. Örnek bir elektronik makine ilave edilmesi gibi.
- 7- Yöneticiler için ücret ve prim hesaplanabilmektedir.
- 8- Bölüm bazında hazırlanan bütçeler daha tutarlı olmaktadır.

Siparişe bağılı üretim yapan bir işletmede, giderlerin tek tek kontrolü yanında maliyet oluşum sürecinde oluşan giderlerinin kontrol edilmesi bazı kararlar ve performans değerlemesi açısından önemli verileri oluşturmaktadır.

## 8. Uygulamanın Değerlendirmesi

Tüm işletmelerin gelişen şartlara uyum sağlamaları bilgi birikiminden ve teknolojilerden yeterince yararlanmaları gerekir. Yönetimde aile bireylerinin görev alması ayrı bir konudur. Ancak, yönetimin sistem olarak ele alınması ve yetki ve sorumlulukların, fiili sonuçlar ile, raporlanarak değerlendirilmesi alınacak kararlarda objektif olunması açısından şarttır.

İşletmede üretim ve işletme kapasitesi değerlendirildiğinde yeterli sayıda personel ve donanım olmasına rağmen işletme içi başarı değerlemesinde objektif kıstaslar geliştirememiştir. Diğer taraftan üretim sorumlusunun bireysel çabaları neticesinde bazı mamullerde rakiplere göre belirli bir kalite yakalanmıştır.

Uygulamaya yönelik çalışmada, son yıllardaki gelişmelere bağılı olarak işletme maliyet ve raporlama sistemi ayrıntılı olarak tasarlanmış olmakla birlikte, iki ayrı maliyet sistemi arasında entegrasyon sağlanamamıştır.

İşletmenin, planlama ve maliyet yönetim departmanı yalnızca kendi sorumluluk alanı içerisinde çalışmakla birlikte sipariş kabulü ve üretim projelerinin hazırlanması ve belirli parçaların üretiminin durdurulması gibi konularda, fabrikada ağırlıklı bir yere sahiptir. Bu çerçevede hazırlanan raporlarda, maliyet tahminleri ve fiyat belirleme muhasebe dışında gerçekleştirilmektedir. Yani muhasebe ile maliyet yönetim departmanı arasında, bilgi akışında kopukluk söz konusudur. Bu yaklaşım ve muhasebenin yasal zorunlulukları yerine getirmeye yönelik öncelikli anlayışı klasik anlamda sipariş artı fiili artı tam maliyet yönteminin geçerli olduğu bir maliyet sistemine bağılı raporlama sistemine geçerlilik kazandırmıştır.

Planlama ve yönetim bölümü; gerek bütçe çalışmalarında, gerekse projelerin fiyat belirlemede "şekillendirme" olarak tarif edilen işleme maliyetlerini esas alırken hazırlanan raporlar muhasebeye iletilmemektedir. Muhasebe bölümü ise yalnızca sonuçlarla ilgilenmektedir. Aylık olarak planlama ve maliyet yönetiminde hazırlanan faaliyet raporlarına muhasebeden alınan fiili sonuçlar yazılmaktadır. Muhasebenin yalnızca fiili sonuçlarla yasal zorunluluk açısından ilgilenmesi dışında, yedek parça niteliğindeki mamullerin maliyetlerini planlamadan alarak, hesap planı içerisinde, ilgili sipariştan düşerek, mamullerin maliyetleri tespit etmektedir. Her iki bölüm bilgisayar ortamında, excel programından yararlanmaktadır.

Ara mamul maliyetleri planlamada, kontrole yönelik izlendiği halde muhasebe ara mamul maliyetlerini izleyememektedir. Planlama belirli mamuller üzerinde işletme ana hedeflerine yönelik olarak yoğunlaştığından, üretim bölümlerinden yalnızca makine bölümünün, karlı olacağı düşüncesi ile dışa yönelik parça üretmesinde, şekillendirme maliyetlerine bağlı fiyat tespiti ve sipariş kabulünde atıl kapasite için yetkilendirilmiştir. Bu uygulamanın dışında ilk kuruluşta yine şekillendirme maliyetlerine bağlı olarak yönetici için maaş tespiti yapılmış ancak sonradan bu uygulamadan vazgeçilmiştir.

Yukarıda açıklandığı gibi, işletme bir anlamda şekillendirme maliyetlerine dayalı fiyat ve maliyet hesaplamalarına bağlı kararlar almaktadır. Ancak bu uygulama transfer fiyatı olarak nitelendirilmemektedir.

