

**YALIN DÜŞÜNCE VE İSRAFIN
TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE KAYDI :
BİR YAKLAŞIM VE ÖRNEK UYGULAMA**

A.Erdal ÖZKOL*

ÖZET

Var olan kaynakların boşa harcanması anlamına gelen israf, kullanıcıların kaynakları kullanmadaki disiplinsizliği nedeniyle bir türlü denetim altına alınamamıştır. Bir yaşam tarzı olan israf etmeme felsefesi; geçtiğimiz yüzyılın sonundan itibaren işletmeler tarafından yalın düşünce başlığı altında uygulanmaya başlanmıştır. İsrafın tespit edilebilmesi için öncelikle kapasite belirlenir ve dönem sonunda da elde edilen fiili tutarlar kapasite ile tespit edilmiş tahmini tutarlarla karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sonucunda fark(sapma)lar oluşacaktır.

Burada, tekdüzen muhasebe sistemi içinde kullanılan maliyet muhasebesi 7/A seçeneği hesapları kullanılabilir. Ancak 7/A seçeneğindeki fonksiyonel gider, yansıtma ve fark hesapları tekdüzen muhasebe sistemindeki fonksiyonların farklı olarak ele alınmaktadır. Amaç; tahmini maliyet yüklemesi ile fiili maliyetleri kullanılan kapasiteleri düzeyinde karşılaştırma yapmaktır. Farklar da israf tutarlarını göstermektedir. Dönem sonunda tüm maliyet hesapları fonksiyonlarını tamamladıktan sonra kapatılabileceklerdir. Bu sistem yardımı ile israfların muhasebe sistemi aracılığı kayda alınması da mümkün olabilecektir.

***Anahtar Kelimeler:** İsraf, Yalın Düşünce, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Fiili ve Tahmini Maliyetleme Yöntemi.*

1. Giriş

Günümüzde küreselleşmenin sosyal, ekonomik, kültürel vb. etkileri gün geçtikçe artmaktadır. Tüm dünya üzerine yayılan rekabet, kendisini gümrük duvarları ile korumaya çalışan ulusal ekonomiler için en büyük tehdit unsuru durumuna gelmiştir. Bu tür ekonomiler büyük sermaye unsurlarının direkt tehdidi altındadırlar.

Küreselleşme sürecinin sürmesi durumunda, geleneksel üretim niteliklerine sahip işletmelerden oluşan ekonomilerin rekabet şansları olmayacağından yıkılmaları kaçınılmaz olacaktır. Bu durumda, tehdit altında bulunup yetersiz sermaye yapısına sahip işletmeler ve ekonomileri bir ekonomik veya siyasi blok içine girmeye çalışabileceklerdir. Bunun yanında, küreselleşmenin karşıtlığı olarak; ülkeler ulusal bağımsızlıklarını küreselleşmeye tercih edebilirler.

* Yrd.Doç.Dr. D.E.Ü., İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, İZMİR.

Her hangi bir ülke; siyasi anlamda yukarıdaki temel iki seçenektan hangisini seçerse seçsin ekonomik anlamda uluslararası rekabettan kaçamayacağı için, tüm işletmeler çeşitli yeni sistemleri, teknikleri ve teknolojileri içselleştirmelidir.

Bu sistemlerden olan “Yalın Üretim Sistemi” temelde; “İsraf”ın “Yaratılan Değer”den ayrılması düşüncesine dayanmakta olup, “İsraf” için kaynak kullanımının işletmelerin rekabet gücünü azaltacağını vurgulamaktadır.

2. Teorik ve Temel Yapı

Yüzyıllardır tüm insanlık tarafından bilinen, ancak isteyerek veya istemeyerek engellenemeyen israf unsuru yapılan girişimlerin istenilen sonuçlara ulaşamamasına neden olabilmektedir. Eldeki kaynakların değerlendirilememesi olan israf, bu kaynakların elde edilemeyip kullanılamamaları durumundan daha can sıkıcıdır. Kaynakların verimsiz kullanımı anlamına da gelen israf aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

İsraf: Gereksiz yere para, zaman, emek vb.ni harcama, savurganlık, tutumsuzluk (TDK Sözlük <http://www.tdk.gov.tr/>)

İsraf (waste), mamul veya hizmetlerimize değer katmayan, firmanın ana hedefinde ilerlemesine destek olmayan ancak gerçekleştirdiğimiz aktivitelerin tümüdür. (<http://www.diyalog.com/>)

İsraf : Müşteri için değeri olmayan faaliyetler.

Yukarıdaki tanımlara işletmeler açısından bakıldığında israf; işletmelerin, talebin istemediği faaliyetler için kaynak kullanması ve bu kullanımları yapmaması durumunda da mamul veya hizmetin değeri ile ilgili herhangi bir kayıp ile karşılaşmayacağı düşüncesidir. Buradan hareketle israfı belirleyen unsur, kaynak kullanımının mamul veya hizmet için değer yaratıp yaratmadığı durumu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Değer yaratılmadan yapılmış bir faaliyet boşa kaynak kullanımına ve zarara sebep olacaktır. Değer yaratmanın ne anlama geldiğini tanımlamadan önce yaratılması gereken unsur aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

Değer : 1.Bir şeyin önemini belirlemeye yarayan soyut ölçü, bir şeyin değdiği karşılık, kıymet. 2 .Bir şeyin para ile ölçülebilen karşılığı, paha. 3.Yüksek ve yararlı nitelik.