İşletmenin, planlama ve maliyet yönetim bölümü özellikle yedek parça mamul maliyetlerini gerek tahmini olarak belirlerken, gerekse kontrole yönelik değerlendirmede maliyetleri esas almaktadır. Bir anlamda, her bölümde üretilen ara mamuller, işleme maliyetleri ile montaj bölümünde toplanarak, mamul maliyetini oluşturmaktadır. Ancak bu bilgilerin hiçbirisi muhasebe bölümüne kayıtlanmadığı için, muhasebede yalnızca fiili maliyet verilerine mamul maliyetlerine ulaşılabilir. Halbuki, mamul ve mamulü oluşturan parçaların işleme maliyetleri, planlamada karlılık açısından karar almada karşılaştırılmaktadır.

Diğer taraftan, karar merkezi uygulamasının, bölümlere yetki aktarımını ve karar özgürlüğünü gerektirdiğinden gerek orta büyüklükteki, gerekse küçük

Üretim işletmelerinde, bir çok alanda, artı maliyet ve uzmanlık bilgisini gerektireceğinden uygulanmamaktadır. Uygulayıcıların ifade ettikleri başka bir konu ise yalnızca bölüm performans değerlemesine yönelik olarak, transfer fiyat uygulamasının gereksiz olduğudur.

Doğal olarak bu yorumlar geçerlilik taşımakla birlikte, bölüm bazında kontrol edilen performansların iyileştirilmesi halinde, maliyetlerin ve bölümsel karlılığın etkileneceği unutulmamasıdır. Transfer fiyatı ise bu etkinin tutar olarak ifadesidir. Diğer bir husus ise, bu işletmede uygulanmış olan yapay kar merkezi varlığıdır. İşletme, bölüm performans ölçüm ve değerlemesinde, bu bölümün işleme maliyetine dayalı fiyatlarını kontrol edip karşılaştırırken, aslında merkezi yönetim kararı dışında oluşan geliri ve bir anlamda karı kontrol etmiş olmaktadır. Çünkü, gelir fiyat değişkenine bağlı oluşmaktadır.

Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin, bölümsel gelirlerin kontrol edilmesinde fiyatı esas almaları, hem basit hem de geçerli bir yöntemdir. Bu açıdan bu işletmelerde gerek maliyet merkezi gerekse, kar merkezi transfer fiyat uygulamalarına bağlı bir performans değerlemesine yönelik çalışma pahalı ve uzmanlığı gerektiren bir yöntem olması nedeniyle daha basit performans ölçüm ve denetim teknikleri kullanılmaktadır.

Özetle, siparişe bağlı bütünleşik üretim yapan işletmelerde, uygulama çalışmasında tespit edilen en önemli sonuçlardan birisi, maliyet merkezleri arasında ara mamul transferlerinde, "işleme maliyetlerinin", gerek karar alma gerekse kontrol açısından daha uygun olduğudur.

Uygulama yapılan işletmede genel olarak karşılaştırmalı raporlar ağırlık taşıması yanında, oranlara yönelik karşılaştırmalardan yeterince yararlanılmaması kanımızca performans değerlemesi açısından önemli bir eksiklikler. Diğer taraftan, muhasebenin yalnızca yasal yükümlülüklerle bağlı olarak yürütülmesi oldukça önemli bir hata olduğu kanısındayız. Bu anlamda, işletmenin, "maliyet yönetim bölümü" ve "muhasebenin" ayrı çalışmaları raporlama sisteminin bütünlüğünü etkilemekle birlikte, zaman ve kaynak kaybına neden olmaktadır.

## DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Küreselleşen rekabet ortamının hızla geliştiği ticari sınırların kalmadığı bir dünyada, tüketicilerin mamul seçeneklerinin çokluğu üretim işletmelerin, yönetsel karar almada, daha dikkatli davranmaları ve yeni yönetim anlayışları çerçevesinde maliyet sistemlerinin tekrar incelenmesini gündeme getirmektedir.