Yalın Düşünce

Tanımlardan da görüldüğü gibi “Değer” iki temel unsura sahip olmak durumundadır. Bu unsurlar :

1. Nitelik,
2. Para ile ölçülebilme.

Bu tanımlarda hareketle işletmeler için “Değer Yaratma”yı, “müşterinin talebi yönünde nitelikli bir unsur oluşturup karşılığında bu unsuru işletmeye mal olduğundan daha pahalıya elden çıkarabilme sürecidir” şeklinde tanımlayabiliriz.

Buna bağlı olarak da işletmeler için “Değer Yaratma Süreci”, üretim faktörlerinin uygun bir şekilde bir araya getirildiği “Üretim Süreci”dir.

3. Yalın Düşünce Ve Yalın Üretim

3.1. Yalın Düşünce

Kelime anlamı sade, gösterişsiz yani temel amaca yönelik, zorunlu olmadıkça ek faaliyette bulunmayan asıl işleve yönelik demek olan yalın kavramı, düşünce ile birleştiğinde; faaliyete yönelirken bu faaliyetle ilgili gereksiz tüm hareket ve düşüncelerden kaçınmayı, doğrudan asıl faaliyete yönelmeyi ve bu faaliyeti en kısa zamanda başarabilmeyi vurgulamaktadır.

Başka bir deyişle, yalın düşünce, değerın tanımlanması,değer yaratan adımların en iyi ve doğru biçimde sıralanması, bu adımların gerektiği anda aksamaya uğramadan atılması ve giderek daha yüksek etkinlikte gerçekleştirilmesinin yollarını gösterir. Kısacası, yalın düşünce, giderek daha az (emek, ekipman, zaman ve alan) harcayarak daha fazla üretebilmeyi ve müşterilerin asıl beklentilerine daha çok yaklaşmayı sağladığı için yalındır. (WOMACK, James P. ; JONES, Daniel T.(1998); S:11-12)

Yalın Düşünce'nin amacı, yalın bir üretim sistemine, yalın bir şirkete, yalın bir değer zincirine ulaşmaktır. Yalın Düşünce'nin amacı, yönetimin ilgi merkezini değiştirerek, “değer”in “israf”tan ayırt edilmesini sağlamak, “organizasyonlar-teknolojiler-sabit kıymetler” yerine kaynakları mamule ve mamulü etkileyecek çalışmalara odaklamak, israflardan arınarak zenginliği yakalamaktır. (ÖZKAN;“Yalın Düşünceye Giriş” <http://www.danismend.com/>)

Yalın düşünce felsefesi açıklanabildiğinde, işletmelerde yalın nitelikte yapılabilecek her türlü girişimin temeline ulaşılabilir.

Buna göre, yalın düşünce ve organizasyon felsefesinin odaklandığı noktalar şu şekilde ele alınabilir:

a.Yönetim ve üretim süreçlerindeki her türlü israfı (fazladan üretim, hata ve ıskartalar, gerektiğinden daha uzun işlem-nakil-bekleme zamanları, daha

fazla stok miktarları ve malzeme sarfiyatı vb.) ve müşteri gözünde ürüne artı değer katmayan her türlü işi ve adımı ortadan kaldırmak,

b. İş ve malzeme akışını hızlandırarak, sürekli iyileştirme ve geliştirme yaparak, müşterinin istediği kalitedeki ürünü veya hizmeti onun istediği zamanda ve miktarda hazır etmek,

c. Değişen ve artan müşteri talep ve isteklerine en hızlı şekilde cevap verebilecek esnek ve hızlı bir üretim sistemine sahip olmak,

d. Performans parametreleri veya başarısı olarak "müşteri istek ve ihtiyaçlarını ne derecede karşılayabiliyorum" sorusunu baz alan "ölçülebilir sistem ve süreçleri" kurmak ve bunları yönetmek,

e. Müşteriler gözünde katma değer yaratan akış zincirine tedarikçi ve dağıtımçıları da "kritik" birer halka olarak eklemek,

f. Yalın organizasyonun yönetim ve işletilmesinde zorunlu olan yeterli bir bilişim sistemini de yine yalın prensiplere göre kurmak ve işletmek,

g. Değerli olan zamanı israf etmeyen, uygulaması kolay ve hızlı olan bir yazılım-donanım sistemini kurmak.

Görüldüğü gibi temel felsefe, müşteri odaklılık merkezinde gerekli bilişim sistemlerini kullanarak israfları ortadan kaldırıp talebe çok hızlı cevap verebilecek ve gerektiğinde değişiklik yapabilecek esnek bir sistem kurmak şeklinde özetlenebilir.

Yalın örgüt modeli temel yaklaşımlarını yalın anlayışa dayandırır. Yalın anlayış yaşamın bütününde israftan kaçınmayı amaçlamaktadır. .

Bu yaklaşım ışığında bakıldığında örgüt yapılarında da işletmeye gereksiz maliyetler yükleyen bir yapılanma söz konusu olabilir. Bu nedenle yalın örgüt, bir örgütün en düşük maliyetle en hızlı ve verimli şekilde çalışmasını sağlayacak yapılanma modelini oluşturmayı amaçlar.

3.2. Yalın Üretim

“Yalın Düşünce”nin sonucu olan “Yalın Üretim”, “Yalın Düşünce”ye benzer şekilde aşağıdaki gibi tanımlanabilmektedir.

“Yalın üretim, yapısında hiçbir gereksiz unsur taşımayan ve hata, maliyet, stok, işçilik, geliştirme süreci, üretim alanı, fire, müşteri memnuniyetsizliği gibi unsurların en aza indirildiği üretim sistemi olarak tanımlanmaktadır.” (<http://www.ytukvk.org.tr/>)

Yalın üretim, “en az kaynakla, en kısa zamanda, en ucuz ve hatasız üretimi, müşteri talebine de birebir uyabilecek/yanıt verebilecek şekilde, en az

israfla (daha doğrusu israfsız), ve nihayet tüm üretim faktörlerini en esnek şekilde kullanıp, potansiyellerinin tümünden yararlanarak nasıl gerçekleştiririz” arayışının sonucudur. (OKUR; (2000) ; 27-28.)

Yalın Üretim (Lean Production) “tedarikçi-üretici-müşteri” zincirini kapsayan temel tekniklerden oluşan ve israfsız üretimi amaçlayan bir üretim ve yönetim biçimidir.

Yalın üretimde ana strateji, hızı artırıp, akış süresini azaltarak, kalite-maliyet-teslimat performansını aynı anda iyileştirmektir. (ÖZKAN;“Yalın Düşünceye Giriş” <http://www.danismend.com/>)

3.3. Yalın Düşünce(Üretim)De Faaliyetlerin Ayrımı

Yalın Düşünce üretimde yer alan faaliyetleri temel iki unsuru dikkate alarak ayırma tabi tutmuştur. Bu unsurlar :

- a) Değer Yaratmak,
- b) Kaçınılabılır-Kaçınılamaz Faaliyet

Bu unsurlara göre faaliyetleri de şu şekilde ayırmıştır (HANCI, Tolga (2004-II); 3):

a. Değer Yaratan Faaliyetler : Talebin istediği yönde dönüşüm,

b. Değer Yaratmayan Kaçınılamaz Faaliyetler : Üretim faaliyetinden çıkarıldıklarında üretimin durmasına sebep olacak faaliyetler. (Ayar, kalıp sökme-takma)

c. Değer Yaratmayan Kaçınılabılır Faaliyetler : Üretim faaliyetinden çıkarıldıklarında üretimin durmasına sebep olmayacak faaliyetler. (Bekleme, sayma, sıralama, hata, tamir).

Şeklinde üçe ayırmıştır.

Görüldüğü gibi; bazı faaliyetler değer yaratmasalar da işletmenin, zorunlu olarak üretim süreci nedeniyle yaptığı faaliyetler olmaları sebebiyle üretim sürecinden çıkarılamamak ve katlanılmak durumundaki faaliyetlerdir. Bunun yanında kaçınılabilecek faaliyetler ise kaynak kaybına neden olduklarından israf olarak kabul edilmektedirler.

4. İşletmelerde İsrar Oluşması Nedenleri, İsrar Türleri Ve Maliyetler

Yukarıda da tanımladığımız gibi değer yaratmayan kaynak kullanımı anlamına gelen israf, yaşamımızın her anında gördüğümüz gibi işletmelerin de her yerinde ortaya çıkabilecek bir durumdur. Kaynak yöneticisi veya

kullanıcısının bilimsel düşünmesi sonucunda ortadan kaldırılabileceği söz konusu olan israf, işletmelerde mevcut çeşitli durumların varlığı nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Bu nedenler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.

4.1. İsraf Nedenleri (ÖZKAN;“Yalın Üretim Üzerine-1”; <http://www.danismend.com>)

a. Yetersiz Çalışma Metotları: Herhangi bir sisteme dayanmayan, işletmenin faaliyetlerinin planlamasının olmadığı durumlarda kullanılan her türlü kaynak verimli kullanılmayabilir.

Sağlıklı bir iş akışının bulunmaması; malzeme, yarı-mamul, mamul, işçilik unsurlarının senkronize olarak çalışmamasına neden olup zaman ve parasal kayıplara neden olacaktır.

b. Uzun Hazırlık Zamanları: Sistem ve planlamanın olmaması, kaynakların bir araya getirilip organize ve zamanlı bir şekilde üretime yönlendirilememelerine ve zaman kayıplarına neden olabilir.

Bir önceki nedenin sonucu niteliğinde olan bu neden, üretim sürecinde farklı mamul üretimine geçilmesi esnasında hazırlıkların uzun sürmesi nedeniyle üretim hattının gereksiz duraksamasına yani kaynak kaybına neden olmaktadır.

c. Yetersiz Prosesler: Teknolojik anlamda rakip işletmelerden geride bulunan işletme zaman, malzeme ve işçilik israfına yani verimsizliğe neden olabilir.

Bu durum işletmelerin müşteri taleplerine cevap verememe, üretim hızını arttıramama vb. nedenlerden dolayı rekabet edememe durumuna düşmesine neden olmaktadır.

d. Eğitim Eksikliği: Her türlü düzeydeki eğitim yetersizlikleri faaliyetlerin daha bilgisiz ve yüzeysel yapılmasına bu da mamul üretiminin ilkel düzeyde kalmasına neden olmaktadır.

Her düzeydeki eğitim eksikliği yeni teknik ve teknolojilerden yararlanamama anlamına gelmekte bu da işletmenin rekabet şansını azaltmaktadır.

e. Yetersiz Bakım: İşletmelerin ve varlıklarının yaşamlarının, ortak veya çalışanlarının yaşamları ile ilgili olmayıp işletmenin sürekliliği kavramı paralelinde sürdürülebilirliğinin sağlanması amacıyla bakımlarının yapılması, üretim faktörlerinden daha uzun sürede ve verimlilikleri düşmeden yararlanılması anlamına gelmektedir.

f. Uzun Mesafeler: İş akışlarının dikkate alınmadan, birbirini takip eden faaliyet noktalarının birbirlerinden olması gerektiğinden uzakta oluşturulması sonucunda zaman, kaynak ve işgücü kaybı ortaya çıkmaktadır. Hatta zaman zaman mesafelerin uzunluğu nedeniyle zaman, kaynak ve işgücü kaybının yanında ilave kaynak kullanımına gerek duyulabilmektedir.

g. Liderlik Eksikliği: İşletmeye misyon ve vizyon oluşturabilecek düzeyde bir liderin de olmaması, mevcut olumlu durumlarla istenilen sonuçlara ulaşılmasını engelleyebilecektir.