Farklı mamul üretmek durumunda olan işletmeler açısından alınacak kararlarda ve performans değerlemesi açısından, çıktıların maliyetlerini belirlemede, mamuller yeterli bir ölçü oluşturamamaktadır. Bu konu özellikle en çok eleştirilen konulardandır. Özellikle maliyetleri yüksek olan ve bir dönemde çok az sayıda mamuller üreten bir işletmede, bölüm kapasitelerinin farklı ölçülere göre ifade zorunluluğu mamul ile kapasite arasında, standart bir ilişki kurulamamaktadır. Bu açıdan, işleme maliyetlerine dayanan transfer fiyatlarının rahatlıkla uygulanması gerekir. Çünkü bu tarz üretim yapan işletmelerde mamul açısından, standart çıktı söz konusu değildir. Bu üretimde kapasitenin makine saati veya direkt işçilik saatleri ile ifade edilmesi ve performans değerlemesinde bu ölçülerin verimlilik veya etkenlik alanlarında değerlendirilmesi yeterli değildir. Çıktı maliyetlerinin mamullere bağlı olmayan bir standart olarak ortaya konması ve değerlendirmeye esas alınması gerekir.

Siparişe bağlı üretim yapan işletmelerde, aynı çerçevede bir yapılanma içerisinde sorumluluk merkezlerini oluşturmak zorundadırlar. Ancak, bütünleşik üretim yapan yani bölümlerin faaliyetlerinin birbirlerine çok sıkı bağlı olduğu işletmelerde, kar merkezleri oluşturmak mümkün olmamaktadır. Bu tarz üretim yapan işletmelerde, bölümler arası ara mamul transferlerde esas alınabilecek fiyatlar açısından "işleme maliyet yöntemi" veya daha ileri uygulaması olan "verimlilik maliyet sistemi" klasik maliyet sistemine göre, kontrol ve performans değerlemesi açısından daha yararlı bilgiler sağladığı görülmektedir.

Siparişe bağlı üretim yapan işletmelerde sorumluluk merkezi temelinde bir yapılanma ile işletme hedeflerine yönelik, yalın yönetim anlayışının işletme performansı olumlu etkileyecektir. Bu yapılanma, şekli sorumluluk merkezlerinin kontrolünü de gerekli kılmaktadır. Tabidir ki, yalnızca sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi yeterli olmayıp, sorumluluk merkezinin biçimi ne olursa olsun, bu

birimlere karar almada yetki aktarılmalıdır. Ancak bu şekilde, işletme gereksiz bürokrasiden kurtulabilecek, müşteri isteklerini zamanında karşılayabilecektir.

Siparişe bağlı üretim yapan işletmelerde, sorumluluk merkezlerine yetki devri çerçevesinde, özellikle, dışa yönelik üretim yapabilecek bölümler, "itibari kar merkezleri" olarak kabul edilebilir. Gerek maliyet merkezlerinde gerekse kar merkezlerinde, bu işletmelerin maliyet hesaplamalarında, üretim zamanını dikkate alan "işleme maliyet yöntemi" veya "verimlilik maliyet yöntemi" uygulamaları daha doğru olmaktadır. Uygulama kısmında açıklandığı gibi, oluşturulacak itibari kar merkezleri için işleme maliyetlerine artı katkı payı, tutar ilavesi ile bölümlerin, faaliyetleri izlenebilir ve elde edilecek veriler, başka işletmelerle karşılaştırılabilir. Yöntemlerin işleyişi incelendiğinde, bir anlamda son yıllarda ön plana çıkan faaliyet temelli maliyetleme ile zaten örtüşmektedir.

Siparişe bağlı üretim yapan küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin, basit bir yöntem olan işleme maliyet yöntemi kullanmaları, daha uygundur. Ancak sorumluluk merkezlerinin karar özgürlüklerinin artması halinde yani, işletmenin büyümesine paralel giderlerin sabit ve değişken olarak belirlendiği "verimlilik maliyet sistemi", özellikle kar merkezleri için bir çok performans göstergelerine ilişkin verileri üretebilmektedir. Bu yönetime bağlı olarak, bölüm başbaşa noktası rahatlıkla hesaplanabilmektedir.

Bu işletmelerde, işleme maliyetlerine dayanan, transfer fiyatı maliyet veya işleme artı katkı payını, içeren transfer fiyatı uygulaması, bölümsel performans değerlemesi yanında, her bir bölümü ayrı bir işletme gibi değerlendirme imkanı sağlayacak yönetim anlayışı ile müşteri taleplerini karşılayabilmekte ve gereksiz maliyetleri azaltmaktadır. Daha kısa bir anlatımla; üretimde maliyet merkezlerinin, performans ölçme ve değerlendirmeye yönelik olarak itibari kar merkezleri olarak varsayılmasının amaçlara katkısı olduğu sürece sakıncası olamaz.