Yukarıda sayılan israf nedenleri, işletmelerde çeşitli türlerde israfın karşımıza çıkmasına neden olmaktadır. Bu israf türleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.

4.2. İsrif Türleri (<http://www.diyalog.com/>)

a. Çalışanların ve Makinaların Beklemesi (İşçilerin Makina Zamanı İçinde Beklemeleri), (Bekleme Süresi): Değer katan herhangi bir şeyin yapılmadığı boş zaman olarak nitelendirilen bu kavram, işletme içinde karşımıza iki farklı boyutta çıkmaktadır. Bunlar :

- 1.İnsanın beklemesi
- 2.Makinenin beklemesi eylemleridir.

Bu genel başlıklar altında toplanan bekleme eylemleri; bir çalışanın bir makineyi beklemesi, bir makinenin onu çalıştıracak olanı beklemesi, arıza ve duruşlara etkin müdahale olmaması, uzun Set-Up süreleri, tutarsız çalışma yöntemleri, gereken araç ve malzemenin olmaması şeklinde örneklendirilebilir.

b. Gereksiz Malzeme Taşımaları, (Mamullerin Gereksiz Taşınması), (Taşıma): Malzemenin ve mamulün, mamul ve hizmetlerimize değer katmayan hareketi olarak tanımlanan bu faaliyet; bir malzemenin birden fazla yerde olması, kullanılmayan malzemenin geri dönüşü, malzemeyi “üretimi yarıda keserek” kenara çekmek, gereğinden fazla forklift, konteyner kullanımı, büyük partiler halinde üretim, bozuk malzemenin depolanması durumlarının varlığında görülebilir.

c. Gereksiz ve Katma Değer Yaratmayan Operasyonlar, (İşlem İçi İsrifler), (İşlem): Değer katmayan işlemler için çaba harcamak anlamına gelen bu faaliyetler aşağıdaki şekilde sınıflandırmaya tabi tutulup çözüm için ele alınabilirler.

- 1.Birleştirilebilir işlemler
- 2.Müşterimizi etkilemeyen iyileştirmeler

İşletmeler müşterimizin beklentilerini anlayamamak, gereksiz onay mekanizması, gereksiz formların doldurulması, gereğinden fazla bilgi ve dokümantasyon, darboğazları yönetememek, üretim bittikten sonra yapılan kalite kontrol faaliyetlerinden dolayı gereksiz işlemlere katlanılabilir.

d. Yarı Mamul Ve Mamul Stokları, (Stoklar), (Envanter): Üretim veya Satış için gerekenden fazla malzeme, yarı mamül, mamulün stoklarda bulunması anlamına gelen bu faaliyet düşük devir hızı, operasyonlar arası malzeme yığınları, fazla miktarda “yeniden işlem”, “tamirat”, yeni mamullerin piyasaya gecikerek çıkması, büyük depo alanı, satılmayacak olanı üretmek ve onun takibi gibi sebeplerden dolayı ortaya çıkabilir.

e. Hareket : Çalışanların değer katmayan herhangi bir amaç için hareket etmesi demek olan bu faaliyet malzeme ve ekipman aramak, erişim güçlüğü (eğilmek, uzanmak ...), malzemelerin üretim alanından uzakta olması, bölümler arası gezinmeye sebep olan prosedürler, fazla harekete sebep olan yerleşim düzeni, fiziksel zorlanmaya sebep olan iş ortamı, ekipman nedeniyle ortaya çıkabilir.

f. Kusur : Bir mamul veya hizmetimizi müşteri istekleri doğrultusunda onarmak, yeniden yapmak şeklindeki faaliyet tekrarı anlamına gelen bu durum ek alan, araç ve ekipman tahsisi, ek iş gücü kullanımı, ek envanter, sevkiyatımızın gecikmesi, teslim tarihinin aşılması, daha düşük karlılık, daha fazla kayıp, kalitemizin sorgulanması, prestij kaybı gibi sonuçlarla karşılaşılmasına neden olmaktadır.

g. Fazla Üretim : İhtiyaçtan fazla üretmek, talep fazlası üretmek, stoğa çalışmak demek olan bu faaliyet, önceden üretmek, gereğinden hızlı üretmek, satılmamış olanı üretmek, meşgul görünmek düşüncelerinin sonucu ortaya çıkmaktadır.

Yukarıdaki faaliyetler sonucunda yapılan fazla üretim nedeniyle paraya dönüşmeyecek envanterin birikmesi, gereğinden hızlı makina ve tezgah yatırımı, dengesiz malzeme akışı, önceliklerin ve bir planın olmaması, büyük parti büyüklükleri, ekstra saklama alanı, insan gücü durumları ile karşılaşmak kaçınılmaz olmaktadır.