Diğer taraftan bu yönetim anlayışına paralel, performans değerlemesinde etkili olan kalite ve tam zamanında üretim yöntemlerinin uygulanmasına engel teşkil etmez. Bu uygulama paralelinde, bölüm performans değerlemesinde, özellikle bölümce kontrol edilmeyen giderlerin ve bölümün katkısı dışında oluşan gelirlerin, dikkate alınması gerekir.

Bu çalışmada, siparişe bağlı üretim yapan "KOBİ" niteliğindeki işletmelerde rahatlıkla uygulanabilecek bir yöntem olan, "işlemsel maliyet yöntemi", performans değerlemesi ve karar alma açısından katkı sağlayacağını düşünmekteyiz. Çalışmanın uygulama kısmı, özellikle maliyet ve fiyat belirlemeye yönelik olarak, bu düşüncemizi doğrulamaktadır. Ancak, bu yöntemin, maliyet sistemine ve kayıtlamaya dahil edilmemesi önemli bir aksaklıktır.

Özetle çalışmada savunularak ortaya konan iki konudan ilki; karar alma ve performans değerlendirme açısından, siparişe bağlı üretim yapan işletmelerin işleme ve verimlilik maliyet sistemlerinin daha anlamlı olduğudur. İkincisi ise, bu maliyet yönteminin bölümler arasında, ara mamul transferlerinde uygulanabileceğidir. Ancak işletmelerde, performans değerlendirme açısından bir çok farklı alan söz konusudur. Ancak, tüm performans alanlarına yönelik değerlendirme sayısal ve özellikle tutar olarak ifade edildiği sürece anlamlı olmaktadır. Bu açıdan, gerek transfer fiyatlarına yönelik performans değerlendirme, gerekse bu yöntemin dışındaki performans değerlemeleri için, sorumluluk merkezi temelinde bir yapılanma gerekli olmaktadır. Bu yapıya paralel, yalın bir yönetim anlayışının hakim kılınması ancak, bu merkezlere kısmi' de olsa, sağlanacak karar alma özgürlüğü, ile gerçekleştirilebilecektir. Bu yaklaşım, işletme ve bölüm performansını olumlu etkileyecektir.

Temennimiz işletmelerin bölüm performans değerlemesinde bir anlamda zaten uygulanan bu yöntemleri daha bilinçli olarak, muhasebe sistemi içerisinde gerçekleştirilmesi konusunda bilimsel çalışmaların artması ve bu işletmelerde de maliyet ve yönetim muhasebesinin yönetime katkılarının arttırmasıdır.

## KAYNAKÇA

- Acar Nesime, **Üretim Planlaması Yöntem Ve Uygulamaları**, (Ankara, 1996)
- Akal Zühal, **Performans Ölçüm Sisteminin Tasarımında İzlenecek Yaklaşım**, (Verimlilik Dergisi, Özel Sayı, MPM Yayınları, Ankara, 1995)
- Akal Zühal, **İşletmelerde Performans Ölçüm Ve Denetimi**, (MPM Yayınları, Ankara, 1996)
- Akdemir Ali, **Global Normlu İşletme Yönetimi**, (Kütahya, 1996)
- Akdoğan Nalan, **Maliyet Muhasebesi**, (Ankara, 1997)
- Akdoğan Nalan, Tenker Nejat, **Mali Tablolar Analizi**, (Ankara, 1997)
- Akgüç Öztün **Mali Tablolar Analizi**, (Muhasebe Enstitüsü Araştırma Ve Eğitim Vakfı Yayın No:16, 9, Bası İstanbul, 1995)
- Altuğ Osman, **Maliyet Muhasebesi**, (İstanbul, 1996)
- Amenkhena Felix Johnson George **Performance Measures And JIT** (Management Accounting, February 1991 )
- Antohony N. Robert, James S. Reece, **Management Accounting**, (D. Irwin. Inc. Homewood, Illion, 1989)
- Aysan Mustafa, **Maliyetler Ve İşletme Kararları**, (İstanbul, 1974)
- Backer Morton, E.Jacopsen Lyle, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Çeviren: Sadık Baklacioğlu (2. Bası, İstanbul 1976)
- Baransel Atilla, **Çağdaş Yönetim Düşüncesinin Evrimi**, (Cilt 1, İ.Ü, Yayınları No 73, İstanbul, 1979)
- Baş İ. Melih, **Performans Ölçüm Ve Denetimi**, (Verimlilik Dergisi, MPM, Özel Sayı, Ankara, 1994)
- Belkaoui Ahmed, **Handbook Of Managment Control Systems**, (Wesport, 1986)
- Bodner H. George, Hopwood S. Willkins, **Accounting Information System**, (Newton, MA, 1987)
- Bursal Nasuhi, Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi**, (Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:888, Eskişehir, 1996)