Bu tanımlara baktığımızda israf yapılmadan üretim yapılabilmesi veya israftan kaçınılması bir çok üstünlüğün oluşmasına neden olacaktır. Şöyle ki; iyi bir iş akışının oluşturulması malzemenin stokta veya bir üretim sürecinde işi biten yarı-mamul unsurun bir sonraki üretim sürecine geçişinde oluşacak zaman kayıplarını; malzeme, yarı-mamul veya mamullerin üretim süreçleri arasında taşınarak oluşacak zaman kayıplarını, üretim süreçleri arası gereksiz

hareketlerden oluşan zaman kayıplarını önleyecektir. Bunların yanında; müşteri odaklı bir üretim takip edilmesi, fazla üretimin yani gereksiz stokların dolayısıyla stok maliyetlerinin azalması veya olmaması, işgücünün tamamıyla söz konusu üretime yönelerek kusurlu üretim yapma riskini azaltması sonucuna ulaşılmasını sağlayacaktır. Tüm bunları maliyet muhasebesi açısından değerlendirdiğimizde; zaman ve kaynak kayıplarının, işletmenin maliyetlerini arttırarak, direkt olarak etkileyeceği kaçınılmazdır.

5. Maliyet Davranışları, Üretim Maliyetleri ve Dönem Maliyetleri

Üretim faaliyeti, işletmelerin kullandığı üretim faktörlerinin bir araya getirilip organize ve koordineli bir şekilde amaca yönlendirilmesi faaliyeti olarak açıklanabilir. Burada girişimcinin amacı, sahip olduğu üretim faktörlerinden mümkün olduğunca verimli bir şekilde yararlanmaktır. Bunun anlamı da üretim faktörlerinin kapasitelerinin belirlenmesidir. Böylece, işletme üretim hedeflerini belirleyecek ve bunu da faaliyetlerinin denetlenmesi ve performansının hesaplanması konusunda kullanabilecektir.

Hedeflerin belirlenip dönem sonunda gerçekleşenler ile karşılaştırılabilmesi için işletme kapasite unsurunu temel ölçme aracı olarak ortaya koymalıdır. Bu durumda işletme, hiçbir üretim faktörünün arıza yapmadan üretim yapabileceği maximum (teorik) kapasite; tamir, bakım, onarım ve makine bozulmalarından doğabilecek normal gecikmelerin söz konusu olduğu normal (pratik) kapasite ve belirli bir üretim planı döneminde ortaya konulan mamul veya hizmet miktarının gösterildiği gerçek (fili) kapasite kavramları ile karşı karşıyadır. (DOĞAN, Muammer (2000); 65)

Bu noktada işletme, beklenen kapasite olarak normal (pratik) kapasiteyi dikkate alacaktır.

Kapasite tanımlarına bakıldığında, tanımlar arasındaki temel fark üretim miktarlarında görülmekte olup, üretim faktörlerinin faaliyetlerine devam edebilme sıklığı da üretim miktarlarının oluşma nedenleri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Üretim faktörlerinin faaliyetlerini aksatmadan sürdürebilmesi önünde engellerin bulunmaması ile mümkündür.

“Yalın Üretim”in temel felsefesi de, faaliyetlerin önündeki tüm engellerin kaldırılarak üretim faktörünün yalnızca kendi faaliyeti ile ilgilenmesini savunur. “Yalın Üretim” bu tür engellerin işletmelerin karşısına “İsraf” şeklinde çıktığını ve “İsraf”ın önlenmesi ile de üretimin hızlı, verimli ve müşteri odaklı yapılabileceğini söylemektedir.

Bu durumda, engel veya “İsraf” bir maliyet unsuru olarak işletmelerin karşısına çıkmaktadır. Buna göre “İsraf” işletmenin hangi maliyetine yüklenmelidir ?

İşletmelerin katlanmış oldukları maliyetler üretim miktarına göre değişip değişmemesine göre değişken ve sabit maliyetler olarak ayrılmaktadır. Üretilen mamulün veya hizmetin maliyeti belirlenirken bu iki maliyet unsuru bir arada kullanılmaktadır.

Burada değişken maliyetler üretilen mamuller ile direkt ilişkili olduğundan mamul maliyetlerine direkt olarak yüklenebilmektedir. Sabit maliyetler ise üretilen mamullerle endirekt ilişkili olduğundan mamul maliyetlerinin üzerine direkt olarak yüklenemez. Sabit maliyetlerin mamullere yüklenmesi mamul bazında değil zaman bazında kapasite aracılığı ile olmalıdır.

Buna göre, sabit maliyetler gerçek (fiili) kapasite üzerinden mamullere yüklenmeye çalışıldığında, normal (pratik) kapasite ile gerçek (fiili) kapasite arasındaki fark olan atıl kapasite nedeniyle katlanılan sabit giderler mamul maliyetine yüklenmiş olacaktır. Oysaki bu tür giderler üretim ile ilgili değil üretimin yapılmayan kısmı ile ilgili olduklarından dönem gideri olarak dikkate alınmalıdır. (MAÇ veTURUT; <http://www.denet.com.tr/>)

Bunun yanında, sabit giderlerin atıl kapasiteyle ilgili olması onun tamamen dönem gideri olarak ele alınmasını gerektirmemektedir. Bu noktada; boşa geçen zamanın, üretimin doğal faaliyeti ve zorunluluklar nedeniyle gerçekleşip gerçekleşmemesi de bir kıstas olacaktır. Doğal faaliyet sonucu ve zorunlu olarak ortaya çıkan boşa geçen zamanlar üretim maliyeti (7/A seçeneğinde 730.Genel Üretim Giderleri veya 7/B seçeneğinde ilgili hesap olarak); doğal faaliyet sonucu ve zorunlu olmadan ortaya çıkan boşa geçen zaman dönem maliyeti (680.Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları) olarak ele alınabilir. (YÜKÇÜ ve SUSMUŞ, (2000) ; 19-20)

6. İsrafın Kayıtlanmasına Yönelik Bir Uygulama

İşletmeler karşılaştıkları israfları kullandıkları kayıt yapısına göre fiili veya tahmini maliyet yöntemlerinden birine göre kaydedebilirler.

Eğer işletme fiili yöntemi kullanıyor, israf üretimin doğal sonucu veya zorunluluk nedeniyle gerçekleşmişse ilgili fonksiyonel gider hesabını; israf üretimin doğal sonucu değil veya zorunluluk gerektirmeyen bir faaliyet nedeniyle gerçekleşmişse 680.Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesabını kullanarak israfı kayıtlara alabilecektir.

Ancak tahmini yöntem kullanıyor ise; israfların belirlenebilmesi için, üretim faktörleri normal kapasiteler düzeyinde tahmini olarak belirlenmeli ve

sonra dönem sonunda gerçekleşen değerler ile karşılaştırılıp sapmalar (israf) bulunmalıdır.

Bu durumda Tekdüzen Hesap Sistemi'nde fark(sapma) hesaplarına sahip "Standart Maliyet Yöntemi"ni kullanabiliriz.

Bilindiği gibi "Standart Maliyet Yöntemi"nde giderler standart tutarları (Yansıtma Hesapları) üzerinden mamullerin üzerine yüklenirken, fiili tutarları(Fonksiyonel Gider Hesapları) üzerinden izlenmektedir. (AKDOĞAN (1998); 488). Standart maliyet yöntemine baktığımızda karşımıza şöyle bir yapı çıkmaktadır.

Bu yöntemde yansıtma hesapları, tahmini(standart) tutarların mamuller veya dönem giderlerine yüklenmesi fonksiyonunu taşımaktadırlar. Bu hesapların tahmini tutarlarının, dönem içinde gerçekleşecek tutarlardan farklı olacağı varsayılmaktadır.

Diğer yandan, dönem içinde gerçekleşen ve fonksiyonel gider hesaplarına kaydedilen giderlerin, dönemin gerçek(fiili) gider tutarları olduğu varsayılmaktadır. Bu hesaplar, yansıtma hesapları(tahmini tutarlar) ile karşılaştırıldıklarında farklar ve bu farklara ait fark hesapları oluşacaktır.

Ancak eğer bu yansıtılan(tahmini) tutarlar sabit giderlerden oluşuyorsa bu durumda yansıtma hesaplarında bulunan tutarlar gerçek tutarları gösteriyor olacaktır.

Bu durumda tekrar, aynı anlama (gerçek değere) gelen hesapları(fonksiyonel gider hesaplarını) kullanmanın bir yararı olmayacaktır. Buna göre; fonksiyonel gider hesapları, gerçekleşen kapasiteyi yansıtacak anlamı taşıyacak şekilde kullanılabilir. Bu hesaplar bu anlamları taşıırken karşılaştırıldıklarında normal kapasite tutarı ile gerçekleşen kapasite tutarı ve aradaki atıl veya fazla kapasite kayıtlarda tutar olarak gösterilebilecektir.

Eğer atıl kapasite söz konusu ise;

Gerçekleşen kapasiteyi gösteren fonksiyonel gider hesabı borçlanacak, tahakkuk eden gider tutarı bilanço hesabı şeklinde alacaklanacak ve aradaki fark(atıl kapasite) fark hesabında gösterilecektir.

Bu durumda sabit giderin tamamı mamule yüklenmiş olacak(yansıtma hesabı), gerçekleşen kapasite tutarı ayrı bir hesapta(fonksiyonel gider hesabı) gösterilecek ve dönem sonunda tüm maliyet hesapları kapatılıp fonksiyonlarını tamamlamış olacaklardır.

Eğer fazla kapasite söz konusu ise;

Önce yansıtma hesabı sabit gideri mamul maliyetinin üzerine yükleyecek, sonra dönem içinde gerçekleşen ve tahakkuk eden gider(kapasite) tutarı fonksiyonel gider hesabı borçlu bilanço hesabı alacaklı şekilde kaydedilecektir. Yansıtma hesabının fonksiyonel gider hesabı ile karşılaştırılması sonucunda ilave olarak yapılan ancak mamul maliyetine yüklenmeyen sabit gider, fark hesabında borçlu olarak gösterilecek ve sonra bu tutar mamul maliyetine yüklenecektir. Bu durumda tüm maliyet hesapları kapatılmış olacak ve fonksiyonları tamamlanmış olacaktır.

Eğer zorunluluklar olmadan katlanılan bir gider ise bu da 680.Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlarında gösterilecektir. Bu durumda fonksiyonel gider hesapları, yansıtma, fark ve ilgili bilanço hesabı yukarıda bahsedilen şekilde olacak. Atıl kapasite nedeniyle ortaya çıkan fazla maliyet tutarı daha önce yansıtma hesapları ile yüklenilmiş yarı mamuller-üretim veya mamuller hesabından düşülerek 680.Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlar hesabına aktarılacaktır.

Uygulamadaki değerler teorik değerlerdir.

6.1.İşletme Fiili Yöntemi Kullanıyorsa

a. Çalışanların ve Makinelerin Beklemesi

a.a.Üretimin Doğal Faaliyeti Sonucu ve Zorunlu İse

Bu durumda yapılan beklemeler üretim maliyeti olarak değerlendirilecektir.

720.DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	20.000	
730.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	30.000	
381.GİDER TAHAKKUKLARI		50.000

a.b.Üretimin Doğal Faaliyeti Sonucu Değil ve Zorunlu Değil İse

Bu durumda yapılan beklemeler dönem maliyeti olarak değerlendirilecektir.