- Büyükmirza Kamil, **Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara 1996
- Dinçer Ömer, Fidan Yahya, **İşletme Organizasyonu Ve Yönetimi**,(İstanbul, 1996 )
- Dinçer Ömer, **Stratejik Yönetim Ve İşletme Politikası**,(İstanbul, 1992)
- Doğan Zeki, **Kalite Maliyetinin Önemi** (Ekonomik Ve Teknik Dergi, Standart, Özel Sayı: 65, Ekim 1996)
- Doğan Abdullah, Aydın Ahmet, **İmalatçı Kamu Kurum Ve Kuruluşlarında Verimlilik Maliyet Karşılaştırması**, (MPM Yayınları, Ankara, 1991)
- Edward J Ketz, L Cambell ,Terry, Baxendela, **Management Accounting**, (Sandiago, 1991)
- Erdem Ferda, **İşletme Kültürü**, (Friedrich Nowmann Vakfı, Ankara, 1996)
- Erdemar Cengiz, **Muhasebe Bilgileri Ve İşletme Kararları**,(İstanbul, 1996)
- Erdoğan Nurten, **Faaliyet Temelli Maliyetleme**, (Eskişehir, 1996)
- Eren Erol, **İşletme Stratejileri Planlama Ve Yönetim**,( İstanbul,1987)
- Eren Erol, **Stratejik Yönetim**, (T.C Anadolu Üniversitesi Yayınları Eskişehir,1997)
- Ergin Hüseyin, **Stratejik Yönetim Muhasebesi**, (Kütahya,1997)
- Ersoy Ayten, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Çağdaş Gelişmeler Açısından İncelenmesi**, (Ankara, 1996 )
- Gorge H. Bodner, William S. Hopwood, **Accounting Information Systems**, (Allany And Bacon Inc. Newton Ma, 1987)
- Gönenli Atilla, **İşletmelerde Finansal Yönetim** (İstanbul Matbaası, İstanbul, 1979)
- Gürsoy Cudi Tuncer, **Yönetim Muhasebesi**,(İstanbul, 1997)
- Güvemli Oktay, **İşletmelerde Kısa Ve Uzun Süreli Planlama**, (İstanbul,1996)
- Hacıüstremoğlu Rüstem, **Maliyet Muhasebesi**, (İstambul 1995 )
- Hatiboğlu Zeyyat, **İşletme Yöneticiliğinin Temelleri**, (İstanbul,1978)
- Hatiboğlu Zeyyat, **Maliyet Muhasebesi** (İstanbul, 1987 )
- Hoffman Von,Constantine **Müşteri Feedback Nasıl Sürdürülür**, (Power Özel Ek, Mayıs, 1998)

- Hongren T. Charles, Foster George, **Cost Accounting**, (Prentice Hall. Inc. 1991)
- Hongren T. Charles, Foster George,, Datar M. Srikant, **Cost Accounting**, (Ninth Edition Prentice Hall. International In. 1997)
- Honsen R. Don, Mowen M. Maryanne, **Management Accounting**, (1992)
- Işıklar Sadi, **İşletme Planlaması**, (İstanbul,1997)
- İş Etüdü Uygulamaları İle Maliyet Muhasebesi**, (MPM, Yayınları,Ankara 1992)
- Karcioğlu Reşat, **Sanayi İşletmelerinde Üretim Kayıplarının Verimlilik Ve Maliyetlere Etkisi**, (A. Ü, Basımevi, Erzurum, 1993 )
- Kartal Ali, **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayın No:402
- Kavrakoğlu İbrahim, **Toplam Kalite Ve Yönetim Mühendisliği**, (Ekonomik Forum, Dergisi 15 Eylül 1995)
- Kobu Bülent, **Üretim Yönetimi**, (İstanbul, 1996)
- Koçel Tamer, **İşletme Yönetimi**, (İstanbul,1995)
- Lalik Ömer, **Finansal Muhasebe**, (Ankara, 1992)
- More L. Carl, K Jeadcke K Robert, **Yönetim Muhasebesi**, Çeviren: Gönenli Atilla, (Ankara, 1988)
- Müftüoğlu Tamer, **Bir Yönetim Aracı Olarak Transfer Fiyatları** (A.Ü. Basımevi Ankara 1982)
- Oluç Mehmet, **İşletme Organizasyonu Ve Yönetimi**, (İstanbul, 1982)
- Özalp İnan, **Yönetim Ve Organizasyon**, (Eskişehir, 1992)
- Pazarçeviren Selim, **Transfer Fiyatlama Sistemi Ve Transfer Fiyatlarının Doğrusal Programlama Metodu İle Tespiti**, (Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul,1987)
- Pekdemir Recep,**Mali Tablolar El Kitabı**, İstanbul, 1994
- Peker Alpaslan,**Yönetim Muhasebesi** , (İstanbul, 1983, 3. Baskı)
- Peter Wilson, **Finansal Yönetim**, Çeviren: Engin Müstecapoğlu, (İstanbul, 1996)