680.ÇALIŞMAYAN KISIM GİD.VE ZRR.	50.000	
381.GİDER TAHAKKUKLARI		50.000

Yalın Düşünce

b.Gereksiz Malzeme Taşımaları

b.a.Üretimin Doğal Faaliyeti Sonucu ve Zorunlu İse

Bu durumda yapılan beklmeler üretim maliyeti olarak değerlendirilecektir.

720.DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	20.000	
730.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	30.000	
381.GİDER TAHAKKUKLARI		50.000

b.b.Üretimin Doğal Faaliyeti Sonucu Değil ve Zorunlu Değil İse

Bu durumda yapılan beklmeler dönem maliyeti olarak değerlendirilecektir.

680.ÇALIŞMAYAN KISIM GİD.VE ZRR.	50.000	
381.GİDER TAHAKKUKLARI		50.000

c.Gereksiz ve Katma Değer Yaratmayan İşlem

720.DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	20.000	
730.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	30.000	
381.GİDER TAHAKKUKLARI		50.000

Erdal Özkol

d.Yarı Mamul ve Mamul Stokları

Söz konusu maliyetler, stokların üzerinde kayıtlı bulunmaktadır.

e.Hareket

720.DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	20.000	
730.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	30.000	
381.GİDER TAHAKKUKLARI		50.000

f.Kusur

Bu tür israfta ilgili dönemde kullanılan gereksiz her türlü kaynak maliyeti kusursuz üretilen mamullerin üstüne; kusurlu üretilen mamullerin düzeltilmesi için yapılan kaynak kullanımlarının maliyetleri ise sonraki partideki mamullere yansıtılacaktır. **(15)**

720.DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	20.000	
730.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	30.000	
381.GİDER TAHAKKUKLARI		50.000

g.Fazla Üretim

Söz konusu maliyetler, stokların üzerinde kayıtlı bulunmaktadır.

6.2.İşletme Tahmini Yöntemi Kullanıyorsa

a.Çalışanların ve Makinelerin Beklemesi

a.a.Çalışanların Beklemesi

a.a.a.Üretimin Doğal Faaliyeti Sonucu ve Zorunlu İse

151.YARI MAMUL-ÜRETİM 721.DİREKT İŞÇİLİK YANST.HSB.	10.000	10.000
720.DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 722.DİR.İŞÇ.ÜCRET FARKLARI (723.DİR.İŞÇ.ZAMAN FARKLARI) 381.GİDER TAHAKKUKLARI	8.000 2.000	10.000
721. DİREKT İŞÇİLİK YANST.HSB. 720.DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 722.DİR.İŞÇ.ÜCRET FARKLARI (723.DİR.İŞÇ.ZAMAN FARKLARI)	10.000	8.000 2.000

a.a.b.Üretimin Doğal Faaliyeti Sonucu Değil ve Zorunlu Değil İse

151.YARI MAMUL-ÜRETİM 721.DİREKT İŞÇİLİK YANST.HSB.	10.000	10.000
720.DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 722.DİR.İŞÇ.ÜCRET FARKLARI (723.DİR.İŞÇ.ZAMAN FARKLARI) 381.GİDER TAHAKKUKLARI	8.000 2.000	10.000

Erdal Özkol

721.DİREKT İŞÇİLİK YANST.HSB.	10.000	
680.ÇALIŞMAYAN KIS.GİD.VE ZR.	2.000	
720.DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		8.000
722.DİR.İŞÇ.ÜCRET FARKLARI (723.DİR.İŞÇ.ZAMAN FARKLARI)		2.000
151.YARI MAMUL-ÜRETİM		2.000

a.b.Makinelerin Beklemesi

a.b.a.Üretimin Doğal Faaliyeti Sonucu ve Zorunlu İse

151.YARI MAMUL-ÜRETİM	9.000	
731.G.Ü.G.YANST.HSB.		9.000

730.G.Ü.G.	7.000	
733. G.Ü.G. VERİMLİLİK FARKI (734.G.Ü.G. KAPASİTE FARKI)	2.000	
381.GİDER TAHAKKUKLARI		9.000

731.G.Ü.G.YANST.HSB.	9.000	
731.G.Ü.G.YANST.HSB.		7.000
733. G.Ü.G. VERİMLİLİK FARKI (734.G.Ü.G. KAPASİTE FARKI)		2.000

a.b.b.Üretimin Doğal Faaliyeti Sonucu Değil ve Zorunlu Değil İse

151.YARI MAMUL-ÜRETİM	9.000	
731.G.Ü.G.YANST.HSB.		9.000

Yalın Düşünce

730.G.Ü.G. 733. G.Ü.G. VERİMLİLİK FARKI (734.G.Ü.G. KAPASİTE FARKI) 381.GİDER TAHAKKUKLARI	6.000 3.000	9.000
731.G.Ü.G.YANST.HSB. 680.ÇALIŞMAYAN KIS.GİD.VE ZR. 730.G.Ü.G. 733. G.Ü.G. VERİMLİLİK FARKI (734.G.Ü.G. KAPASİTE FARKI) 151.YARI MAMUL-ÜRETİM	9.000 3.000 6.000 3.000 3.000	6.000 3.000 3.000

b.Gereksiz Malzeme Taşımaları – Gereksiz ve Katma Değer Yaratmayan Operasyonlar

Yapılan taşıma ve operasyonların yardımcı işçilik ile ilgili olduğu varsayılmıştır.

151.YARI MAMUL-ÜRETİM 731.G.Ü.G.YANST.HSB.	11.000	11.000
730.G.Ü.G. (733. G.Ü.G.VERİMLİLİK FARKI) (734.G.Ü.G.KAPASİTE FARKI) 381.GİDER TAHAKKUKLARI	8.000 3.000	11.000
731.G.Ü.G.YANST.HSB. 731.G.Ü.G.YANST.HSB. 733. G.Ü.G. VERİMLİLİK FARKI (734.G.Ü.G. KAPASİTE FARKI)	11.000	8.000 3.000

c.Yarı Mamul ve Mamul Stokları

Söz konusu maliyetler, stokların üzerinde kayıtlı bulunmaktadır.

d.Hareket

151.YARI MAMUL-ÜRETİM 721.DİREKT İŞÇİLİK YANST.HSB.	14.000	14.000
720.DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 722.DİR.İŞÇ.ÜCRET FARKLARI (723.DİR.İŞÇ.ZAMAN FARKLARI) 381.GİDER TAHAKKUKLARI	11.000 3.000	11.000
721. DİREKT İŞÇİLİK YANST.HSB. 720.DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 722.DİR.İŞÇ.ÜCRET FARKLARI (723.DİR.İŞÇ.ZAMAN FARKLARI)	14.000	11000 3.000

e.Kusur

Bu tür israfta ilgili dönemde kullanılan gereksiz her türlü kaynak maliyeti kusursuz üretilen mamullerin üstüne; kusurlu üretilen mamullerin düzeltilmesi için yapılan kaynak kullanımlarının maliyetleri ise sonraki partideki mamullere yansıtılacaktır. (YÜKÇÜ (1999);421)

151.YARI MAMUL-ÜRETİM 711.DİREKT İ.M.M.YNST. 721.DİREKT İŞÇİLİK YANST.HSB. 731.G.Ü.G.YANST.HSB.	30.000	10.000 5.000 15.000
710.D.İ.M.M.GİDERLERİ 713.D.İ.M.M.MİKTAR FARKI 720.DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 723.DİR.İŞÇ.GİD.ZAMAN FARKI 730.G.Ü.G. 734.G.Ü.G.KAPASİTE FARKI 381.GİDER TAHAKKUKLARI	8.000 2.000 4.000 1.000 13.000 2.000	30.000

f.Fazla Üretim

Söz konusu maliyetler, stokların üzerinde kayıtlı bulunmaktadır.

7. Sonuç

Yüzyıllardır yaşamın her alanında görülen israf her zaman insanoğlunun canını sıkan bir konu olmuştur. Geçtiğimiz yüzyıl sonlarında kullanılmaya başlanan “Yalın Düşünce” felsefesi bilimsel araştırmalar ve uygulamalar sonucunda israfsız üretim yapılabileceğini tanımlamış ve bunun her geçen gün geliştirilebileceğini savunmuştur.

Bu sistemi ülkemizde birden çok sayıda işletmenin kullandığı bilinmektedir. Bunun yanında büyük bir kısım işletme bu sistemi kullanmaktadır. Hem “Yalın Düşünce” sistemine geçecek olan işletmelere muhasebe sistemi bazında kayıtlı veri oluşturmak, hem de bu sistemi kullanmayan işletmelerin de israfi kayıtlarında görebilmeleri amacıyla tek düzen muhasebe sistemi içindeki maliyet hesapları 7/A seçeneği kullanılarak kayıtlama yapılabilir. Burada dikkat edilmesi gerek nokta; fonksiyonel gider, yansıtma ve fark hesaplarının farklı şekilde yorumlanmasıdır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan (1998), “Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları”; Cem Web Ofset; Nisan 1988; Ankara. S.488.
- DOĞAN, Muammer (2000), “İşletme Ekonomisi” ve Yönetimi”, *Genişletilmiş 2.Baskı*; Anadolu Matbaacılık; İzmir).
- HANCI, Tolga (2004-II), “Yalın Düşünce Sistemi”, *İzmir Ticaret Odası Araştırma ve Meslekleri Geliştirme Müdürlüğü Bülteni*; s: 1-4; Şubat 2004-II; İzmir.
- MAÇ, Mehmet, TURUT, Şenol, “Atıl Kapasite Maliyeti”, <http://www.denet.com.tr/>
- OKUR, Ayperi Serdaroğlu (2000), “Yalın Üretim: 2000’li Yıllara Doğru Türkiye Sanayi İçin Yapılanma Modeli”, *Söz Yayın*; Birinci Basım; Haziran 1998; İstanbul.
- ÖZKAN, Memet; “Yalın Üretim Üzerine-1”, <http://www.danismend.com>.
- ÖZKAN, Memet; “Yalın Düşünceye Giriş”, <http://www.danismend.com/>
- TDK Sözlük <http://www.tdk.gov.tr/>

Erdal Özkol

YÜKÇÜ, Süleyman (1999), “Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi”; *Geliştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş Dördüncü Baskı*; Cem Ofset; 1999, İzmir.

YÜKÇÜ, Süleyman; SUSMUŞ, Türker (2000), “İşletmelerde Çalışılmayan / Çalışmayan Sürelere İsbet Eden Maliyet Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi”; *Yaklaşım Dergisi*; Yıl:8 ; Sayı:86; Şubat 2000; s:19-27.

WOMACK, James P. ; JONES, Daniel T.(1998), Çev: ARAS, Nesime; “Yalın Düşünce”, *Sistem Yayıncılık*; Şirket Kültürü Dizisi; İstanbul.

<http://www.diyalog.com/>

<http://www.ytukvk.org.tr>