- Polimen S. Ralph, Hond A. Sheile, Cashin A. Jems, **Theory And Problems Of Cost Accounting**, (Mc. Graw, Hill, Inc., 1994)
- Robert I. Tricker, Richard S. Boland, **Management Information And Control Systems**, ( A. Wiley, Bath, 1982)
- Sanders A. Donald, Johnson H. Richard, **ISO 9000**, Çeviren: Gönül Yenersoy, ( İstanbul, 1998)
- Sevgener A. Sait, **Yönetim Muhasebesi**, (M.Ü, Eğitim Ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul,1986)
- Sevilengül Orhan, **Genel Muhasebe**, (Ankara,1998)
- Shane Moriarty, Carl P. Alleon **Cost Accounting** (John Wiley Sons Inc Newyork 1991)
- Sibson E. B., **İşletmelerde İş Gücü Verimliliğinin Artırılması**, Çeviren: İnci Artan, Sinan Artan, ( Bilim Ve Teknik Yayınevi, İstanbul, 1991)
- Sürmeli Fevzi, **Muhasebe Bilgi Sistmi**, (Eskişehir, 1996)
- Şakrak Münir, **Maliyet Yönetimi**, (İstanbul,1997)
- Şimşek Mühittin, **Kalite Yönetimi**, (M.Ü, İstanbul, 1996)
- Tatar Hasan, **Kalite Çemberi Ve İşletmede Kalite Çemberleri Oluşturmanın Önemi**, (Standart Dergisi, Sayı :424, Nisan 1997 )
- Tosun Kemal, **İşletme Yönetimi**, ( Ankara, 1982)
- TURMOB, **Muhasebenin Temel Kavramları Ve Tekdüzen Hesap Planı**, Ankara,1995
- Tüz Hüseyin, **İşletme İçi Görev Dağılımının Önemi** (Dizayn Teknik, İşletme İçi Seminer Notları, İstanbul, 1997)
- Uragun Mehmet, **Maliyet Muhasebesi Ve Mali Tablolar**, (Ankara,1993)
- Uslu Selçuk, **Yönetim Ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, (Ankara, 1991)
- Üstün Rıfat, **Maliyet Muhasebesi**, (Bilim Ve Teknik Kitapevi, İstanbul, 1996)
- Üstün Rıfat, **Yönetim Muhasebesi**, (Bilim Ve Teknik Kitapevi, İstanbul, 1996)
- Wesch A. Glenn, **İşletme Bütçeleri, Kar Planlaması Ve Kontrolü**, Çeviren: Yaman Erdal, Enver Çapcı, (Bilimsel Yayınlar Derneği, Ankara, 1978)

Whitney O John, **İş Birimleri Strateji Yenileme**, ( Power Dergisi, Özel Ek, Mayıs, 1988)

Wilkinson W. Joseph, **Accounting Information Systems**, (Second Edition, John Wiley Sons. Inc 1986)

Yozgat Osman, **İşletme Yönetimi**, (4. Baskı, İstanbul, 1983)

Yücel Göksel, **İşletmelerde İç Raporlama Sistemi**, (I.Ü, Muhasebe Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1986)

Yükçü Süleyman, **Maliyet Muhasebesi**, (İzmir, 1993)

..... **Verimi Artıran Yalın Yönetim**, (Kapital Dergisi, Nisan 1994)